

# Y Ö N E T İ M M U H A S E B E S İ

Doç. Dr. İlhan CEMALÇILAR

## GİRİŞ

**Yönetim Muhasebesi** (Management Accounting), modern muhasebe teknikleri ile modern yönetim metotlarının birlikte kullanılışı anlamına gelir. Başka bir deyişle, bilimsel işletme yönetimi ile çok yakından ilgilenen muhasebe Yönetim Muhasebesi diye isimlendirilir.

Yönetim muhasebesi **yeni biçim bir muhasebe değildir**. Bilinen (ordinary) muhasebeden daha yüksek düzeyde olduğu da söylenemez. **Muhasebe bilgisinde yeni bir gelişmedir**. İşletme didinmelerinin önceden kestirilmesi ve ölçülmesi için muhasebe ve istatistik bilgilerini ve tekniklerini kullanır. Bu bakımdan, muhasebenin bilinen uygulama biçiminden geniş ölçüde ayrılır ve özel görgüyü gerektirir.

Yönetim muhasebesine, yeni ve bağımsız bir bilim olmaktan çok **muhasebecinin yeni bir fonksiyonu** olarak da bakılabilir. Bu anlamda muhasebeci; finansal, maliyet ve benzer bilgilerle yönetimi donatmağa yeterli birleştirilmiş bir muhasebe sistemini yürütmekten sorumlu birey (fert) olarak düşünülür. Yönetime yardım, her zaman muhasebenin temel maksatlarından biri olmuştur. Fakat, yönetim muhasebesi işletme yönetimine yardımcı bir araç olarak muhasebeyi kullanırken, yeni biçim hesapların ve tekniklerin uygulanmasını zorunlu kılar.

Ayrıca, insan faktörünün tanınması, işletme didinmelerini ileriye doğru plânlama aracı olarak tahminlerin (forecast) kullanılması, bireysel sorumluluğu isteklendirmek için bireylerin yaptıkları

rı işlemlerin ölçülmesi ve görevlerin kontrol edilmesi yönetim muhasebesini **dinamik** ve **yapıcı** kılar.

Yönetim muhasebesi finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçe kontrolü ve standart maliye muhasebesinden yararlanır. Çözümlemeler yapmak amacıyla maliyet muhasebesi metotlarını, ileriye bakan plânların yapılması için bütçe kontrolü tekniklerini özellikle kullanır. Endüstri muhasebesinden daha geniştir. Ticaret işletmelerinde de aynı etkilikte kullanılabilir.

Yakın zamanlara dek, muhasebe **Finansal Muhasebe** ve **Maliyet Muhasebesi** diye başlıca iki bölüme ayrılırdı. Her ikisi de **tarihsel muhasebedirler, geriye dönüktürler**. Finansal muhasebe, yıllık Kâr ve Zarar Cetveli ile Bilânço'nun hazırlanmasına temel olacak işletme işlemlerini, kaydeder. Maliyet muhasebesi ise, maliyetlerin anlaşılması ve giderlerin kontroluyla ilgilenir. Her ikisi de sınırlı tarihsel bilgiler verirler. Sadece geçmiş olayları kaydederler. İşletme didinmelerini ileriye doğru plânlamak ve günlük kontroller yapabilmek için yöneticilere yeterli ölçüde yardım etmezler.

**Yönetim muhasebesi tarihsel muhasebenin zıttıdır, ileriye bakar.** Geçmişe ilişkin kayıtları, gelecekteki olayları ve didinmeleri plânlamak için, yardımcı olarak kullanır.

Kısacası, yönetim muhasebesi muhasebecinin ve yönetim topluluğunun bilinçli davranışlarını yansıtır. Bu bilinçli davranış çözümsel bir görüş açısından yönetim problemine bakar ve, rasyonel kararlar alınmasına yardım etmek ve koordine edilmiş işletme çalışmalarını ileriye doğru plânlamak için, gerçek olaylar ve istatistikler üzerinde durur.

Yönetim muhasebesi, işletme yönetiminde daha yüksek etkililik ve prodüktivite zorunluğundan ve daha yüksek ölçüde standart bir yönetime erişme ihtiyacından doğup, geliştirilmiştir.

**Yönetim Muhasebesi** terimi ilk olarak 1950 yılında **Anglo - American Council of Productivity** adına Amerikayı ziyaret eden İngiliz **Management Accounting Team** tarafından kullanılmıştır. Adı geçen team hazırladığı raporda Yönetim Muhasebesi'ni:

**İşletme Politikasını, yaratmak ve işletmenin günlük didinmelerini yönetmek için yönetime yardım edecek biçimde muhasebe bilgisinin sunulmasıdır.** diye tanımlamıştır.

Raporda yönetim muhasebesinin tekniği ve çalışma alanı açıklanmamıştır. Amerikan işletmelerindeki muhasebe sisteminin ve muhasebe ihtiyaçlarının genel bir resmi verilmiştir. Management Accounting Team'in raporu kavramın **kristalleştirilmesinin** başlangıcı olmuştur.

## **TANIM**

Yönetim muhasebesi: **İşletmeyi maksimum etkililiği ulaştırma- da ve geleceğe değgin plânları formüle ve koordine etmede ve plân- ların uygulanmasını ölçmede yönetime yardımcı olacak bilgileri vermek ve açıklamalar yapmak için muhasebe ve istatistik teknik- lerinin uygulanmasıdır**, diye tanımlanabilir.

Bu tanımdan şu temel ilkeleri çıkarabiliriz :

### **Muhasebe ve istatistik tekniklerini uygular**

Yönetim muhasebesi yeni biçim bir muhasebe değildir. İşlet- menin yönetimi ve kontrolü için uygun muhasebe ve istatistik tek- niklerinin kullanılmasıdır.

### **Bilgi vermek ve açıklama yapmak amacını güder**

Yönetim muhasebesi, sadece yönetime bilgi vermekle yetinmez. Bilgileri açıklamak, bu bilgiler ile açıklamaların hızla ve en etki- li biçimde yönetime sunulması sorumluluğunu da taşır.

### **Yönetime yardım etmek için düzenlenir**

Yönetim muhasebesi geniş ölçüde bilinen muhasebeye dayana- rak yönetime yardım eder. İşletme didinmelerini etkili biçimde kontrol etmek için bir araç olarak kullanılır. Bir kayıt fonksiyonu olarak düşünülemez.

**İşletmeyi maksimum etkililiğe ulaştırmaya ve geleceğe değgin plânların formüle ve koordine edilmesine ve plânların uygulanma- sını ölçmeye yarar.**

Yönetime sunulacak bilgiler; işletmenin günlük didinmelerinin yönetilmesinde, işletme politikasının yaratılmasında ve işletme ça- lışmalarının maksimum etkililiğe ulaştırılmasında yönetime en fay- dalı yardımı sağlayacak biçimde düzenlenmelidir. Muhasebe fonk-

siyonu gerçek işlemler ile standartlar arasındaki bağıntıyı göstererek, gelecekteki didinmeleri plânlamak için bilgiler vererek, aksaklıkları ortaya koyarak, organizasyonu değerlendirerek, beklenir sonuçları gösterecek ve kaçınılması gereken durumları belirterek yönetime yardımcı olur.

Bu bilgilerin yönetimin bütün basamaklarına sunulmasıyla, organizasyonda **maliyet bilinci** yaratılmış olur.

Bu bilgilerin kontrol amacıyla kullanılması da **bir merkezden yönetimi** zorunlu kılar.

## AMAÇLAR

Yönetim muhasebesinin genel amacı işletme politikasının formüle edilmesi ve plânlarının yapılmasında yöneticilere yardım etmek, neyin, ne zaman yapılması gerektiğini göstererek işletmenin yönetiminde **rehber** olmak ve, dolayısıyla, işletmenin verimliliğini arttırmaktır.

İşletmenin büyüklüğü ve tipi ne olursa olsun yönetim muhasebesinin başlıca amaçları, aşağıda sıralanan basamaklardan geçerek yönetime yardım etmektir. Bu basamaklar şunlardır :

1. İşletme plânını formüle etmek
2. Plâni yapacakların görevlerini ve sorumluluklarını tesbit ve tayin etmek
3. Plânın uygulanmasını sağlayacak organizasyonu kurmak
4. Plânın yürütülmesini kontrol etmek
5. Ulaşılan sonuçları değerlendirmek

Yönetim muhasebesinin amaçları ayrıntılı olarak şu biçimde de sıralanabilir:

1. İşletmenin bütün fonksiyonlarını kapsayacak işletme plânının formüle edilmesine yardımcı olacak düzenlenmiş bilgilerle yönetimi donatmak
2. Yönetimin bütün basamaklarına plâni, bireysel sorumlulukları göz önünde tutarak, finansal bakımdan açıklamak
3. Plâni yürütecek organizasyonun ve kullanılacak metotların etkililiği ve yeterliği konusunda bilgi vermek

4. Yürütüme ilişkin standartları göstermek, uygun zaman aralıklarında yapılan işlemleri bu standartlarla karşılaştırmak, sapmaları çözümlmek, ve böylece, yöneticilerin yürütümü kontrol etmelerini sağlamak
5. Yöneticilere plânın hangi ölçüde uygulandığını gösterir rapor vererek, gelecek dönem için yeniden hazırlanacak plân için ön veriler ortaya koymak.

Yönetim muhasebesi işletme plânının hazırlanmasında yöneticilere yardımcı olurken; ton, sayı ve b.g. fiziksel biçimlerle deyimlendirilen ön plânları monoter terimlere çevirir ve eldeki finansal kaynaklara göre fiziksel birimlerle deyimlendirilen plânlarda gösterilen hedeflere ne şekilde ve ne ölçüde ulaşılabilineceğini açıklar. İşletme bölümlerinin başındaki görevliler tarafından yapılan tahminler, muhasebeci (veya muhasebe bölümü) tarafından değerlendirilir. Muhasebeci değerlendirmeyi yaparken geçmişte edindiği görüşlerden ve denemelerden yararlandığı gibi, gelecekte beklenir maliyet masraflarını da göz önünde bulundurur. Taslak üzerinde görüş birliğine varıldığında, işletmenin **ana plânı** (veya bütçesi) hazırlanmış olur.

Ana plâna uygun biçimde işletmenin günlük çalışmalarını yürütmek için gerekli kontrollerin yapılması zorunludur. Yönetim muhasebesi bu yönden de bilgiler vermek gücüne sahiptir. İşletme didinmeleri (veya masrafları) için standartlar koymak ve gerçek işlemlerle (veya masraflarla) bu standartları karşılaştırmak yoluyla elde ettiği bilgileri yöneticilere sunmak amacını güder. Böylece günlük çalışmaların kontrol edilmesi ve gerektiğinde düzeltici davranışlarda bulunulması sağlanmış olur.

## **ÇALIŞMA ALANI**

İşletme didinmeleri sayılar, tonlar, saatler ve b.g. ünitelerde ayrı ayrı ölçülebilir. Fakat işletmenin türlü fonksiyonlarını kapsayan bir görünüş elde edebilmek ve bu fonksiyonlar arasındaki ilişkileri belirtebilmek için **ortak bir ölçü** kullanılması gerekir. Bu problemi yönetim muhasebesi başarı ile çözümlerabilir. İşletmenin gelirlerini, kiraladığı hizmetleri, üretimde kullandığı materyelleri, satış hacmini ve yönetim masraflarını **para birimi** ile deyimlendirip, ara-

larında bağıntı kurar. Hernekadar para birimi enflasyonist ve deflasyonist hareketler nedeniyle ortak ölçü olarak yeterli değilse de, bir işletmenin genel görünüşünü ve çalışmalarını açıklayabilecek tek ünedir.

İşte, işletmenin türlü fonksiyonlarını ortak bir birime çevirme zorunluğu dolayısıyla, bütün işletme didinmeleri yönetin muhasebesinin çalışma alanına girer.

Böylece, yönetim muhasebesinin temel ilkeleri türlü endüstri ve ticaret işletmelerine uygulanabilir. Sadece işletmelerin ihtiyaçlarına ve yönetim özelliklerine göre, uygulama biçimi değişir.

İşletmenin büyüklüğü ve yapısı yönetim muhasebesinin uygulama biçimini etkileyebilir. Fakat temel ilkeleri değişmez. Örneğin, küçük endüstri işletmelerinde üretim sisteminin fazla karmaşık olmaması nedeniyle, yöneticiler daha az ayrıntılı hesaplarla yetinebilirler. Büyük işletmelerde ise, organizasyonun aşırı karmaşıklığı, yönetim muhasebesinde çok daha ayrıntılı ve türlü yardımlar bekler.

Yönetim muhasebesi işletmenin türlü fonksiyonlarını — üretim, satış, denetleme ve b.g. — yürütmekle görevli yöneticilere hizmet etmelidir. Böylece her fonksiyonun en etkili biçimde işlemesi sağlanmış olur.

Yönetim muhasebesi vergileme maksatları için gerekli hesaplamalarla ilgilenmez. İşletmeye sermaye verenlere bilgi sunmakla da görevli değildir. İşletme ile ilgisi olan fakat işletmenin yönetiminde görevli olmayan kişilerle de ilgilenmez. Daha çok para giriş ve çıkışları, kapital ihtiyacını gösterir plânların yapılması ve kapitalin korunması ile ilgilenir. Ayrıca, gelir ve giderler ile ilgilenerek açıklamalar ve çözümler yapar, aralarındaki bağıntıları gösterir. Bu aşlında bilinen muhasebenin görevidir. Fakat geleceğe değgin değişimleri önceden kestirerek, plânlar yaparak, kısacası ileriye bakarak, muhasebe işlemlerinin yürütülmesi yönetim muhasebesinin görev alanına girer.

## **MUHASEBE ORGANİZASYONU**

Yönetim muhasebesinin çalışma alanının genişliği ve amaçlarının özelliği, muhasebecinin ve işletmenin muhasebe bölümünün gö-

revlerini arttırır. Muhasebe organizasyonuna yeni bir düzen verilmesi zorunlu olur.

Muhasebe organizasyonuna yeni bir düzen verilirken şu temel ilkeler göz önünde bulundurulmalıdır :

### 1. Yekpare Kılınmış Muhasebe Sistemi :

Muhasebe organizasyonu düzenlenirken uyulacak ilk ilke, muhasebe bilgilerinin (raporlarının) yönetim ve denetimin bütün basamaklarına hızla sunulacağı bir sistem kurmaktır.

Yönetime sunulacak raporlar dikkatle plânlanmış bir muhasebe tertibinden meydana getirilmeli ve işletmenin genel görünüşünü yansıtmalıdır. İşe yaramayacak önemsiz bilgiler vermekten kaçınılmalıdır. İşletmenin plânlanmış hedefe doğru yöneltilmesinde yardımcı olacak tamamen yekpare kılınmış bir muhasebe sistemi ve bu sistemi yürütecek görevliler arasında sıkı işbirliği çok önemlidir.

Finansal hesaplar, maliyet hesapları ve yönetim muhasebesinin yararlanacağı öteki hesaplar **tek bir ünite** gibi yürütülmeli, birbirlerinden tamamen bağımsız hesaplar ortaya konulmamalıdır. Yönetim muhasebesi finansal muhasebeden ve maliyet muhasebesinden çıkarılan bilgileri kullandığına göre, bu bilgiler organizasyonu bir bütün olarak bir merkezden yönetmeye yarayacak nitelikte düzenlenmelidir.

### 2. Mekanizasyon :

Yönetime ve denetime ayrıntılı muhasebe bilgilerinin hızla ve hepsinin bir arada sunulması özel kayıt işlemlerini gerektirir. Olayların meydana gelişi ile rapor edilmeleri arasında geçecek zaman süresi ne kadar kısa olursa bu bilgilerin değeri de o kadar artar. Ayrıca, eğer sunulacak bilgilerin en etkili şekilde düzenlenip sunulması isteniyorsa, raporlar ister günlük, isterse haftalık veya aylık olarak düzenlenmiş olsunlar, üzerlerinde dikkatle düşünülmelidir.

Gerçek sonuçlar ile plânlar arasındaki farklılıkların özel nedenlerinin belirtilmesi gerekir. Bu yapılırsa, yöneticilere sunulan bilgilerin incelenmesiyle rasyonel kararlara ulaşabilmek mümkün olur.

Aksi durumda, normal kayıtların incelenmesi yorucudur, ve çok zaman alır. Bu bakımdan, muhasebenin mekanikleştirilmesi zorunludur.

### 3. İleriye Doğru Plânlama :

Tahminler, bütçeler ve yürütüme değgin öteki standartlar yoluyla ileriye doğru plânlamanın tanınması, muhasebe organizasyonuna yeni görevler yüklenmesini zorunlu kılar. Orneğin, muhasebe işlemlerini yürütenlerin, işletmenin bütün öteki bölümlerindeki görevlilerle periodik olarak toplantılar ve tartışmalar yapması gerekir.

Ek bilgiler verebilmek ve gerektiğinde öğütlemelerde bulunabilmek için, işletmenin muhasebe işlemleriyle görevli olanların işletmenin öteki bölümlerinde de çalışabilmeleri öngörülür

### 4. Muhasebe Bölümündeki Görevlilerin Davranışları :

Yönetim muhasebesinin dinamik yapıda olması, muhasebe bölümünün başında bulunan görevlilerin en iyi şekilde seçilmiş ve yetiştirilmiş olmalarını zorunlu kılar. Bu görevliler temel muhasebe bilgisi yanında, işletmenin iç organizasyonuna, ürettiği mallara ve üretim metotlarına da aşina olmalıdır, işletmenin yönetim ilkelerini ve problemlerini de anlayabilmelidirler. Muhasebecinin fonksiyonlarındaki gelişme muhasebenin yapısında da bir değişmeyi zorunlu kılar.

Muhasebeci niteliği ve görevleri bakımından yeni bir özelliğe kavuşmuştur. Yönetim muhasebecisi hünerini yöneticilere öğütlemelerde bulunmak için kullanır ve yöneticileri, işletmenin etkili biçimde çalışması için, kontroller yapmaya güçlü kılar.

1957 de Amsterdam'da toplanan 7. Uluslararası Muhasebe Kongresinde, yönetim muhasebesinin aşağıda sayılan konular üzerinde çalışması ve bu konular göz önünde bulundurularak muhasebe organizasyonunun yapılması kararlaştırılmıştır :

1. Maliyet muhasebesi
2. Materiyel Kontrolü
3. Bütçe kontrolü



4. Belirli sürelerde yönetime sunulacak raporların hazırlanması
5. En etkili ve ekonomik Muhasebe sisteminin kurulması
6. Özel maliyet incelemeleri ve ekonomik incelemeler yapılması
7. Finansal vergilerin açıklanması

## SONUÇ

Endüstri ve ticaret işlerinin bilimsel şekilde yönetiminde yardımcı bir araç olarak kullanılan yönetim muhasebesine karşı ilgi, özellikle batı ekonomilerinde, her geçen gün hızla artmaktadır. Yöneticilere günlük kontrol fırsatları verdiği için, yönetim muhasebesi işletme didinmelerinin üretkif şekilde yürütülmesinde yöneticileri daha güçlü kılmaktadır. Ve denilebilirki, bu özelliği dolayısıyla yönetim muhasebesi bilinen finansal muhasebenin ve maliyet muhasebesinin daha ilerisindedir.

Ayrıca, işletmelerin muhasebe bölümleri organizasyonun en verimli ünitesi, Muhasebeci de yönetim gurubunun en dinamik ve aktif rol oynayan ünitesi olmak durumundadır.

Yönetim muhasebesinin başlıca amaçları değişmez, fakat çalışma alanı ve kullanılan metodlar her geçen gün geliştirilmektedir.

**BİBLİYOGRAFYA** : The Association of Certified and Corporate Accountants, **Management Accounting: A Concise Appraisal**, London 1954 - R.H.S. Beacham, **Approach to Management Accounting**, London, 1956 - The Institute of Chartered Accountants In England and Wales, **Management Accounting: An Outline of its Nature and Purpose**, London, 1956 - The Association of Certified and Corporate Accountants, **Management Accounting for the Small Business**, London, 1963 - J. Batty, **Management Accountancy**, London, 1963 - C. Bostock, **Management, Accounting and Profitability**, London, 1960 - F. Clive de Paula, **Management Accounting'in Practice**, London, 1964 - Richard L. Smith, **Management Through Accounting**, U.S. 1962 - Ronald G. Creecy, **Management Accounting Simplified**, London. 1962 - Leslie V. Wheeler, **Management Accounting**, London, 1953.