

HOLDİNG VE BAĞLI ŞİRKETLERİNDE DÖNEM İÇİ İŞLEMLERİN MUHASEBEYE YANSITILMASI VE BİLGİ AKIŞI

Dr. Hakkı SOYDAN

Holdıng ve denetimindeki şirketlerin hesap işleri düzeni incelendiğinde, muhasebenin yönetim aracı olarak kullanılması gerçeği, ortaya çıkar. Gerçekten, ilgili yasalar açısından şirketler bağımsız görüldüğünden, bu şirketlerin faaliyetleri hesap işlerine geleneksel bir biçimde yansıyacaktır.

Dönem içinde ana ve bağlı şirketler arasında veri alış verişi belli bir bilgi akış düzenini oluşturmaktadır. Bunun bir yararı da holding kurmaylarının kararlarında söz konusu veri ve bilgilerden etkilenmeleridir.

II.1. Bağlı şirketlerde dönem içi işlemleri

Bir holding bünyesinde yer alan bağlı şirketlerin ticari ve sanayi şirketleri olarak değerlendirilmeleri gerekir. Nitelikleri ne olursa olsun, şirketlerin faaliyetlerine ilişkin muhasebe işlemlerinin belirli bir düzen içinde gerçekleşmesi gerekecektir. Bu nedenle bağlı şirketlerde muhasebe servisinin yaptığı işleri öncelikle, dönem içinde günlük ve aylık olarak ikiye ayırmak gerekir.

II.11. Günlük işlemler :

Ticari bir işletmede günlük işlemler arasında genellikle:

— Alışlar (peşin, veresiye)

- Satışlar (peşin, veresiye)
 - Borçlanma veya borç verme
 - Alacak tahsili
 - Bankaya para yatırma veya para çekme
- gibi konular yer alır.

Bu işlemler nedeniyle muhasebe servisi, işlemin niteliğine göre, dışarıdan alınan ispat edici belgeleri tasnif ederek, ilgili fişleri keser ve muhasebeleştirme işini gerçekleştirmiş olur. Bu işlemler daha sonra tutulan kanuni ve yardımcı defterlere kaydedilirler.

Sanayi şirketlerinde üretim de sözkonusu olduğundan günlük, işlemlerin kapsamı üretim faaliyeti ile ilgili işlemleri de içerir.

İşletmeye alınan hammadde ve malzemeyi ilişkin fatura ve belgelerin, muhasebe servisinde fiş kesilmek suretiyle girişlerinin yapılması alınan bu malzemenin anbarlara sevki ve gerekli anbar fişlerinin düzenlenmesi ve stok kartlarına işlenmesi.

Üretim için gerekli malzemenin anbardan çıkartılarak, üretim sahalarına sevk edilmesi için anbar çıkış fişinin düzenlenmesi.

İmalâta ilişkin genel giderlerle ilgili fişlerin kesilmesi ve işçiliklerin saptanmasını sağlayacak puantaj defterine günlük iş saatlerinin işlenmesi gibi konular sanayi işletmelerindeki günlük işlemler arasında yer alır.

Bu işlemlerin gerektirdiği defterlere kaydetme işi de ayrıca günlük olarak sürdürülür.

II.12. Aylık işlemler :

Ticarî işletmelerde aylık işlemler arasında ücret bordrosunun hazırlanması ve ilgili beyannameler ile sigorta primleri bildirgelerinin düzenlenmesi önem taşır.

Bunun dışında büyük defter ve yardımcı defter mizanları çıkartılıp, gerekli düzeltme kayıtlarının yapılması ve işletmenin aylık, borç, alacak, mevcut ve kâr durumunu saptamak. Ayrıca aylık nakit bütçesini tanzim etmek gibi konular akla gelir.

Sanayi işletmelerinde de ücret bordrosunun hazırlanması aylık işlemler arasında en önemlisi olarak görülür. Bunun dışında,

masraf dağıtım tablosu düzenlenerek çeşitli imalât masrafları ilgili masraf yerlerine dağıtılır. Direkt hammadde ve işçilik masraflarının da yer aldığı masraf dağıtım tablosu daha sonra yönetim kademelerine iletilerek bilgilerine sunulur. Üretilen malların birim maliyetleri saptanır ve mahsup fişleri kesmek suretiyle imalât hesabından mamul mallar hesabına nakledilir.

Maliyet hesaplarına ilişkin fişlerin düzenlenmesinden sonra, ilgili defterlere kaydolunarak genel muhasebeye intikali sağlanır.

II.2. Holding Hesap Plânının Yeknesaklaşması :

Ülkemizde hesap plânları açısından; bugün, özel sektör kuruluşları en talihsiz durumdadır. Ancak tek tip plân konusu bu sektörü de etkilemiş ve belirli kuruluşlar İktisadi Devlet Teşekküllerinin uyguladığı hesap plânını kendilerine adapte ederek uygulama yoluna gitmişlerdir.

Holdingler açısından da durum pek farklı değildir; özellikle büyük çaptaki holdinglerden bazıları tek tip hesap plânı uygulamaya yönelmişler, bazıları ise bu konuda çeşitli hazırlıklar içindedirler.

Uygulamadaki bu gecikmelerin nedeni ne olursa olsun, holdinglerin bünyelerindeki şirketlerle olan bilgiyi düzene sokacak olan araçlardan en önemlisi, kanımızca, yeknesak bir hesap plânıdır.

Ülkemizdeki bir holdingde, 1970 yılından itibaren Bilânço ve Gelir Tabloları yeknesak bir hale getirilmiştir. Bu durumun sağladığı yararlar, topluluğu tek tip bir hesap plânı uygulamaya itmiş ve yapılan çeşitli hazırlıklardan sonra 1976 yılından itibaren kullanılmaya başlanmıştır. Sadece hesap gruplarını vermekle yetineceğimiz bu hesap plânının uygulanmasında bazı aksaklıklar olduğu söylenmektedir, ancak, bu aksaklıkları giderici bazı çalışmalar da sürdürülmektedir.

Holding Hesap Plânında Hesap Grupları :

- Grup: 0. CARİ AKTİFLER
» 1. BAĞLI DEĞERLER
» 2. SABİT KIYMETLER
» 3. CARİ BORÇLAR

- » 4. ORTA ve UZUN VADELİ BORÇLAR
- » 5. ÖZ SERMAYE
- » 6. DÜZENLEYİCİ HESAPLAR
- » 7. İŞLETME HESAPLARI
- » 8. NETİCE HESAPLARI
- » 9. NAZIM HESAPLAR

II.3. Holding ve Bağlı Şirketler Arasında Kullanılan Hesaplar :

Holding şirketlerde kullanılan hesaplar, diğer bağımsız şirket hesaplarından pek farklı değildir, ve eğer varsa, hesap plânının doğrultusunda çeşitli ticari işlemler olabilir; böyle bir durumda işlemler alışlagelmiş kayıt düzenine göre geleneksel hesaplar kullanılarak defterlere kaydedilecektir. Ancak, özellikle ana ve bağlı şirketler arasındaki belirli işlemler için ve bağlı şirketlerin mevcut şirketlerle olan bazı işlemleri için özel hesaplar kullanılmaktadır.

II.31. Borçlu cari hesaplar :

Bu hesap ana şirket (X Holding A.Ş.) tarafından kendilerine kredi verilen bağlı şirketleri için kullanılır. Bağlı şirketlerin kredi gereksinimlerini karşılayan kaynaklardan biri de ana şirkettir. Holding, bağlı şirketlerine kredi verdiğinde, borçlu cari hesabın borcuna kaydedilir. Kredi dolayısıyla söz konusu olan faiz de hesabın borcuna kaydedilir. Hesabın alacağına ise, borca karşılık yapılan tahsilâtlar kaydedilir. Örneğin, holding, bağlı şirketlerden birine 500.000 TL. borç verdiğinde:

BORÇLU C. H.	KASA HESABI
500.000.—	500.000.—

şeklinde kayıt düzenlenecektir.

II.32. X Holding A.Ş. hesabı :

Bu hesap bağlı şirketlerin holding ile borç veya alacak durumunu izlemek için, bu şirketler tarafından kullanılır. Hesabın ala-

cağına, holdingden alınan krediler, holdingin şirket adına yaptığı giderler ve bağımlı şirketi ilgilendiren giderler, faiz komisyonlarla, bunların gider vergileri yazılır. Hesabın borcuna, holdinge ödenen paralarla, holding adına yapılan giderler kaydedilir.

Örneğin, bağılı şirket holdingden 500.000.— TL. kredi aldığında:

KASA HESABI	X HOLDİNG A.Ş. HESABI
500.000.—	500.000.—

şeklinde bir kayıt düzenlenecektir.

II.33. İştirakler hesabı :

Holdinge bağılı şirketlerin diğer ticari ve sınaî işletmelere olan sermaye iştiraklerini gösterir. Yapılan iştirakler alış bedeli ile hesaba borç kaydedilir. Satış ve sair yollarla elden çıkarılanlar, satış bedeli ile hesaba alacak yazılır.

II.34. İştiraklere sermaye taahhüdü hesabı :

İştiraklere sermaye taahhüdü hesabı ile holdinge bağılı şirketlerin iştiraklerine taahhüt ettiği sermayenin ödeme durumu izlenir. Sermaye taahhüt edildikçe hesabın alacağına, bu taahhüde ait ödemeler yapıldıkça borcuna kaydedilir. Hesabın alacak bakiyesi, henüz ödenmemiş sermaye bakiyelerini gösterir.

II.35. Şube sermayesi hesabı :

Şirketlerin, tesis ettikleri şubelerine ayırdıkları sermayenin gösterildiği hesaptır ve merkez tarafından tutulur.

Hesabın borcuna, «Şube Cari Hesabının» alacağı karşılığında kayıt yapılır. Yıl sonlarında merkez ve şube hesaplarının konsolidasyonu sırasında ilgili hesaplara borç veya alacak vermek suretiyle, şube cari hesabı kapatılır. Dolayısıyla bu hesap bilançoda yer almaz.

II.36. Şube cari hesabı :

Şirketlerin, resmî formaliteleri tamamlamak ve ticaret siciline

kaydını yaptırmak suretiyle tesis ettikleri şubeleriyle olan muhasebe ilişkisi bu hesapta izlenir.

Şube ile yapılan muamelelerden dolayı; şubelerin borçlandığı paralar bu hesabın borcuna, alacaklı olduğu durumlar ise hesabın alacağına kaydedilir.

Her şube için ayrı bir tali hesap açılır. Yıl sonlarında, merkez ve şube hesaplarının konsolidasyonu sırasında ilgili hesaplara borç ve alacak vermek suretiyle şube cari hesabı kapatılır ve bu hesap bilançoda yer almaz.

II.37. Merkez cari hesabı :

Şirketlerin şubeleri tarafından kullanılır. Merkez ile yapılan muamelelerden dolayı, merkezin borçlandığı paralar bu hesabın alacağına, alacaklı olduğu durumlar ise hesabın borcuna kaydedilir.

II.4. Bilgi Akış Düzeni :

Holding yönetiminin; dönem içinde, bağlı şirketlerini belirli bir düzen içinde denetlemesi, kurulacak bilgi akış sisteminin işleyişine bağlıdır. Böylece, elde edilecek bilgilerin tahlilleri ve değerlendirilmeleri sonucu holding kurmayı şirketlerin faaliyetlerine topluluğun amaçları doğrultusunda yön verebilecektir.

Holding ile bağlı şirketleri arasında dönem içindeki bilgi akışı, periyodik olarak, şirketlerden merkeze doğru veri iletilmesidir. Bu iletişim düzeni uygulamada her holding için farklılık gösterebilir. Ancak, genellikle; sözü edilen bu bilgi akışı kısmen basılı bildirim formlarının doldurulmasıyla, kısmen de şirketlerin hazırladıkları raporların merkeze yollanmasıyla gerçekleşmektedir. Bu konuda, isimleri saklı olmak kaydıyla, ülkemizdeki iki büyük holdingin bilgi akış düzeninden etkilenerek ve ilgili bildirim formlarını şekillendirerek dönem içi bilgi iletişimini haftalık, aylık, iki aylık, altı aylık ve yıllık olarak ele alıp açıklamaya çalışacağız.

II.41. Haftalık bildirimler :

Bağlı şirketlerden ana şirkete, haftalık olarak iletilen bilgiler arasında en önemlisi; haftalık tahsilât ve tediye plânı'dır. **Tablo: 1** de görüldüğü gibi, haftanın tatil günleri dışındaki, çalışma günlerinde şirketin tahsilâtları ve ödemeleri ayrı ayrı sütunlarda gösterilmektedir.

Tablo 1 : Haftalık Tahsilât ve Tediye Planı
(1.000 TL.)

GİRİŞLER	P.tesi	Salı	Çar.	Per.	Cuma	TOPLAM
Nakit mevcudu						
Peşin satış ve müşteriler						
Tahsil senetlerinden						
Bankalar (S.K.K. veya emtea)						
Orta vadeli krediler						
Ortaklardan girişler						
Holdingle girişler						
Diğer girişler						
GİRİŞLER TOPLAMI						
ÇIKIŞLAR						
Hammadde ve ambar malzemesi						
İthalât						
Peşin satınalma						
Borç senedi						
Devre Masrafları						
Maaş, vergi, sigorta						
Diğer peşin masraflar						
Borç senedi						
Yatırım Ödemeleri						
İthalât						
Peşin satınalma						
Borç senedi						
Kısa vadeli kredi ödemeleri						
Finansman senetleri						
Diğer kredilere ödeme						
Faizler						
Orta Vadeli Kredi Ödemeleri						
Tahvil ve Ort. Vad. Kre.						
Tak.						
Faizler						
Vergi Ödemeleri						
Dividant ödemeleri						
Holdingle ödemeler						
Diğer ödemeler						
ÇIKIŞLAR TOPLAMI						
FARK						
KÜMÜLATİF FARK						

Şirkete girişleri nakit, tahsil senetleri, bankalardan gelen meblâğlar, krediler, ortaklardan holdingden ve diğer kaynaklardan gelen girişler olarak gösterilmektedir.

Bağlı şirketlerin hafta içinde yaptığı çeşitli ödemeler ise hammadde ve ambar malzemesi ödemeleri, borç senetlerine yapılan ödemeler, yatırım ödemeleri, kısa ve orta vadeli kredilere yapılan ödemeleri içermektedir.

II.42. Aylık bildirimler :

Bağlı şirketlerden holding merkezine her ay yollanan bildirimlerdir. Bu bildirimler arasında en önemlileri şunlardır:

II.421. Mizanlar :

Aylık olarak düzenlenen mizanlar, bağlı şirketler tarafından izleyen ayın belirli bir gününde merkeze yollanmaktadır.

II.422. Ciro bildirimi :

Şirketlerin satışları sonucu elde ettikleri ciroların aylık olarak ana şirkete bildirilmesidir. Ciro bildirimi ile merkez, bağlı şirketin aylık cirosunu geçmiş yıl ile kıyaslayabilecek ve yaptığı işletme bütçesindeki rakama yaklaşıp yaklaşmadığını görebilecektir.

II.423. Alacaklılar bildirimi :

Ay içindeki kredili satışların tutarlarını gösterir bir bildirimdir. **Tablo: 2** de görüldüğü gibi müşterilerin hesap isimlerinin bulunduğu sütun dışında ay içinde bu müşterilere yapılan satış tutarlarını gösteren bir sütun ve bu müşterilerin ay sonu itibariyle şirkete kalan borçlarını gösterir bir sütundan ibarettir.

II.424. Protestolu Senetler Bildirimi :

Ay içinde protesto edilen senetlerin tutarlarını hesaplayan bildirimlerdir.

II.43. İkişer aylık bildirimler :

II.431. Gider mukayesesi tablosu :

Bu bildirim uygulamada, aylık olarak da düzenlenebilmektedir. Ancak, 2 ayda bir düzenlenmesi daha yaygın olarak gerçekleştiğinden, ikişer aylık bildirimler arasında yer almıştır.

Gider mukayesesi tablosunda evvelce bütçede öngörülen çeşitli giderler ile gerçek giderlerin kıyaslanması sözkonusudur. Gider üç ana bölüme ayrılmıştır. İmalât, idari ve satış giderleri. **Tablo: 3** de görüldüğü gibi çeşitli giderlerin bütçe rakamları ve gerçek rakamların farkı alınmaktadır.

Tablo 2 : Alacaklar Tablosu
(1,000 TL.)

<i>HESAP İSMİ</i>	<i>AY SONU İTİB. BORÇ BAKİYESİ</i>	<i>AY İÇİ SATIŞ TUTARI</i>
TOPLAM		

Tablo 3 : Gider Mukayesesi Tablosu

GİDER KALEMLERİ	2 AYLIK			KÜMÜLATİF		
	Bütçe	Fiili	Fark	Bütçe	Fiili	Fark
İMALAT GİDERLERİ						
Ücretler						
Sosyal Masraflar						
Seyahat Masrafları						
Büro Masrafları						
Faaliyet Masrafları						
Dış Münasebet Masrafları						
İstişare Masrafları						
Sabit Masraflar						
Diğer Masraflar						
TOPLAM						
İDARİ GİDERLER						
Ücretler						
Sosyal Masraflar						
Seyahat Masrafları						
Büro Masrafları						
Faaliyet Masrafları						
Dış Münasebet Masrafları						
İstişare Masrafları						
Sabit Masraflar						
Diğer Masraflar						
TOPLAM						
SATIŞ GİDERLERİ						
Ücretler						
Sosyal Masraflar						
Seyahat Masrafları						
Büro Masrafları						
Tanıtma Masrafları						
Faaliyet Masrafları						
İstişare Masrafları						
Sabit Masraflar						
Diğer Masraflar						
TOPLAM						

II.432. Personel durum raporu :

Personel durum raporunda aylık ya da iki aylık olarak düzenlenecektir. **Tablo: 4** de görüldüğü gibi, şirketin imalât, idari ve satış bölümlerinde çalışan sigortalı ve sigortasız personeli, çalıştıkları günler ile gösteren ve bu konuda bilgi veren bildirimdir.

II.44. Altışar aylık bildirimler :

II.441. Bilânço :

Şirketin altı aylık dönemdeki varlıkları ve borçlarını göstermektedir.

II.442. Gelir tablosu :

Şirketin satışları ve yapılan çeşitli gider gösterir bir tablodur. Bazı holdinglerde sözü edilen tablo aylık olarak da düzenlenmekte, bütçede öngörülen rakamlarla, gerçek rakamlar kıyaslanmaktadır. **Tablo: 5** de görüldüğü gibi gelir tablosu fiili rakamlarla bütçe rakamlarını altı aylık bir sürede, saptayıp, aradaki farka göre, çeşitli kararlar almaya yönelik bir tahlil aracı olmaktadır.

II.443. Kâr ve zarar tablosu :

Şirketin altı aylık gelir ve giderlerinin dökümünü gösterir ve aralarındaki farka göre kâr ve zararı saptanan tablodur.

Tablo 4 : Personel Durum Raporu

SEKSIYONLAR	SİGORTALILAR		SİG. TABİ OLMİYAN.	
	Çal. Kişi	Çal. Gün	Çal. Kişi	Çal. Gün
İMALAT				
İDARE				
SATIŞ				
TOPLAM				

Tablo 5 : Gelir Tablosu Analizi

(1.000.— TL.)	6 Aylık			Kümülatif		
	Bütçe	Fiili	Fark	Bütçe	Fiili	Fark
Satışlar						
İadeler						
Ciro iskontoları						
Net Satışlar						
Satılan malların mal.						
Brüt Kâr						
Direkt işçilik						
İmalât Masrafları						
İdare Masrafları						
Satış Masrafları						
Finansman Masrafları						
Diğer Masraflar						
Toplam Masraflar						
Faaliyet Kârı						
Diğer Gelirler						
Vergi Öncesi Kârı						
Direkt Maliyet/Satışlar						
Toplam Masraflar/Sat.						
Vergi Öncesi Kârı/Sat.						
Fiili Satış/						
Bütçelenen satışlar						
Fiili Masraf/						
Bütçelenen masraflar						

II.444. Banka kredi durumu tablosu :

Şirketin bankadaki kredilerinin hangi miktarda kullanıldığını gösterir bildirimdir.

II.45. Yıllık bildirimler :

Yasaların öngördüğü bilanço, kâr - zarar tablolarının dışında yönetim açısından gerekli bazı verileri toplamaya yarıyan yıllık bildirimler şunlardır :

II.451. Kâr mukayesesi tablosu :

Brüt satış kârına, diğer gelirleri ilâve edip, çeşitli giderleri düştükten sonra net kârı gösteren bu tabloda (**Tablo: 6**) cari yıl rakamları, geçmiş yıl ve bütçe rakamları ile kıyaslanıp, farklar saptanmaktadır.

II.452. Banka faizleri tablosu :

Şirketlerin aleyhlerine ve lehlerine tahakkuk eden faizleri gösterir tablodur.

II.453. Devamlı personel tablosu :

Şirkette çalışanların, çeşitli nitelikleriyle gösterildiği tablodur (**Tablo: 7**).

Dönem içi bilgi akışında yararlanılan yukarıdaki bildirimlerin kullanılışı holdingler açısından değişik zamanlarda olabilmektedir. Ancak, amaç, daha önce de söylendiği gibi holding yönetiminin kararlara etki edecek verilerinin düzenli bir biçimde elde edilmesidir.

Tablo 6 : Kâr Mukayese Tablosu
(1.000 TL.)

AÇIKLAMA	Cari Yıl	Prog.	Geçen Yıl	Programa Göre Fark Tutar %	Geçen Yıla Göre Fark Tutar %
Brüt satış kârı (+)					
Diğer gelirler (+)					
Genel giderler ve maliyete girmiyen amortismanlar (—)					
Diğer giderler (—)					
NET KÂR					

Tablo 7 : Devamlı Personel Tablosu

Adı ve Soyadı	Görevi	Yaşı	Durumu Tahsil	Topluluğa Giriş yılı	Brüt Maaşı		İkram. veya Primi
					Yıl Sonu	Yeni Yıl	