

XV. YÜZYILDAN GÜNÜMÜZE YÖNETİM MUHASEBESİNİN TARİHİ GELİŞİMİ*

Dr. Öğr. Üyesi Ümmügülsüm ZOR**

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Aralık 2019; 21(4); 944-955

ÖZ

İşletmelerde, yöneticilerin karar alma sürecinde ihtiyaç duydukları bilgilerin büyük bir bölümü; işletme içi verinin işlenmesi suretiyle bilgiye dönüştürüldüğü bir sistem olan yönetim muhasebesi tarafından sağlanmaktadır. Bu bakımdan; işletmelerin ve dolayısıyla yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin, tarih boyunca nasıl bir değişime uğradığı; yönetim muhasebesinin evrimini de açıklamaktadır. Günümüzde sofistike yazılımlar aracılığı ile kullandığımız süreç ve yöntemlerin tamamı, geçmişte; uygulandıkları dönemin yönetim gereksinimlerini karşılayan daha dar kapsamlı çözümler olarak yaşamlarına başlamışlardır. Tarihte dönüm noktaları sayılabilecek ve işletmeleri etkileyen her türlü politik, teknolojik değişim ve gelişim, yönetim muhasebesi uygulamalarına da etki etmiştir. Bu çalışmanın amacı, yönetim muhasebesinin tarih içindeki yolculuğunu, dönemler boyunca yaşanan ekonomik, politik ve teknolojik değişimlerin etkisi altında, ne şekilde geliştiğinin literatür incelemesi yolu ile açıklamaktır. Her bir yeni yöntem ve uygulamanın dönemin ihtiyaçları doğrultusunda ne şekilde doğduğu ve geliştiği kronolojik bir sıra ile sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesi, Kronolojik Gelişim, Muhasebe Tarihi, İşletme Tarihi

JEL Sınıflandırması: M41, M10, B10

DEVELOPMENT OF MANAGEMENT ACCOUNTING SINCE THE 15th CENTURY

ABSTRACT

Management accounting is used as an accounting system in which all the data needed in the management processes of the enterprises are processed and transformed into information. Hence, how the needs for information in history has changed also explains the evolution of management accounting. All the processes and methods we use through sophisticated software in today's world have started their lives within narrower scope to meet management requirements of the period in which they were implemented. All the political, technological change and development affecting the enterprises and that can be considered as milestones in history and have also affected the management accounting applications. It is aimed to explain how each new method and

* Makale gönderim tarihi: 10.05.2019, kabul tarihi: 29.11.2019.

** Altınbaş Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Ummugulsum.zor@altinbas.edu.tr, orcid.org/0000-0001-5590-8292.

Atıf: Zor, Ü. (2019). XV. Yüzyıldan günümüze yönetim muhasebesinin tarihi gelişimi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (4), 944-955. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.562766>.

application in management accounting was emerged and developed according to the needs of the period that has been reviewed.

Keywords: Management Accounting, Chronological Development, Accounting History, Business History

JEL Classification : M41, M10, B10

1. GİRİŞ

Dünyada hemen her yenilik insan ihtiyacının bir sonucu olarak doğmuştur. Yerleşik yaşam düzenine geçen ve tarımı öğrenen insanoğlu ihtiyacından fazla ürünlerini takas yapmaya başladığı günden beri ticaret hayatı sürekli değişen ve gelişen bir evrimin içerisinde. Ürünlerin ortaya çıkması için gerekli malzeme, alet gibi “sermaye” kalemlerinin ortaya çıkması, ticari faaliyetlerin çeşitlenmesi zaman içinde daha detaylı hesaplamalar yapmayı zorunlu kılmıştır. İnsan hafızası geçicidir ve asıl olan “kayıttır”. Muhasebenin ilk fonksiyonu olan “kayıt altına alma” ticari faaliyetlerin tarihi kadar geriye dayanmaktadır (Nwanyanwu 2006, 145). Milat kabul edilen çift taraflı kayıt sistemi ile bir sistematığe dayanan muhasebe bilimi değişen dünya ile birlikte değişmiş, farklı kollara ayrılmış ve kapsam olarak genişlemiştir.

Yönetim muhasebesi kapsamı bakımından çift taraflı kayıt sistemine dayalı olmadığı için yöneticilerin bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak çeşitli bilgilerin işlendiği ve ihtiyaca uygun kümülatif bilgiye dönüştüğü bir alt dal olarak yine insanın bilgi ihtiyacındaki farklılaşmaya uygun olarak şekillenmiştir. Genel olarak muhasebe tarihçileri finansal muhasebeye ilişkin konuların tarihi gelişimi üzerinde durmuştur. Bu nedenle, yöneticilerin zaman içinde değişen bilgi ihtiyacı çerçevesinde şekillenen yönetim muhasebesinin gelişimi literatürde yeterli ilgiyi görmemiştir. Konu edilen az sayıda çalışmada ise evreler itibari ile gelişim açıklanmış, hangi dönem hangi ihtiyacın karşılığı olarak bu uygulamaların geliştiği açıklanmamıştır. Öte yandan yönetim muhasebesi, muhasebe bilgisinin yönetim amaçlarına uygun olarak işlenmesini ve raporlanmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla yönetim amaçları değiştikçe, ihtiyaç duyulan muhasebe bilgisi de değişmiştir. Buna bağlı olarak yönetim muhasebesi günümüzdeki kapsamlı yapısına kavuşana dek; her dönemde savaşlar, teknoloji, coğrafi dağılım, şirket yapılarındaki değişimler gibi pek çok faktörden etkilendiği evrimine başlamıştır.

Bu makalenin amacı; muhasebe için milat kabul edilen XV. Yüzyıldan itibaren çeşitli zaman dilimlerinde işletme yapılarının ve yöneticilerin ihtiyaç duydukları bilgilerin ne şekilde değiştiğine ışık tutmak ve yönetim muhasebesi yöntem ve uygulamalarının kronolojik sıra ise her dönemde yaşanan bu değişim evreleri ışığında incelemek ve açıklamaktır.

2. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Bu çalışmada EBSCO ve Science Direct veri tabanları üzerinden “accounting history” (muhasebe tarihi), “ ‘history’ ‘management’ ‘accounting’ “ (‘tarih’ ‘yönetim’ ‘muhasebe’) ve “ ‘develop*’ ‘manage*’ ‘accouting’ ” (‘geliş*’ ‘yönet*’ ‘muhasebe’) anahtar kelimeleri ile tarama yapılmıştır. Taramada kullanılan anahtar kelimeler, konu başlığı, özet ve/veya anahtar kelimelerde aranmıştır. Herhangi bir tarih kısıtlamasına yer verilmemiştir. Asteriks (*) ifadesinin bazı anahtar kelimelerde kullanılması ile örneğin, İngilizce yönetim anlamına gelen ‘management’ ve yönetsel anlamına gelen ‘managerial’ kelimelerinden herhangi birini içeren benzer anlamlara gelen kelimelerin tamamına erişim sağlanması hedeflenmiştir. Yapılan tarama sonucu listelenen makaleler ile bu makalelerde atıfta bulunulan kaynaklar incelenmek suretiyle literatür incelemesi yapılmıştır. Literatür taraması neticesinde, listelenen yayınlar ön inceleme yapılarak sonuçlar ticari, ekonomik ve politik yaşamda değişen koşulların kronolojik sırasına göre incelenmiş ve her döneme denk gelen yönetim muhasebesi uygulamaları o dönemin şartları çerçevesinde ele alınmıştır.

2.1. XV. –XVII. Yüzyıl: Çift Taraflı Kayıt Sistemi ve Basit Maliyet Hesapları

Muhasebe, tüm diğer bilim dalları gibi sosyal ve ekonomik gelişmelerden etkilenerek şekillenmiş ve mevcut yapısına kavuşmuştur (Bryer 2006, 25). Muhasebe biliminin sistematik bir yapı sunması XV. yüzyılda bir din adamı ve matematikçi olan Luca Pacioli’nin günümüz muhasebe sistemlerinin de temelini oluşturan çift taraflı kayıt yöntemini geliştirmesi ile mümkün olmuştur. Bu bakımından XV. yüzyıl muhasebe tarihi bakımından dönüm noktası kabul edilmektedir (Fischer 2000, 300; Taylor 1935, 168). Çift taraflı muhasebe kayıt sisteminin; varlık yapısını kaynaklarıyla birlikte göstermesi; sermaye sahiplerinin yatırımlarının ne şekilde değerlendirildiği göstermesine olanak tanımıştır (Chiapello 2007, 267; Edwards, Dean ve Clarke 2009, 554; Bryer 2000, 131).

Çift taraflı kayıt sistemi, genel olarak muhasebenin miladı kabul edilmekle birlikte, yönetim muhasebesinin başlangıç noktası olan maliyet muhasebenin ilk uygulamalarının; çift taraflı kayıt sisteminin bulunmasından daha önce kullanılmaya başlandığını öne süren muhasebe tarihçileri mevcuttur (Abs 1954, 487; Garner 1947, 286; Edler 1937, 228-230). Abs’e (1954) göre 1400’lü yıllara ait olduğu öne sürülen ve İtalya’da bulunan yün işletmesi kayıtları sipariş maliyetlemenin ilk örneğidir. Garner (1947, 230) ise maliyet muhasebesine ilişkin ilk profesyonel uygulamalarının İngiltere’de Kral VII. Henry döneminde (1485-1509) gerçekleştiğini savunmaktadır. Buna göre, o dönemde faaliyet gösteren yün üreticileri lonca kısıtlamalarına maruz kalmamak için küçük köylere taşınmışlar, kitle satışlar yerine daha bireysel bir şekilde farklı satış kanallarına yönelmişlerdir. Rekabet arttıkça düşük fiyatlarla avantaj elde etmek isteyen bu üreticiler, düşük fiyatla ürün sunabilmek için maliyetleri düşürmeye odaklanmak zorunda kalmışlardır. XVI. yüzyıl kayıtlarında ise Christopher Plantin adlı Fransız bir yayıncının işçilik, mamul maliyeti gibi maliyet unsurlarını yayın

bazında hesaplayarak kayıt tuttuğu görülmektedir (Edler 1937, 235 Garner 1947, 385-387). Bu uygulama da teorik olan yüz yıllar sonra kavamsallaşan iş maliyetleme “job costing” örneği olarak kabul edilebilir. Görüldüğü gibi yönetim muhasebesinin köklerini aldığı temel maliyet yöntemlerinin tarihi oldukça gerilere gitmektedir. Öte yandan, literatürde “yönetim muhasebesi” ifadesi ancak XVIII.yüzyıl sonlarında başlayan Sanayi Devrimi ve dünya savaşları döneminde değişen çevresel koşullar, ticari ihtiyaçlar, gelişen endüstri ve kısıtlı kaynaklarla maksimum faydayı sağlama zorunluluğu gibi faktörlerin etkisi ile kavramsallaşmış ve gelişmeye başlamıştır.

2.2. Sanayi Devrimi ve Dünya Savaşları: Artan Teknoloji, Seri Üretim ve Kıt Kaynaklar

Tarih itibari ile aynı dönemlere denk gelen dünya savaşları ve Sanayi Devriminin gerçekleştiği yıllar yönetim muhasebesinin başlangıcı olarak kabul edilebilir (Kaplan 1984, 391). Sanayi devrimi ile gelen makineleşmenin, emek yoğun üretimden sermaye yoğun üretime doğru giden süreçte bir dönüm noktası olduğu söylenebilir. Böylece ürün maliyetleri basitçe hesaplanan hammadde ve işçilik giderlerinin toplamı olmaktan daha karmaşık bir hale gelmiştir. Çünkü üretim faktörleri için yapılan sermaye yatırımları da ürün maliyetlerinin bir unsuru haline gelmiştir. Sanayi devriminin getirdiği çok sayıda farklı kalemin maliyet bünyesine katılması ve kontrolünün zorlaşması yöneticilerin karar vermek için daha fazla bilgiye ihtiyaç duymasına yol açmıştır (Edwards ve Nawell 1991, 38-40; Johnson ve Kaplan 1987, 174; Johnson 1983) . Böylece bu döneme kadar en basit haliyle birkaç kalemden oluşan toplam maliyete bir kar marjı eklenmesiyle elde edilen fiyat, artık daha rekabetçi bir ortamda; daha fazla bilginin referansında oluşmaya başlamıştır (Loft 1994, 120). Dolayısıyla, sadece fiyatlandırma için dahi; hem rekabet gibi işletme dışı koşullar hem de kimi sabit kimi değişken olan; kimi sermaye yatırımına dayalı kimi ise basitçe hammadde kullanımından gelen birbirinden çok farklı maliyet kalemlerini de etkin bir şekilde yönetme ihtiyacı gün geçtikçe artmıştır. Araştırmacı J. Maurice Clark, yönetim karar alma süreci için sabit maliyetlerle değişken maliyetler arasında ayırım yapmanın önemine vurgu yapan ilk akademisyendir (Johnson ve Kaplan 1987, 154;). Clark “farklı kararlar için farklı maliyetler” yaklaşımını getirmiş ve maliyet bilgisinin- finansal muhasebe bilgisinin aksine- herhangi bir standarda ya da prosedüre tabi olmadan işletme karar alma sürecinde ihtiyaç duyulduğu haliyle kullanılması gerektiği savunmuştur (Johnson ve Kaplan 1987, 155). Clark’ın 1923’te yayınladığı "The Economics of Overhead Costs (Genel Üretim Giderleri Ekonomisi) teorik olarak da sabit ve değişken maliyet ayırımının kavramsal bir çerçeveye oturmasında öncülük etmiş eserlerdendir (Frank 1990, 157).

Birinci ve ikinci dünya savaşları boyunca savaşta ihtiyaç duyulan her türlü ürünün piyasada çok hızlı tükenmesi ve arzın talebi karşılayamaması nedeniyle artan fiyatlar serbest piyasa şartlarına kabul edilebilir bir durum olsa da; savaş koşullarında elbette kabul görmemiştir. Bu nedenle, ürün fiyatlarını düşük tutmaya zorlanan üreticiler, maliyetleri düşürme çabası içine girmişlerdir (Loft 1994, 122-130).

Böylece, bu döneme kadar çok az sayıda profesyonel muhasebecinin üzerinde durduğu maliyet muhasebesi daha yoğun bir şekilde gündeme gelmeye başlamıştır (Loft 1994, 120). İkinci Dünya Savaşından (1939-1945) itibaren ise yalnızca maliyet değil; planlama, kontrol gibi kavramların da eklenmesiyle günümüzde kullandığımız yönetim muhasebesi uygulamaları gündeme gelmeye başlamıştır (Johnson 1983, 140; Boyns ve Edward 1997, 22).

Sanayi devrimi ile öne çıkan en temel iki endüstri, demir yolları ve tekstil olmuştur. Yönetim muhasebesi alanındaki ilk profesyonel uygulamalar da bu alanlarda gelişmiştir. Tekstil üretiminde hammaddenin nihai ürüne dönüşmesi sürecinin yönetilmesi; demiryollarında ise insan ve yük taşımacılığının geçmişe kıyasla daha geniş coğrafi alanlara yayılması; bu işletmelerin bilgi ihtiyacını arttırmıştır (Kaplan 1984, 391). Demiryolunun icadı ulaşımı; telgrafın icadı ise iletişimi kolaylaştırmış, böylece hammadde temin etmek ve satış yapmak için daha uzak mesafelerdeki pazarlara erişim mümkün hale gelmiştir. Nispeten daha geniş bir coğrafi alana yayılan; işletme sayısının fazla olduğu pazarlarda ise rekabet artmıştır. Aynı dönemde, teknolojik gelişmelerin bir sonucu olarak makineleşme artmaya devam etmiş ve ürünler çeşitlenmiştir. İşletmeler artan sermaye yatırımları ile hem yatay hem de dikey şekilde büyümeye başlamıştır. İşletme yapılarındaki bu değişim, yönetim kademelerinin ve işletme içi bilgi talebinin arttırmasına yol açmıştır (Kaplan 1984 587). Yaşanan tüm bu gelişmelerin sonucu olarak; çift taraflı kayıt sisteminin sağlayamayacağı kadar çok katmanlı ve detaylı, farklı varsayımlara dayanan, basit maliyet hesaplamalarından çok daha sofistike yöntemleri gerekli kılan bir muhasebe yapısı ihtiyacı doğmuştur. Muhasebe, bu dönemden itibaren yalnızca vergi ve basit maliyet hesaplarından ibaret olmaktan çıkmaya ve işletmelerde stratejik karar veren pozisyonlarda yer alan yöneticilere bilgi sağlayan bir yapı haline gelmeye başlamıştır (Johnson ve Kaplan 1987, 8). Seri üretim süreçlerinin başlaması, üretim süreçlerinin çeşitlenmesi gibi etkenler nedeniyle maliyet hesaplamalarında sistematik bir yapının kullanılması zorunlu hale gelmeye başlamıştır (Garner 1947, 385). Gerek maliyet yapılarının gerekse örgüt yapılarının değişmesi ile işletmeler çok katmanlı yapılara bürünmüştür. Bu durum yöneticilerin işletmeye yönelik kararları alırken çok sayıda farklı birim ve konuda kapsamlı bilgiye ihtiyaç duymasına yol açmıştır (Johnson 1972, 470; Edwards ve Nawell 1991, 41-44; Boyns ve Edward 1997, 38-40; Shotter 1999, 221). Muhasebenin, finansal muhasebe ve yönetim muhasebe şeklinde iki alt kola ayrılmasının kavramsal olmasa da pratik olarak bu döneme denk geldiğini söylemek mümkündür.

2.3. XIX. Yüzyıl: Şirket Yapıları Değişiyor

Demiryolu şirketlerinin geniş coğrafi alanlara yaygın ağları yönetebilmek için kullandıkları yönetsel sistemler, XIX. yüzyıl itibari ile seri üretim ve dağıtım yapan işletmeler tarafından da kendi yapılarına göre yeniden kurgulanmak suretiyle benimsenmeye başlamıştır (Kaplan 1984, 612). Yaşanan değişimin bu denli hızlı olması sebebiyle; mikro yapılara sahip “patron” şirketleri yönetim

sürecinde yetersiz kalmaya başlamıştır. Oysaki bu döneme kadar tek yetki mercii olan işletme sahibi; aldığından daha yüksek bir fiyata ürünleri sattığı sürece kar elde edebilmekteydi (Johnson ve Kaplan,1987, 6). XIX. yüzyıl sonları “patron” şirketlerinin “profesyonel” yöneticilere geçtiği dönem olarak kabul edilebilir.

XIX. yüzyılda artan seri üretim, ölçek ekonomisinden faydalanmanın önünü açmıştır. Seri üretim için gerekli sermaye yatırımları; birden fazla kişi ya da ailenin bir araya gelerek şirketleşmesi ve rekabetçi ortamda karlılığı korumak için profesyonellerin istihdamını zorunlu hale getirmiştir (Johnson ve Kaplan 1987, 7). Böylece günümüzdeki hiyerarşik örgüt yapılarının ilk örnekleri oluşmaya başlamıştır. Yapılan işlerin doğası gereği ihtiyaç duyulan büyüme sebebiyle demiryolları, demir çelik ve tekstil alanlarında faaliyet gösteren şirketler hiyerarşik bir düzene sahip olan organizasyon türünün ilk başarılı örneklerini oluşturmaktadır. XIX. yüzyılda ABD ve İngiltere’de kurulan tekstil üretim şirketleri, faaliyetlerin işleyişini koordine etmek ve kontrol altında tutmak ve şirket yönetiminde kararlara esas oluşturacak bilgilerin sağlanması bakımından muhasebe sisteminde üretilen bilginin kullanıldığı öncü işletmelerdir. Bu şirketlere ait üretim tesislerinde çok sayıda üretim safhası yer almaktadır. Makineleşme sebebiyle sermayenin büyük bölümü sabit varlık yatırımları için kullanılmaktadır. Sabit varlıklara sermaye aktarımı sebebiyle ürün maliyetlerini yalnızca işçilik ve hammadde maliyet bilgisi ile açıklayamayan bu şirketlere maliyet anahtarları kullanmak suretiyle sabit yatırım maliyetlerini de ürünlere dağıtmak zorunluluğu doğmuştur. Bu tip bilgi gereksinimleri ise bir disiplin olan yönetim muhasebesinin kapsamını giderek geliştirmiştir (Johnson 1981 513; Johnson, 1983 140-143).

XIX. yüzyılın öne çıkan bir diğer faaliyet sahası olan demiryolları 1860’lar itibari ile parasal olarak en fazla işlem hacmine sahip olan iş koludur. Geniş bir coğrafi alanda farklı bölgelerde yürütülen insan ve yük taşımacılığı; bu sektörde nakit varlıkların nasıl dağıtılacağına karar vermek için yeni yöntemlerin geliştirilmesine öncülük etmiştir (Johnson ve Kaplan 1987, 8; Kaplan 1984, 585). İşçilik maliyeti, hammadde maliyeti, maliyetin gelire oranı, farklı iş birimlerinin performansı, yolcu maliyeti gibi günümüzde maliyet ve yönetim muhasebesi alanında kullanılan pek çok hesaplama ve analizin ortaya çıkışı demiryolu taşımacılık sektörünün bu deneyimlerine dayanmaktadır (Johnson ve Kaplan 1987, 8). Ulaştırma ve haberleşme alanlarında yaşanan yenilik ve gelişmeler Marshall Field, Sears ve Woolworth gibi perakende zincirlerinin doğmasında etkili olmuştur. Zincir mağazacılık sektöründe aynı alanda faaliyet gösteren, coğrafi olarak birbirinden bağımsız birimlere sermayenin ne şekilde dağıtılacağına belirlenmesi amacıyla bu birimlerin performansının değerlendirilmesi ihtiyacı doğmuştur. Bu anlamda zincir mağazacılık işletme içi performansın değerlendirilmesinde muhasebe bilgisinin kullanıldığı ilk örnekler olarak değerlendirilebilir (Johnson ve Kaplan 1987, 8). Bu döneme kadar, maliyet odaklı olarak şekillenen ve gelişen yönetim muhasebesinin kapsamı; bir işletme çatısı altındaki farklı birimler arasındaki bilgi akışını ve performans değerlendirmesini de içine alacak

şekilde gelişmiştir (Johnson ve Kaplan 1987, 7). Elbette, Sanayi devrimi ile hızlanan bu gelişim ve değişim süreci yalnızca muhasebe ile sınırlı kalmamıştır. İşletme bilimi de aynı hızla ve benzer sebeplerle gelişimine devam etmiştir. Frederick Taylor adlı makine mühendisi 1890'larda üretim etkinliği üzerine çalışmalar yapmıştır (Johnson ve Kaplan 1987, s.50). Görev analizi veya görev ve görev yönetimi adını verdiği bu çalışmalar daha sonra bilimsel yönetim olarak anılmaya başlanmıştır. Taylor, etkinlik çalışmaları sonucunda standart maliyet kavramını geliştirmiştir. Bu kavramı ise kapasite, etkinlik ve kaynak kullanımı ile işletme performansının artırılması için kullanmıştır (Kulesza, Weaver, ve Friedman, 2011, 110). Kaynak tüketimi ve işletme etkinliği üzerine yaptığı, alanının ilk başarılı örnekleri olan çalışmalar sebebiyle Taylor yönetim biliminin kurucusu olarak kabul edilmektedir (Locke 1982, 18-20). Frederick Taylor ve benzeri çalışmalar yürüten mühendislerin temel hedefi hammadde ve işçilik gibi en temel kaynak tüketimlerinin etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamaktır (Johnson ve Kaplan 1987, 10). Yönetim muhasebesi uygulamalarının günümüz sofistike yapılara kavuşmasında bu etkinlik çalışmalarının büyük katkısı olmuştur (Fleischman 2008, 345-347). XIX. yüzyılda teknolojinin hız kesmeden ilerlemesi, çok uluslu şirket sayısındaki artış ve işletme yapılarının giderek daha büyük ve karmaşık hale gelmesi ile yönetim muhasebesi uygulamaları gelişmeye devam etmiştir (Garner 1947, 386).

XX. yüzyıl başlarında hammadde, işçilik, makine saati gibi kaynak tüketimlerinin bilimsel bir şekilde hesaplanabilmesi için belirli standartlar ortaya konuşmuş ve üretim maliyetlerinin kontrolünü sağlayacak bilimsel yöntemler geliştirilmeye başlanılmışlardır. Böylece günümüzde halen yaygın bir şekilde kullanılan standart maliyetleme yöntemi ile gerçekleşen üretim sonuçlarının standart maliyetlerle karşılaştırması mümkün olmuştur (Caplan 2006, 11-15; Johnson 1983, 141-143). Bahsi geçen bu uygulamalar sapma analizlerinin ilk örnekleri olarak kabul edilebilir.

XIX. yüzyılda coğrafi olarak daha fazla lokasyona dağılan ve hiyerarşik olarak gelişen şirket yapılarına ek olarak; XX. yüzyıl başlarından itibaren farklı alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin tek şirket çatısı altında toplanması ile günümüz holding işletmelerinin ilk örnekleri ortaya çıkmaya başlamıştır. 1903 yılında kurulan Dupont şirketi, Bağımsız alanlarda faaliyet gösteren çatı şirket türünün ilk örneği olmuştur (Johnson ve Kaplan 1987, 10; Johnson 1983, 142). Dupont şirketi, çeşitli alanlarda faaliyetlerini sürdürürken sermaye dağılımında bu alanlardan hangisini önceliklendireceği sorusu ile karşılaşmıştır. Faaliyetlerin sermayeden alacağı payı belirlemek için bu faaliyetlerin getirisini hesaplama ihtiyacı doğmuştur. Woolworth, Field, Marshall ve Sear gibi zincir işletmelerde aynı alanda faaliyet gösteren coğrafi olarak ayrılmış birimlerin performans değerlendirmesinde örneğin; basit bir yüzde analizi yöntemi ile yapılabilirken; farklı alanlardaki bağımsız birimlerin performans değerlendirmesinde hem sermaye yapısının hem de karlılık dengesinin değerlendirilmesi zorunlu hale gelmiştir. Hem bilanço hem de gelir tablosu kalemlerinin bir arada, aynı formül içinde değerlendirildiği günümüzün yaygın araçlarından olan yatırım getiri oranı (return on investment) bu

soruna bir çözüm olarak geliştirilmiştir (Johnson ve Kaplan 1987, 11). General Motors (GM) şirketi, 1912 yılında kurulmuştur ve başarılı yönetim muhasebe uygulamaları ile Dupont şirketinden sonra anılmaktadır (Johnson ve Kaplan 1987, 101; Kaplan 2006, 13). Dupont Şirketinin de kurucusu olan Pierre Dupont GM'nin büyük hissedarı ve başkanı olarak görev yapmıştır (Kaplan 1984, 398). Bu şirkette faaliyet merkezlerinin her biri, diğerlerinden bağımsız bir üretim hattı kullanarak otomobilin çeşitli parçalarını üretmektedir. Yönetim fonksiyonları açısından bu merkezlerin her biri satın alma, üretim, pazarlama gibi destek faaliyetleri kendi içinde yürütmektedir. Şirket üst yönetimi bu faaliyet merkezlerinin her biri için gelir projeksiyonu yapmakta, bu projeksiyonları faaliyet merkezleriyle paylaşmaktadır. Dönem sonunda ise esas reel faaliyet sonuçları ile projeksiyon karşılaştırması yapmak suretiyle performans değerlendirmesi gerçekleştirilmektedir (Johnson ve Kaplan 1987, 101).

2.4. XX. Yüz Yıl: Yeni Kavramlar ve Yöntemler

1965-1985 yılları arasında tüm dünya ekonomisi üzerinde etkili olan büyük buhran işletmeleri kaynaklarını etkin bir biçimde kullanmaya zorlamıştır. Bu dönemde yavaş yavaş yaygınlaşmaya başlayan bilgisayarlarda teknoloji kullanımını ve dolayısıyla sofistike sistemlerin kullanımı yaygınlaştırmıştır. Bu dönemden itibaren hız kesmeden gelişen teknoloji işletme süreçlerini etkilemeye devam etmiştir. Yaşanan bu sürekli değişim yöneticilerin bilgi ihtiyacını ve dolayısıyla muhasebe sistemlerinden beklenen verinin kapsamını da genişletmiştir. Yeni gelen her bilgi ihtiyacı yeni bir hesaplama, yöntem, kavram veya sistemin gelişmesinde öncülük etmiş ve yönetim muhasebesi de bir disiplin olarak gelişimini sürdürmüştür (Abdel-Kader ve Luther 2006, 230). Literatürde yönetim muhasebesi özellikle 1980'li yıllardan sonra öne çıkmaya başlamıştır (Kaplan 1984, 390). Bunun nedeni olarak artan rekabet ile stratejik yönetimin öne çıkması ve yönetim muhasebesi uygulamalarının stratejik yönetim çerçevesinde şekillenmesi gösterilebilir. 1987 yılında H. Thomas Johnson ve Robert S. Kaplan'ın yayınladığı *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting* (Kayıp Uyum: Yönetim Muhasebesinin Yükselişi ve Düşüşü) adlı kitap bu alanda oldukça ses getirmiştir (Ashton, Hopper ve Scrapens 1992, 3; Wanderley & Cullen 2013, 295). Johnson ve Kaplan (1987, 12) kitapta yönetim muhasebesinin ekonomik değişimlere yeterince uyum sağlayamadığı ya da XIX. yüzyılda çok hızlı gelişen bu sahanın özellikle profesyonel şirket yapılarındaki yönetim muhasebesi uygulamalarının da etkisiyle yeniliğe bir süre doymuş olabileceğini öne sürmüşlerdir. (Johnson ve Kaplan 1987, 12). Bu tartışma birçok yeni öneriyi de beraberinde getirmiştir. 1990'larda faaliyet tabanlı maliyet, hayat evresi temelli maliyet, stratejik yönetim muhasebesi, ekonomik katma değer (EVA), dengeli kurumsal karne (balanced scorecard) ve tedarik zinciri yönetimi gibi uygulamaların gelişmeye başlamasıyla literatürde konuya ilişkin çalışmalar da çeşitlenmeye başlamıştır (Wanderley ve Cullen 2013, 397). Artan teknoloji kullanımı ile pek çoğu manuel gerçekleştirilen işlemler için profesyonel yazılımlar kurgulanmış ve böylece veri depolarından üretilen bilgiler de çeşitlenmiştir (Grandlund ve Malmi 2002, 303).

Dünyada mevcut her bir ürün gamında üretim yapan işletmelerin sayısı arttıkça ve bu işletmeler uluslararası arenada faaliyet göstermeye başladıkça rekabet tüm dünyada artmaya başlamıştır. Bu durum özellikle üretim yapan işletmeleri etkinliklerini arttırmak suretiyle rekabet etmeye itmiştir (Drury 2011, 11). İşletmelerin tarih boyunca karşılaştıkları teknolojik gelişmeler, siyasi değişiklikler gibi her türlü etken; sınırlı kaynaklarla maksimum çıktının sağlanması için maliyetlerin düşürülmesi suretiyle rekabet avantajı sağlamayı zorunlu kılmıştır. Böylece yöneticiler, aldıkları kararlarda daha maliyet odaklı olmaya başlamıştır. Yönetim muhasebesi bir disiplin olarak yaşanan tüm bu değişim ve gelişime paralel bir biçimde gelişmiş ve böylece işletme etkinliğinin artırılması amacıyla geliştirilen yönetim teknikleri de değişen rekabet ortamında işletmelerin ayakta kalmasında giderek daha önemli bir yer kazanmıştır (Bhimani 2003, 206). Günümüzde de yönetim muhasebesi uygulamaları bir yönetim aracı olmaktan öteye geçmiş ve işletmelerin stratejik yönetimlerinin bir parçası haline gelmeye başlamıştır (Ittner ve Larcker 2001, 356-361).

3. SONUÇ

Muhasebe, işletme bilimi içinde özellikle XV. yüzyılda çift taraflı kayıt sisteminin bulunmasından itibaren ayrı bir bilim olarak değer görmeye başlamıştır. Yönetim muhasebesi ise bilinen ilk dönemlerinde basit maliyet hesaplamaları ile ticaret yaşamında kendine isimsiz bir başlangıç yapmıştır. Sanayi devrimi yönetim muhasebesinin muhasebenin farklı bir kolu olarak kabul edilmesinde milat kabul edilmektedir. İşletmeler, buldukları çağın ekonomik, sosyal, politik ve teknolojik gelişimine uygun bir şekilde faaliyetlerini sürdürürler. Bir yönetim kontrol aracı olarak yönetim muhasebesi, işletmelerin tarih içindeki değişimlerine paralel olarak değişmiş; her yeni yönetim ihtiyacında yeni bir çözümle geniş kapsamlı bir yapıya kavuşmuştur.

Sanayi devrimi ile üretimin makineleşmesi, işletmelerin hem satış için hem de hammadde temini için yeni pazarlar bulması, bu pazarlara ulaşımın gelişen demiryolları ile daha kolay hale gelmesi yöneticilerin daha karmaşık bir düzende etkinlik sağlamasını gerekli kılmıştır. Dünya savaşları ise yine bu döneme denk gelmiş, kısıtlı kaynaklarla sağlanabilecek maksimum etkinlik işletmelerin yönetiminde bir koşul haline gelmiştir. Ürün ve hizmetlerin gerçek maliyetine çok daha fazla sayıda birbirinden farklı yapılarda maliyet kalemleri eklenmiş ve bu dönemden önce kullanılan basit maliyet yöntemleri artık geçerliliğini yitirmiştir.

Zaman içinde gelişen, değişen dünya da şirket yapıları değişmeye başlamıştır. Şirketler büyümeye, zincir mağazacılık popülerlik kazanmaya ve ilk holding yapıları ortaya çıkmaya başladığında ise hem farklı alanlarda faaliyet gösteren şirket gruplarının, hem de aynı alanda faaliyet gösteren zincir şirketlerin performans değerlendirmesi zorunlu hale gelmiştir. Sınırlı sermayenin en uygun dengede dağıtılması planlama ve kontrol süreçlerinin gelişmesinde etkili olmuştur. Tüm bu süreçte teknolojinin

hız kesmeden ilerleyişi ile hayatımıza bilgisayarlar, çok geniş kapsamlı uygulamalara erişebildiğimiz sofistike yazılımlar girmiştir. Günümüzde artık her türlü plan, bütçe, kontrol ve performans değerlendirme süreci bu yazılımlar aracılığı ile hızla yapılabilir hale gelmiştir.

Yönetim muhasebesi uygulamalarındaki değişim ve gelişim literatüre de yansımıştır. İlk uygulamaları maliyet muhasebesi olarak başlamış, kapsamı genişledikçe yönetim muhasebesi ifadesi kullanılır hale gelmiştir. Günümüzde İngilizce literatürde yönetim muhasebesi ifadesi yerine yönetim kontrolü (management control) sistemleri ifadesi kullanılmaya başlanmıştır. Bunun nedeni yönetim muhasebesinin kapsamının halen genişlenmeye devam etmesidir.

Bu çalışmada yönetim muhasebesinin doğuşu ve tarih içindeki değişimi her bir dönemde yaşanan politik, ekonomik, ticari ve teknolojik gelişmeler çerçevesinde kronolojik bir sıra ile ele alınmıştır. Literatürde sıklıkla finansal muhasebenin gelişimine yer verilmiş, yönetim muhasebesi ise yeterli ilgiyi görmemiştir. Öte yandan, işletme yönetimlerinin etkinliğinin artırılmasında ihtiyaç duyulan her türlü bilginin elde edildiği bir sistemin geçmişten bu yana gelişimi; gelecek projeksiyonlarına göre ihtiyaç duyulacak yeni tür bilgilere çözüm üretmek için bir referans kaynağı olarak kullanılabilir. Bu çalışmada XV. yüzyıldan günümüze tarihte ticari yaşamı etkileyen en temel olaylar ele alınmıştır. Daha spesifik bir yaklaşımla yalnızca her bir olayın incelenmesi, geçmişteki gelişime, konu bazında ışık tutmada faydalı olacaktır. Türkçe literatürde bu konuda yapılmış çok az sayıda çalışma olması, akademik olarak yönetim muhasebesinin dünyadaki gelişimini takip etmede ve dolayısıyla uygulamaya yansıtma gecikmelere neden olabilir. Bu durum ise global dünyada rekabet eden Türk firmalarının yenilikçi uygulamalardan haberdar olmadan eşit olmayan şartlarda bu rekabete girişmesine yol açacaktır. Bu sebeple, işletme yönetimlerinin etkinliğinin artırılmasında dünya literatürünü takip etmek ve Türkçe literatürü ilgili alanlarda zenginleştirmek gerek literatür gerekse uygulama açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Kader, M. ve R.Luther. 2006. "IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting", *Advances in Management Accounting*, 15 (1).
- Abs, G., C. Grimstad, R. Hay, W. A. Howe, W., La Place, F. J. McGurr ve W. Serraino. 1954. "Historical Dates in Accounting", *The Accounting Review*, 29 (3).
- Anthony, R. N. 1965. "Planning and Control Systems: A Framework for Analysis", *Division of Research, Graduate School of Business Administration, Harvard University*.
- Ashton, D. J., T. Hopper ve R.W. Scrapens. 1992. "Changing Nature of Issues in Management Accounting". *Issues in Management Accounting*. Prentice Hall.

- Bhimani, A., C. T. Horngren, S. M. Datar ve M. Rajan. 2015. "Management and Cost Accounting", (6. Basım). Harlow.Pearson Eduation.
- Bhimani, A. 2003. "Management Accounting in the Digital Econom"y. New York. Oxford University.
- Boyns, T. ve J. R. Edwards. 1997. "Cost and Management Accounting in Early Victorian Britain: A Chandleresque Analysis?", *Management Accounting Research*, 8 (1).
- Bryer, R. A. 2005. "A Marxist Accounting History of the British Industrial Revolution: A Review of Evidence and Suggestions for Research", *Accounting, Organizations and Society*, 30 (1).
- Bryer, R. A. 2000. "The History of Accounting and the Transition to Capitalism in England. Part One: Theory", *Accounting, Organizations and Society*, 25 (2).
- Caplan, D. 2006. "Management Accounting Concepts and Techniques" Scholar Books. State University of New York.
- Chiapello, E. 2007. "Accounting and The Birth of the Notion of Capitalism", *Critical Perspectives on Accounting*, 18 (3).
- Drury, C. 2011. "Cost and Management Accounting: An Introduction", Cengage Learning EMEA.
- Edler, F. 1937. "Cost Accounting in the Sixteenth Century: The Books of Account of Christopher Plantin, Antwerp, Printer and Publisher", *The Accounting Review*, 12 (3).
- Edwards, J. R. ve E. Newel. 1991. "The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of The Evidence", *Business History*, 33 (1).
- Fischer, M. J. 2000. "Luca Pacioli on Business Profits", *Journal of Business Ethics*, 25 (4).
- Fleischman, R. K., T. Boyns ve T. N. Tyson. 2008. "The Search for Standard Costing in the United States and Britain", *Abacus*, 44 (4).
- Frank, W. G. 1990. "Back to The Future": A Retrospective View of J. Maurice Clark's Studies in The Economics of Overhead Costs", *Journal of Management Accounting Research*, 2 (Fall).
- Garner, S. P. 1947. "Historical Development of Cost Accounting", *The Accounting Review*, 22 (4).
- Granlund, M. ve T. Malmi, T. 2002. "Moderate Impact of ERPS on Management Accounting: A Lag or Permanent Outcome?", *Management Accounting Research*, 13 (3).
- IFAC. 1998. "International Management Accounting Practice Statement. Management Accounting Concept", International Federation of Accountants. New York.
- Ittner, C. D. ve D. F. Larcker. 2001. "Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective", *Journal of Accounting and Economics*, 32 (1).

- Johnson, H. T. 1972. "Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in The 1850's". *Business History Review*, 46 (04).
- Johnson, H. T. 1983. "The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8 (2).
- Johnson, H. T. ve R. S. Kaplan. 1987. "Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting". Boston. Harvard Business Press.
- Johnson, H. T. 1981. "Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting", *Accounting Review*, 81 (3).
- Johnson, H. T. 1983. "The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of The Historical Emergence of Management Accounting Systems", *Accounting, Organizations and Society*, 8(2).
- Kaplan, R. S. 1984. "The Evolution of Management Accounting", In: Emmanuel C., Otley D., Merchant K. (eds) *Readings in Accounting for Management Control*. Springer, Boston, MA.
- Kulesza, M. G. , P. G. Weaver ve S. Friedman. 2011. "Frederick W. Taylor's Presence in 21st Century Management Accounting Systems and Work Process Theories", *Journal of Business and Management* , 17 (1).
- Locke, E. A. 1982. "The Ideas of Frederick W. Taylor: An Evaluation". *Academy of Management Review*, 7 (1).
- Loft, A. 1994. "Accountancy and The First World War", In AG. Hopwood ve P. Miller (Eds.), *Accounting as Social and Economic Practice*. Cambridge. Cambridge University Press.
- Nwanyanwu, L. A. 2006. "History of Accounting: Some Perspectives on The Nigerian Situation", *Knowledge Review*, 12 (2).
- Otley, D. 1995. "Management Control, Organisational Design and Accounting Information Systems", In: Ashton, D., Hopper, T., Scapens, R. (Eds.), *Issues in Management Accounting*. Prentice-Hall, London.
- Shotter, M. 1999. "The Origin and Development of Management Accounting", *Meditari Accountancy Research*, 7 (1).
- Taylor, R. E. 1935." Pacioli", *Accounting Review*, June.
- Wanderley, C. ve J. Cullen. 2013. "Management Accounting Change: A Review" *BASE-Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10 (4).