

KARAR ALMAYA DÖNÜK MUHASEBE *

H. Justin DAVITSON
Robert M. TRUEBLOOD

Çeviren :
Ass. Davut AYDIN

Uzun yıllardan beri, yöneticiler muhasebe disiplini karar alma sürecinde temel araçlardan biri olarak kabul etmişlerdir. Geleneksel olarak, karar alma amacı ile kullanılan finansal veriler ve bu verilerin analizlerinin çoğu işletmelerin muhasebe sistemlerinden sağlanmaktadır. Fakat, bugün, uygulanan muhasebe sistemleri yöneticilerin ihtiyaçlarını tam olarak karşılayamamaktadır. Bir çok yönetici, muhasebenin amaçlarını ve faaliyetlerini değişen iş dünyasının karar alma ihtiyaçlarına uyduramadığını kabul etmektedir.

Muhasebe mesleğinin gelişmeye ayak uyduramaması sorunu sert tartışmalara konu olabilir. Fakat, bu çalışmanın amacı geçmişte muhasebecilerin yaptıkları işlerin değerini tartışmak değildir. Biz, eskiden olduğu gibi muhasebecileri ne yönetim süreci ile hiçbir ilişkileri yokmuş şeklinde, ne de yeni yönetim hareketinin ileri öncüleri olarak göremeyiz. Geçmiş kınamak yerine bu gün ve gelecekte muhasebeye karşı ileri sürülen bu iddiaların bazılarını tartışmayı öngörmekteyiz. Ortaya atılan bu görüşlerden birinin de karar almaya dönük muhasebe olarak tanımlanabileceği kanısındayız.

KARAR ALMAYA DÖNÜK MUHASEBENİN NİTELİĞİ

Karar almaya dönük muhasebe, işletmede sürecin, yönetmenin veya karar alma görüşünün özel bir şeklini oluşturur. HERBERT A. SİMON'un tanımladığı gibi, karar alma süreci sadece iki veya

(*) The Accounting Review, October, 1961.

daha fazla alternatifler arasında seçim yapmak değildir. Karar alıcı, ortaklarla beraber yönetim kurulu masasında oturarak sadece «red» veya «kabul» sözlerini anında ele geçiren, uyanık, saçlarını ağırtmış bir iş adamı da değildir. Karar alma, karar sürecinin en son safhasını oluşturan seçim işleminden çok daha fazla şeyleri kapsar.

İlk kez, JOHN DEWEY tarafından yapılan tanıma göre; karar alma problem çözme veya yöneltme, aşağıdaki sorunların cevaplandırılmasını amaçlıyan, üç safhalı bir süreç olarak düşünülebilir :

- 1 — Problemin tanımlanması
- 2 — Alternatiflerin ortaya konulması
- 3 — En iyi alternatifin seçimi

Karar Alma Sürecinin Muhasebe ile Bağıntısı

Yukarıda tanımlanan karar alma süreci ile muhasebe süreci arasındaki ilişki önemli bilgilerden biridir. En geniş ve ayrıntılı anlamda, muhasebe bir bilgi veya veri sağlama fonksiyonudur, problem çözme sürecinin her safhasında mutlaka bir çeşit bilgiye ihtiyaç vardır.

Örneğin, problem çözme sürecinin ilk safhasının, problemin tanımlanması olduğunu varsayalım. Standart maliyet sistemi, her ne kadar sınırlandırılmış ise de, özel bir sahadaki bu tür sorunların cevaplandırılmasına yarayan düzenlenmiş bir bilgi sistemidir. Standart maliyet sistemi tarafından sağlanan olumlu veya olumsuz sapmaların yararlarından biri, bir problemin mevcut olduğunu ve alınacak bir kararın bulunduğunu basit olarak yönetime göstermesidir. Bu sistem, ne sapma nedenlerinin araştırılmasını gerektire alternatifleri ne de en iyi alternatifin hangisi olduğunu gösterir. Standart maliyet sistemi bir problemin varlığını gösteren bir bilgi sistemidir.

Karar alma süreci ile muhasebe arasındaki bilgi ilişkisine başka bir örnek olarak da karar alma sürecinin üçüncü safhasını düşünelim. En iyi alternatifin seçimi türlü olasılıkları değerliyen bir ölçütü ve bu ölçütlere uygun bilgiyi gerektirir. Örneğin, yatırım alternatiflerinin seçiminde projeler geri ödeme oranı yöntemi uygulanarak değerlendirilmekte ve gerekli bilgiler sağlanmaktadır. Burada elimizde, muhasebenin bilgi sağlama bakımından karar alma sürecine açıkça bağlı bulunduğu diğer bir örnek vardır.

Karar almaya dönük muhasebe denildiği zaman büyük bir ihtimalle bilgi sisteminin şu iki temel özelliğini düşünüyoruz. Bu özellikler aşağıdaki sorularla özetlenebilir :

1 — En iyi Alternatif hangisidir? Gerçekte, alınması gerekli olan her hangi bir karar için ne tür bilgiye ihtiyaç vardır?

2 — Problem nedir? Gerçekte mevcut bir organizasyon ve onun amaçları için, alınacak kararları saptamada hangi bilgiler gereklidir?

Genellikle, bu iki soru, şimdi dikkatlerin çok daha fazla üzerine yöneltildiği iki yönetsel karar alanıyla ilgilidir.

Birinci soru, programlanmış veya çözüm şekli saptanmış, düzenli bir şekilde ortaya çıkan «alışılmış» karar problemleri ile ilgilidir. Örneğin, bir stok kontrolünde ne kadar mal satın alınacağı alışılmış bir karardır. Bu tür alışılmış kararları almak için gerekli bilgiyi ve en doğru ölçütü kararlaştırmada büyük gelişmeler olmuştur.

İkinci soru, programlanmamış veya çözüm şekli saptanmamış, düzensiz bir biçimde ortaya çıkan «özel» karar problemleri ile ilgilidir. Örneğin, bir işletme, örgüt yapısının veya kuruluş yeri politikasının bütünüyle incelenmesini nasıl ve ne zaman yapacak; bir işletme fiyat izleme politikasından fiyat önderliği politikasına geçeceği ne zaman düşünülebilir ve alışılmış kararların uyumlaştırılıp uyumlaştırılmadığını nasıl anlayabilir?

Bu iki soru ve bunların ilgili olduğu problem alanları ile bugünkü araştırmalar muhasebe mesleğine ilişkin bir çok görüşler ortaya koymaktadır. Biz, ilkin alışılmış karar alanı içinde bu görüşleri incelemeye çalışacağız.

ALİŞİLMİŞ KARARLAR

Muhasebe bilgi sisteminin alışılmış karar alanına ilişkin görüşleri değerlerken, bugünkü bilgi sisteminin genel yetersizliklerinden, bazılarının gözden geçirmek yararlıdır.

Aşırı bilgi :

Aşırı bilgi, bilginin karar alıcıya gereğinden fazla sunulduğu bir durumdur. Özet halinde veya işlenmemiş veriler yeterli olduğu

zaman bunlar net veya ayrıntılı verilerle desteklenir. Bu duruma, ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duyulan bir karar noktasında sık sık rastlanılır. Fakat, özet halindeki bilgiler başka bir karar noktası için yeterli olabilir. Sonuç olarak, kullanıcıya bilgilerin tamamı bütün ayrıntıları ile sunulur. Sözelimi, stok kontrolunda ayrıntılı bilgiye ihtiyaç duyulması nedeniyle civata ve somunların ayrıntılı olarak maliyetlendirilmesi aşırı bilginin bir örneğidir.

Aşırı bilgi sorunu, bir tehlike işareti olarak kabul edilebilir. Büyük miktarlarda ayrıntılı bilgiler bugünkü elektronik bilgi işlem sistemleri ile kolaylıkla sağlanır. Bu veriler gereği gibi özetlenip, ayıklanmadıkça yönetici kolaylıkla gereksiz bilgi yağmuruna tutulmuş olabilir. Yönetici, karar almak için kullanacağı zamanın büyük bir bölümünü ihtiyaç duyulan bu verilerin özetlenmesi veya incelenmesinde harcaabilir.

Bir çok veri işlem sistemlerinin kuruluşunu geliştirirken sistem modeli içinde bilgi ihtiyaçlarının yeterince düşünülüp düşünülmediği konusu önemli bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır. Genellikle, çok miktarda veri toplamak, bu toplanan verilerin hangilerinin daha önemli olduğu hususunda karar almaktan daha kolaydır.

Eksik Bilgi :

Bugünkü bazı bilgi sistemlerinin diğer bir özelliği de tutarlı bir karar alma için elverişli bilgilerin mevcut olmamasıdır. Bu durumu bilgi eksikliği olarak tanımlayabiliriz. Geleneksel muhasebe sistemi verileri sadece para birimi üzerinde kaydetmektedir. Fakat, birçok durumlarda sözkonusu veriler hiç faydalı olmadığından başka verilere ihtiyaç duyulur. Örneğin, parasal verilerin büyük ölçüde ilgisiz olduğu stok kontrolunda birim bilgi son derece önemli ve faydalı olabilir. Başka bir eksik bilgi örneği, yerine getirilmemiş siparişler veya satış kayıpları ile gildir. Satış kayıplarını gösteren bilgi birçok kararlarda muhtemelen tamamlanmış satış işlemleri hakkında dikkatli bir şekilde ölçülmüş verilerden daha önemlidir.

Eksik bilgi problemlerini çözmek için iki yaklaşım vardır. Birincisi, yeni bilgi işlem yöntemleri, normal olarak geleneksel muhasebe sistemi içinde toplanmayan bilgileri nisbete daha kolay sağlar. İkinci olarak, muhasebeciler para dışı birimlerin ölçülmesi için saptanan bilgiler (bir çok faaliyet alanlarında yeterli bir karar almak için istenen ve ihtiyaç duyulan bilgi tipi) hakkında ilgi ve sorumluluklarını genişletebilirler.

Zamansız Bilgi :

İki türlü zamansız bilgi vardır. Bilgi ya geç gelir ya da gerektiğinden daha uzun zamanda sunulur. Alışılmış biçimde hazırlanması nedeniyle çok kolay sağlanan bilgiler vardır. İlk durumda, muhasebeciler, yönetime çabuk ve faydalı bir biçimde veriler sağlamak hususunda büyük sorumluluklar taşırlar. Yapılması gerekli düzeltmeiere yararlı olamayacak kadar geç hazırlanmış olan aylık finansal tablolar veya bütçe raporları ihtiyaca uygun bir biçimde hazırlanmamış olabilir. İkinci olarak, zaman zaman düzensiz olarak ihtiyaç duyulan verileri alışılmış veya düzenli olarak sağlama gereğine ihtiyaç yoktur.

Genellikle, zamansız bilgi problemlerini çözmek için iki düzenleyici yaklaşım sözkonusudur. Bugün, genel kabul görmüş olan özel bir raporlama kavramı ve aynı zamanda, analitik çalışmaların özel bir kullanım biçimi vardır. Bilgi sistemleri özel bir kararın alınmasında (karar alınması gerekiyse) yararlı olan Analitik bir raporun geliştirilmesine olanak verilmelidir. Analitik raporlar alınması zorunlu olan herhangi bir karar da gerekli olabileceği düşüncesi ile alışılmış biçimde hazırlanmamalıdır.

KARAR ALMA GÖRÜŞÜ

Bugün, muhasebe, işletmelerde, genellikle alışılmış karar problemlerine uygulanmaktadır. Çoğu kez, bunların uygulanması yönetim araştırması, yönetim bilimi, yönetim hizmetleri veya başka isimler adı altında yapılmaktadır. İsim ne olursa olsun muhasebeci aşağıdaki sorunları düşünmek zorundadır :

- 1 — Alınması gerekli olan karar nedir?
- 2 — Karar almak için en iyi yol nedir?
- 3 — Karar almada hangi bilgiler gereklidir?
- 4 — Bir bilgi ne ölçüde doğru olmalıdır?
- 5 — Bilgi ne kadar zaman aralıkları ile sağlanmalıdır?
- 6 — Bilgi sağlamak için en akla uygun kaynak nedir?
- 7 — En iyi bilgi nasıl elde edilmeli ve kullanıcıya ne şekilde sunulmalıdır?

Bu soruların incelenmesinden sonra geliştirilen bir bilgi sistemi her soruya verilen cevaplar olacağını elbette garanti etmeyecektir.

Daha çok sistem modeline ilişkin bu yaklaşım sadece doğru soruların sorulduğunu ortaya koyar.

Örneğin, her zaman bir problem olan (stok) kontrolün özel bir alanının ve tipik bir stok kontrol probleminin analizi için yukarıda belirtilen soruların ilişkilerini ele alalım.

Her stok kaleminin alışılmış yönetiminde alınması zorunlu olan kararlar şu şekilde ifade edilebilir. Kaça satın alınacak? Ne zaman satın alınacak?

Bugün, standart parça büyüklüğü ve yeniden sipariş noktası formüllerinin (bir kalemin ne zaman ve kaçta satın alınacağını saptanmasında geliştirilmiş karar kuralları) yaygın olarak kullanılmasında büyük gelişmeler olmuştur. Fakat, bu geliştirilmiş karar kuralları birçok yeni bilgi sorunları yaratır. Bu kurallar, şu ana kadar, sık sık, bilinçsiz olarak düşünülmüş bazı bilgilerin apaçık incelenmesini gerekli kıldığını bilmek bakımından önemlidir :

- 1 — Bir kalemin tükenmesinin fırsat maliyeti.
- 2 — Bir kalemi stokta bulundurmanın fırsat maliyeti.
- 3 — Bir kalemi tedarik etmenin fırsat maliyeti.
- 4 — Bir kalemin gelecekteki **tahmini talebi**.

Muhasebe fonksiyonu, geleneksel muhasebe sistemi tarafından sağlanamayan yeni tür bilgi ihtiyaçları için ileri sürülür. Buna ek olarak, yeni tür verilerin doğru olarak değerlendirilmesi, zamanında ve kaynandan sağlanması, ilgili yere ulaştırılması görevi yerine getirilmelidir.

Alışılmış karar kuralları daha önce yatırım alanlarında, stok ve üretim kontrolünde işaret edilmiş olan bilimsel analiz yoluyla geliştirilebilir. Bu şekilde mantıklı analize dayanan geliştirilmiş karar genyöntemleri işletmeler tarafından gittikçe artan bir hızla kabul edilmektedir. Bugünkü araştırmalarında, alışılmış işletme kararları alma yöntemlerinde büyük gelişmeler ortaya koyması beklenebilir

Bu gelişmelerin muhasebe bilgi fonksiyonu üzerindeki etkileri açıkça görülür. Muhasebe, işletme içinde daha çok karar alma ihtiyaçları ve bütünleşmiş bilgi akışları ile ilgilenmelidir. Bilgi akışları doğrudan doğruya alınacak kararlara bağlanmalıdır. Karar nok-

larının bir makine, bir bölüm, bir kişi veya yönetim kurulu oluşuna göre; sunulan bilgilerin karar noktalarına akışları doğru ve zamanında olmalıdır.

Gelecekte, bilgi sıklığı (ve doğruluğu)nun alışılmış kararlar üzerindeki etkileri hakkında daha çok şeyler öğreneceğimizi ümit etmekteyiz. Bilgi verme ve bilgi alma yöntemlerinde büyük ölçüde teknik gelişmeler beklenebilir. Özellikle elektronik veri işlem ve istatistiksel örnekleme bilgi işlem yöntemlerinde yeni değişimler meydana getirmektedir.

ÖZEL KARARLAR

Karar almaya dönük muhasebenin alışılmış kararlara uygulanmasındaki incelememizde, önce bir örgüt tarafından alınacak kararların kesinlikle belirtilmesi gerektiği ve daha sonra mümkün olan bilgi akışının mantıklı bir modelinin kararlaştırılması benimsenmiştir. Alınacak kararların belirlenmesi elde edilecek verilerin belirlenmesinden önce gelir. Alınması gereken kararlar her zaman belli olmadığından bu sorun, bizi başlangıçtaki şu ilk soruya götürür : Problem nedir?

Bugünkü yönetim sanatının temeli belki de hangi kararların alınması (problem nedir) gerektiğini belirlemektir. Birçok durumlarda, yüksek düzeydeki yönetim sanatının başarısızlık halinde en ağır cezaları da birlikte taşıdığı düşünülebilir. Alışılmış stok kararlarında bozuk bir sistem olduğunu kabul etmeyen bir örgüt kararlarının azalışının acısını çekecektir. Temel bir yatırım kararının gereğini zamanında fark etmeyen bir işletme iflasa gidebilir. Alışılmış kararları birbirleriyle ve işletme amaçları ile bütünleştirmeyen bir örgüt düzeni gerçi alışılmış kararlar bağımsız olarak iyi alınmış bile aynı sonuca uğrayacaktır. Fakat, yönetim bu tür özel problemleri nasıl bilebilir? Bugün bu sorulara doyurucu cevap verilmemektedir.

Problemlerin nasıl tanımlanacağı hakkındaki mevcut bilgilerimiz son derece yetersiz olmakla beraber biz yine de bazı şeyleri bilmeliyiz ve bugünkü araştırmalar sözkonusu özel karar alanlarında bazı çözüm yolları önermektedir. Daha önce, standart maliyet sistemi ile ilgili olarak belirtildiği gibi problemleri tanımak için (Alt basamaktaki kararların tesbitinin gereğini göstermek için) bu tür

bilgilerin gerekli olduğunu biliyoruz. Günümüzde, yöneticileri problem tanımaya özendirilen bilgiler geliş güzel bir şekilde elde edilir. Halbuki, yöneticiler, problem tanımaya olanak veren bilgileri araştırarak bulmalıdırlar.

Bununla beraber, gelecekte, karar alma sürecinin problemi tanıma safhasında yöneticilere yardımcı olacak bilgi sistemlerinin bulunabileceğini beklemek fazla iyimserlik sayılmaz. Gelecekte, bilgi sistemleri karar alma sürecinde problemi tanıma safhasına uygulanabileceği gibi, alternatifler arasında seçim safhasına da uygulanabilir. Bugün, böyle bir amaca doğru yönelen yönetim hizmetleri ile ilgili araştırmaların önemli bir bölümü bulucular (heuristic'ler) veya bulucu programlama adı altında yürütülmektedir.

Yine de, karar alma sürecinde kullanılan muhasebedeki bu gelişmelerin sonuçlarının açık olduğuna inanıyoruz. İşletme örgütlerindeki karar eylemleri iyi düzenlenmiş, karmaşık ve ayrıntılı bilgi sistemleri yardımı ile yerine getirilecektir. Muhasebenin bilgi verme fonksiyonu ile ilgili sorumluluğunun artmasına ihtiyaç vardır.

Karar alma sürecindeki muhasebe bilgisinin temel amacı, belki de, yeni yönetim ve incelemelerle bugünkü muhasebe uygulamasını ilerletmektir. Geçmişte, muhasebenin fonksiyonu bir işletmede bilgi akışlarının temel kaynağı olmuştur. Gelecekte ise, muhasebenin fonksiyonunun bilgi konusunda büyük sorumluluğu üzerine almak olacağı düşünülebilir. Muhasebe yeni niceliksel bilgi sistemlerinin geliştirilmesinde önemli bir rol oynamakla yükümlüdür.

Bu gelişmenin bir bölümü olarak, muhasebe doğru saptanmış sorumluluklara bağlı olarak geçmişle uğraşmaktan kendini kurtarmalıdır. Doğru kararlar için sorumluluk konusu muhasebecilerin özel ilgi gösterdikleri bir sorundur. Bununla beraber, muhasebecilerinin (geleceğin işletme örgütlerinde) karar alma ve bilgi akımı süreçlerini anlaması ve katkıda bulunması için, işletme varlıklarını korumak sorumluluğu ile daha kapsamlı yönetim kararları sorumluluğunu birleştirmesi gerekir.