

2004/135



146891

T.C.

İstanbul Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

146891

**SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ  
VE BİR OTEL İŞLETMESİNDE UYGULAMA**

**Nergis Nalan YAKAR**

**2501010293**


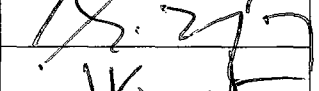
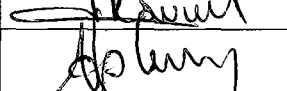


**Tez Danışmanı : Prof.Dr.Ersin GÜREDİN**

**İstanbul, 2004**

T.C  
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

TEZ ONAYI

Enstitümüz Muhasebe Bilim Dalında 2501010293 numaralı Nergis Nalan Yakar'ın hazırladığı "Sorumluluk Muhasebesi Sistemi Ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama" konulu YÜKSEK LİSANS/ DOKTORA TEZİ ile ilgili TEZ SAVUNMA SINAVI, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 10.Maddesi uyarınca 15/07/2004 Perşembe günü saat 11.00'de yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin .....<sup>Kabul</sup>.....'ne\* OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR.ERSİN GÜREDİN	Kabul	
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	Kabul	
DOÇ.DR.LERZAN KAVUT	Kabul	
YRD.DOÇ.DR.ALP BARAY	Kabul	
YRD.DOÇ.DR. ERTUĞRUL BURGAZLIOĞLU	Kabul	

## ÖZ

Özellikle merkezkaç örgüt yapısında ve matris organizasyonlarda uygulama alanı bulan sorumluluk muhasebesi sistemi, karar alma ve kontrol yetkilerinin alt birimlere göçerilmesine ve böylece yöneticilerin bireysel başarılarının ölçümlenmesine olanak sağlayan önemli bir yönetsel kontrol aracıdır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması ile sorumluluk merkezi yöneticilerinin bireysel başarı değerlendirmelerinin yapılmasına, organizasyondaki aksayan yönlerin ortaya çıkarılmasına ve düzeltilmesine imkan sağlanır. Çalışmada, sorumluluk muhasebesi sistemi ve işleyişi, bir uygulama yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır. Uygulama, bir otel işletmesinde yapılmış, sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmede uygulanmasının ön koşulları, uygulanması halinde işletmeye getireceği yararlar üzerinde durulmuş ve çeşitli öneriler getirilmiştir.

## ABSTRACT

Responsibility accounting system, which is implemented especially in decentralised and matrix organizations, is an important managerial control tool used in delegating authority of decision making and controlling so that the individual performance of managers can be measured. Implementation of responsibility accounting system provides a basis for evaluating individual performance appraisal of managers of responsibility centers and detecting weaknesses in the organization. In this study the responsibility accounting system is explained with the help of an application. The application is conducted in a hotel. The prerequisites and benefits of implying responsibility accounting are pointed out and necessary suggestions are made at the end of the study.

## ÖNSÖZ

İşletmelerde yönetsel kontrolün önemli araçlarından biri, başarı değerlendirmede ve işletmelerde aksayan yönlerin ortaya çıkarılmasında büyük yararlar sağlayan sorumluluk muhasebesi sistemidir. Çalışmanın amacı önemli bir yönetsel kontrol aracı olan sorumluluk muhasebesi sistemini açıklamak ve işletmelere sağlayacağı yararları bir otel işletmesindeki uygulama yardımıyla ortaya koymaktır. Planlama ve kontrol ve başarı değerlendirmesi, bütün işletmelerde olduğu gibi özellikle başarılı bir otel yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle çalışmada, öncelikle sorumluluk muhasebesi sistemi ve işleyişi anlatılmış, daha sonra otel işletmelerinin yapısına ve özelliklerine değinilerek sorumluluk muhasebesi sisteminin bir otel işletmesinde uygulanmasının ön koşulları ve olası sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır.

Bu çalışmanın hazırlanmasındaki değerli katkıları ve yardımlarından dolayı tez danışmanım Prof.Dr.Ersin GÜREDİN'e, İ.Ü.İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'ndaki tüm öğretim görevlilerine, Yrd.Doç.Dr.Şefika DEMİRKAN'a, uygulamanın yapıldığı otelin muhasebe müdürü ve çalışma arkadaşlarına, bu dönemde yanımda olan ve bana güç veren tüm dostlarıma ve benden maddi manevi desteğini hiç bir zaman esirgemeyen aileme sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

## İÇİNDEKİLER

ÖZ .....	iii
ABSTRACT .....	iii
ÖNSÖZ .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	x
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

1.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GENEL ESASLARI .....	2
1.1.1. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Tanımı .....	2
1.1.2. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Ortaya Çıkış Nedenleri .....	6
1.1.3. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Temel İlkeleri ve Özellikleri .....	7
1.1.4. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Amaçları .....	10
1.1.5. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Görevleri.....	12
1.1.6. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Davranışsal Yönü .....	13
1.1.7. Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Yarar ve Sakıncaları .....	16
1.2. SORUMLULUK MERKEZLERİ .....	19
1.2.1. İşletmelerde Yönetim Yaklaşımları.....	19
1.2.1.1. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Yaklaşımları.....	19
1.2.1.2. Merkezkaç Yönetim Yaklaşımının Yarar ve Sakıncaları .....	21
1.2.2. Organizasyon Yapıları ve Sorumluluk Merkezi Türlerine Etkisi.....	23
1.2.2.1. Organizasyon Kavramı ve Organizasyon Şeması .....	23
1.2.2.2. Organizasyon Yapıları.....	24

1.2.2.2.1. İşlevsel Gruplama.....	25
1.2.2.2.2. Bölümsel Gruplama.....	25
1.2.2.3. Organizasyon Yapısının Sorumluluk Merkezi Türlerine Etkisi.....	27
1.2.3. Yetki ve Sorumluluk Kavramları ve İşletmelerde Yetkinin Astlara Göçerilmesi .....	28
1.2.4. Sorumluluk Merkezi Kavramı ve Sorumluluk Merkezi Türleri.....	29
1.2.4.1. Sorumluluk Merkezi Kavramı.....	29
1.2.4.2. Etkinlik ve Verimlilik Kavramları.....	31
1.2.4.3. Sorumluluk Merkezi Ayrımının Yararları.....	32
1.2.4.4. Sorumluluk Merkezi Türleri.....	33
1.2.4.4.1. Gider Merkezi.....	33
1.2.4.4.2. Gelir Merkezi .....	34
1.2.4.4.3. Kar Merkezi.....	34
1.2.4.4.4. Yatırım Merkezi .....	37

## İKİNCİ BÖLÜM

### SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

2.1. MALİYETLERİN SORUMLULUK MERKEZLERİNDE TOPLANMASI.....	39
2.2. KONTROL EDİLEBİLEN VE KONTROL EDİLEMİYEN MALİYET AYRIMI .....	41
2.3. SORUMLULUK MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEME YÖNTEMLERİ .....	44
2.3.1. Gider Merkezi Başarı Ölçümülemesi .....	45
2.3.2. Gelir Merkezi Başarı Ölçümülemesi .....	49
2.3.3. Kar Merkezi Başarı Ölçümülemesi .....	50
2.3.4. Yatırım Merkezi Başarı Ölçümülemesi.....	54

2.3.4.1. Yatırım Getirisi Oranı .....	55
2.3.4.2. Artık Kar.....	58
2.3.4.3. Ekonomik Katma Değer .....	59
<b>2.4. SORUMLULUK RAPORLARI.....</b>	<b>61</b>
2.4.1. Sorumluluk Raporlarının Tanımı .....	61
2.4.2. Sorumluluk Raporlarının Temel Özellikleri.....	63
2.4.3. Sorumluluk Raporlarının Amacı .....	65
2.4.4. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi .....	66

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### OTEL İŞLETMELERİ ve OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

<b>3.1. OTEL İŞLETMELERİ.....</b>	<b>68</b>
3.1.1. Otel İşletmelerinin Tanımı .....	68
3.1.2. Otel İşletmelerinin Özellikleri.....	69
3.1.3. Otel İşletmelerinde Belge Düzeni .....	73
3.1.4. Otel İşletmelerinin Organizasyon Yapısı .....	77
3.1.4.1. Otel İşletmelerinde Faaliyet Departmanları .....	82
3.1.4.1.1. Konaklama Departmanı.....	82
3.1.4.1.2. Yiyecek- İçecek Departmanı.....	84
3.1.4.1.3. Yardımcı Faaliyet Departmanları.....	84
3.1.4.2. Otel İşletmelerinde Hizmet Departmanları .....	85
3.1.4.2.1. Yönetim Departmanı .....	85
3.1.4.2.2. Muhasebe Departmanı .....	86
3.1.4.2.3. Teknik İşler Departmanı .....	86
3.1.4.2.4. Güvenlik Departmanı .....	87
3.1.4.2.5. Çamaşırhane Departmanı .....	87



<b>3.2. OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ</b> .....	<b>88</b>
3.2.1. Otel İşletmelerinde Organizasyon Yapısının Belirlenmesi .....	88
3.2.2. Otel İşletmelerinde Sorumluluk Merkezleri.....	89
3.2.3. Maliyetlerin Otel İşletmelerindeki Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması .....	91
3.2.4. Otel İşletmelerindeki Sorumluluk Merkezlerinde Kontrol Edilebilen ve Kontrol Edilemeyen Maliyet Ayrımı.....	93
3.2.5. Otel İşletmelerinde Sorumluluk Merkezi Başarı Ölçümlemesi.....	95
3.2.6. Otel İşletmelerinde Sorumluluk Raporları.....	96

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BİR OTEL İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI**

<b>4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER</b>	
4.1.1. Uygulamanın Konusu ve Amacı.....	100
4.1.2. Uygulamanın Kapsamı ve Kısıtları.....	100
4.1.3. Uygulanan Yöntem.....	101
<b>4.2. BİR OTEL İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI</b>	
4.2.1. Şirket Hakkında Genel Bilgi.....	101
4.2.2. Şirketin Organizasyon Yapısı ve Sorumluluk Merkezleri.....	102
4.2.3. Maliyetlerin Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması.....	105
4.2.4. Sorumluluk Raporlarının Düzenlenmesi.....	109
<b>SONUÇ ve ÖNERİLER</b> .....	<b>112</b>
<b>KAYNAKÇA</b> .....	<b>117</b>
<b>EKLER</b> .....	<b>123</b>

## TABLULAR LİSTESİ

Tablo-1 Değişken Maliyetleme ve Geleneksel Gelir Tablosu Karşılaştırması .....	53
Tablo-2 Otel İşletmelerinde Dağıtım Anahtarları.....	92
Tablo-3 Waikiki Sands Oteli Mutfak Bölümünün Şubat Ayı Başarı Raporu.....	97
Tablo-4 Aloha Oteller Zincirinden Seçilen Bölümlerin Şubat Ayı Başarı Raporları.....	98



## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil-1 Yönetim Kontrol Sisteminin Evreleri.....	4
Şekil-2 Bir Sorumluluk Merkezinin İşleyişi .....	30
Şekil-3 Kontrol Grafiği .....	47
Şekil-4 Yatırım Getirisini Etkileyen Faktörler.....	56
Şekil-5 Otel Organizasyon Şeması.....	81
Şekil-6 Aloha Oteller Zinciri Organizasyon Şeması.....	89
Şekil-7 Sorumluluk Muhasebesi Sistemi: Aloha Oteller Zinciri .....	91
Şekil-8 Otelin Organizasyon Şeması.....	105
Şekil-9 Otelde Sorumluluk Raporlarının Genel İşleyişi.....	111

## GİRİŞ

Tez çalışmasında konu olarak işletmelerdeki kontrol fonksiyonu araçlarından biri olan ve başarı ölçümlemede kullanılan sorumluluk muhasebesi sistemi seçilmiş ve bir otel işletmesi uygulaması yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde, sorumluluk muhasebesi sisteminin genel esasları ve sorumluluk merkezi kavramı açıklanmıştır. Çalışmada, sorumluluk muhasebesi sisteminin ortaya çıkış nedenleri, tanımı, temel ilkeleri ve özellikleri, amaçları ve görevleri belirtilmiş, daha sonra sorumluluk muhasebesi sisteminin davranışsal yönü incelenmiş ve sistemin yarar ve sakıncaları sıralanmıştır. Bundan sonra, işletmelerde yönetim yaklaşımları, organizasyon yapıları ve sorumluluk merkezi türlerine etkisi açıklandıktan sonra sorumluluk merkezi kavramı ve sorumluluk merkezi türleri anlatılmıştır.

İkinci bölümde ise sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi ayrıntılı olarak incelenmiştir. Bu bölümde maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması, kontrol edilebilen ve edilemeyen maliyet ayrımı, sorumluluk merkezlerinin başarı ölçümlemesi ve son olarak da sorumluluk raporlarına yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde, otel işletmelerinin genel yapısının ortaya konması amaçlanmıştır. Bu amaçla otel işletmelerinin tanımı ve özelliklerine yer verilmiş, daha sonra da otel işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sistemi açıklanmaya çalışılmıştır. Çalışmanın son bölümünde ise bu bilgiler ışığında bir otel işletmesinde sorumluluk muhasebesi uygulamasına yer verilmiştir.

Son olarak sonuç ve öneriler bölümünde, uygulamanın yapıldığı otelde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasının önkoşulları ve yararları belirlenerek çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

### 1.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GENEL ESASLARI

#### 1.1.1. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TANIMI

Yöneticilerin, asli görevleri olan karar almada işletme ile ilgili doğru, güvenilir ve zamanında ulaşılabilen bilgilere ihtiyaçları vardır. İşletme ile ilgili bilgileri sağlayan başlıca sistemler maliyet ve yönetim bilgi sistemleridir. Bu iki sistemin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi, doğru kararlar alınarak organizasyonel hedeflere ulaşılmasında son derece önemlidir.

Yönetim bilgi sistemi, yönetim için gerekli olan bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, özetlenmesi, saklanması ve ilgili yerlere iletilmesini sağlayan bir sistemdir.<sup>1</sup> Muhasebe bilgi sistemi, işletmenin finansal bilgilerini biriktiren, sınıflandıran, işleyen, analiz eden ve işletmenin iç (özellikle yönetim) ve dış (mevcut ve potansiyel yatırımcılar, vergi kurumları, alacaklılar gibi) çıkar gruplarına ileten örgütsel bir bileşendir.<sup>2</sup>

Yönetim bilgi sistemi, muhasebe bilgi sisteminin yanında çok çeşitli bilgiler sağlayan bir bilgi sistemi bütünüdür. Yönetim bilgi sistemi, birçok alt sistemlerden oluşur. Muhasebe bilgi sistemi işletmelerdeki yönetim bilgi sistemlerinin en büyük ve formel alt sistemini oluşturur.<sup>3</sup> Bu sistemin etkinliği, işletme yöneticilerinin doğru

<sup>1</sup> Rıfat Üstün, Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.242/162, 1982, s.44.

<sup>2</sup> Stephen A. Moscové, Mark G. Simkin, Nancy A. Bagranoff, Accounting Information Systems: Concepts and Practice for Effective Decision Making, 4. bs., New York, Wiley, 1987, s.9.

<sup>3</sup> George H. Bodnar, William S. Hopwood, Accounting Information Systems, 3. bs., Newton, Allyn and Bacon Inc., 1987, s.15.

kararlar almasında önemli paya sahiptir. Muhasebe bilgi sisteminin alt sistemlerinden birini de, sorumluluk muhasebesi sistemi oluşturur.

İşletmelerde kontrol süreci planlama ve kontrol fonksiyonlarının toplamından oluşur. Planlama ve kontrol tüm organizasyon kademelerine ve birimlerine yayılmış fonksiyonlardır. İşletmelerde planlama ve kontrol üç ayrı düzeyde gerçekleşir. Bunlar sırasıyla stratejik planlama ve kontrol, yönetsel kontrol ve iş kontrolüdür.<sup>4</sup>

Stratejik planlama, işletmenin temel amaç ve hedeflerinin belirlenmesi ve bunlara ulaşabilmek amacıyla gerekli kaynakların bulunması ve kullanılması için uygun stratejilerin ve politikaların oluşturulmasıdır.<sup>5</sup> İş kontrolü olarak tanımlanan süreçte ise, belirli işlemlerin etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesi temel alınır. İş kontrolü alt düzey yöneticiler seviyesinde gerçekleştirilir. Yönetsel kontrol ise işletmeyi stratejik planlama sürecinde oluşturulan stratejilere etkin ve verimli biçimde ulaştırma işlemidir. Yönetsel kontrol işletme personelini işletme hedeflerine ulaşmak için yapılması gerekli işleri yapmaya özendirme ve motive etmek sürecidir.

Pek çok organizasyonda; stratejik planlama, (1) programlama, (2) bütçeleme, (3) ölçme ve raporlama ve (4) değerlendirme evrelerini içeren formel yönetim kontrol sistemleri bulunmaktadır.<sup>6</sup> Bu evrelerden birincisi olan programlama, bir organizasyonda yürütülecek programlara ve her bir program için tahsis edilecek kaynaklara karar verme sürecidir. Bütçeleme ise belirli bir dönem için sayısal verilerle, genellikle de parasal olarak ifade edilen bir plandır. Bütçe hazırlamada, oluşturulmuş programların her bir sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumluluğuna tekabül edecek şekilde dönüştürülmesi yapılır.

---

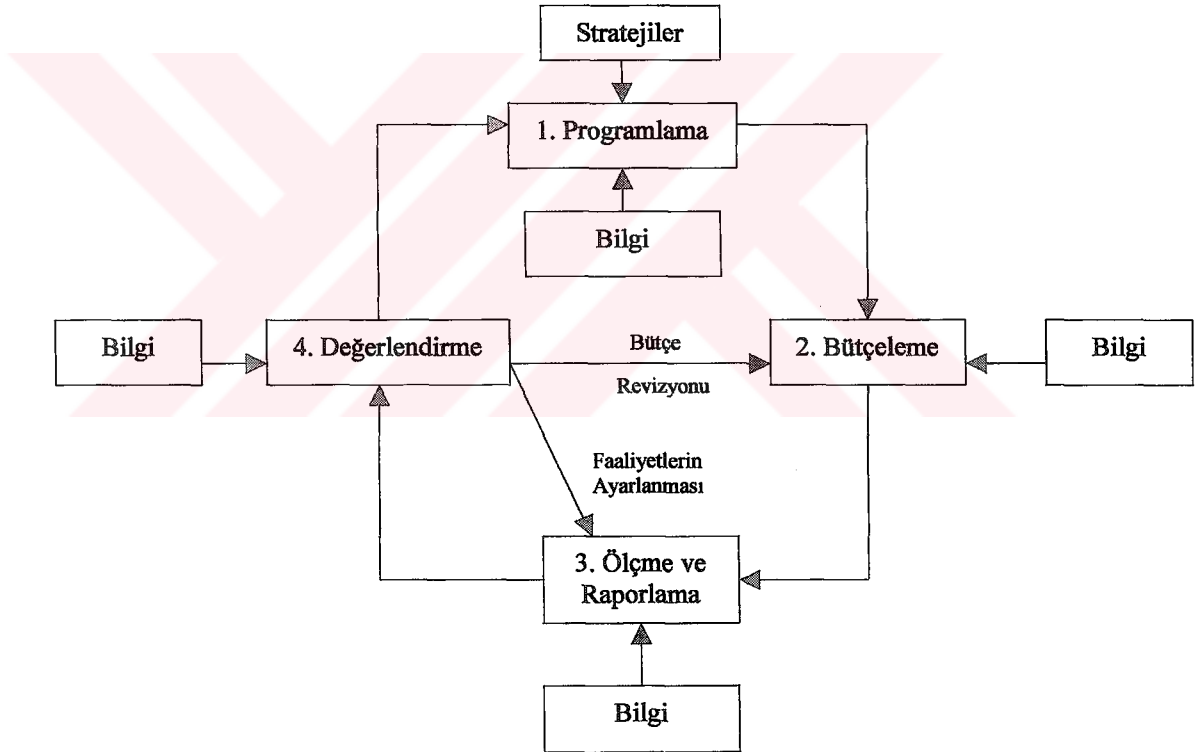
<sup>4</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1997, s.597.

<sup>5</sup> Oya Yıldırım, Süleyman Yükçü, Ülkü Ergun, *Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi*, İzmir, Alper Basımevi, 1989, s.19.

<sup>6</sup> Robert N.Anthony, James S.Reece, *Accounting: Text and Cases*, 8. bs., y.y., Richard D.Irwin, Inc., 1989, s.857.

Üçüncü evre olan ölçme ve raporlamada ise fiili sonuçların kaydedilmesi; bir başka deyişle programlarla ilgili fiili gelir ve giderlerin saptanması, sorumluluk merkezleri ile ilgili olarak da performansın ölçülmesi ve bunların raporlanması yapılır. Oluşturulan raporlar, kontrol aracı olmalarının yanında aynı zamanda ileriki dönemlerde hazırlanacak programlar için önemli bir bilgi kaynağıdır. Son olarak değerlendirme evresinde ise hazırlanan raporlar kullanılarak gerçekleşen ve olması gereken arasındaki farklar ve bu farkların nedenleri ile alınacak önlemler tespit edilir. Bu evreler aşağıdaki şekilde özetlenmektedir.<sup>7</sup>

Şekil 1-Yönetim Kontrol Sisteminin Evreleri



Yönetimsel kontrol sürecinde kullanılan en önemli araçlardan biri de sorumluluk muhasebesi sistemidir. Sorumluluk muhasebesi, yönetim kontrol sürecinde önemli rol oynamaktadır; çünkü bütçe hazırlama ve fiili sonuçların bütçelenen sonuçlarla karşılaştırılması sorumluluk merkezleri sayesinde mümkün

<sup>7</sup> A.e., s.858-860.

olmaktadır. Kontrol fonksiyonu ancak sorumluluk merkezlerinin başında sorumlu yöneticilerin bulunması halinde uygulanabilir. Sorumluluk muhasebesi sistemi, hem planlarla hem de fiili sonuçlarla ilgili veriler ile, bir başka deyişle geleceğe yönelik ve geçmiş verilerle ilgilenir.<sup>8</sup>

Sorumluluk muhasebesi sistemi, gelir ve gider bilgilerini sorumluluk alanlarına göre toplayan ve raporlayan bir bilgi sistemi olup yöneticilerin kendilerinin ve astlarının performanslarından ve sorumluluk merkezleri ile ilgili tüm faaliyetlerden sorumlu tutulmaları temeline dayanarak işler.<sup>9</sup>

Sorumluluk muhasebesi sistemi, performans yönetimi ve değerlendirmesine yardımcı olmak için, pek çok organizasyon tarafından kullanılmaktadır. Sorumluluk muhasebesi, sorumluluk alanlarına göre nitel ve nicel verileri sınıflandıran ve her alanın faaliyetlerini sadece sorumlu yöneticinin kontrol edebildiği gelir, gider ve varlıkları içererek raporlayan bir bilgi sistemidir.<sup>10</sup> Bir başka deyişle, sorumluluk muhasebesi, yöneticilerin bireysel sorumluluklarına göre muhasebe verilerini toplayan, özetleyen ve raporlayan bir bilgi sistemi olup, her bir yöneticinin, kendi kontrolünde olan gelir ve gider kalemlerine göre değerlendirilmesini sağlayan bilgilere ulaşmayı amaçlar.<sup>11</sup>

Organizasyonlar, performans yönetim sistemlerinin bir parçası olarak, belli sorumluluk alanlarına kaynaklar tahsis eder ve bu alanların yöneticilerinin bu kaynakları nasıl kullandıklarını izlerler. Bunun haricinde bu yöneticilere kendi bölümlerinin gelişimini destekleyecek yatırımlar yapmaları için kaynaklar verilebilir. Tüm kademelerdeki yöneticiler, daha sonra, sorumluluk alanlarını organizasyonun amaçlarıyla uyumlu bir şekilde yönetme kabiliyetlerine göre değerlendirilirler.<sup>12</sup>

---

<sup>8</sup> A.e., s.860.

<sup>9</sup> Jae K.Shim, Joel G.Siegel, *Encyclopedic Dictionary of Accounting and Finance*, y.y., Prentice Hall, 1989, s.379.

<sup>10</sup> Belverd E. Needles, Marion Powers, Susan V.Crosson, *Principles of Accounting*, y.y., Houghton Mifflin Co., 2002, s.1117.

<sup>11</sup> Roger H.Hermanson, James Don Edwards, R.F.Salmonson, *Accounting Principles*, y.y., Businss Publications, Inc., 1980, s.742.

<sup>12</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s. 1117.



## 1.1.2. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN ORTAYA ÇIKIŞ NEDENLERİ

İşletme yöneticileri bir yandan çevredeki hızlı değişimlerin diğer yandan hükümetlerin sıkı kontrolleri nedeniyle, yüz yüze geldikleri karmaşık sorunları işletme ilgililerinin yararlarını dengeleyebilecek şekilde çözebilmek için planlama, kontrol ve koordinasyona ağırlık vermek zorunda kalmışlardır. Ortaya çıkan karmaşık sorunların çözümünde, belirsizlikleri azaltacak bir anahtar olarak bilgiye ve işletme yönetiminde en önemli bilgi ve haberleşme kaynaklarından biri olan muhasebeye gereksinim giderek artmıştır.<sup>13</sup>

Özellikle işletme ölçeklerindeki büyümeler nedeniyle geleneksel “aile tipi” işletmelerden, halka açık veya çok ortaklı örgüt biçimine olan yöneliş dolayısıyla birçok işletmede merkezi yönetimden merkezkaç yönetime geçiş zorunlu hale gelmiştir. Verimliliğin ve etkinliğin işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve diğer işletmelerle rekabet edebilmeleri için önemli olduğu anlaşılmış, bu nedenle planlama ve kontrol fonksiyonunu yerine getirirken kullanılan araçlardan biri olan ve yöneticilerin bireysel başarı ölçümlerinin sorumluluk merkezleri bazında yapılmasına olanak sağlayan sorumluluk muhasebesi sistemi ortaya çıkmıştır.

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya atılmasının nedenleri şöyle sıralanabilir:<sup>14</sup>

- İşletme faaliyetlerinin artan karmaşıklığı. Bu karmaşıklığa neden olarak da, teknolojik gelişmeler ve piyasalardaki değişimler, ürün çeşitliliği, büyük işletmelerin ortaya çıkması ve yatırım kararlarıyla, bu yatırımlardan sağlanan kar arasında geçen zamanın, eskiye oranla daha fazla olması gösterilebilir.

<sup>13</sup> Bülent Tansel Çoban, “İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1988, s.4.

<sup>14</sup> Selçuk Uslu, Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No: 188, 1982, s.8-9.

- Bu karmaşıklıklarla başa çıkabilmek ve daha esnek ve dinamik bir organizasyon yapısı sağlamak için, merkezkaç yönetime gidilmesi,
- Bugünkü rekabet durumunda verimliliğin artırılması ve sıkı bir gider kontrolünün öneminin anlaşılması,
- Başarılı bir yönetim için planlama ve kontrolün ne kadar önemli olduğunun anlaşılması,
- Planlama ve kontrol fonksiyonlarını yürütmek için, yönetimin elinde bulunan araçların, teknikler ve bilgi gibi, yetersiz olduğunun anlaşılması,
- İşletmedeki en küçüğünden en büyüğüne kadar, tüm sorumluluk merkezlerinin planlarını ve faaliyetlerini ayrıntılı bir şekilde yansıtacak muhasebe sisteminin, ancak sorumluluk muhasebesi yardımıyla, önemli ölçüde sağlanabileceğinin anlaşılmasıdır.

Tüm bu gelişmeler sonucunda sorumluluk muhasebesi sistemi kavramı ortaya çıkmış ve pek çok işletmede önemli ölçüde uygulama alanı bulmuştur.

### **1.1.3. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ VE ÖZELLİKLERİ**

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyebilmesi birtakım temel ilke ve özelliklerin mevcut olmasına bağlıdır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için şu özelliklerin yerine getirilmesi gereklidir.<sup>15</sup>

- Sorumluluk muhasebesi, işletmedeki yönetim kademeleriyle yakından ilgili bulunmalıdır. Bir yönetim kademesinin sorumlu veya yetkili yöneticisi, yöneticisi olduğu sorumluluk merkezindeki kontrol edebildiği faaliyetlerden

---

<sup>15</sup> A.e., s.12.

sorumlu olmalı ve bu faaliyetlerin sonuçlarını üstlerine sorumluluk raporları aracılığıyla sunmalıdır.

- Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası, işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle, işletmede, yetki alanlarını, yönetim kademelerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde ortaya koyan bir organizasyon şeması olmalıdır.
- Organizasyon şemasındaki bu yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere göçerilmelidir. Bu sorumluluk göçerilmesiyle, yukarıya doğru da bilgi akımının oluşması sağlanır. Yani, alt kademe yöneticisi, kendisine sorumluluk göçeren üst yöneticiye karşı, neyin yapıp neyin yapılmadığı konusunda bilgi vermek durumundadır. Bu da geri bildirim sisteminin ortaya çıkmasını sağlar.
- İşletmenin organizasyon şemasına uygun bir yönetim hiyerarşisi vardır ve organizasyon yapısının bir kademesinde bulunan yöneticilerin faaliyetleri, organizasyon şemasına göre bir üst kademe yöneticileri tarafından saptanmalıdır. Yani ast ve üst ilişkilerinde bir karmaşıklığın olmaması, sistemin etkin bir şekilde işlemesi için gereklidir.

Bunun haricinde, sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi için, iki ana ilkeye bağlı kalınması gerekmektedir. Sorumluluklar ve yetkiler herhangi bir çakışma olmadan, açıkça belirlenmiş olmalı ve raporlarda giderler, kontrol edilebilir ve edilemez diye açıkça ayrılmış olmalıdır.<sup>16</sup> Bu ilkelere bir yöneticinin, diğer bir yöneticinin kararlarından sorumlu tutulmasını engellemek için ihtiyaç duyulmaktadır.

---

<sup>16</sup> Lawrence L.Vance, Russell A.Taussig, Accounting Principles and Control, 3. bs., y.y., Holt, Rinehart and Winston, Inc., 1972, s.508.

Her sistemde olduğu gibi sorumluluk muhasebesi sisteminin de başarıya ulaşabilmesi için şu temel ilkelere dayanması gerekir:<sup>17</sup>

- Faaliyet raporları, yönetime cari işlemleri etkin bir biçimde kabul etmesini sağlayacak bilgileri vermelidir.
- Giderler raporlarda bu raporlardan yararlananların anlayacağı biçimde açık bir şekilde yer almalıdır.
- Giderler sorumluluk merkezleri itibariyle kaydedilmelidir. Sorumluluk merkezleri, yönetim amaçları için yapılmış bulunan örgüt sınıflamasına uygun olmalıdır. Her sorumluluk merkezi tek bir kişinin direkt kontrolü altında bulunmalıdır.
- Gider kesin olarak belirli bir yöneticinin faaliyeti sonucu ortaya çıkmışsa, tamamı onun sorumlu bulunduğu sorumluluk merkezine verilmelidir.
- Hiç kimse bir bölüme ilişkin giderin başka bir merkeze yüklenmesini onaylayamaz.
- Giderin bir merkeze yüklenebilmesi için yöneticinin ya da astlarından birinin satın alma talebi, personel talebi, şehirler arası telefon görüşmesi yapması ya da benzer davranışlarla bir maliyet oluşturması gerekir.
- Bölüm faaliyetleriyle ilgili tüm giderler, sorumluluk merkezi yöneticisine rapor edilmelidir. Yönetici saat ücreti ve malzeme gibi kontrol edebileceği giderlerin yanında, amortisman, vergi gibi kendi kontrolü dışındaki giderleri de bilmelidir.

---

<sup>17</sup> Nezih Kırel, "İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi: Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.'de Bir Uygulama", Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1992, s.9-10.

Etkili bir sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi ve düzenli bir şekilde işleyebilmesi, öncelikle aşağıda sıralanan koşulların gerçekleştirilmesine bağlıdır:<sup>18</sup>

- İşletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk alanları veya merkezleri belirlenmeli, bu merkezlerden sorumlu tutulacak olan kişiler ve yetkileri saptanmalıdır.
- Her yönetim düzeyi için bütçeler hazırlanmalı veya standartlar saptanmalıdır. Bütçelerin veya standartların oluşturulmasında ilgili yöneticilerin görev alması sağlanmalıdır.
- Her sorumlu yönetici sadece kendi kontrolü altında bulunan gider ve gelirlerden sorumlu tutulmalıdır. Bu nedenle, giderlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez giderler şeklinde ayrılması önemli olmaktadır.
- Hesap planları kontrol edilebilir ve kontrol edilemez gider ve gelirlerin ayrı ayrı kaydedilmesine ve raporlanmasına olanak verecek nitelikte olmalıdır.

#### 1.1.4. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN AMAÇLARI

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanmasının belirli amaçları vardır. İşletmelerin uygun ortam ve koşullara sahip olmadıkları halde sistemi uygulamaya çalışmaları, bu amaçların gerçekleştirilememesine ve sorumluluk muhasebesi sisteminden beklenen faydanın sağlanamamasına neden olacaktır.

---

<sup>18</sup> S.Turgut Elik, "Bir Bilgi ve Kontrol Aracı Olarak İşletme İçi Muhasebe Raporları ve Türkiye'deki Bir Aktü İşletmesi Uygulama Örneği", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1992, s.29.

Sorumluluk muhasebesi sistemi; bölümsel bağımsızlığın sağlanması, yönetici performansının ölçülmesi ve bölümün işletmenin tüm çıkarlarıyla uyumlu olarak çalışmasının sağlanması gibi amaçlara yöneliktir.<sup>19</sup>

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede bölümsel bağımsızlığın sağlanmaması durumunda işbirimlerinin yöneticileri, sadece üstlerinin verdikleri kararları uygulayacaklarından yaptıkları işlerden sorumlu tutulamayacaklardır. İkinci olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı bir işletmede, belirli konularda yetkilendirilmiş bir yöneticinin performansının gerçekçi ölçütlerle ve adil olarak ölçülmesi gerekmektedir. Aksi takdirde gösterilen performansın kime ait olduğu sorusu yanıtızsız kalacak, bu durum çalışanların performanslarını olumsuz yönde etkileyebilecektir.

Son olarak, bölümün işletmenin tüm çıkarlarıyla uyumlu olarak çalışmasının sağlanması gerekmektedir. Bu amacın gerçekleşmemesi halinde, her bölümün yöneticisi, bilinçli veya bilinçsiz olarak kendi bölümünün çıkarlarını diğer bölümlerin ve bütün olarak işletmenin aleyhine olacak şekilde korumaya çalışabilecektir. Bu durumun gerçekleşmemesi için merkezi yönetimin bölümler arası koordinasyonu sağlaması, bunları denetlemesi ve yöneticileri işletmenin çıkarları doğrultusunda faaliyet göstermesi konusunda bilgilendirmesi gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesi ve raporlama sistemi; yöneticilerin başarı ölçümlenmeleri, planlama ve karar verme ve giderlerin kontrolü gibi konularda sağladığı etkinlik nedeniyle işletme yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır.<sup>20</sup>

Sorumluluk muhasebesi sisteminin amaçlarından biri de giderlerin kontrolünü sağlamaktır. Sorumluluk muhasebesi sayesinde, giderlerin hangi birimler tarafından ne amaçla oluşturulduğunun ve hangi giderlerin ne şekilde kısılabileceğinin tespiti kolaylaşmaktadır.

<sup>19</sup> Balamir Yeni, "Sorumluluk Muhasebesi Açısından Transfer Fiyatlaması ve Bir Vak'a Çalışması", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1984, s.22-23.

<sup>20</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.62.

### 1.1.5. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN GÖREVLERİ

Sorumluluk muhasebesinin temel işlevini, yöneticilerin kontrol edebildiği ve dolayısıyla sorumlu olduğu faktörlerle ilgili muhasebe bilgilerinin o yöneticiler itibarıyla toplanması ve raporlanması oluşturur.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin bulunduğu bir işletmede çeşitli özelliklere sahip olan sorumluluk merkezleri bulunabilecektir. Bunlar bu bölümün ikinci kısmında ayrıntılı bir şekilde incelenecek olan gider, gelir, kar ve yatırım merkezleridir. En sık rastlanan sorumluluk merkezi türü olan gider merkezlerinde sorumluluk muhasebesi sistemi aşağıda sıralanmış olan görevlere sahiptir.<sup>21</sup>

- Sorumluluk merkezleri ya da sorumluluk alanları ile ilgili sorumlulukları ve yetkileri belirlemek. Bu sadece muhasebe elemanlarının görevi değildir. Muhasebe elemanlarının işletmenin organizasyon şemasına dayanarak, bu konularda uzman bir veya birkaç kişiyle birlikte sorumlulukları saptamaları sistemin iyi işlemesi için gereklidir.
- Her yönetim kademesi için bütçeleri düzenlemek veya standartları saptamak. Bütçelerin düzenlenmesi veya standartların saptanması işleminde, sorumlu yöneticilerin de görev almasına özellikle dikkat gösterilmelidir.
- Oluşan giderleri sorumluluk merkezlerine dağıtmak ve sorumluluk merkezine dağıtılan giderleri, sözü edilen merkez tarafından kontrol edilebilir ve kontrol edilemez diye ayırmak.
- Sorumluluk merkezlerine dağıtılmış bulunan giderleri, her yönetim kademesi için düzenlenmiş bulunan bütçelerle veya saptanmış bulunan standartlarla karşılaştırmak ve bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkmış bulunan olumlu veya olumsuz sapmaları ortaya koymak.

<sup>21</sup> Uslu, a.g.e., s.18.

- Tüm bu işlemlerden sonra ortaya çıkan durumu ilgililere bildirmek amacıyla, her yönetim kademesi için ayrı ayrı raporlar düzenlemek.

Yukarıda sayılan görevleri yerine getirerek sorumluluk muhasebesi sistemi, işletmedeki yöneticilerin başarı değerlendirmelerinin yapılmasına ve raporlar sonucunda tespit edilen yüksek sapmaların nedenlerinin araştırılmasına ve gerekli düzeltmelerin yapılmasına ve dolayısıyla işletmenin etkinlik ve verimliliğinin artırılmasına olanak sağlar.

Sorumluluk muhasebesi sisteminde, değişik türdeki sorumluluk merkezleri için değişik uygulamalara rastlanmaktadır. Kar merkezlerinde, giderlerin yanı sıra gelirlere de sorumlu olan yöneticilerin başarı değerlendirmeleri yapılırken, bütçelenmiş giderlere ek olarak o sorumluluk merkezine ait gelirler de dikkate alınır. Her kar merkezi ayrı bir şirket gibi düşünülerek, her biri için değişken maliyetleme sistemine göre gelir tabloları hazırlanır ve böylece işletmeye olan katkıları tespit edilebilir. Yatırım merkezlerinde ise, sayılanlara ek olarak yine bu bölümün ikinci kısmında ele alınacak olan yatırım getirisi oranı, artık değer ve ekonomik katma değer gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin; yöneticilerin başarı ölçümlerinin yapılmasına olanak sağlaması, işletmenin planlama ve kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesine yardımcı olması, ast ve üstler arasında haberleşmeyi düzenleyecek bir ortam yaratabilmesi ve hiyerarşik kademeler arasında iyi işleyen bir bilgi akımı şebekesi oluşturabilmesi bu görevleri yerine getirebilmesine bağlıdır.

#### 1.1.6. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN DAVRANIŞSAL YÖNÜ

Sorumluluk muhasebesinin, sadece yöneticilerin başarılarının değerlendirilmesine yarayan, parasal ve diğer sayısal büyüklüklere dayanan bir sistem olarak görülmesi yanlıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin işletmenin



yöneticileri ve tüm çalışanları üzerinde mutlaka dikkate alınması gereken davranışsal etkileri de bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sistemlerinin uygulandıkları işletmelerdeki davranışsal etkileri aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.<sup>22</sup>

- Yöneticilerin amaçları ile işletmenin amaçlarını biraraya getirmek yönetimin işidir. Yöneticileri, bütçelenmiş performans seviyelerine ulaşmaya veya geçmeye çalışmak için teşvik etmede yönetim sisteminin çeşitli öğeleri etkilidir. Bireysel motivasyon, bireylerin kendi ihtiyaçları ve bütçelenmiş performansı başarmanın bu ihtiyaçların tatminini sağlayacağına dair algıları ile belirlenmiştir. Yönetim bu anlamda yöneticilerin bireysel motivasyonunu sağlamada başarılı olduğu sürece, amaç birliğinin sağlandığı söylenebilir.
- Yönetim sisteminin başarısı için, alt düzey yöneticilerin katılımına ihtiyaç duyulmaktadır. Buradaki katılım ast ve üstün her kararda tam anlaşma içinde olmaları anlamına gelmez.
- Performans standartları sıkı ama ulaşılabilir seviyelerde konmuş olmalıdır. Performans standartları oldukça ulaşılabilir tutarları aşmadığı sürece yöneticiler onları içselleştirecektir.
- Bu sistem istisnalarla yönetimi kolaylaştırmaktadır. İstisnalarla yönetimde, yönetim zamanını etkin kullanmak için sapmaların yer aldığı sorumluluk raporlarına güvenmektedir. Önemli büyüklükteki sapmalara sahip raporlar, yöneticileri, faaliyetlerinin dikkate değer taraflarına zaman ayırmaları için uyarır. Raporlama sistemi başarısızlığı vurguluyor gibi gözükabilir. Sadece başarısızlıklar ve olağanüstü başarılar üst yönetimin dikkatini çekmektedir. Performans standartlarına ulaşmak başarılı bir performanstır, ancak bir yöneticinin istenen standarda ulaşması genellikle yeterince takdir edilmemektedir. Ayrıca, olumlu sapmaların takdiri çoğu zaman olumsuz

<sup>22</sup> Gordon Shillinglaw, *Managerial Cost Accounting*, 4. bs., y.y., Richard D. Irwin, Inc., 1977, s.640-653.

sapmalara verilen tepkiden daha zayıf gibi görünmektedir. Yöneticiler bu nedenle sistemi bilgilendiriciden çok cezalandırıcı olarak algılamakta ve doğal tepki olarak savunmaya geçmektedirler. Yöneticiler standardın uygunluğunu sorgulayabilmekte veya büyüyen sapmaları örtmek ve raporlanmalarını engellemek için çeşitli araçlar kullanabilmektedirler.

- Yönetim kontrol edilebilirlik kriterini uygulayacaktır. Yöneticilerin sadece kendi yetkileri dahilinde ortaya çıkan sapmalara cevap vermeleri beklenmektedir. Yöneticilerin, kontrol edemeyecekleri faaliyetlerden sorumlu tutulmamaları onları olumlu yönde etkileyerek motivasyonlarını artırmaktadır.
- Organizasyonun iki veya daha fazla belirlenmiş amacı olduğu zaman, bu amaçlar arasındaki çatışmalar muhasebe sisteminin dışında çözümlenmelidir. Muhasebe sistemi, her iki amaca yönelik gelişmeleri raporlayabilir ve yönetime aralarındaki dengeyi analiz etmelerinde yardımcı olabilir, fakat bu tür çatışmaların nihai çözümü rutin sorumluluk muhasebesi sisteminin dışında bırakılır. Çakışan organizasyonel amaçları bağdaştırmak için, muhasebe sistemi bunları parasal olarak ölçmek zorundadır. Bu yöndeki gayretler, genellikle ölçme güçlükleri nedeniyle zorlaşmaktadır.

Sorumluluk raporları, işletmede gerekli yardımın verilebilmesi için, yardıma ihtiyacı olan kişilerin tam olarak tespit edilmesi amacıyla kullanılmalıdır.<sup>23</sup> Sorumluluk muhasebesinin amacı, hataları bularak bireyleri suçlamak değil, işletmede yardıma gereksinimi olan faaliyetleri ve bireyleri bulmak ve bunlara gerekli yardımı sağlayarak işletmenin kıt olan kaynaklarını daha etkin bir şekilde kullanmaktır.

---

<sup>23</sup> William L.Ferrara, "Responsibility Accounting: A Basic Control Concept", *Readings in Cost Accounting: Budgeting and Control*, 4. bs., Ed. William E. Thomas, Ohio, South-Western Publishing Company, 1973, s.71.

### 1.1.7. SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN YARAR VE SAKINCALARI

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanacakları işletmelere sağlayacakları çeşitli yararlar ve yine bu işletmelerde doğuracakları çeşitli sakıncalar bulunmaktadır. İşletmeler için önemli olan bu yarar ve sakıncaları öngörmek ve sistemi uygulamaya bunları dikkate aldıktan sonra karar vermektir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulandığı takdirde işletmelere sağlayacağı yararlar şu şekilde açıklanabilir.<sup>24</sup>

- Çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticiler, yetki alanlarını bilirler. Böylece, ast-üst ilişkilerinde anlaşmazlıklardan doğabilecek sürtüşmeler azalır ve ilişkiler daha iyi bir ortam içinde yürütülebilir.
- Sistem, belirli faaliyetlerden sorumlu olan yöneticilerin etkin bir değerlendirme ile zamanında harekete geçmelerini sağlayabilecek ölçüde ayrıntılı bir biçimde faaliyetlerin finansal sonuçlarını sorumluluk alanları bakımından bütçelemeye, muhasebe kayıtlarına almaya ve raporlamaya imkan sağlar.
- Giderleri sorumluluk alanları bakımından gruplaması, üst yöneticilere astlarının etkinliklerini ölçmede ve yetersizlik nedenlerinin ortaya çıkartılmasında bir dayanak sağlar. Böylece, yöneticinin sorumlu olmadığı faaliyetlerin, rastgele bir dağıtımla sorumluluğu altına sokulması önlenir.
- Bu sistemin bir gereği olarak, her yönetim kademesinin sorumlu bulunduğu faaliyetleri kapsayan sorumluluk raporlarının düzenlenmesi, muhasebe raporlarını yönetime sağladığı yararı artırmaktadır. Bu raporlar, çeşitli

---

<sup>24</sup> Uslu, a.g.e., s.22.

yönetim kademelerinin, etkinliğini kontrol etmek için kullanışlı ve doğru bir araç olmaktadır.

- Verimli çalışan bir sorumluluk merkezi sermayeyi artırıcı yönde; verimsiz çalışan bir sorumluluk merkezi ise, sermayeyi azaltıcı yönde etki yapar. Sorumluluk muhasebesi sistemi bu durumun ortaya çıkmasına yardımcı olur. Böylece yönetim, temel sorumluluklarından biri olan, uzun vadede en çok kar getirecek olan alanlara yatırımı yapmak görevini de yerine getirebilir.
- Sorumluluk merkezinin yöneticileri, bu sistem yardımıyla yüksek yönetim tarafından nispeten önemsiz görülebilecek bazı sorunlara daha dikkatli eğilebilirler. Çünkü, çabaların sonuçlarını gösteren sorumluluk raporları yardımıyla, hangi noktalarda normal veya kabul edilebilir sınırların dışına çıktıklarını görebilirler ve ayrıntılı bir şekilde inceleyebilirler.
- Alt ve üst kademe yöneticilerinin sorumluluklarını yerine getirmeye yardımcı olacak kontrol bilgilerini verecek bir yönetim bilgi sisteminin kurulması için gerekli olan temeli sağlar.
- Sorumluluk muhasebesi, tüm işletme açısından hangi faaliyetten kimin sorumlu olduğunu ve her yöneticinin nelerden sorumlu olduğunu ortaya koyar. İşletmede kimin kime rapor sunacağını ve kimin kimi kontrol edeceğini saptar.

Yetki ve sorumlulukların dengeli bir dağıtımının yapıldığı, sorumluluk muhasebesi sisteminin sağladığı diğer yararlar şunlardır.<sup>25</sup>

- Yöneticilere, kendi bölümlerine ilişkin karar alma yetkisinin sağlanması durumunda, gelecekteki üst düzey yöneticiliği konusunda yönetsel eğitim sağlanmış olur.
- Bazı kararları verme yetkisine sahip olan yöneticiler, genelde; yalnızca başkalarının kararlarını uygulayan yöneticilere oranla daha çok motivasyon gösterirler.
- Alt düzey yöneticilere, bazı kararların alınması için yetki verilmesi durumunda; üst düzey yöneticilere zaman açısından ferahlama sağlanarak, bu yöneticilere günlük problemleri çözmek yerine, stratejik planlar yapabilmeleri için zaman tahsis edilmesine olanak sağlanır.
- Kararların alınmasında, alt kademe yöneticilere de yetki verilmesi, organizasyonda ortaya çıkabilecek problemlerin zamanında, ekonomik ve sağlıklı bir biçimde çözümlenebilmesini olanaklı kılar.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin yukarıda sayılan yararlarının yanında her sistemde olabilecek bir takım sakıncalı yönleri de vardır.<sup>26</sup> Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması, orta büyüklükteki işletmeler için yararlı olmakla birlikte; büyük ve özellikle uluslararası kuruluşlarda, orta işletmelerde olduğu kadar başarılı olmayabileceği ileri sürülmektedir. Değişen koşullar altında işletme kaynaklarının en iyi bir şekilde kullanılmasını sağlayan organizasyon, sorumluluk muhasebesi sisteminin dayandığı hat organizasyon yapısı ile uyumlu olmayabilir. Yüksek yönetim kademesinden en alt kademede bulunan ustabaşına kadar tüm yönetim kademelerinin, sorumluluk muhasebesinin konusu içinde olmasının birtakım

<sup>25</sup> Ali Rıza Kaymaz, "Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama", Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon, 2000, s.59.

<sup>26</sup> Uslu, a.g.e., s.25.

sakıncaları olacağı ileri sürülmüştür. Şöyle ki, ustabaşı kontrol ettiği fiziksel faaliyetlerle, bunların bir dökümü olan gider ve sapmalarını birleştirmekte güçlük çekebilir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanması düşünülen bir işletmede yukarıda belirtilen yarar ve sakıncaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Eğer sorumluluk muhasebesi sistemi, işletmenin özelliklerine uygun değilse, bu sistemin uygulanması beklenen faydayı sağlamayacaktır.

## 1.2. SORUMLULUK MERKEZLERİ

### 1.2.1. İŞLETMELERDE YÖNETİM YAKLAŞIMLARI

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilmesinde o işletmede hakim olan yönetim yaklaşımı önemli rol oynamaktadır. İşletme yönetimi daha merkezkaç bir yapıya sahip oldukça sorumluluk muhasebesi sisteminin işlerliği artacaktır.

#### 1.2.1.1. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM YAKLAŞIMLARI

Bir organizasyonun yapısını belirleyen başlıca unsurlardan biri merkezileşme derecesidir. Merkezileşme derecesi organizasyonda karar verme yetkisinin kademeler arasında dağıtımı ile ilgilidir.<sup>27</sup> Merkeziyetçi ve merkezkaç organizasyonlar yönetenler ile yönetilenler arasında yetki dağılımına ve bu dağılımın ortaya çıkardığı yetki ilişkilerine dayanmaktadır.<sup>28</sup> Yetkinin alt kademelere doğru kaydırılması halinde merkezkaç (ademi merkeziyetçi), yetkinin üst kademelerde toplanması halinde ise merkeziyetçi bir organizasyon söz konusudur.

<sup>27</sup>Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği: Yönetim ve Organizasyon, Organizasyonlarda Davranış, Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar*, 8. bs., İstanbul, Beta Yayınları, 2001, s.129.

<sup>28</sup>Kemal Tosun, *İşletme Yönetimi*, 5. bs., İstanbul, İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayın No:226, 1990, s.352.

Merkeziyetçi organizasyonlarda işler yavaş yürür, zaman ve emek kaybı fazla olabilir, formaliteler (bürokrasi) aşırı oranları bulabilir ve astların yetişmek için gerekli olan deneyimi elde etmeleri zor olur. Merkezkaç organizasyon tipi örgütlemelerde alt basamaklara daha geniş karar ve uygulama yetkisi verilmiştir, fakat bu tip örgütlemelerde mevkiler ve basamaklar arasındaki uyumu sağlamakta çeşitli güçlükler ortaya çıkmaktadır.<sup>29</sup>

Merkeziyetçi organizasyonlarda astlara yetki göçerimi olmadığı için sorumluluk muhasebesi sistemi kullanımı sorumluluk muhasebesinden beklenen faydayı sağlamaz.

İşletmeler geliştikçe birçok parçaya bölünürler. Her bölüm, işletme faaliyetlerinin ve yönetsel sorumluluğun, ayrı ayrı teşhis edilebilir bir merkezini oluşturur. Bu bölümlerin sahip olduğu özerklik derecesi, bazı şirketlerde bölüm yöneticilerine yeterince yetki göçerilmesini öngörmeyen politikalar oluşturulması yüzünden değişmektedir. Bu şekilde politikaların olmadığı şirketlerde, bölüm yöneticilerine esneklik sağlanır ve sadece etkin ve verimli iş görmekten sorumlu tutulurlar. Bu özerklik derecesi, işletmenin merkezkaçlık derecesini yansıtır. Her bölüm daha özerk oldukça, işletme bütün olarak daha ademi merkeziyetçi olur.<sup>30</sup>

Etkin bir merkezkaç yönetim, bölümsel raporlama gerektirir. İşletmenin gelir tablosuna ek olarak, işletmenin bölümlerine ait raporlara ihtiyaç vardır. Bölüm, işletmenin yöneticilerin hakkında gider, gelir veya kar bilgilerine sahip olayı gerekli gördükleri bir parçası veya faaliyetidir.<sup>31</sup>

---

<sup>29</sup> Tosun, a.g.e., s.233.

<sup>30</sup> L.Gayle Rayburn, *Cost Accounting: Using a Cost Management Approach*, 6. bs., y.y., Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996, s.580.

<sup>31</sup> Ray H.Garrison, Eric W.Noreen, *Managerial Accounting*, 9. bs., y.y., McGraw-Hill Companies, Inc., 2000, s.553.

### 1.2.1.2. MERKEZKAÇ YÖNETİM YAKLAŞIMININ YARARLARI VE SAKINCALARI

Merkezkaç yönetim biçimini benimseyen işletmelerde aşağıdaki yararların sağlandığı görülür:<sup>32</sup>

- Üst yönetimi günlük işletme sorunlarından kurtarır, böylece dikkatlerini stratejik planlamaya verebilirler.
- Karar almanın fiilin vuku bulduğu yere mümkün olduğunca yakın olmasına izin verir. Bu her biri kendi alanında uzman tüm yöneticiler arasında takım çalışmasını özendirir.
- Daha doğru ve daha hızlı karar almaya yardımcı olur, çünkü bölüm yöneticileri yerel koşullarla üst yönetimden daha çok içli dışlıdır.
- Bölüm yöneticilerine karar almada eğitim sağlar, böylece örgütsel hiyerarşideki terfiye daha iyi hazırlanmış olurlar.
- Daha etkin performans için teşvik eder, çünkü merkezkaç yönetim yöneticilere sorumluluklarına uyma yetkisi verir.
- Karlı olmayan faaliyetleri daha hızlı elimine eder, çünkü ademi merkezizetçilik yöneticileri direkt malzemeyi işletmenin bölümlerinden birinden almaya zorlamak yerine dışarıdan satın alma yetkisi verebilir.
- Her bir bölüm yöneticisini, bölümünün ürünlerine dış piyasalarda pazar aramaları için cesaretlendirir.

---

<sup>32</sup> Rayburn, a.g.e., s.581.



Merkezkaç yönetimin en büyük tehlikesi amaçların uyumu için koyduğu engellerden gelir. Ademi merkezizetçi bir işletmedeki bölümlerin amaçları, işletmenin genel amaçlarıyla uyumlu olmayabilir. Merkezkaç yönetim, bölüm yöneticilerini dikkatlerini yerel işletme koşullarına odaklamaya yöneltir ve her bölümün işletmenin tümünün verimliliğine yapması gereken katkıyı tam olarak vurgulamada başarısızdır. Ek olarak, karar alma sorumluluğu dağıtıldığı için bölüm yöneticileri arasında iletişim az olabilir. Sonuç olarak, merkezkaç yönetim pahalı olabilecek daha dikkatle hazırlanmış ve etkin bir bilgi sistemini gerektirebilir.<sup>33</sup> Merkezkaç yönetim yaklaşımının diğer sakıncaları da aşağıdaki şekildedir:<sup>34</sup>

- Merkezkaç yönetimin önemli bir sakıncası, bir işbiriminin alınan karar sonucu organizasyonun bir bütün olarak zararına olacak şekilde kazançlı çıkması ihtimalini ortaya çıkarmasıdır. Bu durum, işletmenin genel amaçları, bölümün amaçları ve karar alıcıların bireysel amaçları arasında uyum eksikliği varsa veya bölüm yöneticilerine kararlarının işletmenin diğer bölümleri üzerindeki etkileri dikkate alınarak rehberlik verilmemişse oluşabilir.
- Faaliyetlerin çoğalmasına izin verir. İşletmenin birçok bölümü aynı faaliyeti ayrı ayrı üstlenirler.
- İşletmeye bir bütün olarak sadakati azaltır. Bir bölümün yöneticileri işletmedeki diğer bir bölümün yöneticilerini rakipleri olarak görebilirler. Bu nedenle, yöneticiler, başka bir bölüm acil bir durumla karşılaşınca önemli bilgileri paylaşmaya veya yardım etmeye isteksiz olabilirler.
- Bilgiyi elde etme maliyeti artabilir. Yöneticiler işbirimleri arasındaki mal ve hizmet transferlerinde fiyatlar üzerinde gereğinden fazla pazarlık edebilirler.

---

<sup>33</sup> A.e., s.582.

<sup>34</sup> Charles T.Horngren, George Foster, *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 7. bs., y.y., Prentice-Hall, 1991, s.853.

## 1.2.2. ORGANİZASYON YAPILARI VE SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİNE ETKİSİ

### 1.2.2.1. ORGANİZASYON KAVRAMI VE ORGANİZASYON ŞEMASI

Organizasyon kavramı, örgütleme işlemi ve bu faaliyet sonucunda meydana gelen iskelet, bina, yapı veya vücut gibi iki anlam taşımaktadır.<sup>35</sup> Organizasyon kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri amaçları, başkaları ile biraraya gelerek bir grup halinde gayret, bilgi ve yeteneklerini birleştirerek gerçekleştirmelerini sağlayan bir işbölümü ve koordinasyon sistemidir.<sup>36</sup>

Organizasyonun ortaya çıkışıyla ilgili nedenleri; bireylerin ortak bir amaç etrafında toplanıp güçlerini ve faaliyetlerini birleştirmeleri, böylece iş bölümünün ortaya çıkması, iş bölümünün ortaya çıkmasıyla belirli faaliyetlerin belirli bireylere yüklenmesi ve böylece departmanların ortaya çıkması, sözü edilen faaliyetlerin uyum içinde yürütülmesi için, bu faaliyetlerin koordine edilmesi, çeşitli departmanlar arasında ve hiyerarşik yönetim kademeleri arasındaki yetki ilişkilerinin ortaya konması ve düzenlenmesi olarak sıralayabiliriz.<sup>37</sup>

Organizasyonun temel fonksiyonları, işletmenin amaçlarını ve bu amaçları gerçekleştirmek için gerekli olan faaliyetleri saptamak, bu faaliyetleri ilgili departmanlara tahsis etmek ve organizasyon hiyerarşisinde bulunan çeşitli yönetim kademeleri arasındaki yetki ve sorumluluk ilişkilerini belirlemektir. İşletmede örgütlemeye gitmenin temel amaçlarından bir tanesi, çeşitli yönetim kademelerindeki sorumluluk alanlarının belirlenmesidir.

---

<sup>35</sup> Tosun, a.g.e., s.223.

<sup>36</sup> Koçel, a.g.e., s.128.

<sup>37</sup> Uslu, a.g.e., s.31.

Organizasyon Şeması, iÇin nasıl bir dağıtıma tabi tutulduğunu, her birimin ne yaptığını, kimlerin kimleri yönettiğini, yönetici ve yönetilenlerin yer, yetki ve sorumluluk durumlarını gösteren bir yönetim aracıdır ve bir örgütün, organlarının tümünü, bölümlerini ve bunların sınırlarını, hiyerarşik düzeylerini uzun bir tanımlamadan daha iyi bir biçimde, tek bir bakıŐta gösterir.<sup>38</sup> İŞletmelerde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasının ön koŐullarından bir tanesi de bu tanıma uygun bir Şekilde hazırlanmış organizasyon Őemalarının işletmelerde var olmasıdır.

### 1.2.2.2. ORGANİZASYON YAPILARI

Organizasyon yapısının oluşturulmasında en önemli sorun faaliyetlerin hangi ölçütlere göre gruplandırılacağıdır. Özellikle, merkezkaç örgütlerde gruplama işlemi iki ana esasa göre yapılabilir. Bunlar işlevsel (fonksiyonel) gruplama, bölümsel (divisional) gruplamadır.<sup>39</sup> Gruplamanın temelini hangi esasların oluşturması gerektiğinin kararı, her esasın yarar ve sakıncalarının göz önüne alınmasını gerektirir. Bu tür kararlarda, üst yönetimin tecrübesinin ve yargısının rolü vardır.<sup>40</sup>

İŞletmenin amaç ve niteliğine uygun olabilecek bir organizasyon yapısının sağladığı faydalar Şunlardır:<sup>41</sup>

- İŞletmedeki uyum ve verimin sağlanabilmesi için tüm işlemlerin belirli bir düzene oturtulmasını sağlar.
- Yönetici ve işletmede çalışanların yetki ve sorumluluklarını özümlemesini sağlar ve yetki uyumsuzluklarını önler.
- Sorumlulukların aşırı dağıtılmasıyla birlikte meydana gelebilecek aksaklıkları önler.

<sup>38</sup> Hayri Ülgen, İŞletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması, İstanbul, İ.Ü.Rektörlüğü Yayın No: 3551, İ.Ü.İŞletme Fakültesi Yayın No: 212, 1989, s.199-200.

<sup>39</sup> A.Sait Sevgener, Rüstem Hacırüstemoğlu, Yönetim Muhasebesi, 7.bs., İstanbul, Alfa Yayınları:364, İŞletme Muhasebe Dizisi:43, 2000, s.387.

<sup>40</sup> Louis E.Boone, David L.Kurtz, Contemporary Business, 8. bs., y.y., The Dryden Press, 1996, s.203.

<sup>41</sup> Kaymaz, a.g.e., s.31-32.

- Uygun elemanların seçimi ile gereksiz personel giderlerini önler ve boşa kalan görevlerin, ilgililer arasında dağıtılmasını kolaylaştırır.

#### 1.2.2.2.1. İŞLEVSEL GRUPLAMA

Faaliyet ve hizmetlerin nitelik ve türüne göre yapılan bu gruplama departmanların sayısı, iş bölümü ve uzmanlaşma derecesine ve de işletmenin büyüklüğüne, personelin kalitesine bağlıdır. İşletmenin işlevlerine göre yapılan bölünmenin ana kademelerini tedarik (satın alma), finansman (mali işler), üretim, satış (pazarlama), yardımcı hizmetler ve personel hizmetleri oluşturur.<sup>42</sup>

Fonksiyonlara göre yapılan gruplamanın çeşitli yarar ve sakıncaları vardır. Yararları; mantıklı ve doğal bir temele dayanması, mesleki uzmanlaşmaya olanak sağlaması ve ana faaliyetlerin işletme içindeki yeri ve önemini daha da artırmasıdır. Fonksiyonel gruplamanın sayılan yararlarının yanısıra bazı sakıncaları da bulunmaktadır.<sup>43</sup>

- İşletmelerin büyümesiyle ortaya çıkan merkezileşme, karar vermede gecikmelere neden olabilir.
- Kontrol ve yapılan işlerin değerlendirmesi güçleşir.
- İşletmelerin büyümesi yönetimde basamak sayısını artıracığı için üstlere karşı sorumlu kişilerin sayısı da artar.
- Buna bağlı olarak, formel iletişim zayıflar, informal iletişim ağırlık kazanır.

#### 1.2.2.2.2. BÖLÜMSSEL GRUPLAMA

Bölümsel gruplamada faaliyetler ve hizmetler bölümlere göre oluşturulurlar. Bölümsel gruplamanın oluşturduğu, işletme bölümleri şöyle tanımlanabilir: Karlılığından, faaliyetlerin planlamasından, üretimden, finansal işlerinden ve çoğu

<sup>42</sup> Sevgener, Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.387.

<sup>43</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.39.

kez pazarlama işlerinden sorumlu olan yönetici ve astlarının meydana getirdiği işletme birimleridir.<sup>44</sup>

Birer bağımsız işletme görüntüsünde olan “bölümlerin” başarılı ve etkin yürütülebilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Bunlar:<sup>45</sup>

- İşletme içindeki tüm bölümler birbirinden bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık bölümün kendi satın alma, üretim ve pazarlama örgütünü oluşturduğu ölçüde artar.
- Bölümler sadece birer yatırım birimi olmamalı ve işletme amaçlarına ve diğer bölümlere katkıda bulunmalıdır.
- Bölüm faaliyetleri açıklıkla tanımlanmalı ve sınırlanmalıdır. Aynı faaliyeti yürüten birden fazla bölüm işletmenin büyüklüğü ölçüsünde ekonomik olma niteliğini yitirebilir.
- Üst yönetim, bölümler arası uyumu en iyi şekilde sağlamalı, hiç bir bölüm işletmenin ya da diğer bölümlerin aleyhine kendi başarılarını artırmamalıdır.

İşletmelerde bölümsel gruplama, mamul cinsine ve coğrafi alanlara göre yapılabilir.<sup>46</sup> Mamul cinsine göre raporlamada, üretilen mal ya da hizmetin cinsi esas alınır. Böylece ağırlık fonksiyondan uzaklaşarak üretilen ve satılan mamule yönelir. Böyle bir gruplandırmanın yapılması, özellikle çeşitli mal ve hizmetleri üreten büyük işletmelerde yararlı olur.

Coğrafi alanlara göre gruplamada, işletmenin konusu olan mal ve hizmetlerin tedarik, üretim ve sürüm faaliyetlerinin farklı bölgelerde gerçekleşmesi sonucu

<sup>44</sup> Tuna Taner, Semra Öncü, İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol, 2. bs., Manisa, Emek Matbaası, 2000, s.118.

<sup>45</sup> Sevgener, Hacıüstemoğlu, a.g.e., s.388.

<sup>46</sup> Taner, Öncü, a.g.e., s.119.

ortaya çıkar. Banka, sigorta ve otel hizmet işletmeleri ile üretim tesisleri çeşitli bölgelerde olan işletmeler, bölümlerini coğrafi olarak gruplayabilirler.<sup>47</sup>

### 1.2.2.3. ORGANİZASYON YAPISININ SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİNE ETKİSİ

Örgütlenme sonucu oluşan departman sayılarının fazlalığı birer sorumluluk alanı olan departmanların, sorumluluk merkezleri olarak saptanmasını güçleştirmektedir. Departmanları, sorumluluk merkezleri olarak belirlerken göz önünde bulundurulacak hususlar şunlardır:<sup>48</sup>

- Örgütün karmaşıklığı
- Merkez tipi ve değerlendirme yöntemi seçimi
- Örgüt yapısındaki değişimler

Bir işletmenin organizasyon yapısının karmaşıklığı, çeşitli nedenlerle artar. Bunlardan en önemlileri işletmenin ölçeği ve faaliyet sahalarının çokluğudur. Bir işletmenin ölçeği ne kadar büyükse ve ne kadar fazla sahada faaliyet gösteriyorsa organizasyon yapısı o kadar karmaşık olacak, bunun sonucu olarak sorumlu yöneticilerin sayıları artacaktır.

Bir organizasyondaki sorumluluk merkezlerinin türü, her işletme için standart olmayıp tepe yönetimi tarafından tanımlanan sorumluluk merkezinin sınırlandırılmasına göre değişmektedir. Sorumluluk merkezlerinin türleri dört adettir, ancak bunların ölçümleme yöntemleri çok çeşitli olup her sorumluluk faaliyetini ölçümleyecek yöntemlerin, sorumluluk sınırları ve yönetim beklentileri ile uyumlu olmaları zorunludur.

<sup>47</sup> Sevgener, Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.390.

<sup>48</sup> A.e.

Organizasyonların yapısında zaman içerisinde çok çeşitli nedenlerle değişiklikler meydana gelebilir. Organizasyon yapısındaki değişimler, sorumluluk sınırlarını değiştiriyorsa, sorumluluk merkezi ve türü tekrar gözden geçirilmeli ve gerekli değişikliklerin yapılması gerekmektedir.

Bu açıklamalar ışığında sorumluluk merkezlerinin seçiminde uygulanacak ilkeler örgüt hiyerarşisinin göz önünde bulundurulması, sorumluluk merkezi ayrımının amaçları ve beklentilere uygunluğu, ölçümleme yöntemlerinde adil ve gerçeği yansıtıcı seçim, amaç birliğini sağlayacak bölümlenme olarak sıralanabilir.<sup>49</sup>

### 1.2.3. YETKİ VE SORUMLULUK KAVRAMLARI VE İŞLETMELERDE YETKİNİN ASTLARA GÖÇERİLMESİ

Yetki, yöneticinin belirlenen işletme amaçlarına en etkin şekilde ulaşabilmek için gerekli olan işlerin yapılmasını başkalarından isteme hakkıdır veya karar alma ve bu kararı uygulatabilme yeteneğidir. Sorumluluk ise, bir astın görevini yerine getirmek için gerekli olan faaliyetleri yapma yükümlülüğüdür ve gerekli olan faaliyetleri etkin bir şekilde yerine getirmek zorunda olan ast bunu yapmadığı takdirde, nedenlerini üstüne açıklamak durumundadır.

Yetkinin astlara göçerilmesi, bir üstün kendisinde bulunan emir ve kumanda etme haklarından bir kısmını astlarına devretmesi demektir ve yetki göçerilmesi süreci şu aşamaları kapsar:<sup>50</sup>

- Görevlerin tahsisi,
- Bu görevlerin yerine getirilmesi için gerekli olan yetkinin göçerilmesi,
- Yetkinin göçerilmesiyle birlikte doğan, görevin yerine getirilmesi sorumluluğu.

<sup>49</sup> A.e., s.391.

<sup>50</sup> Uslu, a.g.e., s.37.

Yetki ve sorumluluğun göçerilmesinde dikkat edilmesi gereken önemli iki noktadan ilki; görevlerin iyice tanımlanması ve göreve ilişkin yetki sınırının iyice belirlenmesi, diğeri ise, astın hesap vereceği üst sayısının birden çok olmaması gereğidir. Bir başka deyişle astın tek bir üstten emir almasıdır.<sup>51</sup>

## 1.2.4. SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI VE SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİ

### 1.2.4.1. SORUMLULUK MERKEZİ KAVRAMI

Sorumluluk alanı, bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır. Sorumluluk merkezine göre daha geniş kapsamlıdır. Sorumluluk merkezi ise, sorumluluk alanı içinde yer alan çeşitli faaliyetlerin toplandığı ve bir yöneticinin emir ve kumandasında olan faaliyet merkezi olarak tanımlanabilir.<sup>52</sup>

Sorumluluk merkezi kavramı sorumlu bir yönetici tarafından yönetilen organizasyon birimini ifade etmek için kullanılır. Bir sorumluluk merkezinin amaçları tüm organizasyonun genel amaçlarını başarmaya yardım etmek için tasarlanmıştır. Bu genel amaçlara ise stratejik planlama sürecinde karar verilir ve yönetim kontrol süreci başlamadan önce bunların saptandığı varsayılır.<sup>53</sup>

Sorumluluk merkezi, bir yöneticinin yönetiminde belirli girdiler kullanarak belirli çıktılar üreten bir organizasyon birimidir. Şekil 2’de sorumluluk merkezlerinin işleyişi tasvir edilmeye çalışılmıştır.<sup>54</sup>

<sup>51</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.43.

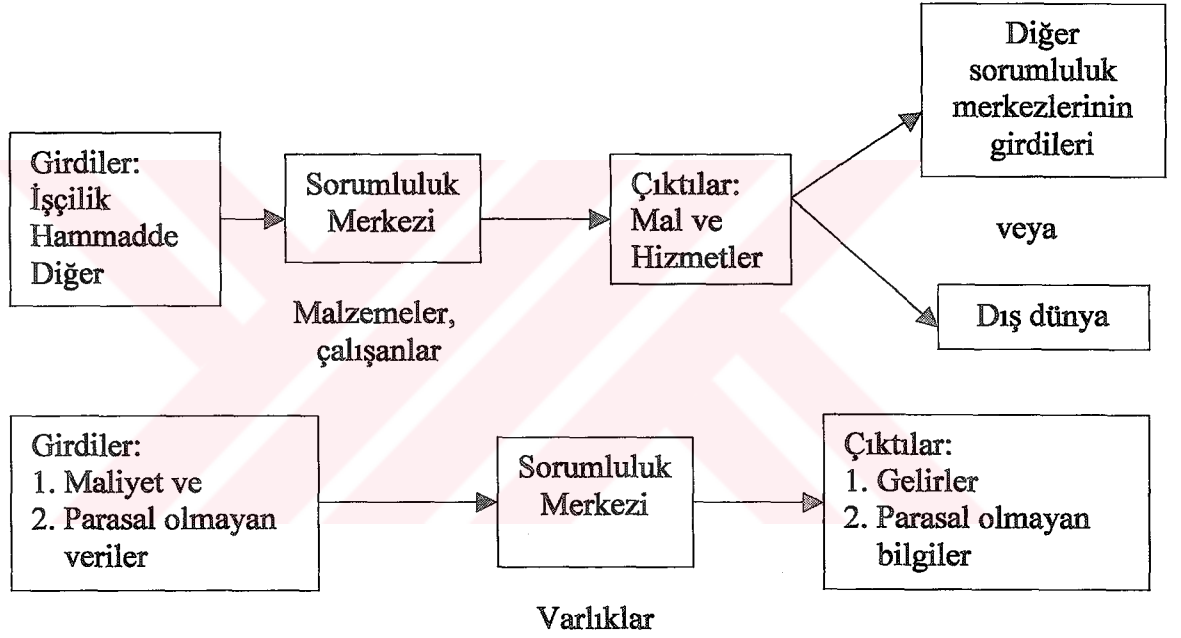
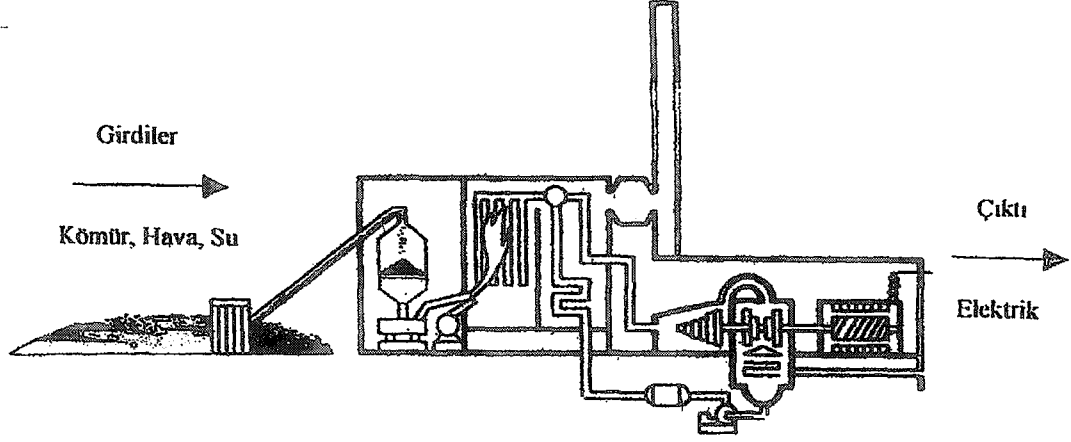
<sup>52</sup> A.e., s.35.

<sup>53</sup> Robert N. Anthony, John Dearden, Management Control Systems, 4. bs., y.y., Richard D.Irwin, Inc, 1980, s.171.

<sup>54</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.828.



Şekil 2-Bir Sorumluluk Merkezinin İşleyişi



Şeklin üst kısmında, bazı önemli açılardan sorumluluk merkezine benzeyen, elektrik üreten bir fabrika bulunmaktadır. Sorumluluk merkezi gibi fabrika da çıktılarla sonuçlanan iş için girdiler kullanmaktadır. Fabrikada girdiler, kömür su ve hava, çıktı ise kilovat cinsinden ölçülen elektriktir. Sorumluluk merkezinin girdileri, hammadde, işçilik ve diğer faktörlerdir. Sorumluluk merkezi bu kaynakları kullanarak faaliyetlerini sürdürür. Faaliyetleri sonucunda, organizasyon içindeki diğer sorumluluk merkezleri veya işletme dışı müşteriler için çeşitli mal ve hizmetler üretir.

#### 1.2.4.2. ETKİNLİK VE VERİMLİLİK KAVRAMLARI

Sorumluluk merkezi yöneticisinin performansının verimlilik ve etkinlik olarak iki ana cephesi vardır. Verimlilik bir birim girdi için çıktı miktarı veya bir birim çıktı için girdi miktarıdır. Etkinlik ise sorumluluk merkezinin çıktısı ile işletmenin amaçları arasındaki ilişkidir. Bir sorumluluk merkezi hem verimli hem de etkin olmalıdır.<sup>55</sup>

Sorumluluk merkezi yöneticisinin performansı, sorumluluk merkezinin etkinliği ve verimliliği ile ölçülebilir. Etkinlik ile, sorumluluk merkezinin işini ne kadar iyi yaptığı, yani tasarlanan ve tahmin edilen sonuçları ne ölçüde ürettiği anlatılmak istenmektedir. Verimlilik, belirli miktardaki çıktıyı en az girdi tüketimi ile veya mümkün olan en fazla çıktıyı belirli girdi miktarıyla üretmektir. Etkinlik her zaman işletmenin amaçlarıyla ilgili iken verimlilik amaçlarla ilgili değildir. Verimli bir sorumluluk merkezi ne yaparsa en az kaynak tüketimiyle yapar, ancak bu merkezin yaptıkları veya çıktısı işletmenin amaçlarını başarmada yetersiz katkı sağlıyorsa merkez etkin değildir denir.<sup>56</sup>

Bir gider merkezinde, etkinlik parasal olarak ölçülemez; ölçülse bile, üretilen birim sayısı gibi parasal olmayan ifadelerle ölçülmelidir. Kar amaçlı işletmelerde en önemli amaçlardan biri kar elde etmektir. Bu nedenle, kar tutarları önemli bir etkinlik ölçütüdür. Kar, bir çıktı ölçütü olan gelir ile, bir girdi ölçütü olan gider arasındaki fark olduğundan aynı zamanda verimlilik ölçütüdür. Kar rakamı, kar merkezinin ne kadar etkin ve verimli olduğundan etkilendiği için, kar merkezindeki kar, hem etkinliği hem de verimliliği ölçer. Böyle kapsayıcı bir ölçüt var olduğu zaman etkinliğin verimliliğe karşı göreceli önemini saptamak gereksizdir. Böyle bir ölçüt var olmadığı zaman ise performans ölçütlerini etkinlikle veya verimlilikle ilişkilendirerek sınıflandırmak olanaklı ve yararlıdır.<sup>57</sup>

<sup>55</sup> Robert N. Anthony, Glenn A. Welsch, James S. Reece, *Fundamentals of Management Accounting*, 3. bs., Illinois, Richard D. Irwin, Inc., 1985, s.543-544.

<sup>56</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.880.

<sup>57</sup> Anthony, Dearden, a.g.e., s.174.

Kar bazı nedenlerden dolayı, etkinliğin ve verimliliğin sadece yaklaşık bir ölçüsü olabilir: (1) parasal ölçüler çıktıların ve girdilerin tüm yönlerini ölçmemektedir, (2) standartlar tam olarak doğru saptanmamış olabilir ve (3) kar, kısa dönemde ne olduğunun ölçüsüdür, ancak alınan kararların uzun dönemli sonuçları da önemlidir.<sup>58</sup>

#### 1.2.4.3. SORUMLULUK MERKEZİ AYRIMININ YARARLARI

Sorumluluk muhasebesi uygulanan işletmelerde, bölümler çeşitli sorumluluk merkezleri adı altında birleştirilir. İşletmeyi sorumluluk merkezlerine ayırarak, sorumluluk ve yetki dağılımı yapılmış olur ve bu ayrımın işletmeye sağlayacağı yararlar şunlardır:<sup>59</sup>

- Yöneticilerin başarı ölçümlenmeleri sorumluluk merkezleri itibarıyla yapılabilmektedir.
- Kişinin sorumluluk sınırları belirlenerek yetki ve sorumluluk çekişmesi önlenmiş olur ve kişiye kendi iradesiyle hareket etme yetkisi tanındığından, gelişmesine olumlu yönde bir katkıda bulunur.
- İşletmede oluşan faaliyetlere ilişkin olarak en alt basamaklara kadar bilgi aktarımı sağlandığından, hedeflere en az fedakarlıkla ulaşabilme olanağına neden olur.
- Amaç birliği en alt kademe yöneticilerine kadar indirgenerek çalışanların işletmeyi benimseme duygusu kuvvetlendirilir.

Sorumluluk merkezleri aynı zamanda bireyin kime karşı sorumlu olduğunu, sorumluluk alanını, bireyin kendi iradesiyle hareket etme yetkisinin kapsamını ve yetkisini aşan konularda kime başvuracağını belirler. Ayrıca, kontrol fonksiyonuna ilişkin faaliyetlerin çabuk yerine getirilmesini sağlar ve orta kademe yöneticilerine olduğu kadar, alt kademedeki yöneticilere de bir ait olma duygusu aşulamakta yardımcı olur.

<sup>58</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.881.

<sup>59</sup> Kaymaz, a.g.e., s.31-32.

#### 1.2.4.4. SORUMLULUK MERKEZİ TÜRLERİ

Merkezkaç yönetim yaklaşımı sonucunda, organizasyonlar birbirinden belirgin bir şekilde ayrılmış birçok sorumluluk merkezine bölünür. Yönetim kontrol sistemlerinde önemli dört çeşit sorumluluk merkezi bulunmaktadır. Bunlar gider merkezleri, gelir merkezleri, kar merkezleri ve yatırım merkezleridir.<sup>60</sup>

Bir sorumluluk merkezinin türü, tepe yönetiminin stratejileri doğrultusunda belirlenir. Tepe yönetiminin beklentilerinin sınırları o sorumluluk merkezinin türünü belirler.

##### 1.2.4.4.1. GİDER MERKEZİ

Kontrol sistemi sorumluluk merkezi tarafından gerçekleştirilen giderleri ölçer, fakat gelirlerden oluşan çıktıları ölçmezse o sorumluluk merkezi gider merkezidir. Her sorumluluk merkezinin çıktıları vardır, ancak birçok durumda bu çıktıları gelir olarak ölçmek olanaksız ve gereksizdir. Örneğin, muhasebe ve hukuki işler bölümlerinin çıktılarının parasal değerini ölçmek son derece zordur.<sup>61</sup>

Bir sorumluluk merkezi yöneticisinin belirli bir miktar çıktıyı mümkün olan en düşük maliyetle üretmekle yükümlü olması durumunda bu sorumluluk merkezinin bir gider merkezi olarak belirlenmesi uygundur.<sup>62</sup>

Gider merkezleri maliyet merkezleri ile tamamen aynı değildir. Maliyet merkezi, tam maliyet muhasebe sisteminde sonradan maliyet taşıyıcılarına yüklenecek olan maliyetleri toplamak için kullanılan bir araçtır. Tüm maliyet merkezleri aynı zamanda gider merkezi değildir.<sup>63</sup>

<sup>60</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.757.

<sup>61</sup> A.e., s.833.

<sup>62</sup> M.Y.Kyhan, P.K.Jain, Management Accounting, 6. bs., y.y., Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 1991, s.481.

<sup>63</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.833.

Gider merkezleri “standart gider merkezleri” ve “iradi (istemli) gider merkezleri” olarak ikiye ayrılır. Standart gider merkezleri çıktının fiziksel olarak ölçülebildiği ve girdi-çıkıtı ilişkilerinin saptanabildiği gider merkezleridir. Bu gider merkezlerinde kontrol standart maliyetlerle yapılır. Üretim departmanları standart gider merkezleridir. İradi (istemli) gider merkezlerinde ise üretim miktarı ile girdi-çıkıtı ilişkileri ölçülemez. Dolayısıyla kontrolün sadece giderlere yönelik olması zorunludur. Personel, muhasebe, hukuk işleri, halkla ilişkiler ve araştırma-geliştirme merkezleri iradi (istemli) gider merkezleridir.<sup>64</sup>

#### 1.2.4.4.2. GELİR MERKEZİ

Bir sorumluluk merkezi yöneticisi, merkezin parasal olarak ölçülen çıktılarında sorumlu tutulur fakat merkezin sattığı malların veya hizmetlerin maliyetinden sorumlu tutulmazsa, o sorumluluk merkezine gelir merkezi denir.<sup>65</sup>

Yöneticisi esasen gelirlerden sorumlu olan ve başarısı gelir yaratma kabiliyetine dayanan sorumluluk merkezi gelir merkezidir. Gelir merkezinin performansı genellikle merkezin fiili geliri ile bütçelenmiş geliri karşılaştırılarak ve doğan sapmalar analiz edilerek değerlendirilir. Üretim ve hizmet işletmelerinde performans ölçütleri satış rakamını, müşteri sayısını veya dakika başına satış gelirini içerebilir.<sup>66</sup>

#### 1.2.4.4.3. KAR MERKEZİ

Yöneticisi gelir ve giderlerden ve doğan faaliyet karından sorumlu olan sorumluluk merkezi kar merkezidir. Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri hem de ürettiği mal ya da hizmetten sağladığı geliri ölçülüyor ve kayıt ediliyor ise bu sorumluluk merkezi kar merkezi olarak isimlendirilir. Bir sorumluluk merkezinin

<sup>64</sup> Gürsoy, a.g.e., s.605-606.

<sup>65</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.832.

<sup>66</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1118.

merkezkaç yönetime dayalı gerçek anlamda bir kar merkezi sayılması için aşağıdaki koşulların sağlanmış olması gerekir:<sup>67</sup>

- Sorumluluk merkezi yöneticisi üretip satacağı mal ya da hizmetlerin miktar, karışım ve kalite düzeyi ile üretim biçimlerini, satış fiyatını, satış ve dağıtım sistemini belirlemede özgür olmalıdır.
- Kar merkezleri birbirlerinden alışveriş yapmaya zorlanmamalıdır. Böyle bir alışveriş kaçınılmaz ise transfer fiyatları tüm kar merkezi yöneticilerinin üzerinde uzlaştıkları bir yöntemle belirlenmelidir.

Bir sorumluluk merkezinin kar merkezi olabilmesi ancak tepe yönetiminin bu merkezin çıktılarını gelir olarak ölçmeye karar vermiş olmasıyla mümkündür.<sup>68</sup> Bir işletme için gelir, işletme dışı taraflara yapılan satışlarla gerçekleşir. Bundan farklı olarak, organizasyonun dahilindeki bir birimin gelirinin ölçülmesi, sadece yönetimin tasarrufunda olan bir konudur. Hiçbir muhasebe standardı, bir işletmenin bünyesindeki bir sorumluluk merkezinin gelirinin ölçülmesini öngörmemektedir. Gider merkezlerinin çoğu, çıktıları için satış fiyatı belirlenmesi ile kolayca kar merkezine dönüştürülebilir. Önemli olan nokta, bunu yapmanın işletme için yeterince faydalı olup olmadığıdır.

Bir sorumluluk merkezinin kar merkezi olabilmesi, aşağıdaki hususlarla ilişkilidir:<sup>69</sup>

- Bir kar merkezinde işletmenin genel muhasebesi haricinde, o merkez için de kayıtlar tutulmalıdır. Kar merkezi, çıktıları da gelir olarak ölçümlenmelidir; bu çıktıyı alan diğer sorumluluk merkezi ise, bu geliri alınan mal ve hizmetlerin maliyeti olarak kaydetmelidir.

<sup>67</sup> Gürsoy, a.g.e., s.606.

<sup>68</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.834.

<sup>69</sup> A.e., s.835.

- Eğer bir merkezin yöneticisinin, yönettiği merkezin çıktılarının miktarı ve kalitesi hakkında veya ıktıları ile maliyetleri arasındaki ilişki hakkında karar vermede fazla etkisi yoksa, kar merkezinin yönetsel kontrol aracı olarak kullanılması uygun değildir. Ancak bundan bir kar merkezi yöneticisinin ıktıları ve girdileri üzerinde tam yetkili olmasını gerektiği anlamı çıkarılmamalıdır. Nitekim çok az işletmede kar merkezi yöneticilerinin yönettikleri birim ile ilgili tam yetkisi vardır.
- Eğer tepe yönetimi bir sorumluluk merkezinin bir diğer merkezden bir hizmet almasını isterse, genellikle bu hizmet bedelsiz olarak sağlanır ve dolayısıyla bu sorumluluk merkezi bir kar merkezi olarak nitelendirilemez. Örneğin tepe yönetimi iç denetim yapılmasını isterse, iç denetim tarafından denetlenen diğer birimler bu denetim için genellikle bir bedel demeyeceklerdir. Dolayısıyla iç denetim departmanı kar merkezi olarak nitelendirilemez.
- Eğer sorumluluk merkezinin ıktıları homojen ise (rneğin imento), parasal olmayan bir ölçüt (rneğin üretilen çimentonun tonu) de kullanılabilir. Çünkü bu tip ıktıları parasal büyüklüklere çevirme ile ek bir fayda sağlanmaz.
- Kar merkezi yöneticilerinin kendi iŐletmelerini yönetir gibi davranabilmesi, işletmenin yöneticileri arasında rekabeti artırır. Genellikle bu rekabet ortamı iyi yönetimi teşvik eder. Ancak bazı durumlarda, özellikle organizasyonun içindeki birimlerin birbirleriyle koordinasyonunun işletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi açısından önemli olması durumunda, kar merkezinin kullanımı bu merkezlerin arasında işletmenin genel çıkarlarına zarar verecek Şekilde önemli sürtüşmeler çıkması ile sonuçlanabilir. Ayrıca, kısa dönemdeki çıkarlar için çok fazla yoęunlaŐılması, işletmenin uzun dönemli çıkarlarının aleyhine olabilir.

#### 1.2.4.4.4. YATIRIM MERKEZİ

Yöneticisi, kar yaratmadan sorumlu olan ve merkezin kullandığı kaynaklar hakkında önemli kararlar alabilen sorumluluk merkezi yatırım merkezidir.<sup>70</sup> Bir başka deyişle, bir kar merkezinin yöneticisi bu merkezin gelir ve giderleri yanısıra kullandığı dönen ve duran varlıkların miktarından da sorumlu ise bu merkez yatırım merkezi olarak adlandırılır. Yatırım merkezleri merkezkaç yönetimin en ileri düzeyini temsil eden sorumluluk merkezleridir. Genellikle, oldukça büyük sorumluluk merkezleri yatırım merkezi kabul edilmektedir.<sup>71</sup> Bir bölümün yatırım merkezi olarak nitelendirilebilmesi için, kar merkezi olma koşullarına ek olarak,

- Bölüme ilişkin yatırım tabanının düzenli bir biçimde ölçülmesi,
- Kar ile yatırım tabanının beraberce bölüm başarısını değerlendirmede kullanılması,
- Bölüm yöneticisinin bir ölçüye kadar yatırım tabanı büyüklüğünü etkileyebilmesi

gibi koşulların bulunması gerekmektedir.<sup>72</sup>

<sup>70</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1118.

<sup>71</sup> Gürsoy, a.g.e., s.607.

<sup>72</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.78.



## İKİNCİ BÖLÜM

### SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN İŞLEYİŞİ

Çalışmanın bu bölümünde, sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi genel olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminde, çalışmanın birinci bölümünde belirtildiği gibi, öncelikle işletmelerin organizasyon yapıları dikkate alınarak, sorumluluk merkezleri ve bu merkezlerin yöneticilerinin sorumlulukları ve yetkileri belirlenmektedir. Daha sonra, her bir sorumluluk merkezi için bütçeler düzenlenmekte ve gerekli standartlar saptanmaktadır. Dönem içerisinde oluşan maliyetler, uygun dağıtım ölçütleriyle sorumluluk merkezlerine dağıtılmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi ile ilgili önemli bir husus da sorumluluk merkezlerinde toplanan maliyetlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen maliyetler olarak ayrımının gerekliliğidir. Ancak bu ayrım sayesinde bir merkezin yöneticisinin başarısının değerlendirilmesi anlamlı olabilecektir.

Başarı ölçümlemesindeki önemli bir aşama da fiili sonuçların bütçelenen tutarlarla karşılaştırılmasıdır. Gerçekleşen sapmalar ve bunların nedenleri, hazırlanacak sorumluluk raporlarında belirtilir; böylece gerekli düzeltmelerin yapılabilmesi için ilgili taraflar bilgilendirilmiş olur. Sapma analizi haricinde sorumluluk merkezinin özelliğine göre gerekli diğer başarı ölçümleme yöntemleri de kullanılmalıdır.

Bu bölümde, maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması, kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen maliyet ayrımı, sorumluluk merkezi başarı ölçümleme yöntemleri ve sorumluluk raporlarına yer verilmiştir.

## 2.1. MALİYETLERİN SORUMLULUK MERKEZLERİNDE TOPLANMASI

Sorumluluk muhasebesi sistemi, maliyet muhasebesinden ayrı yeni bir sistem değildir. Tersine, maliyet muhasebesinin içinde düşünülmesi gerekir. Esasen, sorumluluk muhasebesinin görevini yerine getirirken kullandığı teknikler, maliyet muhasebesinde kullanılan tekniklerdir. Maliyet muhasebesi ile sorumluluk muhasebesinin farkı, maliyet muhasebesinin birim maliyet hesaplamasına, sorumluluk muhasebesinin ise maliyet kontrolüne önem vermesidir.<sup>1</sup> Dolayısıyla, sorumluluk muhasebesi sistemindeki maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması ile ilgili teknikler maliyet muhasebesindeki maliyet dağıtımı ile benzer özellikler gösterir.

Bir işletmede mal ve hizmet üretilmesi için çeşitli maliyetlere katlanılır. Bu maliyetlerden üretimle ilgili olanlar direkt hammadde, direkt işçilik ve genel imalat maliyetleridir. Mamul ve hizmet açısından üretimle arasında doğrudan ilişki olan direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetleri, direkt maliyetler, dolaylı olarak ilişkili olan genel imalat maliyetleri ise mamul ve hizmetler için endirekt maliyetlerdir.

Sorumluluk merkezleri açısından direkt ve endirekt maliyet ayrımı ise bundan farklıdır. Buna göre, bir sorumluluk merkezi ile doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler o sorumluluk merkezi açısından direkt maliyetlerdir.<sup>2</sup> Bir sorumluluk merkezinin yöneticisinin maaşı o sorumluluk merkezi için direkt maliyettir. Bir sorumluluk merkezi ile doğrudan ilişkilendirilemeyen ancak dolaylı olarak ilgili olan maliyetler ise o sorumluluk merkezi için endirekt maliyetlerdir. Endirekt maliyetler, uygun dağıtım ölçütleri ile dağıtılarak sorumluluk merkezlerine yüklenirler. Bir sorumluluk merkezinin içinde bulunduğu binanın amortisman maliyetinden aldığı pay, ancak bir dağıtım ölçütü ile bulunabilir.

<sup>1</sup> Uslu, a.g.e., s.4-5.

<sup>2</sup> Robert E. Seiler, Frank Collins, *Accounting Principles for Management*, 3. bs., y.y., Richard D.Irwin Inc., 1980, s.358.

Üretim departmanlarının faaliyetlerini yürütebilmeleri için hizmet departmanlarına ihtiyaçları vardır. Hizmet departmanlarının hizmetlerinden faydalanan üretim departmanlarına hizmet departmanlarının maliyetlerinden pay verilmesi gerektiği açıktır. Bu sürece maliyet dağıtımını denir.

Maliyetlerin dağıtılmasının üç temel nedeni vardır:<sup>3</sup>

1. Ürün maliyetleme: Hizmet departmanlarının maliyetleri üretim departmanına dağıtıldıktan sonra nihai ürünün bir parçası olurlar.
2. Performans değerlendirme: Dağıtılan hizmet departmanları maliyetleri üretim departmanları için hazırlanan aylık performans raporunda değerlendirilen maliyetlerden biri olurlar.
3. Özel kararlar: Hizmet departmanlarının dağıtılması, alınacak özel kararlara yardımcı olabilir. Örneğin yeni bir makinenin alınması kararında, bakım onarım departmanının maliyetleri azalabilecek, buradan üretim departmanlarının aldığı payın ne kadar azalacağı da hesaplanabilecektir.

Maliyetlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımında ilk olarak işletmede ortaya çıkan direkt maliyetler ilgili merkezlere yüklenir. Maliyet dağıtımındaki en önemli hususlardan biri, bir merkeze direkt olarak yüklenebilen bu maliyetlerin diğer merkezlere dağıtılmaması gerekliliğidir.<sup>4</sup> Daha sonra endirekt maliyetler, anahtarlar yardımıyla esas üretim veya bir başka deyişle işlem merkezlerine ve hizmet merkezlerine yüklenirler. Endirekt maliyetlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımını aşağıdaki adımlar izlenerek yapılır:<sup>5</sup>

1. Endirekt maliyetler için dağıtım anahtarları veya dağıtım ölçütleri seçilir.
2. Bu ölçütler ile dağıtım hadleri hesaplanır.
3. Endirekt maliyetler ilgili sorumluluk merkezlerine dağıtılır.

<sup>3</sup> Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens, *Managerial Accounting*, y.y., McGraw-Hill Book Company, 1988, s.476-477.

<sup>4</sup> Garrison, Noreen, a.g.e., s.565.

<sup>5</sup> A.g.e., s.756.

Böylece her bir merkezde ortaya çıkan toplam maliyetler bulunur. Bu yükleme birinci dağıtım olarak adlandırılır.

Daha sonra hizmet maliyet merkezlerinde toplanan maliyetlerin işlem gider merkezlerine dağıtımı yapılır. İkinci dağıtım olarak adlandırılan bu dağıtım, direkt dağıtım, kademeli dağıtım veya matematik yöntem ile yapılır.<sup>6</sup>

Üçüncü dağıtım, işlem merkezlerinde oluşan maliyetlerin mamullere yüklenmesidir. Sorumluluk muhasebesi, maliyetleri sorumluluk merkezleri itibari ile ele aldığından, mamul maliyetini belirleme amacına yönelik bu dağıtım, çalışmanın kapsamı dışında tutulmuştur.

## 2.2. KONTROL EDİLEBİLEN VE KONTROL EDİLEMİYEN MALİYET AYRIMI

Maliyetlerin kontrol edilebilen ve edilemeyen olarak bir ayrıma tabi tutulması, yöneticilerin performanslarının ölçülmesi açısından çok önemlidir. Çünkü, yöneticiler ancak bu ayrım yapıldığı takdirde, kontrol edebildikleri maliyetlerden sorumlu tutulabilir ve ona göre değerlendirilebilirler.

Kontrol kavramı performans değerlendirmedeki ve raporların biçimi ve içeriğindeki önemi nedeniyle dikkate değerdir. Kontrol edilebilir maliyetler, belirli bir dönem içinde, belirli bir yönetim seviyesindeki bir yönetici tarafından önemli ölçüde etkilenebilecek maliyetlerdir.<sup>7</sup> Başka bir deyişle, sorumluluk merkezine yüklenen maliyetler, sorumluluk merkezi yöneticisinin faaliyetlerinden önemli ölçüde etkileniorsa bu maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir.<sup>8</sup>

---

<sup>6</sup> Rayburn, a.g.e., s.96.

<sup>7</sup> J.Owen Cherrington, E.Deer Hubbord, David H. Luthy, 2. bs., Cost Accounting: A Managerial Approach, y.y., West Publishing Co., 1988, s.204.

<sup>8</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.861.

Maliyetlerin kontrol edilebilir niteliğinin iki temel noktası vardır.<sup>9</sup> Maliyetlerin kontrol edilebilirliği belirli bir sorumluluk merkezi ile sınırlıdır. Kontrol düzeyi, mutlak kontrol düzeyi değil, önemli ölçüde kontrol edilebilir düzeydir.

Kontrol edilebilirlik, belirli bir maliyet kaleminin sahip olduğu bir özellikten çok belli bir sorumluluk merkezi bağlamında kullanılmalıdır. İşletmelere bir bütün olarak bakıldığında tüm maliyetler kontrol edilebilir niteliktedir.<sup>10</sup>

Kontrol edilebilirlikte tam bir etkiden çok, önemli ölçüde etki kastedilir, çünkü bir yönetici herhangi bir maliyet kalemini etkileyecek tüm faktörler üzerinde nadiren tam kontrole sahip olur.<sup>11</sup> Diğer bir deyişle, maliyetlerin kontrol edilebilirliği çoğu zaman tek bir kişinin sorumluluğunda değildir. Birçok işletmede, diğer bireyler de çeşitli derecelerde aynı maliyetler üzerinde etkilidirler. Tüm maliyetlerin belli bir dönemde belli bir dereceye kadar kontrol edilebilir olduğu söylenebilir.<sup>12</sup>

Maliyetlerin, işletmedeki bir bölümde ayırımı kolaylaştıracak bazı temel faktörler şunlardır:<sup>13</sup>

- Bir yönetici, herhangi bir maliyet faktörünün hem satın alınmasında, hem de kullanılmasında etkili ise bu maliyet faktöründen sorumlu tutulmalıdır.
- Bir yönetici, kendi faaliyetleri sonucunda herhangi bir maliyet tutarını önemli ölçüde etkiliyorsa bu maliyetlerden sorumlu tutulmalıdır.
- Bir yönetici, kendi direkt faaliyetleri sonucunda maliyet tutarını önemli ölçüde etkilemediği halde üst yönetimin isteği ile bu maliyetlerden sorumlu tutulabilir. Ancak, böyle bir durumun ilgili yöneticinin başarı değerlemesinde ayrıca dikkate alınması gerekir.

<sup>9</sup> Sevgener, Hacıüstemoğlu, a.g.e., s.396.

<sup>10</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.861.

<sup>11</sup> A.e.

<sup>12</sup> James Cashin, Ralph S. Polimeni, Cost Accounting, y.y., McGraw Hill Book Co.,1981, s.653.

<sup>13</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.44.

Bir sorumluluk merkezindeki maliyetler o merkez açısından direkt veya endirekt olarak sınıflandırılabilir. Endirekt maliyetler, sorumluluk merkezlerine dağıtılırlar ve bu nedenle dağıtıldıkları sorumluluk merkezi tarafından kontrol edilemezler. Dağıtılan maliyet tutarı, dağıtım yapılan sorumluluk merkezinin yöneticisinin faaliyetlerinden çok, hizmet merkezinde oluşan maliyetlerin tutarına ve dağıtım yapılırken kullanılan dağıtım ölçütlerine dayanır.<sup>14</sup>

Sorumluluk merkezinin direkt maliyetlerinin kontrol edilebilen maliyetler ile aynı olması gerekmemektedir. Bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilen nitelikteki tüm maliyetleri o bölümün direkt maliyetleri olmasına karşın, bölüme ilişkin tüm direkt maliyetlerin kontrol edilebilen maliyet olacağı söylenemez. Örneğin, bir sorumluluk merkezindeki cihazların amortismanı o merkez için direkt maliyettir. Ancak, merkez yöneticisinin cihazların alınmasında veya elden çıkartılmasında genellikle yetkisi bulunmadığından, cihazın amortismanından sorumlu tutulamaz.<sup>15</sup>

Bir sorumluluk merkezi tarafından kontrol edilemeyen maliyetlerin, bölümün sabit maliyetleri ile aynı olduğu düşünülmemelidir. Kontrol edilebilen maliyetlerin mutlaka değişken maliyet olması da gerekmez. Değişken maliyetler, faaliyet hacmindeki değişmelerle doğru orantılı olarak değişen maliyetlerdir.<sup>16</sup> Örneğin, sabit maliyet özelliği gösteren endirekt işçilik, aydınlatma ve ısı maliyeti üretim miktarlarından etkilenmese bile kontrol edilebilmektedir. Değişken maliyetlerin büyük bir kısmı kontrol edilebilir olduğu halde, bazı değişken maliyetler de sorumluluk merkezleri için kontrol edilemeyen nitelikte olabilir.<sup>17</sup> Direkt hammaddenin işletme içindeki bir başka sorumluluk merkezi tarafından satın alınarak üretim departmanına teslim edildiği bir işletmede, üretim departmanı sorumlusu bir değişken maliyet olan direkt hammadde maliyetinden sorumlu tutulamayacaktır.

<sup>14</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.861-862.

<sup>15</sup> A.e., s.862.

<sup>16</sup> Garrison, Noreen, a.g.e., s.57.

<sup>17</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.862.

Kontrol edilemeyen maliyet, maliyet dağıtım yönteminin değiştirilmesi ve sorumluluk sınırlarının genişletilmesi ile kontrol edilebilir maliyet haline dönüştürülebilir.<sup>18</sup>

Dağıtılan maliyetler, sorumluluk merkezi açısından kontrol edilemeyen maliyetlerdir. Ancak sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetlerin pek çoğu, birtakım düzenlemelerle sorumluluk merkezinin yöneticilerince kontrol edilebilen maliyetlere dönüştürülebilir. Nitekim, bir fabrikanın çeşitli örgüt birimleri arasında dağıtımına bağlı olan elektrik, su ya da gaz maliyetleri, her örgüt birimine ayrı ölçü saati konulmak suretiyle kontrol edilebilen maliyet haline getirilebilirler.<sup>19</sup>

Bir sorumluluk merkezinin hizmet departmanlarından aldığı hizmetler, hizmet maliyetlerinden, her bir merkeze hizmetten yararlanma derecesine göre pay verilmesi halinde, dağıtılan maliyetten kontrol edilebilen maliyete dönüştürülebilir.<sup>20</sup> Örneğin, bakım kısmının her sorumluluk merkezine yaptığı bakım hizmeti fiilen ölçülür ve bununla orantılı bir bakım gideri yüklenirse bakım giderleri kontrol edilebilir hale gelir.

### 2.3. SORUMLULUK MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEME YÖNTEMLERİ

Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli amaçlarından biri, sorumluluk merkezlerinin yöneticilerinin başarılarının ölçümlenmesidir. Sorumluluk muhasebesi açısından sorumluluk merkezlerinin birbirinden ayıran temel özellik bu sorumluluk birimlerine uygulanan finansal başarı ölçütleri ile ilgilidir.<sup>21</sup> Sorumluluk merkezlerinin başarısının ölçümlenmesinde sorumluluk merkezlerinin türü mutlaka

<sup>18</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.863.

<sup>19</sup> Türkan Arıkan, İşletme İç Kontrolde Sorumluluk Raporları, İstanbul, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın Ltd.Şirketi, 1978, s.57.

<sup>20</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.863.

<sup>21</sup> Yücel Ercan, "Bölümlü İşletmelerde Bölümsel Başarının Ölçülmesi: Bir Sorumluluk Muhasebesi yaklaşımı ve vaka Çalışmaları", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1980, s.4.

dikkate alınmalı; ölçümlemede kullanılacak yöntemlere sorumluluk merkezinin türüne göre karar verilmelidir.

Çalışmanın bu bölümünde, türlerine göre sorumluluk merkezi başarı ölçümleme yöntemlerine yer verilecektir.

### 2.3.1. GİDER MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEMESİ

Bir sorumluluk merkezinin çıktısının parasal olarak ölçülenememesi durumunda, o sorumluluk merkezinin gider merkezi olarak adlandırılacağı çalışmanın birinci bölümünde belirtilmişti.

Gider merkezlerinde önemli olan, yalnızca maliyetlerin ölçülebilirliğidir. Aslında her sorumluluk merkezinin ürettiği bir mal ya da hizmet vardır. Ancak bu mal ya da hizmeti parasal olarak ölçmek bazen olanaksız bazen de gereksiz olabilmektedir. Örneğin; genel yönetim birimlerinin (personel, finansman v.b. gibi) çıktılarının ölçülmesi oldukça güçtür. Diğer yandan bir sorumluluk merkezinden beklenen yalnızca planlanmış en az maliyetle üretmekse, üretilen malların parasal değerini ölçmek gereksiz olacaktır.<sup>22</sup>

Aynı zamanda, bu merkezlerin çıktıları soyut olma özelliği taşırlar: hukuki danışmanlık (hukuki işler bölümü), güvenilir muhasebe raporları (muhasebe bölümü), başarılı halkla ilişkiler (halkla ilişkiler bölümü) ve uygun nitelikli personel (personel bölümü). Bunların çıktılarının her zaman parasal olarak ifade edilmesi mümkün değildir. Bu tip bölümler için en uygun değerlendirme ölçütü girdilerini kullanmadaki verimliliklerdir. Özetle, kurmay bölümler için en uygun başarı değerlendirme ölçütü maliyettir.<sup>23</sup>

<sup>22</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.71.

<sup>23</sup> Kyhan, Jain, a.g.e., s.481.



Gider merkezindeki yöneticilerin başarısı; çıktıların; kantitatif biçimde ölçülmesindeki güçlükler nedeniyle, bütçe ve standartlar ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanan kontrol yöntemleriyle değerlendirilir.

İşletme bütçesi, belirli bir dönemi kapsayan belirli bir kuruluş veya bu kuruluşun çeşitli bölümlerine ilişkin geleceğe dönük gelirleri, giderleri veya bunların her ikisini de içeren ileriye dönük planlar olarak tanımlanabilir.<sup>24</sup> Bütçeleme amaçlarından biri, ele alınan dönem faaliyetlerini başlangıçta saptanmış ölçülerle karşılaştırmak ve böylece en etkin ve yeterli bir faaliyet yönetiminin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemektir.<sup>25</sup> Sorumluluk muhasebesi sistemi ile ilgili değinilmesi gereken iki tür bütçe vardır, bunlar sabit bütçeler ve esnek bütçelerdir.

Sabit veya bir başka ifade ile statik bütçeler, faaliyetleri, seçilmiş tek bir kapasite kullanım derecesi üzerinden planlayan ve kontrol eden bütçelerdir. Esnek bütçeler ise statik bütçelerin aksine gerek planlama ve gerekse kontrol aşamalarında değişik faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır.<sup>26</sup>

Esnek bütçe, performans değerlendirmede kullanılan bir kontrol aracıdır ve fiili çıktı birimi ile standart birim maliyetinin çarpımıyla türetilir. Fiili maliyetlerle esnek bütçe arasındaki olumlu ve olumsuz sapmalar, direkt işçilik, direkt malzeme ve genel imalat maliyetleri için özel sapmalar hesaplamak amacıyla, standart maliyetleme kullanılarak daha ayrıntılı incelenebilir.<sup>27</sup>

<sup>24</sup> Türkan Sunguroğlu, "Muhasebe Teorisi ve Uygulama Açısından Tam Açıklama Kavramı-Sorumluluk Muhasebesi", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 1993, s.77.

<sup>25</sup> Fatih Yılmaz, "İşletmelerde Bütçeleme", Mali Çözüm, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, s.73.

<sup>26</sup> Taner, Öncü, a.g.e., s.69.

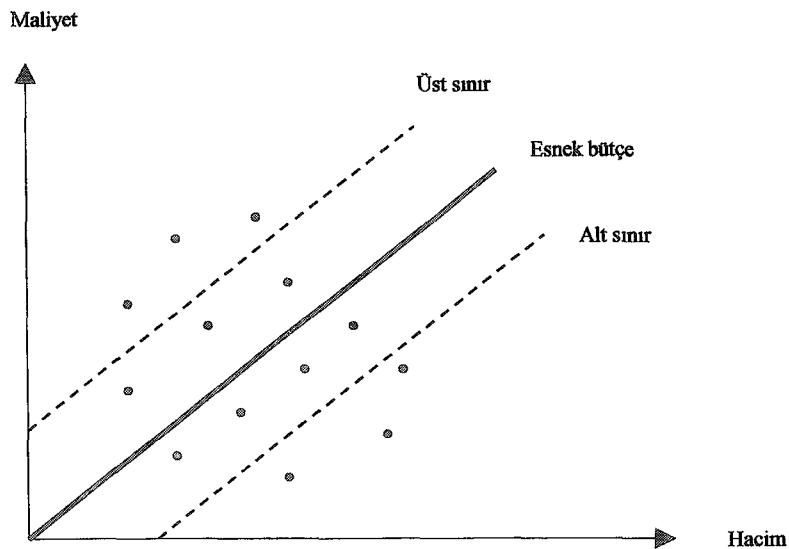
<sup>27</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1121

Gider merkezlerinin başarılarının ölçülmesinde başlıca yöntem olan sapma analizlerinin temel amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>28</sup>

- Sapmaların meydana gelme nedenlerini ortaya koymak,
- Sapmaların meydana geldikleri yerleri ve sorumluları belirlemek,
- Sapmaların olumlu ya da olumsuz gerçek niteliklerini ortaya çıkarmak,
- Sapmalarla ilgili alınacak önlemleri belirlemek.

Sapma analizlerinde üzerinde durulması gereken en önemli konu, ortaya çıkan sapmaların nedenlerinin araştırılmaya değer olup olmadığının belirlenmesidir. Sapma derecesinin az olması veya sapmaların kontrol edilemeyen faktörlerden kaynaklanması durumunda, yöneticiler zaman ve çabalarını boşa harcamak istemediklerinden bunların nedenlerini araştırmaktan kaçınırlar. Yöneticilere bu konuda kolaylık sağlamak amacıyla işletmelerde kontrol grafiklerinin düzenlenmesi yoluna gidilmektedir. Bu grafikler yardımıyla belirli istatistik yöntemlere göre daha önceden saptanmış bulunan, kontrol alt ve üst sınırlarını aşan sapmalar kolaylıkla izlenebilmektedir.<sup>29</sup>

Şekil 3-Kontrol Grafiği



<sup>28</sup> Taner, Öncü, a.g.e., s.137.

<sup>29</sup> A.e., s.138.

Yukarıdaki şekilden de görüleceği gibi sapmalar nokta ile ifade edilmektedir. Esnek bütçe ve üst-alt sınır arasındaki noktalar kontrol sınırları içerisindeki olumlu ve olumsuz sapmaları, alt sınırın altındaki ve üst sınırın üzerindeki noktalar ise, kontrol sınırını aşan ve özellikle araştırılması gereken sapmaları göstermektedir. Sapmaların raporlanmasına böyle bir yaklaşım, istisnalara göre yönetim prensibinin uygulanmasını sağlayan ve yönetim kontrolünün etkinliğini artıran bir unsurdur.

Bir gider merkezi yöneticisinin başarı değerlemesi için hazırlanan sorumluluk raporları karşılaştırmalı verileri kapsamalıdır. Bu durumda, hazırlanan sorumluluk raporlarında aşağıdaki öğelerin bulunması gerekmektedir.<sup>30</sup>

- **Sorumluluk Merkezinin Gerçekleşen Başarısı:** Belli bir dönem içinde meydana gelen ve o birime yüklenen gerçek maliyetler ile o merkezce sağlanan gerçek gelirleri gösterir. Bu veriler, faaliyetler son bulduktan sonra elde edilir ve yöneticilerin sorumluluklarına ne ölçüde ulaştıklarını görmek amacıyla, belirli bir düzen içerisinde raporlara kaydedilir.
- **Sorumluluk Merkezinin Bütçelenen ya da Planlanan Başarısı:** Sorumlu yöneticilerin başarısı, önceden saptanmış tutarlarla gerçekleşen durumun karşılaştırılmasıyla ortaya konulabilir. Bu nedenle, faaliyetlerin başlamasından önce bazı ölçütlerin belirlenmesi gerekmektedir. Bu ölçütler, bütçelerde yer alan tutarlar veya standartlar olabileceği gibi geçmiş dönemin gerçekleşen sonuçları da olabilir.
- **Sorumluluk Merkezinin Gerçekleşen Başarısı ile Planlanan Başarısı Arasındaki Sapma:** Sorumluluk raporlarının en belirgin niteliği, bunların gerçekleşen sonuçlarla, bütçelenen tutarlar arasındaki sapmaları rapor etmesidir. Ancak, sapmaların yalnızca belirlenmesi yeterli olmayıp sapmalara ilişkin bir çok sorunun cevaplanması da gerekmektedir. Bu cevaplar ise ancak sapma analizleri ile verilebilir.

<sup>30</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s. 72.

Bir üretim bölümü sadece bir tek çeşit ürün ürettiyse başarısı verimlilik ve etkinlik açısından gider merkezi olarak ölçülür. Çıktı miktarı parasal olarak ifade edilemese de, üretilen birim sayısının çıktıyı temsil etmesi anlamlı olabilir. Ürünün birim maliyeti departmanın verimliliği için bir gösterge olabilir. Tek bir çeşit üründen üretilen fiili birim sayısının bir önceki dönemde üretilen birimlerle karşılaştırılması, bölümsel etkinliğin ölçülmesinde kullanılabilir.<sup>31</sup>

### 2.3.2. GELİR MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEMESİ

Bir sorumluluk merkezinin yöneticisinin yönettiği sorumluluk merkezinin gelir cinsinden ölçülen çıktılardan sorumlu olması ancak satılan mal ve hizmetlerin maliyetlerinden sorumlu olmaması durumunda, bu sorumluluk merkezi bir gelir merkezi olarak tanımlanır.<sup>32</sup> Bir başka deyişle bir sorumluluk merkezinin sadece gelirlerinin ölçümlenebilmesi veya gelirlerinden sorumlu tutulması durumunda o sorumluluk merkezi bir gelir merkezidir.

Finansal muhasebede gelir, sadece işletme dışı bir tarafa satış işlemi yapıldığında gerçekleşir. Ancak sorumluluk muhasebesinde gelirin tanımı farklıdır. Buna göre gelir bir sorumluluk merkezinin bir dönemdeki çıktılarını ölçer. Dolayısıyla, eğer bir fabrika çıktılarını işletmenin satış departmanına “satıyor” ve bu tip satışları gelir olarak ve satışların maliyetini de kaydediyorsa kar merkezi olarak adlandırılır. Aynı şekilde, bilgi işlem departmanı gibi bir hizmet departmanı ürettiği hizmetin kullanıcısı olan bir diğer merkeze hizmetini “satabilir”. Bu “satışlar” bu hizmet departmanı için gelir yaratmış olacaktır.<sup>33</sup> Dolayısıyla, sorumluluk merkezlerinin geliri, işletme dışı taraflara ve işletmedeki diğer merkezlere yaptıkları satışlardan oluşacaktır.

<sup>31</sup> Kyhan, Jain, a.g.e., s.481.

<sup>32</sup> Anthony, Welsch, Reece, a.g.e., s. 547.

<sup>33</sup> Anthony, Welsch, Reece, a.g.e., s.547.

Gelir merkezleri sorumlu yöneticinin hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlenir. Tipik birer gelir merkezi olan pazarlama departmanları satış kotalarını hedef alırlar ve başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarıyla ölçümlenir.<sup>34</sup>

Gelir merkezlerinin yöneticilerinin başarılarının ölçülmesi, gider merkezininki ile benzerlik gösterir. Gelir merkezindeki yöneticilerin başarısı, çıktılarının bütçe ve standartlar ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanan yöntemlerle değerlendirilir.<sup>35</sup>

Gelir merkezleri, genellikle pazarlama faaliyetlerini örgütlemek için belirlenir. Tipik olarak bir gelir merkezi, üretim bölümündeki mamul malları elde eder ve bu mamullerin satışından ve dağıtımından sorumludur. Eğer bir gelir merkezi, mamulün satış fiyatını saptama yetkisine sahipse o zaman yarattığı gelirden de sorumlu tutulacaktır. Eğer fiyat politikası gelir merkezinin dışında belirleniyorsa bu takdirde gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satış karmasından sorumlu tutulabilir. Bir gelir merkezi, yöneticisinin temel sorumluluğu satış geliri yaratmak olan bir işletme bölümüdür.

### 2.3.3. KAR MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEMESİ

Merkezkaç yönetim biçimini ileri derecede uygulayan örgütlerde işletmenin ana kısımları ya da bölümleri, kar ya da yatırım merkezi olarak örgütlenir.<sup>36</sup>

Bir sorumluluk merkezinin başarısı elde ettiği gelir ve oluşturduğu gider arasındaki farka göre ölçülüyorsa bu sorumluluk merkezi kar merkezi olarak adlandırılır.<sup>37</sup> Gelir, çıktılarının; gider ise girdilerin veya bir başka deyişle tüketilen varlıkların parasal olarak ifade edilmesidir. Kar, gelir ve gider arasındaki farktır. Kar

<sup>34</sup> Sevgener, Hacıüstemoğlu, a.g.e., s.384.

<sup>35</sup> Wayne J. Morse, James Davis, Al L. Hortgraves, *Management Accounting*, 3.bs., y.y., South-Western Publishing Co., 1991, s.295.

<sup>36</sup> Gürsoy, a.g.e., s.731.

<sup>37</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.833.

merkezlerinin yöneticileri merkezin hem gelirlerinden hem de giderlerinden sorumludurlar ve sorumluluk merkezinin karını maksimize etmeye çalışırlar.

Kar merkezlerinin başarı ölçümlemesinde bu sorumluluk merkezlerinin temel özellikleri dikkate alınmalıdır. Bu özellikler aşağıdaki gibi sıralanabilir:<sup>38</sup>

- Bu tür merkezler kar amacı güderler.
- Bu merkezlerin yöneticileri, karın oluşmasını etkileyen temel kararların verilmesinde yetki sahibidirlar.
- Bu merkez yöneticilerinin, kar amaçlı karar modellerini kullanması gerekir.
- Merkez yöneticileri, meydana gelen kar miktarından üst düzeydeki yöneticilere karşı sorumludurlar.

Her bir kar merkezi, kendi gelirlerinden, giderlerinden ve doğan faaliyet karından sorumludur. Bir kar merkezinin performansı, genellikle fiili gelir tablosu sonuçları ile bütçelenmiş gelir tablosu sonuçları karşılaştırılarak değerlendirilir.<sup>39</sup>

Kar merkezlerinde bölüm yöneticilerinin başarı ölçümlemesi, bölümün planlanan kara ne ölçüde ulaştığına bakılarak yapılır. Bölüm çalışmalarından sorumlu bulunan yöneticilerin, başarılarını değerlendirmede bir kriter olan kar, doğru olarak hesaplanırsa, yöneticilerin emrine verilen kaynaklardan ve elde ettikleri girdi faktörlerinden değer yaratabilme yeteneklerinin kapsamlı bir ölçütünü oluşturur.

Kar merkezi yöneticisi, gelir ve giderlerden sorumlu olduğu için, maliyet sapmalarının yanında gelir sapmalarından da sorumlu tutulmalıdır. Bütçelenen gelirlerle gerçekleşen gelirler arasındaki farkların analizinde genellikle kullanılan sapma türleri; satış hacim sapması, satış karışım sapması, fiyat sapması, harcama sapmasıdır.<sup>40</sup>

<sup>38</sup> Shillinglaw, a.g.e., s.778.

<sup>39</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1121.

<sup>40</sup> Arthur J. Francia, Robert H. Strawser, *Managerial Accounting*, 3.bs., y.y., Dame Publishing Inc., 1980, s.432.

Bir kar merkezi minyatür bir işletmeye benzer. Her bir kar merkezi için, ayrı bir şirket gibi gelirlerinin, giderlerinin ve karının gösterildiği gelir tablosu hazırlanır. Bu tablodaki tutarlar, ağırlıklı olarak kar merkezinin yöneticisinin aldığı kararlar sonucu oluşurlar. Dolayısıyla, bir kar merkezinin en temel yönetsel kontrol belgesi o merkezin gelir tablosudur. Bu merkezlerin performansı kar ile ölçüldüğü için bunların yöneticileri girdi ve çıktıları ile ilgili karar alırken karlarını artıracak yönde davranmaya güdülenirler. Bu tip merkezlerin yöneticileri kendi işlerini yönetir gibi hareket ettiklerinden, kar merkezi, ileride tepe yönetiminde görev alabilecek alt ve orta kademe yöneticiler için iyi bir eğitim yeridir. Kar merkezi kavramının kullanımı, özellikle büyük şirketlerde kar etme sorumluluğunu bütün organizasyona yayma imkanı sağlayan çok önemli bir araçtır.<sup>41</sup>

Ancak, kar kavramı, içinde yöneticinin kontrol edemediği maliyet unsurlarını ihtiva edebileceğinden, tek başına doğru bir başarı değerlendirme ölçütü olamayabilir. Bu durum, kar merkezleri için katkı analizini gerekli kılmaktadır. Bir işletme bölümüne ilişkin kar raporu, bölümün toplam işletme karına katkısını miktar olarak ifade etmelidir. Bunun yapılabilmesi ise, büyük oranda bölümsel katkının ölçülmesine bağlıdır. Kontrol edilebilir kar, yöneticinin başarı değerlemesinde en etkin ölçüt olarak kullanılmaktadır.

Kar merkezinin başarı değerlendirmesinde kullanılan önemli bir araç değişken maliyetleme sistemidir. Değişken maliyetleme, yöneticinin kontrol edilebilir maliyetlerini değişken veya sabit olarak sınıflandıran kar merkezi performans raporlarını hazırlama metodudur. Değişken maliyetlemede, geleneksel gelir tablosu yerine değişken maliyetli gelir tablosu hazırlanır. Böyle bir gelir tablosu, performans yönetimi ve değerlendirmesinde yararlıdır, çünkü maliyet değişkenliği ve kar merkezinin faaliyet karına katkısı üzerinde odaklanır. Kar merkezinin performansı değerlendirilirken değişken maliyetleme kullanıldığında, merkezin katkı payına ulaşmak için satılan malın değişken maliyeti ve değişken satış ve yönetim giderleri satışlardan çıkarılır. Faaliyet karını belirtmek için kar

---

<sup>41</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.834.

merkezinin, üretim, satış veya yönetim faaliyetlerinin maliyetlerini içeren tüm kontrol edilebilir sabit maliyetleri, katkı payından çıkarılır:<sup>42</sup>

**Tablo 1-Değişken Maliyetleme Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu ve Geleneksel Gelir Tablosu Karşılaştırması**

Değişken Maliyetleme Sistemine Göre Hazırlanan Gelir Tablosu		Geleneksel Gelir Tablosu	
Satışlar	2,500	Satışlar	2,500
Satılan Malın Değişken Maliyeti	1,575	Satılan Malın Maliyeti	1,745
Değişken Satış Giderleri	325	(1,575+170=1,745)	
Katkı Payı	600	Brüt Kar	755
Sabit Üretim Maliyeti	170	Değişken Satış Giderleri	325
Sabit Satış Gideri	230	Sabit Satış Giderleri	230
Kar Merkezi Karı	200	Kar Merkezi Karı	200

Görüldüğü gibi geleneksel gelir tablosunda, tüm üretim maliyetleri satılan malın maliyetine yüklenir fakat değişken maliyetleme sistemine göre hazırlanan gelir tablosunda, satılan malın maliyetinde sadece değişken üretim maliyetleri dikkate alınır. Değişken maliyetleme sisteminde satılan malın değişken maliyetinin hesaplanmasında sadece direkt hammadde maliyetleri, direkt işçilik maliyetleri ve değişken genel imalat maliyetleri kullanılır. Sabit üretim maliyetleri, cari dönem maliyetleri olarak değerlendirilir. Tabloda görüldüğü gibi, sabit üretim maliyetleri katkı payının hesaplanmasından sonra, sabit satış ve yönetim giderleriyle birlikte yer alır.<sup>43</sup>

Değişken maliyetleme; öncelikle kar-hacim-maliyet-fiyat ilişkilerini vurguladığına göre, bu yönteme dayanan raporlama biçimi, örgütte bu değişkenlere ilişkin kararların verildiği yönetim kademelerinde daha yararlı olur. Bu tür kararlar

<sup>42</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1121.

<sup>43</sup> A.e., s.1122.



yönetim bölümlerinin yetki ve sorumluluk alanına girdiğine göre, değişken maliyetleme, karar verme açısından bölümsel raporlama için de uygundur.<sup>44</sup>

Kar merkezleri, ürettikleri mal ve hizmetler açısından birbirinden tamamen bağımsız ise, her kar merkezinin kendi karını maksimum kılacak biçimde davranması doğal olarak işletmenin toplam karını da maksimum kılacaktır. Ancak bir kar merkezinin çıktısı diğer bir kar merkezinin girdisi ise, durum farklılık gösterecek ve işletmenin karını maksimum yapmak temel hedef olacaktır.<sup>45</sup>

Bir işletmenin bölümleri arasındaki alışverişin fiyatlandırılması anlamına gelen transfer fiyatlama, kar merkezlerinin yöneticilerinin başarıları ölçümlenirken dikkate alınması gereken önemli noktalardan biridir<sup>46</sup> Transfer fiyatı, herhangi bir kar merkezinin ürettiği mal ve hizmetlerin, bu mal veya hizmetleri kullanacak diğer sorumluluk merkezlerine transferi halinde bunlara uygulanacak fiyattır.<sup>47</sup> Transfer fiyatı, satıcı bölüm için bir gelir yaratırken alıcı bölüm için de diğer bölümden alınan mal ve hizmetin alım maliyetini oluşturur; dolayısıyla alım-satımdaki fiyatlama, işletme bölümlerinin faaliyet karlarını etkileyen bir unsur oluşturur. Transfer fiyatı, satıcı ve alıcı konumundaki bölümlerin karlarını etkilediği için sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirilmelerinde etkilidir. Örneğin ara ürün için belirlenen fiyat, satın alma bölümünün maliyetlerini, satış bölümünün ise gelirlerini etkilemekte, böylece iki bölümün karlılığı da transfer fiyatlamasından etkilenmektedir.

#### 2.3.4. YATIRIM MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEMESİ

Yöneticisi gelir, gider, kar ve yatırımdan sorumlu olan yatırım merkezlerinin başarı ölçülmesinde kar merkezi başarı ölçümlemesi yöntemlerinin tümü kullanılabilir. Ancak yatırım merkezinin başarısının değerlendirilmesinde kontrol

<sup>44</sup> Ercan, a.g.e., s.62.

<sup>45</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.77.

<sup>46</sup> İsmail Ufuk Mısırlıoğlu, "Bölümler Arası Transfer Fiyatlama ve Bir Uygulama", Mali Çözüm, Yıl:13, Sayı:62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s.177.

<sup>47</sup> Taner, Öncü, a.g.e., s.189.

edilebilir gelirler ve giderlerin bütçelenen tutarlarla karşılaştırılması yeterli değildir. Yatırım merkezi yöneticileri, varlıkları kontrol ettikleri ve yatırım da yaptıklarından, bunların yöneticilerini gelirler, giderler ve sermaye yatırımlarından sorumlu tutabilmek için farklı performans ölçütleri de kullanılmalıdır. Burada, geleneksel performans değerlendirme ölçütleri olan yatırım getirisi oranı ve artık kar yanında nispeten yeni bir performans ölçütü olan ekonomik katma değer (EKD) de kullanılır.<sup>48</sup>

### 2.3.4.1. YATIRIM GETİRİSİ ORANI

Bir finansal başarı ölçüsü olarak yatırım getirisi oranı ilk defa E.I. du Pont de Nemour Ortaklığı tarafından 1919 yılında geliştirilip kullanılmaya başlanmıştır. Yatırım getirisi (Return on Investment) yönteminde kar ile yatırım arasındaki ilişki aşağıdaki gibi kurulur:<sup>49</sup>

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı (ROI)} = \text{Kar} / \text{Yatırım}$$

Yatırım merkezinde uygun bir yatırım kriterinin belirlenmesi, başarı değerlendirmesi açısından ayrı bir önem taşır. Uygulamada kullanılan bazı ortak yatırım kriterleri aşağıdaki gibidir:<sup>50</sup>

- Toplam varlıklar
- Varlıkların yalnızca kullanılan kısmı
- Toplam varlıklar – kısa süreli borçlar
- Öz sermaye

Bu değişik varlık tutarlarının kullanılmasıyla bir tek yatırım merkezi için farklı yatırım getiri oranları hesaplanabilir. Önemli olan nokta, yatırım üzerinden karın hesaplanmasında temel alınacak yatırım tutarının bölüm yöneticisinin kontrolü

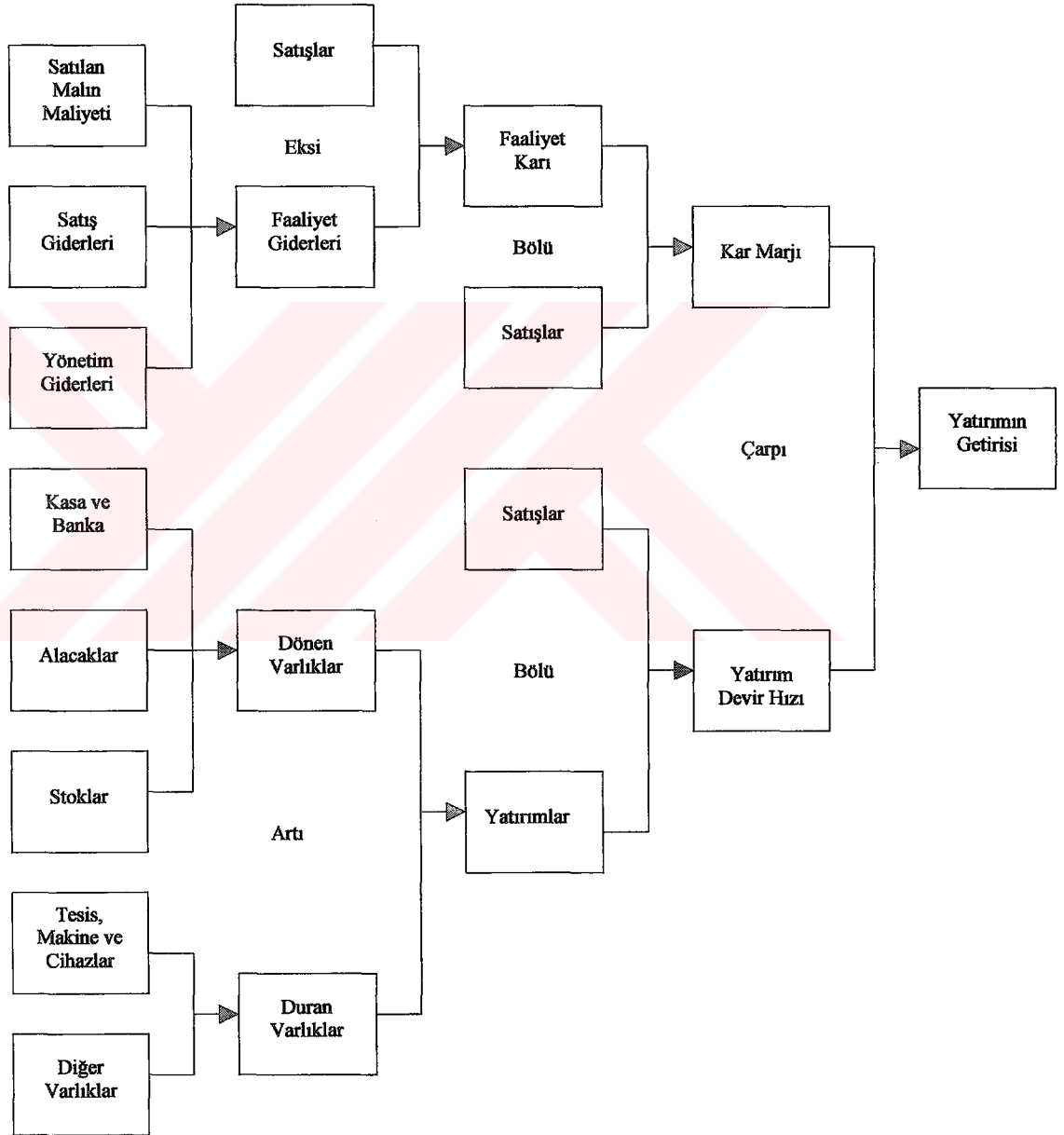
<sup>48</sup> Shillinglaw, a.g.e., s.790.

<sup>49</sup> Ercan, a.g.e., s.72.

<sup>50</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.79.

ve sorumluluğu altında bulunan varlıkları kapsamaktadır.<sup>51</sup> Yatırım getirisi oranını etkileyen faktörler arasındaki ilişkiler aşağıdaki şekilde görülmektedir:<sup>52</sup>

Şekil 4-Yatırım Getirisini Etkileyen Faktörler (ROI)



<sup>51</sup> A.e., s.79.

<sup>52</sup> Garrison, Noreen, a.g.e., s.540.

Şekilde görüldüğü gibi yatırım getirisi, yatırım merkezinin kar marjı ile yatırım devir hızının çarpımına eşittir. Yatırım getirisi oranı formülünün kar marjı kısmı, yönetimin satışlar ile faaliyet giderlerinin arasındaki ilişkiyi kontrol edebilme gücünün ölçüsüdür. Yatırım devir hızı kısmı ise bir yatırım merkezindeki her bir birim yatırım tarafından yaratılan satış hasılatının ölçüsüdür. Bu ilişkiler aşağıdaki gibi formüle edilebilir.<sup>53</sup>

$$\text{Kar Marjı} = \text{Faaliyet Karı} / \text{Satışlar}$$

$$\text{Yatırım Devir Hızı} = \text{Satışlar} / \text{Yatırımlar}$$

$$\text{Yatırım Getirisi Oranı} = \text{Kar Marjı} \times \text{Yatırım Devir Hızı}$$

Yatırım getirisini etkileyen birçok faktör nedeniyle, performans değerlendirmede yönetim bu ölçütü ihtiyatla kullanmalıdır. Eğer yatırım getirisi ölçütü fazla vurgulanırsa yatırım merkezi yöneticileri, işletme karları veya diğer yatırım merkezlerinin uzun dönem başarıları pahasına kendi yatırım getirisi performansları lehine olan işletme kararlarıyla bu duruma tepki gösterebilirler.<sup>54</sup>

Bölümce kullanılan yatırım temelinin büyüklüğünü belirlemede bölümün etkisi zayıfsa, yatırım getirisi oranının etkin bir kontrol aracı olma şansı daha fazla olur. Bölümün yatırım temeli, yatırım merkezi yönetimince etkilenebiliyorsa, bu kez de yatırım getirisi yönteminin kontrol aracı olma özelliği zayıflar. Çünkü böyle bir durumda yatırım getirisi oranının doyurucu görünmesi, mutlak rakam olarak doyurucu bir kara ulaşıldığı anlamına gelmeyebilir.<sup>55</sup>

Bu tip problemleri önlemek için, yatırım getirisi ile birlikte diğer performans ölçütleri her zaman kullanılmalıdır. Olası ölçütler, gelirler, giderler ve faaliyet karının bütçe tutarları veya geçmiş eğilimlerle karşılaştırılmasını, satış büyüme yüzdelerini, pazar payı yüzdelerini veya işletmenin faaliyetlerindeki diğer ana değişkenleri içerir. Yatırım getirisi, bütçelenmiş amaçlarla ve geçmiş yatırım getirisi

<sup>53</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1124.

<sup>54</sup> A.e.

<sup>55</sup> Ercan, a.g.e., s.73.

eğilimleri ile karşılaştırılmalıdır, çünkü zaman içerisinde bu oranda meydana gelen değişiklikler tek bir orana göre daha açıklayıcıdır.<sup>56</sup>

#### 2.3.4.2. ARTIK KAR

Yatırım getirisi oranının olası sakıncalarını önlemek amacı ile 1950'lerde General Electric Ortaklığı tarafından yeni bir bölümsel finansal başarı ölçüsü geliştirilmiş ve bu ölçüye artık kar (Residual Income) adı verilmiştir.<sup>57</sup>

Artık kar, bölümsel kardan sermaye maliyetine dayalı bir faiz oranı ile bölümsel yatırımın çarpılması ile belirlenen yatırım maliyeti çıkartılarak bulunur.<sup>58</sup> Artık kar bir oran değil, tutardır.

Bir sorumluluk merkezine fiili artık kar tutarının; önceki dönemlerle, bütçelenmiş artık kar tutarıyla ve diğer yatırım merkezlerinin artık kar tutarlarıyla karşılaştırılması yapılan analizleri güçlendirecektir.

İşletmedeki yatırım merkezlerini karşılaştırmada artık kar kullanılırken temkinli olmak gerekmektedir. Artık kar tutarlarının karşılaştırılabilir olması için tüm yatırım merkezleri kaynaklardan eşit faydalanma imkanına ve benzer varlık yatırımı esaslarına sahip olmalıdırlar. Bazı yöneticiler, performanslarının daha iyi olması yerine sadece yatırım merkezlerinin daha büyük olması nedeniyle daha büyük artık karlar üretebilirler. Performans değerlendirmesinde yatırım getirisi gibi artık karın da birtakım kusurları vardır.<sup>59</sup>

---

<sup>56</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1124.

<sup>57</sup> Ercan, a.g.e., s.75

<sup>58</sup> Shillinglaw, a.g.e., s.794.

<sup>59</sup> A.e., s.1125.

### 2.3.4.3. EKONOMİK KATMA DEĞER

Ekonomik Katma Değer (EKD), danışmanlık şirketi Stern Stewart&Company'nin tescilli markasıdır ve artık kar gibi para cinsinden ifade edilir. Son zamanlarda, pek çok işletme, performans göstergesi olarak yatırım merkezi tarafından yaratılan ekonomik katma değeri kullanmaktadır.<sup>60</sup>

İşletme performansının ölçülmesinde bir çok yöntem gelişmektedir. Yöntemlerin finansal-finansal olmayan ayırımına gidilmeden birleştirilerek değerlendirilmesi ise benimsenen bir yol olmaktadır.<sup>61</sup>

Performans ölçütlerinin yarar ve sakıncaları ile işletmelerin özel konumları göz önünde bulundurulduğunda, işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan ölçütlerden en önemlilerinden birinin ekonomik katma değer olduğu görülmektedir.<sup>62</sup>

İşletmelerin, belirli bir dönemde yarattıkları katma değer ölçülmesi, işletmelerin finansal performanslarının değerlendirilmesinde iyi bir ölçü niteliğinde görülmektedir. Katma değer, işletmeler tarafından yaratılan net refahı temsil eder. Katma değer, satılan mal ve hizmetler ile alınan mal ve hizmetler arasındaki farktır. Bu fark işletmenin, üretim faktörlerini bir araya getirerek ortaya çıkardığı değeri gösterir. Değerin artması, tüm üretim faktörleri ve dolayısıyla toplum açısından refah artışı anlamına gelmektedir.<sup>63</sup>

EKD, genel olarak, bir dönem içerisinde işletmenin sahip olduğu kaynakları kullanarak yarattığı değeri hesaplamayı amaçlar. Günümüzde EKD'nin kullanım alanı giderek genişlemektedir. Buna ek olarak, giderek daha çok işletme EKD'yi bir

<sup>60</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1126.

<sup>61</sup> Aydın Karapınar, "İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4 Sayı:2, Haziran 2002, s.62.

<sup>62</sup> Orhan Çelik, "İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom A.Ş.'de Uygulanması", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4 Sayı:1, Mart 2002, s.22.

<sup>63</sup> Aydın Karapınar, a.g.e., s.62.

performans ölçütü olarak kullanılmaktadır. EKD'nin bir performans ölçütü olarak daha çok işletme tarafından kullanılmasının temel nedeni; uygulamasında, muhasebe verilerinin yanı sıra, muhasebe raporlarında yer almayan değişkenlerden de yararlanılmasıdır.<sup>64</sup>

Yatırım merkezinin ekonomik değerini birçok faktör etkilediği için, yönetim performansla ilgili sonuçlar çizerken ihtiyatlı olmalıdır. Eğer cari EKD geçmiş dönem EKD'leri ile, hedeflenen EKD ile ve diğer yatırım merkezlerinin EKD'leri ile karşılaştırılırsa değerlendirme daha anlamlı olacaktır. Bir yönetici bir yatırım merkezinin ekonomik değerini, satışları arttırarak, maliyetleri azaltarak, varlıkları azaltarak veya sermaye maliyetini düşürerek arttırabilir.<sup>65</sup>

Bir çok iyi yönetilen işletme, tek ölçütün kısıtlamalarını gidermek için çoklu performans ölçütleri kullanmaktadır.<sup>66</sup> İşletmelerin performans yönetim sistemleri, etkin olmak için, hem faaliyet sonuçlarını hem de yatırım getirisi, artık kar ve EKD gibi çoklu performans ölçütlerini dikkate almalıdır. Çünkü, üç ölçüt de kısa dönem finansal performansa odaklanma ile sınırlandırılmışlardır. Tam bir resim elde etmek için yönetim bu üç ölçütü bileşenlerine ayırmalı, sorumluluk merkezi karı gibi bilgileri zaman içinde analiz etmeli ve cari sonuçlarla esnek veya genel bütçedeki hedeflenmiş tutarları karşılaştırmalıdır. Ek olarak, ortalama üretim zamanı, çalışan devir hızı ve işlem gören sipariş rakamı gibi finansal olmayan performans göstergelerinin analizi, işletmenin refahı ve onun nasıl gelişeceği hakkında daha dengeli bir görüş sağlar.

---

<sup>64</sup> Çelik, a.g.e., s.22.

<sup>65</sup> Needles, Powers, Crosson, a.g.e., s.1127.

<sup>66</sup> Adolph Matz, Milton F. Usry, *Cost Accounting Planning and Control*, 7. bs., Cincinnati, South-Western Publishing Co., 1980, s.811.

## 2.4. SORUMLULUK RAPORLARI

İşletme içi muhasebe raporları değişik amaçlara göre farklı biçimlerde sınıflandırılabilir. Bir ayrıma göre, işletme içi muhasebe raporları her biri farklı amaçlara hizmet eden, bilgi raporları ve sorumluluk raporları olarak ikiye ayrılır.<sup>67</sup>

Bilgi raporlarının temel amacı yöneticiye belirli bir bilgiyi aktarmakla sınırlıdır. Bilgi raporlarının yöneticiyi herhangi bir alanda harekete geçirmek amacı yoktur.<sup>68</sup> Sorumluluk raporları ise; programlama, bütçeleme, ölçme ve raporlama ile değerlendirme evrelerinden oluşan yönetim kontrol sisteminin önemli bir unsurudur. Bilgi raporlarının aksine sorumluluk raporları, hedefler ile sonuçlar arasındaki sapmaları ve nedenlerini inceleyerek yöneticileri sapmaları düzeltici önlemler almaya sevk eder.

### 2.4.1. SORUMLULUK RAPORLARININ TANIMI

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi yaklaşımının uygulanabilmesinin temel şartları işletmenin örgüt yapısına uygun olarak sorumluluk merkezlerinin ve sorumlu yöneticilerin belirlenmesi, her yöneticinin kontrolünde olan maliyetlerin, gelirlerin ve varlıkların saptanması, yönetici tarafından kontrol edilebilir nitelikte olan faktörlere ilişkin hedeflerin belirlenerek yürütülen faaliyetlerin sorumluluk merkezleri itibariyle izlenmesidir.<sup>69</sup> Sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamasının en son basamağını oluşturur.

Sorumluluk raporları, işletmede yer alan tüm sorumluluk merkezi yöneticilerinin performanslarının ölçülmesi için düzenlenen raporlardır.<sup>70</sup> Sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesi sisteminin başlıca ögesidir ve bu raporlar olmadan bir sorumluluk muhasebesi sisteminin işlemesi olanak dışıdır.

<sup>67</sup> Matz, Usry, a.g.e., s.286.

<sup>68</sup> Göksel Yücel, *İşletmelerde İç Raporlama Sistemi*, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayın No:3373, İşletme Fakültesi Yayın No:176, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 48, 1986, s.61.

<sup>69</sup> A.e., s.91.

<sup>70</sup> Uslu, a.g.e., s.154.



Sorumluluk raporlama sistemi, işletmenin organizasyon yapısına dayanarak, elde edilen gelir ve yapılan giderleri, o davranışlardan sorumlu olan kişilerin, sorumluluk kademelerine (birimlerine) yalnızca o kişilerin yetki sınırları içinde kontrol edebilecekleri giderleri yükleyen raporlama sistemidir.<sup>71</sup>

Sorumluluk raporları sisteminin kurulabilmesi ve düzenli bir biçimde işleyebilmesi için var olması gereken asgari koşullar aşağıdaki gibidir.<sup>72</sup>

- İşletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk merkezleri belirlenmelidir.
- Sorumluluk merkezlerine ilişkin sorumluluklar, yetkiler ve sorumluluklar saptanmalıdır.
- Her yönetim düzeyi için bütçe hazırlanmalıdır.
- Hesap planları, kontrol edilebilen ve edilemeyen hasılat, maliyet ya da masrafların ayrı ayrı kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayacak özellikte olmalıdır.

Bu asgari koşulların sağlanması halinde sorumluluk raporlarından etkin bir şekilde faydalanmak mümkün olabilecektir. Etkin bir şekilde kullanılan sorumluluk raporları aşağıdaki yararları sağlayacaktır.<sup>73</sup>

- Giderlerden ya da gelirlere sorumlu yöneticilerin başarılarının olumlu veya olumsuz yönlerini açıkça gösterdiği için alınması gereken önlemler üzerine dikkati çeker ve böylece maliyetlerin düşürülmesinde, gelirlerin ve karlılığın artırılmasında önemli rol oynar.
- Her düzeydeki yöneticilerin sorumlu oldukları maliyetler ya da gelirlere ağırlık verdiği için yöneticilere gereksiz bilgi akımını önler ve bilgi gereksinimlerini daha uygun bir biçimde karşılar.

<sup>71</sup> Sevgener, Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.459.

<sup>72</sup> Arıkan, a.g.e., s.50.

<sup>73</sup> Yıldırım, Yükçü, Ergun, a.g.e., s.34-35.

- Planlar ile gerçekleŖenler arasındaki sapmalardan kimin sorumlu olduğunu belirlediği için yönetim kontrol sisteminin etkinliğini arttırır ve aynı zamanda yöneticilerin baŖarı değerlendirmesinde etkin bir araç olarak kullanılabilir.
- Maliyetlerin dŖrlmesinde etkin olduğu için, belirli ölçüde ve bağlantılı olarak fiyatların dŖrlmesinde yardımcı olabilir.
- Yöneticiler tarafından planlama ve karar verme fonksiyonlarının yerine getirilmesinde de etkin bir biçimde kullanılabilirler.

#### **2.4.2. SORUMLULUK RAPORLARININ TEMEL ÖZELLİKLERİ**

Sorumluluk raporları hazırlanırken iŖletmenin muhasebe bilgi sisteminden elde edilen finansal ve istatistiki veriler kullanılır. Sorumluluk raporlarının hazırlanabilmesi ve anlamlı sonuçlar verebilmesi için muhasebe bilgi sistemi ile iŖletmenin örgüt yapısı arasında çok sıkı bir iliŖki bulunmalıdır ve herhangi bir yönetim düzeyindeki yöneticinin alıŖmaları ya da baŖarıları, bir st yönetim düzeyindeki yönetici tarafından kontrol edilebilmelidir. Ayrıca iŖletmenin genel muhasebe sistemi ile yönetim muhasebesi sistemi, eŖitli yönetim düzeylerindeki yöneticilerin gereksinim duyacakları bilgileri sağlayacak özellikte olmalıdır. Bu n koŖulların varlığı durumunda iŖletmelerde hazırlanan sorumluluk raporları anlam kazanacaktır.

Sorumluluk raporlarının düzenlenmesinde, içerikleri açısından uyulması gereken temel nitelikler aŖađıdaki gibi sıralanabilir:<sup>74</sup>

- Sorumluluk raporları organizasyon Ŗeması ile uyumlu olmalıdır. Raporlar içerdikleri kalemlerden sorumlu olan yöneticilere hitap etmelidir. Ayrıca

---

<sup>74</sup> Matzs, Usry, a.g.e., s.286-287.

yöneticiler raporlama sisteminin sonuçlarını kullanmak için eğitilmiş olmalıdır.

- Sorumluluk raporları zamanında hazırlanmalıdır. Sorumluluk raporlarından beklenen faydanın sağlanabilmesi için raporlardaki bilgiler gerekli olduğu zaman raporlar hazırlanmış olmalıdır. Faaliyetin meydana gelmesiyle raporlama tarihleri arasındaki zaman aralığı uzadıkça, sorumluluk raporlarının etkinliği azalacaktır.
- Raporlarda yer alan bilgiler kolay anlaşılır olmalıdır. Bu bilgiler, çoğunlukla muhasebe terminolojisini kapsamadıkları için muhasebe bilgisi az ya da hiç olmayan yöneticiler tarafından anlaşılamayacağından bazı hayati bilgilerin yanlış yorumlanmasına yol açabilir. Bu nedenle muhasebe bilgileri kullanıcıya uyacak biçimde değiştirilmeli veya açıklanmalı ve raporlarda yer alan bilgilerin yanlış anlaşılmasına kesinlikle fırsat verilmemelidir.
- Raporlar, yeterli fakat aşırı olmayan ayrıntıları belirtmelidir. Ayrıntının kapsamı geniş ölçüde raporu alacak olan yönetim düzeyinin gereksinimine bağlıdır. Yönetime verilen raporlar, ne önemsiz konularla dolup taşmalı ne de onları hayati bilgilerden yoksun bırakmalıdır.
- Raporlar, karşılaştırmalı rakamları vermelidir. Bütçelenmiş rakamlar veya önceden belirlenmiş standartların gerçekleşen sonuçlarla bir karşılaştırması yapılarak, sapmaların nedenleri araştırılmalıdır.
- Raporlar çıkarıldıkları her dönemde, şekil ve içerik açısından tutarlı olmalıdır. Değişiklikler, yalnızca geçerli nedenlerden dolayı yapılmalı ve değişikliklere ilişkin konularda kullanıcıya anlaşılabilir açıklama getirilmelidir.

- Teknik yönetim için hazırlanan raporlar, muhasebe dilinde eğitilmemiş denetçinin parasal değer konusunda yetersiz olabileceği düşüncesiyle, hem fiziksel birimler (miktar) hem de parasal (TL) olarak ifade edilmelidir.
- Raporlar, bölümsel başarı veya başarısızlıkları gerçek dışı olarak ortaya koyma eğiliminde olabilirler. Örgüt içindeki herhangi bir bölüm, kendi çalışmalarını olduğundan daha başarılı göstererek gerçek dışı raporlamaya gidebilir. Bu nedenle, böyle bir durumun oluşmaması için gerekli önlemler alınmalıdır.

### 2.4.3. SORUMLULUK RAPORLARININ AMACI

Sorumluluk raporlarının öncelikli amacı, sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarı derecelerinin ölçülmesidir. Bu ölçümleme işlemi gerçekleşen tutarlarla bütçelenmiş tutarların karşılaştırılması ve varsa aradaki sapmaları gösteren raporlara dayanılarak yapılmaktadır.<sup>75</sup>

Bir başka deyişle, bir sorumluluk raporunun temel amacı, bir sorumluluk merkezinin fiilen elde ettiği sonuçları, önceden belirlenmiş ulaşılması gereken hedefler ile karşılaştırmak ve fiili ve beklenen performans arasındaki farkların nedenlerini olanakların el verdiği ölçüde sayısal verilere dayandırarak açıklamaktır.<sup>76</sup> Yöneticinin sorumluluklarıyla ilgili daha doğru bir görüş elde edebilmek için finansal olmayan ölçütler de dikkate alınır. Dolayısıyla sorumluluk raporlarında sayısal olmayan bilgi ve açıklamalara da yer verilebilir.

Sorumluluk raporlarının, yöneticilere ve üstlerine sorumluluk merkezlerinin performanslarına ilişkin bilgi vermek ve performansın geliştirilebilmesi için gerekli olan faaliyetlerin meydana getirilmesinde, yöneticileri ve üstlerini yönlendirmek olmak üzere iki temel amacı bulunmaktadır.<sup>77</sup>

<sup>75</sup> Taner, Öncü, a.g.e., s.199.

<sup>76</sup> Anthony, Reece, a.g.e., s.957.

<sup>77</sup> Matzs, Usry, a.g.e., s.286.

#### 2.4.4. SORUMLULUK RAPORLARININ İŞLEYİŞİ

Sorumluluk raporları çeşitli yönetim düzeylerinde bulunan yöneticiler için hazırlandığından, bu raporların işleyişinde hareket noktası işletmenin organizasyon şeması olmaktadır. Bu şemada belirtilen her bir yönetim düzeyinde hazırlanan sorumluluk raporlarında yer alan sonuçlar, bir üst düzeydeki yönetimin hazırlayacağı raporda özet olarak yer alacaktır.<sup>78</sup> Raporlar en alt yönetim kademesinden başlayarak, en üst yönetim kademelerine doğru bir sıra izlemektedir. Sorumluluk raporlarında, en alt yönetim düzeyinden yukarı doğru hareket edildiğinde; raporların özet bilgiler verme niteliği artar ve olumlu ya da olumsuz bütçe sapmalarının nedenleri en kısa zamanda belirlenmiş olur. Standartlar ile gerçekleşen durumlar arasındaki farklar her an düzeltilerek işlerin istenilen doğrultuda devamı sağlanmaya çalışılır.

Sorumluluk merkezinin yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen kalemlerin sorumluluk raporlarında yer alıp almayacağı sorumluluk raporları hazırlanırken dikkat edilmesi gereken önemli bir hususu oluşturur. Sorumluluk raporları hazırlanırken, kontrol edilemeyen unsurları ele almada başlıca iki yol bulunmaktadır. Birincisi, kontrol edilemeyen unsurlar raporlardan tamamen çıkartılabilirler. Bunlar kendilerinden sorumlu olan yöneticinin raporunda yer alacaklardır. Sonuç olarak her sorumluluk raporu, o yönetici tarafından kontrol edilebilen kalemleri içerecektir.<sup>79</sup> Diğer bir seçenek de kontrol edilemeyen unsurların da raporlara dahil edilmesidir.

Kontrol edilemeyen kalemlerin raporlara dahil edilmesinin bazı yararları vardır.<sup>80</sup> Sorumluluk merkezi yöneticisini kontrol edilemez tutarlarla da ilgilenir olması, bunların dolaylı şekilde daha iyi denetlenmesine olanak verebilir. Kontrol edilemeyen kalemlerin, sorumluluk raporlarına dahil edilmesinin bir başka yararı da sorumluluk merkezi yöneticisinin, diğer kısımların kendi kısmı üzerindeki etkilerini

<sup>78</sup> Elik, a.g.e., s.33.

<sup>79</sup> Hermanson, Edwards, Salmonson, a.g.e., s.744.

<sup>80</sup> Gürsoy, a.g.e., s.609.

görmesi ve kendi kısmını işletme faaliyetleri içindeki yerini daha iyi değerlendirebilmesidir.

Sorumluluk raporları ile ilgili diğer bir husus da işletmelerde varolan hesap sistemidir. Hesap sistemi, işletmenin muhasebe sisteminin, bilgi toplama fonksiyonunu üstlenmiş olan çok önemli bir bölümdür. Bununla birlikte bu sistemin fiili durumun işletme hedefleri karşısındaki durumunun saptanması ve yönetim kademelerine raporlanması amaçları için bir araç teşkil ettiği gözden uzak tutulmamalıdır.<sup>81</sup>

Sorumluluk muhasebesi sisteminde hesap planı; sorumluluk merkezlerine ilişkin gelir ve giderlerin kontrol edilebilen ve başkaları tarafından kontrol edilen olarak kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayacak nitelikte olmalıdır. Burada kodlama büyük önem taşımaktadır.<sup>82</sup> Hesap planı düzenlenirken çeşitli biçimlerde kodlama yapılabilir.

Sorumluluk muhasebesi açısından hesap planlarının düzenlenmesinde, giderlerin ve gelirlerin kaynakları, diğer bir deyişle, bunların çıkış yerleri de belirlenmelidir. Bu da sorumluluk merkezlerinin kodlanması ve hesap planına sokulmasını gerektirmektedir. Bu nedenle sorumluluk muhasebesine yönelik bir hesap planı düzenlenirken mutlaka organizasyon şeması kullanılmalıdır. Sorumluluk alanlarını da içine alan ayrıntılı bir hesap planı düzenlerken, genellikle, ana hesaplardan hareket edilerek, sorumluluk alanları da bir alt hesap olarak hesap planına yerleştirilebilir.

Bu bölümde genel olarak değinilen sorumluluk raporlarının işleyişi konusu, çalışmanın üçüncü bölümünde bir otel işletmesi örneği üzerinden açıklanmaya çalışılmıştır.

---

<sup>81</sup> Yücel, a.g.e., s.24.

<sup>82</sup> A.e., s.47.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### OTEL İŞLETMELERİ ve OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

#### 3.1. OTEL İŞLETMELERİ

##### 3.1.1. OTEL İŞLETMELERİNİN TANIMI

Turistik hareketlerin herhangi bir yönü ile ilgilenenler uzun zamandan beri otel işletmesinin sahip olacağı asgari derecedeki teknik ve estetik özellikleri üzerinde tartışmalarda bulunarak kavramı açıklamaya çalışmışlar, fakat bir anlaşmaya varamamışlardır. Çünkü; gelenekleri, milliyetleri, dilleri, dinleri, mali güçleri, seyahat amaçları, hayat standartları, zevkleri birbirinden çok farklı bulunan turistlerin ihtiyaçlarını karşılamak zorunda bulunan bir işletmenin tanımını yapmak, elemanlarını belirtmek güçtür.<sup>1</sup>

Uluslararası Turizm Akademisi tarafından yapılan tanıma göre, “otel, yolcuların seyahatleri boyunca ücret karşılığında konaklayabilecekleri ve beslenme ihtiyaçlarını devamlı olarak karşılayabilecekleri işletmelerdir”.<sup>2</sup>

Diğer bir tanımlamaya göre, otel “sahibi tarafından, özel bir sözleşmeye gerek duyulmaksızın, kendisine yapılacak hizmete belirlenen bir fiyatı ödemeye gücü yeten, istekli ve kabul edilecek olan insanlara yatacak yer, yiyecek ve içeceğin sağlandığı bir işletmedir”.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Hasan Olalı, Meral Korzay, **Otel İşletmeciliği**, İstanbul, İşletme Fakültesi Yayın No:214, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No:109, 1989, s.25.

<sup>2</sup> A.e.

<sup>3</sup> Orhan Batman, **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, 2.bs., İstanbul, Değişim Yayınları, 2003, s.15.

1952 yılında Uluslararası Otel Sahipleri Birliği, otel kelimesinin her ÷lkede aşağıdaki özelliklere sahip kuruluşlar için kullanılmasını kabul etmiştir.<sup>4</sup>

- Yönetimiyle olduğu kadar, donatımıyla da müşterilerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte olmalıdır.
- Yalnız konaklama ihtiyacını değil, aynı zamanda beslenme ihtiyacını da karşılayabilmelidir.
- Misafirleri ile kısa vadeli bir anlaşma yapan işletme olmalıdır.
- Otelcilik endüstrisinin maddi ve estetik standartlarına uyma eğilimi göstermeli ve buna kendini zorunlu saymalıdır.
- Hiç bir faktör onun misafir kabul etme özelliğini değiştirmemelidir.
- Onun yolculara tahsis edilen odalarında sağlık koşullarına uygun olarak yerleştirilmiş banyo, lavabo ve tuvalet gibi donatım araçları bulunmalıdır.
- Tesisatı ve donatımı ile konfor ve yardım isteklerine cevap verebilmelidir.
- Yeter sayıda teknik ve hizmet personeline sahip olmalıdır.

Özet olarak, otel, yapısı teknik donatımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış, bir işletmedir.<sup>5</sup>

### **3.1.2. OTEL İŞLETMELERİNİN ÖZELLİKLERİ**

Müşterilerin konaklama, yeme, içme ve diğer sosyal ihtiyaçlarını karşılamayı meslek olarak kabul eden, ekonomik ve sosyal bir işletme olan otellerin temel özellikleri şu şekilde özetlenebilir:<sup>6</sup>

<sup>4</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.27.

<sup>5</sup> A.e., s.29.

<sup>6</sup> Halil Ergün, "Hizmet İşletmelerinde Kontrol Fonksiyonunun Bir Aracı Olarak Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulama", Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aydın, 2001, s.91; İsa Musayev, "Konaklama İşletmelerinde Maliyet



- Otel işletmeciliği insan gücüne dayanır. Otel işletmelerinde gerek hizmet sunmada gerekde diğer fonksiyonların yerine getirilmesinde, geniş ölçüde insan gücünden yararlanır. Hizmet üreten diğer işletmeler, teknik gelişmelerden yararlanarak işçi yerine makine kullanabilirler. Oysa müşteri ağırlama kişisel bir hizmete ihtiyaç gösterdiğinden, otel işletmelerinde makineleşme mümkün olmamaktadır.

Otel işletmelerinde otomasyonun kullanılabileceği alanlar çok sınırlıdır. Örneğin, muhasebe ve rezervasyon işlemlerinde bilgisayar kullanılabilir iken, odalardaki yatakların düzeltilmesi, masaların servise hazırlanması veya odalara servis yapılması gibi birçok otel hizmetinde insan gücünden yararlanır.

- Otel işletmelerinde müşteri ağırlanması temel hizmet olduğu için, belli bir sayının altında personel çalıştırmak imkansızdır. Bu nedenle, insan gücünün yoğun olduğu otel işletmelerinde istihdam, diğer işletmelere oranla çok daha fazla olmaktadır. Otel işletmelerinde personel sayısının çok olması ise, personelin sosyal sorunlarından doğan problemlerin de artmasına neden olmaktadır.
- Otel işletmeciliğinde risk faktörü oldukça yüksektir. Turizm endüstrisinde talep önceden kesin bir şekilde belirlenmesi güç olan ekonomik ve politik koşullara bağlı olduğundan ve otel işletmeleri de talep dalgalanmalarından anında etkilendiğinden risk faktörü yüksek olmaktadır.
- Otel işletmeleri dinamik bir yapıya sahiptirler. Bu yapı, teknolojik gelişmeler ve bu sektördeki işletmecilik anlayışının hızlı bir şekilde değişiklik göstermesinden kaynaklanmaktadır. Müşteri sürekli olarak kaldığı otelden yeni hizmetler beklemektedir. Dolayısıyla, işletmeler bu yeni gelişmelere

paralel olarak kendilerini yenilemek durumundadır. Aksi halde, işletmelerin zaman içerisinde başarısızlığa uğramaları söz konusudur.

- Otel işletmesi günün 24 saati ve haftanın 7 günü faaliyet gösteren bir işletmedir. O halde otel işletmelerinde iyi bir işgücü planlaması gereklidir.

Otel işletmelerinin sahip olduğu diğer özellikler şöyle sıralanabilir.<sup>7</sup>

- Otel işletmeciliğinde stok mümkün değildir. Üretilen mal ve hizmetler, üretildiği yerde ve derhal tüketilirler. Otellerin ürünü olan mal ve hizmetlerin stoklama, bekletilme gibi gelecek dönemlere aktarılma özelliği bulunmamaktadır. Örneğin bir otel odasının stoklanamayacağı için gününde satılması gereklidir. Aynı şekilde restorandaki bir masanın o akşam müşterilerin hizmetine sunulması gerekmektedir.
- Otelerde üretilen gayri maddi nitelik taşıyan hizmetler ve yiyecek- içeceklerin satışı için müşterinin otel işletmesine gelmesi gerekir. Diğer endüstrilerde olduğu gibi üretilen malların dağıtım kanallarından yararlanılarak satılma olanağı yoktur. Bu akış, kanallardan otel işletmesine doğru olur ve tüketiciler otel işletmesine yönelir.
- Otel işletmelerinde yatırımın geri dönüşü diğer endüstrilerden daha yavaştır. Otel endüstrisi; sermaye yoğun bir endüstridir ve sermayenin önemli bir kısmı sabit maliyetlere bağlanmıştır. Sermayenin büyük bir kısmının sabit maliyetlere bağlanması, işletmenin amortisman maliyetlerini artırır. Amortisman maliyetlerinin yüksekliği işletmede likidite sorunu ve ödemelerde riski gündeme getirir.
- Otel işletmeleri biribiri ile son derece sıkı ilişkiler içinde olan bölümlerden meydana gelmiş ekonomik ve sosyal işletmelerdir. Bu nedenle otel

<sup>7</sup> Aylin Poroy, "Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolü ve Bir Uygulama", Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2000, s.3.

işletmelerinde gerek hizmetlerin sunulmasında gerekse diğer fonksiyonların yerine getirilmesinde personel arasında sıkı bir işbirliği ve karşılıklı yardımlaşma olması şarttır. Herhangi bir işgörenin olumsuz davranışı nedeniyle, konuk üzerinde gözlenen memnuniyetsizlik, otelde sunulan bütün hizmetleri kötü bir şekilde etkiler.

- Otel işletmelerinde muhasebe kontrol çalışmaları günün bitiminde, yani saat 24.00'den sonra gerçekleştirilmektedir. Diğer işletmelerin tersine otel işletmelerinde müşteri hesabının her an hazır olması zorunluluğu, muhasebe çalışmalarında iyi bir bilgi ve belge akış düzeni ile raporlama sistemini zorunlu kılmaktadır.
- Otel işletmelerinde çalışan personel sayısı ve işgören değişim hızı yüksektir. Bu durum özellikle mevsimlik otellerde daha belirgindir. Yıl boyunca açık olan otel işletmelerinde işgören değişim hızının yüksek olması, o işletmenin izlediği personel politikasında tutarsızlıklar olduğunu gösterir. İşgören değişim hızının yüksek olması işçilik giderlerini artırır.
- Konaklama endüstrisinde satılmayan yatak ve yemek, o gün için gelir kaybı demektir. Halbuki diğer faaliyet konusundaki işletmelerde, gününde satılmayan mal ve mamul stok olarak işletmede tutularak, daha sonra değerlendirilebilmektedir. Bu nedenle, konaklama sektöründe müşterilere sunulan hizmet maliyetlerinin ve genel yönetim giderlerinin sıkı kontrolü, sözü geçen işletmelerin hayatlarının devamı ya da sona ermesinde etkin rol oynamaktadır.

Otel işletmeleri her ne kadar ticari ve endüstriyel bir karakter taşısa da, kendine has özellikleri nedeni ile diğer işletmelerden ayrılmaktadır. Otel işletmelerinin bu özellikleri, işletmenin büyüklüğüne, bulunduğu yere ve müşteri kitlesinin özelliklerine göre değişmektedir.

Yapısal olarak, otel işletmesinin işlevlerini eksiksiz olarak yerine getirebilmesi için aşağıdaki niteliklere de sahip olması gerektiği söylenebilir.<sup>8</sup>

- Otel işletmeleri teknik olarak, on yıllık sürede modern görülmeli, yapısı ve teknik donatımı ile asgari bir konforu ve bakımı sağlayabilmeli, ilginç dekorlardan kaçınılmalı ve hizmeti en rasyonel sağlayacak biçimde teknik olanaklara sahip olmalıdır.
- İkinci önemli nitelik hizmet kalitesidir. Hizmet kalitesi personelin niteliği ile ilgilidir. Otel personeli hoşgörü, nezaket ve sevimlilik gibi kaliteye ait özellikleri arz edebilmeli; kabul, tutum ve davranışları ile toplumun moral özelliklerini, geleneklerini yansıtabilmelidir. Bu nedenle, gerekli eğitimi almış kişileri otelcilik sektörüne doğru çekme zorunluluğu vardır.
- Diğer bir nitelik sosyal koşullardır. Otel, toplantı, merasim, ziyafet salonları ile kültürel ve artistik merkez teşkil eder. Bu nedenle, otel sadece ekonomik ünite değil, şehir hayatında önemli rolü olan sosyal ünedir.

### **3.1.3. OTEL İŞLETMELERİNDE BELGE DÜZENİ**

Yukarıda belirtildiği gibi otel işletmelerinde faaliyetlerin takip edilmesi ve kontrolü açısından uygun bir belge ve kayıt düzeninin bulunması son derece önemlidir. Otel işletmeleri diğer tüm işletmelerde olduğu gibi Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kullanılması gereken defter ve belgeleri kullanırlar. Oteller sektörel faaliyet özelliklerinden kaynaklanan nedenlerle de oldukça fazla sayı ve çeşitte belgeler, formlar ve raporlar düzenlenmektedir.<sup>9</sup>

Otel işletmeleri tarafından düzenlenen bir kısım belgeler tamamen yürütülen faaliyetin özelliklerinden kaynaklanmaktadır. Sektör işletmeleri, herhangi bir yasal

<sup>8</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.30-32.

<sup>9</sup> Emriye Akcayol, "Konaklama Yerlerinde Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar", Sirküler Rapor, Eylül, 2003, Sayı: 2003-10, s.6.

zorunluluk ve muhasebe organizasyonu ile direkt olarak bağlantılı olmamasına rağmen iç kontrol, planlama ve benzeri amaçlarla çeşitli belgeler düzenlenmektedirler.<sup>10</sup>

Konaklama belgesi, müşteri hesap kartı (folio), müşteri listesi, VİP formları, oda sayım cetveli, günlük oda sayım cetveli, acenta komisyon belgesi, ödeme fişi ve müşteri döviz alım bordrosu odalar departmanı için kullanılabilir belgelerdir.<sup>11</sup>

Konaklama belgesi; oda satışı yapılan her müşterinin kimliği ile ilgili bilgileri kapsayan bir belgedir. Bu kart müşteri tarafından doldurularak imzalanır. Böylece müşteri ile otel arasında bir akit oluşmuş olur. Salt bir muhasebe belgesi olmamakla birlikte müşterinin tanınmasına ilişkin bir belge olması nedeniyle önemlidir.<sup>12</sup>

Konaklama yeri kayıt defteri; işletmeye gelen müşterilerin konaklama belgesindeki hüviyeti ile ilgili bilgilerin yazıldığı defterdir. Müşterinin polis tarafından aranan bir kişi olabileceği düşüncesiyle bu defter zorunlu olarak tutulur.<sup>13</sup>

Müşteri hesap kartı (folio); hesabı ayrıca çıkacak her bir müşteri veya müşteri grubu için kullanılacak karttır. Müşteriye fatura edilecek tüm harcamalar bu belge üzerinde toplanır. Eğer bir müşteri iki veya daha fazla oda almışsa veya seyahat acentası aracılığıyla gelmiş gruba dahil müşteri ise, her bir kişi veya oda için ayrı bir folio açılmaz. Sadece grup için bir folio açılır.<sup>14</sup>

---

<sup>10</sup> A.e.

<sup>11</sup> İsmail Bekçi, **Konaklama Muhasebesi**, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:4, 2003, s.30.

<sup>12</sup> İsmail Özçelik, "Otel İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Örnek Bir Uygulama", Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997, s.25.

<sup>13</sup> Mustafa Lütfi Yener, "Otel İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu", İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994, s.31.

<sup>14</sup> Akcayol, a.g.e., s.29.

VUK 240/c maddesine göre, otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri; odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük olarak müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundurlar.<sup>15</sup>

VIP formları; işletme için çok önemli konukları ifade eden VIP müşteriler için hazırlanan belgelerdir.<sup>16</sup>

Oda sayım cetveli ön büro tarafından günlük olarak düzenlenir.<sup>17</sup> Bu raporun fonksiyonu;

- İşletmenin hangi odaların boş veya dolu olduğu,
- Her bir odada kaç kişinin konakladığı,
- Bu odaların kaç liraya satıldığı ve dolayısıyla folioya kaç lira olarak işleneceği,
- Müşteri sayısının grup, münferit veya misafir şeklinde sınıflanması, eğer gerekli ise yerli ve yabancı konaklama sayıları,
- Rezervasyon yapıldığı halde müşteri tarafından doldurulmayan odalara ilişkin olarak doğan “No-Show” gelirler

gibi bilgiler elde etmektedir.

Otel işletmelerinde; yiyecek ve içeceklerin satın alınmasından, müşterilerin hizmetine sunulmasına kadar kullanılması gereken belgeler; yiyecek-içecek sipariş formları, ambar giriş-çıkış fişleri, stok kartları, yemek kartları, pansiyon tahakkuk cetveli, adisyon, yemek icmal cetveli ve kasiyer raporu olarak sıralanabilir.<sup>18</sup>

Yemek kartları; oda satışlarının pansiyon dahil şeklinde yapıldığı durumlarda, müşterilerin restoranlardan pansiyonunu (yiyeceğini) alabilmesi amacıyla kullanılan

<sup>15</sup> Ertuğrul Çetiner, **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2002, s.232.

<sup>16</sup> Yener, a.g.e., s.28.

<sup>17</sup> Akcayol, a.g.e., s.30.

<sup>18</sup> Bekçi, a.g.e., s.30.

bir belgedir. Yemek kartlarında müşterinin ismi, oda numarası, günler ve pansiyonlar yer alır.<sup>19</sup>

Pansiyon tahakkuk cetveli; günlük olarak otel içerisinde yer alan müşterilerden elde edilecek pansiyon hasılatının belirlenmesi amacıyla kullanılır. Otel müşterilerinden pansiyon verileceklerin ve bu pansiyonun kahvaltı, sadece öğlen, sadece akşam veya her ikisi şeklinde mi verileceğini gösterir. Bu belge önbüro tarafından günlük olarak düzenlenir. Elde edilen pansiyon ücretleri müşteri hesabına (folio) kaydedilir. Pansiyon tahakkuk cetveli ile müşteri hesapları gece muhasepleri tarafından karşılaştırılıp, hesapların doğruluğu kontrol edilir. Ayrıca tüm pansiyon ücretleri toplamı günlük hasılat raporunda ele alınarak muhasebe bölümüne iletilir.<sup>20</sup>

Adisyon; 185, 200 ve 222 sayılı VUK tebliğlerine göre hizmet işletmelerinin yiyecek-içecek servisi yapılan bölümlerinde müşteriden sipariş alınırken düzenlenen belgedir.<sup>21</sup>

Yemek icmal cetvelinin diğer adı aboyer (pansiyon) raporudur. Restoranın girişinde bulunan aboyer, pansiyon müşterilerinin elindeki yemek kartlarını işaretlediği gibi hangi odalara kaç porsiyon verdi ise, bunu da kendi raporuna işaretler. Bu nedenle, bu rapora aboyer raporu da denilmektedir. Kasiyer raporu ise, konaklama tesisleri bünyesinde hizmet veren çeşitli hizmet üniteleri (restorant, bar, havuz ve benzeri) tarafından yapılan satışların muhasebeye intikalini sağlamak için her bir satış noktası tarafından günlük olarak düzenlenen raporlardır.<sup>22</sup>

Oteller, çamaşırhane, kuru temizleme, kuaför ve haberleşme gibi yardımcı departmanlarda gelir ve giderlerin belirlenebilmesi için, çamaşırhane raporu, haberleşme belgesi ve kasa tahsil fişi gibi belgeler de düzenlenir.<sup>23</sup>

<sup>19</sup> Akcayol, a.g.e., s.34.

<sup>20</sup> Özçelik, a.g.e., s.27.

<sup>21</sup> Çetiner, a.g.e., s.232.

<sup>22</sup> Akcayol, a.g.e., s.34-35.

<sup>23</sup> Bekçi, a.g.e., s.31.

Otel işletmelerinde düzenlenen diğer iki önemli belge ise, voucher ve house keeper raporudur. House Keeper Raporu (Günlük Oda Durum Cetveli); otellerde kat sorumlularının, boş ve dolu odalar ile odalarda kalan kişilerin sayısını saptamak amacıyla her sabah düzenledikleri rapordur.<sup>24</sup> Voucher ise; otel rezervasyonları ile ilgili olarak seyahat acentası tarafından müşteriye verilen bir hizmet belgesidir. Bu belgeye, hangi harcamaların acenta tarafından karşılanacağına ait bilgiler yazılır. Buna göre voucher, üzerinde yazılı olan bu hizmetlerin satın alınmasını sağlayan para değeri taşıyan bir belgedir. Voucher, hizmetin müşteriye sunulmasında kullanılır.<sup>25</sup>

Otel işletmelerinin özelliği nedeniyle işletme içinde gelirlerin daha iyi takip edilebilmesi için yukarıda sayılan belgeler düzenlenmektedir. Bu belgeler, çeşitli departmanlarla ilgili olup, ilgili departmanlarda hazırlanarak muhasebe servisine gönderilmektedir.<sup>26</sup>

Bu bölümde sayılan belgeler otel işletmelerinde faaliyetlerin uygun bir şekilde sürdürülebilmesi ve bu faaliyetlerin kontrolü için düzenlenen belgelerdir. Otel işletmelerinde kullanılacak belgelerin sayısı ve sağlayacakları bilgiler işletmelerin ihtiyaçlarına göre farklılık gösterebilir.

### **3.1.4. OTEL İŞLETMELERİNİN ORGANİZASYON YAPISI**

Önceleri basit bir organizasyona sahip bulunan otel işletmeciliği, bugün bir çatı altında birçok servis ve kısımları barındıran bir işletme haline gelmiştir.<sup>27</sup>

Otel işletmelerinde organizasyon, işletmenin amacına ulaşabilmesi için faaliyetlerin neler olduğunun belirlenmesi ve böylece bölümlere ayrılması ve bu bölümlerin kendi içinde yeniden örgütlenmesi suretiyle olur. Organizasyon için, önce

<sup>24</sup> Akcayol, a.g.e., s.32.

<sup>25</sup> Çetiner, a.g.e., s.232.

<sup>26</sup> Bekçi, a.g.e., s.30.

<sup>27</sup> Batman, a.g.e., s.107.



yapılacak işlerin türleri ve özellikleri belirlenir, sonra bu işler için hangi nitelikte personel kullanılacağı kararlaştırılır.<sup>28</sup> Bir başka deyişle, otel organizasyonu, otel amaçlarına ulaştıracak işlerin belirlenmesi, oteldeki temel iş bölümünün kararlaştırılması, temel iş bölümü içinde yer alacak bölümlerin belirlenmesi, bölümler arası yetki ve ilişkilerin belirlenmesi ve bölümlerin şematik olarak ifade edilmesidir.<sup>29</sup>

Farklı istek ve beklentilerde olan müşterilere hizmet sunan ve bu nedenle de farklı bir çok hizmet sunmaya yönelik birimleri yapısında bulunduran otel işletmelerinde organizasyonun önemini şu şekilde özetlemek mümkündür: Organizasyon;<sup>30</sup>

- otellerde arzulanan çıktılara ve amaçlara ulaşmak için kaynakları bir araya getirir,
- verimli olarak mal ve hizmet üretimini sağlar,
- yenileşmeyi kolaylaştırır,
- modern üretim ve bilgi teknolojilerinin kullanılmasını sağlar,
- değişen çevreye uyumu sağlar,
- işletme sahipleri, müşteriler ve çalışanlar için değer meydana getirir,
- işlerin çeşitliliğine, iş ahlak kurallarının ve iş kalıplarının oluşturulmasına, personelin motivasyonuna ve koordinasyonuna yardımcı olur.

İyi bir otel organizasyonu, aşağıdaki hususlara dikkat edilerek meydana getirilebilir:<sup>31</sup>

- Organizasyon yapılmadan önce, oteldeki tüm faaliyetler en ince teferruatına kadar incelenmeli ve ayrı ayrı gösterilmelidir.

<sup>28</sup> Çetiner, a.g.e., s.19.

<sup>29</sup> Batman, a.g.e., s.84.

<sup>30</sup> İrfan Yazıcıoğlu, "Konaklama İşletmelerinde Finansal Performans Değerleme Aracı Olarak Karların Kalitesinin Analizi ve Ortaya Çıkan Eğitim İhtiyacı", Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2002, s.14-15.

<sup>31</sup> Olalı, Korzay, a.g.e., s.437-439.

- Yönetici durumunda olanların görevleri iyice saptanmalıdır.
- Her personele kendi yetenek ve çalışma alanı içinde iş verilmelidir.
- İşler, belirlenen amaçlara en az zaman, enerji ve para sarfı ile ulaşılabilecek şekilde organize edilmelidir.
- Organizasyon, otelin düzenli bir birlik ve topluluk halinde bulunmasını sağlayacak şekilde olmalıdır.
- İhtiyaçlara ve işletme faaliyetlerine göre organizasyona yeni şekiller verilebilmelidir.
- Organizasyon işletmede komuta birliğini sağlamalıdır. Her ast sadece bir üstten emir almalıdır.

Otel işletmelerinin kuruluş yeri, büyüklüğü ve bina planı, personel sayısı ve niteliği, izlediği politika, hizmetlerin şekli birbirinden farklıdır. Örneğin, çok küçük bir otel işletmesinde müşteri kabul işlemlerini bir kişi yapabildiği halde, büyük otel işletmelerinde bunun için daha fazla personele ve daha geniş işlemlere ihtiyaç vardır. Bu nedenle, otel işletmeleri için tek tip bir organizasyon şeması belirlemek imkansızdır.<sup>32</sup> Bir başka deyişle; tipleri, hedefleri, boyutları, mülkiyet yapıları, hizmetleri, müşterileri birbirinden farklı olan otel işletmelerinin, temelde aynı tür faaliyetleri yerine getirmelerine rağmen, tümüne uygulanabilir standart tek bir organizasyon kurmak ve şemasını çizmek mümkün değildir.<sup>33</sup>

İşletmelerin, organizasyon yapısı oluşturulurken işletmenin büyüklüğünün, iş gören sayısının, kuruluş yerinin ve sunulan hizmetlerin niteliğinin dikkate alınması büyük önem taşımaktadır.<sup>34</sup> Otel işletmeleri departmanlarını, birbirleri ile ilişkileri bakımından, otel büyüklüğüne, mülkiyetinin özel ya da kamuya ait olmasına ve otelin formel ya da informal olan örgüt yapısına göre örgütleyebilirler.<sup>35</sup>

Örgütlenme sonucunda, bir emir komuta zinciri oluşur. Bu zincir çeşitli yetki ve sorumlulukları içeren mevkilerden meydana gelir. Mevkilere verilen yetki ve

<sup>32</sup> Çetiner, s.20.

<sup>33</sup> Batman, a.g.e., s.107.

<sup>34</sup> Yazıcıoğlu, a.g.e., s.15.

<sup>35</sup> Adnan Türksoy, *Otel Yönetim Muhasebesi*, Ankara, Turhan Yayımları, 1998, s.8.

sorumluluklar organizasyonun merkezi veya merkezkaç yapısını belirler.<sup>36</sup> Otel işletmelerinde yetki ve sorumluluk dağıtımı değişik biçimlerde gerçekleştirilebilir. Uygulamada organizasyon yapılarını birbirinden ayırmak çok zordur çünkü her işletmede geçerli olan değişik yapılar bulunmaktadır. Hangisinin ağırlıklı olarak kullanılacağını ise işletmenin amacı belirleyecektir.

Otel işletmeciliğinde organizasyon yapısının oluşturulmasında dikkate alınan kriterler konusunda görüş birliği bulunmamaktadır. En fazla kabul gören bölümlere ayırma kriteri şöyle sıralanabilir;<sup>37</sup>

- Fonksiyonlarına göre bölümlere ayırma
- Müşteri ile olan ilişkilerine göre bölümlere ayırma
- Sorumluluk merkezlerine göre bölümlere ayırma
- Gelir ve gider merkezi olmalarına göre bölümlere ayırma.

Gelir ve gider merkezi olmalarına göre bölümlere ayırmada kastedilen, sorumluluk muhasebesi sistemindeki gelir ve gider merkezleri değil, bir otel işletmesinde bulunan departmanlardan, gelir yaratan ve gelir yaratmayan bölümlerdir. Daha doğru bir ifadeyle, bunlar gelir getiren departmanlar (faaliyet departmanları) ve gelir getirmeyen departmanlar (hizmet departmanları) olarak tanımlanmaktadır.

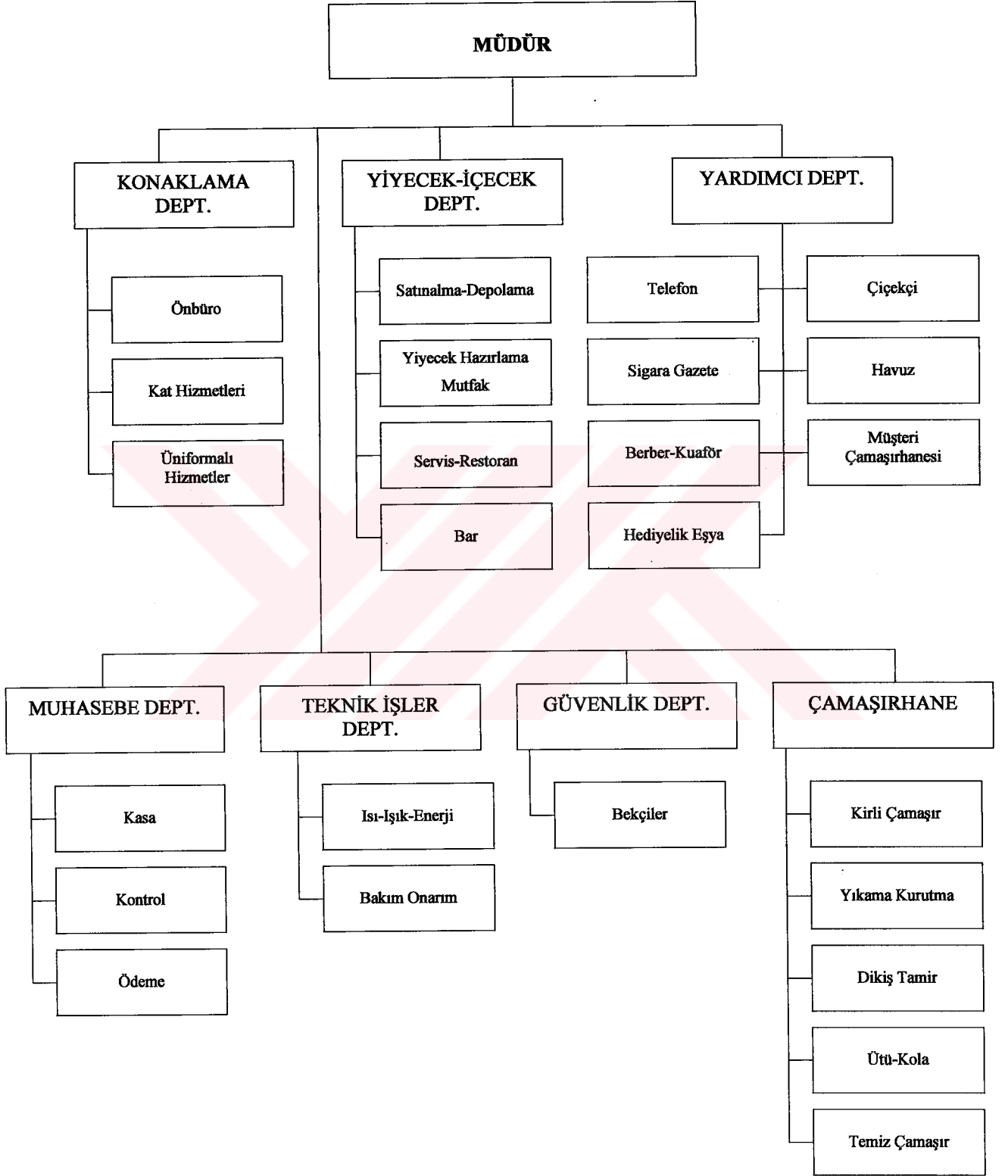
Çalışmanın bu bölümünde, bir otel işletmesinin organizasyon yapısı ve bölümlerinin analizi, faaliyet ve hizmet departmanı ayrımı yardımıyla daha ayrıntılı olarak açıklanmaya çalışılmıştır. Bu ayrıma paralel olarak hazırlanmış organizasyon şeması Şekil-5'te görünmektedir.<sup>38</sup>

<sup>36</sup> Batman, a.g.e., s.83.

<sup>37</sup> Nazmi Kozak, *Otel İşletmeciliği*, Ankara, Turhan Kitabevi, 1998, s.22-23.

<sup>38</sup> Çetiner, a.g.e., s.21.

Şekil 5-Otel Organizasyon Şeması



### **3.1.4.1. OTEL İŞLETMELERİNDE FAALİYET DEPARTMANLARI**

Faaliyet departmanları, konaklama (odalar), yiyecek-içecek ve yardımcı faaliyet departmanları olarak üçe ayrılır.<sup>39</sup>

#### **3.1.4.1.1. KONAKLAMA DEPARTMANI**

Organizasyon şemasından da görülebileceği gibi konaklama departmanı, önbüro, kat hizmetleri ve üniformalı hizmetler (servis) olarak üç gruba ayrılır.

Önbüro bölümüne resepsiyon veya front office de denilmektedir. Otel içinde her türlü müşteri ihtiyacının karşılanabilmesi için çeşitli hizmetlerin koordinasyonu, müşterilere tanıtım ve takdimi önbüro tarafından gerçekleştirilmektedir. Öte yandan müşterinin otele gelişinde giriş kapısından itibaren kaydı yapıp odasına çıkıncaya kadar ki ilk teması, otelde kaldığı müddetçe resepsiyon / danışma ile günlük yaşantısı ve otelden ayrılıştaki oda anahtarının tesliminden sonra çıkış kapısına kadar her türlü diyalogu daima önbüro ile olmaktadır.<sup>40</sup> Bu nedenle önbüro, müşterilerde otelle ilgili oluşacak olumlu veya olumsuz düşüncelerde büyük bir role sahiptir.

Odalar departmanının dış çevre ile ilişkisinin başladığı bu bölümde, hizmetler genel olarak 24 saat sürdürülür. Bu bölüm yazılı veya sözlü yer ayırma isteklerini kabul eder. Talep gerçek kişilerden veya aracı kuruluşlardan gelebilir.

Önbüronun başlıca görevleri şöyle sıralanabilir:<sup>41</sup>

- Müşterilerin gelişinde, danışma işlemlerinde ve otelden ayrılışlarında kendisine yardımcı olmak,

<sup>39</sup> Çetiner, a.g.e., s.21.

<sup>40</sup> Türksoy, a.g.e., s.9.

<sup>41</sup> Çetiner, a.g.e., s.20-22.

- Otelde kalmak isteyen müşterilerle ilişki kurmak ve rezervasyon (Oda tutma) işlemlerini yapmak,
- Müşteri kayıt ve oda satış işlemlerini yapmak,
- Müşteri hesaplarının tutulmasını ve faturaların düzenlenmesini sağlamak,
- Müşteri ile ilgili para, kredi ve kambiyo işlemlerini yapmak,
- Posta, telefon, telgraf ve müşteriye gelen mesajlarla ilgilenmek.

Konaklama hizmetleriyle doğrudan ilgili bir başka bölüm ise kat hizmetleridir. Kat hizmetleri yerine housekeeping olarak da adlandırılır. Otel odasının temizlik ve düzeninden , bahçe bakımına, çamaşırhane denetiminden, dış bina temizliğine, personelin otel içi giyiminden otele alınacak paspasın seçimine ve en önemlisi personel eğitiminden, müşteri ilişkilerine kadar uzanan tüm faaliyetler kat hizmetleri kapsamındadır.<sup>42</sup> Konaklama süresince sunulan hizmetlerden konukların memnuniyetlerini en çok etkileyen departmanlardan biri olan kat hizmetleri bölümü sorumludur.

Konaklama hizmetlerine yardımcı olan bir diğer bölüm de uygulamada servis olarak da adlandırılan üniformalı hizmetlerdir. Müşterileri karşılayıp önbüroya götürmek, müşterilere ait bagajları odalarına kadar taşımak, onları odalarına götürmek, müşterilere ait posta ve telgrafları teslim etmek, postaya vermek, müşteri adına harcama yapmak ve bu harcamaları önbüroda müşteri hesabına yazdırmak, müşterilerin danışma işlerinde yardımcı olmak ve benzeri bir çok işi bu bölüm tarafından yerine getirilmektedir.<sup>43</sup>

Bu bölümde çalışanların işleri fonksiyonları itibariyle çok önemlidir, çünkü müşterinin karşılanması ve otelden uğurlanması bu bölümün personeli tarafından gerçekleştirilir.<sup>44</sup> Müşterilerin ödeme yapmadan tesisten ayrılmamaları, oda anahtarlarının iadesi, güvenlik bu bölümün sorumluluğundaki faaliyetlerdir.

---

<sup>42</sup> Türksoy, a.g.e., s.10.

<sup>43</sup> Türksoy, a.g.e., s.10.

<sup>44</sup> Batman, a.g.e., s.110.

### 3.1.4.1.2. YIYECEK-İÇECEK DEPARTMANI

Organizasyon şemasından da görüleceği gibi; bu bölüm yiyecek ve içecek malzemesi satın alma ve depolama, yiyecek hazırlama, yemek ve içki servisi hizmetlerini yapan bir bölümdür. Modern otel işletmeleri müşterilerine sundukları konaklama hizmeti yanında, yemek ve içki servisi de yapar. Bu nedenle, yemek ve içki gelirleri toplam gelirler içinde büyük bir miktara varır. Yiyecek ve içecek departmanı, kendi içinde iyi bir organizasyon şeması ile çalışmalarını sürdürmelidir. Ayrıca, tek başına çalışması mümkün olmadığından, diğer işletme departmanları ile işbirliği yapmalıdır.<sup>45</sup> Yiyecek-içecek bölümünde sayılan işlemler,

- Satın Alma ve Depolama
- Mutfak ve Servis
- Restoran ve Bar şeklinde sınıflandırılabilir.<sup>46</sup>

### 3.1.4.1.3. YARDIMCI FAALİYET DEPARTMANLARI

Otellerin müşteri ihtiyaçları ile ilgili olarak büyüklük sınıfına göre işletmekte bulunduğu yardımcı faaliyet departmanları, her otel işletmesinde farklı olabilir. Müşterilerin yatma, yeme-içme ihtiyaçları dışında diğer ihtiyaçlarını karşılayan başlıca yardımcı gelir departmanları şunlar olabilir.<sup>47</sup>

- Telefon hizmetleri
- Sigara-gazete satış
- Müşteri çamaşırhanesi
- Berber-Kuaför
- Çiçekçi
- Diğerleri

<sup>45</sup> Çetiner, a.g.e., s.22.

<sup>46</sup> Türksoy, a.g.e., s.10.

<sup>47</sup> Çetiner, a.g.e., s.23.

### **3.1.4.2. OTEL İŞLETMELERİNDE HİZMET DEPARTMANLARI**

Pasif işletme bölümleri olarak düşünebileceğimiz hizmet departmanları, müşteri ile direkt ilişkisi olmayan bölümlerdir. Yönetim, muhasebe, teknik işler, güvenlik ve çamaşırhane departmanları bir otel işletmesinde yer alan hizmet departmanlarını oluşturur.<sup>48</sup>

#### **3.1.4.2.1. YÖNETİM DEPARTMANI**

Şemada tek bir bölüm olarak belirtilmeyen, fakat otel işletmelerinde personelin yönetim ve denetim işlerini yapan bölümdür. Ayrıca, iş toplantıları, iş ziyafetleri sağlamak, reklam ve kredi konularını denetlemek, otel yazışmalarını yapmak, görevleri arasındadır. Otel işletmesinin büyüklüğüne göre yapacağı işler çeşitlenebilir ve çoğalabilir.<sup>49</sup>

Büyük otel işletmelerinde, ihtiyaç duyulması halinde yönetim departmanının içinde bulunan pazarlama ve personel birimlerinin ayrı birer departman olarak örgütlenmesi yararlı olabilir.

Otel işletmesinin özelliklerine göre hitap edebileceği pazarın seçimi ve bu pazardaki müşteri özelliklerinin belirlenmesi pazarlama bölümünün faaliyet alanını oluşturur. Ayrıca otelin durgunluk döneminde değişik bağlantılar sağlayarak bu dönemin daha iyi atlatılmasına çalışır. İnsan kaynakları olarak da adlandırılan personel departmanı; personel istihdamı, personel seçme, işe intibak ve personel eğitimi ile ilgilenir. Bu bölüm nitelikli yönetici ve personeli işletmeye cezbetmeğe, eğitim ve dengeli ilişki ve iletişim aracılığıyla işgücü kaybını asgari düzeyde tutmak, personel devrini azaltmak ve şirket politika ve standartlarının her bölümce benimsenmesi ve işlerlik kazandırılmasını sağlamak görevlerini üstlenmiştir.<sup>50</sup>

---

<sup>48</sup> A.e., s.23.

<sup>49</sup> A.e.

<sup>50</sup> Özçelik, a.g.e., s.14.



Modern örgüt ve yönetim anlayışını benimseyen ve uygulayan işletmelerde personel bölümünün örgütsel yapı içindeki yeri giderek değişmeye ve gelişmeye yönelmiştir. Bu gelişme içinde personel bölümü işletme üst yöneticisine çok yakın bir yerde ve ona doğrudan doğruya bağlı bir organ olarak gösterilir.<sup>51</sup>

### **3.1.4.2.2. MUHASEBE DEPARTMANI**

Büyük otel işletmelerinde muhasebe departmanı otel genel müdürüne bağlı olarak çalışır. Zincir otellerde genellikle genel merkezin daha gelişmiş ileri bir muhasebe bölümü vardır. Bu bölüm, zincire bağlı otellerdeki işleyiş durumuna nezaret eder. Muhasebe kayıtlarına esas teşkil eden faaliyetlerin önemli bir kısmı bölüm dışında gerçekleşmektedir. Bu nedenle muhasebe bölümü diğer bölümlere sıkı bir işbirliği içindedir. Örneğin, önbüroda bulunan kasiyer şefi ve kasiyer memurları, gece denetçileri ve gece kasiyerleri, önbüro personeli olmakla birlikte görev ve sorumlulukları itibariyle muhasebe müdürüne bağlıdır. Otele gelen müşterilerin giriş kayıtları, kaç kişi oldukları, kaç gün kalacakları, ne kadar ücret ödeyecekleri, oda ücret ve kişi sayısındaki değişiklikler gibi işlemler ön kasiyer tarafından belgelere işlenir.<sup>52</sup>

### **3.1.4.2.3. TEKNİK İŞLER DEPARTMANI**

Otel işletmelerinin büyüklüğüne göre iç örgütlenmesi farklı olabilecek teknik işler departmanı temel iki görevi yerine getirir. Bunlar otelin aydınlatma, ısıtma, soğutma, havalandırma ve suyunu sağlama ile binanın ve tesislerin bakım ve onarımını sağlamadır. Otel işletmelerinde, personelin iyi hizmet vermesi yanında tesislerin çalışır durumda olması, müşterilere verilecek olumlu izlenimlerde önemli rol oynar. Bu nedenle, teknik işler departmanı büyük bir sorumluluk taşımaktadır.<sup>53</sup>

---

<sup>51</sup> Batman, s.120.

<sup>52</sup> A.e., s.117.

<sup>53</sup> Çetiner, a.g.e., s.24.

#### **3.1.4.2.4. GÜVENLİK DEPARTMANI**

Otel işletmelerinde her zaman olağanüstü olaylarla karşılaşılabilir. Bu olayların en önemlileri; yangın, ölüm, kaza, eşya kaybı, hırsızlık, taşkınlık vb. olabilir. Bu tür olaylara karşı önleyici tedbirler almak ve hazırlıklı olmak gerekir. Otellerde olağanüstü olaylara karşı alınan tüm tedbirler ve bu tedbirleri uygulamaya koyan personel, güvenlik bölümünü oluşturur.<sup>54</sup>

#### **3.1.4.2.5. ÇAMAŞIRHANE DEPARTMANI**

Otel işletmelerinde çamaşırhane iki bölümden oluşur. Bunlardan biri gelir getiren bölüm olan müşteri çamaşırhanesi ve diğeri ise gelir getirmeyen bir bölüm olan otel çamaşırlarının yıkandığı otel çamaşırhanesidir.<sup>55</sup> Genellikle tek bir departman olup, hem müşteri çamaşırlarının, hemde otel çamaşırlarının yıkandığı bir yer olarak şu bölümlerden meydana gelebilir.<sup>56</sup>

- Kirli çamaşır bölümü (ayırma ve sayım odası)
- Yıkama ve kurutma bölümü
- Dikiş ve tamir bölümü
- Ütü ve kola bölümü
- Temiz çamaşır bölümü

<sup>54</sup> Cemal İnce, "Otel İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin İncelemesi ve Denetimi", Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 1995, s.29.

<sup>55</sup> Zuhâl Karagöz, "Otel İşletmelerinde Verimlilik Aracı Olarak Bütçeleme", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1993, s.27.

<sup>56</sup> Çetiner, a.g.e., s.24.

## **3.2. OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ**

### **3.2.1. OTEL İŞLETMELERİNDE ORGANİZASYON YAPISININ BELİRLENMESİ**

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulabilmesi için öncelikle o işletmeye ait bir organizasyon şemasının belirlenmesi gerekir. Otel işletmelerinde, bir önceki bölümde de belirtildiği gibi tek tip bir organizasyon şeması bulunmamaktadır. Otel işletmeleri kendi büyüklükleri, özellikleri ve sundukları hizmetlere göre organizasyon yapılarını oluşturacak ve organizasyon şemalarını belirleyeceklerdir.

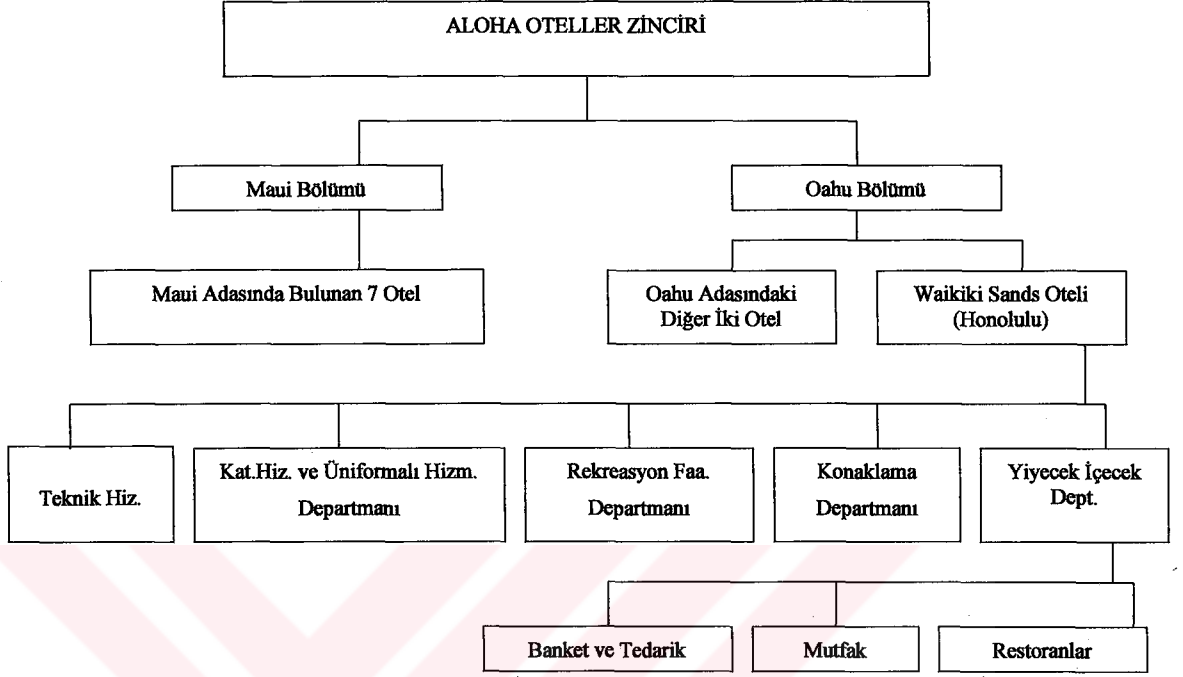
Bu bölümde, sorumluluk muhasebesi sisteminin bir otel işletmesindeki işleyişi, Aloha Oteller Zinciri örneği kullanılarak açıklanmaya çalışılmıştır.<sup>57</sup>

Aloha Otelleri, faaliyetlerini Maui ve Oahu bölgelerinde sürdüren bir oteller zinciridir. Bu işletme, Maui bölgesinde bulunan 7 otel ve Oahu bölgesinde bulunan 3 otelde faaliyet göstermektedir. Aloha Oteller Zinciri'ne ait organizasyon şeması Şekil-6'da görülmektedir.

---

<sup>57</sup> Ronald W.Hilton, *Managerial Accounting*, New York, Mc.Graw-Hill Inc., 1991, s.447-472.

**Şekil 6-Aloha Oteller Zinciri Organizasyon Şeması**



### 3.2.2. OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MERKEZLERİ

Sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulmasında ikinci adım, oluşturulan organizasyon şeması dikkate alınarak, işletmelerde sorumluluk merkezlerinin belirlenmesidir. Bir otel işletmesinde de, yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarına göre belirlenecek çeşitli sorumluluk merkezleri bulunmaktadır.

Otel işletmelerinin organizasyon yapısı bölümünde de belirtildiği gibi, bir otel işletmesinin yiyecek-içecek departmanı, satın alma ve depolama, mutfak ve servis ve restoran ve barlar şeklinde alt bölümlere ayrılabilir. Aloha Oteller Zinciri ise Şekil-6'da da görüldüğü gibi, banket ve tedarik, mutfak ve restoranlardan oluşan bir yiyecek-içecek departmanına sahiptir. Mutfak alt bölümünü yöneten aşçıbaşı, sadece bu bölümde oluşan maliyetlerden sorumludur ve mutfak personelini tedarik eder, yiyecek malzemelerinin siparişini verir ve tüm yiyecek hazırlıklarını kontrol

eder. Aşçıbaşı, mümkün olan en düşük maliyetle yüksek kalitede yiyeceklerin üretiminden sorumludur. Bu nedenle, mutfak bölümü bir gider merkezidir.

Otel işletmelerinde, hediyelik eşya satan bir mağaza gibi başkalarına işletilmek üzere kiraya verilen mağazalarda doğrudan teşhis edilebilen giderler olmadığından, bu tür sorumluluk merkezi yöneticileri sadece elde edilen gelirlere sorumlu olacaklardır. Gelir merkezlerindeki sorumluluk ise, üst düzey yönetimin daha önce belirlediği beklenen gelir düzeyi ile gerçekleşen gelir düzeylerinin karşılaştırılması şeklinde belirlenecektir.<sup>58</sup>

Aloha Oteller Zinciri'nin yiyecek-içecek departmanı müdürü, yiyecek-içecek faaliyetlerinden elde edilen karlardan sorumludur. Daha önce de ifade edildiği gibi yöneticisi gelir ve maliyetlerden ve doğan faaliyet karından sorumlu olan sorumluluk merkezi kar merkezidir. Bu yüzden yiyecek-içecek departmanı bir kar merkezidir. Müdür menu planlaması, yiyecek-içecek fiyatlaması, servis elemanlarının tedariki ve genel olarak tüm yiyecek-içecek faaliyetlerini yürütme sorumluluğu taşımaktadır.<sup>59</sup>

Aloha Oteller Zinciri'nin genel müdürü aynı zamanda şirketin yönetim kurulu başkanıdır. Başkan, şirkete yatırmış olduğu sermayeye ilişkin olarak şirket karından sorumludur. Başkan, şirketin karını ve yatırılan sermayeyi etkileyen önemli kararları almada karar verme özgürlüğüne sahiptir. Yöneticisi kar yaratmadan sorumlu olan ve merkezin kullandığı kaynaklar hakkında önemli kararlar alabilen sorumluluk merkezi yatırım merkezidir. Bu yüzden tüm şirket bir yatırım merkezi görünümündedir.<sup>60</sup>

Aloha Oteller Zinciri'nde var olan sorumluluk muhasebesi sistemi Şekil-7'de sorumluluk merkezleri belirtilerek anlatılmıştır.

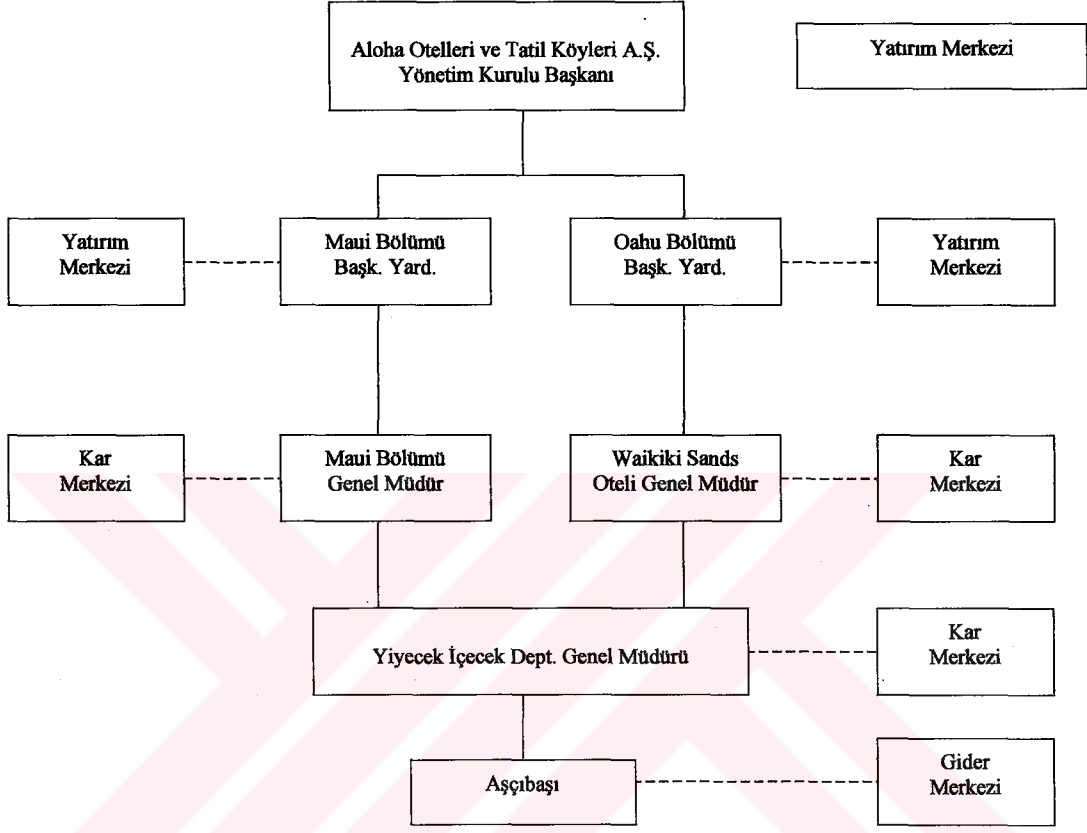
---

<sup>58</sup> Kaymaz, a.g.e., s.64.

<sup>59</sup> Hilton, a.g.e., s.451.

<sup>60</sup> A.e., s.449.

**Şekil 7-Sorumluluk Muhasebesi Sistemi: Aloha Oteller Zinciri**



### 3.2.3. MALİYETLERİN OTEL İŞLETMELERİNDEKİ SORUMLULUK MERKEZLERİNDE TOPLANMASI

Otelcilikte doğrudan sunulan ürün ya da hizmetle ilişkilendirilebilen (kontrol edilebilen) maliyetler dışında kalanlar maliyet dağıtımı ile saptanabilir. Maliyet dağıtımının ilk basamağını bir maliyet havuzunun oluşturulması oluşturur. Örneğin, bir otelin enerji maliyetlerinin dağıtımı için bir enerji maliyet havuzu oluşturulur. Bu havuzda; elektrik, su, televizyon ve telefon kablo maliyetleri bulunur. Bu havuzda yer alan maliyetlerin gelir merkezlerine yüklenebilmesi için dağıtılması gerekir. Aşağıda en çok kullanılan dağıtım anahtarları görülmektedir.<sup>61</sup>

<sup>61</sup> A.e., s.459.

**Tablo 2-Otel İşletmelerinde Dağıtım Anahtarları**

<b><u>Maliyet Havuzu</u></b>	<b><u>Dağıtım Anahtarları</u></b>
Yönetim Genel Müdürün Maaşı Personel Yönetim Personeli	Sorumluluk Merkezinde Çalışan Personel Sayısı
Muhasebe Fatura Genel Muhasebe Rapor	Sorumluluk Merkezinde Oluşan Satış Miktarı
Tesis Amortisman Vergi	Sorumluluk Merkezi Tarafından Kaplanan Metrekare
Pazarlama Reklam Seyahat Acentası Komisyonu Promosyon	Sorumluluk Merkezinde Oluşan Satış Miktarı
Su Elektrik	Sorumluluk Merkezinin Hacmi

Şekle göre yönetime ilişkin maliyetler; sorumluluk merkezlerinin (konaklama, yiyecek-içecek ünitelerinin her biri) ilgili kısımda çalışan personel sayısına, muhasebe ve pazarlama maliyetleri; bu departmanların payına düşen satışa, su ve elektrik maliyetleri ise sorumluluk merkezinin hacmine (metreküp) göre dağıtılır.<sup>62</sup>

<sup>62</sup> Hilton, a.g.e., s.459.

### 3.2.4. OTEL İŞLETMELERİNDEKİ SORUMLULUK MERKEZLERİNDE KONTROL EDİLEBİLEN VE KONTROL EDİLEMİYEN MALİYET AYRIMI

Yöneticilerin üzerinde kontrol sağlayabildiği, maliyeti etkileyen karar verme sürecinde otoritesini kullanabildiği maliyetler kontrol edilebilir maliyetlerdir. Yiyecek içecek işletmelerinde bir aşçıbaşı mutfakta çalışan işçilerden, alınan yiyecek malzemelerinden sorumlu olmaktadır. Çünkü bu maliyetlerin satın alınmasından sorumlu yönetici konumunda bulunmaktadır. Bu maliyetler, bu sorumluluk merkezi için aşçıbaşı tarafından kontrol edilebilir maliyetler olmaktadır.<sup>63</sup> Ancak ikinci bölümde de belirtildiği gibi kontrol edilebilirlik ile kast edilen mutlak bir etki değil, önemli ölçüde etkidir. Örneğin, bu bölümdeki Aloha Oteller Zinciri örneğinde, Waikiki Sands Otel aşçıbaşısı mutfak personelinin çalışma saatlerini ve verimliliğini etkileyebilir ancak büyük ihtimalle bu personelin ücret hadlerini etkileyememektedir.<sup>64</sup>

Sorumluluk merkezi yöneticisi tarafından üzerinde kontrol sağlanamayan maliyetler kontrol edilemeyen maliyetlerdir. Sorumluluk merkezi yöneticisinin adı geçen bu maliyetler üzerinde yetki ve otoritesi bulunmamaktadır. Restoranda servis bölümünden sorumlu bir kişi, yiyecek içecek işletmesinin sigortalımasında yetkili değildir. Sigorta işleminden işletme yöneticisi sorumlu olmaktadır. Servis sorumlusu kişi, bölümüne düşen sigorta maliyet payı ne ise onu kabul etmek durumundadır. Örnekte görüldüğü gibi, işletme içerisinde ortaya çıkan her maliyetin bir sorumlusu bulunmaktadır. Dolayısıyla bütün maliyetler, işletme bazında düşünüldüğünde kontrol edilebilir olmaktadır.<sup>65</sup>

Kontrol edilebilirlikte zaman dilimi de önemli rol oynamaktadır. Bazı maliyetler uzun zaman diliminde kontrol edilebilirken, kısa zaman diliminde kontrol

<sup>63</sup> Özkan Tütüncü, *Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi*, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001, s.21-22.

<sup>64</sup> Hilton, a.g.e., s.454.

<sup>65</sup> Tütüncü, a.g.e., s.21-22.



edilebilir olmamaktadırlar. Örneğin, Waikiki Sands Oteli'nin aşçıbaşısının yerel bir deniz ürünleri tedarikçisi ile bir yıllık sözleşme imzaladığı varsayılırsa, bu bir yıllık dönem içerisinde deniz ürünlerinin maliyetleri kontrol edilebilir maliyet olacakken zaman aralığının bir hafta olması durumunda söz konusu maliyetler aşçıbaşı tarafından kontrol edilemeyen maliyetler olacaktır.<sup>66</sup>

Kontrol edilebilir ve kontrol edilemeyen maliyet ayrımında bir diğer önemli husus da direkt ve endirekt maliyetler ile kontrol edilebilirlik arasındaki ilişkidir. İkinci bölümde de belirtildiği gibi bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilen nitelikteki tüm maliyetleri o bölümün direkt maliyetleri olmasına karşın, bölüme ilişkin tüm direkt maliyetlerin kontrol edilebilen maliyet olacağı söylenemez. Örneğin, bir otel işletmesinin mutfak bölümünde bulunan demirbaşların amortisman maliyeti o bölüm için direkt maliyet olmasına karşın kontrol edilebilir maliyet değildir. Çünkü, bölüm yöneticisi demirbaşların alınması veya satılması ile ilgili herhangi bir yetkiye sahip değildir.

Endirekt maliyetler ise, sorumluluk merkezlerine bir dağıtım ölçütü ile dağıtıldıklarından, sorumluluk merkezi tarafından kontrol edilemezler. Bir otel işletmesinde elektrik maliyetinin bölümlere metrekare ile dağıtıldığı varsayıldığında, mutfak bölümü yöneticisinin, bölümünün bu maliyetten aldığı pay üzerinde bir kontrol olanağı bulunmamaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde de değinildiği gibi, sorumluluk merkezlerine dağıtılan maliyetlerin pek çoğu, birtakım düzenlemelerle sorumluluk merkezinin yöneticilerince kontrol edilebilen maliyetlere dönüştürülebilir. Nitekim, bir otel işletmesinin çeşitli bölümleri arasında dağıtıma bağlı olan elektrik, su ya da gaz maliyetleri, her bölüme ayrı ölçü saati konulmak suretiyle kontrol edilebilen maliyet haline getirilebilirler.

---

<sup>66</sup> Hilton, a.g.e., s.455.

### 3.2.5. OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK MERKEZİ BAŞARI ÖLÇÜMLEMESİ

Çalışmanın ikinci bölümünde de belirtildiği gibi, sorumluluk muhasebesi sisteminin yer aldığı bir işletmede, gider merkezlerinin başarısı, bütçe ve standartlar ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanan maliyet kontrolü yöntemleriyle ölçümlenir.

Gider merkezi başarı değerlemesinde kullanılan yöntemlerden biri olan esnek bütçeler, değişik faaliyet hacimlerine göre gelir ve gider bütçelerini ele alan bütçelerdir. Birden fazla faaliyet hacmine göre, gelir ve giderler öngörülmektedir. Maliyetlerin kontrol aşamasında, gerçekleşen faaliyet hacmine göre analizler yapılmaktadır. Turizm işletmelerindeki doluluk oranlarının değişmesi, bu bütçeleri statik bütçelere göre daha üstün hale getirmektedir. Esnek bütçeler, değişken bütçeler adı ile de anılmaktadırlar.<sup>67</sup>

Gelir merkezleri sorumlu yöneticinin hedeflediği gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlenir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin var olduğu otel işletmelerinde, gelir merkezi olarak adlandırılabilir kiraya verilmiş olan mağazaların sorumlu yöneticileri de gelir düzeyine ulaşma derecelerine göre değerlendirileceklerdir.

İşletmelerde belirlenmiş olan kar merkezlerinin başarısı, daha önce belirtildiği gibi genellikle fiili gelir tablosu ile bütçelenmiş gelir tablosu karşılaştırılarak değerlendirilir. Değişken maliyetleme kar merkezi başarı değerlendirmesinde kullanılan önemli bir araçtır. Kar merkezinin başarısı değerlendirilirken değişken maliyetleme kullanıldığında, merkezin katkı payına ulaşmak için satılan malın değişken maliyeti ve değişken satış ve yönetim giderleri satışlardan çıkarılır.

---

<sup>67</sup> A.e., s.160.

Katkı payı kavramı, otel işletmesinin departmanlarının ya da ürünlerinin verimliliğinin ölçülmesi ve bunlarla ilgili çeşitli kararların alınmasına yardımcı olur. Otel işletmelerinde gerek rekabetin yüksek olması gerekse maliyet yapısındaki sabit maliyetlerin yüksekliği alınacak kararların kısa dönemde etkin ve rasyonel olabilmesi için, katkı payı yaklaşımının kullanılmasını zorunlu kılmaktadır.<sup>68</sup>

Yatırım merkezi başarı ölçümlemesinde, kar merkezi başarı ölçümlemesi yöntemlerinin yanı sıra yatırım getirisi oranı, artık kar ve ekonomik katma değer başarı ölçütleri de kullanılır. Merkezkaç yönetim yaklaşımın ileri derecede uygulayan işletmelerde işletmenin ana kısımları yatırım merkezi olarak örgütlenir. Aloha Oteller Zinciri'nde de şirketin tamamı bir yatırım merkezidir ve sayılan yöntemler kullanılarak başarı değerlendirilmesi yapılacaktır.

### **3.2.6. OTEL İŞLETMELERİNDE SORUMLULUK RAPORLARI**

Sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulmasında, organizasyon yapısının belirlenmesi, buna bağlı olarak sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, maliyetlerin sorumluluk merkezlerinde toplanması, kontrol edilebilen ve edilemeyen ayrımının yapılması ve sorumluluk merkezi başarı ölçümlemesi izlenen aşamalardır. Sorumluluk raporlarının düzenlenmesi ise sorumluluk muhasebesi sisteminin son basamağını oluşturur.

Her bir sorumluluk merkezinin başarısı, belirli zamanlarda düzenlenen başarı raporları sayesinde ortaya çıkabilir. Başarı raporu sorumluluk merkeziyle ilgili bütçelenen ve gerçekleşen faaliyetleri ve bunların sonucunu gösterir. Başarı raporları aynı zamanda raporda belirtilen finansal sonuçlar için bütçelenmiş miktar ile fiili miktar arasındaki sapmaları gösterir. Başarı raporundaki veriler yöneticilerin örgüt faaliyetlerini etkili bir biçimde kontrol etmesi için istisnalarla yönetim anlayışını

<sup>68</sup> Osman Avcı Kurgun, "Otel İşletmelerinde Değişken Maliyetleme Sisteminin İşletme Kararlarına Etkisi", Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi,, İzmir, 1994, s.136.

kullanmasına yardım eder. Tablo-3'te, Waikiki Sands Otelinin mutfak alt bölümü için Şubat ayı başarı raporu gösterilmiştir.<sup>69</sup>

**Tablo 3-Waikiki Sands Oteli Mutfak Bölümünün Şubat Ayı Başarı Raporu**

	ESNEK BÜTÇE		FİİLİ SONUÇLAR		SAPMALAR	
	Şubat	Kümülatif Toplam	Şubat	Kümülatif Toplam	Şubat	Kümülatif Toplam
Mutfak Personel Ücreti	80.000	168.000	78.000	169.000	2.000 (olumlu)	1.000 (olumsuz)
Yiyecek	675.000	1.420.000	678.000	1.421.000	3.000 (olumsuz)	1.000 (olumsuz)
Kağıt Ürünleri (Paper Products)	120.000	250.000	115.000	248.000	5.000 (olumlu)	2.000 (olumlu)
Değişken GÜG	70.000	150.000	71.000	154.000	1.000 (olumsuz)	4.000 (olumsuz)
Sabit GÜG	85.000	180.000	83.000	181.000	2.000 (olumlu)	1.000 (olumsuz)
<b>Toplam Maliyet</b>	<b>\$1.030.000</b>	<b>\$2.168.000</b>	<b>\$1.025.000</b>	<b>\$2.173.000</b>	<b>\$5.000 (olumlu)</b>	<b>\$5.000 (olumsuz)</b>

Şekil-6'daki organizasyon şemasında görüldüğü üzere, Aloha Oteller Zinciri hiyerarşik bir sıra izler. Bu tür bir örgütte, başarı raporları da hiyerarşik özellik taşır, çünkü her bir alt bölümün başarısı gelecek daha üst düzeydeki bölümün (veya bölüm yöneticisinin) başarısının bir kısmını teşkil eder. Örneğin, Waikiki Sands Oteli'nin mutfak alt bölümündeki maliyet başarısı otelin yiyecek-içecek departmanının kar başarısının bir kısmını oluşturur. Tablo-4, Aloha Oteller Zinciri'nin farklı alt bölümleri için Şubat ayı başarı raporları arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

<sup>69</sup> Hilton, a.g.e., s.452.

**Tablo 4-Aloha Oteller Zincirinden Seçilen Bölümlerin Şubat Ayı Başarı Raporları**

	ESNEK BÜTÇE		FİİLİ SONUÇLAR		SAPMALAR	
	Şubat	Kümülatif Toplam	Şubat	Kümülatif Toplam	Şubat	Kümülatif Toplam
ŞİRKET	\$30.660	\$64.567	\$30.716	\$64.750	\$56 F	\$3 F
Maui Böl.	\$18.400	\$38.620	\$18.470	\$38.630	\$70 F	\$10 F
Oahu Böl.	12.260	25.947	12.246	25.490	14 U	7 U
<b>Top. Kar</b>	<b>\$30.660</b>	<b>\$64.567</b>	<b>30.716</b>	<b>64.750</b>	<b>\$ 56 F</b>	<b>\$3 F</b>
<b>Oahu Böl.</b>						
Waimea Sayfiye	\$6.050	\$12.700	\$6.060	\$12.740	\$10 F	\$40 F
Tatil Köyü						
Diamond Moteli	2.100	4.500	2.050	4.430	50 U	70 U
Waikiki Sands Oteli	4.110	8.747	4.136	8.770	26 F	23 F
<b>Top. Kar</b>	<b>\$12.260</b>	<b>\$25.947</b>	<b>\$12.246</b>	<b>\$25.940</b>	<b>\$14 U</b>	<b>\$7 U</b>
<b>Waikiki Böl.</b>						
Teknik Hizmet	\$(45)	\$(90)	\$(44)	\$(90)	\$1 F	--
Kat ve Üni.Hizm.	(40)	(90)	(41)	(90)	1 U	--
Rekreas.Faaliyeti	40	(85)	41	88	1 F	3 F
Konaklama	2.800	6.000	2.840	6.030	40 F	30 F
Yiy.İçecek	1.355	2.847	1.340	2.832	15 U	10 U
<b>Top. Kar</b>	<b>\$4.110</b>	<b>\$8.747</b>	<b>\$4.136</b>	<b>\$8.770</b>	<b>\$26 F</b>	<b>\$23 F</b>
<b>Yiy.İçecek Dept.</b>						
Banket ve Tedarik	\$600	\$1.260	\$605	\$1.265	\$5 F	\$5 F
Restoran	1.785	3.750	1.760	3.740	25 U	10 U
Mutfak	(1.030)	(2.168)	(1.025)	(2.173)	5 F	5 U
<b>Top. Kar</b>	<b>\$1.355</b>	<b>\$2.842</b>	<b>\$1.340</b>	<b>\$2.832</b>	<b>\$15 U</b>	<b>\$10 U</b>
<b>Mutfak</b>						
Mutfak Pers. Ücr.	\$(80)	(168)	\$(78)	\$(169)	\$2 F	\$1 U
Yiyecek	(675)	(1.420)	(678)	(1.421)	3 U	1 U
Kağıt Malz.	(120)	(250)	(115)	(248)	5 F	2 F
Değ.GÜG	(70)	(150)	(71)	(154)	1 U	4 U
Sab.GÜG	(85)	(180)	(83)	(181)	2 F	1 U
<b>Top. Maliyet</b>	<b>\$(1.030)</b>	<b>\$(2.168)</b>	<b>\$(1.025)</b>	<b>\$(2.173)</b>	<b>\$5 F</b>	<b>\$5 U</b>

Tabloda görülen Teknik Hizmet Bölümü ile Mutfak Bölümleri, birer gider merkezi olduklarından, bunların karşısındaki tutarlar, parantez içinde gösterilmişlerdir. Böylece bu bölümlerin sadece giderlerinin gösterildiği anlaşılmaktadır. Diğer alt bölümler ise kar veya yatırım merkezi olduklarından bunların karşısındaki tutarlar bölümsel karı göstermektedir. Yatırım merkezlerinin

başarı değerlendirmesinde, kar tutarına ilave olarak yatırım getirisi oranı, artık kar veya ekonomik katma değer gibi ölçütler de göz önünde bulundurulmalıdır.

Tablo-4'te, sorumluluk raporları arasındaki ilişkiler de görülebilmektedir. Bu organizasyon yapısındaki en alt bölüm olan mutfak bölümünün Tablo-3'te görülen sorumluluk raporu, tablonun en altında bulunmaktadır. Mutfak bölümünün toplam gideri, yiyecek-içecek bölümünün sorumluluk raporunda, banket ve tedarik ile restoran bölümlerinin kar tutarları ile birlikte yer almaktadır. Dolayısıyla yiyecek-içecek bölümünün başarısının, alt birimlerinin başarısına bağlı olması durumu sorumluluk raporunda açıkça görülmektedir.

Bu ilişki, yukarıdan aşağıya doğru tüm alt ve üst birimler arasında bulunmaktadır. Her bir sorumluluk merkezi yöneticisi, kendi bölümünün raporu ile alt bölümlerinin raporlarını almaktadır. Waikiki Sands Oteli'nin genel müdürü, oteli için hazırlanan sorumluluk raporu ile kendi alt bölümleri olan teknik hizmet, kat ve üniformalı hizmetler, rekreasyon faaliyeti, konaklama ve yiyecek-içecek bölümlerinin raporlarını da inceleyecektir. Waikiki Sands Oteli'nin genel müdürü, bu raporlar sayesinde kendi bölümünün ve alt bölümlerinin başarı değerlendirmesini yapabilecektir.<sup>70</sup>

Aloha Oteller Zinciri'nin genel müdürü, dönemin başarısını sapmalara veya geçmiş dönemlerdeki başarıya bakarak değerlendirecek, aksayan yönleri kolaylıkla tespit edebilecek, böylece otelinin performansını artırmaya yönelik olarak faaliyetlerin planlamasını yapabilecektir.

---

<sup>70</sup> Hilton, a.g.e., s.454.

## **DÖRDÜNCÜ BÖLÜM**

### **BİR OTEL İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ**

#### **UYGULAMASI**

#### **4.1. UYGULAMA İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER**

##### **4.1.1. UYGULAMANIN KONUSU VE AMACI**

Bu çalışmada, işletmeler için büyük öneme sahip olan yönetsel kontrol süreci araçlarından sorumluluk muhasebesi sisteminin esasları üzerinde durulmuştur. Giderek artan rekabet ortamında diğer işletmelerde olduğu gibi otel işletmelerinde de kontrol fonksiyonuna ağırlık verilmesi ile sorumluluk muhasebesi sistemi gibi yönetsel kontrol araçları işletmeler için büyük önem kazanmıştır. Sorumluluk muhasebesi sistemi aynı zamanda işletmelerce kullanılan önemli başarı değerlendirme araçlarından biridir.

Çalışmanın konusu sorumluluk muhasebesi sistemi ve bir otel işletmesinde uygulaması olarak belirlenmiştir. Çalışmada, sorumluluk muhasebesi sistemi ve işleyişi, otel işletmelerinde nasıl uygulanacağı, uygulanmasının faydaları açıklamaya çalışılmış ve çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

##### **4.1.2. UYGULAMANIN KAPSAMI VE KISITLARI**

Uygulamada, ülkemizden 5 yıldızlı bir otel işletmesi seçilmiş, bu işletmede sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamasının olası sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır. İşletmenin yöneticilerinin isteği üzerine otelin ismi gizli tutulmuş, tez çalışmasında otel ismi belirtilmemiştir.

Uygulama yapılan otelin yeni kurulmuş olması ve henüz formel bir yapıya kavuşmamış olması çalışmada bazı güçlüklerle karşılaşılmasına neden olmuştur. Otelde işletmenin özelliklerine uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin bulunmayışı nedeniyle, sorumluluk muhasebesi sisteminin de çok önemli bir unsuru olan maliyet dağıtımının yapılması engellenmektedir. İşletmede ortaya çıkan giderler, maliyet yerleri itibarıyla değil, türleri itibarıyla izlenmektedirler. Bu nedenle çalışmada sorumluluk merkezleri itibarıyla kümülatif giderlerin tespiti mümkün olmamıştır.

Bu yıl ilk kez aylık bütçe uygulayan işletmede, yönetim bilgi sisteminin ve özellikle muhasebe bilgi sisteminin yetersiz olması nedeniyle çoğu veriye ulaşılamamıştır.

### **4.1.3. UYGULANAN YÖNTEM**

Çalışmada, önce sorumluluk muhasebesi sistemi ve otel işletmeleri hakkında literatür taraması yapılmış, daha sonra bu konularla ilgili akademisyenlerden ve uzmanlardan bilgi alınmıştır. Uygulama yapılan oteldeki mevcut durum gözlemlenerek, işletmenin özellikle muhasebe müdüründen ve diğer çalışanlarından alınan bilgiler ışığında sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği araştırılmış ve uygulanması için yapılması gerekenler ve olası sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır.

## **4.2. BİR OTEL İŞLETMESİNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI**

### **4.2.1. ŞİRKET HAKKINDA GENEL BİLGİ**

Uygulama yapılan işletme merkezi İstanbul'da olan ve İstanbul ilinde önemli iş ve alışveriş merkezlerine yakın bir konumda faaliyet gösteren 5 yıldızlı bir otel işletmesidir.



Avrupa yakasında inşa edilmiş olan otel 132 oda, 1 kral dairesi, 4 suit ve 2 engelli odası olmak üzere toplam 139 oda kapasitesine sahiptir.

Otel şu aktivitelere sahiptir: Açık-kapalı yüzme havuzu, Fitness salonu, Türk Hamamı, Sauna ve Buhar Odası, Jakuzi, Masaj, Güzellik Merkezi, Bay-Bayan Kuaförü, Step/Aerobik, Solaryum, Sinema.

Otelde toplam 1026 m2 alana yayılmış, kapasiteleri salon düzenine göre 10 kişiden 1250 kişiye kadar değişen 5 adet toplantı salonu bulunmaktadır.

Uygulama yapılan otel işletmesinde biri a la carte, diğeri açık büfe iki restoran; lobide, eğlence ve sağlık merkezinde ve teras katta üç adet bar hizmet vermektedir.

#### **4.2.2. ŞİRKETİN ORGANİZASYON YAPISI VE SORUMLULUK MERKEZLERİ**

İşletmenin formel bir organizasyon şeması bulunmamaktadır. İşletme incelendiğinde, Şekil-8'deki gibi bir yapıya sahip olduğu anlaşılmaktadır. İşletmede çeşitli departmanlarda toplam 80 çalışan bulunmaktadır.

Otelde bulunan kat hizmetleri, mutfak, satın alma, depolama, muhasebe, teknik servis, güvenlik, çamaşırhane bölümleri gider merkezidir. Bu bölümlerde, yöneticiler sadece girdilerden sorumludurlar ve giderleri minimize etmeye çalışmaktadırlar.

Aşçıbaşı, yiyeceklerin hazırlanması sırasında kullanılan malzemelerin maliyetinden ve kendi emri altında çalışan personelin etkin ve verimli şekilde çalışmasından sorumlu olduğu halde; menüdeki fiyatların belirlenmesinden sorumlu olmadığı için, gelirlerden sorumlu tutulmayacaktır. Bu nedenle mutfak bir gider merkezi durumundadır.

Organizasyon şemasından da görüldüğü gibi otelde başkalarına kiraya verilerek çalıştırılan birçok birim bulunmaktadır. Bunlar; kuaför, çiçekçi, hediyelik eşya mağazası ve fotoğrafçıdır. Bunlar oteldeki gelir merkezleri olarak sınıflandırılabilirler.

Eğlence ve sağlık kulübü bünyesindeki tüm birimlerle birlikte bir kar merkezi durumundadır. Çünkü bu departmandan sorumlu olan yöneticinin temel amacı, maliyetleri minimize etmekle birlikte gelirleri de maksimize etmektir. Yine aynı şekilde yiyecek-içecek departmanı bir kar merkezidir. Devamlı otel müşterileri dışındaki kişilere de açık olan restoranlar ve barlarda hem maliyet minimizasyonu, hem de gelir maksimizasyonu hedeflenmektedir.

İşletmenin yönetim kurulu ve genel müdürü, işletmenin maliyetlerini minimize, gelirleri de maksimize etmenin yanı sıra, işletmenin tesislerine, araç-gereçlerine ve demirbaşlarına yapılan yatırımlarla ilgili kararları alma yetkisine sahip oldukları için birer yatırım merkezi durumundadır.

Otelin Şekil-8'deki organizasyon şemasına bakıldığında, bilgi işlem ve insan kaynakları departmanlarının yönetim kuruluna bağlı olduğu görülmektedir. Yani, her otel için bu faaliyetlerle ilgili ayrı departmanlar bulunmamakta, yönetim kuruluna direk bağlı olan bu departmanlar her otel için hizmet vermektedir.

Uygulama yapılan otel, yönetim kuruluna bağlı diğer zincir otellerden bir tanesidir. Şekil-8'de de görüldüğü gibi otelde departmanların çoğu doğrudan otelin genel müdürüne bağlıdır. Örneğin kat hizmetleri ve önbüro departmanları'nın bağlı olduğu bir konaklama departmanı bulunmamakta, bunlar doğrudan genel müdüre bağlı çalışmaktadır.

Uygulama yapılan oteller zincirinin merkezi otellerden ayrı bir yerde bulunmakta ve tüm oteller için koordinatör durumunda görev yapmaktadır. Burada, otellerde bulunan tüm birimler aynen yer almakta ve otellerdeki ilgili birimler bunlarla aynı doğrultuda hareket etmektedirler. Örneğin, otelin halkla ilişkilerden

sorumlu yöneticisi, merkezdeki konusu ile ilgili herhangi bir faaliyetten haberdar olmakta ve temsil ettiği otel adına bu faaliyetlerde yer almaktadır. Otelde yönetim kuruluna doğrudan bağlı olan bir mali işler koordinatörü bulunmakta ve her otelde bu birime bağlı olarak çalışan muhasebe müdürleri görev yapmaktadır.

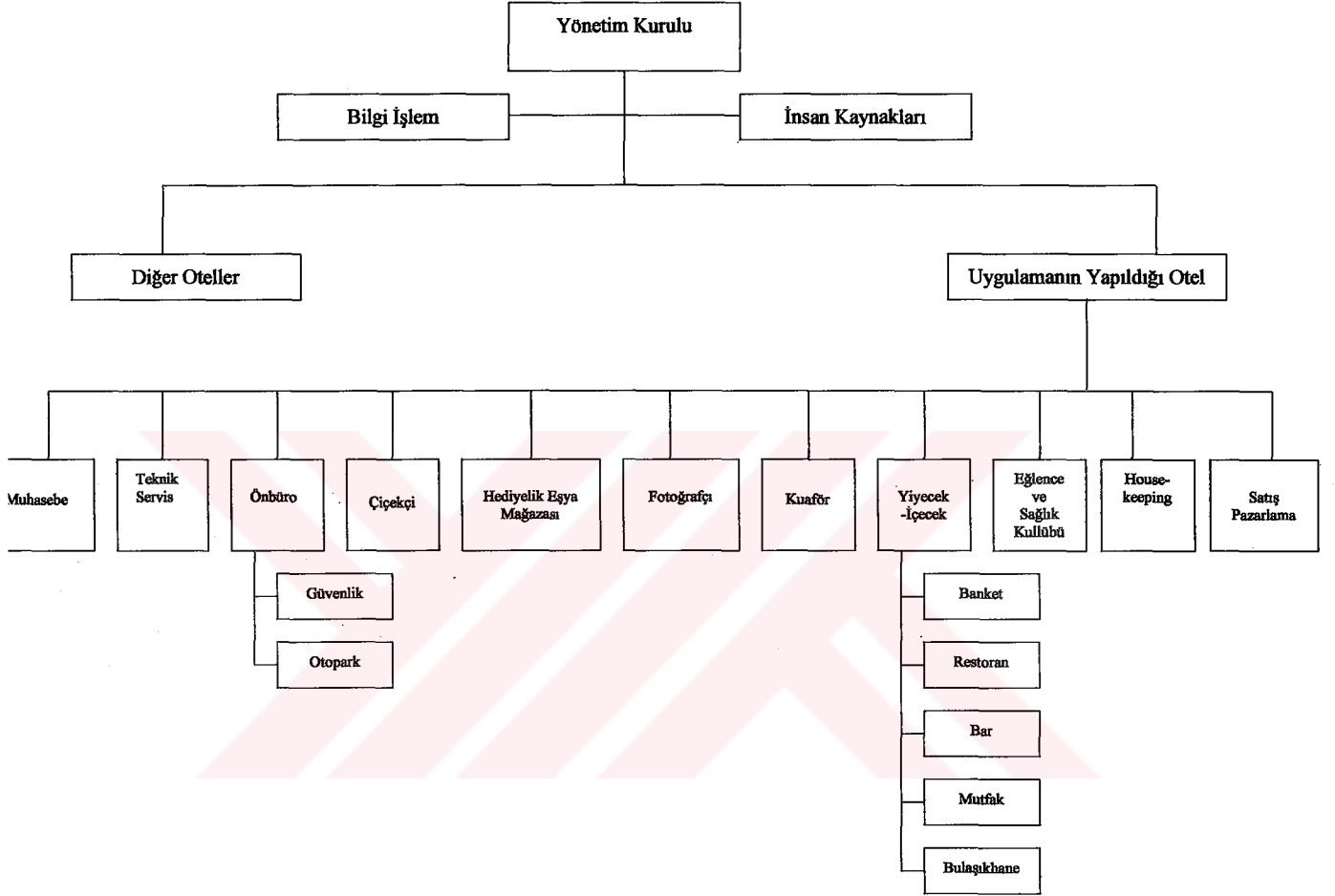
Teknik servis bölümü otelin tamirat ve elektrikle ilgili işleriyle ilgilenmekte ve doğrudan genel müdüre bağlı çalışmaktadır. Yiyecek-içecek departmanı, otelde F&B olarak adlandırılmakta, banket, restoran, bar ve diğer hizmetler bölümlerinden oluşmaktadır. Otelde mevcut olan salonlar yiyecek-içecek departmanı yöneticisine bağlı konumdadır.

Otelde housekeeping olarak adlandırılan kat hizmetleri departmanı, oteldeki odaların temizliğinden, düzeninden ve kontrolünden sorumludur. Şekil-8'de de görüleceği gibi çamaşırhane bölümü kat hizmetleri departmanına bağlı çalışmaktadır. Otelin çamaşırhane bölümü personel ve misafir çamaşırı ile ilgilenmektedir. Oteldeki havlular, diğer otellerden bir tanesine temizletilmektedir. Havlu ile ilgili ani ihtiyaçlarda, otelde bulunan çamaşırhane bölümü görev almaktadır.

Otelde mevcut olan önbüro departmanı, otel müşterilerinin karşılanmasından, otele yerleştirilmesinden ve otelden ayrılma zamanındaki faaliyetlerden sorumludur. Bu departman müşterilerle birebir temas halindedir ve otel için büyük bir öneme sahiptir. Uygulama yapılan otelde, önbüro departmanı yöneticisi, otelin güvenlik ve otopark birimlerinden de sorumludur. Bu durumdan da anlaşılacağı gibi otelde tam bir organizasyon yapısı henüz kurulamamış, son üç yıl içinde kurulan bu otel işletmesi henüz yapısal olarak gelişimini tamamlamamıştır.

Otelde bulunan eğlence ve sağlık kulübü, otelin devamlı müşterileri dışındaki kişilere de hizmet vermekte, hatta bu nedenle kar merkezi olarak nitelendirilebilmektedir. Bu bölümde, fitness salonu, açık-kapalı yüzme havuzu, jakuzi, Türk Hamamı, sauna ve buhar odası, masaj, step/aerobik gibi aktiviteler bulunmaktadır.

**Şekil 8-Otelin Organizasyon Şeması**



### **4.2.3. MALİYETLERİN SORUMLULUK MERKEZLERİNDE TOPLANMASI**

Otelcilikte doğrudan sunulan ürün ya da hizmetle ilişkilendirilebilen (kontrol edilebilen) maliyetler dışında kalanlar maliyet dağıtımı ile saptanabilir. Uygulama yapılan otelde sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanmadığından, sorumluluk merkezleri belirlenip bu merkezlere maliyet dağıtımı yapılmamıştır. Elde edilebilen tek veri işletmenin 2004 yılı aylık bütçe icmalı ve sadece Ocak ayına ait fiili sonuçlardır. İşletme gelir ve gider bazında bir bütçe hazırlamıştır.

İşletmede, sorumluluk muhasebesi uygulamasına geçilirse ilk yapılması gereken sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve maliyetlerin merkezler esas alınarak bütçelenmesi ve izlenmesidir. Muhasebe bilgi sisteminin yetersiz oluşu ve işletme sorumluluk muhasebesi uygulamasına geçmeden, maliyetlerin sorumluluk merkezleri itibarıyla izlenmesinin uygun olmayışı nedeniyle bu tip bir çalışma yapılmamıştır. İşletmenin niteliklerine uygun bir maliyet muhasebesi sisteminin bulunmaması, maliyetlerin izlenmesi ve kontrolü açısından önemli bir eksikliklerdir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi için öncelikle uygun bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır.

Otel işletmesi, oteller zinciri olmaya çalışan bir işletmenin bir halkasını oluşturmaktadır. Uygulama yapılan otel işletmesi yeni kurulmuş bir işletme olması sebebiyle sadece başarı değerlendirme ve kontrol faaliyetlerinde değil, işletmeyle ilgili diğer konularda da sıkıntı çekmektedir. İşletmede uygulanmakta olan sorumluluk muhasebesi sistemi bulunmamaktadır. İşletmede ilk defa bu yıl aylık bütçe uygulaması başlatılmıştır.

Uygulama yapılan otelde bütçe döneminin yıllık olması kararlaştırılmıştır. Bu dönemin aylık bölümleri için ayrıca tahminlerde bulunulmaktadır. Otel yönetimi bütçelenen rakamlarla fiili rakamları yıl sonunu beklemeden karşılaştırabilmek için bütçeyi aylık dönemler halinde düzenlemektedir. Yıllık bütçe, planlanmış faaliyetlerin sonunda işletmeyi ulaştıracağı hedefi, aylık bütçeler ise her ayın sonunda yaptığı katkının ölçülmesine olanak vermektedir.

Bütçe, işletmenin genel müdürü ve muhasebe müdürü tarafından hazırlanmaktadır. İşletmede bütçe çalışmaları üst yönetim tarafından yapılmakta ve yönetimin diğer kademesindeki sorumluların katılımı sağlanmadığından, bütçeyi uygulama çabası da üst yönetime düşmektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin etkin bir şekilde çalışması için bütçe hazırlama aşamasında, bütçe yapılacak sorumluluk merkezi yöneticilerinin de aktif olarak bu faaliyete katılmaları sağlanmalıdır. Bütçenin hazırlanmasında yönetimin her kademesindeki sorumlu

kişilerin katılımı ve hedeflerin tespitinde gerçekçi olunması bütçenin başarılı olmasında etkili olacaktır.

İşletmenin aylara göre gelir ve gider bütçesi çalışmanın Ek-2 kısmında verilmiştir. Ek-2'deki tablodan da görüldüğü gibi işletmede gelir getiren kalemler aşağıdaki şekilde sınıflandırılmıştır.

- Odalar
- Kahvaltı geliri
- Fax, telefon
- Fitness
- Minibar
- Barlar
- Çamaşırhane
- Restoran
- Banket
- Otopark
- Muhtelif

İşletmedeki giderler ise şu şekilde sınıflandırılmıştır.

- Ücretler
- Su Gideri
- Elektrik
- Doğalgaz
- Tamir Bakım
- Yiyecek-İçecek
- Reklam
- Telefon
- Kargo
- Kırtasiye
- Malzemeleri Giderleri
- Amortisman

Bütçe çalışmaları sırasında doluluk oranlarının, gelirlerin ve giderlerin tahmininde planlanan bütçe dönemini etkileyebilecek durumlar dikkate alınmaktadır. Nitekim, İtalya, Almanya, İngiltere, Fransa, Pakistan, Hindistan, Kore ve Japonya'dan gelen işadamlarının konakladığı bu otel, meydana gelen her türlü olumlu veya olumsuz olaydan büyük oranda etkilenebilmektedir. Beklenen aylık doluluk oranları da çalışmanın Ek-2 kısmındaki tabloda verildiği gibidir.

İşletme ay sonlarında ve yıl sonunda bütçelenmiş rakamlar ile fiili rakamları karşılaştırmaktadır. Bu bilgilerden gelecek dönemlerde yararlanmayı düşünmektedir. Çalışmanın Ek-2 kısmında işletmenin Ocak ayı fiili ve bütçelenmiş gelir veya gider karşılaştırmaları yer almaktadır.

Otel işletmelerinde tam anlamıyla esnek bütçe uygulaması yapılmaması, bütçenin faaliyet kontrolünde etkin bir araç olarak kullanılmasını engellemektedir. Bu otelde de sorumluluk muhasebesi sistemi uygulanmaya başladığında esnek bütçe uygulamasının yapılması kaçınılmaz olacaktır. Özellikle departmanlar bazında ayrıntılı olarak düzenlenen bütçeler departmanların performansını izlemeye etkin olmaktadır. Sorumluluk muhasebesi sistemi ile başarılar sorumluluk merkezleri itibarıyla izlenebilecektir.

Otellerde düzenlenen bütçeler önemli ölçüde tahmine dayanmaktadır. İlk çıkış noktası bütçe döneminde beklenen müşteri sayısıdır. Bütçenin bir yılı dönemlere bölerek hazırlanması ve değişen koşullara göre sürekli izlenerek düzeltmeye gidilmesi, bütçeden beklenen yararın sağlanmasında etkili olacaktır. Bütçelemede önemli olan, sapmanın tespit edilmesi yanında, bu sapmaların nereden kaynaklandığının belirlenmesidir. Aksi halde, otel işletmesi mevcut sapmaların nedenlerini araştırma ve analizini yapma fırsatından yoksun kalacaktır.

#### 4.2.4. SORUMLULUK RAPORLARININ DÜZENLENMESİ

Bir işletmede sorumluluk muhasebesi yaklaşımının uygulanabilmesinin temel şartları işletmenin örgüt yapısına uygun olarak sorumluluk merkezlerinin ve sorumlu yöneticilerin belirlenmesi, her yöneticinin kontrolünde olan giderlerin, gelirlerin ve varlıkların saptanması, yönetici tarafından kontrol edilebilir nitelikte olan faktörlere ilişkin hedeflerin belirlenerek yürütülen faaliyetlerin sorumluluk merkezleri itibarıyla izlenmesidir. Sorumluluk raporları, sorumluluk muhasebesi sistemi uygulamasının en son basamağını oluşturur. Daha önce de belirtildiği gibi sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulabilmesi ve düzenli bir biçimde işleyebilmesi için, var olması gereken asgari koşullar aşağıdaki gibidir:

- İşletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk merkezleri belirlenmelidir.
- Sorumluluk merkezlerine ilişkin sorumluluklar, yetkiler ve sorumluluklar saptanmalıdır.
- Her yönetim düzeyi için bütçe hazırlanmalıdır.
- Hesap planları, kontrol edilebilen ve edilemeyen hasılat, maliyet ya da masrafların ayrı ayrı kayıt edilmesine ve toplanmasına olanak sağlayacak özellikte olmalıdır.

Bu önkoşulların varlığında, işletmeler için sorumluluk raporu hazırlamakta herhangi bir sorunla karşılaşılmayacaktır.

Yeni kurulmuş olan otel işletmesinde organizasyon henüz sağlam bir yapıya sahip bulunmamakla birlikte işletme, formel bir organizasyon şemasına da sahip değildir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde, gözlemlerden ve elde edilen bilgilerde yola çıkılarak bir organizasyon şeması oluşturulmaya çalışılmıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminin bu otel işletmesinde kurulması için, gerekli yapısal değişiklikler yapıldıktan sonra, organizasyon şeması her türlü bilgi dikkate alınarak,



daha ayrıntılı ve titiz bir çalışma sonucunda otel yöneticileri tarafından hazırlanmalıdır. Daha sonra bu şema yardımıyla otelde bulunan sorumluluk merkezleri belirlenebilecektir.

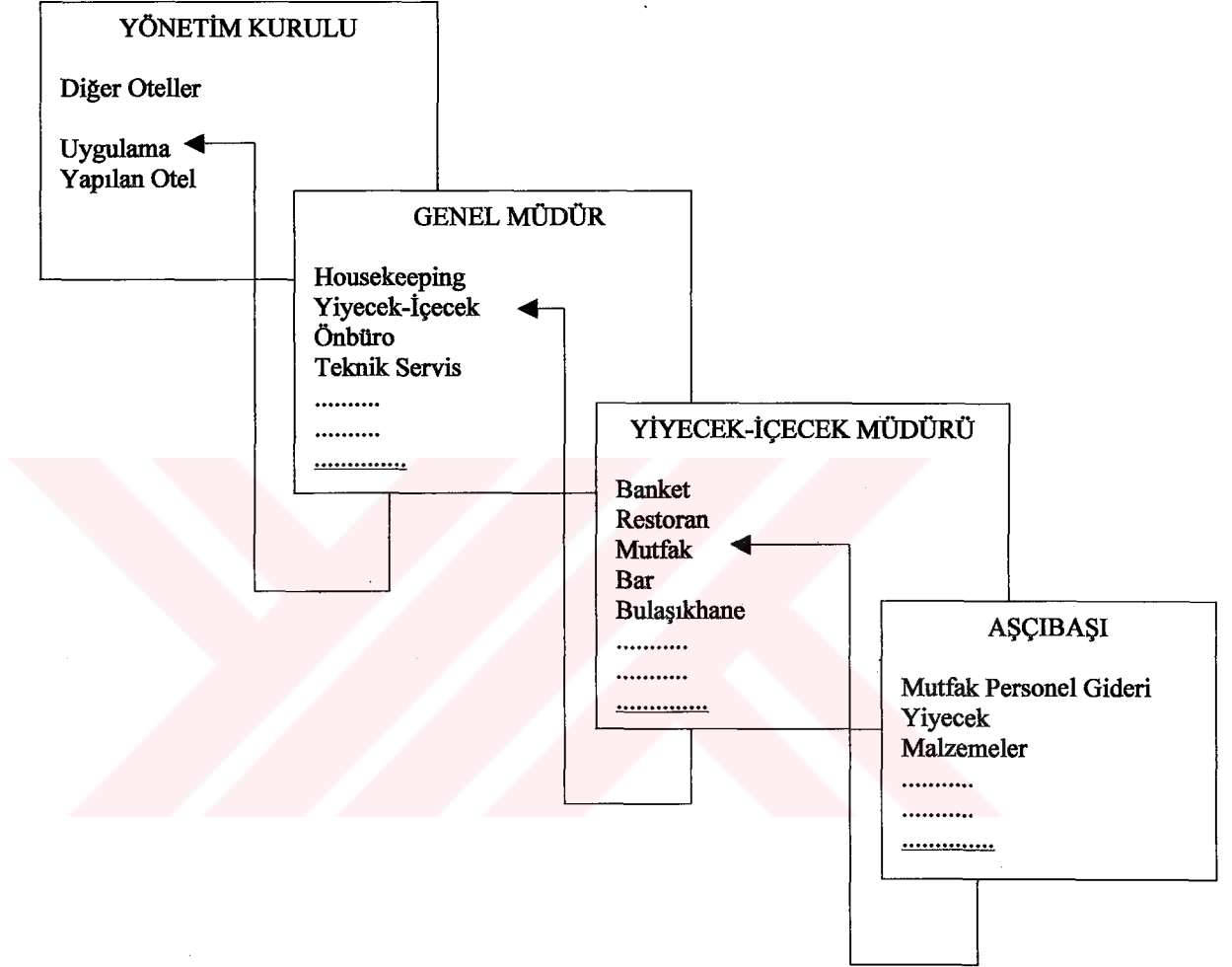
Belirlenen sorumluluk merkezlerinin her biri için bütçeler hazırlanacak ve bu sorumluluk merkezleri hiyerarşik bir düzenle sorumluluk raporlarını bir üst seviyedeki yöneticiye sunacaktır. Böylece otel işletmeleri faaliyetlerin kontrolü sağlanmış ve sorumluluk merkezi yöneticilerinin başarı değerlendirmeleri için gerekli ortam yaratılmış olacaktır.

İşletmede bulunan her sorumluluk merkezi için ayrı ayrı bütçeler hazırlanmalı, her merkez sorumluluk raporu düzenleyip bir üst seviyedeki yöneticiye bu raporu sunmalıdır.

Şekil-9'da bu otelde hazırlanabilecek sorumluluk raporlarının genel işleyişi bir hiyerarşik sıra ele alınarak gösterilmeye çalışılmıştır. Kontrol edilemeyen unsurların raporlara dahil edilmesi yöneticilerin kararına bağlıdır. Şekilde de görüldüğü gibi sorumluluk raporları ile alt düzey yöneticiden tepe yönetimine kadar bilgi akımı sağlanacak ve yöneticilerin başarı değerlendirmelerinde kullanılacak özet bilgilere ulaşılacaktır.

Mutfak bölümünün yöneticisi sorumluluk raporunu hazırlayarak yiyecek-içecek müdürüne sunacaktır. Yiyecek-içecek müdürünün hazırladığı sorumluluk raporunda yer alan mutfak bölümü ile ilgili tutarlar alınan bu rapordaki toplamlardan oluşacaktır. Aynı şekilde yiyecek-içecek müdürünün sorumluluk raporundaki toplam tutarlar bir üst düzey yöneticinin sorumluluk raporunda yer alacak olan tutarlardır.

## Şekil 9-Otelde SorumlulukRaporlarının Genel İşleyişi



## SONUÇ VE ÖNERİLER

Yöneticilerin, asli görevleri olan karar almada işletme ile ilgili doğru, güvenilir ve zamanında ulaşılabilen bilgilere ihtiyaçları vardır. İşletme ile ilgili bilgileri sağlayan başlıca sistemler maliyet ve yönetim bilgi sistemleridir. Bu iki sistemin etkin ve verimli bir şekilde işlemesi, doğru kararlar alınarak organizasyonel hedeflere ulaşılmasında son derece önemlidir.

Sorumluluk muhasebesi, yönetim kontrol sürecinde önemli rol oynamaktadır; çünkü bütçe hazırlama ve fiili sonuçların bütçelenen sonuçlarla karşılaştırılması sorumluluk merkezleri esas alınarak mümkün olmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin en önemli yararlarından biri, performans değerlendirmeye ve organizasyondaki aksayan yönlerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olmasıdır.

Performans yönetimi ve değerlendirmesine yardımcı olmak için, pek çok organizasyon tarafından kullanılan sorumluluk muhasebesi, sorumluluk alanlarına göre nitel ve nicel verileri sınıflandıran ve her alanın faaliyetlerini sadece sorumlu yöneticinin kontrol edebildiği gelir, gider ve varlıkları içererek raporlayan bir bilgi sistemidir. Bu özellik ile, organizasyonda görev yapan orta ve alt kademe yöneticilere tepe yönetiminin yetkileri önemli ölçüde devredilmiş olacak, bu yöneticilere kendilerini gösterebilme şansı verilmesi onların motivasyonunu arttıracaktır. Ayrıca faaliyetlerle ilgili en fazla bilgiye sahip birimlerin karar vermede rol oynaması ile tepe yönetiminin günlük işlerle çok fazla meşgul olması önlenmiş olacak, tepe yönetimi asli görevi olan stratejik yönetim ve stratejik planlamaya daha fazla vakit ayırabilecektir. Doğru işleyen bir sorumluluk muhasebesi sisteminin önemli bir yararı da ileride terfi edebilecek olan orta ve alt kademe yöneticilerin belirlenmesini kolaylaştırmasıdır.

İşletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulabilmesi için, bazı ön koşulların sağlanması gerekir:

- İşletmenin özelliğine uygun olarak sorumluluk alanları veya merkezleri belirlenmeli, bu merkezlerden sorumlu tutulacak olan kişiler ve yetkileri saptanmalıdır.
- Her yönetim düzeyi için bütçeler hazırlanmalı veya standartlar saptanmalıdır. Bütçelerin veya standartların oluşturulmasında ilgili yöneticilerin görev alması sağlanmalıdır.
- Her sorumlu yönetici sadece kendi kontrolü altında bulunan gider ve gelirlerden sorumlu tutulmalıdır. Bu nedenle, maliyetlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez maliyetler şeklinde ayrılması önemlidir.

Çalışmada, yönetsel kontrol sürecinde kullanılan en önemli araçlardan biri olan sorumluluk muhasebesi sistemi ve işleyisi her yönüyle incelenmiştir. Uygulamanın yapılacağı işletme, sektörel özelliklerinden dolayı, sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanmasının yararlı olacağı otelcilik sektöründen seçilmiştir. Bu amaçla üçüncü bölümde otel işletmesi, çalışmanın kapsamı dahilinde incelenmiştir. Son olarak bir otel işletmesinde yapılan bir uygulama ile sistemin ne şekilde işlemesi gerektiği ve işletme için sağlayacağı yararlar açıklanmıştır.

Otel, yapısı teknik donatımı, konforu ve bakım koşulları gibi maddi; sosyal değeri, personelin hizmet kalitesi gibi moral elemanlarıyla uygar bir insanın arzu ettiği nitelikte geçici konaklama ve kısmen beslenme ihtiyaçlarını bir ücret karşılığında karşılamayı meslek olarak kabul eden ekonomik, sosyal ve disiplin altına alınmış bir işletmedir.

Otel işletmelerinde de sorumluluk muhasebesini kurmak ve etkin bir şekilde kullanabilmek için işletmelerin sayılan önkoşulların yerine getirmesi gerekir.

Uygulamanın yapıldığı otelde, sorumluluk muhasebesi bulunmamaktadır. Bu nedenle sistemin oluşturulmasına yönelik bir çalışma yapılmıştır.

Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası, işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır. Bu nedenle, işletmede, yetki alanlarını, yönetim kademelerini, yetki ve sorumluluk hatlarını açık bir şekilde ortaya koyan bir organizasyon şeması bulunmalıdır.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin oluşturulmasında ikinci adım, oluşturulan organizasyon şeması dikkate alınarak, işletmelerde sorumluluk merkezlerinin belirlenmesidir. Bir otel işletmesinde de, yöneticilerinin yetki ve sorumluluklarına göre belirlenecek çeşitli sorumluluk merkezleri bulunmaktadır. İşletmede sorumluluk merkezleri organizasyon yapısına bağlı olarak belirlenmeli, sorumluluk merkezi yöneticilerine sistemin ne olduğu, nasıl işlediği tam olarak açıklanmalıdır.

Uygulama yapılan otelde formel bir organizasyon şeması bulunmaması nedeniyle sorumluluk merkezleri işletmenin yapısına en uygun şekilde belirlenmeye çalışılmıştır.

İşletme ile ilgili önemli bir kısıt ise, işletmenin niteliklerine uygun bir maliyet muhasebesi sistemi bulunmamasıdır. Oluşan maliyetler, bölümler itibarıyla değil, türlerine göre izlenmektedir. Bu kısıt nedeniyle maliyetlerin belirlenen sorumluluk merkezlerinde toplanması mümkün olmamıştır.

Sorumluluk raporlarının düzenlenmesi ise sorumluluk muhasebesi sisteminin son basamağını oluşturur. Otelin mevcut raporlama sistemi ise başarı değerlendirmeye hizmet etmemekte, sadece faaliyetlerin sürdürülmesini ve kontrolünü amaçlamaktadır.

Uygulamanın yapıldığı otel ile ilgili olarak aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Otelde uygun bir maliyet muhasebesi sistemi bulunmamaktadır.
- Otelde bütçe uygulamasına bu yıl içinde geçilmesi, büyük bir otel işletmesi için önemli bir eksikliklerdir.
- İşletmenin bütçe hazırlama aşamasında üst düzey yöneticiler yer almakta, orta ve alt düzey yöneticilere söz hakkı verilmemektedir.
- Yetki ve sorumluluklar tepe yönetiminde toplanmıştır.
- Alt birimlerin karar almada önemli bir etkisi bulunmamaktadır.
- Orta ve alt kademe yöneticiler için başarı değerlendirmesi yeterince etkin değildir.
- Mevcut durumda, faaliyetlerin kontrolünde, sorumlulukların uygun bir şekilde belirlenememiş olmasından dolayı önemli zayıflıklar görülmektedir.

Uygulamanın yapıldığı otelde, sorumluluk muhasebesi sisteminin tam olarak uygulanabilmesinin önkoşulları şunlardır:

- Otelin özelliğine uygun olarak sorumluluk alanları veya merkezleri belirlenmeli, bu merkezlerden sorumlu tutulacak olan kişiler ve yetkileri saptanmalıdır. Bu amaçla öncelikle formel bir organizasyon şeması oluşturulmalıdır.
- Otelin ihtiyaçlarına uygun, sorumluluk muhasebesi sistemini destekleyecek bir maliyet muhasebesi sistemi kurulmalıdır.
- Oteldeki her bölüm yönetim düzeyi için ayrı ayrı bütçeler hazırlanmalı, gerekiyorsa standartlar saptanmalıdır. Bütçelerin veya standartların oluşturulmasında ilgili yöneticilerin görev alması sağlanmalıdır.
- Sorumluluk merkezlerindeki maliyetlerin kontrol edilebilir veya kontrol edilemez maliyetler şeklinde ayrılması önemlidir, böylece her sorumlu

yönetici sadece kendi kontrolü altında bulunan faaliyetlerden sorumlu tutulabilecektir.

Uygulamanın yapıldığı otelde, sorumluluk muhasebesi sisteminin tam olarak uygulanabilmesi halinde sistemin işletmeye aşağıdaki konularda faydası olacaktır.

- Sorumluluk muhasebesi sisteminde, orta ve alt kademe yöneticilerin başarı değerlendirmesi uygun bir şekilde yapılabilecek, terfi potansiyeline sahip olanlar kolaylıkla tespit edilebilecektir.
- Sorumlulukların belirlenmesi ile işletmedeki kontrol fonksiyonunda etkinlik sağlanacaktır.
- Özellikle günlük işler ve faaliyetlerin sürdürülmesi ile ilgili konularda yetkinin bu işleri fiilen yapanlara verilmesi, tepe yönetimi için yararlı olacaktır. Böylece, üst düzey yöneticiler stratejik kararlar için daha çok zamana sahip olacaklardır.
- Orta ve alt kademe yöneticiler ise karar alma sürecinde yer almaları sonucunda, işletmenin karlılığı ve başarısında tepe yönetiminin sorumluluğunu paylaşmış olurlar. Bu sayede motivasyonları artacaktır.
- Sorumluluk merkezlerinde ortaya çıkabilecek sorunlar zamanında ve ekonomik şekilde çözümlenebilecektir.

## KAYNAKÇA

- Akcayol, Emriye “Konaklama Yerlerinde Belge Düzeni ve Uygulanacak Cezalar”, **Sirküler Rapor**, Eylül, 2003, Sayı: 2003-10.
- Anthony, Robert N.; John Dearden **Management Control Systems**, 4. bs., y.y., Richard D.Irwin, Inc, 1980.
- Anthony, Robert N.; James S. Reece **Accounting: Text and Cases**, 8. bs., y.y., Richard D.Irwin, Inc., 1989.
- Anthony, Robert N.; Glenn A. Welsch; James S. Reece **Fundamentals of Management Accounting**, 3. bs., Illinois, Richard D.Irwin, Inc., 1985.
- Arıkan, Türkan **İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları**, İstanbul, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın Ltd.Şirketi, 1978.
- Batman, Orhan **Otel İşletmelerinin Yönetimi**, 2.bs., İstanbul, Değişim Yayınları, 2003.
- Bekçi, İsmail **Konaklama Muhasebesi**, Isparta, Süleyman Demirel Üniversitesi Yayın No:4, 2003.
- Bodnar, George H.; William S. Hopwood **Accounting Information Systems**, 3. bs., y.y., Allyn and Bacon, Inc., 1987.
- Boone, Louis E., David L. Kurtz **Contemporary Business**, 8. bs., y.y., The Dryden Press, 1996.
- Cashin, James; Ralph S. Polimeni **Cost Accounting**, y.y., McGraw Hill Book Co.,1981
- Cherrington, J.Owen; E.Dee David Hubbord; H. Luthy 2. bs., **Cost Accounting: A Managerial Approach**, y.y., West Publishing Co., 1988.
- Çelik, Orhan “İşletmelerde Bir Performans Ölçütü Olarak Ekonomik Katma Değer ve Türk Telekom A.Ş.’de Uygulanması”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4 Sayı:1, Mart 2002, s.21-55.
- Çetiner, Ertuğrul **Konaklama İşletmelerinde Muhasebe Uygulamaları**, 3. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2002.



- Çoban, Bülent Tansel “İmalat İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Kurulması, Gider Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Anket Uygulaması”, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1988.
- Elik, S.Turgut “Bir Bilgi ve Kontrol Aracı Olarak İşletme İçi Muhasebe Raporları ve Türkiye’deki Bir Akü İşletmesi Uygulama Örneği”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi İstanbul, 1992.
- Ercan, Yücel “Bölümlü İşletmelerde Bölümsel Başarının Ölçülmesi: Bir Sorumluluk Muhasebesi Yaklaşımı ve Vaka Çalışmaları”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, İstanbul, 1980.
- Ergün, Halil “Hizmet İşletmelerinde Kontrol Fonksiyonunun Bir Aracı Olarak Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmelerinde Uygulama”, Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Aydın, 2001.
- İsa Musayev, “Konaklama İşletmelerinde Maliyet Kontrolü ve Performans Değerlendirme”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kütahya, 2002.
- Ferrara, William L. “Responsibility Accounting: A Basic Control Concept”, **Readings in Cost Accounting: Budgeting and Control**, 4. bs., Ed. William E. Thomas, Ohio, South-Western Publishing Company, 1973, s.60-74.
- Francia, Arthur J.; Robert H. Strawser **Managerial Accounting**, 3.bs., y.y., Dame Publishing Inc., 1980.
- Garrison, Ray H.; Eric W. Noreen **Managerial Accounting**, 9.bs, y.y., The McGraw-Hill Companies, Inc., 2000.
- Gürsoy, Cudi Tuncer **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1997.
- Hermanson, Roger H.; James Don Edwards; R.F. Salmonson; **Accounting Principles**, y.y., Business Publications, Inc., 1980.
- Hilton, Ronald W. **Managerial Accounting**, New York, Mc.Graw-Hill Inc.,1991.

- Horngrren, Charles T.; George Foster; **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, 7. bs., y.y., Richard D.Irwin, Inc., 1991.
- İnce, Cemal “Otel İşletmelerinde Maliyet Merkezlerinin İncelemesi ve Denetimi”, Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Antalya, 1995.
- Karagöz, Zuhâl “Otel İşletmelerinde Verimlilik Aracı Olarak Bütçeleme”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara, 1993.
- Karapınar, Aydın “İşletme Performansının Ölçülmesinde Katma Değer ve Bir Örnek Uygulama”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4 Sayı:2, Haziran 2002, s.59-74.
- Kaymaz, Ali Rıza “Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama”, Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Afyon, 2000.
- Kirel, Nezh “İşletmelerde Bilgisayar Destekli Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi: Toprak Seniteri Sanayi A.Ş.’de Bir Uygulama”, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Eskişehir, 1992.
- Koçel, Tamer **İşletme Yöneticiliği: Yönetim ve Organizasyon Organizasyonlarda Davranış Klasik-Modern-Çağdaş ve Güncel Yaklaşımlar**, 8. bs, İstanbul, Beta Yayınları, 2001.
- Kozak, Nazmi **Otel İşletmeciliği**, Ankara, Turhan Kitabevi, 1998
- Kurgun, Osman Avşar “Otel İşletmelerinde Değişken Maliyetleme Sisteminin İşletme Kararlarına Etkisi”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 1994.
- Kyhan, M.Y.; Jain, P.K. **Management Accounting**, 6. bs., y.y., Tata McGraw-Hill Publishing Company Limited, 1991.
- Matz, Adolph; Milton F. Usry; **Cost Accounting Planning and Control**, 7. bs., Cincinnati, South-Western Publishing Co., 1980.
- Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk “Bölümler Arası Transfer Fiyatlama ve Bir Uygulama”, **Mali Çözüm**, Yıl:13, Sayı:62, Ocak-Şubat-Mart 2003, s.176-201.

- Morse, Wayne J.;  
James Davis;  
Al L. Hortgraves
- Management Accounting**, 3.bs., y.y., South-Western Publishing Co., 1991.
- Moscove, Stephen A.;  
Mark G. Simkin;  
Nancy A. Bagranoff
- Accounting Information Systems: Concepts and Practice for Effective Decision Making**, New York, Wiley, 1987.
- Needles, Belverd E.;  
Marian Powers; Susan V. Crosson
- Principles of Accounting**, y.y., Houghton Mifflin Company, 2002.
- Olalı, Hasan; Meral Korzay;
- Otel İşletmeciliği**, İstanbul, İşletme Fakültesi Yayın No:214, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No:109, 1989.
- Özçelik, İsmail
- “Otel İşletmelerinde Muhasebe Düzeni ve Örnek Bir Uygulama”, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1997.
- Poroy, Aylin
- “Otel İşletmelerinde Maliyet Kontrolü ve Bir Uygulama”, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 2000.
- Rayburn, L. Gayle
- Cost Accounting: Using a Cost Management Approach**, 6. bs, y.y., Times Mirror Higher Education Group, Inc., 1996.
- Seiler, Robert E.; Frank Collins
- Accounting Principles for Management**, 3. bs., y.y., Richard D.Irwin Inc., 1980, s.358.
- Sevgener, A.Sait;  
Rüstem Hacırüstemoğlu
- Yönetim Muhasebesi**, 7. bs., İstanbul, Alfa Yayınları: 364 İşletme Muhasebe Dizisi:43, 2000.
- Shillinglaw, Gordon
- Managerial Cost Accounting**, 4. bs., y.y., Richard D. Irwin, 1977.
- Shim, Jae K.;  
Siegel, Joel G.
- Encyclopedic Dictionary of Accounting and Finance**, y.y., Prentice Hall, 1989.
- Smith, Jack L.; Robert M. Keith; William L. Stephens
- Managerial Accounting**, y.y., McGraw-Hill Book Company, 1988.
- Sunguroğlu, Türkan
- “Muhasebe Teorisi ve Uygulama Açısından Tam Açıklama Kavramı-Sorumluluk Muhasebesi”, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kayseri, 1993.

- Taner, Tuna;  
Semra Öncü **İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol**, 2. bs., Manisa, Emek Matbaası, 2000.
- Tosun, Kemal **İşletme Yönetimi**, 5.bs, İstanbul, İşletme Fakültesi Yayın No: 226, İşletme İktisadi Enstitüsü Yayın No: 120, 1990.
- Türksoy, Adnan **Otel Yönetim Muhasebesi**, Ankara, Turhan Yayınları, 1998.
- Tüttüncü, Özkan **Turizm İşletmelerinde Maliyet Muhasebesi**, Ankara, Turhan Kitabevi, 2001.
- Uslu, M. Selçuk **Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi**, Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No:188, 1982.
- Ülgen, Hayri **İşletmelerde Organizasyon İlkeleri ve Uygulaması**, İstanbul, İ.Ü.Rektörlüğü Yayın No:3551 İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayın No:212, 1989.
- Üstün, Rıfat **Muhasebe Bilgilerinin Finansal Kontrol Amacıyla Bölüm Yöneticilerine İletilmesi ve Bir Anket Uygulaması**, Eskişehir, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları No.242/162, 1982.
- Vance, Lawrence L.;  
Russell A. Taussig **Accounting Principles and Control**, 3. bs., y.y., Holt, Rinehart and Winston, Inc., 1972.
- Yazıcıoğlu, İrfan “Konaklama İşletmelerinde Finansal Performans Değerleme Aracı Olarak Karların Kalitesinin Analizi ve Ortaya Çıkan Eğitim İhtiyacı”, Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2002
- Yener, Mustafa Lütfi “Otel İşletmelerinde Muhasebe Organizasyonu”, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1994.
- Yeni, Balamir “Sorumluluk Muhasebesi Açısından Transfer Fiyatlaması ve Bir Vak’a Çalışması”, İ.Ü.Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1984.
- Yıldırım, Oya;  
Süleyman Yükçü;  
Ülkü Ergun **Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi**, İzmir, Alper Basımevi, 1989.
- Yılmaz, Fatih “İşletmelerde Bütçeleme”, **Mali Çözüm**, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, s.72-83.

Yücel, Göksel

**İşletmelerde İç Raporlama Sistemi**, İstanbul, İstanbul  
Üniversitesi Yayın No:3373, İşletme Fakültesi Yayın  
No:176, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 48, 1986.



## **EKLER**

### **Ek 1- İşletmelerin Rapor Sistemlerini Geliştirmeleri İçin Kontrol Dizini<sup>1</sup>**

#### **A. Raporları, kullanacak olan kişinin gereksinimlerine uydurunuz.**

1. Yönetimin ne istediğini ve neyi kavrayabileceğini araştırınız
2. Yöneticiler rakamlara ve muhasebeye yatkın mıdır?
3. Kullanılan dil ve terimler raporu alacak olan kişiye yabancı gelmemelidir. Örneğin, üretim personeli için “makine saatleri” gibi faaliyet terimleri finansal terimlerden daha önemlidir.
4. Ayrıntıların derecesini sorumlulukla bağdaştırınız. Alt yönetim düzeyleri için daha ayrıntılı; üst yönetim düzeyleri için özet bilgiler sununuz.
5. Bilgiler raporu alacak kişinin gereksinimlerini karşılayacak bir dönemi kapsamalıdır.

#### **B. Raporları Düzenli Zaman Aralıklarıyla Hazırlayınız**

1. Raporların günlük, haftalık ya da aylık olarak mı hazırlanmaları gerektiğini saptayınız
2. Bozuk mamullerle ilgili kontrol raporları ve benzerleri genellikle günlük (ya da saatlik) olmalıdır.
3. Uzun süreli çözümlenmeler ve eğilimler genellikle aylık, üç aylık ve yıllık olmalıdır.
4. Olanakların elverdiği ölçüde iki raporu birleştiriniz.

<sup>1</sup> Türkan Arıkan, *İşletme İçeri Kontrolde Sorumluluk Raporları*, İstanbul, Ar-Gön Örgütlenme ve Yayın Ltd.Şti., 1978, s.171-174.

### **C. Sistemi Esnek Yapınız**

1. Koşullar değiştikçe raporu gözden geçiriniz.
2. Raporlarda ağırlık verilen hususlar gerektiğinde değiştirilmelidir.
3. Yönetimdeki herhangi bir değişiklik raporlarda da değişiklik gerektirebilir.
4. Gerektiğinde özel raporlar düzenlenmeli ve rapor setine katılmalıdır.
5. Özel raporların geçerlilik süresini belirtiniz.

### **D. Yalnız Esas Verileri Raporlarda Belirtiniz**

1. Raporun amacını göz önünde bulundurunuz.
2. Önemli öğelere ağırlık veriniz.
3. Gerçeklerin yeterli olarak sağlandığından emin olunuz.
4. Gereksiz ayrıntıları çıkarınız.
5. Daha az önemli öğeleri, önemli toplamlar oluşturacak biçimde bir grup içinde toplayınız.
6. Düzenli aralıklarla hazırlanan raporlar, özel raporlara gereksinimi en az düzeye indirmelidir.

### **E. Sunuş, Biçim ve Çizgileri Standartlaştırınız**

1. Sunuş biçimi tutarlı olmalıdır.
2. Standart kapak (kab) ve uygun başlık sağlayınız.
3. Kağıtların boyutu raporun kabına uygun olmalıdır.
4. Raporları ayırmak için renkler kullanılabilir.
5. Şekil ve kağıt standart olmalıdır.
6. Herhangi bir bölümü bulmayı kolaylaştırmak için flapa kullanınız.
7. Standart sayfa numarası kullanınız.
8. standart kolon başlıkları kullanınız.

## **F. Raporları Zamanında Hazırlayınız**

1. Gerektiğinde ani raporlar hazırlayınız.
2. En önemli raporları en önce hazırlayınız.
3. Muhasebe sistemini raporların elde edilmesini sağlayacak biçimde düzenleyiniz.
4. Temel veriler için kesin zaman programı saptayınız.
5. Hesaplar daha erken kesiniz.
6. Direkt maliyet sistemi ve standartlar kullanınız.
7. İşlerin az olduğu dönemlerde kesin verileri hazırlayınız.
8. Üst düzeydeki yöneticiler için kaba taslaklar ve kurşun kalemle yazılmış kopyalar hazırlayınız.
9. Mekanik çoğaltma yöntemlerinden yararlanınız.
10. Önceden basılmış başlıklar ve karşılaştırmalı veriler kullanınız.
11. Bütün setin tamamlanmasını beklemek yerine raporları hazırlandıkça dağıtınız.

## **G. Sorumlulukları Gösteriniz**

1. Raporu alacak her kişinin sorumluluk alanını belirtiniz.
2. Rapor, gerçeklerin sorumluluklarla bağlantısını kurmalıdır.
3. Kişisel sorumluluk açık olmalıdır.
4. Kontrol edilebilen maliyetleri sorumluluk merkezine yükleyiniz.
5. Kontrol edilemeyen maliyetler ayrı olarak gösterilmelidir.

## **H. Raporların Doğruluğunu Sağlayınız**

1. Raporlar gerçekleri göstermelidir.
2. Olaylar doğru olmalıdır.
3. Veri kaynağını belirtiniz.
4. Bütün yönetim düzeyleri ile ilgili raporlar birbirine bağlı olmalıdır.
5. Ayrıntılarda aşırı doğruluktan kaçınınız.



## **I. Yalınlaştırınız ve Açıklayınız**

1. Olayları özet olarak belirtiniz.
2. Verileri mantıksal bir sıra içinde sununuz.
3. Rapor tek başına kullanılabilir.
4. Teknik terimlerden kaçınınız.
5. Önemli verileri açıklayınız ve yorumlayınız.
6. Karmaşık tabloları çıkarınız.
7. Kısa başlıklar kullanınız.
8. Çizgiler, büyük harfler ve satır başı boşlukları kullanınız.
9. Rapor içindeki TL işaretlerini ve virgülleri kaldırınız.
10. Ondalıkları yuvarlaklaştırınız.

## **J. Karşılaştırmaları, Oranları ve Eğilimleri Gösteriniz**

1. Aylık ve kümülatif verileri geçen yıla karşılaştırınız.
2. Fiili sonuçları standartlar ve bütçelerle karşılaştırınız.
3. Ayrıklık (istisna) ilkesini uygulayınız.
4. Olumlu ya da olumsuz artış ya da azalışları belirtiniz.
5. Olumsuz farkları kırmızı ile (parantez ya da yıldız işareti gibi simgeler de olabilir) gösteriniz. Büyük farkları açıklayınız.
6. Oran ve yüzdeleri gösteriniz; masraflarla satışların ilişkisini kurunuz.
7. Yatırımın faaliyetlerle ilişkisini kurunuz.
8. Verileri iş kolundaki eğilimle karşılaştırınız.
9. Verileri genel ekonomik eğilimlerle karşılaştırınız.

## **K. Gözle İzlenebilecek Araçlardan Yararlanınız**

1. Gözle izlenebilecek sunuşlar yöneticilerin zamanından artırım sağlar.
2. İlişkiler ve eğilimler istatistik sunuşlarla daha açık olarak gösterilebilir.

3. Her tür grafiğin yararını göz önünde bulundurunuz : a) eğri, b) yarı logaritmik, c) scatter, d) bar, e) yuvarlak.
4. Gözle izlenebilen araçlar raporları tamamlamak için kullanılabilir.
5. Eğilim göstergelerini kullanınız; günlük, haftalık, bu tarihte vb. gibi.

#### **L. Maliyeti Göz Önünde Bulundurunuz**

1. Raporlar, muhasebe sürecinin düzenli işleyen bir yönü olmalıdır.
2. Özel “sanat” çalışmalarının vb. maliyetini sıkıca gözden geçiriniz.
3. Çeşitli raporlar için bilgi toplamakla geçen zamanı inceleyiniz; maliyetine değip değmediğinden emin olunuz.
4. Farklı kaynaklardan hazırlanan aynı bilgiyi kapsayan raporlardaki yinelenmiş çabaları önleyiniz.
5. Maliyetleri düşürmek için farklı sunuş, çoğaltma vb. yöntemleri araştırınız.

#### **M. Dağıtım Kontrol Ediniz**

1. Dağıtım çalışmadan sorumlu kişiyi kapsamalıdır.
2. Herhangi bir kişiye fazla raporlarla aşırı yük yüklemeyiniz. Hepsinin ihmal edilmesi eğilimi doğabilir.
3. Dağıtımın kontrolünden kimin sorumlu olduğunu belirtiniz.
4. Dağıtım dizinine yapılacak eklemeler uygun biçimde onaylanmalıdır.
5. Dağıtım dizinini en son duruma (up to date) göre tutunuz.

Ek 2-Otelin 2004 yılına ait Bütçe Verileri ve Fiili Sonuçlar

	OCAK AYI BÜTÇE	OCAK AYI GERÇEKLEŞEN	SONUÇ
KUR	1.395.000 TL	1.348.622 TL	
ORT.DOLULUK	75%	82%	7%
ORT.ODA FİYATI	41.-\$	55.-\$	14.-\$

GELİRLER

ODALAR	131.528.-\$	198.829.-\$	65.301.-\$
KAHVALTI GELİRİ	31.430.-\$	23.692.-\$	(-)7.738.-\$
FAX-TELEFON	4.500.-\$	7.693.-\$	3.193.-\$
FİTNESS	32.300.-\$	31.781.-\$	(-)519.-\$
MINİBAR	6.000.-\$	9.002.-\$	3.002.-\$
BARLAR	10.850.-\$	14.191.-\$	3.341.-\$
ÇAMAŞIRHANE	2.500.-\$	1.465.-\$	(-)1.035.-\$
RESTAURANT	40.000.-\$	35.091.-\$	(-)4.909.-\$
BANKET	15.000.-\$	19.165.-\$	4.165.-\$
OTOPARK	1.000.-\$	950.-\$	(-)50.-\$
MUHTELİF	1.500.-\$	511.-\$	(-)989.-\$
TOPLAM(\$)	276.608.-\$	340.370.-\$	63.762.-\$

GİDERLER

MAAŞ+SSK	65.000.000.000 TL	60.820.000.000 TL	-4.180.000.000 TL
SU GİDERİ	600.000.000 TL	650.000.000 TL	50.000.000 TL
ÖDENMEZ	3.000.000.000 TL	7.797.000.000 TL	4.797.000.000 TL
ELEKTRİK	20.000.000.000 TL	12.824.000.000 TL	-7.176.000.000 TL
DOĞALGAZ	11.000.000.000 TL	12.290.000.000 TL	1.290.000.000 TL
TAMİR BAKIM	2.000.000.000 TL	3.000.000.000 TL	1.000.000.000 TL
YİYECEK İÇECEK	34.000.000.000 TL	38.085.000.000 TL	4.085.000.000 TL
REKLAM	12.000.000.000 TL	12.000.000.000 TL	0 TL
TELEFON	4.000.000.000 TL	5.860.000.000 TL	1.860.000.000 TL
KARGO	150.000.000 TL	385.000.000 TL	235.000.000 TL
KIRTASIYE	1.500.000.000 TL	730.000.000 TL	-770.000.000 TL
HAVUZ MALZ.MS.	600.000.000 TL		-600.000.000 TL
H/K MLZ.MS.	2.500.000.000 TL	3.934.000.000 TL	1.434.000.000 TL
AMORTİSMAN	150.975.000.000 TL	147.250.000.000 TL	-3.725.000.000 TL
TOPLAM(\$)	307.325.000.000 TL	305.625.000.000 TL	-1.700.000.000 TL

2004 YILI TAHMİNİ BÜTÇE (CMAL)

	OCAK	SUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	YILLIK ORT.
Kur	1.395.000	1.430.000	1.465.000	1.502.000	1.540.000	1.578.000	1.617.000	1.656.000	1.700.000	1.742.000	1.785.000	1.830.000	1.603.600
Ort.Doituluk	75%	70%	80%	75%	85%	90%	75%	80%	85%	85%	75%	80%	80%
Ort.Oda Fiyatı	41	43	49	42	50	50	42	43	50	49	42	41	45
<b>GELİRLER USD.</b>													
Odalar	131.528	120.443	187.878	130.410	181.800	186.300	134.736	147.146	175.950	178.164	130.410	140.302	
Kahvaltı Geliri	31.430	27.450	33.500	30.400	36.000	36.500	31.430	33.500	34.478	36.000	30.400	33.500	
Fax-Telefon	4.500	4.250	4.750	4.500	5.000	5.500	4.500	4.750	5.000	5.000	4.500	5.000	
Fitness	32.300	36.000	36.200	38.700	36.600	33.100	26.400	24.300	24.400	26.000	27.300	33.800	
Minibar	6.000	5.500	6.500	6.000	8.000	8.000	7.900	6.750	9.000	9.000	7.000	7.500	
Barlar	10.850	11.000	15.000	15.000	15.000	15.000	13.000	13.500	15.000	18.000	15.000	16.000	
Camasırhane	2.500	1.500	1.500	1.000	3.000	3.000	2.500	3.500	3.500	4.000	3.500	4.000	
Restorant	40.000	20.500	31.000	32.500	33.500	27.500	23.000	38.000	28.000	31.000	50.000	40.000	
Banket	15.000	15.000	20.000	24.000	29.000	56.000	28.000	64.000	28.000	35.000	35.000	40.000	
Otopark	1.000	1.000	1.500	1.500	1.600	2.500	1.500	3.000	2.000	2.000	2.500	4.000	
Muhlif	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	
<b>TOPLAM (\$)</b>	<b>276.808</b>	<b>244.143</b>	<b>321.128</b>	<b>285.510</b>	<b>351.000</b>	<b>374.900</b>	<b>272.486</b>	<b>338.946</b>	<b>324.825</b>	<b>345.864</b>	<b>307.110</b>	<b>325.402</b>	<b>3.786.702</b>
<b>TOPLAM (TL)</b>	<b>386.000</b>	<b>360.000</b>	<b>470.000</b>	<b>430.000</b>	<b>540.000</b>	<b>590.000</b>	<b>440.000</b>	<b>566.000</b>	<b>560.000</b>	<b>600.000</b>	<b>590.000</b>	<b>600.000</b>	<b>6.071.000</b>
<b>GİDERLER (\$)</b>													
Mass+Yoit-SSK	65.000	65.000	65.000	67.000	67.000	67.000	77.000	77.000	77.000	77.000	77.000	77.000	
Su Giderleri	600	600	600	700	700	700	800	800	800	800	900	900	
Odenimez	3.000	3.000	3.000	3.250	3.250	3.250	3.500	3.500	3.500	3.750	3.750	3.750	
Elektrik	20.000	14.000	13.000	12.500	3.500	16.000	25.000	32.000	24.000	16.000	13.000	11.000	
Doğalgaz	11.000	16.000	13.000	10.000	7.000	7.000	2.500	2.500	4.500	5.000	12.000	13.000	
Tamir bakım	2.000	2.000	2.000	2.500	2.500	2.500	2.750	2.750	2.750	3.000	3.000	3.000	
Yiyecek içecek	34.000	30.000	35.000	40.000	45.000	55.000	40.000	65.000	47.000	48.000	61.000	62.000	
Reklam	12.000	12.500	12.700	13.000	13.500	13.800	14.200	14.500	14.900	15.250	15.600	16.000	
Telefon	4.000	4.000	4.500	5.000	5.000	5.000	4.500	4.500	5.000	5.000	5.000	5.000	
Kargo	150	150	150	200	200	200	250	250	250	300	300	300	
Kirasiye	1.500	1.500	1.500	1.750	1.750	1.500	1.500	1.500	1.500	1.750	1.750	1.750	
Havuz miz.ms	600	600	600	650	750	800	800	750	600	600	600	600	
HK Temizlik	2.500	2.000	2.700	2.800	2.750	3.000	2.600	2.800	2.750	2.500	3.000	3.000	
Amortisman	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	150.975	
<b>TOPLAM (TL)</b>	<b>307.325</b>	<b>302.325</b>	<b>304.725</b>	<b>310.125</b>	<b>303.875</b>	<b>326.725</b>	<b>326.375</b>	<b>368.625</b>	<b>336.625</b>	<b>330.025</b>	<b>347.875</b>	<b>346.075</b>	<b>3.899.600</b>
<b>KARI ZARAR (TL)</b>	<b>78.675</b>	<b>47.875</b>	<b>165.275</b>	<b>119.975</b>	<b>236.125</b>	<b>263.275</b>	<b>113.625</b>	<b>208.375</b>	<b>214.475</b>	<b>269.875</b>	<b>202.125</b>	<b>263.825</b>	<b>2.171.400</b>
<b>KARI ZARAR (\$)</b>	<b>56.400 \$</b>	<b>33.300 \$</b>	<b>112.800 \$</b>	<b>79.800 \$</b>	<b>153.300 \$</b>	<b>166.840 \$</b>	<b>70.260 \$</b>	<b>126.480 \$</b>	<b>126.100 \$</b>	<b>156.000 \$</b>	<b>113.280 \$</b>	<b>136.700 \$</b>	<b>1.331.140 \$</b>

	ARALIK	OCAK	SONUÇ
ODALAR	250.361.574.213 TL	265.054.895.177 TL	14.693.320.964 TL
KAHVALTI GELİRİ		31.904.577.550 TL	
FITNESS CENTER GELİRİ	1.215.677.966 TL	1.690.364.407 TL	474.686.441 TL
FITNESS CENTER DİĞER GELİRİ	43.203.131.625 TL	41.106.774.920 TL	-2.096.356.705 TL
RESTAURANT GELİRİ	51.500.935.015 TL	47.255.274.437 TL	-4.245.660.578 TL
BAR GELİRİ	12.575.169.492 TL	19.110.135.707 TL	6.534.966.215 TL
MINİBAR GELİRİ	12.719.830.508 TL	12.122.881.356 TL	-596.949.152 TL
ÇAMAŞIRHANE GELİRİ	1.517.033.898 TL	1.973.746.442 TL	456.712.544 TL
TELEFON GELİRİ	11.061.739.742 TL	10.304.724.449 TL	-757.015.293 TL
FAKS GELİRİ	58.474.576 TL	55.084.746 TL	-3.389.830 TL
İNTERNET GELİRİ	49.152.542 TL	412.076.271 TL	362.923.729 TL
DÜĞÜN VE YEMEK GELİRİ	18.708.479.000 TL	25.807.880.052 TL	7.099.401.052 TL
YILBAŞI GELİRİ	42.007.700.000 TL		
GÜZELLİK SALONU GELİRİ	125.408.475 TL	146.033.898 TL	20.625.423 TL
OTOPARK GELİRİ	1.346.000.000 TL	1.279.000.000 TL	-67.000.000 TL
MUHTELİF GELİRLER	177.966.102 TL	130.000.000 TL	-47.966.102 TL

TOPLAM GELİR	446.628.273.155 TL	458.353.449.413 TL	11.725.176.258 TL
TOPLAM GİDER	309.155.851.747 TL	301.666.226.242 TL	-7.489.625.505 TL
GELİR-GİDER FARKI	137.472.421.408 TL	156.687.223.171 TL	19.214.801.763 TL
GELİR-GİDER FARKI(\$)	96.206.-\$	116.355.-\$	20.149.-\$

DOLULUK ORANI	70,67%	82,73%	12,06%
ODA ORTALAMA SATIŞ FİYATI	82.220.550 TL	74.349.199 TL	-7.871.351 TL
ODA ORTALAMA SATIŞ FİYATI(\$)	58.-\$	55.-\$	(-)3.-\$
ORTALAMA KUR	1.428.934 TL	1.346.622 TL	
İŞÇİLİK MALİYETİ	12%	13%	1%
ODA ORTALAMA GİDERİ	53.171.051 TL	43.314.509 TL	-9.856.542 TL
ODA ORTALAMA GİDERİ(\$)	37.-\$	32.-\$	(-)5.-\$