

173580

**MALİYET KONTROL ARACI OLARAK  
SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP)  
KULLANIMINA DAYALI SORUMLULUK  
MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİ  
VE UYGULAMASI**

**Fatma Huriye TAN  
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Eskişehir, 2003**

**MALİYET KONTROL ARACI OLARAK  
SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMINA  
DAYALI SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA  
SİSTEMİ VE UYGULAMASI**

**Fatma Huriye TAN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İşletme Anabilim Dalı  
Danışman: Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN**

**Eskişehir  
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü  
Temmuz, 2003**

**Anadolu Üniversitesi  
Merkez Kütüphanesi**

## YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

### **MALİYET KONTROL ARACI OLARAK SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMINA DAYALI SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİ VE UYGULAMASI**

Fatma Huriye TAN  
İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Temmuz 2003  
Danışman: Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN

Sorumluluk muhasebesi; organizasyon yapısı içinde oluşan, kar ve yatırım merkezlerinin maliyetlerinin sorumluluk merkezlerinde toplanıp rapor edilmesi ve işletme organizasyonundaki kişileri, kontrol etmekle sorumlu oldukları maliyetlerle doğrudan ilişkili kılarak maliyet kontrolünü daha düzenli bir hale getirmek için geliştirilmiş bir muhasebe sistemidir. Sorumluluk muhasebesi; işletmelerde etkin maliyet kontrolü sağlanmasını ve performans ölçümünü amaçlar.

SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemini incelemeyi amaçlayan çalışma dört bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde, maliyet kontrolü ve maliyet kontrol aracı olarak standart maliyetleme sistemi, maliyet kontrolü ve sorumluluk muhasebesi ilişkisi konuları yer almaktadır.

İkinci bölümde, sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemi ile sorumluluk merkezleri ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, maliyet kontrol aracı olarak SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin işleyişine değinilmiştir.

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

## ABSTRACT

Responsibility Accounting is a system developed for the reporting and gathering of accounts formed inside of organizational structure in responsibility centers, and to organize accounting control with direct regards to accounts people in the administration organizations are responsible of controlling. Responsibility accounting aims control of effective cost in administrations and measurement of performance.

The study aimed in responsibility accounting and reporting system depending on the use of SAP as a cost control tool is formed of four sections.

In the first section of the study ; cost control , costing system as cost control tools , and responsibility accounting subjects take place.

In the second section; responsibility accounting and reporting system along with responsibility centers have been discussed.

In the third section; responsibility accounting and reporting system with regards to SAP usage as a cost control tool.

In the fourth ,final, section; an application carried out with the help of theoretical information in other sections is discussed.

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

**Fatma Huriye TAN'ın "Maliyet Kontrol Aracı Olarak Social Assistance Program (SAP) Kullanımına Dayalı Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi ve Uygulaması"** başlıklı tezi **18 Kasım 2003** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **İşletme (Muhasebe)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza \_\_\_\_\_

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN  
Üye : Do ç.Dr.Kerim BANAR  
Üye : Yrd.Doç.Dr.Tufan ÇAKIR

**Prof.Dr.Nurhan AYDIN**  
**Anadolu Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü**



## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiii
GİRİŞ.....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MALİYET KONTROLÜ VE SORUMLULUK MUHASEBESİ

1. MALİYET VE MALİYET KONTROLÜ KAVRAMLARI.....	2
2. MALİYET KONTROLÜNDE BAŞARI ÖLÇÜTLERİ.....	4
3. MALİYET KONTROLÜNÜN AŞAMALARI.....	5
3.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması.....	5
3.1.1. Maliyetlerin Kontrol Edilebilirliğine Göre Sınıflandırılması.....	5
3.1.2. Maliyetlerin Sabit Ya da Değişkenliğine Göre Sınıflaması.....	6
3.1.3. Maliyetlerin Sorumluluk Merkezlerine Göre Sınıflaması.....	7
3.2. Maliyetlerin Dağıtımı.....	8
3.2.1. Maliyetlerin Dağıtım Aşamaları.....	9
3.2.2. Maliyetlerin Dağıtım Anahtarları.....	9
3.3. Maliyet Kontrol Yöntemleri.....	12
3.3.1. Dönemler Arası Karşılaştırmalar Şeklinde Kontrol.....	12
3.3.2. Bütçe Yoluyla Kontrol.....	13

4. MALİYET KONTROL ARACI OLARAK STANDART MALİYET SİSTEMİ.....	17
4.1. Standart Maliyet Sisteminin Tanımı ve Amaçları.....	17
4.2. Standart Maliyetleme Süreci.....	18
4.2.1. Standartların Saptanması.....	18
4.2.2. Fakların (Sapmaların) Belirlenmesi.....	19
4.2.3. Farkların Analizi.....	20
4.3. Standart Maliyet Sistemleri.....	21
4.3.1. Statik Bütçeli Standart Maliyet Sistemi.....	22
4.3.2. Esnek Bütçeli Standart Maliyet Sistemi.....	24
4.4. Standart Maliyet Sisteminin Yararları ve Sakıncaları.....	27
5. MALİYET KONTROLÜ VE SORUMLULUK MUHASEBESİ İLİŞKİSİ.....	28

## İKİNCİ BÖLÜM

### SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİNİN GENEL ESASLARI

1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI.....	30
1.1. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı.....	32
1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Amaçları.....	33
1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlke ve Varsayımları.....	33
1.3.1. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri.....	34
1.3.2. Sorumluluk Muhasebesinin Varsayımları.....	36
1.4. Sorumluluk Muhasebesinin İşlevleri.....	37
1.5. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanmasının Sonuçları.....	37
1.5.1. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Yararları.....	38
1.5.2. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Sakıncaları.....	38
2. SORUMLULUK ALANI VE SORUMLULUK MERKEZLERİNİN SAPTANMASI.....	40
2.1. Sorumluluk Merkezi Türleri.....	41
2.1.1. Maliyet Merkezi.....	41
2.1.2. Kar Merkezi.....	43

2.1.3. Yatırım Merkezi.....	45
2.2. Sorumluluk Merkezlerinin Saptanmasının Yararları.....	46
3. SORUMLULUK RAPORLAMASI.....	47
3.1. Sorumluluk Raporlamasının Tanımı ve Amaçları.....	49
3.2. Sorumluluk Raporunun İçeriği.....	51
3.3. Sorumluluk Raporunun Nitelikleri.....	53
3.4. Sorumluluk Raporlamasının Genel İlkeleri ve Sorumluluk Raporunun Düzenlenmesi.....	54
3.5. Sorumluluk Raporunun İşleyişi.....	55

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMINA DAYALI SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİ

1. İŞLETMELERDE BİLGİSAYAR KULLANIMI VE E-DÖNÜŞÜM.....	59
2. HESAP PLANI YAPISI.....	61
2.1. Maliyet Türlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması.....	63
2.2. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi ve Kodlandırılması.....	64
3. SİSTEMİN KURULMASI VE İŞLETİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR.....	67
4. BİLGİSAYAR YAZILIM VE DONANIMINI SEÇİLMESİ.....	68
5. SİSTEMİN GELİŞTİRİLMESİ.....	70
6. SİSTEMİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	71
7. SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMI.....	72
8. SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP)'DA SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI.....	78
8.1. SAP (Social Assistance Program) Modülleri ve İşleyişi.....	79
8.1.1. Maliyet Muhasebesi (CO) ve Ticari Muhasebe (FI) Modülleri.....	80
8.1.2. Üretim Planlama (PP) Modülü.....	87
8.1.3. Malzeme Yönetimi (MM) Modülü.....	90
8.1.4. Satış Dağıtım (SD) Modülü.....	92
8.1.5. İnsan Kaynakları (SD) Modülü.....	93

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### ARÇELİK A.Ş. (ESKİŞEHİR BUZDOLABI İŞLETMESİ) UYGULAMASI

1. İŞLETMENİN TANITIMI.....	93
1.1. Arçelik A.Ş.'nin Misyonu ve Vizyonu.....	94
1.2. Arçelik A.Ş.'nin Satışları.....	94
1.3. Arçelik A.Ş.'nin Kalite Anlayışı.....	95
1.4. Arçelik A.Ş.'de Buzdolabı Üretimi.....	96
2. ARÇELİK A.Ş.'NİN SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMINA DAYALI SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ.....	99
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKÇA.....	112

**TABLolar LİSTESİ**

	<b><u>sayfa</u></b>
Tablo 1. Üretim Biriminin Maliyetlerinin Kontrolü	12
Tablo 2. Bütçesel Kontrol Raporlama Sistemi	15
Tablo 3. X Firması 30 Haziran 1999 Tarihi İçin Statik Bütçeyi Kullanarak Elde Edilen Performans Raporu	23
Tablo 4. Esnek Bütçe	26
Tablo 5. SAP Sisteminde CO İlişkili Organizasyon Birimleri	81
Tablo 6. SAP Sisteminde Genel Masraf Kontrolü	82
Tablo 7. SAP Sisteminde Ek Hesap Tayinleri- Entegrasyon	84

## ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>sayfa</u>
Şekil 1. Bütçesel Kontrol	15
Şekil 2. X A.Ş. 'nin Bütçe Kontrol Raporları	16
Şekil 3. Sorumluluk Merkezleri	40
Şekil 4. Sorumluluk Merkezleri	41
Şekil 5. Bir Üretim İşletmesine İlişkin Organizasyon Şeması	56
Şekil 6. Bir Üretim İşletmesinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	57
Şekil 7. Hesap Planı- Şirket Kodu	63
Şekil 8. Kod Numaraları Dağılım Şeması	66
Şekil 9. SAP Sisteminde Stok Kontrol Raporları	85
Şekil 10. SAP Sisteminde Veri Akışı	86
Şekil 11. SAP Sisteminde Rapor Tipleri ve Masraf Görünümleri	88
Şekil 12. SAP Sisteminde Ana Üretim Programı	89
Şekil 13. MM Genel Bakış	90
Şekil 14. Malzeme Ana Kütüğü	91
Şekil 15. Fatura Kontrolü	91
Şekil 16. Satış ve Dağıtım Sisteminde İşleyiş ve Bilgi Sistemi	92
Şekil 17. Üretim Akış Şeması	98
Şekil 18. Organizasyon Şeması 1	100
Şekil 19. Organizasyon Şeması 2	101
Şekil 20. Kademelerin Sorumluluk Raporları İle İlişkisi	102

## GİRİŞ

Günümüzde işletmecilik alanındaki gelişmeler, işletme yönetimlerinin modern bir görünüm kazanmasını sağlamıştır. Bu modern görünüm içerisinde yönetimde bilgiye duyulan ihtiyacın artması, bilgiyi sağlayan kaynaklardan bir olan muhasebenin önemini arttırmıştır. Çünkü, işletmelerde her yönetim düzeyindeki yöneticilerin etkin kararlar alabilmeleri ve başarılı olabilmeleri; doğru muhasebe bilgilerini doğru şekilde ve tam zamanında elde edebilmelerine ve değerlendirmelerine bağlıdır. İşletme yöneticilerinin gelişen çağa ve modern yönetim bilimine uyum sağlamaları gerekmektedir. Gelişen teknolojiyle birlikte bilgisayarların da işletme yönetiminde yaygın kullanımı bizi maliyet kontrol aracı olarak SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ile raporlama sisteminin incelenmesi ve Arçelik A.Ş. uygulaması konusunda çalışmaya yöneltmiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle maliyet kontrolü kavramı, maliyet kontrolünün aşamaları maliyet kontrol aracı olarak standart maliyet sistemi ve maliyet kontrolü ile sorumluluk muhasebesi arasındaki ilişki anlatılmıştır.

İkinci bölümde; sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin genel esaslarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde ise, SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi sistemi, SAP modülleri ve işleyişi ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde, daha önceki bölümlerde yer alan bilgiler temel alınarak bir üretim işletmesinde “maliyet kontrol aracı olarak SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemi”nin incelenmesine ilişkin bir araştırma yapılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### MALİYET KONTROLÜ VE SORUMLULUK MUHASEBESİ

İşletmelerin zamanla büyümesi ve gelişmesi, işletme yöneticilerinin işletmede yaşanan olayların mali sonuçlarını gözlemlene ve yönlendirme olanağını ortadan kaldırmış, bunun yerine, bu olayların sonuçlarını özet olarak anlatan bir bilgi sistemini kullanmalarını zorunlu kılmıştır. Bu gereksinim, muhasebenin başka bir fonksiyon kazanmasına neden olmuş ve muhasebe, işletme yönetiminin geçmiş dönemleri, incelemesine ve geleceğe yönelik planlar yapmasına dayanak sağlayan bilgi üretim merkezi olmuştur. Özellikle üretim sektöründe geliştirilen maliyet muhasebesi teknikleri işletmede üretilen ürünlerin birim ve toplam maliyetlerinin belirlenmesi yanında ;

- İşletme birimlerinin çalışmalarını , savurganlık varsa bunların hangi maliyet türlerinde ve hangi ürün yada hizmetlerde oluştuğunun belirlenmesi,
- Kârı maksimum düzeye ulaştırabilmek için ürünlerin hangi fiyatlarla hangi pazarlarda satılmasını konu alan kâr planlaması ve kontrolü konularında önemli katkılar sağlayan teknikler olarak kullanılmaktadır.

İşletmenin birimlerinin çalışmalarını, savurganlıkların hangi maliyet türlerinde ve hangi ürün yada hizmetlerde oluştuğu belirlenirken maliyet kontrol aracı olarak ‘standart maliyet sistemi’ kullanılmaktadır.

#### 1. MALİYET VE MALİYET KONTROLÜ KAVRAMLARI

Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal tutarıdır. <sup>1</sup> Maliyetin gidere dönüşebilmesi için, yararının belirli bir dönemde tükenmiş olması gerekir. Maliyet kavramı, hem gider hem de varlıklar için kullanılır.

---

<sup>1</sup> Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları** (4.Baskı, Cem Ofset, 1998), s.11.

“Gider işletmenin faaliyetini sürdürebilmesi ve bir ekonomik yarar (gelir elde etmesi) sağlaması için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin faydası tükenmiş maliyetlerin hasılatından düşülen kısmıdır.”<sup>2</sup> Çalışmamızda, maliyet kavramı, üretimde oluşan maliyetlerle sınırlandırılmıştır.

İşletmenin temel amaçlarından birisi de kâr elde etmektir. Kâr elde etmenin yöntemlerinden birincisi, satış hasılatını artırmaksa, ikincisi satış hasılatının karşılaştırıldığı satış maliyetini, olanaklı olan en alt düzeye çekmektir. Esasen serbest piyasa düzeni içinde, işletmenin piyasaya arz ettiği mal ve hizmetin pazar fiyatını tek başına artırabilme olanağı, en azından kuramsal olarak olanaksızdır. Ancak maliyetleri oluşturan giderleri en aza indirgeyebilmek için, işletme yönetiminin elinde, çoğu zaman “verimlilik kontrolü” gibi adlar verilen teknikleri kullanım olanağı bulunmaktadır. En az kaynak kullanarak daha fazla ürün almak veya kaynakların azami tasarrufla kullanılması anlamında olan ekonomiklik kontrolünün temelde iki yolu bulunmaktadır.<sup>3</sup> Bunlardan ilki olan maliyet kontrolü verimsizliğin ve savurganlığın ortadan kaldırılmasını, dolayısıyla mevcut koşullar altında olması gereken maliyetlere ulaşılmasını öngörmektedir. İkinci yol olan maliyet indirimi, daha modern donanım kullanmaya başlaması daha elverişli üretim yöntemlerinin uygulamaya konulması ve benzeri yollarla varolan koşulların daha düşük maliyetle çalışabilecek şekilde değiştirilmesini kapsamaktadır.

Maliyet kontrolü, aynı hizmet veya malı üretebilmek için kullanılan üretim faktörlerinin en az ölçülerde kullanılmasını gerektirmektedir. Ancak burada esas alınmasını gerektiren ölçü, mümkün olan en az miktar, rekabet koşulları altında esas alınan hizmet kalitesinin yaratılabilmesi için gerekli en az miktar olmalıdır. Özellikle turizm sektörü gibi hizmet kalitesinin önemli bir unsur olduğu sektörlerde, miktarı mümkün olan en az düzeye indirme her zaman olumlu sonuç vermeyebilir. Bu nedenle gider kontrolünü; hedef alınan bir kalitede hizmeti üretebilmek için gerekli miktarın üzerinde girdi kullanımının önlenmesi yöntemi olarak tanımlamak gerekmektedir.<sup>4</sup>

<sup>2</sup> Aynı, s.7.

<sup>3</sup> Hasan Kaval, **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi** (Yaklaşım Yayınları,, 1994), s.220.

<sup>4</sup> Aynı, s.220.

## 2. MALİYET KONTROLÜNDE BAŞARI ÖLÇÜTLERİ

Sorumluluk merkezi yöneticisinin işletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesi maliyet kontrolü sürecinin ayrılmaz bir parçasını oluşturur. Başarının ölçülmesi ve değerlendirilmesi, yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesine, gelecekte verilebilecek kararların tahmin edilmesine, başarısı değerlendirilen yöneticiye başarı hakkında bilgi (feedback) sağlanmasına, bu yönetici ile ilgili olarak verilecek bazı kararlar (terfi, başka göreve atama, ödüllendirme gibi ) için bir temel elde edilmesine ve sorumluluk merkezinin ekonomik bir birim olarak kârlılığın yargılanmasına yardımcı olur.<sup>5</sup>

İyi bir maliyet kontrolünde başarının ölçülmesinde niteliksel ve niceliksel ölçüler dikkate alınmalıdır.

“Niteliksel ölçüleri şöyle sıralayabiliriz:

- Ast-üst ilişkileri,
- Giderlerin olduğu bölümlerde kişilerin eğitimi,
- Mesleki başarı,
- Personelin çalışmaya güdülenmesi vb.

Niceliksel ölçüler ise şunlardır:

- Üretim miktarı ve kalitesi,
- Satış miktarı,
- Kâr oranı,
- Varlıkların kazanç oranı,
- Varlıkların donanım hızı,
- Satış kârı oranı,

---

<sup>5</sup> Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi 3** (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, Yayın No:476, 2001), s.362.

- Piyasa payı,
- Büyüme oranı,
- Sayılan bu kriterlerin zaman içindeki değişimi.”<sup>6</sup>

Başarı ölçülürken bu ölçütlerin göz önünde bulundurulması, başarı ölçümlenmesinin sonucunu olumlu yönde etkileyecektir.

### 3. MALİYET KONTROLÜNÜN AŞAMALARI

Maliyet kontrolünün etkili ve verimli bir şekilde yapılabilmesi için , öncelikle maliyetler uygun kriterlere göre sınıflandırılmalıdır. Sınıflandırma yapıldıktan sonra maliyet dağıtımına başlanmalıdır.

#### 3.1. Maliyetlerin Sınıflandırılması

Maliyet kontrolünden istenilen sonucun alınması, organizasyon birimlerinin sorumlu olduğu maliyetleri belirlemesine bağlıdır. Maliyet kontrolü için gerek duyulan maliyetlerin sınıflandırılması; kontrol edilebilirliğine göre, sabit ya da değişkenliğe göre ve sorumluluk merkezlerine göre yapılabilir

##### 3.1.1. Maliyetlerin Kontrol Edilebilirliğine Göre Sınıflaması

Sorumluluk muhasebesinde maliyetlerin kontrol edilebilen ve başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyet olarak sınıflandırılmasının temel nedeni, maliyet kontrolünü sağlamak ve bu kontrolü sağlarken de maliyetlerin oluşmasında önemli

---

<sup>6</sup> B. Tansel Çoban. “İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması.” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.72.

katkıları bulunan bireyleri ortaya koymaktır. <sup>7</sup> Sorumluluk alanlarına göre yapılan kontrolde esas olan her alana sadece o alanın yönetici tarafından kontrol edilebilen maliyetleri yüklemektir. Bu bakımdan maliyetler kontrol edilebilen ve başkaları tarafından kontrol edilebilen olmak üzere sınıflandırılabilir.

**Kontrol Edilebilen Maliyetler:** Eğer bir maliyet unsuru, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, bu maliyet ilgili organizasyon için kontrol edilebilen maliyettir. Bu maliyetler genellikle; ham madde, direkt işçilik ve enerji gibi değişken maliyetlerden oluşur. Burada “kontrol edilebilme” yeteneği maliyetlerin tamamen değişken olmasından ziyade, bir dağıtım konusu olmadan o sorumluluk alanıyla ilgili olmasıdır. İlerki kısımlarda açıklanacağı gibi genel ve yardımcı maliyet yerlerinden dağıtım yoluyla yüklenen maliyetler “kontrol edilebilir maliyetler” kapsamı dışındadır.

**Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen Maliyetler:** İşletmede oluşan maliyet, bir sorumlu merkez tarafından kontrol edilemiyorsa, mutlaka başka bir maliyet merkezi tarafından kontrol ediliyordur. ‘Bu nedenle, biz kontrol edilemeyen maliyet yerine, başkaları tarafından kontrol edilen maliyetler kavramını kullanacağız.’

### 3.1.2. Maliyetlerin Sabit Ya da Değişkenliğe Göre Sınıflaması

Maliyetlerin kontrol edilebilen ve başkaları tarafından kontrol edilebilen olarak ayırımından sonra, her grup içinde maliyetler sabit veya değişken olarak sınıflandırılır. Bunun nedeni maliyetlerin kontrol süreçlerinin birbirlerinden farklı olmasından ileri gelmektedir.

- **Sabit Maliyetler:** İşletmenin faaliyetlerinin artması durumunda bile değişmeyen maliyetlerdir. Örneğin; amortisman, kira vb. Sabit maliyetlerin kontrolünde bir üstlenme sözkonusudur. Bu üstlenmede etkin bir rol oynayan yönetici için makinenin satın alınmasına ilişkin maliyetler ve amortisman giderleri bu

<sup>7</sup> Selçuk Uslu, **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi** (Ankara: İTİA Yayın N: 183, 1982), s.72.

yöneticinin kontrol edilebilen maliyetidir ve onun yönettiği organizasyon birimine yüklenmelidir.<sup>8</sup>

- **Değişken Maliyetler:** İşletmenin faaliyetlerindeki artışa bağlı olarak artış gösteren maliyetlerdir. ‘Değişken maliyetlerde kontrol, gerçek rakamlarla standartların karşılaştırılarak sapmaların ortaya konmasıyla gerçekleştirilir. Bu sapmalarda fiyat ve miktar sapmaları olarak ikiye ayrılırlar. Bu sapmalardan hangi yönetici sorumluyorsa buna ilişkin maliyet ilgili yöneticinin kontrol edilebilen maliyetidir. Örneğin, bir çalışma grubunun ustabaşısı, hammaddede meydana gelen olumsuz miktar sapmasından sorumludur, fakat fiyat sapması ustabaşı için başkaları tarafından kontrol edilebilen bir giderdir. Çünkü satın alınan hammaddenin fiyatını saptayacak veya etkileyecek durumda değildir.’<sup>9</sup> Hammaddenin fiyatından satın alma bölümü sorumludur.

### 3.1.3. Maliyetlerin Sorumluluk Merkezlerine Göre Sınıflaması

Etkin bir maliyet kontrolünün yapılabilmesi için maliyetler, sorumluluk merkezleri ile ilişkisi bakımından “Direkt Maliyetler ve Dolaylı Maliyetler” olarak sınıflandırılır.

Maliyetler sorumluluk merkezleri ilişkisi açısından da sınıflandırılır.

- **Direkt Maliyetler:** Direkt maliyetler faaliyet konusu olan mal ve hizmetin oluşmasında doğrudan yer alan ve maliyetine yüklenebilen giderlerdir. Direkt maliyet kavramı ele alınan maliyet birimi ile doğrudan ilişkilidir. Bir maliyet yeri için direkt maliyet olan makine amortismanı, maliyet taşıyıcısı olan mamul açısından endirekt maliyettir. Ancak hangi düzeyde olursa olsun dolaysız yüklenebilen maliyetler genel anlamıyla ‘dolaysız (direkt)maliyet’ olarak tanımlanabilir.

---

<sup>8</sup> Aynı., s.71.

<sup>9</sup> Aynı., s.71.

- **Dolaylı (Endirekt) Maliyetler:** Sorumluluk merkezinde doğrudan oluşmayıp bir başka sorumluluk merkezinden bu iki merkez arasındaki hizmet alışverişi dikkate alınarak belirli bir anahtarla yüklenmiş maliyetlere, o yükü alan sorumluluk merkezi açısından dolaylı maliyet denir.<sup>10</sup>

### 3.2. Maliyetlerin Dağıtımı

İşletmede üretilen mamul ve hizmet maliyetlerinin ölçülebilmesi için maliyetlerin ayrıntılı olarak izlenmesi ve söz konusu maliyetlerin mamuller ve hizmetlerle maliyetleri ile ilişkilendirilmesi gerekir. Maliyet türlerinin oluştukları anda hangi maliyet yerlerine ve hangi maliyet hesabı kanalı ile maliyetlere yansıtılacağı belirlenmesi konusu maliyet dağıtım hesaplarının düzenlenmesi ihtiyacını ortaya çıkarır.<sup>11</sup>

Üretim işletmelerinde üretim genellikle birden fazla bölümde gerçekleştirilir. Mamuller, tamamlanana kadar her bölümde işlem gördüklerinden mamullerin her bölümden aldıkları maliyet payları hesaplanır. Bu hesaplamaların yapılabilmesi için de üretim maliyetlerinin bu bölüme dağıtılması gerekir. Maliyet dağıtımında maliyet yerleri çok önemli rol oynar.

Maliyetlerin maliyet yerleri itibarıyla işlenmesinden sağlanacak yararları şöyle özetleyebiliriz:<sup>12</sup>

- Maliyet yerlerinin maliyetlerinin bilinmesi bölüm bütçelerinin ve sonuçta genel işletme bütçesinin hazırlanmasına yani planlamaya yardımcıdır.
- Maliyet yerlerinin maliyetleri bilindiği takdirde herhangi bir maliyet artışının nerede ortaya çıktığı ve bundan kimlerin sorumlu tutulabileceği daha kolay anlaşılır. Bütçeden sapmalar maliyet yeri bazında (maliyetin kaynağında) belirlenebilir. Dolayısıyla maliyet kontrolünde etkenlik sağlanır.

<sup>10</sup> Çoban, a.g.e., s.81.

<sup>11</sup> Akdoğan, a.g.e., s.353.

<sup>12</sup> Kamil Büyükmirza,, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi** (Ankara; Barış Kitap Basın Yay.2000),s.171-172.

- Maliyet yerlerinin maliyetleri, doğrudan ya da analize tabi tutularak , ‘fiyatlandırma’ , ‘üretme veya satın alma’, ‘satma veya işleme’ vb. yönetim kararları için dayanak oluşturur.
- Maliyet yerlerinde biriken maliyetler, maliyet dağıtımları ve yüklemelerinde esas alınacak tutarları oluşturur. Bu dağıtım ve yüklemeler ise mamul ve yarı mamul maliyetlerinin sağlıklı biçimde saptanması için gereklidir.

### 3.2.1. Maliyetlerin Dağıtım Aşamaları

Maliyetlerin dağıtımı “Maliyet Dağıtım Tablosu” aracılığıyla üç aşamada gerçekleştirilir.

Birinci dağıtımda, maliyet türleri çeşitli ölçülere göre esas ve yardımcı maliyet merkezi olarak sınıflandırılan maliyet yerlerine dağıtılır.

İkinci dağıtımda; yardımcı maliyet yerlerinde toplanan maliyetler, esas maliyet yerlerine dağıtılır. İkinci dağıtım; basit, kademeli, matematiksel ve planlı dağıtım yöntemlerinden birinin kullanılmasıyla gerçekleştirilir.

Üçüncü dağıtımda; esas üretim maliyet yerlerinde toplanan maliyetler; o maliyet yerinde üretilen mamül ve hizmetlere dağıtılır. Genel üretim maliyetlerinin dağıtımı her bir işlem merkezi için belirlenen faaliyet hacim ölçülerine göre yapılır.

Sonuçta maliyet dağıtım tablosu aracılığı ile tüm maliyet türleri, önce maliyet yerlerine daha sonra da ürünlere dağıtılmış olur.

### 3.2.2. Maliyetlerin Dağıtım Anahtarları

Maliyet dağıtımında bazı maliyet türleri doğrudan maliyet yerlerine dağıtılabılırken, bazıları için doğrudan dağıtım yapılamaz. Bu durumda maliyet dağıtım anahtarlarına başvurulur. Seçilen anahtarın dağıtılacak maliyet türüne uygun olması ve maliyeti en çok etkileyen faktörler arasından seçilmesi gerekir. Bu nedenle maliyet dağıtımında kullanılan anahtarların;

a) Ölçülebilir,

b) Mantıklı ve

c) Pratik olması gerekir.

Aşağıda genel üretim maliyeti türleri ve bunlarla ilgili kullanılacak anahtarlar yer almaktadır.<sup>13</sup>

---

<sup>13</sup> Dağıtım anahtarlarının hazırlanmasında büyük ölçüde B.Tansel ÇOBAN'ın adı geçen tezinden yararlanılmıştır.

**Genel Üretim Maliyetlerinin****Türü**

- 1.Makinaların Amortismanı
- 2.Makinaların Sigortası
- 3.Fabrika Binasının Amortismanı
- 4.Fabrika Binasının Sigortası
5. Fabrika Binasının Vergisi
- 6.Endirekt Hammadde Ve Malzeme
- 7.Endirekt İşçilik
- 8.Isıtma Maliyetleri
- 9.Elektrik Santrali Maliyetleri
- 10.Su Dairesi Maliyetleri
- 11.İletişim Maliyetleri
- 12.Bakım Onarım Giderleri
- 13.Sosyal Giderler
- 14.Satın Alma ve Ambar Servisi Maliyetleri
- 15.Genel Taşıma Servisleri Maliyetleri

**Kullanılabilecek Ölçü (Anahtar)**

- 1.Amortisman cetveline göre direkt yükleme
- 2.Tahmini değere göre direkt yükleme
- 3.Kapladığı alana (m<sup>2</sup>)göre direkt yükleme
- 4.Kapladığı alana (m<sup>2</sup>) göre
- 5.Kapladığı alana (m<sup>2</sup>) göre
- 6.Hammadde ve malzeme isteklerine göre direkt yükleme
7. İşçi sayısına göre
8. Kapladığı alana yada radyatör dilim sayısına göre
9. Tüketim miktarına göre
10. Tüketim miktarına (m<sup>3</sup>) ya da musluk sayısına göre
11. Edilen telefon ve gönderilen telgraf sayısına göre
12. Makine sayısı, direkt işçilik saati ve direkt onarım saatine göre
- 13 İşçi sayısına göre
- 14.Tüketilen malzeme ve tutarlarına göre
15. Tüketim miktarlarına göre (ton/kw miktarlarına göre)

### 3.3.Maliyet Kontrol Yöntemleri

Maliyet kontrol yöntemleri; dönemlerarası kontrol ve bütçesel kontrol olmak üzere iki başlık altında incelenecektir.

#### 3.3.1. Dönemlerarası Karşılaştırmalar Şeklinde Kontrol

Maliyet kontrol yöntemlerinin en basit olanı maliyetleri dönemler itibariyle karşılaştırarak yapılanıdır. Hesap dönemi yıllık olabileceği gibi, bir yılın üç aylık veya aylık dönemleri de olabilir.Esas alınan dönem, kendinden önce gelen bir veya birkaç dönem ile karşılaştırılır<sup>14</sup> (Bkz. Tablo 1) Böylece, maliyetlerin önceki döneme göre artış ya da azalışlarının büyüklüğü ve oranı hakkında bilgi edinilmeye çalışılır. Bu kontrol gerçekleşen sonuçlar esas alınarak yapıldığı için daha önceden de belirtildiği gibi çok etkin olması beklenemez.

Tablo 1:Üretim Biriminin Maliyetlerinin Kontrolü

Giderler	Geçen Yıl Bu Ay	Önceki ay	Bu ay	Önceki Aya Göre Fark
Malzeme maliyetleri				
Personel maliyetleri				

Kaynak: Hasan Kaval , **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi** (Ankara ; Yaklaşım Yayınları , 1994) s .231

Bu yöntem yaratılan hizmet miktarı ile maliyet tutarı arasındaki bağlantıyı görmemezlikten gelmekte ve maliyetin üretilen hizmete göre yüksek veya düşük olduğunu açıklamamaktadır. Dönemler arası fiyat artışını da dikkate almamaktadır.

<sup>14</sup> Kaval, a.g.e., s.231.

### 3.3.2. Bütçe Yoluyla Kontrol

Her bir hizmet veya ürün için gerekli malzeme ve işçilik tüketiminin miktar ve işgücü saati belirlendikten sonra, bu miktarlar yine olması gereken fiyatlarla çarpıldığında “olması gereken maliyetlere” ulaşılabilir. Bu miktarda fiilen tüketilen miktarlarla karşılaştırılarak eksik veya fazla tüketimlerin hangi departmanlarda, kimlerin sorumluluğunda ortaya çıktığı tespit edilebilir.<sup>15</sup> Bütçesel kontrolün gerçekleştirilmesinin yolu standart maliyet sistemidir.

Bütçe kontrolünün amaçlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Ekonomik ve sosyal nitelikteki olayların etkisiyle ortaya çıkan değişmelerin, işletmede oluşturduğu etkileri karşılayabilmek.
- İşletmenin dengeli büyümesini sağlamak.
- Üretimde verimliliği artırıcı önlemlerin en kısa sürede alınmasını sağlamaktır.

İşletmelerde bilgisayar kullanılması bütçe kontrolünün amaçlarına ulaşmasında zamanın daha verimli kullanılmasını sağlayarak, amaçlara ulaşmada etkinliği artırır.

Bütçe kontrolünün başarılı olabilmesi için bazı koşulların bulunması gerekmektedir. Bu koşullar şunlardır: <sup>16</sup>

- Bütçelerin yönetsel planlar biçiminde hazırlanması,
- Bütçelerden bir koordinasyon aracı olarak yararlanılması,
- Maliyet hesaplarının düzenlenmesi,
- Yöneticilerin bütçe çalışmalarına katılması,

<sup>15</sup> Aynı, s.232.

<sup>16</sup> İbrahim Yüngül, **Üretim Maliyet Unsurlarının Bütçe Yoluyla Kontrolü** ( 1.Basım, Ankara: Gazi Kitabevi, 1998),s.105,106,107.

- Rapor sisteminin yöneticiler tarafından düzgün kullanılması.

Bilgisayar kullanan işletmelerin yönetiminde, bütçe kontrol işleminin yürütülebilmesi;

- Bir amacın belirlenmesine,
- Öngörülen rakamlarla elde edilen sonuçların karşılaştırılarak sapmaların en kısa zamanda ilgililere ulaştırılmasına,
- Sapmaların nedenleri ve sapmalardan sorumlular belirlendikten sonra, gerekli düzeltmelere girişilmesine bağlıdır.

Yönetim sürecinde bütçe kontrolünün yapılması sırasında şu aşamalardan geçilmelidir; <sup>17</sup>

- Bütçe dönemi içinde piyasa koşullarına ve yapılacak üretimin niteliğine bağlı olarak, üretimin hacmi öngörülür.
- İşletmenin türlü düzeylerindeki görevler ve görevlerin sorumluları saptanır.
- Bütçenin kapsamı ve amacı, gider merkezlerine göre belirtilir.
- Gerçekleşen tutarlar izlenir, bunlar planlanan verilerle karşılaştırılır.
- Var olan sapmalar analiz edilir ve sapmaların nedenleri açıklanır.
- Bir rapor hazırlanarak, sonuçlar hakkında yöneticilere bilgi verilir.

---

<sup>17</sup> Aym, s.109.

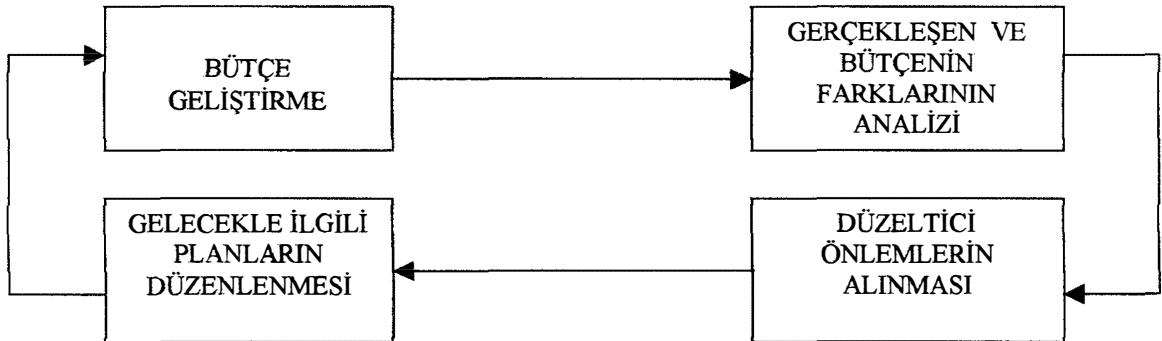
- Yönetimce verilecek kararları daha gerçekçi bir hale getirebilmek için alınması gereken önlemler üzerinde durulur.

Tablo 2. Bütçesel Kontrol Raporlama Sistemi

RAPORUN ADI	SÜRESİ	AMAÇLARI	SUNULDUĞU BÖLÜM
SATIŞ	Haftalık	Satış Hedeflerinin Tespiti	Üst Yönetim Ve Satış Müdürü
İŞÇİLİK	Haftalık	Direkt Ve Endirekt İşçilik Maliyetlerinin Kontrolü	Üretim Genel Müdür Yardımcısı Ve Üretim Bölümü Müdürleri
HURDA	Günlük	Malzemenin Etkin Kullanımının Kontrolü	Üretim Müdürü
BÖLÜM MALİYETLERİ	Aylık		Bölüm Müdürü
SATIŞ MALİYETLERİ	Aylık	Satış Maliyetlerinin Kontrolü	Satış Müdürü
GELİR TABLOSU	Aylık Ve 6 Aylık		Üst Yönetim

Kaynak: [www.cob.sjsu.edu/chang](http://www.cob.sjsu.edu/chang)

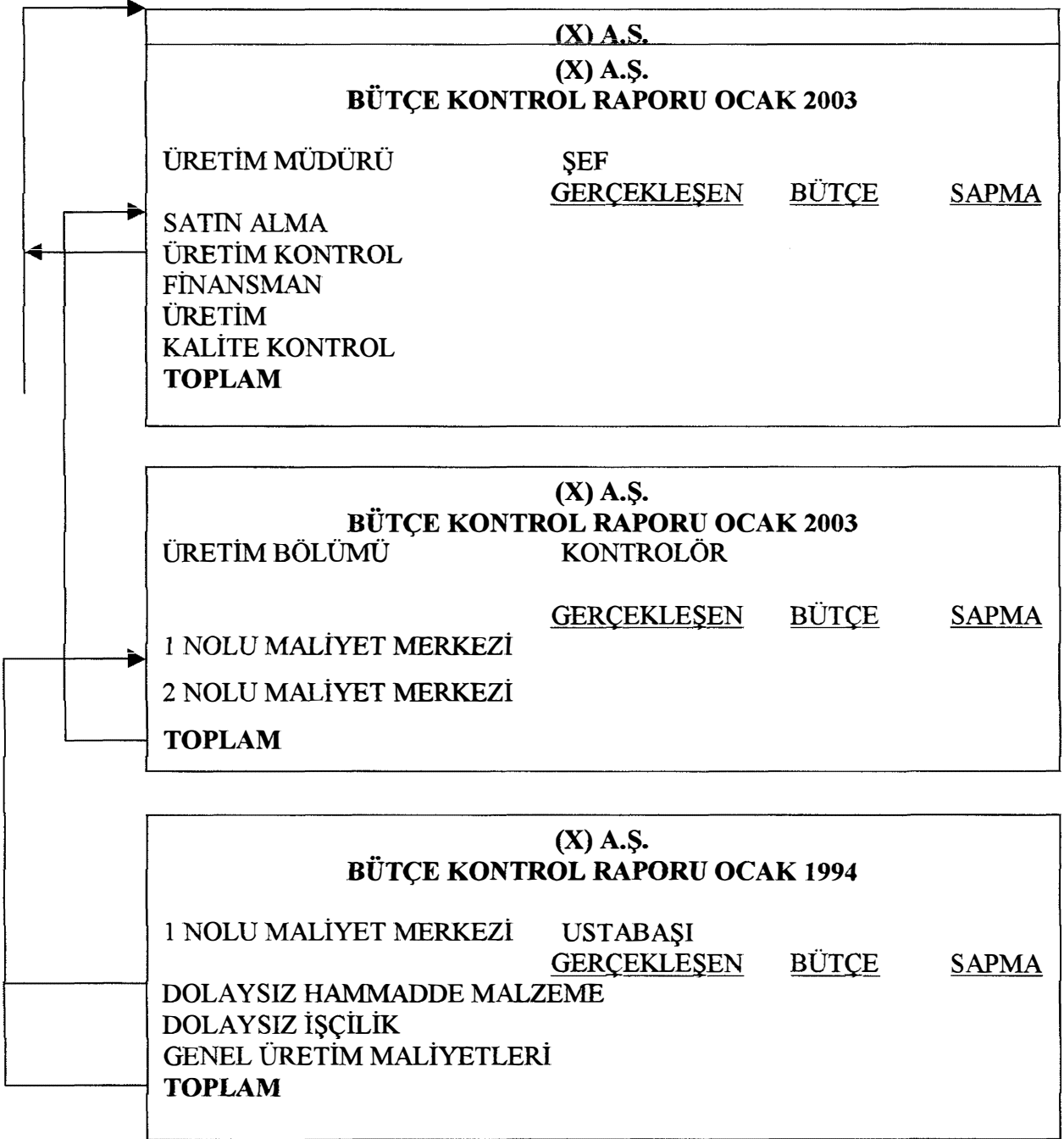
Tablo 2’de de görüldüğü gibi bütçesel kontrol raporlama sisteminde; yöneticilere günlük, haftalık, aylık ve 6 aylık süreleri kapsayan çeşitli raporlar sunulmaktadır.



Şekil 1 . Bütçesel Kontrol

Şekil 1’de bütçesel kontrol anlatılmaktadır. Önce işletmenin amaçlarına uygun bütçe geliştirilmekte, bütçelenen ile gerçekleşen veriler arasındaki farklar analiz

edilerek düzeltici önlemler alınmakta ve bu bilgilere dayanarak gelecekle ilgili planlar düzenlenmektedir.



Şekil 2. X A.Ş.'nin Bütçe Kontrol Raporları

#### 4. MALİYET KONTROL ARACI OLARAK STANDART MALİYET SİSTEMİ

Standart maliyet sistemi bir çok işletmede yönetim ve kontrol amacıyla kullanılmaktadır. Sistemin esasını standart maliyetlerle, gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmaların analizi oluşturur.

Maliyet sistemi oluşturulurken, maliyetlerin kapsamı, saptanma zamanı ve saptanış biçimi ile ilgili bazı yöntemlerin bir arada kullanılması gereklidir. Bunlardan, maliyetlerin saptanma zamanına göre yapılan grupla ya da maliyet hesabında, fiili maliyet yöntemi, tahmini maliyet yöntemi<sup>18</sup> ya da standart maliyet yöntemi kullanılmaktadır. Standart maliyetler üretime başlanmadan önce saptanırken, gerçekleşen maliyetler üretim tamamlandıktan sonra saptanır. Diğer bir ifadeyle fiili maliyet yönteminde maliyetlerin hesabında, fiilen gerçekleşen tutarlar esas alınırken, standart maliyet yönteminde; bilimsel esaslara göre bir ekip çalışması sonucu önceden belirlenen olması gereken maliyet tutarları esas alınmaktadır. Yönetime olması gereken ile gerçekleşen maliyet bilgileri hakkında önemli bilgiler veren standart maliyet yöntemi, özellikle maliyetlerin azaltılıp maliyetlerin kontrol edilmesi ve verimsiz uygulamaların ortadan kaldırılması konusunda önemli bir yere sahiptir.

##### 4.1. Standart Maliyet Sisteminin Tanımı Ve Amaçları

Standart maliyetler, belli bir gelişme düzeyinde belli koşullar altında belli fonksiyonların, bölümlerin operasyonları fiili maliyetlerinin ne olması gerektiği konusunda ilmi bir ekip çalışması sonucu ortaya konan ve performans ölçümünde kıstas teşkil edebilecek öngörülerdir. Standart maliyetleri esas alarak muhasebe kayıtlarının yapılmasını öngören maliyet muhasebesi sistemine 'standart maliyet sistemi' denir.<sup>19</sup>

<sup>18</sup> Tahmini maliyet standart maliyetten önce geliştirilen sistemdir ve gerçekleşen maliyetlerin ne olacağını gösterir. Bu nedenle standart maliyet gibi önceden saptanırlar. Gerçek maliyet ile arasındaki farka göre, tahmini maliyet düzeltilir. Oysa standart maliyet ile gerçekleşen maliyet arasındaki fark üretim maliyetine yüklenmez, dönem gideri yazılır.

<sup>19</sup> Akdoğan, a.g.e., s.288.

Standart maliyet sistemi yönetime, maliyet kontrolüne yardımcı olmak yanında yönetimin planlama çalışmalarına da yön vermektedir.

Standart maliyet sisteminin amaçlarını şöyle sıralamak olasıdır:<sup>20</sup>

4. İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek,
5. Üretim maliyetlerini kontrol altında tutmak,
6. Maliyet sapma işlemlerini basitleştirmek,
7. Gerçek ve standart maliyet arasındaki farklara dikkati çekerek, işletme maliyet bilinci yaratmak,
8. Üretim artırılması işleminde tasarruf sağlamak,
9. Mal ve hizmetlerin satış fiyatlarını saptamak,
10. Başarı değerlemesi yapmak.

## 4.2. Standart Maliyetleme Süreci

Standart maliyet sisteminin uygulanması üç temel aşamayı kapsar.

- Standartların saptanması,
- Standartlarla gerçekleşen maliyetler arasındaki farkların saptanması,
- Saptanan farkların analizi.

### 4.2.1. Standartların Saptanması

Standart maliyetler geliştirilmeden önce, maliyetin tanımı, mamulün biçimi ve hammaddenin özellikleri, yapılan işçilik çalışmalarının niteliği ve bu çalışmaların yapıldığı bölümler iyi belirlenmelidir.

Standart maliyet; standart miktarla, standart fiyat veya maliyet oranının çarpımıdır.

Bir mamulün standart direkt hammadde ve malzeme maliyeti, bu mamulün bir birim üretiminde kullanılacak standart hammadde ve malzeme miktarlarının, belirlenen

<sup>20</sup> oban, a.g.e s.87.

standart fiyatlarla çarpılması ve bu çarpımın sonuçlarının toplanmasıyla bulunur. Standartların saptanmasında; mühendislik incelemeleri, teknik personelin görüşleri, geçmiş dönemlerdeki hammadde tüketimleri gibi hususlar dikkate alınır.

Standart direkt işçilik maliyeti saptanırken, üretimin başlangıcından son montaj işlemine kadar yapılan her bir üretim işlemi için harcanan standart zaman, işçilik ücretleri ile çarpılır. Direkt işçilik miktar standartlarının belirlenmesi için her bir mamulün üretilmesi için gerekli işlemlerin belirli nitelikteki işçiler tarafından ne kadar sürede tamamlanacağı araştırılır. Bu aşamada; iş örnekleme, zaman ve hareket etütleri gibi endüstri mühendisliği yöntemlerinden yararlanır.

Genel üretim giderleri maliyetlere standart yükleme oranları aracılığı ile yüklenir.

#### 4.2.2. Farkların ( Sapmaların) Belirlenmesi

Standart maliyet ile belirlenen dönem içinde gerçekleşen maliyet arasında oluşan farka sapma denilmektedir. Sapmayı şu şekilde Formüle edebiliriz:

$$\text{Sapma} = \text{Gerçekleşen maliyet} - \text{standart maliyet}$$

Gerçekleşen maliyet , standart maliyetten azsa olumlu sapma , çok olursa da olumsuz sapma var demektir.

Sapmalar, direkt hammadde için miktar ve fiyat sapmaları, direkt işçilik için ücret ve verim sapmaları, genel üretim maliyeti için ise bütçe, verim ve kapasite sapmaları olarak belirlenmektedir.

### 4.2.3. Farkların Analizi

Direkt hammadde maliyetlerinde fiyat farkının nedenleri değişik faktörlerden kaynaklanabilir. Örneğin satıcı seçimindeki hatalardan, standardın belirlendiği zamanıkinden farklı kalitede malzeme satın alınmasından , ekonomik miktardan daha düşük miktarda alışlar yapılmasından, beklenmeyen ve acil alışlardan, piyasa koşullarının değişmesinden ortaya çıkabilir.<sup>21</sup> Fiyat sapmasından işletmenin satın alma bölümü sorumlu tutulmaktadır. Miktar farkı, malzemenin arzulan kalitede olmaması, üretimde gerekli vasıflı işçilerin kullanılması, malzemelerin bozulması, standart malzeme listelerinin arızalı olması, verimli/verimsiz çalışma sonucu öngörülenden az/fazla miktarda döküntü ve firenin ortaya çıkması, mamulde yada üretim yönetiminde yapılan değişikliklerin miktar standartlarına yansıtılmaması gibi nedenlerden kaynaklanmış olabilir.<sup>22</sup>

Direkt işçilik maliyetlerinde oluşan farklar, standartta öngörülenden farklı ödeme yapılmasından ya da üretim için öngörülen süreden farklı süre harcamasından kaynaklanır. Direkt işçilik ücreti , toplu sözleşmeler ya da üst yönetim tarafından belirlendiği için , direkt işçilik ücret sapması ustabaşının sorumluluğu altında düşünülemez. Verim sapmasının kaynağı işçilerse ustabaşının sorumluluğu altına verilebilir. Maliyet kontrolünün etkili olabilmesi için bu sapsmaların nedenleri araştırılmalıdır.

Genel Üretim maliyetleri ile ilgili bütçe sapması, fiyatlardaki değişikliklerden ve genel üretim giderleri kalemlerinin bütçelenenden çok yada az kullanılması gibi unsurlardan etkilenebilir. Fiyatlardaki artışlar nedeniyle oluşan olumsuz sapsmalarda ustabaşının yapacağı bir şey yoktur.Fakat çok yada az kullanım nedeniyle oluşan sapsmaların nedeni, ustabaşından sorulacaktır. Verim sapmasının, genel üretim maliyetlerinin etkin bir şekilde kullanılmasıyla bir ilgisi yoktur. Bu sapsmanın esas olarak ölçtüğü verim esnek bütçede faaliyet hacim ölçüsü olarak alınan faaliyet biriminin etkin bir şekilde kullanılıp kullanılmadığıdır. Kapasite sapması ise işletmede hangi tür kapasite kullanıldığı ile ilgilidir.

<sup>21</sup> Akdoğan, a.g.e., s.501.

<sup>22</sup> Aynı, s.501,502.

- Kurumsal (teorik) kapasite; üretimde hiçbir duraklama olmadan işletmenin tüm hızıyla çalışması sonucunda ulaşabileceği maksimum üretim hacmini gösterir.
- Pratik (gerçekçi) kapasite; kurumsal kapasiteden her zaman oluşması olası üretim duraklamaları, hammadde ve malzeme tesliminde oluşan gecikmeler, makinaların üretime hazırlanması, makinalarda araç ve gereçlerde oluşan bozulmalar ve çalışanların verimliliğinde oluşan değişimler nedeniyle oluşan üretim eksikliklerinin çıkarılması sonucunda bulunur.
- Normal kapasite ise, işletmenin uzun bir dönemde ulaşmayı beklediği ortalama kapasiteyi ifade eder. Normal kapasite, birkaç yıllık bir dönemde, ortalama tüketici taleplerini karşılayacak kapasite kullanımının düzeyini gösterir.
- Yıllık üretim kapasitesi de, tahmini yıllık üretim kapasitesi olarak düşünülebilir.

Sapmalar hesaplandıktan sonra, olumsuz bütçe ve verim sapmalarının kimin sorumluluğuna gireceği belirlenmekte ve ilgili yöneticilerden gerekli açıklamalar beklenmektedir.

### 4.3. Standart Maliyet Sistemleri

Genel olarak bütçeyi; planlanan faaliyetlerin sayısal olarak ifade edilmiş şekli olarak tanımlayabiliriz. 'Bütçeler faaliyetlerin uygulanması ve koordinasyonunda önemli görevleri yerine getirmektedir. Bütçeler; işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak çok detaylı veya basitleştirilmiş biçimde detaysız olarak oluşturulabilir. Bu şekilde gerçekleşen performans ile planlanan performans arasındaki farkı görmeye olarak tanır ve kontrolü kolaylaştırırlar.'<sup>23</sup> Bütçeler genellikle sabit bütçe ve esnek bütçe olmak üzere iki grupta incelenmektedir. Dönemin fiili çalışma hacmi ile planlanan faaliyet hacmi uyuyorsa, sabit bütçe maliyet kontrolü amacıyla kullanılabilir. Böyle bir durumla çok seyrek karşılaşılır. Sabit bütçe sabit maliyetlerle değişken maliyetler arasında bir ayrım gözetmemektedir. Bu nedenle, çalışma hacmindeki farklılığın değişken maliyete etkileri dikkate alınamamakta ve doğru bir değerlendirme yapılamamaktadır.

<sup>23</sup> Süleyman Yükçü, **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. (4. Basım, İzmir: Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Ltd.,1999), s.709.

Maliyet kontrolü için sabit bütçeleme yöntemi yerine bütçelenen maliyetlerin fiili çalışma hacmine göre düzenlenmesine olanak sağlayan esnek bütçeleme yöntemi önerilir.

Bütçelerden beklenen yararın sağlanabilmesi yeterli bir muhasebe sisteminin varlığı ile olanaklıdır. Bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında çok yakın bir ilişki vardır. Bütçe sisteminin hem planlama hem denetim safhalarında gereksinim duyduğu veriler muhasebe sistemi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle bir işletmenin muhasebe sistemi yönetimin planlama, yürütme ve denetim ile ilgili konularında gereksinim duyacağı verileri verecek düzeyde iyi örgütlenmiş olmalıdır. Bu nitelikleri taşıyan muhasebe ise sorumluluk muhasebesidir. Çünkü sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas alarak sınıflamaktadır. Başka bir deyişle sorumluluk muhasebesinde, muhasebe planı ve hesap sınıfları yöneticilerin sorumluluk alanlarına göre yapılmaktadır. Böylece sorumluluk muhasebesinin varlığı halinde, bütçelerin yapılması sırasında, muhasebe bölümünün kullandığı hesap planlarından yararlanılabilmekte ve aynı gelir ve maliyet sınıflamaları kullanılabilir. <sup>24</sup>

Standart maliyetleme sistemleri “statik bütçeli standart maliyetleme sistemi” ve “esnek bütçeli standart maliyetleme sistemi” olmak üzere iki grupta incelenir.

#### 4.3.1. Statik Bütçeli Standart Maliyet Sistemi

Bu konuyu bir örnekle açıklayacak olursak; X işletmesinin verileri aşağıdadır. Buna göre statik bütçede 9.000 birim üretilip satılacağı planlanmakta iken, gerçekte sadece 7.000 birim üretilip satılmıştır. Aşağıdaki tabloda gerçek sonuçlar statik bütçenin sonuçları ile karşılaştırılmakta başka bir deyişle performans değerlendirilmesi yapılmaktadır.

---

<sup>24</sup> Akdoğan, a.g.e., s.609.

Tablo 3 . X firması 30 Haziran 1999 Tarihi için statik bütçeyi kullanarak elde edilen Performans Raporu

	GERÇEK	STATİK BÜTÇE	STATİK BÜTÇE SAPMASI	
Miktar	7.000	9.000	2.000	
Satışlar	168.000	216.000	48.000	olumsuz
<b>Değişken Maliyetler</b>				
Direkt İlk Mad. Mlz.	21.350	25.200	3.850	olumlu
Direkt İşçilik	61.500	74.700	13.200	Olumlu
Yardımcı İşçilik	11.100	14.400	3.300	Olumlu
Boş Zaman	3.550	3.600	50	Olumlu
Temizlik Zamanı	2.500	2.700	200	Olumlu
Endirekt İşgücü	800	900	100	Olumlu
Endirekt Malzeme	4.700	5.220	520	Olumlu
Değişken Üretim Maliyetleri	105.500	126.720	21.220	Olumlu
Dağıtım Maliyetleri	5.000	5.310	310	Olumlu
Yönetim Giderleri	2.000	1.710	290	Olumsuz
Top. Değişken Maliyetler	112.500	133.740	21.240	Olumlu
Katkı Payı	55.500	82.260	26.760	Olumsuz
<b>Sabit Maliyetler</b>				
Fabrika Yön. Maliyetleri	14.700	14.400	300	Olumsuz
Fabrika Bina Kirası	5.000	5.00	-	
Fabrika Mak. Tes. Amortismanı	15.000	15.000	-	
Fabrika İle İlgili Diğ. Sabit Maliyetler	2.600	2.600	-	
Sabit Üretim Maliyetleri	37.300	37.000	300	Olumsuz
Sabit Satış ve Yönetim Maliyeti	33.000	33.000	-	
Top. Sabit Maliyetler	70.300	70.000	300	Olumsuz
Faaliyet Karı (Zararı)	(14.800)	12.260	27.060	olumsuz

Tablo3’de görüldüğü gibi statik bütçede 12.260 TL bir gelir beklenirken gerçekte 14.800TL bir zarar ortaya çıkmıştır. Satışların tahminlerin altında gerçekleştiği kolayca görülebilmektedir. Eğer satışlarda gerçekleşen bu düşüş planlanmamış bir düşüş ise yönetimin bu konuya ilişkin düzeltici önlemler alması gerekmektedir.

Yöneticiler satış farklarını değerlendirdikten sonra maliyet farklarını veya yeterliliği ölçmek isteyeceklerdir. Bu nedenle yukarıdaki örnekte maliyetler arasındaki farka bakıldığında değişken maliyetlerin çoğunda olumlu gelişme görülmektedir. Fakat buradaki değişken maliyetlerle ilgili olumlu gelişmeler yanıltıcıdır. Çünkü satışlarda bir sapma sözkonusudur. Bu durumda statik bütçe, maliyetlerin gerçekten tatmin edici olup olmadığı sorusuna yanıt verememektedir. Dolayısı ile statik bütçenin performans ölçümünde çok fazla bir yararı olmadığı görülmektedir. Hatta statik bütçeye göre yapılmış, yani gerçek üretim seviyesine göre ayarlanmamış bir performans raporu hiçbir rapor olmamasından çok daha detaylı bilgilere ihtiyaç duyacaktır. Bu bilgiler de ancak esnek bütçeler tarafından sağlanabilir.

#### **4.3.2 Esnek Bütçeli Standart Maliyet Sistemi**

Esnek bütçeler işletmenin çeşitli bölümlerindeki maliyetlerin hacim, çıktı ve faaliyetlerdeki değişimlerle orantılı olarak nasıl değişeceğini gösteren çizelgeler olarak tanımlanabilir. Böylece, gerçek faaliyetler planlara uysun veya uymasın herhangi bir faaliyet düzeyindeki etkinliği ölçebilmek için, bir dizi bütçe standartları elde edilmiş olur. Bu bütçe standartları yardımıyla, planlanandan daha değişik bir şekilde gerçekleşmiş bulunan kapasiteye göre bütçe rakamları ayarlanabilir ve sapsmalar ortaya konulabilir.<sup>25</sup>

Esnek bütçelerin düzenlenmesindeki amaç etkin bir maliyet kontrolünü sağlamaktır. Ancak esnek bütçelerin uygulanabilmesi ve istenilen amaçları yerine getirebilmesi için bazı koşulların bulunması gereklidir. Bu koşulları şu şekilde sıralayabiliriz:

- İlgili bölümün girdi ve çıktısı arasında doğrudan bir ilişki olmalıdır.

<sup>25</sup> Uslu, a.g.e., s.106.

- Bölümün çıktısı ölçülebilen nitelikte olmalıdır.Şu halde araştırma ve geliştirme faaliyetleri ve genel müdürlük faaliyetleri için esnek bütçe düzenlemek olanaksızdır.
- “Girdi ve çıktı arasındaki ilişki kısa vadeli olmalıdır.Genellikle aylık maliyetlerin kontrolü için esnek bütçelerden yararlanılmaktadır.”<sup>26</sup>

Yukarıdaki koşulların bulunması durumunda esnek bütçeler her türlü faaliyet için kullanılabilir. Bu koşullar gerçekleşmediği durumlarda sabit bütçe uygulamasına gidilmelidir.

Esnek bütçeden beklenen yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>27</sup>

Maliyet bütçeleri , bütün bölümlerin faaliyetlerinin tek tek denetleme ve eğer bütçeden sapma varsa bunun nedenlerini ayrıntılı biçimde yorumlama imkanı sağlar. Böylece her bölümün kendisine düşen sorumlulukları saptanabilir:

- Maliyetlerin oluştuğu her bölümün fiili kapasite kullanışı ile standart kapasite kullanışı arasındaki kapasite farkı nedeniyle ortaya çıkan maliyet farkı hesaplanabilir.
- Her bölümün fiili üretiminin belirlediği kapasiteye göre ayarlanmış bütçelenen maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılarak sapmalar bulunabilir.
- Bölümler arası maliyet aktarmasında; başlangıçta saptanmış bütçe rakamları kullanılarak , bölümün kendi gerçek sorumluluğu saptanabilir.
- Her bölüm kendi içinde çeşitli maliyet unsurlarını (işçilik , malzeme ve genel üretim gideri gibi ) ayrı ayrı analizlere tabi tutularak nedenleri ve sorumlulukları ayrıntılı biçimde saptayabilir.Böylece tedarik faaliyetlerini yürütenlere düşen sorumluluklar saptanabilir ve kapasite farklarının ortaya çıkmasından sorumlu olanlar ortaya çıkarılabilir.
- Dönem sonuçlarının ve maksimum kâr getirecek bir mamul çeşitlendirilmesinin yapılmasını sağlayacak bir kapasite saptanmasına olanak verir.

Esnek bütçeli maliyet sisteminde üretimle ilgili tüm maliyetler mamul maliyetine yüklenir. Bu sistemde genel üretim maliyetleriyle ilgili standart oranların saptanmasında esnek bütçeler esas alınır.

<sup>26</sup> Aynı, s.107.

<sup>27</sup> Yükçü, a.g.e., s.721.

Tablo 4. Esnek Bütçe

<b>ESNEK BÜTÇE</b>					
Direkt işçilik saati	8.000	9.000	10.000	11.000	12.000
<b>Değişken Maliyetler</b>					
Endirekt Malzeme(1.50)	12.000	13.500	15.000	16.500	18.000
Endirekt İşçilik (2.00)	16.000	18.000	20.000	22.000	24.000
Faydalar (50)	4.000	4.500	5.000	5.500	6.000
<b>Top.değişkenmaliyetler</b>	<b>32.000</b>	<b>36.000</b>	<b>40.000</b>	<b>44.000</b>	<b>48.000</b>
<b>Sabit Maliyetler</b>					
Değer Düşüklüğü	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000
Kontrol	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000
Emlak Vergileri	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000
<b>Top. Sabit Maliyetler</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>	<b>30.000</b>
<b>Toplam Maliyetler</b>	<b>62.000</b>	<b>62.000</b>	<b>62.000</b>	<b>62.000</b>	<b>62.000</b>

Kaynak: [www. Cob.sjsu.edu/chang](http://www.Cob.sjsu.edu/chang)

Esnek bütçeli standart maliyet sistemi maliyetleri hem fonksiyonel hem de nitelikleri itibariyle göstermektedir. Genel üretim maliyetlerinin sabit ve değişken maliyetler olarak sınıflaması esas alınır. Sistem genel üretim maliyetleri için standart maliyetler olarak kabul edilen bütçe karşılıklarının fiili faaliyet hacmine göre hesaplanmasına olanak sağladığında, kapasite ve verim farkları ayrı ayrı saptanabilir. Beklenmeyen ve gereksiz harcamalardan doğan verim farklarından ilgililer sorumlu tutulmakta ve verimi artırıcı önlemler zaamında alınmaktadır. Bu nedenle, kapasite farkından üretim ya da üretim birimleri sorumlu tutulmaktadır.

Esnek bütçeli standart maliyet sisteminin yönetim planlaması ve kontrolü ile satış fiyatının saptanması bakımından sağladığı yararlar da dikkate alınmalıdır. Esnek bütçeli standart maliye sisteminin oldukça pahalı bir sistem olduğu unutulmamalıdır. Çünkü, sistemde bütün üretim fonksiyonu incelenir, planlanır ve ayrıntılı farklar hesaplanır. Buna karşılık; esnek bütçeli standart maliyet sistemi, fark analizlerinin hızlı

yapılmasını ve dönem sonu hesaplarının hızla kapatılmasını sağladığından, işletmenin mali tabloları en kısa zamanda hazırlanır.

#### 2.4. Standart Maliyet Sisteminin Yararları Ve Sakıncaları

Sistemin başlıca yararları şu noktalarda toplanabilir.<sup>28</sup>

- Üretim maliyetleri etkin bir şekilde kontrol edilebilir.
- Mamul maliyetlerinin hesaplanmasında hız ve kolaylık sağlanabilir.
- Planlama ve kontrol sayesinde üretim faktörlerinin produktivitesinin artmasıyla maliyetler düşürülebilir.
- Tüm maliyet unsurları için tek düze bir karşılaştırma esası sağlanır.
- Kısa devreli sonuç hesaplarının düzenlenmesi ve stok değerlemesi kolaylaşır.
- İşletmede genel planlama ve özellikle üretim planlaması faaliyetleri kolaylaşır.
- İşletmenin organizasyonunu geliştirmek ve daha verimli bir duruma sokmak mümkün olur.
- İyi bir iş değerlemesi ve adil bir ücret politikası uygulanabilir.
- Başarı değerlemesinde önemli bir araçtır.
- Sapmalar yöneticilerin dikkatini çeker ve önlem alınmasını sağlar.
- Çalışma planlarının hazırlanmasında yardımcı olur.

Yukarıdaki yararların yanında, sistemin sakıncalarını ise şöyle sıralayabiliriz.<sup>29</sup>

- Standartların iyi saptanmamış olması veya eskimesi, analizlerde yanıltıcı sonuçlara neden olabilir.
- Maliyetlemede standartlara fazla önem verilmesi fiili maliyetlerin takibinde ihmallere yol açabilir.
- Sistem kontrol açısından, masraflı ve külfetli hesap ve kayıt işlemleri gerektirebilir.

<sup>28</sup> Yükçü, a.g.e., s.667.

<sup>29</sup> Aynı, s.667.

- Standartlar personel üzerinde baskı yaratıp, işletme içi ilişkileri gerginleştirebilir.
- Her işletmenin bünyesi sistemin uygulanmasına uygun olmayabilir.

## 5. MALİYET KONTROLÜ VE SORUMLULUK MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Daha öncede söylendiği üzere, maliyet kontrolü sorumluluk muhasebesinin temelini oluşturur. Sorumluluk muhasebesi yöneticileri; geleceğe ilişkin planları hazırlamakla yetinmeyip bu planlarla ilgili işlemlerin sonucunu kontrol ederler. Kontrol dışı durumlar oluşursa, bu durumlar ortadan kaldırılır.

İyi bir maliyet kontrolünün niteliklerini şöyle sıralayabiliriz.

- Sorumluluk merkezleri, yetki sınırlarını kesin olarak belirlemelidir. Sınırı belirlenmemiş işlemler ve sorumluluklar, maliyet kontrolünden beklenen yararları ortadan kaldırır.
- Maliyet kontrolü sonuçlarını, ölçmek için belirli standartlar olmalıdır. Başarıları ölçülecek kişiler, maliyet standartlarının belirlenmesi çalışmasına katılmalıdır. Ayrıca bu maliyet standartları, normal ve etkin çalışma koşullarında ulaşabilir ölçüde olmalıdır.
- Maliyet kontrolü yapılırken, sorumluluk yüklenen kişilere, sorumluluğun gerektirdiği yetkiler verilmelidir. Yetki devri (göçerimi) yapılmadığı takdirde, maliyet kontrolüne yönelik çabalar hiçbir sonuç vermez.
- Tüm maliyetlerin kontrol edilmesi zordur. Kontrol edilmekte güçlük çekilen maliyetler, çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerce kontrol edilebilir.
- Etkili bir maliyet kontrolü, sonuçta maliyet raporlarının hazırlanmasını gerektirir. Bu raporlardaki sonuçlarla, önceden belirlenen standartların karşılaştırılması ve sapmaların bulunması gerekir.
- Maliyet kontrolünün, kendisinden beklenen işlevini tam olarak yerine getirmesi; standart maliyetlerden oluşacak olumsuz sapmaları ortadan kaldıracak bir sistemin kurulmasına imkan vermesine bağlıdır.

Kontrol, işletmede gerçekleştirilen faaliyetlerin önceden yapılan planlara uygun olup olmadığının izlenmesidir. Bu çalışmanın sonuçlarına göre çeşitli yönetim kademelerindeki sorumlular gerekli “düzeltici kararları” alabilirler. Tanımdan da anlaşılacağı gibi bir kontrol sisteminin etkin olarak çalışabilmesi için faaliyetlerin önceden planlanmış olması gerekir. Sadece gerçekleşen sonuçlara dayanılarak yapılan kontrollerin çok etkin olması beklenemez. Bununla birlikte gerçekleşen sonuçların önceden belirlenen standartlarla veya ölçülerle karşılaştırılabilmesi için, o standart veya ölçüye uygun şekilde saptanmış olması gerekir.

Kontrol sistemi planla uygulama sonuçları arasındaki karşılaştırmayı yapıp; çeşitli sapmaları olası nedenleriyle birlikte raporlar halinde yöneticilere sunar. Yöneticiler hangi sapmalardan kimlerin ne ölçüde sorumlu olduğunu saptayıp, gerekli düzeltici kararları alırlar. Yani kontrol sisteminin etkinliği herşeyden önce sorumluluk alanlarının ve bu alanlardaki sorumluların belirlenmesine bağlıdır. Sorumluluk muhasebesi, muhasebe kayıtlarından elde edilen bilgilerin, bu sorumlulukları anlamlı bir sistematik içinde ortaya koyabilme amacıyla geliştirilmiş raporlama sistemidir.

## İKİNCİ BÖLÜM

# SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİNİN GENEL ESASLARI

### 1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI

İşletme yöneticileri; çevredeki hızlı değişimler ve hükümetlerin kontrolleri nedeniyle karşılaştıkları sorunları çözebilmek için planlama, kontrol ve koordinasyona daha fazla önem vermek zorunda kalmışlardır.

Son yıllarda uygulanan ve “piyasa ekonomisi” olarak adlandırılan uygulamaların işletmeler açısından önemli bir sonucu da, sahip olunan kaynakların en verimli ve en etkili bir şekilde kullanımının zorunlu olduğu gerçeğinin kavranması olmuştur. Bununla birlikte, işletmelerin ve özellikle bu işletmeleri yönetmekle sorumlu olanların yönetim anlayışlarında eskiye oranla önemli değişiklikleri gerektirmiştir.<sup>30</sup>

İşletme ölçeklerindeki büyümeler; geleneksel “aile tipi” işletmelerden, halka açık ya da çok ortaklı organizasyon şekline yönelişe, dolayısıyla merkezi yönetimden merkezi olmayan yönetime geçişe neden olmuştur. Küçük işletmelerde tüm önemli kararlar yönetici tarafından verilebilir. Ancak işletmeler büyüdükçe, tüm önemli kararların yönetici tarafından verilmesi ve astların faaliyetlerinin kontrol edilmesi zorlaşır. Yönetici tüm görevleri ve sorumlulukları tek başına yürütemeyeceği için bu

---

<sup>30</sup> Kirel, Nezih, “İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi.” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , 1992) , s.5.

görevlerden bazılarını astlarına devreder. Bu yapıldıktan sonra yöneticinin temel amaçlara ulaşma derecesini saptayacak bir kontrol sistemi kurması gerekir. “Sorumluluk muhasebesi sistemi, yöneticiye, organizasyonun amaçlarına (bütçelerine) ne ölçüde ulaştığını gösterecek bilgileri sağlamak için düzenlenmiş bir bilgi sistemidir. Sorumluluk muhasebesi, iyi bir yönetimin yerini alamaz. Buna karşılık, iyi bir yönetimin daha da etkin olabilmesi için kullanacağı araçlardan bir tanesidir.”<sup>31</sup>

İşletmelerin giderek büyümesiyle, işletmelerde bilgi akışının düzensizliği, verilere zamanında ve doğru olarak ulaşılamaması gibi sorunlar ortaya çıkmıştır. Doğru bilgiye zamanında ulaşmaya duyulan gereksinim, işletme yönetiminde sistem yaklaşımı ve bilgi işlem teknolojisinin yarattığı olanaklar sonucu yönetim bilgi sistemleri kavramı ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler, sorumluluk muhasebesinin işletmeler ve yöneticiler açısından gerekliliğini ortaya çıkarmış, aynı zamanda yönetimde yeni araç ve teknolojilerin kullanılmasını beraberinde getirmiştir. Bilgisayar teknolojisinin muhasebe uygulamalarına girmesi sonucunda sorumluluk muhasebesinin uygulama alanları genişlemiştir. Sorumluluk muhasebesi yeni bir sistem değildir, ancak bilgisayar teknolojisindeki gelişmelere paralel olarak kullanımı yaygınlaşmıştır.

Yukarıda da belirtildiği gibi sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkışı ve gelişimi, işletmenin içinde bulunduğu ortamdaki ve teknolojiye bağlı değişiklikler yanında, yönetim anlayışındaki değişikliklerden de kaynaklanmaktadır. Bu nedenler şu şekilde özetlenebilir;

- Bugünkü rekabet koşullarında verimliliğin artırılması ve iyi bir gider kontrolünün öneminin anlaşılması<sup>32</sup>, muhasebecinin çalışmalarını yönetimin ihtiyaçlarına göre düzenlenmesini gerektirmiş ve böylece yönetimin ihtiyaçlarını karşılamak üzere sorumluluk muhasebesi ortaya çıkmıştır.
- İşletme faaliyetlerinde karmaşıklığın artması (mamul çeşitlendirmesi, teknolojinin gelişmesi, piyasa şartlarının değişmesi, işletme birleşmeleri vb.)

<sup>31</sup> Uslu, a.g.e., s.8,17.

<sup>32</sup> Çoban, a.g.e., s.9.

- Merkezi olmayan bir yönetimin<sup>33</sup> gerçekleştirilmesi.
- Yönetimin; planlama ve denetleme aşamalarında kullanılacak ve bilgi sağlayacak tekniklere ihtiyaç duyması.

### 1.1.Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı

Sorumluluk muhasebesi işletme faaliyetleri hakkında muhasebe ve istatistik bilgilerini bu faaliyetlerden sorumlu yöneticilere göre bölümlendirir. Sorumluluk muhasebesi adı altında geliştirilmiş olan birçok değişik teknik gerçekten yönetim muhasebesi tekniklerine benzer.<sup>34</sup> Diğer bir ifadeyle sorumluluk muhasebesi, işletmede oluşturulan sorumluluk merkezleri itibariyle maliyetlerin planlanması, kontrolü ve sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine yöneliktir.

İşletmelerde etkin bir maliyet kontrolünün yapılabilmesi için çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilere, raporlar aracılığı ile giderlere ilişkin bilgilerin aktarılması gerekir. Bu nedenle “sorumluluk muhasebesi; organizasyon yapısı içinde oluşan maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanıp rapor edilmesi ve işletme organizasyonundaki kişileri, kontrol etmekle sorumlu oldukları maliyetlerle doğrudan ilişkili kılarak maliyet kontrolünü daha düzenli bir hale getirmek için geliştirilmiş bir muhasebe sistemidir.”<sup>35</sup>

Tanımdan hareketle sorumluluk muhasebesinde, etkin bir maliyet kontrolünün sağlanması ve oluşan maliyetler konusunda maliyetlerden sorumlu olan yöneticilere bilgi verilmesi bakımından sorumluluk alanları ve merkezleri önem taşımaktadır. Sorumluluk alanı ve sorumluluk merkezleri kavramları çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ancak sorumluluk muhasebesinin tanımına geçmeden önce bu kavramları kısaca açıklamak yerinde olacaktır.

<sup>33</sup> Merkezi olmayan yönetim ; çeşitli yönetim basamaklarına ayrılmış bir işletmede , üst yönetim basamaklarından alt yönetim basamaklarına doğru tüm yönetim birimlerine karar yetkisinin verildiği yönetim biçimidir. (Yükçü, a.g.e., s.731)

<sup>34</sup> E. W. Netten. “Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi ,” Çeviren: Rıfat Üstün, (E.İ.T.İ.A. Dergisi , C.X ,S.1 , Ocak 1974 ,) s.207.

<sup>35</sup> Jack Grey veDon Ricketts , **Cost and Managerial Accounting [Maliyet ve Yönetim Muhasebesi]** , (Boston: McGrew Hill , International Book Company ,1982) , s.375.

Sorumluluk alanı; bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır. Sorumluluk alanı, sorumluluk merkezine göre daha geniş kapsamlıdır.

Sorumluluk merkezi ise sorumluluk alanı içinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezi olarak tanımlanabilir.<sup>36</sup> Örneğin; genel müdür için sorumluluk alanı tüm işletme iken, sorumluluk merkezi, genel müdürlük ofisidir.

## **1.2.Sorumluluk Muhasebesinin Amaçları**

Sorumluluk muhasebesinin temel amacı, etkin bir maliyet kontrolünü sağlamak ve başarı değerlendirmektir. Sorumluluk muhasebesinin diğer amaçları ise,<sup>37</sup> basamaksal bir düzen içerisinde muhasebe verilerinin yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya akmasını sağlamak ve organizasyon içinde başarılan sonuçları sınıflamaktır.

## **1.3.Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlke Ve Varsayımları**

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi ve işleyişinin bazı temel ilke ve varsayımlara dayanması gerekir.

---

<sup>36</sup> Yükçü, a.g.e. , s.733.

<sup>37</sup> Çoban., a.g.e., s.13.

### 1.3.1. Sorumluluk Muhasebesinin Temel İlkeleri

Sorumluluk muhasebesinin başarıya ulaşabilmesi için şu temel ilkelere dayanması gerekir.<sup>38</sup>

- Faaliyet raporları, yönetime cari işlemleri etkin bir şekilde kontrol etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Maliyetler, raporlarda, bu rapordan yararlananların anlayabilecekleri biçimde, doğal adlarıyla yer almalıdır. Örneğin işçilik, hammadde, genel idare vb.
- 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. Yani, maliyetin o merkeze yüklenebilmesi için, yöneticinin veya astlarından birinin satın alma talebi, personel talebi, şehirler arası telefon konuşması yapması veya benzer davranışlarla bir maliyet oluşturması gereklidir.
- Maliyetler, sorumluluk merkezleri itibarıyla kaydedilmelidir. Merkezler, yönetim amaçları için yapılmış bulunan organizasyon sınıflamasına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi, tek bir kişinin direkt kontrolü altında olmalıdır.
- Hiç kimse bir bölüme ilişkin maliyetin, diğer bir maliyet merkezine yüklenmesini onaylayamaz.
- Departmanın faaliyetiyle ilgili tüm maliyetler, maliyet merkezi yöneticisine rapor edilmelidir. Yönetici, saat ücreti ve malzeme gibi kontrol edebileceği maliyetler yanında, amortisman, vergi gibi kendi kontrolü dışındaki maliyetleri de bilmelidir.

Temel ilkelerden anlaşılacağı gibi, sorumluluk muhasebesinde işletmede oluşan tüm maliyetler, bu maliyetin oluşumuna etki eden maliyet merkezine yüklenmektedir ve bu

---

<sup>38</sup> Uslu ,a.g.e. , s.14,15.

nedenle de maliyet merkezinin bağılı bulunduğu yönetici bu maliyetlerden sorumlu tutulmaktadır. Eğer giderlerde olumsuz sapmalar ortaya çıkarsa, sorumlu yöneticinin bu sapmaların nedenlerini kendi üstlerine açıklaması beklenir.

Bu temel ilkelerin uygulanmasının güç ve zaman alıcı olduğu alanlar şunlardır.<sup>39</sup>

- İşletmede oluşan her faaliyete ilişkin sorumluluğun belirlenmesi ve her faaliyete ilişkin gelir, masraf ve diğer harcamaların uygun olarak ayrılması.
- Her yöneticinin gereksinim duyduğu veri çeşidinin ve miktarının saptanması ile bu verilerin hesaplarda ve istatistik tablolarında gösterilmesi.
- Yönetim raporlarından yararlanacak olan yöneticilere bu raporların veya verilerin gereksinim duyulduğu anda verilmesi.
- Raporlarla tamamen uygun kılınmış planlama ve bütçeleme uygulamalar
- Raporlara ve bütçelere konulacak başarı ölçülerinin saptanması
- Gereksinen verileri toplamak ve işlemek için istatistik ve muhasebe yöntemlerinin belirlenmesi

Tüm bunların yanı sıra sistemin etkin bir biçimde işlemesi için şu özelliklerin yerine getirilmesi gerekmektedir.<sup>40</sup>

- Sorumluluk muhasebesinin ,işletmede bulunan yönetim düzeyleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim düzeyinin sorumlu yada 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 sınırlarını açık bir şekilde

<sup>39</sup> Netten, a.g.e., s.208.

<sup>40</sup> Kirel , a.g.e., s.10.

gösteren organizasyon şeması ile bunun yanında organizasyonunda eksiksiz bir yapıda olması gerekir.

- Organizasyon şemasında bu yetki ve sorumluluk sınırları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim işlevlerinin sorumluluğu çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu sorumluluk göçerimiyle 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.

### 1.3.2. Sorumluluk Muhasebesinin Varsayımları

Sorumluluk muhasebesinin varsayımlarını şu şekilde özetleyebiliriz:<sup>41</sup>

- Örgüt alanında oluşan ve kontrol edilebilen faaliyetlerden yöneticiler sorumlu tutulmalıdır.
- Yöneticilerin kendileri ve örgütün bölümleri için belirlenen amaç ve hedeflere ulaşmak için çaba göstermeleri gerekir.
- Yöneticilerin, kendi çalışmalarının hedeflere ulaşma derecesini ölçmeleri gerekir.
- Çalışma raporları ve yöneticilere verilen rapor zamanında olmalıdır.
- Hedefler, etkili ve ulaşılabilir olmalıdır.

<sup>41</sup> L.E Heitger ve S. Matulich , **Managerial Accounting [Yönetim Muhasebesi]** ,(Newyork : McGraw – Hill Book Company ,1982) , s.142.

#### 1.4. Sorumluluk Muhasebesinin İşlevleri

Daha önce belirtildiği gibi, sorumluluk muhasebesinin temel amacı maliyet kontrolü ve başarı değerlemektir. Bu amaçlara ulaşmak için sorumluluk muhasebesinin aşağıdaki işlevleri yerine getirmesi gerekir.

- Sorumluluk merkezleri ve sorumluluk alanlarıyla ilgili yetki ve sorumlulukların belirlenmesi.
- Her yönetim düzeyi için standartların belirlenmesi ve bütçelerin düzenlenmesi. Bu işlevde sorumlu yöneticilerde görev almalıdır.
- Maliyetlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılması.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetlerin kontrol edilebilen ve kontrol maliyetler olarak sınıflanması.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetlerin her yönetim düzeyi için hazırlanmış olan bütçelerle ve standartlarla karşılaştırılması.
- Karşılaştırma sonucunda, olumlu yada olumsuz sapmaların belirlenmesi.
- Sonucu ilgililere bildirmek amacıyla her yönetim düzeyi için rapor düzenlenmesi.

#### 1.5. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanmasının Sonuçları

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması sonucunda bir takım yarar ve sakıncalar ortaya çıkabilir. Bunun yanında sistemin işletmede çalışan personel üzerinde de bazı etkileri olacaktır.

### 1.5.1. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Yararları

Sorumluluk muhasebesi sisteminin sağladığı ilk yarar, çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin, hangi giderlerden ötürü üstlerine karşı sorumlu olduklarını bilmeleridir.<sup>42</sup> Böylece ast ve üst ilişkilerinde doğabilecek anlaşmazlıklar asgari düzeye indirilebilecektir ve işbölümü sağlanacaktır.

Sorumluluk muhasebesi, alt ve üst kademe yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirmeye yardımcı olacak kontrol bilgilerini verecek bir yönetim bilgi sisteminin kurulması için gerekli olan temeli sağlar. Tüm işletme açısından, hangi faaliyetten kimin sorumlu olduğunu ve her yöneticinin nelerden sorumlu olduğunu ortaya çıkaran sorumluluk muhasebesi, kimin kime rapor sunacağını ve kimin kimi kontrol edeceğini de saptar. Sorumluluk raporlarının düzenlenmesi, muhasebe raporlarının yönetime sağladığı yararı artırmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sayesinde yöneticiler, yönettikleri birimlerin faaliyetlerinin finansal sonuçlarını ayrıntılı bir biçimde bütçelemeye, muhasebe kayıtlarına almaya ve raporlamaya olanak bulmaktadırlar.

Sorumluluk muhasebesinde, “malîyetlerin sorumluluk alanları bakımından gruplanması, üst yöneticilere astlarının etkinliklerini ölçmede ve yetersizlik nedenlerinin ortaya çıkarılmasında bir dayanak sağlar.”<sup>43</sup> Ayrıca, sorumluluk muhasebesinde, malîyetlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen malîyetler olarak sınıflanması, işletme personelini olumlu etkilemektedir. Çünkü yöneticinin kendisi tarafından kontrol edilebilen malîyetlerden sorulu tutulması, onun malîyet kontrolünü isteyerek ve titizlikle yapması için güdüleyici bir unsurdur.

### 1.5.2. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Sakıncaları

Her sistemin olduğu gibi sorumluluk muhasebesi sisteminin de bazı sakıncalı yönleri vardır. “Sorumluluk muhasebesi yönetim için yararlı bir araç olmasına rağmen

<sup>42</sup> Uslu , a.g.e. , s.22.

<sup>43</sup> Aynı , s.23.

büyüklik, karmaşıklık ve ürün çeşitleri açısından orta sınıfa girebilecek bir işletmede en iyi şekilde uygulanabilir. Orta büyüklükte bir işletme, küçük bir imalat atölyesi ile bir demir çelik fabrikası arasında nitelenebilir.”<sup>44</sup> Daha büyük yada uluslararası kuruluşlarda, orta işletmelerde olduğu kadar başarılı olamaz denilmektedir.<sup>45</sup> Bu nedenle de yönetimin sorunları saptaması nedenlerini belirlemesi ve tedbir alması zorlaşacaktır.

Organizasyonel bölümlenme, ürün çeşitliliğın artması ve bölgesel dağılımın çok olması durumunda, sorumluluk raporları da artacaktır ve yönetim bu raporları incelemede zorluklarla karşılaşabilecektir.

Bir başka sakınca da, yeni koşullar altında işletme kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasını sağlayamayan organizasyon, sorumluluk muhasebesinin dayandığı hat organizasyon yapısı ile uyum içinde olmayabilir.<sup>46</sup>

Sorumluluk muhasebesi, işletmedeki tüm yönetim kademelerini içermektedir. En alt yönetim kademesindeki yöneticiler, örneğın ustabaşılar kontrol ettikleri fiziksel faaliyetlerle bunların sonucu olan gider ve sapma raporlarını birleştirmekte güçlük çekebilirler. Önceki faaliyetleri analiz edip açıklamaktan, sonraki faaliyetleri kontrol etmeye vakit bulamayabilirler.

Sorumluluk muhasebesi sistemini uygulamaya koyacak işletmelerin, sistemin yukarıda açıklanan yararlarını ve sakıncalarını göz önünde bulundurmaları gerekir. İşletmelerin kendi yapılarına göre sistemin yararları daha ağır basacaksa, sistem uygulanmalıdır. Aksi durumda aksaklıklar mutlaka giderilmelidir.

<sup>44</sup> İlhan Cemalcılar ve diğeri. **İşletmecilik Bilgisi** (Eskişehir : İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No :3 ,1985 ), s.89.

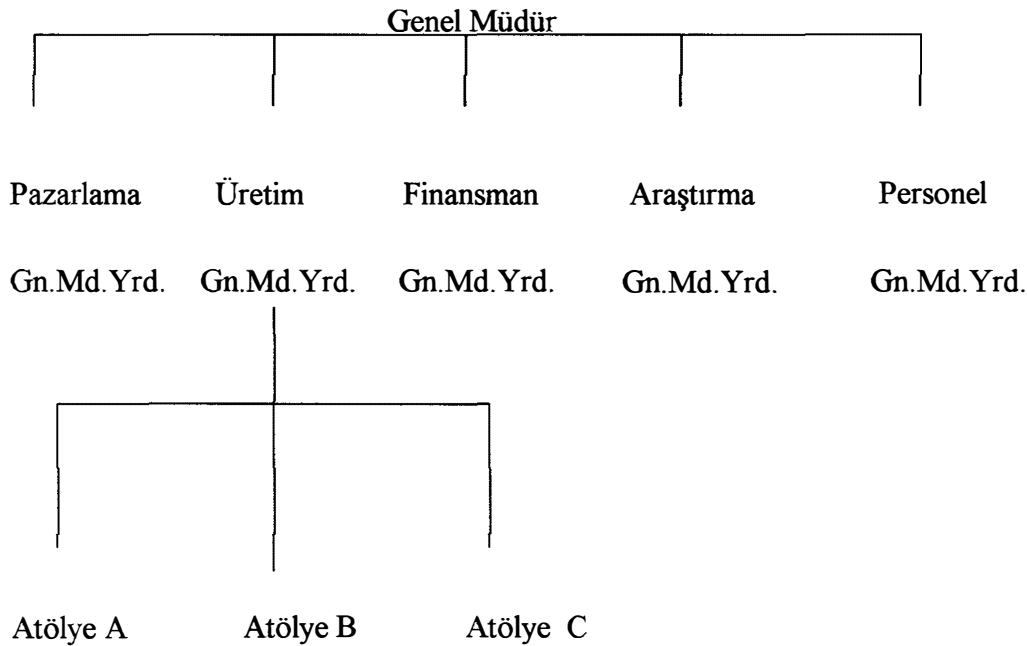
<sup>45</sup>Uslu , a.g.e. ,s.25.

<sup>46</sup> Çoban , a.g.e. , s.31.

## 2. SORUMLULUK ALANI VE SORUMLULUK MERKEZLERİNİN SAPTANMASI

Yönetici faaliyetlerinin etkin ölçümlenmesi, yöneticilerinin sorumluluk sınırlarının saptanmasına ve üst yönetim beklentilerinin bu sınırlar içinde tanımlanmasına bağlıdır.<sup>47</sup> Birinci bölümde de tanımlandığı gibi sorumluluk alanı, bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır. Sorumluluk merkezini ise , sorumluluk alanı içinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezidir

Sorumluluk merkezinin iki temel ögesi vardır. Birinci öge, sorumluluk merkezinin bir organizasyon birimi olması, ikinci temel öge ise bir bireyin kontrolünde bulunmasıdır. Bu temel öğelere dayanarak sorumluluk merkezleri çeşitli şekilde bölümlenebilir.<sup>48</sup> Örneğin; şekil 3’de görüldüğü gibi; pazarlama, üretim, finans bölümleri gibi bölümlere , malzeme ve mamul gibi üretim hatlarına, reklam yada satış gibi faaliyetlere , atölye A ve atölye B gibi üretim merkezlerine göre bölümlenebilir.



Şekil 3. Sorumluluk Merkezleri

<sup>47</sup> A. Sait Sevgener ve Rüstem Hacırustemoğlu , **Yönetim Muhasebesi** (7.Baskı ,İstanbul : Alfa Yayınları ,2000) , s.381.

<sup>48</sup> Aynı, s.382.

## 2.1.Sorumluluk Merkezi Türleri

Sorumluluk merkezleri, işletmenin yapısına özgüdür. Her işletme kendi yapısına uygun bir sorumluluk merkezi oluşturabilirse de, genel olarak şu dört tür sorumluluk merkeziyle karşılaşmaktadır. Bunlar ;

- Maliyet merkezi
- Kar merkezi
- Yatırım merkezi



Şekil 4 . Sorumluluk Merkezleri

Kaynak: [www.cob.sjsu.edu/chang](http://www.cob.sjsu.edu/chang)

### 2.1.1. Maliyet Merkezi

Bir sorumluluk merkezi olarak ‘maliyet merkezi’ , belirli bir dönem için saptanan bütçe ve standart maliyetlerin gerçekleşen rakamlar ile karşılaştırılmasıyla ölçümlenen

işletme bölümleridir.<sup>49</sup> Maliyet merkezlerinde değerlendirme ölçüsü, maliyetlerle sınırlandırılmıştır.

Maliyet merkezi yöneticisi, belirli bir mamul yada hizmetin üretiminden sorumludur. Yönetici, insan kaynağının, makinelerin ve malzemelerin üretiminde nasıl kullanılacağını belirler. Bu bölümün yöneticisi, yalnızca maliyetleri kontrol etmektedir, gelirler yada yatırımlar üzerinde bir denetim hakkına sahip değildir.

Bir işletmede maliyet merkezi oluşturulurken , bazı noktaların dikkate alınması gerekir. Bu noktaları şu şekilde sıralayabiliriz :

- Her müdür yada şef tarafından kontrol edilebilen faaliyetler, birer maliyet merkezi olmalıdır.
- Yeni bir malzemenin üretime giriş yeri, maliyet merkezlerinin başlangıcı olarak kabul edilmelidir.
- Yarı mamulün çeşitli faaliyetlere dağıtıldığı nokta, yeni bir maliyet merkezinin başlangıcı olmalıdır.
- Yardımcı hizmet yerleri için bir merkez belirlenmelidir.
- Hacim ve nitelikler açısından diğer üretim yöntemlerine benzemeyen her üretim birimi için bir maliyet merkezi bulunmalıdır.

Bir maliyet merkezi yöneticisinin toplam performansı , maliyet merkezinin ne ölçüde etkili ve yeterli işletildiğine bağlıdır. Etkili işletim; finansal olmayan hedefleri ifade etmektedir. Bu hedeflere; ürün kalitesini sürdürmek, üretim zamanlamasına uymak ve çalışanların motivasyonunu üst düzeyde tutmak gibi örnekler verilebilir. Bu tür etkinlikler, ayrı bir raporlama sistemiyle rapor edilmelidir. Yeterli işletim ise yöneticinin, sorumluluk muhasebesi tarafından ölçülen ve raporlanan finansal performansını ifade etmektedir. Bu performans, bütçelenmiş maliyetlerin merkezi yönetimin işletiminden kaynaklanan maliyetleri karşılaştırmak yoluyla değerlendirilir.

---

<sup>49</sup> Aynı, s..382.

Maliyet merkezi yöneticileri, bütçelenen kaynak miktarını sadece bir harcama kalemi olarak görmemelidir. Önceden belirlenmiş amaçlara ulaşmak için akıllıca kullanılacak kaynaklar miktarı olarak görmelidir. Bu durum harcamaların etkinliği kadar, bu etkinliğini izleyecek başarı kontrol ölçülerinin kullanımını da gerektirir.<sup>50</sup>

Maliyet merkezlerinde kullanılacak başarı ölçüleri, merkezin birim maliyetleri ile rakiplerin maliyetleri ve bunların karşılaştırılması olabilir.<sup>51</sup>

### 2.1.2. Kar Merkezi

Kar merkezi, hem gelir hem maliyet yaratan, işletmenin bir bölümüdür. Kar merkezlerinin örnekleri ürün hatları, satış bölgeleri, perakende pazarlar ve her perakende Pazar içindeki belirli satış departmanlarını içerir. Hatta bir işletme organizasyonu içindeki her bir satıcı bir kar merkezi olarak görülebilir.<sup>52</sup>

Kar merkezleri öncelikle kendi karlılıkları konusunda değerlendirilir. Böylelikle her bir kar merkezi için uygulanabilir gelir ve maliyeti gösteren bölünmüş gelir tabloları hazırlanır. Her bir bölümün (kar merkezinin) gelir ve maliyeti bütçelenmiş tutarlarla, bölümün geçmiş dönemlerdeki performansıyla ve çok daha önemlisi organizasyon içindeki diğer kar merkezlerinin karlılığıyla karşılaştırılır. Örneğin süpermarketler her bir ürün hattını ayrı bir kar merkezi olarak görebilir. Süpermarketlerin sınırlı raf alanına sahip olmaları nedeniyle, eğer ilgili raf alanı çok daha karlı olabilen bir ürün için kullanılacaksa, karlı olabilen ürün hattını bile terkedebilir.<sup>53</sup>

Bir kar merkezi yöneticisinin iş alanı gelir merkezi yöneticisinden daha geniştir. Çünkü o, mamulü yeterli olarak üretme sorumluluğuna sahiptir. Kar merkezi yöneticisinin finansal performansı onun bütçelenen kara ulaşip ulaşmadığıyla ölçülür.<sup>54</sup>

<sup>50</sup> Hüseyin Ergin , **Stratejik Yönetim Muhasebesi** (2. Baskı , İstanbul : 1997) ,s. 68.

<sup>51</sup> Aynı , s. 68.

<sup>52</sup>Robert F. Meigs ve Walter B. Meigs. **Accounting: The Basis For Business Decisions** [Muhasebe: İş Kararlarının Temeli] (McGraw-Hill Publishing Company, 1990), s.965.

<sup>53</sup> Aynı, s.965.

<sup>54</sup>Kirel, a.g.e ,s.26.

Bağımsız bir işletme niteliğini taşıyan kar merkezleri işletmede finansal kontrol sisteminin etkin gerçekleşmesi ve hedeflere ulaşılmasında çeşitli yararlar sağlar. Bu yararları şu şekilde sıralayabiliriz ;

- İşletmelerin büyümesi sonucunda ortaya çıkan karmaşık ortamda birleştirici ve kontrol edilebilir bir örgüt yapısı gerçekleşir.
- Sorumlu ve yetenekli kişilerin yeteneklerini bağımsız bir şekilde kanıtlamalarını ve bağımsız karar alma sorumluluğuna sahip olmalarını sağlar.
- İşletme bölümlerinin ana amacı örgüt içinde karın devamlılığını sağlayabilmek için , her bölümün üretime katkılarını artırmaktır. Kar merkezi ayrımı , belirli bir kar merkezinin işletme karına katkısının saptanmasına imkan verir.
- İleri aşamalarda sorumluluk alacak yöneticilerin bağımsız bir ortam içinde yetişmelerini sağlar.

Kar merkezleri oluşturulurken bazı özelliklerin dikkate alınması, kar merkezlerinden beklenen yararı artıracaktır. Bu özellikleri şöyle sıralayabiliriz :<sup>55</sup>

- Kar merkezi faaliyetlerinin kontrolü, fazladan kayıtlama ve raporlamayı gerektirir. Kar merkezi faaliyetlerinin içeriği ve sağladığı katkı, fazladan kayıt ve hesaplama giderlerini aşmalıdır.
- Kar merkezinin çıktılarının, bu çıktılarından faydalanan bölümlere yüklenebilecek finansal değeri olmalı ve kar merkezinin çıktıları, diğer bölüme girdi olarak ölçümlenebilmelidir.
- Kar merkezinin etkin bir kontrol aracı olması için merkez sorumlusunun merkezin çıktıları ve bunları elde etmek için kullanılan girdiler üzerinde de tam kontrol sahibi olması gereklidir.
- Eğer işletmenin mal ve hizmet konusu türdeş bir çıktı ise işletmede birden fazla kar merkezlerinin olması ve çıktının miktar değerlerini finans değerlere

<sup>55</sup> Sevgener, a.g.e. , s.385,386.

çevirmeye çalışmak, kontrol işleminin yükleneceği külfeti artıracak ve sağladığı faydayı azaltacaktır.

- Kar merkezi ayırımı, işletme içindeki bölümler arası rekabeti artırır. Bu rekabet işletmenin genel karlılığına ve sürekliliğine olumlu katkıda bulunduğu ölçüde faydalıdır. Kar merkezleri arasında olumsuz sürtüşme ve kar merkezi yöneticilerinin kendi başarılarını, işletme ve diğer bölüm başarılarını engelleyerek sağlamaları halinde kar merkezi bölümlenmesi işletmeye yarar yerine zarar getirir.

### 2.1.3. Yatırım Merkezi

Yatırım merkezleri, gelir ve giderlerle beraber gelirin elde edilmesi için gerekli yatırımlarında belirli bir yöneticinin sorumluluğuna devredildiği bölüm yada birimlerdir.<sup>56</sup>

Yatırım merkezi yöneticisinin ana hedefi kullanılan kaynaklarla gelir sağlamaktır. Bir yatırım merkezi yöneticisi gelirler, maliyetler ve yatırım merkezinin 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 karla değil, yatırımın karlılığı ile de ilgilidir.<sup>57</sup>

Yatırım merkezinin performansı, yatırımın geri dönüşü ölçüleri kullanılarak değerlendirilebilir. Bu ölçülerin çok geneli “varlıkların geri dönüşüdür ki burada bölümün faaliyet geliri bölüm tarafından dönem boyunca kullanılan ortalama toplam varlıkların bir yüzdesi olarak ifade edilir.<sup>58</sup>

Tüm kar merkezleri yatırım merkezi olarak değerlendirilemeyebilir. Örneğin bir kar merkezi genel donanımın kullanımını, diğer işletme bölümleriyle paylaşıyorsa, kar merkezinde “yatırılan tutarın” belirlenmesi güç olabilir. Böylece genel donanımı

<sup>56</sup> Ergin, a.g.e , s.69.

<sup>57</sup> Kirel, a.g.e , s.29.

<sup>58</sup> Meigs, a.g.e., s.965.

paylaşan kar merkezleri kendi karlılıklarına göre değerlendirilir. Fakat bu karlılık “yatırımın geri dönüşü” olarak ifade edilmez.<sup>59</sup>

Yatırım merkezleri ile kar merkezleri arasındaki farkı göstermek için ulusal otel zinciri içindeki bir oteli ve otel içindeki bir kahve dükkanını düşünelim. Hem otel hem de kahve dükkanı kar merkezidirler. Bununla birlikte otel aynı zamanda bir yatırım merkezidir, çünkü yönetim kolayca otelin faaliyetlerinde kullanılan varlıkları belirleyebilirler. Kahve dükkanı tarafından kullanılan varlıklar diğer taraftan aynı derecede objektifliğe yakın bir yerlerde belirlenemez. Örneğin kahve dükkanı arazinin, binanın ve otelin park kapasitesinin küçük bir kısmını kullanır. Bu varlıkların otel içinde alt birimlere dağıtımı oldukça keyfi olacaktır. Böylece kahve dükkanı bir kar merkezi olarak değerlendirilecektir.<sup>60</sup>

Bir yatırım merkezi oluşturulurken aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir :

- Uygun değerlendirme ölçüleri seçilmelidir. ( Yatırım üzerinden getiri , sermaye maliyetinin düşülmesinden sonra elde edilen gelir , nakit geri kazanma oranı )
- Amortisman ( tükenme payı ) yöntemi seçilmelidir.
- Aktiflerin değerlemesi , tarihsel maliyet veya net kayıtlı değer , cari maliyet dikkate alınmalıdır.
- Yatırımın içine dahil edilecek aktifler seçilmelidir.

## 2.2. Sorumluluk Merkezlerinin Saptanmasının Yararları

Özellikle maliyet kontrolü ve yöneticinin etkinliğinin ölçülmesi amaçlarının etkin bir şekilde gerçekleşmesine yardımcı olan ‘sorumluluk merkezlerinin saptanması’ işletmede çeşitli yararlar sağlar. Bu yararları şöyle sıralayabiliriz :

<sup>59</sup> Aynı, s.965.

<sup>60</sup> Aynı, s.965.

- Maliyetlerin kaynağına inmek suretiyle sorumluluklar açısından izlenmesi olanağı doğar.
- Kişinin sorumluluk sınırları ve sorumlu olduğu üst kademelerin sınırları açıkça belirlenmiş olur.
- Kişinin kendi iradesiyle hareket etme yetkisinin kapsamı belirlenir.
- Oluşan maliyetlerde en alt kademelere kadar ilgi uyanmasına ve hedeflere en az fedakarlıkla ulaşılmasına neden olur.
- Amaç birliği en alt kademe yöneticilerine kadar indirgenerek, işletmede çalışan kişilerin ait olma duygusu kuvvetlendirilir.<sup>61</sup>

### 3. SORUMLULUK RAPORLAMASI

İşletme yönetiminde bilgiye duyulan gereksinimin artması önemli bir bilgi kaynağı ve haberleşme aracı olan muhasebe raporlarının önemini artırmıştır. Bunun sonucu olarak,son yıllarda muhasebe yalnız bir kayıt aracı olmaktan çıkmış, yönetim için gerekli bilgileri sağlayan bir bilgi sistemi ve raporlama süreci olarak kabul edilmeye başlamıştır.<sup>62</sup>

Muhasebe raporları, işletme içinde ortaya çıkan ve para birimiyle, miktar (ton, kilo, adet) ve zaman gibi diğer ölçü birimleriyle belirtilebilen olguların sistemli bir biçimde özetlendiği araçlardır. “Başka bir deyişle muhasebe raporları,işletmenin muhasebe sisteminde toplanan, işlenen ve depolanan verileri sistemli bir şekilde bilgi haline dönüştüren araçlardır.”<sup>63</sup>

Muhasebe raporları, işletmenin muhasebe sisteminin en önemli çıktısıdır. “Muhasebe sisteminin işletme ile ilgili bilgi üretme konusundaki faaliyetlerinin temel aracı, işletme

<sup>61</sup> Sevgener ,a.g.e , s.382.

<sup>62</sup> Çoban, a.g.e., s.109.

<sup>63</sup> Türkan Arıkan , **İşletme İçeri Kontrolde Sorumluluk Raporları**. (İstanbul :Ar-Gön Yayın Ltd. Şti., 1978), s.21.

gerçeklerinin işletmeyle ilgili kararlarda kullanılmak üzere muhasebe raporlarına yansıtılmasıdır.’’<sup>64</sup>

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

- Bilgi raporları
- Kontrol raporları’dır.<sup>65</sup>

Bilgi raporlarının hazırlanmasındaki amaç, yöneticilere ve işletme ile ilgili şahıslara işletmedeki işlerin nasıl yürütüldüğünü açıklamaktır. Bu tür raporlarda, raporu inceleyen kişilerin temel amaçları, rapordan sağlanan bilgiler çerçevesinde işletme faaliyetlerinde herhangi bir aksaklık yada hedeflenen amaçtan sapma olup olmadığını araştırmaktır. Raporu inceleyen kişi düzeltici bir davranışta bulunabilir. Bu tür raporların ana kaynağı muhasebe sistemidir. “Bu gibi raporlara bilanço, kar ve zarar tablosu, fon akışı tablosu, nakit durumu tablosu, alacakların akışı tablosu örnek olarak verilebilir.’’<sup>66</sup>

Kontrol raporlarının hazırlanmasındaki amaç ise işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesidir. Başka bir ifadeyle kontrol raporunun temel amacı, sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleşen performansının ile hedeflenen performansın karşılaştırılması ve gerçek ile standartlar arasında sapmalar varsa, bu sapmaların nedenlerinin araştırılmasıdır.

Kontrol raporlarına, sorumluluk raporlarını ve özel raporları örnek verebiliriz.

Standart maliyetlerin ve bütçelerin maliyet kontrolünde etkin bir şekilde kullanılabilmesi için,yöneticilerin başarılarının doğru ve adil biçimde 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.

<sup>64</sup> Göksel Yücel , **İşletmelerde İç Raporlama Sistemi** ( İstanbul : İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe enstitüsü Yayın No:48 ,1986 ), s.27.

<sup>65</sup> Kirel , **a.g.e.** ,s.31.

<sup>66</sup> **Aynı** , s.32.

Muhasebe ve raporlamaya yapılacak yeni yaklaşım, yani sorumluluk muhasebesi, maliyetlerin kontrolüne ilişkin muhasebe sistemindeki gelişmeyi ifade etmektedir.”<sup>67</sup> Daha önce belirtildiği gibi sorumluluk muhasebesinde bölümlerle ilgili maliyetler, doğrudan o bölümün maliyetlerini kontrol etmekle sorumlu kişilere rapor edilmektedir.. Bu sistem örgüt içindeki tüm yönetim kademeleri için sorumluluk muhasebe raporlarının hazırlanmasını zorunlu hale getirir. Kontrol, muhasebe bölümü tarafından her sorumluluk birimi için hazırlanan ve yukarıda “sorumluluk raporları” olarak adlandırılan aylık raporlar üzerinde yapılır. Aylık raporlar, ilgili oldukları sorumluluk birimlerinin maliyetlerini, gelirini ve yatırım harcamalarını gösterir.

### 3.1. Sorumluluk Raporlamasının Tanımı Ve Amaçları

Sorumluluk raporlaması, “etkin bir maliyet kontrolü sağlamak amacıyla, maliyetlerden sorumlu kişilerin kendi merkezlerinde toplanan maliyetlerle, toplanması beklenen yani standart maliyetlerin karşılaştırılarak üst yönetime sunulmasıdır.”<sup>68</sup>

Belirli bir sorumluluk birimi yada işletme bölümü için hazırlanan sorumluluk raporunda üç önemli unsur vardır.

- “Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısı,
- Sorumluluk biriminin planlanan yada bütçelenen finansal başarısı,

Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısı ile planlanan başarısı arasındaki uyumluluk yada uyumsuzluk .”<sup>69</sup> Bu uyumluluk yada uyumsuzluk ‘sapma’ olarak tanımlanır.Bu sapmalar işletme yöneticilerinin daha önce açıklanan raporlama

<sup>67</sup> Rıfat Üstün , **Yönetim Muhasebesi** (İstanbul :Bilim ve Teknik Yayınevi ,1985) , s.240

<sup>68</sup> Çoban ,**a.g.e.** , s.111.

<sup>69</sup> Kirel , **a.g.e.** , s.42.

sürecindeki rollerini yada görevlerini yerine getirmeleri amacıyla ihtiyaç duydukları bilgiyi oluşturur.

Sorumluluk raporlarıyla,yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgiler, zamanında ve istenen biçimde yöneticilere sunulabilmektedir. Sorumluluk raporları işletme yönetiminde neyin nerede nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır.<sup>70</sup>

Sorumluluk raporları, “yöneticilerin başarılı yada başarısız yönlerini açıkça ortaya koyarak alınması gereken önlemler konusunda yöneticileri uyarır ve maliyetlerin düşürülmesinde gelirlerin ve karlılığın artırılmasında önemli rol oynar. Hedefler ile sapmalar arasındaki farklılıklardan kimin sorumlu olduğunu belirlediği için yönetim kontrol sisteminin etkinliğini artırır ve aynı zamanda yöneticilerin başarısının değerlendirilmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir. Sorumluluk kontrol raporları aynı zamanda etkin bir standart maliyet sisteminin geliştirilebilmesinin temel koşulları arasında yer almaktadır.”<sup>71</sup>

Yukarıdaki tanımlardan anlaşılacağı gibi sorumluluk raporlarının genel amacı, işletme yöneticilerinin kontrol işlevini yerine getirmek için ihtiyaç duydukları muhasebe bilgilerini sağlamaktır. Başka bir ifadeyle sorumluluk raporu, işletme yöneticisine yönetimi altındaki kontrol edemediği sorumluluk alanlarını göstermeyi amaçlar. Sorumluluk raporları işletme yöneticisi ile bölüm yöneticisi arasında bir iletişim aracı olarak işlev görmezse, bölüm yöneticisine gerekli bilgiler ulaşamaz ve bu bilgiler olmadan kararlar etkili olamaz. Böylelikle sorumluluk raporları işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesine, bölümler arasında düzeltici önlemlerin alınmasını zorunlu kılan alanları göstererek yönetime yardımcı olmaktadır.

Sorumluluk raporlarının amaçlarından birisi de “maliyet kontrolü ve maliyetlerden sorumlu kişilerin belirtilmesidir. Maliyet kontrolü maliyet muhasebesinin amaçlarından yalnızca birisidir.

Sorumluluk raporları, hem birim maliyetlerin saptanmasını hem de hasılat, maliyet yada 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.

<sup>70</sup> Yükçü , a.g.e. , s.734.

<sup>71</sup> Yücel , a.g.e. , s.91,92.

Sorumlu buldukları noktaları açık-seçik gösterdiği için yöneticileri düzeltici eylemin yapılması yönünde etkiler ve düzeltici eylemlerin gerçekleştirilmesini kolaylaştırır.”<sup>72</sup>

Sorumluluk raporlarının yararlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Maliyetlerden yada gelirlerden sorumlu yöneticilerin başarılarının olumlu yada olumsuz yönlerini açıkça göstererek gerekli önlemler konusunda ilgilileri uyarır. Böylece yönetimde etkinlik artar.
- Maliyetlerin düşürülmesini sağladığından, dış ticarete rekabet olanaklarını artırır.
- Maliyet kontrolü sağlayarak, ithal edilen ham madde ve ara mamullerde tasarruf edilmesine yardımcı olur.
- Yöneticilerin bilgi gereksinmelerini karşılar.
- Plandaki sapmalardan sorumlu bulunan kişileri gösterdiği için iş görenlerin başarılarının ölçülmesinde yardımcı olur.
- Maliyetlerin düşürülmesini sağlar.

### 3.2.Sorumluluk Raporunun İçeriği

Sorumluluk raporlarının içeriğini seçmede şu ölçüt göz önünde bulundurulmalıdır. Rapora alınacak bilgilerle gerçekten bir şey yapılabilir mi? Raporlarda birkaç stratejik rakamı göstermek söz konusu olduğunda raporların çok sayıda veri ile karmaşık hale getirilmemesine özel bir dikkat gösterilmelidir. Ayrıca raporlar ortalama olarak bir veya iki sayfa olmalı ve aylık dönem sona erdikten sonra mümkün olan en kısa sürede ilgili yöneticiye verilmelidir.<sup>73</sup>

<sup>72</sup> Arıkan , a.g.e. , s.47,48,56.

<sup>73</sup> Netten ,a.g.e. , s.213.

Rapor içeriğinin belirlenmesinde, aşağıda belirtilen önemli noktaları dikkate almak, raporlamanın etkinliğini artırır.

- **Ana Unsurların Vurgulanması:** Raporun, yöneticinin sınırlı olan zamanını, mümkün olan en kısa ve süreye indirgeyecek şekilde düzenlenmesi gerekir. Bunun içinde vurgulanmak istenilen önemli durumları içeren bilgiler raporun ilk sayfasında özetlenmelidir.
- **Sonuç-Sorumluluk İlişkisinin Ortaya Çıkarılması:** Her gelir ve maliyetin işletmenin organizasyon yapısı içerisinde bir sorumlusu vardır. Etkili bir raporda bu kişilerin isimleri, işleri, pozisyonları belirtilerek vurgulanmalıdır. Bu vurgulama, etkili kararlar alınmasına, davranışı düzeltilecek yada onurlandırılacak kişinin belirlenmesine yardımcı olacaktır.
- **Planlanan İle Gerçekleşen Performansın Karşılaştırılması:** Muhasebe raporlarının, yönetici değerlemesi için standartlardan sapmalar göstermesi gereklidir. Standartlar gelecek dönem projeksiyonlarından, plan bütçelerden, yada geçmiş dönemlerin gerçekleşen rakamlarından oluşurlar. Geçmiş dönemlerin rakamları standart olarak alınırken, bunların ilgili dönem koşullarına göre normalize edilmesi zorunludur.<sup>74</sup>
- **Geçmiş Dönemlerin Etkilerinin Belirtilmesi:** Geçmiş dönem faaliyet sonuçlarının, bulunulan döneme yansımaları, yöneticinin ve bölümün performansını etkilemektedir. Gerçekleşen faaliyetin, planlanan faaliyetlerle ve geçmiş dönemin faaliyetleriyle karşılaştırılması, iki ayrı ölçü unsuru olarak kullanılabilir.
- **Bilgi Sınıflamasının Dikkatli Yapılması:** Muhasebe bilgilerinin dikkatli olarak sınıflandırılarak, raporun esas amacına yönelik hale getirilmesi muhasebecinin başta gelen görevidir.
- **Sorumluluk Raporlarında Kontrol Edilebilen Unsurların Uygulanması:** Yöneticinin değerlendirilmesinde en önemli unsur yöneticinin kontrol edebileceği maliyetlerden sorumlu olmasıdır. Raporda, kontrol edilemeyen maliyetlerin kullanılması raporun, gereksiz ve amaca uygun olmayan bilgilerle şişirilmesine yol açacaktır.
- **Ayrıntıları Sınıflandırırken Açıklığın Kaybolmaması:** İşletmelerde planlama ve kontrol yapılırken, alt kademedeki yöneticiler daha detaylı özel bilgilere ihtiyaç duyarlar. Üst kademedeki yöneticilere daha özlü ve geniş kapsamlı bilgi sunulması gerekli olacaktır. Raporun içeriği nasıl olursa olsun, rapor rakamsal açıdan açık ve gerçek olmalıdır.

---

<sup>74</sup> Kirel , a.g.e. , s.44.

### 3.3.Sorumluluk Raporunun Nitelikleri

Sorumluluk raporları aşağıdaki nitelikleri taşımaktadır : <sup>75</sup>

- Sorumluluk raporları yöneticilerin başarılarını değerlendirmeye yardımcı olmalıdır. Bunun için de giderlerin kontrol edilebilir ve başkaları tarafından kontrol edilebilir maliyetler olarak ayrılması önemli olmaktadır.
- Sorumluluk raporları örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmelidir. Bu raporlar alt yönetim düzeyinden başlar, üst yönetim düzeyine çıktıkça özet bir biçim alır.
- Sorumluluk raporlarında zamanlama önemlidir. Gecikmiş raporlamanın işletmedeki etkinliği azdır.
- Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler işletmede görevli yöneticiler tarafından kolay anlaşılır özellikte olmalıdır.
- Raporlar, kullanıcıyı sıkımayacak kadar detaya sahip olmalıdır. Az ayrıntı, yetersizliği; aşırı ayrıntı ise sıkıcılığı ve kullanışsızlığı getirir.
- Raporlar geçmiş dönemler itibariyle karşılaştırmalı sonuçlara yer vermelidir.
- Raporlar şekil ve içerik açısından dönemler itibariyle tutarlı olmalıdır. Raporun şekli belirlendikten sonra değişiklikler sadece çok zorunlu nedenlerden dolayı yapılmalıdır.
- Teknik yöneticiler için hazırlanan raporlar tutar (TL.) ile birlikte miktar bilgilerini de içermelidir. Kontrollerde sadece tutarları dikkate almak yanıltıcı olabilir.
- Raporlarda yalnızca önemli sapmalara yer verilmelidir. Rutin faaliyetlere ilişkin sapmaların yöneticileri zaman kaybına uğratmak gibi bir riski bulunmaktadır.
- Raporlamada, bütün yöneticilerin aşırı başarılı olma hırsı ile gerçek dışı bilgileri raporlamalarını önleyecek standartlar konulmalıdır.

<sup>75</sup> Yükü , a.g.e. , s.734,735.

### 3.4.Sorumluluk Raporlamasının Genel İlkeleri Ve Sorumluluk Raporunun Düzenlenmesi

Etkili bir sorumluluk raporları sistemi ancak aşağıda açıklanan genel ilkelere dayanılarak kullanılabilir.

- **Yetki ve sorumluluk ilişkisinin saptanması :** “Yetki ve sorumlulukların saptanması ve sorumluluk raporlarının , organizasyon şemasını oluşturan çeşitli kademeler için ayrı ayrı düzenlenmesi için işletmenin biçimsel ve biçimsel olmayan organizasyon yapısının bilinmesi zorunludur. Bunun için faydalanılacak kaynak işletmenin organizasyon şemasıdır.”<sup>76</sup> Bu şema biçimsel yetki ve sorumluluk bağınyansıtmaktadır.
  - **Sorumluluk kademelerini oluşturan kişilerin sorumluluk sınırlarının belirlenmesi:** Yönetim bilgi sisteminde etkinliği sağlayabilmek için yetki ve sorumluluk sınırları açıkça belirlenmelidir. Sorumluluk raporları gelir, maliyet ve kar bilgilerinin toplanarak, bu bilgilerin sorumluluk esasına göre sınıflandırılmasından oluşur.
- Sorumluluk raporları sisteminde kişilerin yetki ve sorumluluklarına giren alanda oluşan faaliyetler, o kişinin kontrol olanağına göre sınıflandırılabilir. Maliyetlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak sınıflandırılmasındaki amaç, kişinin sorumluluğunu oluşturan sorumluluk alanının sınırlarını saptayarak, bu alanda sorumlu kişinin yetkisine bağlı olarak oluşan maliyetleri ortaya çıkarmaktır.
- **Planlanan Performans İle Gerçekleşen Performansın Karşılaştırılması:** Maliyet ve performans kontrolü açısından hedefler ile gerçekleşen faaliyetleri karşılaştırmak zorunludur.Oluşabilecek sapmaların belirlenmesi ve önlemler alınması sorumluluk raporunun etkinliğini artıracaktır.
  - **Sorumluluk Alanları İçin Düzenlenecek Raporların Birbirine Bağlı Olması:** Organizasyon şemasında, üst kademe yöneticiden alt kademe yöneticilerine doğru akan sorumluluk ilişkisinde, bir üst kademe yöneticisi kendine bağlı alt kademe yöneticilerinin faaliyetlerinin denetlenmesinden sorumludur. Üst kademe yönetici için

<sup>76</sup> Kırel , a.g.e. , s.42.

hazırlanan sorumluluk raporu, o yöneticinin kontrol edilebilir maliyetleri ile alt düzeydeki kendine bağlı yöneticilerin kontrol edilebilir maliyetlerinden oluşmaktadır. Böylece, her kademe yöneticisinin iki sorumluluk alanı söz konusudur. Kendi sorumluluk alanından üst kademeye sorumludur ve kendisine bağlı alt kademe yöneticileri de kendi sorumluluk alanlarından bu yöneticiye karşı sorumludur.

Sorumluluk raporunun düzenlenmesi süreci şu aşamaları içerir ;

- Yukarıda açıklandığı gibi sorumluluk raporunun düzenlenmesinde başlangıç noktası işletmenin organizasyon şemasıdır.<sup>77</sup>
- Organizasyon şemasından hareketle, her bölümdeki kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetler belirlenir. Bu maliyetler toplanarak, o bölümün toplam faaliyet maliyetleri bulunur.
- Her bir sorumluluk alanının faaliyet maliyetleri toplamı, üretim birimlerine bölünerek , o sorumluluk alanından üretim birimlerine yüklenecek maliyet payı bulunur.

Bir işletmede sorumluluk kontrol raporları sisteminin kurulabilmesi daha öncede değinildiği gibi, işletmenin biçimsel örgüt yapısının ve bu yapı içerisindeki sorumluluk merkezi yöneticilerinin belirlenmesine ve aynı zamanda muhasebe sistemi içerisinde sorumluluk merkezleri ile ilgili kontrol edilebilir maliyet, gelir ve varlık unsurlarının izlenebilmesine bağlıdır.<sup>78</sup>

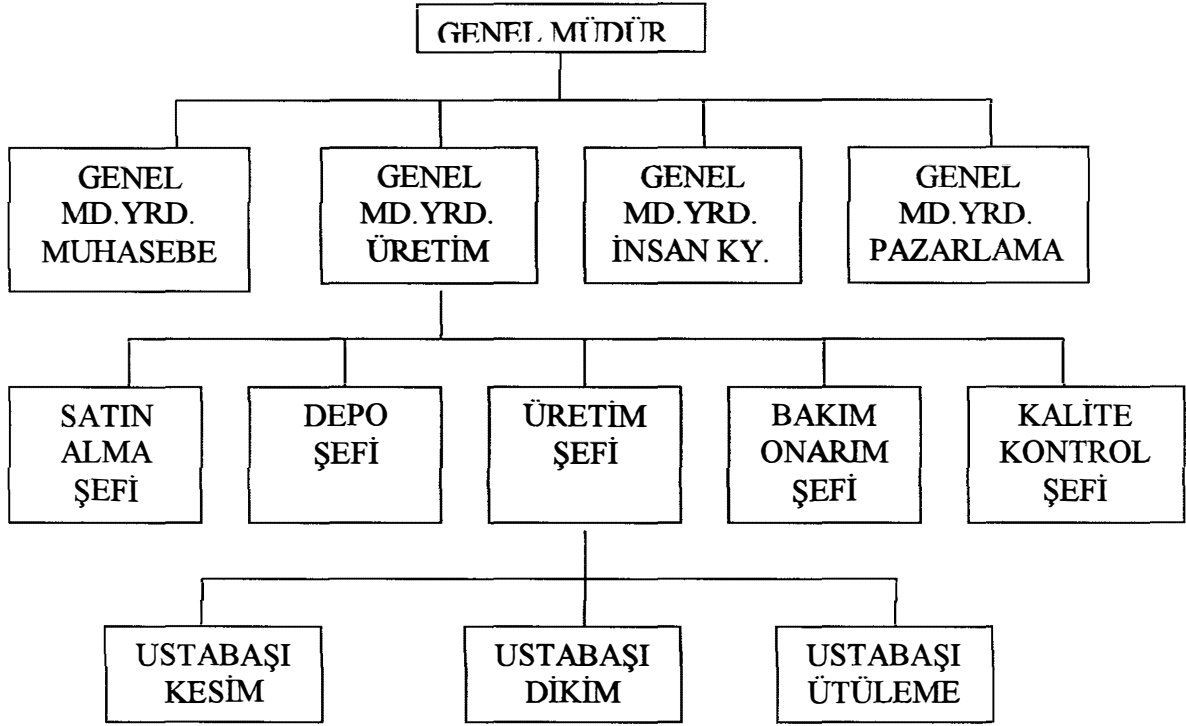
### 3.5.Sorumluluk Raporunun İşleyişi

Bilindiği gibi sorumluluk raporları sistemi bütçe sistemi ile bir bütün oluşturmaktadır. Raporlar,alt yönetim basamaklarından üst yönetim basamaklarına

<sup>77</sup> Aynı , s.48.

<sup>78</sup> Yücel , a.g.e. , s.100.

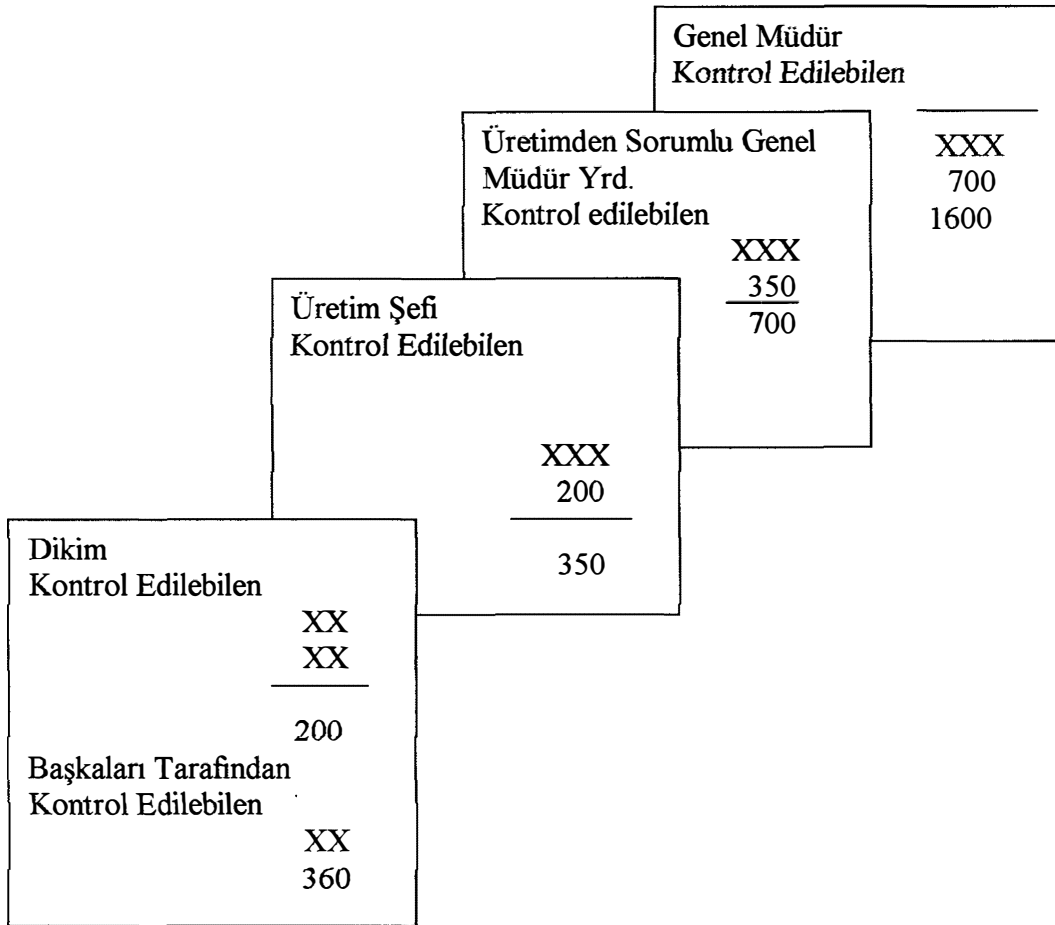
doğru sunulmaktadır.Üst yönetim basamaklarına doğru çıkıldığında raporların özet olma özelliği artmaktadır.<sup>79</sup>



Şekil 5: Bir Üretim İşletmesine İlişkin Organizasyon Şeması.

Şekil 5 'de bir üretim işletmesine ilişkin organizasyon şeması, şekil 6'da ise raporların işleyişini örnekleyen bir örgüt şeması kesiti görölmektedir. Sorumluluk raporları birinci örgüt basamağı olan "dikim ustabaşısından" başlayarak üst yönetim basamaklarına doğru ilerlemektedir. Alt kademedeki yöneticiler üstlerine karşı yalnızca kontrol edilebilen maliyetler için sorumlu olmaktadır.

<sup>79</sup> Yükçü, a.g.e. , s.735.



Şekil 6. Bir Üretim İşletmesinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

Örgüt şemasında bir üst kademe olan üretim şefine sunulacak raporun, kendi bölümüne ilişkin maliyetleri ile birlikte kesim, dikim, ütüleme atölyelerinde oluşan maliyetleri de özetlemesi gerekir

Üçüncü kademe yöneticisi olan üretimden sorumlu genel müdür yardımcısına sunulacak rapor ise ,kendi bölümündeki maliyetlerle birlikte satın alma depo, üretim, bakım, onarım ve kalite kontrol şeflerinin kontrol edilebilir maliyetlerini içermektedir.

Raporların en üst basamağını oluşturan genel müdüre sunulan rapor ise, kendisine bağlı olan tüm genel müdür yardımcılarının kontrol edilebilen maliyetlerini kendisine ilişkin maliyetleri ve diğer kademelerdeki "kontrol edilemeyen" olarak görülen sabit varlıklarla ilgili maliyetleri içermektedir. Örgüt yapısı ile sorumluluk raporları arasındaki ilişki incelendiğinde, her yöneticinin kendi faaliyetlerine ilişkin bilgiler

yanında emri altındaki yöneticilerin faaliyetleri hakkında da bilgi sahibi olduğu ortaya çıkmaktadır.

### **Genel Müdürün Sorumluluk Raporu**

	<b><u>Bütçelenmiş</u></b>	<b><u>Gerçekleşen</u></b>	<b><u>Sapma</u></b>
Gen. Md. Bürosu	50.000	52.000	2.000
Kontrol Bölümü	25.000	24.000	1.000
Üretim Gen. Md. Yrd.	1.800.000	2.140.000	340.000
Satış Gen. Md. Yrd.	525.000	550.000	25.000
Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler	2.400.000	2.766.000	366.000

### **Üretim Genel Müdür Yardımcısının Sorumluluk Raporu**

	<b><u>Bütçelenmiş</u></b>	<b><u>Gerçekleşen</u></b>	<b><u>Sapma</u></b>
Genel Md. Yrd. Bürosu	10.000	11.000	1.000
Kesme Bölümü	500.000	498.000	2.000
Makine Bölümü	990.000	1.000.000	10.000
Montaj Bölümü	300.000	320.000	20.000
Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler	1.800.000	1.829.000	29.000

### **Kesme Bölümü Sorumluluk Raporları**

	<b><u>Bütçelenmiş</u></b>	<b><u>Gerçekleşen</u></b>	<b><u>Sapma</u></b>
Direkt Malzeme	250.000	253.000	3.000
Direkt İşçilik	100.000	90.000	10.000
Değişken Maliyetler	50.000	52.000	2.000
Sabit Maliyetler	100.000	103.000	3.000
Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler	500.000	498.000	2.000

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMINA DAYALI SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİ

#### 1. İŞLETMELERDE BİLGİSAYAR KULLANIMI VE E-DÖNÜŞÜM

E-dönüşüm hayatımızın her alanında yaşanan elektronikleşmenin bir simgesidir. Bireyler, devlet ve özel sektör e-devrim sayesinde daha verimli hale gelmekte, işler daha ucuz ve daha kolay yapılmaktadır. Özel sektör ise e-dönüşümde lider rolündedir. Gelişmiş ülkelerle Türkiye arasında bu konuda hala büyük bir fark olsa da, şirketler devlete ve bireylere kıyasla e-dönüşümde büyük yol katetmiş durumdadır.

Ofislerde, dolapları dolduran dosyaların azalması, kağıt evrakların yerine disketlerin daha da çok kullanılır olması ya da e-mailin yaygınlaşması e-dönüşümün henüz başlangıcıdır. Bilişim teknolojilerinin iş yaşamı için sunduğu pek çok olanak vardır. Bu olanakları kullanan şirketler çağımıza ayak uydurabilmektedir. Gelişmiş ülkelerle rekabet edebilmenin şartlarının başında elektronik devrimi yakalamak gelmektedir. Bunun için de başta şirket yöneticileri olmak üzere, çalışanların zihniyetinin değişmesi gerekmektedir. Çünkü en yeni teknoloji satın alınsa bile bunu kullanacak insan faktörününunutulmaması gerekir.

E-dönüşüm, ofislerde iş süreçlerini hızlandırmakta, verimliliği arttırmakta, dolayısıyla kar maksimize edilebilmekte ve maliyet tasarrufu sağlanabilmektedir. Satıştan insan kaynaklarına , üretimden pazarlamaya iş akışı, e-dönüşümle tamamen değişmekte, ofislerde, fabrikalarda iş yaşamı şeffaflaşmakta ve sonuçta, e-dönüşümün öncüsü olan şirketler büyük bir rekabet avantajı kazanmaktadırlar.

Dünyada çoktan başlamış olan bu değişimde Türkiye bir yol ayrımındadır. Şirketler e-devrimde hızla ilerlemektedirler ancak bilişim teknolojilerinin, altyapı kullanımı yetersizliği nedeniyle zorlaşmaktadır. Bu yüzden devletten teknolojik altyapıyı güçlendirmesi ve özel sektöre gelişmiş ülkelerle rekabet yolunu açması beklenmektedir.

Günümüzde küreselleşme ile bütün dünyanın bir Pazar olarak kabul edilmesi, ağır rekabet koşulları alınacak kararlar için ihtiyaç duyulan bilgilerin miktarını, çeşidini ve karmaşıklığını artırmıştır. Bunun doğal sonucu olarak da , elle üretilmesi mümkün olmayan bilgilerin üretiminde bilgisayarlardan yararlanılması kaçınılmaz olmuştur.

Yöneticilerin en önemli sorunlarından birisi de işletmelerde planlanan tüm işlerin en kısa sürede, en düşük maliyetle ve en kaliteli biçimde yerine getirilmesini sağlamaktır. Günümüzde bilgisayarların bu konuda yardımcı bir araç olarak yöneticinin yanında yer aldıkları görülmektedir.

Muhasebenin her ögesinde yazma, hesaplama, sıralama ve kayıtlama işlemleri için uygulanabilir olan bilgisayarların muhasebede yer alan rutin, ayrıntılı ve zaman alan işlemleri hızla yapması, muhasebecilerin işini azaltmakta, onlara analiz, yorum ve yönetime katkıda bulunma görevlerini yapmalarına daha fazla olanak sağlamaktadır. Bütün bunlar dikkate alındığında, günümüz muhasebecileri bilgisayar donanımı, yazılımı, telekomünikasyon ve bunların oluşturduğu bilgi sistemleri konusunda yakından ilgili olmak zorundadırlar.

Bilgisayarların muhasebe bölümüne olumlu etkilerinden birkaçını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- İşlemler, bilgisayarla daha hızlı ve yalın bir şekle dönüşür.
- Raporların düzenlenmesi kolaylaşır.
- Sonuçları yorumlamaya zaman kalır.
- Bilgilere istenilen zaman ve ayrıntıda ulaşılır.
- Asgari stok seviyesi gibi üretimde önemli unsurlar, bilgisayar tarafından sürekli hesaplanarak üretim aksaması önlenir.
- Veri tabanları sayesinde planlamalar daha kolay yapılır.

Muhasebe kayıtlarında bilgisayarlardan yararlanılması için; işletme tarafından bilgisayar programının hazırlanması ya da piyasada mevcut ticari paket programlardan birinin alınması gerekir. Ticari programlar diğer seçeneğe göre daha ucuz ve daha

profesyonelce hazırlanmaktadır. Çünkü; yazılan bir programı çok sayıda kişi satın aldığından birim program başına maliyetler oldukça düşük olmakta ve müşterilerin geri bildirimleri ile eksiklikler giderilmeye çalışılmaktadır. Müşteriler programın aksayan yanlarını ilgili yazılım firmasına bildirdiklerinden yazılım firmaları da yeni sürümlerde bu eksikleri ve aksayan yönleri ortadan kaldırmaktadır.

## 2. HESAP PLANI YAPISI

Hesap planı bir işletmede yer alan faaliyetlerin para ile ifade edilebilen sonuçların sınıflandırılmasını sağlayan kategorileri ortaya koymaktır.

Bir hesap planında yer alan hesaplar;

-Bilanço ile ilgili hesaplar

-Gelir tablosu ile ilgili hesaplar olmak üzere iki ana grupta toplanır.

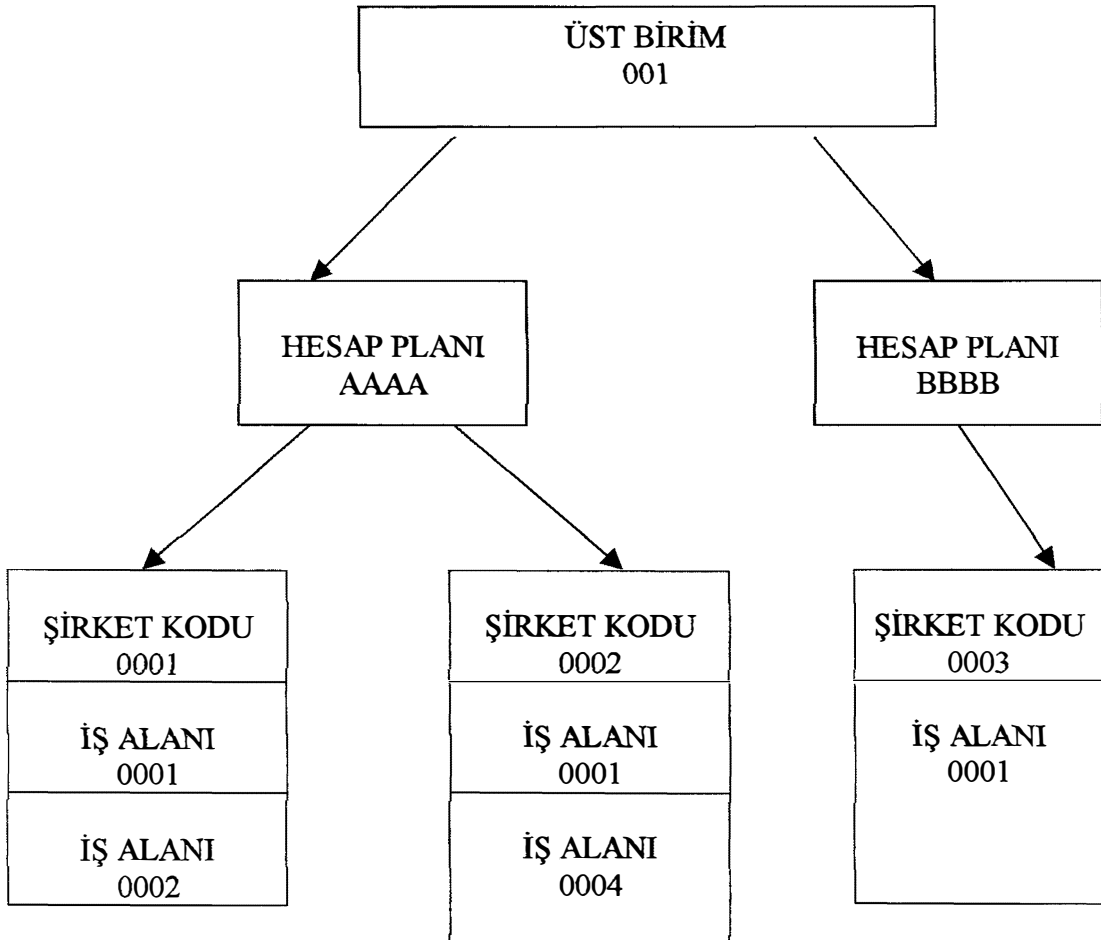
İşletmelerin belirli bir faaliyet döneminde elde ettikleri hasılatı, bu hasılatın elde edilmesi için katlanılan maliyetler ve işletmelerin ana faaliyetleri dışındaki kaynaklardan elde ettikleri kazanç ve uğradıkları zararları ortaya koyan gelir tablosu ile ilgili hesaplar sorumluluk muhasebesinde önemlidir. Sorumluluk muhasebesi sistemi kurulurken, maliyetlerin kontrol edilebilen maliyetler olarak kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayan bir hesap planına ihtiyaç duyulur. Bunun için sorumluluk muhasebesi sistemi kurulurken bu ihtiyacı karşılayabilecek bir hesap planı düzenlenmelidir.

Sorumluluk muhasebesi açısından hesap planı, kontrol edilen ve kontrol edilemeyen maliyetleri açıkça göstermelidir. Burada kodlama çok önemlidir. Kodlama, bilgilerin sistematik olarak düzenlenmesi ve sistemdeki veri veya bilgilerin akışlarının belirli bir sınıflandırma çerçevesinde yapılması için gereklidir. Kodlama ve sınıflandırma, birbirine bağlı 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.”<sup>80</sup>

Tekdüzen hesap planı, denenmiş ve işlerliği kabul edilmiş bir hesap planı olduğundan, sorumluluk muhasebesi sistemini kurmak isteyen işletmelere yardımcı olacak bir nitelik taşımaktadır.

İşlemlerin ve kayıtların bilgisayar kullanılan bir sistemde sürdürülebilmesi, hesap planında bilgisayar teknolojisine uygun bir şekilde düzenlenmesini gerekli kılmaktadır. Örneğin, hesap planındaki hesap kodlarının numerik ve desimal olması ile eşit uzunlukta olması önemlidir. Hesap planında, her türlü işletme olaylarının kayıtlara geçmesini sağlayacak şekilde tüm hesaplar önceden öngörülmesi ve ana sınıflarla alt sınıflamanın muhasebeden istenen raporları en verimli şekilde verilmesi sağlanmalıdır. Bu işlemin etkinliği ise bilgisayara uygun bir hesap planının oluşturulması ile sağlanır.



Şekil 7. Hesap Planı- Şirket Kodu

<sup>80</sup> Kirel, a.g.e., s.87

Şekil 7’de de görüldüğü gibi üst birime bağlı hesap planları bulunmaktadır. Hesap planlarında da, şirket kodu ve iş alanları ayrı olarak kodlandırılmaktadır. Şekildeki gibi bir kodlama sistemi, sorumluluk muhasebesi açısından oldukça önemli olup; maliyetlerin sınıflandırılması ve sorumluluk raporlarının düzenlenmesine olanak tanımaktadır.

## 2.1. Maliyet Türlerinin Belirlenmesi Ve Kodlandırılması

Etkin bir kodlama sisteminin seçiminde şu ilkeler dikkate alınmalıdır.

- Kodlama sistemi, finansal bilgi sisteminde kullanılacak bilgi işleme yöntemine uygun olmalıdır.
- Her kod, sadece bir unsuru belirtmelidir.
- Kodlama sistemi değişikliklere yanıt verecek şekilde esnek olmalıdır.
- Kodlama sistemi finansal bilgi sisteminin bütün alt sistemleri için anlamlı, tutarlı ve kullanışlı olmalıdır.
- Kodlama sistemi organizasyon yapısı içindeki kişilerin kolaylıkla anlayabilecekleri şekilde olmalıdır.

Kodlama sistemi alfabetik, numerik ve alfanumerik yapılabilir. Ancak finansal bilgi sistemi açısından önemli olan numerik kodlama sistemidir. Numerik kodlama genellikle üç sisteme göre yapılabilir. Bunlar;

- Sırasal sayı kod sistemi;** belirli bir grubu gösteren ve birbirini izleyen sayılardan oluşan en yaygın kullanılan kodlama sistemidir.
- Blok kod sistemi;** belirli nitelikleri ve nicelikleri gruplar şeklinde gösteren bir kodlama sistemidir.
- Anlamlı sayı kod sistemi;** değişik nitelik ve nicelikleri belirten bir kodlama sistemidir.

Maliyet türleri belirlenirken, işletme yöneticilerinin mevcut bilgi isteklerinin yanısıra, işletmenin gelecekte hazırlayacağı bütçe teklifleri, standartların geliştirilmesi amacıyla da bir bölümlenme yapılabilir.

Maliyet türü sayısı arttıkça maliyetlerin muhasebeleştirilmesindeki işlem sayısı ve kullanılacak form sayısı da artacaktır.

Bilgisayar programı yazılırken maliyet gruplarının kodlandırılmasındaki amaçlar da dikkate alınmalıdır. Maliyet türleri kendi içlerinde alt gruplara ayrılarak belirli gruplar düzeyinde özetlenebilir biçimde programlanmalıdır. Örneğin; tekdüzen hesap planında ilk madde ve malzemeler üç ana grupta incelenmektedir.

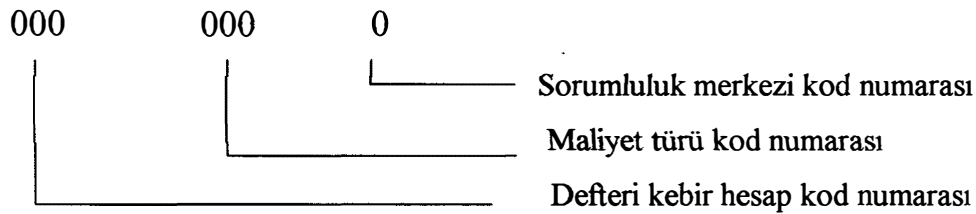
- Direkt ilk madde ve malzeme
- Üretimle ilgili olarak dışarıya yaptırılan işler
- Endirekt malzeme.

Ayrıca, her bir alt grubun maliyet türleri de olacağından, bilgisayar programı; maliyetleri sorumluluk merkezleri itibarıyla izleyecek şekilde programlanmalıdır.

## 2.2. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi Ve Kodlandırılması

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

Bilgisayar programlarının 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 programları yer almış ise bu sekiz basamağın dağılımı şu şekilde olabilir;<sup>81</sup>



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

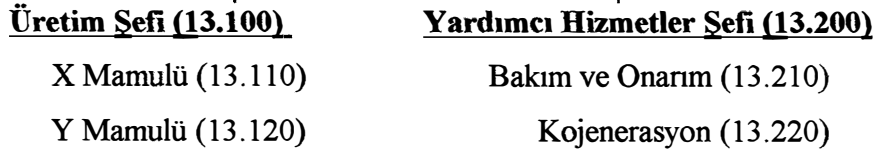
Aşağıda yer alan organizasyon şemasında her bir sorumluluk merkezine beş basamaklı bir kod numarası verilmiştir.

<sup>81</sup> Kirel, a.g.e., s.93.

**Yönetim Kurulu (10.000)**

**Hukuk Danışmanı (11.100)**      **Genel Müdür (11.000)**      **Mali Danışman (11.200)**

Mali İşler Müdürü (12.000)      **Üretim Müdürü (13.000)**      Pazarlama Müdürü (14.000)



Şekil 8 . Kod Numaraları Dağılım Şeması

10.000 X Şirketi Yönetim Kurulu

11.000 Genel Müdür

11.001 Genel Müdürlük Maliyet Yeri

11.002 Hukuk Danışmanlığı Maliyet Yeri

11.003 Mali Danışmanlık Maliyet Yeri

12.000 Mali İşler Müdürlüğü

13.000 Üretim Müdürlüğü

13.001 Üretim Müdürlüğü Maliyet Yeri

13.100 Üretim Şefi

13.101 Üretim Şefliği Maliyet Yeri

13.110 X Mamulü Maliyet Yeri

13.120 Y Mamulü Maliyet Yeri

13.200 Yardımcı Hizmetler Şefliği

13.201 Yardımcı Hizmetler Şefliği Maliyet Yeri

13.210 Bakım Onarım Maliyet Yeri

13.220 Kojenerasyon Maliyet Yeri

14.000 Pazarlama Müdürü

Yukarıda belirlenen sorumluluk merkezlerine göre bütçe hazırlayacak ve maliyetlerin toplanacağı sorumluluk merkezleri şunlardır:

- 11.001 Genel Müdürlük Maliyet Yeri
- 11.002 Hukuk Danışmanlığı Maliyet Yeri
- 11.003 Mali Danışmanlık Maliyet Yeri
- 13.001 Üretim Müdürlüğü Maliyet Yeri
- 13.110 X Mamulü Maliyet Yeri
- 13.120 Y Mamulü Maliyet Yeri
- 13.201 Yardımcı Hizmetler Şefliği Maliyet Yeri
- 13.210 Bakım Onarım Maliyet Yeri
- 13.220 Kojenerasyon Maliyet Yeri

12.000 Mali işler müdürlüğü ve 14.000 pazarlama müdürlüğü, kendi müdürlüklerinin idari maliyetlerini ve alt birimlerinin bütçelerini hazırlayacaklardır.

En alt düzeyde tercihen aylık olarak hazırlanacak bütçeler, aşağıdan yukarıya doğru birleştirilecektir. Örneğin, 13101, 13110 ve 13120 kodlu maliyet yerlerinin toplamı üretim şefliğinin bütçesini; 13001, 13100 ve 13200 kod numaralı bütçelerin toplamı 13000 “Üretim Müdürlüğünün Bütçesini”; 11000, 12000, 13000, 14000 kod numaralı müdürlüklerin bütçelerinin toplamı da işletmenin bütçesini ortaya çıkaracaktır.

Yukarıda belirtilen şekilde aşağıdan yukarıya doğru toplanarak giden bütçelerin bilgisayarda üretilmesi ve programlanması, muhasebe programı içerisine dahil edilmelidir. En fazla dokuz adet sorumluluk merkezi yazılabileceğine dikkat edilmelidir. Eğer sorumluluk merkezi sayıları dokuzu aşıyorsa, dokuzu aşan düzeydeki sorumluluk merkezi kodlarının basamak sayısını ikiye çıkarmak gerekir. Örneğin, üretim şefinin altında yirmi mamul çeşidi bulunuyorsa, “x” mamulünün kod numarası “13100”, “y” mamulünün kod numarası “13102”, yirminci mamulün kod numarası ise “13120” olacaktır. Böyle bir kodlandırmanın yazılım açısından doğurduğu sonuç; programın, maliyetleri aşağıdan yukarıya doğru toplarken, hangi basamağın ne şekilde toplanacağını dikkate almasıdır.

Kodlandırmada dikkati çeken bir durum; 11001, 13001, 13101 ve 13201 gibi maliyet yerlerinin kod numaraları organizasyon şemasında yer almadığı halde, sorumluluk merkezleri listesinde yer almasıdır. Muhasebeleştirme yönünden bu durumu şöyle açıklayabiliriz; örneğin 13000 üretim müdürlüğü, 13001, 13100 ve 13200 kod

numaralı sorumluluk merkezlerinin maliyet ve hasılatlarının kullanılması için kullanılacaktır. Bunun yanında üretim müdürlüğünün de, üretim müdürünün ve sekreterin maaşı, bürosunun elektrik ve kırtasiye gibi idari maliyetleri olabilir. Bu maliyetlerin “13000” kod numaralı sorumluluk merkezi altında toplanması, aşağıdan yukarıya doğru toplamada sorun çıkaracaktır. Bu nedenleri, üretim müdürlüğünün maliyetleri için ayrı bir sorumluluk kod numarası kullanılması gerekecektir.

### 3. SİSTEMİN KURULMASI VE İŞLETİLMESİ İÇİN GEREKLİ KOŞULLAR

Bilgisayar destekli sorumluluk raporlaması sisteminin kurulabilmesi için, belirli koşulların gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;

**-İlgilik:** İlgili kaynakların kullanımı işlemlerin denetimi, planlanması ve sürdürülmesinde yöneticilere yardımcı olmalıdır. Bir rapor, yöneticinin karar süreciyle bağlantılı olmalıdır.

**-Özlü Olmak:** Gereksiz bilgiler kullanılmamalıdır. Bir yöneticinin sayfalarca raporu okumaya zamanı olmalıdır.

**-Gerekli Ayrımları Ortaya Çıkarmak:** Yöneticiye anlamlı gelen, yöneticinin farklılaşmasına olanak tanıyan ayrımlara yer vermelidir.

**-Faaliyet Alanına Uygunluk:** Rapor, yöneticinin sorumluluk alanıyla ilgili olmalıdır.

**-Anlaşılabilirlik:** Raporda yer alan bilgiler açık ve anlaşılır olmalıdır.

**-Zamanlılık:** Raporlar zamanında düzenlenmelidir.

**-Güvenilirlik:** Raporlar doğruluk standartlarına uygun olmalıdır.

**-Tutarlılık:** Her bir rapor, diğer raporlarla tutarlı olmalıdır.

#### 4. BİLGİSAYAR YAZILIM VE DONANIMININ SEÇİLMESİ

Bilgisayar donanımının seçimi, yazılımın geliştirilmesi ve kurulacak olan sistemin bilgisayarda işletilmesi için gerekli kadronun belirlenmesi, elemanların istihdam edilmesi ve çalışmaların örgüt çalışmalarına paralel yürütülmesi gerekmektedir. Bilgisayar donanımının (hardware) seçimi, işletmelerin bütçesine, kapasitesine ve ihtiyaçların saptanmasına bağlıdır. Bilgisayar yalnızca sorumluluk muhasebesi için alınmayacağından diğer organizasyon birimlerinin ihtiyaçları da dikkate alınmalıdır.

Bilgisayarda kullanılacak yazılımın (software) geliştirilmesinde donanımın kapasitesi göz önünde bulundurulmalıdır. Sorumluluk muhasebesi yazılımı hazırlanırken, finansal muhasebe sistemiyle entegrasyonuna önem verilmelidir. Yazılım programı tüm alt sistemleri kapsayacak şekilde geliştirilmelidir. Muhasebe yazılım programı hazırlanırken, örgütün iç kontrol sisteminin de özellikleri dikkate alınmalıdır. Muhasebe yazılımlarının sisteme hizmet edebilmesi için; muhasebeleştirilmesi gereken tüm işlemlerin muhasebe kaydı bir bütünlük içerisinde yapılmalıdır. Yani; vergi amacıyla ayrı, iç raporlama amacıyla ayrı bir kayıt düzeninin varlığı maliyeti artıracak ve sistemi olumsuz yönde etkileyecektir.

Muhasebe yazılımları hazırlanırken, veri girişindeki hataları azaltmak için gereken kontrol programları da yazılıma dahil edilmelidir. Örneğin, hesapları bilgisayar girerken olabilecek hataları azaltmak için, hazırlanan muhasebe fişlerinde hesap kodları toplanır. Bilgisayara bilgiler girildikten sonra alınan toplam ile fişler karşılaştırılır ve toplamlar aynıysa işlemin kesin kaydı yapılır.

Sisteme giriş yapabilecek kişilerin belirlenmesi ve yetkisiz kişilerin sisteme girememesi için gerekli önlemlerde yazılıma dahil edilmelidir.

Bilgisayar seçiminde, teknik ve ekonomik değerlendirmelerin yapılması karmaşık bir işlem olduğundan, mevcut bilgisayarların karşılaştırılarak en hızlı, en geniş kapasiteli ve en ucuz bilgisayar olmasına önem verilmelidir.

Bilgisayar seçiminde dikkat edilecek hususlar şunlardır.

- İşletmenin bilgi işlem ihtiyaçlarının belirlenmesi ve analizi,
- Satıcı firmalardan teklif alınması,
- Firma tekliflerinin, işletmenin ihtiyaçları doğrultusunda değerlendirilmesi,

bilgisayarın seçilmesi ve temin edilmesi.

İşletmede öncelikle bilgi işlem ihtiyacı belirlenmelidir. İşletmenin mevcut ve yakın gelecekteki bilgi işlem yükünün belirlenmesi ve bu yükün bilgi işlem karakteristikleriyle ifade edilmesi için “Bilgisayar Olurluk Etüdü” denilen bir çalışma yapılır. Bu çalışmada; muhasebe, personel, pazarlama, finansman, malzeme yönetimi, üretim yönetimi, kalite kontrol, bakım planlaması 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 yazılım ve donanım ihtiyaçları kantitatif olarak ortaya konarak teknik rapor hazırlanır.

Yapılan bilgisayar olurluk etüdü sonucunda hazırlanan teknik rapor gereğince belirli bir düzen için satıcı firmalardan teklifler alınır. Bu tekliflerde aşağıdaki bilgiler bulunur.

- “Donanımların teknik karakteristikleri
- Donanımların büyüebilme olanakları
- Yazılımlarla ilgili bilgiler
- Uygulamaya hazır program paketleri
- Satıcı firmanın temin edeceği teknik, eğitim ve bakım desteği
- Donanım ve yazılımla ilgili satın alma veya kiralama ücretleri, her çeşit destek hizmetlerinin ücretleri
- Temin edilebilecek özel kolaylıklar.”<sup>82</sup>

Satıcı firmaların tekliflerinde belirtilen bilgisayarların işletme ihtiyacını karşılama derecesinin belirlenmesi ile değerlendirme çalışmaları yapılır. Değerlendirme çalışmaları sırasında yapılacak en önemli nokta teklif edilen bilgisayarların ölçülmesidir. Bunun için faktör-puan tabloları hazırlanabilir. Bu tablolar yardımıyla tüm teklifler aynı şartlar altında değerlendirilir. Bu tablolarda;

- Merkezi donanım,
- Çevre donanımları,
- Yazılım,
- Destek

---

<sup>82</sup> Kirel, a.g.e., s.63.

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

Bilgisayar seçiminde yapılması gerekli çalışmaların sonuncusu sistemin fiilen seçilmesidir. Yapılan değerlendirmeler sonucunda bütün sistemlerin topluca görülebileceği toplam değerlendirme tablosunun büyük yararları vardır. Bu tablo yardımıyla bütün tekliflerin karşılaştırma olanağı sağlanmış olur.

## 5. SİSTEMİN GELİŞTİRİLMESİ

Sistem geliştirme, sistem ya da sistemlerin amaçlarına uygun olarak işlemini sağlayan bir süreçtir. Sistem geliştirmede, bir sistemin işleyişi, o sistemin nasıl işleyeceği konusunda önceden belirlenen hedeflerle karşılaştırılır. Daha sonra, istenmeyen yönde sapmalar varsa bu sapmaların nedenleri dikkate alınarak sistemin istenen sonuçları nasıl elde edebileceği araştırılır.

Sistemin geliştirilmesi, kullanılmakta olan bilgisayarın işletme ihtiyaçlarını karşılayamamasından ya da gelecekte karşılamayacağı düşüncesinden kaynaklanmaktadır. Sistemin geliştirilmesi kararının alınması için, aşağıdaki durumların gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Bilgilerin günlük olarak işleme zorunluluğunun olması,
- Bilgilerin sık sık güncellenilmesinin istenmesi,
- Bilgiler işlenirken mantıksal kararlara ihtiyaç duyulması,
- Geniş içerikli bilgilerin saklanması gerekliliği.

Burada amaçlanan, sistemin ihtiyaç duyulan zamanda ve bütçelenmiş maliyet içinde tamamlanması ve istenen sonuçları üretebilmek için doğru tasarımı sağlayabilmektir.

Bir sistem geliştirme yaşam döngüsünde, yapılacak kontrollerin, yöneticilerin ve kullanıcı bölümlerin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde düzenlenmesi için şu noktalar dikkate alınmalıdır.

- “Standart belgelerin kullanılması,
- Standart yöntemlerin kullanılması,

- Yeni uygulamaların tasarlanması, program değişiklikleri veya genişletilmelerinin ancak yetkili kişi veya organlarca yapılabilmesi için belirli yöntemlerin geliştirilmesi,
- Uygulamadan önce uygun sına rutinlerinin benimsenmesi,
- Program ve belgeleri koruyucu bir sistemin geliştirilmesi.”<sup>83</sup>

Sistem geliştirme kontrollerinin ana gerekleri ve teknikleri ise aşağıda sayılan başlıklar altında gösterilmektedir<sup>84</sup>

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

## 6. SİSTEMİN ETKİNLİĞİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Sistemlerin kurulmasında verilecek ilk karar, örgütün söz konusu sistemlere ihtiyacı olup olmadığı doğrultusundadır. Örgütün büyüklüğü ve yönetim anlayışı, sistemlere ihtiyaç olup olmadığını etkileyen ilk faktör olarak düşünülebilir.

Bir işletmede, bilgisayar sistemi kurulmadan önce, işletmede ön çalışmalar yapılmalıdır. Bilgisayar donanımının oldukça pahalı olmasının yanında, yazılım desteği, programlama, teknik personelin eğitimi gibi işler için de harcamalar yapılması gerekmektedir. Ön çalışmalar yapılmadan kurulan bir sistemin aksayan yönlerinin ortaya çıkması, sistemin önemli ölçüde değiştirilmesini gerekli kılabilir. Bu işlemde, yeni masrafların işletmeye yüklenmesi sonuncunu doğurur.

Bir fayda maliyet analizinin yapılmasının sonucu, sistemlerin kurulması kararının verilmesinde önemli bir aşamayı oluşturacaktır. Sistemlerden elde edilecek fayda, sistemlerin kurulması ve işletilmesi maliyetinden yüksek ise, sistemlerin kurulmasına karar verilecektir.

<sup>83</sup> Kırel, a.g.e., s.51.

<sup>84</sup> Melih Erdoğan. **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:276, Eskişehir, 1988,s.

Bu çalışmada; ülkemizde yaygın olarak kullanılan SAP programı ele alınarak, bilgisayar ortamında sorumluluk muhasebesinin işleyişi incelenecektir.

## 7. SOCIAL ASSISTANCE PROGRAM (SAP) KULLANIMI

10 milyon kullanıcı, 50.000 kurulum, 1000 iş ortağı, 21 endüstri çözümü, 120 ülkede 30.000'e yakın çalışan ve 18.000 müşterisiyle 30. yılında SAP, internet tabanlı kurumsal iş çözümleri pazarında çalışan SAP, 11 Temmuz 2001 tarihinde Türkiye ofisini açmıştır. İstanbul'daki genel merkezi aracılığıyla faaliyetlerini sürdüren SAP Türkiye, yazılım sistemlerinin yanı sıra; iş analizi ve sistem teknoloji danışmanlığı, eğitim, yerleştirme, Türkçeleştirme, uygulama desteği ve sistem optimizasyonu hizmetleri sunmaktadır. Merkezi Almanya'nın Walldorf kentinde bulunan SAP, 1972 yılında kurulmuştur.<sup>85</sup>

Türkiye'de 15 bin kullanıcısı bulunan SAP, farklı ölçekte ve sektörlerdeki firmaların çalışanlarını, müşterilerini ve iş ortaklarını biraraya getirerek yeni internet ekonomisinden yararlanmalarını sağlamaktadır.. SAP, kurumlara verimlilik ve rekabet avantajı kazandıran çözümlerini SAP.com platformunda birleştirmektedir.

SAP'ın "Arşivleme ve Raporlama" konularında R/3 sistemleri ile entegre çalışabilen R/3 ve SAP sertifikalı ürünleri şunlardır. IBM Content Manager ComonStore for SAP ve SAP-CRM'dir. SAP R/3 modülleri ise;<sup>86</sup>

- Satış ve Dağıtım (SD- Sales Distribution)
- Malzeme Yönetimi (MM- Material Management)
- Üretim Planlama (PP- Production Planning)
- Kalite Yönetimi (QM- Quality Management)
- İnsan Kaynakları (HR- Human Resource)
- Finansal Muhasebe (FI- Financial Accounting)
- Kontrol (CO-Controlling)
- Sabit Varlıklar Yönetimi (AM- Fixed Assesment Management)

<sup>85</sup> [www.sap.com/turkey/company](http://www.sap.com/turkey/company)

<sup>86</sup> [www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP-files/slide0016.htm](http://www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP-files/slide0016.htm)

Plan Sistemi (PS- Project System)

İş Akışı (WF- Workflow)

İş Çözümleri (IS- Industry Solutions) ‘dir.

**IBM Content Manager CommonStore for SAP:** SAP için onaylanmış e-iş çözümü olan IBM Content Manager CommonStore for SAP, SAP verilerini elektronik olarak arşivlemeyi, yönetmeyi ve dağıtmayı sağlar. CommonStore ile veritabanlarının boyutları küçültülebilmekte, kağıt dosyalarda ve mikrofişlerde arama yapmadan bir düğmeyi tıklatarak SAP verilerine ulaşılabilir. Diğer uygulamalardan alınan veriler de saklanabilmekte ve çözüm kurumsal bir belge yönetimi sistemine genişletilebilmektedir.

CommonStore for SAP, iş belgelerinin ağına herhangi bir yerindeki her kullanıcı tarafından saniyeler içinde kullanılabilir duruma gelmesini sağlar. Bunlar, İnternet aracılığıyla dünya çapında bile kullanılabilir. Her yöneticinin kendisini ilgilendiren sorumluluk raporlarına hızlı bir şekilde ulaşması iş çevrimi sürelerini azaltır, genel üretkenliği artırır ve dolayısıyla müşteri memnuniyeti artar.

**SAP CRM:**(Customer Relationship Management) Eylül 2001’de piyasaya sürülen SAP CRM 3.0 ürünü müşteri ile tüm etkileşim döngüsünü kapsamaktadır. Sunulan çözüm satış, pazarlama, servis alanlarını tümünü içermektedir. Buna ek olarak SAP sipariş işleme ve takip işleminin diğer sistemlerle bütünleşik çözümlerini de içermektedir. (Büyük oranda ERP modüllerinden alınmıştır.) Pazarlama modülü geleneksel kampanya yönetimi gibi bileşenlerin yanı sıra İnternet tabanlı e-pazarlama uygulamalarını da desteklemektedir. “SAP CRM, şirketleri müşteri değeri yaratma ve karlı büyüme sağlama konusunda yetkinleştirir. Çözüm, ön ve arka ofis işlevlerini tek, müşteri odaklı bir işlem haline getirir. Ayrıca çeşitli veri kaynaklarından ve iş süreçlerinden elde edilen, kişiye özgü hale getirilmiş bilgileri ve raporları sunarak çalışanlar, iş ortakları ve müşteriler arasında işbirliği sağlar.”<sup>87</sup>

CRM (Müşteri ilişkileri Yönetimi); organizasyon ile müşteri arasında kurulan, satış öncesi ve satış sonrası tüm eylemleri kapsayan, karşılıklı yarar ve ihtiyaç tatminini

<sup>87</sup> [www.sap.com/turkey/solutions/crm](http://www.sap.com/turkey/solutions/crm)

içeren bir süreçtir. <sup>88</sup> CRM'nin ilgi alanına giren fonksiyonlardan bazıları aşağıdaki gibidir: <sup>89</sup>

- Satış ve pazarlama
- Satış sonrası hizmet
- Çağrı merkezi /Web merkezi/ Müşteri şikayetleri merkezi
- Yardım masası uygulamaları
- Karar destek / Üst yönetim raporlama sistemleri.

CRM, satış için gerekli süreyi yarıya indirmekte, etkili çalışabilmekte ve bunları düşük bir maliyetle yapabilmektedir. <sup>90</sup> Gün geçtikçe artan müşteri memnuniyeti anlayışı müşteri odaklı süreçlemeyi getirmiştir. Müşteri odaklı süreçlerde, üretilen mal ve hizmetin satış aşamasından müşterinin tüketimine sunulana kadar, oluşabilecek maliyetler öngörülmektedir. <sup>91</sup>

SAP CRM'in ana modülleri ve alt modülleri aşağıda yer almaktadır. Aşağıdaki ana modüllerin yanı sıra İnternet satış, mobil satış ve servis modülleri de bulunmaktadır.

## Satış

- Müşteri ve kontak yönetimi:
- Değişik kanallar için destek
- Satış yönetimi
- Satış planlama
- İş ortakları Yönetimi
- Faaliyet yönetimi:
- Fırsat yönetimi

<sup>88</sup> [www.spherecon.com/tukce/html/yonetim\\_dan/crm](http://www.spherecon.com/tukce/html/yonetim_dan/crm)

<sup>89</sup> [www.adato.com.tr/turkce/2\\_crm.html](http://www.adato.com.tr/turkce/2_crm.html)

<sup>90</sup> "CRM Projelerinin Başarısız Olma Nedenleri," Ernst&Young, İnsan kaynakları.com

<sup>91</sup> "CRM Olmazsa Olmaz," Activeline Aylık Bankacılık Dergisi. Araştırma Merkezi,2001, s.1.

- Satış hareketleri
- Kredi yönetimi
- Satış performans analizi

### **Pazarlama**

- Pazarlama ve Kampanya Planlama
- Pazarlama uygulaması aşağıdaki özelliklere sahip olmalıdır:
- Fırsat yaratma yönetimi
- Kampanya ve teşvik yönetimi
- Kontak Merkezi
- Telefon ile pazarlama
- Fırsat yaratma yönetimi
- Teşvik kampanya entegrasyonu
- Aktivite yönetimi
- Teklif ve satış siparişi yönetimi
- Telefonla satış senaryoları
- Servis
- Kontak Merkezi İş Metrikleri

### **İş Ortağı Yönetimi**

- İş ortağı yönetimi
- Entegrasyon

### **Service**

- Genel gereksinimler
- Servis Planlama
- Tüm iletişim kanalları ile müşteriye eksiksiz ulaşım
- Kontak merkezi özellikleri
- Çözüm veritabanı

### **Analitik CRM**

- Müşteri Davranışı Modelleme
- Müşteri Değeri Analizi
- Pazarlama analitikleri
- Satış analitikleri
- Servis analitikleri

SAP CRM'in dünyada 900'e yakın uygulaması gerçekleşmiştir. Türkiye'de ise yalnızca Başarı Elektronik tarafından satın alınmış ancak henüz kurulumu tamamlanmamıştır. SAP CRM'in yeni sürümlerinde Türkçe'ye çevrilmesinin planlandığı SAP Türkiye tarafından açıklanmıştır.

ERP (Enterprise Resource Planning), işletmenin işlerinin önemli bir kısmını yönetmeye yardımcı olan çok modüllü bir uygulama yazılımdır. ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması), işletmelerde ürün planlama, parça satın alma, stok yönetimi, tedarikçilerle bağlantı, müşteri servisi, siparişleri izleme, şirket mali işleri, insan kaynakları konularında destek sağlar.<sup>92</sup> ERP bilgi sistemine dahil olan tüm modüllerden yapılan bilgi girişleri, bilgilerin raporlanması, değiştirilmesi, işlem anında ve indeksleme, bakım gibi adlar altında herhangi bir işleme ihtiyaç duymadan gerçekleştirilir.<sup>93</sup> Piyasada sunulan yazılımlar yerli kurumların Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları(GAAP- Generally Accepted Accounting Principles) ve Uluslar arası Muhasebe Standartları(IAS- International Accounting Standards) standardında raporlama yapmasına olanak tanırken, Yabancı Sermayeli yatırımcılarının da Tekdüzen Muhasebe Sistemine uygun muhasebe yapmasına ve karşılıklı konsolidasyona olanak tanımaktadır.<sup>94</sup>

SAP ERP, çabuk, uygulamayı ve güncellemeyi kolaylaştıran esnek yükseltme seçenekleri sunarak toplam satın alma maliyetlerini azaltır. Değer yaratma süreçlerindeki ilgili mali işlemlerden kaynaklanan bütün gerçek zamanlı değerlerin izlenmesine yardımcı olur ve resmi raporlama ve yönetim desteği için tutarlı, mutabakatı sağlanmış ve denetlenebilir defterler sağlar, analitik uygulamalar için kaynaklık eder.<sup>95</sup>

SAP terminolojisinde "Business Transaction" adı verilen satış modülü satış sürecinin (fırsat yönetimi, tele satış, saha satış) yanı sıra e-ticaret ve ürün

<sup>92</sup> [www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP\\_files/slide0001.htm](http://www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP_files/slide0001.htm)

<sup>93</sup> Erol Tekirdağ. "Set2000.SQL Sistemi Standart Modülleri" Set Yazılım Tanıtım Broşürü, 2003

<sup>94</sup> [www.software.com/Turkish/ERP.htm](http://www.software.com/Turkish/ERP.htm)

<sup>95</sup> [www.sap.com/turkey/solutions/erp/Press\\_Fact\\_Sheet\\_2003.asp](http://www.sap.com/turkey/solutions/erp/Press_Fact_Sheet_2003.asp)

konfigürasyonu gibi adımları da içermektedir. Her ana fonksiyon kendi analiz uygulamalarını içermektedir.

Entegrasyon konusu SAP için her zaman önemli bir konu olmuştur. Birçok zaman artı etkileri olmasına karşın kimi zaman olumsuzluklar da doğurduğu görülmüştür.

Olumlu olarak ERP ve CRM çözümlerinin çok sıkı biçimde entegre olması özellikle mevcut durumda SAP R/3 ERP kullanan kullanıcılar için büyük avantajlar sağlamıştır. Olumsuz etki ise arka ofis uygulaması olarak SAP R/3 kullanmayan firmalar için söz konusu olmaktadır. Bu tür firmalar SAP ERP'nin finans ve sipariş takip uygulamalarına bağlantılar içeren bazı CRM fonksiyonlarını kullanamamaktadır.

Buna ek olarak CRM uygulamasının büyük bölümü dış sistemlerle entegrasyon için SAP'nin kendine özgü dili kullanılarak geliştirilmiştir. Bu dilde entegrasyon gerçekleştirmek hem zor hem de pahalı olabilmektedir.

E-iş'in geçirdiği gelişim sürecinin bugün geldiği noktada, işletmelerin iş yapış şekillerinde köklü değişikliklere gitmeleri zorunlu olmuştur.

Değer yaratabilmenin yolunun İnternet üzerinde işbirliğine, entegrasyona bilgilere, servislere ve uygulamalara zaman ve ortamdan bağımsız erişime yönelik bir çaba ortaya koymaktan geçtiği günümüz e-iş dünyasında, bu amacı gerçekleştirebilmek için işletmelerin kendi sınırları içerisinde ve işletme sınırları dışarısında esnek süreçler ortaya koyabilmeleri son derece önemli olmuştur. Bu süreçlerin oluşturulması sırasında maliyetlerin azaltılması, üretim süreçlerinin hızlandırılması ve stok kontrolünün optimizasyonu anlamında başta kurumsal kaynak planlaması olmak üzere belirli uygulamaların önemli rol oynayacağı görülmektedir.<sup>96</sup> Bu uygulamalardan birisi de maliyetlerin kontrol edilerek azaltılmasını sağlayan SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemidir.

mySAP.com e-iş platformu 3 temel özelliği ile (İşbirliği, Entegrasyon, Erişim) iş dünyasının yatırımların geri dönüşümünü maksimize etme anlamında değer yaratmasına

<sup>96</sup> [www.sap.com.turkey/company/eis-vizyonumuz.asp](http://www.sap.com.turkey/company/eis-vizyonumuz.asp)

katkıda bulunarak, işletmelere çalışanları, iş ortakları ve müşterileri ile işbirliği içerisinde başarıya ulaşabilecekleri bir ortam sunmaktadır.

“İşbirliği : Günümüzde işletmeler, dört duvardan ibaret olmaktan çıkmış, çalışanları, iş ortakları, müşterileri ve çevreleri ile bir bütün haline gelmişlerdir. mySAP.com, İnternet ve diğer iletişim teknolojilerinin sağladığı avantajları kullanarak işletmelerin sınırlarını ortadan kaldıracak, ürün ve hizmetlerin ihtiyaç duyulan her noktada yayılımını temin edecek çözümleri ortaya koymaktadır.

Entegrasyon : Elektronik iş felsefesinin temellerinden biri olan entegrasyonun bugün geldiği noktada kişilerin, bilginin ve iş süreçlerinin gerek işletmenin kendi sınırları içerisinde gerekse organizasyonlar arasında en üst seviyede entegre edilmesi büyük önem taşımaktadır. mySAP.com e-iş platformu, İnternet standartlarını desteklemesi ve sahip olduğu yapısal özelliklerin sağladığı esneklik ve ölçeklenebilirlik avantajları sayesinde günümüz işletmelerinin entegrasyon ihtiyacına cevap vermektedir.

Erişim : mySAP.com, işletme çalışanlarının ve işbirliği yaklaşımı ile süreçlerin içinde yer alan üçüncü tarafların bilgiye, uygulamalara ve hizmetlere kendi gereksinimleri çerçevesinde özelleştirilmiş bir yapı içerisinde erişmelerine yönelik bir çözüm ortaya koymaktadır.”<sup>97</sup>

## **8. SOCIAL ASISTANCE PROGRAM (SAP)’TA SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI**

Bilgi hacminin arttığı ve kişilerin istediği zaman, istedikleri bilgilere kolaylıkla ulaşabilmesinin verimlilik üzerindeki etkisinin arttığı günümüzde bilginin yayılımının düzenlenmesi ihtiyacı ön plana çıkmaktadır. Çalışanlardan, iş ortaklarından ve müşterilerden oluşan bir işbirliği yapısı çerçevesinde faaliyetlerini sürdürme yaklaşımını benimseyen işletmeler, bu topluluğun ortaya koyduğu değeri artırmak anlamında gerekli bilgilere ve iş süreçlerine erişimi etkin kılmak durumundadırlar.

SAP e-iş platformunun en temel öğelerinden biri olan SAP Enterprise Portals, bu ihtiyacı adresleyen rol tabanlı kurumsal bir portal çözümdür. İşletmelerin

---

<sup>97</sup> Aynı, s.3.

oluşturdukları dinamik sistem içerisindeki bilginin organize edilmesi ve bir bütünlüğe kavuşturulmasını temel alan SAP Enterprise Portal çözümü, işletme içinden veya dışından tüm ilgililerin, kendi işlerinde gerekli olacak her türlü bilgiye, uygulamaya ve servise kişiselleştirilmiş ve özelleştirilmiş bir yapı çerçevesinde erişebilmelerine olanak tanımaktadır. Bunu da SAP sisteminde bulunan sorumluluk merkezlerine ait sorumluluk raporları yardımıyla gerçekleştirmektedir.

SAP sisteminde maliyet kontrol raporları etkin bir biçimde kullanılmakta olup işletme yönetimine bilgi ihtiyaçlarının karşılanması konusunda büyük faydalar sağlamaktadır “Maliyet kontrol raporu, maliyet merkezleri ve bölümleri tarafından satış faaliyetlerinin ve diğer işlemlerin analizlerini ve analiz sonuçlarını içermektedir. Bu rapor, bölümlerle ilgili maliyet bilgilerinin özetini sunmaktadır. Bu raporlarda firma, satın alma faaliyeti, satın alma grubu, fabrika, maliyet merkezi, satış personeli, muhasebe dönemi gibi bilgiler yer almaktadır.”<sup>98</sup>

SAP ortaya koyduğu yenilikçi yaklaşım ve deneyimler sonucunda şekillenen başarısı kanıtlanmış çözümleri ve e-iş’in ilk gününden bugüne ortaya koyduğu gelişim ile günümüz işletmelerinin e-iş dünyasında ihtiyaç duyacağı her türlü çözümü sağlayabilmektedir. İşte bu yüzden dünyanın e-iş’te en başarılı işletmelerinin büyük çoğunluğu SAP çözümlerini tercih etmektedir.

### **8.1. Social Assistance Program (SAP) Modülleri Ve İşleyişi**

Sırasıyla ele alınacak olan social assistance program(SAP) şu modüllerden oluşmaktadır.

SAP Modülleri;

- Maliyet Muhasebesi (CO- Cost Accounting)
- Ticari Muhasebe (FI- Financial Accounting)
- Üretim Planlama (PP- Production Planning)
- Malzeme Yönetimi (MM- Material Management)
- Satış Dağıtım (SD- Sales Distribution)
- İnsan Kaynakları (HR- Human Resource)’dır.

<sup>98</sup> [www.sap.com/uk/direct/report/981.asp](http://www.sap.com/uk/direct/report/981.asp)

### **8.1.1. Maliyet Muhasebesi (CO-Cost Accounting) Ve Ticari Muhasebe (FI-Financial Accounting) Modülleri**

Tüm mali muhasebe hesapları ve maliyet muhasebesinden tüm masraf çeşitleri hesap planında kaydedilmektedir. Mali muhasebedeki gelir ve gider hesapları, maliyet muhasebesindeki birincil masraf ve gelir çeşitlerine denk düşmekte ve bu hesaplara ilişkin kayıtlar eş zamanlı olarak maliyet muhasebesine aktarılmaktadır.

Genel maliyet kontrolünde ana veriler ve işlem verileri olmak üzere iki farklı veri tipi vardır.

Masraf çeşitleri şunlardır: Birincil masraflar; işletme dışından kaynaklanan masraflardır. Masraf yerleri; işletme içinde masrafların oluştuğu ve etkilendiği sorumluluk alanlarıdır.

Masraf yeri planlama verileriyle aynı anda girilen sipariş planlama verileri, masraf yerlerine planlama entegrasyonu kullanılarak aktarılır.

Mali muhasebe ve malzeme yönetiminden yapılan birincil kayıtlar, ticari işlemi maliyet muhasebesi açısından kaydeden FI belgeleri üretir. Bunlar tüm maliyet muhasebesi belgeleri için oluşturulan merkezi bir belge dosyasında saklanır.

Bu işlemlere ek olarak, CO nesneleriyle ilişkileri temelinde (örneğin, masraf yerleri) CO'da münferit kalem olarak kaydedilir. Söz konusu ticari işlemler için CO'da ilgili belgeler oluşturulur ve münferit kalem dosyasında yönetilir. Ayrıca bu münferit kalemler CO toplam kayıtlar dosyası altında yönetilen toplam kayıtlar olarak özetlenir

İşletme, mali muhasebede şirket kodu ve iş alanı, maliyet muhasebesi ve kontrolde ise kontrol kodu, karlılık alanı, masraf yeri ve kar merkezi aracılığıyla tanımlanır. Kontrol kodu bir işletmeyi maliyet muhasebesi ve kontrol açısından yapılandırır. Şirket kodu ise mali muhasebede bilanço çıkarabilen bir birimdir. Şirket kodu kontrol kodu ile aynı olabilir. Karlılık alanı, satış pazarının standart bölümlenmesi için kullanılan bir organizasyon birimidir.

Tablo 5 . SAP Sisteminde CO İlişkili Organizasyon Birimleri

ÜST BİRİM	MALİ MUHASEBE	MALİYET MUHASEBESİ VE KONTROL		LOJİSTİK
	ŞİRKET KODU	KONTROL KODU	MASRAF YERİ	ÜRETİM YERİ
Uygulamalar Arası Birim (Teknik Alt Birim)	İşletme dışı muhasebeye ilişkin organizasyon birimi	İşletme dışı muhasebeye ilişkin organizasyon birimi	Masraf yeri muhasebesine ilişkin organizasyon birimi	Malzeme Yönetimi ve PP'ye İlişkin Organizasyon Birimi
	<b>İş Alanı</b>	<b>Karlılık Alanı</b>	<b>Kar Merkezi</b>	
	Bilanço çıkarabilen birim (İşletme İçi Bilanço İçin)	Karlılık Analizi Organizasyon Birimi	Kar Merkezi Organizasyon Birimi	

Kaynak: Atilla Yıldırım. SAP Eğitim Dosyası, SAP Türkiye , 2000.

CO'da işlem temelinde kayıt çerçevesinde yığınsal veri girişini kolaylaştıran işlevlerden birkaçı şunlardır:

Giriş ekranlarının çevrimiçi olarak oluşturulması

Kopyalama işlevi

Örnek belgelerin kullanımı

Ters kayıt işlemi

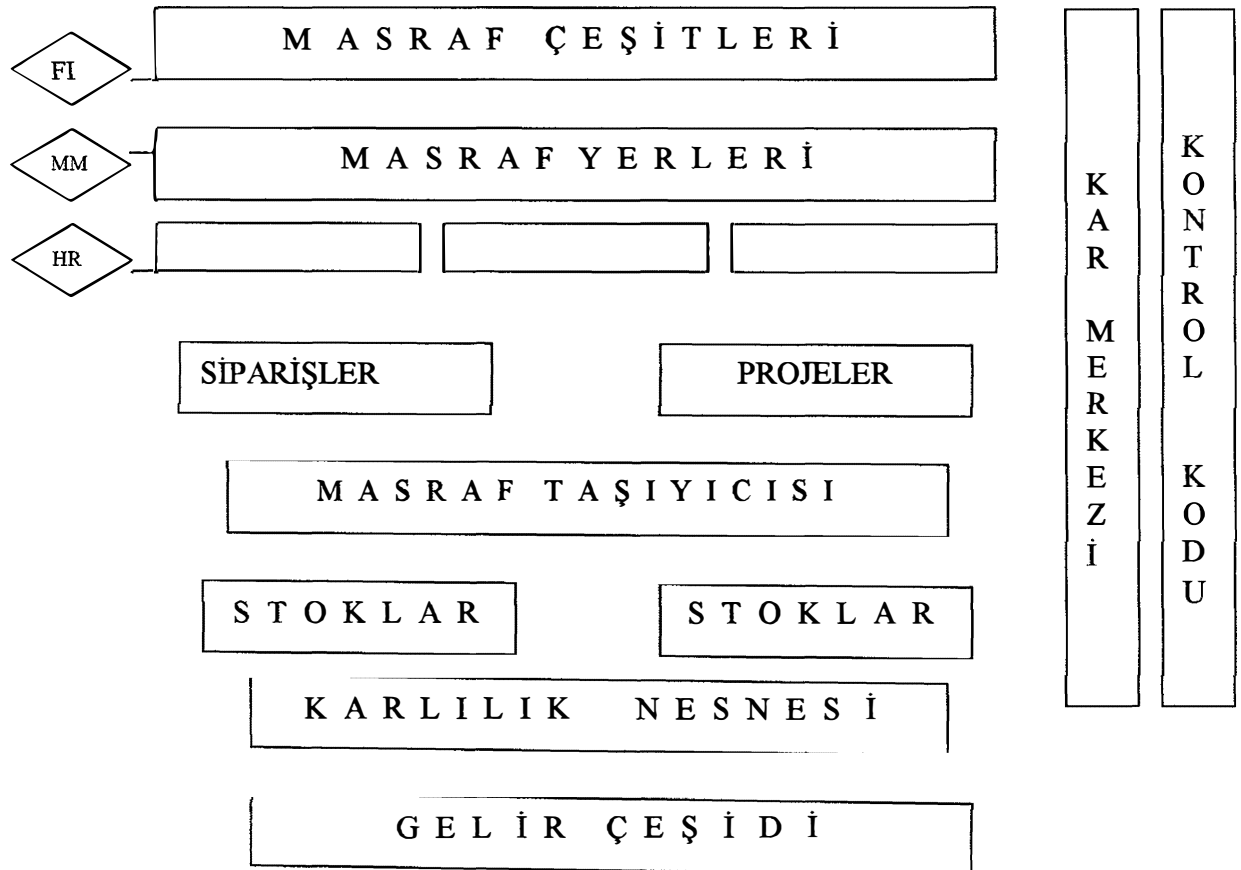
Başlangıç durumuna getirme işlevi

CO belgelerinin görüntülenmesi, vb.

SAP sisteminde çok sayıda standart rapor bulunmaktadır. Rapor listesindeki her standart rapor için çevrimiçi dökümantasyon mevcuttur. Report Painter ya da Report Writer aracılığıyla, istenilen sayıda rapor tanımlanabilir. Report Writer aracılığıyla oluşturulan standart raporlar; çevrimiçi işlemede değiştirilebilir ve şirketin gereksinimlerine uyarlanabilir. Bilgi sisteminin sunduğu çeşitli seçenekler arasında, örneğin PC aşağı yükleme işlemi (Microsoft Excel'de görüntülemek amacıyla), raporları çeşitlendirme ve raporların özetlenmesi yer alır. Raporların çeşitlendirilmesi seçeneği ile çok sayıda sorumluluk raporları oluşturulabilir. Raporların özetlenmesi seçeneği ile de sınırlı zamanı olan yöneticiye sorumluluk merkezleriyle ilgili sorumluluk raporu özeti sunulabilir.

Bilgi sisteminde rapor seçimi rapor ağacı kullanılarak yapılır. Rapor ağacı bir uygulamadaki tüm raporları bir merkezde toplamak ve hiyerarşik olarak gruplandırmak için kullanılır. Rapor ağacı yürürlükteki CO uygulamalarından çağrılabilen kullanıcı tanımlı bir yapıdır. Raporlar rapor ağacının sayfalarından çağrılır. Sistemde mevcut standart rapor ağacına ek olarak, kullanıcı kendi tanımladığı bir rapor ağacı oluşturabilir ve standart sistem raporlarının yanı sıra kendi tanımladığı raporları da bu ağaca tayin edebilir. Yani sorumluluk raporlarını içeren bir rapor ağacı oluşturulabilir. Bu da etkin bir maliyet kontrolü sağlar.

Tablo 6 . SAP Sisteminde Genel Masraf Kontrolü



Kaynak: Atilla Yıldırım. **SAP Eğitim Dosyası**, SAP Türkiye, 2000

SAP sisteminde genel masraf kontrolü şu şekilde bölünmüştür:

Masraf çeşidi muhasebesi

Masraf yerleri muhasebesi

İç siparişler ve projeler

Süreç(safha) tipi üretim maliyet muhasebesi

Etkileşimli bilgi sisteminde (FI Belgesi), her işlem ya da işlemlerin tümü için masraf yeri/masraf çeşidi temelinde özetleme ve analizler yürütülebilir. Bu analizler içerisinde sorumluluk merkezlerinde toplanan maliyetlerin kontrolü ve yönetici performansının ölçümü amacıyla yapılan analizler de yer almaktadır. Bunun gerçekleştirilebilmesi için sistemde mevcut münferit kalem raporları ya da Report Painter aracılığıyla oluşturulan kullanıcı tanımlı raporlar kullanılabilir.

Her münferit işlem, otomatik olarak toplamlar kaydında özetlenir. Özetlemeler masraf yeri/masraf çeşidi ya da masraf yeri/masraf çeşidi/faaliyet türü temelinde yapılır ve bu verilerin daha hızlı değerlendirilebilmesini sağlar. Topamlar kayıtlarına ilişkin analizler bilgi sistemi aracılığıyla yürütülebilir. Örneğin, özet rapordan, münferit kalem raporu çağırılarak ilgili münferit kalemlere ilişkin analizler yapılabilir. Ayrıca münferit kalemler için mevcut asıl belgelere (örneğin FI'den) başvurulabilir.

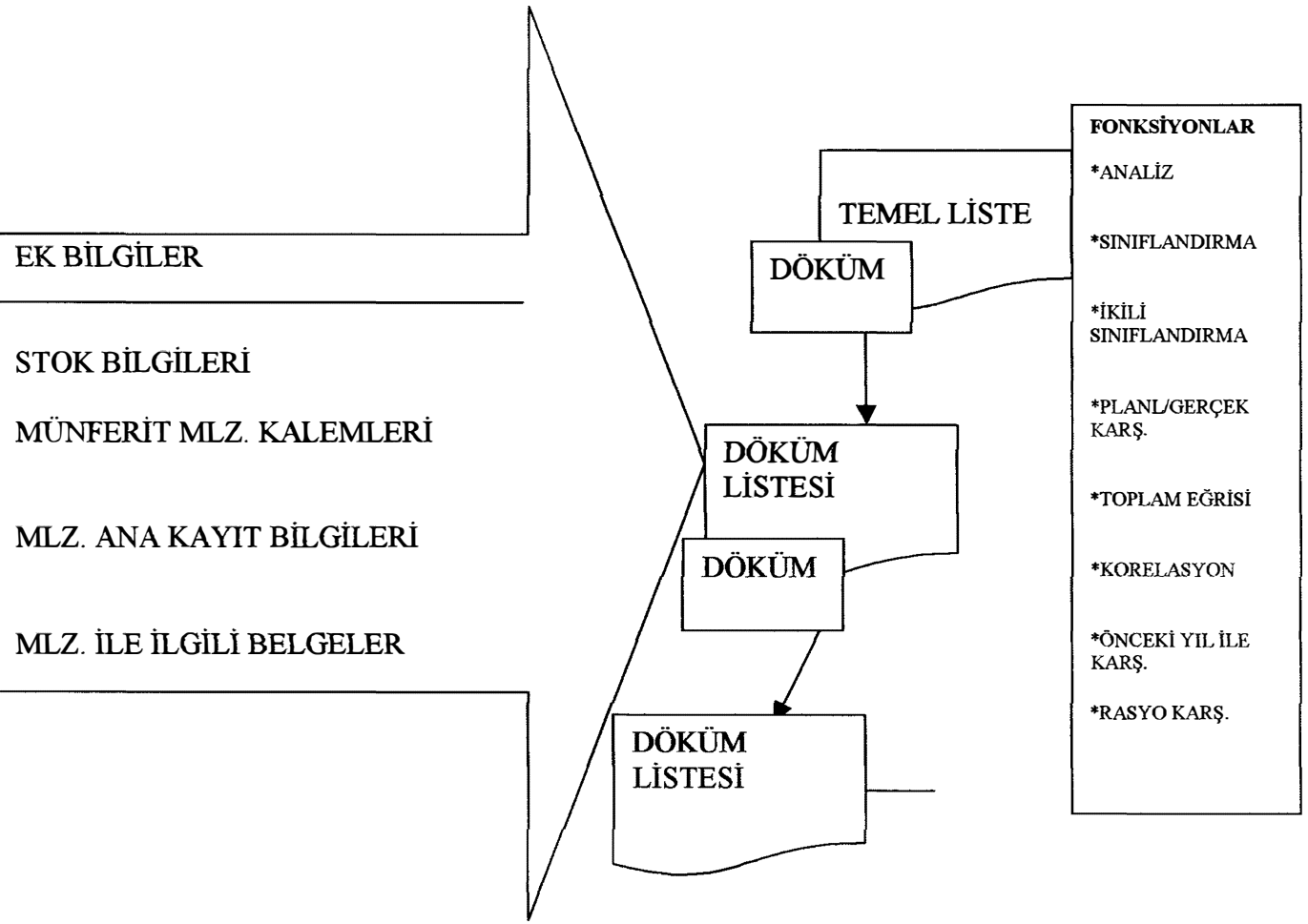
Değerlendirme tanımlarının çabuk ve kolayca yapılmasını sağlayan Report Painter'ın kapsamlı bir işlevselliği vardır. Karmaşık raporların oluşturulmasında kullanılan bir diğer araç Report Writer'dır. Report Writer kullanılarak daha çok işlevi kullanan ayrıntılı sorumluluk rapor düzenleri yaratılabilir.

Kar merkezi muhasebesi aracılığıyla, kar merkezi için işletme içi kar hesaplanabilir. İşletme kar merkezi ürüne, bölgeye ya da işleve (üretim, satış ve dağıtım) göre belirlenebilir. Kar merkezi muhasebesi ile öncelikli olarak işletme içindeki sorumluluk alanlarının başarıları ölçülür.

Tablo 7 . SAP Sisteminde Ek Hesap Tayinleri- Entegrasyon

	MALİYET MUHASEBESİ			MÜŞTERİ SİPARİŞİ	SATINALMA SİPARİŞİ
	GENEL MALİYETLER	ÜRETİM MALİYETLERİ	KARLILIK		
MALİYET MERKEZİ	X			(X)	(X)
SİPARİŞ CO/PP	X	X			(X)
PROJE		X	(X)	(X)	
MALİYET BİRİMİ		X			(X)
KARLILIK NESNESİ		X			
DURAN VARLIK NO					(X)
MÜŞTERİ SİPARİŞİ		X		X	(X)
SATIN ALMA SİPARİŞİ					(X)

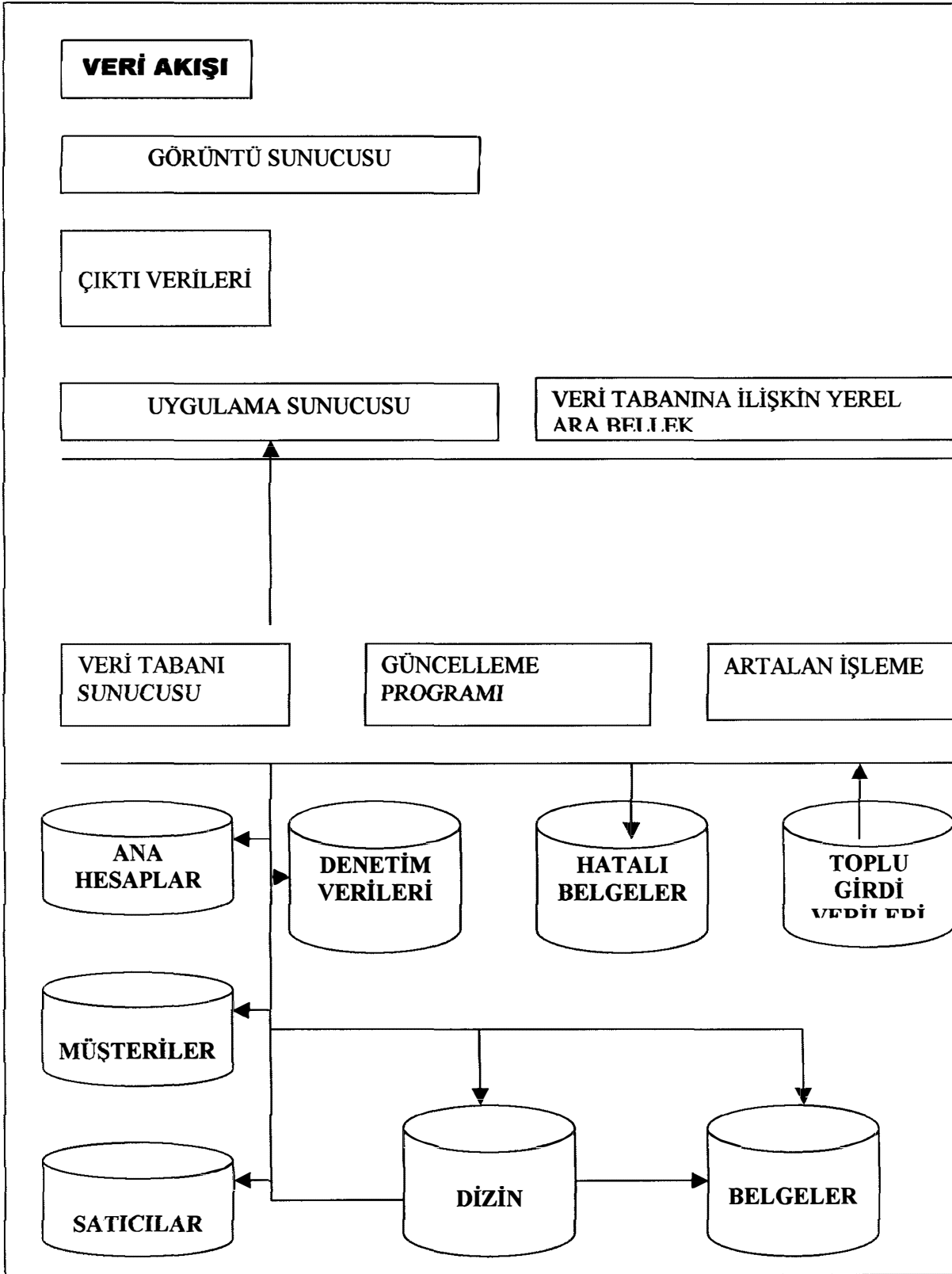
Kaynak: Atilla Yıldırım. **SAP Eğitim Dosyası**, SAP Türkiye, 2000.



Şekil 9. SAP Sisteminde Stok Kontrol Raporları

Kaynak: Atilla Yıldırım. **SAP Eğitim Dosyası**, SAP Türkiye, 2000.

SAP sisteminde oluşturulabilen raporlar arasında stok kontrol raporları da bulunmaktadır.



Şekil 10. SAP Sisteminde Veri Akışı

Kaynak: Atilla Yıldırım. SAP Eğitim Dosyası, SAP Türkiye, 2000.

Sorumluluk raporlarının düzenlenmesinde temel alınan veri akışı şekil 10'da gösterilmektedir.

### 8.1.2. Üretim Planlama (PP-Production Planning) Modülü

Bu modülün içeriği şu şekildedir.

-Genel Planlama

- a) Ana üretim programı
- b) Malzeme İhtiyaç Planlaması

-Tek Kalem, Çok Kademeli

Bütün ürün ağacını canlanması

-Tek kalem, Tek Kademeli

Tek bir malzemenin planlanması

-Planlama Türleri

Yeniden planlama

Değişikliğe uğrayanların planlanması

Planlama ufkunda değişikliğe uğrayanların planlanması

-Etkileşimli Planlama

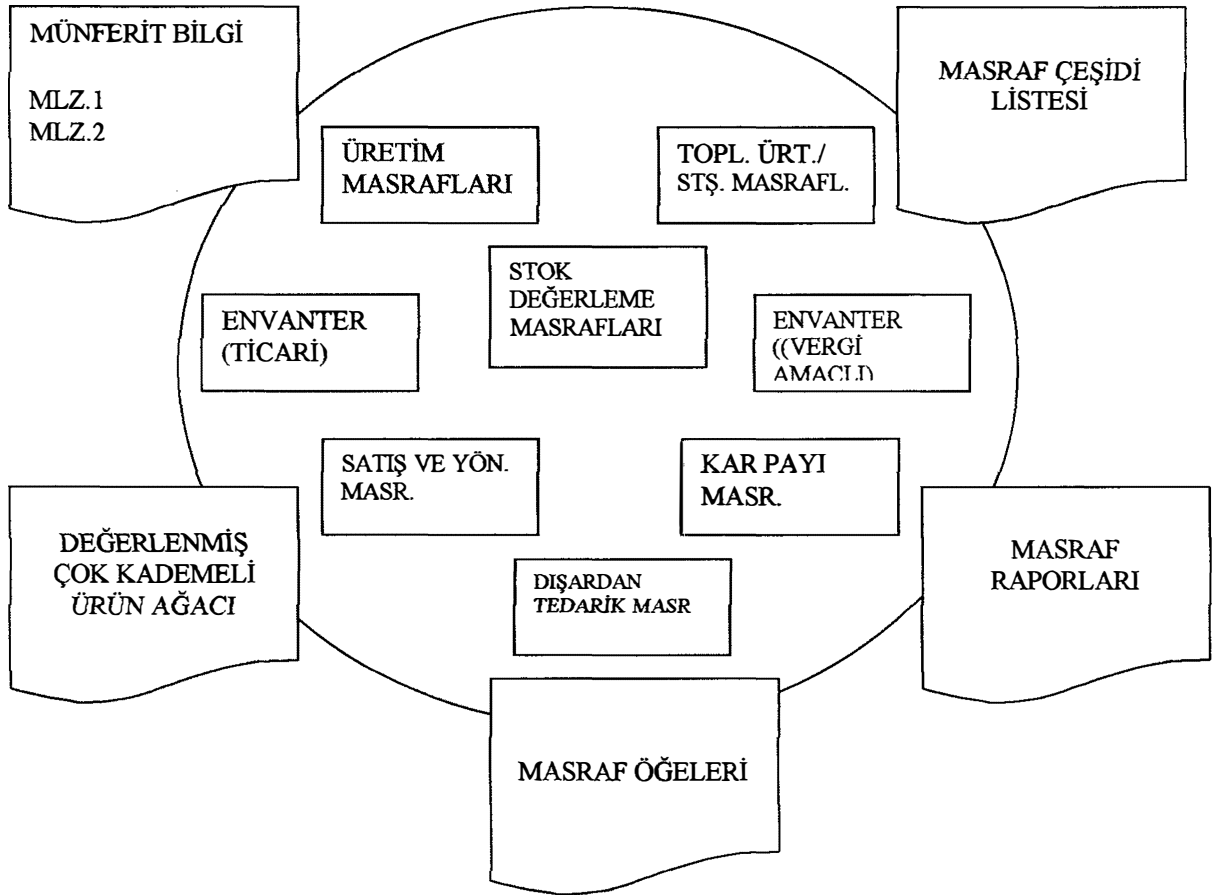
Ürün için gereken malzemelerin maliyeti nedir?

Son zamanlarda maliyetlerin artış nedenleri nelerdir?

Üretim maliyetlerinde genel maliyet payının yüzde oranı nedir?

Daha fazla miktarlarda üreterek maliyet ne kadar azaltılabilir?

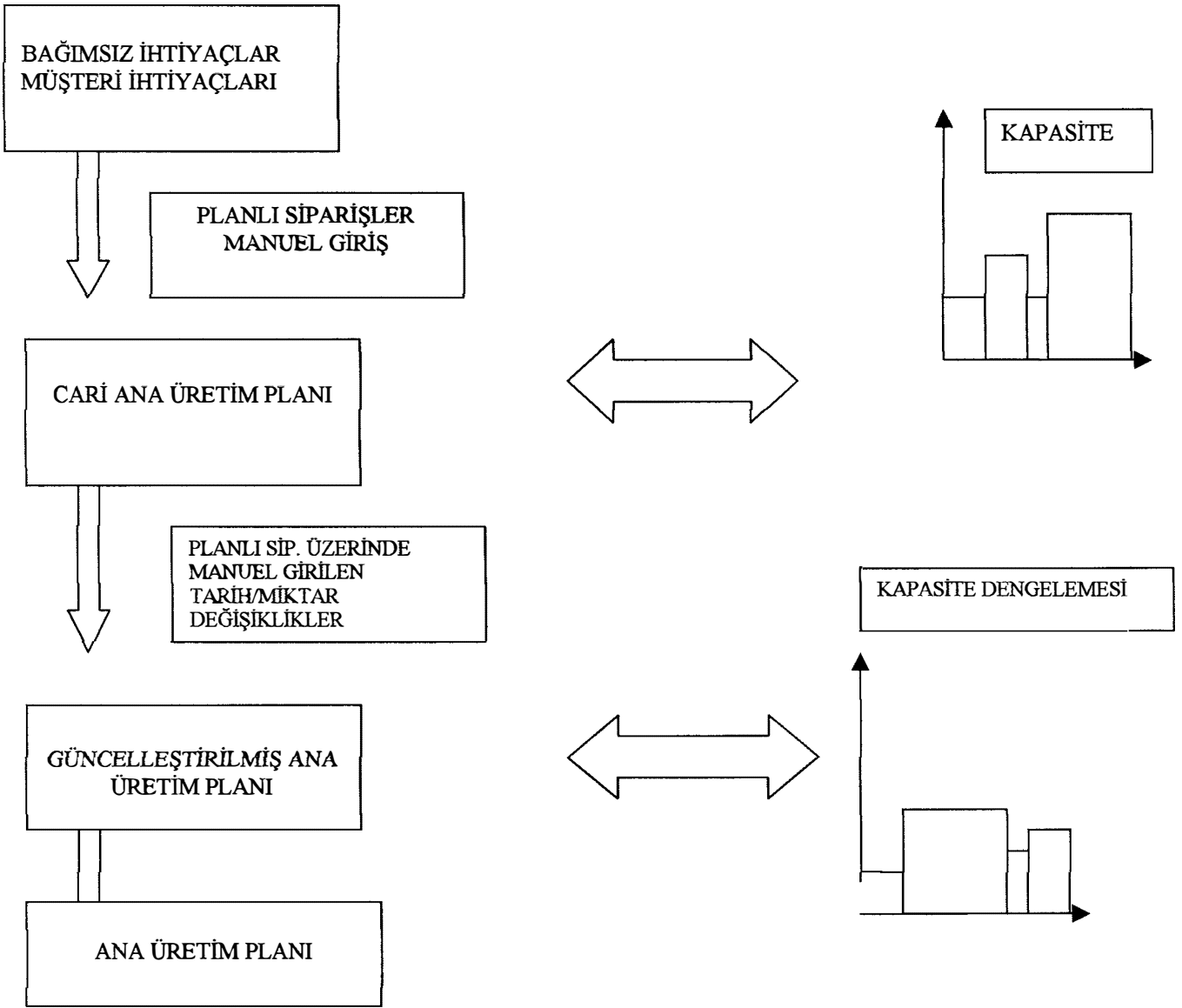
Bunlar gibi farklı sorulara çözüm sunabilecek çeşitli raporlar, maliyet hesaplamasında ve bilgi sisteminde maliyet kontrol aracı olarak kullanılabilir.



Şekil 11 . SAP Sistemine Rapor Tipleri ve Masraf Görünümleri

Kaynak: Atilla Yıldırım. *SAP Eğitim Dosyası*, SAP Türkiye, 2000.

Hem maliyet hesaplamasında, hem de bilgi sisteminde masrafları çeşitli ayrıntı düzeylerinde görüntüleyebilen raporlar bulunmaktadır. “Değerlenmiş çok kademeli ürün ağacı, ürüne ilişkin tüm malzeme, masraf ve miktarların yer aldığı ürün ağacı yapısının grafik biçimindeki görüntüsüdür. Yapıyı tıklayarak ürün bileşenleri açılabilir ya da kümelenebilir. Ayrıca masraflar üretim yeri, malzeme numarası, kaynak grubu, iş yeri, aktivite tipi, masraf yeri ya da masraf çeşidi gibi çeşitli alanlara göre özetlenebilir.



Şekil 12. SAP Sisteminde Ana Üretim Programı

Kaynak: Atilla Yıldırım. *SAP Eğitim Dosyası*, SAP Türkiye, 2000.

SAP sisteminde “Ana Üretim Programı” bütçeler şeklinde hazırlanmakta olup gerçekleşen duruma göre değişiklikler yapılabilmektedir. Sorumluluk muhasebesi planlanan veriler ile gerçekleşen veriler arasında analizler yaparken SAP sisteminden yardım almaktadır.

### 8.1.3. Malzeme Yönetimi (MM-Material Management) Modülü

Bu modülün aşamaları şu şekildedir:

İhtiyaç belirleme,

Tedarik kaynağının belirlenmesi,

Satıcı seçimi,

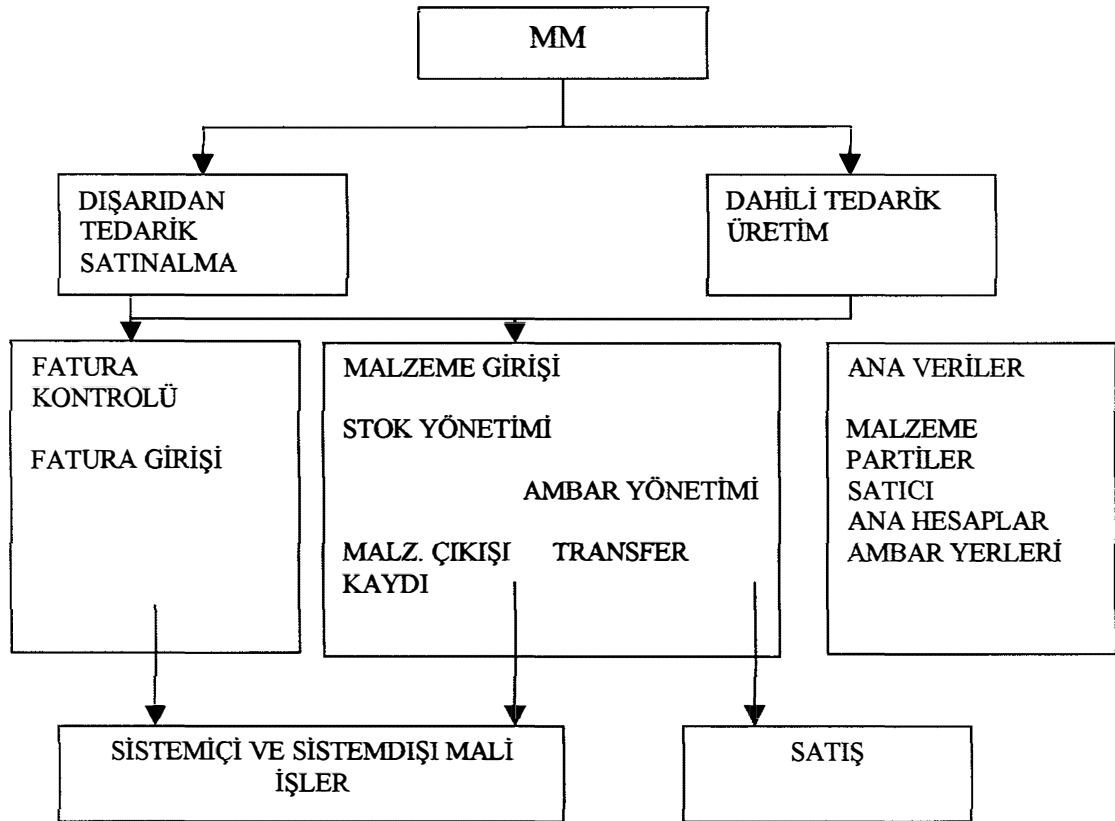
Sipariş işlemleri,

Sipariş izleme

Malzeme girişi ve stok yönetimi,

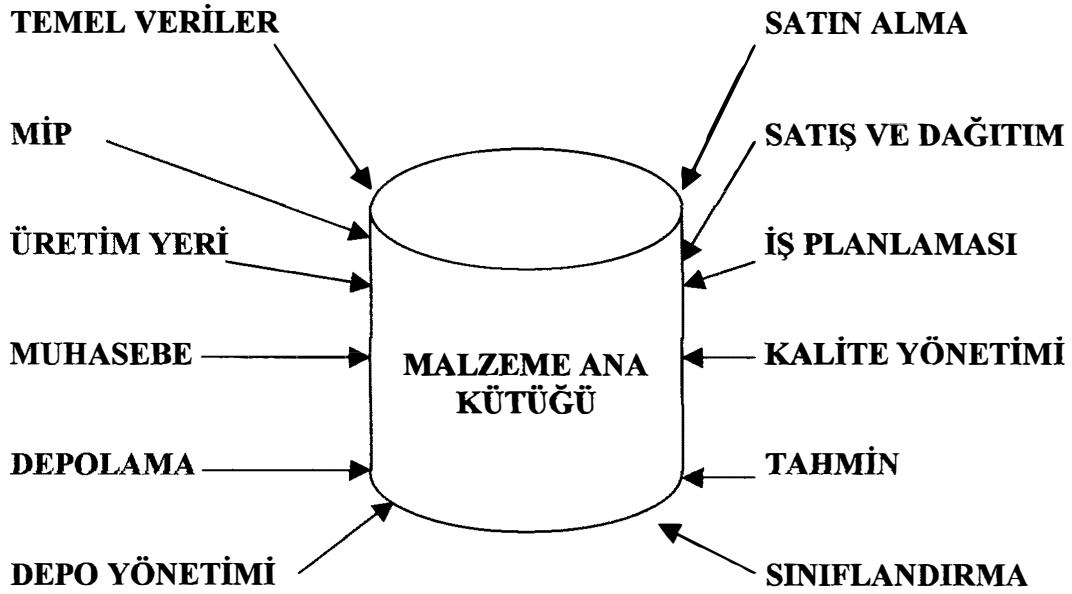
Fatura kontrolü

Bu aşamalar, maliyetleri doğrudan etkilediğinden maliyet merkezleri düzeyinde sorumluluk raporları hazırlanırken “Malzeme Yönetimi” modülü dikkate alınmaktadır.



Şekil 13. MM Genel Bakış

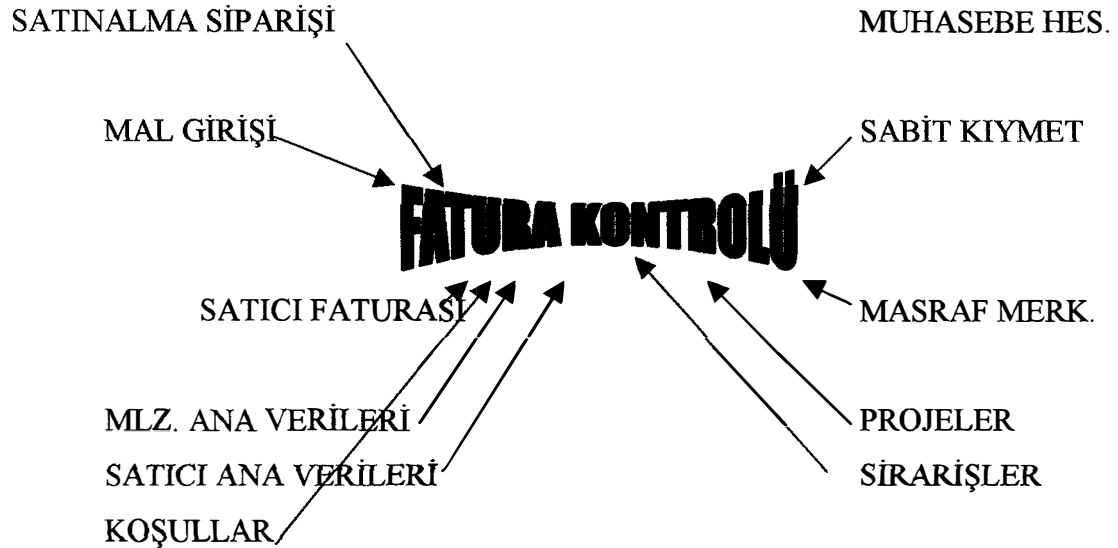
Kaynak: Atilla Yıldırım, **SAP Eğitim Dosyası**. SAP Türkiye, 2000.



Şekil 14. Malzeme Ana Kütüğü

Kaynak: Atilla Yıldırım, SAP Eğitim Dosyası. SAP Türkiye, 2000.

Her departman için malzeme ana kaydında farklı görünüm yer almaktadır.



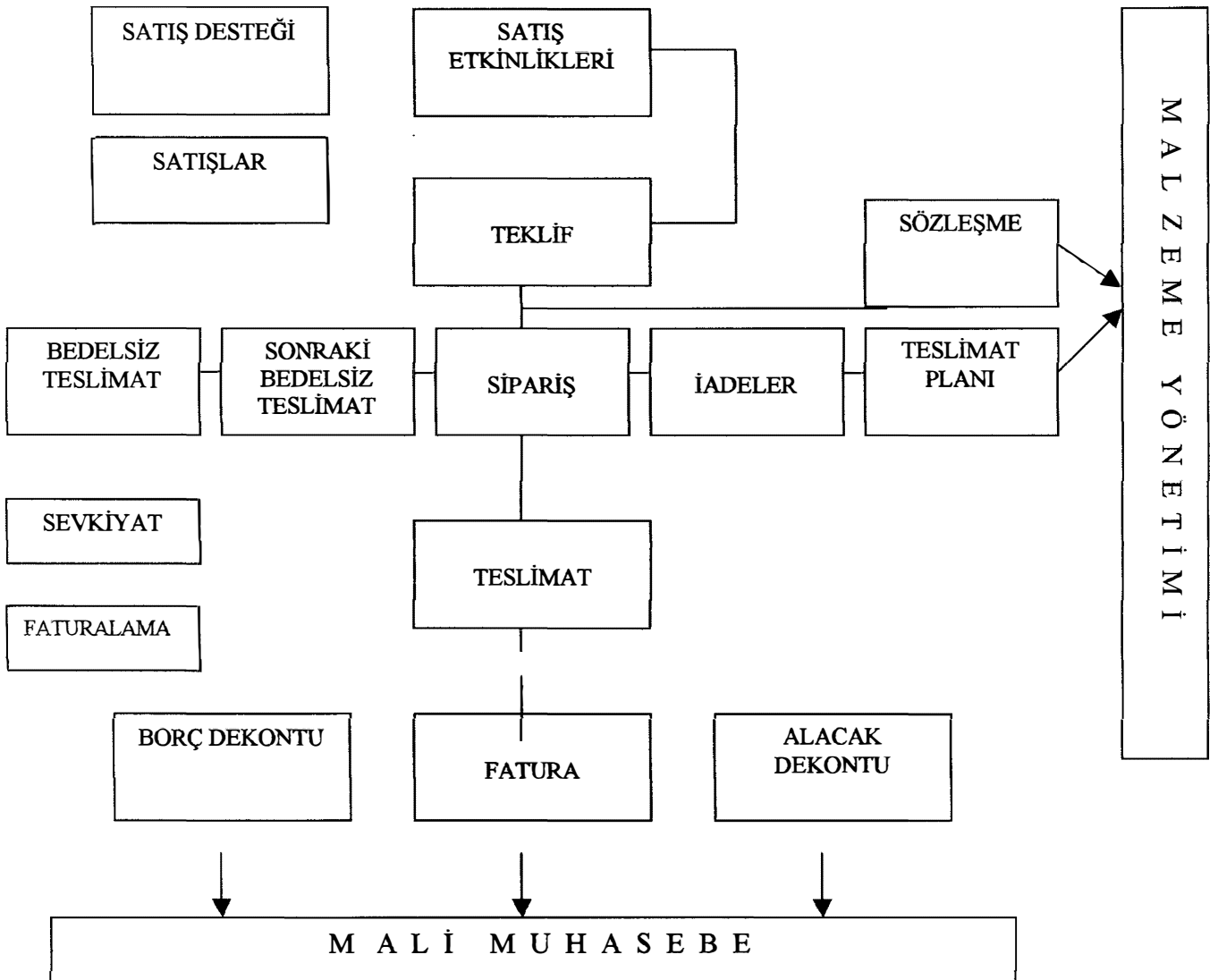
Şekil 15. SAP Sisteminde Fatura Kontrolü

Kaynak: Atilla Yıldırım, SAP Eğitim Dosyası. SAP Türkiye, 2000.

Fatura kontrolünde malzeme ana verileri, satıcı ana verileri ve stok yönetimi verileri kullanılmaktadır. Sistem içinde fatura girişi muhasebe ve satın alma verilerinin güncellenmesini ve maliyetlerin belirlenerek maliyet merkezlerine göre raporların düzenlenmesini sağlar.

#### 1.4. Satış Dağıtım (SD-Sales Distribution) Modülü

Satış Dağıtım modülünün işleyişini şekil ile şu şekilde gösterebiliriz.



Şekil 16 . Satış ve Dağıtım Sisteminde İşleyiş ve Bilgi Sistemi

Kaynak: Atilla Yıldırım, **SAP Eğitim Dosyası**. SAP Türkiye, 2000.

Sorumluluk muhasebesinde büyük önem taşıyan bilgi akışını sağlayan bilgi sistemi satış ve dağıtım sisteminde Şekil 16'daki gibi işlemektedir.

### **8.1.5. İnsan Kaynakları (HR-Human Resource) Modülü**

İşletmenin tüm çalışanlarının özlük bilgilerinden performans ve kariyer planlamalarına kadar birçok bilginin depolandığı veri tabanı SAP modüllerinden İnsan Kaynakları modülü ile çalışmaktadır.

Maliyet kontrol aracı olarak kullanılan sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemi SAP modülleri yardımıyla etkin bir şekilde kullanılmaktadır. SAP sistemi, sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin işlerliğini ve işlevselliğini artırmaktadır.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **ARÇELİK A.Ş. (ESKİŞEHİR BUZDOLABI İŞLETMESİ) UYGULAMASI**

Bu bölümde; öncelikle uygulama yaptığımız Arçelik A.Ş. (Eskişehir Buzdolabı İşletmesi) tanıtıcı bilgilere yer verilmiş olup, yöneticilerin bilgi ihtiyaçlarını nasıl karşıladıkları ortaya konmuştur.

#### **1. İŞLETMENİN TANITIMI**

Uygulama yaptığımız işletmenin ortakları şu şekildedir. %57,3'lük hisse oranı Koç Grubu, %14,7'lik hisse oranı Teknosan A.Ş., %7,6'lık hisse oranı Burla Makine Ticareti ve Yatırım A.Ş., %1,4'lük hisse oranı TC Başbakanlık Özelleştirme İdaresi Başkanlığına ait olup, %19'lük hisse oranıyla da halka açıktır.

Koç Holding'e bağlı olan Arçelik A.Ş.'nin genel müdürlüğü İstanbul'da olup, genel müdüre bağlı olan grup direktörleri ve direktörler bulunmaktadır.

Arçelik A.Ş.'ye ilişkin işletme bilgileri ise şu şekildedir:

- Eskişehir Buzdolabı İşletmesi
- Çayırova Çamaşır Makinesi İşletmesi
- Ankara Bulaşık Makinesi İşletmesi
- Bolu Pişirici Cihazlar İşletmesi
- Çerkezköy Elektrikli Süpürge ve Motor İşletmesi
- Sultançiftliği Çok Amaçlı Motor İşletmesi
- Eskişehir Kompresör İşletmesi

### 1.1. Arçelik A.Ş.'nin Misyonu ve Vizyonu

Arçelik A.Ş. 'nin faaliyet konusu; elektrikli ve elektriksiz ev aletleri ile, ev ekonomisi içinde yer alan cihazların kendileri ile bunların ana ve tali girdilerin imali, satışı, ihracı ve ithali ile ilgili bütün ticari ve sınai faaliyetlerde bulunmaktır.

Arçelik A.Ş.'nin misyonu; Koç Topluluğu'nun değer, hedef ve stratejileri doğrultusunda müşterilerin gereksinimlerini aşarak karşılayan, ev hayatını kolaylaştıran, kolay satın alınabilen ve kullanılabilen güvenilir bilgileri geliştirmek, üretmek, sunmak ve satış sonrası hizmetleri vermektir.

Arçelik A.Ş.'nin vizyonu; Yurtdışındaki borsalarda işlem gören en büyük ve en başarılı uluslararası Türk şirketi olmaktır..

### 1.2. Arçelik A.Ş.'nin Satışları

Arçelik A.Ş.'nin net satış cirosu 2000 yılında 864.877 milyar TL iken 2001 yılında 1.207.817 milyar TL'ye, 2002 yılında da 1.920.123 milyar TL'ye çıkmıştır. 2002 yılında Almanya, Avusturya, İngiltere ve Romanya'da üç şirket ve bunlara ait altı marka satın alınarak Arçelik'in Avrupa'daki konumu önemli ölçüde güçlendirilmiştir. İhracat yapılan ülke sayısı %80'i aştı. Faaliyet sonuçlarında ise önemli oranda gelişme kaydedilmiştir. İhracat %88, toplam ciro %59 oranında artarken, vergi sonrası kar 188 trilyon TL seviyesine ulaşmıştır. <sup>99</sup>

Türkiye beyaz eşya pazarının 2002 yılında %6 büyüme trendine karşılık Arçelik satışları %11 artmıştır. Üretim artışı %12,2 olarak gerçekleşmiştir. <sup>100</sup>

Buzdolabı işletmesi 2002 yılında 1 milyon 586 bin adet rekor üretimle dünyanın sayılı üreticileri arasına girmiş ve Avrupa'da tek kampüste üretim yapan işletmeler arasından üçüncü sıraya yerleşmiştir. 2002 yılında çoğu Avrupa Birliği üyesi ülkelere olmak üzere 1milyon 46 bin adet buzdolabı ihraç edilmiştir. 2001 yılında ihracat oranı %67'ye ulaşmıştır. Sekiz yılda, Arçelik'in İngiltere'de Pazar payı %12'ye ulaşmıştır.

<sup>99</sup> Suna Kıraç, "2002 Yılı Faaliyet Raporu Özeti", 2002 Faaliyet Raporu, Arçelik Yayınları, s. 3

<sup>100</sup> Nedim Esgin, "2002 Yılı Faaliyet Raporu Özeti", 2002 Faaliyet Raporu, Arçelik Yayınları, s. 8.

2002 yılında Arçelik'in büyüme hedefleri doğrultusunda Romanya da faaliyet gösteren bir buzdolabı fabrikası satın alınmıştır. Eskişehir Buzdolabı İşletmesi Romanya fabrikasının da kendi ulaştığı seviyeye gelebilmesi için bilgi, teknoloji transferine başlamıştır. Bu sayede, Türkiye'de yerli sanayi tarafından üretilen makine, kalıp ve teçhizatın da Romanya'ya ihracatı başlamıştır.

### **1.3. Arçelik A.Ş.'de Kalite Anlayışı**

Arçelik'in kalite anlayışına göre; ürün ve hizmetlerin kalitesi, çalışanların kalitesiyle başlar. Arçelik A.Ş.'nin devamlılığını sağlamak için seçtikleri yol; en iyi personeli ve yetişkin insan gücünü çekmek ve istihdam etmek, çalışanların yeteneklerinden, gücünden ve yaratıcılığında azami fayda sağlamak, verimliliklerini artırmak, gelişmelerine olanak tanımak ve işbirliği ile dayanışmanın olduğu bir çalışma ortamı yaratmaktır.

Arçelik, kalite güvence ve üretim sistemi süreçlerini Uluslar arası Standartlarda tarifleyen ISO 9001 Belgesine sahiptir.

Buzdolabı İşletmesi enerji tasarrufuna yönelik projesi ile Enerji Bakanlığı'nın "2000 Yılında Sanayide Enerji Tasarrufu" ödülüne layık görülmüştür. Buzdolabı İşletmesi aynı zamanda uluslar arası ISO 14001 Çevre Yönetim Standardına göre bağımsız kuruluşlar tarafından belgelendirilmiş olup, çevre yönetim faaliyetleri bu standarda göre yönetilmektedir. İşletme ayrıca uyguladığı çevre yönetim sistemi ve politikalarında sağladığı başarı nedeniyle Ağustos 2000 tarihinde Çevre Bakanlığı Çevre Beratı ile ödüllendirilmiştir.

Arçelik'te ekip, takım ve alan sistemi, süreç odaklı yönetim felsefesi, sürekli geliştirilen toplam kalite anlayışı uygulanmaktadır.

"Toplam Üretken Bakım" ve "6 Sigma Metodolojileri" ile maliyet azaltma, kalite ve proses iyileştirme projeleri süreklilik kazanmıştır.

Aynı şekilde önemli ölçüde verimlilik artışı ve maliyet avantajı sağlayan, yöneticilerin hızlı karar vermesine yardımcı olan SAP sistemi de 1999 yılı başından itibaren üretim tesisleri ve mali işler başta olmak üzere kullanılmaya başlanmıştır.

#### 1.4. Arçelik A.Ş.'de Buzdolabı Üretimi

Üretimde ilk adım, yardımcı sanayiden temin edilen parçaların tasarım kriterleri ve üretim süreçlerinin yardımcı sanayi ile birlikte oluşturulmasıdır.

Arçelik ile birlikte toplam Kalite Yönetimi bilincine sahip olan yardımcı sanayi ürettiği parçaların kalite sorumluluğunu taşır.

İşletme içinde üretim, kaliteli sacın gereksinimlere göre kesilmesiyle başlar. Buzdolabının sac parçaları otomatik preslerde, yan duvar ve kapıları oluşturacak parçalar tam otomatik transfer hatlarında şekillenir.

Parçalar boya öncesi fosfatlama işlemine tabi tutulur. Daha sonra elektrostatik toz boya uygulanır.

Buzdolabının iç gövdesi ve kapı içleri, plastik levhalardan şekillendirilerek elde edilir. Bu bölümün tüm işlemleri de otomasyonla gerçekleşir.

Kritik olan plastik enjeksiyon parçalar, kampüs içindeki plastik fabrikasında üretilmektedir.

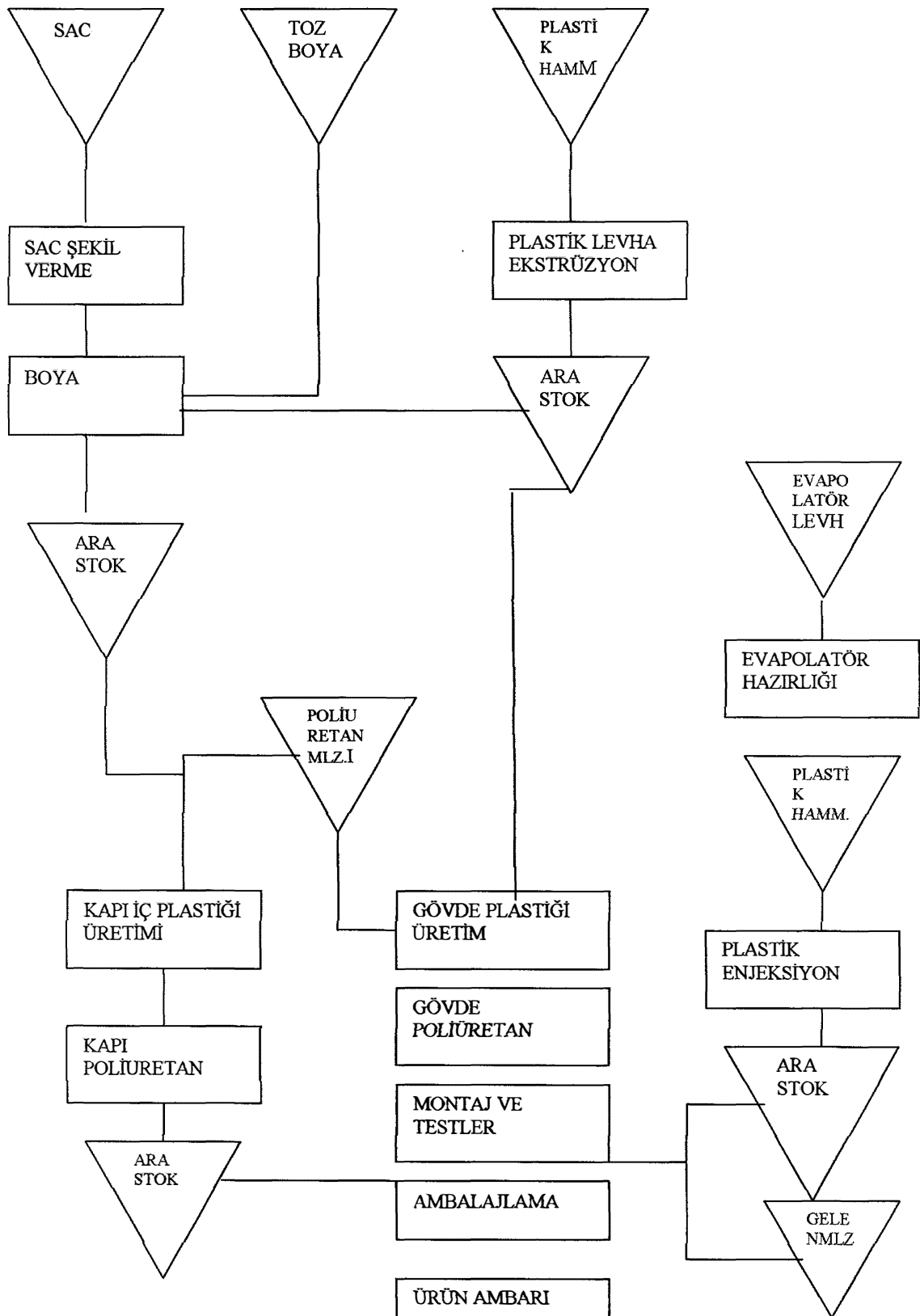
Kapılara bilgisayar kontrolünde poliüretan dökülür. Gövdeyi oluşturan tüm parçalar poliüretan öncesi montaj hattında birleştirilir.

Üretimin bu aşamasından sonra gövdelere poliüretan dökülür. Poliüretan tesislerinde, bilgisayar kontrollü otomasyon sistemleri ile yüksek kalitenin sürekliliği garanti altına alınır.

“Buzdolabı İşletmesinde, buzdolaplarına takılan tüm parçalar bilgisayar kontrollü malzeme dağıtım sistemi ile iş istasyonlarına otomatik olarak ulaştırılır. Ve montaj hattında tüm parçalar birleştirilerek buzdolapları oluşur. Buzdolabı tiplerine ve modellerine göre, üretim, beş ana montaj hattında gerçekleşir.

Kullanılan teknoloji ve kalite kontrolleri, buzdolaplarının tüm tüketicileri tatmin edecek düzeyde üretilmesini sağlar. Üretimin tüm aşamalarında her işlem noktasında, operatörler yaptıkları işin kalitesinden de sorumludur. Ayrıca her hattın sonunda detaylı ve yüksek teknolojiye dayalı kalite ve emniyet kontrolü yapılmaktadır. Üretim hatlarında yapılan kritik kalite ve performans testleri, robotlarla veya otomatik kontrol sistemleri ile yapılır. Performans testlerini geçen tüm ürünlerin %6'sı, örnekleme ile seçilerek daha uzun testlerle değerlendirilir.”<sup>101</sup>

<sup>101</sup> [www.Arcelik.com.tr](http://www.Arcelik.com.tr)



Şekil 17. Üretim Akış Şeması

## 2. ARÇELİK A.Ş.'NİN SORUMLULUK MUHASEBESİ VE RAPORLAMA SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

Eskişehir Buzdolabı İşletmesinin muhasebe bilgi sisteminde “Ticari Muhasebe Sistemi” ve “Maliyet Muhasebesi Sistemi” olmak üzere iki alt sistem bulunmaktadır. İşletmede maliyet muhasebesi sisteminin amaçları; maliyet kontrolü, ürün maliyetinin belirlenmesi ve envanter değerlemedir. Birçok işletmede “maliyet kontrolü” amacı ikinci planda olmasına karşın, uygulama yaptığımız işletmede “maliyet kontrolü” öncelikli amaçlardandır. İşletmede oluşan maliyetler, maliyet merkezlerinde fiili raporlar yardımıyla izlenmektedir. İşletmede sorumluluk merkezlerinden “maliyet merkezleri” ve “kar merkezleri” bulunmaktadır. Ayrıca, bir yatırım merkezi bulunmamasına karşın, yatırımları her birim “üretim mühendisliği bölümü” kontrolü altında, kendisi yapmaktadır.

Maliyet merkezi yöneticisinin başarısı fiili maliyetlere göre ölçülmektedir. Kar merkezlerinde başarı ölçütü olarak bölümün karlılığı dikkate alınırken, ayrıca yatırımlarla ilgili yatırımın geri dönüş oranı hesaplanmaktadır.

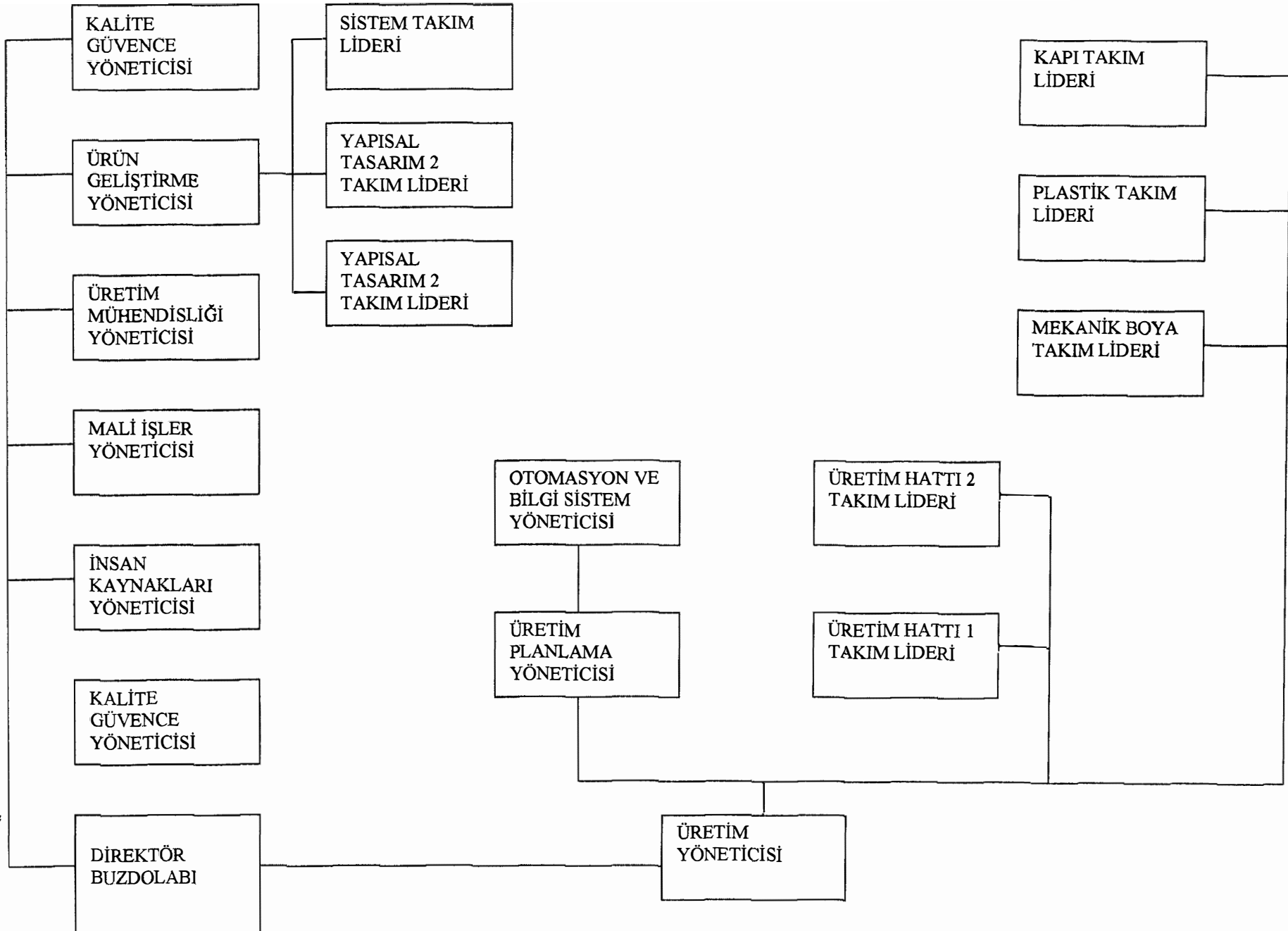
İşletmede oluşan maliyetler, sorumlu merkezler dikkate alınarak şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

- Kontrol edilebilen-Başkaları tarafından kontrol edilebilen maliyetler
- Sabit-Değişken maliyetler
- Direkt-Endirekt maliyetler

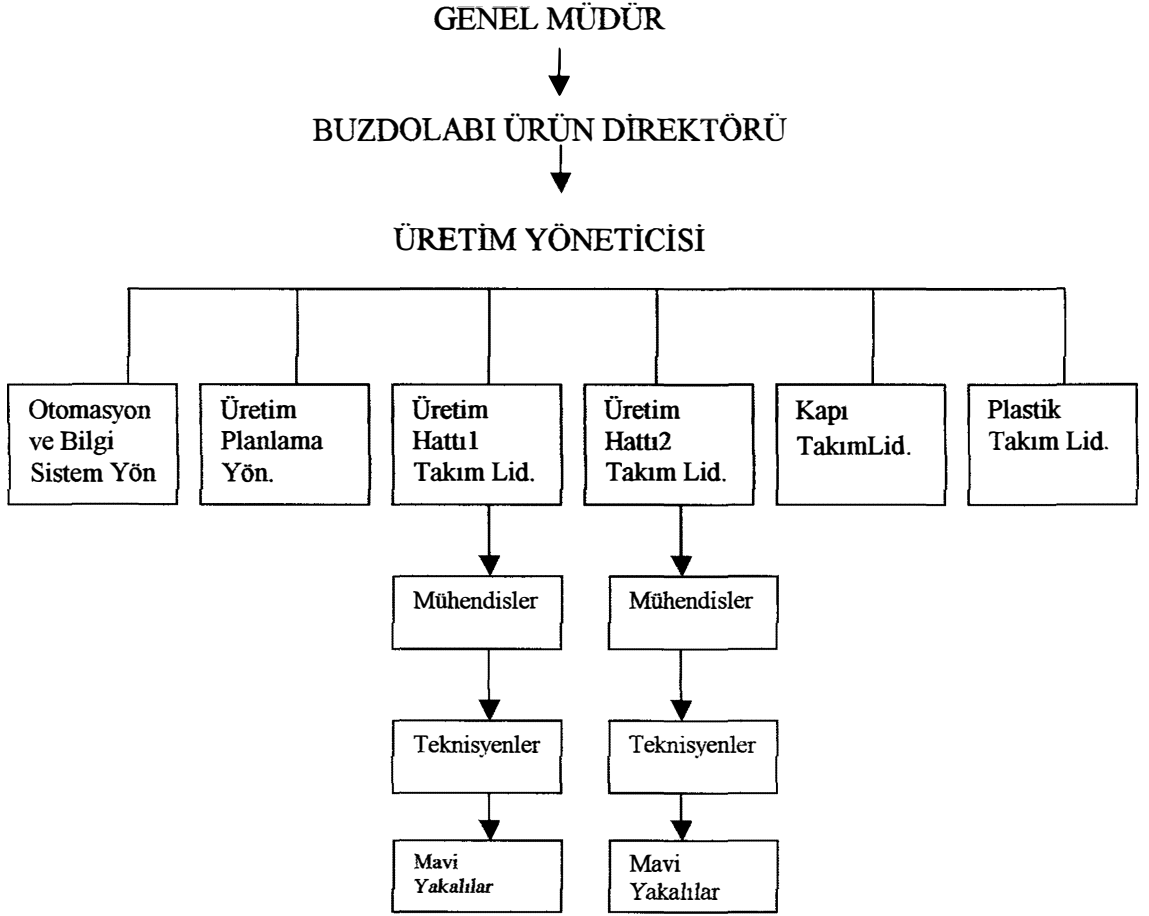
Genel üretim maliyetleri merkezlere direkt işçilik saatine göre yüklenmektedir. Bu yükleme oranı geliştirilirken kuramsal kapasiteden yararlanılmıştır. Bazen “ideal” olarak da nitelenen kuramsal kapasite, bir tesisin veya maliyet yerinin, üretiminde hiçbir aksama olmaması durumunda ulaşabileceği en çok üretim miktarıdır.<sup>102</sup> Arçelik A.Ş. %100 kapasiteye yakın çalışmaktadır.

İşletmenin hesap planı “sırasal sayı kod sistemi”ne göre düzenlenmiştir. Hesap planı, maliyetleri sorumluluk merkezlerine dağıtmaya olanak sağlamaktadır. Sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetler her yönetim kademesi için düzenlenen standartlarla karşılaştırılmaktadır. Olumlu ve olumsuz sapmalar belirlenerek ilgili kişilere bilgisayar yardımıyla raporlarla bildirilmektedir.

<sup>102</sup> Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan. **Maliyet Muhasebesi 3 (Ünite 1-25)** Anadolu Üniversitesi AÖF Yayınları, 2000), s.9.



ŞEKİL 18. ORGANİZASYON ŞEMASI 1



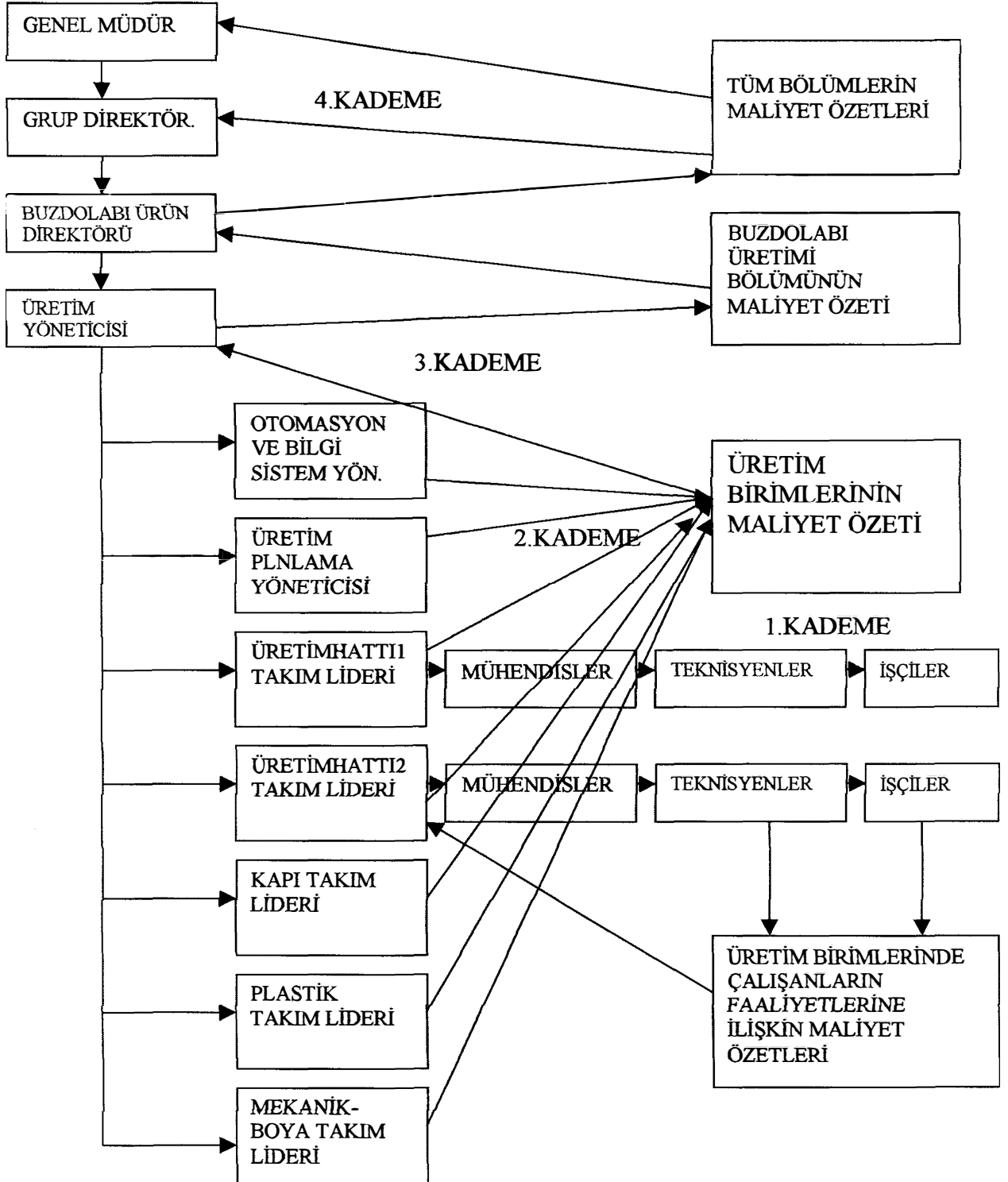
Şekil 19. Organizasyon Şeması 2

Arçelik A.Ş.'nin organizasyon şemasında görüldüğü gibi en üst yönetim kademesinde genel müdür, ona karşı sorumlu bulunan direktörler bulunmaktadır. Genel müdürün bir alt kademesinde genel müdürün birçok yetkisine sahip direktörler bulunmaktadır. Bu nedenle genel müdür ve direktörler aynı yönetim kademesinde yer almaktadır.

Buna göre dördüncü yönetim düzeyinde bulunan buzdolabı ürün direktörüne karşı üretim yöneticisi sorumlu bulunmaktadır. Üçüncü yönetim düzeyinde bulunan üretim yöneticisine karşı otomasyon ve bilgi sistem yöneticisi, üretim planlama yöneticisi, üretim hattı 1 takım lideri, üretim hattı 2 takım lideri, kapı takım lideri, plastik takım lideri, mekanik-boya takım lideri sorumlu bulunmaktadır.

İkinci yönetim düzeyinde bulunan takım liderlerine bağlı olarak çalışan mühendisler, mühendislere bağlı olarak çalışan teknisyenler sorumlu bulunmaktadır. Birinci yönetim düzeyinde ise mavi yakalılar (işçiler) bulunmaktadır. Şekilde, belirtilen

yönetim düzeyleri ile her yönetim düzeyine verilecek sorumluluk raporları arasındaki ilişki yansıtılmaktadır.



Şekil 20. Kademelerin Sorumluluk Raporları İle İlişkisi

Buzdolabı İşletmesi'nde esas üretim maliyet merkezleri bilgisayar sisteminde kullanılan kod numaraları ile birlikte aşağıda verilmiştir.

- 201 Mekanik-Boya
- 202 Plastik
- 203 Kapı
- 208 Üretim Hattı 2
- 209 Üretim Hattı 1-3
- 212 Üretim Hattı 4-5

Yardımcı (Hizmet) maliyet merkezleri;

- 26000 Fabrika Yöneticisi
  - 221 Mekanik-Boya Üretim Takımı
  - 222 Plastik Üretim Takımı
  - 223 Kapı Takımı
  - 226 Kalıphane
  - 227 Kazan Dairesi
  - 228 Kojenerasyon
  - 230 Üretim Planlama
  - 234 Ambalaj Bandı
  - 238 Üretim Hattı 2
  - 239 Üretim Hattı 1-3
  - 242 Üretim Hattı 4-5
  - 250 Kalite Güvence
- 27000 Üretim Mühendisliği

Genel idare maliyet merkezleri;

- 270 Mali İşler
- 275 Bilgi Sistem
- 280 İnsan Kaynakları
- 285 Ürün Geliştirme
  - 286 Yapısal Tasarım 1
  - 287 Yapısal Tasarım 2
  - 288 Sistem
- 290 Direktör

Pazarlama satış dağıtım maliyet merkezleri ise şu şekildedir;

- Satış Servisi
  - Yurt içi
  - Yurt dışı
- Mamul Depo

İşletmede; işletme dışı ilgililer, ortaklar ve yöneticiler için bilgisayar ortamında raporlar düzenlenmektedir. Yöneticiler için ayrıca, istatistiksel raporlar, özel raporlar ve sorumluluk raporları düzenlenmektedir.

Maliyet merkezlerinin sorumlu yöneticileri en alt kademeden başlamak üzere günlük üretim raporları hazırlamaktadırlar. Birinci kademede yer alan teknisyenlerin ve işçilerin hazırladıkları üretim faaliyetleriyle ilgili raporlar “üretim birimlerinde çalışanların faaliyetlerine ilişkin maliyet özetlerini” içerir ve bu raporlar ikinci kademede yer alan mühendislere ve takım liderlerine sunulur. İkinci kademede yer alan takım liderleri ve mühendisler birinci kademeden gelen bu raporları değerlendirerek kendi bölümünün maliyet özetini içeren bir raporu üçüncü kademede bulunan üretim yöneticisine sunar. Üretim yöneticisi ikinci kademeden kendisine gelen bu raporları kontrol ederek ve değerlendirerek “buzdolabı üretim bölümünün maliyet özeti” olarak dördüncü kademede bulunan buzdolabı ürün direktörüne sunar. Buzdolabı ürün direktörü ve diğer işletmelerdeki ürün direktörleri de “tüm bölümlerin maliyet özetlerini” genel müdüre sunar. Buzdolabı ürün direktörüne üretim bölümü maliyet özet raporlarının yanında diğer sorumluluk merkezlerinden de benzer türde raporlar gelmektedir.

Yönetim düzeyleri tarafından düzenlenmekte olan sorumluluk raporları günlük, haftalık ve yıllık olmak üzere belirli bir periyoda bağlanmıştır. Düzenlenen bu raporlar Arçelik A.Ş. Buzdolabı İşletmesi'nin üretim bilgilerini, çalışma sürelerini, malzeme durumlarını, üretim aksamalarının istatistiki değerlendirmelerini içermektedir.

Arçelik A.Ş. Buzdolabı İşletmesi'nde yıllık genel bütçeler hazırlanmakta olup, enflasyon katsayısı oranında değişiklik yapılarak bütçe revize edilmektedir. Üretim planlama bölümünün sorumluluğunda hazırlanan genel bütçeler yanında, işletme planları, üretim programları ve ihracat programları da hazırlanmaktadır. Üst düzey yönetim kademesinde bulunan buzdolabı ürün direktörü bütçeler ile bölüm yöneticilerinin sundukları sorumluluk raporlarını karşılaştırarak bu yöneticilerin başarı ve performanslarını değerlendirme imkanı bulmaktadır. Çalışanların başarı düzeyleri, etkinlik ve verimlilikleri, işe katkıları iş gerekleri ve iş tanımlarına uygun olarak değerlendirilmektedir.

Yapılan incelemede Arçelik A.Ş. Buzdolabı İşletmesi'nde bilgisayar kullanılmakta olup insan kaynakları bölümü dışında her bölümde SAP modülleri kullanılmaktadır.

2000 yılından bu yana dünyada bilgi teknolojilerindeki yeni trendleri Türkiye'de de önem kazanmıştır. Koç Holding'in bu yansımaları yakından takip ederek bünyesinde bilgi teknolojilerine odaklı Koç Bilgi Grubu'nu kurmuştur. Bu grup içinde yer alan Koç Sistem de Türkiye'nin sistem gruplarından biridir.

Tüm grup şirketlerinin web tabanlı olarak yönetilmesi Koç Holding'in hedefleri arasındadır. Holding bünyesindeki tüm çalışanların özlük bilgilerinden performans ve kariyer planlamalarına kadar depolandığı bir veri tabanı mevcuttur. Bu veritabanı SAP modülleri ile çalışmaktadır. Bu uygulamayla şirket, insan kaynakları konusunda çok az sorun yaşıyor hale gelmiştir.

Koç Topluluğu'nda başlatılan e-dönüşüm projesi kapsamında, iş süreçlerini yenilemek amacıyla SAP.com çözümlerini uygulayan ilk şirket olan Koç Sistem, SAP CRM çözümünü 30 Eylül 2002 tarihinde uygulamaya almıştır. Bu sayede çok sayıda müşterisi ile yürüttüğü birebir ilişkiyi entegre bir yapıya kavuşturmayı başaran KoçSistem, hem satış öncesi hem satış sonrasında müşterilerle olan tüm aktivitelerin takip edilmesine olanak sağlayan SAP.com ile müşteri memnuniyetini önemli ölçüde artırmayı hedeflemektedir.

Kısa bir zaman önce Türkiye'nin beyaz eşya üreticilerinden Arçelik'te uygulamaya alınan SAP.com e-iş çözümleri ailesinin bileşenlerinden e-satın alma (e-procurement) çözümü ile Arçelik, endirekt malzemelerin tüm sipariş işlemlerini elektronik ortama geçirerek tedarik sürecinde önemli kısaltmalar ve tasarruf imkanları sağlamıştır. SAP Türkiye ve Koç Sistem'in çalışmaları ile yaklaşık üç ay gibi bir sürede tamamlanan projenin satın alma ve sipariş maliyetlerini büyük oranda azalttığı, onay ve tedarik sürecinin kısaltıldığı da görülmüştür.

Koç Topluluğu'ndaki ilk SAP uygulamaları 1996 yılında başlamıştır. Koç Topluluğu'nun entegre e-iş sistemlerine doğru yönelme kararı alması ile ilk SAP uygulamaları Arçelik ve Aygaz fabrikalarında başlatılmıştır. Bugün 20'ye yakın Koç Topluluğu şirketi SAP uygulamalarını iş süreçlerinde verimlilik ve tasarruf sağlamak için kullanmaktadır. Bu işbirliği sürecinde SAP Türkiye'nin kurduğu entegre iş sistemleri sayesinde, Koç Topluluğu bilgi sistemleri altyapısı da bugünün e-dünya

eğilimine paralel açık bir platforma dönüştürülmüştür.

Koç Topluluğu, SAP Türkiye ve Koç Sistem arasındaki bu işbirliği, küresel rekabette önemli bir rol oynayan bilgi ve iletişim teknolojilerine yatırımın, bir başka ifadeyle geleceğin e-dünyasında da var olmak için yapılan yatırımın örneklerinden biridir.

1997 yılında Sun sistemleriyle çalışma kararı alan Arçelik'in bünyesindeki tüm veritabanları için kullandığı sunucular Sun Microsystems'ın sunucularıdır. Seçilen ortamın üzerinde pek çok projeyi hayata geçiren ve geçirmeye devam eden Arçelik için, toplam sahip olma maliyetlerini minimuma indirebilmek büyük önem taşımaktadır. Toplam sahip olma maliyetine bakıldığında; uzun dönemli olarak yapılmış olan Sun yatırımının daha sonrasında aynı platform üzerinde sorunsuz büyüyerek yürüebilmesiyle bu avantaj sağlanmış olduğu bilinmektedir.

Arçelik'te bulunan ve ölçeklenebilirlik konusunda önemli yeri olan Sun sunucu grupları arasında Sun Enterprise 4000, Enterprise 3000, Enterprise 3500, Enterprise 250, Enterprise 450, StorEdge A 3500 ve anabilgisayar sınıfı kurumsal sunucu olan Enterprise 10000 (Starfire) bulunmaktadır. Sun Enterprise 10000 (Starfire) sunucu, veri ambarı, karar destek, sunucu konsolidasyonu, kurumsal kaynak planlaması (ERP) ve OLTP gibi kesintisiz çalışması gereken, büyük ölçekli uygulamalar için endüstri lideri performansı, rakipsiz bir fiyat/performans düzeyinde sunmaktadır. Arçelik gibi çabuk büyüyen şirketlerde, işleme gücü, bellek ve disk depolama kapasitesi büyütülebilen ve kullanıcı gereksinimlerine göre ölçeklenebilen Enterprise 10000, bu özellikleriyle hem şirket yatırımları koruyor hem de toplam sahip olma maliyetini en düşük seviyede tutmaya yardımcı olmaktadır.

Cobol gibi bazı eski altyapıların birçok bakım yükü problemi olduğu için Arçelik'te öncelikle Kurumsal Kaynak Planlaması yazılımı seçilmiş, bu yazılımdan sonra da Sun Enterprise 10000 uygulamasına geçilmiştir.

Arçelik AR-GE'de ev teknolojilerine, malzeme teknolojilerine ve kompresör (makina) teknolojilerine yönelik yeni araştırmalar üzerinde çalışılmaktadır. Arçelik bu yeni projelerinde de Sun Microsystems'la çalışma planları kurmaktadır. Arçelik'in orta

ve uzun vadeli projeleri arasında SAP çözümlerini yaygınlaştırma, satış yatırımlarını yeniden yapılandırma ve AR-GE'de yeni projeler üretme yer almaktadır. Veritabanı olarak Oracle kullanan Arçelik, üretimde CAD CAM dışındaki satın alma, dağıtım, üretim planlaması, tedarikçi ilişkileri gibi diğer tüm aktivitelerini SAP'nin ERP çözümüyle karşılamaktadır. Yazılım, satış, servis, danışmanlık, eğitim ile birlikte veritabanı araçları ve uygulama ürünleri alanlarında faaliyet gösteren Oracle, farklı uygulamaların birbirleriyle entegre çalışması için üstlenilen maliyetlerden ve aşırı risklerden firmaları koruyor.<sup>103</sup>

Sun Microsystems'ın Full Moon adı verilen, dünya çapında çalışan bir destek zinciri bulunmaktadır. Bu zincir ile, 7 gün 24 saat farklı bölgelerdeki Sun çalışanları müşterilerine hizmet verebilmektedir.

Arçelik, E-Dönüşüm'de kazandığı deneyimi, yurt dışında satın aldığı şirketlerinin BT altyapılarını değerlendirirken önemli bir girdi olarak kullanmaktadır. Arçelik 2003 yılı sonunda hayata geçireceği Yetkili Bayi Projesi ile müşteri tarafından sadece satışların izlenmesi değil, müşteri satınalma eğilimlerinin tespit edilmesi, bire bir kampanyalar düzenlenmesi gibi süreçlerin elektronik ortama taşınmasında ciddi mesafeler almış olacaktır. Yine Arçelik'te endirekt malzemelerin satın alınması ile ilgili süreçler elektronik ortama taşınarak 90,000 kalem malzemenin ve 1,000'e yakın firmadan satın almasının SAP EBP 3.0'ın dünyadaki ilk uygulamasını gerçekleştirmiştir.

Beko Elektronik yıl başında hayata geçirdiği Kurumsal Kaynak Planlaması Projesinde SAP R/3 'ün modüllerini başarı ile uygulamakta, Arçelik SAP uygulamaları ile kıyaslamalar yaparak pratiğini daha ileri noktalara taşımaya hedeflemektedir.

Koç Topluluğu'nun SAP yatırımlarında elde ettiği başarılar üzerine Koç Sistem, SAP Türkiye'nin önemli çözüm ortakları arasında yer alarak tüm e-iş uygulamalarının desteğini ve danışmanlık hizmetini verir hale gelmiştir. Koçtaş projesi ile Türkiye'deki ilk ASP hizmetini de başlatan Koç Sistem, şimdi Koç Topluluğu içinden ve dışından çok sayıda müşterisinin SAP uygulamasını kendi sistem işletim merkezinde barındırmaktadır. Koç Topluluğu'nda başlatılan e-dönüşüm projesi kapsamında, iş

<sup>103</sup> [www.oracle.com/global/tr/corporate/oracle\\_turkiye.html](http://www.oracle.com/global/tr/corporate/oracle_turkiye.html)

süreçlerini yenilemek amacıyla mySAP.com çözümlerini uygulayan ilk şirket olan Koç Sistem, SAP CRM çözümünü 30 Eylül 2002 tarihinde uygulamaya almıştır. Bu sayede çok sayıda müşterisi ile yürüttüğü birebir ilişkiyi entegre bir yapıya kavuşturan Koç Sistem, hem satış öncesi hem satış sonrasında müşterilerle olan tüm aktivitelerin takip edilmesine olanak sağlayan mySAP.com ile müşteri memnuniyetini önemli ölçüde artırmayı hedeflemektedir. Üretim alanındaki SAP uygulamalarının getirdiği verimlilik için kullanılan modüllere ek olarak Koç Finans, Koç Holding gibi üretim dışı sektörlerdeki grup şirketleri de, SAP'nin çeşitli modüllerini kullanmaya başlamıştır. Özellikle İnsan Kaynakları modülü ile büyük fayda sağlayan grup şirketleri, yeni kurulmakta olan Koç Bilgi Grubu için de başarılı bir örnek oluşturmuştur. Koç Bilgi Grubu İnsan Kaynakları Uzmanlık Merkezi'nde de devreye alınan SAP'nin bu çözümü Koç Bilgi Grubu bünyesindeki 12 şirketin, tüm insan kaynakları planlaması, ücretlendirmesi ve organizasyonel işlemlerinin tek bir merkezden takip edilmesine olanak sağlayarak verimlilik artışı ve tasarruf sağlamıştır.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde işletme yönetimleri bilimsel nitelikte bilgi edinme ve bilgi üretme çabasındadırlar. Bilimsel nitelikteki bilgileri kullanan işletme yönetimi daha etkin ve verimli olabilmektedir. Üretilen mal ve hizmetlerin en düşük maliyetle, en kaliteli ve ihtiyacı en elverişli karşılayacak biçimde olması işletme yönetiminin en önemli görevlerindendir. 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 amacı yerine getirirken maliyet muhasebesinden bir konuda ayrılmaktadır. Bu konu, sorumluluk muhasebesinin maliyet kontrolünü sağlarken, ürün maliyetlerinden çok, maliyetlerin maliyet merkezleri ve sorumlu yöneticiler açısından sınıflanmasına önem vermesidir. Böylece maliyetler belirli maliyet merkezlerinde toplanmakta ve en yakından kontrol edebilecek yöneticinin sorumluluğunda olmaktadır.

Öncelikle işletmede yetki ve sorumluluk ilişkilerini belirleyen işlevsel bir organizasyon şemasına gerek vardır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması, işletmenin organizasyon düzeninin de geliştirilmesini sağlamaktadır. Organizasyon şemasına göre çeşitli yönetim kademelerindeki maliyet ve sorumluluk merkezleriyle, bu merkezlerden sorumlu olan yöneticiler belirlenmelidir. Maliyetler, maliyet merkezleri bakımından sınıflandırılarak, kaynaklarında toplanmalıdır. Bu maliyetler sorumlu olan yöneticiler 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 veriler elde edilince, esnek bütçe rakamları fiili duruma göre ayarlanarak sapmalar hesaplanmalıdır.

Her yönetim kademesindeki yöneticiler için gerçekleşen rakamlar, bütçe rakamlarını ve sapmaları içeren, sorumluluk raporları düzenlenmelidir. Bu raporlar

incelenerek, aksayan yönleri olan sorumluluk merkezleri belirlenmeli ve sorumlu yöneticiyle birlikte gerekli önlemler üzerinde çalışılmalıdır.

Maliyet kontrol aracı olarak SAP kullanımına dayalı sorumluluk muhasebesi ve raporlama sisteminin incelenmesine ilişkin Arçelik A.Ş. Eskişehir Buzdolabı İşletmesi'nde yapmış olduğumuz uygulama sonucunda; işletmenin sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemini SAP modülleri yardımıyla uyguladıkları görülmüştür. SAP sistemi sayesinde satışlar artmakla birlikte maliyetlerde önemli ölçüde azalma görülmüş olup, çalışanların ve müşterilerin memnuniyeti de artırılmıştır. "Arçelik, 2003 yılının ilk 9 ayı için 153,7 trilyon TL (102 milyon \$) net kar açıklayarak 2002 yılının aynı döneminde 86 milyon \$ seviyesinde olan net karını %18 artırmıştır. Arçelik, net satış ve ihracat büyümesini 2003 yılının üçüncü çeyreğinde de sürdürmüştür. Şirketin 2002/9'da 324 milyon \$ olan ihracatı %33 artarak 431 milyon \$'a yükselirken, toplam satışları da %32 artarak 953 milyon \$'dan 1.253 milyon \$'a yükselmiştir."<sup>104</sup>

İşletmede, çalışanların memnuniyetine de önem veren Toplam Kalite Yönetim sistemleri uygulanmaktadır. Müşterilerin memnuniyetinin arttığını ise yıllara göre buzdolabı satışlarının artmasından, anlıyoruz. 1995 yılında 441.000 adet buzdolabı üretilip satılırken, 2002 yılında ise 1.586.000 adet buzdolabı üretilmiş ve satılmıştır. "2003 ilk 9 ayında Arçelik'in buzdolabı satışları, %29 artış göstermiştir."<sup>105</sup> Ayrıca yapılan araştırmada beyaz eşya markaları arasında Arçelik'in hatırlanma oranının daha yüksek olduğu görülmüştür. Arçelik'in yeni logosu ile yaptıkları reklamlar müşteriler üzerinde etkili olmuştur. Ancak, işletmenin her bölümünde SAP modülleri kullanılmasına rağmen, insan kaynakları bölümünde kullanılmamaktadır. Koç Holding bünyesinde uygulanan ve çalışanların özlük bilgilerinin ve kariyer planlamalarının depolandığı veri tabanının, HR (İnsan Kaynakları) modülü kapsamında, Arçelik A.Ş. Eskişehir Buzdolabı İşletmesi'nde de uygulanması önerilmektedir.

<sup>104</sup> www.ataonline.com.tr/Research

<sup>105</sup> Aym, s. 1.

Arçelik, ciro ve net kar büyümesini üçüncü çeyrekte de sürdürerek olumlu performansını devam ettirmektedir. Arçelik'in satış gelirleri bir yandan ihracat ile desteklenirken, şirketin konsolide gelirleri de yakın zaman önce satın alınan yurtdışı iştiraklerin devreye girmesiyle artış gösterecektir.

## KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan. **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**. 4.Baskı. Ankara: Cem Ofset, 1998.

Arıkan, Türkan. **İşletme İçi Kontrolde İç Raporlama Sistemi**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 48, 1986.

Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Ankara: Barış Yayınları,2000.

Cemalcılar, İlhan ve Diğerleri. **İşletmecilik Bilgisi**. Eskişehir; İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını No:3, 1985.

“CRM Olmazsa Olmaz,” **Activeline Aylık Bankacılık Dergisi**. Araştırma Merkezi, 2001.

“CRM Projelerinin Başarısız Olma Nedenleri,” **Ernst&Young**, İnsan Kaynakları.com

Çoban, B.Tansel. “İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması,” **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,1988.

Erdoğan, Melih. **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, No: 276, 1988.

Ergin, Hüseyin. **Stratejik Yönetim Muhasebesi**. 2.Baskı, İstanbul,1997.

Esgin, Nedim. “2002 Yılı Faaliyet Raporu Özeti”, **2002 Yılı Faaliyet Raporu**, Arçelik Yayını.

Grey, Jack ve Don Ricketts. **Cost And Managerial Accounting [Maliyet ve Yönetim Muhasebesi]**. Boston: McGrew –Hill, International Book Company, 1982.

Heitger, L.E. ve S. Mtulich. **Managerial Accounting [Yönetim Muhasebesi]**. Newyork: McGrew –Hill, International Book Company, 1982.

Kaval, Hasan. **Konaklama İşletmeleri Muhasebesi**. Yaklaşım Yayınları, 1994.

Kıraç, Suna. “2002 Yılı Faaliyet Raporu Özeti”, **2002 Yılı Faaliyet Raporu**. Arçelik Yayın.

Kırel, Nezih. “İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi.” **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992.

Meigs, F.Roberts ve Walter B. Meigs. **Accounting: The Basis For Business Decisions. [Muhasebe: İş Kararlarının Temeli]** McGrew –Hill, Publishing Company, 1990.

Netten, E.W. “**Daha İyi Bir Yönetim için Sorumluluk Muhasebesi,**” Çeviren: Rıfat Üstün. Eskişehir: E.İ.T.İ.A. Dergisi, c.x,s.1, Ocak 1974.

Sevgener, A. Sait ve Rüstem Hacırüstemoğlu. **Yönetim Muhasebesi**. 7.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

Tekirdağ, Erol. “Set2000.SQL Sistemi Standart Modülleri” **Set Yazılım Tanıtım Broşürü**, 2003

Uslu, Selçuk. **Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**. Ankara: İTİA Yayın No: 183, 1982.

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

Yükçü, Süleyman. **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**. 4.Basım. İzmir: Vizyon Eğitim ve Danışmanlık Ltd., 1999.

Yıldırım, Atilla. SAP Eğitim Dosyası. Sap Türkiye, 2000.

[www.adata.com.tr/turkce/2\\_crm.html](http://www.adata.com.tr/turkce/2_crm.html)

[www.arcelik.com.tr](http://www.arcelik.com.tr)

[www.ataonline.com.tr/Research](http://www.ataonline.com.tr/Research)

[www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP-files](http://www.bilmuh.ege.edu.tr/sengonca/ERP-files)

[www.cob.sjsu.edu/chang](http://www.cob.sjsu.edu/chang)

[www.sap.com.turkey/company](http://www.sap.com.turkey/company)

[www.sap.com/uk/direct/report](http://www.sap.com/uk/direct/report)

[www.sap.com/turkey/solutions/crm](http://www.sap.com/turkey/solutions/crm)

[www.sap.com/turkey/solutions/erp](http://www.sap.com/turkey/solutions/erp)

[www.sap.com.turkey/company/eis-vizyonumuz.asp](http://www.sap.com.turkey/company/eis-vizyonumuz.asp)

[www.software.com/Turkish/ERP.htm](http://www.software.com/Turkish/ERP.htm)

[www.spherecon.com/turkce/html/yonetim\\_dan/crm](http://www.spherecon.com/turkce/html/yonetim_dan/crm)