

## KONTROLÖR KİMDİR? (\*)

A. J. GERRARD

Çeviren :  
Doç. Dr. Özgül CEMALCILAR

Son yıllarda «kontrolör» teriminin iş hayatında sık sık kullanıldığı görülmekte ve birçok kimse kontrolörün görevlerinin neler olduğunu tam olarak öğrenmek istemektedir. Kontrolör neyi, kimi, neden ve nasıl kontrol eder? Baş muhasipten farkı nedir? Baş muhasibin üstünde bir muhasebe görevlisi midir?

Kontrolör teriminin, bu makaledeki anlamıyla çok geniş kullanılma alanı olan Amerika Birleşik Devletlerinden alındığı görülmektedir. Kontrolörün tanınması, Amerikan endüstrisinin İngiltere'de hızla geliştiği son on yıla rastlar. Bugünkü kullanımında, bazı durumlarda grup muhasebecisi ile eşit anlamda tutulabilir. Normal olarak, tek atölye işlemi olan yerde kullanılmaz. Kontrolörlük, birçok atölye işlemlerini gerektiren yerlerde bütün muhasebe politika ve tatbikatının kurulmasından sorumlu olan büro-nun görev sahasına yüklenmelidir. Modern eğilimlerin, bu fonksiyonu «yönetim hizmetleri» başlığı altında bağımsız kılma yönünde olmasına rağmen, bu fonksiyon bazı durumlarda bilgi işlem hizmetlerini de kapsar.

İngiltere'de Amerikan endüstrisinin genişlemesi ile yabancıların kontrolunda olan İngiliz istihsal kapasitesinin, yerleşme alanı yönünden, çok fazla orana yükselmesi tenkit edilmektedir. Fakat, öte yandan bu suretle daha iyi yönetilen, daha büyük işletmelerin gelişi birçok avantaj sağlamaktadır. Bunların en büyüklerinin

---

(\*) «What is a Controller», *The Accountant*, July 12th, 1969, s. 39-41.

den biri yönetim tekniklerinin tanıtılmasıdır. Bahse konu olan yönetim teknikleri özellikle yönetim muhasebesini kullanır. Yönetim muhasebesi bugün bir ders kitabı konusu olmak yerine günlük hayatta uygulanan bir gerçek haline gelmiştir. Tecrübeler, baş muhasibin artık fildişi bir kulede oturamayacağını, imalât, satış gibi bölümlerde çalışan, kendinden aşağı kademelerdeki meslek arkadaşlarına bilgi vermesi gerektiğini göstermiştir. Baş muhasip kendini bir grubun üyesi olarak görmeli ve her zaman muhasebeci olarak görevinin sadece hizmet sağlamak olduğunu kabul etmelidir.

Kontrolörün görevi ise iki cephelidir: biri koruyucu öteki ilerletici. Aynı zamanda fonksiyonel ve kumanda olmak üzere farklı iki yönetim sorumluluğu vardır.

Kontrolörlüğün koruyucu ve ilerletici cephelerinden bahsetmek biraz acayıp görünebilir. Fakat dahili muhasebe denetiminde temel amacın, öncelikle mevcutların korunması olduğu da bir gerçektir. Ana anlamıyla dahili muhasebe denetimi kârın arttırılmasını sağlamaz, daha çok zararları önler. Bu sebepten koruyucu bir fonksiyon olarak tanımlanabilir. Öte yandan, maliyet muhasebesi ilerletici bir yapıya sahiptir. İlgili işleyiş devresinin tesbiti, değişen giderlerin tesbiti, fiatlandırmaya esas olacak giderlerin tesbiti ve bütçeleme ile; ayrıca, geleceğe ait plânlamaya, amaç ve hedeflerin seçimine verdiği önemle daha çok kârı arttırıcı bir fonksiyondur.

Kontrolörün başlıca iki yönetim sorumluluğu vardır :

- (1) İşletme çapında finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, bütçeleme, vergi ve muhasebe denetimi dahil bütün muhasebe işleri üzerinde fonksiyonel sorumluluk. İşletmenin herbir atölyesinde, atölye yöneticisine direkt olarak rapor veren, kontrolörün kurduğu muhasebe politika ve tatbikatını yerine getiren bir baş muhasip vardır.
- (2) Muhasebenin konsolidasyonunu, politika ve tatbikatının tesisini kapsayan kumanda sorumluluğu. Kontrolör bu fonksiyonunu finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi, muhasebe denetimi olarak iki bölüme ayrılmış az sayıda personelle yürütür.

## Fonksiyonel Sorumluluklar

Kontrolörün fonksiyonel sorumluluğu daha detaylı olarak tetkik edilmek istendiğinde, bu fonksiyonun üç bölüme ayrılması ileri sürülebilir :

### 1. Muhasebe politika ve tatbikatı

Kontrolör öyle bir muhasebe sistemi kurmak ve yürütmek sorumluluğundadır ki böylece o sistem :

- a) devletin ve işletmenin denetleyicilerinin kanuni ve denetleme gereklerini karşılasın. Bu sebeple kontrolör, ilgili cari kanunlara, en az kanuni defterler ve raporlarda açıklanması gerekli bilgiye sahip olacak kadar aşına olmalıdır.
- b) yönetim için doğru, vakitli ve yardımcı; pratik ve lüzumlu olduğunda işletmenin her bölümünde yeknesak olsun.

Bu özel konuda sistemin doğru olma şartı üzerinde fazla durulmayacaktır. Fakat vakitlilik ve yardımcı olma şartları üzerinde müzakere gerekmektedir :

İngiliz işletmelerinin sonucu elde etmelerinin çok uzun zaman alması Amerikan yönetimi tarafından daima bir tenkit kaynağı olmuştur. Gelişmiş İngiliz işletmeleri elde ettikleri üç aylık sonuçları sadece son bir veya iki yıl içinde yayınlamışlardır. Çıkarılan aylık hesapların sağladığı faydalar trendlerin ışığında tekrar tekrar incelenir. Böylece, eğer durum istenilenin aksine ise düzeltmek için derhal harekete geçilir. Eğer uygun ise, işletme yöneticilerinin, bu ışık altında, gelişme plânlarını yapmaları ve hızlandırmaları mümkün olur. Amaçlar ve bütçeler, özellikle elâstiki bütçeler alanında icraatı ve başarıyı, istenilmeyen durumları düzelterek kadar erken ölçmek mümkündür. Fakat bu, ölçme araçlarının yeter derecede erken hazır olmasına bağlıdır. Hatta ay içinde, söz gelişi 10, 15 çalışma gününden sonra, aylık sonuçları önemli derecede doğrulukla ölçmek mümkündür. Bu imkânı sağlayan muhasebe dinamik bir muhasebedir. Böyle bir muhasebe yönetime, sadece yanlış giden şeyleri bildirerek değil, fakat aynı zamanda durumun ne olduğunu tam olarak göstererek zamanında gerekli harekete geçilmesini sağlar. Böylece daha yüksek kâr elde edilmesinde rol oynar.

Eskiden muhasebecide yöneticiye verilecek raporun şeklini kararlaştırma meylı vardı. Bu şekilde hazırlanan raporlar birçok durumda yönetim için gerçek anlamda yardımcı değillerdi. İhtiyaç duyulanı göstermek yerine, daha çok «durum budur» diyen bir yapıda idiler. Kontrolör yönetim kadrosuna, onun meslekdaşlık problemlerini takdir edecek kadar yakın olmalıdır. Gerekli düzeltici eylemi ortaya koyacak lüzumlu bilgiyi vererek yardımcı olmaya hazır bulunmalıdır.

Başarılı bir kontrolör en önemli sorumluluğunun HİZMET etmek olduğunu hiçbir zaman unutmamalıdır. Sadece istendiği zaman değil, devamlı olarak ve en iyi şekilde hizmetini sunmalıdır.

Kontrolör, vergi kanunlarına ve genellikle kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun, işletmenin vergi borçlarını kanuni şekilde minimuma düşürecek rutinler kurmalıdır. Bu, vergi kaçakçılığını değil, vergiden sakınmayı ifade eder. Burada sakınma işletmenin lüzumsuz vergi ödemesi istendiğinde bu durumdan sakınma anlamındadır. Kontrolör, işletmeye tanınan bütün vergi muafiyetlerinden istifade edildiğinden, Hükümetin bahsettiği bütün hakların elde edildiğinden emin olmalıdır.

Bazı durumlarda vergi hesaplaması işletme dışındaki serbest muhasipler tarafından yapılır. Fakat bu durum, kontrolörün bu sahadaki sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Kontrolör işletmenin ödemesi istenilen vergi miktarının tam olduğu, fazla olmadığı yolunda emin olmak için bütün vergi hesaplamalarını kontrol etmeli ve onaylamalıdır.

Kontrolör, bütün muhasebe politika ve tatbikatını kurma ve temin etme sorumluluğundadır. Aynı zamanda, bunların işletmenin bütün bölümlerinde mevcut olduğundan ve her zaman yerine getirildiğinden emin olmalıdır.

## 2. Yönetime hizmet

Buraya kadarki açıklamalarda, kontrolörün hizmet olarak sorumluluğuna temas edildi. Burada bu, daha detaylı olarak kontrol, ve işletmenin başarılı işleyişi için kontrolörün yapmak zorunluğunda olduğu hizmet çeşitlerinden bazılarını müzakere için ele alınacaktır.

(a) Müdürler meclisine, atölye yöneticilerine ve öteki bölümler yöneticilerine (imalât, mühendislik, satın alma, kalite kontrolü, satış v.b.) işletmenin yatırım üzerine en yüksek kârı elde etmesi için gerekli olabilecek maksimum muhasebe hizmeti vermek. Bu, sınırlı olmamakla beraber genellikle şu hususları kapsar :

- (1) İşletmenin işlemlerini etkileyen politika, tatbikat, prosedür ve rutinlerin geliştirilmesinde yardım etmek;
- (2) Muhasebe ve yönetim raporlarının vaktinde ve doğru olarak analiz ve yorumunu sağlamak;
- (3) Kârı en üst dereceye çıkarmak ve maliyetleri en alt dereceye düşürmek için gerekli geliştirici işleyiş şeklini kararlaştırmada yardım etmek;
- (4) İşleyiş prosedür, pratik ve rutinlerinde tavsiye edilen geliştirici yolları etkili kılmakta yardım etmek;
- (5) Çeşitli tatbikat ve programların işletmenin tesis edilmiş prosedürleri ile uygunluğunu ortaya koyacak araştırmalar yapmak, ve prosedürlerin, rapor bulgu ve sonuçlarının, yönetime yapılan tavsiyelerin uygunluğunu değerlendirmek;
- (6) Gerekli görülen ileri koordinasyonu hasıl edecek özel durumlarda yardım etmek ve özel işleyiş rutinlerinde geliştirmeye imkân sağlamak.

(b) Atölye yöneticileri ve atölye muhasebecileri ile koordinasyon sonucu aşağıdaki hususları temin etmeye yardım etmek :

- (1) Gelir, işleyiş giderleri, kapital harcamaları, aktifler ve pasiflerin muhasebe sınıflamalarının uygunluğu;
- (2) Yönetime sunulan muhasebe raporlarının uygunluğu;
- (3) Yönetime raporlamanın vaktinde yapılması;

- (4) Muhasebe raporlarının öteki yönetimler için doğru analizi ve yorumu;
- (5) Muhasebe bölümünün etkililiğini ölçmek için genel bir esas kabulü;
- (6) Bir bölge veya atölyede muhasebe rutinlerinde yapılan geliřtirmelerin öteki atölyelere bildirilmesi ve uygun olduğu yerde benimsetilmesi;
- (7) Aşağıda sıralanan sahalarda muhasebe tatbikatının birbirine uygunluğu,
  - finansal
  - standart, marjinal, gerçek maliyetleme ve fiatlandırma
  - dahili kontrol
  - bütçe (plânlama ve elâstiki)
  - imalât muhasebesi (zamandan tasarruf ve istihsal raporlaması)
  - stok kontrolü
- (8) Atölye muhasebecilerinin öteki atölye bölümlerine devamlı olarak maksimum muhasebe hizmeti temin etmesi ve sunması. (Bu hizmet yatırım üzerine mümkün olan en yüksek gelirin kazanılması için gerekli olabilir.)
- (9) Atölye yönetiminin, atölye işlemlerinde atölyenin sonuçlarına tesir edebilecek önemli değişmeler bakımından derhal haberdar edilmemesi dolayısıyla hiçbir zaman sürprizle karşılaşmaması;
- (10) Kontrolörlükçe yapılan ve atölye yönetimi ile muatabık kalınan dahili muhasebe denetimini takip.

### 3. Eleman yetiřtirme

- (a) Bütün muhasebe yönetimi işleri gerekli eğitimsel ve teknik bilginin en alt seviyede kualifikasyonlarını tayin etmek;
- (b) İş analizlerini, iş tanımları ve bütün muhasebe yönetim işleri değerlemeleri ile birlikte gözden geçirmek ve onaylamak;

- (c) Eğitim kurslarında, imtihanlar için gerekli olan hususlarda, teknik bakımdan uzmanlaşmış kimselerin arz ve talebinde ve muhasiplere iş piyasasında verilen ücret ve aylıklarda oluşan değişiklikleri günü gününe takip etmek;
- (d) İşletmeye daha faydalı olmak amacı ile her bir yönetim muhasibi için gerekli iş tecrübesi ve ek eğitimi atölyenin baş muhasibi ile gözden geçirmek.
- (e) Atölyenin baş muhasibinin sabit bir esas üzerine uygun ücret artışlarını idare etmeye teşvik etmek;
- (f) Yetişmiş muhasipler için uzun devreli ihtiyaçların nasıl karşılanacağını tayin etmek. Plânın tamamlanması için resmi veya gayri resmi eğitim programları ile gerekli adımı atmak;
- (a) Bütün terfilerde ve muhasebe yönetimi işlerine atamalarda teknik kabiliyete olduğu kadar yönetim kabiliyetine de dikkat edilmesini temin etmek.

### **K u m a n d a s o r u m l u l u k l a r ı**

Kontrolör, fonksiyonel sorumluluğa ilâveten aynı zamanda, bir işletmede bir atölye seviyesine karşı olarak kendisi ve kendi görevlileri tarafından başarılabilecek kumanda sorumluluğuna sahiptir. Kontrolör :

- (1) Konsolide edilmeyi gerektiren işler ve işletmenin bütün raporlaması ile ilgili muhasebe işlerini yönetmelidir. Bu genellikle şunları içine alır :
  - (a) Aylık finansal raporları, bütçe ve önceki aydan sapmaları kapsayan ilgili yorumlayıcı tavsiyeleri hazırlamak;
  - (b) İşletmenin vergi borcunu hesaplamak ve ilgili raporlarını hazırlamak;
  - (c) İşleyiş bütçesi ve ilgili tavsiyeleri hazırlamak ve koordine etmek ve direktörlerce gözden geçirilen rutinleri kurmak;

- (e) Sonuçlar, bütçeler, vergi ve dahili muhasebe denetimi raporları ve tavsiyelerle ilgili bütün meseleleri direktörlerle müzakere ve müşavere etmek.
- (2) Kontrolör kendi görevlilerinin aşağıdaki hususlardaki çalışmalarını şahsen yönlentmelidir :
- (a) Dahili muhasebe denetimini yürütmek, sonuç ve tavsiyeleri rapor etmek;
- (b) Denetim, raporlarında görülen ve kabul edilen tavsiyelerin yerine getirilmesini takip etmek;
- (c) Bütün bölümleri etkileyen uygun işletme prosedürlerini kurmak ve onları cari bir esas üzerine devam ettirmek;
- (d) Uygun muhasebe tatbikatını kurmak, bunları hazırlamak, yayınlamak ve cari bir esas üzerine devam ettirmek;
- (e) Yönetime, işleyiş giderlerini düşürecek, yatırım üzerine geliri arttıracak ve yönetim amaçlarının çabuk ve tesirli olarak tamamlanmasını sağılayacak geliştirme yollarını tavsiye etmek;
- (f) İşletme tarafından takip edilecek ilgili muhasebe prensiplerini tayin etmek, kanunların gerektirdikleriyle uygunluk, birlik ve muvafakatı sağılamak için lüzumlu olanı görmek;
- (g) İşletmeyi ilgilendiren önemli finansal ve işleyişe ait istatistikleri toplamak ve bunları devam ettirmek;
- (h) Direktörler meclisine teslimden önce kanuni finansal raporlar ve ödenecek vergi miktarı hakkında bağımsız denetçiler ile mutabakat tesis etmek.

### S o n u 

Açıklandığı gibi kontrolörün rolü büyük sorumluluklar taşıyan ve iř hayatının karmaşıklığı içinde kendi vazifesine tam bir bağılılık isteyen bir roldür.



Kontrolör, sadece geleceğe ait işlemler için plân yapmaya ve mevcut işlemleri geliştirmeye değil fakat, aynı zamanda onaylama seviyesinde olmamaları dolayısıyla görevlilerine havale edilemiyen günlük işleri yapmaya da vakit bulmak mecburiyetindedir.

Kontrolör kararları sonuna kadar takip etmeli, işlemleri gözden geçirmeli, öteki yöneticilerle yakın işbirliği geliştirmeli ve onlar için etkili olacak kararların zamanında —işleme koymak için çok geç sayılacak zamanda değil— alınması sorumluluğunu kabul etmelidir.