

YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN SORUMLULUK MUHASEBESİ

Prof. Dr. Mehmet ÖZKAN*

ÖZET

Yönetim muhasebesi şirketlerin başarısı üzerine katkı sağlayan en önemli muhasebe dalıdır. 1962 yılında ilk marketini açan ve bugün dünyanın en büyük perakende şirketi olan Wall Mart'ın başarıya ulaşmasının anahtar fikri, yönetim muhasebesi teknik ve yöntemlerinin kullanılarak etkili bir stratejinin geliştirilerek uygulanmasıdır. Çünkü yönetim muhasebesi işletme faaliyetlerine bağlı olarak muhasebe içi ve dışı bilgileri kullanarak karar verme, planlama faaliyetleri, yöneltme ve kontrol süreci olup; özellikle iç bilgi kullanıcılarına bilgi sağlar ve geleceğe dönük olması nedeniyle de finansal muhasebeden farklılık gösterir. Ancak sorumluluk merkezleri işletme yöneticisi ve örgütsel yapı ile çok yakından ilişkili olup, işletmenin mali ve mali olmayan kaynaklarının kullanılması, varlıkların yönetilmesi ve kontrolü açısından yönetim muhasebesinin de ilgi odağıdır. Bu nedenlerle, başarı değerlemede sorumluluk raporları büyük önem taşımakta bu raporlar vasıtasıyla yöneticiler gerek oluşan hataları, yanlış ve kusurları görebilmekte, gerekse de düzeltici önlemler alabilmektedir. Ayrıca işletmenin tüm bölümleri arasında koordinasyon sağlanarak, bilgi iletişimi en üst düzeye çıkarılır ve işletme varlığını sürdürülerek rekabet avantajı kazanılır.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Sorumluluk Merkezleri, Performans Ölçümü

JEL Sınıflaması: M40, M41

RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN TERMS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

ABSTRACT

Managerial accounting is the most essential accounting field to provide contribution on company's accomplishments. According to Wal-Mart which open the first supermarket in 1962 and has the biggest retail company around the world, developing a strategy via using managerial accounting techniques and methods is the key to achieve the success. Because managerial accounting provide information related to decision making, activity planning, guidance and control processes to internal users assessing internal and external information, depends on the company's activities , it is differentiated from financial accounting with its prudential approach. There are strong associations between responsibility centers, company managers and organizational structure. Managerial accounting focused on responsibility centers of monetary and non-monetary resources, management and control of properties. Therefore, responsibility reports are very important to evaluate the company's success and these reports show the failures

* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, Bahçelievler Kampüsü, İstanbul, mozkan@marmara.edu.tr

to managers in order to find the suitable precautions. In addition, responsibility centers increases the communication and provides competitive advantages with coordinating the departments.

Keywords: Management Accounting, Responsibility Center, Performance Measurement

JEL Classifications: M40, M41

GİRİŞ

İhtiyar dünyamız sürekli değişmekte ve gelişmektedir. Bu değişim dün de vardı, bugün de var, yarın da var olacak ve bunun yanı sıra, tüm işletmeleri de etkileyecektir. Özellikle her işletmenin en önemli ve temel sorunu olan **işletme varlığının sürdürülmesi**, işletmelerde;

- Büyüme yeteneği ve
- Değişim yeteneği

gibi iki stratejik yeteneğin mevcudiyetine bağlıdır (Betz, 2010: 2). **Büyüme**, karlılık (Şapka işareti yazımda kullanılmamaktadır.) ve uzun dönemli gelişmelerin toplamı olarak, **değişim** ise; uygun zamanda gerekli değişikliklerin yapılması olarak ifade edilmektedir. Çünkü işletme içinde bulunduğu ortamın (pazarlar, rekabet, yenilik, yasal düzenlemeler, ekonomik koşullar, küreselleşme vb.) **dış dinamiğini öngörme yeteneği** ve **işletmenin izlediği** (ürün çeşitleri, üretim, pazarlama, örgüt yapısı, personel iş alanları vb. konularda) **yönü değiştirme yeteneğine** de gereksinim duymaktadır (Betz, 2010: 5). Bunun yanı sıra, bir kurumun/işletmenin başarısı ve sürekliliği ile büyüme ve değişimin gerçekleştirilmesi işletmenin toplam performansına bağlıdır. Performans, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve üretkenlik yönünden ifade edilmesi, toplam performans ise; çalışanlar, yöneticiler ve tüm sorumluluk merkezlerinin toplam performansı olup, sorumluluk muhasebesi ile yakından ilgilidir. İşletme performansının ölçülmesi ile insan, finans ve diğer kaynaklarının en etkin ve üretken biçiminde kullanılmaları da sağlanmaktadır.

1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN ANLAM VE ÖNEMİ

Türü ne olursa olsun, gerçek ve tüzel kişi tüm işletmelerin pazar paylarını koruması ve arttırması, işletme varlığının sürdürülebilmesi ve kar elde edilebilmesi; örgütsel sorumlulukların dağılımının yapılarak, işletme bölümleri arasında koordinasyonun sağlanmasına bağlıdır. Bunun için ise, işletmenin performansı; işletme birimlerinin ayrı ayrı performanslarının belirlenmesi yerine toplam işletme performansı olarak değerlendirilmelidir. Bu ise; kaynak kullanımının kontrolünde sorumluluk muhasebesi anlayışını hakim kılmıştır. Böylece elde edilen bilgilerle sorumluluk merkezi yöneticisinin ve faaliyetlerinin performansı ölçülür. Yönetim hiyerarşisinde;

- Kurum/şirket düzeyi (CEO ve yönetim kadrosu),
- İşletme düzeyi (Başkan ve üst düzey yöneticiler),
- Birim düzeyi (Birim başkanı ve personeli) ve
- Ofis/Büro düzeyi (Ofis/Büro müdür ve yardımcısı),

olmak üzere dört düzey bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesi açısından, bu düzeyler büyük önem taşır. Çünkü kurumsal düzeyde, yönetim kurulu, yönetim kadrosu ve **CEO*** yer almakta olup, işletme düzeyinde bu düzeyin sorumluları olan başkan ve üst düzey yöneticiler, bunlar aracılığıyla ise; birim düzeyinde birim başkanı/yöneticisi ve personeli/çalışanları ve birim düzeyi başkan ve yöneticileri aracılığı ile ise; ofis/büroları ve daha alt birimleri kontrol ederek performans ölçümü yapmaktadır (Betz, 2010: 18-19).

Yönetici, belirli amaçları gerçekleştirmek üzere kendisine verilen maddi ve insansal kaynakları en iyi şekilde kullanarak belirlenen amaçları gerçekleştirmelidir. Esasen bir yöneticinin karar ve uygulamalarında amaç, risk ve öngörüler her zaman mevcuttur. Bunun için yöneticiler planlama yapar. Öte yandan işletmelerin varlık nedeni ve nasıl bir işletme olması istendiği konusunda yönetici fikir ve anlayışlarının net olması gerekir. Genellikle işletmelerin varlık nedenleri kar elde etmektir ancak bu yetersizdir, çünkü yöneticiyi motive edemez. O halde işletmenin varlık nedeni, o işletmenin ne yapmak üzere kurulduğunu, ne yaparak kar edeceğini ifade etmelidir. **Yani işletme kendisini nasıl görmektedir?** sorusu yanıtlanmalıdır. Çünkü kar sonuçtur. Oysa işletmelerin misyonu vardır. Misyon ise; işletmenin varlık nedenine veya ne tür bir işletme olarak kendisini görmek istediğinin belirtilmesidir (Koçel, 2009: 158-160).

1.1. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı

Sorumluluk muhasebesi kavramı, muhasebenin performans ölçüm sistemlerine ait bir temel kavram olup; performans ölçümü ise, faaliyetlerinin ölçülmesi işlemidir. Bir diğer ifadeyle, bir faaliyetin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçümüdür. Performans ölçüm sistemleri ise; ölçümlemede kullanılan tüm ölçütlerdir (Bilgen,2012: 124-125). Sorumluluk muhasebesi, muhasebe veri ve bilgilerinin örgütsel sorumluluk alanları dikkate alınarak toplanması, işlenmesi, raporlanması ve bunlara bağlı olarak yöneticilerin başarılarının ölçülmesi esasına dayalı muhasebe sistemi olup; maliyetler/giderler, gelirler, varlıklar ve karın sorumlu yöneticiler itibarıyla izlenmesi ve denetlenmesi biçimindedir (Karakaya, 2010: 1). Bir diğer tanıma göre ise; işletmenin bölüm ya da alt birimlerin de sorumluluk yüklenen yöneticilerin bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak amacıyla muhasebe sisteminin tüm kayıt düzeni ile birlikte işletmenin örgüt yapısı ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir (Susmuş, 2002: 2).

1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Önemi

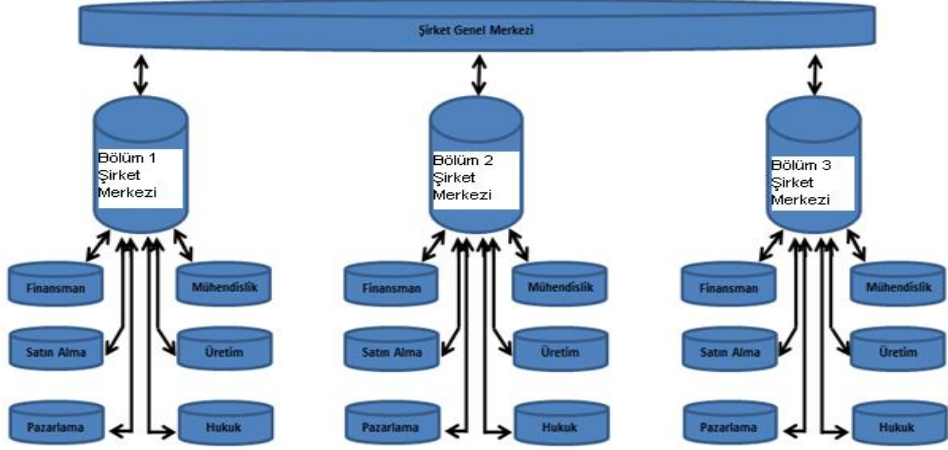
Sorumluluk muhasebesi, kontrol faaliyetlerinde yönetimin temel taşlarından birisi olarak güncelliğini sürdürmektedir. Ana fikir, büyük ve çeşitlendirilmiş örgütlerin bir bölüm olarak yönetilmesinin oldukça zor olması nedeniyle, alt bölümlere ayrılarak yönetilmesi ya da yönetilebilir bölümler oluşturularak yönetilmesidir. Bunlar sorumluluk merkezi olarak, **maliyet merkezi** biçiminde oluşturulur. Bu yaklaşım tarzı, her bölümün bir sorumluluk merkezi olarak ele alınması ve o bölüm çalışanları ve

* Chief Exucitive Officer: Murahhas yönetici, Bir işletmenin yönetiminde aktif olarak bulunan en üst kademe yöneticisidir. İngiliz yönetim yazınında kullanılan diğer kavramlar; Manager, Excutive, COO, Vice President, Excutive President, Director, Coordinator'dur. (Bkz. Tamer Koçel, İşletme Yöneticiliği, ss.193-195)

faaliyetlerinden, o bölüm yöneticisinin sorumlu tutulması anlayışdır. Bu bölümlemenin esas amacı; gelir merkezleri için *gelir*, maliyet merkezleri için *maliyet*, kar merkezleri için *karlılık* ve yatırım merkezleri için *varlıkların edinimi, kullanımı ve kontrolü ile yatırımın getirisinin* dikkate alınmasıdır (Kaygusuz, 2005: 218-219).

1.3.Sorumluluk Muhasebesinin Yarar ve Sakıncaları

Sorumluluk muhasebesi, birçok organizasyon için; çok sayıda fayda sağlaması nedeniyle, uzun yıllar geleneksel muhasebe kontrol sistemleri içinde kabul edilen bir unsur olarak değerlendirilmiştir. Sorumluluk muhasebesinin en önemli ve çekici özelliği (argümanı) örgüt yönetiminde vazgeçilmez bir yönetim tarzı oluşturmasıdır (MAAW, 2012, s.1). Ayrıca daha alt düzey yöneticilerin sorumluluklarının belirlenmesinde, üst düzey yöneticilerin uzun vadeli planlar ve politikalar oluşturmasında, aralarında işbirliği ve uyumun sağlanmasında, düzenli bilgi alışverişinin oluşturulmasında büyük rol oynar. Böylece tüm yöneticilerin, üst yöneticilerin ve alt yöneticilerin, çalışanların motive edilmesinin yanı sıra, her geçen gün daha da karmaşıklaşan ve gelişen işler, faaliyetler ve ilişkilerin işletme amaçlarına uygun ve optimal düzeyde gerçekleşmesine yardımcı olur. Performans ölçümlerinde, yöneticiler ve çalışanlar, bireysel performanslarının örgütsel performansın önünde olmasını ve daha dikkat çekmesini arzulamaktadır. Ölçümlere katılımlarda bu temel amaçtır ancak, her zaman istenilen sonuçları vermeyebilir. “*Gerçekleşen ne varsa ölçülür.*” özdeyişi işletmelerde yöneticiler ve çalışanlara sinyaller gönderen performansın, ölçümü anlamındadır. İşletme performans ölçütlerine gerekli özeni göstermezse, hatalı ve yanlış ölçüt seçilecektir. Bu ise uygun olmayan bir davranış biçimi olarak olumsuz etkiler yaratır. Örnek: (HFM) şirketin (k) ürününün teslimatını sadece zamanında gerçekleştiren tedarikçileri ödüllendiren bir performans sistemini oluşturması durumunda dikkatler teslimat zamanı üzerine yoğunlaşacak ve (k) ürünün kalitesine dikkat edilmeyecektir. Bu nedenle, değerlendirme sisteminde gönderilen ürünlerin kalitesine önem verilmemesine bağlı olarak, tedarikçi söz verilen teslimat tarihinde teslimatı gerçekleştirebilmek için (k) ürünün kalitesinden fedakarlık yaptığı ürünler üretebilir ya da uzun vadeli teslimat tekliflerinde bulunabilir. Bu uygulama uzun vadede hem alıcı hem de tedarikçi için zararlıdır. Şu halde; performansın değerlendirilmesinde hem işletme içi hem de işletme dışı faaliyetlerin dikkate alınması gerekmekte ve hangi performans ölçütünün kullanılacağına (mali ve mali olmayan performans ölçütleri) doğru karar verilmelidir. Öte yandan işletme içi bilgi akışına büyük özen gösterilmelidir. Çünkü bilgi akışı ve iletişim faaliyetlerinin işletme amaçlarına uygun bir biçimde yapılması aynı zamanda çalışanları da motive edecektir. Özellikle; bireysel bilgi akışı bu hususta önemli rol üstlenmiştir ve burada bilgi akışı Şekil 1’de de gösterildiği gibi yukarıdan aşağıya /dikey biçimde olup, yatay bilgi akışı yok denecek kadar az ve önemsizdir (MAAW, 2012: 3).



Şekil 1: Örgütlerde Bireysel Dikey Bilgi Akışı

Tüm işletmeler artan rekabetin yoğun baskısıyla gittikçe karmaşıklaşan ve değişen işletme faaliyetlerine göre, stratejik kararlar almak, stratejiler geliştirmek ve stratejik düşünmek zorundadırlar. Stratejik düşüncenin,

- İşletmenin tepesinden gelen stratejik görüşler ve
- İşletmenin altından gelen stratejik görüşler

olmak üzere iki temel yaklaşımı vardır. Bu farklı yaklaşımlar da stratejik düşünceye ilişkin farklı mantık türleri yaratır. Bunlar gelecekteki değişiklikler hakkında genelden özele doğru, bir mantık silsilesi izleyen genel görünüm ya da büyük resim ile gelecekteki değişiklikler hakkında özelden genele doğru bir mantık silsilesi izleyen operasyonel gerçeklik görüşüdür (özel/bölümsel resim). Bir işletmenin tepesinde genel resmi görmeyi sağlayan enformasyon/bilgi, işletmenin alt kademelerine oranla çok daha kolay bulunur. Buna karşılık kuruluşun alt kademelerinde operasyonlarla ilgili gerçekliği görmek için, gerekli enformasyon/bilgi işletmenin üst kademelerine oranla daha kolay bulunur (Betz, 2010: 16).

Zira yöneticiler ve çalışanlar sorumluluk ve yetkilerinin sınırlarına bağlı olarak ön plana çıkmak, bireysel performanslarıyla diğerlerine göre daha çok aranan ve önemsenen, örgüte daha çok yarar ve katkı sağlayan olduklarını göstermek arzusunda olup; sorumluluk merkezinin ya da sistemin toplam performansına dikkat etmemektedirler. Oysa bireyler organizasyona bağlıdırlar ve organizasyon olmazsa (burada sorumluluk merkezleri) anlam ve önemlerini yitirirler. Bu nedenle de birer birer bireysel performansların toplamı yerine sistemin sorumluluk merkezlerinin tümünün performansının optimizasyonu ve birlikte çalışılması zorunluluğu vardır. Çünkü rekabet edebilmenin en önemli koşullarından birisi de ekip/grup ya da bölüm çalışmasına önem verilmesinin ve toplam performansın her zaman daha fazla olacağına akıldan hiç çıkarılmamasıdır (<http://www.Accounting-Financial-Tax.com>). Sorumluluk muhasebesinin yarar ve sakıncaları şöyle özetlenebilir.

a) Sorumluluk muhasebesinin yararları

- Geniş ve çeşitlendirilmiş organizasyonların yönetilmesi (ve her bölüme kolayca kaynak ayrılması/tahsisi),
- Bölümün ve yöneticisinin performansının optimizasyonu,
- Bölüm yöneticisinin bağımsız karar alabilmesi (ve nihai işletme hedeflerine ulaşılmasını kolaylaştırması),
- Üst yönetimin plan ve politikaları için daha fazla zaman ayırabilmesi,(ve organizasyonun / işletmenin zayıf alanlarının/yönlerinin tespit edilebilmesi),
- Mukayeseli yönetimin; astlara ve yöneticilere uzmanlaşma olanağı sağlaması (ve sorumluluk merkezi yöneticisinin kararlarının dikkate alınması),
- Sorumluluk merkezi için gerekli hedeflerin saptanması ve çalışanların başarılarının artırılması.

b) Sorumluluk muhasebesinin sakıncaları

- Bölümler arası çatışmalara ortam oluşturması,
- Rekabetin, bölümün işlevine olumsuz etki yapması ve yok etmesi,
- Beklentilerin sorumluluk merkezi yöneticisince kabul edilmemesi sonucu vizyon daralması/azalması,
- Merkez sayısının artırılmasının maliyetleri yükseltmesi (ve sorumluluk merkezlerinin kesin çizgilerle ayrılmasının her zaman yapılamaması),
- Bölümler arası koordinasyonda sorunların yaşanması.

1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Aşamaları

Örgütü-işletmeyi ayrı ayrı bölümler olarak görmek yerine bir sistem içinde, sistemin alt unsurları olarak gören sorumluluk muhasebesinin asli amacı; bir bütünlük içinde işletmenin toplam performansının artırılmasıdır. Buna ulaşmak ve kontrol edebilmek için sorumluluk muhasebesi şu aşamalardan geçmektedir (<http://www.Accounting-Financial-Tax.com>):

- a) Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi,
- b) Yetki ve sorumlulukların düzenlenmesi,
- c) Kontrol edilebilirlik,
- d) Performans değerlendirmesi,
- e) Maliyetlerin dağıtılması.

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi: Bir sorumluluk merkezi işletme içinde yönetsel açıdan bir alt birimdir. Bu birimin faaliyetleri, faaliyetlerinin finansal sonuçlarından bir yöneticinin sorumlu tutulduğu ve performansının ölçüldüğü merkez olup; herhangi bir sorumluluk merkezinin belirlenmesinde,

- Yetki ve sorumlulukların saptanması,
- Performans ölçümüne olanak sağlanması,
- İşletme amaçlarına ve örgüt yapısına uygun bölümlendirilmesi etkindir.

Yetki ve sorumlulukların düzenlenmesi: Her bir sorumluluk merkezi yöneticisine kendi sorumluluk merkezi ile ilgili spesifik/özel yetki verilerek, sadece bu sorumluluk merkezinin faaliyetlerinden sorumlu tutulmalıdır. Aynı zamanda o sorumluluk merkezi ile ilgili kararların alınabilmesi gücü de verilerek değerlendirilmesi sağlanmalıdır.

Kontrol edilebilirlik: Bir sorumluluk merkezi yöneticisi o merkezin kontrol edilebilir maliyetlerinden sorumlu olmalı, kontrol edemediği faaliyet ve maliyetlerden sorumlu olmamalıdır. Bu ise maliyetlerin kontrol edilebilirlik yönünden ayrımlanmasını gerektirmektedir.

Performans değerlendirilmesi: Ana amaç, o sorumluluk merkezinin kendi performansının ölçülmesi ve işletmenin toplam performansına katkısının değerlendirilmesi olup; bunun içinde;

- Karlılık oranları,
- Standart maliyetler,
- Bütçeleme ve
- Değerleme ölçüleri kullanılabilir.

Maliyetlerin dağıtılması: Her bir merkez, kendi faaliyetleri sonucu oluşan maliyetlerden sorumlu tutulmalı ve değerlendirilmelidir. İşletmenin tüm karlılığı büyük ölçüde ortak maliyetlerin/kurumsal maliyetlerin dağıtılmasına bağlı olup; bu nedenle bu maliyetlerin dağıtımında çok özenli ve dikkatli olunmalıdır (<http://www.Accounting-Financial-Tax.com>).

Burada çok önemli olan bir diğer hususta; çalışanların ve yöneticilerin ön plana çıkmak/ her zaman ön planda olma arzularını gerçekleştirmek için, zaman zaman örgütün diğer bireylerine karşı olumsuz tutum, tavır ve davranışlar göstermesidir. Hareket biçimleri ise; diğer örgüt mensuplarının çalışmalarının ortaya çıkmasını engellemek, iletişimlerini engellemek, bilgi edinmelerini zorlaştırmak ya da mani olmak, faaliyetlerinin hatalı yanlış ya da kusurlu olduğunu ortaya çıkartma mücadelesi yapmak, dedikodu yapmak, gerçek dışı ve olumsuz bilgiler yaymak, onların çevrelerinde yer alanlar, destekleyenler ve doğrulayanlara olumsuz tavır ve tutum göstermek gibi faaliyetler biçimindedir. Bu durumlar; sorumluluk merkezinin etkinliği ve üretkenliği üzerine olumsuz etki yaparak işletmenin toplam performansını azalttığı gibi, karlılığını da azaltır.

1.5.Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk merkezi; bir yönetici ya da yönetici grubunun faaliyetleri ile ilgili yönetici/yöneticilerin kontrolünde olan bir bölüm, birim, kısım ya da büro veya makine parkıdır. Örneğin üretim müdürü için, üretim bölümü, bir ustabaşı için makine parkı bir sorumluluk merkezidir. Bir genel müdür ya da yardımcısı için ise tüm işletme bir sorumluluk merkezidir (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2005: 360). Ancak **sorumluluk alanı**, yöneticilerinin emir ve kumanda haklarını kullandığı alanı, sorumluluk merkezi ise, yöneticinin kendi karar yetkisinde kontrol ettiği örgüt birimidir (Susmuş, 2002: 3). Muhasebe ve kontrol (denetim) açısından gücün kullanımında yetki ve sorumlulukların dağıtılarak oluşturulduğu merkezler sorumluluk merkezidir. Aynı zamanda her sorumluluk merkezi günlük iş ve işlemleri ile faaliyetlerinde kullanacağı kaynaklara

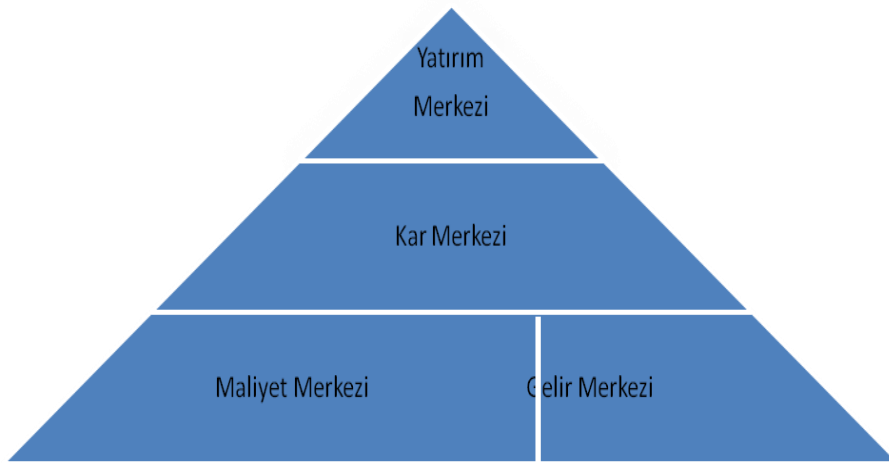
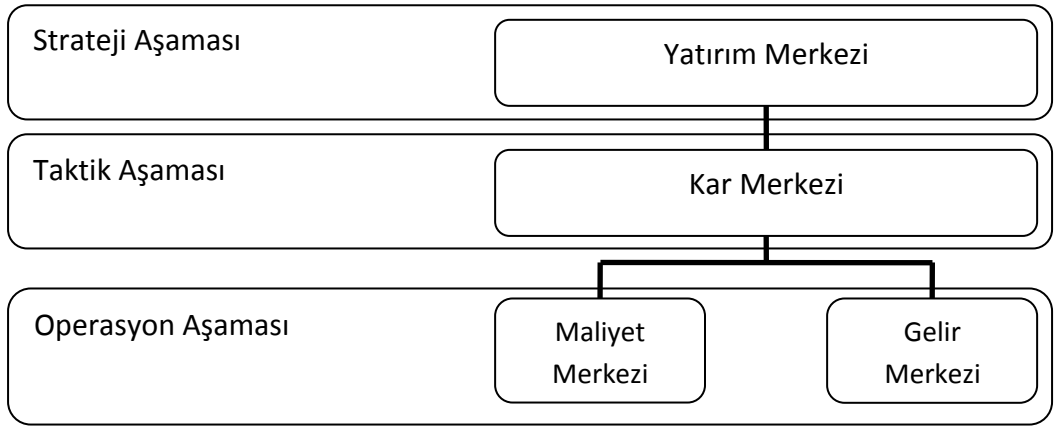
sahiptir ve bu kaynakların kullanımı bu sorumluluk merkezleri itibariyle sürekli kontrol edilir.

1.5.1. Sorumluluk Merkezlerinin Türleri

Sorumluluk muhasebesi anlayışında her bir faaliyet merkezi ya da örgütsel bölüm bir sorumluluk merkezi olup; yönetim muhasebesinin konusudur.Çünkü yönetim muhasebesi, özellikle planlama ve kontrol amacıyla geleceğe dönük muhasebe olup,finansal muhasebeden farklı olarak iç kullanıcılara bilgi sağlar ve;

- Yasalara, standartlara kurallara bağlı değildir.
- Genel kabul görmüş muhasebe kavramlarının konusu değildir.
- İşletmeyi bir bütün olarak ele almasının yanı sıra tüm bölümlerle de ayrı ayrı ilgilenir.
- Geleceğe yöneliktir.(Yatırım, maliyet ve verimlilik hesaplamaları yapar.) (<http://www.mmtech.com>).

Yönetim muhasebesi, işletmede geçmişte alınan sonuçlar ile gelecekte ortaya çıkması beklenen olayların tarafsız ölçülerini veya verilerini sağlayan bir muhasebe türü ya da işletme ve diğer kuruluşların yönetiminde, muhasebe verilerinin ve diğer finansal verilerin nasıl kullanılabileceğini konu edinen muhasebe dalı olarak tanımlanmakla birlikte, genel olarak; işletme yöneticilerine, işletme yönetiminde alacakları kararlarda gereksinim duydukları veri ve bilgileri düzenleyen, yorumlayan, iş programı ve yıllık bütçe uygulamasıyla denetim olanağı sağlayan muhasebe (Büyükmirza, 2003: 38-41) olması nedeniyle; sorumluluk muhasebesi ile yakından ilişkilidir. Bu açıdan değerlendirildiğinde, sorumluluk merkezleri işletme yönetimi ve örgütsel yapı (organizasyon) arasında çok yakın bir ilişki var olup (Bkz. Şekil 2); işletme kaynaklarının kullanımı ile varlıklarının yönetimi ve kontrolü açısından bir karar merkezi olarak dört grupta toplanmaktadır (<http://www.Accounting-Financial-Tax.com>).



Şekil 2: Sorumluluk Merkezleri ve Sorumluluk Merkezleri Piramidi

a) Maliyet Merkezleri: Maliyetlerin ortaya çıktığı merkezler olup,

-Hangi maliyetler?

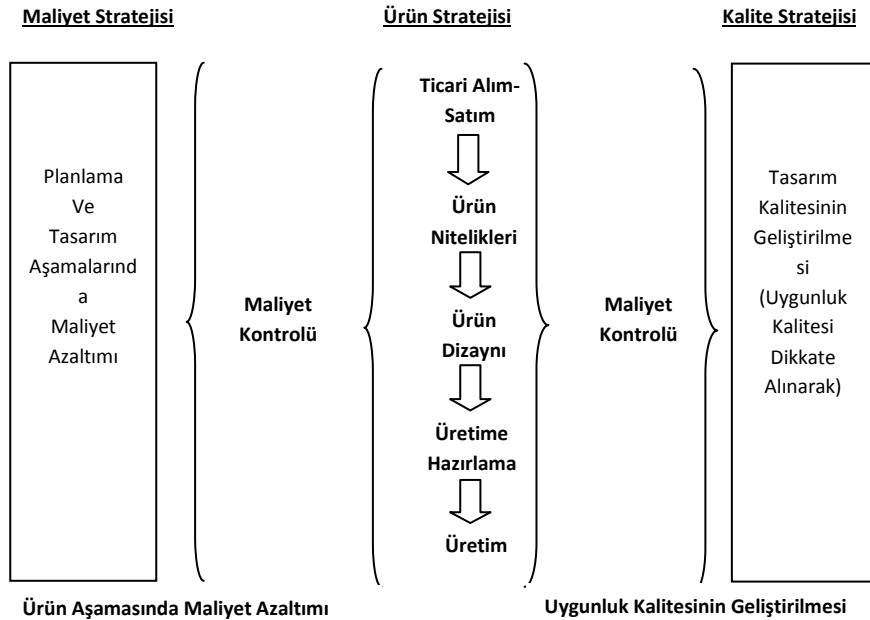
-Hangi büyüklükteki maliyetler?

sorularının yanıtları maliyet merkezlerinin birincil maliyetlerini açıklar. İşletme içi verimlilik-başarı hesaplamasında ise; ikincil maliyetler dikkate alınır (Horvath ve Gleichs, 2003: 56). Bu merkezler yöneticilerin maliyet girdilerinden sorumlu tutulduğu sorumluluk merkezleri olup; ana/esas maliyet merkezleri ve yardımcı ve hizmet maliyet merkezleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genellikle maliyet merkezleri; büyük şirketler hariç, diğer şirketlerin çoğunda sorumluluk merkezleri için çok önemli bir yapı taşıdır. Sorumluluk merkezleri iyi tanımlanmış merkezlerin/sahaların özel maliyetlerine dikkat edilir. Yöneticilerin kararları yetki göçerimi ile diğer yöneticilere en üst yöneticiden en alt yöneticiye kadar etkilidir. Örneğin, finansal kiralama kararları 4-5 yıllık bir süreci kapsar ve maliyetlerinin etkileri nadiren bir yöneticinin performans raporu için kontrol edilebilir maliyet olarak değerlendirilebilir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin etkinliğinin ölçülmesinde kullanılan maliyet bilgileri sorumluluk alanının

özelliklerini yansıtmalıdır. Bir maliyet unsurunun sorumluluk merkezi yöneticisinin kararına bağlı olarak oluşması ya da o sorumluluk merkezine yüklenmesi halinde **kontrol edilebilir maliyetler**, yöneticinin karar ve sorumluluk alanı dışında oluşan maliyetler ise; **kontrol edilemez maliyetler** olarak tanımlanır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000. 29). Şu halde maliyet merkezleri, çeşitli maliyetlere neden olmakla beraber doğrudan gelir yaratmayan ya da yaratılan gelirin ölçümünün ekonomik olmadığı ancak standart maliyetlerle performans ölçümünün yapıldığı merkezlerdir.

b) Gelir Merkezleri: Bütçelenen gelirlerin performansının seviyesini oluşturma kabiliyetinin ölçüldüğü yerlerdir. Yani satış yolu ile elde edilen gelirlerin ölçüldüğü ve satış yolu ile elde edilen mali girişlerin izlendiği ve yöneticisinin gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlendiği merkezlerdir. (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 384) Bununla birlikte gelir merkezi yöneticileri örgütsel alt birim tarafından yaratılan gelirlerden sorumlu olmakla birlikte kontrol ve performans ölçümü açısından bu gelirlere ulaşmak amacıyla merkezde oluşan giderlerden de sorumludurlar (MAAW, 2012: 3).

c) Kar Merkezleri: Bütçelenen gelir ve giderler ile aralarındaki farkların ölçüldüğü yani finansal başarıda karın ölçüldüğü merkezlerdir (<http://www.misjournal.com/?p=4255>). Özellikle karın ortaya çıkmasında etkili olan maliyet azaltımı ve kalite yükseltilmesi ile ilgili stratejiler büyük önem taşımakta olup aralarındaki ilişkiler şöyledir (Bkz. Şekil 3).



Şekil 3. Kar, İşletme Stratejileri Ve Kalite Arasındaki İlişkiler

Kar merkezi yöneticileri merkezlerinin hem gelirlerinden hem de maliyetlerinden/giderlerinden sorumludurlar. Stratejik yönetim kararlarının (işletme

stratejileri ve kalite arasındaki ilişkiler) alınmasına yardımcı olan bir araç olduğu kadar maliyetler ve kalite arttırımına da yardımcı olan bir araçtır. Bu nedenle elde edilen bilgiler, bu merkezde en başta personel olmak üzere kullanım merkezleri arasında dağıtılarak rekabete yardım eder.

Burada en önemli sorun kar merkezlerinin direkt-doğrudan gelir ve giderleri ile endirekt-dolaylı gelir ve giderlerinin belirlenmesi ve dağıtılmasıdır (MAAW, 2012: 3).

d) Yatırım Merkezleri: Yatırım getirisine dayanan bütçe performanslı merkezlerdir. Yatırım merkezlerinin belirlenmesinde, o merkezin gelirleri, maliyetleri/giderleri ve net varlıkları dikkate alınır. Yatırım merkezi kar merkezine benzemekle beraber, maliyetlere ve gelirlere sahip olmasının yanı sıra varlık ve yükümlülüklere de sahiptir (Karadeniz, 1997: 39-43). Ayrıca her bir yatırım merkezi kendi faaliyetlerini etkili ve verimli bir biçimde sürdürebilmek için yeni yatırım araçlarına gereksinim duyar. Bu nedenle bir yatırım merkezi yöneticisi o merkezin maliyetleri, gelirleri ile varlık ve yükümlülüklerinden sorumludur ve yöneticinin performansı gelir elde etmek için, varlık ve yükümlülük istihdamına bağlı olarak oluşan kar düzeyine göre, yani yatırım sermayesinin karlılığına göre belirlenmelidir. Çünkü her kuruluşun toplam yatırım tutarlarına oranla, sağlanan karlar yanında yatırımlarını çeşitlendirmiş kuruluşlarda her yatırım bölümü başına elde edilen karların karşılanması sonucunda yatırım karlılığı oranlarına ulaşılır (Eren, 2009: 351-352).

2.6. Sorumluluk Raporları

Sorumluluk muhasebesi; kontrol edilebilirlik ya da denetlenebilirlik alt kavramı ile de ifade edilebilir. Kural olarak bir sorumluluk merkezi yöneticisi sadece kendisinin kontrol edebileceği faaliyetlerin performansından sorumlu tutulmalıdır. Çünkü yetkisi olmayan faaliyetlerden sorumlu tutulan ya da sorumlu tutulmakla beraber yetkisi olmayan faaliyetlerden sorumlu olan bir yöneticiden başarı beklenemez. İşletme yönetiminde yetki göçerimi olarak adlandırılan ilkeye göre sorumluluk yetkiye bağlıdır. Ne kadar yetkili olunursa, o kadar da sorumlu olunmalıdır.

Sorumluluk; faaliyetlerden veya başkalarının faaliyetlerinden veyahut da herhangi bir şeye teminat olmaktan doğan hesap verme zorunluluğudur. Bu tanıma göre, **sorumluluk;** bir yöneticinin kendisinin yaptığı işlerin sonuçlarından doğduğu gibi, kendisine bağlı astların (alt yönetim) yapmış olduğu faaliyetlerin sonuçlarından da doğabilir. Bu durumda yönetici işi kendisi yapmamasına rağmen sorumludur. Bu açıdan işletmenin tepe yönetimi işletmede gerçekleşen tüm faaliyetlerden sorumludur. Sorumluluğun kaynağı sahip olunan **iş yapma ve iş yaptırma yetkisidir**. Biri olmaksızın diğeri mevcut değildir. Bu nedenle bir taraftan bir kimsenin kendisine yürütme yetkisinin tanınmadığı bir konuda veya faaliyette oluşan sonuçlardan sorumlu tutulması, diğer taraftan ise; yeterince yetki ve hareket serbestiliği verilmiş ise, bunun doğru ve isabetli bir biçimde kullanılmasından sorumlu tutulmaması doğru değildir. Ancak yetki ve sorumluluk arasındaki bu hassas denge yetki devri ile ilgili bazı ilkelerin uygulanmasına bağlı olup; bu ilkeler şunlardır (Eren, 2009: 273-277; Koçel, 2010: 222-223):

- Sorumluluk devredilemez (Yetki devri ile sorumluluk devredilir, ancak devreden yönetici sorumluluktan kurtulamaz).

- Birden fazla kişiye sorumlu olunmamalıdır (“*Bir uşak iki efendiye birden hizmet edemez.*” yani iki amire bağıllık çalışanların moralini bozar, örgütsel çatışmayı hızlandırır).

Bu ilkelere bağlı olarak, sorumluluk merkezi yöneticisinin, verimliliği ve başarısı artacak bu ise; o sorumluluk merkezinde çalışanların performansını ve faaliyet verimliliğini de olumlu yönde etkileyerek yükseltecektir. Çünkü yöneticiler hem önderdir; çalışanları peşlerinden sürüklerler, hem de liderdir. Liderler değişen dış çevresel ve örgütsel koşul ve sorunlarla başa çıkmak için girişimci, kaynak dağıtıcı, müzakere edici, motive edici, ilham verici, politika yapıcı, yol gösterici, baş destekliyiçi rollerini oynayarak stratejik ve genel olan sorunlara eğilip işletme yöneticilerini yönlendirirler (Eren, 2009: 519-522), çalışanlara örnek teşkil ederler, hem de yenilikçidirler ki işletme çalışanları gelişim ve yeniliklere açık olsunlar. Bu ise; işletme stratejilerinin (verimlilik, başarı ve performans değerlendirme, fiyatlandırma, yönetim, satış, pazarlama ve reklam stratejileri olabilir.) uygulanarak başarıyla gerçekleştirilmesini sağlar. Burada odak noktasını maliyetlerin dağıtımı ve süreç (üretim, yönetim vb.) boyutları oluşturur (MAAW, 2012: 1).

Sorumluluk raporları, sorumluluk merkezinin sorumlu yöneticilerinin performansının/başarısının ölçülmesi ve değerlendirilmesinde kullanılan üst kademenin kararlarına yön verecek önemli bir kontrol aracıdır. İşletme içi kontrol aracı olarak hazırlanacak sorumluluk merkezi raporları aracılığı ile işletme amaçlarına ulaşmak kolaylaşacak etkinlik ve üretkenlik yükselecektir. Çünkü kontrol ve kontrolün kontrolü yapılmış olacaktır. Bir sorumluluk merkezi raporunun hazırlanmasında planlanan/bütçelenen ve gerçekleşen faaliyet sonuçlarına dönemler itibarıyla yer verilmekte planlanan/bütçelenen ve gerçekleşenler arasındaki sapmalar hesaplanarak düzeltici önlemler alınabilmektedir. Burada yöneticinin liderlik fonksiyonu ön plana çıkmakta ve vizyon yaratarak çalışanların bu vizyona katılımını sağlamak üzere, stratejiler üretmesi gerekmektedir*. Bu ise; yöneticinin yaratıcılığı ile ilgili olup, yönetici yenilikçi fikirleri desteklemelidir, fikirleri objektif biçimde değerlendirmelidir, kişisel projelere uygulama şansı vermelidir ve uygulamalar için kaynak yaratmalıdır (MAAW, 2012: 2). Aşağıda çelik eşya üreten bir şirketin basit bir merkezi raporu verilmiş olup; sorumluluk yöneticisine hazırlanmıştır.

* Liderlik aynı zamanda duygusal zekâyâ sahip olmayı gerektirir. Bu liderliğin olmazsa olmaz koşulu olup; beş bileşenden oluşmaktadır. Bu bileşenler ise; insanın kendi duygu düşünce ve güdülerini anlaması, başkalarının üzerindeki etkilerini anlama ve kabul etmesi, harekete geçmeden önce düşünmesi, başka insanların duygusal yapısını anlaması ve ona göre davranması, sosyal beceridir.

Rapor Kalemleri*	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
I-Yönetici-Başkan Sorumluluk Raporu			
Yönetim Bürosu	100.000-	104.000-	(4.000-)
Denetim	50.000-	48.000-	2.000-
Üretim Yönetimi Yöneticisi (1)	3.600.000-	3.658.000-	(58.000-)
Satış Yönetimi Yöneticisi	1.050.000-	1.100.000-	(50.000-)
Kontrol edilebilir Maliyet Toplamı	4.800.000-	4.910.000-	(110.000-)
II-Üretim Yönetimi Sorumluluk Raporu			
Üretim Yönetim Bürosu	20.000-	22.000-	(2.000-)
Kesme Bölümü (2)	1.000.000-	996.000-	4.000-
Talaşlı Üretim Bölümü	1.980.000-	2.000.000-	(20.000-)
Montaj Üretimi Bölümü	600.000-	640.000-	(40.000-)
Kontrol edilebilir Maliyet Toplamı(1)	3.600.000-	3.658.000-	(58.000-)
III-Talaşlı Üretim Bölüm Sorumluluk Raporu			
Direkt Madde Maliyetleri	500.000-	506.000-	(6.000-)
Direkt İşçilik Maliyetleri	200.000-	180.000-	20.000-
Değişken Genel Üretim Maliyetleri	100.000-	104.000-	(4.000-)
Sabit Genel Üretim Maliyetleri	200.000-	206.000-	(6.000-)
Kontrol edilebilir Maliyet Toplamı (2)	1.000.000-	996.000-	4.000-

Sorumluluk raporlarının en önemli fonksiyonu hem sorumluluk merkezinin başarısının/performansının ölçülmesi hem de bir üst yöneticinin oluşan hataları, yanlışları, kusurları tespit ederek gerekli düzeltici önlemlerin alınmasına olanak vermesidir. Bu ise verimliliğin yükseltilmesine olanak sağlar. Çünkü sorumluluk raporları aynı zamanda;

- Firmanın sahip ve ortakları, genel müdürler,
- Kredi veren kişi ve kurumlar ile alacaklılar,
- Operasyon ve idari birim yöneticileri,
- Çalışanlar,

tarafından da izlenmekte olup, yönetim kontrol açısından **Kim? Ne? Ne zaman?** sorularını da yanıt vermektedir.

2. SORUMLULUK MUHASEBESİ VE PERFORMANS ÖLÇÜMÜ

Sorumluluk merkezinin temel amacı, herbirisi önceden belirlenmiş sorumluluklara haiz daha küçük bölümlerin (kısım, departman, birim, atölye, fabrika vb.) oluşturularak bu bölümün bir yöneticinin sorumluluğunda izlenmesidir. Bu nedenle, bölüm yöneticilerinin tüm bölümün faaliyetlerini yürütmekten ziyade sorumlu

* Tablodaki sapma rakamları ile; parantez içi gösterilenler olumsuz parantezsiz gösterilenler olumlu değerleri ifade etmektedir. (1) = 3.600.000 üretim yöneticisinin sorumluluğundaki maliyetleri tablo II den, (2) Kesme bölümünün maliyetlerini tablo II den ifade etmektedir.

bulunan alt bölüm yöneticilerini denetlemek suretiyle performans ölçümü gerçekleştirilir (Susmuş, 2002: 1).

Performans ölçümüyle işletmenin faaliyetlerinin ve çalışanlarının kontrol altına alınması ve değerlendirilmesi tüm işletmelerde yönetim açısından büyük önem taşır. Daha ayrıntılı ve anlamlı incelemeler ve değerlendirmeler için, işletme (şirket) bölümleri yetki ve sorumlulukları açısından çeşitli iş ve operasyon merkezleri (daha alt birimler) olarak bölümlendirilmektedir. Bu bölümlendirmeler aracılığı ile her bir sorumluluk merkezinin kaynak kullanımı ve faaliyetleri izlenir, işletme bölümleri arasında koordinasyon sağlanır ve işletme amaçlarına ulaşmada ortak akıl kullanılarak, özellikle geleceğe dönük (kısa ve uzun vadeli) kararların alınması kolaylaşır ve faaliyetler spesifik biçimde ölçülebilir ve kontrol edilebilir. Performansa dayalı ölçümleme günümüzde çok yaygın kullanılmakta olup; bu amaçla sorumluluk merkezlerinin performansları ölçülmekte ve toplam işletme performansına ulaşabilmektedir. Bu nedenle sorumluluk merkezlerinin değerlendirilmesi,

- Muhasebe denetimi açısından,
- Performans ölçümü açısından,

ele alınacaktır.

2.1.Sorumluluk Muhasebesi ve Muhasebe Denetimi

Sorumluluk merkezleri denetim açısından çok tartışılan bir husus olarak;

“Geleneksel muhasebe kontrol sistemlerinin korunması yeterli midir?” yoksa **“Modern/yeni verimlilik artırıcı, iyileştirici yöntemlerden örneğin, Tam Zamanında Üretim, Sıfır Stokla Üretim vb. herhangi birisi veya birkaçı ile birlikte uygulanmalı mıdır?”** sorularının yanıtı büyük önem taşır. Bu durum sürekli araştırılmakta, saha araştırma çalışmaları, birçok muhasebe tabanlı denetimler, yalın kurumsal kavramlara dayalı şirketlerde azalan bir pozisyonudur. Bir diğer ifadeyle, kalıplaşmış ve güncelliği azalan yöntemlerin uygulandığı şirketlerde muhasebe denetiminin önemini kaybettiği, buna karşılık; yeni yöntemleri uygulayan, yeniliklere ve gelişmelere açık şirketlerde muhasebe denetiminin öneminin arttığı gözlenmektedir. Özellikle, sorumluluk muhasebesi ile muhasebe denetiminin birlikte uygulandığı şirketlerde bu durum tüm açıklığıyla görülebilmektedir. Çünkü yönetim muhasebesi, denetleme işlevini oluşturan üç ana aşama ile bağlantılı olup;

- Planlanan ve gerçekleşenlerin karşılaştırılarak sapmaların hesaplanması (standart maliyet ve bütçe sapmaları)
- Önemli görülen sapmaların nedenlerinin belirlenmesi (sapma analizleri) ve raporlanması (sapma raporları / sorumluluk raporları)
- Sapmaların ortadan kaldırılması için düzeltici önlemlerin alınması. (Büyükmirza, 2003: 41-42)

aşamalarından oluşmaktadır. Sorumluluk muhasebesi açısından maliyet merkezleri, muhasebe denetiminde performans ölçüm ve yönetim sisteminin önemli bir boyutudur. Maliyet payları bu merkezde oluşan faaliyetler ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan kaynak tüketimlerinin raporlanmasının vazgeçilmez unsurlarıdır. Öte yandan maliyet ve yönetim muhasebesi açısından, maliyet kontrolü; maliyet türü, maliyet yeri ve maliyet

taşıyıcıları düzeyinde yapılabilir. Bunun için kullanılan en önemli araç ise esnek bütçelerdir (Özkan, 2005: 34). Esnek bütçelerin sorumluluk muhasebesinde kullanılmasıyla;

- Üst yönetim maliyetleri denetleyebilir ve azaltılması için gereken önlemleri alınabilir.
- Yönetici performansının değerlendirilmesinde yöneticinin doğrudan sorumlu olduğu ve olmadığı faaliyetlerin ayırımı yapılabilir.
- Maliyet merkezinin maliyetlerinin denetiminin kapsamı genişletilebilir. Örneğin pazarlama bölümünün maliyetlerinin denetimi, bölüm yöneticisinin yanı sıra bölge yöneticileri tarafından da yapılabilir.
- Her bir maliyet merkezinin maliyetleri ile denetim maliyetlerinin ayrılması kolaylaşır. Özellikle, denetim aşağıdan yukarıya doğru yapıldığında ortaya çıkacak ek maliyetlerin bölüm maliyetlerden ayrılması söz konusudur.
- Yöneticinin sorumluluğu, sadece bir maliyet merkezi, gelir merkezi veya kar merkezi ya da yatırım merkezi olabileceği gibi, birden fazla sorumluluk merkezi olarak da belirlenebilir.

Şu halde, özellikle; sosyal sorumluluk kavramı yönünden (MSUGT.'ne göre; sosyal sorumluluk; muhasebe organizasyonu ve uygulamalarının gerçekleştirilmesinde mali tabloların hazırlanması ve sunumunda sadece bir kesim, kişi ve kurum/kuruluş değil, tüm toplumun ya da tüm çıkar gruplarının gözetilmesi ve bu mali tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst bilgi üretimine dayalı olmasıdır) ve stratejik yönetim sürecinin iyileştirilmesi ve fonksiyonlarının tümüyle gerçekleştirebilmesinin sağlanmasında işletme ve faaliyet süreci sürekli gözlenmekte ve değerlendirilmektedir. Bir diğer ifade ile, stratejik yönden denetimin layığı ile yerine getirilebilmesi için, yöneticilerin stratejik denetim sürecini, stratejik denetçinin rolünü çok iyi kavrayıp değerlendirmeleri zorunludur. Çünkü muhasebe denetiminin konusuna yönetim denetimide (faaliyet denetimini de içeren daha kapsamlı anlamda) girmekte, bu nedenle de sorumluluk muhasebesi ile birbirini bütünlemesi ve stratejik yönetim kararlarına uygun bir biçimde olması gerekmektedir. Öte yandan, bu hususlarda yönetim; stratejik yönetim ve denetim ile sorumluluk muhasebesi ve muhasebe denetimi arasında işbirliğini ve iletişimi işletme amaçlarına en uygun biçimde gerçekleştirmelidir. Zira bir işletmenin/organizasyonun stratejik yönetim süreci ancak sahip olduğu enformasyon/bilgi kadar iyidir. Buna paralel olarak ta sorumluluk merkezleri aracılığıyla; yöneticilerin sorumlulukları iyi analiz edilerek değerlendirilmelidir.

2.2.Performans Ölçümü Ve Kullanılan Yöntemler

Performans ölçümünde kullanılan karlılık (Kar/Satışlar), yatırım karlılığı (Kar/Yatırım Tutarı), Net Gelir (Kar/Sermaye Maliyeti) gibi finansal analiz ve performans ölçüm kıstasları çoğunlukla olumsuz sonuç verir. Zira bu kıstaslar sonuca odaklıdır. Öte yandan burada bölümün/sorumluluk merkezinin gerçekleşen maliyetleri ile bütçelenen maliyetleri karşılaştırılarak sapmalar belirlenir. Diğer oranlar ise; sapmaların belirlenmesinde kullanılamaz. Zira kaynak kullanımının verimliliği sapmalarla saptanabilir. Sapmalar ise; maliyet türleri ya da maliyet merkezleri açısından

ya da faaliyetler açısından hesaplanabilir. Performans raporları açısından bütçeler ve bütçe denetimi objektif bir ölçüdür. Çünkü bütçe, çok önemli bir kontrol aracıdır. Kontrol ile;

- Koordinasyon olanağı sağlar,
- Planlamaya yardımcı olur. (<http://www.Haufe.de>)

Sorumluluk muhasebesi açısından bütçeleme/planlama ve kontrol süreçlerinde finansal göstergelerin tek başına yeterli olmaması, beklenen nitelikleri taşınamaması karar almada yeni arayışların doğmasına neden olmuştur. Ancak performans ölçülmesinde kullanılacak performans göstergelerinin özellikleri değişmemiş olup; bu özellikler şunlardır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 58-470):

- Bütçelenen ve ulaşılmaması istenen düzeylerin açıkça belirlenmesi,
- Ulaşılabilecek gerçek sonuçların ölçülebilir ve görülebilir biçimde tanımlanması,
- Sapmaların saptanması, olumsuz sapmaların (Bütçelenen < Gerçekleşen) analiz edilerek yorumlanması ve raporlanması,
- Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez sapmaların ayrımının gerçek ve doğru bir biçimde yapılması,
- İşletme içi ve işletme dışı etkenlerin doğru ayrımlanması,
- Sorumluluk merkezlerinin doğru, açık ve eksiksiz belirlenmesi.

Performans ölçümünde; **bütçe**, tüm işletme faaliyetlerinin yönünün işletme amaçlarına göre değerlendirilmesi için hazırlanan sayısal kısa dönemli (genellikle 1 yıl) planlardır. Amerikan uygulamalarında genellikle, **kar planlaması** olarak ifade edilmekte olup (Horvath ve Gleichs, 2003: 155), bütçe gelecekteki faaliyetler/operasyonlar için bugünden kaynak ayırmaktır. Tüm işletmelerce hazırlanan bütçe, ne bir planlama faaliyeti ne de bir stratejidir. Çünkü **strateji**; uzun dönemli değişime yönelik perspektiftir-yön değişikliğidir, **planlama** ise; süreklilik taşıyan operasyonlar için taktikler üretmektir-geleceğe ilişkin taktiklerdir (Betz, 2010: 10).

Bütçeler belirli bir zaman aralığında düzenlenen kaynakların nasıl elde edileceğini ve nerede, nasıl kullanılacağını gösteren planlardır. Ana hedef büyüme ve gelişmenin sağlanması olup, karlılığın artırılması, satışların büyümesi ve maliyetlerin asgari düzeyde tutulmasıdır. Bu yönüyle bütçeler, yönetimin işletme amaçlarının ne olduğunun, ne olması gerektiğinin ve hangi araçlarla ulaşılabileceğini belirleyen, bu amaçlara ulaşmada kullanılan en önemli araçlardır (Özkan, 2005: 18). Bir diğer ifadeyle, işletme kaynaklarının dağıtım ve kontrol süreçleri bütçeler aracılığıyla gerçekleştirildiği için, çalışanların başarısının ölçülmesinde ve performansının değerlendirilmesinin bütçeler ve bütçe kontrolü büyük ölçüde kullanılmakta hatta uygulamada iş görenlerin benimsediği bütçelerden yararlanılarak üretim ve satış düzeylerini bütçe ve kontrolü işletme yöneticilerinin yerine belirlemektedir. Bu konuda yapılan araştırmalara göre, bütçe kontrolü de çalışanların istek ve arzularının bütçe ile yakından ilişkili olduğu ve sakıncaları bulunmakla beraber performans ölçüsü olarak bütçeleri kabul ettikleri saptanmıştır.

Organizasyonda her birimin/sorumluluk merkezinin yöneticisinin yaptığı kontrol asli /esas kontroldür. Asli kontrol faaliyetleri içine her birimin kendi bütçelerinin kontrolüyle beraber, o bölümde çalışan yönetici ve personelin başarılarını değerlendirme amaçlarına göre, yönetim bilgi sistemleri ile faaliyetlerin yönetimine ilişkin bilgi sistemleri ve raporları değerlendirilmek suretiyle kontrol işlemini yerine getirmeye, gerekli düzeltici kararları zamanında alma zorunluluğu da girer (Eren, 2009: 351).

Başarı ve süreklilik işletme performansı ile doğru orantılı olup, performans arttıkça başarı ve süreklilik de artmaktadır. **Performans ölçümü**, faaliyetlerin ölçülmesi işlemi olup; **etkinlik ve verimlilik** ölçülmesi işlemidir. **Etkinlik ölçümü** amaçlara ne ölçüde ulaşıldığının, **verimlilik** ise girdi olarak kullanılan kaynakların çıktıya dönüşme derecesidir. **Performans ölçme sistemi** ise, etkinlik ve verimlilik belirlenmesinde kullanılan teknik ve yöntemlerin tümüdür. Amaç değişik yönetim kademelerinin ve yönetsel fonksiyonların kurumsal faaliyetlerle tümleştirilerek işletme amaçlarına daha az maliyet ve daha çok gelir elde ederek ulaşmaktır. Bunun için ise;

- Planlama, kontrol ve değerlendirme,
- Değişim ve yeniliklerin yönetimi,
- İletişimin geliştirilmesi ve öneminin artırılması,
- Ölçmeler yaparak iyileştirme ve gelişimlerin desteklenmesi ve teşvik edilmesi,
- Kaynakların bulunması ve en uygun biçimde kullanılması,
- Motivasyon ve ölçmenin birlikte kullanılması,
- Uzun dönemli bakış açısına sahip olunması,
- Tüm iş ve işlemlerin birlikte değerlendirilmesi

gibi hususlara önem verilmelidir (Bilgen, 2012: 125). Performans ölçümünde **yönetsel-görev performansı** ve **ekonomik-bağlamsal performans olmak üzere** iki yaklaşım söz konusudur (Akdoğan, Özdevecioğlu ve Miray, 2005: 121).

- **Yönetsel/görev performansı:** İş tanımında yer alan fonksiyonları içeren örgütteki temel faaliyetlerin sağlanması, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesine ilişkin performansdır. Üretim, satın alma, yönetim, muhasebe ve mali işler vb.
- **Ekonomik/bağlamsal performans:** Çalışanların iş tanımı dışında; örgütsel faaliyetlere katkıda bulunması, örgüt kültürü ve iklimine uygun davranması, örgütsel gerçekler, kurallar prosedürler konusunda bilgi sahibi olması diğer insanlara yardım etmesi vb. gönüllü davranış ve çalışmalarınıdır.

Yönetim muhasebesi açısından belirlenmiş kural ya da standartlar söz konusu olmayıp, yöneticilerin performansının ölçümünde kullanılan yöntemler büyük önem taşır. Zira yöneticiler karşılaştıkları sorunları çözmek amacıyla, çok değişik yöntemler kullanmaktadır. Öte yandan işletmenin sahip ve ortakları açısından kaynakların etkin kullanımı, işletme varlığının sürdürülebilmesi, maliyetlerin en aza çekilmesi, karlılığın en çoğa yükseltilmesi ve bunlara bağlı olarak daha fazla kar payı (temettü) almak çok

önemlidir. Bu nedenlerle işletmelerin karlı ve verimli çalışmaları zorunlu olup; sorumluluk merkezi yöneticilerinin performansları ölçülür. Sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesinde kullanılan başlıca mali yöntemler şunlardır:

Sorumluluk Merkezi	Değerlendirme Yöntemi
Gelir Merkezleri	Mamul Satış Sapmaları Miktar Sapması Fiyat Sapması Bileşik Sapması Toplam Sapma
Maliyet Merkezleri	Hammadde Maliyet Sapmaları Miktar Sapması Fiyat Sapması Bileşik Sapması Toplam Sapma Direkt İşçilik Maliyetleri Sapmaları Zaman Sapması Ücret Sapması Bileşik Sapması Toplam Sapma GÜM Sapmaları (4'lü Sapma) Harcama Sapması Verim Sapması Etkinlik Sapması Kapasite Sapması
Kar Merkezleri	Brüt Kar Net Kar Marjinal Kar/Katkı Marjı
Yatırım Merkezleri	Yatırım Karlılığı Beklenen Getiri/İskonto Oranı Yatırımın Geri Ödeme Süresi(ROI) İç Karlılık Oranı Net Bugünkü Değer Net Gelecekteki Değer Karlılık Endeksi

Mali olmayan performans ölçme yöntemleri ise genellikle tüm işletme içinde kullanılabilir olup;

- Güvenilirlik,
- Zamanında teslimat,
- Müşteriye tepki verme/müşterilerin dileklerini dikkate alma,
- Kalite (kaliteli ürün veya kaliteli hizmet verilmesi, teslimat kalitesi, servis kalitesi vb.)
- Ürün garanti süresi ve uzunluğu,

- Çalışanların memnuniyeti,
- Müşterilerin memnuniyeti,
- Çevre sağlığına verilen önem,
- İSO kalite standartları

gibi yöntemler/ölçütler olabilir.

Müşterilerin isteklerinin birincisi iyi dizayn edilen ve iyi çalışan/kullanımı kolayca yapılabilen ve uzun süre verimli kullanılabilen ürünleri (ve hizmetleri) en kısa sürede teslim edilmesi olup maliyet kaygıları ikinci plandadır. Standart maliyet yönteminde tüm bu aşamalar gereksiz bir biçimde finansal yönden parasal olarak değerlendirilmektedir.

Finansal olmayan yöntemlerin kullanılması finansal sonuçların etkinliği ile doğrudan ilgili olmayıp onların daha üst düzeylere çıkmalarına dolaylı etki yapar. Bu nedenle de finansal olmayan ölçütlerin kullanılabilmesi;

- Kabul edilebilir performansa göre finansal olmayan yöntemlerin/ölçütlerin belirlenmesi,
- Her bir yöntem/ölçüte göre sorumluluk dağıtımının yapılması gerektirmektedir.

3. Sorumluluk Muhasebesi ve Tek Düzen Muhasebe Sistemi Arasındaki İlişkiler

İşletmeler muhasebe aracılığı ile mali nitelikteki olayları teşhis eder, sınıflandırır, kayıtlar, analiz yapar ve işletme ilgililerine rapor halinde sunar. Böylece işletmenin faaliyetlerinden ve faaliyet sonuçlarından iç ve dış bilgi kullanıcıları faydalanmış olur. Bunun için, işletme bilgi sisteminin bir alt ögesi olan muhasebe bilgi sistemi aracılığıyla;

- Uzun vadeli planların hazırlanması ve ilgili stratejilerin geliştirilmesi,
- İşletme kaynaklarının dağılımına ait kararların alınması,
- Faaliyetlerin maliyetlerinin planlanması ve kontrolü,
- Performans ölçümlenerek değerlendirilmesi,
- Finansal bilgilerin oluşturulması ve raporlanması

konularında bilgi oluşturulması yoluyla, sistem yönetiminin varlıklar üzerindeki yönetim sorumluluğunu yerine getirmek, işletme faaliyetlerinin kontrolünü olur kılmak, geleceğe yönelik işletme faaliyetlerini planlamak için, gerekli bilgileri sağlamaya yönelik bir sistem olarak hem geleneksel muhasebenin hem de maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi, işletme bütçeleri, sorumluluk muhasebesi gibi yönetsel işlevleri içeren bir bütündür (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 163-164).

Yöneticilerin en önemli gereksinimlerinin başında bilgi gelmekte ve bilgi, alınacak kararlara yön vermektedir. Yönetici kararları;

- Üst düzey yöneticiler → stratejik karar,
- Orta düzey yöneticiler → orta vadeli karar,
- Alt düzey yöneticiler → günlük ve operasyonel karar,

biçiminde olup; büyüyen işletmelerin tek merkezden yönetilmesini güçleştirmektedir.

Büyüdükçe örgüt yapısı ve örgüt içinde yer alan bölüm ve kısımların yetki ve sorumluluklarının sınırlanması önem kazanır ve örgüt yapısının belirlenmesi uygulanacak merkezkaç yönetimin düzeyini belirler (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2005: 357-358).

Organizasyon, iş → iş, iş → insan ve insan → insan

arasındaki ilişkileri düzenleyen birimdir (Koçel, 2010: 182). Yani, mekanik bir işletme aracı olmaktan ziyade, bireysel amaçlar, inançlar, fikirler, değer yargıları, hisler, davranışlar, ihtiyaçlar, kırgınlıklar ve sevgiler vs. den oluşan sosyal bir varlıktır. Bu nedenle de örgütsel amaçların işletmenin genel amaçları ile uyumlaştırılması ve yöneticilerin işletme amaçlarını benimsemelerinin sağlanmasının yanısıra, muhasebe bilgi sisteminden faydalanılarak sorumluluk muhasebesi ile işbirliği gerçekleştirilmelidir. Sorumluluk muhasebesi açısından;

- İşletmelerin örgütsel yapısının belirlenmesi,
- Organizasyonel yapıya uygun olarak sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi,
- Sorumluluk merkezi yöneticilerinin belirlenmesi,
- Sorumluluk merkezi yöneticilerinin değerlendirme ölçütlerinin belirlenmesi,

bu kararlara ilişkin hedeflerin ve gerçekleşen sonuçların saptanarak sonuçların karşılaştırmalı biçimde raporlanması gerekir (Çelebi, 2010: 10). Bir diğer ifadeyle; işletme organizasyonu oluşturulurken, organizasyona uygun sorumluluk merkezlerinin oluşturulması ve muhasebe bilgi akışının sağlanarak raporlanması yönünden Tek Düzen Muhasebe Sisteminde de değişiklikler yapılmalıdır. Özellikle raporlama açısından bu düzenlemelerin yapılması şarttır. Zira işletmelerin mali tablolarında yer alan bilgilerin gerçek, doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olabilmesi için; muhasebe bilgi sisteminin, bu bilgileri ortaya çıkartması ve zamanında raporlayarak kullanıcılarına sunması gerekmektedir. Çünkü muhasebe raporları,

- Yöneticilerin bilgi gereksinmelerini giderir.
- Faaliyetlerin değerlendirilerek geliştirilmesine yardım eder.
- Yöneticilerin kendilerini analiz ederek hata ve kusurlarını gidermelerine olanak verir.
- İşletme ilgililerinin/çıkar gruplarının işletmeye güvenlerini artırır.

Böylece yönetim kontrolü ve tüm çıkar gruplarının çıkarlarının ortak hedeflere yönlendirilmesi gerçekleştirilmiş olur. Bu ise; sorumluluk merkezlerine TDHP.'nında yer verilmesini gerektirir. Ancak TDHP. incelendiğinde böyle bir düzenlemenin yapılmadığı ve düzenlemelerin bilanço ve gelir tablosu hesapları dikkate alınarak yapıldığı anlaşılır. TDHP.'nında hesaplar (Özkan, 2006: 20-21):

- 1-Dönen Varlıklar (Bilanço Hesabı)
- 2-Duran Varlıklar (Bilanço Hesabı)
- 3-Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar, (Bilanço Hesabı)
- 4-Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar, (Bilanço Hesabı)
- 5-Özkaynaklar(Bilanço Hesabı)
- 6-Gelir Tablosu Hesapları,
- 7-Maliyet Hesapları,
- 8-Serbest,
- 9-Nazım Hesaplar
- 0-Boş

olarak sınıflandırılmış olup, 7 nolu Maliyet Hesapları incelendiğinde 7A ve 7B seçenekleri sunulmuştur. Bu seçeneklerde hesaplar; Defteri Kebir bazında değiştirilemezler, ancak muavin defterler bazında hesap açılabilir ve açılan hesaplarda değişiklikler yapılabilir.7A ve 7B seçenekleri incelendiğinde sorumluluk merkezlerine yer verilmediği ya da sorumluluk muhasebesinin dikkate alınmadığı açık bir biçimde görülmektedir. Bununla birlikte 7A seçeneğinde gerçek maliyet veya standart maliyet (veya bütçelenmiş) yöntemlerinin kullanılmasına olanak verilmiş olup; sapma hesaplamaları yapılabilir.

Maliyet/Gider hesapları, dönem içinde yapılan ve tahakkuk ettirilen giderlerin izlendiği ve borç kayıtlarının yapıldığı hesaplar olup;

- 71-Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri,
- 72-Direkt İşçilik Giderleri,
- 73-Genel üretim Giderleri,
- 74-Hizmet Üretim Giderleri,
- 75-Ar.-Ge. Giderleri, Giderleri,
- 76-Satış Pazarlama Dağıtım Giderleri,
- 77-Genel Yönetim Giderleri,
- 78-Finansman Giderleri,

hesaplarına ayrılmış olup; 79 nolu hesaplar ise 7B seçeneği hesaplarından oluşturmaktadır.Maliyet hesaplarının alt ayrımlarında (71,72,73,75,76,77,78 nolu hesaplar) ...Maliyetleri Hs., Maliyetleri Yansıtma Hs.,Maliyetleri Fark-Sapma Hs.larına yer verilmiştir.Bu hesapların kullanılması zorunlu olup; değişiklik yapılması söz konusu değildir.

Maliyet/Gider yeri; üretim ve hizmetlerin yapıldığı ve maliyetlerin olduğu bir örgüt-organizasyon birimi ya da birim içindeki bir yeri ifade etmektedir.TDHP.'nın kullanılmasında defteri kebir bazında maliyet/ gider yeri hesaplarına yer verilmemiş olmakla birlikte, maliyet/gider yerlerinin saptanmasında organizasyon şeması esas alınmakta olup; şöyle bölümlendirilmiştir.

- 10-Esas Üretim Maliyet/Gider Yerleri,
- 20-Yardımcı Üretim Maliyet/Gider Yerleri,
- 30-Yardımcı Hizmet Maliyet/Gider Yerleri,
- 40-Yatırım Maliyet/Gider Yerleri,
- 50-Üretim Yerleri Yönetimi Maliyet/Gider Yerleri,
- 60-Araştırma Geliştirme Maliyet/Gider Yerleri,
- 70-Pazarlama Satış Dağıtım Maliyet/Gider Yerleri,
- 80-Genel Yönetim Maliyet/Gider Yerleri,
- 90-Finansman Maliyet/Gider Yerleri.

Maliyet/Gider yerleri bölümlendirilmesinde yukarıda verilen bölümlendirme esas olmakla beraber işletmeler; faaliyet alanları ve teknolojik gelişmeler ışığında, yeni bölümlendirme yapabilir. Kanun koyucu, bu hususta bir sınırlama getirmemiştir ancak; maliyet/gider yerlerinin sınıflandırılması sorumluluk merkezleri, performans ölçüm ve kontrol göz önüne alınmaksızın yapılmıştır. Çünkü kanun koyucu bu unsurlardan daha çok;

- Muhasebe bilgilerinin karar alıcılara yeterli ve doğru olarak ulaştırılmasını,
- Farklı işletmelerin birbirleri ile ve farklı dönemlerinin karşılaştırılmasını,
- Mali tabloların tüm kullanıcıları için aynı anlamı taşımasını,
- Muhasebe terim birliğinin sağlanması ve anlaşılır olmasını,
- İşletme ve çıkar grupları arasında güven yaratılmasını

amaçlamıştır (Pekdemir, <http://www.ismmmo.org.tr>, s.1).Bu nedenlerle de performans değerlemesi ve kontrol önemsenmemiş olup; sorumluluk muhasebesi açısından herhangi bir düzenleme yapılmamış ve sorumluluk merkezleri oluşturulmamıştır.

SONUÇ

Geleneksel yönetim muhasebesi, değişen ekonomik, kültürel ve teknolojik koşullara bağlı olarak; güncelliğini yitirmiş ve işletme içinden işletme dışına yönelerek yeni bir görüş ve anlayış kazanarak özellikle işletme çalışanları (işçiler ve yöneticiler) ile bölümlerinin/sorumluluk merkezlerinin performans ve verimliliklerinin ölçülmesinde yaygın bir kabul ve kullanım bulmuştur. Buna bağlı olarak performans ölçümlenmeleri ile başarı değerlendirmeleri yönünden stratejik kararların alınmasında planlama ve kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde işletme yönetiminin kullandığı önemli araçlardan birisi olarak işletme ilgilileri/çıkarcı grupları açısından büyük yarar sağlamıştır. Bu amaçla kullandığı finansal performans ölçütleri/yöntemleri aracılığıyla da işletme varlığının sürdürülmesi, büyümenin hızlandırılması karlılığın artırılması ve artan rekabet koşullarında üstünlük sağlanmasında en önemli rollerden birisini üstlenmiştir. Bunun yanı sıra yönetim muhasebesi yenilikçilik ve gelişmelere açık olmasıyla etkin kaynak kullanımına yardımcı olarak işletmenin misyon ve vizyonu ile stratejilerine gerçekleştirmesinde yol gösterici olmuştur.

Örgütsel yapı açısından yetki ve sorumlulukların dağıtılması yoluyla oluşturulan her bir sorumluluk merkezinde ki, bunlar; maliyet merkezleri, gelir merkezleri, kar merkezleri ve yatırım merkezleri olup, uzun yıllar boyunca değeri tam olarak saptanamayan yönetim muhasebesinin, sorumluluk muhasebesi yaklaşımının uygulama bulması ile gerçekleşen ne varsa ölçülmesini sağlamasına paralel olarak işletmenin geleceğe yönelik faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi kolaylaşmış, planlama ve kontrol etkinliği yükselmiştir. Sorumluluk muhasebesinin sağladığı veri ve bilgilerin kullanımı ile hazırlanan sorumluluk raporları ile iş yapma ve iş yapma yetkisiyle birlikte sorumluluk merkezi yöneticisinin kendi verimlilik ve başarısı artmış, buna bağlı olarak da; hem sorumluluğu altında çalışanların ve gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinlik ve üretkenliği, hem de işletmenin toplam performansı yükseltilmiştir. Aynı zamanda işletmenin örgütsel yapısının belirlenmesi, örgütsel yapıya uygun bir biçimde sorumluluk merkezlerinin saptanması, sorumluluk merkezleri yöneticilerinin ve yetki ve sorumlulukların işletme hedeflerine göre tanımlanması ve performans ölçümünde kullanılacak ölçütlerin belirlenmesi sorumluluk açısından önem taşıdığı gibi örgütsel hedeflerin işletmenin genel hedefleri ile uyumlaştırılması açısından da önem taşır. Bu nedenle sorumluluk muhasebesi ile işletme yönetimi açısından işbirliğine önem verilmesi ve muhasebe sistemi açısından bilgi akışının sağlanarak gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Özellikle raporlama açısından gerçek, doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler yöneticilerin bilgi gereksinimlerini giderir, faaliyetlerin değerlendirilmesi ve geliştirilmesine yardımcı olur, yöneticilerin kendilerini analiz ederek gelişmelerine olanak verir ve işletmenin çıkar gruplarının işletmeye güvenlerini artırır. Bu ise yeni yatırımlar demektir. Hisse senetlerinin değerlerinin artması demektir. İşletme değerinin büyümesi demektir. Bir diğer ifade ile; işletmenin büyüme ve değişim yeteneklerinin gelişmesi, işletme varlığının korunarak sürdürülmesi, etkinlik ve üretkenlik artışı yaratmak demektir.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Asuman, ÖZDEVECİOĞLU, Mahmut ve OFLEZER Miray, Selen (2005), "Duygusal Olaylar Teorisi Çerçevesinde Pozitif ve Negatif duygusallığın Çalışanların Performansı Üzerine Etkisi" *XIII. Ulusal Yönetim Kongresi, Bildiriler Kitabı*, 12-14 Mayıs 2005, İstanbul.

BETZ, Frederick (2010), *Yönetim Stratejisi*, TÜBİTAK Popüler Bilim Kitapları 338, Çeviren Ümit Şensoy, Ankara.

BİLGİN, Bilge (2001), "Performans Ölçme Sistemlerinin İncelenmesi", İstanbul: II. Ulusal Üretim Araştırmaları Sempozyumu Bildiriler Kitapçığı.

BÜYÜKMİRZA, Kamil (2003), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 9.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.

ÇELEBİ, Şebnem, "Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi", BIC-Behrendt International Consulting, <http://www.behrendt.com.tr>. (Erişim Tarihi: 23/08/2012).

DİNÇ, Engin ve Abdioğlu, Hasan (2009), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi sistemi ilişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma", *Balıkesir Üniversitesi SBE. Dergisi*, 12, 21, ss.157-184.

EREN, Erol (2009), *Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

GİRGİN, Murat, "Sorumluluk Muhasebesinde Maliyet ve Kar Merkezleri", <http://www.misjournal.com/?p=4255> (Erişim Tarihi: 13/08/2012)

HORVATH, Peter ve GLEICHES, Ronald (2003), *Das Controlling-Konzept*, 5. Auflage.

KARADENİZ, Salim (1997), "Sorumluluk Muhasebesi", *Yaklaşım Dergisi*, 50, ss.39-43.

KARAKAYA, Abdullah (2010), *Yönetim Muhasebesi*, Karabük Üniversitesi-Safranbolu Meslek Yüksek Okulu 2009-2010 Ders Notları, Safranbolu, <http://www.smyo.karabuk.edu.tr>. (Erişim Tarihi: 13/08/2012).

KARTAL, Ali, SEVİM, Adnan ve GÜNDÜZ, Erdin (2005), *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1524.

KAYGUSUZ, Sait Y. (2005), "İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, ss.217-235.

KOÇEL, Tamer (2010), *İşletme Yöneticiliği*, Genişletilmiş 12. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları.

MAAW, Management and Accounting Web, <http://www.maaw.info> (Erişim Tarihi: 13/08/2012).

ÖZKAN, Mehmet (2005), *Esnek Bütçeler*, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları.

ÖZKAN, Mehmet (2006), *Maliyet Sistemleri*, 2.Baskı, İstanbul: Marmara Üniversitesi Yayınları.

PEKDEMİR, Recep, “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği:Raporlama ve Makli Tablolar”, <http://www.ismmmo.org.tr>. (Erişim Tarihi: 23/08/2012).

SEVGENER, A.Sait ve HACİRÜSTEMOĞLU R. (2000), *Yönetim Muhasebesi*, 7.Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları.

SUSMUŞ, Türker (2002), ”Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü Ve zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması”, *Mevzuat Dergisi*, Yıl.5, Sayı.59, <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> (Erişim Tarihi: 23/08/2012).

<http://www.accountinglearning.blogspot.com>. (Erişim Tarihi:28/08/2012).

<http://www.Accounting-Financial-Tax.com>. (Erişim Tarihi:13/08/2012).

<http://www.mmtech.com>. (Erişim tarihi:28/08/2012)

<http://www.haufe.de>. (Erişim tarihi:13/08/2012).

What and Why Responsibility Centers, How To Coordinate the Centers/Accounting , <http://taxbymanish.blogspot.com/2012/10/what-and-why-responsibility-centers-how.html> (Erişim Tarihi: 13/08/2012).

“What is Responsibility Accounting?” <http://www.PakAccountants.com>. (Erişim Tarihi:17/08/2012).

