



**PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA SORUMLULUK
MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ:
AFYONKARAHİSAR İLİNDE BİR UYGULAMA**

Elif SIRTIKARA

Yüksek Lisans Tezi

Danışman: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Temmuz, 2018

Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA SORUMLULUK
MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ:
AFYONKARAHİSAR İLİNDE BİR UYGULAMA

Hazırlayan
Elif SIRTIKARA

Danışman
Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

AFYONKARAHİSAR 2018

YEMİN METNİ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Perakende Satış Mağazalarında Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği: Afyonkarahisar İlinde Bir Uygulama” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıfta yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

26/07/2018

Elif SIRTIKARA

TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI

JÜRİ ÜYELERİ

Tez Danışmanı : Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Jüri Üyeleri : Doç. Dr. Cantürk KAYAHAN

: Doç. Dr. Ercan ÖZEN

İmza



İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı öğrencisi Elif SIRTIKARA' nın **“Perakende Satış Mağazalarında Sorumluluk Muhasebesinin Uygulanabilirliği: Afyonkarahisar İlinde Bir Uygulama”** başlıklı tezi, 26.07.2018 günü saat 14.00’ da Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Sınav Yönetmeliği’nin ilgili maddeleri uyarınca yukarıda isim ve imzaları bulunan jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Celal DEMİR
MÜDÜR

ÖZET

PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ: AFYONKARAHİSAR İLİNDE BİR UYGULAMA

Elif SIRTIKARA

**AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

Temmuz, 2018

Danışman: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

Sorumluluk muhasebesi sistemi, sorumluluk merkezleri aracılığı ile yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesini ve maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlayan bir yönetim sistemidir.

Bu sistem ile perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde sorumluluk merkezleri ayrımının yapılabilmesi ve sorumluluk merkezleri aracılığı ile yöneticilerin performansı değerlendirilerek işletmede gider kontrolünün sağlanıp sağlanamadığı gösterilmeye çalışılmıştır.

Çalışmada sorumluluk muhasebesi sistemi ve işleyişi bir uygulamayla açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama, perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede yapılmıştır. Uygulama yapılan işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli koşulların çoğunun var olduğu tespit edilmiş ve bazı aksaklıkların giderilmesi ile sorumluluk merkezlerinin tamamında gider kontrolünün sağlanabileceği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Sorumluluk Muhasebesi, Sorumluluk Merkezleri, Perakendecilik Sektörü.

ABSTRACT

APPLICABILITY OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING IN RETAIL STORES: AN APPLICATION IN CITY OF AFYONKARAHİSAR

Elif SIRTİKARA

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
THE INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

July, 2018

Advisor: Prof. Dr. Tuğrul KANDEMİR

The responsibility accounting system is a management system that allows the performance of managers to be assessed through accountability centers and the costs to be controlled.

With this system, it was tried to be able to distinguish the responsibility centers in the enterprises operating in the retailing sector and to show that the performance of the administrators was assessed by means of the responsibility centers and the control of the expenses was provided.

In the study, responsibility accounting system and functioning were tried to be explained with an application. The application was made in a business operating in the retail sector. It has been determined that most of the conditions necessary for the implementation of responsibility accounting exist in the implementation enterprise and it has been determined that some disruptions can be eliminated and expenditure centers can be fully controlled.

Key Words: Responsibility Accounting, Responsibility Centers, Retail Industry.

İÇİNDEKİLER

Sayfa

YEMİN METNİ	ii
TEZ JÜRİSİ KARARI VE ENSTİTÜ MÜDÜRLÜĞÜ ONAYI	iii
ÖZET.....	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
TABLolar LİSTESİ.....	xi
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xii
KISALTMALAR DİZİNİ	xiii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ	3
2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN YARAR VE SAKINCALARI	6
2.1.SORUMLULUK MUHASEBESİNİN YARARLARI	6
2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN SAKINCALARI	8
3. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ UNSURLAR	9
3.1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞİ	9
3.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ UNSURLAR	12
3.2.1. Organizasyon Yapısının Oluşturulması.....	12
3.2.1.1. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı	13
3.2.1.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı	15
3.2.2. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Uygulanması	16
3.2.2.1. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Tercih Edilme Nedenleri.....	18
3.2.2.2. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Yarar ve Sakıncaları	19
3.2.3. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi	20

3.2.3.1. Sorumluluk Merkezi Ayırımının Nedenleri.....	21
3.2.3.2. Kontrol Edilebilir ve Kontrol Edilemez Maliyet Ayırımı.....	22
3.2.4. Sorumluluk Merkezi Türleri.....	23
3.2.4.1. Gider Merkezleri.....	25
3.2.4.2. Gelir Merkezleri	26
3.2.4.3. Kâr Merkezleri	27
3.2.4.4. Yatırım Merkezleri	29
3.2.5. Sorumluluk Merkezleri Aracılığı ile Performans Değerleme	31
3.2.5.1. Gider Merkezlerinde Performans Değerleme	33
3.2.5.2. Kâr Merkezlerinde Performans Değerleme	35
3.2.5.3. Yatırım Merkezlerinde Performans Değerleme.....	38
3.2.6. Sorumluluk Raporları ve Hazırlanması	43
3.2.6.1. Sorumluluk Raporlarının Amacı.....	43
3.2.6.2. Sorumluluk Raporlarının Nitelikleri	44
3.2.6.3. Sorumluluk Raporlarının Hazırlanması.....	45
4. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ.....	53
4.1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLE İLİŞKİSİ.....	53
4.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ.....	57

İKİNCİ BÖLÜM

PERAKENDECİLİK KAVRAMI VE TÜRKİYE'DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜ

1. GİRİŞ	59
2. PERAKENDECİLİĞİN TANIMI VE FONKSİYONLARI	60
2.1. PERAKENDECİLİĞİN TANIMI.....	60
2.2. PERAKENDECİLİĞİN FONKSİYONLARI.....	63
3. PERAKENDECİ KURULUŞLARIN SINIFLANDIRILMASI.....	64
3.1. PERAKENDECİLİK İŞLEMLERİNİN YAPILDIĞI ORTAMA GÖRE SINIFLANDIRILMASI.....	65
3.1.1. Mağazalı Perakendecilik	65

3.1.1.1. Gıda Perakendecileri	65
3.1.1.2. Genel Ürün Perakendecileri.....	66
3.1.2. Mağazasız Perakendecilik	66
3.1.2.1. Elektronik Perakendecilik.....	66
3.1.2.2. Doğrudan Satış	67
3.1.2.3. Katalog Perakendeciliği.....	68
3.1.2.4. Kişisel Satış	68
3.2. GENEL SINIFLAMAYA GÖRE PERAKENDECİLİK	69
3.2.1. Hipermarket	69
3.2.2. Süpermarket	69
3.2.3. Zincir Mağaza	70
3.2.4. Alışveriş Merkezleri	71
3.2.5. Bölümlü Mağazalar.....	72
3.2.6. Kolaylık Mağazalar.....	72
4. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA.....	72
4.1. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA POLİTİKALARINA ETKİ EDEN FAKTÖRLER.....	73
4.2. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ	74
4.2.1. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma	74
4.2.2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma	75
4.2.3. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma	76
5. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ.....	76
5.1. DÜNYA’DA PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ	77
5.2. TÜRKİYE’DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ	80

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİNİN PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

1. GİRİŞ	86
2. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI	86
3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI	87

4. UYGULAMANIN YAPILDIĞI İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER	90
5. PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ	91
5.1. ORGANİZASYON YAPISININ BELİRLENMESİ	91
5.2. ORGANİZASYONDAKİ HER BİRİMİN GÖREV VE SORUMLULUKLARININ BELİRLENMESİ	94
5.2.1. İşletme Müdürü	94
5.2.2. Depo Şefliği	94
5.2.3. Mağaza Müdürü	94
5.2.4. Kafe / Restoran Müdürü	95
5.2.5. Market Müdürü	96
5.2.6. Oyun Parkı Şefi	97
5.2.7. Satın Alma Yetkilisi	97
5.2.8. Stok Kontrol Sorumlusu	97
5.2.9. Müşteri Hizmetleri	97
5.2.10. Kalite Yönetim Uzmanı	98
5.2.11. Güvenlik Amiri	98
5.2.12. Genel Hizmet Şefi	98
5.2.13. Teknik Birim Şefi	98
5.2.14. Personel Şefi	99
5.2.15. Eğitim Sorumlusu	99
5.2.16. Muhasebe Şefi	99
5.2.17. Halkla İlişkiler Sorumlusu	99
5.2.18. İşletme Doktoru	100
5.2.19. Bilgi Teknik Sorumlusu	100
5.3. İŞLETMENİN SORUMLULUK MERKEZLERİNİN BELİRLENMESİ	100
5.3.1. Gelir Merkezlerinin Belirlenmesi	104
5.3.2. Gider Merkezlerinin Belirlenmesi	104
5.3.3. Kâr Merkezlerinin Belirlenmesi	105
5.3.4. Yatırım Merkezlerinin Belirlenmesi	106

5.4. İŞLETMENİN SORUMLULUK MERKEZLERİNİN PERFORMANS DEĞERLEMESİ	106
5.4.1. Gider Merkezlerinde Performans Değerlemesi	106
5.4.1.1. Bütçeler İle Fiilî Durumun Karşılaştırılması	110
5.4.1.2. Geçmiş Yıl Rakamları İle Fiilî Durumun Karşılaştırılması.....	117
5.4.2. Kâr Merkezlerinde Performans Değerlemesi.....	122
5.4.3. Yatırım Merkezlerinde Performans Değerlemesi	132
5.4.3.1. Yatırım Dönüş Oranı (RIO).....	134
5.4.3.2. Artık Kâr	135
5.5. SORUMLULUK RAPORLARININ HAZIRLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ	136
5.6. UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME	139
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	143
KAYNAKÇA	148

TABLÖLAR LİSTESİ

Sayfa

Tablo 1. Kâr Merkezi Başarı Değerlemesi	37
Tablo 2. X Şirketinin ROI Oranının DuPont Modeli ile Hesaplanması.....	40
Tablo 3. Kâr Merkezi Sorumluluk Raporu.....	50
Tablo 4. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	52
Tablo 5. Dünya'nın İlk On Perakendeci Mağazası	79
Tablo 6. Geleneksel ve Organize Perakendeciliğinin Karşılaştırılması	85
Tablo 7. İşletmenin Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Giderleri	101
Tablo 8. İşletmenin Sorumlu Yöneticilerine Göre Kontrol Edilebilir ve Kontrol Edilemez Maliyet Ayrımı.....	103
Tablo 9. 2016 Bütçe Rakamları ile 2016 Fiilî Rakamlarının Karşılaştırılması.....	111
Tablo 10. 2015 Fiilî Rakamları ile 2016 Fiilî Rakamlarının Karşılaştırılması	118
Tablo 11. A İşletmesi 2016 Yılı Bütçelenen Kâr Zarar Rakamları ve 2015-2016 Yılı Filli Rakamları Karşılaştırılması	123
Tablo 12. A İşletmesi Mağaza Departmanı 2016 Yılı Bütçelenen Kâr Zarar Rakamları ve 2015-2016 Yılı Filli Rakamları Karşılaştırılması	128
Tablo 13. İşletmede Mevcut Dolapların Kullanımı Halinde Her Dolap İçin Enerji Gideri.....	133
Tablo 14. İşletmedeki Dolapların Değiştirilmesi Halinde Her Dolap İçin Enerji Gideri.....	133
Tablo 15. İşletmedeki Dolapların Değiştirilme Maliyeti	134

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Organizasyon Şeması.	10
Şekil 2. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı.	14
Şekil 3. Coğrafya Temeline Göre Bölümlere Ayırma	15
Şekil 4. Gider Merkezi.	26
Şekil 5. Kâr, İşletme Stratejileri ve Kalite Arasındaki İlişkiler	28
Şekil 6. X İşletmesi Organizasyon Şeması	51
Şekil 7. Bir Sistem Olarak İşletmenin İşlevleri	60
Şekil 8. Aracılar ve İlişki Sayısı	61
Şekil 9. Dağıtım Kanalı	62
Şekil 10. 2006- 2011 Yılları Arası Organize Perakende Ciro Gelişimi.....	83
Şekil 11. 2006- 2011 Yılları Arası Perakende Sektörü Satış Alanı Gelişimi	84
Şekil 12. Uygulama Yapılan İşletmenin Organizasyon Şeması	93
Şekil 13. Alışveriş Merkezi Şubelerinin Yönetiminden Sorumlu Olan Departmanlar	109
Şekil 14. İşletmenin Gider Merkezlerinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	137
Şekil 15. İşletmenin Kâr Merkezlerinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	138

KISALTMALAR DİZİNİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BİST	: Borsa İstanbul
Br	: Birim
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİS	: Direkt İşçilik Saati
GSM	: Global System for Mobile Communications (Mobil İletişim İçin Küresel Sistem)
GÜG	: Genel Üretim Gideri
GYG	: Genel Yönetim Gideri
HTM	: Hızlı Tüketim Malları
ISO	: International Organization for Standardization (Uluslararası Standartlar Örgütü)
PSDG	: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
RI	: Residual Income (Artık Kâr)
ROI	: Return on Investment (Yatırım Getirisi)
SMM	: Satılan Mamulün Maliyeti
SSK	: Sosyal Sigortalar Kurumu
TL	: Türk Lirası
TOBB	: Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği
v.d.	: Ve Diğerleri

GİRİŞ

İşletmelerin faaliyet gösterdiği piyasalarda rekabet koşulları, teknolojik gelişmelerin ve küreselleşmenin etkisi ile sürekli değişmektedir. İşletmelerin artan rekabet koşullarına rağmen varlıklarını sürdürebilmeleri için etkin bir yönetim ve kontrol sistemine sahip olmaları gerekir. Bununla beraber, rekabet koşullarının yoğun olduğu piyasalarda faaliyet gösterirken kârlılıklarını arttırabilmek için gider kontrolü sağlayabilmelidirler. Organizasyonların etkin bir şekilde yönetilebilmesi ihtiyacı merkezkaç yönetim anlayışına ihtiyaç duyulmasını sağlamış, tüm faaliyetlerinin etkin bir şekilde kontrol edilmesi ve giderlerin kontrol altına alınması ihtiyacı da sorumluluk muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulmasını sağlamıştır.

Giderlerin kontrol altına alınmasını sağlayan bir sistem olan sorumluluk muhasebesi sistemi, organizasyonun kendinden küçük birimlere bölünmesini ve her bölümde bir sorumlu yöneticinin görevlendirilmesini gerekli kılar. Sorumluluk merkezi olarak ifade edilen bu bölümlerdeki gider artışlarından o bölümün yöneticisi sorumludur. Ancak sorumlu yönetici de kendine bağlı çalışanlara yetki vererek onların faaliyetlerini denetler ve aksayan durumlarda bir rapor aracılığı ile üstlerinden açıklama bekler. Bu sistemin uygulanması halinde işletmede en alt birimden tepe yönetime kadar tüm birimlerin faaliyetleri denetlenmiş olur.

Etkin bir şekilde işleyen sorumluluk muhasebesi sistemi ile işletmedeki sorumluluk merkezlerinin ve sorumlu yöneticilerin denetlenmesine olanak sağlanır. Ayrıca işletmede oluşan gider artışlarının her bir sorumluluk merkezi için ayrı ayrı değerlendirilmesi, ortaya çıkan sapmalarının kaynağının tespitini sağladığı gibi aynı durumun tekrar yaşanmaması için önlem alınmasını da kolaylaştırmış olur.

Bu çalışma ile sorumluluk muhasebesi sisteminin perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde uygulanabilirliği gösterilmeye çalışılmıştır. Perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren zincir işletmelerin, faaliyetlerini geniş coğrafi alanlara yayılarak sürdürdükleri için tek bir merkezden yönetilmesi güçtür. Bu durum merkezkaç yönetim anlayışının benimsenmesi ihtiyacını doğurmuştur ve merkezkaç yönetim anlayışı ile yönetilen bir işletmede faaliyetlerin denetlenmesi için etkin bir kontrol sistemine ihtiyaç duyulur. Sorumluluk muhasebesi sisteminin perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren zincir işletmelerde uygulanması halinde

işletmede yönetim ve kontrol faaliyetlerindeki aksaklıkların önüne geçilmesi hedeflenir.

Perakendecilik sektöründe sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini gösteren bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde sorumluluk muhasebesi kavramı, ortaya çıkış nedenleri, yarar ve sakıncaları, işleyişı için gerekli olan unsurlar anlatılmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde perakendecilik kavramı, perakendeciliğin fonksiyonları, perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin sınıflandırılması, perakendecilikte uygulanan fiyatlandırma politikaları, Dünya’da ve Türkiye’de perakendecilik sektörünün gelişimi üzerinde durulmuştur.

Üçüncü bölümde ise perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren, her bir şubesinde 250-300 arası personel istihdam eden, bir zincir mağaza örnek alınarak, perakende satış mağazalarında sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli unsurlar ve bu unsurların varlığı halinde sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişı üzerinde durulmuştur. İşletmenin organizasyon yapısından, organizasyondaki birimlerden, bu birimlerde sorumlu olan yöneticilerin görevlerinden, işletmedeki sorumluluk merkezlerinden ve bu merkezlerin performanslarının değerlendirilebilmesi için kullanılan yöntemlerden, nihai olarak sorumlu yöneticilerin performansı değerlendirilirken göz önünde bulundurulan sorumluluk raporlarından bahsedilmiştir. Üçüncü bölümün sonunda sorumluluk muhasebesi sisteminin perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren işletmelerde uygulanabilirliği değerlendirilmiş ve önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

1. SORUMLULUK MUHASEBESİ KAVRAMI VE ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

Rekabet koşullarının oldukça yoğun olduğu piyasa şartlarında işletmeler kârlılığını arttırabilmek için satış hasılatlarını arttırmalı veya gider kontrolünü sağlayabilmelidir. Ancak satış hasılatının arttırılması her durumda ve her koşulda umulduğu kadar kolay olmayabilir, bunun sebebi piyasadaki rekabet durumundan kaynaklandığı gibi genel ekonomik koşullardan da kaynaklanabilir. Bu durumda işletmelerin kâr elde edebilmeleri için maliyetlerini kontrol altına almaları gerekmektedir. Çünkü işletmeler satışını yaptıkları ürün veya hizmetin fiyatını serbestçe belirleyemeyebilir ve bu durum satış hasılatındaki istenilen artışa ulaşmayı zorlaştırır. Fakat işletmelerin giderlerinin bazılarını kontrol altına alma imkânı vardır. İşletmelerin maliyetlerini kontrol altına almayı başarabilmesi onlara rekabet üstünlüğü sağlar ve işletmelerin hedeflediği kâra ulaşmasına yardımcı olur (Köroğlu, Biçici, Sezer, 2011: 34).

Maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlayan bir sistem olan sorumluluk muhasebesi sistemi, organizasyonun departman, bölüm ya da kısım olarak adlandırılabilen kendinden küçük birimlere bölünmesini ve her bölüme o bölümden sorumlu olan bir yöneticinin atanmasını gerekli kılar. Bu düzen birim yöneticilerinin diğer birimlerdeki giderlere ilişkin bilgi sahibi olması sonucunu doğurur. Şöyle ki sorumluluk muhasebesi sisteminde organizasyon departmanlara ayrılır ve her departmanın oradaki maliyet artışlarından sorumlu olan bir yöneticisi vardır. Bu yönetici kendi departmanına bağlı alt birimlerdeki çalışanlara sorumluluk ve yetki göçerir, onların faaliyetlerini denetleyerek üst yönetime bilgi verir. Bu sistem organizasyondaki en küçük birimden tepe yönetime kadar bir bilgi akışının oluşmasını sağladığı gibi aynı zamanda departmanlar arası yatay bilgi akışının oluşmasına da sebep olmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sisteminde tepe yönetimden alt yönetime kadar her üst astını denetler ve kendisine rapor verilmesini

bekler, böylece işletmedeki en küçük birim dahil denetlenmiş olur (Uslu, 1982: 4). Her yöneticinin kendi departmanını alt bölümlere ayırarak onlara yönetici tayin edip denetlemesi, yöneticinin iş yükünü azaltarak stratejik kararlara odaklanmasını sağlamaktadır (Susmuş, 2002: 1).

Organizasyonlarda bir yönetim süreci vardır ve bu süreç Henry Ford'un öne sürmüş olduğu planlama, örgütleme, yöneltme ve denetim fonksiyonlarından oluşur. Yönetim süreci olarak adlandırılan bu süreçte ilk aşama planlamadır, daha sonra planlanan faaliyetlerin nerede, ne zaman ve kim tarafından yapılacağı örgütlenir. Planlanan faaliyetlerin aksamaması için bu faaliyetleri yerine getirecek kişilerin yönetilmesi gerekmektedir (Genç, 2007: 143). Yönetim fonksiyonu kimi işletmelerde tek bir kişi tarafından gerçekleştirilse de organizasyon yapısı büyük olan işletmelerde bu mümkün değildir. Bundan dolayı organizasyonlar küçük birimlere bölünür ve her birim ayrı bir yönetici tarafından yönetilir. Böylece her departman ya da birimin denetlenmesi daha kolay olur. Departmandaki her bir sorumluluk merkezi belirlenip bu merkezlere yönetici atanması ve bu yöneticilerin kontrol edebildiği maliyetlerin belirtilmesi sorumluluk muhasebesinin ilk aşamalarından birisidir. Bu aşamalardan sonra departmanlarda sorumlu olan yöneticiler kendi emrinde çalışan astlarına sorumluluk verir ve onları denetler, astların kendisine verdiği raporları da üstlerine sunarak en alt kademedan en üst kademeye bilgi akışı sağlanmış olur. Sorumluluk raporları olarak adlandırılan bu raporların maliyet kontrolüne yardımcı olabilmesi için iyi bir şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemi aracılığı ile maliyet kontrolünün sağlanabilmesi için işletmelerdeki hiyerarşik yapının net bir biçimde ifade edilmesi gerekmektedir. Yani işletmedeki her çalışanın kime karşı sorumlu olduğu belirlenmelidir. Aksi takdirde bilgi akışının sağlanması güçleşecek bu durum bir karmaşa yaratacağı için sorumluluk muhasebesinden beklenen verim alınamayacaktır (Kaymaz, 2000: 28-30).

Bir diğer tanıma göre ise: "İşletmenin bölüm ya da alt birimlerinde sorumluluk yüklenen yöneticilerin bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak amacıyla muhasebe sisteminin tüm kayıt düzeni ile birlikte işletmenin örgüt yapısı ve sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir" (Özkan, 2013: 158)

Sorumluluk muhasebesi sisteminin temel amacı bir işletmedeki sorumluluk merkezlerinin belirlenerek, bu merkezlerde ortaya çıkan maliyetlerin kontrol edilip edilemeyeceğinin tespit edilmesidir. Sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkan kontrol edilebilir maliyetler bu merkezlerdeki yöneticilerin sorumluluğundadır. Bu maliyetlerde meydana gelen değişimlerden departman yöneticileri sorumlu tutulur. Sistemin bu yönü yöneticilerin dönem boyunca gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin bütçelenen ile karşılaştırılmasına ve yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesine olanak sağlar. Bu değerlendirmenin sağlıklı olabilmesi kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının doğru yapılmasına bağlıdır. Performans değerlemenin doğru olabilmesi için üzerinde durulması gereken bir diğer noktada sorumluluk raporlarıdır, bir dönem boyunca süren faaliyetler sonucu her sorumlu yönetici bir sorumluluk raporu hazırlar ve bu sorumluluk raporunda bütçelenen ile gerçekleşen durum arasındaki farklar vurgulanır. Bu sapmalardan yöneticinin sorumlu tutulabilmesi için söz konusu maliyetin ilgili yönetici için kontrol edilebilir maliyet olması gerekmektedir. Performans değerlemede diğer bir önemli noktada sorumluluk raporlarının doğru bir şekilde hazırlanmasıdır çünkü yanlış hazırlanmış bir rapor doğru bir değerlendirme yapılmasına imkân vermez. Sorumluluk raporlarının hazırlanmasının diğer bir faydası da şudur; işletmeler dönem başında bütçe hazırlayarak dönem sonunda gerçekleşen rakamlar ile bütçelenen rakamları karşılaştırır. Sorumluluk raporları sayesinde hazırlanan bu bütçeler daha gerçekçi rakamlara dayandırılacaktır. Bu durum yöneticilerin hedeflerinin ulaşılabilir olmasını sağlamaktadır (Çalış, Altınsoy, 2014: 31-33).

İşletme ölçeklerindeki büyümeler merkezi yönetim anlayışının yerine merkezkaç yönetim anlayışının benimsenmesi sonucunu doğurmuştur. Verimliliğin ve etkinliğin işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için önemli olduğu anlaşılmış, bu nedenle planlama ve kontrol fonksiyonunu yerine getirirken kullanılan araçlardan biri olan ve yöneticilerin bireysel başarı değerlendirmesini sorumluluk merkezi bazında yapılmasına olanak sağlayan sorumluluk muhasebesi sistemi ortaya çıkmıştır (Yakar, 2004: 6).

İşletme yöneticilerinin bir taraftan çevredeki hızlı değişimlerle karşı karşıya kalması diğer taraftan devlet kontrolleriyle karşı karşıya kalması planlama, kontrol

ve koordinasyon faaliyetlerine ağırlık vermesi mecburiyetini doğurmuştur (Kirel, 1992: 4).

Yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme ihtiyaç duymaları sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkma nedenlerindendir. Üst kademedeki görevli olan yöneticiler, işletmeye ilişkin bir karar alırken tüm yönetim kademeleri ile bilgi alışverişi içinde olmalıdır. Bilgi alışverişinin etkin ve doğru olabilmesi için işletmede bir bilgi sistemine ihtiyaç duyulmuştur. Sorumluluk muhasebesi sistemi, bu bilgi sisteminin alt sistemlerindendir (Zengin, 2014: 5-6).

İşletme faaliyetlerindeki artan karmaşıklığın yanı sıra teknolojik gelişmeler, piyasa koşullarındaki değişiklikler, büyük işletmelerin ortaya çıkması, rekabet koşullarına ayak uydurabilmek için dinamik bir organizasyon yapısına ihtiyaç duyulması gibi nedenler de sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkma nedenleri arasında sayılabilir (Uslu, 1982: 8).

2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN YARAR VE SAKINCALARI

Her sistemin olduğu gibi sorumluluk muhasebesi sisteminin de yararları ve sakıncaları vardır, bunlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır.

2.1.SORUMLULUK MUHASEBESİNİN YARARLARI

Yönetimin bilgiye olan ihtiyacından ortaya çıkan sorumluluk muhasebesinin amacı; giderler, gelirler ve varlıklar gibi faktörlerin, bu faktörlerden sorumlu olan yöneticiler tarafından takip edilmesi ve kontrol altında tutulmasıdır. Bu sayede üst yönetim kontrolü sağlarken, sorumlu yöneticiler de hedeflerine ne ölçüde ulaşmış olduklarını belirleyebilirler (Kaymaz, 2000: 59).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde gider kontrolünün sağlanabilmesi için üst kademe yöneticiler kadar alt kademe yöneticilerin de bilgiye ulaşmasına önem verilir. Ayrıca giderlerin sorumluluk merkezine dağıtılması departman yöneticisinin astlarını değerlendirmesini kolaylaştırır. Hangi merkezin hangi giderden sorumlu olacağı belli olduğu için hem astların hem de yöneticilerin sorumlu olmadıkları bir giderin altına sokulması önlenmiş olur (Uslu, 1982: 23).

Sorumluluk muhasebesinin esas amacı maliyet kontrolü olduğundan dolayı işletmedeki tüm maliyetlerin bir sorumluluk merkezi ile ilişkilendirilmesi sayesinde kontrol altında olmayan hiçbir maliyet kalmaz (Kırel, 1992: 8).

Sorumluluk muhasebesi sistemini uygulayan işletmelerde merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması gerektiğinden daha önceki bölümlerde bahsetmiştik. Merkezkaç yönetim sisteminin uygulanabilmesi için de üstlerin astlara yetki devrinde bulunması gerekmektedir. Yetki göçerimi de şu gibi faydalar sağlar; Üst, kendi üzerindeki iş yükünü hafifletmiş olur ve stratejik kararlara yönelebilir, astlarının kendi denetiminde çalışması ile onların gelişimine yardımcı olur, bu durum da astların performansını olumlu yönde etkiler (Onaran, 1974: 5).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde organizasyon yapısı da sorumluluk temeline göre oluşturulduğundan dolayı bu durum, astların hangi üste, hangi sırayla sorumlu olduklarını net bir biçimde ortaya koyar. Muhtemel bir gider artışında ast müdahale edebilirse eder, eğer kendi yetkisini aşan bir konuya kime karşı sorumlu olduğunu bildiği için zaman kaybetmeden üstüne gider. Bu durum ayrıca kimin kime karşı hesap vermesi gerektiğinin de net bir şekilde ortaya konulmasını sağlar (Arslan, 2006: 16).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde her sorumluluk merkezinin bir yöneticisi olduğundan dolayı departman bazında karar vermek daha kolaydır. Sorumluluk raporu incelenerek oluşan sapmaların belirlenmesi ve bu sapmaların önüne geçmek için çabuk karar alınması önemlidir. Bu durum yöneticilerin özgürce karar vermesini kolaylaştırarak geleceğe yönelik kendilerini geliştirmelerine olanak sağlar (Göktürk, 2012: 83).

Sorumluluk muhasebesi sistemi kişisel gelişmeyi destekleyerek hem sorumlu yöneticilerin hem de onların altında çalışan astların performanslarını geliştirmeleri için fırsatlar sunar (Tavukçuoğlu, 2016: 20).

Sorumluluk muhasebesi sisteminin varlığı sayesinde işletmede ortaya çıkma ihtimali olan sorunlara zamanında müdahale edilmesi, etkin bir yönetimin sağlanmasını kolaylaştırır. Ayrıca giderlerin sorumluluk merkezlerine yüklenmesi hem giderlerden kimin sorumlu olduğunu belirlenmesini kolaylaştırır hem de üst yönetim tarafından astların performansını izlemek daha olur. Çünkü sorumluluk

muhasebesi sistemi ile hem bütçeleme hem de muhasebe kayıtlarının tutulması bölümsel olarak yapılır ve bu durum performans değerlemesini kolaylaştırır (Zengin, 2014: 49-50).

2.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN SAKINCALARI

Tüm bu faydalarının yanında sorumluluk muhasebesinin sakıncaları da vardır. Sorumluluk muhasebesine ilişkin öne sürülen sakıncalardan biri, organizasyon yapısındaki karmaşıklık ve bölümlenme arttıkça üst yönetime sunulması gereken raporlar da artacaktır ve bu durum raporların gerektiği gibi incelenerek tedbirler alınmasını zorlaştıracaktır (Uslu, 1982: 26).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde her bir sorumluluk merkezi diğerinden bağımsız olarak düşünüleceğinden dolayı bu durum departmanlar arası rekabetin doğmasına sebep olabilmektedir ve rekabet işletmenin faaliyetlerini olumsuz etkileyebilmektedir (Özkan, 2013: 161).

Sorumluluk muhasebesi sistemi kendi kendine yönetilemeyeceğinden dolayı çok sayıda yöneticilere ihtiyaç duyulur ve bu durum personel maliyetini artırır (Basdar, 2009: 16).

Sorumluluk sisteminin işleyişinde aksaklık olmaması için, sistemin yöneticiler tarafından ve çalışanlar tarafından anlaşılması çok önemlidir. Eğer anlaşılmazsa sistemde çökme meydana gelebilir, bu durumun yaşanmaması için sistemin amacını kavrayan yöneticilerle çalışmak gerekmektedir (Göktürk, 2012: 84).

İşletme kaynaklarının en verimli biçimde kullanılmasını sağlayan organizasyon yapısı sorumluluk muhasebesinin dayandığı hat organizasyon yapısı ile uyum halinde olmaz ise bu durumda sorumluluk muhasebesi sistemi yeni sisteme uydurulmaya çalışılabilir. Eğer sorumluluk belirlemede karmaşıklık söz konusu ise bu takdirde sistemin uygulanması açısından bazı zorluklar ortaya çıkabilir. Bu aşamada tepe yönetim sorumlulukların belirlenmesi için uzlaştırıcı bir yol izlemelidir (Zengin, 2014: 50).

3. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞİ VE UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ UNSURLAR

3.1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞİ

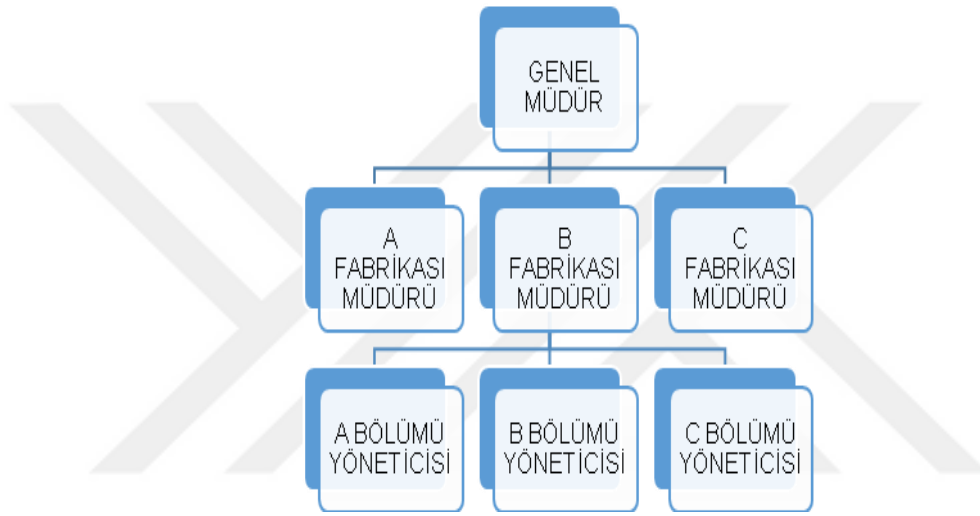
Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar vardır ve bu koşulların varlığı durumunda sorumluluk muhasebesinin ilgili işletmede uygulanabilmesi mümkün olacaktır. Bu koşulları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Sorumluluk muhasebesi sistemini uygulamak isteyen bir işletmede merkezkaç yönetim tarzı benimsenmeli ve astlara verilen görev ile beraber yetki de verilmelidir,
- Organizasyon yapısının sorumluluk temeline göre oluşturulması gerekmektedir. İşletmenin merkezkaç yönetim biçimini uygulayabilmesi için organizasyon yapısı buna uygun olmalıdır,
- Sorumluluk merkezleri belirlenmeli ve bu merkezlere sorumlu yönetici tayin edilerek sorumluluklarını yerine getirebilmeleri için gerekli yetki verilmelidir,
- Sorumlu yöneticilerin her biri için kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımı yapılmalıdır,
- Yöneticilerin performanslarının değerlendirilebilmesi için sorumluluk raporları hazırlanmalı ve bunların hazırlanabilmesi için öncelikle bütçeler oluşturulmalıdır (Göktürk, 2012: 85).

Bu koşulların var olduğu işletmelerde sorumluluk muhasebesinin işleyişini şu şekilde özetleyebiliriz: Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi için, işletmenin organizasyon şeması sorumluluk temeline göre oluşturulmalıdır. Bu şekilde oluşan sorumluluk merkezlerinin performansının değerlendirilebilmesi için bütçeler hazırlanmalı ve standartlar saptanmalıdır. Meydana çıkan giderleri hangi sorumluluk merkezine dağıtılacağı belirlenmesi için hesap planı oluşturulmalı, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen gider ayrımı yapılmalıdır. Giderlerin dağıtımı ve kontrol edilebilir olup olmadığı belirlendikten sonra sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından hazırlanan sorumluluk raporları aracılığı ile sorumluluk merkezlerinde

oluşan fiili rakamlar ile bütçelenmiş rakamlar karşılaştırılmalı ve yönetici performansı değerlendirilmelidir (Zengin, 2014: 23).

Sorumluluk muhasebesi uygulayan işletmelerde organizasyon yapısına baktığımızda üstten asta doğru dikey yönde bir yetki devri görürüz, aşağıdaki şekle bakacak olursak genel müdür her bir fabrika müdürlerini ayrı ayrı denetlerken fabrika müdürleri de astlarında çalışan bölüm yöneticilerini denetler. Bunun için, işletmenin organizasyon yapısının sorumluluk temeline göre oluşturulması ve merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması gerekmektedir (Basdar, 2009: 17-18).



Şekil 1. Organizasyon Şeması (Basdar, 2009: 18).

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için temel iki gereklilikten biri organizasyon yapısının sorumluluk temeline göre oluşturulması diğeri de merkezkaç yönetim sisteminin uygulanmasıdır. Bu aşamadan sonra sıra sorumluluk merkezlerinin belirlenmesine gelir.

Bir yöneticinin kontrolü altında bulunan alan olarak tanımlanan sorumluluk merkezlerini belirlemek, net bir ayırım yapabilmek sanıldığı kadar kolay değildir. Sorumluluk merkezleri çeşitli şekillerde bölümlenebilir, üretim ve hizmet departmanları gibi departmanlara ayrılabilir, dağıtım ve üretim gibi fonksiyonlara, reklam, satış ve pazarlama gibi faaliyetlere ayrılabilir. Bu ayırım işletmeden işletmeye farklılık gösterir ve sorumluluk merkezlerinin birbirinden nasıl ayrılacağına dair kesin bir yöntem belirlemek olanaksızdır (Uslu, 1982: 42-43).

Sorumluluk merkezleri ayrımı yapıldıktan sonra bu merkezlerde görevli olacak sorumlu yöneticiler tayin edilir. Bu yöneticilerin kontrol edebildikleri ve kontrol edemedikleri maliyetlerin ayrımı yapılır. Sorumlu yöneticinin maliyeti etkileyebilme gücü kontrol edilebilirlik olarak tanımlanabilir. Eğer bir maliyet sorumlu yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa bu maliyet kontrol edilebilir maliyet, etkilenmiyorsa kontrol edilemez maliyettir (Susmuş, 2002: 3). Kontrol edilebilir ve edilemez maliyetler her sorumlu yönetici için belirlenmelidir ve sorumlu yöneticiler bundan haberdar edilmelidir. Çünkü sorumluluk raporları aracılığı ile performans değerlendirilirken yöneticiler yalnızca kontrol edebildikleri maliyetlerden sorumlu tutulmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin son basamağını sorumluluk raporları oluşturur. Sorumluluk raporları, işletmedeki sorumlu yöneticilerin her birinin performansını değerlendirmek amacıyla sorumlu yöneticiler tarafından hazırlanır, üst yönetim tarafından değerlendirilir. Sorumluluk raporları, işletmeye ilişkin yapılan bütçe ile gerçekleşen durum karşılaştırılmasının her departman için ayrı ayrı değerlendirilmesi esasına dayanır (Yakar, 2004: 61-62).

Tüm bu hususların varlığı durumunda sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi kabaca şu şekilde özetlenebilir; İşletmede ortaya çıkan giderler ve elde edilen gelirler sorumluluk merkezlerine dağıtılır, sorumluluk merkezlerine dağıtılan bu gider veya gelirler daha önce bütçelenmiş olan rakamlar ile karşılaştırılır. Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmalar (olumlu veya olumsuz) sorumluluk raporları aracılığı ile üst yönetime sunulur. Bütçelenen rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasında meydana gelen olumsuz bir sapma eğer sorumluluk merkezi yöneticisinin kontrol edebildiği bir giderden kaynaklanıyorsa bu aşamada yöneticiden bir açıklama beklenir ve yönetici performansı bu olumsuz sapmaya göre değerlendirilir. Aynı durumun tekrarlanmaması için alınması gereken önlemler tartışılır. Ancak eğer kontrol edilemiyorsa bu durumda performans değerlendirme aşamasında göz önünde bulundurulmaz.

3.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLMESİ İÇİN GEREKLİ UNSURLAR

Gider kontrolüne yardımcı bir araç olan sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için öncelikle sorumluluk alanları belirlenmelidir ve bunun için işletmenin organizasyon yapısı oluşturularak belirlenen alanlara yöneticiler tayin edilmelidir. Sorumluluk merkezi olarak da adlandırılabilen bu alanlarda hangi giderlerin ortaya çıkabileceği saptanmalıdır. Ayrıca sorumluluk merkezine atanan yönetici o merkezde ortaya çıkan maliyet artışlarının ve giderlerin tamamından sorumlu tutulamaz, yalnızca kontrol edebildiklerinden sorumlu tutulabilir. Bundan dolayı da bir sonraki aşama sorumlu yöneticilerin kontrol edebildikleri ve kontrol edemedikleri maliyetleri belirlemektir. Bir sorumluluk merkezindeki giderlerin kontrolünün sağlanabilmesi için organizasyondaki her sorumluluk merkezi için ayrı ayrı bütçe oluşturulmalıdır. Hazırlanan bütçeler sorumlu yöneticinin sunmuş olduğu raporu değerlendirirken standart kabul edilip, sapmalar belirlenmelidir. Bu sapmalar dikey yönde bilgi akışı sağlamak amacıyla rapor haline getirilip üst yönetime sunulur. Böylece tepe yönetim tüm sorumluluk merkezleri hakkında bilgi edinmiş olur (Kaymaz, 2000: 30).

3.2.1. Organizasyon Yapısının Oluşturulması

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli olan unsurları incelediğimizde ilk olarak yapılması gerekenin organizasyon yapısının oluşturulması olduğunu görüyoruz.

Organizasyon, ulaşılması gereken hedefler belirlendikten sonra, bu hedeflere ulaşmak için hangi işlerin yapılması gerektiğinin ve bu işlerin kim tarafından yapılacağını belirlenmesi olarak tanımlanır. “Organizasyon yapısı ise, işletmenin amaçları doğrultusunda organizasyon içinde oluşan yetki, sorumluluk ve karşılıklı ilişkilerin oluşturduğu yapıdır. Organizasyon yapısı, bilgi, emir, karar ve rapor akışının gerçekleştiği formel haberleşme kanallarını kapsamaktadır” (Özgener, 2003: 143).

Organizasyon, işletmenin temel faktörlerindendir ve evreleri vardır. Bu evreler; yapılacak işlerin belirlenmesi, işlevsel gruplandırmanın yapılması, belirlenen

işlerin kim tarafından yapılacağını tespit edilmesi ve bu işlerin yapılabilmesi için yer, araç ve yöntemlerin belirlenmesidir. Bu evreleri dikkate aldığımızda şu biçimde tanım yapmamız mümkündür: Organizasyon, üretimin gerçekleşebilmesi için maddesel ve maddesel olamayan araçları bir düzen çerçevesinde bir araya getiren, örgütlenmeyi kolaylaştıran bir yapıdır (Dinç, 2008: 40).

İşletmelerin organizasyon yapısına sahip olmalarının onlara başlıca faydaları vardır;

- Yöneticilerin ve çalışanların yetki ve sorumlulukları belirlenmiş olur,
- Yetki uyumsuzluklarından doğan çatışmalar azalır,
- Açıkta kalan görevlerin paylaşımı kolaylaşır,
- İşletmede görev ve yetkiler belirlendiği için uyumlu bir çalışma ortamı sağlanmış olur,
- Yeni alınan personelin eğitilmesi kolaylaşır (Tavukçuoğlu, 2016: 23).

İşletmeler, faaliyet alanlarına göre, içinde bulunduğu piyasanın koşullarına göre ve rakiplerinin durumlarına göre bir organizasyon yapısı oluşturmayı amaçlar. Her işletmenin içinde bulunduğu bu koşullar farklılık göstereceğinden dolayı organizasyon yapıları da birbirinden farklıdır. Organizasyonlar faaliyet gösterdikleri coğrafi alana göre, ürettikleri ürün veya ürünlerin niteliğine göre, hedeflediği müşteri kitlesine göre farklı bir organizasyon yapısını seçebilirler (Ergünay, 2003: 5). Her işletmede birbirinden farklı organizasyon yapıları olsa da çalışmanın bu kısmında yalnızca bölümsel ve fonksiyonel organizasyon yapıları dikkate alınacaktır.

3.2.1.1. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı

Frederick W. Taylor tarafından ortaya çıkartılan fonksiyonel organizasyon yapısı yönetimin dört fonksiyonu olan planlama, yürütme, organizasyon ve karar verme fonksiyonlarının ayrı ayrı yürütüldüğü organizasyon yapılarıdır. Organizasyona bağlı olan ve birbirine benzer faaliyetlerin yürütüldüğü birimler tek bir departman altında toplanır ve her departmanın ayrı bir sorumlusu ve sorumlu yardımcısı bulunur (Arslan, 1993: 61).

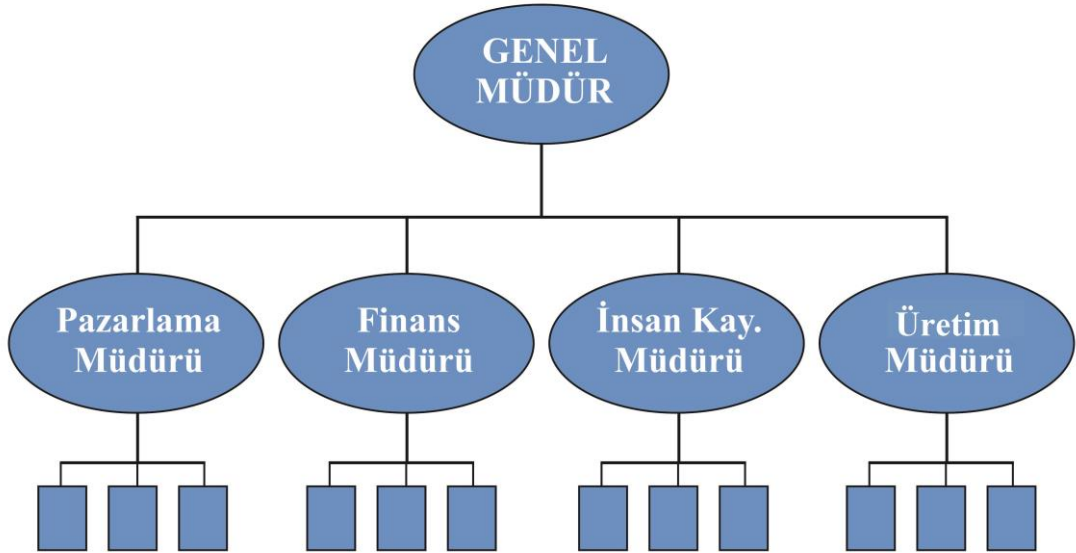
Fonksiyonel organizasyon yapısında her bölüm kendinden küçük birimlerden oluşur. Bu birimler birbirine benzer işleri yaptığından dolayı tek bir departman

altında toplanır. Örnek vermek gerekirse, insan kaynakları departmanında personel işe giriş çıkış işlemleri, işçi işveren ilişkileri, personel ücretlerine ilişkin işlemler, personel eğitimleri gibi fonksiyonlar birlikte yürütülebilir (Ertürk, 2012, 108).

Fonksiyonel organizasyon yapısında yetki yalnızca tepe yönetimdeki kişinin elinde değildir, her departmanın o departmanın faaliyetinde uzmanlaşmış olan bir yöneticisi vardır ve yetki onun elindedir (Güloğlu, 2013: 58).

Fonksiyonel organizasyonlarda her bir iş uzmanlar tarafından yapıldığından dolayı örgüt içindeki verimlilik artar ve çalışanlar becerilerine göre sınıflandırılır ve sonuç olarak mesleki uzmanlaşma sağlanır. Bu, fonksiyonel organizasyonun olumlu yönüdür. Ancak çalışanların birden fazla üste karşı sorumlu olmaları emir karmaşasına sebep olabilir. Bu durum denetimi zorlaştırdığı gibi iletişim kopukluğuna da sebep olmaktadır (Demir, 2009: 12). Fonksiyonel bölümlenmenin bir diğer olumsuz yönü de departmanlar arasında işletme amaçlarına uygun düşmeyen rekabet ortamının doğmasıdır. Ayrıca yöneticilerin amacına hitap etmeyen işlerin kendilerine bağlanması da sistemin olumsuz yönleri arasındadır (Yozgat, 1978: 238).

Aşağıdaki şekilde fonksiyonel organizasyon yapısının işleyişi gösterilmiştir;



Şekil 2. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı (Tavukçuoğlu, 2016: 24).

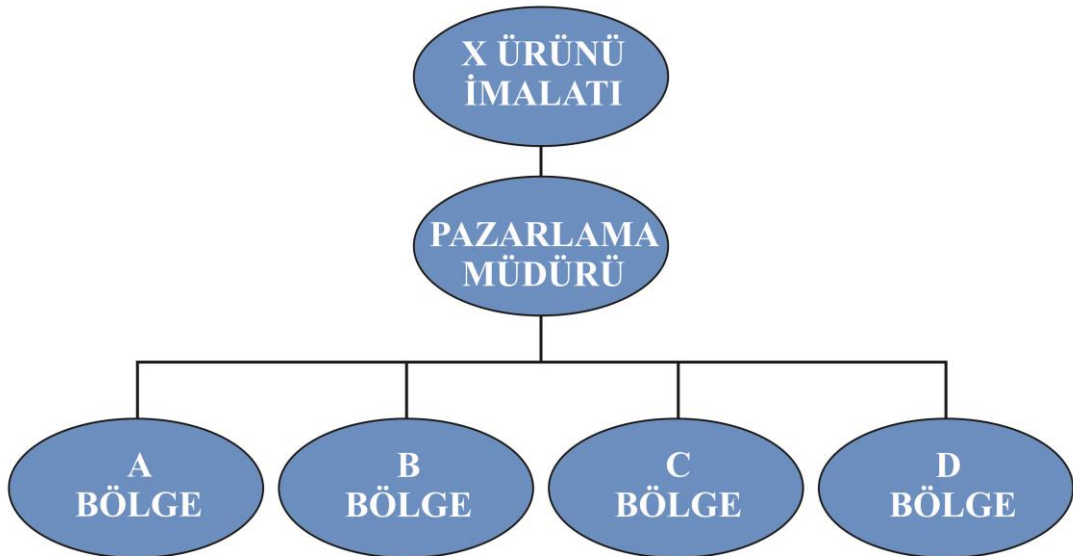
3.2.1.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı

Bölümsel organizasyon yapısı büyük işletmelerde ve geniş coğrafi alanlara yayılmış işletmelerde coğrafi alanların gruplandırılması suretiyle tercih edilir. Amaç belirli bir bölgedeki işletmelerin faaliyetlerine ilişkin bir sorumlu atamak ve ona yetki vererek faaliyetlere ilişkin söz sahibi olmasını sağlamaktır (Eren, 1998: 166-167).

Bölümsel organizasyon yapısında her bir bölüm diğerinden bağımsız bir işletme olarak ele alınır ve her bölgede sorumlu bir yönetici vardır ve yetki ona aittir. Bölümsel organizasyon yapısının işleyişi için her bölümün birbirinden bağımsız olması gerekir. Ayrıca her bölümün işletmede tek bir amaca değil birden çok amaca hizmet etmesi gerekmektedir (Tavukçuoğlu, 2016: 24).

Bölümsel organizasyon yapısının kullanımına örnek verecek olursak perakende satış işletmelerini ele alabiliriz. Bu tür işletmeler çok sayıda bölgede şube açarak geniş pazarlara yayılır. Geniş coğrafi bölgelere yayılmaları tek bir merkezden yönetilmelerini engelleyeceğinden dolayı belirli bölgelerde bölge müdürlükleri oluşturularak bu bölgedeki işletmelerin yönetimi buradan sağlanır.

Aşağıdaki şekilde bölümsel organizasyon yapısının işleyişi gösterilmiştir;



Şekil 3. Coğrafya Temeline Göre Bölümlere Ayırma (Ertürk, 2012: 111)

3.2.2. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Uygulanması

Küçük işletmelerin tek bir merkezden yönetilmesi zor olmamakla beraber işletmeler büyüdükçe, geliştikçe tek bir merkezden yönetilmeleri zorlaşmaktadır. Bundan dolayı büyüyen organizasyonlar merkezi yönetimden uzaklaşarak merkezkaç yönetime doğru yönelmeye başlarlar. Çünkü merkezi yönetimde çalışanlar tek bir merkeze karşı sorumlu olur ve bu kişilerin denetimi tek bir merkezden yapılır. Bu durum büyüyen organizasyonlarda tek bir merkezden işlerin yönetilmesini zorlaştırır ve denetimlerin azalmasına sonuç olarak işlerin aksamasına sebep olur. Merkezkaç yönetimde ise en üst kademeden en alt kademeye kadar her birim yetkilendirilir. Merkezkaç yönetim sisteminde yetki verilen her yönetici aynı zamanda üst yönetime karşı da sorumlu olur (Arslan, 2006: 4-6). İşletmelerde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için tercih edilen yönetim sisteminin merkezkaç yönetim olması gerekmektedir. Çünkü sorumluluk muhasebesi adından da anlaşılacağı üzere sorumluluk temeli üzerine kurulmuştur. En üst kademeden en alt kademeye kadar her yöneticiye yetki göçerilmesini ve sorumluluk verilmesini gerekli kılar. Bunun gerçekleşebilmesi için de yönetim sistemi olarak merkezkaç yönetim sisteminin tercih edilmesi gerekir.

Hangi alanda faaliyet gösterdiği önemli olmaksızın bir işletmede faaliyetlerin aksamaması için bir sorumlu yönetici olması gerekir ve bu yöneticinin işleri aksatmaması için yetki sahibi olması gerekir. Aksi takdirde emir ve talimatlar veremez ve yönetme işlevini gerçekleştiremez. Yetki kavramını tanımlayacak olursak alt kademede çalışan bireyleri yönlendirme gücü diyebiliriz. Sorumluluk ise yetkilendirilen kişinin yetki veren yöneticiye hesap verme mecburiyetidir. Yani yetki göçerimi beraberinde sorumluluk kavramını ortaya çıkartır. O halde şöyle söyleyebiliriz; üst kademeden alt kademeye doğru yetki göçerilmesi, alt kademeden üst kademeye doğru sorumluluk akışına sebep olmaktadır (Uslu, 1982: 35-36).

Merkezkaç yönetim sisteminde karar verme yetkisi tek bir yöneticide değil, birden fazla yöneticidedir. Ancak bu yöneticilere yetki verilmesi merkezkaç yönetim sisteminin uygulanabilmesi için tek başına yeterli değildir. Çünkü yetki verilen yöneticiye aynı zamanda sorumlulukları da bildirilmelidir. Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için merkezkaç yönetim sisteminin tercih edilmesi

gerektiğini söylemiştik. Merkezkaç yönetimin tercih edilebilmesi için de işletmenin organizasyon yapısı buna elverişli olmalıdır. Eğer organizasyon yapısında alt birimlerin tamamı doğrudan tepe yönetime bağlanıyorsa bu durumda merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması zorlaşacak ve dolaylı olarak sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi de kolay olmayacaktır (Göktürk, 2012: 85-86).

Yetki göçerimi olarak da adlandırılabilen yetki devrinin tanımını şu şekilde yapabiliriz; yetki göçerimi, yöneticinin işi kendisinin yapmayıp yanında çalışanlara yaptırmasıdır ve işletmede alınması gereken kararların sürecini hızlandırır. Yetki devri, yetki verilen personel veya yöneticinin tecrübe kazanmasını sağlamış olur ve sorumluluk alarak tecrübe kazanan yöneticinin motivasyonu artar. Üst yönetimin üzerindeki iş yükü hafifler ve üst yönetim daha stratejik kararlara yönelirken alt kademe çalışanları da deneyim edinerek kendilerini geliştirmiş olur (Özalp, Şahin vd 2004, 143).

Yetki göçerimi gerçekleştirirken dikkat edilmesi gereken bazı önemli noktalar vardır. Bunlar;

- Bir yöneticinin yetki devri yapabilmesi için öncelikle kendi sorumluluğunda olan işleri belirlemesi gerekir, daha sonra yönetici işleri bölümlere ayırarak astlarına devreder. Bu bölümlemenin yapılırken her bir parçanın bütün içindeki yeri göz ardı edilmemelidir.
- Yetki devri esnasında bir işin birden fazla asta verilmemesine dikkat edilmelidir ve yetki verdiği astın sınırlarını net biçimde belirlemelidir.
- Yönetici asta bir görev verildiğinde bu görevi yerine getirmesi için gerekli olan yetkiyi de vermelidir. Ancak aynı işin birden fazla asta verilmemesi dikkat edilmesi gereken bir husustur.
- Yetki verilen astın görevini layıkıyla yerine getirebilmesi için astlarda sorumluluk duygusu da yaratabilmesi gerekir.
- Yetki devri sonrasında yöneticinin astlarını denetlemesi gerekir. Ayrıca ast kendisine verilen yetki kadar sorumludur. Bir görev devri sonrasında sınırlı biçimde yetkilendirilmiş astın bu görevden sınırsız sorumlu tutulması tutarsız olur (Onaran, 1974: 7-11).

Merkezi yönetim sisteminin ve merkezkaç yönetim sisteminin maliyetlerini dikkate alacak olursak, yapılan bir araştırma merkezkaç yönetim sisteminin uygulanabilmesi için geniş bir çalışma kadrosunun varlığını gerekli kılar ve bu durum yönetim giderlerinin artmasına dolayısıyla işletme giderlerinin artmasına sebep olur. Merkezi yönetim sisteminde yönetim giderleri daha az olacaktır ancak sık sık personel değişikliği, yüksek kaza oranları gibi bürokrasinin getirdiği maliyetler ortaya çıkacaktır (Arslan, 2006: 8).

3.2.2.1. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Tercih Edilme Nedenleri

Sorumluluk muhasebesi sorumluluk temeli üzerine kurulmuştur ve merkezi yönetim sisteminin tercih edildiği bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi söz konusu değildir. Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması gerekir çünkü sorumluluk muhasebesi yöneticilere yetki ve sorumluluk verilmesini, sahip olduğu bu yetki ve sorumluluklar kapsamında faaliyetlerinin denetlenmesini gerekli kılar. Dolayısıyla sorumluluğun tek bir merkezde toplandığı merkezi yönetim sisteminde sorumluluk muhasebesi uygulanamaz. Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için işletmede tercih edilen yönetim sistemi merkezkaç yönetim sistemi olmalı ve işletmenin organizasyon yapısı merkezkaç yönetim sisteminin uygulanmasına olanak sağlamalıdır. Aynı zamanda astlara yetki göçerilmesi ve bu yetkiyle beraber sorumluluk verilmesi de sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli koşullar arasındadır (Göktürk, 2012: 85).

Bunun haricinde işletmeleri merkezkaç yönetim sistemini kullanmaya iten bazı sebepler aşağıda özetlenmiştir:

İşletmeler büyüdükçe tek bir merkezden yönetilmeleri zorlaşır ve bu durum işlerin aksamasına sebep olur. Bundan dolayı üst yönetim astlarına yetki göçerip, sorumluluk vererek kendi üzerinde iş yükünü hafifletmeye çalışır. Ayrıca merkezi yönetim sisteminde yetki ve sorumluluk tek bir merkezde toplandığından dolayı alt kademedeki çalışanlara yetki verilmediği için onlar yalnızca alınan kararları uygulamakla görevlendirilir. Bu durum alt kademedeki yöneticilerin tecrübe edinmesine ve yetişmesine olanak vermez. Merkezi yönetim sisteminde yetkinin daima tek bir merkezde olmasının başka bir sakıncası da üst yönetimin stratejik

kararlara odaklanamamasıdır. Alt kademedeki bir yöneticinin kolaylıkla üstesinden gelebileceği bir sorumluluğun bile üst yönetimde olması zaman kaybına sebep olmaktadır. Tüm bunlar merkezkaç yönetim sisteminin tercih edilmesine sebep olur (Zengin, 2014: 13-15).

Merkeziyetçi yönetim sisteminde birçok formalitenin olması işlerin yavaş ilerlemesine bu durum da zaman ve mekân kaybına sebep olmaktadır. Bu kayıplar zamanla işlerin aksamasına değişen çevre koşullarına ayak uydurmanın zorlaşmasına sebebiyet verir ve merkezkaç yönetim anlayışına duyulan ihtiyaç giderek artar (Yakar, 2004: 20).

3.2.2.2. Merkezkaç Yönetim Sisteminin Yarar ve Sakıncaları

Merkezkaç yönetimin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- İşletmede alınması gereken kararlar daha kısa zamanda alınır ve bu durum sorunlara zamanında müdahale edilmesini sağlar (Özkanlı, 2003: 107).
- Merkezkaç yönetim tarzının uygulandığı işletmelerde işlerin tamamı tek bir kişi tarafından yapılmayacağından dolayı iş yükü hafifler (Göktürk, 2012: 88).
- Her kademedeki yöneticiye karar verme yetkisinin verilmesi yöneticinin motive olarak başarısının artmasını sağlar (Susmuş, 2002: 2).
- Üst yönetim nitelik gerektirmeyen işleri alt kademelerdeki yöneticilere göçererek stratejik kararlara odaklanmak üzere daha fazla zaman kazanır (Özkan, 2013: 160).

Merkezkaç yönetimin sakıncalarını şu şekilde sıralayabiliriz:

- Her bir departmandaki yöneticinin yalnızca kendi departmanına yönelmesi diğer departmanlarda meydana gelen ve genel iş seyrini etkileyebilecek olayları gözden kaçırmaya sebep olabilir (Arslan, 2006: 9).
- Merkezkaç yönetim sisteminde birbirine benzer işlerin ayrı ayrı yöneticiler tarafından yapılması departmanlaşmayı arttıracığından dolayı yönetim maliyetlerini olumsuz etkiler (Arslan, 2006: 8).

- Departmanlar arası çatışmaların olması, rekabetin iş akışına zarar vermesine sebep olabilir ve bu durum bilgi akışına zarar verir (Özkan, 2013: 161).

3.2.3. Sorumluluk Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullardan biriside işletmenin organizasyon yapısının sorumluluk esasına göre oluşturulmasıdır. Aksi takdirde yöneticilerin de astların da hem yetkileri hem sorumlulukları net bir şekilde belirlenemeyeceğinden performansları doğru biçimde ölçülemeyecektir (İlkin, 2007: 22).

Yöneticilerin yetkilerini ne şekilde kullandıklarını tespit etmek, sorumluluklarını yerine getirip getirmediğinden emin olmak için yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesi gerekir. Ancak performans değerlendirilmesi yapabilmek için öncelikle sorumluluk alanları belirlenmelidir. Buradan yola çıkacak olursak sorumluluk merkezini, yöneticinin yetkisini kullanarak, sorumluluklarını yerine getirdiği alan olarak tanımlayabiliriz (Karakaya, Akbulut, 2013: 199). Sorumluluk alanı ise yöneticinin sahip olduğu yetkiyi kullanarak astlarına görevler verdiği onları denetlediği alandır. Organizasyonda yer alan her bir yöneticinin faaliyet alanı vardır ve burada çalışan astların denetimi sorumlu yöneticiye aittir. Örneğin, genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletmedir ve genel müdürlüğe bağlı departmanlarda sorumlu olan her bir yönetici genel müdürün astı konumundadır. Genel müdür sahip olduğu yetkiyi kullanarak pazarlama müdürü, finans müdürü, insan kaynakları müdürü gibi astı konumunda olan yöneticileri denetler. Bu departmanlardan her biri ise genel müdürlüğe bağlı bir sorumluluk merkezidir. Bu örnekten yola çıktığımız zaman sorumluluk alanının sorumluluk merkezinden daha kapsamlı olduğunu söyleyebiliriz (Susmuş, 2002: 3-4).

Sorumluluk merkezleri gider merkezleri, gelir merkezleri, yatırım merkezleri, kâr merkezleri olmak üzere dört tanedir. Ancak konunun bu kısmı sorumluluk merkezleri bölümünde detaylı olarak ele alınacaktır (Yakar, 2004: 35).

3.2.3.1. Sorumluluk Merkezi Ayrımının Nedenleri

İşletmelerin organizasyon yapılarına baktığımızda söz konusu işletmede hangi departmanların olduğunu, bu departmanların hangi yöneticinin sorumluluğunda olduğunu, departmanlara bağlı olan alt birimlerin neler olduğunu net bir biçimde görebiliriz. Her bir işletmenin sahip olduğu organizasyon yapısı birbirinden farklı da olsa organizasyon şemasına baktığımız zaman sorumluluk merkezlerinin ayrımını yapabilmemiz gerekir. Eğer bir işletmede sorumluluk merkezleri net bir şekilde belirlenemiyor ise bu işletmede çalışan yöneticilerin ve astların yetki ve sorumlulukları da belirlenemiyor demektir. Bundan dolayı sorumluluk merkezlerinin belirli olduğu bir organizasyon yapısında hangi astın kime karşı ve nelerden sorumlu olduğunu, sahip olduğu yetkilerin neler olduğunu net bir biçimde ortaya koyarız (Arslan, 2006: 24).

Sorumluluk merkezi ayrımı yapılmasının nedenlerinden biri de işletmede çalışan her bir bireyin sorumlu olduğu alan belirlenmiş olur. Bunun faydasını şu örnekle açıklayabiliriz; bir departmanda olağan dışı bir maliyet artışı olduğunu varsayalım, bu departmanda maliyet artışından sorumlu olan birden çok personelin olması halinde ortaya çıkan durumdan hangi personelin sorumlu olduğu tespit edilemez ve hesap sorulması zorlaşır. Tam tersinin de gözlemlenmesi mümkündür, satış departmanından elde edilen gelirin normalden fazla artması durumunu ele alalım; satışlardan sorumlu tek bir kişinin olmaması hangi personelin ödüllendirileceği ya da takdir edileceği konusunda karmaşaya sebep olacaktır. Görüldüğü gibi sorumluluk merkezlerinin tespit edilmesi personel performanslarının değerlendirilmesine de katkı sağlayacaktır (Göktürk, 2012: 98).

Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi yönetici veya personelin yetki ve sorumluluklarının sınırlarını belirleyeceğinden dolayı performans ölçümünü kolaylaştırır, aksi takdirde personelin sorumlu olduğu alan net bir şekilde ifade edilemez bu da performansın yanlış ölçümüne sebep olabilir (Özkan, 2013: 162). Performans değerlemesinin yanlış olduğu durumda ise haksız yere personelin cezalandırılması veya ödüllendirilmesi gibi durumlar yaşanacağından bu durum örgüt içi motivasyonu olumsuz yönde etkileyerek iş akışının zarar görmesine sebep olabilir.

3.2.3.2. Kontrol Edilebilir ve Kontrol Edilemez Maliyet Ayrımı

İşletmenin organizasyon yapısının sorumluluk temeline göre oluşturulması, merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması ve sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi sorumluluk muhasebesinin uygulanması için gerekli koşullardandır. Tüm bunların yanında sorumluluk muhasebesi işleyişinde aksaklık olmaması için maliyetlerin kontrol edilebilir ve kontrol edilemez olarak ayrımının yapılması gerekir.

İşletmelerde kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının yapılabilmesi için merkezkaç yönetim sisteminin uygulanması gerekmektedir. Merkezkaç yönetim anlayışında maliyet merkezleri ve gider merkezleri belirlenmiş olduğundan kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının yapılması daha kolay olacaktır. Giderlerde ve maliyetlerde böyle bir ayrımın yapılmasının nedeni bir sorumluluk merkezindeki yöneticinin başarısının daha kolay değerlendirilmesine olanak sağlamasıdır. Yönetici yalnızca kontrolü altında olan maliyet ve gider artışlarından sorumludur. Herhangi bir gider veya maliyet kalemi bir yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyor ise söz konusu maliyet veya gider kalemi kontrol edilebilir niteliktedir (Tavukçuoğlu, 2016: 36).

Burada önemli olan bir diğer nokta da kontrol edilebilir maliyet değişken maliyet, kontrol edilemez maliyet sabit maliyet olarak düşünülmemelidir. Sabit maliyetler üretim kapasitesine bağlı olarak değişkenlik göstermeyeceğinden üretim miktarı arttıkça toplamda sabit kalmasına karşın birim başına azalır. Değişken maliyetler ise üretim kapasitesine göre değişkenlik göstereceğinden dolayı birimde sabit olmakla birlikte üretim miktarına bağlı olarak toplamda artar veya azalır. Oysa kontrol edilebilir maliyet ayrımı yöneticinin kararından etkilenip etkilenmemesine göre belirlenir. Bir yönetici için kontrol edilebilir maliyet bir başka yönetici için kontrol edilemez maliyettir. Örneğin satın alma departmanındaki bir yönetici için hammadde maliyetleri kontrol edilebilir niteliktedir, finans departmanındaki yönetici için kontrol edilemez niteliktedir. Hammadde maliyetleri değişken maliyet niteliğindedir ama bir yönetici için kontrol edilebilir, başka bir yönetici için kontrol edilemez nitelikte olabilmektedir. Bu durum maliyetin sabit veya değişken nitelikte olmasını etkilemez (Yakar, 2004: 43-44).

Bir giderin kontrol edilebilir gider olarak adlandırılabilmesi için, ait olduğu merkezin yöneticisi tarafından önemli ölçüde kontrol edilebilir olması gerekmektedir, yani yöneticinin kararları gider kalemini etkiliyorsa, söz konusu gider bahsi geçen yönetici için kontrol edilebilir giderdir. Ayrıca zaman faktörü de dikkate alınmalıdır, şöyle ki herhangi bir gider kalemi belirli bir zaman dilimi içerisinde bir sorumluluk merkezi yöneticisi için kontrol edilebilir durumda iken, farklı bir zaman diliminde kontrol edilemez nitelikte olabilir. Bunu şu örnekle açıklayabiliriz; A departmanındaki sorumlu yönetici kendine bağlı çalışan kısım şefine, x sorumluluk merkezinde meydana gelen gider kalemlerine ilişkin kısa bir süre için yetki vermiş olsun, bu süre zarfında bu merkezdeki gider kalemleri A departmanı yöneticisi için kontrol edilebilir niteliktedir. Ancak bu sürenin sonunda yetki de elinden alınmış olacağından dolayı kontrol edilemez gidere dönüşmüş olur (Kaymaz, 2000: 46).

3.2.4. Sorumluluk Merkezi Türleri

İşletmelerde departman yöneticilerinin performanslarının değerlendirilebilmesi için işletmenin örgüt yapısının ve muhasebe kayıt düzeninin sorumluluk temeline göre düzenlenmiş olması gerekir. O halde; sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı işletmelerde her bir departman sorumluluk merkezi olarak değerlendirilir, diyebiliriz (İlkin, 2007: 22).

“Sorumluluk merkezi; bir yönetici ya da yönetici grubunun faaliyetleri ile ilgili yöneticilerin kontrolünde olan bir bölüm, birim, kısım ya da büro veya makine parkıdır. Örneğin üretim müdürü için üretim bölümü, bir ustabaşı için makine parkı bir sorumluluk merkezidir” (Özkan, 2013: 162).

Sorumluluk merkezi kavramı ile sorumluluk alanı kavramı birbirine benzediği düşünülse de birbirinden farklıdır. Sorumluluk alanı, yöneticinin yetkisini kullandığı ve astlarına talimatlar verdiği alandır. Sorumluluk merkezi ise herhangi bir departman yöneticisinin kontrolü altında bulunan bir organizasyon birimidir. Bu tanıma baktığımızda sorumluluk merkezinin sorumluluk alanına göre daha dar kapsamlı olduğunu görürüz. Örnek verecek olursak bir genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletmedir. Fakat genel müdürün sorumluluk merkezi genel müdürlük ofisidir. Buradan hareketle her organizasyon biriminin bir sorumluluk merkezi

olduğunu söyleyebiliriz (Örneğin muhasebe şefi için sorumluluk merkezi muhasebe departmandır.) (Uslu, 1982: 41).

İşletmeler sorumluluk merkezlerini tespit ederek her birine yönetici atar ve bu durum işletmeye şöyle bir fayda sağlar; herhangi bir sorumluluk merkezinde meydana gelen maliyet artışı ya da gider artışı ilgili merkezin yöneticisinin sorumluluğundadır ve maliyet artışına yönelik bir açıklama beklenenecekse bu departman yöneticisinden beklenir. Yani yöneticinin kontrolü altında olan alan belirlenir ve sadece buradan sorumlu tutulur. Sorumluluk merkezi oluşturmanın en büyük artışı da doğru bir performans değerlemesine olanak sağlamasıdır. Çünkü sorumluluk merkezleri ile her bir yöneticinin sorumlu olduğu alan belirlenir ve sadece bu alana ilişkin faaliyetlerden sorumlu tutulur. Bu durum performans değerlemesini kolaylaştırdığı kadar personelin motivasyonunu da artırır (Karakaya, Akbulut, 2013: 200).

İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin belirlenmesinin faydalarını şu şekilde özetleyebiliriz;

- Çalışanların sorumluluk alanları ve kime karşı sorumlu oldukları belirlenir. Bundan dolayı çalışanlar yetkilerini aşan bir durum olduğunda kiminle iletişime geçeceğinin bilincinde olur.
- Yalnızca orta kademe yöneticiler değil alt kademedeki bulunan çalışanlar da sorumluluk bilincine göre hareket eder (Arslan, 2006: 24).

İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin oluşturulması için örgüt şeması ile muhasebe sisteminin ilişkilendirilmesi tek başına yeterli olmayabilir. Farklı etkenlerin de dikkate alınması gerekir. Çünkü bir merkezde ortaya çıkan gider veya gelirden kimin sorumlu tutulacağı net bir şekilde belirlenemeyebilir. Örneğin bir sorumluluk merkezinde ortaya çıkan gider bu merkezde çalışan personelle ilişkilendirilebileceği gibi bu merkezin hizmetinden faydalanan diğer kısımlarda çalışan iş görenlerle de ilgili olabilir. Bu durumda söz konusu gider üzerinde en çok etkisi olan kişiler belirlenerek ona sorumluluk verilmelidir. Kısacası bir gider veya gelir kalemi birden fazla merkezin faaliyetlerinden etkileniyorsa hangi merkezin ilgili kalem üzerinde ne kadar etkisi olduğu saptanmalı ve söz konusu merkezlere bu etki oranında sorumluluk yüklenmelidir (Zengin, 2014: 32).

Her bir işletmede sorumluluk merkezleri birbirinden farklı oluşturulsa da genel olarak gider merkezi, kâr merkezi, yatırım merkezi, gelir merkezi olarak karşımıza çıkar (Çalış, Altınsoy, 2014: 34).

3.2.4.1. Gider Merkezleri

Giderlerin ortaya çıktığı birimler gider merkezi olarak tanımlanabilir. Başka bir deyişle bir sorumluluk merkezinde elde edilen gelir veya kâr değil yalnızca giderler ölçülebiliyorsa o sorumluluk merkezi gider merkezi olarak adlandırılabilir. Bu merkezde yöneticiler aldıkları kararlar ile giderleri kontrol altına alır (Tavukçuoğlu, 2016: 29).

Bir sorumluluk merkezinde yalnızca giderler kontrol altına alınabiliyorsa bu sorumluluk merkezi gider merkezi olarak tanımlanabilir. Bir sorumluluk merkezinde oluşan giderlerin kontrol altına alınması, bu departmanda çalışan yöneticinin performansının değerlendirilebilmesi için gerçekleşen rakamlar ile bütçelenen rakamlar karşılaştırılarak rapor haline getirilmelidir (Uslu, 1982: 52).

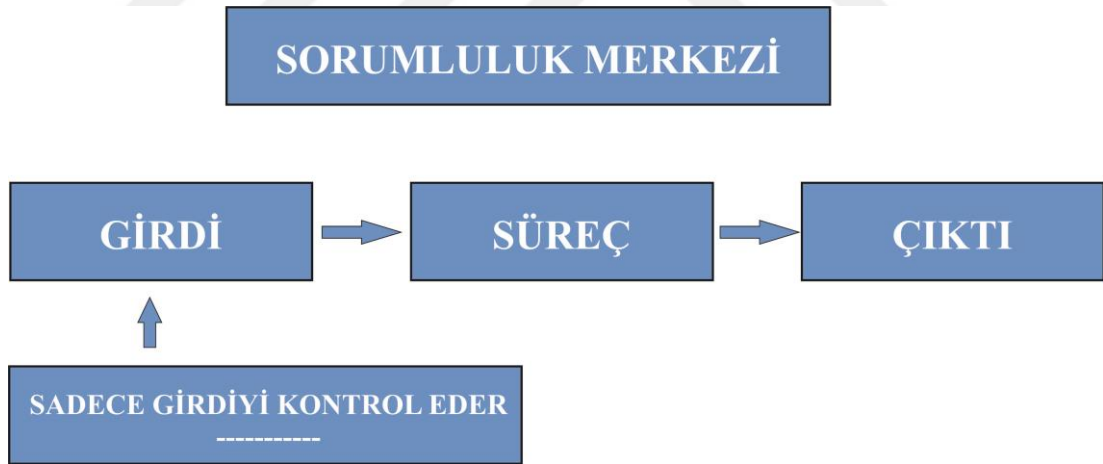
Burada üzerinde durulması gereken bir konu da gider merkezi ve gider yeri kavramlarıdır, bu iki kavram birbirlerine benzer olsa da ayrı iki kavramdır. Gider merkezinde, sorumlunun kontrolünde olan ya da olmayan – o merkeze ilişkin – tüm giderler toplanır. Gider yeri ise kontrol edilebilen ve dağıtılan giderleri kapsar. Bu tanımdan yola çıkarak şu sonuca varabiliriz. Bir gider yeri tek başına bir sorumluluk merkezini oluşturabileceği gibi birden fazla gider yeri bir araya gelerek de sorumluluk merkezini oluşturabilir (İlkin, 2007: 23).

Gider merkezleri esas gider merkezleri ve yardımcı gider merkezleri olmak üzere ikiye ayrılır. Esas gider merkezleri işletmenin ana faaliyet konusu olan mal veya hizmetin üretimiyle doğrudan ilişkisi olan giderlerin ortaya çıktığı merkezlerdir. Yardımcı gider merkezleri ise üretimi gerçekleştirilen ürün ile doğrudan ilgili olmayan ancak ürünün maliyetine eklenen giderlerden oluşur. Örneğin bir tekstil atölyesinde kumaş, dikiş ipi, düğme gibi malzemeler ürünün bünyesine doğrudan eklenir bu sebeple bu malzemelerin kullanıldığı gider merkezleri esas gider merkezleridir. Ancak atölyedeki makinelerin temizlik ve bakımları ürünün bünyesine doğrudan eklenmese de söz konusu ürünün üretilmesi için gereklidir. Bundan dolayı

makine bakımı gibi giderlerin olduğu gider yerleri yardımcı gider merkezi olarak adlandırılır (Uslu, 1982: 53).

Gider merkezleri standart gider merkezleri ve iradi gider merkezleri olarak ikiye ayrılırlar. Standart gider merkezlerine örnek olarak hammadde giderlerini verebiliriz, çıktının fiziksel olarak ölçülmesi mümkündür. Ayrıca standart gider merkezlerinde sorumlu olan yöneticinin performansı değerlendirilirken standart maliyetler baz alınır. Örneğin, standart maliyet sistemine göre 1 birim A mamulünün üretilmesi için 5 birim x hammadde kullanılması gerekiyorsa ve üretimde 6 birim x hammadde kullanıldıysa sorumlu yöneticinin performansı değerlendirilirken aradaki 1 birimlik hammadde sapması göz önünde bulundurulur. Oysa ki iradi gider merkezlerinde üretim miktarı ile girdi çıktı ilişkisi kurulamaz. Örneğin muhasebe departmanına ilişkin katlanılan giderler, araştırma geliştirme giderleri, reklam ve tanıtım giderleri gibi (Yakar, 2004: 34).

Aşağıdaki şekilde bir gider merkezinin sorumlu olduğu ve kontrol edebileceği kısım gösterilmiştir;



Şekil 4. Gider Merkezi (Tavukçuoğlu, 2016: 31).

3.2.4.2. Gelir Merkezleri

Gelir merkezi yöneticisi bir ürünü pazarlamak, satışını yapmak ve satıştan elde edilen hasıllardan sorumludur. Gelir merkezi yöneticisinin performansı değerlendirilirken hedeflenen satış rakamları ile gerçekleşen satış rakamları karşılaştırılarak sapmalar ortaya konulur (Özkanlı, 2003: 109). Hedeflenen satışlara

ulaşıp ulaşılmadığını ya da ne ölçüde ulaşıldığını inceleme işlemi hasılat denetimi olarak adlandırılır. Hasılat denetiminde öncelikle bütçelenen satış miktarları ve satış fiyatları ortaya konulur. Daha sonra gerçekleşen satış miktarları ve satış fiyatları ortaya konulur ve aralarındaki sapmalar belirlenir. Bu aşamada fiyat ve miktar sapması olarak iki farklı sapma karşımıza çıkar. Fiyat sapması, ürünün bütçelenen satış fiyatı ile gerçekleşen satış fiyatı arasındaki farktır. Miktar sapması ise ürünün bütçelenen satış hacmi ile gerçekleşen satış hacmi arasındaki farktır (Haftacı, 2010: 142).

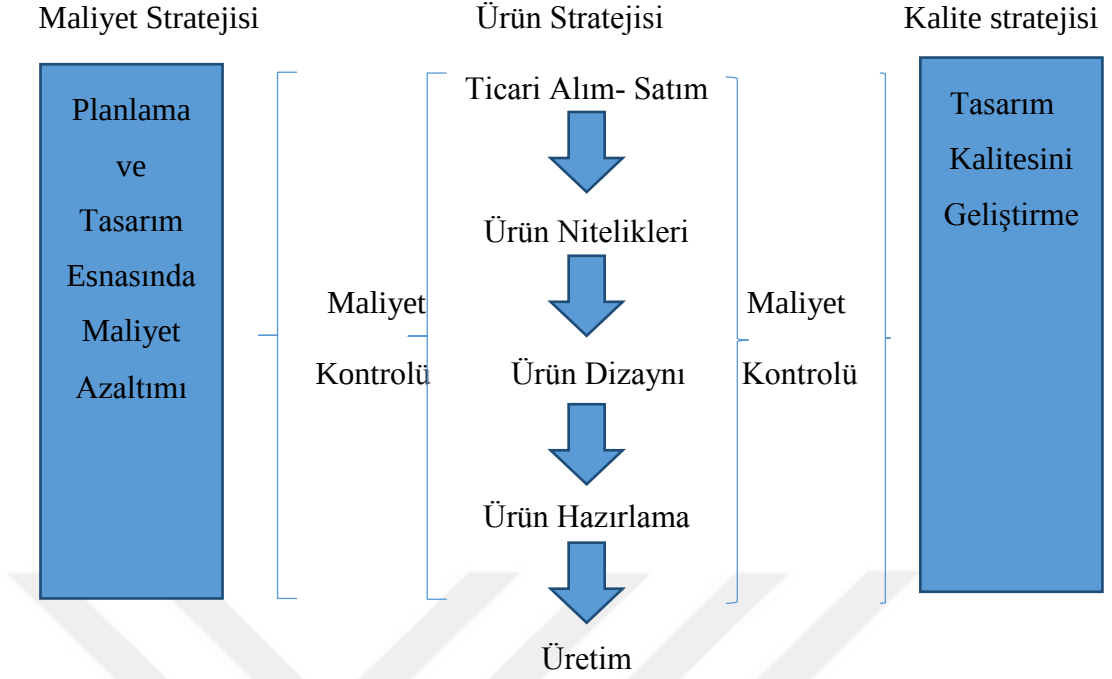
Gelir merkezinde görevli olan yönetici, bu merkezden elde edilen gelirlerden sorumludur ve bu bölümden elde edilen gelirin maksimum düzeye ulaşmasını amaçlar. Gelir merkezi yöneticisi satışı yapılan ürün veya hizmetin satış fiyatını, satış hacmini ve satış karmalarında gerçekleşen değişimleri göz önünde bulundurarak gelir kontrolünü sağlamayı amaçlar (Kaymaz, 2000: 40).

Gelir merkezi yöneticisi mamul satış ve dağıtımından sorumludur, ancak gelir merkezinin gelirden sorumlu tutulabilmesi için fiyat belirleme yetkisi olmalıdır. Eğer ki fiyat, gelir merkezinden başka bir merkezde belirleniyor ise bu takdirde gelir merkezindeki sorumlu yöneticinin gelirden sorumlu tutulması beklenemez (Kirel, 1992: 23).

3.2.4.3. Kâr Merkezleri

Bir sorumluluk merkezinde üretilen mal veya hizmete ilişkin hem yapılan giderler hem de elde edilen gelirler ölçülebiliyorsa bu sorumluluk merkezi kâr merkezidir. Kısacası kâr merkezinde görevli olan sorumlu yönetici bu merkezde ortaya çıkan giderlerden de elde edilen gelirlerden de sorumlu tutulur (Tavukçuoğlu, 2016: 32).

Kâr merkezi yöneticileri sorumlu oldukları birimdeki giderlerden ve gelirlerden sorumlu olduğundan dolayı giderleri azaltırken ürün ya da hizmetin kalitesini de koruyabilecek stratejiler geliştirmelidir. Bu stratejiyi Özkan, çalışmasında şu şekilde ifade etmiştir;



Şekil 5. Kâr, İşletme Stratejileri ve Kalite Arasındaki İlişkiler (Özkan, 2013: 166).

Yukarıdaki şekle baktığımızda şu yorumu yapabiliriz. Bir kâr merkezi yöneticisi sorumlu olduğu merkezde ortaya çıkan giderlerden ve gelirlerden sorumludur. Merkezde ortaya çıkan giderler ürünün tasarımı, üretimi, dağıtımı ve satışı esnasında ortaya çıkabilmektedir ve bu giderlerin tamamı ürünün maliyetini oluşturur. Bu giderlerden kısarak yönetici üretim maliyetini düşürmeyi amaçlayabilir. Kâr merkezi yöneticisi, ürünün satışından elde edilen gelirlerden de sorumlu olduğuna göre ürünün tasarımını geliştirerek, kalitesini iyileştirerek üründen elde edilen geliri arttırmayı hedefleyebilir. Ancak ürünün maliyetini düşürmeye çalışırken aynı anda ürünü iyileştirip satışından elde ettiği hasılatı arttırabilmesi için iyi bir strateji geliştirmelidir. Aksi takdirde departmandan elde edilecek kâr istenildiği düzeye ulaşamayacaktır.

Bir işletmede bulunan kâr merkezlerinin her biri ayrı bir işletme niteliğindedir ve her bir kâr merkezi yöneticisi işletmecisi konumundadır. Kâr merkezi, bir işletmenin farklı bölümleri olabileceği gibi, farklı coğrafi bölgelerde bulunan şubeler de ayrı ayrı kâr merkezi olarak düşünülebilir (Uslu, 1982: 60- 61). Örneğin merkezi Ankara’da olan bir marketler zincirinin Polatlı, Sincan, Mamak’da bulunan şubeleri birer kâr merkezi niteliğindedir.

Kâr merkezinin varlığından söz edilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir;

- Söz konusu işletmede gelir ve giderlerin ayrı ayrı ölçülebildiği birden fazla sorumluluk merkezi olmalıdır,
- İlgili merkezdeki yöneticinin merkezin gelir ve giderleri üzerinde kontrol yetkisi olmalıdır,
- Merkezdeki sorumlu yönetici belirli dönemlerde sorumluluk merkezinin kârını tespit edip, tepe yönetime rapor etmeli ve tepe yönetim sorumlu yöneticinin performansını değerlendirmelidir (Basdar, 2009: 30).

Kâr merkezleri doğal kâr merkezleri ve yapay kâr merkezleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Doğal kâr merkezlerinde sorumlu yönetici, departmanda ortaya çıkan giderler ve gelirler üzerinde kontrol yetkisine sahiptir. Ancak yapay kâr merkezinde yöneticiye fiyat belirleme yetkisi verilse de fiyat kontrolü yine üst yönetim tarafından sağlanır (Kısacası sorumlu yönetici fiyat belirleme konusunda tam bir bağımsızlık kazanamaz) (Göktürk, 2012: 149).

3.2.4.4. Yatırım Merkezleri

Yatırım merkezi bir kâr merkezidir ancak kâr merkezinden farklı olarak yatırım merkezlerinde kârı elde etmek için yapılan yatırımlar da dikkate alınır. Başka bir deyişle yatırım merkezleri o merkezde ortaya çıkan giderlerden, elde edilen gelirlerden ve bu gelirlerin elde edilebilmesi için yapılması gereken yatırımlardan sorumludur. Yatırım merkezi organizasyondaki en önemli merkezlerden biridir çünkü sermayeyi yönetme yetkisine sahiptir bundan dolayı performans değerlendirmesinin doğru bir biçimde yapılması çok önemlidir (Göktürk, 2012: 101).

Bir işletmede üretilen mamul veya hizmetin üretimi esnasında katlanılan maliyetler, satışından elde edilen gelir ve bunların üretimi için gerekli tesisin yatırım kararı yatırım merkezi yöneticisinin kontrolündedir. Yatırım merkezi yöneticisinin performansı değerlendirilirken yapılan yatırımların kârlılığı göz önünde bulundurulur. Ancak bu aşamada her bir yatırım tek tek değerlendirilmez, yatırımların tamamının kârlılığı ele alınır (Kırel, 1992: 29).

Kâr merkezlerinin yatırım merkezi olarak değerlendirilebilmesi için yatırım temeli dönemsel olarak ölçülmeli ve ölçülen yatırım temeli ile kâr arasında ilişki kurulabilmelidir (Arslan, 2006: 20-31).

Bir kâr merkezi bölümde ortaya çıkan maliyet ve elde edilen gelirlerin yanı sıra bölümün sahip olduğu varlıklardan da sorumlu tutuluyorsa bu kâr merkezi yatırım merkezi olmuş demektir. Ayrıca yatırım merkezi yöneticisi gelir elde etmek için yapılması gereken yatırımlara ilişkin kararları da vermektedir. Yatırım merkezi yöneticisinin performansı departmanının maliyetleri, geliri ve bölümdeki varlıkların kullanımı göz önüne alınarak ölçülmektedir (Basdar, 2009: 32-33).

Yatırım merkezi yöneticisi birden çok yatırım içinden biri için karar vermesi gerektiğinde şu aşamaları takip eder;

- Önerilerin Hazırlanması: Bu aşamada yatırım fırsatları araştırılarak bir planlama komitesi tarafından hayata geçirilebilecek yatırımlar listelenir,
- Maliyet ve Sağlanacak Yararların Tahmini: Bu aşamada ise her bir yatırım için gerekli olan nakit çıkışları ve her bir yatırımın işletmeye sağlayacağı nakit girişleri tespit edilir,
- Riskin Değerlendirilmesi: Yatırım önerilerini hazırlayan grup her bir yatırımı risk derecesine göre sınıflandırır. Örneğin işletmenin zaten faaliyet gösterdiği bir sektörde yapacağı yatırım hiç tecrübesi olmayan bir sektörde yapacağı yatırıma göre daha az risklidir,
- Öneriler Arasında Seçim Yapılması: Yukarıdaki faaliyetler dikkate alınarak hangi yatırımın daha kârlı olacağı tespit edilir,
- Yeniden Değerleme: İşletmenin yapmayı planladığı yatırım için yapılan araştırmaların yeterli olup olmadığı, gerekli incelemelerin yapıp yapılmadığı bir kez daha gözden geçirilir,
- Son Denetim: Proje uygulamaya konulduktan sonra, uygulama sonuçlarının bütçelendiği gibi olup olmadığı tespit edilir ve bütçe ile yapılan karşılaştırmalar sonucu sapmalar tespit edildiyse bu sapmaların neden ortaya çıktığı araştırılır (Büker, Aşıkoğlu ve Sevil, 2008: 293-295).

3.2.5. Sorumluluk Merkezleri Aracılığı ile Performans Değerleme

Günümüzde işletmeler, kâr maksimizasyonu, etkin ve verimli çalışma, maliyet minimizasyonu, müşteri memnuniyeti, saygınlık gibi hedefler ile faaliyetlerini sürdürürler. Bu amaçlara ne derece ulaştığını tespit etmek, hedeflerini ne oranda gerçekleştirdiklerini anlayabilmek için performans değerlemesine ihtiyaç duyarlar (Elitaş, Ağca, 2006: 346).

Amaç müşterilerin, ortakların ve çalışanların beklentilerinin ne oranda karşılandığını bilmek başka bir deyişle nereye kadar ilerleyebildiğini görmektir.

Merkezkaç yönetim tarzını benimseyen işletmelerde, işletmenin bir bütün olarak performansını değerlendirebilmek için öncelikle işletmede bulunan sorumluluk merkezlerinin ayrı ayrı performans değerlemesi yapılmalıdır. Bunun içinde işletmede bulunan her bir sorumluluk merkezinin bir sorumlu yöneticisi olmalı ve bu yöneticinin yerine getirmesi gereken sorumluluklar ve sahip olduğu yetkiler net bir biçimde belirlenebilmelidir. Aksi takdirde hem görev tanımı yapılamamış olduğundan bir iş birden fazla yöneticiden beklenir, hem de gerekli yetki verilmediği için görevini yerine getiremeyen yöneticinin performansında beklenen düzey gözlemlenemez. Özetle, bir işletmenin performansını değerlendirmek için, sorumluluk merkezlerinin de performansı değerlendirilmelidir, bunun için de sorumlu yöneticilerin yetki ve sorumlulukları net bir biçimde ifade edilmelidir (Basdar, 2009: 33-34).

İşletmelerde performans ölçümüyle hem işletmenin faaliyetleri hem de çalışanları değerlendirilmiş olur. Yapılan bu değerlendirmenin anlamlı olabilmesi için işletmenin bir bütün olarak değil de alt birimler olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde her sorumluluk merkezinin kaynak kullanımı, faaliyetlerinin verimliliği, diğer merkezler ile ilişkisi daha net belirlenir. İşletmenin performansının bir bütün olarak değil de bu şekilde değerlendirilmesi (her bir merkezin ayrı ayrı değerlendirilmesi) hem her departmanda çalışan personelin ve yöneticinin performansının ayrı ayrı değerlendirilmesini kolaylaştırır hem de mevcut sorunların tespitine ilişkin nokta atışı yapılmasını sağlar. Bu durum sorun tespitini kolaylaştırdığı gibi yapılması gereken müdahalenin zamanında yapılmasına da olanak sağlar (Özkan, 2013: 169-170).

İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin performansını değerlendirmek aslında o merkezde görevli olan sorumlu yöneticinin performansını değerlendirmek anlamına gelmektedir. Bundan dolayı her yönetici üzerine yüklenen sorumluluklar ve kendisine verilen yetkinin sınırları dikkate alınarak değerlendirilmelidir. İşletmeyi bir piramide benzetmek gerekirse üç kısım vardır, en alt kısımda işletmelerin günlük faaliyetlerini, orta kısımda orta yönetim düzeyini, en üst kısımda da tepe yönetimi görürüz. Büyük çaplı işletmelerde büyük piramidin içinde çok sayıda küçük piramit olabilir ve bu küçük piramitlerin her biri bir sorumluluk merkezini ifade eder (Arslan, 2006: 31).

Bir sorumluluk merkezinin performans değerlemesi yapılırken, üç yöntem söz konusudur;

- Bütçe ile gerçekleşen durumun karşılaştırılması; bir sorumluluk merkezine ilişkin dönem başında bütçelenen rakamlar ile dönem sonunda gerçekleşen rakamların karşılaştırılarak olumlu ve olumsuz sapmaların ortaya konulmasını ve sapmaların miktarı ve türüne göre performans değerlendirilmesini ifade eder.
- Cari dönem ile bir önceki dönemin karşılaştırılması; söz konusu sorumluluk merkezinin bu döneme ilişkin rakamları ile geçmiş döneme ilişkin rakamlarının karşılaştırılarak olumlu veya olumsuz sapmaların ortaya konulmasını ifade eder.
- Benzerlerinin karşılaştırılması; performansı değerlendirilecek sorumluluk merkezinin rakip bir işletmede aynı statüdeki sorumluluk merkezi ile karşılaştırılmasını ifade eder (Tavukçuoğlu, 2016: 39).

Dönem sonunda sorumluluk merkezlerinin performansının değerlendirilebilmesi için, sorumlu yöneticiler bir dönem boyunca yapmış oldukları işleri özetleyen sorumluluk raporlarını hazırlar, maliyet merkezi yöneticileri sorumluluk raporlarında bütçelenen maliyet rakamları ile fiilî rakamları karşılaştırarak sapmaları ortaya koyar, yatırım merkezi yöneticileri bütçelenen ROI ve RI ile gerçekleşen ROI ve RI değerlerini karşılaştırır. Sonuç olarak üst yönetim bu raporları inceleyerek, sapmaların nedenlerini tespit etmeye çalışır, ne gibi önlemler alınacağına karar verir ve sorumluluk raporları aracılığı ile sadece sorumluluk

merkezi için değil o merkezde görevli olan sorumlu yönetici için de değerlendirme yapar (Basdar, 2009: 35).

3.2.5.1. Gider Merkezlerinde Performans Değerleme

Gider merkezleri, yöneticisinin yalnızca giderleri kontrol edebildiği sorumluluk merkezleridir. Gider merkezi yöneticisinin sorumluluğu o merkezde ortaya çıkan giderlerden ibarettir. Gider merkezi yöneticisi sadece kontrol edebildiği giderlerden sorumludur. Kontrol yetkisine sahip olmadığı giderlerden sorumlu tutulması söz konusu değildir (Kaymaz, 2000: 39-40).

Gider merkezi yöneticisinin kontrol edebildiği ve edemediği maliyetlerden haberdar olması da önemlidir. Bu aşamada kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının net bir biçimde yapıp sorumlu yöneticiye açıklanması da önem arz etmektedir. İşletmeyi bir bütün olarak düşündüğümüzde maliyetlerin tamamının kontrol edilebilir olduğunu söyleyebiliriz ancak bir sorumluluk merkezi için kontrol edilebilen başka bir sorumluluk merkezi için kontrol edilemez nitelikte olabilir. Eğer bir gider o merkezde sorumlu olan yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa söz konusu gider sorumluluk merkezi yöneticisi için kontrol edilebilir niteliktedir. Ayrıca belirli bir zaman diliminde kontrol edilebilir nitelikte olmayan maliyetin başka bir zaman kontrol edilebilir nitelikte olabileceği de unutulmamalıdır (Susmuş, 2002: 3).

Gider merkezi yöneticisinin performans değerlemesinin sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi için kontrol edebildiği ve edemediği maliyetlerin net bir biçimde belirlenmesi gerekir. Aksi takdirde (kontrol yetkisinin olmadığı maliyetlerden sorumlu tutulması halinde) yapılacak olan performans değerlemesi sağlıklı olmayacağından yöneticinin motivasyonunu olumsuz yönde etkileyebilir.

Bir gider merkezi yöneticisinin sorumluluğu kontrol edebildiği sabit maliyetler ve kontrol edebildiği değişken maliyetlerin toplamından oluşur. Bilindiği gibi sabit maliyetler üretim hacmindeki artıştan veya azalıştan etkilenmeyen maliyetler olarak ifade edilirken, değişken maliyetlerde üretim hacmine göre artan veya azalan maliyetleri ifade etmektedir. Sabit maliyetlerin üretim hacmindeki değişimden etkilenmemesi maliyet merkezinin sorumluluğunun haricinde tutulması

anlamına gelmez. Örneğin kira sabit bir maliyet olmasına karşın sorumluluk merkezi yöneticisinin kira üzerinde kontrol hakkı varsa sabit maliyet olduğundan dolayı kontrol edilemez diyemeyiz.

Gider merkezinin ve yöneticisinin performansını değerlendirebilmek için sorumluluk raporlarına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu raporlarda maliyetlerin ne olması gerektiği belirlenir ve gerçekleşen durumlar ortaya konulur. Daha sonra fiilî rakamlar ve gerçekleşen rakamlar arasındaki sapmalar ortaya konulur. Eğer gerçekleşen rakam bütçelenen rakamdan fazla ise olumsuz sapmadan bahsedilirken, gerçekleşen rakam bütçelenen rakamdan daha az ise olumlu sapmadan bahsedilir (Haftacı, 2010: 88-89).

Sorumluluk raporlarında ortaya konulan bu sapmalar, üst yönetime sunulur ve üst yönetim bu sapmaları temel alarak sorumluluk merkezi yöneticisinin performansını değerlendirir. Eğer ortada olumsuz bir sapma var ise bunun nedeni araştırılarak ilerleyen zamanlarda tekrar etmemesine dikkat edilir (Basdar, 2009: 39).

Sapmalara yol açan nedenler işletme içi nedenler olabileceği gibi işletme dışı nedenler de olabilir. Dış etkenlere örnek olarak girdi olarak kullanılan malzemelerin tedarik sürecinde yaşanan problemleri, fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışları verebiliriz. Bu etkenler sorumlu yöneticinin kontrolü dışında gerçekleştiğinden dolayı, yöneticinin bu gibi etkenlerden kaynaklanan maliyet artışlarından sorumlu tutulması yanlış değerlendirmeye sebebiyet vermektedir. Yöneticilerin sorumlu tutulması gereken nedenler işletme içinden ve yöneticinin kontrolü altında olan etkenlerden kaynaklanmalıdır. Daha önceden belirlenmiş olan bir üretim programına iş gücü, hammadde ve yardımcı malzeme, makine randımanı gibi etkenlerden dolayı ayak uyduramayan, ürünün maliyetinde beklenen düzeyin altında kalmak için ürün kalitesini düşüren, ya da beklenen kaliteyi elde etmek için maliyetlerin olması gerekenin çok üzerinde gerçekleşmesine sebep olan bir yönetici ortaya çıkan sapmalardan sorumlu tutulmalıdır. Ancak bir sorumluluk merkezindeki olumsuz sapmanın sebebi aynı işletmedeki başka bir sorumluluk merkezi ise işletme içinden kaynaklanan nedenlerden dolayı sapma meydana gelmiş olur. Bu sapma ilgili merkezin yöneticisinin sorumluluğunda değildir (Zengin, 2014: 74-75). Örneğin üretim ve satın almanın iki ayrı sorumluluk merkezi olduğunu düşünelim, üretim hammadde ihtiyacını satın alma departmanına ilettiği halde satın alma departmanı

gereken zamanda hammadde tedarikini sağlayamadıysa üretim hacmindeki düşüşün sorumlusu üretim departmanı değil satın alma departmanıdır. Üretim departmanı yöneticisi her ne kadar üretimdeki kayıptan doğrudan sorumlu gibi gözükse de kontrolü dışında yaşanan durumdan dolayı sorumlu tutulamaz.

3.2.5.2. Kâr Merkezlerinde Performans Değerleme

Amacı kâr maksimizasyonu olan kâr merkezlerinde, maliyetlerin yanında gelirler de dikkate alınmaktadır. Kâr merkezi yöneticisi kontrolü altında olan gelirler ve kontrolü altında olan giderlerden sorumludur. İkisinin arasındaki fark kâr merkezi yöneticisinin performansını değerlendirmek için kullanılır (Özkanlı, 2003: 109).

Bir kâr merkezi yöneticisinin performansını değerlendirirken dikkat etmemiz gereken unsur kâr merkezinin doğal kâr merkezi mi yoksa yapay kâr merkezi mi olduğudur. Doğal kâr merkezinde, kârı etkileyecek olan kalemlerin kontrolü büyük ölçüde kâr merkezi yöneticisindedir. Yapay kâr merkezinde ise kârı etkileyen etkenlere ilişkin verilmesi gereken kararlar tamamen sorumlu yöneticinin kontrolü altında değildir. Bundan dolayı yapay kâr merkezi yöneticisinin performansı değerlendirilirken kâr merkezinin elde ettiği kârı dikkate almak doğru olmayacaktır (Göktürk, 2012: 199).

Kâr merkezi yöneticisi tarafından düzenlenen sorumluluk raporlarında gelirler, giderler ve kâr birlikte ele alınmalıdır. Kâr hesaplanırken kontrol edilebilir kısım dikkate alınmalıdır. Kâr merkezi yöneticileri hem gelir getirici hem de maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlerin gerçekleştirilmesinden sorumlu oldukları için performansları bölümsel kârın değerlendirilmesiyle ölçülür (Çalış, Altınsoy, 2014: 35).

Kâr merkezinde başarının ölçülebilmesi için kontrol edilebilen giderler ve kontrol edilebilen gelirlerin doğru bir şekilde belirlenebilmesi çok önemlidir. Ancak kontrol edilebilir gelir ve kontrol edilebilir gider ayrımının yapılması zannedildiği kadar kolay değildir. Bundan dolayı satış merkezindeki satışların toplam satışlar içindeki payları ile değişken ve sabit maliyetler yüzdelere göre ayrıntılı gelir tabloları hazırlanmalıdır (Arslan, 2006: 39-40).

Kârın, bölümlerin finansal başarı ölçüsü olarak kullanılabilmesi için gerekli koşullar vardır;

Başarı standardı; Kâr merkezinin performansını değerlendirebilmek için mevcut durumun bir standart ile karşılaştırılması gerekir. Bu standartlar, değerlendirme yapacak yöneticinin daha objektif kararlar almasına sebep olmaktadır.

Bölümsel Kâr Bağımsızlığı; Bir kâr merkezinin raporladığı kâr ile o kâr merkezi yöneticisinin performansının değerlendirilebilmesi için ilgili merkezde elde edilen kârın işletmedeki diğer sorumluluk merkezleri ile ilgili olmaması gerekir.

Kâr Raporlaması; Kâr raporu, kâr merkezi yöneticisinin, sorumlu olduğu merkezde yapmış olduğu faaliyetleri ortaya koymak için hazırladığı, üst yönetiminde yöneticinin ve sorumluluk merkezinin performansına ilişkin değerlendirme yapmak için kullandığı bir sorumluluk raporu çeşididir.

Kısmi Optimizasyonun Önlenmesi; Bir yönetici veya sorumluluk biriminin kendi performansını arttırabilmek için işletmenin diğer birimlerinin performansını düşürmesi şeklinde ifade edilebilir ve bu durum işletmenin bütünü açısından istenmeyen sonuçlara sebebiyet verecekse engellenmelidir (Basdar, 2009: 44).

Aşağıdaki tabloda kâr merkezlerinin performans değerlemesini yapmaya ilişkin bir örnek verilmiştir;

Tablo 1. Kâr Merkezi Başarı Değerlemesi

	Tahmini Bütçe		Ayarlanmış Bütçe		Fiilî Sonuçlar	
	TL	%	TL	%	TL	%
Satışlar	400.000	100	350.000	100	380.000	100
-Değişken Giderler						
-SMM	-228.000	57	-189.000	54	-178.600	47
-PSDG	-52.000	13	-38.500	11	-57.000	15
-Katkı Payı	120.000	30	122.500	35	144.400	38
-Sabit Maliyetler						
GÜG	-80.000	20	-80.000	22.9	-100.900	26.6
PSDG ve GYG	-8000	2	-8000	2,3	-7000	1,8
Dönem Kârı	32.000	8	34.500	9.8	36.500	9,6

Kaynak: Tavukçuoğlu, 2016: 44.

Yukarıdaki tabloyu şu şekilde yorumlayabiliriz; ilgili kâr merkezi için bütçelenmiş dönem kârı 32.000 TL bütçelenmiş satışlar 400.000 TL iken, dönem içerisinde veriler güncellenmiş ve satışlar 350.000 TL, dönem kârı 34.500 TL olarak hesaplanmıştır. Dönem sonunda fiilî rakamlara baktığımızda satışların 380.000 TL gerçekleşerek, 30.000 TL olumlu sapma, dönem kârının da 36.500 TL gerçekleşerek 2000 TL olumlu sapma ortaya çıktığını görüyoruz. Bu sapmaların nedeni tabloya göre şu şekilde yorumlanabilir, sabit maliyetler bütçelenenden fazla gerçekleşse de değişken giderler bütçelenenden daha az gerçekleşmiştir ve satışlar bütçelenenden daha fazla gerçekleşmiştir. Üst yönetim bu tabloyla kâr merkezi yöneticisinin performansını değerlendirecek ise öncelikle gerçekleşen bu olumlu sapma üzerindeki

kontrol gücünü tespit etmeli ve ona göre bir değerlendirme yapmalıdır (Tavukçuoğlu, 2016: 44).

3.2.5.3. Yatırım Merkezlerinde Performans Değerleme

Kâr merkezinin bir uzantısı durumunda olan yatırım merkezlerinde yöneticinin başarısı, sağladığı gelir ve gerçekleştirdiği giderlerin yanında kullandığı kaynakların etkinliği ile ölçülür. Yatırım merkezi yöneticisinin amacı kullanılan kaynaklarla gelir sağlamaktır. Yani kaynakların etkin kullanılması hedeflenir (Kaymaz, 2000: 42).

Yatırım merkezlerinin performans değerlemesinde kullanılan başlıca 2 ölçüt vardır;

- Yatırım Dönüş Oranı (ROI; Return on Investment)
- Artık Gelir (RI; Residual Income)

3.2.5.3.1. Yatırım Dönüş Oranı

ROI yöntemi, yatırım merkezi performans değerlemesinde kullanılan ölçütlerden birincisidir. Bu yöntemde, yatırım merkezindeki bölümsel kâr ile bölümsel yatırım miktarı arasındaki ilişki ROI ile kurulmaktadır. Yatırım getirisinin bir finansal başarı değerlendirme yöntemi olarak kullanılmasının temel nedeni, bir bölümün finansal statüsünü etkileyen tüm faktörlerin etkisini özetleyebilme potansiyelidir (Basdar, 2009: 46).

Yatırım getiri oranı, varlıkların ne kadar etkin kullanıldığını gösteren bir orandır. Farklı bir deyişle, bir işletmede bir yıl boyunca yapılan yatırımın yıl sonunda ne kadarının geri kazanıldığını yüzde olarak gösterir. Eğer yatırım merkezi yöneticinin performansı değerlendirilirken yatırım dönüş oranı temel alınıyorsa, bu oranın yüksek olması sorumlu yöneticinin performansının da yüksek olması anlamına gelmektedir (Göktürk, 2012: 209-210).

Yatırım getirisi oranı iki biçimde hesaplanabilmektedir (Arslan, 2006: 44).

$$\begin{aligned}\text{Yatırım Getirisi Oranı} &= \text{Net Kâr} / \text{Yatırımlar} \\ \text{Yatırım Getirisi Oranı} &= \text{Varlık Devir Hızı} \times \text{Net Kâr Marjı} \\ &= (\text{Satışlar} / \text{Yatırımlar}) \times (\text{Net Kâr} / \text{Satışlar})\end{aligned}$$

Yatırım getirisi oranının bazı yararları şu şekilde sıralayabiliriz;

- Bölüm içinde oluşan tüm etkenler yatırım getiri oranını etkiler. Bölüm faaliyetleri etkin biçimde kontrol edildiği zaman bölümün yatırım getiri oranının artması, işletmenin tüm kârlılığını arttıracaktır.
- Yatırım yetkisi olamayan bölümlerde, yönetici performansı değerlemeye yardımcı olan etkili bir araçtır.
- Yatırım getiri oranı var olan sabit kıymetlerin etkin kullanılmasını sağlar (Tavukçuoğlu, 2016: 46).

Yatırım getirisi oranının bazı sakıncalarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Kâr- yatırım bağlantısını basite indirgeyen bir yöntemdir, yalnızca kontrol edilebilir kâr ve kontrol edilebilir varlıklar oranına dayanan tek bir oran üzerine odaklanmaktadır.
- Yatırım tutarının hesaplanmasında kullanılacak yöntemler nedeni ile bölümün zaman içinde değişik ölçümleme sonuçları vermesine, tutarsız karşılaştırmalar yapılmasına sebep olabilmektedir (Arslan, 2006: 45).
- Yatırım merkezi yöneticinin amaçları ile işletmenin amaçları çatışabileceğinden dolayı şu durumlar ortaya çıkabilmektedir;
 - a) Yatırım merkezinde görevli olan sorumlu yönetici, işletmenin bütünü açısından ROI'si yüksek, ancak yatırım merkezi açısından ROI'si düşük bir yatırımı gerçekleştirmekte isteksiz davranabilmektedir,
 - b) Sorumlu yönetici, işletme bütünü açısından RIO'si düşük ancak yatırım merkezi açısından RIO'si yüksek olan bir yatırımı gerçekleştirmekte ısrarlı davranabilmektedir,

- c) Yatırım merkezi yöneticisinin, RIO'deki artışın yardımı ile aldığı kısa vadeli kararlar uzun vadede işletmenin genel amaçları ile çatışabilmektedir (Basdar, 2009: 49).

Yatırım getirisi oranının iki farklı yolla hesaplanması halinde de aynı sonuca ulaşılabacağına dair örnek bir işletmeye ait veriler aşağıdaki gibidir (Basdar, 2009: 47).

Tablo 2. X Şirketinin ROI Oranının DuPont Modeli ile Hesaplanması

	MAKİNE	HAMMADDE	ALETLER	TOPLAM
Gelir	3.000.000	570.000	885.500	4.455.500
Direk Maliyetler				
Değişken	(1.050.000)	(125.000)	(407.750)	(1.582.750)
Sabit	(550.000)	(45.000)	(151.000)	((746.000)
Bölüm Kârı	1.400.000	400.000	326.750	2.126.750
Kaçınılmaz sabit ve değişken maliyetler	(300.000)	(60.000)	(76.500)	(436.500)
Operasyonel Gelir	1.100.000	340.000	250.250	1.690.250
Vergi (%34)	(374.000)	(115.600)	(85.085)	(574.685)
Net Gelir	726.000	224.400	165.165	1.115.565
Varlıklar (Cari)	120.000	32.000	45.000	
Varlıklar (Bina)	6.000.000	57.000	4.412.500	
Toplam Varlık Maliyeti	6.120.000	89.000	4.457.500	
Birikmiş Değerden Düşüş	(612.000)	(11.000)	(2.284.000)	
Varlıklar (Defter değeri)	5.508.000	78.000	2.173.500	
Borçlar	(2.108.000)	(11.000)	(463.500)	
Net Varlıklar	3.400.000	67.000	1.710.000	
ROI (Bölüm Kârı /Yatırım Yapılmış Varlıklar)	1.400.000 /6.120.000	400.000 /89.000	326.750 /4.457.500	
=Yatırım Getirisi Oranı	%22,87	%44,9	%7,3	

Kaynak: Basdar, 2009: 47.

$$ROI = (\text{Kâr Marjı}) \times (\text{Dönen Varlıklar})$$

$$ROI = (\text{Gelir} / \text{Satışlar}) \times (\text{Satışlar} / \text{Varlıklar})$$

MAKİNE:

$$ROI = (1.400.000 / 3.000.000) \times (3.000.000 / 6.120.000)$$

$$ROI = 0,46 \times 0,49$$

$$ROI = \%22,87$$

HAMMAADDE:

$$ROI = (400.000 / 570.000) \times (570.000 / 89.000)$$

$$ROI = \%44,94$$

ARAÇLAR

$$ROI = (326.750 / 885.500) \times (885.500 / 4.457.500)$$

$$ROI = \%7,3$$

Kaynak: (Basdar, 2009: 48).

Görüldüğü gibi aynı şirkete ait verilerden faydalanarak iki farklı yöntemle yapılan hesaplamalar aynı sonucu vermiştir.

3.2.5.3.2. Artık Gelir

İşlemeye yatırım yapan yatırımcılar, bunu yaparken belirli bir beklenti içindedirler. Bu beklentiye karşılayıp karşılayamadıklarını belirlemek için ise yatırımları değerlendirmeye ihtiyacı duyarlar. Bu değerlendirme sonucunda işletmenin elde ettiği değer ve yatırımcının elde etmeyi beklediği değer karşılaştırılır ve aradaki fark artık gelir veya artık kâr olarak adlandırılır (Yavuzarslan, 2007: 3).

Artık kâr şu formülle ifade edilebilir;

$$\text{Artık Kâr} = \text{Elde Edilen Kâr} - \text{Beklenen Kâr}$$

Beklenen Kâr işletmenin katlanmış olduğu sermaye maliyetidir ve şu biçimde hesaplanır;

$$\text{Beklenen Kâr} = \text{Toplam Sermaye} \times \text{Sermaye Maliyeti (Göktürk, 2012: 210)}.$$

Formülde geçen sermaye maliyeti kavramını şu şekilde tanımlayabiliriz. Sermaye maliyeti, yatırım yapmak amacıyla kullanılan ya da kullanılması amaçlanan her türlü finansal kaynak maliyetinin ağırlıklı ortalaması alınarak bulunur. Örneğin bir yatırım için birden fazla çeşit kaynak kullanılması düşünülüyorsa, kullanılması düşünülen her kaynağın toplam kaynak miktarı içindeki payı ve maliyeti dikkate alınarak sermaye maliyeti hesaplanır (Büker, Aşıkoğlu ve Sevil, 2008: 459).

Artık kâr oranı ile yapılacak hesaplama ile ilişkin bir örnek verecek olursak;

Yatırım tutarı 200.000 TL, elde edilen kâr 45.000 TL ve faiz oranını (ya da beklenen yatırım getiri oranını) %15 kabul edersek

$$\text{Artık Kâr} = 45.000 - (200.000 \times 0,15)$$

Artık Kâr = 15.000 TL olarak bulunacaktır.

15.000 TL işletmenin yapmış olduğu yatırım için katlanılan maliyetlerden sonra elde etmiş olduğu kârı göstermektedir (Göktürk, 2012: 211).

Artık gelir yönteminin faydalarını şu biçimde sıralayabiliriz;

- Değişik varlık kalemleri için değişik hedefler belirlenebilmektedir.
- Bölümler arası karşılaştırmaya olanak sağlar çünkü tüm işletme içinde aynı özellikte ve değişik bölümlerde yer alan varlıklar aynı oranla değerlendirilir.
- Yatırım getiri oranını dikkate alarak düşük oranlı yatırımlardan kaçınılan bölümler, artık gelir yöntemi ile yatırım değerlendirmesi yaptığı anda beklenen kâr tutarının üstündeki yatırımı yapmakta sakınca görmeyeceklerdir (Arslan, 2006: 48).

Yukarıda sayılan faydaların yanı sıra artık gelir yönteminin şu gibi sakıncaları vardır;

- Artık gelir yöntemi ile değerlendirme yapılırken yatırım tutarı esas alındığı için, yatırım tutarındaki dalgalanmalar sonucu etkiler,
- Yalnızca artık gelir yöntemi sonucunda elde edilen sonuca göre değerlendirme yapılması yanlış bir karar alınmasına sebep olabilir çünkü mutlak bir rakam olarak küçük bir işletmede normal kabul edilebilecek bir

artık gelir tutarı, büyük bir işletmede normal sayılmayacak bir tutar olabilir (Basdar, 2009: 52).

3.2.6. Sorumluluk Raporları ve Hazırlanması

Sorumluluk muhasebesinde amaç, işletmeyi sorumluluk merkezlerine ayırarak her sorumluluk merkezinin yöneticisinin performansını ayrı ayrı değerlendirmektir. Performans değerlemesi için önceden belirlenmiş standartlarla gerçekleşen rakamlar karşılaştırılır, bu karşılaştırmanın sonucu oluşan sapmalar bir rapor haline getirilir ve üst yönetim tarafından bu raporlar değerlendirilir. Yapılan bu değerlemede hem sorumluluk merkezi hem de sorumluluk merkezi yöneticisi değerlendirilir (Göktürk, 2012: 187).

Sorumluluk raporu “İşletmenin organizasyon yapısına dayanarak elde edilen gelirleri ve yapılan giderleri, bu davranışlardan sorumlu yöneticilerin sorumluluk kademelerine, yalnız o yöneticilerin yetki sınırları içinde ve kontrol alanı dahilinde yükleyen, raporlama sistemidir” (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 459). Şeklinde tanımlanabilir (İlkin, 2007: 27).

İşletmelerde gerçekleşen olayları gösteren sorumluluk raporları, bilgi raporları ve kontrol raporları olmak üzere iki amaç için düzenlenir. Bilgi raporlarının düzenlenme amacı hem işletme yöneticilerine ve hem de diğer bilgi kullanıcılarına işletme faaliyetleri ile ilgili bilgi vermektir. Kontrol raporlarının düzenlenme amacı ise sorumlu yöneticilerin ortaya çıkan performanslarının beklenen ile karşılaştırmasını sağlamaktır. Bu karşılaştırma planlanan rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasındaki sapmaların türüne ve tutarına göre yapılmaktadır (Göktürk, 2012: 112).

3.2.6.1. Sorumluluk Raporlarının Amacı

Sorumluluk raporlarının hazırlanmasındaki temel amaç, söz konusu sorumluluk merkezinin başarısını ölçmek, o merkezde oluşan hataları tespit ederek neden ortaya çıktığını saptamak, tekrar etmemesi için gerekli önlemleri almaktır. Böylece her sorumluluk merkezi için hazırlanan ve değerlendirilen sorumluluk raporu o merkezin verimliliğini arttıracaktır (Tavukçuoğlu, 2016: 50).

Sorumluluk raporlarının bir başka amacı da şudur; üst yönetimin sorumluluk alanına dahil olduğu halde kontrol edemediği sorumluluk merkezlerini kontrol etmesine yardımcı olur. Sorumluluk raporları aracılığı ile işletme yönetimi her bir sorumluluk merkezinin faaliyetini denetleyerek, sorumluluk merkezlerinin gerçekleşen performanslarını planlanan ile karşılaştırarak başarısız olan bölümleri tespit edebilir (Kirel, 1992: 35).

Sorumluluk raporlarına ilişkin başka bir önemli husus sorumluluk raporlarının işletme dışından kimseyle paylaşılmasıdır. Paylaşılması halinde işletmenin uyguladığı stratejilerin rakipler tarafından öğrenilmesi söz konusu olabilmektedir. Sorumluluk raporları, işletmeye ilişkin önemli kararlar (bir bölümün performansının değerlendirilmesi, üretime devam edip etmemesi, bölümsel başarıları gibi) alabilecek düzeyde olan yöneticiler haricinde kimseyle paylaşılmamalıdır (Susmuş, 2002: 3).

3.2.6.2. Sorumluluk Raporlarının Nitelikleri

Sorumluluk raporları düzenlenirken, örgüt yapısına uygun bir sıra izlenmelidir. Sorumluluk raporları en alt yönetim düzeyinden başlar ve yönetim düzeyi yükseldikçe raporun niteliği ve kapsamı artar. İşletmedeki her sorumluluk merkezi tarafından ayrı bir sorumluluk raporu düzenleneceği için, bu rapor sorumlu yöneticinin faaliyet alanını ve kontrolü altında bulunan maliyetleri kapsar nitelikte olmalıdır (Kaymaz, 2000: 53).

Sorumluluk raporları, yöneticilerin bireysel performansını değerlendirmek için de kullanılacağı için, ilgili olduğu merkezin sorumlu yöneticisinin kontrolü altında bulunan ve kontrolü altında bulunmayan maliyetleri belirtir nitelikte olmalıdır (Tavukçuoğlu, 2016: 49).

Sorumluluk raporları iktisadilik kurallarına göre hazırlanmalı ve birbirini tamamlar nitelikte olmalıdır (İlkin, 2007: 26).

Hazırlanan sorumluluk raporları aracılığı ile sorumluluk merkezinin performansı değerlendirileceği için gerçekleşen durumun planlanan durum ile karşılaştırılması gerekmektedir. Bunun için önceden belirlenmiş standartlardan faydalanılır, standartların olmaması durumunda yapılacak olan değerlemenin kriterleri belli olmayacaktır (Kirel, 1992: 47).

Sorumluluk raporlarının işlevini yerine getirebilmesi için zamanında hazırlanması ve üst yönetime iletilmesi gereken bilgileri özetler nitelikte, eksiksiz biçimde olması gerekmektedir (Arslan, 2006: 50).

Sorumluluk raporları belirli periyotlar ile hazırlanıp üst yönetime sunulmaktadır. Bu raporların çıkartıldığı her dönemde şekil ve içerik açısından belirli bir standarda tabi olması gerekmektedir. Eğer raporun taslağında ya da içeriğinde bir değişiklik yapıldıysa bunun raporda belirtilmesi ve nedeninin açıklanması gerekmektedir (Tavukçuoğlu, 2016: 49).

3.2.6.3. Sorumluluk Raporlarının Hazırlanması

Sorumluluk raporları, sorumluluk merkezlerindeki yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi için gereklidir ve böyle bir değerlendirmenin yapılabilmesi, daha önceden belirlenmiş olan rakamlarla gerçekleşen durumun karşılaştırılmasını gerekli kılar. Bunun için ise ilgili gider, maliyet ve gelir kalemlerine ilişkin standartlar belirlenmelidir. Standartlar, dönem başında hazırlanan bütçeler yardımıyla belirlenir (Uslu, 1982: 103-104).

Bütçe, organizasyonun finansal ve işlevsel hedeflerine ulaşabilmesi için öngörülen kapsamlı bir finansal plandır. Bütçe hazırlamasındaki genel amaç, işletmenin amaç ve hedeflerine ulaşabilmesi için temel fonksiyonların yerine getirilmesine yardımcı olmaktır. Bir işletmenin genel bütçesi, her bir bölümsel alanın dönem bütçelerinin bir araya gelmesinden oluşan bir bütündür. Her bir bölümün bütçesi ise o bölümün gider ve gelir kalemleriyle ilgili ayrıntılı ilgi verir (Gençtürk ve Bağcı, 2012: 50).

İşletmeler bütçe hazırlarken iki farklı bütçe türünden birini tercih ederler. Bunlardan biri sabit bütçe iken diğeri esnek bütçedir. Sabit bütçeler, tek bir faaliyet hacmi dikkate alınarak hesaplanan bütçelerdir. Ancak cari dönemde gerçekleşen faaliyet hacmi, sabit bütçe hazırlanırken belirlenen faaliyet hacmi ile aynı olmazsa bu durumda hazırlanan bütçe ile gerçekleşen rakamların karşılaştırılıp, yorumlanması sakıncalı olacaktır. Bu sakıncanın giderilmesi esnek bütçe hazırlanmasıyla giderilebilmektedir. Esnek bütçeler farklı faaliyet hacimlerinde ortaya çıkan maliyetleri listeler ve gerçekleşen faaliyet hacminde katlanılan maliyetler ile

bütçelenen maliyetlerin karşılaştırılarak sapmaların ortaya konulmasına olanak sağlar (Parlakkaya, 2004: 230).

Sabit bütçeler, esnek bütçelere göre daha kolay hazırlanır ve uygulaması daha kolaydır. Kapasite değişikliği önemli olmayan işletmelerde sabit bütçe hazırlanabilir. Ancak kapasite değişikliğinin önem kazandığı işletmelerde esnek bütçe hazırlanması daha uygun olacaktır çünkü bu tür işletmelerde sabit bütçe hazırlanır ve bütçedeki kapasite ile gerçekleşen kapasite arasında farklılık olursa hazırlanan bütçeye göre yapılan sapma analizi doğru sonuçlar vermeyecektir (Uslu, 1982: 104-105).

Esnek bütçelerin en önemli özelliği farklı kapasite kullanımlarına göre ayarlanabilir olmasıdır. Farklı bir deyişle giderlerin farklı faaliyet düzeylerinde incelenmesini, bütçelenmesini ve standartlarının belirlenmesini sağlar. Tüm faaliyet düzeylerine göre ayarlanabilip, karşılaştırma yapılmasına olanak sağlaması esnek bütçenin dinamikliğini göstermektedir (Karacan, 1997: 3).

Dönem başında, işletme yönetimi tarafından hazırlanan bütçenin esnek bütçe olması (farklı kapasite türlerine göre ayarlanabilir olduğundan dolayı), cari dönemde gerçekleşen rakamlar ile söz konusu kapasite kullanımında bütçelenen rakamların karşılaştırılması açısından işletmeye daha doğru sonuçlar verecektir.

Sorumluluk raporlarında bütçelenen rakamlar ile gerçekleşen rakamların karşılaştırılarak, sapmaların ortaya konulacağını söylemiştik. Ancak bu karşılaştırmanın yapılmasından önce karar verilmesi gereken husus, rapor edilecek sorumluluk merkezinde ortaya çıkan kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyetlerin tamamının rapora dahil edilip edilmeyeceğidir. Burada iki farklı yol izlenebilir; birincisi sorumluluk raporunda yalnızca o sorumluluk merkezinin yöneticisi tarafından kontrol edilebilen maliyetlerin dikkate alınmasıdır. Her sorumluluk merkezinin yöneticisi yalnızca kontrolü altında olan maliyet kalemlerini baz alarak sorumluluk raporu hazırladığında, tüm merkezlerin raporlarını birleştiren her maliyet kalemi bir sorumluluk merkezi tarafından raporlanmış olacaktır. Diğer bir yöntem de sorumluluk merkezi yöneticisinin o merkezde oluşan tüm maliyet kalemlerini (kontrol edilebilir veya kontrol edilemez) rapora dahil etmesidir (Tavukçuoğlu, 2016: 51).

Sorumluluk raporlarına hem kontrol edilebilir hem de kontrol edilemez maliyet kalemlerinin dahil edilmesinin şöyle bir faydası vardır; sorumluluk merkezi yöneticisi kontrol edemese de bu maliyetleri denetleyebilir. Ayrıca sorumlu yönetici diğer kısımların kendi kısımları üzerindeki etkisini görür ve kendi kısmının işletme faaliyetleri içindeki yerini değerlendirebilir (Yakar, 2004: 66-67)

Sorumluluk raporlarında kontrol edilemeyen maliyetlerin yer alıp almayacağı konusun belirlendikten sonra sıra sorumluluk raporlarının oluşturulmasına gelecektir. Daha önce de belirttiğimiz gibi sorumluluk raporlarının hazırlanması için bütçe ve fiilî rakamlar karşılaştırılarak sapmalar ortaya konulacak ve yorumlanacaktır.

Sapma, bir hesap döneminde gerçekleşen fiilî rakamlar ile aynı dönem içinde belirlenmiş olan standart rakamlar arasındaki fark olarak tanımlanabilir. Örneğin üretim departmanına ilişkin bir sorumluluk raporu hazırlanıyorsa, hammadde maliyeti sapması, direkt işçilik gideri sapması ve genel üretim gideri sapmasının sorumluluk raporunda yer alması gerekecektir (Haftacı, 2010: 123-124).

Bir maliyet merkezi olan üretim departmanı için bütçelenmiş olan rakamların aşağıdaki gibi olduğu durumda;

10.000 br faaliyet hacminde bütçelenmiş hammadde ve yardımcı madde fiyat ve miktarları;

Hammadde ve Yardımcı Maddeler	Bütçelenen Miktar	Bütçelenen Tutar
A	25.000 br	40.000 TL
B	15.000 br	30.000 TL
C	5.000 br	10.000 TL

10.000 br faaliyet hacminde gerçekleşen hammadde ve yardımcı madde fiyat ve miktarları;

Hammadde ve Yardımcı Maddeler	Gerçekleşen Miktar	Gerçekleşen Tutar
A	27.000 br	41.000 TL
B	14.000 br	28.000 TL
C	5.300 br	12.000 TL

Bütçelenen ve gerçekleşen rakamları karşılaştırdığımızda hammadde ve yardımcı maddeye ilişkin gerçekleşen sapmalar şu şekilde hesaplanarak sorumluluk raporunda belirtilir;

Öncelikle direkt ilk madde ve malzeme miktar sapmasını hesaplayalım;

DİMM Miktar Sapması = (Fiilî Miktar- Bütçelenen Miktar) x Bütçelenen Fiyat

A Hammaddesi İçin;

DİMM Miktar Sapması = (27.000- 25.000) x 40.000

DİMM Miktar Sapması = (80.000) olumsuz sapma

Direkt ilk madde ve malzeme fiyat sapmasını hesaplayalım;

DİMM Fiyat Sapması = (Fiilî Fiyat – Standart Fiyat) x Fiilî Miktar

A Hammaddesi İçin;

DİMM Fiyat Sapması = (41.000 – 40.000) x 27.000

DİMM Fiyat Sapması = (27.000) olumsuz sapma

10.000 Br X mamulü üretiminde, A Hammaddesine ilişkin toplam sapma 107.000 TL olumsuz sapmadır. 1 birim X mamulü üretiminde A hammaddesine ilişkin sapma 10,7 TL dir. Diğer hammaddeler için de aynı şekilde hesaplanma yapıldıktan sonra toplam sapma sorumluluk raporlarında gösterilerek nedenleri açıklanmaya çalışılır.

10.000 br faaliyet hacminde bütçelenmiş olan direkt işçilik saati ve direkt işçilik ücreti;

İşlemler	Bütçelen DİS Miktarı	Bütçelene DİS Ücreti
Q İşlemi	2000 DİS	14.000 TL
Y İşlemi	1000 DİS	30.000 TL
Z İşlemi	750 DİS	3.500 TL

10.000 br faaliyet hacminde gerçekleşmiş olan direkt işçilik saati ve direkt işçilik ücreti;

İşlemler	Gerçekleşen DİS Miktarı	Gerçekleşen DİS Ücreti
Q İşlemi	2050 DİS	13.000 TL
Y İşlemi	1050 DİS	31.000 TL
Z İşlemi	780 DİS	4.000 TL

Öncelikle direkt işçilik süre sapmasını hesaplayalım;

Direkt İşçilik Süre Sapması = (Fiilî Süre- Standart Süre) x Standart Ücret

10.000 br X mamulü üretiminde Q işlemi için ortaya çıkan;

Direkt İşçilik Süre Sapması = (2050-2000) x 14.000

Direkt İşçilik Süre Sapması = (700.000) olumsuz

Direkt işçilik ücret sapmasını hesaplayalım;

Direkt İşçilik Ücret Sapması = (Fiilî Ücret- Standart Ücret) x Fiilî Süre

10.000 br X mamulü üretiminde Q işlemi için ortaya çıkan;

Direkt İşçilik Ücret Sapması = (13.000 – 14.000) x 2050

Direkt İşçilik Ücret Sapması = (- 2.050.000) olumlu

10.000 br X mamulü üretiminde kullanılan Q işlemine ilişkin ortaya çıkan direkt işçilik sapması 1.350.000 TL olumlu sapmadır.

Diğer direkt işçilik işlemleri içinde aynı işlemler yapıldıktan sonra toplam direkt işçilik sapması sorumluluk raporunda belirtilerek nedenleri açıklanmaya çalışılır (Görmüş, Bulca ve Yeşil, 2015: 74-78).

Üretim departmanı tarafından hazırlanacak olan sorumluluk raporunda ortaya konulması gereken sapmaları yukarıdaki gibi açıklamaya çalıştık. Bunun gibi diğer sorumluluk merkezleri de kontrol edebildikleri fiilî giderleri, bütçelenenler ile karşılaştırarak sapmaları hesaplayarak sorumluluk raporunda belirtir ve bu sapmaların nedenini açıklamaya çalışır. Bu biçimde sapmaların ortaya konulması üst yönetimin maliyetleri kontrol etmesine yardımcı olacaktır. Bilindiği gibi sorumluluk merkezleri yalnızca maliyet ve gider merkezlerinden oluşmaz. Örneğin gelir merkezi de bir sorumluluk merkezidir. Gelir merkezi yöneticisi her ne kadar gider kalemlerinden sorumlu olmasa da sorumluluğu altında bulunan merkezin gelirlerinden sorumludur. İlgili merkeze ilişkin bütçelenmiş gelir rakamları ile gerçekleşen gelir rakamlarını karşılaştırarak ortaya çıkan sapmayı hazırlamış olduğu sorumluluk raporunda belirtir ve nedenini açıklamaya çalışır.

Bir kâr merkezi tarafından hazırlanacak olan sorumluluk raporunu şöyle bir örnekle açıklayabiliriz;

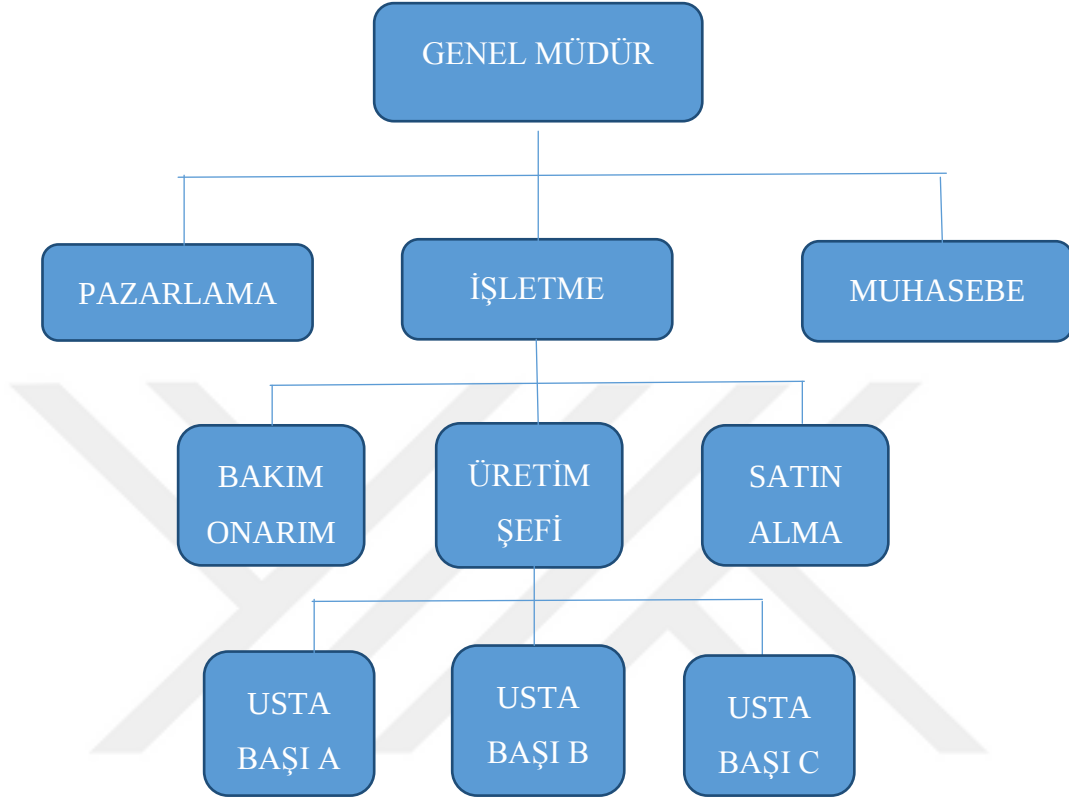
Tablo 3. Kâr Merkezi Sorumluluk Raporu

	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Gelir	30.000 TL	27.000 TL	3.000 TL
Değişken Giderler	12.000 TL	13.000 TL	1.000 TL
Katkı Payı	18.000 TL	14.000 TL	4.000 TL
Sabit Maliyetler	10.000 TL	10.000 TL	-
Net Kâr	8.000 TL	4.000 TL	4.000 TL

Kaynak: Göktürk, 2012: 117.

Kâr merkezi yöneticisi tarafından hazırlanan sorumluluk raporunda gelir ve gider arasındaki farkın yanında katkı payına da yer verilmesi gerekmektedir. Çünkü katkı payı, gelirle değişken giderler arasındaki farkın sabit maliyetleri karşılama değerini göstermesi açısından önemlidir (Göktürk, 2012: 117).

Sorumluluk raporlarının işleyişi ile işletmenin organizasyon yapısı arasında sıkı bir ilişki olduğundan dolayı bu ilişkiyi anlayabilmek için aşağıda bulunan X İşletmesine ait organizasyon şemasından faydalanılacaktır.



Şekil 6. X İşletmesi Organizasyon Şeması (Tavukçuoğlu, 2016: 52).

X İşletmesine ait organizasyon şemasını incelediğimizde ustabaşı A, B ve C kontrol edebildikleri giderleri içeren sorumluluk raporları ile Üretim Şefine karşı sorumludur. Üretim şefi ise kendi kontrol edebildiği giderlerden ve ustabaşı A, B ve C tarafından hazırlanan sorumluluk raporlarının özetinden oluşan sorumluluk raporu ile İşletme Müdürü'ne karşı sorumludur. İşletme Müdürü de kontrol edebildiği giderlerden ve astı konumunda olan şeflerin hazırladığı sorumluluk raporlarının özetini kapsayan sorumluluk raporu ile genel müdüre karşı sorumludur. Böylece Genel Müdür, doğrudan denetleme imkanı olmayan ustabaşından, departman müdürlerine kadar her sorumlu yönetici denetleyebilecek ve aksaklıkları tespit ederek gereken önlemleri alabilecektir (Kaymaz, 2000: 57).

Aşağıdaki tabloyu incelediğimizde Genel Müdür'ün hazırlamış olduğu sorumluluk raporunda İşletme Müdürü'nün payını, İşletme Müdürü'nün hazırlamış

olduğu sorumluluk raporunda Üretim Şefi'nin payını, Üretim Şefi'nin hazırlamış olduğu sorumluluk raporunda Ustabaşı A'nın payını ve bunun hangi kalemlerden oluştuğunu net bir biçimde görebiliriz.

Tablo 4. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

GENEL MÜDÜR	
KONTROL EDİLEBİLEN GİDERLER	
- PAZARLAMA MÜDÜRÜ	XXX
- İŞLETME MÜDÜRÜ	850.000
- MUHASEBE MÜDÜRÜ	XXX
- G. MÜDÜRÜN KONTROLÜ ALTINDA BULUNAN GİDERLER	XXX
TOPLAM	950.000
İŞLETME MÜDÜRÜ	
KONTROL EDİLEBİLEN GİDERLER	
- BAKIM ONARIM ŞEFİ	XXX
- ÜRETİM ŞEFİ	700.000
- SATIN ALMA ŞEFİ	XXX
- İŞLETME MÜDÜRÜNÜN KONTROLÜ ALTINDA BULUNAN GİDERLER	XXX
TOPLAM	850.000
ÜRETİM ŞEFİ	
KONTROL EDİLEBİLEN GİDERLER	
- USTABAŞI A	200.000
- USTABAŞI B	XXX
- USTABAŞI C	XXX

- ÜRETİM ŞEFİNİN KONTROLÜ ALTINDA BULUNAN GİDERLER	XXX
TOPLAM	700.000
USTABAŞI A	
KONTROL EDİLEBİLEN GİDERLER	
- DİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	XXX
- HAMMADDE VE YARD. MALZEME GİDERLERİ	XXX
- ENDİREKT İŞÇİLİK GİDERLERİ	XXX
TOPLAM	200.000

Kaynak: Uslu, 1982: 159-160.

4. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ

4.1. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ İLE İLİŞKİSİ

Muhasebe bilgi sistemini anlayabilmek için öncelikle bilgi sistemini tanımlayalım: “Bilgi sistemi, verileri toplayan, dönüştüren ve dağıtan donanım, yazılım, insan kaynakları, iletişim ağları ve veri kaynaklarının düzenlenmiş bir bütünüdür” (Bekçi, Ömürbek, 2006: 98). İşletmeler hem iç çevresiyle hem de dış çevresiyle sürekli etkileşim halindedir. Bu etkileşim işletmeleri belirli konularla ilgili bilgi sahibi olmaya ve karar almaya yöneltir, işletmelerin doğru karar alması için doğru bilgiye zamanında ulaşabilmesi gerekir. Bu durumun sağlanması için bir bilgi sistemine ihtiyaç vardır. İşletmelerde birden fazla bilgi sistemi vardır ve bu sistemlerin bütünü işletme bilgi sistemini oluşturur. Muhasebe bilgi sistemi de işletmenin alt bilgi sistemlerinden biridir.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan bilgiler ile yöneticiler belirli kararlar alır ve yönetim muhasebesinin işleyişi sağlanır, muhasebe bilgi sistemi

Üretilen mamul veya hizmetin maliyetine hesaplamalar yaparak maliyet muhasebesinin işleyişinin sağlanmasına yardımcı olur. Ayrıca sorumluluk raporlarının değerlendirilmesi için de yine muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan bilgilere ihtiyaç vardır. Ancak muhasebe bilgi sistemi yalnızca işletmenin i çevresine bilgi vermez aynı zamanda dış çevresine de bilgi verir. İşletmenin dış çevresinden kast edilen rakipler, müşteriler, kredi verenler, devlettir (Güney, 2013: 278).

Muhasebe bilgi sisteminde, veriler her sistemde olduğu gibi girdi, işlem ve çıktı akışını izler. Bu akış dahilinde veriler sisteme dahil edilir ancak muhasebenin belgelendirme ilkesine dayanarak her verinin belge dahilinde girişi yapılır. Daha sonra kayıt ortamı içerisinde bir süreçten geçerek çıktıya dönüşür ve çıktılar raporlanarak bilgi kullanıcılarına iletilir. Verilerin sisteme dahil edilmesinden çıktıya dönüşmesine kadar geçen her aşamada belirli prosedürler izlenir ve her aşamada belirli kurallara göre yapılır (Gökdeniz, 2005: 87).

Muhasebe bilgi sisteminin işleyişini şu şekilde özetleyebiliriz; İşletmeyle ilgili verilerin sisteme girmesiyle birlikte süreç işlemeye başlar. Bu aşamada uyulması gereken bazı ilke ve standartlar vardır. Ortaya çıkan veriler yevmiye defterine ve büyük deftere işlenir. İşlenen bu veriler faaliyet döneminin sonunda mali tablolar halinde özetlenir. Mali tablolar muhasebe bilgi sisteminin çıktısı niteliğindedir. Bu tablolar işletmeyle ilgili karar almak durumunda olan bilgi kullanıcılarına yol gösterir (Kefe, 2013: 23).

Muhasebe bilgi sisteminin çıktısı niteliğinde olan bilgiler işletme yöneticilerinin karar almasına yardımcı olduğu kadar belirli maliyetlerin kontrolü üzerinde yetki sahibi olan astların da karar almasına yardımcı olmaktadır. şöyle ki sorumluluk muhasebesinde amaç işletmeyi departmanlara ayırarak her bir departmana yönetici tayin edip bu departmana ait olan maliyet ve giderlerden bir kişinin sorumlu olmasını sağlamaktadır. Bu kişi ustabaşı, kısım şefi, departman yöneticisi gibi farklı isimlerle adlandırılabilir. Departmanla ilgili karar alacak kişinin bazı bilgilere ihtiyaı vardır. Bu bilgiler sorumlu olduğu bölümün gider merkezi, yatırım merkezi, kâr merkezi, maliyet ve gider merkezi olmasına bağlı olarak değişir. Yöneticinin sorumlu olduğu merkeze göre ihtiyaç duyacağı bilgi de

değişecektir. Yöneticinin gider merkezinden sorumlu olduğunu varsayalım bu takdirde ilgili departmana ilişkin giderler ve bu giderlerin nitelikleri (sabit- değişken) muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan bilgiler aracılığıyla tespit edilecektir. Muhasebe bilgi sisteminin sunmuş olduğu verilere göre yönetici bir karar almak durumunda kalacaktır. Bunun için muhasebe bilgi sisteminin sunmuş olduğu verilerin doğruluğu oldukça önem taşımaktadır. Çünkü yanlış veya eksik olan bir bilgi sorumlu yöneticinin almış olduğu kararı etkileyecektir. Aynı zamanda sunulan verinin yanlış olması durumunda tedbir alınması gereken bir durumun fark edilmesi de zorlaşır. Sonuç olarak bu durum sorumluluk muhasebesini en önemli amacı olan gider kontrolünün sağlanmasına engel olacaktır. Muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan hatalı bilginin sorumluluk muhasebesine nasıl yansıtacağından bahsettik. Ancak sorumluluk muhasebesi ile muhasebe bilgi sistemi arasındaki ilişki bu kadar sınırlı değildir. Muhasebe bilgi sisteminin etkinliği de sorumluluk muhasebesini ilgilendirmektedir. Geç kalmış bir karar doğru da olsa istenilen amaca ulaşılmasını engelleyeceğinden dolayı alınan kararların doğruluğu kadar zamanında alınması da önemlidir. Etkin olmayan bir muhasebe bilgi sistemi, yönetim tarafından ihtiyaç duyulan verilerin zamanında iletilmemesine sebep olacaktır. Bu durumda yöneticiler ortaya çıkan olumsuz durumları olması gerekenden geç fark edecek ve yapılması gereken müdahalede gecikecektir. Geç alınan bu karar da sorumlu yöneticinin performansını olumsuz etkileyecektir. Çünkü ortaya çıkan beklenmedik bir giderin, farkına geç varıldığı için kontrol altına alınması için yapılacak müdahalede geç kalacaktır ve bu durum sorumlu yöneticinin gider kontrolünü sağlayamamasına sebep olacaktır. Sonuçta yöneticinin performansını düşürecektir.

Sorumluluk muhasebesinin faydalarından birisi de şudur; işletmenin departmanlara ayrılıp en küçük birimdeki yöneticiye bile yetki vermesi bu yöneticinin motivasyonunu arttıracaktır. Ancak bu sonuca varılması için yine muhasebe bilgi sisteminin etkin ve verimli çalışması gerekmektedir. Çünkü en küçük birimdeki yöneticinin muhasebe bilgi sistemi tarafından sunulan raporları yorumlayabilmesi için bu raporların anlaşılır olması gerekir. Ayrıca sunulan bu raporlara göre karar vereceğinden dolayı bunların zamanında ulaşması, doğru ve eksiksiz olması da bir o kadar önemlidir. Aksi takdirde kendisine verilen görevi

yerine getirmeyen sorumlu yöneticinin motivasyonu düşecektir ve bu durum zincirleme bir biçimde tüm işletmenin verimliliğini düşürecek.

Sorumluluk muhasebesinin en önemli belgelerinden biri olan sorumluluk raporları, kendisine yetki verilen sorumlu yöneticiler tarafından hazırlanır ve belirli bir dönemde ilgili departmanda meydana gelen maliyetler, kâr, gider rakamlarının yöneticilere sunulmasına yardımcı olur. Sunulan bu raporlar hem üst yönetime faaliyetlerle ilgili bilgi verir hem de üst yönetim tarafından sorumluluk verilen astların denetlenmesini kolaylaştırır. Çünkü sorumluluk raporları hem mevcut durumu gösterir hem de hazırlanmış olan bütçelerden ve standart verilerden sapmaları gösterir. Burada muhasebe bilgi sistemi ile şu şekilde bir ilişki kurulabilir. İşletmeler bütçeleri hazırlarken geçmiş dönemin verilerinden faydalanırlar. Bu veriler muhasebe bilgi sistemi tarafından depolanır ve gerektiğinde üst yönetime sunulur. Verilerin gerektiği gibi saklanması, güvenliğinin sağlanması, istenildiğinde üst yönetime sunulması muhasebe bilgi sistemi tarafından gerçekleştirilir. Üst yönetim tarafından istenildiğinde sunulması için muhasebe bilgi sisteminin etkin çalışması önemlidir. Ayrıca zamanında sunulması kadar doğru sunulması da önemlidir çünkü üst yönetim bu veriler rehberliğinde bütçe çalışması yapacaktır, bunlarda bir hata olması hazırlanan bütçenin gerçeklikten uzak olması anlamına gelmektedir. Sorumluluk raporlarının hazırlanıp üst yönetime sunulduğunda bütçe ile karşılaştırmalar yapılarak sorumluluk raporunu hazırlayan yöneticinin performansı hakkında bir yorum yapılmış olur. Yanlış verilerin temel alınarak hazırlandığı bir bütçe, sorumluluk raporunun yanlış değerlendirilmesine sebep olacaktır. Bu da sonuç olarak yöneticinin performansı ile ilgili olduğundan daha iyi yorum yapılmasına veya olduğundan daha kötü yorum yapılmasına sebep olur. İlk durum (yöneticinin durumunun olduğundan daha iyi yorumlanması) yönetici ile ilgili veya departmanla ilgili bir aksaklığın gözden kaçmasına sebep olurken ikinci durum (yöneticinin durumunun olduğundan daha kötü yorumlanması) yöneticinin motivasyonunu düşürecek, departmanla ilgili gereksiz tedbirler alınmasına sebep olacaktır.

Sonuç olarak sorumluluk muhasebesi sistemini kullanan bir işletmenin sorumluluk muhasebesinin amaçlarına ulaşabilmesi (işlerin düzenli yürütülmesinin sağlayabilmesi , maliyetlerde meydana gelen artışların sebebinin belirlenip müdahale edilebilmesi, astlara yetki vererek üst yönetimin üş yükünün hafifletilmesi ve astların

da motive olmasının sağlanabilmesi, sorumluluk raporları aracılığı ile çalışanların performansının analiz edilebilmesi) için işletmelerde etkin bir muhasebe bilgi sistemi gerekir. Muhasebe bilgi sisteminin ihtiyaç duyulan verileri kullanıcılara zamanında iletmesi, eksiksiz ve doğru iletmesi gerekir ki sorumluluk muhasebesinin işleyişinde bir aksaklık meydana gelmesin ve sorumluluk muhasebesinden beklenen yararlar sağlansın.

4.2. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN MALİYET MUHASEBESİ İLE İLİŞKİSİ

Muhasebeyi bir bütün olarak ele aldığımızda finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi olarak ikiye ayrılır. Finansal muhasebe işletmenin iç ve dış kullanıcılarına bilgi sağlarken, yönetim muhasebesi finansal muhasebeden farklı olarak iç kullanıcılara bilgi sağlar. Sorumluluk muhasebesi de yönetim muhasebesinin konusudur. Standartlardan, kanunlardan, genel kabul görmüş muhasebe kavramlarından bağımsız bir şekilde işlevini yerine getirir (Özkan, 2013: 163).

Yönetim muhasebesinin alt dalı olan maliyet muhasebesi işletmelerde içe dönük faaliyetlere yönelik olarak çalışmaktadır. Üretilen mal veya hizmetin maliyetinin belirlenmesi, satış fiyatının tespit edilmesi, üretimden elde edilen kâr veya zararın ortaya konulması gibi konularda bilgi sağlayan maliyet muhasebesi sistemi işletme sahipleri kadar dış bilgi kullanıcılarına da bilgi sağlamaktadır (Karaman, 2010: 8).

Tüm işletmelerde üretim sürecinde belirli maliyetler ortaya çıkar ve işletmeler maliyet muhasebesi sistemi kurarak bu maliyetleri tespit etmeye çalışır. Maliyet muhasebesi sistemi sayesinde işletmelerde ortaya çıkan giderler belirlenerek bir birim mal veya hizmetin maliyeti belirlenir, giderlerin kontrolü sağlanmaya çalışılır, gider kalemlerinin gelecekteki değeri tespit edilmeye çalışılıp bütçeler hazırlanır (Akdoğan, Gündüz ve Sevim, 2014: 10).

Maliyet muhasebesi sistemi bu işlevlerini yerine getirmek için sorumluluk muhasebesi sisteminden faydalanır. Yani sorumluluk muhasebesi ve maliyet muhasebesi birbirinden ayrı iki sistem değildir. Sorumluluk muhasebesi sistemi

maliyet muhasebesi sisteminin alt sistemi olarak ifade edilir. Örneğin maliyet muhasebesi sisteminin işlevlerinden birisinin gider kalemlerini belirlemek olduğunu söyledik. Maliyet muhasebesi sistemi gider kalemlerini belirlerken, sorumluluk muhasebesi sisteminden faydalanıp her bir sorumluluk merkezini ayrı ayrı ele alarak gider kalemlerini tespit edebilir. Yani sorumluluk muhasebesi sisteminde hesaplamalar sorumluluk merkezi dikkate alınarak hesaplanırken, maliyet muhasebesi sisteminde ürün veya hizmet dikkate alınarak hesaplanmaktadır (Uslu, 1982: 4-5).

Sorumluluk muhasebesi sisteminin amacı maliyet kontrolünün sağlanması olduğu için işletmede üretim esnasında veya sonrasında ortaya çıkabilecek tüm maliyetlerin bir sorumlusu vardır (Kırel, 1992: 8).

Maliyet muhasebesinin üretilen ürün veya hizmetin maliyetini hesaplamak, bütçe yapılmasına katkıda bulunmak, eldeki stokların değerini hesaplamak, maliyet verilerini kullanarak bilgi kullanıcılarına bilgi sağlamak gibi işlevleri vardır (Karaman, 2010: 10). Oysa ki gider kontrolünü sağlamak için maliyet muhasebesi tarafından sunulan bu veriler yetersiz gelmektedir. Bu noktada sorumluluk muhasebesi sistemine ihtiyaç duyulur. Çünkü sorumluluk muhasebesi sistemi ile ortaya çıkan bu gider kalemleri sorumluluk merkezlerindeki yönetici ile ilişkilendirilir ve gerekli tedbirler alınması istenir. Sorumlu yönetici ilgili gider yerlerine ilişkin gerçekleşen veriler ile bütçelenen verileri karşılaştırır ve aradaki farklara ilişkin rapor hazırlar, sorumluluk raporu olarak adlandırılan bu raporlar astların faaliyetlerine ilişkin üst yönetime bilgi sağlamış olur (Uslu, 1982: 5-7).

İKİNCİ BÖLÜM

PERAKENDECİLİK KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜ

1. GİRİŞ

İşletmelerin, temel amacı kâr elde etmektir ancak bununla beraber işletmeler, mal ve hizmet üretimi gerçekleştirerek insanların ihtiyaçlarını karşılamayı hedefler. İşletmelerin birinci amacı kâr elde etmek olsa da, bu amacın gerçekleşmesine yardımcı olan başka amaçlar da mevcuttur. Bunlara örnek olarak; hedeflenen pazar payına ulaşmak, iyi bir imaja sahip olmak, müşteri sadakatini kazanmak, sosyal sorumluluk bilinciyle hareket etmek gibi amaçlar sayılabilir (Gürman, 2006: 1).

İşletmeler kâr elde etme, tüketici ihtiyaçlarını karşılayarak tüketiciye hizmet sunma, büyüme, istikrar gibi hedeflerine ulaşabilmek için çeşitli faaliyetlerde bulunurlar. İşletmenin fonksiyonları olarak da ifade edilen bu faaliyetlerin bazıları; finansman, üretim, pazarlama, yönetim -organizasyon ve personel olarak sayılabilir. Bu işlevlerin her birini işletmenin alt sistemi olarak düşünürsek, işletmenin başarılı olabilmesi bu alt sistemlerin etkin çalışmasına bağlıdır diyebiliriz. Aşağıdaki şekilden anlaşıldığı üzere, işletmenin her fonksiyonu bir sistemin çarkları gibidir ve bu çarklardan birinin dönmemesi diğerlerinin de performansını etkileyecektir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 1997: 69).



İŞLETMENİN AMAÇLARI

- Kârlılık
- Hizmet
- Büyüme
- Kararlılık (İstikrar)

Şekil 7. Bir Sistem Olarak İşletmenin İşlevleri (Sabuncuoğlu ve Tokol, 1997: 69).

Yukarıda sayılan işletme fonksiyonlarının her biri ayrı ayrı önemli olmakla beraber, üretim ve pazarlama fonksiyonları temel fonksiyonlar olarak kabul edilmektedir. İşletmeler hedeflediği pazara ulaşırken bir strateji oluşturarak pazarlama karmasının elemanlarını biçimlendirmektedir. Pazarlama karmasını şu şekilde ifade edebiliriz: İşletmeler, tüketicinin ihtiyacını karşılamak için bir mal veya hizmet üretir, bu mal ya da hizmetin – tüketici tarafından ödenmeye razı olunan – fiyatını belirler, tüketicinin üretimi yapılan mal veya hizmete ulaşabileceği yeri belirler, daha sonra da ürünün tutundurma çalışmalarını yapar. Kısaca pazarlama karmasının elemanları; ürün, fiyat, yer ve tutundurmadır (Tengilimoğlu, 2000: 190).

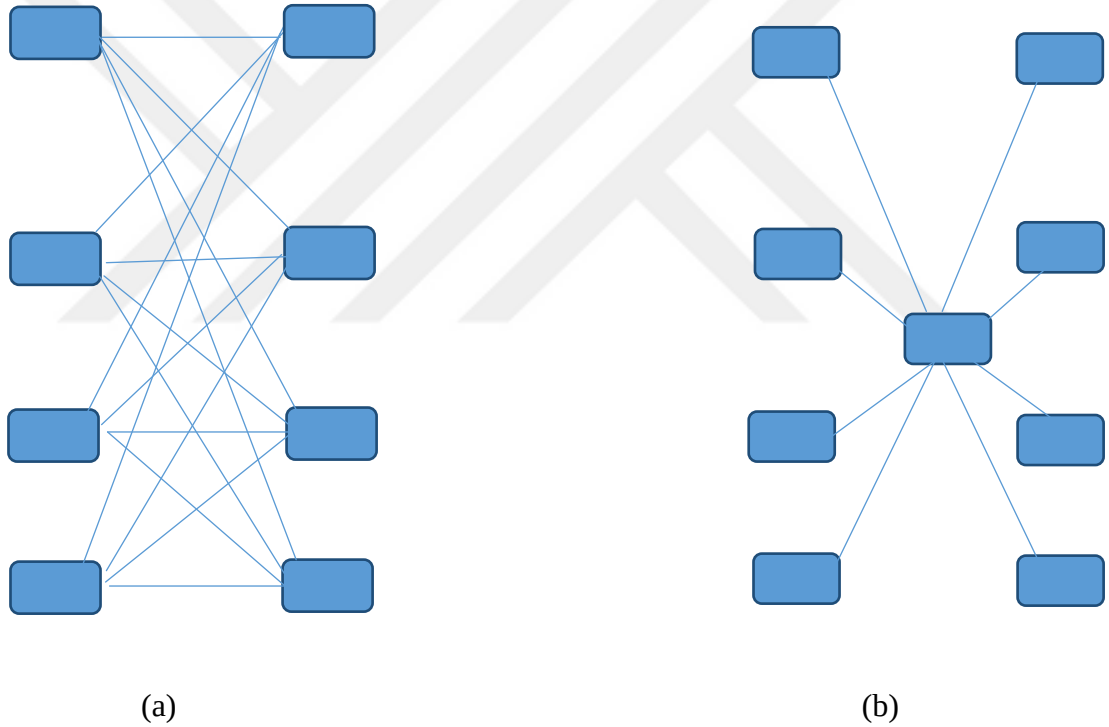
Pazarlama karmasının elemanlarından biri olan dağıtım, üretici tarafından üretilen ürünün tüketiciye ulaştırılması süreci olarak ifade edilir. Bu süreçte perakendeciler bir köprü vazifesi görerek üretici ve tüketiciyi buluşturur.

2. PERAKENDECİLİĞİN TANIMI VE FONKSİYONLARI

2.1. PERAKENDECİLİĞİN TANIMI

Kavram olarak perakendecilik, üretici ve tüketici arasında malların naklini sağlayan aracılık hizmetleridir. Perakendecilik, mal ya da hizmetlerin ticari bir amaç kolları olmama veya tekrar satmama, kişisel ihtiyaçları için kullanılmama koşuluyla, doğrudan doğruya son tüketiciye pazarlanması ile ilgili faaliyetler bütünüdür (Kutu, 2013: 41).

İşletmeler üretmiş oldukları malları, tüketiciye ulaştırmada çoğunlukla aracı kullanır ve aracılar üretici ile tüketici arasında köprü görevi gören kişi veya kuruluşlardır. Üreticinin üretmiş olduğu ürünü tüketiciye doğrudan ulaştırması zahmetli ve maliyetli olduğundan, aracılar üreticilere maliyet ve zaman avantajı sağlamaktadır. Aracıların hem üreticiye hem de tüketiciye sağladığı fayda aşağıdaki şekilde daha net görülmektedir. Şeklin a kısmında; dört üretici ve dört tüketicinin bulunduğu ortamda, her bir üretici ve her bir tüketici arasında ayrı bir ilişki olduğundan dolayı toplam on altı ilişki ile tüm tüketiciler tüm üreticilerle buluşabilmiştir. Oysa şeklin b kısmında aracı bulunduğundan dolayı her bir üretici ve her bir tüketici sadece bir ilişki ile birbiriyle buluşabilmiştir (Altunışık, Özdemir ve Torlak, 2006: 245-246).



Şekil 8. Aracılar ve İlişki Sayısı (Altunışık, Özdemir ve Torlak, 2006: 246).

Pazarlama araçları olarak da ifade edilen, üretici tarafından üretilen ürünü tüketiciye ulaştıran aracılar; toptancılar ve perakendeciler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Ana fonksiyonları, malı dağıtım kanalı boyunca itmek olan toptancılar, üretici ve perakendeci arasında ilişki kurmaya yardımcı olmaktadır. Toptancılık, mal veya hizmetlerin, işletmelere ve diğer örgütlere, tekrar satmak veya üretimde kullanmak

üzere satışı ve ilgili diğer faaliyetleri kapsar. Toptancılar üreticilerden büyük miktarda mal alarak, bunları daha küçük parçalar halinde perakendecilere ulaştırır (Öz, 2008: 2).

Perakendecilik, doğru mal ve hizmetin, doğru yerde, doğru zamanda, doğru miktarda ve doğru fiyatta bulundurulması olarak tanımlanabilir. Perakendeciler, üretici tarafından üretilen ürünü, nihai kullanıcı olan tüketiciye ulaştırır. Dağıtım kanalı, üretilen ürünün üreticiden, tüketiciye varana kadar izlediği yolu ifade eder. Dağıtım kanalının elemanları içinde tüketiciye en yakın bulunan perakendecilerdir. Aşağıdaki şekilde bunu daha net görebiliriz (Demir, 2007: 3-4).



Şekil 9. Dağıtım Kanalı (Demir, 2007: 4).

Tüketicinin ihtiyacı olduğu ürünü üreten üreticiler (pazarın büyüklüğünü göz önünde bulundurduğumuzda) tüketici davranışlarına ilişkin sınırlı bir bilgiye sahiptir. Tüketiciler de ihtiyaçlarını gidermek üzere satın almak istedikleri ürünler hakkında yeterli bilgiye direkt olarak her zaman ulaşamayabilir. Üretici ve tüketici arasındaki mesafenin kısaltılması, iki taraf arasında bilgi akışının sağlanabilmesi, tüketicilerin üretilen ürüne ilişkin tutumlarının belirlenebilmesinde dağıtım kanalında yeri olan perakendecilerin görevi çok önemlidir. Perakendecilerin işlevlerine dair şunları örnek verebiliriz; üretici ve tüketici arasında köprü görevi kurar, tüketicinin istek ve şikayetlerinin üreticiye ulamasını sağlar, satış sonrası hizmet sunarak tüketici memnuniyetini sağlar, üreticilerin yeni pazarlara ulaşmasını sağlar (Gürman, 2006: 3-5).

“Perakendecilik, mal ya da hizmetlerin üreticiden nihai tüketiciye ulaştırılması için ihtiyaç duyulan çaba ve aktivitelerin toplamıdır. Mal veya hizmetler tüketiciye mağaza, posta, tele-satış, televizyon bilgilendirici reklamları, internet gibi yöntemlerle ulaşabilir ve tüm bunlar perakendeciliğin kapsamındadır” (Yurtgüder, 2004: 1).

Perakendeci mağazalar, örgütsel yapı ve yöntemlerine bakıldığında geleneksel ve modern perakendeciler olarak sınıflandırılabilir. Geleneksel

perakendecilere örnek olarak, mahalle aralarında faaliyetlerini sürdüren kasap, manav, bakkal gibi işletmeleri örnek verebiliriz. Modern perakendeciler ise, satış hacmi ve mağaza yapısı daha büyük olan, hizmet olanakları daha çeşitli olan hipermarketler, zincir mağazalar ve alışveriş merkezleri gibi kurumsal mağazalardır (Akar, 2016: 38).

2.2. PERAKENDECİLİĞİN FONKSİYONLARI

Giriş bölümünde de belirtildiği gibi muhakkak ki işletmelerin kuruluş amaçları kâr maksimizasyonudur. Ancak işletmeler bu amaca ulaşmak için çabalarırken topluma da hizmet eder ve şu fonksiyonları yerine getirir;

- Perakendeci işletmelerin temel fonksiyonu üretici ve tüketici arasında köprü görevi görmektir. Ancak perakendeciler, yalnızca mal transferi sağlayan işletmeler olarak düşünülmemelidir. Perakendeciler, üretici ve nihai tüketici arasında veri akışının sağlanmasına da yardımcı olur. Tüketicilerin istek ve şikayetlerini üreticilere aktararak, üreticilerin önlem almasına ve kendini geliştirmesine katkı sağlar (Ulubağ, 2015: 6).
- Perakendeci kuruluşlar, üreticiler ve tüketiciler arasında köprü vazifesi görür. Üreticilerden büyük miktarlarda alımlar yaparak, tüketicilere küçük miktarlarda satış imkanı sunar. Ayrıca tüketiciler ihtiyaç duydukları ürünü üreticiden sınırlı miktarda alabilir çünkü stoklayabilecekleri alanlar sınırlıdır. Fakat perakendeciler, üreticilerden aldıkları ürünleri stokladıkları için, tüketicilere her ihtiyaç duyduğu anda sunabilmektedir. Özetle perakendeci kuruluşlar, tüketicilere stokta bulundurma ve küçük miktarlarda satış imkanı sunmaktadır (Ögel, 2014: 6-7).
- Perakendeciler üreticiden ya da toptancıdan aldıkları malı nihai tüketiciye ulaştırırken bu malı taşır ve depolar. Böylece perakendeciler yer ve zaman faydası sağlamış olur (Konuk, 2004: 4).
- Perakendeciler, üreticilerden ya da toptancılardan ürünü alırken büyük hacimli olarak temin ederler. Ancak büyük hacimli ürünler tüketicinin kullanımına uygun değildir. Bundan dolayı perakendeciler, ürünü tüketiciye sunarken uygun ölçü ve boyutta sunumunu yaparlar (Pehlivan, 2016: 17).

- Perakendeciler, araçlardan satın aldıkları ürünü nihai tüketiciye kredili olarak da satabilirler. Böylece tüketicilere ödeme kolaylığı sağlarken kendi finansal gücünü kullanmış olurlar (Aydoğmuş, 2016: 31).
- Perakendeciler, müşterilerine kredili mal satarak mülkiyet faydası sağlarlar. Perakendeci firma, malın mülkiyetine sahip olmak için tedarikçiler ile sürekli temas halindedir. Perakendeciler, ürünün mülkiyetini ele geçirip, kredili satış yaparak, bedelini tahsil etme süresi boyunca bazı finansal giderlere katlanır. Böylece kendi finansal gücünü kullanır ve tüketicilerin ürünlerin bedellerini ödemelerini kolaylaştırır (Ulubağ, 2015: 9).
- Tüketicilerin ihtiyacını giderebilecek ürünün, onlara ulaştırılması perakendeciliğin fonksiyonlarından biridir. Ancak perakendeciler bunu yaparken ürün çeşitliliği sağlayarak söz konusu ihtiyacı en etkin biçimde karşılamayı hedefler. Çünkü günümüz şartlarında belirli bir ihtiyacın giderilmesini sağlayacak tek çeşit bir ürün yoktur ve tüketiciler ihtiyaçlarını giderebilecek tüm ürünleri bir arada görmek ister (Aydın, 2013: 14).
- Günümüzde tüketici temelli pazarlama anlayışı söz konusudur ve bu anlayışa göre ürünün satışı sonrasında da tüketici ile üretici arasındaki bağ - satış sonrası destek faaliyetlerinden dolayı - kopmaz. Tüketici memnuniyetinin sağlanması ve geri bildirim alınabilmesi için gerçekleştirilmesi gereken bu eylemler perakendeciler tarafından yerine getirilmektedir (Pehlivan, 2016: 17).

3. PERAKENDECİ KURULUŞLARIN SINIFLANDIRILMASI

Perakendeci işletmelerin sınıflandırılması pek çok kritere göre yapılabilir. İşletmenin büyüklüğüne göre, sahiplik tipine göre, taşıdığı ürün tipine göre, bulunduğu yere göre ve perakendecilik işleminin yapıldığı ortama göre sınıflandırma yapılabilir. Ancak bu kriterlerin tamamına göre yapılacak sınıflandırmaları burada ele almamız konuyu dağılmasına sebep olacaktır. Bundan dolayı öncelikle perakendecilik işleminin yapıldığı ortama göre nasıl sınıflandırıldığını ele alalım.

3.1. PERAKENDECİLİK İŞLEMLERİNİN YAPILDIĞI ORTAMA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

Yapıldığı ortam itibariyle değerlendirdiğimizde perakendecilik mağazalı ve mağazasız ortamlarda yapılan uygulamalara göre farklılık gösterir.

3.1.1. Mağazalı Perakendecilik

Geleneksel perakendecilik olarak da bilinen mağazalı perakendecilikte satış mekanları kapalı alanlardan oluşur ve fiilî satış gerçekleştirilir. Mağazalı perakendecilik, müşterilerden bazı faydaların elde edilmesine olanak sağlar. Örneğin müşteri alışveriş esnasında bir haz alır, ürünü gözle görerek, hissederek satın almaya razı olur. Ayrıca doğrudan hizmet alma imkanına sahip olur ve nakit ödeme kolaylığı da vardır. Mağazalı perakendecilik denildiğinde gıda perakendecileri ve genel ürün perakendecileri akla gelmelidir (Mucan, 2014: 36).

3.1.1.1. Gıda Perakendecileri

Perakendecilik sektöründe çok önemli bir yere sahip olan gıda perakendecilerini değişik kriterlere göre sınıflandırmamız mümkündür. Mülkiyetinin büyüklüğüne göre, yerleşim yerine göre, ürün çeşidine ya da işlevine göre sınıflandırabiliriz. Ancak en genel kapsamda geleneksel gıda perakendecileri ve modern gıda perakendecileri olarak ikiye ayırmamız konunun dağılmaması için daha uygun olacaktır.

Geleneksel gıda perakendecileri, modern satış tekniklerini kullanmazlar ve ürün ile müşteri arasında bir bağ kurulamaz. Müşteri ile ürün arasında daima bir mesafe söz konusu olduğu için düşük verim ile çalışırlar. Kasap, bakkal, manav, şarküteriler geleneksel gıda perakendecilerine örnek olarak sayılabilir. Ancak modern gıda perakendecileri, ürün ve müşteri arasındaki fiziki engelleri ortadan kaldırarak, ürün ile müşteri arasında bir bağın kurulmasına olanak sağlar. Süpermarketler, zincir mağazalar modern gıda perakendecilerine örnek sayılabilir. Farklı bir deyişle geleneksel gıda perakendecileri de modern gıda perakendecileri de sahip oldukları fiziki imkanlar kadar satış yapma şansı kazanır (Akçay, 2010: 43-45).

Geleneksel gıda perakendecileri ile modern gıda perakendecileri arasındaki farklardan birisi de geleneksel perakendecilerin bir standardizasyona sahip olmamasıdır. Oysa ki modern gıda perakendecileri müşterilerine sundukları hizmet bakımından bir standarda sahiptir (Yarinli, 1989: 15). Müşteriler alışıp kabullendikleri standartlara göre ihtiyaçlarını karşılamak isteyecekleri için bu fark modern perakendeciler için bir artıdır.

3.1.1.2. Genel Ürün Perakendecileri

Genel ürün perakendecileri; indirimli, özellikli, bölümlü, outlet, değer mağazaları, kategori uzmanları ve ev geliştirme merkezleri, eczaneler, konsept mağazaları vb.dir. Genel ürün perakendecilerinden biri olan indirimli mağazalarda, ürün çeşit sayısı çok değildir ve ürünler normal satış fiyatının altında satılmaktadır. Çünkü bu mağazalar üreticilerden düşük fiyatta ürün satın alıp tüketiciye sunar (Çakmak, 2012: 20).

Özellikli mağazalar; 8 bin metre kareden daha dar bir alanda hizmet sunan kısıtlı sayıda tamamlayıcı ürün kategorisine sahip olan mağazalardır.

Bölümlü mağazalar; ürün çeşidi ve sayısı geniş olan ve satış ile beraber müşteri hizmeti de sunan mağazalardır (Mucan, 2014: 37-38).

3.1.2. Mağazasız Perakendecilik

Mağazasız perakendecilerin satış işlemini gerçekleştirdikleri, tüketici ile iletişime geçtikleri sabit bir mekanı yoktur. Mağazasız perakendeciler faaliyetlerini doğrudan satış yöntemi ile, kapıdan kapıya satış yöntemi ile, elektronik perakendecilik yöntemi ile yürütebilirler (Gürman, 2006: 10-11).

3.1.2.1. Elektronik Perakendecilik

Elektronik ticaret, elektronik sistemler aracılığı ile ürün ve hizmet alış satışı ve sipariş edilmesi işlemlerinden oluşmaktadır. Elektronik ticaret mal ve hizmetlerin satış, dağıtım, tanıtım, reklam, ödeme ve sigorta işlemlerinin bilgisayar ağları üzerinden yapılması olarak da ifade edilebilir (Şahin, 2014: 3).

1990'lı yıllardan itibaren internet kullanımının yaygınlaşması ile beraber elektronik perakendeciliğe olan eğilim de artmaya başlamıştır. Kadınların iş hayatında yer alması, ailelerin alışveriş alışkanlıklarının değişmesine sebep olmuş, alışverişe ayrılması gereken zamanın azaltılması sonucunu doğurmuştur. Bundan dolayı farklı alışveriş metotları arayışına giren aileler zaman ve mekan sorunu yaşamadan ihtiyaçlarını giderebilecekleri elektronik mağazalara yönelmiştir (Bozkurt, 2015: 5).

Elektronik perakendeciliğin hem tüketiciler için hem de üreticiler için sağladığı yararlar vardır. Üreticiler için bakıldığında mekan, görsel sunum ve teşhir olmadan hızlı bir şekilde satış yapabilirler ve böylece maliyet avantajı kazanmış olurlar. Tüketiciler için bakıldığında; mal ve hizmetlerin fiyatlarını, özelliklerini farklı sitelerden karşılaştırabilirler ayrıca yer ve zaman dezavantajı olmadan ihtiyaçlarını karşılayabilirler (Bozkurt, 2015: 2).

Elektronik perakendeciliği tercih eden tüketiciler, evde bilgisayarlar veya telefonlar aracılığı ile girdikleri internet ortamında diledikleri siteyi ziyaret ederek yer ve zaman sınırlaması olmadan alışveriş yapabilirler. Ayrıca online ödeme sistemini kullanarak ödeme avantajı da elde etmiş olurlar (Gürman, 2006: 17).

3.1.2.2. Doğrudan Satış

Doğrudan satış, bir satış elemanı tarafından mağaza haricinde bir yerde satışı yapılan ürün veya hizmetin tanıtılarak satışının gerçekleştirilmesidir. Müşteri ile satış personeli kolayca iletişim kurabildiklerinden dolayı etkileşimi yüksek bir perakendecilik türüdür (Kurşunluoğlu, 2009: 2178).

Doğrudan satış; satış yapan personelin, müşterinin evinde, iş yerinde müşteriyle doğrudan temas kurması demektir. Daha önceden kapıdan kapıya giderek satış yapma biçiminde olan doğrudan satış yöntemi artık bazı dağıtım kanallarına yönelmektedir. Örneğin kapıdan kapıya biçiminde satış işlemi gerçekleştiren ansiklopedi firmaları artık alışveriş merkezlerinde stantlar açma yolunu benimsemişlerdir (Aydın, 2013: 47).

Doğrudan pazarlamanın özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Muhtemel müşterilerin kimlikleri önceden saptanır.

- Doğrudan müşteriye yönelik pazarlama faaliyetleri gerçekleştirilir.
- Üreticiden tüketiciye satış yapılır, dağıtım kanalında yer alan aracılar elimine edilir.
- Müşteriler siparişlerini doğrudan satış elemanına verirler.
- Siparişler hazır olduktan sonra müşteriye yerinde teslim edilir (Aydın, 1997: 11-12).

3.1.2.3. Katalog Perakendeciliği

Doğrudan perakendecilik yöntemine benzer olan katalog perakendeciliği yöntemini yalnızca katalog ile satış yapabilecek işletmeler kullanmaktadır. Kataloglarda ürüne ilişkin açıklama ve fiyat bilgisi bulunur. Satışı yapılan ürünler müşteriye adresinde teslim edilir (Ünverdi, 2008: 52).

Katalog perakendeciliğinin hem tüketicilere hem de üreticilere sağladığı avantajlar vardır. Tüketicilere alışveriş rahatlığı, zamandan tasarruf ve aynı ihtiyacı giderebilecek çok çeşitli ürünü bir arada bulabilmesini sağlar. Perakendeciler ise katalog satışı ile satış maliyetlerini düşük düzeyde tutarlar. Ayrıca mağaza ortamında satış yapamadıkları tüketicilere katalog yardımıyla ulaşp, geniş bir pazara ulaşırlar (Kalaycı, 2008: 144-145).

3.1.2.4. Kişisel Satış

Kişisel satış yöntemi doğrudan pazarlamanın tekniklerinden biri kabul edilmekle beraber dolayısıyla mağazasız perakendecilik yöntemlerinden de biridir.

Kişisel satışın amacı, müşteriye ikna ederek satış gerçekleştirmektir. Satış elemanı ile müşteri arasında doğrudan bir ilişki kurulacağından dolayı, müşteri talep ve istekleri konusunda işletmeler daha kolay ve daha hızlı bilgi sahibi olacaktır. Kişisel satış yönteminde müşteri memnuniyeti daima ön planda tutulur (Angun, 2011: 43).

3.2. GENEL SINIFLAMAYA GÖRE PERAKENDECİLİK

3.2.1. Hipermarket

Giyim, gıda, mobilya, kırtasiye, oto aksesuarları gibi konularda çok geniş alanlara sahip olan ürün çeşit sayısı çok olan ve geniş alanlarda hizmet veren perakende mağazalarıdır (Altunışık, Özdemir, Torlak, 2006: 289).

Farklı bir tanıma göre hipermarketler, self servis hizmeti ile çalışan, çok çeşitli sayıda ürünü tüketici ile buluşturan, düşük fiyat ile satış yapan, otoparkı olan ve genellikle kuruluş yeri olarak şehir dışına konumlanmış olan perakende satış merkezleridir (Gürman, 2006: 24).

3.2.2. Süpermarket

Süpermarketin en geniş kapsamlı tanımı şu şekildedir; “Süpermarket, temel olarak taze et ve et ürünleri, süt ve süt ürünleri, yaş meyve ve sebze, bakkaliye maddeleri de dahil olmak üzere her türlü gıda maddelerini ve ek olarak da gıda dışı ve özellikle kolayda tüketim mallarını çok sayıda ve bol çeşitli olarak ayrı ayrı reyonlarda sergileyen, birden çok yazar kaşa çıkışlı; hızlı stok dönüşümü, peşin satış, düşük fiyat ve self servis ilkelerine göre çalışan, genellikle bağımsız ve geniş bir binada yerleşik, müşterileri için otoparkı olan reyonlara ayrılmış büyük bir gıda perakendeci kuruluşudur.” (Erbilgin, 2000: 11).

Süpermarketin özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Süpermarketler esas olarak gıda ürünleri satarlar, ancak gıda dışı ürünler de süpermarketlerde satılmaktadır.
- Genellikle süpermarketlerde self servis yöntemi ile satış yapılır.
- Süpermarketlerde satışı yapılan ürünler sınıfına göre aynı reyonlarda teşhir edilir.
- Süpermarketlerin satış hacimleri yüksektir.
- Süpermarketlerde müşterilerin araçları için bir otopark bulunur.

- Satışı yapılan ürünler genellikle doğrudan üreticiden alındığından dolayı düşük maliyet ile elde edilir ve uygun fiyatlara satılabilir. Bu durum stok döngüsünü hızlandırır.
- Süpermarketlerde mal alımlarının partiler halinde olması promosyon maliyetini de düşürmektedir.
- Aynı ihtiyacı giderebilecek çok çeşitli ürünün satışı aynı anda yapıldığından dolayı, üreticiler arası rekabet vardır. Bu durum üreticilerin, ürünlerini reyonlara kadar yerleştirecek personel görevlendirmesine sebep olur. Çünkü süpermarket personelleri ürünlerin teşhirini üreticinin istediği gibi yapamayabilir. Üreticiler tarafından yönlendirilen, süpermarkette görev yapan bu personeller süpermarketin personel giderlerinin azalmasına sebep olur (Doğan, 2013: 16-17).

3.2.3. Zincir Mağaza

Genel olarak büyük şehirlerde hızlı bir gelişme gösteren zincir mağazalar birden çok noktada faaliyet gösteren, tek bir merkeze bağlı olan ve faaliyetlerin çoğunun merkezden yönetildiği genelde aynı tip olan perakendeci mağazalardır. Her türlü perakendecilik için zincir mağazalar kurulabilmektedir (Gıda, ev tekstil, hazır giyim, elektronik, yapı mağazaları vb.) (Çakmakçı, 2009: 77).

Zincir mağazaların bağımsız mağazalara göre bazı avantajları vardır; zincir mağazalar kendi markasıyla satış yapabilir, reklam ve satış giderleri düşüktür, mağaza özellikleri standarttır (bu durum hangi şubeye giderse gitsin müşterinin aradığı ürünü kolayca bulabilmesini sağlar), büyüklüklerinden dolayı kolayca kredi bulabilirler (İnceler, 2008: 3).

Zincir mağazaların özelliklerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Ortak bir mülkiyet adına birden çok perakende birimin oluşturduğu mağazalar zincir mağaza olarak bilinir.
- Zincir mağazaların çok sayıda şubesi vardır ve farklı büyüklükteki şubeleri ile ülkenin her yerine yayılabilirler.
- Zincir mağazaların her şubesi ana işletme adına işletilir.

- Zincir mağazaların her şubesinin bir yöneticisi vardır ancak yönetim merkezden gerçekleştirilir.
- Zincir mağaza kurmak için en az iki mağazanın varlığı gerekir ancak bu sayı zamanla artabilir.
- Zincir mağazalar kendisinin üretim yapmadığı alanlarda doğrudan üretim yaparak, üretici ile tüketici arasında köprü görevi görür.
- Zincir mağazalar genellikle iç ve dış görünüm itibarı ile birbirlerine benzerler (Aydoğmuş, 2016: 34-35).

3.2.4. Alışveriş Merkezleri

Alışveriş merkezleri, çok çeşitli perakende mağazalarını bünyesinde toplayan ve insanları yoğun trafik ortamından uzaklaştırarak farklı ihtiyaçlarını aynı anda karşılayabilme olanağı sağlayan kuruluşlardır. Alışveriş merkezleri, departmanlı mağazalar, küçükü büyüklü perakendeciler, hazır giyim mağazaları, elektronik mağazalar, kafeterya, restoran, eğlence merkezleri, kuaför, sinema ve banka gibi işletmeleri bünyesinde toplayan mekanlardır (Ögel, 2014: 13-14).

Başka bir ifade ile alışveriş merkezleri, merkezi bir birim tarafından dizayn edilen, yönetilen, çok çeşitli hacimde ve çeşitli türde perakendeci mağazayı bünyesinde barındıran kuruluşlardır.

Çalışan kadın nüfusunun artması, alışveriş merkezinin sunmuş olduğu sosyal faaliyetler, kredi kartı kullanımının yaygınlaşması, yerleşim alanlarının şehir merkezinden uzaklaşması, alışveriş merkezlerinin tutundurma faaliyetlerinin başarıyla sonuçlanması gibi nedenlerden dolayı, tüketicilerin farklı ihtiyaçlarını aynı anda karşılayabileceği alışveriş merkezlerine olan ilgi son yıllarda oldukça artmaktadır (Ünlükara, 2017: 15-16).

Alışveriş merkezinin Türkiye'deki gelişimine bakacak olursak Tarihi Kapalı Çarşı Dünya'da alışveriş merkezlerinin ilk örneklerinden birisidir. Geçen zamana, değişen koşullara rağmen hala işlevselliğini korumaktadır. Cumhuriyetin ilk yıllarında ise geleneksel bakkal tipi perakende mağazaları ile beraber semt pazarları da alışveriş merkezi geleneğini devam ettirmiştir. 1970'li yıllarda belediyeler tarafından kurulan tanzim mağazaları ile toplu alışveriş alışkanlığı artmıştır.

Türkiye’de ilk organize alışveriş merkezi İstanbul’da 1988 yılında kurulan Galleria Alışveriş Merkezi’dir. Ardından 1989 yılında Ankara’da Atakule Alışveriş Merkezi açılmıştır (Süzen, 2016: 11-14).

3.2.5. Bölümlü Mağazalar

Departmanlı mağaza olarak da adlandırılabilen bölümlü mağazalar, genelde gıda dışı olan, çok çeşitli türde ve birbiri ile alakası olmayan ürünleri farklı reyonlarda satışa sunan, ortalama 25 ya da daha fazla personel çalıştıran mağazalardır. Her bölümün yönetimi ayrıdır, gelir ve gideri ayrı ayrı belirlenir. Ancak bu bölümlerin tamamı tek bir merkezden kontrol edilir (Ünverdi, 2008: 4-5).

3.2.6. Kolaylık Mağazalar

Kolaylık mağazalar, adından da anlaşılabilceği gibi müşterilerin kolay ulaşabileceği türden mağazalardır, çalışma saatleri oldukça uzundur ve satışa sundukları ürün çeşidi azdır (Gürman, 2006: 26).

Kolaylık mağazalar haftanın her günü uzun çalışma saatleri ile hizmet veren gazete, ekmek, meşrubat gibi ürünlerin satışının yapıldığı, kasada müşteriye bekletmeden alışveriş imkanı sunan ve ikametgah alanlarında yer alan mağazalardır (Uğuz, 2015: 19).

4. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA

Pazarlama bileşenlerinden biri olan fiyat, son derece önemli işlevleri yerine getirmektedir. İşletmeler varlıklarını sürdürebilmek için satışını yaptıkları mal veya hizmeti doğru fiyat ile piyasaya sunmak zorundadır. Satışı yapılan ürünün fiyatının düşük olması işletmenin kârlılığını olumsuz yönde etkilerken, çok yüksek olması da ürünün satışına engel olacak ve tüketicileri üründen uzaklaştıracaktır. Etkin bir fiyatlama politikası ile işletmeler rakiplerine karşı üstünlük sağlayabileceklerdir. Fiyatlama politikasında yapılan bir hata ise işletmenin performansını olumsuz yönde etkileyebilir. Bundan dolayı perakendeciler satışını yaptıkları ürünün fiyatını doğru belirleyebilmelidir (Altunışık, Özdemir ve Torlak, 2006: 166-167).

Fiyat, işletmenin pazardaki konumunu ve pazardan alacağı payı, elde edeceği geliri etkileyeceği için işletmeler açısından çok önemlidir. Fiyat, ürünün algılanması ve değeri ile ilgili tüketiciye fikir verdiği için tüketici için de çok önemlidir (Yükselen, 2008: 275).

4.1. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA POLİTİKALARINA ETKİ EDEN FAKTÖRLER

“Perakendeci işletme izleyeceği fiyat politikasını, satacağı malın özellikleri, hitap edeceği tüketici gurubu, aynı faaliyet kolundaki rakiplerin fiyatlandırma politikaları, mağaza imajı, yasal sınırlamaları vb. faktörlerin etkisi altında belirler” (Yarinli, 1989: 65).

İşletmelerin pazardaki varlıklarını koruyabilmek ve arttırabilmek için belirledikleri hedefler vardır. Bu hedeflerden birincisi, belirli bir dönemde belirli bir satış düzeyine ulaşmak ikincisi ise pazardaki paylarını arttırmaktır. İşletmelerin bunun gibi satış amaçları, satışını yaptıkları ürünün fiyatını belirlerken göz önünde bulundurması gereken faktörler arasında yer alır (Tenekecioğlu vd., 2009: 157).

Satış öncesinde, satış anında ve satış sonrasında ürün ile beraber sunulan hizmetler, ürünün fiyatını belirlerken dikkate alınmalıdır. Bazı ürünlerin satışı sonrasında işletme müşteriye montaj, teslimat gibi hizmetler sunulabilir. Ayrıca, tüketim mallarının bazıları satış öncesinde tüketiciye sunulurken belirli bir hizmet verilir. Bu tür hizmetler, işletmelerin bazı giderlere katlanmasına sebep olduğu için ürünün fiyatını belirlerken göz önünde bulundurulmalıdır (Çağlar ve Kılıç, 2005: 136).

İşletmeler satışını yaptıkları ürünün fiyatını belirlerken, ürünün talep esnekliğini de göz önünde bulundurmalıdır. Talep esnekliği, bir malın fiyatında ortaya çıkan değişimin o malın talebine olan nicel etkisi olarak ifade edilebilir. Özellikle piyasaya yeni ürün sunulduğunda, üreticiler ürünün fiyatı ile talebi arasındaki ilişkiyi dikkate alarak bir fiyat belirlemelidir (Tenekecioğlu vd., 2009: 159-160).

Perakendeci işletmeler satışını yaptıkları ürünün özelliğine göre fiyatlandırma politikası belirlemelidir. Satışı yapılan ürün büyük hacimli bir ürün ise depolama

giderleri fiyata yansıtılmalıdır, kıymetli bir ürünün satışı yapılıyor ise ürünün güvenliği için yapılan giderler fiyata yansıtılmalıdır. Satışı yapılan ürünün hitap ettiği tüketici grubuna göre satış yapılan ortam farklılık göstereceği için mağaza imajından dolayı katlanılan giderler ürünün fiyatına yansıtılmalıdır. Ayrıca satılan ürünün stok devir hızı da fiyatı belirlemede önemli bir etkidir. Çünkü stok devir hızının yüksek olduğu ürünlerde perakendeciler düşük kâr marjına razı olurken, stok devir hızının düşük olduğu ürünlerde kâr marjını yüksek tutmak isterler (Yarinli, 1989: 65-68:).

Tüm bu etkenlerin yanı sıra yasal sınırlamalar da ürünün fiyatını belirlemede etkili olan faktörler içindedir. Hükümetler bazen doğrudan bazen de yerel yönetimler aracılığı ile fiyatlara müdahalede bulunur. Bazı iş kollarının korunması amacıyla yapılan yasal düzenlemeler, kriz dönemlerinde üreticileri krizin etkisinden korumak amacıyla yapılan yasal düzenlemeler, bazı tarım ürünlerinin fiyatlarının doğrudan devlet tarafından belirlenmesi bu müdahalelere örnek olarak sayılabilir (Öztürk, 2009: 117-118).

4.2. PERAKENDECİLİKTE FİYATLANDIRMA YÖNTEMLERİ

Perakendeciler uygulayacakları fiyatları üç ayrı yöntemle belirler. Bunlar; maliyete dayalı fiyatlandırma, rekabete dayalı fiyatlandırma ve talebe dayalı fiyatlandırma yöntemleridir.

4.2.1. Maliyete Dayalı Fiyatlandırma

Maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemi kolay uygulanabilen bir yöntemdir. İşletme satışını yaptığı ürünün maliyetini hesaplar ve ürünü bu maliyet bedelinin üzerinde satmayı hedefler (Mucuk, 2004: 157).

Maliyete dayalı fiyatlandırma yöntemi, maliyet artı usulü ve hedef kâr amaçlı fiyatlandırma olarak ikiye ayrılır.

Maliyet artı usulü; maliyetin üzerine işletme tarafından belirlenen bir kâr marjının eklenmesi ile fiyatın belirlendiği bir yöntemdir. Bu yöntemle göre fiyat belirlerken, birim maliyetin doğru hesaplanması çok önemlidir. Örneğin birim maliyeti 10 TL olan üründen %30 kâr etmek isteyen bir işletme satış fiyatını 13 TL olarak belirleyecektir (Öztürk, 2009: 119-120).

Hedef kâr amaçlı fiyatlandırma yöntemi, genelde büyük üreticiler tarafından tercih edilen bir yöntemdir. Bu yöntemde işletme, daha önce belirlediği kâr hedefini gerçekleştirebileceği bir satış fiyatı belirlemeye çalışır. Hedef kâr amaçlı fiyatlandırma yönteminin uygulanabilmesi için farklı üretim miktarlarında, birim maliyetin nasıl değişeceği daha önceden hesaplanabilmelidir. Ayrıca işletmeler satabilecekleri miktarı doğru bir şekilde tespit edebilmelidir. Örneğin, 2000 birimlik üretim kapasitesine sahip bir işletme 1400 birim satış yapabileceğini saptamıştır. Bu durumda işletmenin kapasite kullanımı %70'dir. 1400 birim için toplam üretim maliyeti 10.000.000 TL'dir ve bunun %25'i (250.000 TL) sabit hedef kâr olarak belirlenmiştir. Bu durumda toplam gelir 10.250.000 TL olarak belirlenir. Birim fiyat ise $10.250.000 / 1400 = 7321,42$ TL dir (Çağlar ve Kılıç, 2005: 138).

4.2.2. Talebe Dayalı Fiyatlandırma

Talebe dayalı fiyatlandırma yönteminde talebin yoğunluğuna göre fiyat belirlenir. Eğer talep fazla ise ürünün fiyatı yükseltilir, az ise düşürülür. Bu yöntemin başarıyla uygulanabilmesi için, farklı fiyatlarda talep belirlenebilmelidir. Talebe dayalı fiyatlandırma yöntemi, maliyete dayalı fiyatlandırma yönteminin talebi dikkate almama sakıncasını ortadan kaldırmaktadır (Yükselen, 2008: 293-294).

Talebe yönelik fiyatlandırmanın başarılı olabilmesi için, satışa sunulan ürüne tüketicilerin bittiği değerin isabetli bir şekilde tahmin edilebilmesi gerekir. Bu şekilde alıcının ürünün değeri hakkındaki düşüncesine uygun bir fiyat belirlenmiş olur. Tüketicinin gözünden ürün değerinin doğru tespit edilebilmesi için, piyasa araştırması yapılmalıdır (Öztürk, 2009: 122).

Talebe dayalı fiyatlandırma yönteminde aynı ürün, tüketicilere farklı fiyatlardan satılabilir. Bu yöntem, tüketici, ürün, yer ve zaman esasına göre ürün fiyatlarının farklılaştırılması şeklinde uygulanmaktadır. Tüketici esasına göre fiyat farklılaştırılması, aynı ürünlerin farklı müşterilere farklı fiyattan satışa sunulmasını ifade eder. Ürün esasına göre fiyat farklılaştırılması, ürünün değişiklik yapılarak yeni fiyatla yeniden pazara sunulmasını ifade eder. Yer esasına göre fiyat farklılaştırması, tiyatro, konser gibi yerlerde farklı yerlerin farklı fiyatla satışa sunulmasını ifade eder. Zaman esasına göre fiyat farklılaştırması ise talep yoğunluğunun dönemler itibari ile

değiştirdiği durumlarda farklı fiyat politikasının uygulanmasını ifade eder (Çağlar ve Kılıç: 2005: 138-139).

4.2.3. Rekabete Dayalı Fiyatlandırma

“Rekabete yönelik fiyatlandırma, temelde, firmanın fiyatlarını geniş ölçüde rakiplerin fiyatlarına bakarak saptaması halidir. Rekabet fiyatının belirli bir yüzdesi içinde kalmak suretiyle, fiyat biraz daha yüksek veya düşük tutulabilir. Rekabeti esas alma politikasının en belirgin özelliği, firmanın fiyat ile maliyet veya talep arasında değişmeyen bir ilişkiyi sürdürmeye çalışmamasıdır” (Mucuk, 2004: 160).

Rekabete dayalı fiyatlandırma yönteminde, rakiplerin fiyatları maliyetlerden daha önemlidir. Bu yöntemle göre, ürünün fiyatı talebe veya maliyete göre değil pazardaki rakiplerin fiyatlarına bağlı olarak değiştirilir. Devlete yapılan satışlarda bu yöntem uygulanır. İhalelere katılan işletmelerin rakiplerin fiyatlarını tahmin ederek fiyat önermesi bu yöntemle örnek olarak verilebilir (Çağlar ve Kılıç, 2005: 139).

Rekabete dayalı fiyatlandırma yönteminin uygulanabilmesi, piyasadaki rekabet koşullarına ve rekabete konu olan ürünlerin farklı olmamasına bağlıdır. Örneğin, genellikle birbirine benzer nitelikte ürünleri okuyucularına sunan yazılı basın işletmelerinde rekabete dayalı fiyatlandırma yöntemi uygulanmaktadır (Taşkın, 2009: 151).

5. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ

Perakendecilik her makro ekonomik sistemde tüketiciler için çok önemli bir role sahiptir. Perakendecilik sektörü, ulusal ve uluslararası üreticilerin ürünlerini tüketicilerle buluşturan büyük bir hizmet platformudur. Perakendecilik bir hizmet sektörüdür ve hizmet sektöründeki gelişmeler insanların yaşam kalitesini artırır. Ayrıca perakendecilik, sağladığı istihdam nedeniyle ekonomiye katkı sağlar (Aydın, 2013: 2-21).

Geçmiş yıllardan günümüze kadar perakendecilik sektöründe çok önemli gelişmeler olmuştur. Eskiden temel ihtiyaçları karşılamak için faaliyet gösteren perakende mağazaları yerini modern tarzda hizmet veren işletmelere bırakmıştır.

Buna bağılı olarak müşteri memnuniyeti, farklılık yaratma, ürün ve hizmet kalitesi gibi konulara önem verilmeye başlanmıştır. Ayrıca perakendecilik sektöründeki gelişmeler bir rekabet ortamı yaratmıştır ve bu sektördeki işletmelerin daha dikkat ve özenle çalışmaya başlamasına neden olmuştur (Aydoğmuş, 2016: 30-31).

Perakendecilikteki son yıllarda hızlı değişim sürecinin etkilerinden bazıları şu şekilde açıklanabilir; büyük ürün siparişleri yoluyla üretim sürecinde devamlılık oluşur. Tüketim eğilimlerinin, perakende satış ve fiyat endekslerinin takibi kolaylaşır, piyasada iletişim kolaylığı sağlanır. Ayrıca şehir merkezi dışında kurulan büyük mağazalar bölgenin gelişmesine ve arazi değerlerinin artmasına neden olmaktadır. Tüm bunlar perakendeciliğin ekonomideki katkısını belirginleştirmektedir (Pala ve Saygı, 2004: 32-33).

Perakendecilik, gelişen teknolojiyi yakından takip ederek, bunu operasyonlarda kullanıyor olması nedeniyle ülkelere yeni teknolojilerin girmesini sağlamak ve müşteriye sunulan hizmet kalitesini arttırmaktadır. Perakendecilik operasyonlarının verimliliği ürün ve hizmetlerin talepleri üzerinde bir etki meydana getirmektedir. Ayrıca satışlar ve kârlarda ayrı birer katkı oluşturmaktadır (Gürman, 2006: 8).

5.1. DÜNYA'DA PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ

Yüzyıllar boyunca birçok ürün; pazar yerlerinde veya seyyar satıcılar tarafından insanlara satılmıştır. Günümüzde perakendeciliğin temelini seyyar satıcılar veya çerçi denilen insanlar oluşturmaktadır. Hatta günümüzde birçok ülkede bu yöntemler ile yapılan satışlar hala devam etmektedir. Bununla beraber Çin'de 16. ve 17. yüzyılda bazı Avrupa şehirlerinde perakende zincirlerinin olduğu, 15. ve 16. yüzyılda Fugger ailesinin Almanya'da zincir mağazacılık faaliyetlerini gerçekleştirdiği bilinmektedir. Ancak günümüzdeki şekliyle modern mağazalar 19. yüzyılda Newyork'ta ortaya çıkmıştır (Koçal, 2012: 3).

19. yüzyılda Amerika Birleşik Devletleri'nde faaliyetlerini sürdüren perakende mağazaları, şehir içindeki mağaza sayılarının artması, altyapı yetersizliği ve park sorunu gibi problemleri gündeme getirmiş zamanla tüketicileri memnun etmemiştir. Ayrıca insanların tüketim alışkanlıklarındaki farklılıklar, aile

yapılarındaki değişiklikler, çalışan nüfusunun artması, çekirdek ailelerin çoğalması, nüfusun farklı bölgelerde yoğunlaşması zamanla perakendecilik anlayışında bir yenilenmeyi zorunlu hale getirmiştir ve perakende satış noktaları değişen koşullara uyum sağlamak için 1950’li yıllarda bir gelişim sürecine girmiştir. Fransa, Almanya, İngiltere gibi birçok ülkede perakendeciler satış noktalarını şehir dışına taşımış ve müşterilerin karşılaşabileceği sorunların önüne geçmiştir. Söz konusu ülkeler perakendecilik alanında çok büyük bir adım atmıştır ve günümüzde perakendecilik sektöründe önde gelen firmalara ev sahipliği yapmaktadır (Ulubağ, 2015: 27-28).

Tüketim alışkanlıklarındaki farklılıklar gıda ürünleri dışında faaliyet gösteren işletme sayısının artmasına sebep olmuştur. Bu sebeple iç pazarlar doygunluğa ulaşmış ve firmalar uluslararası pazarlarda yeni fırsatlar aramaya başlamıştır. Her ülkenin gelişmişlik düzeyi birbirinden farklı olduğundan dolayı, uluslararası ticareti de farklı düzeylerde geliştirmiştir. Uluslararası ticaretin yaygınlaşması, yatırımcıların farklı ülkelere yatırım yapmasını sağlamış, şirket evliliklerini gündeme getirmiş ve sonuç olarak perakendecilik sektörünün canlanmasına katkı sağlamıştır (Cengiz ve Özden, 2015: 65). Perakendecilikte ilk küreselleşme hareketi ise 1960’larda Amerikan firmaların ulusal sınırların dışında faaliyette bulunmasıyla başlamıştır (Ulubağ, 2015: 28).

1980’lerde teknolojik ve politik alanda meydana gelen değişiklikler çok uluslu firma kavramını meydana getirmiştir ve çok uluslu firmaların varlığı rekabetin artmasına sebep olmuştur. Bu dönemde endüstrileşmiş ülke firmaları farklı ülkelerde yaptıkları yatırımları başka ülkelere satarak rekabet avantajı elde etmeye çalışmıştır. Perakendeciliğin uluslararasılaşması ilk olarak Marks and Spencer’ın 1960’lar ve 1970’lerin başında Kanada’da faaliyet gösteren üç zincir mağazanın (People’s, D’Alliards, ve Walkers Clothing Stores) % 50 hissesini satın almasıyla başlamıştır. Bu mağazalar Marks and Spencer’ın birer küçük versiyonu olarak dizayn edilmiştir (Akturan, 2008: 633-634).

Deloitte tarafından hazırlanan “Perakendenin Küresel Güçleri 2017: Müşteriyi Anlama Sanatı” raporuna göre, en iyi global 250 perakende şirketi, 2015 mali yılı itibariyle, yüzde 5,2’lik birleşik büyümeyi temsil eden toplam 4,31 trilyon dolar gelir elde etmiştir. Listede yer alan ve gıda perakendeciliğinde yer alan 133 perakende

şirketi, en iyi 250 şirketin toplam gelirinin 3'te 2'sini oluşturmuş, perakendenin en kârlı sektörü olan giyim ve aksesuar sektörü ise, 2015 mali yılında en kârlı büyümeyi gerçekleştirmiştir (www.bloomberght.com).

Deloitte tarafından hazırlanan “Perakendenin Küresel Güçleri 2017: Müşteriyi Anlama Sanatı” raporuna göre en çok satış yapan 10 perakendeci şu şekildedir;

Tablo 5. Dünya'nın İlk On Perakendeci Mağazası

Hasılat Düzeyine Göre	Şirket	Ülkesi	Baskın Olduğu Format	2015 Yılı Milli Geliri
1	Walmart	ABD	Hipermarket	482,1 milyon dolar
2	Costco	ABD	Perakende	116.2 milyon dolar
3	The Kroger	ABD	Süpermarket	109.8 milyon dolar
4	Schwarz	Almanya	Perakende	94.4 milyon dolar
5	Walgreens	ABD	Perakende	89.6 milyon dolar
6	The Home Depot	ABD	Perakende	88.5 milyon dolar
7	Carrefour S.A.	Fransa	Süpermarket	84.9 milyon dolar
8	AldiEinkauf	Almanya	Süpermarket	82.2 milyon dolar
9	Tesco PLC	İngiltere	Süpermarket	81 milyon dolar
10	Amazon	ABD	E- Ticaret	79.3 milyon dolar

Kaynak: www.gzt.com

Deloitte tarafından hazırlanan “Perakendenin Küresel Güçleri 2017: Müşteriyi Anlama Sanatı” raporuna göre en iyi global perakende şirketi Walmart'dır. Perakende sektöründe dünya devi diyebileceğimiz Walmart hakkında kısaca bilgi verelim:

Adını kurucusu olan Sam Walton'un kısaltmasından alan Walmart, 2 Temmuz 1962'de kurulmuştur. Walton 1950 yılında ABD'nin Arkansas eyaletinde küçük bir dükkan ile işe başlamıştır. 1962 yılında Arkansas şehir merkezinde Walmart'ı açmıştır ve 10 yıl sonra işlerini büyütmek için borsaya girmiştir. Zamanla dünyaya yayılmaya başlayan Walmart 2007 yılında 375 milyar cirosu ile dünyanın

en fazla ciro yapan şirketi unvanını almıştır. 2011 yılında mağazalarından trans yağ, tuz ve şeker miktarını azaltarak sağlık alanında önemli bir adım atan Walmart aynı yıl “Walmart To Go” isimli ev dağıtım sistemini de kullanmaya başlamıştır. 2014 yılında çalışanların ücretleri konusunda greve uğrayan şirket 2015 yılında 5 mağazasını kapatır ve 2016 yılında 269 mağazasını daha kapatacağını açıklamıştır. Aynı yıl Walmart, 3.3. milyar dolara e ticaret sitesi Jet.com’u satın almıştır. Şirketin hisseleri günümüzde New York borsasında işlem görmektedir. Walmart’ın merkezi olan Arkansas’da bulunan ilk mağazası müze olarak kullanılmaktadır. Günümüzde 2.3 milyon kişiye iş imkanı sağlayan Walmart’ın 28 ülkede 11633 mağazası bulunmaktadır. Şirket yoğunluklu olarak ABD, Meksika, Kanada, İngiltere, Hindistan, Japonya, Arjantin ve Brezilya’da faaliyet göstermektedir (www.gzt.com).

5.2. TÜRKİYE’DE PERAKENDECİLİK SEKTÖRÜNÜN GELİŞİMİ

Türkiye’de perakendecilik sektörünün gelişimini izlerken Osmanlı İmparatorluğu dönemini de ele almamız gerekmektedir. Osmanlı döneminde ticaret incelenirken Kapalıçarşılar, ticaret merkezleri ve yerel pazarlar olmak üzere üç olgudan bahsedilebilir (Mısırlı, 2009: 77).

Çarşılar perakende alım satım ilişkisinin en yoğun olduğu yerler olmuştur ve her esnafın sattığı ürünler bellidir. Bu sebeple bir esnaf, başka bir esnaf grubunun satma hakkına sahip olduğu ürünü satamazdı. Genelde deniz kıyısında yer alan ticaret merkezlerinde de ticari faaliyetler gerçekleştirilirdi. İskenderiye, Halep, Cidde ve Basra gibi özellikle Hint Okyanusu ticaretiyle bağlantılı olan ticaret merkezleri büyük önem arz etmekteydi. Anadolu’nun pek çok köşesinde düzenli olarak kurulan yerel pazarlar da diğer bir ticari olguyu meydana getirmektedir (Mısırlı, 2009: 77-78).

Dünya’da ilk standart kanun olarak nitelendirilen “Kanunname-i İhtisab-ı Bursa”, Sultan II. Beyazıt zamanında 1502 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu fermanda; hayvan ürünleri, türlü sebze ve meyve, tuz, ekmek, sanayi ürünleri, tekstil ürünleri, tarım ürünleri, orman ürünleri, deri ürünlerinin satışlar, konulacak fiyatlar ve kaliteleri bir standarda bağlanmıştır (www.osmanli700.gen.tr).

İçeriğinden de anlaşılacağı üzere bu kanunname tüketici haklarına verilen önemi göstermektedir.

Cumhuriyetin ilk yıllarında gıda dağıtımı belirli toptancıların etkin olduğu merkezci bir yapıda iken, bu yapı bir süre sonra ihtiyaca cevap veremediği için tüketim kooperatifleri kurulmuş ancak başarılı olamamıştır. Bu yıllarda gıda dağıtımına devlet tarafından köklü çözümler getirilememiştir (Erdoğan, 2003: 41).

1946 yılında yerel para biriminin değer kaybetmesiyle beraber, refah seviyesini arttırmaya yönelik çalışmalara ağırlık verilmiştir. 1950’lerde sermaye ve dağıtım sistemlerinin organizasyon yetersizliği ve üretim düşüklüğü problemleri söz konusu olmuştur (Pala ve Saygı, 2004: 20-21).

Türkiye’de dağıtım sisteminin gelişimi ve know-how ithalini sağlamak amacıyla İsviçre Migros Kooperatifler Birliği ülkeye davet edilmiştir. 1954’de Migros-Türk’ün kuruluşu ile tüketiciler perakendecilik için son derece önemli olan fiş, paketlenmiş gıda, etiket, poşet ve raf ömrü uygulaması ile tanışmıştır (Pala ve Saygı, 2004: 21).

Tüketicilere temel gıda maddelerini uygun fiyatlar ile temin etmek amacıyla 1956 yılında dönemin başbakanı Adnan Menderes’in katkılarıyla Gıda ve İhtiyaç Maddeleri Türk A.Ş. kurulmuştur (Yurtgüder, 2004: 11).

1970’li yıllarda piyasayı düzenlemek maksadıyla belediyeler tarafından kurulan tanzim satış mağazaları, ucuz ve toplu alışveriş alışkanlıklarının tüketiciler arasında yaygınlaşmasına vesile olmuştur (Aydın, 2013: 7). Tanzim satış mağazalarına yönelik hükümler, 23.03.1978 tarihli 16237 sayılı, Resmi Gazete’de yer alan “Belediye Tanzim Satışları Yönetmeliği” ile belirlenmiştir. Bu yönetmeliğe göre belediye tanzim satış mağazalarının amacı, temel ihtiyaç maddelerini uygun fiyatlar ile halka ulaştırmaktır (<http://mevzuat.kararara.com>).

24 Ocak 1980 kararları ile Türkiye’de ithal ikameci modelin terk edilip, ithalatın serbestleştirilmeye başlaması ile yabancı tüketim mallarının ülkeye girişi ve tüketimi hızla artmıştır. Ekonomide dışa açılmaya yönelik politikalar perakendeciliğin gelişimini arttırmıştır. Özel girişimciliğin öne çıkışı bu dönemde özel sektörlere ait perakendeci zincirlerin sayısı artmıştır (Koçal, 2012: 6).

1990'lı yıllarda Türkiye'nin dışa açık ekonomik politika izlemesiyle beraber tüketici istek ve taleplerini iyi analiz eden Migros, 1990 yılının sonundan itibaren büyük mağazacılık uygulamasına başlamıştır. Bu yıllarda, hafta sonları akşam 22:00'a kadar açık mağaza uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca Türkiye'de ilk defa kısmi zamanlı çalışma kavramını Migros gündeme getirmiştir. Türk tüketicisini, bilgisayarlı kasalarla tanıştıran da Migros'dur. 1991 yılında halka açık bir şirket haline gelen Migros, 1995 yılında Türkiye'nin ilk indirim mağazası olan Şok'u açmıştır. Türkiye'de ilk olarak private label olarak bilinen özel marka uygulaması da Migros tarafından hayata geçirilmiştir. Tüketici odaklı olarak faaliyetlerini sürdüren Migros, Türkiye'de müşteri memnuiyeti anketi yapan ilk firmadır (Ulubağ, 2015: 31-32). Migros 01.11.2017 itibarıyla 1628 Migros, 162 Kipa ve 45 Macrocenter olmak üzere yurtiçinde 73 ilde 1835 mağaza, yurtdışında ise 40 Ramstore ile toplamda 1875 mağazayla hizmet vermektedir (www.migroskurumsal.com).

Galeria Türkiye'nin ilk modern alışveriş merkezidir. Bunu İstanbul Belediyesi'nin girişimi ile 1991'de Merter İstanbul'da kurulan ve Türkiye'nin ilk modern hipermarketi olan Belpa takip etmiştir. Cash and carry formatındaki Metro'nun Güneşli'de açılması ve 1991 yılında Carrefour'un Kozyatağı'nda açılması ile yabancı perakende yatırımcıları Türkiye'ye gelmiştir (Akar, 2016: 39).

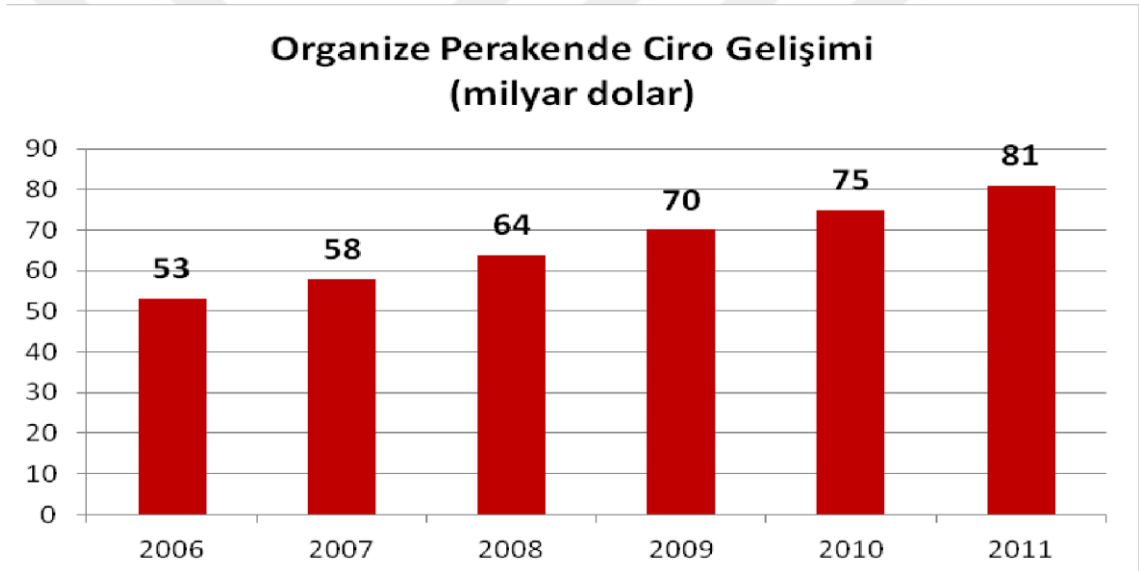
1995 yılında yüksek indirim mağazası olarak kurulan BİM Birleşik Mağazalar A.Ş., ürünlerin koliler içinde satıldığı 21 mağaza ile faaliyete başlamıştır. BİM, mağazalarını kira gideri ve metre kare alanı düşük, gösterişsiz olan yerlerde açmıştır. 1997 yılında ilk deposunu Samandıra'da kuran BİM, bu yıl özel markalı ilk ürünü olan Dost Süt'ün satışına başlamış ve ilerleyen yıllarda özel markalı ürün sayısını giderek arttırmıştır. BİM, 2005 yılında halka açık bir şirket haline gelmiştir (Uğuz, 2015: 41-42). "Perakendecinin Küresel Güçleri 2017: Müşteriyi Anlama Sanatı" raporuna göre en iyi 250 perakende şirketi arasına giren BİM, listede 147. Sırada yer almıştır. 2010-2015 yılları arasında %21,5 büyüme elde eden BİM, en hızlı büyüyen perakendeciler listesinde de 19. Sırada yer almıştır (www.perakende.org).

Perakende sektöründe yaşanan tüm bu gelişmeler ile beraber organize perakende sektörünün payı, geleneksel perakendeye göre artmıştır. Rekabet

Kurumunun Mayıs 2012’de yayınladığı rapora göre, hızlı tüketim malları içinde organize perakendenin payı artmaktadır. Organize perakendenin payı 2005’te %31,26 iken 2011 yılı ilk altı ayı itibarıyla %50,86 düzeyine ulaşmıştır. Organize HTM perakendeciliği pazarı içinde en hızlı büyüyen kanal indirim mağazacılığı olup BİM ve A-101 en hızlı büyüyen perakende zincirleridir (Ulubağ, 2015: 32-32).

TOBB Türkiye Perakendecilik Meclis Sektör Raporu 2012’ye göre 2006-2010 yılları arası organize perakende ciro gelişimine ilişkin rakamlar aşağıdaki gibidir.

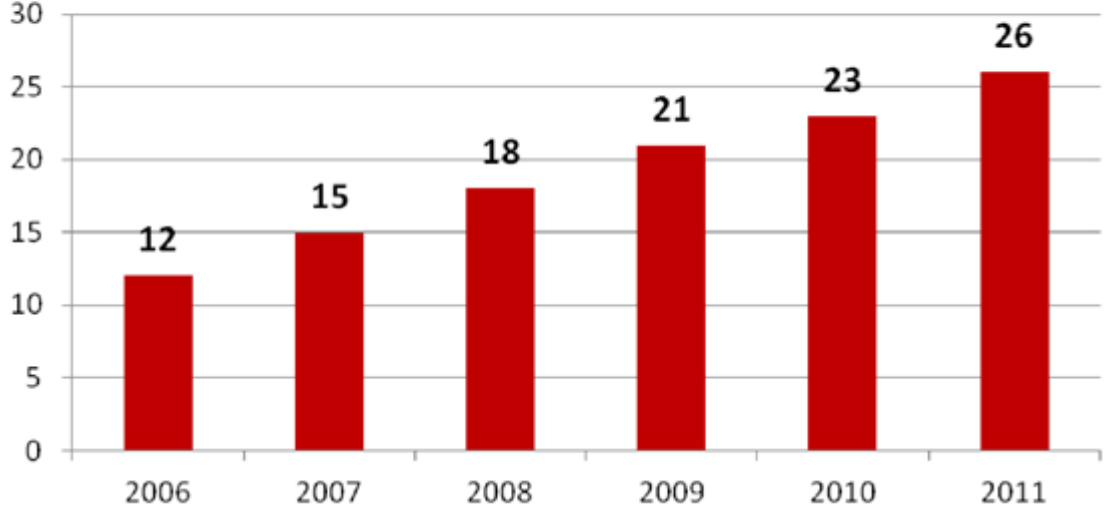
Organize Perakende sektöründeki ciro gelişiminin 2006-2011 yılları arasında izlediği seyri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 10. 2006- 2011 Yılları Arası Organize Perakende Ciro Gelişimi
(www.tobb.org.tr)

TOBB Türkiye Perakendecilik Meclis Sektörü Raporu 2012’ye göre aşağıdaki şekilde 2006-2011 yılları arasında organize perakende sektöründe bulunan şirketlerin hizmet verdikleri satış alanlarındaki gelişme aşağıdaki gibidir.

Organize Perakende Satış Alanı Gelişimi (milyon m2)



Şekil 11. 2006- 2011 Yılları Arası Perakende Sektörü Satış Alanı Gelişimi

(www.tobb.org.tr).

Aşağıdaki tabloya göre 2011 yılında perakende sektöründen elde edilen toplam gelirin % 42'si Organize Perakende Sektöründen elde edilirken geri kalan kısım Geleneksel Perakende Sektöründen elde edilmiştir. Bununla beraber 2011 yılında gıda perakendeciliğinin ve gıda dışı perakendeciliğin de geleneksel ve organize perakende sektörleri arasındaki dağılımı tabloda verilmiştir. Bu verilere göre geleneksel perakendeciliğin toplam gelirin %74,54'ü gıda perakendeciliğinden, organize perakendeciliğin ise toplam gelirin %59,25'i gıda dışı perakendecilikten elde edilmektedir.

Tablo 6. Geleneksel ve Organize Perakendeciliğinin Karşılaştırılması

	2011	Toplam içinde pay	Kategori içinde pay
	Milyar Dolar		
Toplam Ciro	191		
Geleneksel Perakende	110	58%	
Organize Perakende	81	42%	
Gıda Perakendeciliği	115	60%	100%
Geleneksel Gıda	82	43%	71%
Organize Gıda	33	17%	29%
Gıda dışı Perakendecilik	76	40%	100%
Geleneksel Gıda dışı	28	15%	37%
Organize Gıda dışı	48	25%	

Kaynak: www.tobb.org.tr.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİNİN PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA UYGULANABİLİRLİĞİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

1. GİRİŞ

Bu bölümde perakende sektöründe faaliyet gösteren bir şirkette sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği gösterilmiştir. İkinci bölümde de üzerinde durduğumuz gibi perakende mağazalar, birçok kriter açısından sınıflandırmaya tabi tutulmuştur. Uygulamada ele alınan şirket zincir mağaza sınıfına girmektedir. Dolayısıyla bu bölümde zincir mağazalardaki yönetim biçiminin, muhasebe sisteminin sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için elverişli olup olmadığı gösterilecektir.

2. UYGULAMANIN AMACI VE KAPSAMI

Ekonominin gelişmesi ile beraber, rekabet ortamı canlanmış ve bu durum işletmeleri büyümeye yönlendirmiştir. İşletmelerin büyümesi, faaliyet alanlarının genişlemesine yol açtığı için tek bir merkezden yönetilmesini, tepe yönetimin tüm işletmeye hakim olmasını güçleştirmiştir. Bu güçlüğün yol açtığı sıkıntılardan kurtulmak için işletmeler merkezkaç yönetim sistemine yönelmiş ve yönetilebilir bölümlere ayrılmıştır (Tavukçuoğlu, 2016: 74).

Perakende sektöründe oldukça büyük bir paya sahip olan zincir işletmeler de faaliyetlerini geniş coğrafi alanlara dağılarak sürdürmektedir. Bu durum işletmelerin merkezden yönetilmesini güçleştirmiş ve her bir zincir mağazanın ayrı ayrı yönetilmesi ihtiyacını doğurmuştur. Bundan dolayı, bu çalışmada perakende sektöründe faaliyet gösteren zincir mağazalarda sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği ele alınmıştır.

Her işletmenin yönetim biçimi ve organizasyon şeması birbirinden farklı olduğu için çalışmada tek bir işletme ele alınmıştır. Bu çalışmada zincir mağazalarda sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini göstermek için; 1983 yılında kurulan, Türkiye'nin birçok şehrinde farklı türde işletmelerle faaliyet gösteren ve toplam 89

şubesi olan bir perakende işletmesi ele alınmıştır. Söz konusu şirketin ismi çalışmada açıkça belirtilmeyeceği için bundan sonraki kısımlarda A şirketi olarak ifade edilecektir. Hipermarket, tekstil mağazası, departmanlı mağaza ve alışveriş merkezi gibi farklı türde işletmelerle perakende sektöründe faaliyet gösteren A şirketi faaliyet gösterdiği her alanda farklı bir organizasyon yapısına ve yönetim biçimine sahiptir. Şirketin etkin olduğu her alandaki işletmelerinin organizasyon yapısı birbirinden ayrı olduğu için sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini şirketin tamamı üzerinde göstermek konunun dağılmasına sebep olacağı gibi anlaşılmasını da güçleştirecektir. Bundan dolayı aynı türde yönetim biçimine sahip olan alışveriş merkezi adı altında faaliyet gösteren 14 şube ele alınmıştır. Bahsi geçen 14 şubenin faaliyet gösterdiği alan, organizasyon şeması, yönetim biçimi birbiri ile aynı olduğundan dolayı bu şubelerden bir tanesi detaylı bir biçimde ele alınarak tümevarım yöntemi ile perakende zincir mağazalarda sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği gösterilecektir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili literatür incelendiğinde bu alanda yapılmış bir çok çalışma vardır. 1959 yılında Edward Phillpe'nin yazmış olduğu "Reports Which Give Effect to Responsibility Accounting" adlı makale sorumluluk muhasebesi üzerine yazılmış en eski kaynaklardan biridir. 1961 yılında Stuart Calarke'ın "Step Reporting for Responsibility" adlı eseri de bu alanda yazılmış başka bir makaledir (Tavukçuoğlu, 2016: 17).

Yerli literatürde sorumluluk muhasebesi sistemi ile ilgili çalışmalar 1977 yılına dayanmaktadır. 1977 yılında doçentlik tezi olarak hazırlanan, 1982 yılında kitap olarak basılan ve M. Selçuk Uslu tarafından yazılan "Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi" kitabı bu konuda ülkemizde yazılmış olan ilk çalışmalardandır. Bu çalışmada sorumluluk muhasebesi sisteminin ortaya çıkış nedenlerinden başlanarak uygulanabilmesi için gerekli koşulların varlığından detaylarıyla bahsedilmiştir.

1992 yılında Nezih Kirel tarafından yazılan yüksek lisans tezinde işletmelerde bilgisayar destekli bir raporlama sisteminin kurulabilmesi için gerekli unsurlardan bahsedilmiş ve bu kapsamda Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.'de bir uygulama

yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda bilgisayar destekli etkin bir sorumluluk muhasebesi sistemi ile raporların hazırlanmasının ve yorumlanmasının, yönetici kararlarını daha doğru etkileyeceği belirtilmiştir.

Ali Rıza Kaymaz tarafından 2000 yılında yazılan doktora tezi, konaklama işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini göstermek üzere yazılmıştır. Bu kapsamda Antalya’da bir konaklama işletmesinde uygulama yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda, uygulamaya konu olan işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyebilmesi için bazı önerilerde bulunulmuştur.

Mehmet Ünsal Memiş tarafından 2002 yılında yazılan yüksek lisans tezinde, işletmelerde performans değerlemesinin sağlıklı biçimde yapılabilmesi için sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama sisteminin gerekliliği ele alınmıştır. Bir sanayi işletmesinde yapılan tanımlayıcı olay çalışmaları ile sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama uygulamalarının işletme performansına olan etkileri ortaya konulmuştur.

2002 yılında Türker Susmuş tarafından yazılan ve Mevzuat Dergisi’nde yayınlanan “Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması” başlıklı makalede, sorumluluk muhasebesinin işletme verimliliğine olan etkisi üzerinde durulmuştur. Çalışmanın sonucunda, zincir otel işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması halinde her bir şubenin yöneticisinin performansının değerlendirilebileceği belirlenmiştir.

Nergis Nalan Yakar tarafından 2004 yılında yazılan yüksek lisans tezinde, sorumluluk muhasebesi sisteminin bir otel işletmesinde uygulanabilirliği ele alınmıştır. Çalışmanın sonucunda uygulamaya konu olan işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesine engel teşkil eden noksanlıklara değinilmiş, bu eksikliklerin giderilmesi halinde sisteminin uygulanabileceği belirtilmiştir.

2006 yılında Mihriban Coşkun Arslan tarafından yazılan yüksek lisans tezi sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlama sisteminin üretim işletmelerinin performansı üzerindeki etkilerini tespit etmek için yazılmıştır. Çalışmanın sonucunda işletmenin mevcut durumunun, işletme yapısı için daha uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

2007 yılında İlkin Taç İlkin tarafından yazılan yüksek lisans tezi, sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bölümsel işletmelerde transfer fiyatlamasını ele almıştır. Çalışmanın sonucunda, uygulamaya konu olan mermer üretim işletmesine uygun bir transfer fiyatlama yöntemi önerilmiştir.

İbrahim Emre Göktürk tarafından 2012 yılında yazılan doktora tezi sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliğini ele almaktadır. Bu çalışmada Konya bölgesi hastaneleri üzerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği anket yöntemi ile veri toplanarak test edilmiştir. Yapılan anket çalışmasının sonucu şu şekildedir; Konya bölgesinde faaliyet gösteren sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sistemini uygulayan bir hastanenin bulunmadığı tespit edilmiş ancak bazı aksaklıkların giderilmesi sonucu sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliğinin mümkün olduğu ortaya konulmuştur.

Abdullah Karakaya ve Halim Akbulut tarafından 2013 yılında yazılan, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi'nde yayınlanan “İşletmelerde Sorumluluk Merkezlerinin Stratejik Kontrol ve Muhasebe Sistemi Açısından Analizi” başlıklı makalede sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol için öneminden bahsedilmiştir. Çalışmada yöneticilerinin sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları ile ilgili algılarını belirlemek amacıyla anket uygulaması yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgular şu şekildedir; sorumluluk merkezleri ile organizasyon yapısının uyumlu olması ileri düzeyde anlamlı bulunmuştur, stratejik kontrolün şirketin stratejik yönetimi ile uyumlu olması şirket yönetiminin etkinliği için gereklidir.

Mehmet Özkan tarafından 2013 yılında yazılan, Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisinde yayınlanan “Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi” başlıklı makalede, yönetim muhasebesinin işleyişi için sorumluluk muhasebesinin öneminden ve gerekliliğinden bahsedilmiştir. Çalışmanın sonucunda sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması ile işletme yöneticilerinin başarılarının daha doğru değerlendirileceği vurgulanmıştır.

Yıldırım Ercan Çalış ve Nur Baran Altınsoy tarafından 2014 yılında yazılan “Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin

Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi” başlıklı makalede, yönetim raporlama sistemleri incelenmiş ve maliyet merkezlerinde performans değerlemesini ele almak üzere bir uygulama yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, sorumluluk raporlarında yer alan sapmaların nedenleri üzerinde durularak, ortadan kaldırılması için alınması gereken önlemler tartışılmıştır.

2016 yılında Hüseyin Gökhan Tavukçuoğlu tarafından yazılan yüksek lisans tezinde sorumluluk muhasebesi sisteminin çay sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulanabilirliğinden bahsedilmiştir. Çalışmanın sonucunda; sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için gerekli koşulların var olduğu ve sistemin uygulanması ile tüm işletmede giderlerin kontrol altına alınmasının mümkün olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Mehdi Mirzaei Nezamabad tarafından 2016 yılında yazılan doktora tezinde, Borsa İstanbul’da BİST-100 endeksine dahil firmaların strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi hakkında farkındalık düzeyleri anket yöntemi ile araştırılmıştır. Elde edilen verilere göre Türkiye’de strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabileceği sonucunda ulaşılmıştır.

2017 yılında Ali Kahramanoğlu tarafından doktora tezinde, sağlık işletmelerinde maliyet kontrolü için sorumluluk muhasebesi sistemine duyulan ihtiyacın gerekliliğinden bahsedilmiştir. Bu kapsamda ülkemizde faaliyet gösteren büyük ölçekli bir kamu hastanesi örnek alınarak, sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması halinde maliyet kontrolünün sağlanabileceği gösterilmeye çalışılmıştır.

Literatürde yapılan çalışmalardan bazıları yukarıdaki gibidir. Bu çalışmada da sorumluluk muhasebesi sistemi genel olarak anlatılmaya çalışılmış ve perakendecilik sektöründe uygulanabilmesi için gerekli koşulların üzerinde durularak, perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede uygulama yapılmıştır.

4. UYGULAMANIN YAPILDIĞI İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Uygulamaya konu olan şirket, 1983 yılında perakende sektörüne girmiş ve zamanla farklı şehirlerde mağazalar açarak faaliyetlerini sürdürmüştür. Hipermarket, tekstil mağazası, departmanlı mağaza ve alışveriş merkezi gibi farklı türlerde işletmeler ile perakendecilik sektöründe yer almaktadır. Faaliyet gösterdiği tüm

alanlarda 2017 yılı verilerine göre 89 şubesi ve yaklaşık 8500 çalışanı vardır. Şirket faaliyette bulunduğu her alanda farklı bir organizasyon yapısına sahip olduğu için çalışmada yalnızca alışveriş merkezi konseptinde faaliyet gösteren Afyonkarahisar şubesi ele alınmıştır.

5. PERAKENDE SATIŞ MAĞAZALARINDA SORUMLULUK MUHASEBESİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ

Birinci bölümde de anlatıldığı üzere sorumluluk muhasebesinin işleyişi literatürde şu biçimde özetlenmiştir: Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için organizasyon yapısı sorumluluk temeline göre oluşturulmuş olmalı ve işletmede merkezkaç yönetim biçimi uygulanmalıdır. Ayrıca organizasyondaki her birimin görev ve sorumlulukları belirlenebilmelidir. İşletmenin sorumluluk merkezleri belirlenmeli ve işletmedeki sorumlu yöneticiler için kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımı yapılmalıdır. Sorumluluk merkezlerinin ve bu merkezlerin performansı değerlendirilirken kullanılacak yöntemlerin belirlenmesinden sonra son aşama olan sorumluluk raporlarının oluşturulması ve değerlendirilmesi aşamasına geçilir. Sorumluluk raporları aracılığı ile sorumlu olan yöneticilerin her birinin performansına ilişkin değerlendirme yapılır.

5.1. ORGANİZASYON YAPISININ BELİRLENMESİ

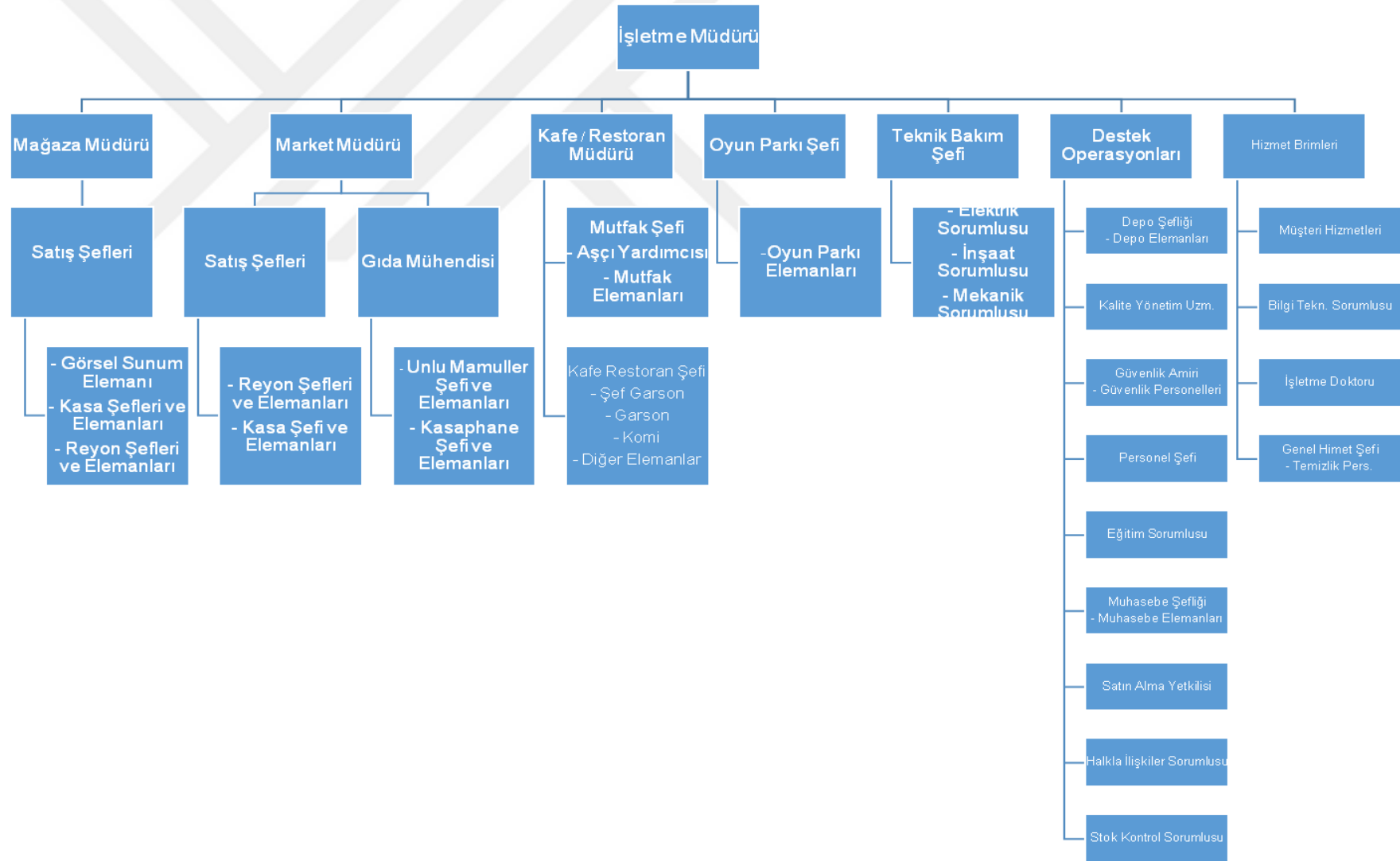
Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için ilk koşul o işletmenin bir organizasyon yapısına sahip olmasıdır. Organizasyon yapısı, işletmenin nasıl yapılandığını ve departmanlar arasındaki ilişkinin fonksiyonlarını gösterir. Şirketin organizasyon yapısına bakarak hiyerarşik yapı ile ilgili bilgi sahibi olabilir ve her bir yöneticinin sorumluluk alanlarını rahatlıkla tespit edebiliriz.

İşletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için, işletmenin organizasyon yapısının merkezkaç yönetim sistemine göre oluşturulmuş olması gerekir. Aksi durumunda (merkezi yönetim sistemi uygulanması halinde) işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğinden bahsedilemez. Çünkü adından da anlaşılacağı üzere sorumluluk muhasebesinde esas olan organizasyondaki her bir yöneticinin yetki ve sorumluluğa sahip olmasıdır.

Perakende satış mağazalarında sorumluluk muhasebesi uygulamasının ilk aşaması, organizasyon yapısının oluşturulmasıdır. A şirketinin alışveriş merkezi adı altında faaliyet gösteren 14 şubesinin organizasyon yapısı birbiri ile aynıdır. Bundan dolayı bu şubelerden birinin organizasyon yapısı detaylı bir biçimde ele alınacak, her bir departman yöneticisinin görev ve sorumluluk alanlarından bahsedilecektir.

İşletmenin organizasyon yapısını incelediğimiz zaman fonksiyonel organizasyon yapısını yansıttığını görebiliriz. Aşağıdaki şekilde adı geçen işletmenin organizasyon yapısı yer almaktadır.





Şekil 12. Uygulama Yapılan İşletmenin Organizasyon Şeması

5.2. ORGANİZASYONDAKİ HER BİRİMİN GÖREV VE SORUMLULUKLARININ BELİRLENMESİ

5.2.1. İşletme Müdürü

İşletme müdürünün sorumluluk alanı alışveriş merkezinin tamamını kapsar. İşletme müdürü, görev yaptığı şubenin resmi ve özel tüm dış ilişkilerini yürütür ve birinci dereceden sorumludur. İşletme müdürü kendine bağlı olarak çalışan departman sorumlularının yönetim ve denetimini gerçekleştirmekten mesuldür. Tüm birimlerin etkin ve verimli olması için gerekli çalışmaları yapar. Yapmış olduğu çalışmaları üst yönetim ile paylaşır. Kâr merkezlerinde sorumlu olan müdürler tarafından hazırlanan bütçe ile gerçekleşen rakamları karşılaştırarak üst yönetime sunum yapmak ve sapmalara ilişkin gerekli açıklamaların üst yönetime iletilmesini sağlamak işletme müdürünün görevlerindendir. Üst yönetim tarafından belirlenen tutarı aşmamak kaydı ile işletmeye alınacak makine, ekipman, demirbaş gibi kıymetlerin satın alınmasından sorumludur. Şirket vizyon ve misyonuna uygun işletme yönetimini sürdürmekle görevlidir.

5.2.2. Depo Şefliği

Depo şefi, işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Kendine bağlı olarak çalışan depo şefi yardımcısından, depo ve sipariş elemanlarından sorumludur. Depo şefinin görevleri şunlardır; depo personelleri tarafından depoya giriş ve çıkışı yapılan malların takibinden sorumludur, sipariş elemanı tarafından yapılan evrak takibinin kontrolünden sorumludur. Ayrıca depo düzeni ve depodaki malların uygun koşullarda stoklanması da depo şefinin görevleri arasındadır.

5.2.3. Mağaza Müdürü

Mağaza müdürü işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Kendine bağlı olarak çalışan satış şeflerinden ve görsel sunum personelinden, ayrıca satış şeflerine bağlı olarak çalışan reyon şeflerinden ve mağaza personellerinden sorumludur. İşletmenin mağaza bölümünde birden fazla ürün grubu (ev tekstil ürünleri, tekstil ürünleri, dekoratif ve züccaciye ürünleri) bulunmaktadır. Bu ürün gruplarının her biri ayrı satış şefleri tarafından yönetilmektedir.

Satış şeflerinin görevleri şu şekilde sıralanabilir: Kendine bağlı olarak çalışan reyon şeflerinin, mağaza personellerinin yönetim ve denetiminden sorumludur. Kendi sorumluluğunda olan ürünlerin reyonda bulunabilirliğini sağlamak amacıyla sipariş ve tedarik işlemlerini gerçekleştirir. Satışa uygun olmayan ürünleri tespit ederek iade veya imha işlemlerini yürütür. Hedeflenen satış ve kârlılık rakamlarını gerçekleştirmek için çalışmalar yapar. Piyasa fiyat araştırması yaparak bir rapor hazırlar ve üst yönetime bilgi verir. Dönemsel kampanyaların müşterilere etkin bir şekilde ulaşmasını sağlar. Reyon düzenini gerçekleştirmesi için reyon şeflerine ve personellerine gerekli talimatları verir.

Mağaza müdürüne bağlı olarak çalışan görsel sunum elemanının görevi ise kampanyalı ürünlerin ve katalog ürünlerinin etkili teşhirini sağlamaktır.

Mağaza müdürünün görevleri ise şunlardır: Kendine bağlı olarak çalışan personel ve şeflerin yönetim ve denetiminden sorumludur. Ayrıca; stokların tutarlılığı için çalışmalar yapar ve etkin sipariş yönetimini sağlar. Aksi bir durum olduğunu tespit etmesi halinde satış şeflerine talimat vererek düzeltilmesini ister. Hedeflenen ve gerçekleşen satış ve kârlılık rakamlarını ilişkilendirerek üst yönetime bilgi verir. Sorumlu olduğu satış alanlarının şirket prosedürlerine uygun hale gelmesini sağlayarak iç denetim için gerekli çalışmalar yapar.

5.2.4. Kafe / Restoran Müdürü

Kafe / Restoran müdürü işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Kendine bağlı olarak çalışan mutfak şefi, kafe şefi, restoran şefi ve bunlara bağlı olarak çalışan personellerden sorumludur. İşletmenin bu bölümünde üç şef görev yapmaktadır. Kafe ve restoran şeflerinin görevleri şu şekilde sayılabilir: Müşterilerden alınan siparişlerin şirket kalite politikasına uygun bir biçimde yerine getirilmesini sağlamak, satış ve kârlılık hedeflerine ulaşmak için gerekli çalışmalar yapmak. Ayrıca kendine bağlı olarak çalışan personellerin yönetim ve denetimini gerçekleştirmektir.

Mutfak şefinin (aşçı) görevleri de mutfak personellerini yönetmek ve denetlemek, alınan siparişler doğrultusunda üretimin gerçekleşmesini sağlamak, sorumlu olduğu alanda temizlik ve hijyen kurallarına uyulmasını sağlamaktır. Ayrıca üretimde kullanılacak malzemeleri temin etmek de görevleri arasındadır.

Kafe restoran müdürünün görevleri ise Şunlardır: Müşterilerin memnuniyetini kazanmak için gerekli çalışmalar yaparak personelleri bu Şekilde yönlendirmek, satış ve kârlılık hedeflerinin gerçekleşmesini sağlamak, üretim maliyetinin optimum düzeyde gerçekleşmesi için gerekli çalışmalar yapmak, kendine bağlı olarak alışan Şef ve personelleri yönetmek ve denetlemektir.

5.2.5. Market Müdürü

Market müdürü işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Kendine bağlı olarak çalışan gıda mühendisinden, satış Şeflerinden ayrıca satış Şeflerine bağlı olarak çalışan reyon Şeflerinden ve market personellerinden sorumludur. İşletmenin market bölümünde birden fazla ürün grubu (gıda dışı, taze gıda, hızlı tüketim) bulunmaktadır. Bu rn gruplarının her biri ayrı satış Şefleri tarafından yönetilmektedir.

Market satış Şeflerinin görevleri mağaza satış Şeflerinin görevleri ile aynıdır. Şu Şekilde sıralanabilir: Kendine bağlı olarak çalışan reyon Şeflerinin, market personellerinin yönetim ve denetiminden sorumludur. Kendi sorumluluğunda olan ürünlerin reyonda bulunabilirliğini sağlamak amacıyla sipariş ve tedarik işlemlerini gerçekleştirir. Satışa uygun olmayan ürünleri tespit ederek iade veya imha işlemlerini yürütür. Hedeflenen satış ve kârlılık rakamlarını gerçekleştirmek için çalışmalar yapar. Piyasa fiyat araştırması yaparak bir rapor hazırlar ve üst yönetime bilgi verir. Dönemsel kampanyaların müşterilere etkin bir Şekilde ulaşmasını sağlar. Reyon düzenini gerçekleştirmesi için reyon Şeflerine ve personellerine gerekli talimatları verir.

Gıda mühendisi, market müdürüne bağlı olarak çalışır ve kendine bağlı olarak çalışan retim Şeflerinden (lokum Şefi, unlu mamul Şefi ve kasaphane Şefi) ve bunlara bağlı olarak çalışan personellerden sorumludur. Gıda mühendisinin görevleri; taze gıda ürünleri imalatının şirket kalite politikalarına, gıda güvenliği yasalarına, Tarım İ Müdürlüğü denetimlerine uygun olmasını sağlar. İmalathanelerin temiz ve hijyenik olması için personellere gerekli talimatları verir ve denetimini yapar. şirketin üretim yöneticileri tarafından hazırlanan reçetelere uygun imalat yapılmasını sağlar. Üretim miktarlarını, satış sirkülasyonuna göre planlar, zamanında üretim yapılması için gerekli talimatları verir.

Market müdürünün görevleri ise Şunlardır: Kendine baēlı olarak çalışan satış Şefleri, gıda mühendisi ve personellerin yönetim ve denetiminden sorumludur. Ayrıca; stokların tutarlılıēı için çalışmalar yapar ve etkin sipariş yönetimini saēlar. Hedeflenen ve gerçekleşen satış ve kârlılık rakamlarını ilişkilendirerek üst yönetime bilgi verir. Sorumlu olduēu satış alanlarının ve üretim kısımlarının Şirket prosedürlerine ve yasal mevzuatlara uygun hale gelmesini saēlayarak iç denetim ve yasal denetimler için gerekli çalışmalar yapar.

5.2.6. Oyun Parkı Şefi

Oyun parkı Şefi işletme müdürüne baēlı olarak çalışır ve kendine baēlı olarak çalışan elemanların yönetiminden sorumludur. Ayrıca oyun parkı alanında yer alan cihazların çalışma düzeninden, cihazların gvenliēinden ve oyun parkından elde edilen hasılatın kaydından sorumludur.

5.2.7. Satın Alma Yetkilisi

İŞletme müdürüne baēlı olarak çalışır. İŞletmeye alınacak ticari malların, demirbaŐların, makine teçhizat ve ekipmanların tedarikinden sorumludur. Bu kapsamda ilgili firmalarla görüşmeler yaparak ayrılması gereken bütçeyi belirler ve işletme müdürünün onayı ile satın alma işlemini gerçekleştirir.

5.2.8. Stok Kontrol Sorumlusu

Stok kontrol sorumlusu işletme müdürüne baēlı olarak çalışır. Stok sorumlusunun görevleri Şu Şekilde sayılabilir; depodaki ürünlerin stok kayıtlarını yapmak, depoda herhangi bir nedenle fire oluŐması durumunda bu durumu rapor etmek, depodaki stok miktarı ile kayıtlardaki stok miktarının uyuŐmadıēı durumlarda (eksi stok gibi) ilgili departmana bu durumu rapor etmek.

5.2.9. Müşteri Hizmetleri

Müşteri hizmetleri işletme müdürüne baēlı olarak çalışan bir birimdir. MüŐteriden gelen talepler doērultusunda ilgili departmanı bilgilendirerek, ürün deēiŐim ve iade taleplerini yerine getirir. İŞletmede mevcut bir kampanya olması

durumunda, gerekli kayıtları yapar. Ayrıca şirket tarafından yapılan dönemsel kampanyalarda promosyon ürünleri müşterilere teslim eder.

5.2.10. Kalite Yönetim Uzmanı

Kalite yönetim uzmanı işletme müdürüne bağlı olarak çalışmaktadır. İşletmenin sahip olduğu ISO 9001, ISO 10002, ISO 22000 sertifikalarına ve işletmenin kendi bünyesinde uygulamış olduğu tüm kalite politikalarına uygun hizmet verebilmesi için gerekli denetim ve takibi yapar.

5.2.11. Güvenlik Amiri

Güvenlik amiri işletme müdürüne bağlı olarak çalışır ve kendisine bağlı olarak çalışan güvenlik şefi ve güvenlik personellerini yönetmek, denetlemek ve işleyişle ilgili ortaya çıkan aksaklıklara yerinde ve zamanında müdahalede bulunmakla sorumludur. İşletmeye yapılan, çalışan ve müşteri giriş çıkışlarını kontrol altında tutmak ve meydana gelen ya da muhtemel aksaklıkları işletme müdürüne rapor etmekle sorumludur.

5.2.12. Genel Hizmet Şefi

Genel hizmet şefi işletme müdürüne bağlı olarak çalışır ve kendine bağlı olarak çalışan genel temizlik elemanları ve bahçıvandan sorumludur. İşletmenin her bölgesinin (yemekhane, idari bina, tuvaletler, bebek bakım odaları, mescit, oyun parkı, otopark, alışveriş sahaları, bahçe gibi) temizliği genel temizlik elemanları tarafından yapılmaktadır. Genel hizmet şefi temizlik elemanlarının ve bahçıvanın görevlerini zamanında ve eksiksiz yapması için onları yönetir ve denetler.

5.2.13. Teknik Birim Şefi

Teknik birim şefi, işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Kendisine bağlı olarak çalışan elektrik sorumlusu, mekanik sorumlusu ve inşaat sorumlusunu yönetir. Teknik birim şefi, işletme müdüründen aldığı talimatlarla görevini eksiksiz ve zamanında yerine getirmekle sorumludur. Herhangi bir arıza durumunda işletme müdürünün bilgisi dahilinde, elektrik sorumlusu, mekanik sorumlusu veya inşaat sorumlusuna yapılması gereken işleri bildirir ve noksansız yapılıp yapılmadığını

kontrol eder. İşletmede yapılması gereken teknik bakımların geciktirilmeden yapılmasından sorumludur.

5.2.14. Personel Şefi

Personel şefi, işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Yasal mevzuatlara ve şirket politikalarına bağlı olarak görevini eksiksiz ve zamanında yapmakla sorumludur. Personel şefinin görevi, işe yeni başlayan ve mevcut çalışanların özlük dosyalarını oluşturur, Çalışanların özlük haklarını takip ederek bu haklarla ilgili kendilerini bilgilendirir ve haklarını (yıllık izin, doğum izni, kıdem ve ihbar tazminatları, iş sözleşmesinden ve yasalardan doğan diğer haklar...) kullanabilmeleri için işletme müdürünün bilgisi dahilinde gerekli prosedürleri takip eder.

5.2.15. Eğitim Sorumlusu

Eğitim sorumlusu işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. Şirket politikalarında veya yasal mevzuatta meydana gelen bir değişiklik kapsamında çalışanları bilgilendirmek için verilecek eğitim ihtiyaçlarının analizlerini yaparak, eğitim programı hazırlar. Hazırlanan eğitim programları doğrultusunda bir bütçe hazırlayarak, işletme müdürünü bu konuda bilgilendirir. Gerçekleşen eğitim programları sonucunda değerlendirmeler yaparak, rapor hazırlar.

5.2.16. Muhasebe Şefi

Muhasebe şefi, işletme müdürüne bağlıdır ve kendine bağlı olarak çalışan muhasebe personelleri ve veznedardan sorumludur. Muhasebe şefinin görevi, yasal mevzuatlara ve işletme politikalarına bağlı olarak mali işlemleri muhasebeleştirmek, kontrol etmek, faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek ve raporlamaktır.

5.2.17. Halkla İlişkiler Sorumlusu

Halka ilişkiler sorumlusu, işletme müdürüne bağlıdır ve kendine bağlı olarak çalışan dijital baskı elemanından sorumludur. Halkla ilişkiler sorumlusunun görevi; işletmenin faaliyetlerini organize etmek ve bu faaliyetlerle ilgili halkı bilgilendirmektir. Bu görev kapsamında özel günlerde (milli bayramlar ve dini bayramlar gibi) etkinlikler düzenler, sanatsal etkinlikler (imza günleri, söyleşiler,

çocuk tiyatroları vs.) düzenler. Bu etkinlikler için gerekli bütçeyi tespit ederek işletme müdüründen onay alır. Halka duyurmak için kendine bağlı olarak çalışan dijital baskı elemanına broşürler ve haber bültenleri hazırlatmak üzere talimat verir.

5.2.18. İşletme Doktoru

İşletme doktoru, işletme müdürüne bağlıdır ve kendine bağlı olarak çalışan sağlık elemanlarından sorumludur. İşletme doktorunun en önemli görevlerinden biri iş kazalarını ve meslek hastalarını azaltmaya yönelik çalışmalar yapmaktır. Bu görevini yerine getirebilmek için, çalışma ortamının uygunluğunu denetler ve çalışanların sağlık gözetimlerini yapar. Sağlık gözetimi sonuçlarına göre gerekli gördüğü durumlarda iş güvenliği uzmanı ile iş birliği yaparak bazı tetkiklerin yapılmasını ister. Çalışanları bilinçlendirmeye yönelik eğitimler düzenler. İş yerinde sağlığa zararlı olabilecek riskleri tespit ederek bunları ortadan kaldırmaya yönelik faaliyetlerde bulunur.

5.2.19. Bilgi Teknik Sorumlusu

Bilgi teknik sorumlusu işletme müdürüne bağlı olarak çalışır. İşletme bünyesinde kullanılan cihazların bakımından ve tamirinden sorumludur. İdari personellerin bilgisayarlarına gerekli güncellemeler yapmak, ödeme noktalarında kullanılan pos cihazlarından veri aktarımlarını sağlamak, yazılım güncellemelerini yapmak, genel merkezden gelen verilerin aktarımını sağlamak, arıza durumunda müdahalede bulunmak temel görevlerindendir.

5.3. İŞLETMENİN SORUMLULUK MERKEZLERİNİN BELİRLENMESİ

Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için işletmenin sorumluluk merkezleri belirlenebilir olmalıdır. Sorumluluk merkezleri, işletme içinde bir yöneticinin yönetiminde oluşturulmuş bir örgüt birimidir. Her sorumluluk merkezinin yöneticisi, birimin girdi ve çıktıları ile ilgili karar vermekle yükümlüdür (Göktürk, 2012: 98).

İşletmede sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi kadar önemli olan bir diğer husus da kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımının yapılmasıdır. Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet şu biçimde tanımlanmıştır: Herhangi

bir gider veya maliyet kavramı bir yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyor ise söz konusu maliyet veya gider kalemi kontrol edilebilir niteliktedir. Eğer yöneticinin kararından etkilenmiyorsa kontrol edilemez niteliktedir. Giderlerde böyle bir ayırım yapılmasının nedeni; yönetici performansının daha sağlıklı ölçülmesini sağlamaktır (Tavukçuoğlu, 2016: 36).

A İşletmesinde ortaya çıkan giderleri kontrol edilebilirlik açısından şu şekilde sınıflandırabiliriz;

Tablo 7. İşletmenin Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Giderleri

Kontrol Edilebilen Giderler	Kontrol Edilemeyen Giderler
Enerji Giderleri	Numune ve Test Giderleri
Su Gideri	Sigorta Gideri
Nakliye Gideri	Vergi, Resim ve Harçlar
Reklam Tanıtım Giderleri	Personel Giderleri
Tamir Bakım Giderleri	Dava, İcra ve Noterlik Giderleri
Haberleşme Giderleri	
İşletme Malzemeleri	
Büro Malzemeleri	
Kampanya ve Promosyon Giderleri	
Eğitim ve Seminer Giderleri	
Danışmanlık Giderleri	
İşletme Satış Giderleri	
Ambalaj Giderleri	
Seyahat ve Konaklama Giderleri	
Temizlik Giderleri	
İkram ve Ağırlama Giderleri	
Etiketleme Giderleri	
Diğer Çeşitli Giderler	

Yukarıdaki tabloda A İşletmesi'nin giderleri, kontrol edilebilir ve kontrol edilemez olarak sınıflandırılmıştır. Kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımı işletmeden işletmeye değişiklik gösterir ve yukarıdaki tablo A İşletmesi'nin kâr merkezi konumunda olan Afyonkarahisar şubesi için hazırlanmıştır. Bundan

dolayı perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren tüm zincir işletmelerde bu ayrım farklı olacaktır.

Tablo 7’de yapılan kontrol edilebilir ve kontrol edilemez maliyet ayrımı işletmenin tamamından sorumlu olan işletme müdürü için yapılmıştır. Kontrol edilemeyen giderler, ağırlıklı olarak üst yönetimin kararlarından etkilenmektedir, dolayısıyla işletme müdürü için kontrol edilemez niteliktedir. Örneğin: Afyonkarahisar şubesinde çalıştırılacak personel sayısı için üst yönetim, şubenin ciro oranına göre bir aralık belirlemektedir. İşletme müdürü bu sınırlar içinde kalmak koşulu ile personel sayısını belirleyebilir ancak personele ödenen ücreti belirleyemez. Bu sebeple işletme müdürünün personel giderleri üzerinde tam bir kontrol yetkisi yoktur. Dava, icra ve noterlik giderlerine ilişkin kararlar da üst yönetim tarafından verildiği için işletme müdürünce kontrol edilemez niteliktedir. Ancak işletme müdürü gerekli tedbirleri alarak böyle bir giderin oluşmasını engelleyebilir. O halde kontrol edilemeyen gider kalemleri üzerinde işletme müdürünün tam bir kontrol yetkisi yoktur, diyebiliriz.

Kontrol edilebilir gider kalemlerinin çoğu faaliyet giderleridir ve işletme müdürünün kararından etkilenir. Ancak işletme müdürü bazı gider kalemleri için karar verirken sınırlı kontrol yetkisine sahiptir. Reklam ve tanıtım giderleri, seyahat ve konaklama giderleri, eğitim ve seminer giderleri, danışmanlık giderleri, ikram ve ağırlama giderleri bunlardan bazılarıdır. Bu gider kalemleri için üst yönetim tarafından şubelerin ciro oranlarına göre bir sınırlama getirilmiştir ve işletme müdürü bu sınırı aşmamak kaydı ile gider kalemlerini yönetir.

İşletmede ortaya çıkan giderlerin bazıları işletmenin gider merkezlerinde, bazıları işletmenin kâr merkezlerinde bazıları da hem gider merkezlerinde hem kâr merkezlerinde ortaya çıkmaktadır. Ancak gider merkezlerinde ortaya çıkan tüm giderler, o gider merkezinin yöneticisi için kontrol edilemez niteliktedir. Örneğin muhasebe departmanında ortaya çıkan ofis malzemesi gideri muhasebe şefi için kontrol edilemez, işletme müdürü için kontrol edilebilir niteliktedir. Çünkü ofis malzemesi alımı işletme müdürünün kararı ile gerçekleştirilir. Ya da halka ilişkiler departmanında meydana gelen reklam tanıtım gideri, halkla ilişkiler sorumlusu için kontrol edilemez, işletme müdürü için kontrol edilebilir niteliktedir. Çünkü halkla

ilişkiler sorumlusu, reklam ve tanıtım için birden fazla seçenek sunar ve işletme müdürü bu seçeneklerden birini seçer.

O halde şöyle bir sonuç ortaya çıkmaktadır; İşletmenin kâr merkezlerinde (mağaza, market, kafe restoran ve oyun parkı) ortaya çıkan giderler, niteliklerine ve gider yerlerine göre kâr merkezi yöneticilerinin veya işletme müdürünün kontrolündedir. Ancak gider merkezlerinde ortaya çıkan giderlerden gider merkezi yöneticileri sorumlu tutulamaz. Çünkü gider merkezi yöneticileri yalnızca kendilerine bağlı olarak çalışan personellerin yönetiminden ve denetiminden sorumludur, gider kalemlerine ilişkin karar verme yetkisine sahip değildir.

Tablo 8. İşletmenin Sorumlu Yöneticilerine Göre Kontrol Edilebilir ve Kontrol Edilemez Maliyet Ayrımı

Sorumlu Yönetici	Kontrol Edilebilen Giderler	Kontrol Edilemeyen Giderler
İşletme Müdürü	Tablo 7’de “Kontrol Edilebilen Gider” olarak tanımlanan gider kalemlerinden sorumludur.	Tablo 7’de “Kontrol Edilemeyen Gider” olarak tanımlanan gider kalemleri üzerinde etkin değildir.
Kâr Merkezi Yöneticileri	Tablo 7’de “Kontrol Edilebilen Gider” olarak tanımlanan gider kalemlerinden yalnızca kendi sorumluluk alanı ile ilişkili olanlardan sorumludur.	Tablo 7’de “Kontrol Edilemeyen Gider” olarak tanımlanan gider kalemleri üzerinde etkin değildir.
Gider Merkezi Yöneticileri	Tablo 7’de “Kontrol Edilebilen Gider” olarak tanımlanan gider kalemleri üzerinde etkin değildir.	Tablo 7’de “Kontrol Edilemeyen Gider” olarak tanımlanan gider kalemleri üzerinde etkin değildir.

Buraya kadar işletmede meydana gelen giderleri ele aldık. İşletmede ortaya çıkan gelirler de kâr merkezi yöneticisinin performansını değerlemede bir kriter olarak ele alınacaktır. O halde işletmenin kâr merkezlerinde ortaya çıkan gelirleri şu şekilde sıralayabiliriz; mağaza, market, kafe restoran ve oyun parkı alanlarında yapılan mal veya hizmet satışları işletmeye gelir sağlayacaktır. Bu merkezlerden elde edilen gelirler ilgili departmanın sorumlu yöneticisinin performansını değerlemede

dikkate alınacaktır. Çünkü kâr merkezi yöneticileri beraber çalıştıkları satış şefleri yardımı ile piyasa fiyat analizi yaparak satışa sunulan mal veya hizmetin fiyatını belirleyebilecek yetkiye sahiptir. O halde kâr merkezinden elde edilen gelirler o merkezin sorumlu yöneticisi için kontrol edilebilir niteliktedir.

5.3.1. Gelir Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir işletmenin gelir merkezinde yalnızca o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilmektedir bundan dolayı gelir merkezi yöneticisinin performansı ölçülürken sadece o merkezdeki gelirler dikkate alınır (Zengin, 2014: 45).

İşletmenin organizasyon yapısındaki hiçbir birimde gider meydana gelmeden gelir elde edilmemektedir. Gelir elde edilen sorumluluk merkezlerinin tamamında gider de olduğundan dolayı bu birimler kâr merkezi başlığı altında incelenecektir.

5.3.2. Gider Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir sorumluluk merkezine gider merkezi denilebilmesi için, söz konusu sorumluluk merkezinden gelir elde edilmemesi gerekmektedir. Bundan dolayı gider merkezlerinde sorumlu olan yöneticilerin performansı ölçülürken, yalnızca ilgili birimde ortaya çıkan giderler dikkate alınmaktadır (Tavukçuoğlu, 2016: 29).

A işletmesinin gider merkezleri aşağıdaki gibidir;

- Müşteri Hizmetleri Birimi
- Güvenlik Amirliği
- Personel İşleri Birimi
- Teknik Bakım Birimi
- Eğitim Birimi
- Genel Hizmet Birimi
- Muhasebe Birimi
- Satın Alma Birimi
- Stok Kontrol Birimi
- İşyeri Hekimi
- Halkla İlişkiler Birimi
- Bilgi Teknik Birimi

- Kalite Yönetim Birimi
- Depo Birimi

Yukarıda sayılan departmanlarda yalnızca gider oluşmaktadır. Bu departmanlarda oluşan giderler işletmenin diğer departmanlarından elde edilen gelirler ile ilişkilendirilemez. Ayrıca bu departmanlarda yapılan giderler sonucu ortaya çıkan hizmetin parasal değeri de tespit edilemez. Bundan dolayı işletmedeki gider merkezlerinin tamamı iradi gider merkezleridir, diyebiliriz. İşletmede gider merkezi konumunda olan her birimin (organizasyon şemasında belirtildiği üzere) bir sorumlu yöneticisi vardır. Gider merkezlerinin sorumlu yöneticileri de organizasyon şemasında belirtilmiştir. Ayrıca bu yöneticilerin her birinin sorumluluk alanı idaresi altında olan gider merkezi ile sınırlıdır.

5.3.3. Kâr Merkezlerinin Belirlenmesi

Bir sorumluluk merkezinde hem giderler hem de gelirler ölçülebiliyorsa bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak tanımlanır. Kâr merkezinde sorumlu olan yöneticinin performansı değerlendirilirken, sorumlu oldukları bölümde oluşan gider ve gelirler dikkate alınır (Özkan, 2013: 166).

A İşletmesi'nin kâr merkezleri aşağıdaki gibidir;

- Mağaza,
- Market,
- Kafe Restoran,
- Oyun Parkı Alanı.

A işletmesinin üst yönetime bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren 14 alışveriş merkezi şubesinden biri olduğuna değinmiştik. Bundan dolayı A işletmesi (bir şube olarak ele alındığında) tek başına bir kâr merkezidir. Ayrıca işletmenin mağaza, market, kafe restoran ve oyun parkı alanlarında da gelir elde edilirken gider ortaya çıktığı için bu departmanların tamamı bir kâr merkezi olarak nitelendirilir. İşletmenin organizasyon şemasından anlaşılacağı üzere; işletme bir şube olarak düşünüldüğü takdirde işletme müdürü bir kâr merkezi yöneticisidir ve sorumluluk alanı tüm işletmedir. Şubenin içindeki kâr merkezleri tek tek ele alındığında ise mağaza müdürü, market müdürü, kafe restoran müdürü ve oyun parkı şefi kâr merkezi

yöneticileridir. Ayrıca mağaza, market ve kafe restoranda müdürlere bağlı olarak çalışan satış şefleri de yönettikleri departmanlar dikkate alındığında kâr merkezi yöneticisi olarak düşünülebilir.

5.3.4. Yatırım Merkezlerinin Belirlenmesi

Yatırım merkezi yöneticisi, işletmeyi etkileyebilecek kararları almaya yetkilidir. İşletme için yapılan yatırımların getiri oranından sorumludur. Bundan dolayı gider ve gelirlerin yanı sıra bu geliri elde etmek için kullanılan varlıkların miktarından da sorumludur (Çalış, Altınsoy, 2014: 35).

İşletmenin en üst yönetim merkezi olan işletme müdürü bir yatırım merkezi yöneticisi olarak değerlendirilebilir. Ancak işletme ile ilgili vereceği yatırım kararlarının, üst yönetim tarafından belirlenen parasal tutarı aşması halinde onay alması gerekmektedir. Bundan dolayı işletmeye yapılmış olan yatırımların kârlılığından tek başına sorumlu tutulamaz.

5.4. İŞLETMENİN SORUMLULUK MERKEZLERİNİN PERFORMANS DEĞERLEMESİ

Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli amaçlarından biri sorumlu yöneticilerin performansını değerlendirmektir. Yöneticilerin performansı değerlendirilirken hangi sorumluluk merkezinde görevli olduğu büyük önem taşır. Çünkü işletmedeki sorumluluk merkezlerinin her birinin performans değerlendirme kriterleri farklıdır. Bundan dolayı işletmenin gider merkezi, kâr merkezi ve yatırım merkezi yöneticilerinin performansı ayrı ayrı değerlendirilecektir (Yakar, 2004: 44-45).

5.4.1. Gider Merkezlerinde Performans Değerlemesi

İşletmelerin gider merkezlerinde yalnızca giderler ölçülebilmektedir. Bundan dolayı gider merkezi yöneticileri sorumlu olduğu birimlerdeki gider kalemlerinden sorumlu tutulmalıdır (Zengin: 2014: 33).

Gider merkezlerinde performans değerlendirilmesi yapabilmek için aşağıdaki üç yöntemden birisi tercih edilebilmektedir;

- Gerçekleşen giderler ile geçmişte gerçekleşen giderlerin karşılaştırılması
- Bütçeler ile fiilî durumun karşılaştırılması
- Benzerlerin karşılaştırılması (Tavukçuoğlu, 2016: 39).

İşletmeler bu üç yöntemden birini veya birkaçını kullanarak gider merkezi yöneticilerinin performanslarını değerlendirebilirler.

A işletmesinde gider merkezlerinin performans değerlemesi şu biçimde yapılmaktadır; İşletmede her dönem için bütçeler hazırlanır ve hazırlanan bu bütçeler ile gerçekleşen rakamlar karşılaştırılır. Bu karşılaştırmalar sonucu yöneticinin performansı değerlendirilir. İşletmede bütçe hazırlanırken üst yönetim ile beraber işletmede sorumlu olan mağaza müdürü, market müdürü ve kafe restoran müdürünün de fikir birliği gereklidir. Bütçe hazırlarken dikkate alınan faktörler şu şekildedir;

- İşletmenin geçmiş yıl rakamları,
- Bir önceki yılda oluşan sapmalar,
- Enflasyon oranı,
- İşletme müdürü ve kâr merkezi yöneticilerinin fikirleri,
- Üst yönetim tarafından belirlenen hedefler.

Hazırlanan bütçeler dikkate alınarak performans değerlemesi yapılır. Ayrıca gerçekleşen rakamlar bir önceki yılın rakamları ile karşılaştırılarak gider kalemlerindeki yıllık değişim gözlemlenir.

Bu iki yöntem ile yapılan değerlendirmeler gider merkezi yöneticisinin performansını değerlendirmek için kullanılmaz. Çünkü gider merkezlerinde oluşan giderler o merkezin yöneticisinin sorumluluğunda değildir. Gider merkezi yöneticileri kendine bağlı çalışan personellerin denetiminden ve yönetiminden sorumludur. İşletmede gider merkezlerinde oluşan kontrol edilebilir giderlerin sorumlu yöneticisi işletme müdürü olduğu için yapılan değerlendirmeler işletme müdürünün performansını ölçmede dikkate alınır.

İşletmede gider merkezlerinin performansı değerlendirilirken bütçelenen gider rakamları ile fiilî rakamlar ve fiilî rakamlar ile bir önceki yılın fiilî rakamlarının

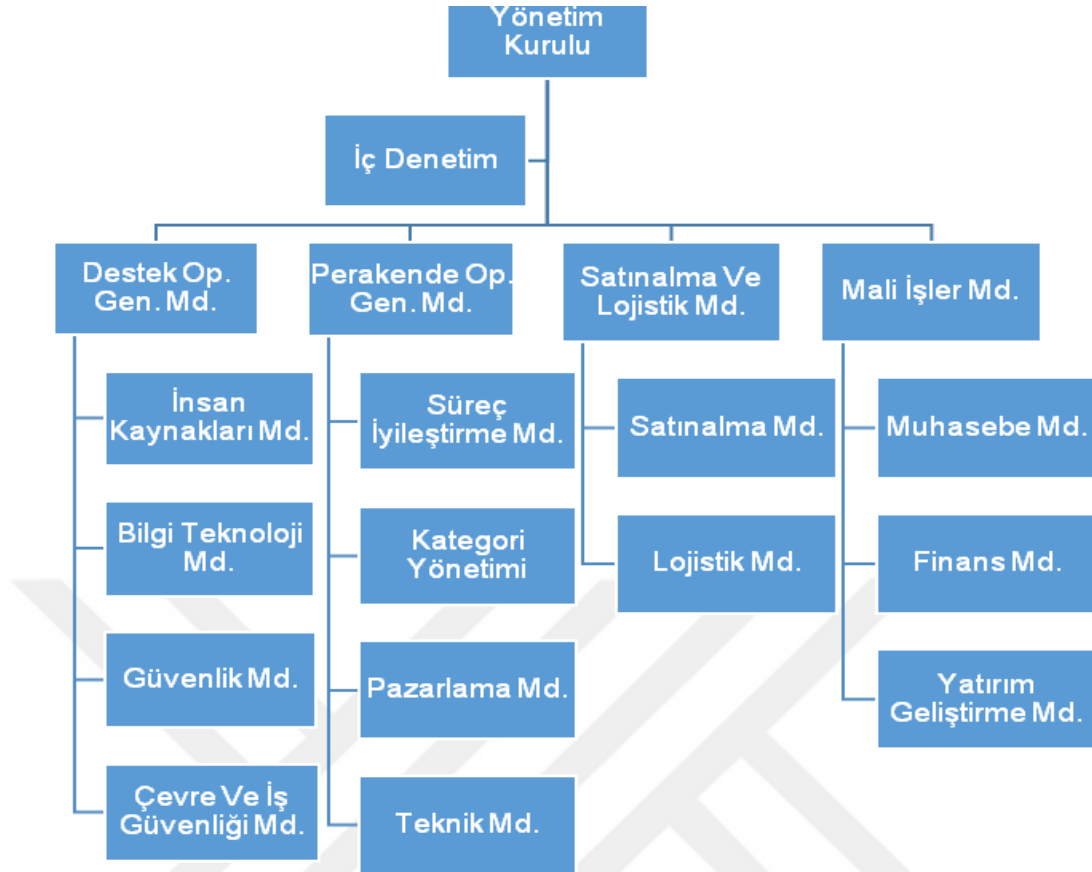
karşılaştırıldığını söylemiştik. Bu karşılaştırmalar sonucu olumlu veya olumsuz sapmalar meydana gelmektedir. Eğer bütçedeki gider rakamı fiilî gider rakamını aşarsa bu durumda olumlu bir sapmadan bahsederiz, fakat fiilî gider rakamı bütçede belirtilen gider rakamını aşarsa bu durumda olumsuz bir sapma ortaya çıkar.

Aynı durum geçmişteki gider rakamları ile fiilî gider rakamlarını karşılaştırırken de ortaya çıkacaktır. Eğer fiilî gider rakamları geçmişteki gider rakamlarının altında ise olumlu bir sapma, fiilî gider rakamları geçmişteki gider rakamlarını aşarsa olumsuz bir sapmadan bahsederiz.

Gider merkezlerinde oluşan sapmalara göre işletme müdürünün performansı değerlendirilirken dikkat edilmesi gereken husus söz konusu giderin işletme müdürünün kontrolünde olup olmadığıdır. Örneğin teknik birim ve teknik müdürlük giderlerinde ortaya çıkan olumsuz bir sapmanın sorumlusu doğrudan işletme müdürüdür diyemeyiz. Öncelikle bu sapmanın neden ortaya çıkabileceği tespit edilmelidir. Teknik birim departmanında çalışan şefin maaş artışından kaynaklanan bir sapma ise işletme müdürünün kontrol edemediği bir giderden kaynaklanıyor demektir. Kontrol edemediği bir giderden dolayı kendisinden açıklama yapması istenilemez. Ancak işletmedeki makine bakımları aksatıldığı için bu departmanın gider kaleminde olumsuz bir sapma meydana gelmiş ise gerekli denetimleri yapmadığından dolayı işletme müdürü bu durumdan sorumlu tutulur ve performansı değerlendirilirken bu olumsuz sapma dikkate alınır.

A işletmesi üst yönetime bağlı olan 14 şubeden biridir, bu şubeleri yönetmek ve denetlemek için üst yönetim tarafından bazı giderler yapılır. Bu giderler ciro ve kapasitelerine göre şubelere yüklenir. Bu rakamlar, bütçede merkezden gelen giderler olarak kaleme alınmıştır. Şubenin en yetkili yöneticisi olan işletme müdürünün kontrolü dışında olduğu için işletme müdürünün performansı değerlendirilirken bu rakamlardaki değişiklikler dikkate alınmaz.

A işletmesi ve diğer şubelerin yönetilmesi aşağıdaki şekilde organizasyon yapısı verilmiş olan genel merkezin sorumluluğundadır. Buradaki departmanlarda oluşan giderler ciro büyüklüğüne göre şubelere yansıtılır ve merkezden gelen giderler olarak kaleme alınır.



Şekil 13. Alışveriş Merkezi Şubelerinin Yönetiminden Sorumlu Olan Departmanlar

İşletmede gider merkezlerinin performansları değerlendirilirken işletmenin gider kalemleri beş ana gruba ayrılmıştır;

- Ücret Giderleri; İşletmenin kâr merkezinde görevli olan personeller için yapılan giderleri içermektedir.
- İşletmeye Ait Endirekt Ücret Giderleri; İşletmenin kâr merkezi haricinde kalan bölümlerinde görevli olan personeller için yapılan giderleri içermektedir.
- Merkezden Gelen Endirekt Ücret Giderleri; Üst yönetimde oluşan personel giderleri kendine bağlı olan 14 şubeye ciro oranına göre paylaştırılmaktadır. Bu grup, işletmenin üst yönetimde oluşan personel giderlerinden aldığı payı göstermektedir.

- Faaliyet Giderleri; İşletmede oluşan kira, elektrik, teknik bakım, temizlik gibi giderlerin gösterildiği bölümdür.
- İşletmeye Ait Endirekt Giderler; işletmenin kâr merkezlerine hizmet eden birimlerde oluşan giderleri içermektedir.
- Merkezden Gelen Endirekt Giderler; Üst yönetimin faaliyetleri sonucu oluşan giderlerden işletmenin payına düşen rakamları içermektedir.

Bu gruplarda meydana gelen sapmaların tamamından işletme müdürü sorumlu değildir. Çünkü merkezden gelen endirekt ücret giderleri ve endirekt giderler, işletmelerin ciro oranlarına göre şubelere yüklenmiştir. İşletme müdürünün kontrolü altında olmadığından dolayı sapmalardan da sorumlu tutulamaz.

İşletmeye ait ücret giderleri ve endirekt ücret giderleri de tamamen işletme müdürünün sorumluluğunda değildir. Çünkü personel maaşları ve hakları genel merkez tarafından belirlenmiştir. Ancak şubede çalışan personel sayısında işletme müdürü sınırlı kontrol yetkisine sahiptir. Bunun için personel giderlerinde oluşan sapmalardan işletme müdürü kısmen sorumludur.

İşletme müdürünün kontrolü altında olan giderler; faaliyet giderleri ve işletmeye ait endirekt giderlerdir. Bu kalemlerdeki sapmalar işletme müdürünün performansını değerlemede dikkate alınmalıdır.

5.4.1.1. Bütçeler İle Fiilî Durumun Karşılaştırılması

Aşağıdaki tabloda 2016 yılında gider merkezlerinde oluşan rakamlar ile 2016 yılı için bütçelenmiş rakamların karşılaştırılması yapılmıştır. Bu yöntem ile gider merkezlerinden sorumlu olan işletme müdürünün performansı değerlendirilebilir ancak bu yöntem tek başına yeterli değildir.

Tablo 9. 2016 Bütçe Rakamları ile 2016 Fiilî Rakamlarının Karşılaştırılması

GİDER KALEMLERİ	2016 BÜTÇE	2016 GERÇEK	OLUMSUZ SAPMA	OLUMLU SAPMA
Personel Ücret ve Giderleri	5.508.217	5.447.326		1%
Personel Yemek Giderleri	526.826	542.691	3%	
Personel Servis Giderleri	288.904	286.839		1%
İş Elbise Giderleri	43.289	30.344		30%
Ödenen Tazminatlar	135.262	168.806	25%	
Ödenen Pirimler	106.700	125.258	17%	
ÜCRET GİDERLERİ	6.609.198	6.601.264		0%
İşletme Müdürlüğü Ücret Gider Payı	2.504.645	2.476.304		1%
Kategoriye Ortak Hizmet Verenler	1.703.006	1.909.049	12%	
Hizmet Birimleri Ücretleri	122.246	167.085	37%	
Teknik Bakım Giderleri	337.578	362.275	7%	
Unlu Mamul Çalışan Ücretleri	490.577	480.804		2%
Yemekhane Çalışan Ücretleri	97.231	116.776	20%	
İŞLETMEYE AİT ENDİREKT ÜCRET GİD.	5.255.283	5.512.293	5%	
Kategori Yönetimi Ücret Giderleri	558.018	547.775		2%
Perakende Operasyon Ücret Giderleri	595.983	476.984		20%
Destek Operasyonları Ücret Giderleri	176.394	193.894	10%	
Lojistik Ücret Giderleri	57.661	42.577		26%
Yönetim ve Genel Müdürlük Ücret Gid.	527.067	422.233		20%
MERKEZDEN GELEN ENDİREKT ÜCRET GİD.	1.915.123	1.683.463		12%
Enerji Giderleri	1.070.662	962.571		10%
Nakliye Giderleri	64.675	47.485		27%
Reklam ve Tanıtım Giderleri	92.018	160.404	74%	
Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	117.980	159.118	35%	
Numune ve Test Giderleri	80.558	96.402	20%	
Haberleşme Giderleri	9.499	14.453	52%	
Fuar ve Sergi Giderleri	1369	0	0%	0%
İşletme Malzemesi Giderleri	199.220	92.394		54%
Büro Malz. ve Kırtasiye Giderleri	34.416	22.587		34%
Kampanya ve Promosyon Giderleri	468.013	352.878		25%
Eğitim ve Seminer Giderleri	153	1.965	1183%	
Danışmanlık Giderleri	7.341	6.009		18%

İşletme Satış Giderleri	193.141	176.973		8%
Kredi Kartı Giderleri	350.020	311.164		11%
Diğer Fayda ve Hizmet Giderleri	81.091	226.155	178%	
Müşteri Servis ve Hizmet Giderleri	357.094	385.788	8%	
Ambalaj Giderleri	287.065	291.935	2%	
Sigorta Giderleri	148.629	189.531	28%	
Seyahat ve Konaklama Giderleri	14.438	10.671		26%
Temizlik Giderleri	64.050	68.148	6%	
İkram ve Ağırlama Giderleri	86.712	96.614	11%	
Etiketleme Giderleri	60.685	65.541	8%	
Dava, İcra ve Noter Giderleri	0	0	0%	0%
Diğer Çeşitli Giderler	1.665.136	1.549.178		7%
Vergi Resim ve Harçlar	370.087	335.992		9%
Beklenmeyen Giderler	0	0	0%	0%
FAALİYET GİDERLERİ	5.824.052	5.624.406		3%
İşletme Müdürlüğü Giderleri	1.999.105	2.228.963	11%	
Ortak Alan Giderleri	0	0	0%	0%
Hizmet Birimleri Giderleri	185.551	126.970		32%
Araç Giderleri	133.551	130.741		2%
Teknik Bakım Giderleri	14.618	7.014		52%
Bağış, Yardım ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	63.100	81.630	29%	
İŞLETMEYE AİT ENDİREKT GİDERLER	2.395.925	2.575.318	7%	
Perakende Op. Giderleri	207.444	189.335		9%
Kategori Yöntemi Giderleri	88.055	115.889	32%	
Destek Op. Giderleri	91.232	69.249		24%
Lojistik Giderleri	1.104	831		25%
Yönetim Genel Müdürlük Giderleri	220.731	181.720		18%
MERKEZDEN GELEN ENDİREKT GİDERLER	608.556	557.025		8%
TOPLAM	22.608.148	22.553.769		0%

Yukarıdaki tabloda işletme müdürünün sorumlu olduğu giderler; faaliyet gider kalemleri ve işletmeye ait endirekt gider kalemleridir. Merkezden gelen endirekt giderler ve merkezden gelen endirekt ücret giderleri kalemine ilişkin kararlar işletme müdürü tarafından verilmediği için performans değerlemesi

yapılırken dikkate alınmaz. Ücret giderleri kaleminde ise işletme müdürünün kontrol yetkisi sınırlıdır. Bundan dolayı ücret giderlerindeki sapmaların nedenleri göz önünde bulundurularak performans değerlemede dikkate alınıp alınmayacağına karar verilir.

Tablo 9'u incelediğimizde işletmede meydana gelen giderler toplamı 2016 yılı için 22.553.769 TL olarak gerçekleşmiştir. Gider kalemlerinin, toplam giderler içindeki payı şu şekildedir; Ücret Giderleri %29,26, İşletmeye Ait Endirekt Ücret Giderleri %24,46, Merkezden Gelen Endirekt Ücret Giderleri %7,46, Faaliyet Giderleri %24,95, İşletmeye Ait Endirekt Giderler %11,41 ve Merkezden Gelen Endirekt Giderler %2,46'dır.

Faaliyet giderlerinin 2016 yılı bütçelenmiş rakamı 5.824.052 TL iken %3 olumlu bir sapma olmuş ve gerçekleşen rakam 5.624.406 TL olarak gerçekleşmiştir. Faaliyet giderlerini bir bütün olarak ele aldığımızda bu sapma, işletme müdürünün performansını değerlendirilirken olumlu olarak ele alınır. Ancak faaliyet giderlerinin bütçelenen rakamlardan daha az olması işletme müdürünün başarısını değerlendirmek için tek başına yeterli bir kriter değildir. Bu sapmanın kaynağını tespit etmek için ayrıntılı olarak faaliyet giderleri kalemleri incelenmelidir.

Örneğin reklam ve tanıtım giderleri 160.404 TL'dir ve beklenen giderin %74 üzerindedir. İşletme müdüründen bu olumsuz sapma için açıklama yapması istenmelidir. Reklam giderlerindeki olumsuz sapmanın nedenleri şunlar olabilir;

- İşletmenin faaliyet gösterdiği çevrede rakip sayısında meydana gelen artışlar,
- İşletmenin bulunduğu güzergahta uzun süreli yol çalışması olması ve olası müşteri kayıplarını engellemek amacıyla daha çok tutundurma faaliyeti yapılması,
- Halkla ilişkiler departmanı tarafından düzenlenen etkinliklere yeterli katılım olması için duyurma faaliyetlerini arttırmak.

Bu sebepler reklam giderlerindeki olumsuz sapmanın kaynağını açıklayabilmektedir. Her bir neden söz konusu olumsuz sapmanın işletme menfaati için yapıldığını gösterdiğinden kabul edilebilir niteliktedir.

Faaliyet giderleri bütün olarak ele alındığında olumlu bir sapma vardır ve bu olumlu sapmanın da nedenleri işletme müdürünün performansını değerlendirirken dikkate alınmalıdır.

Örneğin enerji giderleri 1.070.662 TL olarak bütçelenmiş iken, 108.091 TL olumlu bir sapma meydana gelmiş ve beklenilenden %10 daha az gerçekleşmiştir. Bu durumun hem işletme için hem işletme müdürünün performansı için olumlu olması kaynağının araştırılmayacağı anlamına gelmemelidir. Üst yönetim, bu olumlu sapmanın kaynağını tespit ederek bir sonraki bütçede böyle bir yanılmanın ortaya çıkmasını engellemeyi hedefler. Bundan dolayı işletme müdüründen söz konusu sapmanın nedenini belirtmesi istenir. Elektrik giderlerinde meydana gelen olumlu sapmanın nedenleri şunlar olabilir;

- Elektrik birim maliyetinde meydana gelen azalma,
- Toplam tüketim miktarında meydana gelen azalma,
- İşletmenin bazı alanlarında elektrik kullanımının tasarruf amaçlı kısıtlanmış olması,
- İşletmenin demirbaşlarında değişiklik yapılarak daha tasarruflu cihazların kullanılmaya başlanması.

Bu sebeplerden biri veya birkaçı elektrik giderlerinin bütçelenenden daha az gerçekleşmiş olmasını açıklamakta yeterlidir.

İşletmenin tamir bakım giderleri 117.980 TL bütçelenmiş iken %35 olumsuz bir sapma olmuş ve 159.118 TL gerçekleşmiştir. Bu olumsuz sapmanın nedeni işletme müdürü tarafından tespit edilmeli ve üst yönetim ile paylaşılmalıdır. Tamir bakım giderlerindeki bu olumsuz sapmanın nedenleri aşağıdakilerden biri olabilir;

- İşletmede kullanılan makine ve ekipmanın faydalı ömrünün dolmuş olması nedeniyle sürekli arızalanması,
- Makine ekipman bakımının zamanında yapılmaması nedeniyle ortaya çıkan arıza ve aksaklıklar,
- Tamir bakım departmanında çalışan personellerin yapmış olduğu hatalar nedeniyle, tamir bakım maliyetlerinin yükselmesi.

Bu nedenlerden biri veya birkaçı işletmede tamir bakım giderinin bütçelenenden fazla olmasına sebep olabilir. İşletme müdürü, esas nedeni tespit etmelidir. Eğer işletmenin tamir bakım departmanının ihmaliinden veya hatasından kaynaklanan bir nedenden dolayı sapma ortaya çıktıysa departman yöneticisinden açıklama istenmelidir. Tamir bakım departmanı sorumlu yöneticisi de kendine bağlı çalışan bir personelin ihmaliinden kaynaklandığını tespit ederse bu durumu işletme müdürüne rapor etmelidir.

Faaliyet giderleri işletme müdürünün sorumluluğundadır. Ancak bu giderlerde ortaya çıkan sapmaları tespit ederken işletme müdürü tek başına çaba harcamaz. Hangi departmandan kaynaklıysa bunu tespit etmek için o departmanın sorumlu yöneticisinden bilgi ister. Departman yöneticisi de astlarından bilgi alarak bunu bir üstü olan işletme müdürüne iletir. Bu hiyerarşik düzen sayesinde faaliyet giderlerindeki sapmaların nedeni doğru biçimde tespit edilir ve üst yönetime rapor edilir.

İşletmeye ait endirekt giderler 2016 yılında 2.395.925 TL olarak hesaplanmış ancak %7 olumsuz bir sapma ile 2.575.318 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu olumsuz sapma, işletme müdürünün kontrolü altında olan giderlerden kaynaklandığı için işletme müdüründen bir açıklama yapması istenmeli ve performans değerlemesi yapılırken bu durum dikkate alınmalıdır.

İşletmeye ait endirekt giderler tabloda belirtilmiş olduğu gibi birden fazla gider kaleminin toplamından oluşmaktadır. Ayrıntılı olarak incelendiğinde bu gider kalemleri içinde olumsuz sapma gerçekleşen iki kalem vardır. Bunlar;

- Bağış, Yardım ve Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
- İşletme Müdürlüğü Giderleridir.

Bağış, yardım ve kanunen kabul edilmeyen giderler kalemlerinde meydana gelen olumsuz sapma %29'dur. Ancak net olarak değerlendirildiğinde 18.530 TL'dir. Toplam gider kalemlerinin içinde bunun payı oldukça azdır. Bu olumsuz sapmanın nedenleri aşağıdakilerden biri olabilir;

- İşletmenin bağış ve yardımlarında artışlar,
- Para ve vergi cezaları,

- İşletme yöneticilerinin hatalarından dolayı ödenen ceza ve tazminatlar.

İşletme müdüründen bu gider kalemindeki olumsuz sapmanın tespit edilmesi ve üst yönetime rapor etmesi istenmelidir.

İşletme müdürlüğü giderleri, personellere yapılan ödemelerin ve faaliyet giderlerinin haricinde olan harcamaları ifade eder. İşletmeye alınan her türlü makine, teçhizat, tesis alımı, işletmede yapılan geniş çaplı tadilatlar, işletmeye yeni bir alan tahsisi için yapılan harcamalar, müşteriye karşı iyi bir imaj yaratmak için yapılan harcamalar bu giderlere örnek olarak sayılabilir.

İşletme müdürlüğü giderleri 2016 yılı için 1.999.105 TL olarak bütçelenmiş ancak %11 olumsuz sapma ile 2.228.963 TL gerçekleşmiştir. Görüldüğü gibi işletmeye ait endirekt giderler kalemindeki olumsuz sapmanın asıl kaynağı işletme müdürlüğü giderleridir. Bu rakam, üst yönetim tarafından göz ardı edilmemesi gereken büyüklükte bir rakamdır ve işletme müdüründen bu sapmaya ilişkin bir açıklama yapması beklenir.

Aşağıdaki nedenler bu olumsuz sapmayı açıklamaya yeterli olacaktır;

- Daha estetik bir görünüm elde etmek için işletmenin aydınlatma sisteminin yenilenmesi,
- İşletmenin giriş ve çıkış kapılarının otomatik kapı ile değiştirilmesi,
- İşletmede elektrik tasarrufu sağlamak için market bölümündeki buzdolaplarının değiştirilmiş olması,
- Lokum imalathanesine yeni teçhizat alınması,
- Yürüyen merdivenlerin değiştirilmiş olması.

Bu yatırımlardan tamamı işletmede gelir tasarrufu elde etmek için yapılmamıştır. Bazı yatırımlar (otomatik kapı yaptırılması, aydınlatma sisteminin değiştirilmesi vb.) müşteriye karşı prestij sağlamak, bazıları da (yürüyen merdivenlerin değiştirilmesi, lokum imalathanesine teçhizat alımı) daha önce kullanılanların faydalı ömrü dolduğu için yaptırılmıştır. Bundan dolayı yatırımların tamamına yapılan harcamaların karşılığı her zaman maddi olarak ölçülemeyebilir. İşletme müdürü, yatırım merkezi konumundadır ve işletmeye yapılan yatırımlardan

sorumludur fakat bu sorumluluk sınırsız değildir. Büyük yatırımlar için üst yönetimden onay alması gerekir.

O halde işletme müdürlüğünde meydana gelen giderin bütçelenenin çok üzerinde olması tek başına işletme müdürünün sorumluluğunda değildir. Ancak bu durum ortaya çıkan olumsuz sapmaya ilişkin işletme müdüründen bir açıklama istenmeyeceği anlamına gelmemelidir. İşletme müdürü yapılan yatırımlar nedeniyle olumsuz sapma gerçekleştiğini üst yönetime belgeler ile rapor etmelidir. Bu konu, yatırım merkezlerinde performans değerlemesi bölümünde daha ayrıntılı olarak ele alınacaktır.

İşletmenin bütçelenen gider kalemleri ile gerçekleşen gider kalemlerinin karşılaştırılması sonucu ortaya çıkan sapmaların nedenleri, performans değerlendirmede önem arz eder. Ancak bu sebepler işletmeden işletmeye farklılık gösterir ve her işletme için farklı sebepler sıralanabilir. Sapmaların nedenleri hakkında yorum yaparken, bu nedenlerin işletmeye özgü nedenler olduğu göz ardı edilmemelidir.

5.4.1.2. Geçmiş Yıl Rakamları İle Fiilî Durumun Karşılaştırılması

Gider merkezlerinin performansı değerlendirilirken kullanılan diğer bir yöntemde bir önceki yıl rakamları ile fiilî rakamların karşılaştırılmasıdır. Bu yöntem de tek başına yeterli değildir. Ancak bütçelenen rakamlar ile fiilî rakamların karşılaştırılması yapıldıktan sonra, gerçekleşen rakamlarla geçmiş yıl rakamlarının karşılaştırılması performans değerlemede daha sağlıklı bir karar alınmasını kolaylaştıracaktır.

Fiyatlar genel seviyesinde meydana gelen artışlar, personel ücretlerinde meydana gelen artışlar dikkate alındığında elbette fiilî gider rakamlarının bir önceki gider rakamlarının üzerinde olması beklenir. Ancak bu karşılaştırma, olağandışı bir sapmanın gözlemlendiği durumlarda sorumlu yöneticiden açıklama istenmesini gerekli kılar.

Tablo 10. 2015 Fiili Rakamları ile 2016 Fiili Rakamlarının Karşılaştırılması

GİDER KALEMLERİ	2015 GERÇEK	2016- GERÇEK	OLUMSU Z SAPMA	OLUMLU SAPMA
Personel Ücret ve Giderleri.	4.752.538	5.447.326	15%	
Personel Yemek Giderleri	465.680	542.691	17%	
Personel Servis Giderleri	257.359	286.839	11%	
İş Elbise Giderleri	40.685	30.344		25%
Ödenen Tazminatlar	140.093	168.806	20%	
Ödenen Pirimler	97.389	125.258	29%	
ÜCRET GİDERLERİ	5.753.744	6.601.264	15%	
İşletme Müdürlüğü Ücret Gider Payı	2.206.044	2.476.304	12%	
Kategoriye Ortak Hizmet Verenler	1.471.975	1.909.049	30%	
Hizmet Birimleri Ücretleri	114.997	167.085	45%	
Teknik Bakım Giderleri	311.528	362.275	16%	
Unlu Mamul Çalışan Ücretleri	409.742	480.804	17%	
Yemekhane Çalışan Ücretleri	87.002	116.776	34%	
İŞLETMEYE AİT ENDİREKT ÜCRET GİDERLERİ	4.601.288	5.512.293	20%	
Kategori Yönetimi Ücret Giderleri	482.351	547.775	14%	
Perakende Operasyon Ücret Giderleri	422.975	476.984	13%	
Destek Operasyonları Ücret Giderleri	179.747	193.894	8%	
Lojistik Ücret Giderleri	44.516	42.577		5%
Yönetim ve Genel Müdürlük Ücret Giderleri	419.141	422.233	1%	
MERKEZDEN GELEN ENDİREKT GİDERLERİ	1.548.731	1.683.463	9%	
Enerji Giderleri	971.952	962.571	1%	
Nakliye Giderleri	56.828	47.485		16%
Reklam ve Tanıtım Giderleri	80.832	160.404	98%	
Tamir Bakım ve Onarım Giderleri	182.735	159.118		13%
Numune ve Test Giderleri	84.867	96.402	14%	
Haberleşme Giderleri	8.074	14.453	79%	
Fuar ve Sergi Giderleri	1.162	0		100%
İşletme Malzemesi Giderleri	198.008	92.394		53%
Büro Malz. ve Kırtasiye Giderleri	35.231	22.587		36%
Kampanya ve Promosyon Giderleri	479.360	352.878		26%
Eğitim ve Seminer Giderleri	650	1.965	202%	
Danışmanlık Giderleri	8.136	6.009		26%
İşletme Satış Giderleri	195.296	176.973		9%
Kredi Kartı Giderleri	302.823	311.164	3%	
Diğer Fayda ve Hizmet Giderleri	52.899	226.155	327%	
Müşteri Servis ve Hizmet Giderleri	342.439	385.788	13%	
Ambalaj Giderleri	256.317	291.935	14%	
Sigorta Giderleri	132.107	189.531	43%	
Seyahat ve Konaklama Giderleri	12.981	10.671		18%

Temizlik Giderleri	54.710	68.148	25%	
İkram ve Ağırlama Giderleri	82.330	96.614	17%	
Etiketleme Giderleri	64.452	65.541	2%	
Dava, İcra ve Noter Giderleri	0	0	0%	
Diğer Çeşitli Giderler	1.403.409	1.549.178	10%	
Vergi Resim ve Harçlar	274.916	335.992	22%	
Beklenmeyen Giderler	0	0	0%	
FAALİYET GİDERLERİ	5.282.512	5.624.406	6%	
İşletme Müdürlüğü Giderleri	1.841.326	2.228.963	21%	
Ortak Alan Giderleri	503	0		100%
Hizmet Birimleri Giderleri	163.661	126.970		22%
Araç Giderleri	122.335	130.741	7%	
Teknik Bakım Giderleri	9.338	7.014		25%
Bağış, Yardım ve Kanunen Kabul Edilmeyen	50.671	81.630	61%	
İŞLETMEYE AİT ENDİREKT GİDERLER	2.187.836	2.575.318	18%	
Perakende Op. Giderleri	164.805	189.335	15%	
Kategori Yöntemi Giderleri	87.918	115.889	32%	
Destek Op. Giderleri	65.454	69.249	6%	
Lojistik Giderleri	1.977	831		58%
Yönetim Genel Müdürlük Giderleri	182.688	181.720		1%
MERKEZDEN GELEN ENDİREKT GİDERLER	502.842	557.025	11%	
TOPLAM	19.876.951	22.553.769	13%	

İşletmenin faaliyet giderleri 2015 yılında 5.282.512 TL iken, 2016 yılında %6 olumsuz sapma gerçekleşmiş ve 5.624.406 TL'ye ulaşmıştır. Elbette 2016 yılı gider rakamlarının 2015 yılı gider rakamlarının üzerinde olması beklenen bir durumdur. Çünkü fiyatlar genel seviyesinde bir önceki yıla göre bir artış meydana gelmiştir. Türkiye İstatistik Kurumu tarafından 2015 yılı enflasyon oranı %8,81 olarak açıklanmış ve faaliyet giderlerinde meydana gelen sapma bu rakamın altında kalmıştır. Bu, durum işletme müdürünün performansı değerlendirilirken dikkate alınmalıdır ancak performans değerlendirme ölçütü olarak tek başına yeterli değildir.

Faaliyet giderlerindeki sapmanın nedenlerinin tespiti için işletme müdürü her bir kalemden meydana gelen sapmayı inceler.

Örneğin; İşletmenin reklam ve tanıtım giderlerinde 2015 yılına göre %98 artış ortaya çıkmış ve 2016 yılında 160.404 TL olarak gerçekleşmiştir. Reklam giderlerinde meydana gelen artışın olası nedenlerini bir önceki bölümde incelemiştik. Yapılan bu giderlerin karşılığı alındığı takdirde (müşteri sayısında artış, işletmenin

kârlılık oranlarında artış gibi) reklam giderindeki artış işletme müdürünün performansını değerlendirirken olumsuz olarak dikkate alınmamalıdır.

İşletmenin haberleşme giderleri 2015 yılına göre %79 artarak 14.453 TL gerçekleşmiştir. Bu artış rakamsal olarak faaliyet giderlerinin içinde çok büyük bir orana rastlamamaktadır. Ancak bir önceki yıla göre artış oranı, işletme müdüründen bir açıklama yapmasını gerektirecek büyüklüktedir. Haberleşme giderlerinde meydana gelen artışın nedeni işletme müdürü tarafından tespit edilip üst yönetime bildirilmelidir. Haberleşme giderlerindeki artışın nedenleri aşağıdakilerden biri olabilir;

- Demirbaş sınırının altında kalan ve gider olarak muhasebeleştirilen iletişim cihazlarının sayısında meydana gelen artışlar,
- GSM operatörlerinden alınan hatların aylık sabit ücretleri,
- Posta giderlerinde meydana gelen artışlar.

Seyahat ve konaklama giderleri 2016 yılında %43 artış göstererek 189.531 TL'ye ulaşmıştır. Bunun nedenleri;

- 2016 yılında bir önceki yıla göre daha fazla seyahat edilmiş olması,
- Seyahate giden yönetici ya da personellere verilen ödeneklerde artış olması olabilir.

İşletme müdürü, seyahat giderlerinde meydana gelen bu artışın asıl nedenini belirleyerek üst yönetime rapor etmelidir.

İşletmenin vergi, resim ve harçları bir önceki yıla oranla %25 artmıştır. Bu gider kontrol edilebilir bir gider olmadığı için işletme müdürünün performansı değerlendirilirken dikkate alınmamalıdır.

İşletmenin temizlik giderleri bir önceki yıla göre %25 artmış ve 68.148 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu artışın nedeni;

- Kullanılan temizlik malzemelerinin değiştirilmesi,
- Kullanılan temizlik malzemelerinin israf edilmesi,
- Temizlik yapılan alanların (m2) artması olabilir.

İşletme müdürü temizlik giderlerinde meydana gelen bu artışın tespiti için genel hizmet şefi ile görüşmeli ve artışın kaynağını sağlıklı biçimde tespit etmelidir. Eğer artışın nedeni kullanılan temizlik malzemelerinin israfı ise hangi personel tarafından yapıldığı tespit edilmeli ve işletme müdürüne rapor edilmelidir. Temizlik yapılan alanlarda meydana gelen değişiklikten dolayı giderler artmış ise bu durum genel hizmet şefinin ve işletme müdürünün kontrolü altında olmadığından, üst yönetim performans değerlemesi yaparken bu artışı göz ardı etmelidir.

İşletmeye ait endirekt giderler 2015 yılında 2.187.836 TL iken, 2016 yılında 387.482 TL artış göstermiş (%18 olumsuz sapma) ve 2.575.318 TL gerçekleşmiştir. İşletmeye ait endirekt giderler birden fazla giderin toplamından oluştuğu için bu sapmanın nedenini tespit etmek için bu gider kalemleri tek tek incelenmelidir.

Araç giderlerinde %7 olumsuz sapma meydana gelmiştir. Ancak araç giderlerindeki artış bir önceki yıla göre 8406 TL artış göstermiştir. Bu rakamın işletmeye ait endirekt giderler içindeki pay oldukça azdır.

Bağış, yardım ve kanunen kabul edilmeyen giderler kaleminde bir önceki yıla göre, %61 olumsuz sapma meydana gelmiş ve 2016 yılı rakamı 81630 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu gider kaleminde meydana gelen artışın olası nedenlerine bir önceki bölümde değinilmiştir.

İşletme müdürlüğü gider kaleminde de bir önceki yıla göre 387637 TL artış olmuş ve 2016 yılında %21 olumsuz sapma meydana gelmiştir. Bu gider kalemindeki olumsuz sapma, işletmeye ait endirekt giderlerdeki toplam sapma içinde önemli bir yere sahiptir. İşletme müdüründen bu sapmanın nedenlerini belirtmesi istenmelidir. Sapmaya neden olabilecek muhtemel nedenler bir önceki bölümde ele alınmıştır.

Geçmiş yıl rakamları ile fiili rakamlar karşılaştırılırken ortaya çıkan sapmaların nedenlerine ilişkin sorumlu yöneticiden açıklama beklenir. Yapılan bu açıklamalar işletmeye özgü nedenlerden kaynaklanır ve şubeden şubeye, işletmeden işletmeye farklılık gösterir.

5.4.2. Kâr Merkezlerinde Performans Değerlemesi

Bir sorumluluk merkezinde hem giderler hem de gelirler ölçülebiliyorsa bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak tanımlanır. Kâr merkezinde sorumlu olan yöneticinin performansı değerlendirilirken, sorumlu oldukları bölümde oluşan gider ve gelirler dikkate alınır (Özkan, 2013: 166).

Birinci bölümde de belirttiğimiz gibi kâr merkezleri, doğal kâr merkezleri ve yapay kâr merkezleri olarak ikiye ayrılmaktadır. Doğal kâr merkezlerinde sorumlu olan yöneticiler, departmanda ortaya çıkan gider ve gelirler üzerinde kontrol yetkisine sahiptir. Ancak yapay kâr merkezlerinde yöneticiye fiyat belirleme yetkisi verilse de fiyat kontrolü yine üst yönetim tarafından sağlanır (Göktürk, 2012: 149).

Bir kâr merkezi yöneticisini performansı değerlendirilirken, kontrol edebildiği giderler ve kontrol edebildiği gelirler dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde kâr merkezi yöneticisinin performansı değerlendirilirken yanlış kararlar verilebilir (Arslan, 2006: 39-40).

A işletmesi merkeze bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren alışveriş merkezi şubelerinden biri olduğu için tek başına yapay bir kâr merkezi konumundadır. Bu şekilde ele aldığımızda işletme müdürü kâr merkezi yöneticisidir.

Ancak şirketin kârlılığını tespit etmek için her şube kendi iç işlerinde merkezden bağımsız olarak faaliyetlerini sürdürür. Bu kapsamda A işletmesinin performansı saptanırken tek başına bir işletme gibi de değerlendirilmesi gerekir. O halde A işletmesinin kâr merkezi konumunda olan mağaza, market, kafe restoran ve oyun parkının performansları ayrı ayrı değerlendirilmelidir. Böylece kâr merkezlerinin sorumlu yöneticilerinin başarı değerlemesi daha kolay olacaktır. Bir bütün olarak işletme ele alındığında ortaya çıkan sapmaların hangi departman ile ilişkili olduğu saptanamazken, işletmedeki her kâr merkezi ayrı ayrı ele alındığında sapmaların kaynağı daha sağlıklı tespit edilecektir.

Kâr merkezlerinin performansı değerlendirilirken, gider merkezinde olduğu gibi fiilî rakamlar ile bütçelenen rakamlar ve fiilî rakamlar ile bir önceki yılın gerçekleşen rakamları karşılaştırılarak sapmalar belirlenir. Bu sapmalara göre kâr merkezi yöneticisinden bir açıklama yapması istenir.

Öncelikle A İşletmesini tek başına bir kâr merkezi olarak ele alalım. A işletmesinin 2016 yılı bütçelenen rakamları, 2016 yılı gerçekleşen rakamları ve 2015 yılı gerçekleşen rakamları tablodaki gibidir.

Tablo 11. A İşletmesi 2016 Yılı Bütçelenen Kâr Zarar Rakamları ve 2015-2016 Yılı Filli Rakamları Karşılaştırılması

ARALIK SONU İŞLETME KÂR ZARAR TABLOSU						
	2015	2016	2016	ARTIŞ	OLUM SUZ	OLUM LU
	GERÇEK	GERÇEK	BÜTÇE	ORAN	SAPM A	SAPM A
Dönem Başı Stok	8.190.800	10.188.492	9.637.643	24%	6%	
Dönem İçi Alışlar	48.207.125	49.167.376	51.774.478	2%		5%
Dönem Sonu Stok	10.188.492	10.246.893	8.414.097	1%	22%	
SATILAN MALIN MALİYETİ	46.209.433	49.108.974	52.998.024	6%		7%
Dönem Satışları	69.517.430	77.712.583	80.905.229	12%		4%
Satıştan İadeler	2.282.096	4.754.342	2.150.799	108%	121%	
NET SATIŞLAR	67.235.335	72.958.241	78.754.431	9%		7%
Diğer Gelirler	5.291.635	5.985.482	6.095.863	13%		2%
SSK Teşvik Gelirleri	0	283.169	0	100%	100%	
GELİRLER TOPLAMI	72.526.969	79.226.892	84.850.294	9%		7%
Diğer Gelirlerin Satışa Oranı	8%	8%	8%			
BRÜT KÂR	26.317.536	30.117.918	31.852.270	14%		5%
Brüt Kâr Oranı	56,95%	61,33%	60,10%			
Brüt Kârın Ciroya Oranı	36,29%	38,01%	37,54%			
Giderler Toplamı	19.876.951	22.553.769	22.608.148	13%		0%
Cirodaki Gider Oranı (%)	27,41 %	28,47%	26,64%			
Brüt Kârdaki Gider Oranı (%)	75,53%	74,88%	70,98%			
NET KÂR	6.440.585	7.564.149	9.244.122	17%		18%
Net Kârın Satılan Malın Maliyetine Oranı (%)	13,94%	15,40%	17,44%			
Net Kârın Ciroya Oranı	8,88%	9,55%	10,89%			

Tablo 11’de artış oranı sütunu, 2015 yılı gerçekleşen ve 2016 yılı gerçekleşen gider rakamları arasındaki ilişkiyi ifade etmektedir. Buna göre Dönem Başı Stokları kalemi 2016yılında bir önceki yıla göre %14 artış göstermiştir. Ayrıca 2016 yılı bütçelenen rakamlar ile gerçekleşen rakamlar arasında ortaya çıkan sapmalar ise niteliklerine göre olumlu veya olumsuz sapmalar sütununda gösterilmiştir.

Yukarıdaki tablo A İşletmesinin stok rakamlarını, satış rakamlarını ve kâr zarar rakamlarını özetlemektedir. Bu rakamlar aşağıdaki formüller ile hesaplanmıştır;

$$\text{Satılan Malın Maliyeti} = \text{D. Başı Stok} + \text{D. İçi Alışlar} - \text{D. Sonu Stok}$$

$$\text{Net Satışlar} = \text{Dönem Satışları} - \text{Satıştan İadeler}$$

$$\text{Gelirler Toplamı} = \text{Net Satışlar} + \text{Diğer Gelirler} + \text{SSK Teşvikleri}$$

$$\text{Brüt Kâr} = \text{Gelirler Toplamı} - \text{Satılan Malın Maliyeti}$$

$$\text{Brüt Kâr Oranı} = \text{Brüt Kâr} / \text{Satılan Malın Maliyeti}$$

$$\text{Brüt Kârın Ciroya Oranı} = \text{Brüt Kâr} / \text{Net Satışlar}$$

$$\text{Cirodaki Gider Oranı} = \text{Giderler} / \text{Net Satışlar}$$

$$\text{Brüt Kârdaki Gider Oranı} = \text{Gider} / \text{Brüt Kâr}$$

$$\text{Net Kâr} = \text{Brüt Kâr} - \text{Giderler Toplamı}$$

$$\text{Net Kârın Satılan Malın Maliyetine Oranı} = \text{Net Kâr} / \text{Satılan Malın Maliyeti}$$

$$\text{Net Kârın Ciroya Oranı} = \text{Net Kâr} / \text{Gelirler Toplamı}$$

A İşletmesi’nin üst yönetime bağlı olan 14 şubeden biri olduğunu daha önce söylemiştik. Yukarıdaki tablo işletmenin tamamı ile ilgili üst yönetime bilgi verdiği için, işletmenin sorumlu yöneticisinin yani işletme müdürünün performansını değerlemek için temel alınabilir.

Yukarıdaki tabloya göre işletmenin Net Kârı 2016 yılı için 9.244.122 TL bütçelendiği halde %18 olumsuz sapma meydana gelmiş ve 7.564.149 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu sapmanın nedenleri aşağıdakilerden biri olabilir;

- Satılan malın maliyeti, bütçelenenden daha fazla gerçekleşmiş olabilir,
- İşletmenin satış haricindeki gelirleri (Tabloda Diğer Gelirler olarak ele alınmıştır) bütçelenenden daha az gerçekleşmiş olabilir,

- İşletmenin satıştan iadeleri, tahmin edildiğinden fazla gerçekleşmiş olabilir,
- İşletmenin dönem satışları, bütçelenenden az gerçekleşmiş olabilir,
- İşletme giderleri, bütçelenen rakamın üzerinde gerçekleşmiş olabilir.

Yukarıda sayılan nedenlerden biri veya birkaçı net kârın beklenilenden düşük olmasının sebeplerinden olabilir. İşletme müdürü, 2016 yılı net kârının, bütçelenen rakamdan %18 daha az gerçekleşmiş olmasının nedenini tespit etmek ve üst yönetime rapor etmekle sorumludur.

İşletmenin Dönem Satışları 2016 yılı için 80.905.229 TL olarak bütçelenmiş ancak 77.712.583 TL gerçekleşmiştir. Bu kalemden %4 olumsuz sapma meydana gelmiştir. İşletme müdürü bu sapmanın kaynağını tespit edip, raporlamakla sorumludur. Dönem Satışlarında meydana gelen bu olumsuz sapmanın nedeni aşağıdakilerden biri olabilir;

- İşletmede satışı yapılan mal veya hizmet fiyatlarının piyasa ile rekabet edememesi,
- İşletmenin reklam çalışmalarının yetersiz kalması,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği çevrede rakip sayısının artmış olması,
- Alışveriş merkezinin en çok gelir sağladığı günlerin (resmi ve dini tatil günleri) çakıştığı durumlar (Örneğin; Hafta sonu tatili ile 23 Nisan Ulusal Egemenlik ve Çocuk Bayramının aynı güne gelmesi)
- Beklenmeyen durumlar.

İşletme müdürünün performansı değerlendirilirken yalnızca Kâr Zarar Tablosu'ndaki sapmalar dikkate alınmamalıdır. Tabloda belirtilen oranlar da sorumlu yöneticilerin performanslarını değerlendirmede kriter olarak ele alınmalıdır. Örneğin; Net Kârın Satılan Malın Maliyetine Oranı sorumlu yöneticinin başarısını değerlendirirken olumlu veya olumsuz sapmalar kadar göz önünde bulundurulması gereken rakamlardandır. Bu oranın beklenilenden fazla olması işletme müdürünün performansını olumlu yönde etkiler. Tek başına Net Kâr rakamı dikkate alınarak yönetici performansının değerlendirilmesi yanıltıcı olabilir. Çünkü Net Kârın bütçelenenden fazla gerçekleşmesi kadar, Satışların Maliyetinin de bütçelenenden az

gerçekleşmesi gerekir. Net Kâr artarken, Satışların Maliyetinin de aynı oranda artması Net Kârın Satılan Malın Maliyetine Oranını değiştirmez.

Tabloyu incelediğimizde: Satıştan İadeler rakamı 2016 yılı için 2.150.799 bütçelenmiş ancak, %121 olumsuz sapma ile 4.754.342 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam, göz ardı edilemeyecek büyüklüktedir. Satıştan İadeler kalemindeki bu olumsuz sapma, işletmenin net kârının beklenilenden daha az gerçekleşmesini açıklayabilir. İşletme müdürü, bu sapmanın kaynağını tespit etmeli ve üst yönetime rapor etmelidir. Bunun için iade rakamındaki bu artışın işletmenin hangi kâr merkezinde ortaya çıktığı belirlenmelidir.

İşletmenin Kâr Zarar Tablosu'nda yer alan bu ve bunun gibi sapmaların nedenlerinin daha kolay saptanabilmesi için, işletmedeki her bir kâr merkezi ayrı ayrı değerlendirilir. Böylece olumsuz sapmaların kaynağı en küçük birime kadar tespit edilebilir.

İşletmenin Kâr Zarar Tablosu'nda Satıştan İadeler rakamındaki olumsuz sapma işletmenin dört kâr merkezinden (Market, Mağaza, Kafe Restoran, Oyun Parkı) biri veya birkaçı ile ilgilidir. Her kâr merkezinin ayrı ayrı değerlendirilmesi bu sapmanın kaynağının tespit edilmesini kolaylaştırır. Satıştan İadeler rakamındaki olumsuz sapmanın ağırlıklı olarak marketten kaynaklandığını varsayalım. Böylece bu olumsuz sapma, işletme müdürü ile beraber market müdürünün de performansını değerlendirirken dikkate alınacaktır. Olumsuz sapmanın, marketin unlu mamuller satış reyonu ile ilgili olduğunun tespit edilmesi halinde artık bu sapmanın sorumlu yöneticileri işletme müdürü, market müdürü ve unlu mamuller üretim ve satışından sorumlu olan gıda mühendisidir. Görüldüğü gibi işletmedeki her kâr merkezinin ayrı ayrı değerlendirilmesi aksaklıkların kaynağının tespit edilmesini ve bu aksaklıklardan sorumlu olan yöneticilerin performansının değerlendirilmesini kolaylaştırmaktadır.

İşletmedeki her kâr merkezinin ayrı ayrı değerlendirilmesinin yararları şu şekilde sayılabilir;

- Kâr merkezlerinin birbirinden bağımsız değerlendirilmesi, sorumlu yöneticilerinin performanslarının daha sağlıklı biçimde değerlendirilmesine olanak sağlar,

- İşletmenin Kâr / Zarar Tablosu'ndaki (olumlu veya olumsuz) sapmaların nedeninin tespit edilmesini kolaylaştırır,
- Her kâr merkezi yöneticisinin sadece kontrolü altında olan giderler ve gelirlere göre performansının değerlendirilmesini sağlar,
- Kâr merkezi yöneticisinde bağlı olan satış şeflerinin, reyon şeflerinin hatta reyon elemanlarının dahil performansının değerlendirilmesine olanak sağlar. Çünkü kâr merkezi yöneticisi, tablodaki sapmaların kaynağını en ince ayrıntısına kadar tespit edebilir.

İşletmenin dört ayrı kâr merkezi vardır. Bu kâr merkezlerinin tamamının, Kâr / Zarar Tablosunu tek tek incelemek konunun dağılmasına sebep olabilir. Bu yüzden sadece Mağaza Kâr / Zarar Tablosu incelenecektir. Mağaza departmanının 2015 ve 2016 yılı gerçekleşen kâr zarar rakamları ile, 2016 yılı bütçelenen kâr zarar rakamları aşağıdaki gibidir.

Tablo 12'de işletmenin mağaza kâr merkezine ait verilere yer verilmiştir. 2015 fiili rakamları ve 2016 fiili rakamları karşılaştırılmış ve sapmalara artış oranı sütununda yer verilmiştir. 2016 fiili rakamları ve 2016 bütçelenen rakamları karşılaştırılmış, ortaya çıkan sapmalar olumlu veya olumsuz olarak tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12. A İşletmesi Mağaza Departmanı 2016 Yılı Bütçelenen Kâr Zarar Rakamları ve 2015-2016 Yılı Filli Rakamları Karşılaştırılması

ARALIK SONU MAĞAZA KÂR ZARAR TABLOSU						
	2015	2016	2016	ARTIŞ	OLUM	OLUM
	GERÇEK	GERÇEK	BÜTÇE	ORANI	SAPMA	SAPMA
Dönem Başı Stok	3.226.492	4.216.771	4.166.850	31%	1%	
Dönem İçi Alışlar	12.841.270	13.777.760	13.440.996	7%	3%	
Dönem Sonu Stok	4.216.771	4.564.169	3.821.750	8%	19%	
SATILAN MALIN MALİYETİ	11.850.991	13.430.361	13.786.096	13%		3%
Dönem Satışları	19.318.328	22.232.940	22.766.413	15%		2%
Satıştan İadeler	1.346.183	2.045.341	1.571.691	52%	30%	
NET SATIŞLAR	17.972.145	20.187.598	21.194.722	12%		5%
Diğer Gelirler	672.947	1.023.513	651.366	52%	57%	
SSK Teşvik Gelirleri	0	74.701	0	100%	100%	
GELİRLER TOPLAMI	18.645.092	21.285.812	21.846.088	14%		3%
Diğer Gelirlerin Satışa Oranı	4%	5%	3%			
BRÜT KÂR	6.794.100	7.855.450	8.059.992	16%		3%
Brüt Kâr Oranı	57,33%	58,49%	58,46%			
Brüt Kârın Ciroya Oranı	36,44%	36,90%	36,89%			
Giderler Toplamı	4.668.372	5.360.263	5.311.031	15%	1%	
Cirodaki Gider Oranı (%)	25,04%	25,18%	24,31%			
Brüt Kârda Gider Oranı (%)	68,71%	68,24%	65,89%			
NET KÂR	2.125.728	2.495.187	2.748.961	17%		9%
Net Kârın Satılan Malın Maliyetine Oranı (%)	17,94%	18,58%	19,94%			
Net Kârın Ciroya Oranı	11,4%	11,72%	12,58%			

Yukarıdaki tabloda işletmenin kâr merkezlerinden biri olan mağaza departmanının kâr / zarar rakamları ele alınmıştır. Bu tablodaki sapmalar için, işletme müdürü mağaza müdüründen açıklama ister. Yani bir kâr merkezi yöneticisi olan mağaza müdürünün performansı değerlendirilirken bu tablodaki rakamlar dikkate alınır.

İşletme Kâr Zarar Tablosu, işletmenin tüm kâr merkezlerinin toplam kâr zarar rakamlarına ilişkin bilgi verirken, Mağaza Kâr Zarar Tablosu yalnızca mağazada oluşan gider ve gelirleri kapsamaktadır. Bundan dolayı yapılan değerlendirmeler Mağaza Müdürü ve ona bağlı çalışan satış şefleri, reyon şefleri ve personellerin performansı için önem taşır.

İşletme Kâr Zarar Tablosu'nda belirtildiği üzere; A İşletmesi için Net Kâr 2016 yılında 9.244.122 TL olarak bütçelenmişken %18 (1.679.973 TL) olumsuz sapma meydana gelmiş ve 7.564.149 TL olarak gerçekleşmiştir. Mağazanın Kâr Zarar Tablosunda 2016 yılı Net Kârı bütçelenen rakamdan 253.774 TL (%9 olumsuz sapma) daha az gerçekleşmiştir. O halde A İşletmesi'nin Net Kâr rakamında meydana gelen 1.679.973 TL olumsuz sapmanın 253.774 TL'lik kısmı mağaza müdürünün sorumluluğundadır, diyebiliriz. Görüldüğü gibi işletmenin her kâr merkezinin ayrı ayrı değerlendirilmesi sapmaların kaynağının tespit edilmesini sağlamakla beraber, yöneticilerin kontrolü altında olan sapmalardan sorumlu tutulmasını da kolaylaştırmaktadır.

Mağaza Departmanı Kâr Zarar Tablosu'nun Net Satışlar kalemini incelediğimizde 2015 yılına göre %12 büyüme meydana geldiğini ancak 2016 bütçelenen rakama göre %5 olumsuz sapma gerçekleştiğini görürüz. Mağaza departmanı 2016 yılı Net satışları 21.194.722 TL bütçelenmiş ancak 1.007.124 TL olumsuz sapma ile 20.187.598 TL gerçekleşmiştir. Mağaza müdüründen bu sapmanın nedenini tespit ederek raporlaması istenmelidir. İşletmenin 2016 yılı Satıştan İadeleri bütçelenen rakamdan 473.650 TL fazla gerçekleşmiştir. Satış iadelerinin beklenenden fazla gerçekleşmesi Net Satışlarda meydana gelen olumsuz sapmaların nedenlerinden biri olarak gösterilebilir. Ancak iade rakamlarının bütçelenenden fazla gerçekleşmesinin de nedeni açıklanmalıdır. Bunun için mağaza müdürü, kendine bağlı olarak çalışan satış şeflerinden her bir kategorideki iade rakamlarını tespit ederek raporlamasını isteyebilir. Böylece iade rakamlarındaki beklenmeyen artışın kaynağı daha sağlıklı biçimde tespit edilip üst yönetime raporlanmış olacaktır.

Net Satışlar 2016 yılı için 21.194.722 TL bütçelenmiş ancak %5 olumsuz sapma ile 20.187.598 TL gerçekleşmiştir. Fakat Gelirler Toplamı kalemini

incelediğimizde 2016 yılı için 21.846.088 TL bütçelenmişken, %3 olumsuz sapma ile 21.285.812 TL olarak gerçekleştiğini tablodan görebiliriz. Net Satışlar rakamındaki %5 olumsuz sapmaya rağmen Gelirler Toplamı kaleminde %3 olumsuz sapma meydana gelmiştir. Bunun nedeni Diğer Gelirlerin 2016 yılında 651.366 TL olarak bütçelenmiş ancak 1.023.513 TL olarak (%57 olumlu sapma) gerçekleşmiş olmasıdır. Mağaza müdürünün performansı değerlendirilirken Diğer Gelirlerdeki olumlu sapma göz önünde bulundurulmalıdır. (Diğer Gelirler kalemi, tedarikçi firmalardan tahsil edilen kazanç kayıplarından oluşmaktadır. Şöyle ki tedarikçi firmalar, marka değerlerini ve müşteri bağımlılığını arttırmak için işletmeden bazı kampanyalar düzenlemesini ister ve bu kampanyalar sonucu işletmede gelir kaybı ortaya çıkar, işletmenin bu kaybı tedarikçi firma tarafından daha sonra karşılanır.)

Mağaza Kâr Zarar Tablosunu incelediğimizde giderler toplamının 2016 yılı bütçelenen rakamından 49.232 TL daha fazla gerçekleştiğini görürüz. Giderler toplamında meydana gelen bu olumsuz sapmanın sorumlusu mağaza müdürü değildir. Çünkü bu tabloda yer alan giderlerin tamamı mağaza departmanı ile ilgili değildir. A işletmesinde meydana gelen giderleri ayrıntılı olarak Gider Merkezlerinde Performans Değerlemesi Bölümü'nde inceledik. Daha öncede bahsedildiği üzere A İşletmesi'nde meydana gelen giderlerin tamamı işletme müdürünün kontrolü altında değildir. Bazı giderler merkez tarafından işletmelerin ciro oranlarına göre şubelere dağıtılmıştır. Aynı sistem A İşletmesi'nde de geçerlidir. İşletmenin toplam gider rakamları, dört kâr merkezine ciro oranlarına ve işletmede kapladığı aktif satış alanlarına göre paylaştırılmaktadır. Bundan dolayı Mağaza Kâr Zarar Tablosu'nda yer alan gider rakamlarının içinde işletmenin faaliyet giderleri, personel ücret giderleri, merkezden gelen endirekt ücret giderleri, işletmeye ait endirekt giderler ve merkezden gelen endirekt giderler yer almaktadır. Bu giderlerin tamamı kâr merkezi yöneticisinin kontrolü altında olmadığı için, performansı değerlendirilirken de dikkate alınamaz.

Mağaza departmanının Net Kâr rakamına baktığımızda 2015 yılına göre %17 artış gerçekleşmiş ve 2.495.187 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak 2016 yılı için bütçelenen rakam 2.748.961 TL olduğu için %9 olumsuz sapma meydana gelmiştir. İşletme müdürü, mağaza müdüründen bu olumsuz sapmanın tespit edilmesini

istemelidir. Net Kâr rakamının bütçelenenden daha az gerçekleşmiş olmasının nedeni aşağıdakilerden biri veya birkaçı olabilmektedir;

- Satılan Malın Maliyeti, bütçelenenden daha fazla gerçekleşmiş olabilir,
- İşletmenin satıştan iadeleri, tahmin edildiğinden fazla gerçekleşmiş olabilir,
- İşletmenin dönem satışları, bütçelenenden az gerçekleşmiş olabilir,
- İşletme giderleri, bütçelenen rakamın üzerinde gerçekleşmiş olabilir.

Mağaza müdürü net kâr rakamındaki olumsuz sapmayı tespit etmek için kendine bağlı olarak çalışan yöneticilerden sorumlu oldukları kategorilere ilişkin satış rakamları, iade rakamları, gider rakamlarını raporlamasını isteyerek olumsuz sapmanın kaynağını ve hangi satış şefinin yönettiği kategori ile ilişkili olduğunu tespit edebilir. Böylece satış şeflerinin de performansı değerlendirilmiş olur.

Görüldüğü gibi işletmenin kâr zarar rakamlarının her bir kâr merkezi için ayrı ayrı değerlendirilmesi işletme müdürüne bağlı olarak çalışan kâr merkezi yöneticilerinin performansının değerlendirilmesini kolaylaştırdığı gibi kâr merkezi yöneticilerine bağlı olarak çalışan satış şeflerinin de performanslarının değerlendirilmesini kolaylaştıracaktır. Ayrıca olumsuz sapmaların nedeninin tespiti için kâr merkezi yöneticilerinin kendine bağlı olarak çalışan satış şeflerinden raporlar istemesi sapmaların kaynağının daha hızlı tespit edilmesini sağlayacaktır. Bu durumun bir başka faydası da işletmenin kâr merkezlerinde çalışan en küçük birime kadar her çalışanın performansının değerlendirilmesine olanak sağlamasıdır. Bu durumu bir varsayımla şu şekilde açıklayabiliriz;

İşletmenin Kâr Zarar Tablosu'nda 2016 yılı Satıştan İadeler rakamı bütçelenen rakama göre %121 olumsuz sapma ile 4.754.342 TL olarak gerçekleşmiştir. İşletme müdürü bu sapmanın kaynağını tespit ederek üst yönetime bildirmekle sorumludur. Bunun için işletmedeki her kâr merkezinin kâr zarar tablosu incelenir ve sorumlu yöneticilerinden bir rapor aracılığı ile açıklama yapması beklenir. Mağaza departmanında Satıştan İadeler rakamı 2016 yılında 2.045.341 TL gerçekleşmiştir. Mağazanın sorumlu yöneticisi olan mağaza müdürü kendine bağlı olarak çalışan satış şeflerinden yönettikleri kategorilere ait satış iade rakamlarını tespit etmesini ve rapor aracılığı ile sunmasını ister. Satış şeflerinin yapmış olduğu

Çalışma sonucu ev tekstil departmanı 2016 yılı satış iadeleri rakamı 1.355.767 TL'dir. Ev tekstil ürünleri satış şefi kendine bağlı olarak çalışan reyon şeflerinden satış iade rakamlarına ilişkin açıklama yapmasını ister. Böylece işletmenin 2016 yılında satış iade rakamlarında meydana gelen bu sapmanın ne kadarının mağaza departmanından kaynaklandığı ve mağaza departmanı 2016 yılı satış iade rakamının ne kadarının hangi kategoriden kaynaklandığı kolaylıkla tespit edilmiş olur.

Kr merkezlerinde performans değerlemesi yaparken sapmaların nedenlerinin neler olabileceğinden bahsettik. Bu nedenler işletmeye özgüdür ve işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir.

5.4.3. Yatırım Merkezlerinde Performans Değerlemesi

Yatırım merkezi yöneticisi gider ve gelirlerin yanında bu gelirleri elde etmek için kullanılan kaynakların etkinliğinden de sorumludur. Yatırım merkezi yönetici kullanılan kaynaklarla gelir sağlamayı hedefler (Kırel, 1992: 28-29).

A işletmesinde yatırım merkezi yöneticisi işletmenin müdürüdür. İşletme müdürü, işletmede oluşan giderlerden, gelirlerden ve bu gelirleri elde etmek için kullanılan kaynaklardan sorumludur. Ancak işletme müdürü için st yönetim tarafından şöyle bir sınırlama getirilmiştir; işletmeye yapılacak bir yatırım ile ilgili işletme müdürü belirli bir tutarın altında olan yatırım kararlarını tek başına verebilmektedir. Ancak bu sınırı aşması durumunda st yönetimden onay almalıdır. Görüldüğü gibi işletme müdürü yatırım merkezi sorumlusu olsa da sınırsız bir yetkisi yoktur. O halde yatırımla ilgili olumsuz bir karar verilmesi durumunda işletme müdürü ile beraber yatırıma onay veren yönetici de müteselsilen sorumludur.

İşletmeye bir yatırım yapılmadan önce işletme müdürünün satın alma departmanına talimat vermesi gerekir. Satın alma departmanı bu talimat ile yatırım için gerekli olan bütçeyi belirler. Daha sonra işletme müdürü tarafından bu yatırımın gerçekleşmesi durumunda işletmeye getireceği katkılara yönelik bir rapor hazırlaması istenir. Burada dikkat edilmesi gereken şöyle bir husus vardır: İşletme, bir hizmet üretim işletmesi olarak faaliyet gösterdiği için işletmenin tüm yatırımları giderlerden tasarruf edilmek üzere yapılmayabilir. Müşteri memnuniyeti kazanmak,

prestij sağlamak, görsel sunumun iyileştirilmesi amacıyla yapılan yatırımlarda işletme müdüründen net bir gelir tespiti yapması beklenilemez.

İşletme müdürü, fizibilite etüdü olarak da değerlendirilebilecek olan bu raporu üst yönetime sunduktan sonra üst yönetim tarafından gerekli inceleme yapılır. Yatırım için onay verilmesi halinde işletme müdürü, satın alma departmanına gerekli talimatı verir. Satın alma departmanının görüştüğü şirketlerden biri ile satın alma sözleşmesi yapılır ve yatırıma ilişkin maliyeti oluşturan tüm faturalar üst yönetime rapor edilir.

İşletmede 2016 yılında yapılan bir yatırımı ele alarak yatırım merkezindeki karar verme sürecini inceleyebiliriz;

İşletmenin (kâr merkezi konumunda olan) market bölümünde kullanılan teşhir dolapları değiştirilmiştir. Bu yatırım için karar verilmeden önce değiştirilmesi ve değiştirilmemesi durumunda işletmenin elektrik giderleri arasında nasıl bir fark oluşacağı tespit edilmiştir.

Tablo 13. İşletmede Mevcut Dolapların Kullanımı Halinde Her Dolap İçin Enerji Gideri

MEVCUT DOLAP ENERJİ TÜKETİMİ		
	Tüketim KWH	Tüketim Fiyatı (TL)
Enerji Tüketimi (3 saatlik)	3.7345 KWH	1,111013 TL
Günlük Tüketim	29,876 KWH	8,88811 TL
Aylık Tüketim	896,28 KWH	266,6433 TL
Yıllık Tüketim	10755,36 KWH	3199,7196 TL

Tablo 14.: İşletmedeki Dolapların Değiştirilmesi Halinde Her Dolap İçin Enerji Gideri

YENİ DOLAP ENERJİ TÜKETİMİ		
	Tüketim KWH	Tüketim Fiyatı (TL)
Enerji Tüketimi (3 saatlik)	2,08 KWH	0,6188 TL
Günlük Tüketim	16,64 KWH	4,9504 TL
Aylık Tüketim	499,2 KWH	148,512 TL
Yıllık Tüketim	5990,4 KWH	1782,144 TL

Tablolara göre işletmeye yeni dolap satın alınması halinde her bir dolabın elektrik gideri yıllık (3199,71 TL –1782,14 TL) 1417,57 TL azalacaktır. İşletmede değiştirilmesi planlanan 12 adet teşhir dolabı vardır. O halde işletmedeki dolapların tamamının değiştirilmesi durumunda işletmenin elektrik giderlerinde yıllık 17010,84 TL azalma olacaktır.

İşletmenin bu yatırım için yapmış olduğu harcama şu şekildedir.

Tablo 15. İşletmedeki Dolapların Değiştirilme Maliyeti

YATIRIMIN MALİYETİ	
Bir Dolap İçin Satın Alma Bedeli	11390 TL
İşletmedeki Tüm Teşhir Dolaplarının Satın Alma Bedeli (11390x12)	136680 TL

Yatırımın faydalı ömrü şu şekildedir; dolaplar 3 yıl firma garantilidir ancak yararlı ömrü 15 yıl olarak tespit edilmiştir.

Tüm bu bilgiler, işletme müdürü tarafından üst yönetime sunularak dolapların değiştirilmesi onayı alınmış ve yatırım hayata geçirilmiştir. Bu örnek 2016 yılında yapılan yatırımlardan yalnızca biridir. İşletmedeki yatırım sürecini ve bu süreçte üst yönetime sunulan raporları ayrıntılı olarak göstermek amacıyla verilmiştir.

İşletmeler yatırım merkezlerinde performans değerlemesi yaparken şu yöntemlerden birini veya birkaçını tercih edebilmektedir;

- Yatırım Dönüş Oranı,
- Artık kâr (Tavukçuoğlu, 2016: 105).

5.4.3.1. Yatırım Dönüş Oranı (RIO)

Yatırım dönüş oranı, varlıkların ne kadar etkin kullanıldığını gösteren bir orandır. Farklı bir deyişle, bir işletmede bir yıl boyunca yapılan yatırımın yıl sonunda ne kadarının geri kazanıldığını yüzde olarak gösterir. Eğer yatırım merkezi yöneticinin performansı değerlendirilirken yatırım dönüş oranı temel alınıyorsa, bu oranın yüksek olması sorumlu yöneticinin performansının da yüksek olması anlamına gelmektedir (Göktürk, 2012: 209-210).

Yatırım getirisi oranı aşağıdaki formülle hesaplanabilmektedir (Arslan, 2006: 44).

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \text{Net Kâr} / \text{Yatırımlar}$$

$$\text{Kâr} / \text{Yatırım} = (\text{Kâr} / \text{Satışlar}) * (\text{Satışlar} / \text{Yatırım})$$

Yukarıda vermiş olduğumuz örnek ile (2016 yılı için) yatırım dönüş oranını şu şekilde hesaplayabiliriz;

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \text{Net Kâr} / \text{Yatırımlar}$$

$$\text{Yatırım Getiri Oranı} = 62270 / 136680$$

$$\text{Yatırım Getiri Oranı} = \% 45,55 \text{ dir.}$$

İşletmenin bu yatırımı, market bölümündeki şarküteri dolaplarının değiştirilmesi için gerçekleştirmiştir. Bundan dolayı yatırım dönüş oranı hesaplanırken yalnızca şarküteri kısmından elde edilen kâr dikkate alınmalıdır.

İşletme müdürü, bu yatırım kararını üst yönetime sunduğunda, yatırımın getiri oranı %41,5 olarak hedeflenmiştir. Ancak yatırımın getiri oranı beklenilenden yüksek çıktığı için bu durum işletme müdürünün performansını olumlu yönde etkileyecektir.

Yatırım dönüş oranı, yatırımlar için yapılan harcamanın satış yaratma yeteneğinin ölçüsüdür (Göktürk, 2012: 209). O halde yatırım getirisi oranını arttırmak için satışların kârlılığını arttırmak gerekmektedir.

5.4.3.2. Artık Kâr

Artık kâr, dönem kârından işletme yönetiminin kabul edilebilecek en az verim oranına göre olması gereken kâr düşüldükten sonra arta kalan tutardır (Tavukçuoğlu, 2016: 106).

Artık Kâr şu formül ile hesaplanır;

$$\text{Artık Kâr} = \text{Dönem Kârı} - (\text{Beklenen Yatırım Getirisi Oranı} \times \text{Yatırım Tutarı})$$

Yukarıdaki örnek için artık kâr şu şekilde hesaplanır;

$$\text{Artık Kâr} = 62270 - (0,4155 \times 136680)$$

Artık Kâr= 62270 – (56790,54)

Artık Kâr= 5479,46 TL'dir.

Artık kâr, işletmedeki yöneticilerin beklentilerine göre oluşur. Beklentinin gerçekleşen durumdan çok yüksek olması durumunda artık kâr negatif çıkacaktır ve bu durum yatırım merkezi yöneticisinin performansını olumsuz etkileyecektir. Beklentinin gerçekleşen durumdan düşük olması ise artık kârın pozitif çıkmasına sebep olur ve yatırım merkezi yöneticisinin performansını olumlu yönde etkiler.

5.5. SORUMLULUK RAPORLARININ HAZIRLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Sorumluluk muhasebesinde amaç, işletmeyi sorumluluk merkezlerine ayırarak her sorumluluk merkezinin yöneticisinin performansını ayrı ayrı değerlendirmektir. Performans değerlemesi için önceden belirlenmiş standartlarla gerçekleşen rakamlar karşılaştırılır, bu karşılaştırmanın sonucu oluşan sapmalar bir rapor haline getirilir ve üst yönetim tarafından bu raporlar değerlendirilir. Yapılan bu değerlendirme de hem sorumluluk merkezi hem de sorumluluk merkezi yöneticisi değerlendirilir (Göktürk, 2012: 187).

Sorumluluk raporu hazırlanmasında amaç; söz konusu sorumluluk merkezinin başarısını, performansını ölçmek, o merkezde oluşan hataları tespit ederek neden ortaya çıktığını saptamak, tekrar etmemesi için gerekli önlemleri almaktır. Böylece her sorumluluk merkezi için hazırlanan ve değerlendirilen sorumluluk raporu o merkezin verimliliğini arttıracaktır (Tavukçuoğlu, 2016: 50).

İşletmenin sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkan sapmalar, sorumlu yöneticisinin kontrolü altındadır. Sorumlu yöneticiler, yönettikleri merkezlerde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz sapmaları tespit edip, bir rapor aracılığı ile hiyerarşik bir düzeni takip ederek tepe yönetime iletir.

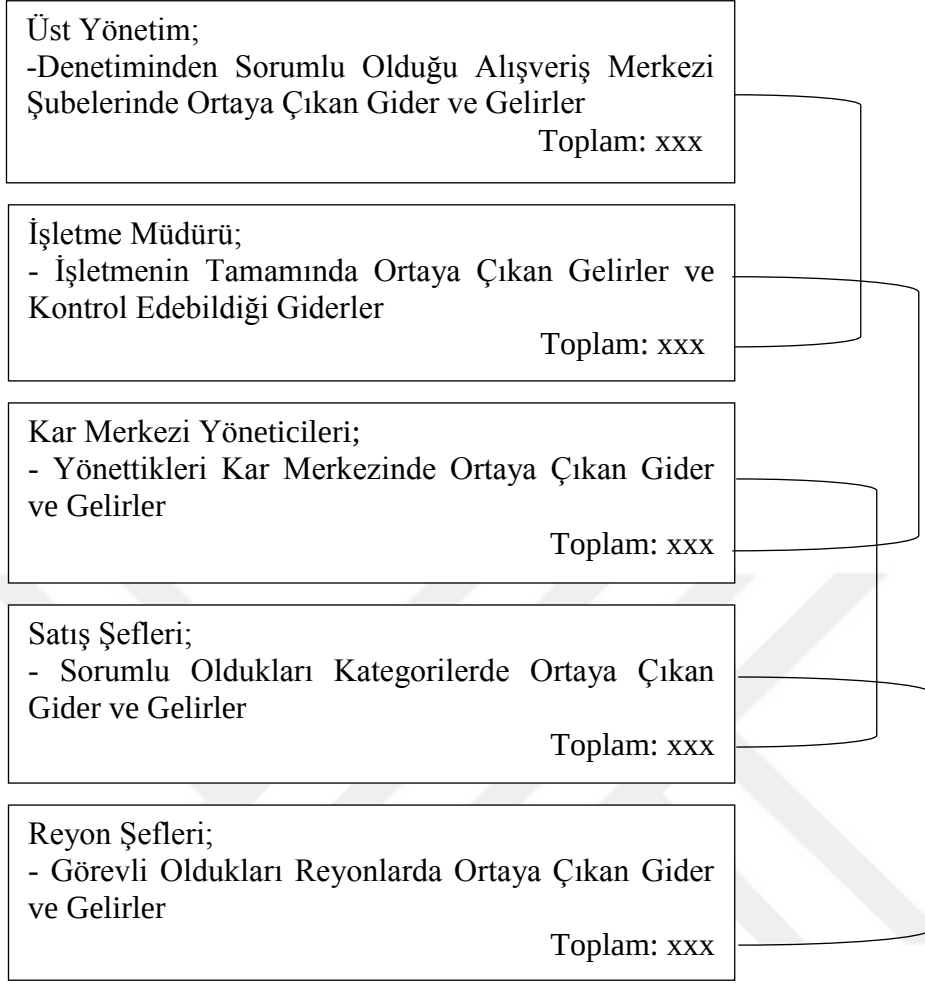
İşletmenin gider merkezlerinde ortaya çıkan sapmalara ilişkin hazırlanan raporların işleyişi aşağıdaki gibidir:



Şekil 14. İşletmenin Gider Merkezlerinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

Yukardaki şekil şu biçimde özetlenebilir; İşletmenin gider merkezlerinde ortaya çıkan ve işletme müdürünün sorumluluğunda olan giderler, sorumluluk raporu aracılığı ile üst yönetime bildirilir. İşletme müdürü bu raporları hazırlarken gider merkezi yöneticileri ile beraber çalışır. Örneğin işletmenin teknik bakım departmanında, teknik bakım sorumlusunun kontrolü altında bulunan bir giderden dolayı sapma meydana gelmesi durumunda işletme müdürü teknik bakım sorumlusundan bir rapor hazırlamasını ister. Bu rapor işletme müdürü tarafından incelendikten sonra üst yönetime sunulur.

İşletmenin kâr merkezlerinde ortaya çıkan sapmalara ilişkin hazırlanan raporların işleyişi aşağıdaki gibidir:



Şekil 15. İşletmenin Kâr Merkezlerinde Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

Yukardaki şekil şu biçimde özetlenebilir; İşletmenin kâr merkezlerinde bir sapma ortaya çıktığında öncelikle reyon şefleri sorumlu oldukları reyonlardaki sapmaların nedenlerini özetleyen raporlar hazırlar ve satış şeflerine bildirir. Satış şefleri birden fazla reyondan oluşan kategorilerden sorumludur. Kendi sorumluluklarında olan kategorilerde ortaya çıkan sapmalar ilişkin hazırladıkları sorumluluk raporlarını, görevli oldukları kâr merkezi yöneticisine bildirirler. Kâr merkezi yöneticileri de kendinden önce hazırlanan raporları inceler, gerekli ekleme ve düzeltmeleri yapar. Bu raporları işletme müdürüne iletir. Son aşamada, işletme müdürünün, sorumluluk raporlarının üst yönetime iletilmesidir.

İşletmenin mağaza ve market bölümünde sorumluluk raporlarının işleyişi yukarıdaki gibidir. Ancak kafe restoran bölümünde reyon şefi yoktur. Onun yerine satış şeflerine bağlı olarak çalışan personeller vardır. O bölümde de sorumluluk raporlarının işleyişi yukarıdaki şekle benzer bir biçimdedir.

5.6. UYGULAMA YAPILAN İŞLETMEDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRME

İşletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için gerekli olan koşullar şu şekilde sayılabilir; işletmenin organizasyon yapısının merkezkaç yönetim sistemine göre oluşturulmuş olması, organizasyondaki birimlerin görev ve sorumluluklarının tespit edilebilir olması, sorumluluk merkezlerinin tespit edilebilir olması ve bu merkezlerin yöneticilerinin kontrol edebildikleri ve kontrol edemedikleri giderlerin belirlenebilir olması, sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilebilmesi için işletmenin düzenli olarak bütçe hazırlaması ve hazırlanan bütçeler ile gerçekleşen durumun karşılaştırılarak sorumluluk raporlarının oluşturulabilir olması gerekir.

Uygulamaya konu olan işletmenin organizasyon yapısı merkezkaç yönetim sistemine göre oluşturulmuştur. İşletmede yönetim biçimi olarak merkezkaç yönetim sisteminin tercih edilmesi, şirketteki her departman yöneticisine ve onların astlarına yetki verilmiş olması sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini kolaylaştırmaktadır. Ayrıca organizasyondaki her bölümün görev tanımlamaları yapılmıştır. Bu durum işletmedeki çalışanların ve yöneticilerin kendilerinden beklenen görevlerin ve sahip oldukları yetkilerin bilincinde olmalarını sağlamaktadır.

İşletmede sorumluluk merkezlerinin ayrımı yapılabilmektedir. Buna göre işletmede kâr merkezleri, gider merkezleri ve yatırım merkezlerinin birbirinden ayrılması mümkündür ve bu merkezlerin her birinin gider ve gelirlerden sorumlu yöneticileri vardır. Sorumlu yöneticilerin kontrol edebildikleri ve kontrol edemedikleri giderlerin ayrımı genel merkez tarafından yapıldığı için, yöneticilerin kontrol edemedikleri giderlerden sorumlu tutulması söz konusu değildir. Bu durum, yöneticilerin kontrol edemedikleri bir giderden dolayı performanslarının yanlış değerlendirilmesine engel olmaktadır.

Uygulamaya konu olan işletmede sorumluluk merkezlerinin ve yöneticilerinin performanslarını değerlendirebilmek için bütçe hazırlanmakta ve hazırlanan bütçe ile gerçekleşen durum karşılaştırılmaktadır. Karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan olumsuz sapmalar hangi sorumlu yöneticinin kontrolü altında ise bu sapmalardan dolayı o yöneticiden açıklanma beklenmektedir. İşletmenin sorumluluk

merkezlerinin performansları değerlendirilirken her bir merkez birbirinden bağımsız ele alınması yöneticilerin kontrol edemedikleri giderlerden sorumlu tutulmaları engellenmektedir.

İşletmenin kâr merkezlerinde performans değerlemesi yapılırken, hazırlanan bütçeler ile gerçekleşen rakamlar ve bir önceki yılın rakamları ile gerçekleşen rakamlar karşılaştırılmaktadır. Yapılan bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan sapma hangi kâr merkezinden kaynaklanıyor ise o kâr merkezi yöneticisinden olumsuz sapmaya ilişkin bir rapor sunması istenir. Bu uygulama, işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini kolaylaştırmaktadır. Ancak kâr merkezi yöneticisinin performansı değerlendirilirken, gerçekleşen rakamlar, benzerler ile karşılaştırılmamaktadır. İşletmenin satış ve kâr rakamlarını sektör verileri ile karşılaştırması sektördeki konumunun tespit edilmesine yardımcı olabilir. Örneğin market bölümünde satışı yapılan kozmetik ürünlerinden elde edilen kârın tespit edilip aynı sektördeki ortalama rakamlarla karşılaştırılması da yönetici performanslarının değerlendirilmesi için bir kriter olarak ele alınabilir.

İşletmenin gider merkezlerinde performans değerlemesi yapılırken, hazırlanan bütçeler ile gerçekleşen rakamlar ve bir önceki yılın rakamları ile gerçekleşen rakamlar karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırmalar sonucu ortaya çıkan sapmadan işletme müdürü sorumludur. Çünkü gider merkezi yöneticileri için gider merkezlerinde oluşan giderler kontrol edilemez niteliktedir. Gider merkezi yöneticileri kendine bağlı çalışan personellerin yönetimi ve denetiminden sorumludur. Bu durum, işletmenin gider merkezi yöneticilerinin performansının değerlendirilmesini güçleştirmektedir. Gider merkezi yöneticilerinin performanslarını değerlendirmek için işletmede geliştirilen farklı bir yöntem mevcut değildir.

İşletmenin yatırım merkezinde performans değerlemesi yapılırken gerçekleştirilen yatırımın kârlılığının beklenilenden farklı olup olmadığı tespit edilir. İşletmenin yatırım merkezi sorumlu yöneticisi olan işletme müdürü, bir yatırım kararı vereceği zaman belirli tutarın üstünde olan rakamlar için üst yönetimden onay almak durumundadır. Bundan dolayı yatırım merkezi performansı değerlendirilirken bu durum göz önüne alınarak işletme müdürünün performansı değerlendirilir.

Böylece yatırım merkezi yönetici kontrol edemediği giderden sorumlu tutulmadığı için performansı değerlendirilirken yanlış karar alınmamış olur. İşletmeye yapılan yatırımların tamamı gider tasarrufu elde etmek için ya da gelir yaratmak için yapılmamaktadır. Bazı yatırımlar prestij sağlamak, müşteri memnuniyeti kazanmak için yapılabilmektedir. Bu tür yatırımların faydasının ölçülmesi oldukça güç olduğu için işletmede bu alanda yapılan yatırımlara ilişkin fayda maliyet analizi yapılmamaktadır. Ancak işletme bu tür yatırımların faydasını anket çalışmaları yaparak değerlendirebilir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin nihai aşaması sorumluluk raporlarıdır. Sorumluluk merkezlerinin performansı değerlendirildikten sonra ortaya çıkan olumsuz sapmalar için o merkezin sorumlu yöneticisinden bir açıklama beklenir ve yöneticilerin performansı hazırlamış oldukları sorumluluk raporları dikkate alınarak değerlendirilir. Uygulamaya konu olan işletmede, sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkan sapmalar için yöneticiden bir açıklama beklendiği durumda, yönetici olumsuz sapmanın nedenini üst yönetime açıklar ancak söz konusu sorumluluk raporlarının belirli bir standardı yoktur. Sorumluluk raporlarının hazırlanması ve düzeni ile ilgili en üst kademededen en alt kademedeki yöneticilere kadar eğitim verilmesi bu raporların belirli bir standartta olmasını dolayısıyla değerlendirilmesini kolaylaştıracaktır.

Hazırlanan sorumluluk raporlarının belirli bir hiyerarşi dikkate alınarak üst yönetime iletilmesi gerekir. Bu durum raporların iletim aşamasında bir aksaklık oluşmasını ortadan kaldırır. İşletmede en alt kademe yöneticiden tepe yönetime kadar raporların üst yönetime iletilmesi bir hiyerarşiyi takip etmektedir.

Genel hatlarıyla değerlendirdiğimiz zaman uygulamaya konu olan şirkette sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için bir engel yoktur. Ancak yukarıda bahsetmiş olduğumuz gibi bazı aksaklıklar vardır, bu aksaklıkların ortadan kaldırılması sorumluluk muhasebesi sisteminin daha etkin uygulanmasını sağlayacaktır.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması ile elde edilecek bazı avantajlar şunlardır; İşletme müdürü daha nitelikli işlere zaman ayırarak işletme için daha faydalı olabilir. İşletmenin sorumluluk merkezlerinde görevli olan

yöneticilerin ve onlara bağı çalışan astlarının yetkilendirilmesi motivasyonu arttırır. İşletmenin bir bütün olarak performansı değerlendirilirken, ortaya çıkan sapmaların kaynağı daha çabuk tespit edilerek üst yönetime iletilir. Ayrıca sorumluluk merkezinde yetkili olan yöneticilerin ve alt kademedeki yöneticilerin kontrol alanlarındaki giderlerden ve gelirlerden sorumlu tutulması performanslarının değerlendirilmesini kolaylaştırır. Son olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması giderlerin kontrol altına alınmasını kolaylaştırdığı için işletmenin kârlılığını olumlu yönde etkiler.



SONUÇ VE ÖNERİLER

Sorumluluk muhasebesi sistemi, organizasyonun departman, bölüm veya kısım olarak adlandırılabilen kendinden küçük birimlere bölünmesini, her bölüme bir sorumlu yönetici atanarak yetkilendirilmesini ve maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlayan bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesi sisteminde, organizasyon departmanlara ayrılır ve her departmana oradaki gelir ve giderlerden sorumlu bir yönetici tayin edilir. Böylelikle organizasyondaki her bir birimin faaliyetleri denetim altına alınmış olur. Sorumluluk muhasebesi sistemi, perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketlere uygulanarak, organizasyonun verimli bir şekilde yönetilmesi ve işletmede oluşan giderlerin kontrol altına alınması sağlanabilir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması ile elde edilecek avantajlardan biri de yetki sahibi olan çalışanların motivasyonlarının artması ve örgüt için daha verimli olmasıdır.

Ülkemizde ve dünyada perakende sektöründe faaliyet gösteren şirketler çoğunlukla zincir mağaza olarak faaliyet gösterdiği için, geniş coğrafi alanlara yayılmaktadır. Geniş alanlara yayılan şubelerin merkezden idare edilmesi güçleştiğinden, merkezkaç yönetim sisteminin tercih edilerek her şube yöneticisine yetki verilmesi daha etkin ve verimli şirket yönetimini sağlayacaktır. Ancak şubelerin yönetiminde de tüm yetki şube müdüründe toplanmamalı alt kademelerde çalışan yöneticiler yetkilendirilmelidir. Böylece merkez yönetim tarafından şubelerin yönetilmesi, şube yönetimi tarafından da işletmenin tüm alanlarının yönetilmesi daha kolay olacaktır. Bu yönetim biçimi sayesinde organizasyondaki her birim yöneticisi, kontrol ettiği alanların gider ve gelirlerinden sorumlu tutulabilir. Bu gider ve gelirler baz alınarak performansı değerlendirilebilir.

Bu çalışmada perakendecilik sektöründe sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği incelenmiştir. Uygulama da Türkiye’de alışveriş merkezi konsepti ile faaliyet gösteren ve 14 şube ile hizmet veren bir işletme ele alınmıştır. Uygulama yapılan işletmenin tüm şubelerinde organizasyon yapısı, yönetim biçimi, gelir ve gider kalemleri birbiri ile aynı olduğu için bu şubelerden biri ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Şubelerden yalnızca birinin ele alınmasının diğer bir sebebi de konunun

dağılmasına engel olmaktadır. Bu şekilde işletmenin tek bir şubesindeki işleyiş ayrıntılı olarak ele alınmış ve tümevarım yöntemi ile şubeler ve merkez arasındaki ilişki gösterilmeye çalışılmıştır. İşletmenin tek bir şubesinde çalışan personel sayısı 250-300 arasındadır. Büyük ölçekli bir işletme olması, tüm faaliyetlerin tepe yönetim tarafından idare edilmesini güçleştirir ve bu durum merkezkaç yönetim sistemine ihtiyaç duyulmasını sağlar. Merkezkaç yönetim sistemi ile yönetilen işletmelerde tüm birimlerin kontrol edilebileceği bir sisteme ihtiyaç duyulur. Çalışanların ve işletmenin tüm birimlerinin denetlenmesine, kontrol edilebilmesine olana sağlayan sorumluluk muhasebesi sistemi yönetimin bilgi ihtiyacını da gidermeye yardımcı olur.

Uygulama yapılan işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliğini göstermek için işletme yöneticileri ile görüşmeler yapılmış işletmedeki mevcut sistem anlamaya çalışılmıştır. Görüşmeler sonucunda elde edilen verilere göre işletmenin mevcut durumu için şu yorum yapılabilir; İşletmenin organizasyon yapısı ve yönetim biçimi sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesine olanak sağlamaktadır. Ayrıca işletmede faaliyet gösteren departmanların her birinin sorumlu yöneticisi vardır ve üstler ile astlar arasındaki hiyerarşi karmaşıklığa sebep olmayacak kadar nettir. İşletmede her faaliyet dönemine ilişkin bütçe hazırlanmakta, hazırlanan bütçeler ile fiilî durum karşılaştırılarak departmanlar için ayrı ayrı sapmalar tespit edilmektedir. Görüldüğü gibi, işletmede uygulanan mevcut sistem sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için oldukça elverişlidir.

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için gerekli unsurlar çalışmanın içeriğinde de bahsedildiği gibidir. Tüm unsurları dikkate aldığımızda uygulama yapılan işletmede sorumluluk muhasebesinin işleyişi şu biçimde olacaktır; İşletmenin organizasyon yapısı ve organizasyondaki birimlerin görev ve sorumlulukları belirlenir. İşletmenin sorumluluk merkezleri ve bu merkezlerde görevli olan yöneticilerinin yetki ve sorumlulukları belirlenir. İşletmenin her faaliyet dönemi için hazırlamış olduğu bütçeler gerçekleşen rakamlarla karşılaştırılır ve ortaya çıkan olumsuz sapmalar için yöneticilerden bir rapor yardımıyla üst yönetime bilgi vermesi istenir. Üst yönetim, kendine sunulan raporu inceleyerek söz konusu sapmanın yöneticinin performansını etkileyip etkilemeyeceğine karar verir ve aynı durumun tekrar yaşanmaması için önlem alınmasını ister.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi bazı eksikliklerin giderilmesi ile mümkün olacaktır, bu eksiklikler şu biçimde sayılabilir; İşletmenin gider merkezlerinde ortaya çıkan giderler, yöneticilerinin kontrolü altında değil işletme müdürünün kontrolü altındadır. Bundan dolayı gider merkezlerinde tam bir merkezkaç yönetim sistemi uygulanmamaktadır. Gider merkezlerinde ortaya çıkan sapmalar niteliklerine göre gider merkezi yöneticisinin veya işletme müdürünün kontrolü altında olabilmektedir. Bu durum gider merkezlerinde ortaya çıkan giderler için kontrol edilebilir, kontrol edilemez maliyet ayrımı yapmayı güçleştirmektedir. O halde gider merkezlerinde oluşan sapmalara ilişkin üst yönetimin hangi yöneticiden açıklama bekleyeceği net değildir, diyebiliriz. Ayrıca işletmede gider merkezi yöneticilerinin performanslarını değerlendirebilecek farklı bir sistem de uygulanmamaktadır.

İşletmeyi bir şube olarak ele aldığımızda, bir bütün olarak kâr merkezi konumundadır. Ancak işletmenin kendi içinde de kâr merkezleri vardır. Bunlar; mağaza, market, kafe restoran ve oyun parkı alanlarıdır. Bu alanların performanslarının ayrı ayrı değerlendirilmesi ortaya çıkan sapmanın kaynağının tespit edilme hızını etkilediği için sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasını kolaylaştırır. Ancak işletmedeki kâr merkezlerini tek tek ele aldığımızda ya da şube olarak işletmeyi bir bütün olarak ele aldığımızda kâr merkezi yöneticilerinin fiyat belirlemede sınırsız bir yetkisi olmadığını görürüz. Kâr merkezlerinde görevli olan satış şeflerinin yapmış olduğu fiyat araştırmalarına göre, kâr merkezi yöneticileri merkez yönetimden bir fiyat ister. Ancak istenilen fiyatın onaylanması her zaman söz konusu değildir. Bu durum kâr merkezi yöneticilerinin yetkilerini sınırlandırdığı için kâr merkezlerinde hedeflenen kârlılık oranlarının gerçekleşmemesi durumunda, sorumlu yöneticinin performansı değerlendirilirken göz önünde bulundurulmalıdır. Aksi takdirde sorumlu yöneticinin performansı yanlış değerlendirilmiş olur.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için diğer bir eksik de yatırım merkezlerinde performans değerlemesi yaparken ortaya çıkmaktadır. İşletmeye yapılan yatırımların tamamı giderleri azaltmak veya kârı arttırmak için yapılmamaktadır. Müşteriye daha iyi bir şekilde hitap etmek için prestij sağlamak için yapılan yatırımlardan elde edilecek faydanın parasal olarak ölçülmesi her zaman mümkün olmamaktadır. Bu yatırımlardan elde edilen kazancın değerlendirilebilmesi

için kullanılan bir yöntemin olmaması yatırımdan elde edilen faydanın tespit edilmesini güçleştirmektedir. Sonuç olarak yatırım merkezi yöneticisi olan işletme müdürünün tek başına veya üst yönetimden onay alarak verdiği yatırım kararlarının nasıl değerlendirilebileceği konusunda bir yöntem mevcut değildir.

İşletmede performans değerlemesi yapılırken bütçelenen durum ile fiili durumun karşılaştırıldığını söylemiştik, ortaya çıkan sapmalar için yöneticiler üst yönetime bir rapor hazırlayarak sapmanın kaynağını bildirir. Ancak sorumluluk raporu niteliğinde olan bu raporların biçimine ilişkin bir standart yoktur, ayrıca sorumlu yöneticilere bağlı çalışan personeller sapmanın kaynağına ilişkin bilgi sahibi olsa da raporlama yeteneğine sahip değildir. Bundan dolayı, bu raporların standart bir hale getirilmesi ve işletmedeki çalışanlara raporlama ile ilgili bir eğitim verilmesi gerekmektedir.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için yukarıda sayılan eksikliklere bir çözüm getirilmesi gerekmektedir. Bu eksikliklerin ortadan kaldırılması halinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi mümkün olacaktır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi durumunda elde edilecek avantajlar şu biçimde özetlenebilir;

- İşletmedeki sorumluluk merkezlerinin ve bu merkezlerde görevli olan yöneticilerin performanslarının değerlendirilmesi daha kolay olur,
- İşletmede her sorumluluk merkezinin tek başına değerlendirilmesi aksayan yönlerin tespitini kolaylaştırır,
- İşletmenin herhangi bir sorumluluk merkezinde ortaya çıkan sapmanın kaynağı daha kolay tespit edileceği için önlem almak daha kolay olacaktır,
- Sorumluluk merkezinde görevli olan sorumlu yöneticiler de astlarına yetki vererek onların motive olmasını sağlar,
- Sorumluluk merkezleri arasında bilgi akışı daha hızlı olacağı için yönetimin bilgi ihtiyacı giderilmiş olur,
- Üst yönetim, sorumluluk merkezlerine yetki göçererek daha nitelikli işlere zaman ayırabilir,

- Her sorumluluk merkezinde yetki sahibi bir yönetici olması iş akışını hızlandırır,
- Sorumluluk sisteminin uygulanması halinde her yönetici için kontrol edilebilir kontrol edilemez maliyet ayrımının yapılması yöneticilerin kontrol edemedikleri bir giderden sorumlu tutulmasına engel olur,
- İşletmede ortaya çıkan gider ve gelirlerin tamamı bir sorumluluk merkezi ile ilişkilendirileceği için kontrol altında olmayan hiçbir gider kalmaz.

Çalışma, perakendecilik sektöründe faaliyet gösteren zincir mağazalarda sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesi için gerekli unsurları ve uygulanması durumunda elde edilecek avantajları özetler niteliktedir.

KAYNAKÇA

- Akar, G. (2016). *Hizmet ve Perakende Sektöründe Tedarik Zinciri Yönetimi: Türk Silahlı Kuvvetleri Bağlısı Tüm Askeri Kantinler, Orduevleri ve Sosyal Tesisler İçin Bir Model Önerisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Toros Üniversitesi, Mersin.
- Akçay, H. (2010). *Gıda Perakendeciliğinde İşyeri ve İşgücü Verimliliği*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Akdoğan, N., Gündüz, E. ve Sevim, A. (2014). *Maliyet Muhasebesi*. Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Akturan, U. (2008). Perakendecilikte Uluslararasılaşma: Gelişim Süreci, Süreci Etkileyen Faktörler ve Giriş Stratejileri. *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı. 2, 631-642.
- Altunışık, R., Özdemir, Ş. ve Torlak, Ö. (2006). *Modern Pazarlama*, (4.Baskı). İstanbul: Değişim Yayınları.
- Angun, Ş. (2011). *Mağazasız Perakendecilik Aracılığıyla Tüketicilerin Kozmetik Ürün Satın Alma Davranışlarını Etkileyen Faktörler*. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Arslan, C.A. (2006). *Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Tokat.
- Arslan, Ö. (1993). *Departmanlı Mağazaların Yönetimi-Organizasyon Yapıları ve Kayseri’de Bir İnceleme*. (Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi, Kayseri.
- Aydın, K. (2013). *Perakende Yönetiminin Temelleri* (4.Baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Aydın, S.Z. (1997). *Pazarlama Tekniklerinden Doğrudan Pazarlama ve Bankacılık Sektöründe Uygulanırlığı*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.

- Aydoğmuş, İ. (2016). *Perakende Satış Yapan Zincir Mağazalarda Muhasebe Organizasyonu ve Tahtakale Spot Mağazalarında Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Basdar, C.E. (2009). *Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlamadaki Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Bekçi, İ. ve Ömürbek, V. (2006). Bilgi Teknolojilerinin Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Etkisi ve “Konya Gıda Sektörü Üzerine Bir Araştırma”. *İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası*, Sayı 2, 95-120.
- Bozkurt, D. (2015). *Elektronik Perakendecilikte Pazarlama Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Büker, S., Aşıkoğlu R. ve Sevil, G. (2008). *Finansal Yönetim*, (4.Baskı). Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Cengiz, E. ve Özden, B. (2015). Perakendecilikte Büyük Alışveriş Merkezleri ve Tüketicilerin Büyük Alışveriş Merkezleri ile İlgili Tutumlarını Tespit Etmeye Yönelik Bir Araştırma. *Ege Akademik Bakış Dergisi*, Sayı 1, 64-77.
- Çağlar, İ. ve Kılıç, S. (2005). *Pazarlama* (1. Baskı). Ankara: Mesleki ve Teknik Yayınlar.
- Çakmak, A.Ç. (2012). Outlet Alışveriş Merkezlerinden Alışveriş Yapanların Bu alışveriş Merkezleriyle İlgili Algılamaları: Safranpark Outlet Alışveriş Merkezi Örneği. *Zonguldak Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 15, 19-36.
- Çakmakçı, E. (2009). *Perakende Sektöründe Zincir Mağazalarda Performans Yönetimi Sisteminin Önemi ve Bir Uygulama Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Çalış, Y.E. ve Altınsoy, N.B. (2014). Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 1, 29-44.

- Demir, H. (2007). *Perakende Kuruluşlarda Yeni Teknolojiler ve Gıda Perakendeciliğinde Kullanımına İlişkin Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Demir, S. (2009). *Özel ve Kamu Hastanelerinin Organizasyon Yapılarının Karşılaştırılması*. (Yüksek Lisans Tezi). Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi, Çanakkale.
- Dinç, H. (2008). *Çokuluslu İşletmelerin Organizasyonu, Organizasyon Sorunları ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Yıldız Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Doğan, H. (2013). *Süpermarketlerin Hizmet Kalitesinin Değerlendirilmesi: Doğu Karadeniz Bölgesi Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon.
- Elitaş, C. ve Ağca, V. (2006). Firmalarda Çok Boyutlu Değerleme Yaklaşımları: Kavramsal Bir Çerçeve. *Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 2, 1-28.
- Erbilgin, H. (2000). *Süpermarketlerde Reyon Düzeninin Satışlara Etkisi: Gima Süpermarketlerinde Bir Deney*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Erdoğan, Y. (2003). *Rekabet Hukuku Açısından Perakende Sektöründe Alım Gücü*, Ankara: Rekabet Kurumu.
- Eren, E. (1998). *Yönetim ve Organizasyon* (4.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Ergünay, S. E. (2003). *İşletmelerde Matriks Organizasyon ve Matriks Organizasyon Yapısının Takım Başarısına Etkisi Üzerine Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Gazi Üniversitesi, Ankara.
- Ertürk, M. (2012). *İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon* (6.Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- Genç N. (2007). *Yönetim ve Organizasyon Çağdaş Sistemleri ve Yaklaşımlar* (3.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınları.

- Gençtürk, M. Ve Bağcı G. (2012). Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakış: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı Ocak, 49-68.
- Gökdeniz, Ü. (2005). İşletmelerde Muhasebe Bilgi Sistemine Yaklaşım. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 27, 86-94.
- Göktürk, İ.E. (2012). *Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması*. (Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Görmüş, A. Ş., Bulca, H. ve Yeşil, T. (2015). Yönetim Etkinliği Açısından Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı 8/2, 67-84.
- Güloğlu, U. (2013). *Lojistik İşletmelerinin Organizasyon Yapılarının İncelenmesi: Mersin Bölgesi Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Çağ Üniversitesi, Mersin.
- Güney, A. (2013). Yönetim Anlayışında Muhasebe Bilgi Sisteminin Yeri. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, Sayı 3, 276-280.
- Gürman, A.A. (2006). *Dünya Perakendeciliğinde Globalleşme Eğilimleri ve Türk Perakendecilik Sektörüne Etkileri*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Haftacı, V. (2010). *İşletme Bütçeleri* (6. Baskı). İstanbul: Beta Yayınları.
- İlkin, İ.T. (2007). *Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama)*. (Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi, Muğla.
- İlkin, İ.T. (2007). *Maliyet Yönetimi Açısından Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlaması (Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama)*. (Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi, Muğla, akt. A. Sevgener. ve R. Hacırüstemoğlu. (2000). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- İnceler, S. (2008). *Zincir Mağazaların Market Marka Uygulamalarına Yönelik Tüketici Algı ve Tutumlarının İncelenmesi*. (Yüksek Lisans Tezi). Abant İzzet Baysal Üniversitesi, Bolu.

- Kalaycı, C. (2008). Elektronik Ticaret ve Kobilere Etkileri. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, Sayı 1, 139-150.
- Karacan, S. (1997). Esnek Bütçeleme ve Analitik Yöntemlerin Kullanılması. *Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Sayı 1, 1-30.
- Karakaya, A. ve Akbulut, H. (2013). İşletmelerde Sorumluluk Merkezlerinin Stratejik Kontrol Ve Muhasebe Sistemi Açısından Analizi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, Sayı 1, 195-210.
- Karaman, D. (2010). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi ve Bir Mermer İşletmesinde Uygulama Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta.
- Kaymaz, A. R. (2000). *Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Sheraton Voyager Antalya Hoteli'nde Uygulama*. (Doktora Tezi). Afyon Kocatepe Üniversitesi, Afyonkarahisar.
- Kefe, İ. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Muhasebe Bilgi Sistemi Uygulamalarına Getirdiği Düzenlemeler. *Elektronik Mesleki Gelişim ve Araştırmalar Dergisi*, Sayı 1, 20-33.
- Kırel, N. (1992). *İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.'de Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Koçal, C. (2012). *Uluslararası Perakendecilikte Rekabet Stratejileri ve E-Ticaretin Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Konuk, F. A. (2004). *Perakendeci Seçim Süreci Açısından Perakendeci Markasının Tüketicilerin Satın Alma Davranışı Üzerindeki Etkileri ve Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, İstanbul.
- Köroğlu, Ç., Biçici, F. ve Sezer, D. (2011). Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolünün Rekabet Üstünlüğüne Etkisi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Sayı 3/1, 33-48.
- Kurşunluoğlu, E. (2009). Mağazalı Perakendeciler ve Müşteri Servisleri. *Journal of Yaşar University*, Sayı 14, 2173-2184.

- Kutu, C. (2013). *Perakendecilik Sektöründe Müşteri Sadakatini Sağlamaya Yönelik Faaliyetlerin, Müşteriler Üzerindeki Etkilerinin İncelenmesi (Migros Örneği)*. (Yüksek Lisans Tezi). Maltepe Üniversitesi, İstanbul.
- Mısırlı, M. (2009). *Perakendecilikte Gelişmeler, Hazır Giyim Perakendeciliği ve Türkiye İçin Rekabetçi Bir Model Önerisi*. (Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Mucan, B. (2014). *Çok Kanallı Perakendecilikte Tüketicileri Mağaza Deneyimlerinin Satın Alma Niyetine Etkisi ve Giyim Perakendeciliği Üzerine Bir Uygulama*. (Doktora Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Mucuk, İ. (2004). *Pazarlama İlkeleri* (14. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Onaran, O. (1974). Yetki Göçerimi “Yetki Devri”. *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı 7/2, 3-21.
- Ögel, S. (2014). *Alışveriş Merkezinde Gerçekleştirilen Etkinliklerin Tüketici Tutumları Üzerine Etkisi: Alışveriş Merkezi Ziyaretçileri Üzerine Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Eskişehir.
- Öz, M. (2008). Pazarlama Dağıtım Kanallarının Yönetimi ve Aracıların Müşteri Memnuniyeti Üzerindeki Etkilerinin Ölçülmesi Üzerine Bir Uygulama. *Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 14, 1-16.
- Özalp, İ., Şahin, M. ve Berberoğlu G. (2004). *Yönetim Organizasyon*, (7.Baskı). Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayını.
- Özgener, Ş. (2003). Büyüme Sürecindeki Kobi’lerin Yönetim ve Organizasyon Soruları: Nevşehir Un Sanayii Örneği. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 20, 137-161.
- Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, 155-182.

- Özkanlı, Ö. (2003). Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde Uygulama. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 3, 107-124.
- Öztürk, A. (2009). *Pazarlama İlkeleri* (2. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Pala, M. ve Saygı, B. (2004). *Gıda Sanayiinde Büyük Mağazaların Özel Markalı Ürün Uygulamaları*. İstanbul: İstanbul Ticaret Odası Yayınları.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Sayı 1, 229-43.
- Pehlivan, İ. (2016). *Perakende Sektöründe Müşteri Sadakatinin Özel Markalı Ürünlerle İlişkisi: Kırıkkale İlinde Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (1997). *İşletme I-II*. Bursa: Furkan Ofset.
- Susmuş, T. (2002). Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması. *Mevzuat Dergisi*, Sayı 59, 1-14.
- Süzen, M. (2016). *Alışveriş Merkezi Yönetim Sorunları*. (Yüksek Lisans Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi, Gaziantep.
- Şahin, İ. (2014). *Elektronik Perakendecilik Sektörü ve İnternet Alışverişi Tüketici Davranışı: Türkiye Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Gaziantep Üniversitesi, Gaziantep.
- Taşkın, E. (2009). *Pazarlama Esasları Temel Pazarlama İlke ve Uygulamaları*. İstanbul: Lord Ofser Matbaacılık.
- Tavukçuoğlu, H. G. (2016). *Çay Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi Üzerine Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, Rize.
- Tenekecioğlu, B., Tokol, T. ve Çalık, N. (2009). *Pazarlama Yönetimi*, (7. Baskı). Eskişehir: Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Tengilimoğlu, D. (2000). Sağlık Hizmetlerinde Pazarlama Karması Elemanları ve Özellikleri. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, Sayı 55-1, 187-202.

- Uğuz, N. (2015). *Türkiye’de Perakende Sektörünün Analizi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören Migros ve Bim Örneği*. (Yüksek Lisans Tezi). Okan Üniversitesi, İstanbul.
- Ulubağ, A. (2015). *Perakende Sektöründe Yoğunlaşma Analizi: Denizli İlinde Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Pamukkale Üniversitesi, Denizli.
- Uslu, M. S. (1982). *Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi*. Ankara.
- Ünlükara, T. (2017). *Alışveriş Merkezi Yer Seçimi Kriterleri ve Kullanıcı Memnuniyetinin Değerlendirilmesi: İstanbul Örneği*. (Doktora Tezi). İstanbul Teknik Üniversitesi, İstanbul.
- Ünverdi, F. (2008). *Bölümlü Mağazalarda Müşteri İlişkileri Yönetimi: Türkiye’de Bir Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Yakar, N. N. (2004). *Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*. (Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- Yarinli, İ. (1989). *Türkiye’de Perakendeciliğin Gelişme Eğilimleri Kayseri’de Gıda Perakendeciliği Üzerine Bir Araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Erciyes Üniversitesi, Kayseri.
- Yavuzarslan, E. (2007). *Artık Kâr Yöntemi ve Şirket Değerlemesinde Kullanımı*. (Yüksek Lisans Tezi). Ankara Üniversitesi, Ankara.
- Yozgat, O. (1978). *İşletme Yönetimi* (2. Baskı). İstanbul: Met-er Matbaası.
- Yurtgüder, A. Y. (2004). *Perakendecilikte Özel Marka Kullanımı ve Tüketiciler Tarafından Benimsenme Durumu*. (Yüksek Lisans Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir.
- Yükselen, C. (2008). *Pazarlama İlkeler Yönetim Örnek Olaylar* (7. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Zengin, H. İ. (2014). *İşletmelerde Sorumluluk Raporları ve Sorumluluk Rapor Sistemine İlişkin Bir Uygulama Çalışması*. (Yüksek Lisans Tezi). Uludağ Üniversitesi, Bursa.

İNTERNET KAYNAKLARI

- Belediye Tanzim Satışları Yönetmeliği.* 06.11.2017,
<http://mevzuat.kararara.com/mvzt/mvzt6/mvzt2622.html>.
- Dünya'nın En Çok Satış Yapan 10 Perakendecisi.* 08.10.2017,
<https://www.gzt.com/is-finans/dunyanin-en-cok-satis-yapan-10-perakendecisi-2603939>.
- Dünya'nın En Kalabalık Şirketi: Walmart.* 05.11.2017, <https://www.gzt.com/is-finans/dunyanin-en-kalabalik-sirketi-walmart-2600850>.
- Dünya'da İlk Standart Kanun.* 05.11.2017,
<http://www.osmanli700.gen.tr/sectik/sectik4.html>.
- En İyi Global 250 Arasında Yine Sadece Bim Var.* 06.11.2017,
<http://www.perakende.org/egitim---arastirma---danismanlik/en-iyi-global-250-arasinda-yine-sadece-bim-var-1342805672h.html>.
- En İyi Global 250 Perakende Şirketinden 4,3 Trilyon Dolarlık Gelir.* 08.10.2017,
<http://www.bloomberght.com/haberler/haber/1978318-en-iyi-global-250-perakende-sirketinden-4-3-trilyon-dolarlik-gelir>.
- Markalarımız.* 06.11.2017,
<https://www.migroskurumsal.com/Icerik.aspx?IcerikID=45>.
- TOBB Türkiye Perakendecilik Meclis Sektör Raporu.* 06.11.2017,
<https://www.tobb.org.tr/Documents/yayinlar/2012/PerakendecilikMeclisiSR.pdf>.