

# SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE KAVRAMSAL BİR İNCELEME

A Conceptual Examination of Responsibility Accounting

Derleme Makale

Caner DOĞAN<sup>1</sup> 

Gönderim Tarihi: 31.01.2022

Kabul Tarihi: 18.04.2022

**ÖZ** İşletmelerin merkezkaç yönetim anlayışında sorumluluk merkezleri oluşturarak bu merkezlerin hangi prensiplere göre çalıştığını incelemek bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda daha önce yapılan çalışmalar detaylı bir şekilde incelenmiş ve derlenmiştir. Çalışmanın yöntemi, Dergipark, EBSCOhost, ile Scopus gibi indeksler taranılarak ve ilgili konu hakkında yazılan kitap bölümleri incelenerek hazırlanmıştır. Çalışmanın öne çıkan bulgularına göre sorumluluk merkezleri, maliyet merkezi, yatırım merkezi, gelir merkezi ve kâr merkezi olarak dört ana kategoriye ayrılmaktadır. Her sorumluluk merkezine ait sorumluluk raporu ilgili merkezin gerçekleşen sonuçlarının bütçelenmiş tutarlara göre karşılaştırma yapılmasına imkan sağlayacak biçimde hazırlanmaktadır. İşletme faaliyetlerinin sürekliliği için işletmenin operasyonel süreçlerinin öneminin anlaşılması, işletmelerin yapılarında yeniliğe sebebiyet vermiştir. Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; sorumluluk raporlarının kullanılması, yazılım ihtiyacının olması ve sorumluluk merkezlerinin işletmenin muhasebe sistemi ile uyumlu biçimde olması stratejik kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır. Fakat yazılım ihtiyacının önemli ölçüde sistemi olumsuz şekilde etkileyebileceği göz önüne alındığında hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması yararlı olabilecektir.

**Anahtar Kelimeler:** Merkezkaç Yönetim, Sorumluluk Muhabesesi, Sorumluluk Raporu

**JEL Sınıflandırması:** M19, M40, M41

**ABSTRACT** The study aims to create responsibility centers in the centrifugal management approach of enterprises and to examine which principles these centers work. For this purpose, previous studies were examined and compiled in detail. The method of the study was prepared by scanning indexes such as Dergipark, EBSCOhost, and Scopus and examining the book chapters written on the relevant subject. According to the prominent findings of the study, responsibility centers are divided into four major categories as cost center, investment center, income center, and profit center. The responsibility report of each responsibility center is prepared in a way that allows a comparison of the actual results of the relevant center against the budgeted amounts. Understanding the importance of the operational processes of the business for the continuity of business activities has led to innovation in the structures of businesses. This understanding of innovation, which is not limited to the understanding of management, also affects accounting systems. Accounting practices for responsibility centers; The use of responsibility reports, the need for software, and the compatibility of responsibility centers with the accounting system of the enterprise create beneficial results for strategic control. However, considering that the need for software can affect the system negatively, it may be useful to solve it quickly.

**Keywords:** Centrifugal Management, Responsibility Accounting, Responsibility Reports

**JEL Classification:** M19, M40, M41

<sup>1</sup> **Sorumlu Yazar:** Doktora Öğrencisi, Bandırma Onyedü Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, [canerdogan@gmail.com](mailto:canerdogan@gmail.com)

## 1. GİRİŞ

Dünyamız sürekli olarak değişim ve gelişim göstermektedir. Bu değişim geçmişten günümüze, günümüzden de geleceğe doğru devam eden bir süreç olmaktadır. Tüm bu değişimler ve gelişimler şirketleri de etkileyebilmektedir. Özellikle her işletmenin temel problemi işletmenin varlığını sürdürmesidir. İşletmelerin değişim ve büyüme yeteneği gibi iki önemli stratejik yeteneğin varlığına bağlıdır. Değişim uygun koşullarda ve zamanda gerekli değişikliklerin yapılması, büyüme ise uzun süreli gelişmelerin ve kârlılığın toplamı olarak tanımlanmaktadır. Çünkü işletme içerisinde bulunduğu çevrenin dış etkilerini ön görme ve işletmenin takip ettiği yönü değiştirme yeteneklerine ihtiyacı olmaktadır (Özkan, 2013: 2). Bir kuruluşun sürekliliği ve başarısı ile büyüme ve değişim gıapması işletmenin performansı ile ilişkilidir. Toplam performans; çalışanlar yöneticiler ve tüm sorumluluk merkezlerinin toplam performansı olup sorumluluk muhasebesi ile yakından ilgilidir (Özkan, 2013: 2).

Sorumluluk muhasebesi; işletmenin yönetsel basamaklarında ve bu basamaklara bağlı alt basamaklarda yetkinin devri sonucunda sorumluluk verilen yöneticilerin, başarılarının ölçülmesi ve sorumluluğunda olan giderleri kontrol etmesine yarayan bir yönetim sistemi olarak düşünülebilmektedir.

Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; yazılım ihtiyacının olması, sorumluluk raporlarının kullanılması, ve sorumluluk merkezlerinin işletme muhasebesinin sistemi ile uyum içinde olması stratejik olarak kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır.

İyi şekilde tasarlanmış olan bir sorumluluk muhasebesi sistemi; organizasyonun amaçlarına erişmesinde, yöneticilerin belirlenmiş bu amaçlara ulaşmak için doğru kararları almasında ve personellerin motivasyonlarının yükseltilmesinde önemli yararlar sağlayabilmektedir. Eş zamanlı olarak da giderlerin kontrolüne de önem verdiğinden işletmeye yararı olmayan giderlerin azaltılması hakkında destek olabilmektedir.

## 2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Araştırmanın bu bölümünde ilgili kavramlar hakkında bilgilere yer verilmiştir.

### 2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Kurulma şekli ve ölçeğin boyutu fark etmeksizin, şirketlerdeki işlemlerin pek çoğu bir kıymetli varlık hareketine sebep olmaktadır. Mali işlemler şeklinde de ifade edilebilecek bu işlemler işletmelerin kaynak ve varlık oluşturmasında bir değişim yaratmaktadırlar (Sevilengül, 2005: 9). Muhasebe, ekonomik olan işlemlerin kayıt altına alınarak sonuçlar üzerinde yetkilileri düşünme ve kararlarını almaya iten bir alan ile ilgilenmektedir (Seviğ, 2002: 58). Şirket için muhasebe, belirli bir zaman içerisinde şirkette meydana gelen ve parasal olayları ve olguları kaydeden, sınıflandıran, özet hele getiren ve raporlama yapan birim şeklinde tanımlanabilmektedir (Basık, 2011: 13).

### 2.2. Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi

İşletme içindeki iş süreçlerinin kaydedilmesi, finansal muhasebenin alanına girmektedir. İşletmeler, kanun ve mevzuatlarla belirlenmiş raporlama zorunluluklarını gerçekleştirebilmek için finansal tablolar oluşturmaktadır (Magal ve Word, 2011: 46). Yönetim muhasebesi iş organizasyonunun birbirinden farklı iş süreçlerinin etkili yönetimi için bilgi sağlayabilecek biçimde içe odaklanmıştır. Yönetim muhasebe sistemi aynı finansal muhasebedeki gibi iş süreçleri anında meydana gelen bilgileri raporlamak için kaydetmekte olup ancak bu tip raporlar, maliyetlerin azaltılması, gelirlerin ve ayrıca kârlılığın artırılması işletmenin temel amaçlarına erişebilmesi adına gereken bilgileri içinde barındıran

gelirler ve maliyetler olmaktadır.(Magal ve Word, [2011](#): 50). Dolayısıyla yönetim muhasebesi, şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin yönetim süreçlerinin her bir kademesinde yönetime destek olacak bir muhasebe disiplini şeklinde ifade edilebilmektedir (Erdoğan ve Saban, [2011](#): 7).

### **2.3. Maliyet Yönetimi**

1980'li yılların ikinci yarısından itibaren, ürünlerin piyasa ömürleri kısalmış, üretim öncesi araştırma-geliştirme, ürün ve süreç tasarımı, sermaye yatırımı, yazılım geliştirme ve eğitim-staj faaliyetlerinde katlanılan maliyetler, hem çeşitlenmiş, hem de tutar olarak artmıştır (Şakrak, [1997](#): 47).

Üretim maliyetlerinin yapısının değişmesiyle, ürün maliyetlemede sıkıntılar yaşanmaya başlanmıştır. Yaşanan bu sıkıntıların temelinde, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile sağlanan bilgilerin yetersiz ve güvenilmez olduğu ve bu yüzden maliyetlerin dağıtımı ve yüklenmesi konularında yanıltıcı sonuçlara ulaşıldığı eleştirisi yatmaktadır. Yöneltilen bir diğer eleştiri de, geleneksel maliyet muhasebesi kavramının dar zamanlı kararlar adına önceden belirlenen üretim araçlarına destek verdiği fakat orta ve uzun dönemli kararlar için, yeterli bilgiyi sağlayamadığı hususuydu. Bu eleştiriler sonucunda geleneksel maliyet muhasebesinin zamanla önemini yitirmesi ve şiddetli maliyet baskısı işletmeleri, yönetimlerin karar alma süreçlerinde temel kaynak noktası olan muhasebede alternatif arayışlara yöneltmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, [2002](#): 6-7). Böylece, işletmeler yeni yönetim anlayışları benimsemeye yönelmişlerdir. Benimsedikçe de muhasebe; geleceğe dönük plan ve stratejilere öncü olacak ve gelecekte meydana gelebilecek çeşitli yönetim ihtiyaçlarına duyarlı bir enstrüman olmuştur.

Geleneksel maliyet muhasebesine yöneltilen eleştiriler sonucunda ortaya çıkan maliyet yönetimi kavramı, önceleri, literatürde farklı içeriklerle ve çoğunlukla maliyet muhasebesi kapsamına son zamanlarda dahil edilen yöntemlerin toplamı olarak kullanılmaya başlanmışsa da zamanla, yönetim aracı olarak maliyet muhasebesinden yararlanılması düşüncesi egemen olmuştur (Yüzbaşıoğlu, [2004](#): 391). Bu anlayış ışığında; maliyetin yönetilmesi, ürünlerin maliyetini doğru şekilde belirlemek, işletmenin işlemlerini geliştirmek, israfın önüne geçmek, maliyet etkenlerini belirlemek, işletmenin faaliyetlerini planlayabilmek ve işletmenin stratejik planları için faaliyetleri yönetmek ve kontrol olarak tanımlanabilmektedir. Bir başka deyişle maliyet yönetimi, maksimum işletme verimliliği hedeflenerek maliyetlerin bilinçli olarak etkilenmesidir (Yüzbaşıoğlu, [2004](#): 392) şeklinde de ifade edilebilmektedir

Tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi maliyet yönetiminde, geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak, maliyet karşılaştırmalarına dayanan maliyetin kontrolü yerini, maliyetlerin etkilenmesi durumuna bırakmıştır ve maliyet yönetimi, işletme yönetiminin görevi haline gelmiştir (Bilginioğlu, [1994](#): 3).

Ancak buradan hareketle, maliyet muhasebesinin gereksiz olduğu sonucuna ulaşmak yanlış olur. Çünkü maliyet yönetimi geri bildirim mekanizmasının doğru ve etkili çalışması için maliyet muhasebesine gereksinim duyulduğu bir gerçektir.

## **3. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM ANLAYIŞI**

### **3.1. Merkezi Yönetim Anlayışı**

Merkezi yönetim, işletmelerde alınacak kararların üst yönetimce belirlendiği bir yönetim düşüncesidir (Atkinson vd., [1995](#): 488).

Bu yönetim biçiminde karar yetkisi tek merkezde toplanır (Koçel, [2003](#): 214). Merkezi yönetim anlayışına göre; işletme içerisindeki her birim ve kişi, yaptığı her türlü faaliyetten dolayı yalnızca merkeze karşı sorumludur ve faaliyetlerin denetimi de yalnızca merkez tarafından gerçekleştirilir.

Merkezcilik, örgütü etkileyebilen kararların üst yönetimde bulunan yetkililerce alınmasını ifade eder ve örgüt içerisinde kararların hangi derecede merkezi hal aldığı, önem derecesi yüksek kararların örgüt içi hiyerarşide hangi noktada alındığına bakarak anlaşılmaktadır. Merkezci yönetimi belirleyen iki genel faktör Fayol'a göre; durum ve şartlarla, yöneticilerin arzu ve eğilimleridir.

Merkezi yönetimle birlikte, özel idari yöneticiler, nasıl hareket etmeleri gerektiğini gösteren detaylı iletişim kurallarını takip edebilmekte ve uygulayabilmektedirler. Hangi faaliyetin kim tarafından ve nasıl yapılacağı tam olarak belirlendiği için yöneticiler faaliyetlerini belirlenen bu kararlar doğrultusunda gerçekleştirebilir. Merkezci yönetim yaklaşımında, üst yönetim arzu edilen performans seviyesine ulaşabilmek adına önemli fonksiyonlar üzerindeki kontrole sahip olmaktadır.

Üst yönetimin, birçok önemli kararın alınmasında birinci karar mercii olması sayesinde, uzmanlaşmaya katkı sağlaması ve faaliyetler etkin bir şekilde koordine edilmesi bu yönetim tarzının faydaları arasında sıralanabilir (Blocher vd., 1999:730). Ayrıca, daha az becerisi olan personelin daha alt basamaklardaki görevlerde kullanılması ve bu yolla personel harcamalarının azaltılması, üst yöneticinin istisnai yeteneğinden geniş biçimde faydalanılması ve işin kalitesinin ve girilen riskin yakından izlenmesi gibi faydaları da vardır.

Üst yönetim tarafından alt kademelere verilen emirler, yerine getirilirken ya da nakledilirken değişikliğe uğrayabilir yani, emirler bir makine gibi aynen ulaştırılmayabilir. Kademelerin çok olduğu organizasyonlarda, merkezi yönetim anlayışının bu şekilde sakıncaları ortaya çıkabilir. Ayrıca, organizasyon içinde bir çalışanın çeşitli yerel gereksinimleri ya da karmaşık bir işin takip edilmesine olanak bulunmaması, işin benimsenmemesi ve astların gelişmesi üzerindeki olumsuz etkileri gibi sakıncalar da mevcuttur.

Organizasyonlarda çeşitli düzeylerdeki yöneticiler en başarılı ve en uygun oldukları işi yapmalıdırlar. Bir organizasyonda yüksek kademede bulunan yöneticilerin analitik açıdan yetenekli kişiler olması gerekirken, alt kademede bulunan yöneticilerin ise teknik bilgiye sahip olması gereklidir. Bu sebeple, analitik beceri gerektiren kararlar merkezileştirilmeli, teknik beceri gerektiren kararlar devredilmelidir. Kısaca, üst kademede karar verme yetkisi merkezci, alt kademede karar verme yetkisi ise merkezkaç olmalıdır (Birdal ve Aydemir, 1992: 71).

### 3.2. Merkezkaç Yönetim Anlayışı

Merkezkaç yönetim, farklı yönetim basamaklarına ayrılmış olan şirketlerde üst yönetim kademelerinden alt kademelere doğru bütün yönetim kademelerine karar alma yetkisinin verildiği yönetim türüdür. Merkezkaç yönetim düşüncesinde karar yetkisine sahip yönetici, aldığı kararların da yükümlülüğünü üstüne almaktadır (Yükçü, 2014: 731).

Ademi merkeziyetin sebepleri şu şekilde sıralanabilir (Hansen ve Mowen, 1990: 856):

- Organizasyon içindeki alt birimlere ait bilgilere ulaşma,
- Sorumluluk sınırlarının belirlenmesi,
- Tam zamanında sorunlara cevap verme imkanı,
- Merkez yöneticiye odaklanma,
- Eğitim ve değerlendirme,
- Motivasyon.

İşletmelerde, gerektiğinde karar verme yetkisi alt kademelere devredilmelidir. Bir organizasyonda yetkilerin merkezci bir biçimde mi, yoksa ademi merkezi bir biçimde mi kullanılacağı konusu üst düzey yöneticinin kararının yanı sıra, yetkinin devri düşünülen işe ait özellikler, yöneticilerin ve astların kişisel özellikleri, negatif sonuçların işletmeyi etkileyebilme ölçüsüyle de ilgilidir (Ergül, 2006: 54).

Genel olarak, merkezkaç bir işletme bağımsız faaliyet bölümlerinin oluşturulduğu bir işletmedir. Her bölüm, belirli kararları almada yetkili bir yönetim grubuna sahiptir. Böylece, bölüm yöneticileri işletme kararının bu bölümle ilgili kısmından sorumlu olur. Yetki devredilmesi işletmeden işletmeye farklı düzeylerde olsaydı da merkezkaç yönetim anlayışına göre oluşturulmuş bir organizasyonda,

işletme nispeten bağımsız şekilde hareket edebilen departmanlara bölünmüştür. Her bir departman bağımsız biçimde faaliyet yürütebilmektedir. departmanlara verilen karar verme yetkisinin derecesi de işletmeden işletmeye değişmektedir (Moore ve Jaedicke, [1980](#):619).

Ademi merkezi yönetimde çok ileri gidilirse, daha bağımsız hale gelen yönetim birimlerinin hizmetlerle ilgili çalışmalarının artması, işlerin daha pahalıya mal edilmesi tehlikesi ortaya çıkabilir. Diğer yandan, üst kademe yöneticilerinin yeteneklerinden ve uzmanlıklarından tam kapasite ile faydalanma imkanı azalır (Birdal ve Aydemir, [1992](#):72)

Merkezkaç yönetimin faydaları merkezi yönetimle kıyaslandığında bir hayli fazladır. Bu yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Merkezkaç yönetim düşüncesi, organizasyonu bütünüyle yönetip, kontrol altında tutulabilecek departmanlara ayırmaktadır. Bu şekilde verimlilik ve etkinlik artmaktadır.
- Bu yönetim düşüncesinde üst yönetim, günlük problemlerle uğraşmak yerine stratejiye, üst düzey kararlara ve faaliyetleri koordine etmeye zaman ayırmaktadır.
- Merkezkaç yönetim, alt düzey yöneticilerin karar verme konusunda deneyim kazanmalarını, üst düzey yönetici pozisyonları için daha kalifiye olmalarını sağlamaktadır. Böylece bir eğitim programı işlevi görmektedir.
- Yöneticilere verilen ilave sorumluluk ve karar verme yetkisi, iş tatmininde artışla sonuçlanmaktadır. Yöneticiler kendi performanslarını etkileyen konular üzerinde daha fazla girdi ve kontrole sahip olduklarından motivasyonları yüksek olmaktadır.
- Alt düzey yöneticilerin yerel koşullar hakkında daha detaylı ve güncel bilgisi bulunmaktadır. Bu nedenle merkezkaç yönetimde, işletmenin kararları ilgili konuya dair uzmanlığı olan yöneticilerce verilebilmektedir.
- Karar verme yetkisi yöneticiler arasında dağıtılacağından, her yönetici kendi konularına azami önem vermek için yeterli zamana sahip olacaktır. Düzeltmesi gereken problem olduğunda yöneticiler çabuk cevap vereceklerinden daha iyi kontrol gerçekleşecektir.
- Yöneticiye yapacağı konusunda yeterince özgürlük verilmeden yöneticinin performansını değerlendirmek zordur.

Merkezkaç yönetimin bu yararlarının yanında bazı sakıncaları da mevcuttur. Bu sakıncaları ise şu şekilde tanımlamak mümkündür:

- Alt düzey yöneticiler, büyük resmi tamamen anlamadan karar verebilirler. Üst düzey yöneticilerin, alt düzey yöneticilerden yerel faaliyetlerle ilgili detaylı bilgisi daha az olabilir. Ancak genelde bir bütün olarak işletme ile ilgili bilgileri daha fazladır ve işletmenin stratejilerini daha iyi anlayabilmektedirler.
- Alt düzey yöneticilerin organizasyondan farklı amaçları olabilir. Örneğin bazı yöneticiler bölümlerinin büyüklüğünü arttırmaya işletmenin kararlarını arttırmaktan daha çok ilgi duyabilirler. Yöneticileri işletmenin yararına kararlar vermeleri yönünde motive eden performans değerlendirme sistemi tasarlanarak bir yere kadar bu problemin üstesinden gelinebilir.
- Merkezkaç yönetimde yöneticiler arasında koordinasyon olmayabilir. Bu problem işletmenin stratejisini açık bir şekilde tanımlayarak organizasyon boyunca etkili bir şekilde ileterek azaltılabilir.
- Merkezkaç yönetimde, yaratıcı düşünceleri yaymak daha zor olabilir.
- Merkezkaç yönetimde, örgütlenme bu düşünceye göre göre olacağından, her bir departmanın başarısını ayrı ölçebilmek amacıyla tutulan kayıtlar detaylı bir biçimde olmak zorundadır. Bu durum da merkezi yönetimle kıyaslandığında muhasebe gibi departmanların maliyetinin artması anlamına gelmektedir.

Merkezkaç yönetimi benimseyen örgütler için zorunlu olan iki temel öge, nicelik ve nitelik açısından daha geniş bir çalışan kadrosudur.

Yapılan bir araştırmaya göre, merkezkaç yönetimin uygulandığı işletmelerde yönetim personelinin arttığı ve yönetim masraflarının maliyet içindeki payının arttığı tespit edilmiştir. Ancak, merkezi şekilde yönetilen işletmelerde bu maliyetlerin düşük olmasına karşın, bu işletmelerdeki personelin sık

sık değiştiği, devamsızlık oranının yüksek olduğu ve kaza oranının da yüksek olduğu saptanmıştır. Bunlar da maliyeti yükselten büyük kalemlerdir.

Merkezkaç yönetimi, üzerinde harcama gerektiren bir yatırım ve uzun vadede kendisinden verim beklenen bir etken olarak görmek gerekir. Bu verim, yönetsel harcamaların azalmasından çok, diğer üretim bölümlerinin etkinlik ve verimliliğinin artması şeklinde ortaya çıkacaktır. Ayrıca, merkezkaç bir organizasyon, bürokrasiyi azaltmak yoluyla, büyük ölçüde zaman ve harcama tasarrufu sağlayabilir ve böylece de diğer bölümlerde olduğu gibi yöneticilerin verimliliğini de yükseltebilir.

Üst düzey yöneticiler bütün kararların kendisi tarafından alamayacağının farkındadır, ancak karar verme yetkisini tam anlamıyla orta ve alt kademe yöneticilerine vermek istemezler. Bu nedenle şletmeler organizasyon yapılarını kurarken iki uç nokta arasında kalırlar. Merkeziyetçilikten ademi merkezciğe doğru bir yönelimde bir çok artılar olmasına karşın, her organizasyon için tam olarak doğru bir yönelimden söz edilememektedir. Üst düzey yöneticiler ademi merkezciğin seviyesine karar verirken organizasyonun içinde bulunduğu duruma göre en iyisini seçmelidirler. Bu sebeplerden dolayı, devredilmiş karar yetkilerinin derecelerine göre iki uçtan bir tanesine daha yakın olmaktadır.

Merkezkaç yönetimle birlikte, şletme içerisinde karar alabilme hakları farklı farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulmaktadır. Sorumluluk merkezleri de sorumluluk muhasebesi sisteminin temel konusunu oluşturması sebebiyle, merkezkaç bir organizasyon yapısı beraberinde sorumluluk muhasebesi sistemini de getirmektedir.

## 4. SORUMLULUK MUHASEBESİ

### 4.1. Sorumluluk Muhasebesinin Anlam ve Önemi

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasının önemli bir nedeni, yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme ihtiyaç duymalarından ileri gelmektedir. Yukarıdan aşağıya doğru olan bilgi akımı, şletmenin genel politikasına uygun emir ve genelgeler şeklinde; aşağıdan yukarıya olan bilgi akımı ise, bu emir ve genelgelerin meydana getirdiği sonuçları gösteren geri bildirim şeklinindedir. İşte bu bilgi sisteminin alt sistemlerinden bir tanesi, finansal bilgi sisteminin de alt sistemi olan sorumluluk muhasebesi sistemidir (Uslu, 1982: 7). Sorumluluk muhasebesi, aynı zamanda kârlılık ya da faaliyet muhasebesi şeklinde de literatürde ifade edilmektedir (Shim ve Siegel, 1984: 129). Bir başka deyişle bir faaliyetin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçümüdür.

Sorumluluk muhasebesi, bir muhasebe sistemi olup örgütün sorumluluk alanlarıncı verilerin temin edilmesi, işlenmesi, raporlanması ve sonuç olarak ilgili yöneticilerin başarılarının ölçülmesinden oluşmaktadır. Başka bir deyişle maliyetler, varlıklar, gelirler ve kârın ilgili yöneticiler tarafından incelenmesi ve denetiminin yapılması şeklinde olmaktadır. Maliyetler, organizasyon içinde sorumlulukların seviyelerince birikmekte ve raporlanmaktadır. Organizasyondaki her bir denetsel alanın kendi kontrolü ve sorumluluğu vardır. Sorumluluk muhasebesi; hem planlanmış hem de gerçek muhasebe bilgilerini sorumluluk merkezleri bazında toplayıp raporlayan yönetim muhasebesinin bir türüdür (Fowzia, 2011: 59).

Gerçek ve tüzel kişi şletmelerinin pazardaki mevcut paylarının korunması ve artırılması, şletmelerin varlığını sürdürmesi ve kâr elde etmesi, örgütsel sorumlulukların dağılımını yaparak, şletmenin departmanları arasında koordinasyonla ilişkilidir. Bu husus kaynak kullanımlarında sorumluluk muhasebesi anlayışını egemen hale getirmiştir. Bu şekilde temin edilen bilgilerle sorumluluk merkezi yöneticisinin ve yapmış olduğu faaliyetlerin performansı ölçülmektedir.

Yönetimin hiyerarşik kademelerinde Kurum Seviyesi (Yönetim kadrosu ve CEO), İşletme Seviyesi (Üst düzey yöneticiler), Birim Seviyesi (Birim Personeli ve yetkilisi) ve Ofis Seviyesi (Ofis müdür ve yardımcıları) olmak üzere dört seviye bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesince bu seviyeler büyük öneme sahip olmaktadır (Özkan, 2013: 3). Bu hiyerarşinin her bir basamağı kendisinden altta olan basamakları kontrol ederek performans ölçümünü gerçekleştirmektedir.

## 4.2. Sorumluluk Muhasebesinin Avantajları ve Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesi, yıllar boyunca klasik muhasebe kontrol sistemine bağlı olarak kabul edilmektedir ve ayrıca şirketlere farklı avantajlar sunmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin avantajları aşağıdaki gibi belirtilebilir (Martin, 2005: 4):

- Sorumluluk merkezlerine bölünmüş olan bir şirketi yönetebilmek adına yol sağlamaktadır.
- Lokal alanda daha iyi kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır.
- Kurumda çalışanların kişisel performansları ve departman yöneticilerinin performanslarını en iyi biçimde kullanmasını teşvik etmektedir.
- Stratejik ve politik kararlar alınırken işletmenin üst yönetimine zaman açısından katkıda bulunmaktadır.
- Yönetimin, hiyerarşik sistemi anlamasını sağlamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin daha önceden belirtilen avantajlarının yanında farklı dezavantajları da bulunmaktadır Bunlar şu şekilde ifade edilebilir (Martin, 2005: 4):

- Departmanlar ve personeller arasında takım çalışmasından ziyade rekabete neden olmaktadır.
- Sisteme hakim olan en az bir yöneticiye ihtiyaç vardır Sistem kendi kendine yönetilememektedir.
- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru şekillenen iletişim ve raporlama sistemini anlayamayabilmektedir.

## 4.3. Sorumluluk Muhasebesi Organizasyon Yapıları

Organizasyon, bir amaç için kurulmuş olan, kendine has özellikleri ve kaynaklara sahip, bir kuruluşa verilen isimdir (Koçel, 2003: 94). Bir başka deyişle belli amaçların birden fazla kişi ile ve grup şeklinde gerçekleştirilmesidir. Organizasyonun yapısı ise işletmenin iç sorumluluk alanların net bir şekilde belirtilmiş ve işletmenin hiyerarşik durumunu anlatan yapıdır.

Sorumluluk muhasebesi organizasyon yapısının üzerine inşa edilmiştir. Şirketin yöneticileri arasındaki sorumluluk düzeyleri ve yetkinin dağılması organizasyonun yapısı göz önünde bulundurularak düzenlenmiş olmalıdır. Organizasyon yapısının meydana getirilmesi, işletme yönetimi açısından büyük öneme sahip olmaktadır. İşletmenin niteliğine ve amaçlarına uygun olabilecek bir organizasyon yapısının yararları aşağıdaki gibi olmaktadır:

- Yönetici ve şirket personellerinin yetki ve sorumluluklarını benimsemelerine imkan vermektedir.
- Sorumlulukların gereğinden fazla dağılmasıyla meydana gelebilecek aksaklıkları önlenmektedir.
- Uygun personelin seçimi ile fazla personel giderleri önlenmektedir.
- Yetki uyumsuzluklarının önüne geçmektedir.
- Boşta kalan görevlerin yetkililerce ilgili personel arasında dağıtılmasını kolaylaştırmaktadır.
- Yeni personelin eğitilmesinde ve geliştirilmesine fayda sağlamaktadır.

### 4.3.1. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı

Fonksiyonel organizasyon yapısında, aynı görevler ve işler niteliklerine göre bir araya toplanarak aynı departmana yerleştirilmektedir. Örnek olarak üretim ve pazarlama departmanları ile ilgili işler bu departmanları oluşturmaktadır. İşletme, birbirinden farklı mallar üretmiş olsa da üretim, pazarlama ve diğer faaliyetler ayrı ayrı fonksiyonel bölümlerce yürütülmektedir.

### 4.3.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı

Şirketin belli faaliyetleri coğrafi lokasyona göre kategorilendirilerek bölümler şeklinde örgütlemesine bölümsel organizasyon yapısı denilmektedir. Bu yapı coğrafik olarak geniş alanda faaliyet gösteren işletmeler için uygun olmaktadır. Bu tarz bölümlere ayırma konusunda sorumluluk belli bölgedeki faaliyetlerin gruplanabilmesi için tek bir yöneticiye verilmektedir.

Bağımsız işletme şeklinde görülen bu bölümlerin etkin ve başarılı yürütülebilmesi için bazı şartlar gerekmektedir. Bu şartlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, [2000](#): 318):

- İşletmenin içerisindeki tüm bölümler birbirinden ayrı olmalıdır. Bağımsızlık, bölümün kendi departmanlarını oluşturduğu ölçüde artış göstermektedir.
- Bölümün faaliyetleri tanımı şeffaflıkla yapılmalı ve sınırlandırılmalıdır. Aynı faaliyeti gerçekleştiren birden fazla bölüm, şirketin büyüklüğünce ekonomik olma durumunu kaybedebilmektedir.
- Üst yönetim, bölümlerin arasındaki uyumu en iyi şekilde sağlamalıdır. Hiçbir bölüm, kendi bölümünün başarısını, diğer bölümlerin ya da işletmenin aleyhine olacak şekilde arttırmamalıdır.

## 5. SORUMLULUK MERKEZLERİ

Sorumluluk merkezi, bir karar birimi olmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin yöneticileri, birimlerin başta girdi ve çıktıları olmak üzere birimle ilgili pekçok karardan sorumlu olmaktadır (Akbulut ve Karakaya, 2013:200). Başka bir deyişle sorumlu yöneticiye bağlı olan her bir birim bir sorumluluk merkezi olmaktadır. Sorumluluk merkezinin yöneticisi, kendi adına belirlenmiş stratejik amaçları, etkili, verimli ve kârlı bir biçimde uygulayarak hedeflerini gerçekleştirmek durumundadır. Yöneticilerin sorumlu olduğu kararların sonuçlarına ait finansal bilgilerin ilgili yöneticiler açısından raporlanması gerekmektedir (Bursal ve Ercan, [2002](#): 375). Sorumluluk alanının genişliği, gelir ve gider merkezlerinde yer alan gelirlere ve harcamalara, kâr merkezlerinden ilgili yöneticilerin harcama düzeylerinin ya da gelir ve kârlarla alakalı varlıkların etkin kullanımına kadar olmaktadır (Cools ve Slagmulder, [2009](#): 154).

Sorumluluk merkezlerinin iki temel noktası bulunmaktadır. İlk olarak, sorumluluk merkezinin örgütün bir birimi olmasıken ikincisi ise sorumlu bir yöneticinin denetim ve kontrolünde bulunmasıdır. Bu temel noktalara istinaden sorumluluk merkezleri, işletmelerin kendilerine has durumsal parametrelerine göre farklı biçimlerde oluşturulabilmektedir.

Sorumluluk merkezleri farklı bölümlere ayrılarak sınıflandırılabilir, en fazla bilinenleri ikili, üçlü ve dördümlü ayırım şeklindedir. Bu durumdan hareketle, sorumluluk merkezleri dördümlü ayırma göre maliyet, yatırım, gelir ve kâr merkezi olarak, üçlü ayırma göre yatırım, maliyet ve kâr merkezi, ikili ayırma göre ise kâr ve maliyet merkezi biçimde sınıflandırılabilir (Peker, [1988](#): 14-16).

Sorumluluk merkezlerine ayırmanın bir çok yararı bulunmaktadır. Belirtilen bu yararları aşağıda gösterildiği gibi olmaktadır (Dönmez ve Demirel Utku, [2009](#): 48):

- Kişiye iradesiyle hareket edebilme yetkisini vermekte ve yetkisini aşan durumlarda kimden destek alacağını belirlemektedir.
- Alt ve orta kademe yöneticilerine de bir aidiyet duygusu için yardımcı olmaktadır.
- Giderlerin kontrollerine ilişkin faaliyetlerin gerçekleşmesini sağlamaktadır.
- Kişinin sorumlu olduğu kişiyi ve sorumluluk alanını belirlemektedir.



## **5.1. Sorumluluk Merkezi Türleri**

Sorumluluk muhasebesi; örgütsel bir yapıdaki sorumluluk merkezlerini belirlenmesi ve gelir gider yatırım ve kârların ilgili sorumlu merkezlere yönlendirilmesi aracılığıyla her merkezin planlarını ve faaliyetlerini meydana getiren bir muhasebe sistemi olarak ifade edilebilmektedir. (Yükçü, [2014](#): 366).

Bununla paralel sorumluluk merkezlerini genel olarak dört ana başlık altında incelemek mümkün olmaktadır. Bu başlıklar; Gelir Merkezi, Gider Merkezi, Yatırım Merkezi ve Kâr Merkezi şeklinde olmaktadır.

### **5.1.1. Gider Merkezi**

Sorumluluk merkezinin sadece girdilerin maliyetlerinin ölçümlenebiliyor ancak çıktılarının değeri ölçülemezse, burası gider merkezi olarak tanımlanmaktadır (Hornge ve Foster, [1991](#): 904). Gidere sebep olan, ancak direkt bir biçimde gelir sağlamayan birimdir. Diğer bir ifadeyle, giderlerin meydana geldiği en küçük faaliyet ve sorumluluk birimi olmaktadır. Bir sorumluluk merkezinin yalnızca giderlerinin ölçüldüğü, üretmiş olduğu ürünlerin ya da hizmetlerin parasal değerinin ölçülmesinin yapılmadığı sorumluluk merkezine maliyet merkezi adı verilmektedir (Gürsoy, [1999](#): 591).

Maliyet merkezinin yöneticisi, belirli bir üretimden sorumlu olmaktadır. Makinelerin ve insan kaynağının, üretim malzemelerinin üretimde nasıl kullanılacağını belirlemektedir. Yönetici almış olduğu kararlarla harcamaları kontrol etmektedir (Hornge ve Foster, [1991](#): 186). Maliyet merkezleri, giderlerin toplandığı birimler olmaktadır ve maliyet merkezlerinde ölçüt , sadece giderlerle ilgilenmektedir ve departman yöneticisi sadece giderlerden sorumlu tutulabilmektedir.

Gider merkezleri ikiye ayrılmaktadır. Standart gider merkezleri, çıktının fiziki bir biçimde ölçümlendiği ve girdi-çıkıtı ilişkilerinin Belirlenebildiği gider merkezleridir. Bu gider merkezlerinde kontrol, standart maliyetlerle yapılmaktadır Üretim departmanları, standart gider merkezleri olmaktadır. İkinci olarak iradi gider merkezlerinde ise girdi-çıkıtı ilişkileri ile üretim miktarı ölçümlenmemektedir. Başka bir deyişle kontrolün sadece giderlere yönelik olması zorunlu hale gelmektedir. Personel, araştırma-geliştirme merkezleri muhasebe, halkla ilişkiler, hukuk işleri iradi gider merkezleri olmaktadır. Bu kısımların senelik giderleri yöneticilerin isteklerince belirlenmekte olup iradi sabit giderler olarak adlandırılmaktadır (Gürsoy, [1999](#): 591-592).

### **5.1.2. Gelir Merkezi**

Gelir merkezi, örgütün elde ettiği gelirlerden sorumlu olan bölüm olmaktadır. Gelir merkezi yöneticisi, ürünün grubundan ve bu ürünün pazarlamasından sorumlu olmaktadır aynı zamanda gelir merkezi, kira masrafları ve maaş gibi bazı sabit maliyetleri de içinde barındırmaktadır (Engler, [1990](#): 734). Gelir merkezlerinde satışın miktarı ve fiyatı incelenmektedir (Freeman, [2004](#): 72). Bu tür sorumluluk merkezlerinde üretilen mal ve hizmetlerin parasal değerleri ölçümlenmekte olup; ancak kullandıkları girdilerin maliyetleri ile, üretimin parasal değeri ilişkilendirilmekte ise, bu merkezler “gelir merkezi” olarak belirlenmektedir. Gelir merkezinin bütçelerini, malların satışından elde edilen satış hasılatı ve bu malların pazarlaması için yapılan tüm pazarlama giderleri oluşturur. Dolayısıyla, bir gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir. Çünkü, gelir merkezinde satılan malların üretimi için gerekli maliyetlerin büyük kısmı, başka sorumluluk merkezlerine ait maliyetlerdir. üretilmesi için katlanılmış olan maliyetler karşılaştırıldığında; üretim maliyetlerinin çok daha yüksek olduğu görülecektir.

Gelir merkezi, yöneticisi tarafından o bölüme ayrılan gelirin ölçülebildiği işletmenin alt bir birimi olmaktadır. Gelir merkezlerinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilmektedir. Örnek olarak, üretim işletmelerinin satış mağazaları bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir (Yükçü, [1999](#): 734). Bu bölümün yöneticileri, bir ürünün pazarlanması veya satılmasından sorumlu olmaktadır. Yönetici, fiili satış gelirinin, önceden belirlenmiş standarttan ne derecede ve hangi yöne doğru bir sapma olduğuna göre değerlendirmektedir (Özkanlı, [2003](#):109). Burada yönetici, satış gelirlerini en

üste çıkarmaktan sorumludur, yöneticinin ek kaynaklarda meydana gelen yeni masraflar için şahsi karar alabilme yetkisi bulunmamaktadır, fakat bu sorumluluk merkezi türünde harcamalar, satış gelirini en üst seviyeye çıkarabilmek adına satışın fiyatında değişiklik için yapılırsa, yönetici karar alma yetkisine sahip olmaktadır (Matt, [1987](#): 152).

### 5.1.3. Kâr Merkezi

Kâr merkezi, birimin yöneticisi tarafından hem maliyetlerinin hem de gelirlerinin kontrol edilip ölçülebildiği işletmenin alt birimidir (Yükçü, [2014](#): 734). Bu sorumluluk merkezinde maliyetler ve üretilen mal ya da hizmetin satımı sonucu oluşan gelirlerin ölçümü yapıp kayıt altına alınmaktadır (Gürsoy, [1999](#): 592). Başka bir ifadeyle kâr merkezleri, yöneticilerinin ilgili gelir ve giderlerden sorumlu olduğu işletme bölümleri olmaktadır. Bölümün maliyetleri yanında gelirini de kapsadığından, kâr merkezi maliyet ve satış merkezlerini de kapsamaktadır. Kâr merkezlerinde desantralizasyon derecesi daha yüksek olmaktadır. Bu merkezlerin yöneticileri bölümün karları ile değerlendirilmektedir (Özkanlı, [2003](#): 111).

Kâr merkezleri her iki pazarla direkt ve doğal ilişki içindedir (Sevgener ve Hacirustemoğlu, [2000](#): 386). Ancak, işletmede bölümler bütünlük bir yapı içerisinde faaliyette bulunuyorlarsa; bölümlerin, kâr merkezi olarak kabul edilmesine imkân yoktur. Bunlar doğal olarak iki pazarla ilişki kuramazlar. Bunun yanında, ürettikleri mal ve hizmetler, yönetim kararlarına göre, kullanıcı bölümlere yüklenmiyor da olabilir. Örneğin, bilgisayar bölümü veya tamir-bakım servisleri bu özellikteki bölümlerdir. Ancak, fırsat maliyetlerinin on plana çıkması halinde, ödenecek tutarlar işletme için belirli tasarruflar oluşturabilir. Bu durumda, bu bölümlerin yapay kâr merkezleri olarak kabul edilmeleri alınacak kararlar açısından uygun görülebilir (Sevgener ve Hacirustemoğlu, [2000](#): 386).

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, işletmelerin yapay kâr merkezleri oluşturmaları ilişkin kararları, işletmedeki yönetsel anlayışa ve işletme politikalarına göre şekillenmektedir denilebilir.

Aşağıda sıralanan kâr kavramlarından biri ele alınarak sorumlu kâr merkezi yöneticisinin başarısı değerlendirilebilir:

- Bölümün katkı payı,
- Bölümün net kârı,
- Bölümün direkt kârı ve
- Kontrol edilebilir kâr.

Kâr merkezi, yöneticinin hem maliyet hem de gelirler üzerindeki tam olarak karar verme yetkisine izin veren gelir merkezi sınırlamasını ortadan kaldırır. Yeni araba galerileri veya eğlence merkezleri örnek olarak verilebilir. Burada öncelikle amaç kârı maksimize etmektir (Matt, [1987](#): 152 - 153). Kâr merkezleri, maliyet merkezleri gibi yatırım fonlarının nasıl kullanıldığını kontrol etmez (Garrison & Noreen, [1997](#): 527).

Bölümsel bir örgütte kâr merkezlerinin varlığından söz edebilmek için bazı koşulların bulunması gerekmektedir bu koşullar aşağıdaki gibi olmaktadır (Bursal ve Ercan, [2002](#): 465):

- İşletme, her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrı ayrı ölçümlendiği en az iki sorumluluk merkezine sahip olduğunda,
- Bu sorumluluk merkezlerinden her birinin yönetimi, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli ölçüde kontrole sahipse,
- Her bölümün kârı dönemsel hesaplanıp işletmenin üst yönetimine raporlanıyor ve bu hesaplamaların sonuçları üst yönetim tarafından merkez başarısının değerlendirilmesinde göz önünde tutulduğunda kâr merkezinin varlığından söz etmek mümkündür.

#### 5.1.4. Yatırım Merkezi

Yatırım merkezi, işletme için yapılan yatırımların işletmenin gelirine dönüşünün maksimizasyonundan sorumlu olan birim olmaktadır Yatırım merkezleri, sorumluluk merkezi yapısının oluşumunda ayrılmaz bir parçadır ve özellikle büyük işletmelerde, özerk bölümler olarak organizasyonla sıkı bir ilişki halinde çalışmaktadır. Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin devamı şeklinde olmaktadır. Bu merkezlerden sorumlu olan yöneticilerin başarısı, giderleri, kullanmış olduğu kaynakların etkililiği ve elde ettiği gelir ile değerlendirilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, [2000](#): 316).

Bir kâr merkezi yöneticisi bu merkezin giderlerinin ve gelirlerinin yanı sıra kullandığı dönen ve duran varlıkların miktarından da sorumlu ise bu merkez yatırım merkezi olarak adlandırılmaktadır. (Gürsoy, [1999](#): 593). Yatırım merkezi yöneticisi, hem kârı elde edebilmek için yatırılan sermayenin maliyetini hesaplarken hem de kârı kontrol etmektedir (Yükçü, [2014](#): 734). Ayrıca, yönetici, organizasyon içinde, maliyetlerden, gelirden ve bu bölümde yapılan yatırımlardan sorumlu tutulur (Shim ve Siegel, [1984](#): 129). Yatırım merkezine örnek olarak kendi sahipliğinde olan binada üretim gerçekleştiren bir otomobil üretim grubu verilebilmektedir. Bölümün yöneticisi, faaliyetleri organizasyonun amaçlarına uyumlu olana kadar idare etme hakkına sahip olmaktadır (Arslan, [2006](#): 30).

Her bir kâr merkezi aynı zamanda yatırım merkezi olarak değerlendirilememektedir yatırım merkezi olarak değerlendirilebilmesi için belli koşulları taşıması gerekmektedir. Aşağıda yer alan koşulları sağlayan kâr merkezleri yatırım merkezi olarak tanımlanabilir (Bursal ve Ercan, [2002](#): 465):

- Sorumluluk merkezinin yatırımı dönemsel olarak ölçülebiliyor olmalı,
- Ölçülen yatırım temeli ile kâr arasında ilişki kurulup kurulan bu ilişkinin dönemsel olarak ölçülebiliyor olması gerekmekte ve
- Sorumluluk merkezi yöneticisi, yatırım temelinin hacmini önemli derecede etkileyebilmelidir.

### 5.2. Sorumluluk Muhasebesinin Performans Değerlendirmesi

#### 5.2.1. Gider Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Gider merkezinin yöneticilerinin faaliyetinin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi için sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderleri belirlemek gerekmektedir. Gider merkezi yöneticisinin değerlendirilebilmesi için esas olan giderler kontrol edilebilen gider türleridir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, [2000](#): 327). Bu bölümün yöneticileri kontrol edilemeyen giderlerden sorumlu tutulmamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinde bir gider merkezin performansını değerlendirmek için üç yöntemden söz etmek mümkün olmaktadır. Bunlar yöntemler (Haftacı, [2010](#):172):

- Gerçekleşen giderleri geçmişte gerçekleşen giderler ile karşılaştırma,
- Benzerlerin karşılaştırılması ve
- Bütçeler ile fiili durumun karşılaştırılmasıdır.

Bütçe, planlanan faaliyetlerin sayısal olarak ifade edilmiş biçimdir. Bütçeler faaliyetlerin uygulanması ve koordinasyonunda önemli görevleri yerine getirmektedir. Bütçeler; işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak şekilde, çok detaylı veya basitleştirilmiş biçimde detaysız olarak oluşturulabilir (Yükçü, [2014](#): 844).

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili olarak bütçenin iki türünden bahsetmek gerekmektedir. Bu türler; esnek ve sabit bütçeler olmaktadır. Esnek bütçeler, hem planlama hem de kontrol aşamalarında farklı faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır (Yakar, [2004](#): 46). Esnek bütçeler, oluşan sapmaları gerek kapasite farkı gerekse de harcama farkları olarak daha iyi bir biçimde sunduğundan dolayı sorumluluk muhasebesine daha yakın olmaktadır (Dönmez ve Demirel Utku, [2009](#): 71). Sabit ya da

başka bir ifadeyle statik bütçeler, faaliyetlerini önceden belirlenmiş tek bir kapasite kullanım derecesine bağlı olarak planlayan ve kontrol eden bütçeler olmaktadır.

### 5.2.2. Gelir Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Gelir merkezleri, organizasyonun içinde genel olarak pazarlama faaliyetlerini örgütlemek amacı için oluşturulmaktadır. Standart bir gelir merkezi, üretim departmanındaki ürünlerin satılmasından ve dağıtımından sorumlu olmaktadır. İlgili gelir merkezi, mamulün satış fiyatını belirleme noktasında bir yetkiye sahipse eğer oluşan gelirden de sorumlu olmaktadır. Fakat fiyat politikası gelir merkezinin dışında belirleniyorsa gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satışın karmasından sorumlu tutulabilecektir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 96).

Gelir merkezlerinin yönetici başarılarının ölçümünün yapılması, gider merkezindeki başarı ölçümünün yapılması ile benzerlik göstermektedir. Gelir merkezindeki yöneticilerin başarısı, çıktılarının standartlar ve bütçe ile meydana gelen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanmakta olan yöntemlerle değerlendirilmektedir (Yakar, 2004: 50). Gelir merkezinin klasik bütçelerin satış hâsılatını ve pazarlama giderlerini kapsamaktadır. Birçok pazarlama departmanı satış kotalarını hedef almakta ve başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarı ile ölçümü yapılmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 313).

### 5.2.3. Kâr Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Sorumluluk merkezleri içerisinde, kendi başına küçük bir organizasyon niteliğine sahip olan tek merkez, kâr merkezleri olmaktadır. Dolayısıyla bu merkezlerin yöneticileri de aynı niteliğe sahip olmaktadır. Fakat bir kâr merkezinin bu özelliğine sahip olabilmesi için organizasyonun genel yapısında, merkezkaç bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Merkezkaç bir yapıya sahip olan kâr merkezlerinin aşağıda gösterilmiş olan temel niteliklere sahip olduğu söylenebilmektedir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 96):

- Bu tarz merkezler kâr amacı gütmektedir.
- Bu merkezlerin yöneticileri, kârın meydana gelmesini etkileyen temel kararların alınmasında yetkiye sahip olmaktadır.
- Bu merkez yöneticilerinin, kâr amaçlı karar modellerini kullanması gerekmektedir.
- Merkezin yöneticileri, meydana gelen kâr miktarından dolayı üst düzey yöneticilere karşı sorumlu olmaktadır.

Kâr merkezlerinde bölüm yöneticilerinin başarı ölçümlemesi, bölümün planlanan kâra ne derecede ulaştığına bakılarak yapılabilmektedir. Bölüm çalışmalarından sorumlu olan yöneticilerin, başarılarını değerlendirmede bir koşul olan kâr, doğru bir biçimde hesaplandığında yöneticilerin yetkilerine verilmiş kaynaklardan ve elde ettikleri girdilerden değer yaratabilme yeteneklerinin geniş kapsamlı bir ölçütünü oluşturmaktadır. (Yakar, 2004: 51). Kâr merkezindeki başarının değerlendirilmesi, merkezin sağladığı kârları o sorumluluk merkezi için öngörülen ya da bütçelenmiş olan kârlar ile karşılaştırılarak yapılmaktadır. Fiili kârlar ile beklenen kârlar arasındaki farklar ya beklenen satış miktarının fiili satış miktarından farklı olmasından ya da tahmini fiyatların fiili fiyatlardan farklı olmasından ortaya çıkmaktadır (Haftacı, 2010: 199).

### 5.2.4. Yatırım Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Yatırım merkezinin yöneticileri, sermaye yatırım için hem gelir hem de giderlerden sorumlu pozisyonda bulunmaktadır. Bu perspektiften bu yöneticiler, organizasyon şeması içerisinde en üst düzeyde konumlanmış şekilde bulunan yatırım merkezleri içinde, kazançları gibi kaynakları ve varlıkları da kontrol edebilmektedir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 98).

Yöneticisi gelir, gider, kâr ve yatırımdan sorumlu olan yatırım merkezlerinin başarı ölçümlenmesinde kâr merkezi başarı ölçümlemesi yöntemlerinin hepsi kullanılabilir. Fakat yatırım merkezinin başarı değerlendirilmesinde kontrol edilebilen gelirler ve giderlerin bütçelenen tutarlarla karşılaştırılması yeterli olmamaktadır. Yatırım merkezi yöneticileri, varlıkları kontrol ettikleri ve yatırım da yaptıklarından bu yöneticiler için farklı performans ölçütleri de kullanılabilir. Bu noktada geleneksel performans değerlendirme ölçütleri olan artık kâr ve yatırım getirisi oranı yöntemleri kullanılabilir (Yakar, [2004](#): 55).

## **6. SORUMLULUK RAPORLARI**

Sorumluluk raporları, işletme yönetiminde, neyin nasıl ve nerede olduğunu gösteren kontrol araçları olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, [2014](#): 734). Sorumluluk merkezlerine göre düzenlenen raporlar sorumluluk raporları olarak adlandırılmaktadır (Küçüksavaş, [2006](#): 722). Sorumluluk raporları, maliyet kontrolü ve üretim maliyetlerinin saptanmasını bünyesinde toplayan raporlama sistemidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:459). Sorumluluk raporları, bağlı olunan merkezin, bütçelenen ve fiili olarak gerçekleşen sonuçlarını ve bunlar arasındaki farkları ortaya koymaktadır (Hilton, [1991](#): 451). Sorumluluk raporlarıyla birlikte üst yönetim, işletmedeki tüm sorumluluk merkezlerine ait, ayrıntılı biçimde finansal bilgileri temin edebilme şansına sahip olabilmektedir.

İşletmede olan olayları gösteren sorumluluk raporları iki amaç adına düzenlenmektedir. Bu amaçlar bilgi almak için yapılan raporlar ve kontrol etmek için olan raporlar olmaktadır. Bilgi raporlarının düzenlenmesindeki amaç yöneticilere ve işletmenin paydaşlarına işletmede işlerin nasıl ilerlediğini açıklamaktır. Kontrol raporları ise işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilebilmesi için hazırlanmaktadır. Kontrol raporunun ana amacı sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleşmiş performansının, planlanmış performans ile karşılaştırılarak ve standartlar ile gerçekleşenler arasındaki sapmaların sebeplerin incelenmesi olmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, [2000](#): 365).

Sorumluluk raporları alt yönetim basamaklarından üst yönetim basamaklarına doğru sunulmaktadır. Üst yönetim basamaklarına doğru çıkıldıkça sunulan raporların özetleşmesi artış göstermektedir (Yükçü, [2014](#): 735).

Sorumluluk raporları çok değişik şekillerde hazırlanabilmektedir. Fakat, farklı biçimlerde dahi olsalar, aşağıda verilen genel kurallara uymaları beklenmektedir (Hatipoğlu ve Gürsoy, [1979](#): 468-474):

- Sorumluluk raporlarının, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olması gerekmektedir.
- Raporlar önemli bilgilerin özeti biçiminde düzenlenmelidir.
- Raporlar en uygun zamanda düzenlenmelidir.
- Raporlarda bulunan bilgilerin kolay anlaşılabilir olması beklenmektedir.
- Sorumluluk raporları birbirlerini tamamlayacak biçimde düzenlenmelidir.
- Raporların hazırlanmasında iktisadilik kurallarına uyulmalıdır.

Sorumluluk raporlarının şirkete faydalı olabilmesi için göz önünde tutulması gereken bir nokta bulunmaktadır bu nokta da raporlaması yapılan bilgilerin işletmenin dışına verilmemesi gerekmektedir. Raporların işletme dışına sızdırılması halinde işletmenin stratejileri, işletmenin rakiplerince tahmin edilip işletmeye karşı aksiyon alınarak işletmenin aleyhine sonuçlanabilmektedir (Susmuş, [2002](#): 3). Bundan dolayı personelin ve yöneticilerin bu hususta tedbirli olmaları gerekmektedir.

## 7. SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin sürekliliği için işletmenin operasyonel süreçlerinin öneminin anlaşılması, işletmelerin yapılarında yeniliğe sebebiyet vermiştir. Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; sorumluluk raporlarının kullanılması, yazılım ihtiyacının olması ve sorumluluk merkezlerinin işletmenin muhasebe sistemi ile uyumlu biçimde olması stratejik kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır. Fakat yazılım ihtiyacının önemli ölçüde sistemi olumsuz şekilde etkileyebileceği göz önüne alındığında hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması yararlı olabilecektir.

Yönetim raporlama sistemi işletmenin yönetimine farklı farklı iş süreçlerinin etkili yönetilebilmesi adına bilgi sunmaktadır. Sistem, bütün iş süreçleri anında meydana gelen bilgileri raporlayabilmek için kayıt altına almakta ve bu raporlar, işletme yöneticilerinin uzun süreli kararları almasına yardımcı olabilecek stratejik bilgilerin aktarılmasına odaklanmaktadır. Bu durumlardan dolayı işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan her aşamada karar verebilmek için gereksinim olan bilgiler üretilmektedir.

İşletmeler, sorumluluk muhasebe sistemlerini sorumluluk merkezlerine göre şekillendirmektedir. Sorumluluk merkezleri her işletmenin sahip olduğu yapıya uygun olarak farklı biçimlerde belirlenebileceği gibi uygulama alanında sıklıkla karşılaşılan sorumluluk merkezleri işletme açısından kritik öneme sahip maliyet, yatırım, gelir ve kâr merkezleri şeklinde olmaktadır. Her sorumluluk merkezine ait sorumluluk raporu ilgili merkezin gerçekleşen sonuçlarının bütçelenmiş tutarlara göre karşılaştırma yapılmasına imkân sağlayacak biçimde hazırlanmaktadır.

Uygulayıcılar açısından karşılaştırmalar daha etkin bir biçimde gerçekleştirebilir ve işletmenin gelir, gider, yatırım ve kâr merkezlerine ait tüm kalemlere daha nitelikli ve kapsamlı bilgiler ışığında şirketin işleyişinde ve performans değerlendirmesini belirleyebilmek mümkün olmaktadır.

### **Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement**

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

### **Finansal Destek / Funding**

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

### **Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement**

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

### **Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval**

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

**Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article:** Doğan, C. (2022). Sorumluluk muhasebesi üzerine kavramsal bir inceleme. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(2), 97-112. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1065512>

## KAYNAKÇA

- Akbulut, H. ve Karakaya, A. (2013). İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe sistemi açısından analizi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 195- 210.
- Al-Shomaly, I., (2013). Performance evaluation and responsibility accounting. *Journal of Management Research*, 5(1), 291-301. <https://doi.org/10.5296/jmr.v5i1.2856>
- Amaefule, L. I. (2013). Responsibility accounting: A tool for promoting accountability and transparency in the public sector. *African Journal of Management and Administration*, 5(2), 1-20.
- Arslan, M. (2006). *Merkezkaç yönetim açısından sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlamasının üretim işletmelerine olan etkisi ve bir uygulama* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (1995). *Management accounting*. The Robert S. Kaplan.
- Basık, O. F. (2011). *Ansiklopedik muhasebe ve finans terimleri sözlüğü*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Bilginoğlu, F. (1994). İşletme yönetiminde yeni bir kavram: Maliyet yönetimi. *Yönetim*, 5(19), 3-5.
- Birdal, İ. ve Aydemir N. (1992). *Yönetim teorileri*. Sistem Yayıncılık
- Blocher, E., Chen, K. H., & Lin, W. T. (1999). *Cost management: A strategic emphasis*. Irwin/McGraw-Hill.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002). *Maliyet muhasebesi*. Der Yayınları.
- Cools, M. & Slagmulder, R. (2009). Tax-compliant transfer pricing and responsibility accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 151-178. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.151>
- Çalış, Y. E. ve Baran Altınsoy, N. (2014). Yönetim raporlama sisteminde sorumluluk muhasebesi: Bir inşaat işletmesinin maliyet merkezine yönelik performans analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 29-44. <https://doi.org/10.5578/jeas.7537>
- Dönmez, A. ve Demirel Utku, B. (2009). Küçük ve orta ölçekli işletmelerde kalite maliyetleri üzerine bir araştırma: Antalya örneği. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 9(18), 30-50.
- Engler, C. (1990). *Managerial accounting* (2nd Edition). Irwin.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2011). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Beta Yayınları.
- Ergül, B. (2006). *Yönetimde yetki devri ve uygulamalı bir çalışma* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi.
- Fowzia, R. (2011). Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53-67
- Freeman, L. N. (2004). Responsibility centers promote effective financial control. *Ophthalmology Times*, 15(29): 16.
- Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (1997). *Managerial accounting* (8th Edition). McGraw-Hill.
- Göktürk, İ. (2012). *Sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği: Konya bölge hastaneleri uygulaması* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi.
- Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve maliyet muhasebesi* (2. Baskı). Beta Yayınları.
- Hacırüstemoğlu, R ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2010). *Yönetim muhasebesi*. Umuttepe Yayınları
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (1990) *Cost management: Accounting and control*. Southwestern College Publishing.
- Hatipoğlu, Z. ve Gürsoy, O. T. (1979). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Bilmen Kitabevi.
- Hilton, R. W. (1991). *Managerial accounting*. Mc. Graw-Hill Inc.
- Horngrn, C. T. & Foster, G. (1991). *Cost accounting*. PrenticeHall.
- İlkin, İ. (2007). *Maliyet yönetimi açısından sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması mermer üretim işletmesine ilişkin bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi.
- Kartal, A., Gündüz, H. E. ve Sevim, A. (2013). *Maliyet yönetimi*. Saray Matbaacılık.

- Kaygusuz, S. Y. (2005). İşletmelerde strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 217-235.
- Koçel, T. (2003). *İşletme yöneticiliği*. Beta Yayınları.
- Küçüksavaş, N. (2002). *Bilgisayar uygulamalı maliyet muhasebesi*. Beta Yayınları.
- Magal, S. & Word, J. (2011). *Integrated business processes with ERP systems* (1st Edition). SAP.
- Martin, B. (2005). *Brendan's Books Pty Ltd : a manual accounting practice set*. John Wiley & Sons.
- Matt, G. (1987). *Management accounting*. Gower Publishing Company Limited.
- Moore, C. L. & Jaedicke, R. K. (1980). *Managerial accounting* (4th Edition). Thomson South-Western.
- Özkan, M. (2013). Yönetim muhasebesi açısından sorumluluk muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 155-182.
- Özkanlı, Ö. (2003). Sorumluluk merkezleri ve transfer fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde uygulama. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3), 107-12.
- Özsoy, İ. (2016). *Yönetim muhasebesi teoriler ve çözümlü örnek uygulamalar*. Bilnet Matbaacılık
- Pajrok, A. (2014). Responsible accounting in the hospitality industry. *Journal of Education Culture and Society*, 5(2), 53–60. <https://doi.org/10.15503/jecs20142.53.60>
- Peker, A. (1988). *Modern yönetim muhasebesi*. İ.U İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Reece, J.S. & Anthony R. N. (2008). *Accounting principles*. AITBS Publishers & Distributors.
- Rowe, C., Birnberg, Shields, J. G., & Michael D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 164-198.
- Safa, M. (2012). Examining the role of responsibility accounting in organisational structure. *American Academic and Scholarly Research Journal*, 4(5), 1-6.
- Sevgener, A. S. ve Hacırüstemoğlu R. (2000). *Yönetim muhasebesi* (7.Baskı). Alfa Yayınları.
- Seviğ, V. (2002). *Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci*. 25 Ocak 2022 tarihinde <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-58/--2075> adresinden erişilmiştir.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe*. Gazi Kitabevi.
- Shim, J. K. & Siegel, J. G. (1984). *Theory and problems of managerial accounting*. McGraw-Hill.
- Susmuş, T. (2002). *Maliyet kontrolünün sağlanmasında sorumluluk muhasebesi sisteminin rolü ve zincir otel işletmelerinde uygulanması*. 19 Ocak 2022 tarihinde <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> adresinden erişilmiştir.
- Şakrak, M. (1997). 7 Maliyet hesapları 7/A seçeneğinde hesap sistematığı ve uygulama önerisi. *Öneri Dergisi*, 1(6), 91-97. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.727016>
- Tavukçuoğlu, H. G. (2016). *Çay sektöründe sorumluluk muhasebesi üzerine bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi.
- Uslu, S. (1982). *Gider kontrolüne yardımcı bir araç olarak sorumluluk muhasebesi*. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Yakar, N. N. (2004). *Sorumluluk muhasebesi sistemi ve bir otel işletmesinde uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Yükçü, S. (2014). *Herkes için yönetim muhasebesi*. Altın Basım Yayın Evi.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.