



T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**İŞLETMELERDE
BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN
BAŞARISININ DEĞERLEMESİ
ve
BİR ANKET UYGULAMASI**

(Yüksek Lisans Tezi)

Yalçın KARAKAN

ESKİŞEHİR, 1986

Anadolu Üniversitesi
Merkez Kütüphane

İÇİNDEKİLER

GENEL SUNUŞ.	1
----------------------	---

BİRİNCİ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNİN ÖNEMİ, AMAÇLARI ve YÖNETİM BİÇİMİNİN ÖNEMİ

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNİN ÖNEMİ AMAÇLARI VE SAPTAMA GÜÇLÜĞÜ.	3
1) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Önemi</u>	4
2) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Amaçları</u>	6
3) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Saptama Güçlüğü.</u>	8
II- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE YÖNETİM BİÇİMİNİN ÖNEMİ	10
1) <u>Merkezkaç Yönetim Biçimi.</u>	11

2) <u>Merkezkaç Yönetim Oluşturulması</u>	17
A) <u>Maliyet (Gider) Merkezleri</u>	24
B) <u>Kâr Merkezleri</u>	26
C) <u>Yatırım Merkezleri</u>	28
3) <u>Merkezkaç Yönetimin Yararları ve Sakıncaları</u>	29
A) <u>Merkezkaç Yönetim Biçiminin Yararları</u> . .	29
B) <u>Merkezkaç Yönetim Biçiminin Sakıncaları</u> .	31

İKİNCİ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜLER, BAŞARI RAPORLARI ve BAŞARIÖLÇÜLERİNİN İNSAN DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜLER	34
1) <u>Maliyet Merkezi Yöneticilerinin Başarılarını Değerlemede Kullanılan Ölçüler</u>	35
A) <u>Standart Maliyetler</u>	38
a) <u>Standartların Belirlenmesi</u>	39
b) <u>Standart Maliyetlerin Başarı Değerleme- sine Uygulanması (Sapma Analizi)</u> . . .	42
ba) <u>Direkt Hammadde Giderlerine İlişkin Sapmalar</u>	43

baa) Direkt Hammadde Fiyat Sapması	44
bab) Direkt Hammadde Miktar (Ya da Kullanım) Sapması	46
bb) <u>Direkt İşçilik Giderlerine</u> <u>İlişkin Sapmalar</u>	49
bba) Direkt İşçilik Ücret Sapması.	50
bbb) Direkt İşçilik Süre (Verim) Sapması	51
B) <u>Esnek Bütçeler</u>	53
a) <u>Esnek Bütçelerin Düzenlenmesi</u>	56
b) <u>Maliyet Merkezlerinde Esnek Bütçe</u> <u>Uygulaması ve Oluşan Genel İmalat</u> <u>Giderleri Sapmalarının Analizi</u>	62
2) <u>Kâr Merkezi Yöneticilerinin Başarılarını</u> <u>Değerlemede Kullanılan Ölçüler</u>	72
A) <u>Bölümün Katkı Payı</u>	75
B) <u>Bölümün Kontrol Edilebilir Kârı</u>	77
C) <u>Bölümün Dolaysız Kârı</u>	78
D) <u>Bölümün Net Kârı</u>	79
3) <u>Yatırım Merkezi Yöneticilerinin Başarılarını</u> <u>Değerlemede Kullanılan Ölçüler</u>	82
A) <u>Yatırımın Geri Dönme Oranı</u>	83
B) <u>Artık Gelir</u>	86

4) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarılarını</u>	
<u>Değerlemede Kullanılan Öteki Ölçüler . . .</u>	90
II- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNE İLİŞKİN BAŞARI RAPORLARI	92
1) <u>Maliyet Merkezlerinde Kullanılan Başarı</u>	
<u>Raporları.</u>	93
2) <u>Kâr Merkezlerinde Kullanılan Başarı</u>	
<u>Raporları.</u>	103
3) <u>Yatırım Merkezlerinde Kullanılan Başarı</u>	
<u>Raporları.</u>	107
III- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARILARINI DEĞERLEMEDE	
KULLANILAN BAŞARI ÖLÇÜLERİNİN İNSAN DAVRANIŞ-	
LARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ.	110
1) <u>Başarı Ölçülerinin İşletmede Çalışanlarca</u>	
<u>Baskı Aracı Olarak Kabul Edilmesi</u>	111
2) <u>Başarı Ölçülerinin İşletmede Çalışanlar</u>	
<u>Arasındaki Çatışmaları Ortaya Çıkarması. .</u>	112
3) <u>Başarı Ölçülerinin Esnek Olmaması.</u>	113

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN BİR ANKET UYGULAMASI

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ANKET UYGULAMASININ AMAÇLARI, NEDENLERİ ve ANKET ARAŞTIRMASININ UYGULANDIĞI İŞLETMELERİN TANITIMI.	116
1) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine İlişkin Anket Uygulamasının Amaçları ve Nedenleri</u>	117
2) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine İlişkin Anket Araştırmasının Uygulandığı İşletmelerin Tanıtımı</u>	118
II- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARIN ANALİZİ.	119
1) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine İlişkin Anket Sorularına Özel Kesim İşletmelerinden Verilen Yanıtların Analizi</u>	120
A) <u>ESTON A.S. Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi</u>	120
B) <u>ARCELİK A.S. Eskişehir Buzdolabı Fabrikası Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi</u>	126

2) <u>Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine</u> <u>İlişkin Anket Sorularına Kamu Kesimi</u> <u>İşletmelerinden Verilen Yanıtların Analizi.</u>	131
A) <u>SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii</u> <u>Müessesesi Yöneticilerinin Anket</u> <u>Sorularına Verdikleri Yanıtların</u> <u>Analizi.</u>	131
B) <u>ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii</u> <u>Müessesesi Yöneticilerinin Anket</u> <u>Sorularına Verdikleri Yanıtların</u> <u>Analizi.</u>	134
SONUÇ ve ÖNERİLER.	139
EKLER.	151
YARARLANILAN KAYNAKLAR	173

Çalışmamızda, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin çok yakından ilgili olduğu konuları ve söz konusu başarı değerlemenin bölümlerde ne şekilde uygulanabileceğini belirtmeye çalıştık.

Çalışmamız üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde önce, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemi, amaçları ve saptama gücü üzerinde durulmuştur. Daha sonra da, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde yönetim biçiminin önemine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde önce, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde kullanılan ölçüler ve bölüm yöneticilerine ilişkin başarı raporları açıklanmıştır. Sonra bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan başarı ölçülerinin, insan davranışları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

Üçüncü bölümde önce, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin anket uygulamasının amaçları, nedenleri ve anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin tanıtımı yapılmıştır. Daha sonra da, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin anket sorularına, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin verdikleri yanıtlar analiz edilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNİN ÖNEMİ, AMAÇLARI ve YÖNETİM BİÇİMİNİN ÖNEMİ

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNİN ÖNEMİ, AMAÇLARI ve SAPTAMA GÜÇLÜĞÜ

Günümüzde işletme faaliyetlerinin gittikçe karmaşık bir niteliğe bürünmesi sonucunda, kontrol işlevinin önemi artmıştır. İşletme yönetiminde kontrol işlevi; gerçekleştirilen başarının ölçülmesini ve düzeltilmesini ifade eder. Kontrol işlevinin yerine getirilmesiyle, işletmenin amaçlarına ve planlarına ulaşılır(1). Kontrol işlevinden; işletmenin bütünüünün incelenmesi yanı sıra, işletmeyi oluşturan bölümlerin incelenmesi ve başarıla-

(1) Rifat ÜSTÜN, Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 242/162, 1982), s.40.

rının değerlenmesinde de yararlanılmaktadır. Nitekim son yıllarda, söz konusu alanda işletmelerde önemli gelişmeler göze çarpmaktadır. Bu gelişmelerden en önemlisi, işletmenin bütün bölümlerinin kâr ve zarar bakımından ayrı ayrı değerlenebileceği ve her yöneticinin kendi bölümünün başarısı ya da başarısızlığından sorumlu tutulabileceği biçimindeki fikirlerdir. Söz konusu fikirler bir sistem açısından ele alınıp geliştirilerek, işletmelerin çağdaş bir düzeye ulaşmalarına olanak sağlamıştır(2).

1) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Önemi

İşletmenin üretim faaliyetiyle uğraşan bölümlerinin etkinliğinin belirlenmesi, gittikçe önem kazanmaktadır. Üretim faaliyetinin gereği olarak, bölümlerde bir çok maliyetler oluşmakta ve yöneticilerin bu konudaki sorumluluğu da artmaktadır. Hatta çok gelişmiş organizasyonlarda, bölümler; maliyetler dışında, gelirlerden ve yatırımlardan da sorumlu olabilmektedir. İşte bu sorumluluklar, yöneticilerin daha dikkatli bir biçimde çalışmasını gerektirmektedir. Doğal olarak işletmenin

(2) Lee IACOCCA - William NOVAK (Çev.: Oya ÇAKIR), Milyarder Olma Sanatı, (İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi, 1985), s.57.

üst yönetimi, yüklenen bu sorumluluklar karşısında bölüm yöneticilerinin başarılarını bilmek istemektedirler(3). Böylece başarı değerlemesi, bölümlerde oluşan olumlu ya da olumsuz durumları açıkça gösterecektir.

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemini ortaya çıkaran bazı nedenleri, şu şekilde sıralayabiliriz(4):

i. Değerleme; yönetimin dikkatlerini en çok gerek duyulan ve en verimli alanlara yöneltir.

ii. Kimin terfi ettirileceğini, kimin aynı orunda bırakılacağını ve kimin işten çıkarılacağını göstererek, gelecekte yönetici ekibini biçimlendirir.

iii. Yöneticilerin çalışmalarını daha üst düzeydeki amaçlara doğru yöneltir. Böylece, ortaya çıkan başarı düzeyine göre, yöneticileri değerlendirme olanağı elde edilir.

iv. Yöneticileri yaptıkları işler hakkında bilinçlendirerek, yaptıkları işe karşı ilgilerini arttırır.

(3) Carl L. MOORE - Robert K. JAEDICKE (Çev: Alpaslan PEKER), Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Ya.No: 2683, 1980), s.260.

(4) Joel DEAN (Çev: Yılmaz BENLİGİRAY), "Bölüm Yöneticilerinin Kâr Başarılarının Ölçülmesi", ESADER, C.X, S.2, (Haziran, 1974), s.89.

v. Yöneticilere, yapılacak özendirme primleri için nesnel ve gerçeğe uygun bir temel sağlar.

Bölüm yöneticisinin başarı değerlemesinin önemi ortaya çıkaran bu nedenler, hem bölüm yöneticileri, hem işletmenin üst düzey yönetimi, hem de işletme sahipleri açısından göz önünde bulundurulması gereken noktaları belirtir. Başarı değerlemesi; bölüm yöneticilerini, yönettikleri bölüm faaliyetleri konusunda daha dikkatli ve titiz olmaya yöneltirken, işletmenin üst düzey yönetimine ve sahiplerine ise, işletme bölümlerinin başarılarını daha kesin bir biçimde görmelerine olanak sağlar. Sonuç olarak, işletme bölümlerindeki olumlu ya da olumsuz durumlar, toplu halde değerlendirilerek, işletmenin geleceğini ilgilendiren kararların uygun bir biçimde alınması sağlanır.

2) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Amaçları

Bundan bir önceki başlıkta, başarı değerlemesinin önemini belirtmiştik. Bölüm yöneticilerinin başarısı çeşitli amaçlarla değerlendirilmektedir. Bu amaçları şu şekilde sıralamak olurludur(5):

(5) Morton BACKER - Lyle E. JACOBSEN (Çev.: Sadık BAKLAVACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Ayyıldız Matbaası A.Ş., 1974), s.421.

i. Yöneticilere yüklenen sorumluluğun, ne derece yerine getirildiğini belirlemek.

ii. Önceden belirlenen başarı standartından meydana gelen sapmaların nedenlerini açıkça saptamak.

iii. Kontrol dışı durumları düzeltmek için, izlenmesi gereken yol hakkında fikir vermek.

iv. Başarının iyileştirilmesini teşvik etmek.

v. Bir işletmenin çeşitli bölümleri arasında karşılaştırma yapılmasına olanak sağlamak.

Bu sayılan amaçlar, başarı değerlemesinin yapılma nedenlerini de açıklamaktadır. Görüldüğü gibi, bölüm faaliyetlerinden sorumlu bulunan yöneticilerin değerlendirilmesi işlemi, kontrol işlevine sıkı sıkıya bağlıdır. Yönetim kontrolü gerçek başarının, planlara ya da standartlara uygun olmasını zorunlu kılar(6). Burada başarı değerlemede, standart kavramının önemi ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle önceden belirlenmiş bir standardın, başarının değerlendirilmesinde temel olarak kullanılması gerekmektedir. Böyle bir temele dayanarak yapılan değerlemenin amacını, bölüm yöneticilerinin görevlerini ve sorumluluklarını ne ölçüde yerine getirdiklerinin saptanması oluşturur.

(6) ÜSTÜN, s.40.

Standarttan meydana gelen sapmanın nedenlerini ortaya koymak ve düzeltici önlemler almak, bölümler arası karşılaştırmaya olanak sağlamak başarı değerlemenin amaçlarını oluşturmaktadır.

3) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesinin Saptama Güçlüğü

İşletmedeki bölüm yöneticilerinin başarılarının saptanmasında, bir çok güçlüklerle karşılaşmaktadır. Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde ölçülmek istenen, işletme amaçlarının ne ölçüde gerçekleştirildiğinin, saptanmasıdır. İşletme amaçlarının gerçekleştirilmesinde bölüm yöneticilerinin katkısını ölçmek, işletmenin genellikle birbiri ile içiçe olan çeşitli amaçlarının olması ve bunların bir dereceye kadar da çatışması nedeniyle oldukça zordur(7).

İşletmenin genel amaçlarını; kâr etme, topluma hizmet sunma ve işletmenin yaşamını sürekli kılma olarak sıralayabiliriz(8). Bunlardan sadece kâr amacını

(7) DEAN (Çev.: Yılmaz BENLİGİRAY), s.90.

(8) İlhan CEMALCILAR - Doğan BAYAR - İnal Cem AŞKUN - Şan ÖZ-ALP, İşletmecilik Bilgisi, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya. No: 206, 1979), s.11.

dikkate alan bir işletmenin faaliyetlerini uzun bir süre devam ettirmesi belki de olanaksızdır. İşletme amaçlarının bu çatışması karşısında, bölüm yöneticisinin başarı değerlemesinin saptanma gücü belirlemektedir. Ayrıca işletmedeki hizmet bölümlerinin başarısını değerlemede de, bir takım güçlüklerle karşılaşmaktadır.

İşletmenin herhangi bir bölümü, kendi açısından ya da saptanmış olan belli standartlara göre başarılı olabilir. Bu bölümün sağladığı başarı işletmenin bütününe daha az başarılı olması pahasına elde edilmiş olabilir(9).

Kâr, işletme sahipleriyle ilgili önemli bir unsur olması nedeniyle, işletmenin temel amacını oluşturur. İşletmenin öteki genel amaçları, uzun dönem kârlarına önemli ölçüde katkıda bulduklarından, yöneticinin başarı değerlemesinde gözönünde bulundurulması gereken gerçekleri oluştururlar. Bu nedenle yönetimin ölçülmesi gereken gerçek başarısını, işletmenin bugünün ve gelecekte sağlayacağı kârlarına yaptığı katkılar oluşturur(10).

İşletmedeki yönetim faaliyetleri, farklı işlevlerde yerine getirildiğinden ve işletmenin başarısına değişik

(9) Yücel ERCAN, "Başarı Değerleme Ölçüleri ve Kısmî Optimizasyon", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, YIL 4, S.13-III, (Ağustos, 1978), s.97.

(10) DEAN (Çev.: Yılmaz BENLİGİRAY), s.90.

biçimlerde yardımcı olduklarından, bölüm başarısının saptanması sorunu daha da karmaşık bir niteliğe bürünmektedir. Farklı işlevler için ortak başarı ölçülerinin geliştirilmesi, çok güç işlemleri gerektirmektedir. Burada farklı başarı ölçülerinin geliştirilmesi bir çözüm olarak görülebilir. Oysa bu çözüm, işletmenin tümü dikkate alındığında, başarı sorumluluğunun dağılması sonucunu doğurabilir. Ayrıca işletmenin etkinliğini zedeleyecek bazı durumlarla da karşılaşılabilir. Oluşan bu güçlükler, gerçekten önemlidir. Tüm bu güçlükleri önlemek amacıyla, işletmede merkezkaç (merkezleşmeme) bir yönetim biçiminin oluşturularak çeşitli sorumluluk merkezlerinin kurulması, sorumluluğun dağılmasını önleyen en uygun yolu oluşturmaktadır(11).

X II. BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE YÖNETİM BİÇİMİNİN ÖNEMİ

Son yıllarda işletme faaliyetlerinde en çok göze çarpan özelliklerden birisini de, organizasyon yapısında bir takım değişikliklere gidilmesi oluşturur. Bu değişikliklerin nedenleri arasında; işletmeler arasındaki ilişkilerin ve birleşmelerin çoğalmasını, işletmelerin giderek büyümesi ve gelişmesini, ekonomik yapıdaki bir takım faktörleri, işletme kaynaklarının daha rasyonel

(11) A.g.k., s.90.

kullanımını sayabiliriz. Organizasyon yapısında ortaya çıkan değişikliklerden birisini de, merkezkaç bir yönetim biçiminin benimsenmesi oluşturur(12). Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı merkezkaç yönetim kavramı, işletme organizasyonunda önemli konulardan birisini oluşturmaktadır. Bu nedenle merkezkaç yönetim biçimi, gerek bilimsel açıdan, gerekse uygulamada en çok karışıklığa yol açan bir konudur(13).

1) Merkezkaç Yönetim Biçimi

Organizasyonların gelişmesi sırasında, üst düzey işletme yöneticileri, sürekli olarak iki sorunla karşılaşır. Bu sorunları şöylece belirtebiliriz;

i. İşletmedeki yetki ve faaliyetlerin nasıl bölümleneceği,

ii. Alt birimlerin birbirleriyle nasıl uyumlu kılınabileceği.

Bu iki sorunu çözmek amacıyla, karar alma yetkileri, işletmelerin farklı bölüm yöneticileri arasında dağıtılmıştır. Karar alma yetkilerinin farklı

(12) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alpaslan PEKER), s.619.

(13) İnan ÖZLAP, İşletmelerde Yönetim: Fonksiyonlar ve Organizasyon, (Eskişehir: Bayteş A.Ş. Yayınları, 1984), s.306.

bölüm yöneticileri arasında dağıtılması sonucunda, işletmede merkezkaç bir yönetim biçimi oluşmaktadır. Açıkça görüldüğü gibi, merkezkaç yönetim biçiminin temelini, karar alma özgürlüğü oluşturmaktadır(14). Özgür bir biçimde karar alma, üst düzey işletme yönetiminin, yetkilerini alt düzey işletme yöneticilerine göçerdiğini ifade etmektedir.

bu Bundan bir önceki alt başlıkta da belirtildiği gibi, merkezkaç yönetim biçimi bir çok karışıklığa yol açan bir kavramdır. Bu tür karışıklıklara yol açan en önemli nedenlerini; merkezkaç yönetim biçiminin çok yakından ilgili bulunduğu, yetki göçerimi ile eş anlamda kullanılması, merkezkaç yönetim biçiminin derecesini belirlemedeki güçlük ve işlevsel merkezkaç yönetim kavramlarının ortaya çıkması oluşturmaktadır(15).

Merkezkaç yönetim kavramında ortaya çıkan bu karışıklıkları gidermek için, konuya bir açıklık getirmek gerekmektedir. Yukarıda da belirttiğimiz gibi, merkezkaç yönetim biçimi, yetki göçerimi ile eş anlamda değildir. Yetki göçerimi, merkezkaç yönetim biçiminin uygulanmasını

(14) Charles T. HORNGREN, Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Fifth Edition, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1982), s.630.

(15) ÖZALP, s.306.

kolaylaştıran bir aracı oluşturmaktadır. Merkezkaç yönetimin birçok yönetim faaliyetlerini içeren daha geniş bir kavram olarak düşünülmesi gerekir.

Her yetki göçerimi ile, merkezkaç yönetim biçimi oluşturulamamaktadır. Yetki göçerimi, sadece bir bölüm yöneticisinin yardımcısına yetki göçermesiyle gerçekleşebilir.

Yetki göçerimi işletmenin işlevlerinden, (pazarlama, finans, üretim, personel, satınalma vb.) sadece pazarlama işlevi için yapılmış olabilir. Bir merkezkaç yönetimin oluşturulabilmesi için öteki işlevlerde de yetki göçerimine gidilmesi gerekir(16). Açıkça görüldüğü gibi, merkezkaç yönetiminde yetki göçeriminin çok geniş kapsamlı bir biçimde gerçekleşmesi gerekmektedir. Böylece bir işletme örgütünde, merkezkaç bir yönetimin oluşturulup oluşturulmadığı açıkça görülebilecektir.

Öte yandan merkezkaç yönetim biçimi, bir işletmenin çeşitli bölgelerde faaliyet gösteren bölümler açmasıyla da gerçekleşmiş sayılamaz(17). Ancak bu bölümlere her konuda yetki verilmişse ve bu bölümlerin de beş temel işlev açısından bölümleri oluşturulmuşsa, o zaman

(16) A.g.k., s.307.

(17) A.g.k., s.307.

merkezkaç yönetimden söz edilebilir(18). Karışıklıkları önlemek amacıyla yapılan bu açıklamalarımızdan da anlaşıldığı gibi, merkezkaç yönetim biçimi, karar alma işleviyle çok yakından ilgili bir kavramdır.

Büyük ve gelişmiş işletmelerde işletmenin üst düzey yöneticileri, işletmenin alt düzeylerindeki bir çok faaliyetler hakkında eksik bilgilere sahip olabilir. Bu nedenle, üst düzey yöneticileri, karar alma işlevini alt düzeylerdeki yöneticilere bırakmıştır. Bu ve buna benzer nedenlerle, kararlar, işletmenin alt basamaklarındaki yöneticilerce oluşturulabilmektedir. Görüldüğü gibi merkezkaç bir yönetim biçiminde, karar alma zorunlu bir faktörü oluşturmaktadır(19).

Bu açıklamalardan sonra merkezkaç yönetimin tanımını yapılabilir. Merkezkaç yönetim; işletmenin alt basamaklarında bulunan orta ve alt düzey yöneticilere, serbestçe hareket etme ve karar verme yetkisinin tanınmasıdır(20). Merkezkaç yönetimin bir başka tanımı ise şöyledir; "işletmedeki karar alma işlevinin yarar ve

(18) A.g.k., s.307.

(19) Robert S. KAPLAN, Advanced Management Accounting, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall. Inc., 1982), s.432; HORNGREN, s.630; ÖZALP, s.307.

(20) A.g.k., s.308.

sakıncalarının dengelenmesidir"(21). Bir diğ er tanı mı ise, "bağımsız faaliyet bölümlerinin oluşturulmasıdır"(22). Başka bir kaynakta ise, "yatırım merkezleri genişleyen işletmelerde yöneticilerin; gelirlerden, maliyetlerden ve yatırımlardan sorumlu tutulmuş bir yatay yönetim biçimidir" biçiminde tanımlanmıştır(23).

Bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi, merkezkaç yönetim biçimi, gelişen işletmelerde görülen önemli konulardan birisini oluşturmaktadır. Merkezkaç yönetim, işletmelerin gelişmelerinin ve büyümelerinin bir sonucudur. Bu nedenle, merkezkaç yönetimin derecesi hakkında kesin bir yargıya varmak yanlış olabilir. Merkezkaç yönetimin derecesini etkileyen faktörleri, kısaca şöyle sıralamak olurludur(24)

- i. İşletmenin büyüklüğü,
- ii. Yönetim felsefesi,
- iii. Kararların işletmeye maliyeti,
- iv. Organizasyonun dağınıklığı,
- v. Denetim teknikleri.

(21) KAPLAN, s.432.

(22) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.619.

(23) Joseph G. LOUDERBACK III - Geraldine F. DOMINIAC, Managerial Accounting, (Belmont, California: Wadsworth Publishing Company Inc., 1975), s.294.

(24) ÖZALP, s.308.

Bu faktörler nedeniyle merkezkaç yönetim, işletmeden işletmeye bazı farklılıklar göstermektedir.

Merkezkaç yönetimde gözönünde bulundurulması gereken bir takım ilkeler de bulunmaktadır. Bu ilkeleri kısaca şöyle belirtebiliriz(25):

i. Üst yönetimin rolünün tanımlanmış olması gerekir. Merkezkaç yönetimde bölümlerin, işletmeden tamamen ayrı olarak düşünülmemesi gerekir. Bölümlerin bağlı bulunduğu üst düzey yönetimin, merkezkaç yönetimdeki durumunun açıklıkla belirtilmesi gerekir.

ii. Üst düzey yönetimin kontrol ve başarı ölçülerinin belirlenmiş olması gerekir. Merkezkaç yönetimin faaliyet sonuçlarının kesinlikle görülebilmesi için, kontrol ve başarı ölçülerinin önceden belirlenmesi gerekir.

iii. Bölüm yöneticilerine ilişkin yetkinin belirlenmiş olması gerekir. Merkezkaç yönetime dayanarak, işletme bölümlerine göçerilecek yetkilerin, kapsam ve ilgili olduğu yerler belirlenmelidir.

iv. Merkezi ve merkezkaç yönetim arasında bir dengenin korunmuş olması gerekir. İşletmede merkezi ve

(25) R.D. AGARVAL, Organization and Management, (New Delhi: Tata McGraw-Hill Book Co., 1982), s.171.

merkezkaç yönetimin uygulanacağı işletme bölümlerinin belirlenmesi gerekir. Ayrıca bu iki tür bölümler arasında bir uyum sağlanması da gerekmektedir.

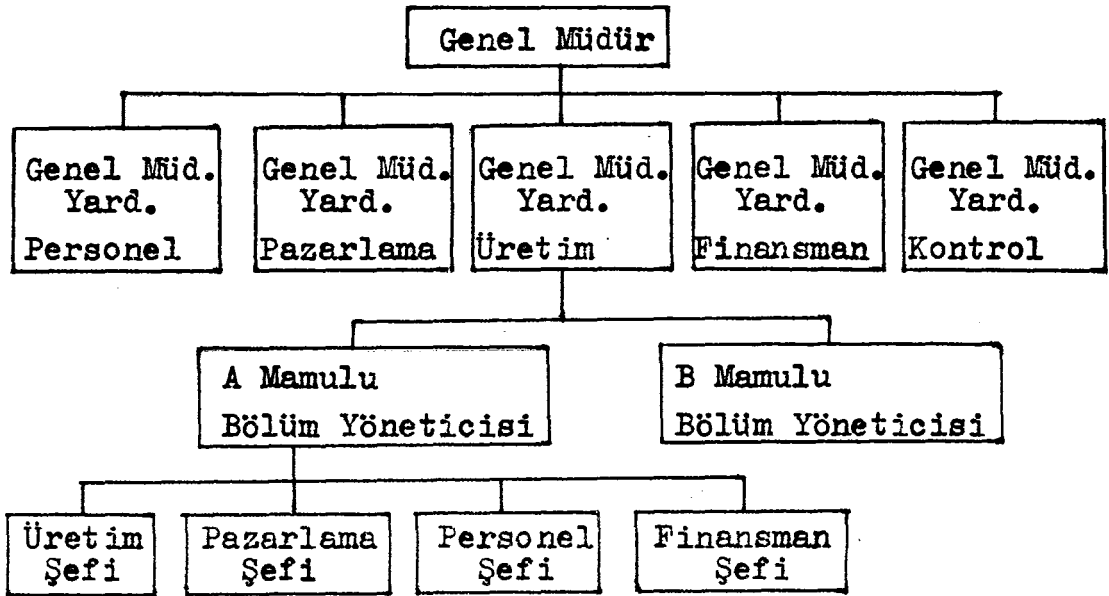
Görüldüğü gibi bölüm yöneticilerinin başarı değerlendirmesinde organizasyon yapısının, özellikle merkezkaç yönetim biçiminin önemi açıktır. Az önce belirtilen ilkeleri göz önünde bulundurduğumuzda, merkezkaç bir yönetim biçiminde kontrol ve başarı ölçülerinin belirlenmesi gerektiğini söyleyebiliriz. Bu zorunluluk, bu tür yönetim biçiminde, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi kavramını gündeme getirmektedir. Merkezkaç bir yönetime sahip işletmelerde bölümlerin denetlenmesi ve değerlendirilmesi sorunu, çoğu kez merkezi bir yönetime sahip işletmelerdeki tek düze faaliyetleri değerlendirme sorunundan daha karmaşık bir niteliğe sahiptir(26). Bölüm yöneticilerinin başarı değerlendirilmesinde, işletmedeki yönetim biçimi çok büyük bir öneme sahiptir. Bölüm yöneticilerinin başarılarının saptanması, merkezkaç yönetim biçiminin bir sonucu olarak gündeme gelmektedir.

2) Merkezkaç Yönetim Oluşturulması

İşletmelerin büyümesi sonucu oluşan merkezkaç yönetim biçimi, işletmelerde farklı bir yönetim biçimini

(26) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alpaslan PEKER), s.620.

oluşturur. Bu yönetim biçimi, işletmelerde bölümlere ayırma kavramıyla yakından ilgilidir. Gelişen ve büyüyen işletmelerde yöneticiler bir çok sorunlarla karşılaşır. İşletmeler bazen faaliyetleri gereği çok çeşitli mamul üretirler. Bu durumda, işletmenin artan faaliyetleri ve faaliyetlerinin nitelikleri gereği mamul temeline dayanan bölümlenmeye gidilmesi kaçınılmaz olur(27). Merkezkaç yönetim oluşturulduğu işletmelerin çoğunda, bölümlerin mamul temeline göre oluşturulduğu görülmektedir. Bu tür bölümlenmeye genellikle, işletmelerin çok çeşitli türde mamul üretilmesi sonucunda gidilmektedir. Merkezkaç yönetimin uygulandığı işletmelerde örgüt şeması aşağıda (ŞEKİL: 1) görüldüğü gibidir;



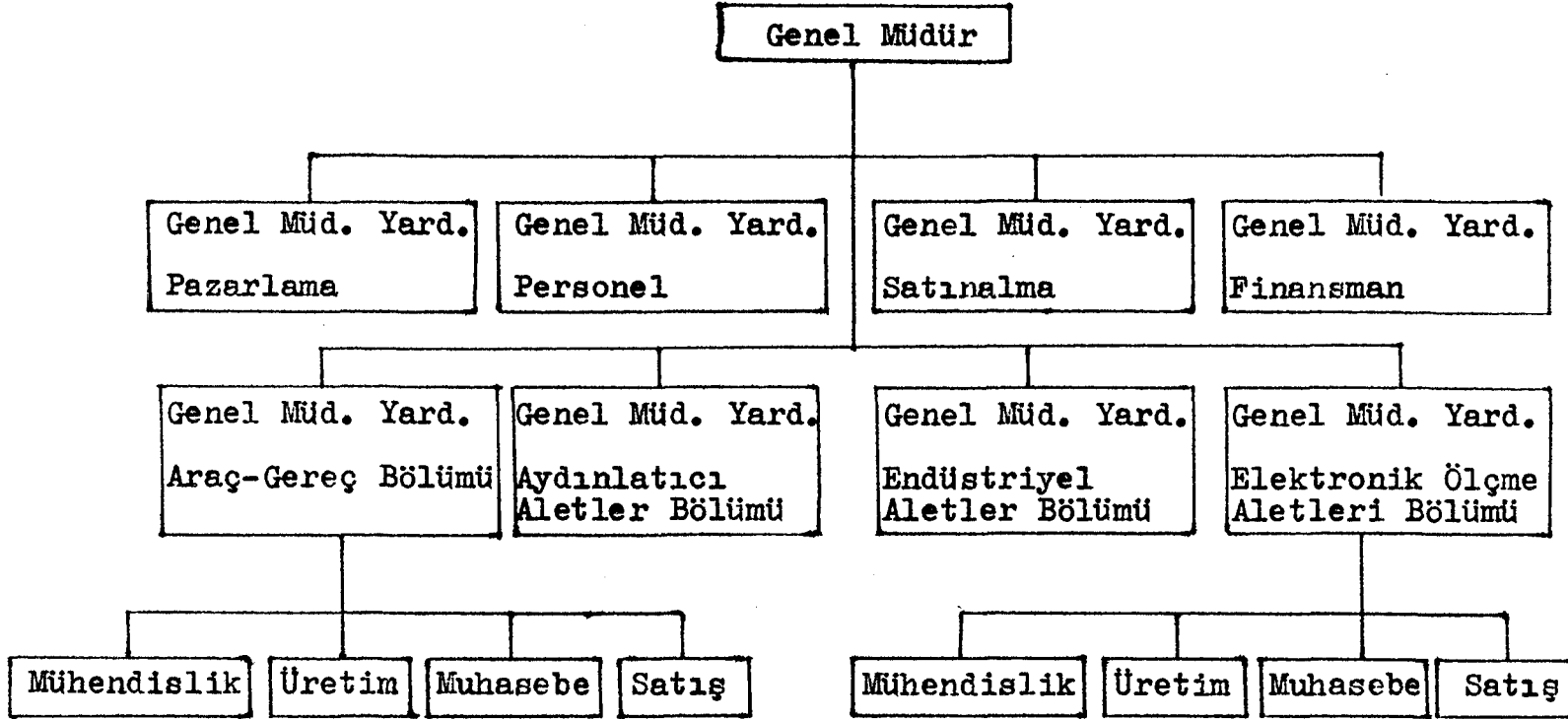
ŞEKİL: 1 MAMUL TEMELINE DAYANAN MERKEZKAÇ YÖNETİM BİÇİMİ

KAYNAK: R.D. AGARVAL, Organization and Management, (New Delhi: Tata McGraw-Hill Book Co., 1982), s.170.

(27) ÖZALP, s.213.

(ŞEKİL: 1)'de örgüt şemasında, iki çeşit mamul üreten bir işletmedeki merkezkaç yönetim biçimi görülmektedir. Bu işletmede, üretim müdürlüğüne bağlı iki mamul bölümü oluşturulmuş ve bu mamul türlerine bağlı olarak da; üretim, pazarlama, personel ve finansman şefliği bölümleri birer yönetici gözetiminde örgütlenmiştir. (ŞEKİL: 1)'de görüldüğü gibi, mamul türleri bağımsız hareket edebilen bölümler halinde, dört temel işlevi gerçekleştiren bir şekle gelmiştir. Doğal olarak, (ŞEKİL: 1)'in merkezkaç yönetimi uygulayan tüm işletmeleri temsil edeceği söylenemez. İşletmeler kendi faaliyet türlerine bağlı olarak, merkezkaç yönetim açısından farklı biçimlerde örgütlenebilirler. Daha önce de belirttiğimiz gibi, bir işletmenin merkezkaç yönetim biçimine sahip olduğunu söyleyebilmek için, bağımsız birimlerin kendi içersinde tüm fonksiyonlara yer vermiş olmaları gerekir. (ŞEKİL: 1)'deki örgüt şemasında, her mamul türünün bu fonksiyonları, ayrıca gösterilmiştir. Üretim, pazarlama, personel ve finans fonksiyonları, mamul itibariyle işletmenin tümünden ayrı olarak, çeşitli etkinlikleri yerine getirmektedirler. Bu etkinlikler, söz konusu mamuller için yapılmaktadır. Bu da merkezkaç yönetimin yapısını en iyi biçimde açıklamaktadır.

blc Merkezkaç yönetimin uygulandığı işletmelerde başka bir örgüt yapısı (ŞEKİL: 2)'de görüldüğü gibidir.



ŞEKİL: 2 İMALAT İŞLETMELERİNDE MAMUL TEMELİNE DAYANAN ÖRGÜT YAPISI

KAYNAK: Harold KOONTZ - Cyril O'DONNELL - Heinz WEICHRICH, Management, Eighth Edition, (New York: McGraw-Hill Book Co., 1984), s.261.

(ŞEKİL: 2)'de görülen örgüt yapısında ise, bağımsız bölümler mamuller itibariyle oluşturulmuş ve kendi içlerinde; mühendislik, üretim, muhasebe, satış gibi fonksiyonları biraraya getirmiştir. Dikkat edilecek olursa, (ŞEKİL: 1)'deki örgüt yapısından bazı farklı yönlerle karşılaşmaktadır. Bu farklı yönlerden ilkinin, bağımsız bölümlerin öteki ana işletme fonksiyonları ile aynı düzeyde oluşması ve doğrudan üst yönetime bağlanması oluşturmaktadır. Oysa (ŞEKİL: 1)'de personel, pazarlama, üretim, finansman, kontrol fonksiyonları bulunmasına karşın; (ŞEKİL: 2)'de pazarlama, personel, satınalma ve finansman fonksiyonları bulunmaktadır. (ŞEKİL: 2) de kontrol işlevi bulunmamakta ayrıca, pazarlama ve satınalma işlevleri ayrı ayrı oluşturulmuştur.

Bu iki örgüt şemasındanda görüldüğü gibi, merkezkaç yönetim işletmenin faaliyet konusuna ve kendine özgü niteliklerine göre, bir farklılık göstermektedir. Bağımsız bölümlerin oluşturulmasında, yukarıda örnek olarak verdiğimiz örgüt şemaları gerçekten ilgi çekicidir.

Merkezkaç bir yönetimin oluşturulmasında, işletmeyi bölümlere ayırmanın önemi böylece ortaya çıkmaktadır. Bölümlere ayırmanın önemini belirttikten sonra, şimdi de, bağımsız bölümlere verilen sorumlulukların öncelenmesi gelmektedir. Burada karşımıza sorumluluk merkezi kavramı çıkmaktadır. Sorumluluk merkezleri kavramı, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi açısından

önemli bir kavramdır. Merkezkaç yönetimde bölüm yöneticilerine çeşitli yetkiler göçerildiğinde, çeşitli sorumlulukların da yükleneceği açıktır. Yüklenen bu sorumluluklar, merkezkaç yönetimin derecesi ile yakından ilgilidir. Uygulamada bu açıdan tam bir merkezkaç ya da tam bir merkezi yönetim biçimiyle karşılaşmak gerçekten olanaksızdır(28). Bu nedenle, üst düzey işletme yönetimi, bölüm yöneticilerine çeşitli konularda sorumluluk yüklerken, merkezkaç bir yönetimin derecesi de ortaya çıkabilmektedir. Üst düzey işletme yönetimi, merkezkaç bir yönetimin oluşturulması sonucunda oluşan bu bölümlere yüklenen sorumlulukların nitelikleri itibariyle sorumluluk merkezleri kurabilir(29).

Hatırlanacağı gibi önceki paragraflarda, merkezkaç bir yönetim biçiminde, mamul temeline göre bölümlere ayırmayı kısaca incelemiştik. Bölümlere ayırma kavramı, şimdi de, sorumluluk merkezleri açısından incelendiğinde, konunun daha iyi anlaşılabilceği kanısındayız. Mamul temeline göre bölümlere ayırma sonucunda oluşan bu

(28) Zeyyat HATİBOĞLU - Cudi Tuncer GÜRSOY, Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilmen Basımevi, 1979), s.459. ÖZALP, s.301.

(29) Lester E. HEITGER - Serge MATULICH, Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill International Book Company, 1982), s.413.

bölümler, aynı zamanda birer sorumluluk merkezleri olarak da kabul edilebilmektedir.

Bölgümlere yüklenen sorumluluklar sonucunda oluşan sorumluluk merkezleri, işletmedeki merkezkaç yönetimin derecesini belirten önemli bir göstergedir. Sorumluluk merkezi kavramını şu şekilde tanımlamak olurludur: "İşletme yöneticilerinin yetkilerini kullandıkları ve sorumluluklarını taşıdıkları örgüt birimlerine sorumluluk merkezi denir"(30). Bir başka kaynakta sorumluluk merkezi; "sorumlu bir yöneticinin önderliğindeki bir organizasyon birimi" olarak tanımlanmaktadır(31). Daha geniş bir tanıma göre de; "sorumluluk merkezi, sorumluluk alanı içinde yer alan türlü faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezi" olarak tanımlanmaktadır(32). Verdiğimiz bu tanımlardan da anlaşılacağı gibi, sorumluluk merkezleri kavramı çok geniş bir kavramdır. Yukarıda da belirttiğimiz gibi,

(30) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Ya. No: 12, 1984), s.325.

(31) HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.379.

(32) M. Selçuk USLU, Gider Kontrolunda Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, (Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya. No: 188, 1982), s.40.

işletmedeki bağımsız bölümlere yüklenen sorumlulukların farklı olması sonucunda, farklı sorumluluk merkezleri oluşmaktadır.

Merkezkaç yönetim sorumluluk merkezleri kavramını gözönünde bulundurarak oluşturulduğunda, üç tür sorumluluk merkeziyle karşılaşmak olurludur. Bu sorumluluk merkezlerini, maliyet (gider) merkezleri, kâr merkezleri ve yatırım merkezleri olarak sıralayabiliriz(33). Sözünü ettiğimiz bu sorumluluk merkezleriyle, bölüm yöneticilerinin başarısının değerlendirilmesi, daha ussal (mantıklı) bir temele dayandırılmış olmaktadır.

✕ A) Maliyet (Gider) Merkezleri

Merkezkaç yönetim biçiminin oluşması sonunda ortaya çıkan sorumluluk merkezlerinden ilkini maliyet merkezleri oluşturur. Yukarıda da belirttiğimiz gibi üst düzey işletme yönetimi, merkezkaç yönetim sonucunda ortaya çıkan bu bölümleri, sadece bölümün maliyetlerinden sorumlu tutabilir. Böylece bir sorumluluk merkezinin sadece maliyetleri ölçülüyor, fakat üretmiş olduğu mamul ya da hizmetin değeri ölçülmüyorsa, bu sorumluluk merkezine, maliyet (gider) merkezi adı verilir(34). Bağımsız

(33) HEITGER - MATULICH, s.413; HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.379.

(34) HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.379.

bölümlerin faaliyetleri sonucunda, bir mamul ya da hizmet çıktısı elde edilir. Fakat bu tür sorumluluk merkezlerinde, bölüm yöneticileri mamul ya da hizmet çıktısının gelir ya da kârından sorumlu olmayacaklardır(35).

Böyle bir merkeze olan gereksinim, işletmenin kendine özgü niteliklerinden kaynaklanmış olabilir. Ayrıca bu bölümlerin faaliyetlerinin gereği, sadece maliyetlerden sorumlu olmaları bir zorunluluktan kaynaklanabilir. Kısaca belirtmek gerekirse, bu bölümlerin mamul ya da hizmetlerinin değerinin ölçülmesi bazı kez olanaksız, bazı durumlarda da gereksizdir(36). Bu nedenle, bu tür faaliyetleri içeren bölümleri, maliyet merkezi olarak kabul etmek, yararlı bir yaklaşımı oluşturabilir.

Dar anlamda, "giderlerin toplandığı çalışma bölümlerine maliyet merkezi denir"(37). Bu tanımdan da anlaşılacağı gibi, bu merkezlerin temelinde, maliyetlerin oluşması yatmaktadır. Böylece bu merkezlerin, bizzat üretim faaliyetiyle uğraşan yerler oldukları anlaşılmaktadır. Örneğin; üretim işlemini gerçekleştiren makineler bir araya toplanarak bir maliyet merkezini oluşturabilir. Bazen de, tek bir makina bir yöneticinin sorumluluğu

(35) KAPLAN, s.436; HEITGER - MATULICH, s.413.

(36) HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.379.

(37) ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlke....., s.325.

altında bir maliyet merkezi olabilir(38). Görüldüğü gibi maliyet merkezleri, merkezkaç yönetim biçiminde en basit ve kolay anlaşılabilir bir birimi oluşturmaktadır.

Maliyet merkezleri kurarak merkezkaç yönetimin oluşturulmasında, işletmedeki maliyet merkezlerinin belirlenerek maliyetlerin sınıflandırılması, dikkat edilmesi gereken önemli bir noktadır(39). Maliyetlerin sınıflandırılması işlemi, maliyet merkezi oluşturma çabalarının sağlam temellere oturmasına olanak sağlamaktadır.

B) Kâr Merkezleri

Merkezkaç yönetim biçimi oluşturulmasında karşılaşılan ikinci kavram kâr merkezleridir. Bir sorumluluk merkezinde; hem maliyetler, hem de üretilen mamul ya da hizmetlerden sağlanan gelir ölçülüp kaydedildiğinde, bu sorumluluk merkezi kâr merkezi olarak adlandırılır(40). Başka bir deyişle, bağımsız bölümler, hem maliyetleri, hem de sağladıkları gelirlerden üst düzey işletme yönetimine karşı sorumlu tutulduklarında, bu birimler kâr merkezi olarak tanımlanır(41).

(38) Nasuhi BURSAL, Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama, (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983), s.420.

(39) KAPLAN, s.436.

(40) HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.379; HEITGER - MATULICH, s.415.

(41) BURSAL, s.424.

Kuşkusuz kâr merkezlerinin, maliyet merkezlerine oranla daha merkezkaç bir yapıda olduğu söylenebilir. Daha önceki paragraflarda merkezkaç yönetimin derecesinin, bölümlere yüklenen sorumluluğa bağlı olduğunu belirtmiştik. Kâr merkezleri, daha üst düzeyde bir merkezkaç yönetim biçiminin oluşturulması amacıyla oluşturulan sorumluluk merkezleridir(42). Kâr merkezleri; üretim ve satış faaliyetlerini bünyesinde birleştiren bölümler olabileceği gibi, büyük bir işletmenin üretim ve pazarlama bölümlerinin ayrı ayrı birer kâr merkezi kabul edilmesi biçiminde de gerçekleşebilir(43).

Bağımsız birimlerin oluşturulmasında, bu ikinci tür sorumluluk merkezlerinin herbiri, ayrı bir işletme olarak da kabul edilebilir. Çünkü her kâr merkezi, birer bağımsız birim olduklarından, üretim ve satış faaliyetlerinde bağımsız hareket edebilmektedirler. Kâr merkezlerine ilişkin örnekler, 1920'lerden sonra Amerika Birleşik Devletlerindeki büyük işletmelerde (General Motors, Du Pont, Ford Motor, General Electric vb.) görülmeye başlanmıştır(44).

(42) HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.459.

(43) BURSAL, s.424.

(44) ÖZALP, s.315.

C) Yatırım Merkezleri

Bir sorumluluk merkezi; gelirler ve giderler yanında, ayrıca kendisine ayrılan varlıkların kullanımından da sorumlu tutulduğunda, ilgili sorumluluk merkezi yatırım merkezi olarak adlandırılır(45). Başka bir deyişle, bölüm yöneticilerinin, maliyetleri ve gelirleri yanında yatırımları konusunda da karar alma yetkisine sahip olmaları durumunda, bu yöneticilerin sorumluluk alanı, bir yatırım merkezi kabul edilir(46). Bir başka kaynakta ise, yatırım merkezi şöyle tanımlanmıştır: Ne zaman yöneticiler bölümlerindeki aktiflere ve fiziki varlıklara ilişkin karar alma sorumluluklarına sahip olduklarında, bu bölümler yatırım merkezi olarak kabul edilir(47).

Bu tür bağımsız işletme bölümleri, merkezkaç yönetim biçiminde en ileri aşamayı oluşturur(48). Yatırım merkezlerine, ileri derecede bağımsız bölümlere sahip olan büyük işletmelerde karşılaşırlar. Bu tür bir yönetim biçiminde yöneticiler, tamamen bağımsızdırlar. Üst düzey işletme yönetimi, bu bölümlerin işlerine karışmayıp, sadece stratejik planları ve politikaları yapmakla sorumludurlar. Bu yatırım merkezleri bağımsız bir yapıya sahip

(45) HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.380; HEITGER - MATULICH, s.417.

(46) BURSAL, s.426.

(47) KAPLAN, s.439.

(48) BURSAL, s.426; HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.381.

olmalarına karşın, üst düzey işletme yönetimi, yatırım merkezlerini kontrol edebilirler.

3) Merkezkaç Yönetimin Yararları ve Sakıncaları

Merkezkaç yönetim biçiminin, işletmelerin büyüme-leri sonucunda oluştuğu bir gerçektir. Bu tür bir yönetim biçimi, işletmenin sorunlarının çözümü ve başarısı için önemli bir faktörü oluşturmasına karşın, bir takım sakıncalara da sahiptir. Şimdi önce merkezkaç yönetim biçiminin yararlarını daha sonra da sakıncalarını kısaca inceleyeceğiz.

A) Merkezkaç Yönetim Biçiminin Yararları

Merkezkaç yönetim biçimi, işletme açısından bir takım yararları sahiptir. Bu yararları kısaca şöyle açıklayabiliriz:

i. Bu yönetim biçimi, üst düzey işletme yönetiminin, altdüzey işletme yönetimine, karar alma yetkilerinin bir kısmının sistematik bir düzen içinde göçmesini sağlar(49). Böylece merkezkaç yönetim biçimi, üst düzey işletme yönetimindeki sorunların, işletme içinde nispeten alt düzeydeki yöneticilere çözümlenmesine olanak sağlar(50).

(49) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.620.

(50) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.295.

ii. Üst düzey işletme yönetimini, faaliyet sorumluluğundan kurtarır. Merkezkaç yönetim, üst düzey işletme yönetiminin yükünü azaltır(51). Böylece üst düzey işletme yönetimi, işletmenin genel plan ve politikaları ile daha fazla uğraşarak, daha da başarılı sonuçlar alabilir.

iii. Yenilikler desteklenecektir. Üst düzey işletme yönetiminin merkezkaç yönetim biçimini benimsemesi sonucunda, bölümlerde üretilen mamullerin özelliklerini, teknolojilerini ve pazarlama olanaklarını iyi bilen bölüm yöneticilerinin karar alması sağlanacaktır(52).

iv. Merkezkaç yönetim biçimi, alt düzey işletme yöneticilerinin gelişmesine olanak sağlar. Merkezkaç yönetimde, alt düzey işletme bölümlerine yetki göçerildiğinden, alt düzey işletme yöneticileri çoğu kez kendi bölümlerinin kâr sorumluluğunu yüklenmiş olduklarından, kendi işlerinde yetişmeleri kolaylaşır(53).

v. Hızlı ve etkili kararlar alınır. Bağımsız bölümler, kendilerini ilgilendiren sorunları, üst düzey yönetime danışmaksızın çözümleyeceklerdir. Böyle bir eylem de karar alma işlevini hızlandıracaktır(54).

(51) ÖZALP, s.311.

(52) A.g.k., s.312.

(53) A.g.k., s.312.

(54) AGARVAL, s.172.

vi. İşletmeler farklı endüstri dallarında faaliyet gösteren bölümlere ayrıldığında, merkezkaç yönetim yararlı olacaktır. Büyük bir işletmede üst düzey işletme yönetiminin; tekstil, mobilya, araç-gereçler, otomobil parçaları, nakitler ve sportif faaliyetlerde yeterince bilgili olması beklenemez. Merkezkaç yönetim aracılığıyla bu gibi faaliyetler, ilgili oldukları bölümlere daha iyi bir biçimde yerine getirilebilir(55).

vii. Merkezkaç yönetimin, güdüleme açısından da yararlı olduğu ileri sürülebilir. Yöneticiler yaptıkları işlerde bağımsız hareket ettiklerinden, kendilerine güvenleri artarak başarıya ulaşabilirler(56).

B) Merkezkaç Yönetim Biçiminin Sakıncaları

Merkezkaç yönetim, yukarıda saydığımız yararları yanında bir takım sakıncalara da sahiptir. Bu sakıncaları kısaca şöyle açıklayabiliriz:

i. Merkezkaç yönetimde bölümler bağımsız çalıştıklarından, bölümlerarası haberleşme güçleşmektedir. Ayrıca üst düzey yönetim ile olan ilişkilerde ve yatay ilişkilerde, haberleşme de zayıflamaktadır(57).

(55) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.295.

(56) A.g.k., s.295.

(57) ÖZALP, s.313.

ii. Bölümler oluşturarak örgütlemeye gidilirken, yeni bölümler, yeni personel ve yöneticilerin işe alınmasını gerektirmektedir. Böyle bir uygulama sonunda, işletmenin giderleri artmaktadır(58).

iii. Bazı işletme faaliyetlerinin özellikleri nedeniyle, aynı tür iki mamulü üreten iki ayrı bölümün ürünleri birbirlerine rakip olabilir (General Motors'un ürettiği, Buick ve Oldsmobile gibi)(59).

iv. Bölüm yöneticileri kendi bölümlerini başarılı kılabilmek amacıyla, işletmenin amacını gözden geçirirler ya da bilinçli olarak ikinci plana iterler. Kendi bölümlerinin başarısını arttırmak amacıyla, öteki bölümleri zor durumda bırakabilirler(60).

Görüldüğü gibi merkezkaç yönetimin bir çok yararları olmasına karşın, sakıncalı yönleri de bulunmaktadır. Sadece bu yararlar dikkate alınarak, merkezkaç bir yönetim biçiminin uygulanması, işletme için bir çok olumsuz durumların oluşmasına neden olabilir. Bir işletmede merkezkaç yönetim biçimi oluşturulmak istendiğinde, yukarıda sözü edilen sakıncaların da gözönünde bulundurulması

(58) A.g.k., s.313.

(59) HORNGREN, s.631.

(60) ÖZALP, s.313.

gerekmektedir. Merkezkaç yönetim biçimin sağladığı yararlar, sakıncalarından fazladır. Bu nedenle işletme yöneticilerine, olanaklar elverdiği ölçüde merkezkaç yönetim biçiminin oluşturulup uygulanmasını önermekteyiz.

Buraya dek bölüm yöneticilerinin başarı değerle-
mesinde, örgüt yapısının önemi üzerinde durduk. Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesiyle, merkezkaç yönetim arasında oldukça sıkı bir ilişkinin bulunduğu açıktır. Bu nedenle, merkezkaç yönetim biçimini biraz ayrıntılı bir şekilde incelemeye çalıştık. Merkezkaç yönetimin oluşturulması sonucunda ortaya çıkan bölümler birer sorumluluk merkezi kabul edildiğinde, üç ayrı merkezin oluşabileceğini belirtmiştik. Bu şekilde bir ayırım sonucunda oluşan merkezler, bölüm yöneticisinin başarı değerlemesinin dayandığı temeli oluşturmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜLER, BAŞARI RAPORLARI ve BAŞARI ÖLÇÜLERİNİN İNSAN DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNDE KULLANILAN ÖLÇÜLER

Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi sorunu, söz konusu başarı değerlemenin hangi ölçülere dayandırılması gerektiği sorusunu akla getirmektedir. Burada; işletmedeki tüm bölümler için tek bir başarı ölçüsü yerine, işletmedeki bölümlerin farklı sorumluluk düzeylerine göre, ortaya çıkan merkezler doğrultusunda, farklı ölçülerin kullanılması daha ussal olacaktır.

Söz konusu işletme bölümlerinde birbirinden farklı bir çok ölçü bulunmaktadır. Çalışmamızın bu ikinci bölümünde, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesinde kullanılan ölçüleri, sorumluluk merkezleri açısından ele alarak, ayrı ayrı inceleyeceğiz. Önce; maliyet, kâr ve

yatırım merkezlerinde kullanılan ölçüleri inceleyeceğiz, daha sonra da en uygun ölçülere ilişkin çeşitli görüş ve düşünceleri belirteceğiz.

➤ 1) Maliyet Merkezi Yöneticilerinin Başarılarının Değerlemesinde Kullanılan Ölçüler

Maliyet merkezleri çalışmamızın birinci bölümünde de açıklandığı gibi, sadece kendi maliyetlerinden sorumlu tutulan işletme birimleridir. Bu nedenle, maliyet merkezleri bölüm yöneticilerinin başarısının değerlendirilmesinde, maliyetler en önemli unsuru oluşturmaktadır. Maliyet merkezlerini genellikle iki ana grupta toplamak olurludur(1). Bu merkezler; işletmenin temel faaliyet konusu olan mamullerin imalatı ile doğrudan doğruya uğraşan ve imalatla ilgili maliyetlerin toplandığı "işlem gider merkezleri", ve mamullerin imalatı ile doğrudan doğruya uğraşmayan, fakat imalat eylemlerinin sürdürülmesine yardımcı olan "hizmet gider merkezleri" olarak ikiye ayrılmaktadır.

Maliyet merkezi deyince, genellikle işlem gider merkezleri anlaşılmaktadır. Öte yandan hizmet gider merkezlerinin de, işletmede ayrı bir öneme sahip olduğu söylenebilir. Hizmet gider merkezlerinin başarılarının değerlendirilmesi, işlem gider merkezlerine oranla daha güçtür.

(1) ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlke,, s.326.

Çünkü; genel yönetim, pazarlama, araştırma ve danışma, bakım-onarım vb. gibi hizmet gider merkezlerinin faaliyet sonuçlarını, miktar ve değer olarak saptayabilmek, çoğu kez mümkün değildir. Bu tür merkezlerde yapılan hizmetlerin maliyeti yanında, bunların kalitesi de büyük önem taşır. Hizmet gider merkezlerinde başarı değerlendirme aracı olarak, finansal göstergelerle yetinmeyip, yapılan hizmetin kalite ve etkinliğini gösteren başka göstergeleri de kullanmak gerekir(2).

İşlem gider merkezlerinde yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesi, hizmet gider merkezlerine göre, daha farklı olacaktır. İşlem gider merkezlerinin başarı değerlendirilmesi, maliyet değerleri üzerinden yapılabilir. Bu nedenle, maliyet merkezlerinde başarı değerlendirme ölçülerinin açıklanmasını, işlem gider merkezlerini dikkate alarak yapacağız.

Genel olarak bir imalat işletmesinde, direkt hammadde, direkt işçilik ve genel imal giderleri olmak üzere üç maliyet unsuruyla karşılaşılır(3). Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri, imal edilen mamullerin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilmesine karşın, genel imal giderleri dolaylı olarak yüklenmektedir. Maliyet merkez-

(2) BURSAL, s.420.

(3) ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlke,, s.93.

lerinde kullanılan başarı değerleme ölçüleri, sözü edilen bu üç temel maliyet unsuru açısından farklılık gösterir.

Uygulamada, direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri standart maliyetler aracılığıyla kontrol edilmesine karşın, öteki maliyet unsurlarının tümü, esnek bütçeler aracılığıyla kontrol edilir(4).

Böylece, maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede karşımıza, standart maliyetler ve esnek bütçeler olmak üzere iki ölçü çıkmaktadır. Standart maliyetler, işletmenin üst düzey yönetimince bazı ekonomik kararlara yol gösterici olarak belirlenen, kabul edilebilir bir başarı ölçüsüdür(5). Esnek bütçeler de, söz konusu bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde kullanılır(6).

Görüldüğü gibi maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede, standart maliyetler ve esnek bütçeler önemli birer ölçü olarak kabul edilmektedir. Şimdi, sözü edilen bu başarı ölçülerini sırasıyla inceleyelim.

(4) Rifat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi, 1985), s.143.

(5) A.g.k., s.143.

(6) A.g.k., s.143.

→ A) Standart Maliyetler

Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede karşımıza ilk çıkan maliyetler, standart maliyetlerdir. Standart maliyetler, başarı değerlemede önemli bir araç olarak kullanılmaktadır(7).

İşletmenin maliyet merkezlerinde oluşan maliyetler, fiili maliyetlerdir. Fiilen oluşan bu maliyetler, işletme yönetiminin elinde standart bir ölçü bulunmadığı sürece, hiç bir öneme sahip değildir. Örneğin; bir maliyet merkezinde, belirli bir dönem içerisinde gerçekleşen maliyet 100.000 TL ise ve elde başka bir bilgi de yoksa, oluşan bu tutarın normal mi, yoksa normalin altında mı, yoksa aşırı mı olduğunu söylemek gerçekten olanaksızdır. Buna karşılık, söz konusu maliyetin 70.000 TL olması gerektiği (standart) önceden belirlenmişse, bu durumda gerçekleşen maliyetin aşırı olduğu hemen göze çarpacaktır.

İşte standart maliyetlerin ana işlevini, fiili maliyetlerin düzeyinin aşırı mı yoksa, normalden daha aşağı mı olduğunu belirlemede, yardımcı olması oluşturur. Başka bir deyişle, gerçekleşen maliyetlerin anormal düzeyde olup olmadıklarının belirlenmesine olanak sağlarlar(8).

(7) BACKER - JACOBSEN (Çev.: Sadık BAKLAVACIOĞLU), s.428.

(8) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.142.

Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını doğru bir biçimde ölçme gereğinin bir sonucu olarak, karşımıza standart kavramı çıkmaktadır. Başarı değerlemenin yanı sıra, standart maliyetlerden, daha bir çok alanlarda yararlanılmaktadır. Bu alanlardan birisini de, maliyet kontroli oluşturur. Üretim maliyetlerinin kontrolü açısından, standart maliyetler çok önemli bir yere sahiptir(9).

İşletmede yetkili kişilerce belirlenen standartlara örnek olarak; metre, litre, kilogram ve lira gibi birimleri sayabiliriz. İşletme yönetimi, işletme eylemlerinin gerçek sonuçlarına ilişkin sorumlulukların belirlenmesinde, bu gerçek sonuçların doğru bir biçimde ölçülüp ölçülmediklerini bilmek ister. Başarının yüksek ya da düşük olduğu konusunda, kesin bir hüküm verilmeden önce kabul edilebilir bir başarı ölçüsünün (standartın) gerçek sonuçlara uygulanması gerekir(10).

a) Standartların Belirlenmesi

Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi açısından, standart maliyet kavramının önemi ortadadır. Standart maliyetlerin uygulanmasından önce,

(9) İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Araştırma Eğitim, Ekin Yayınları A.Ş., 1982), s.30.

(10) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.143.

standartların belirlenmesini kısaca incelememiz gerekmektedir. Standartlar; her işletmenin kendine özgü özelliklerine, büyüklüğüne, üretim biçimine, kullanılan teknolojiye göre farklı şekillerde belirlenmektedir. Standart maliyetler geliştirilmeden ya da saptanmadan önce, aşağıdaki üç hususun çok iyi anlaşılması gerekir(11):

i. Maliyetin temel unsurları (Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri),

ii. Mamulün biçimi (dizaynı) ve hammadde ve malzemenin temel özellikleri,

iii. Yapılan işçilik eylemlerinin niteliği ve bu eylemlerin yapıldığı bölümler.

Standart maliyet, uygun bir ölçü ile belirtilen bir miktarın, belirli bir fiyat ya da maliyet haddinin çarpımı sonucu bulunur(12). Başka bir deyişle, direkt hammadde ile direkt işçilik maliyetlerinden oluşan temel maliyet, fiziksel unsurun parasal unsurla çarpımı sonucu belirlenir(13).

(11) A.g.k., s.146.

(12) BURSAL, s.343.

(13) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.146.

Üretilen bir mamulün standart hammadde maliyetinin belirlenmesi için, her bir mamul parçasının imalatında kullanılacak her bir hammaddenin standart miktarının, bu hammaddenin standart tutarıyla çarpılması gerekir(14).

Standart direkt işçilik maliyetinin saptanması için de, imalatın başlangıcından, nihai montaj işlemine dek yapılan her bir imalat işlemi için harcanan zaman süresi, uygun işçilik ücretleri ile çarpılır. Başka bir deyişle, her mamulün standart direkt işçilik süresi, hesaplanan standart direkt işçilik saat ücretleriyle çarpılarak, o mamulün direkt giderleri standart maliyeti elde edilir(15).

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde, standartları üst düzey işletme yöneticilerinin saptamasına karşın, büyük işletmelerde, fabrika ya da bölüm yöneticileri saptayabilmektedir.

Standartlar aynı zamanda sorumlu yöneticilerin başarılarını değerlemede kullanılan ölçülerdir. Bu nedenle belirlenen standartların ulaşılabilirlik düzeylerine dikkat edilmesi gerekir. Eğer standartlar ulaşılabilir bir düzeyde iseler, başka bir deyişle, ulaşılması çok kolay olmayan, fakat ulaşılması olanaksız da olmayan

(14) A.g.k., s.146.

(15) A.g.k., s.147.

düzeyde iseler, bu durumda standartların en etkin başarı ölçme aracını oluşturdukları genellikle kabul edilir(16). Görüldüğü gibi, belirlenen standartların ulaşılabilirlik düzeyi büyük bir önem taşımaktadır. Oysa ulaşılması zor standartlar, işletmede yöneticiler üzerinde olumsuz etkiler yaratabilir. Öte yandan, ulaşılması kolay standartlarda işletme yöneticilerinin çalışmalarını yavaşlatmalarına yol açabilir.

— b) Standart Maliyetlerin Başarı Değerlenmesine Uygulanması (Sapma Analizi)

İşletme içinde yetkililerce belirlenen standart maliyetlerin başarı değerlemesine uygulanabilmesi için, gerçekleşen maliyetlerle, standart maliyetlerin karşılaştırılması gerekir. Standart maliyet ile dönem içinde gerçekleşen (fiili) maliyet arasında oluşan fark, "sapma" olarak adlandırılır. Sapmayı basit bir formülle, aşağıda görüldüğü biçimde ifade edebiliriz(17):

$$\text{Fiili Maliyet} = \text{Standart Maliyet} + \text{Sapma}$$

Buradan formülde görülen terimleri düzenlediğimizde,

$$\text{Sapma} = \text{Fiili Maliyet} - \text{Standart Maliyet}$$

şeklinde olacaktır.

(16) A.g.k., s.150

(17) A.g.k., s.155.

Fiili maliyet) standart maliyet olduğunda, olumsuz ya da eksi sapma vardır. Tam tersine fiili maliyet< standart maliyet olduğunda, olumlu ya da artı sapmadan söz ederiz(18). Görüldüğü gibi, işletmede standart maliyetlerin uygulanması sonucunda, olumlu ya da olumsuz sapmalar ortaya çıkmaktadır. Böylece bir maliyet merkezinde oluşan maliyetler, standartlarla karşılaştırıldığında, ilgili merkezin başarısı bir ölçüde de olsa belirlenebilecektir. Sapmalar standarttan daha iyi ya da kötü bir başarıyı gösterdiklerinden, belirli maliyetleri kontrol etmekle sorumlu bir maliyet merkezi yöneticilerini eleştirmede ya da övmeye, dayanılan temeli oluştururlar(19).

Bu kısa açıklamalarımızdan sonra, standart maliyetlerin uygulandığı, direkt hammadde ve direkt işçilik sapmalarına ilişkin örnekleri verebiliriz. Bu nedenle de önce direkt hammadde giderlerinde meydana gelen sapmaları, daha sonra da direkt işçilik giderlerinde meydana gelen sapmaları inceleyeceğiz.

— ba) Direkt Hammadde Giderlerine İlişkin Sapmalar

Daha önce de açıkladığımız gibi, standart maliyetler genellikle, direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerinin kontrolünde kullanılmaktadır. Fiili direkt ham-

(18) HATİBOĞLU - GÜR SOY, s.194.

(19) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.156.

madde giderlerinin, standart maliyetlerle karşılaştırılması sonucunda, sapmalar ortaya çıkar. Bu sapmalar aslında iki unsura yüklenebilir. Bu iki unsuru direkt hammadde nin fiyatı ve miktarı oluşturur(20). Oluşan direkt hammadde giderinin tutarı, bir yandan ilgili maddenin fiyatına, öte yandan da bu hammaddenin üretimde kullanılan miktarına bağlıdır. Bu nedenle, herhangi bir direkt hammadde sapması, ya söz konusu maddeye standart fiyattan farklı bir fiyat ödenmesi sonucunda, ya da bu maddenin üretimde kullanılan miktarının, kullanılması gereken standart miktarından daha az ya da çok olması sonucunda oluşabilir(21). Görüldüğü gibi, direkt hammadde sapmaları iki şekilde oluşmaktadır. Direkt hammadde sapmaları, fiyat sapması ve miktar sapması olarak ikiye ayrılır(22).

baa) Direkt Hammadde Fiyat Sapması

Bir direkt hammadde için ödenen fiili fiyatın; o maddenin standartta öngörülen fiyatından farklı olması nedeniyle ortaya çıkan sapmaya, "fiyat sapması" adı verilir(23). Bu sapmayı şöyle bir örnekle açıklamak olurludur:

(20) A.g.k., s.147; BURSAL, s.367.

(21) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.157.

(22) BURSAL, s.367.

(23) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.157.

Örnek: ABC imalat işletmesinde üretilen Q mamulü için aşağıdaki standartların ve fiili maliyetlerin elde edildiğini kabul edelim;

Miktar Standardı: 20 kg/birim başına

Fiyat Standardı : 600 TL/kg birim başına

söz konusu bu mamul ile ilgili fiili imalat bilgileri de aşağıda görüldüğü gibidir:

İmal Edilen Q Mamulü: 300 birim

İmalatta Kullanılan Saç Miktarı: 5000 kg.

Alış Fiyatı: 700 TL/kg başına

Satınalınan Saç Miktarı: 6000 kg.

Şimdi bu sayısal verilere dayanarak Q mamulünün direkt hammadde fiyat saptamasını aşağıda görüldüğü biçimde hesaplayabiliriz(24);

Satınalının Fiili Miktar X Fiili Satınalma Fiyatı:

6000 kg X 700 TL = 4.200.000.- TL

Eksi: Satınalınan Fiili Miktar X Standart

Satınalma fiyatı:

6000 kg X 600 TL = 3.600.000.- TL

Fiyat Nedeniyle Meydana Gelen Sapma (Olumsuz) (600.000TL)

(Fiili Fiyat Standart Fiyattan Yüksekler)

Görüldüğü gibi, fiyat sapması belirlenirken, miktar sabit bir unsuru oluşturmaktadır. Burada fiili fiyatı kullanmamızın nedenini, gerçekleşen maliyetin bu fiili miktara dayanması oluşturur(25). Fiili miktarın sabit bir unsur olarak kabul edilmesine bağlı kaldığımızda, fiyat sapmasını aşağıda görüldüğü gibi, ikinci şekilde de hesaplamak olurludur:

Kilogram Başına Ödenen Fiili Fiyat	700 TL
Eksi: Kilogram Başına Standart Fiyat	<u>600</u> TL
Kilogram Başına Sapma (Olumsuz)	100 TL
X Satınalınan Gerçek (Fiili) Miktar (Sabit)	<u>6000</u> kg
Toplam Direkt Hammadde Fiyat Sapması	<u>600.000</u> TL

Her iki hesaplamadan da görüldüğü gibi, ABC işletmesinin, Q mamulünün üretimi için, hammaddeyi standart fiyattan 100 TL daha fazla bir fiyatla satın alınması sonucunda 600.000 TL'lik olumsuz bir fiyat sapması oluşmuştur. Bu sonuç işletmede hammadde alımlarını yapan işletme bölümü için olumsuz yani başarısız bir sonuçtur.

bab) Direkt Hammadde Miktar (Ya da Kullanım) Sapması

Bir direkt hammaddenin imalatta kullanılan fiili miktarının, elde edilen imalat için kullanılması öngö-

(25) A.g.k., s.158.

rülmüş (standart) miktarından farklı bulunması nedeniyle oluşan sapmaya, "miktar sapması" ya da "kullanım sapması" adı verilmektedir(26). Bir başka deyişle, bir mamulün imalatında kullanılan hammaddenin, standart hammaddeye göre ortaya çıkan farka harcama ya da miktar sapması denilir(27).

Yukarıda direkt hammadde fiyat sapması için verdiğimiz sayısal örneği şimdi de miktar sapması için uygulayalım. Miktar sapması, aşağıda görüldüğü gibi hesaplanabilir(28).

Kullanılan Fiili Miktar X Standart Fiyat:

5000 kg X 600 TL = 3.000.000 TL

Eksi: İmalatta Kullanılması Öngörülen
Standart Miktar (300 br) Q mamulü X 20
kg = 6000 kg) X Standart Fiyat:

6000 kg X 600 TL = 3.600.000 TL

Kullanım Nedeniyle Meydana Gelen Sapma
(Olumlu)

(Gerçek Kullanım Miktarı, Standart
Miktardan Azdır)

600.000 TL

(26) A.g.k., s.158.

(27) BURSAL, s.367.

(28) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.159.

Görüldüğü gibi, burada fiyatlama unsurunu standart fiyat oluşturmaktadır. Burada standart fiyatı temel almamızın nedenini, fiyat sapmasının daha önce söz konusu hammaddenin satın alınması sırasında hesaplanıp ayrılmış olması oluşturur. Bu nedenle imalatta kullanılan hammadde, standart fiyatla değerlendirilir(29). Kullanım sapması, ikinci bir şekilde aşağıda görüldüğü gibi hesaplanabilir:

İmalatta Kullanılan Fiili Miktar	5000 kg
Eksi: İmalatta Kullanılması Öngörülen standart Miktar	<u>6000</u> kg
Kullanım Miktarında Meydana Gelen Sapma (olumlu) X kg Başına Standart Fiyat (Sabit)	1000 kg <u>600</u> TL
Toplam Miktar (Kullanım) Sapması (Olumlu)	<u>600.000</u> TL

Yukarıda yapılan analiz sonucunda, imalatta fiili olarak kullanılan hammadde miktarı, öngörülen standart miktardan daha az olarak gerçekleşmiştir. Bu sonuç olumlu bir miktar sapmasının oluştuğunu göstermektedir. Başka bir deyişle, bölüm ustabaşısı hammaddeyi kullanma konusunda başarılı olmuştur.

(29) A.g.k., s.159.

bb) Direkt İşçilik Giderlerine İlişkin Sapmalar

Standart maliyetlerin uygulandığı bir başka gider unsurunu yukarıda da belirttiğimiz gibi direkt işçilik giderleri oluşturmaktadır. Fiili direkt işçilik giderlerinin standart maliyetlerle karşılaştırılması sonucu bir takım sapmalar ortaya çıkmaktadır. Direkt işçilik sapmalarından önce direkt işçilik giderlerini oluşturan unsurları açıklamamız gerekmektedir. Direkt işçilik giderlerinin tutarı, bir yandan saat başına ödenen direkt işçilik ücretlerine, öte yandan da mamul üretimi için harcanan direkt işçilik sürelerine bağlıdır(30). Bu nedenle, direkt işçilik giderlerinde bir sapmanın meydana gelmesi, ya saat başına ödenen fiili ücretin, standart ücretten farklı olmasından, ya da üretim için harcanan direkt işçilik süresinin aynı üretim için önceden belirlenmiş standart direkt işçilik süresine eşit olmamasından kaynaklanmaktadır.

Görüldüğü gibi, direkt işçilik giderlerine ilişkin sapmalar; direkt işçilik için ödenen ücretin, standart ücretten farklı olması nedeniyle oluşan sapma, "ücret sapması" ve direkt işçilik için belirlenen sürenin standart süreden farklı olması halinde oluşan "süre (verim) sapması" olarak ikiye ayrılmaktadır(31). Şimdi bu sapma-

(30) A.g.k., s.169.

(31) A.g.k., s.170; HATİBAOĞLU - GÜRSOY, s.437; BURSAL, s.368.

ların nasıl hesaplandığını ve başarı değerlemede nasıl kullanıldıklarını görelim:

bba) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Daha öncede belirttiğimiz gibi, direkt işçilik giderlerinde fiili saat ücretinin önceden belirlenmiş saat ücretinden farklı olması nedeniyle oluşan saptmaya "ücret sapması" denir(32). Bu saptmayı sayısal bir örnek-
le şöyle açıklayabiliriz;

Örnek: ABC imalat işletmesinde üretilen Q mamulü için, aşağıdaki standartların ve fiili maliyetlerin verildiğini kabul edelim;

Fiili Direkt İşçilik Süresi:	4000 Direkt İşçilik Saati
Fiili Saat Ücreti	: 1800 TL/Saat Başına Ortalama Ücret
Saat Başına Direkt İşçilik Ücreti	: 1500 TL
Birim Mamul Başına Standart Direkt İşçilik Süresi	: 7 Direkt İşçilik Saati
Fiili İmalat Miktarı (Bir Ay İçinde)	: 600 br
Toplam Standart Direkt İşçilik Süresi (Bir ay İçinde Gerçekleştirilen İmalat Miktarına Bağlı Olarak)	: 4200 saat

(32) HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.437.

Bu örneği, ücret sapması açısından şöyle analiz edebiliriz(33):

Fiili Süre X Fiili Ücret

4000 D.İ.S. X 1800 TL = 7.560.000 TL

Eksi: Fiili Süre X Standart Ücret

4000 D.İ.S. X 1500 TL = 6.300.000 TL

Ücret Sapması (olumsuz) 1.260.000 TL

Ücret sapmasının hesaplanmasında, fiili direkt işçilik süresi sabit olarak alınmış, buna karşılık fiili ücretler ile standart ücretler karşılaştırılarak olumsuz ücret sapması bulunmuştur. Olumsuz ücret sapması, işletme yönetimi için başarısız bir sonucu göstermektedir.

bbb) Direkt İşçilik Süre (Verim) Sapması

Başka bir direkt işçilik sapmasını da, süre (verim) sapması oluşturur. Belirli sayıda mamulün üretilmesinde fiilen geçen sürenin, aynı sayıda mamulün üretilmesi için öngörülen standart direkt işçilik süresinden farklı olması nedeniyle oluşan sapmaya, "süre (verim) sapması" adı verilir(34). Yukarıda verilen örneği bu kez de süre (verim) sapması açısından şöyle inceleyebiliriz(35);

(33) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.170.

(34) A.g.k., s.170; HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.437.

(35) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.170.

Fiili Süre X Standart Ücret

4000 D.İ.S. X 1500 TL = 6.000.000 TL

Eksi: Standart Süre X Standart Ücret

4200 D.İ.S. X 1500 TL = 6.300.000 TL

Süre (verim) Sapması (olumlu) 300.000 TL

Görüldüğü gibi, süre (verim) sapmasının hesaplanmasında, standart ücretler sabit tutulurken, fiili süreler standart sürelerle karşılaştırılmıştır. Bu durumda, fiili süre, standart süreye göre daha az gerçekleştiğinden, olumlu bir süre (verim) sapması oluşmuştur. Başka bir deyişle, bölüm yöneticisi kabul edilen usta-başı başarılı bir sonuç elde etmiştir.

Direkt işçilik giderlerinde oluşan bu iki sapmayı bir arada incelediğimizde;

Ücret Sapması 1.260.000 TL (olumsuz)

Süre (verim) Sapması 300.000 TL (olumlu)

960.000 TL (olumsuz)

960.000 TL'lik olumsuz bir sapma bulunmaktadır. Bu sonuç, işletme yöneticileri için başarısız bir sonuçtur.

Buraya dek yaptığımız açıklamalarla, standart maliyetlerin direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerine uygulanışını ve bulunan sapmaların başarıyı mı, yoksa bir başarısızlığı mı gösterdiğini belirtmeye çalıştık. Maliyet merkezlerinde gerçekleşen maliyetlerin

iki unsurunu oluşturan; direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri standart maliyetler ile kontrol edilmektedir. Maliyet merkezi yöneticilerinin başarısını değerlemede kullanılan ve ilk ölçüyü oluşturan standart maliyetler, direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerinin denetlenmesinde, etkin bir biçimde kullanılmaktadır. Direkt hammadde ve direkt işçilik dışında kalan öteki maliyet unsurları ise genel imalat giderleri adı altında toplanmaktadır. Bu bölümün hemen başında da belirttiğimiz gibi, genel imalat giderlerini kontrol etmekte kullanılan en uygun araç, esnek bütçelerdir. Bundan bir sonraki başlık altında, maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ve ikinci ölçü olarak kabul edilen esnek bütçeler kavramını kısaca incelemeye çalışacağız.

B) Esnek Bütçeler

Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede, kullanılan bir başka ölçüyü, bu kesimin başında da belirtmiş olduğumuz gibi, esnek bütçeler oluşturur. Bir maliyet merkezinde oluşan üç maliyet unsurundan; direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri, standart maliyetler ile kontrol edilmesine karşın, genel imalat giderleri esnek bütçeler aracılığıyla kontrol edilmektedir(36). Bu ifadeden de anlaşılacağı gibi, maliyet mer-

(36) A.g.k., s.143.

kezlerinin başarısını değerlemede kullanılan başka bir ölçüyü de, esnek bütçeler oluşturmaktadır. Esnek bütçeler, genel imalat giderlerini doğru olarak izleyebilmek amacıyla düzenlenen üç çeşit bütçeden birisidir(37).

Görüldüğü gibi esnek bütçeler, genellikle genel imalat giderleri ile ilgili bütçelerdir. Bu nedenle özellikle, esnek bütçeleri öteki bütçelerden ayıran özellikleri belirtmemiz gerekmektedir.

Planlama (statik) bütçeleri, esnek bütçelere göre bir çok eksiklikleri beraberinde taşıyan bütçelerdir. Bir planlama bütçesinde, tahmin edilen faaliyet hacmi, fiili çalışma hacmiyle uyduğunda, bu bütçe maliyet kontrolunda rahatlıkla kullanabilir. Fakat uygulamada, fiili çalışma hacmi ile beklenen çalışma hacmi çok seyrek olarak ayrı düzeyde olur(38).

Planlama (statik) bütçeleri, tek bir faaliyet hacmi gözönüne alınarak hazırlanır ve giderler arasındaki sabit ve değişken nitelikler konusunda, bir ayırım yapılmaz. Bu nedenle, beklenen faaliyet hacmi ile fiili faaliyet hacmi arasındaki farklılıklar ve bunların giderler üstündeki etkileri gözönüne alınmaz ve sonuçta değerlemede bazı hatalı sonuçlar elde edilebilir. Planlama bütçe-

(37) ERTUNA, s.95.

(38) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.181.

leri faaliyet hacmindeki değişiklikleri göz önünde bulundurmamaktadır. Bu durumda iyi ya da kötü bir maliyet kontrolunun yapılması sonucunda bulunan maliyet sapmalarını, fiili faaliyet hacmi ile beklenen faaliyet hacmi arasındaki sapmalardan ayırmak oldukça zordur(39).

Yukarıda saydığımız tüm bu güçlüklerin üstesinden gelebilmek amacıyla bütçeleme yöntemi yerine, bütçelenen maliyetlerin, fiili çalışma hacmine göre ayarlanmasına olanak sağlayan yöntem önerilir(40). Önerilen bu yöntem, esnek bütçeleme yöntemi olarak adlandırılmaktadır. Esnek bütçelemeyi şöyle tanımlayabiliriz: Dönem içinde gerçekleştirilen çalışma hacminin, beklenen çalışma hacminden farklı olması durumunda, bütçelenen maliyetlerin fiili çalışma hacmine göre ayarlanmasına olanak veren maliyet kontrolü yöntemi, "Esnek Bütçeleme" olarak adlandırılır(41).

Esnek bütçelerin başka bir tanımı da şöyledir; Esnek bütçe, bütçelenen maliyetlerin çeşitli faaliyet hacimlerindeki tutarlarını gösterir(42).

(39) A.g.k., s.181.

(40) A.g.k., s.182.

(41) A.g.k., s.182.

(42) HATİBOĞLU - GÜRİSOY, s.387.

Görüldüğü gibi esnek bütçenin temelinde, faaliyet hacminin bulunduğu bir gerçektir. Bu nedenle, planlama bütçelerinden ayrılmaktadır. Ayrıca esnek bütçeler; maliyetlerin değişken ve sabit niteliklerini içeren bir bütçe türüdür. Kısaca belirtmek gerekirse, imalat hacmindeki değişimlerden etkilenmeyen sabit maliyetler ile imalat hacmine bağlı olarak değişen, değişken maliyetlerin, ayrı ayrı gösterildiği bütçeler, esnek bütçe olarak adlandırılır(43).

Standart maliyet sistemini uygulayan imalat işletmelerinde, genel imalat giderlerinin etkin bir biçimde kontrol edilebilmesi için, esnek bütçenin kullanılması daha uygundur. Çünkü, aynı çalışma hacmine ilişkin genel imalat giderleri ile bütçelenen genel imalat giderlerinin karşılaştırılması ancak esnek bütçe genyönetimi ile olanaklıdır(44).

a) Esnek Bütçelerin Düzenlenmesi *Yazın*

Daha önce de belirttiğimiz gibi, genel imalat giderlerinin kontrolü esnek bütçelerle yapılmaktadır. Esnek bütçelerin düzenlenmesini, genel imalat giderleri açısından inceleyebiliriz. Genel imalat giderleri,

(43) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.182.

(44) A.g.k., s.182.

direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerine göre farklı niteliklere sahiptir. Bu giderlerin içinde bir çok farklı niteliklere sahip giderler bulunmaktadır. Bu farklı giderlerin bazıları değişken, bazıları sabit, bazıları ise karma niteliktedirler(45). Başka bir deyişle, genel imalat giderleri; sabit maliyetler, değişken maliyetler ve yarı değişken ya da yarı sabit maliyetler olmak üzere üç sınıfa ayrılır(46). Bu açıklamadan sonra esnek bütçelerin düzenlenmesini sayısal bir örnekle açıklayabiliriz.

Örnek: ABC imalat işletmesinde imal edilen Q mamulünün imalat miktarı 7.000 br olarak tahmin edilmiştir. Söz konusu işletmede genel imalat giderlerinin, 7.000 br olarak bütçelenmiş çalışma düzeyinde, aşağıda görüldüğü gibi bütçelenmiş olduğunu kabul edelim:

Endirekt Hammadde (Değişken)	1.500.000 TL
Endirekt İşçilik (Değişken)	2.000.000 TL
Denetim Giderleri (Değişken)	900.000 TL
Isıtma, Aydınlatma ve Enerji Giderleri (Karma)	600.000 TL
Makinelerin Kesici ve Delici Parça Giderleri (Değişken)	700.000 TL

(45) A.g.k., s.186.

(46) Glenn A. WELSCH (Çev.: Yaman ERDAL, Enver ÇAPÇI, Betül ÇAPÇI, Tunç TAYANÇ, Füsun TAYANÇ, Asım AKSADE, Tuncay AKOĞLU), İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü, (Ankara: Ayyıldız Matbaası A.Ş., 1978), s.356.

Gözlemci Personel Giderleri (Sabit)	600.000 TL
Makinelerin Amortisman Giderleri (Sabit)	300.000 TL
Fabrikanın Kirası (Sabit)	<u>400.000 TL</u>
Genel İmalat Giderleri Toplamı	<u>7.000.000 TL</u>
Birim Genel İmalat Giderleri (7.000.000 TL/7.000 br)	1.000 TL

Yukarıda yer alan genel imalat giderlerinden; endirekt hammadde, endirekt işçilik, denetim giderleri ve makinelerin kesici ve delici parça giderlerinin değişken, buna karşılık, gözlemci personel giderleri, makinelerin amortisman giderleri ve fabrikanın kirasınının sabit olduğu ayrıca ısıtma, aydınlatma ve enerji giderlerinin karma olduğu görülmektedir. Bu kısa açıklamadan sonra, birim maliyet unsurlarını, esnek bütçeleme amaçlarıyla aşağıda görüldüğü gibi geliştirebiliriz(47).

	Br Başına Değ. <u>Maliyet Tutarı</u>	Sabit Maliyet <u>Tutarı (Aylık)</u>
Endirekt Hammadde <i>1.500 vus / 2 vus</i>	1.500 TL	- <i>Carles</i>
Endirekt İşçilik	2.000 TL	-
Denetim Giderleri	900 TL	-
Isıtma Aydınlatma ve Enerji Giderleri	60 TL	100.000 TL
Makinelerin Kesici ve Delici Parça Giderleri	700 TL	-

(47) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.188.

Gözlemci Personel Giderleri	-	600.000 TL
Makineelerin Amortisman Giderleri	-	300.000 TL
Fabrikanın Kirası	-	400.000 TL
	<u>5.160 TL</u>	<u>1.400.000 TL</u>

Yukarıda görülen bu ilişkileri, bir denklem ile şöyle ifade edebiliriz:

$$\begin{array}{l} \text{Toplam Genel} \\ \text{İmalat Gideri} = \end{array} \begin{array}{l} \text{Toplam Sabit} \\ \text{Genel İmalat} + \\ \text{Giderleri} \end{array} \begin{array}{l} \text{Birim Başına} \\ \text{Bütçelenen} \\ \text{Değ. Genel} \\ \text{İmalat Giderleri} \end{array} \begin{array}{l} \text{Çalışma} \\ \text{x Hacmi} \end{array}$$

Bu denklem, esnek bütçe denklemi ya da formülü olarak adlandırılır. Şimdi bütçelenen (beklenen) çalışma hacmi 7000 br olan Q mamulünün, toplam esnek bütçe tutarını aşağıda görüldüğü gibi hesaplayabiliriz:

$$\begin{aligned} \text{Toplam Genel İmalat} \\ \text{Gideri Bütçe Tutarı} &= 1.400.000 \text{ TL} + (5160 \text{ TL} \times 7000 \text{ br}) \\ &= 1.400.000 \text{ TL} + 36.120.000 \text{ TL} \\ &= \underline{37.520.000 \text{ TL}} \end{aligned}$$

Yukarıdaki hesaplamada görüldüğü gibi, 7000 br olarak bütçelenen çalışma hacminde, toplam esnek bütçe tutarı, 37.520.000 TL olarak bulunmuştur. Bu işlemin 7000 br olarak bütçelenen faaliyet hacminin 6000 br olarak gerçekleştiğini kabul ettiğimizde, 6000 br fiili çalışma hacmine ilişkin esnek bütçeyi aşağıda görüldüğü

gibi düzenleyebiliriz(48):

	<u>Toplam De- ğişken Genel İmalat Gi- derleri</u>	<u>Toplam Sa- bit Genel İmalat Giderleri</u>	<u>Genel İmalat Giderleri Bütçe Tutarı</u>
Endirekt Hammadde (6000 br X 1500 TL)	9.000.000 TL	-	9.000.000 TL
Endirekt İşçilik (6000 br X 2000 TL)	12.000.000 TL	-	12.000.000 TL
Denetim Giderleri (6000 br X 900 TL)	5.400.000 TL	-	5.400.000 TL
Isıtma, Aydınlatma ve Enerji Giderleri (6000 br X 60 TL)	360.000 TL	100.000 TL	460.000 TL
Kesici ve Delici Parça Giderleri (6000 br X 700 TL)	4.200.000 TL	-	4.200.000 TL
Gözlemci Personel Giderleri	-	600.000 TL	600.000 TL
Makinelerin Amor- tisman Giderleri	-	300.000 TL	300.000 TL
Fabrikanın Kirası	-	400.000 TL	400.000 TL
Toplam Genel İmalat Giderleri	<u>30.960.000 TL</u>	<u>1.400.000 TL</u>	<u>32.360.000 TL</u>

Böylece hesaplanan esnek bütçe tutarı, 6000 birim-
lik fiili çalışma hacminde, 32.360.000 TL olmaktadır.
Oysa 7000 birimlik faaliyet hacminde bu tutarı, 37.520.000 TL

olarak hesaplamıştık. Yukarıda düzenlediğimiz esnek bütçelerde, sabit maliyetlerin normal üretim aralığında toplam olarak sabit kaldıklarını, düşük maliyet hacminde ise, birim başına düşen sabit genel imalat giderleri payının arttığını ve faaliyet hacmi yükseldikçe, birim başına düşen sabit genel imalat giderleri payının azaldığı gerçeğini görebiliriz. Bu durumu normal üretim aralığı tablosu yardımıyla, kolayca açıklayabiliriz.

<u>Normal Üretim Aralığı (Birim Olarak)</u>			
<u>Esnek Bütçe</u>	<u>0-6000</u>	<u>6000-7000</u>	<u>7000-8000</u>
Toplam Değişken G.İ.G. (Birim Başına 5160 TL)	30.960.000 TL	36.120.000 TL	41.280.000 TL
Toplam Sabit G.İ.G. (Aylık Tutarlar)	<u>1.400.000 TL</u>	<u>1.400.000 TL</u>	<u>1.400.000 TL</u>
	<u>32.360.000 TL</u>	<u>37.520.000 TL</u>	<u>42.680.000 TL</u>
<u>Birim Maliyet:</u>			
Değişken G.İ.G.	5.160 TL	5.160 TL	5.160 TL
Sabit G.İ.G.	<u>233.33 TL</u>	<u>200 TL</u>	<u>175 TL</u>
Birim Başına Toplam G.İ.G.	<u>5.393.33 TL</u>	<u>5.360 TL</u>	<u>5.335 TL</u>

Tablo: 1 Normal Üretim Aralığı Tablosu (Birim Olarak)

KAYNAK: Rifat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi, 1985), s.190.

(Tablo: 1)'de görüldüğü gibi, çeşitli üretim düzeylerinde birim değişken genel imalat giderleri sabit kalmasına karşın, sabit genel imalat giderleri üretim düze-

yi arttıkça, azalmaktadır. Yine (Tablo: 1)'den görüldüğü gibi, esnek bütçe değişen koşullara uyum sağlama açısından oldukça önemli özelliklere sahiptir. Ayrıca esnek bütçelerden, küsuratlı üretim düzeylerinde oluşması beklenen maliyetleri bulmak için de oldukça yararlanılır. Örneğin; Q mamulünün 8850 birim olarak beklenen üretim düzeyindeki esnek bütçe tutarını hemencecik şöyle bulabiliriz:

Toplam Genel İmalat

$$\begin{aligned} \text{Gideri Bütçe Tutarı} &= 1.400.000 \text{ TL} + (5.160 \text{ TL} \times 8850 \text{ br}) \\ &= 1.400.000 \text{ TL} + 45.666.000 \text{ TL} \\ &= \underline{\underline{47.066.000 \text{ TL}}} \end{aligned}$$

Görüldüğü gibi üretim hacmi ne olursa olsun, esnek bütçe denkleminden yararlanılarak, değişik üretim düzeylerinde beklenen bütçe tutarı hemencecik bulunabilmektedir. İşte esnek bütçeler, bu nitelikleri nedeniyle, esnek bütçe olarak adlandırılmaktadır.

10/10/11
11/11

b) Maliyet Merkezlerinde Esnek Bütçe Uygulaması ve Oluşan Genel İmalat Giderleri Sapmalarının Analizi

Bir önceki başlık altında esnek bütçelerin nasıl düzenlenebileceğini, sayısal örnekler vererek açıklamıştık. Esnek bütçelerin işletmenin tüm genel imalat giderlerine ilişkin olarak nasıl düzenlenebileceğini belirttikten sonra şimdi de bir bölüm ya da maliyet merkezinde,

esnek bütçelerin başarı değerlemesi amacıyla nasıl uygulanabileceğini inceleyeceğiz. Esnek bütçeler konusunda daha önce verdiğimiz bilgilerden, şimdi oldukça yararlanacağız. Esnek bütçelerin, maliyet kontrolundaki başarısının tam anlamıyla açıklanabilmesi için, maliyetlerin işletmenin maliyet merkezlerinde belirli maliyetleri kontrol etmekle sorumlu bölüm yöneticileri açısından analiz edilmesi gerekmektedir(49).

Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede esnek bütçenin kullanılması gerektiğinde, söz konusu bütçede maliyet merkezi yöneticisinin kendi bölümüne ilişkin maliyetleri ne ölçüde etkileyebildiğinin de belirtilmesi gerekir(50). Başka bir deyişle, bir maliyet merkezinde oluşan maliyetlerin, bölüm yöneticisince kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyetler olarak sınıflandırılması gerekir(51). Esnek bütçede yer alan genel imalat giderlerinin bazıları, hatırlanacağı gibi değişken, bazıları sabit, bazıları da karma niteliğe sahip olmaktadır. Şimdi bu giderlerin, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak ayrılması gerekmektedir. Çünkü bir maliyet merkezi yöneticisi ancak bu merkezin

(49) A.g.k., s.191.

(50) A.g.k., s.191.

(51) USLU, s.65.

kontrol edilebilen maliyetlerinden sorumlu tutulabilir(52). Bu durumda bir yönetici ancak kendisi tarafından kontrol edilebilen maliyetlerinden sorumlu tutulduğuna göre, kontrol edilebilen maliyetlerin genellikle değişken maliyetler olduğunu, buna karşılık kontrol edilemeyen maliyetlerin de, sabit maliyet niteliğinde olduğunu söyleyebiliriz(53).

Maliyet merkezlerinde oluşan giderleri, kontrol edebilen ve kontrol edilemeyen biçimindeki ayırmanın bir başka yararını aşağıdaki gibi açıklayabiliriz. Esnek bütçenin düzenlenmesi alt başlığında belirttiğimiz gibi, esnek bütçenin düzenlenip uygulanması sonucunda bazı sapmalar oluşacaktır. Bu sapmaların kaynaklandığı giderlerin nitelikleri önemlidir. Oluşan sapma kontrol edilemeyen bir gider unsurundan kaynaklandığında, sorumlu yöneticiden bu sapma hakkında bir açıklama yapmasını beklemek yararlı olmayacaktır. Çünkü bu sapma, yöneticinin bu giderleri etkileyememesi sonucunda oluşmuştur. Başka bir deyişle, bu giderler maliyet merkezi yöneticisinin kontrolü dışında kalmaktadır(54). Bu nedenle, maliyet merkezi

(52) E.W. NETTEN (Çev.: Rifat ÜSTÜN), "Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi", ESADER, C.X, S.1, (Ocak 1974), s.210.

(53) BURSAL, s.421.

(54) USLU, s.64.

yöneticisinin başarısını değerlemede kullanılacak bir esnek bütçenin, hem bu merkezde oluşan kontrol edilebilen ve edilemeyen giderleri ayrı ayrı gösterecek, hem de kontrol edilebilen giderlere ilişkin sapmaları gösterecek bir biçimde düzenlenmesi son derece yararlı olacaktır(55).

Buraya dek yaptığımız bu açıklamalardan sonra, esnek bütçenin başarı değerlemesinde kullanılması ve ortaya çıkan başarılı ya da başarısız durumların analizini, sayısal bir örnek vererek yapabiliriz.

Örnek: Daha önce esnek bütçelerin düzenlenmesi alt başlığında ele aldığımız ABC imalat işletmesinin Q mamulünün üretiminde, pres bölümü yöneticisinin faaliyetlerini değerlemede, esnek bütçe yaklaşımının benimsendiğini ve aşağıdaki başarı raporunun (esnek bütçenin) verildiğini kabul edelim;

A- Kontrol Edilebilen Maliyetler	Fiili (Gerçek- leşen)	Bütçe- lenmiş	Sapma
Endirekt Hammadde	197.000 TL	200.000 TL	3000 TL
Endirekt İşçilik	185.000 TL	180.000 TL	(5000 TL)
Denetim Giderleri	124.000 TL	120.000 TL	(4000 TL)
Isıtma-Aydınlatma- Enerji Gid.	12.000 TL	10.000 TL	(2000 TL)
Kesici ve Delici Parça Gid.	<u>88.000 TL</u>	<u>90.000 TL</u>	<u>2000 TL</u>
Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler	<u>606.000 TL</u>	<u>600.000 TL</u>	<u>(6000 TL)</u>

Not: Parantez içindeki değerler başarısız durumları göstermektedir.

B- Kontrol Edilemeyen Maliyetler:

Gözlemci Personel Giderleri	60.000 TL
Amortisman Giderleri	80.000 TL
Hizmet Gider Merkezlerinden Yüklenen Gider Payı	<u>240.000 TL</u>
Toplam Kontrol Edilemeyen Maliyetler	<u>380.000 TL</u>
Pres Blömününe Yüklenen Maliyetler Toplamı	<u>987.000 TL</u>

Esnek bütçenin uygulanmasında çalışma hacminin direkt işçilik saatlerine dayandırıldığını, ayrıca kontrol edilebilen maliyetlere ilişkin standart fiyatların da aşağıda görüldüğü gibi belirlendiğini kabul edelim;

Bir Standart Direkt İşçilik Saati Başına G.İ.G. Bütçe Tutarı

Endirekt Hammadde Gideri	100 TL
Endirekt İşçilik Giderleri	90 TL
Denetim Giderleri	60 TL
Isıtma-Aydınlatma-Enerji Gid.	5 TL
Makinelerin Kesici ve Delici Parça Giderleri	<u>45 TL</u>
Toplam Kontrol Edilebilen Genel İmalat Giderleri	<u>300 TL/D.İ.S.</u>

Pres bölümü yöneticisinin faaliyetlerine ilişkin esnek bütçenin 2000 standart saatlik çalışma düzeyine göre düzenlendiğini, ayrıca bir ayda fiili olarak 2100 saat çalışılmış olduğunu kabul ettiğimizde, kontrol edilebilen genel imalat giderlerine ilişkin sapmaları aşağıda görüldüğü gibi hesaplayabiliriz. Önce hesaplamalarda yararlandığımız verileri belirtelim:

Standart Süre	: 2000 D.İ.S. (Bütçelenen Saat Miktarı)
Fiili Süre	: 2100 D.İ.S. (Gerçekleşen Saat Miktarı)
Standart Fiyat	: 300 TL/D.İ.S.
Başarı Raporunda Gerçekleşen Maliyet	: 606.000 TL
Fiili Fiyat	: 606.000 TL : 2100 D.İ.S. = 288,57 TL

Kontrol edilebilen maliyetlere ilişkin sapmaları şöyle hesaplayabiliriz(56):

Fiili Süre X Fiili Fiyat (Gerçekleşen Maliyetler) (2100 D.İ.S. X 288.57 TL)	= 606.000 TL	} Değişken G.İ.G. Bütçe Sapması 24.000 TL Olumlu
	Eksi	
Fiili Süre X Standart Fiyat (2100 D.İ.S. X 300 TL)	= 630.000 TL	} Artı Değişken G.İ.G. Verim (süre) Sapması (30.000 TL) <u>olumsuz</u>
	Eksi	
Standart Süre X Standart Fiyat (2000 D.İ.S. X 300 TL)	= 600.000 TL	
Toplam Sapma-Kontrol Edilebilen		(6.000 TL) <u><u>olumsuz</u></u>

Yukarıda yaptığımız analiz sonucunda, iki tür sapmanın oluştuğunu görmekteyiz. Gerçekleşen genel imalat giderlerinden farklı olması nedeniyle oluşan saptmaya "bütçe sapması" adı verilir(57). Öte yandan, fiilen harcanan iş birimleri sayısının, elde edilen üretim için harcanması gereken standart iş birimleri sayısından

(56) A.g.k., s.199.

(57) HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.194; ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.200.

farklı olması nedeniyle oluşan saptmaya da, genel imalat giderleri "verim saptması" ya da kısaca "verim (süre) saptması" adı verilir(58).

Oluşan bu saptmalar, kontrol edilebilen maliyetlerin analiz edilmesi sonucunda bulunmuştur. Bir maliyet merkezi yöneticisinin başarısını değerlemede, yukarıda da belirttiğimiz gibi, kontrol edilebilen maliyetleri dikkate alan bir esnek bütçe yaklaşımı yararlı olmaktadır. Oysa yukarıda verilen esnek bütçe örneğinde, kontrol edilemeyen giderler de gösterilmiştir. Kontrol edilemeyen giderleri de analiz ettiğimizde, bu kez kapasite saptması olarak adlandırılan saptmayı buluruz. Kapasite saptması; dönem içinde gerçekleştirilen çalışma hacminin, normal kapasiteden farklı olması sonucunda oluşmaktadır(59). Kapasite saptmasının hesaplanabilmesi için, direkt işçilik saati başına genel imalat gideri yükleme oranlarının saptanması gerekir. Bu yükleme oranları; sabit genel imalat giderleri için ayrı, değişken genel imalat giderleri için ayrı hesaplanır. Kapasite saptması, bu yükleme oranları ile, standart sürelerin ve fiili sürelerin çarpımlarının karşılaştırılması sonucunda bulunur(60).

(58) A.g.k., s.200; HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.194.

(59) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.210.

(60) A.g.k., s.212.

Kapasite sapması, kontrol edilemeyen maliyetlerin incelenmesi sonucunda ortaya çıktığına göre, bir maliyet merkezi yöneticisinin başarısını değerlendirme açısından pek fazla bir öneme sahip değildir. Bu sapma ancak işletmenin üst düzey yönetimi açısından önemlidir(61).

Anlaşıldığı gibi kapasite sapması, maliyet merkezi yöneticisinin başarısını değerlemede, öteki sapmalar kadar önemli değildir. Bu kontrol edilemeyen maliyetlerden, maliyet merkezi yöneticisinin sorumlu tutulmaması fikrinden kaynaklanmaktadır.

Kapasite sapması hakkında kısaca yaptığımız bu açıklamadan sonra şimdi de, en son verdiğimiz sayısal örnekte bulduğumuz sapmaları analiz edelim. Başarı raporu, maliyet merkezi yöneticisinin toplam faaliyetlerine ilişkin toplam sapmanın 6000 TL olduğunu göstermesine karşın, fiili imalat maliyetlerinin, olması gereken standart maliyetten 30.000 TL daha fazla oluştuğunu, yani 30.000 TL'lik bir verim sapmasının meydana geldiğini göstermektedir. Bu başarısız sonuç, standart imalat süresine göre, fiilen 100 saat daha fazla direkt işçilik saatinin kullanılması (2100 fiili süre - 2000 standart süre) nedeniyle oluşmuştur. Öte yandan pres bölümü yöneticisi kullandığı bu fiili süre içinde, dikkatli harcamalarda bulun-

(61) A.g.k., s.213.

ması nedeniyle, işletmeye tam olarak 24.000 TL kazandırmıştır.

Bir maliyet merkezinde başarı ölçüsü olarak kullanılan esnek bütçelerin yararları, ortadadır. Sapmaların analiz edilmesi sonucunda, bir maliyet merkezi yöneticisinin başarısının ve başarısızlığının hangi unsurlardan kaynaklandığı, kolayca bulunabilmektedir. Daha önce de belirttiğimiz gibi, bir maliyet merkezi yöneticisinin ancak kontrol edebildiği maliyetlerden sorumlu tutulabileceği düşüncesi bir kural olarak kabul edilmektedir.

Buraya dek yaptığımız açıklamalarla, maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlendirme ölçüleri hakkında bilgi verdik. Maliyet unsurlarını dikkate alarak, iki önemli ölçünün kullanılmasını sayısal örnekler vererek açıkladık. Bu ölçüler, maliyet merkezlerinde oluşan maliyetleri kontrol etmede kullanılan en uygun araçlardır. Bu araçlardan yararlanma koşulları, işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir. Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlendirme açısından her iki ölçü oldukça fazla bir öneme sahip olmakla birlikte, yine de bazı sınırlayıcı koşullara sahiptir.

Örneğin, standart maliyetlere ilişkin standartların saptanmasında, işletme yöneticilerinin istek ve düşünceleri önemli bir rol oynar. Bu nedenle, bir işletmede uygulanan tüm standartların aynı derecede sıkılık ya da

esnekliğe sahip olması olanaksızdır(62). Bazı işletmelerde de, standart değişmez özelliklere sahip olabilir. Bu tür standartların işletme şartlarındaki değişikliklere göre sık sık ayarlanmaları da olanaksız olabilir.

Esnek bütçelerde ise; maliyetlerin değişkenliklerinin önceden belirlenmesi, oldukça zordur. Uygulamada ise ancak pek az işletme, maliyetlerinin değişkenliğini belirlemeye çalışmaktadır. Öte yandan esnek bütçeler, kısa vadede oluşma olasılığı son derece düşük bulunan, uzun süreli trend ve analizlere dayanır. Örneğin; makine tamir giderleri yıllık olarak bütçede öngörülen tutarlara uygunluk gösterdiğinde, belirli bir ayda bütçedekinden büyük ölçüde farklılık gösterebilir(63). Bu durum kısa sürede, düzenlenen esnek bütçelerin değerini azaltabilir. Öte yandan bir başka sınırlayıcı koşul, giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak, ayrılmasından kaynaklanabilir. Bir bölüm yöneticisi, kullandığı hammadde ve malzeme maliyetlerinin tutarını etkileyebilir. Oysa bir bölümde, bölüm yöneticisi çalışanlara ödenen ücretleri etkilemesi son derece güçtür, hatta olanaksızdır. İşte bu nedenle, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyetlerin birbirinden ayrılması gerekir. Bu tür bir maliyet ayırımının gerçekleştirilmesi oldukça

(62) BACKER - JACOBSEN (Çev.: Sadık BAKLAVACIOĞLU), s.428.

(63) A.g.k., s.429.

zordur(64). Uygulamada ise, işletmelerin pek azı bu tür bir maliyet ayırımına gitmektedir(65).

Görüldüğü gibi, bu başarı değerlendirme ölçülerinin bazı sınırlayıcı ve güç özellikleri olmasına karşın, yine de, maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede, en fazla kullanılan ve en uygun araçlar olarak kabul edilmektedirler.

2) Kâr Merkezi Yöneticilerinin Başarılarını Değerlemede Kullanılan Ölçüler

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemede kullanılan ölçülerin, işletmedeki sorumluluk merkezleri açısından analiz edilmesi sonucunda, kâr merkezlerinde kullanılan çeşitli ölçüler ortaya çıkmaktadır. İşletmede bir sorumluluk merkezi, maliyetlerin yanı sıra kârlarından da, üst düzey işletme yönetimine karşı sorumlu olduğunda, bu merkez bir kâr merkezi kabul edilir(66). Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kâr; en çok kullanılan bir başarı ölçüsüdür(67).

(64) USLU, s.65.

(65) BACKER - JACOBSEN (Çev.: Sadık BAKLAVACIOĞLU), s.429.

(66) HEITGER - MATULICH, s.415.

(67) KAPLAN, s.477.

Merkezkaç yönetimin oluşturulması sonucunda ortaya çıkan kâr merkezleri, maliyet merkezlerine göre, merkezkaç yönetim açısından daha ileri bir düzeydedir. Çünkü kâr merkezi maliyetler yanında, bölümün kârlarından da sorumludur. Bu durum söz konusu kâr merkezinin daha bağımsız bir yapıya sahip olmasına olanak sağlar. Kâr merkezi yöneticileri kendi bölümlerinde oluşan kârlardan sorumludur. Bu tür yöneticiler kendi bölümlerinde oluşan kârları etkileyebilirler. Görüldüğü gibi, bu tür merkezlerde oluşan kârlar, en önemli unsuru oluşturmaktadır. Bu durumda kâr unsuru böyle bir merkezin en geniş kapsamlı ölçüsünü oluşturur(68).

Yukarıda yaptığımız kısa açıklamadan da anlaşılacağı gibi, kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılabilecek ölçüyü kâr oluşturur. Kâr merkezi yöneticileri aynı zamanda maliyetlerden de sorumlu olmaktadır. Maliyetlere ilişkin sorumlulukları, daha önceki alt başlık altında açıkladığımız ölçüler aracılığıyla değerlendirilebileceği için, burada sadece kâr ölçüsü üzerinde duracağız.

Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını ölçmede kullanılabilen kâr, çeşitli şekillerde oluşmuş olabilir. Kârın çeşitli biçimlerde oluşması, bölümdeki maliyetlerin;

(68) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.296.

değişken, sabit, kontrol edilebilir, kontrol edilemeyen maliyetler gibi farklı biçimlerde tanımlanmasından kaynaklanmaktadır.

Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçüler, dört türdedir. Bu ölçüleri sırasıyla şöyle belirtebiliriz(69):

- Bölümün Katkı Payı
- Bölümün Kontrol Edilebilir Kârı
- Bölümün Dolaysız Kârı
- Bölümün Net Kârı

Kâr merkezi yöneticilerinin başarısını değerlendirme açısından bu dört ölçünün kullanılmasını sayısal örnekler vererek sırasıyla inceleyeceğiz.

Örnek: F imalat işletmesinin elektronik aletler bölümünün gelir ve maliyet bilgilerinin, aşağıda görüldüğü gibi olduğunu kabul edelim;

- Bölümün Gel'eri	15.000.000 TL
- Bölümün Değişken Maliyeti	10.000.000 TL
- Bölümün Sabit Maliyeti	2.000.000 TL
(Kontrol Edilebilir Sabit Maliyet	800.000 TL)
(Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyet	1.200.000 TL)
- Genel Merkezden Bölüme Yüklenen Maliyetler	1.000.000 TL

(69) KAPLAN, s.479; MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.624.

Yukarıda verdiğimiz bilgilerin ışığında, F imalat işletmesinin elektronik aletler bölümüne ilişkin gelir tablosunu aşağıda görüldüğü gibi düzenleyebiliriz(70):

Bölüm Geliri	15.000.000 TL
Eksi:Bölümün Değişken Maliyeti	<u>10.000.000 TL</u>
1- Bölümün Katkı Payı	5.000.000 TL
Eksi:Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler	<u>800.000 TL</u>
2- Bölümün Kontrol Edilebilir Kârı	4.200.000 TL
Eksi:Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyetler	<u>1.200.000 TL</u>
3- Bölümün Dolaysız Kârı	3.000.000 TL
Eksi:Genel Merkezden Yüklenen Maliyetler	<u>1.000.000 TL</u>
4- Bölümün Net Kârı	<u><u>2.000.000 TL</u></u>

Görüldüğü gibi gelir tablosunun düzenlenmesi sonucunda dört değişik kâr kavramıyla karşılaşmaktayız. Şimdi bu farklı kâr kavramlarını sırasıyla inceleyerek, başarı değerlendirme açısından özelliklerini belirtelim.

✂ A) Bölümün Katkı Payı

Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede ölçü olarak kâr kavramı kullanıldığında, karşımıza öncelikle bölümün katkı payı çıkmaktadır. Katkı payı, bölümün gelirlerinden, bölümün tüm değişken maliyetleri-

nin çıkarılması sonucunda bulunur(71). Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte görüldüğü gibi, oluşan 5.000.000 TL'lık katkı payı, maliyet-hacim-kâr ilişkilerini anlamak için önemli bir rol oynamasına karşın, başarı değerlemesinde bazı aksaklıklara sahiptir(72).

Bu aksaklıklar, başarı değerlemesinde bir takım sakıncaların oluşmasına neden olmaktadır. Katkı payının hesaplanmasında, sabit maliyetler görüldüğü gibi hesaplama alınmamıştır. Oysa bir bölüm yöneticisi, en az değişken maliyetler kadar, sabit maliyetler hakkında da bilgi sahibidir. Başarı değerlemesinde sadece değişken maliyetlerin gözönünde bulundurulması, sabit maliyetlerin gözden kaçırılmasına neden olabilir(73).

Katkı payı yaklaşımının sözünü ettiğimiz bu sakıncalarını önlemek için, sabit maliyetlerin de gözönünde bulundurulması gerekmektedir. Bilindiği gibi sabit maliyetler, çalışma hacmindeki değişikliklere karşı duyarsız olan maliyetlerdir. Bu maliyetlerin bir kısmı kontrol edilebilmektedir. İşte başarı değerlemesinde, kontrol edilebilir sabit maliyetlerin de hesaba katılması, yerinde

(71) BACKER - JACOBSEN (Çev: Sadık BAKLAVACIOĞLU), s.427;
MOORE - JAEDICKE (Çev: Alparslan PEKER), s.627.

(72) A.g.k., s.627; KAPLAN, s.479.

(73) BURSAL, s.425.

bir yaklaşım olmaktadır(74).

Katkı payına ilişkin bu eksiklerin, bu yaklaşımın bir tarafa bırakılmasına neden olmaması gerekir. İşletmeye ilişkin bazı yönetim kararlarının alınmasında, büyük olasılıkla bu yaklaşım yararlı olacaktır(75).

✶ B) Bölümün Kontrol Edilebilir Kârı

Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede ikinci ölçü olarak, bölümün kontrol edilebilir kârı kullanılmaktadır. Bölümün kontrol edilebilir kârı, bölümde oluşan değişken maliyetler ile kontrol edilebilir sabit maliyetlerin, bölümün gelirinden düşülmesi sonucunda bulunur(76). Örneğimizde bu tutar, 4.200.000 TL'dir. Görüldüğü gibi bu tutar katkı payı tutarından daha düşüktür. Çünkü, kontrol edilebilir sabit maliyetler de hesaba katılmıştır. Kontrol edilebilir sabit maliyetler; ~~en~~ ^{bakım anlamında, işletme aydınlatma gideri,} ~~direkt hammadde, endirekt işçilik vb. giderlerden oluşur.~~ Bölüm yöneticisi bu tür sabit maliyetleri kontrol edebilme gücüne sahiptir(77). İşte bu ikinci yaklaşım, bölüm yöneticisinin kendisine verilmiş görevleri başarılı bir biçimde yerine getirme yeteneğine sahip olup olmadığını

(74) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.627.

(75) A.g.k., s.627.

(76) KAPLAN, s.479.

(77) A.g.k., s.479

en iyi şekilde yansıtılabildiği için, başarı değerlemesinde kullanılması fazla arzu edilen bir ölçüyü oluşturmaktadır(78).

Kontrol edilebilir kâr yaklaşımı, maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede de belirttiğimiz gibi, maliyetlerin kontrol edilebilirlik niteliği ile yakından ilgilidir. Bu yaklaşımdaki güçlüğü, maliyetlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen şeklindeki ayrımı oluşturmaktadır(79). Bu ölçü, bu güçlüklerine karşın, ilgili kâr merkezi yöneticisinin kontrol edebileceği maliyetleri hesaba katması nedeniyle, en uygun bir ölçü olarak kabul edilebilir(80).

C) Bölümün Dolaysız Kârı

Kâr merkezlerinde başarı değerlemede kullanılan başka bir ölçü de, bölümün dolaysız kâr miktarıdır. Bölümün dolaysız kârı, bir bölümün oluşan gelirlerinden, bölümün oluşan tüm maliyetlerinin düşülmesi sonucunda bulunur(81). Dolaysız kâr yaklaşımına, bölüm katkısı da denilmektedir. Çünkü bölümün dolaysız kârı, bölümün işletmenin kârına ve genel giderlerine yaptığı katkıyı

(78) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.626.

(79) KAPLAN, s.479.

(80) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.632.

(81) A.g.k., s.626.

gösterir(82). Yukarıda vermiş olduğumuz sayısal örnekte bölümün dolaysız kârı 3.000.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu tutar, bölümde oluşan tüm maliyetlerin (değişken, kontrol edilebilen sabit maliyet, kontrol edilemeyen sabit maliyet), bölümün gelirinden düşülmesi sonucunda bulunmuştur.

Bu yaklaşımdaki güçlüğü, kontrol edilemeyen maliyetlerin de hesaba katılması oluşturmaktadır(83). Çünkü kontrol edilemeyen giderleri, ilgili kâr merkezi yöneticisi, etkileyememekte yani kontrol edememektedir. Bu nedenle de, oluşan kârdaki değişikliklerden yöneticinin sorumlu tutulması bazı sorunlara yol açmaktadır. Dolayısıyla, yöneticinin kontrol edemediği maliyetler, kârın olduğundan daha düşük oluşmasına yol açmaktadır. Bu yaklaşım, kâr merkezi yöneticisinin başarısını değerlemeden daha çok, bölümün başarısını değerlemede kullanılır(84).

➤ D) Bölümün Net Kârı

Kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanabildiğimiz son ölçüyü de, bölümün net kârı oluşturur. Net kâr, bir bölümün oluşan gelirlerinden,

(82) KAPLAN, s.480.

(83) A.g.k., s.480; MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.626.

(84) KAPLAN, s.480.

bölümün tüm maliyetlerinin ve işletmenin genel merkezinden yüklenen maliyetlerin düşülmesi sonucunda bulunur(85). Net kâr yaklaşımı, genel merkezden yapılmış maliyet yüklemelerini de içerdiğinden, bu kâra ulaşmada hesaplanan maliyet, bölümün tam maliyetini göstermektedir(86). Yukarıda verdiğimiz sayısal örnekte bölümün net kârını 2.000.000 TL olarak bulmuştuk. Bu kârın içinde, bölümün tüm maliyetleri ile bölüme yüklenen maliyetler bulunmaktadır. Başarı değerlemesi açısından, bu yaklaşım da çeşitli güçlüklerle sahiptir. Her bölüme merkezden yüklenen maliyetlerin aynı ^{alan} ~~alan~~da olması gerekir. Böyle bir sistem kurulmadığı durumlarda, söz konusu bölüm yöneticisi, kârını arttırmak amacıyla, yüklenen bu maliyetleri değiştirebilmek (azaltmak) için, çeşitli çabalar harcayacaktır(87).

Bölümün net kârı, vergiden önceki net kâr ya da vergiden sonraki net kâr olmak üzere, iki biçimde ifade edilebilir(88). Bu şekildeki bir ayırım, üst düzey işletme yöneticilerinin tutum ve davranışlarına bağlıdır.

Buraya dek yaptığımız açıklamalarla, kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan

(85) A.g.k., s.480.

(86) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.625.

(87) A.g.k., s.626.

(88) KAPLAN, s.480.

ölçüleri incelemiş olduk. Bu ölçüler arasında, kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan en uygun ölçüyü, "bölümün kontrol edilebilir kârı" oluşturmaktadır(89). Fakat bu yaklaşımda da, bazı sorunlarla karşılaşılabilir. Bu sorunları kısaca şöyle inceleyebiliriz:

i. Bir kâr merkezi yöneticisinin, bölümün kontrol edilebilir kârını yükseltmek amacıyla gösterdiği çabalar, tüm olarak işletmenin kârını düşürebilir. Örneğin; bakım-onarım maliyetlerini biraz daha geciktirmek olanağı bulunabilir. Böyle bir uygulama, kısa vadede bölümün kontrol edilebilir kârını arttırırken, uzun vadede tüm işletmenin kârının düşmesine neden olabilir(90).

ii. Bir işletmede benzer bölümler arasında kâr karşılaştırmaları yapıldığında, bazı muhasebe sorunları oluşabilir. Oluşabilecek bu muhasebe sorunlarını önlemek amacıyla, aynı stok değerlendirme ve amortisman yöntemlerinin kullanılması gerekmektedir(91).

iii. Ayrıca kâr merkezlerinin bütçelenen ve gerçekleşen gelirleri arasında, aşağıda belirtilen etkenler

(89) MOORE - JAEDICKE (Çev.: Alparslan PEKER), s.632; KAPLAN, s.479.

(90) A.g.k., s.628.

(91) A.g.k., s.628.

olumsuz sapmaların oluşmasına neden olabilir(92).

- Satış miktarındaki farklar
- Satış fiyatındaki farklar
- Mamul karmasındaki farklar
- Ekonomik gelişmenin etkileri

3) Yatırım Merkezi Yöneticilerinin Başarılarını Değerlemede Kullanılan Ölçüler

Bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçülerin bazıları yatırım merkezlerinde kullanılmaktadır. Merkezkaç yönetimin en ileri aşamasını oluşturan yatırım merkezlerinde yöneticiler; merkezin, maliyetleri ve kârları yanında yatırımlarından da sorumludurlar(93). Bu tür bir sorumluluk merkezinde, üst düzey işletme yöneticimine karşı bağımlılık azalır. Yatırım merkezleri ancak, çok büyük endüstriyel işletmelerde görülmektedir(94). Büyük ve çok sayıda yatırım merkezi, büyük işletmelerde görülebilir. Yatırım merkezlerinin bu özellikleri nedeniyle, başarı değerlendirme ölçüleri de öteki merkezlere oranla farklılık gösterir. Bu tür sorumluluk merkezlerinde iki başarı değerlendirme ölçüsü görülebilir.

(92) BURSAL, s.426.

(93) HEITGER - MATULICH, s.417; HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.380.

(94) HORNGREN, s.661.

Bu ölçüler; yatırımın geri dönme oranı ile artık gelirden oluşur(95). Her iki ölçüde bölüm yöneticilerinin başarısını ölçmede kullanılabilir.

> A) Yatırımın Geri Dönme Oranı

Yatırım merkezi yöneticileri, merkezin yatırımlarının yanı sıra maliyetleri ve kârından da sorumludur. Kâr ölçü olarak kabul edildiğinde, kârın kullanılan varlık ya da yatırımlardan sağlandığı açıktır. Bu nedenle, yatırımın geri dönme oranı kavramının oluşmasında bu düşünce önemli bir rol oynamıştır(96). Görüldüğü gibi bu ölçü, bölümde gerçekleşen kârla yakından ilgilidir. Yatırımın geri dönme oranı çok basit bir biçimde aşağıda görüldüğü gibi gösterilebilir(97):

$$\frac{\text{Kâr}}{\text{Yatırım}}$$

Yukarıda görülen orandaki unsurlar, doğal olarak bölümün faaliyetleri sonucunda oluşan kâr ve bölümün

(95) Jack GRAY - Don RICKETTS, Cost And Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill International Book Company, 1982), s.549; HORNGREN, s.662; LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.296; KAPLAN, s.521; HEITGER - MATULICH, s.417; HATİBOĞLU - GÜR SOY, s.460.

(96) A.g.k., s.460.

(97) GRAY - RICKETTS, s.549; LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.296.

faaliyetinde kullanılan yatırımlardan oluşur. Yatırımın geri dönme oranının yukarıdaki basit şeklini biraz daha geliştirerek, yatırımın geri dönme oranını;

$$\frac{\text{Kâr}}{\text{Yatırım}} = \frac{\text{Satışlar}}{\text{Yatırım}} \times \frac{\text{Kâr}}{\text{Satışlar}}$$

biçiminde de yazabiliriz(98). Geri dönme oranında, yatırım olarak yer alan unsur, varlıklar olarak da kabul edilebilir(99). Yukarıdaki birinci ve ikinci oranlar birbirinin aynısıdır. Çünkü satışlar unsuru, hem payda, hem de payda da yer almaktadır(100). Yatırımın geri dönme oranını, vereceğimiz bir sayısal örnekle açıklayalım:

Örnek: S imilat işletmesinin A ve B bölümlerine ilişkin veriler aşağıdaki şekilde verilmiş olsun;

	<u>B ö l ü m l e r</u>	
	<u>(A) Şehitlerane</u>	<u>(B) Mandoj</u>
Satış Tutarı	2.000.000 TL	3.000.000 TL
Bölüm Kârı (kontrol edilen kâr)	250.000 TL	200.000 TL
Bölüm Yatırımı	1.000.000 TL	800.000 TL

(98) HORNGREN, s.663

(99) HATİBOĞLU - GÜRSOY , s.461.

(100) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.296.

Bu verilere dayanarak bölümlere ilişkin yatırımlar geri dönme oranını şu şekilde hesaplayabiliriz:

Sektörün Bil.

(A) Bölümüne İlişkin Yatırımların Geri Dönme Oranı = $\frac{2.000.000\text{TL}}{1.000.000\text{ TL}} \times \frac{250.000\text{TL}}{2.000.000\text{TL}} = 0,25 = \% 25$

İnvestisyon Bölümü

(B) Bölümüne İlişkin Yatırımların Geri Dönme Oranı = $\frac{3.000.000\text{ TL}}{800.000\text{TL}} \times \frac{200.000\text{TL}}{3.000.000\text{TL}} = 0,25 = \% 25$

Görüldüğü gibi A bölümüne ilişkin yatırımların geri dönme oranı, % 25 olarak bulunurken, B bölümününki % 25 olarak bulunmuştur. Bu örneği sadece yatırımların geri dönme oranını hesaplamak için vermiş bulunmaktayız. Örnekte A bölümü, B bölümüne oranla, daha az tutarda bir satış hacmine ulaşmıştır. Oysa A bölümünün yatırım tutarı, B bölümüne göre daha fazladır. Oysa A bölümünün kârı, B bölümünün kârından daha fazladır. Buna karşın her iki bölümün yatırımlarına ilişkin geri dönme oranları birbirine eşit olarak oluşmuştur. Yatırımın geri dönme oranı, bölüm kârı ölçüsüne göre, daha fazla bir öneme sahiptir(101). Bölümlerin kârlarına baktığımızda, A bölümü başarılı olarak görülmesine karşın, yatırımın geri dönme oranları eşit olarak gerçekleşmiştir. Bu nedenle geri dönme oranı, başarı değerlemede en çok kullanılan bir başarı ölçüsüdür(102). *Bu durumda (B) bölümü (arantı) ile ilgili olarak, kendi değeri ve getirisi (güvenliği), diğer bölümlerle karşılaştırılarak elde edilmiştir.*

(101) A.g.k., s.296.

(102) A.g.k., s.296.

B) Artık Gelir

Yatırım merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan başka bir ölçü de artık gelirdir. Artık gelir yaklaşımı, yatırımların geri dönme oranına bağlı bir yaklaşımdır. Genel olarak artık gelir şöyle hesaplanmaktadır(103).

$$\text{Artık Gelir} = \text{Kâr} - (\text{Yatırım} \times \frac{\text{Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı}}{\text{Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı}})$$

Artık gelir yaklaşımı, yatırımın geri dönme oranını tamamlayıcı bir niteliğe sahiptir. Daha doğrusu, bu ölçünün kullanılabilmesi için, beklenen yatırım oranına gereksinim duyulmaktadır(104). Artık gelir yaklaşımını ilk kez kullanan ve yaygınlaşmasını sağlayan, A.B.D.'de General Electric şirketi olmuştur(105). Yatırım merkezlerinde başarı değerlemesinde uygulanan bu ölçüyü, sayısal bir örnekle şöyle açıklayabiliriz.

Örnek: K imalat işletmesinin A ve B bölümüne ilişkin verilerin ve hesaplamaların aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim;

(103) GRAY - RICKETTS, s.554; LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.298.

(104) A.g.k., s.298.

(105) KAPLAN, s.524.

	1. Durum		2. Durum	
	Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı % 10		Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı % 18	
	(A) Bölümü	(B) Bölümü	(A) Bölümü	(B) Bölümü
Yatırım	<u>1.000.000TL</u>	<u>10.000.000TL</u>	<u>1.000.000TL</u>	<u>10.000.000TL</u>
Net Kâr	200.000TL	1.500.000TL	200.000TL	1.500.000TL
Beklenen Minimum Oran (Yatırım X Oran)	(→) <u>100.000TL</u>	(→) <u>1.000.000TL</u>	<u>180.000TL</u>	<u>1.800.000TL</u>
Artık Gelir	<u>100.000TL</u>	<u>500.000TL</u>	<u>20.000TL</u>	(<u>300.000TL</u>)

Not: Parantez içindeki tutar olumsuz durumu göstermektedir.

Örneği dikkatle incelediğimizde şu sonuçlara ulaşmaktayız: % 10'luk beklenen geri dönme oranındaki durumda, B bölümünün daha başarılı olduğunu söyleyebiliriz. Oysa üst düzey işletme yönetimi, yatırımların geri dönme oranını % 18 olarak belirlediğinde, B bölümünde olumsuz bir sapma oluşmaktadır. Buna karşılık A bölümü 2. durumda, B bölümüne göre daha başarılı olmaktadır.

Artık gelir yaklaşımı için verdiğimiz sayısal örnek, bir işletmedeki iki bölümün karşılaştırılmasında temel olarak kullanılır. Bu yaklaşım bölümlerarası karşılaştırmalar dışında, ayrıca bölümlerin bireysel başarılarını değerlemede de yararlı olacaktır.

Buraya dek yaptığımız açıklamalarla, yatırım merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan

ölçüleri anlatmaya çalıştık. Bu ölçülerin pek çok yararları olmasına karşın, bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Şimdi bu sakıncaları kısaca belirtelim.

Her iki ölçünün de, başarı değerlemesinde kullanılabilmesi için gelirlerin, maliyetlerin ve yatırımların tutarlarının kesin olarak belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu ölçülerle, söz konusu yatırım merkezi yöneticisinin yukarıda sayılan unsurları kontrol edebilme güçlerinin de açıkça belirlenmesi gerekir. Öte yandan, işletmedeki bölümleri karşılaştırmada, ortak yöntemlerin kullanılması ve bazı unsurların bir kaç kez hesaba katılmasının önlenmesi de gerekmektedir(106).

Genellikle, yapılan yatırımların geri dönme oranı yüksek olduğu ölçüde, ilgili yöneticinin de başarılı olduğu düşünülebilir. Oysa bu düşünce, yanlış bir takım kararlar verilmesine neden olabilir. Örneğin, yüksek bir geri dönme oranı küçük bir sermaye yatırımı ile elde edilmiş, buna karşın, düşük fakat yeterli bir geri dönme oranı da, büyük bir sermaye yatırımı ile sağlanmış olabilir. Başka bir deyişle, yatırımların artması bir ölçüde geri dönme oranını düşürebilir(107).

(106) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.298.

(107) İsmail Hakkı ALBAYRAK, "Yönetim Muhasebesi Açısından Kâr Merkezi Yöneticisinin Faaliyetlerini Değerlemede Kullanılan Yöntemler", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, YIL 2, S.1, (Şubat 1976), s.109.

Öte yandan bölümde kullanılan maliyet sistemi bölüm kârlarının farklı oluşmasına neden olurken, ayrıca yapılan yatırımın hesaplarda kullanılan tutarı da (gayri safi, net veya toplam olmasına göre), farklı geri dönme oranlarının hesaplanmasına neden olabilir. Bu teknik güçlükler bir ölçüde giderilmiş olsa bile, yatırımın geri dönme oranı, bölümlerin bağlı olduğu genel merkez çıkarları açısından, işletmeyi tehlikeli bir yöne doğru yönlendirebilir. Şöyleki, bölüm yöneticisi sadece bu oranın arttırılması yönünde çabalarırken, bu çabalar belki de genel merkez açısından olumsuz sonuçlar doğuracak ve tüm işletme çıkarları açısından zararlı olabilecektir(108)

Yatırımın geri dönme oranının başka bir eksik yönü de, aynı işletmedeki iki bölümün karşılaştırılmasında ortaya çıkar. Örneğin; bir işletme bölümü; patent hakkı ve ileri teknoloji kullanımı gibi nedenlerle çalıştığı alanda bir monopol oluşturabilir. Buna karşın, öteki işletme bölümü, yüksek düzeyde bir rekabete ve pazarda giderek azalan bir taleple karşı karşıya kalabilir. İşte bu gibi durumlarda geri dönme oranı yetersiz kalacaktır(109).

(108) A.g.k., s.109.

(109) A.g.k., s.109.

Yatırımın geri dönme oranının tüm bu eksikliklerine karşın, artık gelir yaklaşımının başarı değerlemede kullanılması önerilebilir. Öte yandan, bu yaklaşımın da eksik yönleri bulunmaktadır. Bu eksiklikler ya da aksaklıklar; geleneksel muhasebe sistemi içersinde kârlılık hesaplamasından, sermaye maliyetinin hesaplanması güçlüğünden, yönetim düzeylerinin bu yöntemin yeterli olmadığına inanmalarından kaynaklanmaktadır(110).

4) Bölüm Yöneticilerinin Başarılarını Değerlemede Kullanılan Öteki Ölçüler

Bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçüleri, sorumluluk merkezleri açısından ayrı ayrı incelendikten sonra, söz konusu bu merkezlerde kullanılabilecek öteki ölçülerden de söz etmek yararlı olacaktır. Daha önce incelediğimiz ölçüler son derece önemli olmakla birlikte, bu ölçülerin sakıncalı ve eksik yönleri de bulunmaktadır. Ayrıca söz konusu bu ölçülere toplu olarak baktığımızda tümünün belli bir döneme ait oldukları görülmektedir. Bu dönemler genellikle, kısa vadeli zaman aralıklarını içermektedir. Oysa uzun dönemli incelemelere konu olacak çeşitli ölçüler de bulunmaktadır. İşletmelerin uzun dönemdeki bölüm faaliyetlerini değerlemede kullanılan bu ölçüler genellikle,

(110) A.g.k., s.110.

maliyetlere ve kâra dayanmayan ölçülerdir(111). Örneğin; kâr ölçüsü bölüm faaliyetlerini tutar olarak belirtirken, bu tutarın oluşmasını sağlayan faaliyetleri yerine getiren, çalışanların morali, eğitimi, tüketicilerin doygunluğu vb. bir çok niteliksel faktörlere ilişkin çeşitli sorular da gündeme gelmektedir. Bazen bu niteliksel faktörler, uzun dönemde bölüm kâhalarını ve maliyetlerini önemli ölçüde etkiler.

Bir bölüm yöneticisi, kısa dönemli bir kâr maksimizasyonu yerine, uzun dönemli yararlar sağlamayı yeğ tutabilir. Bölüm yöneticisinin bu şekildeki hareket etmesini sağlayan etkeni, üst düzey işletme yönetimi yanında, çalışanlara ve topluma karşı olan sorumluluklarını düşünmesi oluşturur(112).

Uygulamada merkezkaç yönetim biçiminin uygulandığı işletmelere baktığımızda, karşımıza ilginç durumlar çıkmaktadır. Büyük işletmelerde, daha önce saydığımız ölçülerin yanında, daha başka bir takım ölçüler de kullanılmaktadır. Bu tür bir uygulama tek bir ölçüye bağlı kalmanın sakıncalarını da önler. Örneğin; General Electric şirketi bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede, bir program geliştirerek, sekiz ana faktör üzerinde durulmaktadır(113). Bu faktörler sırasıyla;

(111) KAPLAN, s.500.

(112) A.g.k., s.501.

(113) A.g.k., s.501.

1. Kârlılık
- ② Verimlilik
3. Pazardaki Durum
- ④ Ürün Önderliği
- ⑤ Personel Geliştirme
- ⑥ Çalışanların Tutum ve Davranışları
- ⑦ Topluma Karşı Sorumluluk
8. Kısa ve Uzun Süreli Amaçlar Arasındaki Denge

olarak belirlenmiştir. Genellikle değerlemenin yapıldığı dönem içindeki duruma göre, her bir değerlendirme faktörüne belirli bir ağırlık yüzdesi verilir. Örneğin; pazardaki rekabetin şiddetli olduğu durumlarda, pazardaki durum faktörünün ağırlık yüzdesi yükselir. Görüldüğü gibi buradaki önemli noktayı, faktörlere verilen ağırlık yüzdelerinin belirlenmesi oluşturur(114). Bu faktörler aynı zamanda, bölüm yöneticisinin güdülenmesinde de önemli rol oynar. Böylece yöneticilerin bölüm faaliyetlerini kısa dönemli düşünmek yerine, uzun dönemli olarak düşünmeleri sağlanmış olmaktadır.

II- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNE İLİŞKİN BAŞARI RAPORLARI

İşletmelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili çeşitli bilgileri içeren ve belirli zaman aralıkları için

(114) A.g.k., s.520.

düzenlenen belgelere, rapor adı verilir. Raporların bir kısmı bilgi veren niteliğe sahip olup, bilgi raporları adını alırken, bir kısmı da kontrol raporları olarak adlandırılır(115). Bölüm yöneticilerinin başarısını değerlemede sözü edilen bu raporlardan geniş bir şekilde yararlanılmaktadır. Söz konusu bu raporlar, ilgili sorumluluk merkezinin özelliğine göre incelenirken aşağıdaki şekillerde adlandırılabilir; Maliyet Raporları (sorumluluk raporları), Kâr Raporları ve Yatırımlara İlişkin Raporlar. Tüm bu raporların sorumluluk merkezlerinin özelliğine göre düzenlenmesi, işletmenin örgüt şemasıyla da yakından ilgilidir. Çünkü söz konusu başarı değerlendirilmesi, işletmede üst düzey yöneticilerce gerçekleştirilecektir. Ayrıca oluşan sonuçlar karşısında, başarısı değerlendirilen bölüm yöneticisinin yaptığı faaliyetlere ilişkin yetki ve sorumlulukların bilinmesi de gerekir. Başarı raporları yukarıda belirttiğimiz şekilde düşünüldüğünde; maliyet raporları, kâr raporları ve yatırımlara ilişkin raporlar olmak üzere üç şekilde düzenlenebilir.

134 (Sorumluluk vs. gibi)
 1) Maliyet Merkezlerinde Kullanılan Başarı Raporları

Sorumluluk merkezi kavramı ışığı altında, karşımıza öncelikle maliyetlere ilişkin raporlar çıkmaktadır.

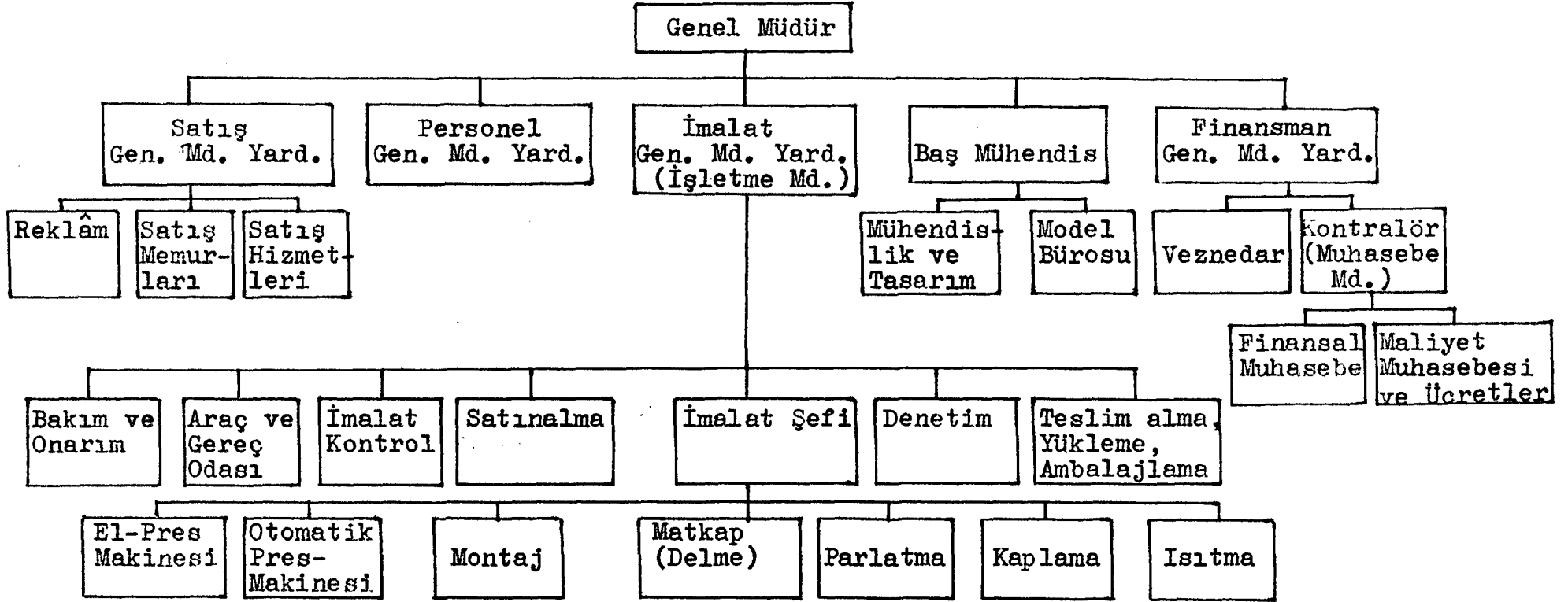
Maliyet merkezlerinde kullanılan başarı raporları, maliyetleri içeren raporlardır. Maliyet merkezlerinde kullanılan bu raporlara, sorumluluk raporları da denilir. Başka bir deyişle, sorumluluk raporları, işletmedeki tüm sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarılarının ölçülmesi amacıyla düzenlenen raporlardır(116). Örgüt şeması sorumluluk raporlarının düzenlenmesinde, bir temel olarak kullanılır(117). Sorumluluk raporlarının daha iyi anlaşılmasını sağlamak amacıyla ele aldığımız, (ABC) imalat işletmesinin örgüt şeması, (Şekil: 3)'de görülmektedir.

(ABC) imalat işletmesinin; imalat, satış, finansman gibi üç temel bölümünün yöneticileri, aynı zamanda genel müdür yardımcıları olarak gösterilmiştir. Bu üç müdüre ek olarak, doğrudan doğruya genel müdüre raporlamada bulunan ; personel yöneticisi ile, baş mühendis bulunur. İmalattan sorumlu genel müdür yardımcısına (işletme müdürüne), imalat şefi bağlıdır. Bu imalat şefine de, yedi tane işlem gider merkezi bağlı bulunmaktadır. Her işlem gider merkezinin başında da, bir ustabaşı bulunmaktadır. Aynı zamanda doğrudan doğruya işletme müdürüne karşı sorumlu olan, belirli hizmet gider merkezleri de bulunmaktadır.

(116) USLU, s.154; HATİBOĞLU - GÜRSOY, s.468.

(117) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.243.

(ABC) İMALAT İŞLETMESİ

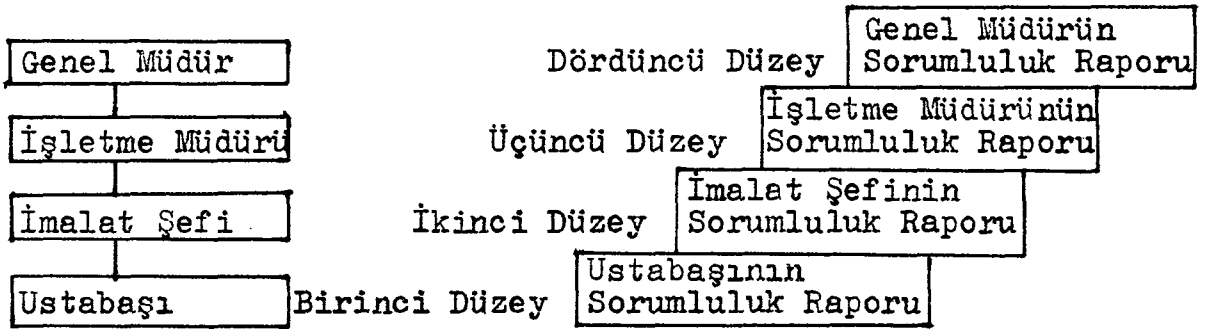


ŞEKİL: 3 İMALAT İŞLETMESİ ÖRGÜT ŞEMASI

KAYNAK: Rifat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilim ve Teknik Yayınevi, 1985), s.245.

Örnek olarak ele alınan imalat işletmesi örgüt şeması, başarı değerlemede kullanılan başarı raporlarının, işletmenin yönetim basamaklarıyla ilişkili olması nedeniyle önemlidir.

Sorumluluk raporları ve yönetim basamakları arasındaki ilişki, aşağıdaki şekil yardımıyla daha kolay açıklanabilir(118);



Görüldüğü gibi, maliyet merkezlerinde kullanılan başarı raporları dört işletme düzeyi için düzenlenmektedir. Sorumluluk raporlarında öncelikle ilgili yöneticinin kontrol edebileceği giderler gösterilir(119). Kontrol edilemeyen giderlerin gösterilmesi, işletmenin izlediği politikaya göre değişir. Fakat daha öncede belirttiğimiz gibi, bir yönetici ancak kontrol edebileceği giderlerden sorumlu tutulmalıdır. Bizim düzenleyeceğimiz başarı raporlarında, yöneticinin kontrol edemediği giderleri göstermeyeceğiz. Sorumluluk raporlarında

(118) USLU, s.158.

(119) A.g.k., s.158.

ilgili yöneticilerin kontrol edebileceği giderlerindeki fiili rakamların bütçeden olan sapmalarını da göstereceğiz(120). Bu tutarlar, aylık fiili verileri, aylık sapmaları, yıl içinde raporun düzenlendiği aya kadar gerçekleştirilen tutarları ve bunların bütçeden olan sapmalarını içerir. Bu raporlarda bütçelenen rakamlar gösterilmemekte, buna karşılık yöneticinin aksayan noktaları daha kolay görülmesini sağlamak için, yalnızca bütçeden olan sapmalar gösterilmektedir(121).

Yukarıda dört yönetim düzeyine göre belirttiğimiz sorumluluk raporlarını, daha önce örnek olarak örgüt şemasını verdiğimiz (ABC) imalat işletmesinde aşağıda görüldüğü gibi düzenleyebiliriz(122).

(ABC) İMALAT İŞLETMESİ
MATKAP BÖLÜMÜ MALİYETLERİ
(Ustabaşı)

Dönem: Temmuz, 1985	Tutar (TL)		Bütçe Farkları	
	Fiili		olumlu, (olumsuz)	
	Bu Ay	Bu Yıl	Bu Ay	Bu Yıl
<u>Kontrol Edilebilen Giderler:</u>				
Gözlemci Personel	480	3.200	-	-
Makineleri Ayarlama	160	800	(15)	60

(120) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.249.

(121) A.g.k., s.249.

(122) A.g.k., s.249.

Bakım-Onarım	220	1.515	35	50
Fazla Çalışma Primleri	325	2.400	(30)	(310)
İşletme Malzemesi	75	435	(15)	(5)
Küçük Araç-Gereçler	120	540	30	(45)
Öteki Giderler	375	1.825	60	120
	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>	<u> </u>
T o p l a m	<u>1.755</u>	<u>10.715</u>	<u>65</u>	<u>(120)</u>

<u>Direkt İşçilik</u>	<u>Standart</u>		<u>Sapma</u>	
	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>
Tutar	3.450	15.750	200	450
Saat	1.650	8.725	40	80
Saat Başına	2.50	2.50	0.24	0.008

Yukarıda görülen rapor, matkap bölümü ustabaşısının sorumluluk raporunu oluşturmaktadır. Usta başına verilen bu raporda, temmuz ayında gerçekleşen giderlerin tutarını, bunların bütçeden olan farklarını, 1985 yılı Temmuz ayının sonuna kadar gerçekleşmiş olan maliyetleri ve bunların bütçeden olan farklarını göstermekteyiz. Parantez içindeki tutarlar olumsuz sapmaları göstermektedir.

İlk yönetim düzeyine ilişkin sorumluluk raporunu düzenledikten sonra şimdi de, ikinci düzey yönetim kademesinde bulunan, imalat şefine ilişkin sorumluluk raporunu düzenleyebiliriz. İkinci düzey sorumluluk raporu, imalat şefinin sorumluluk raporunu göstermektedir. Matkap bölümünün sorumluluk raporundaki giderler, ikinci

düzeyde imalat şefi için düzenlenen sorumluluk raporuna bir gider unsuru olarak aktarılmıştır. Görüldüğü gibi, imalat şefine bağlı, öteki ustabaşlara ilişkin sorumluluk raporlarındaki toplam maliyetlerde, birer maliyet unsuru olarak bu raporda yer almıştır(123).

(ABC) İMALAT İŞLETMESİ
İMALAT BÖLÜMLERİNİN MALİYET ÖZETİ
(İmalat Şefi)

Dönem: Temmuz, 1985	Tutar (TL)		Bütçe Farkları	
	Fiili		olumlu, (olumsuz)	
	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>
<u>Kontrol Edilebilen Giderler:</u>				
İmalat Şefliği Bürosu	850	6.500	(100)	(485)
Matkap Bölümü	1.755	10.715	65	(120)
Otomatik Pres Makinesi Bl.	2.745	16.335	(50)	65
El Pres Makinesi Bölümü	3.210	17.020	80	140
Parlatma Bölümü	4.900	30.535	(75)	(1300)
Kaplama Bölümü	1.655	8.745	(150)	700
Isıtma Bölümü	3.240	16.250	190	45
Montaj Bölümü	<u>4.250</u>	<u>40.725</u>	<u>(710)</u>	<u>(1280)</u>
T o p l a m	<u>26.615</u>	<u>146.825</u>	<u>(750)</u>	<u>(2515)</u>

(123) A.g.k., s.250.

<u>Direkt İşçilik</u>	<u>Sapma</u>			
	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>
Matkap Bölümü	3.450	15.750	200	450
Otomatik Pres Makinesi Bl.	1.240	6.870	100	840
El-Pres Makinesi Bölümü	5.625	34.240	440	1.480
Parlatma Bölümü	3.645	22.750	195	850
Kaplama Bölümü	1.310	8.840	135	1.340
Isıtma Bölümü	1.590	7.930	150	360
Montaj Bölümü	<u>14.220</u>	<u>76.950</u>	<u>1.670</u>	<u>(280)</u>
	<u>31.080</u>	<u>173.330</u>	<u>2.890</u>	<u>5.040</u>

Matkap bölümündeki kontrol edilebilen giderlerin bu aya ve yıla ilişkin toplam tutarları, imalat şefinin raporunda, 1755 ₺ ve 10.715 ₺ olarak yer almıştır. İmalat şefinin raporunun düzenlenmesinden sonra, sıra işletme müdürünün başarı raporunun düzenlenmesine gelmektedir(124).

(ABC) İMALAT İŞLETMESİ

FABRİKA MALİYETİ ÖZETİ

(İşletme Müdürü)

Dönem: Temmuz, 1985	Tutar (₺)		Bütçe Farkları	
	<u>Fiili</u>	<u>Fiili</u>	<u>olumlu, (olumsuz)</u>	<u>olumlu, (olumsuz)</u>
	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>
<u>Kontrol Edilebilen Giderler:</u>				
İşletme Müdürünün Bürosu	3.115	14.250	(90)	25

(124) A.g.k., s.254.

İmalat Şefliği Bölümleri	26.615	146.825	(750)	(2515)
İmalat Kontrol Bölümü	1.115	5.645	(115)	(325)
Satınalma Bölümü	1.015	6.075	75	55
Bakım-Onarım Bölümü	3.285	17.915	(185)	170
Araç-Gereç Odası Bölümü	3.820	24.335	50	290
Denetim Bölümü	1.925	12.360	60	(180)
Teslim alma, Yükleme, Ambarlama Bölümü	<u>4.215</u>	<u>18.250</u>	<u>(55)</u>	<u>(645)</u>
T o p l a m	<u>45.105</u>	<u>245.675</u>	<u>(1010)</u>	<u>(3705)</u>

	<u>Standart</u>		<u>Sapma</u>	
	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>	<u>Bu Ay</u>	<u>Bu Yıl</u>
Direkt İşçilik Gideri	31.080	173.330	2.890	5.040

Yukarıda görülen başarı raporu da, işletme müdürüne ilişkindir. Bundan önceki düzeylerde olduğu gibi, işletme müdürüne sunulan raporda, kendisine bağlı işlem ve hizmet gider merkezleri şeflerinin raporlarındaki giderler toplam olarak yer almıştır. İşletme müdürünün başarı raporunda, imalat şefinin kontrol edilebilen giderlerini gösteren ve bu aylık tutarı 26.615 TL ve bu yıllık tutarı 146.825 TL olan tutarlar işletme müdürünün kontrol edilebilen giderleri arasında görülmektedir.

Son olarak düzenlenen ve dördüncü düzey yönetim basamağına ilişkin sorumluluk raporunu da, genel müdüre sunulan başarı raporu oluşturur. Bu başarı raporu da

aşağıda görüldüğü gibi düzenlenir(125).

(ABC) İMALAT İŞLETMESİ
BÖLÜMLERİN MALİYET ÖZETİ
(Genel Müdür)

Dönem: Temmuz, 1985	Tutar (TL)		Bütçe Farkları	
	Fiili		olumlu, (olumsuz)	
	Bu Ay	Bu Yıl	Bu Ay	Bu Yıl
<u>Kontrol Edilebilen Giderler:</u>				
Genel Müdürlük Bürosu	2.920	17.618	(18)	(135)
İşletme Müdürü	45.105	245.675	(1010)	(3705)
Baş Mühendis	6.220	33.225	125	615
Personel Müdürü	3.280	14.915	(30)	80
Satış Müdürü	33.442	168.235	(225)	(580)
Finansman Müdürü	<u>8.180</u>	<u>48.736</u>	<u>(45)</u>	<u>130</u>
T o p l a m	<u>99.147</u>	<u>528.404</u>	<u>(1203)</u>	<u>(3595)</u>
	Standart		Sapma	
	Bu Ay	Bu Yıl	Bu Ay	Bu Yıl
Direkt İşçilik Giderleri	31.080	173.330	2.890	5.040

Görüldüğü gibi en son yönetim düzeyi için düzenlenen sorumluluk raporunu, genel müdüre sunulan rapor oluşturmaktadır. Birinci yönetim düzeyinden son düzeye

dek oluşan maliyet bilgileri, bu son raporda toplam olarak görülmektedir. Bir önceki düzeyde yer alan işletme müdürünün toplam kontrol edilebilen maliyeti, bu raporda toplam olarak yer almaktadır. Bu tutar aylık toplam olarak 45.100 TL ve yıllık toplam tutar olarak da 245.675 TL'den oluşmaktadır. Genel müdüre sunulan rapor, kontrol edilebilen giderleri tüm sorumluluk alanları için özetlemektedir. Bu rapor, bölümler itibariyle oluşan kontrol edilebilen giderleri, bütçe rakamlarıyla karşılaştırarak, tüm işletmenin başarısını ortaya koyacaktır(126).

2) Kâr Merkezlerinde Kullanılan Başarı Raporları

Kâr merkezlerinde başarı değerlendirme amacıyla kullanılacak raporlar, söz konusu merkezin faaliyet sonucunu açıkça gösteren gelir tablolarıdır(127). Kâr merkezinin özelliği açısından, gerçekleşen bölüm kârlarını, düzenleyeceğimiz bu raporlar aracılığıyla ayrıntılı bir biçimde gösterebiliriz. Kâr merkezi yöneticisinin başarısını değerlemede kullanılabilecek kâr ölçülerinden birisinin belirlenerek uygulanması, işletmenin bu konudaki politikasıyla da çok yakından ilgilidir. Bazı işletmelerde, net kâr yaklaşımı benimsenmesine karşın,

(126) A.g.k., s.257.

(127) HEITGER - MATULICH, s.417.

bazılarında ise kontrol edilebilir, kâr yaklaşımı benimsenmiş olabilir. İşte bu farklılıklar için ayrı ayrı gelir tablosu düzenlemek yerine, uygulama olanağı bulunan bu kâr ölçülerinin tümünü içeren bir örnek geliştirilerek düzenlenebilir.

Kâr merkezlerinde kullanılabilecek bir başarı raporunu oluşturan bölüm gelir tablosu, aşağıdaki biçimde düzenlenebilir(128).

Satışlar		8.000.000.-
----------	--	-------------

Eksi:

Değişken İmalat Giderleri	300.000.-	
---------------------------	-----------	--

Bölümün Değişken Satış ve Yönetim Giderleri	<u>250.000.-</u>	<u>550.000.-</u>
---	------------------	------------------

① Katkı Payı		7.450.000.-
--------------	--	-------------

Eksi:

Kontrol Edilebilen Bölüm Genel İmalat Giderleri	1.500.000.-	<u>1.500.000.-</u>
---	-------------	--------------------

② Kontrol Edilebilir Kâr		5.950.000.-
--------------------------	--	-------------

Eksi:

Kontrol Edilemeyen Bölüm Genel İmalat Giderleri	2.800.000.-	<u>2.800.000.-</u>
---	-------------	--------------------

③ Bölümün Dolaysız Kârı		3.150.000.-
-------------------------	--	-------------

Eksi:

Bölüm Dışından Tehsis Edilen Giderler	1.150.000.-	<u>1.150.000.-</u>
---------------------------------------	-------------	--------------------

④ _a Bölümün Net Kârı	2.000.000.-
Eksi:	
Vergi (% 30)	600.000.- <u>600.000.-</u>
④ _b Vergiden Sonraki Net Kâr	<u>1.400.000.-</u>

Yukarıda görülen gelir tablosu örneği, kâr merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçüleri de gösterdiği için, söz konusu merkezlerde kullanılan başarı raporuna güzel bir örnek oluşturmaktadır.

Kâr merkezlerinde kullanılan başarı raporları, üst düzey işletme yönetimine bir başka şekilde de sunulabilir. Bu ikinci şekilde, işletme içindeki bölümlerin faaliyet sonuçlarının bir arada gösterilmesi amaçlanmıştır(129).

R İmalat İşletmesi
Bölümsel Gelir Tabloları
(Faaliyet Dönemi Bir Yıldır)

	<u>İşletme Bölümleri</u>			<u>İşletme Toplamı</u>
	<u>X</u>	<u>Y</u>	<u>Z</u>	
Satışlar	450.000	250.000	300.000	1.000.000
Eksi: Satılan Mamullerin Maliyeti	<u>225.000</u>	<u>88.000</u>	<u>105.000</u>	<u>418.000</u>
Katkı Payı	<u>225.000</u>	<u>162.000</u>	<u>195.000</u>	<u>582.000</u>

Eksi: Faaliyet
Giderleri;

Reklâm	26.000	15.000	23.000	64.000
Komisyonlar	18.000	11.000	9.000	38.000
Kira	20.000	18.000	8.000	46.000
Personel Ücretleri	90.000	70.000	60.000	220.000
Enerji ve Havagazı	<u>12.000</u>	<u>8.000</u>	<u>4.000</u>	<u>24.000</u>
Bölüm Kârı	<u>59.000</u>	<u>40.000</u>	<u>91.000</u>	<u>190.000</u>

Eksi: Genel Merkezden
Yüklenen Maliyetler;

Yönetim Giderleri	36.000	20.000	24.000	80.000
Araştırma ve Geliştirme	<u>18.000</u>	<u>10.000</u>	<u>12.000</u>	<u>40.000</u>
Vergiden Önceki Net Kâr	5.000	10.000	55.000	70.000
Eksi: Vergi (% 30)	<u>1.500</u>	<u>3.000</u>	<u>16.500</u>	<u>21.000</u>
Vergiden Sonraki Net Kâr	<u>3.500</u>	<u>7.000</u>	<u>38.500</u>	<u>49.000</u>

Yukarıda verdiğimiz örnek, bir başarı raporuna örnek oluşturduğu gibi, aynı zamanda bölümlerarası karşılaştırmaya ve işletmenin toplam kârını göstermeye de olanak sağlayabilir.

Buraya dek yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, kâr merkezine ilişkin en uygun başarı raporunu, söz konusu merkezin gelir tablosu oluşturmaktadır.

3) Yatırım Merkezlerinde Kullanılan Başarı Raporları

Yatırım merkezlerinde başarı değerlemede kullanılabilen bir rapordan söz etmek gerçekten zordur. Çünkü bu, yatırım merkezlerinde kullanılan başarı ölçülerinin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Yatırım merkezlerinde kullanılan ölçüler özellikleri gereği, ilgili bölümün gelirlerine ve yatırımlarına bağlıdır(130). Bu nedenle, yatırım merkezlerinde başarı değerlemede kullanılabilen bir başarı raporu bulunmamaktadır. Yatırım merkezi yöneticilerinin başarılarını değerlemede, kullanılan ölçüler, ihtiyaç duyulan verileri, bölümün gelir tablosundan ve bilançosundan alarak kullanılmaktadırlar(131).

Öte yandan üst düzey işletme yönetimine sunulmak amacıyla yatırım merkezlerinde kullanılabilen bir başarı raporunu, söz konusu merkezin başarısını değerlemede kullanılabilen iki ölçüyü de kapsayacak bir biçimde, aşağıda görüldüğü gibi düzenleyebiliriz(132). Düzenlediğimiz bu başarı raporunda, önce işletme bölümlerinin yatırımları ve daha sonra da söz konusu ölçüler belirtilmiştir.

(130) A.g.k., s.418.

(131) A.g.k., s.418.

(132) LOUDERBACK III - DOMINIAC, s.299.

	<u>İşletme Bölümleri</u>			<u>Yüklenemeyen</u>	
	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>C</u>	<u>Yüklenemeyen</u>	<u>Toplam</u>
<u>Aktiflere Yatırım:</u>					
Nakit	20.000	30.000	60.000	30.000	140.000
Alacaklar	60.000	80.000	90.000	-	230.000
Mal	100.000	180.000	240.000		520.000
Peşin Ödenmiş Giderler	10.000	15.000	20.000	20.000	65.000
Amortismanlar <small>Form (Yatırım, Kur)</small>	200.000	320.000	440.000	60.000	1.020.000
İştirâkler	<u>10.000</u>	<u>-</u>	<u>-</u>	<u>100.000</u>	<u>110.000</u>
<u>Toplam Varlıklar</u>	400.000	625.000	850.000	210.000	2.085.000
<u>Gelir Unsurları:</u>					
Satışlar	100.000	400.000	700.000		1.200.000
Değişken Maliyetler	<u>30.000</u>	<u>220.000</u>	<u>400.000</u>		<u>650.000</u>
① Katkı Payı	70.000	180.000	300.000		550.000
Denetlenebilir Sabit Maliyetler		<u>90.000</u>	<u>140.000</u>		<u>260.000</u>
② <u>Bölüm Kârı</u>	<u>40.000</u>	<u>90.000</u>	<u>160.000</u>		290.000
Denetlenemeyen Sabit Maliyetler					<u>80.000</u>
Net Kâr					<u>210.000</u>
<u>Yatırımın Geri Dönme Oranının Hesaplanması:</u>					
Bölümlerin Kârı	<u>40.000</u>	<u>90.000</u>	<u>160.000</u>		210.000
Bölümlerin Yatırımı	400.000	625.000	850.000		2.085.000
Yatırım Geri Dönme Oranı: (Kâr/Yatırım)	"	"	"		<u>% 10,1</u>
	% 10	% 14,4	% 18,8		

Artık Gelirin
Hesaplanması:

Bölümlerin Kârı	40.000	90.000	160.000	210.000
Beklenen Geri Dönme Oranı (Ya- tırım X min %10)	<u>40.000</u>	<u>62.500</u>	<u>85.000</u>	<u>208.500</u>
Artık Gelir	<u>-</u>	<u>27.500</u>	<u>75.000</u>	<u>1.500</u>

Not: Yatırımın Beklenen Geri Dönme Oranı % 10'dur.

(İhtimalen ortolama geri dönme oranı) ←

Yukarıda örnek olarak düzenlediğimiz başarı raporu, birden fazla amaca hizmet edebilmektedir. Üst düzey işletme yönetimine sunulan bu başarı raporu; bölümler arasında karşılaştırma yapmaya, her bölümün başarısını ya da başarısızlığını, belirlemeye ayrıca işletmenin bütünü için çeşitli analizler yapmaya olanak sağlamaktadır(133). Bu rapora baktığımızda, A bölümüne ilişkin yatırımların geri dönme oranı, öteki bölümlere oranla daha düşüktür. Ayrıca bu bölümün artık geliri de yoktur. Buna karşın B ve C bölümlerinde, yatırımların geri dönme oranı yüksek, ayrıca artık gelirleri de olumlu bir düzeyde oluşmuştur. Yatırımların beklenen geri dönme oranının % 10 olarak belirlendiğinde, A bölümünde yatırımın geri dönme oranı % 10 olarak bulunduğu, A bölümünün minimum bir başarıyı gerçekleştirdiği söylenebilir. Öteki bölümlere ilişkin olarak hesaplanan geri

K4

(133) A.g.k., s.300.

dönme oranları ise, beklenen düzeyden yüksektir. Ayrıca artık gelirlerin düzeylerine baktığımızda, bu bölümlerin beklenen orana göre daha başarılı olduklarını da söyleyebiliriz. En önemli bölüm (C) bölümüdür. (%18,8 gelirlerin oranı ve 75.000 TL'lik NNE gelirini elde etmiştir).

III- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARILARINI DEĞERLEMEDE KULLANILAN BAŞARI ÖLÇÜLERİNİN İNSAN DAVRANIŞLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

Bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan başarı ölçüleri, işletme içinde bilgi akışını sağlayan en önemli araçları oluşturur. Bu amaçla seçilip toplanan ve ilgililere sunulan bilgiler yöneticilerin ve işgörenlerin aldıkları kararlarda, bir temel olarak kullanılırken aynı zamanda hem yöneticilerin, hem de işgörenlerin davranışlarını etkiler(134).

Bu konuda yapılan çalışmalardan birisini de, yönetimin kontrol sürecinin davranışsal boyutlarına ilişkin ayrıntılı araştırmalar oluşturmaktadır. Bu çalışmalarda ele alınan konuları; standartların belirlenmesinde karşılaşılan sorunlarla, kontrol işlevinin etkisine ve ilgili verilerin rapor edilmesine ilişkin sorunlar oluşturur(135). Görüldüğü gibi, başarı değer-

(134) Jacob G. BIRNBERG - Raghu NATH (Çev.: Rifat ÜSTÜN), "Davranış İlminin Yönetim Muhasebesine Etkileri", ESADER, C.XV, S.1, (Ocak, 1979), s.94.

(135) A.g.k., s.96.

lemeye ilişkin çalışmalar, işgörenlerin davranışlarını oldukça etkilemektedir. Bu etkilerin kaynağını, başarı değerlemede kullanılan ölçülerin nitelikleri oluşturmaktadır. Şimdi başarı değerlemede kullanılan ölçülerin, çalışanlar üzerindeki etkilerini kısaca incelemeye çalışacağız.

1) Başarı Ölçülerinin İşletmede Çalışanlarca Baskı Aracı Olarak Kabul Edilmesi

Başarı ölçüleri çalışanların gözünde, bir baskı aracını oluşturur. Bu nedenle başarı ölçüleri çalışanlar üzerinde olumsuz etkiler yaratmaktadır(136). Çalışanlarca, başarı ölçülerinin bir baskı aracı olarak kabul edilmesi, birçok davranışsal sorunların ortaya çıkmasına neden olur. Bunun sonucunda, çalışanların başarı ölçülerine son derece sert bir direnç göstermesi sorunuyla karşılaşılır. Bu sorunları şöylece sayabiliriz; değişikliklere karşı direnme, başarı ölçüleri konusunda yeterli bilgi ve anlayışa sahip olmama, başarı ölçülerinin ortaya çıkarttığı sonuçların olumsuz etki yapacağı korkusu ve kuşkusunu, başarı ölçümünden kişilerin hoşlanmaması(137).

(136) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.225.

(137) WELSCH (Çev.: ERDAL, ÇAPÇI, ÇAPÇI, TAYANÇ, TAYANÇ, AKSADE, AKOĞLU), s.18.

Oluşan bu sorunun bir başka önemli nedenini de egemenlik hakkına dayanan yönetim biçimi oluşturur(138). Çünkü bu tür bir yönetim biçimine insanlar, çok eski çağlardan beri karşı çıkmışlardır. Buna karşın insanların en önemli başarıları, özgürce hareket edebildiği, amaçların önemine inandırıldığı, yaptığı işin kısmende olsa kendi yararına olduğunu düşündüğü zaman gerçekleşmiştir. Bu nedenle, egemenlik hakkına dayanan yönetim biçiminden vazgeçilerek amaçlarla yönetim biçiminin uygulanması gerekir(139).

Gerçekten yapılan araştırmalar sonucunda, başarı ölçüleri ve işgörenlerin istek düzeyleri arasında bir ilişki kurulduğunda, daha yüksek bir başarının sağlanabildiği görülmüştür(140). İşgörenlerin başarı ölçülerinin belirlenmesi ve uygulanması süreçlerine katılması çeşitli yararlar sağlamaktadır.

2) Başarı Ölçülerinin İşletmede Çalışanlar Arasındaki Çatışmaları Ortaya Çıkarması

İşletmede aynı tür işlemlerle uğraşan birden fazla bölümün bulunduğu durumlarda, işletme bölümlerinin birbirleriyle olan ilişkilerinde bir takım olumsuz sonuç-

(138) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.226.

(139) HATİBAOĞLU - GÜRİSOY, s.375.

(140) BIRNBERG - NATH (Çev.: Rifat ÜSTÜN), s.97.

ların oluştuğu saptanmıştır(141). Bir işletme bölümü, kendi başarısını, öteki işletme bölümlerinin başarısıyla bir rakip olarak karşılaştırdığında, işletme bölümlerinin çeşitli çatışmalara girdikleri, yapılan araştırmalarla ortaya çıkmıştır. Bölümlerarası bu çatışmalar bölümlerde çalışanları, çeşitli gerginliklere ve uyuşmazlıklara kadar sürükleyebilmektedir. Çoğu kez bu tür çatışmaları önlemek de g olmaktadır(142).

Ayrıca bölüm yöneticileri başarılarını yüksek gösterebilmek amacıyla, yaptıkları eylemlerde, işletmenin amaçlarını düşünmek yerine, kendi bölümlerinin amaçlarını önemseyerek, olumsuz birçok sorunların oluşmasına neden olurlar. Bunun sonucunda da, bölüm yöneticileri üst düzey işletme yöneticileri ile karşı karşıya gelirler. Böylece işletmedeki çeşitli yöneticiler arasında bir takım sürtüşmelerin sık sık görülmesi de doğal hale gelecektir(143).

3) Başarı llerinin Esnek Olmaması

Bölümlere ilişkin olarak saptanan başarı ölçülerinin esnek olmaması çalışanların bu ölçülere ulaşmak

(141) A.g.k., s.108.

(142) A.g.k., s.109.

(143) BACKER - JACOBSEN (ev.: Sadık BAKLAVACIOğLU), s.435.

için yoğun bir biçimde çalışmasına ya da, gevşek çalışmasına neden olabilir. Belirlenen ölçülere yaklaşmak ya da bunları geçmemek için bölüm yöneticileri bir takım eylemlere başvurabilirler. Örneğin; maliyetlerini düşük tutmak amacıyla, bölümdeki bakım-onarım işlemlerini geciktirebilirler(144).

Bölüm yöneticileri başarı ölçülerinin bazen bu katı niteliği karşısında, kendilerine göre ölçüler belirleyerek, bu ölçülere göre çalışmalarını sürdürebilir. Araştırmalar sonucunda üst düzey işletme yöneticilerinin koydukları ölçüler yerine, bölümlerde çalışanların kendi ölçülerini uyguladıkları görülmüştür(145).

Buraya dek yaptığımız açıklamalardan da anlaşılacağı gibi, bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçülerin, insan davranışlarını çeşitli şekilde etkilediği görülmektedir. Bu etkiler bazen, işletme için bir takım olumsuz sonuçlar yaratabilmektedir. Başarı ölçülerinin bu olumsuz etkilerini önlemek amacıyla, davranış bilimlerinden yararlanıldığı görülmektedir. Davranış bilimlerinin bu konuya katkısı, yapılan araştırmalar sonucunda saptanmıştır. Başarı

(144) ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi, s.229.

(145) BIRNBERG - NATH (Çev.: Rifat Üstün), s.113.

değerlemede kullanılan ölçüler açısından davranış bilimlerinden; kaynak dağılımları (bütçe) sürecinde ya da bir başka deyişle, planlama sürecinde ve kontrol sürecinde olmak üzere bir çok alanda yararlanılabilir(146).

(146) A.g.k., s.107.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN BİR ANKET UYGULAMASI

I- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ANKET UYGULAMASININ AMAÇLARI, NEDENLERİ ve ANKET ARAŞTIRMASININ UYGULANDIĞI İŞLETMELERİN TANITIMI

Çalışmamızın bundan önceki bölümlerinde, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesiyle ilgili geniş açıklamalarda bulunmuştuk. Bu bölümde ise, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin olarak yapılan bir anket uygulaması ile ilgili çeşitli açıklamalarda bulunacağız. Bu başlık altında ilk olarak; bölüm yöneticilerinin başarı değerlendirilmesine ilişkin anket uygulamasının amaçlarını, nedenlerini belirterek, daha sonra da anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin tanıtımını yapacağız.

1) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine
İlişkin Anket Uygulamasının Amaçları ve
Nedenleri

Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi kavramının kendine özgü nitelikleri nedeniyle, söz konusu çalışmamızda bir anket uygulaması yapılma yoluna gidilmiştir. Bu nedenle, çalışmamızın içeriğini açıklayan bir takım sorular hazırlanarak, imalat işletmelerinde ilgili kişilere sorulmuştur. Böylece bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin olarak yapılan anket uygulamasının amacını, anket uygulamasının yapıldığı imalat işletmelerinde, ilgili kişilerin anket sorularına verdikleri yanıtlardan elde edilen verilerin analiz edilmeleri ve değerlendirilme sonuçlarının sunulması oluşturmaktadır. Çalışma konumuza ilişkin bir anket uygulaması yapılmasının önemli bir nedeni de, çalışma konumuzun tek bir işletme ele alınarak incelenmesinin sadece söz konusu işletmedeki durumları göstermesi gibi sınırlı bir çalışmaya yol açmasının önlenmesi olarak belirtilebilir. Bu nedenle; çalışmamızın uygulanabilirliği ve bize coğrafi olarak oldukça yakın olması gibi faktörlerle, Eskişehir yöresinde bulunan bazı kamu ve özel kesim işletmeleri seçilerek, bir anket uygulaması yapılmıştır.

2) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine
İlişkin Anket Araştırmasının Uygulandığı
İşletmelerin Tanıtımı

Buradan bir önceki başlıkta da belirtilen nedenlerle, aşağıda görülen işletmeler anket uygulaması kapsamına alınmıştır. Çalışma konumuza ilişkin olarak yapılan anket araştırmasının uygulanması amacıyla, baş vurulan dört işletmenin ilgilileri, anket araştırmasının kendi işletmelerinde uygulanmasına olanak sağlamışlardır. Anket uygulaması kapsamına alınan işletmeler, toplu olarak aşağıdaki (TABLO: 2)'de görülmektedir.

Sıra No	İşletmelerin Adı ve Ünvanı	Kuruluş Tarihi	Sermayesi (TL)	Üretim Kapasitesi	İşgören Sayısı
1	ESTON ESKİŞEHİR BETON Sanayii ve Ticareti Anonim Şirketi, ESKİŞEHİR	1965	300 Milyon	611.385 Ton/yıl	753
2	ARÇELİK ANONİM ŞİRKETİ ESKİŞEHİR BUZDOLABI Fabrikası	1975	18 Milyar	1.440 Dolap/yıl	1300
3	SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesi	1967	2 Milyar	25 milyon metre/yıl	1307
4	T.C.D.D. ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesesi	1894		60 Adet Diesel Elektrik Anahat lokomotif/yıl	3743

Tablo: 2 Anket Araştırmasının Uygulandığı İmalat Endüstrisi İşletmelerinin Belirli Özellikleri

(TABLO: 2)'de görüldüğü gibi, her bir işletmenin adı, kuruluş tarihi, bugünkü sermayesi, imalat kapasitesi ve anket araştırmasının yapıldığı zamandaki çalışan işgören sayısı tek tek belirtilmiştir.

II- BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN BAŞARI DEĞERLEMESİNE İLİŞKİN ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARIN ANALİZİ

Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin olarak, çalışmamızın içeriğini belirtmek ve ankete katılan işletmelerin, çalışmamız ile ilişkili yönlerini görebilmek amacıyla kırk iki anket sorusu hazırlanmıştır. Anket soruları, çalışmamızda belirtilen önemli hususların, ele alınan işletmelerde ne ölçüde uygulandığını, görebilmemiz açısından büyük öneme sahiptir. Bu nedenle, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi ile ilgili olarak oluşturulan sorular, çalışmamızdaki hususları sistematik bir sırayı izleyerek göstermektedir.

Bu başlık altında sırasıyla; önce özel kesim işletmelerinden alınan yanıtların daha sonra da, kamu kesimi işletmelerinden alınan yanıtların analizi yapılacaktır. Anket araştırmasının uygulanmasında, ele alınan işletmelere sorulan sorular (EK: 1)'de toplu olarak görülmektedir.

1) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine İlişkin Anket Sorularına Özel Kesim İşletmelerince Verilen Yanıtların Analizi

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin anket araştırması için seçilen özel kesim işletmeleri; ESTON A.Ş. ve ARÇELİK A.Ş. Eskişehir Buzdolabı Fabrikasıdır. Çalışmamızın kendine özgü nitelikleri nedeniyle, yukarıda belirtilen işletmeler, bizce büyük bir öneme sahiptir. Çünkü, her iki işletme de, konumuz açısından iyi birer örnek oluşturmaktadır. Anket araştırmasına ilişkin sorular her iki işletmedeki ilgili kişilere yüz yüze görüşme tekniği ile sorulmuştur. Anket araştırmasına katılan işletmelerin çalışma konularının farklı olması nedeniyle, her işletmeye ilişkin yanıtların analizi ayrı ayrı ele alınarak belirtilecektir. Sırasıyla önce ESTON A.Ş. yöneticilerinin anket sorularına verdiği yanıtlar analiz edilecek, daha sonra da, ARÇELİK A.Ş. yöneticilerinin anket sorularına verdiği yanıtlar analiz edilecektir.

A) ESTON A.Ş. Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi

Yukarıda da belirtildiği gibi, ESTON A.Ş. bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi, çalışmamız ile ilgili önemli bir örneği oluşturmaktadır. ESTON A.Ş. yöneticilerinin anket sorularına verdikleri yanıtların analizi

soruların sırasına göre aşağıdaki gibi yapılabilir.

(EK: 1)'de görülen SORU 1'e verilen yanıt şöyledir:

- İşletmemizde bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemini; başarı değerlemesinin yönetimin dikkatlerini en çok gerek duyulan ve en verimli alanlara yöneltmesi, yöneticilerin çalışmalarını daha üst düzeydeki amaçlara doğru yöneltmesi ayrıca, yöneticilere yapılacak özendirme primleri için nesnel ve gerçeğe uygun bir temel sağlaması oluşturmaktadır.

Görüldüğü gibi bu işletmeden SORU 1'e alınan yanıtta, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemini ortaya çıkararak çalışmamızda belirttiğimiz öteki iki neden göz önüne alınmamaktadır.

SORU 2'ye verilen yanıtta ise, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin amacı, yöneticilere verilen sorumluluğun ne derece yerine getirildiğini görebilmek olarak belirtilmiştir. Öteki amaçlar ise hiç gözönünde bulundurulmamaktadır.

SORU 3 ve SORU 4'e yanıt verilmemiştir. SORU 5' için alınan yanıtta işletmede merkezkaç bir yönetim biçiminin uygulandığı belirtilmiştir. SORU 6'da belirtilen değişikliklere bu işletmede gidilmemektedir.

SORU 7'ye verilen yanıt ise şöyledir:

-İşletmemizde bölüm yöneticilerine karar alma

işlevi konusunda yetki göçerimi yapılmaktadır. Yetki göçerimi ile ilgili olarak, işletmemizde yetki dağıtım tablosu düzenlenmiştir. Bu tabloda işletmedeki bölümlere verilen yetkiler gösterilmektedir.

İşletmeden alınan yanıttan da anlaşılacağı gibi; ESTAN A.Ş.'de yetki göçerimi ile ilgili çalışmalar, örgüt birimlerini tek tek gösteren bir şekilde düzenlenmiştir. Yetki dağıtım tablosu (EK: 2)'de görülmektedir. Tabloda (Y) harfi ile belirtilen durumlar, kişinin bu durumda tam yetkili olduğunu göstermektedir. (A/Y) biçiminde belirtilen durumlar ise, ilgili konularda bu birimlerin yetki aldığını göstermektedir. Konumuz açısından bölüm olarak kabul edilen orunlar, tabloda da görüldüğü gibi işletme müdürlüğüne bağlı birimlerdir.

SORU 8'de belirtilen fonksiyonlar (EK: 2)'de gösterilen tablo aracılığıyla ortaya çıkmaktadır. Bölüm yöneticileri; üretim, satınalma ve bütçe içi-bütçe dışı bazı harcamaları yapma konusunda yetkili kılınmışlardır. Bu konuda (EK: 2)'de görülen tabloda yetki konuları açıkça belirtilmiştir. Bu tablodan da anlaşılacağı gibi, merkezkaç bir yönetim açısından, söz konusu işletmenin en basit bir örneği oluşturduğu söylenebilir.

SORU 9'a verilen yanatta, merkezkaç yönetim açısından üst yönetimin rolü şöylece belirlenmiştir. Üst yönetim tüm işlevler üzerinde etkilidir. Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi açısından, üst

yönetimin rolü kuvvetlidir. SORU 10'a verilen yanıtta, üst düzey yönetimin başarı ve kontrol ölçülerini belirlediği belirtilmiştir. SORU 11 ve 12'de belirtilen konular, daha önce açıklanan ve (EK: 2)'de gösterilen tabloda gösterilmiştir. SORU 13'e verilen yanıtta, işletmenin merkezkaç bir yönetim açısından oluşturulan örgüt yapısı, işletmenin organizasyon şeması üzerinde açıklanmıştır. İşletmenin organizasyon şeması (EK: 3)'de görüldüğü gibidir.

Organizasyon şeması incelendiğinde, işletmenin dikey bir yapıda olduğu anlaşılmaktadır. Faaliyet konusu açısından işletme örgütü, idari ve teknik olmak üzere iki ana grupta belirlenmiştir. Her iki grup, genel müdüre bağlı birer genel müdür yardımcısının gözetimindedir. Teknik işleri içeren ana örgüt grubu, kendi içinde altı müdürlük oluşturularak örgütlenmiştir. İdari işleri içeren ana örgüt grubu ise, kendi içinde üç müdürlük oluşturularak örgütlenmiştir. Teknik işleri içeren genel müdür yardımcılığına, işletmeler müdürlüğü bağlanmıştır. Çalışmamız açısından bölüm olarak kabul edilen birimler, işletmeler müdürlüğüne bağlı merkez fabrika ve beton direk fabrika müdürlükleridir. Organizasyon şemasında merkez fabrika müdürlüğüne bağlı dört şeflik bulunmaktadır.

SORU 14'den alınan yanıtta, işletmede bölüm yöneticilerine verilen sorumlulukların, faaliyetlerin düzenli

bir biçimde yerine getirilmesine bağlı olduğu belirtilmiştir. Sorumluluk merkezleri olarak, her bir örgüt birimi kabul edilmektedir.

SORU 15'de belirtilen sorumluluk merkezlerinden, bu işletmede maliyet ve kâr merkezlerinin bulunduğu belirtilmiştir. Yatırım merkezi olarak herhangi bir sorumluluk merkezi bulunmamaktadır.

SORU 16'da belirtilen merkezkaç yönetimin yararları arasında; merkezkaç yönetim biçiminde yeniliklerin destekleneceği, merkezkaç yönetim biçiminin alt düzey yöneticilerinin gelişmesine olanak sağlayacağı biçimindeki yararlar belirtilmiştir. Soruda sözü edilen öteki yararlar ise belirtilmemiştir. SORU 17'de belirtilen merkezkaç yönetimin sakıncaları arasında; merkezkaç yönetimde bölümlerarası haberleşmenin güçleşeceği belirtilmiştir. Öteki sakıncalar ise belirtilmemiştir. SORU 18'den alınan yanıtta, işletmede bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde kullanılan ölçülerin bulunduğu belirtilmiştir. SORU 19'da belirtilen ve maliyet merkezi yöneticilerinin başarısını belirlemede kullanılan ölçüler işletmede kullanılmamaktadır. Bu nedenle de SORU 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26'ya yanıt alınamamıştır. SORU 27'den alınan yanıtta, işletmede kâr merkezi olarak organizasyon şemasında işletmeler müdürlüğüne bağlı boşluklu döşeme fabrikası (B.D.F.) belirtilmiş, başarı ölçüsü olarak da bu merkezin kârının kullanıldığı açıklan-

mıştır. SORU 28'de belirtilen kâr ölçüsünün işletmeye uygun olanının, net kâr şekli olduğu açıklanmıştır. SORU 29'a işletmeden herhangi bir yanıt alınamamıştır. SORU 30'da belirtilen yatırım merkezi, bu işletmede bulunmamaktadır. Bu nedenle de SORU 31'e yanıt alınmamıştır. SORU 32'de belirtilen ölçülerden işletmeye uygun olanları, kârlılık ve verimlilik olarak belirtilmiştir.

SORU 33'de belirtilen raporlardan bu işletmede, maliyet merkezlerinde ve kâr merkezlerinde kullanılan raporlar bulunmaktadır. SORU 34'de belirtilen maliyet merkezine ilişkin başarı raporu (EK: 4)'de görüldüğü gibidir. SORU 35'e verilen yanıtta, bu raporun ilgili maliyet merkezlerinden, mali işler müdürlüğüne verildiği belirtilmektedir. Çalışmamızda belirttiğimiz düzeyler arasında bir işleyiş şekli, bu işletmede görülmemektedir. SORU 36'da belirtilen başarı raporunda, giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen şeklindeki ayrımı bu işletmede yapılmamaktadır.

SORU 37'ye verilen yanıtta, kâr merkezine ilişkin başarı raporu açıklanmamış ve örneği verilmemiştir. Bu nedenle SORU 38'e ve SORU 39'a yanıt verilmemiştir. İşletmede yatırım merkezi olarak kabul edilen bir sorumluluk merkezi bulunmadığından, SORU 40'a ve SORU 41'e yanıt verilmemiştir. SORU 42'de belirtilen durumlar hakkında da işletmeden herhangi bir yanıt alınamamıştır.

B) ARÇELİK A.Ş. Eskişehir Buzdolabı Fabrikası
Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri
Yanıtların Analizi

ARÇELİK A.Ş. Eskişehir Buzdolabı Fabrikasında yapılan anket araştırmasına gösterilen ilgi, bundan önceki başlıkta incelenen işletmeye oranla daha sınırlı olmuştur. Çünkü anket sorularının bazılarında yanıt verilmemiştir. Bu işletmede yapılan anket araştırmasına verilen yanıtların analizi, aşağıda görüldüğü gibi yapılabilir.

(EK: 1)'de görülen anket sorularından; SORU 1, SORU 2, SORU 3, ve SORU 4'e yanıt verilmemiştir. SORU 5'e verilen yanıtta, işletmede merkezkaç bir yönetim biçiminin uygulandığı belirtilmiştir. SORU 6'ya yanıt verilmemiştir. SORU 7'ye verilen yanıtta, işletmede bölüm yöneticilerine karar alma işlevi konusunda yetki göçerimi yapıldığı belirtilmiş, buna karşılık yetki göçeriminin hangi alanları kapsadığı belirtilmemiştir. SORU 8'de belirtilen fonksiyonlardan, işletmeye uygun olanları; üretim, personel, satınalma olarak belirtilmiştir. SORU 9, 10, 11, 12'ye yanıt verilmemiştir. SORU 13'e belirtilen örgüt yapısı ile ilgili olarak (EK: 5)'de görülen organizasyon şeması gösterilerek çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur. (EK: 5)'de görülen organizasyon şeması, ARÇELİK A.Ş.'nin tümünü bir arada göstermesi nedeniyle ilgi çekicidir. Buna karşılık,

Eskişehir Buzdolabı Fabrikasının organizasyon şeması verilmemiştir. İşletmede yapılan anket araştırmasında, Eskişehir Buzdolabı Fabrikasının örgüt yapısı kısaca açıklanmıştır.

SORU 14'e verilen yanıtta, işletmede bölüm yöneticilerine çeşitli sorumluluklar verildiği belirtilmiştir. Buna karşın sorumlulukların ne tür oldukları açıklanmamıştır. İşletmede sorumluluk merkezi olarak kabul edilebilecek merkezler bulunduğu belirtilmiştir. SORU 15'e verilen yanıtta, işletmede çeşitli maliyet (gider) merkezleri bulunduğu belirtilmiştir. SORU 16 ve SORU 17'ye yanıt verilmemiştir. SORU 18'de belirtilen hususlara ilişkin çeşitli ölçülerin bulunduğu belirtilmiştir. SORU 19'a verilen yanıtta, işletmede maliyet merkezi yöneticisinin başarısının değerlendirilmesinde standart maliyetlerin kullanıldığı belirtilmiştir. SORU 20'ye verilen yanıtta ise, standart maliyetlerin belirlenmesi işletmenin faaliyet konusunun niteliklerine göre farklı farklı şekillerde yapılmakta olduğu, standartların saptanmasında; maliyetin temel unsurları, mamulün biçimi ve hammadde ve malzemenin temel özellikleri, yapılan işçilik eylemlerinin niteliği ve bu eylemlerin yapıldığı bölümler gibi unsurlara dikkat edildiği belirtilmiştir. SORU 21'de belirtilen sapma analizinin uygulandığı açıklanmıştır. SORU 22'de belirtilen, direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerine standart maliyetlerin uygulandığı belirtilmiştir. SORU 23'e verilen yanıtta, işletmede standart

maliyetlerin uygulanması sonucunda, direkt hammaddeye ilişkin fiyat ve miktar (kullanım) sapmaları belirtilmiştir. Buna karşın direkt işçilik giderlerine ilişkin sapmaların bulunmadığı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi, standart maliyetlerin direkt hammadde ve direkt işçilik giderlerine uygulanmasına karşın, bu işletmenin söz konusu giderlere ilişkin sapmaları sadece, direkt hammadde giderlerinde bulunması ilgi çekici bir yaratmaktadır. Direkt işçilik giderlerinde sapmaların bulunmaması işletme için sakıncalı durumlar yaratmaktadır. SORU 24'e verilen yanıtta, işletmede esnek bütçenin uygulanmadığı belirtilerek bu konuda kendi sistemleri açısından genel imalat giderlerine ilişkin bütçeyi açıklamışlardır.

İşletmenin genel imalat giderlerine ilişkin olarak düzenlenen bütçenin bir örneği (EK: 6)'da görüldüğü gibidir. (EK: 6)'da görülen bütçenin esnek bütçe olarak düzenlenmemesine rağmen konumuz açısından yararlı sayılabilmektedir. SORU 25 ve SORU 26'ya yanıt alınamamıştır. SORU 27'ye verilen yanıtta, işletmede kâr merkezi olarak kabul edilen bir merkezin bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle SORU 28 ve SORU 29'a yanıt verilmemiştir. SORU 30'a verilen yanıtta ise, işletmede yatırım merkezi olarak kabul edilen bir merkezin bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle de, SORU 31'e yanıt verilmemiştir. SORU 32'de belirtilen ölçülerden işletme için uygun olanlarına yanıt verilmemiştir.

SORU 33'de belirtilen raporların, sadece maliyet merkezinde kullanıldığı belirtilmiştir. Ayrıca işletmede buzdolabı bölümüne ilişkin aşağıda sıralanan maliyet merkezlerinin bulunduğu da belirtilmiştir.

- Mekanik imalat şefliği
- Kimyasal imalat şefliği
- Boyahane şefliği
- Poliüretan şefliği
- Plastik şefliği
- Eşanjör şefliği
- Ünit montaj şefliği
- Son montaj şefliği

Yukarıda belirtilen maliyet merkezlerine ilişkin SORU 34'de sorulan başarı raporlarının bir örneği, işletmeden alınamamıştır. SORU 35'e verilen yanıtta, maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporlarının, maliyet merkezlerinden imalat müdürüne verildiği belirtilmiştir. İşletmede esnek bütçelerin uygulanması, kâr ve yatırım merkezlerinin bulunmaması nedeniyle de; SORU 36, 37, 38, 39, 40, 41'e herhangi bir yanıt verilmemiştir. SORU 42'de belirtilen durumlar hakkında da işletmeden bilgi alınamamıştır.

Buraya dek yaptığımız analizlerle, özel kesim işletmelerinin çalışma konumuz açısından durumlarını anket soruları doğrultusunda, göstermeye çalıştık. Anket

araştırmasının uygulandığı her iki işletmenin de, yönetim biçimi açısından merkezkaç bir yapıya sahip oldukları söylenebilir. Ancak merkezkaç yönetim biçiminin tam anlamıyla oluşturulmasında, bölümlere tüm işlemlere ilişkin yetki göçeriminin gerçekleştirilmesi gerekir. Bu durum karşısında, ele alınan işletmelerin merkezkaç yönetim biçimleri, çelişkiler göstermektedir. Her iki işletmede de, maliyet merkezlerinin bulunduğu görülmektedir. Fakat bu merkezleri değerlendirme açısından çalışmamızda sözünü ettiğimiz ölçülerin uygulanmasında bir takım eksiklikler olduğu açıkça görülmektedir. Ele aldığımız işletmelerden sadece birinde, kâr merkezi bulunmaktadır. Fakat bu merkezin başarısını değerlemede, net kâr yaklaşımı benimsenmiştir. Ayrıca, sözü edilen bu merkezin faaliyetleri hakkında da yeterli bilgi verilmemiştir. Anket araştırmasının ortaya çıkardığı bir başka durumu da, yatırım merkezlerinin her iki işletmede de bulunmadığı oluşturmaktadır. Çalışmamızda belirttiğimiz başarı raporlarının bu işletmelerde yeterli bir biçimde kullanılmadığı görülmektedir. Son olarak başarı ölçülerinin insan davranışlarına olan etkileri konusunda, her iki işletmeden de herhangi bir yanıtın alınamaması, bu işletmelerde sözü edilen bu konuya hiç önem verilmediği sonucunu doğurmaktadır.

2) Bölüm Yöneticilerinin Başarı Değerlemesine İlişkin Anket Sorularına Kamu Kesimi İşletmelerinden Verilen Yanıtların Analizi

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin anket araştırması için seçilen kamu kesimi işletmeleri; ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesesi ile SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesidir. Her iki işletme de çalışma konumuz açısından iyi birer örnek oluşturmaktadır. Anket araştırmasına ilişkin sorular, her iki işletmedeki ilgili kişilere yine yüz yüze görüşme tekniğiyle sorulmuştur. Bu başlık altında sırasıyla önce SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesi yöneticilerinin, daha sonra da ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesesi yöneticilerinin anket sorularına verdikleri yanıtlar analiz edilecektir.

A) SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesi Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi

SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesi yöneticilerinin anket sorularına verdikleri yanıtların analizi, soruların sırasına göre aşağıda görüldüğü gibi yapılabilir.

(EK: 1)'de görülen anket sorularından; SORU 1, 2, 3, ve 4'e yanıt alınmamıştır. SORU 5'e verilen yanıtta, işletmenin merkezkaç bir yönetim biçimine sahip

olduğu belirtilmiştir. SORU 6'ya yanıt verilmemiştir. SORU 7'ye verilen yanıtta ise, işletmede karar alma işlevi konusunda yetki goerimine gidildiği belirtilmiştir. Ancak, hangialanlarda yetki goerimine gidildiği belirtilmemiştir. SORU 8'e verilen yanıtta, işletmedeki bölüm yöneticilerinin yetkileri sadece üretim fonksiyonunda gerçekleşmektedir. SORU 9, 10, 11 ve 12'ye yanıt verilmemiştir. SORU 13'e verilen yanıtta, işletmenin örgüt yapısı hakkında organizasyon şeması üzerinde kısa bir açıklama yapılmıştır. Işletmenin organizasyon şeması, (EK: 7)'de gorolduğu gibidir. Organizasyon şeması incelendiğinde, işletmenin dikey bir yapıda olduğu söylenebilir. Organizasyon şemasında, müessese mudurune bağlı, iki mudur yardımcısı bulunmaktadır. Müessese mudur yardımcıları; teknik işler ve idari işler olarak görülmektedir. SORU 14'e verilen yanıtta, işletmedeki bölüm yöneticilerine verilen sorumlulukların, bir yönetmelikle belirlendiği belirtilerek, işletmede çeşitli sorumluluk merkezlerinin oluşturulduğu açıklanmıştır. SORU 15'e verilen yanıtta ise, işletmede çeşitli maliyet merkezleri olduğu belirtilmiştir. SORU 16 ve SORU 17'ye yanıt verilmemiştir. SORU 18'de belirtilen lu­lerin, işletmede bulunmadığı açıklanmıştır. SORU 19'da belirtilen lu­lerin işletmede kullanılmadığı, buna karşın işletmenin her yıl hazırlanan genel bir bütçesi olduğu ve bölü­mler ile ilgili durumların buradan izlendiği belirtilmiştir. Gorolduğu gibi, işletmenin maliyet

merkezlerine ilişkin başarı ölçüsü olarak standart maliyetler ve esnek bütçeler kullanılmamaktadır. Fakat işletmenin bu konuda bir sistem uyguladığı ortaya çıkmaktadır. (EK: 8)'de görülen rapor, işletmede maliyet merkezi olarak kabul edilen merkezlerden, iplik dairesine ilişkin çeşitli maliyetleri göstermektedir. Bu raporda üç tür maliyet unsuru söz konusu işletmenin faaliyet konusu itibariyle yer almaktadır. Sözü edilen maliyet unsurları; birim, aylık, yıl başından beri fiili, program ve geçen sene bu devre itibariyle ayrı ayrı ele alınmıştır.

Ortaya çıkan bu sonuç nedeniyle, SORU 21, 22, 23, 24, 25 ve 26'ya yanıt verilememiştir. SORU 27'ye verilen yanıtta, işletmede kâr merkezi bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, SORU 28 ve SORU 29'a yanıt verilmemiştir. SORU 30'a verilen yanıtta, işletmede yatırım merkezi bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle, SORU 31'e yanıt verilmemiştir. SORU 32'ye de yanıt verilmemiştir. SORU 33'e verilen yanıtta, işletmede maliyet merkezlerinde kullanılan başarı raporu bulunduğu belirtilmiştir. SORU 34'e verilen yanıtta ise, (EK: 8)'de görülen rapor üstünde çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur. SORU 35'e verilen yanıtta ise, maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporunun, daire şeflerinden, bölüm müdürlerine, bölüm müdürlerinden de, müessese müdürüne sunulduğu belirtilmiştir.

SORU 36'ya verilen yanıtta, giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen şeklindeki ayırımının yapılma-

dığı belirtilmiştir. SORU 37'ye yanıt verilmemiştir. Bu nedenle, SORU 38 ve SORU 39'a yanıt verilememiştir. İşletmede yatırım merkezi bulunmadığından, SORU 40 ve SORU 41'e yanıt verilmemiştir. Son olarak SORU 42'de belirtilen durumlar hakkında da herhangi bir bilgi alınamamıştır.

B) ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesesi
Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri
Yanıtların Analizi

Anket araştırmasının uygulandığı bir diğer kamu kesimi işletmesi de, ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesesidir. Sözü edilen bu işletmede yapılan anket araştırmasında, bazı sorulara yanıt alınamamıştır. Bu işletmede yapılan anket uygulamasının sorularına verilen yanıtların analizi, aşağıda görüldüğü gibi yapılabilir.

(EK: 1)'de görülen anket sorularından, SORU 1, 2, 3 ve 4'e yanıt verilmemiştir. SORU 5'e verilen yanıtta, işletmede merkezkaç bir yönetim biçiminin oluşturulduğu belirtilmiştir. SORU 6'ya yanıt verilmemiştir. SORU 7'ye verilen yanıtta ise, işletmede bölüm yöneticilerine karar alma işlevi konusunda yetki göçerimine gidildiği belirtilmiştir. SORU 8'e verilen yanıtta, işletmede bölüm yöneticilerinin üretim fonksiyonunda yetkili kılındığı belirtilmiştir. SORU 9, 10, 11, ve 12'ye herhangi

bir yanıt alınamamıştır. SORU 13'e verilen yanıtta, işletmenin örgüt yapısı, organizasyon şeması üzerinde açıklanmıştır. İşletmenin organizasyon şeması (EK: 9)'da görüldüğü gibidir. İşletme, müessese müdürüne bağlı üç müdür yardımcısı; idari, işletme ve teknik işler olarak örgütlenmiştir. İşletme müessese müdür yardımcısına bağlı altı fabrika ve bir servis hizmetleri bölümü bulunmaktadır. SORU 14'e verilen yanıtta, işletmede çeşitli sorumluluk merkezleri oluşturulduğu belirtilmiştir. SORU 15'e verilen yanıtta ise, işletmede maliyet merkezleri bulunduğu belirtilerek, bunlar aşağıda görüldüğü gibi sıralanmıştır;

- Motor fabrikası
- Elektrik makina fabrikası
- Lokomotif fabrikası
- Vagon ve yol gereçleri fabrikası
- Döküm ve kimya işleri fabrikası
- Mekanik işler fabrikası

SORU 16 ve SORU 17'ye yanıt verilmemiştir. SORU 18'e verilen yanıtta, işletmedeki bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin bir başarı ölçüsünün bulunmadığı belirtilmiştir. SORU 19'a verilen yanıtta ise, işletmede maliyet merkezlerine ilişkin bir başarı ölçüsü olarak standart maliyetler ve esnek bütçelerin kullanılmadığı belirtilmiş, buna karşın işletmenin her yıl hazırlanan genel bütçesinde maliyet merkezlerine

ilişkin bilgilerin izlendiği açıklanmıştır. Görüldüğü gibi bundan bir önceki başlıkta incelenen işletmedeki benzer bir durum, bu işletmede de söz konusudur. Konumuz ile ilgisi açısından, her yıl hazırlanan bu bütçenin yıl ortasında ortalama rakamlar alınarak yeniden düzenlendiği belirtilerek, çeşitli açıklamalarda bulunulmuştur. Bu şekilde hazırlanan bütçeye, işletmede revize bütçe denilmektedir. Bu bütçede, düzenleme yapılmadan önce ortaya çıkan sapmalar, yeniden düzenleme ile ortadan kalkmaktadır. Bu durumda söz konusu işletmede, maliyetlerin izlenmesinde bir takım olumsuz sonuçların meydana geleceği açıktır.

Yukarıda yapılan açıklamadan sonra, SORU 21, 22, 23, 24, 25 ve 26'ya yanıt verilmemiştir. İşletmede kâr merkezleri ve yatırım merkezlerinin bulunmaması nedeniyle de, SORU 27, 28, 29, 30, 31'e yanıt verilmemiştir. SORU 32'de belirtilen ölçüler, ele aldığımız işletmede kullanılmamaktadır.

SORU 33'e verilen yanıtta ise, işletmenin maliyet merkezlerinde bir takım başarı raporlarının bulunduğu belirtilmiştir. Fakat bu raporların bir örneği bize verilmemiştir. Bu nedenle, SORU 34'e yanıt alınamamıştır. SORU 35'e verilen yanıtta ise, maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporlarının, maliyet merkezlerinden, işletme müessese müdür yardımcısına sunulduğu belirtilmiştir. SORU 36, 37, 38, 39, 40 ve 41'e yanıt verilmemiştir. Son

olarak sorulan SORU 42'de belirtilen durumlar hakkında da işletmeden bilgi alınamamıştır.

Buraya dek yaptığımız incelemelerde, anket sorularına kamu kesimi işletmelerinin yöneticilerince verilen yanıtların analizleri gösterilmiştir. Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin kamu kesimine dahil olmaları, bir takım ilginç durumları ortaya çıkarmaktadır. Her iki işletme de, bir çok konuda genel müdürlüğün belirlediği biçimde faaliyet göstermektedir. Bağımsız hareket edebilmeleri son derece kısıtlıdır. Bu durumda her iki işletme de, merkezkaç bir yönetim biçimine uymamaktadır. Fakat organizasyon şemaları incelendiğinde, büyük işletmeler oldukları görülmektedir. Her iki işletmede de, bir takım anket sorularına yanıt alınamamıştır. Bu sorular, (EK: 1)'de görülen SORU 1, 2, 3, 4 ve SORU 9, 10, 11, 12 gibi çalışma konumuzun, amaçlarını, nedenlerini, merkezkaç yönetimin yararlarını ve sakıncalarını içeren sorulardır. Ayrıca her iki işletmede de, kâr merkezleri ve yatırım merkezleri bulunmamaktadır.

Buna karşılık, her iki işletmede de maliyet merkezleri bulunmaktadır. Söz konusu bu merkezlerin başarılarını değerlemede, çalışmamızda belirtilen ölçülerin tam anlamıyla uygulanmadığını görmekteyiz. Ayrıca maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporu, sadece SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesinden alınabilmektedir. Bu rapor da, çalışmamızda belirttiğimiz niteliklere

sahip değildir.

Her iki işletmenin ekonomik yapımızdaki yeri düşünülduğünde, bir takım sorunlarının bulunduğu açıktır. Anket araştırmasının uygulandığı bu iki işletmede, başarı ölçülerinin insan davranışlarına olan etkileri konusundaki soruya yanıt verilmemesi bizde bu konuya gereken önemin verilmediği kanısını uyandırmıştır.

SONUÇ ve ÖNERİLER

Günümüzün hızlı ekonomik gelişmesine bağlı olarak, işletmeler üretim alanlarını genişletmeye yönelmişler ve bunun doğal bir sonucu olarak da, işletmelerde çeşitli bölümler oluşturulmuştur. Oluşan bu bölümler, işletmeden ayrı olarak kendi bölümlerine ilişkin; üretim, satınalma, personel, satış gibi işlevlerde bağımsız hareket edebilme yetkisine sahip olmuşlardır. Söz konusu bölümlerin, yukarıda sözü edilen işlevler konusunda bağımsız hareket edebilmeleri, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi kavramını karşımıza çıkartmaktadır. İşletmede oluşturulan bu bölümler, her ne kadar kendi bölümlerine ilişkin bir çok işlev ile ilgili olarak bağımsız hareket edebilmelerine karşın, işletmelerin üst düzey yönetimi söz konusu bu bölümlerin üzerinde denetim hakkına sürekli olarak sahip bulunmaktadır. Ayrıca, işletme üst düzey yönetimi, söz konusu bölümlerin başarısını da bilmek istemektedir. Sözü edilen bölümlerin başarısı, aynı zamanda bölüm yöneticilerinin de başarısı sayılacaktır.

Bu nedenle çalışmamızın temel amacını; bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin konuların incelenmesi ve önemli hususların ayrıntılarıyla belirtilmesi oluşturmuştur. Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi konusu, öncelikle kuramsal açıdan ortaya konmaya çalışılmıştır. Daha sonra da, kuramsal bilgiler içinde kalarak sınırlı bir çalışma yapma yerine, uygulamalı bir çalışma ile daha gerçekçi sonuçlara ulaşılması amaçlanarak, Eskişehir yöresinde faaliyette bulunan dört imalat işletmesinde, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin bir anket uygulamasına yer verilmiştir.

Daha önce de belirtildiği gibi, bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi konusu, işletmede üst düzey yönetim açısından pek çok öneme sahip bulunmaktadır. Çalışmamızda bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesinin önemini ortaya çıkaran nedenler tek tek açıklanmıştır. Ayrıca bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesi, bir çok amaç göz önüne alınarak yerine getirilmektedir. İşletmelerde bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesinde, pek çok güçlüklerle karşı karşıya kalınabilmektedir. Ortaya çıkan bu güçlükleri çözebilmek amacıyla, karşımıza her bölümün faaliyetlerinin ayrı ayrı gösterilmesine yarayan çeşitli başarı ölçüleri çıkmaktadır.

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde karşılaşılan güçlükleri ortadan kaldırmak amacıyla, organizasyon yapısında bir takım değişikliklere gidilmesi en ussal bir çözüm yolu olarak kabul edilmektedir. Sözü edilen değişikliklerin en önemlisi, merkezkaç bir yönetim biçiminin oluşturulmasıdır. Merkezkaç yönetim, bölümlere işletme işlevleri konusunda yetki göçeriminin gerçekleştirilmesidir. Bu konuda bölümlere göçerilen yetkilerin bazı işlevlerde oluşup, bazılarında ise oluşmaması, merkezkaç yönetimin derecesini belirleyen bir unsurdur. Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi konusunda, merkezkaç yönetim biçiminin önemi ortadadır. Merkezkaç bir yönetim biçiminin oluşturulmasında bölümlere yetki ve sorumluluklar verildiğinde, karşımıza sorumluluk merkezleri kavramı çıkmaktadır. Merkezkaç yönetim biçiminin oluşturulması sonucu oluşan bölümler, sorumluluk merkezleri olarak kabul edilerek, üç tür sorumluluk merkezi oluşturulmaktadır. Bu merkezler sorumluluklarının niteliğine göre; maliyet, kâr ve yatırım merkezi olarak sıralanır. Söz konusu merkezler, çalışmamızın temel taşlarını oluşturmuştur.

Daha önce de belirtildiği gibi, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde karşılaşılan güçlüklerin, yukarıda belirtilen sorumluluk merkezleri açısından ele alındığında çözümlenmesi kolaylaşacaktır. Merkezkaç bir yönetimin, çeşitli yarar ve sakıncaları bulunduğu bilinmektedir. Çalışma konumuz açısından, bu yarar ve sakın-

caların bir arada düşünülmesi, olumlu bir yaklaşım olmaktadır.

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde kullanılan bir takım ölçüler bulunmaktadır. İşletme üst düzey yönetimi, bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemek istediğinde, bu ölçülerden önemli derecede yararlanmaktadır. Söz konusu bu ölçüler, sorumluluk merkezleri açısından ele alınarak ayrı ayrı gösterilmektedir. Öncelikle maliyet merkezlerinde kullanılan başarı ölçüsü olarak, standart maliyetler ve esnek bütçeler bulunmaktadır. Maliyet merkezlerinde ortaya çıkan maliyet unsurları açısından, direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri, standart maliyetler aracılığıyla kontrol edilir. Buna karşın diğer maliyet unsuru olan genel imalat giderleri ise, esnek bütçeler aracılığıyla kontrol edilir. Kâr merkezlerinde kullanılan başarı ölçüsü, söz konusu merkezin kârıdır. Kâr merkezlerinde oluşan kâr, işletme üst düzey yönetimine dört değişik şekilde belirtilir. Söz konusu merkezde oluşan kârı; bölümün katkı payı, bölümün kontrol edilebilir kârı, bölümün dolaysız kârı ve bölümün net kârı biçiminde belirtmek, başarı değerlemesi açısından olumlu bir yaklaşımdır. Bölüm yöneticilerinin başarılarının daha ussal bir biçimde değerlemesi istenildiğinde, yukarıda sözü edilen kâr ölçülerinden, bölümün kontrol edilebilir kârının en uygun ölçü olduğu kabul edilir. Yatırım merkezlerinde başarı ölçüsü

olarak, yatırımın geri dönme oranı ve artık gelir yaklaşımları kullanılmaktadır. Söz konusu bu merkezlerde, yukarıda belirtilen ölçüleri kullanabilmek için bölümün yatırımlarının belirlenmesi gerekir.

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin yukarıda belirtilen ölçüler dışında, işletmeler bir takım değişik ölçüler de kullanırlar.

Üst düzey işletme yönetimi, bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede bir takım başarı raporları kullanırlar. Söz konusu bu raporlar, ilgi merkezin niteliğine göre farklı şekillerde düzenlenir. Maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporlarına, sorumluluk raporları da denilmektedir. Maliyet merkezlerinde kullanılan bu raporlar, örgüt yapısında aşağıdan yukarıya doğru çeşitli düzeyler arasında düzenlenir. Kâr merkezlerine ilişkin başarı raporu ise, söz konusu merkezin gelir tablosudur. Yatırım merkezlerine ilişkin başarı raporu ise, diğer merkezdeki başarı raporlarına göre daha farklı bir yapıdadır. Bu rapor, ilgili merkezin yatırımlarını da içerecek bir biçimde oluşturulur.

Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlemesinde kullanılan başarı ölçülerinin, çalışanlar üzerinde bir takım psikolojik etkiler yarattığı bilinen bir gerçektir. Bu etkilerin neler olduğunun üst düzey işletme yöneticimince bilinmesi ve gereken önlemlerin alınması

son derece olumlu bir yaklaşım olacaktır. Buraya dek, çalışmamızın kuramsal sonucunu belirtmiş olduk. Şimdi de anket uygulaması yaptığımız kamu ve özel kesim işletmelerinde ulaştığımız uygulama sonuçlarını belirterek, bu işletmelere ilişkin önerilerimizi kısaca sıralanmaya çalışacağız.

Bölüm yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesine ilişkin olarak, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde, bir takım olumlu ve olumsuz durumlar görülmektedir. Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin, kamu kesimine ve özel kesime dahil olmaları nedeniyle, söz konusu işletmelerin anket sonuçları ve önerilen hususlar aşağıda görüldüğü biçimde ayrı ayrı belirtilecektir.

Özel kesim işletmeleri, çalışma konumuz açısından bazı önemli özelliklere sahiptir. İlk olarak ele alınan işletme, ESTON A.Ş.'dir. Söz konusu işletmede, anket uygulamasına diğer işletmelere oranla, daha fazla bir ilgi gösterilmiştir. ESTON A.Ş.'de çalışma konumuz açısından, üst düzey işletme yönetimi bir takım çabalara girişmiştir. İşletme, organizasyon yapısını faaliyet konusunu dikkate alarak düzenlemiştir. Ayrıca organizasyon şemasından da görülebileceği gibi, işletmeler müdürlüğüne bağlı çeşitli maliyet merkezleri de oluşturulmuş bulunmaktadır. İlk olarak ele aldığımız bu işletmenin, merkezkaç bir yönetim biçimi açısından en

basit bir yapıda olduğu söylenebilir. Bu işletmede, bir bölümün kâr merkezi olarak oluşturulduğu görülmektedir. Yaptığımız bu kısa tanıtımdan sonra, söz konusu işletmeye ilişkin çeşitli önerilerde bulunabiliriz. Anket uygulamasından alınan yanıtlar doğrultusunda, bu işletmede bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine verilen önemin yeterli olmadığını söylemek olurludur. Konunun önemi açısından, ESTON A.Ş.'nin üst düzey yöneticilerinin, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi çalışmalarına daha fazla bir ilgi göstermesi gerekir. Merkezkaç bir yönetim biçiminin oluşmasında, işletmede bir takım ilkelerin bulunduğu açıktır. Fakat söz konusu yönetim biçiminin yararlı ve sakıncalı yönlerinin tam olarak bilinmediği görülmektedir. İşletme yöneticilerinin bu yarar ve sakıncaları daha dikkatli bir biçimde incelemesi gerekir. Söz konusu işletmede maliyet merkezlerinde, standart maliyetlerin ve esnek bütçelerin uygulanmadığı görülmektedir. İşletmede oluşturulan maliyet merkezlerinde, sözü edilen bu ölçülerin kullanılması gerekir. Böyle bir yaklaşımla, işletmede standart maliyetlerin ve esnek bütçelerin uygulanmasının sayısız yararları olacağı da açıktır. Öte yandan işletmede bulunan kâr merkezinin başarı ölçüsü olarak kârın kullanılmasına karşın, net kâr yaklaşımının benimsenmesi bizce hatalı sonuçlar doğurabilecektir. Kâr merkezinde kullanılacak kâr ölçüsünün, bölümün kontrol edilebilen kârı olması gerekmektedir. Ayrıca işletmede kullanılan başarı

raporlarında da, çeşitli eksiklikler bulunmaktadır. Özellikle maliyet merkezinde kullanılan raporun, çalışmamızın ikinci bölümünde belirtilen sorumluluk raporları şeklinde yeniden düzenlenmesi gerekir. Son olarak işletmede, başarı ölçülerinin insan davranışları üzerindeki etkilerinin önemsenmediği görülmüştür. Yukarıda önerdiğimiz ölçülerin, sözü edilen bu etkiler düşünülerek uygulanması gerekir.

Anket araştırmasının ele alındığı ikinci özel kesim işletmesi ise, ARÇELİK A.Ş. Eskişehir Buzdolabı Fabrikasıdır. Söz konusu işletmede, anket uygulamasına gösterilen ilgi, birinci işletmeye oranla daha az olmuştur. İşletme üretim faaliyeti dışında, ARÇELİK A.Ş.'ne bağlı bulunmaktadır. Fakat söz konusu işletmede, kendi içinde merkezkaç bir yönetim oluşmuştur. İşletmenin organizasyon şemasına baktığımızda, buzdolabı ve kompresör olmak üzere iki ana grupta örgütlendiği görülür. Söz konusu işletmeden, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemi ve amaçlarına ilişkin bilgilerin alınamaması düşündürücüdür. İşletmenin merkezkaç bir yönetim açısından, en basit bir yapıda olduğu söylenebilir. Bu işletmeye ilişkin önerilerimizi de şu şekilde sıralayabiliriz. İşletmede bir çok maliyet merkezi bulunduğu görülmektedir. Söz konusu bu merkezlerde, standart maliyetlerin kullanılması olumlu bir yaklaşım olmasına karşın, uygulamada direkt hammadde giderlerine

ilişkin sapmalar bulunurken, direkt işçilik giderlerine ilişkin sapmaların hesaplanmaması çelişkili bir durum yaratmaktadır. İşletmenin maliyet merkezlerinde, standart maliyetlerin direkt işçilik giderlerini de kapsayacak şekilde uygulanması gerekir. Faaliyet konusunun niteliği nedeniyle, esnek bütçelerin uygulanması, bizce en gerekli konulardan birini oluşturmaktadır. Ayrıca bu işletmede, maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporunun, çalışmamızın ikinci bölümünde belirtilen sorumluluk raporları biçiminde düzenlenmesi de gerekir.

Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesine ilişkin olarak anket araştırmasının uygulandığı kamu kesimi işletmelerinden ilki, SÜNEMRABNK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Müessesesidir. Sünerbank genel müdürlüğüne bağlı olarak faaliyetlerini sürdüren bu işletme; kendi içersinde çeşitli bölümlerden oluşmuştur. Merkezkaç bir yönetim biçiminin uygulandığı işletmede, bir çok maliyet merkezi bulunmaktadır. Söz konusu bu merkezler, işletmenin organizasyon şemasında, teknik müessese müdürü yardımcılığına bağlıdır. Bu işletmeye ilişkin çeşitli önerilerimizi de şöylece sıralayabiliriz. İşletmenin kamu kesimine dahil olması nedeniyle, bağımsız hareket edebilmesi belli konularla sınırlanmıştır. Özellikle kendi içindeki bölümlerde bu sınırlamalar, daha fazla bir şekilde görülebilir. İşletmenin bağımsız hareket etmesini sağlayacak çeşitli düzenlemelere gereksinim vardır.

İşletmede maliyet merkezlerine ilişkin başarı ölçülerinin, standart maliyetler ve esnek bütçeler olması gereklidir. Oysa işletmede genel bir bütçe uygulanarak, maliyetlere ilişkin ayrıntılara girilmemektedir. İşletmenin söz konusu maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporlarının, çalışmamızda belirtilen raporlara oranla çok farklı olduğu görülmektedir. İşletmenin bağlı olduğu genel müdürlüğün, diğer işletmeleri de ele alacak bir şekilde, bir başarı raporunun uygulanması kanımızca gerekli olacaktır. Kamu kesimi işletmelerinin çoğunda görülen kaynak savurganlığının önlenmesi açısından, işletmede maliyet merkezlerinin yeni bir sisteme göre düzenlenerek, söz konusu merkezlerin başarı raporlarının ilgili gider unsurlarını ayrıntılı bir biçimde gösterecek şekilde ele alınması bizce önemli bir yaklaşımdır.

Anket araştırmasının uygulandığı ikinci kamu kesimi işletmesi de, ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayii Müessesedir. İşletme, T.C.D.D. Genel Müdürlüğüne bağlıdır. Kamu kesimi işletmelerinin karakteristik özelliklerine sahip olan bu işletme, faaliyet konusunun önemi dolayısıyla, Türkiye'nin ekonomik yaşamında önemli bir yere sahiptir. Bu işletme çalıştırdığı işgören sayısı, faaliyet konusu ve diğer hususlar nedeniyle dikkat çeken bir özelliğe sahiptir. İşletme, organizasyon şemasından da görüleceği gibi, maliyet merkezi olarak kabul edilen altı fabrikadan oluşmuştur. Diğer örgüt birimleri ise, teknik ve idari işlerle uğraşmaktadırlar.

Merkezkaç bir yapıya sahip bu işletmede, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi konusunda pek az bir çalışmanın bulunması, düşündürücüdür. Oysa işletme bölümlerinin maliyeti, büyük rakamlarla ifade edilebilmektedir. Sözü edilen bu işletmeye ilişkin önerilerimizi de şu şekilde belirtebiliriz. İşletmenin çok büyük bir yapıya sahip olması nedeniyle, merkezkaç yönetim biçiminin, çalışmamızın birinci bölümünde belirtilen merkezkaç yönetimin ilkeleri, yarar ve sakıncaları göz önüne alınarak çeşitli düzenlemeler yapılması gerekmektedir. Bu düzenlemeler yapılırken, verimlilik ilkesi dikkate alınmalıdır. İşletmedeki bölümlere gerekli yetkilerin göçerilmesi ve çalışanların faaliyetlerini yerine getirirken daha rahat bir çalışma ortamının yaratılması gerekir. Bu işletmede maliyet merkezlerinde kullanılmak amacıyla, standart maliyetlerin ve esnek bütçelerin uygulanmasını önermekteyiz. İşletmede revize bütçe adı altında düzenlenen ve yıl ortasında bütçeyi fiili rakamlara dönüştüren bu uygulamadan, hemen vazgeçilmelidir. Yapılan bu uygulamanın, işletme bölümlerinin başarısını gerçek bir biçimde göstermediği açıktır. İşletmenin kapasitesinde belirtilen rakam, 60 lokomotif yerine 40 lokomotif olarak gerçekleştiğinde, tüm maliyetler fiili üretime göre ayarlanmakta ve bunun sonucunda da herhangi bir maliyet kontrolü yapılamamaktadır. Bu işletmede kaynak savurganlığının önlenmesi açısından, maliyet merkezlerinde sözünü ettiğimiz iki ölçünün kullanılması

gerekir. Ayrıca maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporlarının, sorumluluk raporları biçimde düzenlenmesi de bizce çok yararlı olacaktır. Görüldüğü gibi anket uygulamasının yerine getirildiği kamu kesimi işletmelerinde, ortak noktalar ortaya çıkmıştır. Her iki işletmenin merkezkaç yapının en basit şekilde sahip olması ve oluşturulan maliyet merkezlerinin önemi ortadadır. Anket uygulamasında, her iki işletmede de bir takım köklü düzenlemelere gidilmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Yapılacak bu düzenlemelerle, işletmelerin daha başarılı bir düzeye gelecekleri kanısındayız.

Bazı eksiklerinin bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz bu çalışmamız; işletmelerde bölüm yöneticilerinin başarısının değerlendirilmesi amacıyla ilgili başarı raporlarının düzenlenmesine, bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılan ölçülerin belirlenmesine olanak sağlayabildiği ve başarı ölçülerinin işletmede çalışan kişilerin davranışları üzerindeki etkilerini belirlemede yardımcı olabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

EK: 1

SORU 1- Size göre, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinin önemi hangi nedenlerden kaynaklanmaktadır? (Aşağıdaki nedenlerden size uygun olanları belirtiniz)

- Başarı değerlemesinin, yönetimin dikkatleri en çok gerek duyulan ve en verimli alanlara yöneltmesi nedeniyle,
- İşletmede kimin terfi ettirileceğini, kimin aynı orunda bırakılacağını ve kimin işten çıkarılacağını göstererek, gelecekteki yönetici ekibini biçimlendirme nedeniyle,
- Yöneticilerin çalışmalarını daha üst düzeydeki amaçlara doğru yöneltme nedeniyle,
- Yöneticileri yaptıkları işler hakkında bilinçlendirerek yaptıkları işe karşı ilgilerini arttırması nedeniyle,
- Yöneticilere yapılacak özendirme primleri için nesnel ve gerçeğe uygun bir temel sağlaması nedeniyle.

SORU 2- İşletmenizde başarı değerlemesi çalışması yapılırken hangi amaçlar göz önünde bulundurulmaktadır? (Aşağıdaki amaçlardan size uygun olanları belirtiniz).

- Yöneticilere yüklenen sorumluluğun, ne derece yerine getirildiğini görebilmek amacıyla,
- Önceden belirlenen başarı standardından meydana gelen sapmaları belirlemek amacıyla,
- Kontrol dışı durumları düzeltmek için izlenecek yol hakkında fikir vermek amacıyla,
- Başarının teşvik edilmesi amacıyla,
- Çeşitli bölümler arasında karşılaştırma yapmak amacıyla.

SORU 3- Bölüm yöneticisinin başarı değerlemesi çalışmalarında çeşitli güçlüklerle karşılaşılırmıdır? (Eğer çeşitli güçlüklerle karşılaşıyorsanız, aşağıda sayılan güçlüklerden size uygun olanları belirtiniz)

- Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi ile ölçülmek istenen başarının, aynı zamanda işletme amaçlarının başarısı olması ve bölüm yöneticilerinin bu başarıya olan katkılarının ölçülmesi güçlüğü,
- İşletme amaçlarının birbirleri arasındaki çatışmaları güçlüğü,

- Hizmet bölümlerinin başarısının değerlendirilmesindeki güçlükler,
- Başarı değerlendirmesi açısından, farklı faaliyet bölümleri için ortak bir ölçünün bulunması güçlüğü.

SORU 4- Başarı değerlendirme çalışmalarında karşılaşılan güçlükleri çözebilmek amacıyla hangi yollardan yararlanılmaktadır? (Aşağıdaki çözüm yollarından size uygun olanları belirtiniz).

- Başarı değerlendirme amacıyla, farklı faaliyet bölümleri için ortak bir ölçünün kullanılması yerine; farklı ölçüler kullanılması yoluna gidilmesi,
- Başarı değerlendirme amacıyla, işletmede farklı faaliyet bölümlerinin, niteliklerine göre sorumluluk merkezleri olarak düzenlenmesi,
- İşletmede bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlendirme amacıyla, merkezkaç bir yöntem biçimi oluşturulması.

SORU 5- İşletmenizde ne tür bir yönetim biçimi uygulanmaktadır? (Aşağıdaki yönetim biçimlerinden işletmenize uygun olanını belirtiniz)

- Merkezi (Merkezleşme) yönetim biçimi
- Merkezkaç (Merkezleşmeme) yönetim biçimi.

SORU 6- Bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi açısından, işletmenizin örgüt yapısında çeşitli değişikliklere gidilmekte midir? Eğer çeşitli değişiklikler yapılmakta ise bunları kısaca açıklayınız.

SORU 7- İşletmenizde bölüm yöneticilerine karar alma işlevi konusunda, yetki göçerimi yapılmakta mıdır? Eğer yetki göçerimine gidiliyorsa, bu yetki göçerimi hangi alanları kapsamaktadır.

SORU 8- Merkezkaç bir yönetim biçimi açısından, bölüm yöneticilerine verilen yetkiler, hangi işletme fonksiyonlarında gerçekleşmektedir? (Aşağıdaki fonksiyonlardan işletmenize uygun olanları belirtiniz).

- Üretim
- Pazarlama
- Finans
- Personel
- Satınalma

SORU 9- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim biçimi açısından üst yönetimin rolü ne şekilde belirlenmiştir?

SORU 10-İşletmenizde merkezkaç bir yönetiminin oluşmasında üst düzey yönetim, kontrol ve başarı ölçülerini belirlemiş midir?

- SORU 11- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim biçiminin oluşmasında, bölüm yöneticilerine ilişkin yetkiler ne şekilde belirlenmiştir?
- SORU 12- İşletmenizde merkezkaç ve merkezi yönetim biçiminin uygulanması sırasında, bölümler arasında bir denge kurulmuş mudur?
- SORU 13- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim uygulanması sırasında ne tür bir örgüt yapısı oluşturulmuştur? Eğer mümkünse örgüt şemanızı verirmisiniz.
- SORU 14- İşletmenizde bölüm yöneticilerine ne tür sorumluluklar verilmiştir ve sorumluluk merkezleri oluşturulmuş mudur? Kısaca açıklayınız.
- SORU 15- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim biçiminin sonucunda oluşan ne tür sorumluluk merkezleri vardır? (Aşağıdaki merkezlerden işletmenizde bulununları belirtiniz)
- Maliyet (gider) merkezleri
 - Kâr merkezleri
 - Yatırım merkezleri
- SORU 16- Size göre merkezkaç bir yönetim biçimi yararlı sonuçlar doğurmakta mıdır? (Aşağıdaki yararlı yönlerden size uygun olanları belirtiniz)
- Merkezkaç yönetim sistematik olarak yetki göçerimini sağlar.

- Üst düzey yönetimini faaliyet sorumluluğundan kurtarır,
- Merkezkaç yönetim biçiminde yenilikler desteklenecektir,
- Merkezkaç yönetim biçimi alt düzey yöneticilerinin gelişmesine olanak sağlar,
- Hızlı ve etkili kararlar alınmasına olanak sağlar,
- İşletmenin bölümleri farklı endüstri kollarında faaliyetlerde bulunuyorsa, merkezkaç yönetim yararlı olacaktır,
- Merkezkaç yönetimin güdüleme açısından yararları bulunmaktadır.

SORU 17- Size göre merkezkaç bir yönetim biçiminin sakıncalı yönleri bulunmakta mıdır? (Aşağıdaki sakıncalı yönlerden size uygun olanları belirtiniz)

- Merkezkaç yönetimde bölümlerarası haberleşme güçleşir,
- Merkezkaç yönetim işletmenin giderlerini arttırır,
- Bazı işletme faaliyetlerinin özelliği nedeniyle, iki ayrı bölümün mamulleri rakip olabilir,
- Bölüm yöneticileri kendi bölümlerinin başarılarını arttırmak amacıyla, işletme amaçlarını gözden kaçırabilirler.

SORU 18- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim uygulaması sonucunda ortaya çıkan bölümler ya da sorumluluk merkezlerinin yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesinde kullanılan ölçüler bulunmakta mıdır?

SORU 19- İşletmenizde, merkezkaç bir yönetim uygulaması sonucunda ortaya çıkan sorumluluk merkezlerinden, maliyet (gider) merkezleri yöneticilerinin başarılarını değerlemede ne tür başarı ölçüleri kullanılmaktadır? (Aşağıdaki ölçülerden işletmenizde kullanılanları belirtiniz)

- Standart maliyetler
- Esnek bütçeler

SORU 20- Eğer işletmenizde, maliyet merkezlerinde başarı ölçüsü olarak standart maliyetler uygulanıyorsa, bu durumda standart maliyetler ne şekilde belirlenmektedir, ayrıca standartların saptanmasında hangi unsurlara dikkat edilmektedir? (Aşağıdaki unsurlardan işletmenize uygun olanları belirtiniz)

- Maliyetin temel unsurları (Direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri),
- Mamulun biçimi (dizaynı) ve hammadde ve malzemenin temel özellikleri,
- Yapılan işçilik eylemlerinin niteliği ve bu eylemlerin yapıldığı bölümler.

SORU 21- Maliyet merkezi yöneticilerinin başarı değerle-
mesinde, standart maliyetler nasıl uygulanmak-
tadır, daha başka bir deyişle söz konusu bu
merkezlerde sapma analizi uygulanmakta mıdır?

SORU 22- Standart maliyetler işletmenizde hangi gider
unsurlarına uygulanmaktadır? (Aşağıdaki gider
unsurlarından işletmenize uygun olanları belir-
tiniz)

- Direkt hammadde giderleri
- Direkt işçilik giderleri

SORU 23- Standart maliyetlerin uygulandığı gider unsur-
larında netür sapmalar bulmaktasınız? (Aşağıdaki
sapmalardan işletmenize uygun olanları belirti-
niz)

- Direkt hammadde fiyat sapması
- Direkt hammadde miktar (kullanım) sapması
- Direkt işçilik ücret sapması
- Direkt işçilik süre (verim) sapması

SORU 24- Eğer işletmenizde maliyet merkezlerinde başarı
ölçüsü olarak esnek bütçeler uygulanıyorsa, bu
durumda esnek bütçeleri ne şekilde düzenlemek-
tesiniz?

SORU 25- Maliyet merkezi yöneticilerinin başarılarını
değerlemede, esnek bütçeyi ne şekilde uygulamak-
tasınız?

SORU 26- Esnek bütçelerin uygulanmasında giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen şeklindeki ayırımı yapılmakta mıdır? Eğer böyle bir ayırım yapılıyorsa, bunu kısaca açıklarmısınız.

SORU 27- İşletmenizde merkezkaç bir yönetim uygulaması sonucunda oluşan diğer bir sorumluluk merkezi olan kâr merkezleri yöneticilerinin başarılarını değerlemede ne tür bir başarı ölçüsü kullanılmaktadır?

SORU 28- İşletmenizdeki kâr merkezlerinin başarılarını değerlemede ölçü olarak kâr kabul edilmekte midir? Eğer kabul edilmekte ise aşağıdaki kâr şekillerinden işletmenize uygun olanını belirtiniz.

- Bölümün katkı payı
- Bölümün kontrol edilebilir kârı
- Bölümün dolaysız kârı
- Bölümün net kârı

SORU 29- İşletmenizde kâr merkezlerinin başarılarını değerlemede kullanılan başarı ölçüsü olarak kâr ele alınıyorsa, söz konusu kârı ne şekilde göstermektediresiniz? (Aşağıdaki hesaplama şekillerinden işletmenize uygun olanları belirtiniz)

- (Bölüm Geliri - Bölümün Değişken Maliyetleri - Katkı Payı)

- (Bölüm Geliri - Bölümün Değişken Maliyetleri - Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler = Bölümün Kontrol Edilebilir Kârı)
- (Bölüm Geleri - Bölümün Değişken Maliyetleri - Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler - Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyetler = Bölümün Dolaysız Kârı)
- (Bölüm Geleri - Bölümün Değişken Maliyetleri - Kontrol Edilebilir Sabit Maliyetler - Kontrol Edilemeyen Sabit Maliyetler - Genel Merkezden Yüklenen Maliyetler = Bölümün Net Kârı)

SORU 30 - İşletmenizde merkezkaç bir yönetimin uygulanması sonucunda oluşan yatırım merkezlerinin yöneticilerinin başarılarını değerlemede ne tür bir başarı ölçüsü kullanılmaktadır. (Aşağıdaki ölçülerden işletmenize uygun olanını belirtiniz)

- Yatırımın geri dönme oranı
- Artık gelir

SORU 31- Yatırım merkezlerinin başarılarını değerlemede önceki soruda belirtilen ölçülerden başka ölçüler kullanılmakta mıdır? Eğer kullanılıyorsa bunları kısaca açıklayınız.

SORU 32- İşletmenizde, bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede, yukarıdaki sorularda belirtilen ölçüler dışında başka ölçüleriniz bulun-

makta mıdır? Eğer bulunmakta ise aşağıdaki ölçülerden işletmenize uygun olanları belirtiniz.

- Kârlılık,
- Verimlilik,
- Pazardaki durum,
- Ürün önderliği,
- Personel geliştirme,
- Çalışanların tutum ve davranışları,
- Topluma karşı sorumluluk,
- Kısa ve uzun vadeli amaçlar arasında denge

SORU 33- İşletmenizde, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesi amacıyla kullanılan başarı raporları bulunmakta mıdır? Söz konusu raporlar, sorumluluk merkezleri açısından aşağıda belirtilen merkezlerden hangilerinde kullanılmaktadır.

- Maliyet merkezleri
- Kâr merkezleri
- Yatırım merkezleri

SORU 34- İşletmenizin maliyet merkezlerinde ne tür bir başarı raporu kullanılmaktadır, ayrıca bu raporlarda ne tür maliyet bilgileri bulunmaktadır? Eğer mümkünse, bu raporun bir örneğini verebilir misiniz.

SORU 35- İşletmenizde maliyet merkezlerine ilişkin başarı raporu, örgüt yapısında hangi düzeyler arasında kullanılmaktadır?

SORU 36- Maliyet merkezlerinde kullanılan başarı raporunda giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen şeklindeki ayırımı yapılmakta mıdır?

SORU 37- İşletmenizin kâr merkezlerinde ne tür bir başarı raporu kullanılmaktadır, ayrıca bu raporlarda ne tür maliyet bilgileri bulunmaktadır? Eğer mümkünse, bu raporun bir örneğini verebilir misiniz.

SORU 38- İşletmenizin kâr merkezlerine ilişkin başarı raporunda hangi unsurlara yer verilmektedir? (Aşağıdaki unsurlardan işletmenize uygun olanları belirtiniz)

- Gelirler
- Değişken maliyetler
- Kontrol edilebilen sabit maliyetler
- Kontrol edilemeyen sabit maliyetler
- Genel merkezden yüklenen maliyetler

SORU 39- İşletmenizin kâr merkezlerine ilişkin başarı raporu, işletmedeki bölümleri karşılaştıracak şekilde düzenlenmekte midir? Eğer bu şekilde düzenleniyorsa, kısaca açıklayınız.

SORU 40- İşletmenizin yatırım merkezlerinde ne tür bir başarı raporu kullanılmaktadır, ayrıca ne tür bilgiler bulunmaktadır? Eğer mümkünse bu raporun bir örneğini verirmisiniz.

SORU 41- İşletmenizin yatırım merkezine ilişkin başarı raporu, işletmedeki bölümleri karşılaştıracak şekilde düzenlenmekte midir? Eğer bu şekilde düzenleniyorsa, kısaca açıklayınız.

SORU 42- Size göre, bölüm yöneticilerinin başarı değerlemesinde kullanılan başarı ölçülerinin çalışanlar üzerindeki psikolojik etkileri ne şekilde görülmektedir? (Aşağıdaki durumlardan size uygun olanları belirtiniz)

- Başarı ölçülerinin çalışanlarca baskı aracı olarak görülmesi,
- Başarı ölçülerinin, işletmede çalışanlar arasında çatışmalara yol açması,
- Başarı ölçülerinin esnek olmamasından dolayı çeşitli sorunları ortaya çıkarması.

YETKİ KONUSLARI - FONKSİYONEL	ŞANTİYELER										İŞLEMLER MD.										GN. MD. YED. ID.	MALİ İŞLER MD.			TİCARİT MD.			PERSONEL MD.								
	GN. MD.	ANK. BÜRO MD.	GN. İST. YRD. TEK.	GN. İD. YRD.	K.K ENJ. MÜH.	İNŞ. MD.	PRJ. MD.	MD. M.I B.Ş.	Ş.Ş.	MD. Md.	ED. F. F.Ş.	E.B. F.Ş.	D.E. Ş.	T.B. Ş.	S.Ş.	A.Ş.	M.F. D. A. MD. Ş.	ED. A. Ş.	T.A. Ş.	P.A. Ş.		MD. Md.	K.Y. E.F.	E.F.	MD. S.Ş.	S.A. Ş.	MD. Md.	P.Ş.	I.A.							
																														MD.	K.Y.	E.F.	MD.	S.Ş.	S.A.	MD.
- ÜCRET ŞALAKI TESBİTİ	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
- BAŞARI DEĞERLEMESİ - ÜCRET	Y	A/Y	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
- TOPLU SÖZLEŞME YAPILMASI	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
- YATIRIM KARŞI	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
- BÜTÇE FAALİYETİ PROGRAMI	Y	A/Y	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- BÜTÇE İÇİ HARCAMALAR																																				
(Ödeme şekli tesbiti ve ödeme)																																				
a) 5.000.000.-TL'ye kadar	Y	Y	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	Y	A/Y	A/Y	Y	A/Y	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
b) 10.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
c) 10.000.000.-TL'den yukarı	Y	A/Y	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- BÜTÇE DIŞI HARCAMALAR (Şantiyeler hariç)(Bütçenin %10 dışı)																																				
(Ödeme şekli tesbiti ve ödeme)																																				
a) 1.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
b) 3.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
c) 3.000.000.-TL'den yukarı	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- SATINALMA(BÜTÇE İÇİ)																																				
(Ödeme şekli tesbiti ve ödeme)																																				
a) 5.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	-	-	-	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	Y	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	
b) 10.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	-	-	-	A/Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
c) 10.000.000.-TL'den yukarı	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- TEKLİF VERME, SÖZLEŞME YAPMA																																				
a) 200.000.000.-TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	Y	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
b) 500.000.000.-TL'ye kadar	Y	-	Y	-	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
c) 500.000.000.-TL'den yukarı	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- ÜRETİM PROGRAMI YAPMA/DEĞİŞ.	Y	-	Y	-	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- YENİ KALIP-MAKİNA YAPIMI	Y	-	Y	-	-	-	-	Y	A/Y	A/Y	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- SEVKİYAT PROGRAMI YAPMA/DEĞİŞ.	Y	-	Y	-	A/Y	A/Y	-	A/Y	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
SEVKİYAT AVANS TESPİTİ	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- DENEME İMALATI	Y	-	Y	-	-	-	-	A/Y	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- KAMUL İMHASI	Y	-	Y	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- ÜRETİM DURDURMA	Y	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- YENİ YARDIYA İHTİSAS ETME	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- DÜZENLİ FAZLA M.SAL(Kendi elemanlarına)	Y	-	Y	-	Y	Y	Y	Y	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	Y	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

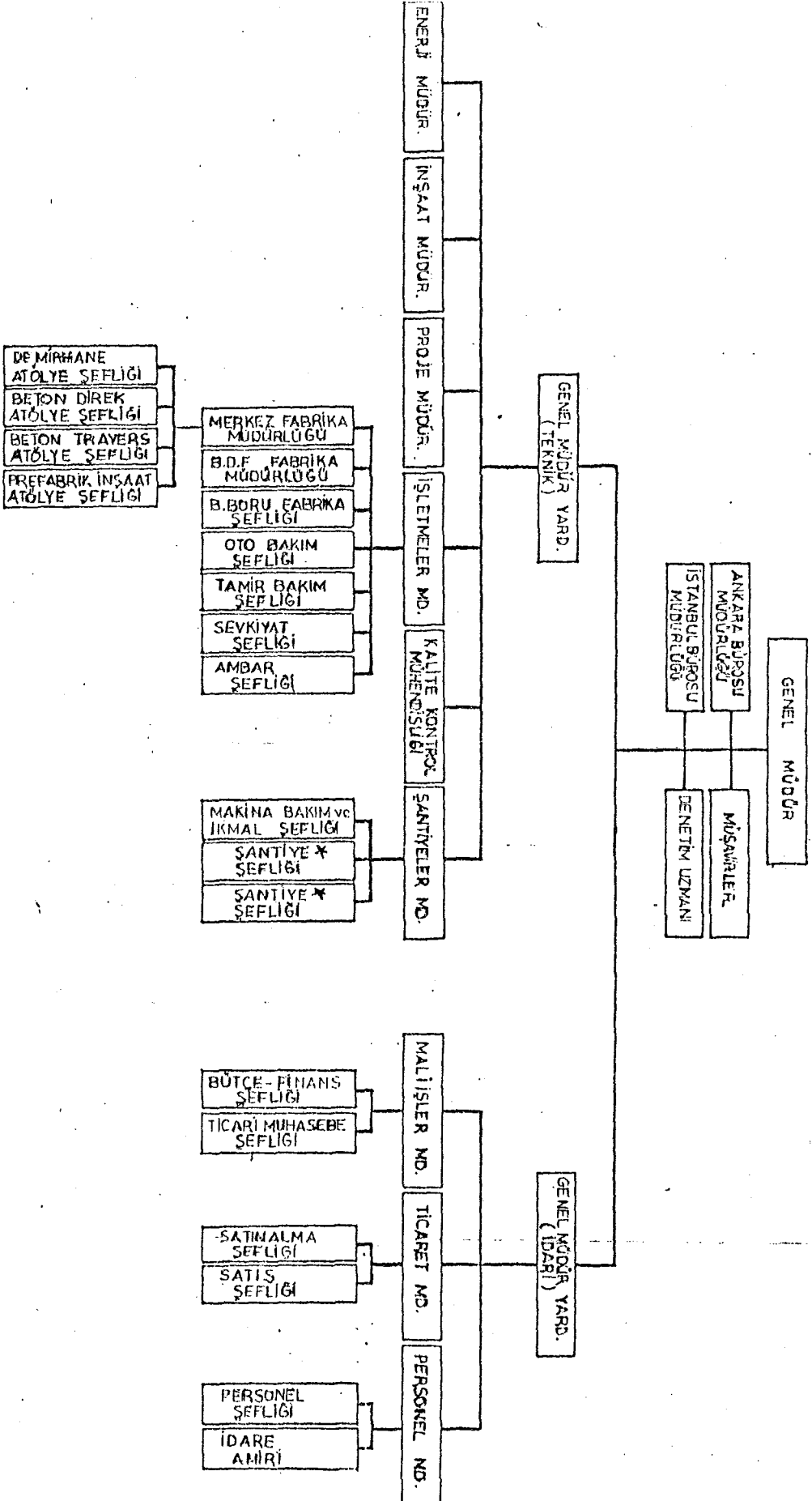
EK : 2(A)

YETKİ KURULARI - FONKSİYONEL	GN. MD.	ANX. İST. MD. BÜRO MD. TEK.	GN. Yrd. MİR. MD. MD.	K.K. ENJ. MD.	İNŞ. MD.	PRJ. MD.	ANTİYELER			İŞLETİLER MD.											GN. MD. YRD.	MALİ İŞLER			TİCARET MD.			PERSONEL MD.				
							MD.	K.I. B.Ş.	Ş.Ş.	MD.	ED.F. MD.	B.B. F.Ş.	D.B. Ş.	T.B. Ş.	S.Ş.	A.Ş.	M.F.D.A. MD.	D.Ş.	T.A. Ş.	P.A. Ş.		MD.	M.Ş.	B.F. Ş.	MD.	S.Ş.	SA. Ş.	MD.	P.Ş.	I.A.		
																															MD.	MD.
- DIŞARI YAPILACAK HİZMET	Y	A/Y	Y	-	-	-	Y	Y	Y ^A	Y	A/Y	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	Y	-	-	A/Y	-	-	Y	-	A/Y		
a) 1.000.000.- TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	-	-	Y	Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	A/Y	-	-		
b) 5.000.000.- TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	-	-	Y	Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	A/Y	-	-		
c) 10.000.000.- TL'ye kadar	Y	A/Y	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-		
d) 10.000.000.- TL üzeri	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-		
- ŞANTIYE YÖNETİCİ ELEMAN SEÇİMİ (Şantiye şef ve yrd.)	Y	-	Y	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-		
- ŞANTIYE PERSONELİ SEÇİMİ																																
a) Teknik	Y	-	Y	-	-	-	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
b) İdari	Y	-	Y	-	-	-	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	
- ŞANTIYE ÖZEL HARCAMALARI (bütçe dışı)																																
a) 1.000.000.-TL'ye kadar	Y	-	Y	-	-	-	Y	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
b) 3.000.000.-TL'ye kadar	Y	-	Y	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
c) 3.000.000.-TL'den yukarı	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- TAHSİLAT (müşteriden fat.ker + avans)	Y	Y	Y	-	Y	Y	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	
- REKLAM - İLAN VERME	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	
- GENEL TANITIM-PAZARLAMA	Y	A/Y	Y	-	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	
- DEMİRBAŞ ALIMI (1.000.000.-TL'e kadar)	Y	A/Y	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	A/Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	
- HURDAYA ATIRMA	Y	-	Y	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- FABRİKA BİNAK SATIŞ (hamir beton, bahçe çiti v.b.)	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	
- HURDAYA	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- FABRİKA ELEMAN OTOLARI TAHSİSİ	Y	-	Y	-	A/Y	A/Y	A/Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	A/Y	-	-	Y	-	A/Y		
- İPOTEK ALMA	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
- KREDİ ALMA																																
10.000.000.-TL'ye kadar	Y	-	Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	Y	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
30.000.000.-TL'ye kadar	Y	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	
30.000.000.-TL'den yukarı	A/Y	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	

* Kullanılmayan şantiye yönetmeliğinde belirlenen esaslar zahirindedir.

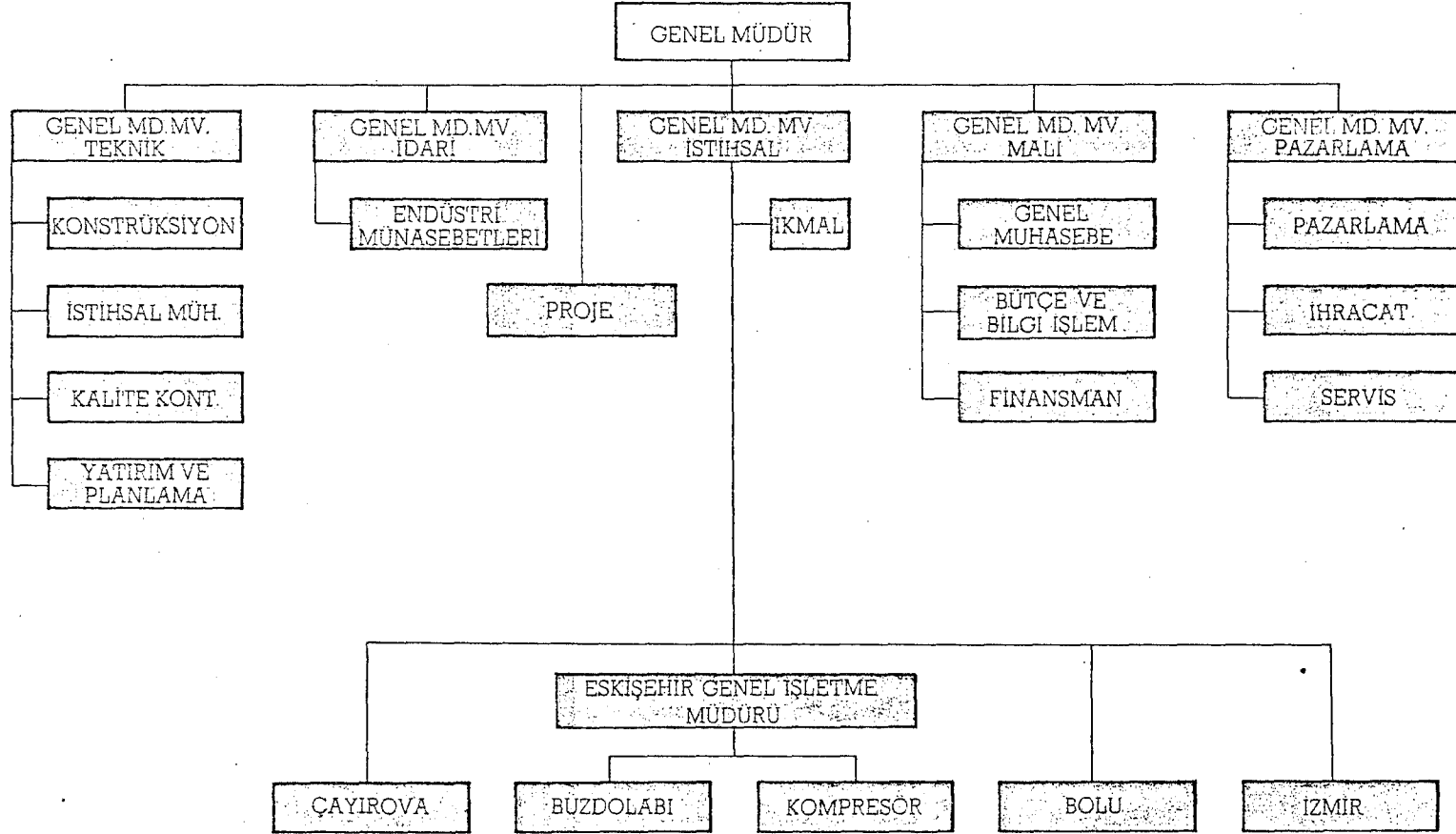
Not: Butun Bölün ve Kısım Yöneticileri faaliyetleri ile ilgili her konuda amirine emri yerine yetkisine sahiptir.

ESTON A.Ş. ORGANİZASYON ŞEMASI



*Santiye Şefliği veya Madenciliği

ORGANİZASYON



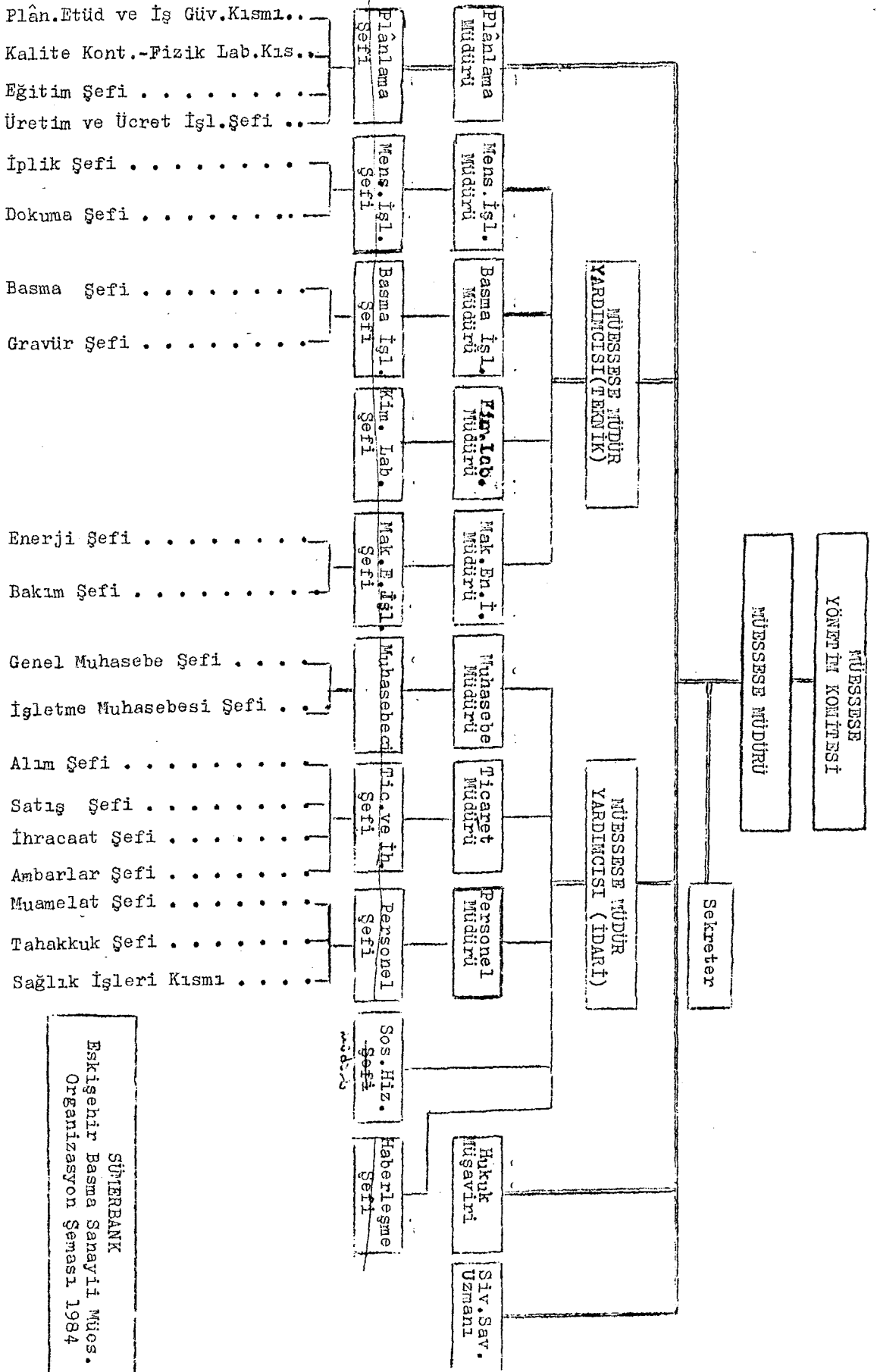
EK : 5

Genel İmalat Giderleri

HSP.ND. MASRAFLAR AÇIKLAMASI	1-2 AY.	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	BU AY			YILBAŞINDAN BUGÜNE				
						TEMMUZ	BÜTÇE	FARK	%	FİİLİ	BÜTÇE	FARK	%
790:20000 END. İSGİLİK ÜCRETİ							36	35	.01		252	252	.0
790:21000 MEMUR ÜCRETLERİ	177	177	177	177	-671	177		-177	***1	216		-216	***
PERSONEL ÜCRETLERİ	177	177	177	177	-571	177	36	-141	493.01	216	252	36	85.7
790:26000 SOSYAL SİG.İŞV.HISS	3	1	1	1	1	2	1		123.71	12	11	-1	112.2
790:27000 EMEKLİ YAKFI İŞ.HİS									.01		2	2	.0
790:30000 YEMEK GİDERLERİ	1695	1144	1208	1375	5125	-2813	1	2815	---1	7434	9	-7425	604.7
790:31000 SOSYAL YARDIM	335	50	25	454	350	54		-54	404.91	1281	1	-1280	560.3
790:32000 PERSONEL TAŞIMA GİD	290	427	445	555	595	505		-505	350.71	2522	2	-2819	783.4
790:33000 LİJMAN GİDERLERİ									***1				***
SOSYAL YARDIMLAR	2324	1623	1653	2087	6082	-2251	3	2255	---1	11550	25	-11524	919.7
790:41000 ENERJİ VE AYDINLATM					142	-142		142	***1				***
790:58000 TAŞIT YAKITLARI GİD.			11	7	22	10		-10	***1	52		-52	***
790:74000 AMORTİSMANLAR	5000	3000	3000	3000	-14997				92.71	2	2		104.0
İŞLETME GİDERLERİ	6000	3000	3011	3007	-14832	-131		132	---1	55	2	-52	233.7
790:50000 ŞEHİRİSİ YOL GİDERL									.01		3	2	20.0
790:51000 YURTDIŞI SEYAHAT GİD		3					1	1	.01	3	7	3	52.3
790:52000 YURTDIŞI SEYAHAT Gİ	19	3	12						***1	36		-36	***
SEYAHAT VE TAŞIMA G	19	7	12				1	1	.01	40	10	-30	385.5
790:53000 KIRTASIYE MATBUA Gİ									.01				.0
790:54000 SİGORTA GİDERLERİ	3201			19		689		-689	***1	3909	2500	-1409	155.3
790:56000 RESİM HARÇ VE VERGİ				123			21	21	.01	123	152	28	81.0
GENEL İDARE GİDERLE	3201			142		689	21	-567	175.41	4033	2652	-1380	152.0
TOPLAM	11723	4808	4885	5415	-9420	-1515	63	1580	---1	15825	2944	-12951	539.9

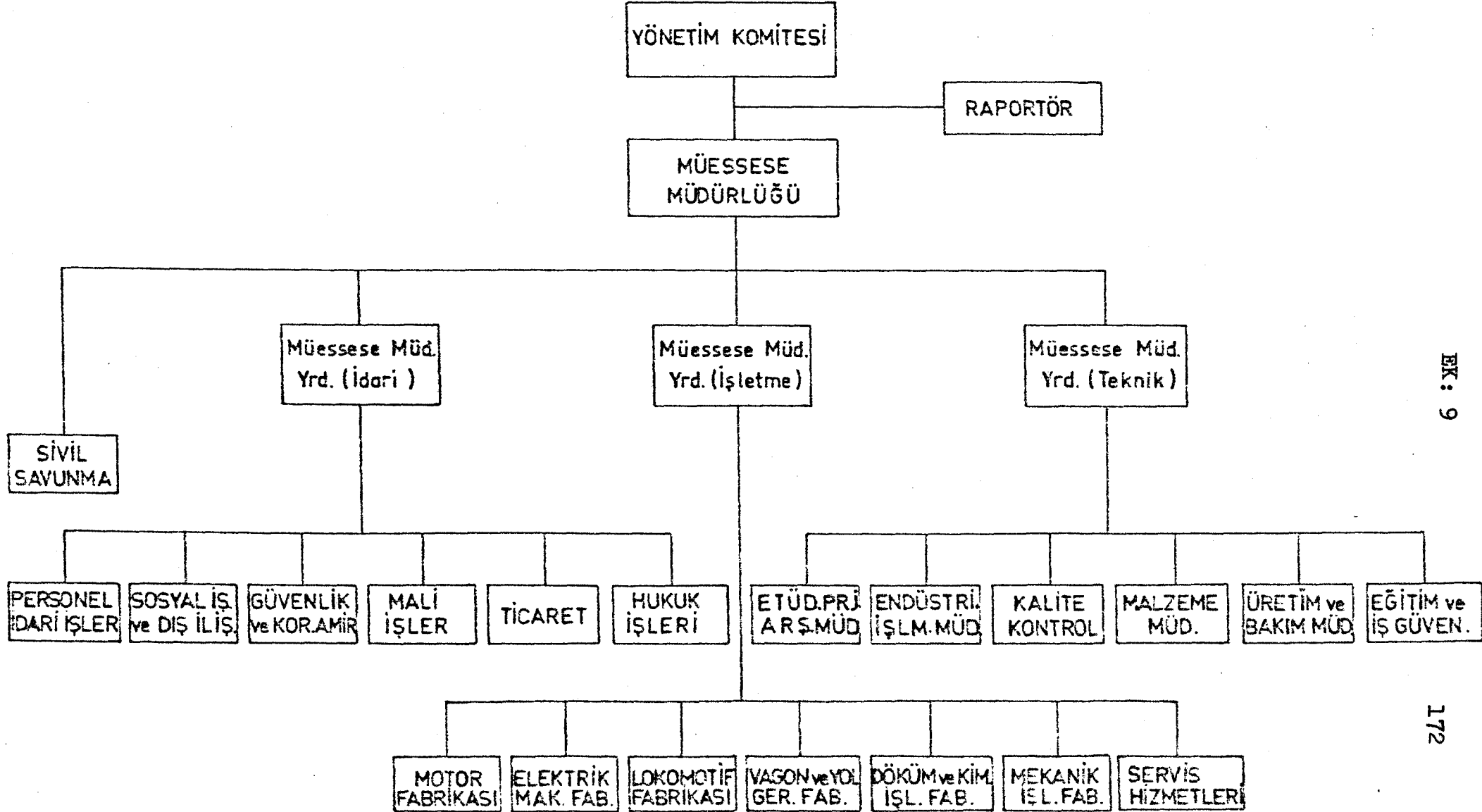
% 0 - % 100 BÜTÇE > MASRAFLAR
 % 100 BÜTÇE = MASRAFLAR
 % 100 - % 999 BÜTÇE < MASRAFLAR
 *** = BÜTÇESİ OLMAYAN MASRAFLAR YÜZDESİ

EKSI FARKLAR BÜTÇEYİ AŞAN MİKTARDIR
 0 TL : 0.00 TL İLE 50.00 TL ARASIDIR
 *** = MUH. AYARLAMASI İLE MASRAFLAR > OLMUŞTUR



SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA SANAYİİ MÜESSESESİ					FORM : G 10	
İPLİK DAİRESİ					YIL - AY 1988 - EYLÜL	
PRODÜKTİVİTE RAPORU						
Kârlığa Tesir Noktaları		Birim	Aylık Fiili	Yıl başından beri Fiili	Program	Geçen sene bu devre
İşçi Prodüktivitesi	İşçi saati sarfiyatı	sa/Kg	0,139	0,143	0,172	0,144
	İşçi saati maliyeti	TL/sa	714,80	683,43	641,69	614,97
	İşçilik maliyeti	TL/Kg	99,82	97,40	110,96	81,84
Ham madde Prodüktivitesi	Ham madde sarfiyatı	Kg/Kg	1,197	1,180	1,149	1,157
	Ham madde maliyeti	TL/Kg	535,76	479,60	491,19	571,06
	Ham madde masrafı	TL/Kg	642,80	561,94	562,54	600,91
Makine-Enerji Prodüktivitesi	Makine enerji sarfiyatı	sa,Kg	43,366	43,096	51,690	43,756
	Mekine enerji maliyeti	TL/sa	2,59	2,09	1,46	1,13
	Makine enerji masrafı	TL/Kg	115,60	102,97	73,22	52,80
İşletme malzemesi maliyeti		TL/Kg	11,94	6,58	5,46	1,36
Yardımcı ham madde masrafı		TL/Kg	-	-	-	-
Genel işletme masrafları		TL/Kg	0,01	6,20	7,12	3,92
Genel idare masrafları		TL/Kg	-	-	-	-
Toplam imalât masrafları		TL/Kg	873,57	773,79	761,06	807,83
İşletme Prodüktivite indisi		KgNe/100TL	2,162	2,626	2,560	2,276
İmalat tipi		(Vasati Ne)	10,0	20,-	19,3	10,3
İstihsal randımanı		%	95,1	97,7	89,8	94,7
İstihsal miktarı		Kg	213759,1	2045011,4	227200	199199,9
Düşünceler						
İPLİK SEFİ		MENS. İŞLETME MÜDÜRÜ	PLANLAMA MÜDÜRÜ	M Ü D Ü R		

ELMS'NİN YÖNETİM ŞEMASI



YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AGARVAL, R.D. : Organization and Management,
(New Delhi: Tata McGraw-Hill
Book Co., 1982).
- ALBAYRAK, İsmail Hakkı : "Yönetim Muhasebesi Açısından
Kâr Merkezi Yöneticisinin Faa-
liyetlerini Değerlemede Kulla-
nılan Yöntemler", Muhasebe
Enstitüsü Dergisi, YIL 2, S.1,
(Şubat 1976), s.108.
- BACKER, Morton -
Jacobsen, E. Lyle : (Çev.: Sadık, BAKLAVACIOĞLU),
Yönetim Açısından Maliyet Mu-
hasebesi, (Ankara: Ayyıldız
Matbaası A.Ş., 1974).
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve
Uygulama, (İstanbul: Ar Basım
Yayın ve Dağıtım A.Ş., 1983).

- CEMALCILAR, İlhan - BAYAR,
Doğan - AŞKUN, İnal Cem -
ÖZ-ALP, Şan : İşletmecilik Bilgisi, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ya. No: 206, 1979).
- DEAN, Joel : (Çev.: Yılmaz, BENLİGİRAY)
"Bölüm Yöneticilerinin Kâr Başarılarının Ölçülmesi", ESADER, C.X, S.2, (Haziran, 1974), s.89.
- ERCAN, Yücel : "Başarı Değerleme Ölçüleri ve Kısmî Optimizasyon", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, YIL 4, S.13-III, (Ağustos, 1978), s.97.
- ERTUNA, İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi, (İstanbul: Araştırma Eğitim, Ekin Yayınları A.Ş., 1982).
- GRAY, Jack -
RICKETTS, Don : Cost And Managerial Accounting, (Tokyo: McGraw-Hill Book Co., 1982).
- HATİBOĞLU, Zeyyat -
GÜRSOY, Cudi Tuncer : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Bilmem Basımevi, 1979).

- HEITGER, E. Lester -
MATULICH, Serge : Managerial Accounting, (Tokyo:
McGraw-Hill Book Co., 1982).
- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting: A Managerial
Emphasis, Fifth Edition,
(Englewood Cliffs, New Jersey:
Prentice-Hall. Inc., 1982).
- IACOCCA, Lee -
NOVAK, William : (Çev.: ÇAKIR, Oya), Milyarder
Olma Sanatı, (İstanbul: Altın
Kitaplar Yayınevi, 1985).
- KAPLAN, S. Robert : Advanced Management Accounting,
(Englewood Cliffs, New Jersey:
Prentice-Hall. Inc., 1982).
- KOONTZ, Harold - O'DONNELL,
Cyril - WEICHRICH, Heinz : Management, Eighth Edition,
(New York: McGraw-Hill Book
Co., 1984).
- LOUDERBACK III, G. Joseph-
DOMINIAC, F. Geraldine : Managerial Accounting, (Belmont,
California: Wadsworth Publishing
Co. Inc., 1975)

MOORE, Carl -

JAEDICKE, K. Robert

: (Çev.: Alparslan, PEKER),
Yönetim Muhasebesi, (İstanbul:
İstanbul Üniversitesi Ya.
No: 2683, 1980).

ÖZALP, İnan

: İşletmelerde Yönetim; Fonksiyon-
lar ve Organizasyon, (Eskişehir:
Bayteş A.Ş. Yayınları, 1984).

USLU, M. Selçuk

: Gider Kontrolunda Yardımcı Bir
Araç Olarak Sorumluluk Muhase-
besi, (Ankara: Ankara İktisadi
ve Ticari İlimler Akademisi
Ya. No: 188, 1982).

ÜSTÜN, Rifat

: Muhasebe Bilgilerinin Finansal
Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneti-
cilerine İletilmesi ve Bir
Anket Uygulaması, Doçentlik
Tezi, (Eskişehir: Eskişehir
İktisadi ve Ticari İlimler
Akademisi Ya. No: 242/162,
1982).

ÜSTÜN, Rifat

: Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve
Uygulama, (Eskişehir: Anadolu
Üniversitesi Eğitim, Sağlık ve
Bilimsel Araştırma Çalışmaları
Vakfı Ya. No: 12, 1984).