MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN NO : 523
TEKNİK EĞİTİM FAKÜLTESİ YAYINLARI NO: 6

FİNANSAL KONTROL SİSTEMİNDE YÖNETİCİ ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

II. BASKI

Prof.Dr. A. Sait SEVGENER

İSTANBUL – 1993

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN NO : 523
TEKNİK EĞİTİM FAKÜLTESİ YAYINLARI NO: 6

HC 410 .S497 1993

HC
4011
.S48
1993

FİNANSAL KONTROL SİSTEMİNDE YÖNETİCİ ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

II. BASKI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE ve DÖKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

Prof. Dr. A. Sait SEVGENER

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı

0014760

İSTANBUL – 1993

T. C.
Marmara Üniversitesi
İngilizce İktisat ve İşletme
Bölümleri Kütüphanesi

5715

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
E.N.
14760

ISBN : 975-400-072-7

Marmara Üniversitesi
Teknik Eğitim Fakültesi
Döner Sermaye İşletmesi
Matbaa Biriminde Basılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

SAYFA

O. GİRİŞ 1
1. İŞLETME YÖNETİMİNDE SİSTEMSEL YAKLAŞIM 3
10. GENEL SİSTEM KURAMI 3
11. İŞLETME VE ÇEVRESİ 5
12. YÖNETİCİ KARARLARINDA SİSTEMSEL YAKLAŞIM 7
13. FİNANSAL BİLGİ SİSTEMİ 9
130. Yönetimin Finansal Bilgi Sistemi Gereksinmesi 11
1300. İç Bilgi Gereksinmesi 11
1301. Ölçümleme Gereksinmesi 11
1302. Dış Bilgi Gereksinmesi 12
131. Veri ve Bilgi Akışı 12
1310. Veri ve Bilgi Arasındaki Fark 12
1311. Veri ve Bilgi Akımının Kaynakları ve Aşamaları 13
132. Finansal Bilgi Sisteminin İlkeleri 15
1320. Maliyet İlkesi 15
1321. Raporlama İlkesi 16
1322. İnsan Faktörü İlkesi 16
1323. Organizasyon İlkesi 16
1324. Dayanak olma(Güvenilir olma) ilkesi 16
1325. Bağımlılık ve Esneklik İlkesi 16
1326. Bilgi İşleme İlkesi 16
133. Finansal Bilgi Sisteminde Kullanılan Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri 18
1330. Uygunluk Niteliği 18
1331. Açıklık Niteliği 18
1332. Kişisel Saplantılardan Uzak Olma Niteliği 19
1333. Sayılandırabilme Niteliği 19
134. Muhasebe Bilgilerinin Akışını Oluşturan İlkeler 19

1340. Beklenen Kullanıma Uygunluk İlkesi 20
1341. Özellik Gösteren Konuları Vurgulama İlkesi 20
1342. Çevresel Bilgileri Kapsama İlkesi 20
1343. Uygulamada Tek Düzen İlkesi 20
2. YÖNETİM KONTROL İŞLEVİ 21
20. YÖNETİM İŞLEVİ 21
200. Yönetim İşlevinin Tanımı 21
201. Yönetim Sürecinin Ögeleri 22
21. YÖNETİCİNİN KONTROL İŞLEVİ 25
210. Kontrol İşlevinin Tanımı 25
211. Kontrol Süreci 27
2110. Faaliyet Standartlarının Oluşturulması 28
2111. Etkinlik Ölçümlemesi 35
3. KONTROL SİSTEMİ 37
30. YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ 37
31. YÖNETİM KONROL SÜRECİ 39
310. Programlama 40
311. Bütçeleme 41
312. Bilgi Toplama 42
313. Raporlama ve Analiz 43
32. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİ 43
320. Finansal Kontrol Sisteminin Tanımı 43
321. Finansal Kontrol Sisteminin Akışı 45
3210. Amaçların Tanımlanması 45
3211. Sonuç Ölçümlemesi 45
322. Finansal Kontrol Sisteminde Zaman Ögesi 47
3220. Zaman Aralığı Kavramının Tanımı 47
3221. Zaman Aralığı Kavramı ve Finansal Kontrol 48
33. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUK MERKEZLERİNİN SAPTANMASI 49
330. Sorumluluk Merkezlerinin Saptanmasının Yararları 50
331. Sorumluluk Merkezi Türleri 50

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3310. Gider Merkezleri 51
3311. Gelir Merkezleri 53
3312. Kâr Merkezleri 53
3313. Yatırım Merkezleri 55
34. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİ VE ÖRGÜT YAPISI 56
340. Örgütleme Süreci 56
3400. Örgütleme Sürecinin Evreleri 56
341. Örgüt Tipleri ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi 60
3410. İşlevsel Örgütler ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi 61
3411. Bölümsel Örgütler ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi 64
3412. Genel Yönetim ve Hizmet Departmanları ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi 64
4. GİDER VE GELİR MERKEZLERİNDE YÖNETİCİ ETKENLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME 65
40. GİDER SORUMLULUĞUNUN SAPTANMASI 65
400. Kontrol Edilebilir Gider 65
401. Kontrol Edilebilir Gider ile Dolaysız Giderler Ayırımı 66
402. Kontrol Edilebilir Gider ile Değişken Gider Ayırımı 67
403. Kontrol Edilemeyen Giderlerin Kontrol Edilebilir Gider Niteliğine Dönüşümü 67
41. STANDART MALİYET YÖNTEMİ VE SAPMALAIN ÖLÇÜMLEME AMAÇLARI 68
42. DOLAYSIZ GİDER (İLK MALİYET) SAPMALARI VE YÖNETİCİ ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME 70
420. Dolaysız Madde Giderleri Sapmaları ve Etkinlik Ölçümlemesi 70
4200. Çoklu Etken Esasına Göre Standart Sapmaların Hesaplanması 72
4201. Çoklu Etken Esasında Üçlü ve İkili Sapma Yönteminin Ölçümleme Açısından Karşılaştırılması 74
4202. Tek Etken Esasına Göre Standart Sapmaların Hesaplanması 75

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4203. Madde Fiyat Sapmasını Oluşturan Etkenler 77
4204. Madde Miktar Sapmasını Oluşturan Etkenler 82
421. Dolaysız İşçilik Sapmaları ve Etkinlik Ölçümlemesi 89
4210. Dolaysız işçilik Standart Sapma Hesaplama Yöntemleri 89
4211. Dolaysız İşçilik Sapmalarını Oluşturan Etkenler 92
43. ESNEK BÜTÇELER VE ETKİNLİĞİ ÖLÇÜMLEME 98
430. Esnek Bütçelerin Düzenlenmesi 99
4300. Gider Değişkenliğinin Saptanması 100
4301. Gider Değişkenliğinin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler 102
431. Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması 109
4310. Değişken Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması 109
4311. Sabit Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması 110
432. Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması 112
4320. Değişken Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması 112
4321. Sabit Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması 115
4322. Genel İmal Giderleri Toplam Sapmasının Hesaplanması 116
433. Genel İmal Giderleri Sapmalarının Etkinlik Ölçümleme Açısından Değerlemesi 118
44. İSTEMLİ GİDER MERKEZİ YÖNETİCİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME 120
440. İstemli Gider Merkezinde Kontrol Süreci 120
4400. Yönetim Departmanlarında Etkinlik Ölçümlemesi 120
4401. Araştırma ve Geliştirme Departmanlarında Etkinlik Ölçümlemesi 122
45. GELİR MERKEZİ YÖNETİCİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEMEDE STANDART UYGULAMASI 123

5. KÂR VE YATIRIM MERKEZLERİ YÖNETİCİLERİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME 125
50. ÖLÇÜMLEME ARACI OLARAK KÂR 125
500. Bölümler Arası Kâr Uyuşmazlığının Önlenmesi 125
501. Bölüm Kâr Bağımsızlığı 127
502. Kontrol Edilebilir Kâr İlkesi 127
5020. Bölüm Net Kârı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı 128
5021. Bölüm Dolaysız Kârı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı 129
5022. Bölüm Katkı Marjı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı 129
5023. Etkinlik Ölçümlemesi ve Kontrol Edilebilir Kâr 130
51. KÂRIN SAPTANMASINA ETKİ YAPAN HUSUSLAR 131
510. Amortisman Yöntemlerinin Kârın Saptanmasına Etkisi 131
511.. Ölçümleme Açısından Amortisman Uygulama İlkeleri 133
512. Stok Değerleme Yöntemlerinin Kârın Saptanmasına Etkisi 134
52. YATIRIM KÂRLILIĞINI ÖLÇÜMLEME 136
520. Yatırımların Dönüş Oranı 136
521. Artık Gelir 139
522. Yatırım Tutarının Saptanmasında Gözönünde Bulundurulacak Hususlar 139
523. Yatırımların Dönüş Oranı ve Etkinlik Ölçümlemesi 143
5230. Yatırım Düzeyinin Hesaplama Şeklinden Doğacak Sakıncalar 143
5231. Yatırımların Dönüş Oranının Ölçümlemeyi Basite İndirgemesinin Sakıncaları 148
524. Artık Gelir ve Etkinlik Ölçümlemesi 150
525. Yatırım Dönüş Oranı ve Artık Gelir Yöntemlerinin Ölçümleme Açısından Genel Değerlemesi 152
53. TRANSFER FİYATLARI VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 153
530. Transfer Fiyatının Tanımı ve Türleri 153
531. Transfer Fiyatı Olarak Pazar (Piyasa) Fiyatı 154
532. Pazarlık Esasına Göre Saptanan Transfer Fiyatı 155
533. Maliyetlerin Kullanılmasıyla Saptanan Transfer Fiyatı 156
534. İkili Transfer Fiyatı 156

6. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 159
60. KİŞİLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 160
61. SÜREKLİLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 161
62. PARA ÖLÇÜSÜ İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 161
63. DÖNEMSELLİK, GERÇEKLEŞME, MALİYET İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 162
64. OBJEKTİFLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 165
65. TUTARLILIK, TAM AÇIKLAMA İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 165
66. TUTUCULUK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ 166

7. S O N U Ç 167

8. YARARLANILAN KAYNAKLAR 171

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

O. GİRİŞ

İşletme yapılarının büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklığı yönetim işlevinin boyutlarını genişletmiş ve önemini arttırmıştır. Günümüzde yöneticinin dolaysız kontrol alanlarının sınırlılığı işletme içindeki yönetim kademelerinin sayısını arttırmıştır. Yönetim kademelerinin çoğalması ile göçerilen yetkiler ve belirlenen sorumluluklar işletmenin merkezcil yönetimden, merkezkaç (yerinden) yönetime geçişini sağlamıştır. İşletmelerdeki bünyesel gelişmeler yöneticilerin kullanılabilir bilgi gereksinmelerinin sınırlarını genişletmiş ve işletmeyi bilgi akım şebekesi haline dönüştürmüştür. Bilgi akım şebekesinin yönetici kararlarında etkinlik sağlaması ise düzenli bir bilgi sisteminin kurulmasını gerekli kılmıştır.

İşletmenin yönetim kademelerinin sayısının artması, kademe yöneticilerinin sorumluluklarının açıklıkla belirlenmesini ve bu sorumlulukların gerektirdiği faaliyetleri gerçekleştirecek yetkilerin göçerilmesini zorunlu kılmıştır. Yöneticilerin sorumluluklarının sınırları yönetimin göçermek istediği yetkilerin sınırları ile belirlenmiştir. Kimi işletmeler sorumluluk sınırlarını işlevsel departmanlarda sınırlamış, kimi işletmeler ise sorumluluk sınırlarına kâr etme sorumluluğunu da katarak, bölümsel işletme düzeyinde genişletmiştir.

Göçerilen yetkiler ve belirlenen sorumluluklar, işletme içi kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılan nedenlerden biri olmuştur. Üst yönetimin saptadığı amaçların ulaşılma düzeyini ve kaynakların etkin kullanımını belirlemek ve sapmaları saptamak kontrol sisteminin ana hedefidir.

Ekonomik (finansal) kaynakların işletme amaç ve planlarına uygun kullanımını kontrol işlevi finansal kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılar. Finansal kontrol sistemi; gider kontrolu, etkinlik ölçümlemesi ve yatırım planlama faaliyetlerinden meydana gelir.

İşletmelerin zaman içindeki büyümeleri, iç ve dış rekabet koşulları karşısında daha ileri düzeyde gelişme gereksinmeleri, gelişmiş ülkelerde olduğu gibi etkin kontrol sistemi ile donatılmalarını gerekli kılmaktadır yönetim biliminin geliştirdiği yöntemler ülkemiz işletmelerinde de geniş uygulama alanı bulmuştur. Uygulamada ve bunu destekleyen yayınlarda genellikle gider kontroluna ve yatırım planlamasına önem verildiği görülmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE ve DOKÜMANTASYON

T. C.
Marmara Üniversitesi
İngilizce İktisat ve İşletme
Bölümleri Kütüphanesi

Yönetim kademelerinin sayısının artması ve işletme içi beşeri ilişkilerin genişlemesi çalışanların etkinliğini arttıracak, çalışanları özendirecek ve amaçlara yöneltecek ölçümleme sistemini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle ölçümleme faaliyetlerinin ayrıntıları ile incelenmesi ve kullanılacak yöntemlerin saptanması yararlı görülmüştür. Bu çalışma, merkezkaç (yerinden) yönetim ile yönetilen, yetki ve sorumlulukların açıklıkla tanımlandığı işletmelerde, yetki göçerilen yöneticilerin finansal etkinliğini ölçümleyen bilgi sisteminin tartışılmasını amaçlamaktadır.

Çalışmamız tartışmaya esas altı bölümden ve sonuç bölümünden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, yönetim işlevinin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde sistem kavramının etkisi tartışılacaktır. Bu bölümde genel sistem kuramı içinde işletme sistemi ve finansal bilgi sisteminin özellikleri belirlenecektir.

İkinci bölümde yönetim işlevini tanımlayan çeşitli görüşler ve yönetim süreci incelenmiş, yöneticinin etkin kontrol işlevini gerçekleştirmesi için gerekli standartları saptama ve değerleme koşulları tartışılmıştır.

Üçüncü bölümde, yönetimin yöneltme, ölçümleme ve özendirme işlevini oluşturacak etkin kontrol sistemi incelenmiş, kaynakların etkin kullyanımını sorumluluklar açısından denetleyecek finansal kontrol sisteminin nitelikleri ve yapısal özellikleri belirlenmiştir.

Dördüncü bölümde, finansal kontrol sisteminde belirlenen sorumluluk merkezlerinden "gider ve gelir merkezleri" yöneticilerinin etkinliğini ölçümleyecek yöntemlerin nitelikleri tartışılmıştır.

Beşinci bölümde, kâr ve yatırım merkezleri (bölümler) yöneticilerinin işletme kârlılığına ve sürekliliğine katkılarının ölçümleme koşulları tartışılmıştır.

Altıncı bölümde, özellikle finansal (genel) muhasebe uygulamasının sınırlarını belirleyen "genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin" finansal kontrol sisteminde etkinlik ölçümlemesi amacı ile uygulanabilme olanakları tartışılmıştır.

Yedinci bölümde, konunun incelenmesi ve tartışılmasından edenilen sonuçlar açıklanmıştır.

I. İŞLETME YÖNETİMİNDE SİSTEMSEL YAKLAŞIM

10. GENEL SİSTEM KURAMI

Yönetim işlevinin etkin bir biçimde gerçekleştirilmesinde, sistem kavramının gözönünde bulundurulması zorunludur. Sistem kavramı işletmenin içinde bulunduğu dış ve iç çevrelerin karmaşık sorunlarını bir bütün olarak algılamak olanağını sağlar(1). Sistem kavramı, alt sistemlerin gerektiği şekilde düzenlenmesine olanak sağlar ve yönetici de içinde bulunduğu karmaşık ortamda etkin ve başarılı karar alma olanağını bulur.

Sistem kuramı, planlama, kontrol ve işlemsel kararların etkinliğini arttırmak için gerekli temel kavramları, ilkeleri ve yöntemleri oluşturur. **Sistem Kavramı** çeşitli yazarlarca tanımlanmıştır. Bu tanımlardan birinde sistem kavramı şu şekilde tanımlanmaktadır:

"Birbirinden ayrı, fakat ilişkili unsurların (elemanların) belirlenen bir amaca ulaşılması için düzenli olarak bir araya getirilmesidir"(2).

Bu tanımda üç ana unsur vurgulanmaktadır. Bunlar;

a) Ne kadar karmaşık olursa olsun bütünü oluşturan parçaların düzenlenmesi belirli bir sıraya ve hiyerarşiye dayanmalıdır,

b) Sistemi oluşturan unsurlar (elemanlar) arasında etkin haberleşme olmalıdır,

c) Sistem belirli bir amaca ulaşılmasına dönük olarak kurulmalıdır.

Sistem Kavramı, bir başka tanımda;

"Bir bütünü oluşturan karmaşık parçaları, organize bir bütün haline getirmek için yapılan birleştirme, ya da (bütünleştirme) işlemi" olarak tanımlanmaktadır(3).

Çeşitli bilim dallarından birçok yazar, olaylar arasındaki ilişkileri sistemsel açıdan açıklamak ve çeşitli bilim dalları arasındaki ilişkileri

---

(1) Johson, A.R.; Kast, E.F.; Rosenweig, J.E.; Systems Theory and Management; Financial Information Systems;; J.B. Bomer, W.R. Welhe (editors); H. Mifflin Co. Boston, 1968, s.20.
(2) Mockler, R.J.: The Systems Approach to Business Organization and Decision Making, California Management Review, vol. 11 No. 2, 1968 s.53.
(3) Johnson, A.R.; Kast, E.F.; Rosenweig, J.E.: a.g.e., s.21.

vurgulamak amacı ile çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmalar genel sistem kuramının oluşmasına neden olmuştur.

Genel Sistem Kuramının ana amacı birbirinden bağımsız olarak gelişen çeşitli bilim dallarından, tüm bilim dallarında kullanılabilecek genel yöntemler ve kavramlar oluşturularak, tüm bilim dallarında kullanılabilecek genel modele ulaşmakdır(4).

Bir biyoloji uzmanı olan Von Bertalanffy tarafından oluşturulan bu kuram gereği, sistem kavramı; "bir bütün içinde düzenlenen ve oluşturulan parçalar" olarak tanımlanmıştır(5). Bu kavram, evreni oluşturan varlıklar (hücre, insan, toplum) için geçerli olan genel bir kavramdır.

Sistem kuramı Kenneth Boulding tarafından bir kademe daha ileri götürülmüş ve tüm evrende oluşan dokuz kademeli genel sistem modeli oluşturulmuştur(6).

Modelin ilk kademesini, basit ve duran (statik) bir kavram olan "evrenin anatomisi ve coğrafyası" oluşturmakta ve son kademede karmaşık ve dinamik kavram olan "soyut sistemler" kavramına ulaşılmaktadır. Gerek Boulding ve gerekse Von Bertalanffy bilim dalları arasında artan bağımsızlığın doğuracağı kopukluğu azaltacak ve tüm bilim dalları arasında etkin bir haberleşmeyi sağlayacak genel kuramı saptamayı amaçlamışlardır.

Sistem kuramının gelişmesinde bilgi ve haberleşme kuramının önemli rolü vardır. Bu kuram canlıların haberleşme yöntemleri ile gelişen haberleşme araçları (özellikle bilgisayarlar) arasında benzeyiş olduğunu saptamıştır. Her ikisi de çeşitli araçlar yardımı ile dış dünyadan bilgi toplarlar ve bu bilgileri davranışlarına dayanak yaparlar. Bu oluşum içinde gerek insan, gerekse bilgi işleme makinaları, gerçekleşen faaliyet ile ilgili, araçlar yardımı ile dış dünyadan bilgi toplarlar ve bu bilgileri davranışlarına dayanak yaparlar. Bu oluşum içinde gerek insan, gerekse bilgi işleme aygıtları, gerçekleşen faaliyetin, amaçlanan faaliyetle karşılaştırma, değerlendirme ve sapmaları düzeltme olanağına

(4) Boulding, K.E.: General Systems Theory - The Skeleton of Science; Management a Book of Readings, H.R. Koontz and C. O'Donnell (editors), Mc Graw - Hill, Newyork, 1972, s.23

(5) Boulding, K.E.: a.g.e., s.24.

(6) Boulding, K.E.: a.g.e., s.26-30.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

sahip olurlar. Düzeltim olayı algılayan kişiye çeşitli mesajların gönderilmesi ile gerçekleştirilir. Bu nedenle haberleşme ve bilgi kuramının yöneticinin planlama, kontrol ve karar verme işlerinin anlaşılmasında etkili bir araç olduğu ortaya çıkar(7).

Sistem kuramının amaçlara dönük oluşu bu kuramın yönetim kuramına uygulanmasına neden olmaktadır. Yönetim işlerinin ana hedefi de, belirli bir amaca ulaşılması için gerekli koordinasyonu ve amaç birliğini oluşturmaktır. Sistem kuramının birbirine bağımlı elemanları bir bütün haline dönüştürme çabası, işletmeyi tüm ekonomik sistemde bir eleman olarak (bir alt sistem) ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle, işletme organizasyonu, -sistem kuramı açısından- belirli bir amacın gerçekleştirilmesi için uyumlu karar verme sistemidir. Bir bütünsel sistemdir.

Öte yanda işletme organizasyonu ekonomik, sosyal, rekabetçi çevrede oluşan alt sistemlerden biridir(8).

Yurakıdaki açıklamalardan sonra diyebiliriz ki; Sistem kavramı belirli yöntem, ya da davranış biçiminde öte belirli amaç ve görüş açısıdır.

11. İŞLETME VE ÇEVRESİ

Çevre, kendisini oluşturan etkenlerin toplamıdır. İşletme kendisine kaynakları sağlayan ve sınırları belirleyen çevresiyle birlikte gelişir. Organizasyonunun başarısı çevreye olan uyumu ile orantılıdır. İşletme kendi varlığının devamını korumak için çevresinin yaratacağı kaynaklardan ve fırsatlardan yararlanacağından, ona dayanır. Çevre işletme faaliyetlerinin sınırlarını saptar. İşletme istenilen mal ve hizmetleri çevreye veriyorsa, çevre de işletme için değerli ve zorunlu kaynakları sağlar(9).

İşletme karmaşık ilişkiler bütünüdür. İşletme kendisini çevreleyen koşullara bağlı bir sistemdir. İşletmeyi oluşturan çevresel sistemleri üç grupta toplayabiliriz, bunlar;

---

(7) Wiener, N.: The Human Use of Human Beings: Cybernatics and Society,H. Mifflin Co., Boston, 1950 s.8.
(8) Johnson, A.R.; Kast, E.F.; Rosenweig, J.E. a.g.e., s.25.
(9) Hicks, G.H.: Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından (I. Cilt), Tekok, O., Aytek B., Bumin, B. (çevirenler) A.I.T.I.A., Ankara 1976, .106.

a) Makro çevre (dış sistem)

b) Ara çevre (bağlantı sistemi)

c) Mikro çevre (iç sistem)(10).

Makro (Dış) Çevre: İşletme dışı tüm organizasyonların ve çeredeki kültürel etkilerin oluşturduğu geniş kapsamlı çevredir ve işletmenin davranışlarını üç ana sistemin (kültürel, politik, ekonomik) yardımı ile belirler.

Ara Çevre: İşletmenin doğrudan içinde bulunduğu ve etkisinde olduğu çevredir. Pazarlama, fiziksel dağıtım, haberleşme, rekabet, teknoloji, baskı grupları sistemlerinden oluşan bu çereye işletmenin dolaylı ve sınırlı etkisi vardır.

Mikro çevre (iç çevre) ise işletmenin kendi iç çevresidir. İç çevre üç ana sistemin birleşmesinden oluşur. Bu sistemler; insan sistemi, çalışma sistemi ve bu iki sistemin birbirine bağlanmasını sağlayan otorite, haberleşme organizasyon sistemleridir(11).

Sistemsel görüş açısından, işletme organizasyonu, belirli bir amaca ulaşmayı hedef alan ve bölümleri arasında bağımlılık ve bütünsellik bulunan bir karar alma sistemidir. Belirli amaçları gerçekleştirmeyi hedef alan işletme iç sistemi çerçevesi içinde bulunduğu daha geniş bir sistemin (dış çevre) bir alt sistemidir.

İşletmenin içinde bulunduğu dış çevre sistemi, işletme yöneticilerinin planlama ve karar alma işlevlerine önemli etki ve katkılar yapar, şöyleki;

1) Belirli bir işletmeyi yöneten yöneticiler, çevrede oluşan politik ve sosyal değerleri etkin bir şekilde izlemelidir. Bu değerler, biçimsel (formel) veya biçimsel olmayan (informel) yasa ve geleneklerin (teamüllerin) işletmedeki etkilerini iyi bir şekilde değerlendirmelidirler.

2) Yöneticiler işletmeyi etkileyen ekonomik faktörleri etkin biçimde ölçümlemelidirler.

---

(10) Hodge, B.J.; Johnson, J.H.: Management and Organizational Behavior, A Multidimensional Approach, J.W. Sons Inc, Newyork, 1970, s.8.

(11) Hodge, B.J.; Johnson, J.H.: a.g.e., s.8.

Özellikle arz ve talep koşulları işletmenin kısa ve uzun süreli planlarına etki yapar. Bunun yanında nüfus gelişimi, gayrisafi millî hâsıla, gelir öngörüleri, teknolojik gelişmeler, devlet harcamalarındaki gelişimler, fiyat seviyeleri ve tüm ekonomik koşullar işletmeyi etkileyen dış çevre (makroçevre) unsurlarıdır ve işletme yöneticisinin tüm kararlarında etkin unsurlardır.

3) Özellikle rekabet koşullarının etkisi ile yönetim, etkin bir değerlendirme, ölçümleme tekniği geliştirmeli ve bu teknikleri iç ve dış sistem faaliyetlerinin değerlendirilmesinde kullanmalıdır(12).

İç ve dış sistemlerin faaliyetlerinin ölçümlenmesi ve değerlendirilmesi yönetimin belirli amaçlara ulaşmasını ve işletmenin sürekliliğini muhafaza etme olanağını sağlayacaktır. Sistemsel yaklaşım planlama ve kontrol işlevinin gerçekleştirilmesinde yöneticinin mikro ve makro çevre etkilerini gözönünde bulundurmasına neden olacak ve yönetim işlevlerinin etkinliğini arttıracaktır.

12. YÖNETİCİ KARARLARINDA SİSTEMSEL YAKLAŞIM

Sistem kavramı, yöneticilere içinde bulundukları organizasyonu, bir bilgi akım şebekesi olarak görmelerini ve bu akımın çeşitli kademelerdeki yöneticilerin kararlarında etken olduğunu anlamalarına olanak sağlar. Sistem kavramının etkisi ile işletme bilgi sistemi; Kayıtlama işlevinden öte planlama, kontrol (ölçümleme) ve işlemsel kararlarına dayanak olan bir sistem haline dönüşmüştür. İşletmenin amaçlarına etkili olan yöneticinin karar işlevi; doğrudan sonuca dönük bir seçim işleminden öte, problemi araştıran, bu problemin çözümünde kullanılabilecek davranış seçeneklerini inceleyen ve var olan seçenekler arasında etkin sonuca ulaşacak en iyi seçeneğin seçimini oluşturan davranış biçimidir (13). Yönetici, iç ve dış çevre bilgilerine, kendi algılama gücünü de katarak kararın etkinliğini sağlar. Yöneticinin karar sürecine dayanak olacak bilgilerin bulundurulmasında zorunlu bazı hususlar vardır, şöyleki;

---

(12) Mockler, R.J.: a.g.m., s.54
(13) Davidson, H.J.; Trueblood, R.M.: Accounting for Decision Making, The Accounting Review XXXVI, Oct. 1961, s.577

1) Yöneticinin davranış ve başarı olanağını kısıtlayan unsurların başında yeterli, kullanılabilir bilginin olmaması gelir,

2) Yönetici kendi istediği bilgilere gereksinme duyar,

3) Yöneticinin arzuladığı bilgiler onun karar alma işlerini etkinleştirir,

4) Yöneticiler ve işletme bölümleri arasındaki etkin haberleşme, karar işlevini etkinleştirir,

5) Yönetici bilgilerin kendisini kontrol etmesini değil, kendisinin bilgiler yardımı ile işletme faaliyetlerini kontrol etmek ister(14).

Birçok yönetici, kullanışsız bilgi yığınlarına dayanarak ölçümleme ve değerleme yapar. Bu şekilde oluşan kararlar, yöneticilerin görev başarılarının (performanslarının) aşağı düzeye inmesine neden olur. Kullanışlı bilgi akımını sağlamak için, bilgilerin yeterli biriktirme ve eleme işleminden geçirilmesi gerekir. Bu işlevin gerçekleştirilmesi, işletmede bilgi bankasının, kodlama ve endeksleme yöntemlerinin oluşturulması ve bilgi stokunun güncelleştirilmesi ile olur. Bu şekilde yönetici gereksindiği bilgileri, bilgi stokundan rahatlıkla çıkarır ve etkin karar alır. Özellikle bilgilerin süzgeçlenmesi ve değerlendirilmesi "kullanılabilir bilgi"(15) oluşumu için zorunludur(16).

Yöneticinin karar sürecinde başlıca sorumluluğu, karar alma zorunluluğunu doğuran durumu saptaması ve bu durumu çözümleyecek karara dayanak bilgileri oluşturacak seçenekleri ortaya koymasıdır. Bu unsurları saptayabildiği ölçüde yönetici aldığı kararın gereksindiği bilgi çerçevesini kolaylıkla saptar(17).

Karar süreci için gerekli değişkenlerin belirlenmesinde planlama ve faaliyet araştırmasından sorumlu kişiler yöneticiye yardımcı olurlar. Karar modelinin hazırlanmasında, modeli oluşturan değişkenlerin sınanması ve süzgeçlenmesi kararın verimliliğini arttıracaktır.

---

(14) Ackoff, R.L.: Management Misinformation Systems, Management Science, Vol. 14, No.4 Dec. 1967, S.B.-147.
(15) Kullanılabilir bilgi terimi, ingilizcede, "Relevant information" teriminin karşılığı olarak kullanılmıştır.
(16) Ackoff, R.L.: a.g.m., s. B-149.
(17) Rappaport, A. (editor): Information For Decision Making (Quantitative and Behavioral Dimensions), Prentice Hall, New Jersey, 1970, s.50.

Bilgi sisteminin oluşturulmasında yöneticinin algılama ve kullanma yeteneği ile tecrübe düzeyinin gözönünde bulundurulması zorunludur. Karar işlevinin karmaşıklığı çoğu yöneticilerin bilgileri gerektiği ölçüde etkin kullanamamasına neden olur. Yöneticinin görev başarısını kısıtlayan ve bilgileri etkin kullanamamasına neden, çoğu zaman yöneticiye bilgiden çok, veri sunulmasıdır(18). Yöneticinin kısıtlı zamanı, verileri, bilgi haline dönüştürmesini engeller.

Zamanlarının kısıtlı olması nedeni ile yöneticilerin, çoğunlukla verileri, bilgiye dönüştürememeleri yöneticinin kararlarının dayanağını zayıflatır. Bu nedenle bilgileri oluşturan kişilerin, yöneticiye veri yığınından çok, amaca dönük, seçenekleri içeren bilgileri ve sonuca yönelik tabloları vermeleri halinde karar işlevi başarılı olarak gerçekleştirilir.

Yönetici kararlarını etkin hale getiren ve geliştiren bir unsur da, çeşitli yöneticiler ve işletme bölümleri arasındaki haberleşme sürecinin verimliliğidir.

Bölümler arası organize haberleşme, yöneticilerin kararlarını etkin koordine etmelerini ölçümleme ve değerleme işlemlerini anlaşmazlığa yer vermeyecek ölçülerle gerçekleştirmelerine olanak sağlar(19).

Yöneticinin etkin ölçümleme ve değerleme yapmasını sağlayacak ve yönettiği organizasyonun faaliyetlerini ve astlarının görev başarılarını denetleyecek bilgi ve haberleşme sistemine gerek vardır. Bilgi ve haberleşme sistemini oluşturan elemanlar yönetim başarısını ve işletmenin sürekliliğini ve kârlılığını arttırır(20).

13. FİNANSAL BİLGİ SİSTEMİ

Bilgi sistemi, işletme içinde oluşan tüm faaliyetlerin sistemsel akışını simgeler. Bilgi sisteminin karmaşıklığı yönetim gereksinmeleri ile doğru orantılıdır. Yönetimin bilgi gereksinmesi işletme büyüklüğü, coğrafi dağılım ve faaliyetin niteliği ile doğrusal ilişki içindedir. Özellikle küçük işletmelerde planlama ve varlıkların yönetimi ile ilgili bilgi

(18) Veri ile bilgi arasındaki farklar ileride Finansal Bilgi Sistemi bölümünde ayrıntılı olarak incelenecektir.
(19) Ackoff, R.L.: a.g.m., s. B-150.
(20) Mockler, R.J.: a.g.m., s.55.

gereksinmesi basit bir sistemi oluşturur. Yöneticinin (özellikle işletme sahiplerinin) dolaysız yönetme olanağı, bilgi kapsamının sınırlarını daraltır ve içeriğini basitleştirir. İşletmenin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklığının artması ile üst yöneticilerin dolaysız denetleme olanakları azalır.

İşletme amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacak bilgileri oluşturacak, araçları ve yöntemleri geliştirecek "Finansal bilgi sistemini" şu şekilde tanımlayabiliriz:

"**Finansal Bilgi Sistemi;** işletme yöneticilerinin finansal kontrol işlevini sürdürebilmeleri için, varlık kontrolu ve yönetimi ve geleceğin planlanması için gerekli bilgi oluşturan sistem elemanlarının bütünüdür(21).

Geçmişte finansal bilgi sistemi, işletmenin muhasebe sistemi ile sınırlandırılırdı. Zamanımızda finansal bilgi sistemi muhasebe sisteminden daha geniş çerçeveyi oluşturmaktadır. İstatistik bilgiler, muhasebe bilgileri ile birlikte finansal bilgi sisteminin genişlemesine neden olmuşlardır. Özellikle Muhasebe Sistemi geleneksel olarak malî bilgilere dayanır. Miktar bilgilerinin sisteme katılması muhasebe bilgilerinin içeriğini arttırdığı gibi, muhasebe bilgilerinin yönetici kararlarında etkili olma olanağını arttırmıştır.

Finansal bilgi sistemi, işletme organizasyonu içinde gerekli bilgileri ve kontrol işlerini oluşturacak alt sistemlerden oluşur. Alt sistem işletmenin belirlibir bölümünde, belirli bir amacın gerçekleştirilmesine dönük yöntem, ilke ve faaliyetleri kapsar(22). Özellikle işletme yapılarının büyümesi ve faaliyetlerin karmaşıklığı, alt sistemlerin önemini arttırmıştır(23). Alt sistemler arası ilişkiler ve ba ğımlılıklar ve bunlar arasında gerekli koordinasyon, bu sistemlere ait temel bilgi ve ölçümleme sistemlerini geliştirmiş ve özellikle büyük çaptaki işletmelerin sorumlulukları ile sınırlı bölümsel işletme türünü seçmelerine neden olmuştur.

---

(21) Bower, J.B.; Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.T.: Financial Information Systems (Theory and Practice), Allyn and Bacon Inc., Boston, 1973, s.8.
(22) Bower, J.B.; Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: a.g.e., s.9
(23) Moravec, A.F.; Basic Concepts For Designing A Fundamental Information System, Management Services, II. No.4 (July-August 1965), s.38.

130. Yönetimin Fininsal Bilgi Sistemi Gereksinmesi

Finansal Bilgi Sistemi işletme faaliyetlerinin gereksindiği üç çeşit bilgi türünü kapsamalı ve bu bilgiler yöneticilerin amaçlara ulaşmada gereksindiği kullanılabilir bilgiler olmalıdır. Üç bilgi gereksinme alanını şu şekilde sıralayabiliriz:

1) İç bilgi gereksinmesi,

2) Ölçümleme bilgi gereksinmesi,

3) Dış bilgi gereksinmesi(24).

1300. İç Bilgi Gereksinmesi:

Özellikle geçmiş faaliyetleri içeren bilgilere gerek vardır. Genellikle işlemlerin kayıtlanması ve varlık, kaynak yönetimi, başka deyişle programlanmış kararların gerçekleştirilmesi için geçmiş bilgilere gereksinme duyulur. Geleceğe dönük karar ve davranışların başlangıcı geçmiş faaliyetlerin sonuçlarıdır. Yönetim geçmiş faaliyetin sonuçlarını değerlendirerek işletmenin bugün bulunduğu durumu saptar. Cari bilgiler öngörü ve bütçe rakamları ile karşılaştırılarak daha anlamlı hale getirilir. Geleceğe dönük karar ve davranışlar geçmişi oluşturan finansal bilgi sisteminin etkinliğine bağlıdır. Özellikle muhasebe bilgileri karar analizi için gerekli bilgi kullanılabilir bilgi oluşumunu sağlar.

1301. Ölçümleme Gereksinmesi:

Karar alma süreci, doğrudan sonuca ulaşmadan öte varolan seçeneklerin ayrıntıları ile incelenmesi, ölçümlenmesi faaliyetidir(25). Finansal yöneticinin aşması gerekli zorluklardan biri de çeşitli ölçümleme işlemlerine dönük finansal bilgi sisteminin oluşturulmasıdır. Bu işlev, özellikle etkin görev bölümüne ve organizasyon yapısına bağlıdır. Sistem, zaman içinde yönetim faaliyetlerinin etkisini sürdürebilmesini ve programlanmış kararların başarılı olmasını sağlayacak finansal bilgileri içermelidir. Finansal bilgiler büyük defter bakiyelerinden öte daha detaylı çalışmalar sonucu ortaya çıkarılmalıdır. Özellikle yöneticiyi destekleyecek ve uyaracak ve etkin ölçümleme yapacak bilgilerin varlığı

---

(24) Bower, J.B.; Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: a.g.e., s.11.
(25) Davidson, H.J.; Trueblood, M.R.: a.g.m., s.577.

T. C.
Marmara Üniversitesi
İktisat ve İşletme
Bölümleri Kütüphanesi

finansal bilgi sisteminin etkin akışına neden olacaktır. örneğin J.A. Higgins tarafından ortaya atılan sorumluluk muhasebesi sistemi yönetici ölçümlenmesi için gider ve gelir sorumluluklarını ve sınırlarını etkili bir biçimde saptayan bir finansal sistemdir(26).

1302. Dış Bilgi Gereksinmesi:

İşletme ile ilgili üçüncü kişilerin (pay sahipleri, devlet, kredi kurumları v.b.) bilgi gereksinmeleri, iç bilgilerin oluşması ile karşılanabilir. Faaliyet bilgilerinin toplanması ve kayıtlanması işlemi hem yönetcilerin, hem de işletmenin dış çevresinin bilgi gereksinmelerini karşılar(27).

131. Veri ve Bilgi Akışı

1310. Veri ve Bilgi Arasındaki Fark:

Finansal bilgi sisteminin kapsamı, işletmenin büyüklüğü ve faaliyetlerinin karmaşıklığı ile orantılıdır. Küçük işletmelerde, finansal bilgi sistemi girişimcinin (yöneticinin) kişisel gözlem ve tecrübesi ile oluşur. İşletme hacminin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklığı yönetime çeşitli kişilerin katılmasını ve bu kişiler arasında karmaşık ilişkilerin doğmasını zorunlu kılar. Organizasyondaki kişilerin yetenekleri, algılama güçleri ve deneyleri bilgi oluşumunun kalitesini (niteliğini) ve karmaşık yapısını oluşturur. İşletme içi bilgi akımının çerçevesini incelemeden önce veri ve bilgi ayırımını tartışmak ve bu iki deyim arasındaki farklılıkları saptamak zorunludur.

Uygulamada çoğunlukla aynı anlamda kullanılan bilgi ve veri kavramları aslında iki ayrı nitelik oluştururlar. Bilgi ve veri kavramlarını çeşitli yazarlar tanımlamışlardır. Bu tanımlamaların birinde, veri "değerlendirilmemiş mesaj" olarak; bilgi de "değerlendirilmiş ve özel duruma uygun veri" olarak; tanımlanmıştır(28). Bir başka tanımda veri; "gözlenebilen bütün oluşumlar", bilgi; "özel durumda değeri olan veri" olarak

(26) Higgins, J.A.: Responsibility Accounting, The Arthur Andersen Chronicle, April 1952, s.105.
(27) Horngren, C.T.: Accounting For Managerial Control, An Introduction, Third Edition, Prentice Hall Inc., Englewood-Cliffs, N.j., 1974, s.5.
(28) Mc Donaugh, A.: Information Economics and Management Systems, Kogakusha Co. Ltd., Tokyo, 1963, s.75.

tanımlanmıştır(29). Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi kişinin sorunlarını saptaması ve verileri toplaması yeterli olmayıp, verileri özel duruma uygun olarak ayıklaması gereklidir. Bunu yaptığı zaman veri, bilgi haline dönüştürülmüş, özel duruma uygulanmış ve karar aracı olarak kullanılmaya hazır hale gelmiş olur.

1311. Veri ve Bilgi Akımının Kaynakları ve Aşamaları:

Finansal bilgi sistemi içinde akımlanan veri ve bilgiler üç kaynaktan oluşurlar;

1) İşletmenin dış çevresi ile oluşan iş ilişkileri (satın alma, satış, kasa işlemleri, v.b.),

2) İç faaliyet (ham madde, işçilik, kullanımları v.b.),

3) Çıktı bilgilerden ve yönetici kararlarından kaynaklanan geri bildirim(30).

Geri bildirim işlevi veri ve bilgileri işlemek suretiyle yönetime, işletmenin içinde bulunduğu durumu ortaya koyar. Bir başka deyişle geri bildirim bilginin, verimlilik açısından kabul edilebilirliğinin sağlanmasıdır(31). Amaçlanan verimliliğe geçmişteki faaliyetin başarılı olması sonucu ulaşılır. Bilginin değerlendirilmesi sonucu, yönetim işletme amaçlarına ulaşılma düzeyini saptar.

Geri bildirim çıktı bilgilerin, girdi bilgi haline dönüştürülmesidir. Geri bildirim amaçlardan sapmaları önleyecek kontrol işlevi ile doğru orantılıdır. Kontrol işlevi içinde belirli bir olayla ilgili bilgi, geri bildirim işlevi ile olayı kontrol altında tutma olanağını sağlar.

Veri ve bilgi akımı yönetimin tüm kademelerinde akımlanır. Finansal bilgi sistemini oluşturan bilgiler üç aşamadan geçerler, bu aşamalar; girdi, bilgi işleme ve çıktı bilgilerdir. Tüm bilgi sistemlerinde görülen bu aşamaları şu şekilde açıklayabiliriz.

---

(29) Tricker, R.I.: The Accountant in Management, Batsford Ltd., London, 1967, s.101.
(30) Geri bildirim terimi; ingilizcede feedback teriminin karşılığı olarak kullanılmıştır.
(31) Hodge, B.J.; Johnson, J.H.: a.g.e., s.210

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A) Girdi Aşaması

Finansal bilgi sisteminin girdi aşaması, bilgilerin kayıtlanması ve sınıflandırılması aşamasını oluşturur. Kayıtlama bilginin sisteme ilk giriş aşamasıdır. Etkin bilgi akımı, bilginin sisteme en kısa zamanda aktarılması ile oluşur. Tüm bilgi sisteminin etkinliği, sisteme aktarılan bilginin kalitesine bağlıdır. Sisteme yanlış ve eksik bilgi aktarılması sistemin etkinliğini ve faydasını azaltır. Kayıtlama aşaması bilginin toplanması ve kayıtlanması işlevini oluşturur. Bilginin toplanması ve kayıtlanması aşamasında, yapılacak sınıflama faaliyeti bilginin gitmesi zorunlu yere gitmesine ve kullanılabilir bilgi haline gelmesine neden olur.

Girdi aşaması, bilginin sistem içinde kullanılabilir olarak sisteme aktarılma evresidir(32).

B) Bilgi İşleme Aşaması:

Bilgi işleme aşaması, işletme verilerinin, bilgi haline dönüştürülmesidir. Bilgi işleme aşaması kendi içinde çeşitli evrelerin toplamından oluşur. Bu evreler düzenleme, özetleme, hesaplama, karşılaştırma, biriktirme, aktarma ve çoğaltma evreleridir(33).

Düzenleme evresi, bilginin çeşitli gruplara ayrılması ve sıralanması evresidir. Özellikle karmaşık finansal bilgi sisteminde bilgiler karmaşık düzende sisteme ulaşır. Bu evrede bilgi istenilen gruplara ayrılır ve sıralanır. Örneğin siparişler geliş tarihine göre sıralanarak sisteme aktarılır.

Özellikle karmaşık bilgi sistemleri çok çeşitli ve kapsamı geniş veriler oluştururlar.

Özetleme evresi, geniş kapsamlı bilgileri süzerek, yönetimin kısıtlı zamanı içinde etkin karar almasını sağlayacak kullanılabilir bilgileri oluşturur. Etkili özetleme, gereksiz detayları ve yanlış anlama olanaklarını ortadan kaldırır.

Hesaplama evresi, bilgi işleme aşamasının önemli bir evresidir. Bu evrede sisteme yeni giren bilgiler eski bilgilere eklenerek ya da çıkarılarak sistemi oluşturan bilgilerin günlük bilgiler haline gelmesi sağlanır.

---

(32) Bower, J.B., Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: a.g.e., s.15.
(33) Bower, J.B., Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: a.g.e., s.16.

Karşılaştırma evresi, yöneticinin karar alma işlevini sağlayan bir evredir. Özellikle istisnalar, yöneticinin dikkatine sunularak etkin kararlar alınmasına olanak sağlanır. Örneğin gerçekleşen bilgiler bütçe rakamları ile karşılaştırılarak bütçe sapmaları vurgulanır.

Biriktirme evresi, bilgi işleme aşamasının pasif bölümüdür. Bu evrede olayın tamamlanmasına kadar oluşan bilgiler biriktirilerek olayın sonuçlanması sonucu tüm çerçevenin gözlenmesi olanağı sağlanır.

Aktarma evresi, bilginin işletme bölümleri arasındaki aktarma işlemidir.

Bilginin ilgili çeşitli bölümlere aktarılabilmesi için çoğaltılması ve ilgili bölümlere göre yeniden düzenlenmesi bilgi işleme aşamasının son evresidir.

C) Çıktı Aşaması:

Finansal bilgi sisteminin çıktı aşaması, yönetimin kontrol ve planlama işlevinin etkin gerçekleştirmesini sağlamak için, dikkatle düzenlenmelidir. Sistem içinde bilginin anlaşılabilir ve kullanılabilir olarak akması sağlanmalıdır. Etkin bilgi akımı, bir televizyon programının çekimi anında çeşitli açılardan yerleştirilen kameralara benzetilebilir. Bu kameralar aynı olayı çeşitli açılardan yansıtmak amacındadırlar. Televizyon alıcısından izlenen tek resim ise o anda olayın en etkili şekilde algılanmasını sağlayan resimdir. Bu da etkili seçim ve kontrol işleminin sonucu gerçekleşir. Finansal bilgi sistemi de aynı şekilde olayı çeşitli açılardan izleyen bilgileri kapsar. Bu bilgiler içinde olayı en iyi yansıtacak olanların seçilmesi ve raporlanması karar işlevinin başarısını etkileyecektir. Çeşitli bilgiler çeşitli amaçlar için kullanılabileceği gibi, belirli bir amaç için kullanılan bilgiler, bir başka amaç için de kullanılabilir.

132. Finansal Bilgi Sisteminin İlkeleri

Finansal bilgi sisteminin düzenlenmesinde gözönünde bulundurulması gerekli ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

1320. Maliyet İlkesi:

Bilginin elde edilmesi için katlanılan fedakârlık, bilgiyi kullanacak kişi için sağlanacak marjinal faydayı aşmamalıdır(34). Finansal bilgi sisteminin, yönetimin gereksindiği bilgileri aşırı olmayan maliyetle karşılaması zorunludur.

---

(34) Moravec, A.F.: a.g.m., s.39.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1321. Raporlama İlkesi:

Finansal bilgisistemi, kişinin davranışlarını ve kararlarını etkileyecek bilgileri oluşturur. Bu nedenle sistem etkili bilgi akışını sağlayacak anlaşılabilir dilde düzenlenmiş raporların hazırlanmasını sağlamalıdır. Finansal bilgi sistemi gerçekleşen olayları ve gelişmeleri bilgi haline dönüştürür. Sistemi oluşturan bilgilerin karar aracı olması, ya da alınan kararları tümüyle değiştirecek nitelikte olması geri bildirim sistemine dayalı rapor sisteminin varlığına bağlıdır.

1322. İnsan Faktörü İlkesi:

Kişinin, karmaşık olaylar karşısında etkin ve başarılı karar alması, kullanılabilir bilgilerin niteliğine bağlıdır. Bunun yanında kişinin algılama yeteneği ve tecrübesi bu bilgilerden faydalanma açısını sınırlar. Sistemin insanlar tarafından uygulanacak oluşu, düzenlenen sistemin onu kullanacak kişilerin kişilikleri ile bağdaşmasını zorunlu kılar.

1323. Organizasyon İlkesi:

Finansal bilgi sistemi, özellikle sınırları belirlenmiş, yetki ve sorumluluk alanları saptanmış organizasyon yapısı içinde etkili olur. Sistem organizasyonun gereksindiği bilgi akımını sağlamalıdır.

1324. Dayanak Olma (Güvenilir Olma) İlkesi:

Finansal bilgi sistemi, sistemin sağladığı bilgilerden tüm kullanıcıların emin olmasını sağlamalıdır. Bilgiyi kullanacak kişiler, kendi gözlemleri yerine sistemin sağlayacağı bilgilere göre davranmalıdır. Bu şekilde sistemin oluşturacağı bilgiler, hataları azaltmalı, varlıkların etkin yönetimini sağlamalı, ve uygunsuz davranışları ortadan kaldırmalıdır.

1325. Bağımlılık ve Esneklik İlkesi:

Finansal bilgi sistemi işletmenin gelişmesine ve devamlılığına bağlı olarak, işletme dinamiğinin devamını sağlayacak ve geliştirecek bilgileri oluşturmalıdır. İşletme içinde birbirine bağlı sistemler arasında uyum ve ilişki sağlayacak esnek bilgileri sağlamalıdır.

1326. Bilgi İşleme İlkesi:

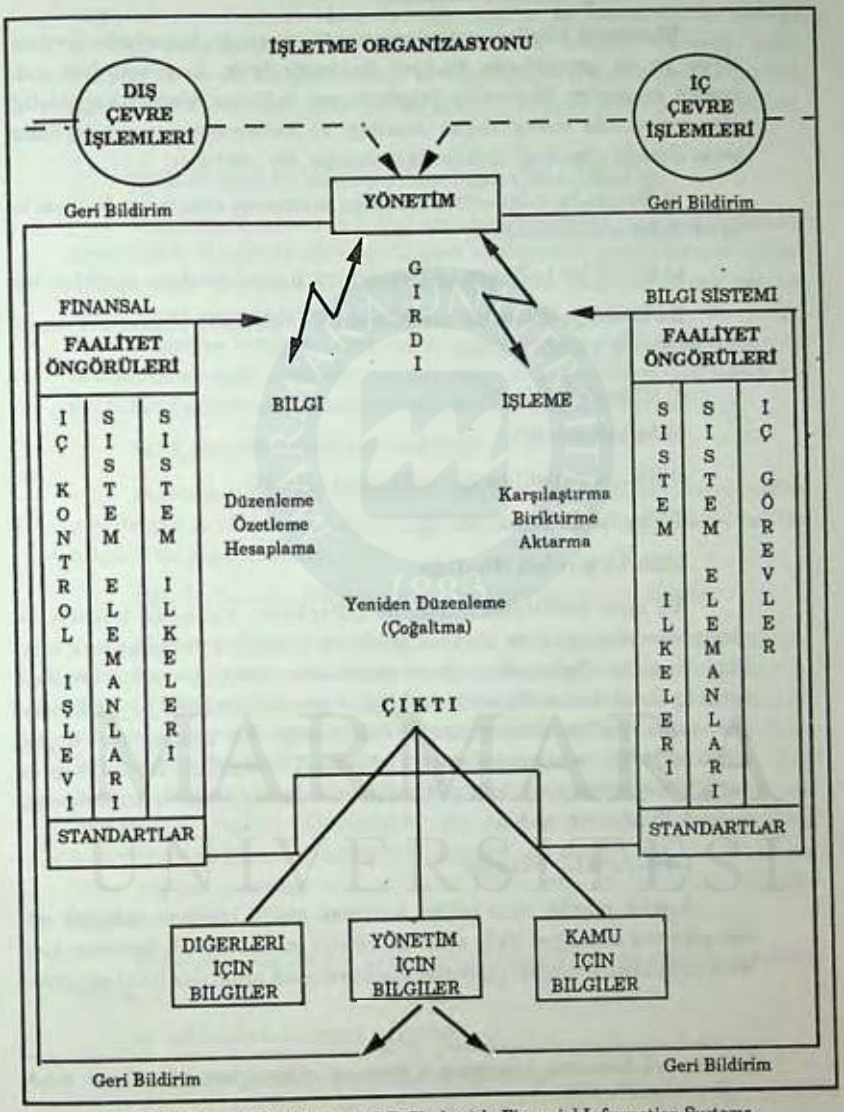
Finansal bilgi sistemi, faaliyet kademelerinin etkinliğinin ayrıntılı olarak izlenmesini sağlamalıdır. Finansal bilgi sistemi, anlaşılabilir, devamlı ve dengeli bilgileri derleyip, sınıflandırarak yönetimin planlama ve kontrol işlevini sağlayacak bilgileri sağlamalıdır(35).

Yukarıdaki ilke ve açıklamalar sonucunda finansal bilgi sisteminin genel çerçevesi, Tablo 1'de görüldüğü şekilde ortaya konulabilir.

(35) Bower, J.B.; Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: a.g.e., s.19.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO: 1
FİNANSAL BİLGİ SİSTEMİ



KAYNAK: J.B. Bower, R.T. Schlosser, C.T. Zlatkovich; Financial Information Systems, Theory and Practice, s.13.

133. Finansal Bilgi Sisteminde Kullanılan Muhasebe Bilgilerinin Nitelikleri

Muhasebe bilgileri, amaçların saptanmasında, kararların verilmesinde ya da gerçekleşen faaliyet ile öngörülerin karşılaştırılmasında önemli araçtırlar. Muhasebe bilgileri, onu kullanan kişinin karşılaştığı olay karşısında tedirginliğini azalttığı ve kullanıcıyı davranışlarından emin olmaya yönelttiği ölçüde etkin araçtır. Bu nitelikler;

a) Muhasebe bilgilerinin oluştuğu muhasebe sisteminin kalitesi ve uygunluğunu değerlendirir,

b) Belirli bir kullanım için sarfedilmesi gerekli çabayı vurgular(36).

Bu etkinliğe ulaşması için muhasebe bilgilerinin kapsaması zorunlu dört nitelik vardır, bunlar;

a) Uygunluk niteliği,

b) Açıklık niteliği,

c) Kişisel saplantılardan uzak olma niteliği,

d) Sayılandırabilme niteliği.

1330. Uygunluk Niteliği:

Bir olayı belirlemek amacı ile düzenlenen muhasebe bilgileri bu olayın sonuçlarını ve bu olaydan beklenen unsurları vurgulayacak nitelikte olmalıdır. Muhasebe bilgileri olay hakkında karar verecek nitelikte uyumlu olmalıdırlar. Bu nedenle, bilgiler gerekli zamanda ve yerde olayı yansıtacak şekilde düzenlenmelidirler, örneğin bir binanın cari değeri 4.000.000.- TL ve edinme değeri 2.000.000.-TL. olabilir. Her iki bilgi de değişik olaylarda uyumlu bilgidir. İkisinin, yanlış yerlerde kullanılması uygunluk niteliğini zedeler.

1331. Açıklık Niteliği:

Açıklık niteliği aynı bilgiyi kullanan çeşitli kişilerin yaklaşık anlam çıkarma olanağını ifade eder. Bu nitelik muhasebe bilgilerinden kişilerin çoğu zaman büyük sapmalar oluşturmayan anlamlar çıkarma gere-

(36) American Accounting Association; A Statement of Basic Accounting Theory, A.A.A. Evansttan, IL., 1970, s.8.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ğini vurgular. Açıklık niteliği, muhasebe bilgisinin ilgili olayı açıklığa kavuşturulma ve dayanak olma olanağını sağlar. Muhasebenin bir özelliği de olayla ilgili karşıt kişilere bilgi sağlamasıdır, örneğin muhasebe bilgileri alıcı ve satıcı, vergi mükellefi ve vergi otoritesi tarafından kullanılır, ilgili olaylardan tüm bilgiler her iki grubun da aynı anlamları çıkarmasını sağlamalıdır.

1332. Kişisel Saplantılardan Uzak Olma Niteliği:

Muhasebe bilgilerinin belirli grupları kayıracak nitelikte olmaması zorunludur. Bilgilerde yansıyan kişisel saplantılar, yanlış yöntem kullanılmasından da ortaya çıkabilir. Örneğin tüm tesisi kapsayan tek bir amortisman oranı maliyet bilgilerini gerçekten uzaklaştırır. Bir başka örnekte işletme bölümleri arası sabit kıymet transferlerinde bir bölümün lehine olarak sabit kıymetin yüksek değerde gösterilmesi işletmenin diğer bölümünün ve ana işletmenin aleyhine sonuçlar doğurabilir.

1333. Sayılandırabilme Niteliği

Muhasebe bilgileri yorumsal nitelikten öte, tablosal düzen içinde sunulmalıdır. Muhasebe bilgileri bir ekonomik olayı, tutar ve de miktar bilgileri ile yansıtmalıdır.

134. Muhasebe Bilgilerinin Akışını Oluşturan İlkeler

Muhasebe bilgilerinin geliştirilmesi, muhasebe işlevinin bir parçasıdır. Muhasebe işlevinin tamamlanması, bu bilgilerin akımının sağlanması ve bilgileri kullanacak kişilere etkin kullanma olanağı sağlayacak şekilde ulaşması ile gerçekleşir. Akım işlevi muhasebenin ekonomik olayları izlemesi, bilgileri toplaması ve sınıflandırması işlemi ile başlar. Muhasebenin tecrübesi ve etkin algılama gücü bu bilgileri kullanılabilir etkin bilgiler haline dönüştürür. Bu bilgilerin haberleşme alanına aktarılması muhasebenin diğer bir işlevidir. Bu suretle kullanıcılara ulaşılan bilgiler sınanmış ve eksiklikleri saptanmış ve geliştirme olanağı sağlanmış olur.

Muhasebe bilgilerinin akışını oluşturan ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

a) Beklenen kullanıma uygunluk,

b) Özellik gösteren hususları vurgulama,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

c) Çevresel bilgileri kapsama,

d) Uygulamada tek düzen(37).

1340. Beklenen Kullanıma Uygunluk İlkesi:

Bu ilke gereği, muhasebe raporları kullanıcının gereksinmeleri gözönüne alınarak düzenlenmelidir. Bu düzenleme kullanıcının arzuladığı nitelikleri (bilgileri) kapsamalı ve kullanıcının gereksindiği anda hazır olmalıdır.

1341. Özellik Gösteren Konuları Vurgulama İlkesi:

Muhasebe bilgilerini kapsayacak raporlar, işletmenin fiyat ve miktar bilgilerini yansıtmalıdır. Yönetici kendisine sunulan herhangi bir raporu incelemek için zaman ayırırken yapması zorunlu diğer işleri o an için bırakmak zorundadır. Yöneticinin kısıtlı zamanını etkin kullanabilmesi için muhasebe raporlarının asıl vurgulaması istenilen bilgileri içermesi ve gereksiz detaylardan arınması gereklidir.

1342. Çevresel Bilgileri Kapsama İlkesi:

Haberleşme kuramında çevresel bilgi şu şekilde tanımlanmıştır: "Mesajı düzenleyen kişinin, gereksinen bilgileri toplarken ve düzenlerken etkilendiği ortam". Muhasebe raporlarının düzenlenmesinde, düzenlemenin etkilendiği koşullar vergulanmalıdır. Bu şekilde kullanıcının herhangi yanlış anlamaya düşmesi önlenmiş olur. Özellikle özel amaçlı raporların, genel amaçlarla kullanılmamasına özen gösterilmelidir.

1343. Uygulamada Tek Düzen İlkesi:

Bu ilke tüm raporlarda aynı konuyu kapsayan hususlarda yeknesak dil, ölçü birimi ve anlam kullanılma gereğini vurgulamaktadır. Bu surette çeşitli kullanıcılar işletmenin bölümleri arasında geçmiş dönemleri arasında karşılaştırmalar yaparken, yeknesak uygulama sonucu etkin karar alma olanağı bulurlar. Özellikle tek düzen ilkesi bazı istatistik ve matematik saplantıları ve yöntemsel kaçamakları ortadan kaldırır.

---

(37) American Accounting Association: a.g.e., s.9.

2. YÖNETİM KONTROL İŞLEVİ

20. YÖNETİM İŞLEVİ

200. Yönetim İşlevinin Tanımı

Yönetim işlevi anlayışı her toplumda kendine özgü özellik gösterir. Bu özelliği biçimlendiren etkenler ekonomik olduğu kadar, toplum bilimiyle ilgili nedenlere de dayanır. Ülkelerin gelişme düzeyi yönetim anlayışının çerçevesini şekillendirir(1). Gelişmiş ekonomilerde temel sorun haline gelmiş olan üretim faaliyetlerinin etkin bir biçimde başlatılması, sürdürülmesi ve sonuçlandırılması, her şeyden önce, ekonomide yönetim unsurunun etkin şekilde varlığına, yeterli nitelik ve nicelikte yönetici topluluğuna bağlıdır(2)

İşletmede üretim için gerekli faktörleri etkin bir şekilde sağlamak, değişime uğratmak için işletme amaçlarına dönük işlemleri uyumlaştırmak işlevini yüklenen yönetim işlevi, ekonomik hayatın gelişmesine ve karmaşıklaşmasına paralel olarak değişik anlayış evrelerinden geçmiştir.

Yönetim anlayışı, bilimsel yönetim kuramının başlangıcından beri çeşitli düşünürlerin oluşturduğu ekollerde ekonomik gelişmeye paralel olarak gelişmiştir.

Bilimsel yönetim kuramının öncülerinden olan Taylor ve Fayol'un oluşturduğu **"yönetim süreci"** ya da **"geleneksel ekol'ün"** görüşüne göre yönetim işlevi; "organize grupları oluşturan kişiler yardımıyla işlerin yaptırılması" olarak tanımlanmaktadır(3).

Geleneksel yönetim düşüncesi adı altında toplanan temel varsayımları ve amaçları şöylece özetleyebiliriz; a) Rasyonel davranan ekonomik adam, b) Kâr maksimizasyonu, c) Yönetimce planlanan ve kontrol edilebilen bir örgüt yapısı (formel organizasyon), d) Kontrol e) Etkinlik (4).

---

(1) Tümer, M.: Yönetim ve Yönetici, Üçler Matbaası, İstanbul, 1975, s.65.
(2) Ferman, C.: İşletmelerde Temel Üretim Faktörü Olarak "Yönetim" Sevk ve İdare Dergisi, Sayı 100, yıl 11, Aralık 1976, s.15.
(3) Koontz, H.: The Mahagement Theory Jungle, Koontz, H. and O'Donnell, C. (Editörs), a.g.e., s.9.
(4) Kocel, T.; Arıkan, T.: Yönetim Düşüncesindeki ve Muhasebedeki Gelişmeler, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhaebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 2 Sayı 2, Mayıs, 1976, s.46.

Geleneksel düşünceye göre, yönetim işlevinin amacı: İşletme faaliyetlerini inceleyerek, faaliyet ilkelerini saptamak ve kavramsal çerçeve oluşturmaktır. Bu görüş üretimin nasıl daha fazla arttırılabileceğini araştırmış ve bu amaca dönük örgüt yapısını ve verimliliği arttırıcı yönetim faaliyetlerinin neler olabileceğini saptamaya çalışmıştır. Bu ekolün düşünürlerinden olan H. Fayol, **"Yönetim Süreci Görüşü"** ile yönetim sürecinin organizasyonu işlerini ele almış ve yönetime makro bir yaklaşım getirmiştir. H. Fayol, yönetimi üniversal nitelikte bir işlev olarak görmüş ve yönetim faaliyetlerini planlama ile başlayan, yürütme, düzenleştirme (koordinayon) ile devam eden ve kontrol ile son bulan bir süreç içinde incelemiştir.

İşletme faaliyetlerinin gelişmesi ve karmaşıklığının artması, işletme çevresinin etkilerini arttırmıştır. Geleneksel görüşün "iş" ve "yapı" ile ilgili görüşleri, karmaşık ilişkiler zincirinde, yönetim işlevini tanımlamakta yetersiz kalmıştır. Gelişme sürecinde örgütü oluşturan kişi ve grupların amaç farklılıkları, sosyal değişimler, kişisel amaç ve bekleyişdeki değişmeler yönetim işlerinde, insan ilişkilerini de düzenlemek gereğini ortaya çıkarmıştır. Davranışsal ilişkiler, yönetim düşüncesine yeni bir ekolü, "davranışsal (beşerî) ilişkiler ekolünü" getirmiştir. Bu ekol; (İşletme amaçlarına insanlar yardımı ile ulaşıldığına göre) yönetim işlevinin insan ilişkileri ile çerçevelenmesini savunmaktadır. Bu görüş organizasyonu oluşturan kişilerin kişiliklerinin dinamiğini inceler. Bu görüşe göre yönetim işlevinin ana boyutu "insan ilişkileridir"(5).

İşletme yönetiminde "sistem görüşü" yönetim işlevine yapısal ve davranışsal görüşlere ek olarak üçüncü bir boyut kazandırmıştır. Kâr maksimizasyonu yerine işletmenin sürekliliğini ana amaç olarak yönetim görüşüne getirmiştir. Sistemsel yönetim görüşü örgütleri ekonomik, teknik nitelikte bir sistem olarak ele almakta ve sürekli verimliliği amaçlamaktadır. Bu görüş yöneticinin karar alma işlevini öncelikle vurgulamaktadır.

201. Yönetim Sürecinin Ögeleri

Bir veya birden fazla amaca ulaşmak için bireylerin işbirliğini uyumlaştıran yönetim sürecinin ögelerini şöylece sıralayabiliriz:

---

(5) Koontz, H.: a.g.m., s.11.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

a) Amaçlara yönelme,

b) Grup işbirliğini sağlama,

c) Düzenleştirme (koordinasyon),

d) Yetki ve Sorumluluk,

e) Karar alma.

a) Amaçlara Yönelme: Yönetim işleri amaçlara dönük bir süreçtir. Yönetim faaliyeti, var olan olanakları, işletme amaçlarına uygun planlama, örgütleme, uygulama ve denetleme faaliyetidir(6). Amaçların saptanmasında, hakim gruplar (işletmeyi kuran ve yöneten) etkili olurlar (7). Yönetim tarafından saptanan amaçlar, çalışanlarca benimsendiği ve desteklendiği ölçüde işletmede amaç birliği sağlanmış olur.

b) Çalışanların İşbirliğini Sağlama: İşletmeyi oluşturan bireylerin yönetimin saptadığı amaçları benimsemesi ve amaçlara ulaşması için işletme içi grup dinamiğinin oluşturulması zorunludur. Bunu gerçekleştirebilmek için amaçların rasyonel olması, kişisel ilişkilerin düzgün ve özendirici olması ve grubu oluşturan kişilerin amaçların saptanmasında katkıda bulunması gereklidir. Grubu oluşturan kişilerin grup kararlarına katılmalarını sağlamak, haberleşme olanaklarını geliştirmek, grup mensuplarının amaçlara duyarlılığını arttırmak, işletme içi bireysel ilişkileri üst düzeye çıkarabileceği gibi, işletme amaçlarına kolaylıkla ulaşılmasını sağlayacaktır(8).

c) Düzenleştirme (Koordinasyon): Düzenleştirme faaliyeti çalışmayı kolaylaştırmak ve başarıyı sağlamak için yön verici bir işlemdir. Düzenleştirmenin amacı, yönetici ile astları arasındaki grup çabalarını geliştirmek ve ortak amaçların izlenmesinde eylem birliğini sağlamaktır (9). Düzenleştirme (koordinasyon); işin daha etkili bir şekilde yapılması için gerekli iş birliğinin maddî ve manevî bir şekilde gerçekleştirilmesini ve işin en uygun zamanda, en uygun malzeme ile, en uygun ortamda, en uygun elemanlarla yapılmasını sağlar(10).

---

(6) Ferman, C.: a.g.m., s.16.
(7) Tosun, K.: İşletme Yönetimi, Birinci Cilt, Genel Esaslar, Fakülteler matbaası, İstanbul, 1974, s.27.
(8) Herşey, A.; Blanchard, K.H.: Management of Organizational Behabvior, Utilizing Human Resources, Second edition, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J., 1972, s.72
(9) Tümer, M.: a.g.e., s.75.
(10) Yozgat, O.: İşletme Yönetimi, I.I.T.I.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları, No.258, İstanbul, 1975, s.186

d) Yetki ve Sorumluluk (Otorite): Yetki ve sorumluluk ögesi, yöneticinin işletme amaçlarına ulaşmasında kullandığı araçtır. Yönetim biliminde, yetki (otorite) kavramı; işletme amaçlarına ulaşmak için bireylerin (astların) davranışlarını yönetme hakkı, gücü olarak tanımlanmaktadır(11).

Bu tanımlama, yetki ögesinin üç özelliğini vurgulamaktadır, şöyleki; 1) Yetki bir haktır, 2) Kişi yetki hakına dayanarak ya kendisi, ya da başkaları aracılığı ile astların faaliyetlerini yönlendirir, 3) Yönetme hakkı, yöneticiye gerektiğinde astların davranışlarını zorlamalarla yönlendirebilme olanağını sağlar. Yetki hakkı çeşitli kaynaklardan, kaynaklanır. Bu kaynakların başında "yapısal kaynak" gelir. Bu kaynak; yetki sahibinin ya işletme sahibi olmasından, ya da sahiplerin göçerdiği haktan doğar. Diğer bir kaynak da -davranış biliminin gelişmesinden doğmuştur- "ast kabulü" kaynağıdır. Kişinin yetkisini etkin sürdürebilmesi için astların, kendisini kabullenmesi gereklidir. Kabul kaynağı yetkiyi dolaylı olarak sınırlandırır ve etkisini azaltır. Astının ya da diğer bireylerin yöneticinin yetkisini kabul etmemeleri, yetkiyi ortadan kaldırmasa da, yöneticinin astlarının davranışlarını yönlendirmesini kısıtlar. Yönetici bulunduğu mevkiden kaynakladığı yetkisini, astlarının katkı ve kabulleri ile kuvvetlendirdiği ölçüde görev başarısını arttırır ve etkinleştirir(12).

Sorumluluk ise işletmede, kendisine görev verilen kişinin bu görevi yapma zorunluluğudur(13). Sorumluluk ast-üst ilişkilerinden doğar ve sorumluluk yetkinin aksine göçerilemez. Yönetici yetkisini astına göçerdiği zaman sorumluluk kendi üstünde kalır. Astına yetki göçeren yönetici astın davranışlarından bir üst yöneticiye karşı, astla birlikte asal sorumludur.

e) Karar Alma: İşletme yönetiminde sistemsel yaklaşım, yönetim işlevine karar alma boyutunu kazandırmıştır. Yönetim işlevi, belirli bir çevrenin etkisi altında yönetim anlayışını (felsefesini) harekete dönüştürme işlemidir. Yönetim işlevlerinin etkinleştirilmesi, karar alma işlevinin her evredeki etkinliğine bağlıdır. Karar alma işlevi; çeşitli seçenekler arasından davranış biçimini ve hedefini seçme işlemidir, çeşitli seçenekleri içeren kullanılabilir bilgilerin incelenmesi, seçeneklerin sınanması

(11) Sisk, H.L.: Principles of Management, South Western Publishing Co., N.4, 1969, s.290.
(12) Sisk, H.L.: a.g.e., s.294.
(13) Tümer, M.: a.g.e., s.84.

ve etkin sonuca dönük seçim işleminin yapılması karar sürecini oluşturur(14). Öznel (subjektif) kararların dışındaki tüm kararlar değerlendirilip etkinliği analiz edebilir. İşletmeyi oluşturan bireyler, işletme faaliyetlerinin her evresinde karar alma durumundadırlar. Çeşitli bireylerin aldığı kararları, şu şekilde sınıflayabiliriz:

1) Faaliyet kararları,

2) Yönetim kararları,

3) Yöneltme kararları(15).

1) Faaliyet Kararları: Faaliyet kararı, bireyin herhangi bir işlemi gerçekleştirmek için uygun davranış biçimini seçmesidir. Faaliyet kararı kişinin kendi faaliyeti ile sınırlıdır. Kişinin faaliyet kararları yöneticinin hedeflediği davranışlardan sapmadığı ölçüde herhangi bir kısıtlama görmez.

2) Yönetim Kararları: Yönetim kararlarının faaliyet kararlarından farkı, bu kararların başkalarının davranışlarını biçimlendirmeyi hedeflemesidir. Grup davranış ve faaliyetlerini belirli yöne yöneltmeyi amaçlar.

3) Yöneltme Kararları: Yöneltme kararları, yönetim kararlarının tamamlayıcısıdır. Yönetim kararlarının belirli bir hedefin erişilmesini sağlamak için kişilere iletilmesidir. Yöneltme, yetkinin göçerilmesi ile kişilere yönetim kararlarının iletilmesidir.

21. YÖNETİCİNİN KONTROL İŞLEVİ

210. Kontrol İşlevinin Tanımı

Sistemsel yönetim yaklaşımının yönetim işlevine kazandırdığı "karar alma" boyutu kontrol işlevi ile kaynaklandığı ve desteklendiği ölçüde yöneticinin görev başarısı artar. Zaman içinde işletmenin etkisinde bulunduğu dışsal ve içsel çevre koşulları yönetim planı ve beklentilerini yeniden gözden geçirmeyi ve koşullara göre düzeltmeyi zorunlu kılar. İşlet-

(14) Hodge, B.J.; Johnson, H.S.: a.g.e., s.284.
(15) Hodge, B.J.; Johnson, H.S.: a.g.e., s.285.

me amaçlarına ulaşılma derecesinin saptanması ve sapmaların vurgulanması kontrol işlevinin etkinliğine bağlıdır. Düzeltici davranış biçimini oluşturan kontrol işlevinin kişiler üzerinde çeşitli duygusal ve karmaşık etkiler yaptığı da bilinir. Bunun başlıca nedeni kontrol işlevinin örgütü oluşturan kişilerin geleceğini ve davranış biçimlerini dolaysız olarak etkilemesidir(16). Tek kişinin tüm planları ve yönetimi oluşturan işletme tipinden, çok kişili yönetim biçimine geçiş kişisel amaçların yerini örgütsel ve çok yönlü amaçların almasına neden olmuştur. Çok yönlü, örgütsel amaçlar kimi zaman kişisel amaç ve beklentilerle çatışma halindedir. Kişisel amaçlarla, örgütsel amaç ve beklentilerin uzlaştırılması belirli bazı ortak ölçülerin saptanması ve bunların zaman içinde kontrol edilmesi zorunluluğunu doğurmuştur. Öngörülere ulaşma derecesinin başka bir deyişle kişilerin görev başarı seviyelerinin ölçümlenmesi kontrol işlevini oluşturur.

Kontrol kavramının sistemsel yaklaşım içinde incelenmesinde"sibernetik" biliminin önemli etkisi olmuştur. Sibernetik bilimi, değişen çevresel koşullara karşın, dinamik sistemlerde dengenin nasıl oluştuğunu araştırır. Sibernetik sisteminde öncelikle, öngörülen dengenin oluşturulması sağlanır. Bu denge birbirini izleyen çevresel değişimlerin etkisi altındadır. Çevresel değişimlere karşın bir dengenin ve sürekliliğin oluşturulması ise **"dinamik sistemi"** belirler. Dinamik sistemin, ya da devamlı dengenin oluşturulması çevreden sisteme devamlı bilgi akışının varlığına bağlıdır. Örneğin bir sibernetik sistemi olan termostat, oda sıcaklığının belirli ve sürekli sabit derecede tutulmasını sağlar.

Dinamik sistemi hareketlendiren ve oda sıcaklığını arzulanan seviyeye getiren bilgi akımı sıcaklık derecesindeki değişimlerdir. Bir mekanik araç olan termostat, sistem içindeki dengenin saklanması ve sürdürülmesi için düzeltici önlemler almaya yardımcı olur. Tüm yaşayan organizmalar, yaşamlarını sürdürmek için belirli bir denge davranışını sürdürmek zorundadırlar fikri sibernetik sisteminin temel dayanağını oluşturmuşur(17).

---

(16) Lynch, R.M.: Accounting for Management, Planning and Control, McGraw-Hill Book. Co., New York, 1967, s.235.

(17) Sibernetik konusunda ayrıntılı bilgi için bkz: Norbert Weiner, Cybernatics, Control and Communication in the Animal and the machine (New York: John Wiley and Sons, Inc., 1948); Nobert Weiner, The Human Use of Human Beings (New York, Doubleday anchor Books), 1954; W.R. Ashby, An Introduction to cybernatics (New York, john Wiley and Sons, Inc.) 1956.

İşletmenin ve onunla ilgili bireylerin dengeli ve sürekli bir ortamı oluşturmaları, yaşamın sürekliliği için zorunludur. Bu dengenin oluşması için çevresel bilgilerin incelenmesi ve izlenmesi gerekir. Kontrol işlevi dengeyi etkileyen çevresel bilgilerin oluşturulmasını, izlenmesini ve düzeltici önlemler alınmasını sağlar. Kontrol işlevini sistemsel yaklaşım içinde şöyle tanımlayabiliriz:

"Kontrol işlevi"; İşletme amaçlarına ulaşılması için düzeltici ve önleyici önlemler alınmasını ve kişilerin faaliyetlerinde öngörülerden sapmaları en alt düzeye getirmeyi amaçlayan, karar alma ve kumanda faaliyetidir(18).

Kontrol işlevi işletmede var olan sorumluluk kademesinde gerekli ve öngörülen faaliyetin gerçekleştirilmesi için kararlar alınmasını sağlayıcı işlevdir. Bir başka deyişle kontrol, öngörülerden sapmaları öncelikle saptamayı, planlama ve edinme işlerinin etkin biçimde sürdürülmesini, düzenleştirme işlevinin ve işletme birliğinin sağlanmasını gerçekleştiren davranış biçimidir(19). Kontrol işlevinin, etkin ve amaçlara ulaşılmaya dönük yürütülmesi için, belirli başarı ögelerinin saptanması zorunludur. Kontrol sistemi görev başarılarını anlamlı şekilde saptayacak ölçü birimlerini (standartları) oluşturmalıdır. Bu suretle işletmenin uzun vadeli öngörülerinin, cari dönemlerde gerçekleşme dereceleri saptanmış olur. İşletmenin tüm sorumluluk kademelerinde oluşturulan kontrol işlevi, işletmeyi oluşturan tüm bireylerin çalışma gereklerine dönük davranış çerçevesi içine girmelerine neden olur.

211. Kontrol Süreci

Kontrol süreci iki evreden oluşur:

1) Faaliyet standartlarının (öngörülerinin) oluşturulması,

2) Faaliyetlerin saptanan standartlara (öngörülere) dayanılarak ölçümlenmesi ve önlem alıcı (düzeltici) kararların alınması (20).

---

(18) Hodge, J.B., Johnson, J.H.: a.g.e., s.297.
(19) Emch, F.A.: Control Means Action, Harward Business Review, vol. 32, no 4. July-August 1954, s.94.
(20) Sisk, H.L.: a.g.e., s.564.

2110. Faaliyet Standartlarının Oluşturulması:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A) Standartların Oluşturma Düzeyi:

İşletme yönetiminde standart kavramı, bilimsel yönetim hareketinin öncüsü olan Frederick W. Taylor'un, üretimin etkinleşirilmesini amaçlaması ve bunları ilkelere bağlama çabaları ile başlar. Sanayi devriminin oluşturduğu kütle üretimi ve bunun yarattığı etkinlik ve ekonomiklik kavramı faaliyetlerin belirli standartlara bağlı olmasını ve faaliyet sonuçlarının beklentilere ulaşıp ulaşmadığını ölçümlemeyi zorunlu kılmıştır. Faaliyetlerin önceden ayrıntıları ile belirlenip varılacak hedeflerin miktar ve değer ölçüleri ile tanımlanması, işletme faaliyetlerinde "standart" kavramını oluşturmuştur. Standart kavramı iki ögenin oluşmasından ortaya çıkmıştır. Öncelikle standart bir ölçü birimi ve davranış modelidir. İkinci olarak "standart", yönetim otoritesinin kabul ettiği ileriye dönük beklenti biçimidir(21). Standart kavramı çeşitli şekilde tanımlanmıştır, bu tanımlardan birinde standart (özellikle standart maliyet):

Var olacağı umulan koşullar altında, gelecekteki maliyetin ne olması gerektiğini saptamayı amaçlayan öngörüler olarak tanımlanmaktadır(22).

Standart bir beklentidir. Bu beklenti sayısal olarak ölçülebilen bir çıktının bulunduğu ve bu çıktı ile çıktının elde edilmesi için kullanılan girdiler arasındaki ilişkinin standartlaştırılabildiği her durum için söz konusu olur(23).

İşletme faaliyetlerinin ileriye dönük planlanması ve gerçekleştirilen faaliyetlerin öngörülerle karşılaştırılarak faaliyetlerin değerlendirilmesi, standartların etkin ve akılcı ölçüler içinde saptanmasını zorunlu kılmaktadır. Standartlar işletmede görev yapan çeşitli kişilerin ortak çabaları ile saptanabileceği gibi, üst kademe yöneticileri tarafından saptanıp astların uyması zorunlu düzeyde de oluşturulabilir.

---

(21) Sisk, H.L.: a.g.e., s.567.
(22) Kohler, E.L.: "A Dictionary for Accountant" fourth edition, Prentice hall, Inc., Engle Wood-Cliffs, N.J. 1970, s.400.
(23) Büyükmirza, K.H.: Maliyet Muhasebesinde Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.87, Ankara, 1974, s.5

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

a) Üst Yönetimce Saptanan Standartlar: Astların uyması zorunlu olan ve yöneticilerin geleceğe dönük beklentilerini yansıtan standartlardır. Yukarıdan aşağıya doğru yansıyan bu beklenti, astların davranışlarını, beklenen hedeflere göre şekillendirmeyi amaçlar(24). Özellikle faaliyetin tanımlanması ve standartlaştırılması aşağı düzeyde çalışanların, üst yöneticilerin beklentilerini açıklıkla anlamalarını ve faaliyetlerini bu düzeyde tutmalarını sağlayabilir. Yalnız, standartların yönetimce saptanıp, çalışanlara yansıtılması bazı soruları ortaya çıkarır. Soruların başında standartların hangi düzeyde saptanacağı,başka deyişle, genellikle düşük düzeyde kabul gören ve kolayca ulaşılan standartlar mı benimsenecek sorusu gelir. Bu durumda saptanacak standartlar çalışanların karşı koymalarına neden olmayacaklar, fakat kolaylıkla ulaşılan standartlar özendirici olmayacağı gibi, etkin faaliyet ölçüsü de oluşturamazlar. Standartların yüksek düzeyde tutulması ise çalışanların tepkisini doğurur ve amaç birliğine katılmalarını önler. Özellikle standartların saptanmasında ve etkin ölçümleme aracı olmasında iki önemli etken rol oynar: a) Astların saptanan standartları benimsemeleri (kabul etmeleri); b) Saptanan standartların gerçekleştirilen faaliyet düzeyi ile olan bağlantısı(25).

Özellikle yönetimce saptanan ve çalışanlara uyulması zorunlu davranış biçimi olarak yansıtılan zorunlu standartların, çalışanların oluşturduğu grup normlarının dışında olması halinde çalışanların etkinliğini azaltacağı gibi, çalışanların benimsemeyecekleri bu standartlar, plan ve kontrol aracı olma işlevini de gerektiği şekilde yerine getiremezler. Bu gibi durumlarda çalışanlar işletmenin sürekliliğini sağlayan amaçlardan çok, çalışanların oluşturduğu grubun sürekliliğini sağlayan normları benimser. Çalışanların (astların) yönetim standartları yerine kendi normlarını kabul etmesi yönetim etkinliğini kısıtlar(26).

b) Katılma (işbirliği) ile oluşturulan Standartlar: Yönetimde katılma ilkesini benimseyen davranış bilimcilerinin (Mc Gregor, Maslow, Herzberg) yönetim davranışında astların karar ve beklentilere katkıda bulunmaları ilkesini ortaya koyması üzerine, **"katılma kavramı"** önem kazanmıştır. Tüm yönetim kararlarında ve beklentilerinde astların fikir

(24) Dopuch, N. Birnberg, J.G., Demski, J.: Cost Accounting; Accounting Data for Management's Decision, Second Edition, H.B. Jovanovich, Inc., New York, 1974, s.308.
(25) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.308.
(26) Schiff, M.; Lewin, a.: The Impact of People on Budgets, Accounting Review, vol XLV, No.2, April 1970, s.259,

ve önerilerinin gözönünde bulundurulması yönetim etkinliğini arttıran ögelerden biridir. Özellikle standartların saptanmasında (oluşturulmasında) katılma, yönetici ile astları arasında haberleşme bağıntısını etkin kılacağı gibi, grup normları ile yönetim standartlarının belirli düzeyde birleşmesine neden olur. Katılma yoluyla saptanacak (birlikte saptanacak) standartlar faaliyet etkinliğini arttırabileceği gibi, astların özendirilmelerine ve en az maliyetle amaçlara ulaşılmasına olanak sağlar(27).

Örgütte yukarıya akan raporlama, yukarıdan aşağıya akan emir, kumanda zincirinin oluşturduğu haberleşme süreci, verilerin oluşturulmasına, bilgi haline getirilmesine ve yönetim öngörülerinin ulaşılabilecek düzeylerde saptanmasına neden olur. Bu süreçte üst yönetim amaçları saptar ve planları oluşturur, standartlar bu amaç ve beklentilerin miktar ve fiyat yapısını tanımlarlar:

Faaliyet standartları, bireysel düzeyde işin yapılma şeklini belirleyebileceği gibi, üst yönetimce işletmenin çeşitli bölümlerinden genel olarak beklentileri de belirleyebilir. Üst yönetimin genel olarak (bireysel düzeye inmeden) standartları (beklentileri) saptaması, gelir sağlayan kilit noktalarını (28) belirlemesi ile gerçekleşir. Standartların gelir sağlayan kilit noktaları açısından saptanması beş ana ilkenin benimsenmesini gerektirir(29).

1) Ölçümleme bireylerden öte, bölümlerin faaliyetlerini hedef alır;

2) Her bölümün ölçümlemesinde kullanılacak yöntem, aynı olabilir. Ancak, yöntemin uygulanmasından elde edilecek sonuçların değerlendirilmesinde değişik beklenti oranları kullanılabilir. Örneğin, yatırımların dönüş oranı, bölüm faaliyetini ölçümleme yöntemi olarak kullanılıyorsa, bir bölümde beklenti %10, diğerinde %20 oranında olabilir;

3) Ölçümleme standartlarının yanında, oluşabilecek diğer etkenlerin gözönünde bulundurulması gereklidir;

---

(27) Davis, R.c.: The Fundementals of Top Management, Harper and Brothers Publishers, New York 1951, s.21.

(28) **"Gelir Sağlayan Kilit Noktaları"** deyimi A.B.D.'de General Elektrik Firmasında uygulanan faaliyet değerlendirme sisteminde tanımlanan "The Key Result Areas" terimi karşılığı olarak kullanılmıştır. Bkz. R.N. Anthony, J. Dearden and R.F. Vancil Management Control Systems, s.137-145.

(29) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: Management Control Systems, Text, Ceses and Readings, Revised Edition, R.D. Irwin, Inc., Homewood, ILL., s.138.

4) Ölçümleme geçmiş faaliyetlerin yanında geleceğe dönük olmalıdır;

5) Ölçümleme yapıcı olmalı, kısıtlayıcı ve yıkıcı olmamalıdır.

Genel işletme (gelir sağlayan kilit noktaları) standartlarının sistemsel oluşturulması üç alt sistemin etkin bir biçimde varlığına bağlıdır, bu sistemler;

a) Üretim bölümlerinin faaliyetlerine dönük fiziksel standartlar sistemi;

b) Örgütün bölümlerinin faaliyetlerine dönük başarı standartları sistemi;

c) Planlama, örgütleme ve kontrol işlevlerinin etkinliğini ölçümlemeye dönük standartlar sistemi(30).

Gelir sağlayan kilit noktalarından beklentileri saptayabilmek için, bu noktaları öncelikle belirlemek gereklidir. Gelir sağlayan kilit noktalarını şöylece sıralayabiliriz:

1) Kârlılık,

2) Pazar Durumu,

3) Verimlilik,

4) Mamul Liderliği,

5) Personel Geliştirilmesi,

6) Çalışanların Davranışları,

7) Sosyal Sorumluluk,

8) Kısa ve Uzun Vadeli Amaçlarda Denge(31).

General Elektrik firması tarafından geliştirilen bu sistemle, Peter Drucker tarafından tanımlanan "İşletme hedefleri" arasındaki paralelliği vurgulamak gereklidir. Drucker, işletme hedefleri olarak başlıca sekiz noktayı vurgulamıştır, bunlar;

---

(30) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.138.
(31) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.139.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1) Pazar Durumu,

2) Araştırma ve Geliştirme,

3) Verimlilik,

4) Fizikî ve Finansal Kaynaklar,

5) Kârlılık,

6) Yönetici Başarısı,

7) Çalışanların Başarısı ve Geliştirilmesi,

8) Sosyal Sorumluluk(32).

B) Standartları Saptama (Oluşturma) Yöntemleri:

İşletmenin faaliyet sınırlarını oluşturan, standartların saptanmasında kullanılacak yöntemler seçilirken her faaliyetin özelliğini gözönünde bulundurmak gereklidir. Kontrol işlevini yerine getirecek yöneticiler, yöntemleri uygulayabilmeli ve benimsemelidir(33). İşletmenin ve onu oluşturan bölümlerin karmaşıklığı saptanacak standartların bölüm özelliğine uygun olmasını zorunlu kılmaktadır. Standartların oluşturulmasında ve faaliyet öngörülerinin saptanmasında üç türlü yaklaşım vardır. Bunlar;

1) İstatistik (normatif) standartların işletme içinden ve dışından edinilen verilerle oluşturulması,

2) Tecrübe ve değer yargılarına dayanarak standartların oluşturulması,

3) Teknik (bilimsel) standartların oluşturulması(34).

1) İstatistik Standartlar: Tarihsel standartlar olarak da adlandırılan istatistik standartlar genellikle geçmiş faaliyetlerin analizine (irdelenmesine) dayanır. Geçmiş faaliyetlere dönük veriler işletmenin kendi bilgi yapısından oluşturulacağı gibi, diğer işletmelerinde tecrübelerini yansıtan verilerden oluşabilir. Özellikle geçmişe dönük verileri ileriye dönük öngörülerde tek başına alıp, standantları saptamak bazı yalnış de

(32) Drucker, P.F.: The Pratcice of Management, Harper and Brothers, Publishers, chapter 3, 1954.

(33) Ertuna, Ö.: Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, 74-5201, İstanbul, 1974, s.187.

(34) Sisk, H.L.: a.g.e., s.572.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

ğer yargılarının oluşmasına neden olabilir. unutulmamalıdır ki geçmişte gerçekleştirilen davranış her zaman gelecekte aynen gerçekleştirilemez. Bu nedenle istatistik standartlar bağlayıcı olmaktan öte yol gösterici olmalıdır. Bunun yanında diğer işletmelerin sonuçlarının hareket noktası yapmak, standartların oluşturulduğu işletme için uyumsuzluk yaratabilir.

2) Tecrübe ve Değer Yargılarına Dayanılarak Saptanan Standartlar: Özellikle değerleme aracı olan standartlar, değerleyecek olan kişilerin beklentilerini yansıtmalıdır. Verilerin yetersizliği, ya da öngörülen faaliyete uyumsuzluğu, kişisel değer yargılarının ve beklentilerin standart olarak oluşturulmasına neden olabilir. Tecrübeye dayanan standartların değer yargıları niteliğinde oluşu, bu standartların subjektif ve tartışmaya açık olmasına neden olur. Bu nedenle değer yargılarına dayanan standartların, standartı saptayan kişi yanında, faaliyetleri değerlendirilecek diğer kişilerce genel kabul görmesi gereklidir(35).

3) Teknik (Bilimsel) Standartlar: Standartların saptanması ve geliştirilmesi anında üç ana hususun açıklıkla anlaşılması gereklidir;

a) Maliyetin başlıca ögeleri,

b) Mamulün yapısal özelliği,

c) İşgücü faaliyetlerinin ve niteliği ve işletme bölümlerinin yerleşme özellikleri(36).

Teknik standartlar, belli faaliyeti sayısal analizlere dayanarak tanımlaması nedeni ile objektif nitelikte standartlardır. Bu standartlar gerek makine ve gerekse işgücünün gerçekleştirdiği çıktıların değerlendirilmesi ve ölçümlenmesinde etkin araçtırlar. Bu standartlar mal ve hizmet çıktılarının miktar ve zaman ve finansal niteliklerini saptarlar.

Teknik standartlar zaman içinde iki ana gruba ayrılırlar, bunlar;

a) Cari standartlar,

b) Temel standartlar.

---

(35) Lynch, R.M.; a.g.e., s.181.
(36) Lynch, R.M.; a.g.e., s.180.

Standartların kullanıldıkları dönem içinde faaliyetin ne olması gerektiğini gösteren standartlar "cari standartlar (yürürlükte olan standartlar)" olarak tanımlanır. Cari standartlar koşullar değiştikçe gerçek farkları gösterebilmek için değişime uğrarlar. "Temel standartlar" ise değişmeyen standartlardır ve yıllar boyu gerçekleşen faaliyeti aynı standartlarla karşılaştırma olanağı sağlarlar(37).

Standartlar üç düzeyden biri ile saptanırlar, şöyleki:

a) Beklenen gerçek maliyet düzeyinde standartlar,

b) Normal düzeyde standartlar,

c) İdeal düzeyde standartlar(38).

Beklenen gerçek maliyet düzeyinde saptanan standartlar, maliyet unsurları için beklenen fiyat seviyelerinde ödeme yapıldığı ve faaliyetlerde kullanılan malzeme ve hizmetler, planlanmış üretim hacmi için gerekli görülen miktarlarla bağdaştığı koşullarda işletmenin beklediği faaliyet düzeyini (maliyeti) oluştururlar. Bu standartlar kullanıldığında, standartlarla gerçekleşen faaliyetler arasındaki sapmalar;

a) Üretim faktörlerinin (ögelerinin) beklenen derecedeki verimde,

b) Madde ve hizmetlerin edinme fiyatlarında,

c) Beklenen üretim hacminde (faaliyet düzeyinde) bazı sapmaların belirdiğini ifade eder.

Normal düzeyde saptanan standartlar mevsim dalgalanmalarını ve düzensiz dalgalanmaları düzelten ve istatistik yöntemlerle saptanmış standartlardır. Bu standartlar kullanıldığında doğacak sapmalar,

a) Normal verimde,

b) Normal harcamalardaki sapmaları ifade ederler.

İdeal standartlar ise en iyi koşullarda ulaşılabilen ideal faaliyet düzeyini oluştururlar. Bu standartlara düzenli olarak ulaşmak olanaksızdır. Bunlar daha çok verimin arttırılması için yapılan çabaların en üst noktasını oluştururlar(39).

---

(37) Öcal, F.: Maliyet Muhasebesi Ders Notları, ikinci baskı, İstanbul, 1972, s.52.
(38) Öcal, F.: a.g.e., s.52.
(39) Öcal, F.: a.g.e., s.53,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2111. Etkinlik Ölçümlemesi:

Yöneticinin kontrol işlevinin ikinci evresini, faaliyetlerin saptanan standartlarla uyumlu olup olmadığının ölçülmesi ve sapmaların değerlendirilmesi oluşturur.

Öngörülere ulaşma düzeyinin ölçümlenmesi olarak tanımladığımız "kontrol işlevi"nin dört ana ögesi vardır, bunlar:

a) Ulaşılması arzulanan amaç,

b) Amaca ulaşma yöntemi,

c) Ulaşma düzeyinin ölçümlenmesi

d) Ölçünün değerlendirilmesi(40).

Ulaşılması arzulanan amaç ve ulaşma yöntemlerinin saptanması, kontrol işlevinin birinci evresini oluşturur. Kontrol işlevinin ikinci evresinde faaliyetler, saptanan standartlarla karşılaştırıldıktan sonra değerleme sonuçları astlara aktarılarak düzeltici önlemlerin alınması sağlanır. Değerlendirme sonuçlarının astlara aktarılmasından sonraki faaliyetlerin de ayrıca izlenerek düzeltici önlemler alınıp alınmadığının gözlenmesi gereklidir(41).

Faaliyetlerin ölçülmesi ve değerlendirilmesinde yöneticinin verimliliğini arttıran ve zamanın en iyi şekilde kullanmasına olanak sağlayan yöntem "istisnalar yöntemidir". Bu yönteme göre, yönetici tüm dikkatini belirli (daha önceden düzeyi saptanan) sapmalar üzerinde toplamalı ve bunları değerlendirmelidir. Başka bir deyişle, özellikle astların dikkatinin çekilmesi gerekli sonuçlar olağandışı sonuçlardır(42).

Yönetim işlemlerinin karmaşık ve zorluğu yöneticinin kontrol işlevini de özellikle zorlaştırmıştır. Kontrol faaliyetinin maddesel ve maddesel olmayan yönleri, yöneticinin kontrol işlevini yerine getirirken titiz ve dikkatli bir çalışmayı gerçekleştirmesini zorunlu kılmıştır. Yukarıda iki evreye ayırdığımız kontrol işlevinin etkin işleyebilmesi bazı şartların gözönünde bulundurulmasına bağlıdır, bunları şöyle sıralayabiliriz:

---

(40) Jerome, W.T.: Executive Control-The Catalyst, John Willy and Sons, Inc., 1961, s.31.
(41) Welsch, G.A.: Budgeting; Profit Planning and Control, 3rd, Edition, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, N.J. 1971, s.24.
(42) Welsch, G.A.: a.g.e., s.25.

1) Kontrol, faaliyetin niteliğini ve gereğini yansıtmalıdır,

2) Kontrol, sapmaları zaman kaybetmeden yansıtmalıdır,

3) Kontrol, olağan dışı durumlarda istisnaları yansıtıcı nitelikte olmalıdır,

4) Kontrol, ileriye dönük olmalıdır,

5) Kontrol, esnek ve objektif nitelikte olmalıdır,

6) Kontrol, ekonomik, anlaşılabilir ve örgüt yapısına uygun nitelikte olmalıdır,

7) Kontrol, düzeltici (önleyici) önlemleri kapsamalıdır(43).

(43) Koontz, H. and O'Donnell, c: Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions, Mc Graw Hill, Co., New York, 1968, s. 643-647.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3. KONTROL SİSTEMİ

Yöneticinin yönetim işlevini etkili olarak sürdürmesi için **yönelt-me, değerleme** ve **özendirme** diye anılan üç koşulun gerçekleştirilmesi gereklidir, şöyleki;

1) Yönetici astlarına örgüt amaçlarını açıklıkla tanımlamalı ve astlar bu amaçları açıklıkla anlayarak faaliyetlerini gerçekleştirmelidirler;

2) Yönetici astlarının faaliyetlerini amaçlara göre ölçümlemeli ve sapmaların ortaya çıkması halinde gerekli düzeltimleri yapmalıdır;

3) İşletme amaçlarına ulaşmada, çalışanlar özendirilmelidir(1).

Özellikle işletmelerin karmaşıklığı ve büyüklüğü yöneticinin kontrol alanını sınırlamaktadır. Bu durum, bir kısım kaynakların yönetim yetkisini astlara göçerme zorunluluğunu doğurmaktadır. Astlara yönetim yetkisinin göçerilmesi, üst yöneticilerin astlarının faaliyetlerini kontrol ve denetleme gereğini ortaya çıkarmıştır. Yönetim kontrol sistemi ve bunun alt sistemi olarak "finansal kontrol sistemi" üst yöneticilere astların kontrol ve denetimi olanağını sağlar. Çalışmanın bu bölümünde bir bütünsel sistem olan "yönetim kontrol sistemi" ve bunun alt sistemi olan ve konumuzun ana çerçevesini oluşturan "finansal kontrol sistemi" incelenecektir.

30. YÖNETİM KONTROL SİSTEMİ

Kaynakların, işletmenin amaç ve hedeflerine uygun olarak etkin ve verimli olarak edinildiğini ve kullanıldığını kontrol etmek ve sapmaları saptamak "yönetim kontrol sisteminin" işlevidir(2). Yönetim Kontrol Sistemi, stratejik planlama sisteminin saptadığı amaç ve hedeflere ulaşılıp ulaşılamadığını kontrol eder. Bu hedeflere ulaşılmasını sağlamak için gerekli önlemleri alır ve işletmede çalışanların amaç birliğini sağlar. İşletmenin amaçları ile bireysel amaçlar arasında uyum sağlamak, yönetim kontrol sisteminin ana işlevidir(3). Bireysel amaçla, işletme amaçları

(1) Dearden, J.: Time-Span In Management Control, Readings In Cost Accounting, Budgeting and Control, W.E. Thomas (Editor), Fourth Edition, South-Western Publishing Co., Cincinati, 1973, s.341.
(2) Anthony, R.N.; Dearden, J., Vancil R.: a.g.e., s.5.
(3) Anthony, R.N.; Reece, J.S.: Management Accounting, Text and Cases, R.D. Irvin, Inc. Fifth Edition, Homewood, ILL., 1975, s.666.

arasında tam uyum sağlamak olanaksızdır. Yönetim kontrol sistemi var olabilecek uyum sapmalarını en alt düzeye indirgemeye çalışmalıdır. Bir bütünsel sistem olan yönetim kontrol sisteminin belirgin özelliklerini şöylece sıralayabiliriz:

1) Yönetim kontrol sistemi tüm işletme faaliyetlerinin kontrol ve düzenleştirilmesini amaçlar. Sistemin, bütünsel sistem olması zorunludur. Tüm işletme faaliyetleri arasında uyum sağlayabilmek için yönetim, bütün işletme bölümlerinin bilgilerine gereksinme duyar.

2) Bazı istisnaların dışında yönetim kontrol sistemi, finansal yapıya dayanır. Kaynak ve kullanımlar para birimi ile tanımlanır. Para birimi, türdeş olmayan ölçü birimlerinin aynı birimden tanımlanabilmesini sağladığı için ana gösterge olarak kullanılır. Bunun yanında sistem ayrıca parasal olmayan göstergeleri de incelemelerinde kullanabilir.

3) Yönetim kontrol süreci, düzenli aralıklarla yinelenen bir süreçtir. Örneğin, yönetim kontrolunda önemli bir araç olan bütçe sistemi belirli zaman birimlerinde, birbirini izleyen bir süreç olarak görülür. Amaçların saptanması, öngörülerin hazırlanması ve çeşitli birimlere uygulanması, gözden geçirilmesi, üst yönetim kontrol ve tasdiki, bütçenin gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin kontrol ve değerlendirilmesi birbirini izleyen ve düzenli aralıklarla yinelenen faaliyet sürecini oluştururlar(4).

4) Yönetim kontrol sistemi düzenli (koordine) ve bağımlı bir sistemdir. Beliren bir amaç için toplanan bilgi bazı düzeltimlerle başka amaçlarda da kullanılabilir. Sistem birbirine bağımlı alt sistemlerden oluşur. işletmelerde kontrol işlerini gerçekleştirmek için üç türlü bilgi sisteminin gereği vardır, bunlar; a) Sorumluluk merkezlerinde giderlerin toplanması (sorumluluk merkezleri sistemi), bu sistemin amacı sorumluluk merkezi faaliyetlerinin kontrol ve planlamasıdır. b) Faaliyet ve yürütme ve normal fiyat kararlarını gerçekleştirmeyi amaçlayan "tam (program) (5) maliyetler" sistemi, c) Özel fiyat ve yürütme kararlarını gerçekleştirmeyi amaçlayan "dolaysız (direkt) maliyet" sistemi(6).

---

(4) Anthony, R.N.: Management Accounting, Text and Cases, R.D. Irwin, Inc. Honewood ILL., 1970, s.415.

(5) **Program Terimi,** işletmede gerçekleştirilen herhangi bir faaliyet karşılığı kullanılmıştır. Sanayi işletmelerinde programı mamul ya da mamul gruplarının üretimi oluşturur.

(6) Anthony, R.N.: a.g.e., s.416.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

5) Yönetim kontrol sisteminde ana hedef "hat yöneticilerdir". Bu yöneticiler saptanan amaçların gerçekleştirilmesinde dolaysız faaliyet gösteren kişilerdir. Bunların faaliyetleri dolaysız olarak ölçümlenebilir. Kurmay yöneticiler değerlendirme ve ölçme faaliyetlerinde üst yöneticilere yardımcı olurlar.

Finansal bilgi sisteminin alt sistemini oluşturan "planlama ve kontrol sisteminin alt sistemi olan" **"yönetim kontrol sistemi"** planlama ve kontrol sisteminin diğer alt sistemleri olan **"stratejik kontrol ve faaliyet kontrol"** sistemlerinden bazı ayrılıklar gösterir. Ba ayrılıkları şöylece özetleyebiliriz:

1) **Yönetim Kontrol Sistemi** tüm işletmeyi hedef alırken **stratejik kontrol sistemi** her seferinde belirli bir olayı, **faaliyet kontrol sistemi** ise yalnız belirli bir faaliyet ya da görevi hedef alır.

2) **Stratejik kontrolün** çok değişkenli olmasına karşılık **yönetim kontrolu** daha az karmaşıktır.

3) **Faaliyet kontrolunu** belirli bir faaliyetin bilgileri oluştururken, **yönetim kontrolunu** tüm iç işletme bilgileri oluşturur. **Stratejik Kontrol**'da dış bilgiler ise daha etkindir.

4) **Stratejik kontrol** yaratıcı ve analitik niteliktedir. **Yönetim kontrolu** yönlendirici ve özendirici nitelikte, **faaliyet kontrolu** ise yürütücü niteliktedir.

5) **Stratejik kontrol** sisteminin amacı, politika ve hedefleri saptamak, **yönetim kontrolünün** amacı faaliyetlerin amaç ve hedeflere uygunluğunu sağlamak, **faaliyet kontrolunun** amacı ise hedefleri ve amaçları gerçekleştirmektir(7).

31. YÖNETİM KONTROL SÜRECİ

Yönetim kontrol süreci, bir haberleşme, bilgi akımı sürecidir. Formel ve informel haberleşme kanallarının oluşturduğu bu süreci, faaliyetlerin programlanması ve kontrolü destekler. Bunu gerçekleştirmek için yönetim kontrol süreci dört kademeden oluşur, bunlar;

---

(7) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.7-15

a) Programlama,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

b) Bütçeleme,

c) Bilgi toplama,

d) Raporlama ve Analiz(8) kademeleridir.

310. Programlama

Programlama, öngörülen plan ve hedeflere göre gerçekleştirilmesi gerekli faaliyetlerin saptanması ve belirli kaynakların bağlanması (ayrılması) işlemidir(9). Kâr amaçlı tüm işletmelerde işletmenin faaliyet konusu mal veya hizmetlerin her biri ayrı birer programı oluşturur. Birden fazla mal ve hizmet üreten işletmelerde, her mal ve hizmet için hazırlanan programın bir bütün içinde düzenleştirilmesi "işletme programını" oluşturur.

Çok işlevli çeşitli faaliyetlerin öngörülmesini amaçlayan programlama işlevi, özel amaçların gerçekleştirilmesine dönük faaliyettir. İşletmenin etkin programlar yapması için faaliyetlerini işlevlerine göre sınıflandırması ve bu işlevleri zaman içinde uyumlaştırması gereklidir. Programın amacı ve yönü faaliyetin niteliğine ve içinde bulunulan zamana göre değişiklikler gösterir. Programlama faaliyetlerinin sonucu zaman içinde gerçekleştirilebilecek çeşitli seçenekler saptanır ve bu seçeneklerin gerçekleştirilmesi sağlanır. Yönetim kontrol sürecinin ilk kademesini oluşturan programların etkinliği üç amacın gerçekleşmesi ile sağlanır, bunlar;

1) **Programın Etkin Oluşturulması:** Yaratıcı bir faaliyet olan programlama faaliyeti, önceden saptanan strateji ve hedeflerle sınırlıdır. Programlama saptanan hedefleri gerçekleştirecek kaynakların etkin dağılımını sağlar.

2) **Hedeflerle, Programların Uyumlaştırılması:** Saptanan programların işletme hedeflerine uygun olması zorunludur. Çeşitli seçeneklerin dikkatle incelenmesi programları işletme hedefleriyle uyumlaştırır.

---

(8) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: Fundementals of Management Accounting, R.D. Irvin, Inc., Homewood, ILL., 1974, s.302.

(9) Anthony, R.N., Welsch, G.A.: a.g.e., s.302.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3) İşlevsel (fonksiyonel) Faaliyetlerin Uyumlaştırılması:

İşletmede çeşitli birimlerin, programların hedeflerini açıklıkla anlaması ve kabul etmesi ve program içinde kendisine düşeni yapması gereklidir. En geniş açısıyla programlama faaliyeti işletmenin üretim ya da pazarlama stratejisinin işlemsel programlarla işletme birimlerine yansıtılmasıdır(10).

Yetkinin ileri ölçülerde göçerildiği "bölümsel işletmelerde" program, işletme birimleri arasındaki bağı ve işletmenin bütünlüğünü sağlar. Gerek işlevsel bölünmede ve gerekse, mamul ve hizmete göre ya da bölgesel bölünmede program, üst yöneticiler ile bölüm yöneticileri arasında iş birliği ve uyumu sağlar.

Çeşitli seçenekleri ortaya koymayı hedefleyen programlar cari faaliyetlerin hedeflere göre düzenlenmesini ve işletmenin gerçekleştireceği faaliyetlerin genel çerçevesini, başka deyişle iş seçeneklerini araştırır.

311.Bütçeleme

Bütçeler gelecekteki bir zaman diliminde (çoğunlukla bir yıl) faaliyetlerin parasal ifadesidir(11). Bütçe özel bir planlama türüdür ve yöneticilere önceden ölçümleme yapma olanağını sağlar. Bütçelerin başlıca üç amacı vardır. Bunlar, a) Planlama, b) Düzenleştirme, c) Yönetim kontrolu (12). Bütçeleme sürecinde planlar sorumluluk merkezlerine bölünerek, sorumluluk merkezlerinin öngörülen faaliyetlerinin parasal tanımlaması yapılır.

İşletmelerde bütçelerin kullanım amaçları şunlardır:

1) İşletmenin tüm faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi. Bu durumda işletme bütçeleri üretim faaliyetlerinin satış (pazarlama) faaliyetleri ile, nakit girişlerinin, nakit çıkışları ile düzenleştirilmesini sağlar;

2) Yöneticilerin faaliyet sınırlarını saptar ve amaçlara ulaşılmasında kendi sorumluluk alanlarında yapılması zorunlu faaliyetlerin amaçların elde edilmesine dönük yönlendirilmesini sağlar(13).

---

(10) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.479.
(11) Anthony, R.N.; Welsch, G.L.: a.g.e., s.304.
(12) Peker, A.: Yönetim Muhasebesi, İşletme Planlaması ve Muhasebe Verilerinden Yararlanma II. Kitap, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayım No. 34, İstanbul, 1974, s.123.
(13) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s. 554.

Planlama ve kontrol aracı olan bütçeler, işletmede, fayda sağlayacak her türlü faaliyetin zaman içinde parasal olarak öngörülmesine ve beklenen fayda ve karşılaşılacak zorlukların önceden saptanmasına yöneliktir. bu amaçla bütçeler üç ana grupta toplanır. Bunlar; a) Temel bütçe, b) Planlama bütçeleri, c) Faaliyet bütçeleri (esnek bütçeler)(14).

Temel Bütçe: Proforma bilanço ve gelir tablolarının çıkarılmasını sağlamak için tüm faaliyet öngörülerini kapsar.

Özel faaliyetlerin öngörülerini saptamak amacı ile belirli faaliyetlerle sınırlı, öngörülerin hazırlanması **planlama bütçelerini** oluşturur. Planlama bütçeleri, temel bütçenin bir veya birkaç bölümünü oluşturur, örneğin nakit bütçesi tek başına ele alındığında, işletme faaliyetlerinin bir yönünü yansıtması açısından bir planlama bütçesi niteliğindedir. Planlama bütçelerinin zaman birimi temel bütçeden küçük ya da büyük olabilir(15).

Faaliyet bütçelerine örnek olarak esnek bütçeler verilebilir. Özellikle değerleme aracı olarak kullanılan esnek bütçeler, bütçe sisteminin, bir alt sistemi olarak yer alır(16).

312. Bilgi Toplama

Çalışmamızın birinci bölümünde finansal bilgi sisteminin yönetimin üç bilgi gereksinmesini karşılamak zorunda olduğunu ve bu gereksinmelerin, iç bilgi gereksinmesi, ölçümleme ve dış bilgi gereksinmesi olduklarını vurgulamıştır(17). Gerçekleşen faaliyetler sonucu edinilen bilgiler kaynakların kullanım sahalarını belirler. Kaynak ve kullanım bilgilerinin bu kaynakları kullanan sorumluluk merkezlerinde toplanması özellikle etkin görev bölümüne ve sorumluluklara dönük örgüt yapısına bağlıdır. Özellikle çeşitli sorumluluk merkezlerinde girdi ve çıktıların ölçü birimlerinin değişik niteliklerde oluşu, bilgilerin sorumluluk merkezlerinde toplanmasını faaliyeti ölçümleme açısından zorunlu kılmaktadır. Değişik nitelikte mal ve hizmet üreten işletmelerde, bilgilerin sorumluluk merkezlerine göre sınıflandırılması ve değişik ölçümleme yöntemlerinin kullanılması gerekli olmaktadır. Bunun yanında fiziksel

---

(14) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.372.
(15) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.372.
(16) Esnek bütçeler, bir değerlendirme yöntemi olarak ileride ayrıntıları ile incelenecektir.
(17) Bkz. "Yönetimin Finansal Bilgi Sistemi Gereksinmesi", Ks.130.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

olarak çıktıların ölçülemediği işletme birimlerinde (araştırma bölümü gibi) o sorumluluk merkezinin kontrolu altında bulunan giderlerin toplanması ile ölçümleme yapmak olanağı doğmaktadır.

Sorumluluk merkezlerinde toplanan bilgilerin parasal değerle ifadelenmesi ise, çeşitli (birbirinin benzeri olmayan) girdilerin aynı ifadede birleşmesine olanak sağlamaktadır. Finansal bilgi sisteminde ölçü birimi olarak para değerinin alınması toplayıcı niteliği bakımından zorunlu olmaktadır.

313. Raporlama ve Analiz (Çözümleme)

Muhasebe bilgi sistemi, diğer bilgi sistemlerinin yanısıra sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinin ölçümlenmesi için toplanan bilgilerin analizini ve raporlanmasını kapsar. Analiz ve raporlama, gerçekleşen bilgilerin öngörüler ile karşılaştırılmasıdır. Öngörülerin, gerçekleşen bilgilerle karşılaştırılmasının sıhhatli olması için, öncelikle standartların titizlikle saptanması gerekir. Bunun yanında finansal bilgi sisteminin oluşturduğu bilgilerin uygun, özellik gösteren hususları vurgulayan, çevresel bilgileri kapsayan ve tek düzen nitelikte olması ölçümleme işlevinin sıhhatli bir şekilde yapılmasını sağlar.

32. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİ

320. Finansal Kontrol Sisteminin Tanımı

İşletmenin amaçlarına uygun şekilde edinilen ve kullanılan kaynaklar çeşitlidir. Finansal kaynaklar yönetim kontrol sisteminde kontrol edilmesi gerekli kaynaklardan biridir. Üst yönetim, kontrol alanının sınırlı oluşu nedeni ile dolaysız olarak kontrol edemediği kaynakların edinme ve kullanılma yetkisini göçerdiği durumlarda, yetki göçerilen kişilerin kaynak edinme ve kullanma işlemlerini konrol edebilen bir sisteme gereksinme duyar. Finansal kaynakların etkin kullanımını ölçümleyen sistem **"finansal kontrol sistemi"** dir. Finansal kontrol sistemi, işletmenin yetki ve sorumluluk yapısı içinde belirlenen işletme varlıklarının edinme ve kullanma yetki ve sorumluluğunun işletme hedef ve politikalarına uygun ve etkin yürütülüp, yürütülmediğini ölçümler(18).

(18) Willingham, J.J.; Carmichael, D.R.: Auditing Concepts and Methods, Second Edition, McGraw Hill Book Co., Newyork, 1975, s.213.

Finansal kontrol sistemi varlıkların etkin yönetiminin sağlanması yanında, ölçümleme aracı olarak kullanılacak finansal bilgilerin etkin ölçümleme aracı olması için gerekli nitelikleri belirler ve bu niteliklerin varlığını kontrol eder. Finansal kontrol sisteminin etkinliği iş bölümünün, yetki ve sorumluluk sınırlarının açıklıkla saptanması, sorumlu yönetici etkinliğini ölçümlemeyi olanaklaştırır.

Finansal kontrol sisteminde yer alan işlemleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Ekonomik (finansal) kaynakların, işletme amaç ve planlarına uygun kullanılmasının kontrolu;

2) Kaynak edinme ve kullanma yetki ve sorumluluğunun (yönetici etkinliğinin) ölçümlemesi;

3) Finansal bilgilerin etkin ölçümleme aracı olma niteliklerini belirleme ve kontrol etme;

4) Varlıkların etkin kullanılmasını ve korunmasını sağlayacak önlemlerin alınmasına yardımcı olma(19).

Finansal kaynakların kullanımını ölçümleyen, planlara uygunluğunu kontrol eden ve yetkilerin etkin kullanılma düzeyini kanıtlayan "finansal kontrol" sisteminin amaçları şunlardır:

1) Haberleşme: Finansal kontrol sisteminin başlıca amacı üst ve astlar arasında finansal faaliyetleri içeren haberleşmeyi sağlamaktır. Bu haberleşme astların faaliyet ve başarı düzeyini ve üstlerin beklentilerini yansıtır(20).

2) Ölçümleme: Finansal kontrol sisteminin diğer amacı yöneticilere astların ve bağlı bulunan bölümlerin faaliyetlerini beklentilerle karşılaştırarak ölçümleme yapmalarına olanak sağlamaktır.

3) Özendirme: Finansal kontrol sisteminin üçüncü amacı ise çalışanların özendirilerek, işletme amaçlarının ve sürekliliğinin sağlanmasıdır. Çalışanların kişisel amaçlarını işletme amaçları ile aynı, ya da yakın

(19) Stettler, H.F.: Auditing Principles, Third Edition, Prentice Hall, Inc, Englewood Cliffs, New Jersey 1970, s.66-67.
(20) Dearden, J.: Cost Accounting and Financial Control Systems, Addison-Wesley Publishing Co Menlü Park, C, 1973, s.199.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

düzeye getirmek için planlı bir girişim zorunludur. Ast ve üstlerce kabul görmüş ölçümleme standartları, çalışmaların beklentilerini işleme standartlarına göne ayarlanmasına neden olur. Yukarıdan aşağıya dikte edilen standartlar, çalışanların işletme standartları yerine, kendi grup normlarını esas almalarına ve yönetim etkisinin yetersiz kalmasına neden olur(21).

321. Finansal Kontrol Sisteminin Akışı

Aşağıda, Tablo 2'de belirlendiği gibi "Finansal Kontrol Sistemi" iki kademeden oluşur, bunlar a) Amaçların tanımlanması, b) Sonuç ölçümlemesidir.

3210. Amaçların Tanımlanması:

Finansal amaçların astların işbirliği ile tanımlanması, finansal kontrol sisteminin birinci kademesini oluşturur. Amaçların saptanmasında, değerlenecek kişilerin katkısı ve kabulü işletmenin amaç birliğini ve yönetim etkinliğini arttıracaktır. Amaçların tanımlanmasında ve ölçümleme standartlarının saptanmasında bölümün zaman içinde gelişme olanakları da gözönünde bulundurulmalıdır. Örneğin, belirli bölümden beklenen yatırım dönüş oranı saptanırken, bölümün ilerideki yatırım olanakları gözönünde bulundurulmalıdır. Örneğin, belirli bölümden beklenen yatırım dönüş oranı saptanırken, bölümün ilerideki yatırım olanakları gözönünde bulundurulmalı ve zaman içinde kademeli bir amaç paketi saptanmalıdır(22). Üst yönetimce saptanan amaçların sınırları içinde astlar kendi faaliyet programlarını hazırlar. Bu programlar üst yönetimce kabul edildiği anda astları bağlayıcı ve ulaşmaya çalışmaları zorunlu olan faaliyet biçimini oluştururlar.

3211. Sonuç Ölçümlemesi:

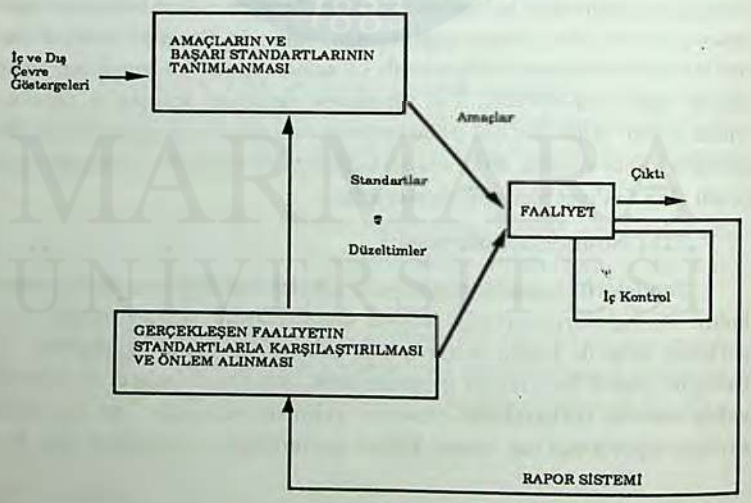
Sonuçların ölçümlenmesinde, iki önemli hatadan kaçınmak zorunludur. Bu hataların birincisi "kişisel saplantılardır". kişisel saplantı, raporlanan bilgi ile konunun ayrı yönde geliştiği durumlarda ortaya çıkar. Örneğin, çeşitli faaliyetleri gerçekleştiren işçi, kendi faaliyet raporunda yalnız verimli faaliyetlerini raporlar, verimsiz faaliyetler için harcadığı zamanı raporlamaz ise, sonuç kişisel saplantılarla yanıltılmış olur. Bu

(21) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.306.
(22) Dopuch, N?; Birnberg, J.G.; Domski, J.: a.g.e., s.296.

durumlarda ölçümleme raporlarının degerlendirilmesinde yönetim, raporlarda var olabilecek kişisel saplantıları hesap etmeli ve faaliyet sonuçlarını buna göre değerlendirmelidir. Unutulmaması gereken bir husus da kişisel saplantılar karar (değerleme) safhasında daha önemli rol oynarlar. Değerleme safhasında yönetim astların kontrol sınırlarını değerlendirmek zorundadır. Kişisel saplantıları kapsayan raporlar yönetimin ileriki dönemlere ait beklentilerinin de sapmalarına neden olur(23).

Ölçümleme evresinde görülen ikinci hata, ölçme hatalarıdır. "Ölçme hataları", tekrarlanan olaylarda sistemsel olmayan farklılıklara neden olurlar. Kontrol işlevinde ölçme hataları, ölçümleme farklılıkları arttığı ölçüde, kontrol işlevinin etkinliği azalır. Hatalar standartların saptanmasında değişkenlerin hatalı seçiminden oluşurlar. Ölçme hataları yöneticiyi iki açıdan yanlış karar almaya sevk eder, yönetici bu durumda faaliyetin gerçek düzeyini saptamakta zorluk çeker. Değişkenlerin çokluğu yönetimin zor durumunu daha karmaşık hale getirir. Gözönünde tutulmayan değişkenleri saptayan ast raporlarında bu durumun nedenini saklayabilir(24).

TABLO: 2
FİNANSAL KONTROL SİSTEMİNİN AKIŞI



(23) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.297.
(24) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.298.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

322. Finansal Kontrol Sisteminde Zaman Ögesi

İşletmelerde, bilgi sisteminin gelişmesi ve bilgi sayarların kullanılması herhangi bir faaliyetin gerçekleşmesi ile raporlanması ve değerlendirilmesi arasındai zaman aralığını önemli ölçüde kısaltmıştır. Faaliyetin gerçekleştirilmesi ile değerlendirilmesi arasındaki zaman aralığının kısalması etkin yönetimin bir gereği haline gelmiştir. Faaliyetle ilgili raporun düzenlenmesi ve kapsadığı süre faaliyetin niteliği ve işletme faaliyetleri içindeki önem derecesi ile doğrusal ilişkilidir. Bu doğrusal ilişki faaliyet ile ilgili "Zaman aralığı" kavramının incelenmesini zorunlu kılmaktadır.

3220. Zaman Aralığı Kavramının Tanımı:

İş değerlendirilmesi ile ilgili bir araştırmanın bulgularına göre, herhangi bir faaliyetin önem derecesi; faaliyeti yapan kişinin faaliyeti gerçekleştirirken ve üstün değerlendirme yapmadan önce aldığı işgüdüsel (kişisel) kararlarının zaman uzunluğuna bağlıdır(25). Bu zaman, **kişisel kararlar için gerekli "zaman aralığı"** olarak tanımlanmaktadır. Bu zaman aralığı astın faaliyeti gerçekleştirmek ve sonuçlandırmak için yaptığı girişimlerin gerektirdiği süreyi ve üst yöneticinin değerlendirmesinde gözönünde bulundurmak zorunda olduğu değerlendirme süresini ifade eder.

"Zaman aralığı kavramının" önemli özelliklerini şöylece sıralayabiliriz;

1) Zaman aralığı kavramı, faaliyetin kişisel karar alınması gerekli bölümüne uygulanır, Her faaliyeti iki ana bölüme ayırabiliriz, bunlar; faaliyetle ilgili önceden tanımlanan işlemler ve faaliyet ile ilgili kişisel kararı gerektiren işlemler, kişisel kararlar faaliyeti gerçekleştiren kişinin faaliyetin en iyi şekilde yapılmasına dönük değer yargılarıdır. Zaman aralığı astın kişisel kararlarını uyguladığı ve sonuçlarını aldığı ve tüm bu faaliyetin üstce değerlendirildiği süreyi kapsar.

2) Zaman aralığı astın, faaliyeti ile ilgili önceden tanımlanmayan bir işlemi gerçekleştirmesi için gerekli süreyi de kapsar.

3) Bir faaliyetin kapsadığı "zaman aralığı" faaliyetin işletme içindeki önem derecesine göre artar.

---

(25) Jagues, S. E.: Time Span Handbook, Wm. Heinemann, Ltd. London, 1966, s.17.

4) Özellikle birden fazla faaliyeti kapsayan görevlerde zaman aralığı fazladır. Astın yüklendiği çeşitli görevler için alması gerekli kişisel kararların sayısal fazlalığı, faaliyetin gerçekleştirme ve değerlendirme süresini uzatır(26).

3221. Zaman Aralığı Kavramı ve Finansal Kontrol

Ölçümleme amacına dönük, finansal kontrol raporları, ölçümlenen faaliyetin zaman aralığına eşit olmalıdır. Finansal kontrol işlevinin, yapılan faaliyetin başarı değerlemesine dönük olması "zaman aralığı" kavramına bazı değişik boyutlar getirmektedir, şöyleki;

1) Finansal kontrol işlevi işin sonuçlarının değerlendirilmesi için gerekli en kısa süreyle ilgilidir. Bu zaman süresi gerçekleşen faaliyetin işletme hedeflerine etkisini en kısa zamanda saptayan süreyi temsil eder. Çeşitli işlerde, çeşitli "zaman aralıklarının" olacağı olağandır. Örneğin, yeni bir mamul üretim planının başarısını değerlendirmek birkaç seneyi alabilir. Bu nedenle bu proje ile ilgili yöneticinin değerlendirilmesi için gerekli en az zaman aralığı birkaç senedir. Buna karşılık, montaj hattında çalışan bir işçinin değerlendirilmesi için gerekli zaman aralığı birkaç dakika olabilir. Bir işin (faaliyetin) değerlendirilmesi için gerekli en az zaman aralığı işin niteliği ile dolaysız bağlantılıdır.

2) Finansal kontrol sisteminde faaliyetin başarı düzeyini saptayacak zaman noktasının seçimi önemli olmaktadır. Ölçümleme sonuçlarının tüm işletmeye etkisi açısından irdelenmesi zaman ögesinin önemini arttırmaktadır.

3) Astın kişisel kararlarının, başarısının ölçümlenmesi için gerekli en kısa süre, kanıtlayıcı bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi için geçen süreyi kapsar. Bu nedenle etkin zaman aralığı, en az zaman aralığından daha uzundur. "Geri bildirim zamân aralığı" olarak da adlandıracağımız bu süre etkin sonuç bilgilerinin edinilmesi ve değerlendirilmesi ve astlara aktarılması için geçen süre olarak tanımlanır. Bu nedenle, etkin zaman aralığı süresi, geri bildirim süresinden daha az olamaz(27). Belirli bir faaliyetin etkin zaman aralığını kısaltması, ancak o faaliyetle ilgili bilgilerin toplanma, raporlama ve değerlendirme süresinin kısaltılması ile gerçekleştirilir.

---

(26) Dearden, J.: "Time Span" In Management Control, Thomas, E.W. (Editor), a.g.e., s.343
(27) Dearden, J.: "Time Span" In Management Control, Thomas, E.W. (Editor), a.g.e., s.345.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4) Etkin zaman aralığının kısaltılması, olayın sonuçlanması ve değerlendirilmesi arasında zaman boşluğunun en alt düzeye indirilmesi ile sağlanır.

5) Etkin zaman aralığı, raporların düzenli aralıklarla ve sık düzenlenmesine de bağlıdır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki; Zaman aralıkları değişik faaliyetlerin işletmenin bütününe etkisinin ölçümlenmesi, bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için zorunlu geçen süreye bağlı olduğu gibi bu süre içinde bilgilerin toplanması ve raporlanması için geçecek süreyle de dolaysız bağıntılıdır.

33. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİNDE SORUMLULUK MERKEZLERİNİN SAPTANMASI

Yönetici faaliyetlerinin etkin ölçümlenmesi, yöneticilerin sorumluluk sınırlarının saptanmasına ve üst yönetim beklentilerinin bu sınırlar içinde tanımlanmasına bağlıdır. Sorumluluk alanı, bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır. Sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunan bir organizasyon birimi olarak tanımlanan "sorumluluk merkezi"nde yönetici kendisine verilen görevi (bu görev merkezin çıktısı olmaktadır) yerine getirmekle ve bu görevi yapmak için kaynakları veya girdileri elden geldiğince etkin bir şekilde kullanmakla yükümlüdür(28).

Sorumluluk merkezinin iki temel ögesi vardır. Birinci öge, sorumluluk merkezinin bir organizasyon birimi olması, ikinci temel öge ise bir bireyin kontrolunda bulunmasıdır. Bu temel ögelere dayanarak sorumluluk merkezleri çeşitli şekillerde bölümlenebilir. Örneğin üretim ve hizmet departmanları gibi departmanlara, malzeme ve mamul gibi üretim hatlarına, pazarlama ve üretim gibi işlevlere, reklam veya satış gibi faaliyetlere, atölye A veya atölye B gibi üretim merkezlerine göre bölümlenebilir. Temel olarak bir kuruluşta kullanılan sorumluluk merkezinin düzenleştirilmesi ve gerçek yapıları, o işletmenin kendi örgütlenme yapısına bağlıdır(29).

---

(28) Uslu, M.S.: Gider Kontroluna yardımcı bir araç olarak Sorumluluk Muhasebesi (Doçentlik Tezi), Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara, 1977, s.35.
(29) Uslu, M.S.: a.g.t., s.36.

330. Sorumluluk Merkezlerinin Saptanmasının Yararları

Finansal kontrol Sisteminin faaliyetleri üçe ayrılır, bunlar;

a) Gider kontrolu,

b) Etkinlik ölçümlemesi,

c) Yatırım planlaması(30).

Özellikle ilk iki amacın etkin gerçekleşmesine yardımcı olan "sorumluluk merkezlerinin saptanması" işletmede çeşitli yararlar sağlar, bunları şöylece sıralayabiliriz:

1) Giderlerin kaynağına inilmesi ve sorumluluklar açısından izlenmesi olanağı doğar;

2) Kişinin sorumluluk sınırları ve sorumlu olduğu üst kademelerin sınırları açıkça belirlenmiş olur;

3) Kişinin kendi iradesi ile hareket etme yetkisinin kapsamı belirlenir;

4) Oluşan giderlerde en alt kademelere kadar ilgi uyanmasına ve hedeflere en az fedakârlıkla ulaşılmasına neden olur;

5) Amaç birliği en alt kademe yöneticilerine kadar indirgenerek, işletmede çalışan kişilerin ait olma duygusu kuvvetlendirilir(31).

331. Sorumluluk Merkezi Türleri

Finansal Kontrol Sisteminde Sorumluluk merkezleri genel olarak dört gruba ayrılabilirler, bunlar;

a) Gider merkezleri,

b) Gelir merkezleri,

c) Kâr merkezleri,

d) Yatırım merkezleri.

---

(30) Dearden, J.: "*Time Span" In Management Control, Thomas, E.W. (Editor), a.g.e., 342.
(31) Uslu, M.S.: a.g.t., s.37.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3310. Gider Merkezleri:

Bir sorumluluk merkezi olarak, "**gider merkezi**", belirli bir dönem için saptanan bütçe ve standart maliyetlerin gerçekleşen rakamlar ile karşılaştırılmasıyla ölçümlenen işletme bölümleridir(32). bir başka tanımda "gider merkezi", kontrol sisteminin gerçekleşen giderleri ölçümlediği, fakat çıktıların parasal değerini ölçümlemediği sorumluluk merkezi olarak tanımlanmaktadır(33).

Gider merkezinde değerleme ölçüsü yalnızca giderlerle sınırlanmıştır. Kontrol yalnızca giderler açısından yapılmakta, bütçe ve standartlarla karşılaştırılarak sapmalar saptanmaktadır.

A) Gider Merkezi ve Gider Yeri Arasındaki Farklar:

Çeşitli yazarlar, gider merkezi ve gider yeri kavramlarını içeren tanımlar yapmaktadırlar. Örneğin "Yazıcı"; **Maloluş yeri (gider yeri)**, kurum ve işletme içinde kendi arasında bölümlenmiş ve sınırlanmış yetki, sorumluluk, görev ve hesap yeridir şeklinde tanımlamaktadır(34).

Ayrıca, "Bursal", "**Masraf (gider) yerini**" masrafların toplandığı, planlandığı ve kontrol edildiği bir "hesap ünitesi" olarak tanımlamaktadır(35). Her iki tanımın birleştiği nokta gider yerinin bir hesap merkezi olduğudur. Birinci tanım gider yerini tanımlarken finansal kontrol sisteminin ölçümleme amacına yaklaşmaktadır. İkinci tanımda ise amaç giderlerin, gider taşıyıcılarına yüklenmesinde, başka deyişle maliyet hesaplamasında gider toplama merkezine yaklaşımdır. Kanımızca "gider yeri" olarak deyimlendirilen ve mamul maliyetlerinin hesaplanmasında mamulü üreten ana ve yardımcı üretici işyerlerini içeren kavramın ana amacı maliyet hesaplamak için bir birikim yeri oluşturmaktır. İkinci tanım gider yeri kavramına daha açık yaklaşmaktadır. Bunun yanında yönetici faaliyetleri ölçümlemesine ise "Gider merkezi" kavramı ile yaklaşılmakta ve sorumluluk sınırları içinde oluşan giderler "gider merke-

---

(32) Fremgen, J.M.: Accounting For Managerial Analysis, R.D. Irwin, Inc, Homewood, ILL, 1972, s. 475.
(33) Anthony, R.N., Welsch, G.A.: a.g.e., s.411.
(34) Yazıcı, M.: İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, I.I.T.I.A. Nihat Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No.277, İstanbul, 1977, s.64.
(35) Bursal, N.: Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayırımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi, İkbal Kitapevi, Istanbul 1969, s.12.

T. C.
... Üniversitesi
... İktisat ve İşletme
... Kütüphanesi

zinde" toplanmaktadır. Sonuç olarak diyebiliriz ki gider yerinin amacı gider taşıyıcılarına (mamullere) yüklenen maliyet giderlerini biriktirmek, gider merkezinin amacı ise görev başarısı ölçümlemesi için, sorumluluk sınırları içinde, giderlerin "gider merkezlerinde" toplanmasıdır. Bir başka deyişle "gider merkezinde" merkez sorumlusunun dolaysız kontrolundaki gider toplanır, gider yeri ise kontrol edilebilir giderlerin yanında dağıtılan (ortak) giderleri de kapsar(36). Her gider yeri bir sorumluluk merkezine bağlıdır. Yetki ve sorumluluk dağıtma ilkelerine bağlı olarak gider yerleri, birleştirilerek (ya da tek tek) sorumluluk merkezlerini (bu arada gider merkezlerini) oluştururlar(37).

B) Gider Merkezi Türleri:

Giderlerin, standart ve bütçeler yardımı ile izlendiği Gider Merkezleri" faaliyet ölçümleme amacına dönük olarak iki ana gruba ayrılırlar:

1) Standart gider merkezleri,

2) İstemli (ihtiyari) gider merkezleri(38).

1) Standart Gider Merkezleri:

Faaliyet giderlerinin standartlarla önceden miktar ve fiyat olarakbelirlendiği gider merkezleridir. Standart maliyet merkezleri olarak da tanımlanan, standart gider merkezlerine örnek olarak üretim bölümü verilebilir. Bu bölümün giderleri miktar ve fiyat açısından standardlaştırılabilir ve bir birim çıktının "standart gideri" saptanabilir. Standart gider merkezi yöneticisi kontrolu altındaki sapmalardan sorumludur.

2) İstemli Gider Merkezleri:

İstemli gider merkezleri çıktıları ve onu oluşturan girdilerin standartlaştırılması olanaksızdır. Özellikle yönetim ve araştırma faaliyetlerinin oluşturduğu "istemli gider merkezlerinin" çıktılarını parasal olarak değerlemek zordur. Bu tür gider merkezlerinde kontrol "istemli gider (programlanmış harcama) bütçeleri" ile gerçekleştirilir. Bu bütçelerin hedefi istemli gider merkezinin işletme faaliyetlerine katkılarının yükünü ve bu faaliyetlerin genel olarak gerçekleştirilmesi için zorunlu giderleri önceden belirlemektir. Amacı faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için

(36) Uslu, S.M.: a.g.t., s.47.
(37) Ertuna, İ.Ö.: a.g.e., s.58.
(38) Dearden, J.: a.g.e., s.201.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

yapılacak giderlerin beklenen en üst düzeyini toplam olarak saptamaktır(39).

3311. Gelir Merkezleri:

Gelir merkezleri sorumlu yöneticisi hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlenir. Gelir merkezlerinin tipik örneği pazarlama departmanlarıdır. Pazarlama departmanlarının bütçeleri satış hasılatını ve pazarlama giderlerini içerir. Birçok pazarlama depatmanları satış kotalarını hedef olarak alırlar ve başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarı ile ölçümlenir. Bütçeler satış faaliyetlerinin finansal kontrol araçlarıdır. Ancak satış fiyatına pazarlama yöneticisi etki yapamıyorsa bu faaliyet aynen standart gider merkezlerinde olduğu gibi sınırlı sorumlu bir faaliyettir. Sorumlu yöneticinin amacı miktar hedeflerini etkin şekilde gerçekleştirmek ve satış elemanlarının zamanını en iyi şekilde kullanmaktır.

3312. Kâr Merkezleri:

Gelir, çıktıların parasal değerini, gider ise girdilerin parasal değerini ifade eder. Kâr ise gelir ile gider arasındaki olumlu farktır. Eğer bir merkezin faaliyeti hem kazanılan gelirler, hem de karşılaşılan giderler açısından ölçümlenirse, o sorumluluk merkezi "**kâr merkezi**" olarak tanımlanır(40). Kâr merkezi, gelirlerin ve bu gelirleri elde etmek için gerçekleştirilen giderlerin açıklıkla karşılaştırılabildiği işletme bölümüdür. "Kâr Merkezi", gider merkezinin tüm özelliklerine "gelir sağlama" özelliğini de ilâve ederek daha geniş kapsamlı sorumluluk merkezi oluşturur (41).

Finansal muhasebede gelir nihai mamul satışı gerçekleştiği anda oluşur, fakat yönetim muhasebesinde ve bunun sonucu sorumluluk muhasebesinde gelir, kâr merkezinin, belirli bir dönemdeki (işletmenin gerçekleştirmesine bakılmaksızın) çıktılarının parasal değeridir. Özellikle birden fazla kâr merkezli işletmelerde, kâr merkezleri arasındaki mal ve hizmet transferleri, savımızın kanıtıdır. Bir kâr merkezinin çıktısı, diğer kâr merkezine aktarıldığı anda o kâr merkezi için gelir gerçekleşmiş olur. İşletme için gelir ise işletmenin konusu olan mal ve hizmeti tü-

(39) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.206.
(40) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.412.
(41) Frenigen, J.M.: a.g.e., s.476.

keticiye ulaştıran kâr merkezinin çıktısının tüketiciye teslimi ile gerçekleşir(42).

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A) Kâr Merkezinin Yararları:

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

1) İşletmelerin büyümesi sonucu ortaya çıkan karmaşık ortamda birleştirici ve kontrol edilebilir bir örgüt yapısı gerçekleşir(43);

2) Sorumlu ve yetenekli kişilerin yeteneklerini bağımsız olarak kanıtlamalarını ve bağımsız karar alma sorumluluğuna sahip olmalarını sağlar;

3) İşletme bölümlerinin ana amacı tüm işletmenin sürekliliğini sağlamak için katkılarını arttırmaktır. Kâr merkezi ayırımı, belirli bir kâr merkezinin işletme kârına katkısının saptanmasını olanaklaştırır;

4) Özellikle ileride sorumluluk alacak yöneticilerin bağımsız bir ortam içinde yetişmelerini sağlar(44).

B) Etkin Kâr Merkezi İlkeleri:

Kâr merkezinin oluşturulmasında aşağıda belirlenen hususların gözönünde bulundurulması gereklidir;

1) Kâr Merkezi faaliyetlerinin kontrolu, fazladan kayıtlama ve raporlamayı gerektirir. Kâr merkezi faaliyetlerinin içeriği ve sağladığı katkı bu fazladan kayıt ve hesaplama giderlerini aşmalıdır.

2) Kâr merkezinin çıktılarının, bu çıktılardan faydalanan bölümlere yüklenebilecek finansal değeri olmalı ve kâr merkezinin çıktıları, diğer bölümlerde girdi olarak ölçümlenebilmelidir.

3) Kâr merkezinin etkin bir kontrol aracı olması için, merkez sorumlusunun merkezin çıktılarında ve bunlara elde etme için kullanılan girdilerinde de tam kontrol sahibi olması gereklidir.

---

(42) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s. 412.
(43) Solomons, D.: Divisional Performance Measurment and Control, R.D., Irwin, Inc. Homewood, ILL., 1965, s.8
(44) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.413.

4) Eğer işletmenin mal ve hizmet konusu türdeş bir çıktı ise (örneğin, çimento) işletmede birden fazla kâr merkezlerinin olması ve çıktının miktar değerlerini finansal değerlere çevirmeye çalışmak, kontrol işleminin yükleneceği külfeti arttıracak ve sağladığı faydayı azaltacaktır.

5) Kâr Merkezi ayırımı, işletme içindeki bölümler arası rekabeti arttırır. Bu rekabet işletmenin genel kârlılığına ve sürekliliğine olumlu katkıda bulunduğu ölçüde faydalıdır. Kâr merkezleri arasında olumsuz sürtüşme ve kâr merkezi yöneticilerinin kendi başarılarını, işletme ve diğer bölüm başarılarını engelleyerek sağlamaları halinde kâr merkezi bölümlenmesi işletmeye yarar yerine, zarar getirir(45).

C) Kâr Merkezi Türleri:

Yukarıda yapılan tanımlamalara göre kâr merkezleri, kaynaklarını girdi pazarından sağlar ve çıktı pazarlarına mal ve hizmet aktarır. Kâr merkezlerinin gelirleri bu iki pazardaki finansal değer farkından doğar. Bu nedenle her iki pazarla dolaysız ve doğal ilişki içinde olan kâr merkezleri "**doğal kâr merkezleri**"dir. Bunlar doğal olarak iki pazarla ilişki kurmazlar. Bunun yanında ürettikleri mal ve hizmetler yönetim kararlarına göre, kullanan bölümlere yüklenmeyebilir. Bu tür kâr merkezlerine bilgisayar bölümü ve tamir bakım servisleri örnek olarak verilebilir. Bu merkezlerin hizmetleri işletme dışından sağlanması halinde ödenecek tutarlar işletme için belirli tasarruf oluşturabilir. Bu tür merkezlerin hizmetlerinin karşılığı kullanan bölümlere yüklendiği zaman, kâr merkezi oluşturulmuş olur(46).

3313. Yatırım Merkezleri:

Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin bir uzantısıdır. Bu merkezlerde sorumlu yöneticinin başarısı sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği giderlerin yanında kullandığı kaynakların etkinliği ile ölçümlenir(47). Yatırım merkezi yöneticisinin ana hedefi kullanılan kaynaklarla olumlu dönüş (gelir) sağlamaktır. Kullanılan varlıkların (kaynakların) başka bir deyişle yatırım tabanının belirlenmesi, yatırım merkezi yöneticisinin faaliyetinin değerlenmesinde önemli etkendir(48).

---

(45) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.413-414.
(46) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.479.
(47) Anthony, R.N.: a.g.e., s.430.
(48) Konu ileride ölçümleme yöntemleri tartışılırken ayrıntıları ile incelenecektir.

34. FİNANSAL KONTROL SİSTEMİ VE ÖRGÜT YAPISI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

340. Örgütleme Süreci

Yönetim işlevi olarak örgütleme; amaçlar açısından işletmedeki yetki-görev yapısını belirlemektir(49). Örgütlemede ilk adım, amaca ulaşmak için gerekli işleri ve faaliyetleri daha ayrıntılı bir biçimde belirlemektir. Örgütlemenin amacı iş grupları, iş bölümleri ve iş birimlerine, planlanmış olan maddesel (sermaye) ve beşeri (personel) unsurları yerleştirmek, yetki ve sorumluluk sınırlarını belirlemektir. Örgütleme süreci, planda saptanmış bulunan amaç, araç ve yöntemlerin gerçekleştirilmesi için maddesel ve yönetsel düzenlemeleri içerir(50). Örgütleme işlevini şöylece tanımlayabiliriz: Örgütleme, işletmenin gayesine ulaşabilmesi için gerekli olan bütün faaliyetlerin saptanması, bunların sıralanması ve gruplanması ile her grubun bir yöneticinin sorumluluğuna bırakılması ve yüklenilen sorumlulukla (görevle) orantılı olarak yeterli yetki göçerilmelerinin yapılması ve emir kumanda ilişkilerinin yatay ve dikey olarak saptanmasıdır(51).

3400. Örgütleme Sürecinin Evreleri:

Örgütleme sürecinde faaliyetleri üç esas içinde toplamak olanağı vardır: a) Yapılacak işler ile bu işlerin gruplandırılması (departmanlara ayırma), b) İşleri görecek bireylerin seçimi, c) İşlerin görüleceği yer, araç ve yöntemler. Konumuzla ilişkisi bakımından yalnızca "Gruplama" işlemi incelenecektir.

Örgüt faaliyetlerinin gruplara ayrılması ve sorumlu yöneticilerin sorumluluklarının saptanması, örgütleme sürecinin "organlaştırma" evresini oluşturur.

Organlaştırma sonucunda kumanda zinciri (hiyerarşi) oluşur. Bu zincir türlü yetki ve sorumlulukları içeren mevkilerden oluşur. aynı (eşit) yetki ve sorumluluk taşıyan mevkiler bir kademe meydana getirirler. İşletmenin büyümesi ve faaliyetlerinin karmaşıklaşması kademe sayılarının artmasına ve yetki sorumluluk ilişkilerinin karmaşıklaşmasına neden olur. Yetki ve sorumluluk ilişkileri, özellikle yetkinin göçerilmesi iki tip örgütleme yapısını oluşturur. Birinci tip örgüt yapısında yetki ve

(49) Tümer, M.: a.g.e., s.199.
(50) Tosun, K.: a.g.e., s.72.
(51) Tümer, M.: a.g.e., s.200.

sorumluluklar üst ve merkez kademelerde yoğunlaştırılır. Bu örgütleme yapısını oluşturur. Birinci tip örgüt yapısında yetki ve sorumluluklar üst ve merkez kademelerde yoğunlaştırılır. Bu örgüt tipi "**Merkezcil Örgüt**" olarak tanımlanır. İkinci örgüt tipinde yetki ve sorumluluk alt kademelere kadar yaygınlaştırılır ve alt kademe yöneticilerine daha geniş karar ve uygulama yetkisi verilir. Konumuzun esasını oluşturan "finansal kontrol" sistemi, ikinci tip örgütleme sürecinin doğal sonucudur. "Merkez-kaç örgütlenme (yerinden yönetim)" diye adlandırılan ikinci tip örgütlerde faaliyetler "departman" olarak nitelenen yetki alanlarına bölünmüş ve gruplandırılmışlardı. Bir işletmede belirlenmiş bir görev (faaliyet) yapan yöneticisinin, yetki alanını sınırlayan faaliyet sahası olarak tanımlayabileceğimiz "departmanlar", Türkçe'de, "servis ", "kısım", "şube", "daire", müdürlük" terimleri ile ifade edilegelmiştir(52).

Özellikle, merkezkaç örgütlerde departmanlara ayırma (gruplama) işlemi iki ana esasa göre yapılabilir, bunlar; a) İşlevsel (fonksiyonel) gruplama, b) Bölümsel (divisional) gruplamadır.

A) İşlevsel (fonksiyonel) Gruplama:

Faaliyet ve hizmetlerin nitelik ve türüne göre yapılan bu gruplama depatmanların sayısı, iş bölümü ve uzmanlaşma derecesine ve de işletmenin büyüklüğüne, personelin kalitesine bağlıdır(53). İşletmenin işlevlerine göre yapılan bölünmenin ana kademelerini tedarik (satın alma) finansman (malî işler), üretim, satış (pazarlama), yardımcı hizmetler ve personel hizmetleri oluşturur. Bu gibi organizasyonlarda yetki ve sorumluluk kademeleri, genel müdür, depatman müdürleri, atölye ve şube şefleri düzeyinde oluşur. Tablo 3'de "Fonksiyonel Örgüt" tipini içeren organizasyon şeması verilmiştir.

---

(52) Türkçede, işletme örgütlerinde, departmanlar tanımlanırken, yaygın ortak terminoloji henüz kullanılmamaktadır. Özellikle İngilizcede genel kabul görmüş, (büyükten küçüğe doğru) terimler kullanılmaktadır. Özellikle sorumluluk sınırlarını çerçeveleyen bu terimleri şöylece sıralayabiliriz.

Departman Büyüklüğü	İngilizce	Türkçe
En büyük	Division	Bölüm
Büyük	Branch	Şube
Orta büyük	Section	Kısım
Küçük	Unit	Grup
En küçük	Sub-Unit	Alt grup

Bu konuda Bkz. Doç.Dr. Melih Tümer, "Yönetim ve Yönetici", İstanbul 1975, s.217.

(53) Tosun, K.: a.g.e., s.74.

B) Bölümsel Gruplama:

Bölümsel yönetim, merkezkaç yönetim terimleri genellikle birbirinin yerine kullanılır. Ancak "bölümsel yönetim" merkezkaç yönetim türünün, bir alt bölümüdür: Bölümsel yönetim, merkezkaç yönetime yeni bir boyut kazandırmıştır, bu boyut "geçirilmiş kâr yetkisi" boyutudur. Bölümsel gruplamanın oluşturduğu, işletme bölümlerini şöylece tanımlayabiliriz: Kârlılığından, faaliyetlerinin planlanmasından, üretimden, finansal işlemlerinden ve de çoğu zaman pazarlama işlemlerinden sorumlu olan yöneticinin ve astlarının meydana getirdiği işletme birimidir(54). Bölüm, ana işletmeye bağlı bir bağımsız işletme olabileceği gibi, işletmenin kendi içinde tüzel kişiliği olmaksızın bağımsız hareket etme yetkisi olan bir kesim de olabilir.

Birer bağımsız işletme görüntüsünde olan "bölümlerin" başarılı ve etkin yürütülebilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır,

bunlar;

1) İşletme içindeki tüm bölümler birbirinden bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık bölümün kendi satınalma, üretim ve pazarlama örgütünü oluşturduğu ölçüde artar;

2) Bölümler sadece birer yatırım birimi olmamalı ve işletme amaçlarına ve diğer bölümlere katkıda bulunmalıdır.

3) Bölüm faaliyetleri açıklıkla tanımlanmalı ve sınırlanmalıdır. Aynı faaliyeti yürüten birden fazla bölüm işletmenin büyüklüğü ölçüsünde ekonomik olma niteliğini yitirebilir.

4) Üst yönetim, bölümler arası uyumu en iyi şekilde sağlamalı, hiç bir bölüm işletmenin ya da diğer bölümlerin aleyhine kendi başarılarını arttırmamalıdır(55).

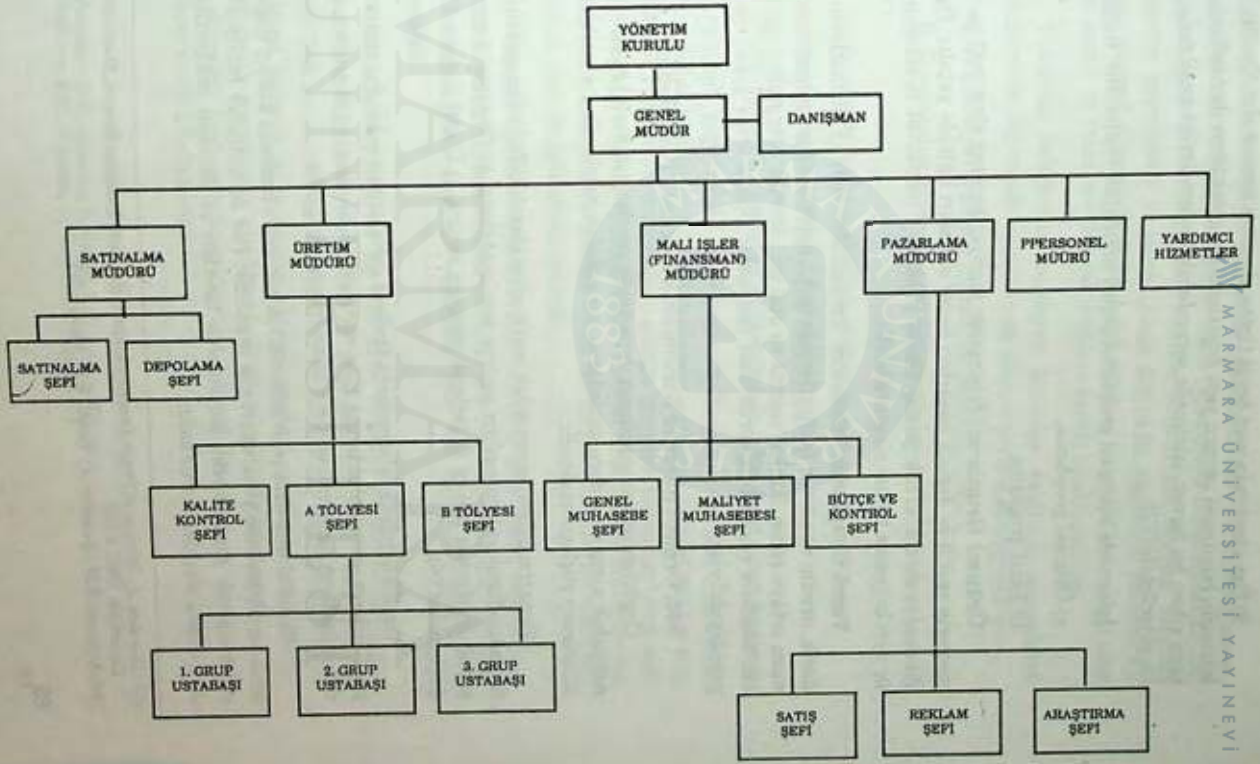
Birer kâr ve yatırım merkezi olan bölümler, kâr merkezlerinin sağladığı tüm yararları sağlarlar(56). Ancak bölümsel örgütlemenin, gözönünde bulundurulması gerekli bazı hususları vardır, bunlar;

1) Özellikle ekonomik açıdan pahalı ve karmaşık bir yapı oluştururlar. Yetki karışıklığı önlendiğinde, yetki ve sorumluluk etkin tanımlandığı ölçüde başarılı olurlar.

---

(54) Solomons, D.: a.g.e., s.3.
(55) Solomons, D.: a.g.e., s.3.
(56) Bkz. Kısım 3 12.

TABLO: 3
İŞLEVSEL (FONKSİYONEL)
ÖRGÜTLENME ŞEMASI



MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2) Üst yönetimin yeni örgüt tipine alışması zaman alır. Özellikle işletmenin büyümesi sonucu yeni örgütlenmeyi gerektiren durumlarda ortaya çıkan bu husus, işletmede sorumluluk kademelerini azaltmak yolu ile giderilebilir(57).

İşletmede bölümsel gruplama çeşitli şekillerde yapılabilir, bunlar;

a) Ürünsel gruplama,

b) Yerel gruplama.

Ürünsel Gruplama: İşletmenin faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin çeşitli ve değişik pazarları hedef almaları halinde yapılır. Örneğin kadın çorabı, erkek çorabı, fanila yapan bir mensucat işletmesinde, üç ayrı bağımsız bölüm oluşturulabilir.

Yerel Gruplama: İşletmenin konusu olan mal ve hizmetlerin tedarik, üretim ve sürüm faaliyetlerinin farklı bölgelerde gerçekleşmesi sonucu ortaya çıkar. Banka, sigorta ve otel gibi hizmet işletmeleri ile üretim tesisleri çeşitli bölgelerde olan işletmeler bölümlerini yerel olarak gruplayabilirler.

341. Örgüt Tipleri ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi

Örgütlenme sonucu oluşan departman sayılarının fazlalığı birer sorumluluk alanı olan departmanların, sorumluluk merkezleri olarak saptanmasını güçleştirmektedir.

Departmanları, sorumluluk merkezleri olarak belirlerken gözönünde bulundurulacak hususları şöylece sıralayabiliriz: a) Örgütün karmaşıklığı,b) Merkez tipi ve değerleme yöntemi seçimi, c) Örgüt yapısındaki değişmeler(58).

Özellikle büyük işletmelerde faaliyet sahalarının çokluğu, sorumlu yöneticilerin sorumluluklarına göre, sorumluluk merkezi türü seçimi, sorumlulukların tanımına ve sınırlandırılmasına bağlıdır.

Genel olarak dört çeşit sorumluluk merkezi olmasına karşın değerleme ve ölçümleme yöntemleri çok çeşitlidir. Her sorumluluk faaliyetini ölçümleyecek yöntemlerin, sorumluluk sınırları ve yönetim beklentileri ile uyumlu olmaları zorunludur.

---

(57) Dearden, J.: "Mirage of Progit Decentralization" Harward Business Review, November-December, 1962, s.140.

(58) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.395.

Sorumluluk merkezi seçiminde gözönünde bulundurulması zorunlu diğer bir husus da zaman içinde örgüt yapısındaki değişikliklerdir. Sorumluluk sınırlarının değişmesi halinde, sorumluluk merkezi türünün de gözden geçirilmesi ve gerektiğinde değişiklik yapılması gerekir. Finansal kontrol sisteminde sorumluluk merkezi oluşturulurken, var olan örgüt yapısı ve yetki, sorumluluk dağılımı özenle incelenmelidir.

Yukarıda belirlenen sınırlayıcı hususlar dahilinde sorumluluk merkezlerinin seçiminde uygulanacak ilkeleri şöylece sıralayabiliriz:

a) Örgüt hiyerarşisinin gözönünde bulundurulması;

b) Sorumluluk merkezi ayırımının amaçlara ve beklentilere uygunluğu;

c) Ölçümleme yöntemlerinde adil ve gerçeği yansıtıcı seçim;

d) Amaç birliğini sağlayacak bölümleme(59).

3410. İşlevsel Örgütler ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi:

İşlevsel örgütlerde, üst yönetim kademeleri, iki ana kademeden oluşur; Genel Müdür ve işlevsel depatman müdürleri. Genel Müdür tüm işletmenin yöneticisi ve sorumlusu olduğu için yönettiği sorumluluk merkezi, yatırım merkezi biçimindedir. İşlevsel departman müdürlerinin oluşturduğu sorumluluk merkezi türü ise uygulanacak sorumluluk kıstaslarına göre değişik görünümdedir.

Örneğin işlevsel örgütte, üretim müdürü, tüm üretim faaliyetlerinin etkin yürütülmesinden sorumludur. Sorumluluğu altındaki merkez, bir "standart gider merkezi" olabileceği gibi "kâr merkezi" olarak da belirlenebilir.

Pazarlama yöneticisi ise tüm satış ve pazar geliştirme faaliyetlerinden sorumludur. Bu merkez de ya "gelir merkezi" ya da " kâr merkezi" olarak belirlenebilir. Her iki merkeze de kaynakları sağlama yetkisinin verilmesi halinde bu merkezler yatırım merkezi olarak da nitelenebilir. Sorumluluk merkezinin niteliğini belirleyecek, üst yönetim stratejisidir. Üst yönetim beklentilerinin sınırları, işlevsel departmanın sorumluluk merkezi türünü belirler(60).

---

(59) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.395.
(60) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.401.

İşlevsel örgütlerin özelliği, genel müdürün dışındaki yöneticilerin işletme faaliyetleri ile ilgili görüş açılarının kısıtlı oluşudur. Genel Müdür tarafından göçerilen yetkinin sınırları, işlevsel yöneticinin davranış (karar) boyutlarını belirler.

işlevsel departmanların sorumluluk merkezi olarak belirlenmesinde çeşitli seçenekleri şöylece sıralayabiliriz;

1) Bütün işlevsel departmanların gider ve gelir merkezi olması;

2) Pazarlama departmanını kâr, üretim ve diğer departmanların gider merkezi olmaları;

3) Üretim departmanının kâr merkezi, pazarlama departmanının gelir merkezi olması;

4) Birden fazla departmanın kâr merkezi olarak saptanması.

1) Bütün işlevsel departmanların gider ve gelir merkezi olması halinde, genel müdür işletmenin en geniş yetkili kişisi olması nedeni ile kâr merkezi ya da yatırım merkezi yöneticisi durumundadır. İşlevsel departmanların sorumluluk merkezi türünün belirlenmesini bir örnekle açıklayabiliriz.

Sunî gübre üreten bir endüstri işletmesinde, karışımı yapılan kimyasal ve diğer katkı maddelerinin oluşturduğu sunî gübrenin tüm diğer üreticilerce aynı fiyattan satıldığı ve işletmenin bulunduğu bölge çiftçileri ile işlerini yürüttüğünü varsayalım. İşletmenin genellikle siparişleri, mevsimden önce aldığını ve üretimi bu siparişlere göre yaptığını kabul edelim. İşletmenin özellikle madde maliyetlerini ana katkı maddelerini fiyat dalgalanmaları etkilemektedir. İşletme mamul çeşitlerinin tümünde aynı kâr oranını uygulamaktadır.

Bu durumdaki işletmede pazarlama yöneticisinin ana işlevi, sunî gübre satış hacmini mümkün olduğu kadar arttırmaktır. Mamulün üretilmesinde ve özelliklerinin saptanmasında herhangi bir etkisi yoktur. Ana amacı satış elemanlarını etkin kullanmak ve müşteri ilişkilerini yüksek düzeyde tutmaktır. Hedefi mümkün olduğu kadar çok hasılat elde etmektir. Finansal kontrol açısından pazarlama yöneticisinin sorumluluk alanına giren "Sorumluluk Merkezi" gelir merkezi niteliğindedir.

Aynı işletmede üretim müdürünün görevi ise saptanan üretim planına göre en etkin (verimli) şekilde suni gübre üretmektir. Amacı madde

ve işçilik sapmalarını en aşağı düzeye indirgemektir. Mevcut sorumluluk sınırı içinde üretim müdürünün sorumlu olduğu "üretim departmanı", (Standart gider) merkezidir.

2) Pazarlama işlevinin ana işlev olduğu ve pazarlama departmanının "kâr merkezi" olduğu ikinci seçeneği şu örnekle açıklayabiliriz: Güzellik malzemesi yapan bir sanayi işletmesinin faaliyet sahasında fiyat rekabetinin, iskonto oranlarının yüksek, rakip firma sayısının çok ve mamullerin esas olarak aynı, fakat bazı gizli karışımlarla değişiklik gösterdiği varsayılırsa, işletme faaliyetlerinin pazarlama işlemlerine ağırlık verdiği görülür. Bu durumda pazarlama departmanı "kâr merkezi" olarak nitelenebilir. Pazarlama Müdürünün hedefi saptanan standart maliyetlerle gelir arasındaki farkı arttırmak, pazar araştırmaları yaparak piyasaya değişik mamuller çıkartmaktır. Bu işletmede üretim müdürü ise, ilk örnekte olduğu gibi standart gider merkezi sorumlusudur.

3) Ürettiği mamullerin diğer sanayi işletmelerinde ana madde olarak kullanıldığı bir işletmede, müşteri sayısının birkaç tane olduğunu ve bu müşteri grubunun, işletmenin cari hesaplarının önemli bir bölümünü oluşturduğunu rakiplerarası fiyat rekabetinin üst düzeyde olduğunu ve işletmenin ürettiği mamulleri üreten diğer rakiplerin de var olduğunu varsayarsak, ana işlevin kaliteli mal oluşturmak olduğu görülür. Bu işletmede üretim müdürü, alıcı sanayicilerle yakın ilişki içinde onların istediği mamulü üretmek ve kaliteyi sabit tutmak zorundadır. İşletmenin sürekliliği mamul kalitesine bağlıdır. Bu durumda üretim departmanı "kâr merkezi" oluşturur. Üretim Müdürü gider sorumluluğu ile birlikte kâr sorumluluğunu da yüklenmiştir. Pazarlama yöneticisinin görevi, ihale olanaklarını araştırmak ve ihalelerin alınmasında yardımcı olmaktır, bu işletmede pazarlama departmanı "gelir merkezi" olarak nitelenir.

4) Çok sayıda kâr merkezlerinin oluştuğu işlevsel işletmelere petrol rafine ve pazarlama işlemleri yapan işletmeler örnek olarak gösterilebilir. Bu tür işletmelerde rafineriler ham petrol alımı ve benzin, mazot ve diğer petrol ürünlerini üretmek işlevini yüklenirler. Bunun yanında benzin servis istasyonlarının da işletildiği varsayılırsa, hem pazarlama, hem de üretim yöneticisi "kâr merkezi" sorumlusu olarak belirlenebilir. Bu işletmede üretilen petrol ürünleri, servis istasyonlarında (pazarlama servisinde) satılır.

Yukarıda verilen örnekler, işletmenin faaliyet sahalarının özelliğinin ve pazar koşullarının işlevsel örgütte sorumluluk merkezi türlerini oluşturmakta önemli etken olduğunu göstermektedir. Bu örnekler, özellikle işletme sürekliliğine etki yapan departmanlar gözönünde tutularak, sorumluluk merkezi türünün saptanmasını hedeflemektedir. İşlevsel örgütlerde sorumluluk merkezi türünü etkileyen diğer bir husus da, işletmenin mamul stratejisi ve hedef aldığı müşteri özellikleridir(61).

3411. Bölümsel Örgütler ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi:

Bölümsel örgütlerin tanımlanmasında bu örgütün, işletme işlevlerinin bir çoğunu kapsadığını vurgulamıştık. Bölümsel örgütler finansal kontrol sisteminde "kâr ya da yatırım merkezi" niteliğindedirler.

3412. Genel Yönetim ve Hizmet Departmanları ve Sorumluluk Merkezi Türü Seçimi:

Bazı bölümsel işletmelerde başlıca hat işlemler bölümlere ayrıldığı halde, genel yönetim ve hizmet bölümleri üst yönetime bağlı olarak faaliyet gösterirler. Finansal kontrol sistemini etkileyen üç tür merkezcil faaliyet vardır. Birinci tür faaliyetler: kredi işlemleri, hissedar işlemleri ve haberleşme işlemleridir. Bu tür faaliyetleri yürüten yönetim sorumluluk merkezleri "istemli gider merkezi" niteliğindedir. Faaliyet giderleri diğer bölümlere dağıtım anahtarları yardımı ile dağıtılır. İkinci tür faaliyetler ise; üst yönetimin kontrol ve planlama işlerine yardımcı olan faaliyetlerdir. Bunlara örnek olarak kalite kontrol ve denetim faaliyetleri verilebilir. Bu faaliyet merkezleri "istemli gider merkezi" niteliğindedir. Üçüncü faaliyet türü ise etkinliği ve merkezcil kontrolu sağlamak amacı ile üst yönetime bağlanan faaliyetlerdir ki, bunlar, muhasebe, bilgi işlem ve mühendislik hizmetleri (araştırma) departmanlarıdır. Bu faaliyetlerin oluşturduğu sorumluluk merkezleri, "istemli gider merkezi" ya da "kâr merkezi" olarak düzenlenebilir. İstemli gider merkezi olması halinde faaliyetten istifade eden bölümler, bu hizmetleri bütçe düzeyinde oluşan fiyat ile, kâr merkezi olması halinde standart maliyet düzeyinde oluşan fiyatı ile belirli bir kâr oranı ilâve edilerek satın alırlar(62).

---

(61) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.401.
(62) Anthony, R.N.; Dearden J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.410.

4. GİDER VE GELİR MERKEZLERİNDE YÖNETİCİ ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

40. GİDER SORUMLULUĞUNUN SAPTANMASI

400. Kontrol Edilebilir Gider

Gider merkezi yöneticisi faaliyetinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi için sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderleri saptamak gereklidir. Gider merkezi yöneticisinin değerlendirilmesine esas olacak giderler "kontrol edilebilir" giderlerdir.

Herhangi bir gider, sorumluluk merkezi yöneticisinin kararı ile oluşuyorsa ya da doğrudan doğruya o sorumluluk merkezine yüklenebiliyorsa, bu tür giderler "kontrol edilebilir gider" olarak tanımlanır(1). Bir başka deyişle eğer bir gider yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, sorumluluk merkezi için kontrol edilebilir gider, yöneticinin faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmiyorsa "kontrol edilemeyen giderdir"(2). Giderin kontrol edilebilir niteliğinin iki önemli ögesi vardır:

1) Giderin kontrol edilebilir niteliği belirli bir sorumluluk merkezi ile sınırlıdır,

2) Kontrol düzeyi, mutlak konrol düzeyi değil, önemli ölçüde kontrol edilebilir düzeydir(3).

Örgüt, bir bütün olarak alındığında tüm giderler kontrol edilebilir giderdir. Sorumluluk merkezi düzeyinde konrol edilemeyen gider bir başka merkezde, ya da üst düzeyde kontrol edilebilir nieliktedir.

Giderin kontrol edilebilirliği, mutlak kontroldan öte, önemli ölçüde etkili olmayı ifade eder. Genellikle bir kişinin giderin tüm değişkenlerine etki yapması ve kontrolu altında tutması olanaksızdır. Örneğin, üretim departmanı yöneticisinin dolaysız madde sorumluluğu, maddelerin satınalma işlemi başka bir departman tarafından yapılması halinde, yalnız madde kullanımları ile sınırlıdır.

---

(1) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.418.
(2) Uslu, M.S.: a.g.t., s.56.
(3) Anthony, R.N.; Reece, J.S.: a.g.e., s.683.

Yöneticinin sorumluluk sınırı, kontrol edilebilir giderin oluşmasında dolaysız etkilidir. Bu nedenle yöneticinin sorumluluk sınırları açıklıkla tanımlanmalı ve yönetici bu sınır içinde değerlendirilmelidir. Bu açıdan bakıldığı zaman "kontrol edilebilir giderler" yöneticinin, belirlibir zaman aralığı (süreci) içinde dolaysız kontrolu altında olan giderleri kapsar(4). Tanımdan görüleceği gibi, giderin kontrol edilebilirlilik sınırı yöneticinin sorumluluk sınırı ve süreci ile orantılıdır. Gider merkezi yöneticisinin sabit kıymet satın alma yetkisinin olmaması halinde, amortisman gideri kontrol edilemiyen giderdir. Bunun yanında kendinden önce alınmış bir karara göre başlatılan projede, yöneticinin kontrol sınırları kısıtlıdır. Zaman aralığı uzadıkça giderin kontrol edilebilirlilik niteliği artar. Kontrol edilebilirlik sınırlarını genişleten diğer bir etken de yöneticinin, edinme ve kullanma yetkisini bir arada elinde bulundurmasıdır.

Dolaysız giderlerin kontrol edilebilirlilik olanağı geniştir. Bunun yanında ortak giderlerin, kontrolu sınırlıdır. Bu tür giderlerin gider yerlerine dağıtılması ve gider türlerine yüklenmesi, dolaylı işlemi gerektirdiğinden gider "kontrol edilebilir" niteliğini yitirmektedir(5). Sorumluluk merkezine dağıtılan ortak giderin dağıtım anahtarı merkez yöneticisinin kontrolu dışında saptandığı için "dağıtılan giderler" çoğunlukla kontrol edilemeyen giderler niteliğindedir.

401. Kontrol Edilebilir Gider ve Dolaysız Giderler Ayırımı

Dolaysız giderler faaliyet konusu olan mal ve hizmetin oluşmasında doğrudan yer alan ve maliyetine yüklenebilen giderlerdir(6). dolaylı ve dolaysız gider kavramlarının maliyet birimi ile (gider taşıyıcısı) ilişkilendirilmedikçe bir anlamı yoktur. Dolaysız gider kavramı ele alınan maliyet birimi ile doğrudan ilişkilidir. Bir gider yeri için dolaysız gider olan makine amortismanı, gider taşıyıcısı için dolaylı giderdir. Ancak, hangi düzeyde olursa olsun doyalsız yüklenebilen giderler, genel anlamıyla "dolaysız (direkt) gider" olarak tanımlanabilir(7). Dolaysız giderlerin kontrol edilebilir giderlerden farkından öte hangi dolaysız giderlerin kontrol edilebilir gider olmadığını saptamak kanımca daha anlamlıdır. Diyebiliriz

(4) Horngren, C.T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Third Edition, Printice-Hall, Inc., Engleewood Cliffs, N.J., 1972, s.163.
(5) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.419.
(6) Horngren, C.T.: "Cost Accounting" a.g.e., s.30.
(7) Horngren, C.T.: "Cost Accounting" a.g.e., s.419.

ki bütün kontrol edilebilir giderler, sorumluluk merkezi için dolaysız giderdir. Ancak, bazı dolaysız giderler vardır ki, yöneticinin sorumluluk sınırları, bu giderin "kontrol edilebilir" niteliğini kısıtlamaktadır. Örneğin madde satın almaları, satın alma yöneticisinin sorumluluğu altında olan işletmelerde üretim yöneticisi yalnız madde kullanımı ile sorumludur.

402. Kontrol Edilebilir Gider ile Değişken Gider Ayırımı

Doğişken giderler faaliyet hacmi ile değişen, artıp azalan giderlerdir. Sabit giderler ise faaliyet hacmi ile belirli bir zaman ve kapasite sınırları içinde değişmeyen, sabit kalan giderlerdir(8).

Kontrol edilebilir giderler faaliyet hacmi ile sınırlı giderler değildir. Kontrol edilebilen giderler içinde değişken giderler olabileceği gibi, bazı değişken giderler, sorumlu yönetici için "kontrol edilemeyen gider" niteliğinde olabilir. Örneğin; bir otomobil montaj hattında, dolaysız madde ve malzeme giderleri değişken niteliktedir. Ancak, otomobil montajı için gerekli parçalar montaj yöneticisinin dışında saptanmıştır. Montaj yöneticisinin kontrol edilebilir gider sapmaları madde ıskarta sapmalarıdır. Yönetici ana parça gider sapmalarından sorumlu değildir.

403. Kontrol Edilemeyen Giderlerin, Kontrol Edilebilir Gider Niteliğine Dönüşümü

Kontrol edilemeyen gider, kontrol edilebilir gider haline iki şekilde dönüştürülebilir; A) Gider dağıtım yöntemini değiştirerek, B) Yöneticinin sorumluluk sınırlarını genişleterek(9).

A) Gider Dağıtım Yönteminin Değiştirilmesi:

Yukarıda açıkladığımız gibi, ortak giderlerin dağıtımının sorumlu yönetici dışında kararlaştırılması, bu giderlerin "kontrol sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolu altında gelişen bir anahtarın kullanılması halinde, dağıtılan giderler (genel giderler) kontrol edilebilir gider niteliğine dönüştürülebilirler. Örneğin, işletmede tüketilen elektrik enerjisi, tek bir sayaç yerine, her sorumluluk merkezinde ayrı ayrı sayaçlarla ölçülürse, dağıtım nedeniyle kontrol edilemeyen elektrik gideri, sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrol sınırları içine girer ve kontrol edilebilir gider niteliğine dönüşür.

---

(8) Woolsey, M.S.: Direct Costing Techniques, For Industry, Prentice-Hall, Inc., 1967, s.64.
(9) Anthony, R.N.; Reece, J.S.: a.g.e., s.685.

Giderin "kontrol edilemeyen gider" olmasına bir başka neden de, sorumluluk merkezi yöneticisine işletme içi diğer servislerden edindiği mal ve hizmetler için gider yüklenmesidir. Gider yüklenilmeksizin edinilen unsurlar kontrol edilemeyen niteliktedirler. Bu durumda, örneğin, tamir ve bakım hizmetleri giderlerinin, çalışma saatlerine göre belirli bir oranla sorumluluk merkezine yüklenmesi halinde hizmetin bedava niteliği ortadan kalkar ve gider kontrol edilebilir nitelik kazanır(10).

B) Sorumluluk Sınırlarının Genişletilmesi:

Yukarıda da belirlediğimiz gibi giderin kontrol edilebilirlik niteliği öncelikle yöneticinin sorumluluk sınırı ile doğrudan ilgilidir.

Merkezkaç örgütlerin niteliği olan yetki göçerilmesinin sınırları genişletildiği ölçüde, yöneticinin kontrol edilebilir giderleri artacaktır. Özellikle, gider merkezlerinin kâr ve yatırım merkezleri haline dönüştürülmesi ya da yöneticiye etkin kullanma sorumluluğunun yanında, edinme sorumluluğunun da verilmesi yöneticinin sorumluluk sınırlarının genişletilmesine neden olur.

41. STANDART MALİYET YÖNTEMİ VE SAPMALARIN ÖLÇÜMLEME AMAÇLARI

Gider merkezinin tanımlanmasında, belirgin özelliğin, gider merkezleri faaliyeti ölçümlenirken, kontrol sisteminin gider merkezinin giderlerini ölçümlediği vurgulamıştır(11). Gider merkezi yöneticisinin etkinliği amaçlanan hedeflere hangi düzeyde giderlerle ulaştığının değerlendirilmesi ile ölçümlemektedir. Başka bir deyişle, amaç gider merkezi yöneticisinin gider kontrol etkinliğini ölçümlemektir.

"Standart Maliyet Yöntemi"; planlanan üretim hedeflerine ulaşmasını sağlayacak verimli üretim faaliyeti için gerekli gider türlerinin miktar ve fiyat düzeylerini saptayan maliyet yöntemidir(12). Maliyet standartları, bir faaliyetin, bir işlemin veya bir mamulün bilimsel esasla-

(10) Anthony, R.N.; Reece, J.S.: a.g.e., s.686.
(11) Bkz. 331. Sorumluluk MerkezleriniTürleri, 3310. Gider Merkezleri.
(12) Blacker, J.G.; Weltmer, W.K.: Cost Accounting, Third Edition,Mc Graw Hill Book Co., Newyork, 1954, s.301.

ra göre önceden saptanan maliyetleridir(13). Standart Maliyetleri; öngörülen pazar koşullarına göre saptanan madde alış fiyatları, üretim tekniğine göre saptanan madde miktar standartları ve işçilik zaman standartları, toplu sözleşme ve beklenen ücret düzeylerine göre belirlenen ücret standartları ve öngörülen üretim (kapasite kullanma) düzeyine göre saptanan genel imal giderleri yükleme oranları (standartları) oluşturur. Standartlar her mamul türü (gider taşıyıcıları) ve/veya gider yerleri (ana üretici ve yardımcı üretici iş yerleri) için ayrı ayrı ayrıntılı olarak saptanabilir.

Bir mamulün bilimsel esaslara göre saptanan standart maliyeti ile gerçekleşen maliyeti arasındaki fark ise "sapmaları" oluşturur. Standart maliyetlerin saptanması(14) ve sapmaların ölçümlenmesi yönetim, mühendislik ve muhasebe faaliyetlerinin uyumlu(düzenli) şekilde yürütülmesine bağlıdır(15). Sapmaların ölçümlemesi ise sorumlulukların özenle sınırlandırılması ve gider dağıtım yöntemlerinin dolaysız sorumluluğu oluşturacak giderin kontrol edilebilme düzeyini arttıracak şekilde saptanması ile gerçekleştirilir(16). Gider sapmalarını ölçümlemenin amacı, yönetimin ölçümleme işleminde öngördüğü standartların dışında gerçekleşen faaliyetleri irdelemek ve düzeltici ve önleyici önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Sapma ölçümlemelerinin iki ana hedefi vardır; birincisi düzeltici kontrolu sağlamak, ikincisi önleyici kontrolu sağlamaktır. Sapmaların oluş nedenlerinin irdelenmesi, faaliyetlere uygunluğunun sağlanması bakımından düzeltici kontrol amacına yöneliktir. Sapmaları ölçümleme işlemleri, kontrol edilebilir unsurların niçin ve nerede ortaya çıktıklarını ve kimlerin sorumlu olduğunu saptayarak düzeltici önlemler alınmasını sağlamaktadır(17). Sapma ölçümlemelerinin etkin bir şekilde yapılması için, zaman aralığı kavramının gözönüne alınması ve faaliyetin niteliğine göre oluşan zamana uygun süre içinde değerlendirilmesi gereklidir.

---

(13) Arkun O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: Yönetim Muhasebesi Ders Notları, Genişletilmiş İkinci Baskı, B.I.T.İ.Y.O. Yayın ve Yardım Derneği Yayınları, No.48 İstanbul, 1976 b,114,

(14) Standart maliyetlerin saptanması, ölçümleme işlevinden öte, planlama işlevini oluşturur. Bu nedenle konumuzun kapsamı dışında bırakılmıştır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için Bkz.: Prof. O.F. Arkun, Prof. F.Öcal, Doç. Dr. T.C. Gürsoy, Yönetim Muhasebesi, s.118-122, C.T. Horngren, Cost Accounting, A Mahagerial Enpliasis, Third Edition s. 186-215.

(15) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.115.

(16) Blacker, J.G.; Weltmer, W.K.: a.g.e., s.350.

(17) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.18.

Düzeltici amaca dönük sapma ölçümlemeleri, sorumlulukların sağlanması ve sınırlandırılması ile dolaylı olarak "önleyici" nitelik kazanır. Dolaysız madde sapmalarında, fiyat ve miktar sapmalarının sorumluluğu satın alma ve üretim yöneticileri arasında bölümlenir ve üretim yöneticisi verimli çalışmak için zorunlu gider miktarının dışına çıkması halinde sorumluluğunun artacağını ve faaliyetin buna göre değerleneceğini varsayarak kendi içinde önleyici önlemler alır.

Standart Maliyet yönteminde sapmalar gider türlerine göre ayrı ayrı irdelenir ve ölçümlenir. İzleyen bölümlerde, dolaysız madde ve dolaysız işçilikler, dolaysız maliyet sapmaları olarak incelenecek, genel imal giderleri sapmaları ise, kavramın özelliği nedeni ile esnek bütçeler içinde incelenecektir.

42. DOLAYSIZ GİDER (İLK MALİYET) SAPMALARI VE YÖNETİCİ ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

İşletmenin faaliyet konusu olan mal ve hizmetlerin gerçekleşmesinde doğrudan yer alan ve yüklenebilen giderler, a) dolaysız madde, b) dolaysız işçilik giderleri olarak iki grupta toplanır. Bu giderler mamulün üretiminde gereklilik gider unsurları olduğu için "ilk maliyet giderleri" olarak da adlandırılırlar(18).

420. Dolaysız Madde Giderleri Sapmaları ve Etkinlik Ölçümlemesi

Üretim sürecinde doğrudan yer alan dolaysız madde maliyetlerinin hesaplanması,iki etkenin (miktar ve fiyat) çarpımı ile gerçekleştirilir. Dolaysız madde maliyetleri ile gerçekleşen üretim maliyetleri arasındaki sapmalar miktar ve fiyat değişkenlerinin etkisiyle gerçekleşir(19).

Örneğin; A mamulünün dolaysız madde standardı:

2 Kg X maddesi x 5.- TL/Kg = 10.- TL/birim olarak saptanmış, bir maliyet döneminde 1000 birim mamul üretimi gerçekleştirilmiş ve bunun için 2.200 kg dolaysız madde kullanılmıştır. Bu dönemde 3.000 kgX maddesi 16.500.- TL (5.50 TL/birim) ödenerek satın alınmıştır.

---

(18) Horngren, C.T.: "Cost Accounting", a.g.e., s.30.
(19) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.123.

Bu verilere göre 1.000 birimlik üretim sonucu ortaya çıkan sapmayı şu şekilde hesaplayabiliriz:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dolaysız Madde Sapması = Gerçek Madde Maliyeti-Standart Madde Maliyeti

= (Gerçek Miktar X Gerçek Fiyat) - (Standart Miktar X Standart Fiyat)

= (2200 x 5.50) - (2000 x 5.-)

= (12.100.-) - (10.000.-)

= 2.100.- (olumsuz)

Örnekte görüldüğü gibi 1000 birim A mamulü üretimi için 10.000.- TL gider yüklenmesi öngörüldüğü halde 12.100.- TL. tutarında gider gerçekleştirilmiştir. Örnek, ayrıntıları ile irdelendiği zaman 2.100.- TL tutarındaki sapmayı oluşturan neden iki tanedir: Birincisi X maddesi (dolaysız madde) gerçek satış fiyatının standart fiyattan 0.50 TL daha fazla olması (fiyat sapması) ve 1000 birim üretimin 200 Kg. daha fazla X maddesi kullanılarak gerçekleştirilmesi (miktar sapması). Fiyat ve miktar sapma sorumluluğu işletmenin yönetim şekline ve astlara göçerilen yetki ve sorumlulukların niteliğine göre, işletmeden işletmeye değişik görünüm içindedir. Sapmaların hesaplanması ve ölçümlenmesinde sorumluluk sınırlarının ve sorumluluk merkezi niteliklerinin gözönünde bulundurulması gereklidir. Örneğimizde ortaya çıkan sapmayı oluşturan miktar ve fiyat sapmalarının sorumluluğunu departmanların (satınalma ve üretim) sorumluluk merkezi niteliklerine göre aşağıdaki seçeneklerden birine göre saptanır.

a) Satınalma departmanı, istemli gider merkezi, üretim departmanı ise standart gider merkezi olması,

b) Satınalma departmanının ve üretim departmanının standart gider merkezi olması.

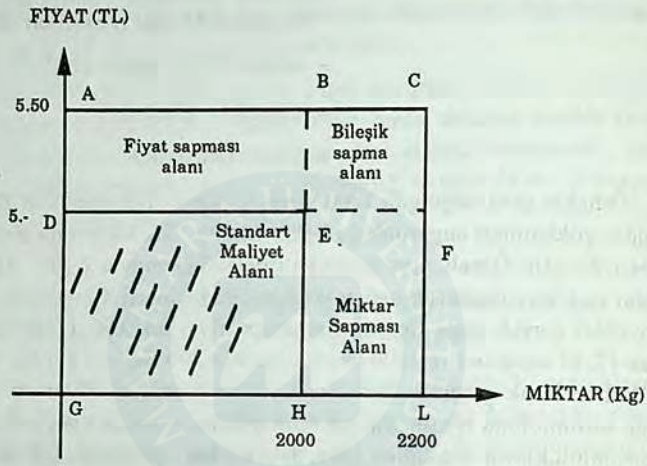
Birinci seçenek halinde, standart maliyet sapmaları "çoklu etken" esasına göre, sapmaları oluşturan değişik nedenler irdelenerek ölçümlenir. İkinci seçenek halinde ise standart maliyet sapmaları sorumluluk nedenini oluşturan "tek etkenin" kendi içinde irdelenmesi ile ölçümlenir (20).

(20) Dopuch, N.; Birnberg J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.352.

4200. Çoklu Etken Esasına Göre Standart Sapmaların Hesaplanması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Yukarıda verilen örneği, grafik halinde gösterirsek, 2.100.- TL tutarındaki toplam sapmanın oluşma nedenleri açıklıkla görülebilir, şöyleki;



Grafikte görüldüğü gibi ACLG dörtgeninin alanı gerçek maliyet toplamını, DEHG alanı toplamı ise standart maliyet toplamını oluşturmaktadır. Her iki toplam arasındaki farklar ise çeşitli alanların toplamından oluşmaktadır. Her iki toplam arasındaki farklar ise çeşitli alanların toplamından oluşmaktadır. ABED alanı fiyat sapmasanı, EFLH alanı miktar sapmasını ve BCFE alanı ise, miktar ve fiyat farklılıklarının oluşturduğu bileşik sapma alanlarını belirler. Grafik bu açıdan irdelendiği zaman sapma hesaplamasında üç etken saptanmaktadır. Bu tür hesaplama yöntemi "üçlü sapma yöntemi" olarak tanımlanır(21).

Grafikte, BCEF alanını ABED alanına eklenmesi ile fiyat sapmasının ACFD alanı olarak kabul edilmesi halinde, bileşik sapma fiyat sapmasına eklenir ve bu durumda hesaplama iki etkene indirilerek "ikili sapma yöntemi" adını alır(22).

---

(21) Louhi, K.: İdari Muhasebe ve Kontrol: Seçilmiş Bahisler, I.I.T.I.A - MSU, (Asil Gezen; Çeviren), Karınca Matbaası, İzmir, 1966, s.237.
(22) Louhi, K.: a.g.e., s.236.

A) Üçlü Sapma Yöntemi: Üçlü sapma yönteminde toplam sapmanın sadece fiyat farkından oluşan kısmı "fiyat sapması", miktar farkından oluşan kısmı "miktar sapmasını" ve fiyat ve miktan sapmalarının ortak oluşturduğu sapma ise bileşik sapma olarak hesaplanır(23). Hesaplama yöntemini şu şekilde formülleştirebiliriz.

1) Fiyat Sapması : (Gerçek Fiyat - Standart Fiyat) x Standart miktar
(5.50 - 5.-) x 2000 Kg
1.000.- (olumsuz)

2) Miktar Sapması: (Gerçek Miktar-Standart Miktar) x Standart Fiyat
(2.200 Kg - 2000 Kg) x 5.-
1.000.- (olumsuz)

3) Bileşik Sapma : (Gerçek Miktar-St. Miktar) x (Gerçek Fiyat-St. Fiyat)
(2200 - 2000) x (5.50 - 5.-)
100.- (olumsuz)

Üçlü yönteme göre toplam sapma etkenlerini şöylece özetleyebiliriz;

Fiyat Sapması	:	1.000.-	(olumsuz)
Miktar Sapması	:	1.000.-	(olumsuz)
Bileşik Sapma	:	100.-	(olumsuz)
Toplam Sapma	:	2.100.-	(olumsuz)

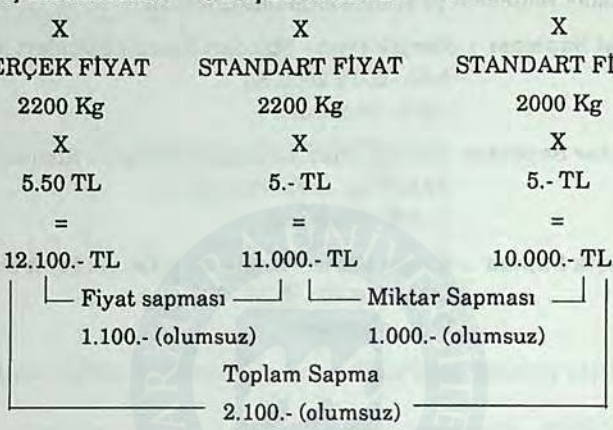
B) İkiliSapma Yöntemi: İkili sapma yöntemi, bileşik sapmayı fiyat sapmasına bağlı etken olarak görmekte ve hesaplamayı şu şekilde formülleştirmektedir;

1) Fiyat Sapması : (Gerçek Fiyat - Standart Fiyat) x Standart miktar
(5.50 - 5.-) x 2000 Kg
1.100.- (olumsuz)

2) Miktar Sapması: (Gerçek Miktar-Standart Miktar) x Standart Fiyat
(2.200 Kg - 2000 Kg) x 5.-
1.000.- (olumsuz)

(23) Schmiedicke, R.E.; Nagy, C.F.: Principles of Cost Accounting, fifth edition, South-Western Publishing Co., Cincinatti, 1973, s.267.

İkili sapma yönteminde oluşan sapmaları ve toplam sapmayı, bir başka açıdan aşağıdaki gibi irdeleyebiliriz(24).



4201. Çoklu Etken Esasında Üçlü ve İkili Sapma Yönteminin Ölçümleme Açısından Karşılaştırılması:

Üçlü sapma ölçümlemesi; sapma sorumlulukları ayrılırken ortaya çıkacak sapmalarda yalnız o faaliyetin sonuçlarını yansıtmayı amaçlar. Bileşik sapmanın ayrılması, gerek satınalma ve gerekse üretim faaliyetleri sapmalarının birbirinden etkilenmeden saf sapmayı ortaya koymaktadır. Bileşik sapma değerlendirilmesinde üretim ve satınalma faaliyeti ayrı tutulmakta ve saf fiyat sapması, satın alma faaliyetinin etkinliğini ve miktar sapmaları da üretim faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirmektedir(25). Olumsuz bileşik sapmanın ortaya çıkabilmesi için hem fiyat farkının hem de miktar farkının # 0 zorunludur. Olumsuz bileşik sapmanın fiyat sapmasına eklenmesi ve satın alma faaliyetinin ölçümlemesinde kullanılması halinde, üretim bölümünün fazla miktar kullanımları, satınalma bölümüne yükseltilmektedir. Aynı durum miktar sapma-

(24) Horngren, C.T.: "Cost Accounting", a.g.e., s.191.
(25) Büyükmirza, H.K.: a.g.e., s.30.

sında da görülür, şöyleki; bileşik sapmanın, miktar sapmasına aktarılması halinde, aynı şekilde, satınalma faaliyetindeki etkinsizlik, üretim faaliyetine yansımaktadır(26).

İkili sapma ölçümlemesi uygulamada daha çok kullanılan bir yöntemdir. Yöntemin uygulamaya daha yakın olma nedenlerinin başında miktar sapmasının üretim faaliyetlerinin etkinliğini göstermekte önemli etken olmasına karşın fiyat sapmasının verimlilik ölçüsü olmaması, çoğu zaman da satınalma faaliyetinin kontrolu dışında oluşmasıdır. Bu nedenle bileşik sapmanın fiyat sapmasına eklenmesi büyük bir sakınca yaratmayacaktır(27). İkili sapma yöntemi üretim departmanının (sorumluluk merkezinin) fiyat hareketlerini olumsuz etkilerden arındırmaktadır. İkili sapma, ayrıca üçlü sapma yönteminde görülen "bileşik sapma"nın sorumluluk merkezleri arası dağıtım zorunluluğunu ortadan kaldırmaktadır. Bileşik sapmanın belirli oranı satınalma faaliyetinden, belirli oranı üretim faaliyetinden kaynaklandığına göre her iki faaliyete dağıtılması zorunluluğu ortaya çıkmakta, bu da (bölümün başında vurguladığımız gibi) giderin kontrol edilebilme niteliğini ortadan kaldırmaktadır(28).

4202. Tek Etken Esasına Göre Standart Sapmaların Hesaplanması

Satınalma ve üretim faaliyetlerinin gerçekleştirilme zamanı gözönüne alındığında, değişik zamanlarda gerçekleşen faaliyetlerin değişik miktarlara dayandığı görülür. İşletme faaliyetinin ve edinme sürelerinin özelliği ölçüsünde, ham maddenin stoka giriş ve kullanım zamanları farklıdır. Değişik zamanlarda, değişik partiler halinde ve zaman zaman değişik fiyatlarla stoka giren maddenin, değişik zamanlarda istem fişleri ile üretim departmanınca işlenmesi sonucu ortaya çıkacak sapmaların hesaplanmasında yalnız kullanım miktarını esas almak ve iki değişkeni kullanım miktarına bağlamak ölçümlemede sakıncalar yaratmaktadır. Bunların başında özellikle son giren ilk çıkar (LIFO) yönteminin, stok değerleme yöntemi olarak kullanılması ve küçük partiler halinde alım ve aynı şekilde üretime yükleme yapılması halinde dönem başında stoka giren maddelerin sapmaları raporlanmayabilir ve böylece satınalma faaliyetinin ölçümlenmesi eksik gerçekleştirilmiş olur(29).

---

(26) Büyükmirza, H.K.: a.g.e., s.30.
(27) Dearden, J.: a.g.e., s.91.
(28) Dopuch, N.; Birnbeg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.354.
(29) Lynch, R.M.: a.g.e., s.185.

Sapma analizinde, sorumlulukların nedeni olan değişkeni saptamak ve sapma ölçümlemesini bu değişkene göre yapmak "tek etken esası" olarak tanımlanır. Bu durumda satınalma faaliyetlerinde ortaya çıkan fiyat sapmaları, satın alınan miktarlara göre stoka giriş anında saptanmakta ve faaliyet ölçümlenmesinde zaman değişkeni gerektiği gibi kullanılmaktadır. Ayrıca bu esasa göre stok değerlemesi yapıldığından madde stokları "standart maliyetle" değerlenir ve stok kartları standart maliyetle tutularak tek düzen sağlanmış olur(30).

Dolaysız madde toplam sapmasını önceden hesaplayıp, bunların etkenlerini ayrıca irdeleyen, çoklu etkene karşın "aksine tek etken esasında" fiyat ve miktar sapmaları ayrı ayrı ve ayrı miktarlar esas alınarak hesaplanmakta ve oluşan sapmaların birbiri ile ilişkisi olmamaktadır. Bu durumda özellikle fiyat sapmaları daha gerçekçi biçimde saptanmakta ve belirli bir alışın fiyat sapması anında hesaplanmaktadır. Standart sapmaların "tek etken esasına" göre hesaplanmasını bir örnekle açıklayabiliriz:

A mamulünü üreten ve mamul madde standart maliyetini (5X maddesi x 7.- TL/birim) olarak saptayan; A işletmesinde 1200 adet A mamulünün üretimi tamamlanmış ve 5800 adet X maddesi kullanılmıştır. Dönem içinde 7500 adet X maddesi, 55.500.- TL (7.40 TL/birim) ödenerek satın alınmıştır.

A mamulü ile ilgili fiyat ve miktar sapmalarını, ayrı ayrı şöylece hesaplayabiliriz:

a) Fiyat Sapması : (Gerçek Fiyat-St. Fiyat) x Gerçek Satın Alı. Miktar
(7.40 TL - 7.- TL) x 7.500
3.000.- (olumsuz)

b) Miktar Sapması: (Gerçek Kullanim Miktarı-St.Kul.Mikt.) x St.Fiyat
(5.800 - 6.000) x 7.- TL
1.400.- TL (olumsuz)

Formüllerle hesapladığımız, fiyat ve miktar sapmalarını bir tabloda şu şekilde gösterebiliriz:

(30) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.1.

GERÇEK SATIN ALINAN MIKTAR	GERÇEK SATIN ALINAN MIKTAR	GERÇEK KULLANIM MIKTARI	ST. KULLANIM MIKTARI
X	X	X	X
GERÇEK FİYAT	ST. FİYAT	ST. FİYAT	ST. FİYAT
7.500	7.500	5.800	6.000
X	X	X	X
7.40 TL	7.- TL	7.- TL	7.- TL
=	=	=	=
55.500.- TL	52.500.- TL	40.600.- TL	42.000.- TL
Fiyat Sapması		Miktar Sapması	
3.000.- TL (olumsuz)		1.400.- TL (Olumlu	

Fiyat Sapması satınalmada hesaplanıp giderildiğinden kullanımda fiyat sapması doğmamaktadır.

4203. Madde Fiyat sapmasını Oluşturan Etkenler:

Fiyat standartlarının saptanmasında; en olumlu şartlarda ortaya çıkacak alış fiyatının saptanması ve buna göre standart fiyat saptanması amaçlanır(31). Standart fiyatın oluşturulmasında pazar fiyat öngörüleri yanında, sağlanacak indirimler ve edinme koşulları (nakliye v.s. gibi) gözönünde bulundurulmalıdır.

Fiyat sapmalarının da, pazar fiyatlarının yanında diğer etkenlere göre ölçümlenmesi çift yönlü yarar sağlar. Birincisi, bu sapmanın kontrol edilebilir nedenlerden ileri gelen kısmı ayrıntılarıyla saptanacak ve önlem alınma olanağı doğacaktır. İkincisi, konrol dışı nedenlerle ortaya çıkan sapma tutarı saptanarak, bu tutarın, koşullarda süreklilik gösteren değişimleri gözönünde tutularak fiyat standartlarında düzeltimler yapılması sağlanacaktır(32). Birinci yarar ölçümleme işlevini, ikinci yarar ise planlama işlevini etkilemektedir.

Gerçek fiyatla, standart fiyat arasındaki sapmalar çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilir, bu nedenleri şöylece sıralayabiliriz:

---

(31) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.124.
(32) Büyükmirza, H.K.: a.g.e., s.97.

A) Maddenin pazar fiyatındaki değişimler,

B) Satın alınan madde kalitesindeki farklılıklar,

C) Standart alış miktarından farklı satın almalar,

D) Nakit indirimleri

A) Maddenin Pazar Fiyatındaki Değişimler:

İşletmenin kontrolu dışında gerçekleşen pazar fiyatlarındaki değişimler, ölçümleme amacından öte planlama amacı ile izlenmelidir. Pazar fiyatlarında geçici veya sürekli değişimler standart fiyatların saptanmasında gözönünde bulundurulmalı, satınalma faaliyetinin ölçümlenmesinde kullanılmalıdır(33).

B) Satın Alınan Madde Kalitesindeki Farklılıklar:

Standartlarla saptanan madde kalitesinin yerine değişik kalitede madde satın alınması fiyat sapmalarına etki yapacaktır. Eğer standartlar, değişik kaliteler gözönünde bulundurularak, çoklu saptanmışsa edinilen kalitenin, gerçek fiyatı saptanan standartla karşılaştırılarak sapma hesaplanır ve ikame sapması oluşmayabilir. Unutulmamalıdır ki farklı kaliteler üretim standartlarına (miktar standartlarına) etki yapar ve ikame maddesinin üretimde kullanılmasında bir çeşit fiyat sapması oluşturur(34). Ayrıca standart fiyat değişik kalitelere göre, çoklu saptanmamışsa, fiyat sapması standart kaliteye göre saptanan, standart fiyata göre hesaplanacaktır. İkame maddesinin kalitesi standart kaliteden yüksek "olumsuz", düşükse "olumlu" fiyat sapması oluşacaktır(35).

İkame maddesinin oluşturacağı sapma şu şekilde formülleştirilebilir:

(İkame Madde Pazar Fiyatı - St. Madde Fiyatı) x Satın Alınan Madde Miktarı

Bu işlem sonunda elde edilecek sapma ikamenin etkisini ve ikame maddenin pazar fiyatını ortaya koyar(36).

---

(33) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.124.
(34) Anthony, R.N.: a.g.e., s.537.
(35) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.341.
(36) Büyükmirza, H.K.: a.g.e., s.101.

Pazar fiyatı gibi kontrol dışı nedenin dışında işletmenin kontrolu içinde ikame maddesi satın alınmış olabilir. Örneğin A maddesinin üretiminde 1 Kg B maddesi ya da 1,5 Kg C maddesi kullanma seçeneği varsa ve satın alma yöneticisi, B maddesinin pazar fiyatının, C maddesi pazar fiyatının 1.5 katını aşması ve C maddesinin satın alınması halinde bu durum işletmenin kontrolu içindedir ve sapma ölçümlemesi bu durum gözönüne alınarak yapılmalıdır.

C) Standart Alış miktarından Fazla Satınalmalar:

Satış fiyatını etkileyen unsurlardan biri de belirli bir dönem içindeki alış partilerinin sayısıdır. Edinebilecek en olumlu koşulun alış partilerinin saptanması "ekonomik sipariş miktarı" olarak tanımlanmaktadır (37). Maliyetlerde tasarruf sağlanabilmesi için, satın alma partisinin en uygun büyüklüğünün belirlenmesi ve bunun standart alış miktarı olarak saptanması gereklidir. Standart alış miktarı saptanırken, edinilecek indirimlerin de gözönünde bulundurulması gereklidir(38). Standart fiyatın alış giderlerini de içermesi ve bu giderlerin alış miktarından etkilenmesi halinde, diğer bütün koşullar standartlara uygun olsa bile fiyat sapmasının ortaya çıkması olağandır(39). "Miktar indirim sapması" olarak tanımlayabileceğimiz bu sapmayı bir örnekle açıklayabiliriz:

Standart alış miktarı 2500 Kg olarak saptanan ABC işletmesinde X maddesinin pazar fiyatı 2.50 TL olarak saptanmıştır. Yapılan araştırmada rekabet koşulları nedeni ile satıcıların, aşağıdaki miktar indirimlerini uygulayacağı saptanmaştır.

1000 Kg - 1.500 Kg : % 5
1500 Kg - 2.500 Kg : % 10
2500 Kg üstü : % 15

Yukarıda saptanan indirim koşulları gözönüne alınarak X maddesi standart alış fiyatı şöylece saptanmıştır:

1000 Kg = 2.50 x 1000 Kg	=	2.500.- TL.
500 Kg = (2.50 - 0.125) x 500 Kg	=	1.187.- TL.
1000 Kg = (2.50 - 0.25) x 1000 Kg	=	2.250.- TL.
2500 Kg		5.937.- TL.

(38) Shillinglaw C.: Cost Accounting, Analysis and Control, R.D. Irwin Co., Homewood, ILL., 1961, s.159.
(39) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.103.

Standart alış fiyatı = 5.937/2500 Kg = 2.38 TL

ABC işletmesinin belirli bir dönemde 3200 Kg satın aldığını ve 7.840.- TL (2.45/Kg) ödediğini varsayarsak, miktar indirimi sapması gözönüne alınmadan fiyat sapması aşağıdaki gibi hesaplanacaktır:

(2.45 - 2.38) x 3200 Kg = 224.- TL (olumsuz)

Standart alış miktarlarını aşan 700 Kg (3200 Kg - 2500 Kg) için edinebilecek miktar indirimlerinin sağlayacağı olumlu tutarı, kaçırılmış fırsat olarak kabul edip, fiyat sapmasına ilâve edersek, fiyat sapması (sorumluluğu) daha da artacaktır, şöyleki;

700 Kg indirimli fiyat: 2.50 - (2.50 x % 15) = 2.125 TL

Miktar indirim sapması: St. üstü miktar (St. Fiyat - Beklenilen Fiyat)

(2.38 - 2.125) x 700

178.50 TL indirim sapması

Hesaplanan fiyat sapması	:	224.-
Miktar indirim sapması	:	178.50
Fiyat Sapması	:	402.50

Ancak kanımca, sorumluluğun saptanmasını amaçlayan gerçek fiyat sapmasının saptanmasında ve ölçümlemesinde, araştırma sonucu saptanan pazar fiyatı (2.50 TL) ile gerçek alış fiyatı (2.45) arasındaki farkı gözönünde bulundurmak ve ölçümlemeyi buna göre yapmak daha gerçekçidir, şöyleki;

Miktar indiriminden sonra saptanan Fiyat Sapması	:	402.50 TL
Pazar Fiyatı Tasarrufu (2.50 TL - 2.45 TL) x 3200	:	160.- TL
		242.50 TL

Miktar indirim sapmalarını ortaya çıkaran neden, beklenen fiyatların alış miktarlarına bağlı olarak değişebilirliğine karşın, standart fiyatların tüm miktarlar için sabit kalmasıdır(40). Miktar indirim sapmasının, standart (ekonomik) alış miktarına dayanarak hesaplanması

(40) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.106.

maliyet tasarrufuna yardımcı olur. Bunun yanında standart alış miktarı, ekonomik alış miktarına eşit düzeyde saptanması halinde, bu miktarı aşan miktarlar, ek fiyat indirimleri sağlamasına karşın stokta bulundurma giderlerini arttıracağından toplam maliyetlere olumsuz etki yapacaktır. Bu durumda stoklara bağlanan sermayenin maliyetini de stoklama giderine ekleyerek fiyat sorumluluğunun ölçülmesi gereklidir(41).

D) Nakit İndirimleri:

Nakit indirimleri, belirli bir süre içinde ödenmek şartıyle yapılan alışlarda, sürenin sonunu beklemeden belirli bir süre içinde ödenmesi sonucu edinilecek indirimleri simgeler. örneğin "2/10, n/30" koşulu ile yapılan alış; 30 gün sonunda alış tutarının ödenmesi şartıyle yapılan alışta, 10 gün içinde hesap kapatılırsa %2 oranında indirim sağlanacağını simgeler(42). Geleneksel uygulamada dönem geliri olarak simgelenen, indirimler gerçekte madde alış maliyetini azaltıcı niteliktedir ve fiyat sapmalarının ölçümlenmesinde gözönünde bulundurulmalıdır. Bu durumda fiyat sapması sorumluluğu ölçümlenirken, edinebilecek nakit indirimlerinin gözönünde bulundurulması gereklidir.

Örneğin, ABC işletmesinin standart alış miktarı 2000 Kg dır. Yapılan piyasa araştırmalarından X maddesi pazar fiyatının 182.- TL/Kg olduğu ve 1000 Kg aşan siparişlerde Kg başına 7.- TL miktar inidirimi ve (2/10, n/30) koşulu ile satış yapıldığı öngörülürse saptanacak standart alış fiyatı şöyle olacaktır:

Birinci 1000 Kg Alış fiyatı: 182 TL x 1000 Kg	:	182.000.-
İkinci 1000 Kg. Alış fiyatı: (182-7) x 1000 Kg	:	175.000.-
Fatura tutarı	:	357.000.-
Nakit indirimi (%2 x 357.000)	:	7.140.-
Net fatura tutarı	:	349.860.-
Standart birim fiyatı 349.860/2000 Kg	:	174.93.-

(41) Solomons, D.: a.g.e., s. 157.
(42) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.125.

4204. Madde Miktar Sapmasını Oluşturan Etkenler:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Planlanan üretim miktarı için saptanan dolaysız madde miktarı ile gerçek madde kullanım miktarı arasındaki farkı oluşturan dolaysız madde sapmaları, ana üretici iş yeri (standart gider merkezleri) madde kullanım verimliliğini göstermesi nedeniyle üretim departmanı yöneticilerinin sorumluluğundadır(43). İşletme içi etkenlerin oluşturduğu miktar sapması nedenlerini şöylece sıralayabiliriz;

a) Farklı kalitede madde kullanımı,

b) Kullanılmamış maddelerin atölyede bulunması,

c) Iskartaların öngörülerden fazla olması,

d) Üretim yöntemlerindeki değişmeler,

e) Bozuk mamullerin öngörülerden fazla olması(44).

a) Farklı Kalitede Madde Kullanımı:

Dolaysız madde standartlarının saptanması anında, belirlenen kalitenin dışında bir madde kullanılması fiyat ve miktar sapmalarına neden olur. Eğer kullanılan ikame maddesi piyasada standart madde yokluğu nedeni ile satın alınmış ve standartları bulunmayan bir madde ise, miktar sapması ancak standart maddenin, standart miktarına göre hesaplanır(45).

Kullanılan ikame madesinin standart fiyat ve miktarı saptanabiliyorsa sayısal irdeleme yapılarak ikame etkisi ayrılabilir. Örneğin; K mamulünün üretiminde kullanılan X maddesinin standart fiyatı 1.50 TL, mamul başına standart miktarı 2 adet olan KLM işletmesinde X maddesinin yerine X_1 madesinin kullanılması halinde X_1 maddesinin standardı 1.25 TL/adet ve 3adet/birim olarak saptanmıştır. 750 birimlik üretim partisi için 2100 birim X_1 maddesi kullanılmıştır.

Miktar sapması formülünde parantez açılırsa ve içindeki gerçek miktar ve standart miktar ayrı ayrı parantez dışında standart fiyatla çarpılırsa aşağıdaki formül elde edilir:

Miktar Sapması: (St. Fiyat x Gerçek Miktar)-(St. Fiyat x St. Miktar)

(43) Dearden, J.: a.g.e., s.92.
(44) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.113-126.
(45) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.116.

Bu formülde birinci parantez gerçek kullanılan maddenin standart maliyetini, ikinci parantez ise mamul maliyetine yüklenilecek standart madde maliyetini simgeler. Gerçek kullanılan madde X_1 maddesi olduğu ve madde standartlarında kalite değişimi ile ilgili bir değişiklik yapılmadığı varsayılırsa, miktar sapması; aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

Miktar Sapması: (1.25 TL x 2.100) - (1.50 TL x 1500)

2625.- TL - 2250.- TL

375.- TL (olumsuz)

Saptanan olumsuz miktar sapmasının içinde ikame sapması, açıklıkla görülmemektedir. Miktar sapması içinde ikame etkisini ayrıca görebilmek için, aşağıdaki sayısal irdeleme işlemi yapılabilir. Yapılan irdelemede ikame madde kullanımının üretim planına olumsuz etki yapmadığı varsayılacaktır.

Saptanan ikame maddesi standartlarına göre bir birim K mamulünün 3 adet X_1 maddesi kullanılarak imal edileceği öngörülmüştü. Kullanılan 2100 adet X_1 maddesi karşılığı olarak 700 adet K maddesi imal edilmesi gerekirdi. Fakat 2100 adet X_1 maddesi kullanılarak 750 adet K maddesi elde edilmiş ve X_1 maddesi standartlarına göre 150 X_1 maddesi tasarruf edilmiştir. Gerçekleşen üretimin 750 adet yerine 700 adet olduğunu varsayarsak, standartlara uyulmuş olacağından herhangi bir sapmanın oluşmayacağı düşünülebilir. Çıkabilecek sapma ise "madde ikame sapması" olarak nitelenir. Sapmayı 700 birimlik üretim düzeyinde hesaplarsak;

Madde ikame sapması: (1.25 x 2100) - (1.50 x 1400)

2.625 - 2100

525.- TL (olumsuz)

İkame maddesi, bu örnekte, madde miktar sapmasını olumsuz yönde etkilemektedir. 525.- TL gerekli standart X maddesinin elde bulundurmama maliyetidir(46). Madde ikame sapmasından doğan sorumluluğun ölçümleme açısından kimin sorumluluğunda olduğu, doğrudan saptanamaz. Çeşitli nedenlere dayanabilen madde ikamesi, satın alma faaliyetlerinin yetersiz olması nedeniyle çıkabileceği gibi üretim bölümünün aşırı madde kullanmasından da ortaya çıkabilir.

(46) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.116.

Madde ikame sapması üretim bölümünün dışında bir nedene dayanması halinde miktar sapmasının ikame etkisi ayrılmalıdır. İkame etkisinin ayrılması sonucu ortaya çıkacak tutar "gerçek miktar sapmasını" belirleyecektir.

Yukarıdaki örnekte 2.100 birim maddesi kullanılmıştı. Standart verim gerçekleştiğinde, 2100 birim kullanım 700 birim K mamulünün üretimine, ya da 1400 birim X maddesi kullanımına eşittir. Ancak madde kullanımında tasarruf sağlanarak 750 birim K mamulü elde edilmiştir. Bu da 1500 birim X maddesi kullanımına eşittir. 1400 birimlik X maddesi eşdeğeri kullanımla, 1500 birimlik X maddesi tüketimine eşit üretim yapılmış ve X maddesi türünden 100 birim tasarruf edilmiştir. X maddesinin standart birim fiyatı 1.50 TL/birim ise tasarruf edilen tutar 150.- TL dır. Üretim faaliyetinin gerçek sapmasını yansıtan bu tutarla madde ikame sapması arasındaki fark "gerçek (net) sapması"dır. Şöyleki;

Madde ikame sapması	:	525.- (olumsuz)
Madde tasarruf tutarı	:	150.- (olumlu)
Gerçek (net) miktar sapması	:	375.- (olumsuz)

B) Kullanılmamış Maddelerin Atölyede Bulunması:

Madde istek fişleri ile ambardan çekilmiş fakat belli bir üretim süreci sonunda kullanılmayan ve atölyede duran maddeler, standart birim fiyatı ile değerlendirilerek, miktar sapmasından indirilmelidir.

C) Iskartaların Öngörülerden Fazla Olması:

Madde standartlarının öngördüğü ıskarta miktarının dışındaki ıskartalar madde miktar standartlarını etkileyecektir. Normal ölçüleri aşan ıskartalar, "ıskarta miktar sapması" olarak saptanır. Iskarta miktar sapması için şu formül kullanılır:

St. Fiyat x (St. Iskarta Miktarı - Gerçek Iskarta Miktarı)

Iskartaların yeniden üretimde kullanılabilecek nitelikte olanları, dolaysız madde standart fiyatıyla, dışarıya satılacak olanları ise beklenen satış fiyatıyla değerlendirilmeli ve miktar sapmalarından indirilmelidir(47).

(47) Henrici, S.B.: Standart Costs for Manufacturing, Third Edition, McGraw Hill Book Co., New York, 1960, s.309.

D) Üretim Yöntemindeki Değişmeler:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dönem içinde üretim yöntemindeki değişmeler, standartlara yansıtılmadığı zamanlarda miktar sapmalarına etki yapacağı olağandır. Bu tür sapmaların gerçek miktar sapmasını yansıtacak şekilde saptanması için şu formül kullanılabilir;

Yöntem Miktar Sapması: St. Fiyat (Yeni St. Miktar-Eski St. Miktar)

E) Bozuk Mamullerin Öngörülerden Fazla Olması:

Üretim faaliyeti sonucu ortaya çıkacak, bozuk mamuller, madde fire lerine neden olur. Normali aşan miktarda bozuk mamuller, fireler doğrudan doğruya işletmenin sorumluluk merkezlerinde kontrol yetersizliklerini yansıtır. Üretim süreci içinde madde fireleri iki nedenle ortaya çıkar; 1) Bozuk mallar, 2) Madde eksilmeleri ve telefleri.

1) Bozuk Mamuller: Kalite ve miktar standartlarına uygun olmayan ya da yok edilen, ya da belirli hurda fiyatına satılan mamullerdir (48). Standartlar saptanırken, üretim süreci içinde, kaçınılmaz bozuk mamullerin hesaba katılması olağandır. Gerçekleşen bozuk mamul miktarı ile standart bozuk mamul miktarı arasındaki farklar madde miktar sapmalarını etkiler. Bozuk mamuldeki madde sapmasının hesaplanabilmesi için, standartta kabul edilen bozuk mamul miktarından fazla (ya da eksik) bozuk mamul sayısı içindeki madde miktarı, sayım, tartım ya da ölçüm yolu ile saptanması gereklidir(49). Bu miktar saptanıyorsa "bozuk mamuller madde sapması" aşağıdaki formülle hesaplanır;

Bozuk mamullerde madde sapması: Madde St. Fiyatı x (Gerçek Bozuk Mamul Gerçek Madde Miktarı-St.Bozuk Mamul St. Miktarı)

Bozuk mamüller içindeki madde miktarı ölçülemiyorsa, sapma tutarı, saptanabilen tüm diğer etkenler "miktar sapmasından"düşüldükten sonra hesaplanır.

Sorumlulukların ölçümlenmesi ve sapma kaynaklarının saptanması için bozuk mamullerdeki standart karşılıkların, her bir sorumluluk merkezi için ayrı ayrı hesaplanması gereklidir. Bu durumda bozuk mamullere neden olan sorumluluk merkezinin saptanması ve sorumluluğu

(48) Horngren, C.T.: "Cost Accounting", a.g.e., s.620.
(49) Henrici, S.B.: a.g.e., s.307.

hangi merkeze ait olduğunun belirlenmesi karmaşık işlemlere gerek duyulmadan gerçekleştirilir. Ayrıca bozuk mamuller diğer sorumluluk merkezlerine yansıtılmamış olur.

2) Madde Eksilmeleri ve Telefleri: Üretim süreci sırasında buharlaşma, çekme v.b.gibi nedenlerle maddelerde oluşan eksilme ve kayıplarla, üretimden arta kalan değersiz artıklardır(50). Madde eksilmeleri için öngörülen standarttan farklı gerçekleşmeler halinde aşağıdaki formül kullanılabilir.

Madde Eksilme Sapması: St. Madde Fiyatıx(Gerçek Madde Eksilme Miktarı)

Üretimden arta kalan değersiz artıklar (telef) miktarı, her bir sorumluluk merkezinde meydana gelen telef miktarının ölçülmesi yoluyla saptanır ve standarttan faklı miktar ise şöylece formülleştirilebilir;

Telef Madde Sapması: St. Madde Fiyatı x (Gerçek Telef miktarı - St. Telef Miktarı)

Madde miktarı sapması nedenlerini (etkenlerini) açıkladıktan sonra ulaştığımız sonucu toplu bir örnekle özetleyebiliriz:

KLM İşletmesinde K mamulünün üretimi için kullanılan X maddesinin miktar ve fiyat standartları aşağıdaki gibi saptanmıştır:

Mamul madde miktarı	0,800 Kg/birim
Standart ıskarta miktarı	0,125 Kg/birim
Standart telef miktarı	0,035 Kg/birim
Standart eksilme miktarı	0,040 Kg/birim
Standart Madde	1,000 Kg/birim
Standart madde fiyatı	4.00 TL
Standart brüt madde maliyeti	4.- TL/birim
Iskarta standart değeri	0,25
Net Standart Madde Maliyeti	3,75 TL.

Dönem sonunda K mamulü ile üretim bilgileri şöyledir:

Üretim miktarı	1.600 birim
Üretime aktarılan madde	1.720 Kg
Dönem sonu kullanılmamış madde	50 Kg
Gerçekleşen ıskarta miktarı	260 Kg
Gerçekleşen telef miktarı	75 Kg

(50) Horngren, C.T.: "Cost Accounting" a.g.e., s.621.

Madde Miktar Sapması, sapma etkenlerinin ayrıntısına inilmeden aşağıdaki gibi hesaplanır:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Miktar Sapması: St. Fiyat (Gerçek Miktar - St. Miktar)

4.- TL (1720 Kg - 1600 Kg)

4.- TL x 120 Kg

480.- TL (olumsuz)

Sapmaların ayrıntılı olarak irdelenmesinde aşağıdaki sonuçlar elde edilir:

1) Kullanılmamış Madde Sapması: St. Fiyat x Kullanılmamış madde

4.- TL x 50 Kg

200.- TL (olumlu)

2) Iskarta Miktar Sapması: St. Fiyat x (Gerçek Isk.Mikt.- St.Isk.Mikt.)

4.- TL (260 Kg - 200 Kg)

4.- TL x 60 Kg

240.- TL (olumsuz)

3) Iskarta sapması: St. Isk. Fiyatı x Iskarta miktar farkı değer düzeltimi

0.25 TL x 60 Kg

15.- TL (olumlu)

Iskarta değer sapmasının olumlu yorumlanış nedeni, aslında gelir sapması olmasından ve kaynak getirici nitelikte olmasındandır. Bu düzeltime göre net ıskarta miktar sapması 240.- -15 = 225.-TL. dır.

4.- TL (75 Kg - 56 Kg)

76.- TL (olumsuz)

5) Madde eksilme Sapması: Üretim sonundaki madde eksilmelerinin, doğrudan ölçülememesi halinde aşağıdaki hesaplama yapılır:

Üretime Aktarılan Madde		1720 Kg
Mamuldeki Dols. Madde		
(1600 x 0,800 kg)	1280 Kg	
Kullanılmamış Madde	50 Kg	
Iskarta	260 Kg	
Telef	75	
Ölçülebilen madde Miktarı		1665 Kg
Gerçek eksilen madde miktarı		55 Kg

Madde eksilme Sapması: St. Fiyat x (Gerçek eksilme Mikt.- St.Eksilme Mikt.)

4.- TL (55 Kg - 64 Kg)

36.- TL (olumlu)

Yukarıda toplam olarak ve ayrıntıları ile hesapladığımız "madde miktar sapmasını" özetleyen tabloyu şöylece düzenleyebiliriz:

	Miktar	Tutarı
Toplam Miktar Sapması	(120 Kg)	(480.- TL)
Kullanılmamış maddeler	50 Kg	200.- TL
Iskarta Sapması Değer Düzeltimi	-	15.- TL
Net Madde Miktar Sapması	(70 Kg)	(265.- TL)
Telef Maddeler Sapması	(19 Kg)	(76.- TL)
Net Iskarta Miktar Sapması	(60 Kg)	(225.- TL)
Eksilme miktar Sapması	9 KG	36.- TL.
Sapmaları Oluşturan Etkenler Toplamı	(70 Kg)	(265.- TL)

421. Dolaysız İşçilik Sapmaları ve Etkinlik Ölçümlemesi

Öngörülen Üretim faaliyeti için saptanan dolaysız işçilik zamanı ve ücret tutarı ile gerçekleştirilen üretim faaliyeti için harcanan işçilik zamanı ve tahakkuk eden dolaysız işçilik ücretleri arasındaki fark "**Dolaysız işçilik standart sapmasıdır**"(51). Dolaysız işçilik sapmaları etkenleri ikiye ayrılır;

1) Dolaysız işçilik zaman (verim) sapması,

2 Dolaysız işçilik ücret sapması.

Dolaysız işçilik giderleri, üretim departmanı (standart gider merkezi) sorumluluğu içinde yer alır.

Sorumluluğun üretim departmanına yüklenmesinin ana nedeni sapma değişkenlerinin (zaman ve ücret) aynı anda ortaya çıkmasıdır. Bu nedenle dolaysız giderler sapmalarının ölçümlenmesinde "tek etken esasının" uygulanması olanaksızdır (52). Dolaysız işçilik sapmalarının irdelenmesinde gözönünde bulundurulması gerekli diğer bir husus da ölçümleme yöntemi olarak üçlü sapma yönteminin ağırlık kazanmasıdır. Özellikle verimli çalışmanın göstergesi olan "zaman sapmalarının", kontrol edilme olanakları sınırlı olan "ücret sapmalarının" etkisinden arınması ve net sapmayı yansıtması gereklidir. Bunun yanında prim ve ikramiyelerin dolaysız işçilik sapmaları kapsamına alınması halinde üçlü sapma yönteminin uygulanması gereklidir(53).

4210. Dolaysız İşçilik Stanadrt sapma Hesaplama Yöntemleri:

Yukarıda açıkladığımız gibi dolaysız işçilik standart sapmaları etkenleri iki yöntemle hesaplanabilir, bunlar;

a) İkili sapma yöntemi,

b) Üçlü sapma yöntemi,

ABC işletmesinde X mamullerinin üretimi için saptanan süre 2 D.İ.S. (Dolaysız İşçilik Saati) ve ortalama standart işçilik 30.- TL/D.İ.S.

---

(51) Blocker, j.G.; Weltner, W.K.: a.g.e., s.309.
(52) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.424.
(53) Koç, Y.: Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, A.Ü. Basımevi Ankara, 1972, s.102.

ise ve belirli bir süre sonunda 1200 birim X mamulünün üretildiği ve dönemde 2000 saat işçilik gerçekleştirildiği ve toplam 74.800.- TL (34.- TL/D.İ.S.) ödendiği varsayılırsa, toplam sapma şu şekilde saptanır:

St. Dols. İşç. Maliyeti: 2 saat x 1200 birim x 30.- TL/D.İ. S.

72.000.- TL

Gerçek Dols. İşç.Maliyeti: 2.200 saat x 34.- TL/D.i.S.

74.800.- TL

Toplam Sapma : 74.800.- TL. - 72.000.- TL

2.800.- TL (olumsuz)

Yukarıda 2.800.- TL olarak saptanan olumsuz sapmaya neden olan zaman ve ücret değişkenlerinin hesaplanmasında ikili ve üçlü sapma yöntemleri aşağıda incelenecektir:

A) İkili Sapma Yöntemi: İkili sapma yöntemi yalnız zaman ve ücret sapmalarını saptar. Zaman ve ücret sapmalarının birlikte oluşturduğu bileşik sapmayı hesaplama dışı bırakır. İkili sapma yönteminde sapma değişkenleri şöylece formülleştirilir(54).

a) Zaman Sapması: Standart Ücret x (Gerçek Zaman - Standart Zaman)

b) Ücret Sapması: Gerçek Zaman x (Gerçek Ücret - Stanadrt Ücret)

a) Zaman Sapması: 30.- TL (2200 saat - 2400 saat)

30.- TL x 200 saat

6.000.- (olumlu)

b) Ücret Sapması: 2200 saat x (30.- TL - 34.- TL)

2200 saat x 4.- TL

8.800.- TL (olumsuz)

c) Toplam Sapma:

Zaman Sapması = 6.000 (Olumlu)

Ücret Sapması = 8.800 (Olumsuz)

Toplam Sapma = 2.800 (Olumsuz)

---

(54) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.134.

İkili sapma yöntemine göre saptadığımız sapmaları, bir tabloda şu şekilde gösterebiliriz:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

GERÇEK ZAMAN X GERÇEK ÜCRET	GERÇEK ZAMAN X STANDART ÜCRET	STANDART ZAMAN X STANDART ÜCRET
2200 saat X 34.- TL =	2200 saat X 30.- TL =	2000 saat X 30.- TL =
74.800.- TL	66.000.- TL	72.000.- TL.,

Ücret Sapması 8.800.- TL (olumsuz)

Zaman Sapması 6.000.- TL (olumlu)

Toplam Sapma 2.800.- TL (olumsuz)

B) Üçlü Sapma Yöntemi: Üçlü sapma yöntemi, zaman ve ücret sapmalarının birbirine olan etkilerini arındırarak, bu etkiyi "bileşik sapma" olarak adlandırılan üçüncü bir sapma türünde toplamaktadır.

Üçlü sapma yönteminde kullanılacak sapma formülleri şunlardır: (55).

a) Zaman sapması: St. Ücret x (Gerçek Zaman - St. Zaman)

b) Ücret sapması: St. Zaman x (Gerçek Ücret - St. Ücret)

c) Bileşik Sapma: (Gerçek Zaman - St. Zaman) x (Gerçek Ücret-St. Ücret)

Yukarıda belirlediğimiz örneği üçlü sapma formüllerine uygularsak;

(55) Arkun, O.F.; Öcal, F.: Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.135.

a) Zaman Sapması: 30.- TL x (2200 Saat - 2400 saat)
30.- TL x 200 saat
6.000.- (olumlu)

b) Ücret Sapması: 2.400 saat x (34.- TL. - 30.- TL)
2.400 saat x 4.- TL
9.600.- TL (olumsuz)

c) Bileşik Sapma: (2.200 saat - 2400 saat) x (34.- TL - 30.- TL)
200 saat x 4.- TL
800.- (olumlu)

d) Toplam Sapma:

Zaman Sapması	: 6.000.- TL (olumlu)
Ücret Sapması	: 9.600.- TL (olumsuz)
Bileşik Sapma	: 800.- TL (olumlu)
Toplam Sapma	: 2.800.- TL (olumsuz)

Yukarıdaki örnek incelendiğinde özellikle üretim yöneticisinin, faliyet sorumluluğunun iki türlü olduğu görülmektedir. Verimli çalışma koşullarını oluşturan zaman standartlarının titizlikle izlenmesi ve bunun yanında zaman standartlarında işçi karışımının da gözönünde bulundurulması gereklidir. Yönetimce, üretim faaliyetlerinin düzenlenmesinde değişik düzeyde ücret alanların etkin karışımının düzenlenmesi, kontrol dışı ücret etkenini kontrol edilebilir hale dönüştürür. Özellikle daha düşük ücretli işçilerin gerçekleştirebileceği üretim faaliyetinde yüksek ücretli işçilerin çalıştırılmaları ücret standartlarında olumsuz sapmalara neden olabilir(56).

4211. Dolaysız İşçilik Sapmalarını Oluşturan Etkenler:

Dolaysız işçilik zaman ve ücret sapmalarının aynı anda oluşması ve ücret sapmalarının genellikle üretim yöneticisinin sorumluluğu altında olması dolaysız işçilik sapmalarını oluşturan etkenleri birlikte incelemeyi faydalı kılmaktadır. Dolaysız işçilik sapmalarını oluşturan etkenleri şöylece sıralayabiliriz;

(56) Koç, Y.: a.g.e., s.102.

A) Terfiler,

B) İşgücü ikamesi,

C) İşgücü karışım farklılıkları,

D) Standart dışı işgücü kullanımı,

E) Boşa geçen zaman ve hazırlık süresi,

F) Bozuk mamuller,

G) Dolaysız işçilik getiri sapmaları.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A) Terfiler:

Dolaysız madde fiyatlarının, pazar koşullarına göre zaman içinde dinamik değişik göstermesine karşın, özellikle toplu sözleşme düzeninin kurulu olduğu hallerde işçi ücretleri toplu sözleşmelerle uzun süreli saptanır. Ortalama ücretlere göre saptanan standart ücretlerin kullanımında yıl içinde grupta yer alan bazı işçilerin terfi etmeleri halinde bir sapmanın doğması söz konusudur. "İşçilik terfi sapması olarak' saptanan bu farkı şu şekilde formülleştirebiliriz(57).

İşçilik Terfi Sapması: Gerçek Zaman x (Terfiden Sonra Ortalama Ücret - Standart Ücret)

Uygulamada, yöneticilerin kontrolu dışında olan bu sapmaların, faaliyeti ölçümlemede uyarıcı işlevi vardır. Bu sapmalar standartların düzeltilmesi gereğini vurgularlar.

B) İşgücü İkamesi:

Bir işletmede ya da bazı sorumluluk merkezlerinde farklı ücret düzeyindeki işçiler çeşitli işlemleri gerçeleştirirler. Belli bir işi yapan işçinin yükünün fazla olması, o işin yürütülmesi için farklı standart ücret düzeyinde olan başka bir işçinin çalıştırılmasını gerektirebilir. Farklı ücret düzeyindeki işçinin çalışması işçilik sapmasını arttırabilir. Bu sapmaya "ikame sapması" denir (58). İkame sapması bir örnekle açıklanabilir.

(57) Henrici, S.B.: a.g.e., s.271.
(58) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.136.

Bir endüstri işletmesinde standart gider merkezi (üretim departmanı) üç üretici iş yerinden oluşmakta ve üretim süreci üç üretici işlerinde izlenen işlemlerle sonuçlandırılmaktadır. Üretici işyerinde ortalama standart ücretler şöyledir:

I. Üretici iş yeri: 24.- TL/D.İ.S.

II. Üretici iş yeri: 42.- TL/D.İ.S.

III. Üretici iş yeri: 36.- TL/D.İ.S.

Üretim planında yer alan 100 birim mamul partisinin üretimini tamamlamak için gerekli üçüncü üretici iş yeri işlemleri, üçüncü iş yerindeki işçilerin iş yükü nedeni ile ikinci üretici iş yerinden bir işçiye yaptırılmıştır. Standart zaman 24 saat olan üçüncü iş yeri işlemi, bu işçi tarafından 28 saatte tamamlanmış ve işçiye 1332.- TL (44.- TL/D.İ.S.) ücret ödenmiştir.

a) Toplam İşçilik Sapması:

Gerçek : 28 saat x 44.- TL = 1232.- TL

Standart : 24 saat x 36.- TL = 864.- TL

Toplam Sapma = 368.- TL (olumsuz)

b) Zaman Sapması: 36.- TL (28 saat - 24 saat)

36.- TL x 4 saat

144.- TL (olumsuz)

c) Ücret Sapması: 28 saat x (44.- TL - 42.- TL)

28 saat x 2.- TL

56.- TL (olumsuz)

d) İşgücü İkame Sapması: İkame edilen zaman x (İkame Edilen İşçinin Saat Ücreti - Yapılan İşin Standart Ücreti)

28 saat x (42.- TL - 36.- TL)

28 saat x 6.- TL

168.- (olumsuz)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

e) Toplam Sapmayı Oluşturan Etkenler:

Zaman Sapması : 144.- TL (olumsuz)

Ücret Sapması : 56.- TL (olumsuz)

İkame sapması : 168.- TL (olumsuz)

Toplam Sapma : 368.- TL (olumsuz)

C) İşgücü karışım Farklılıkları:

Belirli bir üretim departmanında, ücret düzeyleri farklı olan çeşitli işçilerin oluşturduğu faaliyet grubunda yapılan faaliyetlerin standart ücreti çeşitli düzeylerdeki ücretlerin ortalaması şeklinde hesaplanmaktadır. Ortalama ücret düzeyinden sapmalar ise "karışım sapmasına" neden olmaktadır(59). Karışım sapmasını şöylece örnekleyebiliriz

Bir üretim iş yerinde üç ücret grubuna ait standart ücretler aşağıdaki gibidir:

1. Ücret grubu: 26.- TL

2. Ücret grubu: 19.- TL

3. Ücret grubu: 27.- TL

Gerçekleştirilen üretimin 12.000 D.İ.S. olduğu ve zaman sapmasının olmadığı işletmede ücret gruplarında gerçekleşen üretimin gerçek ve standart maliyetleri aşağıdaki gibidir:

İşçiler	St. Ücret	Gerçek Ücret	Gerçek Zaman	Gerçek Maliyet	Gerçek Düzeyde Standart Maliyet
1. Ücret Grubu	26.-	28.-	4000	112.000.-	104.000.-
2. Ücret Grubu	19.-	18.-	6000	108.000.-	114.000.-
3. Ücret Grubu	27.-	29.-	2000	58.000.-	54.000.-
Toplam			12000	278.000.-	272.000.-

Standart Ücret: 26.- TL + 19.- TL + 27.- TL = 72.- TL/3

: 24.- TL/D.İ.S.

(59) Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, C.T.: a.g.e., s.137.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

a) Dolaysız İşçilik Toplam Sapması

Gerçek Maliyet	278.000.-
Standart Maliyet	
(24.- x 12.000)	288.000.-
Toplam Sapma	10.000.- (olumlu)

b) Ücret Sapması:

Gerçek İşçilik Maliyeti	278.000.-
Gerçek Düzeyde işçiliğin	
Standart Maliyeti	272.000.-
	6.000.- (olumsuz)

c) Karışım Sapması:

Gerçek Düzeyde İşçiliğin	
Standart Maliyeti	272.000.-
St. İşçilik Maliyeti	288.000.-
	16.000.- (olumlu)

d) Toplam Sapma:

Ücret Sapması	6.000.- (olumsuz)
Karışım Sapması	16.000.- (olumlu)
Toplam Sapma	10.000.- (olumlu)

D) Standart Dışı İşgücü Kullanımı:

Özellikle, çırak, ya da stajyer işçilerin, vasıflı işçilerin çalışacağı işlerde görev almaları ortalama ücreti etkiler. Bu durum işçilik ücret sapmasının doğmasına neden olur. Düşük nitelikli işçilik sapması olarak nitelenebilecek bu sapmalar, standart dışı işçinin oluştuğu süre sapması ile birlikte ele alındığında yüksek ve düşük nitelikli işçiler arasında seçim yapılmasına olanak sağlarlar(60). Standart dışı işgücünün oluşturduğu sapmayı şöylece formülleştirebiliriz:

(60) Henrici, S.B.: a.g.e., s.270.

Standart Dışı işçi Ücret Sapması : Düşük Nitelikli İşgücünün Gerçek Zamanı x Düşük Nitelikli İşgücünün Gerçek Ücreti - St. Ücret)

İSTANBUL BÜYÜKŞEHİR BELEDİYESİ YAYINEVİ

E) Boşa Geçen Zaman ve Hazırlık Süresi

Üretimde boş geçen süreler çalışanların kişisel gereksinmelerinin karşılandığı, dar boğazların ve işçinin kendi kusuru dışında çalışmayı önleyen etkenlerin neden olduğu sürelerdir. Çalışılmadan geçen sürelerin standarttan sapması işçilik zaman sapmasını doğurur. Bu sapmayı irdelemek için kullanılacak formül şöyledir:

Boşa Geçen Süre Sapması : St. Ücret x (Gerçek Boşa Geçen Süre- St. Boşa Geçen Süre)

Dolaysız işçilik zaman sapmasının diğer bir nedeni de, üretime hazırlık süresidir. Her bir üretim partisinin standart mamul üretiminden oluştuğu işletmelerde hazırlık sürelerini standartlaştırmak ve zaman standartları saptanırken karşılık ayırmak olanaklıdır. Ancak, değişik parti ve nitelikte mamul yapan işletmelerde hazırlık süresi saptamak olanaksızdır. Standartın saptanabildiği işletmelerde sapmalar bir dolaysız işçilik gideri niteliğindedir. Standartların saptanamaması halinde bu giderler "genel imal gideri" niteliğindedir(61). Makine ve aletlerin ayarlamasını gerektiren hazırlık zamanı ile ilgili sapmayı, şöylece formülleştirebiliriz:

Hazırlık Zaman Sapması : St. Ücret x (Gerçek Hazırlık Zamanı - St. Hazırlık Zamanı

F) Bozuk Mamuller:

Bozuk mamullere yüklenen dolaysız işçilik giderleri, bu mamullerin değersiz olmaları halinde işçilik sapmalarına neden olur. Bozuk mamullerin üretimi için harcanan süre zaman sapmasını etkiler. Standartlar saptanırken, bozuk mamullerle ilgili bir karşılık ayrılmamışsa sapma, birim başına standart işçilik maliyetinin, bozuk mamul sayısı ile çarpılmasıyla saptanır. Ancak karşılık ayrılmışsa, gerçek üretime ilişkin karşılık tutarının karşılık ayrılmadan bulunan tutardan indirilmesi gerekir.

(61) Horngren, C.T.: "Cost Accounting", a.g.e., s.204.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

G) Dolaysız İşçilik Getiri Sapmaları:

Kullanılan maddenin miktarları işçinin çalışma süresini etkileyecektir. Dolaysız madde miktar sapmalarının, dolaysız işçilik sapmaları üzerindeki etkisi "Dolaysız işçilik getiri sapmasını" oluşturur(62). Bu sapmayı şöylece formülleştirebiliriz:

Dolaysız İşçilik Getiri Sapması : Mamul Birimi Başına St. Dolaysız İşçilik Maliyeti x (Kullanılan Maddeden Gerçekleştirilmesi Gerekli Üretimin Standart Miktarı - Gerçek Üretim Miktarı)

Yukarıda belirlediğimiz formülü bir örnekle açıklayabiliriz:

X mamulünün, birim standart maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Dolaysız Madde : 2 Kg x 4.- TL/Kg = 8.- TL/birim

Dolaysız İşçilik : 2 saat x 30.- TL/saat = 60.- TL/birim

Dönem içinde 1000 birim X mamulü 2400 kg dolaysız madde kullanılarak üretilmiştir.

Dolaysız İşçilik Getiri Sapması: (2 saat x 30.- TL)x(1200 birim-1000 birim)

60.- TL x 200 birim

12.000.- TL (olumsuz)

43. ESNEK BÜTÇELER VE ETKİNLİĞİ ÖLÇÜMLEME

Belirli bir dönemde (çoğunlukla bir yıl) öngörülen faaliyetlerin miktar ve tutar toplamlarının saptanmasını amaçlayan bütçeler kontrol ve planlama amacına göre, değişik faaliyet düzeyine (hacmine) dayanırlar(63). İşletmede faaliyet düzeylerinin dalgalanması ve kontrol işlevinin kısa dönemlerde yapılması zorunluluğu, bütçe kontrolünün statik (sabit) öngörüler yerine, dinamik (değişken) öngörülere göre yapılmasını gerektirmektedir.

Esnek bütçeler, özellikle sorumluluk merkezinde toplam giderlerin faaliyet düzeylerinin değişmesine bağlı olarak değişmesi halinde kullanı-

(62) Büyükmirza, K.H: a.g.e., s.151.
(63) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.324.

lırlar. Kontrol amacına dönük esnek bütçeler, giderlerin çeşitli faaliyet düzeyinde olması gerekli, değişik toplam tutarını saptamayı amaçlar ve özellikle planlama amacına dönük öngörülerden sapılması halinde, yöneticinin gerçekleşen faaliyet düzeyinde sorumluluk sınırlarını ölçümlemeyi sağlar(64).

Bütçe sapmaları da seçilen faaliyet düzeyinin ve buna göre saptanan bütçenin önemli etkisi vardır. Esnek bütçelere göre saptanan ödeneklerle, gerçekleşen giderler arasındaki sapmalar fiyat dalgalanmalarının dışında çok büyük olmazlar. Esnek bütçelerin beklenen faaliyet düzeyine yakın düzeyde saptanması nedeni ile sapmalar düşük olacaktır. Bunun yanında kısa dönemlerde faaliyet düzeylerinin gerçeğe yakın öngörülme olanağı, esnek bütçede sapmayı azaltan diğer bir neden olmaktadır(65).

Sabit bütçelerle, gerçekleşen giderlerin karşılaştırılması halinde sapmaların daha büyük olduğu görülür. Beklenen sabit faaliyet düzeyinden zaman içindeki sapmalar, gider sapmalarına doğrudan etki yapmaktadır.

Kontrol amacına dönük esnek bütçelerin, yönetici faaliyetlerini ölçümlemede daha etkin olmasına karşın, statik bütçeler üst yönetimin temel hedefleri saptamasına ve ulaşılan sonuçlarla hedefler arasında sapmaları etkin değerlendirmesine olanak sağlar.

430. Esnek Bütçelerin Düzenlenmesi:

Değişik faaliyet düzeyinde gider toplamlarını saptamayı amaçlayan esnek bütçeler ulaşılabilecek faaliyet düzeylerinde olması gerekli giderleri belirleyen bir dizi bütçeden oluşur. Esnek bütçelerin düzenlenmesinde birinci aşama giderlerin sorumluluk merkezlerinde toplanmasıdır. İkinci aşama ise sorumluluk merkezinde öngörülen faaliyet düzeylerinin saptanması için gerekli ölçü birimlerinin saptanmasıdır. Faaliyet düzeyini belirleyen ölçü birimleri çıktı değerler (üretilen mamuller) olabileceği gibi mamul sayısı birden fazla olan işletmelerde "girdi değerler" (dolaysız işçilik saatleri, makine saatleri v.b.) olabilir(66).

---

(64) Weinwurm, E.H.: A Middle Ground Between Fixed and Flexible Budgeting, N.A.A. Bulletin, September, 1958 s.51.
(65) Weinwurm, E.H.: a.g.m. s.52.
(66) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.217.

Faaliyet düzeyinin saptanması, kapasite olanaklarına bağlıdır. Çeşitli faaliyet düzeylerinin üst düzeyini işletmenin "kuramsal" ya da "pratik kapasitesi" oluşturur. Herhangi bir engel olmaksızın, mevcut üretim kaynakları ile ulaşılabilecek en üst üretim düzeyi olarak tanımlanan "kuramsal kapasiteye" ulaşmak normal bakım süreleri, etkinlik değişkeni gibi sınırlar nedeni ile olanaksızdır. Beklenen sınırlamaların gözönüne alınması "pratik" üretim düzeyini oluşturur. İşletme içi değişkenlerin sınırladığı pratik kapasiteden işletme dışı değişkenleri düştüğümüzde "beklenen (normal)" kapasite düzeyine ulaşırız(67).

Esnek bütçe düzenlenmesinin üçüncü aşaması ise beklenen kapasitede değişken ve sabit giderleri saptamaktır. Dolaysız giderlerin değişkenliğinin doğal olmasına karşılık genel imal giderleri "değişken ve sabit" giderleri bir arada kapsayabilir.

Esnek bütçeler düzenlenirken genel imal giderleri türlerine göre ayrı ayrı irdelenerek, sabit ve değişken unsurlarının saptanması gereklidir.

Esnek bütçelerin etkinliği, giderlerin sabit ve değişken olarak etkin ayırımına bağlıdır. Esnek bütçelerin, genel imal giderleri standartlarının saptanmasına ve yöneticinin genel giderler içinde sorumlu olduğu sınırlarının belirlenmesinde etken olması nedeniyle, gider değişkenliği ve esnek bütçenin belirlenmesinde genel imal giderleri esas olarak alınacaktır.

4300. Gider Değişkenliğinin Saptanması:

Belirli bir faaliyet düzeyi ile giderler arasındaki bağıntı üç düzeyde oluşur, bunlar;

A) Faaliyet düzeyi ile bağıntılı olarak değişen giderler (değişken giderler)

B) Faaliyet düzeyi ile bağıntısız olan giderler (sabit giderler),

C) Faaliyet düzeyine bağıntılı olarak belirli düzeyden sonra değişen giderler (yarı değişken giderler).

---

(67) Lynch, R.M.: a.g.e., s.214.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A) Değişken Giderler:

Faaliyet hacmi ile doğrusal bağıntılı olarak değişen genel imal giderlerine, elektrik, su, dolaylı maddeler örnek olarak verilebilir. İlâve üretim biriminin gider toplamını değiştirmesi halinde o gider "değişken gider" olarak nitelenir. Bu nedenle değişken giderler toplamda değişken giderlerdir. Bunun yanında birimde ise sabit niteliktedir. Örneğin mamul başına 1.- TL olarak yüklenmesi saptanan değişken gider toplamı üretim 1000 birim olduğu zaman 1000.- TL, 1500 birim olduğu zaman 1500 birim olduğu zaman 1500.- TL. olur.

B) Sabit Giderler:

Faaliyet düzeyi ile doğrusal bağıntısı olmayan ve belirli bir faaliyet düzeyinde sabit kalan giderler diye tanımlanan sabit giderler iki türlüdür. Birinci tür giderler, geçmişte ya da üst yönetimce o dönemde alınan bir karara dayanılarak gerçekleştirilen ve faaliyet düzeyi ile bağıntılı olmayan giderler "Bağımlı" giderlerdir(68). Bağımlı giderlere örnek olarak, önceki dönem veya üst yönetimce o dönem edinilmiş sabit kıymetlerin amortismanları, sigorta giderleri ve emlâk vergileri verilebilir. Sabit giderlerin ikinci türü"programlanmış (yönetsel gider) olarak tanımlanır. Programlanmış giderler, dönem içinde yönetici kararlarına bağımlı olarak oluşan giderlerdir. Özellikle üretim dışı sabit giderlerin içinde yer alan program giderlerine reklam giderleri, araştırma giderleri örnek verilebilir(69).

Gidere sabit nitelik veren, işletmenin var olan kapasitesidir. Var olan kapasite içinde faaliyet düzeyleri ne olursa olsun sabit giderler değişmezler. Örneğin amortisman giderleri kapasite değişimi olmadıkça sabit niteliktedir.

Faaliyet ölçümlemesi ve sorumluluk sınırlarının belirlenmesi açısından sabit giderlerin "bağımlı" ve "programlanmış" olarak iki gruba ayrılması gereklidir. Yöneticinin faaliyeti ölçümlenirken, yöneticinin sorumlu olmadığı alımların ve dönemlerin etkilerinden arındırmak etkin ölçümlemenin gereğidir(70).

---

(68) "Bağımlı Gider" Kavramı Ingilizce'de "Committed Cost" kavramının karşılığı olarak kullanılmıştır.
(69) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.220.
(70) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.221.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
«DÖKÜMANTASYON ve DÖKÜMANTASYON»

Bazı giderler faaliyet düzeyi ne olursa olsun sabit niteliktedir. Örneğin, amortismon giderleri; bu gider üretim faaliyeti olmasa bile tahakkuk edecek ve sabit nitelikte olacaktır. Bunun yanında bazı giderler ise belirli düzeye kadar sabit o düzeyden sonra değişen niteliktedir. Örneğin, "denetim işçiliği ücretleri"; belirli bir kapasite düzeyine kadar bir ustabaşıya gereksinme duyulurken, o düzey aşıldığı anda ikinci bir ustabaşına gereksinme duyulabilir.

C) Yarı Değişken Giderler:

Genel imal giderlerini oluşturan tüm giderleri, açıklıkla değişken ve sabit olarak nitelendiremeyiz. Belirli giderler, belirli faaliyet düzeyine kadar sabit olmasına karşın, o düzey aşıldıktan sonra değişken nitelik kazanabilirler.

4301. Gider Değişkenliğinin Saptanmasında Kullanılan Yöntemler:

Toplam gider içinde sabit ve değişken gider ayırımı çeşitli yöntemlerle gerçekleştirilebilir. Bu yöntemler şunlardır:

1) Kademeli bütçeleme,

2) Etkin unsura göre ayırım,

3) En küçük kareler yöntemi,

4) En yüksek-en düşük düzey yöntemi(71).

1) Kademeli Bütçeleme:

Toplam giderler içinde sabit ve değişken unsurları ayırabilmek için değişik düzeylerde bütçe düzenlenmesi kademeli bütçeleri oluşturur. Kademeli bütçelerde yer almayan faaliyet düzeylerinde oluşan giderler ise o düzeye yakın iki faaliyet düzeyinden "enterpolasyon" yolu ile hesaplanabilir(72).

2) Etkin Unsura Göre Ayırım:

En basit fakat en az güvenilir ayırım yöntemi olarak nitelenen bu yöntemde, giderin eğilimine göre ya sabit, ya da değişken olarak belirlenmesidir. Gözlem yolu ile yapılan irdeleme sonucu giderler değişkenlik de

---

(71) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski,J.: a.g.e., s.55-88.
(72) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.221.

recesine göre ayrılmakta oncak bu ayırım subjektif olmaktadır. En güvensiz ve bilim dışı devranış biçimini oluşturan bu yöntemin, Amerika Birleşik Devletleri gibi ileri sanayileşmiş bir ülkede yaygın kullanım sahası bulduğu görülmüştür. Amerikan Muhasebeciler Birliğinin (N.A.A.) yapmış olduğu ve 58 işletmeyi kapsayan ankette bu yöntemin çoğunlukla uygulandığı görülmüştür(73).

3) En Küçük Kareler Yöntemi:

Bu yöntem iki türlü çözümü kapsamaktadır. Birincisi "el yordamı" ikincisi "cebirsel" çözüm.

En küçük kareler yönteminde "el yordamının" seçimi halinde belirli faaliyet süreleri için gerçeleşen giderler bir grafikte işaretlenir. Oluşturulan noktaların orta noktasından göz kararı ile çizilen eğrinin üstündekalan noktaların toplam uzaklığı ile altında kalan noktaların toplam uzaklığı birbirine eşit olur. Beklenen gider düzeyini oluşturan eğri "regresyon eğrisi" olarak tanımlanır(74). Bu eğrinin "eğimi", değişken giderleri oluşturur. Sabit giderler ise "sıfır" saatlik faaliyet düzeyinde oluşan giderlerdir. En küçük kareler yönteminin "el yordamı" ile uygulanmasını bir örnekle açıklayabiliriz:

Bir üretim departmanında "bakım giderleri" aşağıdaki gibi saptanabilir:

Makine Saatleri (X)	Bakım Giderleri (Y)
50	120
30	110
10	60
50	150
40	100
30	80
20	70
60	150
40	110
20	50

(73) N.A.A.: Separating and Using Costs as Fixed and Variable, NAA Bulletin, Practice Report, No. 10 vol XLI, June 1960, Sec. 3, s.15.
(74) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: Managerial Accounting, 4th Edition, South Western Publishing Co., Cincinnatti, 1976, s.257.

Yukarıda belirlenen veriler aşağıdaki grafikte (Tablo: 5) işaretlenmiştir. Grafikte çizilen eğrinin üstünde kalan noktaların toplam uzaklığı ile altında kalan noktaların toplam uzaklığı birbirine eşittir. Ortalama beklenen gider ise alt ve üst nokta uzaklıklarının eşit olduğu noktadır (75).

Regresyon eğrisi, sürekli, ortalama noktalama noktaları oluşturur. Örnek grafikte saptanan regresyon eğrisi 30.- TL düzeyinde başlamakta ve her 10 saatlik artış düzeyinde 20.- TL artmaktadır. Bu durumda, öngörülen sabit gider 30.- TL ve değişken giderler 2.- TL/saattir. (20.-/10 saat) dır. en küçük kareler yöntemi ile regresyon eğrisi daha çok sayıda veriye (gözlem sayısına) dayanarak, daha gerçekçi çizilebilir. En küçük kareler yönteminin oluşturduğu regresyon eğrisinde eğriye uzaklıkların karesinin cebirsel toplamı eğriden sapmanın en alt düzeyini oluşturur (76). Regresyon eğrisi, alt ve üst uzaklıkların eşit olduğunu varsayan iki bilinmeyenli denklemle çözümlenebilir. Eğri denklemi aşağıdaki gibidir:

$$Y = a + bx$$

Bu denklemde, Y'nin değeri (a) ve x'e uygulanan değişkenlik oranın toplamına eşittir. Bu oran x değerine bağlı olarak Y değerini arttıracaktır. Örnekte, Y her 10 saatlik artışta 20.- TL artmaktadır. Değişiklik oranı %200 dir. Böylece;

$$Y = 30.- + \% 200\ x$$

Eğer 10.- TL x değeri olarak kabul edilirse;

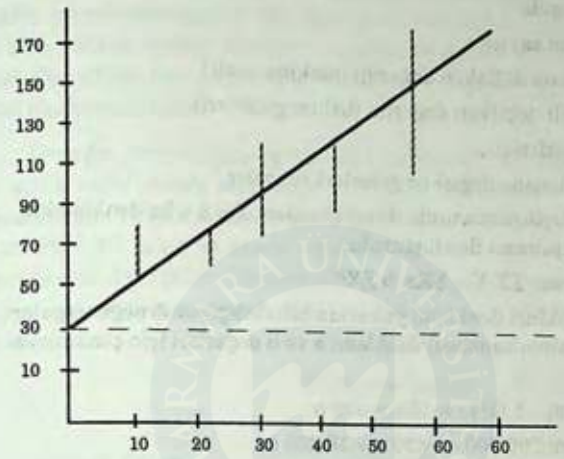
$$Y = 30.- + 2\ (10.-)$$

$$Y = 50.-\ TL\ olur.$$

x değerine değişik değerler vererek, regresyon eğrisi gerçekleştirilir.

(75) Moore, C.L.; Jacdicke, R.K.: a.g.e., s.257.
(76) Dopuch, N.; Brinberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.67.

En küçük kareler yönteminin ikinci uygulama şekli, gider eğrisinin cebirsel hesaplanmasıdır. Cebirsel hesaplama yöntemine aşağıdaki örneği verebiliriz:



TABLO: 5

REGRESYON EĞRİSİ

X Makine Saati	Y Bakım Giderleri	X^2	XY
30	500.- TL	900	15.000.- TL.
50	650.- "	2.500	32.500.- "
20	300.- "	400	6.000.- "
10	300.- "	100	3.000.- "
60	900.- "	3.600	54.000.- "
50	750.- "	2.500	37.500.- "
40	650.- "	1.600	26.000.- "
60	700.- "	3.600	42.000.- "
30	450.- "	900	13.500.- "
10	350.- "	100	3.500.- "
40	600.- "	1.600	24.000.- "
20	450.- "	400	9.000.- "
$\Sigma X=420$	$\Sigma Y=6.600.-$ "	$\Sigma X^2=18.200$	$\Sigma XY=266.000.-$ "

Regresyon eğrisinin oluşturulmasında birinci işlem, tüm verileri kapsayan eğri denklemini oluşturmaktadır:

1. Denklem: $\Sigma Y = Na + b \Sigma X$

Bu denklemde:

N = Gözlem sayısını,

X = Bağımsız değişken değerini (makina saati),

Y = Bağımlı değişken değerini (bakım giderleri)

a = Sabit giderleri,

b = Birim başına değişken giderleri simgeler.

Eğrinin oluşturulmasında ikinci denklem $Y = a + bx$ denklemini ΣX değeri ile çarpılması ile oluşturulur.

2. Denklem: $\Sigma X Y = \Sigma Xa\ b \Sigma X^2$

Birinci ve ikinci denklemi yukarıda belirlediğimiz örneğe uygularsak eş zamanlı (simultaneous) denklemi a ve b değerleri için çözümleyebiliriz:

1. Denklem: 6.600.- = 12 a = 420 b

2. Denklem: 266.000.- = 420 a + 18.200 b

b değerini saptamak için 1. denklemi (420 ÷ 12) ile ya da 35 ile çarparsak üçüncü denklemi oluştururuz.

3. Denklem: 231.000 = 420 a + 14.700 b

3. Denklemi, 2. denklemden çıkarırsak a değerleri yok edilecek ve aşağıdaki denklem oluşacaktır:

35.000.- = 3.500 b

b = 10.- (birim değişken gider)

1. denklemde 10.- TL yı ba değerinin yerine koyarsak, denklem:

6.600 = 12 a + 4200 olur,

12 a = 2.400.-

a = 200.- (sabit gider)

Böylece oluşturulan toplam gider eğrisi formülü 200.- + 10x olarak saptanmış olacaktır(77).

---

(77) a ve b değerler, cebirsel çözüm yerine formül uygulanarak da saptanabilir. Kullanılacak formül:

$$b - \frac{N\Sigma XY - Y\Sigma X}{n\Sigma X2 - (\Sigma X)2} \; ; \; a - \frac{\Sigma Y}{n} - b \frac{(\Sigma X)}{n}$$

Bkz. J.N. Fremgen, a.g.e., s.223.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4) En yüksek - En Düşük Düzey Yöntemi:

Yarı değişken giderlerin sabit ve değişken unsurlara bölümlenmesinde diğer bir yöntem de "en yüksek-en düşük düzey" yöntemidir. Bu yöntem gerçekleşen giderle ilgili iki gözleme dayanmaktadır. Gözlemlerden biri, yüksek faaliyet düzeyini, diğeri ise düşük faaliyet düzeyini oluşturur. Genellikle alt ve üst düzeyler beklenen faaliyetin alt ve üst düzeylerini oluşturmaktadır.

Örneğin, üretim departmanında üst düzeyde faaliyet 24.000 dolaysız işçilik saati olarak saptanmış ve 39.200.- TL yakıt ve enerji gideri harcanmıştır. Düşük düzeyde ise faaliyet 15.000 dolaysız işçilik saatini ve 32.000.- TL yakıt ve enerji giderlerini gerektirmektedir. İki faaliyet düzeyi arasındaki gider değişimleri giderin değişkenlik özelliğini oluşturduğunu varsayarsak, giderin sabit ve değişken unsurları şöylece saptanabilir:

	Dolaysız İşçilik Saati	Yakıt ve Enerji Giderleri
Yüksek Düzey	24.000	39.200.-
Düşük Düzey	15.000	32.000.-
	9.000	7.200.-

Faaliyet düzeyi 9.000 saat arttığı zaman gider 7.200.- TL artmaktadır. Yakıt ve enerji giderleri, dolaysız işçilik saati başına 0,80 TL değişken gideri kapsamaktadır (7.200/9.000). Değişken unsuru saptadıktan sonra her iki düzeyde aynı olan sabit giderleri aşağıdaki gibi saptayabiliriz:

	Yüksek Düzey	Düşük Düzey
Toplam gider	39.200.-	32.000.-
Değişken gider		
24.000 S.x 0,80	19.200.-	
15.000 S.x 0,80		12.000.-
Sabit gider	20.000.-	20.000.-

Bu durumda, esnek bütçe formülü Y = 20.000.-+ 0,80 x olacaktır.

Yukarıdaki esaslar içinde belirli faaliyet düzeylerinde saptanacak esnek bütçeye aşağıdaki kademeli olarak düzenlenmiş bütçeleri örnek verebiliriz. Esnek bütçelerin faaliyet ölçümleme amacına dönük düzenlenmesinde, giderlerin değişim özelliği ve faaliyet düzeylerinin yanında genel giderlerin kontrol edilebilir ve edilemiyen olarak ayrılması da gereklidir(78). Örnek olarak verilen esnek bütçeler 200.000 ve 400.000 dolaysız işçilik saati faaliyet düzeyleri sınırları içinde oluşabilecek çeşitli faaliyet düzeylerinde sabit ve birim değişken giderlerin değişmeyeceğini varsaymaktadır (Tablo 6).

TABLO: 6
A Üretim Departmanı Ocak 1978 ayı Esnek Bütçesi
(200.000 - 400.000 D.İ.S.)

Dolaysız İşçilik Saati Faaliyet Düzeyi	200.000 S.	300.000 S.	350.000 S.	400.000 S.
Kapasite kullanma oranı	% 40	% 60	% 70	% 80
GİDERLER				
Kontrol Edilebilir:				
Değişken Giderler:				
Elektrik (a)	20.000.-	30.000.-	35.000.-	40.000.-
Su (b)	10.000.-	15.000.-	17.500.-	20.000.-
Yarı Değişken:				
Dolaylı İşçilik (c)	50.000.-	70.000.-	80.000.-	90.000.-
Yakıt (d)	15.000.-	20.000.-	22.500.-	25.000.-
Sabit ve Yarı Sabit:				
Denetim İşçiliği	5.000.-	5.000.-	6.500.-	6.500.-
Sigorta	600.-	600.-	600.-	600.-
Kontrol Edilemeyen:				
Amortisman	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-
Kira	1.500.-	1.500.-	1.500.-	1.500.-
	103.100.-	143.100.-	164.600.-	184.600.-

(78) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.346.

(a) TG = 0,10/D.İ.S.

(b) TG = 0,05/D.İ.S.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

(c) TG = 10.000.- + 0,20/D.İ.S.

(d) TG = 5.000.- + 0,05/D.İ.S.

431. Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması

4310. Değişken Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması:

Genel İmal Giderleri standartlarının saptama amacı giderleri yalnız sorumluluk merkezi düzeyinde ölçümleme ile sınırlandırılırsa, departman düzeyinde toplam sabit ve değişken giderler için, standart genel imal gideri saptanması gereksizdir(79). Genel gider kalemlerinin bağımsızca izlenmesi yeterlidir. Örneğin, dolaylı işçiliklerin departman düzeyinde, standart oranı olan 10.000 + 0,20/D.İ.S. kontrol amacına yeterli olmaktadır.

Mamul maliyetlerinin saptanmasında ise sorumluluk merkezlerinde toplanan genel imal giderleri toplamının ve faaliyet düzeyinin bilinmesi gerekir. Giderin değişkenlik niteliği standart yükleme oranının saptanmasını kolaylaştırmaktadır. Standart oranın saptanması bağımsız değişkenin ürün düzeyinde (bazında) standartlaştırılması ile gerçekleştirilir. Tablo 6'da görülen, dolaylı işçilik tandartı, departman düzeyinde 10.000.- + 0,20 x olarak saptanmıştır. Eğer, mamul için gerekli dolaysız işçilik zaman standartı 2 saat/birim olarak saptanmışsa, departman düzeyinde saptanan dolaylı işçilik standartı, mamul düzeyinde 10.000.- + 0,40 x olarak yeniden saptanmış olur. Standartın mamul düzeyinde saptanması halinde, "X" değeri üretilen mamul sayısını ifade eder (80). A departmanında esnek bütçede yer alan diğer gider kalemlerinin, mamul düzeyinde standartlaştırılması aynı esasa göre yapılabilir. Bu esas içinde dolaysız işçilik saati düzeyinde sabit olan gideler, mamul üretim miktarı düzeyinde de sabit niteliktedirler.

Departman düzeyinde saptanan dolaylı giderlerin, üretim miktarları düzeyine dönüştürülmesi halinde, A deparmanında mamul birimine yüklenecek değişken giderleri ve departmanın toplam sabit giderlerini aşağıdaki gibi belirleyebiliriz:

---

(79) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.347.
(80) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.348.

Departman A Üretim Giderleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

	Birim başına değişken	Sabit Giderler
Elektrik	0,20 TL	-
Su	0,10 "	-
Dolaylı işçilik	0,40 "	10.000.-
Yakıt	0,10 "	5.000.-
Denetim işçiliği	-	6.500.- (81)
Sigorta	-	600.-
Amortisman		1.000.-
Kira		1.500.-
	0,80 TL	24.600.-

Yukarıda, departman giderlerinin mamul standartlarına dönüştürülmesinde önemli engel yarı sabit nitelikte olan "denetim işçiliği" giderleridir. Bütçelenen "denetim işçiliği" departmanın %70 ve üst kapasite düzeyinde faaliyeti gerçekleştireceği varsayılarak 6.500.- TL olarak saptanmıştır. Beklenen faaliyet düzeyi %70 kapasite düzeyinden aşağıda gerçekleşirse, bütçe tutarı olarak 5.000.- TL alınacaktır. Faaliyetin %70 düzeyinden düşük gerçekleşmesinde izlenecek diğer seçenek ise, denetim işçiliğini "yarı değişken" gider varsaymak ve değişken oranını [(6.500.- - 5.000.-) / (400.000 - 200.000)] = 0.0075 TL/D.İ.S. ya da 0,015 TL/ birim olarak saptayabiliriz. Sabit gider ise [6.500 - 0.0075 (400.000)] = 3.500.- TL olarak hesaplanır. Ancak denetim işçiliğini yarı değişken olarak hesaplamak, 200.000 ve 400.000 D.İ.S. faaliyet düzeylerinin dışındaki faaliyet düzeylerinde gerçekçi olmayacaktır.

4.311. Sabit Genel İmal Giderleri Standartlarının Saptanması:

Mamullere yüklenecek sabit genel imal giderleri oranı, bütçelenen sabit genel imal giderlerinin belli bir faaliyet düzeyine bölünmesi ile elde edilir. Belirli bir faaliyet düzeyinin saptanmasında çeşitli seçenekler var-

(81) Üretim miktarı çıktılarının %70 ve üst kapasitede gerçekleşeceği varsayılmıştır.

dır. Yukarıda saptadığımız esnek bütçeyi örnek olarak alırsak, işletmenin kuramsal kapasitesini 500.000 D.İ.S., beklenen faaliyet düzeyinin % 80 kapasite düzeyi olduğunu ve yapılan inceleme sonucu ulaşılabilecek normal kapasitenin ise %70 kapasite düzeyini oluşturacağı varsayılırsa, mamule yüklenecek standart sabit genel imal giderleri oranı, değişik kapasite düzeyinde, değişik olacaktır, şöyleki;

Kuramsal düzey	Beklenen düzey	Normal düzey
$\frac{24.600.-}{500.000 \text{ DİS}} = 0.05$ TL/DİS	$\frac{24.600.-}{400.000 \text{ DİS}} = 0,06$TL/DİS	$\frac{24.600.-}{350.000 \text{ DİS}} = 0.07$ TL/DİS

Dolaysız işçilik saati başına saptanan, sabit genel imal giderleri yükleme oranı, mamul başına yükleme oranına çevirmek için, daha önceki örnekte saptanan, dolaysız işçilik zaman standardı ile (2.- saat/birim) çarparsak üretilen mamul başına standart yükleme oranı, değişik düzeylerde şöyle saptayabiliriz:

a) Kuramsal düzey = 0.05 TL/DİS x 2 saat
= 0.10 TL/Birim

b) Beklenen düzey = 0.06 TL/DİS x 2 saat
= 0,12 TL/Birim

c) Normal düzey = 0,07 TL/DİS x 2 saat
= 0,14 TL/Birim

Yukarıda saptanan faaliyet düzeyleri incelendiğinde, kuramsal düzeyi oluşturan %100 kapasite oranına ulaşılma olanağının olmadığı ve o düzeyde oluşturulan standart oranın gerçekçi olamayacağı görülür. Daha önce de belirttiğimiz gibi fizikî ve beşerî sınırlamalar faaliyetin kuramsal düzeye ulaşmasını engeller. Beklenen faaliyet düzeyi ise, beşerî ve fizikî sınırlamaların yanında pazar koşullarını da içeren, geçmiş yıllarda ortalama ulaşılan düzeyi oluşturur. zaman içindeki değişimler beklenen faaliyet düzeyini değiştireceği için bu düzeyde standartın saptanması dengeli karşılaştırma yapma olanağını kısıtlar. Uygulama açısından en çok kabul gören faaliyet düzeyi normal kapasite düzeyidir. Zaman içinde faa-

liyetler ortalaması beklenen ortalama düzey içinde gerçekleşiyorsa, normal kapasite sapmalarının cebirsel toplamı sıfıra ulaşır(82).

432. Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması

Genel imal giderleri standart oranlarının belirlenmesinde değişik faaliyet düzeylerinin uygulanması değişik oranlar oluşturur. Genel imal giderleri sapmaları bu durum gözönüne alınarak irdelenmelidir.

Sabit genel imal giderlerinin değişmezlik nitelikleri standartlardan sapmalara dolaysız etki yapacaktır. Bu nedenle, faaliyeti ölçümlemesi açısından genel imal giderleri sapmaları değişken ve sabit genel imal gidelerinden oluşacak sapmaların ayrı ayrı incelenmesini ve daha sonra bütünleştirici bir yöntemle genel tablonun saptanmasını gerekli kılmaktadır.

4320. Değişken Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması:

Değişken genel imal giderleri sapmalarının hesaplanmasını bir örnekle açıklayabiliriz::

Genel imal giderleri eğrisi 0 + 2.50 x DİS olarak saptanırsa bu giderler içinde sabit unsurların olmadığı, ya da etki yapmayacak düzeyde olduğu varsayılabilir. Dönem içinde 97.000.- TL genel imal gideri 38.500 dolaysız işçilik saati harcanarak gerçekleşmiştir. Belirlediğimiz esnek bütçe formülüne göre gerçekleşen faaliyet düzeyinde olması gerekli gider toplamı (2.50 TL x 38.500 DİS) 96.250 TL dır. Gerçekleşen gider ile gerçekleşen faaliyet düzeyinde olması gerekli gider (gerçek düzeyde bütçe toplamı) arasında oluşacak fark "**bütçe (harcama) sapması**" olarak tanımlanır(83). Değişken genel imal giderlerinde ikinci sapma ise miktar sapmasıdır. Örnekte genel imal giderleri yükleme katsayısı olarak dolaysız işçilik saati alınmış ve dolaysız işçilik ile genel imal giderleri arasında doğrusal ilişkinin var olduğu kabul edilmiştir. Bu durumda dolaysız işçilik zaman sapmasının doğması, genel imal giderleri sapmalarına neden olacaktır. Bu sapma "**değişken genel imal giderleri verim sapması**" olarak adlandırılır(84).

---

(82) Dopuch, N., Birnberg, J.G.: Demski, J.: a.g.e., s.349.
(83) Bierman, J.; Drebin, A.R.: Managerial Accounting, an Introduction second edition, The MacMillan Co., New York, 1972, s.114.
(84) Blacker, J.G.; Weltmer, K.W.: a.g.e., s.365.

38.500 saat olarak gerçekleştirilen üretimin, standart zamanı 37.880 dolaysız işçilik saati olduğu varsayılırsa, standart genel imal giderleri toplamı (2.50 TL x 37.880 DİS) 94.700.- TL olacaktır. Gerçekleşen düzeyde bütçe tutarı ile standart genel imal giderleri arasındaki sapma **"değişken genel imal giderleri verim sapmasıdır"**. Örneğimizde dolaysız işçilik faaliyeti verimsiz (olumsuz) sonuç vermesi nedeni ile verim sapması olumsuzdur.

Buraya kadar belirlediğimiz sapmaları şöyle özeleyebiliriz:

Gerçekleşen Değişken G.İ.G.	:	97.000.- TL	
Gerçek Düzeyde Bütçe	:	96.250.- TL	
Bütçe (harcama) sapması	:	750.- TL	(olumsuz)
Gerçek Düzeyde Bütçe	:	96.250.- TL	
Standart G.İ.G.	:	94.700.- TL	
Değişken G.İ.G. Verim Sapması		1.550.- TL	(olumsuz)
Gerçekleşen Değişken G.İ.G.	:	97.000.- TL	
Standart G.İ.G.	:	94.700.- TL	
Toplam Sapma	:	2.300.- TL	(olumsuz)

Sapma Etkenleri

Bütçe sapması	:	750.- TL	(olumsuz)
Verim Sapması	:	1.550.- TL	(olumsuz)
Toplam Sapma	:	2.300.- TL	(olumsuz)

İkili etken esasına göre saptadığımız değişken genel imal giderleri-sapmalarını formül yardımıyla da belirleyebiliriz, şöyleki;

Bütçe Sapması = Gerçek Gider - (Gerçek Zaman x St. Yükleme Oranı)

Verim Sapması = St. Yükleme Oranı x (Gerçek Zaman - Standart Zaman)

Değişken genel imal giderleri sapmalarının hesaplanmasında, bağımsız değişken olarak kabuledilen "dolaysız işçilik süresinin" genel imal giderlerinde oluşacak belirsiz sapmaların, doğrusal nedeni olacağı varsayılmıştır. Değişken genel imal giderlerinde oluşacak bütçe ve verim sap-

ması, dolaysız işçilik zamanının standart dışı kulanılmasından oluşmaktadır. Genel imal giderleri sapmalarının ölçümlenmesinde faaliyet düzeyi ölçüsü olarak girdi değerlerin alınması kısa süre içinde değerleme yapmaolanağını sağlar. Mamul birimi açısından yapılacak değerleme mamul üretim sürecinin tamamlanmasına kadar gecikebilir(85).

Değişken genel imal giderleri ölçümlemesinde tek bağımsız değişkenin (dolaysız işçilik süresi) kullanılması genel imal gideri türlerinin değişik görüntüde olması nedeni ile gerçekçi olmayabilir. Değişken giderler içinde değişik türden giderlerin olması, bağımsız değişken sayısını çoğaltmayı zorunlu kılmaktadır. Özellikle değişken giderler içinde yöneticinin kontrolu dışında olan, prim ve ikramiyeler yer alırsa, çoklu değişken uygulaması, sorumluluğun belirlenmesinde gereklidir(86). Örneğin kullanılacak bütçe, formülü, 1.00 TL/DİS + 0,05 Ü olarak saptandığını ("Ü" brüt işçilik ödemelerini simgelemektedir) ve daha önceki örnekte saptadığımız sapmaların değişmediğini ve gerçekleşen ücret ödemelerinin 1.55.000.- TL ve 37.880 saat için standart ücret ödemelerinin 1.136.400.- TLolduğunu varsayarsak (30.- TL/DİS) sapmaları şöylece hesaplayabiliriz:

Gerçek değişken G.İ.G.	97.000.-	
Gerçek düzeyde standart değişken gid.	96.250.-	
[(1.- x 38.500) + (0,05 x 1.155.000.-)]		
Bütçe (harcama) sapması	750.-	(olumsuz)
Gerçek düzeyde standart değişken gid.	96.250.-	
Standart düzeyde değişken giderler	94.700.-	
[(1.- x 37.880) + (0,05 x 1.136.400.-)]		
	1.500.-	(olumsuz)

(85) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, j.: a.g.e., s.428.
(86) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.429.

4321. Sabit Genel İmal Giderleri Sapmalarının Hesaplanması:

Sabit genel imal giderleri üretim standartlarının, öngörülen faaliyet düzeylerinde, toplam giderin faaliyet düzeyine bölünmesi ile saptanması değişen faaliyet düzeylerinde ölçümleme açısından gerçekçi olmayan sapmalara neden olmaktadır. Bu nedenle sabit genel imal giderleri sorumluluğu harcama sorumluluğu ile sınırlıdır. Genel imal giderleri sapmaları sorumluluğun ölçümlenmesinde etkin değişken "harcama" sapmalarıdır. Örneğin bütçelenen sabit giderler 110.000.- TL olarak saptanmış ve 115.000.- TL gider gerçekleştirilmişse, sorumluluk "sabit genel imal giderleri bütçe (harcama sapması)" ile sınırlıdır. Sabit giderlerin, genel tanımı gereği faaliyet düzeyi ile bağıntılı olmaması nedeni ile, ölçümleme "tek etken" esasına göre yapılmalıdır(87).

Sabit genel imal giderlerinde ikinci sapma ise sabit genel imal giderleri yükleme oranının saptanmasında uygulanan faaliyet düzeyi nedeni ile oluşur. Bu sapma "**sabit genel imal giderleri kapasite**" sapmasıdır(88). Bu sapmanın hesaplanmasını şöylece açıklayabiliriz:

Mamul maliyet standartlarının saptanmasında genel imal giderleri standartı (özellikle sabit giderler) belirlenen faaliyet düzeyine göre saptanır ve üretilen her birime bu standartla maliyet yükü yüklenir. Saptanan faaliyet düzeyinde beklenen üretim miktarının 22000 birim mamul olacağı, 110.000.- TL gider yapılacağı varsayılırsa ve 22000 birimin planlanan kapasite düzeyinde, sabit gider yükleme oranı (110.000.-/ 22000) 5.- TL olarak saptanır. Dönem içinde 20000 birim mamul üretimi gerçekleştirilir ve 115.000.- TL gider yapılırsa, üretime yüklenen sabit genel imal giderleri (20.000 x 5.-) 100.000.- TL dır. Bu durumda 10.000.- TL eksik yükleme yapılmış olur. Eksik yükleme tutarı "sabit genel imal giderleri kapasite sapması" dır. Kapasite sapmasını şöylece formülleştirebiliriz:

Sabit G.İ.G. Kapasite Sapması : St. Yükleme Oranı x (Gerçek Üretim Miktarı - Planlanan Üretim Miktarı)

---

(87) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.430.
(88) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.356.

Formülü yukarıdaki örneğe uygularsak:

Sabit G.İ.G. Kapasite Sapması: 5.- x (22000 - 20000)

5.- x 2000

10.000.- (olumsuz)

Sabit genel imal giderleri kapasite sapmaları, planlanan üretim düzeyinin altında kalınması nedeni ile kaybedilmiş satış gelirini simgeleyebileceği gibi, olumsuz pazar koşulları nedeni ile üst yönetimce dönem içinde plan değişikliklerini de simgeler. Bu nedenle kapasite sapmasının nedenleri irdelenirken üretim yöneticisinin kontrolu dışındaki etkenlerin belirlenmesi gereklidir. Kapasite sapmasına neden olan etkenler üretim yöneticisinin çoğunlukla kontrolu dışındadır(89).

4322. Genel İmal Giderleri Toplam Sapmasının Hesaplanması:

Yukarıda yaptığımız açıklamalara dayanarak sabit ve değişken unsurları birleştiren bir hesaplama yapabiliriz. Genel İmal Giderleri sapmalarının hesaplanmasında iki yöntem uygulanabilir, bunlar;

a) Üçlü sapma yöntemi,

b) İkili sapma yöntemi(90).

Yukarıda sıralanan yöntemleri uygulamak için aşağıdaki örnek kullanılacaktır:

a) Genel imal giderleri toplamı : 120.000 + 5x (Esnek Bütçe Formülü)

b) Gerçekleşen dolaysız işçilik zamanı : 55.000 saat

c) Gerçekleşen üretim düzeyinin standart dolaysız işçilik zamanı : 50.000 saat

d) Normal faaliyet düzeyi : 60.000 saat

e) Standart sabit G.İ.G. yükleme oranı : 2.- TL/saat

f) Gerçekleşen G.İ.G. : 410.000.- TL

(89) Blocher, J.G.; Weltmer, R.W.: a.g.e., s.365.
(90) Moore, C.L.; Jaediche, R.K.: a.g.e., s.357.

Yukarıda belirlenen verileri, üçlü sapma yöntemine şöylece uygulayabiliriz:

Gerçekleşen G.İ.G.		410.000.-
Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.		395.000.-
Değişken (5.- x 55.000)	275.000.-	
Sabit	120.000.-	
BÜTÇE SAPMASI		15.000.- (olumsuz)

Gerçek Düzeyde Bütçelenen Değişken G.İ.G.	275.000.-
Standart Değişken G.İ.G.	250.000.-
DEĞİŞKEN G.İ.G. VERİM SAPMASI	25.000.- (olumsuz)

Bütçelenen Sabit G.İ.G.	120.000.-
(60.000 saat x 2.- TL/Saat)	
Standart Sabit G.İ.G.	100.000.-
(50.000 saat x 2.- TL/Saat)	
KAPASİTE SAPMASI	20.000.- (olumsuz)

Üçlü sapma yönteminde hesaplanan sapmaları şöyle özetleyebiliriz:

Gerçekleşen G.İ.G.		410.000.-
Standart Genel G.İ.G.		350.000.-
Sabit	100.000.-	
Değişken	250.000.-	
TOPLAM SAPMA		60.000.- (olumsuz)

Bütçe Sapması	15.000.- (olumsuz)
Değişken verim sapması	25.000.- (olumsuz)
Sabit kapasite sapması	20.000.- (olumsuz)
TOPLAM SAPMA	60.000.- (olumsuz)

Örneği, ikili sapma yöntemine uygularsak aşağıdaki sonuçları elde ederiz:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Gerçek G.İ.G.		410.000.-
Standart Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.		370.000.-
Değişken (5.- x 50.000)	250.000.-	
Sabit	120.000.-	
KONTROL EDİLEBİLİR SAPMA		40.000.- (olumsuz)
Bütçelenen Sabit G.İ.G.		120.000.-
(60000 saat x 2.- TL/saat)		
Standart Sabit G.İ.G.		100.000.-
(50.000 x 2.- TL/saat)		
KAPASİTE SAPMASI		20.000.- (olumsuz)

433. Genel İmal Giderleri Sapmalarının Etkinlik Ölçümleme Açısından Değerlemesi

Genel imal giderlerinin oluşturduğu harcama (bütçe) sapması, yöneticinin kullandığı kıt kaynakların kullanış verimliliğini ölçümler. Bu sapma yöneticilere fazla harcama ve tasarruf kaynaklarının irdelenmesi olanağını sağlar. Bütçe sapmasının kısa zamanda saptanması ise kısa sürede ölçümleme yapma olanağını sağlar(91).

Değişken genel imal giderleri, yönetimin tam maliyetle ilgili çeşitli sonuçları irdelemesine neden olur. Değişken giderlerin faaliyet düzeyine bağımlı olması, diğer faaliyetlerde (özellikle işçilik faaliyetlerinde) doğacak olumsuz sapmaların da irdelenmesine neden olur. Yönetimin dolaysız işçi karışımı ile alacağı kararlar bağımsız değişken olarak dolaysız işçilik saatinin seçimi nedeni ile genel imal giderleri sapmalarına yansır. Örneğin belirli bir işin düşük vasıflı işçilere yaptırılması zaman sapmasını doğuracağı gibi değişken genel imal giderleri sapmasını da oluşturur. Bu durumda yönetici sorumluluğu, kaynakların kullanımı açısından artmış olmaktadır.

(91) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.280.

Genel imal giderleri "kapasite" sapması ise çoğunlukla departman (standart gider merkezi) yöneticisinin kontrolu dışındadır. Özellikle dağıtıma tabi gider niteliği oluşturan sabit giderlerin "genel anlamda" kontrol edilebilir gider olarak belirlenmesi olanaksızdır. Genel imal giderleri standartları kontrol amacından öte planlama amacına dönüktür(92). Sabit genel imal giderlerinin planlanan faaliyet düzeylerinde standartlaştırılması üst yönetimin ileriye dönük, beklentilerini yansıtır. Sabit gider kapasite sapmaları planlama sapmalarının saptanmasında etken olabilir. Ancak, kısa sürede oluşan sapmaların parasal değeri önemli olmaz. Bunun yanında, yine kısa dönemde kapasite sapmalarının oluşturduğu kaçırılan fırsat maliyetlerinin etkisini de saptamak olanaksızdır(93).

Genel imal giderleri toplam sapmasının hesaplanmasında kullanılan sapma yöntemlerinin etkinliği de ayrıca tartışılabilir. Özellikle ikili sapma yöntemi toplam sapmayı iki gruba ayırmakta ve atıl kapasitenin oluşturduğu sapmalarla, yöneticinin kontrol edebileceğini varsaydığı sapmaları (kontrol edilebilir sapma) ayırmaktadır. Ancak ikili sapma yöntemi; genel imal giderlerinde sabit, değişken ayırımının doğru yapılması, dönem içi planlarda değişiklik olmaması halinde sapmanın yalnız değişken giderlerde farklılık yaratacağını varsaymakta ve bu sapmanın yönetici tarafından kontrol edilebileceğini kabul etmektedir.

Giderlerin sabit ve değişken olarak titizlikle irdelenmesi ve saptanması, esnek bütçe uygulamasının bir gereğidir. Bunun yanında kapasite arttırımı dışında değişiklik göstermeyen bazı sabit giderlerin (amortisman, kira, emlâk vergisi) dönem içinde fiyat dalgalanmalarından etkilenmeyeceği varsayılabilir. Ancak özellikle değişken giderlerin fiyatlarında pazarda meydana gelecek dalgalanmalar yöneticinin kontrol sınırları dışındadır. Bu nedenle, yönetici tarafından kontrol edilebilen verim sapmaları ile harcama sapmalarını bir arada hesaplamak, etkin ölçümlemeyi ve sapma nedenlerini irdelemenin faydasını sınırlamaktadır(94).

Üçlü sapma yöntemi ikili sapmada görülen kontrol edilebilir sapmayı bütçe (harcama) ve değişken giderler verim sapması olarak bölümlemekte ve yöneticinin kontrol sınırları daha açıklıkla irdelenebilmekte-

---

(92) Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: a.g.e., s.435.
(93) Büyükmirza, K.H.: a.g.e., s.74.
(94) Horngren, C.T.: "Cost Accounting" a.g.e., s.277.

dir. Özellikle bütçe sapması içinde olumsuz fiyat sapmalarının irdelenmesi ile yöneticinin sorumluluk sınırları etkinlikle ölçülebilmektedir. Bunun yanında üçlü sapma yöntemi verim sapmalarını değişken giderlerle sınırlamak suretiyle, yöneticinin sorumluluğunu açıklıkla vurgulamaktadır.

44. İSTEMLİ GİDER MERKEZİ YÖNETİCİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

İşletmenin konusu olan mal ve hizmet üretiminin dışında genel hizmetleri yürüten deparmanların faaliyetlerinin yönlendirilmesi genellikle kişisel (subjektif) kararlara bağlıdır. Bu departmanın başındaki kişi genel prensipler çerçevesinde, departman faaliyetlerini yürütürler. Faaliyet giderlerinin yönetici kararlarına bağlı olarak geliştiği ve çıktıları ile ilişkili olmadığı sorumluluk merkezi "istemli gider merkezi" olarak tanımlanır(95). İstemli gider merkezlerinde finansal standartların saptanması ve ölçümleme aracı olarak kullanılması olanaksızdır. İstemli gider merkezlerinin çıktılarını parasal olarak değerlemek de olanaksızdır.

440. İstemli Gider Merkezinde Kontrol Süreci

İstemli gider merkezleri bütçelerinin hazırlanmasında, kullanılacak kıstaslar, genellikle standart gider merkezleri bütçelerinden tümüyle değişiktir. Standart gider merkezleri bütçeleri düzenlenirken saptanan bütçenin uygulanabilir ve verimli faaliyeti oluşturup oluşturamayacağı kaygısı önemlidir. Yapılan işin yönü özellikle istemli gider merkezlerinde önemlidir. Bütçeden yapılacak indirimler, standart gider merkezlerinde etkin faaliyete dönük olduğu halde, istemli gider merkezinde faaliyetin uygulamadan kaldırılmasına dönüktür(96).

İstemli gider merkezi bütçelerinin hazırlanmasında cevaplanması gerekli bazı sorular vardır. Bunları şöylece sıralayabiliriz;

1) Yönetimin faaliyeti yürütmek için alacağı kararların neler olacağı?

2) Bütçede öngörülen faaliyet hedefleri, alınması gerekli kararları kapsıyor mu?

---

(95) Anthony, R.N.; Welsch, G.A.: a.g.e., s.424.
(96) Anthony, R.N.; Dearden, I.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.206.

3) Bütçe öngörüsü faaliyetin yürütülmesi için gerekli bilgileri yansıtıyor mu?

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İstemli gider merkezinde bütçe kontrolu, standart gider merkezi bütçe kontrolundan tümüyle değişik yöndedir. Standart gider merkezi kontrolunda amaç giderlerin etkinliğini kaybetmeyecek alt düzeye indirilmesidir. İstemli gider merkezi bütçe kontrolunda ise ana amaç, planlamada işbirliğini (katılmayı) sağlamaktır(97). Gider kontrolu, yapılacak faaliyetin gerektirdiği gider düzeyini saptamayı amaçlar. İstemli gider merkezlerinde "katı bütçe uygulaması", merkez faaliyetlerinin bir kısmının durmasına ve değişik yönde gelişmesine neden olur. Bu nedenle istemli gider merkezi bütçesi, yapılacak işin gerçek maliyetini saptamayı hedeflemelidir. Bütçe kontrolunun ana işlevi harcama sapmalarının üst yönetimin kabulü olmaksızın gerçekleştirilmemesini sağlamaktır(98). Bütçe kontrolu istemli gider merkezi yöneticisi harcama düzeyini kontrola yarar. İstemli gider merkezini oluşturan departmanlara örnek olarak yönetim departmanı, araştırma ve geliştirme departmanı verilebilir.

4400. Yönetim Departmanlarında Etkinlik Ölçümlemesi:

Yönetim departmanı, işletmenin üst yönetimini oluşturan genel müdür, yardımcıları ve danışmanları kapsar. Bölümsel işletmelerde "bölüm yöneticisi" aynı tanımın içindedir. Yönetim departmanının faaliyetleri finansal ölçümlemesini engelleyen nedenleri şöylece sıralayabiliriz;

1) Çıktıları ölçümleme olanaksızlığı,

2) İşletmenin genel amacı ile departmanın özel faaliyet sınırlarının aynı olmaması.

Yönetim departmanının oluşturduğu faaliyet, danışma ve hizmet faaliyetidir. Bu tür faaliyetlerin gerçek değerinin ölçümlenmesi genellikle olanaksızdır. Bütçe sapması bu nedenle yapılan işin etkinliğini ya da etkinsizliğini simgelemez. Örneğin malî işler bölümüne verilecek "standart maliyet sisteminin" kurulması görevinin malî yükünü oluşturan bütçeden fazla harcamalar, standart maliyet sisteminin etkinliğinin ölçümlemesinde herhangi bir etken değildir.

---

(97) Dearden, J.: a.g.e., s.247.
(98) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.207.

Yönetim departmanlarının özel amacı, işletmenin özel amacı ile bir değildir. İşletmenin ana amacı konusu olan mal ve hizmetleri en iyi şekilde üretecek ortamı sağlamaktır. Muhasebe departmanı faaliyetlerini etkin ve zamanında yürütmek pahalı yatırımları gerektirebilir ki, katlanılacak külfetle edinilecek fayda aynı ölçüde olmayabilir.

Yönetim faaliyetleri bütçelerinin düzenlenmesinde gözönüne alınacak hususları şöylece sıralayabiliriz.

1) Bütçe departmanı temel giderlerini belirlemelidir. Temel giderler departmanın işlevini yapması için gerekli harcamaları içerir.

2) Bütçe, departmanın dönem içinde ele almak istediği ilâve faaliyetlerin marjinal giderlerini içermelidir. İlâve faaliyetler ile ilgili detaylı bilgiler faaliyetin türüne göre verilebilir.

3) Bütçede görülen artışlar açıklanmalıdır.

4) Belirli oranda harcama kısıntısı halinde durdurulacak ya da yavaşlatılacak faaliyetler açıklıkla vurgulanmalıdır.

5) Belirli oranda fazla harcama halinde ele alınacak ya da hızlandırılacak faaliyetler vurgulanmalıdır.

Yönetim faaliyetleri için düzenlenecek bütçeler, yöneticinin harcama düzeyini belirler. Bu düzeyin belirlenmesi, yönetimin subjektif yargılarına ve departman yöneticileri ile üst yönetim arasında bulunacak dengeli harcama kompozisyonuna dayanır(99).

4401. Araştırma ve Geliştirme Departmanlarında Etkinlik Ölçümlemesi:

Araştırma ve geliştirme departmanının etkinliğini ölçümlemeyi zorlaştıran nedenleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Faaliyet sonuçlarının miktar etkileri ölçülemez. Mamul üretiminde olduğu gibi miktar ölçümü araştırma faaliyetlerinde de olanaksızdır. Uzun yılları kapsayan araştırma faaliyetinin etkinliği kısa dönemde saptanamaz. Çıktı miktar olarak ölçümlendiği halde bile değerleme yapılması olanaksız olabilir.

---

(99) Dearden, J.: a.g.e., s.251.

2) Amaç birliği problemi aynen yönetim deparmanında olduğu gibi ortaya çıkar.

3) Araştırma ve geliştirme faaliyetlerini bir yıl içinde ölçümleme genel olarak bir anlam taşımayabilir.

Araştırma ve geliştirme bütçelerinin düzenlenmesinde üç hususun belirlenmesi gereklidir, bunlar;

1) Araştırma faaliyetinin oluşturacağı birkaç yılı kapsayacak finansal yük saptanmalıdır.

2) Araştırma ve geliştirme faaliyetinin yönü belirlenmelidir.

3) Araştırma faaliyetini oluşturan kişilerin etkinliği araştırılmalıdır.

Yukarıda belirlenen hususların yıllık bütçe ile gerçekleştirilmesi olanaksızdır. Bu nedenle özel projelerin tümünü ve yıllara göre ulaşma hedeflerini belirleyen, toplam giderleri saptamayı hedefleyen bütçelerin hazırlanması gereklidir(100).

Araştırma ve geliştirme bütçeleri yönetimi ölçümleyen bütçeler olmaktan öte, uyarıcı niteliktedirler. Bütçe sapmaları, yönetimin fazla harcamalar karşısında uyarılmasını ve faaliyetlerin ortaklaşa kabul edilen harcama düzeyinde gerçekleştirilmesini hedef alırlar.

45. GELİR MERKEZİ YÖNETİCİSİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEMEDE STANDART UYGULAMASI

Özellikle satış faaliyetleri ölçümlemesi standartlar yardımı ile gerçekleştirilebilir. Satış personelinin gerçekleşen faaliyeti ile öngörülen faaliyet düzeyleri arasındaki sapmalar "tek etken esasına" göre incelenece-ği gibi çoklu etken esasına göre de incelenebilir.

Örneğin, satış departmanının belirli bir dönemde satış hedefinin 100.000.- TL ve gerçekleştirilen satış hacminin 121.000.- TL olduğu varsayılırsa, 21.000.- TL lık olumlu sapma tek etken esasına göre pazarlama yöneticisinin başarısı olarak kabul edilebilir. 21.000.- Tl lık sapma "çoklu etken esasına" göre irdelendiği zaman sapmaların nedenleri detaylı olarak incelenir.

(100) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.211.

Satış departmanı hedefinin dönem içinde 100 müşteri ile ilişki kurmak ve müşteri başına 1000.- TL lık satış gerçekleştirmek olduğu varsayılırsa satış kotasının (hedefinin) 100.000.- lira olarak belirlenme nedeni açık olarak görülür. Yapılan incelemede satış departmanının dönem içinde 100 müşteriyi ziyaret ettiği ve ortalama ziyaret başına 1.210.- TL satış yaptığı varsayılırsa, detaylı satış sapmaları ikili sapma yöntemine göre şöylece saptanabilir(101).

Hacim Sapması: Gerçek faaliyet hacmi , St. faaliyet hacmi

100 - 100

0.-

Hasılat Sapması: Gerçek satış tutarı - St. satış tutarı

121.000 - 100.000

21.000.- (olumlu)

Bu durumda 21.000.- TL olumlu sapmanın yüz müşterinin her birine 210.- TL fazla satış yapmakla oluştuğu irdelenmiş olur.

Yukarıdaki örnekte hacim sapmasının olmaması bileşik sapmanın hesaplanmasını engellemektedir. Dönem içinde 110 ziyaret yapıldığı ve müşteri başına 1.100.- TL satış yapıldığı varsayılırsa toplam sapma yine 21.000.- TL olmasına karşılık, sapmalar çok yönlüdür, şöyleki;

Hacim Sapması: (Gerçek Faaliyet Hacmi - St. Faaliyet Hacmi)

x Standart satış tutarı

(110 - 100) x 1000

10.000.- (olumlu)

Gelir (Hasılat) Sapması: (Gerçek Satış Tutarı - St. Satış tutarı) x

St. Faaliyet hacmi

(1100.- 1000.-) x 100

10.000.- (olumlu)

Bileşik Sapma: (Gerçek Satış tutarı - St. Satış tutarı) x

(Gerçek faaliyet hacmi - St. faaliyet hacmi)

(1.100.- 1.000.-) x (110 - 100)

1.000.- (olumlu)

(101) Erem, T.: Yönetim Açısından Pazarlama, İstanbul 1977, s.256.

5. KÂR VE YATIRIM MERKEZLERİ YÖNETİCİLERİNİN ETKİNLİĞİNİ ÖLÇÜMLEME

Finansal kontrol sisteminde gider ve gelir merkezleri yanında oluşan diğer sorumluluk merkezlerinin "kâr ve yatırım" merkezleri olduğunu vurgulamıştık. Kâr merkezi sorumlu yöneticisi, gelirler ve giderlerin farkı olan kâr düzeyi ile değerlendirilmektedir. Kâr mekezlerinin bir uzantısı olan "yatırım merkezleri" ise yöneticisinin kâr düzeyinin yanında sorumluluğu altındaki varlıkların (yatırımın) etkin kullanılması ile ölçümlendiği sorumluluk merkezleridir. Göçerilmiş kâr sorumluluğunun oluştuğu merkezlerde yöneticilerin görev başarılarının ölçümlenmesi iki yoldan gerçekleştirilebilir, şöyleki;

1) Ölçümlemeye esas olarak kâr düzeyinin alınması,

2) Kâr ve yatırım unsurları birleştirilerek her iki unsuru birlikte ölçümleme(1).

50. ÖLÇÜMLEME ARACI OLARAK KÂR

Kârın ölçümlemeye esas alınmasında üç ilkenin gözönünde bulundurulması gereklidir. Bu ilkeleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Kâr ve yatırım merkezlerinin kârı, işletmenin bütününün aleyhine arttırılmamalıdır.

2) Kâr, sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrolu dışında gelişecek etkenlerden arındırılmalıdır.

3) Kârı oluşturacak her kalem, merkez yöneticisinin ve onun astlarının önemli ölçüde kontrolu altında olmalıdır(2).

500. Bölümler Arası Kâr Uyuşmazlığının Önlenmesi

Özellikle bölümsel örgütlenme içinde kâr merkezleri arasında kâr uyuşmazlığının ortaya çıkması ve bir bölümün diğer bölüm aleyhine fiyat indirerek rekabet etmesi üst yönetimce önlenmesi gerekli bir husustur. örneğin işletmenin bir bölümü plastik kaplar diğeri ise cam kaplar

(1) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.335.
(2) Shillinglaw, G.: a.g.e., s.688.

yapması ve aynı ihaleye rakip olarak katılıp fiyat indirmeleri, işin rakiplere kaptırılmasına neden olacağı gibi, iş alınsa bile düşük fiyatla alınan iş işletmenin kârını aşağı düzeye indirgeyecektir.

Bunun yanında işletmenin kendi kâr ölçümleme politikası, işletmenin sorumluluk merkezi kârlarının gerçekçi saptanmasını engelleyebilir. Örneğin yönetim bölümünün giderlerinin kâr ve yatırım merkezlerinin satış hacmi oranındayüklenilmesi merkez yöneticilerinin küçük hacimli ve yüksek fiyatlı satışları seçmelerine, düşük net satış gelirinin gerçekleşmesine fakat dağıtımdan sonra yüksek bölüm net kârının oluşmasına neden olur. Düşük satış hasılatı, yüklenecek yönetim giderleri yükünü azaltacağı için, sorumluluk merkezleri arası karşılaştırmaları ve değerlendirilmeleri etkileyebilir(3). Düşük satış hasılatı, bölümün(4) tüm işletmeye katkısını azaltacağı için işletme aleyhine kâr kaybı doğacaktır.

Kârın saptanmasında diğer bir uyuşmazlık da bölümce kullanılan sermaye için üst yönetimce uygulanacak faiz oranlarının belirlenmesinde ortaya çıkmaktadır. Özellikle işletme dışından (kredi kurumlarından) sağlanacak kaynakların bölümlerce kullanılmasında faiz yüklenir, öz kaynakların kullanılması halinde faiz yüklenmezse, çok bölümlü işletmelerde bölümlerin dönem başlarında aşırı yatırım isteklerine neden olunabilir. Bir başka olasılık da bülüm net yatırımlarına düşük oranda faiz yüklenmesidir. Bu durumda bölümler avantajlı kira seçeneği yerine, yersiz sermaye yatırımlarına gidebilirler(5).

Özellikle amortisman oranlarının uygulanmasında, bölümün toplu yatırımı esas alınır ve tek tek her sabit kıymete amortisman yüklenmezse, başka deyişle müşterek (composite) amortisman uygulanırsa bölümlerin bazı sabit kıymetleri faydalı oldukları halde hurdaya çıkarmalarına neden olunabilir. Müşterek amortisman uygulamasında sabit kıymet hurdaya çıkarılması halinde tümüyle amortisman ayrılmış sayılır(6). Sabit kıymeti hurdaya çıkaran bölümlerde ilerki dönemlerde düşük düzeyde amortisman gideri yükleneceği için, kâr düzeyleri yüksek görülebilir.

---

(3) Solomons, D.: a.g.e., s.68,
(4) Daha önceki bölümlerde yaptığımız açıklamalarda kâr ve yatırım merkezlerinin çoğunlukla "**bölümsel örgüt**" tiplerinde daha belirgin görüldüğünü vurgulamıştık. Bu nedenle çalışmanın bundan sonraki bölümünde kâr ve yatırım merkezleri "bölüm" olarak adlandırılacaktır.
(5) Solomons, D.: a.g.e., s.69.
(6) Dearden, J.: Problem in Decentralized Profit Responsibility, Harward Business Review, vol. 38, No. 3, May-June, 1960, s.79.

Kullanılan sermaye üzerinden faiz uygulamayan ve tam maliyet yöntemini uygulayan işletmelerde, satışların düşük düzeyde olduğu dönemlerde bölümlerin mamul stoklarını arttırmaları, dönem giderlerinin stoklara yüklenerek, dönem kârlarını arttırmalarına neden olabilir.

501. Bölüm Kâr Bağımsızlığı

Bölüm kârlılığının ölçümlenmesinde izlenmesi gerekli ikinci ilke; Bölümün kârlarının, bölüm dışı etkenlerden bağımsız olmasıdır. Ancak bölümsel örgütlenme, bir işletme içinde oluşan bağımsız küçük işletmeleri yansıtıyorsa da bu bağımsızlık gerçek olmaktan öte yapay bağımsızlıktır. Bu nedenle bölümleri, tümüyle bağımsız kılmak olanaksızdır. Özellikle bölümler arası mal ve hizmet alışverişlerinde uygulanacak yöntemlerin subjektif oluşu bu bağımsızlığı sınırlandırmaktadır.

Bölüm kârlılığının saptanmasında özellikle mal ve hizmet akımı ile gider dağıtım sorunlarının üst yönetim ve bölüm yöneticileri arasında ortak esaslara dayanarak çözümlenmesi ve kontrol sınırlarının birlikte saptanması sorumluluğun etkin ölçümlenmesine neden olur.

502. Kontrol Edilebilir Kâr İlkesi

Bölüm kârlarını oluşturan gelir ve gider kalemlerinin kontrol edilebilirlik durumu, yöneticinin sorumluluğunun kontrol sınırları içinde değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bölüm faaliyetlerini yansıtan gelir tabloları ve bu tablolarda saptanacak net kâr, kontrol edilebilir etkenler sonucu saptanmalıdır. Kontrol edilebilirlik kavramı çeşitli kâr tanımlamaları arasında ayırım yapılmasını zorunlu kılar. Özellikle faaliyet ölçümlenmesinde kullanılacak kârın, net kârı mı, katkı marjı mı, dolaysız kâr mı, ya da bölüm kontrol edilebilir kârını mı içereceği karşılaştırmalı olarak tartışılabilir. Kâr rakamının saptanması için kullanılacak seçenekleri aşağıdaki karşılaştırmalı gelir tablosu örneğinden yararlanarak saptayabiliriz.

	Bölüm Katkı Marjı	Bölüm Kontrol Edilebilir Kârı	Bölüm Dolaysız Kârı	Bölüm Net Kârı
Satış Hasılatı	10.000.-	10.000.-	10.000.-	10.000.-
Değişken Giderler	7.000.-	7.000.-	7.000.-	7.000.-
Katkı Marjı	3.000.-			
Sabit Kontrol Edilebilir Giderler		1.000.-	1.000.-	1.000.-
Kontrol edilebilir Kâr		2.000.-		
Sabit Kontrol Edilemeyen Giderler			500.-	500.-
Dolaysız Kâr			1.500.-	
Dağıtılacak Dolaylı Giderler				600.-
Net Kâr				900.-

5020. Bölüm Net Kârı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı

Net kârın saptanmasında, dağıtıma tabi giderlerin yer alması, yöneticinin kontrol sınırlarını aşmaktadır. Özellikle kontrol ilkesinin benimsenmesi halinde, işletme faaliyetlerinin önemli göstergesi olan "net kâr" rakamı bölüm etkinliğini ölçümlemede yeterli gösterge olmamaktadır(7).

Net kârın bölüm faaliyetlerinde gerçekçi gösterge olduğu bir an için savunulabilir. Bu savunma, bölümün faaliyetlerini gerçekleştirmesi için kendi faaliyetlerinin yanında destekleyici diğer faaliyetlerin varlığını unutmaması zorunluluğuna dayanır. Ancak, bölüm kârlılığının değerlendirilmesinde bu zorunluluk bir başka açıdan ve kontrol ilkesini zedelemeden gerçekleştirilebilir. Özellikle bölüm kârının artması, bölümün tüm işletme kârlılığına katkısını arttıracaktır. Bölüm için saptanan "kâr

(7) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.518.

hedefinin" bu giderlere katkıda bulunacak düzeyde saptanması, ortak giderlerin dağıtılmasına gerek duyurmayacaktır. Özellikle bölümün hedefi kâr maksimizasyonunudan öte, katkı oranını yükseltmektedir, bu da işletme düzeyinde ortak giderlere katkıyı sağlayacaktır(8).

5021. Bölüm Dolaysız Kârı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı:

Dolaysız kâr, bölüm dolaysız giderlerinin satış hasılatından düşüldükten sonra kalan tutarıdır. Karşılaştırmalı tablo incelendiğinde, dolaysız kâr rakamı içinde kontrol edilemeyen giderlerin de yer aldığı görülmektedir. Dolaysız giderlerin oluşturduğu kâr rakamı da faaliyet ölçümlemesinde etkin olmaktan uzaktır. özellikle doğrudan bölüme yüklenebilen fakat bölüm yöneticisinin sorumluluğu dışındaki giderler, örneğin yönetici maaşları, kontrol sınırları içinde değerlendirme yapmak olanağını kısıtlamaktadır. Bunun yanında diğer bazı "bağımlı giderler (amortismanlar, sigorta giderleri, emlâk vergileri)" bölüm için dolaysız gider niteliğinde olmalarına rağmen, yönetimin sorumlu olduğu zamandan önce yapılan satınalmalara dayanabilirler. Bu gibi giderler de bölüm dolaysız giderleri olmalarına karşın, yönetici için kontrol edilemeyen gider niteliğindedir(9).

5022. Bölüm Katkı Marjı ve Etkinlik Ölçümleme Olanağı:

Bölümün katkı marjı, satış hasılatından değişken giderler düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder. Ancak, katkı marjının dışında kalan ve dönem giderleri olarak tanımlanan sabit giderler arasında bölüm yöneticisi tarafından kontrol edilebilen giderler de yer almaktadır. Örneğin satın alma sorumluluğu olan yatırım merkezi yöneticisi tarafından edinilen sabit kıymetlerle ilgili dönem giderleri (amortisman, sigorta, emlâk vergileri) sabit nitelikte fakat kontrol edilebilen giderlerdir.

Ölçümleme işlevinde değişken maliyet yöntemi tüm kontrol edilebilir etkenleri kapsamaması nedeni ile yetersiz kalmaktadır(10). Değişken maliyet yönteminde "katkı marjından" kontrol edilebilir dönem giderlerinin düşülmesi halinde "kontrol edilebilir" kâr rakamına ulaşılabilir ve böylece etkin ölçümleme olanağı sağlanır.

---

(8) Solomons, D.: a.g.e., s.73.
(9) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.519.
(10) Woolsey, M.S.: a.g.e., s.146.

5023. Etkinlik Ölçümlemesi ve Kontrol Edilebilir Kâr:

Bölüm satış hasılatından kontrol edilebilir dolaysız bölüm giderlerini ve kontrol edilebilir dolaylı giderler düşüldüğü zaman bölüm "kontrol edilebilir" kâr rakamına ulaşılır. Kontrol edilebilir kâr rakamı yöneticinin etkinlik düzeyini açıklıkla yansıtmakta ve dönemler arası etkin karşılaştırma yapma olanağını sağlamaktadır. Ancak, daha önce de vurgulandığı gibi kontrol edilebilir kâr rakamı, kontrol edilebilir gider kalemlerinin açıklıkla tanımına bağlıdır.

Bölüm düzeyinde hangi giderlerin kontrol edilebilir nitelite olduğu, yetki göçerilmesinin düzeyi ile sınırlıdır. Bu düzey işletmeden işletmeye değişebileceği gibi işletme içi bölümlerde de değişik görüntüde olabilir. Giderlerin kontrol edilebilme sınırının yetki alanının sınırlarına bağımlılığını yansıtan açık örnek bölümlerin tamir ve bakım giderlerindedir. Bu giderler sorumluluk sınırları ile doğru orantılı olarak kontrol edilebilir ya da edilemeyen gider niteliğindedirler. Giderlerin kontrol edilebilme niteliğini belirleyen üç değişik seçenek vardır, bunlar(11);

1) Eğer bölüm yöneticisi, mal ve hizmetleri dilediği kaynaktan edinme yetkisine sahipse, giderler kontrol edilebilir giderdir.

2) Eğer bölüm yöneticisinin mal ve hizmetleri dışarı kaynaktan edinme yetkisi yok, fakat iç kaynaktan edinme miktar yetkisi varsa, kontrol edilebilir gider miktarla sınırlıdır.

3) Eğer bölüm yöneticisinin miktar ve fiyat seçme yetkisi yok ise giderin tümü kontrol edilemeyen gider niteliğindedir.

Kontrol edilebilir gider tanımına etki yapan unsurlardan biri de, bölüme yüklenen sermaye faizleridir. Eğer bölüm yöneticisinin, sabit kıymet edinme ve bu kıymetlerin karışımını saptama yetkisi yok ise, kendisine sağlanan kaynakları etkin kullanmakla yükümlüdür. Bu durumda sermaye maliyeti, bölüm faaliyetlerinin dolaysız gideri olmasına karşın yöneticinin kontrolu dışında oluşan gider niteliğindedir(12).

Yukarıda yapılan açıklamalar, kontrol sınırlarının açıklıkla belirlenebildiği ölçüde yönetici etkinliğinin ölçümlemesinde "kontrol edilebilir kâr" tutarının etkin ölçü birimi olduğunu vurgulamaktadır. Ancak uygu-

(11) Solomons, D.: a.g.e., s.74.
(12) Solomons, D.: a.g.e., s.75.

lamada "kontrol edilebilir kâr" rakamının kullanımı bazı sakıncalar doğurabilir. Bu sakıncaların gözönünde bulundurulması ya da yok edilmesi halinde kontrol edilebilir kâr etkin ölçümleme aracı olur.

Sakıncaların başında, kontrol edilebilir kâr sınırları içinde, yönetimin bölüm kârlarını işletme kârlılığı aleyhine şişirme olasılığı gelir. Bölüm kârının şişirilmesi yapılması gerekli giderlerin ertelenmesi ile gerçekleşir. Kısa dönemde bölüm kârlılığını arttıracak bu olasılık, uzun dönemde işletme kârına olumsuz etki yapacaktır.

Ayrıca, dolaylı maddelerin (işletme malzemesi) satın alındığı dönemde kullanım durumuna bakılmaksızın tümünün gider yazılması, büyük parti alışları izleyen dönemlerde, bölüm kârının şişirilmesine neden olur. Dönemler arası etkin karşılaştırmayı kısıtlayan bu durum giderlerin tahakkuk ve harcama zamanlarındaki farklılıktan oluşmaktadır(13).

51. KÂRIN SAPTANMASINA ETKİ YAPAN HUSUSLAR

Bölüm kârının saptanmasına etki yapan hususlar olarak belirtebileceğimiz "amortisman uygulaması" ve "stok değerlemesi" kullanılacak yöntemin bölüm kârına etkisi açısından incelenecektir. Kullanılacak değişik amortisman yöntemi ve stok değerleme yöntemi zaman birimleri (dönemler) içinde değişik kâr rakamlarını oluştururlar. Sabit kıymetlerin edinme ve kullanma zamanlarının farklılığı yanında stokların giriş ve çıkış zaman farklılıkları bu farklılaşmayı oluşturan ana neden olmaktadır.

510. Amortisman Yöntemlerinin Kârın Saptanmasına Etkisi

Kullanılan sabit aktif varlıkların (sabit kıymetlerin) kullanıldıkları dönem içinde uğradıkları değer azalmalarının gider unsuru olması "amortisman" olarak tanımlanır(14). Amortisman giderlerinin bölüm yöneticisinin kontrolunda olması için sabit aktif varlık edinme ve hurdaya ayırma yetkisinin yöneticiye göçerilmesi gereklidir.

Hesaplanacak amortisman oranlarının dönem gideri olarak dönem kârı rakamını etkilemesi, kullanılacak yöntemin ve uygulanacak oranın

(13) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.522.
(14) Özaslan, İ.: Muhasebenin Teknik Yapısı, İ.İ.T.İ.A., N.Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi Yayınları No.240, İstanbul 1976, s.255.

önemini arttırmaktadır. Amortisman tutarının hesaplanması, amortisman uygulamasından beklenilenin tanımlanmasına bağlıdır. Genel olarak rekabet koşulları içinde, edinilen sabit kıymetin maliyetini, sabit kıymetten gelecek dönemlerde edinilecek faydanın (hasılanın) iskonto edilmiş (net) bugünkü değeri oluşturur. Parasal anlamda, iskonto edilmiş (net) bugünkü değer, sabit kıymetin işletme kârlarında ileride yapacağı katkının bugünkü değerini ifade eder(15). Zaman içinde sabit kıymetin kullanımı (eskimesi), sabit kıymetin katkısının net bugünkü değerini azaltacaktır. Amortisman, bu azalışı karşılayan bir gider karşılığıdır(16).

Zaman içinde katkısıazalan değişik türden sabit kıymetlerin varlığı değişik sabit kıymetlere, değişik yöntemlerle, değişik oranların uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Değişik oranların kullanılması özellikle vergi uygulamasının da bir gereği olmaktadır. Ancak, işletme içi kontrol amacı ile uygulanacak amortismanlar, vergi kanunlarının dikte ettiği uygulamadan ayrı olarak belirlenebilir. Seçilen amortisman yönteminin ana amacı zaman içinde azalan katkının net bugünkü değerini karşılayacak gider karşılığının sağlanmasıdır(17).

Amortisman tutarlarını belirleyecek amortisman yöntemlerini şöylece sıralayabiliriz:

1) Düz (değişmez yüzdeli) amortisman yöntemi,

2) Azalan yüzdeli amortisman yöntemi,

3) Çoğalan yüzdeli amortisman yöntemi,

4) Başlangıç indirimli amortisman yöntemi(18),

5) Bileşik faiz amortisman yöntemi.

Eğer sabit kıymetler zaman içinde eşit oranlarda kazanç (katkı) sağlıyorsa kullanılacak yöntem, sabit kıymetin maliyet değerini değişmez tutarak buna her dönem (yıl) aynı oran uygulamak olacaktır. Düz oranlı amortisman yönteminin uygulanması halinde zaman içinde net bugünkü değerdeki değişmeler, sabit kıymetin ekonomik ömrü sonunda beklenen tutarına ulaşacaktır. İlk yıllarda faiz etkeni nedeni ile daha fazla net değer oluşturulacak ve zamanla net değerin azalması toplama

(15) Solomons, D.: a.g.e., s.87.
(16) NAA Report No. 33: Current Practice in Accounting for Depreciation, April, 1958, p.18.
(17) Solomons, D.: a.g.e., s.87.
(18) Özaslan, İ.: a.g.e., s.257-260.

etki yapmayacaktır. Düz oranlı amortisman yöntemi, değişik türdeki sabit kıymetleri gruplayan "müşterek amortisman uygulaması" ile birlikte kullanılabilir. Zaman içinde değişen net değerlerin dengeli olduğu ortamda sabit kıymetler gruplandırılarak ve düz oran uygulayarak amortisman hesaplanabilir(19). Ancak, ölçümleme açısından kullanılacak oran, vergi uygulamasının dikte ettiği oranların dışında faaliyetin özelliğini yansıtmalıdır.

Hızlandırılmış amortisman yöntemleri, zaman içinde sabit kıymetin eskimesi nedeni ile yapılacak tamir ve bakım giderlerinin yükünü azaltmayı amaçlar. Zaman içindeki eskimelerin tamir ve bakım giderlerini arttırması, sabit kıymetin oluşturacağı katkının net bugünkü değerini azaltmaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemi dönemler arası farklı sonuçlar elde edilmesine neden olur. Farklı sonuçlar karşılaştırmayı ve faaliyetin gelişme eğilimini saptamayı kısıtlamaktadır. Hızlandırılmış amortisman yöntemi, sabit kıymetin katkısının net bugünkü değerinin zaman içinde eskimeye rağmen azalmaması halinde kullanılırsa; sakınca daha da artacaktır.

Eskimenin olumsuz etkisi sabit kıymetin etkinliğini (verimliliğini) kısıtlaması ve ürettiği mamulün kalitesini düşürmesi halinde gider toplamı tamir ve bakım giderlerinin de etkisi ile daha da artacaktır. Katkı azalmasının olumsuz etkileri azalan yüzdeli amortisman yöntemi kullanılarak giderilebilir.

511. Ölçümleme Açısından Amortisman Uygulama İlkeleri

Amortisman uygulamasının yönetici etkinliğini ölçümlemesine yardımcı olması için gözönünde bulundurulacak ilkeleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Her bölüm yöneticisi kontrol sınırlarına giren sabit kıymetlerin amortisman oranlarını kendi saptamalı ve bunu üst yönetime kabul ettirmelidir.

2) Bölüm, uygulanacak amortisman yöntemini seçerken, türdeş nitelikte sabit kıymetleri gruplayarak müşterek oran uygulamalıdır.

3) Bölüm, yalnız kendi kontrolündeki sabit kıymetlerin amortisman giderlerinden sorumlu olmalıdır.

---

(19) Solomons, D.: a.g.e., s.88.

4) Sabit kıymetin edinme ve kullanma zamanlarının farklı olmaları halinde sabit kıymetlerin edinme değerleri (maliyetleri) para değerindeki değişmeler gözönüne alınarak sabit fiyatlarla saptanmalıdır(20).

5) Sabit kıymetin yenilenmesi ya da hurdaya ayrılması, üst yönetimin kontrolü altında bölüm yöneticisinin sorumluluk sınırları içinde yer almalıdır.

512. Stok Değerleme Yöntemlerinin Kârın Saptanmasına Etkisi

Zaman içindeki fiyat artışları ve stok seviyelerindek değişmeler, uygulanacak değişik stok değerleme yöntemlerinin değişik kâr sonuçları vermesine neden olur. Örneğin, stok değerleme yöntemlerinden "ilk giren ilk çıkar yöntemi (FİFO)" ve "son giren ilk çıkar yöntemi (LİFO)" karşılaştırıldığında ortaya çıkacak farklılık açıkça görülebilir.

Fiyatların artış gösterdiği dönemlerde LİFO yönteminin kullanılmasının daha gerçekçi maliyet rakamları oluşturacağı kabul edilebilir. Ancak bu sav, stok seviyelerinin önemli değişme gösterdiği durumlarda geçerlidir. Zaman içinde stok seviyelerinin değişiklik göstermemesi halinde, stoklar, satışlarla çıkan malların gerçek ikame (yenileme) değerini ifade eder. ayrıca stok seviyelerinin yükselmesi halinde LİFO yöntemi stokların gerçek ikame (yenileme) değerini oluşturur. Ancak, stokların seviyesinin düşüklük göstermesi halinde LİFO yöntemi gerçek yenileme değerini vermez. Bu durumda satışlar kısmen cari girişlerden, kısmen de önceki girişlerden sağlanır. Stokun gerçek ikame değeri çıkışların cari girişlerden yapılmasını gerektirir(21) Edinme ve kullanma sürelerinin önemli ölçüde farklı olduğu dönemlerde stok seviyelerinin azalması LİFO yöntemine göre saptanacak sonuçların ölçümleme açısından etkinliğini kısıtlar. Fiyatların artış ve stok seviyelerinin düşüş gösterdiği dönemlerde ölçümleme açısından en gerçekçi yöntem "Sabit fiyatlarla düzeltilmiş FİFO" yöntemidir(22).

Her iki yöntemde saptanacak kârın değişik görünümü bir örnekle açıklanabilir:

1. yılda X işletmesinde sabit stok düzeyi korunmuştur. Dönem başı stoku 8500 birim, birim maliyeti 1.- TL dır. Yıl içinde ise 73.000 birim

---

(20) Solomons, D.: a.g.e., s.94.
(21) Solomons, D.: a.g.e., s.96.
(22) Solomons, D.: a.g.e., s.97.

eşit partilerle satın alınmış, dönem sonunda fiyatlar 1,20 TL ya çıkmıştır. Yıl içinde 73.000 birin satılarak 82.500.- TL hasılat elde edilmiştir. Yıl içinde toptan eşya fiyatları endeksi 100'den 120'ye çıkmıştır.

Düzenlenen karşılaştırmalı gelir tablosunda (Tablo 7) LİFO yönteminde saptanan kâr, FİFO yönteminden 1.700.- TL daha azdır. Dönem sonu stokunun değerleri bu farkın nedenidir. Bunun yanında "sabit fiyatlarla düzeltilmiş FİFO" yöntemi ile LİFO yöntemi arasındaki fark 200.- TL olarak görülmektedir. FİFO yönteminin ortalama değerlere göre yeniden düzenlenmesi, FİFO yöntemini sabit stok seviyelerinde stokların gerçek ikame değerine yaklaştırmaktadır. Stok seviyelerinin değişmediği dönemlerde LİFO yöntemi daha gerçekçi sonuç oluşturmaktadır.

Aynı işletmede 2. yıl fiyat artışlarının durduğunu ve fiyatların 1,20 TL düzeyinde sabit kaldığını ve bu yılda stok düzeylerinin sabit tutulamadığını, dönem sonu stokunun 3000 birim azaldığını ve satılan 73.000 birim için 90.000.- TL hasılat edinildiğini varsayarsak sabit fiyatlarla düzeltilmiş LİFO, normal FİFO yöntemi ile aynı sonuçları verecektir. Bu yılda dönem sonu stok seviyesinin düşmesi nedeni ile LİFO yöntemi FİFO yönteminden daha fazla kâr sonucu vermektedir. Bu durumda sabit fiyatlarla düzenlenmiş FİFO yöntemi daha gerçekçi sonuç vermektedir (Tablo 8).

TABLO : 7

I. YILDA KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU (a)

	MİKTAR	FİFO (TL)			SABİT FİYATLA FİFO (TL)	SABİT FİYATLA LİFO (TL)
Satışlar	73.000	82.500.-	x	120/110	90.000.-	82.500.-
S.M.M.						
D.Başı Stoku	8.500	8.500.-	x	120/100	10.200.-	8.500.-
Satın Almalar	73.000	80.300.-	x	120/110	87.600.-	80.300.-
Satılabilir Stok	81.500	88.800.-			97.800.-	88.800.-
D.Sonu Stoku	8.500	10.200.-	x	120/120	10.200.-	8.500.-
	73.000	78.600.-			87.600.-	80.300.-
KÂR		3.900.-			2.400.-	2.200.-

(a) Fiyat Endeksi: 120

TABLO : 8

II. YILDA KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU

	MİKTAR	FİFO (TL)	LİFO (TL)
Satışlar	73.000	90.000.-	90.000.-
S.M.M.			
Dönem Başı Stoku	8.500	10.200.-	8.500.-
Satın Almalar	70.000	84.000.-	84.000.-
Satılabilir Stok	78.500	94.200.-	92.500.-
Dönem SonuStoku	5.500	6.600.-	5.500.-
	73.000	87.600.-	87.000.-
		2.400.-	3.000.-

Yukarıdaki örnekte görüleceği gibi, stokların azalması halinde LİFO yöntemi daha fazla kâr rakamı vermekte ve yönetimin görev başarısının ölçümlemesinde, stok seviyelerinin düşme döneminde LİFO yönteminin kullanılması yanlış değerlemeye neden olabilmektedir.

52. YATIRIM KÂRLILIĞINI ÖLÇÜMLEME

Bölümlere ayrılan kaynakların (yatırımların) etkin kullanımının ölçümlemesinde kullanılacak başlıca yöntemler şunlardır:

1) Yatırımların dönüş oranı,

2) Artık gelir(23).

520. Yatırımların Dönüş Oranı

Yatırımların dönüş oranı, bölüm kârının, kontrol edilebilir yatırım toplamına oranıdır. Bu oran satışların toplam aktiflere bölünmesi ile elde edilen aktif dönüşüm oranı ile bölüm kârının toplam satışlara bölünmesi ile elde edilen kârın satışlara oranının çarpılması ile de hesaplanır (24).

(23) Solomons, D.: a.g.e., s.61.
(24) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.483.

Ayrılan kaynaklarla (yatırımlarla) kâr sonuçlarının karşılaştırılması ile oluşan "yatırım dönüş oranını etkileyen unsurlar Tablo 8'de belirlenmiştir.

Tablo 9 da belirlenen yatırımların dönüş oranının hesaplanması bir örnekle açıklanabilir:

Kâr : 100.000.-

Yatırım : 1.000.000.-

Satışlar : 250.000.-

$$\text{Yatırımların Dönüş Oranı} = \frac{\text{Kâr}}{\text{Yatırım}} = \frac{100.000.-}{1.000.000.-} = \%\ 10$$

veya

$$\text{Yatırımların Dönüş Oranı} = \left(\frac{\text{Kâr}}{\text{Satışlar}} \times 100\right) \times \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırım}}$$

$$= \left(\frac{100.000}{250.000} \times 100\right) \times \frac{250.000}{1.000.000}$$

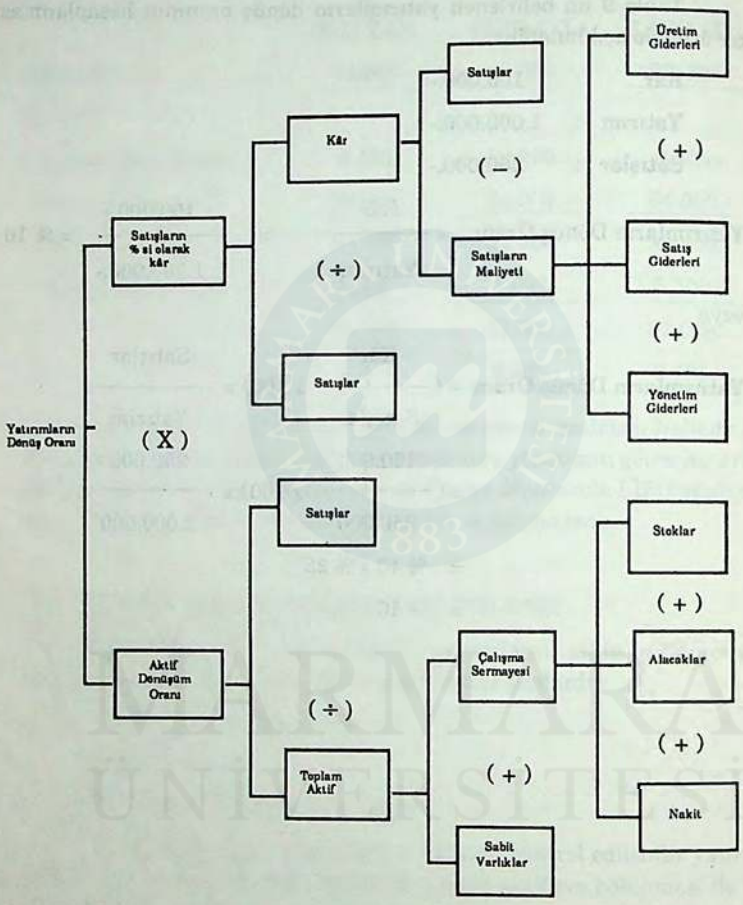
$$= \%\ 40 \times \%\ 25$$

$$= \%\ 10$$

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

TABLO: 9

YATIRIMLARIN DÖNÜŞ ORANINI ETKİLEYEN



Kaynak: R.M. Lynch: Accounting For Management a.g.e., s.334.

521. Artık Gelir

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Artık gelir, yatırımların dönüş oranının aksine, yatırım etkinliğini oran yerine kâr tutarı ile ölçümlemeyi amaçlar. Genel olarak artık gelir; Kontrol edilebilir kâr rakamından, yatırımlara uygulanacak faiz tutarının indirilmesi ile arta kalan (bakiye) kontrol edilebilir kâr tutarı olarak tanımlanır(25). Artık gelirin hesaplanmasına aşağıdaki örnek verilebilir:

Yatırırım	:	1.000.000.-
Kontrol Edilebilir Kâr	:	250.000.-
Faiz Oranı	:	% 15

Artık Gelir = Kontrol Edilebilir Kâr - (Faiz oranı x yatırım)

= 250.000.- - (0,15 x 1.000.000.-)

= 250.000.- - 150.000.-

= 100.000.-

522. Yatırım Tutarının Saptanmasında Gözönünde Bulundurulacak Hususlar

Yatırım etkinliğini ölçümleyen her iki yöntemin etkin uygulanabilmesi yatırım tutarının ve kâr tutarının açıklıkla tanımlanmasını ve ölçümlemeye dönük saptanmasını zorunlu kılmaktadır. Bölüm yatırımının saptanmasında gözönünde bulundurulacak ilkeleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Toplam yatırım, genel olarak aktif toplamına eşit olmalıdır. Ancak kontrol edilebilir yatırım tutarının açıkça belirlenmesi için toplam aktiflerden ödeme ve erteleme yetkisinin var olduğu "kontrol edilebilir cari borçların" düşülmesi gereklidir(26). Toplam yatırım olarak kontrol edilebilir net aktiflerin alınmasında gözönünde bulundurulması gerekli diğer husus da aktiflerin (sabit kıymetlerin) net defter değeri ile mi ya da edinme değeri ile alınıp alınmamasının saptanmasıdır. Net defter değerinin kullanılmasını savunan görüş, sabit kıymetlerin zaman içindeki eskimeler nedeni ile oluşacak katkı kaybının, azalan net defter değerle düz

(25) Moore, C.L.; Jaeicke, R.K.: a.g.e., s.525.
(26) Solomons, D.: a.g.e., s.134.

oranlı olacağını savunmaktadır(27). Ancak, zaman içinde azalan net defter değeri kâr rakamının sabit kalması halinde dönemler arasında değişik yatırım dönüş oranının hesaplanmasına neden olur(28).

Yatırım tutarı olarak sabit kıymetlerin edinme değerinin (maliyet bedelinin) alınması, uygulama açısından kolaylık sağlamaktadır. Ancak, bilançoda sabit kıymetlerin net defter değeri ile gösterilmesi değerleme açısından edinme değerinin alınmasının ölçümleme açısından sakıncalı görüntüsü, daha önce de vurgulandığı gibi genel olarak uygulanan amortisman yöntemlerinin sonucu oluşmaktadır. Uygulamada kullanılan amortisman yöntemleri yerine, kuramsal yaklaşım olarak vurgulanan **"Bileşik faiz amortisman yöntemi (Biriken Fonlar Usulü)"** uygulanırsa ve amortisman tutarları yeniden yatırıma dönüştürülürse, yatırım toplamı olarak "net defter değeri" alınabilir(29). Bileşik faiz amortisman yöntemi uygulanması ile zaman içinde yatırım tutarı değişmeyecektir ve böylece yıllar itibarıyle yatırım dönüş oranı yanıltıcı değişme göstermeyecektir. Bileşik faiz amortisman uygulaması bir örnekle açıklanabilir:

1.000.- TL tutarındaki(30) sabit kıymetin ekonomik ömrü içinde sabit net kâr oluşturacağı varsayılabilir. Bu sabit kıymetin beş yıl ekonomik ömrü vardır ve hurda değeri sıfır olarak kabul edilmiştir. Bileşik faiz amortisman yöntemi uygulanmakta ve yıllık amortisman tutarları tekrar yatırıma dönüştürülmektedir. Toplam yatırımın amortisman giderlerinden sonra % 10 (100.- TL) kâr sağlayacağı varsayılmaktadır. Yedek akçe ayrılmadığı ve oluşan kâr tutarının tamamının temettü ve vergi olarak ödendiği varsayılmaktadır.

Yukarıdaki verilere göre amortisman tutarı A/Sn formülü kullanılarak hesaplanacaktır. Formülde A = amortismana tabi sabit kıymetin edinme değerini, Sn = 1.- TL tutarındaki dolaylı giderin, kullanma süresi sonunda oluşturacağı toplam tutarı vermektedir(31). Faiz tablosundan n = 5 yıl ve faiz % 10 olduğu zaman Sn = 6,105 olarak bulunur ve toplam yatırım tutarı (1.000.- TL) 6,105'e bölündüğünde yıllık amortisman tuta-

---

(27) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.524.
(28) Dearden, J.: The Case Against ROI Control, Harward Business Review, May-June, 1969, s.127.
(29) Solomons, D.: a.g.e., s.135.
(30) Anlatımın basitliğini sağlamak için yatırım tutarı ve kâr rakamları küçük tutulacaktır.
(31) Solomons, D.: a.g.e., s.136.
(32) Amortisman tutarı faiz tablosu kullanılmadan, formül kullanılarak saptanabilir. Kullanılacak formül: $\frac{(1+i)^n-1}{i}$; örnek formüle uygulandığında; $\frac{(1x0,10)^5-1}{0,10} = 6,105$ olarak hesaplanır.

rı 164.- TL. olarak hesaplanır. 164.- TL birinci yılın amortisman tutarıdır(32). % 10 oranında belirlenen amortismandan sonraki kâr öngörüsüne göre, amortismandan önce kâr 264.- + 100.-) olarak saptanır. İzleyen yıllarda amortisman tutarı bir önceki yılda saptanan amortismana %10 eklenerek hesaplanır.

Zaman içinde artan amortisman tutarı, yeni yatırımların oluşturacağı net kârlarla dengelenir. Bunun yanında, yeni yatırımlar nedeni ile net defter değeri de 1.000.- TL da sabit kalmaktadır. Kâr rakamının sabit tutulması ile yıllar itibarıyle yatırımların dönüş oranı değişmeyecektir. Ayrıca zaman içinde tamir ve bakım giderlerinin kâr üzerindeki olumsuz etkisi, amortisman oranları yükseltilerek dengelenir. Yukarıda örnekte saptanacak amortisman tutarları yıllara göre şöyle olacaktır:

1. Yıl amortisman tutarı	164.- TL
% 10 faiz oranı	16.- TL
2. Yıl amortisman tutarı	180.- TL
% 10 faiz oranı	18.- TL
3. Yıl amortisman tutarı	198.- TL
% 10 faiz oranı	20.- TL
4. Yıl amortisman tutarı	218.- TL
% 10 faiz oranı	22.- TL
5. Yıl amortisman tutarı	240.- TL

Örnekte varılan sonuçlar Tablo: 10 ve Tablo: 11'de özetlenmiştir.

TABLO: 10

GELİR TABLOSU

	1. Yıl	2. Yıl	3. Yıl	4. Yıl	5. Yıl
Kâr	264.-	264.-	264.-	264.-	264.-
İlâve Yatırım Kârı	-	16.-	34.-	54.-	74.-
	264.-	280.-	298.-	318.-	340.-
Amortisman	164.-	180.-	198.-	198.-	240.-
Net Kâr	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-
Ödenen vergi ve temettü	100.-	100.-	100.-	100.-	100.-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO:11

YATIRIM TUTARI VE YATIRIMLARIN DÖNÜŞ ORANI

	1.Yılbaşı	1.Yılsonu	2.Yılsonu	3.Yılsonu	4.Yılsonu	5.Yılsonu
Edinme Maliyeti	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-
Birikmiş Amortisman(-)	–	164.-	344.-	542.-	760.-	1.000.-
Net Defter Değeri	1.000.-	836.-	656.-	458.-	240.-	–
Diger Aktifler	–	164.-	344.-	542.-	760.-	1.000.-
YATIRIM TUTARI	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-	1.000.-
Yatırım Dönüş Oranı		% 10	% 10	% 10	% 10	% 10

2) Gerek net defter değeri, gerekse edinme değeri, fiyat dalgalanmalarının oluşturacağı sapmalardan etkilenebilir.

Fiyat dalgalanmaları, kâr rakamlarını etkileyeceği için zaman içinde yatırım dönüş oranı farklı olacaktır. Bunu önlemek için sabit fiyat endekslerinin kullanılması gerekli olmaktadır(33).

3) İlâve (marjinal) kullanma değerleri dolaysız olarak hesaplanmadıkça işletmenin ortak değerleri olarak tanımlanan, kasa ve banka hesapları, bölümlere yansıtılmamalıdır. Özellikle dağıtım oranları kontrol edilebilme ilkesini zedeleyeceği için dolaylı dağıtımı gerektiren durumlarda ortak değerler, bölüm yatırımının dışında bırakılmalıdır(34).

4) Stoklar, azalma olan dönemlerde FİFO ya da Sabit fiyatlarla düzeltilmiş FİFO yöntemi ile değerlenmelidir.

5) Kısa dönemler için hesaplanacak yatırımların dönüş oranında dönem başı yatırım tutarı, uzun dönemlerde ise ortalama yatırım tutarı esas olarak alınmalıdır(35).

(33) Solomons, D.: a.g.e., s.150.
(34) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control" a.g.m., s.125.
(35) Solomons, D.: a.g.e., s.151.

523. Yatırımların Dönüş Oranı ve Etkinlik Ölçümlemesi

Bölüm etkinliğinin ölçümlemesinde yatırımların dönüş oranının kullanılmasının ana nedenlerini şöylece sıralayabiliriz:

1) Yatırımların dönüş oranı geniş kapsamlı finansal ölçü birimidir. Bölüm içinde oluşan tüm etkenler yatırım dönüş oranını etkiler(36). Bölüm faaliyetleri etkin kontrol edildiği zaman bölümün yatırım dönüş oranını arttırması, işletmenin tüm kârlılığını arttıracaktır.

2) Özellikle yatırım yapma ve sabit kıymetleri yenileme yetkisi olmayan bölümlerde (kâr merkezlerinde) yatırımların dönüş oranı, yönetici etkinliğini ölçümleyen etkili araçtı. Bu durumda kontrol edilebilir yatırımın yerine bölüme ayrılan toplam yatırım önemlidir. Yatırımların dönüş oranı bölümün, ayrılan yatırımları etkin kullanma düzeyini simgeler(37).

3) Yatırım dönüş oranı var olan sabit kıymetlerin etkin kullanılmasını ve yatırım dönüş oranını attıracak yeni yatırımların yapılmasını sağlar.

Genel olarak kullanılma amaçlarını sıraladığımız yatırımların dönüş oranı uygulamada çeşitli sakıncalar oluşturabilir. bu sakıncaları ve yöntemin kullanılmasını sınırlayan etkenleri şöylece sıralayabiliriz:

1) Yatırım tabanının (tutarının) hesaplanmasında kullanılacak yöntemler nedeni ile bölümün zaman içinde değişik ölçümleme sonuçları vermesine ve tutarsız karşılaştırmalar yapılmasına neden olunabilir.

2) Yatırımların dönüş oranı kâr, yatırım bağıntısını basite indirgeyen bir ölçü birimidir(38).

5230. Yatırım Düzeyinin Hesaplanma Şeklinden Doğacak Sakıncalar:

Yatırım tutarının değişik düzeylerde saptanması ölçümleme açısından iki sakınca oluşturmaktadır:

1) Oluşan yatırım dönüş oranları bölümün gerçek faaliyet düzeyini yansıtmamaktadır.

---

(36) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.377.
(37) Solomons, D.: a.g.e., s.64.
(38) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.338.

2) Bölüm yöneticisi saptanan tutarın sakıncalı yönlerine sığınarak, sabit kıymet edinmek ya da hurdaya çıkarmak yolu ile tüm işletme kârlılığının aleyhine bölüm kârlarını olumlu gösterebilir.

Bölümün yatırım düzeyinin olması gerekenden aşağı gösterilmesi karşılaştırma olanaklarını sınırlar. Bölüm yatırım düzeyinin düşük saptanmasının sonuçlarını şöylece açıklayabiliriz:

1) Bazı bölümlerde sabit kıymetlerin aktifleştirilen tutarları düşük düzeyde olabilir. Bu durum bazı yatırımların aktifleştirilmesi yerine dönem gideri olarak kabul edilmesi ile meydana gelir. Sabit kıymetlerin tutarlarının aktifleştirilmesi yanında, mamul geliştirme ve pazarlama yatırımlarının dönem gideri olarak kabul edilmesi yatırım düzeyinin düşük olmasının ayrı bir nedenidir. Bölümlerin yatırım kârlılığı karşılaştırıldığında, üretim faaliyetleri düşük düzeyde olan bölümler diğerlerine karşı daha yüksek yatırım dönüş oranı oluşturacaktır(39).

2) Sabit kıymetler karışımı içinde daha çok yaşlı sabit kıymetlerin yer aldığı bölümler, düşük edinme maliyetleri nedeni ile daha yüksek yatırım dönüş oranı sağlarlar.

Yatırım düzeylerinin düşük tutulması, yatırım tutarlarının hesaplanmasında muhasebe değerleri yerine ekonomik değerlerin kullanılması ile önlenir. Kuramsal olarak ekonomik değer, yatırımın zaman içinde sağlayacağı nakit akımının bugünkü değerini simgeler. Ancak; Öznel (subjektif) görüşü yansıtan ekonomik değerlerin uygulamada kullanılması çeşitli sakıncalar doğurmaktadır. Bu sakıncaların başında; Nakit akışlarının ve iskonto oranının etkin öngörü zorluğu ve zaman içinde yanılmaların doğuracağı sakıncalar gelir(40).

Yatırım tutarı olarak değişik tabanların alınması ve kullanılacak amortisman yöntemleri yardımı ile bölüm yöneticisi, tüm işletme aleyhine yatırım dönüş oranlarını yüksek gösterebilir. Özellikle sabit kıymet edinme ve yenilemesi ile bölüm yatırım dönüş oranı olduğundan yüksek düzeyde yansıtılabilir.

Yatırım tutarının saptanmasında **edinme değeri (brüt defter değeri)** alındığında işletme kârlılığına katkı yapan fakat bölüm yatırım dönüş oranının altında bir oran oluşturan sabit kıymetler bölümlerce

(39) Anthony, R.N. ; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.338.
(40) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control" a.g.m., s.128.

hurdaya çıkarılarak ya da yenilenerek bölüm yatırım oranı yükseltilebilir. Özellikle müşterek amortisman uygulamasında hurdaya çıkarılan sabit kıymetlerin tümüyle amorti edilmiş olacağı varsayılmaktadır. Müşterek amortisman uygulaması, grup sabit kıymetlerinin ortalama kullanma sürelerine bağlı olarak saptanan oranlara dayanır. Bu durumda grup içindeki karışık kullanma süreleri olan sabit kıymetler nedeni ile yenileme işlemi bölüm yatırım dönüş oranını arttıracaktır.

Bunun yanında müşterek amortisman yerine sabit kıymetlere tek tek amortisman uygulanması halinde de uğranılacak zarar yatırım düzeyindeki azalmadan daha az olacaktır. Böylece tüm işletme kârlılığına katkı yapmasına rağmen bölüm yatırım dönüş oranı altında kalan sabit kıymetlerin aktiften çıkarılması, tüm işletme aleyhine bölüm yatırım kârlılığını yüksek gösterecektir(41).

Sabit kıymet yenilemesi zaman içinde yatırım dönüş oranında düzensiz değişmeler oluşmasına neden olur. Sabit kıymet yenilenmesi ile yatırım toplamı, yeni sabit kıymetin edinme değeri ile eski sabit kıymet maliyeti arasındaki fark kadar artacaktır. Ancak, yatırım için gerekli nakit çıkışını, yeni sabit kıymetin edinme değerinden eski sabit kıymetin hurda değeri düşüldükten sonra kalan tutar oluşturur. Bölüm oranının altında kalan sabit kıymetlerin yenilenmesi, bölüm yatırım dönüş oranını arttıracaktır. Bu durum bir örnekle açıklanabilir:

Yenilenen Sabit Kıymet:

a) Maliyeti	:	100.000.- TL
b) Yeni makinanın artan tasarrufları	:	20.000.- TL
c) Kullanma süresi	:	10 yıl

Eski Sabit Kıymet:

a) Maliyeti	:	75.000.- TL
b) Kullanma süresi	:	10 yıl
c) Kullanılan süre	:	8 yıl
d) Hurda değeri	:	0.- TL

(41) Solomons, D.: a.g.e., s.141.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İşletmenin tümü açısından bakıldığında yeni yatırım ortalama yıllık %10 yatırım dönüş oranı oluşturacaktır:

$$\frac{\text{20.000 (tasarruf) - 10.000.- (Amortisman)}}{\text{100.000.- (Yatırım)}} = \%\ 10$$

Bölüm yatırım dönüş oranı ise yukarıda tüm işletme için saptanan % 10 oranından daha yüksek oranı aynı yatırımla oluşturacaktır, şöyleki;

A) Müşterek Amortisman Yöntemine Göre:

Faaliyet Tasarrufları	:	20.000.- TL
Yeni Sabit kıymet Amortismanı	:	10.000.- TL
		10.000.- TL
Eski Makine Amortismanı (+)		7.500.- TL
Kâr Artışı	:	17.500.- TL
Yeni sabit kıymetin brüt defter değeri	:	100.000.- TL
Eski makinanın brüt defter değeri	:	75.000.- TL
Net yatırım artışı	:	25.000.- TL

$$\text{Bölüm Yatırım Dönüş Oranı} = \frac{\text{17.500.- (Kâr artışı)}}{\text{25.000.- (yatırım artışı)}} = \%\ 70$$

B) Tek Amortisman Yöntemine Göre:

	Birinci Yıl	İzleyen Yıllar
Faaliyet tasarrufları	20.000.- TL	20.000.- TL
Yeni sabit kıymet amortismanı	10.000.- TL	10.000.- TL
Yatırım zararı (a)	15.000.- TL	–
	(5.000.- TL)	10.000.- TL
Eski makine amortismanı (artı)	7.500.- TL	
Toplam kâr artışı	2.500.- TL	17.500.- TL
Yatırım tutarı artışı	25.000.- TL	25.000.- TL
Bölüm yatırım dönüş oranı	% 10	% 70

(a) 75.000.- (Edinme Maliyeti) – 60.000.- (Birikmiş Amortisman)

Yukarıdaki örnekte görüldüğü gibi, tüm işletme düzeyinde % 10 olan yatırım dönüş oranı, bölüm düzeyinde %70 olmaktadır. Konuyu daha da açıkça belirlemek için kâr tutarının 5.000 olduğunu varsayarsak, işletme için zararlı yatırım bölüm düzeyinde kârlı yatırıma dönüşmektedir. Ancak tüm işletme açısından 10 yıl içinde oluşacak 50.000.- TL tutarındaki kâr toplamı, 100.000.- TL tutarındaki yatırım için yeterli dönüşümü sağlamamaktadır.

Bölüm Yatırım Dönüş Oranı:

Faaliyet tasarrufları (kâr)	:	5.000.- TL
Yeni sabit kıymet amortismanı	:	10.000.- TL
		(5.000.-) TL
Eski sabit kıymet amortismanı	:	7.500.- TL
Kâr artışı	:	2.500.- TL
Yatırım artışı	:	25.000.- TL
Yatırım dönüş oranı	:	% 10

Örnekte belirlendiği gibi bölüm yöneticisi seri halinde sabit kıymet yenilemeleri yaparak bölüm yatırımlarının dönüş oranını arttırabilir. Bu durumda yatırımların dönüş oranı etkin ölçümleme aracı olmaktan uzaktır.

Yatırım tutarının belirlenmesinde diğer bir seçenek de yatırımların **net defter değerini** hesaplamaya esas almaktır. Ancak bu yöntem, daha önce de vurguladığımız gibi "bileşik faiz amortisman yöntemi" ile birlikte kullanılmadıkça, zaman içinde yatırım tutarı azalacağı için, yatırımların dönüş oranı artacaktır. Özellikle hızlandırılmış amortisman yöntemi uygulandığında zaman içinde oluşacak yatırımların dönüş oranı, yatırım dönüş oranı öngörüsü ile bağıntısız olarak zaman içinde artan seyir izleyecektir. Hızlandırılmış amortisman yöntemi ve net defter değerinin yatırım tutarı olarak esas alınmasının neden olduğu olumsuz durumu bir örnekle açıklayabiliriz.

Yatırımların planlanmasında "**zamana göre düzeltilmiş yatırım hasıla oranı**" yöntemi ve amortisman hesaplamasında "**yılların toplamı oranı**" yöntemini uygulayan bir işletmede 100.000.- TL tutarındaki

yatırımın yıllık oluşturduğu 15.000.- TL tutarındaki nakit akışının bugünkü değer tablosuna göre 10 yıl için %8 dönüş oranı oluşturduğunu ve bu oranın tüm işletme beklentilerine uygun olduğunu varsayabiliriz(42).

Tablo 12'de izlendiği gibi, beklenen yatırımların dönüş oranı (%8) ile gerçekleşen yatırımların dönüş oranı arasında hiç bir bağıntı görülmemektedir. Bölüm yöneticisi böyle bir durumda yeni yatırım yapmakta isteksiz olur, çünkü yatırımın dönüş oranı beklentiye ancak dördüncü yıldan sonra ulaşmaktadır. Bu durumda daha kısa sürede dönüşüm sağlayacak yatırımları geçecektir.

Yatırımların dönüş oranının etkin ölçümleme aracı olmasını kısıtlayan yukarıdaki uygulamalar, sabit kıymetlerin ekonomik değerleri ile ve bileşik faiz amortisman yöntemi ile oluşturan net değerlerin yatırım tutarına esas alınması ile kısmen giderilebilir(43).

5231. Yatırımların Dönüş Oranının ölçümlemeyi Basite İndirgemesinin Sakıncaları:

Yatırımların dönüş oranı etkinlik ölçümlemesinde tek oran kullanmakla olayı çok basite indirgemektedir. Bu yöntemde yatırım düzeyindeki değişme, kâr düzeyinde değişme ile dengelenmektedir(44). Örneğin Bölüm yatırım dönüş hedefi %10 olduğu zaman, yatırım tutarındaki 1.- TL lık azalış, 0.20 TL tutarındaki gider tasarrufu ile aynı sonucu oluşturmaktadır. Ayrıca yatırımlardaki 1.- TL tutarındaki artış en az 0,20 TL vergiden sonra kâr sağlamakla beklenen dönüş oranına (%10) ulaşılmaktadır(45).

Bölüm içinde yatırımla, kâr arasındaki değişim oranı sabit olmasına karşın bölümler arasındaki değişiklikler karşılaştırma yapma olanağını kısıtlar. Özellikle kâr amaçları işletmenin ortalama hedefinin üstünde saptanan bölümler, işletme için kârlı olsa bile, kendi amaçlarının altında oran oluşturan yatırımları yapmak istemeyeceklerdir.

---

(42) 100.000.- TL tutarındaki yatırımın 15.000.- TL ya bölünmesi ile elde edilen 6,67 faktörü, "N yıl müddetle aylık olarak elde edilen 1/12 TL nın bugünkü değer tablosunda" 10 yıl için %8 dönüş oranı vermektedir.
(43) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control", a.g.m., s.130.
(44) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.346.
(45) Vergi oranı %50 olarak varsayılmıştır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO: 12

Zamana Göre Düzeltilmiş Yatırım Hasıla Tutarı Analizi Kullanan ve Yılların Toplamı Oranı ile Amortisman Ayıran İşletme Sonuçları

	YATIRIM				AMORTİSMANDAN SONRA		
YIL	YIL BAŞI	YIL SONU	ORTALAMA	NAKİT AKIŞI	AMORTİSMAN (a)	K Â R	Y. DÖNÜŞ ORANI (b) %
1	100.000	81.818	90.909	15.000	18.182	(3.182)	(3.5
2	81.818	65.454	73.636	15.000	16.364	(1.364)	(1.8)
3	65.454	50.909	58.812	15.000	14.545	455	0.8
4	50.909	38.182	4.546	15.000	12.727	2.273	5.1
5	38.182	27.273	32.728	15.000	10.909	4.091	12.5
6	27.273	18.182	22.728	15.000	9.091	5.909	26.0
7	18.182	10.909	14.546	15.000	7.273	7.727	53.1
8	10.909	3.636	7.273	15.000	5.455	9.545	131.3
9	3.636	1.818	1.727	15.000	3.636	11.364	416.7
10	1.818	0	909	15.000	1.818	13.182	1450.0
YILLAR ORTALAMASI			34.881	15.000	10.000	5.000	% 14.4

(a) Yılların Toplamı oranına göre hesaplanan amortisman:
1. yıl: 100.000 x 10/55 = 18.182.-
2. yıl: 100.000 x 9/55 = 16.364.-
3. yıl: 100.000 x 8/55 = 14.545.-
.
.
.
9. yıl: 100.000 x 2/55 = 3.636.-

b) Yatırım Dönüş Oranı Formülü
Kâr/Ortalama Yatırım

Yatırım dönüş oranı, değişik özellikleri olan sabit kıymetlerin hepsinin eşit oranda dönüş sağlayacağını varsaymaktadır. Örneğin genel amaçlı depo binası ile özel amaçlı bir makine için aynı bölüm içinde tek bir oran hedeflenmektedir. Bu durumda aynı sabit kıymet için yüksek kâr amaçlı bölümler yatırım yerine uzun vadeli kiralamayı, düşük kâr amaçlı bölümler kiralama yerine yatırımı seçeceklerdir.

Yatırımların dönüş oranı yatırım kullanma etkinliğini ölçümleme yerine bölümlerce öngörülen yatırım tekliflerini değerlemede daha etkin araç olmaktadır.

524. Artık Gelir ve Etkinlik Ölçümlemesi

ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kontrol edilebilir kârın, yatırıma uygulanan faiz oranından arta kalan tutarını ifade eden artık gelir kavramı, yöneticiye oransal hedef yerine, mutlak tutarı simgeleyen hedef sağlamaktadır(46). Artık gelir yöntemi, yatırımların dönüş oranında ortaya çıkan sakıncaları gidermeği amaçlamaktadır. Bu yöntemin olumlu yönlerini şöylece sıralayabiliriz:

1) Değişik aktif kalemler için değişik hedefler saptanabilir. Örneğin stoklar için marjinal borçlanma oranı, sabit kıymetler için uzun vadeli sermaye maliyeti oranı kullanılarak kâr hedefi saptanabilir.

2) Tüm işletme içinde aynı özellikte değişik bölümlerde yer alan aktifler aynı oranla (kâr hedefi) değelendirileceği için bölümler arası etkin karşılaştırma yapma olanağı sağlanır.

3) Yüksek düzeyde yatırım dönüş oranı beklenen bölümlerde "yatırım dönüş oranının" sakıncalı ölçümleme unsuru, artık gelir yöntemi ile giderilebilir. Yatırım dönüş oranı esas alındığında düşük oranlı yatırımlardan kaçınan bölümler, artık gelir yöntemi esasında beklenen kâr düzeyinin (tutarının) üstündeki yatırımı yapmakta sakınca görmeyeceklerdir(47).

Yatırım dönüş oranı yöntemi ile artık gelir yönteminin karşılaştırılmalı uygulaması Tablo 13'de gösterilmiştir.

Örnekte, işletmede uygulanacak dönüş oranlarının cari aktifler için %4 ve sabit aktifler için %10 olduğu varsayılmıştı. Tablonun birinci bölümünde yatırım dönüş oranı esas alındığında A bölümü %20'nin aşağısında dönüşüm oranı sağlayan yatırımlardan kaçınacaktır. Bunun yanında diğer bölümler daha aşağı düzeyde dönüş oranı içinde verimli yatırım yapmayı seçeceklerdir. Bölümlerarası bu değişik uygulama düzeyi "artık gelir yöntemi" ile giderilmektedir. Tablonun ikinci bölümü incelendiğinde bölümler için saptanan kâr olasılığından aktiflere uygulanan oranlar sonucu oluşan tutar düşüldüğünde, ulaşılan artık gelir tutarı bölümün kâr hedefini tutar olarak belirlemektedir. Gerçekleşen artık gelir beklenen artık gelir ile karşılaştırılarak sapmalar saptanabilir. Örneğin 68.000.- TL cari aktiflerin ve 62.000.- TL sabit aktiflerin oluşturduğu bölümde kâr tutarının 28.000.- TL olduğu varsayılırsa ortalama 130.000.- TL tutarındaki yatırım düzeyinde gerçekleşen artık gelir şu şekilde hesaplanır:

---

(46) Solomons, D.: a.g.e., s.64.
(47) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.347.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

TABLO: 13

YATIRIMLARIN DÖNÜŞ ORANI VE ARTIK GELİR FARKI (000.-)

A. YATIRIM DÖNÜŞ ORANI

Bölüm	Yatırım Dönüş Oranı Hedefi	Nakit	Alacak	Stok	Sabit Kıymet	Toplam Yatırım	Bütçelenen Kâr
A	% 20	10	20	20	60	120	24,0
B	% 12	20	20	30	50	120	14,4
C	% 10	15	40	40	10	105	10,5

B. ARTIK GELİR YÖNTEMİ

	Cari Aktifler				Sabit Aktifler			
BÖLÜM	KAR OLABILIGI (1)	TUTAR (2)	ORAN (3)	BEKLENEN KÂR (4)	TUTAR (5)	ORAN (6)	BEKLENEN KÂR (7)	TOPLAM ARTIK GELİR (a) 1-(4+7)
A	24,0	60	% 4	2,4	60	% 10	6,0	15,6
B	14,4	70	% 4	2,8	50	% 10	5,0	6,6
C	10,5	95	% 4	3,8	10	% 10	1,0	5,7

(a) TOPLAM ARTIK GELİR: KAR OLABILIGI - (CARİ AKTİF BEKLENEN KAR - SABİT AKTİF BEKLENEN KAR)

Artık gelir : 28.000.- - 0,04 (65.000.-) - 0,10 (65.000.-)

: 28.000.- - 2.600.- - 6.500.-

: 18.900.-

Yukarıda örnekte görüldüğü gibi sabit aktiflerin %10'dan fazla kazanması halinde, yatırım dönüş oranı A bölümünde olduğu gibi %20 olsa bile artan bölüm katkı tutarı nedeni ile düşük oranlı yatırımla bölüm kârlı sonuç sağlamaktadır.

Yatırımların dönüş oranının sakıncalarını gidermeği amaçlayan "artık gelir yöntemi" kendi içinde gözönünde bulundurulması gerekli bazı sakıncalar taşır. Artık gelir yönteminin ölçümleme aracı olarak kullanılmasında gözönünde tutulması gerekli bu hususları şöylece sıralayabiliriz:

1) Artık gelir yönteminin de yatırım tutarına bağlı olması nedeni ile kullanılacak yatırım tutarında oluşacak sakıncalardan etkilenir. Yatırım dönüş oranında görüldüğü gibi net defter değerinin esas alınmasında artık gelir zaman içinde artacaktır. Bunun yanında düşük değerlenmiş sabit kıymetlerin yatırım dönüş oranındaki olumsuz etkisi "artık gelir" yönteminde giderilmiştir.

2) Üst yönetim kontrol edilebilir kâr rakkamına bağlı olarak oluşacak artık gelir rakamının saptanmasında titizlikle durmalıdır. Aksi halde etkin ölçümleme hedefi oluşturulamaz(48).

525. Yatırım Dönüş Oranı ve Artık Gelir Yöntemlerinin Ölçümleme Açısından Genel Değerlemesi

Yatırım dönüş oranı ve artık gelir yöntemleri ile açıklamalarda belirleneceği gibi, etkinlik ölçümlemesinin yararlılığı; a) artık gelir yöntemi ile saptanan kâr hedefinin açıklıkla belirlenmesi, b) sabit kıymetlerin bileşik faiz amortisman yöntemine göre belirlenen net defter değerinin yatırım tutarına esas alınması ile artmaktadır. Bu durumda kâr ve yatırım bağıntısı gerçekçi ölçümleme aracı olarak görülmektedir. Ancak gerek bileşik faiz amortisman yöntemi ve gerekse saptanacak faiz oranlarına dayanılarak belirlenecek artık gelir, muhasebe uygulamasında köklü değişiklikleri gerektirmektedir. Birçok yöneticinin bu değişikliklere yanaşmaması sistemin etkin uygulanmasına engel olmaktadır. Ayrıca, yöneticinin yöntem değiştirmede isteksizliği yanında beklenen kâr düzeyinin gerçekçi saptanma olanağı çeşitli nedenlerle kısıtlıdır, Şöyleki;

1) Her şeyden önce yatırım merkezleri işlemlerinin ve çevresel etkilerin karmaşıklığı, bölüm hedef kârının gerçekçi saptanmasını engellemektedir. Bunun yanında sistemin etkinliği gerçekçi kâr rakamının saptanmasına dayanmaktadır.

2) Yıllık hedef kâr rakamı kısa sürede yöneticinin görev başarısını ölçümlemeye yetmeyebilir. Özellikle yeni mamul geliştiren bölümlerde kısa dönemde faaliyetin etkinliğini ölçümlemek olanaksız olmaktadır.

3) Yöneticinin kontrolu dışındaki etkenlerin de sebep olacağı hedef sapmalarında kontrol sınırlarını saptama olanağı kısıtlıdır(49).

(48) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control", a.g.m., s.130.
(49) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control", a.g.m., s.132.

Yukarıda sıralanan kısıtlayıcı etkenleri gidermek için gözönünde bulundurulacak hususları şöylece sıralayabiliriz:

1) Ölçümlemede bölüm faaliyetinin özelliğinin oluşturduğu zaman aralığı sınırları gözönünde bulundurulmalı ve gerektiğinde takvim yılından daha uzun dönem içinde ölçümleme yapılmalıdır.

2) Üst yönetimin bölüm faaliyetleri ile ilgili yeterli bilgi ve tecrübe sahibi olabilmesi ölçümlemenin kısa sürede ve gerçekçi olmasına neden olur. Özellikle daha önce tartışılan yöntemlerin teknik yönlerinin ve ölçümlemeye etkilerinin bilinmesi ölçümlemeyi gerçekçi yapacaktır.

3) Her iki yöntemin oluşturduğu sakıncaları gidermek için izlenecek diğer bir yol da kâr ve yatırım verimliliğinin birbirinden bağımsız olarak ayrı ayrı değerlendirilmesidir. Gerçekleşen kâr sonuçları, hedeflerle karşılaştırılarak değerlendirilir. Yatırım etkinliği de yatırımın analiz yöntemleri ile ayrıca ölçümlenir. Bölüm kârlılığı gerçekletirilen kâr rakamından kontrol edilemeyen (batık) giderlerinin ve cari aktiflere uygulanacak marjinal borçlanma oranının düşülmesi ile oluşacak gerçek kontrol edilebilir kâr rakamının hedeflerle karşılaştırılması ile sağlanabilir(50).

53. TRANSFER FİYATLARI VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

530. Transfer Fiyatının Tanımı ve Türleri

Sorumluluk merkezleri yöneticilerinin etkinliğini ölçümleme, işletme içi bölümler arası mal ve hizmet transferleri nedeni ile daha da karmaşıklaşmaktadır. Yetkinin göçerildiği ve bağımsız işletme niteliğinin yansıtıldığı işletme bölümleri birbirleri ile olan mal ve hizmet alış verişlerinde bağımsız birer işletme olarak davranabilecekleri gibi, bağımsızlıkları üst yönetimce sınırlandırılabilir. Bölümler arası mal ve hizmet transferlerinin satıcı (devreden) bölümün kârına ve alıcı (devralan) bölümün maliyetlerine etki yapması, transfer fiyatlarının titizlikle saptanmasını gerektirmektedir.

Sorumluluk merkezleri arası mal ve hizmet transferlerinde transfer edilen mal ve hizmetin belirlenen fiyatı "transfer fiyatı" olarak tanımlanır(51). İşletme içi mal ve hizmet transferlerinde çeşitli transfer fiyat-

(50) Dearden, J.: "The Case Against ROI Control" a.g.m., s.134.
(51) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.487.

ları kullanılır. Kullanılabilecek transfer fiyatı seçeneklerini şöylece sıralayabiliriz:

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1) Pazar (piyasa) fiyatı,

2) Pazarlık esasına göre saptanan fiyat,

3) Maliyetlerin kullanılmasıyla saptanan fiyat,

4) İkili transfer fiyatı(52).

531. Transfer Fiyatı Olarak Pazar (Piyasa) Fiyatı

Bölümler arası transfere konu olan mal ve hizmetler, işletme dışında aktif piyasası var ise, mal ve hizmet transferinde kullanılacak fiyat pazarda (piyasada) oluşan fiyattır. Pazar (Piyasa) fiyatı bölümler arası mal ve hizmet transferlerinde kullanılacak en etkin fiyattır. Fiyatın, bölüm yöneticilerinin dışında birçok etkenin sonucu oluşması, bölümler arası olumsuz sürtüşmeleri engeller. Ara malı alacak olan alıcı merkezin, ara malı piyasadan alması halinde ödeyeceği fiyatı yansıtan pazar fiyatı maliyetlerin olması gerekli düzeyde oluşmasını sağlar. Böylece bölümlerin birbirleri, ya da işletme aleyhine, kendi lehlerine sonuç oluşturması önlenmiş olur(53).

Genellikle bölümlerin seçeneklerini yansıtan pazar (piyasa) fiyatı işletme içi mal ve hizmet transferinin özelliği nedeni ile bazı düzeltmeler uygulanarak kullanılmalıdır. Örneğin piyasa fiyatı, malın büyük partilerle satın alınması halinde sağlanacak indirimlerle, peşin ödemelerde sağlanacak nakit iskontoları düşüldükten sonra oluşacak düzeyi yansıtmalıdır. Pazar koşullarına uygun olduğu sürece bu indirimler gerçek fiyatın hesaplanmasını sağlar(54). Ayrıca işletme içi mal ve hizmet transferi nedeni ile satıcı bölüm bazı gider tasarrufları sağlayacaktır. Örneğin satış ve nakliye giderlerinden tasarruf edecek, batak alacaklardan doğacak zararlardan kurtulacaktır. Transfer fiyatı olarak pazar (piyasa) fiyatının kullanılmasında satıcı bölümün sağlayacağı tasarruflarla ilgili düzeltmeler de yapılmalıdır.

---

(52) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.527.
(53) Gürsoy, C.T.: İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması, I.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1 Nisan, 1974, s.118.
(54) Fremgen, J.M.: a.g.e., s.489.

532. Pazarlık Esasına Göre Saptanan Transfer Fiyatı

Pazar (Piyasa) fiyatının transfer fiyatı olarak esas alınması uygun bir piyasa fiyatının varlığına bağlıdır. Eğer söz konusu ara malının aktif piyasası yoksa veya piyasası olmakla beraber piyasa fiyatının saptanması tartışma konusu oluyorsa, transfer fiyatı ya pazarlıkla, ya da üst yönetimin saptadığı bir politikaya dayanarak belirlenecektir(55). Özellikle alıcı bölümün pazarda sağlayabileceği indirim ve iskontolarla, satıcı bölümün sağlayacağı tasarrufların pazar fiyatına yansıtılması, bölümler arası ara mal transfer fiyatının pazarlıkla belirlenmesine neden olabilir.

Pazarlık esasına göre saptanacak transfer fiyatının etkin ölçümleme aracı olabilmesi için;

1) Alıcı ve satıcı bölümler arası tüm transfer fiyatlarının pazarlık esasına göre saptanması;

2) Pazarlığa konu olan tarafların tüm seçenekler, pazar koşulları ve fiyatlarla ilgili bilgilere sahip olması;

3) Alıcı ve Satıcı bölümlerin birbirleri ile alışveriş yapıp yapmamakta serbest olmaları gereklidir(56).

Transfer konusu olan ara malının pazarda satılma olanağı olmaması durumunda pazarlık esasına göre saptanacak transfer fiyatının etkinliği kısıtlanmaktadır. Özellikle mal ve hizmet alıcısı olan bölümün tek alıcı olması ve satıcı bölümün üretim fazlası olması halinde satıcı bölüm bazı indirimler yapmak zorundadır. Ancak indirimler satıcı bölümün kârlılığını olumsuz yönde geliştirirse üst yönetimin karışması zorunludur. Alıcı bölümün işletme dışından edinme kararı vermesi halinde, alıcı bölüm bazı tasarruflar sağlayabilir. Ancak satıcı bölümün, malı satamaması halinde oluşacak zarar sağlanacak tasarruftan fazla ise bu tüm işletme kârlılığına olumsuz yönde yansıyacaktır. Bu durumun ortadan kaldırılması için satıcı bölüm, üretim fazlasını ortadan kaldırmak için fiyatlarını değişken maliyetler düzeyine kadar indirmek zorundadır(57).

---

(55) Gürsoy, C.T.: a.g.m., s.118.
(56) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.529.
(57) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.529.

533. Maliyetlerin Kullanılmasıyla Saptanan Transfer Fiyatı

Mal ve hizmet transferlerinde, transfer fiyatı olarak maliyetlerin kullanılması satıcı bölümü özendirme açısından etkin olmamaktadır. Maliyet fiyatı üzerinden yapılan satış, satıcı bölüm kârına katkıda bulunmayacaktır. Maliyet fiyatlarının (özellikle değişken maliyetler) etkin karar aracı olmasına karşın, ölçümlemede o derece etkili olmamaktadır. Transfer fiyatı olarak değişken maliyetin esas alınması satıcı bölüm kârlarına, sabit giderlerin varlığı nedeni ile olumsuz katkı yapacaktır. Ancak, transfer konusu ara malın pazarı olmaması, ya da düzensiz pazar koşulları olması ve satıcı bölümün üretim fazlası olması halinde değişken maliyetler işletme için marjinal maliyetlere eşit olacak ve bölüm, üst yönetimce belirlenen bir düzeyde transfere zorlanacaktır. Ayrıca pazar fiyatlarının bölümün değişken maliyetlerinin üstünde olması nedeni ile, işletme içi transferler alıcı bölüm için olumsuz sonuçlar vermesine karşın, tüm işletme açısından olumlu olabilir(58).

Transfer fiyatlarının tam maliyet düzeyinde oluşturulmasının sakıncası da, tam maliyet içinde yer alacak konrol edilemeyen giderlerin varlığıdır. Yönetici etkinliğini ölçümlemede kontrol edilebilir gider ve kâr sayılarının kullanma zorunluluğu bu sakıncayı açıkça yansıtmaktadır.

534. İkili Transfer Fiyatı

Pazar koşullarının düzensiz oluşu, ya da ara malının pazarda satılma olanağının bulunmaması pazar fiyatlarının kullanılma olanağını kısıtlamaktadır. Ayrıca alıcı bölümlerin tek alıcı durumunda olmaları halinde, satıcı bölümün maliyet fiyatları üzerinden mal transfer etmeleri kâr merkezi olarak, kâr olanaklarını sınırlamaktadır. Bunun yanında maliyetlere göre saptanacak transfer fiyatlarının, pazar fiyatlarının üstünde olması alıcı bölümlerini işletme dışından ara malı edinmeye zorlamaktadır. Gerek satıcı bölümü ölçümlemeyi sağlayacak kârlı sonuçları oluşturulmak gerekse alıcı bölümlerin maliyetlerini olumsuz etkenlerden arındırmak için ara malı transferinde "ikili transfer fiyatı" uygulanabilir. İkili transferinde gereksiz gider yükünden arındırılmasını sağlar.

---

(58) Anthony, R.N.; Dearden, J.; Vancil, R.F.: a.g.e., s.274.

İkili transfer fiyatı uygulamasında, satıcı bölüm ara malını transfer ederken transfer fiyatı olarak (kendi hesaplarında) değişken maliyetler artı belirli oranda kârla devretmesi, alıcı bölümün de transfer fiyatı olarak yalnız satıcı bölümün değişken maliyetlerini kabul etmesi ile gerçekleştirilir. Böylece satıcı bölüm katkı oranını arttırmış, alıcı bölüm de yüklenmemesi gerekli giderlerden arındırılmış olur(59).

İkili transfer fiyatı uygulaması işletme düzeyinde yinelemeli (mükerrer) kâr saptanmasına ve işletme kârının olması gerekenden fazla görünmesine neden olabilir. Bu durumun gözönünde bulundurulması ve işletme düzeyinde kârın, işletmenin konusu olan mal ve hizmeti en son gerçekleştiren bölüm sonuçlarına göre hesaplanması gereklidir. Durum bir örnekle açıklık kazanabilir.

X Bölümü (alıcı bölüm) müşteriden 1000 birim a mamulü siparişi almıştır. A mamulünün pazar fiyatı 20.- TL/birimdir. A mamulünü üretmek için gerekli ara mamuller Y bölümünden (satıcı bölüm) edinilebileceği gibi işletme dışından da edinilebilir. a mamulünü üretmek için X bölümünde 10.- TL/birim değişken gider yapılmaktadır. Y bölümünün değişken giderleri ise 4.- TL/birimdir. Bölümün faaliyet düzeyi (kapasitesi) 1000 birim A mamulü için gerekli ara maddeyi yapmaya yeterlidir. X bölümünün ara maddeyi Y bölümünden alması halinde Y bölümünün transfer fiyatı, değişken gider (4.- TL) artı değişken giderlerin %50 si (katkı oranı) olarak hesaplanmaktadır. Transferin gerçekleşmesi halinde, her iki bölümün gelir tabloları şöyle olacaktır:

X BÖLÜMÜ

Satışlar (1000 birim x 20.- TL)	20.000.- TL
Değişken Giderler	
Y Bölümü Değişken Giderleri (1000 birim x 4.-)	4.000.- TL
X Bölümü Değişken Giderleri (1000 birim x 10.-)	10.000.- TL
Değişken Gider Toplamı	14.000.- TL
Toplam Katkı Marjı	6.000.- TL

(59) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: a.g.e., s.531.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Satışlar (1000 birim x 6.- TL)	6.000.- TL
Değişken Giderler (1000 birim x 4.- TL)	4.000.- TL
Katkı Marjı	2.000.- TL

Yukarıda her iki tablo incelendiğinde toplam katkı marjı 8.000.- TL (6.000.- + 2.000.-) olarak görülmektedir. Ancak işletme düzeyinde gerçekleşen katkı marjı X bölümünde belirlenen 6.000.- Tl tutarındaki katkı marjıdır. Y bölümünde hesaplanan 2.000.- tutarındaki katkı marjı Y bölümünün özendirilmesini ve ölçümlemesini sağlayıcı yapay katkı marjıdır.

6. GENEL KABUL GÖRMÜŞ MUHASEBE İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

İşletmenin finansal raporlarında belirlenen muhasebe bilgilerinin doğruluğunun ve uygunluğunun saptanması için finansal kontrol sisteminin ve muhasebe kayıt düzeyinin ayrıntılı olarak incelenmesi, "muhasebe denetimi" işlevini oluşturur(1). Denetim işlevi iki ana faaliyeti birlikte ele almaktadır; 1) Finansal Kontrol sisteminin oluşturduğu sonuçları incelemek, 2) İşletme faaliyetleri ile ilgili muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu kanıtlamak(2).

Muhasebe kayıtlarının sonuçlarını yansıtan finansal tablolar özellikle işletme ile ilişkili tüm tarafları (yönetimi, hissedarları, kredi kurumlarını, kamuyu) ilgilendirir. Bu tablolar ilgili tarafların işletme ile ilgili yararlarını etkileyeceğinden belirli kurallara ve ilkelere bağlı olması gereklidir. Muhasebe alanında uygulanacak ilkelerin saptanması, düzenlenecek malî tabloların niteliklerini belirler.

Finansal kontrol sistemi ise işletmenin içe dönük faaliyetlerini planlayan ve ölçümleyen bir sistemdir. Sistemin oluşturacağı ana bilgilerin hedefi yönetim ve faaliyet (işlem) ölçümlemesidir. Sistem öncelikle yönetimin etkinliğini araştırır ve kanıtlar. Bu nedenle sistem içinde oluşacak bilgiler kaynağını muhasebe bilgilerinden alacağı gibi muhasebe dışı bilgi kaynakları da sistem içinde kullanılır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin finansal kontrol sisteminde uygulanma olanakları sınırlıdır. Etkinlik ölçümlemesi açısından incelenecek "genel kabul görmüş Muhasebe ilkelerini" şöylece sıralayabiliriz:

1) Kişilik ilkesi

2) Süreklilik ilkesi

3) Para ölçüsü ilkesi

4) Maliyet ilkesi

5) Dönemsellik ilkesi

6) Gerçekleşme ilkesi

---

(1) Arkun, O.G.: İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi Yayın No.252, İstanbul, 1975, s.6.

(2) Willingham, J.J.; Carmichael, D.R.: a.g.e., s.84.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

7) Objektiflik (Nesnellik) ilkesi

8) Tutarlılık ilkesi

9) Tam açıklama ilkesi

10) Tutuculuk ilkesi

60. KİŞİLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

İster gerçek ister saymaca (itibarî) olsun başlı başına var olan şeye yahut varlığa kişi adı verilir. Ekonomik kişilik ise belirli amaçları, araçları, yönetimi ve faaliyeti olan ekonomik birimdir. Ekonomik kişilik fertlerden başlayıp şirketlere, şirketler topluluğuna kadar genişleyen boyutlara sahiptir. Finansal muhasebe açısından "kişilik kavramı" muhasebesi tutulacak ekonomik (ticarî) kişiliğin, kendisini oluşturan gerçek ya da tüzel kişilerin dışında bir varlığı simgeler(3). Kişilik ilkesi işletme sahibinin (sahiplerinin) ne kadar yakın ilgisi olursa olsun işletmeden ayrı kişi olarak kabul eder.

Finansal kontrol sistemi içinde oluşan kişilikleri iki gruba ayırabiliriz. Bunlar;

a) Sorumluluk merkezleri,

b) Mal ve hizmet grupları ve özel faaliyet projeleridir(4).

Finansal kontrol sisteminde oluşan örgüt birimleri planlama ve ölçümlemeyi etkin gerçekleştirmeyi amaçlar. Amaç faaliyeti yürüten sorumlu kişilerin etkinliğini ölçümleme olduğu zaman esas alınacak kişilik "sorumluluk merkezleri"dir. Bunun yanında işletmenin konusu olan mal ve hizmet grupları ve özel projelerdir(5).

Finansal muhasebenin, kayıtlama amacı ile oluşturduğu tek kişilik içinde finansal kontrol amacına dönük birçok yapay kişilik oluşabilir.

---

(3) İktisadi Devlet teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: Muhasebenin Temel kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Başbakanlık Basımevi Döner Sermaye İşletmesi, Ankara, 1968, s.16.

(4) Solomons, D.: a.g.e., s.40.

(5) Solomons, D.: a.g.e., s.41.

61. SÜREKLİLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Finansal muhasebe açısından, kuruluş sözleşmesinde aksine bir hüküm olmadıkça, yeterli yaşama olanakları bulunan bir işletmenin faaliyet süresinin sonsuz olacağı varsayılır. Süreklilik ilkesi, kayıtlama düzeninde dikkatin aktif kıymetlerin zaman içinde oluşan değerlerinden çok kazanç ve hasıla kavramı üzerinde toplanmalarının gereğini doğurmuştur. Bu nedenle muhasebe kayıtlarında sabit kıymetler edinme değerleri ile kayıtlanır(6).

Finansal kontrol sistemi, etkinlik ölçümlemesinde mutlak sürekliliği gerekli kılmamaktadır. Sistem içinde ölçümlenen faaliyetler, belirli bir zaman için yürütülen faaliyetler olabileceği gibi, sürekli faaliyetler de olabilir. Zaman içinde işletme koşullarında oluşan değişimler bazı bölümlerin faaliyetlerine son verilmesini ya da kendi içinde bölünmesini gerektirebilir. Örneğin istemli gider merkezi niteliği olan araştırma merkezinin belirlibir proje ile ilgili çalışmaları tamamlandığı zaman bu merkezin faaliyeti sona erdirilebilir. Faaliyetin devamı boyunca etkinliği ölçümlenen araştırma merkezi, işletme sürekli olsa bile işlevini tamamlamış olur.

62. PARA ÖLÇÜSÜ İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Ekonomik mübadele aracı standardı olarak geliştirilmiş olan para birimi ekonomik kişilerin tüm mübadele işlemleriyle, benzeri ekonomik olayların ifade edilmesinde kullanılır. Muhasebe kayıtları, işletmelerin mübadele ve benzeri işlemlerini, bunların ortaya çıkmaları anında kişiliğin örgütlendiği ve işlemlerini yürüttüğü ülkenin para birimi cinsinden yansıtır(7).

Para biriminin temel ölçü birimi olarak alınması, aktiflerin değerlenmesinde para değerindeki değişmeler nedeni ile gerçek görünümü yansıtmamaktadır. Finansal muhasebede, süreklilik ve tutuculuk ilkelerinin etkisi ile sabit kıymetler edinme anındaki değeri ile kayıtlara geçirilirler. Zaman içindeki değer farklılıkları kayıtlara yansıtılmaz.

---

(6) Özaslan, İ.: a.g.e., s.36.
(7) İktisadi Devlet teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: a.g.e., s.22.

Finansal kontrol sisteminde, yöneticinin etkinliği değerlenirken sabit kıymetlerin edinme değerlerinin yanında, ölçümleme anındaki değeleri de gözönünde bulundurulmalıdır.

Finansal kontrol sisteminde etkinlik ölçüsü olarak para biriminin yanında miktar bilgiler de kullanılabilir. Örneğin tamir ve bakım departmanı yöneticisinin etkinliği tamir bakım hizmetlerinin oluşturacağı gider tasarrufların tutarı ile ölçümleneceği gibi, belirli oranda indirilecek atıl makine saati ile de ölçümlenebilir. Ayrıca üretim departmanlarında sorumluluğu oluşturan en önemli etken miktar kullanımlarının verimliliğidir. Saptanan miktar standartlarına uygunluk yöneticisinin verimliliğinin simgesidir.

63. DÖNEMSELLİK, GERÇEKLEŞME, MALİYET İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Süreklilik ilkesine göre yaşam süresi sınırsız olarak kabul edilen işletmenin belirli zaman birimleri içinde ulaştığı sonuçları değerlemek için sınırsız olan süre, dönemlere ayrılmıştır. Muhasebe dönemi kişiliğe ait faaliyetlerin ölçülme noktalarıdır. Dönemsellik ilkesi içinde oluşan diğer bir esas da dönemle ilgili tüm gelir (hasılat) ve buna ilişkin giderlerin finansal tablolarda yer almasıdır.

Dönemsellik ilkesinin olağan sonucu, gider ve gelirlerin belirli dönem aralıkları içinde saptanmasında o dönemde gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılır(8). Muhasebe, siparişlerin alınması, mal ve hizmetin sağlanması, faturanın düzenlenmesi, satış bedelinin tahsili gibi işlemlerin hangi noktada satışın gerçekleştiğini belirlemeli ve gerekli kaydın yapılmasını sağlamalıdır(9).

Finansal muhasebe açısından maliyet esası, gerek varlıklar, gerek bunların tüketilmesi ile ilgili kayıtların yapılmasında en faydalı ve en güvenilen bir esastır. Varlıkların akışı veya hizmetlerin kullanılması ve tüketilmeleri, ilgili hesaplarda, edinme maliyeti ya da yerine kullanılacak esasa göre tanımlamak ve bütün maliyet dönüşümü ve birleştirilmeleri işleminde aynen sürdürmek maliyet ilkesinin ana esasıdır(10).

---

(8) Peker, A.: Yönetim Muhasebesi Genel Esasları 1. Kitap. İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını No.3, İstanbul, 1974, s.24.
(9) İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: a.g.e., s.26.
(10) İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyon: a.g.e., s.27.

Finansal muhasebe uygulamalarında önemli yeri olan dönemsellik, süreklilik ve maliyet ilkeleri kâr ölçümlemesine esas olacak kâr sayının hesaplamasında ana etken olmaktadır. Üç ilkeye dayanılarak edinilen aktif kıymetler hesaplara edinme maliyeti ile girer. Aktif kıymet satılmak üzere alınmış ya da işletmenin konusu olan mal ve hizmet içinde yer alacaksa satış gerçekleşinceye kadar maliyetle değerlenecektir. Değer değişimleri satış gerçekleşmedikçe hesaplara aktarılamayacaktır. Üretimde kullanılan aktif değerler edinme değeri ile doğrudan yüklenebildikleri mamullere aktarılmaktadır. Doğrudan yükleme olanaksız olduğu durumda dağıtım yolu ile mamul maliyetine yüklenmektedir ya da dönem gideri olarak dönem sonuçlarından indirilmektedir. Gerçekleşen (tarihi) maliyetlere dayanan muhasebe kârı, satışı gerçekleştirilen aktif değerlerin satışın gerçekleştiği dönemde oluşan kârlardan dönem içinde aktif değelerde oluşan değer düşüşlerinin indirilmesi sonucu belirlenir. Kârın oluşma şekli iki kavramdan biri ile tanımlanabilir:

1) İşlemler sonucu oluşan kâr,

2) Dönem kârı(11).

Kârın tanımlanmasında işlem kavramı esas alındığında, kavramın esasını ya satın alma, ya da satış işlemi oluşturmaktadır. işleme esas satınalma alındığında, aktifin zaman içinde değer değişimlerinin gözönüne alınması gerekir. Ancak finansal muhasebede yalnız olumsuz değişimler gözönüne alınmaktadır. İşleme esas olarak satış kavramı alındığında kâr ya da zarar ancak satışın gerçekleştiği an oluşmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri özellikle satışlarda oluşan ve satışla karşılanamıyan zararları (değer kayıplarını) gözönüne almaktadır. Ancak sanayi işletmelerinde satış işleminden önce uzunca sürede oluşan karmaşık eğişimler ve ara mal transferleri satınalma ile satış işleminin bağıntılı olmasını engellemektedir. Bu nedenle işlem kârı kavramı kârın oluşma şeklini açılıkla belirlememektedir(12).

Dönem kârı kavramı ise, işletmenin belirli bir dönem sonunda bir önceki dönemden daha iyi olduğunu simgelemektedir. **"Daha İyi Olmak (better off)"** kavramı genel olarak tanımlaması zor bir kavramdır. Kavram kuramsal olarak işletmede oluşan ölçülebilen değer değişimlerini

(11) Solomons, D.: a.g.e., s.47.
(12) Solomons, D.: a.g.e., s.47.

kapsamalıdır. Bu değişimler dönem içinde faaliyetler sonucu gerçekleştirilen kâr ile zaman içinde aktif değerlerde meydana gelen değer artış ya da azalışlarını kapsar. Kârın oluşmasına esas olarak tüm çerçevesi ile "daha iyi olma" kavramını almak ölçülmesi gerekli tüm değişkenlerin karmaşıklığı nedeni ile zordur.

Etkinlik ölçümlemesinde kontrol edilebilir kârın önemini daha önce vurgulamıştık. Dönem içinde oluşan muhasebe kârları yöneticinin gerçek etkinliğini ölçümlemekten uzak kalmaktadır. Finansal kontrol sistemi içinde gözönünde bulundurulması gerekli olan "zaman aralığı" kavramı nedeni ile muhasebe dönemi kârı ölçümlemede yetersiz kalmaktadır.

Zaman içinde para değerinde istikrar sağlandığı varsayılırsa genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre muhasebe döneminde oluşacak kâr aşağıdaki şartların varlığı halinde geçerli ölçümleme aracı olacaktır:

1) Dönem sonu stokunda zaman içinde değer değişimi olmamalıdır.

2) Dönem içinde değer kazanan hiç bir stok satılmamalıdır.

3) Sabit kıymetlerde değer düşüklüğü olmamış ya da oluşan değer düşüklüğü geçen dönem ayrılan amortisman karşılığının altına düşmemiş olmamalıdır.

4) Zaman içinde bölümün ileriye dönük hedeflerinde ve artan sabit yatırımların oluşturacağı yatırım dönüş oranı akışında değişiklik olmamalıdır(13).

Yukarıda sıralanan dört koşul daha önce belirlediğimiz "daha iyi olma" kavramına etki yapan unsurları içermektedir. Bu koşulların var olması halinde kâr oluşumunda tek etken gerçekleşme ilkesi olmaktadır. Gerçekleşme kavramı da işletmede oluşan olumlu sonuçları yalnız satış gerçekleşmesine bağlamakla zaman içinde işletmenin oluşturduğu değer artışlarını gözönüne almamaktadır. Ancak yukarıdaki koşulların tümüyle gerçekleşmesi de olanaksızdır.

Etkinlik ölçümlemesi açısından en önemli etken dördüncü koşuldur. Ancak, koşulun varlığı içinde aynı sonuçları veren iki yöneticinin

(13) Solomons, D.: a.g.e., s.48.

başarı şartları değişik olabilir. Yöneticilerden biri olumlu sonuçlarını işletme çevresi ile iyi ilişkiler kurarak ve verimli çalışarak elde etmiş olabilir. Diğer bir yönetici ise işletmenin değişmeyen olumlu koşullarını kullanarak, gayret göstermeksizin kâr oluşturabilir. Bu durumda gerçeği "muhasebe kâr yerine daha iyi olma" kavramının geniş içerikli tanımı ortaya koyacaktır.

64. OBJEKTİFLİK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Objektiflik ilkesi, muhasebe raporlarının, objektif şekilde saptanmasını ve her zaman ispatlanabilir ve güvenilir verilere dayandırılması ilkesidir(14). Muhasebe raporlarının kişisel görüş ve saplantılardan arındırılarak kanıtlayıcı belge niteliğinin oluşturulması objektiflik ilkesinin ana dayanağıdır. Ancak konu etkinlik ölçümlemesi açısından alındığında objektiflik ilkesinin ana değil alt koşul olduğu görülür. Finansal kontrol sisteminde muhasebe bilgilerinin açıklayıcı ve tutarlı olması, objektif olması ilkesinden daha önemli olmaktadır(15). Muhasebe bilgileri kullanılabilir nitelikte olduğu ölçüde etkindirler. Örneğin gerçek (tarihi) maliyetler objektif nitelikte fakat ölçümleme açısından uygun olmayan bilgileri yansıtır. Bütçe ve standart maliyet uygulamaları finansal kontrol sisteminin tutarlılık ve açıklayıcılık ilkesini objektiflik ilkesine seçimini yansıtırlar.

65. TUTARLILIK, TAM AÇIKLAMA İLKELERİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Muhasebe bilgilerinden çeşitli ilgililerin aynı ya da yaklaşık anlam çıkarmaları tutarlılık ilkesini oluşturur. Finansal raporların olayla ilgili tüm bilgileri yansıtması zorunluluğu ise "tam açıklama" ilkesini yansıtır (16).

Muhasebe bilgileri tek tek alındığında etkin yorumlama aracı olamazlar. Ancak muhasebe bilgileri arasındaki ilişkiler oranlarla ve geli-

(14) İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: a.g.e., s.29.
(15) Arnet, H.: What Does Objectivity Mean to Accountants, Journal of Accountancy May 1961, s.64.
(16) İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: a.g.e., s.30.

şim eğrileri (trendler) ile incelendiğinde açıklayıcı bilgiler oluşturulur. Muhasebe bilgilerinin açıklayıcı ve gerçeği yansıtıcı şekilde düzenlenmesi özellikle etkinlik ölçümlemesi açısından önemlidir. Ölçümleme anında yöneticilerin muhasebe yöntemlerini kendi yönlerine olumlu olarak kullanmaları çeşitli karşılaştırmalarla saptanabilir. Kullanılan stok değerleme yöntemi araştırılmadan yalnız kâr sonuçlarına göre yapılacak değerlendirme tutarlı ve açıklayıcı nitelikte olmayacaktır. Bunun yanında amortisman yöntemlerinden yararlanılarak ve net defter değerini esas alarak hesaplanacak yatırım dönüş oranları, dönemler arası açıklayıcı ve tutarlı ölçümleme yapma olanağını kısıtlar. Ayrıca yöneticinin standart sapmalarına dayanılarak sorumluluğunu ve etkinliğini ölçümlemede sapma ayrıntılarının gözönünde bulundurulması açık ve tutarlı değerlemeye neden olacaktır.

66. TUTUCULUK İLKESİ VE ETKİNLİK ÖLÇÜMLEMESİ

Tutuculuk ilkesinin esası; mali (finansal) olayların yansıtılmasında aşırı iyimserliğe kaçılmadan işletmenin normal durumunun yansıtılmasıdır(17). Bu ilkeye göre, beklenen zarar gözönünde bulundurulmalı, kârlar ise gerçekleşmeden gözönüne alınmamalıdır. İlkenin temel esası işletmede oluşacak olumsuz sonuçların etkilerinin titizlikle gözönüne alınmakıdır. Stokların dönem sonlarında değerlendirilmesi, tutuculuk ilkesinin bir uygulamasıdır. etkinliğin ölçümlemesinde, özellikle uzun dönemlerde dönem sonu değerlerin yerine ortalama değeler daha etkin sonuçlar vermektedir. Finansal kontrol sisteminde açıklık ve tutarlılık ilkesi tutuculuk ilkesinden daha etkin olmaktadır.

(17) Arkun, O.F.: a.g.e., s.14.

7. SONUÇ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Bu çalışmanın amacı yetkinin alt kademelerine geniş ölçüde göçerildiği ve sorumluluk sınırlarının açıklıkla belirlendiği işletmelerde yöneticinin finansal etkinliğini ölçümleyecek yöntemleri tartışmak ve bu yöntemlerin ölçümlemeye yeterlik koşullarını belirlemekti. Gerek işletme yapısının, gerekse faaliyetlerin karmaşıklığı, yönetici etkinliğini ölçümlemede birçok değişkenin değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle ölçümlemeye esas olarak kullanılacak yöntemlerin ve bunların ulaştıracağı sonuçların işletmenin karmaşık yapısını ve yöneticinin sorumluluk sınırlarını yansıtması gerekir.

Finansal kontrol sisteminin sınırları içinde yönetici etkinliğini ölçümlemede titizlikle gözönünde bulundurulması gerekli olan uygulama koşulları etkin ölçümlemeye neden olabileceği gibi, etkinliği ölçümlenecek kişilerin işletme kârlılığına ve sürekliliğine katkılarının artması da sağlanacaktır. Gerçekleştirilmesi gerekli koşulları şöylece sıralayabiliriz:

1) Finansal kontrol sisteminin etkinliği, örgüt yapısının sistemin işlemesine elverişli olmasıyla artar. Göçerilen yetkilerin ve belirlenen sorumlulukların ölçümlemesi, örgüt yapısının yetkileri alt kademelere kadar göçeren biçimde kurulmasına bağlıdır. Yetkilerin yaygın göçerilmesini sağlayan örgütleme merkezkaç (yerinden) yönetim esaslarına göre örgütlemedir. Finansal kontrol sistemi yetkinin yaygın göçerildiği "merkezkaç (yerinden) yönetim" sürecinin doğal sonucudur. Merkezkaç örgütlerde yetkinin göçerilmesi departmanlar düzeyinde gerçekleşebileceği gibi, kâr etme yetkisinin göçerilmesi ile de bölümler düzeyinde gerçekleştirilebilir.

2) Yöneticilerin finansal kontrol işlevini sürdürebilmeleri kullanılabilir bilgileri içeren finansal bilgi sisteminin varlığına bağlıdır. Finansal bilgi sistemi içinde yer alan bilgiler kulanıma uygun, gerçekleri yansıtır nitelikte ve kişisel saplantılardan uzak olmalıdır. Kullanılacak bilgiler, sistemin etkin işlemesini sağlaması için özellik gösteren hususları vurgulamalı ve çevresel bilgileri kapsamalıdır. İşletmeyi oluşturan bireylerin dengeli ve sürekli bir ortam içinde çalışmalarını sürdürmeleri işletme yaşamının sürekliliği için zorunludur. Bilgi sistemi, dengeyi etkileyen çevresel bilgilerin toplanmasını, izlenmesini, değerlendirilmesini ve düzeltici önlemler alınmasını sağlayacaktır.

3) Yetkilerin yaygın ölçüde göçerildiği merkezkaç (yerinden) yönetimde, finansal kontrol sisteminin yönetici etkinliğini ölçümleyebilmesi yöneticinin sorumluluk sınırlarının açıklıkla saptanmasına bağlıdır. Finansal kontrol sisteminde yöneticinin yetki ve sorunluluk sınırları "sorumluluk merkezi" olarak adlandırılan işletme içi faaliyet birimleri ile belirlenir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin yetki ve sorumluluklarının kapsamı üst yönetimin göçerdiği yetkinin sınırlarına bağlıdır. Ölçümleme işleminde yetki ve sorumluluk sınırları içinde üst yönetim beklentileri saptanmalı ve sapmalar değerlendirilmelidir. İşletme içinde işlevsel yetkilerin alt yöneticilere göçerilmesi ve kâr sorumluluklarının üst yönetim yetkisinde kalması, işletme örgütlenmesinde çoğu kez işletmenin kâr merkezi ve işlevsel merkezlerin ise "gider ve gelir merkezi" olarak belirlenmesini yansıtır. işletmenin büyümesi faaliyet sahalarının ve konularının genişlemesi bölümsel örgütlenmeye geçiş işletme içinde bağımsız işletme işlevlerini yürüten birden fazla kâr ve yatırım merkezlerini yansıtır.

4) İşletme kaynaklarının, işletmenin amaç ve hedeflerine uygun olarak edinilmesini ve kullanımını sağlamak etkin kontrol sisteminin kurulmasını gerekli kılmaktadır. Tüm işletme faaliyetlerinin amaç ve hedeflere yönelik uyumlu yürütülmesini sağlayacak olan kontrol sistemi içinde özellikle finansal kaynakların işletme amaçlarına uygun şekilde edinildiğini ve kullanıldığını ölçümleyecek sistem "finansal kontrol sistemi"dir. Bu sistem, işletmenin yetki ve sorumluluk yapısı içinde belirlenen finansal varlıkların edinilmesinin ve kullanımının üst yönetim beklentilerine uygun olup olmadığını ölçümler.

Yukarıda sıralanan koşullara bağlı olarak kurulacak finansal kontrol sisteminde yönetici etkinliğini ölçümleme esasları aşağıdaki gibi özetlenebilir:

1) Gider merkezi yöneticisinin gider kontrol etkinliğini ölçümlemede kullanılacak standartlar fiyat ve miktar değişkenlerine göre saptanmalıdır. Sapmalara neden olan değişkenler ayrıntıları ile incelenmelidir. Sapma sorumluluğu yöneticinin sorumluluk sınırları içinde değerlendirilmelidir.

2) Kâr ve yatırım merkezi yöneticilerinin etkinliği öngörülen kâr hedeflerine ulaşma düzeyi ve ayrılan kaynakları etkin kullanma derecesi ile ölçümlenir. Kâr ve yatırım merkezi etkinliğinin ölçümlenmesinde

esas alınacak kâr "kontrol edilebilir kâr tutarıdır". Yöneticinin sorumluluk sınırları içinde saptanacak kârın tüm işletme kârlılığı aleyhine girişimler sonucu elde edilmesi önlenmelidir. Ayrıca kâr ve yatırım merkezlerinin diğer merkezlerin faaliyetlerine olumsuz etki yaparak kendi başarılarını arttırmaları önlenmelidir. Ölçümlemeye esas olacak kârın belirlenmesinde kullanılacak amortisman ve stok değerleme yöntemlerinin etkisi önemlidir. Kullanılan yöntemler titizlikle incelenmelidir. Yöntemlerin özelliği nedeni ile objektif ölçümlemeyi kısıtlayacak sonuçların değerlendirme dışı bırakılması gereklidir. Ölçümlemede kullanılacak yöntemler dönemler arası karşılaştırmalara olanak sağlamalıdır.

3) İşletme içi mal ve hizmet transfer fiyatlarının saptanmasında sorumluluk merkezlerinin gereksindiği ara mallarını öncelikle işletme içi kaynaklardan sağlamalarına neden olacak yöntemler uygulanmalıdır. Etkinlik ölçümlemesinde gerçekçi transfer fiyatı pazar (piyasa) fiyatıdır. Pazar fiyatının saptanamaması halinde üst yönetimin gözetiminde pazarlık esası veya ikili fiyat esası uygulanabilir.

4) Finansal (genel) muhasebe uygulamasının sınırlarını belirleyen "genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri" içinde "tutarlılık ve tam açıklama" ilkeleri etkinlik ölçümlemede uygulanabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

8. YARARLANILAN KAYNAKLAR

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ackoff, R.L. : Managemenet Misinformation Systems, Management Science Vol. 14, No. 4 December, 1967.

American Accounting Association : A Statement of Basic Accounting Theory, A.A.A. Evanston ILL, 1970.

Anthony, R.N. : Management Accounting, Text and Cases, R.D. Irwin, Inc. Homewood, ILL, 1970.

Anthony, R.N.; Dearden, J. ; Vancil, R.F. : Management Control Systems, Text Cases and Readings, Revised Edition, R.D. Irwin, Inc. Homewood,ILL, 1972.

Anthony, R.N.; Reece, J.S. : Management Accounting Text and Cases, R.D. Irwin, Inc. Fifth Edition, ILL, 1975.

Anthony, R.N.; Welsch, G.A. : Fundamentals of Management Accounting, R.D. Irwin, Inc., Homewood ILL, 1974.

Arkun, O.F. : İşletmelerde Muhasebe Denetimi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi, Yayın No. 252, İstanbul, 1975.

Arkun, O.F.; Öcal, F.; Gürsoy, CT. : Yönetim Muhasebesi, Ders Notları, Genişletilmiş İkinci Baskı, B.İ.T.İ.A.B. Yayın ve Yardım Derneği Yayınları, No: 48, İstanbul, 1976.

Arnett, H. : What Does Objectivity Mean to Accountants, Journal of Accountancy, May, 1961.

Bierman, Jr., H.; Drebin, A.R.: Managerial Accounting, An Introduction, Second Edition, The McMillan Co., New York, 1972.

Blocker, J.G.; Weltmer, W.K.: Cost Accounting, Third Edition, McGraw-Hill Book Co., Inc., N.4, 1954.

Boulding, K.E. : General Systems Theory - The Skeleton of Science, Management and Book of Readings H.R. Koontz and C. O'Donnell (editors) McGraw-Hill Book Co., New York, 1972.

Bower, J.B.; Schlosser, R.E.; Zlatkovich, C.J.: Financial Information Systems (Theory and Practice) Allyn and Bacon Inc., Boston, 1973.

Bursal, N. : Maliyet Hesaplarında Masraf Yerleri Ayırımı ve Faaliyet Ölçüsü Seçimi, İkbal Kitabevi, İstanbul, 1969.

Büyükmirza, K.H. : Maliyet Muhaebesinde, Standart Maliyet Sapmaları ve Yönetim Açısından Analizi, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No. 87, Ankara, 1974.

Davidson, H.J.; Trueblood, R.M.: Accounting For Decision Making, The Accounting Review XXXVI, October, 1961.

Davis, R.C. : The Fundementals of Top Management, Harper and Brothers Publishers, New York, 1951.

Dearden, J. : Cost Accounting and Financial Control Systems, Addison-Wesley Publishing Co., Menlo Park, Ca. 1973.

Dearden, J. : Mirage of Profit Decentralization, Harward Business Review, November-December, 1962.

Dearden, J. : Problem in Decentralized Profit Desponsibility, Harward Business Review, Vol. 38, No.3, May-June 1960, s.79.

Dearden, J. : Time-Span in Management Control, Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control, W.E. Thomas (editor), fourth edition, south-Western Publishing Co., Cincinatti, 1973.

Dearden, J. : The Case Against ROI Control, Harward Business Review, May-June, 1969.

Dopuch, N.; Birnberg, J.G.; Demski, J.: Accounting Data for Management's Decision, second Edition, H.B. Jovanovich, Inc. New York,1974.

Drucker, P.F. : Practice of Management, Harper and Brothers Publishers, 1954.

Emch, F.A. : Control means Action, Harward Business Review Vol. 32, No.4, July-August, 1954.

Erem, T. : Yönetim Açısından Pazarlama, İstanbul, 1977.

Ertuna, Ö. : Maliyet Muhasebesi, Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, 74-5201, İstanbul, 1974.

Ferman, C. : İşletmelerde Temel Üretim Faktörü Olarak "Yönetim" ve "Yönetici", Sevk ve İdare Dergisi, Sayı 100, yıl 11, Aralık 1976.

Fremgen, J.M. : Accounting For Managerial Analysis, R.D. Irwin, Inc. Homewood Cliffs, ILL, 1972.

Gürsoy, C.T. : İşletme İçi Mal ve Hizmet Transferlerinin Fiyatlandırılması, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Cilt 3, Sayı 1. Nisan. 1974.

Henrici, S.B. : Standard Costs for Manufacturing, Third Edition, Mcgraw Hill Book Co., New York, 1960.

Hersey, A.; Blanchard, K.H.: Management of Organizational Behavior, Utilizing Human Resources, Second Edition, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New York, 1972.

Hicks, G.H. : Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından 1. Cilt. O. Tekok, B. Aytek, B. Bumin (çevirenler), A.İ.T.İ.A. Ankara 1976.

Higgins, J.A. : Responsibility Accounting, The Arthur Anderson Chronicle, April, 1952.

Hodge, B.J.; Johnson,, J.H.: Management and Organizational Behavior, A Multi Dimensional Approach, J.W. and Sons Inc. New York, 1970.

Horngren, C.T. : Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Third Edition, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1972.

Horngren, C.T. : Accounting For Managerial Control, An Introduction, Third Edition, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New York, 1974.

İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu: Muhasebenin Temel Kavramları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri, Başbakanlık Basımevi, Döner Sermaye İşletmesi, Ankara, 1968.

Jaque, S.E. : Time-Span Handbook, Wm. Heinemann, Ltd. London,1966.

Jerome, W.T. : Executive Control,The Catalyst, John Wiley and Sons, Inc. 1961.

Johnson, A.R.; Kast, E.F.; Rosenweif, J.E.: Systems Theory and Management, Financial Information Systems, J.B. Bower, W.R. Welke (editors), H. Mifflin Co. Boston, 1968.

Koç, Y. : Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, A.Ü. Basımevi, Ankara, 1972.

Koçel, T.; Arıkan, T.: Yönetim Düşüncesindeki ve Muhasebedeki Gelişmeler, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, yıl 2, Sayı 2, Mayıs 1976.

Kohler, E.L. : A Dictionary For Accountants, fourth edition, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New York, 1970.

Koontz, H. and O'Donnell, C. : Principles of Management: An Analysis of Managerial Functions, McGraw Hill, Co. New York, 1968.

Louhi, K. : İdari Muhasebe ve Kontrol: Seçilmiş Bahisler, İ.T.İ.A.-MSU, (Asil Gezen, Çeviren), Karınca Matbaası, İzmir, 1966.

Lynch, R.M. : Accounting for Management Planning and Control, McGraw Hill Co. New York, 1967.

McDonough, A. : Information Economics and Management Systems, Kogakusha Co. Ltd., Tokyo 1963.

Mockler, R.Y. : The Systems Approach to Business Organization and Decision Making,California Management Review, Vol II, No. 2, 1968.

Moore, C.L.; Jaedicke, R.K. : Managerial Accounting, 4th edition, South-Western Publishing Co., Cincinatti, 1976.

Moravec, A.F. : Basic Concepts For Designing A Fundamental Information System, Mannagement Services, II, Vol. 4 (July-August 1965).

N.A.A. Report No.10 : Separating and Using Costs as Fixed and Variable, NAA Bulletin, Accounting Practice, Vol. XLI, June, 1960.

N.A.A. Report No.33 : Current Practice in Accounting for Depriciation, April, 1958.

Öcal, F. : Maliyet Muhasebesi, Ders Notları, İkinci Baskı, İstanbul, 1972.

Özaslan, İ.: Muhasebenin Teknik Yapısı, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınevi İşletmesi Yayınları, No. 240, İstanbul, 1976.

Peker, A. : Yönetim Muhasebesi, Genel Esaslar, I. Kitap, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayını, No. 33, İstanbul, 1974.

Peker, A. : Yönetim Muhasebesi, İşletme Planlaması ve Muhasebe Verilerinden Yararlanma, II. Kitap, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, No. 34, İstanbul, 1974.

Rappaport, A. (editor) : Information For Decision Making (Quantitative and Behavioral Dimensions) Prentice-Hall, New York, 1970.

Schiff, M.; Lewin, A.: The Impact of People on Budgets, Accounting Review, Vol.XLV, No. 2, April 1970.

Schmiedicke, R.E.; Nagy, C.F. : Principles of Cost Accounting, Fifth Edition, South-Western Publishing Co., Cincinatti, 1973.

Shillinglaw, G. : Cost Accounting: Analysis and Control, R.D. Irwin Co., Homewood, ILL, 1961.

Sisk, H.L. : Principles of Management, South-Western Publis-hing Co., New York, 1969.

Solomons, D. : Divisional Performance Measurement and Control, R.D. Irwin Inc. Homewood, ILL, 1965.

Stettler, H.F. : Auditing Principles, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1970.

Tosun, K. : İşletme Yönetimi, Birinci Cilt, Genel Esaslar, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1974.

Tricker, R.I. : The Accountant In Management, Batsfort Ltd. London, 1967.

Tümer, M. : Yönetim ve Yönetici, Üçler Matbaası, İstanbul, 1975.

Uslu, M.S. : Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi (Doçentlik Tezi), A.İ.T.İ.A., Ankara, 1977.

Weinwurm, E.H. : A Middle Ground Between Fixed and Flexible Budgeting, N.A.A. Bulletin, September, 1958.

Welsch, G.A. : Budgeting: Profit Planning and Control, 3rd Edition, Prentice Hall, Inc. Englewood Cliffs, New York, 1971.

Wiener, N. : The Human Use of Human Beings Cybernatics and Society H. Mifflin Co. Boston, 1950.

Willingham, J.J.; Carmichael, D.R. : Auditing Concepts and Methods, Second Edition, McGraw Hill Book Co., New York, 1975.

Woolsey, M.S. : Direct Costing Techniques for Industry, Prentice Hall, Inc., 1967.

Yazıcı, M. : İşletmelerde Maloluşu Hesaplama Yöntemleri, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No. 277, İstanbul 1977.

Yozgat, O. : İşletme Yönetimi, İ.İ.T.İ.A. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları, No. 258, İstanbul, 1975.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE ve DÖKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

T. C.
Marmara Üniversitesi
İngiliz İktisat ve İşletme
Bölümleri Kütüphanesi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0014760

MATBAA BİRİMİNDE BASILMIŞTIR