



T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İMALAT İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI, GİDER KONTROL ARACI OLARAK KULLANILMASI ve BİR ANKET UYGULAMASI

(Yüksek Lisans Tezi)

Bülent Tansel ÇOBAN

ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

ESKİŞEHİR

1988

Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
1988

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
GİRİŞ	1

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

SORUMLULUK MUHASEBESİNİN GENEL ESASLARI

B İ R İ N C K İ S İ M

Sorumluluk Muhasebesine Duyulan Gereksinim

I. Sorumluluk Muhasebesinin Ortaya Çıkışı, Anlamı Tanımı, Amacı, Temel İlkeleri ve Varsayımları ...	4
1- Anlamı	10
2- Tanımı	11
3- Amacı	12
4- Temel İlke ve Varsayımları	13

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Özellikleri

II. Sorumluluk Muhasebe Sisteminin Muhasebe Sistemi İçerisindeki Yeri, Görevleri, İşletme Personeline Etkisi Yararları ve Sakıncaları	17
1- Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Görevleri	25
2- Sorumluluk Muhasebesinin İşletme Personeline Etkisi	27
3- Sorumluluk Muhasebesinin Yararları ve Sakıncaları	28
A) Yararları	28
B) Sakıncaları	31

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

İMALAT İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

B İ R İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Muhasebesinin Kurulmasında İşletme Organizasyon Yapısının İşlevi

I. Organizasyon Yapısının Sorumluluk Muhasebesi İçin Önemi	33
---	----

	<u>Sayfa</u>
1-Organizasyonunun Tanımı	33
2- İlkeleri	35
3- Organizasyon Faaliyetinin Aşamaları	38
4- Organizasyon Şeması	39
5- Yetki ve Sorumluluk Kavramı	42
A) Yetki Kavramı	42
a) Yetki Alanı	43
b) Yetki Türleri ..	44
aa) Komuta Yetkisi	44
bb) Kurmay Yetkisi	44
c) Yetki Devri	44
B) Sorumluluk Kavramı	45

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Merkezleri ve Gider Kontrolü

II. Sorumluluk Merkezlerinin Tanımı, Niteliği	
Sorumluluk Merkezi Ayırımının Yararları ve	
Türleri	48
1- Tanımı	48
2- Niteliği	50
3- Sorumluluk Merkezleri Ayırımının	
Yararları	52

	<u>Sayfa</u>
4- Türleri	53
A) Gider Merkezleri	54
B) Gelir Merkezleri	59
C) Kar Merkezleri	60
D) Yatırım Merkezleri	64

Ü Ç Ü N C Ü K I S I M

Gider Kontrolü ve Gider Kontrol Araçları

III. Giderin Genel Yapısı	68
1- Giderin Tanımı	68
2- İyi Bir Gider Kontrolünün Nitelikleri	69
3- İyi Bir Gider Kontrolünde Başarının Ölçülmesinde Niceliksel ve Niteliksel Ölçüler	71
4- Gideri Oluşturan Unsurlar	73
A) Direkt Hammadde	73
B) Direkt İşçilik	73
C) Genel İmalat Giderleri	74
a) Sabit Genel İmalat Giderleri	74
b) Değişken Genel İmalat Giderleri	75
IV. Gider Kontrolünde Adımlar	75
1- Giderlerin Dağıtılması	75

	<u>Sayfa</u>
A) Gider Dağıtımının Anlamı	75
B) Gider Dağıtım Anahtarları	76
C) Gider Dağıtım Aşamaları	77
a) I. Dağıtım	77
b) II. Dağıtım	77
c) III. Dağıtım	78
2- Giderlerin Ayırımı	78
A) Kontrol Edilebilirliğine Göre	79
a) Kontrol Edilebilen Giderler	79
b) Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen Giderler	79
B) Sabit veya Değişken Olmasına Göre	80
a) Sabit Giderler	80
b) Değişken Giderler	81
C) Sorumluluk Merkezleri İlişkisi Açısından	81
a) Direkt Giderler	81
b) Dolaylı Giderler	81
3- Gider Ayırımı Hesap Planı İlişkisi	82
4- Gider Sorumluluğunun Belirlenmesi	83
V. Gider Kontrolünde Araçlar Standart Maliyet Sistemi ve Esnek Bütçeleme	86
1- Standart Maliyet Sistemi	86

	<u>Sayfa</u>
A) Tanımı	86
B) Amacı	87
C) Standartların Saptanması	87
D) Standart Maliyetlerin Kullanılması ve Sapma Analizi	89
a) Direkt Hammadde Alım Sapması	89
b) Direkt Hammadde Kullanım Sapması	90
c) Direkt İşçilik Sapmaları	91
aa) Direkt İşçilik Ücret Sapması	92
bb) Direkt İşçilik Süre Sapması	92
E) Standart Maliyetleme Sisteminin Yarar ve Sakıncaları	93
a) Yararları	93
b) Sakıncaları	94
2- Esnek Bütçeleme	95
A) Tanımı	95
B) Analizi	96
a) Değişken Genel İmalat Giderleri Bütçe Sapması	99
b) Değişken Genel İmalat Giderleri Verim Sapması	100
c) Kapasite Sapması	100
aa) Kurumsal Teorik Kapasite	101
bb) Pratik Kapasite	101
cc) Normal Kapasite	101
dd) Yıllık İmalat Kapasitesi	101

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MALİYET KONTROL SİSTEMLERİ VE SORUMLULUK
RAPORLARI

B İ R İ N C İ K İ S İ M

Kontrol Sistemleri

I. Kontrol Sistemleri Tanımı ve Türleri	105
1- Tanımı	105
2- Türleri	106
A) Geribildirim Kontrol Sistemi	106
B) Önleyici Kontrol Sistemi	107

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Raporları

I. Genel Olarak Muhasebe Raporları Tanımı ve Türleri	109
1- Tanımı	109
2- Türleri	109
A) İşletme Dışı İlgililer İçin Düzenlenen Raporlar	109

	<u>Sayfa</u>
B) Ortaklar İçin Düzenlenen Raporlar	110
C) Yöneticiler İçin Düzenlenen Raporlar	110
a) İstatistikî Raporlar	110
b) Özel Raporlar	110
c) Sorumluluk Raporları	110
II. Sorumluluk Raporlarının Gider Kontrolünde İşlevi	111
1- Tanımı	111
2- Unsurları	111
3- Yararları	112
4- Sorumluluk Raporları Yönetim Düzeyi İlişkisi	113
5- Sorumluluk Raporlarının İşleyişi ve Türleri	117

D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

ANKET UYGULAMASI

I. İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebe Sistemin Kurulması ve Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılmasına İlişkin Anket Uygulaması Yapılmasının Nedenleri, Amaçları ve Uygulama Yapılan İşletmelerin Tanıtımı	124
1- Anket Uygulaması, Yapılmasının Nedenleri ve Amaçları	124
2- Anket Uygulaması Yapılan İşletmelerin Tanıtımı	125
II. Anket Uygulaması Yapılan İşletme Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi .	125
1- Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayi İşletme Yöneticilerinin Vermiş Oldukları Yanıtların Analizi	125
2- ETİ Gıda Sanayi Ticaret A.Ş. İşletme Yöneticilerinin Vermiş Oldukları Yanıtların Analizi	129
SONUÇ VE ÖNERİLER	133
YARARLANILAN KAYNAKLAR	i-vii
EKLER	viii-xxxiii

G İ R İ Ő

Günümüzde en önemli olgu hızlı gelişmedir. Özellikle II. Dünya savaşından sonra, her alanda olduğu gibi işletmecilik alanında da hızlı bir gelişme olmuştur. Çok uluslu işletmeler kurulmuş, uluslararası ticaretin gelişmesi, çabuk değişen bir dünya olgusunu ortaya çıkarmıştır. Bu durum bir yandan işletme sahipliği ile işletme yöneticiliğinin birbirinden ayrılmasına neden olmuş, öte yandan da işletme faaliyetlerinin daha sıkı bir biçimde kontrol edilmesi yönünde hükümet politikalarını etkilemiştir. Nitekim günümüzde hükümetler ve kişiler, ekonomik sistemin çevre üzerinde yaptığı hertürlü etkiyi daha duyarlı bir şekilde izlemekte, mevcut üretim tekniğinin doğal ve sosyal çevre yerindeki etkileri gözden uzak tutmamakta, sosyal değişmelerin etkisi altında geleneksel değer yargılarını tartışmakta, işletme ve kuruluşların toplumdaki yerini ve sosyal sorumluluklarını daha sıkı bir şekilde gözden geçirmektedirler. Örneğin; Enflasyonla savaşta, hükümetler sadece kredi kısıtlaması ve hacmi parasal önlemler yanında,

fiyatların ücretin kontrolü yönünde çabalarını artırmaktadırlar.

İşletme Yöneticileri de bir yandan hızlı değişimin diğer yandan hükümetin sıkı kontrolleri nedeniyle yüz yüze geldikleri karmaşık sorunları çözebilmek için planlama, kontrol ve koordinasyona ağırlık vermişler ve bilgiyi belirsizlikleri azaltacak bir anahtar olarak görmüşlerdir.

Yönetimde bilgiye duyulan ihtiyacın artması, bilgiyi sağlayan kaynaklardan biri olan muhasebenin önemini son derece artırmıştır. Çünkü işletmelerde her yönetim düzeyindeki yöneticilerin etkin kararlar alabilmeleri ve başarılı olabilmeleri; doğru bilgiyi, doğru biçimde, doğru yerde ve tam zamanında elde edebilmelerine bağlıdır.

Bu yüzden sorunlara sistem yaklaşımı açısından bakan muhasebeciler, muhasebe sistemi ile diğer sistemleri kaynaştırmaya çalışmışlardır. Bir yandan para ile ölçülebilen gerçekler yanında, para ile ölçülemeyen yada finansal nitelikte olmayan gerçeklerin muhasebe sistemi içersinde yansıtılmasına ağırlık vermişler, diğer yandan da verilerin; toplanması, işlenmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için, kontrol ve planlama için alt bilgi sistemlerini geliştirmişlerdir. Bu çalışmanın konusu olan, Sorumluluk Muhasebesi Sistemi de, bu alt bilgi sistemlerinden birini oluşturmaktadır.

Çalışmamızda, sorumluluk muhasebesini ve gider kontrolünün, gerek işletme, gerek devlet gerekse geniş halk

kitlesi için ne derece önemli olduğunu anlatmaya ve imalat işletmesinde bir sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması için ne tip faaliyetlere gerek duyulduğunu ve gider kontrol aracı olarak nasıl kullanacağını belirlemeye çalıştık.

Çalışmamız dört ana bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde önce, sorumluluk muhasebesinin doğuşu tanımı, anlamı ve Temel ilkeleri üzerinde durulmuş, daha sonra da sorumluluk muhasebesinin muhasebe sistemi içerisindeki yeri, görevleri ve yararları anlatılmıştır.

İkinci bölümde önce, sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulmasında organizasyon yapısının önemi ve sorumluluk merkezleri anlatılmış ve daha sonra sorumluluk muhasebesinin kurulmasındaki adımlara ve gider kontroluyla ilgili olarak yapılacak çalışmalara yer verilmiştir.

Üçüncü bölümde önce, maliyet kontrol sistemlerine yer verilmiş, sonra sorumluluk muhasebesinin ve sorumluluk raporlarının işleyişi belirtilmeye çalışılmıştır.

Dördüncü ve son bölümde de önce, sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ve gider kontrolü aracı olarak kullanılmasına ilişkin anket uygulamasının amaçları ve nedenleri belirtilerek, anket araştırmasının yapıldığı işletmeler tanıtılmıştır. Daha sonra da sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ve gider kontrolü aracı olarak kullanılmasına ilişkin anket sorularına, anket uygulamasının yapıldığı işletmelerdeki yöneticilerin verdikleri yanıtlar analiz edilmiştir.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

SORUMLULUK MUHASEBESİNİN GENEL ESASLARI

B İ R İ N C K I S I M

Sorumluluk Muhasebesine Duyulan Gereksinim

I. Sorumluluk Muhasebesinin Ortaya Çıkışı, Anlamı, Tanımı, Amacı, Temel İlkeleri ve Varsayımları

Standart maliyetlerin ve bütçelerin maliyet kontrolunda etkin bir biçimde kullanılabilmesi için, yöneticilerin başarılarının doğru ve adil bir biçimde rapor edilmesi gerekir (1). Günümüz rekabet koşullarında gider kontrolunun ve ona paralel gider indiriminin, çalışmanın etkinliği ve işletmenin sürekliliği açısından önem kazan-

(1) Rıfat ÜSTÜN, Yönetim Muhasebesi (İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1985), s.240.

ması (2) ve geleneksel bir muhasebe sisteminin bu gereksinimlere cevap vermekten çok uzak olması nedeniyle, muhasebeye ve raporlamaya yeni bir yaklaşımda bulunmak ilk yapılacak işi oluşturur.

Muhasebe sistemi, en küçükten en büyüğe doğru organizasyonlardaki tüm sorumluluk merkezlerinin plan ve hareketlerini yantısmalıdır (3). İşte sorumluluk muhasebesi sistemi, örgüt içindeki kişilerin gereksinimlerini karşılamak amacıyla kurulur. Başka bir deyişle, bu muhasebe anlayışı, kişiye dönük bir muhasebe anlayışıdır. Sorumluluklar lokalize edilerek, yöneticilerin kendi sorumluluğu altındaki maliyetler ile yine aynı sorumluluk merkezleri için aynı kurallara göre saptanmış bütçe rakamları karşılaştırılıp, maliyet ölçütüne göre her yöneticiyi sıralama olanağı elde edilir (4). Bu şekilde hazırlanan dönemsel maliyet raporları, bütçe rakamları ile karşılaştırılır ve her yönetici tarafından kendi kendini denetleme aracı olarak kullanılır. Üst düzey işletme yöneticileri de, bu bilgileri kullanarak, kendilerine bağlı yöneticileri denetleyebilirler.

Sorumluluk muhasebesi, çeşitli yönetim düzeyleri ile bulunan yöneticiler arasında giderlere ilişkin bilgi

-
- (2) A.Sait SEVGNER, Yönetim Muhasebesi (İstanbul:Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yardım Vakfı Yayınları No:1986/2-10, 1986) s.220.
- (3) Charles T.HORNGREN, Accounting For Managament Control An Introduction, Second edition (Newjersey: Prentice-hall INC., Englewood cliffs, 1970). s.324.
- (4) M.Saim AŞCI, "Bazı Temel Maliyet Kavramları ve Sorumluluk Muhasebesi Yaklaşımı", YENİ İŞ DÜNYASI, (Temmuz, 1986). s.41.

lerin faaliyetleri nedeniyle oluşan giderleri kontrol edebilmeleri için, etkin bir biçimde kullanabilecekleri birer aracı oluşturmaktadır.

- iii) Raporlarda alt düzey yöneticilere yararlı olacak bilgilere ağırlık verilmeli, işin defter tutma yönüne önem verilmemelidir.

Demek ki sorumluluk muhasebesi ve maliyet muhasebesi arasındaki ayrılık, değişik amaçların öncelik sırasında ve bunlara ulaşmak için kullanılan tekniklerdedir. Örneğin; bir işletmenin bir elektirik araç bir de bilgisayar imal eden bir bölümü bulunsun. Maliyet muhasebesi her bir bölümün; gelirleri, harcamaları ve mamülleriyle ilgili tüm giderleri ilgili departmanlara dağıtmakla ilgilidir. Oysa sorumluluk muhasebesi, departman yöneticisini onun maruz kalacağı maliyetlerden sorumlu tuttuğundan, maliyetler kontrol etmeye yönlendirir. Başka bir deyişle sorumluluk muhasebesi giderin kaynağıyla ilgilenir (10).

Sorumluluk muhasebesinin ortaya çıkmasının bir önemli nedeni de, yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme gereksinim duymalarından kaynaklanmaktadır. Günümüz işletmelerinin yönetim sorunları her geçen gün daha karmaşık bir niteliğe bürünmekte ve çözüm için değişik yaklaşımlara gereksinim duyulmaktadır. İşletme yöneticileri yönettikleri işletme hakkında karar alırken, bir ta-

(10) Glenn L. JOHNSON, James A. GENTRY JR., Principles Of Accounting Introdtory, Seventh Edition (NewJersey: Prentice-hall. INC., 1970), s.49 .

kım bilgilere gereksinim duyarlar. Gereksinin duyulan bu bilgilerin önemli bir kısmı muhasebe bölümünce sağlanır. Her karar bir amaca yöneliktir. Öte yandan, amaçların bir kısmı ölçülürken bir kısmı da ölçülemez. Ölçülebilir, amaçlar; planlama bütçeleme ve bu araçlarla kontrol edilebilme amaçlarını içerir.

Karar bir amaca ulaşabilmek için, olanak ve koşulların değerlendirilerek en uygununun seçimi demektir. Seçim için gerekli olanak ve koşulları, sorumluluk muhasebesince sağlanan bilgilere belirlemek olurludur (11).

Sorumluluk muhasebesi kavramının oluşmasını sağlayan öteki nedenleri şöyle sıralamak olurludur:

- i) İşletme faaliyetlerinin artak karmaşıklığı. Bu karmaşıklığa neden olarak da; teknolojik gelişmeler ve piyasalardaki değişmeler, ürün çeşitliliği, büyük işletmelerin ortaya çıkması ve yatırım kararlarıyla bu yatırımlardan sağlanan kâr arasında geçen zamanın eskiye oranla daha fazla olması.
- ii) Bu karmaşıklarla başa çıkabilmek ve daha esnek ve dinamik bir organizasyon yapısı sağlamak için, yönetimin dezantralizasyona gitmesi.
- iii) Bu günkü rekabet koşullarında, verimliliğin artırılmasının ve sıkı bir gider kontrolünün öneminin anlaşılması.

(11) Salih ÖZEL, "Sorumluluk Muhasebesi Genel Esaslar", İKTİSADİ TİCARİ DENGE, (Yıl 1, Sayı 1, Mayıs 1986), s.22.

- iv) Başarılı bir yönetim için, planlama ve kontrol işlevinin etkin bir biçimde yürütülmesi gerektiğinin anlaşılması (12).
- vii) Yetki ve sorumluluğu yayma istemi (13).

1. Anlamı

Sorumluluk muhasebesi, yeni bir muhasebe dalı değildir. Sadece mevcut yöntemlerin, değişik bir şekilde kullanılmasıdır. Sorumluluk muhasebesi, yönetimin bilgi gereksinimleri nedeniyle ortaya çıkmış bir yöntemdir. Temel amacı, işletmede gider kontrolü sağlamaktır. Bunu yaparken de, işletmenin organizasyon şemasına göre düzenlenmiş bulunan yönetim düzeylerini ele alır. Yani sorumluluk muhasebesi, maliyetlerin toplanıp sorumluluk düzeyleri açısından rapor edilmesi amacıyla, organizasyona uydurulan bir muhasebe sistemidir (14). Şu halde sorumluluk muhasebesi, yeni ve değişik bir kavramdır ve muhasebenin yöneticiler için yararlı bir araç olarak kullanılmasına önem verir.

Ayrıca sorumluluk muhasebe sisteminin kurulması, işletmede iyi bir gider kontrolünün olduğunu göstermez. Sistem, giden açısından problemleri ortaya çıkarır. Bunlara karşı gerekli olan önlemleri almak, yine yönetici-

(12) Charles T. HORNGREN, Cost Accounting, A Managerial Emphasis (Prentice-Hall, INC., 1963) s.228.

(13) Jack GREY, Don RICKETTS, Cost And Managerial Accounting International Students Edition (Boston: McGRAW Hill, International Book. Company, 1982) s.375.

(14) HORNGREN, s.229.

lere düşmektedir. Öte yandan bu sistemin başarılı olması, gider merkezlerinde toplanan tüm giderlerin; kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak iki sınıfa ayrılmasına bağlıdır (15).

Ayrıca bu sistem, yönetsel güçlülüğün ve zayıflığın bir ölçüsü olamaz. Çünkü yönetsel başarı farklı nitelikler oluşturduğu bir kombinasyonla ölçülmelidir (16).

2. Tanımı

Sorumluluk muhasebesi, yönetimin her düzeyi için hazırlanan hesap raporlarının sonucunda oluşan bir sistem olarak tanımlanmakta ve yöneticilerin işlemleri ve maliyetleri kontrol edebilmeleri için kullandıkları bir araç biçiminde şekillendirilmektedir. Sorumluluk muhasebe sisteminin tanımlanması, organizasyon içinde oluşan gelir ve maliyetlerin, sorumluluk merkezlerine göre toplanıp rapor edilmesi için, muhasebenin organizasyona uyumunun sağlanmasıdır (17). Muhasebeye ve raporlamaya ilişkin bu yaklaşım, işletme organizasyonundaki kişileri kontrol etmekle sorumlu oldukları giderlere doğrudan ilişkili kılarak, gider kontrolünü daha düzenli bir biçime getirmek için geliştirilmiş bir muhasebe sistemidir. Böylece bu sistem, özellikle alt düzey işletme yöneticilerinin kendi faaliyetlerini ve giderlerini kontrol etmeleri yanında, öteki tüm

(15) USLU, s.17.

(16) Jack GREY, Keneth s. JOHNSTON, Accounting and Monagement Action (Boston: McGRAW Hill Book Company, 1973) s.367.

(17) GREY, RICKETS, Cost..., s.375.

Sorumluluk Muhasebesinin başlıca amaçları şöyle sıralanabilir;

- i) İşletmede etkin bir gider kontrolü sağlamak
- ii) Bölüm yöneticilerinin başarılı olup olmadıklarını değerlendirmek
- iv) Basamaklı bir düzen içerisinde muhasebe verilerinin yukarıdan aşağıya, aşağıdan yukarıya akmasını sağlamak
- v) Organizasyon içinde başarılan sonuçları sınıflandırmak (20)

4. Temel ilke ve varsayımları

Her sistemde olduğu gibi, sorumluluk Muhasebesi sisteminde başarıya ulaşması için bazı temel ilkelere dayanması gerekir (21).

- i) Faaliyet raporları yönetime, cari işlemleri etkin bir biçimde kontrol etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- ii) Giderler raporlarda, bu raporlardan yararlananların anlayacağı biçimde doğal adları ile anılmalıdır. Örneğin; hammadde, işçilik, genel idare v.b.

(20) Nicholas DOPUCH, Jacob G. BIRNBERG, Cost Accounting DATA For Management Decisions (Harcourt Brare World, INC., 1969) s. 247.

(21) ÜSTÜN, s. 242.

- iii) Giderler, sorumluluk merkezleri itibariyle kaydedilmelidir. Sorumluluk Merkezleri, yönetin amaçları için yapılmış bulunan örgüt sınıflamasına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi, tek bir kişinin direkt kontrolu altında olmalıdır. Yönetici, kendisene bağlı birden fazla yöneticinin direkt kontrolünde olmamalıdır.
- iv) Gider dağıtımı, bu giderlerin ilgili belgelere kaydedildiği anda yapılmamalıdır. Aksi durumda, unutmalar olabilir. Gider kesin olarak belirli bir yöneticinin faaliyeti sonucu ortaya çıkmışsa, tamamı onun sorumlu bulunduğu gider merkezine verilmelidir.
- v) Hiçkimse bir bölüme ilişkin giderin, diğer başka bir gider merkezine yüklenmesini onaylayamaz.
- vi) Giderler, gideri yaratan gider merkezine yüklenmelidir. Yani giderin bir merkeze yüklenebilmesi için yöneticinin yada astlarından birinin satınalma talebi, Personel talebi, şehirlerarası telefon görüşmesi yapması yada benzer davranışlarla bir gider oluşturması gerekir (22).
- vii) Bölüm faaliyetiyle ilgili tüm giderler, gider merkezi yöneticisine rapor edilmelidir. Yönetici, saat ücreti ve malzeme gibi kontrol edebileceği giderlerin yanında, amortisman, vergi gibi kendi kontrolu dışındaki giderleride bilmelidir. Bir

yönetici tüm giderlerini ve bu giderlerin birbirlerine olan etkisini bilmezse, iyi bir yönetici olamaz.

Temel ilkelere anlaşılabileceği gibi, sorumluluk muhasebesinde işletmede oluşan tüm giderler bu giderlerin oluşmasına etki yapar. Giderler gider merkezine yüklenmekte ve bu nedenle gider merkezinin bağlı olduğu yönetici de, bu giderlerden sorumlu tutulmaktadır. Zaten giderlerin normal sınırlar içinde kalması halinde, sorumlu yöneticiden bir açıklama beklenemez. Ancak olumsuz sapmaların oluşması halinde, sorumlu yöneticinin bu sapmaların nedenlerini kendi üstüne açıklaması beklenir.

Bunun yanında, her zaman şu iki temel özelliğe, önem verilmelidir (23).

- i) Yöneticinin sorumluluk alanı.
- ii) Yöneticinin kendi güdülemeleri.

Sorumluluk muhasebesi dört ana temel üzerine kurulmuştur. Bu temelleri, şöyle sıralamak

- i) Bütün harcamalar kontrol edilebilir. Buna rağmen kolaylık bakımından farklılıklar vardır. Bütün maliyetler hatta sabit olarak nitelendirilenler bile, belli zamanlar belli yönetici düzeyinde ayarlamaları kaçınılmazdır.

(23) HORNGREN, Cost Accounting. A Managerial Emphasis, (Prentice-Hall INC., 1963) s. 228.

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Özellikleri

II. Sorumluluk Muhasebe Sisteminin Muhasebe Sistemi İçerisindeki Yeri, Görevleri, İşletme Personeline Etkisi Yararları ve Sakıncaları

Etkin olan bir sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulup işletilebilmesi için, bazı koşulların yerine getirilmesi zorunludur. Bu koşulların ne olduğu, sistemin özellikleri ve temel prensipleri açıklandığında kendiliğinden anlaşılır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin temel amacı, gider kontrolü olduğuna göre, aşağıda sıralanacak özellikler ve temel prensipler gözönüne alınarak kurulacak sorumluluk muhasebesi, problemi olan alanların belirlenmesi kolaylaştırılacaktır. Bundan sonra yönetim sorunları ele alabilir ve bunları çözüme yoluna gidebilir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir biçimde işlemesi için şu özelliklerin yerine getirilmesi gerekir (26).

- i) Sorumluluk muhasebesi işletmede bulunan yönetim düzeyleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim düzeyinin sorumlu yada yetkili yöneticisi, faaliyetlerin neden olduğu giderlerden sorumlu olmalı ve bunları üstlerine bildirme yükümlülüğünü taşımaktadır.
- ii) Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası, işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle işletmede, yetki alanlarını, yönetim düzeylerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde gösteren bir organizasyon şeması olmalıdır. Bunun yanında organizasyonun da, eksiksiz bir yapıda olması gerekir (27).
- iii) Organizasyon şemasındaki bu yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere geçirilmelidir. Bu sorumluluk geçirilmesiyle, yukarıya doğru bilgi akımının oluşması sağlanır.
- iv) İşletmenin organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyerarşisi bulunur ve organizasyon yapısının her bir düzeyinde bulunan yöneticilerin faaliyetleri, organizasyon şemasına göre bir üst dü-

zey yöneticisi tarafından belirlenmelidir. Yani ast ve ast ilişkileri, bir karmaşıklık ol-
maması, üstün karar verme yetkisi içersinde ba-
zı müsamahalar göstermesi (28), sistemin etkin
bir biçimde işlemesi için gereklidir.

İşletme yöneticileri; bir yandan çevredeki hızlı de-
ğişmelerin öte yandan hükümetlerin sıkı kontrolü nedeniyle
yüzyüze geldikleri karmaşık sorunları işletme ilgililerinin
yararlarını dengeleyebilecek şekilde çözebilmek amacıyla,
planlama, kontrol ve koordinasyona ağırlık vermek zorunda
kalmışlardır. Ortaya çıkan karmaşık sorunların çözümünde,
belirsizlikleri azaltarak bir anahtar olarak, BİLGİYE ve
işletme yönetiminde en önemli bilgi ve haberleşme kaynak-
larından biri olan Muhasebeye duyulan gereksinim giderek
artmıştır.

Bilgiye duyulan gereksinim, dış ülkelerde işletme
yönetiminde sistem yaklaşımının ağırlık kazanması sonucu-
nu doğurmuş, yönetim bilgi sistemi adı verilen faaliyetin
giderek gelişmesine neden olmuş ve bu sistem içersinde bil-
gi sağlayan en önemli kaynaklardan biri olarak muhasebenin
önemi artmıştır. Sistemin tanımını şöyle yapabiliriz;
"sistem belirli parçaların bir bütün oluşturulacak şekilde
düzenli ve karşılıklı olarak bir araya gelmesiyle ortaya
çıkan bir bütündür" (29).

ULU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

- (28) Charles T.HORNGREN, Cost Accounting, A Managerial
Emphasis Fifth edition (Prentice-Hall International,
INC., 1982) s. 143.
- (29) Osman YOZGAT, İşletme Yönetimi, 3. baskı (İ.T.İ.A.
Nihad Soyer Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayın-
ları No: 341, 574, 1980) s. 202.

Sistem yaklaşımında yönetim bilgi sisteminin temel amacı, işletmenin herhangi bir bölümündeki karar vericiye gerekli işletme içi ve işletme dışı bilgileri sunarak karar vermedeki belirsizlikleri azaltmaktır. Bu amaca ulaşmada "bilgi akışı" esas olduğundan, alt bilgi sistemlerinden oluşan esas bilgi sistemlerinin dizaynı önem taşımaktadır. İyi kurulmuş öğretim bilgi sisteminde alt bilgi sistemleri, verileri bilgi halinde karar vericilere sağlayacak şekilde dizayn edildiklerinden, işletmenin bütününe ne şekilde etkileyeceği kolayca izlenebilir. Bir işletmenin bilgi sistemlerini ve alt bilgi sistemlerini (Tablo 1)'deki gibi grublamak olasıdır:

MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ :

Kullanım Alanları

Planlama Yürütme Kontrol

Genel Muhasebe Sistemi	X	X	X
Haliyet Muhasebesi Sistemi	X		X
Kârlılık Muhasebesi Sistemi	X	X	X
Sorumluluk Muhasebesi Sistemi	X	X	X

ÜRETİM BİLGİ SİSTEMİ :

Üretim Planlama ve Kontrol Sistemi	X	X	X
Envanter Kontrol Sistemi	X	X	X
Envanter Yönetim Sistemi	X	X	X
Satın Alma Sistemi	X	X	X
Dağıtım Sistemi	X	X	X

PAZARLAMA BİLGİ SİSTEMİ

Satış Planlama Sistemi	X		
Satışlar ve Faturalama Sistemi		X	

Satış Analizleri Sistemi X

PERSONEL BİLGİ SİSTEMİ :

Bodro Sistemi		X	
Personel Sicil İşleri Sistemi	X	X	
Yerleştirme Sistemi		X	
Eğitim Sistemi	X		X
Bakım Sistemi	X	X	X

DİĞER ÖNEMLİ BİLGİ SİSTEMLERİ:

Stratejik Planlama Sistemi	X		X
Araştırma ve Geliştirme Sistemi	X		X
İstatistik Sistemi	X		X

TABLO: 1 YÖNETİM BİLGİ SİSTEMİ

KAYNAK: Türkan ARIKAN, 1976 TÜRKİYESİNDE ...,

(TABLO 1)'deki örnekten görüleceği gibi, muhasebe bilgi sistemi şu alt bilgi sistemlerinden oluşmaktadır; muhasebe sistemi, maliyet muhasebesi sistemi, sorumluluk raporları sistemi, nakit bütçeleme sistemi. Sözü edilen alt bilgi sistemlerinden hem işletme içinde yaratılan finansal ve finansal olmayan veriler ile niceliksel ve niteliksel veriler hemde işletmenin dış çevresinden çeşitli nitelikte veriler toplanıp işlenebilir ve raporlarda bilgi haline dönüştürülebilir. Bir işletmenin muhasebe bilgi sistemi, finansal bilgi sistemi, maliyet muhasebesi sistemi, yönetim muhasebesi sistemi, sorumluluk raporları sistemi, iç denetim sistemi gibi çok çeşitli alt bilgi sistemlerinden oluşabilir.

Yönetim bilgi sisteminde, alt sistemlerin birbirleriyle ilişkisi bulunduğundan, bir alt sistemdeki herhangi bir aksaklık tüm sistemi önemli bir şekilde etkileyebilir. Örneğin; genel muhasebe sistemi içerisinde hesap planı arzu edilen raporlara uygun bir şekilde dizayn edilmemişse, yada işletme için belge akışı sistemi yeterli değilse, raporlama sistemini maliyet muhasebesi sisteminin uygun bir şekilde çalışması ve iyi sonuç vermesi olanaksızdır (30).

Bilgi akışı, haberleşme ve koordinasyon ancak düzenli bir belge akışı ile sağlanabilir. (Şekil; 1), satın alma sürecinde belge akışını yansıtmaktadır. Bu akıştaki herhangi bir aksaklık yada formlardaki herhangi bir eksiklik, sorumluluk raporları sistemini ve öteki esas ve alt bilgi sistemlerini de olumsuz yönde etkiler.

(30) Türkan ARIKAN, "İşletme yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşıllanması, sorumluluk raporları" 1976 TÜRKİYE'SİNDE MUHASEBECİNİN SOSYAL SORUMLULUKLARI BİLDİRİLER YORUMLAR XII TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ, Türkiye muhasebe uzmanları derneği yayınları No: 6 (İstanbul: 1979), s. 15.

İşletmelerde her yönetim düzeyinde ki yöneticilerin etkin kararlar alabilmeleri ve başarılı olabilmeleri, doğru bilgiyi, doğru biçimde, doğru yerde ve tam zamanında elde edebilmelerine bağlıdır.

Kitekim sorunlara sistem yaklaşımı açısından bakan muhasebeciler, Muhasebe bilgi sistemi ile öteki esas sistemleri kaynaştırmaya çalışmışlardır. Bu amaçla da, bir yandan para ile ölçülebilen gerçekler yanında, para ile ölçülemeyen ya da finansal nitelikte olmayan gerçeklerin yansıtılması olanakları üzerinde dururken, öte yandan verilerin toplanması, işlenmesi, sınıflandırılması ve raporlanması için kontrol ve planlama amacıyla sistemler geliştirmişlerdir. Sorumluluk muhasebesi bu çalışmalar sonucunda esas bilgi sisteminde alt bir sistem olarak ortaya çıkmıştır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin ilkelerini şöyle sıralamak olasıdır:

- i) Makul maliyet ilkesi
- ii) Raporlama ilkesi
- iii) İnsan Faktörleri ilkesi
- iv) Organizasyon yapısı ilkesi
- v) Güvenirlik ilkesi
- vi) Esneklik ilkesi
- vii) Veri toplama ilkesi
- viii) Veri işleme ilkesi

1. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Görevleri

Sorumluluk muhasebesinin temel amacının gider kontrolü olduğunu artık biliyoruz. Bunun içinde, her düzeydeki yöneticiye gerekli bilgileri sunmalı ast ve üstler arasındaki haberleşmeyi düzenleyecek bir ortam yaratmalıdır (31). Başka bir deyişle, işletmedeki hiyerarşik düzeyler arasında iyi işleyen bir bilgi akımı şebekesi oluşturulmalıdır. İşte bunları yerine getirmek için de, sorumluluk muhasebesine bazı görevler düşmektedir. Bu görevleri, kısaca şöyle sıralayabiliriz;

- i) Sorumluluk merkezleri yada sorumluluk alanları ile ilgili sorumlulukları ve yetkileri belirlemek. Kuşkusuz bu görev, salt muhasebe elemanlarının değildir. Muhasebe elemanlarının işletmenin organizasyon şemasına dayanarak, bu konular kurum yada bir kaç kişiyle birlikte sorumlulukları saptamaları, sistemini iyi işlemesi için gereklidir.
- ii) Oluşan giderleri, sorumluluk gider yerlerinde toplamak (32).
- iii) Her yönetim düzeyi için bütçeleri düzenlemek yada standartları belirlemek. Bütçelerin düzenlenmesi yada standartların belirlenmesi işleminde, sorumlu yöneticilerin de görev almasına

(31) USLU, s. 18.

(32) ÖZEL, s. 23.

özellikle dikkat edilmelidir.

- iv) Giderleri, sorumluluk merkezlerine dağıtmayı kolaylaştıracak bir hesap planı düzenlemek.
- v) Sorumluluk merkezine dağıtılan giderleri, sözü edilen merkez tarafından kontrol edilebilir ve kontrol edilemez diye ayırmak.
- vi) Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan giderleri, her yönetim düzeyine ilişkin olarak düzenlenmiş bütçelerle yada belirlenmiş standartlarla karşılaştırmak,
- vii) Bu karşılaştırma sonucu oluşan olumlu yada olumsuz sapmaları belirlemek,
- viii) Tüm bu işletmelerden sonra ortaya çıkan durumu ilgililere bildirmek için ayrı ayrı raporlar düzenlemek ve her yöneticiye, bütçesinde yansıtılan amaçları başarmada dikkatini bir noktaya yönelten raporlar vermek (33).

Sorumluluk Muhasebesi yukarıda sayılan görevleri yapmakla, işletmede Kurmay görevini yerine getirmiş sayılır. Sorumluluk muhasebesi üst yöneticilerin doğru karar vermelerinde, en etkin, en doğru ve güvenilir aracı oluşturur (34). Üst işletme yönetimi, sorumluluk muhasebesinden ne oranda yararlanmak isterse, sorumluluk muhasebesi de o oranda işletmeye yarar sağlar.

(33) Rudolp W. SCHATTILE, Howard G. JENSEN, Virginia L. BEAN, Managerial Accounting Concepts and Uses, (Boston: Allunan Baconinc, 1974) s. 331.

(34) ÖZEL, s. 23.

2. Sorumluluk Muhasebesinin İşletme Personeline Etkisi

İşletmelerin verimli bir biçimde çalışması için gerekli olan koşullara (Sermaye, Emek) hareket ve işleme olanak veren, işgücü, verimli çalışma için en önemli unsurdur (35). Bu nedenle sorumluluk muhasebesinin, işletmede çalışanları nasıl etkilediğini, incelenmesi gerekli olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin uygulamaya konulması sırasında, insan ilişkilerini uyumlu kılmak için üst yönetimin desteğinin sağlanması ve aynı zamanda diğer ilgili yöneticilerin konuya ilişkin görüşlerinin alınması, sistemin işletme personeline kabul edilmesi için zorunludur.

İşletme personelinin desteğini sağlamak için, yerine getirilmesi gereken bir koşulda, yönetim düzeylerine ilişkin bütçelerin düzenlenmesi yada standartların saptanması sırasında ilgili yöneticilerin bu çalışmalara katılmasını sağlamaktır.

Sorumluluk muhasebesinde giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak ayrılması, işletme personelinin olumlu yönde etkiler. Şöyleki, yönetici tarafından kontrol edilebilen giderlerden sorumlu tutulması onun gider kontrolünü isteyerek yapmasına ve bu konuda titizlik göstermesine olanak sağlar. Bir yöneticinin kontrol edemeyeceği giderlerden sorumlu tutulması halinde aynı arzu- lu çalışmayı göstermeyeceği doğaldır. Nedeni de, bu gider-

(35) Ridvan KARALAR, İşletme Ekonomisi II, Ders Notları, Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F., s. 101.

lerin yöneticinin faaliyetlerince etkilenmemesidir.

Düzenlenen sorumluluk raporlarını kullanan yöneticilere, bu raporların temel amacını, işletmede daha iyi bir yönetim göstermeleri için kendilerine yardımcı olduğuna yöneticileri inandırmaktır (36). Sorumluluk muhasebesi sisteminde yöneticilerin kontrol ettikleri giderlerde (kontrol edebildikleri giderde) saptanan bütçelere göre olumlu sapma göstermesi halinde, bir prim sisteminin getirilmesi, sistemin gelişmesi ve etkin bir biçimde işlenmesi açısından son derece yararlı olacağı kanısındayız.

3. Sorumluluk Muhasebesinin Yarar ve Sakıncaları

A) Yararları

Sorumluluk muhasebesi sisteminin sağladığı ilk yarar, çeşitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerin, hangi giderlerden ötürü üstlerine karşı sorumlu olduklarını bildirmesidir. Böylece üst ve üst ilişkilerinde doğabilecek anlaşmazlıklar asgari düzeye indirelebileceği gibi ayrıca yönetici kontrolünde nasıl bir yol izleyeceklerini de göstermektedir (37).

Sistem belirli faaliyetlerden sorumlu yöneticilerin etkin bir biçimde değerlemesine, yöneticilerin zamanında harekete geçmelerine faaliyetlerin finansal sonuçlarının sorumluluk alanlarına göre bütçelenmesine, muhasebe kayıtlarının yapılmasına ve raporlanmasına olanak sağlar(38).

(36) USLU, s. 22.

(37) ÖZEL, s. 23.

(38) USLU, s. 23.

Sorumluluk muhasebesi, alt düzey yöneticilere yararlı olacak bilgilere önem verir ve giderlerini kontrol etmeleri için ne yapmak gerektiği konusunda onlara yardımcı olur. Giderleri sorumluluk alanlarına göre grublaması, üst yöneticilere astlarının etkinliklerini ölçmede ve yetersiz yönlerini belirlemede bir temel oluşturur. Giderlerin bu şekilde grublanmasının sağladığı başka bir yararda, yöneticinin sorumlu olmadığı giderlerin rast gele bir dağıtımına sorumluluğu altına sokulmasının önlenmesidir.

Bu sistemin bir gereği olarak, her yönetim düzeyinin sorumlu bulunduğu giderleri içeren sorumluluk raporlarının düzenlenmesi, muhasebe raporlarının yönetime sağladığı yararı artırmaktadır. Bu raporlar, çeşitli yönetim düzeylerinin etkinliğini kontrol etmede kullanışlı ve etkin bir aracı oluşturur.

Ayrıca bu rapor sistemi, işletmede mevcut raporlama sistemini daha basit bir şekle sokar ve dolayısıyla hızlandırır.

muhasebenin temel amaçlarından bir tanesi, belirli bir dönem sonunda işletmenin sermayesini ölçmek ve artış veya eksiliş şeklinde ortaya çıkan değişiklikleri saptamaktır. Sorumluluk muhasebesi bazı sorun alanlarını ortaya koymaya yardımcı olabilir. Böylece yönetimin temel sorunlarından biri olan uzun dönemde en çok kâr getirecek alanlara yatırım yapmak görevinde yerine getirilebilir.

Sorumluluk muhasebesi yönetimin dikkatini, bütçelenmiş mallara ilişkin önemli sapmalar üzerinde toplar.

Yöneticiler böylece prüzsüz işleyen safhalarda zaman kaybetmezler (39).

İşletmede mevcut kadrolamanın yönetici yeteneği açısından yeterli olup olmadığını kadrolanmamış olanlar için ek personel sayısını ortaya koyabilir. Alt ve üst düzey işletme yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirmeye yardımcı olacak kontrol bilgilerini verecek bir yönetim bilgi sisteminin kurulması için, gerekli temeli sağlar.

Sorumluluk muhasebesinin yararlarını, şöyle özetlemek olurludur (40).

- i) Üst yöneticilere, astlarını değerlendirme olanağı sağlar. Böylece üstlerin başarı derecelerini belirlemek mümkün olur.
- ii) Yöneticiler, yönettikleri birimleri gider açısından ayrıntılı bir biçimde görme ve yönetme olanağı elde ederler.
- iii) Sorumluluk muhasebesi, işletmede çalışanlar arasında, iyi bir iş bölümüne olanak sağlar.
- iv) Sorumluluk muhasebesi, işletmenin tüm yönetim düzeylerindeki gider kontrolünü amaçladığı için kontrol edilmemiş alan kalmamış olur.
- v) Bireyleri ortak bir amaç etrafında toplar, onların güçlerini ve faaliyetlerini bir amaca yönlendirir.

(39) Charles T. HORNGREN, George COSTER, Cost Accounting A Managerial Emphasis, 6 th Edition, (Prentice-Hall, INC., Englewood Clifts, 1987) s. 153.

(40) ÖZEL, s. 23.

B) Sakıncaları

Her sisteminde olduğu gibi, sorumluluk muhasebesi sisteminde bir takım sakıncalı yönleri vardır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin sakıncalı yönlerine değinen yazarlar, şu konular üzerinde durmaktadır (41).

Sorumluluk muhasebesi yönetim için yararlı bir araç olmasına rağmen, büyüklük, karmaşıklık ve ürün çeşitleri açısından orta sınıfa girebilecek bir işletmede en iyi şekilde uygulanabilir. Orta büyüklükte bir işletme, küçük bir imalat atölyesi ile bir demir çelik fabrikası arasında nitelenebilir (42).

İleri sürülen bir başka sakınca da örgütsel bölümlenimin, ürün çeşitliliğinin ve bölgesel dağılımın çok olması durumunda, raporlarında ve böylece üst düzey yönetimin raporlar içinde bulunacağıdır. Bu nedenle de, üst yönetimin sorunlu olanları görmesi, nedenlerini belirlemesi ve önleyici önlemleri alması güçleşecektir.

Bir başka sakıncada, yeni koşullar altında işletme kaynaklarının en iyi şekilde kullanılmasını sağlamayan organizasyon, sorumluluk muhasebesinin dayandığı hat organizasyon yapısı ile uyum içinde olmayabilir.

Bundan başka, sorumluluk muhasebesinin işletmedeki tüm yönetim düzeylerini içermesi nedeniyle, en alt yönetim düzeyinde bulunan yöneticiler, örneğin; ustabaşılar,

(41) USLU, s. 25.

(42) İLHAN CEMALCILAR ve diğerleri, İşletmecilik Bilgisi (Eskişehir İşitme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma Vakfı yayını No: 3 1985) s. 80.

kontrol ettikleri fiziksel faaliyetlerle bunların bir dökümünü oluşturan gider ve sapma raporlarını birleştirmekte güçlük çekebilirler, dünün faaliyetlerini analiz edip açıklamaktan, yarının faaliyetini kontrol etmeye zaman ayıramayacaklar görüşüdür.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin yararları ve sakıncalarını buraya dek açıklamaya çalıştık. Bu sistemi uygulamaya koyacak işletmelerin tüm bunları gözönünde bulundurması gerekir. Eğer işletmelerin kendi yapısına göre sistemin yararları daha ağır basacaksa, sistemi uygulamaya koymalıdır. Tersine bir durumda aksaklıklar, giderilinceye kadar sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulmasını erteliyebilir.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

İMALAT İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN KURULMASI

B İ R İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Muhasebesinin Kurulmasında İşletmenin Organizasyon Yapısının İşlevi

I. Organizasyon Yapısının Sorumluluk Muhasebesi İçin Önemi

1. Organizasyonun Tanımı

Sorumluluk muhasebesinin uygulanabilmesi için işletmenin iyi bir organizasyona ihtiyacı vardır (1). Yöneticinin faaliyet alanını ve verimliliğini artıran organizasyon, yöneticinin tek kişi olarak yapacağından çok daha fazlasını yapmasını sağlar. Yönetimin temel fonksiyonunu:

(1) EDWARDS, s.196.

oluşturan organizasyonun çıkış nedeni; insanların tek başlarına yapamadıkları işlerin birlikte yapılması ya da kendilerinin yapması halinde zaman kaybına yol açmamak ve uzmanlaşmak için zamanını harcamama yoluna gitmeleridir. Ağır bir kanepeli tek bir işçi kaldıramayacağı için, bir başkasının yardımına ihtiyaç duyacaktır. Kanapenin apartmanın girişinden üçüncü katına taşınması gerekiyorsa en az iki kişiye ihtiyaç duyulacak ancak iki kişinin bulunması yeterli olmayacaktır. Kanapenin üçüncü kata çıkarılması için nasıl çıkartılacağına karar verilmesi gerekir. Taşıma işinin en az emekle ve en kısa sürede nasıl yapılacağına, kanapenin ucundan nasıl tutulacağına açıkça belirlenmesi gerekir.

Organizasyon tanımını şöyle yapmak olasıdır. Yapılacak işleri tanımlamak ve gruplamak, yetki ve sorumlulukları tanımlamak ve göçermek, amaçlara ulaşmak için insanların birarada en etkin çalışmalarını sağlayan ilişkileri kurmaktır. Bu tanımdan çıkan; işlerin gruplara ayrılması, yetki ve sorumlulukların saptanması, ilişkilerin belirlenmesidir. Başka bir deyişle biçimsel yapının ortaya konmasıdır (2). Organizasyon, tüm yapılacak işleri çeşitli iş grupları arasında bölmek, her iş grubunun başındaki kimseye yetki ve sorumluluk vermek ve ayrıca çalışmak için gerekli araçları ve çalışma ortamını sağlamaktır.

(2) İnan ÖZALP, Yönetim ve Organizasyon (Eskişehir, A.Ü. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Çalışmalar Vakfı Yayınları No:42 C.1, 1986) s.161.

Organizasyonun iki anlamı vardır. Birincisi, bir varlık olarak organizasyon ikincisi bir faaliyet olarak organizasyon. Daha açık belirtmek gerekirse, organizasyon iki anlam taşımaktadır. Birincisi organizasyon işlemi ikincisi ise bu faaliyet sonrasında meydana gelen işletme, bina, yapı ya da vücuttur. Organizasyon, planlı bir şekilde oluşturulmuş bir yapı ve sistemli bir şekilde faaliyet gösteren bir varlıktır. Her organizasyonun, üç özelliği vardır. İnsanlardan meydana gelmesi, belli amaçları olması ve yapısında bir dereceye kadar biçimsellik olmasıdır.

İnsanların bir amaç etrafında toplanıp grup halinde eylemde bulunarak müşterek çaba ve güçlerini artırmak ve verimli kılmak istemeleri, organizasyonun kurulması için ilk adım oluşturur (3).

2- İlkeleri

i) Yetki ve sorumluluk denkliği ilkesi

Her işletmede çeşitli organizasyon basamaklarında görev yapan yöneticilere, görevleri ile ilgili yetki ve sorumluluğun verilmesi gerekir. Yetki işin yapılması sırasında verilen bir hak sorumluluk ise bir mecburiyettir.

ii) İş, yetki, sorumluluklar ve karşılıklar açık bir

(3) USLU, s.31.

şekilde belirlenmelidir. Görev verilen yöneticinin hangi işleri yapacağı, ne gibi yetkileri olacağı ve sorumluluklarının belirlenmesi, ayrıca çalışması karşılığında parasal ya da manevi ne gibi çıkarlar elde edeceği belirlenmelidir.

iii) Basamaklar ilkesi organizasyonda üstten asta doğru zincirleme yetki sistemi, dikkate alınmalıdır. Emirler, basamaklar sırasına göre yukarıdan aşağıya doğru inmelidir.

iv) Fonksiyonel benzerlik ilkesi

Görevleri gruplar olarak bir araya getirilmeli, bunu yaparken fonksiyonel benzerlikler dikkate alınmalıdır. İşletme içindeki faaliyetleri ana fonksiyonlar itibari ile ayırmalı (üretim faaliyetlerini üretim, pazarlama faaliyetlerini pazarlama ve satınalma faaliyetlerini tedarik bölümü altında toplamak (4)).

v) Personeli işe yerleştirme ilkesi

Adama göre iş yerine, işe göre adam yerleştirme yoluyla verimli bir çalışma ortamı sağlanmış olur.

vi) Yönetim birliği ilkesi

Bir gruptan ya da bir bölümden bir kişinin sorumlu olması ilkesidir. Aynı amaca dönük işlerin bir yöneticinin sorumluluğuna verilmesiyle yönetim birliği sağlanmış ve çalışmalar önlenmiş olur.

vii) Yönetim alanı ilkesi

Yöneticinin denetleyeceği ast sayısının sınırlan-
dırılması ilkesidir. Her yöneticinin denetleye-
ceği ast sayısı bellidir. Yöneticiye çok fazla
ast bağlanması sonucunda, emri altındakileri
etkili bir biçimde denetleyemez.

viii) İstisna ilkesi

Üst yönetim düzeylerinde çalışan yöneticiler,
sık sık rahatsız edilmemelidir. Orta ve alt
düzey yöneticileri kararları almalı, ancak ka-
rar almaya yetkili olmadıkları durumda üstlerine
başvurmalıdır.

ix) Çapraz ilişkiler ilkesi

Sadece üstün bilgisi olması ve uygun bulması ile
değil, aynı zamanda yanı yönetim düzeyinde görev-
li kişilerin birbiriyle konuşup konunun ayrıntı-
larına girmelerine karar almalarına izin veril-
melidir (5).

x) Kolaylık ilkesi

Her yöneticinin kolayca anlayabileceği ve yerine
getireceği yetki ve sorumlulukları açıkça tanım-
lanmış ve görevleri organizasyona katılmış olma-
lıdır.

xii) Tanımlama ilkesi

Organizasyonda, her kişinin görevleri yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirlenmelidir.

3. Organizasyon Faaliyetinin Aşamaları

i) Yapılacak işlerin belirlenmesi ve gruplandırılması
Planlama ile yapılacak işler belirlenir, plan yapıldığında; amaçlar, politikalar ve yöntemler belirlenir. Plan; neyin, ne zaman, nerede, kim tarafından yapılacağını belirler. Böylelikle organizasyon, ilk adım olarak değilde, planlamanın bir devamı olarak düşünülür. Planda görülen sayısız işleri, en az emekle ve giderle belirlemek için organizasyona gitmek gerekir. İşletmenin faaliyet konusuna göre yapılacak işler belirlendikten sonra, hangi fonksiyonların yürütüleceğine karar vermek gerekir. Daha sonra fonksiyonlar, ana birimler halinde toplanır. Bir imalat işletmesini ele alırsak, fonksiyonlar üretim, tedarik ve pazarlama gibi ana bölümlere ayrılabilir.

ii) Personelin belirlenmesi, atanması

Bu aşamada her çalışma grubu için personel atanır. İşletmenin başarısı bireylerin başarısına bağlı olduğuna göre, bireylerin özelliklerinin ve işin gereklerinin birlikte düşünülmesi gerekir(6).

(6) Kemal TOSUN, İşletme Yönetimi, (Ankara, Savaş Yayınları: 3,1982) s.76.

Çeşitli görev yetkileri belirlendikten sonra, o görevle ilgili sorumluluğu yüklenebilecek ve yetkileri kullanabilecek ve görevi istenildiği gibi yerine getirebilecek kişilerin seçimi çok önemlidir.

iii) Yer, araç ve yöntemlerin belirlenmesi

Üçüncü aşama her bireyin kendi mevkiinin fonksiyonlarını doyurucu bir biçimde yerine getirilmesi için gerekli fiziksel faktörleri sağlamak oluşturur. Bu faktörler, araç gereçler ve donatılardır. Bir muhasebe memuru çalışmak için, bir masaya kırtasiye defter gibi çeşitli araçlara gereksinim duyar.

4. Organizasyon Şeması

Bir işletmede maliyet verilerinin sınıflanması planında ilk adımı eksiksiz bir organizasyon ve bu organizasyon yapısını gösteren şema oluşturur (7). İşletmenin tüm yöneticilerinin sorumluluk düzeyleri ve yetki ilişkileri, şemalarla açıkça belirlenmeli ve tanımlanmalıdır. Eğer sorumluluk alanları açık bir şekilde belirlenmezse, etkin bir sorumluluk muhasebe sistemi kurulamaz ve işleyemez(8).

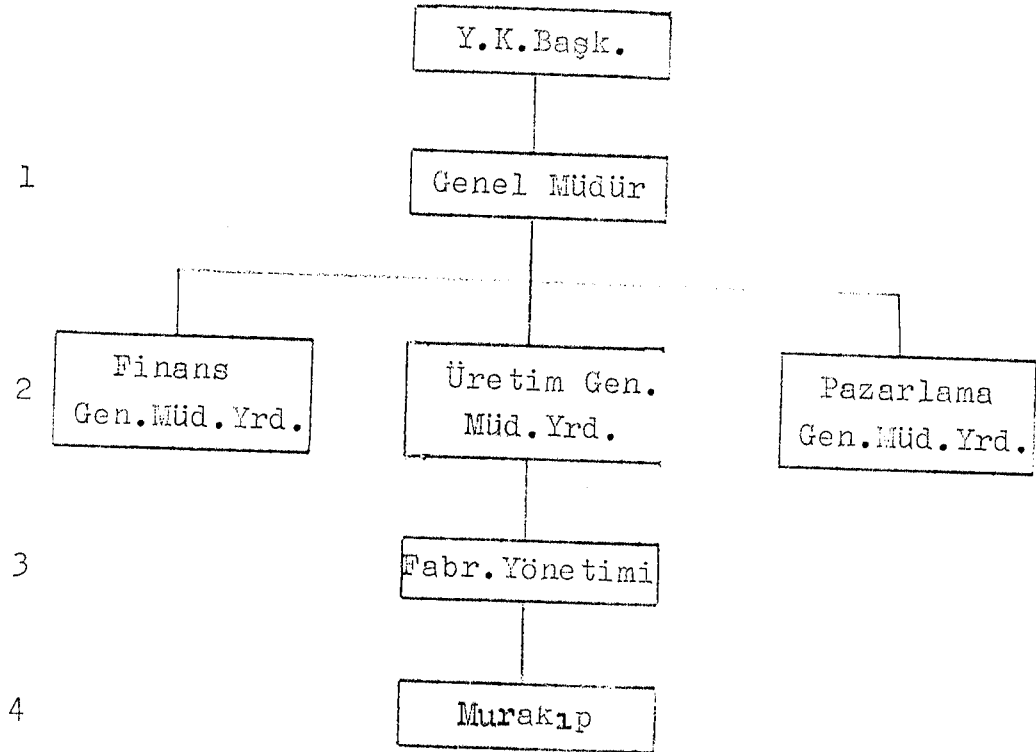
Organizasyon şemaları görevlerin tahsisine ve yetki

(7) COWAN, s.30.

(8) EDWARDS, s.196.

hatlarının belirlenmesine yardımcı olur. Şemalar işletme-
de bulunan tüm bireylere, çalışmalarının ve kendilerinin
tüm işletmeye ne kadar katkıda bulunduğunu göstermeye ve
organizasyon değişiklikleri halinde nerede bulduklarını
belirleyerek, değişikliğe daha kolay uymalarına olanak
sağlar (9).

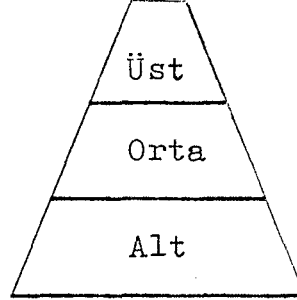
(Şekil 1) de basit bir organizasyon şeması ve bu
organizasyon şemasının ortaya çıkardığı 4 sorumluluk
düzeyi görülmektedir.



Şekil:1. SORUMLULUK DÜZEYLERİ

Kaynak: EDWARDS, s.197

Organizasyon Őemalarının, standartlaŐmıŐ bir biĀimi yoktur. Her işletme kendi yapısına uygun ve kendi hiyerarşik yapısını en iyi yansıtacak bir Şema Āizebilir. Bir organizasyon Şeması genellikle (Şekil 2) de görüleceği gibi 3 yönetim düzeyini iĀermektedir.



Şekil: 2 YÖNETİM DÜZEYLERİ

Kaynak: Gordon Shillinglow, Cost Accounting Analysis and Control (Richard D.Rewin INC, Homewood Illinois 1961), s.331.

Organizasyon Şemasında, Āifte sorumluluk gösteren bir durum olmamalıdır. HiĀ bir ast, birden fazla üste hizmet etmemelidir ve etmesi de kendisinden beklenmemelidir. Bu temel kavrama uymamak etkin bir organizasyonu engeller. Sorumluluk muhasebesi, yapılacak işlerin etkin bir biĀimde sınıflandırılmasını ve organizasyon yapısına uyan kontrollü planlı bir teknik olduğundan (10) organizasyon iĀindeki herkesin yalnızca sorumlu olduğu ve yerinden yönetim hakkına sahip bulunduğu gelir ve giderlerle yükümlü tutmalıdır (11).

(10) Robert BAYER, Donald J. TRAWACKI, Profitability Accounting For Planning and Control, Second Edition (Newyork, The ronald Press Company, 1972) s.15.

(11) GREY, RICKETTS, s.374.

5. Yetki ve Sorumluluk Kavramı

A) Yetki Kavramı

Organizasyon; gerekli örgütsel birimlerin belirlenmesi, uygun fiziksel elemanların sağlanması ve herbirime yetenekli kişilerin tayin edilmesi ile tamamlanmış olmaz. Bütün personelin etkili bir biçimde çalışabilmesi için, bu örgütsel birimlerin yatay ve dikey olarak yetki bağlarıyla bağlanması gerekir. Dikey olanlar ast üst ilişkilerini, yatay olanlar aynı düzeydeki yöneticilerin ilişkilerini göstermektedir (12).

Yetkiyi çeşitli yazarlar, değişik biçimlerde tanımlamışlardır. Yetki, karar alma hakkı ve bu kararları yerine getirmek için faaliyet gösterme gücüdür. Yetki, yöneticinin saptanan amaçlara ulaşması için gereken işlerin yapılmasını başkalarından isteme hakkıdır. Yetki, karar alma ve bu kararların uygulanmasını sağlama anlamına da gelir.

Bu tanımlardan da anlaşılabilceği gibi, yetki alt düzeylerdeki bireylere kumanda etme hakkı olarak düşünülmektedir. Bu hak, üst düzeylerden alt düzeylere inildikçe azalır. Çünkü alt düzeylere inildikçe, hem personel sayısı azalmak hem de yapılan işlerin niteliği büyük ölçüde

(12) CEMALCILAR, s.121.

mine verilecek astların sayısını belirler. Bu sayı; işin türüne, yöneticinin yeteneğine, örgüt içindeki olurluna, üstün astlarına karşı duyduğu güvene ve takım halinde çalışmaya bağlıdır. -

b) Yetki Türleri

Yetkinin değişik türleri bulunur. İnsanların verimli biçimde çalışmalarını sağlamak için, çeşitli yetki türlerinden yararlanır. İki temel yetki türü komuta ve kurmay yetkileridir.

aa) Komuta Yetkisi

Komuta yetkisi, örgütte çalışanlar tarafından kolaylıkla anlaşılır. Bu yetki, üst ve ast arasında doğrusal bir hat biçimindedir. Her kişi, kimden emir alacağını ve kime karşı sorumlu olacağını bilir.

bb) Kurmay Yetkisi

Kurmayın destekleyici bir rolü ve işlevi vardır. Görevi, işi yapana yardımcı olmaktır. Değişik türde kurmay yetkisi bulunur. En çok görülen kurmay yetki türü danışmanlıktır.

c) Yetki Devri

Bir örgütün varlığını sürdürebilmesi için, yetki göçerimi zorunludur. Yetki göçerme, bireyleri yetkili kılmak demektir. Burada yetki göçeriminin anlamı, bir yöneticinin ya da örgütsel birimin bir başka yöneticiye ya da örgütsel birime belirli görevleri yapabilmesi için yetki verme-

sidir. Örgüt içinde yetki göçerimi genellikle yukarıdan aşağıya doğrudur (14).

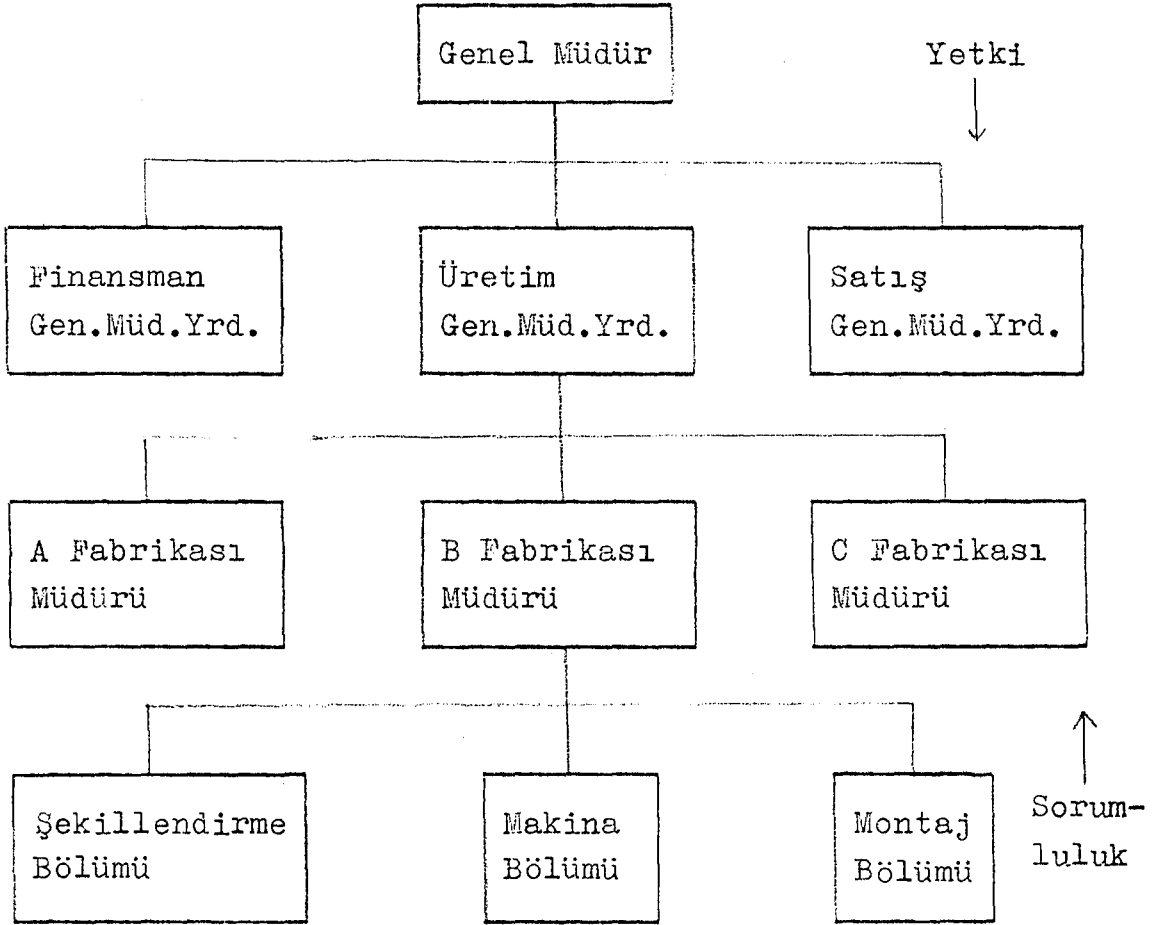
B) Sorumluluk Kavramı

Organizasyon başarısını etkileyen bir başka önemli kavram da sorumluluktur. Sorumluluk, bir kimsenin verilen işleri, yeteneğinin olanak sağladığı ölçüde iyi biçimde yürütme zorunluluğu olup, işi başarmak için yapılması gereken bir takım görevler dizisi olarak tanımlanabilir. Yetki ve sorumluluk arasındaki farkı şöyle açıklayabiliriz yetkide, üstün astan bir görevi yerine getirip getirmeme konusunda üste karşı bir hesap verme yükümlülüğü bulunur. Başka bir deyişle yetkinin göçerimi üst düzeylerden alt düzeylere doğru olurken sorumluluğun oluşu ise alt düzeylerden üst düzeylere doğru olmaktadır (15).

Yetki ve sorumluluk kavramları ile yetki alanını bir şekil yardımıyla aşağıda (Şekil 4)' de görüleceği gibi özetleyebiliriz.

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

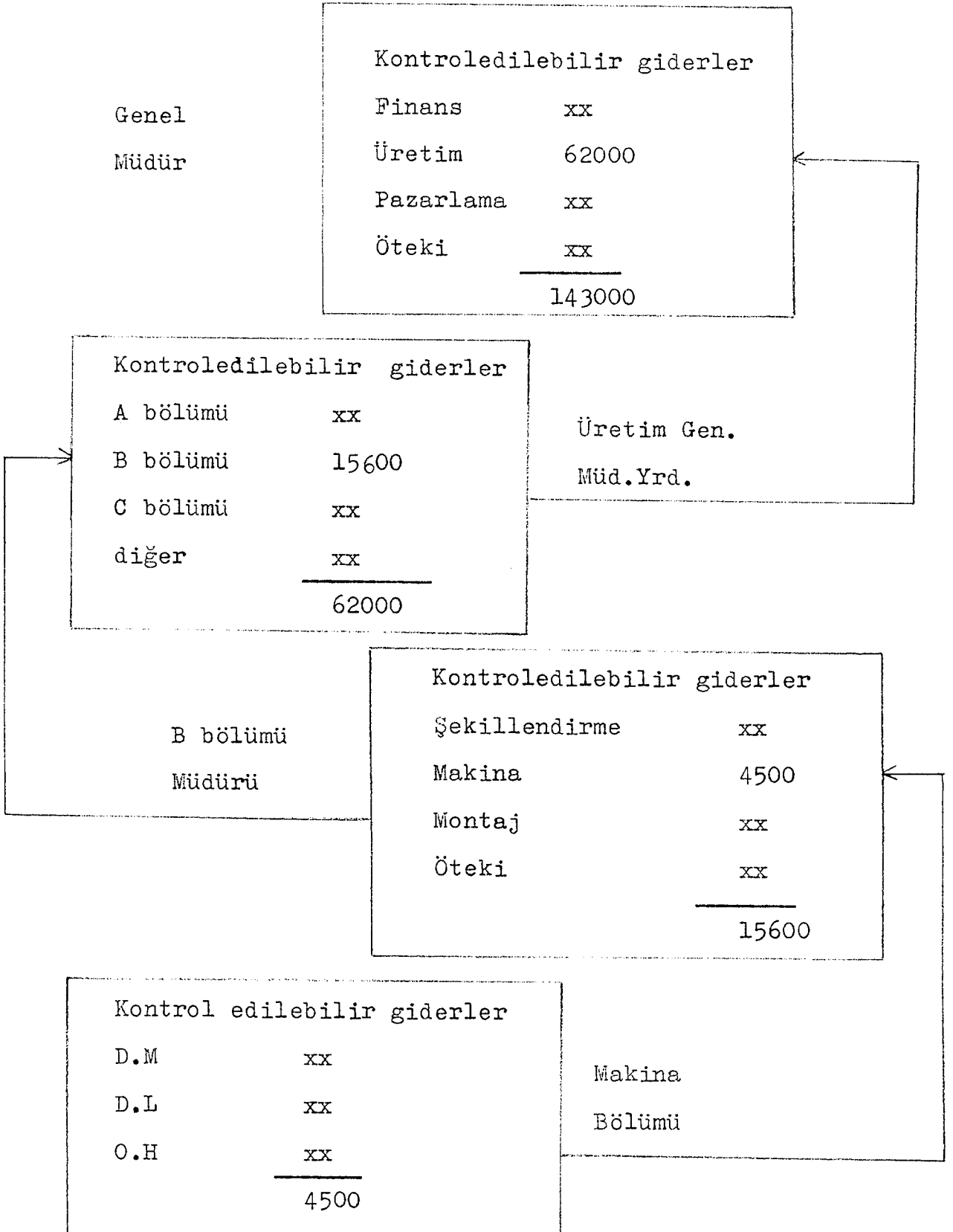
(15) USLU, s.36.



Şekil: 4 YETKİ VE SORUMLULUĞUN İŞLEYİŞİ

Kaynak: Gordon SHILLINGLAW, Cost Accounting Analysis and Control (Homewood Illinois, Richard D. IRWIN, INC., 1961) s.330

(Şekil 4)'de de görüldüğü gibi, Genel Müdür, Üretim Gen.Müd.Yrd., B Fabrikası Müdürü ve Makina Bölümü arasında dikey yetki bağları, Finans Gen.Müd.Yrd., Üretim Gen.Müd.Yrd. ve Satış Gen.Müd.Yrd. arasında da yataş yetki bağları vardır. Sorumluluk alttan üste doğru işlerken yetki üstten aşağıya doğru oluşmaktadır. Sorumluluk ilişkileri de, (Tablo 1)'de özetlendiği gibidir.



Tablo 1: SORUMLULUK İLİŞKİLERİ

Kaynak: SHİLİNGLAW, Cost Accounting Analysis and Control

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Merkezleri ve Gider Kontrolu

I. Sorumluluk Merkezlerinin Tanımı Niteliği, Sorumluluk Merkezi Ayırımın Yararları ve Türleri

1. Tanımı

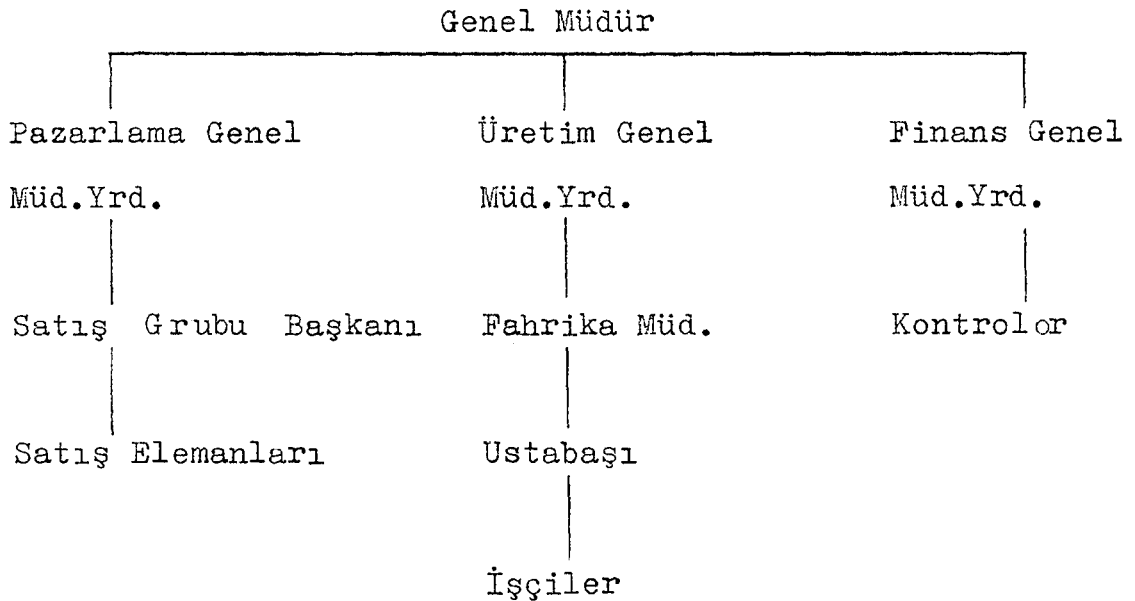
Sorumluluk merkezi, çeşitli maliyetlere ve maliyetlerin yapıldıkları yere göre sınıflandırılmasıdır. Maliyet kontrolünde, organizasyonla ilgili ilk adımı, maliyete ilişkin sorumluluğun kurulması oluşturur (16). Daha önceki kısımda organizasyon konusunu işlerken, organizasyon yapısının bir piramide benzediğini ve bu piramide alt yöneticilerin üst yöneticiler raporlar sunduğunu (17) ve her yöneticinin bir sorumluluğu bulunduğunu belirtmiştik. İşte sorumluluk merkezi, başında sorumlu bir kişinin bulunduğu bir organizasyon birimidir. Bir organizasyonda sorumluluk merkezleri; fonksiyonlarına göre (pazarlama, üretim, finansman, personel), üretim mamül yada hizmete göre, sayı temeline göre, bölge temeline göre, süreç yada makina temeline göre, zaman temeline göre ayrılabilir.

Sorumluluk merkezi, başında sorumlu bir yöneticinin bulunduğu bir organizasyon birimi olduğuna göre, merkez kendisine verilen görevi, ki bu görev merkezin çıktısı

(16) Horald DIERMAN, JR.Ph.D., Managarial Accounting An Introduction (NewYork:The macmillan Company, 1959)s.257.
 (17) HORNGREN, COSTER, s.153.

olmaktadır, yerine getirmekle ve bu görevi yapmak için kaynakları ya da girdileri elde geldiğince en etkin bir biçimde kullanmakla yükümlüdür.

İşletmede, sorumluluk merkezleri ile ilgili hiyerarşik bir düzen vardır. En üst düzeyde, ortaklara karşı işletmenin tüm kârlılığından sorumlu genel müdür, genel müdürün altında herbiri sorumluluk merkezi olan hat ve kurmay departmanları, daha alt düzeyde kısımları ve hatta bireyleri içeren sorumluluk merkezleri vardır. Aşağıdaki (Şekil 5) bu belirttiklemizi açıkça göstermektedir.



Şekil:5 SORUMLULUK MERKEZLERİ

Kaynak: Joseph G.Louderback III.Coeraldına
F DAWINIÄK, Managarial Accounting
(Colifornia:Wadsworth Puhlishing
Company INC., 1975) s.237

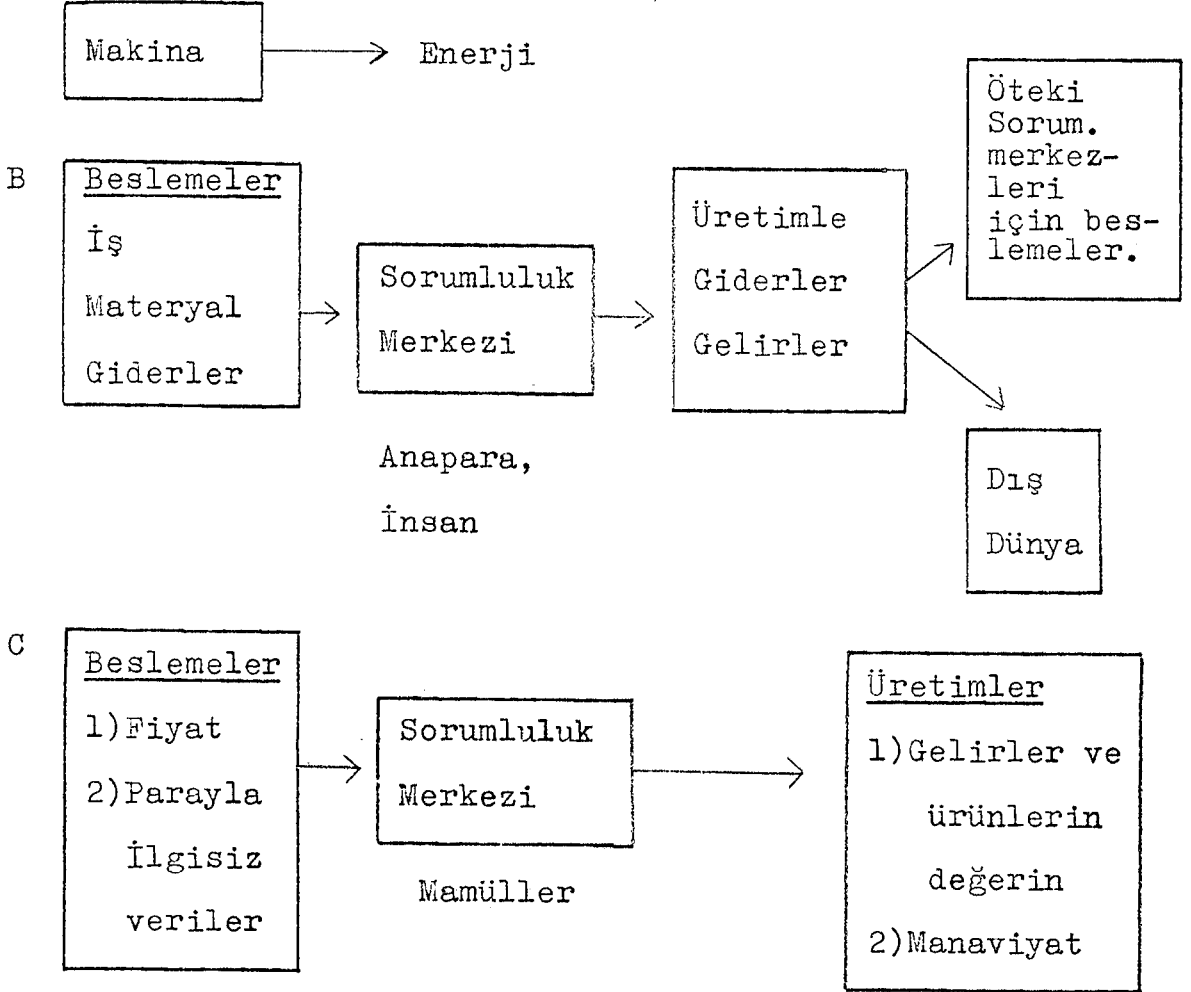
Buraya dek vermiş olduğumuz bilgiler ışığında, sorumluluk merkezinin temel ögesinin, sorumluluk merkezinin bir organizasyon birimi olduğunu ve sorumlu bir bireyin kontrolünde bulunması gerektiğini kesinlikle anlamış oluyoruz. Sorumluluk merkezinin büyük ya da küçük olması, önemli bir unsur değildir.

2. Niteliği

Sorumluluk merkezi kavramını bir sorumlu yönetici tarafından başa geçirilen bir organizasyon birimi olarak tanımlamıştık. Şimdi sorumluluk merkezinin niteliğini daha ayrıntılı inceleyebiliriz. Bir gaz makinasında beslemeyi yakıt ve hava yapar. Verim ise, mekanik enerjidir. Bir sorumluluk merkezi, icinde beslemelere sahip bir makina gibidir ki, bu beslemeleri metaryalin fiziksel nicelikleri, değişik tip çalışma saatleri ve bir tür gelir oluşturabilir. Sorumluluk merkezi bu kaynaklarla çalışır, genellikle işletme sermayesi ve belirli mallara da gereksinim duyulur. Bu çalışmanın sonucunda ya çıktı olarak ya da gelir olarak sınıflandırılan verimler üretilir ve bu verimler ya şirketin içindeki öteki sorumluluk merkezlerine ya da dış dünyadaki merkezlere aktarılır. Bu anlattıklarımızı aşağıdaki (şekil 6) yardımıyla kısaca özetleyebiliriz:

A- Bir Makinaya örneksene

Hava, yakıt



Şekil: 6 SORUMLULUK MERKEZLERİNİN NİTELİĞİ

Kaynak: Robert N. ANTHONY, James S. Reece, Management Accounting Principles, Third Edition,
(Richard DIRNIN, INC., 1975) s.463.

3. Sorumluluk Merkezi Ayırımının Yararları

Biraz sonra değineceğimiz gibi, işletme organizasyonu bir takım sorumluluk merkezlerine bölünmüştür. Sorumluluk merkezlerine bölünme, giderlerin kaynağına inilebilinmesini ve böylece giderlerin sorumluluklar açısından izlenilmesini kolaylaştırır. Sorumluluk merkezlerine bölünmenin yararlarını şöyle sıralamak olasıdır (18).

- i) Bireyin kime karşı sorumlu olduğu belirlenir.
- ii) Bireyin sorumluluk alanı belirlenir.
- iii) Kendi iradesiyle hareket etme yetkisinin içeriği belirlenir.
- iv) Yetkisini aşan konularda, kime danışacağı belirlenir.

Sayılan bu çeşitli yararların yanında, sorumluluk merkezlerinin işletmenin en alt düzeylerine kadar indirilmesi, etkin bir gider kontrolunun yerine getirilmesi açısından, şu yararları sağlar (19).

- i) Oluşan giderlere, nezaretçiler düzeyinde bir ilginin uyanmasına yardımcı olur.
- ii) Gider kontrolüne ilişkin faaliyetlerin çabuk yerine getirilmesini sağlar.

(18) USLU, s.43.

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

iii) Orta düzey işletme yöneticilerine olduğu kadar, üst düzey işletme yöneticilerine de, ait olma duygusuna aşılar. İyi bir ortam ve iyi bir düzen kurulduğu takdirde, en alt düzeydeki usta başılar kendilerini tüm işletmenin önemli birer parçası olarak görmeye başlarlar.

4. Türleri

Sorumluluk muhasebesi dar bir anlamda, maliyet merkezi sistemi olarak görülür. Yani, sistem, organizasyon tarafından borçlanılan maliyet düzeylerini içeren sorumluluk işleriyle sınırlandırılmaktaydı. Sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyetlerin yanısıra, çıktı düzeylerini, satışları, karları ya da herhangi bir başarı ölçüsünü içerecek kadar geniştir. Sorumluluk merkezleri, işletmenin yapısına özgüdür. Her işletme kendisine uygun bir sorumluluk merkezi oluşturabilirse de (20) genelde şu 4 tür sorumluluk merkeziyle karşılaşılmaktadır (21):

- A) Gider Merkezleri,
- B) Gelir Merkezleri,
- C) Kâr Merkezleri
- D) Yatırım Merkezleri

(20) LAUDERBACK III, s.258.

(21) GREY, RICKETTS, s.374.

A) Gider Merkezleri

Bu bölümün yöneticisi, belirli bir üretimden sorumludur. Yönetici, insan kaynağının makinaların ve malzemelerin üretimde nasıl kullanılacağını belirler. Yönetici aldığı kararlar giderleri kontrol eder. Yönetici gelirler (Pazarlama faaliyeti) ya da yatırımlar (ilave makinaların alınması vb.) üzerinde herhangi bir denetim hakkına sahip değildir (22). Bu merkez, bir ürün üzerinde çalışan bir kaç kişiden oluşabileceği gibi, büyük bir firmasının yönetim bölümüne yakın bir büyüklükte de olabilir. Gider merkezleri, giderlerin toplandığı birimler ya da giderlerin ve bu giderlerle ilgili faaliyetlerin tahsis edildiği ve toplandığı belirli alanlar biçiminde tanımlanabilir. Tanımlardan da anlaşılacağı gibi, gider merkezlerinde ölçü, sadece giderlerin ele alınmasıyla ilgilidir ve bu bölüm yöneticisi sadece giderlerden sorumlu tutulmaktadır (23).

Bir işletmede gider merkezi oluşturulurken, bir takım noktaların gözönünde bulundurulması gerekir. Bu önemli noktalar şöyle sıralamak olasıdır (24):

- i) Her müdür ya da şef tarafından kontrol edilen faaliyetler, birer gider merkezi olmalıdır,

(22) A.g.k. s.375.

(23) HORNGREN, COSTER, s.153.

(24) Rafet GÖK, Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi (Mugla, Ankara I.T.İ.A. Ya., No:184, 1981) s.112.

- ii) Yeni bir malzemenin imalata giriş yeri, gider merkezlerinin başlangıcı olarak kabul edilmelidir.
- iii) Yarı mamulun çeşitli faaliyetlere dağıldığı noktada, yeni bir gider merkezinin başlangıcı olmalıdır.
- iv) Gider merkezinin sınırı, mamul ve yarı malulun herhangi bir safhada geçici beklemeye geçtiği yerdir.
- v) Her yardımcı hizmet yeri için, bir merkez belirlenmelidir.
- vi) Ayrı işlemleri olan sonuçlar ayrı bir gider merkezi kabul edilmelidir.
- vii) Gerek hacim gerekse nitelikler açısından öteki imalat yöntemlerine benzemeyen her imalat birbiri için bir gider merkezi bulunmalıdır.

Burada önemli olan noktayı, gider merkezinin ne ölçüde işlediği oluşturur. Etkili faaliyetlerin ve maddi olmayan hedeflerin etkinliğinin (üretim çıktısı, son üretim tarihi, kalitesinin sürekliliği) ayrı bir raporlama sistemiyle rapor edilmesi gerekir.

Etkinlik, sorumluluk muhasebesi sistemince raporlanan ve ölçümlenen yöneticinin maddi başarılar anlamına gelir.

Bir gider merkezi yöneticisinin maddi başarısı bütçesi yapılmış giderler ile fiili gider düzeylerinin

karşılaştırılmasıyla belirlenir. Bütçelenmiş giderlerin altında kalan fiili giderler, iyi bir başarının ve etkinliğin göstergesidir. Fiili giderler eğer bütçenin üstünde ise, bu zayıf başarının bir göstergesidir. Aşağıdaki Tablo, bir gider raporu örneğini göstermektedir.

	Bu ay (TL)		Yılbaşından Bu tarihe Kadar (TL)		Geçen Yılba- şından Bu Tarihe Kadar(TL)	
	Bütçelen- miş	fiili	Bütçe- lenmiş	fiili	Bütçelen- miş	fiili
Hammadde	15.000	13.800	30.000	29.960	30.000	31.120
Direkt						
İşçilik	58.000	61.000	116.000	121.174	104.000	93.000
Değişken						
Genel İmalat Giderleri						
Endirekt						
İşçilik	29.000	30.700	60.000	71.000	57.000	54.000
Endirek						
Hammadde	8.000	15.000	22.000	40.000	12.000	11.000
Bakım						
Onarım	26.000	25.000	53.000	39.440	48.000	46.000
Bozuk						
Mamuller	5.000	8.000	10.000	19.000	10.000	11.000
	141.000	154.000	291.000	321.140	201.000	247.000

Üretim işletmelerinde üretim işini yapan bölümler, gider merkezi olarak sınıflandırılmıştır. Parekende satış yapan organizasyonlarda, müşteri şikayet ve teslimat bölümleri de, gider merkezi olarak sınıflandırılır. Bu bölümler dolaylı olarak giderleri etkilerken, bölüm yöneticileri

sadece kendi bölümleri üzerinde bir denetim hakkına sahiptir. Teslimat bölümü yöneticisinin ana görevi bütçelenmiş teslim maliyetlerini fiili teslim maliyetlerinin üzerinde tutarak, planlanan müşterilere mamüller teslim etmektir (25). Öte yandan gider merkezleri, departmanlar gibi organizasyon birimleri, makinaların gruplandırılması ve her grubun bir gider merkezi olarak kabul edilmesi sonucunda organizasyon birimleri, örgüt şemasında gözükmeyen fakat binalarla ilgili amortisman, vergi, sigorta v.b. giderlerin toplanması amacıyla oluşturulan binalar servisi gibi Fiziksel yapıya sahip olmayan birimlerden oluşabilir.

Gider merkezlerini, başlıca 2 gruba ayırarak inceleyebiliriz (26):

i) İşlem Gider Merkezi.

İşletmenin temel konusu olan üretimle direkt olarak uğraşan gider merkezleridir. Dokuma fabrikalarında, dokuma ve boyama atölyeleri gibi bu tür işlem gider merkezlerinin örneklerini oluşturur.

ii) Hizmet Gider Merkezleri.

Üretimle direkt uğraşmayan, sadece üretime yardımcı olan gider merkezleridir. Örneğin; tezgahların bakım ve onarımı ile uğraşan Bakım Servisi,

(25) GREY, RICKETTS, s.376.

(26) USLU, s.53.

enerji sağlayan servisler gibi,

Bunun yanında giderlerin, gider merkezi yardımıyla izlenmesi, hen yönetim muhasebesi, hem de finansal muhasebe açısından pek çok yararlar sağlar. Bu yararları şöyle sıralamak olasıdır:

- i) Her bir gider merkezinin giderlerinin belirlenmesi, bölüm bütçelerinin ve dolayısıyla genel işletme bütçenin hazırlanmasında önemli katkıda bulunur (27).
- ii) Her gider merkezinin giderleri bilindiği takdirde, bir gider artışının hangi merkezde ortaya çıktığı ve bundan kimlerin sorumlu olacağı kolaylıkla anlaşılacağından, gider kontrolünde etkinlik sağlanmış olur (28).
- iii) Giderlerin gider merkezlerinde toplanması her bir imalat aşamasında elde edilen yarı mamüllerin maliyetin hesaplanmasına olanak sağlar. Böylece bir yandan yarı mamül stoklarının değerlendirilmesi, öte yandan bazı özel yönetim kararlarının alınması daha sağlam temellere dayandırılmış olur. Bu durumda, alınacak özel yönetim kararlarına, her bir aşamanın yarı mamüllerinin işletmece imal edilip edilmemesi konusuna katkıda bulu-

(27) Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, Kasım 1985) s.290.

(28) USLU, s.59.

nur (29).

- iv) G.İ.G. nin işlem gider merkezlerinde toplanması, tüm işletme için tek bir yükleme oranı yerine, her bir gider merkezi için ayrı bir yükleme oranının hesaplanmasına olanak sağlar (29).

B) Gelir Merkezleri

Bu bölüm satış gelirlerinin yönlendirilmesi ön sorumluluğuna sahip olan yöneticinin bulunduğu organizasyon birimidir. Bu bölümün yöneticisi, ürünün üretim maliyeti ya da belirlenen yatırımlar üzerinde kontrol hakkına sahip olmamakla birlikte, ürünün pazarlanmasında karşılaşılan bazı giderler üzerinde kontrol hakkına sahip olabilir (30).

Gelir merkezlerinin tipik bütçeleri, satış hasılatını ve pazarlama giderlerini içerir. Bir çok pazarlama departmanları, satış kotalarını hedef alırlar, başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarı ile ölçülür(31). Bütçeler, satış faaliyetlerinin finansal kontrol araçlarıdır. Ancak satış fiyatına pazarlama yöneticisi etki yapmıyorsa, bu faaliyet aynen standart gider merkezlerinde olduğu gibi, sınırlı sorumlu bir faaliyettir.

(29) Kamil BÜYÜKMİRZA, Yönetim muhasebesi (Ankara:Bayrak Matbaası, 1977) s.46.

(30) GREY, RICKETTS, s.375.

(31) SEVGENER, s.330.

C) Kâr Merkezleri

Kâr merkezleri, gider ve gelir merkezlerinin daha genişletilmiş bir biçimidir. Bu merkezlerde, giderlerin yanında gelirler de gözönünde tutularak bir değerlendirme yapılmaktadır. Yani bu bölümün yöneticisi, gelir ve giderlerden sorumludur ve denetim hakkına sahiptir. Kâr merkezi yöneticisi, gelir merkezi yöneticisinden ürünün etkili üretimi konusunda daha geniş bir sorumluluğa sahiptir. Maddi başarı merkezin bütçe kârına ulaşım ulaşmaması ile ölçülür.

Bir kâr merkezi doğal ya da sunni olabilir (32). Doğal kâr merkezi ürününü işletmenin dışına satar, yani dış pazarlarda faaliyet gösterir sunni kâr merkezi ise, ürününü işletme için bir başka merkeze satar ki, bu durumda sattığı ürünün fiyatı transfer fiyatlaması adını alır.

Kâr merkezlerinin herbiri, ayrı bir işletme niteliğindedir. Bunların sorumlu yöneticisi de bir ölçüde kendi işini yürüten işletmecidir. Bir işletmenin kâr merkezi, işletmenin kendisi olabileceği gibi (33), işletmenin bölümleri ya da çeşitli bölgelerdeki satış temsilcilikleri ya da büroları da olabilir.

(32) LAUDERBACK, s.237.

(33) SCHATTKE, s.331.

yönetim giderlerinden, bölüme pay verilmez. Bu yöntemde, ilgili bölümün işletmenin türü o bölüm içindeki başarısını göstermede aciz kalır.

iii) Bölümün vergiden önceki ya da sonraki kârın temel alınması:

Bu yöntem, yukarıda sözü edilen sakıncayı ortadan kaldırır. Kâr merkezi yöneticinin başarısını değerlemede en iyi ölçüyü oluşturur.

Bölümün başarısını ölçmek için sadece gelir ve giderler göz önünde bulundurularak hesaplamalar yapılır. Aşağıdaki Tabloda bu hesaplamalar açıkça görülmektedir;

Nilgün İmalat İşletmesi

Kontrol Edilebilir Gelire Göre Gelir Tablosu

(A) Bölümü

1987 Gelir Tablosu (ooo eki ile)

Net satışlar		300.000
Eksi satış		
maliyeti	165.000	
İmalata ilişkin		
maliyet salması	<u>10.000</u>	<u>175.000</u>
Bölüm bürüt		
satış karı		125.000
Eksi bölümün		
Direkt satış ve yöne		
tim giderleri		<u>30.000</u>
Kontrol edilebilen Bölüm kârı		95.000

Yukarıdaki gelir tablosunda işletmenin değişken ve sabit giderler ayrılmamıştır. Bu giderlerin ayrılması, durumunda gelir tablosu şöyle düzenlenebilir.

Nilgün İmalat İşletmesi
Net Gelire Göre Gelir Tablosu
(A) Bölümü
1987 Gelir Tablosu (ooo ekile)

Net Satışlar		300.000
Eksi satışların standart maliyeti	165.000	
İmalatın maliyet sapması	10.000	<u>175.000</u>
Bölüm brüt satış kârı		125.000
Eksi Bölümün direkt satış ve yönetim giderleri	30.000	
Dağıtılan satış ve yönetim giderleri	10.000	<u>40.000</u>
Bölüm faaliyet kârı		85.000
Dağıtılan giderler		<u>15.000</u>
Bölümün vergiden önceki faaliyet geliri		70.000

D) Yatırım Merkezleri

Bu bölümün yöneticisi, hem gelirler, hem giderler hem de yatırımlar üzerinde denetim hakkına sahiptir. Yönetici ürünün satışı ve üretimi için gerekli araçları, geniş bir sınır içinde satın alabilir ve envanterde yer alan yatırımları belirleyen envanter politikasını belirleyebilir. Yatırım merkezi yöneticisi, sadece kâr ile ilgilenmeyip, aynı zamanda yatırımı öngörölmüş oranlarda ilgilenir(35).

Yatırım merkezi kavramı popülerdir. Çünkü yöneticinin, sanki otonom bir firmanın baş yöneticisi olacakmış gibi eğitimden geçirilmesi gerekir. Yatırım merkezi yöneticisinin, işletme içinde belli bir fonksiyonel alanın yöneticisinden daha büyük bir sorumluluğu vardır (36). Yatırım merkezi yöneticini değerlemede, başlıca 2 ölçüt kullanılmaktadır. Bunlar, yatırımların geri dönme oranı ve artık gelirdir.

i) Yatırımların Geri Dönme Oranı:

Yatırımların dönüş oranı, bölüm karının kontrol edilebilir yatırım toplamına oranıdır. Bu oran, satışların toplam aktiflere bölünmesi ile elde edilen aktif dönüşüm oranı ile bölüm karının toplam satışlara bölünmesi ile elde edilen kârın

(35) GREY, RICKETTS, s.

(36) LAUDERBACK, s.238.

satışlara oranın çarpılmasıyla ile de hesaplanabilir. Ayrılan kaynaklarla kâr sonuçlarının karşılaştırılması ile oluşan yatırım oranını etkileyen unsurlar, aşağıdaki şekilde özetlenmiştir. Aşağıdaki şekilde belirlenen yatırımların dönüş oranının hesaplanması, şöyle bir örnekle açıklanabilir:

Bölüm Kârı : 100.000

Yatırım Tutarı : 1.000.000

Satışlar : 250.000

Yatırımların Geri Dönme

Oranı: $\frac{\text{Kâr}}{\text{Yatırım}} = \frac{100.000}{1.000.000} = \% 10$

ii) Artık Gelir

Artık gelir, yatırımların geri dönme oranının aksine, yatırımların etkinliğini, oran yerine kâr tutarı ile ölçmeyi amaçlar. Genel olarak artık gelir, kontrol edilebilir kar rakamından yatırımlara uygulanacak faiz tutarının indirilmesiyle arta kalan kontrol edilebilir kâr tutarı olarak tanımlanabilir (37). Artık gelirin hesaplanmasına ilişkin şöyle sayısal bir örnek verebiliriz.

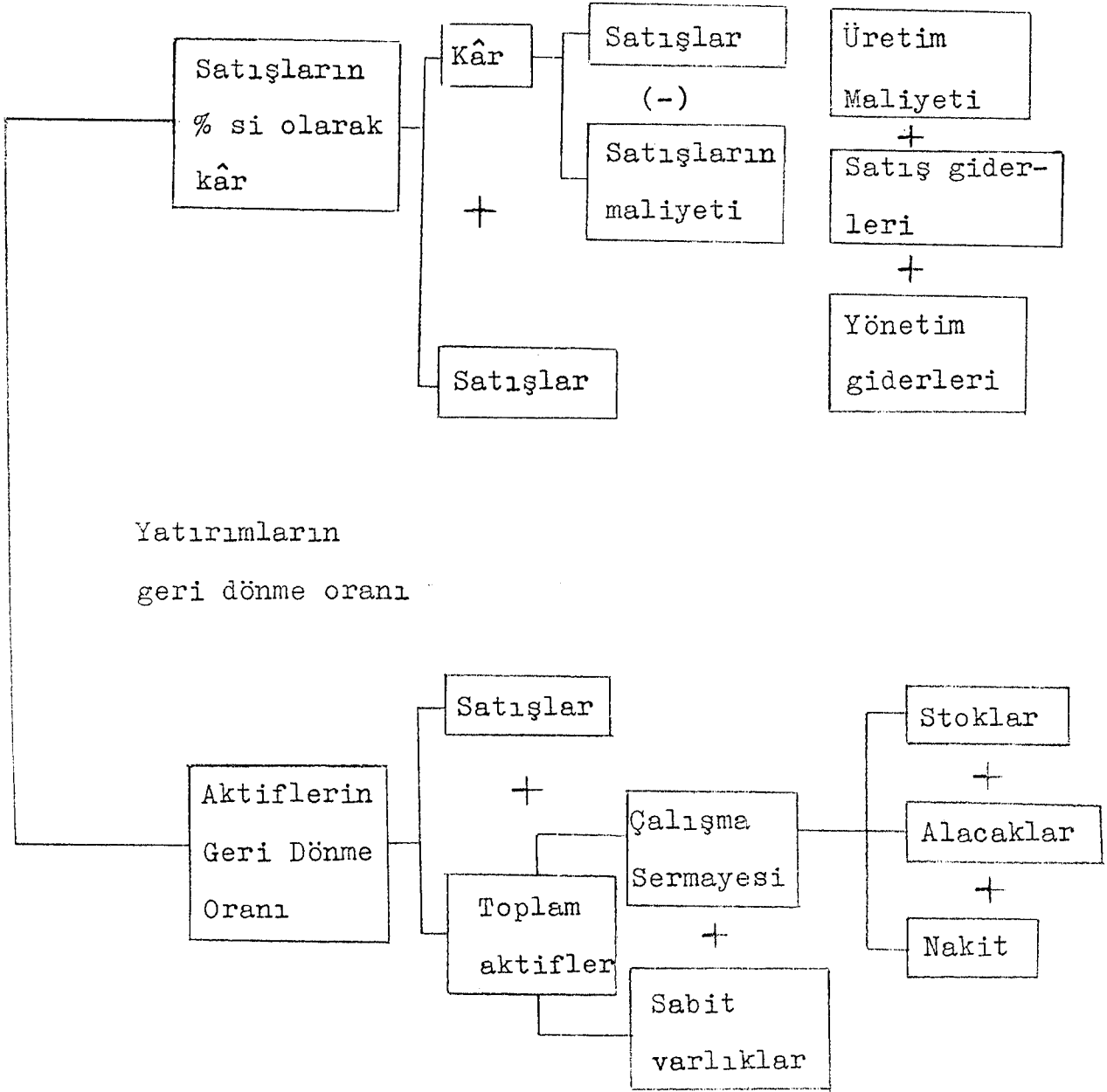
Yatırım tutarı: 1.000.000
 Kontrol edil. kâr: 250.000
 Faiz oranı: % 7

Artık gelir-Kontrol edilebilir kâr

-(Faiz oranı x yatırım tutarı)
 -250.000-(0,15 x 1.000.000)
 -250.000-150.000
 -100.000

Bu yönetimin amacını, düşük faiz yüklemeleri yapacak yatırımları geliştirilmek, ve istenen alanları özendirme oluşturur. Böylece, yatırımın getirisi bakımından ilginç sayılmayacak bir proje, göreceli olarak yüksek artık kâr sağlayacağından, yönetici için ilginç hale

(37) SEVGENER, s.358.



Şekil: 7 YATIRIMLARIN GERİ DÖNME ORANINI
ETKİLEYEN UNSURLAR

yöneticilerce kontrol edilebilir.

v) Maliyetlerin Rapora Bağlanması.

Etkili bir gider kontrolü, zamanında düzenlenen anlamlı maliyet raporlarını gerektirir. Bu raporlardaki sonuçlarla önceden belirlenen standartların karşılaştırılması ve aradaki farkların bulunması gerekir.

vi) Maliyetlerin Düşürülmesi.

Gider kontrolü, standart maliyetlerden meydana gelen olumsuz sapmaları ortadan kaldıracak sağlam bir sistemin kurulmasına olanak sağladığında ancak işlevini tam olarak yerine getirmiş sayılır.

3. İyi Bir Gider Kontrolünde Başarının Ölçülmesinde Niceliksel ve Niteliksel Ölçüler

Herhangi bir yöneticinin en önemli görevi çalışanların başarısını ölçmek başka bir deyişle, çalışanların ne ölçüde başarılı olduklarını saptamaktır. Bir işçinin günlük başarısının ölçülmesi, bu işçinin ürettiği mamüllerin ölçülmesi anlamına gelir. Niteliksel kriterlerini şöyle sıralamak olasıdır (43):

- i) Üst-ast ilişkileri.
- ii) Maliyetlerin oluştuğu bölümlerde kişilerin eğitimi.
- iii) Mesleki alandaki başarı.

(43) HATİPOĞLU, s.208.

- iv) Personelin ikna edilmesi.
- v) Kişileri güdüleyerek çalıştırmak
- vi) v.b.

Nicel kriterler işe şunlardır:

- i) Maliyetlerden ve standartlardan meydana gelen sapmalar.
- ii) Üretim miktarı ve kalitesi.
- iii) Satış miktarı.
- iv) Kâr.
- v) Kâr oranı.
- vi) Varlıkların kazanç oranı.
- vii) Varlıkların donanım hızı.
- viii) Satış kârı oranı.
- ix) Piyasa Payı.
- x) Büyüme oranı.
- xi) Sayılan bu kriterlerin zaman içindeki değişimi.

Başarı ölçülürken bu kriterlerden en az bir tanesinin, ya da bir kaç tanesinin, bazı durumlarda da tümünün gözönünde bulundurulması gerekir. Tüm sorunu, işletmenin temel amaçlarını gerçekleştirmek açısından, bu kriterlerden her birinin çok iyi anlaşılması oluşturur.

4. Gider Oluşturan Unsurlar

A) Direkt Hammadde

Direkt hammadde, nihai mamüllerin içersine giren ve onların temel yapısını oluşturan tüm hammaddeleri içermektedir. Hammadde ya da ilk madde giderleri, imal edilen mamüllerin maliyetinin hesaplanmasında kolayca belirlenebilirler ve mamulün maliyetine doğrudan katılır (44). Örneğin, otomobil gövdelerinin yapımında kullanılan saç, iplik yapımında kullanılan pamuk, konfeksiyon imalatında kullanılan kumaş, düğme v.b.

Sandalye yapımında kullanılan madeni levhalar, bunları imal eden dökümhane için nihai mamul kabul edilmelerine karşın, sandalye imalatçısı için bir direkt hammadde-dir. Öte yandan mobilya imalatında kullanılan çivi, tutkal, konfeksiyonda kullanılan iplik v.b. hammaddelere, endirekt hammadde ya da yardımcı madde adı verilir.

B) Direkt İşçilik

Direkt işçilik, imal edilen mamüllere doğrudan yüklenebilen ve mamulün temel yapısını oluşturan hammadde-nin şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren giderlerdir. Bu giderler (uzman ve uzman olmayan işçilere ödenen ücretler) doğrudan doğruya imal edilen mamüllere yüklendiğinden, direkt işçilik adını alırlar. Örneğin,

(44) ÜSTÜN, Maliyet ..., s.93.

bir inşaat atölyesinde çalışan işçinin emeğini hangi beton kalıbında kullandığı ya da bir tekstil fabrikasında dokuma tezgahını çalıştıran bir işçinin emeğinin hangi mamül partisine yükleneceğini saptamak olurludur. Bunun yanında, nihai mamüllerin imalatında kullanılan, fakat doğrudan doğruya imalata yüklenemeyen giderler de, endirekt işçilik adını alırlar.

C) Genel İmalat Giderleri

Yukarıda açıkladığımız direkt hammadde ve direkt işçilik dışında kalan tüm imalat giderlerine, genel imalat gideri ya da kısaca G.İ.G. adı verilir. G.İ.G.; endirekt hammadde, endirekt işçilik gibi nihai mamüllere doğrudan yüklenemeyen tüm giderlerden oluşur. Genel imalat giderleri, imal edilen tüm mamuller için ortak olarak yapıldıklarından, bunları belirli mamüllere, birimler ya da işlere doğrudan doğruya yüklemek olası değildir (45).

Genel imalat giderlerini 2 grupta incelemek olasıdır.

a) Sabit Genel İmalat Giderleri

Sabit G.İ.G., belirli bir zaman süresi ve normal faaliyet bölgesi olarak adlandırılan belirli bir faaliyet hacminde sabit kalan, sigorta, giderleridir. Bu giderlere emlak vergileri, amortisman ve gözlemci personel ücretleri örnek olarak gösterilebilir.

b) Değişken Genel İmalat Giderleri

Toplam maliyetin faaliyet hacmindeki değişimlere paralel olarak değiştiği durumdur. İşletme malzemesi, endirekt hammadde, endirekt işçilik bu giderlere örnek olarak gösterilebilir.

IV. Gider Kontrolündeki Adımlar

1. Giderlerin Dağıtılması

A) Gider Dağıtımının Anlamı

İmalat işletmelerinde, imalat eylemleri çoğunlukla birden fazla bölümde yerine getirilir. Mamüller nihai mamül haline gelinceye dek, bu bölümlerin her birinde ayrı ayrı işlem görürler. Mamüllerin maliyetini bulmak için, mamüllerin bir bölümden geçerken aldıkları gider paylarının hesaplanması gerekir. Bu gider paylarının hesaplanabilmesini için de, imalatla ilgili giderlerin bu bölüme de dağıtılması gerekir. Başka bir deyişle, imalatla ilgili giderler öncelikle mamüllerin imal edildiği bölümlere dağıtılır, daha sonrada bu bölümlerde işlem gören mamüllere yüklenir. Mamüllerin işlem gördükleri bu merkezler de, daha önce anlattığımız gibi giden merkezi adını alır. Giden dağıtımında kullanılan anahtarların,

i) Ölçülebilir

ii) Mantıklı

iii) Ve pratik olması gerekir.

B) Gider Dağıtım Anahtarları

Gider dağıtım ölçüleri aşağıda özetlenmiştir.

<u>Genel İmalat Giderlerinin Türü</u>	<u>Kullanılabilecek Ölçü (Anahtar)</u>
1.Makinaların Amortismanı.	1.Direkt yükleme. Amortisman cetveline dayanarak.
2.Fabrika Binasının Amortismanı	2.Direkt yükleme, kapladığı alana (m ²) dayanarak.
3.Fabrika Binasının Sigortası.	3.Kapladığı alana (m ²) dayanarak,
4.Fabrika Binasının Vergisi.	4.Kapladığı alana (m ²) dayanarak.
5.Makinaların Sigortası.	5.Direkt yükleme. Tahmini değerine dayanarak.
6.Endirekt hammadde ve malzeme.	6.Direkt yükleme. Hammadde ve malzeme isteklerine dayanarak.
7.Endirekt işçilik.	7.İşçi sayısına dayanarak.
8.Isıtma giderleri	8.Radyatör dilim sayısına ya da kapladığı alana dayanarak.
9.Aydınlatma giderleri.	9.Kapladığı alan ya da ampul sayısına dayanarak.
10.Enerji giderleri	10.Kapladığı alan, motorların beygir gücüne dayanarak.
11.Su giderleri.	11.Musluk sayısına, m ³ ya da işçi sayısına dayanarak.

- | | |
|---------------------------------|--|
| 12.Telefon ve Telgraf giderleri | 12.Edilen telefon ve gönderilen telgraf sayısına dayanarak. |
| 13.Ustabaşı ücretleri | 13.Ödenen gerçek ücretlere dayanarak, direkt yükleme. |
| 14.Bakım-onarım giderleri | 14.Makina sayısı, direkt işçilik saati ve direkt onarım saatine dayanarak. |
| 15.Sosyal giderleri | 15.İşçi sayısına dayanarak. |

C) Giderlerin Dağıtım Aşamaları (46).

a) I.Dağıtım

Giderlerin gider merkezine dağıtımı ya da giderlerin, işlem ve hizmet gider merkezlerinde toplanmasıdır. Giderlerin öncelikle işlem ve hizmet gider merkezi olmak üzere tüm gider merkezleri arasında dağıtılır. Böylece, her bir gider merkezinin giderleri belirlenmiş olur.

b) II.Dağıtım

Burada, imalat giderlerinden teknik olarak hizmet gider merkezine ilişkin olanlar, yeniden dağıtıma tabi tutulurlar. Bu dağıtım, basit, kademeli, matematiksel ve planlı dağıtım yöntemlerinden birinin kullanılmasıyla gerçekleştirilir.

c) III. Dağıtım

İşlem gider merkezlerinde toplanan genel imalat giderlerinin, bu merkezlerde imal edilen mamüllere yüklenmesidir. Genel imalat giderlerinin yüklenmesi her bir işlem merkezi için belirlenen faaliyet hacim ölçülerine göre yapılır. İleride esnek bütçeleme konusuna değinirken, bu yükleme oranını daha ayrıntılı inceleyeceğiz.

2. Giderlerin Ayırımı

Gider kontrolunu etkin bir biçimde yerine getirmek için, organizasyon birimlerinin sorumlu olduğu giderleri belirlemek zorunludur. Organizasyon biriminin sorumlu olduğu giderler, o birimin kontrol edilebilen giderlerini, sorumlu olmadığı giderleri ise o birimin kontrol edilemeyen giderlerini oluşturur. Gerçekte giderlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen diye ayırımı, kolay bir iş değildir (47). Çünkü bir gideri etkileyen bütün faktörleri, bir bireyin tamamen kontrol etmesi kolay bir iş değildir. Örneğin; işletmede çalışan işçilerin ücretlerinin toplu sözleşmeyle ya da personel müdürünce saptanması halinde, işletme müdürünün ya da ustabaşının bu durumu etkilemesi olanaksızdır. Gider kontrolu için gerek duyulan gider ayırımlarını şöyle sıralamak olasıdır.

(47) USLU, s.68.

- A) Kontrol Edilebilirliğine Göre;
 - a) Kontrol edilebilen giderler.
 - b) Başkaları tarafından kontrol edilen giderler.
- B) Sabit ya da Değişken Olmasına Göre;
 - a) Sabit giderler.
 - b) Değişken giderler.
- C) Sorumluluk Merkezleri İlişkisi Açısından;
 - a) Direkt giderler.
 - b) Dolaylı giderler.

A) Kontrol Edilebilirliğine Göre.

a) Kontrol Edilebilen giderler.

Eğer bir gider unsuru, sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniyorsa, bu gider ilgili organizasyon için kontrol edilebilen bir giderdir. Bu giderler genellikle; hammadde, direkt işçilik ve enerji gibi değişken maliyetlerden oluşur (48).

b) Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen Giderler.

İşletmede oluşan gider, bir sorumlu merkez tarafından kontrol edilemiyorsa, muhakkak başka bir gider merkezince kontrol ediliyor-

dur. İşte bu nedenle biz kontrol edilemeyen gıda yerine, başkaları tarafından kontrol edilen giderler kavramını kullanacağız. Bir gider unsuru sorumlu yöneticinin karar ve faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilenmiyorsa, bu gider ilgili organizasyon için kontrol edilemeyen giderdir. Merkezin sabit maliyetleri ile, merkeze yüklenen maliyetler bu tür giderlere örnek olarak gösterilebilir (49).

B) Sabit ya da Değişken Olmasına Göre.

Genellikle giderlerin sabit ya da değişken olması, onların kontrol edilebilmeleri ile ilgilidir. Sadece sabit giderleri kontrol edilemeyen değişken giderleri de kontrol edilebilen giderler olarak ayırmak, hatalıdır. Çünkü bir bölüm için sabit olan bir gider bu bölümün kontrolü dışında olmasına rağmen, başka bir bölümün kontrolü altında olabilir (50).

a) Sabit Giderler.

İşletmenin faaliyetlerinin artması sonucunda bile değişmeyen giderlerdir. Örneğin; amortisman, kira, v.b.

(49) USLU, s.68.

(50) BURSAL, s.421.

b) Değişken Giderler.

İşletmenin faaliyetlerindeki artışa paralel bir artış gösteren giderlerdir.

C) Sorumluluk Merkezleri İlişkisi Açısından.

a) Direkt Maliyetler.

Ele alınan sorumluluk merkezi içinde oluşan maliyetlere, o sorumluluk merkezi açısından dalaysız maliyet, bu maliyetleri taşıyan maliyet öğelerine de, direkt maliyet unsuru denir. Maliyet yerlerinin herbirinde bizzat oluşan tüm maliyetler, o maliyet unsuru için direkt maliyet unsurudur. Bu anlamda herhangi bir anahtarla dışardan yüklenmemiş olan genel imalat giderleri de, o maliyet merkezi için tıpkı direkt hammadde ve malzeme gibi direkt maliyet unsurudur(51).

b) Dolaylı Maliyetler.

Sorumluluk merkezinde bizzat oluşmayıp, bir başka sorumluluk merkezinden, bu iki merkez arasındaki hizmet alış-verişi dikkate alınarak belirli bir anahtarla yüklenmiş maliyetlere, o yükü alan sorumluluk merkezi açısından dolaylı maliyet denir.

(51) Alpaslan PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, 4.baskı (İstanbul:İstanbul Üniversitesi İşletme Fak.Muhasebe Enst.Yayın No:53. 1988) s.156.

3. Gider Ayırım Hesap Planı İlişkisi

Sorumluluk muhasebesi sistemi kurulurken, giderlerin kontrol edilebilen ve başkaları tarafından kontrol edilebilen giderler olarak kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayan bir hesap planına gereksinim duyulur. Geleneksel hesap planlarının çoğu, çeşitli ara fonksiyonları birbirinden ayırmadıkları için bu tür gereksinime cevap vermezler. Bu nedenle gereksinime cevap veren bir hesap planının düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bu durumu bir örnekle açıklamaya çalışalım (52).

Sonuç hesapları ile ilgili kodlama yapılırken, hasılat, maliyet ya da gider çeşitleri hesaplarını büyük defter hesapları olarak, sorumluluk merkezlerinde yardımcı hesaplar olarak kodlanabilir. Ayrıca herhangi bir sorumluluk merkezinin maliyetini oluşturan ve bu sorumluluk merkezi yöneticisince kontrol edilebilen giderler için 1 kodu, sorumluluk merkezi yöneticisince kontrol edilemeyen giderler için de 2 eklenerek kullanılabilir (53).

(52) E.W.NETTEN (Çev. Rıfat ÜSTÜN), Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi, ESADER (s.1, Ocak 1974) s.211.

(53) Türken ARIKAN "Sorumluluk Raporları", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl 2, S.1 (Şubat, 1976) s.86.

<u>Büyük Defter</u>	<u>Yardımcı Hesaplar</u>		<u>Yardımcı Hesaplar</u>
Gider Türleri	Sorumluluk	Kontrol	Bankalarının kont-
	Merkezi	Edilebi-	rol edilen (kont-
		bilen	rol edilemeyen)
xxx	xxx	1	2
715		- Direkt hammadde	
101		- (A) Ustabası	
	1	- (A) Ustabasıyla kontrol	
		edilebilen giderler.	

Böylece 715 101 1 kodu (A) ustabaşısının kontrolü altındaki direkt hammadde giderlerini 715 101 2 kodu da kontrolü dışındakidir. Ham giderlerini gösterir.

4. Gider Sorumluluğunun Belirlenmesi

Hatırlanacağı gibi sorumluluk muhasebesinin ana amacı, etkili bir gider kontrolü sağlamak idi. Bu nedenle giderleri, kontrol edilebilen giderler olarak ikiye ayırmıştık. Gider merkezi ayırım kriterleri, ve yapılan işlerin farklılığı, giderin oluşmasına neden olan kişileri belirlemede de yardımcı olmalıdır (54). Giderin oluşumundan kişilerin mi yoksa servislerin mi sorumlu olduğunu anlayabilmek için aşağıdaki basit kriteri kullanabiliriz. Aşağıda belirtilen şu durumlarda, giderlerden kişiler sorumludur (55).

(54) Nasuhi BURSAL, Muhasebe-Maliyet-Finansal Kontrol Konuları (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No: 2152, 1966) s.201.

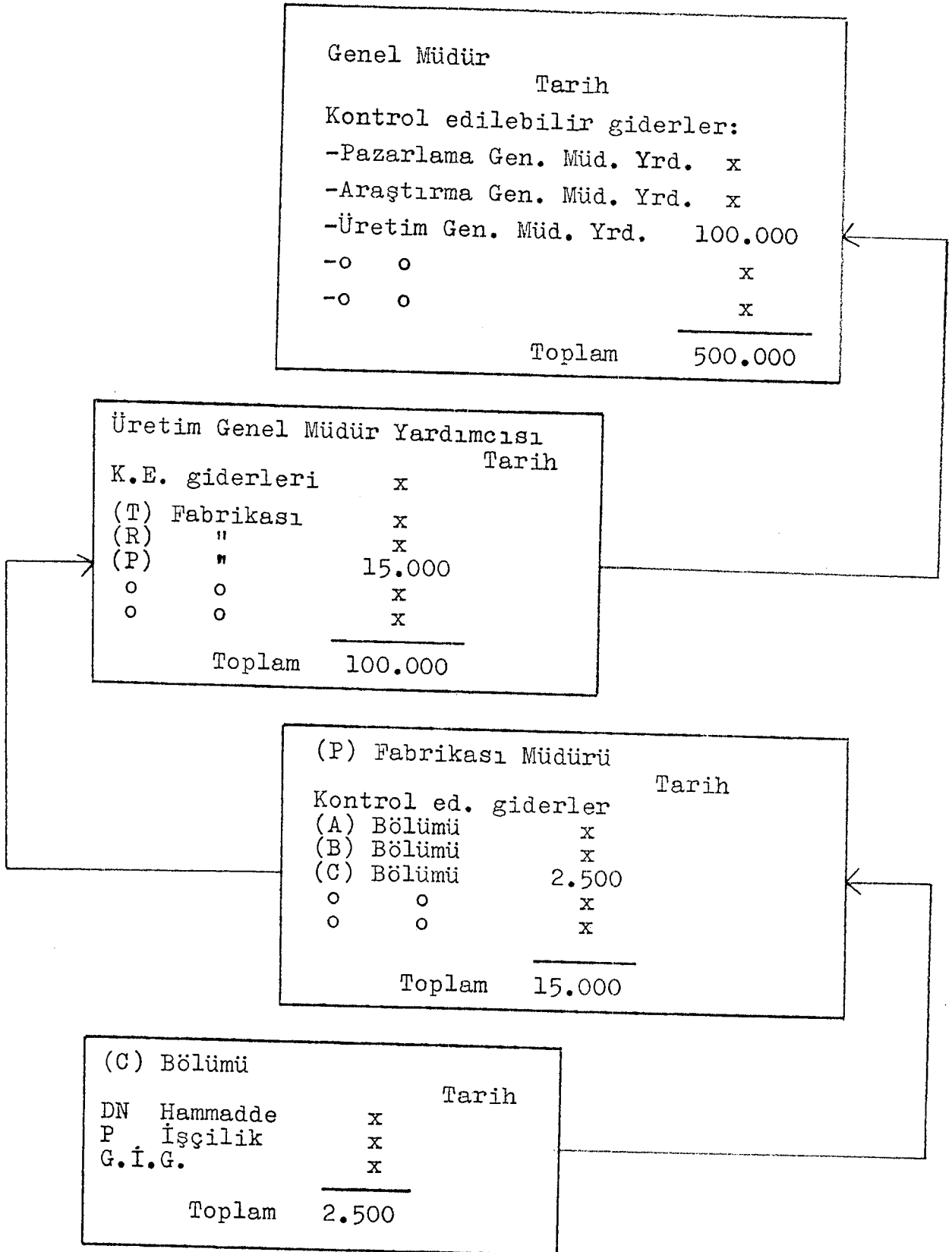
(55) İbrahim Özer ERTUNA, Maliyet Muhasebesi, 3 baskı (İstanbul:Araştırma Eğitim Ekin Yayınları,1982) s.29.

- i) Giderle ilgili hizmet ya da malın satın alınmasına yetkisi varsa,
- ii) Giderle ilgili hizmet ya da malın kullanılmasına yetkisi varsa,
- iii) Giderle ilgili hizmet ya da malı satın alanlar ve kullananlar üzerinde yetkisi varsa.

Bir işlem gider merkezinde şu tip giderlerin oluştuğunu kabul edelim. Bu giderlerin sorumlularını belirleyelim.

- i) Direkt hammadde
- ii) Direkt işçilik
- iii) Endirekt hammadde
- iv) Endirekt işçilik
- v) Boş zaman
- vi) Kırtasiye
- vii) Amortisman

Direkt hammaddenin kullanılması ve işçilerin etkin bir biçimde çalıştırılması ustabaşının kontrolu altındadır. Öte yandan endirekt hammadde, endirekt işçilik ve boşa geçen zaman giderlerin oluşmasına işçiler neden olduğunda bu giderler yine ustabaşının kontrolunda demektir ve amortisman genel müdürün, kırtasiye bu giderlerden yararlanan sorumlu yöneticinin kontrolu altındadır. Gider sorumluluğu, işletmede pramid etkisi yaratır. Aşağıdaki (Şekil 9) bu etkiyi açıkça göstermektedir.



Şekil: 9 KONTROL EDİLEBİLİRLİĞİN PRAMİD ETKİSİ

Kaynak: Nicholon DAPUCH, Jacop G. BİRNBURG
Cost Accounting, DATAFOR Management
Decisions (Harcourt; Brare and World
 INC. 1969) s.248.

V. Gider Kontrolunde Araçlar, Standart Maliyet Sistemi ve Esnek Bütçeleme

1. Standart Maliyet Sistemi

A) Tanımı

İyi bir organizasyona sahip olan ve organizasyondaki yetki ve sorumlulukları dağıtan, daha sonra oluşan giderleri sorumluluk merkezlerine dağıtım bir işletme, sorumluluk merkezlerindeki gider kontroluna ilişkin başarının yüksek ya da düşük olduğunu belirleyebilmek için standart maliyetlere gereksinim duyar.

İşletmede oluşan fiili maliyetler, ulaşılmak istenen başarı düzeyini yansıttıkları halde, gider kontrolünde sınırlı bir değere sahiptir. Şöyleki; belirli bir ay içerisinde gerçekleşen maliyetler 50.000 TL'ise ve elde başka bir bilgi yoksa bu tutarın normal mi normalin altında mı yoksa normalin üstünde mi olduğu kesinlikle bilinmez. Buna karşılık, söz konusu maliyetin ayda 45.000 TL olması gerektiği önceden biliniyorsa bu durumda gerçekleşen maliyetin aşırı olduğu hemen ortaya çıkacaktır. İşte standart maliyetlerin temel işlevini, oluşan fiili maliyetlerde herhangi bir anormallik olup olmadığını belirlemesi oluşturur. Standart maliyetler, mamüllerin önceden bilimsel esaslarla dikkatli bir biçimde saptanmış birim maliyeti olup, belirli koşullar altında ulaşılması gereken

hedef maliyetleri gösterirler (56).

B) Amacı

Standart maliyetlerin amaçlarını şöyle sıralamak olasıdır (57):

- i) İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek,
- ii) Üretim giderlerini kontrol altında tutmak,
- iii) Maliyet sapma işlemlerini basitleştirmek,
- iv) Gerçek ve standart maliyet arasındaki farklara dikkati çekerek, işletmede maliyet bilinci yaratmak.
- v) Üretimin artırılması işleminde tasarruf sağlamak.
- vi) Mal ve hizmetlerin satış fiyatını saptamak,
- vii) Başarı değerlemesi yapmak.

C) Standartların Saptanması

Belirli bir mamule ilişkin standart maliyetin saptanması, kolay bir iş değildir. Nedeni de, standartların kontrol amacıyla kullanılmasıdır. Standart maliyetler geliştirilmeden önce, şu durumların çok iyi belirlenmesi gerekir:

(56) ÜSTÜN, Yönetim ..., s.143.

(57) Osman ALTÜĞ, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar (İstanbul: Mar. Uni. Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:388/622, 1985) s.199.

- i) Maliyetin tanımı,
- ii) Mamülün biçimi ve hammadenin özellikleri,
- iii) Yapılan işçilik eylemlerinin niteliği ve bu eylemlerin yapıldığı bölümler.

Bir mamulun standart direkt hammadde ve malzeme maliyeti, bu mamulun bir birim üretiminde kullanılacak tüm hammadde ve malzeme miktarlarının belirlenen standart fiyatlarının çarpılması ve bu çarpım sonuçlarının toplanmasıyla bulunur. Burada standartların saptanmasında; mühendislik incelemeleri, deneyimli teknik personelin görüşleri, geçmiş dönemlere ilişkin hammadde tüketim kayıtları gibi yöntemlere başvurulabilir.

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 birleştirilir. Direkt işçilik miktar standartlarının belirlenmesi için her bir mamulun üretimi için gerekli işlemlerin belirli nitelikteki işçilerce ne kadar sürede tamamlanacağı araştırılır. Bu amaçla; iş örnekleme, hareket ve zaman etüdüleri gibi endüstri mühendisliği yöntemlerinden yararlanılır. İşletme yönetimi standartları saptarken, işçilerini, işçilerin yeteneklerini, arzularını ve yine işçilerin faaliyet sonuçlarını kontrol etme derecelerini göz önünde bulundurmalıdır (58).

Standartlar, ne ulaşılması olunaksız ne de ulaşılması çok kolay bir düzeyde değilse, bu durumda etkin bir maliyet kontrol aracı olarak kullanılabileceklerini söyleyebiliriz.

D) Standart Maliyetlerin Kullanılması ve Sapma Analizi

Standart maliyet ile belirlenen dönem içerisinde gerçekleşen maliyet arasındaki oluşan farka, sapma adı verilir. Sapma şöyle formüle edilebilir:

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

Fiili maliyetin standart maliyetten az olması durumunda olumlu sapma, çok olması durumunda da olumsuz sapma meydana gelir.

a) Direkt Hammadde Alım Sapması:

Bir direkt hammadde ve malzeme için ödenen fiili fiyatın, o maddenin standartta öngörülen fiyatından farklı olması nedeniyle oluşan sapmaya fiyat sapması denir. Bu sapma şöyle formüle edilebilir:

Satın alınan fiili miktar x Fiili satın alma fiyatı

Eksi

Satın alınan fiili miktar x Standart satın alma

fiyatı

Kullanılan Fiili Miktar x Standart Fiyat

Eksi

İmalat İçin Öngörülen Miktar x Standart Fiyat

Bu durumda,

2800 Kg x 500 TL - 1.400.000 TL

3500 Kg x 500 TL - 1.750.000 TL

olumlu kullanım sapması 35.000 TL

Bu sapma, ilgili bölüm ustabaşısıyla ilişkili kılınabilir.

c) Direkt İşçilik Sapmaları

Direkt işçilik giderlerinde bir sapma, ya saat başına ödenen fiili ücretin standart ücretten farklı olmasından, ya da elde edilen üretim için harcanan fiili direkt işçilik süresince aynı üretim için öngörülmüş standart direkt işçilik süresine eşit olmamasından ileri gelebilir. Daha önce kabul ettiğimiz verilere şu verileride ekleyelim:

Fiili çalışılan direkt işçilik süresi-1300 direkt işçilik
saati

Fiili saat ücreti-1200 TL saat başına ortalama ücret

Saat başına standart işçilik ücreti-1000 TL/D.İ.Ş.

Birim Tente Başına Standart Direkt İşçilik süresi-2 D.İ.Ş./

Birim

Toplam standart Direkt İşçilik Süresi-1400 saat (700 br.
x 2 D.İ.Ş.)

aa) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Direk işçilik için ödenen fiili saat ücretinin, standart ücretten farklı olması nedeniyle oluşan sapmadır.

Formülleştirecek;

Fiili süre x Fiili ücret

Fiili süre x Standart ücret

1.300 D.İ.S x 1.200 TL - 156.000 TL

Eksi

1.300 D.İ.S. x 1.000 TL - 130.000 TL

olumsuz ücret sapması (260.000)

bb) Direkt İşçilik Süre Sapması

Belirli sayıda mamulun üretilmesi için fiili çalışılan sürenin, aynı sayıdaki mamul için çalışılması öngörülen standart direkt işçilik süresinden farklı olması nedeniyle oluşan saptmaya direkt işçilik verim saptması denir. Bu saptmayı formüle edersek

Fiili süre x Standart ücret

Eksi

Standart süre x Standart ücret

1.300 D.İ.S. x 1.000 TL - 1.300.000 TL

1.400 D.İ.S. x 1.000 TL - 1.400.000 TL

olumlu verim saptması 100.000 TL

vii) İş değerlendirilmesi ve adil ücret politikası uygulanabilir.

viii) Sapmaların nedenleri araştırılarak analiz edilebilir,

ix) İşletmenin tüm departmanları için hedefler saptamak,

b) Sakıncaları

i) Standartlar çalışanlar üzerinde baskı yapıp, işletme içi ilişkileri kötü yönde etkileyebilir,

ii) Yöntem, kontrol açısından masraflı ve zahmetli olabilir,

iii) İşletme bilanco ve kâr-zararın, standart maliyetler üzerinden düzenlenmesini ve hesaplanmasını isteyebilir,

iv) Standartların iyi saptanmamış olması ya da eksik oluşu, analizlerde yanlışmalara neden olabilir,

v) Standart maliyete önem verilmesi, gerçek maliyetlerin izlemede ihmale yol açabilir.

vi) Sapmaların kontrol edilebilir edilemez diye ayrılammaması, standart maliyet uygulamasının bir diğer sakıncasıdır (59)

2. Esnek Bütçeleme

A) Tanımı

Belirli bir maliyet merkezinde oluşan çeşitli maliyet unsurlarının basit bir listesi, bu kısmın faaliyetlerinin verimlilik derecelerini belirlemede bir takım yararlar sağlamakla birlikte, alınan sonuçların tatminkâr bir şekilde değerlendirilebilmesi için miktarın önceden belirlenmiş bulunan ulaşılması gerekli amaçlar veya standartlarla karşılaştırılması gerekir (60). Bunu sağlayacak bir aracı da, bütçelerdir. Bütçelerin sabit bütçe ve esnek bütçe olmak üzere iki genel çeşidi vardır. Eğer dönemin fiili çalışma hacmi, tahmin edilen faaliyet hacmiyle uyuyorsa sabit bütçe maliyet kontrolü amacıyla rahatlıkla kullanılabilir. Oysa ulaşılan faaliyet hacmi, beklenen çalışma kapasitesiyle çok seyrek olarak aynı düzeyde olur. Öte yandan sabit bütçe, sabit giderlerle değişken giderler arasında bir ayırım gözetmediğinden, çalışma hacmindeki farklılığın değişken maliyet üzerinde yaratması beklenen etki gözönüne alınamamakta ve dolayısıyla doğru bir değerlendirme yapılmamaktadır.

Maliyet kontrolü için sabit bütçeleme yöntemi yerine, bütçelenen maliyetlerin fiili çalışma hacmine göre ayarlanmasına olanak sağlayan yöntem önerilir. Dönem

(60) William A.DATON, Robert L.DIXON, (Çev. Mustafa AYSAN), Muhasebenin Temelleri (İstanbul: İktisat Fakültesi İşletme İktisadı Yayınları 1964), s.575.

içinde gerçekleştirilen çalışma hacminin, beklenen kapasiteden farklı olması durumunda, bütçelenen maliyetlerin fiili çalışma hacmine göre ayarlanmasına olanak veren bu maliyet kontrolü yöntemi, "esnek bütçe" olarak adlandırılır. Aynı çalışma hacmine ilişkin fiili G.İ.G. ile bütçelenen G.İ.G. karşılaştırılması, ancak esnek bütçe yöntemiyle olmaktadır. Dönem içinde gerçekleştirilen çalışma hacmi, beklenen kapasiteden farklı olduğunda, bu esnek bütçelerde sözkonusu farkın değişken giderler üzerinde etkisi ayrılabilir. Esnek bütçeler; maliyet muhasebesinde genel imalat giderini hesaplamada, yönetim muhasebesinde de bölüm yöneticilerinin başarılarını değerlemede kullanılır /61). Biz bu çalışmamızda esnek bütçeler, bölüm yöneticilerinin temel bölümlerde oluşan genel imalat giderlerine ilişkin sorunları değerlemede kullanacağız.

B) Analizi

Genel imalat giderleri farklı bir niteliğe sahiptir. Bu giderler, değişik niteliğe sahip bir çok gider kaleminden oluştuğu için, bazıları değişken, bazıları sabit, bazıları da karmadır (yarı sabit-yarı değişken)

Daha önce sözünü ettiğimiz alüminyum tente imal eden işletmede, 5000 birimlik bir çalışma düzeyinde, aşağıda görülen G.İ.G.nin bütçelendiğini kabul edelim.

(61) ÜSTÜN, Yönetim ..., s.181.

Endirekt Hammadde ve Malzeme (Değişken)	800.000 TL
Endirekt İşçilik (Değişken)	1.500.000 TL
Denetim Giderleri (Değişken)	800.000 TL
Isıtma , Aydınlatma, Enerji (karma)	200.000 TL
Makina Parçalarının Giderleri (Değişken)	800.000 TL
Gözlemci Personel Gideri (Sabit)	500.000 TL
Makina Amartismanı (sabit)	200.000 TL
Fabrika kirası (sabit)	<u>200.000 TL</u>
Toplam Tahmini G.İ.G.	5.000.000 TL

Birim G.İ.G. 5.000.000TL/5.000 br=1000 TL/birim

Eğer tüm G.İ.G. değişken olsaydı, maliyetlerin hem planlama hem de kontrol amacıyla bitçelenmesi çok kolay olacaktı. Oysa yukarıda saymış olduğumuz gibi bazı genel imalat giderleri sabittir. Bu nedenle yukarıdaki verileri, aşağıdaki gibi geliştirebiliriz:

	<u>Birim Başına Değişken Maliyet Tutarı</u>	<u>Toplam Sabit Maliyet Tutarı</u>
Endirekt Hammadde ve Malzeme	160 TL	-
Endirekt İşçilik	300 TL	-
Denetim Giderleri	160 TL	-
Isıtma, Aydınlatma ve Enerji Gid.	20 TL	100.000
Makina Parçalarının Giderleri	160 TL	-
Gözlemci Personel Giderleri	-	500.000
Makinaların Amartisman Gid.	-	200.000
Fabrikaların kirası	-	<u>200.000</u>
Toplam	800 TL	1.000.000TL

Bu ilişkileri bir denklemle ifade etmek istersek:

(Genel İmalat Giderleri Bütçe Tutarı= Toplam Sabit GİG+ Birim Başına Beklenen Değişken GİGxÇalışma Hacmi)
Şimdi ele aldığımız bu hayali işletmede, ustabaşına ilişkin olarak aşağıdaki maliyet kontrol raporunun düzenlendiğini kabul edelim ve esnek bütçe analizini yapalım.

A) Kontrol Edilebilen <u>Maliyetler</u>	<u>Fiili</u>	<u>Bütçelenmiş</u>	<u>Sapma</u>
Endirekt Hammadde ve Malzeme giderleri	97.500	100.000	2.500
Endirekt İşçilik Gideri	175.000	170.000	(5.000)
Denetim Giderleri	106.000	100.000	(6.000)
Isıtma Aydınlatma, Enerji Giderleri	32.000	30.000	(2.500)
Makina Parçalarının Gid.	99.000	100.000	1.000
Toplam Kontrol Edilebilen Maliyetler	<u>510.000</u>	<u>500.000</u>	<u>(10.000)</u>

B) Kontrol Edilemeyen <u>Maliyetler</u>	
Gözlemci Personel Giderleri	40.000 TL
Amartisman Giderleri	50.000 TL
Hizmet Gider Merkezlerinden Dağıtılan Gider Payı	<u>210.000 TL</u>
Toplam Kontrol Edilemeyen Maliyetler	300.000 TL
Bölüme Yüklenen Maliyetler	810.000 TL

Şimdi de, daha önce kabul ettiğimiz hayali işletmede kontrol edilebilen maliyetler için standart fiyatların

aşağıdaki gibi saptanmış olduğunu kabul edelim ve genel imalat giderlerini analiz edelim.

Standart Bir Direkt İşçilik
Saati Başına Genel İmalat
Gideri

Endirekt Hammadde ve Malzeme	
Giderleri	50 TL
Endirekt İşçilik Gideri	85 TL
Isıtma Aydınlatma Enerji Gid.	50 TL
Denetim Giderleri	15 TL
Makina Parçalarının Giderleri	50 TL
	<hr/>
Kontrol Edilebilen Toplam G.İ.G	250 TL/DİS

Ustabasına ilişkin maliyet kontrol raporuna baktığımızda, bütçenin 2000 standart saatlik çalışma düzeyine göre düzenlenmiş olduğunu görürüz. Biz bir ayda fiilen 2100 saat çalışılmış olduğunu kabul edelim.

Fiili süre x Fiili Fiyat=510.000 (Faaliyet raporu başına gerçekleşmiş)

Standart süre=2000 Bütçelenen saat miktarı

Fiili süre - 2100 fiili saat miktarı

Standart fiyat - 250 TL D.İ.S. başına

Şimdi bu verilere dayanarak değişken genel imalat giderlerine ilişkin sapmaları aşağıda görüldüğü biçimde saptayabiliriz:

a) Değişken Genel İmalat Giderleri Bütçe Sapması

Bu sapmayı şöyle formüle etmek olasıdır:

Değişken Genel İmalat Giderleri Bütçe Sapması = Fiili Genel İmalat Giderleri - Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş G.İ.G.

Bu durumda,

$$\begin{array}{r} \text{Fiili Süre x Fiili Fiyat} = 510.000 \text{ TL} \\ (-\text{eksi}) \\ \text{Fiili Süre x Standart Fiyat} = \underline{525.000 \text{ TL}} \\ \text{Olumlu Bütçe Sapması} \quad \quad \quad 15.000 \text{ TL} \end{array}$$

b) Değişken Genel İmalat Giderleri Verim Sapması

Bu sapmayı da şöyle formüle edebiliriz:

Değişken Genel İmalat Giderleri Verim Sapması = Fiili İş Hacmi İçin Bütçelenmiş G.İ.G - Standart İş Hacmi İçin Bütçelenmiş G.İ.G.

$$\begin{array}{r} \text{Fiili Süre x Standart Fiyat} = 525.000 \text{ TL} \\ (-\text{eksi}) \\ \text{Standart Süre x Standart Fiyat} = \underline{500.000 \text{ TL}} \\ \text{Olumsuz Verim Sapması} \quad \quad \quad 25.000 \text{ TL} \end{array}$$

Sapmaları incelediğimizde, ustabaşının ilgili aya ilişkin faaliyetlerde, bütçe tutarını 10.000 TL geçtiğini görmemize karşın, ustabaşı 2100 D.İ. Saati çalışma düzeyinde dikkatli harcamalarda bulunması nedeniyle işletmeye 15.000 TL kazandırmıştır.

c) Kapasite Sapması

İşletmemizin kapasitesiyle yılda 50.000, 100.000 yada 200.000 birim mamül imal edebilir miyiz? Bu kapasiteyi nasıl ölçebiliriz? Bu sorulara cevap verebilmek için, her döneme ilişkin imalat kapasitesinin saptanması gerekir.

Kapasite çeşitlerini, başlıca 4 grup altında inceleyebi-

liriz (62).

aa) Kurumsal (Teorik) Kapasite

İmalatta hiç bir kesilme ya da duraklama olmaksızın işletmenin tüm hızı ile çalışması sonucunda ulaşabileceği maksimum imalat hacmini gösterir.

bb) Pratik (Gerçekçi) Kapasite

Pratik kapasite; kurumsal kapasiteden her zaman oluşması olası imalat duraklamaları, hammadde ve malzeme tesliminde meydana gelen gecikmeler, makinaların imalata hazırlanması, makinalarda araç ve gereçlerde meydana gelen bozulmalar ve işgörenlerin verimliliğinde oluşan değişimler nedeniyle oluşan imalat eksikliklerinin çıkarılması sonucunda bulunur.

cc) Normal Kapasite

Bu kapasite, işletmenin bir kaç yıllık uzun bir dönemde ulaşmayı beklediği ortalama kapasite düzeyini ifade eder. Normal kapasite mevsimsel, konjunktürel ve eğitim faktörlerini kapsayacak kadar uzun bir dönemde, ortalama tüketici taleplerini karşılayacak kapasite kullanımının düzeyini gösterir.

dd) Yıllık İmalat Kapasitesi

Hem kurumsal hem de pratik kapasiteden daha yararlı olan, Fakat normal kapasiteye oranla daha

az kullanılan kapasite, tahmini yıllık imalat kapasitesi olarak adlandırılır ve yıllık satış hacminin gözönünde bulundurulmasıyla belirlenir.

Esnek bütçeler sadece değişken genel imalat giderleri için düzenlenir. Çünkü bu bütçelerde ki esneklik, değişken G.İ.G. özgül bir niteliklidir.

Babit G.İ.G., beklenen faaliyet hacimlerinin bir çoğunda sabittirler. Bu nedenle, genel imalat giderlerinden değişken G.İ.G. için esnek, sabit G.İ.G. için de sabit bütçe hazırlanmalıdır. Sabit genel imalat giderleri için bir yükleme oranı geliştirilmelidir. Bu yükleme oranının geliştirilmesinde, biz normal kapasiteyi kullanacağız, çünkü işletme yönetimi, bu kapasite düzeyinde belirlediği mamul fiyatlarının, işletmenin tüm maliyetlerini karşılayacağını ve yeterli miktarda kâr sağlayacağını ummaktadır. Normal kapasitenin, D.İ.S. Makina saati gibi uygun bir birim ölçüsüyle belirtilmesi gerekmektedir.

Standart yükleme oranını şöyle formüle edebiliriz:

$$\text{Standart Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş Yıllık GİG Toplamı}}{\text{Tahmini Yıllık Normal Kapasite}}$$

Normal kapasitenin 2.000 DİS olduğunu ve sabit giderlerin aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim:

Gözlemci Personel Giderleri	40.000 TL
Amartisman Giderleri	50.000 TL
Hizmet Gider Merkezinden	
Dağıtılan Gider Payı	210.000 TL

Bu olumsuz sapma, fiili üretimin bütçelenmiş üretimden farklı olması nedeniyle oluşmuştur. Burada sabit genel imalat giderleri mamül maliyetine yüklenmemiş ya da fazla yüklenmiştir. Bunun araştırılıp, varsa alınacak gerekli önlemin alınması gerekir. Çalışmamızın başında söylediğimiz gibi esnek bütçelerin gider kontrolünde kullanılabilmesi için, bir raporlama sistemine ihtiyaç vardır. Bu raporlama sistemini de bundan sonraki bölümde inceleyeceğiz.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MALİYET KONTROL SİSTEMLERİ VE SORUMLULUK RAPORLARI

B İ R İ N C İ K İ S İ M

Kontrol Sistemleri

I. Kontrol Sistemlerinin Tanımı ve Türleri

1. Tanımı

İşletmenin yetki ve sorumluluk yapısı içinde belirlenen işletme varlıklarının edinme ve kullanma yetki ve sorumluluklarının işletme hedef ve politikalarına uygun ve etkin bir biçimde yürütülüp yürütülmediğinin ölçülmesidir(1). Yönetim kontrolüde, yetki ve sorumlulukların işletmenin amaçları doğrultusunda yeterli ve geçerli olarak kullanılmasıdır(2).

(1) SEVGENER, s.319

(2) John PICK, "Is Responsibility Accounting irresponsible"
ACCOUNTING FOR MANAGERIAL DECISION MAKING: (The university
of Washington seattle 1974), s.389.

2. Türleri

A. Geri Bildirim Kontrol Sistemi

Geri bildirim kontrol sistemlerinin esas ölçmeyi, planlardan sapmalar ortaya çıktıktan sonra düzeltmektir. Burada, gerçek miktarlar ile bütçe miktarları arasındaki farklılıklar belirlenir, değişiklikleri içeren raporlar düzenlenir (3).

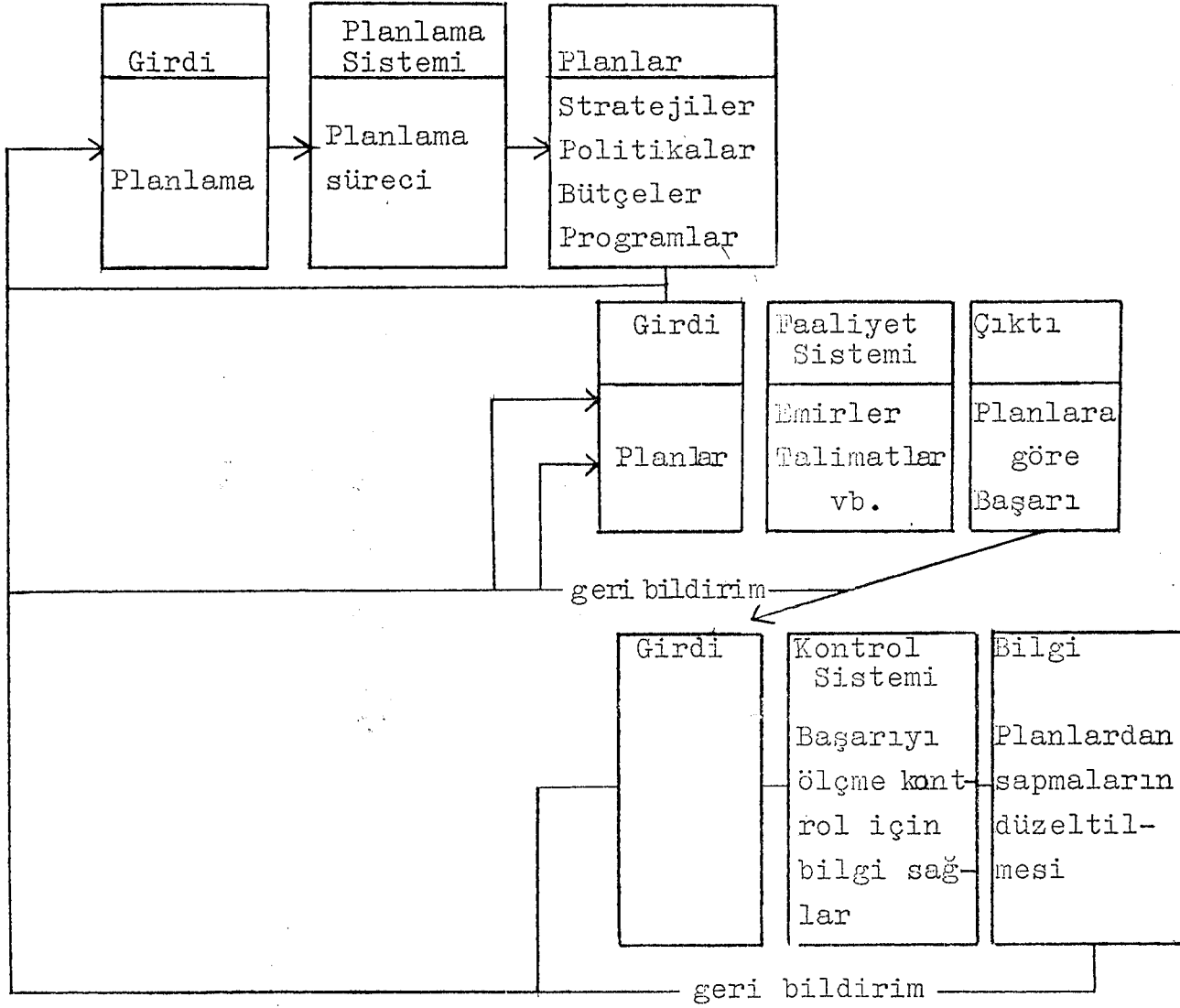
Geri bildirim kontrol sisteminin 5 unsuru vardır. Bunları şöyle sıralamak olasıdır:

- i) Bir girdiyi bir çıktı haline dönüştüren bir faaliyet süreci,
- ii) Kontrol edilecek sürecin özelliği,
- iii) Bu özelliği ölçecek bir ölçme sistemi,
- iv) Karşılaştırma yapılacak bir standart (4).
- v)

Sorumluluk raporları da bir tür geri bildirim kontrol sistemidir. Bir geri bildirim sisteminin akışı aşağıda şekil 1 de özetlenmiştir:

(3) Charles T. HORNGREN, Cost Accounting A Managarial Emphasis Fifth Edition Boston: Prentice-hall international INC., 1982), s.144.

(4) Arıkan, "İşletme"..., s.20.



Şeki : 1 Geri Bildirim Bilgi Akışı

Kaynak: Türkan ARIKAN: İşletme Yöneticilerinin....

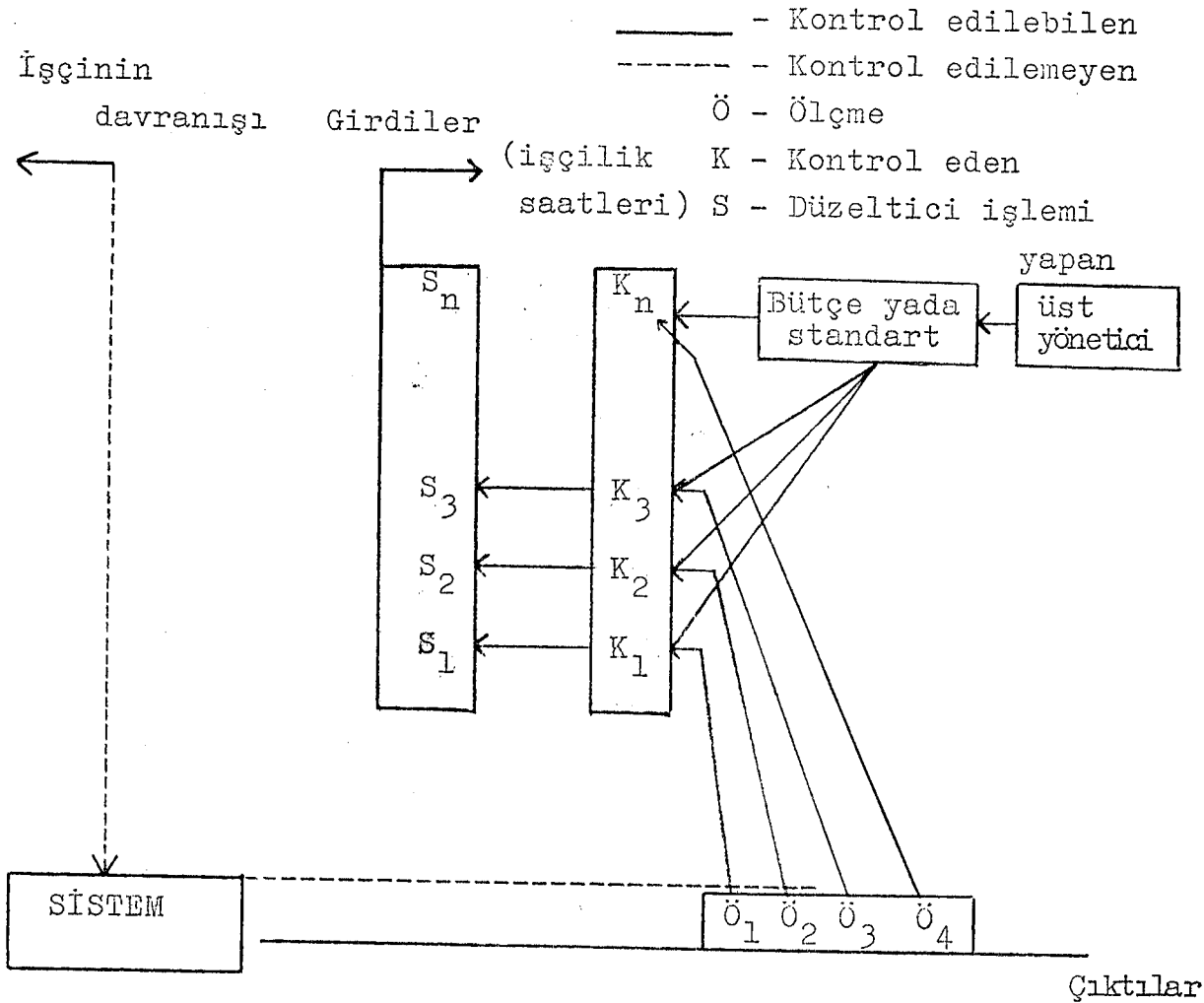
B. Önleyici Kontrol Sistemi

Bu sistemde de, sapmaların ortaya çıkmadan önce önlenmesine çalışılır. Bu sistemin temel unsurlarını şöyle sıralamak olurludur:

- i) Sorumlulukların belirlenmesi,

- ii) Uygun ücret politikası,
- iii) Yazılı talimatlar,
- iv) Fiziki korumu,
- v) İyi dizayn edilmiş belgeler,
- vi) İyi bir gözetim.

Çeşitli kontrolörlerin bulunduğu bir kontrol sistemi aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.



Şekil 2: Kontrol Sistemi

Kaynak: Türkan ARIKAN, İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları (İstanbul, Ar.Gön Örgütlenme ve Yayın Ltd.Şti, 1978) s.57.

İ K İ N C İ K İ S İ M

Sorumluluk Raporları

I. Genel Olarak Muhasebe Raporları, Tanımı ve Türleri

1- Tanımı

Muhasebe raporları, işletme içinde ortaya çıkan yada para birimiyle yada ton, kilo, adet ve saat gibi diğer ölçü birimleriyle belirtilebilen olguların, sistemli bir biçimde özetlendiği araçlardır. Başka bir deyişle muhasebe raporları, işletmenin muhasebe sisteminde toplanan, işlenen ve depolanan verileri, sistemli bir şekilde bilgi haline dönüştüren araçlardır.

2- Türleri

Muhasebe raporlarını şöyle sıralamak olasıdır.

A) İşletme Dışı İlgililer İçin Düzenlenen Raporlar

Bu raporlar, hükümet yetkililerinin, düzenleyici kurumların, kredi verenlerin ve inceleme görevlilerinin bilgi gereksinmesini karşılamak amacıyla düzenlenir. Düzenlenen bu raporların biçim ve kapsamaları, yasalar ve kurallarla belirlenmiş bulunmaktadır.

B) Ortaklar İçin Düzenlenen Yıllık Raporlar

Bu grubu oluşturan raporlar genel kabul görmüş

II. Sorumluluk Raporlarının Gider Kontrolunda İşlevi

1. Tanımı

Etkin bir gider kontrolü sağlamak amacıyla, giderlerden sorumlu kişilerin kendi merkezlerinde toplanan giderlerle toplanması beklenen yani standart giderlerin karşılaştırılarak üst yönetime sunulmasıdır. Kontrol ulaşılan sonuçlarla standartlar arasındaki sapmayı gösteren bir raporlama sistemiyle başarılabilir. Bu tip raporlar gerçek, olması beklenen, gerçek ve olması beklenen maliyetler arasındaki farkların birleştirilmesiyle oluşur (6). Sorumluluk raporları sorumluluk merkezinin tesbiti maliyetlerin kontrol edilebilen, başkaları tarafından kontrol edilebilendir ayırımı ile hesap planının belirli bir özellikte olması gibi üç ana temel tase dayanır(7).

2. Unsurları

Sorumluluk raporlarında olması gereken hususları şöyle sıralamak olasıdır(8).

- i) Organizasyon yapısına uymalıdır,
- ii) Yönetimdeki istisna prensibini uygulayacak biçimde düzenlenmelidir,
- iii) Kısa sürelerle tekrarlanmalıdır,

(6) Mustafa İPÇİ "Sorumluluk Muhasebesi", H.Ü.İ.İ.B.F. (4, s.1-2 1986) s.103.

(7) SEVGENER s.380.

(8) WELSCH s.573

- iv) Kullanılacak olanın ihtiyacına göre ayarlanmalıdır,
- V) Basit, anlaşılabilir ve sadece gerekli bilgileri içeren bir rapor olmalıdır,
- VI) Kesin ve önemli bilgileri ortaya koyan bir rapor olmalıdır,
- VII) Kısa bir sürede hazırlanıp sunulabilmelidir,
- VIII) Uslubu yapıcı olmalıdır.

3. Yararları

Sorumluluk raporlarının yararlarını şöyle sıralamak olasıdır.

- i) Maliyetlerden yada gelirlerden sorumlu yöneticilerin başarılarının olumlu yada olumsuz yönlerini açıkça gösterdiği için, alınması gereken önlemler üzerine dikkati çeker.
- ii) Maliyetlerin düşürülmesini sağladığı için, mamullerin ihracında dış ülkelerde rekabet olanaklarını artırır,
- iii) Maliyet kontrolünde önemli bir rol oynayarak, ithal edilen hammaddelerde, ara mamüllerde ve malzemelerde tasarruf sağlanmasına neden olabilir,
- iv) Fiyatların düşürülmesine yardımcı olur.
- v) Her yönetim düzeyindeki yöneticilerin sorumlu buldukları maliyetlere yada gelirlere ağırlık verildiği için yöneticilere gereksiz bilgilerin akımını önler ve yöneticilerin bilgi ihtiyacını daha uygun bir şekilde karşılar,

- vi) Planlardan meydana gelen sapmalardan kimin sorumlu bulunduğunu gösterdiği için, iş görenlerin başarılarının ölçülmesinde yardımcı olur.
- vii) Yöneticiler tarafından planlama amacıyla da etkin bir şekilde kullanılır.

4. Sorumluluk Raporları Yönetim Düzeyi İlişkisi

Sorumluluk raporları sisteminin geliştirilmesinde hareket noktasını, organizasyon şeması oluşturur. Sorumluluk muhasebesinin genel ilkeleri anlatılırken, her yönetim düzeyinde sorumlu olan kişinin sadece kendi kontrolunda giderlerden bir üst yönetim düzeyindeki yöneticiye karşı sorumlu olacağını belirtmiştik. İşte sorumluluk raporları, yönetim düzeyi ile paralel bir gelişme gösterir (9). Aşağıdaki (Şekil:3) yönetim düzeyindeki raporların nasıl bir farklılık gösterdiğini açıklamaktadır. Bunun altında verilen organizasyon şemasıyla da, sorumluluk raporlarının yönetim düzeyleri arasında nasıl işlediği anlatılmıştır.

(9) Türkan ARIKAN, Yönetim Kurulu İçin Bir Kontrol Raporu Örneği, Türk Sevk ve İdare Derneği Küçük Kitaplar serisi no:1 (İstanbul, 1976) s.14.

Genel Müdür		4
Kontrol edilebilir giderler	31 31 174	
Pazarlama	xx,xxx	
Yönetim	xx,xxx	
Üretim	447,221	
	x xx	
	<u>x xx</u>	
	224103	

Gen.Müd.Yrd.		3
Kontrol edilebilir giderler	31 31 174	
Fabrika A	xxx	
Fabrika B	119099	
Fabrika C		
o o o	xxx	
o o o	xxx	
o o o	xxx	
	<u>447,221</u>	

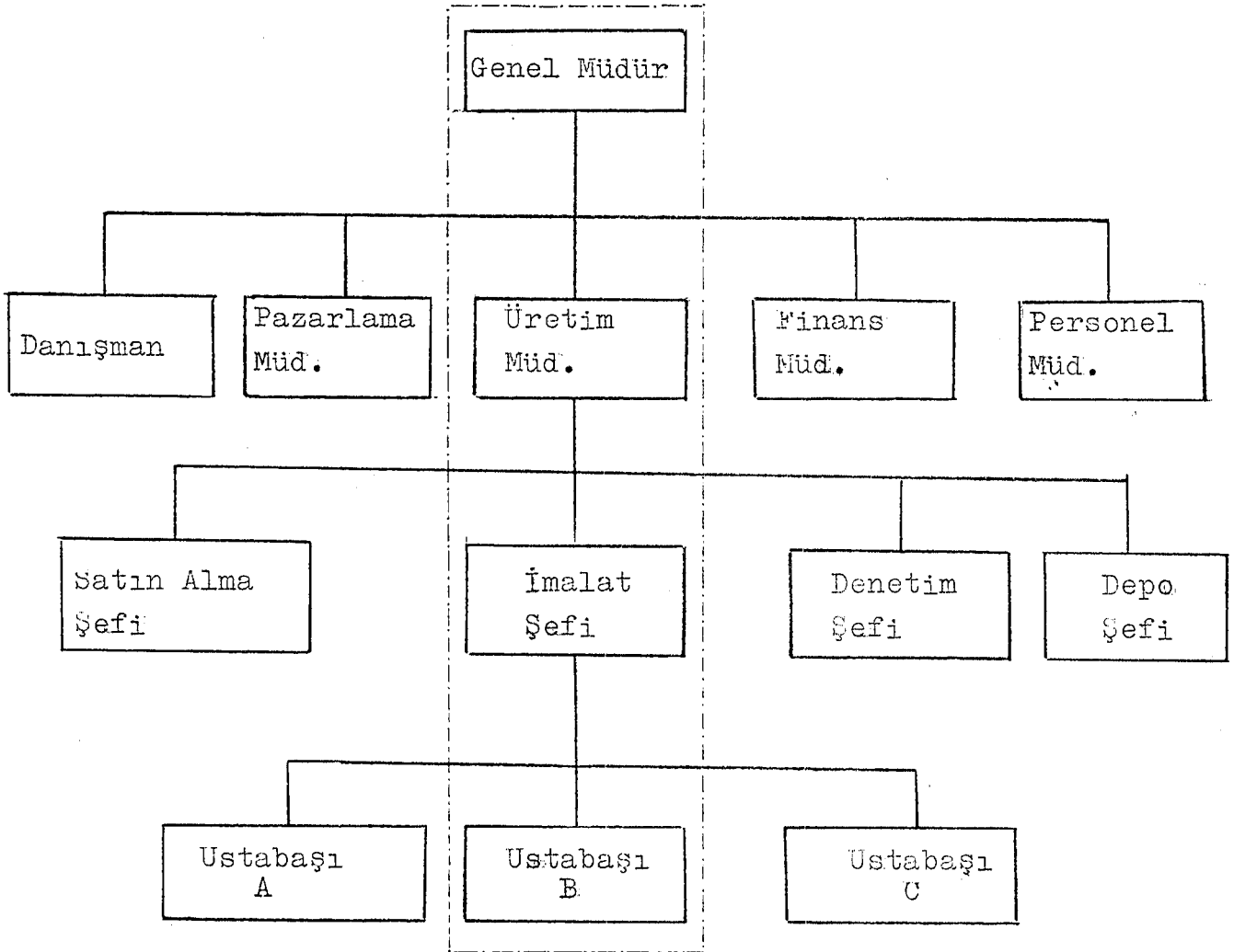
B Fabrikası Müdürü		2
Kontrol edilebilir giderler	31 31 174	
Hammadde	xxx	
Montaj	41,747	
Paketleme	xxx	
Depolama	xxx	
o o o	xxx	
o o o	xxx	
	<u>119099</u>	

Montaj Ustabaşısı		1
Kontrol edilebilir giderler	31 31 174	
İş	31,134	
Diğerleri	9,613	
	<u>41747</u>	

5. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi ve Türleri

Sorumluluk raporlarının işleyişini bir örnekle ortaya koymaya çalışalım. Belma imalat işletmesinin organizasyon şemasının aşağıdaki gibi olduğunu kabul edelim.

BELMA İMALAT İŞLETMESİ



Yukarıdaki örneğimizde basitlik sağlamak amacıyla, sadece bir yönetim hattı ile ilgili bilgi akışı ele alınmış ve bu hat işaretlenmiştir. Şimdi sırasıyla bu 4 yönetim düzeyi için hazırlanan sorumluluk raporlarını görelim, arkasında da özet raporla birlikte yorum ve açıklamalarımızı yapalım.

BELMA İMALAT İŞLETMESİ

USTABAŞI (B) YE VERİLEN MALİYET RAPORU ÖRNEĞİ

Tarih: Ekim 1987

Sorumluluk Merkezi: Sorumlu

Yönetici

Maliyet Unsurları:

	<u>Bu ay</u>		<u>Bu yıl</u>	
	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u> olumlu (olumsuz)	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>
<u>Kontrol Edilebilen Maliyetler:</u>				
Direkt hammadde	00.000	(2500)	800.000	(20.000)
Direkt işçilik	15.000	(100)	150.000	(900)
Genel imalat giderleri				
-endirekt hammadde	500	-	7000	(300)
-endirekt işçilik	700	-	2800	-
-diğerleri	1000	-	9000	-
Toplam, Ustabaşı(B)nin sorumluluğu	107200	(2500)	968.800	(21.200)
<u>Başkaları Tarafından Kontrol Edilebilen Giderler:</u>				
-Amortisman-Techizat ve Fabrika	2400		24000	
-Sigorta	500		5000	
-Bina Emlak Vergileri	950		9500	
Toplam, Ustabaşı(B)nin sorumluluğu dışındaki giderler	3850		38500	
Genel Toplam	114700	(2500)	7300	(21.200)

Düşünceler: _____

BELMA İMALAT İŞLETMESİ

İMALAT ŞEFİNE VERİLEN MALİYET RAPORU ÖRNEĞİ

Tarih: Ekim, 1987

Sorumluluk
MerkeziSorumlu
YöneticiMaliyet Unsurları:

	<u>Bu ay</u>		<u>Bu yıl</u>	
	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>

Kontrol Edilebilen

Maliyetler :

İmalat Şefliği Maliyetleri	5600	(400)	35000	(900)
Ustabaşı (A)nın	44000	-	440000	-
Ustabaşı (B)nin	107200	(2500)	968000	(21200)
Ustabaşı (C)nin	85800	(750)	880750	(7250)

Toplam. İmalat Şefinin

Toplam Kontrol Edebildiği

Giderleri

245600	(3650)	2323750	(29350)
--------	--------	---------	---------

Başkalrı Tarafından Kontrol

Edilebilen Maliyetler :

Amortisman-Fabrika, teçhizat	4000	-	40000	-
Sigorta	1500	-	15000	-
Bina Emlak Vergisi	1200	-	12000	-

İmalat Şefinin Kontrol Edeme-
diği Toplam Maliyet ve Sapma-
lar

6700	-	67000	-
------	---	-------	---

Genel Toplam

252300	-	2390750	-
--------	---	---------	---

Düşünceler:

BELMA İMALAT İŞLETMESİ

ÜRETİM MÜDÜRÜNE VERİLEN MALİYET RAPORU ÖRNEĞİ

Tarih: Ekim, 1987

Sorumluluk
MerkeziSorumlu
YöneticiMaliyet Unsurları:

	<u>Bu ay</u>		<u>Bu yıl</u>	
	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>

Kontrol Edilebilen

Maliyetler :

Üretim Müdürlüğü Maliyetleri	30000	(800)	210000	(5100)
Satınalma Şefi "	165000	(5150)	2000000	(21000)
İmalat Şefi "	245600	(3650)	2323750	(29350)
Denetim Şefinin "	70000	-	700000	-
Depo Şefinin "	40000	-	400000	-

Üretim Müdürünün Kontrol
Edebildiği Maliyetler ve
Sapmalar

	550600	(9600)	4543350	(55450)
--	--------	--------	---------	---------

Başkaları Tarafından Kontrol
Edilebilen Maliyetler:

Amartisman-Fabrika teçhizat	21000	-	210000	-
Sigorta	3200	-	32000	-
Bina emlak vergisi	2800	-	28000	-

Üretim Müdürünün Kontrol Ede-
mediği Toplam Maliyetler :

	27000	-	270000	-
--	-------	---	--------	---

Genel Toplam

	467600	(9600)	4813150	(55450)
--	--------	--------	---------	---------

Düşünceler:

BELMA İMALAT İŞLETMESİ

GENEL MÜDÜRE VERİLEN MALİYET RAPORU ÖRNEĞİ

Tarih : Ekim 1987 Sorumluluk Merkezi Sorumlu
Yönetici

<u>Maliyet Unsurları:</u>	<u>Bu ay</u>		<u>Bu yıl</u>	
	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>	<u>Gerçek</u>	<u>Sapma</u>
<u>Kontrol Edilebilen Maliyetler:</u>				
Genel Müdürlüğün malîyetleri	34.000	(400)	238.800	(800)
Danışmanın maliyetleri	24.000	-	240.000	-
Pazarlama Müdürünün malîyetleri	110.000	-	1.100.000	-
Üretim Müdürünün malîyetleri	550.600	(9600)	4.543.350	(55450)
Finans Müdürünün malîyetleri	95.000	-	950.000	-
Personel Müdürünün malîyetleri	80.000	-	810.000	-
Amortisman	30.000	-	300.000	-
Sigorta	4.000	-	40.000	-
Bina, Emlak vergileri	3.000	-	9.000	-
Toplam Maliyetler	830.600	(10.000)	8.591.50	(56.250)

Düşünceler: _____

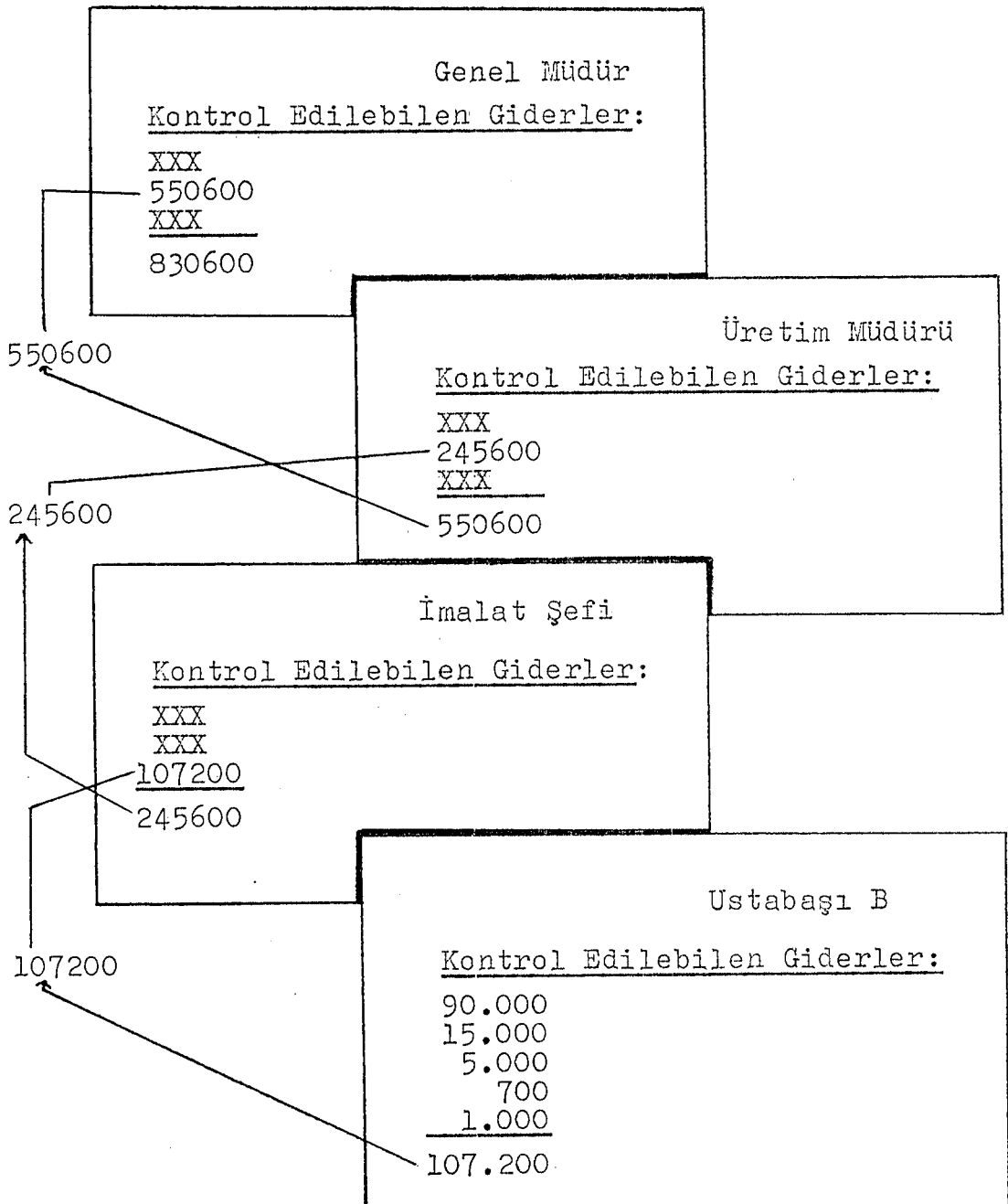
Yukarıda (B) bölümü ustabaşına verilen sorumluluk raporuna baktığımızda ustabaşı (B) nin Ekim ayına ilişkin kontrolunda bulunan fiili maliyetler 107200 TL olarak gerçekleşmiştir. Ekim ayında ustabaşı (B) nin sorumluluğu altındaki giderler için bütçelenmiş giderler (25000TL) olumsuz sapma göstermiştir. Yani fiili giderler daha fazla gerçekleşmiştir. Ustabaşı (B), bu nedenle imalat şefine, bu sapmanın nedenlerini açıklamak zorundadır. 2500 TL lık fark, direkt ham madde kullanım yada

İmalat şefine verilen sorumluluk raporlarında ise, imalat şefinin kontrol edebildiği giderler Toplamı 245600TL olarak gerçekleşmiştir. Bunlardan 5600 TL lık kısmı, kendi sorumluluk merkeziyle doğrudan doğruya ilgili maliyetlerdir. Bunun yanında ustabaşı A.B.C.nin sorumlu bulunduğu maliyetler de oluşmaktadır. İmalat şefi bu rapora bakarak, her ustabaşının sorumlu bulunduğu maliyetleri ayrı ayrı izleyebilir ve gerekli önlemlerin alınıp alınmadığını kontrol edebilir. Ayrıca Ustabaşı B ile Ustabaşı C'ye olumsuz sapmanın nedenini yada nedenlerini sormalıdır.

Üretim müdürüne verilen sorumluluk raporunda ise, üretim müdürü 550600 TL lık giderden sorumludur. Bu giderlerden 30000 TL sı, üretim müdürünün doğrudan doğruya kendi bölümüyle ilgili maliyetlerdir. Diğer maliyetler; satınalma şefi, imalat şefi, üretim şefi ve depo şefinin maliyetleridir.

Genel müdüre verilen sorumluluk raporuna baktığımızda diğer bölümlerin kontrolu dışında görülen; Sigorta, Amartisman gibi giderleri de bu düzeyde kontrol edilebildiği açıkça

görülmektedir. Sisteme baktığımızda her yönetim düzeyindeki yöneticinin sadece, kontrol edebildiği giderlerden bir üste karşı sorumlu olduğunu ve ustabaşı (B) nin kontrol edebildiği maliyetler toplamı ise imalat şefinde bir maliyet unsuru olduğu ve bu olayın daha üst yönetim düzeylerine çıkıldıkça tekrarlandığı görülmektedir. Aşağıdaki şekil, bu durumu açıkça göstermektedir.



D Ö R D Ü N C Ü B Ö L Ü M

ANKET UYGULAMASI

I. Sorumluluk Muhasebesi Sistemin Kurulması ve Gider Aracı Olarak Kullanılmasına İlişkin Anket Uygulamasının Yapılma Nedenleri, Amaçları ve Uygulama yapılan İşletmelerin Tanıtımı

1. Anket Uygulamasının Yapılması Nedenleri ve Amaçları

Sorumluluk Muhasebesi sisteminin Kurulması ve gider kontrol aracı olarak kullanılması, çalışmamızın kendine özgü yapısı nedeniyle bir anket uygulamasına gidilmiş böylelikle; işletmelerin gider kontrolüne ilişkin yaklaşımlarını işletme yöneticilerinin bilgi gereksinmelerini nasıl karşıladıklarını ve pek çok yararı bulunan muhasebesi sisteminin işletmelerde uygulanıp uygulanmadığını belirlemek amacıyla biri özel, diğeri de kamu olmak üzere iki işletmeye gidilmiş ve işletme yöneticileri ile yüzyüze görüşme sonucu anket uygulaması yapılmıştır.

2. Anket Uygulaması Yapılan İşletmelerin Tanımı

Anket uygulaması yapılan biri özel (ETİ GIDA SANAYİ ve TİC. A.Ş.) diğeri kamu (Türkiye Lokomotif ve Motor Sanayi A.Ş.) işletmelerine ilişkin tanıtıcı bilgileri kısaca şöyle verebiliriz:

ÖZEL İŞLETME

Adı ve Ünvanı : ETİ GIDA SANAYİ VE TİCARETİ A.Ş.
 Kuruluş Tarihi : 1962
 Sermayesi : 1 Milyar
 Kapasitesi : Yıllık 30 bin ton bisküvi
 İşgücü : 3 Vardiya, 1000 kişi

KAMU İŞLETMESİ

Adı ve Ünvanı : TÜRKİYE LOKOMOTİF VE MOTOR SANAYİ A.Ş.
 Kuruluş Tarihi : Tesislerin kuruluşu : 1894
 Şirket Haline Gelişi: 1 Mayıs 1986
 Sermayesi : 40 Milyar
 Kapasitesi : Yılda 50 adet Lokomotif, 500 yük vagonu.
 İşgücü : 2950 işçi
 550 Sözleşmeli ve Kadrolu Personel

II. Anket Uygulaması Yapılan İşletme Yöneticilerinin Anket Sorularına Verdikleri Yanıtların Analizi

1. Tülomsaş Yöneticilerinin Anket Sorularına (EK 1) Verdikleri Yanıtların Analizi

(EK 1) de görülen anket sorularına verilen yanıtları sırasıyla analiz etmek istiyoruz.

Soru 1'e verilen yanıtta işletme yöneticileri, işletmelerin günümüzdeki durumu hakkında sıralanan tüm koşulları kabul etmektedirler.

Soru 2'e verilen yanıtta, Tülomsaş Muhasebe bilgi sisteminde; Genel Muhasebe ve Maliyet Muhasebesi sisteminin bulunduğunu anlıyoruz.

Soru 3'e verilen yanıtla, Muhasebe sistemlerinin organizasyondaki bütün merkezlerin plan ve hedeflerini yansıttığını söylemektedirler.

Soru 4'e verilen yanıtla, Maliyet muhasebesi sistemlerinin özellikle ürün maliyetlerini belirleme ve envanter değerlere işlemini yaptığını anlamaktayız. Böylelikle çalışmamızda savunduğumuz maliyet muhasebesinin maliyet kontrolü işlevini ikinci plana itmiştir savı, burada karşımıza çıkmaktadır.

Soru 5'e verilen yanıtla da maliyet kontrolünün ve ona paralel maliyet azaltımının, işletmenin etkinliği ve devamlılığı için çok önemli bir neden olduğu ortaya çıkmıştır.

Soru 6'ya verilen yanıtla da, işletmenin muhasebe sistemi giderleri ve bu giderlerden sorumlu yöneticileri sınıflamaya yönelik olsada böyle bir işlemin işletmede yapılmadığı ortaya çıkmıştır. Çünkü işletmede, çeşitli yönetim düzeyleri için raporlar düzenlenmemektedir.

Soru 7'ye verilen yanıtla, sorumluluk muhasebesini; Yönetim muhasebesine yakın bir muhasebe, analize ve yatırım kararlarına yardımcı bir dal olarak tanımlamışlardır.

Soru 8'e verilen yanıtla, sorumluluk muhasebesinin çalışmamızda sıralanan tüm yararlarını kabul etmektedirler.

Soru 9'a verilen yanıtta, işletmede, yönetim düzeyleri gideri yöneticilerin kendi faaliyetlerinden ötürü oluşan giderlerden sadece" şu kadar gider yaptım, yaptığım giderler şunlardır" cinsinden bir sorumluluğa sahip olduklarını anlıyoruz. Yine işletme de, yetki ve sorumluluk alanlarını açıkça ortaya koyan bir organizasyon şeması olduğunu anlıyoruz. Organizasyon şeması (EK 2) de gösterilmiştir. İşletmede yetki göçerimi ve bu göçerimle de bilgi akışının doğduğunu verilen yanıtta anlıyoruz.

Soru 10'da ~~sıralanan~~ koşullardan işletmede sadece, hesap planının var olduğunu (EK 22) ya da standartların yönetim düzeyleri için düzenlendiğini sadece yıllık bir bütçe düzenlendiğini anlıyoruz. Yıllık bütçe (EK 23) de gösterildiği gibidir.

Soru 11'e verilen yanıtla da, işletmenin giderleri, gider merkezleri itibariyle izlendiğini görüyoruz. İşletmede 64 kere gider merkezi vardır. Bu gider merkezleri (EK 24) de gösterilmiştir. Keza giderleri gider merkezleri itibari ile izlenmektedir.

Soru 12'ye verilen yanıtta, işletmede gider merkezlerinin ve kâr merkezlerinin olduğunu anlamaktayız.

Soru 13'e verilen yanıtta gider merkezi yöneticilerinin başarılarının, fiili maliyetlerle ölçüldüğü ortaya çıkmıştır.

Soru 14'e verilen yanıtla, gider merkezlerini işlem gider merkezi ve hizmet gider merkezi ayırımına tabi tuttukları görülmektedir.

Soru 15'e yanıt alınamamıştır.

Soru 17 gider ayırımlarından hiç birini yapmadıklarını ortaya koymuştur.

Soru 18 bireylerin giderlerden sorumlu tutulmadıklarını

Soru 19 hesap planının giderleri sorumlu merkez açısından, kontrol edileilen ve başkaları tarafından kontrol edilebilen biçiminde ayırmadığını göstermektedir.

Soru 20'ye yanıt alınamamıştır.

Soru 21 genel bütçe yardımıyla anladıklarını söylemiştir.

Soru 22 standart saptanmadığını ortaya koymuştur. Böylelikle soru 23,24,25,26 ya yanıt alınamamıştır.

Soru 27 Genel imalat giderlerinin gider merkezlerine çalışmamızda savunduğumuz gibi yüklendiği anlaşılmıştır.

Soru 28,29,30 a yanıt alınamamıştır.

Soru 31,32 ye verilen yanıtla işletmelerde bir takım A.P.K merkezi tarafından istatistikî ve özel raporlar düzenlendiğini fakat sorumluluk raporları düzenlenmediğini ortaya koymuştur.

Soru 33 Sorumluluk raporlarının tüm yararları, işletme yöneticilerince kabul edilmiştir.

Soru 34 İşletmelerinde böyle bir sistemin yararlı olacağını da yüzyüze görüşülen tüm yöneticiler (Üretim Müdürü, Maliyet Muhasebesi Müdürü)

2.ETİ Yöneticilerinin Anket Sorularına (EK 1) Verdikleri Yanıtların Analizi

Soru 1'e verilen yanıt, gerek kendi işletmelerinin gerekse diğer işletmelerin günümüzdeki durumları ile ilgili tüm koşulları kabul etmektedirler.

Soru 2'ye verilen yanıtta, İşletmenin Genel Muhasebe, Maliyet Muhasebesi, Bütçeleme servisine sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Soru 3 'e verilen yanıt Evettir.

Soru 4'e verilen yanıtta, Maliyet Muhasebesi sistemlerinin esas olarak Maliyet kontrolüne hizmet ettiğini diğer iki amacı da amacı da gerçekleştirdiğini savunmuşlardır.

Soru 5'e verilen yanıtta, maliyet kontrolü ve ona paralel maliyet azaltımının, işletmenin etkinliği ve süreklili-

liği açısından en önemli bir neden olarak gördüklerini söylemişlerdir.

Soru 6'ya verilen yanıtla, muhasebe ve rapor sisteminin giderleri bu giderlerden sorumlu yöneticiler bakımından sınıflamaya yönelik olmadığını ve yönetim kademeleri için rapor düzenlenmediğini ortaya koymuştur.

Soru 7'deki sorumluluk muhasebesi kavramını, işletmenin sorumluluğu, genel müdürün sorumluluğu şeklinde tanımlanmışlardır.

Soru 8'deki Tüm yararları kabul etmişlerdir.

Soru 9'daki koşullardan, yöneticilerin kendi sorumluluğu altında bulunan giderlerden sorumlu tutulduklarını anlıyoruz. İşletmede organizasyon şeması yoktur. Yöneticilere yetki gcerimi ve bilgi akımının doğduğunu söylemişlerdir.

Soru 10 daki sıralanan koşullarda standart saptama ve bu standartları karşılaştırma, olumlu yada olumsuz sapmaları ortaya koyma işlerinin yapıldığını (EK 3) bu standart saptanmasının her yönetim düzeyi için değil tüm işletme için yapıldığını ve sapmaların Genel Müdürün başkanlığı altında bur komite tarafından analiz edildiğini ortaya koymaktadır. Yine aylık btçeler düzenlendiği verilen yanıtta anlaşılmıştır, bir rneği (EK 31) de gösterilmiştir.

Soru 11 e verilen yanıtta işletmenin giderleri gider merkezi itibariyle izlediklerini ve bu izleme için sıralanan yararlardan hepsini sağladığını ortaya koymuştur.

İşletme giderleri (EK 32)de gösterilmiştir.

Soru 12 deki sorumluluk merkezlerinden sadece gider ve kâr merkezleri mevcuttur.

Soru 13'e verilen yanıtta, Gider merkezi yöneticisinin başarılarını standart maliyetleme sistemine göre ölçtükleri anlaşılmıştır.

Soru 14'e verilen yanıt, gider merkezi ayırımını yaptıkları şeklindedir.

Soru 15 Bölümün vergiden önceki kârını kullandıklarını ortaya çıkarmıştır.

Soru 16 'ya yanıt alınamamıştır.

Soru 17'ye verilen yanıt hiç bir gider ayırımı yapmadıklarını ortaya koymuştur.

Soru 18'e verilen yanıtta, yöneticilerin kendi merkezlerinde oluşan giderlerden sorumlu tutuldukları şeklindedir.

Soru 19 verilen yanıt olumsuzdur. Yani hesap planları gider ayırımına uygun değildir.

Soru 20 gider sorumluluğunu belirlemede 3 faktörde kullandıkları şeklindedir.

Soru 21 işletme belirli bir dönemde oluşan giderler için (aylık, 3 aylık standartlar saptamaktadır)

Soru 22'ye verilen yanıt evet olmuştur.

Soru 23 standartlar bir komite tarafından saptanmaktadır. Bu komitede Endüstri mühendislerinden yararlanmaktadır.

Soru 24 verilen yanıt genel bir standart saptıyoruz. direkt ham madde ve direkt işçilik gibi unsurlar doğmakta ise de bu ayırımın yapılmadığını, göstermektedir.

Soru 25 sıralanan sapmalardan hiçbirinin net olarak bulunmadığını, sapmaların hangi kalemlerden ortaya çıktığını örneğin (Burçak, çubuk gibi) gider merkezlerinin bulunduğunu, daha sonra bu merkez yöneticilerinin ilgili servise çağrılarak hesap sorulduğunu ortaya koymuştur.

Soru 26'ya verilen yanıtta, esnek bütçe düzenlenmediğini ortaya koymuştur.

Soru 27 G.İ.G. leri, gider merkezlerine çalışmamızda verdiğimiz anahtarlarla yüklenmektedir.

Soru 28,29 30 'a yanıt alınamamıştır.

Soru 31 ve 32'ye verilen yanıtla, işletmenin bir aile şirketi olması nedeniyle sadece Genel Müdüre raporlar düzenlendiğini, zaman zaman istatistikî ve özel raporların düzenlendiğini, sorumluluk raporlarının düzenlenmediğini ortaya koymuştur.

Soru 33'de sıralanan sorumluluk raporlarının yararlarının tamamı kabul edilmiştir.

Soru 34 ise, sorumluluk raporları sisteminin, işletmede uygulanmaya başlanan standart maliyetleme sisteminin oturtulmasından sonra uygulanabileceğini ve böyle bir sistemi kurmak istediklerini söylemişlerdir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme yöneticilerinin görevlerini sürdürürken ihtiyaç duyacakları bilgileri sağlayan önemli kaynaklardan biri de, Muhasebe bilgi sistemidir. Muhasebenin fonksiyonu sadece veri toplamak ve işlemek olmayıp aynı zamanda bu verileri işletme içi ve işletme dışı muhasebe raporları biçiminde işletmeyle ilgili kişilerin ihtiyaç duyacakları ve kullanabilecekleri biçimde ve zamanında sunmaktır.

İşletme yöneticilerinin vereceği her karar, geçmişi değil geleceği etkileyeceğinden, özellikle karmaşık sonuçların arttığı günümüzde; kontrol, planlama ve koordinasyonun ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Bu nedendir ki, bir işletmede planlardan sapmaları zamanında doğru ve açık bir şekilde ortaya koyan böylece düzeltme olanakları sağlayan, kimin nelerden ve ne ölçüde sorumlu bulunduğunu belirten olayın ortaya çıkışı ve düzeltici kararın uygulaması arasındaki zaman süresini endüstri düzeyde tutan kontrol sistemleri, işletme yönetiminde etkinliği ve verimliliği artırır.

İşletme içi kontrol araçlarından en önemlilerinden birisi oluşturma sorumluluk muhasebesi sistemi ve ona paralel sorumluluk raporları, sorumlu kim? yada kim yaptı, oluşan giderlerle saptanan giderler arasındaki farkın olumlumu olduğunu doğrudan doğruya cevap bulabilmesine olanak sağladığı için kontrolde etkinlik ve verimliliğin artmasına, işletme içinde üst yöneticilere astlarını değerlendirme, çalışanlar arasında iş bölümüne olanak sağlar, çalışanların güçlerini ve faaliyetlerini bir amaca yönlendirir. Yöneticiler yönettikleri birimleri, giden açısından daha iyi bir biçimde görme ve yönetme olanağına sahip olurlar.

İşletme içinde artan etkinlik ve verimlilik, ülke ekonomisini de olumlu yönde etkiler, sorumluluk muhasebesi sistemiyle oluşan gider azaltımı, enflasyonu önleyici tedbirlerden biridir.

Sorumluluk muhasebesi, gerçekte maliyet muhasebesi içinde düşünülmesi gerekir. Ancak bir noktada sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyet muhasebesinden ayrılmaktadır. O da gider kontrolü saptarken, ürün maliyetlerinden çok giderlerin gider merkezleri ve sorumlu yönetici bakımında sınıflamasına önem vermesidir.

İmalat işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin kullanılmasında ilk adımı, işletmede yetki ve sorumlulukları açıkça ortaya koyan bir organizasyon şemasının düzenlenmesini oluşturur.

Daha sonraki faaliyetler şöyle özetlenebilir.

Çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere göcerilmeli

işletmenin organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyararşisi oluşturulmalı,

Sorumluluk merkezleri ile ilgili sorumluluklar ve yetkiler belirlenmeli

Oluşan giderler sorumluluk gider yerlerinde toplanmalı

Giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılmasına olanak saptayan bir hesap planı oluşturulmalı

Sorumluluk merkezlerine dağıtılan giderler, sözü edilen gider merkezi açısından kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak iki sınıfa ayrılmalı,

Her yönetim kademesi için standart maliyet ve esnek bütçeleme aracılığıyla, standartlar saptanarak ve bütçeler düzenlenmeli

Saptanan standartlar ne erişilmesi çok kolay, nede çok zor olmamalı ve standartların saptanmasında ilgili kişilere (mühendisler, ustabaşılar) danışılmalı,

Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan giderler, her yönetim düzeyi için düzenlenmiş bütçelerle yada standartlarla karşılaştırmalı

Bu karşılaştırma sonucu bulunan olumlu yada olumsuz sapmalar belirlenmeli,

Tüm bu işlemlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan

durum raporlarla ilgili kişilere bildirilmeli,

Sorumluluk muhasebesi, gider kontrolü için kullanılan bir araçtır. Sistem yardımıyla belirlenen aksak noktaların düzeltilmesi, üst düzey işletme yönetiminin alacağı önlemlere bağlıdır. Sistemin kendisi aksaklıkları gidermez, sadece bunların belirlenmesine olanak sağlar.

Özellikle ülkemizin Avrupa Ekonomik topluluğuna tam üye olma yıllarının yaklaşması nedeniyle, işletmemiz sadece ürün maliyetlerini saptama yerine gider kontrolünde ağırlık vermek zorundadırlar. Çünkü işletmelerimiz, Türkiye'de buldukları rahat piyasa koşullarını yurtdışında bulamayacaklardır. Benzer ürünleri üreten binlerce işletmeyle yurtdışı pazarlarında tek başlarına karşı karşıya kalarak rekabet edeceklerdir. Bu nedenle Türk işletmelerinin rakip işletmelerle rekabete girişebilmeleri için, etkin bir gider kontrolü yapmak zorundadırlar.

Ayrıca daha öncede söylediğimiz gibi, Türkiye sürekli olarak enflasyon baskısı altında olduğundan işletmelerin maliyetlerini yakından izlemeleri ve sık sık yapacakları fiyat artışlarının bu baskıyı daha da artıracığını bilmeleri gerekir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulması ve bir gider kontrol aracı olarak kullanılmasına ilişkin ETİ gıda sanayii Tic. A.Ş. ile Türkiye Lokomotif ve Motor sanayii A.Ş. de yapmış olduğumuz anket uygulamaları sonucunda. Her iki işletmenin de sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk raporları sistemini uygulamadıkları görülmüş-

tür. ETİ Gıda Sanayii T.A.Ş. de Sorumluluk muhasebesinin bazı koşullarını yerine getirmekle birlikte, gerçek sorumluluk muhasebesi sisteminden oldukça uzaktır. Sonuçta her iki işletmeyede şu önerilerde bulunabiliriz;

Tülomsaş'a ilişkin önerilerimiz;

- 1- Gider merkezi yöneticilerinin başarılarını fiili maliyetler yerine standart yada tahmini maliyetlerle ölçmelidirler.
- 2- Hazırlamış oldukları bütçeyi, yıl içinde fiili duruma göre yeniden ayarlamaktan yada bir sonraki yıla devretmekten vazgeçmelidirler,
- 3- Kullanmakta oldukları sipariş maliyet sisteminin işletmelerinde standart maliyet sisteminin kullanılmasını engellemeyeceğini bilmelidirler.

Etİ Gıda Sanayii ve Tic. A.Ş. tİne İlişkin önerilerimiz de şöyledir;

- 1- İşletmedeki yetki ve sorumlulukları açıkca belirten bir organizasyon şeması geliştirilmelidirler.
- 2- Düzenlenen raporlar daha ayrıntılı ve tüm yönetim düzeyi için hazırlanmalıdır.
- 3- Standart maliyet sistemine geçişlerini hızlandırmalıdır.

Bazı eksikliklerinin bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz bu çalışmamız, imalat işletmelerinde sorum-

luluk muhasebesi sisteminin nasıl kurulabileceğine ve kurulan bu sistemlerden yararlanılarak ilgili tüm yöneticilere ilişkin başarı raporlarının nasıl düzenlenmesi gerektiğine ışık tutabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ALTUĞ Osman, : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (İstanbul: Mar. Ün.Nihadı Soyer Yayın Vakfı Yayınları No: 388/622, 1985).
- ANTHONY, N.Robert, : Management Accounting Principles, Third Edition, (Richard Dirwin INC., 1975).
- REECE, James S.
- ARIKAN Türkan, : "İşletme Yöneticilerinin Bilgi İhtiyaçlarının Karşılanması, Sorumluluk Raporları" 1976 TÜRKİYE'SİNDE MUHASEBECİNİN SOSYAL SORUMLULUKLARI BİLDİRİLER XII. TÜRKİYE MUHASEBE KONGRESİ, (İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları No: 6,1979).
- ARIKAN Türkan, : "Sorumluluk Raporları", MUHASEBE ENSTİTÜSÜ DERGİSİ, Yıl 2. s.1., (Şubat, 1976).

- ARIKAN Türkan, : İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları (İstanbul: Ar Gön: Örgütlenme ve Yayın Ltd. Şti., 1978)
- ARIKAN Türkan, : Yönetim Kurulu İçin Bir Kontrol Raporu Örneği (İstanbul: Türk Sevk ve İdare Derneği, küçük Kitaplar Serisi No: 1 1976).
- AŞÇI M. Saim, : "Bazı Temel Maliyet Kavramları ve Sorumluluk Muhasebesi Yaklaşımı", YENİ İŞ DÜNYASI (Temmuz 1986).
- BAYER, Robert-TRANACKİ Donald S. : Profitability Accounting For Plannin and Control, Second Edition, 'New york: The conald Press Company, 1972).
- BIERMAN, Horald-SR. Ph D : Managerial Accounting An Introduction (New York: The MacLillan Company, 1959).
- BACKER, Morton : (Çev.: Sadık BAKLACIOĞLU), Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Ankara: Ayyıldız Matbaası, A.Ş., 1974).
- BURSAL, Nasuhi : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama (İstanbul: Ar Basım Yayım ve Dağıtım A.Ş., 1983).

- BURSAL, Nasuhi : Muhasebe Maliyet Finansal Kontrol Konuları (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2152 1966).
- BÜYÜKMİRZA, Kamil : Yönetim Muhasebesi (Ankara: Bayrak Matbaası, 1977).
- CEMALCILAR, İlhan-ve diğer- İşletmecilik Bilgisi (Eskişehir: İşıtme Özürlü Çocuklar Eğitim ve Araştırma vakfı Yayını No:3, 1985).
leri
- COWAN, T.K. : The Cost Accounting Function, (New Zealand: Sweet and Maxwell Ltd.1965)
- COSTER Dont De- : Management Accounting A Decision
SCHAFER L. Eldon Emphasis (John wiley and Sons INC., 1976).
- CROWNINGSHIELD : Cost Accounting Principles and Managerial Applications, Second edition (Boston: Houghton Mifflin Company, 1969).
R. Gerald
- DOPUCH, Nicholas-BIRN : Cost Accounting Data For Management
BERG, G. Jacob Decisions (Harcourt, Brare and World INC., 1969).
- EDWARDS, Don James- : Managerial Accounting a programmed
HARMANSON, H. Roger Text, Fcurth Edition (Richard D. Irwin INC., 1978).
SALMANSON, F.r
- ERTUNA, Ozer İbrahim : Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı (İstanbul: Araştırma eğitim Ekin Yayınları, 1982).

- GÖK, Rafet : Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi, (Muğla: Ankara İ.T.I.A. Ya. No: 184, 1981).
- GREY, Jack-RICKETTS, Don : Cost and Managerial Accounting, International students Edition (Boston: MC Graw Hill, International Book Compayn, 1982).
- GREY, Jack-JOHNSTON : Accounting and Management Accountin S. Keneth (MC Graw Hill Book Compayn,1973).
- HATİPOĞLU, Zeyyat : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, (İstanbul: Temel Araştırma A.Ş. Yayınları Ya. No: 12, 1987).
- HEITGER, E. Lester-MATULICH : Managerial Accounting, International student edition (Tokyo: Mc Graw Hill international Book Compayn, 1982).
- HİÇŞAŞMAZ, Mazhar : Maliyet Muhasebesine Giriş Gider Kavramı ve Giderin Maliyetlere Dönüşünün Esasları, (Ankara,1972).
- HORNGREN, T. Charles : Accounting For Management Control An Introduction, Second Edition (New Jersey: Prentice-Hall INC., Englewood Cliffs, 1970).
- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting A Managerial Emphasis (Prentice-Hall, INC.,1963).

- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting A Managerial Emphasis, (New Jersey: Prentice-Hall, INC., Englewood Clifts, 1972).
- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting A Managerial Emphasis, Fifth edition (Prentice-Hall international INC., 1982).
- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting A Managerial Emphasis, 6 th edition, (Prentice-Hall, INC., Englewood Cliffs, 1987).
- COSTER, George
- İPÇİ, Mustafa : "Sorumluluk Muhasebesi", H.Ü. İ.İ.B.F., c.4, s.1-2, 1986.
- JOHNSON, L. Glenn- : Principles of Accounting Introductory, Seventh edition, (New Jersey: Prentice Hall, INC., 1970).
- GENTRY JR. A.
- KARALAR, Ridwan : İşletme Ekonomisi II, Ders notları Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.
- LAUDERBACK III, G. Joseph- : Managerial Accounting (California: Wadsworth Publishing Company INC., 1975).
- DONINIÁK, F. Geraldna
- NETTEN, E. N. : (Çev.: Rifat USTÜN), "Daha iyi bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi" ESADER c.X, s.1 (Ocak 1974).

- ÖZALP, İnan : Yönetim ve Organizasyon (Eskişehir: A.Ü. Eğitim Sağlık ve Bilimsel Çalışmaları Vakfı Yayınları No: 42, e. 1, 1986).
- ÖZALP, İnan : İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, (Eskişehir: Baytaş Yayıncılık A.Ş. 1983).
- ÖZEL, Salih : "Sorumluluk Muhasebesi Genel Esaslar", İKTİSADİ TİCARİ DENGE, yıl 1 Sayı 1 (Mayıs 1986).
- PEKER, Alparslan : Modern Yönetim Muhasebesi, 4. basım (İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enst. Yayın No: 53, 1988).
- PICK, John : Is Responsibility Accounting Irresponsible" ACCOUNTING FOR MANAGERIAL DECISION MAKING (The University of Washington seattle, 1974).
- SEVGİNER, Sait A. : Yönetim Muhasebesi (İstanbul: Marmara Üniversitesi Eğitim ve Yarıdım Vakfı Yayınları No: 1986/2-10 1986).
- SCHATTILE, W. Rudolp- : Managerial Accounting Concepts
JENSEN, G. Howard- and Uses, (Boston: Allunan Bacon
BEAN, L. Virginia INC., 1974).

- SHILLINGLAN, Gordon : Cost Accounting Analysis and control (Homewood Illions, Richard, D. Irvin INC., 1981).
- TOSUN, Kemal : İşletme Yönetimi, (Ankara: Savaş Yayınları: 3, 1982).
- USLU, Selçuk : Gider kontrolünde Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, (Ankara: A.İ.T.İ.A. Ya. No: 188, 1982).
- ÜSTÜN, Rıfat : Yönetim Muhasebesi (İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1985).
- ÜSTÜN, Rıfat : Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulamalar, (Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi, Kasım 1985).
- WELSCH, A. Glenn : (Çev.: Yaman ERDAL ve Diğerleri) İşletme Bütçeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü üçüncü Fasım (Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği No: 4, 1978).
- YOZGAT, Osman : İşletme Yönetimi, 3. Baskı (İ.T.İ. Nihad Soyer Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları No: 341,5, 74 1980).

EK: 1

ANKE'T SORULARI

- SORU 1- Günümüzde gerek kendi işletmeniz, gerekse diğer işletmeler için aşağıda sıralanan koşullardan hangilerinin doğru olduğunu kabul ediyorsunuz
- Günümüz işletmelerinde yönetim sorunları her geçen gün daha karmaşık hale gelmekte çözüm için değişik yaklaşımlara gerek duyulmaktadır.
 - Bu karmaşıklıkla başa çıkabilmek için daha esnek ve dinamik bir organizasyon yapısı sağlamak ve desantralizasyona gitmek gereklidir.
 - Verimliliğin artırılması için sıkı bir gider kontrolü gereklidir.
 - Başarılı bir yönetim için planlama ve kontrol etkin bir şekilde yürütülmelidir.
 - Planlama ve kontrol fonksiyonlarını yürütmek için yönetimin elinde bulunan teknik ve bilgiler yetersizdir.
 - Bilgiye duyulan gereksinim artmaktadır.

SORU 2- Muhasebe bilgi sisteminizde aşağıdaki alt sistemlerden hangileri mevcuttur.

- Genel Muhasebe sistemi
- Maliyet Muhasebesi sistemi
- Kârlılık Muhasebesi sistemi
- Sorumluluk Muhasebesi sistemi
- Sermaye Bütçeleme sistemi
- Nakit Bütçeleme sistemi

SORU 3- Muhasebe sisteminiz en küçükten en büyüğe doğru organizasyondaki merkezlerin plan ve hareketlerini yansıtmaktadır? Nasıl?

SORU 4- Maliyet Muhasebesi sisteminiz aşağıdaki amaçlara hizmet vermemektedir. Nasıl ?

- Maliyet Kontrol
- Ürün maliyetini belirleme
- Envanter Değerleme

SORU 5- Sizce maliyet kontrolü ve ona paralel maliyet azaltımı çalışması işletmenin etkinliği ve işletmenin sürekliliği için önemli bir nedenmidir?

SORU 6- Cevabınız Evetse,

- İşletmenizdeki Muhasebe ve Rapor sistemi organizasyon şemasını gözönünde tutarak giderleri bu giderlerden sorumlu yöneticiler bakımından sınıflamaya yönelikmi?

- Muhasebe ve rapor sistemi tüm yönetim kademele-
ri için düzenleniyor mu? (Ustabaşından Genel
Müdür'e kadar)

SORU 7- Sorumluluk Muhasebesi kavramından ne anlıyorsunuz?

SORU 8- Sorumluluk Muhasebesi sistemi Yönetimin her kade-
mesi için düzenlenen hesap raporlarının neticesin-
de oluşan bir sistem ve yöneticilerin işlemleri
ve maliyetleri kontrol edebilmesi için kullandık-
ları bir araç olduğuna göre sizce aşağıdaki yarar-
lardan hangilerini sağlayabilir?

- Üst yöneticilere astlarını değerlendirme olanağı
verir. Başarı derecelerini belirlemek mümkün olur.
- Yöneticiler yönettikleri birimleri gider açısın-
dan daha iyi bir biçimde görme ve yönetme olana-
ğına sahip olurlar.
- Çalışanlar arasında iş bölümüne olanak sağlar.
- Her yönetim kademesi için hazırlandığı için,
kontROLSÜZ alan kalmamış olur.
- Çalışanların güçlerini ve faaliyetlerini bir
amaca yöneltir.

SORU 9- Aşağıdaki sıralanan koşullardan hangi işletmenizde
mevcuttur?

- Her yönetim kademesinin sorumlu yada yetkili yöne-
ticisi faaliyetlerinden ötürü ortaya çıkan gider-
lerden sorumlumu ve bunu üstlerine bildirme

zorunluluğu varmı

- İşletmede yetki ve sorumluluk alanlarını açıkça ortaya koyan bir organizasyon şeması
- Çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları çeşitli yöneticilere göçerilmiş
- Bu sorumluluk göçerimi ile aşağıdan yukarıya bir bilgi akımı doğmuşmudur
- İşletmenizin organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyerarşisi

SORU 10- Aşağıdaki sıralanan koşullardan hangisi işletmenizde mevcuttur?

- Sorumluluk merkezleri ile ilgili sorumlulukları ve yetkileri belirlenmeli
- Oluşan giderleri sorumluluk gider yerlerinde toplamak
- Her yönetim kademesi için bütçeler düzenlemek veya standartları saptamak
- Giderleri sorumluluk merkezlerine dağıtmaya olanak sağlayan bir hesap planı
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılan giderleri sözü edilen gider merkezi açısından kontrol edilebilen edilemeyen diye ayırmak
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan giderleri her yönetim kademesi için düzenlenmiş bulunan bütçelerle veya standartlarla karşılaştırmak.

- Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkmış bulunan olumlu veya olumsuz sapmaları ortaya koymak
- Tüm bu işlemlerden sonucu ortaya çıkan durumu raporlarla ilgili kişilere bildirmek

SORU 11- İşletmenizde oluşan giderleri nasıl izliyorsunuz? Eğer gider merkezi itibariyle izliyorsanız bu izleme size aşağıdaki yararlarından hangilerini sağlamaktadır?

- Herbir gider merkezinin giderlerinin belirlenmesi bölüm yöneticilerinin bütçelerinin hazırlanmasında önemli katkıda bulunuyor.
- Herbir gider merkezinin giderleri bilindiği takdirde, bir gider artışının hangi merkezde ortaya çıktığı ve bundan kimlerin sorumlu olduğu kolaylıkla anlaşılıyor.
- Herbir imalat aşamasında elde edilen yarı mamulün maliyetinin hesaplanmasını sağlıyor.

SORU 12- İşletmenizde aşağıdaki sorumluluk merkezlerinden hangisi bulunmaktadır?

- Gider Merkezi
- Gelir Merkezleri
- Kâr Merkezleri
- Yatırım Merkezleri

SORU 13- Gider merkezi yöneticisinin başarısını nasıl ölçüyorsunuz?

- Fiili Maliyet
- Tahmini Maliyet
- Standart Maliyet

SORU 14- Gider merkezlerinizi

- İşlem gider merkezi
 - Hizmet gider merkezi
- olarak ayırıyormusunuz?

SORU 15- Kâr merkezlerinizde hangi başarı ölçütlerini kullanıyorsunuz?

- Bölümün sağladığı katkı payı
- Bölümün direkt kârı
- Bölümün vergiden önceki veya sonraki kârı

SORU 16- Yatırım merkezlerinizde aşağıdaki ölçülerden hangisini kullanıyorsunuz?

- Yatırımın dönme oranı
- Artık gelir

SORU 17- İşletmenizde oluşan giderleri sorumlu merkezler açısından aşağıdaki ayırımlardan hangisini uyguluyorsunuz?

- Kontrol edilebilen giderler
- Başkaları tarafından kontrol edilen giderler
- Sabit giderler
- Değişken giderler

- Direkt giderler
- Dolaylı giderler

SORU 18- Sorumluluk ve yetki göçerilmiş bireyler kendi sorumluluk merkezlerinizde oluşan giderlerden sorumlu tutuluyormu?

SORU 19- Hesap planınız gider ayırımına uygunmu? yani, hesap planınız bir sorumluluk merkezinin kontrol edebildiği giderler için herhangi bir kod numarası, kontrol edemediği giderler için ayrı bir kodu varmı?

SORU 20- Bireyleri oluşan giderlerden sorumlu tutmak için aşağıdakilerden hangisini kullanıyorsunuz?

- Giderle ilgili veya malın satın alınmasına yetkisi varsa
- Giderle ilgili veya malın kullanılmasına yetkisi varsa
- Giderle ilgili veya malın alanlar ve kullananlar üzerinde yetkisi varsa

SORU 21- İşletmenizde belirli bir dönemde oluşan giderler 10.000.000 milyon olsun bu giderlerin normal olup olmadığını nasıl anlıyorsunuz?

SORU 22- Belirli bir dönemde şu kadar giderin gerçekleşmesi gerekir diye standartlar saptıyormusunuz?

SORU 23- Cevabınız evetse bu standartların saptanmasında kimlerden yararlanıyorsunuz?

SORU 24- Saptadığınız standartlar aşağıda yazılı olan hangi gider unsurlarına dayanmaktadır?

- Direkt ham madde giderleri
- Direkt işçilik giderleri

SORU 25- Standartların uygulanmasında aşağıdaki sapmalardan hangisini hesaplamaktasınız?

- Direkt ham madde fiyat sapması
- Direkt ham madde kullanım sapması
- Direkt işçilik ücret sapması
- Direkt işçilik süre sapması

SORU 26- İşletmenizde değişken G. İ.6 için esnek bütçeleme yapıyor musunuz?

-Cevabınız evetse aşağıdaki sapmaları saptıyorsunuzuz?

- D.G.İ. 6 verim sapması
- D.G.İ. 6 bütçe sapması

SORU 27- Aşağıdaki gerek imalat giderleri açık seçik bir biçimde belli işe bunları merkezlerle nasıl bir

anahtarla yüklüyorsunuz?

- Makinaların amortismanı
- Fabrika binasının amortismanı
- " " vergisi
- Endirekt ham madde ve malzeme
- " işçilik
- Isıtma giderleri
- Aydınlatma giderleri
- Enerji giderleri
- Su giderleri
- Telefon ve Telgraf ücretleri
- Ustabaşı ücretleri
- Bakım onarım giderleri

SORU 28- Genel imalat giderleri sabit kısmı için nasıl bir yükleme oranı geliştirdiniz?

SORU 29- Bu yükleme oranını geliştirirken aşağıdaki kapasitelerden hangisinden yararlandınız?

- Kurumsal
- Pratik
- Normal
- Tahmini satış

SORU 30- İşletmede gider akışına kontrol eden bir siste-

miniz varmı varsa açıklayınız?

SORU 31- İşletmenizde aşağıdaki raporlardan hangisi mevcuttur?

- İşletme dışı ilgiler için düzenlenen raporlar
- Ortaklar için düzenlenen raporlar
- Yöneticiler için düzenlenen raporlar

SORU 32- Yöneticiler için düzenlenen raporlar hangileridir?

- İstatistikî Raporlar
- Özel raporlar
- Sorumluluk raporlar

SORU 33- Etkin bir gider kontrolü için gerekli olan ve sorumlu olduğu merkezin giderlerinin fiili durumu karşısındaki durumu üste bildiren sorumluluk raporları aşağıdaki yararları sağlamaktadır.

Katılıyorsunuzuz?

- Alınması gereken önlemler üzerine dikkati çeker
- Maliyetlerin düşürülmesini sağladığı için dış ülkelerde ihracında rekabet olanaklarını artırır.
- Maliyet kontrolünde önemli bir rol oynadığı için ithal edilen ham maddelerde ve ara mamüllerde malzemelerde tasarruf sağlanmasına neden olur.
- Fiyatların düşürülmesine yardımcı olur. Böylece enflasyonun aşağıya çekilmesinde yardımcı olur.

- Yöneticilere gereksiz bilgi akımını önler
- Planlardan sapmalardan kimin sorumlu olduğunu gösterdiği için işgörenlerin başarılarının ölçülmesinde yardımcı olur.
- Planlama amacıyla etkin bir şekilde kullanılır.

SORU 34- Böyle bir sistemi işletmenizde kurmak istermisiniz?

BAĞLI ORTAKLIKLAR VE FABRİKALARIN
SİPARİŞ NUMARALAMA PLANI

Bağlı Ortaklıklar ve Fabrikalarda yapılan her türlü iş ve hizmetler için bir sipariş açılmakta ve her siparişe de, bu sipariş numaralama planına göre bir sipariş numarası verilmektedir.

Sipariş numaralama planı 0-9 olmak üzere aşağıda gösterilen 10 gruptan oluşmaktadır.

- 0 - Bağlı Ortaklık veya Fabrikanın genel masrafları,
- 1 - Bağlı Ortaklık veya Fabrikanın kendi bakım işleri,
- 2 - TCDD'nin diğer servislerine yapılan işler (Bağlı Ortaklıklar hariç),
- 3 - Lokomotiflerin bakım ve onarım işleri,
- 4 - Çeken vagonlarda yapılan işler,
- 5 - Yolcu, yük ve hizmet vagonlarında yapılan işler,
- 6 - Yük nakline mahsus kara nakil vasıtalarında yapılan işler,
- 7 - Değişen parçalarla eski malzemenin ve diğer Bağlı Ortaklık, Fabrika ve Bölge Müdürlükleri ile tali yerlerin işleri,
- 8 - Çeken ve çekilen araç ve parçalarının stok olarak imalleriyle, model, kalıp ve kolaylıkların imalleri,
- 9 - Üçüncü şahıslara yapılan işler (Bağlı Ortaklıklar'a ait siparişlerde bu gruptan açılacaktır.)

Sipariş numaraları altı haneli rakamlardan meydana gelmektedir.

Bütün sipariş gruplarında ilk iki rakam siparişin grubunu, (0 ve 1) gruplarında üçüncü rakam grubun detaylarını, (2) nci grup siparişlerde üçüncü rakam kısmen servisleri, (3,4,5,6 nci) gruplarda üçüncü rakam onarım grubunu göstermektedir.

Sipariş numaralarının son üç rakamı:

- Münferit sipariş numaralarında siparişin sıra numarasını,
- Toplu sipariş numaralarında ise; (0 ve 1) sipariş gruplarında, masrafın yükletileceği masraf yerini gösterir.

Taşıt onarımlarında giderlerin ayrıca bilinmesinin gerekmediği hallerde sipariş numarasının son üç rakamı taşıtların tip numarasını gösterir, Diğer işlerde ise sıra numarasını ifade eder.

✓ Münferit sipariş numaraları ile toplu sipariş numaraları birbirinden ayırdedilmiştir.

-Münferit sipariş numaraları; maliyetinin ayrıca izlenmesi gereken işler için kullanılır,

✓ Toplu sipariş numaraları ise; maliyetlerinin ayrıca izlenmesine gerek görülmeyen ve aynı cinsten olan işler için kullanılır.

Sipariş numaralama planının tetkikinden de anlaşılacağı üzere sipariş grupları ayrıca kendi aralarında da işlerin cinsi ve işin ait olduğu ünitelere göre detaylandırılmıştır.

- | | |
|--|---------|
| 0 - Bağlı Ortaklıklar ve Fabrikaların genel masrafları, | |
| 00- İşletme Masrafları, | 000-009 |
| 01- İdari ve Sosyal Masraflar, | 010-019 |
| 02- Eğitim ve Öğretim Masrafları, | 020-029 |
| 03- Müşterek Malzeme ve Malzeme Tedarik Masrafları, | 030-039 |
| 04- Müteferrik Masraflarla Bozulan İşler İçin Yapılan Masraflar, | 040-049 |

- NOT:1) Toplu siparişlerin ilk üç rakamı siparişin detayını, noktalarla gösterilen son üç hane ise masraf yerini gösterir.
- 2) Toplu siparişler, siparişin tümüne ait elemeği ve malzeme masraflarını gösterir.
- 3) a) Çeken araçlarda:
- Suların tahliyesi,
 - Kül ve ateş temizliği,
 - Tecrübe seferlerine hazırlık,
 - Buhar tecrübesi için lokomotifin fayrap edilmesi,
 - Araçların yağlanması,
 - Tecrübe seferleri ve bu seferlerde sarfedilen yakıtlarla diğer malzeme,
 - Lokomotiflere kömür verilmesi,
 - Lokomotiflerin kantarlanması,
- b) Çekilen araçlarda-vagonlar içinde kalan yüklerin indirilmesi,-
- Araç bataryalarının şarj edilmesi,
 - Vagonların tartılması,
- gibi işler ait olduğu aracın onarım veya yapım siparişine yazılır.

0 - 1 GRUBU SİPARİŞLERE AİT AÇIKLAMALAR

00 - İŞLETME MASRAFLARI

000 - Yardımcı Üretim Tesisleri İşletme Masrafları

Elektrik, havagazı, endüstri buharı ve sofra, tazyikli hava, asetilen, kullanma suyu, oksijen üretim tesisleriyle, kereste kurutma, travers imali, yağ temizleme vb. tesislerin kullanılmaları ve günlük bakım amaçlı diğer şarj agrağatlarının çalışması için kullanılan emeklilik ve malzemeler, (Çeken ve çekilen araçların şarj için kullanılan şarj agrağatları hariç).

ÖRNEK: 472 masraf yerinin sofra üretimi için kullandığı her türlü yakıt ve elemeği saatleri, 000472 nolu siparişe yazılır.

001 - Yükleme-Boşaltma ve Elle Taşıma Masrafları

Bağlı Ortaklıklar ve Fabrikaların İletim Servisinin araçlarına ve elemanlarına yaptırılan yükleme ve boşaltma işleri 001035 nolu siparişe, bunun dışında kalan ve masraf yerinin kendi elemanlarına yaptırılan işler ise 001...(kendi masraf yeri) siparişe yazılır.

002 - Manevra Masrafları

Manevra işlerinde çalışan personelin elemekleriyle malzeme masrafları bu siparişe kaydedilir.

003 - Vinç, Asansör, Transportör, Plaktorna, Elektro Motokar ve Kamyonların İşletme Masrafları

Bu işler için ayrılmış işçilerle birlikte çalışan işçilerin elemekleri ve işletilmeleri için sarfedilen malzeme masrafları bu siparişe kaydedilir.

ÖRNEK: 444 Masraf Yerinde çalışan vinççinin elemeği saati 002444 nolu siparişe yazılır.

004 - Demirbaş Sayımı

Demirbaş Sayım Heyetlerinde görev alan personelin elemeği saatleri bu siparişe yazılır.

005

11a

009 -

- 01 - İDARİ VE SOSYAL MASRAFLAR
- 010 - Her Türü Temizlik Masrafları
İşe temizlik işleri hariç olmak üzere, Fabrika dahilinin, ocakların, kanal ve mecraların, makinalı tesislerin, soyunma ve yıkama yerlerinin helaların ve büroların temizlik masrafları bu siparişe kaydedilir.
ÖRNEK: 401 Masraf yeri, temizlik işlerinde kullanmak üzere alacağı arapsabunun veya tezgâhların temizlenmesinde kullanacağı üstüpleri 010481 no.lu siparişe yazacaktır.
033 Masraf yeri soyunma ve yıkama yerinin temizlenmesinde çalıştırdığı işçilerin elemeği saatlerini 010033 no.lu siparişe yazacaktır.
- 011 - Bahçe Masrafları
Bağlı Ortaklıklara ve Fabrikalara ait yeşil sahalarda tesis ve bunların devamlı bakım masrafları bu siparişe kaydedilir.
- 012 - Odacılık, Kapıcılık, Bekçilik ve Muhafaza Masrafları
Odacı, Kapıcı ve bekçi ile değişen parçalarla, müşterek malzemelerin korunması için yapılan masraflar bu siparişe kaydedilir.
- 013 - Pasif Korunma, Yangın Söndürme ve Talimlerin Masrafları
Savunma Sekreterliği pasif korunma ile ilgili olarak yaptıracağı her iş için ayrı bir sipariş açacaktır. İş yapacak masraf yeri bu iş için aldığı malzeme ve kullandığı elemeğini 013009 nolu siparişe yazacaktır.
- 014 - Şirketin Yönetilmesi ile İlgili İstisari Toplantılar ve Şirket Komisyonlarının Masrafları
İşçi temsilcilerinin Bağlı Ortaklıklarda, Bağlı Ortaklığın Genel Müdürü ile, Fabrikalarda Fabrika Müdürü ile yaptıkları toplantılar ve Bağlı Ortaklıklar veya Fabrika ile ilgili istisari toplantılarla komisyonlar ve bu işlere katılanların masrafları bu siparişe yazılır.
ÖRNEK: İşçi temsilcilerinin T.İ.S.de gösterilen temsil görev saatleri 014021 no.lu siparişe, bu saatler dışında atelyede geçen süreler fiilen çalıştıkları siparişe yazılır.
- 015 - İş Kanunu Gereğince Verilen İzin Masrafları
- 016 - Ücretli İş Gaybubetleri Masrafları
Bağlı Ortaklıklar veya Fabrikalarla ilgili tahkikata, vezneye, hakimliğe, hastaneye, ihtiyat askerliğe, cenaze törenine ve diğer benzeri tören ve toplantılara iştirak masrafları bu siparişe yazılır.
Bünyesinde sporcu çalıştıran masraf yerleri bu işçilerin sporla ilgili geçen saatlerini 016021 no.lu siparişe yazacaktır. Bu sipariş kısa süreler için kullanılır.
ÖRNEK: Bir işçi doktora gidip ve gelişi arasındaki süreyi bu siparişe yazacaktır. Bunun dışında istirahat aldığı takdirde istirahatle geçen günler için elemeği yazmayacaktır.
- 017 - Sosyal İşler ve Nezaret Masrafları
Bağlı Ortaklık veya Fabrikasının;
a) Sağlık Servisinde;
Baskı İşlerinde,
İçme Suyu Taşıma İşlerinde,
İşçi refahı için sosyal maksatla yapılan işlerde, çalıştırılanların,
Postabaşlıkların fiilen yaptıkları çalışmalar dışında kalan süreler 017...(masraf yeri) siparişe yazılır.
b) Hastalara refakat edilmesi halinde refakatte geçen sürelerle,

dinlenme kamplarında görevlendirilenlerin elemeği saatleri 017021 no.lu siparişe kaydedilir.

018 - Kırtasiye Masrafları

019 - İaşe Masrafları

İaşe Personelinin elemeği saatleri ve kullanılan malzemelerle masraf yerlerince görevlendirilen personelin masrafları 019212 no.lu siparişe yazılır.

02 - EĞİTİM VE ÖĞRETİM MASRAFLARI

020 - Öğretim İçin Sarf Edilen Malzeme ve Öğretim Araçlarının İmal Masrafları

Geliştirme kursları için sarf edilen elemeği ve malzeme masrafları bu siparişe yazılır.

021 - Yetiştirme Masrafları

Çıracak kalfalarının, kaynak yapmayı öğretenlerin, çıracıkların ders saatlerinde ders veren saat ücretli personelin bu sürelerle ait çalışmaları bu siparişe yazılır.

022 - Yetiştirme Kurslarına İştirak Edeceklerin Masrafları

Üretim işi olmamak şartıyla iş değiştirilmeleri için kurs görmelerinde işçilerin mesleki kurslarında, tatbikata iştiraklerde geçen zamanlara ait masraflar bu siparişe kaydedilecektir. Gerek kuruluş bünyesinde gerekse kuruluş dışında düzenlenen kurs ve seminerlere iştirak edenlerin (Sivil savunma kursları hariç) masrafları 022025 no.lu siparişe yazılır.

023 - Yetistirmede Yeni Usuller Bulmak İçin Yapılan Araştırma Masrafları

024 - Termin, Keşif, Sipariş, Plânlama ve Resim Çizmede Çalışan İşçilerin Masrafları

Termin, keşif, sipariş ve plânlaması yapılan veya resmi çizilen işin sipariş numarası biliniyorsa o siparişe, sipariş numarası bilinmiyorsa 024... (masraf yeri), no.lu siparişe yazılır. İnşaat ve özel proje çalışmaları eskiden olduğu gibi 043021 no.lu siparişe yazılacaktır.

025 -

ilâ

029 -

03 - MÜSTEREK MALZEME VE MALZEME TEDARİK MASRAFLARI

030 - Müsterrek Malzeme Masrafları

Tek olarak kıymeti çok az olan ve çok tekerrür etmesine rağmen siparişin maliyetine tesiri bulunmayan malzemeler bu siparişe yazılır.

Siparişlere kaydı ve bölünmesi mümkün olmayan Demirhane ve Dükümhane ocaklarında kullanılan yakıt bedelleri bu siparişe yazılır. Bu sipariş yalnız malzeme için kullanılır.

031 - Malzeme İkmal ve Dağıtım İşlerinde Çalışanların ve Masraf Yerlerinde Çalışan Malzemeci ve Takımcıların Masrafları

032 - Tesellüm Personelinin Teslimalma, Yükleme-Bogaltma ve Taşıma Masrafları

033 - İkinci Sınıf Demirbaş Alet ve Takımların Yedekleriyle Değişirme Masrafları

034 - Malzeme Satınalma ve Tedarik Masrafları

Bağlı Ortaklıklar ve Fabrikalar ihtiyacı için piyasadan yapılacak malzeme satınalmalarında görevlendirilecek elemanların bu işte geçen saatleri 034035 no.lu siparişe yazılacaktır.

035

11â

039 -

04-MÜTEFERRİK MASRAFLARLA BOZULAN İŞLER İÇİN YAPILAN MASRAFLAR

040 - Küçük İş Masrafları

Yapım ve onarımda kısa süren fakat daima tekerrür eden ve bu sebeple müteferrik siparişlere çok az miktarda isabet eden işlerin masraflarıdır. Mesela, kısa süreli torna ve delik delme işleri, kısa süreli kesme işleri, kısa süreli kaynak kesme ve tav işleri, doğrudan doğruya münferit siparişin bir bölümü olmayan marka, çentra ve ölçü işleri, siparişin devamından olmayan iş denemeleri, doğrudan doğruya siparişin kendisine hesaplanmayan çeken ve çekilen araçların demonte ve təcrit işleri, herhangi bir münferit siparişe puvante edilmesi mümkün olmayan hallerde şahmerdan presler, muhtelif tav ocaklarının kullanılmaları bu siparişe kayıt edilir. Üçüncü şahıs siparişlerine yapılan bu gibi işler doğrudan doğruya kendi siparişine kaydedilir.

041 - Eski Araçların ve Parçaların Parçalanması, Eski ve Artık Malzemelerin Ayrılmasına Ait Masraflar

Hizmetten Çıkarılmış olan araçların ve araç parçalarının parçalanma işleri bu siparişe yazılır.

ÖRNEK : Onarım için kabili istifade parçaları kazanmak, hurdaya çıkacak eski parçaların ayıklanması, artık malzemelerin ayrılması, satışa hazır olmak üzere parçaların belirli boyda kesilmesi, hurdaların satış şartlarına göre tasnif edilmesi, hurdaların yükleme ve depolanması için yapılan masraflar bu siparişe yazılır.

NOT :: Bu işler TCDD'nin diğer servisleri için ise 292001-292999, üçüncü şahıslara ait ise (9) sipariş grubundan açılacak siparişe yazılır.

042 - Yanlış İşleme ve Malzeme Hatalarından Doğan İskarta Masrafları

Tezgâhta işleme sırasında bozuk veya hatalı olduğu anlaşılan veya hatalı işleme sonucunda bozulan malzemeye çalışılan saatler bu siparişe yazılır. Ayrıca bu durum ayrıntılı olarak düzenlenecek bir raporla Şirket Yönetimine bildirilir.

043 - Atelyede Yapılan Tecrübeler ve Herhangi Bir İş Metodunun Denenmesi, Teknik Büro Servisinde Çalışanların Çeşitli Proje Çalışmaları İçin Yapılan Masraflar

- 1 - Tecrübe ameliyeldri TCDD'nin diğer servisleri için yapıyor- sa 291001-291999 grubu siparişlere,
- 2 - Araçların tecrübelerindeki masraflar bu siparişe yazılmaz. Ait olduğu siparişe yazılır.

044 - Üretim Programının Değişmesi Dolayısıyla Fâilen İşe Tesir Eden Şirket Dahilinde Yapılan Tamam İşleri

Bu sipariş APK tarafından açılır ve bu siparişlere çalışan fabrikalar masraflarını 044021 no.lu siparişe yazarlar.

045 -

- 6 -

046 - Kontrol Masrafları

Malzeme yapım veya onarım kontrol masrafları bu siparişe yazılır. Bu sipariş kalite kontrol müdürlüğünce kullanılır. Diğer fabrikalar tarafından kullanılmaz.

047 - Model ve Kalıpların Tamir Masrafları

048 -

049 - Çeken ve Çekilen Araçlarla Kara Nakil Vasıtaları ve Değişen Parça ve Malzemelere Nispeten Hasar Giderme Masrafları

Masraf yerlerinde meydana gelen ve ilgililere ödettirilmesi gereken hasarların giderilmesi için yapılan masraflar bu siparişe yazılacaktır.

I - BAĞLI ORTAKLIK VE FABRİKANIN KENDİ BAKIM İŞLERİ

10-Cihazlar ve Fabrikanın İç Hizmet Araçlarının Bakımı ve Yenilenmesi

Serilerde belirtilmiş olan takım ve cihazların hangilerinin toplu sipariş numaralarına ve hangilerinin münferit siparişlere yazılacağı Bağlı Ortaklık ve Fabrika Müdürlüğüne tayin ve tesbit olunur. Genel olarak cihaz ve takımların bakım maliyeti (100.000) liranın altında ise, yapılması gereken masraflar toplu siparişe yazılır. Keza 50.000 liraya kadar olan yenileme masrafları da bakım masrafı olarak mütalâa edilir. Cihaz ve takımların stok olarak yapım ve onarımları (7 ve 8) ci gruplardan açılacak siparişlere yazılır.

Yenileme için münferit sipariş numaraları	Bakım için münferit sipariş numaraları	Toplu Sipariş No.su -	
109001 - 109099	108001 - 108099	100 ...	Mobilya, büro teçhizatı, öğretim vasıtaları
109101 - 109199	108101 - 108199	101 ...	Kolaylıklar
109201 - 109299	108201 - 108299	102 ...	Taşıma cihazları
	108301 - 108399	103 ...	Bağlı Ortaklık ve Fabrikanın lokomotifleri
	108401 - 108499	104 ...	Gar vagonları (İç hizmet için)
	108501 - 108599	105 ...	Bağlı Ortaklık ve Fabrikaya ait motorlu kara nakil vasıtaları
109601 - 109699	108601 - 108699	106 ...	Diğer cihazlar
	108701 - 108799	107 ...	Model, kalıp tamirleri
	108801 - 108899	108 ...	Kalıplar
		109 ...	Modeller

11-Takımların Bakımı ve Yenilenmeleri

119001 - 119099	118001 - 118099		Torna, planya kalem
119101 - 119199	118101 - 118199		Frezeler
119201 - 119299	118201 - 118299	110 ...	Zımpara taşları
119301 - 119399	118301 - 118399		Diğer Takımlar (Adı geçenlerden başka)
119401 - 119499	118401 - 118499		El Takımları
119501 - 119599	118501 - 118599	115 ...	Kuvvet Tatbiki ile işleyen takımlar, mozaik hava ve elektrikle işleyen motorlar gibi aletler
119601 - 119699	118601 - 118699	116 ...	Diğer Takımlar

12-Bina ve Tesislerinin Bakımı ve Yenilenmeleri

(Bu grupta hangi masrafların toplu ve hangi masrafların münferit siparişlere kaydedileceği Bağlı Ortaklık ve Fabrika Müdürlüğüne tayin ve tesbit olunur. Genel olarak maliyeti 250.000 lirayı geçmeyen bakım işleri toplu sipariş numaralarına yazılabilir.)

Yenileme için münferit sipariş numaraları	Bakım için münferit sipariş numaraları	Toplu Sipariş No.su	
	128001 - 128099	120 ...	Bağlı Ortaklık ve Fabrika binaları ve bina ile ilgili tesisler
	128101 - 128199	121 ...	Demiryol hat tesisleri
	128201 - 128299	122 ...	Yollar, çitler, parmaklıklar, duvarlar
	128301 - 128399	123 ...	Su boruları, kanallar su tahliye boruları
	128401 - 128499	124 ...	Yalnız ikamet için kullanılan binalar
129001 - 129999			Bütün bina ve bina ile ilgili tesisler

13-Tezgah ve Tezgaha Benzer Tesislerin Bakımı ve Yenilenmeleri

(Tezgah ve tezgaha benzer tesislerin bakım masraflarının toplu veya münferit siparişlere yazılması ve maliyet sınırı Bağlı Ortaklık ve Fabrika Müdürlüğüne tayin ve tesbit olunur. Genel olarak 100.000 liranın üstündeki bakım maliyet masrafları münferit siparişlere, altındaki tahmin edilen masraflar da toplu siparişlere yazılabilir.)

Yenileme için münferit sipariş numaraları	Bakım için münferit sipariş numaraları	Toplu Sipariş No.su	
	138001 - 138099	130 ...	Enerji Astihsali tesisleri
	138101 - 138199	131 ...	Demirci Makinaları, prester ve şahmerdanlar
	138201 - 138299	132 ...	Torna, planya, vargeller, matkap tezgahları vs. freze tezgahları, dik tornalar, pafta tezgahları, tam ve yarım otomatikler kereste işleme tezgahları
	138301 - 138399	133 ...	Plaktornalar, transportörler, dingil indirme tezgahları, krikolar, vinçler
	138401 - 138499	134 ...	Diğer tezgah ve tezgaha benzer tesisler.
139001 - 139999			

14-Işık ve Kuvvetli Muharrike İçin Kuvvetli Ceryan Tesislerinin Bakımı ve Yenilenmeleri

<u>Yenileme için münferit sipariş numaraları</u>	<u>Bakım için münferit sipariş numaraları</u>	<u>Toplu Sipariş No.su</u>	
	148001 - 148099	140 ...	Elektrik enerji temin merkezleri, transformatör, redresör ve ünformelerinin bakımı
	148101 - 148199	141 ...	Muharrik kuvvet tesisatının bakımı
	148201 - 148299	142 ...	Işık tesisatının bakımı
	148301 - 148399	143 ...	Diğer Elektrik Makinaları ve tablo vs. tesisler
149001 - 149999			Kuvvetli ceryan tesisleri

15-Diğer Madde ve Zayıf Cereyan Tesislerinin Bakımı ve Yenilenmeleri

	158001 - 158099	150 ...	Baskı işleri, yazı, resim malzemeleri
	158101 - 158199	151 ...	İş ve korunma elbiseleriyle giyim eşyalarının bakım ve temizlenmeleri
	158201 - 158299	152 ...	Telefon santrali ve tesisatının bakımı
	158301 - 158399	153 ...	Sair zayıf cereyan tesisleri, radyo, amplifikatör, zil ve saat tesislerinin bakımı
159001 - 159999	158401 - 158499	154 ...	Diğer işler Zayıf cereyan ve diğer tesislerin yenilenmeleri, ölçü aletleri bakımı ve onarımı işlerinde çalışan işçilerin masrafları.

Mali İşler Dairesi Başkanlığı

11 KASIM 1987

U R E T I M I N A D I
 1955
 1956
 1957
 1958
 1959
 1960
 1961
 1962
 1963
 1964
 1965
 1966
 1967
 1968
 1969
 1970
 1971
 1972
 1973
 1974
 1975
 1976
 1977
 1978
 1979
 1980
 1981
 1982
 1983
 1984
 1985
 1986
 1987
 1988
 1989
 1990
 1991
 1992
 1993
 1994
 1995
 1996
 1997
 1998
 1999
 2000
 2001
 2002
 2003
 2004
 2005
 2006
 2007
 2008
 2009
 2010
 2011
 2012
 2013
 2014
 2015
 2016
 2017
 2018
 2019
 2020
 2021
 2022
 2023
 2024
 2025

1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
1955	1956	1957	1958	1959	1960	1961	1962	1963	1964	1965	1966	1967	1968	1969	1970	1971	1972	1973	1974	1975	1976	1977	1978	1979	1980	1981	1982	1983	1984	1985	1986	1987	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025

COLAN

1955 1956 1957 1958 1959 1960 1961 1962 1963 1964 1965 1966 1967 1968 1969 1970 1971 1972 1973 1974 1975 1976 1977 1978 1979 1980 1981 1982 1983 1984 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024 2025

1955 1956 1957 1958 1959 1960 1961 1962 1963 1964 1965 1966 1967 1968 1969 1970 1971 1972 1973 1974 1975 1976 1977 1978 1979 1980 1981 1982 1983 1984 1985 1986 1987 1988 1989 1990 1991 1992 1993 1994 1995 1996 1997 1998 1999 2000 2001 2002 2003 2004 2005 2006 2007 2008 2009 2010 2011 2012 2013 2014 2015 2016 2017 2018 2019 2020 2021 2022 2023 2024 2025

ETİ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.
31 ARALIK 1986 TARİHİ İTİBARIYLA
GELİR/HARCAMA DENGELERİNDEKİ GELİŞMELER

1- GİRİŞ

Bu raporda Eti Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 01 Ocak - 31 Aralık 1986 dönemi ile bizzat Aralık ayı itibarıyla gelir ve gider dengelerindeki gelişmeler ile kârlılık durumu incelenmiştir.

2- GELİRLERA- ARALIK AYIa- SATIŞLAR

TON - <u>İç Satış</u>	<u>TAHMİN</u>	<u>Fiili</u>	<u>FARK</u>	<u>%</u>
-Eti Pazarlama	2.274	2.894	+ 620	27.26
-Tam Gıda (İhr)	-	-	-	-
(Hed)	5	3	- 2	40.0
- <u>Dış Satış</u>	<u>122.1</u>	<u>118.4</u>	<u>- 3.7</u>	<u>2.23</u>
- <u>Merkez Satış</u>	<u>-</u>	<u>30</u>	<u>+ 30</u>	<u>-</u>
	<u>2.400.1</u>	<u>3.045.4</u>	<u>+ 645.3</u>	<u>26.89</u>
CİRO - <u>İç Satış</u>				
-Eti Pazarlama	1.508.316	1.653.760	+ 145.444	9.64
-Tam Gıda (Hed)	2.200	1.677	- 523	23.77
- <u>Dış Satış</u>	<u>152.685</u>	<u>142.662</u>	<u>- 10.023</u>	<u>6.56</u>
- <u>Merkez Satış</u>	<u>-</u>	<u>4.538</u>	<u>+ 4.538</u>	<u>-</u>
- Diğer Gelirler	1.500	15.101	+ 13.601	-
TOPLAM	<u>1.664.701</u>	<u>1.817.738</u>	<u>+ 153.037</u>	<u>9.19</u>

b- ORTALAMA SATIŞ FIYATI (TL/KG)

	<u>TAHMİN</u>	<u>Fiili</u>	<u>FARK</u>	<u>%</u>
- <u>İç Satış</u>				
-Eti Pazarlama	663.29	571.44	- 91.85	13.85
-Tam Gıda (Hed)	440.-	559.-	+ 119.-	27.05
- <u>Dış Satış</u>	<u>1260.82</u>	<u>1204.92</u>	<u>- 55.90</u>	<u>4.43</u>
- <u>Merkez Satış</u>	<u>-</u>	<u>151.26</u>	<u>+ 151.26</u>	<u>-</u>
ORTALAMA FİYAT	<u>693.60</u>	<u>596.88</u>	<u>- 96.72</u>	<u>13.94</u>

c- ORTALAMA ÜRETİM MALİYETİ TL/KG

	<u>TAHMİNİ</u>	<u>FiİLİ</u>	<u>FARK</u>	<u>%</u>
-Toplam Üretim Masrafı	1.524.694	1.440.672	- 84.022	5.51
-Üretim Tonu	2.457	2.770	+ 313	12.74
-TL/KG Üretim Maliyeti	620,55	520.10	- 100.45	16.19
-Satış Fiyatı - Maliyet Farkı	+ 73.05	+ 76.78	+ 3.73	5.11

d- FARKLARIN İZAHI

Eti Gıda A.Ş.'nin fiili satışı, Eti Pazarlama A.Ş.'nin kotasına göre % 27.26 (620 Ton) fazla gerçekleşmiştir. _Ciro olarak fazlalık ise % 9.64 olmuştur.

Bütçe Kotasına Göre:

<u>Eksik Satılan Cinsler</u>		<u>Fazla Satılan Cinsler</u>	
Şekerli Bisküi	41 TON	Kutulu Bisküiler	449 TON
Peycan	24 "	Kremalı 105	180.9 "
Gofretler	79,5	Balık Krk	137.9 "
Pasti	13,2	Pizza Krk	16.8 "
K.Kremalı Kek	24	Puflar	54.6 "
Etimek	17.4	P.Beurre 190	<u>54.3 "</u>
Peymek-Pizzamek	<u>36.5</u>		893.5 TON
	235.6 TON		

3- GİDERLER

A-7 ARALIK AYI

BÜTÇE İNDİRGENMİŞ - FİİLİ MASRAFLAR MUKAYESE TABLOSU

MASRAFLAR	MİKTAR OLARAK İNDİRGENMİŞ BÜTÇE		F İ İ L İ		F A R K		
	TUTAR	TL/KG	TUTAR	TL/KG	TUTAR	TL/KG	%
a) İNDİRGENMİŞ							
1. Hammadde Miktar Farkı	738.993	266.78	732.427	264.41	- 6.566	2.37	0.89
1i.Hammadde Fiat Farkı	759.210	274.08	732.427	264.41	- 26.783	9.67	3.53
2. Ambalaj Miktar Farkı	352.200	127.15	340.015	122.75	- 12.185	4.40	3.46
2i.Ambalaj Fiat Farkı	337.597	121.88	340.015	122.75	+ 2.418	0.87	0.72
3. Yakıt	39.656	14.32	36.485	13.17	- 3.171	1.15	7.99
4. Elektrik	15.490	5.59	15.461	5.58	- 29	0.01	0.19
5. İşçilik - Asli	249.969	90.24	249.274	89.99	- 695	0.25	0.28
6. İşçilik - Muvakkat	4.620	1.67	4.047	1.46	- 573	0.21	12.40
7. Finansman Masrafı	2.190	0.79	16.219	5.86	+ 14.029	5.07	-
8. P.Tahsilat Primi							
9. İhracat Masrafı	40.700	14.69	33.950	12.26	- 6.750	2.43	16.58
TOPLAM (i'ler Hariç)	1.443.818	521.23	1.427.878	515.48	- 15.940	5.75	1.10
b) İNDİRGENMEMİŞ							
10. İşletme Masrafı	8.526	3.08	17.993	6.50	+ 9.467	3.42	-
11. İdari Personel Ücretleri	33.742	12.18	47.214	17.04	+ 13.472	4.86	39.93
12. Umumi Masraflar	51.758	18.69	57.032	20.59	+ 5.274	1.90	10.19
13. Amortismanlar	9.845	3.55	11.653	4.21	+ 1.808	0.66	18.36
14. N.Vasıta Masrafları	1.128	0.41	2.098	0.76	+ 970	0.35	85.99
15. Reklam Masrafları	837	0.30	1.840	0.66	+ 1.003	0.36	-
16. Sair Zararlar	6.150	2.22	6.971	2.52	+ 821	0.30	13.35
17. İade Bisküi	2.571	0.93	-	-	- 2.571	0.93	-
18. Satın Alınan Bisküi	-	-	7.329	2.65	+ 7.329	2.65	-
TOPLAM	114.557	41.36	152.130	54.92	+ 37.573	13.56	32.80
GENEL TOPLAM	1.558.375	562.59	1.580.008	570.40	+ 21.633	7.81	1.39
- Satın Alınan Bisküi	-	-	7.329	2.65	+ 7.329	2.65	-
TOPLAM	1.558.375	562.59	1.572.679	567.75	+ 14.304	5.16	0.92

FİİLİ ÜRETİM : 2.770 TON

FARKLARIN İZAHİ

a1) Hammadde miktar sarflarından gelen kullanım tasarrufları 6.566.000 TL.'dir.
Bu farkın oluşmasındaki belli başlı eksik ve fazla kullanım miktarları ve tutarları şunlardır:

Eksik Gerçekleşmeler				Fazla Gerçekleşmeler			
1. Bisküülük Un	52.196 Kg	5.8 Mily.		1. Francala Un	16.892 Kg	1.9 Mily	
2. Böreklik Un	21.225 "	2.6 "		2. Akyag 2	3.479 "	2.0 "	
3. Şeker	15.296 "	3.7 "		3. Akyag 3	3.528 "	2.1 "	
4. H.C.Esansı	148 "	1.0 "		4. Kaomel yağı	490 "	0.6 "	
5. Amonyak	7.740 "	2.4 "		5. Glikoz	6.105 "	1.6 "	
6. Jelatin	235 "	0.7 "		6. Pektim	469 "	3.1 "	
7. Vanilin	51 "	0.8 "		7. H.Cevizi	628 "	0.7 "	
8. Pralin	1.243 "	1.0 "		8. Peynir Tozu	287 "	0.7 "	
9. Lesitin	1.606 "	0.7 "		9. Iskarta Bisküü	4815 "	3.9 "	
10. Küvertür	1.356 "	2.2 "					16.6 Milyon
11. Pasti Pavo	1.724 "	1.8 "					
			22.7 Milyon				

Unların + farkları sonucu eksik kullanım 56.529 Kg ve 6.5 Milyondur.

2 Hamur Gold Star

2 Hamur Aydede Deneme Masrafları

Bisküülük Un	720 Kg	x	111.46	=	80.251
Şeker	204 "	x	242.83	=	49.537
Akyag 2	120 "	x	599.26	=	71.911
Vanilin	0.24	x	17017.-	=	4.084
Süt Tozu	2	x	1214.33	=	2.429
Natron	0.48	x	335.-	=	161
Amonyak	11	x	315.-	=	3.465
Karbonat	3.2	x	142.47	=	456
H.C. Esansı	1.6	x	1233.-	=	1.973
Tuz	3.7	x	36.43	=	135
Akyag 24 Spy	20	x	550.-	=	11.000
					225.402

Browni Kek Deneme Masrafları :

EK 3

Böreklik Un	448 Kg	X	127.34 ₺	=	57.048.- ₺
Akyağ 24	461	x	600.-	=	276.600.-
Şeker	703	x	242.83	=	170.709.-
Glikoz	440	x	266.36	=	117.198.-
Vanilya	5.6	x	17017.-	=	95.295.-
Karbonat	7.5	x	142.47	=	1.068.-
Billur Tuz	37	x	101.55	=	3.757.-
Krem Tartar	14	x	2000.-	=	28.000.-
Sorbik Asit	5	x	4583.-	=	22.915.-
Fındık	325	x	2000.-	=	650.000.-
Kakao	275	x	3570.-	=	981.750.-
Yumurta	436	x	806.-	=	351.416.-
Advitagel	3.5	x	1000.-	=	3.500.-

2.759.256.- ₺

- Yapılan Gold Star, Aydede ve Browni Kek deneme üretimleri için sarf edilen hammadde tutarı 2.984.658.- TL olup hammadde sarfları içinde yer almaktadır.

a₁₁) Bütçe fiyat farkından gelen hammadde masraf farkı - 26.783.000 TL.'dir.

	BÜTÇE FİYAT TL/KG	FİİLİ FİYAT TL/KG	FİYAT FARK TL/KG	FARK % si	TUTAR FARKI
Bisküvilik Un	120.75	111.46	- 9.29	7.69	- 12.8 Milyon
Böreklik Un	115.65	127.34	+ 11.69	10.11	+ 1.0 "
Françala Un	115.-	113.30	- 1.70	1.48	- 0.5 "
Akyağlar (1-2-3-24)	660.-	599.87	- 60.13	9.11	- 21.0 "
Kaomel yağı	2175.-	1224.-	- 951.-	43.72	- 2.3 "
H.C. Esansı	4500.-	7000.-	+ 2500.-	55.56	+ 0.8 "
Jelatin	2750.-	3187.-	+ 437.-	15.89	+ 1.0 "
Vanilin	15.000.-	17017.-	+ 2017.-	13.45	+ 1.2 "
Pasti Pavosu	1000.-	1082.-	+ 82.-	8.2	+ 1.7 "
Amonyak	300.-	315.-	+ 15.-	5.0	+ 0.5 "
Eritrosin	27500.-	14381.58	- 13118.42	4770	- 0.5 "
Çikolata Kaplama	1475.-	1637.62	+ 162.62	11.13	+ 4.1 "

- 26.8 Milyon

a₂) Ambalaj malzemesi kullanımlarında indirgenmiş bütçe sarflarına göre 12.185.000 TL eksik gerçekleşme olmuştur. Eksik gerçekleşmeye etken olan kullanım ve tutar farklarını meydana getiren önemli kalemler şunlardır:

Eksik Gerçekleşmeler				Fazla Gerçekleşmeler			
Bisküi K.K.	22525 Ad	2.0 Milyon		P.Beurre OPP	134 Kg	0.5 Milyon	
Kremalı OPP	288 Kg	0.9 "		Pizza Krk OPP	104 Kg	0.5 "	
Finger OPP	129 Kg	0.5 "		F.Gofr.M. OPP	214 Kg	0.9 "	
Puf Al.Folyo	352 Kg	1.9 "		Çukula Lam.Mlz	102 Kg	0.7 "	
Pufi Al.Folyo	311 Kg	1.6 "		M.Çukula Lam.M.	77 Kg	0.6 "	
P.V.C.	4926 Kg	6.8 "		1 Kg Kutu Nayl.	354 Kg	0.5 "	
G.Pufi Box	1252 Ad	1.5 "		Zamklı Bant	170535 Mt	0.6 "	
- 15.2 Milyon				+ 4.3 Milyon			

Fark: - 10.9 Milyon

a_{2i}) Ambalaj malzemesi masraflarında bütçe ve fiili fiyat farklarından dolayı 2.418.000 TL (% 0.72) fazla gerçekleşme olmuştur. Farkı oluşturan büyük rakamlar şunlardır:

	BÜTÇE FİYAT TL/KG	FiİLİ FİYAT TL/KG	FIAT FARK TL/KG	% si	TUTAR FARKI
Pizzamek Met.OPP	5.200	6.569.38	+ 1369.38	26,33	+ 0.5 Mily
P.Beurre OPP	3.200	3.490.-	+ 290.-	9.06	+ 0.9 "
Çukula Lamine Mlz	6.750	7.640.35	+ 890.35	13.19	+ 0.3 "
Kremalı OPP	2.950	3.294.-	+ 344.-	11.66	+ 1.2 "
Pufi İhr. K.K.	143.38	167.45	+ 24.07	16.79	+ 0.4 "
P.Beurre 500 K.K.	85.10	95.53	+ 10.43	12.26	+ 0.4 "
Balık Krk K.K.	100.58	110.09	+ 9.51	9.46	+ 1.5 "
Puf Al.Folyo	4.750.-	5.450.-	+ 700.-	14.74	+ 2.1 "
Pasti Dış K.K.	113.42	138.48	+ 25.06	22.09	+ 0.6 "
Pufi Al.Folyo	4.750.-	5.450.-	+ 700.-	14.74	+ 1.6 "
Pasti İç K.K.	72.76	80.19	+ 7.40	10.17	+ 0.7 "
P.V.C.	1.300.-	1.384.30	+ 84.30	6.48	+ 2.5 "
Kremalı K.K.	68.75	74.05	+ 5.30	7.71	+ 0.6 "
P.Beurre 1 Kg K.K.	51.57	56.86	+ 5.29	10.26	+ 0.5 "
Cin İç Kutu	30.95	41.55	+ 4.60	12.45	+ 0.5 "
Finger 1 Kg K.K.	47.35	58.52	+ 8.17	17.25	+ 0.5 "
Puf 14 K.K.	81.32	97.49	+ 16.17	19.88	+ 2.0 "
Pufi 13 K.K.	77.58	96.-	+ 18.42	23.74	+ 0.6 "
Pizzamek Std.Kutu	72.76	113.92	+ 41.16	56.57	+ 1.0 "
Plowpack Puf OPP	4.000.-	4.426.86	+ 426.86	10.67	+ 0.4 "
Bisküi K.K.	85.60	89.67	+ 4.07	4.75	+ 0.4 "
Can 33 DPP	4.300.-	4.526.-	+ 226.-	5.26	+ 0.1 "

Pizzamek OPP	5.840.-	4.904.-	- 936.-	16.03	- 1.0 Milyo
Balık Krk OPP	5.840.-	4.279.-	- 1561.-	26.73	- 14.9 "
Zamklı Bant	4.50	3.69	- 0.81	18.-	- 1.0 "
					+ 2.4 Milyo

a₃) Fiili yakıt sarfları indirgenmiş bütçe sarflarına göre 3.171.000 TL, fiili elektrik sarfları ise indirgenmiş bütçe sarflarına göre 29.000 TL eksik gerçekleşmiştir.

a₃₋₄) Yakıt - Elektrik Kullanımları:

	İNDİRGENMİŞ BÜTÇE	Fiili	FARK	%	TUTAR FARKI
Fuel Oil	222.770	198.115	- 24.655	11.07	- 3.3 Milyon
LPG	77.119	78.502	+ 1.383	1.79	+ 0.1 "
Elektrik	330.771	330.145	- 626	0.19	

a₅₋₆) İşçilik Asli-Muvakkat:

Eksik gerçekleşme 695.000 TL'dir. Önemli kalemler şunlardır:

1. Asli işçi normal ücret	- 4.2 Milyon (Kadro azalışı)
2. Fazla mesailerden	- 2.7 " (F.Mesai yapılmamasından)
3. Senelik izin harçlığından	- 0.7 "
4. Yemek parasından	+ 8.1 " (Maliyet artışı)
5. Kıd.İşçilik Taltif ikramiyesi	- 0.5 "
6. Bisküi yardımı	- 0.6 "
7. İşveren sigorta primi	- 0.5 "
8. İkramiye	+ 0.5 "
	- 0.6 Milyon

a₇) Finansman masraflarındaki 14.029.000 TL.'lık fazla gerçekleşmenin nedeni bütçe tahminlerine göre fazla kredi kullanımındır.

İndirgenmemiş Masraflar

b₁₀) İşletme masraflarındaki farkı oluşturan masraf kalemleri şunlardır:

Makine tesis tamir bakım masrafı	+ 1.5 Milyon
Dışarıya yaptırılan makine tamir bakım msr	+ 1.2 "
Elektrik malzemesi sarflarından	+ 0.5 "
Revizyon masraflarından	+ 1.6 "
Diğer malzemelerden	+ 4.8 "
Soğutucu bant sarflarından	- 0.5 "
	+ 9.1 Milyon

b₁₂) Umumi masraflarda 5.2 milyon fazla gerçekleşme vardır. Önemli kalemler şunlardır:

Müşavir ve uzman ücretleri	+ 0.9 Milyon
Demirbaş masrafları	+ 0.5 "
Dış seyahat giderleri	+ 3.5 "
Gazete mecmua ve abonman gideri	- 0.2 "
Aydınlatma gideri	- 0.4 "
Muhtelif malzeme nakliyesi	- 0.2 "
IBM makina kirası	- 0.8 "
Temizlik masrafları --	+ 2.0 "
	<hr/>
	+ 5.3 Milyon

ETİ GIDA A.Ş. ARALIK 1986 KONTROL TEDBİR TABLOSU (Karşılıklar Dahil)

MASRAFLAR MEVİLERİ	STANDART BÜTÇE KALEMLERİ		İNDİRGENMİŞ BÜTÇE KALEMLERİ		FİİLİ BÜTÇE KALEMLERİ		ST.BÜTÇEYE GÖRE GELİR GİD.FARKI ARTIŞ/AZALIŞ		İNDİRGENMİŞ BÜTÇEYE GÖRE GELİR GİD.FARKI ARTIŞ/AZALIŞ		BÖLGESEL YILLIK GELİR/MASRAFLAR TAHSİSATI	GELİR VEYA TAHSİSAT BAKİYESİ	
	KÜMÜLATİF	AYLIK	KÜMÜLATİF	AYLIK	KÜMÜLATİF	AYLIK	KÜMÜLATİF	AYLIK	KÜMÜLATİF	AYLIK			
1 PAZARLAMAYA SATIŞ	14.494.323	1.508.316	15.250.249	1.919.554	14.273.475	1.653.760	- 220.848	+ 145.444	- 976.774	- 265.794	13,85	14.494.323	1
2 İHRACAT SATIŞ GELİRİ	477.789	137.284	774.030	124.020	705.929	129.161	+ 228.140	- 8.123	+ 231.899	+ 5.141	4,15	477.789	2
3 İHRACAT VERGİ İADESİ	53.445	15.401	53.033	13.913	55.909	13.501	+ 2.464	- 1.900	+ 2.876	- 412	2,96	53.445	3
4 TAM GIDA'YA SATIŞ	207.639	2.200	277.831	2.200	44.096	1.677	- 163.543	- 523	- 233.735	- 523	23,77	207.639	4
5 SAIR SATIŞLAR	64.514	1.500	64.514	1.500	111.001	19.639	+ 46.487	+ 18.139	+ 46.487	+ 18.139	-	64.514	5
6 T O P L A M	15.297.710	1.664.701	16.119.657	2.061.187	15.190.410	1.817.738	- 107.300	+ 153.037	- 929.247	- 243.449	11,81	15.297.710	6
M A S R A F L A R													
7 HAMMADDE MASRAFI	6.416.958	737.972	6.183.500	738.993	6.184.133	732.427	- 232.825	- 5.545	+ 633	- 6.566	0,89	6.416.958	7
8 AMBALAJ MALZ.MASRAFI	2.745.707	334.080	2.783.196	352.200	2.757.684	340.015	+ 11.977	+ 5.935	- 25.512	- 12.185	3,46	2.745.706	8
9 SATIN ALINAN BİSKÜİ	583.325	-	583.325	-	593.618	7.329	+ 10.293	+ 7.329	+ 10.293	+ 7.329	-	583.325	9
10 İDARI PERSONEL ÜCRETİ	308.980	26.875	308.980	26.875	322.281	35.037	+ 13.301	+ 8.162	+ 13.301	+ 8.162	30,37	308.983	10
11 - HARCIRAHLAR	3.159	344	3.159	344	2.449	606	- 710	+ 262	- 710	+ 262	76,16	3.160	11
12 - FACLA MESAIER	3.854	147	3.854	147	5.207	540	+ 1.353	+ 393	+ 1.353	+ 393	-	3.853	12
13 İŞÇİ ÜCRETLERİ - ASLİ	2.198.307	189.507	2.181.827	184.554	2.131.283	185.024	- 67.024	- 4.483	- 50.544	+ 470	0,25	2.198.306	13
14 - MUVAKKAT	49.822	4.841	60.760	4.620	58.749	4.047	+ 8.927	- 794	- 2.011	- 573	12,40	49.822	14
15 - FACLA MESAIER	36.163	4.415	36.163	4.415	27.857	1.537	- 8.306	- 2.878	- 8.306	- 2.878	65,19	36.163	15
16 - HARCIRAHLAR	293	1	293	1	1.456	91	+ 1.163	+ 90	+ 1.163	+ 90	-	294	16
17 İŞLETME MASRAFLARI	208.759	8.526	208.759	8.526	191.575	17.993	- 17.184	+ 9.467	- 17.184	+ 9.467	-	208.512	17
18 - YAKIT	398.148	41.478	435.938	39.656	357.532	36.485	- 40.616	- 4.993	- 78.406	- 3.171	7,99	398.188	18
19 - ELEKTRİK	169.840	18.715	157.958	15.490	159.218	15.461	- 10.622	- 3.254	+ 1.260	- 29	0,19	170.045	19
20 KÜMÜLİ MASRAFLAR	210.239	21.955	210.582	22.298	217.276	25.299	+ 7.037	+ 3.244	+ 6.694	+ 3.001	13,46	210.239	20
21 FİNANSMAN MASRAFLARI	815.841	88.480	795.657	8.500	477.399	16.219	- 338.442	- 72.261	- 8.258	+ 7.715	90,81	815.840	21
22 BESİN TAHSİLAT PRİMİ	237.693	26.827	182.917	-	169.935	-	- 67.758	- 26.827	- 12.982	-	-	237.693	22
23 AMORTİSMANLAR	112.414	9.845	112.414	9.845	105.491	11.653	- 6.923	+ 1.808	- 6.923	+ 1.808	18,36	112.413	23
24 NAKİL VASİTA MASRAFLARI	15.278	1.128	15.278	1.128	21.119	2.098	+ 5.841	+ 970	+ 5.841	+ 970	85,99	15.278	24
25 KENELAM MASRAFLARI	10.299	837	10.299	837	20.392	1.840	+ 10.093	+ 1.003	+ 10.093	+ 1.003	-	10.299	25
26 SAİR ZARARLAR	70.979	6.150	70.979	6.150	93.900	6.971	+ 22.921	+ 821	+ 22.921	+ 821	13,85	70.979	26
27 HADİE BİSKÜİ	19.204	2.571	19.204	2.571	21.324	-	+ 2.120	- 2.571	+ 2.120	- 2.571	-	19.206	27
28 İHRACAT MASRAFLARI	157.823	45.053	156.196	40.700	155.619	33.950	- 2.204	- 11.103	- 577	- 6.750	16,58	157.823	28
29 T O P L A M	14.773.085	1.569.747	14.211.238	1.467.850	14.075.497	1.474.622	- 697.588	- 95.125	- 135.741	+ 7.772	0,46	14.773.086	29
30 F A R K (-)	+ 524.625	+ 94.954	+ 1.908.419	+ 593.337	+ 1.114.913	+ 343.116	+ 590.288	+ 248.162	- 793.506	- 250.221	42,17	+ 524.623	30
31 D.B./D.S.STOK FARKI (-)	+ 5.593	+ 31.602	- 3.061	- 79.229	- 3.061	- 79.229	- 9.054	- 110.831	-	-	-	+ 5.993	31
32 KAR/ZARAR (+)	+ 530.618	+ 126.556	+ 1.905.358	+ 514.108	+ 1.111.852	+ 263.887	+ 581.557	+ 137.654	-	-	-	+ 530.616	32
33 KAR/ZARAR %'Sİ	3,47	7,60	11,82	24,94	7,32	14,52	3,85	6,92	-	-	-	+ 3,47	33
34 TOPLAM SATIŞ (TON)	25.920,3	2.400	27.250	3.045	27.250	3.045	+ 1.330	+ 645	-	-	-	25.920	34
35 ÜRETİM+SATIN AL.M.(TN)	24.849	2.457	26.053	2.770	26.053	2.770	+ 1.204	+ 313	-	-	-	24.850	35
36 İŞÇİ SAYISI - ASLİ	12.295	1.033	12.284	1.006	12.282	1.006	- 13	- 27	-	-	-	12.372	36
37 - MUVAKKAT	785	67	1.012	77	1.012	77	+ 227	+ 10	-	-	-	950	37

NOT: İZMİR İLİNE GELİRİ

ETİ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.

MASRAF YERLERİ LİSTESİ

I- GENEL YÖNETİM MASRAF YERLERİ

- 010 Şirket Yönetim Kurulu
- 011 Genel Müdürlük Masraf Yeri
- 020 Mali İşler Müdürlüğü
- 030 İdari İşler Müdürlüğü (Personel ve Sosyal İşler)
- 031 Yemekhane Masraf Yeri
- 032 Sağlık İşleri
- 040 Ticaret Müdürlüğü
- 041 Mamul Amber Şefliği
- 050 Üretim Planlama Müdürlüğü
- 060 Etimек Tesisleri Yönetim Mer.Yeri

2- ESAS ÜRETİM MASRAF YERLERİ (DİREKT)

- 100 Hamurhane
- 101
- 102 İkinci Fırın
- 103 Üçüncü Fırın
- 104 Dördüncü Fırın
- 105 Beşinci Fırın
- 111 Birinci Çubuk Fırını
- 112 İkinci Çubuk Fırını
- 115 Birinci Gofret Fırını
- 116 İkinci Gofret Fırını
- 117 Üçüncü Gofret Fırını
- 130 Puf Kısmı
- 135 Cin Kısmı
- 180 Etimек
- 200 Granül İmalatı Masraf Yeri
- 210 Mali Extract - Karamel Masraf Yeri