

## BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN KÂR BAŞARILARININ ÖLÇÜLMESİ (1)

Çeviren

Joel DEAN

Ass. Yılmaz BENLİGİRAY

### I. GİRİŞ

Girişte, yönetim başarısının ölçülmesinde, kâr merkezlerinin (A) önemine, (B) saptama güçlüğüne ve (C) rolüne değineceğiz.

#### A. ÖNEM

Yöneticinin başarısının ölçülmesi şu beş nedenle önemlidir:

1. Yönetimin gözlem ve yardımını, en çok gerek duyulan ve en üretkif alanlara yöneltir. 3
2. Kimin terfi ettirilecek, kimin alıkonulacak ve kimin işten çıkarılacağını göstererek, gelecekteki yönetici ekibini biçimlendirir.
3. Yöneticilerin çalışmalarını daha yüksek hedeflere doğru yöneltir. Ulaşılan başarı derecesine göre yöneticiler ölçülecek ve değerlendirilecektir.
4. Yöneticiye, işini nasıl yaptığını bilmesine olanak vererek iş doygunluğunu sağlar.

---

(1) JOEL DEAN «Profit Performance Measurement of Division Managers», The Controller, September 1957.

5. İyi özendirme primi için nesnel ve gerçeğe uygun bir temel sağlar.

## **B. SAPTAMA GÜÇLÜĞÜ**

Büyük işletmede yöneticinin başarısını ölçmek güçtür. Ölçülmek istenilen başarı, işletme amaçlarının başarısıdır. Bu başarıya yöneticinin katkısını ölçmek, işletmenin genellikle birbiri ile içiçe olan çeşitli amaçları olması ve bunların bir dereceye kadar da çatışması nedeniyle (kârlar, büyüme, pazar payı ve sürekli hayat) karışık bir durum gösterir.

Kâr, pay sahiplerine ve özel girişim topluluğuna bağlı temel bir öge olması nedeniyle, işletmenin asıl amacını oluşturur. Fakat, öteki amaçlar da uzun dönem kârlarına geniş ölçüde katkıda bulduklarından, yönetici başarısının ölçülmesinde ihmal edilemezler. Bundan dolayı, yönetimin ölçülmesi gereken asıl başarısı, işletmenin bugünün ve yarının kârlarına yaptığı katkıdır.

Yönetim faaliyetleri çeşitli görünümde olduğundan ve kâra da karmaşık biçimlerde katkıda bulduklarından, problem daha güç bir durum alır. Kendilerine göre iyi ve kötü tarafları olan birçok kâr saptama faaliyetleri vardır. Kârı arttırmak için genellikle, bir faaliyette iki alternatifin birinden vazgeçmek gerekir.

Farklı faaliyetler için başarı ölçülerinin birleştirilmesi, kararlaştırılması ve sürekli olarak değiştirilmesi güç olan özel ölçüleri gerektirir. Örneğin bir tekstil fabrikası müdürü (1) kalite kontrolü, (2) mukayeseli maliyet, (3) güvenlik, (4) teçhizat yeniliği, (5) üretim hacmi, (6) dağıtım kanalında karşılaşılan aksaklıklara göre değerlendirilir. Ancak başarının bu yönleri nasıl ölçülecektir?

Bunun içindir ki büyük bir işletmede kâr sorumluluğunun dağılma tehlikesi baş göstermektedir. Söz konusu sorun, ölçmeyi güçleştirip, firmanın ekonomik etkinliğini zedelemektedir. Merkezleşmeye gidip kâr merkezleri kurmak, sorumluluğun dağılmasını önlemek için umut verici bir yoldur.

## **C. MERKEZLEŞMEDE KÂR MERKEZLERİNİN ROLÜ**

Başarıyı ölçmek konusunda yöneticiler (1) uzman görevliler, (2) işi yürütenler, başka bir deyişle kâr merkezleri (bölümleri) yöneticileri olmak üzere iki kümede toplanabilir.

Karmaşık sorunların çözümü ve yöneticilerin kâra katkılarının hesaplanması, en iyi şekilde yarı bağımsız kâr merkezlerine bölünmesi yoluyla çözümlenebilir. Kâr merkezinin yönetimi, işletmenin genel imâl giderlerine ve kârlarına yaptığı katkı ile ölçülür.

Büyük miktarda ve çeşitli mal üretecek şekilde kurulmuş bir işletme: küçük bir serbest rekabet ekonomisi içinde ele alınırsa, görevini en iyi bi-

çimde yapar. Bu iş, işletmeleri içeriye olduğu kadar dışarıya da satış yapmakta serbest ekonomik kuruluşlar gibi hareket eden bağımsız faaliyet birimlerine bölerek yapılabilir.

Yerinde özendirmelerle güçlendirilmiş her bir kâr merkezi, kendi kâr katkılarını en çoğa çıkarırken tüm işletmenin kârlarını büyütecektir. Özel teşebbüs içinde yer alan firmaların kendi kâr amaçlarına ulaşmak için yaptıkları işlemler ve sağladıkları yüksek verim yanında serbest rekabet ekonomisinin, otomatik ekonomik denge koşulları aynen kâr merkezleri uygulamasında da meydana gelecektir.

## **II. KÂR MERKEZİ BAŞARISININ ÖLÇÜMÜ İÇİN GEREKLER**

Bir kâr merkezi sisteminin, yönetim başarısını teşvik etmek ve ölçmek gibi arzulanan sonuçları sağlaması için şunlar gereklidir:

- A. Kâr merkezlerinin sınırlarını doğru olarak çizmek.
- B. Ekonomik olarak doğru olan işletme içi transfer fiyatlarını saptamak ve iş düzenini kurmak.
- C. Kâr merkezlerinin, kâr katkılarını doğru olarak ölçmek.
- D. Kâr katkısı başarısının gerçeğe uygun standartlarını saptamak.
- E. Yönetim primi ve para-dışı ödüller şeklinde özendirmeler yaratmak, bu yolla kâr merkezi yöneticilerini işletmenin tümü için en iyi sonuçları sağlayan yollara yöneltmek.

### **A. KÂR MERKEZİNİN SINIRLARI**

Kâr merkezi sınırlarını çizmenin iki safhası vardır: (1) Hizmet fonksiyonlarını kâr merkezlerinden ayırmak, (2) Her bir kâr merkezinin alanını tanımlamak.

Hizmet merkezleri, kâr başarısı koşulları ile yeterince ölçülemeyen kurmay görevlerini içine alır. Kâr ve hizmet merkezleri öyle birbirinin içine girer ki; her işletmenin bu sorunu, farklı çözümleri gerektirir. Bir hizmet merkezinin işletme kârlılığına katkısı büyük olabilir. Fakat bunu ayırmak ve kesin şekilde ölçmek güçtür.

Kurmay hizmetini kâr başarısı içine katma sorunu, kurmay hizmetlerinin parçalanması ve faaliyetin ekonomik şekilde değerlendirileceği kâr merkezleri arasında dağıtılması ile kısmen çözümlenebilir.

Bazı hizmetler kâr merkezi esasına göre satılabilir. Fakat bu durumda kurumsal düzenlemeler çok karmaşık ve işi ağırlaştıran bir yük olur (örneğin, mühendislik servisi). Hukuk işleri bölümü veya ekonomi bölümü vb. hizmet üniteleri bir kâr merkezi olarak saptanırsa, yeterince veya doğru biçimde kullanılmayabilir.

İkinci problem her bir kâr merkezinin alanını tanımlamaktadır. Bir kâr merkezi, olarak ve fonksiyonlardan meydana gelen yarı bağımsız bir küme olarak tanımlanır. Seçilmiş bu olanak ve fonksiyonlarla kâr başarısı, bölümsel başarının değerlendirilmesinde temel yol gösterici olabilir ve bölüm yöneticisi önemli kararları bu yol göstericilere dayanarak alır.

Kararlar, önemli faaliyetler arasında ekonomik seçimleri içine alır. Her karar çeşitli maliyet ve gelir öğeleri arasında bir denge kurulmasını gerektirir. İşletme, yalnız belirli tür geliri arttırmak veya maliyeti en aza düşürmekle ilgilenmeyip toplam gelir ve maliyetler arasındaki farkı da büyütmeyi öngörür. Bundan dolayı faaliyet alanı, kâr başarısını ölçmek ve kâr merkezlerinin sınırlarını çizmek için ana gösterge olmalıdır.

Burada bölümsel sınırların ayrıntıları ve kurumsal düzenlemeler önemlidir. Merkezleşmeden doğan başarısızlıklarda ve duyulan hayal kırıklığında genellikle iyi çizilmiş sınırlar ile iyi saptanmış kuralların izleri vardır. Sınır çizgileri belirli bir kâr merkezinin, işletmenin amaçlarına ne kadar uygun foksiyon göreceğini saptar. Başka deyişle amaca ulaşmadaki ayrılıkları azaltır. İyi çizilen sınırlar bölüm yöneticisinin kâr başarısını daha anlamlı yapar; daha çok teşvik eder; gözlem olanağı sağlar ve gelişme için rehber olur.

Kâr merkezlerinin sınırını çizmede dört ekonomik ölçüt uygulanabilir. (1) Faaliyetlerde bağımsızlık, (2) Kaynaklara ve pazarlara girme, (3) Ayırılabilir maliyetler ve gelir, (4) Yönetimsel amaç.

### **1. Faaliyetlerde Bağımsızlık**

Bir bölüm, büyük ölçüde bağımsızlığı olmadıkça, kâra yönelik kararlara ulaşmak için elverişli ortamı da bulamayacaktır; dolayısıyla yetki göçeriminde başarısızlığa uğranılacaktır. Bölüm yöneticisi satınalma, üretim programları, stoklama, mamûl karmasını saptama ve fiyatlama konularında yetkiye gerek duyar. Bu yetki, merkez tarafından belirlenmiş örgüt düzeninin bütün kuralları göz önünde bulundurularak kullanılmalıdır.

### **2. Kaynaklara ve Pazarlara Girme**

Yapma veya satın alma kararından biri alınmak isteniyorsa kaynaklara veya pazarlara girmede bağımsızlığa gerek vardır. Bu aynı zamanda, bir mamûlü işlem halindeyken mi, daha sonra mı satma alternatifleri arasındaki kararlar için de gereklidir.

Dış pazarlar uzun dönemde oldukça esnek ise; işletme, ihtiyaçlarını aşırı fiyat dengesizlikleri olmaksızın giderebiliyorsa, bu kaynaklara ve pazarlara giriş son derece yararlıdır. Kısa dönemde mükemmel olmayan pazarların bu durumu genellikle birkaç ay veya yılı geçmez. Örneğin; Otomobil yedek parçaları alanında olduğu gibi.

### 3. Ayrılabilir Maliyetler ve Gelirler

Maliyet ve gelir dağılımlarını en aza düşürmek için kâr merkezleri sınırlandırılmalıdır. Çünkü, bu dağıtımlar ister istemez yapılır ve çoğu kez birbiriyle de çatışır.

Bölümün katkı kârları, kâr merkezi yöneticisinin kontrolü dışındaki merkez maliyetlerini ve öteki maliyetleri dışarda tutacak şekilde tanımlanabilir. Fakat bu kontrol edilebilir kârlar toplam kârın çok küçük bir bölümünü meydana getiriyorsa, o kâr merkezi iyi çalışmıyor demektir.

### 4. Yönetmel Amaç :

Hiçbir bölümün katkısı yalnız kârları ile ölçülmez. Ancak bölüm bir kâr merkezi ise o vakit kâr; başarının iyi bir ölçüsü olabilir. Yüksek yönetim söz konusu bölümsel başarının onandığı fiyat sistemine ilişkin kişisel olmayan tutum ve başarı yolundan ayrılmamada kararlı bulunmalıdır.

### B. EKONOMİK TRANSFER FİYATLARI

Kâr merkezinin etkin kontrolünün temelini teşkil eden ikinci unsur, kâr merkezleri yöneticilerinin uzun müzakerelerden sonra anlaştıkları, rekabete dayalı işletme içi transfer fiyatlarıdır.

Transfer fiyatlaması yöneticinin bölümsel kâr başarısının işletmenin amaçlarına uygun düşecek şekilde kâr sağlamadaki bağımsızlığını korumalıdır. Transfer edilen ürünlerin birim fiyatlarındaki küçük farklar bölüm kârlarında ve yönetici ikramiyelerinde büyük ayrılıklar yaratır. Çıkarlardaki çatışmalar, marjinal maliyetlerle transfer yapma yoluyla en düşük düzeyde tutulabilir. Fakat bu yöntemin kullanılması bölümsel kâr başarısını anlamından uzaklaştıracağı gibi kâr merkezleri yolu ile kontrol etme sürecinin de asıl yararlarını ortadan kaldırmış olur.

Rekabete dayanan, üzerinde anlaşmaya varılmış transfer fiyatları şu üç basit ilkeye uyularak elde edilebilir:

- a. Alıcılar ve satıcılar, işletme içinde veya dışında faaliyet göstermede bütünüyle bağımsızdır.
- b. Fiyatlar, alıcılar ve satıcılar arasındaki müzakereler sonucunda, dışardan hiçbir müdahale olmaksızın kararlaştırılır.
- c. Müzakereciler alternatif kaynaklar ve pazarlar hakkındaki verileri elde etme ve pazarları kullanma olanaklarına sahiptir.

### C. KÂR KATKISININ ÖLÇÜLMESİ

Üçüncü gerek, bölümün kâr katkısının iyi ölçülmesidir. Kâr merkezi yönetiminin başarısının ölçülmesi, işletmenin çok sayıda olan ve çakışan hedeflerini içine almalıdır.

## **Başarı Alanları**

Temel başarı alanları çeşitli bakımlardan guruplandırılabilir ve adlandırılabilir. Bu guruplandırmalardan biri şöyledir:

1. İleride tartışılacak olan esas ölçü Cari kârlılık.

2. *Artış*, endüstri tamamen veya kısmen göz önünde bulundurularak satışlardaki artış olarak düşünüyür. Bu, genellikle pazar paylarına göre ölçülür. Her ne yolla ölçülürse ölçülsün, büyüme genellikle bir pazar imtiyazının artmasına ihtiyaç gösterir. Bu genellikle kısa vadeli kârlardan vazgeçmekle elde edilir. Fakat büyük ihtimalle gelecekteki kârlara daha çok katkıda bulunur. Bundan dolayı yönetimin kâr başarısının bir göstergesidir.

3. *İlerlemenin* birçok ölçüsü vardır. Bunlardan önemli olan üç tanesi şu şekilde açıklanabilir;

a. Araştırmaya yatırım. Araştırma, uzun dönem hayatta kalmak için kısa dönem kârlarından azalmaya yol açar.

b. Mamûlün yeniliği ve benimsenme durumu. Bazen bu da kısa dönem kârlarından fedakârlığa neden olur.

c. Verimlilik. Bu işçilik saati başına elde edilen sonuç ve çeşitli yerlere yapılan yatırımların geri dönme oranı yoluyla gösterilebilir.

4. *Yöntemi Geliştirme*: Gelecekteki kârlar için insana yapılan yatırımdır.

Büyüme, ilerleme ve insan faktörleri kendi başlarına ölçülebilirse de cari kârlılığa göre değerlendirilmeleri ve uzlaştırılmaları güçtür. Burada önemli olan sorun, gelecekteki kârı sağlayacak bu faktörleri elde etmek için şimdiki kârdan ne dereceye kadar fedakârlık yapıldığıdır. Buna çözüm getirmek yüksek düzeyde muhakemeyi ve pazar üstünlüğünü elde etmeye ve araştırmalara, araçlara, ihtiyaç duyulan insanlara yapılan çeşitli yatırımların tekniğini bilmeyi gerektirmektedir. Ortaklara verilen mali raporlardaki defter kârları, çıplak bir görünüşe sahiptirler ve üzerlerinde pek oynanamaz. Fakat bu kâr şekli, yöneticileri işletmede kontrol edemedikleri genel imâl girdilerinin dağılımı konusunda gereksiz tartışmalara sokar ve farklı fiyat seviyelerinde fabrika maliyetleri üzerinden ayrılan amortismanlar konusunda sorunlar çıkarır.

Net gerçek kâr, enflasyon ve amortisman konusundaki sorunları çözer. Fakat bölüm yöneticisinin kontrolü altında olmayan genel imâl giderlerin dağılımına ilişkin sorunları çözmez.

Katkı kârları bu sakıncalardan daha azını taşır. Çünkü kâr merkezi, yöneticinin kontrol edebildiği maliyet ve hasılatı sınırlar.

### **Kâr Şekilleri :**

Söz konusu üç kâr kavramının gösterilmesine ilişkin olarak şu üç şekil bulunmaktadır.

1. Para tutarı olarak
2. Satışların yüzdesi olarak
3. Yatırımın geri dönme oranı olarak

Üç şekilde, yönetim başarısının farklı safhalarını ölçmede yararlıdır. En iyi sonuçlar için herbirinin ölçü niteliğinde uygun bir sayı ile karşılaştırılması gereklidir.

1. Para tutarıyla belirtilen katkı kârları, bölüm yönetiminin para olarak kâra yaptığı katkı olanaklarına ağırlık vererek ekonomik yönden karar almaya yardım eder.

2. Satışların yüzdesi olarak ifade edilen katkı kârları; geçmişteki başarı ile dışardaki benzer işletmeler arasında yapılacak karşılaştırmaları olurlu kılar. Ölçü niteliğinde herhangi bir sayı olmadan, sadece bu başarı ölçümü üzerinde durma yanlış yola götürür.

3. Yatırım kazancı olarak katkı kârları, kâr merkezinin başarısını değerlemede, üst basamak yöneticilerine ışık tutar.

### **Kârların Ölçülmesi :**

Uygulamada, kâr başarısının ölçülmesine ilişkin teknik problemler bu konuya yeni girenlerin sandığı kadar korkulacak bir durum göstermez.

Katkı kârlarının yaklaşık tahmini; verilen doğru kâr merkezleri sınırları ve transfer fiyatları ışığı altında, yapılacak birkaç düzeltme ile muhasebe sistemlerinin çoğundan elde edilebilir. Bölüm tarafından kullanılan nominal yatırım değerini bazı kaba tahminlerle ayrı tutmak her zaman mümkündür.

Bir kere bu kavram kabul edilirse, defterdeki (görülen) yatırımın ekonomik değerinin tayini hoşgörülebilen doğruluk sınırları içinde, oldukça ucuz olarak yapılabilir. Cari aktiflerin defter değerleri vardır ve bunlar çoğu kez oldukça da gerçek değerlere yakındır. Öteki aktifler, örnekleme ve indeks sayıları kullanılarak yenileme veya elden çıkarma değerlerine göre geçerli bir doğrulukta düzeltilebilir. Eğer ekonomik yatırım kavramı yatırımın defter değeri karşısında daha elverişsiz görülüyorsa, bu önemli bir sakınca değildir. Söz konusu durum özellikle işletme çok hızlı büyümüş ve aktiflerinin çoğu bugünkü fiyat düzeyinde kalmışsa ortaya çıkar.

### **D. KÂR BAŞARISININ STANDARTLARI**

Kâr başarısının standartları, üzerinde durmamız gereken bir husus olmaktadır. Bu analizde yalnız dört görüşten söz etmek mümkündür:

1. Bölüm yöneticilerinin kâr başarılarının ölçülmesi merkeşleşmenin birçok yararlarını kendiliğinden ortaya çıkarır. Kâr başarısının standartlarını resmileştirmeye teşebbüs etmeden gerçekten iyi bir durum yaratılabilir. Aksine, bu işi yüksek yönetimin resmî olmayan değerlemesine bırakmak yerinde olur. Burada yönetim herhangi bir olayda, standardı ayrı ayrı bölümlere göre kararlaştırıp büyüme, ilerleme ve yönetim gelişmesi gibi uzun dönem kâr başarısının birçok ölçülerini hisaba katacaktır.

2. Standartların noksanlığı merkezleşmeye engel olmamalıdır. Önce kaba standartlar kullanılıp, sonra bunlar daha da iyileştirilebilir.

3. Geçmişteki görünüm, başarı standartlarının geliştirilmesinde temeldir. Çünkü geçmişe dönük başarı ölçümlerinin karşılaştırılmasına her zaman ihtiyaç duyulacaktır.

4. Kâr merkezi düzeninde yapılacak karşılaştırmalarda, ekonomik durum ve endüstrideki rekabet şartları da dikkate alınmalıdır. Bazen bu işlem, aşağı yukarı aynı malı üreten işletmelerin tek kazançlarının kabaca karşılaştırılmasıyla yapılabilir.

#### **E. ÖZENDİRMELİ ÖDEME (PRİM) SİSTEMİ**

Etkili kâr merkezi faaliyetleri için, gerekli son unsur özendirme ödemeleridir. Özendirme ödemeleri kâr merkezi bölüm yöneticilerine yapılacak özendirme ödemelerin dengeli bir plânla ele alınmasında temel olmaktadır.

1. Kâr başarısının objektif olarak ölçülmesi, iyi bir bölüm yöneticiliği yapan kişi için özendirme unsurudur. Ancak, genellikle ilgili bölümün kâr katkısına göre verilen özendirme primleriyle desteklendiğinde kâr merkezi kontrolü daha etkili sonuçlar sağlayacaktır.

2. Özendirme ödeme düzeni örgütsel çevre ve kâr merkezi yönetiminin özelliğine uymalı, buna göre;

a. Bağımsız,

b. Ekonomik düşüncelere yer veren,

c. Bürokratik politikaya en az ilgiyi gösteren bir nitelikte olmalıdır.

3. Özendirmeler olağanüstü başarı için bir ödül niteliğini taşıdığından asıl ücretler aşağı yukarı bir rekabet düzeyinde kalıp prim tavanı (gerçi bunu haklı çıkarmada herhangi bir ilkeyi ortaya koymak güç ise de) asıl ücretin % 40 veya 50'si kadar olmalıdır.

4. İşletmenin toplam özendirme primi fonu, her yıl kapitale ayrılan pay çıkarıldıktan sonra fonlara eklenebilen, işletmenin net gelirlerinin maksimum yüzdesi üzerinden hesaplanmalıdır ki bu durum aslında ortaklar



içinde güven verici olmaktadır. Söz gelimi «GENERAL MOTOR ŞİRKETİ»nde % 5 kapitale ayrılan pay çıkarıldıktan sonra bu fona ayrılan pay kazancın % 12'si olmaktadır.

5. Herhangi bir kâr merkezi yöneticisi için özendirme primi tutarı özellikle yönetim kurulu düzeyindeki bir grup tarafından, kâr başarısının bütün ölçülerini içine alan nesnel standartlara göre karşılaştırılmalıdır.

6. Yapılacak ödeme ister nakit para, ister sonra verilecek bir tazminat veya imtiyazlı pay senedi şeklinde olsun, bu kesin bir formüle göre değil, yöneticinin finansal tutumu temel alınarak belirlenmelidir.