

T.C.
RECEP TAYYIP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

ÇAY SEKTÖRÜNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE BİR
UYGULAMA

(Yüksek Lisans Tezi)

Tezin Yazarı

Hüseyin Gökhan TAVUKÇUOĞLU

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI

RİZE 2016

T.C.
RECEP TAYYIP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**ÇAY SEKTÖRÜNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE BİR
UYGULAMA**

(Yüksek Lisans Tezi)

Tezin Yazarı

Hüseyin Gökhan TAVUKÇUOĞLU

Tez Danışmanı

Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI

Tez Savunma Tarihi

06.01.2016

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

Başkan: Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI

Üye : Yrd. Doç. Dr. Aykut KARAKAYA

Üye : Yrd. Doç. Dr. Özgür DOĞAN

İmza



Enstitü Müdürü
Prof. Dr. Şevket TOPAL

... / ... / 2016

RECEP TAYYİP ERDOĞAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu tezi bilimsel metotlara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak hazırlayıp sunduğumu, tezde bana ait olmayan tüm bilgi, düşünce ve sonuçları belirttiğimi ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim. 06 /01 / 2016



Hüseyin Gökhan TAVUKÇUOĞLU

ÖN SÖZ

Günümüz iş dünyasında yoğun rekabet ortamı bulunmaktadır. Küreselleşme ve artan rekabet ortamı ile işletmelerin varlıklarını devam ettirebilmeleri, rekabete karşı kendilerini korumaları, değişen ve hızla artan müşteri isteklerini ve ihtiyaçlarını giderebilmeleri için faaliyet alanlarını genişlettikleri gözlenmektedir. İşletmelerin faaliyet alanı genişledikçe tek bir yöneticinin bütün organizasyon ile ilgili tek başına karar vermesi olası değildir. İşte bu yüzden işletmeleri karar verme yetkisinin devredildiği, organizasyonun yönetim kademelerine ayrıldığı ve gider kontrolünün sağlandığı sorumluluk muhasebesi sistemi ile yönetmek daha doğru olacaktır.

Sorumluluk muhasebesi; yönetim sisteminin karmaşık olduğu, yönetim ve gider kontrolünün zorlaştığı çay işletmelerinde uygulanarak etkili bir yönetim ve gider kontrolü sağlayabilir. Bu sistem, çay işletmelerinde çağdaş bir yönetim sistemi oluşturulmasında gelecekle ilgili stratejik kararların alınmasında ve planlara uygun olarak faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde faydalı olabilmektedir.

Bu çalışma boyunca bilgi ve desteğini esirgemeyen yapıcı ve yol gösterici tutumlarından dolayı danışman hocam Sayın Yrd. Doç. Dr. Mustafa SAVCI'ya ne kadar teşekkür etsem azdır. Tezimi hazırlama sürecimde görüş ve önerilerinden yararlandığım Sayın Yrd. Doç. Dr. Aykut KARAKAYA ve Sayın Yrd. Doç. Dr. Özgür DOĞAN hocalarıma teşekkür ederim. Ayrıca tezimin bu aşamaya gelmesinde hiçbir yardımını esirgemeyen Aylin YÜKSEL, Burcu GAYGISIZ, Songül AVCI'ya ve aileme teşekkürü bir borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

ÖN SÖZ.....	4
İÇİNDEKİLER.....	5
TABLolar LİSTESİ.....	10
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	12
KISALTMALAR	13
GİRİŞ	14

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ

1.1. Genel Açıklama	17
1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı	18
1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Özellikleri	19
1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Amaç ve Görevleri	19
1.5 Sorumluluk Muhasebesinin Yarar ve Sakıncaları.....	20
1.6. Sorumluluk Muhasebesinin İşletmeler İçin Önemi.....	21
1.7. Sorumluluk Muhasebesi Organizasyon Yapıları.....	22
1.7.1. Fonksiyonel (İşlevsel) Organizasyon Yapısı.....	23
1.7.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı	24
1.8. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Sistemleri.....	26
1.8.1. Merkezi Yönetim	26
1.8.2. Merkezkaç Yönetim	26
1.9. Sorumluluk Merkezi	28
1.9.1. Sorumluluk Merkez Türleri	29

1.9.1.1. Gider Merkezi.....	29
1.9.1.2. Gelir Merkezi	31
1.9.1.3. Kâr Merkezi.....	32
1.9.1.4. Yatırım Merkezi	33
1.10. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi.....	34
1.10.1. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması	35
1.10.2. Giderlerin Kontrol Edilebilen-Kontrol Edilemeyen Ayrımının Yapılması	36
1.11. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi.....	38
1.11.1. Gider Merkezi Performans Değerleme.....	38
1.11.1.1. Bütçeler ile Fiili Durumun Karşılaştırılması.....	39
1.11.1.2. Gerçekleşen Giderleri Geçmiş de Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma	40
1.11.1.3. Benzerlerin Karşılaştırılması.....	41
1.11.2. Gelir Merkezi Performans Değerleme	42
1.11.3. Kâr Merkezi Performans Değerlemesi	43
1.11.4. Yatırım Merkezi Performans Değerlemesi.....	44
1.11.4.1. Yatırım Getirisi Oranı	45
1.11.4.2. Artık Kâr	46
1.12. Sorumluluk Raporları	47
1.12.1. Sorumluluk Raporlarının Temel Özellikleri.....	49
1.12.2. Sorumluluk Raporlarının Amacı.....	50
1.12.3. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	50

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÇAY SEKTÖRÜ

2.1. Genel Açıklama	54
2.2 Çay İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri	56
2.3. Türkiye’de Çay Üretimi.....	57
2.4 Türkiye’de Çayın İşlenme Teknolojisi	60
2.5. Türkiye’ de Çay Tüketimi.....	62
2.6. Türkiye’de Çayın Pazarlaması	63
2.7. Çay Sektörünün Genel Sorunları.....	63
2.7.1. Çay İşletmelerinin Temel Sorunları	64
2.7.1.1. Arz - Talep Dengesizliği	64
2.7.1.2. Maliyetlerin Yüksek Olması	65
2.7.1.3. Kalite ve Verimliliğin Düşüklüğü	66
2.7.2. İşletmeler ile İlgili Sorunlar	67
2.7.2.1. İşletmenin Finansal, Teknik ve Hijyenik Yönden Yetersizliği	67
2.7.2.2. Örgütlenme Yetersizliği	67
2.7.2.3. Yönetici Yetersizliği	68
2.7.2.4. Pazarlama Sorunu	68
2.7.2.5. İşçi İstismarı	69
2.7.3. Diğer Sorunlar	69
2.7.3.1. Özel Sektör Sorunu	69
2.7.3.2. Üretici Sorunu	70
2.7.3.3. İstihdam Sorunu.....	71
2.7.3.4. Kaçak Çay Sorunu	72

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇAY SEKTÖRÜNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI

3.1. Uygulamanın Konusu ve Amacı	74
3.2. Uygulamanın Kapsamı ve Kısıtları	74
3.3. Uygulamanın Metodolojisi	75
3.4. Uygulamanın Yapıldığı İşletmeye İlişkin Bilgiler	75
3.4.1. İşletmenin Tarihi Gelişimi	75
3.4.2. İşletmenin Amacı ve Faaliyetleri	76
3.4.3. İşletmenin Sektördeki Payı	77
3.4.4. İşletmenin Maliyet Muhasebesi Sistemi	77
3.5. Çay Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi	77
3.5.1. Organizasyon Yapısının Belirlenmesi	77
3.5.2. İşletme Çalışanlarının Görev ve Sorumlulukları	78
3.5.2.1. İşletme Müdürü	78
3.5.2.2. İşletme Müdür Yardımcısı	79
3.5.2.3. Muhasebe Müdürü	79
3.5.2.4. Personel Müdürü	79
3.5.2.5. Tarım Müdürü	79
3.5.2.6. Üretim Müdürü	80
3.5.2.7. Bakım ve Onarım Müdürü	80
3.5.3. İşletmenin Sorumluluk Merkezleri	80
3.5.3.1. Gider Merkezi	81
3.5.3.2. Gelir Merkezi	81
3.5.3.3. Kâr Merkezi	81
3.5.3.4. Yatırım Merkezi	82

3.5.4. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi	82
3.5.4.1. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması.....	82
3.5.4.2. Giderlerin Kontrol Edilebilen- Kontrol Edilemeyen Ayrımının Yapılması.....	84
3.6. Sorumluluk Muhasebesinin Performans Değerlendirilmesi	85
3.6.1. Gider Merkezi Performans Değerlemesi	85
3.6.1.1. Bütçeler ile Fiili Durumun Karşılaştırılması.....	86
3.6.1.1.1. Standartların Belirlenmesi	88
3.6.1.1.2. Sapma İncelemeleri	92
3.6.1.2. Gerçekleşen Giderleri Geçmişte Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma	97
3.6.1.3. Benzerlerin Karşılaştırılması.....	100
3.6.1.4. Gider Merkezinde Fire	102
3.6.2. Kâr Merkezi Performans Değerleme	103
3.6.3. Yatırım Merkezi Performans Değerlemesi.....	105
3.6.3.1. Yatırım Getirisi Oranı	106
3.6.3.2. Artık Kâr	106
3.7. Sorumluluk Raporları	107
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKÇA.....	112
ÖZET.....	117
ABSTRACT	118
ÖZGEÇMİŞ.....	119

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Gider Merkezinde Bütçelenen Giderler ile Gerçekleşen Giderlerin Karşılaştırılması	40
Tablo 2: Gerçekleşen Giderleri Geçmiş de Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma	41
Tablo 3: Gider merkezlerinin maliyetlerinin kendi içinde karşılaştırılması	42
Tablo 4: Kâr merkezi başarı değerlemesi.....	44
Tablo 5: Dünya Çay Tarım Alanları (2013)	55
Tablo 6: Dünya Kuru Çay Üretimi (2013)	56
Tablo 7: Çaykur ve Özel Sektöre Ait Çay Fabrikalarının İllere Göre Sayı ve Kapasiteleri	59
Tablo 8: 2009-2014 Yılları Arası Yaş Çay ve Kuru Çay Üretimi.....	59
Tablo 9: Yıllık Kişi Başına Çay Tüketimi	63
Tablo 10: Yıllar İtibariyle Dökme ve Paketli Siyah Çay Miktarları İle Dökme ve Paketli Siyah Çay Stokları (Ton)	65
Tablo 11: Yıllar İtibariyle Yaş Çay Fiyatları ve Destekleme Primleri	66
Tablo 12: 2008-2012 Yıllarında Üreticilerden Alınan Yaş Çay Miktarları.....	70
Tablo 13: İşletmenin Direkt ve Endirekt Giderleri.....	83
Tablo 14: Endirekt Giderlerin Maliyet Etkenleri	84
Tablo 15: İşletmenin Kontrol Edilebilen- Kontrol Edilemeyen Giderleri	85
Tablo 16: İşletmenin Bütçelenmiş Giderleri ile Gerçekleşen Giderleri.....	87
Tablo 17: Standart Direkt Hammaddenin Fiyatı	89
Tablo 18: Genel Üretim Giderlerinin Sabit ve Değişken Olarak Ayrılması	92
Tablo 19: İşletmenin 2013-2014 Yılı Giderlerin Karşılaştırılması.....	99
Tablo 20: Kapasiteleri Aynı Olan İşletmelerin Maliyetlerinin Karşılaştırılması	101

Tablo 21: İşletmelerin Çalışma Günleri ve Kapasiteden Yararlanma Oranları .. 101

Tablo 22: İşletmenin 2013 Yılı Gelir Tablosu ile 2014 Yılı Gelir Tablosu..... 104

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Fonksiyonel Yapılanma.....	24
Şekil 2: Bölümsel Yapılanma.....	25
Şekil 3: Gider Merkezi.....	31
Şekil 4: Kâr Merkezi	32
Şekil 5: Yatırım Merkezi.....	34
Şekil 6: X işletmesinin Organizasyon Şeması.....	52
Şekil 7: Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	53
Şekil 8: Çay Üretim Süreci.....	61
Şekil 9: İşletmenin Organizasyon Yapısı.....	78
Şekil 10: İşletmede Sorumluluk Raporlarının İşleyişi	108

KISALTMALAR

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AOSM: Ağırlıklı Ortalama Sermaye Maliyeti

CTC: Crushing, Toaring, Curling (Parçalama, Yırtma ve Bükme)

EKD: Ekonomik Katma Değer

FAO: Food and Agriculture Organization (Gıda ve Tarım Organizasyonu)

FIFO: First In First Out (İlk Giren İlk Çıkar)

GÜG: Genel Üretim Giderleri

GYG: Genel Yönetim Giderleri

ISO: International Standards of Organisations (Uluslararası Standartlar Örgütü)

İDT: İktisadi Devlet Teşekkülü

K.İ.K: Kamu İktisadi Kuruluşu

KKTC: Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti

Kg: Kilogram

PSDG: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

YGO: Yatırım Getirisi Oranı

SMM: Satılan Mamulün Maliyeti

TL: Türk Lirası

Vd.: Ve diğerleri

GİRİŞ

Günümüzde hızla gelişen teknoloji ve küreselleşme ile birlikte rekabet ortamı şiddetli bir hal almakta ve bu ortamda işletmelerin uzun süre ayakta kalabilmeleri güçleşmektedir. Artan rekabet, değişen pazar koşulları ve müşteri ihtiyaçları karşısında işletmelerin daha bilinçli, modern ve etkili yöntemlerle yönetilmesi gerekmektedir.

İşletmelerde etkili bir yönetimin gerçekleştirilmesi, kurum içerisindeki kararların en yakın yönetici tarafından anında ve karışıklığa yol açmadan verilebilmesini ve giderlerin kontrol altına alınabilmesini sağlar. Bunun yanı sıra işletme içindeki sorunların daha kolay çözümlenmesinde ve rekabet koşullarında işletmenin esnek ve dinamik bir yapıda olmasını sağlar.

Etkili yönetim için işletmenin yönetim kademelerine bölünmesi ve üst yöneticilerin bölüm yöneticilerine yetkilerinin bir kısmını devretmeleri gerekmektedir. Günümüzde birçok işletme, bölüm yöneticilerine karar yetkisini devretmekte ve onları kendi kararlarının sonuçlarından sorumlu tutmaktadır. Ancak bölüm yöneticilerine yetki ve sorumluluk devretme konusu, bölümlere ayrılmış işin başarısının değerlendirilmesinin yanında, etkili bir gider kontrolüne de olanak sağlayacak biçimde geliştirilmiş bir raporlama sisteminin kullanılmasını gerektirmektedir. İşte sorumluluk muhasebesi bu gereksinimi giderecek bir alternatif yönetim sistemi olarak ortaya atılmıştır.

Sorumluluk muhasebesi; işletmede yönetim kademelerinde ve bu yönetim kademelerine bağlı alt yönetim kademelerinde yetki devredilmesi sonucunda sorumluluk yüklenen yöneticilerin, faaliyet ve başarılarının ölçülmesini ve sorumlu olduğu giderleri kontrol etmesini sağlayan bir yönetim sistemi olarak düşünülebilir.

Sorumluluk muhasebesi iyi bir yönetim sistemi kurmak için gereklidir. İyi tasarlanmış sorumluluk muhasebesi sistemi; organizasyonun hedeflerine ulaşmasında, yöneticilerin bu hedeflere ulaşmak için doğru kararlar almasında ve çalışanların motivasyonlarının artırılmasında büyük faydalar sağlayabilir. Aynı

zamanda gider kontrolüne önem verdiği için işletmeye fayda sağlamayan giderlerin azaltılması konusunda yardımcı olabilmektedir.

Çalışmanın Önemi

Sorumluluk muhasebesi; yönetim sisteminin karmaşık olduğu, yönetim ve gider kontrolünün zorlaştığı çay işletmelerinde uygulanarak etkili bir yönetim ve gider kontrolü sağlayabilir. Bu sistem, çay işletmelerinde çağdaş bir yönetim sistemi oluşturulmasında gelecekle ilgili stratejik kararların alınmasında ve planlara uygun olarak faaliyetlerin gerçekleştirilmesinde faydalı olabilmektedir.

Çay işletmelerinde maliyetlerin diğer ülkelerdeki çay işletmelerine kıyasla daha fazla oluşu işletmelerin rekabet gücünü sınırlamaktadır. Sorumluluk muhasebesi bu açıdan gider kontrolü sağlayarak kaynak israfının önüne geçebilir. Bu sistemle yönetimdeki karmaşık yapı düzenlenebilir, aynı zamanda diğer işletmelere göre rekabet avantajı elde edilmesinde ve kaliteden ödün vermeden en az maliyetle çay üretimi gerçekleştirilebilmesinde faydalar sağlayabilir.

Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, çay sektöründeki işletmelerde sorumluluk muhasebesi sistemi ile etkili bir yönetsel kontrol ortamı oluşturabilmek ve gider kontrolünün sağlanıp sağlanmadığını gösterebilmektir.

Ayrıca bu çalışmada yönetsel denetimin işletme başarısının ölçümlerine katkı sağlayıp sağlayamadığı açıklanmaya çalışılacaktır. İşletmeler sorumluluk muhasebesi sayesinde yönetim merkezlerini belirleme, yönetim faaliyetlerini etkili yürütebilme, kararları daha kolay alabilme, gider kontrolünü sağlayabilme ve aynı zamanda başarı ölçümlemesine katkı sağlayabilmektedirler.

Çalışmanın İçeriği

Çay sektöründe sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği anlatılan bu çalışma üç bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; sorumluluk muhasebesi sisteminin tanımı, temel ilke ve özellikleri, işletmeler için önemi, organizasyon yapıları, giderlerin kontrol edilebilen-kontrol edilemeyen ayrımı, sorumluluk merkez türleri,

belirlenen sorumluluk merkezlerinin performanslarının değerlendirmesi ve sorumluluk raporları hakkında bilgiler vermeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde Türkiye’de çay sektörüne ilişkin genel bilgiler verilmiştir. Verilen bu bilgiler ile sektör tanıtılmaya ve sektörün genel sorunları anlatılmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölümde uygulamanın yapıldığı işletmeye ilişkin bilgiler verilmiştir. Bu bölümde sorumluluk muhasebesi çay sektöründe uygulanmaya çalışılmıştır. İşletme sorumluluk merkezlerine bölünmüş ve sorumluluk merkezlerinin giderleri kontrol edilen- kontrol edilemeyen ayrımı yapılarak performansları ölçülmüştür.

Çalışmanın son bölümünde ise genel bir değerlendirme yapılarak sonuç ve öneriler belirtilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

SORUMLULUK MUHASEBESİ

Bu bölümde genel olarak sorumluluk muhasebesinin tanımı, özellikleri, işletmeler için önemi, organizasyon yapıları, merkezi ve merkezkaç yönetim sistemleri, sorumluluk merkezleri, sorumluluk merkezlerin performanslarının nasıl değerlendirileceği ve sorumluluk raporları konuları ele alınmıştır.

1.1. Genel Açıklama

Günümüzde gün geçtikçe artan rekabet ve gelişen ekonomiyle birlikte büyüyen işletmelerin büyüklükleriyle orantılı olarak örgüt yapılarında da önemli değişiklikler olmuştur. Bu yapılanma; gelişen, büyüyen ve rekabet ortamının yoğun olduğu sektörde, işletmelerin tek elden yönetilmesini olanaksız kılmakta, bu yüzden işletmelerde yönetimin paylaşılmasını ve bunun için örgütün çeşitli yönetim kademelerine ayrılmasını gerekli kılmaktadır (Yükçü, 2002:732).

Günümüzde birçok işletme, yönetim kademelerine ayrılıp bölüm yöneticilerine karar yetkisini devretmekte ve onları kendi kararlarının sonuçlarından sorumlu tutmaktadır. Ancak bölüm yöneticilerine yetki ve sorumluluk devretme konusu, bölümlere ayrılmış işin başarısının değerlendirilmesinin yanında, etkili bir yönetsel kontrole de olanak sağlayacak biçimde geliştirilmiş bir raporlama sisteminin kullanılmasını gerektirmektedir. İşte sorumluluk muhasebesi bu gereksinimi giderecek bir alternatif yönetim biçimi olarak ortaya atılmıştır (Yakar, 2004:11).

Sorumluluk muhasebesi sistemi ile ilgili literatür incelendiğinde birçok kaynak göze çarpmaktadır. 1959 yılında Edward Phillippe'nin yazmış olduğu "Reports Which Give Effect to Responsibility Accounting" adlı makale, sorumluluk muhasebesi üzerine yazılmış en eski kaynaklardan biridir. 1961 yılında Stuart Clarke'ın "Step Reporting for Responsibility" adlı eseri bu alanda yazılmış bir başka makaledir.

Ülkemizde ise sorumluluk muhasebesi ile ilgili çalışmalar 1982 yılına dayanmaktadır. 1982 yılında Selçuk Uslu'nun yazmış olduğu "Gider Kontrolüne

Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi” adlı kitap bu konuda ülkemizde yazılmış ilk çalışmalardandır. Bu çalışmada işletmede oluşturulan sorumluluk merkezlerinde gider kontrolünün önemi vurgulanmış ve sorumluluk muhasebesi ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.1989 yılında ise Oya Yıldırım, Süleyman Yükçü ve Ülkü Ergun’un ortak çalışması olan “Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi” adlı çalışma yayımlanmıştır. Bu çalışmada da sorumluluk muhasebesi genel hatlarıyla anlatılmaya çalışılmış ve endüstri işletmelerinde bir örnek uygulama yapılarak konunun daha iyi anlatılmasında yardımcı olunmuştur. Daha sonraki yıllarda sorumluluk muhasebesi ile ilgili sağlık, üretim ve konaklama işletmelerinde örnek uygulaması yapılarak yazılan birçok tez ve makale bulunmaktadır.

1.2. Sorumluluk Muhasebesinin Tanımı

Literatürde sorumluluk muhasebesi ile ilgili birçok tanım bulunmaktadır. Bu tanımlar genel olarak birbirlerine çok yakın olsalar da ufak farklılıklar içermektedirler. Sorumluluk muhasebesi ile ilgili şu tanımlar yapılabilir.

Sorumluluk muhasebesi; bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli gelirlerin, maliyetlerin, yatırımların ve giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla, her bir merkezin plan ve faaliyetlerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir (Yükçü, 2011:366).

Sorumluluk muhasebesi, işletmede departmanların ve alt departmanların belirlenmesi, bu departmanlara atanan yöneticilerin sorumluluk yüklenmeleri, yetki alanları içinde faaliyet ve başarılarının ölçülmesi ve bunlar yapılırken muhasebe sisteminin de tüm kayıt düzeni ile birlikte sorumluluk temeline göre düzenlenmesidir (İlkin, 2007:18).

Sorumluluk muhasebesi; her sorumluluk merkezinin planları, bütçeleri, eylemleri ile fiili sonuçlarını ölçen bir sistemdir. Her bir yönetici, düzeyi ne olursa olsun bir sorumluluk merkezinden sorumludur (Horngren vd., 2006: 197).

Bu tanımlar doğrultusunda sorumluluk muhasebesini genel olarak şu şekilde tanımlayabiliriz: Sorumluluk muhasebesi, sorumluluk merkezlerinde yetki

verilen yöneticilerin performanslarını ölçen ve giderlerini kontrol etmesini sağlayan çağdaş bir yönetim sistemidir.

1.3. Sorumluluk Muhasebesinin Özellikleri

Sorumluluk muhasebesinin özelliklerinin bilinmesi organizasyonda sorumluluk muhasebesinin etkinliğini arttıracaktır. Bu bağlamda sorumluluk muhasebesinin özelliklerini aşağıdaki gibi vermek mümkündür (Basdar, 2009:14);

- Sorumluluk muhasebesi, işletmede bulunan yönetim kademeleriyle yakından ilgili bulunmalıdır.
- Sorumluluk muhasebesinin başlangıç noktası, işletmedeki yetki alanlarının belirlendiği organizasyon şemasıdır.
- Organizasyon şemasındaki yetki ve sorumluluk hatları yardımıyla, çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları, çeşitli yöneticilere verilmelidir.

1.4. Sorumluluk Muhasebesinin Amaç ve Görevleri

Sorumluluk muhasebesinin en önemli amacı gider kontrolünü sağlamasıdır. Etkili olarak gerçekleştirilen gider kontrolü, yönetim merkezlerinin belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığının ortaya konulmasında yardımcı olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin başlıca amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Basdar, 2009:13):

- İşletmede etkili bir gider kontrolü sağlamak,
- Bölüm yöneticilerinin başarılı olup olmadıklarını değerlemek,
- Basamaksal bir düzen içerisinde muhasebe verilerinin yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya doğru akışını sağlamak,
- Organizasyon içerisinde başarılı sonuçları sınıflamaktır.

İşte sorumluluk muhasebesinin bu amaçlarını yerine getirmek için bazı görevlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Sorumluluk muhasebesinin görevlerini kısaca aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Kartal vd., 2004:365):

- Sorumluluk merkezleri ya da sorumluluk alanları ile ilgili sorumlulukları

ve yetkileri belirlemek,

- Her yönetim kademesi için bütçeleri düzenlemek veya standartları saptamak,
- Oluşan giderleri sorumluluk merkezlerine dayanarak dağıtmak,
- Giderleri sorumluluk merkezlerine dağıtmayı kolaylaştıracak bir hesap planı düzenlemek,
- Sorumluluk merkezlerine 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,
- Bu karşılaştırma sonucu ortaya çıkan durumu ilgililere bildirmek için, her yönetim kademesi için ayrı ayrı raporlar düzenlemek.

1.5 Sorumluluk Muhasebesinin Yarar ve Sakıncaları

Sorumluluk muhasebesi, birçok organizasyon için; çok sayıda yarar sağlaması nedeniyle, uzun yıllar geleneksel muhasebe kontrol sistemleri içinde kabul edilen bir unsur olarak değerlendirilmiştir (Özkan, 2013:146). Sorumluluk muhasebesinin yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz (Yakar, 2004:16; Martin, 2005:2):

- Çeşitli yönetim kademelerindeki yöneticilerin, hangi giderlerden ötürü üstlerine karşı sorumlu olduklarını bilmesini sağlar.
- Alt kademe yöneticilerine yararlı olabilecek bilgilere önem verir ve giderlerini kontrol etmeleri için ne yapılması gerektiği konusunda onlara yardımcı olur.
- Farklı sorumluluk merkezlerine ayrılmış büyük bir işletmeyi yönetmek için bir yol sağlar.
- Departman yöneticilerinin ve bireylerin kişisel performanslarını en iyi şekilde kullanmasını teşvik eder.
- Politik ve stratejik kararlar vermede üst yönetime daha fazla zaman sağlar.
- Yönetimin, aşağıdan yukarıya doğru, hiyerarşik sistemi anlamasını sağlar.
- Karşılaştırmalı avantaja dayanan, yönetsel ve kişisel uzmanlaşmayı

destekler.

- Genellikle kişisel sermayeyi destekler.

Sorumluluk muhasebesinin yararlarının yanında sakıncaları da bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin sakıncalarını ise aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Yakar, 2004:18 Martin, 2005:7):

- Sorumluluk muhasebesi yönetim için büyüklük, karmaşıklık ve ürün çeşitliliği açılarından orta sınıflamasına girebilecek işletmelerde en iyi şekilde uygulanabilirken, daha büyük ve özellikle uluslararası kuruluşlarda orta kategorisinde yer alan işletmelerde olduğu kadar başarılı olamayabilir.
- Organizasyonel bölümlenimin, ürün çeşitliliğinin ve bölgesel dağılımının çok olması halinde raporların da artacağı ve böylece üst yönetimin bu raporlar içinde bunalması söz konusudur. Bu nedenle de üst yönetimin problemleri alanları görmesi, nedenlerini belirlemesi ve önleyici tedbirleri alması güçleşecektir.
- Ustabaşı kontrol ettiği fiziksel faaliyetlerle, bunların bir dökümü olan gider ve sapma raporlarını birleştirmekte güçlük çekebilir. Dünün faaliyetlerini analiz edip açıklamaktan, yarının faaliyetlerini kontrol etmeye vakit bulamayabilir.
- Bölümler ve kişiler arasında, takım çalışmasından daha fazla, rekabete sebep olabilir.
- Sistem kendi kendine yönetilemez. Bu uzmanlar tarafından anlaşılabilir. Bundan dolayı mutlaka, sisteme hâkim olan bir veya daha fazla yöneticiye ihtiyaç vardır.

1.6. Sorumluluk Muhasebesinin İşletmeler İçin Önemi

Sorumluluk muhasebesi sistemi, dünyada birçok işletme tarafından 1920'lerden beri kullanılmaktadır (Özkanlı, 2003:108). Yönetimin bilgi gereksinimleri nedeni ile ortaya çıkmış olan sorumluluk muhasebesi yaklaşımının temel amacı; gider, gelir ve varlıklar gibi unsurların, organizasyonun en alt kademelerinde alınacak günlük kararlardan birinci derecede sorumlu olan yöneticiler tarafından izlenmesi ve kontrol edilmesidir. Bu sistem, kontrol

fonksiyonunu yerine getirdiği gibi, sorumluluk merkezi yöneticilerinin kendilerine verilen hedeflere ne ölçüde ulaştıklarını belirlemede de yardımcı olmaktadır (Susmuş, 2002:2).

Her yöneticinin kurum içinde yerine getireceği bir rol vardır. Bu rol kurumun genel hedefleri ve amaçları, her yöneticinin ulaşması gereken alt hedefler ve her bir durumun yarattığı mali, yönetsel ve fiziksel olgularla şekillenir. Ast- üst ilişkilerinin kesin olarak tanımlandığı iyi yönetilen kurumlarda; her bir yönetici kime karşı sorumlu olduğunu, kiminde kendisine karşı sorumlu olduğunu tam olarak bilir (Haftacı, 2010:166).

Sorumluluk muhasebesini işletmelerin uygulamaları için birçok neden bulunmaktadır. Bir işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanma nedenlerinden bazıları şu şekilde sıralanabilir (Yakar, 2004:6):

- İşletme faaliyetlerinin artan karmaşıklığı, teknolojik gelişmeler, piyasalardaki değişimler, ürün çeşitliliği ve büyük işletmelerin ortaya çıkması nedeniyle,
- Yatırım kararları ile yatırımdan sağlanan kâr arasında geçen zamanın fazla olması,
- Esnek ve dinamik bir organizasyon oluşturma ihtiyacı,
- Bugünkü rekabet koşullarında sıkı bir gider kontrolünün öneminin anlaşılması,
- Başarılı bir yönetim için planlama ve kontrolün ne kadar önemli olduğunun anlaşılması.

Yukarıda bahsedilen ve bunlara benzer nedenler dolayısıyla, işletmeler sorumluluk muhasebesi sistemini uygulamaktadırlar. Yönetici ve çalışanların sorumluluk muhasebesi sistemini iyi bir şekilde anlamaları ve uygulamaları durumunda işletmenin istenilen başarıya ulaşabileceği düşünülmektedir.

1.7. Sorumluluk Muhasebesi Organizasyon Yapıları

Organizasyon kavramı; kişilerin tek başlarına gerçekleştiremeyecekleri amaçları başkaları ile bir araya gelerek bir grup halinde gayret, bilgi ve yeteneklerini birleştirerek gerçekleştirmelerini sağlayan bir iş bölümü ve

koordinasyon sistemidir (Koçel, 2001:128). Organizasyon yapısı ise işletme içi sorumluluk sınırlarının net bir şekilde belli olduğu ve işletme hiyerarşisini anlatan yapıdır (Mucuk, 2001:158).

Sorumluluk muhasebesi organizasyon yapısı üzerine kurulmuştur. İşletmenin yöneticileri arasındaki sorumluluk ve yetki dağılımı organizasyon yapısı göz önüne alınarak düzenlenmelidir. Organizasyon yapısının oluşturulması, işletme yönetimi açısından büyük önem taşımaktadır. Öyle ki işletmenin amaç ve niteliğine uygun olabilecek bir organizasyon yapısının faydaları şunlardır (Kaymaz, 2000:31-32):

- İşletmedeki uyum ve verimin sağlanabilmesi için tüm işlemlerin belirli bir düzene oturtulmasını sağlar.
- Yönetici ve işletme elemanlarının yetki ve sorumluluklarını özümsemelerine olanak verir.
- Sorumlulukların aşırı dağılmasıyla oluşabilecek aksaklıkları önler.
- Uygun elamanların seçimi ile gereksiz personel giderleri önlenir ve görevler arasındaki geçişme olasılıkları kalkar.
- Yetki uyuşmazlıkları önlenir.
- Boşta kalan görevlerin ilgililer arasında dağıtılmasını kolaylaştırır.
- Yeni elamanların eğitilmesinde ve yetiştirilmesinde kolaylıklar sağlar.

İşletmelerin faaliyet gösterdiği alanlara göre organizasyon yapıları farklı şekillerde oluşturulabilir. Bu konuda birçok organizasyon yapısı mevcuttur. Bu çalışmada, sadece fonksiyonel ve bölümsel organizasyon yapılarından bahsedilecektir.

1.7.1. Fonksiyonel (İşlevsel) Organizasyon Yapısı

Fonksiyonel organizasyon yapısında, aynı işler ve görevler niteliklerine göre bir araya getirilerek aynı bölüme konulur. Örneğin üretimle ya da pazarlama ile ilgili çeşitli işler sırasıyla üretim ve pazarlama bölümlerini oluştururlar. İşletme, birbirinden çok farklı mallar üretse de üretim, pazarlama ve diğer türsel faaliyetler tek elden birer fonksiyonel bölüm eliyle yürütülür (Mucuk, 2001:168).

Bu örgüt yapısının işletme için yararları ve sakıncaları bulunmaktadır.

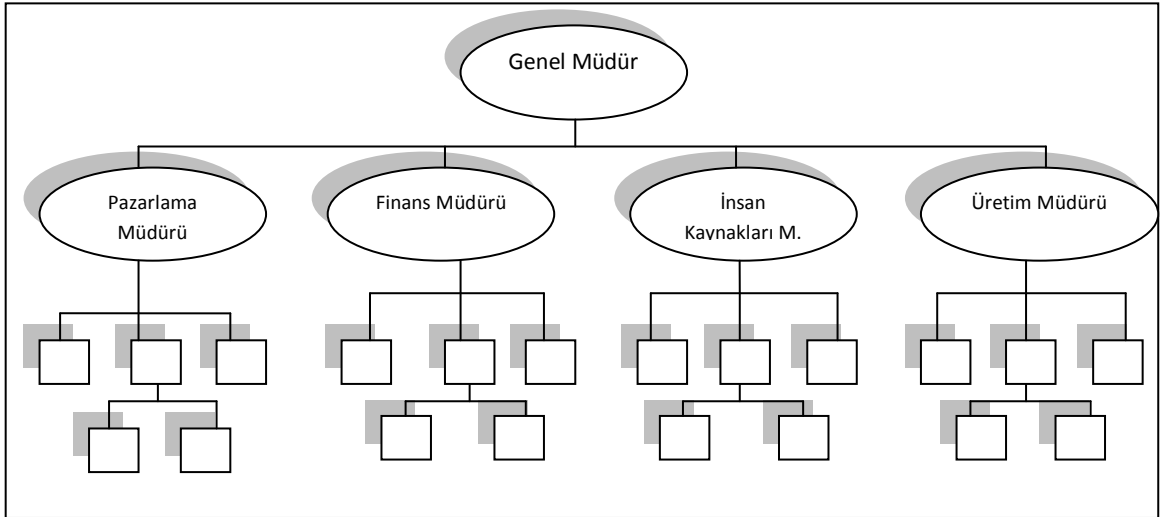
Yararları şu şekilde sıralanabilir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2003:206):

- İş bölümü ve uzmanlaşmadan en etkili biçimde yararlanır,
- Bireyin yaratıcılık ve yapıcılık gücü fonksiyonel otorite içinde dinamizm kazanır,
- Her iş gören birden çok yöneticiyle ilişki kurduğundan eğitim ve denetim kolaylaşır,
- Uyumlu, esnek ve güvenli bir çalışma ortamı kolaylıkla sağlanır.

Bu örgüt yapısının sakıncaları ise şu şekilde sıralanabilir (Taşkın, 2013:89):

- Bölümler arası çatışma ve sürtüşmelere neden olur.
- Çoğu zaman fonksiyonel örgüt yapılarını disiplinli süreçler oluşturacak biçimde yeniden düzenlemek mümkün değildir.

Fonksiyonel bir örgüt yapısı aşağıda yer alan Şekil 1'deki gibi örneklendirilebilir.



Şekil 1: Fonksiyonel Yapılanma

Kaynak: Yazıcı, 2007:192

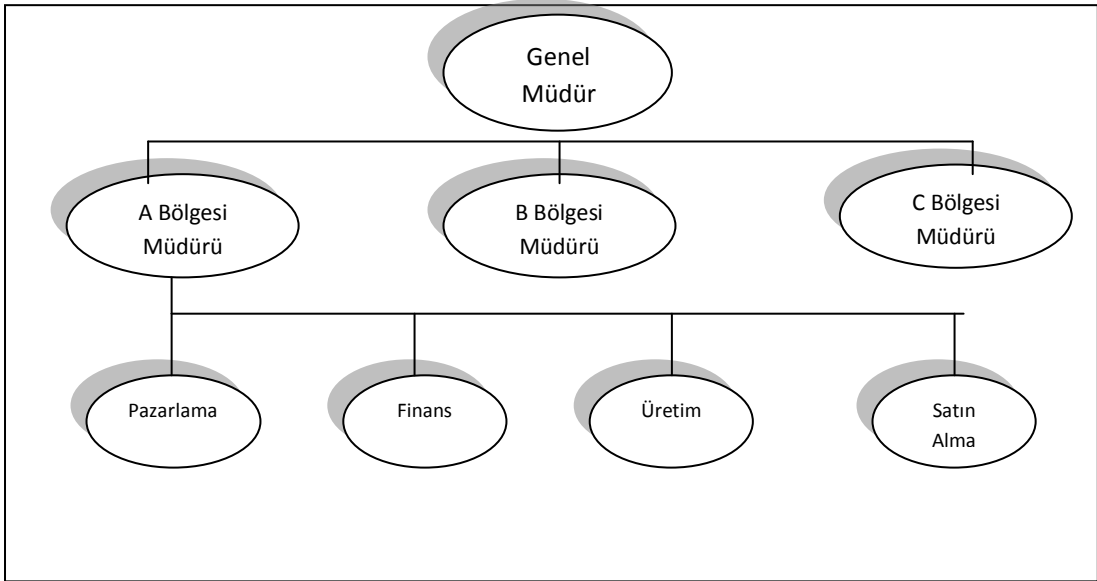
1.7.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı

İşletmenin belirli faaliyetleri belirli coğrafi bölgelere göre gruplandırılarak bölümler halinde örgütlemesine bölümsel organizasyon yapısı denir. Coğrafi olarak geniş bir alana yayılmış işletmeler için uygundur. Bu tür bölümlere ayırmada sorumluluk belirli alan ya da bölgedeki faaliyetlerin gruplanması için tek bir yöneticiye verilir (Dalay, 2001:324).

Birer bağımsız işletme görüntüsünde olan bu bölümlerin başarılı ve etkin yürütülebilmesi bazı şartların varlığına bağlıdır. Bunlar şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:318):

- İşletme içindeki tüm bölümler birbirinden bağımsız olmalıdır. Bağımsızlık bölümün kendi satın alma, üretim ve pazarlama departmanını 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 sağlamalıdır. Hiçbir bölüm, kendi başarısını, işletmenin ya da diğer bölümlerin aleyhine olacak bir biçimde arttırmamalıdır.

Bölümsel bir örgüt yapısı aşağıda yer alan Şekil 2'deki gibi örneklendirilebilir.



Şekil 2: Bölümsel Yapılanma

Kaynak: Yazıcı, 2007:193

Şekilde de görüldüğü gibi her bölgenin kendine ait pazarlama, finans, satın alma ve üretim bölümleri bulunmaktadır.

1.8. Merkezi ve Merkezkaç Yönetim Sistemleri

Çalışmanın bu bölümünde merkezi ve merkezkaç yönetim sistemleri incelenecektir.

1.8.1. Merkezi Yönetim

Merkezi yönetim, bir işletmede üst yöneticilerin daha geniş yetkilere sahip olduğu ve alt kademede çalışanlarının haklarının azaldığı bir yönetim anlayışıdır (Tortop vd., 2012:68).

Merkezi yönetim anlayışında, üst yönetim hedeflenen performans seviyesini yakalayabilmek için önemli fonksiyonlar üzerindeki kontrolü elinde bulundurur. Üst yönetimin karar alma aşamasında ilk merci olması, üst yönetimin uzmanlaşmasına etkin bir şekilde katkıda bulunmakta ve işletme içindeki birimlerin faaliyetlerini etkin bir şekilde koordine edilebilmesini sağlamaktadır. Ayrıca kapasitesi düşük olan elemanların daha alt gruplarda görevlendirilmesi ile personel harcaması düşürülürken üst yönetimin fazlasıyla gelişmiş olan uzmanlaşmış bilgisinden yararlanma ve girilen işlerin risklerinin yakından izlenilebilmesi gibi faydaları mevcuttur (Basdar, 2009:3).

Bu sistemin yukarıda anlatıldığı gibi faydaları olsa da sistemin sakıncalı yönleri de mevcuttur. Bu sistemde işler yavaş yürür, zaman ve emek kaybı fazla olabilir, formaliteler aşırı oranları bulabilir ve astlarını yetiştirmek için gerekli olan deneyimi elde etmeleri zor olur. Merkezi yönetimlerde astlara yetki göçerimi olmadığı için sorumluluk muhasebesinden beklenen faydayı sağlaması da beklenemez (Yakar, 2004:20).

1.8.2. Merkezkaç Yönetim

Merkezkaç yönetim; çeşitli yönetim kademelerine ayrılmış bir organizasyonda, hiyerarşik olarak yukarıdan aşağıya doğru, tüm yönetim birimlerine karar verme yetkisinin devredildiği bir yönetim sistemidir (Utku, 2009:4).

Bu sistemde karar verme yetkisi her düzeydeki yönetici için aynı değildir. Üst düzey yöneticiler ile orta ve alt düzey yöneticilerin verecekleri kararlar

farklılık göstermektedir. Şöyle ki: üst düzey yöneticiler stratejik kararlar verirken orta düzey yöneticiler orta vadeli yönetim kararları, alt düzey yöneticiler ise daha çok günlük operasyonel kararlar vermek durumundadırlar (Kartal vd., 2004:357).

Karar verme yetkisinin devredildiği merkezkaç yapının işletmeye sağladığı avantajları şu şekilde sıralayabiliriz (Kartal vd., 2004:360; Yükçü, 1999:731; Hongren ve Foster, 2006:902-903):

- İşletme kararları konuya en yakın yönetici tarafından anında ve karışıklığa yol açmadan verilebilir.
- Merkezkaç yönetim anlayışı, işletmeyi tümüyle yönetebilecek ve kontrol altında tutabilecek bölümlere ayırdığından etkinliği ve verimliliği arttırmaktadır.
- Karar verme yetkilerini kullanan yöneticiler yaptıkları işten daha fazla tatmin olurlar.
- Yöneticilerin yetişmesine ve gelişmesine yardımcı olur.
- Üst düzey yöneticiler, günlük kararlarla uğraşmak yerine stratejik konulara daha fazla zaman ayırabilirler.
- Yöneticileri astları ile birlikte motive ederek takım ruhunu geliştirir.

Merkezkaç yapının avantajları bulunduğu gibi dezavantajları da bulunmaktadır (Kartal vd., 2004:359-360):

- Merkezkaç yönetim anlayışında, bölüm yöneticileri başarılı olma çabası ile yalnızca kendi bölümlerinin faaliyetlerine eğilerek diğer işletme bölümlerinde yaşanan olayları gözden kaçırabilirler.
- Merkezkaç yönetim anlayışında, işletme bu anlayışa göre örgütleneceğinden, tutulan kayıtlar da her bölümün başarısını ayrı ayrı ölçebilmek için detaylı olmalıdır. Bu da özellikle muhasebe ve pazarlama gibi hizmetlerin maliyetini, merkezi yönetime göre arttıracaktır.
- Bu sakıncaların yanında, üst yönetim ile bölümler arasında bazı çalışmalar tekrarlanabilmekte ve bölümler arasında bilgi akışında bazı sorunlar yaşanabilmektedir.

Genellikle işletmelerde tam bir merkezkaç yönetim tarzı mümkün olmamaktadır. Belirli bir büyüklüğe ulaşmış işletmelerde her gün yüzlerce kararın

yüksek kademe alınması son derece güçtür ve ekonomik değildir. Buna karşılık tam bir merkezkaç yönetimin uygulanması da organizasyonun birimlerini bir bütünün parçaları olduğu bilincinden uzaklaştırabilir ve koordinasyonu zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler bu iki ucun arasındaki bir örgütlenme biçimini yeğler ve devredilen karar yetkilerinin derecesine göre bu iki uçtan birine yakın olurlar (Gürsoy, 1999:589).

1.9. Sorumluluk Merkezi

Sorumluluk merkezleri, işletme içerisinde belirlenen amaçların bir ya da birkaçının uygun biçimde gruplanmasından oluşan birimlerdir (Çalış ve Altınsoy, 2014:34).

Sorumluluk merkezi bir karar birimidir. Sorumluluk merkezinin yöneticileri, birimin girdileri, süreçleri ve çıktıları başta olmak üzere birimle ilgili birçok kararı vermekten sorumludurlar (Karakaya ve Akbulut, 2013:200).

Merkezkaç yönetim anlayışının hâkim olduğu organizasyonlarda, her bölüm ayrı bir sorumluluk merkezi olarak düşünülmekte ve her merkezden yetkisi ölçüsünde performans beklenmektedir. Sorumluluk muhasebesi sisteminin en önemli özelliğinin sorumluluk merkezlerine yönelik olması sayesinde, işletmeyi sorumluluk merkezlerine ayırmak, merkezlerin faaliyet ve performanslarının değerlendirilmesinde kolaylık sağlayacaktır. (Utku, 2009:5).

Sorumluluk merkezlerine ayırmanın yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Utku, 2009:48):

- Bireye kendi iradesiyle hareket etme yetkisini verir ve yetkisini aşan durumlarda kime başvuracağını belirler.
- Orta kademe yöneticilerine olduğu kadar alt kademe yöneticilerine de bir ait olma duygusu aşılama yardımcı olur.
- Oluşan giderlere en alt kademeler düzeyinde bir ilgi uyanmasına yardımcı olur.
- Gider kontrolüne ilişkin faaliyetlerin hızlıca yerine getirilmesini sağlar.
- Bireyin kime karşı sorumlu olduğunu ve sorumluluk alanını belirler.

Sorumluluk alanı ile sorumluluk merkezi kavramı birbirine çok benzemektedir. Bu benzerlik iki kavramın zaman zaman karıştırılmasına neden olmaktadır. Sorumluluk alanı, yöneticilerin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanıdır (Basdar, 2009:25). Sorumluluk merkezi ise sorumlu bir yöneticinin kontrolünde bulunan bir örgüt birimi şeklinde tanımlanabilir. Sorumluluk merkezi ifadesi geniş bir anlam taşımaktadır. Her bir yöneticinin belirli bir faaliyet alanı ve bu faaliyetlerin yürütülmesi için de denetimde bulunan astları vardır. Örneğin bir genel müdürün sorumluluk alanı tüm işletmedir. Finansman, satın alma, üretim ve pazarlama müdürleri ise birer sorumluluk merkezi olarak genel müdürün sorumluluk alanı içerisinde yer alırlar. Bu sorumluluk merkezlerinde kendilerine bağlı sorumluluk alanları bulunmaktadır (Susmuş, 2002:5).

1.9.1. Sorumluluk Merkez Türleri

Sorumluluk muhasebesi; bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve faaliyetlerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir (Yükçü, 2011:366). Bu doğrultuda sorumluluk merkezlerini genel olarak 4 ana başlık altında inceleyebiliriz.

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

1.9.1.1. Gider Merkezi

Gidere neden olan, ancak doğrudan gelir oluşturmeyen işletme birimidir. Diğer bir ifadeyle, giderlerin ortaya çıktığı en küçük faaliyet ve sorumluluk birimidir (Küçüksavaş, 2002:569).

Bir sorumluluk merkezinin gider merkezi olarak tanımlanabilmesinin şartı, ilgili merkezde gelire yönelik çıktılarının değil, yalnızca giderlerin ölçülmesidir. Bu merkezlerde yöneticiler aldıkları kararlar ile giderleri kontrol etmektedirler. Örneğin; bir dokuma fabrikasındaki apre ve boyama atölyeleri, gelir sağlayan bir

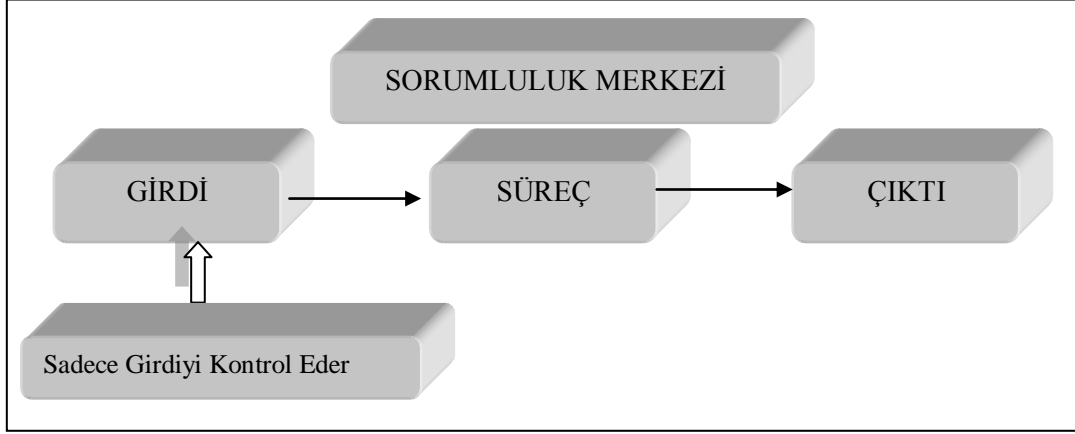
örgüt birimleri değil, gider birimleridir. Bu birimlerde ancak gerekli faaliyetlerin yerine getirilmesine ilişkin giderler oluşur (Utku, 2009:49).

Bir gider merkezi bünyesinde birden çok gider merkezi olabilir. Örneğin; montaj bölümü birçok ustabaşı tarafından idare edilmesine rağmen, montaj bölümü birçok montaj hattını içerebilir. Bazen her montaj hattı, yardımcı bir ustabaşına sahip ayrı gider merkezi sayılır (Arslan, 2006:28).

Gider merkezi kavramı literatürde gider yeri kavramı ile karıştırılmaktadır. Gider yerinin amacı gider taşıyıcılarına yüklenen maliyet giderlerini biriktirmektir. Gider merkezinin amacı ise görev başarısı ölçülmesi için sorumluluk sınırları içinde giderlerin gider merkezlerinde toplanmasıdır. Bir başka deyişle gider merkezinde merkez sorumlusunun dolaysız kontrolündeki giderler toplanır, gider yerinde ise kontrol edilebilir giderlerin yanında dağıtılan giderler de olmaktadır. Her gider yeri bir sorumluluk merkezine bağlıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:312).

Gider merkezleri standart gider merkezleri ve iradi (istemli) gider merkezleri olarak ikiye ayrılır. Standart gider merkezleri çıktının fiziksel olarak ölçülebildiği ve girdi-çıktı ilişkisinin saptanabildiği gider merkezleridir. Örneğin üretim departmanları standart gider merkezleridir. İradi (istemli) gider merkezlerinde ise üretim miktarı ile girdi-çıktı ilişkileri ölçülemez. Dolayısıyla kontrolün sadece giderlere yönelik olması zorunludur. Örneğin personel, muhasebe, hukuk işleri, halkla ilişkiler ve araştırma-geliştirme merkezleri iradi (istemli) gider merkezleridir (Gürsoy, 1999:592).

Aşağıda Şekil 3’de bir gider merkezinin sorumlu olduğu ve kontrolü altında olan kısım gösterilmiştir.



Şekil 3: Gider Merkezi

Kaynak: Poroy, 2009:69

1.9.1.2. Gelir Merkezi

Bir sorumluluk merkezinin yöneticisi, bu merkezin sadece parasal sürüm ve satışlarından sorumlu tutuluyorsa bu birime gelir merkezi denilebilir. (Terzi, 2009:49).

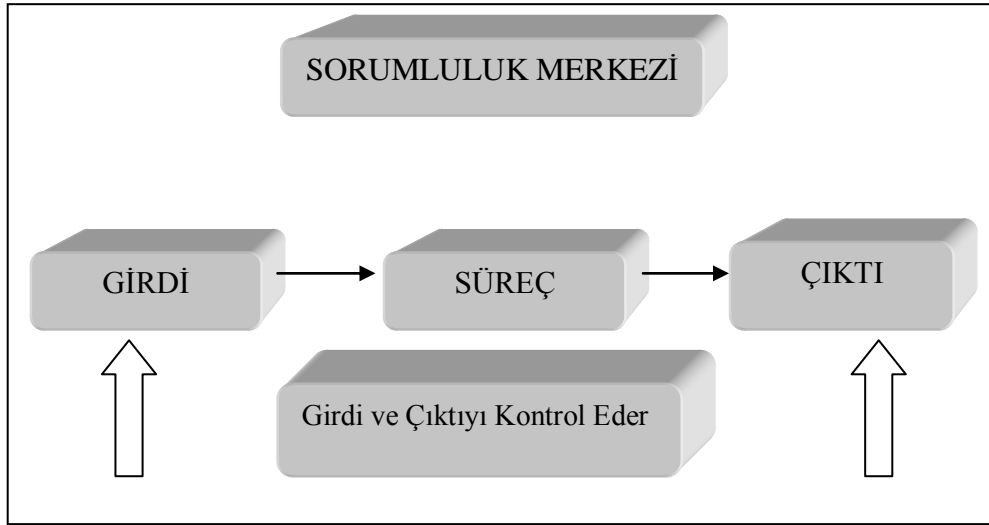
Gelir merkezi, yönetici tarafından o bölüme düşen gelirin ölçülebildiği bir alt işletme birimi veya bölümüdür. Gelir merkezinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilir. Örnek olarak yolcu taşıma şirketlerinin bilet satış bölümleri veya üretim işletmelerinin satış mağazaları verilebilir (Yükçü, 1999:734).

Bu bölüm yöneticileri, bir ürünü pazarlamak veya satmaktan sorumludurlar. Burada yönetici satış hâsılatını kontrol edebilir ve ondan sorumludur. Yönetici, fiili satış gelirinin, önceden tespit edilen standarttan ne ölçüde ve ne yönde sapma gösterdiğine göre değerlendirilir (Özkanlı, 2003:109).

Bu merkezin yöneticileri her ne kadar sadece gelirlerden sorumlu olsalar da aslında her gelir merkezi aynı zamanda bir gider merkezidir. Çünkü kaynak kullanmayan bir örgüt birimi düşünülemez. Bir gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir. O nedenle bir pazarlama bölümü yada birimini kâr merkezi olarak düşünme olanağı yoktur. Zira satılan malın üretimi için gerekli maliyetlerin büyük kısmı başka sorumluluk merkezlerine ait maliyetlerdir (Gürsoy, 1999:591).

1.9.1.3. Kâr Merkezi

Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri hem de ürettiği mal ve hizmetlerden sağladığı gelirler ölçülebilir ve kaydediliyorsa bu sorumluluk merkezi kar merkezidir. Diğer bir anlatımla kar merkezleri, yöneticilerinin ilgili gelir ve giderlerden sorumlu tutulabildiği işletme bölümleridir. Bir holdinge bağlı lokantalar zinciri kâr merkezlerine örnek verilebilir (Küçüksavaş, 2002:569). Aşağıdaki Şekil 4’de kâr merkezinin sorumlu olduğu kısımlar gösterilmiştir.



Şekil 4: Kâr Merkezi

Kaynak: Poroy, 2009:72

Bölümler tek başlarına kâr merkezi olabilecekleri gibi, birden çok kâr merkezini de kapsayabilirler. Örneğin Westinghouse’un transformatör bölümü bir kâr merkezidir. Ancak kendi içinde üç kâr merkezine daha ayrılmıştır. Bu kâr merkezlerinden birincisi, çoğunlukla müşteri siparişlerine göre üretilen, büyük güç transformatörleri üzerinde çalışmaktadır. İkinci kâr merkezi; şekilleri nispeten standart olan, stoka çalışan ve stoktan satılan, genellikle telefon direkleri için yapılan küçük transformatörler üretmektedir. Üçüncü kâr merkezi ise çeşitli elektrik işleri için özel maddeler üretip satmaktadır (Basdar, 2009:40).

Kar merkezlerinin her biri ayrı bir organizasyon niteliği taşımaktadır. Bu merkezlerden sorumlu olan bir yönetici, bir ölçüde kendi işini yürüten bir işletmeci özelliğini taşımaktadır. Kar merkezi, organizasyonun bölümleri olabileceği gibi, bir organizasyonun çeşitli bölgelerdeki satış temsilcileri veya satış büroları da olabilmektedir (Utku, 2009:53).

Kâr merkezleri bölümlerin özelliğine göre doğal veya yapay kâr merkezi olarak iki farklı şekilde olabilir. Doğal kâr merkezinde bölüm, hem alıcı hem de satıcıdır. Alıcı pazarında belli fiyatlardan ne kadar girdi alacağına, satıcı pazarında da hangi fiyatlardan ne kadar mal satacağına ve ortaklığın diğer bölümleri ile alışveriş yapıp yapmayacağına büyük ölçüde kâr merkezi yönetimi karar verir (Arslan, 2006:39). Yapay kâr merkezinde ise yukarıdaki özelliklerin bazılarında yoksundur. Yapay kâr merkezinde üretilen mal ve hizmet için fiyat kontrolü bölümün elinde değildir (Göktürk, 2012:101).

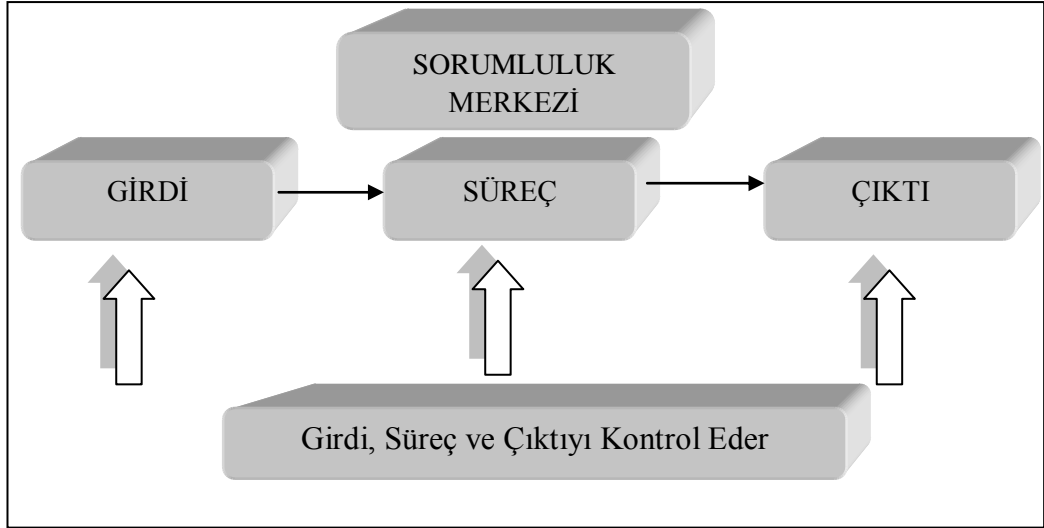
Bölümsel bir örgütte aşağıdaki koşullar gerçekleştiği takdirde, kâr merkezlerinin varlığından söz edilebilir (Arslan, 2006:29):

- Kâr merkezi, her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrıca ölçüldüğü iki veya daha fazla sorumluluk merkezine sahip olmalıdır.
- Bu sorumluluk merkezlerinden her birinin yönetimi, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli derecede kontrole sahip olmalıdır.
- Her bölümün karı dönemsel olarak hesaplanıp işletme üst yönetimine rapor ediliyor ve bu hesaplamaların sonuçları üst yönetimce merkez başarısının değerlendirilmesinde dikkate alınıyor olmalıdır.

1.9.1.4. Yatırım Merkezi

İşletme için yapılan yatırımların gelire dönüşmesinin maksimizasyonundan sorumlu birim yatırım merkezidir (Hall, 2011:375).

Bu sorumluluk merkezi, bir organizasyonun kâr ve bu kârı elde etmek için yatırılan sermayenin maliyetinin, yöneticisi tarafından hesaplanabildiği bir birimdir. Yatırım merkezindeki yöneticiler ve çalışanlar; gelirleri, giderleri ve sorumluluk merkezindeki yatırım seviyesini kontrol edebilmektedir (Basdar, 2009:32). Aşağıdaki Şekil 5'de bir yatırım merkezinin kontrol ettiği alanlar gösterilmiştir.



Şekil 5: Yatırım Merkezi

Kaynak: Poroy, 2009:74

Yatırım merkezleri kâr merkezlerinin bir uzantısı olmasına karşın her kâr merkezi bir yatırım merkezi olmamaktadır. Aşağıdaki koşulları sağlayan kâr merkezleri yatırım merkezleri olarak değerlendirilmektedir (Utku, 2009:56):

- Sorumluluk birimin yatırım temeli (kullandığı varlıklar) dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
- Ölçülen yatırım temeli ile kâr arasında ilişki kurulup bu ilişki dönemsel olarak ölçülüyor olmalıdır.
- Sorumluluk birimi yöneticisi, yatırım temelinin hacmini önemli sayılabilecek derecede etkileyebilir olmalıdır.

Yatırım merkezine örnek olarak sahip olduğu binada üretim yapan bir otomobil üretim grubu verilebilir. Bölüm yöneticisi, faaliyetleri organizasyon amaçlarına uyumlu hale gelene kadar kendi kendine idare etme hakkına sahiptir (Arslan, 2006:30).

1.10. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi

Çalışmanın bu bölümünde, sorumluluk muhasebesi sisteminin işleyişi hakkında genel olarak bilgiler verilmeye çalışılmıştır. Sorumluluk muhasebesi sisteminde her sorumluluk merkezinin yaptığı giderler, bu merkezlerde toplanmakta ve giderlerin hangilerinin kontrol edilen, hangilerinin kontrol edilemeyen giderler olduğu tespit edilip başarı kıstası buna göre belirlenmektedir.

Bu anlayış doğrultusunda sorumluluk muhasebesinde giderler, öncelikle sorumluluk merkezlerinde toplanacak, daha sonra toplanan giderler kontrol edilebilen- kontrol edilemeyen ayrımı yapılarak sorumluluk muhasebesinin genel olarak işleyişi anlatılacaktır.

1.10.1. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması

Bir işletmede mal ve hizmet üretilmesi için çeşitli giderlere katlanılmaktadır. Bu giderlerden üretimle ilgili olanlar direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleridir. Mamul ve hizmet açısından üretimle arasında doğrudan ilişki olan direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri direkt giderler, dolaylı olarak ilişkili olan genel üretim giderleri ise mamul ve hizmetler için endirekt giderlerdir (Yakar, 2004:39). Direkt giderler, keyfi olmayan bir temelde tek sorumluluk merkezine kadar izlenebilen ve yalnızca o sorumluluk merkezine ait olan değer kullanımlarıdır. Endirekt giderler ise tek bir sorumluluk merkezine bağlanamayan ve birden çok sorumluluk merkezini ilgilendiren değer kullanımlarıdır. Bu giderler yapı olarak bir tür hizmet bölümlerinde karşı karşıya kalınan değer kullanımlarına benzer. Bu nedenle kimi dağıtım anahtarları ile çeşitli sorumluluk merkezlerine dağıtılması gerekmektedir (Haftacı, 2010:169).

Giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımında, ilk olarak organizasyon bünyesinde ortaya çıkan direkt giderler, ilgili merkezlere yüklenmektedir. Daha sonra endirekt giderler, anahtarlar yardımı ile esas üretim veya bir başka anlatımla işlem merkezlerine ve hizmet merkezlerine yüklenmektedirler. Endirekt giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtımı aşağıdaki adımlar izlenerek yapılmaktadır (Utku, 2009:59):

- Endirekt giderler için dağıtım anahtarları veya dağıtım ölçülerinin seçilmesi,
- Seçilen bu ölçüler ile dağıtım hadlerinin hesaplanması,
- Endirekt giderlerin, ilgili sorumluluk merkezlerine dağıtılması.

1.10.2. Giderlerin Kontrol Edilebilen-Kontrol Edilemeyen Ayrımının Yapılması

Giderler arasında böyle bir ayrıma, sorumluluk muhasebesi anlayışıyla örgütlenmiş işletmelerde rastlanılabilir. Merkezkaç (adem-i merkezi) yönetim anlayışıyla örgütlenmiş işletmeler çeşitli gider merkezlerine bölünmüş durumdadır. Her gider merkezinde de atanmış sorumlu bir yönetici bulunmaktadır. Bu yöneticiler, üstlerine karşı kendi sorumluluk alanlarındaki faaliyetlerden sorumlu olmaktadırlar (Yükçü, 2011:82).

Giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak bir ayrıma tutulması bölüm sorumlusu olan yöneticinin başarısını değerlendirme açısından önemlidir. Yönetici, sadece kontrol edebildiği giderlerden sorumluyken kontrol edemediği giderlerden sorumlu değildir.

Herhangi gider kalemi, sorumlu yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa kontrol edilebilir gider olarak kabul edilir. Başka bir ifade ile kontrol edilebilir giderler, belli bir yönetim otoritesi tarafından oluşumuna etki edilebilen ve belli bir zaman aralığında kontrol edilebilen giderlerdir. Sorumlu bir yönetici kararından etkilenmeyen veya oluşumu etkilenemeyen giderler kontrol edilemeyen giderler olarak adlandırılır (Erdoğan ve Saban, 2010:513).

Unutulmamalıdır ki burada bahsi geçen kontrol edilebilirlik; mutlak değil, önemli ölçüde bir kontrol edilebilirlik düzeyidir. Aslen bir organizasyonda oluşan tüm giderler, bir bütün olarak bakıldığında, kontrol edilebilir giderlerdir. Ancak buradaki bakış açısı yalnızca sorumluluk merkezleri bünyesinde oluşan giderlerin kontrol edilebilir olup olmamasıdır. Giderleri kontrol edilen ve kontrol edilemeyen şeklinde sınıflandırmamızı kolaylaştıran bazı temel faktörler bulunmaktadır. Bunları aşağıdaki gibi vermek mümkündür (Utku, 2009:60-61):

- Eğer bir yöneticinin hareket ve kararları bir gideri önemli ölçüde etkiliyorsa o gider, sözü edilen yönetici açısından kontrol edilebilen giderdir.
- Bir giderin kontrol edilebilen ve edilemeyen diye ayrılmasında, zaman faktörü de önemli bir etkidir. Örneğin kendisinden önce kiralanmasına karar verilmiş bir makinenin kira gideri konusunda işletme veya üretim

müdürünün kısa dönem içinde bir etkisi yoktur. Ancak daha uzun dönemler açısından işe bakıldığında, işletme müdürü yeni bir makinenin alınması, kiralanması veya işletmenin kendi olanaklarıyla makineyi yapmasına ilişkin kararlarda etkin bir rol oynuyorsa işletme müdürü açısından bu kararlara ilişkin giderler, kontrol edilebilen sınıfına sokulabilir.

- Eğer bir yöneticiye herhangi bir gider unsurunun hem satın alınmasına hem de kullanılmasına ilişkin yetki verilmişse bu gider unsuru o yöneticinin kontrol edebileceği giderdir.

Sorumluluk merkezinin kontrol edilen-edilemeyen ayrımını kolaylaştıran temel faktörler olsa da diğer kavramlarla karıştırıldığı gözlenmektedir. Örneğin sorumluluk merkezinin direkt giderleri ile kontrol edilebilen giderler aynı değildir. Bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilen nitelikteki tüm giderleri, o bölümün direkt giderleri olmasına karşın, bölüme ilişkin tüm direkt giderlerin kontrol edilebilen gider olacağı söylenemez. Örneğin sorumluluk merkezi yöneticisinin maaşı direkt gider olduğu halde bunun saptanması daha üst düzey yöneticilerin yetkisinde olduğundan, bölüm yöneticisi açısından kontrol edilebilir gider niteliği taşımaz (Yakar, 2004:43).

Bir sorumluluk merkezinin kontrol edilebilir giderleri, aynı zamanda değişken veya sabit gider kavramları ile de aynı anlamı taşımamaktadır. Değişken giderler; faaliyet hacmi ile değişen, artıp-azalan giderlerdir. Sabit giderler de faaliyet hacmi ile belirli bir zaman ve kapasite sınırları içinde değişmeyen, sabit kalan giderlerdir. Kontrol edilebilir giderler faaliyet hacmi ile sınırlı giderler değildir. Kontrol edilebilen giderler içinde değişken giderler olabileceği gibi, bazı değişken giderler, sorumlu yönetici için kontrol edilemeyen gider niteliğinde olabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:329). Örneğin direkt ilk madde ve malzemenin organizasyon içerisinde başka bir merkez tarafından alınması ve daha sonra üretim ile ilgili bölüme verilmesi durumunda, değişken bir gider özelliği taşıyan direkt ilk madde ve malzeme gideri üretim ile ilgili yetkilinin sorumluluğundan çıktığı için, kendisi bakımından kontrol edilemeyen gider niteliği kazanmış olacaktır (Utku, 2009:62).

1.11. Sorumluluk Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Bir sorumluluk merkezinin görevi, tüm örgütün amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik olarak belirli amaçlara ulaşmak olduğuna göre, sorumluluk merkezi yöneticisinin bu amaçlara ulaşmadaki performansının ölçülmesi ve değerlendirilmesi, yönetim kontrolü sürecinin ayrılmaz bir parçasını oluşturur. Performansın ölçülmesi ve değerlendirilmesi; yöneticinin yeteneklerinin değerlendirilmesine, gelecekte verilebilecek kararların tahmin edilmesine, başarısı değerlendirilen yöneticiye başarısı hakkında bilgi (feedback) sağlanmasına, bu yönetici ile ilgili olarak verilecek bazı kararlar(terfi, başka göreve atama ve ödüllendirme gibi) için bir temel elde edilmesine ve sorumluluk merkezinin ekonomik bir birim olarak kârlılığının yargılanmasına yardımcı olur (Utku, 2009:64).

İşletmedeki her yönetici sahip olduğu yetki ve taşıdığı sorumluluk düzeyine göre değerlendirilmelidir. İşletmenin yapısı bir piramit olarak düşünüldüğünde piramidin tabanı operasyonel faaliyetlerin görüldüğü alt düzeyi, orta bölümünün orta yönetim düzeyini, üst kısmın ise tepe yönetim düzeyini oluşturduğu söylenebilir. Bölümsel örgütlere sahip büyük kuruluşlarda veya birçok şirketin bağlı olduğu holdinglerde büyük piramidin içinde çok sayıda küçük piramit bulunabilir. Bu piramitlerin her biri fonksiyonuna göre farklı bir sorumluluk merkezini ifade eder (Basdar, 2009:34).

Sorumluluk muhasebesi kapsamında oluşturulan sorumluluk merkezlerinin birinde ortaya çıkan finansal sonuçlar, ilgili sorumluluk merkezi itibarıyla ayrı ayrı hesaplanabilmelidir. Yapılacak olan bu hesaplamalar sayesinde sorumluluk merkezlerinin performans değerlemesi yapılabilmektedir (Utku, 2009:64).

1.11.1. Gider Merkezi Performans Değerleme

Gider merkezlerinde önemli olan, yalnızca giderlerin 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 (Yakar, 2004:45).

Gider merkezi yöneticisi faaliyetinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi için sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderleri saptamak gereklidir. Gider merkezi yöneticisinin değerlendirilmesine esas olacak giderler kontrol edilebilir giderlerdir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:327). Bu bölüm yöneticileri kontrol edilemeyen giderlerden sorumlu olmayacaklardır.

Sorumluluk muhasebesinde bir gider merkezin performansını değerlendirebilmek için üç yöntemden söz etmek uygun olacaktır. Bunlar (Haftacı, 2010:172);

- Bütçeler ile fiili durumun karşılaştırılması,
- Gerçekleşen giderleri geçmişte gerçekleşen giderler ile karşılaştırma,
- Benzerlerin karşılaştırılması.

1.11.1.1. Bütçeler ile Fiili Durumun Karşılaştırılması

Bütçe, planlanan faaliyetlerin sayısal olarak ifade edilmiş biçimdir. Bütçeler faaliyetlerin uygulanması ve koordinasyonunda önemli görevleri yerine getirmektedir. Bütçeler; işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak şekilde, çok detaylı veya basitleştirilmiş biçimde detaysız olarak oluşturulabilir (Yükçü, 2011:844).

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili olarak iki tür bütçeden bahsetmek uygun olacaktır. Bunlar sabit 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 gerekse kontrol aşamalarında değişik faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır (Yakar, 2004:46). Esnek bütçeler, oluşan sapmaları hem kapasite farkı hem de harcama farkları olarak daha iyi ortaya koyduğundan, sorumluluk muhasebesine daha yatkındır (Utku, 2009:71).

Bir gider merkezinin yöneticisi için yapılacak başarı değerlemesinde kullanılacak ilk yöntem, oluşturulan bütçelerle fiili giderlerin karşılaştırılmasıdır. Bu yöntemde esas olarak bütçelenen giderler, gerçek giderler

ve bütçeden sapmalara yoğunlaşılır (Hall, 2011:375). Aşağıda Tablo 1’de X üretim işletmesinde gider merkezinin bütçelenen giderleri, gerçekleşen giderleri ve olumlu-olumsuz sapmaları gösterilmiştir.

Tablo 1: Gider Merkezinde Bütçelenen Giderler ile Gerçekleşen Giderlerin Karşılaştırılması

	Bütçelenen	Gerçekleşen	Sapma
Kontrol Edilebilen Giderler			
Direkt Hammadde	24.750	25.000	(250)
Direkt İşçilik Giderleri	15.525	15.700	(175)
Genel Üretim Giderleri	6.700	6.550	150
Kontrol Edilebilen Giderler Toplamı	46.975	47.250	(275)
Kontrol Edilemeyen Giderler			
Amortisman	2.500	2.500	-
Sigorta	500	500	-
Bina Vergileri	975	975	-
Toplam	50950	51225	(275)

Kaynak: Haftacı, 2010:175

Tabloda görüleceği üzere direkt hammadde giderlerinden 250, direkt işçilik giderlerinden ise 175 liralık olumsuz bir sapma gerçekleşmiştir. Bu olumsuz sapmalar, gider merkezin kontrol edilebilen giderleri arasında olduğundan merkez yöneticisi, sapmaların neden olduğuna dair bir açıklama yapması gerekmektedir.

1.11.1.2. Gerçekleşen Giderleri Geçmişte Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma

Gider merkezlerinin performansını ölçmede yardımcı olan bir diğer yöntem de gerçekleşen giderleri geçmişte gerçekleşen giderler ile karşılaştırmaktır. Bir nesne, bir faaliyet ya da bir işlevle ilgili verileri çözümlemenin en yaygın yolu, verileri daha önceki dönemlerde ortaya çıkan benzeri bilgilerle karşılaştırmaktır. Söz gelimi, bir mamulü üretmenin maliyeti ya da bu süre içerisindeki işçilik maliyeti, bir önceki dönemde doğan maliyetler ile mukayese edilebilir (Haftacı, 2010:172). Aşağıda Tablo 2’de giderler, geçmiş

dönemlerdeki veriler ile karşılaştırılarak yıllar içerisinde giderlerin ne yönde değiştiği gösterilmeye çalışılmıştır.

Tablo 2: Gerçekleşen Giderleri Geçmiş de Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma

	2011	2012	2013
Kontrol Edilebilen Giderler			
Direkt Hammadde	20.000	22.500	23.000
Direkt İşçilik	15.000	15.000	15.500
Genel Üretim Giderleri	7.000	6.800	6.600
Kontrol Edilemeyen Giderler			
Amortisman	2.500	2.500	2.500
Sigorta	500	500	500
Bina Vergileri	975	975	975
Toplam	45.975	48.275	49.075

Kaynak: Haftacı, 2010:172

1.11.1.3. Benzerlerin Karşılaştırılması

Belirli bir nesne, işlev ya da bölüm için gider bilgisi karşılaştırma ve çözümlemenin bilinen diğer bir yöntemi; bir bölümde karşılaşılan giderleri benzer bir bölümde oluşan giderlerle karşılaştırmaktır. Sözelimi bir bölüm gider merkezi için çıktı birimi başına gereç maliyetini, ikinci bir bölümün gider merkezi birimi başına gereç maliyeti ile karşılaştırmak bu bölümlerin birindeki verimsizlikleri ortaya çıkarabilir (Haftacı, 2010:173). Aşağıda Tablo 3'te A,B ve C gider merkezlerinin dolaylı-dolaysız işçilik ve dolaylı-dolaysız gereç maliyetleri karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 3: Gider merkezlerinin maliyetlerinin kendi içinde karşılaştırılması

	A Bölümü	B Bölümü	C Bölümü
Dolaysız İşçilik	400.000	455.000	430.000
Dolaysız Gereç	340.000	260.000	365.000
Dolaylı İşçilik	235.000	245.000	240.000
Dolaylı Gereç	130.000	60.000	135.000

Kaynak: Haftacı, 2010:174

Örneğin üst düzey yöneticiler C bölümünde gerçekleşen dolaysız işçiliğin neden diğer merkezlerden yüksek olduğu konusunda açıklama bekleyebilir. Tabii ki yöneticilerin sadece bu değerlendirme ölçüsünü kullanarak başarılı veya başarısız değerlendirme yapması doğru olmayacaktır. Başarı değerlemesi yapılırken diğer yöntemler de göz önünde bulundurularak değerlendirme yapılması doğru kararların verilmesi açısından önemlidir.

1.11.2. Gelir Merkezi Performans Değerleme

Gelir merkezleri, organizasyon içerisinde genellikle pazarlama faaliyetlerini örgütlemek amacıyla oluşturulmaktadır. Standart bir gelir merkezi, üretim bölümündeki mamullerin satışından ve dağıtımından sorumlu olmaktadır. İlgili gelir merkezi, mamulün satış fiyatını saptama konusunda bir yetkiye sahipse yaratılan gelirden de sorumlu olacaktır. Ancak fiyat politikası gelir merkezinin haricinde belirleniyorsa gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satış karmasından sorumlu olacaktır (Utku, 2009:96):

Gelir merkezlerinin yöneticilerinin başarılarının ölçülmesi, gider merkezindeki başarı ölçülmesi ile benzerlik gösterir. Gelir merkezindeki yöneticilerin başarısı, çıktıların bütçe ve standartlar ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanan yöntemlerle değerlendirilir (Yakar, 2004:50). Gelir merkezinin tipik bütçeleri satış hâsılatını ve pazarlama giderlerini içerir. Birçok pazarlama departmanı satış kotalarını hedef alırlar ve başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarı ile ölçülür (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:313).

Örneğin satış departmanlarının belirli bir dönemde satış hedefinin 100.000 TL ve gerçekleştirilen satış hacminin 121.000 TL olduğu varsayılırsa 21.000 TL'lik olumlu sapma tek etken olarak pazarlama yöneticisinin başarısı olarak kabul edilebilir.

1.11.3. Kâr Merkezi Performans Değerlemesi

Sorumluluk merkezleri içerisinde, kendi başına küçük bir organizasyon niteliğine bürünen tek merkez kar merkezleridir. Dolayısı ile bu merkezlerin yöneticileri de aynı niteliğe bürünmektedir. Ancak bir kâr merkezinin bu özelliğine sahip olabilmesi için organizasyonun genel yapısında, merkezkaç bir yapıya sahip olması gerekmektedir. Merkezkaç bir yapıya sahip olan kâr merkezlerinin aşağıda belirtilen temel niteliklere sahip olduğu söylenebilir (Utku, 2009:96):

- Bu tür merkezler kâr amacı güderler.
- Bu merkezlerin yöneticileri, kârın oluşmasını etkileyen temel kararların verilmesinde yetki sahibidirler.
- Bu merkez yöneticilerinin, kâr amaçlı karar modellerini kullanması gerekir.
- Merkez yöneticileri, meydana gelen kâr miktarından dolayı üst düzey yöneticilere karşı sorumludurlar.

Kâr merkezlerinde bölüm yöneticilerinin başarı ölçümlemesi, bölümün planlanan kâra ne ölçüde ulaştığına bakılarak yapılabilir. Bölüm çalışmalarından sorumlu bulunan yöneticilerin, başarılarını değerlendirmede bir kıstas olan kâr, doğru olarak hesaplanırsa yöneticilerin emrine verilen kaynaklardan ve elde ettikleri girdi faktörlerinden değer yaratabilme yeteneklerinin kapsamlı bir ölçütünü oluşturur (Yakar, 2004:51).

Kâr merkezinde başarı değerlendirilmesi, merkezin sağladığı kârları o sorumluluk merkezi için tahmin edilen veya bütçelenmiş olan kârlar ile karşılaştırılarak yapılmaktadır. Fiili kârlar ile beklenen kârlar arasındaki farklar ya beklenen satış miktarının fiili satış miktarından farklı olmasından ya da tahmini fiyatların fiili fiyatlardan farklı olmasından kaynaklanır (Haftacı, 2010:199).

Aşağıda Tablo 4’de kâr merkezlerinin performanslarını ölçmeye yönelik bir örnek verilmiştir.

Tablo 4: Kâr merkezi başarı değerlemesi

	Tahmini Bütçe		Ayarlanmış Bütçe		Fiili Sonuçlar	
	TL	%	TL	%	TL	%
Satışlar	400.000	100	350.000	100	380.000	100
-Değişken Giderler						
-SMM	-228.000	57	-189.000	54	-178.600	47
-PSDG	-52.000	13	-38.500	11	-57.000	15
-Katkı Payı	120.000	30	122.500	35	144.400	38
Sabit Maliyetler						
GÜG	-80.000	20	-80.000	22.9	-100.900	26.6
PSDG ve GYG	-8.000	2	-8.000	2.3	-7.000	1.8
Dönem Kârı	32.000	8	34.500	9.8	36.500	9.6

Kaynak: Haftacı, 2010:200

Yukarıdaki tabloda ilgili bölümün tahmini bütçelenmiş dönem kârı 32.000 TL’dir. Dönem içerisinde bu rakam ayarlanarak 34.500 TL olmuştur. Ve dönem sonunda ayarlanmış bütçeden 2.000 TL olumlu bir sapma göstererek 36.500 TL olmuştur. Bu olumlu sapmaya neden olan birçok neden bulunabilir. Ama tabloda gözüktüğü kadarıyla değişken giderlerdeki fiili sonuçların beklenenden düşük çıkması, sabit giderlerdeki artışa rağmen olumlu bir sapma yaratmıştır. Bu sapmanın nedenleri daha ayrıntılı bir şekilde incelenip sorumluluk derecesine göre yöneticinin başarısı değerlendirilebilir.

1.11.4. Yatırım Merkezi Performans Değerlemesi

Yatırım merkezi yöneticileri, sermaye yatırım için hem gelir hem de giderlerden sorumlu pozisyona sahiptirler. Bu açıdan bu yöneticiler, organizasyon şeması içerisinde en üst seviyede konumlanmış şekilde yer alan yatırım

merkezleri içerisinde, kazançları gibi varlıkları ve kaynakları da kontrol edebilmektedirler (Utku, 2009:98).

Yöneticisi gelir, gider, kâr ve yatırımdan sorumlu olan yatırım merkezlerinin başarı ölçümlenmesinde kâr merkezi başarı ölçümlemesi yöntemlerinin tümü kullanılabilir. Ancak yatırım merkezinin başarı değerlendirilmesinde kontrol edilebilir gelirler ve giderlerin bütçelenen tutarlarla karşılaştırılması yeterli değildir. Yatırım merkezi yöneticileri, varlıkları kontrol ettikleri ve yatırım da yaptıklarından bu yöneticiler için farklı performans ölçütleri de kullanılabilir. Burada, geleneksel performans değerlendirme ölçütleri olan yatırım getirisi oranı ve artık kâr yöntemi kullanılabilir (Yakar, 2004:55).

1.11.4.1. Yatırım Getirisi Oranı

Yatırım getirisi oranı, bir firmanın yapmış olduğu yatırımın karlılığını, başka bir ifade ile varlıkların ne ölçüde verimli kullanıldığını göstermek için kullanılmaktadır. Yatırım karlılığının ölçülmesi, işletmenin yaptığı yatırımlardan elde ettiği kazançları göstermesi açısından anahtar bir ölçümdür (Arslan, 2006:44).

Yatırım getiri oranının bir finansal başarı değerlendirme yöntemi olarak bazı ülkelerde (özellikle ABD) uygulamada büyük ölçüde benimsenmesinin temel nedenlerinden biri, tek bir rakamda bir bölümün finansal statüsünü etkileyen tüm faktörlerin etkisini özetleyebilme potansiyelidir. Yatırım getirisi oranı, bölümün hem faaliyet sonuçlarından (pay), hem de finansal durumundan (payda) etkilenmektedir (Bursal ve Ercan, 1999: 466).

Yatırım merkezi başarı değerlemesinde yaygın bir biçimde kullanılan ölçütlerden biri olan yatırım getirisi oranı Dupont denetleme sistemi olarak adlandırılan aşağıdaki gibi gösterilen bir formül aracılığıyla hesaplanabilir (Haftacı, 2010:205).

$$\frac{Kâr}{Yatırım} = \frac{Kâr}{Satışlar} \times \frac{Satışlar}{Yatırım}$$

Yatırım getiri oranı yönteminin hem olumlu hem de olumsuz yönleri mevcuttur. Olumlu yönlerini şu şekilde özetleyebiliriz (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998:348):

- Bölüm içerisinde oluşan tüm etkenler yatırım getiri oranını etkiler. Bölüm faaliyetleri etkin kontrol edildiği zaman bölümün yatırım getiri oranının artması, işletmenin tüm kârlılığını arttıracaktır.
- Özellikle yatırım yapma ve sabit kıymetleri yenileme yetkisi olmayan bölümlerde (kâr merkezlerinde) yatırımların getiri oranı, yönetici etkinliğini ölçümleyen etkili bir araçtır.
- Yatırım getiri oranı var olan sabit kıymetlerin etkin kullanılmasını ve yatırım getiri oranını arttıracak yeni yatırımların yapılmasını sağlar.

Yatırım getirisi oranının olumsuz yönleri ise şu şekilde sıralanabilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998:349):

- Oluşan yatırım getiri oranları bölümün gerçek faaliyet düzeyini yansıtmamaktadır.
- Bölüm yöneticisi saptanan tutarın sakıncalı yönlerine sığınarak sabit kıymet edinmemek ya da hurdaya çıkarmak yoluyla tüm işletme kârlılığının aleyhine bölüm kârlarını olumlu gösterebilir.

1.11.4.2. Artık Kâr

Yatırım merkezinin başarı değerlemesinde kullanılan ikinci ölçüt, artık kârdır. Artık kâr, General Motors (1920) ve General Electric (1950) gibi birçok firma tarafından 20. Yüzyılın başlarından bugüne kadar performans ölçme amacına yönelik olarak kullanılmaktadır (Şakar, 2001:60).

Artık kâr, dönem kârından işletme yönetiminin kabul edilebilecek en az verim oranına göre olması gereken kâr düşüldükten sonra arta kalan tutardır. Diğer bir deyişle artık kâr beklenen yatırım getirisi oranının yatırım tutarı ile çarpılması sonucu bulunan tutarın, dönem kârından çıkarılması ile bulunan büyüklüktür (Haftacı, 2010:206). Bu tanımdan sonra artık kâr aşağıdaki gibi formül edilebilir.

Artık Kâr = Dönem Kârı – (Beklenen Yatırım Getirisi Oranı × Yatırım Tutarı)

Yatırım merkezinin başarısının ölçülmesinde yardımcı olan artık kâr, yöneticiye oransal bir hedef yerine mutlak tutarı simgeleyen bir hedef sağlamaktadır. Artık kâr yöntemi yatırım getirisi oranında ortaya çıkan sakıncaları gidermeye çalışır. Bu yöntemin olumlu yönlerini şu şekilde sıralayabiliriz (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:355):

- Değişik aktif kalemler için değişik hedefler saptanabilir. Örneğin stoklar için marjinal borçlanma oranı, sabit kıymetler için uzun vadeli sermaye maliyeti oranı kullanılarak kâr hedefi saptanabilir.
- Tüm işletme içinde aynı özellikte değişik bölümlerde yer alan aktifler aynı oranda (kâr hedefi) değerlendirileceği için bölümler arası etkin karşılaştırma yapma olanağı sağlar.
- Yüksek düzeyde yatırım getiri oranının sakıncalı ölçümleme unsuru, artık kâr yöntemi ile giderilebilir. Yatırım getiri oranı esas alındığında düşük oranlı yatırımlardan kaçınan bölümler, artık kâr yöntemi esasında, beklenen kâr düzeyinin üstündeki yatırımı yapmakta sakınca görmeyeceklerdir.

Artık kâr yönteminin yukarıda bahsedilen faydalarının yanında şu sakıncaları da bulunmaktadır (Broadbent ve Cullen, 2000:331):

- Diğer finansal ölçütler gibi kısa vadeli odaklanma sağlamaktadır.
- Yatırım getiri oranının taşıdığı tüm sakıncaları da bünyesinde barındırmaktadır.

1.12. Sorumluluk Raporları

Sorumluluk raporları, işletme içerisinde bölümlere ayrılan sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinden sorumlu yöneticilerin başarı derecelerinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan, üst yönetime alacağı stratejik kararlarda ışık tutan işletme içi bir kontrol aracıdır (Susmuş, 2002:3). Diğer bir anlatımla sorumluluk raporları, işletme yönetiminde neyin nerede ve nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır (Yükçü, 1999:734).

İşletmede meydana gelen olayları gösteren sorumluluk raporları iki amaç için düzenlenir. Bunlar bilgi raporları ve kontrol raporlarıdır. Bilgi raporlarının düzenlenmesindeki amaç yöneticilere ve işletme ile ilgili üçüncü şahıslara işletmede işlerin nasıl gittiğini açıklamaktır. Bu tür raporlara, bu amacı simgelediği için nasıl gidiyor raporları da denilebilir. Kontrol raporları ise özellikle işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesi amacıyla hazırlanırlar. Kontrol raporunun ana amacı sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleşen performansının, öngörülen (planlanan) performans ile karşılaştırılması ve gerçek ile standartlar arasındaki sapmaların nedenlerinin araştırılmasıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998:365).

Birçok işletme ve kuruluşta yöneticilerin gereksinim duyduğu bilgiler, raporlarda ilgisi olmayan yerde gösterilmekte ve gerek duyulan zamanda yöneticiye ulaşamamaktadır. Kuşkusuz ki bu durum yönetimin etkinlik ve verimliliğini olumsuz yönde etkilemektedir. Ancak sorumluluk raporları işletme yönetiminde neyin, nerede ve nasıl olduğunu gösteren kontrol araçları olduklarından söz konusu olumsuz etkiyi silmekte ve aşağıda özetlenen yararları sağlamaktadır (Terzi, 2009:108-109):

- Sorumluluk raporları, işletme içinde ortaya çıkan veya ilerde ortaya çıkabilecek olan olumsuzlukları tespit ederek önlemlerin alınması için gerekli bilgileri sağlamaktadır.
- İşletmenin yatırım yapması ve kaynaklarını gerçeğe uygun bir biçimde tespit etmesi için (yatırım kararı için) ihtiyaç duyulan bilgileri sağlamaktadır.

Sorumluluk raporlarının işletmeye yararlı olabilmesi için dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Bu da raporlanan bilgilerin işletme dışına verilmemesi gerekliliğidir. Raporların işletme dışına sızdırılması halinde işletmenin uygulayacağı strateji rakipler tarafından tahmin edilir ve bu durum işletmenin aleyhine sonuçlanır (Susmuş, 2002:3). Bu yüzden yöneticilerin ve çalışanların bu konuda tedbirli olmaları gerekmektedir.

1.12.1. Sorumluluk Raporlarının Temel Özellikleri

Yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri istenilen zamanda, doğru ve güvenilir bir biçimde aktarılması sorumluluk raporları aracılığı ile gerçekleşmektedir. Farklı şekillerde hazırlanma imkânına sahip olan bu raporların bazı temel özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özellikler şunlardır (Utku, 2009:153; İlkin, 2007:27):

- Sorumluluk raporları, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olmalıdır. Bireysel performansın ölçülebilmesi için, ilgili yöneticinin sorumlu olduğu merkeze ait giderlerin kontrol edilebilir ve başkaları tarafından kontrol edilebilir giderler olarak bölümlenmesi gerekmektedir.
- Sorumluluk raporlarında, gerçekleşen sonuçlar en iyi kabul edilen standartlarla karşılaştırılmalıdır.
- Sorumluluk raporları örgüt yapısına uygun bir şekilde hazırlanmalıdır. Bu raporlar, alt yönetim kademesinden başlamakta, üst yönetim kademesine çıktıkça daha özet bir yapıya sahip olmaktadır. Ayrıca raporları yorumlayacak yöneticinin, bu raporların sonuçlarını yorumlama konusunda eğitim almış olması gerekmektedir.
- Sorumluluk raporları, önemli bilgilerin özeti şeklinde olmalıdır. Yeterli ancak aşırı olmayan ayrıntıları da içermelidir.
- Sorumluluk raporlarında yer alan bilgiler kolay anlaşılır olmalıdır.
- Sorumluluk raporları, geçmiş dönemler itibariyle karşılaştırmalı sonuçlara yer vererek, birbirini tamamlayacak şekilde düzenlenmelidir.
- Bu raporlar çıkarıldıkları her dönemde, şekil ve içerik açısından birbirleri ile tutarlı olmalıdır. Yapılacak olan değişiklikler, yalnızca geçerli nedenlerden ötürü olmalı ve değişikliklere ilişkin konularda, raporları inceleyen kişiye anlaşılır açıklamalar getirilmelidir.
- Zamanlama kavramı da sorumluluk raporlarında önem arz etmektedir. Faaliyetin meydana gelmesi ile raporlama tarihleri arasındaki zaman aralığı uzadıkça sorumluluk raporlarının organizasyon bünyesindeki etkinliği de azalacaktır.

- Sorumluluk raporlarının hazırlanmasında iktisadilik kurallarına uyulmalıdır.
- Bu raporlar, karşılaştırmalı rakamları içermelidir. Bütçelenmiş olan rakamlar veya önceden saptanmış standartların, gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılması sonucu oluşacak sapmaların nedenleri araştırılmalıdır.
- Teknik yöneticiler için hazırlanacak olan raporlar, tutar ile birlikte miktar bilgilerini de içermelidir. Kontrollerde yalnızca tutarları değerlendirmeye almak, yanıltıcı sonuçların doğmasına neden olabilmektedir.
- Bu raporlar, bölümsel başarı veya başarısızlıkları gerçek dışı olarak ortaya koyma eğiliminde olabilirler. Bunun nedeni ise organizasyon içerisinde yer alan bölümlerin veya ilgili yöneticilerin, kendi çalışmalarını olduğundan başarılı gösterme eğilimine sahip olabilme ihtimalinden kaynaklanmaktadır. Bunu önleyebilmek amacı ile gerçek dışı bilgilerin, raporlamaya dâhil edilmesini önleyecek standartların oluşturulması gerekmektedir.

1.12.2. Sorumluluk Raporlarının Amacı

Sorumluluk raporları düzenlemenin amacı; ilgili sorumluluk merkezinin başarısını veya performansını ölçmeyi ve aynı zamanda o merkezle ilgili oluşan hataları, yanlışları, kusurları tespit ederek gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktır. Bu raporlar verimliliğin yükseltilmesine olanak sağlar (Taner ve Öncü, 2000:199).

Bu raporlar ile birlikte, üst yönetim işletmedeki tüm sorumluluk merkezlerine ilişkin, hem geniş kapsamlı hem de ayrıntılı finansal bilgi elde etmeyi amaçlamaktadır (Yakar, 2004:65).

1.12.3. Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

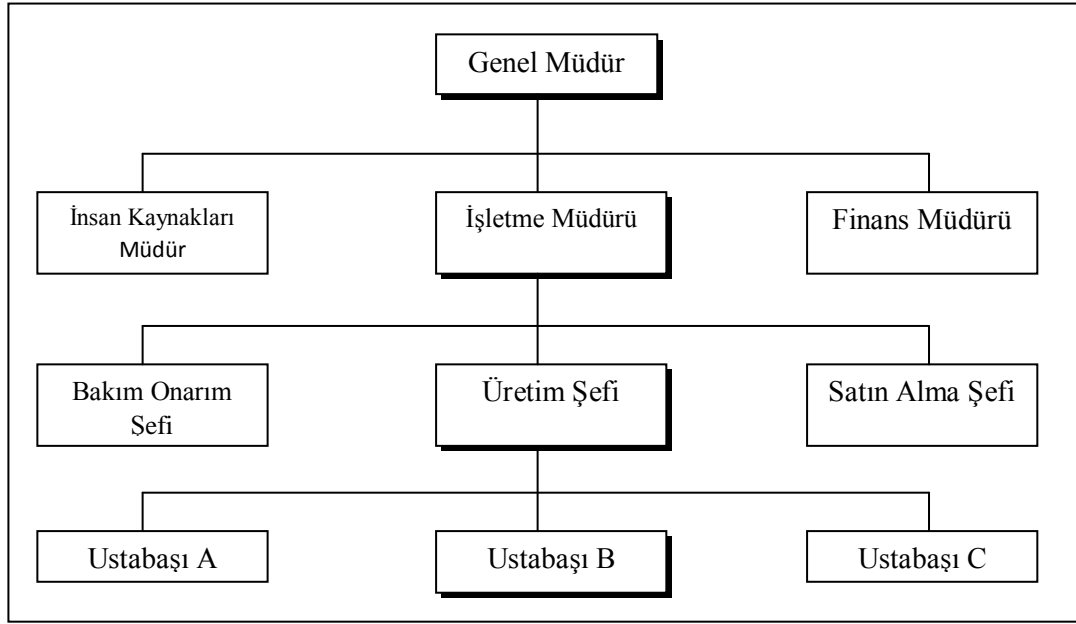
Bir sorumluluk raporu, gelir veya gider üzerinde kontrol sahibi olan her bir yönetici için hazırlanmaktadır. Olağan şekilde, yöneticinin kontrolü altında olan kalemlerin her birinin bütçelenmiş miktarları ile gerçekleşmiş miktarları ve aralarındaki farklılıkların yani sapmaların da dâhil olduğu bir listeyi içermektedir.

Bu raporlar yöneticiye, kendisinden beklenen ve gerçekleşen performansının bir karşılaştırmasını sunmaktadır (Edmonds vd., 2000:369).

Sorumluluk raporları, genellikle bütçeler üzerine kurulmuştur. İşletmenin daha etkili ve verimli çalışmasını sağlamak için bütçelerin hazırlanma yönünün üst sorumluluk merkezlerinden alt sorumluluk merkezlerine doğru olması gerekmektedir. (Susmuş, 2002:3).

Sorumluluk merkezinin yöneticisi tarafından kontrol edilemeyen kalemlerin sorumluluk raporlarında yer alıp almayacağı, sorumluluk raporları hazırlanırken dikkat edilmesi gereken önemli bir hususu oluşturmaktadır. 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. Diğer bir seçenek de kontrol edilemeyen unsurların da raporlara dâhil edilmesidir (Yakar, 2004:66).

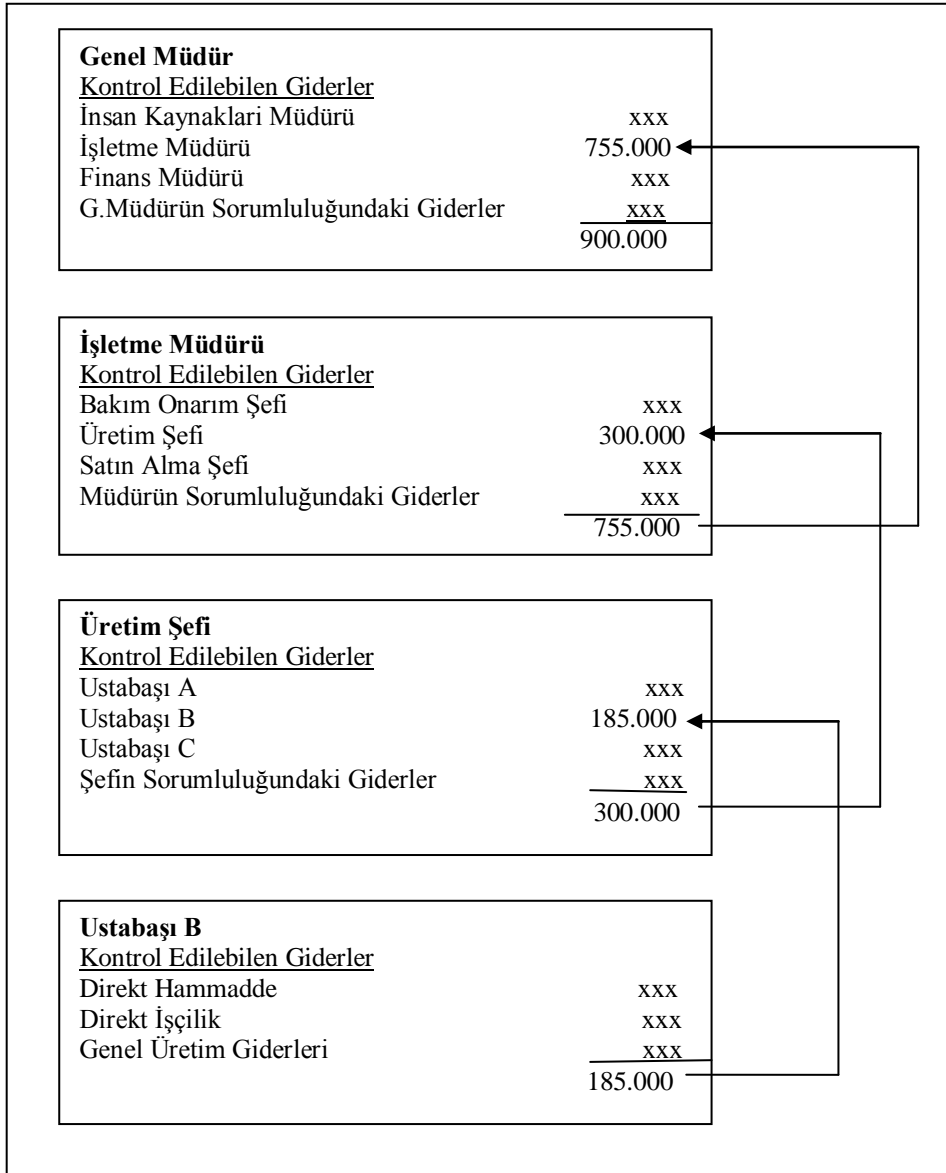
Sorumluluk raporlarının işleyişi, işletmede bulunan yönetim kademeleri bakımından olmaktadır. Bu nedenle, sorumluluk raporlarının işleyişiyle, işletmenin organizasyon şeması arasında yakın bir ilişki vardır. Şu halde, sorumluluk raporlarının işleyişini görebilmek amacıyla, aşağıda Şekil 6'da bir işletmenin organizasyon şeması ele alınmıştır (Utku, 2009:154).



Şekil 6: X işletmesinin Organizasyon Şeması

Kaynak: Kartal vd., 2004:355

Şekildeki organizasyon şeması göz önünde bulundurulursa ustabaşı A,B ve C'ye sunulacak raporlar bu ustabaşlarına ilişkin kontrol edilebilen giderleri kapsayacaktır. Üretim şefinin raporunda ise kendi kontrol edilebilen giderlerine ek olarak kendisine bağlı üç ustabaşının kontrol edilebilen giderlerinin özeti yer alacaktır. İşletme müdürünün raporunda ise kendi kontrol edilebilen giderlerinin yanında kendisine bağlı bulunan üç departman şefinin sunmuş olduğu raporların özeti yer alacaktır. Genel müdürün raporunda ise yine kendisinin direkt sorumluluğunda olan giderlerin yanında, kendisine bağlı üç müdürün kendisine sunmuş olduğu raporların özeti yer alacaktır (Poroy, 2009:94). Aşağıda Şekil 7'de bir işletmede sorumluluk raporlarının akış yönü gösterilmektedir.



Şekil 7: Sorumluluk Raporlarının İşleyişi

Kaynak: Göktürk, 2012:116

Yukarıdaki şekilde gözüktüğü gibi ustabaşı B'nin toplam kontrol edilebilen giderleri, üretim şefinin kontrol edilebilen giderlerinin sadece bir bölümünü oluşturmaktadır. Aynı şekilde üretim şefinin toplam kontrol edilebilen giderleri işletme müdürünün giderlerinin bir bölümünü oluşturmaktadır. Bu şekilde organizasyonda üst kademelere çıkıldıkça raporlar daha özet bir şekil almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE ÇAY SEKTÖRÜ

Bu bölümde genel olarak; çay hakkında genel bilgi verilerek çay işletmesinin tanımı, bir çay işletmesinin sahip olduğu temel özellikler, Türkiye'de çayın işleme teknolojisi, Türkiye'de çay üretimi ve tüketimi, Türkiye'de çayın pazarlanması ve çay sektörünün genel sorunları konuları ele alınmıştır.

2.1. Genel Açıklama

Çay (*Camellia sinensis* (L) O. Kuntze) bitkisi Theacea Familyası içinde *Camellia* cinsine ait herdem yeşil bir ağaçtır. *Camellia Sinensis* iki varyeteye sahiptir. Bunlar *Camellia Sinensis Var.sinensis* ve *Camellia Sinensis Var.assamica*'dır (Karakaş ve Günler, 2005:1).

Çay, doğada yabani olarak yetişen çay bitkisinin yapraklarının ilk kez işlenmesiyle hazırlanmıştır. Çayın anavatanı çeşitli kaynaklarda, Çin ve Hindistan olarak kabul edilmekte, bu ülkelerde kültür bitkisi ve içecek olarak yaygınlaşmasında Çin İmparatoru Shen Nung ve ünlü filozof Confucius'un büyük etkisinin olduğu bilinmektedir (Çay Sektörü Raporu, 2014:2).

Çayın yetiştirilmesinde en önemli etken iklim ve topraktır. Yıllık sıcaklık ortalamasının 14 santigrat derecenin altına düşmemesi, toplam yıllık yağışın 2000 mm'den az olmaması ve aylara göre dağılımının düzenli olması ve bağıl nem oranının ise en az %70 olması çay bitkisinin normal gelişimi için gerekli olan koşullardır. Çay bitkisi kumdan kile değin değişen yapıdaki asit tepkimeli topraklarda yetişebilmektedir (Çay Sektörü Raporu, 2014:2).

Dünya üzerinde çay bitkisi, Kuzey Yarım Küre'de yaklaşık 42 Enlem derecesinden, Güney Yarım Küre'de 27 Enlem derecesine kadar olan kuşak üzerinde yetiştirilmektedir. Yağışın bol olduğu ve yıllık ortalama sıcaklıkların belli bir derecenin üstünde olduğu bölgelerde yetişir. Hindistan, Çin, Sri Lanka, Endonezya, Kenya ve Japonya çay bitkisinin yaygın olarak yetiştirildiği ve çay üretiminin yoğun olarak yapıldığı ülkelerdir. Bu ülkeler ile birlikte 30'a yakın ülkede ekonomik düzeyde çay üretimi gerçekleştirilmektedir (Özden, 2009:4).

2013 yılı FAO (Food and Agriculture Organization Of The United Nations) istatistiklerine göre dünyada çay tarımı yapılan toplam 3.521.000 hektar alan vardır. Bunların %50'ini oluşturan Çin birinci sırada yer alırken, %15,9 ile Hindistan ikinci sırada yer almaktadır. Türkiye ise dünya tarım alanlarının %2,1 ile yedinci sırada yer almaktadır. Aşağıda Tablo 5'de 2013 yılı içerisinde dünyadaki çay tarım alanlarını gösteren tablo yer almaktadır.

Tablo 5: Dünya Çay Tarım Alanları (2013)

ÜLKELER	ÇAYLIK ALAN (Bin Hektar)
ÇİN	1.763
HİNDİSTAN	563
SRİLANKA	221
KENYA	198
ENDONEZYA	122
VIETNAM	121
TÜRKİYE	76
Diğer Ülkeler Toplamı	457
Genel Toplam	3.521

Kaynak: Çaykur çay sektörü raporu, 2014:3

Dünya'da her yıl kuru çay üretimi iklim veya diğer nedenlerden dolayı değişiklik göstermektedir. 2013 FAO verilerine göre Dünya'daki toplam kuru çay üretimi 5.345 bin ton olarak belirlenmiştir. Çin %36,2 ile dünya çay üretiminde birinci sırada yer almaktadır. Onu %22,6 payıyla Hindistan izlemektedir. Türkiye ise %3,9 payıyla dünya kuru çay üretiminde altıncı sırada yer almaktadır. Aşağıda Tablo 6'da 2013 yılı içerisinde dünyadaki kuru çay üretim miktarlarını gösteren tablo yer almaktadır.

Tablo 6: Dünya Kuru Çay Üretimi (2013)

ÜLKELER	MİKTAR (BİN TON)
ÇİN	1.939
HİNDİSTAN	1.208
KENYA	432
SRİLANKA	340
VİETNAM	214
TÜRKİYE	212
ENDONEZYA	148
Diğer Ülkeler Toplamı	852
GENEL TOPLAM	5.345

Kaynak: Çaykur çay sektörü raporu, 2014:3

Dünya’da çay tüketimi ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Geçmişte sadece zenginlerin içebildikleri lüks içecek olan çay, günümüzde sudan sonra tüketilen en ucuz ve en yaygın içecek olmuştur. Çay, uluslararası dostluğun bir içeceği olup insanları bir araya getirmektedir. Ekonomik yönden de çay, çok önemli bir döviz kaynağıdır. Özellikle, Sri Lanka, Hindistan ve Türkiye gibi gelişmekte olan ülkeler açısından, çay önemli bir gelir kaynağıdır (Enginyurt, 2006:25)

2.2 Çay İşletmelerinin Tanımı ve Özellikleri

İşletme; kar amaçlı kurumların kuruluşu, finansmanı, üretim araçlarının sağlanması, üretilen mal ve hizmetlerin pazarlanması, örgütlenmesi, yönetilmesi ve finansal olaylarının izlenmesini inceleyen bir sosyal bilimdir (Karalar vd., 2004:4). Çay işletmesi ise, tarımsal ürünü (çay yaprağı) elde etmek ve elde edilen ürünü işlemek amacıyla kuru çay üreten, üretilen çayın paketlenmesini ve ticaretini yapan iktisadi ve teknik bir birim biçiminde tanımlanabilir. Çay işletmelerin ayırt edici özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karacan vd., 2012:114):

- Tarımsal ürünü girdi olarak kullanırlar.

- Çayın biyolojik yapısını düzeltmek, işlemek ve pazarlamasını yapmak üzere faaliyette bulunurlar.
- Kuru çay üretimini bölgesel ve belirli dönemlerde yaparlar.
- Kapasite kullanımı düşüktür.
- Çay yaprağının toplanmasında emek yoğun çalışma, kuru çay üretiminde ise teknoloji yoğun çalışma ön plandadır.
- Üretim; ardışık, bağımlı ve kitle halindedir. Bu da üretimde mekanik ve katı bir disiplini gerekli kılar.
- Maliyetlerin önemli bir kısmını direkt malzeme maliyetleri oluşturmaktadır.

2.3. Türkiye’de Çay Üretimi

Türkiye’nin vazgeçilmez içeceği olan çay; Doğu Karadeniz Bölgesinde, Sarp Sınır Kapısından başlayıp Ordu’ya kadar uzanan sınırlar içerisinde yetişmekte olup bu yöre halkına büyük bir gelir kaynağı sağlamaktadır.

Türkiye’de çay üretimine başlanılmadan önce Osmanlı devletine dayanan çay tüketim alışkanlığının olduğu çeşitli kaynaklardan anlaşılmaktadır. İpek yolu güzergâhını takip ederek çayın Çin’den Osmanlı Devletine getirilmesi Avrupa’dan önce olmuştur. Evliya Çelebi Seyahatname’sinde ve bazı gümrük kayıtlarında çay konusunda bilgi ve belgeler bulunmaktadır. Türkiye bundan önce çayı hep ithal etmiştir. 1777 tarihli bir attariye defterinde çay kaydına rastlanmaktadır. 1816 tarihli bir gümrük defterine göre de çayın ithal edildiği belli olmaktadır (Duman, 2005:23).

Türkiye’de çay üretimi için yapılan ilk girişimle ilgili bilgiler, 1891 yılında İstanbul’da yayınlanan “Coğrafyayı Sınayi ve Ticari” adlı eserde yer almaktadır. Bu eserde Prof. Dr. Besim Darkol’un yazısına göre: Çin’den getirilen çay fidanları Bursa’da denenmiş, fakat iklim koşulları çay yetiştiriciliğine uygun olmaması nedeniyle olumlu bir sonuç alınmamıştır (Lafcı, 2013:43).

Çay tarımı ile ilgili diğer bir önemli bir girişim ise 1917 yılında Kars, Ardahan, Artvin, Rize ve Batum’da zirai incelemeler yapmakla görevlendirilen Halkalı Ziraat Mektebi Müderrislerinden Ali Rıza Erten tarafından yapılmıştır. Ali

Rıza Erten, kendisinin de yer aldığı bir heyet ile birlikte “ Şimal-i, Şark-i Anadolu ve Kafkasya’da Tetkikâtı Ziraiye” adlı bir raporu İktisat Vekâleti’ne sunarak Rize ve çevresinde çay yetiştirilebileceğini bildirmiştir. İktisat Vekâleti ise, 1924 yılında bu raporu bastırmıştır (Enginyurt, 2006:28). Aynı yıl 407 Sayılı Kanun çıkartılarak çaycılığın geliştirilmesi yönünde önemli bir adım atılmıştır.

1940 yılında çıkartılan 3788 sayılı “Çay Kanunu” ile çay tarım alanları hızla gelişmeye başlamıştır. 1947 yılında Rize’de ilk çay fabrikası kurulmuştur. 1971 yılında 1497 sayılı Çay Kurumu Kanunu çıkarılmış, çıkarılan bu kanunla da çay ile ilgili tüm faaliyetler Çay Kurumuna (ÇAYKUR) devredilmiştir. Çaykur, 1973 yılından 1984 yılına kadar ülkenin tarım politikasına uygun olarak çay tarımını geliştirmek, kalitesini ıslah etme ve işlenmesini teknik esaslara göre yürütmek, iç ve dış pazar isteklerine uygun ürün üretmek gibi konularda tekel konumunda faaliyetlerini sürdürmüştür. 1980’lerden sonra özel sektörün de piyasaya girmesi ile Çaykur tekel konumdan çıkmıştır (Çay Sektörü Raporu, 2014:5).

Özel sektörün de piyasaya girmesiyle çay üretimi yapan fabrika sayısında artış olmuştur. 2014 yılı itibariyle sektörde çay üretimi yapan 274 fabrika mevcuttur. Bunların 45’i Çaykur’a, 229’u özel sektöre ait çay fabrikalarıdır. Bu fabrikaların 215’i Rize’de 34’ü Trabzon’da, 13’ü Giresun’da, 11’i Artvin’de ve Ordu’da da 1 tane fabrika bulunmaktadır. Aşağıda Tablo 7’de 2014 yılı itibariyle Çaykur ve özel sektöre ait fabrika sayıları ve kapasiteleri yer almaktadır.

Tablo 7: Çaykur ve Özel Sektöre Ait Çay Fabrikalarının İllere Göre Sayı ve Kapasiteleri

İLLER	FABRİKALAR				TOPLAM	
	ÇAYKUR		ÖZEL SEKTÖR		Sayı	Kapasite (ton/gün)
	Sayı	Kapasite (ton/gün)	Sayı	Kapasite (ton/gün)	Sayı	Kapasite (ton/gün)
RİZE	32	5.445	183	7.955-	215	13.400
TRABZON	8	1.190	26	1.225	34	2.415
ARTVİN	4	790	7	310	11	1.100
GİRESUN	1	175	12	480	13	655
ORDU	-	-	1	30	1	30
G.TOPLAM	45	7.600	229	10.000	274	17.600

Kaynak: Çaykur çay sektörü raporu, 2014:16

Türkiye’de fabrikalarımızın her yıl işlediği kuru çay miktarı yaş çay üretimine bağlı olarak yıldan yıla değişmektedir. O yılda gerçekleşen iklim koşulları çayın verimini büyük oranda etkilemektedir. Ayrıca kullanılan gübrenin kalitesi, çayın toplanma biçimi ve çay tarım arazilerinin içine dikilen sebze ve meyveler çayın verimini etkileyen etkenlerdir. Aşağıda Tablo 8’de 2009-2014 yılları arasında üretilen yaş çay üretim ve kuru çay üretim tabloları yer almaktadır.

Tablo 8: 2009-2014 Yılları Arası Yaş Çay ve Kuru Çay Üretimi (Kg)

	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Özel Sektör	510.442.198	715.350.187	578.160.620	497.388.942	503.835.179	633.413.253
Çaykur	593.538.074	590.396.777	652.980.573	655.285.218	672.208.051	628.442.391
Genel Toplam	1.103.980.272	1.305.746.964	1.231.141.193	1.152.674.160	1.176.043.984	1.263.914.782
Kuruçay Üretimi Toplam(Kg)	224.000.000	240.000.000	230.000.000	223.000.000	232.000.000	246.000.000

Kaynak: Rize Ticaret Borsası, Türk Çay Sektörü Raporu, 2015:3

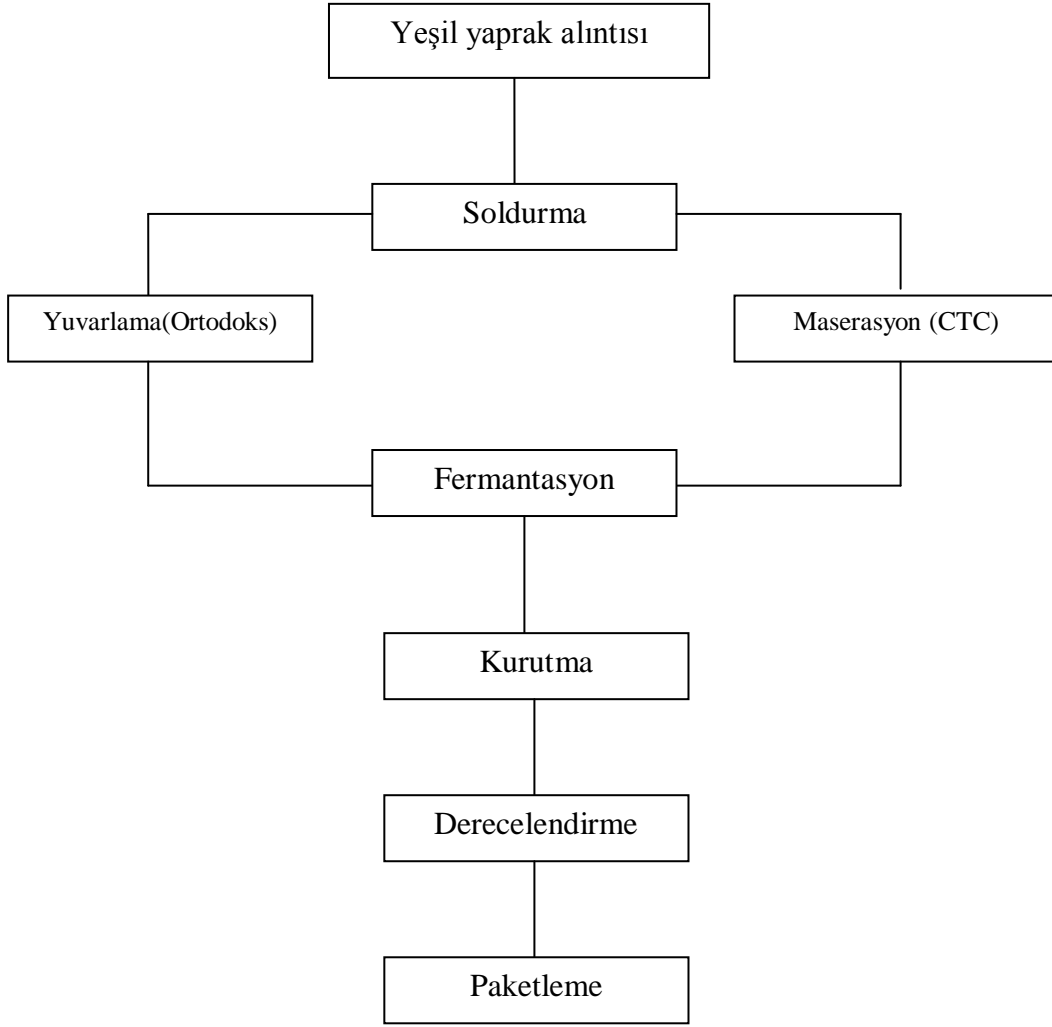
2.4 Türkiye’de Çayın İşlenme Teknolojisi

Çayın işlenme aşamasında etkili olan biyokimyasal olaylar kilit role sahiptir. Yeşil çay yaprağından değişik niteliklerde çayların üretilmesi oksidasyon tepkimelerine dayanır. İşleme sürecindeki biyokimyasal değişimler üretilen çayın tat, renk, koku ve aroma gibi özelliklerinin ortaya çıkmasına etki eder. Çayın işlenmesindeki asıl maksat, yeşil çay yaprağında bulunan ve çaya olumlu etki yapan maddelerin bozulmadan işlenen çaya geçmesini sağlamak ve olumsuz etki yapan maddeleri zararsız hale getirmektir (Kaçar, 2010:54).

Yaş çayın işlenmesinde Ortodoks ve CTC (Crushing-Tearing-Curling) yöntemleri kullanılmaktadır.

Ortodoks yöntemi; işletmeye gelen yaş çayın sırasıyla soldurma, kıvrırma, fermantasyon ve kurutma işlemlerine tabi tutulması ile gerçekleşmektedir. CTC metodu, verimliliği ve uygunluğu yüzünden önem kazanmıştır. Bu yöntem ile siyah çay üretiminde en önemli farklılıklardan biri kıvrırma işleminde CTC makinelerinin kullanılmasıdır. CTC ile işlenmiş çaylar elle toplanmış veya mekanik olarak hasat edilmiş olabilir. Makine ile hasat edildiğinde, CTC prosesi geleneksel üst iki yaprak ve tomurcukla beraber diğer yaprakları da işleyebilmektedir. CTC makineleri ile kesme, ezme, parçalama, yırtma ve dökme işlemi aynı anda yapılmaktadır (Usta, 2004:8).

Çay üretim sürecinde yer alan aşamalar aşağıda yer alan Şekil 8’deki gibi verilebilir.



Şekil 8: Çay Üretim Süreci

Kaynak: Kaçar, 2010:230

Soldurma: Ortodoks yöntemine göre siyah çay üretiminin zorunlu ilk işlemi soldurmadır. Pratikte basit bir uygulama gibi gözükmeyle beraber soldurma kuramsal olarak karmaşık ve önemli bir işlemdir. Soldurmanın ana amacı kısmi kurutma ile suyu buharlaştırılarak azaltılan çay yaprağını fiziksel olarak kıvrıma işlemi için uygun şekle dönüştürmektir. Bu yolla iyi bir fermantasyon için uygun bir ortam da hazırlanmış olmaktadır (Çimen, 2014:58).

Kıvrıma: Kıvrıma işlemi, çay yaprak hücrelerinin zarlarını parçalayıp hücre özsuyunun yaprak düzeyine ulaşmasına ve havadaki oksijen ile reaksiyona girmesine olanak sağlamak için yapılır (Çuhadaroğlu, 2002:23).

Fermantasyon: Siyah çay en önemli kimyasal ve biyokimyasal özelliklerini fermantasyon aşamasında kazanır. En ucuz ve en basit işlem aşaması olan fermantasyon; kıvırma işleminden sonra belirli yükseklikte yaprakların özelliklerine, çevrenin hava durumuna, fermantasyon alanının nemine ve sıcaklığına göre belirlenen saat aralıklarında gerçekleşir. Bu doğal proses (süreç), çayın tadını oluşturan enzimlerin ortaya çıkmasını sağlar (Savcı ve Badem, 2013:22).

Kurutma: Kurutma, çay yaprağının nem kapsamını belirli düzeye indirerek fermantasyonu durdurmak; kazanılan özelliklerin ve maddelerin kaybolmasına neden olmayacak ortamların hazırlanarak siyah çayı depolanabilir, paketlenabilir ve taşınabilir duruma sokmaktır(Kaçar, 2010, 208).

Derecelendirme (Tasnif) :Çayın derecelendirilmesi, kuru çayda bulunan değişik boyutlardaki çay parçacıklarının fiziksel olarak ayırt edilmesi işlemine dayanır (Savcı ve Badem, 2013:22).

Paketleme: Çay kutularında paketlemeye yetecek kadar biriktiğinde kâğıt torbalarla veya kutularla dolu olan paketleme odalarına aktarılır.

2.5. Türkiye’ de Çay Tüketimi

Ülkemizde çay tüketimi, üretimine başlanılmadan önce dışarıdan ithal edilen çaylar ile karşılanmaktaydı. İlk çay ithalatının Osmanlı zamanlarına dayandığı söylenmektedir. Ülkemizde çay üretimine başlanmasıyla birlikte üretimine paralel olarak hem çay tüketimi artmış hem de dışarıdan ithal edilen çayın miktarı azalmaya başlamıştır. Ülkemizde üretilen çayın tüketimi karşılaması 1963 yılında başlamış, 1970’li yıllardan sonra üretim miktarı tüketim miktarını geçmiştir (Usta, 2004:23). Türkiye’de çay tüketimi 1990 yıllarında 136.000 bin ton iken günümüzde çay tüketimi artış göstererek bu rakam 220 bin ton civarına çıkmıştır.

Türkiye çay tüketimi bakımından İrlanda, İngiltere ve Kuveyt’in ardından dördüncü sırada yer almaktadır. Aşağıda Tablo 9’da yıllık kişi başına çay tüketimi gösterilmektedir.

Tablo 9: Yıllık kişi başına çay tüketimi

Ülke Adı	Tüketim Miktarı (Kg)
İrlanda	3,2
İngiltere	2,6
Kuveyt	2,5
Türkiye	2,3
Katar	2,0

Kaynak: Çaykur Çay Sektörü Raporu, 2008:2

2.6. Türkiye’de Çayın Pazarlaması

Çay sektöründe yıllar itibariyle arz ve talep dengesizliğinden ortaya çıkan ürün fazlası nedeniyle büyüyen stok hacimleri, dış pazar olanakları ile azaltılmaya çalışılmaktadır. Ancak sektörde ihracatta vergi iadesi, destekleme veya fiyat istikrar fonundan ödeme yapılması gibi teşvik edici uygulamaların olmayışı, diğer üretici ülkelerde üretimin yıl boyunca sürmesi, işçilik maliyetlerinin ve fiyatların yüksek oluşu, dış piyasalarda sektörün rekabet gücünü azalmakta bunun sonucu olarak çay ihracatı istenilen düzeye ulaşamamaktadır (Usta, 2004:24).

Ülkemizin her ne kadar ihracat rakamları istenilen seviyede olmasa da Avrupa Birliği ve diğer Avrupa ülkelerinde 4.000 ton kadar paketli çay ihraç potansiyeli bulunmaktadır. 2014 yılında Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Afganistan, Avustralya, Gürcistan, Çin, İngiltere, Arnavutluk, Suudi Arabistan, Hollanda, Bosna Hersek, Fas, Danimarka, Belçika, Singapur, Türkmenistan, Japonya ve KKTC gibi ülkelere çay ihracatı yapılmıştır (Çay Sektörü Raporu, 2014:19).

2.7. Çay Sektörünün Genel Sorunları

Doğu Karadeniz bölgesinde yaklaşık 760 bin dekar çaylık alan bulunmakta ve 200 bine yakın üretici çay tarımı ile uğraşmaktadır. Doğu Karadeniz’in incisi olan çay, bölge insanın büyük bir geçim kaynağıdır. Her sektörde olduğu gibi çay

sektörünün de bazı önemli sorunları bulunmaktadır. Bu sorunlarla ilgili çalışmalar incelendiğinde, sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Savcı, 2012:19):

- Temel sorunlar,
- İşletmeler ile ilgili sorunlar,
- Diğer sorunlar.

Bu sorunlarla ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

2.7.1. Çay İşletmelerinin Temel Sorunları

Çay işletmeleri ile ilgili temel sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Savcı, 2012:19):

- Arz talep dengesizliği,
- Maliyetlerin yüksek olması,
- Kalite ve verimliliğin düşüklüğü.

Bu sorunlarla ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

2.7.1.1. Arz - Talep Dengesizliği

Türkiye’de yılda yaklaşık olarak 220-230 bin ton civarında çay tüketilmektedir. Bu miktarın 110-115 bin tonunu Çaykur çayları, 80-85 bin tonunu özel sektör çayları, 40-50 bin tonunu da yabancı menşeli çaylar oluşturmaktadır (Çay sektörü raporu, 2014:20). Üretilen çaylar, tüketici potansiyelinin fazla olmaması ve ülkemize giren yabancı menşeli çaylar nedeniyle stok oluşturmaktadır. Bu durum çay işletmelerinde stok maliyetlerini arttıran bir durumdur. Pazarlama faaliyetlerinin yetersizliği ve çay fiyatının pahalı olması çayın stoklarda kalmasına sebep olmaktadır. Aşağıda Tablo 10’da yıllar itibariyle stoklarda kalan çay miktarları yer almaktadır.

Tablo 10: Yıllar İtibariyle Dökme ve Paketli Siyah Çay Miktarları ile Dökme ve Paketli Siyah Çay Stokları (Ton)

YILLAR	Üretilen Kuru Çay	Üretilen Paketli Çay	Dökme Çay Stok	Paketli Çay Stok	Toplam Stok
2008	123.804	111.374	79.787	5.799	85.586
2009	111.594	106.795	83.625	2.899	86.524
2010	106.355	122.930	66.411	1.357	67.768
2011	116.357	106.027	77.831	4.330	82.161
2012	123.931	118.963	79.775	11.320	91.095
2013	130.711	129.971	86.711	9.673	96.384
2014	117.729	148.149	50.479	4.813	55.292

Kaynak: Çay Sektörü Raporu, 2014:17

2.7.1.2. Maliyetlerin Yüksek Olması

Türk çay sektörünün en önemli sorunlarından biri üretim maliyetlerinin diğer çay üreten ülkelere göre daha pahalı olmasıdır. Yurtdışında yaş çay 12 ay hasat edildiği, işçilik ve diğer girdiler ucuz olduğu ve yaşa çaya % 50'nin üzerinde devlet desteği sağlandığı için üretim maliyetleri bize göre çok daha düşüktür ve bu durum piyasadaki fiyat rekabetinde dezavantaj olarak karşımıza çıkmaktadır (Harman, 2013:80).

Yüksek üretim maliyetleri dünya piyasalarına (ihracat) çay satışını engellemektedir. En önemli maliyet unsuru yaş çayın fiyatıdır. Yaş çay taban fiyatları düşük olduğu iddiası ile üreticiyi, yüksek olduğu iddiası ile de çay sanayisini tatmin etmemektedir. Dünya çay fiyatlarına bakıldığında çay sanayicisinin, çay taban fiyatlarıyla enflasyon karşılaştırıldığında ise üreticilerin haklı olduğu sonucuna varılmaktadır (Özden, 2009:27).

Bu sorunu ortadan kaldırmak için son yıllarda uygulanan sistem biraz rahatlık yaratmıştır. Devletin üreticilere sağladığı destekleme primleri ile üreticiler daha yüksek gelir elde etmekte, çay sanayicisi de kuru çayı daha ucuza mal etmektedir. Aşağıda Tablo 11'de yıllar itibari ile yaş çaya verilen fiyat ve destekleme rakamları yer almaktadır.

Tablo 11: Yıllar İtibariyle Yaş Çay Fiyatları ve Destekleme Primleri

Yıllar	Kampanya Açılış Tarihi	Yaş Çay Alım Fiyatı (TL/Kg)			Artış %'si
		Alım Fiyatı	Destekleme Piri mi	Toplam	
2008	25 Nisan	0,737	0,1017	0,8387	14,9
2009	15 Mayıs	0,790	0,115	0,905	7,9
2010	13 Mayıs	0,885	0,115	1,00	10,5
2011	20 Mayıs	0,98	0,12	1,10	10,0
2012	9 Mayıs	1,10	0,12	1,22	11
2013	27 Nisan	1.230	0,12	1,35	11,82
2014	26 Nisan	1,380	0,12	1,50	12,19

Kaynak: Çay Sektörü Raporu, 2014:13

2.7.1.3. Kalite ve Verimliliğin Düşüklüğü

Ülkemizde çay bahçeleri oldukça yaşlıdır. Son yıllarda uygulanan çaylık alanlarının 1/10 oranında gerçekleştirilen budama sistemi de bu yaşlılığı ortadan kaldırmamaktadır. Çay bitkisinin ömrü azami 50 yıldır. Çaylık alanlarımızda büyük oranda bu yaşın üzerinde bitkiler bulunmaktadır. Budama sistemi uygulansa bile yaşlı çay bahçelerinden kaliteli yaprak alınması mümkün olamamaktadır (Özden, 2009:27).

Ülkemizde çay tarımında temel sorun yaş çay yaprağı kalitesi ile ilgili olup çayda, toplama tekniğine uygun şekilde makas kullanılmaması, kimyasal gübre kullanılması, toprak analizleri yapılmadan gübrenin bilinçsizce kullanılması ürün kalitesinin azalmasına ve toprak yapısının bozulmasına neden olmaktadır (Usta, 2004:32).

Çayın 2.5-3.5 standardında toplanamaması da kaliteyi olumsuz etkilemekte, çay niteliği olmayan odunsu kısım da doğrudan çaya karışarak kaliteyi düşürmektedir. Kaliteli yaş çay yaprağı toplanması; fiyat ve randıman açısından sanayicilere, kalite açısından çay tüketicisine fayda sağlayacaktır. Özellikle sanayicilerin randımandan kazanması (verimi yükseltmesi) için kaliteli çay alımı zorunludur. (Çaysiad Raporu, 2006:3).

2.7.2. İşletmeler ile İlgili Sorunlar

Çay sektöründe işletmeler ile ilgili sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Savcı, 2012:21):

- İşletmenin Finansal, Teknik ve Hijyenik Yönden Yetersizliği,
- Örgütlenme Yetersizliği,
- Yönetici Yetersizliği,
- Pazarlama Sorunu,
- İşçi İstismarı.

Bu sorunlarla ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

2.7.2.1. İşletmenin Finansal, Teknik ve Hijyenik Yönden Yetersizliği

Özellikle özel sektördeki işletmelerin finansal yapısının yeterince güçlü olmaması bu işletmeleri finansman sıkıntısına sokmakta ve üretilen kuru çayın düşük fiyatla satılmasına neden olmaktadır. Bu durum hem işletmeleri hem de müstahsilleri olumsuz etkilemektedir. Çünkü müstahsil zamanında yaş çay bedelini alamamaktadır (Savcı, 2012:21).

Bu sektörde özellikle bazı özel sektör işletmeleri teknik yönden de yetersizdir. Bir tarafta ISO standartlarına uygun üretim yapan işletmeler varken diğer taraftan çok yetersiz işletmeler de varlığını sürdürmektedir. Yatırımcı kuruluşların, kuruluş aşamasında sağlıklı bir teknoloji araştırması yapmadığı ve bu sebeple sonradan teknik yetersizlikle karşılaştığı bir gerçektir (Saklı, 2008:232).

İşletmelerin bir diğer yetersizliği ise hijyenik standartlara uymamasıdır. Gıda maddesi üretimi yapan tesislerin gıda üretimine ilişkin tüzük ve kodeks standartlarında öngörülen sağlıklı şartlarda üretim yapmaları gerekmektedir. Bugün halen, gerekli standartlara uygun hijyenik bir ortamda üretim yapma bakımından sorunlar çözülmüş değildir (Saklı, 2008:232).

2.7.2.2. Örgütlenme Yetersizliği

Örgütlenme yetersizliği hem kuru çay üreten işletmelerin kendi aralarında örgütlenememeleri hem de yaş çay yaprağı tarımı yapanların (müstahsillerin)

kendi aralarında örgütlenememeleri ile ilgilidir. Türkiye’de çay üreten işletmelerin bir araya gelerek birlik oluşturmaları ve güç birliği yapmaları, birbirlerini rakipten daha çok birbirini tamamlayan ortaklar olarak görmeleri gerekmektedir (Savcı, 2012:21).

2.7.2.3. Yönetici Yetersizliği

Özellikle küçük yaş çay işleme tesislerinde profesyonel yöneticilik mevcut değildir. Tesis sahibi veya sahipleri, her işi yürüttükleri gibi yönetim işini de kendileri yapmaktadırlar(Saklı, 2008:234). Tesis sahiplerinin maliyetten kaçınarak bu şekilde davranması işletmenin doğru bir şekilde yönetilememesine neden olmaktadır. Bu da uzun vadede işletmenin başarısızlığına neden olabilir.

2.7.2.4. Pazarlama Sorunu

Çay sektörünün geneline bakıldığında birkaç büyük firma dışında küresel dünyanın en önemli rekabet aracı olan tanıtım ve pazarlamayı yeterince verimli kullanmadığı görülmektedir. Ne kadar iyi çay üretilirse üretilsin iyi tanıtım ve pazarlama stratejisi belirlenmemişse başarıya ulaşılması güçtür. Bu durum sonucunda çay piyasasında sadece belirli firmalar tanıtım ve pazarlamayla başarıya ulaşıyor, diğer firmalar ise sürekli zarar ediyor (Çay Sektörü Raporu, 2015:4).

Türk çayının pazarlanmasına engel teşkil edecek durumları şu şekilde sıralayabiliriz (Saklı, 2008:240-241):

- Yüksek Maliyet ve Fiyat: Özellikle yabancı ülkelerdeki düşük maliyetler karşısında Türk çayının pazarlanmasında yüksek maliyet olgusu önemli bir sorundur.
- Özel Kesimde Sermaye Yetersizliği: Özel sektör firmalarının harmanlama, paketleme ve pazarlama konularında sermaye yetersizliği sebebiyle etkili olamadıkları bilinmektedir.
- Güneydoğu’da Kaçak Çay Alışkanlığı: Güney Doğu Anadolu Bölgemizde eski yıllardan beri devam eden bir kaçak çay alışkanlığı vardır. Türk çayından farklı bir damak tadına alışılması sebebiyle bu alışkanlığı yıkmak ve yerine Türk çayını ikame etmek kolay olmamaktadır.

- Dışsatım Sorunu: Türk çayının dışarıya satılması önündeki en önemli iki engel; kalitenin düşük ve maliyetlerin diğer ülkelere göre yüksek olmasıdır.

2.7.2.5. İşçi İstismarı

Çay işletmelerinde, yabancı uyruklu işçilerin çalıştırıldığı gözlenmektedir. Ayrıca üreticilerimizin de önemli bir kesiminin yabancı uyruklu işçi çalıştırdığı gözlenmektedir. Yabancı uyruklu işçilerin çalıştırılması yerli işçilerimizin iş bulamamasına ve işsizlik rakamlarının artmasına sebebiyet vermektedir.

Çay işletmelerinde çalışma şartları ile ilgili de sıkıntılar vardır. İş Kanununun 61. Maddesinde haftalık çalışma süresi 45 saat olarak belirlenmiştir. Ayrıca yine İş Kanununun 65. Maddesi, gece çalışma şartlarının 7.5 saat'i aşmayacağını belirtmektedir. Fakat uygulamada işletmelerde genelde iki vardiya ve 10-12 saat şeklinde çalışıldığı gözlenmektedir (Savcı, 2012:22).

2.7.3. Diğer Sorunlar

Çay sektöründe diğer sorunlar olarak; özel sektör sorunu, üretici sorunu, istihdam ve kaçak çay sorunu olarak belirtilebilir.

2.7.3.1. Özel Sektör Sorunu

1980'lerden sonra ülkemizde kurulan birçok özel sektör firmaları bulunmaktadır. Bugün varlıklarını sürdüren özel sektör işletmeleri vatandaşlardan önemli miktarda çay almaktadır. Genellikle üreticilerimiz, Çaykur'a kotası kadar olan çayını sattıktan sonra geriye kalan çaylarını özel sektör firmalarına satmaktadır. Özel sektörün uyguladıkları fiyat politikaları ve verdikleri sözleri zamanında yerine getirmemeleri üreticilerimizi olumsuz yönde etkilemekte ve üreticilerin gözünde özel sektör hep ikinci planda kalmaktadır. Çay alımında belirli bir standardın olmaması da kalitesiz çayların piyasaya sürülmesine neden olmaktadır.

Özel sektördeki bu sağlıksız gelişmeyi teşvik eden, devletin uyguladığı yanlış politikalar olmuştur. Modern devletin görevi, piyasada gerekli denetim ve kontrolleri yapmaktır. Ancak sektörde devletin özellikle kuru çay üretimi ve

paketleme aşamalarında, üretim izin belgesi olup olmamasına bakmadığı, bu durumun halk sağlığını tehdit ettiği kadar haksız rekabete de yol açtığı görülmektedir (Özden, 2009:28).

Her ne kadar özel sektörle ilgili bir takım sorunlar olsa da özel sektör günümüzde üreticilerden önemli miktarda yaş çay almaktadır. Aşağıda Tablo 12’de 2008-2012 yıllarında Çaykur’un ve özel sektörün üreticilerden aldığı yaş çay miktarları ve oranları yer almaktadır.

Tablo 12: 2008-2012 Yıllarında Üreticilerden Alınan Yaş Çay Miktarları

Yıllar	Satın Alınan Yaş Çay Miktarı				Toplam (Bin Ton)
	Çaykur (Bin Ton)	%	Özel Sektör (Bin Ton)	%	
2008	650	58	467	42	1.117
2009	594	54	510	46	1.104
2010	590	45	715	55	1.305
2011	653	53	580	47	1.233
2012	655	57	494	43	1.149
2013	672	57	504	43	1.176
2014	628	49,6	638	50,4	1.266

Kaynak: Çay Sektörü Raporu, 2014:9

2.7.3.2. Üretici Sorunu

Yaklaşık olarak 200 bin üreticimiz çay tarımı ile uğraşmaktadır. Çay tarımı bölge insanı için büyük bir gelir kaynağı oluşturmaktadır. Üreticilerimizin gelirlerini daha fazla arttırmak için yaptıkları faaliyetler çaydaki kaliteyi düşürmektedir. Örneğin çay belirli bir boya eriştiği zaman toplanması gerekir. Fakat üreticilerimiz daha fazla gelir elde etmek amacıyla çayı daha fazla büyütmekte ve bu da çayın kartlaşmasına sebep olarak çaydaki kaliteyi düşürmektedir.

Çay tarımında önemli sorunlardan biri de arazilerin miras yoluyla bölünmesidir. Babadan oğula kalarak bölünen araziler, giderek küçülmemekte ve üreticilerin geçim kaynağı olmaktan çıkmaktadır. Yeterince ekonomik kazanç elde edemeyen üreticilerimiz mevcut arazilerini bırakarak büyük şehirlere göç etmektedir.

2.7.3.3. İstihdam Sorunu

Dünyada önemli içeceklerden biri olan çay, ülkemizde de çok sık tüketilen içeceklerin başında gelmektedir. Türkiye’de çay üretimi, Sarp Sınır Kapısından başlayıp Ordu iline kadar uzanan bölgede yetiştirilmektedir. Çay üretiminde yaklaşık olarak 200 bin aile yaş çay tarımından gelir sağlamaktadır.

Çayın oluşturduğu istihdam, tarım ve sanayi bakımından ayrı ayrı ele alınabilir. Sanayi bakımından oluşan istihdam işçi ve memur biçiminde iken, tarımsal istihdam çay üreticiliği ve tarım işçiliği şeklinde olmaktadır. Ancak gerek sanayi gerekse tarımsal istihdamın ortak özelliği, 4-5 ay gibi kısa dönemli bir çalışma imkânı sağlamasıdır. Bu durum, iklim şartlarından kaynaklanmakta ve çayın büyüme döneminin kısa olmasının sonucu olarak ortaya çıkmaktadır (Saklı, 2004:161).

Çay sektörü, mayıs ayından başlayıp eylül ayına kadar geçici süreliğine bölgeye istihdam sağlamaktadır. Bu sektörde çalışanlar, bu süre zarfının dışında başka yerlerde çalışmak zorundadırlar. Genellikle çay tarımı ile uğraşan çiftçilerimiz çalışmak üzere büyük şehirlere göç etmektedir. Bölgede çay tarımından başka alternatifin olmaması bu duruma yol açan sebeplerin başında gelmektedir.

Çay istihdamında önemli konulardan biri de çay tarımının arazi sahipleri tarafından yapılmamasıdır. Bölge genelinde gittikçe yaygınlaşan bu durumda arazi sahipleri çaylıklarını ya bölge dışından gelen insanlara ya da yabancı uyruklu insanlara toplattırmaktadır. Özellikle kendi insanımıza değil de yabancı uyruklu insanlara istihdam sağlamamız, hem ülke ekonomisini olumsuz etkilemekte hem de işsizlik miktarının artmasına sebep olmaktadır.

Her Őeye rağmen çay tarımı, yöredeki hayat standardının yükselmesinde etkili olmuştur. aydan önce insanlar sadece karınlarını doyumayı ve asgari Şartlarda geçinmeyi hedeflemekte, fakat bunu da gurbete çıkmadan baŐaramamaktaydılar. aydan sonra ise gıda ve giyim ihtiyacı tamamen karŐılanmaya başladı. aydan sağlanan gelirler çoğalan nüfusa geçinme imkânı sağlamasının yanında, ailelerin yaŐayıŐına göre büyük Őehirlerde arsa, daire, dükkân vb. satın alarak yatırım yapmalarına imkân sađlamıŐtır (Saklı, 2004:171).

2.7.3.4. Kaçak ay Sorunu

Türk aycılığını olumsuz yönde etkileyen sorunlardan biri yurt dışından, ülkemize kayıt dışı yollardan giren yabancı menşeli aylardır. Ülkemize yabancı menşeli çay giriŐi; kısa süre öncesine kadar sınır ticareti, zati eŐya muafiyeti, normal ithalat ve kaçakçılık gibi yasal olmayan yollarla yapılmaktaydı. Bu konuda, 23 Aralık 1998 yılında ıkarılan Kararname ile çay sınır ticareti kapsamından çıkarılmıŐtır (Başer, 2006:70).

Türkiye'ye dışarıdan girecek kuru çay için yüzde 145 gümrük vergisi ödenmesi gerekmektedir. Az da olsa normal dış alım Şeklinde ülkemize çay girmekle birlikte, esas sorun kaçak yollarla ve kontrolsüz olarak giren aylardır (Enginyurt, 2006:51)

Ülkemizdeki ay işletmelerinin yüksek maliyetle çay üretimini gerçekleştirmesi ve çay ithalatında yüksek vergi oranları ülkemize kaçak çayların girmesine neden olmaktadır. Özellikle iŐletmelerimizin belirli maliyet rakamlarının altında üretim yapamaması, çay satış fiyatlarının yüksek olmasına ve bunun sonucu olarak tüketicinin daha ucuz olan kaçak çaya ilgi göstermesine sebebiyet vermektedir. Dışarıdan getirilen bu çaylar insan sağlığını önemli ölçüde zarar vermektedir. Kaçak ay sadece insan sağlığına zarar vermekle kalmamakta ülke ekonomisine de büyük zararlar vermektedir. Ülkemiz insanın emekleriyle topladıkları çaylar satılamamakta ve satılamayan çaylar işletmelerin stok maliyetlerini arttırmaktadır.

Türkiye'de yılda yaklaşık 220-230 bin ton civarında çay tüketilmektedir. Bu miktarın 40-50 bin tonunu kaçak çaylar oluŐurmaktadır. Özellikle Güney Doğu Anadolu, Doğu Akdeniz ve Doğu Anadolu Bölgesi sınır illerinde

yoğunlukla yabancı menşeli çaylar tüketilmektedir (Çay Sektörü Raporu, 2014:17).

Bu bölgelerde yıllardan beri devam eden bir kaçak çay alışkanlığı vardır. Farklı bir damak tadına alışılması nedeniyle bu alışkanlığı yıkmak ve yerine Türk çayını ikame etmek kolay olmamaktadır. (Saklı, 2004:65).

Eğer kaçak çay önlenemezse Türk çay sektörünü karanlık günler beklemektedir. Bugün için baktığımızda ülkemizin 1 yıllık ihtiyacının yarısı üretime gireceğimiz Mayıs 2014 ayında depolarda (Çaykur 55 bin ton, özel sektör 40-45 bin ton) hazır beklemektedir. Bu şekilde devam ederse, firmalarımız teker teker kapanacak, müstahsilimiz çayını satamayacak ve bölge halkı geçmişte olduğu gibi, göçe zorlanacaktır. Burada esas sıkıntıyı çekecek olan kesim en zayıf halka olarak tabir edilen müstahsil olacaktır (Türk Çay Sektörü Raporu, 2014:10).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÇAY SEKTÖRÜNDE SORUMLULUK MUHASEBESİ UYGULAMASI

Bu bölümde, çay sektöründe sorumluluk muhasebesi ile ilgili bir uygulama yapılmıştır. Öncelikle uygulamanın konusu ve amacı, uygulamanın kapsamı, kısıtları ve metodolojisi, işletmeye ilişkin bilgiler verilmiştir. Daha sonra sorumluluk muhasebesi seçilmiş olan bir çay işletmesi üzerinde uygulanmaya çalışılmıştır.

3.1. Uygulamanın Konusu ve Amacı

Giderek artan rekabet ortamı ve gelişen ekonomik ortam ile işletmeler büyüme yoluna gitmektedirler. İşletmeler büyüme yoluna gittikçe faaliyet alanları genişlemekte bu da işletmeleri tek bir merkezden yönetme fikrini geçersiz kılmaktadır. Bu duruma çözüm olarak da işletmeleri yönetilebilir bölümlere ayırma fikri ortaya çıkmıştır. Bu anlayışa göre her bölüm kendi giderlerinden sorumlu tutulacak ve performansları da kendilerine verilen sorumluluk sınırları içerisinde değerlendirilecektir.

Bu anlayış doğrultusunda çalışma konusu olarak çay işletmelerinde sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği seçilmiştir. Bu çalışmada çay sektöründeki işletmelerde etkili bir yönetsel kontrol ortamı oluşturabilmek, sorumluluk merkezleri için başarı değerlendirmesi yapabilmek ve işletmede gider kontrolünün sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

3.2. Uygulamanın Kapsamı ve Kısıtları

Çay sektörü Doğu Karadeniz Bölgesi insanın önemli bir geçim kaynağıdır. Ayrıca bu sektörün ülke ekonomisine de önemli katkıları bulunmaktadır. Bu çalışmada sadece Rize bölgesinde kamuya ait bir çay işletmesi incelenecektir. İncelenen işletme üzerinde bir uygulama yapılacaktır. Tek bir işletme üzerinden anlatılmasının nedeni farklı işletmelerin organizasyon yapılarının farklı olması ve maliyet hesaplamalarının aynı olmamasıdır. Konunun karışıklığa yol açmadan daha iyi anlatılması için böyle bir seçimde bulunulmuştur.

3.3. Uygulamanın Metodolojisi

Bu çalışmada Rize bölgesinde kamuya ait bir işletme seçilmiştir. İşletme çalışanların görevleri, ne gibi sorumluluklarının olduğu ve bu sorumluluklarıyla birlikte kimlere hesap vermekte oldukları belirlenecektir. İlgili kişilerle görüşülecek ve bilgi toplanacaktır. İşletmeye dair bilgilerle sorumluluk merkezleri oluşturulacak ve başarı değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır.

3.4. Uygulamanın Yapıldığı İşletmeye İlişkin Bilgiler

Uygulama kamuya ait bir çay işletmesinde yapılmıştır. Bu bölümde işletmenin tarihsel gelişimi, teşkilat yapısı, amacı, faaliyetleri, sektördeki payı ve maliyet muhasebesinden bahsedilecektir.

3.4.1. İşletmenin Tarihi Gelişimi

Türkiye’de çay tarımı ve sanayi faaliyetleri 1938-1948 yılları arasında Devlet Ziraat İşletmeleri Kurumunca, 1949-1973 yılları arasında ise Tekel Genel Müdürlüğü ve Tarım Bakanlığı işbirliği ile sürdürülmüştür (Çay Sektörü Raporu, 2014:6).

1973 yılından 1984 yılına kadar ülkenin tarım politikasına uygun olarak çay tarımını geliştirmek, kalitesini ıslah etmek ve işlenmesini teknik esaslara göre yürütmek, iç ve dış pazar isteklerine uygun üretmek gibi konularda tekel konumunda faaliyetlerini sürdürmüştür (Usta, 2004:14).

1982 yılında Kamu İktisadi Kuruluşu (KİK) niteliğine dönüştürülen kurum, 1994 yılında çıkartılan 4046 Sayılı “Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun” 35. maddesi gereğince, İktisadi Devlet Teşekkülü (İDT) statüsüne alınmıştır. Daha sonra 3046 sayılı yasanın 4060 sayılı yasayla değişik 4. ve 3313 sayılı yasayla değişik 10. maddeleri uyarınca 26 Kasım 2002 tarihinde Tarım ve Köy işleri (Gıda, Tarım ve Hayvancılık) Bakanlığının ilgili kuruluşu olmuştur.(Çay Sektörü Raporu, 2014:6). Bugünlerde halen faaliyetlerine devam etmektedir.

3.4.2. İşletmenin Amacı ve Faaliyetleri

İşletme, Türkiye'nin tarım politikasına uygun olarak çay ziraatını geliştirmek, çay kalitesini ıslah etmek, işlenmesini teknik esaslara göre yürütmek, iç ve dış pazar isteklerini karşılamak üzere kuru çay üretmek, ithal etmek ve ihraç etmektedir. Verimlilik esasına dayalı işletme politikasıyla sermaye birikimine yardım ederek yatırım kaynağı yaratmak amacı ile oluşan kurumun faaliyet konuları şunlardır (Faaliyet Raporu, 2014:3):

- Üreticilerden, işletmeye uygun nitelikteki çay yapraklarını satın almak,
- Satın alınan çay yapraklarını işlemek ve değerlendirmek için teknolojik faaliyette bulunmak,
- Ürettiği veya ithal ettiği kuru çayların iç ve dış pazar isteklerine uygun olarak harmanlanmasını, paketlenmesini ve pazarlanmasını sağlamak,
- Yukarıdaki faaliyetlerle ilgili olarak,
- Gerekli tesisleri kurmak ve işlemek,
- Üretim faaliyetlerinden doğan yan ürünleri değerlendirmek ve yardımcı maddeler üretmek,
- Çay ürününün kalite ve veriminin ve işletme tekniğinin geliştirilmesi için gerekli araştırmaları yapmak,
- Gerekli madde ve araçları tedarik etmek,
- Ticaretle iştigal etmek ihracat ve ithalat yapmak,
- Çay üreticilerinin kooperatifleşmesi için gerekli olan faaliyetlerde bulunmak, çay borsasına çay sanayicilerinin katılımında önderlik yapmak,
- Çay eksperlerinin yetiştirilmesi için gerekli önlemleri almak,
- Kuruluşun ihtiyacı için her türlü taşınır ve taşınmaz mal edinmek, kamulaştırma yapmak, aynî, sınaî ve ticari haklar tesis etmek, bunlar üzerinde tasarrufta bulunmak,
- Mevzuat uyarınca verilen diğer görevleri yerine getirmek,
- İstihdam geliştirme çalışmaları kapsamında düzenlenen beceri kazandırma programlarını uygulamak,
- Kurulmuş ve kurulacak küçük ve orta büyüklükteki özel kuruluşlara idari ve teknik alanlarda rehberlik yapmak.

3.4.3. İşletmenin Sektördeki Payı

Çay sektöründe 274 fabrika mevcuttur. Bunların 45'i kamuya ait olan fabrikalardır. Kamuya ait olan 45 fabrikanın 32 tanesi Rize'de, 8 tanesi Trabzon'da, 4 tanesi Artvin'de ve 1 tanesi de Giresun'da bulunmaktadır. Bu fabrikaların kapasiteleri toplamı, günlük 7.600 ton çay üretmeyi karşılayacak düzeydedir (Çay Sektörü Raporu, 2014:16).

Uygulama yapılacak olan işletme günde 150 ton çay üretimi yapabilecek kapasitededir. 2015 yılında Rize Ticaret Odasının düzenlediği çay sektörü raporuna göre 2014 yılı içinde üreticiden toplam olarak 1.263.914.782 kg yaş çay alınmıştır. Bu toplam yaş çayın 12.481.464 kg'ını (% 9) söz konusu işletme almıştır. Sektör ortalamasının 4.612.828 kg olduğu düşünüldüğünde işletmenin sektör ortalamasının üzerinde yaş çay aldığı görülmektedir. Ayrıca yine aynı yılda toplam olarak 246.000.000 kg kuru çay üretimi olmuştur. Toplam kuru çay üretiminin 2.354.189 (% 9) kg'ını söz konusu işletme gerçekleştirmiştir. Sektör ortalamasının 897.811 kg olduğu düşünüldüğünde işletmenin yine ortalamanın üzerinde kuru çay üretimi gerçekleştirdiği söylenebilir. İşletmenin 2014 yılı sonunda gerçekleşen brüt satışı 29.571.397 TL'dir.

3.4.4. İşletmenin Maliyet Muhasebesi Sistemi

Uygulaması yapılacak olan işletmede maliyetler, kapsamına göre, tam maliyet yöntemi ile hesaplanmaktadır. Üretim tekniğine göre, safha maliyet yöntemi uygulanmaktadır. Ayrıca söz konusu işletmede stok değerlendirme yöntemi olarak FIFO yöntemi (İlk Giren İlk Çıkar) uygulanmaktadır.

3.5. Çay Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi

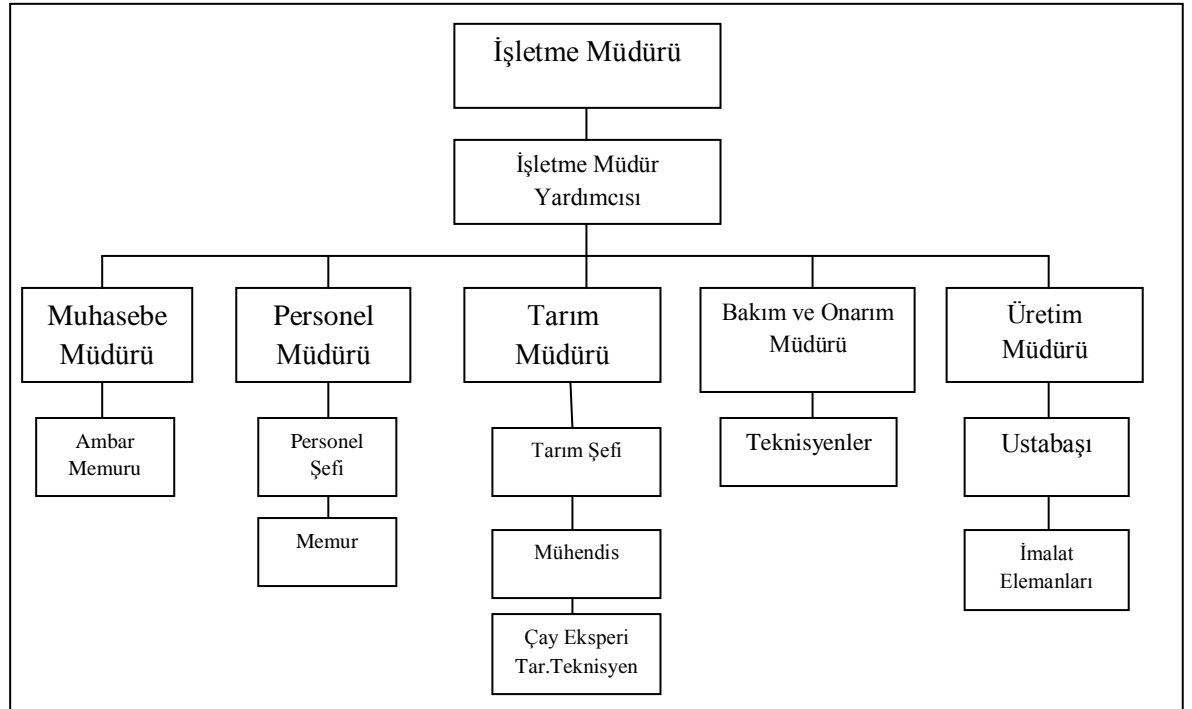
Bu bölümde sırasıyla uygulama yapılan işletmeye ilişkin; organizasyon yapısı, işletme çalışanlarının görev ve sorumlulukları, işletmenin sorumluluk merkezleri ve sorumluluk muhasebesinin işleyişi konularına değinilecektir.

3.5.1. Organizasyon Yapısının Belirlenmesi

Sorumluluk muhasebesi organizasyon yapıları üzerine kuruludur. Bu yapılar bir organizasyonda kimin hangi görevlerden sorumlu olduğunu ve

sorumluluğun sınırlarını belirtmektedir. Sorumluluk muhasebesinin çay işletmelerinde uygulanmasının ilk aşaması, işletmenin organizasyon yapısının çıkarılmasıdır.

İşletme organizasyon yapısı olarak fonksiyonel organizasyon yapısını yansıtmaktadır. Aşağıda Şekil 9’da söz konusu işletmenin organizasyon yapısı yer almaktadır.



Şekil 9: İşletmenin Organizasyon Yapısı

3.5.2. İşletme Çalışanlarının Görev ve Sorumlulukları

İşletmenin organizasyon yapısı şekil ile gösterildikten sonra bu bölümde organizasyon yapısında yer alan birimlerin görev ve sorumlulukları anlatılacaktır.

3.5.2.1. İşletme Müdürü

Temel görevi; işletmenin politikasına ve faaliyetlerine uygun olarak, yaş çay yaprağının satın alınması, taşınması ve hammaddeden teknolojik esaslara uygun kalite değerleri yüksek yarı mamul çay üretilmesidir. Ayrıca her türlü bakım, onarım ve yenilenme ile ilgili çalışmaları yürütmek, üniteyi kârlılık ve verimlilik ilkelerine uygun olarak yönetmektir.

İşletme müdürünün sorumluluk alanı tüm işletmedir.

3.5.2.2. İşletme Müdür Yardımcısı

Temel görevi; işletmenin politikasına ve faaliyetlerine uygun olarak mevzuatı çerçevesinde yönetim işlerini kârlılık ve verimlilik ilkelerine uygun olarak yürütmek ve kontrol etmektir.

İşletme müdür yardımcısı, işletme müdürü ve kısım müdürleri arasında köprü vazifesi görür. İşletme müdürüne bağlı olarak çalışır. İşletme müdürünün olmadığı durumlarda tek yetkili kişidir.

3.5.2.3. Muhasebe Müdürü

Temel görevi; işletmenin politikasına uygun olarak mevzuatı çerçevesinde kıymetlerin korunmasını sağlamak; mali işlemleri muhasebeleştirmek, kontrol etmek, kalite kayıtlarını, mizan ve bilançosunu hazırlamak, faaliyetlerin sonuçlarını ölçmek, koordine ve takip etmektir.

Görevini noksansız yerine getirmek, yetkilerini tam ve zamanında kullanmaktan sorumludur. Muhasebe müdürü, işletme müdür yardımcısına bağlıdır ve emirleri bu makamdan alır. Kendisine bağlı iki tane ambar memuru bulunmaktadır.

3.5.2.4. Personel Müdürü

Temel görevi; işletmenin politikasına ve faaliyetlerine bağlı olarak mevzuatı çerçevesinde çalışan personelin her türlü özlük hakları, sosyal güvenlik kurumu ve toplu iş sözleşmesi ile ilgili işlemleri ve sivil savunma ile sabotajlara karşı korunma planlarını yapmak ve takip etmektir.

Görevini noksansız yerine getirmek, yetkilerini tam ve zamanında kullanmaktan sorumludur. Personel müdürü, işletme müdür yardımcısına bağlı ve emirleri bu makamdan alır. Kendisine bağlı olarak çalışan bir personel şefi ve iki memur bulunmaktadır.

3.5.2.5. Tarım Müdürü

Temel görevi; işletmenin çay tarımına yönelik politikasına ve tarımsal faaliyetlerine uygun olarak mevzuatı çerçevesinde yaş çay yaprağının satın alınması, taşınması, kalite kontrolleri, tahakkuku, yaş çay alımında görev yapacak

personelin belirlenmesi ve eğitimi ile ilgili çalışmaları yürütmektir. Ayrıca üreticiler ile ilişkileri düzenlemek, uygulamaları izlemek, koordinasyon ve takibini sağlamak da yine tarım müdürünün görevleri arasındadır.

Görevini noksansız yerine getirmek, yetkilerini tam ve zamanında kullanmaktan sorumludur. Tarım müdürü, işletme müdür yardımcısına bağlı ve emirleri bu makamdan alır. Kendisine bağlı olarak üç mühendis ve dört tane çay eksperti tarım teknisyeni bulunmaktadır.

3.5.2.6. Üretim Müdürü

Temel görevi; işletme politikasına ve faaliyetlerine uygun olarak mevzuatı çerçevesinde hammaddeden istenilen kalite değerlerinde yarı mamul çayın üretilmesini sağlamak ve sonuçlarını izlemektir.

Görevini noksansız yerine getirmek, yetkilerini tam ve zamanında kullanmaktan sorumludur. Üretim müdürü, işletme müdür yardımcısına bağlı ve emirleri bu makamdan alır. Kendisine bağlı olarak çalışan imalat ustabaşları ve imalat elemanları bulunmaktadır.

3.5.2.7. Bakım ve Onarım Müdürü

Temel Görevi; işletmenin politikasına ve faaliyetlerine uygun olarak mevzuatı çerçevesinde; tüm makineler, buhar tesisatları, elektrik tesisatları ve ekipmanlarının bakım, onarım ve yenileme işlerini, her türlü binaların ve taşıt araçlarının bakım onarım ile ilgili iş ve işlemleri yapmak/yaptırmak, kontrol ve takip etmektir.

Görevini noksansız yerine getirmek, yetkilerini tam ve zamanında kullanmaktan sorumludur. Bakım ve onarım müdürü, işletme müdür yardımcısına bağlı ve emirleri bu makamdan alır. Kendisine bağlı olarak çalışan teknisyen ve teknik ustabaşı vardır.

3.5.3. İşletmenin Sorumluluk Merkezleri

Sorumluluk merkezi, bir yöneticinin yönetiminde çeşitli giderler kullanarak belirli çıktılar üreten bir örgüt birimidir (Gürsoy,1999:590). Bu

bölümde işletmedeki bölümlerin hangi sorumluluk merkezini yansıttıkları anlatılmaya çalışılacaktır.

3.5.3.1. Gider Merkezi

Bir sorumluluk merkezinin sadece giderleri (maliyetleri) ölçülebiliyor fakat ürettiği mal ya da hizmetin parasal kıymeti ölçülemiyorsa bu sorumluluk merkezine gider merkezi denir (Gürsoy, 1999:591).

Gider merkezleri standart gider merkezleri ve iradi (istemli) gider merkezleri olarak ikiye ayırmıştık. Standart gider merkezleri, çıktının fiziksel olarak ölçülebildiği ve girdi- çıktı ilişkisinin saptanabildiği gider merkezleri iken iradi gider merkezlerinde ise üretim miktarı ile girdi-çıkıtı ilişkileri ölçülemez. İşletme de ustabaşının olduğu bölüm standart bir gider merkezi olarak düşünülebilir. Ustabaşının olduğu bölümde girdi-çıkıtı ilişkisi ölçülebilir. Çünkü bu bölümde üretim faaliyetiyle bir mamul meydana gelmekte ve ustabaşının bu mamulü en az giderle gerçekleştirmesi beklenmektedir.

İşletmenin iradi gider merkezleri ise personel, muhasebe, tarım ve bakım onarım departmanları olarak gösterilebilir. Bu departmanlarda üretim miktarı ve girdi-çıkıtı ilişkileri ölçülemez. Yine de gider merkezi olarak sayılırlar ve oluşturulan bütçelerden olumlu veya olumsuz sapmalardan sorumludurlar.

3.5.3.2. Gelir Merkezi

Bütçelenen gelirlerin performansının seviyesini oluşturma kabiliyetinin ölçüldüğü yerlerdir. Yani satış yolu ile elde edilen gelirlerin ölçüldüğü ve satış yolu ile elde edilen mali girişlerin izlendiği ve yöneticisinin gelir düzeyine ulaşma derecesi ile ölçümlendiği merkezlerdir (Özkan, 2013:152).

İşletme içerisinde sadece gelirlerin ölçülebildiği yer bulunmamaktadır. Bu yüzden işletme, gelirlerin yanında giderlerinde kontrol edilebildiği kâr merkezi üzerinden incelenecektir.

3.5.3.3. Kâr Merkezi

Bir sorumluluk merkezinin hem giderleri hem de ürettiği mal ve hizmetlerden sağladığı gelirler ölçülebiliyor ve kaydediliyorsa bu sorumluluk

merkezleri kar merkezleridir. Kâr merkezi yöneticilerinin başarı değerlendirmeleri sorumlu oldukları bölüm giderlerinin ve gelirlerinin ölçümü yoluyla yapılmaktadır (Küçüksavaş, 2002:569).

İşletmede üretim müdürünün olduğu bölüm bir kâr merkezi olarak düşünülebilir. Bu bölümde yaş çay üretimi için katlanılan maliyetlerin yanında aynı zamanda üretim süreci sonunda satışa hazır mamul ortaya çıkarılmaktadır. Yani bu bölüm giderlerin yanında gelirlerden de sorumludur.

3.5.3.4. Yatırım Merkezi

Bir kar merkezinin yöneticisi bu merkezin gelir ve giderlerinin yanı sıra 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 (Gürsoy, 1999:592).

İşletmenin en üst organizasyon bölümü olan işletme müdürü bir yatırım merkezidir. İşletmenin kârlılığı ve verimliliğinden sorumlu olduğu gibi işletmenin kullandığı dönen ve duran varlıklardan da sorumludur. Kısacası ilgili işletmedeki tüm faaliyetlerden sorumludur.

3.5.4. Sorumluluk Muhasebesinin İşleyişi

Çalışmanın bu bölümünde söz konusu olan işletmede sorumluluk muhasebesinin işleyişi açıklanmaya çalışılacaktır.

3.5.4.1. Giderlerin Sorumluluk Merkezlerinde Toplanması

Sorumluluk muhasebesinin işleyişinin ilk aşaması, giderlerin sorumluluk merkezlerine sağlıklı bir şekilde yüklenebilmesidir. Bu aşamada giderler direkt giderler ve endirekt giderler diye ikiye ayrılmaktadır. Direkt giderler, keyfi olmayan bir temelde tek sorumluluk merkezine kadar izlenebilen ve yalnızca o sorumluluk merkezine ait olan değer kullanımlarıdır. Endirekt giderler ise tek bir sorumluluk merkezine bağlanamayan ve birden çok sorumluluk merkezini ilgilendiren değer kullanımlarıdır. Bu giderler yapı olarak bir tür hizmet bölümlerinde karşı karşıya kalınan değer kullanımlarına benzer. Bu nedenle kimi

dağıtım anahtarları ile çeşitli sorumluluk merkezlerine dağıtılması gerekmektedir (Haftacı, 2010:169).

Mamul ve hizmet açısından üretimle arasında doğrudan ilişki olan direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri direkt giderler, dolaylı olarak ilişkili olan genel imalat giderleri ise mamul ve hizmetler için endirekt giderlerdir (Yakar, 2004:39).

İşletmenin de direkt giderleri, direkt hammadde ve direkt işçilik giderleridir. Endirekt giderleri ise genel imalat giderleridir. Genel imalat giderlerinin dağıtım ölçütlerine göre sorumluluk merkezlerine dağıtılması gerekmektedir. İşletmenin direkt giderleri ve endirekt giderleri aşağıda Tablo 13'de yer aldığı gibidir.

Tablo 13: İşletmenin Direkt ve Endirekt Giderleri

Direkt Giderler	Endirekt Giderler
Yaş Çay Ürünü	Endirekt Malzeme
Alımyeri İşçiliği	Endirekt İşçilik
Yaş Çay Nakliyesi	Memur Ücret ve Giderleri
Kiralık Vasıta	Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler
Yükleme Bedeli	Çeşitli Giderler
Esas İşçilik	Vergi Resim ve Harçlar
	Amortisman ve Tükenme Payları

Direkt ve endirekt giderler belirlendikten sonra endirekt giderler maliyet etkenleri ile hesaplanarak sorumluluk merkezlerine dağıtılabilir. Aşağıdaki Tablo 14 yardımı ile endirekt giderler, maliyet etkenleri kullanılarak dağıtılabilir.

Tablo 14: Endirekt Giderlerin Maliyet Etkenleri

Endirekt Giderler	Maliyet Etkenleri
Endirekt Malzeme	Doğruca, malzeme isteklerine göre
Endirekt İşçilik	Doğruca, işçi sayısı
Memur Ücret ve Giderleri	Doğruca, işçi sayısı
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	Doğruca
Çeşitli Giderler	Yüzölçümü (m ²)
Vergi Resim ve Harçlar	Yüzölçümü (m ²)
Amortisman ve Tükenme Payları	Yüzölçümü (m ²)

Kaynak Haftacı, 2009:186

3.5.4.2. Giderlerin Kontrol Edilebilen- Kontrol Edilemeyen Ayrımının Yapılması

Bir gider kalemi, sorumlu yöneticinin kararından önemli ölçüde etkileniyorsa kontrol edilebilir gider olarak kabul edilir. Başka bir ifade ile kontrol edilebilir giderler, belli bir yönetim otoritesi tarafından oluşumuna etki edilebilen ve belli bir zaman aralığında kontrol edilebilen giderlerdir. Sorumlu bir yönetici kararından etkilenmeyen veya oluşumu etkilenemeyen giderler kontrol edilemeyen giderler olarak adlandırılır (Erdoğan ve Saban, 2010: 513).

Giderlerin kontrol edilebilen ve kontrol edilemeyen olarak bir ayrıma tutulması bölüm sorumlusu olan yöneticinin başarısını değerlendirme açısından önemlidir. Yönetici sadece kontrol edebildiği giderlerden sorumlu olur kontrol edemediği giderlerden sorumlu olmaz.

İşletmenin kontrol edebildiği ve kontrol edemediği giderler Tablo 15'deki gibidir

Tablo 15: İşletmenin Kontrol Edilebilen- Kontrol Edilemeyen Giderleri

Kontrol Edilebilen Giderler	Kontrol Edilemeyen Giderler
Yaş Çay Ürünü	Çeşitli Giderler
Alım Yeri İşçiliği	Vergi Resim ve Harçlar
Yaş Çay Nakliyesi	Amortisman ve Tükenme Payları
Kiralık Vasıta	Memur Ücret ve Giderleri
Esas İşçilik	
Endirekt Malzeme	
Endirekt İşçilik	
Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler	

3.6. Sorumluluk Muhasebesinin Performans Değerlendirilmesi

Çalışmanın bu bölümünde sorumluluk merkezlerine ayrılmış olan işletmenin her bir sorumluluk merkezindeki performansları değerlendirilecektir. Performansları beklenenin altında kalan sorumluluk merkezleri, hatanın nerede olduğunu ve gelecek dönemde ne gibi önlemler alınması gerektiği konusunda daha sağlıklı kararlar verebilecekleri düşünülmektedir. Eğer sorumluluk merkezlerinin performansları beklendiği gibi veya beklenenin üstünde olumlu bir düzeyde gerçekleşmişse herhangi bir tedbir alınmasına gerek olmadığı düşünülmektedir.

3.6.1. Gider Merkezi Performans Değerlemesi

Bir sorumluluk merkezinin sadece giderleri (maliyetleri) ölçülebiliyor fakat ürettiği mal ya da hizmetin parasal kıymeti ölçülemiyorsa bu sorumluluk merkezine gider merkezi denildiğini, birinci bölümün ilgili kısmında belirtmiştik.

Bu bölümde gider merkezinin performansını ölçebilecek birçok yöntemden bahsedilebilir. Ama esas olarak üç yöntem aracılığı ile performans değerlendirilmesi yapılmaya çalışılacaktır. Bu yöntemler şunlardır (Haftacı, 2010:172):

- Bütçeler ile fiili durumun karşılaştırılması,
- Gerçekleşen giderleri geçmişte gerçekleşen giderler ile karşılaştırma,
- Benzerlerin karşılaştırması.

3.6.1.1. Bütçeler ile Fiili Durumun Karşılaştırılması

Gider merkezindeki yöneticilerin başarısı, bütçe ve standartlar ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanan gider kontrol yöntemleri ile değerlendirilir (Yükçü, 2011:816). Yöneticinin başarısı veya başarısızlığı, bütçelerdeki sapmalara göre ortaya çıkmaktadır. Tabii ki bu yöntem tek başına bir gider merkezinin performansını ölçmede yeterli değildir. Diğer yöntemleri de gözden geçirmek, daha sağlıklı kararların alınmasında yardımcı olabilir.

Aşağıda Tablo 16'da söz konusu işletmenin 2014 yılında bütçelenmiş ve gerçekleşmiş üretim maliyet tablosu yer almaktadır.

Tablo 16: İşletmenin Bütçelenmiş Giderleri ile Gerçekleşen Giderleri (TL)

Gider Çeşitleri	Bütçelenmiş Giderler	Gerçekleşen Giderler	Sapma
Direkt İlk Madde ve Malzeme	18.388.114,22	18.429.584,88	(41.470,66)
Yaş Çay Ürünü	17.224.430	17.224.420,74	9,26
Alım Yeri İşçiliği	438.392,139	480.127,83	(41.735,591)
Yaş Çay Nakliyesi	459.120,47	458.870,73	249,74
Kiralık Vasıta	7.000	7.000	-
Yükleme Bedeli	259.171,61	259.165,58	6,03
Direkt İşçilik	1.753.568,556	1.910.711,28	(157.142,724)
Esas İşçilik	1.753.568,556	1.910.711,28	(157.142,724)
Genel Üretim Giderleri	5.575.682,48	5.758.070,24	(182.387,76)
Endirekt Malzeme	376.647,9	384.069,84	(7.421,94)
Endirekt İşçilik	2.191.960,95	2.371.166,42	(179.205,47)
Memur Ücret ve Giderleri	741.011,86	749.780,25	(8,768,39)
Dışarıdan Sağ.Fayda Hizmetleri	2.128.494,39	2.114.841,98	13.652,41
Çeşitli Giderler	24.620	25.404,87	(784,87)
Vergi Resim ve Harçlar	9.219,5	9.095,87	123,63
Amortisman ve Tük. Payları	103.727,88	103.711,01	16,87
Üretim Giderleri Toplamı	25.717.365	26.098.366,40	(381.001,4)
Üretim Miktarı		2.354.189	
Birim Maliyet		11,09	

Dönem başında yapılan bütçeleden toplam 381.001,4 TL olumsuz bir sapma mevcuttur. Bu sapsmaların büyük bir bölümünü işçilik rakamları oluşturmaktadır. Sapsmaların bu denli yüksek çıkmasının işçilik rakamlarının doğru bir şekilde tahmin edilmemesi ile ilişkili olduğu düşünülebilir. Ancak bu sapsmaların nedenleri çok çeşitli olabilir. Sapma; ücretten, çalışma zamanından veya her ikisinden de kaynaklanabilir.

Yukarıdaki tabloda endirekt malzeme giderlerinde de 7.421,94 TL olumsuz bir sapma olduğu gözükmektedir. Bu giderlerin içerisinde kömür, odun, akaryakıt vb. gider kalemleri bulunmaktadır. Yıl içerisinde yetkili makamlarca yapılan zamlar neticesinde bu sapsmaların oluşabileceği düşünülmektedir.

İşletmeler, önceden oluşturulmuş bütçeler ile gerçekleşen fiili maliyetler arasındaki olumlu veya olumsuz sapsmaları hesaplayarak bunların incelemelerini yapmak sureti ile işletme faaliyetlerine yön verebilirler (Yükçü, 2011:827). Bu sebep ile standartlar gösterilip direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri için tek tek sapma incelemeleri yapılacaktır.

3.6.1.1.1. Standartların Belirlenmesi

Standartların belirlenmesine gider merkezinde işlem gören ya da üretilen mamul hakkında ayrıntılı bilgi edinilmesiyle başlanır. Direkt hammadde ve direkt işçilik gibi ayrı maliyetler için miktar ve fiyat standartları, genel üretim giderleri için ise belli bir faaliyet hacmine göre yükleme oranı standardı belirlenir. Hammadde açısından miktar ve fiyat standardı, işçilik açısından zaman ve ücret standardı söz konusu olurken genel üretim gideri açısından da belli bir faaliyet hacmi temel alınarak bütçelenirler (Haftacı, 2010:176). Aşağıda sırasıyla direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin standartlarının nasıl belirlendiğine değinilecektir.

Direkt Hammadde Standartları: Direkt hammadde maliyeti standart birim tutarı, bir birim mamulün üretilmesi için yapılması öngörülen direkt hammadde maliyetini ifade eder. Direkt hammadde maliyetlerine ilişkin standart maliyetler; miktar ve fiyat standartlarına göre belirlenir (Karakaya, 2014:630).

Fiyat Standardı: Hammadde fiyat standartları genellikle gelecek dönem için beklenen ortalama fiyatlar şeklinde belirlenirler. Bu tür bir belirleme satın alma bölümü tarafından gelecek hesap döneminde beklenen fiili maliyetlerin ortalama olarak ne olacağı tahmin edilerek ya da diğer satıcı işletmelerle uzun dönem bağlantıları dikkate alınarak gerçekleştirilir (Haftacı, 2010:177).

Standart direkt hammadde fiyatı belirlenirken direkt hammaddenin satın alımında gerçekleşen ve onun maliyetini oluşturan diğer giderler de dikkate alınmalıdır (Yükçü, 2011:822).

Örnek uygulama yapılan işletmenin de direkt hammadde fiyatı belirlenirken, sadece yıl içerisinde aldığı yaş çayın maliyeti değil diğer maliyet unsurları da eklenerek hesaplanmaktadır. Standart olarak direkt hammaddenin yaklaşık fiyatı aşağıda Tablo 17’de gösterilen biçimde belirlenmiştir.

Tablo 17: Standart Direkt Hammaddenin Fiyatı (TL)

Yaş çay ürünü	1,38
Alım yeri işçiliği	0,036
Yaş çay nakliyesi	0,037
Kiralık vasıta	0,006
Yükleme bedeli	0,014
Toplam direkt hammadde birim fiyatı	1,473

Miktar Standardı: Bir mamul için harcanması gereken hammadde miktarı çoğu kez teknik bakımdan belli olduğundan direkt hammadde miktarının belirlenmesi uygulamada büyük güçlük doğurmaz (Haftacı, 2010:176).

Miktar standardı belirlenirken her mamul için net direkt hammadde ihtiyacı ile birlikte, normal üretim koşullarındaki fire miktarına da dikkat etmek gerekmektedir (Yükçü, 2011:821).

Örnek uygulama yapılan işletmenin yıllık standart miktarı ve normal fire miktarı aşağıda gösterildiği gibidir:

Mamule katılan net miktar:	12.233.776,1 kg
Mamul için Normal Fire:	249.668,9 kg
Standart Miktar	12.483.445 kg

Yaş çay ürünü için direkt hammadde maliyeti standart olarak hesaplanan miktar ile hammadde fiyatının çarpımına eşittir. Buna göre direkt hammadde maliyeti standardı yaklaşık olarak aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır.

$$\text{Direkt hammadde maliyeti} = 12.483.445 \times 1,473 \cong 18.388.114,22 \text{ TL}$$

Direkt İşçilik Standartları: Direkt işçilik giderleri standart tutarı, bir birim mamulün üretilmesi ya da belirli bir üretim işleminin yapılabilmesi için öngörülen direkt işçilik giderlerini ifade etmektedir. Direkt işçilik giderlerine ilişkin standart tutarın hesaplanması, direkt hammadde maliyetinde olduğu gibi miktar ve fiyat standartlarına göre hesaplanır. Burada miktar standardı çalışılması gereken süreyi, fiyat standardı da bir birimlik çalışma karşılığında ödenecek ücreti ifade etmektedir (Karakaya, 2014:632).

Zaman Standardı: Direkt işçilik zaman standartları, bir birim mamul üretimi için öngörülen zamandır. Mühendislik çalışmaları sonucu belirlenir. Mamulün üretimi için geçirdiği üretim aşamalarının her biri için beklenen sürelerin ayrı ayrı belirlenmesi ve söz konusu sürelerin sorumluluk merkezleri itibariyle ayrı ayrı saptanması gerekir. Direkt işçilik süre standartlarının hesaplanmasında, zaman etütlerinin yapılması ve mamulün geçirdiği tüm aşamaların titizlikle gözden geçirilmesi gerekir (Akdoğan, 2009:524).

Direkt işçilik standartlarında asıl önemli ve zor olan, zaman etüdü yapmak sureti ile zaman standartlarını belirlemektir (Haftacı, 2010:178). Bu sebepten ötürü örnek uygulama yapılan işletmede zaman etüdü yapılmamış, üretim hattında geçen süre standardı geçen yılda gerçekleşen süre üzerinden belirlenmiştir. Bu sürenin 109.641 direkt işçilik saati olduğu tespit edilmiştir.

Ücret Standardı: Ücret standardı çoğunlukla işletmede uygulanmakta olan ücret sistemine bağlı bulunmaktadır. Toplu sözleşme hükümleri ücret standardının belirlenmesinde önemli bir ölçüt oluşturmaktadır. Direkt işçilik ücret standartları (Yükçü, 2011:824);

- Yürürlükte olan toplu sözleşmeler,
- İşletme faaliyetlerine uygun olarak yapılan hesaplamada saptanan ücret,
- Yakın tarihteki direkt işçilik ücretlerinin ortalamasına göre belirlenen ücret, (bu yöntemde enflasyona göre ortaya çıkabilecek artışlar da göz önünde bulundurulmalıdır)
- İşletmede deneyimli yöneticilerin tahminleri dikkate alınarak belirlenebilir

Söz konusu işletmenin işçilik saat ücretleri aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

<u>Çalışan İşçi Sayısı</u>	<u>Saat Ücreti</u>	<u>Toplam</u>
3 İşçi	20,8 TL	62,4 TL
15 İşçi	16,8 TL	252 TL
30 İşçi	15,1 TL	453 TL
48 İşçi		767,4 TL

Ortalama bir işçinin aldığı ücret $767,4 / 48 \cong 15,99$ TL

Genel Üretim Giderleri: Genel üretim gideri standartların belirlenebilmesi için genel üretim giderleri ile faaliyet hacmi arasında bir ilişki kurulması gerekir. Başka bir deyişle genel üretim giderlerinin hangi faaliyet hacmine göre değiştiğinin saptanması ve faaliyet hacmine göre bütçelenmesi gerekir. Bütçelenmiş genel üretim gideri, bütçelenmiş faaliyet hacmine bölünerek genel üretim gideri standart yükleme oranı belirlenir. Bu belirleme, sabit ve değişken maliyetler için ayrı ayrı yapılabilir (Haftacı, 2010:180).

Örnek uygulama yapılan işletmenin genel üretim giderleri, muhasebe yöntemi ile aşağıda Tablo 18’de görüleceği üzere sabit ve değişken olarak ayrılmıştır.

Tablo 18: Genel Üretim Giderlerinin Sabit ve Değişken Olarak Ayrılması

Maliyetler	Sabit	Değişken
Endirekt Malzeme		376.647,9
Endirekt İşçilik		2.191.960,95
Memur Ücret ve Giderler	741.011,86	
Dışarıdan Sağ. Fayda hizmetleri		2.128.494,39
Çeşitli Giderler		24.620
Vergi Resim ve Harçlar	9.219,5	
Amortisman ve Tük. Payları	103.727,88	
Toplam	853.959,24	4.721.723,24

Genel üretim giderlerinin tahmininde esnek bütçe denkleminden yararlanabilir (Yükçü, 2011:825):

$$Y = a+bx$$

Toplam G.Ü.G = Sabit G.Ü.G + (Birim değişken G.Ü.G x Faaliyet Hacmi)

$$5.575.682,48 = 853.959,24 + (\text{Birim Değişken G.Ü.G} \times 109.641 \text{ D.İ.S})$$

$$\text{Birim Değişken G.Ü.G} \cong 43.06 \text{ TL}$$

3.6.1.1.2. Sapma İncelemeleri

Bütçelenen ya da planlanan sonuçlarla fiili sonuçlar arasındaki fark sapma olarak adlandırılır. Fiili sonuçların bütçelenen sonuçlardan büyük olması halinde aradaki farka olumsuz sapma, tersi durumda ise olumlu sapma adı verilir. Sapmaların belirlenmesi, bir hesaplama işlemi olup bu işlem önemli olmakla birlikte yönetim açısından yeterli sayılmaz. Sapmalardan hangi kademedeki yöneticilerin sorumlu olduğunun belirlenmesi, denetim dışı etmenlerin saptanması sapma incelemelerini gerektirir (Haftacı, 2010:184). Bu sapmalar ile ilgili açıklamalar aşağıda sırasıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Direkt Hammadde Sapmaları: Direkt hammadde sapmaları, hammaddelere önceden belirlenmiş fiyattan farklı bir ödeme yapılması veya kullanımında önceden belirlenmiş miktardan farklı kullanım söz konusu olduğunda ortaya çıkar. Fiyat ve miktar sapmaları olarak hesaplanan direkt hammadde sapmalarından fiyat sapması, direkt hammaddenin satın alınmasında; miktar sapması ise direkt hammaddenin üretimde kullanılmasında hesaplanır (Yükçü, 2011:827).

Fiyat Sapması: Fiyat sapması önceden belirlenen standart fiyat ile fiili fiyat arasındaki farktan kaynaklanır. Fiyat sapmasını bulmak için aşağıdaki formül kullanılabilir (Yükçü, 2011:828).

$$\text{Fiyat Sapması} = (\text{Fiili Fiyat} - \text{Standart Fiyat}) \times \text{Fiili Miktar}$$

Örnek uygulaması yapılan işletmenin direkt hammadde maliyeti standart olarak kg başına 1,473 TL'dir. Fiili olarak ise maliyeti 1,476 TL'dir. İşletmenin yıl içerisinde aldığı yaş çay toplamda 12.486.169 kg'dır. Bu bilgiler ışığında formül edilecek olursa fiyat sapması şu şekilde ortaya çıkmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Fiyat Sapması} &= (1,476 - 1,473) \times 12.486.169 \\ &\cong 37.458,21 \text{ TL olumsuz fark} \end{aligned}$$

Fiyat sapması aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir (Civelek ve Özkan, 2006:500):

- Fiili fiyatların standart fiyatlardan farklı seviyelerde oluşması,
- Peşin veya vadeli, büyük ve küçük miktarlarda alışlara bağlı olarak nakit ve miktar ıskontolarının planlanandan farklı sonuçlanması,
- Fiili alış ve nakliye maliyetlerinin beklenenin üstünde veya altında oluşu
- Satın alma sorumlularının kusurları,
- Fiyat standardının çok sıkı veya çok gevşek belirlenmiş olması.

Miktar Sapması: Miktar sapması, bir birim mamuldeki öngörülen direkt hammadde miktarı ile kullanılan fiili direkt hammadde miktarı arasındaki farktan ortaya çıkmaktadır (Yükçü, 2011:829). Buna göre miktar sapması aşağıdaki formül ile hesaplanabilir.

Miktar Sapması = (Fiili Miktar – Standart Miktarı) x Standart Fiyat

Miktar sapması aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir (Karakaya, 2014:640):

- Kullanılan malzemenin gerekli kalitede olmaması,
- Makinelerin bakım ve onarımlarını zamanında yapılmamış olması,
- İşçilerin niteliklerinde önemli değişmelerin olması veya işçilerin öngörülenden farklı çalışmaları,
- Teknik hataların oluşması,
- Standartların belirlenmesinde hataların yapılmış olması.

Örnek uygulaması yapılan işletmenin yıl içerisinde aldığı yaş çayın fiili miktarı 12.486.169 kg'dır. İşletmenin kendi belirlemiş olduğu standart miktar ise; 12.483.445 kg'dır. Yaş çayın standart fiyatı kilogram başına 1,473 TL'dir.

Bu bilgiler doğrultusunda miktar sapması hesaplanacak olursa;

$$\begin{aligned}\text{Miktar Sapması} &= (12.486.169 - 12.483.445) \times 1,473 \\ &= 2.724 \times 1,473 \\ &\cong 4.012,45 \text{ TL olumsuz fark}\end{aligned}$$

Direkt malzemenin toplam farkı:

Fiyat Sapması: 37.458,21 TL olumsuz fark

Miktar Sapması: 4.012,45 TL olumsuz fark

Toplam Sapma: 41.470,66 TL olumsuz fark

Direkt hammadde sapmalarının neredeyse hepsinin, hammadde fiyatlarının doğru bir şekilde hesaplanamamasından kaynaklandığı görülmektedir.

Direkt İşçilik Sapmaları: Direkt işçilik giderlerinin tutarı, bir yandan saat başına ödenen direkt işçilik ücretlerine, öte yandan da mamul üretimi için harcanan direkt işçilik sürelerine bağlıdır. Bu bakımdan, direkt işçilik giderlerinde bir sapmanın ortaya çıkması, ya saat başına ödenen fiili ücretin standart ücretten farklı olmasından ya da elde edilen üretim için harcanan fiili direkt işçilik süresinin aynı üretim için öngörülmüş standart işçilik süresine eşit olmamasından

ileri gelebilir. Bu nedenle, direkt işçilik giderlerine ilişkin sapma analizi ücret ve süre sapmalarının hesaplanmasını gerekli kılmıştır (Büyükmirza, 2006:631).

Ücret Sapması: Direkt işçilik için ödenen fiili saat ücretinin, standartta belirlenen ücretten farklı olmasından ortaya çıkan farka ücret sapması denir. Toplam ücret sapmasının bulunabilmesi için bir saatlik farkın, toplam çalışılan süre ile çarpılması gerekir. İşçilik ücret farkı aşağıdaki formülle hesap edilebilir (Akdoğan, 2009:537):

$$\text{Ücret Sapması} = (\text{Fiili Ücret} - \text{Standart Ücret}) \times \text{Fiili Süre}$$

Ücret sapması aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir (Karakaya, 2014:647):

- Öngörülen nitelikten farklı işçilerin çalıştırılması,
- Toplu sözleşmelerin beklenenden farklı sonuçlanması,
- Fazla çalışma primlerinin planlanandan farklı gerçekleşmesi.

Örnek uygulaması yapılan işletmenin saat başına işçilere ödediği fiili ücret 16,92 TL standart olarak verilmesi gereken ücret ise, 15,99 TL işletmenin fiili üretim süresi 112.902 saattir. Bu bilgilere göre ücret sapması:

$$\text{Ücret Sapması} = (16,92 - 15,99) \times 112.902 \text{ saat}$$

$$\text{Ücret Sapması} = 0,93 \times 112.902$$

$$\cong 104.999 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Süre Sapması: Direkt işçilik süre sapması bir birim mamul üretebilmek için öngörülen standart süre ile üretimden sonra gerçekleşen fiili süre arasındaki farktan kaynaklanmaktadır (Yükçü, 2011:832).

$$\text{Süre sapması} = (\text{Fiili Süre} - \text{Standart Süre}) \times \text{Standart Ücret}$$

$$= (112.902 - 109.641) \times 15,99$$

$$\cong 52.143 \text{ TL olumsuz sapma}$$

$$\text{Toplam Sapma} = 104.999 + 52.143 \cong 157.142 \text{ olumsuz sapma}$$

Genel Üretim Giderleri Sapmaları: Belirli bir dönem için bütçelenmiş genel üretim gideri ile aynı dönemde fiilen gerçekleşen genel üretim gideri

arasındaki farka genel üretim gideri sapması adı verilir. Gider merkezleri temel alınarak belirlenen bu sapmalar, hammadde ve dolaysız işçilikten daha karmaşık bir biçimde hesaplanırlar (Haftacı, 2010:192). Genel üretim gider sapmaları; bütçe, verim ve kapasite sapması olarak üç başlık altında toplanabilir (Yükçü, 2011:833).

Bütçe Sapması: Genel üretim giderleri bütçe sapması, fiili genel üretim giderleri ile fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim gideri arasındaki farktan ortaya çıkmaktadır. Bütçe sapması şöyle formüle edilebilir (Büyükmirza, 2006:636):

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili G.Ü.G} - \text{Fiili İş Hacmi için Bütçelenmiş G.Ü.G}$$

Örnek uygulama yapılan işletmede yılsonunda gerçekleşen genel üretim giderleri 5.758.070,24 TL'dir. Fiili direkt işçilik saati 112.902 saat, bütçelenmiş sabit genel üretim giderinin de 853.959,24 TL olduğu düşünüldüğünde işletmenin fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim gideri şöyle hesaplanabilir:

$$Y = a + bx$$

Fiili iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G = Bütçelenmiş Sabit G.Ü.G + (Birim Değişken G.Ü.G x Faaliyet Hacmi)

$$\text{Fiili iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G.} = 853.959,24 + (43,06 \times 112.902)$$

$$\cong 5.716.118,44$$

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili G.Ü.G} - \text{Fiili İş Hacmi için Bütçelenmiş G.Ü.G}$$

$$\text{Bütçe sapması} = 5.758.070,24 - 5.716.118,44$$

$$\cong 41.951,80 \text{ TL olumsuz sapma}$$

Verim Sapması: Verim sapması, fiili çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarlarıyla, standart çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarındaki farktır. Verimlilik sapması aşağıdaki gibi formüle edilebilir (Akdoğan, 2009:545):

Verim Sapması = (Fiili iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G – Standart iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G veya

Verim Sapması = (Fiili iş hacmi sayısı – Standart iş hacmi sayısı) x
(Değişken G.Ü.G standart yükleme oranı)

Örnek uygulama yapılan işletmede yılsonunda gerçekleşen bütçelenmiş sabit genel üretim giderinin 853.959,24 TL, birim değişken genel üretim giderinin 43,06 TL fiili direkt işçilik saatinin 112.902 ve standart direkt işçilik saati 109.641 saat olduğu görülmektedir. Bu veriler ışığında verim sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\begin{aligned}\text{Verim sapması} &= (\text{Fiili iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G} - \text{Standart iş hacmi için bütçelenmiş G.Ü.G}) \\ &= 5.716.118,44 - (853.959,24 + 43,06 \times 109.641) \\ &\cong 140.435,96 \text{ TL olumsuz sapma}\end{aligned}$$

Kapasite Sapması: Fiili olarak gerçekleşen üretim miktarlarından farklı olmasında ortaya çıkmaktadır. Kapasite sapması aşağıda yer alan formüle göre hesaplanabilir (Yükçü, 2011:835).

Kapasite Sapması = (Bütçelenmiş Faaliyet Hacmi – Standart Faaliyet Hacmi) x Sabit G.Ü.G Yükleme Oranı

Örnek uygulama yapılan işletmede birim sabit genel üretim giderinin 7,79 TL, standart direkt işçilik saatinin ise 109.641 saat olduğu görülmektedir. Bütçelenmiş faaliyet hacmi 109.641 saattir. (Örnek işletmede bütçelenmiş ve standart olarak faaliyet hacimleri ayrı ayrı hesaplanmamakta ve aynı rakamların alındığı tespit edilmiştir.) Bu veriler ışığında kapasite sapması aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Kapasite Sapması} = (109.641 - 109.641) \times 7,79$$

$$\text{Kapasite Sapması} = 0$$

$$\text{Toplam Sapma} = 41.951,80 + 140.435,96 + 0 = 182.387,76 \text{ TL}$$

3.6.1.2. Gerçekleşen Giderleri Geçmişte Gerçekleşen Giderler ile Karşılaştırma

Gider merkezlerinin performansını ölçmede yardımcı olabilecek bir diğer yöntem de gerçekleşen giderleri geçmişte gerçekleşen giderler ile

karşılaştırmaktır. Bir nesne, bir faaliyet ya da bir işleyle ilgili verileri çözümlemenin en yaygın yolu; verileri daha önceki dönemlerde ortaya çıkan benzeri bilgilerle karşılaştırmaktır. Söz gelimi; bir mamulü üretmenin maliyeti ya da bu süre içerisindeki işçilik maliyeti, bir önceki dönemde doğan maliyetler ile mukayese edilebilir (Haftacı, 2010:172).

Aşağıda Tablo 19’da örnek olarak seçilen işletmenin 2014 yılı ile 2013 yılı arasında gerçekleşen kuru çay üretim maliyet tablosu yer almaktadır.

Tablo 19: İşletmenin 2013-2014 Yılı Giderlerin Karşılaştırılması (TL)

Gider Çeşitleri	2013 Yılı Giderler	2014 Yılı Giderler	Sapma
Direkt İlk Madde ve Malzeme	17.557.223,32	18.429.584,88	(872.361,56)
Yaş Çay Ürünü	16.288.131,11	17.224.420,74	(936.289,63)
Alım Yeri İşçiliği	589.382,15	480.127,83	109.254,32
Yaş Çay Nakliyesi	434.308,02	458.870,73	(24.562,71)
Kiralık Vasıta	7.788	7.000	788
Yükleme Bedeli	237.614,04	259.165,58	21.551,54
Direkt İşçilik	1.692.222,43	1.910.711,28	(218.488,85)
Esas İşçilik	1.692.222,43	1.910.711,28	(218.488,85)
Genel Üretim Giderleri	5.279.116	5.758.070,24	(478.954,24)
Endirekt Malzeme	1.449.390,31	384.069,84	1.065.320,47
Endirekt İşçilik	2.550.420,34	2.371.166,42	179.253,392
Memur Ücret ve Giderleri	647.683,73	749.780,25	(102.096,52)
Dışardan Sağ.Fayda Hizmetleri	493.663,56	2.114.841,98	(1.621.178,42)
Çeşitli Giderler	13.205,82	25.404,87	(12.199,05)
Vergi Resim ve Harçlar	10.622,87	9.095,87	1.527
Amortisman ve Tük. Payları	114.129,37	103.711,01	10.418,26
Üretim Giderleri Toplamı	24.528.561,75	26.098.366,40	(1.569.804,65)
Üretim Miktarı	2.550.945	2.354.189	196.756
Birim Maliyet	9,61	11,09	(1,48)

Yukarıdaki tabloda 2014 yılında 2013 yılına göre toplam 1.569.804,65 TL'lik olumsuz bir sapma mevcuttur. Ayrıca üretim miktarı da maliyetlere göre azdır. Bu da birim maliyetlerin artmasına neden olmuştur. Maliyetlerin yüksek olmasının nedenleri çeşitlidir. Bu nedenlerden biri yaş çay ürünü için ödenen

fiyatın geçen yıla göre artış göstermesidir. Bu artış direkt hammadde maliyetinin artmasına sebebiyet vermiştir. Üretim maliyetlerinin yüksek olmasının bir diğer nedeni de işçilik ücret fiyatlarındaki değişimin sonucunda direkt işçilik giderlerinde artış meydana gelmesidir. Bu nedenlerin yanı sıra genel üretim giderleri içerisinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin ve çeşitli giderlerin 2013 yılına göre önemli oranda artış gösterdiği anlaşılmaktadır. Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler kalemi içerisinde; elektrik, su, gaz, bakım onarım ve haberleşme giderlerinin önemli oranda arttığı görülmektedir. Diğer çeşitli giderler içinde de, sigorta giderlerinde ve seyahat giderlerinde artış olduğu gözlenmektedir.

Genel olarak bakıldığında işletmenin 2013 yılındaki başarısını yakalayamadığı gözlenmektedir. Bu durumun nedenleri çeşitli olabilir. Yetkililerin sorumluluk yükledikleri personellerini denetlemeleri ve gelecek yılda maliyetleri düşürmek için gerekli tedbirleri almasının işletmenin başarısını arttırmada önemli rol oynayacağı düşünülmektedir. Tabii ki sadece bu tabloya bakarak işletme başarılıdır veya başarısızdır demek yanlış olur. Yetkililerin diğer yöntemleri de göz önüne alarak karar vermesinin işletme açısından daha doğru olacağı düşünülmektedir.

3.6.1.3. Benzerlerin Karşılaştırılması

Belirli bir nesne, işlev ya da bölüm için gider bilgisi karşılaştırmanın ve çözümlemenin bilinen diğer bir yöntemi; bir bölümde karşılaşılan giderleri benzer bir nesne işlev, ya da o bölümde oluşan giderlerle karşılaştırmaktır. Sözelimi; bir bölüm gider merkezi için çıktı birimi başına gereç maliyetini, ikinci bir bölümün gider merkezi birimi başına gereç maliyeti ile karşılaştırmak, bu bölümlerin birindeki verimsizliği ortaya çıkarabilir (Haftacı, 2010:173).

Aşağıda Tablo 20'de kapasiteleri aynı olan işletmelerin direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri ve birim başına olan maliyetleri karşılaştırılacaktır.

Tablo 20: Kapasiteleri Aynı Olan İşletmeleri Maliyetlerinin Karşılaştırılması

	Örnek İşletme	X İşletme	Y İşletme	Z İşletme
Üretilen Çay	2.354.189	2.372.088	2.680.096	2.236.434
Direkt İlk Madde ve Malzeme	18.429.584,88	19.972.980,96	20.073.919,04	17.980.929,36
Direkt İşçilik	1.910.711,28	1.921.391,28	2.010.072,00	2.325.891,36
Genel Üretim Giderleri	5.758.070,24	5.099.989,20	5.628.201,60	5.121.433,86
Toplam Maliyetler	26.098.366,40	26.994.361,44	27.712.192,64	25.428.254,58
Birim Maliyet	11.09	11.38	10.34	11.37

Yukarıdaki tabloda aynı kapasiteye sahip çalışan işletmelerin giderleri karşılaştırılmıştır. Söz konusu işletmenin birim maliyetler açısından X ve Z işletmelerinden daha az bir maliyete sahip olduğu gözükmektedir. Y işletmesine göre de yüksek bir maliyete sahip olduğu gözükmektedir. Y işletmesinin ürettiği kuru çayın fazla olması ve maliyetlerinin de o kadar fazla olmayışı diğer işletmeler arasında daha başarılı görünmesine sebebiyet vermiş olabilir.

Yukarıdaki tabloda örnek olarak verilen işletmelerin çalışılan gün sayıları ve kapasiteden yararlanma oranları dikkate alındığında ise aşağıda Tablo 21'deki gibi bir tablo ortaya çıkmaktadır.

Tablo 21: İşletmelerin Çalışma Günleri ve Kapasiteden Yararlanma Oranları

	Örnek İşletme	X İşletme	Y İşletme	Z İşletme
Çalışılan Gün	97	98	97	95
Kapasiteden Yararlanma Oranı	%86	% 87	% 94	%83

Kapasiteden yararlanma oranları göz önünde bulundurulduğunda örnek işletmenin yine Y işletmesinin gerisinde olduğu gözlenmektedir. Yöneticilerin bu

tabloları doğru bir şekilde yorumlaması ve birim maliyetlerin düşürülmesi hususunda gerekli tedbirleri almasının işletme açısından olumlu olacağı düşünülmektedir.

3.6.1.4. Gider Merkezinde Fire

Yukarıda anlatılan üç yöntemin dışında, gider merkezinin başarısında rol oynayabilecek etkenlerden biri de fire olabilir.

Fire, üretim sürecine giren ilk madde ve malzemenin; çekme, buharlaşma, eksilme gibi nedenlerle kaybettiği miktar ya da ölçülebilir bir satış değerine sahip olmayan artık hali şeklinde tanımlanmaktadır (Banar, 2003:208) Bir malın türünde nitelik olarak azalma varsa fireden söz edilebilir (Sürmen, 2012:114). Toplanmış olan yaş çayda; gerek zaman içerisinde su kaybederek gerekse fabrikasyon sürecinde çeşitli nedenlerle fire gerçekleşmektedir.

İşletmeye getirilen çaylar Ortodoks veya CTC (Crushing-Tearing-Curling) yöntemine göre işlenmektedir. Ortodoks yöntemi; işletmeye gelen yaş çayın sırasıyla soldurma, kıvrırma, fermantasyon ve kurutma işlemlerine tabi tutulması ile gerçekleşmektedir. Bu süreçlerin bir kısmında fire meydana gelmektedir. Aşağıda bu süreçlerde gerçekleşmesi ihtimal dâhilinde olan fire durumları sırasıyla ele alınmaktadır.

Soldurma: Çay üretiminde uygulanan ilk işlemdir. Buradaki amaç kısmi kurutma ile yaprak içerisinde mevcut suyu buharlaştırarak azaltmak ve kıvrırma işlemine hazır hale getirmektir. Çay yaprağının içerisinde ortalama olarak %70-%85 arası ıslaklık bulunmaktadır. Bu süreçte kısmi kurutma yaparak ıslaklık derecesini %50-%60 oranına indirmek gerekmektedir. Bu işlem ile 100 kg'dan ortalama 25-50 kg su firesi verilmektedir. Bu süreçte personelin dikkatsiz davranması sonucu soldurma süreci fazla sürerse çayın içerisindeki su tamamen kaybolur. İçinde su kalmayan çay yaprağı kullanılamaz hale dönüşür. Böylece bu çay ekonomik açıdan bir değeri olmadığı için işletmeden uzaklaştırılarak yok edilir.

Kıvrırma: Soldurma işlemleri gerçekteştikten sonra solan çay yaprağının kıvrırma makinelere parçalanması, ezilmesi ve bükülmesiyle bitki özsuunun kıvrırılmış yaprak yüzeyine bulaştırılması işlemdir.

Bu süreçte kıvrırma makinelere işlem yapılırken bir kısım çayın dışarıya döküldüğü gözlenmektedir. Yere dökülen çayları tekrar üretime sokmak hijyenik açıdan uygun olmadığı için bu çaylar atılmaktadır.

Fermantasyon: Fermantasyon aşamasında nispi nem oranı %95 civarında tutulmalıdır. Hava sıcaklığına bağılı olarak 20-30 derece arasında bir sıcaklık verilir. Aşırı sıcaklık veya düşük sıcaklık verilmesi çaydaki kaliteyi düşürür. Bu süreçte gerçekteşen fire ise; çok ince çayların fermantasyon makinesindeki gözeneklere düşerek kaybolması olayıdır.

Kurutma: Kurutma işleminde çok fazla sıcak hava verilmesi çayın yanmasına, sıcaklık değerinin düşük olması da çaydaki nem oranının istenilen seviyeye düşmemesine sebebiyet vermektedir. Kurutma aşamasında sıcak hava üflemesiyle ince çayların da yok olduğı gözlenmektedir.

İşletmenin üretim sürecinin tüm aşamalarında gerçekteşebilecek toplam fire oranı %2'dir. Bu orana kadar olan kayıplar normal fire olarak görülür. Bu oranın üstünde gerçekteşen fireler anormal kayıplardır. Normal fire mamulün maliyetine eklenirken anormal fire ise üreticilerden çay alan eksperlerden tahsil edilmektedir. Örnek işletmede üç dönem yaş çay alımı gerçekteşmektedir. Bu dönemlerin tarihleri tam olarak belli olmasa da mayıs, temmuz ve eylül aylarında çay alımı gerçekteşmektedir. Fire, her dönemde ayrı ayrı hesaplanmaktadır. İşletme de 2014 yılında 9.857.644 kilo yaş çaydan 23.427 kilo fire gerçekteşmiştir. Bu da oran olarak yaklaşık 0.0023'dir. Bu gerçekteşen fire normal sınırlar içerisinde olduğı için normal firedir. Bu gerçekteşen fire mamulün maliyetine eklenir.

Yaş çayın kilogram fiyatı 2014 yılında 1,38 TL'dir.

Firenin maliyeti $1,38 \times 23.427 = 32.329,26$ TL

3.6.2. Kâr Merkezi Performans Değerleme

Bir sorumluluk merkezinde giderlerin yanında gelirler de ölçülebiliyor ise bu merkezlere kâr merkezi denildiğini ilgili bölümde belirtmiştik. Bu bölüm gider

merkezinden daha kapsamlı bir bölümdür. Çünkü bu bölümdeki yöneticiler giderlerin yanında gelirleri de etkileyebilme yetkisine sahiptirler.

İşletme’de üretim müdürünün olduğu bölüm kâr merkezidir. Bölümün tahmini satış bütçe rakamlarına ulaşamadığı için bu bölümde 2014 yılı ile 2013 yılı kâr-zarar tablosu karşılaştırılacaktır. İşletmenin 2014 yılı ve 2013 yılı kâr-zarar tablosu aşağıda Tablo 22’deki gibidir

Tablo 22: İşletmenin 2013 Yılı Gelir Tablosu ile 2014 Yılı Gelir Tablosu

Gelir ve Giderler		2013	2014	Sapma
60 BRÜT SATIŞLAR		28.779.141,96	29.571.397,75	792.255,79
600	Yurt içi Satışlar	28.779.141,96	29.571.397,75	792.255,79
NET SATIŞLAR		28.779.141,96	29.571.397,75	792.255,79
62 SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		24.528.561,75	26.098.366,40	(1.569.804,65)
620	Satılan Mamuller Maliyeti (-)	24.528.561,75	26.098.366,40	(1.569.804,65)
BRÜT SATIŞ KÂRI		4.250.580,21	3.473.031,35	(777.548,86)
64 DİĞER FAAL. OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR		7.409,97	7.574,50	164,53
644	Konusu Kalmayan Karşılıklar	3.483,20		(3.483,20)
649	Faaliyetle İlgili Diğ. Olağan Gelir ve Kârlar	3.926,77	7.574,50	3.647,73
65 DİĞER FAAL. OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		86.375,53	120.081,86	(33.706,33)
654	Karşılık Giderleri (-)		455,40	(455,40)
659	Diğer Gider ve Zararlar (-)	86.375,53	119.626,46	(33.250,93)
66	FİNANSMAN GİDERLERİ (-)			
OLAĞAN KÂR (+)		4.171.614,65	3.360.523,99	(811.090,66)
67 OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR		6.198,05	259.142,45	252.944,4
671	Önceki Dönem Gelir ve Kârlar	2.989,21		(2.989,21)
679	Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar	3.208,84	259.142,45	255.933,61
68 OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR(-)		1.114.338,97	795.869,10	318.469,87
680	Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)	358.640,00	308.140,00	50.500
681	Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)	755.698,97	487.726,61	267.972,36
689	Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)		2,49	(2,49)
DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI		3.063.473,73	2.823.797,34	(239.676,39)
DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI		3.063.473,73	2.823.797,34	(239.676,39)

Tabloda gözüktüğü üzere kâr merkezinin dönem net kârında 2013 yılına göre 239.676,39 TL'lik olumsuz bir sapma mevcuttur. İşletmenin kârının azalmasında birçok neden söz konusu olabilir. Bu nedenlerden biri, satılan mamul maliyetinin geçen yıla göre fazla çıkmasıdır. Satılan mamul maliyetinin yüksek çıkmasının nedenlerini şu şekilde sıralayabiliriz;

- Yaş çay ürününün geçen yıla göre yüksek bir fiyattan alınması,
- Üretimde kullanılan işçilik giderlerinin geçen yıla göre artış göstermesi,
- Genel üretim giderleri içerisinde dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler ve çeşitli gider kalemlerinin geçen yıla göre önemli bir oranda artış göstermesi.

Kârın düşük çıkmasının ikinci bir nedeni de satışların maliyetlere oranla daha az artmasıdır. 2014 yılında satışlar %2,75 oranında artarken maliyetler %6,39 oranında artmıştır. İşletmenin gelir getiren bölümlerinde problem olduğu gözükmemektedir. Bu konu ile ilgili önlemlerin alınması işletmenin gelecek yıl başarılarında önemli rol oynayacaktır.

3.6.3. Yatırım Merkezi Performans Değerlemesi

Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin daha ileri bir derecesini ifade etmektedir. Bu bölüm, giderler ve gelirlerin yanında bölümün varlıklarından da sorumludur (Özkanlı, 2003:109).

İşletmenin en üst organizasyon bölümü olan işletme müdürlüğü bir yatırım merkezidir. İşletmenin kârlılığı ve verimliliğinden sorumlu olduğu gibi işletmenin kullandığı dönen ve duran varlıklardan da sorumludur. Yani kısacası ilgili işletmedeki tüm faaliyetlerden sorumludur.

Yatırım merkezinin performansını değerlemede şimdiye kadar kullanılan yöntemler göz önünde bulundurularak karar verilebilir. Bu yöntemlerin haricinde yatırım getiri oranı ve artık kâr gibi yatırım merkezini ölçmeye yönelik yöntemler de kullanılabilir. Bu bölümde sırasıyla; yatırım getiri oranı ve artık kâr yöntemleri ele alınacaktır.

3.6.3.1. Yatırım Getirisi Oranı

Yatırım getiri oranı (YGO), projelerin kârlılığının ölçümünün en basit şeklidir. Bir programın yatırımı ile (maliyet) karşılaştırılan bir dizi kazancı (net kâr) birleştirir ve tipik olarak bir oranda tanımlar (Phillips ve Phillips, 2001:2)

$$\frac{Kâr}{Yatırım} = \frac{Kâr}{Satışlar} \times \frac{Satışlar}{Yatırım}$$

2014 yılı için işletmenin yatırım getiri oranı hesaplanacak olursa;

$$\frac{2.823.797,34}{17.714.064,6} = \frac{2.823.797,34}{29.571.397,75} \times \frac{29.571.397,75}{17.714.064,6}$$

=0.159

2013 yılı için işletmenin yatırım getiri oranı hesaplandığında;

$$\frac{3.063.473,73}{17.837.882,24} = \frac{3.063.473,73}{28.779.141,96} \times \frac{28.779.141,96}{17.837.882,24}$$

= 0.171

İşletmenin yatırım merkezinde önceki yıla göre kâr rakamlarında düşüş olması sebebiyle yatırım getiri oranı azalmıştır. İşletme, bünyesinde çeşitli önlemler alarak yatırım getiri oranını arttırma konusunda çalışmalar yapmalıdır.

Yatırım getirisi oranını arttırmak için ya yatırım devir hızını yükseltmek ya da satış kârlılığını arttırmak gerekir. Sektörden sektöre farklılık göstermekle birlikte her iki oranında genel olarak yatırım merkezinin faaliyet gösterdiği alan ile yatırım merkezinde kullanılan makine ve teçhizata bağlı olduğu söylenebilir (Haftacı, 2010:205).

3.6.3.2. Artık Kâr

Artık kâr, dönem kârından işletme yönetiminin kabul edilebilecek en az verim oranına göre olması gereken kâr düşüldükten sonra arta kalan tutardır. Diğer bir deyişle artık kâr beklenen yatırım getirisi oranının yatırım tutarı ile çarpılması sonucu bulunan tutarı, dönem kârından çıkarılması ile bulunan

büyüküktür (Haftacı, 2010:206). Bu tanımdan sonra artık kâr şöyle formül edilebilir.

Artık Kâr = Dönem Kârı – (Beklenen Yatırım Getirisi Oranı × Yatırım Tutarı)

İşletmenin 2014 yılı için beklenen yatırım getirisi oranı %10 ‘dur. Buna göre artık kâr şu şekilde hesaplanabilir;

$$\begin{aligned} &= 2.823.797,34 - (0,10 \times 17.714.064,6) \\ &= 1.052.390,88 \text{ TL} \end{aligned}$$

İşletme 2013 yılı için beklenen yatırım getirisi oranı %12’ dir. Mevcut veriler ışığında 2013 yılı için artık kâr hesaplanacak olursa;

$$\begin{aligned} &= 3.063.473,73 - (0,12 \times 17.837.882,24) \\ &= 922.927,86 \text{ TL} \end{aligned}$$

İşletmenin yatırım merkezi 2013 yılına göre artık kâr rakamını arttırdığı gözlenmektedir. Bunun sebepleri arasında beklenen yatırım getiri oranının iki puan düşük beklenmiş olması gösterilebilir.

3.7. Sorumluluk Raporları

Sorumluluk raporları, işletme içerisinde bölümlere ayrılan sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinden sorumlu yöneticilerin başarı derecelerinin ölçülmesinde ve değerlendirilmesinde kullanılan, üst yönetime alacağı stratejik kararlarda ışık tutan işletme içi bir kontrol aracıdır (Susmuş, 2002:3). Veya diğer bir tanımla anlatacak olursak sorumluluk raporları, işletme yönetiminde neyin nerede ve nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır (Yükçü, 1999:734).

İşletmede sorumluluk raporları, işletmenin en alt kademesinde bulunan imalat elemanlarından en üst kademedeki işletme müdürüne kadar olan bir akışı gösterir. Bu akış içerisinde her kademe sorumluluğu ölçüsünde bağlı olduğu birime raporlarını sunmaktadır. Üst yöneticiler olumsuz bir tablo ile karşılaştıklarında bu raporlar sayesinde çözümün bulunması daha kolay olabilmektedir. İşletmenin sorumluluk raporlarının işleyişi aşağıda Şekil 10’da gösterildiği gibi olabilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Sorumluluk muhasebesi; işletmede yönetim kademelerinde ve bu yönetim kademelerine bağlı alt yönetim kademelerinde yetki devredilmesi sonucunda sorumluluk yüklenen yöneticilerin, faaliyet ve başarılarının ölçülmesini ve sorumlu olduğu giderleri kontrol etmesini sağlayan bir yönetim sistemidir. Bu sistem çay işletmelerinde uygulanarak işletmelerin iyi bir yönetim sistemi oluşturulmasında, organizasyonun hedeflerine ulaşmasında, yöneticilerin bu hedeflere ulaşmak için doğru kararlar almasında ve çalışanların motivasyonlarının artırılmasında büyük faydalar sağlayabilir. Aynı zamanda gider kontrolüne önem verdiği için işletmeye fayda sağlamayan giderlerin azaltılması ve düşük maliyetle üretim gerçekleştirebilme konusunda yardımcı olabilmektedir.

Türk çay sektörü ile ilgili en önemli sorunlardan biri maliyetlerin yüksek olmasıdır. Yurtdışında yaş çay 12 ay hasat edildiği, işçilik ve diğer girdiler ucuz olduğu ve yaş çaya % 50'nin üzerinde devlet desteği sağlandığından üretim maliyetleri bize göre çok daha düşüktür. Maliyetlerin diğer ülkelerdeki çay işletmelerine kıyasla daha fazla olması rekabet açısından olumsuz bir tablo çizmektedir. Yöneticiler her ne kadar düşük maliyet ile üretim yapmaya çalışsalar da belirli bir fiyatın altına inememektedirler. Sorumluluk muhasebesi sistemi sayesinde işletmeler gereksiz giderlerden kurtulabilir ve daha düşük maliyetle üretim gerçekleştirebilirler.

Bu çalışmada çay sektöründe sorumluluk muhasebesinin uygulanabilirliği incelenmiştir. Uygulama, Rize ilinde kamuya ait bir çay işletmesinde yapılmıştır. Uygulaması yapılan işletme ilk önce genel olarak tanıtılmış daha sonra uygulama kısmına geçilmiştir. İşletmenin örgüt yapısı, organizasyon şemasındaki departmanlar çerçevesinde sorumluluk merkezlerine bölünmüş ve bu merkezler için başarı değerlendirmesi yapılmıştır.

Uygulaması yapılan örnek işletmedeki bilgiler yüz yüze görüşülerek edinilmiştir. Sonuç olarak aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır:

- Sorumluluk muhasebesi sistemi için yönetim sistemi olarak merkezkaç yapı uygundur. İşletmede tam bir merkezkaç yapı bulunmamaktadır. Alt

birimlerin karar almada çok fazla yetkisi bulunmamaktadır. Merkezi yapı ile merkezkaç yapı arasında bir yönetim sistemi bulunmaktadır denilebilir.

- İşletmede yıllık bütçeler hazırlanmakta olup her bölüm, kendi bütçesini yaparak muhasebe bölümüne teslim etmektedir. Bu bütçeler daha sonra genel merkezde değerlendirilirdikten sonra gerekli ödenekler ayrılmaktadır.
- Söz konusu işletmede giderler ile ilgili bütçeler hazırlanmakta iken hedeflenen satış rakamları bulunmamaktadır.
- Maliyetler kapsamına göre tam maliyet yöntemi ile hesaplanmaktadır. Üretim tekniğine göre safha maliyet yöntemi ve stok değerlendirme yöntemi olarak FIFO yöntemi uygulanmaktadır.
- Türkiye’de çay tarımı, Mayıs ayında başlayıp Eylül-Ekim aylarına kadar sürmektedir. Yaş çayın üretimi de bu zaman aralığında gerçekleşmekte olup işçilik maliyetleri de aynı zaman aralığında gerçekleşmektedir. İşletmeler bu dönemlerde mevsimlik işçi almaktadır. Söz konusu işletme 2014 yılında 124 tane mevsimlik işçi almıştır. Bu işçilerin 48 tanesi üretimde direkt olarak çalışmıştır.
- İşçilere verilen çalışma kartları ile işletmede bulunan zaman ölçülebilmektedir.
- İşletmede giderlerin kontrol edilebilen- kontrol edilemeyen ayrımını sağlıklı bir şekilde yapabilmek pek mümkün olmamaktadır.
- İşletmenin gider merkezinde başarı değerlendirmesi yapılmış ve ortaya çıkan sapmaların detaylı analizi yapılmıştır.
- İşletmeden yeterli bilgiye ulaşamadığı için tüm sorumluluk merkezlerinde sağlıklı bir şekilde başarı değerlendirilmesi yapılamamıştır. Kâr merkezini değerlemek için hedeflenen satış rakamlarına ulaşamadığından gerçekleşen kâr ile hedeflenen kâr miktarları karşılaştırılamamıştır. Yalnızca 2014 yılında gerçekleşen giderler ile 2013 yılında gerçekleşen giderler karşılaştırılmıştır.
- Örnek uygulama yapılan işletmenin hammaddeye yakın yerlerde 29 adet çay alım yeri bulunmaktadır. Üreticilerden satın alma politikasına göre alınan yaş çaylar bu alım yerlerinde bekletilmektedir. Alım yerlerinde fazla bekletilen yaş çaylar sıcaktan zarar görüp kullanılmaz hale

gelebilmektedir. Bunun önüne geçebilmek adına her mesai bitiminde çay kamyonları ile işletmeye yaş çayı ulaştırmak bu kayıpların önüne geçilmesinde yardımcı olabilmektedir. Söz konusu işletme, her mesai bitiminde bu işlemi gerçekleştirerek kayıpları engellemek için mücadele vermektedir. Bu kayıpların maliyetleri arttırıcı bir unsur olduğu unutulmamalıdır.

Uygulamanın yapıldığı işletmede sorumluluk muhasebesinin tam olarak uygulanması halinde işletmeye aşağıdaki konularda faydalı olabilir:

- Sorumluluk muhasebesi ile sorumluluk merkezlerine ayrılacak olan işletmenin yönetimi daha kolaylaşabilir. Kararlar daha hızlı ve daha doğru alınabilir.
- Üst yöneticiler, günlük rutin kararlarla uğraşmak yerine işletme için daha önemli sayılabilecek kararları daha rahat alabilir.
- Alt yöneticilerin tecrübe kazanmasını ve olumlu performans göstermeleri durumunda üst yöneticiler tarafından fark edilmesini sağlayabilir.
- Organizasyon şeması yardımı ile hangi astın hangi üste rapor vereceği tek bir bakışta görülebilir.
- Sorumluluk muhasebesi sayesinde etkin bir yönetsel kontrol ortamı sağlanabilir.
- Sorumluluk muhasebesi gider kontrolüne önem verdiği için oluşturulan sorumluluk merkezlerinde gider kontrolü yapılarak işletme için gereksiz olan giderler elimine edilebilir.
- Oluşturulan sorumluluk merkezlerinde merkezlerden beklenen sonuçlar ile gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılarak başarı değerlendirilmesi yapılabilir. İşletmenin başarısını etkileyen merkezle ilgili karar vermek daha kolay olabilir.
- Başka bir çay işletmesinde gelir merkezi oluşturulabilir ve bu merkezle ilgili başarı değerlemesi yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N. (2009). *Tek Düzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Arslan, M. Ç. (2006). *Merkezkaç Yönetim Açısından, Sorumluluk Muhasebesi ve Transfer Fiyatlamasının Üretim İşletmelerinin Performansına Etkisi ve Bir Uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi),Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Aysu, A. (2002). *Tarladan Sofraya Tarım, 1980-2002 Türkiye Tarımında*, İstanbul: Su Yayınları.
- Banar, K. (2003). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Basdar, C. E. (2009). *Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlama Etkisi* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Başer, A. (2006). "*Çay Sektöründe Çalışanların Maddi Durumu*" Konulu *Görüşme*, Trabzon.
- Broadbent, M.ve Cullen, J. (2000). *Managing Reporting Resources*, UK: 2th Edition, Planta Tree, Read Educational and Professional Publishing.
- Bursal, N.ve Ercan, Y. (1999). *Maliyet Muhasebesi: İlkeler ve Uygulama*, İstanbul: Der Yayınları.
- Büyükmirza, K. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Civelek, M.ve Özkan, A. (2006). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Çalış, Y. E.ve Altınsoy, N. B. (2014). *Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi*, Akü İİBF Dergisi , ss. 29-44.
- Çaykur (2014). *Çaykur Faaliyet Raporu*,
<http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/4/10068/Faaliyet%20Raporlar%C4%B1.aspx> [05.13.2015].
- Çaykur (2008). *Çay Sektörü Raporu*,
<http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/4/10339/sektorel-raporlar.aspx> [05.13.2015].

- Çaykur (2014). *Çay Sektörü Raporu*,
<http://www.caykur.gov.tr/Caykur/2/4/10339/sektorel-raporlar.aspx>
[05.13.2015].
- Çimen, K. (2014). *Türkiye 'de Çay Yetiştiriciliği ve Çay Sanayii* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Çuhadaroğlu, B. (2002). *Çay İşleme Fabrikalarında Emisyonların İncelenmesi*, Mühendis ve Makine, ss.22-26.
- Dalay, İ. (2001). *Yönetim ve Organizasyon: İlkeler, Teoriler ve Stratejiler*, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Yayınları.
- Duman, M. (2005). *Çay Kitabı*, İstanbul: Kitabevi Yayınevi.
- Edmonds, T. P.ve Diğerleri (2000). *Fundamental Managerial Accounting Concepts*, USA: McGraw- Hill Irwin.
- Enginyurt, H. (2006). *Türkiye Çay Sanayiinde Finansal Analiz Tekniklerinin Uygulaması: Çaykur A.Ş 'de bir uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Erdoğan, M. (2015). *Türk Çay Raporu*,
http://www.rtb.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=520&Itemid=151 [10.12.2015].
- Erdoğan, N.ve Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Göktürk, İ. E. (2012). *Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemin Uygulanabilirliği Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Haftacı, V. (2009). *Maliyet Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2010). *Yönetim Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Hall, J. (2011). *Accounting Information Systems*, U.S.A: 7.Ed. South Western.
- Harman, C. (2013). *Karadeniz Bölgesi 'ndeki Endemik Tarım Ürünleri:Fındık, Çay ve Kivi'nin Üretimi, Pazarlanması ve Tüketimi* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Giresun Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Horngren, C. ve Diğerleri (2006). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, New Jersey.

- İlkin, İ. T. (2007). *Transfer Fiyatlaması Mermer Üretim İşletmesine Yönelik Örnek Bir Uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaçar, B. (2010). *Çay Bkisi Biyokimyası Gübrelenmesi İşleme Teknolojisi*, Ankara : Nobel Yayın Dağıtım.
- Karacan, S. ve Diğerleri (2012). *Çay İşletmelerinde Faaliyet Temelli Maliyetlemenin Kullanabilirliği ve Bir Uygulama*, Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi , ss. 113-132.
- Karakaş, A. ve Günler, N. (2005). *Avrupa Birliği Ortak Piyasa Düzenleri Çay Altı Çalışma Grubu Raporu*, Ankara.
- Karakaya, A. ve Akbulut, H. (2013). *İşletmelerde Sorumluluk Merkezlerinin Stratejik Kontrol ve Muhasebe Sistemi Açısından Analizi*, Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, ss. 195-210.
- Karakaya, M. (2014). *Maliyet Muhasebesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Karalar, R. (2004). *Genel İşletme*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Kartal, A. ve Diğerleri (2004). *Maliyet Muhasebesi*, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Kaygusuz, S. Y. (2005). *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Anlayışında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi*, Muhasebe Denetime Bakış Dergisi.
- Kaymaz, A. (2000). *Konaklama İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sistemi Ve Sheraton Voyager Antalya Hotelinde Uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Koçel, T. (2001). *İşletme Yöneticiliği*, İstanbul: Beta Yayınevi.
- Küçükşavaş, N. (2002). *Bilgisayar Uygulamalı Maliyet Muhasebesi*, İstanbul: Beta Yayınları.
- Lafcı, N. (2013). *Çay Kültüründe Değişen Alışkanlıkların Türkiye Örneğinde Ürün Tasarımına Etkileri* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Güzel Sanatlar Enstitüsü.
- Martin, J. (2005). *Management Accounting Concepts, Techniques & Controversial*, <http://www.maaw.info/Chapter14.htm> [10.12.2015].
- Mucuk, İ. (2001). *Modern İşletmecilik*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

- Özden, V. D. (2009). *Türkiye Siyah Çay Sektör Raporu*,
<http://www.ulusalçaykonseyi.org.tr/dosyalar/T%C3%BCrkiye%20Siyah%20%C3%87ay%20Sekt%C3%B6r%20Raporu.pdf> [10.12.2015].
- Özkan, M. (2013). Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi, *Afyon Kocatepe Üniversitesi, İİBF Dergisi* , ss.143-168.
- Özkanlı, Ö. (2003). Sorumluluk Merkezleri ve Transfer Fiyatlaması: Çok Uluslu İşletmelerde Uygulama, *G.Ü. İ.İ.B.F Dergisi* , ss. 107-124.
- Philips, P ve Diğerleri (2001). Symposium on the Evaluation of Training, *International Journal of Training and Development*.
- Poroy, N. (2009). *Yönetim Açısından Bölümlere Göre Raporlama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Uludağ Üniveristesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2003). *İşletme*, Bursa: Furkan Ofset.
- Saklı, A. R. (2004). *Çay Sektöründe Sorunlar ve Çözüme Yönelik Model Arayışları* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü.
- Saklı, A. R. (2008). *Türk Çayının Dünü ve Bugünü*, İstanbul : Kaknüs Yayınları.
- Savcı, M. (2012). *Çay İşletmelerinde Üretim Maliyetlerinin Değer Zinciri Analizi* (Basılmamış Doktora Tezi), Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Savcı, M. ve Badem, C. (2013). *Kuru Çay Üreten İşletmelerde Üretim Faaliyetlerinin TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Muhasebeleştirilmesi*, Mali Çözüm ,ss. 15-42.
- Sevgener, A.ve Hacırustemoğlu, R. (1998). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Susmuş, T. (2002). *Maliyet Kontrolunun Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulanması*, Mevzuat Dergisi.
- Sürmen, Y. (2012). *Muhasebe-2*, Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Şakar, Ü. (2001). *The Concept of Economic Value Added (EVA) and its Application to Arçelik AŞ*, Maltepe Üniversitesi İİBF Dergisi.
- Taşkın, E. (2013). *İşletme Yönetimi İlkeleri*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Terzi, S. (2009). *Endüstri İşletmelerinde Transfer Fiyatlama Sistemi ve Performans Ölçümünün Stratejik Maliyet Yöntemi Açısından*

Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama Örneği (Basılmamış Doktora Tezi),
Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Tortop, N.ve Diğerleri (2012). *Yönetim Bilimi*, Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Tuna, T.ve Öncü, S. (2000). *İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol*, Manisa: Emek Matbaası.
- Usta, H. (2004). *Çay Sektör Profil Araştırması*,
www.ito.org.tr/Dokuman/Sektor/1-18.pdf [12.22.2013].
- Utku, B. D. (2009). *Çağdaş Sorumluluk Muhasebesi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- Üstün, R. (2006). *Çay Sanayicisi İş Adamları Derneği Raporu*,
<http://www.caysiad.org.tr> [10.12.2015].
- Yakar, N. N. (2004). *Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama* (Basılmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Yazıcı, K. (2007). *İşletme Bilimine Giriş*, Trabzon: Derya Kitabevi.
- Yükçü, S. (1999). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Yükçü, S. (2002). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir : Dokuz Eylül Üniversitesi.
- Yükçü, S. (2011). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Altın Nokta Yayınları.

ÖZET

Sorumluluk muhasebesi; işletmede yönetim kademelerinde ve bu yönetim kademelerine bağlı alt yönetim kademelerinde yetki devredilmesi sonucunda sorumluluk yüklenen yöneticilerin, faaliyet ve başarılarının ölçülmesini ve sorumlu olduğu giderlerin kontrol edilmesini sağlayan bir yönetim sistemidir.

Bu sistem ile çay sektöründeki işletmelerde etkili bir yönetsel kontrol ortamı oluşturabilmek, sorumluluk merkezleri için başarı değerlendirmesi yapabilmek ve işletmede gider kontrolünün sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Bu amaç doğrultusunda çalışmada uygulaması yapılan işletmenin merkezkaç bir yapıya sahip olduğu ve her yıl düzenli olarak bütçe hazırladığı tespit edilmiştir. Bu bulgular sayesinde sorumluluk merkezleri için ayrı ayrı başarı değerlendirmesi yapılabilmekte ve bölümsel düzeyde bağımsız karar verme daha kolay olabilmektedir. Uygulama ile gerek sorumluluk merkezleri düzeyinde gerekse tüm işletme düzeyinde giderlerinin kontrol altına alınabileceği ortaya konmuştur.

Anahtar Kelimeler: Çay, Çay Sektörü, Sorumluluk Muhasebesi, Sorumluluk Merkezleri

ABSTRACT

Responsibility accounting is a management system which could check the expenditure and measure the operations and successes of a manager whom landed with responsibility as a result of conferral of management at business administration and the lower management which is depend upon the administration.

The mentioned system could provide expense control and an efficient management within applying tea industry which already has difficulties at the control of expense and management, also having complications at that level. The system is profitable at constitution a modern management system, at taking strategical decisions based on projection, also at performing actions due to layed schemes.

In line with this target, it is detected that the business has a centrifugal mechanism and regular budget estimation annually. By means of these indications, it is possible that putting the responsibility authorities under perspective one by one and also getting easier to making independent decisions at sectional base. With this demonstration, that is executed that possibility of taking budgets under control both responsibility authorities and whole business base.

Keywords: Tea, Tea Industry, Responsibility Accounting, Responsibility Centers.

ÖZ GEÇMİŞ

Çalışmanın yazarı Hüseyin Gökhan TAVUKÇUOĞLU, 1989 yılında İstanbul'un Fatih ilçesinde doğdu. İlk ve ortaokul eğitimini İstanbul'da lise eğitimini de Rize'de tamamladı. 2008-2009 Eğitim - Öğretim yıllarında Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü'nde lisans eğitimine başladı. 2011-2012 Eğitim - Öğretim yılı içinde okuduğu bölümden mezun oldu. 2012-2013 Eğitim - Öğretim yılı içinde Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı'nda yüksek lisans eğitimine başlamıştır.