

İŞLETMELERDE BİLGİSAYAR DESTEKLİ
SORUMLULUK MUHASEBESİ
VE
RAPORLAMA SİSTEMİ
Toprak Saniteri Sanayi A.Ş.'de
Bir Uygulama

Nezih KIREL

Yüksek Lisans Tezi

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE BİLGİSAYAR DESTEKLİ
SORUMLULUK MUHASEBESİ
VE
RAPORLAMA SİSTEMİ

Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.'de
Bir Uygulama

(Yüksek Lisans Tezi)

Nezih KIREL



Danışman: Doç.Dr.Melih ERDOĞAN

Eskişehir - 1992

Ö Z E T

Bilgisayar kullanılan bir imalât işletmesinde sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin kurularak işletilmesini amaçlayan bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde sorumluluk muhasebesi sistemiyle ilgili genel bilgiler alınarak, sorumluluk muhasebesi konusunda ön bilgi oluşturulmaya çalışılmıştır.

İkinci bölümde sorumluluk muhasebesiyle yakından ilişkili olan yönetim raporlama sistemi kavramı, sorumluluk raporlamasının önemi, rapor içeriğinin saptanması, sorumluluk raporlamasının genel ilkeleri ve sorumluluk raporlarının düzenlenmesi konuları ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde sorumluluk muhasebesi ve bilgisayar destekli raporlama sisteminin kurulması ve işletilmesi için gerekli koşullar incelenmiştir. Sistem geliştirme, sistemin kurulması için temel özellikler üretim sürecinde bilgisayar kullanımı, bilgisayar donanım ve yazılımının seçimi, yarar-maliyet çözümlemesi, bütçe sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemleri ilişkisi, sorumluluk raporlarının çözümlenmesi ve kullanımı muhasebe sistemi ve denetim konuları ele alınmıştır.

Dördüncü ve son bölümde ise diğer bölümdeki teorik bilgilerden yararlanılarak yapılan bir uygulama yer almaktadır.

A B S T R A C T

This study which is about establishing and operating the responsibility accounting and reporting system in a production company, consist of introduction, following three parts and results.

In the introduction part the importance of the subject in today's business environment is discussed. In the first part general concepts about the responsibility accounting are introduced to a give pre-knowledge about the responsibility accounting.

Second part included the concepts, such as management reporting system, the importance of responsibility reporting, the content of the report, general reports principles of responsibility accounting and preparation of the responsibility reports.

The third part covers the required procedures to establish and operate a responsibility accounting and computer supported reporting system. These included the system development, basic characteristics of system establishment, the use of computer in production process, selection of hardware and soft, ware benefit cost analysis, budgeting the relatilon of responsibility accounting and reporting systems, the analysis and use of responsibility reports and accounting system and auditing. In this part also and application of theoric knowledges in a production company took place.

In the result part, a summary of the study and some suggestions are made.

İ Ç İ N D E K İ L E R

G İ R İ Ő	1
-----------------	---

B i r i n c i B ö l ü m

SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA

KAVRAMLARI

I. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI	3
A- TANIM VE GENEL AÇIKLAMA	3
B- SORUMLULUK MUHASEBESİNİN AMAÇLARI	8
C- TEMEL İLKE VE VARSAYIMLAR	9
II. İŞLETMELERDE ÖRGÜTLEME VE SORUMLULUK MUHASEBESİ	12
A- İŞLETMELERDE ÖRGÜTSEL YAPI KAVRAMI	12
B- ÖRGÜTSEL KARARLILIK VE SORUMLULUK	17
C- ÖRGÜTSEL KATILIM	18
III. SORUMLULUK MERKEZLERİ	20
A- STANDART MALİYET MERKEZLERİ	21

B- GELİR MERKEZLERİ	23
C- MALİYET MERKEZLERİ	24
D- KAR MERKEZLERİ	26
E- YATIRIM MERKEZLERİ	28

İ k i n c i B ö l ü m

YÖNETİM RAPORLAMA SİSTEMİ

KAVRAMI

I. RAPORLAMA	31
A- RAPORLAMANIN ANLAMI, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ	31
B- SORUMLULUK RAPORLAMASI VE AMACI	34
C- SORUMLULUK RAPORLAMASININ ÖNEMİ	40
D- RAPOR İÇERİĞİNİN SAPTANMASI	42
E- SORUMLULUK RAPORLAMASININ GENEL İLKELERİ VE SORUMLULUK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ	46

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SORUMLULUK MUHASEBESİ VE BİLGİSAYAR DESTEKLİ

RAPORLAMA SİSTEMİNİN KURULMASI

I. SİSTEMİN KURULMASI VE İŞLETİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR	50
A- SİSTEM GELİŞTİRME	50
B- SİSTEMİN KURULMASINDA TEMEL ÖZELLİKLER	52
C- ÜRETİM SÜRECİNDE BİLGİSAYAR KULLANIMI	53

D- BİLGİSAYAR DONANIM VE YAZILIMININ SEÇİMİ	56
E- YARAR MALİYET ÇÖZÜMLEMESİ	64
II. BÜTÇE , SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMLERİ İLİŞKİSİ	65
A- SORUMLULUK RAPORLARININ ÇÖZÜMLENMESİ VE KULLANIMI	72
B- MUHASEBE SİSTEMİ	85
a) Hesap Plânı Yapısı	85
b) Maliyet Türlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması ..	89
c) Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması	92
III.DENETİM SİSTEMİ	97

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

BİLGİSAYAR KULLANILAN BİR İMALAT İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ

VE

RAPORLAMA SİSTEMİNİN KURULARAK İŞLETİMİ ÜZERİNE

BİR UYGULAMA

Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R

i-iv

E K L E R

v-xix

G İ R İ Ő

Günümüzde işletme yönetimleri giderek modern bir görünüm kazanmaktadır. Bu modern görünüm içersinde yönetimde bilgiye duyulan ihtiyacın artması, bilgiyi sağlayan kaynaklardan biri olan muhasebenin önemini büyük ölçüde arttırmıştır. Çünkü işletmelerde her yönetim düzeyindeki yöneticilerin etkin karar alabilmeleri ve başarılı olabilmeleri doğru muhasebe bilgisini doğru biçimde elde etmelerine ve değerlendirmelerine bağlıdır. İşletme yöneticilerinin gelişen çağa ve modern yönetim bilimine ayak uydurmaları gerekmektedir. Gelişen teknoloji ile birlikte bilgisayarların da işletme yönetimi içinde yaygın ve etkin kullanımı bizi bilgisayar destekli sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin kurulması ve işletilmesi konusunda çalışmaya yöneltmiştir.

Çalışmada, bilgisayar destekli sorumluluk muhasebesi sistemi ve sorumluluk raporlarının nasıl kullanıldığı açıklanmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle sorumluluk muhasebesi kavramı, temel ilke ve amaçları ile vurgulanmış ve sorumluluk merkezleri ele alınmıştır.

İkinci bölümde, yönetim ve raporlama sistemi ve sorumluluk raporlamasının amacı, önemi ve rapor içeriğinin saptanması ile raporların düzenlenmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, sorumluluk muhasebesi ve bilgisayar destekli raporlama sisteminin kurulması ile bütçeler ve sorumluluk muhasebesi raporlama sistemleri ilişkisi içerisinde denetim sistemleri anlatılmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, daha önceki bölümlerde yer alan teorik bilgiler temel alınarak bir üretim işletmesinde "bilgisayar destekli sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporlaması" sisteminin kuruluş geliştirilmesine ilişkin bir araştırma yapılmıştır.

B i r i n c i B ö l ü m

SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA KAVRAMLARI

I. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI

A- TANIM VE GENEL AÇIKLAMA

Çalışmamız bilgisayar kullanılan işletmelerde sorumluluk muhasebesinin kurulması ve sorumluluk raporlarının işletilmesi üzerine temellendirilmektedir.

Etkin ve düzenli bir sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporlama sistemi işletme ve yöneticiler için işlevsel bir yönetim etkinliğini oluşturacaktır.

Özellikle işletme ölçeklerindeki büyümeler geleneksel "aile tipi" işletmelerden, halka açık veya çok ortaklı örgüt biçimine yönelik dolaşısıyla merkezi yönetimden merkezci olmayan yönetime doğru olan gelişmeler, sorumluluk muhasebesinin işletmeler ve yöneticiler açısından

önemini daha da belirginleştirmektedir. Aynı zamanda bu gelişmeler yönetiminde yeni araç ve teknolojilerin kullanılmasını da beraberinde getirmektedir. Bilgisayar teknolojisinin muhasebe uygulamalarına girmesi sonucunda sorumluluk muhasebesinin uygulama alanları genişlemiş ve kolaylaşmıştır. Gerçekte sorumluluk muhasebesi yeni bir sistem değildir. Ancak bilgisayar teknolojisi sayesinde işletmecilik alanında sözü edilen sistemin yaygınlaşarak kullanıldığı gözlenmektedir.

İşletme yöneticileri bir yandan çevredeki hızlı değişmelerin, diğer yandan hükümetlerin kontrolleri nedeniyle karşı karşıya kaldıkları karmaşık sorunları işletme ilgililerinin yararlarını dengeleyebilecek şekilde çözebilmek için plânlama, kontrol ve koordinasyona (eşgüdüm) ağırlık vermek zorunda kalmışlardır (1).

İşletmelerin giderek büyümesi karşısında, bilgi akışının düzensizliği ve karmaşıklığı, birçok bilgi-işlem faaliyetlerinin tekrarı, verilere ulaşma güçlüğü, zaman gecikmesi, verilerin hatalı olması, bilgi dağıtımının yetersizliği gibi sorunlar daha da artmıştır (2).

Bilgiye özellikle de sorunlardan arındırılmış bilgiye duyulan gereksinim, işletme yönetiminde sistem yaklaşımı ile bilgi işlem tekno-

(1) Türkân ARIKAN, "İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılama, Sorumluluk Raporları", 1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları Bildiriler Yorumlar XII. Türkiye Muhasebe Kongresi, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.16, İstanbul,1979, s.12.

(2) Fevzi SÜRMEİLİ, Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistem Uygulaması, E.İ.T.İ.A. Yayınları, S.128, Eskişehir,1978, s.48.

lojisinin yarattığı yeni olanaklar sonucu yönetim bilgi sistemleri kavramını ortaya çıkarmıştır (3).

Özellikle son yıllarda uygulanan ve "piyasa ekonomisi" deyimiy-
le adlandırılan uygulamaların işletmeler açısından önemli bir sonucu
da, sahip olunan kaynakların en verimli ve etkili bir şekilde kullanı-
mının zorunlu olduğu gerçeğinin kavranması olmuştur. Bununla birlikte,
işletmelerin ve özellikle bu işletmeleri yönetmekle sorumlu olanların
yönetim anlayışlarında eskiye oranla önemli değişiklikleri gerektirmiş-
tir.

Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri hakkında muhasebe
ve istatistik bilgilerini bu faaliyetlerden sorumlu yöneticilere göre
bölümlendirir. Sorumluluk muhasebesi adı altında geliştirilmiş olan
birçok değişik teknikler gerçekten yönetim muhasebesi tekniklerine ben-
zer. Sorumluluk muhasebesi, muhasebeyi, raporlamayı ve bütçelemeyi yö-
netim organizasyonu ve sorumlulukları ile ilişkili kılar (4).

Küçük işletmelerde bütün önemli kararlar bir kişi tarafından ve-
rilebilir. Ancak işletmeler büyüyüp karmaşık hale gelmeye başladığında,
bütün önemli kararların bir kişi tarafından verilmesi güçleşir. Çünkü
bir kişi her işte uzman olamaz. Sonuç olarak kararlar, işletmenin bir
bölüm işlevleri hakkında yetki verilerek yöneticilere devredilir. Bir
karar hakkında yöneticiye yetki verildiğinde bu yönetici aldığı karar

(3) Fevzi SÜRMEĠ, a.g.k., s.48.

(4) Rıfat ÜSTÜN, "Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi",
E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.X, S.1, (Ocak 1974), s.207.

ve sonucu hakkında sorumlu tutulur. Bu ise en kolay, yetki göçerimi ile gerçekleştirilebilir (5).

Sorumluluk muhasebesi yeni bir muhasebe dalı değildir. Sadece mevcut yöntemlerin değişik bir biçimde kullanılmasıdır. Sorumluluk muhasebesi, yönetimin bilgi gereksinimleri nedeniyle ortaya çıkmış bir yöntemdir. Sorumluluk muhasebesini, maliyetlerin toplanıp sorumluluk düzeyleri açısından rapor edilmesi amacıyla organizasyona uydurulan bir muhasebe sistemi ve yöneticilerin işlemleri ve maliyetleri kontrol edebilmede kullandıkları bir araç biçiminde şekillendirebiliriz (6).

Tanım olarak "sorumluluk muhasebesi organizasyon içinde oluşan gelir ve maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanıp rapor edilmesi ve işletme organizasyonundaki kişileri, kontrol etmekle sorumlu oldukları giderlerle doğrudan ilişkili kılarak gider kontrolünü daha düzenli bir biçime getirmek için geliştirilmiş bir muhasebe sistemidir" (7).

Yetki ve sorumluluk birçok yol ve şekilde göçerilir. Bunlardan en önemlileri temel işletme fonksiyonlarına, üretim hattı temeline ve coğrafi bölge temeline göre yapılan göçerimlerdir. Yetki göçerim biçiminin seçilmesi örgütsel faaliyetlerin doğasına ve yönetimin felsefesine bağlıdır. Yönetim felsefesine ek olarak örgütsel faaliyetlerin kar-

(5) John A.HIGGINS, **Responsibility Accounting**, Arthur Andersen Company, Chicago,1952, s.376.

(6) Charles T.HORNGREN, **Cost Accounting A. Managerial Emphasis**, Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall, International I.N.C. 1972, s.157.

(7) Jack GREY, Don RICKETTS, **Cost And Managerial Accounting**, McGraw-Hill, International Book Company, Boston,1982, s.375.

maşıklığı da önemli bir yer tutar. Söz konusu karmaşıklık farklı maddeler, farklı fabrikalar ve farklı bölgelerde mal pazarlamasından kaynaklanır. Daha önce de belirttiğimiz gibi özellikle büyük işletmeler, çok fazla karar almak zorunda oldukları için bazı kararlar hakkında yetki göçerimi yapmak zorundadırlar.

Yetki göçerimi konusunda göz önüne alınacak diğer bir ölçüt, kararların ekonomik yönüdür.

Ek olarak, işletme faaliyetlerinin tümünde bir kişinin uzmanlaşmasını yetki göçerimi olanaksız hale getirmektedir (8).

Bir örgütün var olabilmesi ve faaliyetlerini sürdürebilmesi için yetki devri zorunludur. Yetki devri; yetkili kılmak, yetkiyi vermek anlamındadır. Ancak burada yetki devrinin anlamı bir yöneticinin veya işletme içindeki bir örgütsel birimin bir başka yöneticiye veya bir başka birime belirli görevleri yapabilmesi için yetkiyi devretmesidir. Yetki devri ile birlikte yetki devredilen yöneticinin veya birimin faaliyet alanı genişlemektedir. Yetki devri, o yöneticiye veya birime görevlerini iyi bir biçimde yürütecek şekilde yapılmalıdır. Yetki devri genellikle yukarıdan aşağı doğru olur. Örgütsel faaliyetlerden doğan özel durumlar dışında, yetki devri üst ile ast arasında olmalıdır. Bu aynı zamanda örgüt içinde çatışmaları önlediği gibi komuta birliğini de sağlar. Böylece yetki devredilen astlar yetkilerini kime karşı kullanacaklarını ve kime karşı sorumlu olacaklarını bilebilirler.

(8) L.E. HEITGER-S.MATULICH, **Manegerial Accounting**, McGraw-Hill Book Company, New York, 1982, s.142.

Örgütlemelerde yetki devri çok önemlidir ve yöneticiler şu iki nedenle yetki devretmelidirler.

- İşletmede kendisinin yapabileceğinden daha çok iş olması,
- Örgütün sürekli olarak yöneticilere ihtiyacı olması. Yetki devri, astların yetiştirilmesinde atılacak ilk adımdır (9).

Yetki devrinin iyi işleyebilmesi için yetki devredilen astların yanlış kararlar verebileceği riskinin göze alınmış olması gerekmektedir. İleriyi görebilen yöneticiler astların yetiştirmeleri için bu risklere göğüs germek zorundadırlar. Bugünkü durumda başarılı sayılan yöneticiler, zamanında kendilerine devredilen yetkiyi en iyi biçimde kullanarak ve kendilerine karşı gösterilen güvenden ötürü buldukları mevkilere gelmişlerdir.

B- SORUMLULUK MUHASEBESİNİN AMAÇLARI

Sorumluluk Muhasebesinde temel amaç, maliyet kontrolüdür. İşletmedeki tüm maliyetler, herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin sorumluluğuna girmektedir. Başka bir deyişle işletmede kontrol edilemeyen maliyet yoktur.

Sorumluluk muhasebesinin başlıca amaçları, şöyle sıralanabilir (10):

-
- (9) CEMALCILAR-BAYAR-AŞKUN-ÖZALP, *İşletmecilik Bilgisi*, E.İ.T.İ.A. Yayını, Kalite Matbaası, Ankara,1976, s.122.
 - (10) HORNGREN, a.g.k., s.157.

- İşletmede etkin bir maliyet kontrolü sağlamak,
- Bölüm yöneticilerinin başarılı olup olmadıklarını değerlemek,
- Basamaksal bir düzen içersinde muhasebe verilerinin yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya doğru akışını sağlamak,
- Organizasyon içersinde başarılan sonuçları sınıflamak,

C- TEMEL İLKE VE VARSAYIMLAR

Her sistemde olduğu gibi sorumluluk muhasebesi sisteminin de başarıya ulaşabilmesi için şu temel ilkelere dayanması gerekir (11).

- Faaliyet raporları, yönetime cari işlemleri etkin bir biçimde kabul etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Maliyetler raporlarda bu raporlardan yararlanların anlayacağı biçimde doğal adları ile anılmalıdır. Örneğin; hammadde, işçilik, genel idare vb.
- Maliyetler sorumluluk merkezleri itibariyle kaydedilmelidir. Sorumluluk merkezleri, yönetim amaçları için yapılmış bulunan örgüt sınıflamasına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi tek bir kişinin direkt kontrolü altında bulunmalıdır.
- Maliyet dağıtımı, bu maliyetlerin ilgili belgelere kaydedildiği anda yapılmalıdır. Maliyet kesin olarak belirli bir yöneticinin faaliyeti sonucu ortaya çıkmışsa, tamamı onun sorumlu bulunduğu maliyet merkezine verilmelidir.

(11) Rıfat ÜSTÜN, **Yönetim Muhasebesi**, Bilim ve Teknik Yayınevi, İstanbul, 1985, s.240.

- Hiç kimse bir bölüme ilişkin maliyetin başka bir maliyet merkezine yüklenmesini onaylayamaz.
- Maliyetler, maliyeti yaratan maliyet merkezine yüklenmelidir. Yani maliyetin bir merkeze yüklenebilmesi için yöneticinin ya da astlarından birinin satın alma talebi, personel talebi, şehirler arası telefon görüşmesi yapması ya da benzer davranışlarla bir maliyet oluşturması gerekir.
- Bölüm faaliyetleriyle ilgili tüm maliyetler, maliyet merkezi yöneticisine rapor edilmelidir. Yönetici saat ücreti ve malzeme gibi kontrol edebileceği maliyetlerin yanında, amortisman, vergi gibi kendi kontrolü dışındaki maliyetleri de bilmelidir.

Tüm bunların yanısıra sistemin etkin bir biçimde işlemesi için de şu özelliklerin yerine getirilmesi gerekmektedir (12):

- Sorumluluk muhasebesi, işletmede bulunan yönetim düzeyleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim düzeyinin sorumlu ya da yetkili yöneticisi faaliyetlerin neden olduğu maliyetlerden sorumlu olmalı ve bunları üstlerine bildirme yükümlülüğünü taşımalıdır.
- Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası işletmede yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle işletmede yetki alanlarını, yönetim düzeylerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde gösteren şeması ile bunun yanında organizasyonun da eksiksiz bir yapıda olması gerekir.

(12) Selçuk USLU, **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, A.İ.T.İ.A. Yayınları, Ankara, 1982, s.4.

- Organizasyon şemasında bu yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu sorumluluk göçerilmesiyle yukarıya doğru bilgi akımının oluşması sağlanır.
- İşletmenin organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyerarşisi bulunur ve organizasyon yapısının her bir düzeyinde bulunan yöneticilerin faaliyetleri, organizasyon şemasına göre bir üst düzey yöneticisi tarafından belirlenmelidir.

Temel ilkelerden anlaşılacağı gibi, sorumluluk muhasebesinde işletmede oluşan tüm maliyetler, maliyet merkezine yüklenmekte ve bu nedenle maliyet merkezinin bağlı olduğu yönetici de bu maliyetlerden sorumlu tutulmaktadır. Zaten maliyetlerin normal sınırlar içinde kalması halinde, sorumlu yöneticiden bir açıklama beklenemez. Ancak olumsuz sapmaların oluşması halinde sorumlu yöneticinin bu sapmaların nedenlerini kendi üstüne açıklaması beklenir (13).

Sorumluluk muhasebesinin ilkeleri sıralandıktan sonra, sorumluluk muhasebesinde somutlaştırılmış varsayımları şöyle özetleyebiliriz (14):

- Örgüt sahasında meydana gelen ve kontrol edilebilen etkinlikler için yöneticiler sorumlu tutulmalıdır.
- Yöneticilerin kendileri ve örgütün kendi bölümleri için saptanan amaçları ve hedefleri yerine getirmek için çaba harcamaları gerekir.

(13) HEITGER-MATULICH, a.g.k., s.142.

(14) A.g.k., s.142.

- Yöneticiler kendi çalışmalarının ölçüldüğü hedeflerin saptanmasında yer almalıdırlar.
- Çalışma raporları ve yöneticilere verilen karşılık zamanında olmalıdır.
- Hedefler etkili ve normal çalışmayla ulaşılabilir olmalıdır.

II. İŞLETMELERDE ÖRGÜTLEME VE SORUMLULUK MUHASEBESİ

Yönetimde plânlama fonksiyonu yerine getirildikten sonra sıra örgütlemeye gelir. Örgütleme, en yalın anlamıyla, plânda saptanan amaçlara ve bunlara ulaşmak üzere belirlenen yollara uygun bir örgüt kurmaktır.

Örgütleme, bir örgüt oluşturma veya örgütün etkili olarak çalışabilmesi için seçilen işler, kişiler ve işyerleri arasında yetki ilişkilerinin kurulması faaliyetlerinin tümü diye tanımlanır (15).

A- İŞLETMELERDE ÖRGÜTSEL YAPI KAVRAMI

İşletmelerin başarılı olması iyi bir yönetim sistemine bağlıdır. Yönetim fonksiyonlarının başarılı bir biçimde oluşturulması, işletmenin başarısı için temel faktördür. Öncelikle iyi bir plân başarı için gereklidir. Plânın uygulanması, yapılacak işlerin saptanması, işleri yapacak kişilerin belirlenmesi ve işletmelerde çalışma gruplarının oluşturulması organizasyondan yarar sağlamak için öncelikle yapılması gereken bir iştir. İşletmede bazen bir bölümün bazen ise tüm işletme-

(15) CEMALCILAR-BAYAR-AŞKUN-ÖZ-ALP, a.g.k., s.95.

nin örgütlenmesi söz konusudur. Her iki durumda da yapılması gereken işlerin kişisel işler olarak belirlenmesi diğer bir deyişle kimlerin hangi işleri yapacağıının bilinmesi ve bu işleri yapacak çeşitli kişilerin birbirleriyle olan ilişkilerinin ortaya konması gereklidir. Kişiler arasındaki ilişkiler biçimsel olan (ast-üst) ve biçimsel olmayan anlamda ele alınır. Bu ilişkiler sisteminin amacı işletme içindeki faaliyetlerin en verimli bir biçimde yürütülmesinin sağlanmasıdır. Böyle bir uyum ancak iyi çalışan bir organizasyon (düzenleme) içinde başarılabılır. Örgütün başarılı olması ise işletme içindeki faaliyetlerin iyi bir biçimde gruplandırılmasına ve örgüt gereksinmelerine cevap verecek bir bölümlendirme sistemiyle sağlanabilir. Hammaddenin tedariki, üretimin yapılması, makinaların satın alınması, muhasebe ve finansman faaliyetlerinin yürütülmesi, üretilen malların sürümü vb. Bu işlerin düzenli bir biçimde yürütülmesi için bölümlendirme en gerekli bir iş olmaktadır.

Bölümlendirme, yönetim amaçlarına ulaşılabilmesi için faaliyetlerin birimler halinde toplanmasıdır. Bölümlendirme işlemi işletmenin her basamağında yapılabilir. İşletmenin yaşama ve gelişme gücünü elinde bulunduran üst yönetimin bölümlendirmeyi yapması, bütün yönetim fonksiyonlarının daha başarılı bir biçimde yerine getirilmesini sağlar (16).

(16) İnan ÖZALP, İşletmelerde Yönetim Fonksiyonlar ve Organizasyon, Bayteş Yayınları, Ankara, 1987, s.185-186.

Yönetim bilimi yazarlarının terminolojideki küçük ayrılıklar dışında esas olarak, beş temel işlevde birleşmekte oldukları görülmektedir. Genel olarak kabul gören ve en çok sözü edilen bu beş işlevsel işlem;

- Plânlama
- Örgütlenme
- Kadrolama
- Yürütme
- Denetim' dir.

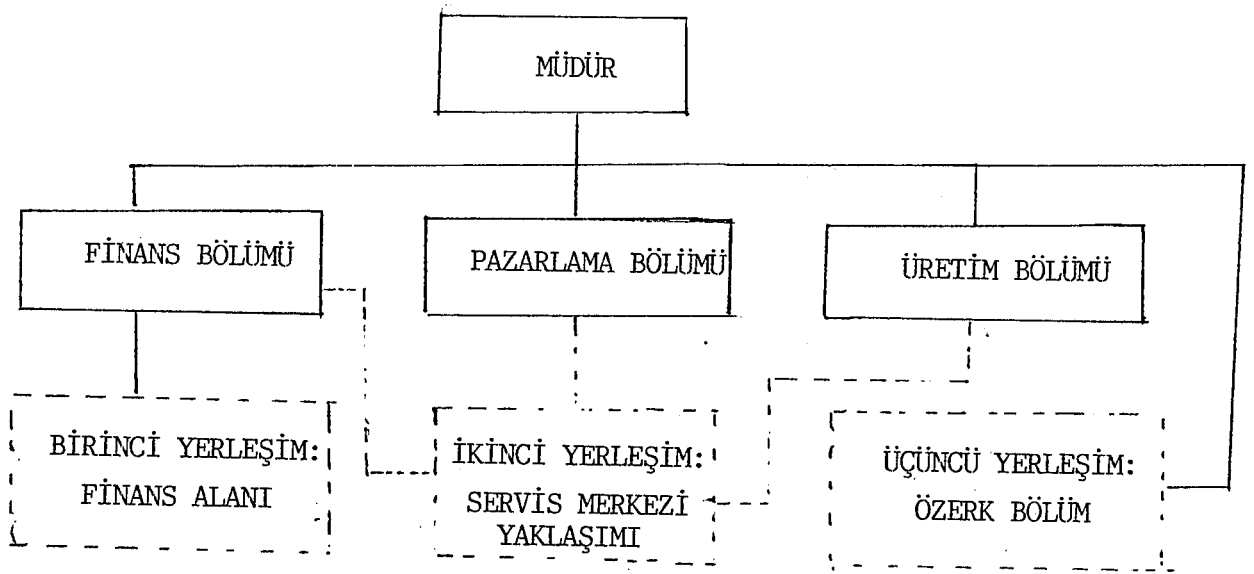
Pek doğal olarak, bilgisayarlar bu beş temel işlevi, kendi doğrultularında derinden etkilemiştir. Nitekim yeni bir örgüt yapısına gereksinme duyularak yeniden örgütlenmeye gitmek gereği doğmuştur. Örgüt çizeneklerinde tüm diğer bölümlerle sıkı bir iletişim içinde bulunan Elektronik Bilgi İşlem (EBİM) bölümü de yerini almıştır. Hemen belirtmek gerekir ki, örgüt içinde bu bölümün yeri, işletmenin yapısı ile yakından ilgilidir (17). Biz bu önerilerden üçünü örnek olarak ele alacağız.

Birincisi bilgi işlem bölümünün dolaysız olarak, finans veya muhasebe bölümüne bağlanmasıdır. Bu seçenek bilgisayarın önceleri muhasebeye ilişkin yaygın bir kullanım sağlamasından kaynaklanmaktadır. Gerçekten müşterisi çok sayıda olan, alacak hesaplarını ayrıntılı biçimde izlemek durumunda bulunan ve farklılaştırılmış üretim yapan işletmelerde, hesapları ve stokları en iyi bilgisayar izleyecektir. Elbette diğer bölümler de bilgisayarın olanaklarından yararlanacaklardır.

(17) Melih ERDOĞAN, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, A.Ü.Yayınları, No.276, Eskişehir,1988, s.16.

İkinci seçenek, bilgi işlem bölümünün üretim, pazarlama ve finans bölümüne bağlı olarak işletilmesidir.

Üçüncü seçenek ise, bilgi işlem bölümünün finansman, pazarlama ve üretim bölümleriyle aynı düzeyde kabullenilerek, örgüt içinde yer almasıdır (18).



Şekil 1. Bir Bilgi İşlem Bölümünün İşletme Örgütündeki Olası Yerleşim Biçimleri

Bunun yanısıra, bilgi işlem bölümü, özel eğitimi olan ve özel işlevler taşıyan personeli ile kendi içinde örgütlenmeye gidebilir. Böyle bir örgütlenme, işletmelerin büyüklük yapılarına ve bilgisayardan yararlanma ölçülerine göre farklılık göstermektedir (19).

(18) ERDOĞAN, a.g.k., s.17-18.

(19) A.g.k., s.18.

Sorumluluk muhasebesinin de temel amacı maliyet kontrolü olduğuna göre, bunun için her düzeydeki yöneticiye gerekli bilgileri sunabilecek ast ve üstler arasındaki iletişimi düzenleyecek bir ortam yaratılmalıdır. Başka bir deyişle, işletmedeki hiyerarşik (sıradüzensel) düzeyler arasında iyi işleyen bir bilgi akımı şebekesi oluşturulmalıdır.

Tüm bunları yerine getirebilmek için sorumluluk muhasebesine bazı görevler düşmektedir (20).

- Sorumluluk merkezleri ya da sorumluluk alanları ile ilgili sorumlulukları ve yetkileri belirlemek.
- Oluşan maliyetleri, sorumluluk maliyet yerlerinde toplamak.
- Her yönetim düzeyi için bütçeleri düzenlemek ya da standartları belirlemek. Bütçelerin düzenlenmesi ya da standartların belirlenmesi işleminde, sorumlu yöneticilerin de görev almalarına özellikle dikkat edilmelidir.
- Maliyetleri, sorumluluk merkezlerine dağıtmayı kolaylaştıracak bir hesap plânı düzenlemek.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetleri sözü edilen merkez açısından kontrol edilebilir, kontrol edilemez diye ayırmak.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan maliyetleri, her yönetim düzeyine ilişkin olarak düzenlenmiş bütçelerle ya da standartlarla karşılaştırmak.

(20) USLU, a.g.k., s.12.

- Bu karşılaştırma sonucu oluşan olumlu ya da olumsuz sapmaları belirlemek ve durum ile ilgili kişilere raporlar sunmak.

Sorumluluk muhasebesi yukarıda sayılan görevleri yapmakla, işletmede kurmay (staff) görevini yerine getirmiş sayılır. Üst işletme yönetimi, sorumluluk muhasebesinden ne oranda yararlanmak isterse, sorumluluk muhasebesi de o oranda işletmeye yarar sağlar.

B- ÖRGÜTSEL KARARLILIK VE SORUMLULUK

İşletmelerde amaçlar sisteminin ilk elemanı kâr'dır. Kâr işletme sahiplerinin ve işletmeden daha fazla çıkar bekleyen yöneticilerin ve işçilerin temel güdüleme unsurunu veya harekete geçirme güdüsünü oluşturmaktadır (21).

Sorumluluk muhasebesinin temel amacının etkin bir maliyet kontrolüne dayandığı ve bunun için her düzeydeki yöneticiye gerekli bilgileri sunabilecek, ast ve üstler arasındaki iletişimi düzenleyecek bir ortam yaratılmalıdır. Başka bir deyişle, işletmedeki hiyerarşik düzeyler arasında iyi işleyen bir bilgi akımı şebekesi oluşturulmalıdır (22).

İşletmelerde, sorumluluk muhasebesi ve programlama sistemlerinin kurulabilmesi alt yapı diyebileceğimiz elverişli bir ortam istemektedir. Ancak söz konusu sistemlerin kurulması ve işleyişinde bir

(21) Erol EREN, **İşletmelerde Stratejik Plânlama**, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1979, s.95.

(22) A.g.k., s.12.

örgütün tüm personeli (yönetici ve işgörenler) belirli bir sorumluluk ve yükümlülük altına gireceklerdir. Yani sistem bir kez kurulduktan sonra kendi kendine işlemesi veya muhasebe tarafından tek başına yürütülmesi mümkün değildir. Bu nedenle, sistemlerin kurulması ve işletilmesinde, örgütün en üst düzeyindeki yönetici ve/veya sahiplerinden en alt düzeyindeki personeline kadar herkesin, önce sistemlerin kurulmasında en doğru kararı vermesi, ikincisi kurulacak sistemi anlayıp, benimsemesi ve son olarak kurulmasına karar verilen sistemlerin işletmesinde üzerlerine düşen yükümlülükleri istenilen zaman ve koşullarla bilinçli olarak yerine getirmesi gerekmektedir (23).

C- ÖRGÜTSEL KATILIM

Sistemlerin kurulmasına karar verildikten sonra, örgüt bünyesine en uygun sistemin seçilmesi, daha doğrusu sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemlerinin örgüte uyarlanması seçilecek yolun belirlenmesi ikinci önemli kararı oluşturacaktır. Sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin örgüte uyarlanmasında örgüt içinde var olan elemanlar kullanılabileceği gibi, örgüt dışında sistem konusunda uzman kişi veya kuruluşlardan da yararlanılabilir. Her iki halde de, çalışmaların örgüt yetkilileri tarafından yakından izlenmesi, belirli aralıklarla çalışmalar hakkında raporlar alınması gereklidir. Örgüt-

(23) Hamdi AYDIN- Salih ÖZEL, **İşletmelerde Bilgisayar Kullanmak Suretiyle Sorumluluk Muhasebe ve Raporlama Sisteminin Kurulması ve İşletilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa,1990, s.177.

sel katılımın sağlanabilmesi için öncelikle sistemlerin kurulması gerekmektedir. Sistemlerin kurulmasında ilk aşama örgüt şemasının belirlenmesi olayıdır. Şayet işletmenin halen var olan bir örgüt yapısı varsa, bu yapının örgütlenme kurallarına uygunluğu incelenmelidir. Örneğin, var olan örgütte, bir üst, altındaki yöneticileri atlayarak daha alt kademedeki işgören veya yöneticilere emir verebiliyor veya rapor alabiliyorsa, bu uygulamalar örgütlenme kurallarına aykırıdır. Sistemlerin uygulanması açısından doğurduğu sonuç ise, atlanan yöneticinin yapılan işlerden sorumluluğunun tartışma yaratması olacaktır. Aynı şekilde kontrol alanı, genel olarak, örneğin, altı olarak belirlenmiş ise ve örgütte bir yönetici on kişiye emir verebiliyor veya on birini yönetiyorsa, bu durumda bu yöneticinin etkinliği azalacak ve sorumluluğu yine tartışma konusu olacaktır.

Eğer sistem kurulmak istenen işletmelerde bir örgüt şeması ve yapısı yok ise, bu taktirde önce formel (biçimsel) bir örgüt yapısının oluşturulması norm kadroların saptanması, yöneticilerin ve işgörenlerin iş ve görev tanımlarının yapılması gerekmektedir (24). Ancak bundan sonra belirli yöneticilerin belirli sorumluluklarından söz edilebilir.

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili sistemler saptanırken de, sistemler konusunda örgüt elemanlarına gerekli açıklamalar yapılmalı, böylece bir yandan, sistemin uygulanmasında gereksiz beklenti ve korkuların oluşmasına izin verilmemelidir. Sistemleri anlamayan persone-

(24) AYDIN-ÖZEL, a.g.k., s.178.

lin sistemlerin işleyişini güçleştireceği unutulmamalıdır. Bu nedenle sistemlerin uygulanması için en az bir faaliyet dönemi deneme süresi olarak kabul edilebilir. Bu deneme süresi boyunca sistemin aksaklıkları ortaya çıkacağı gibi, deneme uygulaması aynı zamanda işgören için de bir eğitim çalışması niteliğini taşıyacaktır.

Sistemlerin işleyişi sırasında, sistemlerin yürütülmesinden sorumlu üst yöneticilerin takınacağı tavır, alt birimlere de yansıtacak ve sistemin plânlanandan sapmasında ve istenildiği gibi yürütülmesinde etkili olacaktır. Bu nedenle üst yöneticilerin kararlılığı büyük önem taşımaktadır.

III. SORUMLULUK MERKEZLERİ

Sorumluluk merkezleri bir yöneticinin finansal performansının nasıl ölçüleceğini göstermektedir. Burada iki önemli noktaya dikkat edilmelidir.

- Bir yöneticinin toplam performansı, finansal performansına ek olarak kalite kontrolü ve işgücünün morali gibi değişik ölçümlere bağlıdır. Sorumluluk merkezi fikri, yönetici performansının yalnızca bir yönüdür ve o da finansal performansla ilgilidir (25).

- Bir yöneticinin finansal performansı kontrol edilebilen faktörleri nasıl iyi yönettiğine bağlı olarak ölçülmelidir. Eğer bir yönetici bir faktörü kontrol etme yeteneğine sahip değilse o faktördeki

(25) GREY-RICKETS, a.g.k., s.374-375.

değişimler finansal performansın ölçümüyle değişmemelidir. Söz gelişi, bir işletme de bir departmandır. İşgörenlere uygulanan ücret oranı bütün şirketi kapsayan sendika sözleşmesiyle belirleniyorsa departman yöneticisi ücret oranlarını kontrol edemeyeceği için onlar hakkında sorumlu da tutulmamalıdır. Ancak, departman yöneticisi, zorunlu olmayan fazla mesaiden kaçınmalı ve bundan sorumlu olmalıdır. Bu nedenle fazla mesai için ödenen fazla ücretlerden sorumlu tutulmalıdır. Sorumluluk muhasebesi sistemi bu iki faktörü gözönüne alarak yalnızca departman yöneticisinin fazla mesai ödemelerindeki dalgalanmaların etkisini raporlamalıdır (26).

A- STANDART MALİYET MERKEZLERİ

Standart maliyet merkezleri, yeterli açıklıkla tanımlanmış ve ölçülebilir çıktılarla birlikte, her bir çıktının üretilmesi için gereken girdi miktarının bilinebildiği durumlarda kurulabilir. Üretim faaliyetleri genellikle standart maliyet merkezlerinin kurulabilmesi için elverişli süreçler olmaktadır. Çünkü üretim faaliyetlerinde her bir tür çıktı için gereken hammadde, işçilik ve genel üretim giderlerinin miktar ve fiyatları belirlenebilmekte ve standartlar saptanabilmektedir. Standart maliyet merkezlerinde çıktılarının fiziki miktarlarını ölçülebilir ve girdilerin çıktılarla ilişkisini kurabileceğimiz bir üretim fonksiyonu belirleyebiliriz (27).

(26) GREY-RICKETS, a.g.k., s.374.

(27) AYDIN-ÖZEL, a.g.k., s.179.

Genel olarak, standart maliyet merkezlerinin yöneticileri faaliyet hacmindeki dalgalanmalardan sorumlu tutulamazlar. Bunun yerine, maliyet merkezinin kapasitesi içinde olması koşuluyla, çevre tarafından belirlenen talepleri karşılamadaki verimlilikten sorumlu tutulabilirler. Verimlilik talep edilen çıktı hacmini üretmek için kullanılan girdilerin miktarıyla ölçülür. Bu tür bir ölçme yaklaşımında tam maliyetin kullanımı gerekmektedir. Tam maliyetin kullanımı halinde ise yöneticiler, hacim sapmalarından kaynaklanan genel üretim giderlerinin düşük yansımından sorumlu tutulmalıdırlar.

Standart maliyet merkezi yöneticileri çıktıların fiyatlarını belirlediklerinden hasılat veya kârdan dolayı da sorumlu tutulmamalıdırlar. Bununla birlikte, eğer çıktılar belirli kalite standartlarına uymaz veya zamanında üretilmezler ise, bu maliyet merkezinin başarı düzeyi örgütün diğer birimlerini de etkileyecektir. Bu nedenle, standart maliyet merkezleri için kalite ve zamanlama standartları saptamak ve yöneticilerin belirlenen standartlara göre üretimde bulunmalarını sağlamak gerekmektedir.

Bir standart maliyet merkezinin verimliliği girdiler ile çıktılar arasındaki ilişki ile, etkenliği ise maliyet merkezinin istenilen üretimi belirlenen kalitede ve zamanda yerine getirilmesiyle değerlendirilmektedir (28).

(28) AYDIN-ÖZEL, a.g.k., s.180.

B- GELİR MERKEZLERİ

Gelir merkezleri, pazarlama faaliyetlerini örgütlemek için belirlenir. Tipik olarak bir gelir merkezi, üretim bölümündeki mamulleri 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 taktirde gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satış karmasından sorumlu tutulabilir. Gelir merkezlerinin başarı düzeyini değerlendirmede kâr ve satış karışımı sapma çözümlene yöntemleri oldukça yararlıdır. Söz konusu yöntem, kâr sapmalarını bölümlere ayırarak, satış-faaliyet sapmalarındaki pazar hacmi, pazar payı ve mamul karışımındaki genel değişikliklerin sonuçlarını görmemizi sağlayabilir.

Bir gelir merkezi; yöneticisinin temel sorumluluğu satış geliri yaratmak olan bir işletme bölümüdür. Gelir merkezi yöneticisinin bir mamulün üretim maliyeti ile ya da yatırımlar üzerinde kontrolü olmayabilir. Ancak aynı yönetici bazı pazarlama giderleri üzerinde kontrole sahip olabilir.

Gelir merkezi yöneticisinin finansal performansı bütçelenen gelir ile gerçekleşen gelirlerin karşılaştırılması ve de bütçelenen pazarlama giderlerinin, gerçekleşen pazarlama giderleriyle karşılaştırılmasıyla ölçülür (29).

(29) GREY-RICKETTS, a.g.k., s.376-377.

Ancak gelir merkezinin başarı düzeyinin ölçülmesi için bir ölçüt saptarken her bir mamulün bir tür marjinal maliyeti de göz önüne alınmalıdır. Aksi takdirde yalnız satış geliri ölçütüyle değerlendirilirse, yöneticiler fiyatları düşürerek toplam satışları arttırma yoluna gidebilirler, reklâm harcamalarını gereğinden fazla yapabilir veya kârı düşük mamullere ağırlık verebilirler. Bu tür yöntemler toplam satış gelirini arttırabilir, fakat işletmenin genel kârlılığının düşmesine neden olabilir.

C- MALİYET MERKEZLERİ

Bir sorumluluk merkezi olarak "Maliyet Merkezi" belirli bir dönem için saptanan bütçe ve standart maliyetlerin gerçekleşen rakamlar ile karşılaştırılmasıyla ölçümlenen işletme bölümleridir. Maliyet merkezlerinde değerlendirme ölçüsü yalnızca maliyetlerle sınırlandırılmıştır (30).

Bir maliyet merkezi yöneticisi temel olarak bir mamul ya da hizmetin üretilmesinden sorumludur. Maliyet merkezi yöneticisi bir birim mamulün üretilmesi için insan kaynaklarının, makinelerin ve materyallerin nasıl bir araya getirileceğine karar verir. Bu kararlarla maliyet merkezi yöneticileri giderleri kontrol ederler. Maliyet merkezi yöneticisinin gelirler (pazarlama faaliyetleri) ya da makina satınalma gibi yatırım kararları üzerinde hiç bir kontrolü yoktur.

(30) A. Sait SEVGENER, **Yönetim Muhasebesi**, Nihad Sayan Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul 1988, s.325.

Bir maliyet merkezi yöneticisinin toplam performansı, maliyet merkezinin ne kadar yeterli ve etkili işletildiğine bağlıdır. Etkili işletimden kastedilen finansal olmayan hedeflerdir. Bu finansal olmayan hedeflere çıktı kalitesini sürdürmek, üretim zamanlamasına uymak ve işgören moralini üst düzeyde tutmak gibi örnekler verilebilir. Bu tür etkinlikleri raporlamak için ayrı ayrı raporlama sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Yeterlilikten kastedilen ise sorumluluk muhasebesi tarafından ölçülen ve raporlanan yöneticinin finansal performansıdır.

Bir maliyet merkezi yöneticisinin finansal performansı, bütçelenmiş giderlerin merkezi yönetimin işletiminden kaynaklanan giderleri karşılaştırmak yoluyla değerlendirilir. Bütçelenen giderlerin aşarısında gerçekleşen giderler yöneticinin finansal performansının iyi olduğunu gösterir (31).

Maliyet merkezlerinin bütçelerini belirlemede bir ölçüt, diğer işletmelerin maliyet merkezi bütçeleriyle karşılaştırma yapmaktır. Bazı şirketler araştırma ve geliştirme bütçelerini satışların belirli bir yüzdesinde tutmaktadırlar. Fakat bu yaklaşımın da akılcı bir ilişki bağı sağladığını söylemek zordur. Bir diğer yaklaşım ise, maliyet merkezi bütçesinin belirlenmesinde, konu ile ilgili bir uzmanın hizmetin düzey ve kalitesi hakkındaki inceleme ve araştırmaya dayanan kontrolünün gerekliliğidir (32).

(31) GREY-RICKETTS, a.g.k., s.376-377.

(32) AYDIN-ÖZEL, a.g.k., s.180.

D- KÂR MERKEZLERİ

Gelir, çıktıların parasal değerini, gider ise girdilerin parasal değerini ifade eder. Kâr ise gelir ile gider arasındaki olumlu farktır. Eğer bir merkezin faaliyeti hem kazanılan gelirler, hem de karşılaşılan maliyetler açısından ölçümlenirse o sorumluluk merkezi "kâr merkezi" olarak tanımlanır. Kâr merkezi, gelirlerin ve bu gelirleri elde etmek için gerçekleştirilen maliyetlerin açıklıkla karşılaştırılabildiği işletme bölümüdür. Kâr merkezi maliyet merkezinin tüm özelliklerine gelir sağlama özelliğini de ilâve ederek daha geniş kapsamlı sorumluluk merkezi oluşturur (33).

Bir kâr merkezi; yöneticisinin hem gelirler hem de üretim ve pazarlama maliyetleri üzerinde sorumluluğa sahip olduğu ancak merkezin varlıklarındaki yatırımı üzerinde kontrolünün olmadığı bir örgüt birimidir.

Bir kâr merkezi yöneticisinin iş alanı gelir merkezi yöneticisinden daha geniştir. Çünkü o, mamulü yeterli olarak üretme sorumluluğuna sahiptir. Kâr merkezi yöneticisinin finansal performansı onun bütçelenen kâr'a ulaşıp ulaşmadığıyla ölçülür.

Bir işletmenin temel amacı olan kâr, aynı zamanda kâr merkezi yöneticisinin de temel düşüncesidir. İdeal olarak düşünersek her merkez kârını maksimize ettiğinde işletmenin kârı da maksimize olacaktır (34).

(33) SEVGENER, a.g.k., s.328.

(34) GREY-RICKETTS, a.g.k., s.375-376.

Ancak bu fikir her zaman doğru olmayabilir, bazen bir bölümün kâr maksimizasyonu diğer bölüme zarar verebilir. Eğer karşılıklı bölümler arası faaliyetler kâr maksimizasyonunu engellerse tüm işletme bundan zarar görebilir.

Bağımsız bir işletme niteliğini yansıtan kâr merkezleri işletmede finansal kontrol sisteminin etkin gerçekleşmesi ve hedeflere ulaşılmasında çeşitli yararlar sağlar. Bu yararları şöylece sıralayabiliriz;

- İşletmelerin büyümesi sonucu ortaya çıkan karmaşık ortamda birleştirici ve kontrol edilebilir bir örgüt yapısı gerçekleşir.
- Sorumlu ve yetenekli kişilerin yeteneklerini bağımsız olarak kanıtlamalarını ve bağımsız karar alma sorumluluğuna sahip olmalarını sağlar.
- İşletme bölümlerinin ana amacı örgüt içinde kâr sürekliliğini sağlamak için, üretime katkılarını arttırmaktır. Kâr merkezi ayırımı, belirli bir kâr merkezinin işletme kârına katkısının saptanmasını olanaklı kılar.
- Özellikle ileride sorumluluk alacak yöneticilerin bağımsız bir ortam içinde yetişmelerini sağlar.

Kâr merkezlerinin oluşturulmasında aşağıda belirlenen özelliklerin de göz önünde bulundurulması gereklidir;

- Kâr merkezi faaliyetlerinin kontrolü, fazladan kayıtlama ve raporlamayı gerektirir. Kâr merkezi faaliyetlerinin içeriği

ve sağladığı katkı, fazladan kayıt ve hesaplama giderlerini aşmalıdır.

- Kâr merkezinin çıktılarının, bu çıktılardan faydalanan bölümlere yüklenebilecek finansal değeri olmalı ve kâr merkezinin çıktıları, diğer bölüme girdi olarak ölçümlenebilmelidir.
- Kâr merkezinin etkin bir kontrol aracı olması için merkez sorumlusunun merkezin çıktılarında ve bunları elde etmek için kullanılan girdilerin de tam kontrol sahibi olması gereklidir.
- Eğer işletmenin mal ve hizmet konusu türdeş bir çıktı ise işletmede birden fazla kâr merkezlerinin olması ve çıktının miktar değerlerini finansal değerlere çevirmeye çalışmak, kontrol işleminin yükleneceği külfeti artıracak ve sağladığı faydayı azaltacaktır.
- Kâr merkezi ayırımı, işletme içindeki bölümler arası rekabeti arttırır. Bu rekabet işletmenin genel kârlılığına ve sürekliliğine olumlu katkıda bulunduğu ölçüde faydalıdır. Kâr merkezleri arasında olumsuz sürtüşme ve kâr merkezi yöneticilerinin kendi başarılarını, işletme ve diğer bölüm başarılarını engelleyerek sağlamaları halinde kâr merkezi bölümlemesi işletmeye yarar yerine zarar getirir (35).

E- YATIRIM MERKEZLERİ

Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin bir uzantısıdır. Bu merkezlerde sorumlu yöneticinin başarısı, sağladığı gelir ve gerçekleştir-

(35) SEVGENER, a.g.k., s.329.

diği maliyetlerin yanında kullandığı kaynakların etkinliği ile ölçümlenir. Yatırım merkezi yöneticisinin ana hedefi, kullanılan kaynaklarla olumlu dönüş (gelir) sağlamaktır. Kullanılan varlıkların (kaynakların) başka bir deyişle yatırım tabanı faaliyetinin değerlendirilmesinde de önemli etkindir (36).

Bir yatırım merkezi yöneticisi, gelirler, maliyetler ve merkezin varlıklarına yapılan yatırımların toplamı üzerinde kontrole sahiptir. Temel olarak yatırım merkezi yöneticisi kredi dönemlerini, envanter politikalarını, mamul üretmek ve satmak için gerekli ekipmanların satın alma kararlarını belirler. Bu merkez yöneticisi yalnızca kârla değil, yatırımın kârlılığı ile de ilgilidir. Genellikle yöneticinin finansal performansı bütçelenen yatırımın geri dönüşü ile gerçek geri dönüşün karşılaştırılmasıyla ölçülür.

Bir yatırım merkezinin başarı düzeyinin ölçülmesi, her bir yatırım projesinin tek tek değil, fakat geçmişte ve halen yapılmış olan yatırım projelerinin toplamının değerlendirilmesi sonucu yapılmalıdır. Bu tür bir değerlendirme yaklaşımı bölüm yöneticilerinin faaliyetleri için bir motivasyon sağlar. Yatırım merkezi yöneticileri, aynı zamanda, stok ve alacakların düzeyini de gözlemek zorunda kalacaklardır. Çünkü bu hesaplar da yönetimleri altındaki yatırım merkezlerinin yatırımını içine dahil edilmelidir (37).

(36) SEVGENER, a.g.k., s.330.

(37) AYDIN-ÖZEL, a.g.k., s.182.

Yatırım merkezleri oluşturulurken aşağıdaki sorunların çözülmesi gerekmektedir.

- Uygun değerlendirme ölçülerinin seçimi, yatırım üzerinden getiri, sermaye maliyetinin düşülmesinden sonra elde edilen gelir, nakit geri kazanma oranı,
- Amortisman (tükenme payı) yönteminin seçimi,
- Aktiflerin değerlendirilmesi, tarihsel maliyet veya net kayıtlı değer, cari maliyet,
- Yatırımın içine dahil edilecek aktiflerin seçimi.

1976
Netizik Kargı
Yatırım Merkezi
Raporlar ve
Sor. msn.
İst. de Bilg. de Kollu

İ k i n c i B ö l ü m

YÖNETİM RAPORLAMA SİSTEMİ

KAVRAMI

I. RAPORLAMA

A- RAPORLAMANIN ANLAMI, TÜRLERİ VE ÖZELLİKLERİ

İşletmelerde meydana gelen olayları yansıtan raporlar iki amaç için düzenlenirler, bunlar;

- Bilgi raporları,
- Kontrol raporları'dır.

Bilgi raporlarının hazırlanmasındaki amaç, yöneticilere ve işletme ile ilgili şahıslara işletmedeki işlerin nasıl yürütüldüğünü açıklamak içindir. Bu tip raporlarda raporu inceleyen kişilerin ana amaçları, raporun sağladığı bilgiler ışığında işletme faaliyetlerinde herhangi bir aksaklık ya da hedeflenen amaçtan sapma olup olmadığını araştırmaktır. Yapılan incelemenin sonucunda raporu inceleyen

kişi herhangi bir düzeltici davranışta bulunabilir. Düzenlenen bu tür raporların ana kaynağı muhasebe sistemi olabileceği gibi diğer kaynaklar da bu tür raporların hazırlanmasında yararlı olabilir. Bu gibi raporlara bilanço, kâr ve zarar tablosu, fon akışı tablosu, nakit durumu tablosu, alacakların akışı tablosu örnek olarak verilebilir.

Kontrol (performans) raporları özellikle işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesi amacı ile hazırlanırlar. Kontrol raporunun ana amacı sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleştiren performansının, öngörülen (plânlanan) performansı ile karşılaştırılması ve gerçek ile standartlar arasındaki sapmaların nedenlerinin araştırılmasıdır. Bu tür raporlar üç dizi bilginin birleştirilmesinden oluşurlar;

- Gerçekleşen,
- Olması beklenen,
- Gerçek ve beklenen arasındaki farkların (sapmaların) nedenleri.

Kontrol raporlarına örnek olarak sorumluluk ve özel raporları (exception reports) verebiliriz.

Standart maliyetlerin ve bütçelerin maliyet kontrolunda etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, yöneticilerin başarılarının doğru ve adil şekilde rapor edilmesi gerekir. Geleneksel bir muhasebe sistemini, bu gereksinmelere yanıt verecek bir niteliğe kavuşturmanın çok zor olduğunu uygulamalar göstermiştir. O halde yapılacak şey, işe

baştan başlayarak, muhasebeye ve raporlamaya yeni bir yaklaşımda bulunmaktır (38).

Muhasebe ve raporlamaya yapılacak yeni yaklaşım yani sorumluluk muhasebesi, maliyetlerin kontroluna ilişkin muhasebe sistemindeki gelişmeyi ifade etmektedir (39).

Sorumluluk muhasebesinde, bölümleri ilgilendiren maliyetler direkt olarak o bölümün maliyetlerini kontrol etmekle sorumlu kişilere rapor edilir. Bu sistem özellikle örgüt içindeki tüm yönetim düzeyleri için sorumluluk muhasebe raporlarının hazırlanmasını zorunlu hale getirmektedir. Daha sonraki aşamada elde edilen bu sorumluluk raporları örgütün çeşitli düzeydeki sorumlu yöneticilerince kendi bölüm maliyetlerini ve faaliyetlerini kontrol etmede etkin bir araç olarak kullanılabilir.

Gereksinim duyulan raporlar ve bilgiler elde edildiğinde, dikkatler bu kez bilgilerin ne kadar arayla rapor edilmesi, ne derece ayrıntılı olması ve ne şekilde düzenlenmesi gerektiğine çevrilmelidir. Kontrol amacıyla da düzenlenen raporlar aylık, haftalık, günlük olabilir. Örgüt yapısının üst basamaklarında plânlamaya gittikçe daha fazla zaman ayrılırken, buna karşın kontrol için daha az bir zaman ayrılır. Kontrol, muhasebe bölümü tarafından her sorumluluk birimi için hazırlanan ve genellikle sorumluluk raporları olarak adlandırılan aylık raporlar üzerinde yapılır.

(38) ÜSTÜN, a.g.k., s.239-260.

(39) A.g.k., s.240.

Her sorumluluk birimi için hazırlanan bu aylık raporlar ilgili oldukları sorumluluk biriminin maliyetlerini, gelirini ve yatırım harcamalarını gösterir. Her sorumluluk biriminin maliyetleri, geliri ve yatırım harcamaları yapılan işin miktarı, birim başı maliyeti gibi hesap sınıflarında ayrıntılı olarak görülür.

Gerçekte sorumluluk raporlama sistemi, muhasebede raporlarını personelin adlarını belirterek kişiselleştirir. Başka bir deyişle bu raporlarda bütçelenen tutarlar ile, dönem içinde yapılan gerçek eylemlerin maliyetleri birbiriyle karşılaştırılır. Sorumluluk muhasebesi tanımı gereği örgüt şemasına uyarlanmış bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sisteminde maliyetler örgütün tüm sorumluluk düzeylerine göre toplanır ve rapor edilir. Örgütteki her kontrol birimine ya da yöneticisine sadece sorumlu olduğu maliyetler ile, kontrol edebileceği maliyetler yüklenir. Bütçelenmiş ve gerçekleşmiş muhasebe verilerinin, sorumluluk merkezlerine göre toplanması ve raporlanması işlemleri, sorumluluk muhasebe raporları olarak adlandırılır. Sorumluluk muhasebesi başka bir deyişle, işletmede oluşan giderleri ve bunları kontrol etmekle görevli yöneticilerin sorumluluğuna sokan raporlamayı oluşturan bir sistemdir.

B- SORUMLULUK RAPORLAMASI VE AMACI

Yönetim muhasebesinin en önemli işlevlerinden ya da amaçlarından birisini işletme yöneticilerinin yönetimleri altında bulundurdıkları ve sorumlu oldukları ekonomik kaynaklar üzerinde finansal kontrolü

gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabalarda onlara yardımcı olacak bilgileri sağlaması oluşturur (40).

Daha açık bir biçimde ifade edilirse işletmedeki birimlerden yöneticiye ulaştırılan raporlar, yöneticinin o birimlerin faaliyetleri hakkında bilgi edinmesini sağlamaktadır.

Sorumluluk raporları, işletmede yönetim muhasebesi personelince, işletme yöneticileri için belirli sürelerle düzenlenen işletme içi muhasebe raporlarıdır. Sorumluluk raporlarının genel amacını, işletme yöneticilerinin kontrol işlevini yerine getirmek için gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini sağlaması oluşturur. Bir başka ifadeyle sorumluluk raporu, işletme yöneticisine, yönetimi altında olup da kontrol edemediği sorumluluk alanlarını gösterir. Aslında sorumluluk raporları yöneticinin sorumluluğu altında bulunan alanları kontrol etmede kullandığı tekniklerin de başarı düzeyini gösterir. Sorumluluk raporları, işletme eylemlerinin kontrol edilmesine, bölümler arasında düzeltici önlemlerin alınmasını zorunlu kılan alanları göstermek suretiyle yönetime yardımcı olmaktadır. Sorumluluk raporu, gerçekleşen başarının, plânlanan başarıyla karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan başarısız ya da aksayan bölümleri kesin olarak gösterir.

(40) Rıfat ÜSTÜN, **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, E.İ.T.İ.A. Yayını, No.242/162, Eskişehir, 1982, s.60.

Sorumluluk muhasebesinin başlıca amaçlarından biri "maliyet kontrolü" ve "maliyetlerden sorumlu kişilerin belirtilmesi" dir. Bu sistemde maliyetler tüm ve bütün olarak kontrol edilmemektedir, ancak farklı yönetim düzeylerinde maliyetlerin basamak basamak kontrol edilmesine ağırlık verilmek suretiyle bütünün kontrolü sağlanmaktadır (41).

Bilindiği gibi maliyet kontrolü maliyet muhasebesinin amaçlarından birisidir; nitekim, imalât işletmelerinde maliyet muhasebesinin amaçları kısaca şöyle özetlenebilir. Maliyet muhasebesinde;

- Birinci amaç, mamullerin birim maliyetlerinin saptanmasıdır. Mamullerin birim maliyetlerinin bilinmesi, satış fiyatlarının saptanabilmesi, kâr ve zararın belirlenebilmesi, dönemsonu stok değerlemelerinin yapılabilmesi ve işletme içi ve işletme dışı karşılaştırmaların yapılabilmesi bakımından gereklidir.
- İkinci amaç, maliyet kontrolüdür. Maliyetler türlerine göre kontrol edilebilirler; maliyetler sorumluluk merkezlerine göre kontrol edilebilirler, maliyetler maliyet taşıyıcıları açısından kontrol edilebilirler. Ayrıca maliyet kontrolü fiyat kontrolü açısından gerekli olabilir.
- Üçüncü amaç, plânlamaya yardımcı olmasıdır;
- Dördüncü amaç, karar vermede kullanılmasıdır.

Bir çok işletmenin maliyet muhasebesi sisteminde maliyet kontrolünden daha çok, üretilen mamullerin birim maliyetlerinin saptanması sürecine ağırlık verilmektedir. Oysa, işletme yönetiminde maliyet kont-

(41) ARIKAN, a.g.k., s.48.

rolunun da önemli bir yeri vardır ve muhasebe raporları bu kontrolün köşe taşlarından birisidir. Bununla beraber uygun biçimde düzenlenmedikleri sürece muhasebe raporlarının bu alandaki yararları sınırlıdır.

Ancak birçok kuruluş ve işletmede, yöneticilerin gereksinim duydukları bilgiler, raporlarda uygun olmayan biçimde, uygun olmayan yerde ve uygun olmayan zamanda gösterildiği için yönetimde etkinlik ve verimlilik sağlanamamaktadır. Oysa sorumluluk raporları işletmelerde ortaya çıkabilecek sorunların nerede bulunabileceğini gösteren kontrol araçlarından birisidir.

Sorumluluk raporları muhasebe bilgilerine uygun biçimde hazırlandığında işletme ve yöneticileri için şu yararları da sağlar;

- Maliyetlerden ya da hasılatın sorumlu kişilerin başarılarının olumlu ya da olumsuz yönlerini açıkça gösterdiği için, alınması gerekli önlemler için ilgilileri uyarır ve böylece maliyetlerin düşürülmesinde önemli bir rol oynar. Plânlardan sapmalardan kimin sorumlu bulunduğunu açıkça gösterdiği için de, yönetimde etkinliğin artmasına yardımcı olur.
- Maliyet kontrolünde önemli bir rol oynayarak ithal edilen hammaddelerde, ara mamullerde ve gereçlerde artırım sağlanmasına neden olabilir ve dış ticareti olumlu yönde etkileyebilir.
- Maliyetlerin düşürülmesinde etkin olduğu için belli ölçüde ve zincirleme olarak fiyatların düşürülmesine yardımcı olabilir.

- Her yönetim düzeyindeki yöneticilerin sorumlu buldukları maliyetlere ya da hasıllata ağırlık verdiği için, yöneticilere bilgi akımını önler ve yöneticilerin bilgi gereksinimlerini öbür raporlama sistemlerine göre, daha uygun bir biçimde karşılar.
- Plânlardan sapmalardan kimin sorumlu bulunduğunu açıkça gösterdiği için işgörenlerin başarılarının ölçülmesinde yardımcı olur, farklı algılamaları azaltır ve işgörenlerin davranış ve tutumlarını olumlu yönde etkiler.
- Yöneticiler tarafından plânlama amaçlarıyla da etkin bir biçimde kullanılabilir.

Sorumluluk raporları hem birim maliyetlerin saptanmasını hem de hasılat, maliyet ya da masrafların "kim yaptı? sorumlu kim?" esasına göre özetlenmesini sağladığı için, etkin bir maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesine olanak sağlar. Sorumluluk raporları sorumlu buldukları bilgileri sağladığı için yöneticilerin ilgilerini çeker. Sorumlu buldukları noktaları açık seçik gösterdiği için yöneticileri düzeltici eylemlerin yapılması yönünde etkiler ve düzeltici eylemlerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırır (42).

Sorumluluk raporlarının, etkinlik düzeyini belirleme işlevi yanında, işletmedeki sorunların çözümüne olanak sağlama nitelikleri de vardır. Raporlar sadece aksaklıkların nerelerde bulunduğunu belirtmekle kalmaz, ayrıca aksaklıkların ortadan kaldırılmasına yarayacak çözüm yollarını da belirtir.

(42) ARIKAN, a.g.k., s.50.

Sorumluluk muhasebesinin en önemli özelliği farklı yönetim seviyeleri tarafından değişik raporlardaki ayrıntıların toplamıdır. Örneğin, bir bölüm yöneticisinin performans raporu yönetimi altındaki tüm gelir ve maliyet kalemlerinin gerçek ya da bütçelenmiş toplamalarını içerir. Bir fabrika yöneticisi için hazırlanan rapor ise sadece fabrika yöneticisinin kontrolü altındaki bazı kalemlerle beraber amir raporlarının tümünün toplamından oluşur. Bazı ek kalemlere yönetim maliyetleri örnek olarak gösterilebilir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin seçilmiş verilerden oluşması nedeniyle genel müdüre sunulan raporlar bütün bölüm yöneticilerinin raporlarının hepsini içermez, kapsamaz.

Genel müdüre sunulan raporlar ikinci seviye yöneticiler tarafından sunulan özet niteliğindedir. Performans analizine bir sınır olarak gözükecek bu ayrıntılara sahip olmama durumu, ayrıcalıklara göre yönetim uygulamasına yol açar. İşletmeler günümüzde son derece karmaşık hale geldiği için yoğun muhasebe bilgisini özet hale getirmek ve onu en hızlı şekilde analiz etmek zorunluluk haline gelmektedir (43).

Birçok yöneticinin ayrıntılı muhasebe raporlarını analiz edip sorunları ortaya çıkarmaya zamanı yoktur. Sadece altı çizilmesi gereken önemli noktalar özet olarak raporlanarak yöneticilerin zamanı daha iyi kullanmalarına yardımcı olunur.

Sorumluluk muhasebesi sistemi altında hazırlanan raporlar karşılıklı ilişki içerisindedir. Çünkü bir alt seviyede hazırlanan raporlar bir üst seviyeye ulaştırılarak görülür.

(43) J.EDWARDS, R.H. HERMANSON- R.F. SALMANSON, **Manegerial Accounting A Programmed Text**, Richard D. Irwin Inc., New York, 1978, s.208.

Yöneticiye sunulan kontrol raporlarının tüm gelir ve maliyetleri içermesinin nedeni yöneticinin tüm işletmenin kârlılığında sorumlu olmasındandır. Çeşitli yönetim seviyelerinde meydana gelen özetleme sözkonusu yöneticinin gerekli olan hareketi yapacağı temeline dayanılarak gerçekleştirilir. Bu nedenle de ayrıntılı performans raporlarının bazı yöneticiler dışında raporlanmaya ihtiyaç yoktur. Yönetici, gerekli hareketi yapacak ve istenmeyen durumu giderecek amiri veya yöneticiyi saptamalıdır. Söz gelişi bir bölümde direkt işçilik maliyetlerinin yüksek olduğu durumda yönetici bu değişime neden olacak sorunu düzeltmeye çalışmalıdır (44).

Eğer bir yöneticinin kontrolü altındaki bölüm çok kötü performans gösteriyorsa yöneticiye ulaştırılan raporlar bu durumu gösterecek ve bölüm yöneticisinin sorunu araştırılacaktır.

C- SORUMLULUK RAPORLAMASININ ÖNEMİ

İşletmelerde kontrol işlevinin başarılı bir biçimde yerine getirilmesi ve işletme faaliyetlerinin etkin biçimde sürdürülmesi sorumluluk raporlarıyla olanaklıdır. Bunun için yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticisinin işbirliği yapmaları ya da karşılıklı bir dayanışma içinde çalışmaları gerekmektedir. Aynı zamanda bu işbirliğinin sağlanması için de sorumluluk raporları aracılığıyla etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi ve bu iletişimin sürekli kılınması gerekir. Sorumluluk raporları işletme yöneticisi ile bölüm yöneticisi arasında ger-

(44) EDWARD-HERMANSON-SALMANSON, a.g.k., s.209.

çerkeŖtirilen iletiŖimin aracını oluŖturmadığı Ŗurece, iŖletme ynecisi, bölüm ynecilerince gereksinim duyulan bilgileri sağlama amacını istenilen bir biçimde gerçerkeŖtirmekle ilgili gibi, öte yandan bölüm ynecisi de kararlarını gerekli bilgilerin tümüne sahip olmaksızın almak zorunda kalacaktır. Bu durum, sorumluluk raporlarının önemli üç noktasını kesin olarak ortaya koymaktadır. Bunlar;

- Sorumluluk raporlamasının iŖletme için nemi,
- Sorumluluk raporlamasının iŖletme ynecisi için nemi,
- Sorumluluk raporlamasının bölüm ynecisi için nemi.

Sorumluluk raporlarının iŖletme ynecisi için nemi Ŗyle açıklanabilir;

Verilerin, kontrol iŖlevinin gerçerkeŖtirilmesi amacıyla, etkin bir biçimde iletiŖimini sağlayan teknikler ve yöntemler, verileri üretmede veya elde etmede kullanılan teknikler ya da yöntemler kadar önemlidir. Kontrol iŖlevini gerçerkeŖtiren yönetim eylemleri, iŖletme ynecilerinin aldığı verilerce yönlendirilmediği ya da yönetilmediği Ŗurece sorumluluk raporlarının iŖlevi yerine getirilmemiŖ olacaktır.

Sorumluluk raporları düzenlendikleri sorumluluk birimlerinin baŖarı durumunu kesin olarak gösterir. Uygulamada çerkeŖitli iŖletmelerde kullanılan belirli türdeki sorumluluk raporları biçim, çerkeŖit ve hatta hazırlanma sıklığı açısından her ne kadar birbirinden farklı iseler de içerikleri büyük ölçüde birbirine benzemektedir. Belirli bir sorumluluk birimi ya da iŖletme bölümü için hazırlanan sorumluluk

raporunda genellikle şu üç unsur göze çarpar (45).

- Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısı: Sorumluluk biriminin bu gerçek finansal başarısı, oluşan ve birime yüklenen gerçek maliyetler ve birimce sağlanan gerçek gelir ile gösterilir.
- Sorumluluk biriminin plânlanan ya da bütçelenen finansal başarısı: Bu finansal başarıda, plânlanan maliyetler ve gelir ile gösterilir.
- Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarı ile plânlanan başarısı arasındaki uyumluluk ya da uyumsuzluk: Bu iki tür finansal başarı arasındaki uyumluluk ya da uyumsuzluk, gerçekleşen maliyet ve gelir unsurları ile plânlanan maliyet ve gelir unsurları arasındaki farklarla gösterilir ve "sapma" olarak tanımlanır. İşte bu sapmalar, işletme yöneticilerinin daha önce açıklanan raporlama sürecindeki rollerini ya da görevlerini yerine getirmeleri amacıyla gereksinim duydukları bilgiyi oluşturur.

D- RAPOR İÇERİĞİNİN SAPTANMASI

Rapor içeriğinin saptanmasında aşağıda öngörülen hususları gözönünde bulundurmakla raporlama etkinliği arttırılabilir (46).

(45) ÜSTÜN, a.g.k., s.72-73.

(46) SEVGENER, s.383.

- Ana unsurların vurgulanması,
- Sonuç-Sorumluluk bağlarının ortaya konması,
- Gerçekle, plânlanan performansın karşılaştırılması,
- Önceki dönemlerin etkilerinin belirtilmesi,
- Bilgi sınıflamasının dikkatlice yapılması,
- Sorumluluk raporlarında kontrol edilebilir unsurların vurgulanması,
- Detayları sınıflandırırken, açıklığın kaybolmamasına özen gösterilmesidir.

Ana Unsurların Vurgulanması:

Yönetici kendine sunulan bir raporu incelemek için zaman ayırırken yapması zorunlu diğer işleri o an için bırakmak zorundadır. Yöneticinin sınırlı ve o derece kıymetli zamanını alacak olan raporun, bu zamanı mümkün olan en kısa ve etkin süreye indirgeyecek şekilde düzenlenmesi zorunludur. Bunu gerçekleştirmek için asıl vurgulanması istenen durumları içeren bilgilerin sunulması ve raporun birinci sayfasından özetlenmesidir. Ya da rapor, ana sorunu özetleyen bir girişten sonra detaylandırılmalıdır.

Sonuç-Sorumluluk Bağının Ortaya Konması:

Her gelir ve maliyet belirli sorumluluk taşıyan kimsenin kararı ile gerçekleştirilebilir. Başka bir deyişle her gelir ve maliyetin işletmenin sorumluluk piramidi için de bir sorumlusu vardır. Etkili bir raporda bu kişiler işi ve pozisyonları belirtilerek vurgulanmalıdır.

Bu vurgulama, davranışı düzeltilecek ya da onurlandırılacak kişinin saptanmasına ve etkili kararlar alınmasına yardımcı olacaktır.

Sorumlu kişilerin ismen belirtilmesi yorumsal raporlamada kolay olur; bunun yanında sayısal raporlarda ise bu işlemler, tablolara ufak yorumlar ilave ederek, ya da tablo başlıklarını sorumlu kişilerin isimlerini belirterek düzenleme yolu ile gerçekleştirilir. Özellikle sorumluluk raporlarının düzenlenmesinde isimlerin ortaya konması, varsa sorunun kaynağının saptanmasına yarar.

Gerçekle, Plânlanan Performansın Karşılaştırılması:

Standartların var olmaması halinde sorumlulukların vurgulanması herhangi bir dayanaktan yoksun olur. Muhasebe raporlarının, yönetici değerlemesi için standartlardan sapmalar göstermesi gereklidir. Standartlar gelecek dönem projeksiyonlarından, plân bütçelerden, ya da geçmiş dönemlerin gerçekleşen rakamlarından oluşurlar. Geçmiş dönemlerin rakamları standart olarak alınırken, bunların ilgili dönem koşullarına göre normalize edilmesi zorunludur.

Önceki Dönemlerin Etkilerinin Belirtilmesi:

Gerek yöneticinin performansında gerekse, başında bulunduğu departmanın performansında diğer bir etken de, geçmiş dönem faaliyet sonuçlarının bu dönemlere yansıyan sonuçlarıdır. Rapor düzenlenirken değişikliklerin belirtilmesi yanında yöneticinin dünden bugüne geçirdiği aşamanın da ortaya konması zorunludur. Böylece raporda iki ayrı ölçümleme unsuru kullanılabilir, gerçekleşen faaliyetin, plânlanan faaliyetle karşılaştırılması ve gerçekleşen faaliyetin geçmiş dönemlerle karşılaştırılması.

Bilgi Sınıflamasının Dikkatlice Yapılması:

Muhasebeci arzu ederse bir takım rakam oyunlarına başvurarak bilgileri gizleyebileceği gibi, aynı oyunlarla önemsiz bilgiler önemli olarak gösterilebilir.

Muhasebe bilgilerinin dikkatlice sınıflandırılarak, raporun ana ana amacına yönelik hale getirilmesi muhasebecinin ana görevidir. Psikolojik faktörler bu sınıflama işleminde önemli rol oynar. Özellikle istisna raporları hareket kabiliyetini arttırdığı için daha etkili sonuç alınmasını sağlar.

Sorumluluk Raporlarında Kontrol Edilebilir Unsurların Uygulanması:

Özellikle sorumluluk raporlarında görülebileceği gibi yönetici değerlendirilmesinde en önemli unsur yöneticinin kontrol edebileceği giderlerden sorumlu olmasıdır. Kontrol edilemeyen giderlerin raporda kullanılması, amaca uygun olmayan bilgi ile sapmanın şişirilmesi olacaktır.

Detayları Sınıflandırırken Açıklığın Kaybolmaması:

Raporun detaylı geniş bilgileri içerip içermemesi, raporun sunulacağı sorumluluk kademesine bağlıdır. İşletmelerin kontrolü ve plânlaması yapılırken aşağı seviyedeki yöneticiler daha detaylı, spesifik bilgilere ihtiyaç duyarlar. Bunun yanında yukarı seviyedeki yöneticilere daha özlu ve geniş kapsamlı bilgi sunulması gereklidir. Rapor ne denli geniş veya dar kapsamlı olursa olsun unutulmaması gereken bir şey de, raporun rakamsal açıdan açık ve gerçek olmasıdır.

Raporlama süreci bazen tahmini rakamlara dayanan raporların hazırlanması ile hızlandırılabilir, bunlar işlemin çabuklaştırılması için zorunlu olabilir. Bu gibi raporların da matematiksel açıdan doğrularını zorunludur.

E- SORUMLULUK RAPORLAMASININ GENEL İLKELERİ VE SORUMLULUK RAPORUNUN DÜZENLENMESİ

Etkili bir sorumluluk raporları sistemi açıklanan genel ilkelere dayanılarak kullanılabilir.

a) Yetki ve sorumluluk ilişkisinin saptanması:

Yetki ve sorumlulukların saptanması ve sorumluluk raporlarının, organizasyon şemasını oluşturan çeşitli kademeler için ayrı ayrı düzenlenmesi için işletmenin formel ve informel organizasyon yapısının bilinmesi zorunludur. Bunun için faydalanılacak kaynak işletmenin organizasyon şemasıdır. Organizasyon şeması izlenirken unutulmaması gereken bir durum da bu şemanın formel yetki ve sorumluluk bağını yansıttığıdır. Formel bağın yanında bazı etki ilişkilerinin de gözönünde bulundurulması zorunludur (47).

b) Sorumluluk kademelerini oluşturan kişilerin sorumluluk sınırlarının saptanması:

Yönetim bilgi sisteminde etkinliği sağlayabilmek için yetki ve sorumluluk sınırlarının açıkça belirlenmesi gereklidir. Sorumluluk

(47) CEMALCILAR- AŞKUN-ÖZ-ALP-BAYAR, a.g.k., s.123.

raporları gelir, maliyet ve kâr bilgilerinin toplanarak, bu bilgilerin sorumluluk esasına göre sınırlandırılmasıdır.

Sorumluluk raporları sisteminde kişilerin yetki ve sorumluluklarına giren alanda oluşan faaliyetler, o kişinin kontrol olanağına göre sınıflandırılırlar. Yöneticiler kontrol edebildikleri unsurlardaki başarıları ile değerlendirilirler.

Maliyetlerin kontrol edilebilir ve edilemez olarak gruplanmasında her maliyet kişilerin kararları ile oluşturulur ilkesinden hareket edilir. Burada amaç kişinin sorumluluğunu oluşturan sorumluluk alanının sınırlarını saptayarak, bu alan içinde sorumlu kişinin yetkisine bağlı olarak oluşan maliyetleri ortaya koymaktır. Başka bir deyişle "kontrol edilebilir maliyetler" sorumluluk alanı yöneticisi tarafından belirli bir zaman dilimi içinde direkt olarak etkilenen maliyetlerdir.

c) Plânlanan performans ile gerçekleşen performansın karşılaştırılması:

Gerçekleşen faaliyetleri öngörülen hedeflerle karşılaştırma gerek maliyet kontrolü gerek de performans kontrolü açısından zorunludur. Öngörülerden sapmaların, özel raporlar yöntemine göre saptanması düzeltici önlemler alınması sorumluluk raporlarının etkinliğini arttıracaktır.

d) Sorumluluk alanları için hazırlanacak raporların birbirine bağlı olması

Üst kademe yöneticiden, aşağı kademe yöneticilere doğru akan sorumluluk ilişkisinde bir üst kademe yöneticisi kendine bağlı alt kademe

yöneticilerin faaliyetlerinin denetiminden sorumludur. Üst kademe yönetici için hazırlanan sorumluluk raporu o yöneticinin kendi kontrol edilebilir maliyetleri ile alt düzeydeki kendine bağlı yöneticilerin kontrol edilebilir maliyetlerinden oluşur. Böylece her kademe yöneticisi iki sorumluluk alanı ile ilgilidir. Kendi sorumluluk alanından üst kademeye sorumludur. Kendisine bağlı alt kademe yöneticileri de kendi sorumluluk alanlarından bu yöneticiye karşı sorumludur.

Yukarıda açıklandığı gibi sorumluluk raporunun düzenlenmesinde başlangıç noktası işletmenin organizasyon şemasıdır. Örneğin, bir işletmede genel müdüre bağlı üç kademe bulunduğunu kabul ederek anlatılanlara uygun bir şema oluşturalım.

Her kademe yöneticisi için düzenlenen sorumluluk raporları incelendiğinde kontrol edilebilir maliyetlerle, kontrol edilemez maliyetler toplandığı zaman o faaliyet alanının toplam faaliyet giderleri elde edilir. Her bir sorumluluk alanının faaliyet giderleri toplamı üretim birimlerine bölüldüğü zaman o sorumluluk alanından üretim birimlerine yüklenecek maliyet payı elde edilir.

Kademe yöneticileri için hazırlanan sorumluluk raporları incelendiğinde rapor ilgili ayda ve yılbaşından o ay sonuna kadar geçen sürede gerçekleşen maliyetleri ve bütçeden farkları göstermelidir (48).

Farklar her kademe yöneticisinin sorumluluk alanının özelliklerine bağlı olarak değişik görünüm oluşturabilir. Örneğin, ikinci kademe ustabaşlılar için hazırlanan sorumluluk raporlarında ortaya

ıkan direkt madde ve direkt iŖçilik farkları, miktar farklarıdır. Üretim yöneticilerinin raporlarında ise iŖçinin verimli alıŖmama ve maddelerin standartlara uygun kullanılmamasından dolayı ortaya çıkacak farklar olacaktır.

Ü ç ü n c ü B ö l ü m

SORUMLULUK MUHASEBESİ VE BİLGİSAYAR DESTEKLİ RAPORLAMA SİSTEMİNİN KURULMASI

I. SİSTEMİN KURULMASI VE İŞLETİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

A- SİSTEM GELİŞTİRME

Sistem Geliştirme, sistem veya sistemlerin, amaçlarına uygun olarak işlemlerini sağlayan bir süreçtir. Sistem geliştirmede, bir sistemin işleyişi, o sistemin nasıl işleyeceği konusunda önceden belirlenmiş hedeflerle karşılaştırılır. Daha sonra, istenmeyen yönde sapmaların nedenleri gözönüne alınarak sistemin istenen sonuçları nasıl elde edebileceği araştırılır.

Sistemin geliştirilmesi, kullanılmakta olan bilgisayarın bir dizi işletme gereksinimine artık yetmemesinden ya da ileride yetmeyeceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Bu durumda ya eldeki sistem geliştirilecek ya da yeni bir sisteme geçilecektir. Böyle bir kararın

alınması için, aşağıdaki durumların kendini göstermesi gerekmektedir(49).

- Büyük ölçüde bilginin günlük olarak işleme zorunluluğunun olması,
- Kütüklerdeki bilginin sık sık güncellenmesinin istenmesi,
- Bilgi işlenirken mantıksal karar verilmesine çokça gereksinme duyulması,
- Geniş içerikli bilginin saklanması gereksinmesinin bulunması

Amaçlanan, sistemin gereksinme duyulan zamanda ve bütçelenmiş maliyet içinde tamamlanmasıdır. Daha da önemlisi, istenen sonuçları üretmek için doğru tasarımı sağlayabilmektir.

Bir sistem geliştirme yaşam döngüsü şu şekilde özetlenebilir. Yapılacak kontrollerin, yöneticilerin ve kullanıcı bölümün gereksinmelerini karşılayacak biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, gözönüne alınacak önemli noktalar şu şekilde sıralanabilir.

- Standart belgelerin kullanılması,
- Standart yöntemlerin kullanılması,
- Yeni uygulamaların tasarlanması, program değişiklikleri veya genişletilmelerinin ancak yetkili kişi veya organlarca yapılabilmesi için belirli yöntemlerin getirilmesi,
- Uygulamadan önce uygun sına rutinlerinin benimsenmesi,
- Program ve belgeleri koruyucu bir sistemin geliştirilmesi.

Sistem geliştirme kontrollerinin ana gerekleri ve teknikleri ise aşağıda sayılan başlıklar altında gösterilmektedir (50).

(49) ERDOĞAN, a.g.k., s.77.

(50) A.g.k., s.79.

- Standart yöntemler ve belgeler,
- Sistemler ve programların sınılanması,
- Kütüklerin korunması,
- Kabul etme ve yetki süreci,
- Sistemleri ve programları düzeltme.

B- SİSTEMİN KURULMASINDA TEMEL ÖZELLİKLER

Bilgisayar destekli sorumluluk raporlama sisteminin kurulabilmesi için, öncelikle belirtilen özelliklerin bulunması gereklidir.

Bunlar;

- İlgili olmalı: İlgili kaynakların kullanımı işlemlerin denetimi, planlaması ve sürdürülmesinde bir veya birden fazla yöneticiye yardımcı olmalıdır. Bir rapor, yöneticinin karar süreci ile bağlantılı olmalı ve bu nedenle de işlerin sırasını gösteren bir rapor önemlidir.
- Özlü olmalı: Gereksiz ve önemsiz bilgileri dışarda tutmalıdır. Çünkü meşgul bir yöneticinin sayfalarca raporu okumaya zamanı olmayabilir.
- Yeterli ayrımları ortaya çıkarmalı: Yöneticiye anlamlı gelen, yöneticinin farklılaştırmasına olanak verecek ayrımlara yer vermelidir.
- Uygun faaliyet alanı: Rapor öyle bir alan kapsamalıdır ki, yöneticinin sorumluluk alanı ile ilgili olmalıdır.
- Anlaşılabilirlik: Rapor, bilgiyi açık ve anlaşılır bir biçimde sunmalıdır.
- Zamanlılık: Raporların zamanında düzenlenmesi gereklidir.

- Güvenilirlik: Raporlar yüksek doğruluk standartlarına uygun olmalıdır.
- Tutarlılık: Diğer raporlarla tutarlı olmalıdır.

Teorik olarak bakıldığında bir yönetici sorumlu tutulduğu faaliyetlerin üzerinde tam anlamıyla denetime sahip olmalıdır (51).

Yöneticinin kontrolü dışında gelişen içsel ve dışsal faktörler, yöneticinin sorumluluğundaki gelir ve harcamaları etkiler. Örneğin, bir yöneticinin denetimi altındaki üretim sürecinde fire oranının yüksek oluşu, satınalma departmanının düşük kaliteli mal almasından kaynaklanabilir. Bu durumda yöneticinin yapabileceği hiçbir şey yoktur. Bu ve benzeri nedenlerle genellikle yöneticiler, içinde bulunulan duruma göre kontrol edebildikleri gelir ve harcamalardan sorumlu tutulurlar. Buna aynı zamanda "görevli kontrol" adı verilir. Görevli kontrol, yöneticinin verilen bütçeyi etkileyen bir çok faktörü denetlediği durumlardır.

C- ÜRETİM SÜRECİNDE BİLGİSAYAR KULLANIMI

İşletmelerde temel amaçlardan biri üretim olduğundan, bilgisayar uygulamalarının geniş bir bölümü bu amacın gerçekleştirilmesine yardımcı olacak şekilde düzenlenmelidir.

EN yaygın bilgisayar kullanımı muhasebe ve muhasebes sistemlerde olmasına rağmen, işletmede aşağıda belirtilen kademelerin belirlenmesi gerekmektedir.

(51) Joseph W. Wilkinson, **Accounting And Information Systems**, John Wiley and sons New York 1986, s.248-249.

- Üretim Plânlama ve Kontrol;

Üretim faaliyetlerinin en önemli elemanı müşteridir. Bu nedenle müşterinin hangi mamulden ne kadar ve ne zaman istediğini tesbit edebilmek üretim çevriminin başlangıcıdır. Talep tahminleri için çeşitli modeller bilgisayarlar kullanılarak değerlendirilir ve ne miktarda mamul satılabileceği ortaya konur (52).

İşletmenin üretim kapasitesi, işgücü olanakları, varsa hammadde kısıtları da gözönüne alınarak satılabileceği tahmin edilen mamullerin yapılmasının ne derece kârlı olacağını ortaya koyan çalışmalar içinde bilgisayardan yararlanılabiler. Çeşitli matematik modeller kurularak ve bunlar çözümlenerek elde edilen sonuçlar değerlendirilir.

Üretimin planlaması, mamullerin hangi büyüklükteki partilerle yapılacağını tesbitinde, daha doğru bir ifade ile en uygun parti büyüklüklerinin hesabı da bilgisayar yardımıyla yapılabilir. İş emirlerinin açılmasında, malzeme ihtiyaç plânlamasında bilgisayar destekli sistemler daha yaygın biçimde kullanılabilir.

- Malzeme Takip ve Kontrol

İşletmelerin en önemli sorunu ne eksik ne fazla fakat yeterli miktarda malzeme ve hammaddeyi stoklamak ve envanteri en az seviyede tutabilmektir. On binlerce malzemenin bulunduğu üretim hatlarında, malzemeleri zamanında temin etmek başlıbaşına bir sorundur. Bu bakımdan

(52) Ataç SOYSAL, **Bilgisayarların Günümlüz Endüstriyel İşletmelerindeki Yeri ve Uygulama Olanakları**, MİSS Eğitim Yayınları, 1987, s.16.

bilgisayarların etkin olarak kullanılması gereken alanların başında malzeme plânlaması ve ambar takibi gelmektedir.

- Üretim Hattı ve Atölyelerindeki İşlerin Takibi;

Siparişlerin daha önce verilmiş olan terminlerde teslim edilmesinden sorumlu bölümler üretimi atölye içinde takip ederler. Bu sayede herhangi bir aksamayı zamanında haber alıp düzeltici tedbirler alınması olanaklıdır. İşleri atölyelerde takip, tezgâh yük durumları ve devam eden işlerle ilgili sonuçları takip konusu bilgisayar yardımıyla daha kolay değerlendirilebilir.

- Muhasebe Kayıtlarının Tutulması;

Büyüklüğü ne olursa olsun bütün işletmelerde muhasebe kayıtlarının tutulması yasa gereğidir. Yevmiye ve Kebir defterlerinin bilgisayarla tutulmasının yanında cari hesaplar ve muavin defterlerin bilgisayarla tutulması ülkemizdeki en yaygın uygulamalardır. Ticari muhasebenin yanında yönetim ve maliyet muhasebelerinin ve buna bağlı olarak sorumluluk muhasebesinin zamanında ve hassas bir şekilde gerçekleştirilmesinde bilgisayar desteği önem taşımaktadır.

Burada işlemleri biraz daha açarak Finansal Raporların üretimini ve maliyet muhasebesini akış çizenekleri (Flowcharts) * aracılığı

(*) Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. Melih ERDOĞAN, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, A.Ü.Yayınları, No. 2176, Eskişehir 1988.

Akış çizenekleri iki türde hazırlanmaktadır. Bunlar "sistem akış çizenekleri" (system flowchart) ve "program akış çizenekleri" dir (Program Flowchart).

ile tanıtılm (53).

D- BİLGİSAYAR DONANIM VE YAZILIMININ SEÇİMİ

Örgüt çalışmaları yürütülürken diğer yandan bilgisayar donanımının seçimi, yazılımın geliştirilmesi ve kurulacak sistemin bilgisayarda işletilmesi için gerekli kadronun belirlenmesi, elemanların is-

(53) ERDOĞAN, a.g.k., s.46.

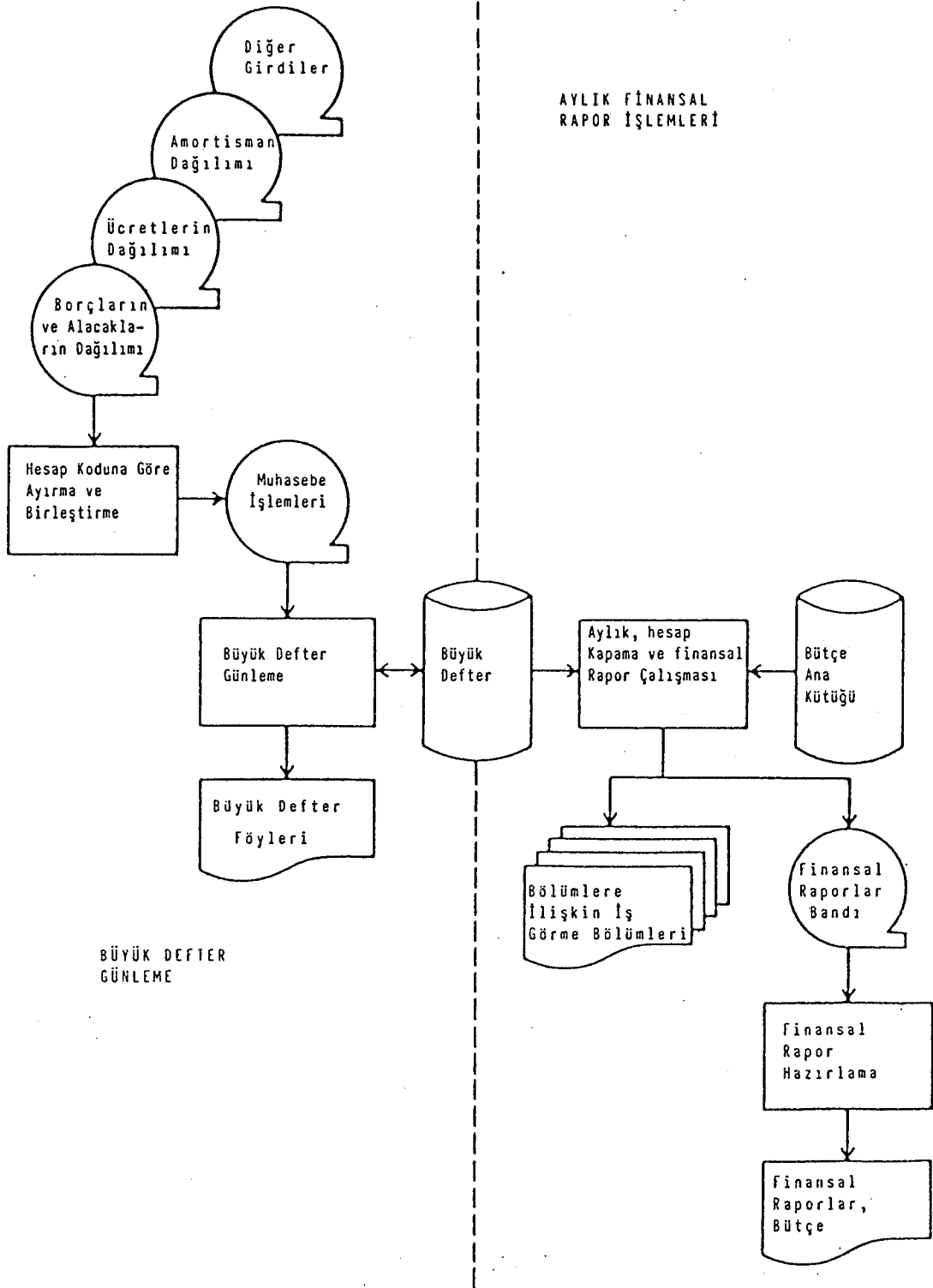
(*) Dipnotun Devamı:

Sistem akışı çizimlerini, yine yazılımın bir bölümünü oluşturmaktadırlar. Gösterim olarak sistemdeki bilgi akışını simgeler aracılığıyla göstermektedirler. Böyle bir çizimde kütükler, kayıt yapıları, donanım şekilleri ve kimi yazılım programları yer almaktadır. Sistem akış çizimlerinde içinde yer alan ve bu tür öğeler, sistem içinde girdilerin çıktılara dönüşmesini sağlayacak şekilde yer alırlar.

Program çıkış çizimlerini ise, işlemlerin sırası ile, gerekli olan mantık sırasını gösteren çizimlerden oluşmaktadır. Bu mantık sırasını en ince ve en doğru biçimde tanımlamak durumundadırlar.

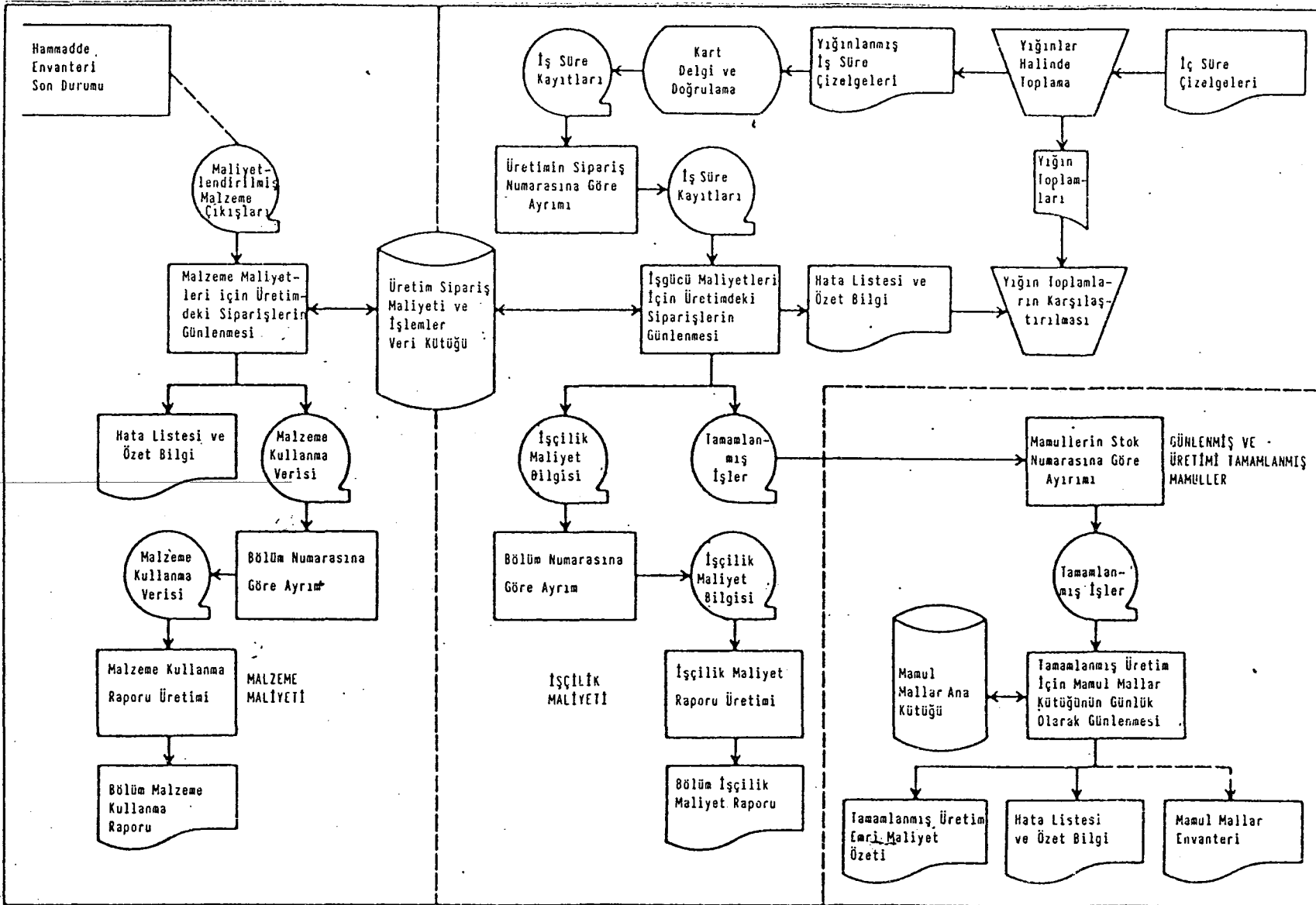
Muhasebe olayları da bilgisayara verilirken akış çizimlerine dayalı olacaktır. Muhasebe akış çizimlerini, örneğin, bir ücret hesaplamasında program akış çizimine dayanırken, maliyet muhasebesi bilgi akışındaki girdi-çıkış süreci, sistem akış çizimine dayalı olacaktır.

Bilgisayar kullanılan bir muhasebe sürecini sistem akış çizimlerinde de daha ayrıntılı olarak tanımak olanaklıdır.



Şekil 2. Büyük Defter ve Finansal Raporların Üretimi

Kaynak: Melih ERDOĞAN, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1988, s.47.



Şekil 3. Maliyet Muhasebesi Akış Çizelgesi

Kaynak: Melih ERDOĞAN, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 1988, s.48.

tihtam edilmesi ve çalışmaların örgüt çalışmalarına paralel olarak yürütülmesi gerekmektedir. Bilgisayar donanımının (Hardware) seçimi, işletmelerin bütçesine, kapasitesine ve gereksiniminin saptanmasına bağlıdır. Bilgisayarlar elbette salt sorumluluk muhasebesi için alınmayacaktır. Bu nedenle bilgisayarı kullanabilecek diğer örgüt birimlerinin gereksinimlerinin de hesaba katılması zorunludur (54).

Bilgisayarda kullanılacak yazılımın (software) geliştirilmesinde donanımın kapasitesinin gözönünde bulundurulması gereklidir. Yazılımın geliştirilmesi sırasında meydana gelen sorunların başında donanım kapasitesinin gözönüne alınmaması, bir diğeri ise yazılımın tümüyle muhasebe bilgisi kıt veya hiç olmayan sistem çözümleyiciler tarafından veya program yazıcıları tarafından geliştirilmesidir. Muhasebe uzmanlarının aktif olarak katılmadıkları yazılım programlarının sakıncaları önceden görülme de, ileride ortaya çıkmakta ve yazılımın daha sonra geniş ölçüde değiştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu ise sistemin işletilmesi aşamasında gecikmelere ve hatalara neden olmaktadır. Diğer yandan sorumluluk muhasebesi yazılımı hazırlanırken, genel muhasebe sistemiyle entegrasyonuna da önem vermek gerekmektedir. Örneğin, stok hesaplarıyla maliyet hesapları arasındaki ya da, stok hesaplarıyla alacak ve borç hesapları arasındaki ilişkilerin kurulması, entegrasyonun sağlanması, ücret bordrosu yazılımının uygun bir şekilde maliyet, aktif ve pasif hesap gruplarıyla entegrasyonun sağlanması

(54) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.185.

önemlidir. Yani yazılım programı tüm alt-sistemleri kapsayacak şekilde geliştirilmelidir.

Muhasebe yazılım programı hazırlanırken, örgütün iç-kontrol sisteminin gerekliliklerinin gözardı edilmemesi gerekir. Programın yazılmasında kolaylık sağladığı için bazı iç-kontrol gereklilikleri (görev ve işlerin ayrılması, iş prosedürlerinin akışı gibi) hesaba katılmayabilmektedir. Bu tür bir yazılım paketi, işletme varlıklarının korunmasını zayıflatabilmekte ve yolsuzluklara zemin hazırlamaktadır (55).

Muhasebe yazılımlarının sisteme hizmet edebilmesi için bir zorunluluk da muhasebeleştirilmesi gereken tüm işlemlerin olduğu gibi muhasebeye kaydının sağlanmasıdır. Daha açık bir şekilde belirtmek gerekirse vergi amacıyla ayrı, iç raporlama amacıyla ayrı bir kayıt düzeninin varlığı hem maliyeti arttıracak hem de sistemi olumsuz yönde etkileyecektir. Ancak bununla vergi amacıyla ayrı, iç raporlama ya da maliyetlendirme amacıyla farklı muhasebe yöntemlerinin uygulanması kastedilmemektedir. Örneğin, Kıdem Tazminatı, karşılığı ayırmak için Vergi Usul Kanunu'na uygun karşılık ayırmak yerine, yönetim daha farklı bir yöntem belirleyebilir. Bu durumda V.U.K. ile uygulanan yöntem arasındaki karşılık farkı uygun bir şekilde muhasebeleştirilebilir. Örneğin, "Vergi Matrahından Düşülmeyecek Giderler" başlığı altında

(55) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.186.

açılacak bir hesap sözü edilen amaca hizmet edebilir. Böylece vergi beyannameleri hazırlanırken sözkonusu giderler, uygun şekilde vergi matrahına ilâve edilebilir veya düşülebilir.

Son olarak muhasebe yazılımları hazırlanırken, veri girişindeki hataları en aza düşürmek için gereken programların da yazılıma dahil edilmesi gereklidir. Örneğin, hesapları bilgisayara girerken yapılabilecek hataları azaltmak için, hazırlanan muhasebe fişlerinde hesap kodları toplanır. Aynı toplam bilgileri bilgisayara girildikten sonra bilgisayardan alınır ve fişle, toplam karşılaştırılır. Şayet hesap kodları toplamaları birbirini tutuyorsa, işlem kesin olarak kayda alınabilir.

Ayrıca sisteme giriş yapabilecek kişilerin belirlenmesi ve yetkili olmayanların sisteme girememesi için gerekli önlemlerin yazılıma dahil edilmesi gibi rutin programların varlığına da önem vermek gereklidir.

Bilgisayar seçimi teknik ve ekonomik değerlendirmelere dayandırılması gerekli çok karmaşık bir işlemdir. Seçim için en kolay yaklaşım mevcut bilgisayarları karşılaştırarak en hızlı, en geniş kapasiteli ve en ucuz bilgisayarı bulmaktır. Ancak mevcut bilgisayarları karşılaştırabilmek için kesin kantitatif ölçüler bulmak da kolay değildir. Bilgisayar seçim işlemi genel olarak dört esas adım ihtiva eder.

- İşletmenin bilgi işlem ihtiyaçlarının tesbit ve analiz edilmesi,
- Hazırlanan teknik şartname uyarınca satıcı firmalardan teklifler alınması,

- Firma tekliflerinin, işletmenin ihtiyaçları karşısında değerlendirilmesi,
- Bilgisayarın seçilmesi ve tedarik işlemlerinin yürütülmesidir.

Öncelikle yapılması gerekli işlem işletmenin bilgi işlem ihtiyacının ne olduğuna karar vermesidir. İşletmenin mevcut ve yakın gelecekteki bilgi işlem yükünün ortaya çıkartılması ve bu yükün bilgi işlem karakteristikleriyle ifade edilmesi için "Bilgisayar Olurluk Etüdü" ismi verilen bir çalışma yapılır. Bu çalışmanın içinde, muhasebe, personel pazarlama, finansman, malzeme yönetimi, üretim yönetimi, kalite kontrol, bakım plânlaması gibi sistemlerin bilgisayar destekli hale getirilmesi sırasında tasarlanacak sistemlerin bilgisayar ihtiyaçları bu sistemlerden elde edilecek raporların sıklığı, içerecekleri bilgilerin çokluğu gibi hususların bilgisayar karakteristikleriyle ifadesi yer alır. Sistemin donanım ve yazılım ihtiyaçları kantitatif bir şekilde ortaya konarak bir teknik rapor hazırlanır.

Yapılan bilgisayar olurluk etüdü sonucu hazırlanan teknik rapor uyarınca belirli bir düzen için satıcı firmalardan teklifler alınır. Bu tekliflerde aşağıdaki hususlara ait bilgilerin bulunması doğaldır.

- Donanımların teknik karakteristikleri
- Donanımların büyüyebilme olanakları
- Yazılımlarla ilgili bilgiler
- Uygulamaya hazır program paketleri
- Satıcı firmanın temin edeceği teknik, eğitim ve bakım desteği
- Donanım ve yazılımla ilgili satınalma veya kiralama ücretleri, her çeşit destek hizmetlerinin ücretleri

- Temin edilebilecek özel kolaylıklar

Satıcı firmaların yazılı tekliflerinde bildirecekleri bu hususlar değerlendirme sırasında kullanılacak temel bilgileri oluşturacaktır.

Satıcı firma tekliflerinde belirtilen bilgisayarların işletme ihtiyacını ne derecede karşılayabildiklerini tesbit amacı ile değerlendirme çalışmaları yapılır. Değerlendirme sırasında yapılacak en önemli husus teklif edilen bilgisayarların ölçülmesidir. Bu amaçla faktör-puan tabloları hazırlanabilir. Bu tablolar bütün tekliflerin aynı şartlar altında değerlendirilebilmesi için çok yararlı olurlar. Bu tablolarda,

- Merkezi Donanım
- Çevre Donanımları
- Yazılım
- Destek

ana başlıkları altında toplanabilen faktörlere ayrı ayrı puanlar verilir. Teklif edilen her bilgisayar için ihtiyaçları karşılama oranına göre puanlar verilir.

Bilgisayar edinmek için yapılması gerekli çalışmaların sonucusu sistemin fiilen seçilmesi çalışmalarıdır. Yapılan değerlendirmeler sonucunda bütün sistemlerin topluca görülebileceği bir toplam değerlendirme tablosunun hazırlanmasında büyük yarar vardır. Bu tablo yardımıyla bütün teklifleri bir arada görüş karşılaştırma olanağı yaratılmış olur (56).

(56) SOYSAL, a.g.k., s.21-23.

E- YARAR-MALİYET ÇÖZÜMLEMESİ

Sistemlerin kurulmasında verilecek ilk karar, örgütün söz konusu sistemlere gereksinimi olup olmadığına ilişkindir. Örgütün büyüklüğü ve yönetim felsefesi, sistemlere gereksinim olup olmadığını etkileyen ilk faktör olarak düşünülebilir. Faaliyet konusu ne olursa olsun (ticari, sınai, hizmet, kâr amaçlı olan veya olmayan), belirli bir büyüklüğe erişmiş işletmelerde kıt kaynakların yönetimi ve merkezci olmayan yönetime yönelik, söz konusu sistemleri gerektirebilir.

Bir işletmede, bilgisayar sisteminin kurulmasından önce, işletmece bir takım ön çalışmaların yapılması zorunludur. Bilindiği gibi bilgisayar donanımı oldukça pahalıdır. Bunun yanısıra yazılım desteği, programlama, teknik personel için eğitim gibi işler için yapılacak harcamalar da en az donanımın kendisi kadar bir harcamayı gerektirmektedir. Büyük yatırımların yapıldığı bir bilgisayar sistemine, gözü kapalı girmek, işletme için yararlı bir eylem değildir (57).

Ön çalışmalar yapılmadan kurulmuş bir sistemin doğuracağı sakıncaları önlemek oldukça güçtür. Çünkü sistem kurulduktan sonra iyi kötü işlemeye başlamıştır. Aksayan yönlerin ortaya çıkması, sistemde önemli değişikliklerin yapılmasını gerekli kılabilir. Bu işlem de, yeni bir takım giderlerin işletmeye yüklenmesi sonucunu doğurur (58).

(57) Selçuk USLU, **Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması Yararları ve Önemi**, A.İ.T.İ.A. Yayınları No.78, Ankara, 1975, s.100.

(58) A.g.k., s.100-101.

Plânlama, kontrol ve koordinasyon sorunlarından dolayı katlanılan külfet ile sistemlerin kurulması sonucu elde edilecek yarar arasındaki karşılaştırma, sistemlerin kurulması kararının verilmesinde önemli bir ölçüt olarak alınabilir. Diğer bir anlatımla bir maliyet-yarar çözümlemesinin sonucu, sistemlerin kurulması kararının verilmesinde önemli bir aşamayı oluşturacaktır. Sistemlerden elde edilecek yarar, sistemlerin kurulması ve işletilmesi maliyetinden yüksek ise, sistemlerin kurulmasına karar verilebilir.

II. BÜTÇE, SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMLERİ İLİŞKİSİ

İşletmelerde sorumluluk muhasebesi oluşturulurken, sistemin bir parçası olarak şu alt sistemlerin bulunması gerekmektedir.

- Bütçeleme Sistemi
- Muhasebe Sistemi
- Raporlama Sistemi
- Denetleme Sistemi

İşletme bütçelerinin amacı;

- Gelecek Yıllı Plânlamak
- Haberleşmeyi Sağlamak
- Denetim Olanakları Sağlamak
- Koordinasyonu Sağlamaktır. Bunları gerçekleştirebilmek için

düzenlenecek bütçeler;

- Yıllık Bütçe
- Aylık Bütçe
- Nakit akım Tabloları'dır.

Muhasebe sisteminin uygulama amacına göre;

- Tekdüzen Uygulama
- Geçmiş Faaliyetlerin Raporlanması
- Güvenilirlik, Yararlılık'tır. Bu amaçlara ulaşmak için gerekli raporlama sistemi şu şekilde oluşturulabilir;

- Sorumluluk Raporları
- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Fon Akım Tablosu. Bu rapor sistemi ile ilişkili olarak yönetimi bilgilendirmek için şu yönetim raporları düzenlenebilir.

- Sapma Analiz Raporları
- Karşılaştırmalı Tablo ve Raporlar
- Rasyo Analizleri

Bütçe ve raporlama sistemi kurulduktan sonra en son aşama olarak denetim olanakları geliştirilmelidir. Denetim şekilleri ise;

- Muhasebe Denetimi
- Finansal Denetim
- Vergi Hukuku Açısından Denetim
- İşletmecilik (Etkinlik ve Verimlilik) Denetimi

Denetimi sağlayacak olan her türlü denetim raporlarıdır.

Yukarıda, sözü edilen sistemler arasındaki ilişkiler anlatılmaya çalışılmıştır. Bütçeleme sistemi muhasebe uygulamalarını etkilemekte, muhasebenin kayıt tutma, hasılat ve maliyet kalemlerinin sınıflandırıl-

masını belirlemektedir. Gerçekte daha önceden saptanması gereken hasılat ve maliyet sınıflandırmasına göre bütçeler hazırlandığından, muhasebedeki sınıflandırmalar ile bütçelemedeki sınıflandırmalar arasında bir paralellik kendiliğinden sağlanmış olmaktadır (59).

Çoğu kez muhasebe (özellikle, finansal muhasebe), işletme dışındaki ilgililere (ortaklar, devlet, işçi kuruluşları) belirli zaman aralıkları (hesap dönemleri) içinde işlerin nasıl gittiğini ve ne gibi sonuçlar alındığını göstermekle yetinir. Bu bakımdan dönem sonu bilanço ve gelir tabloları yeterli bilgi kaynağını oluşturur.

Ancak yönetim açısından muhasebeden böylesine pasif bir görev beklemek yeterli olamaz. Bir işletmenin ne gibi işleri yapacağı, bunlardan ne gibi sonuçlar bekleyeceği, bu işlerin gerçekleştirilmesi için gereken zaman ile maddi, mali, beşeri güç gereksinmesi ve ayarlamaları yöneticiler için tahmin edilmesi ve saptanması gereken sorunları oluşturur (60).

İşte bütçeleme, yöneticilere bu çeşitli sorunlar için önceden değerlendirme yapma olanağı veren bir ölçü, bir araç olmaktadır. İleriye dönük bir araç olarak da bütçeler belki yüzlerce varsayımlardan, tahminlerden bunlara dayalı uzlaştırmacı kararlardan ve gösterimlerden oluşur. Bir diğer deyişle, belirsizlik ve risk unsurları ne kadar küçültülmeye çalışılırsa çalışılınsın, bütçeler, belirsizlik ve riskin belirli

(59) ÖZEL- AYDIN, a.g.k., s.187-188.

(60) Alparslan PEKER, **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitabevi, 1983, s.417-418.

derecelerde etkileri altında kalacaklardır. Bu nedenle "kusursuz göstergeler" olarak kabul edilemeyecekleri unutulmamalıdır.

Bütçelemenin dolayısıyla bütçelerin amaçlarını başlıca dört ana grupta toplamıştık. Bunlar;

- Gelecek yılı plânlamak,
- Haberleşmeyi sağlamak,
- Denetim olanağı sağlamak, (Yürütmenin denetimi)
- Koordinasyonu sağlamak

Bu amaçları sırasıyla açıklamak, yerinde olacaktır.

- Gelecek Yılı Plânlamak (Plânlama)

Bütçe aslında kendisi özel bir plân türüdür. Dolayısıyla bütçenin bir plân olarak amacı, değerlendirilebilen seçenekler için en uygun sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır.

İşletmenin, yaşamak, ortakların ise kâr etmek başlıca amaçları olduğu bilinir. Bunun gerçekleşebilmesi ise işletme faaliyetlerinin yönetiminde gerçekleştirilebilen rasyonellik derecesi ile yakından ilgilidir. Bunun için de yöneticilerin, gelecekteki olanak ve sorunları, olanaklar elverdiğince doğru tahmin etmesi ve saptaması gerekir. İşte bütçe, işletmenin uzun ve orta süreli plânlarının da kısa dönemli bir uygulama plânı olarak yöneticiye, çeşitli üretim unsurlarını satın almadan başlayıp, mamulün satışına ve bütün bu faaliyetlerin zorunlu kıldığı nakit tutar ve zamanlarına kadar tahmin ve değerlendirmeler yapmasını sağlayan bir araçtır (61).

(61) PEKER, a.g.k., s.419.

O halde plânlama açısından bütçe satış ve üretim unsur ve güçlerinin en uygun bileşimini araştıran, bütün bu faaliyetler için gerekli nakit gereksinmelerini saptayabilen ve gerekli ayarlamaları yapabilen bir plân olmaktadır. Böylece hedefsizliğin neden olabileceği, faktör, güç ve zaman kayıplarını önlemektedir.

- Haberleşmeyi Sağlamak;

Bütçenin önemli bir işlevi de yönetim kademeleri arasında haberleşmeyi sağlamaktır. Plânlanan bütün işlevler sonuç itibariyle insanlar tarafından uygulanacaktır. Şu halde işlevlerde başarı derecesi insanların işbirliği, sağlanabildiği oranda yükselir. Bunun için de işletme içinde her kademede görev alan insanların olanakları elverdiğince işten zevk almalarını sağlamakta sınırsız yarar vardır. Gerek yukarıdan aşağıya, gerek aşağıdan yukarıya sağlam bir haberleşme düzeninin kurulması bu amaca büyük yararlılık sağlar (62).

Genellikle yukarıdan aşağıya düzenli bilgi akışı aşağıdakilerin, örgütün hedefleri, yöntemleri ve beklentileri konularında bilgi edinmelerine yardım eder.

Özellikle yöneticileri motive etme açısından plânları iletmede ve gerçek başarıyı ölçen bir standart getirmesi nedeniyle bütçeler yararlı bir araçtır (63).

(62) PEKER, a.g.k., s.420.

(63) Robert N. ANTHONY and James S. REECE, **Management Accounting Principles**, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1975, s.486-487.

- Denetim Olanığı Sağlamak;

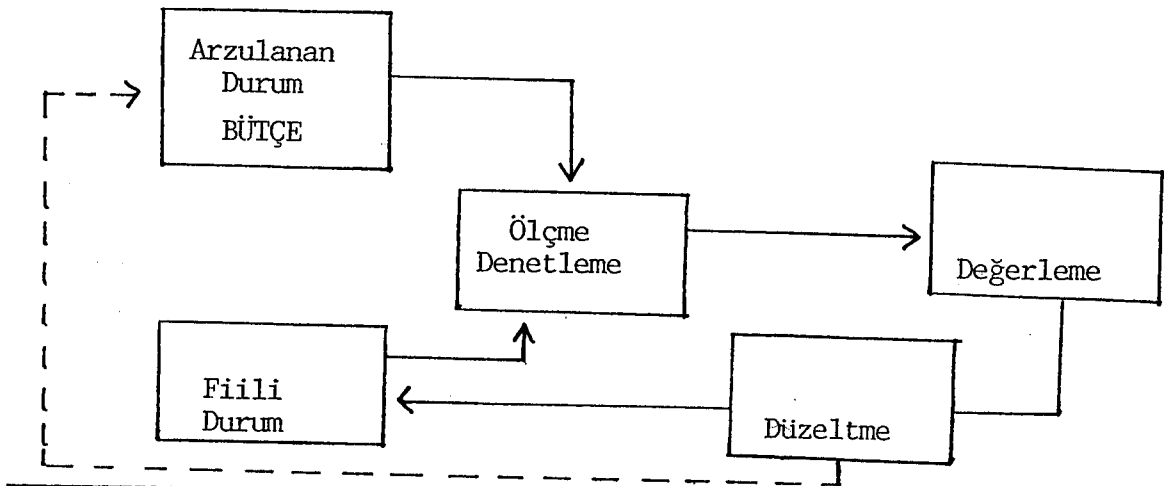
Bütçe elde bir ölçü, bir standart teşkil edeceği için satıştan satın almaya kadar konu edindiği her alanda ve bu alanlar arasında uyumlaştırmayı, akılcı çalışmayı ve unsurların tam kullanılmasını sağlayıcı bir araç olabilmektedir.

Bütçe yoluyla işletmenin çeşitli işlevleri ve tüm firma için birer hedef ve çalışma düzeni saptandıktan sonra, fiili faaliyetler bu ölçülerle karşılaştırılarak denetlenir. Sapma varsa düzeltici önlemler alınır ve faaliyetler düzeltilmiş biçimiyle sürdürülür.

Esasen bütün plânlama faaliyetlerinin ve sonuçta ortaya çıkan plânların gerçekten bir değer ifade edebilmesi rasyonel bir düzeyde uygulamaları ile olanaklıdır. Bunun için de uygulamanın plân hedeflerine ve planda önerilen biçimlere uygun yapıp yapılmadığının denetlenmesi gerekir (64).

Bütçenin denetim işlevini şekil olarak göstermek olanaklıdır.

Şekil 4. Bütçe Denetim İşlevi



Bu yargı, bütünüyle bütçeler içinde geçerlidir. Bir bütçenin yararlı ve değerli sonuçlar vermesi ancak fiili faaliyetlerin bütçe hedefleri ile karşılaştırılması ve eğer bütçe rakamlarına göre sapmalar varsa derhal rapor edilip, düzeltme yoluna gidilmesi ile mümkün olur.

Sorumluluk raporlamasının eş kavramları anlamında kullanılan bütçelere göre özel yönetim, kontrol altındaki faaliyetlerin gerçek sonuçları plânlanan sonuçlardan sapma gösterdiğinde yöneticilere raporlamayı zorunlu kılar (65).

"Bütçe yardımıyla denetim" diye adlandırılabilen bu tür yönetim faaliyetinde, genel olarak "faaliyet başarı raporları" bir denetim aracı olarak kullanılır. Faaliyet raporları çeşitli biçimlerde oluşabilir. Fakat, belirli bir faaliyetin plânlanan rakamları ile fiili rakamlarını karşılaştırması, varsa sapmaları inceleyip nedenlerini ve düzeltme yollarını veya sorumluluk yüklenen yetkilinin başarı derecesini göstermesi bu raporların genel niteliklerini oluşturur (66).

- Koordinasyonu Sağlamak;

Bir işletmede üretim ile satış arasında ve bu işlevleri gerçekleştirmede yararlı diğer işlevler (finansman, satınalma) arasında bir uyum olduğu oranda, firma düzeyinde uygunluk sağlanması olanakları elde edilir. Aksi halde ise, bazen bölümler düzeyinde uygunluk sağlansa

(65) Jack GRAY-Kenneth S.JONSTON, **Accounting and Management Action**, McGraw Hill Book Company, New York, 1977, s.595-596.

(66) PEKER, a.g.k., 421.

bile, firma düzeyinde alt dereceli bir uyum ortaya çıkar. Bu nedenle bütçeler işletmenin çeşitli bölüm ve işlevleri arasında uyumlaştırma sağlayarak firma koordinasyonunu yükseltebilir.

A- SORUMLULUK RAPORLARININ ÇÖZÜMLENMESİ VE KULLANIMI (67)

Önceki bölümlerde değindiğimiz gibi sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamasının son basamağını oluşturur. Sorumluluk raporları işletmede yer alan tüm sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının ölçülmesi için düzenlenen raporlar olmaktadır. Bu raporlar çeşitli yönetim kademeleri için düzenlendiğinden, bir sorumluluk merkezi yöneticisi hem kendi durumunu görebilmekte, hem de bağlı olduğu üst tarafından kontrol edilebilmektedir.

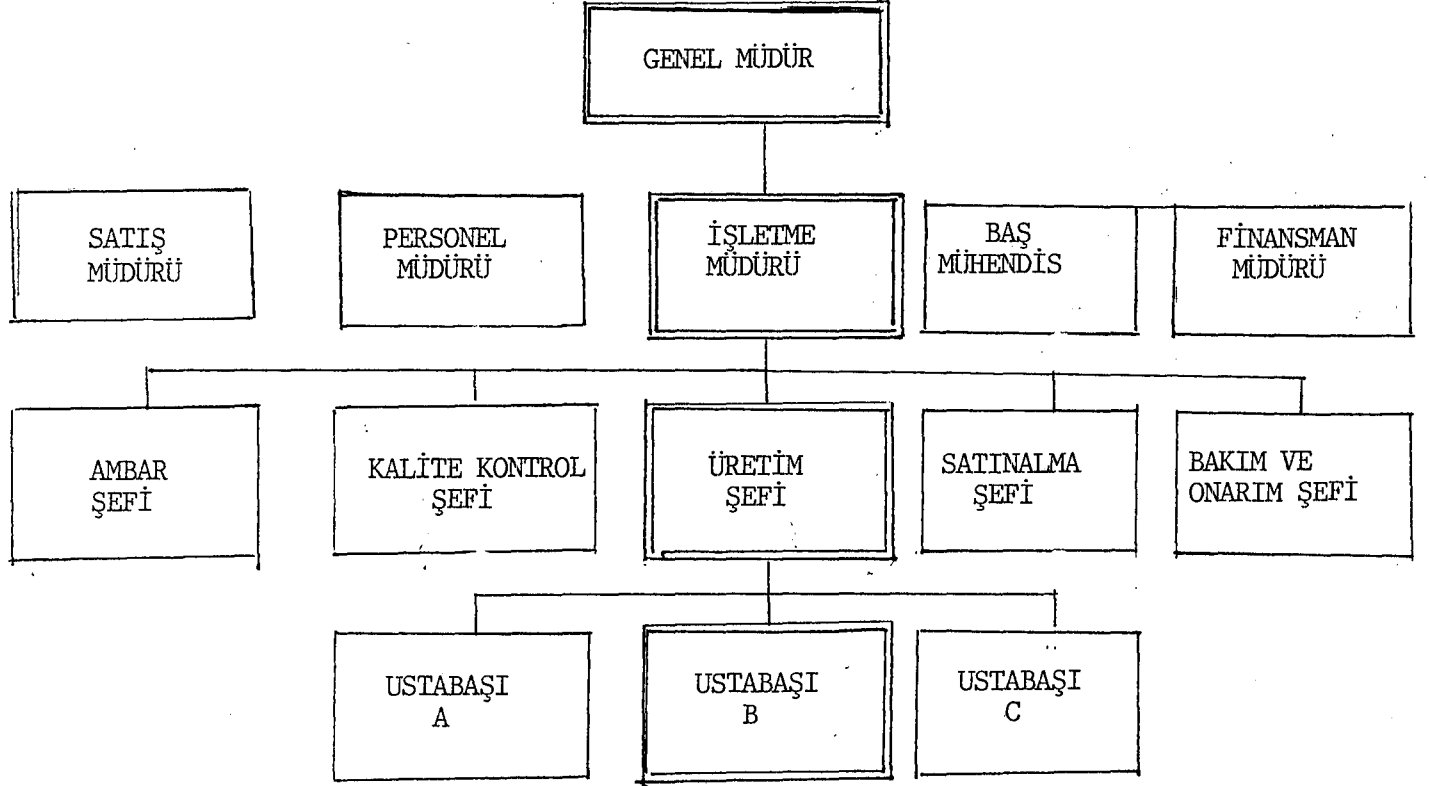
Böylelikle sorumluluk raporları, en alt kademedeki sorumlu yöneticiden başlayarak, en üst kademedeki sorumlu yönetici olan genel müdüre kadar uzanmaktadır.

Sorumluluk raporlarının işleyişi, işletmede bulunan yönetim kademeleri bakımından olmaktadır. Bu nedenle, sorumluluk raporlarının işleyişi, işletmenin organizasyon şeması arasında yakın bir ilişki vardır.

ABC üretim işletmesine ait kuramsal bir organizasyon şeması Şekil 5'de sunulmuştur.

(67) Bu bölümde Selçuk USLU'nun "GİDER KONTROLUNA YARDIMCI BİR ARAÇ OLARAK SORUMLULUK MUHASEBESİ" Adlı Doçentlik Tezinden yararlanılmıştır.

Şekil 5. AEC Üretim İşletmesi Organizasyon Şeması



Sorumluluk raporlarının kullanımını ve işleyişini göstermek için ele aldığımız yönetim kademeleri Şekil 5'de çift çizgi ile çizilerek belirlenmiştir.

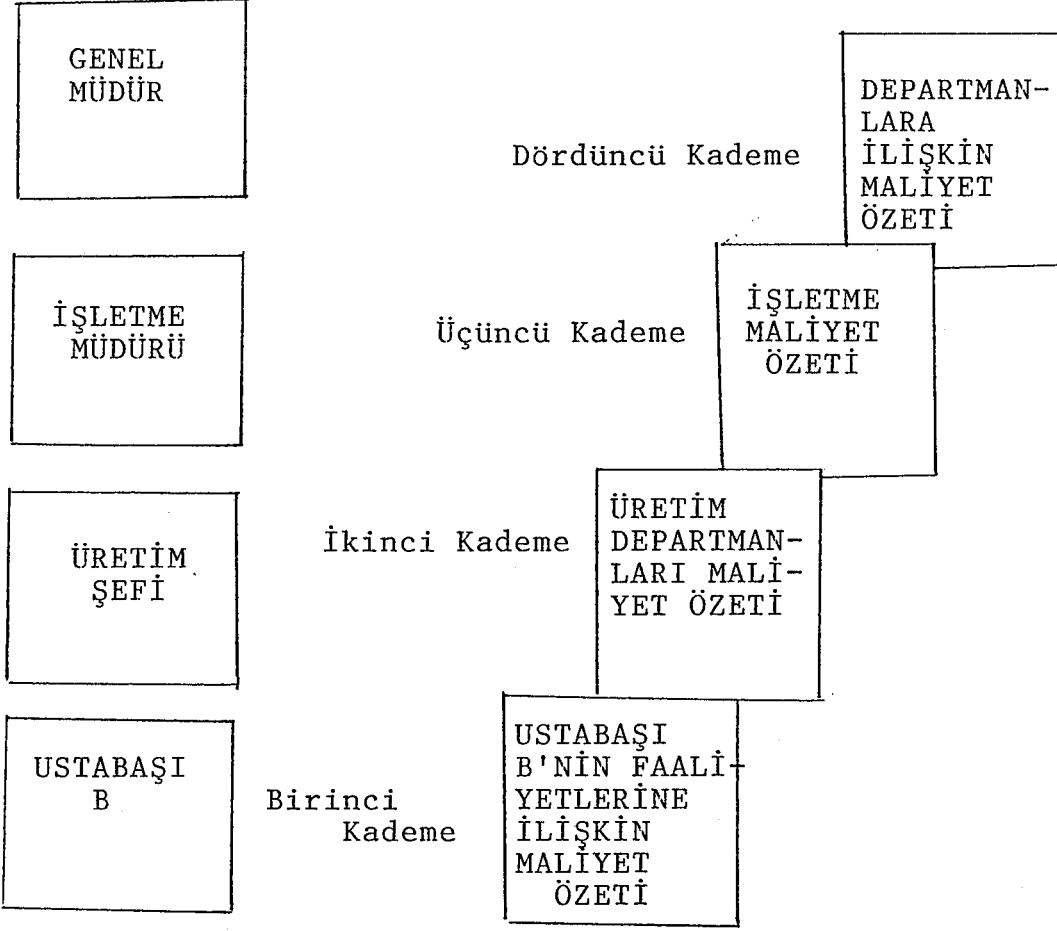
Organizasyon şeması incelendiğinde, en alt kademede ustabaşı B, ikinci kademede üretim şefi, üçüncü kademede işletme müdürü, dördüncü ve en üst yönetim kademesinde ise genel müdürün yer aldığı görülmektedir. Şu halde birinci yönetim kademesinde ustabaşı B'ye sunulacak rapor, ustabaşının faaliyetlerine ilişkin giderleri, ikinci yönetim kademesindeki üretim şefine sunulacak rapor, üretim atölyeleri giderlerinin

özetini, üçüncü yönetim kademesinde yer alan işletme müdürüne sunulacak rapor, işletme giderlerinin özetini, dördüncü yönetim kademesinde bulunan genel müdüre sunulacak rapor ise departmanlara ilişkin gider özetlerini gösterecektir (68).

Açıklanan bu ilişki Şekil 6'da gösterilmiştir.

Şekil 5'deki organizasyon şemasını ele alırsak, ustabaşı A.B. C'ye sunulacak raporlar bu ustabaşılara ilişkin kontrol edilebilen maliyetleri kapsayacaktır. Üretim şefinin raporunda ise kendi kontrol edilebilen maliyetlerine ek olarak kendisine bağlı üç ustabaşının kontrol edilebilen maliyetlerinin özeti yer alacaktır. İşletme müdürünün raporunda ise kendi kontrol edilebilen maliyetlerinin yanında kendisine bağlı bulunan beş departman şefine sunulan raporlardaki maliyetlerin özeti yer alacaktır. Genel müdürün raporunda ise, yine kendisinin direkt sorumluluğunda olan maliyetlerle birlikte, kendisine bağlı beş sorumlu yöneticinin raporlarında yer alan bilgilerin özeti bulunacaktır (69). Sorumluluk raporlarının işleyişi genel olarak yukarıda anlatıldığı gibidir. Bu durumun anlaşılmasını kolaylaştırmak amacıyla, sorumluluk raporlarının işleyişini gösterir tablo Şekil 6'da sunulmuştur.

(68) Türkân ARIKAN, "Sorumluluk Raporları", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yıl.2, S.1, 1976, s.83-89.



Şekil 6. Yönetim Kademeleri ve Sorumluluk Raporları Arasındaki İlişki

Sorumluluk raporlarının işleyişini kısaca belirledikten sonra, sözü edilen raporların düzenlenmesini ve bu raporlarda ne tür bilgilerin yer alacağına değinelim.

Sorumluluk raporları, ilk olarak ilgili yöneticinin kontrol edilebilen maliyetlerini kapsar. Başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyetler ise işletmenin izlediği politikaya göre, sorumluluk raporların sokulabilir veya sokulamaz. Ancak başkalarınınca kontrol edilen maliyetlerin de ilgili yöneticinin raporunda ayrı bir başlık altında gösterilmesi, yöneticinin sorumlu olduğu merkezde oluşan tüm maliyetleri görmesi bakımından yarar getirebilir. Sorumluluk raporlarında yer alacak olan diğer bilgiler ise şöyle sıralanabilir.

Raporun düzenlendiği ayda gerçekleşen fiili rakamlar ve bunların bütçeden olan sapmaları. Yıl içinde raporun düzenlendiği aya kadar gerçekleşmiş olan tutarlar ve bunların bütçeden olan sapmaları. Sapmalar mutlak rakamlar olabileceği gibi yüzde olarak da ifade edilebilir. Sorumluluk raporlarında bütçelenen rakamlar gösterilmemekte, buna karşılık yöneticinin aksayan noktaları daha kolay görebilmesini sağlamak için, yalnızca bütçeden olan sapmalar gösterilmektedir.

Sorumluluk raporlarının düzenlenmesini açıklamak için, aşağıda sunduğumuz örnekte, bütçe rakamlarının ve sapmaların daha önceden hesaplanmış olduğunu varsayacağız. Bu nedenle, sorumluluk raporlarında yalnızca bütçeden olan sapmalar gösterilecektir.

Örneğimizde Şekil 5'de yer alan, ABC üretim işletmesinin organizasyon şemasından yararlanacağız. Ayrıca açıklamalarımızı basitleştirmek için, yalnızca çift çizgiyle belirlenmiş yöneticiler için sorumluluk raporları düzenleyeceğiz. Diğer yöneticiler için ise aynı şekilde raporların düzenlendiğini varsayacağız.

Şekil- 7
Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

GENEL MÜDÜR	
<u>Kontrol Edilebilen Maliyetler</u>	
Satış Müdürü	xxx
Personel Müdürü	xxx
İşletme Müdürü	755.000 ←
Baş Mühendis	xxx
Finansman Müdürü	xxx
G. Müdürün Direkt Sorumluluğundaki Giderler	<u>xxx</u>
	900.000
İŞLETME MÜDÜRÜ	
<u>Kontrol Ediebilien Maliyetler</u>	
Ambar Şefi	xxx
Kalite Kontrol Şefi	xxx
Üretim Şefi	300.000 ←
Satınalma Şefi	xxx
Bakım Onarım Şefi	xxx
Müdürün Direkt Sorumluluğundaki Giderler	<u>xxx</u>
	755.000
ÜRETİM DEPT.ŞEFİ	
Ustabaşı A	xxx
Ustabaşı B	185.000 ←
Ustabaşı C	xxx
Şefin Direkt sorumlu Olan Giderler	<u>xxx</u>
	300.000
USTABAŞI B	
<u>Kontrol Edilebilen Maliyetler</u>	
	xxx
	xxx
	<u>xxx</u>
	185.000

ABC üretim işletmesinde ustabaşı B'ye verilen sorumluluk raporu örneği Şekil 7'de gösterilmiştir.

Şekil 7'de ustabaşı B'ye sunulan rapor, Ağustos ayında gerçekleşen meyletlerin tutarları, bunların bütçeden olan farklarını, 1976 yılında Ağustos ayının sonuna kadar gerçekleşmiş olan rakamları ve bunların bütçeden olan farklarını göstermektedir. Olumsuz sapmalar parantez içinde gösterilmiştir.

Şekil-8

Dönem: AĞUSTOS 1976 MALİYETLER	Sorumlu Yönetici Ustabaşı B			
	Bu Ay		Bu Yıl	
	Gerçek	Sapma	Gerçek	Sapma
KONTROL EDİLEBİLEN				
Direkt Hammadde	25.000	(250)	185.000	(1.300)
Direkt İşçilik	15.700	(175)	126.000	(2.000)
Genel Üretim Gid.:				
Malzeme	1.850	(85)	15.000	(700)
Enerji	2.000	-	18.500	-
Bakım-Onarım	1.300	-	11.000	(350)
TOPLAM-Ustabaşı B'nin Sorumluluğu	48.850	((10)	355.500	(4.350)
BAŞKALARINCA KONTROL EDİLEN				
Amortisman	2.400		19.200	
Sigorta	500		4.000	
Bina Vergileri	975		7.800	
TOPLAM	3.875		31.000	
GENEL TOPLAM	49.725	(510)	(386.500)	(4.350)

Şekilden görüleceği gibi, rapor esas olarak iki kısımdan oluşmaktadır. Birinci kısım, ustabaşının kontrol edebileceği maliyetleri, ikinci kısım ise, başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyetleri kapsamaktadır. Her iki kısmın toplamı ise, Ustabaşı B'nin sorumluluğunda olan maliyet merkezinin Ağustos 1976'daki 49.725 ₺ olan toplam maliyetini göstermektedir.

Rapordan görüleceği gibi, direkt hammadde maliyetlerinde 250.-, direkt işçilik maliyetlerinde ise 175.- ve malzeme maliyetlerinde 85.- Liralık olumsuz sapma vardır. Bunlar ustabaşının kontrol edilebilen maliyetleri arasında olduğundan, nedenleri de ustabaşından sorulacaktır. Direkt hammadde ve işçilik maliyetlerinde meydana gelen saptaların kullanımdan ileri geldiği varsayılmış ve böylece ustabaşının sorumluluğunda olduğu kabul edilmiştir. Fiyat farkından meydana gelen saptalar, bilindiği gibi, ustabaşı B'nin sorumluluğunda değildir.

Bir üst yönetim kademesinde bulunan üretim şefine sunulan sorumluluk raporu Şekil 9'da gösterilmiştir.

Şekil 9'dan görüleceği gibi, ustabaşı B'ye ait olan 45.850.- Liralık kontrol edilebilen maliyet toplamı, üretim şefine sunulan rapora aktarılmıştır. Aynı şekilde üretim şefine bağlı olan ustabaşı A ve C'ye ilişkin toplam kontrol edilebilen maliyetler, üretim şefinin raporuna aktarılmıştır. Örneğin, basitleştirilmesi için, ustabaşı A ve C'ye sunulan raporlar burada gösterilmemiştir. Bunlara ek olarak, maliyet özetleri arasında, üretim şefinin direkt sorumluluğunda olan maliyetlerde yer almaktadır.

Şekil-9

MALİYETLER	Sorumlu Yönetici Üretim Şefi			
	Bu Ay		Bu Yıl	
	Gerçek	Sapma	Gerçek	Sapma
KONTROL EDİLEBİLEN				
Üretim Şefinin Maliyetleri	3.000	(100)	20.000	(1.100)
Ustabaşı A'nın Maliyetleri	25.000	(1.000)	220.000	(3.500)
Ustabaşı B'nin Maliyetleri	45.850	(510)	355.500	(4.350)
Ustabaşı C'nin Maliyetleri	12.500	(250)	98.000	(1.000)
TOPLAM- Üretim Şefinin Sorumluluğu	86.350	(1.860)	693.500	(9.950)
BAŞKALARINCA KONTROL EDİLEBİLEN				
Amortisman	7.000		56.000	
Sigorta	1.500		12.000	
Bina Vergileri	2.000		16.000	
TOPLAM	10.500		84.000	
GENEL TOPLAM	96.850	(1.860)	777.500	(9.950)

Bu maliyetlere ilişkin ayrıntılı rapor da yine üretim şefine sunulmuştur. Üretim şefi gerek gördüğü takdirde, kendisine sunulan rapora ek olarak, ustabaşı A, B ve C'ye sunulan daha ayrıntılı bilgileri içeren raporları da isteyebilir.

İkinci yönetim kademesine sunulan rapordan sonra, üçüncü yönetim kademesine sunulacak rapora sıra gelmektedir. Bu kademe, üretim

işlerinden sorumlu olan, işletme müdürü bulunmaktadır. Üretim şefinin raporunda yer alan maliyetler toplam olarak, işletme müdürüne sunulacak olan raporun bir bölümünü oluşturmak için üçüncü yönetim kademesine aktarılır. Bu rapor Şekil 10'da gösterilmiştir.

Şekil 10'da işletme maliyetleri toplanmış bulunmaktadır. Rapor-
da işletme müdürüne bağlı olan ambar şefi, kalite kontrol şefi, satın-
alma şefi, bakım ve onarım şefinin maliyetleri de özet olarak toplan-
mıştır. Üretim şefinin maliyetleri olan 86.350.- ₺ Şekil 9'daki rapor-
dan aktarılmıştır. Diğer atölye şeflerine verilen raporlar, yine ko-
laylık olması amacıyla burada gösterilmemiştir. Yalnızca üretim şefine
ilişkin rapor sunulmuştur. Görüleceği gibi, kontrol edilebilen işletme
maliyetleri 115.250.- ₺'ya ulaşmıştır. Toplam işletme maliyetleri ise
140.800 ₺ olmuştur. Raporda, işletme müdürünün direkt sorumluluğunda
olan maliyetlerinde yer almıştır. Böylece işletme müdürüne bağlı olan
diğer merkezlerin maliyetleri de rapora alınmak suretiyle, işletme mü-
dürünün toplam kontrol edilebilen maliyetleri elde edilmiş olur.

Şekil 10'da yer alan satın alma şefinin 1.800.-₺'lık sapmasının
1.000.- ₺ hammadde fiyat farklarından oluşmuştur. Yıllık rakamlarda
ise 10.000.-₺'lık sapmanın 8.000.- ₺'lık kısmı, hammadde fiyat fark-
larından oluşmuştur.

İşletme müdürünün raporundan sonra, sıra genel müdüre sunula-
cak olan rapora gelir. Bu rapor, işletmede bulunan departmanların
maliyet özetini kapsar. Çünkü, genel müdür tüm işletmeden sorumludur.

Ayrıca bundan önceki raporlarda yer alan, amortisman, sigorta ve bina vergisi maliyetlerinin de, genel müdürün sorumluluğunda olacağı varsayılacaktır. Diğer bir deyişle, bu maliyetler genel müdürün direkt sorumluluğundadır. Genel müdüre sunulacak olan sorumluluk raporu ise, Şekil 11'de gösterilmiştir.

Genel müdüre verilen rapor kontrol edilebilen maliyetleri, tüm sorumluluk merkezleri, için özetlemektedir. Bu rapor, departmanlar itibariyle oluşan kontrol edilebilen maliyetleri, bütçe rakamlarıyla karşılaştırarak, tüm işletmenin performansını ortaya koymaktadır.

Şekil- 10

MALİYETLER	Bu Ay		Bu Yıl	
	Gerçek	Sapma	Gerçek	Sapma
Dönem: AĞUSTOS 1976				
Sorumlu Yönetici: İşletme Müd.				
KONTROL EDİLEBİLEN MALİYETLER				
İşletme Müdürlüğü Maliyetleri	4.000	(350)	25.000	(1.500)
Ambar Şefinin Maliyetleri	2.500	(300)	18.000	(1.800)
Kalite Kontrol Şefinin Mal.	2.750	-	22.000	-
Üretim Şefinin Maliyetleri	86.350	(1.860)	693.500	(9.950)
Satınalma Şefinin Maliyetleri	14.800	(1.800)	120.000	(10.000)
Bakım ve Onarım Şefinin Mal.	4.850	(700)	38.000	(2.000)
TOPLAM - İşletme Müdürünün Sorumluluğu	115.250	(5.010)	916.500	(25.250)
BAŞKALARINCA KONTROL EDİLEBİLEN				
Amortisman	15.000		120.000	
Sigorta	4.800		38.400	
Bina Vergileri	5.750		204.400	
TOPLAM	22.550		204.500	
GENEL TOPLAM	140.800	(5.010)	1.120.900	(25.250)

Şekil 11.

GİDERLER	Sorumlu Yönetici: Genel Müdür			
	Bu Ay		Bu Yıl	
	Gerçek	Sapma	Gerçek	Sapma
KONTROL EDİLEBİLEN MALİYETLER				
Genel Müdürün Maliyetleri	3.000		20.000	(250)
Amortisman	15.500		124.000	
Sigorta	5.200		41.600	
Bina Vergileri	6.000		48.000	
TOPLAM - Genel Müdürün Direk Sorumluluğunda Olan Maliyetler	29.700		233.600	(250)
SATIŞ MÜDÜRÜ	22.500	(1.500)	200.000	(5.000)
PERSONEL MÜDÜRÜ	35.000	(2.000)	250.000	(2.800)
İŞLETME MÜDÜRÜ	115.250	(5.010)	316.500	(800)
FİNANSMAN MÜDÜRÜ	22.250	750	200.000	300
TOPLAM - Genel Müdürün Endirekt Sorumluluğunda Olan Maliyetler	205.500	(8.260)	1.646.500	(33.550)
GENEL TOPLAM - Genel Müdürün Sorumluluğunda Olan Maliyetler	235.200	(8.260)	1.880.100	(33.800)

Genel müdüre sunulan rapor incelendiğinde en büyük olumsuz sapma 5.010 ₺ ile işletme müdürüne aittir. 5.010 ₺'lik sapmanın nereden geldiğini görmek için diğer raporları da gözden geçirmekte yarar vardır. İşletme müdürünün raporunda, en büyük sapsmaların, üretim ve satın alma şeflerine ait olduğu görülmektedir. Sırasıyla 1.860.- ₺ ve 1.800.-₺ satınalma şefine ait olan 1.800.- ₺'lik olumsuz sapsmanın 1.000.- ₺'nin, hammadde fiyat farklarından ileri geldiğine daha önce değinmiştik. Üretim şefinin raporu incelendiğinde 1.860.- ₺'lik

olumsuz sapmanın en büyük kısmı olan 1.000.- TL'nin ustabaşı A'nın maliyetlerinin ve faaliyetlerinin öncelikle incelenmesi maliyet kontrolü açısından yararlı olacaktır.

Yukarıda sunulan basit örnek yardımıyla, çeşitli yönetim kademeleri için sorumluluk raporlarının nasıl düzenlendiği ve dikkati çeken maliyet kalemlerinde inceleme yapmak için, raporlar yardımıyla, en alt organizasyon birimine kadar nasıl inildiği açıkça görülebilmektedir.

Böylelikle aksayan noktaların, sorumlu yöneticiyle birlikte ortaya konabilmesi, işletmede etkin bir maliyet kontrolü sisteminin uygulanabilmesini kolaylaştırmaktadır.

Sorumluluk raporları kendine ulaşan sorumluluk merkezi yöneticilerinin dikkatlerini sapmalar üzerinde yoğunlaştırmak raporların yararını artıracaktır. Sapma analizlerine girmeden önce, hangi sapmaların analiz edileceğine karar vermek gereklidir. Bu nedenle sorumluluk muhasebesi sistemi tasarlanırken, hangi büyüklük veya orandaki sapmaların analizine girişileceği konusundaki ölçütlerin de belirlenmesi gereklidir. Önceden saptanan ölçüte göre analiz edilmesi gereken sapmaların analizine ondan sonra gidilebilir (70).

Bütçe ile entegre edilmiş bir muhasebe ve raporlama sisteminde önceden saptanan ölçütler bilgisayar programına dahil edilebilir. Böylece analizi gereken sapmalar, bilgisayardan çıkacak raporlarda veya ayrı bir liste halinde yöneticilere sunulabilir.

(70) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.138.

Sapma raporlarını alan yöneticiler, sapmadan sorumlu alt kademede yönetici raporlarını isteyerek, sapma nedenlerini çözümlenmeye başlayabilir. Böylece raporların kullanımından, üstten alta doğru giden bir sırayla tüm raporlar üst yöneticiler tarafından talep edilebilir.

B- MUHASEBE SİSTEMİ

a) Hesap Plânı Yapısı

Bir işletmede kurulması tasarlanan sorumluluk muhasebe sistemi ilgili örgütlenme çalışmalarının sonuçlandırılmasından sonra, hesap plânı üzerinde somutlaşır. Hesap plânı bir işletmede yer alan faaliyetlerin para ile ifade edilebilen sonuçların sınıflandırılmasını sağlayan kategorileri ortaya koyar. Diğer bir ifade ile, hesap plânları, işletmelerin nakit ile ifade edilebilen faaliyetlerinin sınıflandırılmasıyla ilgili boş rafları hazırlar (71). Muhasebe sistemi ise her bir rafa, hangi faaliyet sonuçlarının, hangi değerle ve hangi açıklamalarla yerleştirildiğini belirler. Bu nedenle sadece hesap plânında yer alan hesapların hangi faaliyetlerle ilgili olduğu, faaliyetlerin hangi değerlendirme ölçeği ile değerlendirileceği de ayrıntılı olarak açıklanmalıdır.

Bir hesap plânında yer alan hesaplar, iki ana grupta toplanabilir;

(71) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.190-191.

- Bilânço ile ilgili hesaplar,
- Gelir tablosu ile ilgili hesaplar.

Bir işletmenin belirli bir tarihteki finansal durumunu ortaya koyan hesaplarının belirli bir sorumluluk merkezi ile ilgilendirilmesi, pratikte çözümü hemen hemen olanaksız sonuçlar doğurabilir. Bu nedenle, sorumluluk merkezi sisteminde bilânço hesaplarını sorumluluk merkezleriyle ilişkilendirmek doğru bir seçenek olarak görünmektedir.

İşletmelerin belirli bir faaliyet dönemi içerisinde elde ettikleri hasılatı, bu hasılatın elde edilmesi için yapılan giderleri ve yine işletmelerin esas faaliyetleri dışındaki kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve uğradıkları zararları ortaya koyan gelir tablosu ile ilgili hesaplar sorumluluk merkezi muhasebesinde önem taşımaktadır (72).

Sorumluluk muhasebesi sistemi kurulurken, maliyetlerin kontrol edilebilen maliyetler olarak kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayan bir hesap plânına gereksinim duyulur. Geleneksel hesap plânlarının çoğu, çeşitli ana fonksiyonları birbirinden ayırmadıkları için bu tür gereksinime yanıt veremezler (73). Bu nedenle sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için bu gereksinime yanıt veren bir hesap plânının düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Hesap plânı, maliyetlerde kontrol edilen, kontrol edilemeyen unsurunu açıkça göstermek zorundadır (74). Burada kodlama önem taşı-

(72) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.190-191.

(73) ÜSTÜN, a.g.k., s.211.

(74) Mazhar HİÇŞAŞMAZ, **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Tısa Matbaası, Ankara, 1972, s.83.

maktadır. Kodlama, bilgilerin sistematik düzenlenmesi ve sistemdeki veri veya bilgilerin akışlarının belirli bir sınıflandırma çerçevesinde yapılması için gereklidir. Kodlama ve sınıflandırma, birbirine bağımlı iki kavramdır. Düzenli bir kodlama ancak veri ya da bilgilerin düzenli bir şekilde sınıflandırılmalarına, etkin ve işlerliği olan bir sınıflandırma ise, düzenli ve sınıflandırmanın amaçlarına yanıt verebilen bir kodlama sistemine bağlıdır (75).

Daha önce belirttiğimiz gibi sonuç hesaplarını kendi içersinde aşağıdaki gibi gruplara ayırmak mümkündür.

- Hasılat Hesapları
- Sonuç Hesapları
- Maliyet Hesapları

Yukarıdaki hesapların ayrıntılarını göstereriz

- Hasılat türleri listesi
- Maliyet türleri listesi
- Örgüt şemasına göre belirlenmiş bir sorumluluk merkezleri listesi, sonuç hesaplarının bir parçasını oluşturacaktır.

İktisadi Devlet Teşekkülleri Tekdüzen Muhasebe Sisteminde kullanılan sonuç hesapları şu şekilde gruplandırılmıştır.

- 500-599- Satışlar, Diğer Hasılat ve Kâr Hesapları
 - 600-689- Maliyet, Giderler ve Zararlar
 - 690-699- Sonuç Hesapları
 - 700-799- Maliyet Hesapları
-

(75) SÜRMEĒİ, a.g.k., s.109.

Hangi şekilde kodlandırılırsa, kodlandırılınsın, sonuç hesaplarının ana kategorileri yukarıdaki biçimi alacaktır. Bilindiği gibi, yine tekdüzen muhasebe sistemi hesap plânında maliyet hesapları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir. (Aşağıda yalnızca gider hesapları alınmıştır, yansıtma ve fark hesapları alınmamıştır).

- 711 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Hesabı
- 721 - Direkt İşçilik Gider Hesabı
- 730 - Genel İmâl Giderleri Hesabı
- 760 - Araştırma-Geliştirme Giderleri Hesabı
- 765 - Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı
- 770 - Genel İdare Giderleri Hesabı

Tekdüzen muhasebe sistemi hesap plânındaki gider hesaplarının ana grupları ise aşağıdaki şekildedir:

- 0 - İlk madde ve malzeme giderleri
- 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 - Amortisman ve tükenme payları
- 7 - Giderleri dağıtılacak masraf yerleri dağıtım hesabı
- 8 - Yansıtma hesapları
- 9 - Fark hesapları

Yine tekdüzen hesap plânındaki masraf yerlerinin gruplandırılması ise şu şekildedir:

- Esas üretim gideri 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 idare gider yerleri

Tezdüzen hesap plânı iktisadi devlet teşekkülleri tarafından yaklaşık 19 yıldan beri uygulanmaktadır. Bu nedenle denenmiş, işlerliği kabul edilmiş ve bu nedenlerle, sorumluluk muhasebe sistemlerini kurmak isteyen işletmelere yardımcı olacak bir hesap plânı ve muhasebe sistemidir.

İşlemlerin ve kayıtların bilgisayar kullanılan bir sistemde sürdürülebilmesi, hesap planının da bilgisayar teknolojisine uygun biçimde düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Örneğin, hesap plânındaki hesap kodlarının nümerik ve desimal olması ile eşit uzunlukta olması önemli bir koşuldur. Ayrıca hesap plânında, ortaya çıkabilecek her türlü işletme olayının kayıtlara geçmesini sağlayacak biçimde tüm hesaplar önceden öngörülmesi ve ana sınıflarla alt ayrımların muhasebeden istenen çıktıları (raporların) en verimli şekilde verilebilmesi sağlanmalıdır. Bu işleyişi en etkin biçimde sağlamak ise bilgisayara uygun bir hesap plânının oluşturulması ile olanaklıdır.

b) Maliyet Türlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması

Etkin bir kodlama sisteminin seçiminde, genellikle şu ilkeler gözönünde bulundurulmalıdır.

- Kodlama sistemi, finansal bilgi sisteminde kullanılacak bilgi işleme yöntemine uygun olmalıdır.

- Her kod yalnızca bir unsuru simgelemelidir.
- Kodlama sistemi ileride değişikliklere yanıt verebilecek şekilde esnek olmalıdır.
- Kodlama sistemi finansal bilgi sisteminin bütün alt sistemleri için anlamlı, tutarlı ve kullanılabilir olmalıdır.
- Kodlama sistemi örgüt içindeki kişilerin kolaylıkla anlayabilecekleri şekilde olmalıdır.

Kodlama işlemi alfabetik, nümerik veya alfonümerik yapılabilir. Ancak finansal bilgi sistemi açısından önemli olan nümerik kodlama sistemidir. Nümerik kodlama genellikle üç sisteme göre yapılabilir (76). Bunlar;

- Sırasal Sayı Kod Sistemi

Belirli bir grubu gösteren ve birbirini izleyen sayılardan oluşan en yaygın kullanılan bir kodlama sistemidir.

- Blok Kod Sistemi

Belirli nitelikleri ve nicelikleri gruplar şeklinde gösteren bir kodlama sistemidir.

- Anlamlı Sayı Kod Sistemi

Değişik nitelikleri ve nicelikleri belirten bir kodlama sistemidir.

Gider türlerinin belirlenmesinde, işletme yöneticilerinin mevcut bilgi isteklerinin yanısıra, işletmenin gelecekte hazırlayacağı

bütçe teklifleri, standartların geliştirilmesi amacıyla da bir bölümlenmeye gidilebilir (77).

Maliyetlerin muhasebeleştirilmesi sırasında karşılaşılabilecek güçlükler ile maliyetlerin sorumluluk esasına göre kayda alınmasında kullanılacak mal ve hizmet akımlarını gösteren formların dizayn ve kullanımındaki güçlükler de gözönüne alınmalıdır. Maliyet türü sayısı arttıkça maliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki işlem sayısının, kullanılacak form sayısının artacağı da gözönüne alınmalıdır. Bir maliyet türünün birden fazla grup içinde aynı başlıkla yer almasından kaçınılmalıdır.

İlk madde ve malzeme maliyetleri grubuna, miktar ve fiyat standartları analiz edilebilecek, bütçelemeye zorluk çıkarmayacak ve mümkün olduğu kadar az sayıda maliyet kalemleri dahil edilmelidir. Bu amaçla toplam maliyetler içersinde belirli bir oranın üzerinde olan kalemler (örneğin, % 20 gibi) bu gruba dahil edilmelidir. Diğer yandan bu gruba giren kalemlerin stoklara girişi ve daha sonra ambar çıkış fişleriyle maliyetlere yansımaları sağlanacağından, kullanılacak formların tasarımı ve kullanımına da özen göstermek gerekir. Ayrıca ilk madde ve malzeme grubuna giren maliyet kalemlerinin kod numaraları ile stoklar hesabındaki (ilk madde ve malzeme ambarı) kodlama arasında paralellik sağlanması uygun olacaktır.

Bilgisayar programı yazılırken maliyet gruplarının kodlandırılmasındaki amaçlar da gözönüne alınmalıdır. Maliyet türleri kendi içle-

(77) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.193.

rinde ayrıca alt gruplara ayrılarak belirli gruplar düzeyinde özetlenebilir şekilde programlanmalıdır. Örneğin, tekdüzen hesap plânında ilk madde ve malzemeler üç ana gruba ayrılmıştır.

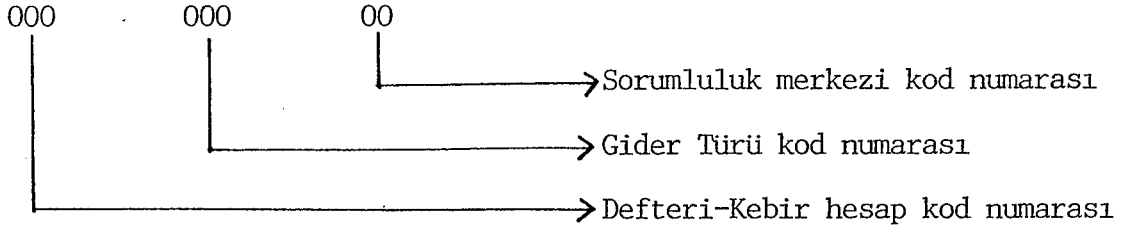
- Direkt ilk madde ve malzeme
- Üretimle ilgili dışarıya yaptırılan işler
- Endirekt malzeme

Ayrıca her bir alt grubun maliyet türleri de olacağından, bilgisayar programı, maliyetleri, belirli sorumluluk merkezleri itibarıyla, gerekli ayrıntıda verebilecek şekilde programlanmalıdır (78).

c) Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, aslında işletmeler için bir örgütlenme sorunudur. İşletmelerin faaliyet özelliklerine, yöneticilerin sorumluluk alabilme özelliklerine göre belirlenen sorumluluk merkezlerinin kodlandırılması, bilgisayar açısından önemlidir.

Bilgisayar programların yazılması açısından ilk önemli sorun, hesapların kod numaraları için ayrılacak alanın yeterli olmasıyla ilgilidir. Örneğin, yazılımda hesap numarasının yazılması için yalnız sekiz basamaklı bir alan programda yer almış ise, bu sekiz basamağın dağılımı şu şekilde olabilir;



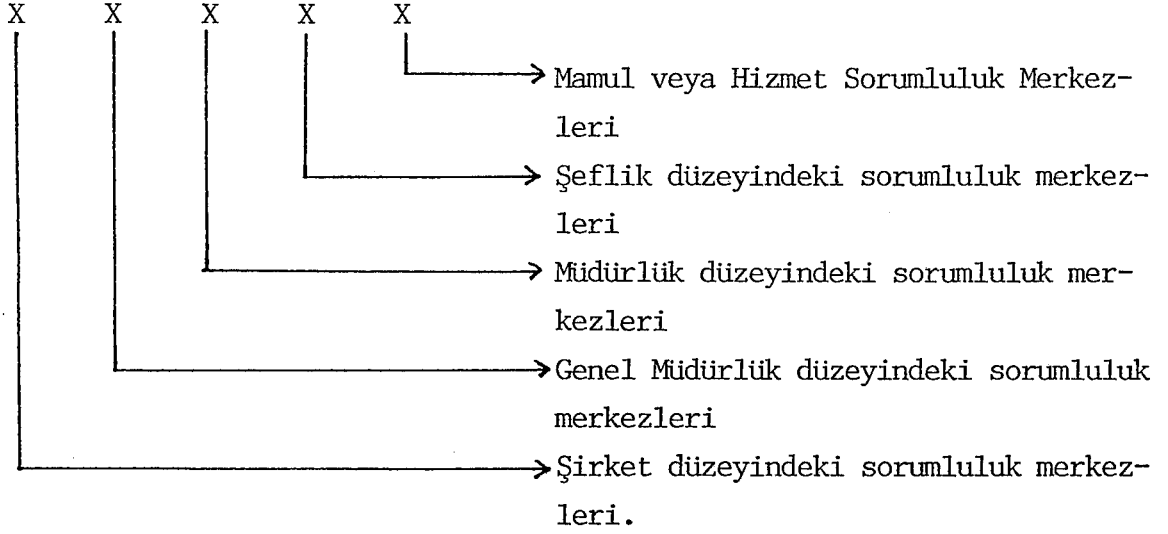
Bu sıralama nedeniyle, program yazılırken hesap numaraları kodu için yeterli alan ayrılmalıdır.

Aşağıdaki tabloda basit bir örgüt şeması yer almaktadır. Yine bu şemada her bir sorumluluk merkezine beş basamaklı bir kod numarası verilmiştir. Bu kod numaralarının dağılımı şu şekildedir.

Şekil 12. Kod Numaraları Dağılım Şeması

Yönetim Kurulu		
(10.000)		
Hukuki Danışman	Genel Müdür	Mali Danışman
(11.000)	(11.000)	(11.200)
Mali İdari İşler Müdürü	Teknik İşler Müdürü	Pazarlama Müdürü
		(14.000)
Üretim Şefi	Yardımcı Hizmetler Şefi	
(13.100)	(13.200)	
X Mamulü	Tamir ve Bakım	
(13.100)	(13.210)	
X Mamulü	Elektrik Üretimi	
(13.200)	(13.200)	

Yine aynı şemaya göre, sorumluluk merkezleri listesi şu şekilde olacaktır.



10.000 X Şirketi Yönetim Kurulu

11.000 Genel Müdür

11.001- Genel Müdürlük Maliyet Yeri

11.002- Hukuk Danışmanlık Maliyet Yeri

11.003- Mali Danışmanlık Maliyet Yeri

12.000 Mali İşler Müdürlüğü

13.000 Teknik İşler Müdürlüğü

13.001- Teknik İşler Müdürlüğü Maliyet Yeri

13.100- Üretim Şefi

13.101- Üretim Şefliği Maliyet Yeri

13.110- X Mamulü Maliyet Yeri

13.120- X Mamulü Maliyet Yeri

13.200 Yardımcı Hizmetler Şefliği

13.201- Yardımcı Hizmetler Şefliği Maliyet Yeri

13.210- Tamir ve Bakım Maliyet Yeri

13.220- Elektrik Üretim Maliyet yeri

14.000 Pazarlama Müdürü

Yukarıdaki sorumluluk merkezleri listesine göre bütçe hazırlayacak ve maliyetlerin toplanacağı sorumluluk merkezleri şunlardır;

- 11101 - Genel Müdürlük Maliyet Yeri
- 11102 - Hukuki Danışmanlık Maliyet Yeri
- 11103 - Mali Danışmanlık Maliyet Yeri
- 13001 - Teknik İşler Müdürlüğü Maliyet Yeri
- 13110 - Y Mamulü Maliyet Yeri
- 13120 - Y Mamulü Maliyet Yeri
- 13201 - Yardımcı Hizmetler Şefliği Maliyet Yeri
- 13210 - Tamir ve Bakım Maliyet Yeri
- 13220 - Elektrik Üretimi Maliyet Yeri

Ayrıca 12.000 mali ve idari işler müdürlüğü ile, 14.000 pazarlama müdürlüğü de hem müdürlüklerinin idari maliyetlerini ve hem de varsa alt birimlerinin bütçelerini hazırlatacaklardır (79).

En alt düzeyde tercihan aylık olarak hazırlanacak bütçeler, ikinci aşamada, aşağıdan yukarıya doğru birleştirilecektir. Örneğin, 13101, 13110 ve 13120 numaralı maliyet yerlerinin toplamı üretim şefliğinin bütçesini, benzer şekilde, 13001, 13100 ve 13200 numaralı bütçelerin toplamı 13.000 "Teknik İşler Müdürlüğünün" bütçesini 11000, 12000, 13000, 14000 numaralı müdürlüklerin bütçelerinin toplamı da işletmenin bütçesini ortaya çıkaracaktır.

Yukarıda belirtilen şekilde aşağıdan yukarıya doğru toplanarak giden bütçelerin bilgisayarda üretilmesi ve programlanması, muhasebe programı içersine dahil edilmelidir.

(79) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.195.

Sorumluluk merkezlerinin yukarıda belirtildiği şekilde en fazla dokuz adet sorumluluk merkezinin yazılabileceğine dikkat edilmelidir. Şayet sorumluluk merkezi sayılar dokuzu aşıyorsa bu taktirde, dokuzu aşan düzeydeki sorumluluk merkezi kodlarının basamak sayısını ikiye çıkarmak gerekir. Örneğin, üretim şefinin altında onbeş mamul çeşidi bulunuyorsa, bu taktirde "X" mamulünün kod numarası "13100" "Y" mamulünün kod numarası "13102", onbeşinci mamulün kod numarası ise "13115" olacaktır. Böyle bir kodlandırmanın, yazılım açısından doğruduğu doğal sonuç da programın giderleri, aşağıdan yukarıya doğru toplanırken, hangi basamağın ne şekilde toplanacağını gözönüne alması olacaktır.

Yine kodlandırmada dikkati çeken bir durum, 11001, 13001, 13101 ve 13201 gibi maliyet yerlerinin kod numaraları örgüt şemasında yer almadığı halde, sorumluluk merkezleri listesinde yer almasıdır. Bunun nedenini muhasebeleştirme açısından şöyle açıklayabiliriz. Örneğin, 13000 teknik işler müdürlüğü, 13001, 13100 ve 13200 kod numaralı sorumluluk merkezlerinin maliyet ve hasılatlarının toplanması için kullanılacaktır (80). Bunun yanısıra, teknik işler müdürlüğünün de bir takım idari maliyetleri olabilir. Teknik işler müdürünün maaşı, varsa sekreterin maaşı, bürosunun kırtasiye, elektrik vb. maliyetlerinin "13000" kod numaralı sorumluluk merkezi altında toplanması, aşağıdan yukarıya doğru toplamada sorun çıkaracaktır. Bu nedenle, teknik işler müdürlüğünün maliyetleri için ayrı bir sorumluluk kod numarası

(80) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.196.

kullanılması gerekecektir. benzeri idari maliyet yerleri için de ayrı bir kod numarasının belirlenmesi, aynı nedenle, bir zorunluluk olarak ortaya çıkacaktır.

III. DENETİM SİSTEMİ

Denetim, sorumluluk muhasebesinin olduğu kadar genel olarak işletme sistemlerinin de önemli bir parçasıdır. Sorumluluk merkezlerine maliyet yazılan veya yüklenen kalemlerin önceden tasarlandığı şekliyle, muhasebe sistemine uygun olarak kayıt edilip edilmediği, kayıtlara esas teşkil eden form ve raporların önceden saptanan politikalara uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği gibi konulardaki muhasebe sisteminin denetimi, sorumluluk muhasebesinin işlemlerini olduğu kadar, sistemin yararını da artıracaktır (81).

Yönetim politikasına uyumu özendiren ve faaliyetlerin verimliliğini iyileştirmeyi hedef alan iç kontroller yönetsel kontrol olarak tanımlanır. İşletme yönetiminin temel amacı dönem kârını en yüksek tutara ulaştırmaktır. Yönetim bu amaca ulaşmak için işletmede etkin bir iç kontrol sistemi kurup işletmelidir (82).

Etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasında önemli bir faktör de işletmede iç denetim ortamının varlığıdır. Amacı işletme varlıklarının her türlü zararlara karşı korunduğunu, faaliyetlerin

(81) ÖZEL-AYDIN, a.g.k., s.198.

(82) Ersin GÜREDİN, **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayını, No.57, İstanbul, 1988, s.169.

belirlenen politikalarla uyum içinde yürütüldüğünü araştırmak olan iç denetim faaliyeti, işletmedeki kontrollerin etkinliğini ölçmeyi ve bu kontrolleri değerlemeyi hedef alır.

"Denetim, ekonomik eylemlere ilişkin savlar hakkındaki kanıtların değerlendirilmesi ve nesnel olarak ele geçirilerek bu savlar arasındaki uygunluğun derecesinin araştırılması ve ölçütlerin saptanarak, sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesinin sistematik bir sürecidir" (83).

Maliyet merkezi yöneticisi faaliyetinin ölçümlemesi ve değerlendirilmesi için sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu maliyetleri saptamak gereklidir. Maliyet yöneticisinin denetlenmesine ve değerlendirilmesine esas olarak maliyetler "kontrol edilebilir" maliyetlerdir.

Herhangi bir maliyet, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararı ile oluşuyorsa ya da doğrudan doğruya o sorumluluk merkezine yüklenebiliyorsa, bu tür maliyetler "kontrol edilebilir maliyet" olarak tanımlanır. Bir başka deyişle eğer bir maliyet, yöneticisinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, sorumluluk merkezi için "kontrol edilebilir maliyet", yöneticinin faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmiyorsa "kontrol edilemeyen maliyet" dir (84)..

İşletme bir bütün olarak alındığından tüm maliyetler kontrol edilebilir maliyettir. Sorumluluk merkezi düzeyinde kontrol edileme-

(83) ERDOĞAN, a.g.k., s.53.

(84) SEVGENER, a.g.k., s.342.

yen maliyet bir başka merkezde, ya da üst düzeyde kontrol edilebilir niteliktedir.

Maliyetin kontrol edilebilirliği, mutlak kontrolden öte, önemli ölçüde etkili olmayı ifade eder. Genellikle bir kişinin maliyetin tüm değişkenlerine etki yapması ve kontrolü altında tutması olanaksızdır. Örneğin, üretim bölümü yöneticisinin dolaysız madde sorumluluğu, maddelerin satınalma işlemi başka bir bölüm tarafından yapılması halinde, yalnız madde kullanımları ile sınırlıdır.

Yöneticinin sorumluluk sınırı, kontrol edilebilir maliyetin oluşmasında dolaysız etkilidir. Bu nedenle yöneticinin sorumluluk sınırları açıklıkla tanımlanmalı ve yönetici bu sınırlar içinde değerlendirilmelidir. Bu açıdan bakıldığında zaman "kontrol edilebilir maliyetler" yöneticinin belirli bir zaman aralığı içinde dolaysız kontrolü altında olan maliyetleri kapsamalıdır (85). Maliyet merkezi yöneticisinin sabit kıymet satınalma yetkisinin olmaması halinde, amortisman maliyeti kontrol edilemeyen maliyettir. Bunun yanında kendinden önce alınmış bir karara göre başlatılan projede yöneticinin kontrol sınırları kısıtlıdır. Zaman aralığı uzadıkça maliyetin kontrol edilebilirlik niteliği artar. Kontrol edilebilirlik sınırlarını genişleten diğer bir etken de yöneticinin, edinme ve kullanma yetkisini elinde bulundurması olacaktır.

Dolaysız maliyetlerin kontrol edilebilirlik olanağı geniştir. Bunun yanında ortak maliyetlerin, kontrolü sınırlıdır. Bu tür mali-

(85) SEVGENER, a.g.k., s.343.

yetlerin, maliyet yerlerine dağıtılması ve maliyet türlerine yüklenmesi, dolaylı işlemi gerektirdiğinden maliyet kontrol edilebilir niteliğini yitirmektedir. Sorumluluk merkezine dağıtılan ortak maliyetin dağıtım anahtarı merkez yöneticisinin kontrolü dışında saptandığı için "dağıtılan maliyetler" çoğunlukla kontrol edilemeyen maliyetler niteliğindedir (86).

Sorumluluk muhasebesi kontrol sisteminde maliyet ve gelir merkezleri yanında oluşan diğer sorumluluk merkezlerinin "Kâr ve Yatırım" merkezleri olduğunu vurgulamıştık. Kâr merkezi sorumlu yöneticisi, gelirler ve maliyetlerin farklı olan kâr düzeyi ile değerlendirilmektedir. Kâr merkezlerinin bir uzantısı olan "Yatırım Merkezleri" ise yöneticisinin kâr düzeyinin yanında sorumluluğu altındaki varlıkların (yatırımın) etkin kullanılması ile ölçümlendiği sorumluluk merkezleridir. Göçerilmiş kâr sorumluluğunun olduğu merkezlerde yöneticilerin görev başarılarının ölçülmesi iki yolla değerlendirilebilir. Bunlar;

- Ölçümlemeye esas olarak kâr düzeyinin alınması
- Kâr ve yatırım unsurları birleştirilerek her iki unsuru birlikte ölçümleme'dir (87).

Faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesi için fiili sonuçların belirli esaslara göre saptanmış ölçütlerle (standartlarla) karşılaştırılması gerekir. Bu ölçme ve değerlendirme çeşitli biçimlerde olabilir. Bu amaçla geliştirilmiş özel analiz tekniğine işletme literatüründe "sapma analizi" denilir.

(86) SEVGENER, a.g.k., s.343.

(87) A.g.k., s.347.

Çoğu kez plânlanan faaliyet ile gerçekleşen fiili sonuçlar arasında fark olur. İşte "sapma analizi" fiili sonuçların, plânlanandan farklarını ayrıntılarına inerek ve olanaklar ölçüsünde nedenlerine ışık tutarak ışık tutarak saptama ve yorumlama tekniği olarak ifade edilebilir (88).

İşletmelerde standart maliyetlerin kullanılıyor olması sapma analizleri için yararlı bir ortam sağlamasına karşın, zorunlu da değildir. "Tahmini maliyet" niteliğindeki verilerle düzenlenmiş bütçeler bu amaç için yeterli olabilmektedir.

Önceki bölümlerde vurguladığımız faaliyetlerle sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyet açısından problemleri ortaya koyar. Gerekli önlemleri almak, yine yöneticilere düşmektedir. Etkin bir kontrol için gerekli olan en önemli özellikleri şöyle sıralayabiliriz (89).

- Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi;

Maliyet merkezleri, yetki sınırlarını kesin olarak belirleyen homojen faaliyetlerdir. Sınırı belirlenmeyen işlemler ve sorumluluklar maliyet kontrolünü temelinden yıkar.

- Maliyet Standartları;

Maliyet kontrolünden elde edilen sonuçları ölçmek için, belirli ölçütlerin olması gereklidir. Bu maliyet standartları, normal ve etkin çalışma koşullarında ulaşılabilir ölçüler

(88) PEKER, a.g.k., s.773.

(89) Sadık BAKLACIOĞLU, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1974, s.20-21.

olmalıdır. Başarısı ölçülecek bölüm yöneticileri maliyet standartları çalışmalarına katılmalıdırlar.

- Yetki göçerimi;

Maliyet kontrolüne yönelik çabalar sorumluluk yüklenen kişilere bunun gerektirdiği yetkilerin verilmemesi halinde hiçbir sonuç vermez.

- Maliyetlerin rapora bağlanması;

Etkili bir maliyet kontrolü, zamanında düzenlenen anlamlı maliyet raporlarını gerektirir. Bu raporlardaki sonuçlarla, önceden belirlenen standartların karşılaştırılması ve aradaki farkların bulunması gerekir.

- Maliyetlerin düşürülmesi;

Maliyet kontrolü, standart maliyetlerden meydana gelen olumsuz sapmaları ortadan kaldıracak bir sistemin kurulmasına olanak sağladığında, ancak işlevini tam olarak yerine getirmiş sayılır.

Bütün bunların yanında, denetim sistemi içersinde yapılacak finansal denetim, vergi hukuku açısından denetim ve verimlilik ve etkinlik denetimleri de işletme hedeflerinin gerçekleşmesi hakkındaki raporlara olan güveni artıracaktır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin bir parçası olarak, yukarıda kısaca anılan denetim alanlarıyla ilgili bir örgüt biriminin oluşturulması ve denetim esas ve ilkelerinin saptanması da gerekli olmaktadır.

Kurulacak denetim birimi doğrudan genel müdüre bağlı bir kurmay (stâff) birimi olarak hizmet etmelidir.

D ö r d ü n c ü B ö l ü m

BİLGİSAYAR KULLANILAN BİR İMALAT İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ

VE

RAPORLAMA SİSTEMİNİN KURULARAK İŞLETİMİ ÜZERİNE

BİR UYGULAMA

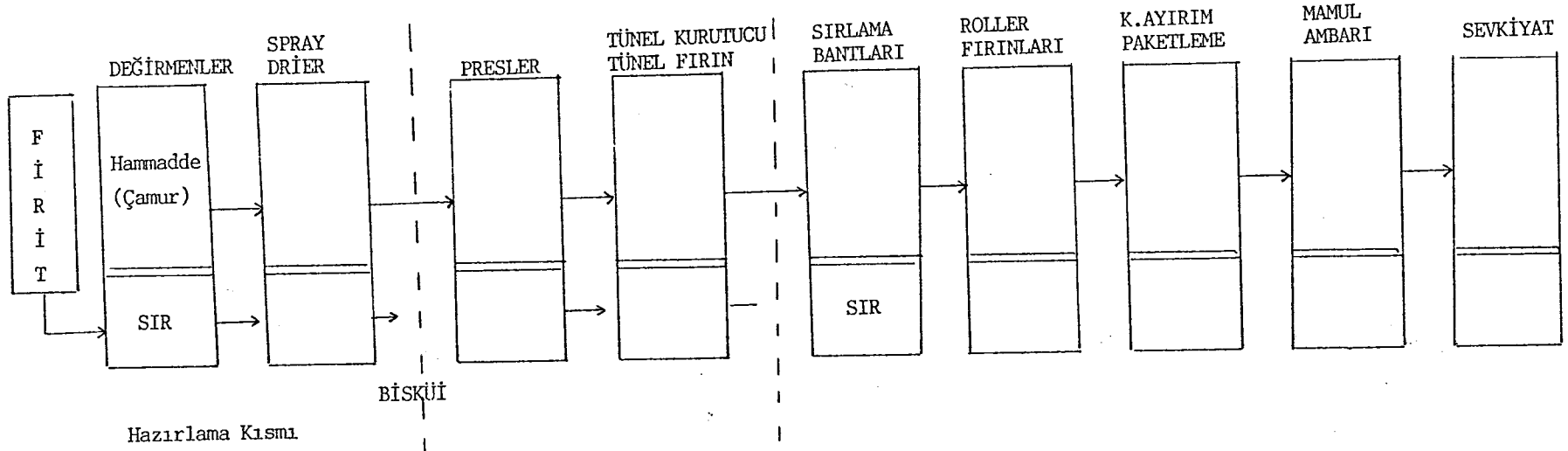
Sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ile gider kontrol amacı ve yönetici performanslarının ölçülmesini amaçlayan çalışma kendine özgü yapısı nedeniyle bir imalât işletmesinde gerçekleştirilmiştir.

Öncelikle uygulama yaptığımız TOPRAK SENİTERİ VE İZOLATÖR A.Ş.'-de işletme yöneticilerinin bilgi gereksinmelerini nasıl karşıladıkları ortaya konmuştur.

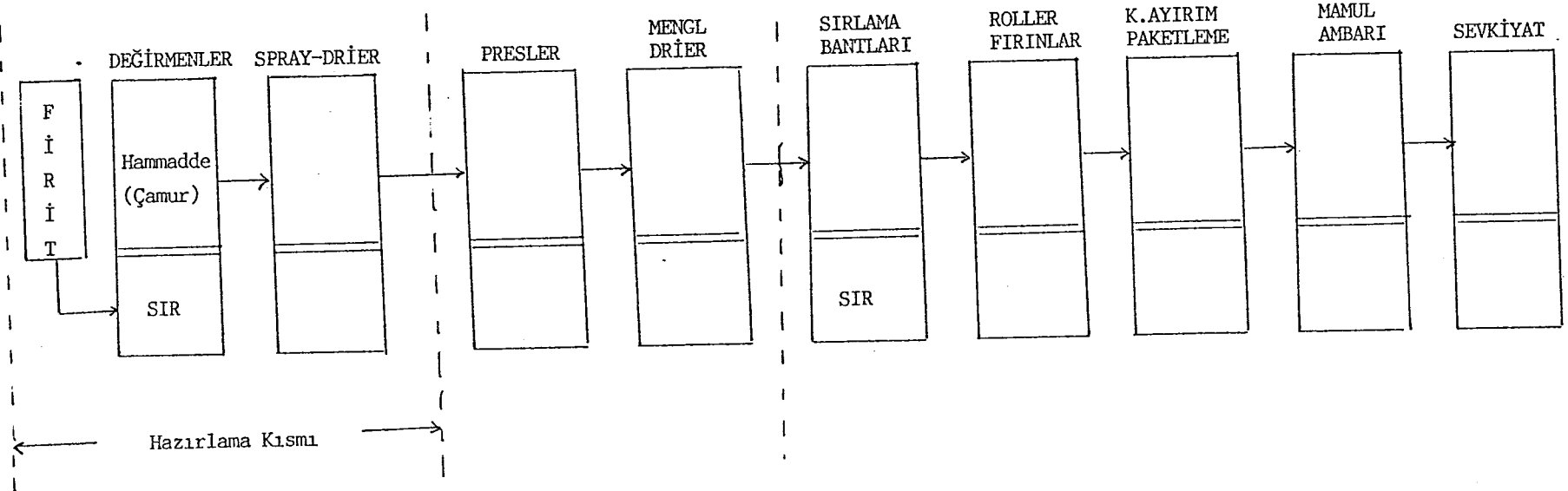
Daha sonra işletmeyi tanıtmak amacıyla örgüt şeması, üretim akım şeması ve maliyet bilgi akım şeması ile bunlara bağlı olarak bilgi akım şeması verilmiştir.

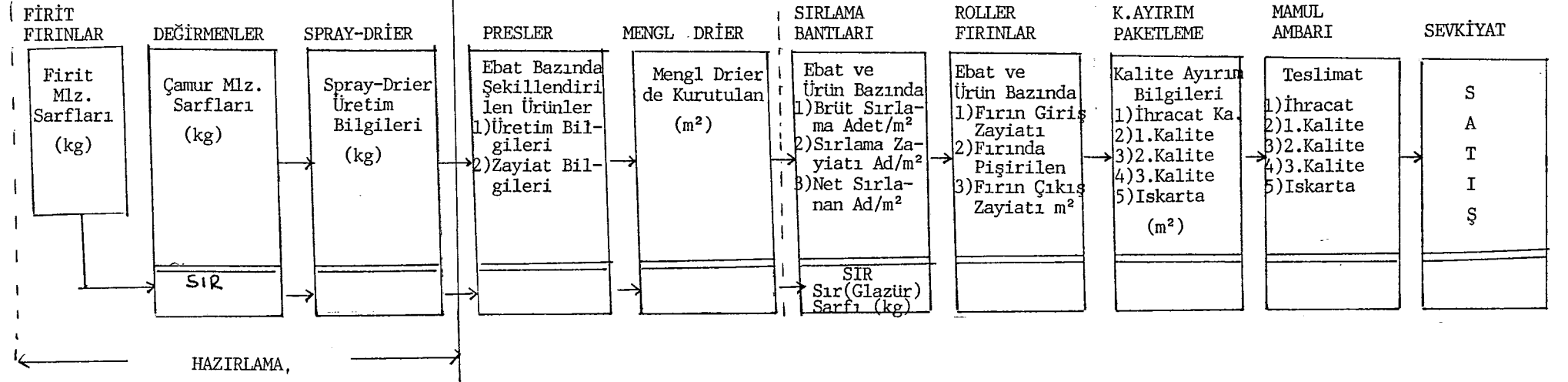
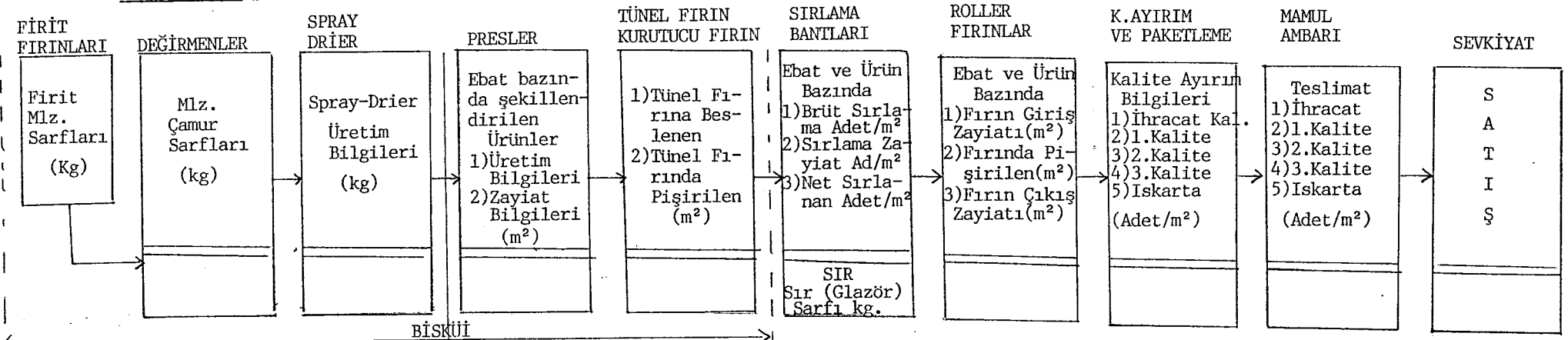
Şekil 13. Üretim Akım Şeması

- DUVAR KAROSU -

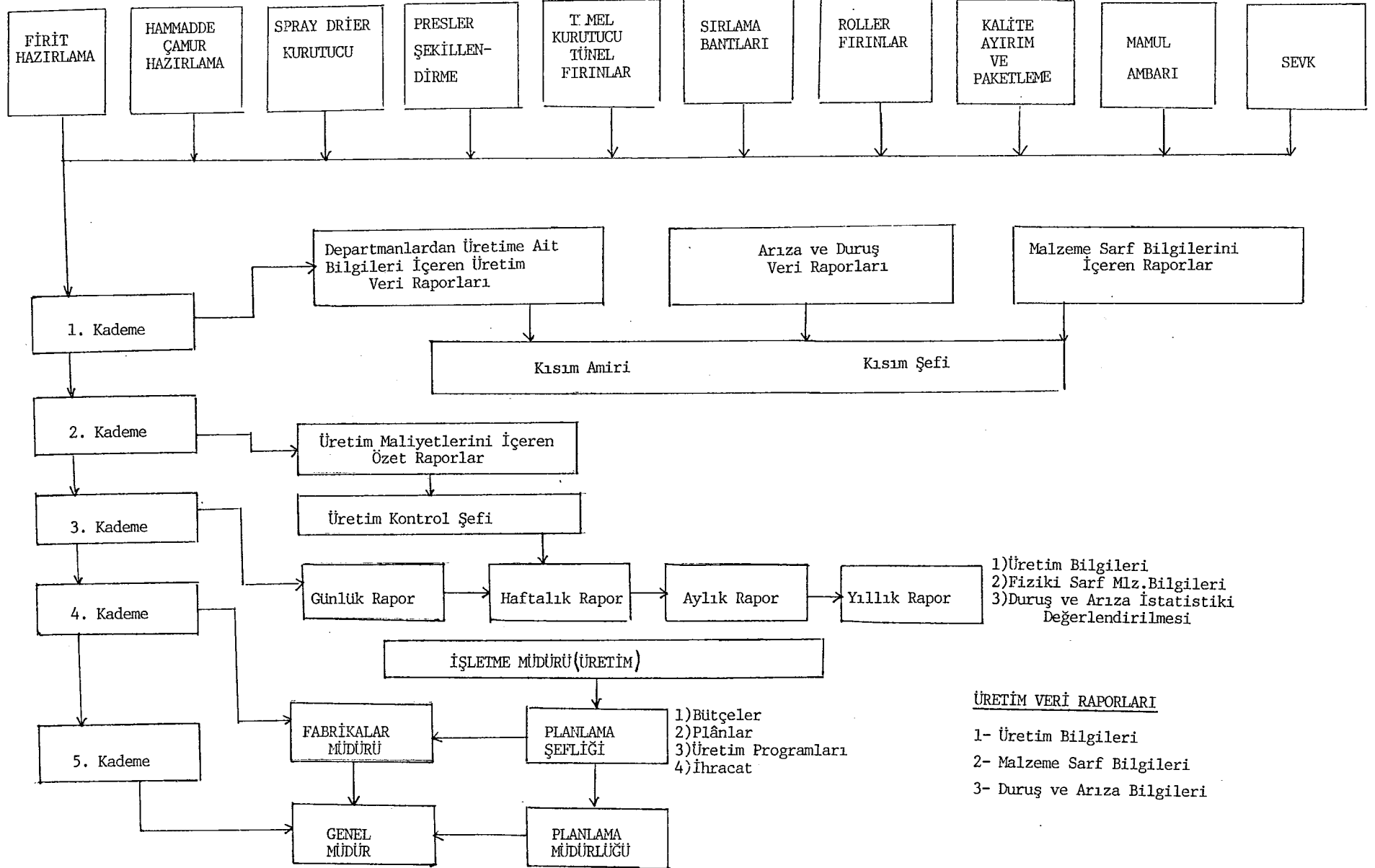


- YER KAROSU -



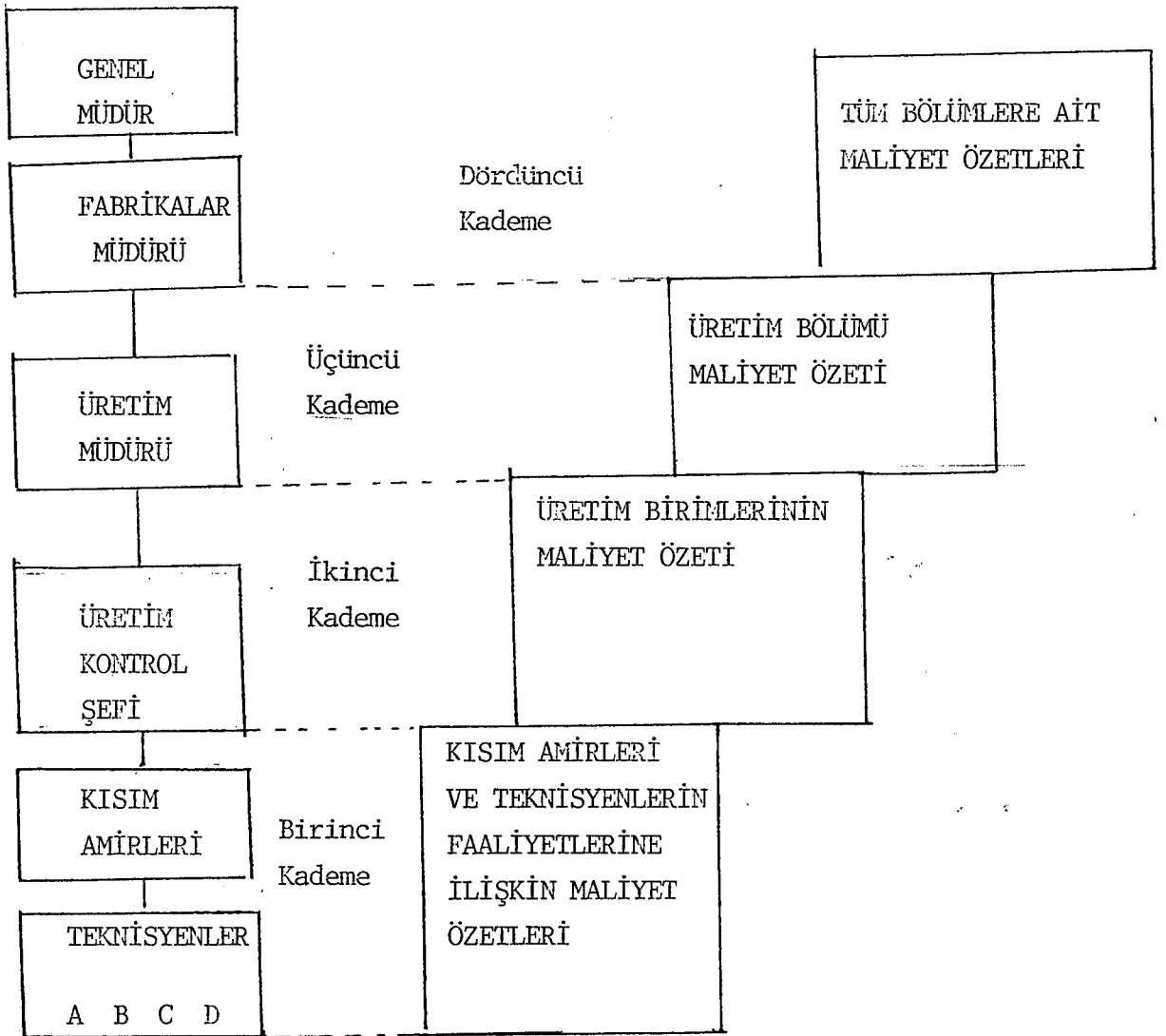


Şekil 15. Bilgi Akım Şeması



Toprak Seniteri ve İzolatör Sanayii A.Ş. Örgüt Şemasına uygun olarak yönetim düzeyleri ile sorumluluk raporları arasındaki ilişkiyi aşağıdaki şekilde göstermek olanaklıdır.

Şekil 16. Kademeler Arası İlişki



Toprak seniteri ve izolatör A.Ş.'nin örgüt şemasında görüldüğü gibi en üst yönetim kademesinde genel müdür ona karşı sorumlu bulunan ihracat müdürü, finans müdürü, plânlama müdürü, satınalma müdürü, pazarlama müdürü ve otomasyon müdürü bulunmaktadır. Genel müdürün bir alt kademesinde genel müdürün birçok yetkisine sahip, fabrikalar müdürü bulunmaktadır. Bu nedenle genel müdür ve fabrikalar müdür aynı yönetim kademesinde yer almaktadır.

Buna göre dördüncü yönetim düzeyinde bulunan fabrikalar müdürüne karşı inşaat müdürü, bakım ve yardımcı işler müdürü, hammadde müdürü, üretim müdürü, finansman müdürü, personel müdürü, malzeme müdürü ve teknik müdür sorumlu bulunmaktadır. Üçüncü yönetim düzeyinde bulunan üretim müdürüne karşı tünel kurutucu roller fırınlar şefi, frit hazırlama şefi, üretim kontrol, çamur-sırhazırlama şefi, presler şekillendirme şefi, kalite ayırım ve paketleme şefi sorumlu bulunmaktadır.

İkinci yönetim düzeyinde bulunan üretim kontrol şefine bağlı olarak kısım amirleri ve bunlara bağlı teknisyenler sorumlu bulunmaktadır. (Toprak Seniteri ve İzolatör Sanayii A.Ş.'de kısım amirleri ve teknisyenlerinin üretim faaliyetleri ile ilgili tüm bilgiler üretim kontrol şefliğinde toplanmaktadır.) Birinci yönetim düzeyinde ise kısım amirleri ile bunlara bağlı olarak çalışan teknisyenler bulunmaktadır. Şekil 12 ve 16'da belirtilen yönetim düzeyleri ile her yönetim düzeyine verilecek sorumluluk raporları arasındaki ilişki yansıtılmaktadır.

Bu açıklamalara göre birinci yönetim kademesinde bulunan teknisyenler ve kısım amirlerine sunulacak rapor "kısım amirlerinin ve buna bağlı olarak teknisyenlerin faaliyetlerine ilişkin maliyetleri", ikinci yönetim kademesinde bulunan üretim kontrol şefine sunulacak rapor "üretim atölyelerinin maliyetlerinin özetini", üçüncü yönetim kademesinde bulunan üretim müdürüne sunulacak rapor "üretim maliyetlerinin özetini", dördüncü yönetim kademesi ve en üst kademe olan fabrikalar müdürü ve buna paralel olarak genel müdüre sunulacak rapor ise tüm üretim bölümlerine ilişkin maliyet özetlerini gösterecektir. Yukarıda açıklanan konu Şekil 16'da gösterilmiştir.

Toprak seniteri ve izolatör A.Ş.'de daha önce şekil yardımıyla verilen yönetim düzeyleri arasındaki sorumluluk ilişkisinden hareketle roparlama sistemini inceleyeceğiz.

Çalışmada belirtildiği gibi maliyet merkezleri sorumluluk muhasebesinin en önemli yanını oluşturduğundan maliyet merkezlerini ayrıştırısıyla ele alacağız. Öncelikle Toprak Seniteri ve İzolatör A.Ş.'nde şemalar ile belirttiğimiz maliyet akışından çıkartacağımız esas üretim maliyet merkezleri şöyledir;

- Hammadde hazırlama,
- Çamur hazırlama,
- Sır hazırlama,
- Sırlama
- Fırınlar
- II. pişirim,
- Kalite ayırım,

- Araştırma + Geliştirme Dekor,
- III. Pişirim.

Buna göre üretim yerlerinin yönetim maliyet merkezleri ise,

- Ar + Ge,
- Plânlama,
- Üretim Kontrol'dur.

Esas maliyet yerlerinin yanısıra yardımcı (hizmet) maliyet merkezleri ise şunlardır;

- Mekanik bakım,
- Elektrik bakım,
- Kazan dairesi,
- Fabrika Müdürlüğü,
- Elektrik,
- Taşıma giderleri,
- Yemekhane.

Pazarlama-Satış ve Dağıtım maliyet merkezleri;

- Mamul Depo,
- Mamul depo işçilik,
- Satış servisi,

Son olarak genel idare maliyet merkezleri ise şöyledir;

- Genel muhasebe,
- İşletme Muhasebesi,
- Personel,

- Satınalma-Ambar,
- Sosyal hizmetler-Sivil savunma,
- Müdüriyet

Esas üretim maliyet merkezlerinin sorumlu yöneticileri en alt kademedен başlamak üzere günlük üretim veri raporları (Ek-1) hazırlamaktadırlar. Birinci kademe olarak belirttiğimiz teknisyenler ve kısım amirlerinin üretim faaliyetleri ile ilgili raporlar teknisyenler tarafından hazırlanarak kısım amirinin onayından sonra bu bilgilerin toplandığı ikinci kademe olan üretim kontrol şefliğine sunulur. Üretim kontrol şefi birinci kademedен gelen bu raporları değerlendirerek kendi bölümünün maliyet özetini içeren bir raporu üçüncü kademeде bulunan üretim müdürüne sunar. Üretim müdürü ikinci kademedен kendisine gelen bu raporları kontrol ederek ve değerlendirerek üretim bölümünün maliyet özeti olarak dördüncü kademeде bulunan fabrikalar müdürüne ve bağlı olarak genel müdüre sunar. Dördüncü ve en üst kademeде bulunan fabrikalar müdürüne üretim bölümü maliyet özet raporlarının yanısıra diğer sorumluluk merkezlerinden de aynı tür raporlar gelir. Fabrikalar müdürlüğü plânlama bölümünün hazırlamış olduğu genel bütçelerle, gerçekleşen maliyetleri kontrol ederek bölüm yöneticilerinin bütçelerden sapmalara göre başarı ve performanslarını değerlendirmektedir.

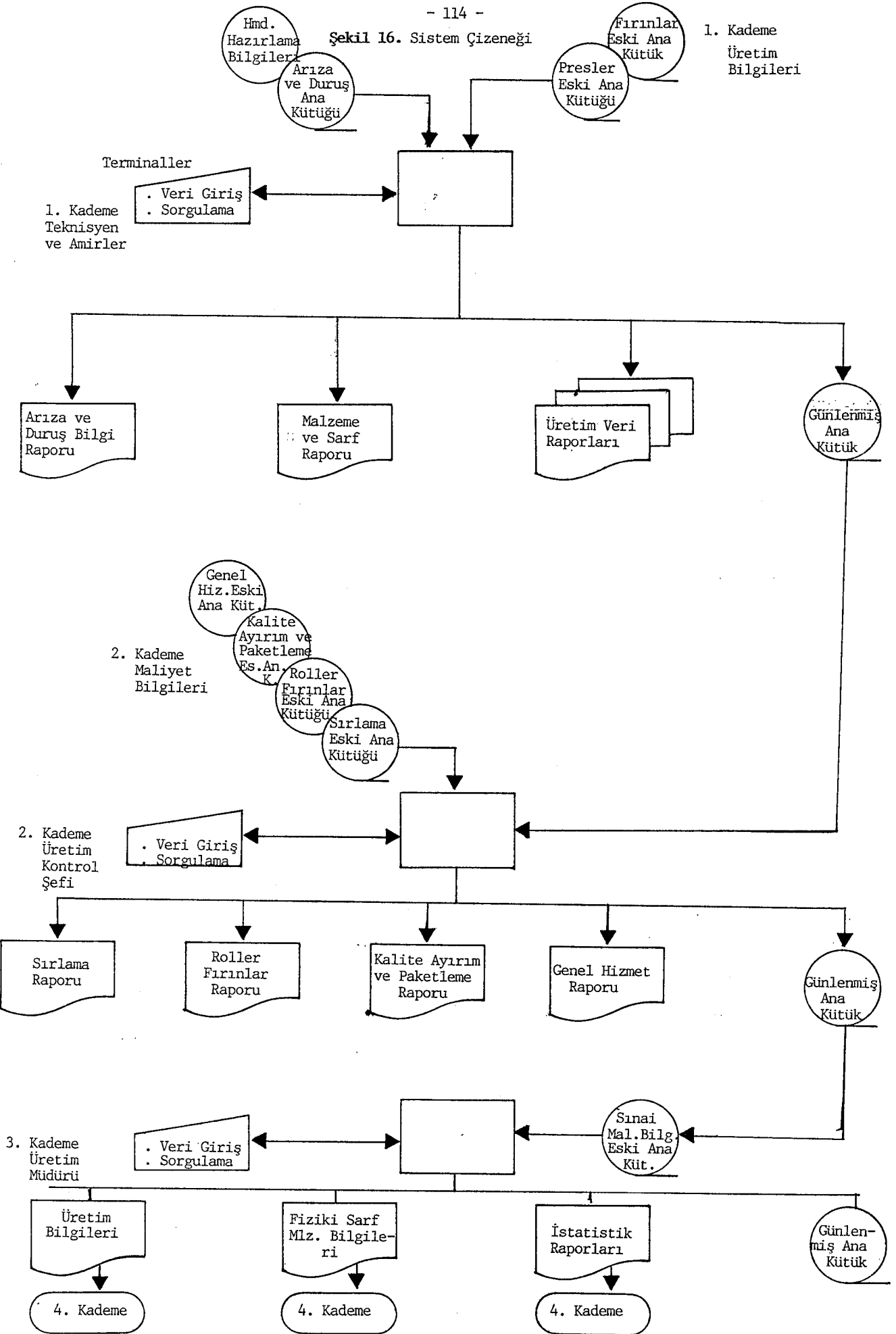
Yönetim düzeyleri tarafından düzenlenen bu sorumluluk raporları günlük, haftalık, aylık ve yıllık olmak üzere belirli bir periyoda bağlanmıştır. Düzenlenen bu raporlar Toprak Seniteri ve İzolatör A.Ş.'nin üretim bilgilerini, fiziki malzeme sarf bilgilerini, üretim duruş ve arızalarının istatistiki değerlendirmelerini içermektedir.

Toprak Seniteri ve İzolatör A.Ş.'nde yıllık genel bütçeler hazırlanmaktadır (Ek-2). Plânlama şefliği ve plânlama müdürlüğü sorumlu olarak hazırladıkları genel bütçenin yanında, işletme plânlarını, üretim programlarını ve ihracat programlarını da hazırlamaktadırlar. Üst düzey yönetim kademesinde bulunan genel müdür ve fabrikalar müdürü bu bütçeler ile bölüm yöneticilerinin sundukları sorumluluk raporlarını karşılaştırarak bu yöneticilerin başarı ve performanslarını rahatlıkla değerlendirme olanağına kavuşmaktadır.

Yapmış olduğumuz incelemede Toprak Seniteri ve İzolatör A.Ş.'nde bilgisayar kullanımına geçilmesine rağmen bilgisayar kullanılan alanlar muhasebe, maliyet muhasebesi, üretim kontrol ve plânlama bölümlerinde hesaplamalar ile sınırlı kalmaktadır. Ayrıca işletmede üretim kontrol bölümünde bilgisayar bulunmasına rağmen üretimin her kademesinde bilgisayarlardan yararlanılmamaktadır.

İşletmede yaptığımız çalışmaya uygun olarak Toprak Seniteri ve İzolatör A.Ş. için bilgisayar destekli bir sorumluluk raporlama sistemi geliştirilerek, akış çizeneği çıkarılmış ve öneri olarak sunulmuştur (Şekil 17).

Şekil 16. Sistem Çizeneği



1. Kademe
Üretim
Bilgileri

Terminaler

1. Kademe
Teknisyen
ve Amirler

2. Kademe
Maliyet
Bilgileri

2. Kademe
Üretim
Kontrol
Şefi

3. Kademe
Üretim
Müdürü

Üretim
Bilgileri

Fiziki Sarf
Mlz. Bilgile-
ri

İstatistik
Raporları

4. Kademe

4. Kademe

4. Kademe

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde işletme yönetimleri giderek bilimsel nitelikte bilgi edinme ve üretme çabası içine girmektedirler. Bilimsel temellere dayalı bir işletme yönetimi ise yeni, etkin ve işlevsel modelleri ortaya koyabilmektedir. Bu çabaların başlıca nedeni de bir mal veya hizmetin en iyi, en ucuz ve ihtiyaca en elverişli olacak biçimde üretilmesidir.

Üretilen mal ve hizmetlerin en düşük maliyetle elde edilmesi, yönetimin en önemli görevlerinden birisidir. İşte sorumluluk muhasebesi sistemi etkin bir maliyet kontrolü ile yüksek maliyetle çalışmayı önlemede ve üretimin kalitesini arttırmada etkin bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi bu amaç için hizmet ederken maliyet muhasebesinden bir konuda ayrılmaktadır. Bu sorumluluk muhasebesinin maliyet kontrolünü sağlarken ürün maliyetlerinden çok maliyetlerin maliyet merkezleri ve sorumlu yöneticiler bakımından sınıflanmasına önem vermesidir. Böylece maliyetler belirli maliyet merkezlerinde

toplanmakta ve en yakından kontrol edebilecek yöneticinin sorumluluğuna sokulmaktadır.

O halde sorumluluk muhasebesine ilişkin çalışmamızdan çıkarabileceğimiz sonuçları şöyle özetleyebiliriz.

Öncelikle işletmede yetki ve sorumluluk ilişkilerini belirleyen işlevsel bir örgüt şemasına gerek vardır. Eğer işletmede örgüt şeması bulunmuyorsa veya yetersizse bunun düzenlenmesi ve etkinleştirilmesi yoluna gidilmelidir. Aksi durumda sistemin uygulanması olanaksızlaşmaktadır. Böylelikle sorumluluk muhasebesi sistemin kurulması işletmenin örgüt düzeninin de geliştirilmesine yardımcı olmaktadır. Örgüt şemasına göre çeşitli yönetim kademelerindeki maliyet ve sorumluluk merkezleriyle bunların sorumlu yöneticileri belirlenmelidir. Maliyetler, maliyet merkezleri bakımından ayrılmalı ve böylece maliyetler kaynaklarında toplanmalıdır. Bu maliyetler sorumlu yönetici tarafından kontrol edilebilen maliyetler ve başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyetler olarak sınıflandırılmalıdır.

Maliyetlere ilişkin sorumluluklar ve maliyet merkezleri belirlendikten sonra, her maliyet merkezi için esnek bütçeler düzenlenmelidir. Gerçek verilerin elde edilmesiyle, performansın ölçülebilmesi için, esnek bütçe rakamları fiili duruma göre ayarlanmalı olumlu ve olumsuz sapmalar hesaplanmalıdır.

Her yönetim kademesindeki yöneticiler için gerçek rakamları, bütçe rakamlarını ve sapmaları içeren, sorumluluk raporları düzenlenmelidir. Bu raporlar yardımıyla, işletmede aksayan sorumluluk merkez-

leri belirlemeli ve sorumlu yöneticiyle birlikte, gerekli önlemler üzerinde çalışılmalıdır. Sorumluluk muhasebesinin temel amaçlarından birinin sorunları olan yöneticilere bu sorunları çözümlenmelerinde yardım etmek ve onların performanslarını arttırmak olduğu unutulmamalıdır.

İşletmenin tek amacı maliyet kontrolü olmadığına göre sorumluluk muhasebesi açısından düzenlenen sorumluluk raporlarındaki verilerin değişik şekillerde yorumlanarak, klasik tablolar dediğimiz, üretilen ürünlerin maliyeti, satılan ürünlerin maliyeti ve gelir tabloları gibi tablolar da elde edilecektir.

Aynı zamanda bir üretim işletmesinde bir yandan maliyet kontrolü sağlanırken bir yandan da ürünlerin ve stokların değerlendirilmesi ile birim maliyetlere ulaşılması da sağlanmış olacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ANTHONY, Robert N.
REECE, James S.
- ALTUĞ, Osman
- ARIKAN, Türkân
- ARIKAN, Türkân
- : **Management Accounting Principles**, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1975.
- : **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar**, Marmara Üniversitesi Nihad Sayar Yayın Vakfı Yayınları No. 388-622, İstanbul, 1985.
- : "Sorumluluk Raporları", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yıl.2, S.1, 1976.
- : "İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılamaı, Sorumluluk Raporları", **1976 Türkiye'sinde Muhasebecinin Sosyal Sorumlulukları Bildiriler Yorumlar XII. Türkiye Muhasebe Kongresi**, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları, No.16, İstanbul, 1979.

- AYDIN, Hamdi
ÖZEL, Salih : **İşletmelerde Bilgisayar Kullanmak Suretiyle Sorumluluk Muhasebe ve Raporlama Sisteminin Kurulması ve İşletilmesi**, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa,1990.
- BAKLACIOĞLU, Sadık : **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Ayyıldız Matbaası, Ankara,1974.
- BURSAL, Nasuhi : **Muhasebe-Maliyet Finansal Kontrol Konuları**, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
- CEMALCILAR, İ. - BAYAR,D.
AŞKUN İ. - ÖZ-ALP,Ş. : **İşletmecilik Bilgisi**, E.İ.T.İ.A. Yayını, Kalite Matbaası, Ankara,1976.
- EDWARD,J.
HERMANSON,R.H.
SALMANSON,R.F. : **Managerial Accounting A Programmed Text**, Richard D. Irwin Inc., New York, 1978.
- ERDOĞAN, Melih : **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, A.Ü. Yayınları, No.276, Eskişehir,1988.
- EREN, Erol : **İşletmelerde Stratejik Plânlama**, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul,1979.
- ERTÜRK, Halis : **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Uludağ Üniversitesi Yayınları, No.0023-0071, Bursa,1982.
- GRAY, Jack -RICKETTS, Don : **Cost And Managerial Accounting**, Mc Graw-Hill, International Book Company, Boston,1982.
- GRAY, Jack -JONSTON, Kenneth S. : **Accounting And Management**, Action, McGraw-Hill Book Company, New York, 1977.
- GÜREDİN, Ersin : **Denetim**, Muhasebe Enstitüsü Yayını No.57, İstanbul,1988.

- HATİPOĞLU, Zeyyat : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Temel Araştırma A.Ş. Yayın No.12, İstanbul, 1987.
- HEITGER, L.E. - MATULICH, S. : **Managerial Accounting**, McGraw-Hill, Book Company, New York, 1982.
- HIGGINS, John A. : **Responsibility Accounting**, Arthur Anderson Company, Chicago, 1952.
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Tisa Matbaası, Ankara, 1972.
- HORNGREN, Charles T. : **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, Englewood Cliffs, N.J. Prentice Hall, International I.N.C., 1972.
- ÖZALP, İnan : **İşletmelerde Yönetim Fonksiyonları ve Organizasyon**, Bayteş Yayınları, Ankara, 1987.
- PEKER, Alparslan : **Modern Yönetim Muhasebesi**, Filiz Kitabevi, 1983.
- SEVGENER, A.Sait : **Yönetim Muhasebesi**, Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, İstanbul, 1988.
- SOYSAL, Ataç : **Bilgisayarların Günümüz Endüstriyel İşletmelerinde Yeri ve Uygulama Olanakları**, Mess Eğitim Yayınları, 1987.
- SÜRMEİ, Fevzi : **Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistem Uygulaması**, E.İ.T.İ.A. Yayınları, S.128, Eskişehir, 1978.
- USLU, Selçuk : **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, A.İ. T.İ.A. Yayınları, Ankara, 1982.

USLU , Selçuk

: **Bilgisayarların Muhasebede Kullanılması Yararları ve Önemi**, A.İ.T.İ.A. Yayınları No.78, Ankara,1975.

ÜSTÜN, Rıfat

: "Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi", E.İ.T.İ.A. Dergisi, C.X, S.1 (Ocak 1974).

ÜSTÜN, Rıfat

: **Yönetim Muhasebesi**, Bilim ve Teknik Yayınevi, İstanbul,1985.

ÜSTÜN, Rıfat

: **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, E.İ.T.İ.A. Yayını No.242/162, Eskişehir,1982.

WILKINSON, Joseph W.

: **Accounting And Information Systems**, John Wiley and Sons, New York,1986.

TOPRAK SENİTERİ A.Ş.

HAZIRLAMA DEPARTMANLARI
GÜNLÜK ÇALIŞMA PROGRAMI

Tarih :/...../.....

FİRİT HAZIRLAMA	ÇALIŞAN FIRIN SAYISI :	FİRİN NO. ÜRETİM		5 —				
	YAKLAŞIK FRİT STOKLARI	1 —		6 —				
		2 —		7 —				
		3 —		8 —				
		4 —		9 —				
SİR HAZIRLAMA	KULLANILAN SİRLARIN	No.	Cinsi	Sır Adı	No.	Cinsi	Sır Adı	
	08 Stokları Kuru - Kg.)	1			12			
		2			13			
		3			14			
		4			15			
		5			16			
		6			17			
		7			18			
		8			19			
		9			20			
	NOT :	10						
	11							
ÇAMUR HAZIRLAMA	DUVAR KAROSU				YER KAROSU			
	Çalışan Değirmen Sayısı :				Çalışan Değirmen Sayısı :			
	Arızalı Değirmen Sayısı :				Arızalı Değirmen Sayısı :			
	08 Çamur Stoku (Yaş/Ton) :				08 Çamur Stoku (Yaş/Ton) :			
	NOT :				NOT :			
SPRAY DRAYER	DUVAR KAROSU				YER KAROSU			
	08 Granül Stokları :				08 Granül Stokları :			
	Arıza :				Arıza :			
	NOT :				NOT :			

TOPRAK SENİTERİ A.Ş. FIRINLAR TEKNİK VERİ, DURUŞ VE ARIZA
R A P O R U (Y E R K A R O S U)

Tarih ://

Var. No.	Fırın No.	DURUŞ (Süre)	AÇIKLAMA
1	9		
	10		
	11		
	12		
2	9		
	10		
	11		
	12		
3	9		
	10		
	11		
	12		

I VARDİYE AMİRLERİ
II
III

ÜRETİM ŞEFİ

TOPRAK SENİTERİ A.Ş. **MASSE HAZIRLAMA TEKNİK VERİ, DURUŞ VE** Tarih ://
ARIZA RAPORU

VAR. BAŞLANGICI ÇAMUR HAVUZ LİTRE AĞIRLIKLARI				VARDİYA BAŞLANGICI MASSE STOKLARI (TON)						
Havuz Vardiya	3	4	5	1	2	3	4	5	6	Toplam
24-08										
08-16										
16-24										

FAYANS : ARIZA ve DURUŞLAR HK.

VAR. BAŞLANGICI ÇAMUR HAVUZ LİTRE AĞIRLIKLARI				VARDİYA BAŞLANGICI MASSE STOKLARI (TON)						
Havuz Vardiya	3	4	5	1	2	3	4	5	6	Toplam
24-08										
08-16										
16-24										

KARO : ARIZA ve DURUŞLAR HK.

VARDİYA TEKNİSYENİ

VARDİYA AMİRİ

DEPARTMAN ŞEFİ

TOPIKAK SENİTERİ A.Ş. SİRLAMA TEKNİK VERİ, DURUŞ VE ARIZA
R A P O R U (Y E R K A R O S U)

Tarih :/...../.....

Var. No.	Bant No.	DURUŞ (Süre)	A Ç I K L A M A
VARDIYA AMİRİ İMZA :	1		
	2		
	3		
	4		
	5		
	6		
	7		
	8		
VARDIYA AMİRİ İMZA :	1		
	2		
	3		
	4		
	5		
	6		
	7		
	8		
VARDIYA AMİRİ İMZA :	1		
	2		
	3		
	4		
	5		
	6		
	7		
	8		

ÜRETİM ŞEFİ

TOPRAK SENİTERİ A.Ş. **III. PİŞİRİM TEKNİK VERİ, DURUŞ VE ARIZA**
R A P O R U

Tarih ://

Var. No.	Bant No.	DURUŞ	SIRLAMA	A Ç I K L A M A
1	1			
	2			
2	1			
	2			
3	1			
	2			

Var. No.	Fırın No.	DURUŞ	FIRINLAR	A Ç I K L A M A
1	F			
	7			
	14			
2	F			
	7			
	14			
3	F			
	7			
	14			

VARDİYA TEKNİSYENLERİ

VARDİYA AMİRİ

DEPARTMAN ŞEFİ

**TOPRAK SENİTERİ A.Ş. K. AYIRIM TEKNİK VERİ, DURUŞ VE ARIZA
R A P O R U**

Tarih ://

Vardiya Şematik No.	24 - 08	08 - 16	16 - 24
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			
8			
9			
10			
11			
12			
13			
14			
15			
16			
17			
18			

VARDIYA TEKNİSYENLERİ

VARDIYA AMİRİ

DEPARTMAN ŞEFİ

TOPRAK SENİTERİ A.Ş.		GÜNLÜK FAYANS MASSE HAZIRLAMA ÜRETİM VERİ RAPORU				Tarih :/...../.....		
Spray - Drier No.	Vardiya No.	MAMUL KODU	MALZEME KODU	ÜRETİM KG.				
Vardiye	Masse Kod No.	Çalışılan Havuz	Var. Baş Sayaç Değ.	D ü z e Sayısı	Çalışılan S i l o	Üretim Süresi		
24 - 08								
08 - 16								
16 - 24								
VARDİYA TEKNİSYENİ			VARDİYA AMİRİ			DEPARTMAN ŞEFİ		

TOPRAK SENİTERİ A.Ş.		GÜNLÜK KARO MASSE HAZIRLAMA ÜRETİM VERİ RAPORU				Tarih :/...../.....		
Spray - Drier No.	Vardiya No.	MAMUL KODU	MALZEME KODU	ÜRETİM KG.				
Vardiye	Masse Kod No.	Çalışılan Havuz	Var. Baş Sayaç Değ.	D ü z e Sayısı	Çalışılan S i l o	Üretim Süresi		
24 - 08								
08 - 16								
16 - 24								
VARDİYA TEKNİSYENİ			VARDİYA AMİRİ			DEPARTMAN ŞEFİ		

TOPRAK SENİTERİ A.Ş.

FİRİT ÜRETİM VERİLERİ RAPORU

Tarih :/...../.....

Fırın No.	1. Şarj		2. Şarj		3. Şarj		4. Şarj		5. Şarj		6. Şarj		7. Şarj	
	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.	Vard. No.
1														
2														
3														
4														
5														
6														
7														
8														

Şarj Sayısı :

Reçete No. :

MAMUL KODU

Mlz. Adı

Malzeme Kodu

Kuvars

Bleksit

Kaolen

Boraks

Manyezit

Asitborik

Zirkon - D

Mermer

VARDIYA TEKNİSYENİ

VARDIYA AMİRİ

DEPARTMAN ŞEFİ

