

## **İŞLETMELERDE SORUMLULUK MERKEZLERİNİN STRATEJİK KONTROL VE MUHASEBE SİSTEMİ AÇISINDAN ANALİZİ**

Abdullah KARAKAYA \*  
Halim AKBULUT\*\*

### **AN ANALYSIS OF THE RESPONSIBILITY CENTERS IN BUSINESS ORGANIZATIONS IN TERMS OF STRATEGIC CONTROL AND ACCOUNTING SYSTEM**

#### **Öz**

İŞletmelerin başarmak zorunda oldukları öncelikli stratejik konulardan birisi de sorumluluk merkezlerinin etkin kullanımınıdır. Bu bağlamda sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları açısından etkileşiminin sağlanması önemlidir.

Kardemir A.Ő.'de sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları açısından önemli olan faktörlerin incelenmesini amaçlayan bu çalışma kuramsal ve uygulama olmak üzere iki kısımdan oluşmaktadır. Kuramsal kısımda literatür bilgilerinin sunulmasından sonra, uygulama kısmında şirket yöneticilerinin; sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları ile ilgili algılarını belirlemek amacıyla yüz yüze anket uygulanmıştır.

Elde edilen veriler one-sample t test yöntemi ile analiz edilmiştir. Sonuçlar, sorumluluk merkezleri ile organizasyon yapısı, faaliyetler, kaynaklar ve stratejilerin; Stratejik kontrol sistemi ile vizyon, stratejik amaç ve hedeflerin önemli olduğunu göstermektedir.

Sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları açısından geliştirilmesi ve şirkete katkısının artırılmasında çalışma kapsamında anlamlı bulunan unsurların sürekliliğinin sağlanması, anlamlı bulunmayan değişkenlerle ilgili düzeltici önlemlerin üst düzey yönetimin desteği ve sorumluluk merkezi yöneticilerinin aktif katılımlarıyla uygulanması yararlı olacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Sorumluluk Merkezi, Stratejik Kontrol, Muhasebe Sistemi

---

\* Karabük Üniversitesi, İ.İ.B.F. , akarakaya@karabuk.edu.tr

\*\* Bülent Ecevit Üniversitesi, İ.İ.B.F. , akbulut.halim@gmail.com

## **Abstract**

One of the primary strategic issues which business organizations have to succeed in is the effective use of responsibility centres. In this context, it is important to secure the interaction of responsibility centres in terms of strategic control and accounting practices.

This research, which aims to analyze important factors in the sense of strategic control and accounting practices in responsibility centres of Kardemir A.S., consists of two sections as theoretical and practical. After the presentation of literature information in the theoretical section, a questionnaire was done in person to determine the perceptions of administrators related to strategic control and accounting practices in responsibility centres.

The data acquired were analyzed using one-sample t test method. The results show that the structure of the organization with responsibility centres, activities, resources, strategies, and vision with strategic control system, strategic goals and targets are important.

In the scope of developing responsibility centres in terms of strategic control and accounting practices and increasing their contribution to the company, it will be useful to insure the persistence of significant results and to take preventive measures related to insignificant variables with the support of high level management and active participation of administrators of responsibility centres

**Key Words:** Responsibility Centres, Strategic Control, Accounting System

## **1. Giriş**

Günümüzün yoğun rekabet ortamında işletmelerin başarılı olarak uzun yaşayabilmeleri öncelikle stratejik kavramları uygulayabilme ve muhasebe sistemlerini bu uygulamaya göre tasarlayabilme ve çalıştırabilme yeteneğine bağlıdır. Bu bağlamda işletmeler, faaliyetlerinin sonuçlarını stratejik kontrol yöntemiyle değerlendirebilmeleri gerekir. Bunun için işletmeler muhasebe sistemleri içinde gerçekleştirdiği stratejik faaliyetlerle ve örgüt yapılarıyla uyumlu sorumluluk merkezlerini oluşturmak durumundadırlar.

İşletmelerin faaliyet sonuçlarını, faaliyetlerin başarısı ve faaliyetten sorumlu yöneticilerin başarısının belirlenmesi şeklinde ifade edilen stratejik kontrolü gereği gibi yapabilmeleri söz konusu faaliyetler ve sorumluların muhasebe sisteminde izleniyor olması gereklidir. Bu nedenle faaliyetler ve sorumluların muhasebe sistemi içine alınmasında

sorumluluk merkezlerine dayalı bir muhasebe sisteminin uygulanması yararlı olacaktır.

İşletmelerin başarmak zorunda oldukları öncelikli stratejik konulardan birisi olan stratejik kontrol sisteminin sorumluluk merkezlerini etkili biçimde değerlendirebilmesidir. Buna bağlı olarak muhasebe uygulamalarının sorumluluk merkezlerini izleyecek şekilde tasarlanması sistemin etkinliğini artıracaktır. Ayrıca sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe sistemi uygulamaları açısından etkileşiminin sağlanması önemlidir.

## **2. Literatür İncelemesi**

### **2.1. Stratejik Kontrol**

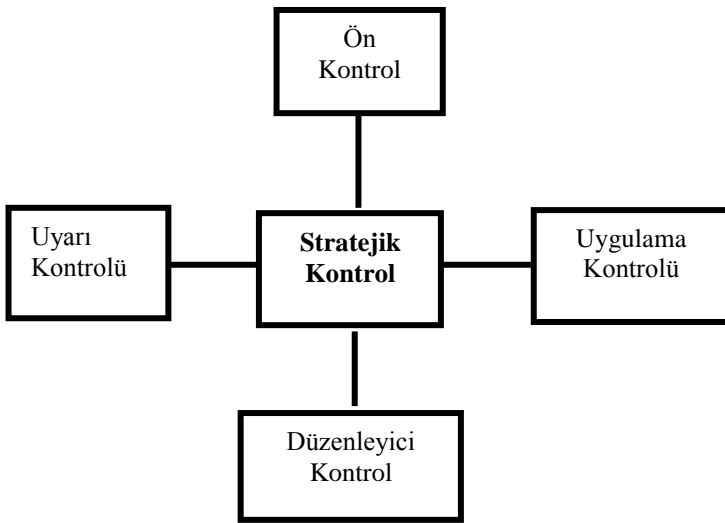
Küreselleşmenin etkisiyle iş dünyasında rekabetin artması ve sürdürülebilir ekonomik kalkınmanın gerekliliği işletmeleri stratejik kontrol uygulamalarına yönlendirmektedir. Stratejik kontrol üst düzey yöneticilerin stratejik plan hazırlama sürecinde, bir önceki dönem sorunlarının saptanması ve bunların çözümüne yönelik çalışmalarla ilgilidir. Stratejik kontrol, genellikle işletme yöneticilerinin kontrolü dışında kalan iç ve dış çevresel faktörlere odaklanmıştır. Bu nedenle stratejik kontrolün yararlı olabilmesi için bu faktörlerin elden geldiğince kontrol altına alınması gereklidir. Bu anlamda stratejik kontrol, çevresel değişkenleri kontrol altına alma yöntemleri ve kurumsal performansı artırma konularında üst düzey yöneticilere yardımcı olur (Kuye ve Oghojafor, 2011:177–178). Bununla birlikte işletme üst düzey yöneticilerinin stratejik kontrol uygulamalarına gereken önemi vermedikleri gözlemlenmektedir.

Stratejik kontrol önceden belirlenen veya uygulama sürecinde duruma göre revize edilen amaçlara ulaşmak için geliştirilen etkili stratejilerin, uygulama, sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmeye yönelik faaliyetler bütünüdür (Rodorlu, 2004:253). Stratejik yönetim sürecinin son aşaması olan stratejik kontrol, stratejik uygulamaların başarısını belirlemede kullanılan, faaliyetlerin izlenmesi ve kontrolü sürecine ilişkin önemli bir işlemdir (Abas ve Yaacob, 2006:162).

Başarılı bir stratejik kontrol, etkin karar vermeyi gerektirmektedir. Bu amaçla işletmenin çeşitli fonksiyonlarının performansı ve standartlara uygunluğu ile ilgili geçerli, güncel ve güvenilir bilgi gerektirmektedir. Bilişim eksikliği durumunda, stratejik kontrol sürecinin, firmayı amaçladığı başarı düzeyine tutarlı bir şekilde ulaştırması mümkün

olmayacaktır (Berry vd., 2008:2). Bu nedenle stratejik kontrolün, işletmelerde üst düzey yöneticilerin liderlik özelliklerine de bağlı olarak iç ve dış kaynaklardan elde edilen bilgilere göre gerçekleştirilmesi gerekir (Elbashir vd., 2011:156).

Stratejik kontrol uygulama sürecinde; ön kontrol, uygulama kontrolü, uyarı kontrolü ve düzenleyici kontrol olmak üzere farklı tiplerde karşımıza çıkar. Bunlar Şekil 1’de gösterilmiştir:



**Şekil 1.** Stratejik Kontrol Tipleri

Kaynak: Kuye, O.L., ve Oghojafor, B.E.A. (2011), Strategic Control and Corporate Performance in the Manufacturing Industry: Evidence from Nigeria, *European Journal of Social Sciences*, 22(2), 179’den uyarlanmıştır.

Ön kontrol, stratejik plan ve uygulama sürecinin sunmuş olduğu varsayımların geçerliliğini sürekli olarak gözden geçirir. Ön kontrol genel çevre ve endüstri çevresi faktörlerinden etkilenir. Uygulama kontrolü, temel stratejik yönlendirmelerin doğruluğunu ve geçerliliğini, stratejik hamleler ve aşamaları gözlemleyerek sorgular. Uyarı kontrolü ani ve beklenmedik durumlarda işletme stratejilerinin acemilik yaşanmadan acil çözüm üretebilecek bir düzeye gelmesidir. Düzenleyici kontrolü, işletmenin iç ve dış çevresinde oluşabilecek tehdit unsurlarının çeşitli yöntemlerle algılanmasından sonra, tehdit unsurlarının bertaraf

edilmesinde izlenmesi gereken stratejilerin ve buna uygun stratejik rotanın çizilmesini ifade eder. Ön ve uygulama kontrolüne kıyasla daha özel anlamda ve alanda oluşabilecek durumlara yöneliktir (Kuye ve Oghojafor, 2011: 179–180).

Stratejik kontrol, yöneticilere strateji seçiminde başarı faktörleri ve stratejilerin uygulama başarısı hakkında bilgi verir. Stratejik kontrol sayesinde yöneticiler, işletme ile ilgili çevresel uyarılar, yorumlar ve maliyet analizleri hakkında bilgi elde ederek uzun dönemli kar maksimizasyonuna ve paydaşların çıkarlarının korunmasına giden rotayı saptarlar. Stratejik kontrol aynı zamanda çalışanların davranışlarının geliştirilmesi ve yöneticilerin yönetim tarzlarının duruma göre değiştirilmesi ile işletme performansına olumlu katkılarda bulunur (Kuye ve Oghojafor, 2011: 178).

Stratejik kontrolün temeli olarak kabul edilen sorumluluk merkezleri, stratejik yönetim düzeyi ile orta düzey yöneticiler arasında bulunur. Özellikle çok bölümlü işletmelerin sorumluluk merkezlerine ayrılması, stratejik kontrolün gelişimi ve işletmenin geleceği açısından önemlidir.

İşletmenin yapısına uygun oluşturulan sorumluluk merkezlerine dayalı stratejik kontrol, işletmenin performansına yapılan katkının ölçümünü sağlar. Muhasebe sistemi öncelikle yönetim muhasebesi, bütçe yönetimi ve geleneksel muhasebe anlayışı içerisinde bir bütün olarak, stratejik kontrol için gerekli verilerin üretilmesi ve sunulmasına önemli katkılar sağlar (Groşanu ve Ramona,2009:967). Bu süreçte muhasebe özellikle yönetim muhasebesi, uygulama sonuçlarının planlarla karşılaştırılması, önemli görülen sapmaların nedenlerinin belirlenmesi, sapmaların ortadan kaldırılması ile ilgili önlemler konusunda katkılar sunar (Büyükmirza, 1998: 30–31).

## **2.2. Sorumluluk Merkezleri**

Yöneticilerin başarı değerlemesinin doğru ve objektif bir şekilde yapılabilmesi; yöneticilerin sorumluluk alanlarının belirlenmesine ve üst yönetim beklentilerinin bu alanlar içinde tanımlanmasına bağlıdır.

Buna göre sorumluluk merkezi bir yöneticinin, yönetim yetkisini kullandığı alandır. Bir diğer ifadeyle sorumlu bir yöneticinin denetiminde bulunan her örgüt birimi bir sorumluluk merkezidir (Yücel,1986:92–93). Sorumluluk merkezi yöneticisi, kendisine verilen görevleri, rasyonel kaynak kullanımı ile yerine getirmekle yükümlüdür. Yani yönetici kendisi için belirlenen stratejik amaç ve hedefleri, etkin, verimli ve karlı

şekilde gerçekleştirerek rasyonelliği sağlamak durumundadır (Eren, 2003:8).

Bir sorumluluk merkezi aynı zamanda bir karar merkezidir. Sorumluluk merkezinin yöneticisi, birimin girdileri, süreçleri ve çıktıları başta olmak üzere birimle ilgili birçok kararı vermekten sorumludurlar. Yöneticilerin sorumlu olduğu (hakkında karar verebileceği, diğer bir ifade ile kontrol edebildiği), kararların sonuçlarına ilişkin finansal bilgilerin (maliyetler, gelirler, varlıklar gibi) sorumlu yöneticiler açısından raporlanması gerekir (Bursal ve Ercan, 1987:375).

Değişik sorumluluk merkezleri oluşturarak kişisel/bölümsel ve şirket amaçları arasında alt birim yöneticilerini yetkilendirerek uyum sağlanır. Yönetim kontrolünün gereği olarak yönetimin başarısını değerlemek için kullanılan performans ölçütleri kullanılır. Sorumluluğun genişliği, gelir ve maliyet merkezlerindeki harcama ve gelirlere odaklanmadan kar merkezlerinden sorumlu yöneticilerin harcama seviyelerinin sorumluluğuna veya hatta kar ve gelirlere ilgili varlıkların etkin kullanımına kadardır (Cool ve Slagmulder,2009:154).

Sorumluluk merkezinin iki temel unsuru vardır. Birincisi, sorumluluk merkezinin bir örgüt birimi olmasıdır. İkincisi ise sorumlu bir yöneticinin denetiminde olmasıdır. Bu temel unsurlara bağlı kalınarak sorumluluk merkezleri, her işletmenin kendi durumsal değişkenlerine uygun olarak çeşitli şekillerde oluşturulabilir (Sevgener, 1988:324–325).

Faaliyetlerle ilgili örgüt birimlerinin ve bu birimlerin sorumlularının belirlenmesi, genel olarak yönetimin yetkisinde olan bir örgütlenme konusudur. İşletme faaliyetlerinin bölümlenmesi ve örgüt birimlerinin oluşturulmasında çok değişik yöntemler kullanılabilir. Ancak hangi yöntem kullanılırsa kullanılsın sorumluluk merkezleri açısından önemli olan; örgüt birimlerinin, bu birimlerin yöneticilerinin ve yöneticilerin yetki ve sorumluluklarının açık ve yalın bir biçimde belirlenmiş olmasıdır.

Sorumluluk merkezleri çeşitli bölümlere ayrılarak değişik biçimlerde sınıflandırılabilir. Bunlardan en çok bilinenleri ikili, üçlü ve dörtlü ayırımdır. Buna göre sorumluluk merkezleri dörtlü ayırma göre maliyet merkezi, kar merkezi, yatırım merkezi ve gelir merkezi, üçlü ayırma göre maliyet merkezi, kar merkezi ve yatırım merkezi, ikili ayırma göre maliyet merkezi ve kar merkezi şeklinde sınıflandırılabilir (Peker,1988:14-16).

Sorumluluk merkezi bir yöneticinin faaliyetlerinden sorumlu olduğu bir örgütsel birimdir. Bu merkezler bir organizasyonda finansal sonuçlarla ilgili sorumluluğu paylaşırlar. Kontrol amaçlı finansal veriler ölçülmektedir ve bunlar genel olarak gelir, maliyet, kar ve yatırım olarak dört sorumluluk merkezine ayrılmaktadır. Kar merkezlerinde sadece çıktılar finansal verilerle ölçülmektedir, maliyet merkezleri için yalnızca girdiler ve kar merkezleri için girdi ve çıktılar ölçülmektedir. Aynı zamanda yatırım merkezleri için girdi ve çıktı ölçülür, fakat bu aynı zamanda toplam varlık yatırımıyla ilgilidir (Schoute,2008:49).

Sorumluluk merkezleri, büyük organizasyonların genel bir özelliğidir. Tipik sorumluluk merkezleri; kar, maliyet ve yatırım birimleri olarak sınıflandırılabilir. Sorumluluk merkezlerinin ortak özelliği; maliyet, kar ya da gelir gibi bazı finansal performans değişkenlerini uygun hale getirmek için, merkez yönetiminin yönergeyle yetkilendirmesidir. Böylece gelir, kar veya maliyet gibi finansal değişkenler optimize edilebilir. Örneğin, bir maliyet merkezine genellikle dışsal üretim hedefi verilir. Merkezin yönetimi üretim, girdi sağlama ve üretme veya satın alma kararları gibi içsel kararlarda takdir yetkisine sahiptir. Maliyet merkezi yönetiminin genel amacı maliyetleri minimize etmektedir. Merkezin performansı, bu performans ölçümleriyle bağlantılı maliyet ve yönetim teşviklerine göre değerlendirilir (Melumadud,1992:449).

Birçok organizasyonda sorumluluk muhasebesi çerçevesinde tipik performans değerlemesi yapılmıştır. Sorumluluk muhasebesinde her bir yöneticinin performansı değerlendirilir ve tanımlanır. İdeal olarak bu performans ölçümleri yöneticiyi onun sorumluluk merkezi faaliyetleri ve kaynaklarından (ki bunlar diğer sorumluluk merkezlerini etkilemektedir) sorumlu tutmaktadır. Tabi ki bir organizasyonda sorumluluk sınırlarının belirlenmesinde ve düzenlenmesinde veya performans ölçümleriyle ilgili tanımlamalarda birbirine bağlı faaliyetler bulunmaktadır. Örneğin, X'in bir firmayı etkileyen karar yetkilerinin belirlenmesine ilişkin önerisi, sırasıyla ödül sistemleri ve etkin performans değerlendirme tasarımında yönetimin yeteneğinden etkilenir (Indjejian ve Nanda,1999:181).

### **3. KARDEMİR A.Ş. Sorumluluk Merkezlerine Dayalı Stratejik Kontrol Araştırması**

#### **3.1. Şirketin Kısa Tanıtımı**

Bütün dünyada olduğu gibi ülkemizde de kuruluş maliyetleri çok yüksek ve geri ödeme süreleri uzun olan entegre demir çelik tesisleri devlet tarafından kurulmuştur. Bu kapsamda temelleri 3 Nisan 1937’de atılan Karabük Demir Çelik Fabrikaları Türkiye’nin ilk ağır sanayi kuruluşudur. Kurulduğu ilk yıllardan itibaren ülkenin ve bölgenin önemli gelir ve istihdam kaynağı olmuştur.

Dünyada her alanda yaşanan hızlı ve ani stratejik, teknolojik ve ekonomik değişim süreci birçok işletmede olduğu gibi Karabük Demir Çelik Fabrikalarında da olumsuz sonuçlara yol açmıştır. Yaşanan bu olumsuzlukların ve ekonomi politikalarındaki radikal değişikliklerin bir sonucu olarak fabrikanın hukuki yapısında çeşitli dönemlerde önemli statü değişikliklerine gidilmiştir. Bu bağlamda Karabük Demir Çelik Fabrikaları, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Kardemir A.Ş. Müteşebbis Heyeti tarafından imzalanan sözleşme ile devir şartları hükme bağlanarak 30 Mart 1995 tarihinde özelleştirilmiştir (<http://www.kardemir.com/frmKurum.aspx?id=1&SectionID=kurum>).

Kardemir A.Ş. özelleştirilmesinin hemen ardından hızla gerçekleştirdiği çelikhane konverter sistemi, kireç fabrikası, oksijen fabrikası, yüksek fırın modernizasyonu, ray ve profil haddehaneleri vb. yatırımları ile üretim kapasitesini artırarak ürün yelpazesini genişletmiştir (Atalay ve Demirel, 2001:103). Teknoloji yoğun yatırımlarının yanı sıra yönetim anlayışını da önemli ölçüde güncelleyen şirket, TÜBİTAK destekli projeler ve üniversitelerle yaptığı stratejik işbirlikleri ile gelişim sürecini artan bir şekilde hızlandırmaktadır. İstanbul Sanayi Odası tarafından açıklanan 2009 yılı verilerine göre ülkemizin en büyük ilk 50 sanayi kuruluşu arasında yer alan (<http://www.iso.org.tr/tr/web/besyuzbuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html>). Kardemir A.Ş. gerçekleştirdiği stratejik atılımlarla gelecekte de önemini koruyacaktır.

Kardemir A.Ş. ayrıca sosyal sorumluluğunun gereği olarak, toplumun ihtiyaç ve beklentilerini karşılamaya yönelik çalışmalarıyla da bölgede öne çıkmaktadır (Kaştan ve Demirci, 2010:317). Bu kapsamda şirket; temel belediye hizmetleri, şehirleşme, eğitim (Karabük Üniversitesi başta olmak üzere), sağlık, din, sosyo-kültürel alanlarda önemli yatırımlarını sürdürmektedir (Karakök, 2010: 287–289).



### **3.2. Araştırmanın Amacı**

Ülkemizin önemli sanayi kuruluşlarından olan Kardemir A.Ş. kurulduğu ilk yıllardan itibaren ülkenin ve bölgenin önemli gelir ve istihdam kaynağı olmuştur. Kardemir A.Ş. geçmişten günümüze rekabet gücünü artırmakta ve stratejik üstünlüğe yönelik atılımlarını büyük bir kararlılıkla aralıksız sürdürmektedir. Bu kapsamda modern, rekabetçi, gelişmiş alt yapı ve imkânlarıyla bugün olduğu gibi gelecekte de stratejik önemini koruması beklenen Kardemir A.Ş.'nin sorumluluk merkezlerine dayalı stratejik kontrolünün incelenmesi önemli görülmüştür.

Bu araştırmanın amacı, Kardemir A.Ş.'de sorumluluk merkezlerine dayalı stratejik kontrol uygulamalarının incelenmesidir. Bu kapsamda araştırmanın alt amaçları řu şekilde sıralanabilir:

- Stratejik kontrol uygulamalarının incelenmesi
- Muhasebe uygulamalarının incelenmesi

### **3.3. Araştırmanın Yöntemi**

Kardemir A.Ş. yöneticilerinin sorumluluk merkezlerine dayalı stratejik kontrolle ilgili algılarının saptanmasına yönelik olan bu araştırmada veriler anket yöntemi ile toplanmıştır. Ana kütleli oluşturan üst düzey yöneticilere anket uygulanmıştır. Araştırmanın yapıldığı dönemde şirkette 36 adet üst düzey yönetici olduğu saptanmış olup bunların 33'üne anket uygulanmıştır. Anketler cevaplandırıldıktan sonra formun tamamının güvenilirliği ile ilgili olarak yapılan analizde Cronbach's Alpha katsayısı % 77 olarak hesaplanmıştır.

Yöneticilerin algılarına ilişkin değişkenler incelendiğinden fonksiyonel değişkenlere ilişkin sorular Likert ölçeği kullanılarak hazırlanmıştır. Anket soruları literatürde yer alan sorumluluk merkezleri ve stratejik kontrol konusunda yapılmış çalışmalardan yararlanılarak hazırlanmış ve pilot anket çalışması ile ankete son şekli verilmiştir. Ankette yöneticilerin ve bölümlerin özelliklerini belirleyici yedi, Sorumluluk Merkezleri ve Stratejik Kontrol Uygulamaları ile ilgili 10 ve Sorumluluk Merkezleri ve Muhasebe Uygulamaları ile ilgili 8 olmak üzere toplam 25 adet soru sorulmuştur. Araştırmanın hipotezleri fonksiyonel değişkenlerle ilgili sorulardan üretilmiştir. Örneğin Stratejik Kontrol Uygulamaları ile ilgili 18. soruya ilişkin hipotez ile muhasebe uygulamaları ile ilgili 6. soruya ilişkin hipotezler şöyledir:

H<sub>1</sub> İşletmenin stratejileri ile yetenekleri uyumludur

H<sub>2</sub> Sorumluluk merkeziniz ile muhasebe sisteminiz uyumludur.

### 3.4. Analiz ve Bulgular

Anket formu ile elde edilen tanımlayıcı istatistik verileri frekanslar ve yüzdeler olarak Tablo 1'de sunulmuştur:

**Tablo 1.** Yöneticilerin ve çalıştıkları bölümlerin özellikleri

Özellik	Dağılım	Sayı	%	Özellik	Dağılımı	Sayı	%
Cinsiyet	Erkek	29	88	Konum	Gen. Md	-	-
	Kadın	4	12		Gen. M. Yrd	2	6
Yaş	35 ve altı	-	-		Baş Md.	-	-
	36-50	16	48		Bölüm M.	26	79
	51 ve üstü	17	52		Birim Yöneticisi	5	15
Eğitim	Lise ve Altı	2	6		Bölümün Faaliyet Süresi	10 Yıl ve Az	8
	Lisans	24	73	11- 20 Yıl	6	18	
	Lisansüstü	7	21	21 Yıl Üstü	19	58	
Deneyim	10 yıl ve altı	2	6	Bölümün Çalışan Sayısı	100 ve Daha Az	19	58
	11-20yıl	10	30	101-300	2	6	
	21 ve üstü	21	64	301 ve Üzeri	12	36	

Tablo 1'den görüldüğü gibi cevaplayıcıların %12'si kadın, %88'i erkek; %48'i 36-50 yaş aralığında, %52'si 51 ve daha üzeri yaşta, %6'sı lise ve altı, %73'ü üniversite mezunu(lisans); %21'i lisansüstü eğitime sahip, %6'sı 10 yıl ve altı, %30'u 11-20 yıl ve %64'ü 21 ve daha fazla deneyime sahip; %6'sı genel müdür yardımcısı, %79'u bölüm müdürü ve %15'i birim yöneticisidir. Bölümün özelliklerine gelince; %24'ü 10 yıl ve daha az faaliyet süresine, %18'i 11-20 yıl faaliyet süresine ve %58'i 21 ve daha fazla faaliyet süresine sahip, %58'inde 100 ve daha az kişi, %6'sında 101-300 kişi ve %36'sında 301 ve daha fazla kişi çalışmaktadır.

Şirketin sorumluluk merkezlerine dayalı stratejik kontrol uygulamalarına ilişkin yönetici algılarının değerlendirilmesinde One-Sample T Test istatistiği kullanılmıştır. Sonuçlar "Sorumluluk Merkezleri ve Stratejik Kontrol Uygulamalarına ilişkin algılar" ve "Sorumluluk Merkezleri ve

Muhasebe Uygulamalarına ilişkin algılar” olmak üzere iki bölümde sunulmuştur.

Sorumluluk merkezleri ve stratejik kontrol uygulamalarına yönelik algılarla ilgili değişkenler ve bu değişkenlerin istatistik sonuçları Tablo 2’de sunulmuştur.

**Tablo 2.** Sorumluluk Merkezleri ve Stratejik Kontrol Uygulamaları

No	Sorular	t		Sonuç
1	Sorumluluk merkezleriniz ile organizasyon yapınız uyumludur.	- 6,565	.000	P 0.001 *** <
4	Sorumluluk merkezinizin faaliyetleri kaynaklar ve stratejiler açısından değerlendirilmektedir.	3,125	.004	P < 0.01 **
8	Stratejik amaç ve hedeflerden sapmalar sorumluluk merkezinizin faaliyetine yönelik değerlendirilmektedir.	1,000	.325	P > 0.05 ns
9	Stratejik amaç ve hedeflerden sapmalar sorumluluk merkezinizin yöneticilerine yönelik değerlendirilmektedir.	2,545	.016	P > 0.05 ns
13	İşletmenizde stratejik kontrol aracı olarak sorumluluk merkezleri sisteminin uygulamasını uygun buluyorsunuz.	1,604	.119	P > 0.05 ns
14	Stratejik Kontrol sürecinde sorumluluk merkezleri yararlıdır.	- 2,000	.054	P > 0.05 ns
15	Stratejik kontrol sisteminiz vizyon, stratejik amaçlar ve hedeflerle uyumludur.	- 3,400	.002	P < 0.01 **
16	Sorumluluk merkezlerinde stratejik süreçler (analiz, yönlendirme, planlama, uygulama ve kontrol) yerine getirilmektedir.	-,867	.392	P > 0.05 ns
17	Sorumluluk merkezlerine yönelik stratejik sonuçlar objektif değerlendirilebilmektedir.	,867	.392	P > 0.05 ns
18	İşletmenizin stratejileri ile yetenekleri uyumludur.	-,516	.609	P > 0.05 ns

Tablo 2’den görüldüğü gibi sorumluluk merkezleri ile organizasyon yapısının uyumlu olması değişkeni ileri düzeyde anlamlı bulunmuştur. Sorumluluk merkezlerinin faaliyetleri kaynaklar ve stratejiler açısından değerlendirilmektedir ve stratejik kontrol sisteminin vizyon, stratejik amaçlar ve hedeflerle uyumlu olması değişkeni çok önemli düzeyde anlamlı bulunmuştur. H<sub>0</sub> hipotezi reddedilmiştir.

Sorumluluk merkezleri ve muhasebe uygulamalarına yönelik algılarla ilgili değişkenler ve bu değişkenlerin istatistik sonuçları Tablo 3’de sunulmuştur.

**Tablo 3.** Sorumluluk Merkezleri ve Muhasebe Uygulamaları

No	Sorular	t	Sonuç	
2	Sorumluluk merkezimize yönelik faaliyet başarı raporu kullanılmaktadır.	1,715	.096	P >0.05 <sup>ns</sup>
3	Sorumluluk merkezimize yönelik sorumluluk raporu kullanılmaktadır.	4,490	.000	P < 0.001 <sup>***</sup>
5	Sadece kontrol edebildiğiniz maliyetler açısından değerlendirilmektesiniz.	1,121	.271	P >0.05 <sup>ns</sup>
6	Sorumluluk merkeziniz ile muhasebe sisteminiz uyumludur.	- 3,400	.002	P < 0.01 <sup>**</sup>
7	Sorumluluk merkezimize yönelik muhasebe uygulamalarında yazılım ihtiyacınız bulunmaktadır.	5,388	.000	P < 0.001 <sup>***</sup>
10	İşletmenizdeki maliyet merkezleri, stratejik maliyet kontrolünde etkilidir.	-,141	.889	P >0.05 <sup>ns</sup>
11	İşletmenizdeki kar merkezleri, karlılığın stratejik kontrolünde etkilidir.	-,141	.889	P >0.05 <sup>ns</sup>
12	İşletmenizdeki yatırım merkezleri, yatırımların stratejik kontrolünde etkilidir.	- 1,604	.609	P >0.05 <sup>ns</sup>

Tablo 3’den anlaşılacağı gibi sorumluluk merkezlerine yönelik sorumluluk raporu kullanılması ve sorumluluk merkezlerine yönelik muhasebe uygulamalarında yazılım ihtiyacının bulunması değişkeni ileri düzeyde anlamlı bulunmuştur. Sorumluluk merkezleri ile muhasebe sisteminin uyumlu olması değişkeni çok önemli düzeyde anlamlı bulunmuştur. H<sub>0</sub> hipotezi reddedilmiştir.

Misyonun katılımcı yaklaşımıyla belirlenmesi, çalışanlarca paylaşılması, çevreyle uyumunun ve uluslararası demir çelik sektöründeki konumu ve katma değeri yüksek uzun mamul üretimi konuları istatistiksel açıdan anlamlı bulunmamıştır. H<sub>1</sub> hipotezi reddedilmiştir.

## **Sonuç ve Öneriler**

Kardemir A.Ş.'deki sorumluluk merkezleri, stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları açısından değerlendirilmiştir. Sorumluluk merkezleri ve stratejik kontrol uygulamaları ile ilgili değişkenler irdelendiğinde; sorumluluk merkezleri ile organizasyon yapısının uyumlu olması ileri düzeyde anlamlı bulunmuştur ( $p < 0.001$ ). Sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinin kaynaklar ve stratejiler açısından değerlendirilmesi ve stratejik kontrol sisteminin vizyon, stratejik amaçlar ve hedeflerle uyumlu olması çok önemli düzeyde anlamlı bulunmuştur ( $p < 0.01$ ).  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

Geleceğin yönetilmesini ifade eden stratejik yönetim sürecinin önemli evrelerinden olan stratejik kontrolün, şirketin stratejik yönelimi ile uyumlu olması sistemin bir bütün olarak etkinlik ve etkililiğini artırması açısından yararlıdır. Sorumluluk merkezlerinin; organizasyon yapısına uygunluğu, faaliyetlerinin kaynaklar ve stratejiler açısından değerlendirilebilirliği stratejik kontrolün işletme başarısına önemli katkılar sağlayabilir. Bu nedenle şirketin bu uygulamaları geliştirmesi ve sürekliliğini sağlaması yararlı olacaktır.

Stratejik amaç ve hedeflerden sapmaların sorumluluk merkezinin faaliyetine yönelik değerlendirilmesi, stratejik amaç ve hedeflerden sapmaların sorumluluk merkezi yöneticilerine yönelik değerlendirilmesi, stratejik kontrol aracı olarak sorumluluk merkezleri sisteminin uygunluğu, stratejik kontrol sürecinde sorumluluk merkezlerinin yararlılığı, işletme stratejileri ile yeteneklerinin uyumluluğu, sorumluluk merkezlerine yönelik stratejik sonuçların objektif değerlendirilebilmesi, sorumluluk merkezlerinde stratejik süreçlerin (analiz, yönlendirme, planlama, uygulama ve kontrol) yerine getirilmesi ile ilgili değişkenler istatistiksel anlamsız bulunmuştur ( $p > 0.05^{ns}$ ).  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir.

Sorumluluk merkezlerinin dolayısıyla şirketin toplam başarısı açısından, sorumluluk merkezlerine yönelik stratejik yönetim uygulamalarının geliştirilmesi ve objektif ölçütlere dayalı başarı değerleme sisteminin geliştirilerek sapma analizlerinin yapılması yararlı olabilir.

Sorumluluk merkezleri ve muhasebe uygulamaları ile ilgili değişkenler irdelendiğinde; sorumluluk raporu kullanılması ve sorumluluk merkezlerine yönelik muhasebe uygulamalarında yazılım ihtiyacının bulunması ileri düzeyde anlamlı bulunmuştur ( $p < 0,001$ ). Sorumluluk merkezleri ile muhasebe sisteminin uyumlu olması ise çok önemli düzeyde anlamlı bulunmuştur ( $p < 0.01$ ).  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

Sorumluluk merkezlerine yönelik muhasebe uygulamalarında; sorumluluk raporlarının kullanılması, yazılım gereksiniminin olması ve merkezlerin şirketin muhasebe sistemi ile uyumlu olması stratejik kontrol sistemi açısından yararlı sonuçlar oluşturur. Ancak yazılım ihtiyacının önemli oranda sistemi olumsuz yönde etkileyeceği dikkate alındığında ivedilikle çözümlenmesi yararlı olacaktır.

Sorumluluk merkezimize yönelik faaliyet başarı raporu kullanılması, sorumluların sadece kontrol edilebilen maliyetler açısından değerlendirilmesi, maliyet merkezlerinin stratejik maliyet kontrolünde etkili olması, kar merkezlerinin karlılığın stratejik kontrolünde etkili olması, yatırım merkezlerinin yatırımların stratejik kontrolünde etkili olması anlamsız bulunmuştur ( $p > 0.05^{ns}$ ).  $H_1$  hipotezi reddedilmiştir.

Sorumluluk merkezlerine yönelik faaliyet başarı raporlarının yetersiz olması ve kontrol edilebilen maliyetlerin yeterince kontrol edilememesi stratejik kontrol sisteminin etkililiğini önemli oranda azaltacaktır. Bu nedenle şirketin faaliyet başarı raporlarını ve kontrol edilebilen maliyetleri daha düzenli izleyebileceği bir raporlama sistemi geliştirmesi yararlı olacaktır. Sorumluluk merkezlerinin türlerine uygun maliyet, kar ve yatırımlarla ilgili stratejik kontrole katkı sağlayabilecek biçimde tasarlanması uygun olacaktır.

Sorumluluk merkezleri ve stratejik kontrol uygulamaları ile ilgili tüm çalışmaların stratejik yönetim sisteminin bütünlüğü içerisinde, şirketin kaynakları, stratejik yönelimi, çevresi, yönetim anlayışı gibi değişkenlerden etkileneceği unutulmamalıdır.

## **KAYNAKÇA**

- Abas, Z. ve Yaacob, Z. (2006), Exploring the Relationships between Total Quality Management (TQM), Strategic Control Systems (SCS) and Organizational Performance (OP) Using a SEM Framework, *The Journal of American Academy of Business, Cambridge*, 9(2),161-167.
- Atalay T. ve Demirel F. (2001,Ekim), Kardemir A.Ş.'nin Dünü Özelleştirme Sonrası ve Yarınları, *1. Ulusal Demir-Çelik Sempozyumu ve Sergisi Bildiriler Kitabı 1*, Kdz. Ereğli, 102-107.
- Berry, A. J., Coad, A.F., Harris, E.P., Otley, D.T. ve Stringer, C. (2008), Emerging themes in management control: A review of recent literatüre, *The British Accounting Review*,41,2-20.

- Bursal, N. ve Ercan, Y., (1987).Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulaması, İstanbul: Avcıol Matbaası.
- Büyükmirza, K.( 1998). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Ankara: Barış Yayınevi.
- Cool,M.ve Slagmulder,R.(2009). Tax Compliant Transfer Pricing and Responsibility Accounting, *Journal of Management Accounting Research*, 21(1),151-178.
- Elbashir, Mohamed Z., Collier, Philip A. & Sutton , Steve G. (2011) The Role of Organizational Absorptive Capacity in Strategic Use of Business Intelligence to Support Integrated Management Control Systems. *The Accounting Review*, 86(1),155-184.
- Eren, E.( 2003), Yönetim Ve Organizasyon, İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Graşanu, A.ve Ramona,R.P. (2009), Study Regarding The Organization of Management Accounting in The Context of Responsibility Centers, *Annals of Faculty of Economics*, 3(1), 966-972.
- Indjeikan, R.ve Nanda,D.(1999),Dynamic Incentives and Responsibility Accounting, *Journal of Accounting and Economics*, 27(2), 177-201.
- Karakök, T.(2010, Nisan), Kardemir ve Karabük, *Kuruluşundan Bugüne Karabük ve Demir Çelik Sempozyumu* Karabük Üniversitesi, Karabük, 281-289.
- Kaştan ve Demirci( 2010, Nisan), *Karabük Demir Çelik İşletmelerinin Karabük ve Çevresinin Toplum Yaşamına Etkisi, Kuruluşundan Bugüne Karabük ve Demir Çelik Sempozyumu*, Karabük Üniversitesi, Karabük,311–323.
- Kuye, O.L., ve Oghojafor, B.E.A. (2011), Strategic Control and Corporate Performance in the Manufacturing Industry: Evidence from Nigeria, *European Journal of Social Sciences*, 22(2), 177-188.
- Melumad,N.vd.(1992), A Theory of Responsibility Centers, *Journal of Accounting and Economics*,15(4), 445-484.
- Peker, A.,(1988), Modern Yönetim Muhasebesi, İstanbul: Fatih Yayınevi Matbaası.
- Rodorlu, D. (2004), Stratejik Yönetim Düzeyinde Yetki Devri, *Review of Social, Economic & Business Studies*, 3(4), 251-273.
- Sevgener, A.S.(1988), Yönetim Muhasebesi, İstanbul : Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı, 2. Baskı.

Schoute,M.(2008), Determinants of Responsibility Centre Choices: An Empirical Study At The Managerial Level, *JAMAR*, 6(1), 47-58.

Yücel, G.,(1986), İşletmelerde İç Raporlama Sistemi, İstanbul: Avcıol Matbaası.

Kardemir, [www.kardemir.com/frmKurum.aspx?id=1&SectionID=kurum](http://www.kardemir.com/frmKurum.aspx?id=1&SectionID=kurum), 14.05.2011 tarihi itibariyle

İso, [www.iso.org.tr/tr/web/besyuzbuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html](http://www.iso.org.tr/tr/web/besyuzbuyuk/turkiye-nin-500-buyuk-sanayi-kurulusu--iso-500-raporunun-sonuclari.html) 21.10.2011 tarihi itibariyle