

## MUHASEBE VE AĞ KOORDİNASYONU\*

**Yrd. Doç. Dr. Ali Cüneyt ÇETİN\*\***

Süleyman Demirel Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü  
ccetin@iibf.sdu.edu.tr

**Doç. Dr. Cemal ELİTAŞ\*\*\***

Afyon Kocatepe Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü  
cemalelitas@gmail.com

### Öz

Muhasebenin piyasa ile eşgüdümü günümüzde gittikçe artan bir öneme sahip olmaktadır. Şirketler arası anlaşmaları ve yakın işbirliğini içeren yeni eşgüdüm biçimleri muhasebenin nasıl tasarlanması ve uygulanması gerektiği konusunda yeni görüşlerin ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu çalışmanın ilk kısmında eşgüdüm biçimleri ile gereksinim duyulan bilgi arasındaki bağlantının teorik temelleri incelenmektedir. Eşgüdüm biçimlerinin alternatif olmakla kalmayıp şirket bütünleşmelerinde kullanılabilirliği ve şirketler arası işbirliklerinde farklı yolların izlenmesi iki önemli sorunun varlığını göstermektedir. Söz konusu sorunlar Ericsson ile Telia Mobile arasında yaşanan yoğun işbirliği ele alınarak bu çalışmada incelenmektedir. Ericsson ile Telia Mobile arasında gerçekleşen olay, iki şirketin birbirlerine ve diğer ilgili birimlerine değin uzanan alt üniteler dizisi ile ilgili kapsamlı bir çalışma ağı oluşturmada kullanılan üç temel eşgüdüm biçimini göstermektedir. Söz konusu eşgüdüm biçimleri ilk dönemlerde geliştirilen muhasebe yöntemlerinin bir çok şekilde işbirliklerinin gelişimini artırmakta kullanılabileceğini ve daha sonraki muhasebe yöntemlerinin ise mevcut bir düzeyden veya planlanandan tekdüzen biçimine geçişte bir araç olarak algılanılmamasını kastetmektedir. Şirketler daha yüksek düzeyde mükemmel bir eşgüdüm biçimini başarmak için farklı eşgüdüm biçimlerinde birleşebilirler.

**Anahtar Kelimeler:** Muhasebe, Ağ Eşgüdümü, Eşgüdüm Biçimleri, İş birliği, Ericsson ve Telia Mobile.

## ACCOUNTING AND NETWORK COORDINATION

### Abstract

Accounting and the classical coordination forms of hierarchy and market are closely related concepts. New forms of coordination, including alliances and close cooperation between companies have opened up new challenges to how accounting should be designed and practised. In the first part of this paper the theoretical basis for the connection between coordination forms and the need for information is explored. Two key problems seem to be

\* Håkansson, Håkan and Lind, Johnny, "Accounting and Network Coordination", *Accounting, Organizations and Society*, 29, 2004, pp. 51-72'den tercüme edilmiştir.

\*\* Çalışmadan atıf verilme kaydıyla yararlanılabilir.

\*\*\* Çalışmadan atıf verilme kaydıyla yararlanılabilir.

that the coordination forms are not just alternatives, but can be used in combination, and that relationships between companies can be viewed in different ways. These issues are studied through a case study of an extensive relationship between Ericsson and Telia Mobile. The case demonstrates that all of the three basic coordination forms are used in creating a complex network relating a set of sub-units from the two companies to each other and to other related parties. This means that accounting methods developed earlier can be used in several ways to enhance the development of the relationships and that the latter should not be perceived from one level or considered to be a uniform form. Companies can combine the different forms on one level to achieve a coordination form that is unique at a higher level.

**Key Words:** Accounting, Network Coordination, Typs Coordination, Cooperation, Ericsson and Telia Mobile.

## 1. Giriş

Zamanın değişimiyle birlikte her şey değişmekte ve firmaların işlemleri çok daha karmaşık hale gelmektedir. Bu değişim ve karmaşıklıktan GSM (Global System for Mobile Communications - Gezgin İletişimler Küresel Sistemi) firmaları da payına düşeni almaktadır. GSM firmaları kimi zaman bir cep telefonu teknoloji-siyle ortaya çıkmaları durumunda önemli farklılıklara sahip müşterilerle karşılaşmaktadırlar. Bu ise GSM firmalarını birden fazla teknolojiye aynı zamanda yönelmek durumunda bırakmaktadır. Ayrıca bu firmalar dünyanın bir çok yerinde birden fazla üniteye sahip olmaktadır. Bu tür yoğunluğu kontrol etmek ise kolay olmamaktadır. Birkaç ay önce hayata geçirilen yeni bir organizasyon ünitesi için muhasebe bilgisi oluşturmada çok ciddi çaba sarf etmektedirler. Bununla birlikte, yapılan çalışmaların bitirilmesi aşamasında üst yönetim söz konusu üniteyi kapatabilmektedir. Belli bir mesafe alınmışken çok fazla çabanın sarf edilmiş olunması çöküşün etkisini oldukça fazla artırmaktadır. Her zaman tüm farklı talepler arasında dengeyi bulabilmek özellikle yönetim muhasebesi için önemli bir konu olmaktadır.

Büyük bir uluslararası şirkette ortaya çıkan çatışma zamanla çok daha karmaşık hale gelmeye başlamaktadır. Ortak girişimler, iş birlikleri, stratejik ortaklıklar, dış kaynak kullanımları ve merkezi olmayan organizasyonlar sürekli olarak firmaların sınırlarını değiştirmektedir. Tam zamanında üretim (JIT), zaman temelli yönetim (TBM), yalın üretim ve işletme süreci yeniden yapılanması (BPR) gibi yönetim metotları şirketlerdeki tüm boş zaman aralıklarını kaldırmaya yardım etmekte ve böylece şirketin müşterilere ve tedarikçilere olan bağımlılığını artırmaktadır. Teknoloji içeren ürünler ve hizmetler gelişimin farklı aşamalarında önem kazanmaktadır. Müşteriler farklı ve kimi zaman çatışan talepleri zorla kabul ettirmeye çalışmaktadır. Firma ise oldukça farklı özelliklere sahip bir işbirliği ağı içerisinde bu koşullarda fonksiyonunu yerine getirmek durumunda kalmaktadır.

Telekom endüstrisi yukarıdaki özelliklere sahip bir endüstrinin tipik bir örneğini oluşturmaktadır. Telekom endüstrisi 1980'lerin ilk yıllarından beri hızla

değişime uğramaktadır. Bilgisayar endüstrisi ve telekom endüstrisi tek bir endüstriye doğru dönüşüm göstermektedir. Müşteri temelleri, küçük yerel oyuncuların büyük çok uluslu şirketlere geçen ulusal tekellerden çok daha farklı yapıda operatörler dizisine doğru değişmektedir. Ericsson farklı alanlardaki şirketlerle yoğun işbirliğine sahip dünyanın en geniş telekom şirketlerinden biridir. Ericsson tedarikçiler olduğu kadar bazı önemli müşterilerle, ayrıca Sony ile Mobile telefonlar, Hewlett Packard ile operasyon destek sistemleri ve Telia ile WCDMA (Wideband Code Division Multiple Access–Kod Bölünmeli Çoklu Erişim) teknolojileri bakımından yoğun işbirliğine sahiptir.

Ericsson önemli ölçüde bir işbirliği eşgüdümü kullanmaktadır. Bu tür eşgüdüm, dayanışma ve bütünleşme benzeri özelliklere sahiptir. Kaynaklar ve faaliyetler ürünlerin akışını kolaylaştırmak, doğruluk ve hızı artırmak ve teknik gelişmeyi kolaylaştırmak için örgütsel sınırlar boyunca birbirine bağlanmaktadır. Bu dayanışma biçiminin etkinliği artıracığı ancak diğer bir sonucunun da tek firma olmak sınırını daraltmaya başlayacağı öne sürülmektedir.

Muhasebe, bilgi, etkinlik ve eşgüdüm biçimleri uzunca bir zamandır yakından ilişkili kavramlardır.<sup>1</sup> Hatta bazı yazarlar muhasebe yöntemlerinin gelişiminin hiyerarşik eşgüdüm için bir ön koşul olduğunu iddia etmektedirler.<sup>2</sup> Söz konusu yazarlara göre, muhasebe ve hiyerarşik eşgüdüm ortak yaşam içerisinde gelişmektedir. Hiyerarşik eşgüdümün piyasa eşgüdümünün yerini almaya başladığı bir iddia niteliğindedir. Çünkü bazı durumlarda hiyerarşik eşgüdüm çok daha etkin olabilmektedir. Hiyerarşiler daha geniş büyümekte ve yöneticilerin içsel faaliyetlerini kontrol etmek için gerekli bilgiye ulaşmalarını sağlayan yeni ayrıntılı muhasebe yöntemlerinin gelişimiyle içsel faaliyetlerin kontrol edilmesini mümkün kılmaktadır. Muhasebe ve klasik piyasa-hiyerarşik ikilemi bir birine uyum sağlamaktadır.

İşbirliği eşgüdümü çağdaş muhasebenin belirli ancak sınırlı varlığına bağlı olması nedeniyle muhasebe bakışı açısından bir soruna neden olabilecektir. Eşgüdümün bu yeni biçimi muhasebenin varsaydığı ve gerektirdiği sınırların tamamen belirlenebilmesini güçleştirmektedir. Bu nedenle şirketlerde uygulanan sıradan muhasebe ile eşgüdümün yeni biçimi birleştiğinde bir sorunun ortaya çıkması beklenebilir. Bunun bir sonucu olarak, Ericsson gibi şirketler işbirliği eşgüdümü kullanımını ile çağdaş muhasebe yöntemlerini birleştirmek zorunda olduklarında muhase-

<sup>1</sup> Chandler, A. D. Jr., and Daems, H., ‘‘Administrative Coordination, Allocation and Monitoring: a Comparative Analysis of the Emergence of Accounting and Organization in the USA and Europe’’, *Accounting, Organizations and Society*, 4, 1979. Ayrıca bkz. Tomkins, C., ‘‘Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks’’, *Accounting, Organization and Society*, 26, 2001.

<sup>2</sup> Chandler and Daems. Ayrıca bkz. Johnson, H. T., ‘‘Toward a New Understanding of Nineteenth-century Cost Accounting’’, *The Accounting Review*, 56, 1981. And Johnson, H. T., ‘‘The Search for Gain Inmarkets and Firms: a Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems’’, *Accounting, Organization and Society*, 8, 1983.

benin tasarımı ve kullanımında bir sorunla karşılaşabileceklerdir. Bu makale bu sorunun analizine odaklanmakta ve Ericsson'un bu sorunu nasıl çözebileceğini incelemektedir.

Makalenin geri kalan kısmı şu şekilde planlanmıştır. İkinci bölümde eşgüdüm biçimleri ile bilgi gereksinimi arasındaki bağlantının teorik temelleri incelenmiştir. Üçüncü bölüm muhasebe ve temel eşgüdüm biçimleri üzerine yapılan çalışmaların gözden geçirmekte ve birlikte eşgüdüm içerisindeki önemli sorunları belirlemektedir. Dördüncü bölüm kullanılan araştırma yöntemlerini sunmaktadır. Beşinci bölüm durum çalışmasının sonuçlarını sunmaktadır. Altıncı bölüm daha ayrıntılı olarak verileri analiz etmekte ve bulguların var olan literatürle ilgisini kurmaktadır. Gelecekteki araştırmalar için sonuçlar ve öneriler son kısımda sunulmaktadır.

## **2. Eşgüdümün Etkinlik ve Bilgi Gereksinimi ve Farklı Eşgüdüm Biçimleri**

Etkin olabilmek için farklı üretim faaliyetleri endüstriyel yapı içerisinde eşgüdümleştirilmektedir (Dubois, 1998; Richardson, 1972).<sup>3</sup> Eşgüdümün üç teorik biçimi olan hiyerarşi, piyasa ve iş birliği ilk olarak Richardson (1972) tarafından tanımlanmış ve Rind-Fleish & Heide, 1997; Williamson, 1975; 1985 gibi yazarlar tarafından yapılan ayrıntılı çalışmalarda tartışılmıştır.

*Hiyerarşi*, doğrudan bir eşgüdüm biçimidir. Richardson'a göre, ölçek etkileri bulunduğu iki faaliyetin birbirini yakın tamamlayıcı ve benzer olması yararlıdır. Yakın tamamlayıcı olmak, bir üretim sürecinin eşgüdüm gerektiren farklı aşamalarında bir görevi sunmak olarak tanımlanmaktadır. Benzer faaliyetler, bir işin yerine getirilmesini üstlenebilecek benzer yeteneklere sahip faaliyetlerdir (ibid). Hiyerarşide bir şirket içindeki iki faaliyet doğrudan eş güdümlenir. Temelde iki faaliyet bir faaliyet olarak hareket eder ve organizasyonla ilgili olduğu müddetçe iki faaliyet bir birine kenetlenir. Sonuçta, faaliyetler kusursuz biçimde birbirlerine uygun hale getirilir. Uygunluk iki faaliyetin yakın tamamlayıcı işbirliği hakkındaki bilgiye dayanmaktadır. Diğer bir ifadeyle uygunluğun gerçekleşmesi, faaliyetleri yerine getirecek kaynaklar hakkında bilgiyi içerir. Bu kaynakların bazıları farklıysa<sup>4</sup> söz konusu kaynakları geliştirmek ve böylece karşılıklı etkileşimlerini öğrenmek mümkündür. Öğrenmenin varlığı, bilginin zaman üstü üretildiğini göstermektedir. Öğrenmenin sağladığı bu avantajı elde edebilmek için şirket gösterilen faaliyetlerin teknik ve ekonomik yönleriyle ve kaynakların kullanımıyla ilgili

<sup>3</sup> Dubois, A., *Organising Industrialactivities*, Routledge, London, 1998. Ayrıca bkz. Richardson, G. B., "The Organization of Industry", *Economic Journal*, 82, 1972.

<sup>4</sup> Alchian, A. A., and Demsetz, H., "Production, Information Costs, and Economic Organization", *The American Economic Review*, 62, 1972. Ayrıca bkz. Håkansson, H., Networks as a Mechanism to Develop Resources, In *Beije, P., Groenewegen, J., & Nuys, O., Networking in the Dutch Industry*, Apeldorn, Eds., Garant, 1993.

ayrıntılı bilginin sürekli arzına gereksinim duymaktadır. Ayrıca, söz konusu avantajı elde edebilmenin başka bir yolu; daha kapsamlı amaç belirlendikçe ve faaliyetlerin ve kaynakların kullanımı hakkında daha iyi bilgi elde edildikçe, şirketin faaliyetleri de avantajlı olarak daha iyi eşgüdümleştirilecektir.

*Piyasa*, koordine edilmiş iki faaliyet arasındaki ortak yönlerin, benzer ürünler üreten çeşitli üreticilerin arzıyla eşleşen çeşitli müşteri taleplerini karşılamak için standartlaştırıldığı bir eşgüdüm biçimidir. Bu eşgüdüm biçiminde, bir arz-talep dengesi tarafından kontrol edilen bir toplam ürün yaratan çok sayıda standartlaştırılmış ürün bulunmaktadır. Richardson'a göre bu, faaliyetler tamamlayıcı ve benzer değil iken uygun bir eşgüdüm biçimidir. Böyle bir durumda piyasa optimal ölçüğüne göre üstlenilen her bir faaliyete izin verecektir. Faaliyetler bir anlamda birbirlerinden bağımsız yerine getirilecektir, ancak faaliyetler yaygın standart ürüne yüksek derecede bağlı olacaktır.

Piyasada eksik bilginin var olduğu farz edilirse, bir şirket farklı satıcıların standart ürün fiyatları hakkında bilgiye gereksinim duyacaktır. Ayrıca, diğer alıcıların "tüketim" davranışları hakkında bilgiye de gereksinim duyacaktır. İkinci tür bilgi, şirket kendi ürünlerinin standartlaştırılmasını sağlamak için diğer alıcılara uygun kendi "tüketim"ini geliştirmek zorunda kaldığında gerekmektedir. Bununla birlikte, gereksinim duyulan bilgi tamamen hiyerarşik durumda olduğu gibi aynı detaylara sahip özellikte değildir. Ancak, veriler için gerekli doğru bilgi eksikliği, standartlaştırmayı sürdürme ihtiyacından dolayı çok esnek olmayan bir fiyat çözümlüyle giderilebilir. Bununla birlikte, diğer taraftan yeni çözümlere piyasa açıktır. Satıcılar veya müşteriler tarafından yerine getirilen faaliyet diğer bir tür faaliyetle birleştirilirse her iki taraf açısından bir sorun oluşturmaz. Faaliyetlerin uyumu için gereksinim duyulmadığı sürece faaliyetler kolaylıkla birbirleriyle birleştirilebilir. Böylece, bilgi gereksinimi sorununun hiyerarşik durumda olduğu gibi aynı şekilde neticeyi etkilemeyeceği sonucuna varılabilir. Ürünlerin standartlaştırılmasıyla birlikte bilgi de standartlaştırılabilir, böylece bilginin elde edilebilirliği çok daha kolay olur.

*İş birliği*, eşgüdümün üçüncü biçimidir. Bu biçimde faaliyetlerin eşgüdümü şirketin ya da piyasa güçlerinin içsel eşgüdümüne tamamen bırakılmamaktadır. Bunun nedeni faaliyetlerin benzer olmaması ve yakın tamamlayıcı olmasına rağmen farklı şirketler tarafından yerine getirilmesinin gerekli olmasıdır. Bu nedenle farklı şirketlerin planları hem nitelik hem de nicelik bakımından eşleştirilmek zorundadır. Piyasa, bu eşleşmeye uygun değildir.<sup>5</sup> Bu ise eşgüdümün piyasa ve hiyerarşi biçiminden çok daha fazla karmaşıktır, ancak eşgüdümün bu temel özelliği gereği birbirleriyle etkileşim içerisindedir.

---

<sup>5</sup> Richardson, G. B., pp. 883–896.

İş birliği içerisindeki iki ünite planlarını eşleştirerek bir çözüm bulmaya çalışır. Bu durumda hiyerarşik eşgüdümde veya piyasa eşgüdümünde olduğu gibi ya da organizasyonun tüm üniteleri tarafından yerine getirildiği gibi, merkezi en iyi sonuç alınacak şekilde eşgüdüm yapılmamıştır. Bunun yerine, etkileşimli olarak uygun bir çözüm arayan iki ünite bulunmaktadır. İşbirliği içerisinde iki şirket faaliyetlerini ve kaynaklarını birbirlerine eşleştirmektedirler. Bu eşleştirmenin mümkün olma derecesi doğrudan bilginin elde edilebilmesine bağlıdır. Hiyerarşik durumda olduğu gibi, iki tarafın her biri kendi faaliyetleri hakkında geniş bilgiye ve kaynakların kendileri tarafından kullanımına sahip olmak zorundadır, ancak bu durumda ayrıca işbirliği içerisinde bulunduğu firma hakkında biraz bilgiye de gereksinim duyacaklardır. Ortak bir noktada buluşarak bir işbirliği yapmak için iki tarafın bilgisi örtüşmek zorundadır. Bu nedenle işbirliğinin kalitesi doğrudan elde edilebilecek esas bilgiye bağlıdır.

Eşgüdümün bu üç biçimi Richardson ve daha sonraki araştırmalarda (Bradach & Eccles 1989; Haugland & Reve 1994; Williamson 1975, 1985) yer aldığı gibi işbirliklerinin yapılışı bakımından bir birine alternatif olarak kabul edilebilir, ancak bu eşgüdüm biçimleri belirgin bir şekilde birbirleriyle ilişkilidir ve bir birine bağımlıdır.

Özet olarak, hiyerarşik ve işbirliği modellerinde bilgi gereksinimi faaliyetlerin kaliteli bir şekilde eşgüdümü için hayati önem taşımaktadır. Her iki eşgüdüm biçiminde sağlanacak etkinliğin derecesi karar vericilerin elde edebileceği bilgiye bağlıdır. Bu durum, piyasa eşgüdüm biçiminde geçerli değildir. Bu sadece bir rastlantı konusu olmayıp, piyasa ve hiyerarşi arasında klasik bir ayırım yapmak için bir nedendir. Şirket sınırı faaliyetler arasındaki karşılıklı dayanışmayı iki farklı tipe ayırmaktadır. Faaliyetler dışsal olarak tamamlayıcı ve farklı iken, içsel olarak yakın tamamlayıcı ve/veya benzeri faaliyetlerdir. Hiyerarşik ve piyasa eşgüdümü sadece iki alternatif değildir; bilgi bakımından da kusursuz biçimde tamamlayıcı ve tam uyumlaştırıcıdır. Şirket sınırı bilgi gereksinimince de eşleştirilen iki eşgüdüm modeli bakımından yeryüzünü ikiye bölmektedir. Sınırın bir tarafında çok detaylı bilgi gereksinimiyle hiyerarşi bulunmaktadır. Diğer tarafta ise daha az derin bilgi gereksinimiyle piyasa bulunmaktadır.

İş birliklerin dikkate alınması gerektiği bir dönemde bu net ayırım zayıflamaktadır. İşbirliği durumunda ne net bir sınır ne de uyumlu içsel eşgüdüm biçimi bulunmaktadır. Bu nedenle muhasebeciliğin hiyerarşi-piyasa ayrılığı bakımından geliştirildiği göz önüne alındığında, işbirlikleri muhasebe açısından bir sorun olmaktadır. İş birliklerinin bir iletişim ağı sektöründe kullanılması halinde muhasebede bir değişikliğe gidilmesine gereksinim duyulacaktır. Bu nedenle muhasebe literatüründeki son zamanlardaki gelişmelerde bu konunun nasıl ele alındığının incelenmesi gerekmektedir.

### 3. Muhasebe ve Koordinasyon Biçimleri

Muhasebe ve gelişimi eşgüdüm modelleriyle karşılıklı etkileşim halindedir.<sup>6</sup>Ouchi (1977, 1979, 1980) kontrol ve eşgüdüm biçimleri için genel bir çerçeve geliştirmiştir. Kontrol ve eşgüdüm biçimleri, ürün ve dönüşüm süreci bilgisini ölçme kabiliyetini iki boyutta sınıflandırmaktadır. Ouchi, hiyerarşi, piyasa ve klan olmak üzere üç eşgüdüm biçiminden oluşan bir çerçeve çizmektedir. Ezzamel (1992) ise hiyerarşi, piyasa ve klan'ın eşgüdüm biçimleri içerisinde muhasebenin rolünü özetlemekte ve Ouchi'nin klasik çalışmasını bir taslak haline getirmektedir.

*Hiyerarşik eşgüdüm* yasalara ve kurumsal güce dayanmaktadır. Muhasebe kişilerin davranışını kontrol etmede ve etkilemede kullanılmaktadır.<sup>7</sup> Direkt maliyet ölçümü yani işçilik ve hammadelerin direkt maliyeti, standart maliyetler, başabaş noktası grafikleri, dağıtım yöntemleri, sorumluluk muhasebesi, transfer fiyatları ve bütçeler gibi muhasebe yöntemleri organizasyonlar içerisinde karar verme ve performans değerlemeyi desteklemek için geliştirilmektedirler.<sup>8</sup> Muhasebe temel olarak finansal yönle odaklanmak için kullanılır ancak aşamalı olarak diğer finansal olmayan yönlerle de ilgilenmektedir.<sup>9</sup> Muhasebe ölçümleri ayrıntılıdır ve geçmişe, şu anki duruma ve geleceğe dair tanımlanan ve analiz edilen örgütsel üniteler, ürünler, projeler ve faaliyetler gibi farklı nesnelere mümkün hale getirmektedir. Sonuç olarak muhasebe, hiyerarşi-piyasa ikiliğinin varlığı karar alma ve performans değerlendirme durumlarında gerekli bilgiyi sağlayarak yöneticilere destek olmaktadır.<sup>10</sup>

*Piyasa eşgüdümü* piyasa fiyatlarına bağlıdır ve fiyatlar da şirketlerdeki karar alıcıları yönlendiren bilginin başlıca kaynağıdır.<sup>11</sup> Bununla birlikte, muhasebe halen piyasa eşgüdümü içerisindeki rolünü sürdürmektedir. Ezzamele (1992)'e göre muhasebe, işbirliklerinde uyulması zorunlu kuralları temin etmesi bakımından hayati bir öneme sahiptir. Böylece muhasebe, sözleşmelerin uygulanmasını gözetecek, piyasanın fırsat ve tehditlerini tahmin ederek ve piyasa fiyatını temel alan karar verme modelleri geliştirerek, piyasa fiyatlarını toplamakta ve özetlemektedir. Bunun gibi, alım ve satım için maliyetleri ve hasılatları karşılaştırmayı mümkün kılmaktadır.

<sup>6</sup> Ezzamel, M., "Corporate Governance and Financial Control", In Ezzamel, M., & Heathfield, D., (Eds.), *Perspectives on Financial Control*, Chapman & Hall London, 1992.

<sup>7</sup> Birnberg, J. G., "Control in Interfirm Co-Operation Relationships", *Journal of Management Studies*, 35, 1998. Ayrıca bkz. Ouchi, W. G., "Markets, Bureaucracies, and Clans", *Administrative Science Quarterly*, 25, 1980.

<sup>8</sup> Chandler and Daems, pp. 3-20; Ezzamel, pp. 3-26.

<sup>9</sup> Itner, C. D., and Larcker, D. F., "Innovations In Performance Measurement: Trends And Research Implications", *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1998.

<sup>10</sup> Bromwich, M., "The Case For Strategic Management Accounting: The Role Of Accounting Information For Strategy In Competitive Markets", *Accounting, Organizations and Society*, 15, 1990.

<sup>11</sup> Ouchi, W. G., pp. 129-141.

*Klan eşgüdüm* geleneklere ve yaygın değerlerin sahip olduğu ilkelere ve inançlara dayanmaktadır.<sup>12</sup> Ezzamel (1992) klan eşgüdümü içerisinde muhasebenin rolünün yaygın değerlerin ve inançların oluşturulmasına ve örgütsel geleneğe katkıda bulunduğunu ifade etmektedir. Bununla birlikte, muhasebenin rolü örgütsel geleneği yeniden inşa etmek için genellikle gereklidir. Hiyerarşik eşgüdümde gelişen ve kullanılan muhasebe yöntemlerinin bir çoğu klan yerleşimde kullanılacaktır. Bununla birlikte Ezzamel (1992) üç belli başlı farklılık belirlemiştir: İlki, kontrol daha fazla müşterek/ortak görüşe sahiptir. İkincisi, bir finansal geleneği kurmada ve devam ettirmede çok çaba harcanmakta ancak bu yaygın değerlerde ve geleneklerde ikincil planda kalmaktadır. Üçüncüsü, finansal kontrolün odak noktası, yöneticileri performans değerlendirme için bilgi ile desteklemekten ziyade daha fazla sosyalleşme sürecine almasıdır.

Geçmiş yıllarda organizasyonsal sınırlar içerisinde muhasebenin etkilerinin araştırılması gerekliliğini vurgulayan bir çok muhasebe araştırması örneği (Hopwood, 1996; Otley vd., 1995; Shields, 1997) bulunmaktadır. İşbirliği eşgüdümü içerisinde muhasebenin rolünün tartışıldığı bir çok araştırmalar vardır; Berry (1994), Gietzman (1996), Seal ve Vincent- Jones (1997), Birnberg (1998), Jones (1998), Seal vd. (1999), Nicolini vd. (2000), Van der Meer- Kooistra ve Vosselman (2000), Mouritsen vd. (2001) ve Tomkins (2001).

Berry (1994), Ouchi (1979, 1980) tarafından tanımlanan klanın, işbirliği eşgüdümüyle ilgili olduğunu öne sürmektedir. Otomotiv yedek parça endüstrisinde bir Amerikan ile bir Japon şirketinin arasında yapılan bir anlaşmayı buna örnek olarak vermektedir. Söz konusu şirketlerin birbirleriyle müzakerede bulunmalarına, sorunlarını iletişim kurarak bir birlerine iletmelerine, deneyim ve bilgilerini paylaşmalarına yol açan şeyin klan temelli kontrolü kullanılması olduğunu ifade etmektedir. Bu şirketlerde gözlemlenen diğer bir nokta da, çalışma içerisindeki iki şirketin iş birliği tecrübesinin farklı olduğuydu. Amerikan şirketi tatminsizdi, çünkü hiçbir şey öğrenmedikleri hissine kapılmışlardı. Tersine Japon şirketi daha fazla bir pozitif tecrübeye sahip olmuştu. Berry (1994) işbirliği eşgüdümü için organizasyon ötesi çalışma grupları yaratmanın gerekli olduğu sonucuna varmıştır. Bu çalışma grupları daha sonra kontrol biçimi olarak klan kontrolünü kullandılar. Berry (1994) klan kontrolünün ortaklıklar ve anlaşmalar için uygun bir biçim olduğunu öne sürmüştür. Ancak böyle bir yargı sadece tek bir işbirliği analiz edildiğinde makul görülmektedir.

Birnberg (1998) firmalar arası karşılıklı işbirliği anlaşmaları için bir kontrol çerçevesi geliştirmiştir. Birnberg'e göre (ibid p. 421) işbirliği beş boyutta tanımlanabilir: (1) mutlak ve göreceli yükümlülük derecesi; (2) elde edilecek faydaların uyumu; (3) belirsizlik sunma derecesi; (4) taraflar arasındaki güven derecesi; ve (5) işbirliğinin uzunluğu. Böylece, firmalar arası işbirliğinin hem düşük derece-

---

<sup>12</sup> Ouchi, W. G., pp. 129-141.



de karşılıklı dayanışmadan ve düşük derecede belirsizlikten hem yüksek derecede karşılıklı dayanışmaya ve yüksek derecede belirsizliğe değin değışen dört tipi belirlenmiştir.

Birnberg'in analizleri tek işbirliğine odaklanmıştır. Seal vd. (1999) ve Van der Meer-Kooistra ve Vosselman (2000) tarafından yapılan iki ampirik çalışma işlem maliyeti teorisi açısından arz zinciri içerisindeki muhasebenin rolünü anlamaya teşebbüs etmiştir. Van der Meer-Kooistra ve Vosselman (2000) firmalar arası işbirliği içerisindeki kontrol modelinin üç türünü belirlemiştir: piyasa temelli model, bürokrasi temelli model ve güven temelli model. Seal vd. (1999) muhasebenin ortak organizasyonlar arası iş birliğinin kurulmasında merkezi bir rol oynayabileceğini vurgulamaktadır. Ampirik çalışmalar yeni kurulan stratejik anlaşmalar üzerine yoğunlaşmaktadır.

Tomkins (2001) işbirliği eşgüdümü hakkında diğer muhasebe bilim adamları çalışmalarının benzer noktalardan ortaya çıktığı görüşüne varmıştır. Tomkins'in asıl odaklandığı nokta tek işbirliği içerisinde gereksinim duyulan bilgiydi. Bununla birlikte, elde edilen sonuçlar ayrıca bir ağ düzeyinde ele alınmışlardır. Bu şekilde şirket tarafından alınan kararların hem doğrudan hem de dolaylı etkilerine dikkatler çekilmiştir. Çünkü kararlar doğrudan ortağı etkilememekle kalmayıp ortağın işbirliğini de etkilemektedir.

Daha önceki tartışılan konuların birleştiği nokta, yukarıda belirtilen çalışmaların iki çözülmemeyen durumu göz önüne sermesidir. İlki, iş birlikleri nasıl algılanmalıdır; İşbirliği dört tarafı sularla çevrili bir ada gibi çevreden soyutlanmış bir işbirliği olarak görülürse, etrafında bir sınır var demektir. Bu ise çalışmaların bir çoğunda görülen bir olaydır. Bununla birlikte, iş birliği bir ağ çalışmasının parçası olarak düşünülürse, böyle bir sınır sorunlar yaratabilir. Bu durumda etkin bir eşgüdüm biçimi bir çok iş birliklerinin eş zamanlı olarak bağlanmalarını gerektirecektir.<sup>13</sup> Bu ise bilginin arz edilmesinde daha büyük bir talep oluşturacaktır. Şirket sınırları boyunca faaliyetlerin ve kaynakların uyumunu artırmak için diğerleri üzerinde bir etkiye sahip olacak tarafların her birinde süreklilik gösteren nokta hakkında daha iyi malumat elde edilmesi gerekecektir. Maliyetler, gelirler, kalite, dönüşüm süresi, üretim süresi, dağıtım süresi gibi belirli faaliyetler hakkında ayrıntılı bilgi yerine sadece meslektaşın faaliyetleri yada kaynakları hakkında bilgiyi bilmek yeterli değildir ve işlemleri geliştirme yollarını mümkün hale getiren bir birlerine bağlı bölümlerin bazıları kaynakların kullanımıyla ilgi bilgiye gereksinim duyacaktır.

İkinci sorun eşgüdümün tüm üç biçimi arasındaki ortak alanlara sahip olmaktır. İş birlikleri bir şirketin hem yakın hem de "kol uzunluğu" mesafesindeki iş

<sup>13</sup> Anderson, J. C., Håkansson, H., and Johanson, J., "Dyadic Business Relationships within a Business Network Context", *Journal of Marketing*, 58, 1994.

birliklerini içermektedir.<sup>14</sup> Bu ise, yüksek derecede güvene dayanan ve çok daha benzeri piyasa işlemleri yapan yakın birleşme anlaşmalarını içeren bir işbirliği karmasına bir şirketin daima sahip olması anlamına gelmektedir. Daha önce de ifade edildiği gibi, hiyerarşi ile piyasa birbirlerini yakın tamamlayıcıdırlar. İşbirlikleri ile hiyerarşi ve piyasa eşgüdüm biçimleri arasındaki bağlantıları bulmak da mümkündür. Her hangi bir kimse için yakın ve güçlü işbirliğine sahip olmak başka bir kimse için de önemlidir. Bu nedenle, işbirliği durumunda var olan bütünleşme mekanizmaları bireysel şirketle ilgi kurmaya gereksinim duymaktadır. İş birliği güçlendikçe bütünleşme çok daha önem kazanmaktadır.<sup>15</sup> Sonuçta, hiyerarşi ile iş birliklerinin arasında pozitif bir bağlantının var olduğu görülmektedir. Aynı şekilde, iş birliği durumunda alternatifler gerekecektir. Tarafların her biri için bir iş birliğinden kaçınmak mümkün olacaktır, böylece, alternatiflerin varlığı gereklidir. Bu nedenle iş birliği durumunda da piyasa bileşenlerinin birkaç türü bulunmak zorunludur. Her hangi bir durumda hiçbir alternatif yoksa olay dikey bütünleşmeye benzecektir yani, bir hiyerarşiye. Bu şekilde düşünülürse, iş birliği biçiminin ve etkilerinin piyasalar olduğu kadar hiyerarşilerin varlığına bağlı olacağını varsaymak için nedenler bulunmaktadır. Eşgüdümün bu üç biçimi sadece alternatif olmayıp bir birlerini tamamlayıcıdırlar.

Muhasebe yöntemleri kullanımının söz konusu bu iki konu tarafından nasıl etkilendiğini anlamak için bir ampirik çalışma yapılmıştır.

#### **4. Araştırma Metodu**

İşbirliği eşgüdümü içerisinde muhasebenin rolü, hiyerarşi ve piyasa eşgüdümünden çok daha karmaşıktır. Günümüze kadar muhasebe literatürü özellikle şirketin karmaşık bir işbirliği ağında örtüştüğü düşünüldüğünde, işbirliği eşgüdümüne çok az dikkat çekmektedir. Geçmişteki çalışmaların eksikliğinden dolayı işbirliği eşgüdümü üzerine bir araştırma yapılması gerekli görülmektedir.<sup>16</sup> Bu nedenle Telekom endüstrisinde Ericsson ile Telia arasında iyi gelişmiş bir işbirliğini örnek olay olarak seçmiş bulunuyoruz. Söz konusu olay, İsveç iş topluluğu içerisinde uzun süreli ve iyi bilinen bir işbirliğidir. Söz konusu ampirik çalışmada kısmen işbirliği ve kısmen de işbirliği içerisindeki muhasebenin rolünü tanıtmak amaç edinilmiştir.

Çalışmanın işbirliği kısmında, GSM sahasındaki standart yazılım sürümlerinin gelişimi ele alınmıştır. Böylece işbirliği, sürümlerle birlikte gelişen standart yazılım sürümü projeleriyle ve hizmetleriyle önemli ölçüde ele alınmıştır. Bu nedenle, dört farklı sürüm projesi (R6, R7, R8, R9) ve bir nihai servis (Dirigent)

---

<sup>14</sup> Tomkins, C., pp. 161–191.

<sup>15</sup> Håkansson, H., & Ford, D., “How Should Companies Interact?”, *Journal of Business Research*, 55, 2002.

<sup>16</sup> Yin, R. K., *Case Study Research: Design And Methods*, Newbury Park: Sage Publications, 1989.

Ericsson ile Telia arasındaki ortak alanları belirlemeye çalışmaktadır. Bununla birlikte işbirliğini çok daha kapsamlı olarak anlamak için temel AXE-araştırma birimindeki, radyo baz istasyonları üreten tesislerdeki ve Telia içerisindeki özel müşterilerle olmak üzere diğer ünitelerdeki çalışanlarla bazı görüşmeler yapılarak, yorumlara yer verilerek ve yerinde ziyaretler yapılarak çalışma yürütülmüştür. Bu şekilde çalışma Ericsson içerisindeki ilk aşamalardan Telia içerisindeki son aşamalara kadar hizmetin tüm yaşam dönemi boyunca üniteler arasındaki ortak alanları belirlemektedir.

Çalışmanın yapıldığı dönemde, GSM hücresel sistemi Ericsson içerisindeki en geniş iş ünitesi ve Telia'nın da öncelikli alanlarından birisi olmaktadır. Hem Telia Mobile'deki satın alma yöneticisine ve hem de GSM iş ünitesindeki başkan yardımcılarının ifadelerine göre "yazılım geliştirme" işbirliğinin en önemli yönünü sunmaktadır.

Çalışmanın muhasebe kısmı, işbirliği içerisindeki kritik örgütsel üniteleri belirlemek için işbirliği araştırmasını kullanmıştır. Dört ünite belirlenmiştir; KAM ünitesi, Ericsson içerisindeki BSS ünitesi ve Telia Mobile içerisindeki satın alma ve ağ geliştirme ünitesi. Seçilen ünitelerden dolayı çalışma hem Ericsson'daki hem de Telia'daki radyo teknolojisine odaklanmaktadır. Dört ünite içerisindeki muhasebecilerle, yöneticilerle ve proje üyeleriyle görüşmeler yapılmıştır. Görüşmeler muhasebe ve bilgi akışının tasarımı ve kullanımını incelemeyi amaçlamaktadır. Böylece amaç, ünite dışarısında olduğu kadar ünite içerisindeki muhasebenin rolünü belirlemek ve farklı şirketlerdeki üniteler arasında olduğu kadar bir şirket içerisindeki üniteler arasındaki bilgi akışını belirlemektir. Bununla birlikte, muhasebenin rolünü anlamayı kolaylaştırmak için Ericsson'daki diğer iş ünitelerinde ve Telia Mobile içerisinde etkinlikte bulunan birimlerde ve piyasa ünitesinde yer alan bireylerle bazı görüşmeler yapılmış ve yorumları nakledilmiştir.

Ampirik çalışma Aralık 1997'de başlamış ve verilerin bir çoğu 1998 ve 1999'un ilk yıllarında toplanmıştır. Her iki şirketin tam desteği alınmış, hatta sahip oldukları derecesi ölçüsünde bir tanesi merkez muhasebe ünitesinde, diğeri Özel Müşteri Telia ünitesinde olmak üzere Ericsson'da iki ofis tahsis edilmiştir. Bu düzenleme Ericsson'un çalışma ağına ulaşma imkanı vermiştir. Ayrıca, ekonomi raporlarına, şirket içi yazışmalara, ayrıntılı tablolara, örgütsel çizelgelere, strateji ve teknik ve ticari raporlarla ilgili dökümanlara ulaşılmıştır. Telia'daki görüşmelere ek olarak, örgütsel çizelgeleri içeren yazılı dökümanlara erişim imkanı verildi. Çalışmanın ampirik verileri desteklemesi ve böylece (Scapens, 1990)'in elde ettiği sonuçları ölçü alması amacıyla mümkün olduğunca birçok kaynak kullanmak denendi.

Bilginin belli başlı kaynakları iki şirket içerisindeki 67 çalışanla birlikte yapılan yüz yüze görüşmeler ve tartışmalardır. Görüşmelerin çoğunluğu Ericsson içerisindeki "Telia Özel Müşteri" ve BSS ünitesindeki ve Telia Mobile içerisindeki satın alma, geliştirme ve uygulama ünitelerindeki kişilerle yapıldı. Söz konusu

görüşmeler, Müdür'den gelişim mühendislerine ve proje üyelerine tüm örgütsel düzeydeki görüşmeleri sunmaktadır. Ayrıca, stratejik ürün yönetimi, sistem geliştirme, uygulama ve pazarlamadan muhasebe ve üst yönetime kadar tüm fonksiyonlar kapsanmaktadır.

## **5. Ericsson-Telia İşbirliği**

Ericsson İsveç'teki en geniş şirketlerden birisidir. 1876'da kurulmuştur. Telia ise daha eski kamu telekomünikasyon operatörü olarak Ericsson'dan beş yıl sonra kurulmuştur. Telia 1918'den 1980'lerin başına kadar tekelci olarak kalmıştır. Telia aynı dönemlerde satış hacmini artırma ve çalışan sayısını azaltma halinde iken Ericsson 1990'larda büyümesini sürdürmüştür.

### **5.1. İşbirliği-Global Anlaşma**

Ericsson ile Telia arasındaki işbirliği her iki şirket için oldukça önemlidir. Söz konusu işbirliğinin önemli olduğunun kanıtı şirketler arasında bir ortaklık anlaşmasının yapılması ve Ericsson ve Telia'daki CEO'ların düzenli bir şekilde toplanmalarıdır. 1997'de İsveç'te Ericsson'un satışları toplam cirosunun yaklaşık %5,5'ini oluşturmuş ve 1 milyar \$'dan daha fazla bir tutara ulaşmıştır.

Telia, Ericsson'un İsveç'te en büyük müşterisidir. Bununla birlikte, Ericsson satın alma maliyetleri bakımından Telia'nın en büyük tedarikçisidir. İşbirliği, işbirliğinin dünya çapında olduğu anlamda küreseldir. Örneğin, Ericsson Danimarka'da olduğu kadar Brezilya'da Telia'ya yeni hücreli sistemlerin dağıtımını yapmıştır. Her iki şirket birbirlerinin organizasyonlarını adapte etmişlerdir. Ericsson Telia ile olan işbirliğini sürdürmede öncelikli olarak özel ünitelere sahiptir ve tümüyle işbirliğinden sorumlu olan bir Global Müşteri Yöneticisi (Global Account Manager-GAM)'a sahiptir. Telia çalışmaya ve Ericsson içerisindeki aktörlerle işbirliğine adanmış bireylere ve alt ünitelere sahiptir.

Şirketler arasındaki ticaret borsası temel olarak kablolu ve hücreli iletişim sistemleri için donanım ve yazılımdan oluşmaktadır. Mobil telefonlar nihai tüketicilerin yeni servisleri kullanma kabiliyetini etkilediğinden, mobil telefonların varlığı her iki şirket için önemli olmasına rağmen ticaret borsasının bir parçası değildir. Bunun bir sonucu olarak, Telia Mobile mobil telefonlara adanan ve başlıca mobil telefon üreticileriyle karşılıklı iletişim kuran özel bir üniteye sahiptir. Yıllarca Telia ve Ericsson yeni iletişim sistemlerinin gelişimi üzerine işbirliği yapmaktadırlar. Örneğin, birlikte Ericsson telekomünikasyon çözümlerinin bel kemiği olan otomatik AXE anahtarını geliştirmişlerdir.

Hücreli sektörle ilgili bir çok farklı sistemler bulunmaktadır. NMT (Nordic Mobile Telephone) ilk olarak 1981'de tanıtılan Nordic hücreli sistem için eski bir analog standarttır. Bu gün hem Ericsson'daki hem de Telia'daki NMT-

işbirliği çalışması sadece bakım faaliyetleri üzerine yoğunlaşmaktadır. GSM 1991'de başlatılan Avrupa dijital hücre standartıdır ve İsveçte günümüze ait temel bir hücresel sistemdir. Ericsson'daki Telia Mobile ve GSM iş ünitesi, GSM hücresel sistemi idare eden iki ünedir. D-AMPS (Dijital Advanced Mobile Phone Service), önemli ölçüde Ericssondaki Telia International ve D-AMPS iş ünitesi tarafından uygulanan bir Amerikan dijital hücresel standartıdır. WCDMA bir personel ünitesi olan Telia Araştırma ünitesince idare edilen hücresel sistemlerin bir sonraki teknolojisidir. Ericssonda teknoloji ve araştırma ünitesi desteğiyle WCDMA sistemini idare eden yeni bir iş ünitesi oluşturulmuştur. GSM-standart hücresel sistem ve Telia Mobile başkanları çok sıklıkla işbirliğindeki sorunları ve muhtemel fırsatları görüşmektedir.

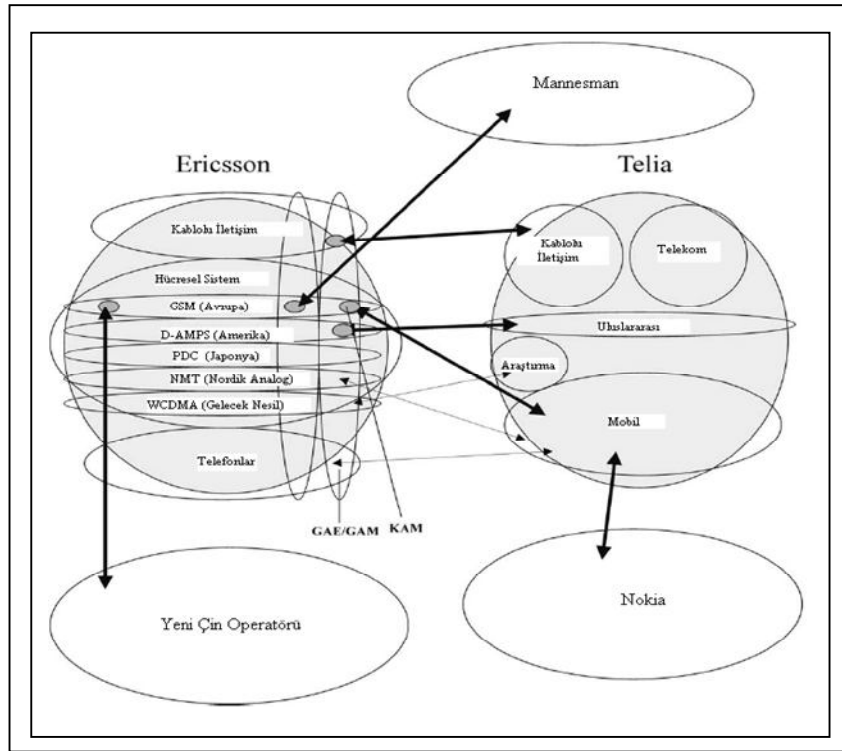
İşbirliği içerisindeki şirketlerin örgütsel yapıları şirket arası etkileşimi güçlü bir şekilde etkilemektedir. Örgütlerin yapılanmasında üç en önemli boyut teknoloji, iş birlikleri ve zamandır. Bu nedenle işbirliklerinden sorumlu ünitelerin tanıtılması gerekmektedir.

## **5.2. İşbirliği Üniteleri**

İşbirliği hem kablolu hem de hücresel sistemleri içermektedir. İlk önceleri kablolu sistem, işbirliğinin merkezi kısmı iken bugün hücresel kısım çok daha önemlidir. Ericsson müşteri işbirliğinden sorumlu olmak üzere özel örgütsel üniteler ve bireyler tahsis etmektedir. Ericsson Global Müşteri Yetkilisi (Global Account Executive- GAE), Global Müşteri Yöneticisi (GAM) ve Özel Müşteri Yöneticisi (Key Account Manager- KAM) olmak üzere işbirliği sorumluluğunun üç farklı düzeyine sahiptir. GAE ve GAM, Telia ile olan tüm şirket işbirliğinden sorumludur. Bunlar iş geliştirmek ve sürdürmek ve Ericsson'un Telia ile olan faaliyetlerini koordine etmek zorundadırlar. Bir çok KAM bulunmaktadır. Bunlardan biri Telia Mobile ile işbirliğinden sorumludur. Telia Mobile için KAM 60 dan fazla iş göreni kapsayan bir örgütsel ünedir.

Ericsson, Global One, Mannesmann ve Sonera gibi diğer önemli müşterilerle olan işbirliklerinden sorumlu başka GAE'lere, GAM'lara ve KAM'lara sahiptir. Bunların tamamı her bir müşteri ile Ericsson arasında daha yakın bir işbirliği elde etmeye çaba sarf etmektedir. Sonuç olarak, her bir özel KAM'ın amacı Ericsson'un teknik ünitelerini kendi müşterisine benimsetmektir. Ancak müşterilerin farklı taleplere sahip olması görünen bir sorundur. Örneğin, Telia diğer talepleri Çin'de yapacağı yeni bir operatörden ziyade tamamen bir hücresel sisteme yüklemektedir. Bunun bir sonucu olarak, Ericsson içerisindeki teknik üniteler çelişen özelliklerle karşı karşıya gelecektir. Ericssondaki Avrupa piyasasından sorumlu ikinci başkana göre, müşterinin ihtiyaçları arasındaki farklılık yazılımdaki fazla sayıda özelliğin bir sonucu olarak son yıllarda oldukça artmaktadır. Ericsson içerisindeki diğer KAM ünitelerinin Telia Mobile'i idare etmede önemli ölçüde bir rakip olarak KAM ünitesini görmeleri bu farklılıkların bir sonucudur.

Telia içerisindeki iş üniteleri satın alma, geliştirme ve faaliyetler gibi fonksiyonel temeller üzerine kurulu bölümlere organize olmaktadır. Telia Ericsson ile işbirliğinden sorumlu özel bir üniteye sahip değildir. Bununla birlikte, Telia Mobile'deki fonksiyonel üniteler içerisindeki belirli bireyler ve alt üniteler sadece özel tedarikçilerle çalışmaktadırlar. Satın alma bölümü bir özel müşteriyi Ericssona ve bir diğerini Nokia'ya tahsis etmektedir. Telia Mobile'deki geliştirme bölümü içerisindeki alt üniteler biri Ericsson'la bir diğeri de Nokia ile iletişim kuran iki ayrı gruba bölünmüştür. İsveç'te Telia Mobile'in hücre sistemi baskın tedarikçinin Ericsson olmasıyla hem Ericsson'dan hem de Nokia'dan oluşan üniteleri içermektedir. Sonuç olarak, Telia Mobile iki tedarikçi işbirliğini koordine etmek zorunda kalmakta ve işlemlerini tamamen sadece bir tedarikçiyle yerine getirememektedir. Buna bir örnek olarak, Telia Mobile'in Ericsson'un ve Nokia'nın yeni GSM standart yazılım paylaşımlarını koordine etmek zorunda kalması verilebilir. Bununla birlikte, Telia Mobile organizasyonunu bazı kritik tedarikçi iş birliklerine uyarlamaktadır. Şekil-1, Ericsson ve Telia içerisindeki iş birliği ünitelerini, diğer ilgili üniteleri ve şirketleri göstermektedir.



Şekil 1: Ericsson ve Telia İçerisindeki İşbirliği Üniteleri, İlgili Diğer Üniteler ve Şirketler.

### **5.3. Teknik Üniteler**

Ericsson ve Telia teknik çözümler ve ürünler bakımından organizasyonları bölümlere ayırmıştır. Ericsson kablolu iletişim sistemleri, hücresel iletişim sistemleri ve mobil telefonlar olmak üzere üç iş ünitesine sahiptir. Hücresel iletişim iş ünitesi NMT, GSM, D-AMPS, PDC (Personal Digital Cellular - Kişisel Sayısal Hücresel Sistem) ve WCDMA olmak üzere beş hücresel sistem standardına bölünmüştür. GSM iş ünitesi 1997'de 19.000 iş görene sahiptir.

Hücresel iletişim sistemi; yönlendirme sistemi (SS), baz istasyon sistemleri (BSS) ve operasyon destek sistemleri (OSS) olmak üzere üç ana sisteme bölünmektedir. Üç alt sistem AXE yönlendirmeleri ve radyo baz istasyonları gibi donanımlardan oluşmaktadır. Söz konusu alt sistemler standart veya müşteri veya adanmışlık yani özel bir müşteriye has olup olmaması bakımından bölünebilen yazılımdan oluşmaktadır. Standart yazılım Ericsson tarafından geliştirilmiş ve yıllık bazda müşterilere sürülmüştür. Müşteriye has yazılım çok daha hizmet oryantasyonludur. 1998'de Ericsson'u Telia'ya sürdüğü Mobile telefon ön ödeme servisi bir örnek olarak verilebilir.

Bununla birlikte, teknik çözümler birbiriyle örtüşmekte ve bir çok durumda koordine edilmeye ihtiyaç duymaktadırlar. Kablolu iletişim sistemleri ile hücresel iletişim sistemleri arasındaki bağlantı olan AXE anahtarının hem kablolu hem de hücresel sistemlerde önemli bir bileşen olması bunun bir örneğidir. Diğer örnek, dijital hücresel sistem standartları olan GSM, D-AMPS ve PDC bir dereceye kadar koordine gelişimini gerektiren aynı platform üzerine kuruludur. Aynı şekilde Mobile telefonlar gibi bireysel ürünler ile Mobile telefonlar için hücresel sistem olan sistemler arasında koordine etmeye uygulanmaktadır.

Telia, iş ünitelerine bağlı sekiz iş ünitesinden ve dört pazarlama ünitesinden oluşmaktadır. Hücresel iletişim, kablolu ağ servisleri ve uluslar arası işlemler ve piyasa üniteleri, kamu sektörü, küçük ve orta ölçekli işletmeler ve büyük şirketler bazı iş üniteleri örnekleridir. Telia farklı telekomünikasyon sistemleri arasındaki eşgüdüm için Ericsson için yukarıda tanımlandığı gibi aynı gereksinime sahiptir. Telia İsveçte bir kablolu iletişim sistemi ve dört farklı iletişim sistemine (NMT 450, NMT 900, GSM 900 ve GSM 1800) sahiptir.

Ericsson içindeki GSM ünitesi piyasa üniteleri ve teknik üniteler olmak üzere ikiye ayrılır. Telia Mobile'den sorumlu KAM ünitesi piyasa üniteleri içerisindeki bir alt ünite. GSM ünitesindeki teknik üniteler; katma değer servisleri, uygulama servisleri, müşteri servisleri, aktarma sistemleri (SS), temel telsiz sistemleri (BTS) ve temel istasyon sistemleri (BSS) dir. Katma değer servisi ön ödeme sistemi gibi daha çok son kullanıcı amaçlı yazılım geliştirilmesinden ve bakımından sorumludur. Uygulama servisleri ünitesi bir operatör yeni bir fiziksel hücreli sistem kurduğunda devreye girmektedir. Müşteri servisi müşteri eğitimden sorumludur. SS ve BSS çekirdek sistemlerdir ve bu yüzden ayrıca hücre sisteminin bel

kemiğidir. SS ve BSS sistemleri sırasıyla SS, BTS ve BSS<sup>17</sup> üç örgütsel ünitesi içerisinde organize edilmektedir. Örneğin BSS ünitesi temel istasyon sistemi için yazılım ve donanım gelişiminden ve bakımından sorumludur. Bu teknik üniteler, kendi pazarlama uzmanlarını kullanmalarına rağmen müşterilerle nadiren doğrudan bağlantı kurarlar. Telia Mobile'den sorumlu KAM ünitesi teknik ünitelerle bağlantılı olarak organize edilmektedir. KAM ünitesi Telia Mobile içerisindeki teknik ünitelerle olduğu kadar Ericsson içerisindeki teknik ünitelerle belirli teknik konular üzerinde karşılıklı etkileşimde bulunduğu özel ünitelere veya bireylere sahiptir. Telia Mobile içerisindeki teknik üniteler bir hücreli sistemin temel işlevi üzerine odaklanan radyo teknolojisi ve aktarmalar ile ilgili 'Radyo' ve 'Aktarma' gibi iki ünite içeren bir ağ geliştirme ünitesi içerisinde organize edilmektedir. Radyo ve aktarma üniteleri kendi alanlarında donanım ve yazılım gelişiminden, incelenmesinden ve uygulanmasından sorumludurlar. Operasyon ünitesi bir radyo ünitesi ve bir aktarma ünitesi olmak üzere ayrıca ikiye ayrılmaktadır. GSM standardından sorumlu Telia Mobile ile Ericsson içerisindeki üniteler benzer şekilde tasarlanmaktadır. Her iki şirket hücre sistemlerin iki kısmı olan 'radyo' ve 'aktarma' sistemlerinin gelişiminden ve uygulanmasından sorumlu olmak üzere ikiye ayrılmıştır.

#### **5.4. Zaman Üniteleri**

Ericsson GSM hücre sistemi için her yıl yeni bir standart yazılım sürümü yapmaktadır. Yeni bir yazılım sürümünün gelişimine tahsis edilen zaman yaklaşık üç yıldır ve Teliadaki hücresel sistem sürümü uygulaması bir yıldan fazlayı almaktadır. Bu şekilde her iki şirket aynı anda her biri ayrı bir zaman ünitesince yönetilen bir çok sürümle meşgul olmaktadır. Telia'nın hücresel sistemlerindeki kesintilerin azalması sürüm yazılımı geliştirmeyi ele almasının bir sonucudur. Ericsson gözden geçirilmiş sürümleri yayımladığında daha önceki sürümler her hafta güncelleştirilmektedir. Yeni bir sürüm üzerinde her biri bir sürüm projesi olarak ele alınan farklı gruplarca çalışılmaktadır. Her sürüm bir hücresel sistemde uygulanmadan önce koordine edilmesi zorunlu farklı teknik kısımları kendisinde ayrı bir ürün olarak görülmektedir. Bir sürüm projesi teknik üniteler içermektedir. Bir süre sonra her noktada tüm teknik üniteler sürekliliği olan en az dört paralel sürüm projesine sahip olmaktadır.

Proje süresi ve zamanında sürüm Telia Mobile için önemli konulardır. Hem Ericsson hem de Nokia'nın Telia Mobile'in hücresel sistem tedarikçileri olduğu bunun bir sonucudur. Sonuç olarak, iki tedarikçinin sürümlerinde aynı özellikleri geliştirdikleri ve bunları çoğu kez aynı zamanda yayımlaması Telia Mobile için önemlidir. Örneğin, Nokia Ericsson'un sürümünde bulunmayan yeni bir özellik geliştirse, müşterisine yeni bir özellik sunmak Telia Mobile için mümkün

---

<sup>17</sup> Baz istasyon sistemleri baz istasyon kontrol sistemleri (BSC)'nin geliştirilmesinden ve sürdürülmesinden ve BTS'nin ve BSC'nin BSS'ye bütünleştirilmesinden sorumludur.



olmayacaktır. Telia Mobile hücresel sistem boyunca yeni bir özelliği uygulamaya ihtiyaç duymakta böylece İsveç'in her yerinde aynı işlevselliğe sahip olmaktadır.

Telia Mobile iki tedarikçinin gelişmelerini paralel yürütmek ve ilerleme hızını da her ikisi içinde aynı hızda tutmak zorundadır. Telia'nın stratejisi proje esnasında olduğu kadar yeni bir dağıtım projesinin ilk aşamalarında her iki tedarikçiyi etkilemektir. Telia Mobile'in geliştirme bölümü Ericsson'daki KAM ünitesiyle ve Nokia'daki sorumluluk ünitesiyle sürekli iletişim halindedir. Projelerin gelişimini sürekli güncelleştirmeler Telia'nın işe koordine olmasını ve etkilemesini mümkün kılmaktadır.

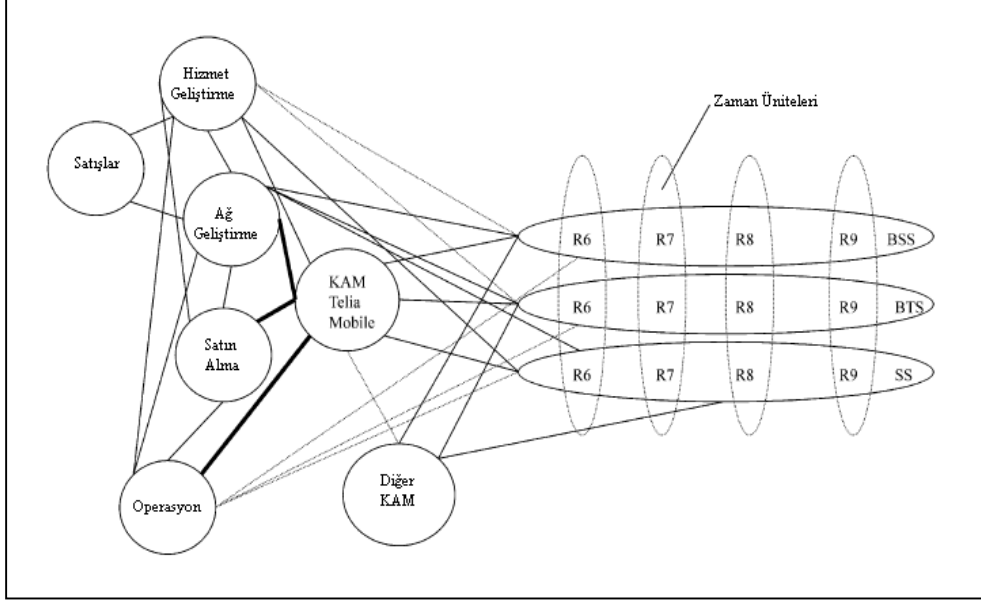
Telia Mobile'in hücresel sistemdeki bir standart yazılımı dağıtması için süreç uygulaması bir yıldan fazla sürmekte ve bir çok örgütsel üniteleri içermektedir. Hem Telia hem de Ericsson uygulama için özel bir proje yaratmaktadır. Bu projeler benzer olarak organize edilmekte ve SS, BSS ve OSS olmak üzere üç temel parçaya bölünebilmektedir. İki proje birbiriyle yakın olarak çalışmaktadır. Telia Mobile diğer hücresel sistem tedarikçisi Nokia ile paralel bir uygulama projesini çalıştırmaktadır (Şekil-2).

Muhasebe ve iş birliği eşgüdümü hakkında çalışma yapan bilim adamları her biri ayrı bireysel işbirliklerine odaklanmakta ve işbirliklerini bağımsız bir eşgüdüm biçimi olarak düşünmektedirler.<sup>18</sup> Bununla birlikte, Ericsson ile Telia arasındaki işbirliğinin tanımlanması her iki şirket içerisindeki bir çok alt üniteyi kapsayan sayısız eşgüdüm biçim tiplerinin kullanıldığını göstermektedir. Ericsson içerisindeki bazı üniteler Telia içerisindeki özel ünitelerle çok yakın işbirliği içerisindedir. Aynı zamanda Telia içerisinde rekabetçi olduğu kadar Ericsson içerisindeki diğer üniteleri gösteren Ericsson içerisinde bazı üniteler bulunmaktadır.

Bununla birlikte, bu ünitelerin bazıları Nokia gibi diğer üreticilerdeki özel ünitelerle veya Mannesmann gibi diğer operatörlerle işbirliği içerisindedirler. Bazı zamanlar iş birlikleri dayanışma bazı zamanlarda da rekabetçidir. Bu şekilde, eşgüdüm biçiminin genel görüntüsü bir işbirliği olarak tanımlanamaz ancak alt üniteler arasındaki bir işbirliği ağı olarak tanımlanabilir. Böylece, bu durum Tomkins (2001) tarafından belirlenen ağ düzeyi üzerine şirket kararlarının doğrudan ve dolaylı etkilerini kapsaması temel olarak görülmektedir.

---

<sup>18</sup> Birnberg, J. G., pp. 421-428; Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., and Ahmed, M., "Enacting a European Supply Chain: a Case Study on The Role of Management Accounting", *Management Accounting Research*, 10, 1999; Van der Meer-Kooistra, J., and Vosselman, E. G. J., "Management Control of Interfirm Transactional Relationships: The Case of Industrial Renovation and Maintenance", *Accounting, Organization and Society*, 25, 2000.



Şekil 2: Telia Mobile– Nokia Ortak Proje Uygulaması.

Şekil: 2'deki gibi bir kontrol biçimini daha ayrıntılı analiz etmek amacıyla, alt ünitelerin fonksiyonunun kontrol sistemiyle nasıl işbirliği içerisinde olduğu ve diğer ünitelerle nasıl koordine olduğu daha yakından incelenmelidir. Ericsson içerisinde yer alan KAM ünitesi ile BSS ünitesi, Telia içerisinde ise satın alma ünitesi ile ağ gelişim ünitesi anahtar rollere sahip dört ünite olmaktadır. Söz konusu üniteler aşağıda incelenmektedir.

## 6. İş Birliği İçerisindeki Dört Önemli Alt Ünite Analizi

### 6.1. KAM Ünitesi

Her KAM ünitesi tamamen belirli bir müşteriden sorumludur. Bu sorumluluk Telia Mobile ile tüm irtibatın KAM ünitesi tarafından idare edilmesi gerektiği veya en azından irtibat sağlandığında KAM ünitesinin bilgilendirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. KAM ünitesi, Telia Mobile ile olan tüm donanımın, yazılımın, destek ve hizmetlerin pazarlama, satış ve dağıtımından sorumludur. Buna ilave olarak, Telia Mobile'in süreklilik gösteren temel hücresel sistemini desteklemekte ve haftalık olarak temel yazılımlarını gözden geçirerek güncelleştirmektedir. İşbirliği süreklilik gösteren hücresel sistem için yeni yazılımın uygulanması işbirliğini de içermektedir. KAM ünitesi, Ericsson içerisindeki teknik üniteler ve Telia

Mobile içerisindeki geliştirme üniteleri arasında bir aracı olarak Telia Mobile'in geliştirme faaliyetlerindeki ilk hareketi göstermesini sağlamaktadır. KAM ünitesinin bu işlevi Ericsson'un Telia Mobile ile faaliyetlerini koordine ettiği anlamına gelmektedir.

Finansal bakımdan KAM ünitesi İskandinav ülkelerinde Telia Mobile'nin birleşik piyasa katkısından sorumludur. Bu sorumluluk ünitenin girdi ve çıktısını yönetmeyi içermektedir. Ürün fiyatları Telia Mobile ile bir müzakere süreci yoluyla belirlenmektedir. Bununla birlikte, hiçbir transfer fiyatı gelirden mahsup edilmemektedir. Birleşik piyasa katkısı bir kar ölçüsüdür. Kontrol, finansal ürün, müşteri tatmini ve piyasa paylarına doğru yönlendirilmektedir. Böylece, ünite ürün performansınca kontrol edilmekte ve işlemlerin kendi kendilerini kontrol etmeleri söz konusu olmamaktadır. Finansal muhasebe tümüyle ünite üzerine odaklanmakta ve ayrı bir hiyerarşi olarak KAM ünitesini şekillendirmede önemli bir araç olmaktadır. KAM ünitesinin yöneticisi GSM ünitesinin yatırım karlılığı, KAM ünitesinin piyasa payı ve amaçlara göre yönetim olmak üzere üç kısımdan oluşan bir performans temelli ücret sistemine sahiptir.

KAM ünitesi Telia Mobile içerisindeki ünitelerle yakın bir iş birliği içerisindedir. Ayrıca, KAM ünitesi içerisindeki her iş gören Telia Mobile içerisinde bireylerle karşılıklı etkileşimde bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle KAM ünitesi içerisindeki 50'den fazla birey Telia Mobile'deki meslektaşlarıyla günlük veya en azından haftada bir iletişim halindedir. Genellikle KAM ünitesi içerisindeki bir birey Telia Mobile içerisindeki bireylerle diğer Ericsson ünitelerindeki bireylerden çok daha fazla iletişim içerisindedir. Gerçekten, bir çok birey, meslektaşlarıyla diğer Ericsson ünitelerindeki olduğundan çok daha fazla ortak hareket ettiklerini ifade etmektedirler. Bu müşterek çalışmanın bir göstergesi, iki şirket içerisindeki benzer iki alt proje olarak organize edilen standart yazılım uygulama projesidir. Bununla birlikte, tümüyle proje ve üyeleri bir proje olarak yönetilmektedir. Telia Mobile projeleri daha kolay bütünleştirmek için proje yöneticisini Ericsson'dan temin etmiştir. Yakın işbirliğinin diğer bir göstergesi, KAM ünitesinin ve Telia Mobile'nin Ericsson içerisindeki diğer hiçbir ünitenin sahip olmadığı bilgiyi paylaşmak için birlikte bir ağ içi sistem geliştirmesidir. KAM ünitesi ile Telia Mobile arasındaki yakın işbirliği, uzak yükleme özelliğini kullanmak için Telia Mobile içerisindeki işlem ünitesini desteklemek için KAM ünitesindeki destek ünitesi yöneticisinin hedeflerinden biri olan KAM ünitesinin içsel performans değerlendirmesinde ortaya çıkmaktadır. Böylece, Ericsson yöneticisinin performansının bir kısmı müşteri tarafından değerlendirmekte ve hak ettiği ödülün bir kısmı üretilen ürüne bağlı olmaktadır. Bu durum KAM ünitesi içerisinde hariç tutulmamaktadır. Proje yönetimi ünitesi yöneticisinin en önemli hedeflerinden biri zamanında bir arka kalan projeyi uygulamaktır. Bununla birlikte, uygulama Telia Mobile ile yapılmış ve ürün sürümü kabul edildiğinde karar veren müşteridir. KAM ünitesi yöneticisine göre, Telia Mobile ile yakın işbirliği Telia Mobile'nin ihtiyaçları hakkında bilgi

edilmesi için bir ön koşuldur. Görüşüne göre, Telia Mobile genellikle ihtiyaçları için açık ve dürüsttür. Bir teklif yapıldığında fiyat ve fonksiyonun makul bir birleşimi olan şey hakkında Telia Mobile'nin fikrini belirlemede hiçbir sorun bulunmamaktadır. KAM ünitesi yöneticisine göre, bu şeffaflık önemlidir, çünkü Telia Mobile'den güçlü destek ve açık bilgi olmaksızın Telia Mobile için uygun olan bir şeyi geliştirmek için teknik birimleri ikna etmek mümkün değildir. Bununla birlikte, KAM ünitesi Telia Mobile içerisindeki resmi bilgi sistemlerine ulaşmada sınırlıdır. Her ay Telia Mobile gelecek üç ay için donanım gereksinimleri için tahminlerde bulunur. Müşteri tatmini araştırmalarından gelen diğer resmi bilgi kaynağını Ericsson dört aylık temellerde Telia Mobile'deki önemli bireylerden toplamaktadır. KAM ünitesi içerisindeki görüşülen tüm yöneticiler ürünlerin teknik özelliklerinin iyi bir performansı başarmak için merkez olduğundan bahsetmektedir. Bununla birlikte, tüm bu yönler teknik üniteler tarafından kontrol edilmekte, KAM ünitesi tarafından kontrol edilmemektedir. Teknik üniteler ürünün tasarımı ve kalitesinden sorumludur. Ayrıca ürünün referans fiyatını da belirlemektedir. Sonuç olarak, KAM ünitesi sürümler için birimlerden sorumlu olduğu kadar teknik ünitelere çok bağlıdır. Bir sürümün Telia Mobile'nin hücrel sisteminde uygulanmasından sonra KAM ünitesi sürümden sorumluluğu üzerine almaktadır. Kötü bir sürüm KAM ünitesince ele alınmak zorunda olan hücrel sistemde sürekli kesintilere neden olacaktır. Böylece KAM ünitesinin hiçbir yetkiye sahip olmadığı bir çok alan vardır, ancak buna rağmen Telia Mobile ile iş birliğinde güçlü bir etkiye sahiptir. Bununla birlikte, KAM ünitesi yöneticisi bu bağlılığı kabul etmekte ve ona göre bu, sadece teknik üniteleri etkilemekte başarılı olmak için ihtiyaç duyacağı anlamına gelmektedir. Bazı zamanlar, KAM ünitesi ve Telia Mobile birlikte teknik üniteler üzerinde en büyük etkiyi yaratmak için bir strateji geliştirmektedirler. Telia Mobile'deki bir bireyin Ericsson içerisindeki teknik üniteleri en fazla etkileme ihtimaline sahip şahıs olarak belirlendiği sonucuna ulaşılabilir. Bu şekilde, iki şirket içerisindeki üniteler en büyük etkiyi yaratmak veya en büyük baskıyı mümkün hale getirmek için dayanışma halinde (ağ çalışması içerisinde) olabilir.

## **6.2. BSS Ünitesi**

KAM ünitelerine benzer şekilde Ericsson içerisindeki teknik üniteler ayırt edilebilen hiyerarşiler olarak karakterize edilebilir. Teknik üniteler GSM hücrel sistemdeki belirli bir alt sistemden tümüyle sorumludur. BSS ünitesi, baz istasyon sistemini idare etmekte; her iki donanımın ve yazılımın gelişiminden, arzından ve desteklenmesinden sorumlu olmaktadır. Ünite standart yazılım sürümleri, donanım geliştirmekte ve Avrupa Telekomünikasyon Standartları Enstitüsü (ETSI)'ne benzer uluslararası standart komitesinde yer almaktadır. Sürekli hücrel sistem desteği BSS ünitesinin diğer sorumlu olduğu alandır. Bununla birlikte, ilk önce Ericsson içerisindeki KAM ünitelerinin destek sağladıkları ancak bazı sorunların özel bir alt sistem için uzmanlara ihtiyaç duydukları söylenebilir. Teknik üniteler haftalık bazda yeniden gözden geçirmektedir.

Bu ise BSS ünitesinin alt sistem baz istasyonlarıyla ilgili olarak Ericsson'un faaliyetlerini kontrol ettiği anlamına gelmektedir. BSS ünitesi hücresel sistemin parçasının satışları üzerinden birleşik getiri sağlamaktan sorumludur. Satışlar üzerinden birleşik getiri hem donanım hem de yazılım için evrensel temel istasyon sistemi tüm gelirini içermektedir. Böylece, BSS ünitesi yerel şirketler evrensel tarafından üretilen gelirden sorumludur. Ürün fiyatlarına müşterilerle olan pazarlık yoluyla KAM üniteleri tarafından karar verilmektedir. Bununla birlikte, BSS ünitesi ürünleri için fiyat önerileri sağlamaktadır. KAM ünitelerinin baz istasyon sistemi satışları BSS ünitesinde satışlar olarak birleştirilmektedir. Transfer fiyatları hesaplanmaz, bunun yerine satışlar farklı örgütsel ünitelerde bir çok defalar hesaplanmaktadır. Ayrıca, satışların geri dönüşüm toplamı baz istasyon sistemine bağlı tüm maliyetleri de içermektedir. Bu nedenle BSS ünitesi donanım üretim maliyetlerinden sorumlu iken, üretim tesisleri hücreli sistemlerin yönetim müdürü tarafından doğrudan organize edilmektedir. Tesisler GSM, D-AMPS ve PDC hücreli sistemler için baz istasyon sistem parçaları üretirler. Sonuç olarak, BSS ünitesi kontrolü dışındaki tesislerde üretilen ürünlerin üretim maliyetlerinden sorumludurlar. BSS ünitesinin yöneticisi; GSM biriminin yatırım karlılığı, BSS ünitesinin satışlarının karlılığı ve "amaçlara göre yönetim" temeline dayalı plan olmak üzere üç kısımdan oluşan bir performans temelli ücret sistemine sahiptir.

BSS ünitesi ayrıca, ürün arzının zamanlamasından ve kalitesinden, bakımından ve gelişiminden sorumludur. Birim, müşteri zamanlamasına ve piyasa zamanlamasına benzer konular üzerine odaklanmaktadır. Yeni hücreli sitelerin yapımı süresince, donanım ve yazılım ürünlerinin beklenildiği gibi arz edilmesi önemlidir. Zamanlama ve kalite de yeni yazılım ve donanım gelişiminde temeldir.

Birim Telia Mobile'den doğrudan sistematik bilgi ulaşımına sahip değildir, bununla birlikte şahsi ilişkiler ve toplantılar yoluyla Telia'dan ve diğer müşterilerden bir takım bilgiler toplamaktadır. BSS ünitesi geri bildirim elde etmek için yeni bir sürüm için projenin ilk aşamalarında önemli müşterilerle toplantılar yapmaktadır. Ünite müşterilerinin bir veya daha fazlasıyla ilgili çalışılan belirli bir konuyla alakalı özel projelere de bazı zamanlar sahip olmaktadır. BSS ünitesi KAM ünitelerinden bir çok müşteri bilgisini elde etmektedir.

BSS ünitesi diğer teknik ünitelere yüksek derecede bağlıdır ve böylece BSS ünitesi ile bu üniteler arasında iyi eşgüdüm için bir gereksinme vardır. Bir sürüm projesinde özelliklerin gelişimi bunun bir göstergesidir: BSS birimi bir özelliğe odaklanmaktadır, çünkü ünitenin karlılığını artıracaktır. Bununla birlikte, bu belirli özelliği satmak için diğer teknik birimlerin de özelliği geliştirmesi gereklidir. Söz konusu özellik diğer üniteler için değil de özellikle BSS ünitesi için karlı olduğunda bir sorun olabilir.

BSS ünitesi özel müşteri birimince imtiyaz izni verilmeksizin hiçbir şekilde müşteri ile doğrudan iletişime sahip değildir. Böylece, BSS ünitesi satışların

karlılığından sorumludur, ancak, KAM üniteleri etkin olarak kendi müşterisinden sorumlu değildir.

Bununla birlikte, BSS ünitesi yöneticisi bu bağlılığı kabul etmektedir. Görüşüne göre, “Ericsson gibi bir karmaşık organizasyon kaçınılmazdır”. BSS ünitesi hem gelirleri hem de maliyetleri etkileyen yönlerin bir kaçını kontrol edebilir. Fiyatı, piyasaya giriş zamanını, müşteri alma zamanı, ürün kalitesi ve maliyetlerin bir kısmını etkileyebilir. BSS ünitesi yöneticisi ihtiyaçlarını karşılayacak uygun görüşlere sahip olduğu müddetçe diğer üniteleri etkileyebileceğine dikkat çekmektedir.

### *Telia Mobile Satın alma Ünitesi*

Satın alma ünitesi Telia Mobile tarafından yapılan tüm satın almalardan sorumlu olduğundan, Nokia içerisinde olduğu kadar Ericsson içerisindeki ünitelerle yoğun bir etkileşime sahiptir. Bunun anlamı, ünite içerisindeki bir çok bireyin günlük bazda dahi Ericsson içerisindeki bireylerle temas içerisinde. Satın alma ünitesi içerisindeki bazı bireyler ya Ericsson ile veya Nokia ile olan işlerinde tam mesaili istihdam edilmektedir. Satın alma ünitesi Ericsson ile işbirliğinin ticari kısmından sorumludur ancak, gelişme ve işlevsel faaliyetlerden sorumlu değildir.

Satın alma ünitesi kendi maliyetlerinden sorumludur. Böylece, ünite bir isteğe bağlı maliyet merkezi olarak görülmektedir. Kontrol, ünitenin Telia Mobile içerisindeki diğer ünitelerle nasıl iş birliği içerisinde olabileceğine ve ünitenin önemli tedarikçilerle iş birliği üzerine odaklanmaktadır. Ayrıca, kontrol tümüyle Telia Mobile'nin finansal çıktısına doğru yönelmektedir. Telia Mobile içerisindeki teknik birimler ilgilendiği müddetçe finansal açıdan isteğe bağlı maliyet merkezleri olarak kabul edilmektedir. Böylece, o sadece Telia Mobile tümüyle bir kimsenin belirgin bir hiyerarşi ayırt edebildiği düşünüldüğünde olmaktadır. Satın alma ünitesi ve teknik üniteler içerisindeki bazı bireylere göre Telia Mobile Ericsson ile yakın bir iş birliğine sahiptir. Bazı bireyler sahip olduklarından çok daha fazla iş benzeri iş birliğine sahip olmanın faydalı olacağını yani var olan iş birliğinin çok benzer olması fikrini ileri sürmektedirler. Bununla birlikte, bazı bireyler Telia Mobile'nin sadece küçük bir müşteri olduğunu böylece, Ericsson içerisindeki teknik birimleri etkileyebilecek özel iş birliğine gereksinim duyulduğunu beyan etmektedirler. Satın alma yöneticisine göre, Ericsson ile iş birliğini sona erdirmek Telia Mobile için mümkün olmayacaktır. Bunun yerine ayakta kalmak ve birlikte gelişmek zorundadır.

### **6.3. Telia Mobile Ağ Geliştirme Ünitesi**

Ağ geliştirme ünitesi hücresel sistemin temel işlevselliğinin gelişiminden sorumludur. Yazılım sürümü ve donanım gelişim sürecinin bir çok aşamalarında Ericsson'un sürüm taslakları hakkında yorum yapmaktadır. Ayrıca yazılım sürümünün ve donanımın doğrulanmasını ve uygulanmasını da yürütmektedir. Ünite Avrupa Telekomünikasyon Standartları Enstitüsü (ETSI)'ne benzer uluslararası

standart komitesiyle işbirliği yapmaktadır. Buna ilaveten Avrupa telekomünikasyon operatörlerinden oluşan CME kullanıcı grubunda aktif bir kısımda yer alır. Ağ geliştirme ünitesi satın alma ünitesiyle yakın iş birliği içerisinde ve Ericsson'daki KAM ünitesiyle olan ticari müzakerelerinde üniteyi desteklemektedir.

Ağ geliştirme ünitesi kendi maliyetlerinden sorumludur. Bununla birlikte, gelişim yöneticisine göre üretim performansına makul derecede iyi ilişki kurulduğu müddetçe performans değerlendirilmede maliyet büyük bir konu olmayacaktır. Geliştirme yöneticisine göre, önemli konular ilerlemek ve beklenen zamanda proje sonuçlarını iletmektir. Performans değerlendirilmede diğer önemli konu ağ gelişim ünitesinin Telia Mobile içerisindeki diğer ünitelerle ve şirket dışındaki ünitelerle iş birliğidir.

Geliştirme yöneticisi, ünitenin Telia Mobile'de anahtar bir rol oynadığını ifade etmekte, çünkü yeni baz işlevselliği hakkında ünitenin kararları potansiyel maliyet tasarrufları olduğu kadar gelir fırsatları yaratmaktadır. Örneğin, uzak yükleme özelliği operasyon ünitesi içerisinde kaynakların tüketimini azaltmayı mümkün kılmakta ve yüksek hız özelliği Telia Mobile'nin yeni son müşteri servislerinden bazılarında temel bir özelliktir. Ünite içerisindeki karar verme yapısı ağ gelişim ünitesindeki, servis gelişim ünitesindeki, operasyon ünitesindeki, satışlar ünitesindeki ve IT ünitesindeki üyelerden oluşmaktadır. Böylece, ünite Telia Mobile'nin tüm performansına odaklanmaktadır.

Ağ geliştirme ünitesi içerisindeki bireyler Ericsson ve Nokia içerisindeki meslektaşlarıyla yoğun bir iletişime sahiptir. Ağ gelişim ünitesi KAM ünitesiyle ve Ericsson içerisindeki teknik ünitelerle bir çok ortak yönlere sahiptir. Böylece, Ericsson içerisindeki iki farklı üniteye bireylerle sürekli iletişimi sürdüren ağ gelişim ünitesi içerisinde bir çok birey bulunmaktadır. Örneğin, R7 (yani GSM'in 7 nolu sürümü) uygulama projesi yöneticisi Ericsson'un KAM ünitesi içerisindeki proje yöneticisiyle günlük temas içerisindeydi. Buna ilave olarak, KAM ünitesi, BSS ünitesi ve SS ünitesi içerisindeki diğer bireylerle temas halindeydi.

Ağ geliştirme ünitesi içerisindeki bireyler Ericsson içerisindeki kişilerle beş şekilde etkileşim halindedir. İlki, ağ gelişim ünitesi içerisindeki bazı bireylerin KAM ünitesi içerisindeki meslektaşlarıyla teknik toplantılar ve periyodik şahsi temaslar yaptıkları normal geliştirme günlük faaliyetleri yoluyla. İkincisi, ünitenin Ericsson içerisindeki tüm eş ünitelerle temas içerisinde bulunduğu standart yazılım uygulama projesi bulunmaktadır. Üçüncüsü, GPRS gibi konulara odaklanan bazı teknik ünitelerle özel iş birliği projeleri yoluyla. Dördüncüsü, teknik birimler içerisindeki stratejik ürün yönetim ünitesindeki birimlerin yeni sürümün ilk aşamalarında ağ gelişim ünitesi ile toplantılar yapması. Beşincisi, geliştirme yöneticisinin Ericsson'daki yeni teknoloji toplantılarına katılımı. Tüm bunlar hücreli iletişimin gelecekteki neslinin özelliklerini belirlemeye yönelik küçük hacimli özel yapılan toplantılardır.

#### 6.4. Kontrol ve Eşgüdüm Biçimleri

KAM ünitesinin çok daha yoğun çalışması, BSS ünitesi, satın alma ünitesi ve ağ gelişim ünitesi işbirliği eşgüdümünü göstermekte ve kontrolü hiyerarşi, piyasa ve işbirliğini kapsayan tüm klasik eşgüdüm biçimlerinin bir takım özelliklerini içeriyor görünmektedir.

*Hiyerarşik eşgüdüm* iş birliklerin bir çoğunda önemlidir. Ericssonun içerisinde KAM ünitesi ve BSS ünitesi ayrı hiyerarşidirler. Her iki ünite bir kurumsal güç yapısına sahiptir ve karar vericinin kararını verdiği yerde oldukça özerktirler. KAM ünitesi ve BSS ünitesi hiyerarşik eşgüdüme uyan sorumluluk muhasebesi, bütçeler, teşvik edici planlar ve kar ölçümleri gibi muhasebe yöntemlerini kullanırlar.<sup>19</sup> Bununla birlikte, KAM ünitesi ve BSS ünitesinin her ikisi diğer ünitelere oldukça bağımlıdır. İki ünite içerisindeki kontrol sistemi (Berry, 1994) önemli meslektaşlarının amaçlarını göz önüne almaktadır. Bunun bir örneği, Telia Mobile uzak yükleme özelliğini uygularsa ödüllendirilen KAM ünitesi içerisindeki destek ünitesi yöneticisinin amacıdır.

Telia Mobile içerisindeki satın alma birimi ve ağ gelişim ünitesi isteğe bağlı maliyet merkezleri olarak kabul edilmektedir. İki birim Telia Mobile'nin ayrı hiyerarşisi içerisinde hiyerarşik eşgüdümünün bir parçası olarak fonksiyonda bulunmaktadır. Satın alma ünitesi ve ağ gelişim ünitesi Telia Mobile'nin tüm finansal performansının temellerini finansal olarak değerlemektedir.<sup>20</sup> Şirketteki bu ilgi tümüyle Telia Mobile içerisindeki çeşitli alt birimlerdeki elemanlardan oluşan ağ gelişim ünitesi içerisindeki karar alma makamınca örnek alınabilir. Bu şekilde, Ericsson ve Telia arasındaki iş birliğinin tüm fonksiyonu hiyerarşik eşgüdüm mekanizmalarının kullanımıyla kısmen nitelendirilmektedir.<sup>21</sup>

*Piyasa eşgüdümü* Ericsson ve Telia arasındaki toplam eşgüdümün bir parçası olmaktadır. Ericsson içerisindeki Telia Mobile'den sorumlu KAM ünitesi ile diğer önemli müşterilerden sorumlu diğer KAM üniteleri arasında *piyasa eşgüdümü* belirgindir. KAM üniteleri farklı müşterilerin ihtiyaçlarını sunmakta ve her KAM ünitesi müşterilerinin özel ihtiyaçlarını karşılayacak özellikleri geliştirmek için Ericsson içerisindeki teknik birimleri (BSS, SS ve/veya BTS) etkilemeye teşebbüs etmektedir. Bunun gibi, KAM üniteleri Ericsson içerisindeki teknik birimlerin dikkatini çekmek için her biri diğerine karşı rekabet içerisindedir. Yani, iş birliği tümüyle piyasa eşgüdüm mekanizmalarının varlığı tarafından nitelendirilmektedir.<sup>22</sup>

<sup>19</sup> Chandler and Daems, pp. 3–20; Ezzamel, pp. 3-26.

<sup>20</sup> Merchant, K. A., "How and Why Firms Disregard The Controllability Principle", In Bruns, W. J. JR., & Kaplan, R. S., (eds.), *Accounting And Management. Field Study Perspectives*, Boston: Harvard Business School Pres., 1987.

<sup>21</sup> Chandler and Daems, pp. 3–20; Johnson, H. T., pp. 139–146.

<sup>22</sup> Ezzamel, pp. 3-26.; Ouchi, pp. 129–141.



*Kooperatif eşgüdüm* bireysel alt birimlerin arasındaki iş birliklerinin bir çoğunda görülmektedir. KAM ünitesi Telia Mobile içerisindeki hem satın alma ünitesiyle hem de ağ gelişim ünitesiyle yakın iş birliğine sahiptir. Hem satın alma ünitesi hem de ağ gelişim ünitesi farklı alanlarda yoğun bir iş birliği içerisindedirler.<sup>23</sup> Hem satın alma ünitesi hem de ağ gelişim ünitesi Ericsson içerisindeki teknik birimleri nasıl etkileyebilecek stratejilerin ve hareket planlarının gelişiminde iş birliği yapmaktadırlar. Telia Mobile içerisindeki KAM ünitesi ve ağ geliştirme ünitesi yaygın projelere sahiptir.<sup>24</sup> Telia Mobile içerisindeki bazı katılımcılar işbirliğinin çok yakın ve çok benzer olduğunu daha önce bahsetmişlerdi.<sup>25</sup> Böylece, Ericsson ve Telia arasındaki iş birliği fonksiyonu tümüyle kooperatif eşgüdüm mekanizmalarının yoğun kullanımı tarafından nitelendirilmektedir.<sup>26</sup>

## 7. Sonuç

Bu çalışma belirli bir zamandaki şirket iş birliği organizasyonunun belirli bir andaki fotoğrafını göstermektedir. Gerçekleştirilen iş birliği değişmez olarak görülmemeli ve iş birliğinin sürekli gelişmekte olduğu varsayılmalıdır. Ayrıca, sahip olunan özellikler göz önünde tutulduğunda iş birliğinin sürekli gelişme gösterdiği makul bir varsayım olmaktadır.

Bu çalışmadan elde edilen ilk sonuç, günümüzde kullanılan muhasebe yöntemlerinin işbirliği biçimlendirmede anahtar bir rol oynadığını göstermektedir. Böyle bir sonuç var olan muhasebe tekniklerinin iş anlaşmalarında ve ağ çalışmalarında halen yeterli olduğunu gösteren Tomkins (2001)' in analizlerini desteklemektedir. Bununla birlikte açık defter (open book) muhasebesi ve hedef maliyetleme yaklaşımının iş birliğinde kullanılması yoluyla karşılıklı örgütsel bütçeler ve maliyet durum analizleri veya şeffaflık gibi ortak muhasebe bilgisinin hiç birisi bir farklılık değildir. Böylece, karar alıcılara iş birliği kurulması veya karşı olunması hakkında çok daha resmi muhasebe bilgisi arz edilmemektedir. Bunun yerine kurulu muhasebe yöntemlerinin işbirliği biçimini destekleyen kısmen örtüşen bir sorumlulukla örgütsel üniteler biçiminde sistematik bir birleşik muhasebe kullanılmaktadır. Ericsson bunu müşteri-tanımlı üniteler olduğu kadar teknik üniteler ile ilgili olarak da kullanmaktadır. GSM satışları için Telia ile işbirliğinden sorumlu olan ünite bunun bir örneğidir. Bu ünite faaliyetlerini, meslektaşını göz önüne alan ve böylece uyumluluk gerektirmeksizin meslektaşının isteklerini içine alan bir amaca sahip tek bir amaç üzerine odaklayan bir muhasebe sistemine sahiptir. Bu şekilde bu alt ünite

<sup>23</sup> Nicolini, D., Tomkins, C., Holt, R., Oldman, A., and Smalley, M., "Can Target Costing and Whole Life Costing Be Applied in The Construction Industry?: Evidence From Two Case Studies", *British Journal of Management*, 11, 2000.

<sup>24</sup> Seal, pp. 303-322.

<sup>25</sup> Tomkins, C., "Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks", *Accounting, Organization and Society*, 26, 2001.

<sup>26</sup> Birnberg, pp. 421-428; Van der Meer Kooistra, and Vosselman, pp. 51-77.

içerisindeki muhasebe iki tarafın tek bir vücut olmak ihtiyacını zedelemeksizin farklılıklar üzerine köprü kuran bir hat kullanmıştır. KAM ünitesi diğer kısımlarla olan ilişkilerinde daima aynı ilgiyi göstermemektedir: Ünite Telia ile karşılıklı etkileşimde bulunduğu Ericsson'u öne sürmekte ancak, diğer Ericsson üniteleriyle etkileşimde olduğunda açık bir şekilde Telia Mobile'i de sunmaktadır. Bu şekilde muhasebe şirket sahiplerince verilen sınırlara uymayan yeni sınırlar yaratmaya yardım etmektedir. Aynı şekilde, teknik üniteler özel müşteri üniteleriyle olan ilişkilerinde ve geçici ünitelerle ilgilendiğinde kısmen örtüşen alanlara sahiptir. Bu kısmen örtüşen sorumluluk durumu fırsatların elde edilmesini sağlamak olduğu kadar yeni teknik çözümler bulma güdüsünü sağlar. Örtüşme geçici doğasından dolayı tarafların her ikisinden biri tümüyle tatmin edici olmak zorunda olmayan uzlaşmaları bulmak için üniteleri karşılıklı etkileşime zorlamaktadır. Böylece muhasebe, eşgüdüm sorunlarına çözüm olmaktan ziyade çözümlerin sürekli benimsenmesine yol açabilen süreci kolaylaştıran bir temel yapıyı kurmaya yardım etmektedir. Bu durum sorunların, çatışmaların ve çelişkilerin ayrılmasına ve dağılmasına neden olmaktadır. Aksi takdirde, bir çok ortak birimlerde üretici ve kullanıcı arasında tek bir ara birim ortaya çıkacaktır. Böylece, görünürde uygun olmayan farklılıkların bir çoğuna katlanabilmeyi mümkün kılacak ortak birime bir derinlik vermektedir. Teknik ve ticari sözleşmelerdeki bu aykırı gereksinimlerin tamamıyla birlikte, çözümlerin daima ikinci derecede uygun, ancak sadece geçici oldukları bilinen boyutların bir çoğunun sürekli benimsenmesine olağanüstü ihtiyaç vardır.

Sonuçla ilgili ikinci bir yakın konu, ana işbirliği ve birleşme içerisindeki bilgi içeriğiyle ilgilenmektedir. Bilgi kapsamının bir kısmı yer alan karşılıklı değişime itibar etmekte, ancak geniş bir ölçekte hücrel sistemin gelişimini koordine etme bakımından geleceğe doğru da yönlendirilmektedir. Bu ise Ericsson'un müşteri farklılığını yönetmek, ölçek ekonomileri yaratmak ve rakiplerin sistemleriyle iletişim kurabilecek bir hücrel sistem oluşturmak zorunda kaldığı oldukça karmaşık bir durumdur. Bilgi akışı açıkça rutin faaliyetler hakkında değildir; daha ziyade yeni sistemlerdeki özelliklerin yaratımı olan tek bir konuyla ilgilenmektedir. Bu çalışmanın sonuçları ne Ericsson'un ne de Telia'nın her bir şirket içerisinde veya şirket sınırları içerisinde gerekli bilgiyi toplayacak formülize edilmiş bilgi sistemlerini geliştirmekte olduğunu göstermektedir. Gerçekleşen durum böyle sistemlerin tasarlanıp tasarlanmayacağı sorusuna yanıt bulmaya çalışmaktadır. Bunun yerine, bilgi, Ericsson ve bir birleriyle etkileşimdeki ana müşteriler ve diğer önemli aktörler tarafından ortaklaşa yaratılmak zorundadır.<sup>27</sup> Teknik ve ticari özellikleri temsil eden ünitelerin bir kaçının arasında bu bir "pazarlık" olarak görülebilir, ancak tek başına ünitelerin teknik ve ekonomik yönleri birleştirmek ve karşılaştırmak mücadelesinde bir "sorun çözme süreci" olarak da görülebilir.

<sup>27</sup> Nonaka, I., and Takeuchi, H., *'The Knowledge-Creating Company*, New York: Oxford University Pres., 1995.

İki ilk sonuç bir üçüncüye daha genel bir neden olur: İş birliği eşgüdümünün “kara kutu”sunu açmanın iyi bir neden olduğu görülmektedir. Bu olaydakine benzer bir işbirliğinde tüm eşgüdüm, alt üniteler ve hatta piyasa özellikleri arasındaki hiyerarşileri, iş birliklerini içeren oldukça karmaşık yapı temeline sahiptir. Hakkında konuşulması ve sorumlu yöneticilerin bulunması dolayısıyla “toplam” olarak iş birliğinin var olduğu söylenebilir. Ancak, bu toplam tek düzende değil üç klasik eşgüdüm mekanizmasının tamamını içermektedir. Hiyerarşik yönetilen alt ünitelerin bazı alt ünitelerle çok daha yakın ilişkiye, diğerleriyle ise daha çok piyasa benzeri iş birliğinde bulunmakla iş birliklerinin bir karması oluşturmaktadır. Bu karma açıkça farklı faaliyetlerle ilgili konuların oldukça farklı yollarla ilgi kurduğu çok boyutlu bir eşgüdüm biçimi olduğunu göstermektedir. Böylece, bu karma, bir tekdüzen eşgüdüm biçimi değildir. Her iki şirket içerisindeki bağımsız üniteler bir birlerinden oldukça farklıdır ve amaçları açıkça tanımlanmaktadır. Böylece, bir eşgüdüm biçimi olarak hiyerarşi iş birliğinde hayati önem taşımaktadır. Bu üniteler, meslektaşlarının üniteleri ile olduğu kadar kendi şirketi içerisindeki diğer ünitelerle de çeşitli iş birliği tiplerine sahiptirler. Diğerleri çok daha rekabetçi veya muhalif iken belirgin iş birliği özelliklerine sahip bu iş birliklerinin bazıları yakın iş birliğince açıkça vurgulanmaktadır. Bir kimse Ericsson içerisindeki bir alt ünite örneğini alarak hem Ericsson içerisindeki hem de Telia içerisindeki diğer ünitelerle yakın ve piyasa benzeri iş birliklerin var olduğunu bulabilir. Eğer bu bulguları Richardson tarafından benimsenen terimlere çevirirsek, iki firma benzerlikler ve tamamlayıcılar bakımından farklı yollardan biri diğeriyle ilgili bir çok faaliyeti göstermektedir. Bu terimlerde bir değişim olduğundan terimlerin eşgüdümünde bir değişim de olmak zorundadır. Sonuç olarak, bu faaliyetler zamanla değişmekte olduğundan az veya çok eşgüdüm biçimlerinin sürekli değişimine de ihtiyaç vardır.

Son sonuç farklı eşgüdüm biçimleri arasındaki ortak alanlar bakımındandır. Çok daha geniş bir açıdan yönetim ile ilgili araştırma eşgüdümünün üç biçimi arasındaki farklılıklar gibi yönetimin her modeli hakkında özel olana odaklanmaktadır. İlginin bu kendiliğine rağmen eşgüdüm biçiminin nasıl birleştirileceği çalışmasında bulunmak için çok iyi neden de olmalıdır. Böyle bir birleştirici eşgüdümde “derinliğin” varlığına yakın olarak bağlanabilir. Örneğin, ele alınan olaydaki iki ana şirket bir çok kombinasyonu bulmak ihtimalini kesin olarak artıran eşgüdümün en azından iki düzeyini inşa etmektedir. Eşgüdümün iki veya daha fazla varlığı hem hiyerarşi ile işbirliği arasındaki hem de piyasa ile iş birliği/ağ arasındaki ortak alanın daha ileri araştırmalarını haklı çıkarmaktadır. Gelişme için en geniş potansiyel bu ortak alanlarda olmalıdır.

Yukarıda değinilen dört sonuç çok özel bir yönde daha ileri araştırma ihtiyacını haklı çıkarmaktadır. Araştırmalar arasında farklı örgütsel ünitelerin ve iş birliklerinin rolünün ayrıntılı araştırıldığı işletme iş birliklerinin çok daha yoğun durum çalışmalarına ihtiyaç vardır. Şirketler arasındaki etkileşim bu tarihe kadar yapılandan çok daha ayrıntılı bir şekilde ele alınarak kavramsallaştırılmaya ve mo-

delleştirilmeye gereksinim duyan bir konuya ve bir zenginliğe sahip görünmektedir.

#### **KAYNAKÇA**

- Alchian, A. A., & Demsetz, H., "Production, Information Costs, and Economic Organization", *The American Economic Review*, 62, 1972, pp. 777–795.
- Anderson, J. C., Håkansson, H., & Johanson, J. Dyadic, "Business Relationships within a Business Network Context", *Journal of Marketing*, 58, 1994, pp. 1–15.
- Berry, A. J., "Spanning Traditional Boundaries: Organization and Control of Embedded Operations", *Leadership & Organization Development Journal*, 15, 1994, pp. 4–10.
- Birnberg, J. G., "Control in Interfirm Co-Operation Relationships", *Journal of Management Studies*, 35, 1998, pp. 421–428.
- Bradach, J. L., & Eccles, R. G., "Price, Authority and Trust: From Ideal Types to Plural Forms", *Annual Review of Sociology*, 15, 1989, pp. 97–118.
- Bromwich, M., "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting, Organizations and Society*, 15, 1990, pp. 27–46.
- Chandler, A. D. Jr., & Daems, H., "Administrative Coordination, Allocation and Monitoring: A Comparative Analysis of The Emergence of Accounting and Organization in The USA and Europe", *Accounting, Organizations and Society*, 4, 1979, pp. 3–20.
- Dubois, A., *Organising Industrialactivities*, Routledge, London, 1998.
- Ezzamel, M., "Corporate Governance and Financial Control", In Ezzamel, M., & Heathfield, D., (Eds.), *Perspectives on Financial Control*, Chapman & Hall, London, 1992, pp. 3–26.
- Gietzmann, M. B., "Incomplete Contracts and The Make or Buy Decisions: Governance Design and Attainable Flexibility", *Accounting, Organization and Society*, 21, 1996, pp. 611–626.
- Håkansson, H., "Networks as a Mechanism to Develop Resources", In Beije, P., Groenewegen, J. & Nuys, O. (Eds.), *Networking in The Dutch Industry* Apeldorn, Garant, 1993, pp. 207–223.
- Håkansson, H., & Ford, D., "How Should Companies Interact?", *Journal of Business Research*, 55, 2002, pp. 133–139.

- Haugland, S., & Reve, T., ‘Price, Authority and Trust in International Distribution Channel Relationships’, *Scandinavian Journal of Management*, 10, 1994, pp. 225–244.
- Hopwood, A. G. ‘Looking Across Rather than Up and Down: On The Need to Explore the Lateral Processing of Information’, *Accounting, Organization and Society*, 21, 1996, pp. 589–590.
- Ittner, C. D., & Larcker, D. F., ‘Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications’, *Journal of Management Accounting Research*, 10, 1998, pp. 205–238.
- Johnson, H. T., ‘Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting’, *The Accounting Review*, 56, 1981, pp. 510–518.
- Johnson, H. T., ‘The Search for Gain Inmarkets and Firms: A Review of The Historical Emergence of Management Accounting Systems’, *Accounting, Organization and Society*, 8, 1983, pp. 139–146.
- Jones, C. S., ‘Hierarchies, Networks and Management Accounting in NHS Hospitals’, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 12, 1998, pp. 164–187.
- Merchant, K. A., ‘How and Why Firms Disregard The Controllability Principle’, In W. J. Bruns Jr., & R. S. Kaplan (Eds.), *Accounting and Management. Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston, 1987, pp. 316–338.
- Mouritsen, J. Hansen, A. & Hansen, C. O., ‘Interorganizational Controls and Organizational Competencies: Episodes Around Target Cost Management/Functional Analysis and Open Book Accounting’, *Management Accounting Research*, 12, 2001, pp. 221–224.
- Nicolini, D., Tomkins, C., Holti, R., Oldman, A., & Smalley, M., ‘Can Target Costing and Whole Life Costing Be Applied in the Construction Industry?: Evidence From Two Case Studies’, *British Journal of Management*, 11, 2000, pp. 303–324.
- Nonaka, I., & Takeuchi, H., *The Knowledge-Creating Company*. Oxford University Press. New York: 1995.
- Otley, D., Broadbent, J., & Berry, A., ‘Research in Management Control: An Overview of its Development’, *British Journal of Management*, 6, 1995, pp.31–44.
- Ouchi, W. G., ‘The Relationship Between Organizational Structure and Organizational Control’, *Administrative Science Quarterly*, 22, 1977, pp. 95–113.

- Ouchi, W. G., "A Conceptual Framework for The Design of Organizational Control Mechanisms", *Management Science*, 25, 1979, pp. 833–848.
- Ouchi, W. G., "Markets, Bureaucracies, and Clans", *Administrative Science Quarterly*, 25, 1980, pp. 129–141.
- Richardson, G. B., "The Organization of Industry", *Economic Journal*, 82, 1972, pp. 883–896.
- Rindfleish, A., & Heide, J. B., "Transaction Cost Analysis: Past Present and Future Applications", *Journal of Marketing*, 61, 1997, pp. 30–54.
- Scapens, R. W., "Researching Management Accounting Practice: The Role of Case Study Methods", *British Accounting Review*, 22, 1990, pp. 259–281.
- Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, T., & Ahmed, M., "Enacting A European Supply Chain: A Case Study on the Role of Management Accounting", *Management Accounting Research*, 10, 1999, pp. 303–322.
- Seal, W., & Vincent-Jones, P., "Accounting and Trust in the Enabling of Long-Term Relations", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 10, 1997, pp. 406–431.
- Shields, M. D., "Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s", *Journal of Management Accounting Research*, 9, 1997, pp. 3–61.
- Tomkins, C., "Interdependencies, Trust and Information in Relationships, Alliances and Networks", *Accounting, Organization and Society*, 26, 2001, pp. 161–191.
- Van der Meer-Kooistra, J., & Vosselman, E. G. J., "Management Control of Interfirm Transactional Relationships: The Case of Industrial Renovation and Maintenance", *Accounting, Organization and Society*, 25, 2000, pp. 51–77.
- Williamson, O. E., *Markets and Hierarchies: Analysis and Antitrust Implications*, Free Press, New York, 1975.
- Williamson, O. E., *The Economic Institutions Of Capitalism*, Free Press, New York, 1985.
- Yin, R. K., *Case Study Research: Design and Methods*, Newbury Park: Sage Publications, 1989.