



Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir

Cilt/Volume : 5 Sayı/Issue : 2 Temmuz/July 2022 ISSN : 2618-5679 e-ISSN : 2619-9920

Ida

Academia

Muhasebe ve Maliye Dergisi
Journal of Accounting and Public Finance

Balıkesir SMMMO Adına Sahibi

Owner on Behalf of Balıkesir Chamber of Certified Public Accountants

SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir SMMMO, Balıkesir, Türkiye

Editör ve Yayın Kurulu Başkanı

Editor and Head of the Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY – İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Editör Yardımcıları

Vice Editors

Prof. Dr. Hakan AY – Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK – Kırklareli Üniversitesi, Kırklareli, Türkiye

Doç. Dr. Özgür BİYYAN – Bandırma Onyedil Eylül Üniversitesi, Bandırma, Türkiye

Doç. Dr. Zafer YALÇIN – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Maliye), Balıkesir, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Çağatay AKARÇAY – Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa OĞUZ – Balıkesir Üniversitesi (Alan Editörü – Muhasebe), Balıkesir, Türkiye

Öğr. Gör. Şahin ZENGİN – Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye

Dil Editörü

Language Editor

Doç. Dr. Gonca KUZAY DEMİR, İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye

Yayın Sekreteri

Editorial Staff

Hasan SEZGİN

Yayın Türü / Publication Type

Muhasebe ve Maliye alanlarında Türkçe yayın kabul eden, yılda 2 kez (Ocak ve Temmuz aylarında) yayınlanan ulusal, hakemli, bilimsek süreli yayın.

National, peer-reviewed scientific and periodical journal which accepts articles in Accounting and Public Finance in Turkish and publishes twice a year.

Dergimizin amacı; Muhasebe ve Maliye alanlarındaki bilimsel çalışmaların etik değerlere ve yayın koşullarına bağlı olarak değerlendirilmesi ve içerdiği görüşler yazarlarına ait olmak kaydıyla bilim camiası ve uygulamacılarla paylaşılmasıdır.

Aim of this review; evaluating of the submitted articles (scientific research or studies) in the disciplines of Accounting and Public Finance depending on our ethic policy and publication guidelines and sharing these articles' aspects, thoughts (which is directly belongs their authors) with scientific community and practitioners.

Yönetim Merkezi ve Yazışma Adresi / Headquarter and Inquiry Address



0.266 221 31 10 (Pbx)
0.266 221 34 40
0.266 221 35 50
0.266 221 35 95



0.266 221 31 55
0.543 892 51 31
0.533 925 65 21
www.blksmmmo.org.tr



idari@blksmmmo.org.tr
balikesirsmmmo@hotmail.com
Kasaplar Mahallesi Soma Caddesi
No. 123 Altıeylül/BALIKESİR

Kapak Tasarım: Hasan SEZGİN

Baskı: Taner Ofset San.Tic.Ltd.Şti. Hacı İlbey Mh. M.Akif Ersoy Cd. No. 25/B Altıeylül/BALIKESİR Tel. : 0266 239 77 92
E.Posta : tanerofset@gmail.com

Bu derginin tüm telif hakları Balıkesir Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası'na aittir.

All copyrights of this journal are reserved by Chamber of Certified Public Accountants of Balıkesir.

Telif: Tüm hakları saklıdır. Bu derginin tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Yasası'nın ilgili hükümleri uyarınca, yazarın izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemiyle çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz. Kaynak gösterilmek koşuluyla alıntı yapılabilir.

Copyright: All rights reserved. According to code of Intellectual and Artistic Works Act, all or the particular parts of this journal cannot be summed, transmitted, stored without permission of the editorial board or/and the authors, mechanical, photocopying or reproduced in any recording system. Be quoted, provided the source displayed.

ISSN 2618-5679
E-ISSN 2619-9920

Bu dergide ileri sürülen fikirler, makalelerin yazarlarına aittir.
Bu fikirler Balıkesir SMMM'nun görüşlerini yansıtmaz.

Views expressed in this journal are those of authors.
Those views do not reflect the opinions of Balıkesir CCPA.

İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi Ulakbim Dergipark ve ASOS İndex
arşivlerinde taranmaktadır.

İda Academia Journal of Accounting and Public Finance is indexed by
Ulakbim Dergipark and ASOS Index archives.

ASOS
index

Makale Gönderme Adresi
For Manuscript Submission
www.idaacademia.org

Danışma Kurulu Advisory Board

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN - Başkent Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ali ALAGÖZ - Selçuk Üniversitesi, Konya, Türkiye
Prof. Dr. Ümit ATAMAN - Marmara Üniversitesi Emekli Öğretim Üyesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Başak ATAMAN GÖKÇEN - Marmara Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Ercan BAYAZITLI - Ankara Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Ümit GÜCENME GENÇOĞLU - Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa, Türkiye
Prof. Dr. Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Seval KARDEŞ SELİMOĞLU - Anadolu Üniversitesi, Eskişehir, Türkiye
Prof. Dr. Beyhan MARŞAP - Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ - Hatay Mustafa Kemal Üniversitesi, Hatay, Türkiye
Prof. Dr. Abitter ÖZULUCAN - Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi, Niğde, Türkiye
Prof. Dr. Yakup SELVİ - İstanbul Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Elif SONSUZUĞLU - Yakın Doğu Üniversitesi, Lefkoşa, KKTC
Prof. Dr. Fatma TEKTÜFEKÇİ - Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Ahmet Burçin YERELİ - Hacettepe Üniversitesi, Ankara, Türkiye
Prof. Dr. Seyfi YILDIZ - Kırıkkale Üniversitesi, Kırıkkale, Türkiye
Prof. Dr. Hanife Dilek YILMAZCAN - Maltepe Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Dr. YMM Masum TÜRKER, İstanbul, Türkiye

Yayın Kurulu Editorial Board

Prof. Dr. Hüseyin AKAY - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Prof. Dr. Volkan DEMİR - Galatasaray Üniversitesi, İstanbul, Türkiye
Prof. Dr. Mahmut KARGIN - Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Manisa, Türkiye
Doç. Dr. Musa GÖK - İzmir Demokrasi Üniversitesi, İzmir, Türkiye
Doç. Dr. Fevzi Serkan ÖZDEMİR - Türkiye Büyük Millet Meclisi, Ankara, Türkiye
Doç. Dr. Zafer YALÇIN - Balıkesir Üniversitesi, Balıkesir, Türkiye
SMMM Ertuğ ASLAN, Balıkesir, Türkiye

Sunuş

Değerli okurlar, akademisyenler ve meslek mensupları,

Bilginin paylaşıldıkça çoğaldığına olan inancımızla; bilimsel hayata katkıda bulunmak, bilimsel araştırmaların daha nitelikli hale gelmesinde ilgililere destek olmak, akademik bir meslek odası olarak meslek mensuplarımızın ve muhasebe uygulayıcılarının nitelikli bilgi ihtiyaçlarını temin etmek gibi hedeflerle yayın hayatına başladığımız IDA ACADEMIA Dergimizin onuncu sayısında sizlerle bir aradayız. Dergimiz bu sayısında içerdiği birbirinden değerli araştırmalar vasıtası ile yayın hayatında süreklilik hedefine doğru emin adımlarla yürümektedir. Bu sebeple dergimizin onuncu sayısının vücut bulmasında emeği geçen tüm editör ve yayın kuruluna, hakemlere ve yazarlara bir kez daha teşekkürü bir borç bilirim.

Dergimizin daha nice nitelikli sayılarında kıymetli çalışmalarınızı yayınlamak dileklerimle saygılar sunarım.

SMMM Ertuğ ASLAN

Balıkesir SMMM Odası Başkanı

Editörden

Değerli İda Academia Okuyucuları,

Dergimizin onuncu sayısında sizlerle buluşmaktan memnun olduğumu ifade etmek isterim. Bu sayıda üç makale ile karşınızda olmaktan mutluluk duymaktayım. Ocak 2023'te yayınlanacak olan sayımızda çok değerli yayınlarınızı yayınlamaktan mutluluk duyacağımızı bildirmek isterim.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Hüseyin AKAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi İİBF Dekanı

İçindekiler / Contents

Araştırma Makalesi

Hüseyin MERT, Ersu TÜREDİ, Erhan BAYAR

HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASINA YÖNELİK REAKTİF VE
PROAKTİF YAKLAŞIMLARIN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ VE
PERAKENDE SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

Comparative Analysis of Reactive and Proactive Approaches to
Fraud Auditing and Application in the Retail Sector

67

Araştırma Makalesi

Günay Deniz DURSUN, Aynur ÖZCAN

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ÖZEL EĞİTİM
KURUMLARINDA UYGULANMASI

Application of Activity-Based Costing in Private Education
Institutions

83

Derleme Makalesi

Caner DOĞAN

SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE KAVRAMSAL BİR
İNCELEME

A Conceptual Examination of Responsibility Accounting

97

HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASINA YÖNELİK REAKTİF VE PROAKTİF YAKLAŞIMLARIN KARŞILAŞTIRMALI İNCELENMESİ VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA*

Comparative Analysis of Reactive and Proactive Approaches to Fraud Auditing and
Application in the Retail Sector

Araştırma Makalesi

Hüseyin MERT¹ 

Ersu TÜREDİ² 

Erhan BAYAR³ 

Gönderim Tarihi: 21.02.2022

Kabul Tarihi: 17.03.2022

ÖZ Hile işletmelerin sıklıkla maruz kaldığı bir durumdur ve ne yazık ki pek çok işletmede zamanında tespit edilememektedir. Dolayısıyla, hilenin önlenmesine yönelik gerekli tedbirler alınamamakta ve hile yapanlar yeterince yaptırıma tabi olmamaktadır. Hilelerin ortaya çıkartılmasında reaktif ve proaktif olarak adlandırılan iki yaklaşım bulunmaktadır. Reaktif yaklaşım hile meydana geldikten sonra hile denetimi yapılmasını öngörürken, proaktif yaklaşım hile olmadan denetim yapılmasını ve hilenin önlenmesine yönelik denetimleri öngörmektedir. İki yaklaşım karşılaştırıldığında proaktif yaklaşım hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkartılmasında çok daha etkili bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır. Çalışmada reaktif ve proaktif yaklaşımlar karşılaştırmalı incelenmeye çalışılmış ve perakende sektöründe seçilen bir firma üzerinde proaktif temelli bir uygulama yapılarak ulaşılan sonuçlar paylaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hile, Hilenin Önlenmesi, Hile Denetimi, Hile Riski

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

ABSTRACT Fraud is a common situation that businesses often face up with and, unfortunately, it cannot be detected on time in many businesses. Therefore, necessary measures cannot be taken to prevent fraud and those who cheat are not subject to sufficient sanctions. There are two approaches called reactive and proactive approaches to uncovering fraud. The reactive approach foresees cheating supervision after cheating has occurred, while the proactive approach envisions non-cheating supervision and audits to prevent cheating. When the two approaches are compared, the proactive approach comes across as a much more effective method of preventing and uncovering fraud. In the article, reactive and proactive approaches were tried to be examined comparatively, and the results achieved by implementing a proactive-based application on a company operating in the retail sector were shared.

Keywords: Fraud, Fraud Prevention, Fraud Audit, Fraud Risk

JEL Classification: M40, M41, M42

* Bu çalışma, 1. Uluslararası Denetim ve Güvence Hizmetleri Sempozyumu'nda sunulan 'Hilenin Ortaya Çıkartılmasına Yönelik Reaktif ve Proaktif Yaklaşımların Karşılaştırmalı İncelenmesi' adlı bildiriden türetilmiştir.

¹ **Sorumlu Yazar:** Doç. Dr. İstanbul Okan Üniversitesi, İYB Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, huseyin.mert@okan.edu.tr

² SMMM, Bağımsız Denetçi, İstanbul Okan Üniversitesi, SBE Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi, ersu_turedi@yahoo.com

³ SMMM, İstanbul Okan Üniversitesi, SBE Muhasebe ve Denetim Doktora Programı Öğrencisi, erhanbayar@gmail.com

1. GİRİŞ

İşletmelerde hileli işlemler sıklıkla karşılaşılan bir durumdur ve bu olaylar toplum ve işletmeler açısından ciddi maliyetler yaratmaktadır. Konuyla ilgili yasal düzenlemeler yapılmış olsa da hilenin önlenmesi, tespit edilmesi ve gerekli caydırıcılığın sağlanması aşamasında “hile denetimi” kavramı önem arz etmektedir. Literatürde hilelerin ortaya çıkarılmasında reaktif ve proaktif olmak isimlendirilen iki temel yaklaşımın bulunmaktadır. Son zamanlarda görülen hile artışları nedeniyle proaktif yaklaşımların daha çok tercih edildiği ve bu yöntemin etkinliğine yönelik literatürde çok sayıda çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu çalışmada, hile denetimi ve hile denetiminde kullanılan yöntemler ayrıntılı ve karşılaştırmalı olarak incelenmiş ayrıca perakende sektöründe seçilen bir firmaya yönelik proaktif yaklaşımlı bir hile denetimi uygulaması yapılarak tespit edilen hususlara ilişkin öneri ve sonuçlara yer verilmiştir.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Konuya ilişkin literatür çalışması yapılmış ve bu kapsamda yapılan çalışmalar amaç ve kapsam yönünden aşağıda sıralanmıştır.

Abdioğlu (2007) hilelerin önlenmesi ve çıkartılmasına yönelik proaktif yöntemleri incelemiş ve çalışmada, hile ile mücadelede sorumlu kişilerin proaktif hile önleme yöntemlerini kullanmalarının daha etkin olacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Jans vd. (2010) çalışmalarında, kullanılan çok değişkenli gözlemlenemeyen sınıf kümeleme tekniğinin ve tanımlayıcı veri madenciliği yaklaşımının şirketlerde hile riskinin azaltılmasında daha etkili bir yaklaşım olduğunu ortaya koymuşlardır.

Çatıktaş ve Çalış (2010) yaptıkları çalışmada öncelikle hata ve hilenin ne olduğunu açıklamışlar, hile denetimine yönelik proaktif yaklaşımları incelemişlerdir.

Boztepe (2013) tarafından Benford Kanunu ve muhasebe denetiminde kullanılabilirliğini incelenmiştir. Çalışmada; Benford Kanunu’nun diğer örnekleme yöntemlerine kıyasla düşük ve yüksek tutarların aynı risk düzeyinde analiz edilmesini sağladığı belirtilmiş, ayrıca bu yöntemin denetçilerin hatalı veya hileli verilerin büyük tutarlı veriler arasında aranması gerektiğine yönelik ön yargılarının ortadan kaldırılmasında önemli bir katkısı olduğu vurgulanmıştır.

Ulucan ve Özdemir (2013), yaptığı çalışmalarında işletmede yapılan hilelerin önemini vurgulayarak yaparak hilelerin önüne geçilmesinde insan kaynakları (İK) bölümüne düşen sorumlulukları belirtmişler ve ayrıca hilenin önlenmesi ve tespit edilmesinde yapılması gerekenleri sıralamışlardır. Ayrıca bu çalışma, Bursa ve İstanbul’daki kurumsal işletmelerde çalışan ve en az 10 yıllık İK (insan kaynakları) deneyimi bulunan 12 personelin katılımıyla yapılan bir araştırmayı da içermektedir. Çalışmada insan kaynakları (İK) yöneticilerinin şirketteki yetkileri çerçevesinde, çalışan hileleri sonucu ortaya çıkan olumsuz sonuçlardan sorumlu olduklarını ortaya çıkmıştır.

Çalış vd. (2014), sağlık sektöründe faaliyet bulunan bir şirketin tüm satın alma verilerini Benford Kanunu çerçevesinde analiz etmişler ve çalışma sonucunda klasik denetim teknikleri ile belki de hiçbir zaman tespit edilemeyecek hile olasılığı tespit etmişlerdir.

Meriç (2020) tarafından yapılan çalışmada bir şirketteki yanlış işlemlere tanık olma olasılığı yüksek olan muhasebe elemanlarının, bunları yetkililere bildirme (whistleblowing) niyeti değerlendirilmek istenmiştir. Kayseri’deki işletmelerde çalışan, 78 muhasebe elemanı ile yapılan araştırma sonuçlarına göre; tanık olunan yanlış uygulamaların, özellikle de şirkette yer alan yetkililere bildirilmesi tercih edildiği görülmüştür. Araştırmada, bu tercihi olumlu yönde etkileyen faktörlerin duyarlılık, sosyal çevre ve empati olduğu; olumsuz yönde etkileyen faktörün ise tepkiler olduğu görülmüştür.

Özetle; hilenin ortaya çıkartılmasındaki zorluklar bu alanda çalışan profesyonelleri yeni yöntemler geliştirmeye zorlamaktadır. Yapılan akademik çalışmaların sonuçları incelendiğinde; hile denetimi kavramının ön plana çıktığı görülmektedir ve hilenin varlığının daha en baştan tespiti ve neden olduğu zararların daha büyük boyutlara ulaşmadan önlenmesi için hileyle mücadelede geliştirilmiş yöntemlerin etkin olarak kullanılmasının önemi vurgulanmaktadır.

3. HİLELERİN TESPİT EDİLMESİ

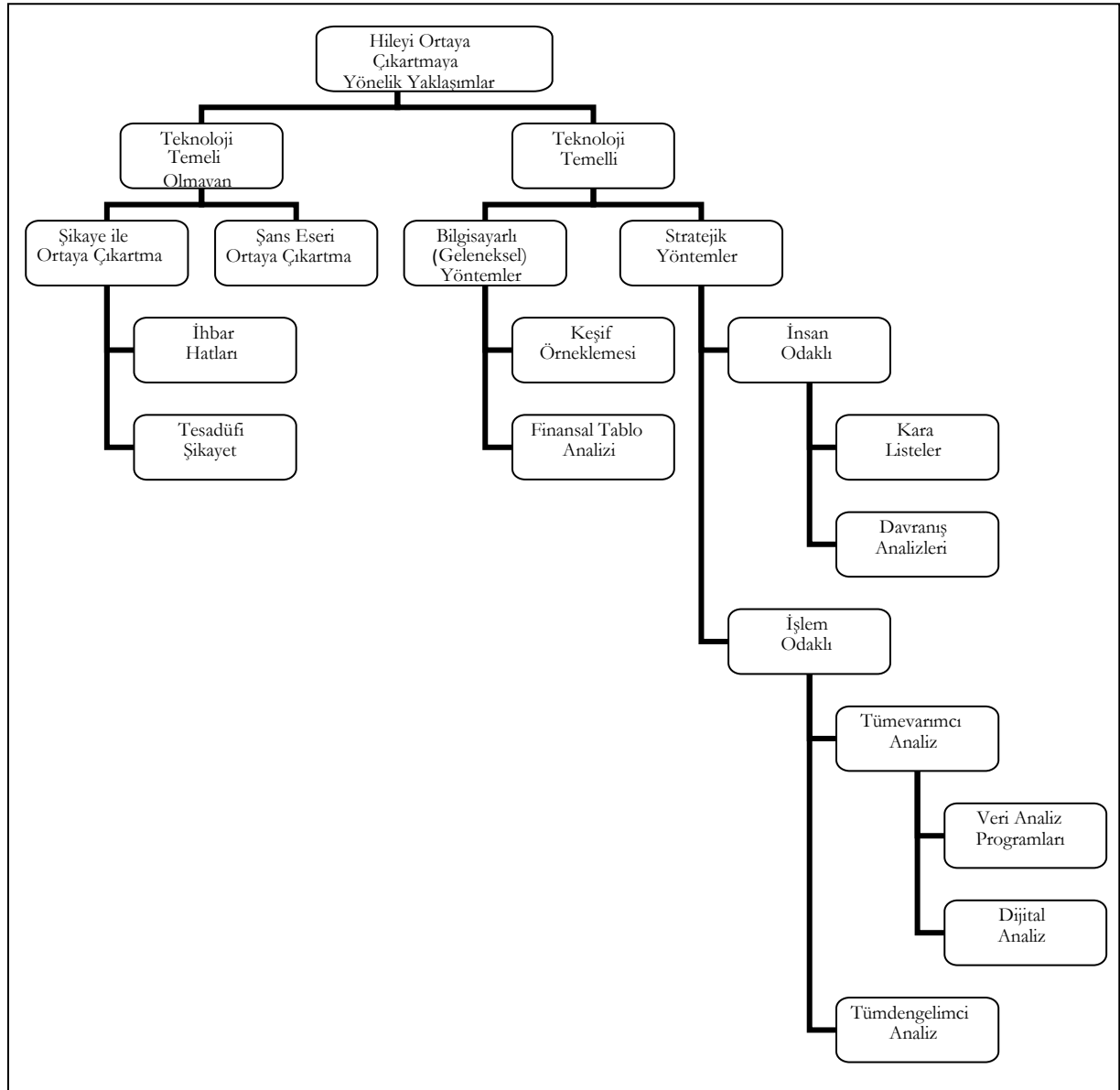
3.1. Hile Denetimi

Hile, “bir çalışanın içinde bulunduğu işletmeye ait varlıkları ve kaynakları kasıtlı biçimde, gizlice, uygunsuz olarak kullanmak suretiyle haksız kazanç elde etmesi ve işletmeyi bu yolla zarara uğratması” olarak tanımlanabilir (Bozkurt, [2011](#): 60). Bu aşamada yapılan hile denetiminin gayesi şirketlerde yöneticiler ve/veya çalışanlarca yapılan usulsüzlüklerin ve hilelerin ortaya çıkarılması ve ayrıca tekrarlanmasının önlenmesi amacıyla koruyucu sistemlerin kurulmasının olduğu söylenebilir.

Hileleri tespit etmek deneyim ve özel uzmanlık gerektiren bir çalışmadır. Hile gizli olarak yapılmasına rağmen bağımsız denetçiler ve iç denetçiler geliştirdikleri bir takım yöntemler ve tekniklerle hileleri tespit etmekte ve önlenmeye çalışılmaktadırlar. Hileleri ortaya çıkarma yöntemleri olarak adlandırılan bu yöntemler, şirketlerin hileleri yok etme ya da minimuma indirmek için yaptığı çalışmalarda ellerinde bulunan en önemli araçlardır (Kiracı, [2005](#): 107-108).

Hilelerin ortaya çıkarılmasında reaktif ve proaktif olarak adlandırılan iki yaklaşım bulunmaktadır. Reaktif yaklaşım ile hilenin ortaya çıkarılması, şirketlerde vuku bulan hile ile ilgili ihbarda bulunulması gibi önemli bir emarenin ortaya çıkması ile başlamaktadır. Bu yaklaşımın reaktif olarak adlandırılmasının nedeni, denetime başlanması için önemli bir hile emaresinin ortaya çıkmasının beklenmesidir (Şengür, [2010](#): 85). Bu yaklaşım uyarınca yapılacak olan denetimin başlaması için, denetçinin bir emarenin ortaya çıkması sonucunda işletmede hile gerçekleştirildiği konusunda şüphe duyması gerekmektedir. Denetçi şüphe duyduğu alanda incelemelerini genişleterek bu emarenin hile yapılması dolayısıyla mı yoksa başka etkenler nedeni ile mi ortaya çıktığını araştırmaya başlamaktadır (Şengür, [2010](#): 85). Proaktif yaklaşım ile hilelerin ortaya çıkarılmasında ise denetim ile hile emarelerinin ortaya çıkması beklenilmeden, şirkette ve şirketin içinde bulunduğu sektörde olası hileler belirlenir. Denetçi, hilelerin olası emarelerini ortaya çıkardıktan sonra bu emarelerin işletmede olup olmadığını araştırır (Şengür, [2010](#): 85). Reaktif yaklaşımın aksine, proaktif yaklaşımda hile emarelerinin ortaya çıkmasını beklenilmediği için, hileler erken dönemde tespit edilmekte ve hile nedeni ile ortaya çıkabilecek maddi kayıp minimuma indirilmektedir (Şengür, [2010](#): 85-86).

Hilelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan yöntemlerin sınıflandırılmasının çeşitli kaynaklarda farklı olduğu görülmektedir. Şekil 1’de hilelerin tespiti ve ortaya çıkartılması yönelik yapılan bir sınıflandırma gösterilmektedir.

Şekil 1*Hileyi ortaya çıkaran yaklaşımlar*

Kaynak: Bozkurt, [2011](#): 173.

3.2. Hilelerin Ortaya Çıkartılmasına Yönelik Reaktif Yaklaşımlar

Reaktif yaklaşım, hilenin varlığına dair belirtilerin ortaya çıkması ile birlikte, denetçilerin ve şirket yönetim kadrosunun bu belirtileri de dikkate alarak hile riskine dair emarelerin olduğu alanda ayrıntılı hile incelemesi yapması esasına dayanır. Reaktif yaklaşım denmesinin sebebi, hile araştırması yapacak kişinin, araştırmayı yapmak için bir nedenin oluşmasını beklemesidir (Albrecht vd., [2012](#): 169). Denetçiler incelemeleri neticesinde ortaya çıkan emarelerin hile yapılması sonucu mu ya da başka etkenlerden dolayı mı ortaya çıktığı konusunda bir görüşe sahip olurlar.

Bu yöntemde hile olduğuna dair iddiaların araştırılmasına yönelik bir soruşturma yapılmaktadır. Burada amaç özel olarak ortaya atılan iddiaların doğruluğunun ortaya çıkarılmasıdır (Pehlivanlı, [2011](#): 16). Reaktif hile denetimi yaklaşımı ile denetimlerde veri tabanının tamamının analiz edilmesi ve

değerlendirilmesi çok yüksek maliyetlere sebep olacağından veri tabanından örnekleme ile seçilmiş veri kapsamında denetim yapılmaktadır (Çalış vd., [2014](#): 95-96).

3.2.1. Hilelerin Tesadüf Sonucu Ortaya Çıkarılması

Hilelerin tesadüf sonucu ortaya çıkarılması, bir hile vuku bulduktan sonra, denetçinin deneyimi ya da çalışmalarından bağımsız olarak hilenin şans veya tesadüfî olarak ortaya çıkmasıdır. Hilekarın çalışma masasında ve/veya şirket ortak kullanım alanında unutmuş olduğu bir doküman, belge ve benzeri bir şeyin bulunması sonucunda hilenin ortaya çıkarılması gibi bir örnek verilebilir (Öztürk ve Savcı, [2019](#): 59).

3.2.2. Hile Emarelerinin Ortaya Çıkarılması

Hilelerin doğası gereği gizli olması ve gözlenememesi dolayısıyla somut ve net kanıtlar bulmak oldukça zordur. Hile de genellikle sadece hilelerin gerçekleştiğine dair şüpheli emareler bulunmaktadır (Öztürk ve Savcı, [2019](#): 60). Hile emarelerinin literatürde; iç kontrol zayıflıkları, ihbar ve şikayetler, muhasebe sistemi ile ilgili belirtiler, analitik belirtiler, çalışanların yaşam tarzlarında meydana gelen önemli değişiklikler ve davranışsal bozukluklar olmak üzere altı gruba ayrılarak incelendiği görülmektedir.

3.3. Hilelerin Ortaya Çıkartılmasına Yönelik Proaktif Yaklaşımlar

Şirketler, teknolojik gelişmelere bağlı olarak reaktif yöntemlerin çalışan ve yönetim hilelerini önlemede yetersiz olduğunu görmüşler ve proaktif denetim uygulamalarına yönelmeye başlamışlardır. Proaktif hile denetimi, hileden kaynaklanan zararların minimuma indirmekte kullanılan önemli yöntemlerden birisidir. Çünkü bu yöntem kullanılarak gerçekleştirilen denetimlerde teknolojinin sunduğu imkanlar en iyi ve en etkin şekilde kullanılmaya çalışılmaktadır.

Proaktif denetimde; geleneksel denetim yöntemlerinin aksine, hilenin varlığına dair iddia, talep ya da ihbarsız, her daim hilenin ortaya çıkabileceği beklentisi ile sürekli bir denetim yapılmaktadır. Bu yöntem doğrultusunda yapılan denetim, seçilen örnekleme veri üzerinde değil tüm veri tabanı kapsamında yapılır. Proaktif denetimde kullanılan bilgi teknolojileri sayesinde tüm veri tabanı zaman maliyeti olmadan analize tabi tutulmaktadır (Çalış vd., [2014](#): 96).

Proaktif hile denetimde kullanılan yöntemlere; veri madenciliği, rakamsal analiz (Benford Kanunu), fısıltı ortamı, analitik inceleme prosedürleri ve sürekli denetim örnek olarak verilebilir.

3.3.1. Veri Madenciliği

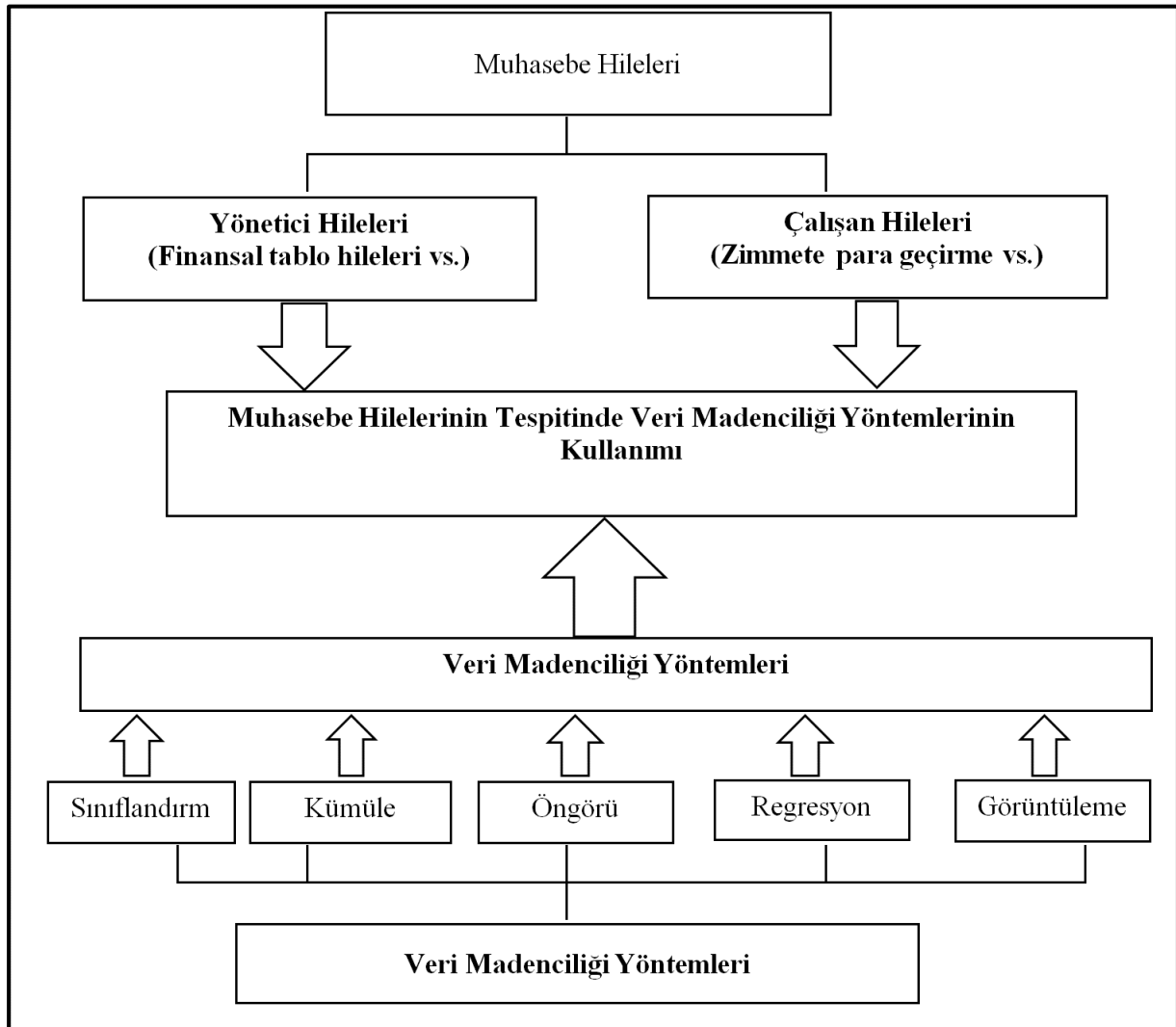
Veri madenciliği, bilgi teknolojilerinde meydana gelen gelişmelerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır. 1960 ve öncesinde veri toplama ve veri tabanı oluşturma şeklinde var olan veri tabanı teknolojisi, 1970'li yıllara gelindiğinde yerini, veri tabanı yönetim sistemlerine bırakmıştır. 1980'li yıllardan itibaren ise veri tabanı teknolojisi iki şekilde günümüze kadar ulaşmıştır. Bunlardan bir tanesi gelişmiş veri tabanı sistemleri, diğeri ise veri depolama ve veri madenciliğidir (Han ve Kamber, [2000](#): 3). Geçmişten günümüze gelen süreçte, veri depolama teknolojisinde meydana gelen artış ve verilerin birleştirilmesi gibi nedenler ise, büyük veri tabanlarının oluşmasına neden olmuştur. Bu veri tabanları, insanların sıradan davranışlar sergiledikleri tüm alanlardan (örneğin, süpermarketlerde meydana gelen işlemlerin verileri, kredi kartı kullanım kayıtları, telefon görüşmelerine ait kayıtlar), daha değişik alanlara kadar (örneğin, moleküler veri tabanları ve tıbbi kayıtlar) pek çok alanda ortaya çıkmıştır (Hand vd., [2001](#): 1). Veri tabanlarında her geçen gün daha fazla verinin birikmesi ve güçlü veri analizi araçlarına duyulan ihtiyaç, “veri bakımından zengin ancak bilgi bakımından fakir” olma durumu olarak tanımlanmıştır. Sonuç olarak, veri miktarında meydana gelen aşırı artış ve karar almada

kullanabilmek için bu verilerden anlamlı bilgi elde etme ihtiyacı, veri madenciliğinin ortaya çıkmasına ve gelişim göstermesine neden olmuştur (Han ve Kamber, [2000](#): 3-6).

Veri madenciliği yönteminin hile denetiminde kullanımı, şirketlerdeki anormal durumları ve hile belirtilerini tanımlamak üzere işlemlere ait verilerin çıkarılması ve analiz edilmesi şeklindedir (Vona, [2008](#): 69). Diğer bir anlatımla veri madenciliği, tüm verinin içindeki ilişkilerin örüntülerin, düzensizliklerin, değişimlerin, kuralların ve istatistiksel olarak önemli olan konuların keşfedilmesi işlemidir (Ulucan ve Pektekin, [2009](#): 71). Veri madenciliğinin muhasebe hilelerinin tespitinde kullanımı Şekil 2’deki gibi özetlenebilir.

Şekil 2

Veri madenciliğinin hile tespitinde kullanımı



Kaynak: Ngai vd., [2010](#): 563.

3.3.2. Rakamsal Analiz – Benford Kanunu

Benford Kanunu, iç denetim ve dış denetimde hileli ya da hatalı verilerin ortaya çıkarılması için kullanılan bilgisayar destekli denetim tekniği olarak tanımlanmaktadır. Hile denetiminde Benford Kanunu'nun kullanılması, maliyet ve zaman avantajı yaratarak denetimin etkinliğinin artmasını sağlamaktadır (Akkaş, 2007: 204).

Tablo 1

Benford Kanunu dağılım oranları

Rakam	1. Sıra	2. Sıra	3. Sıra	4. Sıra
0		0,11968	0,10178	0,10018
1	0,30103	0,11389	0,10138	0,10014
2	0,17609	0,19882	0,10097	0,10010
3	0,12494	0,10433	0,10057	0,10006
4	0,09691	0,10031	0,10018	0,10002
5	0,07918	0,09668	0,09979	0,09998
6	0,06695	0,09337	0,09940	0,09994
7	0,05799	0,09035	0,09902	0,09990
8	0,05115	0,08757	0,09864	0,09986
9	0,04576	0,08500	0,09827	0,09982

Kaynak: Akkaş, 2007: 196.

Benford Kanunu uyarınca, rakamların dağılım sıklıkları bir kural çerçevesinde olmaktadır. Benford teorisine göre, rassal olarak üretilmiş bir veri kümesinde sayısal değerlerin ilk basamaklarının bir olma ihtimali iki olma ihtimalinden, iki olma ihtimali de üç olma ihtimalinden daha yüksektir (Durtschi vd., 2004: 18-22). Denetim yapılırken muhasebede yer alan rakamların frekansları yani ortaya çıkış sıklıkları, Benford Kanunu'na uygun olmayan bir biçimde değiştiği görülüyorsa, bunun anlamı bu uygunsuzluğun ortaya çıkmasına neden olan sistematik bir dış faktörün olduğudur. Bu, muhasebe verileri üzerinde “kasıtlı” bir işlem yapıldığını, yani verileri olağan akışlarının dışına çıkartmaya yönelik bir eylem olduğunun kanıtıdır. Yukarıda bahsedilen durum hiledir (Erdoğan, 2001: 3-4).

Ancak yapılan analizler sonucunda eğer bir işlem Benford Kanunu'na uymuyorsa, direkt olarak bu işlemin hile yapılmasından kaynaklı olarak ortaya çıktığı söylenemez. Bu konu ile ilgili ayrıntılı inceleme başlatılması gerektiğini göstermektedir (Şengür, 2010: 111).

3.3.3. Analitik İnceleme Prosedürleri

İncelemeler sırasında kullanılan analitik inceleme teknikleri olarak trend analizleri, karşılaştırmalı mali tablolar analizi, dikey yüzde analizi, rasyo analizi ve ussallık testleri belirtilebilir.

3.3.4. Fısıltı Ortamı

Fısıltı ortamı yöntemi ile çalışanların desteği alınmakta ve hilenin önüne geçilmesi sürecine onların da katılması sağlanmaktadır. Şirket içerisinde yolunda gitmeyen bazı şeylerin olduğu hakkında öncelikli bilgi sahibi olan kişiler şirket çalışanlarıdır (Terzi, 2012: 162).

Bu yöntem ile birlikte her personel bir anlamda mesai arkadaşını denetleme görevini (misyonunu) yüklenerek hareket etmek durumundadır. Her personel sorun bildirme şekli hakkında bilgilendirildiğinde, yaptığı yanlış işlemin iş arkadaşı tarafından ihbar edilme olasılığı olacağını her

zaman düşünecektir (Çiğdem, 2013: 97). Ayrıca düzgün işleyen bir iletişim mekanizmasının bulunduğunu ve arkadaşlarının hile konusunda bilinçli olduğunu bilen çalışanın, hile yapma olasılığı azalacaktır (Bozkurt, 2011: 419).

Özetle, hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasında çalışanlarla ortak hareket etmek ve onların da desteğini alarak sürece katılmalarını sağlamak hile ile mücadele edilmesinde çok başarılı sonuçların elde edilmesini sağlayacaktır (Abdioğlu, 2007: 135).

3.3.5. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, fiziki belge olmaksızın finansal raporlardaki bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüş bildirmek saikiyle; analitik denetim prosedürlerini ve bilgisayar destekli denetim tekniklerini kullanarak elektronik denetim kanıtlarını toplama ve bu kanıtlar eşliğinde finansal raporlardaki bilgileri değerlendirme işlevidir. Bağımsız denetim ile sürekli denetim arasında sıkı bir ilişki olmasına rağmen sürekli denetim, bağımsız denetimin bir işlevi değil, bir iç denetim türüdür (Usul, 2013: 18-19).

Sürekli denetimin sürekli kontrol değerlendirmesi ve sürekli risk değerlendirmesi olmak üzere iki ana bileşeni bulunmaktadır (Coderre, 2005). Sürekli kontrol değerlendirmesi (continuous control assessment), kontrol zayıflıkları için en kısa sürede denetim yapılabilmesini ifade eder. Bu yöntemi kullanarak iç denetçiler yönetimin izleme işlevinin yeterliliğinin ne düzeyde olduğunu belirler. Aynı zamanda yönetim ve denetim kurullarına kontrollerin etkin bir biçimde çalıştığının ve işletmenin muhtemel olumsuzlukları en kısa zamanda düzeltebileceğinin garantisini sunmaktadırlar. Sürekli risk değerlendirmesi (continuous risk assessment), olası risk düzeyinin üzerinde olan sistem ve süreçlerin belirlenmesi işlevidir. Bu yöntemi kullanarak, denetçiler şirketin riskli alanlarını saptar, ortaya çıkan riskleri derecelendirir ve sınırlı denetim kaynaklarının daha etkin olarak kullanımını sağlar.

4. REAKTİF VE PROAKTİF YAKLAŞIMLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Proaktif ve reaktif yaklaşımlar çerçevesinde hilelerin tespit edilmesi Tablo 2’de özetlenmeye çalışılmıştır. Proaktif ve reaktif yaklaşımlarda katlanılan maliyetler kendi içersinde karşılaştırıldığında, hile gerçekleştikten sonra katlanılacak maliyetlerle önceden alınacak tedbirler sayesinde hilenin önlenmesi açısından katlanılacak maliyetlerde kuşkusuz proaktif yaklaşım işletmeler açısından tercih edilen bir yaklaşım olarak kabul edilmelidir (Akyüz, 2020: 97).

Tablo 2

Proaktif ve Reaktif yaklaşımlar açısından hilenin tespit edilmesi

	Proaktif Yaklaşım	Reaktif Yaklaşım
Davranış	İşletmelerin gelişmesi ve rakiplerine karşı üstünlük sağlayabilmesi için hata ve hile gerçekleşmeden önce önlem alınması gerekmektedir. Aksi takdirde rakiplerle mücadele edilemez.	Hata ve hile olayı gerçekleşmeyecek düşüncesiyle hareket edilmektedir. Hile gerçekleştikten sonra önlem almak için çabalanmaktadır.
Öğrenme	Hile olarak kabul edilen hususlar önceden bildirilerek öğretilir ve hile olayına karışıkları takdirde uygulanacak cezai yaptırımlar baştan bildirilir.	Hile olayına karışanların savunma mekanizmalarını çalıştırarak olayın hile kapsamında değerlendirileceğini bilmediklerini ve bundan sonra böyle bir tutum içinde olmayacaklarını ifade etmeleridir.
Amaç	Hile olayı gerçekleşmeden ileri sürülebilecek her türlü neden (ekonomik, sosyal v.b.) ortadan kaldırılmaya çalışılır.	Hile olayına karışanların genelde bir sebeplerinin olduğu görülmektedir. Bu sebeplerin başında da genellikle zor durumda olmaları gösterilmektedir.

Kaynak: Akyüz, 2020: 98.

Geleneksel denetimde hilenin tespitine yönelik pasif ve reaktif bir yaklaşımın hakim olduğu görülmektedir. Ancak günümüzde hilelerin belirlenmesinde proaktif bir yaklaşım benimsenmesinin doğru olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü proaktif denetim teknikleri yardımıyla yapılan incelemelerde teknolojinin ve dijitalleşmenin sunduğu imkanlar en iyi ve en etkin şekilde kullanılmaya çalışılmaktadır.

Bu noktada belirtilmesi gereken konu, hilelerin önlenmeye çalışmasına ve ortaya çıkarılmasına yönelik açıklanan proaktif hile denetim yöntemlerinden birinin bir başkasına üstünlüğü veya genel olarak hileli işlemler karşısında *tam olarak etkin olması* gibi durumun söz konusu olmamasıdır (Abdioğlu, 2007: 135). Çünkü hile ile mücadelede yöntemlerin birlikte kullanımı hedeflenen amaca ulaşmada başarıyı artıracaktır. Proaktif yöntemler denetim profesyonellerine yön verici denetim teknikleri olarak katkı sağlamaktadır.

Özetle, hileleri ortaya çıkarmaktan daha önemli olan hilelerin oluşmasını önlemektir. Bundan dolayı reaktif ve/veya proaktif denetim yaklaşımıyla belirlenen tekniklerin gerektiği biçimde kullanılmaması hilelerle başa çıkmayı zorlaştıracaktır.

5. UYGULAMA

Çalışmaya konu olan KRTL A.Ş. perakende sektöründe faaliyet gösteren büyük ölçekli bir ticaret işletmesidir. 2016 yılında Marmara Bölgesi'nde faaliyetlerine başlayan ve üç mağazası bulunan KRTL A.Ş.'nin yönetim, satın alma, IT (bilgi teknolojileri), satış, muhasebe, finans, vergi ve finansal raporlama departmanları bulunmaktadır ve 11 kişi istihdam edilmektedir.

Çalışmada kullanılan veriler KRTL A.Ş.'nin yönetim, Bilgi Teknolojileri (IT) ve mali işler departmanından elde edilmiştir.

Uygulamanın amacı üçüncü bölümde teorik düzeyde incelenen yaklaşımları uygulama üzerinde desteklemek ve incelemektedir. Çalışma planlanırken öncelikle Tablo 3'te özetlediğimiz fiili ve olası risk alanları tespit edilmiş (Macro Retail, t.y.) ve bu aşamada proaktif temelli bir yaklaşım kullanılmıştır. Çalışma sonucunda gerek kurum pratiği gerekse teorik düzeyde belirlenen hileli uygulamaların önlenmesine ilişkin öneriler sunulmuştur.

Tablo 3

Olası risk alanları ve hilenin önlenmesine yönelik öneriler

Riskler		Hilenin Önlenmesine Yönelik Öneriler
Yönetimden Kaynaklanan Riskler		
1	Stok sayımı yapılmaması veya yılda 1 kez sayım yapılması,	Herbir ürün ve mağazanın hedef stok sayımı loglarının sistemde tutulması ve Finans Departmanı tarafından bu işlemlerin takip edilmesi,
2	Stok sayım sonuçlarının takip ve analizinin yapılmaması ve bu hususun İşletme personeli tarafından bilinmesi, (Sistemde bulunan açıkların kullanılması yaklaşımı kötü niyetli girişimlerin temel noktasıdır. Basitçe yapılacak bir gözlem sonrası sürekli kayıplara yol açacak yöntem geliştirmekle ilgisi vardır).	İşletmenin Finans Departmanı tarafından analiz ve kontrol metodlarının geliştirilmesi ve belirlenen bir takvimle denetim ve incelemelerin yapılması,
3	Önceden belirlenen mali takvimler dışında "baskın" stok sayımı yapılmaması, (Herbir sayım tarihlerinin önceden bilinmesi organize yapılar için gerekli hazırlıkların yapılmasına imkan verir ve denetimin amacına ulaşmasını zorlaştırır)	Merkez yönetimin belirlediği sayım takvimlerinin mağaza çalışan ve yönetimiyle paylaşılmaması,

Tablo 3'ün Devamı

	Riskler	Hilenin Önlenmesine Yönelik Öneriler
	Yönetimden Kaynaklanan Riskler	
4	Satış personelinin aynı zamanda "kasa personeli" fonksiyonunu üstlenmesi,	İşletmede kasa personellerinin satış personellerinden ayrıştırılması ve takip edilmesi,
5	İşletme personelinin "aşırı yetkilendirilmesi" ve prensip olarak "Görevler Ayrılığı" ilkesinin uygulanmaması. Örneğin mağazalarda özellikle mağaza müdür ve müdür yardımcılarının yetkilerinin her işlemi kapsaması, veri girişi yapabilmeleri, tüm süreçlere tek başına imza atma yetkisine sahip olmaları, sistemi açıkları olan bir yapı haline getirmektedir. Ürün kabul, fatura kesme ve iade/değişime kadar tüm süreçlerde yetkisi olan mağaza çalışanları potansiyel olarak risk teşkil etmektedir.	"Görevler Ayrılığı" (Segregation of Duties) çalışmalarının yapılandırılması ve takip edilmesi,
6	Mağazaya ait depo "ürün kabul prosedürünün" olmaması veya olmasına rağmen uygulanmaması. Merkez veya tedarikçilerden gelen ürün kolilerinin kapalı olduğu için kontrol edilmeden alınan ürünler,	Ürün kabul prosedürünün oluşturulması ve gereken takibin yapılması,
7	İşletmede çalışan personele yapılan satışlar. Personel indirimli ürün satın almak istediğinde bunu zaman ve mağaza sınırı olmaksızın kontrolsüz olarak yapabilmeleri. Personel tarafından yapılan alışverişlerde gün, üst tutar, beden, adet gibi sınırlamaların bulunmaması,	Personelin çalıştığı mağazadan söz konusu indirimli ürünlerin alımının yapılmasının engellenmesi veya Bilgi Teknolojileri (IT) departmanı tarafından aylık raporlanması,
8	İşletmenin "tadilata ürün çıkışına" ilişkin prosedürünün olmaması,	Bilgi Teknolojileri (IT) Departmanı tarafından tadilata ürün çıkışlarının raporlanması ve logların takip edilmesi,
9	Şirketin "ürün iade prosedürünün" olmaması veya olmasına rağmen uygulamalarda ki keyfilik. İadeler için Şirketin yazılı bir prosedürünün olmaması, olmasına rağmen işlemlerin tam olarak yerine getirilmemesi, fatura olmadan ürün iadesinin kabulü, iadelerin kabulünün kredi kartı slipi ile yapılması gibi işlemler, tek personelin verdiği onay ile iade kabul gibi işlemleri,	İade prosedürü ve iade aşamasında kullanılacak tevsik edici belge olan "Gider Pusulasının" Bilgi Teknolojileri (IT) departmanınca eşleştirilmesi ve logların takibinin yapılması
10	Mağazalara yönelik "kasa prosedürünün" olmaması veya olmasına rağmen uygulanmaması. Ürün kabul, kredi kartı, ürün iade, nakit işlemleri, fatura prosedürleri, ürün iadelerine yönelik kasa işlemleri, hediye çeki-sadakat puanı ve özel indirim uygulamaları, gün sonu ve kasayı teslim işlemleri, kasa fazla ve açıklarına ilişkin süreçlerin belirlenmemesi ve çapraz kontrollerinin olmaması,	Kasa prosedürlerinin tamamlanarak yayımlanması ve Finans Departmanı tarafından günlük kontrol ve takibinin yapılması,
11	Standart "güvenlik" olmaması veya yetersiz olması. Çalışan giriş-çıkış saatleri, mağazada çalışırken ki davranışlar, depo ve atıklara ilişkin kontrollerin yapılmaması, güvenlik kamerası tarafından desteklenen sistemlerin etkin bir biçimde kullanılamaması,	Bilgi Teknolojileri (IT) Departmanı tarafından fiziki güvenlik ekipmanlarının takibi ve yönetilmesi,
Adi Suçlar: Hırsızlıklar		
12	İşletme personelinin kasadan doğrudan para çalması,	Gün sonu raporlarının düzenli paylaşılması, açık ve/veya eksik olması durumunda "kasa sorumlulularından" gerekli açıklama ve tutanakların alınması,
13	Ürünü çantada veya bedende saklamak yoluyla çalma eylemi,	Kasada ve ürün üzerindeki sensörlü cihazların fiziki ve adetsel kontrolü ve Bilgi Teknolojileri (IT) tarafından raporlanması,
14	Bilgisayar malzemeleri, ofis sarf malzemeleri ve ikram ürünleri gibi madde ve malzemelerin İşletmeden çalınması,	Mağaza harcamalarının Finans Departmanı tarafından kontrolü,
15	Müşteriye verildi gösterilip teslim edilmeyen promosyon ürünlerinin çalınması,	Bilgi Teknolojileri (IT) Departmanı tarafından fiziki güvenlik ekipmanlarının takibi ve yönetilmesi,

Tablo 3'ün Devamı

	Riskler	Hilenin Önlenmesine Yönelik Öneriler
	Nitelikli Kayıp, Dolandırıcılık ve Hırsızlıklar	
16	Personel özel indirimini tanıdıklarına kullanırmak suretiyle menfaat sağlanması,	Personal indirim loglarının raporlanması, fiziki güvenlik ekipleriyle denetimlerinin yapılması,
17	Yüksek personel indirimi vasıtaıyla müşteriye nakit satışta indirim sunulması; dolayısıyla komisyon ve/veya oluşan farkın personelde kalması,	Personal indirim loglarının raporlanması, fiziki güvenlik ekipleriyle denetimlerinin yapılması,
18	Mağazanın deposuna kasti olarak hatalı ve/veya eksik ürün kabul ederek bu işlemi "tam kabul etmiş" gibi kayıtlara almak (Merkez depo veya tedarikçiden). Teslimat yapan personel veya tedarikçi şirket ile anlaşma yapmak,	Mağaza deposuna giriş ve ürün satış/iade loglarının raporlanması; sayım farkı/eksik ve defolu/tasfiye edilen ürünlerin çıkışlarına ilişkin aylık mutabakatlarının yapılması,
19	Anlaşmalı olduğu kişilerden, iadesi yapılan ürünün / ürün faturasının kasıtlı olarak eksik teslim alınması; fakat yapılan iadenin tam fatura bedeli üzerinden yapılması,	Gider Pusulası girişlerinin sistemsel kontrolü ve raporlanması,
20	Outlet mağazalarda satılan "defolu ürünün", "tam ürün" faturası ile eşleştirilmesi ve ürünün iade olarak kabul edilmesi,	"Defolu ürün" ve "tam ürün" satışlarına ait stokların ve sayım farklarının analiz edilmesi, dökme mal usulü çalışılmaması,
21	Yüksek fiyatlı ürünleri düşük fiyatlı ürün ambalajına yerleştirerek yapılan dolandırıcılıklar,	Stok sayım fark ve eksikliklerinin, sair giriş ve çıkışların raporlanması. Yüksek bedelli ürünlerde bir yoğunluk tespit edilirse bu hususun raporlanması,
22	Etiket değiştirmek suretiyle İşletme personelinin kendisine veya anlaşmalı olduğu kişilere menfaat sağlaması,	Stok sayım fark ve eksikliklerinin, sair giriş ve çıkışların raporlanması. Yüksek bedelli ürünlerde bir yoğunluk tespit edilirse bu hususun raporlanması,
23	Tadilat yapılması için bir ürünün çıkışının yapılması adı altında bunun dışında da ürün çıkışının yapılması ve tadilat yapılan yerden elden teslim alınması işlemi,	Tadilata çıkış işlemlerinin sistemde ayrı bir sanal depoda takibi ve söz konusu giriş ve çıkışların ay sonlarında mutabakatla kapatılması,
24	İndirim dönemi gelene kadar "ürün saklama" yoluyla bazı ürünlerin depoda tutulması başka ifade ile raflarda bulundurulmaması, bu şekilde anlaşmalı kişilere menfaat sağlanması,	Sanal depolarda veya mağaza depolarında daimi olarak stok gösteren ürünlerin satış performanslarıyla ilişkili analizlerin yapılması,
25	"Kasıtlı hasar" ve "hasarsız ürüne" hasar raporu vererek ürünü defolu, hasarlı ürünmüş gibi çıkışının yapılması,	Defolu ürün adet ve oluşum analizlerinin mağaza bazında yapılması,
26	Çalınarak şirket dışına çıkarılmak istenen malın çöpe atılması ve daha sonra atılan çöpten geri alınarak satılması ya da kullanılması	Fiziki güvenlik ekipleriyle denetimlerinin yapılması, gerekirse çöp veya defolu olarak ayrıştırılan ürünlerin fiziki görsellerinin alınmasının talep edilmesi,
27	Mağazadan alınan yeni ürünlerin kullanılması ve varsa stok sayımlardan önce sayım için depoya geri getirilmesi, son indirimde de kullanılan bu ürünün satın alınması,	Kasada ve ürün üzerindeki sensörlü cihazların fiziki ve adetsel kontrolü ve Bilgi Teknolojileri (IT) Departmanı tarafından raporlanması,

Tablo 3'ün Devamı

	Riskler	Hilenin Önlenmesine Yönelik Öneriler
	Kasa İşlemleri Nitelikli Dolandırıcılık ve Hırsızlıklar	IT Destekli İnceleme Süreci
28	Başkasına / diğer kasiyere ait şifre ile giriş yapılarak nitelikli hırsızlıkların yapılması,	
29	Mağaza kampanyaları özel indirimlerinin müşteriye bildirmemesi ve farkın müşteriden alınması,	
30	Müşteri tarafından kullanmayan bedava ürün hakkının veya indirimın İşletme personelinin kendisi tarafından veya tanıdığı tarafından kullanılması,	
31	Fatura kesmemek suretiyle satış bedelinin İşletme personeli tarafından kendi tasarrufu çerçevesinde kullanılması,	
32	Fatura almayan ve / veya istemeyen müşteriye ürünün tam fiyatı üzerinden satış yapılması, bu satışı daha sonra personele yapılan satış gibi gösterip indirimli çıkışının yapılarak aradaki farkın personel tarafından alınması,	
33	Anlaşmalı olduğu kişilere farklı ürün fiyat etiketi okutmak suretiyle farklı ürün satışının yapılması,	
34	Anlaşmalı olduğu kişilere eksik okutma ve /veya ürün atlama suretiyle ürün satışının yapılması,	
35	Alınan paranın üstünü vermeyerek kasa fazlasının oluşturulması, oluşmuş kasa fazlasının da müşteriye verilmeyen fatura ile eşleştirilerek oluşan tutarın İşletme personeli tarafından alınması,	Fatura ve işlem bazında hizmet veren personel verisinin tutulması, stok verileriyle eşleştirme, fiziki güvenlik ekipmanlarıyla denetim
36	Fatura düzenlememek suretiyle sistemde boş fatura yaratılması, başka kişiler / kurumlar adına fatura düzenlenerek "fatura satmak" yoluyla KDV hırsızlığı yapılması,	
37	Müşteriye teslim edilmemiş fatura ile ürünün iadesini yapılmış olarak gösterip, fiziken iade olmadan kasadan çıkışının (para, hediye çeki, kredi kartı v.b.) yapılması,	
38	Çalınmış ürünün, müşteriye verilmemiş fatura ile eşleştirip iadesinin yapılarak kasadan çıkışının yapılması,	
39	Satış bedeli nakit olarak alınmış olduğu halde, kendine ait ya da başkasına ait bir kredi kartına X taksitle veya peşin fiyatına X taksitle işlem yapılarak dolaylı transferin yapılması,	
40	Satış bedelinin nakit olarak alınması, personelin kendine ait ya da başka birine ait bir kredi kartıyla işlem yaparak eğer varsa kredi kartına yüksek ödül puanının alınması,	

Tablo 3'ün Devamı

Riskler	Hilenin Önlenmesine Yönelik Öneriler
Kasa İşlemleri Nitelikli Dolandırıcılık ve Hırsızlıklar	IT Destekli İnceleme Süreci
41 "Sadakat kartı" uygulaması yapan şirketlerde yapılan alışveriş ile kazanılan puanların personelin kendisinin veya başka birisinin kartına işleme,	
42 Müşteri tarafından yapılan işlemlerden toplanılan ödül puanlarının başka alışveriş ile birleştirerek, karşılığı olan nakdin kasadan alınması,	
43 Müşteriye ait kredi kartındaki ödül puanlarının müşterinin bilgisi dışında kullanma (Müşterinin anlık olarak kontrol yapamamasından faydalanmak),	
44 İşletme personelinin anlaşma yaptığı kişilere "indirime girmiş olan ürünü" indirim öncesine ait fiyattan iade etmesi,	
45 İşletme personelinin anlaşma yaptığı kişilere veya kendine kredi kartına taksitle ürün satışı yapıp, daha sonra ürün iadesinin nakit olarak yapılması,	
46 İşletme personelinin anlaşma yaptığı kişilere peşin fiyatına taksit yapması (manuel pos girişi),	
47 İşletme personelinin anlaşma yaptığı kişiye ait kredi kartına pos üzerinden manuel olarak ödül puanı girişi yapması (ödül puanı iade adı altında),	Fatura ve işlem bazında hizmet veren personel verisinin tutulması, stok verileriyle eşleştirme, fiziki güvenlik ekipmanlarıyla denetim
48 Döviz etiketli ürünlerde, kasıtlı olarak farklı kur uygulayarak oluşan farkın işletme personeli tarafından alınması (ERP sistemini kullanılmayan, sisteme kur bilgisinin girilmediği süreçler),	
49 Organize suç ekibiyle birlikte; kredi kartı dolandırıcılığı yapılması, POS aparatlarıyla kredi kartı kopyalanması, sliplerde yer alan müşteri kart ve isim bilgilerinin üçüncü kişilerle paylaşılması ve satılması,	
50 Kasıtlı olarak sahte para kabul etmek ve gün sonunda kasadaki nakit parayı sahte olan para ile değiştirilmesi,	
51 Kasıtlı olarak döviz türü karışıklığına yol açılması (Örneğin dolar yerine ingiliz sterlini, dolar yerine euro kabul etmek gibi),	
52 Kasıtlı olarak çalınmış ya da sahte kredi kartının kabul edilmesi,	
53 Manuel fatura girişi yapılarak kasıtlı hatalı indirim, katma değer vergisi oranı, fiyat, kur ve fiyat uygulanması,	

6. SONUÇ

Hile eylemi, geçmişte olduğu gibi gelecekte de hayatımızda varolamaya devam edecektir. Bu aşamada öncelikli olarak yapılması gereken hileyi önleme yönelik süreçlerin işletmelerde oluşturulmasıdır. Bu çerçevede gerekli tüm önemli kritik kontrol noktaları işletmenin iç kontrol sistemine dahil edilmeli ve bu sistem tepe yönetim tarafından da desteklenmelidir. Ancak çeşitli sebeplerle bir işletmede olabilecek hilelerin önlenmesi uygulamada mümkün olmamaktadır. Bu durumda da “hilenin ortaya çıkartılması” kavramı önem arz etmektedir. ACFE (Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği) tarafından yayımlanan raporlar, hilenin ortaya çıkartıldığı an ile verdiği zarar arasındaki ilişkiyi çok net ortaya koymaktadır. Bu çalışmanın sonuçlarına göre, hilenin süresi uzadığında işletmeye verdiği zarar da o kadar artmaktadır. Bu nedenle hilenin ortaya çıkartılma gerekliliği yanında bir an önce ortaya çıkartılması da önemli bir hale gelmektedir (Akdemir, [2016](#): 216).

Ayrıca işletmelerin faaliyetlerine ilişkin verilerin miktarında her geçen yılda artış meydana gelmektedir. Teknolojik imkanlar, dijitalleşme ve robotik süreçlerin gelişmesiyle bu verilerin analiz edilmesi de mümkün hale gelmiştir. Bu veriler hile konusunda da oldukça önemli bir konumdur. İşletmeler veriler üzerinde yapılan kapsamlı analizlerin sonuçlarını incelemeli, varsa ortaya çıkan anormalliklerin hileden kaynaklanıp kaynaklanmadığını araştırmalıdır.

Çalışmada hilelerin çıkartılması ve önlenmesine yönelik reaktif ve proaktif yöntemler incelenmiş ve her iki yöntemin işleyişi ile ilgili aşağıdaki hususlar ön plana çıkmıştır. Reaktif yaklaşıma göre yapılan denetimde hilelerin tespit edilmesi, hali hazırda işletmede vuku bulmuş hile ile ilgili ihbar alınması ya da başkaca bir hile emaresi ile başlar. Bu yaklaşımda denetimin yapılması için hilenin yapılmış ve buna ilişkin emarelerin ortaya çıkmış olması gerekmektedir. Proaktif yaklaşım ile yapılan hile denetimlerinde ise hileler, hile olduğuna dair belirtilerin ortaya çıkması beklemeden, belirlenmeye çalışılır. Olası hileler ve belirtilerini tespit ettikten sonra hilenin olup olmadığı araştırılır. Reaktif yöntemde hile olduğuna dair bir iddia vardır ve bunun araştırılmasına yönelik bir denetim yapılmaktadır. Bu yaklaşımda amaç ortaya atılan iddiaların doğruluğunun ortaya çıkarılmasıdır. Reaktif hile denetimi yaklaşımı ile yapılan denetimlerde veri tabanından örnekleme yöntemi ile seçilmiş veri üzerinde denetim yapılmaktadır. Proaktif yaklaşımla yapılan denetimde; reaktif denetim yöntemlerinin aksine, hile olduğuna dair iddia ya da emare olmadan hilenin her daim olabileceği beklentisi ile sürekli denetim yapılmaktadır. Bu tür denetimlerde, denetim seçilen örnekleme veri üzerinde değil tüm veri tabanı kapsamında yapılmaktadır. Proaktif hile denetimde kullanılan yöntemlere; veri madenciliği, rakamsal analiz (Benford Kanunu), fısıltı ortamı, analitik inceleme prosedürleri ve sürekli denetim örnek olarak verilebilir. İki yöntem karşılaştırıldığında proaktif yaklaşım hilelerin önlenmesinde ve ortaya çıkartılmasında çok daha etkili bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Yine çalışmada perakende sektöründe seçilen bir firma üzerinde proaktif bir yaklaşımla olası hile türleri belirlenmeye çalışılmış ve hilelerin önlenmesine yönelik öneriler oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu aşamada incelemelerin teknoloji temelli yürütülmesi, etkin bir iç kontrol yapısının kurulması ve veriler üzerinde yapılacak analizlerin gerekliliği ön plana çıkmıştır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Mert, H., Türedi, E. ve Bayar, E. (2022). Hilenin ortaya çıkartılmasına yönelik reaktif ve proaktif yaklaşımların karşılaştırmalı incelenmesi ve perakende sektöründe bir uygulama. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(2), 67-82. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1076611>

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, H. (2007). Hilelerin önlenmesi ve ortaya çıkarılmasına yönelik proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 22, 119-138.
- Akdemir, Ç. (2016). *Hilenin veri madenciliği ile ortaya çıkartılması ve perakende sektöründe bir uygulama*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi.
- Akkaş, M. (2007). Denetimde Benford kanununun uygulanması. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 191-206.
- Akyüz, F. (2020). Hile denetiminde proaktif ve reaktif açıdan yaklaşım. Ümmühan Aslan & Sezer Bozkuş Kahyaoğlu (Ed.), *Denetimde Seçme Konular* içinde. Gazi Kitabevi.
- Albrecht, W. S., Albrecht, C. O, Albrecht, C. C., & Zimbelman, M. F. (2012). *Fraud examination* (Fourth Edition). South-Western, Cengage Learning.
- Bozkurt, N. (2011). *İşletmelerin kara deliği hile: çalışan hileleri*. Alfa Basım Yayım.
- Boztepe, E. (2013). Benford kanunu ve muhasebe denetiminde kullanılabilirliği. *Lefke Avrupa Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 4(1), 73-83.
- Cankar, İ. (2006). Denetimin yeni paradigması: Sürekli denetim. *Sayıştay Dergisi*, 61, 69-81.
- Cindy, D., Hillison, W., & Pacini, C. (2004). The effective use of Benford's law to assist detecting fraud in accounting data. *Journal of Forensic Accounting*, 1524-5586/Vol.V., 17-34.
- Coderre, D. (2005). *Global Technology Audit Guide - Continuous auditing: implications for assurance, monitoring and risk assessment*. The Institute of Internal Auditors.
- Çalış, Y., Keleş, E. ve Engin, A. (2014). Hilenin ortaya çıkartılmasında bilgi teknolojilerinin önemi ve bir uygulama. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 63, 93-108.
- Çatıkkaş, Ö. ve Çalış, E. (2010). Hile denetiminde proaktif yaklaşımlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 45, 146-156.
- Çiğdem, S. (2013). Büro yönetiminde whistleblowing ve etik ilişkisi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Büro Yönetimi II Özel Sayısı, 93-109.
- Durtschi, C., Hillison, W., & Pacini, C. (2004). The effective use of Bendford's Law to assist in detecting fraud in accounting data. *Journal of Forensic Accounting*, V, 17-34.
- Han, J. & Kamber, M. (2000). *Data mining: concepts and techniques*. Morgan Kaufmann Publishers.
- Hand, D., Heikki, M., & Smyth, P. (2001). *Principles of data mining*. The MIT Press.
- Meriç, A. (2020). Hile denetiminde whistleblowing ve whistleblowing niyetini etkileyen faktörler: Kayseri'de faaliyet gösteren muhasebeciler ile ampirik bir çalışma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 85, 111-128.
- Erdoğan, M. (2001). Muhasebe hilelerinin ortaya çıkartılmasında Benford yasası. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Ocak Sayısı, 1-8.

- Jans, M., Lybaert, N., & Vanhoof, K. (2010), Internal fraud risk reduction: Results of a data mining case study. *International Journal of Accounting Information Systems*, 11 (1), 17-41.
- Kiracı, M. (2005). Hile riski değerlemesinin ve hileleri Bulmanın denetimin etkinliğindeki rolü ve Türkiye’deki denetim firmalarına yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 103-126.
- Macro Retail. (t.y.). *Açık ve yakın tehlike: personel hırsızlıkları*. 08.12.2021 tarihinde <https://www.macroretail.com/2013/06/personel-hirsizliklari.html> adresinden erişilmiştir.
- Ngai, E.W.T., Hu, Y., Wong, Y.H., Chen, Y., & Sun, X. (2010), The application of data mining techniques in financial fraud detection: A classification framework and an academic review of literature. *Decision Support Systems*, 50(3), 559-569.
- Öztürk, M. S. ve Savcı, M. (2019). Hile denetimi ile bağımsız denetim arasındaki ilişkinin boyutları. *Turkish Studies*, 14 (2), 49-65.
- Pehlivanlı, D. (2011). Denetim yaklaşımlarından butik denetime. *Denetim Dergisi*, 8, 14-17.
- Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde hile, hilelerin önlenmesi, hileli finansal raporlama ile ilgili düzenlemeler ve bir araştırma*. (Yayımlanmamış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Terzi, S. (2012). *Hileli finansal raporlama: önleme ve tespit*. Beta Yayıncılık.
- Uşul, H. (2013). *Bağımsız denetim*. Detay Yayıncılık.
- Ulucan Özkul, F. ve Pektekin, P. (2009). Muhasebe yolsuzluklarının tespitinde adli muhasebecinin rolü ve veri madenciliği tekniklerinin kullanılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 11(4), 57-88.
- Ulucan Özkul F. ve Özdemir, Z. (2013), Çalışan hilelerinin önlenmesinde proaktif yaklaşımlar: kurumsal işletmelerde insan kaynakları yöneticileri üzerine nitel bir araştırma. *Journal of Marmara University Social Sciences Institute*, 10 (40), 75-89.
- Vona, L. (2008). *Fraud risk assessment*. John Wiley & Sons.

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ÖZEL EĞİTİM KURUMLARINDA UYGULANMASI

Application of Activity-Based Costing in Private Education Institutions

Araştırma Makalesi

Günay Deniz DURSUN¹  Aynur ÖZCAN² 

Gönderim Tarihi: 07.03.2022

Kabul Tarihi: 13.06.2022

ÖZ Maliyet muhasebesi, işletmelere verecekleri stratejik kararlarda kritik bilgiler sunmaktadır. Ancak geleneksel maliyetleme, sadece faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde görülebilen gizli bilgileri ortaya çıkarmakta yetersiz kalabilmektedir. Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, geleneksel maliyet sisteminin aksine maliyetleri işletmelerin faaliyetlerine atamaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi işletmelerin kar maksimizasyonu sağlamak ve rekabet avantajı elde etmek için her bir faaliyetinin etkinliğinin denetlenmesine, bu doğrultuda değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesine ve ortadan kaldırılmasına yardımcı olmaktadır. Bu araştırmanın amacı, faaliyet tabanlı maliyet sisteminin özel eğitim kurumlarında uygulanmasını ve çıktılarının geleneksel maliyet sisteminden nasıl farklılaştığını gözler önüne sermektir. Sonuçlar, geleneksel maliyet sisteminin işletmeler için değerli sinyalleri yakalamak konusunda yetersiz kaldığına dair güçlü kanıtlar sunmaktadır. Bu açıdan, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminin bir alternatifi olarak değil; tamamlayıcı, işletmelerin daha etkin karar vermelerine yardımcı ve geleneksel maliyet sisteminin potansiyel hatalı yönlendirmelerinin önüne geçen bir sistem olarak düşünülmelidir.

Anahtar Kelimeler: Maliyet, Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi, Geleneksel Maliyet Sistemi

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M49

ABSTRACT Cost accounting provides vital information to firms in their strategic decision-making processes. However, traditional cost system might be insufficient to reveal hidden information which can only be seen activity-based cost system. Contrary to traditional cost system, activity-based costing assigns costs through activities within an organization. Adopting the activity-based costing enables firms to oversee the efficiency of each activities and help them eliminate inefficient ones to maximize their profits and gain competitive advantage. The aim of this study is to reveal the application of activity-based costing in private education institutions and how its outcomes differ from the traditional costing methods. The results provide a strong evidence that traditional cost system is insufficient to capture valuable signals. In this sense, activity-based costing should be considered as a complimentary (but not an alternative) system which enables practitioners to make better-informed and decisions and prevents them from misleading consequences of traditional system.

Keywords: Cost, Activity-Based Cost System, Traditional Cost System

JEL Classification: M40, M41, M49

¹ **Sorumlu Yazar:** Doç. Dr. Beykent Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Ana Bilim Dalı, gunaydursun@beykent.edu.tr

² Yüksek Lisans Öğrencisi, İstanbul Aydın Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Yüksek Lisans Programı, aynurozcan@stu.aydin.edu.tr

1. GİRİŞ

Mamul veya hizmet üretmeyi planlayan işletmelerde fiyat, miktar, kârlılık gibi tüm analizlerde kullanılan temel gösterge söz konusu mamul veya hizmetin birim maliyetidir. Birim maliyetin hesaplanmasında mamulün temel yapısını oluşturan hammadde, mamulün üretiminde çalışan esas işçilik ile üretim için gerekli olan diğer maliyet unsurları dikkate alınmaktadır.

Mamul maliyetini oluşturan bu üç unsur; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve genel üretim maliyeti olarak adlandırılmaktadır. Sanayi koşullarındaki değişim, işletmelerin yapısı, üretim biçimlerinin farklılaşması, otomasyon ve teknolojinin üretimde yoğun kullanımı gibi koşullar mamul maliyetini oluşturan üç unsurun maliyet hesaplanmasına ait yöntemlerinde de değişiklikler yaratmıştır.

Üretim maliyeti unsurlarından genel üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içindeki oranının düzenli olarak arttığı diğer yandan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik oranının azaldığı 1980’li yıllarda üretim işletmelerinde verimlilik artışının genel üretim maliyetlerinden tasarruf ile mümkün olabileceği savunulmuştur (Miller ve Vollmann, 1985:145). Teknolojinin ilerlemesi ile birlikte üretim süreçlerinin yeniden ele alınması, işletmelerin rekabet gücü yaratma isteği, yöneticilerin karar verme süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgiye olan önemin artması sonucu stratejik maliyet sistemleri ortaya çıkmıştır.

Maliyetlerin izlenebilirliği, mamul veya hizmetin fiyatının belirlenmesi, mamul kârlılık analizleri, maliyet tasarrufu, verimlilik gibi konularda işletmelerin karar vermelerinde maliyet bilgisi anahtar bir bilgi durumundadır. İşletmelerde değer yaratmayan faaliyetlerin tespit edilme ihtiyacı ile birlikte maliyet konusunda öngörüler geliştirme ihtiyacının da bir sonucu olarak stratejik maliyet yöntemleri önemli hale gelmiştir (Altuğ, 2006: 439-441).

Stratejik maliyet yöntemlerinden biri olarak, 1980’li yılların sonunda Robert Kaplan ve Robin Cooper tarafından Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM) geliştirilmiştir. FTM bir muhasebe sistemi olması yanında işletmeler için stratejik bir öneme sahip olması, işletme faaliyetleri ile ilgili bir veri kaynağı oluşturmaya, işletmenin bütün fonksiyonlarına ve faaliyetlerine ilişkin bilgi sağlaması açısından (Cooper ve Kaplan, 1990: 46-47) faydalı bulunmaktadır. Geleneksel maliyet sisteminin detaylı bilgi üretmemesi, maliyet hesaplamalarında yetersiz kalması, genel üretim maliyetlerinin ürün ve hizmetlere yüklenmesinde hatalı sonuçlar ortaya çıkarması (Kurt vd., 2021: 105) ve işletme yönetimine verecekleri kararlarda tam ve doğru bilgiyi üretmemesi FTM sistemine olan ihtiyacı ve önemi artırmaktadır.

Söz konusu önem ile hazırlanan bu çalışmada ise hizmet işletmelerinin bir örneği olarak eğitim kurumlarında Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin uygulanması ve sonuçların geleneksel maliyetleme sistemi ile karşılaştırılarak stratejik kararlarda kullanımı aktarılmıştır.

Ekonomik kalkınmanın öncüsü kabul edilen eğitim sektöründe, eğitim faaliyetlerinin sistematik olarak analiz edilebilirliği oldukça önemlidir. Eğitime ayrılan kaynak bir gösterge iken aynı zamanda kaynakların nasıl kullanıldığı ve yönetildiği (Rao vd., 2008: 98) ise kamu yararı taşımaktadır. Bu nedenle eğitim kurumlarında gerçeğe uygun maliyet sistemlerinin seçilmesi ve uygulanması kurumun sürekliliği açısından da gereklidir.

2. FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİ

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme (FTM), genel üretim maliyetlerinin, işletmenin kaynaklarının işletme faaliyetleri tarafından tüketilmesi sonucu oluştuğunu ve bu durumun da işletme faaliyetleri ile maliyetleri arasında bir sebep sonuç ilişkisi yarattığını ortaya koymaktadır (Heitger vd., 1992: 275). FTM, ürün veya hizmet maliyetlerinin belirlenmesinde işletmenin faaliyetlerini temel alan doğru maliyet hesaplaması sağlayan bir maliyet yöntem sistemidir (Kumar ve Matho, 2013: 11).

FTM, bir işletmenin kaynakları, faaliyetleri, maliyet nesneleri, maliyet etkenleri ve faaliyet başarı ölçüleri hakkında finansal ve finansal olmayan verileri elde etmeye yarayan ve bu verileri işleyerek bilgiye dönüştüren bir bilgi sistemi olarak tanımlanmaktadır (Gündüz, [1996](#): 108).

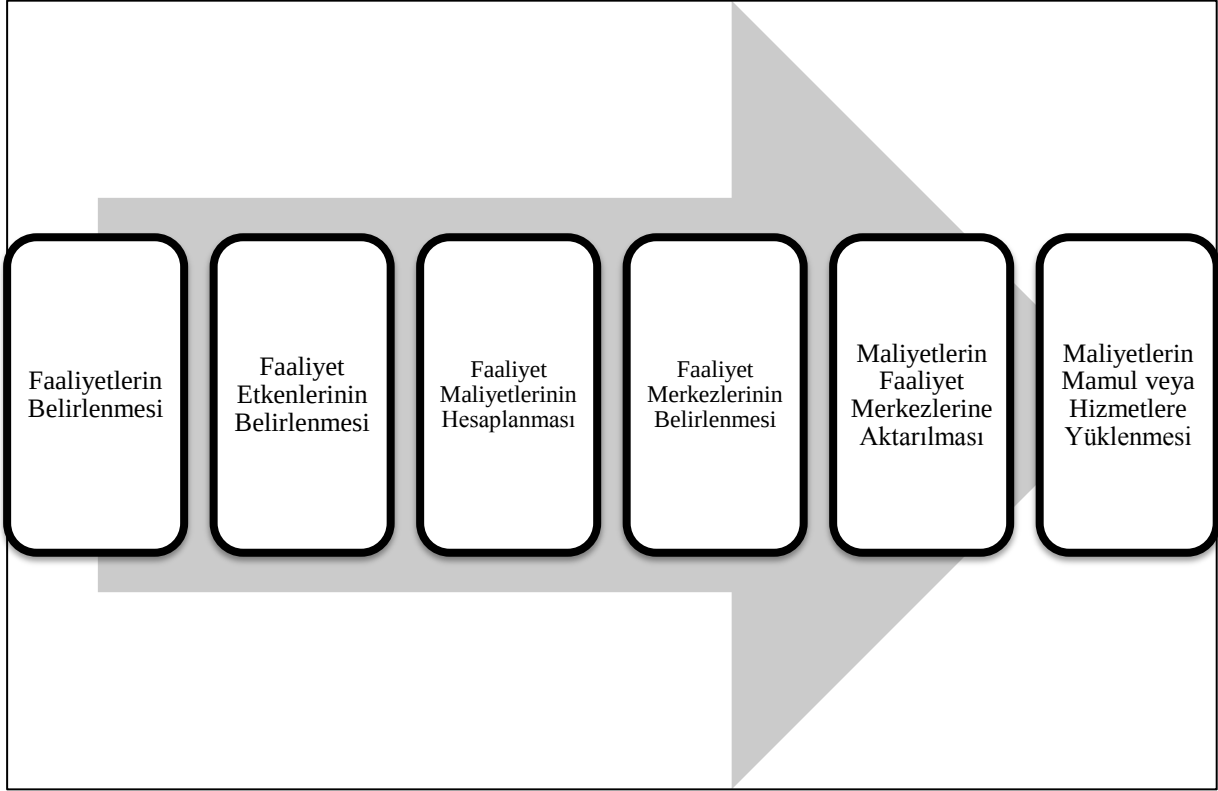
FTM sistemi, değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenerek bu faaliyetlerde oluşan maliyetleri kontrol etme, yüksek değer yaratan faaliyetlere odaklanarak karlılığı artırma, yöneticilerin doğru karar vermelerini sağlamak için doğru maliyet bilgi sistemini oluşturma, yetersiz maliyetlerin dağıtımından kaynaklanan sorunları tespit etme gibi temel amaçlara sahiptir (Hacıüstemoglu ve Şakrak, [2002](#): 30). FTM işletme yönetimi için güvenilir ve doğru mamul maliyeti hesaplamak ve böylece daha etkili bir maliyet yönetimi sağlayabilmek için üstün bir yöntem olarak kabul edilmektedir (Babad ve Balachandran, [1993](#): 563).

Geleneksel maliyet sistemleri ile maliyet hesaplanırken; mamul ile arasında doğrudan ilişkili olan direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetleri direkt olarak mamul maliyetine aktarılmakta, mamul ile arasında dolaylı ilişkisi olan genel üretim maliyetleri için ise iş ölçüsü yardımı ile ilişki düzeyli belirlenerek mamul maliyetine dağıtımı yapılmaktadır. FTM sistemi maliyetlerin mamuller için değil faaliyetlerin yürütülmesi amacı ile gerçekleştiği varsayımı ile mamullerin faaliyetlere aktarılması söz konusudur. Faaliyetin maliyetinden ise mamulün yararlanma düzeyi oranında pay verilmektedir (Büyükmirza, [2009](#): 290-291).

FTM mamul ve hizmet üretiminde kullanılan kaynakları ve bu kaynaklarda oluşan maliyetleri belirlemeye çalışan bir sistem olarak ifade edilmektedir. Kaynak, işletmelerde faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için kullanılan ekonomik unsurlardır (Blocher, [2016](#): 7). İşletmelerde mamul ya da hizmet üretiminin yerine getirilmesi için kullanılan kaynaklar direkt ve endirekt olarak sınıflandırılabilir. Kaynaklar; direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ile üretime ait endirekt maliyetler ve üretim dışında kullanılan maliyetleri kapsamaktadır (Arzova, [2002](#): 16).

FTM sisteminin oluşturulmasında izlenecek süreç işletme türü ve yapısına göre farklılık göstermekle birlikte temel olarak Şekil 1'de yer aldığı gibi birbirini takip eden aşamalardan oluşmaktadır.

- *Faaliyet merkezlerinin belirlenmesi.* FTM sisteminde maliyetlerin doğru ve güvenilir belirlenebilmesi için en önemli adımın faaliyetlerin belirlenmesidir. Faaliyetler ne kadar ayrıntılı belirlenebilir ise maliyetler de o ölçüde gerçeğe yakın hesaplanabilir (Gunasekaran ve Singh, [1999](#): 413) Birbirine benzer faaliyetlerin bir araya getirilmesi ile maliyet havuzları oluşmaktadır. Maliyet havuzları, toplam maliyetlerin her bir faaliyete aktarılmasını temsil etmektedir (Arzova, [2002](#): 26). Faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler itibarıyla belirlenmesi bu aşamada gerçekleştirilir (Ege ve Kurtlar, [2018](#): 682).
- *Maliyet sürücülerini kullanarak maliyet merkezlerine yüklenmenin yapılması.* Maliyet etkeni, maliyet taşıyıcısı, faaliyet ölçütü gibi adlarla da kullanılan maliyet sürücülerini işletmenin kaynaklarının tüketimi ile sonuçlanan faaliyetle ilişkili olayları temsil etmektedir. Maliyet sürücülerini, FTM sistemi ile literatüre girmiştir ve geleneksel maliyetlemede yer alan dağıtım anahtarı yerine kullanılmaktadır. (Gupta ve Galloway, [2003](#): 132). Kısaca maliyet sürücüsü bir çeşit faaliyet ölçüsü olmaktadır (Bekçioğlu vd., [2014](#): 22).
- *Faaliyetlerin maliyetlerinin ürünlere yüklenmesi.* Faaliyetlerde toplanmış maliyetler her ürün veya hizmet grubunun maliyet sürücülerini kullanma oranına bakılarak ürünlere yüklenir. Bir maliyet havuzunun toplam maliyetinin, ortalama maliyet etkeni miktarına bölünmesi ile bulunan yükleme oranı, ürünün maliyet sürücüsü katı kadar ürünlere yüklenmektedir (Dumanoglu, [2005](#): 5).

Şekil 1*Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin aşamaları*

İşletmelere ihtiyaç duydukları daha doğru maliyet bilgisini sağlayan FTM sisteminin başarısı; örgüt yapısı, örgüt kültürü, yönetimin ve çalışanların desteği, yeterli kaynak ayrılması ve üretim teknikleri gibi birçok faktöre bağlı olarak değerlendirilmektedir (Yılmaz, [2018](#): 5-13).

3. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNİN ÖZE EĞİTİM KURSLARINDA UYGULANMASI

Küreselleşme ve teknolojik yenilikler üretim ve ticaret sektörlerinde olduğu gibi eğitim sektöründe de rekabet koşullarını değiştirmiştir. Rekabet koşullarında ortaya çıkan bu değişim eğitim kurumlarının sürekliliğini etkilemiştir. Eğitim kurumları, sahip oldukları pazar payını koruyabilmek ve sürekliliklerini sağlayabilmek için maliyet sistemlerine önem vermek zorunda kalmışlardır (Tutcu, [2019](#): 142).

Eğitim kurumlarında, eğitimin ana unsuru olarak öğrenci ve öğretmenin kullandığı malzemeler; direkt ilk madde malzeme olarak kabul edilmektedir. İlgili malzemenin hangi eğitimde ve hangi öğrenci grubuna kullanıldığı kolaylıkla tespit edilebilmektedir. İlgili eğitimi veren öğretmenin maaşı ise direkt işçilik olarak sınıflandırılmaktadır. Direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik giderleri herhangi bir dağıtım anahtarına gerek duyulmaksızın ilgili eğitim faaliyetinin maliyetine aktarılmaktadır. Eğitim kurumlarında ortaya çıkan genel üretim giderleri (endirekt malzeme giderleri, indirekt personel giderleri, elektrik, su, gaz, haberleşme giderleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, sigorta, kira giderleri, çeşitli giderler, vergi, resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, finansman giderleri) ise ilgili eğitim faaliyeti ile ilişkilendirilerek maliyetlere aktarılmalıdır.

Bir hizmet işletmesi olarak hizmet maliyeti içerisinde; hizmetin sunumuyla doğrudan ilişkili malzememe maliyetleri, iş gücü maliyetleri ve hizmetin üretimi ile doğrudan ilişkili olan diğer unsurlar yer almaktadır (Boydaş, 2020: 2415). Uygulamaya konu olan özel eğitim kurumlarında hizmet maliyeti bu açıdan değerlendirilmiştir.

3.1. DNZ Sanat Kursunun Yapısı ve Özellikleri

DNZ Sanat Kursu BNG Derneği tarafından 2010 yılında kurularak eğitim hayatına başlamıştır. DNZ Sanat Kursu altı programda toplam 2.135 öğrenci ile Eylül 2019- Haziran 2020 yılı eğitim dönemini bitirmiştir. 2.135 öğrencinin 1.072'si ise ilgili dönemde yeni kaydolmuş öğrencilerden oluşmaktadır.

DNZ Sanat Kursunda uygulanmakta olan 6 programa ait toplam öğrenci sayıları ve ilgili dönemde yeni kayıt olan öğrenci sayıları aşağıda Tablo 1'deki gibidir.

Tablo 1

DNZ sanat kursu programları ve öğrenci sayısı

Kurs Programı	Toplam Öğrenci Sayısı	Yeni Kayıt Olan Öğrenci Sayısı
Piyano	1.057	702
Keman	273	79
Gitar	223	64
Bale	134	44
Resim	309	116
Şan	139	67
Toplam	2.135	1.072

DNZ Sanat Kursunda toplam 2.135 öğrenci bulunmakta olup bunun 1.072'si Eylül 2019- Haziran 2020 yılı eğitim döneminde yeni kayıt olan öğrencilerden oluşmaktadır.

3.2. DNZ Sanat Kursunun Gider Kalemleri

DNZ Sanat Kursunun Eylül 2019 – Haziran 2020 yılı döneminde gerçekleşen gider ve maliyet kalemlerinin çeşitleri Tablo 2'de gösterilmiştir. İlgili dönemde kursun toplam giderleri 636.306,00 TL olarak gerçekleşmiştir.

Tablo 2

DNZ sanat kursunun Eylül 2019-Haziran 2020 dönemine ait giderler

Gider Kalemleri	Tutar (TL)
Personel Giderleri	451.231,00
Elektrik Giderleri	6.802,00
Su Giderleri	3.656,00
Doğalgaz Giderleri	2.959,00
Haberleşme Giderleri	9.828,00
İnternet Giderleri	6.236,00
Yemek Giderleri	10.365,00
Kırtasiye Giderleri	5.029,00
Kira Giderleri	140.200,00
Toplam	636.306,00

3.3. Geleneksel Maliyetleme Sisteminin DNZ Sanat Kursunda Uygulanması

Geleneksel maliyetleme sisteminde, giderler mamul veya hizmetlere dağıtılırken yükleme anahtarları kullanılarak birim maliyet hesaplanmaktadır. DNZ Sanat Kursuna ait geleneksel maliyetleme hesaplanırken dağıtım anahtarı olarak öğrenci sayısı ele alınmıştır. Çalışmamızda toplam giderler 636.306,00 TL toplam öğrenci sayısı ise 2.135'tir. Bir öğrenci maliyeti, toplam giderlerin öğrenci sayısına bulunması ile şu şekilde hesaplanmıştır:

Bir Öğrencinin Maliyeti= Toplam giderler / Öğrenci sayısı

Bir Öğrencinin Maliyeti= 636.306,00 TL / 2.135 kişi

Bir Öğrencinin Maliyeti= 298,04 TL

Tablo 3'te mevcut her bir kurs programı için geleneksel maliyet sistemine göre hesaplanmış birim ve toplam maliyetler gösterilmiştir. Bir öğrencinin maliyeti ilgili kurstaki öğrenci sayısı ile çarpılarak ilgili kursun toplam maliyeti hesaplanmıştır.

Tablo 3

DNZ sanat kursunun geleneksel maliyet sistemine göre maliyet hesaplaması

Kurs Programı	Öğrenci Sayısı	Birim Maliyet (TL/Sayı)	Toplam Maliyet (TL)
Piyano	1.057	298,04	315.023,63
Keman	273	298,04	81.363,72
Gitar	223	298,04	66.461,94
Bale	134	298,04	39.936,77
Resim	309	298,04	92.093,00
Şan	139	298,04	41.426,95
Toplam	2.135	298,04	636.306,00

Geleneksel maliyet sisteminde her kurs programının öğrenci başına maliyeti aynı olmakla birlikte, en fazla öğrencisi olan kursun toplam maliyeti en fazla olmaktadır. Buna göre DNZ sanat kursunda, piyano kursunun en yüksek toplam maliyetli program olduğu görülmektedir.

3.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin DNZ Sanat Kursunda Uygulanması

DNZ Sanat Kursunda FTM sistemini uygulayabilmek için aşağıdaki aşamalar sırası ile izlenmiştir:

- (1) Kursun faaliyetleri ve faaliyetlerinden oluşan maliyet merkezleri belirlenmiştir. Kurs faaliyetleri altı başlık altında toplanmış ve maliyet merkezleri şu şekilde adlandırılmıştır:

Tablo 4

DNZ sanat kursunun maliyet merkezleri

Faaliyetler	Maliyet Merkezi
Faaliyet 1 (F1)	Tanıtım Reklam Faaliyetleri Maliyet Merkezi
Faaliyet 2 (F2)	Öğrenci Kabul Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 3 (F3)	Program Eğitim Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 4 (F4)	Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 5 (F5)	Muhasebe ve Personel Faaliyeti Maliyet Merkezi
Faaliyet 6 (F6)	Yönetmel ve İdari Faaliyetler Maliyet Merkezi

- (2) Bir öğretim döneminde oluşan giderler, maliyet sürücüleri kullanılarak maliyet merkezlerine yüklemesi yapılmıştır. Maliyet sürücüleri olarak öğrenci sayısı, personel sayısı ve oluşturulan dağıtım anahtarlarından yararlanılmıştır.
- (3) Maliyet merkezlerinde toplanan giderler her bir faaliyet merkezine yüklenmiştir. Yükleme oranı için toplam öğrenci ve yeni kaydolun öğrenci sayısı sayıları kullanılmıştır.
- (4) Yükleme oranları her programdaki öğrenci sayısı ile çarpılarak kurs programlarının faaliyet merkezleri bazında toplam maliyetleri hesaplanmıştır.

DNZ Sanat Kursunun giderleri, maliyet sürücüleri kullanılarak maliyet havuzlarına aktarılmıştır. Tablo 5'te gider kalemleri ve giderlerin yüklenmesinde kullanılan maliyet sürücüleri yer almaktadır.

Tablo 5

DNZ sanat kursunun gider kalemleri ve maliyet sürücüleri

Gider Kalemleri	Maliyet Sürücüleri
Personel giderleri	Faaliyetlerdeki mesai saatleri
Elektrik giderleri	Çalışma alanı
Su giderleri	Personel sayısı
Doğalgaz giderleri	Çalışma alanı
Haberleşme ve İnternet giderleri	F1, F2, F3, F5, F6
Yemek giderleri	Personel sayısı
Kırtasiye giderleri	F1, F2, F5, F6
Kira giderleri	F3

3.4.1. Personel Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursundaki çalışan öğretmenlerin maaşları eşittir. Diğer çalışanların maaşları farklılık göstermektedir. Kurumda toplam öğretmen sayısı 10'dur. Diğer birimlerde çalışan sayısı ise 5'tir. Tablo 6'da hesap dönemine ait personel giderlerinin maliyet havuzlarına aktarılan tutarları gösterilmiştir. DNZ Sanat Kursundaki tüm personel, direkt işçilik kapsamında maliyet merkezlerinde çalışmaktadır. Direkt işçilikler, maliyet merkezlerine doğrudan yüklenmektedir.

Tablo 6

DNZ sanat kursunun 2019-2020 döneminde maliyet havuzlarına ait personel giderleri

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Maaş (Brüt) TL
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	1	30.000,00
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	1	30.000,00
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	10	304.231,00
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	1	24.000,00
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	1	21.000,00
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	1	42.000,00

3.4.2. Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunda kullanılan araştırma dönemine ait elektrik ve doğalgaz giderlerinin dağıtımında çalışılan alan (m²) dikkate alınarak dağıtım yapılmıştır. Sanat Kursunun toplam alanı 2.850 m² olup her bir faaliyet merkezinin alanı ölçüsünde elektrik ve doğalgaz giderleri dağıtılmıştır. 3.656,00 TL tutarındaki su giderleri ise personel sayısı dikkate alınarak faaliyet merkezlerine aktarılmıştır. Toplam su giderinden 2.437,00 TL program eğitim faaliyetine (F3), diğer faaliyetlerin her birine ise 243,80 TL düşmektedir. Tablo 7’de elektrik, su ve doğalgaz giderlerinden faaliyetlere düşen paylar yer almaktadır.

Tablo 7

DNZ Sanat Kursunun Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderlerinden Faaliyetlere Düşen Paylar

Faaliyetler	Elektrik	Su	Doğalgaz	Toplam Gider (TL)
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri (250 m ²)	596,67	243,80	259,56	1.100,03
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti (150 m ²)	358,00	243,80	155,74	757,54
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti (1.900 m ²)	4.534,67	2.437,00	1.972,67	8.944,33
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti (90 m ²)	214,80	243,80	93,44	552,04
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti (100 m ²)	238,67	243,80	103,82	586,29
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler (360 m ²)	859,20	243,80	373,77	1.476,77
Toplam	6.802,00	3.656,00	2.959,00	13.417,00

3.4.3. Haberleşme ve İnternet Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun haberleşme giderlerinin toplamı 9.828,00 TL, internet giderlerinin toplamı ise 6.236,00 TL’dir. Bu iki gider kalemi de Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyet Merkezi (F4) hariç tüm maliyet merkezleri tarafından kullanıldığından tüm faaliyet merkezlerine eşit olarak aktarılmıştır. Toplam tutar olan 16.064,00 TL haberleşme ve internet gider, beş faaliyet merkezine eşit olarak her bir merkeze 3.212,80 TL olarak yüklenmiştir.

3.4.4. Yemek Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun bir eğitim dönemindeki yemek gider toplamı 10.365,00 TL’dir. Kurumda çalışan 15 personelin tamamı yemek giderinden faydalandığı için tüm maliyet merkezlerine yemek gideri paylaştırılmıştır. Kişi başı yemek gideri faaliyet dönemi için 691,00 TL (10.365,00 TL) olarak her bir faaliyet merkezinde çalışan kişi sayısı oranında yüklenmiştir. Tablo 8’de yemek giderlerinden maliyet merkezlerine yüklenen tutarlar gösterilmiştir.

Tablo 8*DNZ sanat kursunun maliyet merkezlerine ait yemek giderleri*

Faaliyetler	Çalışan Sayısı	Yemek Gideri
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	1	691,00
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	10	6.910,00
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	1	691,00
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	1	691,00
Toplam	15	10.365,00

3.4.5. Kırtasiye Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun bir eğitim dönemindeki kırtasiye gider toplamı 5.029,00 TL'dir. Kurumun kırtasiye giderinden Tanıtım Reklam Faaliyetleri (F1), Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2), Muhasebe ve Personel Faaliyeti (F5), Yönetmel ve İdari Faaliyet (F6) Merkezleri yararlanmıştır. Kırtasiye giderlerinin dağıtımı bu dört faaliyet merkezine eşit oranda aktarılmıştır. Faaliyet merkezi başına düşen pay ise (5.029,00 TL / 4 faaliyet merkezi) 1.257,25 TL olarak hesaplanmıştır.

3.4.6. Kira Giderlerinin Maliyet Havuzlarına Yüklenmesi

DNZ Sanat Kursunun binası kira olduğundan ayrıca kira giderine katlanmaktadır. Eylül 2018-Haziran 2019 dönemi toplam 140.200,00 TL Kira giderine katlanmıştır. Kurumun kira giderinden sadece Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti pay almaktadır.

3.4.7. Maliyet Havuzlarının Oluşturulması

Belirlenen faaliyetler, maliyet havuzlarına yerleştirilerek faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmıştır. Tablo 9'da yer aldığı gibi, kursun toplam giderleri ilgili faaliyet merkezlerine aktarılmıştır. Her bir faaliyet merkezinin toplam maliyeti belirlendikten sonra ilgili faaliyet merkezinden yararlanan öğrenci sayısı dikkate alınarak bir yükleme oranı hesaplanmıştır. Tanıtım ve Reklam Faaliyeti (F1) ve Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2) Merkezlerinin toplam giderlerinin dağıtımı için DNZ Sanat kursunun ilgili faaliyet döneminde yeni kaydolun öğrenci sayısı (1.072) dikkate alınmıştır. Diğer tüm faaliyet merkezleri için toplam öğrenci sayısı (2.135) ile yükleme oranı hesaplanmıştır.

3.4.8. Faaliyet Maliyetlerinin Maliyet Öznelerine Yüklenmesi

FTM sisteminin diğer bir aşaması da faaliyet maliyetlerinin maliyet öznelerine yüklenerek birim maliyetler oluşturulmasıdır. DNZ Sanat Kursundaki her bir faaliyet merkezinin toplam maliyeti ve toplam öğrenci sayısı dikkate alınarak faaliyet merkezi bazında bir yükleme oranı hesaplanmıştır.

(Tablo 9). Her faaliyet merkezinin katsayısı kurs programı öğrenci sayısı oranında ilişkilendirilerek ilgili kursun faaliyet bazında toplam maliyeti hesaplanmıştır. Bu hesaplamalar Tablo 9’da verilmiştir.

Tablo 9

DNZ sanat kursuna ait maliyet havuzlarının oluşturulması ve yükleme oranının hesaplanması

Gider Kalemleri	Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	Toplam
Personel Giderleri	30.000,00	30.000,00	304.231,00	24.000,00	21.000,00	42.000,00	451.231,00
Elektrik Gideri	596,66	358,00	4.534,67	214,80	238,67	859,20	6.802,00
Su Gideri	243,80	243,80	2.437,00	243,80	243,80	243,80	3.656,00
Doğalgaz Gideri	259,56	155,74	1.972,67	93,44	103,82	373,77	2.959,00
Haberleşme ve İnternet Gideri	3.212,80	3.212,80	3.212,80	0,00	3.212,80	3.212,80	16.064,00
Yemek Gideri	691,00	691,00	6.910,00	691,00	691,00	691,00	10.365,00
Kırtasiye Gideri	1.257,25	1.257,25	0,00	0,00	1.257,25	1.257,25	5.029,00
Kira Gideri	0,00	0,00	140.200,00	0,00	0,00	0,00	140.200,00
Toplam	36.261,07	35.918,59	463.498,14	25.243,04	26.747,34	48.637,82	636.306,00
Öğrenci Sayısı	1.072	1.072	2.135	2.135	2.135	2.135	
Yükleme Oranı	34,14	34,11	217,20	12,33	13,14	23,21	

Tablo 9’da yer alan faaliyet merkezlerinin toplam giderleri ilgili faaliyet merkezi ile ilişkili olan öğrenci sayısına bölünerek yükleme oranı hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalarda Tanıtım Reklam Faaliyetleri (F1) ve Öğrenci Kabul Faaliyeti (F2) için kurs bazında yeni kaydolan öğrenci sayıları; piyano 702, keman 79, gitar 64, bale 44, resim 116 ve şan 67 öğrenci olmak üzere toplam 1.072 öğrenci baz alınmıştır. Bunun nedeni bu iki faaliyet grubundan yararlananların bütün öğrenciler değil sadece ilgili dönemde yeni kaydolan öğrenciler olmasıdır.

Tablo 10*DNZ sanat kursuna ait toplam ve birim maliyetlerin hesaplanması*

Faaliyetler	Piyano	Keman	Gitar	Bale	Resim	Şan
Faaliyet 1: Tanıtım Reklam Faaliyetleri	23.965,22	2.696,90	2.184,83	1.502,07	3.960,01	2.287,25
Faaliyet 2: Öğrenci Kabul Faaliyeti	23.945,22	2.694,69	2.183,04	1.500,84	3.956,76	2.285,37
Faaliyet 3: Program Eğitim Faaliyeti	229.580,40	59.295,60	48.435,60	29.104,80	67.114,80	30.190,80
Faaliyet 4: Temizlik ve Bakım Onarım Faaliyeti	13.032,81	3.366,09	2.749,59	1.652,22	3.809,97	1.713,87
Faaliyet 5: Muhasebe ve Personel Faaliyeti	13.885,39	3.586,29	2.929,46	1.760,30	4.059,21	1.825,99
Faaliyet 6: Yönetmel ve İdari Faaliyetler	24.532,97	1.833,59	5.175,83	3.110,14	7.171,89	3.226,19
Toplam Maliyet	328.942,00	73.473,16	63.658,35	38.630,38	90.072,64	41.529,46
Öğrenci Sayısı	1.057	273	223	134	309	139
Birim Maliyet	311,20	269,13	285,46	288,29	291,50	298,77

Yükleme oranları kurs programındaki öğrenci sayıları ile çarpılarak her bir kursun faaliyet bazında toplam maliyetleri Tablo 10'daki gibi hesaplanmıştır. Toplam maliyetler, kursa kayıtlı dönemdeki mevcut öğrenci sayısına bölünerek birim maliyet bulunmuştur.

Faaliyet merkezleri bazında hesaplanan kursun birim maliyeti ile geleneksel maliyet sistemi ile hazırlanan birim maliyetlerin karşılaştırılması Tablo 11'de verilmiştir.

Tablo 11*DNZ sanat kursuna ait birim maliyetlerin karşılaştırılması*

Maliyet ve Fark	Piyano	Keman	Gitar	Bale	Resim	Şan
FTM Birim Maliyet	311,20	269,13	285,46	288,29	291,50	298,77
Geleneksel Birim Maliyet	298,04	298,04	298,04	298,04	298,04	298,04
Fark	13,16	-28,91	-12,58	-9,75	-6,54	0,73

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemine göre hesaplanan birim maliyetler kursun en fazla öğrencisi olan piyano kursu için geleneksel maliyet sisteminden yüksek çıkmıştır. Şan dışındaki diğer kurslarda ise geleneksel olarak hesaplanan birim maliyetten daha düşük maliyetler oluşmuştur. Şan kursunda ise her iki sistemde göre hesaplanan maliyetler birbirine yakın seyretmiştir. İki sistem arasındaki farklar öğrenci başına büyük tutarlara sahip değilse de bu durum geleneksel sistemler ile maliyet hesaplayan kurs yönetiminin kararlarının doğruluğu üzerinde tartışma yaratmaktadır. Geleneksel maliyetleme ile sadece öğrenci sayısı yükleme oranı kullanılarak hesaplanan birim maliyet bilgisi kurs programlarının fiyatlama, kârlılık, etkinlik analizlerinde yeterli olmamaktadır. Örneğin kurs yönetiminin, mevcut kursların fiyat politikalarının belirlenmesinde, yeni açılacak kurs programlarının seçiminde, faaliyetlerin katma değerinin tespitinde alacakları stratejik kararlarda FTM sistemine ihtiyaç duyacakları görülmektedir.

Geleneksel veya stratejik maliyet sistemlerinin temelini oluşturan gider dağıtım yöntemleri sıfır toplam hata oyunlarına benzetilmektedir (Cokins, 2001: 13). Bu araştırmaya konu olan örnek uygulamada da görüldüğü gibi işletmenin toplam giderleri her iki sistemde de aynı tutara sahipken asıl konu giderlerin hizmetlere aktarılmasında seçilecek maliyet sisteminin belirlenmesidir.

İşletmelerin doğru maliyet sistemini seçmemesi; hatalı gider dağıtımını gerçekleştirmesine neden olmakta, bu durumda da kimi ürün veya hizmetlerin aşırı maliyetlendirilmesine, kimi ürün veya hizmetlerin ise eksik maliyetlendirilmesine yol açmaktadır. Hatalı maliyetlenen ürün veya hizmet ise işletmenin pazarda rekabetçi üstünlüğünü kaybetmesine veya muhtemel fiyat indirim fırsatlarının farkına varmamasına neden olmaktadır (Kaçak, 2021: 169).

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Hizmet üretim işletmelerinde maliyet unsuru olarak hizmet ile arasında dolaylı ilişkiye sahip genel üretim maliyetlerinin payının direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik maliyetlerine oranla daha fazla olması, geleneksel maliyet sistemlerinin birim maliyet hesaplaması için yetersiz kalmasına neden olmuştur.

İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi, rekabet koşulları ile başa çıkabilmelerinin yöntemlerinden biri de verimlilik artışı ile kar sağlamak olarak açıklanmaktadır. Verimliliği artırma konusunda işletme faaliyetlerinin yarattığı değer ortaya konulması gerektiği ihtiyacı ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme sistemlerinin kullanımı aynı zamanda stratejik bir bilgi olarak kabul görmektedir.

İşletme yönetimlerinin karar vermede kullandıkları maliyet bilgisinin doğruluğu fiyat, kârlılık, satış hacmi, üretim gibi konularda alacakları kararların doğruluğunu sağlamaktadır. Aksi durumda işletme kararlarının hatalı, eksik veya yanlış olması işletmelerin varlıklarını tehdit eden bir durum olmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, geleneksel maliyet sisteminin bir alternatif yöntemi olarak değil; tamamlayıcı, işletmelerin daha etkin karar vermelerine yardımcı ve geleneksel maliyet sisteminin potansiyel hatalı yönlendirmelerinin önüne geçen bir sistem olarak düşünülmelidir.

Geleneksel Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Maliyet sisteminin uygulandığı bu araştırma bir hizmet işletmesinde birim maliyetlerin aşama aşama nasıl belirleneceğine ilişkin uygulamaları kapsamaktadır. Özel eğitim kurumlarında her bir kurs programının birim maliyetinin faaliyetler bazında hesaplanması geleneksel maliyetleme sistemine göre daha doğru sonuçlar yaratmıştır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Dursun, G. D. ve Özcan, A. (2022). Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin özel eğitim kurumlarında uygulanması. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(2), 83-96. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1083867>

KAYNAKÇA

- Altuğ, O. (2006). *Maliyet muhasebesi*. Türkmen Kitabevi.
- Arzova, B. (2002). *Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi*. Türkmen Kitabevi.
- Babad, Y. & Balachandran, B. V. (1993). Cost driver optimization in activity-based costing. *The Accounting Review*, 68(3), 563-575.
- Blocher, E., Stout, D., Juras, P., & Cokins, G. (2016). *Cost management: A strategic emphasis*. McGraw-Hill/Irwin.
- Bekçioğlu, S., Gürel, E. ve Kızıyalçın, A. (2014). Faaliyet tabanlı maliyetleme: Zeytin sektörü uygulaması. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 62, 19-36.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Gazi Kitabevi.
- Boydaş, H. H. (2020). The application of IAS 2 Inventories Standard in accounting practices. *Business & Management Studies: An International Journal (BMIJ)*, 8(2), 2414-2430.
- Cokins, G. (2001). *Activity-based cost management: An executive's guide*. John Wiley & Sons.
- Cooper, R. & Kaplan, R. S. (1988). Measure costs right; make the right decision. *Harvard Business Review*, September-October, 96-103.
- Dumanoglu, S. (2005). Faaliyet tabanlı maliyet sistemi: Bir dijital baskı işletmesinde uygulama. *Muhasebe Finansman Dergisi*, 27, 105-116.
- Ege, İ. ve Kurtlar, M. (2018) Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Bir Hastane İşletmesinde Uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(3), 679-704.
- Gunasekaran, A. & Singh, D. (1999). Design of activity-based costing in a small company: A case study. *Computers & Industrial Engineering*, 37(1-2), 413-416.
- Gupta, M. & Galloway, K. (2003). Activity-based costing / management and its implications for operations management. *Technovation*, 23,131-138.
- Gündüz, E. H. (1996). *Dünya klasındaki işletmelerde bir maliyet yönetimi aracı olarak faaliyere dayalı maliyetleme sistemi ve bir uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Anadolu Üniversitesi.
- Hacıüstemoglu, R. ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi.
- Heitger, L., Ogan, P. & Matulich, S. (1992). *Cost accounting*. South-Western Publishing Co.
- Kaçak, H. (2021). Zaman Sürücülü faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ile yoğun bakım ünitesi maliyetlerinin analizi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 167-190.

- Kumar, N. & Mahto, D. (2013). Current trends of application of activity based costing (ftm): A review. *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, 13(3), 10-24.
- Kurt, P., Saban, M. ve Çankaya, F. (2021). Faaliyet tabanlı maliyetleme: Kamu hastanesi göz sağlığı bölümünde bir uygulama. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 62, 103-140.
- Miller, J. G. & Vollmann, T. (1985). The hidden factory. *Harvard Business Review*, September-October, 141-150.
- Rao, R. R., Naidu, R. S., & Jani, R. (2008). A critical review of the methods used to estimate the cost of an adequate education. *Journal Of Sustainable Development*, 1(3), 98-102.
- Tutcu, B. (2019). Yükseköğretim kurumlarında faaliyet tabanlı maliyetleme ve vakıf meslek yüksekokulunda bir uygulama. *Mali Çözüm*, 29(156), 141-167.
- Yılmaz, R. (2018). Faaliyet tabanlı maliyetleme yaklaşımının davranışsal yönetim muhasebesi açısından değerlendirilmesi. *Uluslararası Afro-Avrasya Araştırmaları Dergisi*, 6, 1-23.

SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE KAVRAMSAL BİR İNCELEME

A Conceptual Examination of Responsibility Accounting

Derleme Makale

Caner DOĞAN¹ 

Gönderim Tarihi: 31.01.2022

Kabul Tarihi: 18.04.2022

ÖZ İşletmelerin merkezkaç yönetim anlayışında sorumluluk merkezleri oluşturarak bu merkezlerin hangi prensiplere göre çalıştığını incelemek bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Bu amaç doğrultusunda daha önce yapılan çalışmalar detaylı bir şekilde incelenmiş ve derlenmiştir. Çalışmanın yöntemi, Dergipark, EBSCOhost, ile Scopus gibi indeksler taranılarak ve ilgili konu hakkında yazılan kitap bölümleri incelenerek hazırlanmıştır. Çalışmanın öne çıkan bulgularına göre sorumluluk merkezleri, maliyet merkezi, yatırım merkezi, gelir merkezi ve kâr merkezi olarak dört ana kategoriye ayrılmaktadır. Her sorumluluk merkezine ait sorumluluk raporu ilgili merkezin gerçekleşen sonuçlarının bütçelenmiş tutarlara göre karşılaştırma yapılmasına imkan sağlayacak biçimde hazırlanmaktadır. İşletme faaliyetlerinin sürekliliği için işletmenin operasyonel süreçlerinin öneminin anlaşılması, işletmelerin yapılarında yeniliğe sebebiyet vermiştir. Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; sorumluluk raporlarının kullanılması, yazılım ihtiyacının olması ve sorumluluk merkezlerinin işletmenin muhasebe sistemi ile uyumlu biçimde olması stratejik kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır. Fakat yazılım ihtiyacının önemli ölçüde sistemi olumsuz şekilde etkileyebileceği göz önüne alındığında hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması yararlı olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Merkezkaç Yönetim, Sorumluluk Muhabesesi, Sorumluluk Raporu

JEL Sınıflandırması: M19, M40, M41

ABSTRACT The study aims to create responsibility centers in the centrifugal management approach of enterprises and to examine which principles these centers work. For this purpose, previous studies were examined and compiled in detail. The method of the study was prepared by scanning indexes such as Dergipark, EBSCOhost, and Scopus and examining the book chapters written on the relevant subject. According to the prominent findings of the study, responsibility centers are divided into four major categories as cost center, investment center, income center, and profit center. The responsibility report of each responsibility center is prepared in a way that allows a comparison of the actual results of the relevant center against the budgeted amounts. Understanding the importance of the operational processes of the business for the continuity of business activities has led to innovation in the structures of businesses. This understanding of innovation, which is not limited to the understanding of management, also affects accounting systems. Accounting practices for responsibility centers; The use of responsibility reports, the need for software, and the compatibility of responsibility centers with the accounting system of the enterprise create beneficial results for strategic control. However, considering that the need for software can affect the system negatively, it may be useful to solve it quickly.

Keywords: Centrifugal Management, Responsibility Accounting, Responsibility Reports

JEL Classification: M19, M40, M41

¹ **Sorumlu Yazar:** Doktora Öğrencisi, Bandırma Onyedi Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme ABD, canerdogan@gmail.com

1. GİRİŞ

Dünyamız sürekli olarak değişim ve gelişim göstermektedir. Bu değişim geçmişten günümüze, günümüzden de geleceğe doğru devam eden bir süreç olmaktadır. Tüm bu değişimler ve gelişimler şirketleri de etkileyebilmektedir. Özellikle her işletmenin temel problemi işletmenin varlığını sürdürmesidir. İşletmelerin değişim ve büyüme yeteneği gibi iki önemli stratejik yeteneğin varlığına bağlıdır. Değişim uygun koşullarda ve zamanda gerekli değişikliklerin yapılması, büyüme ise uzun süreli gelişmelerin ve kârlılığın toplamı olarak tanımlanmaktadır. Çünkü işletme içerisinde bulunduğu çevrenin dış etkilerini ön görme ve işletmenin takip ettiği yönü değiştirme yeteneklerine ihtiyacı olmaktadır (Özkan, 2013: 2). Bir kuruluşun sürekliliği ve başarısı ile büyüme ve değişim yapılmaması işletmenin performansı ile ilişkilidir. Toplam performans; çalışanlar yöneticiler ve tüm sorumluluk merkezlerinin toplam performansı olup sorumluluk muhasebesi ile yakından ilgilidir (Özkan, 2013: 2).

Sorumluluk muhasebesi; işletmenin yönetsel basamaklarında ve bu basamaklara bağlı alt basamaklarda yetkinin devri sonucunda sorumluluk verilen yöneticilerin, başarılarının ölçülmesi ve sorumluluğunda olan giderleri kontrol etmesine yarayan bir yönetim sistemi olarak düşünülebilmektedir.

Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; yazılım ihtiyacının olması, sorumluluk raporlarının kullanılması, ve sorumluluk merkezlerinin işletme muhasebesinin sistemi ile uyum içinde olması stratejik olarak kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır.

İyi şekilde tasarlanmış olan bir sorumluluk muhasebesi sistemi; organizasyonun amaçlarına erişmesinde, yöneticilerin belirlenmiş bu amaçlara ulaşmak için doğru kararları almasında ve personellerin motivasyonlarının yükseltilmesinde önemli yararlar sağlayabilmektedir. Eş zamanlı olarak da giderlerin kontrolüne de önem verdiğinden işletmeye yararı olmayan giderlerin azaltılması hakkında destek olabilmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Araştırmanın bu bölümünde ilgili kavramlar hakkında bilgilere yer verilmiştir.

2.1. Muhasebe Bilgi Sistemi

Kurulma şekli ve ölçeğin boyutu fark etmeksizin, şirketlerdeki işlemlerin pek çoğu bir kıymetli varlık hareketine sebep olmaktadır. Mali işlemler şeklinde de ifade edilebilecek bu işlemler işletmelerin kaynak ve varlık oluşturmada bir değişim yaratmaktadırlar (Sevilengül, 2005: 9). Muhasebe, ekonomik olan işlemlerin kayıt altına alınarak sonuçlar üzerinde yetkilileri düşünme ve kararlarını almaya iten bir alan ile ilgilenmektedir (Seviğ, 2002: 58). Şirket için muhasebe, belirli bir zaman içerisinde şirkette meydana gelen ve parasal olayları ve olguları kaydeden, sınıflandıran, özet hele getiren ve raporlama yapan birim şeklinde tanımlanabilmektedir (Basık, 2011: 13).

2.2. Finansal Muhasebe ve Yönetim Muhasebesi

İşletme içindeki iş süreçlerinin kaydedilmesi, finansal muhasebenin alanına girmektedir. İşletmeler, kanun ve mevzuatlarla belirlenmiş raporlama zorunluluklarını gerçekleştirebilmek için finansal tablolar oluşturmaktadır (Magal ve Word, 2011: 46). Yönetim muhasebesi iş organizasyonunun birbirinden farklı iş süreçlerinin etkili yönetimi için bilgi sağlayabilecek biçimde içe odaklanmıştır. Yönetim muhasebe sistemi aynı finansal muhasebedeki gibi iş süreçleri anında meydana gelen bilgileri raporlamak için kaydetmekte olup ancak bu tip raporlar, maliyetlerin azaltılması, gelirlerin ve ayrıca kârlılığın artırılması işletmenin temel amaçlarına erişebilmesi adına gereken bilgileri içinde barındıran

gelirler ve maliyetler olmaktadır.(Magal ve Word, [2011](#): 50). Dolayısıyla yönetim muhasebesi, şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin yönetim süreçlerinin her bir kademesinde yönetime destek olacak bir muhasebe disiplini şeklinde ifade edilebilmektedir (Erdoğan ve Saban, [2011](#): 7).

2.3. Maliyet Yönetimi

1980’li yılların ikinci yarısından itibaren, ürünlerin piyasa ömürleri kısalmış, üretim öncesi araştırma-geliştirme, ürün ve süreç tasarımı, sermaye yatırımı, yazılım geliştirme ve eğitim-staj faaliyetlerinde katlanılan maliyetler, hem çeşitlenmiş, hem de tutar olarak artmıştır (Şakrak, [1997](#): 47).

Üretim maliyetlerinin yapısının değişmesiyle, ürün maliyetlemede sıkıntılar yaşanmaya başlanmıştır. Yaşanan bu sıkıntıların temelinde, geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile sağlanan bilgilerin yetersiz ve güvenilir olmadığı ve bu yüzden maliyetlerin dağıtımı ve yüklenmesi konularında yanıltıcı sonuçlara ulaşıldığı eleştirisi yatmaktadır. Yöneltilen bir diğer eleştiri de, geleneksel maliyet muhasebesi kavramının dar zamanlı kararlar adına önceden belirlenen üretim araçlarına destek verdiği fakat orta ve uzun dönemli kararlar için, yeterli bilgiyi sağlayamadığı hususuydu. Bu eleştiriler sonucunda geleneksel maliyet muhasebesinin zamanla önemini yitirmesi ve şiddetli maliyet baskısı işletmeleri, yönetimlerin karar alma süreçlerinde temel kaynak noktası olan muhasebede alternatif arayışlara yöneltmiştir (Hacırüstemoğlu ve Şakrak, [2002](#): 6-7). Böylece, işletmeler yeni yönetim anlayışları benimsemeye yönelmişlerdir. Benimsedikçe de muhasebe; geleceğe dönük plan ve stratejilere öncü olacak ve gelecekte meydana gelebilecek çeşitli yönetim ihtiyaçlarına duyarlı bir enstrüman olmuştur.

Geleneksel maliyet muhasebesine yöneltilen eleştiriler sonucunda ortaya çıkan maliyet yönetimi kavramı, önceleri, literatürde farklı içeriklerle ve çoğunlukla maliyet muhasebesi kapsamına son zamanlarda dahil edilen yöntemlerin toplamı olarak kullanılmaya başlanmışsa da zamanla, yönetim aracı olarak maliyet muhasebesinden yararlanılması düşüncesi egemen olmuştur (Yüzbaşıoğlu, [2004](#): 391). Bu anlayış ışığında; maliyetin yönetilmesi, ürünlerin maliyetini doğru şekilde belirlemek, işletmenin işlemlerini geliştirmek, israfın önüne geçmek, maliyet etkenlerini belirlemek, işletmenin faaliyetlerini planlayabilmek ve işletmenin stratejik planları için faaliyetleri yönetmek ve kontrol olarak tanımlanabilmektedir. Bir başka deyişle maliyet yönetimi, maksimum işletme verimliliği hedeflenerek maliyetlerin bilinçli olarak etkilenmesidir (Yüzbaşıoğlu, [2004](#): 392) şeklinde de ifade edilebilmektedir

Tanımlamalardan da anlaşılacağı gibi maliyet yönetiminde, geleneksel maliyet muhasebesinden farklı olarak, maliyet karşılaştırmalarına dayanan maliyetin kontrolü yerini, maliyetlerin etkilenmesi durumuna bırakmıştır ve maliyet yönetimi, işletme yönetiminin görevi haline gelmiştir (Bilginioğlu, [1994](#): 3).

Ancak buradan hareketle, maliyet muhasebesinin gereksiz olduğu sonucuna ulaşmak yanlış olur. Çünkü maliyet yönetimi geri bildirim mekanizmasının doğru ve etkili çalışması için maliyet muhasebesine gereksinim duyulduğu bir gerçektir.

3. MERKEZİ VE MERKEZKAÇ YÖNETİM ANLAYIŞI

3.1. Merkezi Yönetim Anlayışı

Merkezi yönetim, işletmelerde alınacak kararların üst yönetimce belirlendiği bir yönetim düşüncesidir (Atkinson vd., [1995](#): 488).

Bu yönetim biçiminde karar yetkisi tek merkezde toplanır (Koçel, [2003](#): 214). Merkezi yönetim anlayışına göre; işletme içerisindeki her birim ve kişi, yaptığı her türlü faaliyetten dolayı yalnızca merkeze karşı sorumludur ve faaliyetlerin denetimi de yalnızca merkez tarafından gerçekleştirilir.

Merkezcilik, örgütü etkileyebilen kararların üst yönetimde bulunan yetkililerce alınmasını ifade eder ve örgüt içerisinde kararların hangi derecede merkezi hal aldığı, önem derecesi yüksek kararların örgüt içi hiyerarşide hangi noktada alındığına bakarak anlaşılmaktadır. Merkezci yönetim belirleyen iki genel faktör Fayol'a göre; durum ve şartlarla, yöneticilerin arzu ve eğilimleridir.

Merkezi yönetimle birlikte, özel idari yöneticiler, nasıl hareket etmeleri gerektiğini gösteren detaylı iletişim kurallarını takip edebilmekte ve uygulayabilmektedirler. Hangi faaliyetin kim tarafından ve nasıl yapılacağı tam olarak belirlendiği için yöneticiler faaliyetlerini belirlenen bu kararlar doğrultusunda gerçekleştirebilir. Merkezci yönetim yaklaşımında, üst yönetim arzu edilen performans seviyesine ulaşabilmek adına önemli fonksiyonlar üzerindeki kontrole sahip olmaktadır.

Üst yönetimin, birçok önemli kararın alınmasında birinci karar mercii olması sayesinde, uzmanlaşmaya katkı sağlaması ve faaliyetler etkin bir şekilde koordine edilmesi bu yönetim tarzının faydaları arasında sıralanabilir (Blocher vd., 1999:730). Ayrıca, daha az becerisi olan personelin daha alt basamaklardaki görevlerde kullanılması ve bu yolla personel harcamalarının azaltılması, üst yöneticinin istisnai yeteneğinden geniş biçimde faydalanılması ve işin kalitesinin ve girilen riskin yakından izlenmesi gibi faydaları da vardır.

Üst yönetim tarafından alt kademelere verilen emirler, yerine getirilirken ya da nakledilirken değişikliğe uğrayabilir yani, emirler bir makine gibi aynen ulaştırılmayabilir. Kademelerin çok olduğu organizasyonlarda, merkezi yönetim anlayışının bu şekilde sakıncaları ortaya çıkabilir. Ayrıca, organizasyon içinde bir çalışanın çeşitli yerel gereksinimleri ya da karmaşık bir işin takip edilmesine olanak bulunmaması, işin benimsenmemesi ve astların gelişmesi üzerindeki olumsuz etkileri gibi sakıncalar da mevcuttur.

Organizasyonlarda çeşitli düzeylerdeki yöneticiler en başarılı ve en uygun oldukları işi yapmalıdırlar. Bir organizasyonda yüksek kademede bulunan yöneticilerin analitik açıdan yetenekli kişiler olması gerekirken, alt kademede bulunan yöneticilerin ise teknik bilgiye sahip olması gereklidir. Bu sebeple, analitik beceri gerektiren kararlar merkezileştirilmeli, teknik beceri gerektiren kararlar devredilmelidir. Kısaca, üst kademede karar verme yetkisi merkezci, alt kademede karar verme yetkisi ise merkezkaç olmalıdır (Birdal ve Aydemir, 1992: 71).

3.2. Merkezkaç Yönetim Anlayışı

Merkezkaç yönetim, farklı yönetim basamaklarına ayrılmış olan şirketlerde üst yönetim kademelerinden alt kademelere doğru bütün yönetim kademelerine karar alma yetkisinin verildiği yönetim türüdür. Merkezkaç yönetim düşüncesinde karar yetkisine sahip yönetici, aldığı kararların da yükümlülüğünü üstüne almaktadır (Yükçü, 2014: 731).

Ademi merkeziyetin sebepleri şu şekilde sıralanabilir (Hansen ve Mowen, 1990: 856):

- Organizasyon içindeki alt birimlere ait bilgilere ulaşma,
- Sorumluluk sınırlarının belirlenmesi,
- Tam zamanında sorunlara cevap verme imkanı,
- Merkez yöneticiye odaklanma,
- Eğitim ve değerlendirme,
- Motivasyon.

İşletmelerde, gerektiğinde karar verme yetkisi alt kademelere devredilmelidir. Bir organizasyonda yetkilerin merkezci bir biçimde mi, yoksa ademi merkezi bir biçimde mi kullanılacağı konusu üst düzey yöneticinin kararının yanı sıra, yetkinin devri düşünülen işe ait özellikler, yöneticilerin ve astların kişisel özellikleri, negatif sonuçların işletmeyi etkileyebilme ölçüsüyle de ilgilidir (Ergül, 2006: 54).

Genel olarak, merkezkaç bir işletme bağımsız faaliyet bölümlerinin oluşturulduğu bir işletmedir. Her bölüm, belirli kararları almada yetkili bir yönetim grubuna sahiptir. Böylece, bölüm yöneticileri işletme kararının bu bölümle ilgili kısmından sorumlu olur. Yetki devredilmesi işletmeden işletmeye farklı düzeylerde olsaydı da merkezkaç yönetim anlayışına göre oluşturulmuş bir organizasyonda,

işletme nispeten bağımsız şekilde hareket edebilen departmanlara bölünmüştür. Her bir departman bağımsız biçimde faaliyet yürütebilmektedir. departmanlara verilen karar verme yetkisinin derecesi de işletmeden işletmeye değişmektedir (Moore ve Jaedicke, 1980:619).

Ademi merkezi yönetimde çok ileri gidilirse, daha bağımsız hale gelen yönetim birimlerinin hizmetlerle ilgili çalışmalarının artması, işlerin daha pahalıya mal edilmesi tehlikesi ortaya çıkabilir. Diğer yandan, üst kademe yöneticilerinin yeteneklerinden ve uzmanlıklarından tam kapasite ile faydalanma imkanı azalır (Birdal ve Aydemir, 1992:72)

Merkezkaç yönetimin faydaları merkezi yönetimle kıyaslandığında bir hayli fazladır. Bu yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Merkezkaç yönetim düşüncesi, organizasyonu bütünüyle yönetip, kontrol altında tutulabilecek departmanlara ayırmaktadır. Bu şekilde verimlilik ve etkinlik artmaktadır.
- Bu yönetim düşüncesinde üst yönetim, günlük problemlerle uğraşmak yerine stratejiye, üst düzey kararlara ve faaliyetleri koordine etmeye zaman ayırmaktadır.
- Merkezkaç yönetim, alt düzey yöneticilerin karar verme konusunda deneyim kazanmalarını, üst düzey yönetici pozisyonları için daha kalifiye olmalarını sağlamaktadır. Böylece bir eğitim programı işlevi görmektedir.
- Yöneticilere verilen ilave sorumluluk ve karar verme yetkisi, iş tatmininde artışla sonuçlanmaktadır. Yöneticiler kendi performanslarını etkileyen konular üzerinde daha fazla girdi ve kontrole sahip olduklarından motivasyonları yüksek olmaktadır.
- Alt düzey yöneticilerin yerel koşullar hakkında daha detaylı ve güncel bilgisi bulunmaktadır. Bu nedenle merkezkaç yönetimde, işletmenin kararları ilgili konuya dair uzmanlığı olan yöneticilerce verilebilmektedir.
- Karar verme yetkisi yöneticiler arasında dağıtılacağından, her yönetici kendi konularına azami önem vermek için yeterli zamana sahip olacaktır. Düzeltmesi gereken problem olduğunda yöneticiler çabuk cevap vereceklerinden daha iyi kontrol gerçekleşecektir.
- Yöneticiye yapacağı konusunda yeterince özgürlük verilmeden yöneticinin performansını değerlendirmek zordur.

Merkezkaç yönetimin bu yararlarının yanında bazı sakıncaları da mevcuttur. Bu sakıncaları ise şu şekilde tanımlamak mümkündür:

- Alt düzey yöneticiler, büyük resmi tamamen anlamadan karar verebilirler. Üst düzey yöneticilerin, alt düzey yöneticilerden yerel faaliyetlerle ilgili detaylı bilgisi daha az olabilir. Ancak genelde bir bütün olarak işletme ile ilgili bilgileri daha fazladır ve işletmenin stratejilerini daha iyi anlayabilmektedirler.
- Alt düzey yöneticilerin organizasyondan farklı amaçları olabilir. Örneğin bazı yöneticiler bölümlerinin büyüklüğünü arttırmaya işletmenin karlarını arttırmaktan daha çok ilgi duyabilirler. Yöneticileri işletmenin yararına kararlar vermeleri yönünde motive eden performans değerlendirme sistemi tasarlanarak bir yere kadar bu problemin üstesinden gelinebilir.
- Merkezkaç yönetimde yöneticiler arasında koordinasyon olmayabilir. Bu problem işletmenin stratejisini açık bir şekilde tanımlayarak organizasyon boyunca etkili bir şekilde ileterek azaltılabilir.
- Merkezkaç yönetimde, yaratıcı düşünceleri yaymak daha zor olabilir.
- Merkezkaç yönetimde, örgütlenme bu düşünceye göre göre olacağından, her bir departmanın başarısını ayrı ölçebilmek amacıyla tutulan kayıtlar detaylı bir biçimde olmak zorundadır. Bu durum da merkezi yönetimle kıyaslandığında muhasebe gibi departmanların maliyetinin artması anlamına gelmektedir.

Merkezkaç yönetimi benimseyen örgütler için zorunlu olan iki temel öge, nicelik ve nitelik açısından daha geniş bir çalışan kadrosudur.

Yapılan bir araştırmaya göre, merkezkaç yönetimin uygulandığı işletmelerde yönetim personelinin arttığı ve yönetim masraflarının maliyet içindeki payının arttığı tespit edilmiştir. Ancak, merkezi şekilde yönetilen işletmelerde bu maliyetlerin düşük olmasına karşın, bu işletmelerdeki personelin sık

sık değiştiği, devamsızlık oranının yüksek olduğu ve kaza oranının da yüksek olduğu saptanmıştır. Bunlar da maliyeti yükselten büyük kalemlerdir.

Merkezkaç yönetimi, üzerinde harcama gerektiren bir yatırım ve uzun vadede kendisinden verim beklenen bir etken olarak görmek gerekir. Bu verim, yönetsel harcamaların azalmasından çok, diğer üretim bölümlerinin etkinlik ve verimliliğinin artması şeklinde ortaya çıkacaktır. Ayrıca, merkezkaç bir organizasyon, bürokrasiyi azaltmak yoluyla, büyük ölçüde zaman ve harcama tasarrufu sağlayabilir ve böylece de diğer bölümlerde olduğu gibi yöneticilerin verimliliğini de yükseltebilir.

Üst düzey yöneticiler bütün kararların kendisi tarafından alamayacağını farkındadır, ancak karar verme yetkisini tam anlamıyla orta ve alt kademe yöneticilerine vermek istemezler. Bu nedenle işletmeler organizasyon yapılarını kurarken iki uç nokta arasında kalırlar. Merkeziyetçilikten ademi merkezciğe doğru bir yönelimde bir çok artılar olmasına karşın, her organizasyon için tam olarak doğru bir yönelimden söz edilememektedir. Üst düzey yöneticiler ademi merkezciğin seviyesine karar verirken organizasyonun içinde bulunduğu duruma göre en iyisini seçmelidirler. Bu sebeplerden dolayı, devredilmiş karar yetkilerinin derecelerine göre iki uçtan bir tanesine daha yakın olmaktadır.

Merkezkaç yönetimle birlikte, işletme içerisinde karar alabilme hakları farklı farklı olan sorumluluk merkezleri oluşturulmaktadır. Sorumluluk merkezleri de sorumluluk muhasebesi sisteminin temel konusunu oluşturması sebebiyle, merkezkaç bir organizasyon yapısı beraberinde sorumluluk muhasebesi sistemini de getirmektedir.

4. SORUMLULUK MUHASEBESİ

4.1. Sorumluluk Muhasebesinin Anlam ve Önemi

Sorumluluk muhasebesi kavramının ortaya çıkmasının önemli bir nedeni, yöneticilerin kendilerine bilgi sağlayacak bir sisteme ihtiyaç duymalarından ileri gelmektedir. Yukarıdan aşağıya doğru olan bilgi akımı, işletmenin genel politikasına uygun emir ve genelgeler şeklinde; aşağıdan yukarıya olan bilgi akımı ise, bu emir ve genelgelerin meydana getirdiği sonuçları gösteren geri bildirim şeklindedir. İşte bu bilgi sisteminin alt sistemlerinden bir tanesi, finansal bilgi sisteminin de alt sistemi olan sorumluluk muhasebesi sistemidir (Uslu, 1982: 7). Sorumluluk muhasebesi, aynı zamanda kârlılık ya da faaliyet muhasebesi şeklinde de literatürde ifade edilmektedir (Shim ve Siegel, 1984: 129). Bir başka deyişle bir faaliyetin etkinliğinin ve verimliliğinin ölçümüdür.

Sorumluluk muhasebesi, bir muhasebe sistemi olup örgütün sorumluluk alanlarınca verilerin temin edilmesi, işlenmesi, raporlanması ve sonuç olarak ilgili yöneticilerin başarılarının ölçülmesinden oluşmaktadır. Başka bir deyişle maliyetler, varlıklar, gelirler ve kârın ilgili yöneticiler tarafından incelenmesi ve denetiminin yapılması şeklinde olmaktadır. Maliyetler, organizasyon içinde sorumlulukların seviyelerince birikmekte ve raporlanmaktadır. Organizasyondaki her bir denetsel alanın kendi kontrolü ve sorumluluğu vardır. Sorumluluk muhasebesi; hem planlanmış hem de gerçek muhasebe bilgilerini sorumluluk merkezleri bazında toplayıp raporlayan yönetim muhasebesinin bir türüdür (Fowzia, 2011: 59).

Gerçek ve tüzel kişi işletmelerinin pazardaki mevcut paylarının korunması ve artırılması, işletmelerin varlığını sürdürmesi ve kâr elde etmesi, örgütsel sorumlulukların dağılımını yaparak, işletmenin departmanları arasında koordinasyonla ilişkilidir. Bu husus kaynak kullanımlarında sorumluluk muhasebesi anlayışını egemen hale getirmiştir. Bu şekilde temin edilen bilgilerle sorumluluk merkezi yöneticisinin ve yapmış olduğu faaliyetlerin performansı ölçülmektedir.

Yönetimin hiyerarşik kademelerinde Kurum Seviyesi (Yönetim kadrosu ve CEO), İşletme Seviyesi (Üst düzey yöneticiler), Birim Seviyesi (Birim Personeli ve yetkilisi) ve Ofis Seviyesi (Ofis müdür ve yardımcısı) olmak üzere dört seviye bulunmaktadır. Sorumluluk muhasebesince bu seviyeler büyük öneme sahip olmaktadır (Özkan, 2013: 3). Bu hiyerarşinin her bir basamağı kendisinden altta olan basamakları kontrol ederek performans ölçümünü gerçekleştirmektedir.

4.2. Sorumluluk Muhasebesinin Avantajları ve Dezavantajları

Sorumluluk muhasebesi, yıllar boyunca klasik muhasebe kontrol sistemine bağlı olarak kabul edilmektedir ve ayrıca şirketlere farklı avantajlar sunmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin avantajları aşağıdaki gibi belirtilebilir (Martin, 2005: 4):

- Sorumluluk merkezlerine bölünmüş olan bir şirketi yönetebilmek adına yol sağlamaktadır.
- Lokal alanda daha iyi kararlar alınmasına yardımcı olmaktadır.
- Kurumda çalışanların kişisel performansları ve departman yöneticilerinin performanslarını en iyi biçimde kullanmasını teşvik etmektedir.
- Stratejik ve politik kararlar alınırken işletmenin üst yönetimine zaman açısından katkıda bulunmaktadır.
- Yönetimin, hiyerarşik sistemi anlamasını sağlamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinin daha önceden belirtilen avantajlarının yanında farklı dezavantajları da bulunmaktadır Bunlar şu şekilde ifade edilebilir (Martin, 2005: 4):

- Departmanlar ve personeller arasında takım çalışmasından ziyade rekabete neden olmaktadır.
- Sisteme hakim olan en az bir yöneticiye ihtiyaç vardır Sistem kendi kendine yönetilememektedir.
- Yönetim, aşağıdan yukarıya doğru şekillenen iletişim ve raporlama sistemini anlayamayabilmektedir.

4.3. Sorumluluk Muhasebesi Organizasyon Yapıları

Organizasyon, bir amaç için kurulmuş olan, kendine has özellikleri ve kaynaklara sahip, bir kuruluşa verilen isimdir (Koçel, 2003: 94). Bir başka deyişle belli amaçların birden fazla kişi ile ve grup şeklinde gerçekleştirilmesidir. Organizasyonun yapısı ise işletmenin iç sorumluluk alanların net bir şekilde belirtilmiş ve işletmenin hiyerarşik durumunu anlatan yapı olmaktadır.

Sorumluluk muhasebesi organizasyon yapısının üzerine inşa edilmiştir. Şirketin yöneticileri arasındaki sorumluluk düzeyleri ve yetkinin dağılması organizasyonun yapısı göz önünde bulundurularak düzenlenmiş olmalıdır. Organizasyon yapısının meydana getirilmesi, işletme yönetimi açısından büyük öneme sahip olmaktadır. İşletmenin niteliğine ve amaçlarına uygun olabilecek bir organizasyon yapısının yararları aşağıdaki gibi olmaktadır:

- Yönetici ve şirket personellerinin yetki ve sorumluluklarını benimsemelerine imkan vermektedir.
- Sorumlulukların gereğinden fazla dağılmasıyla meydana gelebilecek aksaklıkları önlenmektedir.
- Uygun personelin seçimi ile fazla personel giderleri önlenmektedir.
- Yetki uyumsuzluklarının önüne geçmektedir.
- Boşta kalan görevlerin yetkililerce ilgili personel arasında dağıtılmasını kolaylaştırmaktadır.
- Yeni personelin eğitilmesinde ve geliştirilmesine fayda sağlamaktadır.

4.3.1. Fonksiyonel Organizasyon Yapısı

Fonksiyonel organizasyon yapısında, aynı görevler ve işler niteliklerine göre bir araya toplanarak aynı departmana yerleştirilmektedir. Örnek olarak üretim ve pazarlama departmanları ile ilgili işler bu departmanları oluşturmaktadır. İşletme, birbirinden farklı mallar üretmiş olsa da üretim, pazarlama ve diğer faaliyetler ayrı ayrı fonksiyonel bölümlerce yürütülmektedir.

4.3.2. Bölümsel Organizasyon Yapısı

Şirketin belli faaliyetleri coğrafi lokasyona göre kategorilendirilerek bölümler şeklinde örgütlemesine bölümsel organizasyon yapısı denilmektedir. Bu yapı coğrafik olarak geniş alanda faaliyet gösteren işletmeler için uygun olmaktadır. Bu tarz bölümlere ayırma konusunda sorumluluk belli bölgedeki faaliyetlerin gruplanabilmesi için tek bir yöneticiye verilmektedir.

Bağımsız işletme şeklinde görülen bu bölümlerin etkin ve başarılı yürütülebilmesi için bazı şartlar gerekmektedir. Bu şartlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, [2000](#): 318):

- İşletmenin içerisindeki tüm bölümler birbirinden ayrı olmalıdır. Bağımsızlık, bölümün kendi departmanlarını oluşturduğu ölçüde artış göstermektedir.
- Bölümün faaliyetleri tanımı şeffaflıkla yapılmalı ve sınırlandırılmalıdır. Aynı faaliyeti gerçekleştiren birden fazla bölüm, şirketin büyüklüğünce ekonomik olma durumunu kaybedebilmektedir.
- Üst yönetim, bölümlerin arasındaki uyumu en iyi şekilde sağlamalıdır. Hiçbir bölüm, kendi bölümünün başarısını, diğer bölümlerin ya da işletmenin aleyhine olacak şekilde artırmamalıdır.

5. SORUMLULUK MERKEZLERİ

Sorumluluk merkezi, bir karar birimi olmaktadır. Sorumluluk merkezlerinin yöneticileri, birimlerin başta girdi ve çıktıları olmak üzere birimle ilgili pekçok karardan sorumlu olmaktadır (Akbulut ve Karakaya, 2013:200). Başka bir deyişle sorumlu yöneticiye bağlı olan her bir birim bir sorumluluk merkezi olmaktadır. Sorumluluk merkezinin yöneticisi, kendi adına belirlenmiş stratejik amaçları, etkili, verimli ve kârlı bir biçimde uygulayarak hedeflerini gerçekleştirmek durumundadır. Yöneticilerin sorumlu olduğu kararların sonuçlarına ait finansal bilgilerin ilgili yöneticiler açısından raporlanması gerekmektedir (Bursal ve Ercan, 2002: 375). Sorumluluk alanının genişliği, gelir ve gider merkezlerinde yer alan gelirlere ve harcamalara, kâr merkezlerinden ilgili yöneticilerin harcama düzeylerinin ya da gelir ve kârlarla alakalı varlıkların etkin kullanımına kadar olmaktadır (Cools ve Slagmulder, 2009: 154).

Sorumluluk merkezlerinin iki temel noktası bulunmaktadır. İlk olarak, sorumluluk merkezinin örgütün bir birimi olmasıyken ikincisi ise sorumlu bir yöneticinin denetim ve kontrolünde bulunmasıdır. Bu temel noktalara istinaden sorumluluk merkezleri, işletmelerin kendilerine has durumsal parametrelerine göre farklı biçimlerde oluşturulabilmektedir.

Sorumluluk merkezleri farklı bölümlere ayrılarak sınıflandırılabilir, en fazla bilinenleri ikili, üçlü ve dördümlü ayırım şeklindedir. Bu durumdan hareketle, sorumluluk merkezleri dördümlü ayırma göre maliyet, yatırım, gelir ve kâr merkezi olarak, üçlü ayırma göre yatırım, maliyet ve kâr merkezi, ikili ayırma göre ise kâr ve maliyet merkezi biçimde sınıflandırılabilir (Peker, 1988: 14-16).

Sorumluluk merkezlerine ayırmanın bir çok yararı bulunmaktadır. Belirtilen bu yararları aşağıda gösterildiği gibi olmaktadır (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 48):

- Kişiye iradesiyle hareket edebilme yetkisini vermekte ve yetkisini aşan durumlarda kimden destek alacağını belirlemektedir.
- Alt ve orta kademe yöneticilerine de bir aidiyet duygusu için yardımcı olmaktadır.
- Giderlerin kontrollerine ilişkin faaliyetlerin gerçekleşmesini sağlamaktadır.
- Kişinin sorumlu olduğu kişiyi ve sorumluluk alanını belirlemektedir.

5.1. Sorumluluk Merkezi Türleri

Sorumluluk muhasebesi; örgütsel bir yapıdaki sorumluluk merkezlerini belirlenmesi ve gelir gider yatırım ve kârların ilgili sorumlu merkezlere yönlendirilmesi aracılığıyla her merkezin planlarını ve faaliyetlerini meydana getiren bir muhasebe sistemi olarak ifade edilebilmektedir. (Yükçü, 2014: 366).

Bununla paralel sorumluluk merkezlerini genel olarak dört ana başlık altında incelemek mümkün olmaktadır. Bu başlıklar; Gelir Merkezi, Gider Merkezi, Yatırım Merkezi ve Kâr Merkezi şeklinde olmaktadır.

5.1.1. Gider Merkezi

Sorumluluk merkezinin sadece girdilerin maliyetlerinin ölçümlenebiliyor ancak çıktıların değeri ölçülemiyorsa, burası gider merkezi olarak tanımlanmaktadır (Hornen ve Foster, 1991: 904). Gidere sebep olan, ancak direkt bir biçimde gelir sağlamayan birimdir. Diğer bir ifadeyle, giderlerin meydana geldiği en küçük faaliyet ve sorumluluk birimi olmaktadır. Bir sorumluluk merkezinin yalnızca giderlerinin ölçüldüğü, üretmiş olduğu ürünlerin ya da hizmetlerin parasal değerinin ölçülmesinin yapılmadığı sorumluluk merkezine maliyet merkezi adı verilmektedir (Gürsoy, 1999: 591).

Maliyet merkezinin yöneticisi, belirli bir üretimden sorumlu olmaktadır. Makinelerin ve insan kaynağının, üretim malzemelerinin üretimde nasıl kullanılacağını belirlemektedir. Yönetici almış olduğu kararlarla harcamaları kontrol etmektedir (Hornen ve Foster, 1991: 186). Maliyet merkezleri, giderlerin toplandığı birimler olmaktadır ve maliyet merkezlerinde ölçüt , sadece giderlerle ilgilenmektedir ve departman yöneticisi sadece giderlerden sorumlu tutulabilmektedir.

Gider merkezleri ikiye ayrılmaktadır. Standart gider merkezleri, çıktının fiziki bir biçimde ölçümlendiği ve girdi-çıkıtı ilişkilerinin Belirlenebildiği gider merkezleridir. Bu gider merkezlerinde kontrol, standart maliyetlerle yapılmaktadır Üretim departmanları, standart gider merkezleri olmaktadır. İkinci olarak iradi gider merkezlerinde ise girdi-çıkıtı ilişkileri ile üretim miktarı ölçülememektedir. Başka bir deyişle kontrolün sadece giderlere yönelik olması zorunlu hale gelmektedir. Personel, araştırma-geliştirme merkezleri muhasebe, halkla ilişkiler, hukuk işleri iradi gider merkezleri olmaktadır. Bu kısımların senelik giderleri yöneticilerin isteklerince belirlenmekte olup iradi sabit giderler olarak adlandırılmaktadır (Gürsoy, 1999: 591-592).

5.1.2. Gelir Merkezi

Gelir merkezi, örgütün elde ettiği gelirlerden sorumlu olan bölüm olmaktadır. Gelir merkezi yöneticisi, ürünün grubundan ve bu ürünün pazarlamasından sorumlu olmaktadır aynı zamanda gelir merkezi, kira masrafları ve maaş gibi bazı sabit maliyetleri de içinde barındırmaktadır (Engler, 1990: 734). Gelir merkezlerinde satışın miktarı ve fiyatı incelenmektedir (Freeman, 2004: 72). Bu tür sorumluluk merkezlerinde üretilen mal ve hizmetlerin parasal değerleri ölçülmekte olup; ancak kullandıkları girdilerin maliyetleri ile, üretimin parasal değeri ilişkilendirilmekte ise, bu merkezler “gelir merkezi” olarak belirlenmektedir. Gelir merkezinin bütçelerini, malların satışından elde edilen satış hasılatı ve bu malların pazarlaması için yapılan tüm pazarlama giderleri oluşturur. Dolayısıyla, bir gelir merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderler sadece kontrol edilebilir giderlerdir. Çünkü, gelir merkezinde satılan malların üretimi için gerekli maliyetlerin büyük kısmı, başka sorumluluk merkezlerine ait maliyetlerdir. üretilmesi için katlanılmış olan maliyetler karşılaştırıldığında; üretim maliyetlerinin çok daha yüksek olduğu görülecektir.

Gelir merkezi, yöneticisi tarafından o bölüme ayrılan gelirin ölçülebildiği işletmenin alt bir birimi olmaktadır. Gelir merkezlerinde sadece o bölüme ilişkin gelirler ölçülebilmektedir. Örnek olarak, üretim işletmelerinin satış mağazaları bu duruma örnek olarak gösterilebilmektedir (Yükçü, 1999: 734). Bu bölümün yöneticileri, bir ürünün pazarlanması veya satılmasından sorumlu olmaktadır. Yönetici, fiili satış gelirinin, önceden belirlenmiş standarttan ne derecede ve hangi yöne doğru bir sapma olduğuna göre değerlendirmektedir (Özkanlı, 2003:109). Burada yönetici, satış gelirlerini en

üste çıkarmaktan sorumludur, yöneticinin ek kaynaklarda meydana gelen yeni masraflar için şahsi karar alabilme yetkisi bulunmamaktadır, fakat bu sorumluluk merkezi türünde harcamalar, satış gelirini en üst seviyeye çıkarabilmek adına satışın fiyatında değişiklik için yapılırsa, yönetici karar alma yetkisine sahip olmaktadır (Matt, [1987](#): 152).

5.1.3. Kâr Merkezi

Kâr merkezi, birimin yöneticisi tarafından hem maliyetlerinin hem de gelirlerinin kontrol edilip ölçülebildiği işletmenin alt birimidir (Yükçü, [2014](#): 734). Bu sorumluluk merkezinde maliyetler ve üretilen mal ya da hizmetin satımı sonucu oluşan gelirlerin ölçümü yapıp kayıt altına alınmaktadır (Gürsoy, [1999](#): 592). Başka bir ifadeyle kâr merkezleri, yöneticilerinin ilgili gelir ve giderlerden sorumlu olduğu işletme bölümleri olmaktadır. Bölümün maliyetleri yanında gelirini de kapsadığından, kâr merkezi maliyet ve satış merkezlerini de kapsamaktadır. Kâr merkezlerinde desantralizasyon derecesi daha yüksek olmaktadır. Bu merkezlerin yöneticileri bölümün karları ile değerlendirilmektedir (Özkanlı, [2003](#): 111).

Kâr merkezleri her iki pazarla direkt ve doğal ilişki içindedir (Sevgener ve Hacırustemoğlu, [2000](#): 386). Ancak, işletmede bölümler bütünselik bir yapı içerisinde faaliyette bulunuyorlarsa; bölümlerin, kâr merkezi olarak kabul edilmesine imkân yoktur. Bunlar doğal olarak iki pazarla ilişki kuramazlar. Bunun yanında, ürettikleri mal ve hizmetler, yönetim kararlarına göre, kullanıcı bölümlere yüklenmiyor da olabilir. Örneğin, bilgisayar bölümü veya tamir-bakım servisleri bu özellikteki bölümlerdir. Ancak, fırsat maliyetlerinin on plana çıkması halinde, ödenecek tutarlar işletme için belirli tasarruflar oluşturabilir. Bu durumda, bu bölümlerin yapay kâr merkezleri olarak kabul edilmeleri alınacak kararlar açısından uygun görülebilir (Sevgener ve Hacırustemoğlu, [2000](#): 386).

Yukarıdaki açıklamalarda da görüldüğü üzere, işletmelerin yapay kâr merkezleri oluşturmaları ilişkin kararları, işletmedeki yönetsel anlayışa ve işletme politikalarına göre şekillenmektedir denilebilir.

Aşağıda sıralanan kâr kavramlarından biri ele alınarak sorumlu kâr merkezi yöneticisinin başarısı değerlendirilebilir:

- Bölümün katkı payı,
- Bölümün net kârı,
- Bölümün direkt kârı ve
- Kontrol edilebilir kâr.

Kâr merkezi, yöneticinin hem maliyet hem de gelirler üzerindeki tam olarak karar verme yetkisine izin veren gelir merkezi sınırlamasını ortadan kaldırır. Yeni araba galerileri veya eğlence merkezleri örnek olarak verilebilir. Burada öncelikle amaç kârı maksimize etmektir (Matt, [1987](#): 152 - 153). Kâr merkezleri, maliyet merkezleri gibi yatırım fonlarının nasıl kullanıldığını kontrol etmez (Garrison & Noreen, [1997](#): 527).

Bölümsel bir örgütte kâr merkezlerinin varlığından söz edebilmek için bazı koşulların bulunması gerekmektedir bu koşullar aşağıdaki gibi olmaktadır (Bursal ve Ercan, [2002](#): 465):

- İşletme, her biri için gelirlerin ve giderlerin ayrı ayrı ölçümlendiği en az iki sorumluluk merkezine sahip olduğunda,
- Bu sorumluluk merkezlerinden her birinin yönetimi, birimin gelirleri ve giderleri üzerinde önemli ölçüde kontrole sahipse,
- Her bölümün kârı dönemsel hesaplanıp işletmenin üst yönetimine raporlanıyor ve bu hesaplamaların sonuçları üst yönetim tarafından merkez başarısının değerlendirilmesinde göz önünde tutulduğunda kâr merkezinin varlığından söz etmek mümkündür.

5.1.4. Yatırım Merkezi

Yatırım merkezi, işletme için yapılan yatırımların işletmenin gelirine dönüşünün maksimizasyonundan sorumlu olan birim olmaktadır. Yatırım merkezleri, sorumluluk merkezi yapısının oluşumunda ayrılmaz bir parçadır ve özellikle büyük işletmelerde, özerk bölümler olarak organizasyonla sıkı bir ilişki halinde çalışmaktadır. Yatırım merkezleri, kâr merkezlerinin devamı şeklinde olmaktadır. Bu merkezlerden sorumlu olan yöneticilerin başarısı, giderleri, kullanmış olduğu kaynakların etkililiği ve elde ettiği gelir ile değerlendirilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 316).

Bir kâr merkezi yöneticisi bu merkezin giderlerinin ve gelirlerinin yanı sıra kullandığı dönen ve duran varlıkların miktarından da sorumlu ise bu merkez yatırım merkezi olarak adlandırılmaktadır. (Gürsoy, 1999: 593). Yatırım merkezi yöneticisi, hem kârı elde edebilmek için yatırılan sermayenin maliyetini hesaplarken hem de kârı kontrol etmektedir (Yükçü, 2014: 734). Ayrıca, yönetici, organizasyon içinde, maliyetlerden, gelirden ve bu bölümde yapılan yatırımlardan sorumlu tutulur (Shim ve Siegel, 1984: 129). Yatırım merkezine örnek olarak kendi sahipliğinde olan binada üretim gerçekleştiren bir otomobil üretim grubu verilebilmektedir. Bölümün yöneticisi, faaliyetleri organizasyonun amaçlarına uyumlu olana kadar idare etme hakkına sahip olmaktadır (Arslan, 2006: 30).

Her bir kâr merkezi aynı zamanda yatırım merkezi olarak değerlendirilememektedir yatırım merkezi olarak değerlendirilebilmesi için belli koşulları taşıması gerekmektedir. Aşağıda yer alan koşulları sağlayan kâr merkezleri yatırım merkezi olarak tanımlanabilir (Bursal ve Ercan, 2002: 465):

- Sorumluluk merkezinin yatırımı dönemsel olarak ölçülebiliyor olmalı,
- Ölçülen yatırım temeli ile kâr arasında ilişki kurulup kurulan bu ilişkinin dönemsel olarak ölçülebiliyor olması gerekmekte ve
- Sorumluluk merkezi yöneticisi, yatırım temelinin hacmini önemli derecede etkileyebilmelidir.

5.2. Sorumluluk Muhasebesinin Performans Değerlendirmesi

5.2.1. Gider Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Gider merkezinin yöneticilerinin faaliyetinin ölçülebilmesi ve değerlendirilebilmesi için sorumluluk merkezi yöneticisinin sorumlu olduğu giderleri belirlemek gerekmektedir. Gider merkezi yöneticisinin değerlendirilebilmesi için esas olan giderler kontrol edilebilen gider türleridir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 327). Bu bölümün yöneticileri kontrol edilemeyen giderlerden sorumlu tutulmamaktadır.

Sorumluluk muhasebesinde bir gider merkezin performansını değerlendirmek için üç yöntemden söz etmek mümkün olmaktadır. Bunlar yöntemler (Haftacı, 2010:172):

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

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, 2014: 844).

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili olarak bütçenin iki türünden bahsetmek gerekmektedir. Bu türler; esnek ve sabit bütçeler olmaktadır. Esnek bütçeler, hem planlama hem de kontrol aşamalarında farklı faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır (Yakar, 2004: 46). Esnek bütçeler, oluşan sapmaları gerek kapasite farkı gerekse de harcama farkları olarak daha iyi bir biçimde sunduğundan dolayı sorumluluk muhasebesine daha yakın olmaktadır (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 71). Sabit ya da

başka bir ifadeyle statik bütçeler, faaliyetlerini önceden belirlenmiş tek bir kapasite kullanım derecesine bağlı olarak planlayan ve kontrol eden bütçeler olmaktadır.

5.2.2. Gelir Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Gelir merkezleri, organizasyonun içinde genel olarak pazarlama faaliyetlerini örgütlemek amacı için oluşturulmaktadır. Standart bir gelir merkezi, üretim departmanındaki ürünlerin satılmasından ve dağıtımından sorumlu olmaktadır. İlgili gelir merkezi, mamulün satış fiyatını belirleme noktasında bir yetkiye sahipse eğer oluşan gelirden de sorumlu olmaktadır. Fakat fiyat politikası gelir merkezinin dışında belirleniyorsa gelir merkezinin yöneticisi fiziki miktarlar ve satışın karmasından sorumlu tutulabilecektir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 96).

Gelir merkezlerinin yönetici başarılarının ölçümünün yapılması, gider merkezindeki başarı ölçümünün yapılması ile benzerlik göstermektedir. Gelir merkezindeki yöneticilerin başarısı, çıktıların standartlar ve bütçe ile meydana gelen durum arasındaki karşılaştırmalara dayanmakta olan yöntemlerle değerlendirilmektedir (Yakar, 2004: 50). Gelir merkezinin klasik bütçelerin satış hâsılatını ve pazarlama giderlerini kapsamaktadır. Birçok pazarlama departmanı satış kotalarını hedef almakta ve başarıları gerçekleştirdikleri satış miktarı ve tutarı ile ölçümü yapılmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 313).

5.2.3. Kâr Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Sorumluluk merkezleri içerisinde, kendi başına küçük bir organizasyon niteliğine sahip olan tek merkez, kâr merkezleri olmaktadır. Dolayısıyla bu merkezlerin yöneticileri de aynı niteliğe sahip olmaktadır. Fakat 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 gösterilmiş olan temel niteliklere sahip olduğu söylenebilmektedir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 96):

- Bu tarz merkezler kâr amacı gütmektedir.
- Bu merkezlerin yöneticileri, kârın meydana gelmesini etkileyen temel kararların alınmasında yetkiye sahip olmaktadır.
- Bu merkez yöneticilerinin, kâr amaçlı karar modellerini kullanması gerekmektedir.
- Merkezin yöneticileri, meydana gelen kâr miktarından dolayı üst düzey yöneticilere karşı sorumlu olmaktadır.

Kâr merkezlerinde bölüm yöneticilerinin başarı ölçümlemesi, bölümün planlanan kâra ne derecede ulaştığına bakılarak yapılabilmektedir. Bölüm çalışmalarından sorumlu olan yöneticilerin, başarılarını değerlendirmede bir koşul olan kâr, doğru bir biçimde hesaplandığında yöneticilerin yetkilerine verilmiş kaynaklardan ve elde ettikleri girdilerden değer yaratabilme yeteneklerinin geniş kapsamlı bir ölçütünü oluşturmaktadır. (Yakar, 2004: 51). Kâr merkezindeki başarının değerlemesi, merkezin sağladığı kârları o sorumluluk merkezi için öngörülen ya da 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 ortaya çıkmaktadır (Haftacı, 2010: 199).

5.2.4. Yatırım Merkezlerinin Performans Değerlendirmesi

Yatırım merkezinin yöneticileri, sermaye yatırım için hem gelir hem de giderlerden sorumlu pozisyonda bulunmaktadır. Bu perspektiften bu yöneticiler, organizasyon şeması içerisinde en üst düzeyde konumlanmış şekilde bulunan yatırım merkezleri içinde, kazançları gibi kaynakları ve varlıkları da kontrol edebilmektedir (Dönmez ve Demirel Utku, 2009: 98).

Yöneticisi gelir, gider, kâr ve yatırımdan sorumlu olan yatırım merkezlerinin başarı ölçümlenmesinde kâr merkezi başarı ölçümlemesi yöntemlerinin hepsi kullanılabilir. Fakat yatırım merkezinin başarı değerlendirilmesinde kontrol edilebilen gelirler ve giderlerin bütçelenen tutarlarla karşılaştırılması yeterli olmamaktadır. Yatırım merkezi yöneticileri, varlıkları kontrol ettikleri ve yatırım da yaptıklarından bu yöneticiler için farklı performans ölçütleri de kullanılabilir. Bu noktada geleneksel performans değerlendirme ölçütleri olan artık kâr ve yatırım getirisi oranı yöntemleri kullanılabilir (Yakar, 2004: 55).

6. SORUMLULUK RAPORLARI

Sorumluluk raporları, işletme yönetiminde, neyin nasıl ve nerede olduğunu gösteren kontrol araçları olarak tanımlanmaktadır (Yükçü, 2014: 734). Sorumluluk merkezlerine göre düzenlenen raporlar sorumluluk raporları olarak adlandırılmaktadır (Küçüksavaş, 2006: 722). Sorumluluk raporları, maliyet kontrolü ve üretim maliyetlerinin saptanmasını bünyesinde toplayan raporlama sistemidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000:459). Sorumluluk raporları, bağlı olunan merkezin, bütçelenen ve fiili olarak gerçekleşen sonuçlarını ve bunlar arasındaki farkları ortaya koymaktadır (Hilton, 1991: 451). Sorumluluk raporlarıyla birlikte üst yönetim, işletmedeki tüm sorumluluk merkezlerine ait, ayrıntılı biçimde finansal bilgileri temin edebilme şansına sahip olabilmektedir.

İşletmede olan olayları gösteren sorumluluk raporları iki amaç adına düzenlenmektedir. Bu amaçlar bilgi almak için yapılan raporlar ve kontrol etmek için olan raporlar olmaktadır. Bilgi raporlarının düzenlenmesindeki amaç yöneticilere ve işletmenin paydaşlarına işletmede işlerin nasıl ilerlediğini açıklamaktır. Kontrol raporları ise işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilebilmesi için hazırlanmaktadır. Kontrol raporunun ana amacı sorumluluk merkezi yöneticisinin gerçekleştirmiş performansının, planlanmış performans ile karşılaştırılarak ve standartlar ile gerçekleştirenler arasındaki sapmaların sebeplerin incelenmesi olmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 365).

Sorumluluk raporları alt yönetim basamaklarından üst yönetim basamaklarına doğru sunulmaktadır. Üst yönetim basamaklarına doğru çıkıldıkça sunulan raporların özetleşmesi artış göstermektedir (Yükçü, 2014: 735).

Sorumluluk raporları çok değişik şekillerde hazırlanabilmektedir. Fakat, farklı biçimlerde dahi olsalar, aşağıda verilen genel kurallara uymaları beklenmektedir (Hatipoğlu ve Gürsoy, 1979: 468-474):

- Sorumluluk raporlarının, yöneticilerin bireysel performanslarının ölçülmesine yönelik olması gerekmektedir.
- Raporlar önemli bilgilerin özeti biçiminde düzenlenmelidir.
- Raporlar en uygun zamanda düzenlenmelidir.
- Raporlarda bulunan bilgilerin kolay anlaşılabilir olması beklenmektedir.
- Sorumluluk raporları birbirlerini tamamlayacak biçimde düzenlenmelidir.
- Raporların hazırlanmasında iktisadilik kurallarına uyulmalıdır.

Sorumluluk raporlarının şirkete faydalı olabilmesi için göz önünde tutulması gereken bir nokta bulunmaktadır bu nokta da raporlaması yapılan bilgilerin işletmenin dışına verilmemesi gerekmektedir. Raporların işletme dışına sızdırılması halinde işletmenin stratejileri, işletmenin rakiplerince tahmin edilip işletmeye karşı aksiyon alınarak işletmenin aleyhine sonuçlanabilmektedir (Susmuş, 2002: 3). Bundan dolayı personelin ve yöneticilerin bu hususta tedbirli olmaları gerekmektedir.

7. SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin sürekliliği için işletmenin operasyonel süreçlerinin öneminin anlaşılması, işletmelerin yapılarında yeniliğe sebebiyet vermiştir. Sadece yönetim anlayışı ile sınırlı olmayan bu yenilik anlayışı, muhasebe sistemlerini de etkilemektedir. Sorumluluk merkezlerine dönük muhasebe uygulamalarında; sorumluluk raporlarının kullanılması, yazılım ihtiyacının olması ve sorumluluk merkezlerinin işletmenin muhasebe sistemi ile uyumlu biçimde olması stratejik kontrol adına faydalı sonuçlar oluşturmaktadır. Fakat yazılım ihtiyacının önemli ölçüde sistemi olumsuz şekilde etkileyebileceği göz önüne alındığında hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması yararlı olabilecektir.

Yönetim raporlama sistemi işletmenin yönetimine farklı farklı iş süreçlerinin etkili yönetilebilmesi adına bilgi sunmaktadır. Sistem, bütün iş süreçleri anında meydana gelen bilgileri raporlayabilmek için kayıt altına almakta ve bu raporlar, işletme yöneticilerinin uzun süreli kararları almasına yardımcı olabilecek stratejik bilgilerin aktarılmasına odaklanmaktadır. Bu durumlardan dolayı işletme faaliyetlerinin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan her aşamada karar verebilmek için gereksinim olan bilgiler üretilmektedir.

İşletmeler, sorumluluk muhasebe sistemlerini sorumluluk merkezlerine göre şekillendirmektedir. Sorumluluk merkezleri her işletmenin sahip olduğu yapıya uygun olarak farklı biçimlerde belirlenebileceği gibi uygulama alanında sıklıkla karşılaşılan sorumluluk merkezleri işletme açısından kritik öneme sahip maliyet, yatırım, gelir ve kâr merkezleri şeklinde olmaktadır. Her sorumluluk merkezine ait sorumluluk raporu ilgili merkezin gerçekleşen sonuçlarının bütçelenmiş tutarlara göre karşılaştırma yapılmasına imkân sağlayacak biçimde hazırlanmaktadır.

Uygulayıcılar açısından karşılaştırmalar daha etkin bir biçimde gerçekleştirebilir ve işletmenin gelir, gider, yatırım ve kâr merkezlerine ait tüm kalemlere daha nitelikli ve kapsamlı bilgiler ışığında şirketin işleyişinde ve performans değerlendirmesini belirleyebilmek mümkün olmaktadır.

Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement

Yazar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The author has no conflict of interest to declare.

Finansal Destek / Funding

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

Bu Makaleye Atıf Vermek İçin / To Cite This Article: Doğan, C. (2022). Sorumluluk muhasebesi üzerine kavramsal bir inceleme. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 5(2), 97-112. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1065512>

KAYNAKÇA

- Akbulut, H. ve Karakaya, A. (2013). İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe sistemi açısından analizi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(1), 195- 210.
- Al-Shomaly, I., (2013). Performance evaluation and responsibility accounting. *Journal of Management Research*, 5(1), 291-301. <https://doi.org/10.5296/jmr.v5i1.2856>
- Amaefule, L. I. (2013). Responsibility accounting: A tool for promoting accountability and transparency in the public sector. *African Journal of Management and Administration*, 5(2), 1-20.
- Arslan, M. (2006). *Merkezkaç yönetim açısından sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlamasının üretim işletmelerine olan etkisi ve bir uygulama* (Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi). Gaziosmanpaşa Üniversitesi.
- Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., & Young, S. M. (1995). *Management accounting*. The Robert S. Kaplan.
- Basık, O. F. (2011). *Ansiklopedik muhasebe ve finans terimleri sözlüğü*. Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları.
- Bilginoğlu, F. (1994). İşletme yönetiminde yeni bir kavram: Maliyet yönetimi. *Yönetim*, 5(19), 3-5.
- Birdal, İ. ve Aydemir N. (1992). *Yönetim teorileri*. Sistem Yayıncılık
- Blocher, E., Chen, K. H., & Lin, W. T. (1999). *Cost management: A strategic emphasis*. Irwin/McGraw-Hill.
- Bursal, N. ve Ercan, Y. (2002). *Maliyet muhasebesi*. Der Yayınları.
- Cools, M. & Slagmulder, R. (2009). Tax-compliant transfer pricing and responsibility accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 21(1), 151-178. <https://doi.org/10.2308/jmar.2009.21.1.151>
- Çalış, Y. E. ve Baran Altınsoy, N. (2014). Yönetim raporlama sisteminde sorumluluk muhasebesi: Bir inşaat işletmesinin maliyet merkezine yönelik performans analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 16(1), 29-44. <https://doi.org/10.5578/jeas.7537>
- Dönmez, A. ve Demirel Utku, B. (2009). Küçük ve orta ölçekli işletmelerde kalite maliyetleri üzerine bir araştırma: Antalya örneği. *Akdeniz İİBF Dergisi*, 9(18), 30-50.
- Engler, C. (1990). *Managerial accounting* (2nd Edition). Irwin.
- Erdoğan, N. ve Saban, M. (2011). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Beta Yayınları.
- Ergül, B. (2006). *Yönetimde yetki devri ve uygulamalı bir çalışma* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Trakya Üniversitesi.
- Fowzia, R. (2011). Use of responsibility accounting and measure the satisfaction levels of service organizations in Bangladesh. *International Review of Business Research Papers*, 7(5), 53-67
- Freeman, L. N. (2004). Responsibility centers promote effective financial control. *Ophthalmology Times*, 15(29): 16.
- Garrison, R. H. & Noreen, E. W. (1997). *Managerial accounting* (8th Edition). McGraw-Hill.
- Göktürk, İ. (2012). *Sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliği: Konya bölge hastaneleri uygulaması* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Selçuk Üniversitesi.
- Gürsoy, C. T. (1999). *Yönetim ve maliyet muhasebesi* (2. Baskı). Beta Yayınları.
- Hacırüstemoğlu, R ve Şakrak, M. (2002). *Maliyet muhasebesinde güncel yaklaşımlar*. Türkmen Kitabevi.
- Haftacı, V. (2010). *Yönetim muhasebesi*. Umuttepe Yayınları
- Hansen, D. R. & Mowen, M. M. (1990) *Cost management: Accounting and control*. Southwestern College Publishing.
- Hatipoğlu, Z. ve Gürsoy, O. T. (1979). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Bilmen Kitabevi.
- Hilton, R. W. (1991). *Managerial accounting*. Mc. Graw-Hill Inc.
- Horngren, C. T. & Foster, G. (1991). *Cost accounting*. PrenticeHall.
- İlkin, İ. (2007). *Maliyet yönetimi açısından sorumluluk muhasebesi ve transfer fiyatlaması mermer üretim işletmesine ilişkin bir uygulama* (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Muğla Üniversitesi.
- Kartal, A., Gündüz, H. E. ve Sevim, A. (2013). *Maliyet yönetimi*. Saray Matbaacılık.

- Kaygusuz, S. Y. (2005). İşletmelerde strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 217-235.
- Koçel, T. (2003). *İşletme yöneticiliği*. Beta Yayınları.
- Küçükşavaş, N. (2002). *Bilgisayar uygulamalı maliyet muhasebesi*. Beta Yayınları.
- Magal, S. & Word, J. (2011). *Integrated business processes with ERP systems* (1st Edition). SAP.
- Martin, B. (2005). *Brendan's Books Pty Ltd : a manual accounting practice set*. John Wiley & Sons.
- Matt, G. (1987). *Management accounting*. Gower Publishing Company Limited.
- Moore, C. L. & Jaedicke, R. K. (1980). *Managerial accounting* (4th Edition). Thomson South-Western.
- Özkan, M. (2013). Yönetim muhasebesi açısından sorumluluk muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15(1), 155-182.
- Özkanlı, Ö. (2003). Sorumluluk merkezleri ve transfer fiyatlaması: Çokuluslu İşletmelerde uygulama. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(3), 107-12.
- Özsoy, İ. (2016). *Yönetim muhasebesi teoriler ve çözümlü örnek uygulamalar*. Bilnet Matbaacılık
- Pajrok, A. (2014). Responsible accounting in the hospitality industry. *Journal of Education Culture and Society*, 5(2), 53-60. <https://doi.org/10.15503/jecs20142.53.60>
- Peker, A. (1988). *Modern yönetim muhasebesi*. İ.U İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- Reece, J.S. & Anthony R. N. (2008). *Accounting principles*. AITBS Publishers & Distributors.
- Rowe, C., Birnberg, Shields, J. G., & Michael D. (2008). Effects of organizational process change on responsibility accounting and managers' revelations of private knowledge. *Accounting, Organizations and Society*, 33(2-3), 164-198.
- Safa, M. (2012). Examining the role of responsibility accounting in organisational structure. *American Academic and Scholarly Research Journal*, 4(5), 1-6.
- Sevgener, A. S. ve Hacırustemoğlu R. (2000). *Yönetim muhasebesi* (7.Baskı). Alfa Yayınları.
- Seviğ, V. (2002). *Muhasebe Bilimi ve Muhasebeci*. 25 Ocak 2022 tarihinde <https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-58/--2075> adresinden erişilmiştir.
- Sevilengül, O. (2005). *Genel muhasebe*. Gazi Kitabevi.
- Shim, J. K. & Siegel, J. G. (1984). *Theory and problems of managerial accounting*. McGraw-Hill.
- Susmuş, T. (2002). *Maliyet kontrolünün sağlanmasında sorumluluk muhasebesi sisteminin rolü ve zincir otel işletmelerinde uygulanması*. 19 Ocak 2022 tarihinde <https://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> adresinden erişilmiştir.
- Şakrak, M. (1997). 7 Maliyet hesapları 7/A seçeneğinde hesap sistematığı ve uygulama önerisi. *Öneri Dergisi*, 1(6), 91-97. <https://doi.org/10.14783/marueri.727016>
- Tavukçuoğlu, H. G. (2016). *Çay sektöründe sorumluluk muhasebesi üzerine bir uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi.
- Uslu, S. (1982). *Gider kontrolüne yardımcı bir araç olarak sorumluluk muhasebesi*. Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi.
- Yakar, N. N. (2004). *Sorumluluk muhasebesi sistemi ve bir otel işletmesinde uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). İstanbul Üniversitesi.
- Yükçü, S. (2014). *Herkes için yönetim muhasebesi*. Altın Basım Yayın Evi.
- Yüzbaşıoğlu, N. (2004). İşletmelerde stratejik yönetim ve planlama açısından stratejik maliyet yönetimi ve enstrümanları. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 12, 387-410.

Hüseyin MERT, Ersu TÜREDİ, Erhan BAYAR

DENETİM HİLENİN ORTAYA ÇIKARTILMASINA YÖNELİK
REAKTİF VE PROAKTİF YAKLAŞIMLARIN KARŞILAŞTIRMALI
İNCELENMESİ VE PERAKENDE SEKTÖRÜNDE BİR UYGULAMA

67

Günay Deniz DURSUN, Aynur ÖZCAN

FAALİYET TABANLI MALİYETLEME SİSTEMİNİN ÖZEL EĞİTİM
KURUMLARINDA UYGULANMASI

83

Caner DOĞAN

SORUMLULUK MUHASEBESİ ÜZERİNE KAVRAMSAL BİR
İNCELEME

97

