

DAHA İYİ BİR YÖNETİM İÇİN SORUMLULUK MUHASEBESİ *

E. W. NETTEN

Çeviren :
Ass. Rifat ÜSTÜN

«İncilin bir bölümünde belirtildiği üzere bir müteşebbis dış seyahate giderken, parasının bir kısmını üç ayrı adamına bölüştürür. Bunlardan ikisi kendilerine verilen bu paraları yatırıma yönelterek kazançlarını iki katına çıkartır, fakat üçüncüsü yatırımın risklerinden korkarak parasını saklar. Müteşebbis döndüğünde iki adamının başarısını görünce memnun kalır ve her isini de terfi ettirir, fakat üçüncüsünü hiç kâr elde etmediği için şiddetle azarlar ve onu geri bir bölgeye sürerek cezalandırmış olur.»

Müteşebbisin eski çağlardaki denetim teknikleri ile çalıştığı kimselerin yaptıkları işleri değerlemesi olanağı hemen hemen yoktu. Müteşebbis eldeki teknikleri kullanarak personelinin ne kadar başarılı olduğunu söyleyemiyordu. O devirlerde müteşebbisin bir sorumluluk muhasebesi sistemine şiddetle gereksinim duyduğu apaçık ortadaydı. Bugün bile işletmelerin çoğunluğunun içinde bulunduğu koşullar eski işletmelerin koşullarından çok farklı değildir.

DAHA İYİ BİLGİYE DUYULAN GEREKSİNİM

Sorumluluk muhasebesinin gelişmesini hızlandıran, büyük ve küçük işletmelerce gittikçe artan bir oranda kullanılmasını gerektiren nedenler birkaç tanedir. Bu nedenlerin başlıcaları şunlardır :

— İşletme faaliyetlerindeki karmaşıklığın artmış olması. Yatırım kararları ile kâr sonuçları arasında geçen süre uzamış, piya-

(*) The Canadian Chartered Accountant, Vol. 83, No. 3 (September, 1963, pp. 164-168.

sada ve teknolojide değişmeler, mamullerde çeşitlenmeler, işletmeler arasında birleşmeler meydana gelmiştir.

— Daha esnek ve dinamik bir örgüt yapısı kurmak ve işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı ile uğraşmak için merkezkaç bir yönetimin oluşturulması yoluna gidilmesi.

— Şimdiki rekabet şartlarında verimliliği arttırmanın ve sıkı bir maliyet kontrolünün büyük bir önem taşıması.

— Başarılı bir yönetimde planlama ve denetimin rolünün çok önemli olduğunun anlaşılması.

— Yönetimin planlama ve denetleme işlevlerinin yerine getirilmesinde kullanılacak eldeki tekniklerin ve bilgilerin yetersizliğinin anlaşılması.

İşte yukarıda sıralamış olduğumuz etmenler muhasebecinin çalışmalarını yönetimin gereksinmelerine göre yeniden düzenlenmesini zorunlu kılmış; böylece, yönetimin gereksinmelerini karşılamak üzere bir sorumluluk muhasebesinin geliştirilmesi yoluna gidilmiştir.

SORUMLULUK MUHASEBESİ NEDİR?

Sorumluluk muhasebesi işletme faaliyetleri hakkındaki muhasebe ve istatistik bilgilerini bu faaliyetlerden sorumlu yöneticilere göre bölümlendirir. Sorumluluk muhasebesi adı altında geliştirilmiş olan birçok değişik teknikler gerçekten yönetim muhasebesi tekniklerine benzer. Sorumluluk muhasebesi, muhasebeyi, raporlamayı ve bütçelemeyi yönetim organizasyonu ve sorumlulukları ile ilişkili kılar. Sorumluluk muhasebesi adı altında geliştirilmiş teknikler büyük ve küçük işletmelere, merkezci ve merkezci olmayan işletmelere, kâr amacı gütmeyen kamu işletmelerine uygulanır. Bütçelerle veya diğer standartlarla karşılaştırma sonucu ayrıntılı olarak kaydedilen bilgilere her yönetici zaman zaman etkili bir denetim, etkili bir karar verme ve etkili bir planlama yapabilmek için gereksinim duyar. Buraya kadar söylediklerimizi özetleyecek olursak, sorumluluk muhasebesi bilgiye gereksinim duyan yöneticilere doğru bilgiyi gereksinim duydukları anda veya gerektiğinde sağlar.

Önceden belirlenmiş ilkeler gayet açık ve anlaşılır olsalar da bunların belirli bir işletmeye uygulanması güç ve zaman alıcı ola-

bilir. Bu temel ilkelerin uygulanmasının güç ve zaman alıcı olduğu alanlar şunlardır :

— İşletmede oluşan her faaliyetin sorumluluğunun belirlenmesi ve her faaliyete ilişkin gelir, masraf ve diğer harcamaların uygun olarak ayrılması.

— Her yöneticinin gereksinim duyduğu veri çeşidinin ve miktarının saptanması ile bu verilerin hesaplarda ve istatistik tablolarında gösterilmesi.

— Yönetim raporlarından yararlanacak olan yöneticilere bu raporların veya verilerin gereksinim duyulduğu anda verilmesi.

— Raporlarla tamamen uygun kılınmış planlama ve bütçeleme uygulamaları.

— Raporlara ve bütçelere konulan başarı ölçülerinin saptanması.

— Gereksinen verileri toplamak ve süreçlemek için istatistik ve muhasebe yöntemlerinin belirlenmesi.

SORUMLULUK MUHASEBESİ NE DEĞİLDİR?

Sorumluluk muhasebesi iyi bir yönetimin yerini hiç bir zaman alamaz. O sadece bir araçtır. Bir araç kullanılıncaya kadar atıl sayılır. Bazı sistemler çok yetkindir fakat yöneticilerin onları anlayamaması ve etkili bir şekilde uygulama alanına koyamaları nedeniyle işlemezler.

Sorumluluk muhasebesi sadece muhasebeci tarafından kullanılmakla başarıya ulaşan bir teknik değildir. O yönetim sürecinin ayrılmaz bir bölümüdür. Sorumluluk muhasebesi muhasebecinin yönetime yardımcı ve teknik bir işlevidir. Sorumluluk muhasebesinin yönetim sürecinin ayrılmaz bir bölümünü oluşturması, işletme içindeki insancıl ilişkilerin görünümüne elden geldiğince büyük önem verilmesini gerektirir. Herşeyden önce sorumluluk muhasebesi modelinin (biçiminin) kararlaştırılmasına bütün yöneticiler doğrudan doğruya katılmalı, ayrıca sorumluluk muhasebesinin yarar ve amaçları bütün yöneticiler tarafından en iyi şekilde anlaşılmalıdır. İşletmede çalışan personel sorumluluk muhasebesini içtenlikle desteklemedikçe ve onu işler hale getirmedikçe, geliştirilmiş olan en iyi bir sistemin bile başarısızlığa uğraması kaçınılmazdır.

ÖRGÜT VE SORUMLULUK

Sorumluluk muhasebesi örgüt yapısı üzerine kurulmuştur. İşletmenin yöneticileri arasındaki sorumluluk ve yetki dağılımı gözönüne alınarak düzenlenmelidir. Nasıl ki terzi tarafından dikilmiş bir elbise müşterisine tam uyuyorsa, sorumluluk muhasebesi de işletmede yöneticiler arasında dağıtılmış sorumluluk ve yetkilere tıpa tıp uymalıdır. O her türlü örgüt yapısına hemen uygulanabilecek hazır bir yaklaşım değildir.

En zor işlerden birisi de, her eylemin sorumluluğunu ve her ilgili unsurun masrafını, gelirini, yatırım harcamasını bazen de aktif yatırımını saptamaktır. Her eylemin sorumluluğunu belirlemede, ilgili unsurların masrafını, gelirini, sermaye harcamasını saptamada örgüt şemaları ve kılavuzları, politika göstergeleri ve benzer belgeler rehber olarak kullanılır, fakat gerçekten en doğru ayırımın yapılabilmesi için ilgili yöneticilerin doğrudan doğruya hesaplamalarla uğraşmaları gerekir. Özellikle belirsiz örgüt kanallarının belirlenmesi, bazı eylemlerden kimlerin sorumlu olduğunun kesinlikle belirlenmesi, bir yöneticiye diğerlerine göre fazla verilmiş görevlerin ve sorumlulukla denk olmayan yetkilerin denkleştirilmesi, ayrıca sorumluluğu hiç bir yöneticiye verilmemiş olan masrafların kesinlikle bir yöneticinin sorumluluğuna verilmesi gerekir. İşte bütün bu işler kesinlikle yapıp açıklığa kavuşturulmalıdır. Eğer sorumluluk muhasebesi uygulama alanına konulmak isteniyorsa, her şeyden önce sağlam örgüt ilkelerinin izlenmesi gerekir. Daha fazla ileri gitmeden, önce sorumluluk muhasebesinin gerektirdiği bir düzen kurulmalıdır.

KALEMLERİN KESİN OLARAK AYIRIMI

İşletmede bütün eylemler belirli yöneticilerin sorumluluğu altında olunca, bütün kalemlerin geliri, işletme maliyetleri, diğer masrafları ve yatırım harcamaları da bu yöneticilerin sorumluluğu altında olmalıdır. Tahsis edilmeyen hiç bir kalem açıkta bırakılmamalıdır, başka bir deyişle her kalem mutlaka bir yöneticinin sorumluluğuna verilmelidir. Her harcama kalemi bunu en iyi denetleyebilme orununda bulunan ve aynı zamanda da yetkisi kapsamına giren bir yöneticiye (birimleri «sorumluluk birimi» olarak adlandırılan) yüklenmelidir. Bir çok durumlarda bu parayı harcayan —işçileri yöneten, personel değişmelerini onayan, materyel ve satın

alma işlemini yapan-yöneticidir. En aşağıda bulunan yönetim basamağına dolaysız olarak yüklenen harcamalar, bu harcama kalemlerinin yapıldığı eylem noktasına en yakın bulunan yönetim basamağına yüklenmelidir. Aynı şekilde bir yönetici tarafından denetlenebilen gelir kalemi de bu yöneticinin sorumluluk biriminin alacağına verilmelidir.

Kural olarak, bir yönetici sadece doğrudan doğruya denetleme yetkisine sahip harcamalardan sorumludur. Kısa devreli denetim raporlarında, hizmetlerin ve mamullerin maliyetinin bulunması için yapılması gerekli olan istemli ve orantılı maliyet dağıtımları yapılamaz. Bir bölümün, bir eylemin veya bir mamulün maliyetlerinin tam ve doğru olarak hesaplanması gerekiyorsa, o zaman sorumluluk birimlerine üzerinde denetleme hakkı olmadığı halde tahsis edilmiş harcamaların toplanıp ayrı olarak raporlanmaları gerekir.

Sorumluluk muhasebesi örgüt içinde aşağıya doğru hangi basamaklara kadar gitmelidir? Bu verilen yetkilerin derecesine ve sorumlulukların ayırımına bağlıdır. Genellikle raporların hazırlanması ilk basamak yöneticilerinin (gözetimci) düzeyine kadar iner. Örneğin, bir atölye ustabaşısı atölyede oluşan eylemlerin kısa devredeki etkinliğini, işçilik ve hammadde harcamasını denetleyebilecek en iyi orunda bulunan kimsedir. Bunun için bu atölyenin başarısını gösteren raporların atölye ustabaşısına verilmesi gerekir.

Artık, mamul maliyetlemesi ile stok değerlemesi konusunda, sorumluluk muhasebesi sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki fark elden geldiğince belirgin olmalıdır. Muhasebe sisteminde, bir üretim bölümü ile ilgili bütün harcamalar bu bölümde süreçlenmiş olan mamullere dolaysız olarak veya tüm üretim içindeki oranlarına göre yüklenir. Muhasebe maliyetlerin nitelikleri, diğer taraftan sorumluluk muhasebesi ise maliyetlerin kökeni (orijini) ile ilgilidir. Örneğin, dolaysız işçilik ve dolaysız hammadde birkaç ustabaşıya; dolaylı işçilik ve dolaysız hammadde bölüm şefine; onarım işçiliği ve malzeme masrafları onarım şefine; yangın sigorta masrafları veznedara; ve binaların amortismanı da başyöneticiye yüklenir.

BİLGİ GEREKSİNİMLERİ

Yöneticilerce gereksinen muhasebe ve istatistik bilgilerini saptayan kesin ve durağan (değişmez) kurallar ortaya konulamaz. Bi-

zim elektronik veya mekanik olarak çok sayıda işlenmemiş rakamlar elde etme yeteneğimiz, planlama ve denetim için gerekli olan rakamları seçebilme yeteneğimize üstün gelir, asıl amaç, fazla bilgi toplamaktan çok, doğru ve yararlı bilgileri toplamaktır. Kendilerine bilgi sunulmasını isteyen yöneticiler, sunulacak olan bu bilgilerin seçiminde baş rolü oynamalıdır. Yöneticilere sunulacak olan bilgilerin seçilmesindeki durumun her ne kadar yukarıda belirttiğimiz şekilde olması isteniyorsa da, bir çok yönetici hangi rakamları istediklerini, bu rakamlara ne kadar sık gereksinim duyduklarını ve bu rakamların ne şekilde sunulacağı konularını belirlemede oldukça zorluk çekmektedirler.

Sorumluluk muhasebesi, sorumluluk birimlerine göre sınıflanmış olan hesapların da eklenmesiyle bir hesap planı ile kullanılabilir. Fakat hesap sınıflamaları sorumluluk muhasebesinden doğan yeni gereksinimleri karşılamak için çok kere yeniden düzenlenir.

HESAP PLANININ YENİDEN DÜZENLENMESİ

Geleneksel hesap planlarının bir çoğu masrafların niteliklerine göre yapılmış sınıflamalarına —fonların harcandığı her çeşit ücretler, maaşlar, hammadeler, makineler ve dış çevreden sağlanan hizmetler— önem verir. Masrafların niteliklerine göre sınıflamaları sorumluluk birimine ait bir «girdi» olarak düşünülebilir. Fakat bu çeşit düzenlenmiş hesap planları yetersizdir, çünkü bunlar her sorumluluk birimi içindeki çeşitli ana fonksiyonları (yapılmış işlerin çeşitlerini veya «çıktı»ları) birbirinden ayırt etmezler ve böyle olunca yapılan işlerin maliyetlerini de hacimleriyle doğru orantılı olarak vermezler. Bunun için, hesap planları her ana fonksiyona düşen maliyetleri (eğer söz konusu ise gelirleri) toplamak için yeniden düzenlenirler. Böylece her ana fonksiyonun toplam maliyetleri bulununca bu maliyetleri yapılan işlerin miktarını gösteren rakamlarla karşılaştırmak kolaylaşır ve aynı zamanda her bölümün başarısını ölçmek de mümkün olur. Hesap planında, her ana fonksiyonu yerine getirmek için sarfedilen kaynakları ayrıntılı olarak gösteren ve masrafları niteliklerine göre sınıflamış hesaplar da vardır, fakat bu hesaplar hesap planında ikinci derecede bir önem taşırlar.

Hesap planı bir çok amaçlara hizmet etmek zorunda olduğundan çok sayıda çeşitli hesap grupları planda yer almalıdır. İşlet-

menin niteliğine bağılı olarak, planın dolaysız ve dolaylı maliyetleri, değişken, yarı değişken ve durağan maliyetleri, yönetim ve faaliyet masraflarını birbirinden ayırması arzu edilir. İşçilikleri, hammadde akışlarını, stokları, mali durumu ve nakit akışlarını planlamak ve denetlemek için kuşkusuz türsel verilere de gereksinim duyulacaktır. Ana hesap planından başka, ayrıntılı veriler toplamak için diğer hesap sınıfları da önemlidir. Örneğin, müşterilere, satış memurları ve dağıtım kanallarına göre satışlar, mamullere göre maliyetler, projelere göre yatırım harcamaları ile fabrikanın bölümlerine göre bakım ve idame masrafları v.b.

MALİYET VE HACİM UYUŞMASI

Hesaplarda para olarak ifade edilmiş bilgilere ilaveten veya para bilgileri yerine fiziksel verilerin istatistiksel olarak toplanmasına da gerekli önem verilmelidir. Yapılan işin hacmini gösteren istatistiklere karşılık gelen maliyetlerle bu istatistikler birbirleriyle uyuşmalıdır. İşçilik saatleri, sarfedilmiş hammadde birimleri, gelirler, makinaların verimi, makina kapasitelerini kullanma yüzdesi şeklinde belirtilen bilgileri hazırlamak daha kolay ve süratli olur. Bu şekilde hazırlanmış verileri anlamak daha kolay olduğu gibi ayrıca bu veriler fiyat ve ücret dalgalanmalarının etkisini de ortadan kaldırırlar. Para, verilerin gösterilmesinde kullanılan müşterek bir birimdir, fakat verileri olduklarından daha önemliymiş gibi gösterir.

Masraf bilgileri pahalı bilgilerdir. Bunun için bu gibi bilgilerin gereksinimden fazla toplanılmamasına özellikle dikkat edilmelidir. Her ay tek tek sorumluluk birimleri için çok sayıda ve ayrıntılı bilgilerin toplanması bunların muhasebe maliyetlerini; ortaya koydukları ya da taşıdıkları değerlere oranla artırır ve aynı zamanda bu düzensiz rakam yığınları bunları alıp kullanacak olan yöneticileri (şanssız yönetici) şaşırır. Bir çok sorumluluk birimlerinden bazı girdi kalemleri fiziksel birimlerle veya para birimleriyle veyahut oranlarla belirtilip rapor edilir. En iyi yol, fonksiyonları belirterek, masraf sınıflamalarının da niteliklerine göre genel olarak saptamaktır. Eğer gerçekten gerek duyulursa, genel olarak saptanmış fonksiyonlar ve masraf sınıfları daha sonra ayrıntılı bir duruma getirilir. Sadece, her sorumluluk birimi için belirli olan rakamlar ayrıca kayıtlara alınmalıdır. Örneğin, masrafların niteliklerine

göre yapılmış hesap sınıflamalarını bütün sorumluluk birimlerinde uygulamasını kabule zorlamak, istenen bir durum değildir.

SORUMLULUK RAPORLAMASI

Gerçeksini duyulan bilgilerin niteliği bilinince, dikkatler bu kez bilgilerin ne kadar arayla rapor edilmesi, ne derece ayrıntılı olması ve ne şekilde düzenlenmesi gerektiğine çevrilmelidir. Denetim amacıyla da düzenlenen raporlar aylık, haftalık, günlük ve hatta saatlik olabilir. Örgüt yapısının üst basamaklarında planlamaya gittikçe daha fazla zaman ayrılırken, buna karşın denetim için daha az bir zaman ayrılır. Ustabaşlar ve en altda birinci basamakta bulunan yöneticiler, makinaların verimliliği, üretimde kullanılan hammadde, işçilik saati, yapılan işin miktarı gibi fiziksel birimlerle ifade edilmiş ve oldukça ayrıntılı hazırlanmış olan raporlara genellikle daha sık gereksinim duyarlar. Buna karşın raporların üst basamaklarda ki yöneticilere sunulması alt basamaklardakilere sunulduğu kadar sık olmaz. Üst basamaklara sunulan raporlar alt basamakların faaliyet sonuçlarını özetleyici nitelikte olup daha çok para birimiyle belirtilir.

Denetim, muhasebe bölümü tarafından her sorumluluk birimi için hazırlanan ve genellikle «sorumluluk raporları» olarak adlandırılan aylık raporlar üzerinde yapılır. Her sorumluluk birimi için hazırlanan bu aylık raporlar ilgili oldukları sorumluluk biriminin masraflarını, gelirini ve yatırım harcamalarını gösterir. Her sorumluluk biriminin masrafları, geliri ve yatırım harcamaları, yapılan işin miktarı, birim başı maliyeti, işçi sayısı ve işçilik saati gibi hesap sınıflarında ayrıntılı olarak görülür.

Bu raporların içeriğini seçmede şu ölçüt göz önünde bulundurulmalıdır. Şöyleki; rapora alınacak bilgilerle gerçekten bir şey yapılabilir mi? Başka bir deyişle bu bilgilere dayanarak eyleme geçilebilir mi? Raporlarda birkaç stratejik rakamı göstermek söz konusu olduğunda raporların çok sayıda veri ile karmaşık hale getirilmemesine özel bir dikkat gösterilmeli. Ayrıca raporlar ortalama olarak bir veya iki sayfa olmalı ve aylık dönem sona erdikten sonra mümkün olan en kısa sürede ilgili yöneticiye verilmelidir.

ÖTEKİ BİRİMLERDEN GELEN RAPORLAR

Öteki birimlerin yöneticilerine de bu birimlerin aylık özetlenmiş raporları verilir. Her birimin aylık özetlenmiş raporlarında bi-

rimin masrafları, gelirleri ve yatırım hacemaları uygun istatistiklerle gösterilir. Bu öteki birimler aylık çalışma raporlarını bağlı oldukları yöneticilere verirler. Ayrıca her yönetici kendi kişisel denetimi altında bulunan eylemler için hazırlanmış raporları da alır. Bunlar da aynen öteki birimlerin raporları gibi hazırlanır.

Tekbaşına küçük bir değer ifade eden mutlak rakamların bütçeler veya diğer standartlarla karşılaştırılması her zaman standartlarla gerçekleşmiş değerler arasında meydana gelmiş bir sapma şeklinde görünmelidir. Sapmaları gösteren veriler, dikkati bir eylemi gerektiren kalemler üzerine yöneltir ve ayrıca «ayrıklı (istisnai) yönetim» tarafından kullanılmasına yol açılan süreden tasarruf sağlar. Çünkü raporlar örgüt şemasına göre sıraya konur ve her raporun içerdiği toplam bir üst basamaktaki yöneticiye sunulan raporda ayrıntılı olarak görülür. Her basamakta meydana gelen sapmalar, raporlardan kayıtların dayandığı belgelere doğru geriye gidilerek bulunur. Böylece raporlar asıl amaçlarına ulaşır, denetleme eylemini gerçekleştirerek denetimi hızlandırır.

Bu aylık raporlar, çalışılan aya ve rapor gününe kadar dönemlik (yıl veya üç ay) rakamları göstermelidir. Dönem başından sonuna kadar geçen zaman içinde oluşan eylemleri toplu olarak gösteren rakamlar ve trendler bazen aylık sonuçlardan daha önemli olur. Bu aylık raporların önceki yılın raporlarıyla karşılaştırılması dikkate alınmayabilir çünkü asıl amaç, standartlar saptanırken yapıldığı gibi sorular ortaya atıp onları tartışmak değil, başarıyı standartlarla denetlemektir.

AÇIKLAYICI NOTLAR

Standardlardan meydana gelen önemli sapmaları açıklamak ve alınması gerekli tedbirleri belirtmek için, raporlara rakamlardan ayrı olarak ayrıca kısa kısa açıklayıcı notlar da konmalıdır. Bu açıklayıcı notlar iki kaynaktan gelir. Muhasebe bölümü ilgili sorumluluk birimine ilişkin sapmanın niteliğini ayrıntılı olarak açıklar, fakat sorumluluk biriminin kendisi oluşan sapmanın sadece ana sebebini belirtir. Örneğin, muhasebeci hammadde sapmasının nedenini özel bir süreçlemede bulunan belli bir kimyasal maddeye yükleyebilir, fakat diğer taraftan sapmanın meydana geldiği sorumluluk birimi bu sapmanın karışık şekilde yapılmış dikkatsiz bir depolama sonucu meydana geldiği konusunu da kesinlikle belirtmelidir. Sorumlu-

luk birimi şefinin, kendi yöneticisine bu açıklayıcı notları vermesi istenir ve ayrıca bir kopyasını da muhasebe bölümüne vermelidir, böylece muhasebe bölümünün başyöneticiye bütün eylemleri özetlemesi ve ona sunması mümkün olur.

Örneğin, nakit, stok düzeyleri ve çalışma sermayesi gibi özel eylemlerin yönetiminde denetim raporlarının diğer bir çok çeşitleri kullanılır. Raporlar üç aylık olarak hazırlanır veya planlama, fiyatlandırma ve özel incelemeler için hazırlanan raporlar örgüt kanallarını sırayla geçerek, sorumluluklar yerine mallara, hesaplara, bölgelere veya fabrikalara göre analiz edilen verileri içerirler.

Raporları hazırlamak için harcanan çaba fazlasıyla geri ödenir. Raporlar gayet açık ve çekici olmalı ve alıcıları (raporlardan yararlananlar) tarafından kolaylıkla anlaşılır terimlerle hazırlanmalıdır. Makina süreçlemesi, raporların her ne kadar miktarlarla ve yeknesak bir şekilde uygun olarak hazırlanmasını zorlarsa da, bunlar mali tablolar, grafikler, şemalar veya cedveller şeklinde de hazırlanabilir.

SORUMLULUK BÜTÇELEMESİ

Planlama - denetim çemberi (daresi) amaçların saptanmasını, bu amaçlara ulaşmak için planların geliştirilmesini, planların bütçeler vasıtasıyla rakamlarla ifade edilmesini, bilgi toplamayı, raporların hazırlanmasını ve düzenleyici tedbirlerin alınmasını gerektirir. Planlama ve bütçeleme uygulamaları çok geniş bir alanı kapsadıklarından burada ayrıntılı olarak incelenmeyecektir.

Etkili bir sorumluluk muhasebesi önceki yıllarda kullanılmış bütçelerden daha ayrıntılı bütçeleri gerektirir. Sorumluluk raporu alan her yönetici kendi bütçesini hazırlamalı ya da bütçenin hazırlanmasına yardım etmelidir. Çünkü yönetici bütçede belirtilen amaçlara ulaşmak için sorumlu tutulur.

Madem ki bütçeler, planları gerçekleşmiş sonuçlarla karşılaştırmada bir araç oluyor, o halde bütçelerin şekil ve içeriğinin dönemsel denetim raporların şekil ve içeriğiyle tam uygunluğu sağlanmalıdır. Örneğin, hesaplar ve istatistik tablolar, bütçeler ve dönemsel denetim raporları için aynı olmalı ve ayrıca bütçeler raporların kapsadığı dönemler ile uyuşan dönemlere ayrılmalıdır. Gerçekten bütçeler ve raporlar bir madeni paranın iki yüzü gibidir. Yani paranın bir yüzü bütçeyi diğer yüzü de raporu özümlemler.

PLANLARI TEMEL ALMA

Ayrık yönetim (management by exception) gerçekçi (realistic) bütçelere bağlıdır; gerçeklere uygun olarak hazırlanmamış bir bütçeyi bir ölçü olarak kullanmak hatalıdır. Bütçe, eskilerin kuvvetle savundukları gibi geçmişe dayanmamalı, tam tersine çalışma planlarına ve dikkatli bir şekilde saptanmış amaçlara dayanmalıdır.

Sabit bütçeler, esnek bütçeler ve kâr planlaması sorumluluk muhasebesinin kapsamlı sistemi içinde kolayca birleştirilir. Sabit bütçeler, amaçların belirtilmesi ve kapsamlı bir planlama için bir alettir. Bazen sorumluluk raporları sadece sabit bütçeler ile gerçek sonuçlar arasında yapılmış karşılaştırmaları içerir. Eğer faaliyetin hacmi doğru olarak önceden kestirilebilir ya da faaliyet hacim değişimleri uzun zamanda oluşursa, işte bu zaman bir raporun sadece durağan bütçeler aracılığıyla yapılmış karşılaştırmaları içermesi yeterlidir. Fakat faaliye hacim değişimlerini önceden kestirmek güç ya da faaliyet hacim değişimleri kısa zamanda oluşuyorsa —bu üretimin normal bir seyri— işte bu zaman duragan bütçeler veya standart maliyetlerle desteklenmelidir. Eğer yönetici kendi iş hacmini denetleyemiyorsa, o zaman bir faaliyet düzeyindeki sonuçları diğer bir faaliyet düzeyinde yapılmış bir bütçe ile karşılaştırmak kesinlikle yöneticilere yanlış fikir verir.

Bazı planlama ve denetim sistemleri raporlara daha fazla önem verir ve bütçelerin de raporları destekleyici bir işlev gördüğünü kabul eder. Oysa uygulamada yapılacak eylem tam bunun karşıtı olmalı. Başka bir deyişle bütçelere daha fazla önem verip, raporları bütçeleri destekleyici olarak kullanmak gerekir. Büyük bir çaba sonucu hazırlanan planların eylemler için bir rehber olarak kullanılması, planların hazırlanması için harcanan aynı çabanın gerçek sonuçların muhasebeleştirilmesi ve rapor edilmesinde harcanmasından daha fazla yarar sağlar.

BAŞARI ÖLÇÜMÜ

«Ölçmenin denetim» olduğu kabul edilmiştir. Bu çok basitleştirilmiş bir anlatımdır. Fakat bir ölçü olmaksızın —bütçe veya diğer bir standard— gerçek denetim yapılamaz. Denetim en iyi şekilde, gerçekleşmiş sonuçları saptanmış standartlara uydurmak için gerekli tedbirlerin alınması olarak tanımlanabilir.

Bütçeler başarının ölçümünde temel standard olarak kabul edilir. Bütçelerden başka diğer standartlarda —standard maliyetler, satış kotoları, pazar payı, miktar standartları, çalışanların evlilik, tecrübe, yaptıkları iş ve diğer etmenlere göre sınıflandırılmalarını gösteren cedvelleri v.b. — bazı alanlarda kullanılabilir.

Bugün, sorumluluk muhasebesi geniş ölçüde mali ve istatistik veriler üzerinde çalışmasını sürdürür. Yönetim başarısının ölçümünde kullanılan, bazı temel ölçüler gayrimaddi olup, bu gayrimaddi ölçüleri saptamak oldukça güçtür. Gayrimaddi olan bu ölçüler iyi bir örgüt yapısının olup olmadığını saptar. Bu ölçüler, endüstri liderliği, yeni mamul geliştirme, yönetici yetiştirme, işçi, müşteri, satıcı ve sosyal ilişkiler v.b. niteliklerdir. Bu çeşit başarı ölçüleri henüz çocukluk çağındadır, fakat diğer taraftan bunlara ilişkin belirli standartların geliştirilmesi için yapılan çalışmalar ilerlemektedir.

MUHASEBE VE VERİ SÜREÇLEME

Raporlanacak verileri toplamak, süreçlemek ve özetlemek için sistemlerde ve geniyöntemlerde yeniden düzenlemeye gereksinim duyulur. Elektronik veri süreçleme aygıtları (araçları) muhakkak gerekli değildir, fakat büyük ve orta işletmelerde çok sayıdaki temel verilerin, bir kaç şekilde süratli ve doğru olarak sınıflama ve özetleme işinin, elektronik veri süreçleme aygıtları ile yapılması uygundur.

Raporların kolaylıkla hazırlanması tahminlerin akıllıca kullanımını, dikkatli bir planlamayı ve hesapların kapanış tarihlerinin kesin olarak belirlenmesini gerektirir. Bazen, raporları büyük bir çaba sonucu süratle hazırlamak akıllı bir iş değildir. Çünkü, süratle hazırlanan raporların değeri bunların hazırlanmasında harcanan büyük çabaları karşılamaz. Ayrıca, bu raporların kesinlikle doğru oldukları da her zaman iddia edilemez. Bir çok kararlar, doğruluklarından tamamen emin olduğumuz rakamların hazırlanması için harcanan zamanın çok kısa bir parçası içinde yapılmış olan tahminlere dayanırlar. İşte bundan dolayı, raporların hazırlanmasında büyük bir çaba harcamak akıllı bir davranış değildir.

AÇIK DENETİM KANALLARI

Bütçe sapmaları ve gerçekleşmiş sonuçların analizini kolaylaştırmak için, raporlardan kayıtların dayandırıldığı belgelere kadar

denetim kanallarının açık olarak belirlenmesi gerekir. Her hesabın dayandığı belgelerin denetim sırasını gösteren listeler ilgili sorumluluk birimlerine verilebilir. Fakat bunlar, gereksinim duyulduğunda başvurulmak üzere muhasebe bölümünde bırakılmalıdır.

Denetimle ilgili bilgilerin her zaman için muhasebe departmanından elde edilmesi gerekmez. Denetimle ilgili bilgilere, özellikle saatlik ve günlük olarak gereksinim duyulursa, bu bilgi işin yapıldığı faaliyet departmanından daha çabuk ve ucuz olarak elde edilir. Aynı bilgilerin hem muhasebe bölümünden hem de faaliyet bölümünden elde edilmesi önlenerek, bilgilerdeki benzerlik ve aşırılık ortadan kaldırılmalıdır. Bir çok faaliyet birimleri, geçmişte muhasebe bölümünün hazırlayamadığı veya hazırlamak istemediği raporları hazırlayan kaçak muhasebeciler çalıştırır. İşte bu çeşit raporlar (kaçak muhasebecilerin hazırladıkları), yerlerini sorumluluk raporları alsalar bile kolaylıkla ortadan kalkmazlar ve ayrıca fazladan zaman kaybına sebep olabilirler.

HİZMETE AÇILAN YENİ YOLLAR

Sorumluluk muhasebesi, muhasebecilere çalıştıkları işletmelere değerli hizmetlerde bulunmak ve yönetim kadrosunda yerlerini almak için yeni olanaklar sağlar. İşletmelerin birbiri ardınca sorumluluk muhasebesini benimsemeleri sonucunda sorumluluk muhasebesinin, daha esaslı bir planlama, daha büyük bir kâr anlayışı, örgütteki sorumlulukların daha belirgin tanımı, daha sıkı bir denetim ve daha iyi yönetim kararları aracılığıyla bir çok değerli yararlar sağladığı görülür.