

LOJİSTİK SÜREÇLERDE SORUMLULUK MUHASEBESİ (*)

Mustafa ÇANAKÇIOĞLU (**)

Öz

Gelişen, büyüyen ve rekabet ortamının yoğun olduğu sektörlerde, işletmelerin tek elden yönetilmesi yerine, yönetimin paylaşılması yani merkezi olmayan yönetimin benimsenmesi daha doğru bir yaklaşımdır. Böylece işletmelerin modern ve dinamik iş ortamında piyasada ayakta kalabilmeleri organizasyon yapılarındaki örgütsel sorumlulukların belirlenmesiyle de ilişkilidir. Bu nedenle, işletmenin amaçlarına uygun olarak kaynak kullanımının doğru bir şekilde yönlendirilmesi, organizasyonda etkin bir planlama, gider ve gelirlerin kontrolünün sağlanması, toplam işletme performansının artırabilmesi adına sorumluluk merkezlerinin varlığı daha da önemli hale gelmiştir. Başlangıçta taşıma ve depolama ile sınırlı olan lojistik sektörü, küreselleşmeyle birlikte artan rekabet karşısında satın alma, üretim ve stok planlaması, elleçleme, ambalajlama ve sipariş işleme gibi faaliyetleri de içerir duruma gelmiştir. Bu çalışmada uluslararası boyutlarda faaliyet gösteren lojistik sektöründe yer alan aktörler ile lojistik süreçlerde meydana gelen akışlar tanımlandıktan sonra söz konusu süreçlere göre oluşan 3 parti lojistik firmalarının organizasyon yapısında yer alması gereken sorumluluk merkezlerinin önemi ve fonksiyonu ele alınacaktır. Bu kapsam dâhilinde çalışma, lojistik süreçlerde gerçekleşen fonksiyonlara ilişkin sorumluluk merkezlerinin tanımlanması ve oluşturulmasına odaklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Lojistik, lojistik faaliyetler, lojistik Süreçler, Sorumluluk Muhasebesi, Sorumluluk Merkezleri.

Responsibility Accounting in the Logistics Processes

Abstract

In the business sectors, which developing, growing, and highly competitive, instead of centralized administration, sharing the management can be a proper approach, in other word adopting the management that is not centralized may be the best way. Thus, surviving of the companies relate to determining the organizational responsibilities in their

*) Bu makale, 28-29-30 Kasım ICOAEF'18 IV. International Conference on Applied Economics and Finance & Extended with Social Sciences 2018 / Kuşadası - Turkey Konferansında bildiri olarak sunulmuştur.

**) Dr. Öğr. Üyesi, Kadir Has Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe ve Finans Yönetimi (e-posta: mustafa.canakcioglu@khas.edu.tr). ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-7462-9934>

organizational structures in the modern and dynamic business environment. Therefore, some needs such as the existence of responsibility centers have become more important as well as the right allocation of resources, providing effective planning and controlling the income and expense of the company, and in order to improve the total performance of the company. Early on, the logistics sector, which were limited with transportation and warehousing management, some logistical activities such as purchasing management, production, stock planning, handling management, packing, order processing has become included into the scope of logistics depending on ever-increasing competition, which is one of the important results of the globalization process. In this study, as well as the actors, which exist in the logistics sectors, flows that realize in the logistics processes are defined. Afterward, importance and functions of the responsibility centers where should be existed in the structure of 3 party logistics (3PL) service providers are discussed. In this aspects, this study focuses on the definition and construction of the responsibility centers concerning with the functions that realize in the logistics processes.

Keywords: Logistics, logistic Activities, Logistics Processes, Responsibility Accounting, Responsibility Centers.

1. Giriş

İnsanlığın var oluşundan günümüze kadar yaşam mücadelesi adına gerçekleştirdiği göçlerde, göçebe hayatından tarım toplumuna geçişte, fethetmek için verdiği savaşlarda bilerek veya farkında olmadan fiilen kullandığı bir kavram olan lojistik ifadesinin ilk kullanımı askeri alanda olmuştur. Askeri anlamda lojistik kavramı; orduları savaşa hazırlama ve savaş kazandıracak tüm hizmet desteğini vererek savaşta ayakta tutma hizmetlerinin tümü olarak tanımlanmaktadır (Magee, Copacino ve Rosenfield, 1985: 2).

Lojistik kelimesinin Yunancadan, Latineden veya Fransızcadan geldiğine dair farklı görüşler bulunmaktadır. Bir görüşe göre, lojistik, Yunanca “Logistikos” kelimesinden gelmekte olup, “hesap yapma bilimi”, “hesap yapmakta yetenekli” anlamına gelmektedir (Erdoğan, 2007: 2). Bir başka görüşe göre de lojistik kelimesinin kökü Latineden gelen logic (mantık) ve statics (istatistik) kelimelerinin birleşimiyle “mantıklı hesap işleri” anlamına gelmektedir. İkinci Dünya Savaşına kadar askeri bir terim olarak kullanılan lojistiğin işletmeler açısından önemi ve bilimsel bir konu olarak ele alınarak ticari literatüre girmesi 1960’lı yıllardan sonra başlamıştır (Özcan, 2008).

İşletme, ekonomi, mühendislik, bilişim, sosyal bilimler gibi disiplinler arası ve uygulama odaklı bir bilim dalı olan lojistiğin günümüzdeki içeriği ile uygun olan ilk çalışmaları 1961 yılında alanın ilk dergisi olan “Transportation Journal” ın yayınlamasıyla başlamıştır (Acar ve Gürol, 2013). 1960’lı yıllara kadar rekabet avantajı yaratmayan ve sadece depolama ve taşıma gibi alanlarda operasyonel bir fonksiyon olarak görülen lojistik faaliyetlerin tamamı işletmelerin sahip oldukları departmanlar tarafından yürütülmekteydi. 1960’lı yıllarda işletmeler lojistik alanında daha fazla yatırım maliyetine katlanmanın toplam maliyetleri azaltıcı etkisi olduğunu keşfetmişler ve özellikle depo-

lama ve ulaştırma faaliyetlerinin iyileştirilmesi konusunda daha fazla yatırım yapmaya başlamışlardır. Yapılan bu yatırımlar sonucunda lojistik yönetimi ile ilgili çalışmalar bütünsel bir sistemin planlanmasına doğru evrilmiştir. Böylece hem fiziksel dağıtım, hem de satın alma faaliyetlerinin eş zamanlı olarak yürütülmesi yönünde eğilim doğmuş ve bugünkü anlamda tedarik ve dağıtım lojistiği süreçlerinin temelleri atılmıştır (Özdemir ve Gökmen, 2016: 123).

1970'li yıllara gelindiğinde petrol krizi, üretim ve tüketim anlayışının değişmesi, ekonomik durgunluktan dolayı rekabet şartlarının da küresel anlamda şiddetlenmesi nedeniyle işletmeler, mevcut pazarları ellerinde tutmak ya da genişletmek amacıyla daha düşük maliyetlerle daha güvenilir dağıtım arayışı içine girmişlerdir. Bunun sonucu olarak işletmeler depolama ve taşıma gibi lojistikteki fiziki dağıtım faaliyetlerine sipariş işleme, müşteri hizmeti, dağıtım planlama, malzeme elleçleme ve stok kontrolü gibi faaliyetleri de eklemişlerdir (Saridoğan, 2013). Ayrıca, 1970'li yıllarda pazarlama kavramındaki gelişmeler ile birlikte; mal gruplarında ve pazarlama kanallarındaki genişleme, işletmelerin kendi dağıtım ağlarında daha büyük perakende zincirleri geliştirilmesine neden olmuş ve bu durum, lojistik faaliyetlerinin önemini artmıştır (Özdemir ve Gökmen, 2016).

1980'li yıllardan sonra ise, bilgi sistemleri ve iletişim teknolojisinde yaşanan hızlı gelişmelerin sonucu işletmeler lojistiği etkinlik ve verimlilik için bir araç olarak görmeye başlamışlardır. Böylece işletmeler, hem nitelik hem de nicelik olarak lojistik faaliyetlerinde hem sürdürülebilir rekabet avantajı sağlamalarına hem de müşteri tatminine yardımcı olabilecek yeni arayışlara yönelmişlerdir (Tokay, Deran ve Arslan, 2011). Yeni yapılanma arayışlarının sonucunda işletmeler satın alma ve üretim fonksiyonlarını da birleştirerek "malzeme yönetimi" kavramı ortaya çıkarmışlardır. (Suvacı ve Tonus, 2015: 19). Böylece işletmeler üretim, pazarlama ve finansman ile ilgili dağıtım faaliyetlerini bütünleştirerek, her bir lojistik faaliyetin maliyetini ayrı ayrı azaltmak yerine lojistik sisteminin maliyetini bir bütün olarak ele almaya başlamışlardır (Öztürk, 2016: 18).

1990'lı yıllara gelindiğinde ise, işletmelerin maliyet kalemleri içerisinde lojistik maliyetlerinin artması ve bu maliyetlerde yapılabilecek bir tasarrufun işletmenin kârını etkileyecek olmasından dolayı işletmeler lojistik faaliyetlerinden doğan maliyetlerini tekrar gözden geçirmişlerdir (Gümüş, 2009). Maliyet bazlı bu davranış sonucunda işletmeler hem bu lojistik faaliyetlerden dolayı oluşan sabit giderleri azaltmak veya esnek hale getirebilmek hem de yapılan hizmetin kalitesinden ödünde vermemek adına lojistik hizmetlerinin bir kısmını dışarıdan sağlayabilme yolunu aramışlardır. Bu arayış ve gereksinim, lojistik faaliyetlerini aynı çatı altında toplayarak müşterilerin farklı gereksinimlerine optimum sürelerde, rekabet edebilir fiyatlar ile çözüm üretecek olan 3 parti lojistik (3PL) şirketlerinin oluşmasına neden olmuştur.

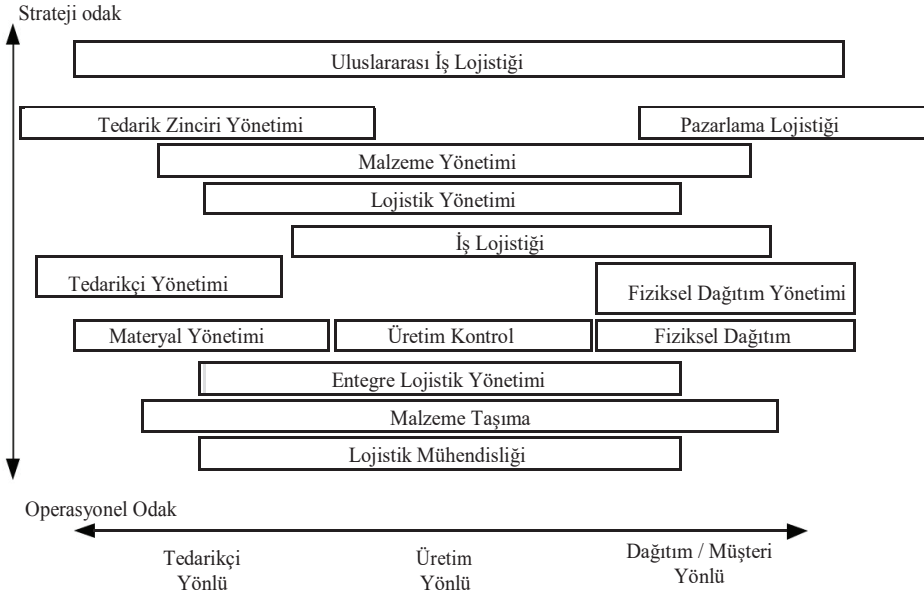
Müşterinin taleplerini belirtilen zaman içinde eksiksiz ve hasarsız bir biçimde teslim ederek müşterilerin hem tatmin edilmesi hem de müşteri gereksinimlerinin en düşük maliyetle karşılanabilmesi ihtiyacı, organizasyonların yeniden yapılandırılması, globalleşmenin artması ve bilgi teknolojilerindeki yaşanan gelişmeler karşısında artık bütünsel

lojistik faaliyetlerinin bile rekabet için yeterli olamayacağını gören işletmeleri yeni stratejiler aramaya sevk etmiştir. Bu durum, 1990 yılların sonlarına doğru lojistikten Tedarik Zinciri Yönetimine geçilmesine neden olmuştur.

Tedarik zinciri yönetimi, lojistik kavramına göre daha kapsamlıdır. Tedarik zinciri yönetimi, bilgi sistemlerinin bütünleştirilmesi, planlama ve kontrol faaliyetleri gibi lojistik kavramı içerisinde belirtilmeyen faaliyetleri de bünyesinde barındırmaktadır (Yüksel, 2002: 263). Bu nedenle Lojistik yönetimi sürecinin, tedarik zinciri yönetimi ile karıştırılmaması gereken ancak tedarik zinciri yönetiminin önemli bir parçası olan bir süreçtir. Bu yönüyle, tedarik zinciri yönetimi sürecinin etkinliği ve başarısı bir anlamda lojistik yönetimi sürecine bağlıdır (Kayabaşı ve Özdemir, 2008). Stratejik planlama, pazarlama ve satış, lojistik, bilgi teknolojileri ve finans alanlarından oluşan tedarik zinciri yönetimi hammaddenin tedarik edilmesinden başlayarak müşteriye ürünün teslim edilmesine kadar olan süreçte üretim, depolama, envanter yönetimi, taşıma ve dağıtım yönetimi bilgi iletişim teknolojileri yönetimi gibi işlemlere sahiptir (Görçün, 2010: 8).

Lojistik alanında yapılan ilk tanım ise, 1963 yılında kurulan Ulusal Fiziksel Dağıtım Yönetimi Konseyi (NCPDM), tarafından yapılmıştır. Bu konsey 1985'te Lojistik Yönetimi Konseyi (The Council of Logistics Management-CLM) adını almıştır. Konsey, 1967'de tanımladığı fiziksel dağıtım kavramını değiştirerek 1991 yılında yapmış olduğu yeni tanımında ilk defa lojistik kelimesini kullanmıştır (Bowersox ve Closs, 1996: 4). Daha sonra da 15 Temmuz 2004 - Lojistik Yönetimi Konseyi'nin (CLM) İcra Kurulu, 1 Ocak 2005'ten itibaren Tedarik Zinciri Yönetimi Uzmanları Konseyi (CSCMP) olarak adını değiştirmiştir. CLM, yeni adı CSCMP'ye göre lojistik; müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak üzere ürünlerin üretildiği veya kaynaklandığı noktadan, son kullanımının bulunduğu tüketim noktasına kadar olan tedarik zinciri içindeki malzemelerin, servis hizmetlerinin ve bilgi akışının etkin ve verimli bir şekilde iki yöne doğru hareketinin ve depolanmasının, planlanması, uygulanması ve kontrol edilmesi. Bir diğer tanım ise, yedi doğru (Seven Rights) isimlendirilen tanımdır. Bu tanımlamaya göre lojistik; doğru ürünün, doğru miktarda, doğru şartlarda, doğru yerde, doğru zamanda, doğru maliyetle, doğru müşteriye ulaşmasıdır (White, 2000: 45).

Moller (1995) Lojistiğin gelişmesinden yola çıkarak Lojistik kavramının haritasını tedarikçi, üretim ve dağıtım veya müşteri yönlü olmak üzere üç ana guruba ayırmıştır. Bunun yanı sıra, bu kavramlar operasyonel veya stratejik odaklı olarak da sınıflandırılmaktadır. Böylece lojistiğin birçok kavramını bu ayırıma göre sınıflandırmak mümkündür. Aşağıdaki Şekil 1'de bu ayırım ve sınıflandırma verilmiştir (Klen, Rabelo, Spinosa ve Ferreira, 1998: 227-228).



Şekil 1. Lojistik kavramının genel bir haritası

Diğer sektörlerde olduğu gibi lojistik sektöründe de yaşanan gelişmelerin özellikle 1970’li yıllardan sonra küreselleşme, rekabet ve teknolojik gelişmeler çerçevesinde hızlı yükselişleri karşısında işletmelerde yönetim anlayışlarını ve yaklaşımlarını geliştirmek zorunda kalmışlardır. Bu gelişmelerin bir sonucu olarak; sadece muhasebe departmanlarının ürettiği bilgi ve raporlama sistemine bağlı kalmayarak özellikle planlama ve denetim konularında yeni iç raporlama sistemlerine ihtiyaç duymuşlardır. Bu raporlamaların gerçekleştirilebilmesi için işletmelerin organizasyon yapılarında önemli değişimler olmuştur. İşletmelerin mevcut pazarlarını koruyabilmek, hatta büyütebilmek ve bunun sonucu olarak kârlarını sürekli kılabilmek adına yapılan bu yeni örgüt yapılanmaları; işletmelerin tek elden yönetilmesi yerine, yönetimin paylaşılması, örgütsel sorumlulukların dağılımı ve departmanlar arasında koordinasyonun sağlanması, dolayısı ile işletmelerin toplam performansını da etkilemesi gözetilerek gerçekleştirilmiştir. Bu durum, işletmelerde sorumluluk muhasebesi anlayışını hâkim kılmıştır (Susmuş, 2002).

2. Literatür Taraması

Sorumluluk muhasebesi 1960’lardan günümüze kadar birçok makalede konu olarak ele alınmıştır. Aynı şekilde lojistik konusuyla da ilgili yayımlanmış birçok makale çalışması mevcuttur (Maaw.info; Sole.org). Ülkemizde yapılan çalışmalar ise, lojistik faaliyetlerini gerçekleştiren lojistik firmalar yerine daha çok işletmelerin kendi lojistik

faaliyetleriyle ilgilidir. Ayrıca, belli sektörlerle ilgili olarak sorumluluk muhasebesinin uygulanması alanında yapılan çalışmalara da bakıldığında, hem lojistik sektörü ile ilgili yapılan bir çalışmaya rastlanılmamış hem de sektörler alanında yapılan çalışmaların çok sınırlı olduğu gözlenmiştir.

Susmuş'un 2002'de yayınlanan çalışmasında otel işletmelerinde organizasyonu oluşturan bölümler ve sorumluluk merkezleri ile sorumluluk muhasebesi sistemini zincir otel işletmelerinde nasıl uygulanabileceği konusu incelemiştir.

Karakaya ve Akbulut'un 2013'de yayınlanan çalışmalarında, Kardemir AŞ'de sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları açısından önemli olan faktörlerin incelenmesini amaçlanmışlardır. Çalışmalarında şirket yöneticilerinin; sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe uygulamaları ile ilgili algılarını belirlemek amacıyla yüz yüze anket uygulanmış ve elde edilen veriler Tek Gurup İçin t-testi (one-sample t test) yöntemi ile analiz edilmiştir. Yapılan analizde Sorumluluk merkezleri ve stratejik kontrol uygulamaları ile ilgili tüm çalışmaların stratejik yönetim sisteminin bütünlüğü içerisinde, şirketin kaynakları, stratejik yönelimi, çevresi, yönetim anlayışı gibi değişkenlerden etkilendiği belirlenmiştir.

Çalış ve Altınsoy'un 2014 yılında gerçekleştirdikleri çalışmalarında; araştırma konusu işletmenin sabit fiyatlı sözleşme kapsamında imal ettiği üst yapı kaba inşaat projesinin, beklenen ve gerçekleşen maliyetleri kapsamında, maliyet merkezi yöneticisinin performansını belirlemeye çalışmışlardır. Bu çalışmada işletmelerin öncelikle bütçelenen ve gerçekleşen maliyet tutarları incelenmiş ve aradaki farklar tespit edildikten sonra bu farkın üst yönetime yapılacak raporlamada nasıl yer alacağı açıklanmıştır.

Acar ve Kahramanoğlu tarafından 2017'de yapılan çalışmada da büyük ölçekli bir şehir hastanesinde bir yıllık mali veriler, finansal tablolar, mizanlar ve muhasebe kayıtları incelenerek tüm birimlerin sorumluluk raporları hazırlanarak merkezlerinin performansı ele alınmıştır. Yapılan çalışmada hastanelerin kendi iç yönetim ihtiyaçlarını karşılamak için bir sorumluluk muhasebesi uygulaması yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda hastane birimlerinin hangilerinin maliyet hangilerinin kâr merkezi olduğu belirlendikten sonra, piyasa fiyatları esasına göre özel sektörde hizmet veren işletmelerin kârlılık oranı bulunarak birim maliyetlerin üzerine bu kârlılık oranları eklenerek transfer fiyatlaması uygulanmıştır.

3. Merkezi ve Merkezi Olmayan Organizasyonlar

Genel olarak işletme yönetimleri merkezi veya merkezi olmayan (merkezkaç) yönetim tarzı olarak ikiye ayrılırlar. Merkezi yönetimlerde, organizasyon içerisinde karar verme yetkisinin tek bir merkezde toplandığı (Koçel, 2011), alınacak kararların üst yönetim tarafından belirlendiği, yetki, planlama ve kontrolün merkezden denetlendiği bir yönetim anlayışı olarak tanımlanmaktadır (Horngren Datar ve Foster, 2003). Sabit koşullar altında daha iyi bir performans gösteren bu merkezi yönetim anlayışlarında örgüt yapılarının

bürokratik bir yapı olmasından dolayı değişen koşullara karşı etkili ve hızlı bir şekilde yanıt verememekte ve yeterli esnekliği gösterememektedirler (Atkinson, Kaplan ve Young, 2004). Dolayısıyla tam merkezîyetçi yönetim anlayışı, genelde tek bir yöneticinin tüm işletme faaliyetlerini yönetebileceği karmaşık faaliyetlerin yürütülmediği ve çoklu karar alma gereksinimi olmayan küçük ölçekli işletmelerde söz konusu olabilmektedir.

Merkezkaç yönetim tarzı, merkezi bir yönetim tarzından farklı olarak işletmelerin yönetiminin de, demokratik bir işlevin gerçekleştirilerek karar verme yetkisinin (Blocher, Chen ve Lin, 1999) ve sorumluluklarının örgütün üst yönetimden alt birimlerine devredilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Atkinson vd., 2004: 528). Diğer bir deyişle, merkezkaç yönetimlerde örgütün alt kademesindeki yöneticilerin kararlarını alırken bağımsız davranmaları istenir (Horngren vd., 2003: 756).

Günümüzde her zamankinden daha fazla sürekli değişen yeni teknolojilere ayak uydurarak modern dinamik ve rekabetçi iş ortamında, piyasada ayakta kalarak işletmenin hedeflerine ulaşabilmek, büyük ölçüde işletme organizasyon yapısının uygun işleyişine ve koordinasyonuna bağlıdır (Biswas, 2017). Organizasyonlarda merkezi operasyonlar daha karmaşık hale geldikçe, kurumsal operasyonları planlamak ve kontrol etmekle sorumlu olan yöneticiler, işletmenin amaçları doğrultusunda daha stratejik planlamalara odaklanabilmek için günlük işlemleri yönetmedeki yetkilerini daha alttaki yöneticilere devrederler (Ritika, 2015). Merkezi örgüt yapılarında bu tür yetki devri ise söz konusu değildir. Zaten, işletmelerde bir yönetim tarzının merkezi olup olmasını belirleyen en önemli unsurlardan biri de organizasyon yapısında yer alan alt birimlerin yöneticilerine verilecek olan bu yetki devridir (Utku, 2009).

Yetki devri ile yöneticinin herhangi bir konuda sahip olduğu karar verme hakkını kendisi kullanmayıp, kendisi adına astına devretmesidir. Burada gözden kaçırılmaması gereken önemli bir hususta sorumluluktur. Yetki devri, esas itibarıyla hiyerarşik bir yapı ve bu yapı sonucu ortaya çıkan çalışma anlayışının bir sonucudur (Koçel, 2011: 409).

İşletme yönetimde planlama ve denetim rolünün daha önemli hale gelmesi piyasadaki mamul ve hizmet çeşitliliğindeki artışlarla birlikte rekabetin artması ve maliyetlerin kontrolünün sağlanması gerekliliği sonucu işletme faaliyetlerinin daha dinamik ve esnek bir yapıya kavuşturmak için merkezi olmayan (merkezkaç) bir yapının oluşturulması ihtiyacı sorumluluk muhasebesinin de ortaya çıkış nedenleri arasındadır (Netten, 1974). Çünkü merkezi olmayan kuruluşlar, karar alma yetkisine sahip alt kademe yöneticilerin aldıkları kararların çıktıklarına yönelik hesap verebilirliği için sorumluluk muhasebesi sistemlerine ihtiyaç duyarlar (Brewer, Garrison ve Noreen, 2016: 419).

4. Sorumluluk Muhasebesi

Günümüzde giderek daha karmaşık hale gelen işletmelerin yönetilmesinde, karşılaş-tıkları sorunların çözümünde ve ilerlemelerinin temelinde yatan en stratejik unsur bilgi-dir. Bilgiye duyulan ihtiyacı karşılayabilmek için; finans, üretim, pazarlama, muhasebe, insan kaynakları vb. gibi faaliyet alanlarıyla ilgili alt bilgi sistemlerinin kurulması ve bu

alt bilgi sistemleri arasındaki koordinasyonun ve maliyet tasarrufunun sağlanması ancak bir üst çatı altında bütünlük bir yaklaşımla konunun ele alınmasını gerekli kılmaktadır. Bu üst çatı “Yönetim Bilgi Sistemi”dir. Yönetim bilgi sisteminin en önemli bileşenlerinden biri de; işletmenin sahip olduğu ekonomik varlıklarının nasıl kullanıldığı ve bunların nasıl finanse edildiğine ilişkin verileri kaydeden, sınıflandıran ve işletmenin geleceğini şekillendirecek mali nitelikli işlemlere ait bilgileri üreterek planlama, kontrol ve karar alma aşamalarına yardımcı olan “Muhasebe Bilgi Sistemidir” (Kaygusuzoğlu ve Uluyol, 2011).

Muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgileri gerek işletme içi gerekse işletme dışı bilgi kullanıcıları tarafından değerlendirme ve karar verme amacıyla kullanılmaktadır. Ancak işletme yöneticilerinin yoğun rekabete dayalı ortamlarda hızlı ve çözüme dayalı stratejik kararlar alabilmeleri için farklı bilgilere ihtiyaçları vardır. Yöneticiler tarafından yönetimsel kararlarda kullanmak üzere ihtiyaç duyulan bilgi ise, işletmenin yönetim muhasebesi organizasyonu tarafından sağlanır. Yönetim muhasebesi organizasyonu tıpkı finansal muhasebede olduğu gibi iş süreçleri esnasında ortaya çıkan bilgileri; gelirlerin artırılması, maliyetlerin düşürülmesi ve kârlılığın artırılması gibi işletmenin temel amaçlarına ulaşılabilmesini destekler bir şekilde raporlar. Ancak bu raporlama iç raporlama sisteminin bir unsuru olmasından dolayı finansal raporlamada olduğu gibi zorunlu değil, yöneticilerin istekleri doğrultusunda ihtiyari olarak hazırlanır (Çalış ve Altınsoy, 2014).

Yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklamasını sağlayan ve bir yönetim muhasebesi sistemi olan sorumluluk muhasebesi (Kaygusuz, 2005: 218) kavramı, bir organizasyonun bölümlerinde ve bu bölümlere bağlı alt bölümlerde sorumluluk üstlenen yöneticilerin, bölümsel düzeyde faaliyet ve başarılarının ölçülebilmesini sağlamak amacı ile örgütün yapısının sorumluluk temeline göre düzenlenmesini ifade etmektedir (Utku, 2009: 7). Dolayısıyla sorumluluk muhasebesi yeni bir muhasebe türü olmayıp, faaliyetlerini sorumluluk merkezlerine ayıran işletmelerin bu merkezleri temel alarak planlama ve kontrol yapmasına yardımcı olan alternatif bir yönetim biçimidir (Yükçü, 2007: 138). Birçok yazar tarafından sorumluluk muhasebesi için yapılan tanımlamalar mevcuttur. Bu tanımlardan en popüler olanlarından birkaçı şunlardır:

J.A. Higgins’e göre (1952) Sorumluluk muhasebesi; her kuruluşun organizasyonuna göre düzenlenmiş ve kuruluştaki her merkezin sadece sorumlu ve üzerinde kontrol sahibi olduğu operasyonlarını ve maliyetlerini kontrol etmede etkin bir araç olarak tasarlanmış muhasebe sistemidir (Tuan, 2017: 574).

Eric Kohler’e göre (1975) Sorumluluk muhasebesi; organizasyon tarafından sorumluluk üstlenmiş kişilerin performanslarının kalitesi ve standartları hakkında bilgi edinmek amacıyla toplanan verilerin sınıflandırılması, gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir (Sahaf, 2013: 668).

Charles T. Horngren’e göre (1978) sorumluluk muhasebesi; organizasyon boyunca çeşitli sorumluluk merkezlerini tanıyan ve bu merkezlerin her birinin planlarını ve ey-

lemlerini, ilgili sorumluluğa sahip bireysel yöneticilere belirli gelir ve maliyetler atayarak yansıtan bir muhasebe sistemidir (Fowzia, 2011: 59).

Sorumluluk muhasebesi; örgütün sorumluluk alanlarını göre belirlenmiş bir organizasyon yapısında, muhasebe veri ve bilgilerinin, bu örgütsel sorumluluk alanları çerçevesinde dikkate alınarak toplanması, işlenmesi, raporlanması ve bunlara bağlı olarak yöneticilerin başarılarının ölçülmesi esasına dayanır (Özkan 2013:157). Alınacak günlük kararlardan dolayı etkilenmesi söz konusu olan maliyet, gider, gelir, varlıklar ve kârın sorumluluğunun organizasyonun en alt kademelerinde bu unsurlardan birinci derecede sorumlu olan yöneticilere dağıtılması yoluyla, her bir merkezin faaliyet ve planlarını ortaya koyan bu muhasebe sistemin en etkin dili ise, bölümsel düzeyde üst yönetime sunulmak için hazırlanan sorumluluk raporlarıdır (Susmuş, 2002). Bu nedenle, işletmenin muhasebe sisteminin de, her bir sorumluluk merkezi için hazırlanacak bu sorumluluk raporlarına da uygun olarak yapılandırılması gerekir. Çünkü bu raporlar, her bir sorumluluk merkezini hem izlemek, kontrol etmek ve yönlendirmek hem de planlama ve karar alma için hazırlanmaktadır.

İşletme ile ilgili stratejik kararlar alma durumunda olan yöneticilerin ihtiyaçlarına uygun bilgileri sağlayacak olan yönetim raporlama sistemlerinin büyük bir kısmını oluşturan sorumluluk muhasebesi raporları, maliyet (veya gider), gelir, kâr ve yatırım merkezleri olmak üzere dört sorumluluk merkezi tarafından hazırlanır.

Maliyet (veya Gider) Merkezleri: Yöneticilerin masraflardan sorumlu olduğu ancak malların veya hizmetlerin satışından doğrudan gelir elde etmeyen bir sorumluluk merkezidir. Gelir sorumluluklarının bulunmadığı bu tür merkezler yere, kişiye, hizmete veya ürün tipine göre ayrılabilir. Bu merkezlerin performanslarını değerlendirirken kontrol edilebilir maliyetler ile kontrol edilemeyen maliyetler arasında ayırım yapmak şarttır. Bu merkezin yöneticisi sadece kontrol edilebilir maliyetlerden diğer bir deyişle belirlenen gider kalemlerinden sorumlu tutulmalıdır (Bhattacharyya, 2011: 777).

Gelir Merkezleri: Bu merkezlerin yöneticilerinin temel sorumluluğu satış geliri elde etmektir. Ancak yöneticinin sorumluluğu veya hazırlanacak gelir merkezinin performans raporlarında, ürünün veya hizmetin satış operasyonlarının maliyetleri ile ve gelir merkezinin kendisi tarafından yapılan harcamaları da kapsmalıdır (Drury, 2005). Bu açıdan gelir merkezlerinin yöneticileri, bir mamulün veya hizmetin üretim maliyetinden ve varlıkların yatırım kararlarında sorumlu değillerdir.

Kâr Merkezi: yöneticilerin gelir ve maliyetlerden sorumlu olduğu bir sorumluluk merkezidir. Yönetici satış fiyatını, satış hacmini ve rapor edilen tüm masraf kalemlerini kontrol etme yetkisine sahip olmalıdır. Bu merkezin kontrol edilebilir kârı, bir yöneticinin kontrolü altındaki harcamaların söz konusu yöneticinin kontrolü altındaki gelirlerden düşülmesinden kaynaklanmaktadır (Horngren Harrison ve Bamber, 1999).

Yatırım Merkezi: Bir yöneticinin sadece gelirleri ve maliyetleri değil aynı zamanda yatırımları da kontrol edebileceği bir merkezdir. Bu merkezin yöneticisi, merkezindeki varlıkların uygun şekilde kullanılmasından ve bunlar üzerinden bir getiri elde edilmesinden de sorumludur (Pajrok, 2014).

Sorumluluk muhasebesi, merkezi olmayan organizasyon yapılarında sorumluluk merkezleri oluşturarak planlama, karar alma ve denetim fonksiyonlarının yerine sağlar. Ayrıca, bu merkezlerin yöneticilerinin örgütsel operasyonlardan kaynaklanan, mali işlemlerdeki performansını ölçer ve değerlendirir. Çeşitli muhasebe ve finansal analiz teknikleriyle hazırlanan sorumluluk raporları ise, bütün bu faaliyetlerin çıktısıdır. Bu açıdan, sorumluluk muhasebesi aynı zamanda bir bilgi sistemidir.

5. Lojistik Partiler

Günümüzde küreselleşmenin getirdiği rekabet ortamında işletmeler rakipleriyle mücadele edebilmek için yüksek kalitede, düşük maliyetle ve hızlı bir şekilde mal veya hizmet üretmek zorundadırlar. Bu açılardan bakıldığında lojistik kavramı kilit bir rol üstlenmektedir. Lojistik faaliyetler; maliyet düşürücü, üretim artırıcı, kalite yükseltici ve müşteriye memnun edici etkilere sahip olmasından dolayı, uluslararası rekabette tüm iş dünyası için rekabet avantajı sağlamada önemli bir stratejik unsurdur. Lojistik, genel olarak işletme fonksiyonlarının gerçekleştirilmesi amacıyla her türlü fiziksel varlığın bir konumdan başka bir konuma geçmesini sağlayan faaliyetlerin bütünüdür (Emel, Taşkın ve Deniz, 2004: 59).

Lojistik faaliyetler temelde üç ana bölümden oluşmaktadır. Bunlardan birincisi hareketli süreçler olarak tanımlanır. Bu süreçte ürün hammadde ve yarı mamul gibi materyallerin yanı sıra bilgi ve nakit gibi unsurlarda fiziksel akışa tabidir. Taşımacılık, dağıtım vb. lojistik aktiviteler bu hareketli süreçlere birer örnektir. İkinci ana süreç, hareketsiz süreçlerdir. Bu süreçlerde materyaller tümüyle hareketsizdir. Bu süreçlere depolama antrepo ve benzeri süreçler örnekler gösterilebilir. Üçüncü süreç ise, elleçleme olarak adlandırılır. Elleçleme süreci, hareketli süreçten hareketsize, hareketsiz süreçten hareketliye geçişi ifade eder. Örneğin, yükleme boşaltma ve aktarma gibi faaliyetler buna örnek olarak verilebilir. Bu ana faaliyetlere ek olarak ambalajlama paketleme etiketleme vb. birtakım yardımcı lojistik faaliyetlerde vardır.

Lojistiğin üç boyutu dışında, lojistik hizmet üreten işletmelerin lojistik süreçlerde üstlendikleri roller ve sorumluluklara göre lojistik süreçlerin tümü partiler olarak tanımlanabilir. Bu noktada işletmelerin üstlendikleri fonksiyonlara göre 1 Parti Lojistik (1PL), 2 Parti Lojistik (2PL) ve 3 Parti Lojistik (3PL) hizmet sağlayıcı olarak faaliyet yürütebilirler. Bu kapsamda lojistik partiler aşağıdaki şekilde tanımlanabilir.

1PL: Lojistik hizmet sağlayıcıların hizmet talebinde bulunan işletmelere lojistik bileşenlerinden (tedarik, tesis, dağıtım) birisini sağlamaları, sadece bu süreç için hizmet üretmeleridir.

2PL: lojistik işletmelerin tedarik, tesis, dağıtım süreçlerinden en az ikisi için müşterilerine hizmet sundukları ve lojistik hizmet ürettikleri süreçlerdir.

3PL: Bir lojistik işletmenin lojistiğin tüm bileşenlerinde lojistik hizmet üretmesi, hizmet talebinde buluna işletmelerin tedarik, tesis ve dağıtım süreçlerinde gereksinim duydukları lojistik hizmetleri üretmeleridir.

Fiziksel akış süreçlerine ek olarak insan kaynakları, tahsilat, finans vb. kavramsal süreçlerde de hizmet talebinde bulunan müşterilerine lojistik işletmelerin bu tür gereksinimlere yönelik hizmet üretip sunması durumunda ise, bu işletmeler 4 parti lojistik hizmet sağlayıcısı olarak ifade edilebilirler.

6. Lojistik Süreç

Bir lojistik işletmesi birbiriyle ilişkili çok sayıda departmandan ve birimden oluşmakta, bu birimler arasında hiyerarşik bir ilişki olsa da operasyonel düzeyde birimler arası ilişkiler farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla, bir lojistik operasyonun başlangıcı ve bitişi arasında çok sayıda departman görev alabilmektedir. Bunlar arasında hiyerarşik ilişkilerin yanı sıra yatay ekseninde ilişkiler de söz konusu olabilmektedir.

Bir operasyonel sürecin başlangıç noktası müşterilerden alınacak sipariş emirleridir. Bu operasyonel süreçteki en önemli görev ise, lojistik işletmesinin pazarlama departmanına aittir. Makro düzeyde pazarlama faaliyetlerinin yanı sıra pazarlama departmanı müşteriler özelinde mikro ölçekli pazarlama stratejileri uygulayarak sürecin ilk adımı olan sipariş sürecini başlatmaya çalışırlar. Müşterinin lojistik işletmesiyle temasa geçmesi ile birlikte müşterinin gereksinimlerine uygun olarak bir ön çalışma yapılır ve bununla ilgili bir dosya oluşturulur. Pazarlama departmanı bu dosyayı bir sonraki aşamada operasyon departmanına gönderir. Operasyon departmanı bununla ilgili planlama sürecini başlatarak maliyetleme dâhil olmak üzere bir teklif hazırlar ve bu teklifi tekrar pazarlama departmanına gönderir. Pazarlama departmanı da bu teklifi gözden geçirerek, müşteriye sunar. Müşterinin onaylamasıyla birlikte ilgili dosya operasyon departmanına ve hukuk departmanına ayrı ayrı gönderilir.

Hukuk departmanı müşteriyle yapılacak sözleşmeyi hazırlamakla yükümlüken, operasyon departmanı tarafından, teklif hazırlarken oluşturulan planlama sürecine göre organizasyonu gerçekleştirir. Operasyonun özelliklerine ve gereksinimlerine göre operasyon departmanına bağlı farklı birimler süreçte görev alabilirler. Örnek olarak operasyonun karayolu ile ve ihraç şeklinde yapılması halinde karayolu ihracat birimi sürece dâhil edilir. Ek olarak ulaştırma dışında depolama, elleçleme ve benzeri hizmetler de verilecekse ilgili departmanlarda süreçte yer alabilir.

Operasyon departmanı bu gereksinimler göre bir iş emri hazırlayarak operasyonda görev alacak olan bütün birimlere bunu gönderir. Aynı zamanda operasyonun uluslararası bir niteliğine sahip olması durumunda evrakların hazırlanması, işlemlerin takip edilmesi ve benzeri süreçleri gerçekleştirmek üzere gümrük departmanı da görev alır. Siparişe başlayan bu süreç yüklemeye kadar birinci alt aşamayı oluşturur ve bu sürece uygulamada planlama ya da operasyon öncesi süreçler adı verilir. İkinci alt aşama fiili olarak operasyonun gerçekleştirildiği süreçtir. Belirlenen güzergâh üzerinde çıkış noktasından varış noktasına kadar olan süreci kapsar. Gereksinimler çerçevesinde operasyonun şekli ve özellikleri değişkenlikler gösterebilir. Bu kapsamda gereksinim duyulan taşıma hızı, taşınan yükün özellikleri, operasyonel maliyetler, lojistik alt yapıya ilişkin özellikler ve

benzeri birçok faktörler buna etki edebilir. Varış noktasına ulaşıldığında operasyonun bu ikinci aşaması da sona ermiş olur.

Operasyonun üçüncü adımı olarak nitelendirilen aşamada yükün alıcısına teslim edilmesi tahsilat ve benzeri işlemler söz konusu olur. Operasyon alıcının teslim evrakının imzalamasıyla fiilen, tahsilatın sonlandırılarak dosyasının kapanması ile de hukuken sona ermiş olur.

Hizmet sağlayan işletmenin 3 parça lojistik işletmesi olması durumunda müşterilerine taşıma hizmetinin yanı sıra tedarik, üretim ve dağıtım süreçlerinde de farklı seçeneklerde lojistik hizmetler sağlayabilmektedir. Bu perspektifte lojistik hizmet talebinde bulunan işletmeler müşterilerine ya da kendi perakende kanallarına ürün sevk etmek aynı zamanda kendi üretim süreçlerini beslemek üzere tedarik operasyonlarını lojistik hizmet sağlayıcılarından bekleyebilmektedirler. Diğerine göre daha karmaşık bir niteliğe sahip olsa da bu tür bir süreç içerisinde sipariş, sürecin başlangıç noktası olarak ta sayılabilir.

3 parti lojistik işletmelerinde pazarlama departmanının rolü mikro düzeyde çözümler üretmek yerine daha çok makro ölçekli pazarlama politikaları oluşturmaktır. Bu nedenle pazarlamanın süreç içerisindeki rolü ve pozisyonu klasik bir lojistik işletmesine göre nispeten daha soyut bir nitelik göstermektedir.

Siparişler sürekli ve akışkan bir özellik gösterdiği için pazarlama departmanı, zaman kayıplarının engellemek ve beklemleri ortadan kaldırmak için sadece iletken bir özellik göstererek bu siparişlerin doğrudan operasyon departmanına akmasını sağlar.

Operasyon departmanı, gelen siparişi analiz ederek depolarda mevcut olup olmadığına araştırır. Siparişe konu olan materyal depolarda yoksa acil olarak bir üretim planlama sürecini başlatır. Gereksinimin depolardan karşılanabilir olması halinde ise, eş zamanlı olarak hem depolama hem de ulaştırma birimlerine iş emirleri yazarak alt departmanlardan planlamayı gerçekleştirmelerini talep eder. Depolama birimi bu iş emrine göre toplama, birleştirme, sevk ve yeniden ikmal operasyonlarını nasıl yapacağını planlarken, ulaştırma departmanı hangi taşıma türünün, buna bağlı olarak hangi güzergâhın ve araçların kullanılması gerektiğini planlar. Her iki departmanın yaptığı alt planlama süreçlerine uygun olarak operasyon departmanı bir ana plan oluşturur ve bu plana göre de ilgili tüm departmanlara iş emirleri hazırlayarak gönderir ve iş emrinde gösterilen işlemleri veya uygulamaları yerine getirmeleri talep edilir. Bununla birlikte gereksinimlerin depolardan karşılanamaması durumunda operasyon birimi üretim planlama ve satın alma birimleri ile koordineli olarak bir tedarik planı oluşturur. Bu plan dâhilinde tedarikçilerden sağlanacak gereksinimlerinin nasıl taşınacağı ulaştırma departmanı ile birlikte belirlenir. Ulaştırma faaliyetinin hizmetinin tedarikçi tarafından sağlanması halinde ulaştırma departmanı sadece planlama ve koordinasyon rolü üstelenirken, tedarik edilecek materyallerin depolara ya da doğrudan üretim sahasına gönderilmesi ile operasyon sona erer.

Aynı şekilde ulaştırma hizmetinin 3PL lojistik işletme tarafından sağlanması durumunda ulaştırma birimi doğrudan ve fiilen sürece dâhil olur. Verilecek hizmetin bedeli müşteriden tahsil edildiğinde operasyon için hazırlanmış dosya da pazarlama departmanı

tarafından kapatılır. Bu süreçte operasyonun son adımı muhasebe departmanının bulunduğu aşamadır. Pazarlama departmanının dosyayı kapatabilmesi için muhasebe departmanının pazarlama departmanına konu ile ilgili bilgi vermesi gerekir.

Müşterilerin gereksinimlerinin cevaplanması, işletmenin ana bünyesi dışında farklı bölgelerde oluşturulmuş birimleri tarafından da gerçekleştirilebilir. Bu birimler de ana işletmede olduğu gibi bazı departmanlar ve birimler, daha küçük ölçeklerde bulunabilirler. Operasyonun ilgili bölge biriminin faaliyet sahasında kalması halinde bu operasyonlar işletmenin ana birimi yerine bu bölüğe birimleri tarafından gerçekleştirilebilir. Bu bölgeler doğrudan operasyon birimine bağlı olsa da bölgelerde bulunan pazarlama, muhasebe ve benzeri birimler çapraz olarak ana işletme de bulunan ilgili departmanlarla da ilişkili ve bağıntılıdır. Eş zamanlı olarak bu ilgili departmanlara da raporlama yaparlar.

Genellikle bölge birimlerinin gerçekleştirdiği operasyonlar ana işletmenin gerçekleştirdiği operasyona kıyasla daha küçük ve yerel ölçeklidir. Kendi bölgesinde bu ölçeğin üzerinde bir hizmet talebi geldiğinde bu hizmeti doğrudan ana işletmeye sevk edebileceği gibi ana işletmenin onayı ve desteği ile bu işi gerçekleştirebilirler.

Bölge birimleri ana işletme tarafından tanımlanmış iş yapma biçimleri dışında kendi başına faaliyette bulunamaz aynı zamanda belirlenen sınırlar içerisinde faaliyetlerini serbestçe gerçekleştirebilirler.

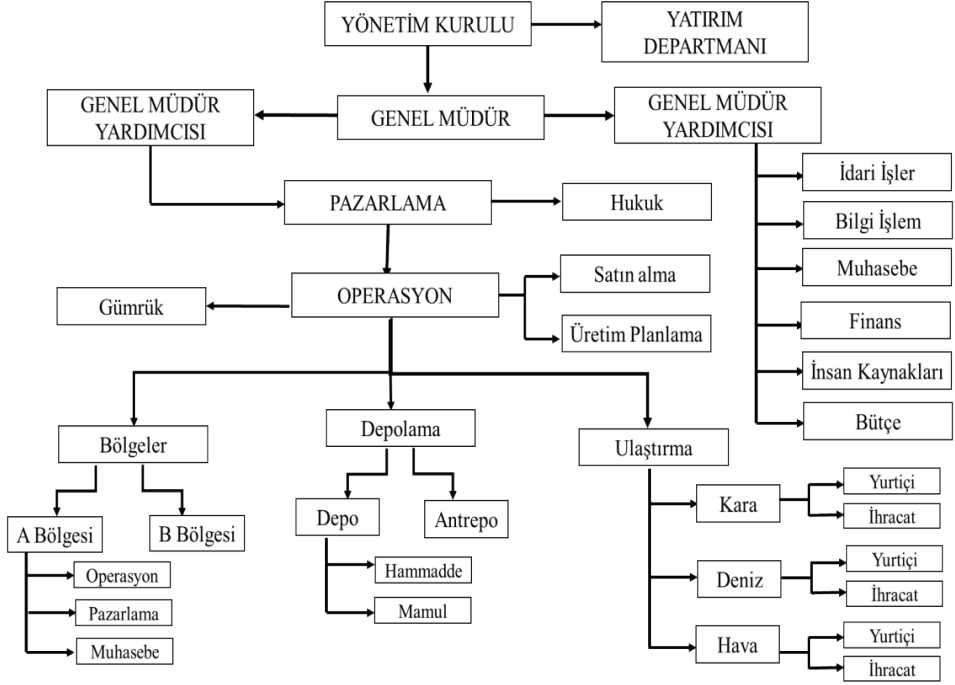
Nihai olarak, sipariş süreciyle başlayan lojistik operasyon tahsilat işlemi ile sona ermekte bu süreçte gerçekleşen bütün işlem ve uygulamalar bilgi işlem departmanı tarafından izlenmekte ve koordine edilmektedir. Aynı zaman da bilgi işlem departmanı bütün departman ve birimlerin koordinasyonunu sağlayan ve lojistik operasyonlar açısından son derece önemli olan bir departmandır.

Siparişle başlayan bu süreç fiziksel akışların söz konusu olduğu dolayısıyla ham madde ve mamul ve ürün gibi materyallerin tedarikçilerden nihai tüketicilere fiziksel akış gösterdiği bir süreçtir. Bu yönüyle fiziksel akışların tek yönlü olduğu söylenebilir. Eş zamanlı olarak bu süreçte bilgi akışları da gerçekleşmekte bu bilgi akışları departmanlar ve birimler arasında doğrusal bir akış göstermesinin yanı sıra çapraz olarak ta gerçekleşebilmektedir.

Son olarak bir başka akış ise, finansal akışlardır. Bunlarda fiziksel akışın aksi yönünde gerçekleşen, dolayısıyla nihai tüketicilerden tedarikçilere doğru gerçekleşen akışlardır.

7. Üç Parti Lojistik İşletmesinin Organizasyon Yapısındaki Sorumluluk Merkezleri

Organizasyonlarda kurumsal operasyonlar daha karmaşık hale geldikçe yapılan işin geliştirilmesi, yetki ve yetkilerin ve sorumlulukların devredilmesine bağlıdır. Bu durumda işletmenin büyüklüğüne bağlı olarak yetki ve sorumluluk çizgileri tamamen tanımlanmış güvenilir bir organizasyon yapısının varlığı, sorumluluk muhasebe sisteminin uygulamasının temelini oluşturacaktır (Safa, 2012).



Şekil 2. Üç parti lojistik şirketlerinde lojistik sürece göre organizasyon yapısı

Şekil 2’de yer alan 3 parti lojistik işletmesinin sorumluluk muhasebesine göre şekillenmiş organizasyon yapısında; işletmenin tüm personelinin için gerekli olan güvenlik, ısınma, yemek, servis vs. gibi hizmetlerini yerine getiren idari işler departmanı, işletmenin mevcut yazılım ve donanımla ilgili tüm altyapısını kesintisiz bir şekilde çalışmasını, personelin iletişim imkânlarının sürekliliğini ve verilerin korunmasını sağlamakla sorumlu bilgi İşlem departmanı, işletmenin varlık, kaynak, gelir ve giderleri, kaydedip sınıflandıran, döneme ait beyanname ve vergi ödemelerini takip eden ve ilgili finansal verileri sistemden çekerek temel mali tabloları hazırlayan muhasebe departmanı, işletmenin ihtiyaç duyduğu fonlar en uygun kaynaklardan en uygun zamanda karşılayabilen, diğer yandan işletmenin elde ettiği bu fonlarla en etkin veya en kârlı biçimde değerlendirilebilen finans departmanı, örgütte rekabetçi üstünlükler yaratmak amacıyla gerekli insan kaynağının sağlanması, istihdamı ve geliştirilmesi ile ilgili politika oluşturma, planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetleme faaliyetlerini içeren insan kaynakları departmanı ve işletmenin geçmişteki finansal verilerini inceleyerek gerçekleşen rakamlarla gelecekteki bütçe rakamlarının belirlenmesi için örgütteki tüm birimlere maliyet-fayda analizi ve nakit akışı tahminleri yaparak kurumun bütçesini geliştirmek, denetlemek ve uygulamakla yükümlü olan bütçe departmanı, 3 parti lojistik işletmesinin kendi işleyişinden kaynaklanan departmanlar olduğu için bu örgüt birimleri birer maliyet merkezi konumundadırlar.

Fakat işletmenin bu idari görevleri içerisindeki insan kaynakları departmanı, yönetimin vereceği farklı bir yetkiyle, sektördeki diğer lojistik firmalara da çalışan bulma konusunda örgütlenirse, bu departman bu açıdan bir kâr merkezi konumuna gelebilir. Bu noktadan hareketle fiziksel akışların yanı sıra lojistiğin kavramsal boyutu da sürece dâhil edileceğinden işletme 3 Parti lojistik hizmet üreten bir yapıdan, 4 parti lojistik işletme yapısına sahip olur.

Müşteriden gelen bir sipariş üzerine bu sipariş tüm 3 parti lojistiğin tüm birimleri çerçevesinde organize edilerek fiyatlanmasını gerçekleştiren pazarlama departmanı siparişle ilgili gelirleri ve giderleri kontrol ettiğinden bir kâr merkezi konumundadır. Operasyon departmanı ise, bu organizasyon yapısı içerisinde siparişle ilgili tüm işlemlerin belirlenen zamanda eksiksiz ve hatasız yapılmasından sorumlu olmasından dolayı bu departman daima bir maliyet merkezi olarak kalacaktır. Bu durum mevcut sipariş sözleşmelerinden sorumlu hukuk ve siparişin gümrükleme işlemlerinden sorumlu olan gümrük departmanı içinde aynıdır.

Fakat organizasyon yapısı içindeki bölge temsilcilikleri için durum farklıdır. İşletmenin bölgeler bazındaki organizasyonunda şayet bölge, işletmenin pazarlama departmanını verdiği bir sipariş üzerinde çalışıyorsa bu bölge bir maliyet merkezi olarak değerlendirilebilir. Fakat bölge kendi bulduğu bir sipariş üzerinden bağımsız olarak ana firmadan farklı bir iş organizasyonuna girerse bu bölge temsilciliği, dışarıdan gelen müşterilere belirli bir ücret karşılığında taleplerine cevap verdiğinde ve bu hizmet karşılığında ayrıca bir gelir elde edeceğinden bu bölge temsilciliklerinin kâr merkezi olarak değerlendirilmesi gerekir.

Bu farklılık stokların korunma ve bulundurulmasının yanı sıra lojistik iş akışında yer alan stok yönetiminin başarılmasında da önemli rol üstlenmiş olan depo ve antrepo merkezleri içinde söz konusudur. Şayet bu merkezde yapılan işlemler belirli bir sipariş işleminin parçası ise, verilen hizmetlerden dolayı bir maliyet merkezi olarak değerlendirilecektir. Fakat depo veya antrepoların belirli bir kısmı şayet belirli bir iş sürecinden bağımsız ve başka şahıslara kiralarak işletilmesi durumunda, bu birim işletme için bir maliyet merkezinden çok gelir merkezi olacak ve işletme buradan sadece belirli bir kira geliri elde edecektir.

Depolama departmanının da olduğu gibi, üretim planlama departmanı da aynı şekilde operasyon departmanından gelen belirli bir talep karşısında yaptığı üretim planlaması hizmetleri için ayrıca bir gelir edemeyeceğinden bu bölüm bir maliyet merkezidir. Ancak piyasanın konjüktürel ihtiyaçları doğrultusunda oluşabilecek bir mamulün üretimini önceden planlayıp, bu mamulün üretimini gerçekleştirir ve talep doğduğunda bu mamulün satışını gerçekleştirirse bu bölüm de bir kâr merkezi olabilir. Hatta üretim planlama bölümü, üretilecek mamulün hammaddesinin teminini satın alma bölümünden de talep edebilir. Fakat satın alma bölümünün, gerek operasyon departmanından gerekse de üretim planlama bölümünden gelen belirli bir talep karşısında yaptığı satın alma hizmetleri için ayrıca bir gelir talebi söz konusu olamaz. Bu açıdan bakıldığında bu bölüm lojistiğin her türlü sürecinde bir maliyet merkezidir.

Ulaştırma departmanı içinde benzer bir yapı söz konusudur. Örgütsel operasyon çerçevesinde yürütülen bir müşteri siparişi kapsamında bu departman bir maliyet merkezi olarak görev alabilir. Fakat kendi imkânları çerçevesinde kara, deniz ve hava taşımacılığında bulabilecekleri özel siparişleri değerlendirme noktasında bu departmanın veya her bir alt bölümünün birer kâr merkezi olabileceği düşünülebilir.

3 parti lojistik firmalarında yatırımlar genelde yönetim kurulunun alacağı kararlar sonucu gerçekleşmektedir. Fakat daha fazla kurumsallaşmış işletmelerin organizasyon yapılarında bu yatırım kararları depolama ve ulaştırma departmanlarına verilebilir. Depolama departmanının satın alacağı depo binaları, ulaştırma departmanında satın alacağı taşıtlar sonucunda bu varlıklardan elde edebilecekleri gelir ve bu yatırımlarının geri dönüşümlerinin değerlendirilmesi konusunda birer yatırım merkezi olabilirler.

8. Sonuç

Bu çalışmada daha gerçekçi ve uygulanabilir çıktılar elde edebilmek için sektörde en az 15 yıl üst düzey yönetici ya da şirket sahibi profesyoneller arasında dokuz uzman seçilmiş ve bunlarla yapılan yuvarlak masa toplantılarında konu tartışılmış, elde edilen görüşler ve yaklaşımlar çerçevesinde araştırma gerçekleştirilmiştir. Nihai olarak elde edilen sonuçlar çalışma grubuyla tartışılmış, araştırmanın çıktıları tüm üyelerce ortak bir konsensusla kabul edilmiştir. Bu toplantılarda lojistik süreçlerine dayanarak bir 3PL firmalarında organizasyon yapısının sorumluluk muhasebesi anlayışına göre nasıl oluşturulması gerektiği konusu ve ayrıca sorumluluk muhasebesine göre oluşturulacak sorumluluk merkezlerinin 3PL firmasında hem bir bütün olarak hem de departman bazında ve hatta onların alt bölümleri bazında bu sistemin nasıl uygulanabileceği ele alınmış ve tartışılmıştır.

İşletmelerin, hem kendi faaliyet alanlarına odaklanma isteği hem de Lojistik maliyetlerin toplam işletme maliyetleri içindeki payının artması sonucu, lojistik hizmetlerinin dış kaynaktan sağlama ihtiyaçları her geçen gün artmaktadır. İşletmelerin uzun vadeli bir strateji ortaklığı anlamında planladıkları bu hizmetlerini karşılayabilmek için de 3PL firmalarının da, yetenekli ve bilgili insan kaynağına, faaliyet ve yönetim süreçlerinin etkinliğine ve düşük maliyetle hizmetlerini sunabilecekleri bir organizasyon yapısına sahip olmaları gerekmektedir. Bu yapı içerisinde 3PL firmalarındaki etkin ve verimli bir yönetim anlayışı ile hem müşterilerinin kalite, güvenilirlik ve düşük maliyetli hizmet alabilme beklentilerini karşılayarak onlara rekabet avantajı sağlayabilirler hem de kendi sektörlerindeki rekabetçi ortamın dinamiklerine ayak uydurarak varlıklarını sürdürülebilmek adına performanslarını ve kârlılıklarını arttırabilirler.

Lojistik faaliyetlerinin çeşitliliğinden dolayı departmanlar arası koordinasyonun kontrollü ve planlı bir şekilde yürütülmesini sağlayarak işletmenin performansını artıracak ölçme ve değerlendirme yöntemlerinden biri olan sorumluluk muhasebesi sistemi ve sorumluluk merkezlerinin raporlarının doğru bir şekilde kullanılması halinde, yönetimin amaç ve hedeflerine ulaşmasına hizmet eden en önemli göstergelerden biri olarak görü-

lebilir. Çünkü yönetim bilgi sisteminin önemli bir parçası olan sorumluluk muhasebesi, işletmenin iş süreçleri hakkında karar vermede doğru ve nitelikli bilgi sağlar. Ancak bu sistemin etkin olarak işleyebilmesi her şeyden önce merkezi olmayan bir yönetim anlayışına, yetki, görev ve sorumlulukların devrine, departmanların serbest olarak faaliyet gösterebilmelerine ve en alt bölümden en üst yönetime doğru hiyerarşik bir raporlama sisteminin oluşturulmasına bağlıdır. Ancak Türkiye'deki lojistik firmalarında kurumsallaşmaya direnç gösteren aile veya patron şirket anlayışının var olması, yönetim muhasebesi bilgi sistemin alt yapısının oluşturulmamış olması, çalışanların sorumluluk muhasebesinin raporlarını hazırlamadaki isteksizlikleri ve bu raporlara göre performanslarının değerlendirileceğine olan inançlarının olmayışlarından dolayı, bu tür yapılanmaların uygulanabilirliği şimdilik zor gibi görünmektedir. Öte yandan büyük veri ve yapay zekâ gibi endüstri 4.0 bileşenlerinin lojistik sektöründe de gelecekte oynayacağı roller göz önüne alındığında, 3PL firmalarının Endüstri 4.0 perspektifine uygun bir organizasyon ve yönetim anlayışına sahip olmaları bir zorunluluk haline gelecektir.

Kaynakça

- Acar, A.Z. ve Gürol, P. (2013). Türkiye'de lojistik yazınının tarihsel gelişimi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 5(3), 289-312.
- Acar, D. ve Kahramanoğlu, A. (2017). Sağlık işletmelerinde sorumluluk muhasebesi ve faaliyet bölümleri standardına göre transfer fiyatlaması: bir kamu hastanesinde uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*. 20. (2), 111-128.
- Atkinson, A.A., Kaplan, R.S. ve Young, S.M. (2004). *Management accounting*. ABD: Prentice Hall.
- Bhattacharyya, D. (2011). *Managment accounting*. India: Dorling Kindersley Pvt.Ltd..
- Biswas, T. (2017). Responsibility accounting: A review of related literature. *International Journal of Multidisciplinary Research and Development*. 4(8), 202-206.
- Blocher., J.E., Chen, H.K. ve Lin, W.T. (1999). *Cost management: A strategic emphasis*. Boston: London: Irwin/McGraw-Hill.
- Bowersox, D. ve Closs, J.D. (1996). *Logistical management: A systems intregation of physical distribution, manufacturing support, and materials procurement*. USA: McGraw-Hill Inc.
- Brewer, P., Garrison, R. ve Noreen, E. (2016). *Introduction to managerial accounting*, New York: McGraw-Hill Education.
- Çalış, Y.E. ve Altınsoy, N.B. (2014). Yönetim raporlama sisteminde sorumluluk muhasebesi: bir inşaat işletmesinin maliyet merkezine yönelik performans analizi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. XVI(1), 29-44.

- Drury, C. (2005). *Managment accounting for business*. 3rd Edition, United Kingdom: Thomson Learning.
- Emel, G.G., Taşkın, Ç. ve Deniz, G. (2004). Tedarik zinciri yönetimi: Otomotiv sektöründe bir araç rotalama uygulaması. *Öneri*. 6 (21), 59- 70.
- Erdoğan, N. (2007). *Lojistik maliyetlemesi ve lojistikte faaliyete dayalı maliyetleme*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No. 1748.
- 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.
- Görçün, Ö.F. (2010). *Tedarik zinciri yönetimi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Gümüş, Y. (2009). Lojistik faaliyetlerin rekabet stratejileri ve işletme karı ile olan ilişkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 41, 97-113.
- Horngren, C.T., Datar, S.M. ve Foster, G. (2003). *Cost accounting a managerial emphasis*. ABD: Prentice Hall.
- Horngren, C.T., Harrison, W.T. ve Bamber, L.S. (1999). *Acoounting*. 4th edition, prentice-hall international, Inc.
- Karakaya, A. ve Akbulut, H. (2013). İşletmelerde sorumluluk merkezlerinin stratejik kontrol ve muhasebe sistemi açısından analizi. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 9(1), 195-210.
- Kayabaşı, A. ve Özdemir, A. (2008). Üretim işletmelerinde lojistik yönetimi faaliyetlerinde performans yönetimine bakış: Beklenti-fayda farkı analizi uygulaması. *İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*. 22(1), 195-209.
- Kaygusuz, S.Y. (2005). İşletmelerde strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 5(1), 217-235.
- Kaygusuzoğlu, M. ve Uluyol, O. (2011). İşletme yöneticilerinin muhasebe bilgilerini kullanım düzeyinin araştırılması ve adıyaman uygulaması. *Yönetim Bilimleri Dergisi*. 9(2), 298-320.
- Klen, A.A.P., Rabelo, R.J., Spinosa L. M. ve Ferreira, A. C. (1998). Integrated logistics in the virtual enterprise: The prodnet-II approach. *IFAC Proceedings Volumes*. 31(31), 225-231.
- Koçel, T. (2011). *İşletme yöneticiliği*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Magee, J.F., Copacino, W.C. ve Rosenfield, D.B. (1985). *Modern logistics management: Integrating marketing, manufacturing and physical distribution*. 1 edition, John Wiley & Sons Inc.
- MAAW, Management And Accounting Web,
<https://maaw.info/LogisticsDistributionCostArticles.htm>,
adresinden 04 Kasım 2018'de alınmıştır.

- MAAW, Management And Accounting Web, <https://maaw.info/ResponArticles.htm> adresinden 04 Kasım 2018'de alınmıştır.
- Netten, E.W. (1974). Daha iyi bir yönetim için sorumluluk muhasebesi.(Çev. Rifat Üstün). *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1(10), 203-228.
- Özcan, S. (2008). Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde lojistik yönetiminin önemi. *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*. 5(10), 275-300.
- Özdemir, F.S. ve Gökmen, M.K. (2016). Lojistiğin evrimi ve Türkiye'deki önlisans ve lisans programları yönünden lojistik öğretimi. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 9(3), 115-135.
- Özkan, M. (2013). Yönetim muhasebesi açısından sorumluluk muhasebesi. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 15 (1), 155-182.
- Öztürk, D. (2016). Tedarik zinciri yönetimi süreçlerini etkileyen faktörler. *Uluslararası Sosyal ve Ekonomik Bilimler Dergisi*, 6(1), 17-24.
- Pajrok, A. (2014). Responsible accounting in the hospitality industry. *Journal of Education Culture and Society*. 2, 53-60.
- Ritika, M.R. (2015). The role of responsibility accounting in orginational structure. *International Journal of Science, Technology & Management*. 4(1), 185-190.
- Sahaf, M.A. (2013). *Management accounting principles and practice*. 3rd Edition, New Delhi-India: Vikas Publishing House Pvt. Ltd.
- Safa, M. (2012). Examining the role of responsibility accounting in organizational structure. *American Academic & Scholarly Research Journal*. 4. (5). <http://www.aasrc.org/aasrj> adresinden 25 Kasım 2018'de alınmıştır.
- Sarıdoğan, A.A. (2013). Lojistik sektöründe rekabet gücü odaklı stratejik maliyet yönetimi. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*. 2. (2), 69-95.
- SOLE, The International Society of Logistics, <http://www.sole.org/bibliography.asp#A..> adresinden 04 Kasım 2018'de alınmıştır.
- Susmuş, T. (2002). Maliyet kontrolünün sağlanmasında sorumluluk muhasebesi sisteminin rolü ve zincir otel işletmelerinde uygulanması. *Mevzuat Dergisi*, 5. (59), 1-14. <http://www.mevzuatdergisi.com/2002/11a/02.htm> adresinden 22 Kasım 2018'de alınmıştır.
- Suvacı, B. ve Tonus, H.Z. (2015). Lojistik faaliyetler üzerinde etkili olan lojistik kaynakların belirlenmesi: zincir ve grup otel işletmeleri örneği. *Uluslararası Avrasya Sosyal Bilimler Dergisi*, 6. (18), 16-39.
- Tuan, T.T. (2017). Application responsibility accounting to sustainable development in vietnam manufacturers: An empirical study. *Economics World*, 5(6), 573-583.

- Tokay, S.H., Deran, A., ve Arslan, S. (2011). Lojistik maliyet yönetiminde izlenebilecek stratejiler ve muhasebe eğitiminden beklentiler. *Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, 29, 225-244.
- Utku, B.D. (2009). *Çağdaş sorumluluk muhasebesi*. Ankara: Detay Yayınları.
- White, G.P. (2000). *Just in time manufacturing, encyclopedia of production and manufacturing management*. Swamidass, P.I. (Ed.), Boston: Kluwer Academic Publishers.
- Yükçü, S. (2007). *Yöneticiler için muhasebe: Yönetim muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.
- Yüksel, H. (2002). Tedarik zinciri yönetiminde bilgi sistemlerinin önemi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 4. (2), 261-279.