



T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**İŞLETMELERDE SORUMLULUK RAPORLARI VE
SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR
UYGULAMA ÇALIŞMASI**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Halil İbrahim ZENGİN

Danışman:

Prof. Dr. Adem ÇABUK

BURSA - 2014

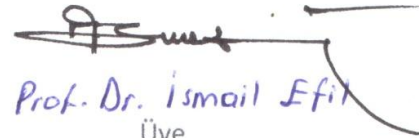
T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

..... İşletme Anabilim/Anasanat Dalı,
Muhasebe... Finansman Bilim Dalı'nda 700.914.009 numaralı
"..... Halil İbrahim ZENGİN'in mm hazırladığı
"İşletmelerde Sorumluluk Raporları ve Sorumluluk Rapor Sistemine İlişkin Bir Uygulama Çalışması"
konulu Yüksek Lisans (Yüksek Lisans/Doktora/Sanatta Yeterlik Tezi/Çalışması) ile
ilgili tez savunma sınavı, 08/05/ 2014 günü 09:30- 11:00 saatleri arasında yapılmış, sorulan
sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının BASARILI
(başarılı/başarısız) olduğuna OY BİRLİĞİ (oy birliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Adem Gabuk
Üye (Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu
Başkanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi

Prof. Dr. Metin Erdem
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi


Prof. Dr. İsmail Efil
Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi
Uludağ Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

08./05./ 2014

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Halil İbrahim ZENGİN
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : İşletme
Bilim Dalı : Muhasebe Finansman
Tezin Niteliği : Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı : X + 148
Mezuniyet Tarihi : / / 2014
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Adem ÇABUK

İŞLETMELERDE SORUMLULUK RAPORLARI VE SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA ÇALIŞMASI

Günümüzde işletmelerin yoğun bir rekabet ortamı içerisinde faaliyetlerini sürdürmeleri, bilgi teknolojilerindeki hızlı değişim ve gelişmeler, işletmelerin sürekli kendilerini yenileyebilmelerini ve değişen koşullara hızlıca ayak uydurabilecek esnek bir yapıya sahip olmalarını gerektirmektedir. Günümüzde büyük ölçeklere sahip işletmelerin sayıları da artmakta ve bu işletmelerin yönetimi de karmaşık bir hal almaktadır. Tüm bu koşullar altında işletmelerin başarıları, kendilerini ve çevrelerini çok iyi tanımalarına ve analiz edebilmelerine bağlıdır. İşletmeleri başarıya taşıyacak kararların verilebilmesi için yöneticiler çok çeşitli bilgilere ihtiyaç duymaktadırlar ve bu bilgiler yönetim bilgi sistemi aracılığı ile sağlanır. Yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden biri de muhasebe bilgi sistemidir. İşletme kararlarında kullanılacak olan mali nitelikteki veriler muhasebe sürecinde işlenerek yöneticilere raporlanır. Geleneksel muhasebe sistemlerinin yöneticiye sağlayacağı bilgilerin ihtiyaçları tam olarak karşılayamaması farklı muhasebe sistemlerinin de ortaya çıkmasına sebep olmuştur. Bu sistemlerden biri de sorumluluk muhasebesi sistemidir. Bu muhasebe sisteminde hazırlanan sorumluluk raporları sayesinde işletme içi performans değerlemelerinin yapılabilmesi, işletmenin aksayan yönlerinin hızlı bir şekilde tespiti ve gerekli önlemlerin alınması mümkün olabilmektedir. Tezin ilk bölümünde sorumluluk muhasebesi sistemi ve bu sistemin uygulanabileceği merkezkaç yönetim anlayışı, ikinci bölümünde sorumluluk raporları ve sorumluluk merkezlerinin performans değerlemeleri kavramsal olarak açıklanmıştır. Tezin son bölümünde ise Bursa ilinde faaliyet gösteren bir sanayi işletmesi üzerinde bu sistemin ve sorumluluk raporlarının nasıl tasarlanabileceği açıklanmıştır.

Anahtar Sözcükler:

Sorumluluk
Muhasebesi

Sorumluluk
Raporları

Sorumluluk
Merkezleri

Performans
Değerleme

ABSTRACT

Name and Surname : Halil İbrahim ZENGİN
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Business Administration
Branch : Accounting Finance
Degree Awarded : Master
Page Number : X + 148
Degree Date : / / 2014
Supervisor : Prof. Dr. Adem ÇABUK

RESPONSIBILITY REPORTS IN BUSINESSES AND AN APPLICATION STUDY ABOUT RESPONSIBILITY REPORTING SYSTEM

Nowadays businesses are operating in a highly competitive environment and there are rapidly changes and developments in information technologies. These are require businesses continuously renew themselves and have a flexible structure to meet changing conditions. Nowadays, the numbers of large scale businesses are increasing and management of these businesses is becoming more complicated. Under these circumstances the success of the businesses depends on correctly identifying and analyzing themselves and their environment. To make their businesses successful, managers need many kinds of information and these informations are provided by management information system. One of the sub systems of management information system is accounting information system. Financial datas which will be used in managerial decisions reported to managers after processed in accounting process. Because of traditional accounting systems can not meet all needs of managers, different accounting systems are emerged. One of these systems is responsibility accounting. By responsibility reports which are prepared in responsibility accounting system, performance measurements can be done and the problems in businesses can be identified quickly and necessary precautions can be taken. In the first part of thesis; responsibility accounting and decentralized organizations and management approach, in the second part of thesis; responsibility reports and performance evaluations of responsibility centers are described conceptually. In the last part of thesis, it is explained how to design responsibility accounting system and responsibility reports in an industrial business which operates in Bursa province.

Keywords:

Responsibility
Accounting

Responsibility
Reports

Responsibility
Centers

Performance
Evaluation

ÖNSÖZ

Yüksek lisans eğitimim ve akademik faaliyetlerimde beni her konuda destekleyen, bana yol gösteren, deneyimleri ve görüşlerini benimle paylaşarak çalışmamın sonuçlanmasına önemli katkıda bulunan çok kıymetli danışman hocam Prof. Dr. Adem ÇABUK'a,

Akademik çalışmalarımda desteğini hiç bir zaman esirgemeyen değerli hocam Doç. Dr. Ayşe TANSEL ÇETİN'e,

Tezin uygulama aşamasında verdiği destekten dolayı Arş. Gör. Canan ARIKAN'a,

Uygulama yaptığım işletmenin genel müdürü, muhasebe finans şefi, üretim şefi ve çalışma arkadaşlarına,

Hayatım boyunca her konuda beni destekleyen, başarıya ulaşmam için güç ve cesaret veren aileme,

sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
ÖZET.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ÖNSÖZ	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar.....	ix
ŞEKİLLER.....	x
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ

1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ.....	4
1.1. Organizasyon Kavramı	9
1.2. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim.....	11
1.2.1. İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler.....	13
1.2.2. Merkezkaç yönetimin yararları ve sakıncaları.....	15
1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Amaçları.....	17
1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri ve Özellikleri.....	19
1.5. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması.....	21
1.5.1. Kontrol edilebilen giderler.....	24
1.5.2. Kontrol edilemeyen giderler.....	27
1.6. Sorumluluk Merkezleri.....	29
1.6.1. Gider merkezleri.....	33
1.6.2. Gelir merkezleri.....	35
1.6.3. Kâr merkezleri.....	36
1.6.4. Yatırım merkezleri.....	39
1.7. Organizasyon Yapılarının Sorumluluk Merkezlerine Etkileri.....	41
1.8. Sorumluluk Muhasebesinin İşletme Personeline Etkisi.....	46
1.9. Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları.....	48

İKİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK RAPORLARI VE PERFORMANS DEĞERLEME

2. İŞLETMELERDE SORUMLULUK RAPORLARI VE PERFORMANS DEĞERLEME.....	53
2.1. Rapor Kavramı ve Raporlamanın Amacı.....	53
2.2. Rapor Türleri	55
2.3. İşletmelerde Sorumluluk Raporları.....	58
2.3.1. Sorumluluk raporları ve nitelikleri.....	59
2.3.2. Sorumluluk rapor sisteminin oluşturulması.....	61
2.3.3. Sorumluluk raporları – hesap planı ilişkisi.....	64
2.3.4. Sorumluluk raporlarının faydaları.....	72
2.4. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlemesi.....	73
2.4.1. Gider merkezleri düzeyinde performans değerlendirme.....	74
2.4.2. Gelir merkezleri düzeyinde performans değerlendirme.....	76
2.4.3. Kar merkezleri düzeyinde performans değerlendirme.....	76
2.4.4. Yatırım merkezleri düzeyinde performans değerlendirme.....	77

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

3. SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA.....	80
3.1. Araştırmanın Amacı ve Sınırlılıkları.....	80
3.2. İşletmenin Tanıtımı.....	81
3.3. İşletmenin Yönetim Anlayışı.....	83
3.4. İşletmenin Organizasyon Şeması.....	85
3.5. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri.....	101
3.6. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezi Türleri.....	103
3.7. İşletmede Sorumluluk Rapor Sisteminin Oluşturulması.....	105
3.8. İşletmenin Muhasebe Hesap Planı.....	106
3.9. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Raporları.....	129

SONUÇ.....	146
KAYNAKLAR.....	149
ÖZGEÇMİŞ.....	154

TABLULAR

Tablo 1: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Gider Çeşitleri	68
Tablo 2: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Gider Yerleri Gruplaması .	69
Tablo 3: A İşletmesinde Gerçekleşen Giderler ve Gider Çeşitleri ve Kodları	69
Tablo 4: A İşletmesi Sorumluluk Merkezleri Hesap Kodları.....	70
Tablo 5: İşletmenin Başlıca Ürün Grupları	82
Tablo 6: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri ve Türleri	104
Tablo 7: Gider Yeri Grupları Ayrımına Göre İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezi Kodları.....	109
Tablo 8: Gider Çeşitleri Ayrımına Göre İşletmenin Üretim Bölümlerinde Oluşan Giderlerin Hesap Kodları	110
Tablo 9: İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler	111
Tablo 10: İşçi Ücret ve Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler	114
Tablo 11: İşçi Ücret ve Giderlerinin Sorumluluk Merkezlerine Dağılımı ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler	120
Tablo 12: Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler	121
Tablo 13: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezlerindeki Maddi Duran Varlıklar	123
Tablo 14: Çeşitli Giderlerin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler.....	124
Tablo 15: Amortisman ve Tükenme Payları Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler.....	126

ŞEKİLLER

Şekil 1: Bilgi Sistemlerinin Kapsamı	6
Şekil 2: Sorumluluk Alanı ve Sorumluluk Merkezi İlişkisi	11
Şekil 3: Üretimde Sorumluluk Alanları ve Maliyetler	31
Şekil 4: ABC İşletmesinin Organizasyon Şeması	42
Şekil 5: İşlevsel Bölümendirme.....	44
Şekil 6: İşbirimlerine Göre Bölümlendirme	44
Şekil 7: Sorumluluk Raporları Arasındaki İlişki	62
Şekil 8: A İşletmesi'nde Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Giderlerin Sorumluluk Merkezleri Arasında Dağılımı	66
Şekil 9: İşletmenin Satışları.....	83
Şekil 10: İşletmenin Organizasyon Şeması	86
Şekil 11: İşletmenin Güncel Organizasyon Şeması.....	88
Şekil 12: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri	103
Şekil 13: İşletmede Sorumluluk Raporlarının Akışı	106
Şekil 14: Alt Hesap Kodlama Sistemi	128
Şekil 15: 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının Örnek Alt Hesap Kodlaması.....	129
Şekil 16: Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Raporu.....	131
Şekil 17: Fason Sorumlusu Sorumluluk Raporu	132
Şekil 18: Depo Şefi Sorumluluk Raporu	133
Şekil 19: Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Raporu.....	134
Şekil 20: Metal Sorumlusu Sorumluluk Raporu	136
Şekil 21: Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Raporu	137
Şekil 22: Montaj Sorumlusu Sorumluluk Raporu	139
Şekil 23: Planlama Sorumlusu Sorumluluk Raporu	140
Şekil 24: Bakım Sorumlusu Sorumluluk Raporu	141
Şekil 25: Üretim Şefi Sorumluluk Raporu	143

GİRİŞ

Günümüzde işletmeler çok yoğun rekabet ortamı içerisinde faaliyetlerini yürütmekte ve bilgi teknolojilerindeki hızlı değişime ayak uydurmaya çalışmaktadırlar. İşletmeler için artık daha kaliteli, daha hızlı, daha verimli ve aynı zamanda daha düşük maliyetlerle çalışabilmek başarılı olabilmenin vazgeçilmezlerindedir. Yoğun rekabet ortamı içerisinde amacı kâr elde etmek olan işletmelerin fiyatlara müdahale etme şansı da azalmaktadır. Fiyatlar üzerinde kontrolün sınırlı olması, işletme içi tüm faaliyetlerin detaylı bir şekilde incelenip analiz edilerek, faaliyetlerin en verimli düzeyde gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Bu inceleme ve analizler tek seferlik değil sürekli yapılmalıdır. İşletmelerde aksayan faaliyetlerin ve bu aksaklıkların düzeltilmesi için kimlerin neler yapması gerektiğinin doğru ve hızlı bir şekilde tespiti işletmelerin kendilerini sürekli yenileyebilmelerine ve geliştirebilmelerine imkan sağlayacaktır. Bu noktada doğru yönetim kararlarının verilmesinde muhasebe bölümlerine önemli görevler düşmektedir.

Geleneksel muhasebe sistemleri çoğu zaman yöneticiye ihtiyaç duyduğu bilgileri üretmede yetersiz kalmaktadır. Geleneksel muhasebe sistemleri yöneticilere işletmede bazı faaliyetlerin aksadığı bilgisini verebilirler fakat aksamalardan kimlerin sorumlu olduğu, bu aksamaların düzeltilmesi için organizasyonda hangi yöneticiler ile çalışılması gerektiği bilgisini vermede yetersiz kalmaktadırlar. Sorumluluk muhasebesi sistemi yönetim kontrol sürecinin etkin bir şekilde yapılmasına imkan veren ve maliyet muhasebesi ile koordineli çalışan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ve bu sistemde hazırlanan sorumluluk raporları, merkezkaç yönetim anlayışına sahip, yetki ve sorumlulukların tüm yönetim kademeleri için açıkça tanımlandığı ve uygulandığı işletmelerde etkili ve verimli bir şekilde uygulanmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminde işletme, her birinin başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu sorumluluk merkezlerine ayrılmakta ve bu sorumluluk merkezleri bazında sorumluluk raporları hazırlanmaktadır. Bu raporlar alt kademe yöneticilerden üst kademe yöneticilere aktarılmakta, gerçekleşen ve beklenen faaliyet sonuçları karşılaştırılabilmektedir. Beklenen sonuçlardan sapmalar kolayca görülmekte ve sorumlular ile birlikte, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının beklenen faaliyet sonuçlarından farklı çıkmasının sebepleri araştırılarak sapmaların önüne geçilebilmektedir.

Tezin ilk bölümünde sorumluluk muhasebesi sistemi ve bu sistemin uygulanmasının önkoşulu olan merkezkaç yönetim anlayışı, kendileri hakkında rapor düzenlenecek olan sorumluluk merkezleri ve sorumluluk merkezleri türleri kavramsal olarak açıklanmıştır. Tezin ikinci bölümünde ise sorumluluk merkezleri bazında düzenlenecek olan sorumluluk raporları ve sorumluluk merkezi türlerine göre yöneticilerinin performans değerlemelerinin nasıl yapılacağı açıklanmıştır. Tezin son bölümünde ise kavramsal olarak açıklanan sorumluluk muhasebesi sisteminin Bursa'da faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinde nasıl uygulanabileceği ve sorumluluk raporlarının nasıl düzenleneceği araştırılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM
SORUMLULUK MUHASEBESİ

1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN KAVRAMSAL ÇERÇEVESİ

Günümüzde işletmeler yoğun rekabet koşullarına uyum sağlayabilmek için kendilerini sürekli geliştirmektedirler. Kimi zaman rekabet koşullarının getirdiği şartlar içerisinde başarılı olabilmek için başka işletmelerle ortak faaliyet yürütmekte, hatta birleşmekte ve giderek daha büyük ölçeklerde karşımıza çıkmaktadırlar. Geçmişe kıyasla daha büyük ve gelişmiş olan işletmelerde doğal olarak yönetim faaliyetlerinin hacmi ve önemi de artmaktadır. Faaliyetlerin merkezden kontrolü zorlaşmakta ve işletmeler, karar verme yetkilerinin üst yönetimde toplandığı merkezi yönetim anlayışından, karar verme yetkisinin astlara doğru aktarıldığı merkezkaç yönetim anlayışına daha yakın bir yönetim anlayışını benimsemektedirler.

Merkezkaç yönetim anlayışı üst yönetimde bulunan yetkilerin alt kademe yöneticilerine devredilmesini beraberinde getirmektedir. Yetki, yöneticilerin faaliyetleri gerçekleştirme ya da gerçekleştirmemesi için diğerlerini yönlendirebilme gücüdür. Yetki alt kademelere doğru devredilebilir, fakat yetkisini devreden yöneticinin sorumluluğu devam eder.¹ Yetki devri belli görevlerin yerine getirilmesi için, yetkinin bir yönetici veya örgütsel birimden başka bir yöneticiye ya da örgütsel birime verilmesi veya aktarılması anlamını taşır. Yetki devrinde zincirleme bir sorumluluk ortaya çıkar. Bu durum yetkisini devredecek olan yöneticiye, yetkisini devredeceği astı iyi seçme ve yetki sınırlarını iyi belirleme yükümlülüğünü verir.² Yetki devrinin gerçekleştirildiği işletmelerde ise, devrin yapıldığı yöneticilerin başarılarının takibi sorunu ortaya çıkmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmelerde uygulanması ile bu sorun ortadan kaldırılabilir. Çünkü sorumluluk muhasebesi, belli hedeflere ulaşma sorumluluğu ve belli konularda karar alma yetkisi verilmiş yöneticilerin, hedeflere ulaşma ve doğru kararlar almadaki başarılarının ölçülmesine ve denetlenmesine olanak veren bir muhasebe sistemidir.³

¹ William K. Carter, **Cost Accounting**, 14th Edition, Cengage Learning, USA, 2009, p. 4.

² Erol EREN, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996, s. 188.

³ İlkin Taç İlkin, **Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması** (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007, s. 19.

İşletmelerin merkezkaç yönetim anlayışını benimsemeleri, işletmeleri sorumluluk merkezlerine ayırma fikrini de beraberinde getirmekte ve bunun doğal sonucu olarak sorumluluk muhasebesi gündeme gelmektedir.⁴

Yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme gereksinme duymaları, sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkmasının önemli sebeplerinden biridir. Bilindiği gibi üst kademe yöneticiler, işletmenin çalışmasına ilişkin kararlar alırken, tüm yönetim kademeleriyle aralarında bir bilgi alışverişi doğar veya doğmalıdır. Bu bilgi alışverişi, yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya sürekli bir akım gösterir. Yukarıdan aşağıya doğru olan bilgi akımı, işletmenin genel politikasına uygun emir ve genelgeler şeklinde, aşağıdan yukarıya doğru olan bilgi akımı ise, bu emir ve genelgelerin doğurduğu sonuçları gösteren geri bildirim şeklindedir.⁵ Yönetim bilgi sistemi olarak adlandırılan bu sistem; para, insan gücü, malzeme, makine, teknoloji ve bilgi gibi kaynakların en etkin ve en verimli bir biçimde kullanılmalarını ve bir bütün olarak çalışmalarını sağlamak üzere; planlama, yürütme, kontrol ve koordinasyon kararları için, yönetimin ihtiyaç duyduğu işletme içi ve işletme dışı finansal ve finansal olmayan; niceliksel ve niteliksel bilgileri gerektiği yer ve zamanda, gerekli kişilere kullanabilecekleri biçimde, sürekli olarak sağlamak üzere kurulan bir sistem olarak tanımlanabilir. Yönetim bilgi sisteminin temel amacı; işletmenin herhangi bir bölümündeki karar vericiye gerekli, işletme içi ve işletme dışı bilgileri sağlamak suretiyle, karar vermedeki belirsizlikleri azaltmaktır. Bu amaca ulaşmada bilgi akışı esas olduğundan; alt bilgi sistemlerinden oluşan esas bilgi sistemlerinin dizaynı önem taşımaktadır. İyi kurulmuş bir yönetim bilgi sisteminde, alt bilgi sistemlerinin işletmenin bütününe ne yönde etkileyebileceğini kolayca izlemek mümkün olabilir çünkü hem işletme içinde yaratılan verileri, hem de işletmenin dış çevresiyle ilgili verileri bilgi halinde karar vericilere sağlayacak şekilde dizayn edilmişlerdir. Bunun sonucu olarak, işletmenin bütün sistemlerinin uyumlu bir şekilde çalışabilmesine olanak sağlayan bir ortam oluşur.⁶ Yönetim bilgi sistemi bazı alt sistemlerden oluşmaktadır. Bu alt sistemlerden bir tanesi de

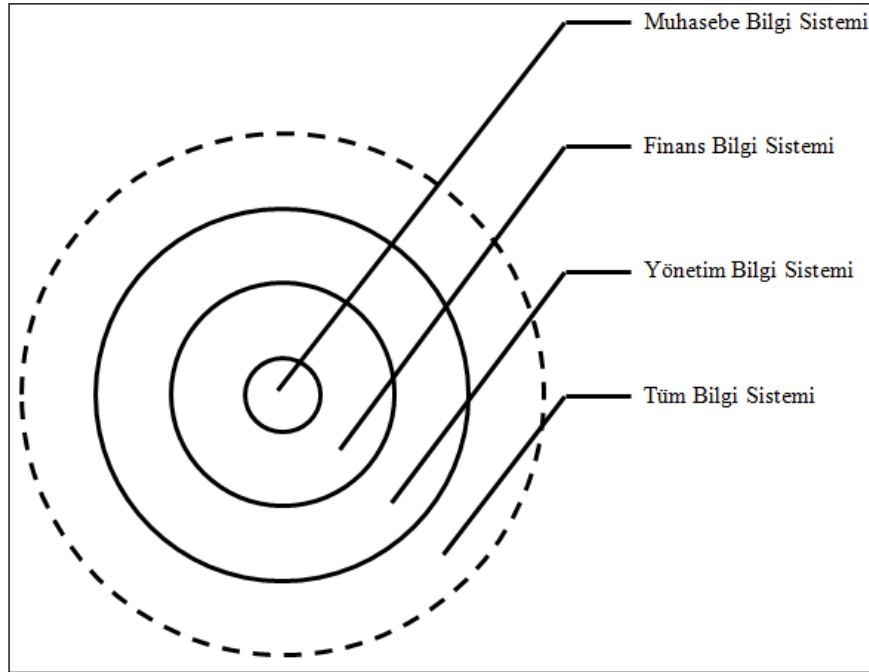
⁴ Nihat Küçüksavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006, s. 719.

⁵ M. Selçuk Uslu, **Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 188, Ankara, 1982, s. 7.

⁶ Türkan Arıkan, "İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması Sorumluluk Raporları", **XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 1976, 1976 Türkiyesinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları (Bildiriler Yorumlar)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.6, s. 13.

muhasebe bilgi sistemidir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ise muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinden biri olarak kabul edilmektedir.

Şekil 1: Bilgi Sistemlerinin Kapsamı



Kaynak: Elwoodl MILLER, Responsibility Accounting And Performance Evaluations, Van Nostrand Reinhold Ltd., New York, 1982, p.29

Yukarıdaki şekilde tüm bilgi sistemi çevresel verinin sonsuz doğasını temsil etmesi için kesikli çizgi ile çevrelenmiştir. Yönetim bilgi sistemi ise gerekli tüm işletme içi verileri ve dış çevredeki bazı bilgileri (endüstri, rakip ile ilgili bilgiler) içerir. Muhasebe bilgi sistemi ise finansal bilgi sisteminin bir alt sistemidir.

Sorumluluk muhasebesi, var olan muhasebe sistemlerinden tamamen ayrı yeni bir sistem olmayıp, sorumluluk merkezlerine ayrılan işletmelerin faaliyetlerini bu merkezleri temel alarak planlamaya ve kontrole yardımcı olan alternatif yönetim biçimidir. Sorumluluk muhasebesi daha çok işletmede oluşturulan sorumluluk merkezleri itibarıyla giderlerin planlanması, kontrolü ve söz konusu sorumluluk merkezinin başında bulunan yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine yöneliktir. Bu yönüyle sorumluluk muhasebesini maliyet muhasebesinden kesin çizgilerle ayırabilmek mümkün görünmemektedir.⁷

⁷ Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s. 732.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyet muhasebesinden tamamen ayrı bir sistem olarak düşünülmemelidir. Sorumluluk muhasebesi sisteminde, maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması ile ilgili maliyet dağıtım teknikleri maliyet muhasebesinde kullanılan teknikler ile benzer özellikler taşımaktadır.⁸ Bütçelerin düzenlenmesi, bütçe rakamları ile gerçek duruma ilişkin verilerin karşılaştırılması, sapmaların hesaplanması sırasında kullanılan teknikler incelendiğinde sorumluluk muhasebesi ile maliyet muhasebesinin görevlerini yerine getirirken aynı teknikleri kullandıkları görülür. Fakat maliyet muhasebesi bu hesaplamaları ürünler bakımından ele alırken, sorumluluk muhasebesi gider ve sorumluluk merkezleri açısından ele almaktadır. Sorumluluk muhasebesinin maliyet muhasebesinden ayrıldığı temel nokta, burada toplanmaktadır.⁹ Maliyet muhasebesi sistemleri ürün ve dönem maliyetlerinin tespiti amacıyla maliyetlerin toplanmasını amaçlarken, bu maliyetlerin oluşmasına sebep olan bireysel yöneticilerin belirlenmesi aşamasında başarısız olmuşlardır.¹⁰ Gelir ve giderlerin oluşmasına sebep olan bireysel yöneticilerin belirlenmesi ürün maliyetlerinin belirlenmesi için zorunlu bir koşul değildir. Fakat işletmede oluşan gelirler ve giderlerin sorumluluk merkezleri ve sorumlu bireysel yöneticiler bazında belirlenmesi, bu gelir ve giderlerin daha etkin bir şekilde anlaşılabilmesi ve kontrol edilebilmesi, çalışanların performanslarının ölçülebilmesi açısından önem arz etmektedir. Sorumluluk muhasebesi; maliyet muhasebesinin yerine getirmekte olduğu görevleri üstlenmekte ve aynı zamanda bu görevleri yerine getirirken giderleri ve gelirleri sorumluluk merkezleri itibari ile toplayarak işletme için önemli bir bilgi kaynağı olmaktadır.

Muhasebe yazınında; kurum içinde yer alan her bir bölümün yalnızca kendi denetimine tabi olan giderleri, gelirleri ve sermaye yatırımları açısından incelenip değerlendirilmesi olarak adlandırılan sorumluluk muhasebesi¹¹, giderleri sadece sorumluluk merkezleri itibariyle kontrol etmekle kalmaz, aynı zamanda bu giderleri satın alan ve

⁸ Nergis Nalan Yakar, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004, s. 39.

⁹ Uslu, a.g.e., s. 4-5.

¹⁰ Evans O. N. D. Ocansey - John A. Enahoro, "Determinant Controllability of Responsibility Accounting in Profit Planning", **Canadian Social Science**, Vol. 8, No. 6, 2012, p. 92.

¹¹ Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 3. Baskı, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2008, s. 170.

kullanan sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede ve yöneticilerin kendilerine verilen hedeflere ne derecede ulaştıklarını ortaya koymada yardımcı olur.¹²

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili literatür incelendiğinde maliyet ve gider kavramlarının birbirlerinin yerine kullanıldıkları görülmektedir. Muhasebe açısından maliyet ve gider kavramları birbirinden farklı tanımlanmaktadır.

Maliyet, belirli bir amaca ulaşmak için katlanılan fedakarlıkların parasal değeri olarak ifade edilmektedir.¹³ Örneğin, hammadde tedarigi amacıyla katlanılan fedakarlıklar, hammadde elde etme maliyetini oluşturmaktadır. Maliyet kavramının tanımında aşağıdaki özellikler bulunur:¹⁴

- Katlanılan fedakarlığın işletmenin faaliyet konusu ile ilgili olması
- Söz konusu üretim faktörünün ekonomik bir değerinin olması ve bunun para ile ifade edilebilmesi

Gider ise işletmenin mevcudiyetini sürdürebilmesi, bir gelir elde edebilmesi için normal ölçüler içerisinde yapılması gereken ve bir muhasebe döneminde tüketilen varlık ve hizmetlerin parasal ifadesidir.¹⁵ Satın alınan ilk madde ve malzemenin üretim faaliyetinde kullanılması direkt ilk madde ve malzeme gideri ortaya çıkaracaktır. Mamul veya hizmet üretmek için gerçekleştirilen giderlerin toplamı ise üretim maliyetini oluşturacaktır.¹⁶ Bu tanımlamalara göre maliyet ve gider kavramları üretim sürecinde birbirini izlerler. Üretimde kullanılmak üzere satın alınan ilk maddelerin işletmenin deposuna getirilmesine kadar yapılacak harcamalar ilk maddenin maliyetini oluşturur. İlk maddenin üretimde kullanılması ile ilk maddenin maliyeti mamul maliyetini oluşturan bir üretim giderine dönüşür. Üretimi yapılan mamulün satılması ile satılan mamulün maliyeti (tükenmiş varlıklar), gidere dönüşür ve dönem sonunda gelir tablosunda raporlanır.¹⁷ Literatürde sorumluluk muhasebesi ile ilgili yapılan çalışmalar incelendiğinde sorumluluk merkezi ayırımında bazı yazarların maliyet merkezi bazı yazarların ise gider merkezi ismini kullandığı görülmektedir. Bu çalışmada ise sorumluluk merkezi ayırımında gider merkezi

¹² Yükçü, a.g.e., s. 733.

¹³ Sait Yüksel Kaygusuz – Şükrü Dokur, **Maliyet Muhasebesi**, Dora Yayınları, Bursa, 2009, s. 29.

¹⁴ İbrahim Lazol, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, 2008, s. 8.

¹⁵ Kamu Personeli Seçme Sınavı, Muhasebe Maliye, Murat Yayınları, Ankara, 2012, s. 357.

¹⁶ Kaygusuz – Dokur, Maliyet Muhasebesi, s. 30.

¹⁷ Lazol, a.g.e., s. 8.

isminin kullanılması uygun görülmüştür. Çünkü gider merkezleri için düzenlenen sorumluluk raporlarında sadece işletmelerin ana faaliyet konuları ile ilgili katlanılan fedakarlıklar değil, ana faaliyet konusu dışında katlanılan fedakarlıklar da raporlanarak yöneticinin performansı ölçülmeye çalışılmaktadır. Ana faaliyet konusu ile ilgili katlanılan fedakarlıklar ise her ne kadar maliyet olarak adlandırılırsalar da bu maliyetler de üretim sürecinde gidere dönüşmekte ve üretim maliyetini oluşturan giderler olarak ifade edilmektedirler. Sorumluluk raporlarında, belirli bir dönem aralığında yöneticilerin işletmenin mevcudiyetini sürdürebilmesi, bir gelir elde edebilmesi için tüketilen varlık ve hizmetleri ne derecede etkin ve verimli kullandığı ölçülmek istenmektedir. Sorumluluk raporlarında yer alacak olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri birleşerek üretilen mamullerin maliyetini oluşturacaktır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin bir işletmede uygulanabilir olması için organizasyon yapısının sorumluluk muhasebesi sistemine uygun olması ve merkezkaç yönetim anlayışının işletmede benimsenmiş olması gerekmektedir. İşletmelerde emir komuta zinciri, yetkiler ve sorumluluklar, yöneticilerin sorumluluk alanları, organizasyon yapısı içerisinde belirlenmektedir.¹⁸ Sorumluluk muhasebesi sisteminin verimli bir şekilde uygulanabilmesinde ve sonuçlarının anlam kazanabilmesinde önemli bir etken olan organizasyon yapıları ve organizasyonlarda hakim olan merkezi veya merkezkaç yönetim anlayışları aşağıda açıklanmıştır.

1.1. Organizasyon Kavramı

Organizasyon, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi için hangi işlevleri yerine getirmesi gerektiğinin belirlenmesi, bu işlevleri yapacak bölümlerin birbirleriyle ahenkli çalışacak şekilde oluşturulması, bu bölümlerde çalıştırılmak üzere gerekli olan beşeri ve maddi sermaye unsurlarının tedariki ve uyumlu hale getirilmesine ilişkin süreçlerden oluşmaktadır.¹⁹

Organizasyonun temel fonksiyonları, işletmenin amaçlarının ve bu amaçların gerçekleştirilmesi için gerekli olan faaliyetlerin saptanması, bu faaliyetlerin ilgili

¹⁸ İbrahim Emre Göktürk, Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması, Doktora Tezi, , Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya, 2012, s. 85.

¹⁹ Eren, a.g.e., s. 144.

bölmelere tahsis edilmesi ve organizasyon hiyerarşisinde bulunan çeşitli yönetim kademeleri arasındaki yetki ve sorumluluk ilişkilerinin belirlenmesidir.²⁰

Belli iş ya da mevkilere atanan kişiler, hangi konularda yetkili olduklarını, sorumluluklarının nelerden meydana geldiğini, işlerini görürken kimlerle nasıl ilişki kuracaklarını bilmelidirler. Aksi halde, düzensiz bir çalışma tutumu gösterirler ve etkin bir şekilde çalışamazlar. Bunun için işletmede yer alacak mevkilerin, bu mevkilerde görev alacak kişilerin yetki ve sorumluluklarının ve birbirleri ile olan ilişkilerinin açık bir şekilde düzenlendiği bir klavuzun olması, klavuzun işletmedeki mevkilere atanan kişilere verilmesi, daha başlangıçta ortaya çıkacak birçok karışıklığı önleyecektir.²¹

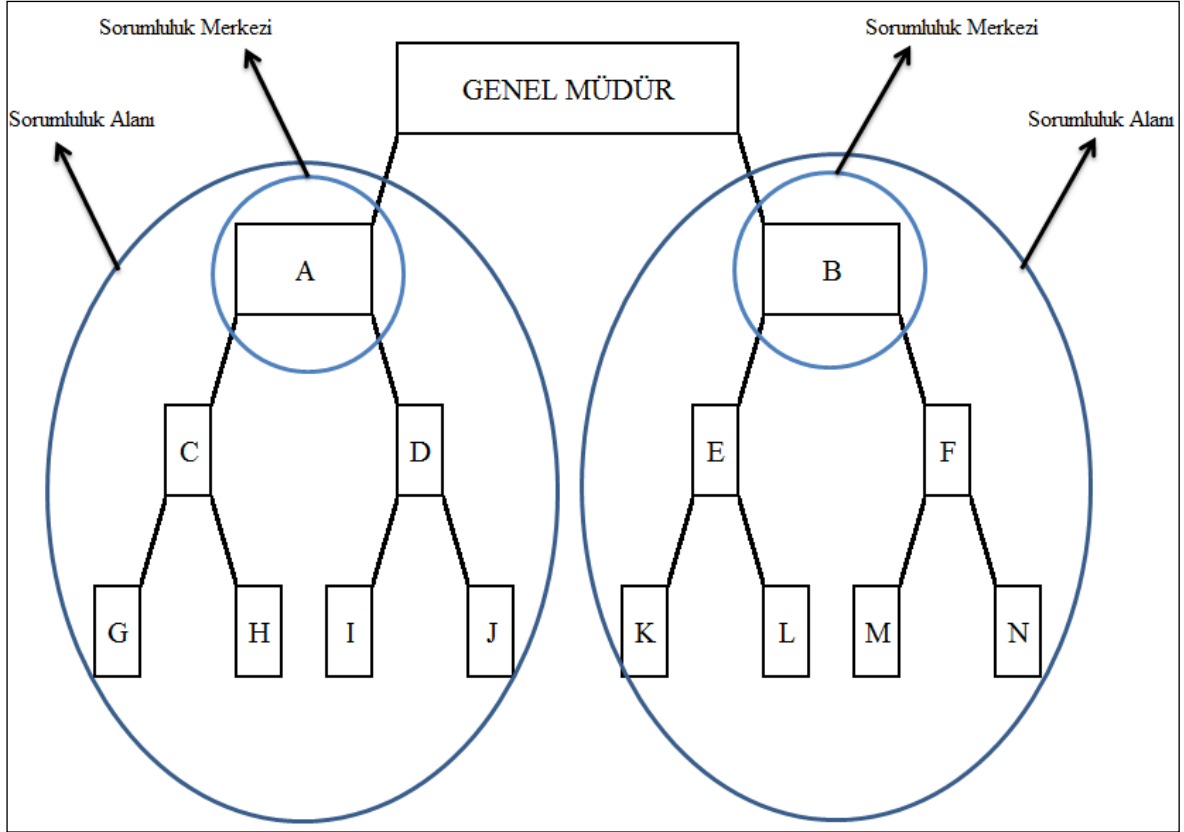
Organizasyonda örgütlemeye gitmenin temel amaçlarından bir tanesi, çeşitli yönetim kademelerindeki sorumluluk alanlarının belirlenmesidir.²² Sorumluluk alanı kavramı sorumluluk merkezi kavramından daha geniş bir anlam ifade etmektedir. Bir yönetici kendi yönettiği bölümden sorumludur ve bu bölüme sorumluluk merkezi adı verilir. Fakat yöneticinin sorumluluğu bununla bitmez. Yönetici kendi bölümünün alt kademelerinde yer alan ve kendisine bağlı olan örgüt birimlerinden de sorumludur. İşte yöneticinin sorumlu olduğu tüm bu örgüt bölümleri onun sorumluluk alanını oluşturur. Şekil 2’de A yöneticisinin sorumluluk merkezi kendi yönettiği bölüm iken sorumluluk alanı ise kendi yönettiği bölümün yanı sıra C, D, G, H, I, J kişilerinin yönettiği bölümleri de kapsamaktadır. Aynı durum B yöneticisi için de geçerlidir. B yöneticisinin sorumluluk merkezi kendi yönettiği bölüm iken sorumluluk alanı ise kendi yönettiği bölümün yanı sıra E, F, K, L, M, N kişilerinin yönettiği bölümleri de kapsamaktadır. Bu nedenle sorumluluk alanı kavramı sorumluluk merkezi kavramından daha geniş bir anlam taşımaktadır.

²⁰ Yakar, a.g.e., s. 23.

²¹ İnal Cem Aşkun - Bülent Tokat, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010, s. 35.

²² Yakar, a.g.e., s. 23.

Şekil 2: Sorumluluk Alanı ve Sorumluluk Merkezi İlişkisi



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Sorumluluk muhasebesi işletmede çeşitli kademelerde yer alan yöneticilerin sorumluluklarını ne derece yerine getirdiğinin raporlandığı bir sistemdir. Yöneticilerin sorumluluklarından bahsedebilmek için kendilerine bazı yetkilerin verilmiş olması gerekir. Kendisine yetki verilmeyen bir yöneticinin karar verme gücü olmadığı konularda sorumlu tutulması anlamlı bir uygulama değildir.

İşletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için merkezkaç yönetim anlayışının benimsenmiş olması gerekir. Merkezkaç yönetim anlayışı sorumluluk muhasebesi sisteminin ön koşuludur.

1.2. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim

Günümüzde, iş hayatında rekabet arttıkça işletmeler başarılı olabilmek için daha büyük sermayeler ile faaliyetlerini gerçekleştirmek ve örgüt yapılarında önemli bazı değişiklikler yapmak durumunda kalmışlardır. Bazı işletmeler birleşme yoluyla daha büyük sermaye ve rekabet gücü sağlamışlardır. İşletmelerin yapılarının gelişmesi ve

büyümesi; işletmedeki tüm bilgilerin üst yönetimde toplanmasını ve kararların burada verilmesini imkansız hale getirmiş dolayısı ile merkezi yönetim anlayışı uygulanamaz hale gelmiştir. Gelişen ve büyüyen işletmeleri bölümlere ayırmanın bir anlamda zorunlu hale gelmesi ile bu işletmelerde merkezkaç yönetimin benimsenmesi de zorunlu hale gelmektedir.

Merkezkaç yönetim, organizasyondaki alt kademe yöneticilerinin karar verme özgürlüğünü ifade etmektedir. Tamamıyla merkezkaç yönetim anlayışı karar verme sürecinde alt kademe yöneticileri için minimum kısıtlama, maksimum özgürlük anlamını taşımaktadır. Tamamıyla merkezi yönetim anlayışı ise merkezkaç yönetim anlayışının tam tersi olarak karar verme sürecinde alt kademe yöneticileri için maksimum kısıtlama, minimum özgürlük anlamını taşımaktadır. İşletmeler, tamamen merkeziyetçi ya da tamamen merkezkaç anlayışa sahip olmaktan ziyade, bu iki uç yönetim anlayışı arasında bir yerde konumlanmaktadır çünkü her iki yönetim anlayışının da yararları ve sakıncaları vardır.²³

Merkezkaç yönetim, çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede, üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği bir yönetim biçimidir. Merkezkaç yönetim anlayışında karar verme yetkisini kullanan bir yönetici verdiği kararların sorumluluklarını da üstlenmek durumundadır. Merkezkaç yönetim anlayışının temelinde karar verme özgürlüğü vardır. Fakat üst kademe yöneticileri ile alt kademe yöneticilerinin verdikleri kararların önemi, sayısı ve işletmeyi etkileme derecesi farklı olmaktadır.²⁴

Merkezkaç yönetim anlayışında karar verme özgürlüğü her düzeydeki yöneticinin her türlü kararı verebilmesi anlamına gelmemektedir. Üst düzey yöneticiler ile orta ve alt düzey yöneticilerin verecekleri kararlar birbirlerinden farklılık gösterecektir. Şöyle ki; üst düzey yöneticiler stratejik kararlar verirken, orta düzey yöneticiler orta vadeli yönetim kararlarını, alt düzey yöneticiler ise daha çok günlük ve operasyonel kararları

²³ Charles T. Horngren, et al., **Cost Accounting – A Managerial Basis**, Thirteenth Edition, Pearson, Prentice Hall, New Jersey, 2009, p. 797.

²⁴ Yükçü, a.g.e., s. 731.

vermektedirler. Bununla birlikte bu yöneticilerin verdikleri kararların sayısı, önemi, zamanı ve işletme üzerindeki etkileri farklılık göstermektedir.²⁵

İşletmelerin yönetim anlayışları için tam bir merkezkaç ve tam bir merkezi yönetim tarzından bahsetmek mümkün değildir. Çünkü belirli bir büyüklüğe ulaşmış örgütlerde, her gün sayısız karar verilmektedir ve bu kararların üst düzey yönetim tarafından alınması ve uygulanması hem olanaklı değildir hem de ekonomik değildir. Buna karşılık tam bir merkezkaç yönetim tarzı da bir bütün olan örgütün birimlerini, bütünün parçaları oldukları hissinden yoksun bırakabilir ve bu birimler arasında koordinasyon sorununu beraberinde getirebilir. Bu nedenlerden dolayı, işletmeler bu iki yönetim anlayışının oluşturduğu uygun bir örgütlenme tarzını benimserler ve göçerilen (devredilen) karar verme yetkilerinin düzeyine göre en uygun olanı tercih ederler.²⁶

1.2.1. İşletmeleri Merkezkaç Yönetime Yönlendiren Faktörler

İşletmelerin yönetim anlayışları içerisinde buldukları koşullara göre merkezkaç ya da merkezi yönetim anlayışına daha yakın bir yerde olabilir. İşletmeleri merkezkaç yönetim anlayışını benimsemeye yönlendirebilecek birçok neden olmasının yanı sıra bu yönetim anlayışı bazı maliyetleri de beraberinde getirecektir. Merkezkaç yönetim derecesi belirlenirken; işletmeye sağlayacağı yararlar ve işletmeye yükleyeceği maliyetlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.²⁷ İşletmeleri merkezkaç yönetime yönlendiren faktörler aşağıdaki gibi sıralanabilir:²⁸

1. Bir işletmenin örgütlenme biçimi, çevre koşullarının karmaşıklığı ile yakından ilgilidir ve bu karmaşıklıktan büyük ölçüde etkilenmektedir. Çevre koşullarının karmaşıklığı artarsa, çevre değişken ve belirsiz olursa, çevreyi gözetim altında tutmak ve denetlemek için harcanması gereken kaynak miktarı ile gereksinim duyulacak uzmanlık düzeyi artar ve karmaşık, değişken ve belirsiz bir çevrede işletmeyi tek elden (merkezden) yönetmek olanaksız bir hal alır.
2. Merkezkaç veri ve bilgilerin merkezle paylaşılmasındaki güçlükler, merkezkaç yönetimin en önemli gerekçelerinin temelini oluşturmaktadır. Yerel

²⁵ Adnan Sevim, **Maliyet Muhasebesi**, Anadolu Üniversitesi Yayını No:1524, Eskişehir, Mayıs 2007, s. 357.

²⁶ Sevim, a.g.e., s. 358.

²⁷ Horngren, et al., a.g.e., p. 797.

²⁸ Sevim, a.g.e., ss. 358-359.

yöneticilerin; yerel pazar ve üretim koşulları, insan kaynaklarına ilişkin sorunlar, tedarikçilerin kalitesi ve güvenilirliği ile ilgili gözlem ve deneyime dayalı bilgilerini merkezdeki üst düzeydeki yöneticilere aktarması zordur, zaman ve para kaybına neden olur. Bu nedenle karar yetkisinin geçerli veri ve bilgileri bir sistem mantığı ile toplama, biriktirme, işleme ve raporlama avantajını elinde bulunduran merkezkaç (yerel) yöneticilere devredilmesi çok önemlidir.

3. Merkezkaç yönetim, çevre koşullarındaki değişmelere yerel yöneticilerin hemen tepki vererek çok çabuk karar almalarını sağlar. Merkezi yönetimde ise, bu yerel bilgilerin merkeze ulaştırılması, merkezde bu bilgilere dayanarak karar verecek kişilerin bir araya getirilmesi, bu kişilerin merkeze ulaştırılmış bilgileri incelemesi, özümsemesi ve bir karara varması alınan kararları bunları uygulayacak yerel yöneticilere iletmesi gibi faaliyetlerde gecikmeler söz konusu olacaktır.
4. Çok büyük işletmelerde örgütün tamamının tek bir merkezden yönetilmesi çok güçtür. Yerel çevre koşullarının hızlı bir şekilde değiştiği ve bu nedenle belirsiz olduğu durumlarda, uygun kaynak dağılımı, geliştirilmiş bilgisayar yazılımları aracılığı ile dahi sağlanamamaktadır. Çünkü, bu değişken koşullarda sayısal modeller kurmak çok güçtür ve yerel yöneticilerin sezgi ve algılamaları burada büyük önem taşımaktadır. İşletmeler büyüdükçe faaliyetlerinin artması ve yoğunlaşması yetkinin birden fazla kişiye aktarılmasını zorunlu kılacaktır. Buna bağlı olarak yetki göçerilmesi yoluyla merkezkaç yönetim anlayışına yaklaşılabilecek ve alt kademe yöneticilerinin sorumlulukları artacaktır.²⁹
5. Önemli görülen kararların merkezde alınması ve yerel yöneticilerin yalnızca uygulayıcı konuma getirilmesi, işletmenin gelecekteki üst düzey yöneticilerinin yetişmesi ve seçilmesinde sorunlar yaratır. Yerel yöneticilerin karar alma becerilerinin gelişmesine fırsat verilen merkezkaç yönetim anlayışında işletmedeki yönetici adaylarından hangisinin diğerlerinden daha iyi olduğu da

²⁹ Göktürk, a.g.e., s. 86.

belirlenebilir. Merkezkaç yönetim aynı zamanda bir yönetsel eğitim sistemi olarak kabul edilmelidir.

6. Kariyer beklentileri olan yöneticiler ya da yönetici adayları karar yetkileriyle donatılma beklentisindedirler. Bu beklenti karşılanmadığı takdirde işe olan ilgileri azalır ve bireysel yeteneklerini kullanmak istemezler. İlk fırsatta da daha fazla iş tatmini sağlayacak başka bir işletmeye geçerler. Merkezkaç yönetim bu gibi yetenekli yönetici adaylarını motive etmek ve bu yeteneklerden yararlanmak için çok önemli araçlardan biridir.
7. Bir işletmenin en önemli ve pahalı kaynaklarından biri üst düzey yöneticilerin zamanıdır. Çok sayıda yerel kararların üst düzey yönetim tarafından verilmesi olanaklı değildir. Üst yönetim düzeyinin karşılaştırmalı üstünlüğü stratejik kararlar alanındadır. Merkezkaç yönetim anlayışı, işletmenin faaliyetleri ile ilgili kararlarının işe en yakın kişi tarafından alınmasını sağlar. Yerel kararların üstler tarafından verilmesi, üst yönetim düzeyinin stratejik kararlara daha fazla vakit ayrabilmesini sağlar.³⁰

1.2.2. Merkezkaç Yönetimin Yararları ve Sakıncaları

İşletmelerin faaliyet gösterdikleri çevre koşulları, işletmenin faaliyet konusu ve benzeri konular göz önüne alındığında işletmeler için farklı merkezileşme derecesinin daha uygun olduğu görülecektir. Bazı durumlarda merkezkaç yönetim anlayışının hakim olması işletme için uygun olurken bazı durumlarda merkezi yönetim anlayışı daha faydalı olabilir. Genel itibariyle merkezkaç yönetim anlayışının yararları ve sakıncaları aşağıdaki gibidir.

Merkezkaç yönetimin yararları:³¹

- İşletme tümüyle yönetilebilecek ve kontrol altında tutulabilecek bölümlere ayrılır.
- İşletme kararları herhangi bir karışıklığa neden olmadan konuya en yakın yönetici tarafından zamanında verilebilir.

³⁰ Mihriban Coşkun Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2006, s. 3.

³¹ Yükçü, a.g.e., s. 731.

- Karar verme yetkilerini kullanan yöneticilerin yaptıkları işten daha fazla tatmin olması sağlanır.
- Yöneticilerin motivasyonunu sağlar.
- Üst kademe yöneticilerinin yetişmesinde önemli rol oynar.
- Üst düzey yöneticilerin stratejik kararlar üzerinde yoğunlaşmasını sağlar, günlük kararlar ile vakit kaybetmelerini engeller.
- Yerel ihtiyaçlara olan duyarlılığı artırır.³²

Merkezkaç yönetim anlayışının yararlarının yanı sıra bazı sakıncaları da mevcuttur.

Bu sakıncalar aşağıdaki gibi sıralanabilir:³³

- Merkezkaç yönetim anlayışında bölüm yöneticileri organizasyonların diğer bölümlerinde yaşanan olaylara karşı duyarsız kalabilmektedirler çünkü başarılı olma çabası ile yalnızca kendi bölüm faaliyetlerine odaklanabilirler. Bu şekilde alınan kararlar, organizasyonun bir bölümü için faydalı olsa da bütünü için faydalı olmama riski taşıyabilmektedir.
- Merkezkaç yönetim anlayışının hakim olduğu bir organizasyonda, organizasyonun yalnızca bu amaç doğrultusunda örgütlenmesi söz konusu olacağı için, tutulan kayıtlar da her bölümün başarısını ayrı ayrı ölçmeye imkan tanıyacak şekilde ayrıntıya sahip olmalıdır. Bu durum ise özellikle pazarlama ve muhasebe gibi hizmetlerin maliyetlerinin artmasına sebep olacak ve merkezi yönetime göre dezavantajlı bir durum meydana getirecektir.
- Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen işletmelerde bölümlerin aynı aktiviteyi tekrar tekrar yapması durumu söz konusu olabilmektedir. Örneğin yüksek derecede merkezkaç yönetim anlayışını benimsemiş olan bir işletmede işe alma süreci her birimin kendi başına gerçekleştirdiği bir faaliyet olabilir. Oysa bu tarz bazı işlerin daha az kaynak sarfiyatıyla yani daha az maliyetle organizasyon genelinde yapılması mümkündür.³⁴

³² Horngren, et al., a.g.e., p. 797.

³³ Yükçü, a.g.e., s. 732.

³⁴ Horngren, et al., a.g.e., p. 798.

Günümüzde işletmeler incelendiğinde tam bir merkezi ya da tam bir merkezkaç yönetim anlayışından bahsetmek mümkün değildir. Bunun yerine işletmelerin yönetim anlayışlarını merkezkaç yönetime ya da merkezi yönetime daha yakın olarak nitelendirmek mümkündür. İşletme hangi anlayışa yakınsa o yönetim anlayışının yararları ve sakıncaları işletmede daha etkili olacaktır. Her iki yönetim anlayışının yararları ve sakıncaları göz önüne alındığında işletmenin ne derecede merkezi ya da merkezkaç yönetim anlayışına sahip olması gerektiği hakkında fikir sahibi olunacaktır. Merkezkaç yönetim anlayışını benimseyen bir işletme bu yönetim anlayışının kendisi için yararlarını ve sakıncalarını analiz etmeli ve tam anlamıyla ortadan kaldıramasa da sakıncaların mümkün olduğunca azaltılması için gerekli önlemleri almalıdır.

1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Amaçları

Yönetim bilgi sistemi; yöneticilere ihtiyaç duydukları bilgileri sağlama işlevini yerine getirmektedir. Yönetim bilgi sisteminin alt sistemlerinden bir tanesi ise muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebe bilgi sisteminin amacı işletme içindeki ve dışındaki kişilere ihtiyaç duyduğu nitelikteki bilgileri üretebilmek ve sağlayabilmektir. Bir işletmede muhasebe bilgi sistemi üç önemli işlevi yerine getirmektedir. Bu işlevler sırasıyla; faaliyetler ve işlemler hakkındaki verileri toplamak ve kaydetmek, planlama, uygulama ve kontrol faaliyetleri için veriyi işleyerek bilgiye dönüştürmek ve organizasyonun varlıklarını korumak için gerekli kontrolleri yapmaktır.³⁵

İşletmede halihazırda veya gelecekte çıkarı bulunan ve bu sebeple işletme hakkında bilgi edinme ihtiyacı olan karar vericilere bilgi temin etme görevini üstlenen³⁶ muhasebe bilgi sistemi; genel (finansal) muhasebe sistemi, maliyet muhasebesi sistemi, sorumluluk muhasebesi sistemi, sermaye bütçeleme sistemi, nakit bütçeleme sistemi gibi alt sistemlerden oluşmaktadır. Bu alt bilgi sistemlerinden hem işletme içinde yaratılan finansal ve finansal olmayan veriler ile niceliksel ve niteliksel veriler; hem de işletmenin dış çevresinden çeşitli nitelikte veriler toplanıp işlenebilir ve raporlarda bilgi haline dönüştürülebilir. İşletmelerin yönetim bilgi sistemleri arasında; içinde buldukları iş kollarına, büyüklüklerine, finansal güçlerine, yöneticilerin yönetim felsefelerine ve eğitim

³⁵ Öznur Şaklak, -Yasemin Buran, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi”, **Ulusal Meslek Yüksek Okulları Öğrenci Sempozyumu**, Düzce, 2010, s. 2.

³⁶ Şule Kutlu, Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2008, s. 47.

düzeylelerine, iş görenlerin eğitim düzeylerine ve ekonomik, sosyal, kültürel ve politik çevre koşullarına bağlı olarak farklılıklar olabilir. Örneğin, bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi; sadece finansal muhasebe sistemi ile maliyet muhasebesi sistemini kapsayabilir. Oysa diğer bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi finansal muhasebe sistemi, maliyet muhasebesi sistemi, sorumluluk muhasebesi sistemi, iç denetim sistemi, bütçe sistemi gibi çok çeşitli alt bilgi sistemlerinden oluşabilir.³⁷

Muhasebe bilgi sisteminin alt bir sistemini oluşturan sorumluluk muhasebesinin amaçlarını anlayabilmek için onun ortaya çıkış nedenlerini bilmek faydalı olacaktır. Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasının nedenleri şöyle sıralanabilir:³⁸

- İşletme faaliyetlerinin karmaşıklığının artması. Bu karmaşıklığa neden olarak da, teknolojik gelişmeler ve piyasadaki değişimler, ürün çeşitliliği, büyük işletmelerin ortaya çıkması ve yatırım kararlarıyla, bu yatırımlardan sağlanan kar arasında geçen zamanın eskiye oranla daha fazla olması,
- Söz konusu karmaşıklıklarla başa çıkabilmek ve daha esnek ve dinamik bir organizasyon yapısı sağlamak için yönetimin merkezkaç yönetim anlayışına doğru eğilim göstermesi,
- Bu günkü rekabet koşullarında verimliliğin artırılması ve sıkı bir gider kontrolünün öneminin anlaşılması,
- Başarılı bir yönetim için planlama ve kontrolün ne kadar önemli olduğunun anlaşılması,
- Planlama ve kontrol fonksiyonlarını yürütmek için yönetimin elinde bulunan, teknikler ve bilgi gibi araçların yetersiz olduğunun anlaşılması,
- İşletmedeki en küçüğünden en büyüğüne kadar, tüm sorumluluk merkezlerinin planlarını ve faaliyetlerini ayrıntılı bir şekilde yansıtmak muhasebe sisteminin ancak sorumluluk muhasebesi yardımıyla önemli ölçüde sağlanabileceğinin anlaşılması.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin temel amacı işletmelerde etkin bir gider kontrolünün sağlanmasıdır. Bu temel amacın yanında; işletmede etkili bir bilgi akış

³⁷ Arıkan, İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşıllanması Sorumluluk Raporları, a.g.e., s. 15.

³⁸ Uslu, a.g.e., s. 8-9.

sisteminin oluşturulması, yöneticilerin performanslarının ölçülmesi, yöneticilerin sadece kontrol edebildikleri giderlerden sorumlu tutulmalarının sağlanması ve bu yolla motivasyonlarının artırılması da sorumluluk muhasebesinin amaçları arasındadır. Farklı kademedeki yöneticiler için hazırlanan sorumluluk raporlarında yöneticinin kontrolü altındaki sorumluluk merkezinde gerçekleşen giderler tespit edilir ve önceden hazırlanan bütçeler ile karşılaştırılır, olumlu veya olumsuz sapmalar ortaya konulur. Yöneticinin kendisinden beklenen performansa ulaşip ulaşamadığı tespit edilir. Bütçelenen tutarlardan sapmaların yaşandığı sorumluluk merkezlerinde bu sapmaların sebepleri araştırılır, ilgili yöneticilere üst düzey yöneticiler tarafından destek sağlanır. Yüksek performanslı yöneticiler ise ödüllendirilerek motivasyonları artırılabilir.

1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri Ve Özellikleri

Sorumluluk muhasebesi hiçbir zaman iyi bir yönetimin yerini alamaz. Sorumluluk muhasebesi sistemi basit olarak ifade etmek gerekirse kullanılabildiği kadar durağan olan bir araçtır. Yöneticilerin bu sistemi iyi anlaması ve etkin bir şekilde kullanması ile sistem durağanlıktan kurtulacak ve işlevini yerine getirecektir. Eğer yönetici sistemi anlayamaz ve iyi bir şekilde kullanamazsa sistem kendisinden beklenen faydayı sağlamayacaktır.³⁹

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede bazı ön koşulların önceden sağlanmış olması gerekmektedir. Örneğin; bölümsel bağımsızlığın sağlanması bu koşullardan biridir. Bölümsel bağımsızlığın sağlanmaması durumunda iş birimlerinin yöneticileri, sadece üstlerinin verdikleri kararları uygulayacaklarından yaptıkları işlerden sorumlu tutulamayacaklardır. İkinci olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede, belirli konularda yetkilendirilmiş bir yöneticinin performansının gerçekçi ölçütlerle ve adil olarak ölçülmesi gerekmektedir. Aksi takdirde gösterilen performansın kime ait olduğu sorusu yanıtız kalacak, bu durum çalışanların performanslarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.⁴⁰

Sorumluluk muhasebesi sistemi her işletme için uygun bir sistem olmayabilir. Bu sistem uygulanmadan önce işletmenin gerekli özelliklere sahip olup olmadığı kontrol

³⁹ <http://search.proquest.com/docview/224811189/13D114347ED60685453/18?accountid=17219>, "What Is Responsibility Accounting?", **Business Quarterly** (pre-1986); Fall 1963; 28, 3, (27.03.2013), p. 77.

⁴⁰ Yakar, a.g.e., s. 11.

edilmeli, gerekirse sorumluluk muhasebesi sisteminin işlemlerine imkan verecek koşullar yerine getirildikten sonra sistem işletmede uygulanmaya başlanmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekir.⁴¹

- Sorumluluk muhasebesi, işletmede bulunan yönetim kademeleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim kademesinin sorumlu veya yetkili yöneticisi, faaliyetlerinden kaynaklanan giderlerden sorumlu olmalı ve bunları üstlerine bildirme yükümlülüğünü taşımaktadır.
- Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle, işletmede yetki alanlarını, yönetim kademelerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde ortaya koyan organizasyon şeması olmalıdır.
- Organizasyon şemasındaki bu yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu sorumluluk göçerilmesiyle, yukarıya doğru da bilgi akımının oluşması sağlanır. Yani, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk göçeren üst yöneticiye karşı, neyin yapıldığı ve neyin yapılmadığı konusunda bilgi vermek durumundadır. Bu da geri bildirim sisteminin ortaya çıkmasını sağlar.
- Sistemin etkin bir şekilde işlemesi için ast ve üst ilişkilerinde bir karmaşıklığın olmaması gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesinin dört ana özelliği vardır ve bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir;

1. Muhasebe sisteminden elde edilen finansal ve istatistik veriler kullanılır.
2. Muhasebe sistemi ile örgüt yapısı arasında çok sıkı bir ilişki vardır ve herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin çalışmaları ya da başarıları, bir üst yönetim düzeyindeki yönetici tarafından kontrol edilir.

⁴¹ Uslu, a.g.e., s. 12-13.

3. İşletmenin genel muhasebe sistemi ile yönetim muhasebesi sistemi, çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerin gereksinme duyacakları bilgileri sağlayacak özelliktedir.
4. Her muhasebe döneminin zaman aralığı, muhasebe bilgisine gerek duyulan en küçük zaman aralığıdır. Bu zaman aralığı işletmenin özelliğine göre değişebilir. Örneğin üç ay da olabilir, bir ay da olabilir, 15 gün de olabilir.

Merkezkaç yönetim anlayışının hakim olduğu organizasyonlarda, her bölüm ayrı bir sorumluluk merkezi olarak düşünülmekte ve her merkezden yetkisi ölçüsünde performans beklenmektedir. Merkezkaç yönetim anlayışı, organizasyonlarda sorumluluk muhasebesi sisteminin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliğinin sorumluluk merkezlerine yönelik olması sayesinde, her sorumluluk merkezinin faaliyetleri ve performansları değerlendirilmektedir. Bu sayede organizasyon içinde etkin bir performans değerlemesi yapılabilmektedir.⁴²

İşletmedeki yönetim anlayışının merkezleşme derecesi azaldıkça sorumluluk muhasebesi sistemi daha etkin bir şekilde işleyecektir. Çalışmada örgüt teorisini ilgilendiren bazı kavramların yer almasının sebebi sorumluluk muhasebesi sisteminin organizasyon yapısı ve işletmelerdeki yönetim anlayışları ile sıkı bir ilişkisinin olmasından dolayıdır. Sorumluluk muhasebesi sisteminden daha etkili sonuçların alınabilmesi için işletmelerde merkezkaç yönetim anlayışının benimsenmiş olması, çalışanların yetki ve sorumluluklarının açık ve karmaşaya sebep olmayacak biçimde belirlenmiş olması önem arz etmektedir.

1.5. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Oluşturulması

Literatürde sorumluluk muhasebesi adı verilen yaklaşım gereğince, bir sorumluluk merkezine yönetici olan kişi, birimin girdileri ve/veya çıktılarıyla ilgili belli kararları vermekten sorumludur. Bu nedenle, sorumluluk merkezleri aynı zamanda karar merkezleridir. Sorumluluk muhasebesinin temel işlevi; yöneticilerin, hakkında karar verebildiği, diğer bir deyişle kontrol edebildiği, dolayısıyla sorumlu olduğu faktörlerle

⁴² Burcu Demirel Utku, **Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 5.

ilgili muhasebe bilgilerinin (maliyetler, varlıklar, gelirler gibi) o yöneticiler itibariyle toplanması ve rapor edilmesidir.⁴³

Sorumluluk muhasebesi sistemi; üst kademe yöneticilerinin organizasyon bölümlerinin güçlü ve zayıf yanlarını görebilmesini sağlayan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi 3 basamaktan oluşur. Birincisi her bir sorumluluk merkezi için bütçeler hazırlanır. Bütçeler sorumluluk merkezleri için ulaşılması gereken hedef işlevi görür. İkincisi muhasebe sistemi her bir sorumluluk merkezinin performansını ölçer. Üçüncüsü ise her bir merkezin gerçekleştiren performansını zamanında hazırlanan performans raporları aracılığı ile bütçelenen ile karşılaştırır. Kısa zaman aralıkları ile hazırlanan performans raporları yöneticilerin bölüm performanslarını hedeflenen düzeyde tutmalarını sağlar. Ayrıca üst yönetim bu raporlar aracılığı ile her bir bölüm yöneticisinin performansını değerlendirebilir.⁴⁴

Bölüm yöneticilerinin performansları sorumluluk merkezlerinde gerçekleşen gelirler ve/veya giderlerin ölçülmesi ile yapılmaktadır. Gelir ve giderlerin ölçümüne ek olarak yatırım merkezlerinde yapılan yatırımlardan sağlanan kar da ölçülmektedir. Gelirlerin ya da giderlerin sorumluluk merkezlerine yüklenmesinde aşağıda belirtilen özelliklerin göz önünde bulundurulması gerekir.⁴⁵

- Bir yönetici, kendi davranışlarıyla tutarını önemli ölçüde etkileyebileceği gelir ya da giderlerden sorumlu tutulmalıdır.
- Bir yönetici hizmet ya da gercin hem satın alınmasında hem de kullanılmasında yetkili ise, o hizmet ya da gercin maliyetinden sorumlu olmalıdır. Aynı biçimde, bir hizmet ya da mamulün satışında yetkili ise, o hizmet ya da mamulün hasılatından sorumlu tutulmalıdır.
- Herhangi bir yöneticinin davranış ya da kararı bir gelir ya da gider kalemini önemli ölçüde etkilemediği halde, kimi durumlarda bu gelir ya da gider kaleminin daha sıkı bir biçimde kontrol edilmesini sağlamak amacıyla, o

⁴³ Nasuhi Bursal - Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 8.Basım, İstanbul, 2000, s. 451.

⁴⁴ Robert F. Meigs, et al., **Accounting: The Basis For Business Decisions**, Tenth Edition, McGraw-Hill, USA 1996, p. 1009.

⁴⁵ Türkan Arıkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1978, s. 54.

yöneticiye görev ve sorumluluk verilebilir, ancak bu gibi durumlarda, ilgili yöneticinin başarı durumu değerlendirirken bu hususun göz önünde bulundurulması gerekir.

Temel amacı gider kontrolünü sağlamak olan sorumluluk muhasebesi, her düzeydeki yöneticiye ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri sunmalı, işletmedeki hiyerarşik kademeler arasında iyi işleyen bir bilgi akımı şebekesi oluşturmalıdır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmelerde oluşturulması için aşağıdaki görevler yerine getirilmelidir.⁴⁶

- Sistemin iyi işlemesi için, bu konularda uzman bir ya da birkaç kişi ile işletmenin organizasyon şemasına dayanarak, sorumluluklar saptanmalıdır.
- Her yönetim kademesi için bütçeler düzenlenmeli veya standartlar saptanmalıdır. Bütçelerin düzenlenmesi veya standartların saptanması işleminde, sorumlu yöneticilerin de yer almasına özellikle dikkat edilmelidir.
- Oluşan giderler sorumluluk merkezlerine uygun bir şekilde dağıtılmalıdır.
- Giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılmasını kolaylaştıracak bir hesap planı düzenlenmelidir.
- Sorumluluk merkezine dağıtılan giderler, söz konusu merkez tarafından kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen diye ayrılmalıdır.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan giderler, daha önce her yönetim kademesi için düzenlenmiş bulunan bütçelerle veya saptanmış bulunan standartlarla karşılaştırılmalıdır.
- Bu karşılaştırmanın sonucunda ortaya çıkmış bulunan olumlu veya olumsuz sapmalar ortaya konmalıdır.
- Tüm bu işlemlerden sonra her yönetim kademesi için ayrı ayrı raporlar düzenlenerek ortaya çıkan durum ilgililere bildirilmelidir.

⁴⁶ Uslu, a.g.e., s. 18-19.

İşletmelerde gerçekleşen giderler amaca göre aşağıdaki şekilde ayrıma tutulabilir:⁴⁷

- Çeşit Esasına Göre Giderler
- Mamule Yüklenmesine Göre Giderler
- İşletme Fonksiyonlarına Göre Giderler
- Üretim Miktarları Karşısındaki Değişkenliğine Göre Giderler
- Fiili veya Önceden Belirlenmiş Olmasına Göre Giderler
- Kontrol Edilebilirliğine Göre Giderler

Yukarıdaki ayrım incelendiğinde geleneksel muhasebe sistemlerinde yapılan gider ayrımlarına ek olarak sorumluluk muhasebesinin giderleri kontrol edilebilirliğine göre de ayrıma tabi tuttuğu söylenebilir. Zaten geleneksel muhasebe sistemlerinden ayrıldığı en önemli noktalardan bir tanesi de budur. Kontrol edilebilirliğine göre giderler ikiye ayrılır; herhangi bir sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebilen veya kontrol edilemeyen giderler. Kontrol edilebilirlik sorumluluk merkezleri açısından ele alınmaktadır. Yöneticiler kendi sorumluluk merkezleri içerisinde gerçekleşen her gideri kontrol edemeyebilirler. Bir giderin oluşmasına sebep olan kararın verilmesi aşamasında yöneticinin etkisi yoksa bu gider onun için kontrol edilemeyen bir giderdir. Kendi sorumluluğu altındaki merkezde oluşan bu tür giderler ilgili yöneticinin sorumluluk raporlarında yer aldıkları takdirde yöneticinin bu giderler üzerinde kontrol gücünün olmadığı belirtilmeli ve yönetici performansı değerlendirilirken bu durum göz önüne alınmalıdır. Bir yöneticinin kontrol edemediği giderler de aslında mutlak olarak kontrol edilemeyen giderler değildir. İşletmede oluşan her gider uzun veya kısa vadede birileri tarafından kontrol edilir. Bu nedenle kontrol edilemeyen giderler denince, aslında başkaları tarafından kontrol edilen giderler de anlaşılabilir.

1.5.1. Kontrol Edilebilen Giderler

Sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk merkezi yöneticileri, yalnız kendi kontrolü altında bulunan giderlerden sorumlu tutulduğundan her sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen ya da başkaları tarafından kontrol edilebilen giderlerin saptanması önem arz etmektedir. Kontrol edilebilirliğin açıkça belirlenebileceği uygun ölçüm ve

⁴⁷ Lazol, a.g.e., s. 8.

değerlendirme yöntemleri açıkça tanımlanmamakla beraber,⁴⁸ eğer bir gider ögesi belli bir zaman süresi içinde bir sorumluluk merkezindeki yöneticinin kararlarından ve eylemlerinden önemli derecede etkileniyorsa kontrol edilebilen gider olarak kabul edilir.⁴⁹

Gerçekte giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen diye ayrılması kolay bir iş değildir. Çünkü bir gideri etkileyen tüm faktörlerin bir sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından tam anlamıyla kontrol edilebilmesi, çok ender rastlanan bir olaydır. Örneğin işletmede çalışan işçilerin ücretlerinin toplu sözleşmeyle veya personel departmanınca saptanması halinde, işletme müdürünün veya ustabaşının bu durumu etkilemesi olanaksızdır. Ancak yine de ustabaşının, atölyede oluşan direkt işçilik giderleri üzerinde önemli etkisi vardır. Örneğin; geçen boş zaman, işin zamanında bitirilmemesi gibi. Aynı biçimde üretimde kullanılan hammadde ve malzemenin tedarik departmanınca satın alınması halinde, ustabaşının hammaddenin fiyatını etkileyemeyeceği de bir gerçektir. Ancak hammaddenin etkin bir şekilde ve en az döküntü bırakacak şekilde kullanılmasını sağlamak ustabaşının görevidir ve kontrol edebileceği bir durumdur.⁵⁰

Kontrol edilebilirliğin belirlenebileceği uygun ölçüm ve değerlendirme yöntemi açıkça tanımlanmamakla beraber, bir gider merkezinde yönetici tarafından kontrol edilebilecek giderler, genellikle hammadde, direkt işçilik ve enerji gibi değişken giderlerdir. Bunların bir kısmı üretim miktarına, bir kısmı da üretim süresine bağlı olarak değişen giderlerdir.⁵¹ Kontrol edilebilen giderler genellikle değişken giderler olmakla beraber, bazen sabit giderler de kontrol edilebilen gider olabilirler. Bilindiği gibi ısı, ışık, su ve dolaylı işçilik gibi bir takım giderler bazı durumlarda üretim miktarından etkilenmeyebilirler. Belli bir dereceden sonra değişken olan bu giderler kontrol edilebilen gider olabilirler.⁵² Bunun yanı sıra alt kademe yöneticileri için kontrol edilemeyen giderler arasında yer alan sabit bir gider üst kademe yöneticileri için kontrol edilebilen bir gider olabilir. Örneğin; işletme müdürü, idari kadrolara alınacak personel ve satın alınacak makinelerin kararlarında etkin bir rol oynuyorsa, personel giderleri ve amortisman giderleri kendisi için kontrol edilebilen gider niteliği taşımaktadır.⁵³ Değişken maliyetlerin teoride

⁴⁸ Ocansey- Enahoro, a.g.e., p. 92.

⁴⁹ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 54.

⁵⁰ Uslu, a.g.e., s. 65.

⁵¹ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 454.

⁵² Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 54.

⁵³ Uslu, a.g.e., s. 69.

varsayılan etkilenebilirlik niteliği uygulamada sınırlı ölçüde gerçekleşebilmektedir. Belirli bir faaliyet döneminin üretim miktarı ve süresi önceden plânlandığı düşünülürken, yöneticinin temel görevi bu sürenin tam olarak ve planda öngörülen verimle kullanılmasını sağlamak olmaktadır. Üretim miktarı üzerinde yöneticinin etkisi veya kontrolü bu durumda söz konusu değildir. Üretimdeki aksamaların bazı önemli nedenleri arasında, hammadde ve enerji tedariki gibi, yöneticinin kontrolü dışında kalan etkenler yer almaktadır. Öte yandan hammadde, işgücü ve enerji kullanımı da uygulanan teknolojiyle belirlenmiş olduğundan, yöneticinin bunları etkileyebilme olanağı da sınırlı kalmaktadır ve yöneticinin tam bir kontrolünden bahsedilememektedir. Bu üretim faktörlerinde söz konusu olabilecek fiyat değişiklikleri ise tümüyle yöneticinin kontrol alanı dışında kalmaktadır. Bütün bu sınırlamalara karşın, yukarıda sözü edilen giderler yöneticiler tarafından belli ölçüde etkilenebilen ve bu yüzden dikkatle izlenmesi gereken maliyetlerdir.⁵⁴

Kontrol edilebilen veya edilemeyen giderler konusu ile direkt giderlerin ilişkisi incelendiğinde ise direkt giderlerin genellikle kontrol edilebilen giderler sınıfına girdiği söylenebilir. Ancak kontrol edilebilen giderler direkt giderler ile özdeş değildir. Bazı direkt giderler kontrol edilemeyen diğer bir ifade ile başkaları tarafından kontrol edilebilen giderler sınıfına girebilir. Kontrol edilebilen giderler direkt giderlerin bir çeşidi olmakla beraber, bütün direkt giderler kontrol edilebilen giderler değildirler. Örneğin direkt malzeme ve direkt işçilik genellikle kontrol edilebilen giderler olmalarına rağmen, bir üretim biriminde kullanılan bir makinenin kirası direkt gider olduğu halde; o örgüt biriminde çalışan ustabaşının kontrolünde bulunan bir gider değildir. Çünkü o makinenin kiralanması ya da satın alınması kararında ustabaşının bir etkisi olmamıştır. Bu nedenle, o makinenin kirasında ilgili kararı veren üst yönetim basamaklarındaki yöneticilerin sorumlu tutulması gerekir. Öte yandan, genel üretim giderlerinin bir kısmı kontrol edilebilen bir kısmı da kontrol edilemeyen giderlerdir. Nitekim dağıtıma bağlı olan genel üretim giderleri, genellikle kontrol edilemeyen yani başkaları tarafından kontrol edilen giderlerdir.⁵⁵

Sorumluluk muhasebesinde, giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak ayrılması, işletmenin personeli üzerinde olumlu etkileri olan bir durumdur. Şöyle ki, yöneticinin kendisi tarafından kontrol edilebilen giderlerden sorumlu tutulması, onun gider

⁵⁴ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 454.

⁵⁵ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 56.

kontrolünü isteyerek yapması ve bu konuda titizlik göstermesi için bir motivasyon aracıdır. Kontrol edemeyeceği giderlerden sorumlu tutulması halinde ise, aynı arzulu çalışmayı göstermeyeceği ise bir gerçektir. Arzulu çalışmamasının nedeni, bu giderleri faaliyetleriyle etkileyememesinden kaynaklanmaktadır.⁵⁶

1.5.2. Kontrol Edilemeyen Giderler

Sorumluluk merkezi yöneticisinin verdiği kararlarla önemli derecede etkileyemediği giderler kontrol edilemeyen gider sınıfına girmektedir. Burada kontrol edilememe durumu mutlak değildir. İşletmelerdeki tüm giderler belli bir zamanda belli kişiler tarafından verilmiş kararların bir sonucu olduğundan her giderin karar vericisi diğer bir deyişle kontrol edicisi mevcuttur. Sorumluluk muhasebesinde giderler sorumlu yöneticiler açısından ele alındığından kontrol edilememe durumu söz konusu yönetici için geçerli olan bir durumdur. Bu anlamda literatürde birçok çalışmada kontrol edilemeyen giderler yerine başkaları tarafından kontrol edilen giderler ifadesinin kullanımı uygun görülmüştür. Bu çalışmada ise kontrol edilemeyen giderler ifadesi kullanılacaktır.

Kontrol edilebilen veya edilemeyen giderleri; sabit, değişken veya direkt, indirekt giderlerle birebir eşleştirmek mümkün değildir. Fakat sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen giderlerin genellikle iki grupta toplandığını söylemek mümkündür:⁵⁷

- 1- Merkezin sabit giderleri
- 2- Merkeze dağıtım yoluyla yüklenen giderler

Bir gider merkezindeki yatırımlar ile ilgili sabit giderler genellikle yöneticinin kontrolü dışında kalan giderlerdendir. Bina ve makinelere ilişkin amortisman, kira, faiz, sigorta ve vergi giderleri bunun başlıca örneklerindedir.

Merkeze dağıtım yoluyla yüklenen giderler de genellikle kontrol edilemeyen giderlerdir. Fakat dağıtım yoluyla yüklenen bu giderler dağıtım anahtarının değiştirilmesi ile kontrol edilebilir hale getirilebilir. Örneğin, tamir bölümünde biriken giderlerin üretim bölümlerine dağıtımında eğer bölümlerin kapladıkları alan esas alınırsa, geniş alana sahip üretim bölümlerine daha fazla gider dağıtılacaktır. Fakat üretim bölümleri yöneticilerinin

⁵⁶ Uslu, a.g.e., s. 21.

⁵⁷ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 454.

bu alanlar üzerinde kontrolü yoktur. Bu gider dağıtımını bölümlerin kapladıkları alan yerine üretim bölümlerinin tamir istekleri sayısına göre yapılırsa, dağıtımla gelen bu giderler üretim bölümü tarafından kontrol edilebilir hale getirilebilir.⁵⁸

Bir sabit gider bir sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen bir nitelik taşırken, diğer bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen bir nitelik taşıyabilir. Kimi sabit giderler belli bir sorumluluk merkezine kadar izlenebilir. Aynı durum değişken maliyet için de geçerlidir. Özetle söylenirse belirli bir gider davranışı, kendiliğinden bir yöneticinin o gideri kontrol edebilme yeteneğini etkilemez.⁵⁹

Gider merkezine dağıtım yoluyla yüklenen giderler, işletmenin genel yönetiminden veya yardımcı gider yerlerinden oraya dağıtılan giderlerdir. Burada en önemli nokta, yöneticinin kendi sorumluluk merkezine düşen gider payını kontrol edip edemeyeceğidir. Burada, uygulanan dağıtım yöntemi önem arz etmektedir. Bu yöntemler iki değişik ilkeye dayanabilir:⁶⁰

- 1- Pay yüklenen kısmın faaliyet hacmi
- 2- Pay dağıtan kısmın hizmet kapasitesi

Gider merkezine yüklenecek payın onun faaliyet hacmine göre değişmesi geçerli bir çözüm olarak görülebilir. Çeşitli gider merkezlerinin fiili faaliyet hacimleri önceden planlanandan çok farklı ölçüde gerçekleşebilir. Bu durumda fazla faaliyet gösteren merkeze gereğinden çok, o dönemde faaliyeti düşük düzeyde kalan merkeze ise, gereğinden az yükleme yapılmış olur. Bunu önlemenin bir yolu, yüklemeyi fiili faaliyet hacmi yerine önceden bütçelenen faaliyet hacmine göre yapmaktır. Bu konuda daha gerçekçi bir çözüm, pay dağıtan kısmın giderlerini öncelikle sabit ve değişken olarak iki gruba ayırıp, bu giderlerin dağıtımını farklı ölçülere göre yapmaktır. Giderleri dağıtılacak her kısmın kapasitesi, onun diğer kısımlara yapacağı hizmetlerin hacmine göre belirlenir. Bu nedenle hizmete hazır tutulan bu kapasiteye ait sabit giderler, fiilen kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın ilgili kısımlara önceden belirlenen oranlarda dağıtılabilir. Değişken giderlerin dağıtımında ise, fiili kullanım oranları esas alınabilir. Örneğin bir bilgi işlem servisinin sabit giderleri bu hizmetlerden yararlanması beklenen kısımlara önceden

⁵⁸ Edward J. Blocher - David E. Stout - Gary Cokins, **Cost Management, A Strategic Emphasis**, Fifth Edition, McGraw Hill, Singapore, 2010, p. 812.

⁵⁹ Haftacı, a.g.e., s. 174.

⁶⁰ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 454.

belirlenen oranlara göre dağıtılır; değişken giderleri ise bu servisten fiilen yararlandıkları ölçüde yüklenebilir.⁶¹ Örnek rakamlandırılacak olursa; gider yeri olarak bilgi işlem servisinde biriken giderler A esas gider gider yeri ve B esas gider yeri olmak üzere iki esas gider yerine dağıtılmaktadır. Bilgi işlem servisinde; 100 TL sabit ve 1000 TL değişken gider birikmiştir. Bilgi işlem servisinde biriken sabit giderlerin dağıtımı önceden kararlaştırıldığı gibi bu iki esas gider yerine eşit şekilde dağıtılacak, değişken giderler ise bilgi işlem servisinden bu iki esas gider yerinin aldığı hizmet sayısına göre belirlenip uygun bir şekilde dağıtılacaktır. A esas gider yerinin 7 kere ve B esas gider yerinin 3 kere bilgi işlem servisinden hizmet almaları durumunda A esas gider yerine 700 TL ($1000/10*7=700$) değişken gider ve 50 TL ($100/2=50$) sabit gider aktarılacaktır. B esas gider yerine ise 300 TL ($1000/10*3=300$) değişken gider ve 50 TL ($100/2=50$) sabit gider aktarılacaktır. Bu durumda A esas gider yerine 750 TL, B esas gider yerine 350 TL gider dağıtılmış olacaktır. Sabit giderlerin ayrı bir dağıtım ölçüsü kullanılarak dağıtılması yüksek faaliyet hacminde çalışan bölümlere gereğinden fazla gider yüklenmesi problemini ortadan kaldıracaktır.

Kontrol edilemeyen bir giderin, o giderle ilgili sorumluluk merkezini değiştirmek ya da kontrol sisteminde değişiklik yapmak suretiyle kontrol edilebilen bir gidere dönüştürülmesi de mümkündür. Nitekim bir fabrikanın çeşitli örgüt birimleri arasında dağıtımına tabi olan elektrik, su ya da gaz giderleri kontrol edilemeyen gider olsalar da her örgüt birimine ayrı ölçü saati konulmak suretiyle kontrol edilebilen gider haline getirilebilirler. Kuşkusuz burada önemli olan, bu kontrolü sağlamak için katlanılacak ek maliyetler ile elde edilecek yararlar arasındaki ilişkidir.⁶²

1.6. Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk muhasebesini uygulamaya karar veren bir işletmede, her biri sorumlu bir yöneticinin kontrolünde olan sorumluluk merkezlerinin saptanması gerekir. Yöneticilerin performans değerlemesi bu merkezler bazında gerçekleştirilir. Sorumluluk merkezi; üst yönetim tarafından yetkiyi dağıtmak ve böylece alt kademe yöneticilerinin

⁶¹ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 454.

⁶² Arıkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 57.

yarı bağımsız kararlar verebilmesini sağlamak amacıyla oluşturulan görev ve hesap yerleri anlamını taşımaktadır.⁶³

Başında bir sorumlu yöneticinin bulunduğu sorumluluk merkezleri birer örgüt birimidirler. Sorumluluk merkezleri, kendilerine verilen görevleri, yerine getirmek ve bu görevleri yerine getirirken mevcut kaynakları ve girdileri en etkin ve verimli bir şekilde kullanmakla yükümlüdürler.⁶⁴ Sorumluluk merkezleri yöneticilerin değişen şartlara hızlı bir şekilde uyum sağlamlarını kolaylaştırmakta, hem de üst kademe yöneticilerinin kontrol etkilerini artırmaktadır.⁶⁵

Her sorumluluk merkezi tek bir kişinin direkt kontrolü altında olmalıdır. Bir yöneticinin, kendisine bağlı birden fazla gider merkezine sahip olmasında bir sakınca yoktur, fakat hiçbir gider merkezi, birden fazla yöneticinin direkt kontrolünde olmamalıdır.⁶⁶

Sorumluluk muhasebesi sisteminde işletmedeki alt birimlerin her biri bir sorumluluk merkezi olarak kabul edilir. İşletmedeki sorumluluk merkezi, sorumlu bir yöneticinin başkanlığındaki organizasyon birimi olarak adlandırılabilir. Sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi yapılabilmesi için her bir sorumluluk merkezinde ortaya çıkan finansal sonuçlar, bu sorumluluk merkezi itibarıyla diğerlerinden bağımsız olarak hesaplanabilmelidir. Aksi takdirde sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi yapılamaz.⁶⁷

Sorumluluk merkezi bir fabrika, bir bölüm, bir kısım, bir kısımdaki bir iş merkezi, bir faaliyet, bir satış bölgesi veya bir satış bürosu olarak belirlenebilir. Sorumluluk merkezleri belirlenirken örgüt biriminin büyüklüğü ya da küçüklüğü belirleyici etken olmamaktadır. Nitekim sorumluluk merkezi bir satış bürosu olabileceği gibi bir fabrika da olabilmektedir.⁶⁸ Organizasyon şemasına göre, sorumluluk alanları ve bunların içinde yer alan kâr ve gider merkezleri belirlendikten sonra, yöneticilerin hangi merkezden ve dolayısıyla nelerden sorumlu olduğu ortaya çıkmaktadır. Gerçekte sorumluluk muhasebesi

⁶³ Haftacı, a.g.e., s. 171.

⁶⁴ Sevim, a.g.e., s. 358.

⁶⁵ Ömer Dinçer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 8. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2007, s. 389.

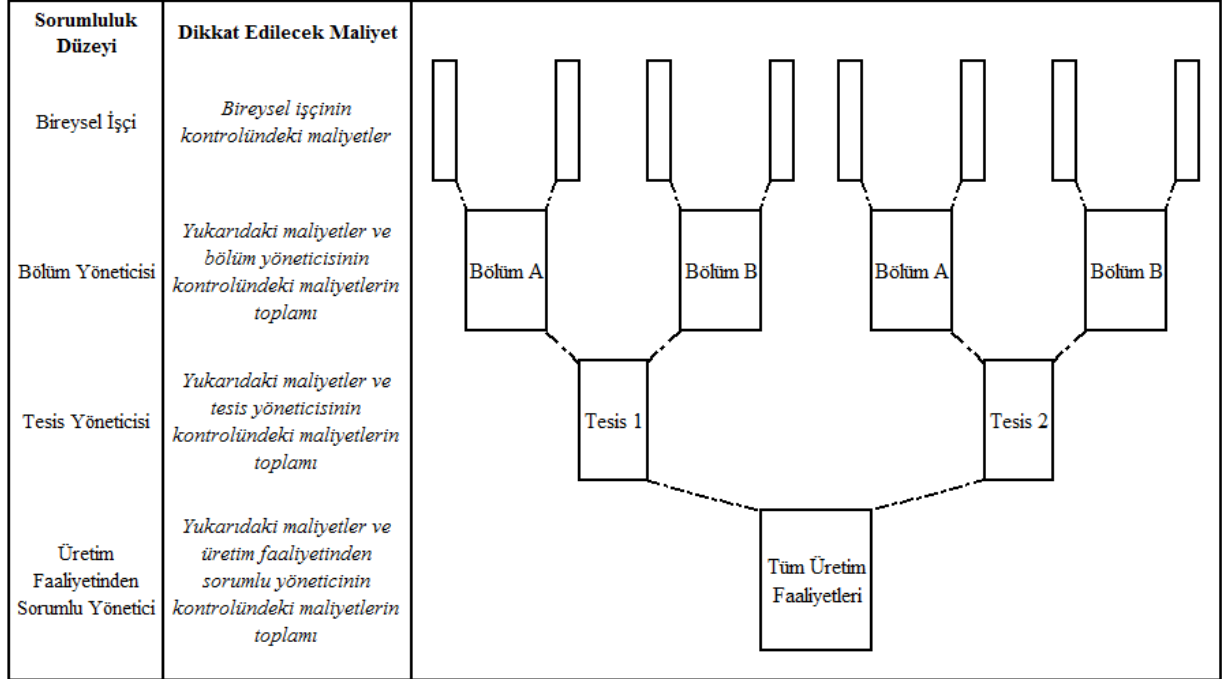
⁶⁶ Uslu, a.g.e., s. 15.

⁶⁷ Küçüksavaş, a.g.e., s. 720.

⁶⁸ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 50.

sisteminin yapısı bunu gerektirmektedir. Bundan sonra oluşan giderlerin sorumluluk merkezlerine yüklenmesi büyük bir sorun doğurmayacaktır.⁶⁹

Şekil 3: Üretimde Sorumluluk Alanları ve Maliyetler



Kaynak: William L Ferrara, Responsibility Accounting A Basic Control Concept, National Association of Accountants. NAA Bulletin (pre-1986); Sep 1964; 46, 1, p12

Sorumluluk muhasebesi sisteminin tam anlamıyla işletmede uygulanabilmesi için işletmenin yönetim anlayışının sorumluluk muhasebesi sistemine uygun olması gerekmektedir. Yetkilerin ve sorumlulukların açık olmadığı, yetkinin üst yönetim kademesinde toplandığı, karar verme sürecinde astların söz sahibi olmadığı bir yönetim anlayışı sorumluluk merkezlerinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Kararlara katılma hakkı büyük çoğunlukla sınırlandırılmış, çok kısıtlı yetkiye sahip olan bir sorumluluk merkezi yöneticisinin o merkezdeki faaliyet sonuçlarından sorumlu tutulması anlamlı bir uğraş olmayacaktır. Bu nedenle sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinden önce işletmelerdeki yönetim anlayışı ve organizasyon yapılarının incelenmesi ve gerekirse bu yapı üzerinde bazı değişikliklerin yapılmasından sonra sorumluluk merkezlerinin oluşturulması, sorumluluk muhasebesi sisteminin daha anlamlı ve işe yarar bilgi üretmesini sağlayacaktır.

⁶⁹ Uslu, a.g.e., s. 26.

Sorumluluk merkezleri saptanırken, sadece örgüt şeması ile muhasebe sisteminin ilişkisini kurmak da tek başına yeterli değildir. Çünkü aslında sorumlulukların saptanması zor bir iştir. Özellikle işletme içinde ya da işletmeler arasında kullanılan malların fiyatlandırılmasında maliyet değerinin, satış fiyatının ya da yerine koyma fiyatının esas alınması, sorumluluk merkezlerinin başarı sonuçlarını farklı biçimlerde etkilemektedir; bu da başarılı olma ve başarısızlıktan sakınmaya çalışan sorumluluk merkezleri arasında sürtüşmelerin doğmasına sebep olabilir. Bunun içindir ki, sorumluluk merkezleri saptanırken, örgüt şeması ve muhasebe sistemi dışında başka öğelerin ve etkenlerin de göz önünde bulundurulması gerekir. Öte yandan, kimi durumlarda bir sorumluluk merkezindeki gelir veya giderlerden kimin sorumlu olduğunun kesin çizgilerle belirlenmesi de güç olabilir. Örneğin herhangi bir hizmet kısmının giderleri bu kısımdaki iş görenler tarafından etkilenebileceği gibi, bu kısmın hizmetlerini kullanan öbür kısımların iş görenleri tarafından da etkilenebilir. Ortaya çıkan giderlerden hangi yöneticinin sorumlu olması gerektiği, sorumlu tutulacak olan yöneticinin bu giderleri kontrol edebilme gücünün hesaba katılması ile belirlenecektir. Bu gibi durumlarda, ilgili giderleri kontrol edebilme gücü en fazla olan kişi bu giderlerden sorumlu tutulabilir.⁷⁰ Fakat sorumlu tutulan yönetici her ne kadar kontrol gücü diğer yöneticiye göre daha fazla olsa da bu gideri tamamen kontrol edebilecek güçte ve yetkide değildir. Ayrıca bu şekilde bir uygulama, sınırlı da olsa giderin oluşumunda sorumlu olan diğer kısmın, bu gideri düşük seviyede tutmak için çaba göstermemesine sebep olabilir. Bu nedenle bir giderin iki farklı sorumluluk merkezi tarafından etkilendiği durumlarda giderin her iki merkeze etki dereceleri göz önüne alınarak dağıtılması daha uygun olacaktır.

Sorumluluk muhasebesi açısından, sorumluluk birimlerine uygulanan finansal başarı ölçüleri, sorumluluk merkezlerini birbirinden ayıran temel özelliktir. Uygulanan finansal başarı ölçüsüne göre, sorumluluk merkezlerinin birinden sonrakine geçerken, finansal başarı ölçüsünün kapsamı da önemli ölçüde genişler.⁷¹

Finansal başarı ölçüsünün kapsamına bağlı olarak, sorumluluk merkezlerinin literatürde farklı isimlerle ele alındığı ve farklı sayıda bölümlendirmeye tabi tutulduğu görülmektedir. Çalışmada; literatürde sorumluluk merkezlerini dört ana başlık altında bölümlendiren görüş esas alınmıştır.

⁷⁰ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., ss. 53-54.

⁷¹ Horngren, et al., a.g.e., p. 223.

Genel olarak sorumluluk merkezleri aşağıdaki gibi dört ana başlık altında incelenebilir;

1. Gider Merkezleri
2. Gelir Merkezleri
3. Kâr Merkezleri
4. Yatırım Merkezleri

Literatürde bazı çalışmalarda sorumluluk merkezleri; gider merkezleri, kâr merkezleri ve yatırım merkezleri olmak üzere üç ana başlık altında incelenmekte, bazı çalışmalarda ise gider merkezleri yerine maliyet merkezleri ismi kullanılmaktadır. Bu çalışmada maliyet merkezi yerine gider merkezi isminin tercih edilmesinin sebebi yukarıda açıklanmıştır.

1.6.1. Gider Merkezleri

Gider merkezi, işletme içinde tanımlanan bir bölümün faaliyetleri sonucu oluşan giderleri denetleyen bir birey ya da bölümdür.⁷² Yöneticisinin giderlerden sorumlu tutulduğu fakat gelirlerden sorumlu olmadığı yaygın bir sorumluluk merkezi türü olan gider merkezleri⁷³ yöneticisi tarafından gerçekleşen ve tahakkuk eden giderlerin kontrol edilebildiği ve hesaplanabildiği örgütün bir alt birimidir. Gider merkezlerinde yalnızca giderler ölçülebilmektedir. Bir sorumluluk merkezi türü olan gider merkezi yöneticisi, esas olarak bir mamul ya da hizmetin üretilmesinden ve giderlerin kontrolünden sorumludur. Gider merkezi yöneticisinin gelirler üzerinde hiçbir etkisi yoktur.⁷⁴

Gider merkezi giderlerin ortaya çıktığı en küçük faaliyet ve sorumluluk birimidir. Üretim işletmesindeki montaj bölümü bu sorumluluk birimine bir örnek olarak verilebilir. Buna diğer bir örnek olarak otomobil üretimi yapan bir işletmedeki boya bölümü verilebilir. Bu gibi bölümlerin faaliyetleri sadece üretim sürecinin bir kısmını oluşturmakta

⁷² Haftacı, a.g.e., s. 172.

⁷³ Joe E. Dowd, "Effect Of Product Mix And Techology On Responsibility Accounting, Account Proliferation And Product Unbundling In The Texas Utility Industry", **Managerial Auditing Journal**; 2001; 16, ½, p. 76.

⁷⁴ Sevim, a.g.e., s. 361.

ise, bu bölümler gelir elde etmezler. Gider merkezleri standart maliyetler ve sapma analizi ile kontrol edilebilirler.⁷⁵

Bazı durumlarda, örgütün bazı birimlerinin gelirini parayla ölçmek güç ya da gereksiz olabilir. Örneğin işletmelerde muhasebe biriminin bütün öbür kısımlara katkısı olduğu halde, bu katkının parasal değerinin ne kadar olduğunu ölçebilmek güçtür. Aynı şekilde personel, genel yönetim ve üretim kısımlarında kimi birimlerin gelirlerini ölçmek olanaksızdır. Bu nedenle bu gibi örgüt birimleri gider merkezi olarak kabul edilirler ve bu merkezler için yalnız giderler kaydedilir.⁷⁶

Bunun yanı sıra, özellikle araştırma ve danışma gibi hizmet bölümlerinde yapılan işlerin maliyeti yanında bunların kalitesi de büyük önem arz eder. Bu tür bölümlerin başarı değerlemesinde sadece finansal göstergelerle yetinmek yeterli değildir ayrıca yapılan hizmetin kalitesini ve etkinliğini de gösteren başka göstergeler de kullanmak gerekir.⁷⁷

Bir bölümün tamamı tek başına bir gider merkezi olabildiği gibi, bir bölüm pek çok gider merkezini bünyesinde de barındırabilmektedir. Örneğin, üretim bölümü tek bir yöneticinin sorumluluğunda olmasına rağmen, genellikle çok sayıda üretim ünitesini bünyesinde barındırır ve her bir üretim ünitesi ayrı bir gider merkezi olabilmektedir. Hatta bu üretim ünitesinin içindeki ayrı makineler dahi gider merkezi olabilmektedir. Gider merkezi sayısına karar vermek fayda, maliyet analizine bağlıdır. Ürün çeşitliliği fazla olan işletmelerde sorumluluk merkezlerinin etkinlik ve etkililiğinin ölçülebilmesi için, ürün çeşitlerinin kümeleştirilmesinin bazı ortak temellere dayandırılması gerekmektedir.⁷⁸ Daha fazla sayıda gider merkezinin belirlenmesi, var olan gider merkezlerinin bölünerek birden fazla gider merkezine ayrılması işletmeye sorumlular ve performanslar hakkında daha doğru ve daha detaylı bilgi üretecektir. Her işletme daha doğru ve detaylı bilgiye sahip olmak ister. Fakat daha doğru ve detay bilgiye sahip olmanın işletmeye maliyeti de her zaman göz önünde bulundurulmalıdır. İşletme bu bilginin kendisine sağlayacağı faydadan daha fazla bir maliyete katlanacak ise böyle bir durumu arzu etmeyecektir. Çünkü işletmelerin temel amacı kâr elde etmektir.

⁷⁵ Küçüksavaş, a.g.e., s. 720.

⁷⁶ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., ss. 52-53.

⁷⁷ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 452.

⁷⁸ Nergis Poroy, Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009, s. 70.

Sorumlulukların raporlanmasının maliyeti dolayısıyla çok sayıda küçük sorumluluk merkezleri ile uğraşmaya değmeyebilir. Bu nedenle küçük sorumluluk merkezleri birleştirilip, daha büyük çalışma grupları, çalışma merkezleri veya bölümler bazında oluşturulan daha büyük sorumluluk merkezlerinde toplanabilir.⁷⁹

1.6.2. Gelir Merkezleri

Gelir merkezi, yöneticisinin sadece elde edilen gelirlere sorumlu olduğu bölümlerdir. Bir hava yolu şirketinde rezervasyon bölümü veya bir üretim işletmesindeki satış bölümü gelir merkezlerine verilebilecek örneklerdendir. Örneğin; satış bölümünün yöneticisi sadece ürünlerin pazarlamasından sorumlu tutulabilir. Buna karşılık her ne kadar yönetici sadece gelirlere sorumlu tutulsa da, gelir merkezlerinde de bazı giderler ortaya çıkar. Ancak bu gelir merkezi olarak belirlenen bölümlerin yöneticileri öncelikle gelirlere ve sadece o departmanda ortaya çıkan üretim maliyeti dışındaki maliyetlerden sorumlu tutulur. Bu nedenle, gelir merkezleri, birinci sorumlulukları üretim maliyeti olan, gider merkezlerinden farklılık gösterirler. Bunların kontrolü, satış sapmalarının analizi ile yapılır.⁸⁰

Gelir merkezi, yöneticisinin performansının sadece o merkeze düşen gelirler baz alınarak ölçülebildiği bir alt işletme birimi veya bölümüdür. Gelir merkezlerinde yalnızca o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilmektedir. Gelir merkezlerine örnek olarak, dağıtım işletmelerinin satış mağazaları gösterilebilir. Gelir merkezleri, esas itibarı ile pazarlama faaliyetlerini örgütlemek amacıyla belirlenen bölümlerdir. Bir gelir merkezi, üretilen mamulleri alır ve bu mamullerin pazarlanması, satışı ve dağıtımından sorumlu olurlar. Eğer bir gelir merkezi, bir mamulün satış fiyatını belirleme yetkisine sahipse, o halde yarattığı gelirden de sorumlu olacaktır. Bir gelir merkezi yöneticisinin temel sorumluluğu satış geliri elde etmek olduğuna göre, o yöneticinin mamul üretim maliyeti yada yatırımlar üzerinde kontrolü olmayabilir. Ancak aynı yönetici pazarlama, satış ve dağıtım maliyetleri üzerinde kontrole sahip olmalıdır.⁸¹ Yani gelir merkezi yöneticileri sadece kendi bölümlerinde oluşan üretim dışı giderlerden sorumludurlar.

⁷⁹ William L Ferrara, a.g.e., p. 12.

⁸⁰ Küçüksavaş, a.g.e., s. 721.

⁸¹ Sevim, a.g.e., s. 361.

1.6.3. Kâr Merkezleri

Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri, hem de ürettiği mal ve hizmetlerden sağladığı gelirler ölçülüyor ve kaydediliyorsa, bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak kabul edilir. Başka bir ifadeyle, kâr merkezleri, yöneticilerinin ilgili gelir ve giderlerinden sorumlu tutulabilir özellikteki işletme bölümleridir. Kâr kısaca gelir ve gider arasındaki olumlu farktır. Bu nedenle o bölümün yöneticisi gelir ve giderleri kontrol ettiğinde, doğal olarak kârı da kontrol edebiliyor olacaktır. Bir holdinge bağlı lokantalar zinciri kar merkezine verilebilecek örneklerdendir. Bu kar merkezinin yöneticileri o bölümdeki değişken ve bölümle direkt ilgili sabit maliyetleri kontrol edebilirler ve bunlardan sorumludurlar. Bölümün yöneticileri aynı zamanda, ne kadar üretim yapılması ve satılması gerektiğine de karar verirler. Bu şekilde gelirleri de kontrol etmiş olurlar.⁸²

Bir işletme için gelir, işletme dışı taraflara yapılan satışlarla gerçekleşir. Bundan farklı olarak, organizasyonun dahilindeki bir birimin gelirin ölçülmesi, sadece yönetimin tasarrufunda olan bir konudur. Hiçbir muhasebe standardı, bir işletmenin bünyesindeki bir sorumluluk merkezinin gelirin ölçülmesini öngörmemektedir. Gider merkezi olarak belirlenen çoğu bölümün çıktıları için satış fiyatı belirlenmesi yoluyla kolayca kâr merkezine dönüştürülmesi mümkündür. Burada önemli olan nokta, gider merkezinin kâr merkezine dönüştürülmesinin işletme için yeterince faydalı olup olmayacağıdır.⁸³

Yatırım merkezleri ve kâr merkezleri kendilerine kâr sorumluluğu verilen bölümlerdir.⁸⁴ Sorumluluk merkezleri ayrımı incelendiğinde gider merkezi için herhangi bir kısıtlamanın olmadığı görülür. Çünkü gider merkezleri kısımlara, bölgelere, bölümlere, faaliyetlere, mamul türlerine ve kişilere göre saptanabilir. Fakat kâr merkezlerinin saptanması sırasında bazı kısıtlar ortaya çıkmaktadır. Muhasebe birimi gibi bazı birimlerde gelir para ile ölçülemediğinden bu gibi birimlerin kâr merkezi olarak saptanması olanaksızdır. Bu durum yatırım merkezleri ayrımı için de aynıdır.⁸⁵

Kâr merkezi, yöneticisi tarafından merkezdeki hem gelir hem de giderlerin kontrol edildiği ve ölçülebildiği, bir işletme alt birimidir. Bir başka ifadeyle, eğer bir merkezin

⁸² Küçüksavaş, a.g.e., s. 721.

⁸³ Yakar, a.g.e., s. 35.

⁸⁴ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 456.

⁸⁵ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 53.

faaliyeti hem elde edilen gelirler hem de katlanılan giderler açısından değerlendirirse o merkez kâr merkezi olarak adlandırılır. Kâr merkezlerinde o merkeze ilişkin hem gelirler hem de o gelirleri sağlayan giderler ölçülebilir. Kâr merkezi gider merkezinin tüm özelliklerine gelir sağlama özelliğini de ilave ederek, daha geniş kapsamlı bir sorumluluk merkezi halini alır. Bir kâr merkezi yöneticisinin hem gelirler hem de giderler üzerinde sorumluluğu olmasına karşın, varlıklar ve yatırımlar üzerinde kontrolünün olmadığı bir birimdir.⁸⁶

Bu nedenle kâr merkezleri hem o merkezde oluşan giderler hem de o merkezin kazandığı gelirler temel alınarak değerlendirilir.⁸⁷ Bölüm giderleri yanı sıra gelirlerini de kapsadığından, kâr merkezi gider ve gelir merkezlerini kapsayan bir özellik taşır. Burada desentralizasyon derecesi daha yüksektir.⁸⁸

Bir işletme içindeki çeşitli bölümlerin gelirlerinin ve giderlerinin ölçülebilir olması ve dolayısıyla kâr merkezi olarak kabul edilmesi halinde, bu bölüm diğer bölümlerden veya işletme dışı diğer bir firmadan mal veya hizmet satın alacak ve kendi çıktısını (ürününü) aynı şekilde diğer bölümlere veya işletme dışındaki diğer firmalara satacaktır. Bu nedenle bu tür bir kâr merkezinin kontrol raporu, hem gider ve gelirleri hem de bunların farkı olan kârı kapsamalıdır. Bu bölümlerin işletme dışı bir firmadan mal veya hizmet alması veya işletme dışı bir firmaya mal veya hizmet satması durumunda ortada belli bir fiyat oluşmaktadır. Bu nedenle gelirlerin ve giderlerin hesaplanması kolaylaşmaktadır. Fakat bu tür bir kâr merkezinin gelir ve giderlerini saptarken, diğer bölümlerden satın aldığı ve diğer bölümlere sattığı mal ve hizmetlerin fiyatlarının belirlenmesi önemli bir sorun ortaya çıkarmaktadır. Transfer fiyatlaması diye adlandırılan bu ölçümün belirlenmesine ilişkin birçok değişik görüş ve yöntem vardır.⁸⁹ Transfer fiyatlamasının amacı; yöneticileri motive etmek, yöneticilerin işletme amaçları için uygun kararlar almasını ve yöneticilerin adil ödüllendirilmesini sağlamaktır.⁹⁰ Transfer fiyatı, satış yapan işletme biriminin satış gelirini etkilerken, satın alan işletme biriminin giderlerini etkileyecektir. Bu nedenle transfer fiyatının, satan işletme birimi için en yüksek

⁸⁶ Sevim, a.g.e., s. 362.

⁸⁷ Haftacı, a.g.e., s. 172.

⁸⁸ Özlem Özkanlı, "Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama" **G.Ü. İİBF Dergisi**, 3-2003 , s. 108.

⁸⁹ Uslu, a.g.e., s. 61.

⁹⁰ Yunus Ceran, "Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama ve Pazara Dayalı Hedef Maliyete Göre Fiyatlama İlişkisi", **S.Ü. İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Yıl:7 Sayı:14, s. 104.

rakam olması, satın alan işletme birimi için en düşük rakam olması tercih edilecektir.⁹¹ Dolayısıyla alım satımdaki fiyatlandırma, işletme bölümlerinin faaliyet kârlarını etkileyen bir unsur oluşturur. Transfer fiyatı, satıcı ve alıcı konumundaki bölümlerin kârlarını etkilediği için sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilmesinde de etkilidir ve sorumluluk merkezleri, performanslarının yüksek olması için bu fiyat üzerinde kendi lehlerine bir kararın verilmesi için çaba sarf edeceklerdir. Bu da sorumluluk merkezleri arasında bazı sürtüşmelere sebep olabilir. Transfer fiyatına örnek olarak; ara ürün için belirlenen fiyat, satın alma bölümünün giderlerini, satış bölümünün ise gelirlerini etkilemekte, böylece iki bölümün karlılığı da transfer fiyatlamasından etkilenmektedir.⁹²

Transfer fiyatlamasının ölçümünde kullanılan başlıca beş yöntem vardır. Bu yöntemler;⁹³

1-Pazara Dayalı Transfer Fiyatlaması Yöntemi: İşletme için bölümün ürettiği ve diğer bölüme satacağı ürün veya hizmetin benzeri veya aynısı pazarda mevcut ise bu pazar fiyatı bölümler arası transfer fiyatı olarak belirlenebilir. Bu transfer fiyatı baz alınırken ürünün pazardaki fiyatından bazı indirimler muhtemelen söz konusu olur, çünkü satıcı bölüm ürün veya hizmeti aynı işletmedeki diğer bölüme arz ettiği için genellikle satış giderleri dışarıya ürün satıldığı durumdan daha azdır ya da hiç yoktur.

Transfer fiyatlamada en çok kullanılan yöntem pazara dayalı transfer fiyatlaması yöntemidir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için ürünün piyasada bir satış fiyatının olması gerekir.⁹⁴

2-Marjinal Maliyet Transfer Fiyatlaması Yöntemi: Birçok muhasebeci marjinal maliyetin direkt maliyet artı değişken endirekt maliyetin toplamı olarak yorumlanan kısa dönem değişken maliyetle yakın anlamda olduğunu varsayar. Ara ürünle ilgili pazar gelişmiş değilse ya da hiç yoksa marjinal maliyet transfer fiyatlaması alıcı ve satıcı bölümlerin yöneticilerini motive eden bir hesaplama yöntemi olabilir.

⁹¹ Sait Y. Kaygusuz, Şükrü Dokur, "Transfer Fiyatlandırma Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlandırma Modeli", **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19 Sayı:2, Eylül, 2005, s. 408.

⁹² Yakar, a.g.e., s. 54.

⁹³ Colin Drury, **Management and Cost Accounting**, 7th Edition, RR Donnelley, China, 2008, pp. 503-508.

⁹⁴ Küçükşavaş, a.g.e., s. 730.

3-Tam Maliyet Transfer Fiyatlaması Yöntemi: Tam maliyet kavramı uzun dönemde bir ürün veya hizmette birikecek olan tüm maliyetleri ifade eder. Bazı işletmeler tam maliyete ulaşmak için değişken maliyetlere isteğe bağlı eklemeler yapabilirler. Tam maliyet hesaplamasının dezavantajı satıcı bölümün ürün veya hizmet satması için teşvik edilmemesidir çünkü bu bölüm hiç kâr elde edememektedir. Tam maliyet yöntemi geleneksel maliyet sistemlerinin bir ürünüdür.

4-Maliyet Artı Transfer Fiyatlaması Yöntemi: Maliyete dayalı fiyatlama yönteminde satıcı bölüm sattığı ürün veya hizmetlerden kâr elde etmemektedir. Bu, performans ölçümü için uygun bir durum değildir. Bu problemin üstünden gelmek için maliyet fiyatının üzerine belli oranda kâr payı eklenerek transfer fiyatı belirlenir. Fakat bu hesaplama yöntemi çok sayıda bölümün birbirine satış yaptığı durumlarda her bölüm maliyetine belli oranda kâr payı koyup satış yapacağından son bölüme gelindiğinde alıcı son bölüm için çok yüksek bir fiyat ortaya çıkarabilir.

5-Pazarlığa Dayalı Transfer Fiyatlaması Yöntemi: Bazı durumlarda transfer fiyatı satış yapan ve satın alan işletme birimleri yöneticileri arasında belirlenir. Zorunlu olmasa da pazar fiyatı, marjinal maliyet yada tam maliyet bilgileri bu yöneticiler arası pazarlıklarda bir girdi olarak kullanılabilir.

Transfer fiyatlaması yönteminin, yöneticileri organizasyonun bütünü için optimum karar vermeye yönlendirmesi gerekmektedir. Transfer fiyatlaması yönteminin organizasyonun stratejilerine ve hedeflerine ulaşmasına yardımcı olması gerekir.⁹⁵

1.6.4. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezi örgüt birimindeki yöneticinin gelir yada giderler için olduğu kadar, bu merkezdeki varlıkların (aktiflerin) kullanılması için de sorumlu tutulduğu bir sorumluluk merkezi türüdür. Yatırım merkezlerinde, kullanılan sermaye üzerinden belli bir hasılanın sağlanıp sağlanmadığı da ölçülmektedir; fakat bu ölçümü yapmak çok güçtür.⁹⁶

⁹⁵ Alnoor Bhimani, et al., **Management and Cost Accounting**, Fourth Edition, Prentice Hall, Italy, 2008, p. 620.

⁹⁶ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 53.

Bir holdinge bağı otomobil fabrikası yatırım merkezlerine verilebilecek örneklerdendir. Bu merkezlerdeki yöneticilerin performansları yatırımdan beklenen kârın elde edilip edilmemesi ile kontrol edilir.⁹⁷

Bir bölüm yönetiminin finansal başarısını kâr ile yatırım arasındaki ilişki cinsinden ölçme fikri, yatırım merkezi kavramının temelini oluşturur. Bu yönüyle yatırım merkezleri kâr merkezlerinin daha gelişmiş bir şekli olarak düşünülebilir. Kâr merkezi ile yatırım merkezi kavramları arasındaki ilişkileri ve farkları daha sistematik olarak ifade etmenin bir yolu, bu kavramlardan her birine ilişkin koşulların sıralanması olabilir. Bir işletmede aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde, kâr merkezlerinin varlığından söz edilebilir.⁹⁸

1. İşletmede her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrıca ölçüldüğü iki veya daha fazla sorumluluk birimi var olmalıdır.
2. Bu sorumluluk birimlerinden her birinin yöneticileri, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli derecede kontrole sahip olmalıdır.
3. Her bölümün kârı dönemsel olarak hesaplanıp işletme üst yönetimine rapor ediliyor olmalı ve bu kâr hesaplamalarının sonuçları üst yönetimce birim başarısının değerlendirilmesinde dikkate alınıyor olmalıdır.

Yukarıdaki koşullara ek olarak aşağıdaki koşulları da karşılayan kâr merkezleri, yatırım merkezleri olarak tanımlanır:

1. Sorumluluk merkezindeki kullanılan varlıklar dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
2. Ölçülen varlıklar ile kâr arasında ilişki kurulmalı ve bu ilişki dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
3. Sorumluluk merkezi yöneticisi, kullanılan varlıkların hacmini önemli sayılabilecek derecede etkileyebilir olmalıdır.

Yatırım merkezleri için hazırlanan sorumluluk raporlarında, satış hasılatı ve giderlerin yanında dönen ve duran varlıklar da dikkate alınır. Başka bir ifadeyle, raporlarda sadece kâr değil, bu kârı elde etmek için kullanılan varlık tutarları da belirtilir. Bu nedenle yatırım merkezleri, kâr merkezlerine göre daha kapsamlı ve tutarlı bir ölçü olmaktadır.

⁹⁷ Küçüksavaş, a.g.e., s. 722.

⁹⁸ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 465.

Yatırım merkezinin yöneticisi, merkezin kullandığı varlıklara oranla yeterli düzeyde bir kâr sağlamakla yükümlüdür. Ancak, yatırım merkezinde kullanılan varlıkların ölçümünde bir çok zorluğun ortaya çıkacağı unutulmaması gereken bir husustur.⁹⁹

Yatırım merkezi, yöneticisi tarafından hem kâr hem de bu kârı elde etmek için yatırılan sermaye maliyeti hesaplanabilen ve kontrol edilebilen geniş bir örgütün alt birimidir. Geniş bir holding içerisinde yer alan bir şirket yatırım merkezlerine verilebilecek örneklerdendir. Yatırım merkezi, kâr merkezinin bir uzantısı niteliğindedir. Yatırım merkezi yöneticisinin temel amacı kullanılan kaynaklarla gelir sağlamaktır. Yatırım merkezleri, kullanılan kaynakların etkinliğini ölçen ve değerleyen en önemli unsurdur. Bir yatırım merkezi yöneticisi gelirler, giderler ve merkezin varlıklarına yapılan yatırımların toplamı üzerinde kontrole ve sorumluluğa sahiptir. Bu merkez yöneticisi yalnızca gelir ve gider arasındaki fark olan kârla değil, aynı zamanda yatırımın kârlılığı ile de ilgilenmek durumundadır. Genellikle yöneticinin finansal performansı bütçelenen yatırımın geri dönüşü ile gerçek dönüşün karşılaştırılmasıyla ölçülür. Bir yatırım merkezinin performansının ölçülmesi, her bir yatırım projesinin tek tek değil, ancak geçmişte ve halen yapılmakta olan yatırım projelerinin toplamının değerlendirilmesi sonucu olmalıdır. Bu tür bir değerlendirme yaklaşımı, bölüm yöneticilerinin faaliyetleri için bir motivasyon aracıdır.¹⁰⁰

1.7. Organizasyon Yapılarının Sorumluluk Merkezlerine Etkileri

Her bir yöneticinin etkili bir şekilde kontrol edebileceği çalışan sayısı sınırlıdır. Bu nedenle işletmelerde çeşitli yönetim düzeylerinin belirlenmesi gerekmektedir. Organizasyon yapısı içinde yetkilerin en üstten en alta kadar devredilmesi ile işletme içinde hiyerarşik bir yapı ortaya çıkmaktadır. Bu hiyerarşik yapı içerisinde, organizasyon şemaları her düzeyde yer alan yöneticiler arasındaki biçimsel ilişkiyi göstermektedir. Organizasyon şemalarında yer alan organizasyon birimlerinin “düzey (kademe) birimleri” adı verilen bir bölümü, işletmenin amacına doğrudan yönelik üretim, pazarlama, satış, dağıtım, satın alma vb. işleri yapmaktadır. Organizasyon birimlerinin “kurmay birimleri” adı verilen diğer bölümü ise, düzey birimlerine ve yüksek düzey yöneticilerine çeşitli uzmanlık hizmetleri sağlamaktadır.¹⁰¹

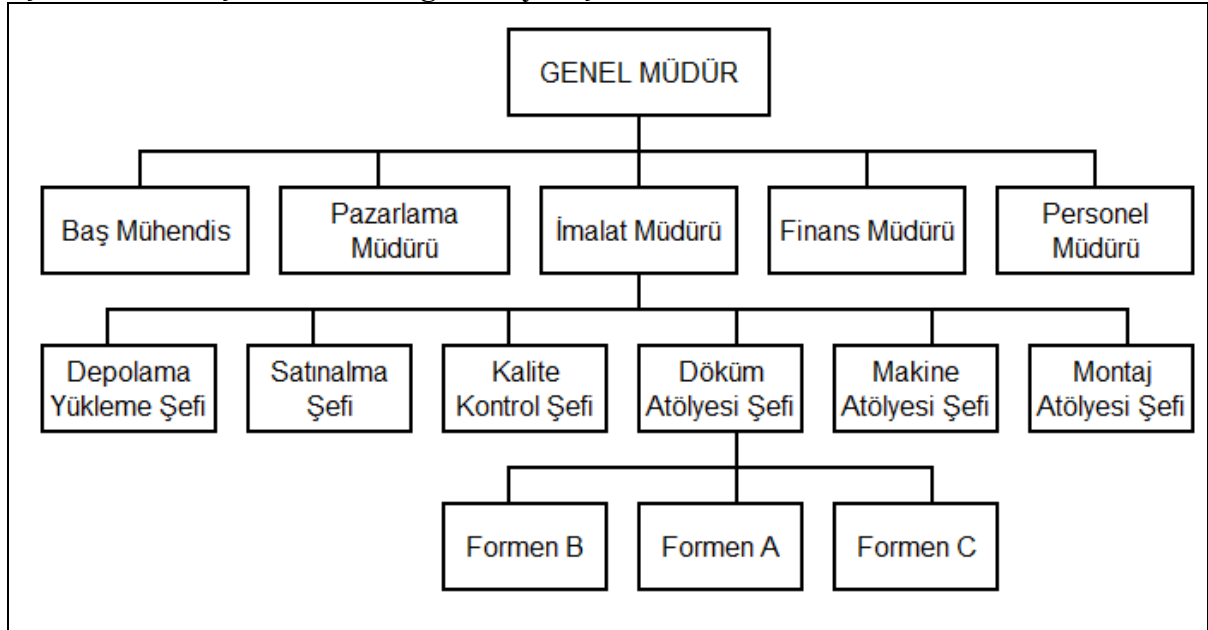
⁹⁹ Küçüksavaş, a.g.e., s. 727.

¹⁰⁰ Sevim, a.g.e., s. 362.

¹⁰¹ Poroy, a.g.e., s. 58.

İşlerin bölümlere ayrılmasında çeşitli ölçütler ve örnekler kullanılır ve bu bölümler sorumluluk merkezleri belirlenirken baz alınan birimleri oluşturur. İşletmeler işlevlere göre (üretim, muhasebe, pazarlama, insan kaynakları vb), ürün cinsine göre (Madeni eşya, plastik eşya vb), bölgelere göre (Karadeniz Bölgesi, Marmara Bölgesi vb), müşterilere göre (toptan satış, perakende satış vb), zaman temeline göre (I. vardiya, II. Vardiya, III vardiya vb) bölümlendirilebilirler.¹⁰² Ölçütün türüne göre işletmenin organizasyon şeması değişir ve organizasyon şeması sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinde etkili bir faktördür. Aşağıda işlevlerine göre bölümlendirilen ABC şirketine ait bir organizasyon şeması örnek olarak verilmiştir.

Şekil 4: ABC İşletmesinin Organizasyon Şeması



Kaynak: Dr. Türkan ARIKAN, İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşlanması Sorumluluk Raporları, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 1976, 1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları (Bildiriler Yorumları), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.6, s.33

Sorumluluk muhasebesi sisteminin geliştirilmesinde hareket noktası organizasyon şemasıdır. Şekildeki şemadan izleneceği gibi dördüncü yönetim düzeyinde bulunan genel müdüre karşı personel müdürü, finans müdürü, imalat müdürü ve pazarlama müdürü ile başmühendis sorumlu bulunmaktadır. Üçüncü yönetim düzeyindeki imalat müdürüne karşı da, montaj atölyesi şefi, makine atölyesi şefi, döküm atölyesi şefi, kalite kontrol şefi, satın alma şefi ve depolama yükleme şefi sorumlu bulunmaktadır. İkinci yönetim

¹⁰² Zeyyat Sabuncuoğlu - Tuncer Tokol, **İşletme**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2011, ss. 198-201.

düzeyindeki döküm atölyesi şefine karşı ise A B ve C olmak üzere üç formen sorumlu durumdadırlar. Bu işletmede hazırlanacak sorumluluk raporlarında, alt yönetim düzeylerinden üst yönetim düzeylerine doğru çıkarken, ilk olarak döküm atölyesindeki üç formene ait üç ayrı rapor hazırlanmaktadır. İkinci kademedeki bulunan döküm atölyesi şefine verilecek raporda, doğrudan doğruya kendi bölümü ile ilgili giderler yanında, kendi bölümündeki üç formene verilmiş olan raporlardaki bilgiler de bulunmaktadır. Üçüncü kademedeki imalat müdürüne verilecek raporda ise kendi giderlerine ek olarak, bu departmanlardaki altı şefe verilmiş olan raporlardaki bilgiler toplu olarak bulunmakta ve nihayet dördüncü kademedeki genel müdüre verilecek raporda, genel müdürlüğün doğrudan doğruya sorumlu olduğu giderler ve dört müdür ile baş mühendise verilmiş olan raporlardaki bilgilerin özeti bulunmaktadır.¹⁰³

Bir işletmenin organizasyon yapısının karmaşıklığı, çeşitli nedenlerle artabilir veya azalabilir. Bu nedenlerden en önemlileri işletmenin ölçeği ve faaliyet alanlarının sayısıdır. Bir işletmenin ölçeği ne kadar büyükse ve ne kadar fazla sahada faaliyet gösteriyorsa organizasyon yapısı o kadar karmaşık olacak, bunun sonucu olarak sorumlu yöneticilerin sayısı artacaktır.¹⁰⁴

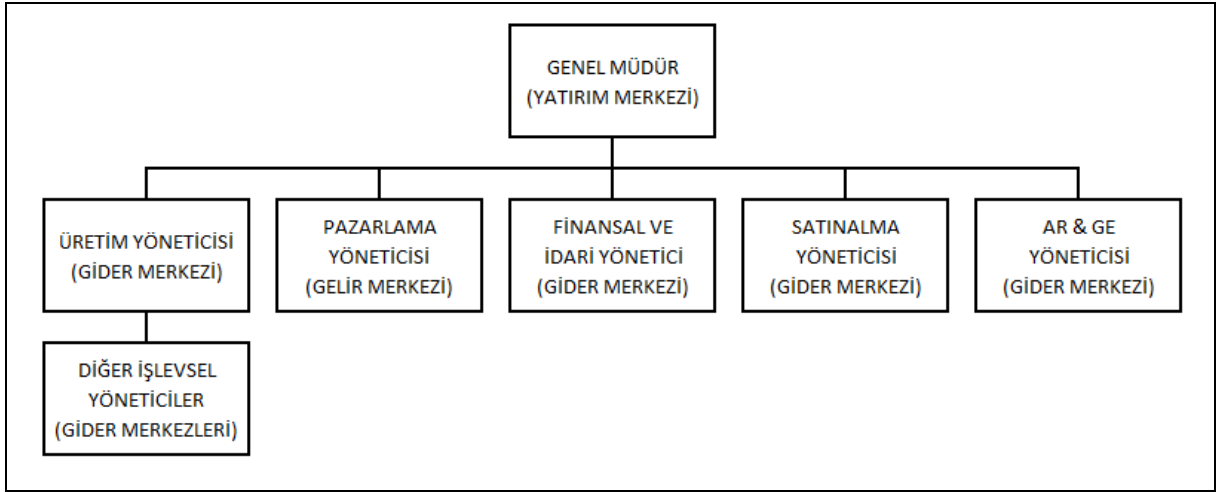
İşletmeler işlevsel ya da işbirimlerine göre bölümlendirilmiş olabilirler. İşlevsel bölümlendirmede aynı uzmanlık alanındaki çalışanlar ve benzer iş ve görevler gruplandırılmakta, ortak beceri, deneyim ve benzer işlere göre belirlenen bölümler oluşturulmaktadır. Bir işletmede üretim, satış, finansman, muhasebe, tedarik gibi çeşitli faaliyetler ve işlevler bulunur. Günümüzde en çok görülen bölümlendirme türü işlevsel bölümlendirmedir. İşbirimlerine göre bölümlendirilen bir işletmede de öncelikle işlevsel bölümlendirme ile işe başlanır. İşbirimlerine göre bölümlendirmede önemli olan ürün, bölge ve projelerde işletme içerisinde bir bağımsız birim oluşturulması gerekir. Bu bağımsız birim altında yine işlevlere göre bölümlendirilmiş üretim, satış, muhasebe, tedarik gibi alt bölümler olabilir.¹⁰⁵ Şekil 5 ve Şekil 6'da bu iki yapıyı gösteren organizasyon yapıları verilmiştir.

¹⁰³ Arıkan, İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılansısı Sorumluluk Raporları, a.g.e., ss. 32-33.

¹⁰⁴ Yakar, a.g.e., s. 27.

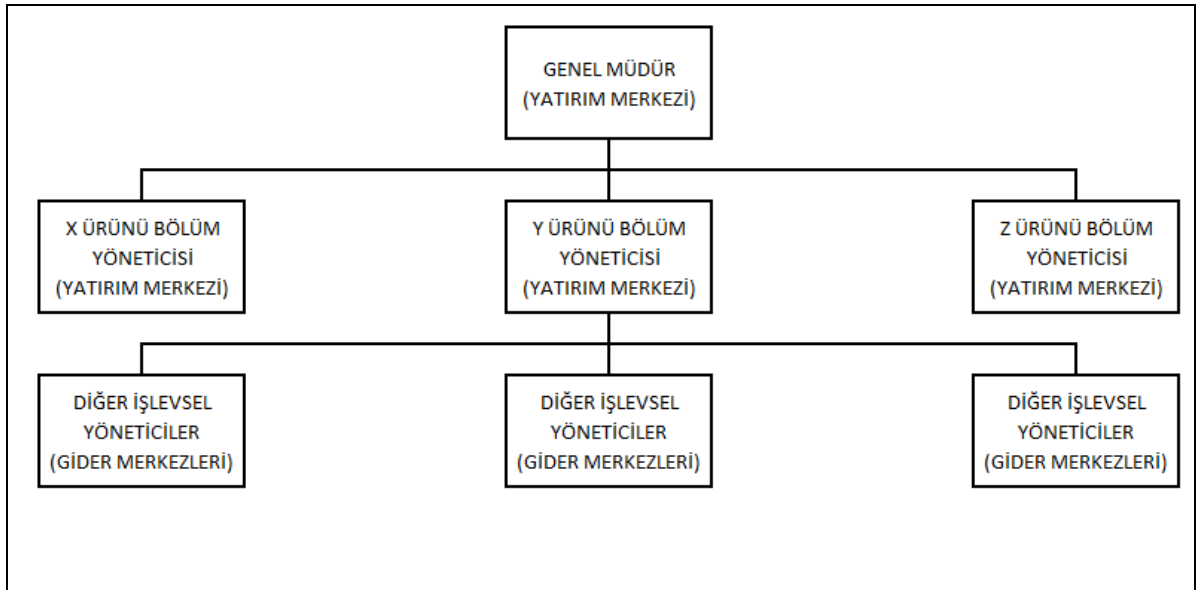
¹⁰⁵ S. Kadri Mirze, **İşletme**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2010, s. 135.

Şekil 5: İşlevsel Bölümendirme



Kaynak: Colin DRURY, Management and Cost Accounting, 7th Edition, RR Donelley, China 2008, p.477

Şekil 6: İşbirimlerine Göre Bölümlendirme



Kaynak: Colin DRURY, Management and Cost Accounting, 7th Edition, RR Donelley, China 2008, p.477

Yukarıda görüldüğü üzere farklı organizasyon yapıları yetkinin farklı şekilde dağılmasına ve farklı sorumluluk merkezlerinin oluşmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle organizasyon yapısı ile sorumluluk merkezleri arasında sıkı bir bağ vardır. Organizasyonda yöneticilere ne tür yetkiler verildiği incelenmeli ve sorumluluk merkezi türüne yöneticisinin yetkisi göz önüne alınarak karar verilmelidir.

Sorumluluk merkezi türü yöneticinin organizasyon yapısı içerisindeki yeri ile yakından ilişkilidir. Örneğin geniş yetki ve sorumlulukların söz konusu olduğu kâr ve yatırım merkezleri genellikle organizasyon yapısında daha üst seviyelerde bulunur.¹⁰⁶ Bu nedenle işletmelerin bölümlendirilmesinde esas alınan ölçüte göre sorumluluk merkezleri ve türleri de değişiklik gösterecektir. Örneğin bölgelere göre bölümlenmiş bir organizasyonda Karadeniz Bölgesi bir kâr merkezi olabilecek iken, müşterilere göre bölümlendirmenin yapıldığı bir organizasyonda perakende satış bölümü bir kâr merkezi olabilecektir.

Organizasyonların yapısında zaman içerisinde çok çeşitli sebeplerle değişiklikler meydana gelebilir. Organizasyon yapısındaki değişimler, sorumluluk sınırlarını değiştiriyorsa, sorumluluk merkezleri ve türleri tekrar gözden geçirilmeli ve gerekli değişiklikler yapılmalıdır.¹⁰⁷

Organizasyonlarda bölümlendirmenin en uygun ölçütlere göre yapılmasına özen gösterilmesinin yanı sıra, iyi bir kontrol için organizasyon şemasında yer alan yöneticilerin yetki ve sorumlulukların belirlenmesi de önem arz etmektedir. Bu aşamada organizasyonel ihtiyaçların en önemlilerinden biri işlerden sadece bir yöneticinin sorumlu olmasıdır. Eğer bir işten iki yönetici sorumlu olacak olursa bu durum karmaşaya ve verimsiz çalışmaya sebep olabilir.¹⁰⁸

İşletmelerde işlerin içerdiği görev, yetki, sorumluluk ve çalışma koşullarının belirlenmesine yönelik çabalar iş analizi olarak adlandırılır.¹⁰⁹ Belirli bir işin gerçekleştirilmesi için yapılması gereken davranışlar, görevler ve sorumlulukların belirlendiği iş analizlerinin belirli dönemlerde tekrarlanmalarında fayda vardır. İş analizlerini gerekli kılan durumlar şöyle sıralanabilir.¹¹⁰

- İşletmelerin ilk kuruldukları veya yeniden yapılandırıldıkları dönemler,
- Yeni işlerin ortaya çıkması,

¹⁰⁶ William N. Lanen - Shannon W. Anderson - Michael W. Maher, **Fundamentals of Cost Accounting**, Second Edition, McGraw Hill, New York, 2008, p. 408.

¹⁰⁷ Yakar, a.g.e., s. 28.

¹⁰⁸ Carter, a.g.e., p. 2.

¹⁰⁹ Cavide Uyargil, et al., **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 4. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İnsan Kaynakları Yönetimi ABD, Beta Yayınları, İstanbul, 2009, s. 48.

¹¹⁰ Tekin Akgeyik, et al., **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Yenilenmiş 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2011, s. 65.

- Yeni teknolojiler, metodlar, prosedürler veya sistemlerin sonucu olarak işlerin yapılarının değişmesi.

İş analizi yapılırken farklı yöntemler kullanılabilir. Bu yöntemlerden sadece biri kullanılabileceği gibi birden fazla yöntemi kullanmak da mümkündür. İş analizinde kullanılan yöntemler aşağıda sıralanmıştır.¹¹¹

1- Soru Formu ya da Anket Doldurma Yöntemi: İşin özelliklerinin tespitine yönelik soruları içeren anket çalışanlara dağıtılır ve gerekli bilgiler anket cevaplarından hızlı ve düşük maliyetlerle elde edilir.

2- Gözlem Yöntemi: İşlerin yapılırken doğrudan analizci tarafından gözlemlenmesi yoluyla gerekli bilgiler elde edilir.

3- Görüşme Yöntemi: İşin nasıl yapıldığına, sürecine, aşamalarına, içeriğine yönelik bilgi elde etmek için işi yapan kişiyle yüzyüze görüşme yapılarak gerekli bilgiler elde edilir.

1.8. Sorumluluk Muhasebesinin İşletme Personeline Etkisi

İşletmelerdeki insan ilişkileri, işletmelerin verimli bir şekilde çalışması için gerekli olan önemli unsurlardan bir tanesi, hatta en önemlisidir denebilir. Bu nedenle, sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmede çalışan personele nasıl bir etki yaptığını incelemek, bir anlamda zorunlu olmaktadır. İşletmelerdeki muhasebe bölümü bir hizmet ünitesi olması nedeniyle, kurmay görevi yapar. Bu nedenle hat yöneticileri, kurmay görevi yapan muhasebe bölümünün öne sürdüğü bazı yenilikleri kabullenmek istemeyebilirler. Muhasebe bölümünün ileri sürdüğü yenilikleri kabul ettirmesi için de elinde bir yetki bulunmamaktadır. Bu nedenle, muhasebe bölümünün herhangi bir görüş ileri sürmesi durumunda, bu görüşü desteklemesi için, üst yönetimi kendi yanına çekmesi zorunlu olur. Bu ortamı da ancak üst yönetimle iyi bir diyalog kurduğu zaman sağlayabilir. Bu diyalogu kurmak için ileri sürdüğü görüşleri işletmenin daha iyi yönetilmesini sağlamak için ortaya attığını üst yönetime kanıtlaması gerekmektedir.¹¹²

Üst yönetim tarafından muhasebe biriminin görüşünün kabul edilmesi önemli bir aşama olmakla birlikte alt kademe yöneticileri ve çalışanların da bu görüşleri benimsemesi ve desteklemesi önem arz etmektedir. Üst yönetimin desteği alt kademe yöneticiler ve

¹¹¹ Şadi Can Saruhan - Müge Leyla Yıldız, **İnsan Kaynakları Yönetimi, Teori ve Uygulama**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012, ss. 137-138.

¹¹² Uslu, a.g.e., s. 19-20.

çalışanların desteğini kolaylaştıracak bunun için uygun ortam sağlayacaktır. Üst yönetimin benimsediği fakat alt kademe yöneticilerinin ve çalışanların benimsemediği uygulamaların da işlevselliği ve başarı şansı azalacaktır.

Yöneticiler, kendi sorumluluk merkezleri için hedefler belirlenirken süreç içerisinde bizzat bulunmalıdırlar. Bu onların motivasyonunu artırır. Eğer bir yönetici hedefin gerçek dışı olduğuna inanırsa veya hedeflerin belirlenmesi sürecinde kendisi yer almadıysa motivasyonu azalacaktır.¹¹³

Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletme personeli üzerinde yukarıda belirtilen etkilerine ek olarak yöneticilerin performanslarını artırma çabalarının birbirleri ile çakışması ve bu sebeple yöneticiler arasında sürtüşmelerin ortaya çıkması da sözkonusudur. Yöneticiler işletmenin zararı pahasına, kendi performanslarını artıracak kararlar alma eğiliminde olabilirler. Örneğin A işletmesine ürün satışı yapmak üzere fırsat yakalayan satış bölümü, üretim bölümünden acil bir şekilde bu ürünün üretilmesini talep eder. Fakat üretim bölümü halihazırda başka bir ürünü üretmektedir ve satış bölümünün istediği ürünü üretmek için üretim hattında değişiklik yapılması gerekecektir. Bu değişiklik bazı maliyetlere sebep olacak ve üretim bölümü yöneticisinin performansı düşecektir. Satış bölümü ise istediği ürünü zamanında alabilirse A işletmesine satış yapacak ve bu bölümün yöneticisinin performansı olumlu bir şekilde artacaktır. Bu gibi durumlarda oluşacak olan sadece ekstra maliyetler satış bölümüne yüklenmek üzere bir düzenleme yapılabilir. Bu düzenlemeyi yapan gerçek bir işletmede satış bölümünün acil üretim istekleri önemsiz sayılacak düzeye gerilemiştir.¹¹⁴

Sorumluluk muhasebesi sistemi esas itibarıyla işletme personeli çok yakından ilgilendiren özelliklere sahip bir sistemdir. Bu muhasebe sisteminde hazırlanan sorumluluk raporları ile daha önceden belirlenmiş, hesaplanmış standartlar, çeşitli ölçümleme yöntemleri ile gerçekleşen gelir ve giderlerle karşılaştırılmak suretiyle yöneticilerin performansı değerlendirilmektedir. Sorumluluk raporları sayesinde bütçelerden sapmalar kolayca takip edilebilmekte ve bu durum yöneticiler açısından bir baskı hissi uyandırabilmektedir. Raporların, yöneticilerin eksikliklerini, düşük performanslarını belirlemeye ve ifşa etmeye yönelik hazırlandıkları algısı oluşabilmektedir. Yöneticiler ise

¹¹³ Michael P. Griffin, **MBA Fundamentals, Accounting&Finance**, Kaplan Publishing, Newyork, 2009, p. 194.

¹¹⁴ Bhimani, a.g.e., p. 487.

çeşitli araçlar kullanarak raporlardaki sapmaları ve düşük performansları örtmeye yönelmektedirler. Burada görev muhasebe bölümüne düşmektedir. Muhasebe bölümü sorumluluk muhasebesi sisteminin amaçlarını öncelikle üst yönetime açık bir şekilde anlatmalı ve onun desteğini almalı, daha sonra üst yönetimden aldığı destek ile alt kademe yöneticilerinin sorumluluk muhasebesi sistemini benimsemelerini sağlamalıdır. Raporların amacının sorumluları bulmak ve cezalandırmak olmadığı aksine sorumlu yöneticilerle birlikte sapmaların olduğu yerlerde sebeplerin araştırılması ve düzeltici geliştirici önlemlerin hızlıca alınması için yardımcı olmak olduğu anlatılmalıdır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmede uygulanması süresince her kademedeki yöneticilerin özellikle standartların belirlenmesi hususunda katılımı önemsenmeli ve bu yolla yöneticilerin sistemi içselleştirmeleri sağlanmalıdır. Ayrıca sorumluluk muhasebesi sistemi, yöneticilerin kontrolü altında bulunan merkezlerde oluşan fakat ilgili yöneticinin kontrol edemediği giderlerden dolayı sorumlu tutulmalarını engelleyeceği için yöneticiler açısından önemli faydalar sağlayan bir sistemdir.

1.9. Sorumluluk Muhasebesinin Avantaj ve Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesi sistemi özellikle etkin bir gider kontrolünün sağlanması açısından çok verimli bir sistemdir. Fakat bu sistemin her koşulda mutlak en iyi sistem olduğu söylenemez. Çünkü sorumluluk muhasebesi sistemi uygulandığı işletmeye birçok avantaj sağlarken bazı dezavantajları da birlikte getirebilmektedir. Sistem işletmeye uygulanmadan önce bu avantajlar ve dezavantajlar göz önüne alınmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹¹⁵

Sorumluluk muhasebesinin uygulandığı işletmelerde çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticiler, hangi giderlerden ötürü üstlerine karşı sorumlu olduklarını bilirler. Böylece ast üst ilişkilerinde anlaşmazlıklardan doğabilecek sürtüşmeler azalır ve ilişkiler daha iyi bir ortam içinde yürütülür.

Bu sistemin bir gereği olarak, her yönetim kademesinin sorumlu bulunduğu giderleri kapsayan sorumluluk raporlarının düzenlenmesi, muhasebe raporlarının yönetime sağladığı yararı artırmaktadır. Bu raporlar, çeşitli yönetim kademelerinin etkinliğini kontrol etmek için kullanışlı ve doğru bir araç olmaktadır. Ayrıca bu rapor sistemi,

¹¹⁵ Uslu, a.g.e., s. 22-25.

işletmede halihazırda mevcut olan rapor sistemini daha basit bir şekle sokar ve dolayısıyla raporlama sürecini hızlandırır.

Sorumluluk muhasebesi sistemi tüm işletme açısından hangi faaliyetten kimin sorumlu olduğunu ve her yöneticinin nelerden sorumlu olduğunu ortaya koyar. İşletmede kimin kime rapor sunacağını ve kimin kimi kontrol edeceğini saptar.

Sorumluluk muhasebesi yönetim için yararlı bir araç olmasına rağmen, en iyi uygulanabileceği işletmelerin büyüklük, karmaşıklık ve ürün çeşitliliği açılarından orta sınıflamasına girebilecek işletmeler olduğu söylenebilir. Literatürde sorumluluk muhasebesinin daha büyük ve özellikle uluslararası kuruluşlarda, orta büyüklükteki işletmelerde olduğu kadar başarılı olamayacağı yönünde görüşler bulunmaktadır. Orta büyüklükteki işletmeden ne kastedildiği açıkça belirlenmediğinden, bunların ne tür işletmeler olduğunu kesin bir şekilde ortaya koymak olanaksızdır. Ancak devamında uluslararası ve büyük işletmeler denildiğine göre, orta büyüklükteki işletmeden, çok sayıda şubesi olmayan ve belki de bölgesel olarak çalışan işletmelerin kastedilmek istendiği düşünülebilir. Bu açıdan Türkiye’de sorumluluk muhasebesi sisteminin; ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan küçük ve orta büyüklükteki işletmeler olarak tanımlanan¹¹⁶ KOBİ’lerde başarılı bir şekilde uygulanabilecek bir sistem olduğu söylenebilir. Sorumluluk muhasebesinin başarıya ulaşmasında işletmenin büyüklüğünün önemli olduğunu savunan görüşlerin yanı sıra sorumluluk muhasebesinin başarıya ulaşmasında işletme büyüklüğünün önemini olmadığını savunan görüşler de mevcuttur.

Sorumluluk muhasebesi sistemi giderlerin azaltılmasında etkin rol oynadığı için belli ölçüde ve zincirleme olarak fiyatların düşürülmesine yardımcı olur.¹¹⁷

Sorumluluk muhasebesi sistemi, işletme faaliyetlerinde meydana gelebilecek sorunlara zamanında müdahale edilebilmesi ve daha etkin bir şekilde yönetimin sağlanması için faaliyet sonuçlarını sorumluluk alanları bazında bölümsel olarak bütçelemeye, muhasebe kayıtlarını tutmaya ve raporlamaya olanak sağlamaktadır. Her yöneticinin sorumlu olduğu giderleri bilmesi giderlerin sorumluluk alanları bakımından

¹¹⁶ http://www.kosgeb.gov.tr/UserFiles/File/kobi_tanimi.pdf, Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik (05.06.2013).

¹¹⁷ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 49.

gruplandırılması sayesinde sağlanmaktadır. Böylece, üst yöneticiler tarafından astların performanslarının ölçülmesi ve başarısızlık durumunda başarısızlık nedenlerinin ortaya konması daha kolay olmaktadır. Ayrıca sorumluluk raporları, çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin etkinliğinin kontrol edilmesinde sistemi kolaylaştırıp hızlandıran önemli bir araç olarak da kullanılmaktadır.¹¹⁸

Sorumluluk muhasebesinin avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır. İşletmelerde sorumluluk muhasebesi sistemi benimsemeden önce bu dezavantajlar da göz önünde bulundurulmalı ve sistemin iyi işleyeceği bazı değişiklikler yapılması gerekiyorsa bunların belirlenip gerekli değişiklikler sistem uygulanmadan önce yapılmalıdır. Söz konusu dezavantajlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹¹⁹

Organizasyonel bölümlenmeye sahip işletmelerde ürün çeşitliliği ve bölgesel dağılımın çok olması sebebiyle işletmelerde raporların artacağı ve üst yönetimin problemleri alanları görmesi, nedenlerini belirlemesi ve önleyici tedbirler alması güçleşebilir. Fakat burada istisnalarla yönetim anlayışının sadece kabul edilebilir sapma aralığını geçen hususlarla ilgilendiği düşünülürse bunun bir dezavantaj olmaktan çıkacağı sonucu çıkarılabilir.

İşletme kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasını sağlayan organizasyon yapısı, sorumluluk muhasebesinin dayandığı hat organizasyon yapısı ile uyum halinde olmayabilir. Bu durumda, sorumluluk muhasebesi sistemi yeni sisteme uydurulmaya çalışılabilir. Eğer sorumlulukların belirlenmesinde bir takım karmaşıklıklar varsa, bu takdirde sistemin uygulanması açısından bir takım zorluklar ortaya çıkabilir. Üst yönetim sorumlulukların belirlenmesi için uzlaştırıcı bir rol oynamalıdır.

Sorumluluk muhasebesi, işletmedeki tüm yönetim kademelerini içine alan bir sistemdir. Diğer bir deyişle, en üst yöneticiden en alt kademedeki ustabaşına kadar tüm yöneticiler, sorumluluk muhasebesinin konusu içindedir. Sorumluluk muhasebesinin en alt yönetim kademesini de, yani ustabaşları da, içine almasının bazı sakıncaları olacağı görüşü ileri sürülmüştür. Şöyle ki, ustabaşı kontrol ettiği fiziksel faaliyetlerle, bunların bir dökümü olan gider ve sapma raporlarını birleştirmekte güçlük çekebilir. Bu durum, sistemin ilk kurulduğu sıralarda, işletmenin yeni bir yönetimi uygulamaya başlamasından

¹¹⁸ Poroy, e.g.e., s. 84.

¹¹⁹ Uslu, a.g.e., s. 26-27.

kaynaklı, ustabaşılar açısından olduğu kadar, diğer alt kademe yöneticileri için de bir takım zorluklar ortaya çıkarabilir. Ancak, sisteme alışıldığı takdirde, karşılaşılan zorluklar da azalacaktır. Eğer sistem uzun bir süredir işletmede uygulanmakta ise, bu göreve atanacak ustabaşılar ve diğer alt kademe yöneticilerinin yeteneklerinin, sorumluluk muhasebesi sisteminin gerekleri göz önünde tutularak, ölçülmesinde yarar vardır.

İKİNCİ BÖLÜM
SORUMLULUK RAPORLARI VE PERFORMANS
DEĞERLEME

2. İŞLETMELERDE SORUMLULUK RAPORLARI VE PERFORMANS DEĞERLEME

Sorumluluk muhasebesi sisteminde düzenlenen sorumluluk raporları yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesinde kullanılan etkili bir araçtır. Sorumluluk raporlarının kendilerinden beklenen faydayı sağlayabilmesi için raporların hazırlandığı işletmenin bu sisteme uygun özelliklere sahip olması, işletmedeki giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımı sırasında uygun dağıtım anahtarlarının seçilmiş olması ve sorumluluk merkezlerinde kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak ayrılmaları sırasında ilgili yöneticinin yetki ve sorumlulukları göz önünde bulundurulmalıdır.

Giderlerin yöneticilere ve dolayısı ile sorumlu buldukları sorumluluk merkezlerine yüklenmesine karar verirken, yöneticinin; ilgili giderin hem oluşmasında hem de kullanılmasında yetkisinin olmasına dikkat edilmelidir. Ayrıca yönetici bir şeyi yaparak ya da yapmayarak belli bir gider üzerinde önemli bir etkiye sahip oluyorsa bu gider de ilgili yönetici ve sorumluluk merkezine yüklenebilir. Hatta yöneticinin sorumlu kişiler üzerinde etkisi söz konusu ise bu kişilere ait giderler de üzerlerinde etkisi olan yöneticiye yüklenebilir.¹²⁰

Sorumluluk raporlarını düzenleyenlerin, raporların amacını ve işleyiş sistemini iyi kavramış olması gerekir. Çalışmanın ikinci bölümünde rapor kavramı ve raporlamanın amacı, raporların türleri, raporlarda bulunması gereken özellikler ve işletmelerde sorumluluk raporları, sorumluluk raporlarının işleyişi ve muhasebe hesap planının sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanan işletmelerde nasıl düzenlenebileceği konuları açıklanmıştır.

2.1. Rapor kavramı ve Raporlamanın Amacı

Herhangi bir işte, bir konuda yapılan inceleme, araştırma sonucunu, düşünceleri veya tespit edilenleri bildiren yazılara rapor denir.¹²¹ Raporlar bir konu, olay veya sorunla ilgili olarak yapılan araştırma ve incelemenin sonuçlarını belirtme, varılan sonuçlarla ilgili

¹²⁰ Evans O. N. D. Ocansey - John A. Enahoro, "Determinant Controllability of Responsibility Accounting in Profit Planning", **Canadian Social Science**, Vol. 8, No. 6, 2012, p. 93.

¹²¹ Türk Dil Kurumu, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52acaa2802eb61.89497550, (14.12.2013).

değerlendirmeyi bildirme amacı taşırlar.¹²² Raporlar bilgi veya veri sunarlar. Bilginin ve verinin yanı sıra raporlarda; tahmin, gerçeklerin ve sonuçların analizi veya çeşitli öneriler de bulunabilir.¹²³

Kurumlarda rapor, etkin bir iletişim, denetleme ve bilgi sunma aracı olarak kullanılmaktadır. Raporlar genel olarak, yönetimde karar vermek, uzmanlardan ve danışmanlardan bilgi ve görüş almak, alt birimlerin çalışma ve faaliyetlerini izlemek ve kontrol etmek, yapılan uygulamaları ve çalışmalarını ölçmek ve değerlendirmek, iş görenleri denetlemek amacıyla sık kullanılan bir yönetim aracıdır. Birçok kurumda, alt birimlerden ve şubelerden periyodik bir şekilde rapor almak suretiyle bu birimlerin çalışmaları izlenir, denetlenir ve değerlendirilir. Ayrıca, kurumlarda çalışan danışmanlar ve uzmanlar tarafından da belirli konularda inceleme ve araştırmalar yapılarak, sorunları çözümleyici ve geliştirici raporlar hazırlanır. Belirli bir yerde veya görevde geçici olarak görevlendirilen iş görenden de görev dönüşünde, yapılan işe veya hizmete ilişkin rapor istenebilir. Bu yüzden, yönetimin her kademesinde rapor yazma ve rapor sunma önemli bir etkinliktir.¹²⁴

Her raporun bir amacı vardır ve bu amaç raporun türüyle yakından ilgilidir. Raporlar bir sorunu çözmeye, durum değerlendirmesi yapmaya, keşfetmeye veya kurumu tanımaya yönelik olarak hazırlanabilir. Raporun temel amacı karar vericilere bilgi aktarmaktır. Karar vericiler rapordaki bilgilere dayalı olarak bazı önemli kararları almak istiyor olabilirler. Bu açıdan raporlarda; (a) çözüm/eylem önerileri veya (b) çözüme ulaşılmasını sağlayacak, eyleme geçilmesini kolaylaştıracak bazı kritik bilgiler üzerinde durulur.¹²⁵

Raporun içeriğinin nasıl olacağına, raporun içerisinde neler bulunacağına genellikle o raporu talep eden kişi karar verir.¹²⁶ Raporun içeriği gibi genellikle raporun amacı da raporu hazırlayanın dışında birisi örneğin bir yönetici tarafından belirlenir. Raporun amacı anlaşıldıktan sonra sıra raporu yazanın amacını saptamaya gelir. Bu konuda birkaç genel amaç şöyle sıralanabilir;¹²⁷ açıklamak, değerlendirmek, betimlemek, ön görmek, gelişmeyi

¹²² Hasan Tutar - Ferit Ayyıldız, **Örnekleriyle Mesleki Yazışma ve Rapor Hazırlama Teknikleri**, 3. Gözden Geçirilmiş Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008, s. 197.

¹²³ Leland Brown, **Effective Business Report Writing**, Third Edition, USA, 1973, p. 14.

¹²⁴ MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretimin Güçlendirilmesi Projesi), **Raporlama**, Ankara, 2008, s. 9.

¹²⁵ Hüner Şencan, **İşletmelerde Rapor Hazırlama ve Rapor Yazımı**, s. 1.

¹²⁶ Michael E. Adelstein, **Contemporary Business Writing**, First Edition, Random House, Newyork, 1971, p. 311.

¹²⁷ Tutar - Ayyıldız, a.g.e., s. 198.

sergilemek, bir konu hakkında ikna etmek, bir faaliyette bulunmaya ikna etmek. Genel olarak raporlar bu amaçları taşırlar.

İşletme içi muhasebe raporlarının ise aşağıdaki nedenlerle düzenlendikleri söylenebilir,¹²⁸

- Günlük işletme çalışmalarını kontrol etmek ve günlük kararlar vermek,
- Yönetimin başarısını değerlemek,
- Kısa süreli planlar yapmak ya da yapılmış olan planları gözden geçirmek,
- Uzun süreli planlar yapılırken ya da yapılmış olan planlar gözden geçirilirken yararlanmak,
- İşletme içinde koordinasyonu sağlamak.

2.2. Rapor Türleri

Raporların katı bir şekilde sınıflandırılması çok zordur. Belli bir işletmenin raporları sınıflandırılabilir fakat tüm işletmeler için her durumda geçerli rapor sınıflandırılması neredeyse imkansızdır. Bir işletme raporlarını formel ve informel olarak ayırabilir bir diğeri ise satış, finans, pazarlama, mühendislik, personel raporları ayırmasına gidebilir. Bezen işletmeler raporlarını periyodik ve özel raporlar olarak ayırabilir. Periyodik raporlar düzenli aralıklarla; günlük, haftalık, aylık olarak düzenlenirken, özel raporlar istek olması durumunda hazırlanır.¹²⁹

İşletmelerde hazırlanan muhasebe raporları, işletme içinde ortaya çıkan veya para birimiyle ya da ton, kilo, adet ve saat gibi diğeri ölçü birimleriyle belirtilebilen olayların sistemli bir biçimde özetlendiği araçlar olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle, muhasebe raporları, işletmenin muhasebe sisteminde toplanan, işlenen ve depolanan verilerin sistemli bir biçimde sınıflandırılmak suretiyle bilgi haline dönüştürüldükleri araçlardır. Bu raporlardaki bilgiler de ilgili kişiler tarafından herhangi bir karar için kullanıldıkları zaman yerleşmiş bilgi haline gelirler. İşletme yönetimi ile karar verme süreci özdeş olarak kabul

¹²⁸ Türkan Arıkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, İstanbul Matbaası, İstanbul, 1978, ss. 33-34.

¹²⁹ Chester Reed Anderson, Alta Gwinn Saunders - Francis William Weeks, **Business Reports, Investigation and Presentation**, Third Edition, McGraw Hill, New York, 1957, p. 8.

edildiğinden, bilgi sağlayan bir kaynak olarak muhasebe sisteminin ve özellikle muhasebe raporlarının işletme yönetiminde çok önemli bir yeri olduğu yadsınamaz bir gerçektir.¹³⁰

Raporlar bilgi kullanıcıları için hazırlanırlar. Bu nedenle raporlama sürecinde raporları kullanacak olan kesimlerin de bilinmesi önem arz eden bir durumdur. Çeşitli muhasebe bilgilerinin kullanıcıları incelendiğinde bunların iki gruba ayrıldığı görülmektedir. Bunlar;¹³¹

1. Yöneticiler gibi işletme içi kullanıcılar,
2. Kreditorler, düzenleyici kurumlar, hissedarlar gibi dış kullanıcılar.

İşletme içi kullanıcılar daha iyi kararlar alabilmek veya var olan faaliyetleri daha etkili ve verimli yürütebilmek için bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bu nedenle raporların içeriği iç kullanıcıların ihtiyaçları çerçevesinde şekillenir. Dış kullanıcılar da işletmeden kendi ihtiyaçları doğrultusunda bilgi isterler. Fakat dış kullanıcılar için genellikle daha önce içeriği ve şekil şartları çeşitli kurullarla, düzenlemelerle belirlenmiş raporlar hazırlanır. Sorumluluk muhasebesi sistemi bir yandan dış kullanıcıların anlayabileceği, içeriği ve şekil şartları kurullarla ve çeşitli düzenlemelerle önceden belirlenmiş bilgiler üretirken öbür yandan işletme içi bilgi ihtiyacını karşılayacak raporların oluşturulması için bilgi üretebilecek bir yapıya sahip olmalıdır.

İşletme içi muhasebe raporlarında aşağıda belirtilen özelliklerin bulunmasına önem verilmelidir.¹³²

1. Raporlar Zamanında Hazırlanmalıdır

Zamanında hazırlanan raporlar, verilen bilgilerin yatırım kararlarında kullanılabilmesini sağlar. Zamanı geçmiş bilgilerin yatırım kararlarında kullanılması mümkün değildir. Bununla birlikte zamanında bilgi verilmesi amacı bilginin güvenilirliğine gölge düşürmemelidir. Zamanlı fakat kesin olmayan bilgiler de kullanıcıları yanıltabilir.

¹³⁰ Arıkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 32.

¹³¹ Colin Drury, **Management and Cost Accounting**, 7th Edition, RR Donelley, China, 2008, pp. 6-7.

¹³² Arıkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 34.

2. Raporlar Düzenli Aralıklarla Hazırlanmalıdır

İşletme içi muhasebe raporlarının etkinliği ve verimliliği belli dönemler itibariyle hazırlanmalarına da bağlıdır. Periyodik raporlar aracılığıyla, işletme içinde çeşitli dönemler arasında karşılaştırma yapılması ya da işletme çalışmalarının diğer işletmelerin çalışmaları ile karşılaştırılması mümkün hale gelir.

3. Raporlar Anlaşılır Olmalıdır

Raporları kullananların tümü aynı bilgi ve beceri düzeyine sahip değildirler. Bu da verilen bilgilerin anlaşılabilirliğini etkileyen bir faktördür. Raporlarda verilecek bilgilerin anlaşılmasını sağlamak için kullanıcıların karar yöntemleri, verecekleri kararın türü, bilgileri kullanabilme yeteneği (eğitimi, bilgisi vb) göz önüne alınmalıdır. Raporlarla ilgili muhasebe standartları belirlenirken de anlaşılabilirlik niteliği göz önüne alınmalıdır. Çok iyi hazırlanmış fakat kullanıcısı tarafından anlaşılamayan bir rapor istenen faydayı sağlamayacaktır.¹³³

4. Raporlarda Stratejik Nokta ve Aykırılık (İstisna) İlkeleri Uygulanmalıdır

Stratejik nokta, işletmenin faaliyet sonuçları ve finansal durumu üzerinde önemli etkileri olan gelir ve giderlerin çeşitleri olarak tanımlanabilir. Aykırılık ilkesi ise önemli sapmaların belirlenmesi ve incelenmesi olarak tanımlanabilir. Kimi gelir veya gider çeşitlerinde tahminlere göre %20'lik bir sapma önemli olmazken kimi gelir veya giderlerde %1'lik bir sapma dahi önemli sonuçlar meydana getirebilir. Bu gibi durumlarda stratejik nokta olan %1'lik farklara önem verilmesi gerekir.

5. Raporlar Standart Biçimde Olmalıdır

İşletme için muhasebe raporları standart biçimde hazırlanmalıdır. Böylelikle raporlar kolaylıkla anlaşılabilir, dönemler arasında karşılaştırma yapılabilir, yöneticilere okuma yönünden zaman kazandırır.

¹³³ Hamdi Aydın, Menkul Kıymet Yatırımları Açısından Sermaye Piyasası Kanunu'na Göre Yayınlanan Finansal Tablo ve Raporların Yeterliliği, Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 1984.

6. Raporlarda Yorum Bulunmalıdır

İşletme içi muhasebe raporlarında yorum bulunmalıdır, fakat yorumlar objektif ölçülere dayandırılmalıdır. Yorumlar raporun sonunda ayrı bir sayfa olabileceği gibi raporun içerisinde gerekli yerlerde de yer alabilirler.

7. Raporlar Örgüt Yapısına Uymalıdır

Çeşitli yönetim kademelerine sunulacak olan muhasebe raporlarının kapsamı, süresi ve biçimi farklılaşmaktadır. Alt yönetim kademelerinden üst yönetim kademelerine gidildikçe işletmenin faaliyetlerini ve finansal durumunu bütünüyle özetleyen bilgileri kapsayan raporların sunulması gerekir.

Yöneticilere sunulan raporlarda yöneticinin örgüt yapısındaki yeri dikkate alınarak kendi yetki ve sorumluluğu altındaki bilgiler topluca sunulmalıdır.

8. Raporlar Ekonomik Olmalıdır

İşletmelerde aşırı bilgi akışı da yetersiz bilgi akışı gibi sakıncalı bir durumdur. İşletme kararlarını etkilemeyecek bilgilerin elde edilmesi ve raporlanması için çeşitli maliyetlere katlanması işletme için olumsuz bir durumdur. Bunun yanı sıra işletme kararlarında kullanılacak bilgilerin elde edilmesi sayesinde sağlanacak fayda, bu bilgilerin elde edilmesi ve raporlanması için katlanılacak maliyeti aşmamalıdır. Raporlar sistemli ve düzenli olarak gözden geçirilmeli, günün koşullarına göre geliştirilmeli, gereksiz raporlar kaldırılmalı ve gereken yeni raporlar ise eklenmelidir.

2.3. İşletmelerde Sorumluluk Raporları

Sorumluluk raporları sorumluluk muhasebesinin raporlama evresini ifade etmektedir.¹³⁴ Sorumluluk raporları hazırlanırken işletmenin muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal ve istatistiki veriler kullanılır. Sorumluluk raporlarının hazırlanabilmesi ve anlamlı sonuçlar verebilmesi için muhasebe bilgi sistemi ile işletmenin örgüt yapısı arasında çok sıkı bir ilişki bulunmalıdır ve herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin çalışmaları ya da başarıları, bir üst yönetim düzeyindeki yönetici tarafından kontrol edilebilmelidir. Ayrıca çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerin gereksinim duyacakları bilgiler işletmenin finansal muhasebe sistemi ile yönetim muhasebesi sistemi

¹³⁴ Arıkan, *İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları*, a.g.e., s. 47.

tarafından sağlanabilecek özellikte olmalıdır. Bu ön koşulların işletmede var olması durumunda hazırlanan sorumluluk raporları anlam kazanacaktır.¹³⁵

2.3.1. Sorumluluk Raporları ve Nitelikleri

Sorumluluk merkezleri bazında düzenlenen raporlar sorumluluk raporları olarak ifade edilirler. Diğer bir ifadeyle, sorumluluk raporları, her sorumluluk merkezinin başarısını dönemler itibarıyla özet olarak sunan raporlardır.¹³⁶ Birçok kuruluş ve işletmede, yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgiler, çeşitli raporlarda ilgisi olmayan biçimde, yerde ve zamanda gösterildiği için, yönetimde etkinlik ve verimlilik sağlanamamaktadır. Sorumluluk raporları ise, işletme yönetiminde aranılanın nerede bulunabileceğini gösteren kontrol araçlarından birisidir.¹³⁷

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi ve düzenli bir biçimde işleyebilmesi için işletmede aşağıdaki koşulların sağlanması gerekir.¹³⁸

- Her şeyden önce işletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk merkezlerinin belirlenmiş olması gerekir.
- Her bir sorumluluk merkezinin sorumluları, bu sorumluların yetkileri ve sorumlulukları saptanmış olmalıdır.
- Her yönetim düzeyi için bütçe hazırlanmış olmalıdır. Bütçelerin hazırlanması sürecinde, ilgili yöneticinin işbirliği sağlanmalıdır ve her yönetim kademesindeki sorumlu kişi yalnız kendi kontrolünde bulunan, gelir ve giderlerden, bir üst yönetim düzeyindeki yöneticiye karşı sorumlu tutulmalıdır.
- Muhasebede kullanılan hesap planları, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen gelir ve giderlerin ayrı ayrı kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayacak özellikte düzenlenmelidir.

¹³⁵ Nergis Nalan Yakar, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004, s. 63.

¹³⁶ Nihat Küçükşavaş, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006, s. 722.

¹³⁷ Türkan Arıkan, "İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşıllanması Sorumluluk Raporları", **XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 1976, 1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları (Bildiriler Yorumları)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.6, s. 25.

¹³⁸ Arıkan, **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, a.g.e., s. 50-51.

Sorumluluk muhasebesi açısından hesap planlarının düzenlenmesinde, giderlerin ve gelirlerin çıkış yerleri, diğer bir deyişle, bunların kaynakları da belirlenmelidir. Bunun yapılabilmesi için de sorumluluk merkezlerinin kodlanması ve hesap planına sokulması gerekmektedir. Bu sebeple sorumluluk muhasebesine yönelik bir hesap planı düzenlenirken mutlaka organizasyon şeması dikkate alınmalıdır. Sorumluluk alanlarını da içine alan ayrıntılı bir hesap planı düzenlerken genellikle ana hesaplardan hareket edilerek, sorumluluk alanları da bir alt hesap olarak hesap planına yerleştirilebilir.¹³⁹

Sorumluluk raporları başlıca iki amaç taşır; birincisi yöneticileri yüksek performans göstermeleri için motive eder, ikincisi sorumlu yöneticilere verimsizlikleri belirlemeleri ve giderleri kontrol etmeleri için bilgi sağlar.¹⁴⁰

İşletmelerde sorumluluk muhasebe sisteminin etkin bir şekilde işlemlerini ve anlamlı sonuçlar üretmesini sağlayacak ön koşullar sağlandıktan sonra sistem uygulanmaya başlanmalıdır. Sistemin uygulandığı işletmede düzenlenecek olan sorumluluk raporlarının aşağıdaki nitelikleri taşıması gerekir:¹⁴¹

1. Sorumluluk raporları; yöneticilerin başarılarını değerlendirmeye yardımcı olmalıdır. Bunun için de giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderler olarak ayrılması önemli olmaktadır. Yöneticilerin kontrol edemeyecekleri giderlerden sorumlu tutulmalarının önüne geçilmelidir.
2. Sorumluluk raporları örgüt yapısı göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır. Bu raporlar alt yönetim düzeyinden başlar, üst yönetim düzeyine çıkıldıkça raporların özet bir biçim alması gerekir.
3. Sorumluluk raporlarında zamanlamanın önemi büyüktür. Zamanında hazırlanmayan gecikmiş raporlamanın işletmedeki etkinliği azdır. Zamanlamaya dikkat edilmelidir.
4. Sorumluluk raporlarında yer alan bilgilerin işletmede görevli yöneticiler tarafından kolay anlaşılabilir olmasına özen gösterilmelidir.
5. Raporlardaki detayların, raporu kullanacak kişiyi sıkmaması gerekir. Fakat önemli olan detayların da raporda yer alması gerekir. Az ayrıntı yetersizliği,

¹³⁹ Yakar, a.g.e., s. 67.

¹⁴⁰ William K. Carter, **Cost Accounting**, 14th Edition, Cengage Learning, USA 2009, p. 8.

¹⁴¹ Yükçü, a.g.e., ss. 734-735.

aşırı ayrıntı ise sıkıcılığı ve kullanışsızlığı getirir. Bu nedenle detay derecesini uygun bir seviyede tutmak gerekir.

6. Raporlarda geçmiş dönemler itibariyle sonuçlar karşılaştırmalı bir şekilde sunulmuş olmalıdır.
7. Raporlar şekil ve içerik açısından dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. Şekli önceki raporlama dönemlerinde belirlenmiş olan bir raporda değişiklik sadece çok zorunlu nedenler söz konusu ise yapılmalıdır.
8. Teknik yöneticiler için hazırlanan raporlar (tutar) TL ile birlikte miktar bilgilerini de içermelidir. Raporları inceleyecek kişinin sadece tutarları dikkate alması bazı yanlışlara neden olabilir. Bunun için raporların miktar bilgileri ile de kontrol yapılabilmesine imkan sağlaması gerekir.
9. Raporlarda sadece önemli sayılan sapmalara yer verilmelidir, rutin faaliyetlere ilişkin sapmaların raporlarda yer almasının yöneticileri zaman kaybına uğratmak gibi bir riski bulunmaktadır.
10. Raporlamada bazı standartlar belirlenmiş olmalıdır. Bu standartlar, bütün yöneticilerin aşırı başarılı olma hırsı ile gerçek dışı bilgiler raporlamalarını önleyecek özellikte olmalıdır.

2.3.2. Sorumluluk Rapor Sisteminin Oluşturulması

Sorumluluk merkezleri ve sorumlu yöneticiler itibari ile hazırlanan sorumluluk raporları en alt yönetim kademesinden başlayarak, en üst yönetim kademelerine doğru hareket etmektedirler. Sorumluluk raporlarında, en alt yönetim düzeyinden yukarı doğru hareket edildiğinde; raporların özet bilgiler verme niteliği artar ve bütçeden olumlu ya da olumsuz sapmaların nedenleri en kısa zamanda belirlenmiş olur. Bütçelenen ile gerçekleşen rakamlar arasındaki farklar her an düzeltilmek suretiyle faaliyetlerin arzu edilen doğrultuda devamı sağlanmaya çalışılır.¹⁴² Aşağıda alt yönetim kademesinden üst yönetim kademelerine doğru hareket eden sorumluluk raporları sistemi örnek olarak verilmiştir.

¹⁴² Yakar, a.g.e., s. 66.

Şekil 7: Sorumluluk Raporları Arasındaki İlişki

GENEL MÜDÜR SORUMLULUK RAPORU			
Bölmelerin Faaliyet Gelirleri ve Şirket Merkezine Ait Giderler	Bütçe	Gerçekleşen	Sapma İstenen\ (İstenmeyen)
Dosya İndirmeleri	\$ 218	\$ 209	\$ (9)
Medya	70	84	14
Diğer	79	87	8
Uluslararası Medya	35	34	(1)
Şirket Merkezi Giderleri	(33)	(29)	4
Faaliyet Geliri	\$ 369	\$ 385	\$ 16

GENEL MÜDÜR YARDIMCISI - MEDYA			
Üretim Hatlarının Faaliyet Geliri	Bütçe	Gerçekleşen	Sapma İstenen\ (İstenmeyen)
CD'ler	25	38	13
DVD'ler	45	46	1
Faaliyet Geliri	\$ 70	\$ 84	\$ 14

CD BÖLÜMÜ YÖNETİCİSİ			
Gelir ve Giderler	Bütçe	Gerçekleşen	Sapma İstenen\ (İstenmeyen)
Satış Gelirleri	\$ 80	\$ 84	\$ 4
Satılan Malın Maliyeti	(36)	(30)	6
Brüt Kar	44	54	10
Pazarlama Giderleri	(12)	(9)	3
Araştırma Geliştirme Giderleri	(2)	(3)	(1)
Diğer Giderler	(5)	(4)	1
Faaliyet Geliri	\$ 25	\$ 38	\$ 13

Kaynak: Charles T. Horngren - Walter T. Harrison - M. Suzanne Oliver, **Accounting**, Eight Edition, Prentice Hall, New Jersey, 2009, p. 1134.

Sorumluluk raporları alt kademelerden üst kademelere doğru aktarılan bilgilerden oluştuğu için, üst kademe yöneticilerinin sorumluluk raporlarında, kendilerine karşı sorumlu olan astlarının faaliyet sonuçları da yer almaktadır. Aktarılan bu bilgiler giderek daha özet halini almakta ve yöneticilere sunulan raporların dikkati ve anlamayı zorlaştıracak detaylardan kurtarılması sağlanmaktadır.

Sorumluluk raporlarında kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderlerin yer almasına ilişkin iki görüş vardır. Bunlardan birincisi sorumlu yöneticilerin raporlarında sadece kontrol edebilecekleri giderlerin yer alması görüşüdür. İkinci görüş ise her sorumlu yöneticinin raporunda başında bulunduğu sorumluluk merkezinde ortaya çıkan kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderlerin birlikte yer alması görüşüdür. Yöneticinin performansının sadece kendi kontrolünde olan giderlerle değerlendirilmesi gerekliliğini savunan sorumluluk muhasebesinde, hazırlanan sorumluluk raporlarının kontrol edilemeyen giderleri de içermesi yöneticilerin performanslarının bu her iki giderin de baz alınarak değerlendirileceği anlamını taşımamaktadır. Kontrol edilemeyen giderlerle ilgili bilgiler ilgili yöneticinin kendi sorumluluğu altında bulunan sorumluluk merkezini daha net görebilmesini ve anlayabilmesini sağlayacaktır. Kendi performansı yüksek olan bir yönetici kontrol edemediği giderler sebebi ile başarısız olan bir merkezi yönetiyor olabilir. Bunun raporda yer alması, bu durum ile ilgilenmesine ve bu giderleri kontrol eden yöneticiler ile birlikte bu problemin çözümüne katkı sunmasına olanak sağlamaktadır.

Kontrol edilemeyen giderlerin yöneticinin sorumluluk raporunda bulunmasının diğer bir faydası ise yöneticiye kendi faaliyetlerini yapabilmesi için işletmenin ne kadar gidere katlandığı bilgisini sunmasıdır.¹⁴³

Raporlama zamanına ilişkin olarak, aylık periyotlardan daha uzun aralıklarla yapılacak bir raporlama, gerekli önlemlerin alınmasını geciktirebilecekken, daha kısa aralıklarla yapılacak raporlama da bütçelerin çok kısa dönemler için hazırlanmasını gerektirecektir. Ayrıca, çok kısa dönemler için, fiili verilerle standart veriler arasında karşılaştırma yapılması, yöneticilerin gözünde raporlamanın anlamını yitirmesine sebep olabilecektir.¹⁴⁴ Raporlama zamanı farklı yönetim kademelerin için değişiklik gösterebilir.

¹⁴³ William L Ferrara, "Responsibility Accounting A Basic Control Concept", **National Association of Accountants. NAA Bulletin** (pre-1986); Sep 1964; 46, 1, p. 16.

¹⁴⁴ İlkin Taç İlkin, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), Yüksek Lisans Tezi, Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muğla, 2007, s. 28.

2.3.3. Sorumluluk Raporları – Hesap Planı İlişkisi

Hesap planı, muhasebe kayıtlarında kullanılan hesapları, belirli bir sistem içerisinde amaca ve kontrole uygun bir şekilde bölümleyen, bu bölümleri kesin olarak sınırlayan ve açıklayan, benzer nitelikteki işlemlerin aynı hesaplara kayıtlanmasını sağlayan bir yönergedir. Hesapların kodlanmasında üç sistem uygulanabilir.¹⁴⁵

- Harfli Sistem: Her bölümün yalnız harflerle kodlandığı bir sistemdir.
- Numaralı Sistem ve Ondalık Sistem: Sıra numaralı sistem, grup numaralı sistem ve ondalık sistem olmak üzere üçe ayrılır. Sıra numaralı sistemde her hesaba sıralanışına göre numara verilir. Grup numaralı sistemde belirli hesap gruplarına belirli hesap numaraları tahsis edilir. Numaralı sistemin bir uygulama şekli olan ondalık sistemde 0'dan 9'a kadar her sayıya bir ana hesap grubu açılır. Her ana hesap grubu ise kendi içinde 10'a ayrılır.

Türkiye'de tek düzen hesap planında hesapların kodlanmasında kullanılan yöntemlerden ondalık yöntem esas alınmış, 3 haneli defterikebir hesapları düzeyinde bir kodlama yapılmıştır.¹⁴⁶

- Harfli ve Numaralı Kombine Sistem: Bölümlerin harf ve rakamlar birlikte kullanılarak kodlandığı bir sistemdir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde hesap planı sorumluluk merkezleri ile ilgili gelir ve giderlerin; kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak kayıt edilmesine ve sınıflandırılmasına olanak sağlayacak nitelikte olmalıdır. Burada kodlama önem taşımaktadır. Kodlama, hesap planı düzenlenirken çeşitli biçimlerde yapılabilir. Bir uygulama biçimi şöyle olabilir: Sonuç hesapları ile ilgili kodlama yapılırken gelir ya da gider çeşitleri hesapları defteri kebir ana hesapları olarak, sorumluluk merkezleri de alt grup olarak kodlanabilir. Herhangi bir sorumluluk merkezinin giderlerini oluşturan ve bu sorumluluk merkezinin yöneticisi tarafından kontrol edilebilen giderler için örneğin "1" kodu, sorumluluk merkezinin yöneticisinin kontrol edemeyeceği giderler için yani başkaları tarafından kontrol edilebilen giderler için "2" kodu seçilebilir.¹⁴⁷

¹⁴⁵ Ümit Gücenme Gençoğlu, **Genel Muhasebe**, Alfa Aktüel, Bursa, 2010, ss. 46-47.

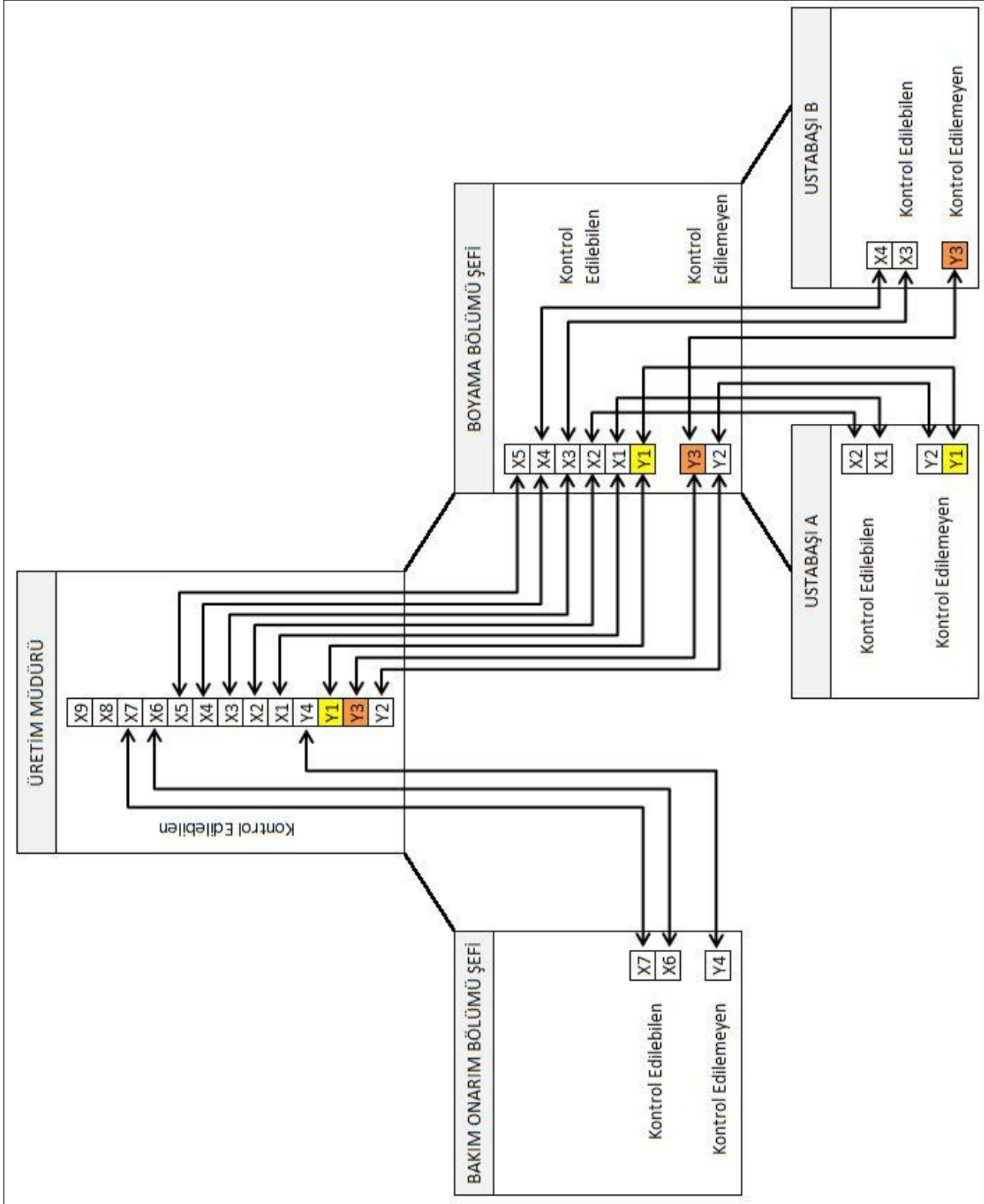
¹⁴⁶ Orhan Sevilengül, **Genel Muhasebe**, 14.Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 61.

¹⁴⁷ Arıkan, İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşıllanması Sorumluluk Raporları, a.g.e., ss. 30-31.

Bu çalışmada ise hesap planı oluşturulurken tek düzen hesap planında önerilen hususlar göz önüne alınacak ve oluşturulan hesap planının sorumluluk muhasebesi sisteminde ulaşılmak istenen tüm bilgileri sağlayabilecek bir özellikte olması sağlanacaktır.

Sorumluluk muhasebesinin uygulandığı bir işletmede oluşan giderler, belirlenen sorumluluk merkezlerinde toplanır. Sorumluluk merkezlerinde toplanan bu giderler o sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilip edilemeyeceğine göre kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak iki gruba ayrılır ve sorumluluk raporlarında bu şekilde raporlanır. Burada bir hususu hatırlamakta fayda vardır. İşletmenin bütünü düşünüldüğünde kontrol edilemeyen gider söz konusu değildir. Çünkü her gider belli bir zamanda belli bir yönetim kademesi tarafından verilen kararların sonucu oluşmaktadır. Öyleyse herhangi bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen bir gider, işletmedeki başka bir yöneticinin kontrolü altındadır. Alt kademedeki bir yöneticinin sorumluluk raporunda kontrol edilemeyen giderler arasında gösterilen bir gider üst kademedeki bir yöneticinin sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler arasına girecektir. Bu nedenle sorumluluk muhasebesi sisteminde oluşturulan hesap planının; sadece bir giderin hangi sorumluluk merkezinde oluştuğu ve bu sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilip edilmediğini gösterecek özelliklere sahip olması ihtiyaç duyulan bilgileri karşılamada yetersiz kalacaktır. Hesap planının aynı zamanda, eğer bir gider belli bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemeyen bir özellikte ise bu giderin hangi sorumluluk merkezi ve dolayısı ile hangi sorumlu yönetici için kontrol edilebilen bir gider olduğunu da göstermesi faydalı olacaktır. Kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderlerin sorumluluk merkezleri açısından nasıl dağılabileceği Şekil 8'de A İşletmesi üzerinde örnek olarak gösterilmiştir.

Şekil 8: A İşletmesi'nde Kontrol Edilebilir ve Kontrol Edilemeyen Giderlerin Sorumluluk Merkezleri Arasında Dağılımı



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 8’de A İşletmesi’nde üretim müdürü, üretim müdürüne bağlı bakım onarım bölümü şefi ve boyama bölümü şefi, boyama bölümü şefine bağlı ustabaşı A ve ustabaşı B’nin çalıştığı varsayılmıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bu işletmede ustabaşı A sorumluluk merkezinde oluşan “X1” ve “X2” giderlerini kontrol edebilmekte, “Y1” ve “Y2” giderlerini kontrol edememektedir. Ustabaşı B ise sorumluluk merkezinde oluşan “X3” ve “X4” giderlerini kontrol edebilmekte, “Y3” giderini kontrol edememektedir. Boyama bölümü şefi kendi sorumluluk merkezinde direkt oluşan “X5” gideri ile kendisine bağlı ustabaşı A’nın kontrol edebildiği “X1” ve “X2” giderleri ve kontrol edemediği “Y1” gideri, ustabaşı B’nin kontrol edebildiği “X3” ve “X4” giderlerini kontrol edebilmekte fakat kendisine bağlı ustabaşı A’nın kontrol edemediği “Y2” gideri ve ustabaşı B’nin kontrol edemediği “Y3” giderini kontrol edememektedir. Bakım onarım bölümü şefi ise “X6” ve “X7” giderlerini kontrol edebilmekte, “Y4” giderini kontrol edememektedir. Üretim müdürü ise kendisine bağlı bakım onarım bölümü şefi ve boyama bölümü şefinin kontrol edebildiği ve kontrol edemediği tüm giderleri kontrol edebilmekte ayrıca kendi sorumluluk merkezinde direkt oluşan “X8” ve “X9” giderlerini de kontrol edebilmektedir.

Şekildeki A İşletmesinin sorumluluk merkezlerinde oluşan giderler incelendiğinde her ne kadar bir gider bir sorumluluk merkezi yöneticisi için kontrol edilemeyen gider olarak nitelendirilse de daha üst kademelerdeki bir yönetici için kontrol edilebilen bir gider niteliği kazandığı görülmektedir. Örneğin, ustabaşı A’nın sorumluluk merkezinde oluşan “Y1” gideri kendisi için kontrol edilemeyen bir giderdir fakat boyama bölümü şefi ve üretim müdürü için bu gider kontrol edilebilen bir giderdir. Ustabaşı B’nin sorumluluk merkezinde oluşan “Y3” gideri kendisi ve boyama bölümü şefi için kontrol edilemeyen bir giderdir fakat üretim müdürü için bu gider kontrol edilebilen bir giderdir. Eğer bir gider herhangi bir sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebilir bir nitelik taşıyorsa her şartta bu sorumluluk merkezi yöneticisinin bağlı olduğu üstleri için de kontrol edilebilir bir giderdir. Bu nedenle bir giderin ilk olarak hangi sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebilen bir gider niteliği kazandığının tespit edilmesi ile o giderin üst kademedeki yöneticiler için de kontrol edilebilen bir gider olduğu anlaşılacaktır. Giderlerin hangi sorumluluk merkezinde ortaya çıktığı ve hangi sorumluluk merkezi

yöneticileri için kontrol edilebilir bir gider olduğunun tespit edilebilmesine imkan verecek bir hesap planının da oluşturulması gerekmektedir.

Şekil 8'deki A İşletmesi'nin bir üretim işletmesi olduğu varsayımı ile, üretim maliyetlerinin önemli bir parçasını oluşturan genel üretim giderleri hesabının alt hesaplarının tek düzen muhasebe sisteminin esaslarına uygun olarak nasıl oluşturulması gerektiği aşağıda açıklanmıştır.

Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan ve 26 Aralık 1992 tarih ve 21447 sayılı resmi gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, 730 Genel Üretim Giderleri, işletmenin üretimi ve bu üretime bağlı hizmetler için yapılan direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme dışında kalan giderlerin izlendiği hesap olarak tanımlanmaktadır. Tebliğe göre; eş zamanlı kayıt yönteminin uygulandığı işletmelerde giderler tahakkuk ettikçe ilgili fonksiyonel gider hesaplarına kaydedilirken aynı anda yardımcı defterdeki söz konusu çeşit hesaplarına da kaydedilir. Gider çeşitlerinin izlendiği yardımcı defter kayıtlarının gider yerlerini de gösterecek biçimde tutulması esastır. Tablo 1'de Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen gider çeşitleri ve gider çeşitleri kodlamasında esas alınacak numaralar, Tablo 2'de ise Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde gider yerlerinin bölümlenmesinde esas alınacak grupta verilmiştir.¹⁴⁸

Tablo 1: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Gider Çeşitleri

Hesap Kodu	Gider Çeşidi
0	İlk Madde ve Malzeme
1	İşçi Ücret ve Giderleri
2	Memur Ücret ve Giderleri
3	Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
4	Çeşitli Giderler
5	Vergi, Resim ve Harçlar
6	Amortismanlar ve Tükenme Payları
7	Finansman Giderleri

¹⁴⁸ Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı, 26 Aralık 1992 Tarih 21447 Sayılı Resmi Gazete.

Tablo 2: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne Göre Gider Yerleri Gruplaması

Gider Yerleri (10 – 99)
Esas Üretim Gider Yerleri
Yardımcı Üretim Gider Yerleri
Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
Yatırım Gider Yerleri
Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri
Araştırma ve Geliştirme Gider Yerleri
Pazarlama Satış ve Dağıtım Gider Yerleri
Genel Yönetim Gider Yerleri

Tablo 2’de yer alan gider yerlerine 10 ile 99 arasında kod verilebilir. Burada esas üretim gider yerlerinden başlayarak; esas üretim gider yerleri 10 ile 19, yardımcı üretim gider yerleri 20 ile 29, yardımcı hizmet gider yerleri 30 ile 39, yatırım gider yerleri 40 ile 49, üretim yerleri yönetimi gider yerleri 50 ile 59, araştırma ve geliştirme gider yerleri 60 ile 69, pazarlama satış ve dağıtım gider yerleri 70 ile 79 ve genel yönetim gider yerleri 80 ile 89 kodları arasında sıralanacaktır.

Şekil 8’deki A işletmesinde gerçekleşen X1, X2, X3, X4 giderlerinin direkt ilk madde ve malzeme gideri ve direkt işçilik gideri olduğu varsayılmış, bu nedenle ilgili hesapların detayı verilmemiştir. X5, X6, X7, X8, X9, Y1, Y2, Y3, Y4 giderlerinin ise genel üretim gideri olduğu varsayılmıştır. Genel üretim giderlerinin hangi gider çeşidi içerisinde olduğu Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3: A İşletmesinde Gerçekleşen Giderler ve Gider Çeşitleri ve Kodları

Gider	Gider Çeşidi
X1 - Direkt İşçilik Gideri	710 - Dİ
X2 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	720 - DİMM
X3 - Direkt İşçilik Gideri	710 - Dİ
X4 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Gideri	720 - DİMM
X5 - Haberleşme Giderleri - 300	3.Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
X6 - Esas Ücretler - 100	1.İşçi Ücret ve Giderleri
X7 - Eğitim Giderleri - 400	4.Çeşitli Giderler
X8 - Amortisman Giderleri - 600	6.Amortismanlar ve Tükenme Payları
X9 - Kira Giderleri - 401	4.Çeşitli Giderler
Y1- Amortisman Giderleri - 600	6.Amortismanlar ve Tükenme Payları
Y2 - Sosyal Yardımlar - 101	1.İşçi Ücret ve Giderleri
Y3 - Amortisman Giderleri - 600	6.Amortismanlar ve Tükenme Payları
Y4 - Amortisman Giderleri - 600	6.Amortismanlar ve Tükenme Payları

Tablo 3’de A işletmesinde gerçekleşen giderlerin hangi gider çeşidi içerisinde olduğu belirlenmiş ve hangi gider çeşidi grubuna dahil olduğu bilinen giderlere kod verilmiştir. Kodların ilk rakamı giderin hangi gider çeşidi içerisinde olduğunu gösterirken son iki rakamı ait olduğu gider çeşidi içerisindeki sıralamasını ifade eder. Örneğin; “X6” ve “Y2” giderleri indirekt işçik oldukları için genel üretim giderleri, işçi ücret ve giderleri gider çeşidi içerisinde yer alırlar. Her ikisinin kodu da 1 ile başlamakta, fakat son iki rakamları farklılaşmaktadır.

Şekil 8’de yer alan A işletmesinin sorumluluk merkezlerinin hesap kodlarının Tablo 4’deki gibi kodlanması uygun görülmüştür.

Tablo 4: A İşletmesi Sorumluluk Merkezleri Hesap Kodları

Sorumluluk Merkezi ve Hesap Kodu	Gider Yeri Türü
Ustabaşı A Sorumluluk Merkezi - 10 Ustabaşı B Sorumluluk Merkezi - 11	Esas Üretim Gider Yerleri
Bakım Onarım Şefi Sorumluluk Merkezi - 30	Yardımcı Hizmet Gider Yerleri
Boyama Şefi Sorumluluk Merkezi - 50 Üretim Müdürü Sorumluluk Merkezi - 51	Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri

Tüm bu tespitlerden ve gruplamalardan sonra sorumluluk muhasebesinin uygulanacağı A işletmesinin, 730 Genel Üretim Giderleri için hesap kodları aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- .(XX) Giderin Oluştığı Sorumluluk Merkezi (İlk rakam gider yeri türünü belirtir)
- .(XXX) Giderin Kendisi (İlk rakam gider çeşidini belirtir)
- .(XX) Gideri İlk Olarak Kontrol Eden Sorumluluk Merkezi (ilk rakam gider yeri türünü belirtir)

Bu kodlama sistemine göre 730 nolu Genel Üretim Giderleri Hesabının detayları aşağıdaki gibi olacaktır.

730 GENEL ÜRETİM GİDERLERİ

- 730.10 Ustabaşı A'nın Sorumluluk Merkezi - Esas Üretim Gider Yeri
 - 730.10.101 İşçi Ücret ve Giderleri Gider Çeşidi - Sosyal Yardımlar
 - 730.10.101.50 Boyama Bölümü Şefi'nin Kontrolündeki Gider
 - 730.10.600 Amortismanlar ve Tükenme Payları Gider Çeşidi - Amortisman Giderleri
 - 730.10.600.51 Üretim Müdürü'nün Kontrolündeki Gider

- 730.11 Ustabaşı B'nin Sorumluluk Merkezi - Esas Üretim Gider Yeri
 - 730.11.600 Amortismanlar ve Tükenme Payları Gider Çeşidi - Amortisman Giderleri
 - 730.11.600.51 Üretim Müdürü'nün Kontrolündeki Gider

- 730.30 Bakım Onarım Şefi'nin Sorumluluk Merkezi - Yardımcı Hizmet Gider Yeri
 - 730.30.100 İşçi Ücret ve Giderleri Gider Çeşidi - Esas Ücretler
 - 730.30.100.30 Üretim Müdürünün Kontrolündeki Gider
 - 730.30.400 Çeşitli Giderler Gider Çeşidi - Eğitim Giderleri
 - 730.30.400.30 Üretim Müdürünün Kontrolündeki Gider
 - 730.30.600 Amortismanlar ve Tükenme Payları Gider Çeşidi - Amortisman Giderleri
 - 730.30.600.51 Üretim Müdürü'nün Kontrolündeki Gider

- 740.50 Boyama Bölümü Şefi'nin Sorumluluk Merkezi - Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri
 - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler Gider Çeşidi - Haberleşme
 - 730.50.300 Giderleri
 - 730.50.300.50 Boyama Bölümü Şefi'nin Kontrolündeki Gider

- 740.51 Üretim Müdürü'nün Sorumluluk Merkezi - Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yeri
 - 730.51.401 Çeşitli Giderler Gider Çeşidi - Kira Giderleri
 - 730.51.401.51 Üretim Müdürü'nün Kontrolündeki Gider
 - 730.51.600 Amortismanlar ve Tükenme Payları Gider Çeşidi - Amortisman Giderleri
 - 730.51.600.51 Üretim Müdürü'nün Kontrolündeki Gider

Yukarıdaki gibi bir hesap kodlama sisteminin, sorumluluk muhasebesi sistemini uygulayan işletmelere yeterli bilgiyi sağlayabilecek özellik taşıdığı söylenebilir.

2.3.4. Sorumluluk Raporlarının Faydaları

Sorumluluk muhasebesinin raporlama evresini oluşturan sorumluluk raporları işletmelere aşağıdaki faydaları sağlamaktadır.¹⁴⁹

- Giderlerden sorumlu kişilerin performanslarının olumlu ya da olumsuz yönlerini açıkça gösterdiği için, alınması gerekli önlemler için ilgilileri uyarır. Böylece giderlerin azaltılmasında önemli bir rol oynar. Yönetimde etkinlik, planlardan sapmalardan kimin sorumlu olduğunun açıkça gösterilmesi ile sağlanmış olur.
- Giderlerin kontrolünde önemli bir rol oynayarak, ithal edilen ham madde ve ara mamullerin verimli bir şekilde kullanılmasına yardımcı olabilir. Bunların ihracına olanak sağlayarak dış ticareti olumlu yönde etkileyebilir. Böylece ham maddelerin ve döviz kaynaklarının etkin bir biçimde kullanılmasına katkıda bulunur.
- Giderlerin azaltılmasında etkin olduğu için, belli ölçüde ve zincirleme olarak fiyatların düşürülmesine de yardımcı olabilir.
- Her yönetim düzeyindeki yöneticilerin sorumlu buldukları gelirlere veya giderlere ağırlık verdiği için, yöneticilere gereksiz bilgi akımını önler ve yöneticilerin bilgi gereksinimlerini diğer raporlama sistemlerine göre daha uygun bir biçimde karşılar.
- Planlardan sapmalardan kimin sorumlu olduğunu açıkça gösterdiği için, çalışanların performanslarının ölçülmesine yardımcı olur. Farklı algılamaları azaltır, çalışanların davranış ve tutumlarını olumlu yönde etkiler. Böylece verimliliğin artırılmasına ve insan kaynaklarının etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasına katkı sağlamış olur.
- Yöneticilerin planlama amaçlarında da etkin bir biçimde kullanılabilirler.

¹⁴⁹ Arıkan, *İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları*, a.g.e., s. 49.

2.4. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlemesi

Sorumluluk muhasebesinde de, muhasebe bilgilerinin genel özelliğine uygun olarak, sorumluluk merkezleri faaliyetlerinin özellikle finansal yönü ile ilgili bilgiler bir araya getirilir ve rapor edilir. Bu nedenle, sorumluluk merkezleri için düzenlenen başarı raporları, genellikle finansal başarının ölçülmesine yöneliktir.¹⁵⁰ Ancak bir yöneticinin verdiği kararların tüm sonuçları finansal olarak ölçülemeyeceği gibi, kısa vadeli finansal ölçütlerle de değerlendirilememektedir. Bu nedenle sorumluluk merkezlerinde kullanılan finansal performans ölçütleri, tek başlarına yönetsel başarının her yönüyle değerlendirilebilmesi açısından yetersiz kalmaktadır. Dolayısıyla bir yönetsel kontrol sistemi içerisinde, kısa vadeli finansal ölçütlerin yanı sıra, yönetsel başarının finansal olmayan ve uzun vadeli yönlerinin de dikkate alınması gerekmektedir. Örneğin, bir gider merkezi yöneticisinin başarısının yalnızca gider kontrolü açısından değerlendirilmesi, ürün kalitesinin ihmal edilmesine yol açabilmektedir. Bir kâr ya da yatırım merkezi yönetiminin başarısı, sadece kâr veya kâr ile yatırım arasında ilişki kurularak saptandığında; bu merkezin, işletmenin uzun vadeli amaçlarına ve uzun dönem kârlılığına yapması beklenen katkı göz önünde bulundurulmamaktadır. Yöneticinin başarısı değerlendirilirken, farklı sektörler, farklı firmalar, hatta aynı firmada farklı bölümler için bile farklılaşabilen değişkenlerin de dikkate alınması gerekmektedir.¹⁵¹

Sorumluluk muhasebesi sisteminde, performans değerlendirilmesi ile ilgili diğer önemli bir husus ise sorumluluk merkezlerinde toplanan giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak ayrılmasının gerekliliğidir. Ancak bu ayırım sayesinde bir merkezin yöneticisinin başarısının değerlendirilmesi etkili olabilecektir. Fiili sonuçların bütçelenen tutarlarla karşılaştırılması da başarı ölçümlemesindeki diğer önemli bir aşamadır. Gerçekleşen sapmalar ve bu sapmaların nedenleri, hazırlanacak sorumluluk raporlarında belirtilir. Böylece gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi için ilgili taraflar bilgilendirilmiş olur. Sapma analizi haricinde sorumluluk merkezinin özelliğine göre gerekli diğer başarı ölçümleme yöntemleri de kullanılmalıdır.¹⁵²

¹⁵⁰ Nasuhi Bursal - Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 8. Basım, İstanbul, 2000, s. 452.

¹⁵¹ Nergis Poroy, **Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama**, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009, s. 68.

¹⁵² Yakar, a.g.e., s. 38.

2.4.1. Gider Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Gider merkezleri yöneticisinin sadece bölümdeki giderlerden sorumlu olduğu organizasyon birimleridir. Gider merkezlerinin faaliyet sonuçlarının analizinde ve yorumlanmasında göz önünde tutulacak konular şöyle özetlenebilir:¹⁵³

- a. Tüm gider merkezlerinin sorumlu yöneticilerine bütçelenen ve gerçekleşen faaliyet sonuçları aylık raporlar halinde sunulur. Bu raporlarda, yöneticilerin kontrol edebileceği ve edemeyeceği giderler ayrı ayrı gösterilir.
- b. Her gider türünde bütçelenen ve gerçekleşen giderler arasındaki farklar belirlenir. Bu farkların hangi nedenlerden kaynaklandığı belirlenir.
- c. Gerçekleşen sapmalar, bunları meydana getirebilecek çeşitli etkenlere göre yorumlanır ve hangilerinden kimlerin ne ölçüde sorumlu tutulabileceği belirlenir.
- d. Sapmalara yol açan nedenler başlıca iki grupta toplanabilir:
 - İşletme dışı etkenler
 - İşletme içi etkenler

Çeşitli girdilerdeki tedarik güçlükleri ve fiyat artışları olumsuz dış etkenlere verilebilecek en önemli örneklerdendir. Bu tür etkenler üzerinde üretici bölümlerin yöneticilerinin kontrol gücü yoktur. Bu nedenle üretici bölümlerin yöneticileri bunlardan sorumlu tutulmamalıdır. Ancak satın alma bölümü yöneticileri bu etkenlerin işletme üzerindeki etkilerinin az veya çok olmasından bir ölçüde sorumlu tutulabilirler. Satın alma bağlantılarının zamanında yapılmamış olması, girdilerde istenen kalitelerin sağlanamaması satın alma bölümü yöneticisi için sorumluluk konusu olabilecek örneklerdir. Bunun yanı sıra, pazarlama bölümünün önceden planlanan satış hacmini sağlayamaması da, işletmenin üretim hacmini daraltarak olumsuz hacim farklarının ortaya çıkmasına neden olabilir.¹⁵⁴

Gider merkezi yöneticilerine asıl sorumluluk yükleyen etkenler, hiç kuşkusuz işletme içi etkenlerdir. Bunların büyük bir kısmında sorumluluk, olumsuz sapmaların saptandığı merkezin yöneticisinde, bir kısmında ise başka bölümlerde aranmalıdır. Kendisine verilmiş bir üretim programını gerek işgücü gerek makine randımanı

¹⁵³ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 455.

¹⁵⁴ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 455.

bakımından tam olarak uygulayamayan, üretimde hammadde, malzeme ve enerji kullanımını etkili bir biçimde kontrol edemeyen, üretilen mamullerde beklenen kaliteyi sağlayamayan bir ustabaşının sorumluluk payının büyük olacağı açıktır. Ancak, üretimdeki aksaklıkların bir kısmı başka gider merkezlerinde yapılan hatalardan da kaynaklanmış olabilir. Örneğin üretim planlama kısmının işleri iyi planlamamış olması üretim akışında aksamalara yol açabilir. Bir bölümün üretimindeki gecikme ona bağlı diğer birimlerin çalışmasını da etkileyebilir. Tamir atölyesinin gerekli tamir işlerini zamanında bitirememesi, üretimde gecikmelere yol açabilir.¹⁵⁵ Bu gibi durumlarda sapmaya sebep olan etken işletme içi bir neden olsa da üretim bölümünün yöneticisi bu sapmadan sorumlu tutulmamalıdır.

Gider merkezlerinde, performans değerlendirmesi ve çalışanların motivasyonu açısından standartlardan sapmalar dezavantaj yaratmaktadır. İlk bakışta sapmaların olumsuz olabileceği gibi olumlu da olabileceği düşünülse de, istisnalarla yönetim yaklaşımında, istenmeyen olumsuz sapmalar dikkat toplarken istenen olumlu sapmalar yüksek performanslar yeterince dikkat toplamaz ve takdir edilmezler. Bu ihmal, bireyler ya da gruplar üzerinde yüksek performans göstermeye çabalamak yerine olumsuz sapmaları engelleyecek şekilde çabalarını sınırlandırma hissi uyandırır. Bu durum organizasyonun toplam refahı artırma hedefine ulaşmada problem yaratır.¹⁵⁶

Gider merkezlerinin performans değerlemesinde önem arz eden diğer bir konu da gider merkezinin türüdür. İki çeşit gider merkezi vardır; standart gider merkezi ve isteğe bağlı gider merkezi. Standart gider merkezi çıktısı ölçülebilen ve her bir birim çıktı için gerekli girdinin belirlenebildiği gider merkezidir. Bu merkezlerin kontrolü standart (çıktının üretimi için gerekli girdi maliyeti) ile gerçekleşen gider tutarlarının karşılaştırılması ile yapılabilir. Standart gider merkezleri genellikle üretim işletmelerine uygundur. İsteğe bağlı gider yerleri ise girdi ile çıktı arasında açık bir ilişkinin gözlemlenemediği, çıktının finansal olarak ölçülemediği merkezlerdir. Bu gider yerlerinin değerlendirmesi bütçelenen gider ile gerçekleşen gider tutarının karşılaştırılması ile yapılır. Ayrıca bölümün performansı kendisine verilen görevleri ne derecede yerine getirdiğinin belirlenmesi ile de yapılması gerekir. Araştırma geliştirme bölümü ya da reklam bölümü

¹⁵⁵ Bursal - Ercan, a.g.e., s. 455.

¹⁵⁶ Roland L Madison, "Responsibility Accounting and Transfer Pricing: Approach With Caution", **Management Accounting** (pre-1986); Jan 1979; 60, 7, pp. 25-26.

bu tür merkezlerdendir. Bu tür merkezlerin performansının ölçümünde ortaya çıkan temel problemlerden biri giderlerin verimliliğinin ölçümüdür. Örneğin, pazarlama destek bölümü reklam bütçesini aşmamış olabilir fakat bu reklam giderlerinin verimli olduğu anlamına gelmez. Reklam yanlış zamanda yanlış bir hedef kitleye yapılmış olabilir veya yanlış mesaj taşımış olabilir. Bu tür gider yerlerinin verimliliğinin ölçümü yönetim kontrorlündeki en zor alanlardan biridir.¹⁵⁷

2.4.2. Gelir Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Gelir merkezleri, genellikle pazarlama faaliyetlerini örgütlemek için belirlenir. Tipik olarak bir gelir merkezi, üretim bölümündeki mamul malları elde eder ve bu mamullerin satışından ve dağıtımından sorumludur. Eğer bir gelir merkezi, mamulün satış fiyatını saptama yetkisine sahipse o zaman yarattığı gelirden de sorumlu tutulacaktır. Eğer fiyat politikası gelir merkezinin dışında belirleniyorsa bu takdirde gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satış karmasından sorumlu tutulabilir. Fakat fiyattaki kontrol edemeyeceği değişimlerden kaynaklanan sorunlardan sorumlu tutulmamalıdır. Bir gelir merkezi, yöneticisinin temel sorumluluğu satış geliri yaratmak olan bir işletme bölümüdür.¹⁵⁸ Burada amaç geliri maksimize etmektir.

2.4.3. Kâr Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Kâr merkezlerinin performansı, kârda meydana gelen sapmaların (gider ve gelirdeki sapmalar) analizi ile kontrol edilir.¹⁵⁹

Kâr merkezlerinde bölüm yöneticilerinin performans ölçülmesi, bölümün önceden planlanan kâra ne derecede ulaştığının belirlenmesi yoluyla yapılır. Bölüm çalışmalarından sorumlu bulunan yöneticilerin, başarılarını değerlendirmede kullanılan bir kriter olan kâr, doğru olarak hesaplanırsa, yöneticilerin emrine verilen kaynaklardan ve elde ettikleri girdi faktörlerinden değer yaratabilme yeteneklerinin kapsamlı bir ölçütü elde edilmiş olur.¹⁶⁰

¹⁵⁷ Drury, a.g.e., p. 395.

¹⁵⁸ Yakar, a.g.e., s. 50.

¹⁵⁹ Küçüksavaş, a.g.e., s. 721.

¹⁶⁰ Yakar, a.g.e., s. 50.

Kâr merkezi yöneticisi, sorumluluk merkezinde gerçekleşen kâr seviyesi, hedeflenen kâr seviyesine eşit ya da daha fazla olduğu zaman başarılı sayılır. Hedeflenen kâr düzeyi ne kadar aşılırsa yönetici o kadar başarılı olacaktır.¹⁶¹

2.4.4. Yatırım Merkezleri Düzeyinde Performans Değerleme

Yatırım merkezleri kâr merkezlerinden daha kapsamlı sorumluluk merkezleridir. Bu merkezlerde yöneticilerin performansı hem elde ettikleri kâr hem de merkezdeki yatırım ve yatırımdan sağlanan faydanın ölçülmesi ile hesaplanır. Çünkü bu tür merkezlerde yöneticilerin yatırımlar üzerinde söz hakkı ve kontrolü mevcuttur. Bu merkezlerin performans ölçümünde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemlerin başlıcaları; yatırım getirisi oranı, artık kâr ve ekonomik katma değer yöntemleridir.

Yatırım getirisi hesaplanması yatırım merkezlerinin performansının ölçümünde kullanılan yaygın bir yöntemdir. Yatırım getirisi aşağıdaki gibi ifade edilmektedir.¹⁶²

Yatırım Getirisi = Gelir / Yatırılan Sermaye

Yatırım getirisi bölümün kârını bölümde kullanılan varlıkların yüzdesi olarak verir. Kullanılan varlıklar, toplam bölüm varlıkları, bölüm yöneticisinin kontrol edebildiği varlıklar ya da net varlıklar olarak tanımlanabilir. İçinde 1 milyon TL kâr eden A bölümü ve 2 milyon TL kâr eden B bölümü bulunan işletmede B bölümü A bölümünden daha kârlıdır denilebilir mi? Hayır. Çünkü bölüme yatırılan sermayenin yeterince yüksek bir getiri elde edip etmediğini incelemek gerekir. A bölümüne 4 milyon TL tutarında sermaye yatırıldığı, B bölümüne 20 milyon TL sermaye yatırıldığı varsayımında A bölümünün yatırım getirisi %25 (1/4), B bölümünün yatırım getirisi ise %10 (2/20) olacaktır.¹⁶³ Yatırım getirileri incelendiğinde, sermayenin; 2 milyon TL kâr eden B bölümü yerine 1 milyon TL kâr eden A bölümüne yatırılması daha uygun bir karar olacaktır. Bu nedenle bölümlerin kârlılığı kıyaslanırken bölümlerin ulaştıkları kârların yanı sıra bölümlere yatırılan sermayelerin de karşılaştırılması gerekmektedir.

¹⁶¹ Mihriban Coşkun Arslan, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Tokat, 2006, s. 41.

¹⁶² Ronald W. Hilton, **Managerial Accounting, Creating Value in a Dynamic Business Environment**, Sixth Edition, McGraw.Hill, Newyork, 2000, p. 544.

¹⁶³ Drury, a.g.e., p. 482.

Yatırım merkezlerinin performansının izlenmesinde kullanılabilir bir diğer yöntem artık kâr hesaplamasıdır ve artık kâr aşağıdaki gibi ifade edilir.¹⁶⁴

Artık Kâr = Yatırım Merkezinin Kârı – (Yatırım Merkezine Yatırılan Sermaye * Emsal Faiz Oranı)

Yatırım merkezlerinin performansının izlenmesinde kullanılabilir bir diğer yöntem ise ekonomik katma değer hesaplamasıdır. Ekonomik katma değer aşağıdaki gibi ifade edilir.¹⁶⁵

EKD = Yatırım Merkezinin Vergi Sonrası Faaliyet Geliri – [(Yatırım Merkezinin Toplam Varlıkları – Yatırım Merkezinin Kısa Vadeli Borçları) * Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti]

İşletmelerin performans yönetim sistemleri, etkin olmak için, hem faaliyet sonuçlarını hem de yatırım getirisi, artık kâr ve EKD gibi çoklu performans ölçütlerini dikkate almalıdır. Çünkü üç yöntem de kısa dönem finansal performansa odaklanmıştır. Tam bir resim elde etmek için yönetim bu üç yöntemi bileşenlerine ayırmalı, sorumluluk merkezi kârı gibi bilgileri zaman içerisinde analiz etmeli ve cari sonuçlarla esnek veya genel bütçedeki hedeflenmiş tutarları karşılaştırmalıdır. Bu yöntemlerin yanında ortalama üretim zamanı, çalışan devir hızı ve işlem gören sipariş rakamı gibi finansal olmayan performans göstergelerinin analizi, işletmenin refahı ve gelişimi hakkında daha dengeli bir görüş sağlar.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Hilton, a.g.e., p.546.

¹⁶⁵ Hilton, a.g.e., p.546.

¹⁶⁶ Yakar, a.g.e., s. 60.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR
UYGULAMA

3. SORUMLULUK RAPOR SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR UYGULAMA

Bu bölümde Türkiye’de, Bursa ilinde faaliyetlerini sürdüren bir sanayi işletmesi incelenmiştir. Önceki bölümlerde kuramsal yapıları açıklanan sorumluluk muhasebesi ve raporlama evresi olarak bilinen sorumluluk raporlarının işletmenin üretim bölümünde nasıl uygulanabileceği bu bölümde açıklanmıştır.

3.1. Araştırmanın Amacı ve Sınırlılıkları

Çalışmada, Bursa ilinde faaliyet gösteren bir sanayi işletmesinde sorumluluk muhasebesinin nasıl uygulanabileceği araştırılmıştır. Araştırmanın amacı; sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması halinde işletmede etkili bir bilgi akış sisteminin oluşturulması, yöneticilerin performanslarının adil ve anlamlı bir şekilde ölçülebileceği raporların oluşturulması ve etkin bir gider kontrolünün sağlanmasıdır. Etkin bir gider kontrolünün sağlanabilmesi için işletmede aksayan faaliyetlerin hangi sorumluluk merkezlerinde oluştuğunun tespit edilebildiği, bu aksaklıklardan kimlerin sorumlu olduğu diğer bir deyişle kimlerin bu aksaklıklara sebep olan kararları verme yetkisinin olduğunun tespit edilebildiği, bu aksaklıkların hızlıca çözüme kavuşturulması için ilgili yöneticiye bilgi sunan raporların oluşturulabildiği ve gerekirse üst yöneticilerin de bu yöneticiye destek vermesinin sağlanabildiği sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemi ile yöneticinin kendisinden beklenen performansa ulaşip ulaşamadığı tespit edilebilecektir. Sapmaların yaşandığı sorumluluk merkezlerinde bu sapmaların sebepleri araştırılır, ilgili yöneticilere üst düzey yöneticiler tarafından destek sağlanır. Yüksek performanslı yöneticiler ise ödüllendirilerek motivasyonları artırılabilir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulması aşamasında yöneticilerin istekli olmaları ve sistemin uygulayıcılarına destek vermeleri, sistemin başarısı için büyük önem arz etmektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulması için uygulama yapılacak olan işletme ile ön görüşmeler yapılmış, sistem genel hatları ile tanıtılmış ve öncelikle genel müdürün desteği alınmıştır. İşletmenin organizasyon şeması incelendikten sonra işletme içerisinde iş akışı ile ilgili bilgiler alınmış ve bölüm yöneticileri ile görüşülmüştür. İşletme içerisinde bir çok bölüm mevcuttur ve bu bölümler altında bir çok sorumluluk merkezi ve dolayısıyla onlarca sorumluluk raporu oluşacaktır. Tüm bölümler için sorumluluk raporlarının hazırlanarak çalışma içerisinde yer alması sistemin oluşturulması

için yapılması gereken faaliyetlerin tekrarlanmasına sebep olacak ve çalışmanın bütünü takibini zorlaştıracaktır. Çalışmanın amacı sorumluluk muhasebesi sisteminin bir işletmede nasıl oluşturulabileceğinin tartışılması olduğu için tüm bölümler yerine işletmede belli bir bölüm için sorumluluk raporlarının düzenlenmesi sorumluluk muhasebesi sisteminin nasıl oluşturulacağına anlaşılması için yeterli olacağı düşünülmektedir. İşletmede yapılan görüşmelerde üretim bölümleri yöneticilerinden bölümleri ile ilgili yeterli ve detaylı bilgi alınabilmiş, diğer bölümlerdeki iş yoğunluğu ve bilgiye erişimde yaşanacak zorluklar sebebiyle, zaman kısıtı da göz önüne alınarak çalışma üretim bölümlerini kapsayacak şekilde daraltılmıştır. İşletmenin satış ve maliyet tutarları uygulamada yer almamıştır.

Tezin uygulama bölümünde, araştırma yapılan işletmenin öncelikle yönetim anlayışı ele alınmış, merkezkaç yönetim anlayışının işletmede ne derecede hakim olduğu hakkında bilgi edinilmiştir. İşletmede yetkilerin astlara göçerildiği ve dolayısı ile sorumluluk muhasebesinin işletmede uygulanabileceği görüşü hakim olduktan sonra işletmenin organizasyon şeması incelenmiş ve bu şemada zamanla gerçekleşen değişiklikler göz önüne alınarak güncelleme yapılmıştır. Güncel organizasyon şemasına dayanarak üretim bölümü yöneticilerinin var olan yetki ve sorumluluk tanımları da incelenmiş işletmede yapılan iş analizi ile bu tanımlarda da bazı güncellemeler yapılmıştır. Organizasyon şeması ve yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının güncellenmesinin ardından üretim bölümünde yer alan sorumluluk merkezleri belirlenmiştir. Üretim bölümü yöneticileri ve muhasebe bölümü yöneticileri ile yapılan görüşmelerde işletmede oluşan giderler detaylı bir şekilde incelenmiş, giderlerin sorumluluk merkezlerine nasıl dağıldığı, bu gider merkezleri yöneticileri tarafından kontrol edilip edilemedikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Yapılan tespitler çerçevesinde işletmenin var olan muhasebe hesap planı da güncellenmiş, sorumluluk raporlarının oluşturulması için ihtiyaç duyulan bilgileri verebilecek hesap planı oluşturulmuştur. Üretim bölümünde belirlenen sorumluluk merkezleri yöneticileri için örnek sorumluluk raporları oluşturulmuştur.

3.2. İşletmenin Tanıtımı

İşletme Türkiye'nin sanayi kentlerinden Bursa'da 1995 yılında iki ortak tarafından kurulmuştur. Üretimine 3 çeşit ürünle başlamış ve kısa bir sürede endüstrinin önde gelen firmalarından biri olmayı başarmıştır. İşletme farklı standartlarda plastik, metal ve kauçuk

fiş ve prizleri farklı amper ve voltaja uygun olarak üretmektedir. ISO 9001-2008 Kalite Yönetim Sistemi, CE, TSE, GOST-R, UKRSERPO gibi kalite belgelerine sahiptir.

İşletme endüstriyel fiş ve prizlerin yanı sıra plastik dağıtım panoları, seyyar aydınlatma lambaları, buton ve şalter kutuları, plastik pano ve buat kutuları, kombinasyon kutuları, kablo makaraları, enerji aktarım sistemleri gibi farklı ürünleri ile de sanayinin ihtiyaçlarına cevap vermektedir. İşletmenin başlıca ürün grupları Tablo 5’deki gibidir.

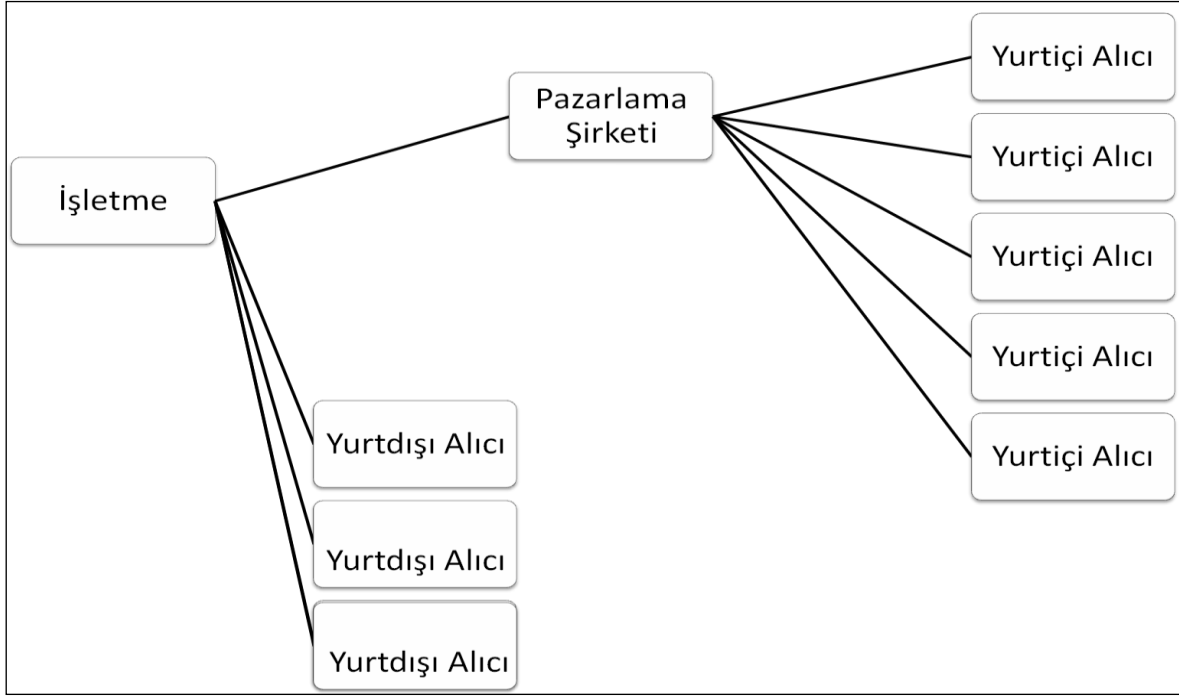
Tablo 5: İşletmenin Başlıca Ürün Grupları

Kauçuk ve Plastik Endüstriyel Monofaze Fiş ve Prizler
Kauçuk ve Plastik Endüstriyel Trifaze Fiş ve Prizler
CEE Norm (Uluslararası Standart) Endüstriyel Fiş ve Prizler
Buton ve Şalter Kutuları
Çok Kontaklı Fiş ve Prizler
Metal ve Plastik Kablo Makaraları
Otomatik Sarımlı Enerji Sistemleri (Hava, Enerji, Su, Topraklama, Gaz)
Plastik Buat Kutuları
Plastik Panolar ve Dağıtım Kutuları (Kombinasyon)

20 yıla yakın geçmişe sahip olan işletme 1500’ün üzerinde ürün çeşidi ile 3500 m² kapalı alanda faaliyetlerini sürdürmektedir.

Satış sonrası hizmete önem veren işletme yurtiçine ve yurtdışına ürün satışı yapmaktadır. 2000 yılına kadar pazarlama faaliyetleri işletmenin, kendi organizasyon şeması içerisinde pazarlama bölümü olarak ifade edilen birim tarafından gerçekleştirilmiştir. 2000 yılında ise işletmenin kurucuları bağımsız bir pazarlama şirketi kurarak işletmenin yurtiçi satışlarının koordinasyonunu bu şirkete devretmiştir. İşletme yurtiçindeki tüm satışları 2000 yılında kurulan bu pazarlama şirketine yapmakta, yurtdışı satışları ise işletmenin merkezinden dış ticaret bölümü tarafından kontrol edilmektedir.

Şekil 9: İşletmenin Satışları



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Yurtiçi satışların devredildiği pazarlama işletmesi Türkiye’de 350’nin üzerinde satış noktasına sahiptir ve ana ve alt bayiler üzerinden satış yapmaktadır. İşletme, yurt dışında Rusya, Ukrayna, Bulgaristan, Romanya, Nijerya, İngiltere, Irak, İran, Kazakistan, Azerbaycan, Suudi Arabistan, Etiyopya, Güney Kore, Filipinler, Moğolistan ve Birleşik Arap Emirlikleri gibi birçok ülkeye ihracat gerçekleştirmektedir. Dış pazara yapılan ihracat işlemleri, işletmenin merkezinden idare edilmektedir. İhracat işlemleri şirketin merkezinde dış ticaret bölümü tarafından yürütülmektedir. Bu nedenle işletmenin iç pazardaki müşterisi yalnızca yine işletmenin kurucuları tarafından 2000 yılında faaliyete geçirilen pazarlama şirketi iken, yurtdışı müşterileri yukarıda sayılan farklı ülkelerde faaliyetlerini sürdüren çeşitli işletmelerdir.

3.3. İşletmenin Yönetim Anlayışı

İşletmelerin yönetim anlayışları, işletme içi yetki ve sorumlulukların ağırlıklı olarak üst yönetim kademelerinde toplanması ya da alt yönetim kademelerine devredilmesi açısından birbirlerinden farklılaşmaktadır. Yetki ve sorumlulukların ağırlıklı olarak üst yönetimde toplandığı işletmeler merkezci, alt yönetim kademelerine yetki ve sorumlulukların mümkün olduğunca devredildiği işletmeler ise merkezkaç yönetim anlayışına sahip kabul edilmektedir. Uygulama yapılan işletmede ne tür yönetim

anlayışının hakim olduğunun belirlenebilmesi için işletmedeki çeşitli yönetim kademelerinin yazılı olan görev ve sorumlulukları incelenmiştir. Amirlerin yetkilerini devretme konusundaki görüşleri de sorulmuştur. Nitekim üst kademe yöneticilerinin genelde stratejik kararlar verebilme yetkilerinin, alt kademe yöneticilerinin ise günlük operasyonel kararlar verebilme yetkilerinin bulunduğu, işletme içerisinde yöneticilerin astlarına yetki devretmede istekli oldukları gözlemlenmiştir. Yöneticiler astlarına yetkileri devrederken aynı zamanda astlarının başarılı olabilmesi için çaba sarfetme eğilimi içerisindeyler. Astlarının başarılarını aynı zamanda kendi başarıları olarak değerlendirmektedirler. İşletmede aksayan noktalarda öncelikle sorunun çözümü için ilgili kişiye destek sağlanmakta, çalışanın gerekli özeni göstermemesi sebebiyle sorunun tekrar etmesi durumunda uyarı verilme yoluna gidilmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi, çalışanlar üzerinde önemli etkileri olabilecek bir sistemdir. Çalışanlar bu sistemi sorumluların tespit edilerek cezalandırılacağı bir sistem olarak algılayabilirler. Fakat uygulama yapılan işletmede hakim olan yönetim anlayışı kişileri cezalandırma seçeneği yerine onlara destek olmaya eğilimlidir ve bu anlayışın içerisinde sorumluluk muhasebesi sisteminin çalışanlar tarafından kabullenilip desteklenmesi kolaylaşacaktır.

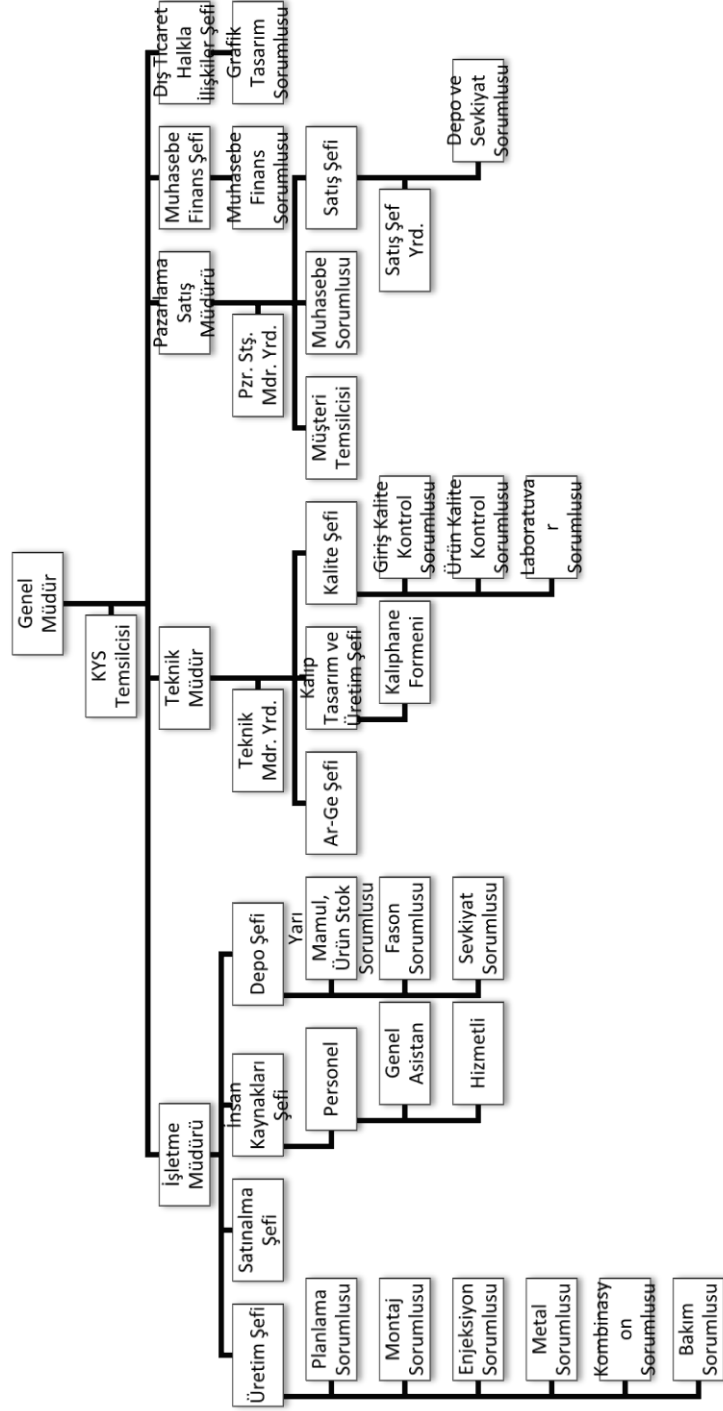
Üst yönetim kademelerinin dışında diğer çalışanların da kararlara katılımını sağlamak için işletme içerisinde öneri sistemi olarak adlandırılan bir sistem uygulanmaktadır. Bu sistemdeki amaç işi yapanın ya da işi en iyi bilen öneri vermesini sağlamak, çalışanın yaptığı iş dışındaki konularda da öneri yazmasına olanak sağlamaktır. Bu yolla çalışanlar yeteneklerini kullanma ve başarılı olma güdüsü ile motive olmaktadır. Öneri sisteminde başarılı olan fikirlerin işletmeye olan maddi katkıları hesaplanıp bu katkı öneri sahibi ile paylaşılmaktadır. İşletme içerisinde yapılan performans değerlemeleri ile ayın ve yılın elemanı seçilmekte bu kişilere ve önerileri başarılı bulunan çalışanlara ödülleri ve plaket verilmektedir. Çalışanlar performansları oranında zam almaktadırlar. Ayrıca işletmede belli aralıklarla memnuniyet anketleri yapılmakta ve personelden geri bildirim alınmaktadır. Geziler, piknikler ve çeşitli gelişim projeleri ile çalışanların sosyal faaliyetlere katılması ve işletme içerisinde bir sinerjinin oluşması hedeflenmektedir.

Yöneticiler kendi sorumluluk alanlarında çeşitli yetkilere sahiptirler ve belirlenen sınırlar içerisinde bu yetkileri özgürce kullanabilmektedirler. Her yönetici aynı zamanda yetkileri çerçevesinde üstlerine karşı sorumludur. İşletmelerin yönetim anlayışlarını merkezi veya merkezkaç olarak kesin ifadelerle tanımlamak çok zordur bunun yerine merkezi yönetim anlayışına daha yakın ya da merkezkaç yönetim anlayışına daha yakın olarak tanımlamak uygundur. İşletmede yapılan görüşmelerin sonucunda işletmenin merkezkaç yönetim anlayışına daha yakın bir yönetim anlayışına sahip olduğu kanaati oluşmuştur. Merkezkaç yönetim anlayışı ise sorumluluk muhasebesi sisteminin ön şartlarından biridir. Bu nedenle işletmenin yönetim anlayışının sorumluluk muhasebesi sistemi ile uyumlu olduğu söylenebilir.

3.4. İşletmenin Organizasyon Şeması

İşletmede yapılan görüşmelerde çalışanların tümünün yetki ve sorumluluklarının yazılı olarak belirlenmiş olduğu tespit edilmiştir. İşe başlayan kişilere bu yetki ve sorumluluklar bildirilmektedir. Yetki ve sorumlulukların yazılı olarak belirlendiği işletmenin organizasyon şeması da mevcuttur. Fakat bu organizasyon şemasında zamanla bazı değişiklikler olduğu gözlemlenmiştir. İşletmenin mevcut organizasyon şeması Şekil 10'da, bu şema üzerinde zamanla meydana gelen değişiklikler göz önüne alınarak güncellenen organizasyon şeması Şekil 11'de gösterilmiştir.

Şekil 10: İşletmenin Organizasyon Şeması



İşletmenin mevcut organizasyon şemasında zamanla bazı değişiklikler meydana gelmiştir. Bu değişikliklerden ilki işletmenin tanıtımında anlatılan pazarlama bölümünün işletmeden ayrılarak bağımsız bir işletme olarak faaliyetlerini gerçekleştirmesinden kaynaklanmaktadır. Mevcut organizasyon şemasından pazarlama bölümünün çıkarılması uygun görülmüştür. Çünkü işletmenin ilk kurulduğu yıllarda kendine bağlı bir bölüm olan pazarlama bölümünün görevleri, ilerleyen yıllarda işletmenin sahipleri tarafından kurulan başka bir işletmeye devredilmiştir ve bu bölüm kapatılmıştır. Bu nedenle artık bağımsız bir işletme olan pazarlama bölümünün organizasyon şeması içerisinde gösterilmesi uygun olmayacaktır.

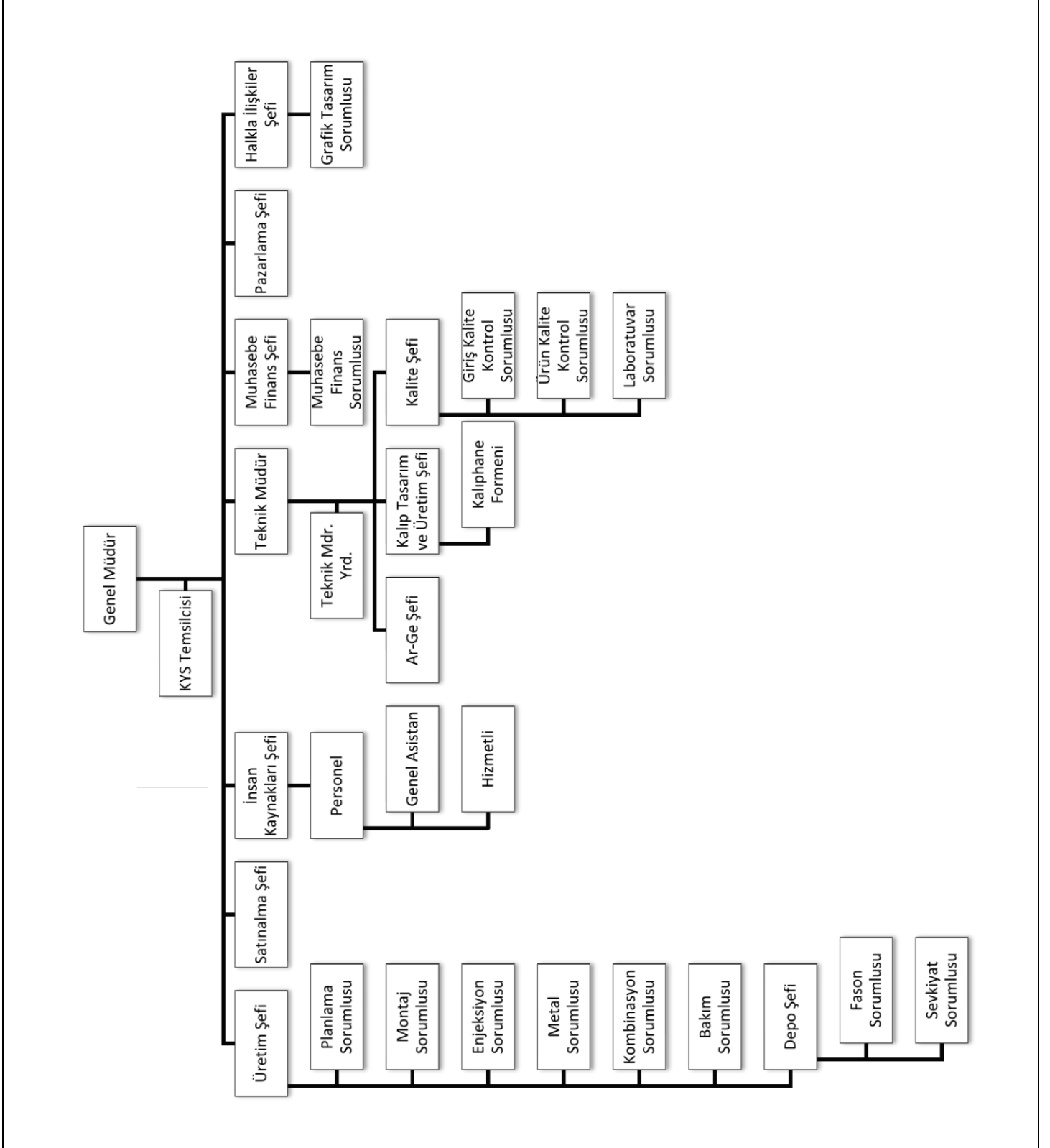
Organizasyon şemasında yapılan bir diğer değişiklik ise İşletme Müdürü pozisyonunun kaldırılarak, İşletme Müdürü'ne bağlı çalışan kişilerin Genel Müdüre bağlanması olmuştur.

Organizasyon şemasında Dış Ticaret ve Halkla İlişkiler Şefi olarak tek kişiye bağlı gözüken bölüm, Dış Ticaret Şefi ve Halkla İlişkiler Şefi olarak ikiye ayrılmış durumdadır. İşletme yurtiçi pazarlama faaliyetlerini başka bir işletmeye devretmiş, bu nedenle pazarlama bölümü organizasyon şemasından çıkarılmıştır. Yeni durumda Dış Ticaret Şefi olarak adlandırılan pozisyonun Pazarlama Şefi olarak adlandırılması uygun olacaktır. Çünkü bu pozisyonda yer alan yönetici yurtiçi ve yurtdışı pazarlama faaliyetlerinin sorumlusudur. Pazarlama Şefi, yurtiçi satışları işletme ortakları tarafından kurulan yeni işletmeye yapmaktadır. Yurtiçinde işletmenin tek alıcısı vardır. Yurtdışı satışlarda ise Pazarlama Şefi, farklı yurtdışı alıcı müşterilere satış yapmaktadır.

Mevcut organizasyon şemasında yapılan bir diğer değişiklik ise Depo Şefi'nin Üretim Şefi'ne bağlanmasıdır. İşletme Müdürü'ne bağlı bir pozisyon olarak çalışıyor gözüken Depo Şefi, işin gerekliliği sebebiyle Üretim Şefi'ne bağlı çalışan bir pozisyon halini almıştır.

Depo Sorumlusu'na bağlı çalışan Yarımamul, Ürün Stok Sorumlusu'nun görev ve yetkileri Depo Sorumlusu'na devredilerek bu pozisyon kaldırılmıştır. İşletmede yapılan tespitler sonrasında organizasyon şeması Şekil 11'deki gibi güncellenmiştir.

Şekil 11: İşletmenin Güncel Organizasyon Şeması



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Organizasyon şeması, her düzeyde yer alan yöneticiler arasındaki hiyerarşiyi ve biçimsel ilişkiyi göstermektedir. Bu hiyerarşi içerisinde yöneticilerin yetki ve sorumlulukları karmaşaya sebep olmayacak şekilde belirlenmelidir. Yetkiler ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenmediğinde oluşacak olan olumsuzluklara kimin sebep olduğunun ve aksamaların kimin sorumluluğu altında olduğunun belirlenmesi güçleşecektir. Organizasyon içerisinde karmaşaya sebep olabilecek bir diğer durum ise kişinin birden fazla kişiye karşı sorumlu olması birden fazla kişiden emir alması durumudur. İki amire bağlılık, çalışanın moralini bozar, örgüt içi çatışmalara sebep olur.¹⁶⁷ Birden fazla kişiden emir alınması organizasyonda sorumlulukların karmaşık bir hal almasına sebep olacaktır. İnceleme yapılan işletmede yapılan görüşmelerde komuta birliği ilkesine ne derece uyulduğu da saptanmaya çalışılmıştır. Emir komuta zincirinde mümkün olduğunca komuta birliği ilkelerine bağlı kalındığı fakat bazen bu ilkeye aykırı olarak bir çalışanın iki amire bağlandığı durumların da söz konusu olduğu tespit edilmiştir. Örneğin proje çalışmaları yapıldığı zamanlarda çalışan hem kendi üstünden hem de proje çalışmasında amiri konumundaki kişiden emir alabilmektedir. Bunun yanı sıra aynı işin yaptırılması emrini farklı iki yöneticinin verebildiği durumlar da saptanmıştır. Örneğin üretim planlama sorumlusu müşterilerden gelen talepler doğrultusunda üretim planlamasını yapmakla sorumludur. 1500 civarında ürünün üretim planlaması bilgisayar programı üzerinden yapılmakta, hangi ürünün üretimi için hangi hammaddeye veya hangi yarı mamule ne ölçüde ihtiyaç olduğu, işletmenin depolarında gerekli hammadde miktarının veya yarı mamul stokunun olup olmadığı sistem üzerinden kontrol edilmektedir. Planlama sorumlusu üretim şefi ile aynı ofiste sürekli iletişim halindedir. Planlama sorumlusunun bilgisayar ekranı üzerinden işlem yaptığı ekran aynı zamanda üretim şefine de açıktır ve bu ekrandan üretim şefi de talimat verebilmekte, planlama sorumlusunun verdiği talimatlarla ilgili değişiklik yapabilmektedir. Bu nedenle planlama ile ilgili bir problemde, problemin kaynağının saptanması güçleşmektedir. Problemin kaynağı yine bilgisayar kullanıcılarının yaptığı işlemlerin ayrı ayrı incelenmesi yoluyla saptanmalıdır. Planlama faaliyetlerinde oluşacak bir aksaklığın, üretim şefinin mi yoksa planlama sorumlusunun mu kararı dolayısıyla ortaya çıktığı tespit edilmelidir. Bunun gibi, sorumluluklarda karmaşaya sebep olabilecek durumların mümkün olduğunca azaltılması sorumluluk muhasebesi sisteminin başarılı olabilmesi için önem arz etmektedir.

¹⁶⁷ Erol EREN, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996, s. 189.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisemi üretim bölümlerini kapsayacak şekilde daraltılmıştır. Uygulama yapılan işletmenin üretim bölümlerinde çalışanlar ile görüşmeler yapılmış ve sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmenin üretim bölümlerinde nasıl tasarlanabileceği üzerinde çalışılmıştır. Güncellenen organizasyon şemasında üretim şefine bağlı planlama sorumlusu, montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu ve depo şefi çalışmaktadır. Depo şefine bağlı sevkiyat sorumlusu ve fason sorumlusu çalışmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmede uygulanması ile bu sorumluluk merkezi yöneticilerinin her biri için sorumluluk raporları hazırlanacaktır. Sorumluluk raporlarında kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen gider ayrımı yapılabilmesi için yöneticilerin yaptıkları işlerinin neler olduğu ve bu işleri yaparken hangi yetkilere sahip olduklarının bilinmesi gerekir. Yöneticilerin sorumlulukları da yetkileri ile sınırlandırılmalıdır. Kimse yetkili olmadığı bir konuda sorumlu tutulmamalıdır.

İnceleme yapılan işletmede önceki yıllarda yöneticiler tarafından oluşturulan görev tanımı formları mevcuttur. Görev tanımı formları işletmenin organizasyon şemasındaki her bir yönetim kademesinin yetki ve sorumluluklarını içermektedir. İşletmenin üretim bölümlerinde görev yapan üretim şefi, planlama sorumlusu, montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu, depo şefi, sevkiyat sorumlusu ve fason sorumlusunun görev tanım formları incelendiğinde bu formlarda bazı eksiklikler olduğu görülmüştür. Yetki ve sorumlulukların her yönetim kademesi için yazılı olarak hazırlanmış olması her ne kadar olumlu etkiye sahipse de yetki ve sorumlulukların aynı zamanda mümkün olduğunca açık ve net bir şekilde belirtilmesi gerekir. Bu nedenle işletmede iş analizinin yapılmasına karar verilmiştir.

İş analizi yöntemlerinden görüşme yöntemi tercih edilerek ilgili yöneticilerle yüzyüze görüşülmüştür. Görüşmelerde yöneticilere görevlerinin neler olduğu, kendi başlarına ne tür kararlar verebildikleri, kime karşı sorumlu oldukları, bölümlerinde makine, teçhizat veya taşıt kullanıp kullanılmadığı, kendilerine bağlı personel olup olmadığı sorulmuş, görev ve yetkileri ile ilgili yöneticilerin yaptığı açıklamalar incelenerek varolan yazılı görev tanımı formlarında yetki ve sorumluluklar üzerinde bazı değişiklikler yapılması uygun görülmüştür. Aşağıda her bir üretim bölümü yöneticisinin görev tanımı formunda yer alan bilgiler ve bu bilgilerde ne tür değişikliklerin yapılmasının uygun olacağı belirtilmiştir.

1- ÜRETİM ŞEFİ

Yaptığı İş: Üretim şefi, planlama sorumlusunun kendisine gönderdiği üretim planlarını inceler ve bu planları onayladıktan sonra üretimin planlandığı gibi gerçekleşmesi, üretimi tamamlanan mamulere depolama ve müşterilere sevkiyat işlemlerinin zamanında gerçekleşmesi için kendine bağlı tüm birimleri organize eder. Talebin işletmeye ulaşmasından itibaren tüm süreçleri inceler. Teslimi yapılan ürünlerle ilgili problemlerde de, üretimle ilgili yaşanan bir yanlışlık, eksiklik söz konusu ise satışı yapılan ürünlerin eksiklerinin tamamlanması veya değiştirilmesini sağlar.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- a. Tüm stoklar için minimum ve maksimum stok miktarlarını belirlemek,
- b. Belirlenen minimum ve maksimum stok miktarları kapsamında yıllık öngörülerini hazırlamak,
- c. Planlama Sorumlusu tarafından hazırlanan üretim planlarının hazırlanmasına yardımcı olmak,
- d. Üretim planları kapsamında ihtiyaç olan malzemeler için satınalmaya talep açmak,
- e. Üretim planları ve iş emirleri doğrultusunda üretimin gerçekleştirilmesini sağlamak,
- f. Üretimi yapılan ürünlerin belirlenmiş kontrol kriterleri doğrultusunda kontrol edilmesini ve her parti ürünün aynı kalitede olmasını sağlamak,
- g. Gerçekleştirilen üretimin, miktar, ıskarta ve personel çalışma zamanlarının kayıt altına alınmasını ve raporlanmasını sağlamak,
- h. Ürün ağaçlarının doğru bir şekilde belirlenmesi, programa işlenmesi ve ürün iyileştirmelerindeki değişikliklerin ürün ağaçlarına yansıtılmasını sağlamak,
- i. Üretim aşamalarında karşılaşılan sorunlar konusunda çözüm yolları aramak, sürekli iyileştirme kapsamında önerilerde bulunmak,
- j. Üretim operasyon zamanlarını belirlemek, programa işlemek, iyileştirmek ve iyileştirmeleri raporlamak,

- k. Fasoncuların doğru ve zamanında üretim gerçekleştirmeleri için yapacakları işi öğretmek, malzeme temin etmek,
- l. Diğer bölümlerdeki iş arkadaşlarıyla etkili iletişim kurmak,
- m. Kendisine bağlı olan personeli koordineli olarak sevk ve idare etmek,
- n. Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- o. İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve üst amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Üretim şefinin varolan yetkisine ilave olarak;

- Gerekli gördüğü zamanlarda işçilerin fazla çalışmalarını isteyebilir.
- Kendisine bağlı bölüm yöneticilerinin izinlerini onaylayabilir.
- Kendisine bağlı bölüm yöneticilerinin işçilere izin vermek istemesi durumunda işçi izinlerini onaylayabilir.
- Fason üretimin kime yaptırılacağına karar verebilir.
- Kendi sorumluluğundaki işlerin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan malzeme alımını yaptırabilir.
- Talepler ve tahminleri göz önüne alarak dönemler itibari ile üretim hacminin artırılmasını veya azaltılmasını isteyebilir.

Üretim şefinin sorumluluklarında aşağıdaki güncellemeler yapılmalıdır;

- “Gerçekleştirilen üretimin, miktar, ıskarta ve personel çalışma zamanlarının kayıt altına alınmasını ve raporlanmasını sağlamak” - bu sorumluluk işlerin bizzat başında bulunan enjeksiyon, metal, montaj ve kombinasyon sorumlularına aittir.
- Üretim şefinin sorumluluklarına “planlama sorumlusunun program üzerindeki sipariş girişlerinin onaylanması” eklenmelidir.

2- PLANLAMA SORUMLUSU

Yaptığı İş: Müşterilerden gelen siparişler doğrultusunda üretim planları oluşturur. Müşterilerin taleplerinin karşılanacağı tarihi belirler. İşletmenin depolarındaki mevcut hammadde ve yarımamul stoklarını kontrol ederek ihtiyaç duyulan hammadde ve malzeme ile ilgili bilgileri üretim şefine iletir. Sevkiyatın zamanında yapılması için depolama ve sevkiyat ve fason planları oluşturur.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,
- Kendi sorumluluğundaki işlerin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan malzeme alımının yaptırılması,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- a. Pazarlama şirketinden ve dış ticaret biriminden gelen Günlük Sipariş Formu üzerinde üretim şefi ile görüşerek teslim tarihlerini belirlemek ve ilgili birimlerle mutabakat sağlamak,
- b. Program üzerinde sipariş girişlerini yapmak,
- c. Talep edilen ürünlerin üretilip talep eden birime teslimine kadar geçen sürede üretimle talep eden birim arasındaki koordinasyonu sağlamak,
- d. Siparişler ve öngörüler doğrultusunda aylık ve yıllık planlar oluşturmak,
- e. Planlar kapsamında ihtiyaç olan malzemeler için Satınalma birimine talepte bulunmak,
- f. Planlar kapsamında ihtiyaç olan fason üretimleri için fason planlarını hazırlamak ve depo sorumlusunu yönlendirmek,
- g. Planlar kapsamında iş emirlerini hazırlamak ve üretim şefine teslim etmek,
- h. Üretim bölümlerinden gelen üretim verilerinin programa girişlerini yapmak,
- i. Üretim bölümleri için periyodik olarak performans raporları hazırlamak,
- j. Kontrol planları kapsamında gerçekleştirilen kontrol sonuçlarını değerlendirmek ve raporlamak,
- k. Siparişlerin teslim tarihleri doğrultusunda sevkiyat planlarını oluşturmak ve depo sorumlusuna teslim etmek,
- l. Diğer departmanlardaki iş arkadaşlarıyla etkili iletişim kurmak,
- m. Kendisine bağlı olan personeli koordineli olarak sevk ve idare etmek,
- n. Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- o. İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve st amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Planlama sorumlusunun varolan yetkilerinden;

- “Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” ifadesinin çıkarılması gerekir. Çünkü bu kişiye bağlı personel bulunmamaktadır.

Planlama sorumlusunun sorumluluklarında aşağıdaki güncellemeler yapılmalıdır.

- “Planlar kapsamında ihtiyaç olan malzemeler için satınalma birimine talepte bulunulması” - bu sorumluluk üretim şefine ait bir sorumluluktur. Üretim şefi panlama şefinin oluşturduğu malzeme ihtiyaçlarını kontrol ederek satınalma biriminden talepte bulunmaktadır.
- “Planlar kapsamında ihtiyaç olan fason üretimleri için fason planlarının hazırlanması ve depo sorumlusunun yönlendirilmesi” - burada üretim şefinin fason iş yaptırmaya karar vermesi durumunda bu üretimin planlamasını yapmak planlama şefinin sorumluluğu iken, depo sorumlusunun yönlendirilmesi üretim şefi tarafından yapılmalıdır.
- Siparişlerin teslim tarihleri doğrultusunda sevkiyat planlarının oluşturulması ve depo sorumlusuna teslimi” - Siparişlerin teslim tarihleri ve sevkiyat planlarının oluşturulması planlama sorumlusunun görevidir. Planlama sorumlusu bu planları üretim şefine iletir ve üretim şefi depo sorumlusunu yönlendirir.
- “Kendisine bağlı olan personeli koordineli olarak sevk ve idare etmek” – Kendisine bağlı personel olmadığı için bu ifade görev tanım formundan çıkarılmalıdır.

Planlama sorumlusunun varolan yetkilerine ilave olarak;

- Tüm talepleri ve işletmenin kapasitesini göz önüne alarak müşterilerin taleplerinin karşılanacağı tarihi belirler.

3- MONTAJ, ENJEKSİYON, METAL VE KOMBİNASYON SORUMLULARI

Yaptıkları İşler: Montaj, enjeksiyon, metal ve kombinasyon bölümleri işletmenin esas üretim yerleridir. Planlama sorumlusunun hazırladığı ve üretim şefinin onayladığı üretim planlarına göre üretimin planlanan işgücü, ekipman, malzeme, süre ve kalitede yapılması montaj, enjeksiyon, metal ve kombinasyon sorumlularının görevidir. Bu bölümlerde yapılan işler ise birbirinden farklılaşmaktadır. Metal bölümü mamullerin metal kısımlarını üretmekle sorumludur. Bu bölümde metal şekillendirilmekte, kesme, birleştirme, kaynak

işlemleri yapılmaktadır. Enjeksiyon bölümünde ise mamullerin metal parçaları dışındaki kısımları üretilmektedir. Bu bölümde yer alan makinelerde çeşitli hammadde karışımları makinelerde eritilerek ürünlerin farklı renk, kalite, şekil ve kokuya sahip plastik kısımları yapılmaktadır. Enjeksiyon ve metal bölümünde üretimi yapılan yarımamuller montaj ve kombinasyon bölümlerine gönderilmekte buralarda da montaj işleri yapılmaktadır.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- a. Mevcut üretim planı dahilinde ürünlerin montajı için izlenen çeşitli aşamalarda verilen görevi en verimli şekilde yerine getirmek,
- b. Yapılacak işler öncesi veya sırasında tereddüde düştüğü durumlarda yapılan işleri ilk amiri ile görüşerek sonuçlandırmak,
- c. Yapılan işleri bilinçli ve kontrollü olarak kontrol planlarına uygun olarak yapmak,
- d. Makinelerin koruyucu bakım ve temizlik işlemlerinin bakım formlarına göre gerçekleştirilmesini sağlamak,
- e. Üretim aşamalarında karşılaşılan sorunlar konusunda çözüm yolları araştırmak, sürekli iyileştirme kapsamında önerilerde bulunmak,
- f. Diğer departmanlardaki iş arkadaşlarıyla etkili iletişim kurmak,
- g. Üretim için gerekli malzemelerin en uygun ve en az fireyle kullanılmasını sağlamak,
- h. Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- i. Kendisine bağlı olan personeli koordineli olarak sevk ve idare etmek,
- j. İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve üst amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Montaj, enjeksiyon, kombinasyon ve metal sorumlularının varolan yetkilerine ilave olarak;

- Uygun gördüğü takdirde kendisine bağlı personelin izin isteğini üretim şefine ileterek onaylanmasını talep eder.

- Üretim şefinin fazla çalışma yapılmasını istediği durumlarda, çalışanların da isteklerini göz önüne alarak, kendine bağlı personelden mesaiye kalacak kişileri belirler.

Montaj, enjeksiyon, kombinasyon ve metal sorumlularının görev tanımı formlarında aşağıdaki güncellemeler yapılmalıdır.

- “Gerçekleştirilen üretimin, miktar, ıskarta ve personel çalışma zamanlarının kayıt altına alınmasını ve raporlanmasını sağlamak” - bu sorumluluk üretim şefinin görev tanımı formundan çıkarılarak montaj, enjeksiyon, kombinasyon ve metal sorumlularının varolan sorumluluklarına ilave edilmelidir.
- “Mevcut üretim planı dahilinde ürünlerin montajı için izlenen çeşitli aşamalarda verilen görevi en verimli şekilde yerine getirir” - bu sorumluluk montaj ve kombinasyon sorumluları için uygundur fakat enjeksiyon ve metal sorumlularının görev tanımı formlarından çıkarılmalıdır. Çünkü enjeksiyon ve metal bölümlerinde montaj faaliyeti yapılmamaktadır. Bu sorumluluk enjeksiyon ve metal sorumlusu için şu şekilde güncellenmelidir: “Mevcut üretim planı dahilinde üretimin en kısa zamanda en az fire ile gerçekleştirilmesini sağlamak”.

4- BAKIM SORUMLUSU

Yaptığı İş: Makine ve tezgahların periyodik bakım zamanlarında ve gerekli gördüğü zamanlarda bakımını yaparak, verimli bir şekilde çalışmalarını sağlar.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- 1- Mevcut planlara uygun olarak çalışmalarını aksatmayacak şekilde sırası ile makine ve tezgah bakımlarını yapmak,
- 2- Yapılan bakımları ve arıza onarımlarını ilgili makinanın periyodik bakım formuna ayrıntılı olarak kayıtlarını almak,
- 3- Bu kayıtlara göre makine bakım ve arıza ihtiyaç malzemelerini işlerin aksamaması için gerekli parçaların yedeklerini bulundurmak ve maliyet düşürücü önerilerde bulunmak,

- 4- Üretimden istenilen özel kablo bağlantılı ürünlerin ilgili şartlara ve montaj kartlarına uygun olarak montajlarını yapmak,
- 5- Kompazisyon sisteminin yasal şartlara uygunluğunun kontrollerini yapmak ve haftalık değerleri kaydetmek, sapmalara göre gerekli müdahaleyi yapmak,
- 6- Diğer departmanlardaki iş arkadaşlarıyla etkili iletişim kurmak,
- 7- Bakım için gerekli malzemeleri en uygun ve en az fireyle kullanmak,
- 8- İşyeri kuralları ile iş güvenliği kuralları ve talimatlarına uymak ve bu konuda çalışma arkadaşlarına örnek olmak,
- 9- Amirleri tarafından verilen görevleri yerine getirmek,
- 10- Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,

Bakım sorumlusunun varolan yetkilerinden;

- “Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” ifadesinin çıkarılması gerekir. Çünkü bu kişiye bağlı personel bulunmamaktadır.

Bakım sorumlusunun varolan yetkilerine ilave olarak;

- Periyodik bakım zamanlarında ve gerekli gördüğü zamanlarda makinelerin bakımının yapılması için üretim hattından çekilmesini isteyebilir.
- Kendi sorumluluğundaki işlerin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan malzeme alımını yaptırabilir.

5- DEPO ŞEFİ

Yaptığı İş: Planlama sorumlusu tarafından yapılan depolama, sevkiyat ve fason planlarına göre üretilen mamullerin müşteriye teslim tarihinde depolarda hazır bulundurulmasını sağlar. İşletmenin 1 adet yarımamul - hammadde deposu ve 2 adet mamul deposu mevcuttur. Sevkiyat ve fason sorumlularının da planlara göre görevlerini yerine getirmeleri için koordinasyonu sağlar ve yönlendirir. Depolardaki sayımların belli aralıklarla yapılarak üretim planlarının sağlıklı bir şekilde yapılabilmesini sağlar. Hammadde, yarımamul ve mamullerin depolara girişlerinde kalitelerini kontrol eder. Hatalı mamullerin depolara girmesini önler ve depolara giren hammadde, yarımamul ve mamullerin korunmasını sağlar.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- 1- Günlük sevkiyat planları kapsamında sevk edilecek ürünlerin üretim bölümlerinden alınarak mamul ambarına transfer işlemlerini organize etmek,
- 2- Sevk edilecek ürünlerin (kolilemek, etiketlemek, vb) hazırlanmasını ve sevkiyatın gerçekleştirilmesini sağlamak,
- 3- Satılınan ürünlerin idari kabulunu (ambalaj, miktar, vb) yaparak depo girişinin yapılmasını sağlamak,
- 4- Üretimi yapılmış olan ürünlerin diğer bölümlere transfer işlemlerinin yapılmasını sağlamak,
- 5- Depolama ve transfer işlemlerini FIFO ve parti bazlı olarak yürütülmesini sağlamak,
- 6- Günlük sevkiyat planları kapsamında fasona gidecek ve fasondan gelecek ürünlerin takibini yapmak ve transfer işlemlerini sağlamak,
- 7- Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- 8- Kendisine bağlı olan personeli koordineli olarak sevk ve idare etmek,
- 9- İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve üst amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Depo şefinin sorumluluklarında aşağıdaki güncellemeler yapılmalıdır.

- Ay sonlarında depolarda sayım yapmak,
- Depolardaki varolan stok miktarının program üzerinden eşitliğini kontrol etmek.

Depo sorumlusunun varolan yetkisine ilave olarak;

- Uygun gördüğü takdirde kendisine bağlı personele izin isteğini üretim şefine ileterek onaylanmasını talep eder.
- Üretim şefinin fazla çalışma yapılmasını istediği durumlarda, çalışanların da isteklerini göz önüne alarak, kendine bağlı personelden mesaiye kalacak kişileri belirler.

6- SEVKİYAT SORUMLUSU

Yaptığı İş: Depo şefinin kendisine verdiği talimatlar çerçevesinde depolarda bulunan hammadde ve yarımamulleri üretim bölümlerine, üretim bölümlerinden mamul depolarına ve mamul depolarından müşterilere sevkiyatını gerçekleştirir.

Sevkiyat aracının bakımı, temizliği ve arızaları ile ilgilenir. Depo şefinin görev vermesi durumunda fasona gidecek veya fasondan gelecek ürünlerin sevkiyatını da gerçekleştirir.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- 1- Sevk edilecek ürünleri (kolilemek, etiketlemek, vb) hazırlamak ve sevkiyatı gerçekleştirmek,
- 2- Üretimi yapılmış olan ürünlerin diğer bölümlere transfer işlemlerini yapmak,
- 3- Depolama ve transfer işlemlerini gerçekleştirmek,
- 4- Günlük sevkiyat planları kapsamında fasona gidecek ve fasondan gelecek ürünlerin transfer işlemlerine yardımcı olmak,
- 5- Sevkiyat aracının bakım, temizlik ve arızaları ile ilgilenmek. İhtiyaç halinde şirket işleri kapsamında transfer ve şoförlük yapmak.
- 6- Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- 7- İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve üst amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Sevkiyat sorumlusunun sorumluluklarında aşağıdaki güncellemeler yapılmalıdır.

- “Günlük sevkiyat planları kapsamında fasona gidecek ve fasondan gelecek ürünlerin transfer işlemlerine yardımcı olmak” - bu sorumluluk sevkiyat sorumlusunun görevleri içerisinde gözükmemektedir. Bu sorumluluk sevkiyat sorumlusunun rutin görevleri arasında değildir. Bu nedenle sevkiyat sorumlusunun görevinde şu şekilde güncelleme yapılmalıdır: “Depo şefinin yönlendirmesi durumunda günlük sevkiyat planları kapsamında fasona gidecek ve fasondan gelecek ürünlerin transfer işlemlerine yardımcı olmak”.

Sevkiyat sorumlusunun varolan yetkilerinden;

- “Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” ifadesinin çıkarılması gerekir. Çünkü bu kişiye bağlı personel bulunmamaktadır.

7- FASON SORUMLUSU

Yaptığı İş: Depo şefinin kendisine verdiği talimatlar fasona gidecek ve fasondan gelecek yarımamul ve mamullerin sevkiyatını gerçekleştirir. Fason yaptırılan işleri teslim alırken kalitelerini kontrol eder. Sevkiyat aracının bakımı, temizliği ve arızaları ile ilgilenir. Depo şefinin görev vermesi durumunda sevkiyat sorumlusunun yapması gereken sevkiyat işlerine de yardımcı olur.

Görev Tanımı Formundaki Yetkileri:

- Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme yetkisi,

Görev Tanımı Formundaki Sorumlulukları:

- 1- Günlük sevkiyat planları kapsamında fasona gidecek ve fasondan gelecek ürünlerin takibini yapmak ve transfer işlemlerini gerçekleştirmek,
- 2- Sevk edilecek ürünlerin (kolilemek, etiketlemek, vb) hazırlanmasına ve sevkiyatına yardımcı olmak,
- 3- Üretimi yapılmış olan ürünlerin diğer bölümlere transfer işlemlerini yapmak,
- 4- Depolama ve transfer işlemlerini gerçekleştirmek,
- 5- Sevkiyat aracının bakım, temizlik ve arızaları ile ilgilenmek. İhtiyaç halinde şirket işleri kapsamında transfer ve şoförlük yapmak.
- 6- Verilen işlerin, kalite sorumluluğunu almak ve uygulamak,
- 7- İşyeri, iş güvenliği, iş ahlakı, iş disiplini ve üst amirlerince yazılı veya sözlü olarak belirtilmiş olan kurallara ve talimatlara uymak ve çalışma arkadaşlarına örnek olmak,

Fason sorumlusunun varolan yetkilerinden;

- “Kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” ifadesinin çıkarılması gerekir. Çünkü bu kişiye bağlı personel bulunmamaktadır.

İşletme içerisinde yöneticilerin görev ve sorumluluklarının herhangi bir karmaşaya sebep olmayacak şekilde kontrolü yapıldıktan sonra işletmenin sorumluluk merkezlerinin ve bu sorumluluk merkezlerinin türlerinin belirlenmesi aşamasına geçilebilir. Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinde hareket noktası organizasyon şeması olacaktır.

3.5. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasında önemli bir aşama da sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi sürecidir. Tezin teorik kısmında anlatıldığı üzere işletme biriminin büyük veya küçük olması bu birimin sorumluluk merkezi olarak belirlenmesinde belirleyici faktör olmadığı hatırlanmalıdır. Bu nedenle bir kaç kişinin çalıştığı bir birim sorumluluk merkezi olarak belirlenebileceği gibi yüzlerce kişinin çalıştığı bir birim de sorumluluk merkezi olarak belirlenebilir. Burada önemli olan sorumluluk merkezi olarak belirlenen birimin ve bu birim yöneticisinin performansının değerlendirileceği sorumluluk raporlarının hazırlanmasından sağlanacak faydanın bu raporların hazırlanmasının sebep olacağı maliyetten büyük olması noktasıdır. Bir yöneticinin sorumluluk raporu hazırlamasının sağlayacağı fayda bu raporun hazırlanmasının maliyetinden azsa yöneticinin sorumlu olduğu birimin sorumluluk merkezi olarak belirlenmesi uygun olmayacaktır. Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinde dikkat edilmesi gereken bir ikinci husus da sorumluluk merkezinin faaliyet sonuçlarının diğer sorumluluk merkezlerinden ayrı ölçülebiliyor olmasıdır. Faaliyet sonuçları diğer sorumluluk merkezlerinden ayrı ölçülemeyen bir sorumluluk merkezi için sağlıklı bir sorumluluk raporu oluşturulamaz. Yönettiği bölümün sorumluluk merkezi olarak belirlenmemesi durumunda yöneticinin faaliyetleri ile ilgili bilgiler ayrı bir sorumluluk raporunda değil bir üst yöneticinin raporunda özet olarak bulunabilecektir. Çünkü sorumluluk merkezi olarak belirlenmeyen işletme birimi, bir üst yönetim kademesindeki bağlı olduğu yöneticinin sorumluluk alanı içerisindedir. Sorumluluk alanı sorumluluk merkezi kavramından daha geniş bir kavramdır ve yöneticilerin tüm astları onun sorumluluk alanı içerisinde bulunur.

İşletmenin üretim bölümünde üretim şefine bağlı olarak çalışan; planlama sorumlusu, montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu ve depo şefi bulunmaktadır. Depo şefine bağlı olarak; fason sorumlusu ve sevkiyat sorumlusu bulunmaktadır. Uygulamanın bu aşamasında her birim bağımsız bir sorumluluk merkezi olarak belirlenebilir. Fakat dikkat edilmesi gereken iki önemli husus vardır. Birincisi bağımsız bir sorumluluk merkezi olarak seçilen birimin faaliyet sonuçları diğer birimin faaliyet sonuçlarından ayrılıp raporlanabilir mi? Faaliyetleri ve faaliyet sonuçları diğer birimlerden ayrıştırılamayan bir birim hakkında

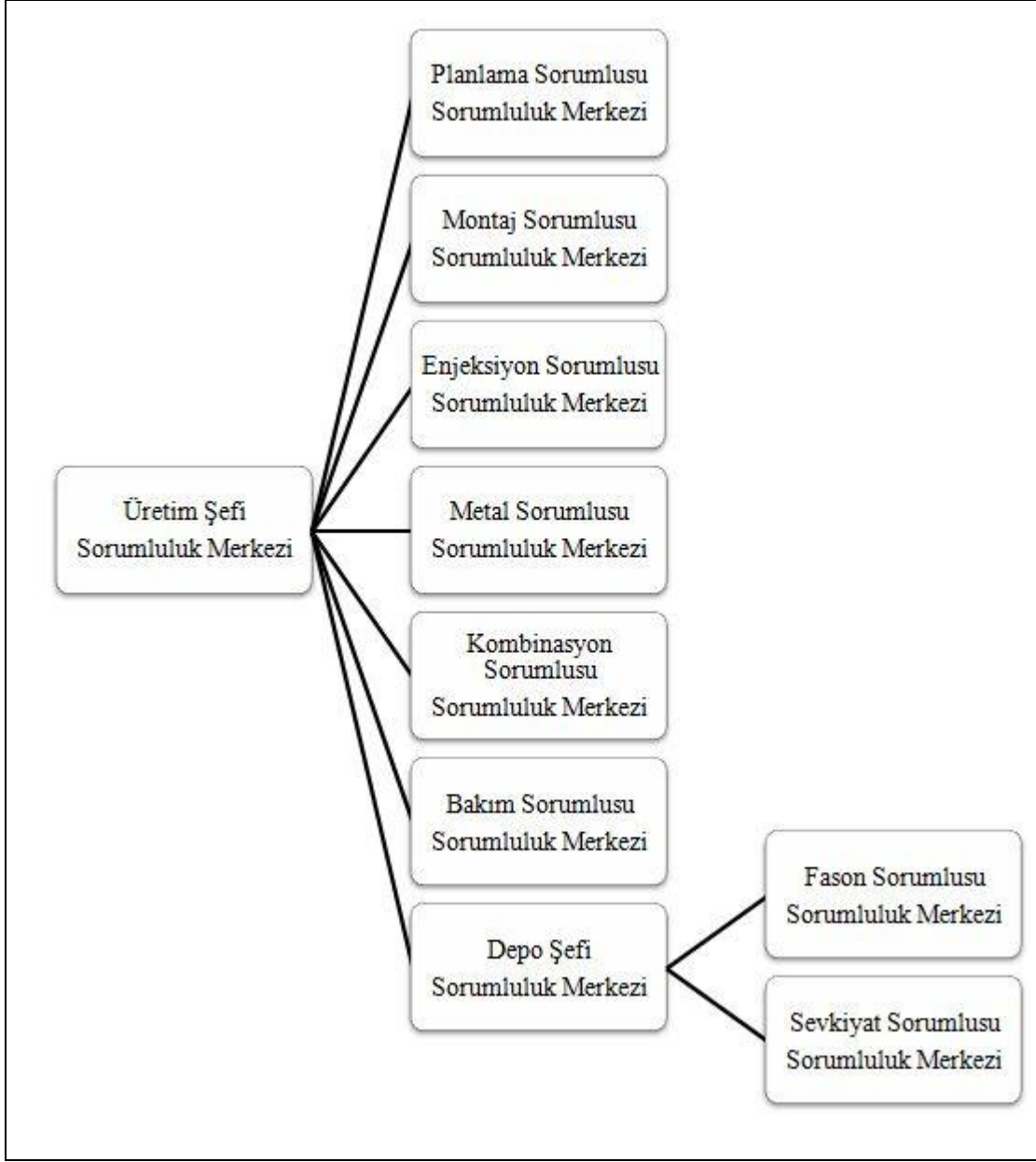
rapor oluşturmak mümkün olmayacaktır. Bu şekilde oluşturulan rapor da sağlıklı bir sonuç üretmeyecektir. İşletmenin bazı birimlerinin faaliyet sonuçları diğer birimlerden ayrıştırılamıyorsa bu birimi faaliyetlerinin ilişkili olduğu diğer birimlerle birlikte düşünmek gerekir ve bu birimler topluca bir sorumluluk merkezi oluştururlar. Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi aşamasında dikkat edilecek ikinci husus ise fayda maliyet analizidir. Kendi faaliyetleri diğer birimlerden ayrıştırılarak raporlanabilecek bir bölümün sorumluluk merkezi olarak belirlenip belirlenmeyeceği kararında, eğer bölüm sorumluluk merkezi olarak belirlenirse faaliyet sonuçlarını ayrıca saptamanın ve incelemenin sebep olacağı maliyetlerin, raporların sağlayacağı faydayı aşıp aşmadığının saptanması gerekir.

Sorumlulukların raporlanmasının maliyeti dolayısıyla çok sayıda küçük sorumluluk merkezleri ile uğraşmaya değmeyebilir. Bu nedenle küçük sorumluluk merkezleri birleştirilip, daha büyük çalışma grupları, çalışma merkezleri veya bölümler bazında oluşturulan görece daha büyük sorumluluk merkezlerinde toplanabilir.¹⁶⁸

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi aşamasında üretim şefi ve üretim şefine bağlı yöneticilerin görüşleri alınmıştır. Her bölümün faaliyet sonuçlarının birbirinden bağımsız saptanabileceği ve bunun yüksek maliyete sebep olmayacağı düşünülerek organizasyon şemasında üretim bölümünde yer alan tüm bölümlerin ayrı birer sorumluluk merkezi olarak belirlenmesine karar verilmiştir. İşletmenin üretim bölümündeki sorumluluk merkezleri Şekil 12’de gösterilmiştir.

¹⁶⁸ William L Ferrara, “Responsibility Accounting A Basic Control Concept”, **National Association of Accountants. NAA Bulletin** (pre-1986); Sep 1964; 46, 1, p. 12.

Şekil 12: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

3.6. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezi Türleri

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi sırasında bu merkezlerin faaliyet ve faaliyet sonuçlarının diğer merkezlerden ayrılabilir olması dikkate alınan bir ölçüttür. Eğer bir merkezin gelirleri veya giderleri diğer merkezlerin gelir veya giderlerinden ayrıştırılamıyorsa bu merkez için sağlıklı bir sorumluluk raporu oluşturulamaz. Çünkü sorumlu tutulacak olan yöneticinin vereceği kararların sağlayacağı fayda veya sebep olacağı maliyetler diğer bölümlerden bağımsız bir şekilde tespit edilemez.

Sorumluluk merkezi türleri belirlenirken, ilgili birim yöneticilerinin verdikleri kararlarla giderleri, gelirleri, kâr ya da zararı veya yatırımları etkileyip etkileyemedikleri araştırılmıştır. Üretim bölümünde tüm yönetim kademelerinin sadece giderler üzerinde etkili olabildikleri belirlendiği için tüm sorumluluk merkezleri gider merkezi olarak kabul edilmiştir. Bu bölümlerde işletme içi veya işletme dışına satış yoluyla gelir elde etme sözü konusu değildir. Bu yöneticilerin hedefi kendi sorumluluk merkezlerinde oluşan giderleri minimuma indirmektir.

Sorumluluk merkezi yöneticilerinin performansları yönettikleri sorumluluk merkezlerinin türlerine göre ölçülecektir. Sorumluluk merkezleri ve sorumluluk merkezi türleri Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezleri ve Türleri

Sorumluluk Merkezi	Sorumluluk Merkezi Türü
Üretim Şefi	Gider Merkezi
Planlama Sorumlusu	Gider Merkezi
Montaj Sorumlusu	Gider Merkezi
Enjeksiyon Sorumlusu	Gider Merkezi
Metal Sorumlusu	Gider Merkezi
Kombinasyon Sorumlusu	Gider Merkezi
Bakım Sorumlusu	Gider Merkezi
Depo Şefi	Gider Merkezi
Fason Sorumlusu	Gider Merkezi
Sevkiyat Sorumlusu	Gider Merkezi

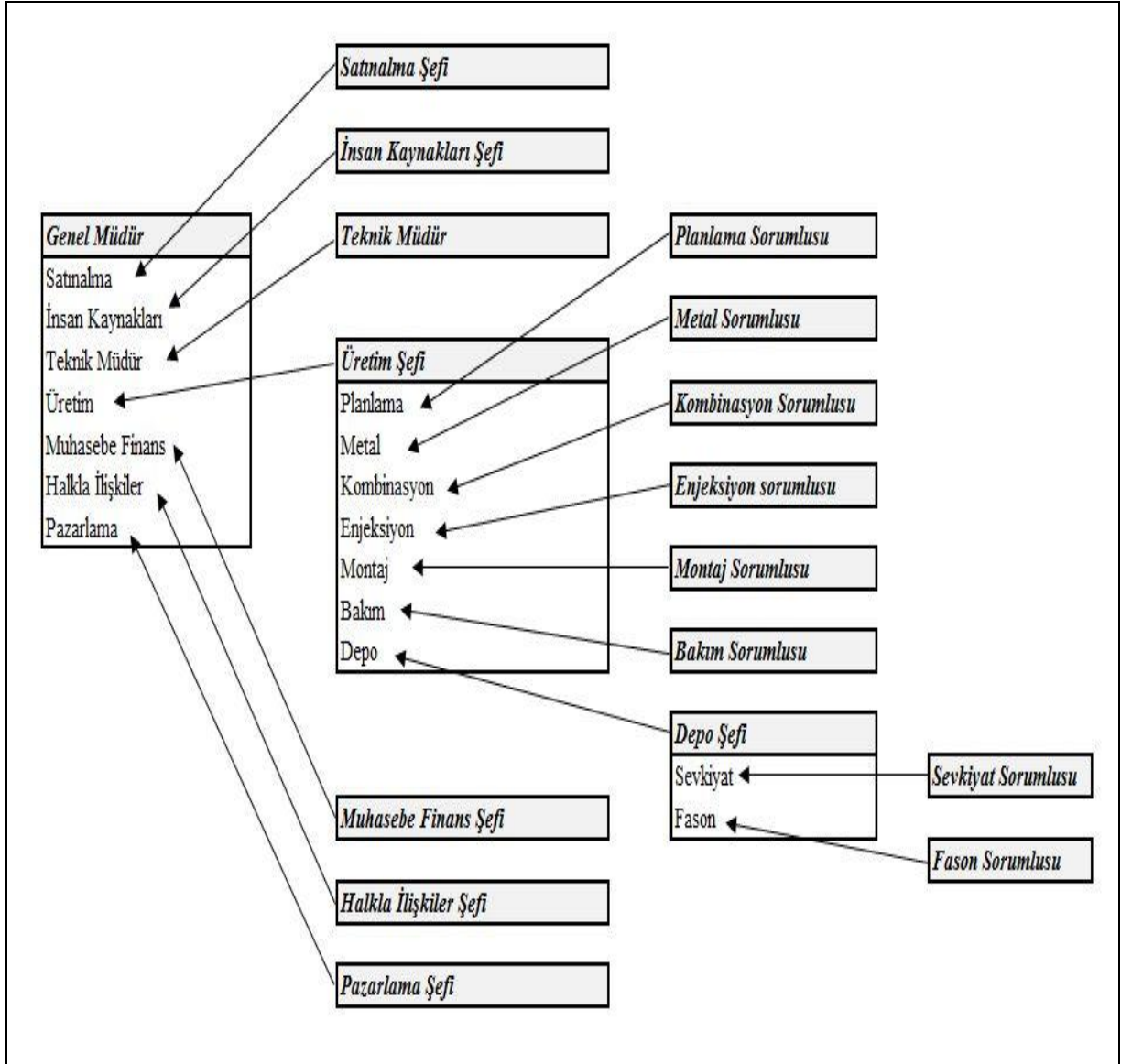
Sorumluluk merkezi türleri, sorumluluk raporlarının içereceği bilgilerin neler olacağını da belirleyen faktördür. Gider merkezleri için düzenlenen sorumluluk raporları sadece o merkezde oluşan giderleri içerecektir. Yöneticiler bu giderleri düşük tuttıkları derecede başarılı sayılacaklardır.

Gider merkezlerinde oluşan giderlerin yanı sıra işlerin kalitesi de önem arz etmektedir. Örneğin planlama sorumlusunun herhangi bir dönemde giderleri düşük seviyede kalmış olabilir fakat planlama sorumlusunun başarı değerlemesinde sadece finansal göstergelerle yetinmek yeterli olmayacaktır. Yapılan hizmetin kalitesi de sorgulanmalıdır.

3.7. İşletmede Sorumluluk Rapor Sisteminin Oluşturulması

Sorumluluk muhasebesi sistemi, sorumluluk raporlarındaki bilgilerin işletmenin alt kademelerinden üst kademelerine doğru özetlenerek aktarıldığı bir sistemdir. İşletmede yapılan görüşmeler neticesinde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamaya geçildiğinde düzenlenecek sorumluluk raporları işletmede aşağıdaki gibi aşağıdan yukarıya doğru bilgilerin özetlenmesi şeklinde aktarılacaktır. Bu akış incelendiğinde en alt kademede yer alan sevkiyat sorumlusu ve fason sorumlusunun hazırlayacağı sorumluluk raporlarındaki bilgiler amirleri olan depo şefinin sorumluluk raporunda özet olarak bulunacak, depo şefi, montaj sorumlusu, metal sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, kombinasyon sorumlusu ve bakım sorumlusunun hazırlayacakları sorumluluk raporlarındaki bilgiler ise amirleri olan üretim şefinin sorumluluk raporunda özet olarak bulunacaktır. Üretim şefi, satınalma şefi, insan kaynakları şefi, teknik müdür, pazarlama şefi, halkla ilişkiler şefi ve muhasebe finansman şefinin hazırlayacakları sorumluluk raporlarındaki bilgiler de genel müdürün sorumluluk raporunda özet olarak bulunacaktır. Sorumluluk raporlarının alt yönetim kademelerinden üst yönetim kademelerine akışı Şekil 13’de sunulmuştur.

Şekil 13: İşletmede Sorumluluk Raporlarının Akışı



Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin tasarlanmasının ardından muhasebe hesap planının da bu sistemi destekleyecek şekilde uyumlu hale getirilmesi gerekmektedir.

3.8. İşletmenin Muhasebe Hesap Planı

İşletmenin muhasebe bölümü yöneticileri ile yapılan görüşmelerde ürün maliyetlerini oluşturan üç muhasebe ana hesabı ve bu hesaplara ait yardımcı defter hesapları incelenmiştir. İşletmede kullanılan 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı, 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabı ve 730 Genel Üretim Giderleri Hesabının yardımcı hesapları ve hesap kodlama sistemi aşağıdaki gibidir:

710	<i>DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ</i>
720	<i>DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ</i>
720.10	ESAS ÜRETİM GİDER YERİ
720.10.001	İŞÇİ ÜCRETLERİ
720.10.002	SSK İŞVEREN PRİM PAYLARI
720.10.003	İŞSİZLİK SİG. İŞVEREN PAYI
720.10.004	ÖDENECEK KIDEM TAZMİNATI
720.10.005	ÖDENECEK İHBAR TAZMİNATI
730	<i>GENEL ÜRETİM GİDERLERİ</i>
730.01	ELEKTRİK MALZEMESİ ÜRETİM BÖLÜMÜ
730.01.001	AMORTİSMAN VE TÜKENME PAYLARI
730.01.002	ELEKTRİK GİDERLERİ
730.01.003	SU GİDERLERİ
730.01.004	YEMEK GİDERLERİ
730.01.005	POSTA VE KARGO GİDERLERİ
730.01.006	TAŞIT AKARYAKIT GİDERLERİ
730.01.007	NAKLİYE GİDERLERİ
730.01.008	MAKİNE TEÇHİZAT VE KİRALAMA GİDERLERİ
730.01.009	KALİPHANE ÜRETİM GİDERLERİ
730.01.010	DIŞARIDAN SAĞ.FAYDA VE HİZMETLER
730.01.011	FASON ENJ.BASKI İŞÇİLİK GİDERLERİ
730.01.012	SAİR,ÇEŞİTLİ ÜRETİM GİDERLERİ
730.01.013	ENJEKSİYON BÖLÜMÜ GİDERLERİ
730.01.014	MATBU EVRAK VE MATBAA GİDERLERİ
730.01.015	TAMİR BAKIM VE ONARIM GİDERLERİ
730.01.016	TAŞIT BAKIM ONARIM VE SERVİS GİDERLERİ
730.01.017	TAŞIT KASKO VE SİGORTA GİDERLERİ
730.01.018	METAL ÜRETİM GİDERLERİ
730.01.019	PERSONEL KIYAFET GİDERLERİ

İşletmenin mevcut hesap planı kodlaması incelendiğinde direkt ilk madde ve malzeme hesabı için herhangi bir yardımcı defter hesabı (alt hesap) kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle direkt ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim bölümleri arasında nasıl dağıldığı tespit edilememektedir.

Direkt işçilik giderleri için yardımcı defter hesapları kullanıldığı fakat bu yardımcı defter hesaplarının direk işçilik giderlerini belirlenen sorumluluk merkezleri bazında incelemeye imkân vermediği görülmektedir. Direkt işçilik giderleri için kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen ayrımı da yapılmamıştır.

Mevcut hesap planında 720 Direkt İşçilik Giderleri Hesabının alt hesapları incelendiğinde, işletmede sadece bir esas üretim bölümünün var olduğu varsayılarak direkt işçilik ile ilgili tüm gider türlerinin bu esas üretim gider yerinde toplandığı görülmektedir. Oysa işletmede dört adet esas üretim gider yeri mevcuttur. İşletmede ödenecek kıdem tazminatları ve ödenecek ihbar tazminatları 720 Direkt İşçilik hesabının alt hesapları olarak gözükmektedir. Kıdem tazminatı işçinin o işyerinde çalıştığı yıl sayısına göre belirlenir. Tazminatın ödenmesi ise işçinin emeklilik veya işten çıkarılması gibi belli koşullarda işten ayrılması halinde söz konusudur.¹⁶⁹ İhbar tazminatı işveren veya işçinin öngörülen sürelerle ve yönetime uymadan sürekli bir işle ilgili hizmet sözleşmesinin bildirim koşuluna uymadan fesih edilmesi halinde karşı tarafa ödenecek olan tazminattır.¹⁷⁰ Tazminatların mamullere doğrudan yüklenmesi mümkün olmadığı için ayrılan kıdem tazminatı karşılıklarının endirekt işçilik şeklinde kaydedilmesi gerekir.¹⁷¹

Genel üretim giderleri hesabının yardımcı defter hesapları incelendiğinde ise işletmede sadece elektrik malzemesi üretim bölümünün var olduğu sonucu çıkmaktadır. Tüm genel üretim giderleri elektrik malzemesi üretim bölümü içerisinde türlerine göre ayrı yardımcı defter hesaplarında toplanmıştır. Bu hesap kodlamasında da kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen genel üretim gideri ayrımı bulunmamaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanacağı işletmelerde muhasebe hesap planının işletmede gerçekleşen gelirler ve giderleri belirlenen sorumluluk merkezleri bazında incelemeye imkan verecek şekilde tasarlanması gerekmektedir. Çeşitli kodlama yöntemleriyle bu tasarım yapılabilir. Muhasebe hesap planında ana hesap kodları üzerinde değişiklik yapılmadan, ana hesaplardan gerekli görülenler için alt hesaplar açılarak işletmedeki gelirlerin ve giderlerin sorumluluk merkezleri bazında incelenmesi olanaklı hale getirilebilir. Hesap kodlaması yapılırken hareket noktası yine organizasyon şeması üzerinde belirlenen sorumluluk merkezleri olacaktır.

İşletmenin ana faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretimini yapan bölümler esas üretim gider yerleridir. Örnek olarak bir iplik fabrikasında; iplik, bobin ve büküm

¹⁶⁹ H. Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 176.

¹⁷⁰ Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Muhasebe Uygulamaları**, Yenilenmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009, s. 293.

¹⁷¹ Büyükmirza, a.g.e., s. 176.

bölmeleri verilebilir. İşletmedeki gider yerlerine hizmet vermek amacıyla kurulmuş, bakım onarım servisi, nakliye servisi, laboratuvar, malzeme ambarı gibi birimler ise yardımcı hizmet gider yerleridir. Fabrikadaki çalışmalarını yöneten veya yönlendiren üretim planlama bölümü, fabrika müdürlüğü gibi bölümler de üretim yerleri yönetimi gider yerleri olarak adlandırılır.¹⁷²

Tablo 7’de işletmenin sorumluluk merkezleri, sorumluluk merkezlerinin ait oldukları gider yeri grupları ve her bir sorumluluk merkezine atanan hesap kodları verilmiştir.

Tablo 7: Gider Yeri Grupları Ayrımına Göre İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezi Kodları

GİDER YERİ GRUBU	SORUMLULUK MERKEZİ
10 - 19 Esas Üretim Gider Yerleri	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi 11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi 12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi 13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi
30 - 39 Yardımcı Hizmet Gider Yerleri	30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi 31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi 32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi 33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi
50 - 59 Üretim Yerleri Yönetimi Gider Yerleri	50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi 51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi

Sorumluluk raporlarındaki bilgiler özetlenerek genel müdürün sorumluluk raporuna aktarılacaktır. Çalışma üretim bölümü ile sınırlandırıldığından genel müdür için sorumluluk raporu örneği önerilmemiştir. Fakat üretim bölümlerindeki bilgiler genel müdürün raporuna aktarılacağından genel müdürün sorumluluk merkezi koduna ihtiyaç duyulacaktır. Bu nedenle genel müdürün sorumluluk merkezi için de bir kod

¹⁷² Büyükmirza, a.g.e., s. 196.

belirlenmelidir. Genel müdürün sorumluluk merkezi genel yönetim gider yerleri grubu içerisinde ve bu sorumluluk merkezinin kodu 80 olarak belirlenmiştir.

İşletmenin gider yeri gruplarına göre sorumluluk merkezlerinin kodları belirlendikten sonra işletmede oluşan giderlere, Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen gider çeşitlerine göre hesap kodu verilmelidir. Tablo 8'de, işletmede oluşan giderlere Muhasebe Uygulama Genel Tebliği'nde belirtilen gider çeşitlerine göre hesap kodu verilmiştir. (İşletmenin mevcut hesap planı giderlerinin detaylı incelenmesine olanak vermediğinden tabloda bazı bilgiler varsayımlar ile üretilmiştir. Örneğin; ilk madde ve malzeme giderleri)

Tablo 8: Gider Çeşitleri Ayrımına Göre İşletmenin Üretim Bölümlerinde Oluşan Giderlerin Hesap Kodları

GİDER ÇEŞİDİ	GİDER
0 - İlk Madde ve Malzeme	010 "A" Direkt İlk Maddesi 011 "B" Direkt İlk Maddesi 012 "C" Direkt İlk Maddesi 013 "D" Direkt Yardımcı Maddesi 014 "E" Direkt Yardımcı Maddesi 020 "F" Endirekt Yardımcı Malzemesi 021 "G" Endirekt İşletme Malzemesi 022 "H" Bakım Onarım Malzemesi 023 "J" Bakım Onarım Malzemesi
1 - İşçi Ücret ve Giderleri	100 Direkt Esas Ücretler 101 Direkt Fazla Çalışma Ücretleri 102 Direkt Yasal İşveren Payları 110 Endirekt Esas Ücretler 111 Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri 112 Endirekt Yasal İşveren Payları 113 Fazla Çalışma Zamları 114 Kıdem Tazminatları 115 İhbar Tazminatları 116 İkramiyeler 117 Personel Kıyafet Giderleri
3 - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	300 Elektrik Giderleri 301 Su Giderleri 310 Posta ve Kargo Giderleri 320 Makine, Tesis ve Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri 321 Taşıt Tamir Bakım ve Onarım Giderleri 330 Nakliye Giderleri

	340 Fason Üretim İşleri Ücretleri 350 Yemek Giderleri
4 - Çeşitli Giderler	400 Taşıt Araçları Sigorta Giderleri 410 Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri 420 Matbu Evrak ve Matbaa Giderleri 430 Taşıt Akaryakıt Giderleri 440 Diğer Çeşitli Giderler
6- Amortismanlar ve Tükenme Payları	601 Binalar Amortismanı 602 Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı 603 Taşıtlar Amortismanı 605 Demirbaşlar Amortismanı

İşletmenin üretim bölümündeki sorumluluk merkezleri ve bu sorumluluk merkezlerinde oluşan giderler belirlenip kodlamalar yapıldıktan sonra giderlerin hangi sorumluluk merkezlerinde meydana geldiği ve hangi sorumlu yönetici tarafından kontrol edildiğinin belirlenmesi gerekmektedir. Kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen gider ayrımı, sorumluluk merkezinin yöneticisinin verdiği kararlarla bir gideri etkileyip etkileyemeyeceğinin tespit edilmesi ile yapılmıştır. Burada dikkat edilmesi gereken husus gider üzerindeki kontrolün her zaman mutlak bir kontrol anlamına gelmediğidir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin verdiği kararlarla gider üzerinde tam bir kontrol değil önemli bir kontrol gücünün olması yeterlidir. Çünkü birçok gider kaleminde tam kontrol söz konusu olamamaktadır. Bu gibi durumlarda önemli derecede etki edebilme gücü giderlerin, kontrol edilebilen gider olarak kabul edilmesini gerektirmektedir. İşletmede her bir giderin meydana geldiği sorumluluk merkezi ve bu giderleri kontrol edebilen yöneticiler aşağıda yer alan tablolarda gösterilmiştir.

Tablo 9: İlk Madde ve Malzeme Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler

Gider Çeşidi	Gider	Giderin Meydana Geldiği Sorumluluk Merkezi	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
0 - İlk Madde ve Malzeme	010 "A" Direkt İlk Maddesi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
	011 "B" Direkt İlk Maddesi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu

011 “B” Direkt İlk Maddesi	12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
012 “C” Direkt İlk Maddesi	12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
013 “D” Direkt Yardımcı Maddesi	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
014 “E” Direkt Yardımcı Maddesi	13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
020 “F” Endirekt Yardımcı Maddesi	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
021 “G” Endirekt İşletme Malzemesi	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
	11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
	12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
	13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
	30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	30 - Bakım Sorumlusu
	31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
	32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	32 - Fason Sorumlusu
	33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	33 - Sevkiyat Sorumlusu
	50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
	51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu
022 “H” Bakım Onarım Malzemesi 023 “J” Bakım Onarım Malzemesi	30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	30 - Bakım Sorumlusu

İşletmenin üretim bölümlerinde çeşitli ilk maddeler, yardımcı maddeler, işletme malzemeleri ve bakım onarım malzemeleri kullanılmaktadır. İşletmenin hesap planı incelendiğinde bu madde ve malzemelerin neler olduğu görülememektedir. Çünkü hesap planı işletmede kullanılan madde ve malzemelerin ayrı ayrı incelenmesine imkan vermemektedir. Uygulamada işletmede A,B,C direkt ilk maddeleri, D, E direkt yardımcı maddeleri, F endirekt yardımcı maddesi, G endirekt işletme malzemesi, H ve J bakım onarım malzemesinin kullanıldığı varsayılmıştır. Mamullerin ana yapısını oluşturan A, B, C direkt ilk maddeleri esas üretim gider yerlerinden enjeksiyon sorumlusu ve metal sorumlusu sorumluluk merkezlerinde oluşmakta ve bu merkezlerin yöneticileri tarafından kontrol edilebilmektedirler. D ve E direkt yardımcı maddeleri mamullerin bünyesine giren fakat mamulün esasını teşkil etmeyen ve mamul bazında izlenebilen maddelerdir. Direkt yardımcı maddeler esas üretim gider yerlerinden kombinasyon sorumlusu ve montaj sorumlusu sorumluluk merkezlerinde oluşmakta ve bu merkezlerin yöneticileri tarafından kontrol edilebilmektedir. F endirekt yardımcı maddesi de mamullerin bünyesine giren fakat mamulün esasını teşkil etmeyen ve mamul bazında izlenemeyen bir maddedir. F endirekt yardımcı maddesi esas üretim gider yerlerinden montaj sorumlusu sorumluluk merkezinde oluşmakta ve bu merkezin yöneticisi tarafından kontrol edilebilmektedir. G endirekt işletme malzemesi tüm sorumluluk merkezlerinde oluşan fakat mamulün bünyesine girmemeyen bir malzemedir. Bu gider olduğu tüm sorumluluk merkezlerinde ilgili yönetici tarafından kontrol edilebilmektedir. H ve J bakım onarım malzemeleri de mamulün bünyesine girmeyen, bakım sorumlusu sorumluluk merkezinde tüketilen malzemelerdir ve bakım sorumlusu tarafından kontrol edilebilmektedir. Bakım onarım malzemeleri de bir tür işletme malzemesidir.

İlk madde ve malzeme gider çeşidi içerisinde gerçekleşen direkt giderler 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının, geri kalan giderler ise 730 Genel Üretim Giderleri hesabının alt hesap kodlamasında kullanılacaktır.

Tablo 10: İşçi Ücret ve Giderlerinin Oluştığı Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler

Gider Çeşidi	Gider	Giderin Meydana Geldiği Sorumluluk Merkezi	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
1 - İşçi Ücret ve Giderleri	100 Direkt Esas Ücretler 101 Direkt Fazla Çalışma Ücretleri 102 Direkt Yasal İşveren Payları	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
	110 Endirekt Esas Ücretler 111 Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri 112 Endirekt Yasal İşveren Payları	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi

	114 Kıdem Tazminatları 115 İhbar Tazminatları	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
	113 Fazla Çalışma Zamları 116 İkramiyeler	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		32 - Fason	50 - Üretim Şefi

	113 Fazla Çalışma Zamları 116 İkramiyeler	Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi 80 - Genel Müdür
	117 Personel Kıyafet Giderleri	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	30 - Bakım Sorumlusu
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
		32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	32 - Fason Sorumlusu
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	33 - Sevkiyat Sorumlusu
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu		

İşçi ücret ve giderleri içerisinde direkt esas ücretler, direkt fazla çalışma ücretleri, direkt yasal işveren payları, endirekt esas ücretler, endirekt fazla çalışma ücretleri, endirekt yasal işveren payları, fazla çalışma zamları, kıdem tazminatları, ihbar tazminatları, personel kıyafet giderleri ve ikramiyeler yer almaktadır. Bu giderler üretim şefi, montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu, depo şefi, sevkiyat sorumlusu ve fason sorumlusu sorumluluk merkezlerinde

oluşmaktadır. Üretim şefi sorumluluk merkezinde; üretim şefi ve üretim şefine bağlı bir servis görevlisi çalışmaktadır. Montaj sorumlusu sorumluluk merkezinde; montaj sorumlusu ve üretimde bizzat yer alan işçiler çalışmaktadır. Enjeksiyon sorumlusu sorumluluk merkezinde; enjeksiyon sorumlusu ve üretimde bizzat yer alan işçiler çalışmaktadır. Metal sorumlusu sorumluluk merkezinde; metal sorumlusu ve üretimde bizzat yer alan işçiler çalışmaktadır. Kombinasyon sorumlusu sorumluluk merkezinde; kombinasyon sorumlusu ve üretimde bizzat yer alan işçiler çalışmaktadır. Bakım sorumlusu sorumluluk merkezinde yalnız bakım sorumlusu çalışmaktadır. Depo şefi sorumluluk merkezinde yalnız depo şefi çalışmaktadır. Sevkiyat sorumlusu sorumluluk merkezinde yalnız sevkiyat sorumlusu çalışmaktadır. Fason sorumlusu sorumluluk merkezinde yalnız fason sorumlusu çalışmaktadır.

İşletmenin mevcut hesap planı incelendiğinde 720 Direkt İşçilik Giderleri hesabının; esas ücret, yasal işveren payları, kıdem ve ihbar tazminatı gibi alt hesaplardan oluştuğu görülmektedir. Alt hesapların aşağıdaki esaslar çerçevesinde güncellenmesinin uygun olacağı düşünülmektedir.

Direkt işçilik giderleri sadece esas üretim gider yerlerinde oluşur. Endirekt işçilik giderleri ise hem esas üretim gider yerlerinde hem de diğer gider yerlerinde oluşur. Üretimde bizzat çalışan işçilerin esas ücretleri fazla çalışma normal ücretleri, verimlilik primleri ve direkt işçilikle ilgili yasal işveren payları direkt işçilik gideri olarak 720 nolu hesapta yer alırken geri kalan tüm işçilikle ilgili giderler endirekt özellik taşıyor ve 730 Genel Üretim Giderleri hesabı içerisinde yer alır.¹⁷³ Kıdem tazminatları ve ihbar tazminatları da genel üretim gideri olarak muhasebeleştirilir.

İşletmede dört esas üretim gider yeri vardır. Bu esas üretim gider yerleri montaj, enjeksiyon, metal ve kombinasyon sorumluluk merkezleridir. Bu dört sorumluluk merkezinde üretimde bizzat çalışan işçilerin esas ücretleri, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları 720 Direkt İşçilik Giderleri içerisinde yer alacaktır ve bu giderler ilgili sorumluluk merkezi yöneticileri tarafından kontrol edilebilen giderlerdir. Montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu ve kombinasyon sorumlusuna ödenen ücretler ise esas üretim gider yerlerinde oluşan endirekt işçiliklerdendir. Bu sorumlulara ait esas ücretler, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları 730 Genel Üretim Giderleri

¹⁷³ Mevlüt Karakaya, **Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007, s.184.

içerisinde yer alacaktır ve bu giderler amirleri olan üretim şefinin kontrol edebildiği giderlerdendir. Üretim şefi “kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” yetkisi ile bu sorumluların daha verimli çalışmalarını sağlamakla sorumludur. Aynı zamanda planlama sorumlusu, bakım sorumlusu ve depo şefine ait esas ücretler, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları 730 Genel Üretim Giderleri içerisinde yer alacaktır ve bu giderler de üretim şefinin kontrol edebildiği giderlerdendir. Fason Sorumlusu ve sevkiyat sorumlusuna ait esas ücretler, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları da 730 Genel Üretim Giderleri içerisinde yer alacaktır ve bu giderler amirleri olan depo şefinin kontrol edebildiği giderlerdendir. Depo şefi “kendisine bağlı çalışanlarına sorumluluk devretme, yönlendirme ve performanslarını değerlendirme” yetkisi ile bu sorumluların daha verimli çalışmalarını sağlamakla sorumludur. Üretim şefine ödenen esas ücretler, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları da 730 Genel Üretim Giderleri içerisinde yer alacaktır ve bu giderler amiri olan genel müdürün kontrol edebildiği giderlerdendir. Üretim şefi sorumluluk merkezinde ayrıca bir servis görevlisi çalışmaktadır. Bu görevli çay servisi ve temizlik ile ilgilenmektedir. Servis görevlisine ödenen esas ücretler, fazla çalışma ücretleri ve yasal işveren payları da 730 Genel Üretim Giderleri içerisinde yer alacaktır ve bu giderler amiri olan üretim şefinin kontrol edebildiği giderlerdendir. Üretim bölümlerindeki tüm çalışanların fazla çalışma zamları üretim şefinin kontrol edebildiği gider olarak kabul edilmiştir. Çünkü yalnız üretim şefinin “gerekli gördüğü zamanlarda işçilerin fazla çalışmalarını isteme” yetkisi vardır. Fazla çalışmalarda ücretler kanunların öngördüğü şekilde zamlı ödenmektedir. Bu durumda fazla çalışma zamlarının üretim şefinin sorumluluğunda olması uygun olacaktır. Kıdem tazminatları, ihbar tazminatları ve ikramiyeler ise genel müdürün kontrol edebildiği giderler olarak kabul edilmiştir. Kıdem tazminatları ve ihbar tazminatları işten atma, işten ayrılma ve emekliliklerde ortaya çıkmaktadır. İşletmenin yönetim anlayışı kapsamında öneri sisteminin olduğu ve iş süreçlerinin geliştirilmesi için geliştirdiği önerisi uygun bulunan çalışanlara ikramiye verildiği belirtilmişti. İşçilere önerileri karşılığında ikramiye ödenmesi veya herhangi bir işçinin işten atılması konularında yetkili olan genel müdürün bu giderleri kontrol ettiği kabul edilmiştir.

Personel kıyafet giderleri de işçilik ücretleri içerisinde yer almıştır. Personele yazlık ve kışlık iş elbiseleri diktirmeleri için belirli bir ödeme yapılmaktadır. Çalışanın iş

elbisesinde bozulma olması durumunda tekrar kendisine ödeme yapılmaktadır. Çalışanlar iş elbiselerini özenle kullanma sorumluluğundadır. Sorumluluk merkezleri yöneticileri hem kendi kıyafet giderlerinden hem de sorumluluk merkezlerinde çalışanların kıyafet giderlerinden sorumludur. İşçi ücret ve giderlerinin kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak ayrımı aşağıdaki tabloda daha açık olarak yer almaktadır. Tabloda sorumluluk merkezinde kimlerin çalıştığı, bu çalışanlarla ilgili işletmenin katlandığı işçilik giderleri ve bu giderlerin kimlerin kontrolü altında olduğu gösterilmiştir.

Giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak sınıflandırılması sürecinde işletme yöneticileri ile birlikte çalışılmıştır. Kontrol edilebilen gider, ilgili yöneticinin mutlak kontrolünde olmayabilir. Sorumluluk merkezi yöneticisi verdiği kararlarla bir gider üzerinde önemli derecede etki oluşturabiliyorsa bu gider kendisi için kontrol edilebilen gider olarak kabul edilmiştir. Tezin uygulama sürecinde toplanan bilgiler ve bu süreçte oluşan kanaatler kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderlerin sınıflandırılmasında yol gösterici olmuştur.

Tablo 12: Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmet Giderlerinin Oluştuğu Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler

Gider Çeşidi	Gider	Giderin Meydana Geldiği Sorumluluk Merkezi	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
3 - Dışardan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	300 Elektrik Giderleri 301 Su Giderleri 322 Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	30 - Bakım Sorumlusu
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu
	310 Posta ve Kargo Giderleri	50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu
	320 Makine, Tesis ve Cihazlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu

	321 Taşıt Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	32 - Fason Sorumlusu
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	33 - Sevkiyat Sorumlusu
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
	330 Nakliye Giderleri	31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	31 - Depo Şefi
	340 Fason Üretim İşleri Ücretleri	50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
	350 Yemek Giderleri	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi		80 - Genel Müdür	
32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi		80 - Genel Müdür	
33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi		80 - Genel Müdür	
50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi		80 - Genel Müdür	
	51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür	

İşletmenin üretim bölümlerinde oluşan bir diğer gider çeşidi, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleridir. Bu giderler; elektrik giderleri, su giderleri, demirbaşlar tamir bakım ve onarım giderleri, makine tesis ve cihazlar tamir bakım ve onarım giderleri, posta ve kargo giderleri, taşıt tamir bakım ve onarım giderleri, nakliye giderleri, fason üretim

işleri ücretleri ve yemek giderleridir. Elektrik, su ve demirbaşlar tamir bakım ve onarım giderleri işletmede fiziki alana sahip, bu fiziki alanda demirbaş bulunan ve elektrik ile su tüketiminin gerçekleştiği montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu, depo şefi, üretim şefi ve planlama sorumlusu sorumluluk merkezlerinde meydana gelmektedir. Bu giderler ilgili yöneticiler tarafından kontrol edilebilen giderlerdir. Yalnız elektrik ve su giderlerinin sorumluluk merkezleri arasında kullanılma oranlarına göre dağıtılması ve demirbaşlar ile ilgili tamir bakım ve onarım giderlerinin her bir bölüm için ayrı kaydedilmesi gerekir.

İşletmenin üretim bölümü sorumluluk merkezlerinde yer alan maddi duran varlıklarla ilgili bilgiler Talo 13’de sunulmuştur.

Tablo 13: İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Merkezlerindeki Maddi Duran Varlıklar

Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi
Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Demirbaşlar	Taşıtlar	Taşıtlar
Taşıtlar		Makine ve Cihazlar	Makine ve Cihazlar	Makine ve Cihazlar	Makine ve Cihazlar				

Makine, tesis ve cihazların tamir bakım ve onarım giderleri montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu ve kombinasyon sorumlusu sorumluluk merkezlerinde meydana gelmektedir. İlgili sorumluluk merkezi yöneticileri makine tesis ve cihazları korumak suretiyle tamir bakım ve onarım giderlerini azaltabilirler. Bu nedenle makine, tesis ve demirbaşların tamir bakım ve onarım giderleri oluştukları sorumluluk merkezi yöneticileri tarafından kontrol edilebilen giderlerdendir.

Posta ve kargo giderleri ise üretim şefi ve planlama sorumlusu sorumluluk merkezlerinde oluşmakta ve bu yöneticiler tarafından kontrol edilebilmektedirler.

Taşıtların tamir bakım ve onarım giderleri ise sorumluluk merkezinde işletmeye ait taşıtlar bulunan fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi sorumluluk merkezinde oluşmaktadır. Bu yöneticiler sorumluluk merkezlerine ait taşıtları korumak ve uygun bir şekilde kullanmak suretiyle bakım ve onarım giderlerini azaltabilirler. Taşıtların tamir bakım ve onarım giderleri fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi için kontrol edilebilen gider niteliğindedir.

Nakliye giderleri depo şefi sorumluluk merkezinde oluşmakta ve depo şefi tarafından kontrol edilebilmektedirler. Depo şefi sevkiyat planları kapsamında fason sorumlusunu ve sevkiyat sorumlusunu yönlendirme yetkisine sahiptir. Fason sorumlusu ve sevkiyat sorumlusunun yetersiz kaldığı zamanlarda işletme nakliye firmalarından hizmet satın almaktadır. Depo şefi nakliye planlarını uygun bir şekilde yaparak ve astlarını koordineli bir şekilde yöneterek nakliye giderlerini azaltabilecektir.

Fason üretim işleri ücreti, işletmenin fason üretim yaptırdığı zaman ortaya çıkan giderlerdir. Üretim şefinin “fason üretimin kime yaptırılacağına karar verme” yetkisi vardır. Ayrıca “fasoncuların doğru ve zamanında üretim gerçekleştirmeleri için yapacakları işi öğretme, malzeme teminini sağlama” görevi vardır. Bu durumda fason üretim işleri ücreti üretim şefinin kontrol edebileceği giderlerdendir. Üretim şefi fason üretimin yaptırılacağı en uygun kişileri bulmak, fason işi yapanlara zamanında malzeme temin etmek ve işi iyice kavratmak suretiyle fason üretim işleri ücretini etkileyebilme gücüne sahiptir.

Yemek giderleri ise genel müdürün kontrol edebildiği giderler içerisinde kabul edilmiştir. Genel müdür belirli dönemlerde yemek şirketleri ile görüşerek uygun gördüğü şirketten yemek hizmeti almaktadır. Yapılan anlaşma süresince yemek şirketi günlük belirli miktarda yemeği işletmeye getirmekte ve getirilen yemek bitmemiş olsa da ücreti ödenmektedir. Sorumluluk merkezi yöneticilerinin yemek giderleri üzerinde herhangi bir etkileri yoktur. Genel müdür yemek şirketini belirleme ve anlaşma yapma yetkisine sahip olduğu için bu giderin genel müdürün kontrolü altında olması uygun görülmüştür.

Tablo 14: Çeşitli Giderlerin Oluştuğu Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler

Gider Çeşidi	Gider	Giderin Meydana Geldiği Sorumluluk Merkezi	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
4 - Çeşitli Giderler	400 Taşıt Araçları Sigorta Giderleri 430 Taşıt Akaryakıt Giderleri	32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür 32 - Fason Sorumlusu
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür 33 - Sevkiyat Sorumlusu
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür 50 - Üretim Şefi
	410 Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	10 - Montaj Sorumlusu	80 - Genel Müdür

410 Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	Sorumluluk Merkezi		
	11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür	
	12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür	
	13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür	
	420 Matbu Evrak ve Matbaa Giderleri	50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	50 - Üretim Şefi
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu
	440 Diğer Çeşitli Giderler	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	10 - Montaj Sorumlusu
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	11 - Enjeksiyon Sorumlusu
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	12 - Metal Sorumlusu
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	13 - Kombinasyon Sorumlusu
30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi		30 - Bakım Sorumlusu	
31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi		31 - Depo Şefi	
32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi		32 - Fason Sorumlusu	
33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi		33 - Sevkiyat Sorumlusu	
50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi		50 - Üretim Şefi	
51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	51 - Planlama Sorumlusu		

Çeşitli giderler içerisinde taşıt araçları sigorta giderleri, taşıt akaryakıt giderleri, makine teçhizat kiralama giderleri, matbu evrak ve matbaa giderleri ve diğer çeşitli giderler yer almaktadır.

Taşıt araçları sigorta giderleri ve taşıt akaryakıt giderleri; fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi sorumluluk merkezinde oluşmaktadır. Çünkü yalnız bu üç sorumluluk merkezinde işletmeye ait araç mevcuttur. Taşıtların satın alınmasında herhangi bir yetkileri olmadığı için sigorta giderleri fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi için kontrol edilemeyen gider niteliğindedir. Sigorta giderleri genel müdürün kontrol edebileceği bir giderdir. Çünkü satın alma kararını verebilecek yönetici genel müdürdür. Taşıt akaryakıt giderleri ise fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi için kontrol edilebilen giderlerdendir. İlgili yöneticiler taşıtları verimli bir şekilde kullanarak akaryakıt giderlerini azaltabilirler.

Makine ve teçhizat, montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu ve kombinasyon sorumlusu sorumluluk merkezlerinde kullanılmak üzere kiralanmaktadır. Makine ve teçhizat kiralama veya satın alma yetkisi genel müdürün yetkileri arasındadır. Bu nedenle makine ve teçhizat kiralama giderleri genel müdürün kontrol edebildiği giderlerdendir.

Matbu evrak ve matbaa giderleri ise üretim şefi ve planlama sorumlusu sorumluluk merkezlerinde oluşmakta ve bu yöneticiler tarafından kontrol edilebilmektedirler.

Diğer çeşitli giderler ise tutarları çok düşük veya hesap planında var olmayan bir gider türü oluşması durumunda kullanılabilir. Faks giderleri buna örnek verilebilir. Sorumluluk merkezinde faks gideri oluşması durumunda diğer çeşitli giderler hesabı kullanılabilir. Diğer çeşitli giderler tüm sorumluluk merkezlerinde oluşabilir ve oluştuğu sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebilir.

Tablo 15: Amortisman ve Tükenme Payları Giderlerinin Oluştugu Sorumluluk Merkezleri ve Bu Giderleri Kontrol Edebilen Yöneticiler

Gider Çeşidi	Gider	Giderin Meydana Geldiği Sorumluluk Merkezi	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
6- Amortismanlar ve Tükenme Payları	601 Binalar Amortismanı 605 Demirbaşlar Amortismanı	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		12 - Metal Sorumlusu	80 - Genel Müdür

	601 Binalar Amortismanı 605 Demirbaşlar Amortismanı	Sorumluluk Merkezi	
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		30 - Bakım Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		31 - Depo Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		51 - Planlama Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
	602 Tesis Makine ve Cihazlar Amortismanı	10 - Montaj Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		11 - Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		12 - Metal Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		13 - Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
	603 Taşıtlar Amortismanı	32 - Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		33 - Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür
		50 - Üretim Şefi Sorumluluk Merkezi	80 - Genel Müdür

Amortisman giderleri; binalar amortismanı, demirbaşlar amortismanı, tesis makine ve cihazlar amortismanı ve taşıtlar amortismanı giderlerinden oluşmaktadır. İşletmenin üretim bölümlerinde fiziki bir alana ve bu alanda demirbaşta sahip montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, bakım sorumlusu, planlama sorumlusu, depo şefi ve üretim şefi sorumluluk merkezlerinde bina amortismanı ve demirbaşlar amortismanı giderleri oluşmaktadır. Tesis makine ve cihazın bulunduğu montaj sorumlusu, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu

sorumluluk merkezlerinde tesis makine ve cihazlar amortismanı gideri oluşmaktadır. İşletmeye ait taşıtın bulunduğu fason sorumlusu, sevkiyat sorumlusu ve üretim şefi sorumluluk merkezlerinde taşıt amortisman giderleri oluşmaktadır. Oluşan tüm amortisman giderleri genel müdürün kontrol edebileceği giderdendir. Çünkü üretim bölümü sorumluluk merkezi yöneticileri, maddi duran varlık satın alınması veya kiralanması kararlarında yetkili değildirler. Bu giderleri etkileme gücüne sahip değildirler.

İşletmenin üretim bölümlerinde oluşan giderlerin hangi sorumluluk merkezlerinde oluştuğu ve bu giderleri kontrol edebilen yöneticilerin kimler olduğu belirlendikten sonra örnek bir alt hesap kodlama sistemi Şekil 14’de gösterilmiştir.

Şekil 14: Alt Hesap Kodlama Sistemi

Ana Hesap Kodu	Gider	Giderin Oluştuğu Sorumluluk Merkezi Kodu	Gideri Kontrol Edebilen Yönetici
730	.603	.32	.80
Genel Üretim Giderleri	Taşıtlar Amortismanı	Fason Sorumlusu Sorumluluk Merkezi	Genel Müdür

Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

Şekil 14’de örnek olarak fason sorumlusunun kullandığı taşıtın amortisman giderinin kaydedileceği hesabın kodu verilmiştir. 730.603.32.80 kodlu hesap; fason sorumlusu sorumluluk merkezinde oluşan, genel müdürün kontrol edebildiği taşıt amortismanları genel üretim giderini ifade etmektedir. Bu kodlama sisteminde dikkat edilmesi gereken bir husus da bir gider “A” yöneticisi tarafından kontrol edilebilen bir gider ise “A” yöneticisinin bağlı olduğu üstleri için de kontrol edilebilen bir giderdir. Bu nedenle işletmede örneğin depo şefinin kontrol edebileceği giderler, kendisine bağlı çalışan fason sorumlusu ve sevkiyat sorumlusunun kontrol edebileceği giderleri de kapsayacaktır.

Üretim bölümlerinde yapılan uygulamada 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri hesabının alt hesapları için kullanılabilen örnek kodlama sistemi Şekil 15’de sunulmuştur.

Şekil 15: 710 Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabının Örnek Alt Hesap Kodlaması

710 DİREKT İLK MADDE VE MALZEME GİDERLERİ
710.010 "A" DİREKT İLK MADDESİ
710.010.11 ENJEKSİYON SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.010.11.11 ENJEKSİYON SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER
710.011 "B" DİREKT İLK MADDESİ
710.011.11 ENJEKSİYON SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.011.11.11 ENJEKSİYON SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER
710.011.12 METAL SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.011.12.12 METAL SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER
710.012 "C" DİREKT İLK MADDESİ
710.012.12 METAL SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.012.12.12 METAL SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER
710.013 "D" DİREKT YARDIMCI MADDESİ
710.013.10 MONTAJ SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.013.10.10 MONTAJ SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER
710.014 "E" DİREKT YARDIMCI MADDESİ
710.014.13 KOMBİNASYON SORUMLUSU SORUMLULUK MERKEZİNDE OLUŞAN GİDER
710.014.13.13 KOMBİNASYON SORUMLUSUNUN KONTROL EDEBİLDİĞİ GİDER

Kaynak: Şekil tarafımızca hazırlanmıştır.

3.9. İşletmenin Üretim Bölümü Sorumluluk Raporları

İşletmede çalışan yöneticilerin performans değerlemesi yönettikleri sorumluluk merkezinin türüne göre değişiklik gösterecektir. Gider merkezlerinde yöneticiler, kontrol edebildikleri giderleri ne kadar minimize edebilirlerse o kadar yüksek performans göstermiş olacaktır. Aynı zamanda yöneticiler kendi sorumluluk merkezlerinde oluşan fakat kendilerinin kontrol edemedikleri giderleri de görebileceklerdir. Bu yöneticilere sorumluluk merkezlerini daha iyi analiz edebilme fırsatı verecektir.

Yukarıda işletmenin üretim bölümlerinde oluşan giderlerin neler olduğu, bu giderlerin hangi sorumluluk merkezlerinde meydana geldiği ve hangi sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından kontrol edilebildikleri tespit edilmiştir. Yapılan bu tespitler her bir sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumluluk raporunda aşağıdaki gibi yer alacaktır.

Sorumluluk merkezlerinde oluşan giderler kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen giderler olarak ayrıldıktan sonra sorumluluk raporları hazırlanabilecektir. Sorumluluk raporlarının içerikleri ile ilgili iki farklı görüş mevcuttur. İlk görüşe göre her yöneticinin raporunda kendi kontrol edebileceği giderlerin raporlanması, ikinci görüşe göre ise kontrol edebileceği giderlerin yanı sıra sorumluluk merkezinde oluşan kontrol edemeyeceği giderlerin de raporlanmasıdır. Çalışmada önerilen sorumluluk raporlarında ikinci görüş benimsenmiş, yöneticilerin kontrol edebildikleri giderlerin yanı sıra sorumluluk merkezlerinde oluşan kontrol edemeyecekleri giderlerin de sorumluluk raporlarında bulunması tercih edilmiştir. Yöneticiler kontrol edemedikleri giderlerden sorumlu tutulmadan, sorumluluk merkezlerinde oluşan kontrol edemedikleri giderler hakkında kendilerine bilgi verilmiş olacaktır.

Sorumluluk raporları öncelikle alt kademe yöneticiler için hazırlanmalıdır çünkü üst kademe yöneticisinin raporunun hazırlanabilmesi için alt kademe yöneticisinin raporundan gelecek özet bilgilere ihtiyaç vardır. Bu nedenle öncelikle sevkiyat ve fason sorumlusu için örnek bir sorumluluk raporu hazırlanmış, daha sonra depo şefi, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, montaj sorumlusu, bakım sorumlusu ve planlama sorumlusu için örnek sorumluluk raporları hazırlanmıştır. Bu yöneticilerin raporlarındaki bilgiler de özetlenerek son olarak üretim şefi için örnek bir sorumluluk raporu hazırlanmıştır.

Şekil 16: Sevkiyat Sorumlusu Sorumluluk Raporu

SEVKİYAT SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	X	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	X	x
Taşıt Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	X	x
Taşıt Akaryakıt Giderleri	x	X	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	X	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	A1	A2	A3
Endirekt Esas Ücretler	x	X	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	X	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	X	x
Fazla Çalışma Zamları	x	X	x
Kıdem Tazminatları	x	X	x
İhbar Tazminatları	x	X	x
İkramiyeler	x	X	x
Yemek Giderleri	x	X	x
Taşıt Araçları Sigorta Giderleri	x	X	x
Taşıtlar Amortismanı	x	X	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	A4	A5	A6
Toplam Giderler	A1+A4	A2+A5	A3+A6

Şekil 16’da sevkiyat sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “A1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı

“A4” olarak gerçekleşmiştir. Sevkiyat sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan depo şefinin raporuna aktarılacaktır.

Şekil 17: Fason Sorumlusu Sorumluluk Raporu

FASON SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	X	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	X	x
Taşıt Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	X	x
Taşıt Akaryakıt Giderleri	x	X	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	X	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	B1	B2	B3
Endirekt Esas Ücretler	x	X	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	X	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	X	x
Fazla Çalışma Zamları	x	X	x
Kıdem Tazminatları	x	X	x
İhbar Tazminatları	x	X	x
İkramiyeler	x	X	x
Yemek Giderleri	x	X	X
Taşıt Araçları Sigorta Giderleri	x	X	X
Taşıtlar Amortismanı	x	X	X
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	B4	B5	B6
Toplam Giderler	B1+B4	B2+B5	B3+B6

Şekil 17’de fason sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “B1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “B4” olarak gerçekleşmiştir. Fason sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan depo şefinin raporuna aktarılacaktır.

Şekil 18: Depo Şefi Sorumluluk Raporu

DEPO ŞEFİ RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
Endirekt İşletme Malzemesi	x	X	X
Endirekt Esas Ücretler	x	X	X
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	X	X
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	X	X
Personel Kıyafet Giderleri	x	X	X
Elektrik Giderleri	x	X	X
Su Giderleri	x	X	X
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	X	X
Nakliye Giderleri	x	X	X
Diğer Çeşitli Giderler	x	X	X
Sevkiyat Sorumlusunun Giderleri	A1	A2	A3
Fason Sorumlusunun Giderleri	B1	B2	B3
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	C1	C2	C3
Endirekt Esas Ücretler	x	X	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	X	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	X	x

Fazla Çalışma Zamları	x	X	x
Kıdem Tazminatları	x	X	x
İhbar Tazminatları	x	X	x
İkramiyeler	x	X	x
Yemek Giderleri	x	X	x
Binalar Amortismanı	x	X	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	X	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	C4	C5	C6
Toplam Giderler	C1+C4	C2+C5	C3+C6

Şekil 18’de depo şefi için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “C1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “C4” olarak gerçekleşmiştir. Depo şefinin kontrol edilebildiği giderler içerisinde sevkiyat sorumlusu ve fason sorumlusunun kontrol edebildikleri giderlerin yanı sıra sevkiyat ve fason sorumlularına ait sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkan ve fakat bu yöneticiler tarafından kontrol edilemeyen çeşitli giderler de yer almıştır. Örneğin fason sorumlusu ve sevkiyat sorumlusuna ödenen ücretler. Depo şefinin sorumluluk raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin raporuna aktarılacaktır.

Şekil 19: Enjeksiyon Sorumlusu Sorumluluk Raporu

ENJEKSİYON SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“A” Direkt İlk Maddesi	x	x	x
“B” Direkt İlk Maddesi	x	x	x
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Direkt Esas Ücretler	x	x	x

Direkt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Direkt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Makine, Tesis ve Cihazlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	D1	D2	D3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	X
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	X
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	D4	D5	D6
Toplam Giderler	D1+D4	D2+D5	D3+D6

Şekil 19’da enjeksiyon sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “D1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “D4” olarak gerçekleşmiştir. Enjeksiyon sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin raporuna aktarılacaktır.

Şekil 20: Metal Sorumlusu Sorumluluk Raporu

METAL SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“B” Direkt İlk Maddesi	x	x	x
“C” Direkt İlk Maddesi	x	x	x
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Direkt Esas Ücretler	x	x	x
Direkt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Direkt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Makine, Tesis ve Cihazlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	E1	E2	E3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x

Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	E4	E5	E6
Toplam Giderler	E1+E4	E2+E5	E3+E6

Şekil 20’de metal sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “E1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “E4” olarak gerçekleşmiştir. Metal sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Şekil 21: Kombinasyon Sorumlusu Sorumluluk Raporu

KOMBİNASYON SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“E” Direkt Yardımcı Maddesi	x	x	x
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Direkt Esas Ücretler	x	x	x
Direkt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Direkt Yasal İşveren Payları	x	x	x

Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Makine, Tesis ve Cihazlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	F1	F2	F3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	F4	F5	F6
Toplam Giderler	F1+F4	F2+F5	F3+F5

Şekil 21’de kombinasyon sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “F1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı

“F4” olarak gerçekleşmiştir. Kombinasyon sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Şekil 22: Montaj Sorumlusu Sorumluluk Raporu

MONTAJ SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“D” Direkt Yardımcı Maddesi	x	x	x
“F” Endirekt Yardımcı Maddesi			
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Direkt Esas Ücretler	x	x	x
Direkt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Direkt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Makine, Tesis ve Cihazlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Makine, Teçhizat Kiralama Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	G1	G2	G3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x

Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Tesis, Makine ve Cihazlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	G4	G5	G6
Toplam Giderler	G1+G4	G2+G5	G3+G6

Şekil 22’de montaj sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “G1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “G4” olarak gerçekleşmiştir. Montaj sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Şekil 23: Planlama Sorumlusu Sorumluluk Raporu

PLANLAMA SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Posta ve Kargo Giderleri	x	x	x
Matbu Evrak ve Matbaa Giderleri	x	x	x

Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	H1	H2	H3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	H4	H5	H6
Toplam Giderler	H1+H4	H2+H5	H3+H6

Şekil 23’de planlama sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “H1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “H4” olarak gerçekleşmiştir. Planlama sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Şekil 24: Bakım Sorumlusu Sorumluluk Raporu

BAKIM SORUMLUSU RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x

“H” Bakım Onarım Malzemesi	x	x	x
“J” Bakım Onarım Malzemesi	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	J1	J2	J3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	J4	J5	J6
Toplam Giderler	J1+J4	J2+J5	J3+J6

Şekil 24’de bakım sorumlusu için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “J1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı

“J4” olarak gerçekleşmiştir. Bakım sorumlusunun raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan üretim şefinin sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Şekil 25: Üretim Şefi Sorumluluk Raporu

ÜRETİM ŞEFİ RAPORU

GİDERLER	GERÇEK TUTAR	BÜTÇE	SAPMA - İstenen (İstenmeyen)
“G” Endirekt İşletme Malzemesi	x	x	x
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Fazla Çalışma Zamları	x	x	x
Personel Kıyafet Giderleri	x	x	x
Elektrik Giderleri	x	x	x
Su Giderleri	x	x	x
Demirbaşlar Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Posta ve Kargo Giderleri	x	x	x
Taşıt Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	x	x	x
Fason Üretim İşleri Ücretleri	x	x	x
Taşıt Akaryakıt Giderleri	x	x	x
Matbu Evrak ve Matbaa Giderleri	x	x	x
Diğer Çeşitli Giderler	x	x	x
Depo Şefinin Giderleri	C1	C2	C3
Enjeksiyon Sorumlusunun Giderleri	D1	D2	D3
Metal Sorumlusunun Giderleri	E1	E2	E3

Kombinasyon Sorumlusunun Giderleri	F1	F2	F3
Montaj Sorumlusunun Giderleri	G1	G2	G3
Planlama Sorumlusunun Giderleri	H1	H2	H3
Bakım Sorumlusunun Giderleri	J1	J2	J3
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	K1	K2	K3
Endirekt Esas Ücretler	x	x	x
Endirekt Fazla Çalışma Ücretleri	x	x	x
Endirekt Yasal İşveren Payları	x	x	x
Kıdem Tazminatları	x	x	x
İhbar Tazminatları	x	x	x
İkramiyeler	x	x	x
Yemek Giderleri	x	x	x
Binalar Amortismanı	x	x	x
Demirbaşlar Amortismanı	x	x	x
Taşıt Araçları Sigorta Giderleri	x	x	x
Taşıtlar Amortismanı	x	x	x
Kontrol Edilemeyen Giderler Toplamı	K4	K5	K6
Toplam Giderler	J1+J4	J2+J5	J3+J6

Şekil 25’de üretim şefi için düzenlenen sorumluluk raporunda kontrol edilebilen giderler toplamı “K1” olarak gerçekleşmiş, kontrol edilemeyen giderler toplamı “K4” olarak gerçekleşmiştir. Üretim şefinin giderleri arasında kendisine bağlı çalışan depo şefi, enjeksiyon sorumlusu, metal sorumlusu, kombinasyon sorumlusu, montaj sorumlusu, bakım sorumlusu ve planlama sorumlusunun raporlarındaki bilgiler özet olarak yer

almıştır. Üretim şefinin raporundaki bilgiler özet olarak bir üst yönetici olan genel müdürün sorumluluk raporuna aktarılacaktır.

Tezin uygulama bölümünde öncelikle işletmenin tanıtımı yapılmış ve faaliyetleri açıklanmıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin ön koşullarından merkezkaç yönetim anlayışının işletmede ne derecede hakim olduğu araştırılmıştır. Merkezkaç yönetim anlayışının işletmede hakim olduğu kanısına varıldıktan sonra işletmenin organizasyon şeması sunulmuştur. Sorumluluk muhasebesi sistemi organizasyon şeması ile yakından ilişkilidir. Bu nedenle işletmenin organizasyon şemasında zamanla ortaya çıkan değişiklikler tespit edilmiş ve bu değişiklikler göz önüne alınarak şema güncellenmiştir. Üst yönetimin desteği alınarak çalışanlar için yeni olan bu sistem ile ilgili oluşabilecek çekinceler giderilmeye çalışılmış ve sistemin tasarlanması için çalışanlardan destek alınmıştır. Sonrasında güncel organizasyon şemasına dayanarak üretim bölümü yöneticilerinin var olan yetki ve sorumluluk tanımları incelenmiş işletmede yapılan iş analizi ile bu tanımlarda da bazı güncellemeler yapılmıştır. Organizasyon şeması ve yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının güncellenmesinin ardından üretim bölümünde yer alan sorumluluk merkezleri belirlenmiştir. Üretim bölümü yöneticileri ve muhasebe bölümü yöneticileri ile yapılan görüşmelerde işletmede oluşan giderler detaylı bir şekilde incelenmiş, giderlerin sorumluluk merkezlerine nasıl dağıldığı, bu gider merkezleri yöneticileri tarafından kontrol edilip edilemedikleri tespit edilmiştir. İşletmenin muhasebe hesap planı, hesapların kodlama sistemi ve alt hesaplarda gerekli değişiklikler yapılarak sorumluluk muhasebesi sistemine uygun hale getirilmiştir. Tüm bu işlemlerden sonra alt kademe yöneticilerden başlayarak sorumluluk merkezinde oluşan giderler kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen (bir başka ifade ile başkaları tarafından kontrol edilebilen) olarak ayrılıp sorumluluk raporları hazırlanmıştır.

SONUÇ

Günümüzde işletmelerin giderek daha büyük ölçeklere ulaşması ve faaliyetlerinin çeşitlenmesi bu işletmelerin kontrolünün ve denetiminin zorlaşmasına sebep olmaktadır. İşletmelerin daha büyük ölçeklere ulaşmasının getirdiği bir gereklilik olarak işletmelerde merkezkaç yönetim anlayışı daha yaygın bir şekilde hakim olmaya başlamıştır. Merkezkaç yönetim anlayışına sahip işletmelerin etkin bir şekilde gider kontrolü yapabilmeleri için önerilen sistemlerden biri de sorumluluk muhasebesi sistemidir. Sorumluluk muhasebesi sistemi faaliyetlerini ve çalışanlarının performanslarını daha etkin bir şekilde kontrol etmek isteyen işletmeler için önerilebilecek etkili bir sistemdir.

Geleneksel muhasebe sistemleri işletmelerin faaliyet sonuçlarını çeşitli yöntemlerle elde etmektedir. Fakat faaliyet sonuçları işletmedeki sorumluluk merkezleri ve faaliyetleri kontrol edebilen yöneticiler bazında izlenmemektedir. Dolayısı ile beklenen sonuçlardan sapmaların hangi sorumluluk merkezlerinde kimlerin sorumluluğu altında ortaya çıktığının tespiti yapılamamaktadır. İşletmede beklenenden düşük gerçekleşen performansların hızlı bir şekilde tespit edilip istenen seviyeye ulaştırılması aynı zamanda yüksek performansların da tespit edilerek olumlu sonuca katkı sağlayan kişilerin ödüllendirilmesi, işletmenin başarısı ve çalışanların motivasyonu açısından önemlidir.

Uygulama yapılan işletmenin maliyet muhasebesi uygulamalarında giderler türlerine göre toplam olarak tespit edilmekte fakat bu giderlerin sorumluluk merkezleri arasında nasıl dağıldığı bilinmemektedir. Faaliyetlerde meydana gelebilecek aksaklıklar, çalışanların düşük performansları genel olarak işletmede faaliyetlere en yakın yöneticiler tarafından bizzat takip edilmeye çalışılmakta fakat bu aksaklıkların ne tutarda maliyete sebep oldukları hesap edilememektedir. Ayrıca oluşan düşük performanslar hakkında üst yönetime düzenli bir bilgi akışı sağlanamamaktadır.

İşletmenin çalışanlarının performansları ile ilgili bilgilerin özetlenerek üst yönetim kademelerine iletilmesi, üst yönetimin işletmeyi daha iyi analiz edebilmesi ve gelecek ile ilgili daha doğru stratejik kararlar alabilmesi için önem arz etmektedir. Ayrıca çalışanların performanslarının üst yönetim kademeleri tarafından bilinmesi işletmedeki sorunlu noktaların desteklenerek daha yüksek verim elde edilmesini sağlayabilir. Sorumluluk

muhasbesi sistemi bu bilgilerin hızlı ve doğru bir şekilde üst yöneticilere iletilmesini sağlayacaktır.

Sorumluluk raporları her bir yöneticinin hedeflenen performansa ne derecede ulaştığını gösterecek şekilde bütçelenen ve gerçekleşen rakamların karşılaştırılmasına imkân verecek şekilde tasarlanmıştır. Raporlar belli periyotlarda tekrar hazırlandıkça çalışanların geriye dönük performanslarının karşılaştırılabilmesi ve gelişimlerinin izlenebilmesi mümkün olacaktır.

Sorumluluk raporları işletmedeki olumsuz sapmaların hızlıca tespit edilmesini ve olumsuz sapmaların yaşandığı sorumluluk merkezi yöneticilerine üst yönetim tarafından destek verilmesini sağlayacaktır. Raporların amacı çalışanları cezalandırmak değil aksine yetersiz kaldıkları noktalarda çalışanların desteklenmeleridir. Uygulama yapılan işletmedeki hakim olan yönetim anlayışı da olumsuz performansların cezalandırılması değil düşük performans gösteren çalışanların desteklenmesi yönündedir. Hakim olan bu yönetim anlayışı çalışanların da hissettikleri ve memnun oldukları bir durumdur. Bu işletmenin çalışanlarının sorumluluk muhasbesi sistemini anlaması ve kabul etmesi de bu anlamda kolay olacaktır. Ayrıca giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak raporlanması ile çalışanların kontrol edemedikleri giderlerden sorumlu tutulmalarının önüne geçilecek ve morallerinin bozulması ve motivasyonlarının azalması engellenmiş olacaktır. Bu sistem çalışanlara faaliyetlerinin etkilerini doğru bir şekilde görebilmeleri fırsatını verecek ve motivasyonlarını artıracaktır.

Sorumluluk muhasbesi sisteminin işletmede tasarımı yapılırken işletmenin organizasyon şeması, yöneticilerin yetki ve sorumlulukları da detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu incelemeler neticesinde bazı güncellemelerin yapılması gerektiği tespit edilmiştir. Yapılan güncellemeler ile yöneticilerin yetki ve sorumlulukları içerisinde karmaşaya sebep olabilecek durumlar ortadan kaldırılmış, organizasyon şemasının işletmenin gerçekte var olan örgütlenme biçimini göstermesi sağlanmış olacaktır.

İşletmede oluşan giderler geleneksel muhasebe yöntemleri ile defter-i kebir ana hesaplarında toplanmıştır. Bu gider hesapları işletmede hangi giderlerin oluştuğunu göstermektedir. Fakat giderlerin sorumluluk merkezleri arasında nasıl dağıldığı ve ilgili sorumluluk merkezi yöneticisinin bu gideri kontrol edip edemeyeceği bilinmemektedir.

Sorumluluk muhasebesi sistemi ile ana hesaplarda toplanan giderler sorumluluk merkezlerine dağıtılmış ve hangi yöneticinin kontrolü altında olduğu tespit edilmiş olacaktır. Tüm bu süreç tasarlanırken yöneticilerin aktif katılımı sağlanırsa, bu kişilerin belirlenecek hedefleri benimsemeleri ve bu hedeflere ulaşmak için motive olmaları sağlanabilecektir.

İşletme, sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporları aracılığı ile yönetimin etkinliğini artırabilecek ve etkin bir maliyet kontrolü sağlayabilecektir. Sorumluluk raporlarının işaret ettiği noktalara gerekli desteğin sağlanması ve tespit edilen aksaklıkların önlenmesi için gerekli tedbirlerin alınması işletmenin başarıya ulaşmasında önemli rol oynayacaktır.

Çalışmada önerilen sorumluluk raporlarında yalnız tutar bilgilerinin yazılabileceği alanlar mevcuttur. Gerekli durumlarda tutar bilgilerinin yanı sıra raporlarda miktar bilgilerinin ve raporlardaki bilgilerin anlaşılmasını kolaylaştıracak grafiklerin yer alması daha doğru bir değerlendirmeye imkân verebilecektir. Ayrıca hazırlanan her raporun sonunda raporu hazırlayanın bir yorumu bulunması da faydalı olacaktır.

Çalışma, merkezkaç yönetim anlayışına sahip işletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin tasarım sürecini göstermesi bakımından uygulayıcılar için bir örnek teşkil edebilecektir.

KAYNAKLAR

- ADELSTEIN Michael E., **Contemporary Business Writing**, First Edition, Random House, Newyork, 1971.
- AKDOĞAN Nalan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Muhasebe Uygulamaları**, Yenilenmiş 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.
- AKGEYİK Tekin, et al., **İnsan Kaynakları Yönetimi**, Yenilenmiş 2. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2011.
- ANDERSON Chester Reed, Alta Gwinn SAUNDERS, Francis William Weeks, **Business Reports, Investigation and Presentation**, Third Edition, McGraw Hill, New York, 1957.
- ARIKAN Türkan, “İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması Sorumluluk Raporları”, XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Ekim 1976, **1976 Türkiye’inde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları (Bildiriler Yorumlar)**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.6.
- ARIKAN Türkan, **İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, İstanbul Matbaası, İstanbul 1978.
- ARSLAN Mihriban COŞKUN, Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Tokat, 2006.
- AŞKUN İnal Cem, Bülent TOKAT, **İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2010.
- AYDIN Hamdi, Menkul Kıymet Yatırımları Açısından Sermaye Piyasası Kanunu’na Göre Yayınlanan Finansal Tablo ve Raporların Yeterliliği, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa, 1984.
- BHIMANI Alnoor, Charles T. HORNGREN, Srikant M. DATAR, George FOSTER, **Management and Cost Accounting**, Fourth Edition, Prentice Hall, Italy 2008.
- BLOCHER Edward J., David E. STOUT, Gary COKINS, **Cost Management, A Strategic Emphasis**, Fifth Edition, McGraw Hill, Singapore 2010.
- BROWN Leland, **Effective Business Report Writing**, Third Edition, USA, 1973.
- BURSAL Nasuhi, Yücel ERCAN, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 8.Basım, İstanbul, 2000.
- BÜYÜKMİRZA H. Kamil, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2009.

- CARTER William K., **Cost Accounting**, 14th Edition, Cengage Learning, USA, 2009.
- CERAN Yunus, “Çokuluslu Şirketlerde Transfer Fiyatlama ve Pazara Dayalı Hedef Maliyete Göre Fiyatlama İlişkisi”, **SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, Yıl:7 Sayı:14.
- DİNÇER Ömer, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**, 8. Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul, 2007.
- DOWD Joe E., “Effect Of Product Mix And Techology On Responsibility Accounting, Account Proliferation And Product Unbundling In The Texas Utility Industry”, **Managerial Auditing Journal**, 16, 2001.
- DRURY Colin, **Management and Cost Accounting**, 7th Edition, RR Donelley, China 2008.
- EREN Erol, **Yönetim ve Organizasyon**, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., İstanbul, 1996.
- FERRARA William L., “Responsibility Accounting A Basic Control Concept, National Association of Accountants”, **NAA Bulletin** (pre-1986); Sep 1964; 46, 1.
- GÖKTÜRK İbrahim Emre, Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Siteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Konya, 2012.
- GRIFFIN Michael P., **MBA Fundamentals, Accounting&Finance**, Kaplan Publishing, Newyork, 2009.
- HAFTACI Vasfi, **Yönetim Muhasebesi**, Umuttepe Yayınları, , Genişletilmiş 3. Baskı, İzmit, 2008.
- HILTON Ronald W., **Managerial Accounting, Creating Value in a Dynamic Business Environment**, Sixth Edition, McGraw.Hill, Newyork, 2000.
- HORNGREN Charles T., Srikant M. DATAR, George FOSTER, Madhaw RAJAN, Christopher ITTNER, **Cost Accounting – A Managerial Basis**, Thirteenth Edition, Pearson, Prentice Hall,New Jersey, 2009.
- HORNGREN Charles T., Walter T. HARRISON, M. Suzanne OLIVER, **Accounting**, Eight Edition, Prentice Hall, New Jersey 2009.
- <http://search.proquest.com/docview/224811189/13D114347ED60685453/18?accountid=17219>, What Is Responsibility Accounting?, **Business Quarterly** (pre-1986); Fall 1963; 28, 3 (27.03.2013).
- İLKİN İlkim Taç, Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Muğla, 2007.

- KAMU PERSONELİ SEÇME SINAVI, **Muhasebe Maliye**, Murat Yayınları, Ankara, 2012.
- KARAKAYA Mevlüt, **Maliyet Muhasebesi**, Geliştirilmiş 3. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2007.
- KAYGUSUZ Sait Yüksel, Şükrü DOKUR, **Maliyet Muhasebesi**, Dora Yayınları, Bursa, 2009.
- KAYGUSUZ Sait Yüksel, Şükrü DOKUR, "Transfer Fiyatlama Yöntemlerinin Değerlendirilmesi ve Faaliyet Tabanlı Transfer Fiyatlama Modeli", **Atatürk Üniversitesi İİBF Dergisi**, Cilt:19 Sayı:2, Eylül, 2005.
- KUTLU Şule, Entelektüel Sermayenin Hesaplanmasında Muhasebe Bilgi Sisteminin Katkısı: Katılım Bankalarında Bir Uygulama, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Isparta, 2008.
- Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik
http://www.kosgeb.gov.tr/UserFiles/File/kobi_tanimi.pdf, (05.06.2013).
- KÜÇÜKSAVAŞ Nihat, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 2. Baskı, Kare Yayınları, İstanbul, 2006.
- LANEN William N., Shannon W. ANDERSON, Michael W. Maher, **Fundamentals of Cost Accounting**, Second Edition, McGraw Hill, New York, 2008.
- LAZOL İbrahim, **Maliyet Muhasebesi**, 3. Baskı, Ekin Yayınları, 2008.
- MADISON Roland L., "Responsibility Accounting and Transfer Pricing: Approach With Caution", **Management Accounting** (pre-1986); Jan 1979; 60, 7.
- MEGEP (Mesleki Eğitim ve Öğretimin Güçlendirilmesi Projesi), **Raporlama**, Ankara 2008.
- MEIGS Robert F., Mary A. MEIGS, Mark BETTNER, Ray WHITTINGTON, **Accounting: The Basis For Business Decisions**, Tenth Edition, McGraw-Hill, USA, 1996.
- MILLER Elwoodl, **Responsibility Accounting And Performance Evaluations**, Van Nostrand Reinhold Ltd., New York, 1982.
- MİRZE S. Kadri, **İşletme**, Literatür Yayıncılık, İstanbul, 2010.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Maliye Bakanlığı, 26 Aralık 1992 Tarih 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- OCANSEY Evans O. N. D., John A. ENAHORO, "Determinant Controllability of Responsibility Accounting in Profit Planning", **Canadian Social Science**, Vol. 8, No. 6, 2012.

- ÖZKANLI Özlem, “Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama” **G.Ü. İİBF Dergisi**, 3, 2003.
- POROY Nergis, Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama, Uludağ Üniversitesi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2009.
- SABUNCUOĞLU Zeyyat, Tuncer TOKOL, **İşletme**, Ezgi Yayınları, Bursa, 2011.
- SARUHAN Şadi Can, Müge Leyla YILDIZ, **İnsan Kaynakları Yönetimi, Teori ve Uygulama**, Beta Yayınları, İstanbul, 2012.
- SEVİLENGÜL Orhan, **Genel Muhasebe**, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008.
- SEVİM Adnan, “Merkezkaç Faaliyetlerin Kontrolü”, Maliyet Muhasebesi 5. baskı Kitabında Bölüm, , **Anadolu Üniversitesi Yayını**, No1524, Eskişehir, Mayıs 2007, ss.353-358.
- ŞAKLAK Öznur, Yasemin BURAN, “Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Muhasebe Bilgi Sisteminin Önemi”, Ulusal Meslek Yüksek Okulları Öğrenci Sempozyumu, Düzce, 2010.
- ŞENCAN Hüner, **İşletmelerde Rapor Hazırlama ve Rapor Yazımı**, <http://www.eflatun.com.tr/makaleler/IsletmelerdeRaporHazirlamaveRaporYazimi.pdf>, (21.08.2013).
- TUTAR Hasan, Ferit AYYILDIZ, **Örnekleriyle Mesleki Yazışma ve Rapor Hazırlama Teknikleri**, 3. Gözden Geçirilmiş Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2008.
- TÜRK DİL KURUMU, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.52acaa2802eb61.89497550, (14.12.2013).
- USLU M. Selçuk, **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 188, Ankara, 1982.
- UTKU Burcu Demirel, **Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara, 2009.
- UYARGİL Cavide, et al., **İnsan Kaynakları Yönetimi**, 4. Baskı, İ.Ü. İşletme Fakültesi, İnsan Kaynakları Yönetimi ABD, Beta Yayınları, İstanbul, 2009.
- GÜCENME GENÇOĞLU Ümit, **Genel Muhasebe**, Alfa Aktüel, Bursa, 2010.
- YAKAR Nergis Nalan, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2004.

YÜKÇÜ Süleyman, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Genişletilmiş 4. Baskı,
Cem Ofset, İzmir, 1999.

ÖZGEÇMİŞ			
Adı, Soyadı	Halil İbrahim		ZENGİN
Doğum Yeri ve Yılı	Özalp		1988
Bildiği Yabancı Diller	İngilizce		
ve Düzeyi	İleri Düzey		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı		Kurum Adı
Lise	2000	2003	Özalp Çok Programlı Lisesi
Lisans	2003	2008	Hacettepe Üniversitesi – İİBF – İşletme Bölümü (İngilizce)
Yüksek Lisans	2009	-	Uludağ Üniversitesi – SBE – İşletme Anabilim Dalı - (2012-2013 Güz Dönemi Mendel Üniversitesi – Çek Cumhuriyeti)
Doktora			
Çalıştığı Kurum (lar)	Başlama - Ayrılma Yılı		Çalışılan Kurumun Adı
1.	2009	-	Yalova Üniversitesi
2.			
3.			
Üye Olduğu Bilimsel ve Mesleki Kuruluşlar			
Katıldığı Proje ve Toplantılar			
Yayımlar:			
Diğer:			
İletişim (e-posta):	hizengin@yalova.edu.tr		
	Tarih	.. / .. / 2014	
	İmza		
	Adı Soyadı	Halil İbrahim ZENGİN	