

## SORUMLULUK MUHASEBESİNİN FAALİYET DENETİMİ UNSURLARINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

### *THE EVALUATION OF IMPACTS OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING ON THE ELEMENTS OF OPERATIONAL AUDIT*

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa SAVCI\*

#### ÖZ

İşletmelerin küresel rekabet ortamında rekabet avantajı elde edebilmesi ve arzuladığı hedeflere ulaşabilmesi; faaliyetlerini denetleyerek kaynaklarını etkin kullanabilmesine, varlıklarını iyi yönetebilmesine ve başarı değerlemesi yapabilmesine bağlıdır. Bu ilginin odak noktasında ise, işletmeler için vazgeçilmez olan sorumluluk muhasebesi yer almaktadır. Sorumluluk muhasebesi, işletmeye; kurumsallaşmada, hedeflere kısa sürede ulaşmada, yöneticilerin doğru karar almasında, çalışanların daha iyi motive olmasında, giderlerin kontrol edilmesinde ve başarının ölçülmesinde katkı sağlar. İşletmelerde beklenen katkının sağlanması için denetimin finansal ve finansal olmayan tüm süreçleri kapsayacak şekilde yapılandırılması gerekir.

Bu çalışmada sorumluluk muhasebesinin, faaliyet denetimi unsurları olan; verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa olan etkisi değerlendirilmiştir. Değerlendirmede sorumluluk muhasebesinin faaliyet denetimi unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluğu olumlu etkilediği görülmüştür. Elde edilen bulgular ışığında uygulamacılara ve akademik çevrelere yönelik öneriler geliştirilmiştir.

**Anahtar Sözcükler:** Sorumluluk Muhasebesi, Faaliyet Denetimi Unsurları, Performans Ölçümü

#### ABSTRACT

To gain competitive advantage and reach their goals, it is highly important for businesses to use sources effectively, manage assets, and evaluate their own performance correctly. Responsibility accounting, which allows companies to accomplish institutionalization and reach their goals shortly; managers to make right decisions; and employees with better motivation, is inevitable for firms to reach above aims. Moreover, it makes contribution to cost control and

\* Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı.  
mustafa.savci@erdogan .edu.tr

evaluation of success. To ensure the expected contribution to the businesses, the audit should be structured in a way that it covers both financial and non-financial processes.

In this study, we assess the impacts of responsibility accounting on efficacy, effectiveness and frugality, which are the elements of operational audit. We find that responsibility have positive impacts on efficacy, effectiveness, and frugality. In the light of the findings, we also provide practitioners and academicians with suggestions.

**Keywords:** Responsibility Accounting, Operational Audit Elements, Performance Measurement

## GİRİŞ

Günümüzde işletmelerin varlıklarını sürdürebilmek için ekonomik ve teknolojik anlamda hızlı gelişim ve değişimlerin etkisinde kaldığı görülmektedir. Bu etki, küresel rekabet ortamında daha da artmaktadır. İşletmelerin rekabet ortamında olumsuz etkilerden korunmak için etkili bir yönetim anlayışına ve yönetim kademelerinin yetki ve sorumluluk açısından bölümlendirilmesine ihtiyaçları vardır. İşletmede yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, başarı değerlendirilmesi ve etkili gider kontrolü yapabilmek için etkili bir raporlama sisteminin bulunması kaçınılmazdır. Unutulmamalıdır ki, işletmenin hayatta kalabilmesi toplam performansına bağlıdır. Performans, işletme faaliyetlerinin etkinlik ve üretkenlik yönünden ifade edilmesi ile; toplam performans ise, sorumluluk muhasebesi ile ilgilidir (Özkan, 2013,156).

Sorumluluk muhasebesi, işletmede yönetim kademelerinde yetki devredilmesi sonucu sorumlu her yöneticinin yerine getireceği görevleri belirleyen, sorumlu yöneticilerin başarısını ve yönetebildikleri giderlerin kontrol edilmesini sağlayan bir sistem olarak adlandırılabilir. Sorumluluk muhasebesi birçok işletme tarafından 1920'ler den beri kullanılmaktadır (Özkanlı, 2003,108).

## 1. LİTERATÜR

Sorumluluk muhasebesi ile ilgili bilimsel olarak Dünya'daki ilk çalışmalardan birinin Edward Phillppe'nin 1959 da yazmış olduğu "Reports Which Give Effect To Responsibility Accounting" adlı makalesi olduğu anlaşılmaktadır. Türkiye'de ise, bu konudaki ilk çalışmalardan birinin 1982

yılında Selçuk Uslu'nun yazmış olduğu ‘‘Gider Kontrolüne Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi’’ adlı kitap olduğu görülmektedir (Tavukçuoğlu, 2016,17). Sorumluluk muhasebesinde faaliyet denetiminin önemi yadsınamaz. Çünkü faaliyet denetimi işletmenin tüm faaliyetleri için rahatlıkla uygulanabilen bir denetim türüdür. Bu denetim sayesinde faaliyet süreçlerinin işletme hedeflerine uygun olarak yürütülüp yürütülmediği belirlenmeye çalışılır. Risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerin etkinliği değerlendirilir. Düzenlenen raporlarla ulaşılmak istenen hedefte sapma varsa bunun nedenleri ve düzeltici önlemlerin alınması sağlanır. Ayrıca faaliyet denetimi ile işletmenin performansı ölçülerek; gider azaltılmasına ve küresel rekabet ortamında doğru karar verilmesine katkı sağlanabilir. Yıldırım ve vd. (1989) ise yaptıkları çalışmada sorumluluk muhasebesini kavramsal çerçevesini çizmişlerdir. Bu çalışmalardan sonra sorumluluk muhasebesi ile ilgili birçok çalışma mevcuttur. Acar ve Kahramanoğlu (2017) bir şehir hastanesinde bir yıllık mali veriler, finansal tablolar, mizanlar ve muhasebe kayıtları incelenerek tüm birimlerin sorumluluk raporları hazırlamışlardır. Göktürk (2017) Konya bölgesinde, sağlık hizmeti veren kamu ve özel hastane yöneticileriyle yüz yüze anket çalışması yapmış ve sorumluluk muhasebesi sisteminin uygulanabilirliğini test etmiştir. Anket sonuçlarına göre yöneticiler sorumluluk muhasebesinin hastane işletmelerinde etkin ve verimliliği artırıcı bir unsur olduğunu kabul etmektedirler. Uyar (2008) Denizli’de faaliyet gösteren üretim işletmelerinde maliyet muhasebesi uygulamalarını araştırdığı çalışmasında işletmelerin sadece yüzde 3’ünün sorumluluk muhasebesi uygulamalarını kullandığı tespit edilmiştir. Çalış ve Altınsoy (2014) bir inşaat firmasının maliyet merkezine yönelik sorumluluk muhasebesi kapsamında performans analizi yapmıştır. İşletmede yapılan gözlem ve görüşmeler

sonucu işçilik maliyetlerinin kontrol altına alınabilmesinde etkili olan en önemli hususun imalat programlaması olduğu anlaşılmıştır. Özalp (2006) faaliyet denetiminin iç denetimin etkinliğindeki önemini araştırdığı çalışmasında faaliyet denetiminin bir işletmede her faaliyete uygulanabileceği ve bu özelliği ile iç denetime büyüteç vazifesi görebileceği tespit edilmiştir.

Genelde sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetimi ile ilgili çalışmalar olmasına rağmen, özelde sorumluluk muhasebesi ile faaliyet denetimi ve unsurları arasındaki ilişkiyi inceleyen yeterince çalışma yapılmamıştır. Bu ilişkiyi inceleyen bu çalışma araştırmacılara rehber olacaktır.

## 2.SORUMLULUK MUHASEBESİNİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Günümüzde kurumsal sürdürülebilirlik şartları işletmelerin tek elden yönetilmesini imkânsız kılmaktadır. Bu durum, yönetimin yetki ve sorumluluklarının paylaşılması ile çeşitli yönetim kademelerinin oluşmasını zorunlu kılmıştır. Çünkü işletmelerin amaçlarına ulaşmasında; sorumluluklarının dağıtılması, bölümler arasında eşgüdümün sağlanması, toplam performansın ölçülmesi ve kaynakların daha etkin kullanılması önemlidir. Bu önem, alternatif bir yönetim biçimi olarak sorumluluk muhasebesini ortaya çıkarmıştır.

Sorumluluk muhasebesinin değişik kaynaklarda birçok tanımının yapıldığı görülmektedir. Bunlardan bir kaç şöyledir:

Sorumluluk muhasebesi; kurum içinde yer alan her bölümün yalnızca kendi denetimine tabi olan maliyetleri, gelirleri ve sermaye yatırımları açısından incelenip değerlendirilmesidir (Haftacı, 2013,166).

Yükçü (2011,366)' e göre ise sorumluluk muhasebesi; örgütteki sorumluluk merkezlerini belirleyen, gelirlerin, maliyetlerin, yatırımların sorumluluk merkezlerine dağıtılmasını sağlayarak her bir merkezin plan ve faaliyetlerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir.

Diğer bir tanım da ise sorumluluk muhasebesi; sorumluluk merkezlerine yönelik olup, her bir yöneticinin bir sorumluluk merkezinden sorumlu olduğu ve her sorumluluk merkezinin planları, bütçeleri, eylemleri ile gerçekleşen sonuçları ölçen bir sistem olarak belirtilmiştir (Horngren, Foster ve Datar, 1994,202).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere sorumluluk muhasebesi; yetki ve sorumluluk alanları dikkate alınarak denetime tabi muhasebe ile ilgili bilgileri inceleyip değerlendirerek, ilgili yöneticilerin başarısını ölçen ve giderlerin kontrol edilmesini sağlayan sistem olarak tanımlanabilir.

Sorumluluk muhasebesinin bazı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Horngren, Foster ve Datar, 1994, 202-208; Basdar, 2009,14)

- Sorumluluk muhasebesinin odak noktası organizasyon yapısında yetki ve sorumluluk alanlarının belirlendiği sorumluluk merkezlerine yöneliktir.
- Organizasyon yapısındaki yetki ve sorumluluk alanları yardımı ile çeşitli faaliyet grupları için kontrol ve yönetim fonksiyonları çeşitli yöneticilere verilir.

- Sorumluluk muhasebesi her bir sorumluluk merkezinin planlanan ve gerçekleşen faaliyetlerini ölçen bir sistemdir.
- Sorumluluk muhasebesinde bilgi ve davranış, bütçe ve faaliyetlerin yönetimi önemlidir.
- Sorumluluk muhasebesinde sorumluluk kontrol edilebilen ve belirli olan faaliyetler içindir.

### 3. SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ

Günümüz şartlarında sorumluluk muhasebesinin önemi her geçen gün daha da artmaktadır. Bu önem kuruluşların çok büyümeleri ve çeşitlenmiş örgüt yapılarının tek elden yönetilmesinin zorluğundan kaynaklanmaktadır. Bu zorluğu gidermenin yolu yönetilebilir alt bölümler oluşturmaktan geçmektedir. Bu sayede, hem yönetebilirlik kabiliyeti en üst seviyeye çıkmakta, hem de organizasyondaki faaliyetlerin kontrolü kolaylıkla yapılabilmektedir. Unutulmamalıdır ki, her yöneticinin işletmede yerine getireceği bir rolü vardır (Haftacı, 2013,166). Bu rolün en iyi şekilde yerine getirilmesi işletmenin amaç ve hedeflerinin iyi anlaşılabilmesi ast-üst ilişkilerinin iyi belirlenebilmesi ve sorumlu kişilerin ve sorumluluk alanlarının iyi tanımlanmasından geçer.

Sorumluluk muhasebesinin işletmeler için önemli olmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenlerden bazıları aşağıda belirtildiği gibi sıralanabilir (Özkan, 2013,158-161; Yakar, 2004,6).

- İşletmelerin artan rekabet baskısı ile gittikçe karmaşıklaşan ve değişen işletme faaliyetlerine göre, stratejik karar alma, stratejiler geliştirme ve stratejik düşünme zorunda olmaları,
- Yatırım kararları ile yatırımdan beklenen kar için geçecek sürenin uzun olması,
- Karmaşıklaşan organizasyonda her bölüme rahatlıkla kaynak ayrılması,
- Esnek ve dinamik bir organizasyon yapısı oluşturma ihtiyacı,
- Bölümün ve yöneticilerini performanslarının ölçülebilmesi,
- İşletmenin üstün ve zayıf yönlerinin belirlenmesi
- Gider kontrolünün kolaylıkla sağlanması,
- Astlara ve üst yöneticilere uzmanlaşma imkânı sağlaması,
- İşletmede yatay ve dikey iletişime önem vermesi,
- Başarılı bir yönetim için planlama ve kontrolün vazgeçilmez olmasıdır.

Yukarıda belirtilenlerden de anlaşılacağı gibi, küresel rekabet ortamında işletmelerin kurumsallaşmaları ve sürdürülebilirliklerini sağlamalarında sorumluluk muhasebesinin önemi her geçen gün artmaktadır. Çünkü sorumluluk muhasebesi işletmede gerekli bilgi akışını sağlama, performans ölçme, gider kontrolüne katkı sağlayarak karmaşıklaşan örgüt yapılarının stratejik düşünmelerini sağlayarak, işletmelerin başarılı olmalarını kolaylaştırmakta vazgeçilmez bir sistemdir. Sorumluluk muhasebesinden beklenen başarı, işleyişinin etkinliği ile doğrudan ilgili olduğu söylenebilir.

#### 4.SORUMLULUK MUHASEBESİNİN İŞLEYİŞİ

Sorumluluk muhasebesi, sorumluluk merkezlerine odaklanarak toplam performansın artmasını amaçlar. Bu amacın gerçekleşmesi için sorumluluk muhasebesinin işleyişinde aşağıda belirtilen aşamalar çok önemlidir. Bu aşamalar (Horngren, Foster ve Datar, 1994, 202-208; Özkan, 2013:161):

- Sorumluluk merkezlerinin yetki ve sorumluluk alanlarına göre belirlenmesi,
- Giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılması,
- Kontrol edilebilirlik durumuna göre sorumluluk merkezlerinin performans değerlendirilmesi,
- Sorumluluk raporlarının düzenlenmesidir.

Sorumluluk merkezleri üst yönetim tarafından yetkiyi dağıtmak ve alt kademe yöneticilerinin yarı bağımsız karar verebilmelerini sağlamak için oluşturulan görev ve hesap yerleridir (Haftacı, 2013,166). Bu yerler; maliyet, gelir, kâr ve yatırım merkezi olarak dörde ayrılır. Yöneticiler; maliyet merkezinde maliyetlerden, gelir merkezinde gelirlere, kâr merkezinde maliyet ve gelirden, yatırım merkezinde ise yatırım, gelir ve maliyetlerden sorumludur (Horngren, Foster ve Datar, 1994,203). Sorumluluk merkezi belirlenirken; işletmenin amaçlarına ve örgüt yapısına özen gösterme, yetki ve sorumlulukları doğru belirleme ve performans ölçümüne imkân sağlaması önemlidir (Özkan, 2013,161).

Giderlerin sorumluluk merkezlerine dağıtılmasında öncelikle giderlerin direkt ve indirekt ayrımı yapılması gerekir. Direkt giderler doğrudan sorumluluk merkezine yüklenirken, indirekt giderler nesnel ve ölçülebilir dağıtım anahtarları aracılığı ile sorumluluk merkezine yüklenmelidir.

Giderlerin kontrol edilebilirliği sorumluluk muhasebesi açısından oldukça önemlidir. Çünkü yöneticiler kontrol edilebilir giderlerden sorumludur, fakat kontrol edilemeyen giderlerden sorumlu değildir. Kontrol edilebilir gider yöneticinin verdiği karardan etkilenir. Kontrol edilebilir giderler sorumluluk merkezlerinin performansını değerlendirmede önemli bir ölçüt olarak dikkate alınır. Bu sayede, karlılık oranlarının, standart maliyetlerin ve bütçelemelerin değerlendirilmesi daha sağlıklı yapılabilir. Sorumluluk merkezlerinin başarı değerlendirilmesi yapılırken maliyet, gelir ve kâr merkezlerinde gerçekleşen rakamlar ile bütçelenen rakamlar karşılaştırılır. Yatırım merkezi başarı değerlendirilmesi yapılırken; yatırım getiri oranı, artık kâr ve ekonomik katma değer ölçütleri kullanılır (Haftacı, 2013, 204-207).

Sorumluluk raporları, sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinden sorumlu yöneticilerin başarı değerlendirilmesinde kullanılan ve üst yönetimin alacağı kararlara yol gösteren işletme içi bir kontrol aracıdır (Susmuş, 2002, 3). İşletme içi kontrol için hazırlanan sorumluluk raporları işletme dışına sızdırılmamalıdır. İşletme amaçlarına hizmet etmek için yöneticilerin ihtiyacı olan bilgiler istenilen zamanda doğru ve güvenilir bir şekilde sunulmalıdır.

## 5.FAALİYET DENETİMİNİN TANIMI VE ÖZELİKLERİ

Faaliyet denetimi ilk olarak 1948 yılında Arthur H. Kent'in "The Internal Auditor" dergisinde yayımlanan "Faaliyetlerin Denetimi" adlı çalışmasında karşımıza çıkmaktadır. Bu yıldan sonra faaliyet denetimi yaygınlaşmış ve 1960 yıllardan sonra uygulanmasında gelişme görülmüştür. 1975 yılında "The Institute of Internal Auditors-IIA" (İç Denetçiler Enstitüsü) tarafından yapılan bir araştırmada araştırmaya katılanların %95'i faaliyet denetimi yürüttüklerini ifade etmişlerdir (Flesher ve Zarzeski, 2002, 96). İşletmeler 1990'lı yıllardan sonra ise küresel rekabettin daha da şiddetlenmesi ile birlikte faaliyet denetimine verdikleri önemini daha da artırmışlardır. 2000'li yıllardan sonra ve günümüzde ise faaliyet denetiminde süreç ve iç kontrol odaklı olarak işletme içi ve işletme dışı riskler de dikkate alınmaktadır.

Farklı kaynaklarda, faaliyet denetimi ile değişik tanımlar yapıldığı görülmektedir. Bunlardan bir kaç aşağıdaki gibidir:

Faaliyet denetimi, iç denetimin uzantısı olup iç denetçiler tarafından finansal ve finansal olmayan süreçlerin gözden geçirilmesidir(Kowalczyk ve David S., 1987,1).

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinden herhangi biri için yapılan operasyonel, yönetsel ve idari başarının ölçülmesine yönelik yapılan ve sadece denetimi yapılan faaliyete ilişkin yarar sağlayan çalışmadır (Carmichael, Willingham ve Schaller, 1996,624).

Faaliyet denetimi, İşletmenin büyüme, kârlılık, gelişme durumunu ortaya koyan, işletme hedeflerine ulaşmayı ve başarıyı test etmeye çalışan, hedeflere ulaşmadaki engelleri ortaya çıkararak yönetimi destekleyen sistematik incelemelerdir (Kaval, 2005,9). Bu inceleme yalnızca muhasebe işlemlerini denetlemek değil işletmenin tüm faaliyetleri ile ilgilidir (Bozkurt, 2006,29).

Faaliyet denetimi yukardaki tanımlardan da anlaşılacağı üzere, işletmenin finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetleri ile ilgili olup, bu faaliyetlerin verimliliği ve etkinliğini incelemek, faaliyetlere ilişkin usul ve yöntemlerin yeterli olup olmadığını tespit etmek, faaliyetlerin güçlü ve zayıf yönlerini belirleyerek yönetime öneri sunan denetim türüdür.

Faaliyet denetimi, faaliyetleri belirleyen, gelişmeler için fırsatları tespit eden ve gelecek dönemler için öneri geliştirmeyi amaçlayan bir denetimdir (Selimoğlu, 1999,197).

Yukarıdaki tanımlardan hareketle faaliyet denetiminin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- Faaliyet denetimi işletmenin tüm faaliyetlerine rahatlıkla uygulanabilir.
- Faaliyet denetiminde iç denetçiler finansal ve finansal olmayan tüm süreçleri gözden geçirir.
- Faaliyet denetimi işletmenin kaynaklarının etkin ve verimli kullanımıyla ilgili olup başarının ölçülmesi yapılır.
- Faaliyet denetimi gerçek verilere dayanarak gelecek için yapılır.
- Faaliyet denetiminde işletmenin güçlü ve zayıf yönleri incelenerek yönetime önerilerde sunulur.
- Faaliyet denetimi objektif olarak yapılır.
- Faaliyet denetimi maliyetlerin yönetilmesine katkı sağlar.
- Faaliyet denetimi işletmenin kârlılık, büyüme ve gelişme durumunu ortaya koyarak, işletme hedeflerine ulaşmaya hizmet eder.
- Faaliyet denetimi, işletmenin kurumsallaşmasına katkı sağlar.



## 6.FAALİYET DENETİMİNİN UNSURLARI

Faaliyet denetimi işletmenin performansını ölçmek için yapılır. Performans ölçülürken; işletmenin amaç ve hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasında etkin, verimli ve tutumlu olup olunmadığının araştırılması gerekir. Performans göstergeleri olarak birçok unsur sayılabilir. Faaliyet denetiminde üç temel unsur bulunmaktadır. Bunlar (Can ve Uyar, 2010,27; Candan, 2007,74):

- Verimlilik,
- Etkinlik,
- Tutumluluk,

Bu üç unsur kısaca VET olarak adlandırılır. Bu üç unsurun İngilizce karşılığı olan Efficiency, Effectiveness, Economy; 3E denetimi olarak da adlandırılmaktadır(Can ve Uyar, 2010,27; Candan, 2007,74):

**Verimlilik;** en genel anlamda üretim sürecindeki girdiler ile bu süreç sonunda elde edilen çıktılar arasındaki ilişkiyi ifade edip, israftan kaçınarak kaynakların en iyi şekilde kullanımınıdır (Yükçü ve Atağan, 2009,4).

**Etkinlik;** amaçlara ulaşma derecesini, beklenen etki ile gerçekleşen etki arasındaki ilişkiyi ifade eder(T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008,8). Etkinlik, işletmelerin amacına ulaşmak için gerçekleştirdikleri faaliyet sonucu ile ilgilidir (Güçlü, 1995,32).

**Tutumluluk;** fiziksel, finansal, insan ve bilgi kaynağını kapsayıp, bunların maliyetlerini en aza indirmektir(T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı, 2008,8). Ayrıca kaynak kullanırken; kaynağın zaman, yer, miktar, kalite ve maliyetine dikkat edilmelidir.

Yukarıda tanımlanmış olan bu üç kavram arasında sıkı bir ilişki vardır. İşletmenin tutumlu davranması verimlilik artışını sağlarken, verimlilik ise etkinliğin sağlanmasında önemli rol üstlenir. Bu kavramlardan, etkinlik verimlilikten; verimlilik ise tutumluluktan daha geniş kapsamlıdır (Alış, 2014,19).

Bu kavramlar birbirinin yerine kullanılmakla birlikte her biri farklı şeyleri ifade eder. İşletmede verimlilik denetimi yapılması düşünülüyorsa çıktıya odaklanılmalıdır. Bu denetimde belirli girdi ile en çok çıktının elde edilip edilmeyeceği araştırılır. Etkinlik denetiminde; program, proje ve faaliyet hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı araştırılır. Tutumluluk denetiminde ise yalnızca girdi kısmı ile ilgilenilir. En az girdi ile mümkün olduğunca aynı çıktının elde edilip edilmeyeceği araştırılır( Özer, 1997, 73).

## 7.FAALİYET DENETİMİNİN İŞLETMELER İÇİN ÖNEMİ

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının sistematik incelenmesi sonucu işletme kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanıp kullanılmadığına odaklanır. Bu odaklanma sonucu bir yandan işletme yönetiminin başarısını ölçmeye çalışıp yönetime önerilerde bulunurken, diğer yandan da işletmeye bir nevi danışmanlık hizmeti sunarak karlılığın ve sürekliliğin sağlanmasına katkı sağlamaktadır.

Faaliyet denetiminin işletmeler için önemli olmasının birçok nedeni vardır. Bu nedenlerden bazıları aşağıda belirtildiği gibi sıralanabilir (Özer, 1997,75)

- İşletmenin başarı ölçümlemesini yapması,
- İşletme faaliyetlerinde, verimli, etkin ve tutumlu olup olmadığının incelemesi,
- İç kontrol sisteminin etkinliğini ve başarısını ölçmesi,
- Belirlenmiş amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını göstermesi,
- İşletmenin sürekliliğini sağlamak için yönetime önerilerde bulunulmasına imkân vermesidir.

Öz bir ifade ile faaliyet denetimi, faaliyetlerin kontrol edilmesi ve maliyet yönetimine yardımcı olur. Küresel rekabet ortamında; fırsat ile tehditlerin, güçlü ve zayıf yönlerin daha iyi anlaşılmasını sağlayarak işletmelerin sürekli gelişme ve büyümelerine katkı sağlar.

## 8.FAALİYET DENETİMİNİN İŞLEYİŞİ

Hangi denetim türü olursa olsun denetimin sağlıklı olması için; planlı programlı yapılması gerekir (Demirbaş, 2001:108). Faaliyet denetiminin işleyiş süreci; sektörden sektöre, işletmeden işletmeye değişiklik göstermekle birlikte esasta fazla farklılık yoktur. Faaliyet denetiminde izlenecek süreç 7 aşamada gösterilebilir (Pany ve Whittington, 1997,771).

- Amacı belirleme,
- Tanıma,
- Ön araştırma,
- Program geliştirme,
- Alan çalışması,
- Raporlama ve sunum,
- İzleme.

**Amacı belirleme:** Faaliyet denetiminin ilk aşaması olup denetçinin hangi faaliyetleri nasıl ve ne şekilde denetleyeceği ve bunun işletme amaçlarına nasıl hizmet edeceğini belirleme işlemidir.

**Tanıma:** Bu aşamada denetçi işletmeyi detaylı bir şekilde tanımaya çalışmalıdır. İşletmenin amaçları, faaliyetleri, örgüt yapısı, yöneticilerin politikaları ve denetime bakış açısı, vb. konular hakkında karşılaştırmaya imkân sağlayacak bilgiler elde eder.

**Ön araştırma:** Ön araştırmanın temel amacı problemlili alanların belirlenmesidir. Bu aşamada denetçi bilgi toplarken faaliyetlerin fonksiyonlarına ve çalışmanın hangi kontrol prosedürlerini içerdiğine cevap arar (Selimoğlu, 1999,200).

**Program geliştirme:** Denetçinin etkili bir çalışma yapabilmesi için denetim programı geliştirmesi gerekir. Denetçinin denetim yaparken neyi, ne zaman ve nasıl yapacağı konusunda vermiş olduğu kararların yazılı biçimi denetim programı olarak adlandırılır (Haftacı, 2011,84). Bu aşamada denetçi işletme faaliyetlerini değerlendirmek için çeşitli testler ve analizler yapabilir (Pany ve Whittington, 1997,772).

**Alan çalışması:** Faaliyet denetiminde alan çalışması işletme yönetimi kontrolleri ile ilgilidir. Kontroller yapılırken; yetki ve sorumluluk alanları, anlaşmaların işletme politikalarına uygunluğu, kaynakların etkin kullanılması, yönetim ve muhasebe kontrollerinin işletmede verimliliğe, etkinliğe ve tutumluluğa katkı sağlayıp sağlayamadığı vb. gibi konular göz önünde tutar (Selimoğlu, 2002,202).

**Raporlama ve sunum:** Raporlama denetçinin yaptığı çalışmanın kapsamını belirttiği ve denetim sonucunda görüşünü açıkladığı bir belgedir (Haftacı, 2011,186). Raporlamanın yönetim çalışmalarına katkı sağlaması için; verilecek mesajların net, yapıcı, ikna edici, yalnızca olumsuz yönlerin değil olumlu yöndeki çabaların da sunulmasına dikkat edilir.

**İzleme:** İzleme denetimi üstlenen grubun sorumluluğundadır. Denetimin etkisini artırmak için yapılır. İzlemede denetim raporunun gerçek hayattaki etkileri değerlendirilerek işletme tarafından raporlamada yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmesine çalışılır (Selimoğlu, 2002,204).

## 9.SORUMLULUK MUHASEBESİ VE FAALİYET DENETİMİ İLİŞKİSİ

Stratejik yönetim açısından sorumluluk muhasebesi ile faaliyet denetiminin ilişkisi, her geçen gün daha da önemli olmaktadır. Stratejik düşünme ve yenilik için işletme faaliyetlerinin denetimi yapılarak süreç sonunda hazırlanan rapor sayesinde işletmede değer artışının nasıl sağlanabileceği ve değer yaratmayan faaliyetlerin nasıl azaltılabileceği veya yok edilebileceği mümkün olabilecektir. Çünkü faaliyet denetimi; başarıyı ödüllendiren, temel faaliyetlere odaklanarak işletmede doğru bilgi oluşumunu sağlayan ve işletmedeki tüm faaliyetlere rahatlıkla uygulanabilen bir denetim türüdür.

Faaliyet denetiminin dayanağı sorumluluk muhasebesidir. Çünkü faaliyet denetiminde, sorumluluk muhasebesinden sağlanan bilgiler kullanılır. Bu bilgiler sayesinde faaliyetlerin nasıl kontrol edilebileceği, güçlü ve zayıf yönlerin neler olduğu belirlenerek raporlama sistemi oluşturulur. Bu raporlama sisteminin başarıyı ölçmeye elverişli, her zaman geri bildirim sağlaması, doğru ve güvenilir olması gerekir. Bu durum, işletmede değer katan faaliyetlerin etkinliğini artıracak, faaliyetlerle ilgili bilgi, öneri ve öngörülerin yapılmasını sağlayacak, sorumlulukların yerine getirilmesinde yönetime ve çalışanlara katkı sağlayacaktır.

Faaliyet denetimi, işletme faaliyetlerine değer katan, geliştiren eylemlerdir. Bu eylemler, faaliyetlerle ilgili risk yönetimi, kontrol ve kurumsallık süreçlerini değerlendirir ve üst yönetimin belirlediği politika ve prosedürlere uygun davranıp davranılmadığını izler. Yönetimin sorumluluklarını yerine getirmesine de yardımcı olur. Risk yönetimi, kontrol ve kurumsallığın geliştirilmesi için sistemli yaklaşımlar getirerek işletme amaçlarına ulaşılmasına katkı sağlar (Haftacı, 2011,65).

Faaliyet denetiminde, işletme başarısına etki eden iç kontrol sisteminin etkinliğinin incelenmesi ve değerlendirilmesi de gerekmektedir. Bu inceleme ve değerlendirme yapılırken sorumluluk muhasebesine önemli görevler düşmektedir. Çünkü yetki ve sorumluluğun net bir şekilde belirlenemediği bir durumda iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi doğru olarak yapılamaz. Bir işletmede faaliyet denetimi sonucunda, faaliyetlerin işletme yönetiminin belirlediği kriterler ile uyumlu olmadığı belirlenmiş ise, o işletmede etkin bir iç kontrol sisteminin olmadığı söylenebilir. Fakat tek neden bu değildir. Bunun dışında yasal nedenler, işletme politikalarına ve

ekonomik gelişmeye uyum sağlayamama vb. nedenler de dikkate alınmalıdır. Bu konuyla ilgili olarak dikkat edilmesi gereken diğer bir konu da; faaliyet denetimi sırasında, yönetimi kesin yargılamaktan ziyade, verimlilik ve etkinliği etkileyen faktörlere yönelik önerilerin sunulması gerektiğidir.

Öz bir ifade ile sorumluluk muhasebesi ile faaliyet denetimi arasında yakın bir ilişki vardır. Bu ilişki sayesinde bir taraftan işletmeye danışmanlık hizmeti verilirken diğer taraftan işletmenin başarısı ölçümlenmeye çalışılır. Sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetimi sayesinde yöneticiler, işletmeyi etkileyen her bir olayda hesap verme zorunda kalırlar. Bu durum yöneticilerin hesap verme sorumluluğu ve yeteneğini geliştirir (Çalış ve Baran, 2014,31). İşletmede gider kontrolü sağlanarak verimlilik artışı ve kaynakların daha etkin kullanımı gerçekleştirilebilir. Ayrıca sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetimi işletmelerde kurumsallaşmanın gelişimine katkı sağlayabilir. Bu durum işletmede hesap vermenin yanında şeffaf, sorumlu ve adaletli olmayı güçlendirebilir.

## **10.SORUMLULUK MUHASEBESİNİN FAALİYET DENETİMİ UNSURLARINA ETKİSİ**

Bu bölümde ilgili literatürün yetersiz olmasından dolayı sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetimi konularını birleştirmek için aynı kapasiteye sahip birer adet kamu ve özel sektöre ait çay işletmesi incelenmiştir. Bu çalışmanın amacı sorumluluk muhasebesinin, faaliyet denetimi unsurları olan; verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa olan etkisini değerlendirmektir. Çalışmanın kapsamı çay sektöründe öncü olan kamu ve özel sektöre ait aynı kapasitede iki ayrı çay işletmesinde sorumluluk muhasebesinin faaliyet denetimi unsurları üzerinde farklı bir etkisinin olup olmadığını araştırmaktır. Çalışmada çay sektörünün seçilmesinin nedeni, sorumluluk muhasebesinin ve faaliyet denetiminin rahatlıkla uygulanabilir olmasıdır. Sektörde çok sayıda işletme olmasına rağmen yalnızca iki çay işletmesinde ve yetkililer üzerinde uygulamanın yapılması araştırma kısıtını oluşturmaktadır. Yetkili olarak her bir fabrikanın fabrika müdürü, tarım kısım müdürü, işletme kısım müdürü, bakım onarım kısım müdürü, personel kısım müdürü ve muhasebe kısım müdürü ile mülakat yapılmıştır. Mülakatta aşağıdaki sorular sorulmuştur:

- Yetki devredilmesi ve sorumluluk alanlarının nasıl belirlendiği,
- Başarı değerlemesi yapıp yapılmadığı,
- İç kontrol sisteminin etkin olup olmadığı,
- Kaynakların etkin kullanılıp kullanılmadığı,
- Hangi alanlarda daha fazla gider kontrolü yapıldığı,
- Belirlenen verimlilik ve etkinlik hedefinde sapmanın olup olmadığı.

Üst yönetim ve yetkili kişiler ile yapılan mülakatlar sonucunda aşağıdaki etkilerin ortaya çıktığı tespit edilmiştir. Her iki çay işletmesinde ortaya çıkan sonuçlar benzerdir. Sorumluluk muhasebesinin faaliyet denetiminin unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluğa olumlu katkısının olduğu ifade edilmiştir.

Sorumluluk muhasebesi, üst yönetim tarafından alt kademelere yetki devredilmesi sonucu sorumlulukları belirlenen yöneticilerinin başarısını ölçen, sorumlu oldukları giderlerin kontrol edilmesini sağlayan bir sistemdir. Bu sistem sayesinde işletmenin hedeflere ulaşması, doğru karar verilmesi ve çalışanların motivasyonu sağlanır. Fakat işletmede faaliyet denetimine gereken önem verilmiyorsa, sorumluluk muhasebesinden beklenen katkı sağlanamaz. Unutulmamalı ki sorumluluk muhasebesi ile faaliyet denetimi bir birini tamamlayan bütünün ayrılmaz parçaları gibidir.

Faaliyet denetimi kapsamı geniş ve yapılması zor olan bir denetim türüdür. Çünkü diğer denetim türlerinde uyulması gereken kurallar ve standartlar objektif olarak belirlenebiliyor iken, faaliyet denetiminde bu durum her zaman kolay ve objektif olmayabilir. Bu olumsuzluk sorumluluk muhasebesinin işletmede etkili bir şekilde kullanılması ile giderilebilir. Çünkü sorumluluk muhasebesinin etkin kullanımı; faaliyet denetiminin unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumlu olmayı da olumlu etkileyecektir.

Her iki işletmede de etkin bir iç kontrol sisteminin olduğu ifade edilmiştir. İç kontrol yapısının etkin olması ile riski azaltma, maliyetleri azaltma, denetim faaliyetlerini kolaylaştırma ve işletmeye olan güvenin artması konularında etkisi yeterli düzeyde görülmüştür. Ayrıca iç kontrol sisteminin etkin olması işletmeye kurumsallaşma açısından da katkı sağlamaktadır.

Sorumluluk muhasebesi gider kontrolüne önem verdiği için sorumluluk merkezlerindeki gider kontrolü daha iyi yapılacak, bu da gereksiz giderlerin azaltılmasını sağlayarak verimlilik artışına neden olacaktır. Çünkü verimlilik elimizdeki kaynaklardan ne oranda yararlanıldığını gösterir. Kaynak

kullanımının en uygun seviyesini bulmak için kullanılan kaynak ile çıktı arasında oransal ilişkiyi belirlemek önemlidir (Arslan, 2002,3). Bu durum faaliyet denetimi sayesinde daha net belirlenebilir.

Sorumluluk muhasebesi; muhasebe kontrolü ve yönetsel kontrole önem verir. Bu sayede işletme varlıklarının korunması ve kaynakların kullanımında etkinlik sağlanır. Etkinlik işletme amaçlarına ulaşma derecesini gösterir. Etkinlik, verimlilik kavramından daha geniş kapsamlıdır (Kubalı, 1998,36). Etkinlikte çıktı yerine sonuç değerlendirilir. Bu yönüyle etkinlik sorumluluk muhasebesinin amacı olan işletmenin ölçümlenmesi sağlarken; faaliyet denetimi açısından sonuçların belirlenen hedefler ile karşılaştırılmasına imkân verir.

Sorumluluk muhasebesi açısından diğer önemli bir durum ise, maliyetlerin tahsisi ve dağıtımı konusudur. Bu durum tutumluluk açısından da önemlidir. Çünkü tutumluluk kaynak maliyetlerini en uygun seviyeye indirmektir. Bunun için gerektiği kadar harcama yapılmalıdır. Kaynaklar ihtiyaç duyulduğu yerde kullanılmalıdır. Faaliyet denetiminde özellikle kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığı denetlenmelidir. Bu tutumluluk açısından çok önemlidir. Ayrıca tutumluluk, verimlilik ve etkinlik unsurları ile ilişkilidir. Çünkü faaliyetlerin gözden geçirilip en uygun alternatif kaynağın bulunması, en uygun üretim kapasitesini belirlenmesi verimliliği artırıp israfın azaltılmasını sağlayacaktır.

Sorumluluk muhasebesinin yukarıda belirtilen faaliyet denetimi unsurları yanında işletmede her işin zamanında yapılmasına, kalitenin ve maliyet bilincinin oluşmasına, maliyet yönetimine, müşteri odaklı olmaya, işletme içi beşeri ilişkilerin düzelmesine, kurumsallaşmaya, işletmenin toplam performansının ölçülmesine ve küresel rekabet ortamında işletmelerin sürekliliğine ve karlılığına olumlu etkisi olacaktır.

## SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Günümüzde her alanda yaşanan hızlı dönüşüm ve gelişmeler ülkeleri ve işletmeleri önemli derecede etkilemektedir. Bu etkiyi olumluya çevirme isteği, sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetiminin önemini de artırmaktadır. Çünkü hesap verebilirlik, şeffaflık, sorumluluk ve adaletli olma işletme içi ve işletme dışı bilgi kullanıcıları için vazgeçilmez olmuştur. Bu durum işletmelerdeki yönetim anlayışına da yansımış ve işletmelerde hesap verme, hesap sorma anlayışı etkili olmaya başlamıştır. Bu sayede işletmelerde merkezkaç yönetimi zorunlu kılan sorumluluk muhasebesinin kullanımı ve

denetlenmesi kaçınılmaz olmuştur. Çünkü işletmelerde başarının ölçülmesinde sorumluluk merkezlerinin ve faaliyetlerinin denetlenmiş olup olmadığı bilgi kullanıcıları için önemli bir kıstas olmuştur. Bilgi kullanıcıları her zaman denetlenmiş bilgiyi talep ederler. İşletmenin faaliyet denetiminden geçmiş olması bilgi kullanıcılarının bu talebini karşılamaktadır.

Sorumluluk merkezlerinin ve işletme faaliyetlerinin faaliyet denetiminden geçmesi, faaliyetlerin verimli, etkin ve tutumlu şekilde yürütülmesine yardımcı olacaktır. Ayrıca faaliyet denetimi sonucunda, denetçi faaliyetlerin iyileştirilmesi adına yönetime önerilerde bulunabilecektir. İç kontrol sisteminin etkinliği değerlendirilebilecek ve işletmenin stratejik amaçlara ulaşması kolaylaşabilecektir. Çünkü işletmeler zayıf ve güçlü yönlerini görebilecek, zayıf yönleri için çözüm arayışına girebilecektir. İşletmelerde riskli alanların belirlenmesi, gider kontrolünün yapılması ile işletme faaliyetlerinin etkin yürütülmesi sağlanabilecektir. Küresel rekabet ortamında işletmelerin sürdürülebilirliği güçlenecek ve kârlılığı artabilecektir.

Sorumluluk muhasebesi ve faaliyet denetimi ilişkisinin artması sonucu işletmede aşağıda belirtilen konularda kolaylık sağlanabilecektir:

- İşletmenin yönetimi kolaylaşacak ve kararlar daha hızlı ve doğru alınabilecek.
- Üst yönetim rutin kararlar yerine stratejik kararlara odaklanabilecek.
- Alt yöneticilerin performansları artabilecek ve etkin bir yönetsel kontrol sağlanabilecek.
- İşletmede etkin bir gider kontrolü yapılması sağlanarak maliyetlerin yönetilmesi kolaylaşabilecek.
- İşletmede beşeri ilişkiler düzelecek ve etkili bir iletişim sağlanabilecek.
- İşletmenin güçlü ve zayıf yönleri kolaylıkla belirlenecek.
- İşletmede kurumsallaşma sağlanabilecek.
- Başarı değerlemesi yapılabilecek.
- İşletmede tutumluluk verimliliğe katkı sağlayacak, verimlilik ise etkinliği artıracak.

İşletmeler arası rekabetin çok daha yoğun ve küçük ayrıntılara dayalı olarak yapılması; İşletmeler açısından önemi artan ve uluslararası bir nitelik kazanan faaliyet denetiminin önemini artırmaktadır. Bu önemin daha anlamlı olabilmesi için yapılacak çalışmalarda sorumluluk muhasebesi ile faaliyet



denetimi unsurları olan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk arasındaki ilişkinin daha ayrıntılı ele alınması konuyu daha doğru bir şekilde anlamaya yardımcı olabilir.

## KAYNAKÇA

Acar, D., Kahramanoğlu, A. (2017). Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi ve Faaliyet Bölümleri Standardına Göre Transfer Fiyatlaması: Bir Kamu Hastanesinde Uygulama, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu Dergisi, 20(2): 111-128

Alış, M. (2014). *Veri Zarflama Analizi Yöntemiyle Faaliyet Denetimi: Alanya'daki Konaklama İşletmeleri Üzerinde Bir Uygulama*. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Antalya, Akdeniz Üniversitesi.

Arslan, A. (2002). Kamu Harcamalarında Verimlilik, Etkinlik ve Denetim, *Maliye Dergisi*. (140) : 1-14.

Basdar, C. (2009). *Transfer Fiyatlamasının Bölümlere Göre Raporlama Etkisi*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Bursa, Uludağ Üniversitesi.

Bozkurt, N. (2006). *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa

Can, A.V. ve Uyar, S. (2010). *İşletmelerde Faaliyet Denetimi*, Ankara: Nobel

Candan, E. (2007). *Türk Bütçe Sisteminde Performans Denetimi*, Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı

Carmichael, D.R.; Willingham John J. and Schaller, C.A.,(1996). *Auditing Concepts and Methods*, Newyork: Mc Graw-Hill Companies, Inc

Çalış, Y. E. ve Baran N.. (2014). Yönetim Raporlama Sisteminde Sorumluluk Muhasebesi: Bir İnşaat İşletmesinin Maliyet Merkezine Yönelik Performans Analizi, *AKÜ İİBF Dergisi*, XVI (1): 29-44.

Demirbaş, T. (2001). *Sayıştay Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimleri ve Türk Sayıştay Uygulaması*, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı.

Flesher, D. L. and Zarzeski, M. T. (2002). The Roots of Operational ( Value-for-Money) Auditing in English-Speaking Nations, *Accounting and Business Research*. 32 (2): 93-104.

Göktürk, İ. E. (2012), *Sağlık İşletmelerinde Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Uygulanabilirliği: Konya Bölge Hastaneleri Uygulaması*, (Doktora Tezi) Konya, Selçuk Üniversitesi.

Güçlü, Ali Osman (1995). Performans Denetiminin Unsurları Üzerine

Düşünceler. *T.C. Sayıştay Başkanlığı Dergisi*, (19) : 31-34.

Haftacı, V. (2011). *Muhasebe Denetimi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Haftacı, V. (2013). *Yönetim Muhasebesi*, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

Hornrgren, C. T., Foster, G. Datar, S. (1994). *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, New Jersey: Prentice-Hall International.

Kardeş Selimoğlu, S. (1999). Faaliyet Denetimi. *Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15 (1-2): 193-206.

Kaval, H. (2005). *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Kowalczyk, D. S. (1987). *Cadmus Operational Auditing*, Indiana: John Wiley&Sons.

Kubalı, D. (1998). *Performans Denetimi Kavramlar, İlkeler, Metodoloji ve Uygulamalar*, Ankara: T.C. Sayıştay Başkanlığı Cumhuriyetin 75. Yıl Dönümü Dizisi.

Özalp, P. (2006), *Faaliyet Denetimi Süreçlerinin İç Denetim Sisteminin Etkinliğinde Rolü*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, Marmara Üniversitesi.

Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*, Ankara: T.C. Sayıştay 135. Yıldönümü Yayınları.

Özkan, M. (2013), *Yönetim Muhasebesi Açısından Sorumluluk Muhasebesi*. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İİBF Dergisi*, 15 (1), (2013): 155-182.

Pany, KJ and Whittington, R.O (1997). *Auditing*, Chicago: Irwing Publication.

Susmuş, Türker (2002). Maliyet Kontrolünün Sağlanmasında Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Rolü ve Zincir Otel İşletmelerinde Uygulaması, *Mevzuat Dergisi*, (59), (Erişim Tarihi: 20.06.18)<https://www.mevzuatdersisi.com/2002/11a/02.html>

T.C. Sağlık Bakanlığı Teftiş Kurulu Başkanlığı. (2008). *Performans Denetimi Rehberi*.

Tavukçuoğlu, H. G. (2016) *Çay Sektöründe Sorumluluk Muhasebesi Üzerine Bir Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) Rize, Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi.

Uyar, S. (2008), Denizli’de Faaliyet Gösteren Üretim İşletmeleri’nde Maliyet Muhasebesi

Uygulamaları, *Muhasebe Finansman Dergisi*, (28): 132-146

Yakar, N. N. (2004). *Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Bir Otel İşletmesinde Uygulama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) İstanbul, İstanbul Üniversitesi.

Yıldırım, O., Yükçü, S. ve Ergun, Ü. (1989), *Yönetim Aracı Olarak Sorumluluk Muhasebesi ve Raporlama Sistemi*. [y.y.] : Alper Basımevi.

Yükçü, S. (2011), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, İzmir: Altın Nokta Yayınları.

Yükçü, S. ve Atağan, G. (2009). Etkinlik ve Verimlilik Kavramlarının Yarattığı Karışıklık, *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 23(4) : 1-13