

## SORUMLULUK MUHASEBESİ

Dr. Mustafa IPCİ

### GİRİŞ

Sorumluluk Muhasebesi belli bir hedefe ulaşma sorumluluğu verilmiş kişilerin (yöneticilerin) sözkonusu hedeflere ne ölçüde ulaşabildiğinin denetlenmesine olanak sağlayan bir sistem olarak tanımlanabilir. Bu hedefler en yalın anlamıyla ikiye indirilebilir:

- 1 – Hedef kâr
- 2 – Hedef gider (maliyet) (1)

Kolaylıkla kabul edilebileceği gibi hedefi kâr olarak belirlenmiş yöneticilerin hedef kârdan daha az kâr elde etmeleri başarısızlık olarak değerlendirirken, hedefi gider olarak belirlenmiş yöneticilerin hedef giderken daha fazla gider yapmaları başarısızlık olacaktır.

Hedeflerin kâr ya da gider olarak belirlenmesi ilgili yöneticilerin bir kâr merkezinden ya da gider merkezinden sorumlu olmaları anlamını taşır. Buna göre kâr merkezi bir işletmede bir yöneticinin sorumluluğu altında ve kârları belli tutarın altına düşmemesi amaçlanan işletmenin bir bölümü, gider merkezi ise giderleri belli tutarın üstüne çıkmaması istenen ve yine bir yöneticinin sorumluluğunda bulunan bir işletme bölümüdür. Sorumluluk merkezi ise ikisini de içeren üst kavramdır. Diğer bir deyişle bir gider merkezi ya da kâr merkezi aynı zamanda bir sorumluluk merkezidir. Ancak bir sorumluluk merkezi ya bir gider merkezi ya da kâr merkezidir.

Herhangi bir bölümün kâr ya da gider merkezi olarak belirlenmesi genellikle isteğe bağlı değildir. Çünkü kâr merkezinden sözedilebilmesi için bir sorumluluk merkezinin kâr elde edebilmesi gerekir. Diğer bir deyişle ilgili bölümün gelir ya da hasılat elde etmesi önkoşuldur. Oysaki tüm bölümler için bu koşulun varlığı söylenemez. Örneğin, işletmenin bir üretim bölümünde üretilen ara mamulün dış piyasada satış olanağı yoksa ve sözkonusu ara mamul diğer bir üretim bölümünde işletmenin

---

(1) Bundan böyle gider teriminin maliyeti de içerdiği varsayılacaktır.

sattığı mamul haline dönüşüyorsa özellikle ilk bölümün kâr merkezi olarak tanımlanması anlamsızdır. Bu nedenle kâr merkezinin oluşturulabilmesi için temel koşul herhangi bir bölümün faaliyetlerinin diğerlerinden bağımsız olmasıdır.

O halde ilk olan kâr merkezi olarak tanımlanmak olmakla birlikte herhangi bir bölümün kâr merkezi olma olanağı yoksa gider merkezi olarak tanımlanması kaçınılmaz olmaktadır. Bu nedenle yazının bundan sonraki bölümünde bir bölümün yöneticisinin giderlerinin sorumlu olduğu varsayılacaktır.

Sorumluluk muhasebesi sistemiyle başarılmak istenen şudur: Bir gider merkezi yöneticisinin başarı ya da başarısızlığına karar vermek ve başarılı sonuçları özendirmek, başarısız sonuçların tekrarlanmasının önüne geçmek. Bunun için bir yöneticiye şu soru sorulmalıdır: "Bay X, senin belli bir dönemde yaptığın gider 1.000 TL'dir. Oysaki bu dönem için en fazla 800 TL harcamalıydın. Bu 200 TL'lik fazlalığın nedeni nedir?"

Sorudan görüldüğü gibi bir yönetici için örneğimizde belirlenen bir hedef tutar vardır: 800 TL. Bu tutar geçmiş yıl ortalamalarından alınabilir ya da en bilimsel ve akılcı olduğu üzere standart maliyet yöntemiyle belirlenebilir. Yani belli bir hedefe ulaşmak için katlanılan gider toplamının miktar x fiyat denkleminde hareketle belirlenmesi sözkonusudur. Bilindiği gibi standart maliyet yöntemi belli bir çıktıyı elde etmek için gerekli girdileri gerek miktar gerekse fiyat olarak belirlemeyi hedefler.

Geçmiş yıl tutarları da esas alınsa, standart maliyet yöntemiyle de belirlense gider merkezi yöneticisinin ulaşmaya çalıştığı hedefe bütçe adı verilir. O halde sorumluluk muhasebesi sistemi esas itibarıyla her bir gider merkezi yöneticisinin elde ettiği sonuçları kendi gider merkezi için hazırlanmış bütçeyle karşılaştırıp, fiili sonuçlarla bütçe arasındaki sapmaları irdeleyen bir sistemdir. Yöneticiler için hedef olan bütçelerin hazırlanmasında ilgili gider merkezi yöneticilerinin de bulunmasının onları daha etkin bir biçimde güdüleyeceği varsayılır.

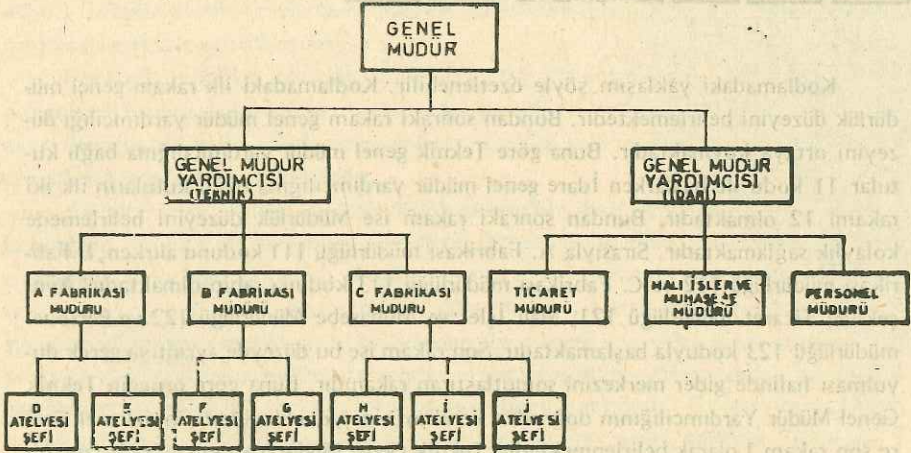
## SORUMLULUK MERKEZLERİ KODLAMASI

Sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişindeki temel güçlük işletme örgüt yapısı için bir gider merkezi yöneticisinin hem emir aldığı hem de emrettiği başka gider merkezi yöneticilerinin bulunmasıdır. Bu nedenle giderlerin ortaya çıktığı bir gider merkezi yöneticisinin sözkonusu giderlere ilişkin sorumluluğu ile bir üst düzeyde bulunan ve ilgili gider merkezi yöneticisinin amiri pozisyonundaki bir başka gider merkezi yöneticisinin sorumluluğu farklıdır. Bu bir ölçüde doğrudan ve dolaylı sorumluluk olarak ayrımlaştırılabilir. Yani bir gider merkezi kendi merkezi içinde gerçekleşen giderlerden doğrudan sorumlu olacakken ilgili yöneticinin amiri pozisyonundaki yöneticinin sözkonusu giderlere karşı sorumluluğu dolaylıdır. Bu arada bir alt gider merkezinin giderlerinden dolayı dolaylı sorumluluğu olan yöneticinin doğrudan sorumlu olduğu kendi gider merkezine yönelik giderleri de bulunmaktadır.

## SORUMLULUK MUHASEBESİ

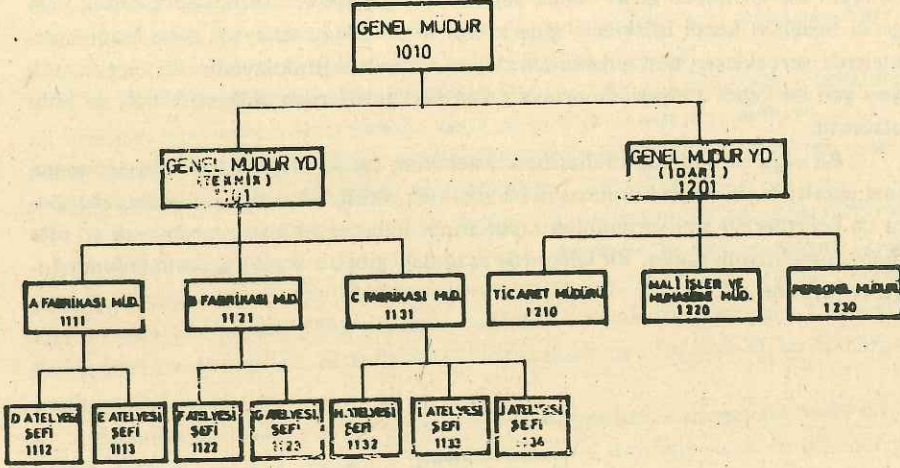
Örneğin bir işletmede genel müdür yapılan tüm giderlerden sorumludur. Ancak ilgili genel müdürün kendi ofisindeki giderlerden sorumluluğu dolaysız, daha aşağı kademelerde gerçekleşen tüm giderlerden doğan sorumluluğu dolaylıdır. Bir üretim atelyesi şefi ise kendi atelyesinde ortaya çıkan tüm giderlerden dolaysız olarak sorumlu olacaktır.

Bu olgu sorumluluk muhasebesi sisteminin, sorumluluğu yansıtan örgüt şemasına paralel bir biçimde kurulmasını beraberinde getirir. Böyle bir yaklaşım daha sonra da belirtileceği gibi sorumluluk raporlarının içiçe ve en alttan başlayarak en üste doğru sunulmasını sağlar. Bir işletmede aşağıdaki gibi bir örgüt yapısının bulunduğunu varsayalım:



Şemadan izleneceği gibi en üst düzey olan Genel Müdürlük ile en alt düzey olan Atelye şeflikleri arasında dört aşama vardır. Bu aşamaların birbirlerinden farklılığını ortaya koymak için bir kodlama sisteminin geliştirilmesi zorunluluğu söz konusudur. Belli bir mantıkla hazırlanacak kodlama sistemi hem herbir aşamayı hem herbir gider merkezini diğerlerinden kolaylıkla ayırabilecektir.

Örgüt şemasının aşağıdaki gibi kodlandırıldığını kabul edelim.



Kodlamadaki yaklaşım şöyle özetlenebilir. Kodlamadaki ilk rakam genel müdürlük düzeyini belirlemektedir. Bundan sonraki rakam genel müdür yardımcılığı düzeyini ortaya koymaktadır. Buna göre Teknik genel müdür yardımcılığına bağlı kutular 11 kodu ile başlarken İdare genel müdür yardımcılığına bağlı kutuların ilk iki rakamı 12 olmaktadır. Bundan sonraki rakam ise Müdürlük düzeyini belirlemede kolaylık sağlamaktadır. Sırasıyla A. Fabrikası müdürlüğü 111 kodunu alırken, B. Fabrikası müdürlüğü 112 ve C. Fabrikası müdürlüğü 113 koduna sahip olmaktadır. Aynı şekilde Ticaret müdürlüğü 121, Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğü 122 ve Personel müdürlüğü 123 koduyla başlamaktadır. Son rakam ise bu düzeyde ayrıntıya gerek duyulması halinde gider merkezini somutlaştıran rakamdır. Buna göre örneğin Teknik Genel Müdür Yardımcılığının doğrudan kendi ofisine yönelik giderlerini izlemek üzere son rakam 1 olarak belirlenmektedir. Teknik Genel Müdür Yardımcılığı bir tane olduğu için başka bir rakama gerek duyulmazken, en alt düzeyde her fabrikaya bağlı birden çok atelye şefliği bulunmakta ve son rakam bu farklılaşmayı yansıtmaktadır. Örneğin C Fabrikası Müdürlüğünün dolaysız giderlerini kendisine bağlı üç atelye şefliğinden ayırabilmek için bu müdürlüğün son rakamı 1 olurken, üç şefliğin son rakamları sırasıyla H. Atelyesi için 2, İ. Atelyesi için 3 ve J. Atelyesi için 4 olmaktadır.

Kodlamada göze çarpan diğer bir husus da şudur: Son rakamın verilmesine gerek duyulmuyorsa, diğer bir deyişle son rakam verilmeden bir gider merkezini diğerlerinden ayırmak olanaklıysa üçüncü rakam bu işlevi görmektedir. Örneğin Genel Müdürlüğün dolaysız giderleri için üçüncü rakam olarak verilen 1 bunu sağlamaktadır. Aynı şekilde Ticaret Müdürlüğünün, Mali İşler ve Muhasebe Müdürlüğünün ve Personel Müdürlüğünün, üçüncü rakamları sırasıyla 1, 2 ve 3 olmaktadır. Kuşkusuz bu müdür-

lüklerle bağlı başka kutular olsaydı böyle davranma olanağı bulunmayacaktı.

## SORUMLULUK RAPORLAMASI

Sorumluluk muhasebesi hedeflerin ve hedeflerden sapmaların belirlenmesi ve olumsuz sapmaların önüne geçilmesi amacıyla geliştirildiğine göre belli dönemlerde hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının denetlenmesi gerekir. Denetim döneminin (sıklığının) aylık olmasının uygulama için en uygun süre olduğu görüşündeyiz. Çünkü daha uzun aralıklarla yapılacak denetim (örneğin üç aydabir) alınabilecek önlemlerin geçikmesinde beraberinde getirirken, daha sıklıkla yapılacak bir denetim (örneğin haftada bir) gerek bütçelerin bu kadar kısa dönemler için hazırlanmasını zorunlu kılacak gerekse fiili verilerle bütçeler arasında doğru karşılaştırma yapılmasını güçleştirecektir. Örneğin denetimin ayda bir yapılması durumunda aylık hammadde tüketiminin belirlenebilmesi için ay sonunda atelyede kalan hammaddenin ay içinde ambardan talep edilen toplam hammadde miktarından düşülmesi gerekir. Denetim aralığının haftalık olarak belirlenmesi halinde bu işlem ayda dört kez yapılacaktır ki kanımızca gereksiz ve anlamsızdır.

Denetim; hedefleri, ulaşılan sonuçları ve hedeflerden sapmayı gösteren bir raporlama sistemiyle başarılı olabilir. Bu raporlar ay bitiminden itibaren süratle hazırlanmalı, örneğin bir hafta içinde yöneticilerin biraraya geldiği ve sapma nedenlerinin tartışılacağı toplantıya sunulmalıdır.

Raporlama sistemiyle ilgili bir sorun raporların hangi ayrıntı düzeyinde hazırlanacağıdır. Bu konuda ilke şudur: Giderlerin ortaya çıktığı gider merkezleri için düzenlenecek raporların olabildiği ölçüde ayrıntılı olması, bu ayrıntıların daha üst düzeye sunulacak raporlarda azalması. Üst düzeyde bir yönetici için gereğinden fazla ayrıntıda düzenlenecek bir rapor bir yandan üst yöneticinin daha sonra uygun bir zamanda değerlendirme eğiliminin artmasına yol açacakken, diğer yandan ilgili yöneticinin gereğinden fazla teknik bilgiyle donatılmasını gerektirir. Oysaki örneğin bir atelye şefinin kolaylıkla çözümleyebileceği bir sorunun genel müdürce çözülmesi anlamsızdır. Ancak olağanüstü sapmaların bulunduğu dönemlerde yine de üst düzeyde bulunan yöneticilerin kendisine sunulan raporların ayrıntısı niteliğini taşıyan ve kendisinden daha alt düzeydeki yöneticiye sunulan raporları istemesi her zaman için olanaklıdır.

Örneğimizdeki işletme için bir raporlama sistemini oluşturan raporların aşağıdaki gibi olduğunu varsayalım:

HACETTEPE Ü. İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ DERGİSİ

RAPOR 1:

AYLIK SORUMLULUK RAPORU

GENEL MÜDÜRLÜK ÖZETİ..... AYI

<u>SORUMLULUK MERKEZİ</u>	<u>BÜTÇE</u>	<u>FİİLİ</u>	<u>SAPMA</u>
1010 Genel Müdürlük	100	105	(5)
1100 Gen.Müd.Yard.(Teknik)	3.000	3.800	(800)
1200 Gen.Müd.Yard.(İdari)	700	650	50
<b>TOPLAM</b>	<b>3.800</b>	<b>4.555</b>	<b>(755)</b>

RAPOR 2:

AYLIK SORUMLULUK RAPORU

GENEL MÜDÜRLÜK ÖZETİ ... AYI

<u>GİDER</u>	<u>BÜTÇE</u>	<u>FİİLİ</u>	<u>SAPMA</u>
Dolaylı İşçilik	80	83	(3)
Dolaylı Madde	20	22	(2)
<b>TOPLAM</b>	<b>100</b>	<b>105</b>	<b>(5)</b>

RAPOR 3:

AYLIK SORUMLULUK RAPORU

GENEL MÜDÜR YARD. (TEKNİK) ÖZETİ ... AYI

<u>SORUMLULUK MERKEZİ</u>	<u>BÜTÇE</u>	<u>FİİLİ</u>	<u>SAPMA</u>
1101 Genel Müdür Yard.(Teknik)	70	75	(5)
1110 A.Fabrikası Müdürlüğü	1.000	1.200	(200)
1120 B.Fabrikası Müdürlüğü	700	850	(150)
1130 C. Fabrikası Müdürlüğü	1.230	1.675	(445)
<b>TOPLAM</b>	<b>3.000</b>	<b>3.800</b>	<b>(800)</b>

SORUMLULUK MUHAŞEBESİ

RAPOR 4:

AYLIK SORUMLULUK RAPORU

C.FABRİKASI MÜDÜRLÜĞÜ ÖZETİ ... AYI

SORUMLULUK MERKEZİ	BÜTÇE	FİİLİ	SAPMA
1131 C.Fabrikası Müdürlüğü	40	38	2
1132 H.Atelyesi Şefliği	400	450	(50)
1133 İ. Atelyesi Şefliği	300	380	(80)
1134 J.Atelyesi Şefliği	490	807	(317)
<b>TOPLAM</b>	<b>1.230</b>	<b>1.675</b>	<b>(445)</b>

RAPOR : 5

AYLIK SORUMLULUK RAPORU  
J.ATELYESİ ŞEFLİĞİ ÖZETİ .... AYI

GİDER	BÜTÇE	FİİLİ	SAPMA
Dolaysız Madde	200	450	(250)
Dolaysız İşçilik	150	180	(30)
Dolaylı Madde	40	50	(10)
Dolaylı İşçilik	30	25	5
Enerji gideri	45	32	13
Diğer	25	70	(45)
<b>TOPLAM</b>	<b>490</b>	<b>807</b>	<b>(317)</b>

Tüm raporların bu yazıda sunulması olanağı bulunmamaktadır. Ancak örgüt şemasındaki 16 kutu için 22 rapor düzenlenmesi gerektiğini vurgulayalım. 16 rapor her bir kutunun yani gider merkezinin giderlerinin dökülmesi için gerekli olurken her bir kademenin toplam giderlerinin bir üst kademeye sunulması olgusu 6 adet özet raporun da düzenlenmesini gerektirmektedir. Örneğin ikinci rapor Genel Müdürlüğün giderlerini izlemede kullanılırken ilk rapor tüm işletmeyi bir bütün olarak kavramaktadır. Dolayısıyla Genel Müdürlük düzeyi için iki rapora gerek duyulmaktadır. Aynı şekilde her iki Genel Müdür Yardımcılığı için ve Teknik Genel Müdür Yardımcısına bağlı her bir fabrika müdürü için ek özet raporlar gerekli olmaktadır.

Sunulan 5 rapordan aşağıdaki gözlemler yapılabilir:

- 1) Genel Müdürlüğe sunulan 1 nolu raporda yalnızca 3 satır bulunmaktadır. Bu rapor izlendiğinde ilk satır Genel Müdürlüğün kendi giderlerinin toplamını ve-  
rirken, izleyen satırlar kendisine bağlı iki Genel Müdür Yardımcılığının toplam  
giderlerini yansıtmaktadır. Bu yardımcıları için toplam gider kuşkusuz kendile-  
rine bağlı tüm gider merkezlerinin toplamı olmaktadır. Bu nedenle Genel Mü-  
dürlük gider merkezi kodu 1010 olarak izlenirken Teknik Genel Müdür Yardım-  
cılığına bağlı tüm gider merkezlerini 1100 rakamı temsil etmektedir. Aynı şe-  
kilde İdari Genel Müdür Yardımcılığına bağlı gider merkezlerinin toplamı 1200  
koduyla izlenmektedir. Böylelikle 1100 kodu 1101 Genel Müdür Yardımcılığı  
(Teknik) ndan başlayıp 1134 J. Atelyesi Şefliğiyle biten serinin toplamını içere-  
mektedir. Kuşkusuz aynı özellik 1200 kodu için de geçerlidir.
- 2) 2. rapor 1010 nolu Genel Müdürlük gider merkezinin giderlerini dökmektedir.  
Dolayısıyla bu raporun toplamı olan 100 TL'lık bütçe, 105 TL'lık fiili ve 5 TL'  
lık sapma 1 nolu raporun ilk satırındaki rakamların ayrıştırması niteliğini taşıma-  
ktadır. Dolayısıyla 2 nolu rapor, 1 nolu raporun birinci satırına bağlanmaktadır.
- 3) 3. Rapor ilk raporun ikinci satırında yer alan rakamların ayrıştırması olmaktadır.  
Teknik Genel Müdür Yardımcılığına sunulan bu rapor, Teknik Genel Müdür  
Yardımcılığı gider merkeziyle birlikte bu gider-merkezine bağlı 3 fabrikanın  
toplam giderlerini vermektedir.
- 4) 4. rapor C. Fabrikası Müdürlüğüne sunulmakta olup, 3. rapordaki son satırın  
ayrıntısıdır. Burada C. Fabrikası Müdürlüğü gider merkezindeki toplam giderler  
ve bu merkeze bağlı 3 şeflikteki toplam giderler yer almaktadır.
- 5) Son rapor J. Atelyesi şefliğine sunulmakta ve bu şefliği ilgilendiren tüm gider-  
ler ayrıntılı bir biçimde dökülmektedir.

Raporların birbirine bağlantısını görebilmek için tekrar başa dönelim. Genel  
Müdür kendisine sunulan 1 nolu rapora hızlıca göz attığında 775 TL'lık sapmanın tem-  
melde 1100 nolu Teknik Genel Müdürlüğüne bağlı gider merkezlerinde olduğunu  
görecektir. İsterse 3 nolu raporu isteyerek ve Teknik Genel Müdür Yardımcısını  
çağırarak bu sapmanın nedenlerini birlikte tartışabileceklerdir. 3 nolu rapora göre il-  
gili sapmanın büyük bölümü C. Fabrikasında gerçekleşmiştir. C. Fabrikası Müdürü  
sapmayı derinlemesine incelemek isterse C Atelyesi şefliğinin giderlerinin dökümünü  
gösteren 5 nolu raporu isteyecektir. 5 nolu rapora göre en büyük sapma dolaysız mad-  
dede görülmektedir. Dolayısıyla tüm yöneticilerin biraraya geldiği bir toplantı yapı-



## SORUMLULUK MUHASEBESİ

lacaksa ilgili toplantıda tartışma Genel Müdür-Teknik Genel Müdür Yardımcısı- C. Fabrikası Müdürü ve J. Atelyesi Şefi arasında geçecektir. Kuşkusuz toplantıda müdürlük düzeyinin altındaki yöneticilerin katılması sözkonusu değilse C. Fabrikası Müdürü daha önce sapmayı J. Atelyesi şefiyle tartışmış olmalı ve tartışmanın yarattığı sonuç ve önlemleri toplantıda belirtmelidir.

Görüldüğü gibi aylık raporların önemi burada ortaya çıkmaktadır. Çünkü bütçeler ciddiyetle belirlendiğinde her bir sorumluluk merkezi yöneticisi kendinden üst kademedeki sorumluluk merkezi yöneticisine özet olarak sunulacak aylık mali raporların başarı değerlemesi için bir ölçüt olduğu bilincine varacak ve kendi giderlerini daha etkin bir biçimde kontrol etmeye çalışacaktır.

Konuyla ilgili olarak eklenecek bir diğer husus da sorumluluk muhasebesi sisteminin sağlıklı bir biçimde yürütülebilmesi için gerek muhasebe kayıtlarının gerekse muhasebe kayıtlarından üretilen sorumluluk raporlarının bilgisayar yardımıyla ortaya çıkarılmalarıdır. Örneğimizdeki basit örgüt şemasında bile 22 rapor gerektiğine ve uygulamada raporların sayısı çok büyük boyuta erişebileceğine göre raporların süratle hazırlanmasının ancak verilerin bilgisayarca işlenmesiyle olanaklı olabileceği kabul edilebilir. Herbir sorumluluk merkezi için belirlenmiş kodlama, gider çeşitlerine ilişkin kodlamayla birleştirilerek bilgisayara veriler girildiğinde ay sonlarında yapılacak şey ne istendiğinin tanımından ve isteğe yönelik komutun bilgisayara verilmesinden ibaret olacaktır. Raporlar bilgisayarca istenilen ayrıntıda ve derhal hazırlanacak ve düzeltici önlemlerin biran önce alınması sağlanacaktır.

