

STRATEJİK YÖNETİM MUHASEBESİ ÇERÇEVESİNDE YÖNETİM KONTROLÜ**MANAGEMENT CONTROL WITHIN THE FRAMEWORK OF STRATEGIC
MANAGEMENT ACCOUNTING****Öğr. Gör. İbrahim YAVUZ**

Dumlupınar Üniversitesi, Simav Meslek Yüksekokulu, ORCID: 0000-0002-2099-0625

Öğr. Gör. Ayşegül SÖZER

Celal Bayar Üniversitesi, Kırkağaç Meslek Yüksekokulu, ORCID: 0000-0001-7946-2643

Özet

Karmaşık bir hal alan işletme örgüt yapıları, küreselleşen dünyada günümüz yönetim ihtiyacını karşılayamaz bir hale gelmiştir. Bu durum işletmeleri faaliyetlerini alt bölümler halinde örgütlemeye itmiş, bu da sorumluluk merkezlerini gündeme getirmiştir. Bu çalışmada da stratejik yönetim muhasebesi çerçevesinde sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi, ihtiyacı karşılayabilecek şekilde ele alınmıştır. Bu amaçla öncelikle işletmelerde örgüt yapısına ve yönetim kontrolüne kısaca değinilmiş, sonrasında sorumluluk merkezleri ve başarı değerlemesi ele alınmıştır. Son olarak da sorumluluk merkezleri, geleneksel muhasebenin başarı değerlemedeki yetersizliklerine değinilmiş ve böylelikle yönetim kontrolüne bütüncül bir yaklaşım sergilenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Kontrolü, Sorumluluk Merkezleri, Başarı Değerlemesi.**Abstract**

Business organization structures, which have become complex, have become unable to meet today's management needs in the globalizing world. This situation pushed businesses to organize their activities into sub-divisions, which brought the responsibility centers to the agenda. In this study, success evaluation of responsibility centers within the framework of strategic management accounting is handled in a way to meet the needs. For this purpose, first of all, organizational structure and management control in enterprises were briefly mentioned, then responsibility centers and success evaluation were discussed. Finally, responsibility centers and the inadequacies of traditional accounting in valuation of success were mentioned, and thus a holistic approach to management control was adopted.

Keywords: Management Control, Responsibility Centers, Success Evaluation.**1.GİRİŞ**

Günümüz işletme yönetimi, küreselleşmenin de artmasıyla oldukça karmaşık bir yapıya bürünmüş, bu da işletmeleri küreselleşmenin ruhuna uygun organizasyon/örgüt yapıları tasarlamaya doğru teşvik etmiştir. Örgütler ya da organizasyonlar bir bütün olarak amaçlara ulaşma yolunda faaliyetlerini gerçekleştirmek için toplanmış kişiler olarak ifade edilebilmektedir. Örgüt, faaliyetlerin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayan bir çerçeve çizmektedir. Bu çerçeve içerisinde de işletmeler, işbölümüne gitmekte, faaliyetlerini sınıflandırmakta ve sorumluluk merkezleri oluşturmaktadırlar. İşletme faaliyetleri, faaliyet türlerine ve niteliklerine ve de bölümlerine göre sınıflandırılırlar. Bu ihtiyaç aslında teknolojinin de gelişmesi ve küreselleşmeyle entegre olması nedeniyle tek bir merkezden

yürütülen faaliyetlerin zorlaşmasına neden olmuş, merkezkaç yönetim denilen, faaliyetlerin ve bunların kontrolünün tek bir merkezden değil, sorumluluk merkezleri aracılığıyla yapılmasının işletmeler açısından daha faydalı olacağı düşüncesi hakim olmaya başlamıştır.

İşletme faaliyetleri ve yönetimi arasındaki ayrım sorumluluk merkezlerini gündeme getirmiştir. Her bir sorumluluk merkezlerinin kontrol faaliyetleri; faaliyet kontrolü ve yönetim kontrolü olarak yapılır. Faaliyet kontrolü, orta kademe yöneticilerin ve alt kademede çalışanların faaliyetlerinin kontrol edilmesini dikkate alırken, yönetim kontrolü, faaliyetlerin maliyet kontrolünün etkinliğini sağlamayı ve işletmenin yönetiminden sorumlu olan yöneticilere bilgi vermek açısından, işletme içinde örgütlenmeye gidilmesi, çeşitli yönetim kademelerinin sorumluluk alanlarının belirlenmesini dikkate almaktadır.

İşletmeler, küresel rekabet stratejileri çerçevesinde faaliyetlerini alt bölümlere ayırmışlar, her bölümün kendi sorumluluk alanlarından değerlemeye tabi tutulduğu sorumluluk merkezleri oluşturmuşlardır. Sorumluluk merkezlerinin yöneticileri kendi alanlarındaki girdilerden, çıktılarından, bunların maliyet yönetiminden sorumludurlar. Sorumluluk merkezleri genel itibarıyla, maliyet, kâr, gelir ve yatırım merkezleri olarak sınıflandırılırlar.

Tüm bu sınıflandırmalar aslında “sorumluluk muhasebesi” çerçevesinde ele alınmaktadır. Sorumluluk muhasebesi ise performans ölçümünü esas almaktadır. Yani yukarıda sınıflandırıldığı gibi sorumluluk merkezlerinin yönetimi ve performanslarının ölçülerek başarı ya da başarısızlığının değerlendirilmesi sorumluluk muhasebesi uyarınca gerçekleştirilmektedir. Sorumluluk muhasebesinde tabiki de bu değerlendirme yapılırken finansal ölçümlerin yanında finansal olmayan ölçümler de dikkate alınmaktadır. Çünkü geleneksel muhasebe verilerinden yararlanılarak elde edilen raporlar her zaman gerçeği yansıtmayabilmektedir.

Bu çalışmada tüm bu etkenler dikkate alınarak stratejik yönetim muhasebesi çatısı altında sorumluluk merkezlerinin başarı değerlemesi, ihtiyacı karşılayabilecek şekilde ele alınmıştır. Bu amaçla öncelikle işletmelerde örgüt yapısına ve yönetim kontrolüne kısaca değinilmiş, sonrasında sorumluluk merkezleri ve başarı değerlemesi ele alınmıştır. Son olarak da sorumluluk merkezleri, geleneksel muhasebenin başarı değerlemedeki yetersizliklerine değinilmiş ve böylelikle yönetim kontrolüne bütüncül bir yaklaşım sergilenmiştir.

2.İŞLETMELERDE ÖRGÜT (ORGANİZASYON) YAPISI

İşletmeler yönetimde etkinlik sağlayabilmek için faaliyetlerinde alt birimlere ayrılmakta, her birimin başında da faaliyetlerden sorumlu yöneticiler bulunmaktadır. Bu birimlere sorumluluk merkezleri de denmektedir. Sorumluluk merkezleri kendi içerisinde maliyet merkezleri, kâr merkezleri, yatırım merkezleri ve gelir merkezleri olarak sınıflandırılabilir. Çalışmanın ana teması olan sorumluluk merkezlerine ve sorumluluk muhasebesine geçmeden önce işletmelerde örgütün ne olduğunun tanımlanması, faaliyetlerin gruplandırılmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

2.1.İşletmelerde Örgüt

Örgüt, bir ya da birden fazla amaca ulaşmak için bir araya gelmiş kişiler olarak tanımlanabilir. Örgütler bir üst ve birkaç asttan oluşan basit bir yapı olabileceği gibi büyük ve karmaşık bir yapı da olabilir. (Taner-Öncü, 2000: 115-116) Bu anlamda örgüt yapısı ise; sistemin, sistem içindeki işlerin, işletim sürecinin belirlenen hedeflere ulaşabilmek için uğraş gösteren insanlar ile gruplar arasındaki ilişkileri belirleyen bir çerçeve olarak

adlandırılabilir. Örgüt yapısı, bir bütün olarak karşımıza çıkan işletme görevlerinin daha iyi yerine getirilmesi ve koordine edilebilmesi için iş bölümü yapılmasına olanak sağlamakta, örgüt içi ilişkileri, sorumlulukları, karar verme yetkilerini açığa kavuşturur (Ahmady, vd. 2016: 456).

Büyük ve karmaşık bir yapıya sahip olan işletmelerin faaliyetlerinin gruplandırılması ve faaliyet alanlarının belirlenmesi gerekmektedir.

2.1.1.İşletme faaliyetlerin gruplandırılması

İşletmelerde faaliyetler; işlevsel (fonksiyonel) faaliyetler ve bölümsel (divisional) faaliyetler olarak sınıflandırılabilir. Bu faaliyetler kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilir.

2.1.1.1.İşlevsel gruplama

Bu tür gruplamada işletme faaliyetleri türlerine ve niteliklerine göre gruplandırılır. Bunlar üretim, pazarlama, personel, finans bölümleri olarak belirlenebilir.

İşlevsel gruplamada kontrol üst yöneticide olmaktadır. Koordinasyon merkezi üst yönetimdir. Alt basamaklarda fonksiyonlar ayrı bir merkezleşme yoluna gidebilmektedirler.

Bu gruplandırmanın en önemli yararı faaliyetlerde ayarlama yapma ve uzmanlaştırmayı kolaylaştırmasıdır. Faaliyetlerin genişleyip işletmenin büyümesiyle üretilen mamullerin farklılaşmasıyla karar vericilerin işleri de zorlaştırmakta, bu da bu tür gruplandırmanın sakıncalı yönünü göstermektedir.

2.1.1.2.Bölümsel gruplama

Faaliyetler ve hizmetlerin bölümlere göre oluşturulduğu gruptur. Her bölüm ana işletmeye bağlı bağımsız bir birim olabileceği gibi tüzel kişiliği olmaksızın bağımsız hareket etme yetkisi olan birim de olabilir (Taner-Öncü, 2000: 116-118). Bir de merkezi ve merkezkaç yönetimden de söz edilebilmektedir. Yönetim ve faaliyet kontrolünden bahsetmeden önce merkezi yönetim ve merkezkaç yönetimden de bahsetmek yararlı olacaktır.

2.2.Merkezi ve Merkezkaç Yönetim

Teknolojik gelişme ve küreselleşmenin etkileriyle özellikle büyük işletmelerin tek bir merkezden (merkezi yönetim) yönetilmesi oldukça güçleşmiştir. Öyle ki işletmelerin büyümesi, küresel bir işletme haline gelmesi, işletme içindeki örgüt (organizasyon) yapısının da daha karmaşık hale gelmesine, bu da merkezkaç yani daha yerel bir yönetim anlayışına neden olmaktadır.

Merkezi yönetim, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında alınan kararların yanlış olması ihtimalini en aza indiren, kârların, kazançların maksimize edilebilmesi için yöneticilerin uzmanlık, tecrübe ve yetenek gibi özelliklerinden yararlanabilen ve bunları kontrol altına alabilen, işletmenin başarısız olduğunda da tüm işletmeyi sorumlu tutan bir yönetim anlayışıdır (Poroy, 2009: 61).

Merkezkaç yönetim ise; üst yönetimin sahip olduğu yetkilerin, alt düzeydeki yöneticilere doğru aktarımını sağlayan bir yaklaşımdır. Sahip olduğu bu özellik itibarıyla merkezkaç yönetim, tüm yönetim kademesinin performanslarının ölçülmesini, değerlendirilmesini gerektirmektedir. Bu şekilde işletmeler faaliyetlerini daha iyi yürütmek, performansların ölçümünü daha iyi yapabilmek için merkezkaç yönetim çerçevesinde sorumluluk merkezleri oluşturmaktadırlar (Memiş-Taniş, 2004: 15).

İşletmeler sorumluluk merkezleri anlayışıyla bölümlere ayrıldıklarında, yönetimin başarısı tek tek tespit edilebilecektir. Sorumluluk merkezlerinin faaliyetleri, kullandığı

kaynaklar üst yönetime sunulmakta, başarıları net bir şekilde değerlendirilebilmekte ve maliyet kontrolünün daha etkin olması sağlanmaktadır (Sunmuş 2002: 5). Merkezkaç Yönetim, risk açısından bakılacak olursa; işletme içerisinde yetki kademelerinin farklı kararlar almasına yardımcı olarak, risk çeşitlendirme aracı rolünü üstlenmekte, risklerin etkilerini sınırlandırmada yardımcı olabilmektedir (Arcuri-Dari-Mattiacci, 2008: 2).

Daha geniş bir perspektiften bakıldığında; işletmeler büyüdükçe faaliyetlerini gerçekleştirebilmesi ve yöneticilerin amaçlara uygun yürütme görevini yerine getirmesi oldukça zorlaşmaktadır. Başka bir deyişle; kontrol alanı genişledikçe, üst yönetim, astını kontrol etmede zorlanmakta, yetkilerini devretmek durumunda kalmaktadır. Böylece merkezkaç uygulamaya adım atılmaktadır.

Merkezi yönetimlerde karar alma mekanizması maksimum sınırlama ve minimum bağımsızlık, merkezkaç yönetimlerde ise minimum sınırlama ve maksimum bağımsızlık şeklinde yapılandırılmaktadır.

Merkezkaç yönetimin işletmelere sağladığı bazı yararlar aşağıdaki gibidir:

*Örgüt yapısında yönetilebilir bir birimin kurulması, karar alma ile ilgili bilgi ve problemlerden haber almayı kolaylaştırmayı ve yönetici düzeyinde kararların alınmasını kolaylaştırmaktadır.

*Yöneticiler karar alma süreçlerine aktif bir şekilde katılmakta, bu da onların hem moral durumları hem de görev doyumları üzerinde pozitif bir etki oluşturmaktadır.

*Üst yöneticiler günlük kararlar yerine stratejik planlamaya yönelik karar alma süreçlerine daha fazla zaman ayırabilirler.

*Başarısız bölümlerin başarılı bölümlere yük olmasının önüne geçilir.

Yöneticilerin kendi bölümünün yararına ancak örgütün zararına faaliyetlerde bulunması, bilgi toplama maliyetlerinin daha yüksek olabilmesi de bu tür yapılanmanın sakıncaları olarak gösterilebilir (Taner-Öncü, 2000: 122-125).

3.YÖNETİM KONTROLÜ (YÖNETSEL KONTROL)

Günümüzde işletmeler arasındaki rekabet, teknolojinin de gelişmesiyle oldukça önemli hale gelmiştir. Aynı tip ve nitelikte üretilen mamul ve hizmetler müşteriler nezdinde “değeri olmayan” karakteristikte olmakta, katma değerli, farklılaştırılmış, maliyeti düşük, müşterileri çekici kalitedeki mamul ve hizmetleri üreten işletmeler rakiplerinin bir adım önüne geçmektedir.

Kaliteli bir mamul ve hizmet üretimi de etkin bir “Başarı Değerleme” sürecini gerektirmektedir. İşletmeler yapmakta oldukları faaliyetlerini “Faaliyet Kontrolü” ve “Yönetim Kontrolü” ne tabi tutarak gerçekleştirmektedirler.

“Faaliyet Kontrolü, orta kademe yöneticilerin alt kademedeki çalışanların başarı değerlemesini; Yönetim Kontrolü, tepe yöneticilerin orta kademe yöneticilerin başarı değerlemesini anlatmak için kullanılan terimlerdir (Orhon Basık, 2012: 107).”

Tabi burada faaliyet-yönetim kontrolünden bahsederken, “kontrol” kavramına da değinmek gerekmektedir. Kontrol tek başına kullanıldığında “yön” anlamına da geldiğini söylemek mümkündür. Çoğul anlamda kullanıldığında ise ölçüm ve bilgi akla gelmektedir. Kontrol işletmenin asıl amacının gerçekleştirilmesi için yapılması gereken çalışmaları sağlarken, çoğul anlamda kullanılan kontrol kelimesi, hangi kontrol eyleminin yapılacağı ile ilgili yol gösteren işlev (fonksiyon) niteliği taşımaktadır. Örneğin; işletmenin maliyetleri

bütçesini aştığında kontrol işlevi hemen devreye girecek, düşük kaliteli malların işletmenin aşırı israfına doğru gittiğini belirtecek ve daha kaliteli mal alınması konusunda uyarıda bulunacaktır. Bununla birlikte bir işletme organizasyonunda birden fazla kontrol mekanizması vardır. Bu çalışmaya temel oluşturan yönetsel kontrol yani yönetim kontrolü; işletmenin yöneticilerini, çalışanlarını kontrol eden bir sistem olarak adlandırılmaktadır (Drury, 2018: 403-404).

Yönetim kontrolü, CIMA¹ (1996) tarafından; “Yönetim sürecindeki, örgütsel hedeflere ulaşıldığına ve prosedürlere uyulduğuna veya alternatif olarak uygun iyileştirici önlemlerin alındığına dair güvence istenen son aşama” olarak tanımlanmaktadır. Yönetim kontrolü sonuçlara, çalışanlara, eylemlere odaklanabilmektedir (Smith, 2007: 781).

Daha açık bir ifade ile ifade edilecek olursa, yönetim kontrolü, maliyet kontrolünün etkinliğini sağlamak ve işletmenin yönetiminden sorumlu olan yöneticilere bilgi vermek açısından, işletme içinde örgütlenmeye gidilmesi, çeşitli yönetim kademelerinin sorumluluk alanlarının belirlenmesidir (Poroy, 2009: 66). Bu da aslında sorumluluk merkezlerinin oluşturulması, performansların izlenmesi, iyileştirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmaktadır (Coşkun, 2006: 108). Sorumluluk merkezleri ileriki başlıklar altında daha detaylı ele alınacaktır.

3.1.Farklı Kontrol Mekanizmaları

Kontrol mekanizmalarını; davranışsal kontrol, personel-kültürel-sosyal kontroller ve sonuç ya da çıktı kontrolü olarak sınıflandırmak mümkündür.

3.1.1.Davranışsal kontrol

Davranışsal kontrol çalışanların işlerini yaparken, gerçekleştirdikleri eylemleri gözlemlemeyi hedefleyen kontrol mekanizmasıdır. Özellikle işlerin sebep-sonuç ilişkileri çerçevesinde yürütülen yerlerde kullanılmaları uygun görülmekte, eylemlerin doğru bir şekilde takip edilmesi sonuçların beklenen şekilde ortaya çıkmasını sağlamaktadır. Astların üstler tarafından izlenmesi, montaj hattında çalışanların süpervizörler (talimatları verenler, denetleyenler) tarafından izlenmesi örnek olarak verilebilir.

Davranışsal kontrol biçimleri arasında davranış kısıtlamaları, ön değerlendirmeler ve eylem sorumluluğu söz konusu olmaktadır. Davranış kısıtlamalarının amacı, çalışanların yapılmaması gereken eylemleri yapmasını önlemektir. Davranışsal kısıtlamalar; bilgi kaynaklarına erişimi kısıtlayan bilgisayar parolaları gibi fiziksel kısıtlamaları ve yöneticilerin yetki verebileceği sermaye harcamalarına tavan konulması gibi idari kısıtlamaları içermektedir.

Ön değerlendirmeler, bir işe girişmeden önce o işe girecek olan kişilerin iş planlarının kontrol edilmesi ve onaylanmasıdır. Örneğin; bina inşasına başlamadan önce planların belediye yetkilileri tarafından incelenmesi, yine bir öğrencinin teze başlamadan önce planlarının danışmanı tarafından incelenmesi ön değerlendirme ve onaylamaya girmektedir.

Eylem sorumluluğu ise; kabul edilebilir veya kabul edilemez eylemleri tanımlamayı, gözlemlemeyi ve cezalandırma sürecini içerir. Çalışanların uyması gereken kurallar, prosedürler, işletme davranış kuralları eylem sorumluluğunu içermektedir.

3.1.2.Personel-kültürel-sosyal kontrol

¹ Management accounting official terminology (Yönetim kontrolü resmi terminolojisi)

Sosyal ve kültürel kontroller işletmenin amaçlarına ulaşabilmek için gereken belirli normları ve davranış kalıplarını benimsemek için gerekli olan kişilerin işletmeye seçilmesini gerektirir. Örneğin; yönetim kademesine yükseltilecek personel, firmanın hedeflerine uygun şekilde çalışıyor, kurallara riayet ediyorsa, işletmenin diğer kontrol biçimlerine olan ihtiyacı azalacaktır. Yine personel kontrolleri çalışanların kendilerini kontrol etme eğilimlerini temel alarak, daha iyi iş yapmalarına yardımcı olmaktadır.

3.1.3.Sonuç (çıkıtı) kontrolü

Sonuç ya da çıkıtı kontrolü, işletme faaliyetlerinin sonuçları hakkında bilgi toplanmasını ve raporlanmasını içerir. Sonuç kontrollerinin en önemli avantajı, üst yönetimin istenen sonuçlara ulaşabilmek için gerekli olan araçlar hakkında bilgi sahibi olmaları veya astların eylemlerini doğrudan gözlemlemede yer almalarına gerek olmamalarıdır. İstenen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını tespit etmek için performans raporlarına bakılmaktadır. Yönetim kontrol sistemi de bir anlamda çıkıtı kontrolü olarak tanımlanmaktadır. Sonuç kontrolleri; performans önlemlerinin oluşturulması, performans hedeflerinin belirlenmesi, performans ölçümü ve ödül veya ceza verme aşamalarından oluşmaktadır.

Bunun dışında geri bildirim kontrolü de söz konusudur. Geri bildirim kontrolü, çıktıların yani sonuçların, olması gereken durumla karşılaştırılarak gerekli önlemlerin alınmasını içermektedir (Drury, 2018: 404-406).

4.İŞLETME FAALİYETLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİNDE SORUMLULUK MERKEZLERİ VE BAŞARI DEĞERLEMELERİ

Bir bütün olarak değerlendirildiğine işletmelerdeki bütün kademeler birer sorumluluk alanını temsil etmektedir. Ancak sorumluluk alanı sorumluluk merkezlerinden daha geniş bir anlamı ifade etmektedir (Uslu, 1982: 41). Söz gelimi, bir genel müdür işletmenin tüm yönetiminden sorumlu iken, onun sorumluluk merkezi genel müdürlük ofisidir.

Sorumluluk merkezleri, bir yöneticinin sorumlu olduğu, kaynakları ve girdileri en verimli bir şekilde kullanmakla sorumlu olan organizasyon birimleridir. Sorumluluk merkezlerinin türlerinin belirlenmesinde, çıktıların fiziksel olarak ölçülüp ölçülemediği, merkezkaç yönetimin derecesi belirleyici olmaktadır. Sorumluluk merkezlerinde hiyerarşik bir yapılanma söz konusu olmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin en önemli görevi, işletmenin amaçlarına bir bütün olarak ulaşmaktır. Bu amaçla da sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının ölçülmesi değerlendirilmesi de yönetim kontrolünün en önemli aşamasını oluşturmaktadır. Bu noktada yöneticilerin yetenekleri, gelecekle ilgili kararların tahmini, yöneticinin performansını geliştirmesi ile ilgili bilgi sağlanması ve ödül, terfi, atama gibi kriterler, sorumluluk merkezlerinin kârlılığının belirlenmesinde önemli olmaktadır. Sorumluluk merkezleri, işletmenin bölümlerinin finansal başarılarını ölçmek için yapılandırılan merkezlerdir. Ancak bunun dışında günümüz rekabet stratejileri açısından oldukça önemli hale gelen finansal olmayan değerlendirme etkenlerinin de dikkate alınması gerekir. Örneğin bir maliyet merkezi yöneticisinin başarısı yalnızca maliyeti kontrol etmesinde değil ürünün kalitesini artırma çabalarının da dikkate alınması gerekmektedir (Poroy, 2009: 67-68).

4.1.Sorumluluk Merkezleri ve Başarı Değerlemesi

Küreselleşme ve teknolojik gelişmeler işletmelerin faaliyet gösterdiği çevrenin oldukça karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. Bu nedenle işletmeler yönetimlerinde etkinliği

artırmak, sorunları kaynakta tespit edebilmek, sorunlu olan bölümleri birbirinden ayırt edebilmek için merkezi yönetimden merkezkaç yönetime doğru evrilmişler ve sorumluluk merkezleri oluşturmuşlardır.

Sorumluluk merkezlerini 4'e ayırmak mümkün olabilmektedir: Maliyet, kâr, kâr ve gelir merkezi (Drury, 2018: 409-410).

Tek tek sorumluluk merkezlerini açıklamadan önce sorumluluk merkezlerinin genel niteliklerini Tablo 1'deki ifade etmek mümkündür:

	Maliyet Merkezi	Gelir Merkezi	Kar Merkezi	Yatırım Merkezi
Yönetim tarafından kontrol edilebilen	Maliyetler	Gelir	Maliyetler ve gelir	Maliyetler, gelirler ve yatırım seviyesi
Yönetim tarafından kontrol edilmeyen	Gelirler ve yatırım seviyesi	Maliyetler ve yatırım seviyesi	Yatırım seviyesi	-
Değerlendirme sistemi	Fiyat değişimi	Satış fiyatı ve miktarı	Net gelir	Yatırım geri dönüş oranı
Örnek	Satın alma	Sözleşme	Tahsilat	Operasyon bölümü

Tablo 1: Sorumluluk Merkezleri ve Ayırt Edici Özellikleri

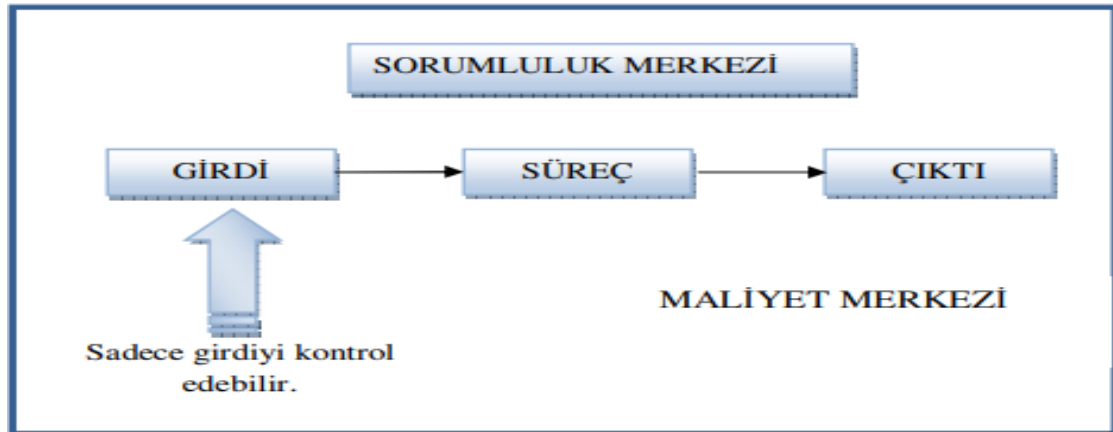
Kaynak: Poroy, 2009: 69.

4.1.1.Maliyet merkezi

Maliyet merkezi, yöneticisi tarafından maliyetlerin hesaplanabildiği ve kontrol edilebildiği merkezdir. Maliyet merkezlerinde yalnızca maliyetler kontrol edilebilmekte, gelirlere müdahale edilememektedir (Sikdar, 2009: 1).

Maliyet merkezi, yöneticilerin faaliyet gösterilen bölümle ilgili maliyetlerden sorumlu tutulduğu birimdir. Bu tür merkezde Şekil 1'de görüldüğü gibi yöneticiler sadece maliyetleri etkileyebilmektedir (Taner-Öncü, 2000: 126).

Şekil 1: Maliyet Merkezi



Kaynak: Poroy, 2009: 69.

Maliyet merkezinin özellikleri temel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Orhon Basık, 2012: 110-111):

-Maliyet merkezlerinin çıktıları net bir şekilde tanımlanabilir, her çıktı için kullanılan girdi miktarı belirlenebilir.

-Maliyet merkezlerinin yöneticileri sadece kendi alanındaki maliyetlerden sorumlu tutulmakta, verdiği kararlarla maliyetleri kontrol edebilmektedir.

-Yöneticiler sorumlu oldukları merkezin faaliyetlerinde meydana gelen dalgalanmalardan değil, sadece maliyetleri ne düzeyde kontrol edebildiklerinden sorumlu tutulur.

Maliyet merkezinde maliyetler, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak ayırmalıdır. Yöneticinin sorumlu olduğu maliyetler kontrol edilebilen maliyetler, sorumlu olmadığı maliyetler ise kontrol edilemeyen maliyetleri oluşturur. Örneğin işletmede çalışan işçilerin ücretleri toplu sözleşmeyle saptanıyorsa kontrol edilemeyen maliyet, amortisman giderlerinin uzun dönemde sabit varlıkların arttırılabilmesi veya azaltılabilmesi durumunda kontrol edilebilen maliyetten söz edilebilir (Taner-Öncü, 2000: 129-130).

Bir maliyet merkezinde mamulün maliyetini etkileyebilecek unsurlar; direkt hammadde ve malzeme, direkt işçilik, endirekt işçilik, amortisman ve sigorta maliyetleri olabilmektedir (Taner-Öncü, 2000: 132)

Maliyet merkezlerinde faaliyet döneminden önce bütçelenen standart maliyetler, faaliyetler gerçekleştikten sonra ortaya çıkan fiili maliyetler karşılaştırılarak başarılı olup olunmadığına karar verilir. Yöneticiler tüm süreçten almış oldukları kararlar itibariyle sorumludurlar.

Aşağıda maliyet merkezlerinde sapma analizi ile ilgili örnekler ayrı bir başlık altında ele alınmaktadır.

4.1.1.1.Maliyet merkezinde sapma analizi

Sapma analizinde standart fiyatlar ve miktarlar ile fiili fiyatlar ve miktarlar söz konusudur.

Gerçekleşen faaliyet sonucu oluşan fiili fiyat ve miktar, standartta saptanandan büyükse olumsuz sapma, küçükse olumlu sapma olarak tanımlanır.

Bu başlık altında maliyet merkezlerinde direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetlerindeki sapmalar ele alınacaktır.

4.1.1.1.1.Direkt hammadde sapması

Direkt hammadde sapması, fiyat ve miktar sapması olmak üzere hesaplanır.

Direkt hammadde fiyat sapması, mamulü üretmek için kullanılan hammaddeler için ödenen fiyatla, ödenmesi gereken (standartta göre) fiyat arasındaki farkı ölçmede kullanılır ve aşağıdaki gibi formüle edilir:

Direkt hammadde fiyat sapması= (Fiili (Gerçekleşen) Fiyat – Standart (Olması gereken) Fiyat) X Fiili Miktar= (FF – SF) X FM

Direkt hammadde miktar sapması ise mamulü üretmek için kullanılan miktar ile kullanılması gereken miktar arasındaki farkı ölçmede kullanılır ve aşağıdaki gibi formüle edilir:

Direkt hammadde miktar sapması= (Fiili Miktar – Standart Miktar) X Standart Fiyat= (FM – SM) X SF

4.1.1.1.2.Direkt işçilik sapması

Direkt işçilik sapması, gerçekleşen direkt işçilik maliyetleri ile bütçelenen direkt işçilik maliyetleri arasındaki farkı ölçmektedir. Direkt işçilik sapmasında ücret ve verim sapması yani süre sapması olmak üzere iki sapma hesaplanmaktadır (Taner-Öncü, 2000: 145)

Direkt işçilik ücret sapması, işçilere verilen süre karşısında göstermiş oldukları üretim performansı sonucunda ödenen ücret ile ödenmesi gereken ücret arasındaki farkı göstermekte ve aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{Direkt işçilik ücret sapması} = (\text{Fiili ücret} - \text{Standart ücret}) \times \text{Fiili Süre} = (FÜ - SÜ) \times FS$$

Direkt işçilik verim sapması ise mamulün üretilmesi için çalışılan süre ile çalışılması gereken süre arasındaki farklı ölçmekte ve aşağıdaki gibi formüle edilmektedir:

$$\text{Direkt işçilik verim (süre) sapması} = (\text{Fiili Süre} - \text{Standart Süre}) \times \text{Standart Ücret} = (FS - SS) \times SÜ$$

Yukarıda kısaca açıklanan direkt hammadde ve işçilik sapması ile ilgili genel uygulama ayrı bir başlık altında aşağıda verilmektedir.

4.1.1.1.3.Direkt hammadde-işçilik sapması ile ilgili uygulama² ve değerlendirilmesi

ABC Konfeksiyon AŞ'ne ait bilgiler aşağıdaki gibidir:

-Direkt hammadde miktar standardı	: 3 Metre/Pantolon
-Fiyat standardı	: 6 TL/Metre
-Direkt işçilik süre standardı	: 1 Saat/Pantolon
-Ücret Standardı	: 4 TL/Saat
-Bir yıllık pantolon üretimi	: 16,000 adet
-Dönem içinde kullanılan kumaş	: 50,000 metre
-Kullanılan kumaş için ödenen tutar	: 310,000 TL
-İşçilerin çalıştıkları süre	: 16,200 saat
-Çalışan işçilere ödenen ücret	: 63,180 TL

Yukarıdaki bilgilere göre işletmenin direkt hammadde ve işçilik sapma hesaplamaları aşağıdaki gibidir:

$$\text{Direkt hammadde fiyat sapması} = (FF - SF) \times FM$$

$$\text{Direkt hammadde fiyat sapması} = ((310,000/50,000) - 6) \times 50,000 = 10,000 \text{ TL (olumsuz sapma)}$$

$$\text{Direkt hammadde miktar sapması} = (FM - SM) \times SF$$

$$\text{Direkt hammadde miktar sapması} = (50,000 - (3 \times 16,000)) \times 6 = 12,000 \text{ TL (olumsuz sapma)}$$

$$\text{Toplam direkt hammadde sapması} = 10,000 + 12,000 = 22,000 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Yukarıda da görüldüğü gibi toplam 22,000 TL olumsuz direkt hammadde sapması tespit edilmiştir. Yani fiili direkt hammadde maliyeti olması gereken maliyetten 22,000 TL fazla çıkmıştır.

Örnekte fiili fiyatın standart fiyattan yüksek olduğu dolayısıyla olumsuz sapmanın meydana geldiği görülmektedir. Standart fiyatın üzerinde gerçekleşen fiili fiyat hammadde fiyatlarındaki artış gibi nedenlerden dolayı olabilir. Ancak fiyat sapmasının maliyet merkezinin

² Uygulama, Alican Dovletov'un Muhasebe kitabından alınan örneğe göre verilmektedir.

sorumluluğunda olduğunu söylemek pek mümkün değildir. Çünkü hammadde fiyatları piyasalarda arz ve talebe göre belirlenmektedir. İşletme yöneticilerinin hammadde fiyatları üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Yine de işletme yöneticileri en ucuz hammaddeyi temin etmek durumundadırlar. Maliyet merkezleri yöneticisinin asıl başarısı da bu noktada ortaya çıkmaktadır.

Miktar sapmasının sorumlusu maliyet merkezinin yöneticisi olmaktadır. Hammaddenin kalitesinin standartlardan farklı olması, makinaların arızalı olması nedeniyle hammaddenin daha fazla kullanılması, işçilerin verimsiz olması, miktar standartlarının zamanında değiştirilmemesi nedeniyle bölüm yöneticileri miktar sapmasının sorumlusu olarak görülebilirler (Taner-Öncü, 2000: 144-145).

Sonuç olarak; fiyat ve miktar sapmalarının ayrı bir şekilde raporlanması ve sapmalardan kimlerin sorumlu olduğunun sağlıklı bir şekilde belirlenmesi gerekir.

Direkt işçilik sapmaları da aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

Direkt işçilik ücret sapması= $(F\ddot{U} - S\ddot{U}) \times FS$

Direkt işçilik ücret sapması= $((63,180/16,200) - 4) \times 16,200 = 1620$ TL (olumlu sapma)

Direkt işçilik süre sapması= $(FS - SS) \times S\ddot{U}$

Direkt işçilik süre sapması= $(16,200 - (1 \times 16,000)) \times 4 = 800$ TL (olumsuz sapma)

Toplam direkt işçilik sapması= $-1620 + 800 = -820$ TL (olumlu sapma)

Yukarıda da görüldüğü gibi direkt işçilik ücret sapması olumlu sapma göstermiş yani fiili ücret standart ücretin altında gerçekleşmiştir. Direkt işçilik süre sapması ise olumsuz sapma göstermiş yani fiilen çalışılan süre standartlara göre çalışılması gereken süreden fazla gerçekleşmiştir. Toplam işçilik sapması 820 TL olumlu çıkmıştır. Örneğe göre bölüm yöneticilerinin sorumlu tutulmadığı ücret sapması olumlu sonuç verirken, bölüm yöneticilerinin sorumlu tutulabildiği süre sapmasında olumsuz sonuç vermiştir. Yine burada sorumlular alanlarına göre tespit edilmeli, her birim ortaya çıkan sonuçlara göre kendi sorumluluk alanından değerlemeye alınmalıdır.

Genel üretim giderleri sapması, fiili genel üretim giderleri ile standart genel üretim giderleri arasındaki farkı ifade etmektedir. Bu bölümde yer alan sorumluların sorumlu tutulacağı sapmalar bütçe yani harcama sapması ve verim sapmasıdır. Bütçe sapması, fiili genel üretim giderleri ile fiili faaliyet hacmine göre ayarlanmış genel üretim giderleri arasındaki farktır. Bu tür sapmalar fiyatların piyasada belirlenmesi nedeniyle yöneticilerin sorumluluğunda değildir. Verim sapması ise fiili faaliyet hacmine göre ayarlanmış bütçe ile standart bütçe arasındaki farkı ifade etmektedir. Verim sapmasının sorumlusu bölümün yöneticisi olmaktadır (Taner-Öncü, 2000: 149-150).

Bütçe ve verim sapmasının sorumlularının sağlıklı bir şekilde belirlenebilmesi için her iki bölüme ait raporların ayrı ayrı sunulması gerekmektedir.

4.1.2.Kâr merkezi

Kâr merkezi yöneticileri hem maliyetlerden hem de gelirlerden sorumlu tutulmaktadır (Barbee, 2009: 20). Kâr merkezleri, maliyet merkezlerinden daha geniş kapsamlı olup, maliyetlere ek olarak Şekil 2’de görüldüğü gibi gelirleri (çıktı) de içermektedir. Örneğin, oteller zincirindeki tek bir otel kâr merkezi olarak ele alınabilir (Kartal, vd. 2004: 362).

Şekil 2: Kâr Merkezi

Kaynak: Poroy, 2009: 72.

Kâr merkezlerinde yöneticilerin başarısı hedeflenen kâra ne ölçüde ulaşıldığına bakılarak değerlendirilir. Yönetici esas itibariyle hem maliyetlerin hem de gelirlerin sorumluluğunu taşıyorsa o merkez kâr merkezi olarak kabul edilir ve kârın bütün bileşenlerini içeren unsurlar üzerinde sorumluluğu var demektir.

Kâr merkezleri; kâr amaçlı merkezler olup, yöneticiler kârı etkileyen temel kararların verilmesinde etkin rol oynamaktadırlar. Yöneticiler elde edilen kâr nedeniyle üstlerine karşı sorumludurlar (Taner-Öncü, 2000: 159-160).

Yine bir işletme, örgüt ya da organizasyon kâr amacı gütmese dahi, yaptığı hizmetler karşılığında gelir elde ediyorsa, sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak kabul edilmektedir (Ebiçlioğlu-Kahraman, 2000: 203).

Kâr merkezi yöneticileri hem maliyetler hem de gelirler üzerinde kontrol yetkisine sahip olduklarından dolayı, bunlar üzerindeki sapmalardan da sorumlu tutulmaktadır. Bu sapmalar; satış hacmi sapması, satış karışımı sapması, fiyat sapması ve harcama sapmasıdır.

Satış hacmi sapması, standartlara göre belirlenen fiyattan satılan mamullerin gerçek hacmi ile sabit bütçe hacmi arasındaki farktır. Satış karışımı sapması ise birden fazla mamulün üretilmesi durumunda satılan mamullerin bileşiminde planlanan duruma göre ortaya çıkan farkı ifade eder.

Satış fiyatı farkı, mamullerin gerçek satış fiyatı ile ayarlanmış bütçe fiyatı arasındaki fark iken, harcama sapması maliyet merkezlerindeki tablolardan elde edilebilmektedirler (Taner-Öncü, 2000: 163-167).

4.1.3.Yatırım merkezi

Yatırım merkezi yöneticileri, hem maliyetlerden hem gelirlerden hem de yatırım kararlarından sorumlu tutulmakta, yetkilendirilmektedir (Şekil 3). Yöneticiler, yatırım merkezlerindeki performans önlemleri olarak gelirler, maliyetler ve varlıkların kullanımını yönetme sorumluluğunu üstlenmektedir. Yatırım merkezleri üst düzey yönetim özerkliğini temsil etmektedir (Drury, 2018: 411).

Şekil 3: Yatırım Merkezi



Kaynak: Poroy, 2009: 74.

Yatırım merkezlerinde başarı değerlemede kullanılan iki yöntem söz konusu olabilmektedir: Yatırım getirisi oranı ve artık gelir.

4.1.3.1. Yatırım getirisi oranı

Yatırım getirisi oranı yaygın olarak kullanılan ölçüttür ve aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\frac{\text{Kâr}}{\text{Yatırım}} = \frac{\text{Kâr}}{\text{Satışlar}} \times \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırım}}$$

Formülde görüldüğü gibi yatırım getirisi, elde edilen kârın yatırım tutarına oranı üzerinden hesaplanmaktadır. Aynı zamanda yatırımın kârlılığı, satış kârlılığının yatırımın geri dönme oranı ile çarpılması ile de bulunabilmektedir (Taner-Öncü, 2000: 169-170).

Örneğin bir işletmenin A bölümünün satışları 8 milyon TL, kârı 960 bin TL ve bölüme yapılan yatırım 4 milyon TL, B bölümünün satışları 9,6 milyon TL, kârı 668 bin TL ve yatırım tutarı 3,2 milyon TL olsun. Buna göre her iki bölümün yatırım kârlılığı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

$$\text{A bölümü} = \frac{960.000}{8.000.000} \times \frac{8.000.000}{4.000.000} = \%12 \times 2 = \%24$$

$$\text{B bölümü} = \frac{668.000}{9.600.000} \times \frac{9.600.000}{3.200.000} = \%8 \times 3 = \%24$$

Görüldüğü gibi her iki bölümün yatırım kârlılığı birbiri eşit çıkmaktadır. Ancak satışlar üzerinden elde edilen kâr A bölümünde daha yüksektir. Buna karşın B bölümünün yatırımların geri dönme oranı daha yüksektir.

Aradaki bu farklılık, işletmelerin uygulamış olduğu maliyet-satış-yatırım düzeylerinden kaynaklanmaktadır. İşletmeler yatırım kârlılığını artırmak için satışlarını artırabilir, maliyetlerini düşürebilir veya yatırım tutarını azaltabilir (Taner-Öncü, 2000: 172).

Örneğin; yatırım kârlılığını %30'a çıkarmak isteyen A bölümü, kâr marjı aynı kalmak şartıyla satışlarını 10 milyon TL'ye çıkarma hedefinde olacaktır. Ya da maliyetleri azaltma yoluyla yatırım kârlılığı azaltılmak isteniyorsa maliyetlerin 240,000 TL azaltılması durumunda bölümün kârı 1.2 milyon TL'ye yükselecek ve yatırım kârlılığı da %30 olacaktır. Yatırım tutarı

azaltılarak yatırım kârlılığının artırılması yoluna gidilmesi durumunda ise yatırım tutarının 3,2 milyon TL'ye indirilmesi gerekecektir.

4.1.3.2. Artık gelir

Artık gelir faaliyet kârından amaçlanan minimum verim oranına göre olması gereken kârın çıkarılması sonucu elde edilir ve aşağıdaki gibi hesaplanır:

Artık Gelir = Kâr – (Yatırım x Amaçlanan Yatırım Getirisi Oranı)

Örneğin, işletmenin A bölümünün faaliyet kârı 1.2 milyon TL, yatırım tutarı 6 milyon TL ve yatırım getirisi oranı %20 ve B bölümünün faaliyet kârı 9 milyon TL, yatırım tutarı 60 milyon TL ve yatırım getirisi oranı da %15 olsun. %10 ve %18 minimum getiri oranına göre artık gelir aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:

A bölümü (%10)= 1.200.000 – (6.000.000 x %10) = 600.000 TL

B bölümü (%10)= 9.000.000 – (60.000.000 x %10) = 3.000.000 TL

A bölümü (%18)= 1.200.000 – (6.000.000 x %18) = 1.080.000 TL

B bölümü (%18)= 9.000.000 – (60.000.000 x %18) = –1.800.000 TL

Yukarıda da görüldüğü gibi %10 minimum getiri oranı düzeyinde B bölümünün sağladığı artık geliri A bölümünün artık gelir düzeyinden daha yüksek çıkmakta ancak minimum getiri oranı %18'e çıktığında A bölümünün artık geliri B bölümüne göre pozitif yönlü çıkmaktadır. Bu da yatırım düzeyi ile ilgili olup, yatırım düzeyi sabit kalmasına rağmen minimum getiri oranı artınca yatırım üzerinden hesaplanan minimum kâr düzeyi arttığından artık gelir de azalmaktadır.

Artık gelir yöntemi mutlak rakamlarla ilgilenmektedir. Bu da yöneticilerin ve bir bütün olarak işletmenin kârını maksimize etmede yol gösterici nitelikte olmaktadır (Taner-Öncü, 2000: 175-176).

4.1.4. Gelir merkezi

Gelir merkezi yöneticileri, o bölüme düşen gelirlerin ölçüldüğü birimler olarak ifade edilmektedir. Üretilmiş olarak alınan mamullerin satış fiyatının belirlenmesi, pazarlanması faaliyetlerinin örgütlenmesi, satışı, dağıtımı gibi sorumluluklar gelir merkezinin alanına girmektedir (Poroy, 2009: 71). Gelir merkezi yöneticileri temelde satış gelirleri oluşturmaktan sorumlu olmaktadır. Örneğin, bölgesel satış yöneticilerinin bölgelerindeki satışlardan sorumlu olması gelir merkezine girmektedir (Drury, 2018: 410). Bir gelir merkezi yöneticisinin başarısı, hedeflenen gelir düzeyine ulaşıp ulaşılamamasına göre belirlenmektedir. Örneğin, pazarlama bölümü bir gelir merkezidir ve fiili satış tutarları veya miktarları pazarlama bölümünün başarısını göstermektedir (Sevgener ve Hacıüstemoğlu, 2000: 384).

4.2. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir işletme organizasyonu içinde, sorumlulukların belirlenmesi oldukça zor olabilmekte, bu da sorumluluk merkezleri belirlenirken sadece organizasyon şeması ile muhasebe sistemi ilişkisinin dikkate alınmasının yeterli olmamasına neden olmaktadır. İşletmenin kendi içinde ya da diğer işletmeler arasında kullanılmakta olan malların fiyatlandırılmasında; maliyet değeri, satış fiyatı veya ikame fiyatının kullanılması sorumluluk merkezlerinin başarılarını da farklı şekillerde etkilemektedir. Bundan başka faktörlerin de göz önüne alınarak sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi gerekir. Yine bir sorumluluk merkezindeki gelir-giderlerden sorumlu olanların belirlenmesi de zor olabilmektedir. Söz gelimi, bir hizmet bölümünün maliyetlerinin bu bölümün çalışanlarından etkilenebileceği gibi bu bölümün hizmetlerini kullanan diğer çalışanlarından da etkilenebilecektir. Böyle

durumlarda bu maliyetleri kontrol gücü en yüksek olanlar sorumlu tutulabilmektedir (Arıkan, 1979: 53).

4.3.Finansal Olmayan Ölçümler

Yukarıda genel hatlarıyla anlatılan sorumluluk merkezleri ve başarı değerlemeleri finansal muhasebe sistemi verileri kullanılarak yapılan değerlendirmeleri içermektedir. Ancak gelişen rekabet stratejileri ve teknolojinin etkisiyle birlikte müşteri gözünde yaratılacak katma değer, sadece finansal faktörlerin dikkate alınmasını yetersiz kılmaktadır. Bu anlamda yöneticilerin, yönetim kontrolü bağlamında finansal bilgileri hazırlarken finansal olmayan bilgilerin stratejik planlamadaki, yönetsel ve operasyonel kontroldeki artan öneminin farkına varmaları gerekmektedir.

Günümüz müşteri ilişkileri yönetimi ve stratejik yönetim kapsamında; müşteri odaklılık, operasyonel ölçümler, inovasyon gibi finansal olmayan başarı faktörleri de oldukça önemli hale gelmiştir. Stratejik çerçevede bakıldığında finansal olmayan ölçümlerin geliştirilmesi sonuçta yönetim kontrolünün başarısına yansıyacaktır.

Stratejik planların yönetim kontrolünün işleyişini sağlamak için, önceki planları geliştirmek ve bunu orta yönetime kadar kademelendirmek gerekmektedir. Müşteri odaklılık kapsamında, müşterinin memnuniyetini sağlamak için ürün ve hizmetlerdeki kusurlu durumları gidermek, şikâyetleri dikkate almak, zamanında teslim ve fiyat rekabeti gibi rekabet stratejisi faktörlerini dikkate almak gerekir. İnovasyonun bu süreçteki katkısını da göz ardı etmemek, yeni ürün sayısını artırmak, sürekli iyileştirmeyi öncüllemek önem arz etmektedir.

Üretim süreçlerinin verimi göz önüne alındığında, finansal bilgiler kadar olmasa bile finansal olmayan ölçümleri tamamlayıcı ve kurumsal performansa katkı sağlayan bir öğe olarak görmek avantaj sağlayacaktır (Smith, 2007: 795-796).

5.SORUMLULUK MUHASEBESİ

5.1.Sorumluluk Muhasebesi

Ekonomi sistemlerinin gelişmesi ve sürekli artan rekabet işletmeleri de büyümeye doğru itmekte, haliyle yönetimleri oldukça zorlaşmaktadır. Yöneticiler de işletmeleri yönetirken bilgi sistemlerinden yararlanmakta, etkin bir şekilde işleyişi yöneticilerin işini kolaylaştırmaktadır. Yöneticilerin zaten kısıtlı olan zamanlarını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanmaları için sorumluluk muhasebesi sistemi kurulmasına ihtiyaç duyulmuştur (Poroy, 2009: 77).

Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçülmesinde, devamlı olarak toplanan bilgilerin değerlendirilmesinde ve bu doğrultuda yöneticilerin karar almasından kullanılan bir sistemdir. (Susmuş, 2002, s.2) İşletme içerisinde, çeşitli kademelerdeki yöneticilerin performanslarının tespit edilmesini ve ölçülmesini sağlayan sorumluluk muhasebesinde yine bu performansların ölçülmesinde yöneticilerin diğer sorumluluk merkezlerini etkileyen faaliyetleri de içeren kendi sorumluluk merkezlerindeki faaliyetleri ve kaynakları da dikkate alınmaktadır (İndjekian-Nanda, 1998: 1).

Sorumluluk muhasebesi performans ölçümünü öncülleyen bir muhasebe sistemi olarak da kabul edilebilir. Özellikle ürün çeşidi çok olan işletmeler, bölümlere ayrılmadığında, yönetimi de zor olacak, işletmenin daha yerel yani bölümlere ayrılması gerektiği ortaya çıkacaktır. İşletme bölümlere ayrıldığında, her bir bölümün sorumlusu da farklı olacak ve sorumluluk muhasebesi kapsamında daha etkin bir muhasebe sistemi oluşturulabilecektir (Martin, 2009: 1).

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili genel anlamda aşağıdaki çıkarımları yapmak mümkündür (Advanced Management Accounting, Lesson 33: Responsibility Accounting, s.148, Erişim:03.04.2020):

*Sorumluluk muhasebesi genel olarak bakıldığında bilgi, özel olarak bakıldığında çeşitli karar merkezlerine doğru finansal bilgi iletişimini sağlamaktadır.

*Sorumluluk muhasebesi insan kaynakları bağlamında insan odaklıdır.

*Sorumluluk muhasebesi organizasyonel yapı ile örtüşmekte, bilgi iletişimi organizasyonun ilkelerini izlemektedir.

*Planlanmış ve güncel muhasebe verilerini, sorumluluk merkezleri açısından toplar ve raporlar.

Sorumluluk muhasebesi, organizasyonlardaki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesini, hasılat, maliyet, yatırım ve kârların sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla, her merkezin planlarını ve hedeflerini ortaya koyar, bölümlerin ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesini amaçlar (Poroy, 2009: 80).

Sorumluluk merkezlerinde sorumluluklar yerleştirilmiş olmaktadır. Öyle ki; maliyetler, işletmede oluşturulan sorumluluk merkezlerinin yöneticilerin başarısı ile bağlantılı olarak değerlendirilmektedir (Moore-Jaedicke, 1988: 299). Bu anlamda performans ölçümü ve denetlenmesi; kabul edilebilir, karşılaştırılabilir ve sağlam bir temele dayanarak yapılırsa, bu durum yöneticiler açısından teşvik edici bir etken olacaktır (Dunn, 2009: 1).

5.2.Sorumluluk Muhasebesinde Raporlama

Sorumluluk raporları sorumluluk merkezlerinden sorumlu olan yöneticilerin başarısının ve performansının ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde, bunlardan yararlanacak üst kademinin vereceği kararlarda yön vermede kullanılırlar. Sorumluluk raporları işletme içi kontrol araçlarıdır ve bu raporlar aracılığı ile işletme amaçlarına ulaşabilecek, etkinliği ve verimliliği artacaktır. Öyle ki bu raporlar sayesinde kontrol edilen faaliyetlerin de kontrolü sağlanacaktır.

Sorumluluk raporlarında planlanan ve bütçelenen faaliyetler, gerçekleştirenlerle karşılaştırılacak, sapmalar varsa tespit edilecek, sonuçta da düzeltici önlemler alınacaktır. Bu noktada yöneticilerin liderlik fonksiyonları ön plana çıkmakta, vizyon özelliği ile çalışanların da bu noktada sürece müdahil olmasını sağlamaktadır (MAAW, 2020: 2).

6.SORUMLULUK MERKEZLERİNDE GELENEKSEL MUHASEBE VERİLERİNİN YETERSİZLİKLERİ

Maliyet, kâr, gelir ve yatırım merkezlerinde raporlar üzerinden yapılan değerlendirmeler geleneksel muhasebe verilerine göre düzenlenen raporlardan yararlanılarak yapılmaktadır. Ancak bu veriler bile zamanında başarı değerlemede gecikmelere neden olabilmektedir. Aynı zamanda üretim süresinin kısaltılması, teslim süresinin kısaltılması, müşterilerin memnuniyeti, ürün kalitesi gibi faktörler parayla ifade edilebilen ölçütler olmadığı için raporlara da yansımamaktadır. Bu da gelişen üretim sisteminde stratejik hedeflerin alınmasında işletmelere pek de yardımcı olamamaktadır. Sonuç olarak geleneksel muhasebe verilerinden yararlanılarak hazırlanan raporlar, gelişim amaçlı değil izleme ve kontrol amaçlı olarak hazırlanmış olmaktadır.

Geleneksel muhasebe verilerinin yetersiz olabileceği alanlar aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

6.1.Birim Maliyetlerin Yanlış Hesaplanabilmesi

Bilindiği gibi geleneksel muhasebeye göre hesaplanan birim maliyet; malzeme, işçilik ve genel üretim maliyeti olmak üzere üç maliyet kaleminden oluşmaktadır. Geleneksel muhasebe sistemi mal ya da hizmetin üretilmesinde dikkate aldığı tek etmenin faaliyet hacmi olduğunu kabul eder. Ancak faaliyet hacmi üretim sürecine giren faktörlerden sadece bir tanesidir. Bu maliyetlerin içerisinde hazırlık maliyetleri, hazırlık maliyetlerinin süresinin mamul veya hizmete göre değişkenlik arz edebileceği de dikkate alınması gereken kıstaslardan birkaçıdır.

Yine, maliyet bileşenleri olan malzeme, işçilik ve genel üretim maliyetlerinin üretim yerlerine dağıtımı da farklılık göstermektedir. Malzeme maliyeti değişken maliyettir ve üretimle doğrudan ilişkilidir. Dolayısıyla maliyetlere de doğrudan yüklenir. İşçilik maliyetleri direkt ve endirekt olabilir. Üretimle doğrudan ilişkili olanların maliyeti direkt ve değişken olarak varsayılır. Ancak günümüzün üretim koşullarındaki teknoloji düzeyinin yüksekliği, robotlaşma işçilik maliyetini hayli düşürmektedir. Bununla ilgili olarak da pek çok işletmede işçilik maliyetleri sabit maliyet olarak kabul edilebilmektedir. Genel üretim maliyetleri ise değişik maliyet dağıtım yöntemleriyle üretilen mamul ve hizmetlere yüklenir. Burada tek ölçüt olarak yukarıda da bahsedildiği gibi faaliyet hacmi dikkate alınır.

6.2.Maliyet ve Faaliyet Kontrolünde Yanlış Kararlar Alınmasına Neden Olunabilmesi

Geleneksel muhasebe verilerinde rakamlar değer yaratan-yaratmayan ayrımı yapmaz ve değer yaratmayanları dikkate almaz. Bu da mamullerin maliyetinin gerçek maliyetinden sapmasına neden olur. Geleneksel muhasebede hazırlanan gelir tablosunda, maliyetlerin içerisine genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin izin verdiği maliyet kalemleri dahil edilir. Söz gelimi, üretilen bazı ürünlerin müşterilere ulaştırılabilmesi için özel bir çaba gerekebilir. Haliyle bu çabanın da bir maliyeti olacaktır. Bu, geleneksel muhasebe ilkelerine göre pazarlama, satış ve dağıtım gideridir. Bu gider ürünün maliyetiyle ilişkilendirilmeyip, satış kârından düşülür. Ancak stratejik maliyet düşüncesine göre ürün-müşteri arasında yer alan bu tür maliyetlerin de imalat maliyeti içerisinde yer alması gerekir. Aksi takdirde yapılacak olan analizlerde doğru karar vermenin önüne geçilebilecektir.

6.3.Gelir Tablosu Finansal Başarıyı Doğru Yansıtmayabilmesi

Geleneksel muhasebenin gelir tablosu ile ilişkisi yukarıda açıklanmıştı. Stoktaki mal miktarının yüksekliği sabit maliyetler üzerinde azaltıcı etkide bulunmakta, kâr yüksek görünmekte ancak bu işletmenin gerçek faaliyet durumunu yansıtmamaktadır. Yine stok değerlendirme yönteminin ne olduğu, sabit varlıkların esas değerinin ne olduğunun bilinmemesi, amortisman meselesi gibi sorunlar da muhasebe kârını güvenilir olmaktan çıkarmaktadır. Bu durumlar gelir tablosuna bakılar alınacak olan kararları olumsuz etkileyebilecek nitelikte olabilir.

6.4.Geleneksel Muhasebe Finansal Olmayan Muhasebe Verilerine Önem Vermez

Geleneksel muhasebe faaliyet kontrolü ve geliştirilmesi konusunda finansal ölçütlere önem vermektedir. Ancak faaliyetlerin başarı derecesini ölçmek için faaliyete dayalı ölçütlerin de dikkate alınması gerekir. Öyle ki finansal olmayan başarı ölçütleri finansal verilere göre daha çabuk öngörülebilir niteliktedir. Finansal verileri elde edebilmek için ise raporlama dönemini beklemek gerekecektir. Teknolojik imkânlar her ne kadar raporların gerçek zamanlı

olarak ele alınmasını sağlasa da faaliyetlerin maliyetlere yansıtılması belirli bir zaman gerektirebilmektedir.

6.5. Geleneksel Muhasebe Sürekli İyileştirmeyi Teşvik Etmez

Geleneksel muhasebenin başarı değerlemesi ile bütçe hedefleri arasında fark yoksa sorun da yok demektir. Aksine Kaizen maliyetleme sisteminde sürekli iyileştirme söz konusudur. Geleneksel muhasebe bu yöntemle ters düşmektedir (Orhon Basık, 2012: 114-119).

7. SONUÇ

İşletmeler faaliyetlerini daha verimli sürdürebilmek için iş bölümüne giderler ve belirli bölümlere ayrılırlar. Bu bölümler esas itibarıyla birer sorumluluk merkezidirler. Sorumluluk merkezleri maliyet, kâr, gelir ve yatırım merkezi olarak bölümlenir. Maliyet merkezi, mal ve hizmetlerin maliyetlerinin oluştuğu birimlerdir. Maliyet merkezi yöneticileri sadece maliyetle ilgili alınan kararlardan sorumludurlar. Maliyet merkezi yöneticilerinin başarısı fiili olarak üretilen mal ve hizmetler için katlanılan maliyetlerin standartlara göre yani fiili üretim sürecinden önce hazırlanan standarda göre belirlenmektedir. Bu bölümde sapma analizleri yapılır. Direkt hammadde fiyat saptmaları üzerinde yöneticilerin etkisi olmamakta dolayısıyla fiyat sapmasından sorumlu tutulmamaktadır. Ancak yine de yöneticilerin en ucuz ve kaliteli hammadde tedarik etmesi gerekmektedir. Miktar saptmalarında ise yöneticilerin başarısı etkili olabilir. Öyle ki üretim sürecinde kullanılan hammaddeler üzerinde tasarruf yetkileri söz konusudur. Direkt işçilik ise süre ve ücret saptması olarak değerlemeye tabi tutulur. İşçilik ücretleri üzerinde yöneticilerin etkisi olmadığından sorumlu olmamaktadırlar. Verim saptmalarında yöneticiler sorumlu tutulmaktadırlar. Hem direkt hammadde hem de direkt işçilik saptmalarında sorumluların doğru bir şekilde belirlenmesi ve başarı değerlemelerinin de buna göre yapılması gerekir. Kâr merkezleri hem maliyetlerin hem elde edilen gelirlerin birlikte ele alındığı merkezdir. Bölüm yöneticileri hem maliyetlerle ilgili hem de elde edilen kâr veya zararlar ilgili sonuçlardan sorumlu tutulmaktadırlar. Gelir merkezi yöneticileri kendi bölümlerine düşen gelirlerden sorumlu tutulmaktadır. Mamullerin satış fiyatının belirlenmesi, pazarlamanın örgütlenmesi, satışı ve dağıtımı gelir merkezinin sorumluluğundadır. Yatırım merkezleri de üst yönetimin en ileri düzeyini oluşturan merkez olup, yöneticilerinin maliyet, kâr ve yatırımlarla ilgili her türlü kararlardan ve sonuçlardan sorumlu tutulduğu merkezlerdir. Yatırım merkezlerinin başarısı yatırım getirisi oranı ve artık gelire göre belirlenebilmektedir. Bu bölümde maliyet ve kâr ile ilgili faaliyetlere ek olarak varlıkların yönetimi de önem arz etmektedir.

İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin oluşturulması, sorumluluk muhasebesinin gereğidir. Sorumluluk muhasebesi, işletme yöneticilerinin ihtiyaç duyduğu finansal ve finansal olmayan ölçümleri zamanında edinerek, ölçümleme ve değerlemenin de zamanında yapılmasına yardımcı olmaktadır. Sorumluluk muhasebesi performans ölçümünü ön planda tutar. Her yönetici kendi sorumluluk merkezinden sorumlu tutulur, performans ölçümü ve değerlemesi ayrı ayrı sorumluluk merkezlerine özgüdür.

Günümüz maliyet yönetiminde stratejik maliyet düşüncesi ön planda olduğundan geleneksel muhasebe verilerinin yetersiz kaldığı alanlar olabilmektedir. Teknolojinin üretim süreçlerindeki maliyet unsurunun payını azaltması, müşteri ve ürün arasında değer odaklı bir stratejik düşüncüyü, finansal olmayan finansal bilgileri dikkate alan sistemi ön plana çıkarmıştır. Artık mal ve hizmetlerine müşterilerinin talebi doğrultusunda değer katan, sadece üretim değil mal ve hizmetlerin müşteriye ulaştırılması konusunda da memnuniyet sağlayan

işletmeler rakiplerinin bir adım önüne geçmektedir. Bu tür “finansal olmayan” faktörler geleneksel muhasebe raporlarından elde edilememektedir. Bu da geleneksel muhasebenin en önemli eksiklerinden biri olmaktadır. Yine maliyetlerin hesaplanmasında sadece faaliyet sonuçlarının dikkate alınması, faaliyet ve yönetim kontrolünde yanlış kararlar alınmasına neden olması, gelir tablosunun finansal başarıyı tam olarak yansıtmaması geleneksel muhasebenin eksiklerindendir.

KAYNAKLAR

Advanced Management Accounting, “Lesson 33: Responsibility Accounting”, Rai University, Erişim: <http://www.rocw.raifoundation.org/management/bba/AdvancedMgmtAccounting/lecture-notes/lecture-33.pdf> (03.04.2020)

Ahmady., G. A., Mehrpour, M., Nikooravesh, A., (2016) “Organizational Structure”, 3rd International Conference on New Challenges in Management and Organization: Organization and Leadership, 2 May 2016, Dubai, UAE, Procedia-Social and Behavioral Sciences 230, 455 462.

Arcuri, A., Dari-Mattiacci, G., (2008) “Centralization versus Decentralization as a Risk Return Trade-Off”, Universiteit Van Amsterdam Center, Journal Law & Economics.

Arıkan, T., (1979) “İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları”, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın, İstanbul.

Barbee, F., (2009) Principles Of Managerial Accounting, “Segment Reporting and Decentralization”, Erişim: http://www.cbpp.uaa.alaska.edu/afrfb/acct202/Chpt_12_HO.ppt (03.04.2020)

CIMA (1996) Management accounting official terminology (Yönetim kontrolü resmi terminolojisi)

Coşkun, A., (2006) “STK’ların Stratejik Performans Yönetiminde Yeni Bir Yaklaşım: Performans Karinesi”, Sivil Toplum Dergisi, Cilt:4, Sayı:15.

Dovletov, A., (2019) “Muhasebe Konu Anlatımı”, 4T Yayınevi, 7.Baskı, İstanbul.

Drury, C., (2018) “Management and Cost Accounting (10th Edition)”, CENGAGE.

Dunn, P., (2000) “Responsibility Accounting”, Erişim: <http://www.accountingweb.co.uk/cgi-bin/item.cgi?id=23118> (03.04.2020)

Ebiçlioğlu, F.K., Kahraman, A., (2000) “Yönetim Muhasebesi”, TÜRMOB Yayınları, Ankara.

Indjejikian, R., Nanda, D., (1998) “Dynamic Incentives and Responsibility Accounting” Journal of Accounting and Economics, University of Michigan Business School, Ann Arbor.

Moore, C.L., Jaedicke, R.K., (1988) “Yönetim Muhasebesi”, Çev: Alparslan Peker, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınevi.

Kartal, A., Sevim, A., Gündüz, H.E., (2004) “Maliyet Muhasebesi”, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

MAAV, Management and Accounting Web, Erişim: <http://www.maaw.info/> (04.04.2020)

Martin, J.R., (2009) “What is Responsibility Accounting?”, Erişim: <http://maaw.info/ResponsibilityAccountingConcept.htm> (03.04.2020)

Memiş, M. Ü., Tanış, V. N., (2004) “Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Uygulanması: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama”, Muhasebe Bilim ve Dünya Dergisi, Cilt:6, Sayı:2.

Orhon Basık, F., (2012) “Rekabet Stratejisinde Maliyet Yönetimi”, Türkmen Kitabevi, İstanbul.

Poroy, N., (2009) “Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, (Uludağ Üniversitesi SBE), Bursa.

Sevgener, A.S., Hacırüstemoğlu, R., (2000) “Yönetim Muhasebesi”, Alfa Yayınları, İstanbul.

Sikdar, P.K., (2009) “Responsibility Accounting”, Erişim: <http://www.pksal.com/download/downloadFile.php?file=Responsibility%20Accounting.doc> (03.04.2020)

Smith, J. A., (2007) “Handbook of Management Accounting (4th Edition)”, CIMA Publising.

Susmuş, T., (2002) “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, Mevzuat Dergisi, Sayı: 59, Yıl: 5, İzmir. Erişim: <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> (01.04.2020)

Taner, T., Öncü, S., (2000) “İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol”, Emek Matbaası, 2.Baskı, Manisa.

Uslu, S., (1982) “Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi”, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını”.