

Yönetim Muhasebesindeki Değişimi Anlamak

Abdülkadir Pehlivan

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Bilal Gerekan

Karadeniz Teknik Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü

Özet

Yönetim muhasebesi bir dizi değişim geçirerek bugünkü şeklini almıştır. Yaşanan bu değişim değişik teoriler ile açıklanmaya çalışılmıştır. Bu çalışmada da söz konusu değişim aktör-yapı ilişkisi ile açıklanmaya çalışılmıştır. Buna göre yönetim muhasebesindeki değişim bir döngü halinde gerçekleşen ve sürekliliği olan bir olgudur. Diğer bir ifade ile yönetim muhasebesindeki değişim dinamik bir süreç içinde yapıların aktörleri etkilediği ve aynı zamanda bu aktörlerin davranışlarından etkilendiği bir etkileme – etkilenme süreci olarak karşımıza çıkmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Yönetim Muhasebesindeki Değişim, Aktör-Yapı İlişkisi

To Understand the Change in Management Accounting

Abstract

Management accounting has been evolving with important changes during its history. There are various theories trying to present the changes. In this study the change in management accounting will be discussed in terms of actor-structure relationship. By this analysis, the change in management accounting is a cyclical and ongoing phenomenon, i.e., an influencing-to be influenced process.

Key Words: Management Accounting Change, Actor-Structure Relationship

1. Giriş

Son çeyrek yüzyılda, bilgi teknolojilerinde ilerlemeler kaydedilmiş, daha rekabetçi piyasalar ortaya çıkmış, farklı örgütsel yapılar oluşmaya başlamış,yeni yönetim pratiklerine başvurulmuş; bütün bunlar, yönetim muhasebesi pratiklerinin ve çevresinin ciddi bir biçimde değişmesine sebep olmuştur. Yönetim muhasebesindeki bu değişim, genellikle, bir dizi gelişmenin sonucu olarak görülmüştür (Burns ve Scapens, 2000: 3-4, ayrıca bkz. Hopwood, 1990: 7). Oysa yönetim muhasebesindeki değişime bir sonuç olarak bakmak, sadece -aşağıda ele alacak olduğumuz gibi yönetim muhasebesine bakıştaki bir çarpıklığın ürünüdür.

Bu çalışmada, aktör-yapı ilişkisinden yararlanarak kuramsal olarak yönetim muhasebesindeki değişimin izi sürülmeye çalışılacaktır. Bu kapsamda, yönetim muhasebesindeki değişimi anlayabilmenin muhtemel yollarından bir tanesinin de burada ortaya konulan aktör-yapı ilişkisi olduğuna işaret edilecektir. Bu teori daha çok değişimin bir etkileme – etkilenme süreci olduğunu ve birçok sistemde böyle bir dönüşüm yaşandığını açıklamaktadır. Yönetim muhasebesi açısından ele alınan aktör – yapı ilişkisinde, aktör; yönetim muhasebesi uygulayıcıları veya yönetim muhasebesinden faydalananlar olarak, yapı ise; yönetim muhasebesinin kural ve yöntemleri olarak kabul edilmektedir.

Çalışmada ilk olarak yönetim muhasebesindeki değişim üzerinde durulmuş, sonra da bu değişim aktör-yapı ilişkisi içinde açıklanmaya çalışılmış, ardından yönetim muhasebesinin değişim sürecinde yaşanan kural-rutin döngüsü açıklanmış, son olarak da bu konuda literatürde yer alan değerlendirmelere yer verilmiştir.

2.Yönetim Muhasebesindeki Değişim

Yönetim muhasebesi gerek işletmedeki işlevi gerekse de kendi içinde yeniden yapılanması bakımından bir dizi değişim geçirerek günümüzdeki şeklini almıştır. Bu yeni yapının oluşumu oldukça karmaşık bir süreç olarak gerçekleşmiştir (bkz. Tablo – 1). Özellikle yönetim muhasebesi açısından modern anlayış ile post-modern anlayış arasındaki geçiş sürecinde, yönetim muhasebesindeki değişim kendi içinde var olan eksikliklerin giderilmesi çabasına yöneliktir (Usul, 2004/2005: 431).

Tablo – 1: Yönetim Muhasebesinin Gelişim Süreci ve Özellikleri

Yönetim Muhasebesi		Belirleyici Özellik	Kullanılan Yöntemler	Odaklanılan İçerik
1. Yönetim Muhasebesinin Ortaya Çıkışı		Sistematiik değil	Rasyo analizleri, gerçek maliyetleme	Yönetim ile muhasebe arasında
2. Geleneksel Yönetim Muhasebesi		Taktikler ve geri besleme	Standart maliyetleme ve bütçe kontrolü	Kontrol yönetiminin etkinliğinden planlanmış değere doğru
3. Matematiksel Yönetim Muhasebesi		Taktikler ve geri besleme, kısmen stratejik ve ileri beslemeye doğru	Kâr tahmini değişiklikleri ve fırsat maliyeti	Karar ve performans-kontrol; fırsat maliyeti kavramı
4. Bütünleşik Yönetim Muhasebesi	a) ABD	Strateji ve geri besleme	Faaliyet tabanlı maliyetleme, dengeli sonuç kartları	En uygun kararı verme; global iş yönetimi
	b)Japonya	Strateji ve ileri besleme	Maliyet tasarımı, kaizen maliyetleme, (hedefmaliyetleme)	Önleyici ve proaktif stratejik maliyet yönetimi

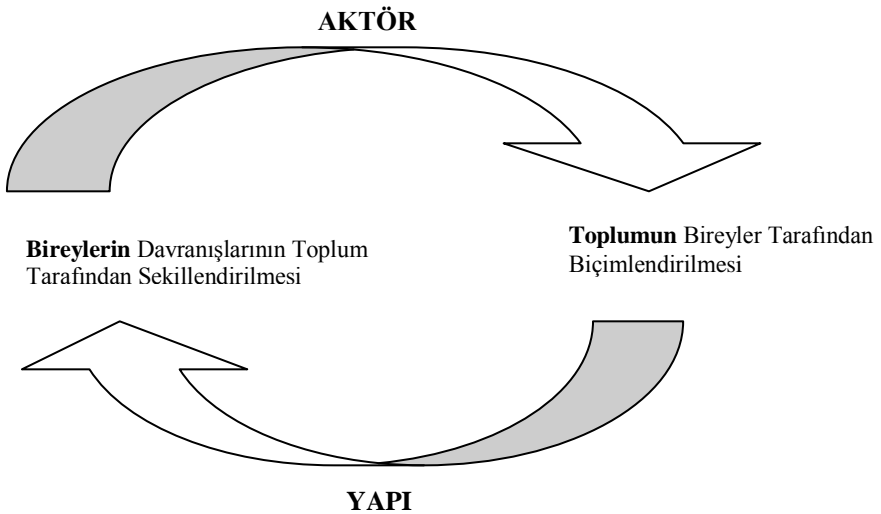
Kaynak: Nishimura, 2005:25

Yönetim muhasebesinde yaşanan değişim sürecine bakıldığında yönetim muhasebesinin son yıllarda işletmede karar verme ve performans ölçme görevlerini yerine getirmekle beraber sosyal ve kültürel olaylardan da etkilenerek farklı raporlama tekniklerini geliştirdiği görülecektir. Bu noktadan hareketle yönetim muhasebesinde yaşanan değişimin birçok değişken tarafından şekillendirildiğini söylemek mümkündür. Yönetim muhasebesindeki değişimi etkileyen faktörleri; (1) Küresel işletme çevresi, (2) Üretim teknolojilerindeki değişim, (3) Yeni ekonomi: Bilgi teknolojilerinin kullanımı, internet ve e- ticaretin yaygınlaşması, (4) Müşteri odaklılık, (5) Yönetim fonksiyonlarının şekil değiştirmesi, stratejik yönetim ve rekabet stratejileri, (6) Sosyal, politik ve kültürel faktörler olarak ele almak mümkündür (Demir, 2008: 57-68).

3.Yönetim Muhasebesindeki Değişimin Aktör - Yapı İlişkisi ile Açıklanması

Son yıllarda örgütsel, özellikle de yönetim muhasebesi alanındaki değişimi anlamak için değişik kurumsal teori türleri kullanılmaktadır. Bunlar: "Yeni kurumsal ekonomi (*New Institutional Economics*, NIE)",

"yeni kurumsal sosyoloji (*New Institutional Sociology*, NIS)" ve "eski kurumsal ekonomi (*Old Institutional Economics*, OIE)"dir (Scapens, 2006: 11). Birinci yaklaşım daha çok değişimin ekonomik yönüne odaklanır; sınırlı rasyonellik (*bounded rationality*) ve fırsatçılık gibi kavramlardan hareketle işlemlerin niye başka bir yolla değil de bu yolla yapıldığını ve firmaların ne gibi hiyerarşik yapılara sahip olduğunu izah etmeye çalışır (Scapens, 2006: 11-12). Yeni kurumsal sosyoloji ise örgütler üzerindeki teknik ve kurumsal çevrenin yaptığı baskıyı anlamaya çalışmaktadır. Bu yaklaşıma göre örgüt üzerindeki teknik baskı daha çok örgütün işlemlerindeki teknik verimliliği artırmaya yönelik bir ihtiyaca cevap vermeyi amaçlarken; kurumsal çevrenin baskısı ise büyük ölçüde örgütün dışında yer alanların kurallarını, sosyal normlarını ve beklentilerini içselleştirme/kuruma dâhil etme isteğinden kaynaklanmaktadır (Scapens, 2006: 12-13). Eski kurumsal ekonomi; yeni kurumsal ekonomi ve yeni kurumsal sosyolojinin dışarıdan örgüte yönelik baskıyı anlamaya çabalamasının aksine, örgüt içindeki kurumlara daha yakından bakmaya, yönetim muhasebesi pratiklerini şekillendiren kurum içindeki baskılar ile sınırlılıklar üzerinde yoğunlaşmaya çalışır (Scapens, 2006: 13). Bu yaklaşımda, eylem ile yapı arasında bir ayrıma gidilir ve bir taraftan yapının insan eylemini şekillendirdiği ama diğer taraftan insan eyleminin yapıyı yeniden biçimlendirdiği ileri sürülür (bkz. Şekil – 1). Bu yolla, yönetim muhasebesi alanındaki pratiklerin, bir taraftan, bu alanda faaliyet gösteren ilgili tarafların davranışlarını, diğer taraftan, ilgili tarafların davranışlarının yönetim muhasebesi sistemlerini yeniden şekillendirdiğini söylemek mümkün olmaktadır (Scapens, 2006: 14; ayrıca bkz. (Johansson ve Baldvinsdottir, 2003: 220; Jones ve Dugdale, 2001: 44).



Şekil 1: Aktör – Yapı İlişkisi

Aktörlerin ve yapıların birbirleriyle olan karşılıklı bağımlılığını açıklayan “yapının ikiliği” kavramı, değişimin açıklanmasında önemli işlevler üstlenmektedir (Giddens, 1979: 69). Aktör-yapı ilişkisi diyalektiktir ve toplumsal değişimi yönlendirme girişimlerinde birbirleriyle sürekli olarak etkileşim halindedir. Yapı, pratiklerin yeniden üretiminde hem bir sonuç hem de araçtır (Cohen, 1989: 42). Yapı ve aktör karşılıklı olarak birbirlerini oluşturmaktadır. Aktör ve yapı birbirlerinden bağımsız olarak şekillenen ikili bir olgu değildir. İşte bu toplum hayatındaki ikiliği temsil etmektedir (Giddens, 1984: 24).

Giddens’a göre yapılar toplumsal aktörlerin dışında duran şeyler değil, aktörlerin kendi pratikleriyle ürettiği ve yeniden ürettiği kurallar ve kaynaklardır (Marshall, 2005: 806). Zira Giddens tarafından yapılandırma kavramı, bizim kendi eylemlerimizle toplumsal dünyamızı biçimlendirdiğimiz ve kendimizin de toplum tarafından biçimlendiğimiz iki yönlü süreç olarak tanımlanmaktadır (Giddens, 2005: 685). Burada iki yönlü bir döngü söz konusudur; birinci yön kişilerdir (aktör) yani toplumu oluşturan bireylerdir ki bunlar tarafından oluşturulan ve uygulanan kurallar bir yapıyı meydana getirir yani yapı aktörler tarafından oluşturulur ve bu şekilde kişiler toplumu biçimlendirir. İkinci yön ise oluşturulan yapının kendi içinde bir değişim geçirmesidir ki böylece yapı kendi içindeki değişimle aktörün davranışlarını şekillendirir yani kişilerin toplum tarafından oluşturulan kurallara göre davranışta bulunması sağlanmış olur.

Bu teoriye göre, sistemlerde ilk önce bir yapının aktörler tarafından oluşturulmasıyla başlayan daha sonra bu sistemin kendi içinde sorgulanarak bir takım değişiklikler geçirmesiyle devam eden bir değişim döngüsü söz konusudur. Bu durum, hukuk sistemi ile ilgili bir örnek yardımıyla açıklanabilir. Hukuk kuralları, toplumu oluşturan bireylerin kendilerince kabul etmiş olduğu bazı kurallar birleştirilerek oluşturulmuştur. (*Aktör – yapı ilişkisi içinde bu aşama aktörün yapıyı oluşturma diğer bir deyişle etkileme aşamasıdır.*) Daha sonra oluşturulan bu hukuk kuralları gerek kendi içindeki eksiklikleri giderme amacıyla gerekse de genel nitelikte bir takım değişiklikler geçirme ihtiyacıyla yeni hukuk sistemi oluşmuştur. Bu yeni durumda yapı kendi içinde yeniden inşa edilmiştir. Artık aktörler (insanlar) bu yeni yapıya uymak zorunda kalacaklardır. (*Aktör – yapı ilişkisi içinde bu aşama yapının aktörü etkileme aşamasıdır.*) Bu değişim sürekli olarak böylece devam edecektir. Yani bu etkileme – etkilenme süreci aktör ile yapı arasında sürekli bir şekilde devam etmektedir.

Bunu daha farklı şekilde yönetim muhasebesi açısından ele alacak olursak, yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı döneminde daha çok rasyo analizleri ile yönetime hizmet sunulmaya çalışılmıştır. Daha sonra yönetim anlayışında yaşanan değişimler (örneğin bütçelerle çalışma ihtiyacının olması) kullanılan yöntemlerin değiştirilmesine neden olmuştur. (*Bu aşama aktörün yani yönetim muhasebesini kullananların veya yönetim*

muhasabesinden faydalananların yapayı oluşturması veya etkilemesi aşamasıdır.) Daha sonra yönetim muhasebesi kendi içinde sorgulanarak değişik bütçe sistemleri geliştirmiştir. Örneğin ilk dönemde tahmini maliyetlerle oluşturulan bütçeler daha sonra standart maliyetler kullanılarak düzenlenmeye başlanmıştır. Artık aktörler yani yönetim muhasabesinden faydalananlar yeni oluşan bu yapıya uymak zorunda kalmışlardır. *(Bu aşama yapının aktörü yani yönetim muhasabesinden faydalananları etkileme aşamasıdır.)*

Görüldüğü gibi önce aktörde meydana gelen değişim (insanların zihnindeki yönetim anlayışında meydana gelen değişim) yapıda (yönetim muhasabesinin var olan kurallarında) değişime neden olmuş daha sonra yapıdaki değişim aktörde bir değişime yol açmıştır. Yani aktör – yapı ilişkisi çerçevesinde etkileme – etkilenme süreciyle yeni durum meydana gelmiştir. Bu durum sadece yönetim muhasabesinin gelişim aşamalarının birinci kademesinden ikinci kademesine geçişi açıklamaktadır (bkz. Tablo – 1). Bu süreç bir döngü halinde sürekli gerçekleşmiş (yeni süreçler ortaya çıkmış yeni üretim teknolojileri gelişmiş ve daha birçok yenilik ortaya çıkmış) ve aktör ile yapı arasındaki etkileşim süreciyle yönetim muhasabesi günümüzdeki şeklini almıştır.

4.Sistem Olarak Yönetim Muhasebesi ve Değişim Sürecinde Yaşanan Kural – Rutin Döngüsü

Yönetim muhasabesinin kural ve yöntemlerinin kendi içinde değişimi yani yapının kendi içinde sorgulanarak değişim yaşaması da (aktör – yapı ilişkisinin ikinci aşaması olan yapının kendi içinde sorgulanarak değişimi) üzerinde durulması gereken bir konudur. Bu değişim de bir süreç halinde gerçekleşmektedir. Bilindiği gibi hiçbir değişim durduk yerde ortaya çıkmaz. Bu değişimi tetikleyen birtakım nedenlerin varlığı değişimin ilk aşamasıdır. Yönetim muhasabesinin kendi içindeki kural ve yöntemlerinin değişimi kural – rutin döngüsü içinde açıklanabilecek bir konudur.

Yönetim muhasabesi pratikleri, hem örgütsel faaliyetleri yöneten kurumları şekillendirir hem de bu kurumlar tarafından şekillendirilir (Burns ve Scapens, 2000: 5). Yani, bir anlamda, bir etkileme-etkilenme ilişkisinden söz edilebilir. Burada kurum; düşünce ve eylemlerden müteşekkil yerleşik alışkanlıkların üretimi ve yeniden üretimi yoluyla insan faaliyetleri üzerindeki zorlayıcı biçim ve sosyal uyum şeklinde telâkki edilir. Alışkanlıklar kişisel, ama rutinler bireylerden müteşekkil grupları içerir. Bir davranışın rutin haline gelmesi için öncelikle bir kural haline gelmesi gerekir. Kural, yapılması gereken şeylerdir. Rutin ise hakikatte yapılan şeylerdir. Bir anlamda kurallar takip edildikçe, yani bir grubun alışkanlığını temsil eder hale geldikçe rutinleşmiş olur (Burns ve Scapens, 2000: 6). Bunları yönetim muhasabesi alanına aktardığımızda; denilebilir ki, muhasabe yönergelerinde yazılı olanlar "kurallar", ancak bu kuralların uygulanması, hayata aktarılması "rutin"lerdir. Rutinler,

kuralların birebir kopyası değildir. Rutinler, kurumların içinde varlığını devam ettirir. Kurumlar, eyleme girişmeden önce vardır (Burns ve Scapens, 2000: 7 vd.).

Oysa sistemler, eylemleri ve kurumları içerir. Yönetim muhasebesi de bir sistem olarak eylemler ile kurumların karşılıklı etkileşiminin bir ürünüdür. Bu ilişki, bir anlamda, dil (*language*) ile konuşma (*speech*) arasındaki ilişkiye benzetilmektedir. Dil, konuşmamızı yapılandırır ama konuşma da dilin yeniden şekillenmesine sebep olur (Burns ve Scapens, 2000: 8).

Kurumların içindeki rutinler, rutinlere de esin kaynağı olan kurallar; bazen uygulamada ortaya çıkan sorunlardan bazen de dışarıdan bir müdahaleyle değiştirilmek istenir. Bu yüzden, yönetim muhasebesinin değişim süreci oldukça karmaşık bir süreçtir. Değişim, birikimli bir sürecin ürünüdür. Hiçbir değişim, sıfır noktasından hareketle yaşanmaz (Burns ve Scapens, 2000: 13). Değişim; bir anlamda var olan, alışılmış rutinlerin ortadan kalkması ve yeni düzenin inşa edilmesi ve bu doğrultuda bu yeni düzenin de tekrar rutinleşmesi olan bir süreci kapsamaktadır (bkz. Şekil – 2).

Bu kapsamda yönetim muhasebesinde var olan *kurallar* uygulamaya aktarılınca *rutinleşirler*. Sistem sorgulanmaya başladığında yani sistemin işlevini arttırmaya yönelik gelişmeler yaşandığında *yeni kurallar* oluşturulmaya başlanır. Bu yeni kurallar da uygulamaya aktarıldığında ise artık yönetim muhasebesi uygulamalarında *yeni rutinler* yer almaya başlar. Örneğin uzun yıllar boyunca hacim tabanlı yöntemler maliyet hesaplama yöntemi olarak kullanılmıştır. Zamanla yönetim muhasebesi sistemi kendi içinde sorgulanmış ve maliyetlerin daha doğru hesaplanmasına yönelik eksiklikler düşünülerek faaliyet tabanlı maliyet hesaplama yöntemi geliştirilmiştir. Burada hacim tabanlı yöntemler döngünün *kural* aşamasıdır, hacim tabanlı yöntemlerin kullanılması veya uygulamaya aktarılması ise *rutin* aşamasıdır. Sistemin sorgulanması sonucunda geliştirilen faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi ise döngünün *yeni kurallar* aşamasıdır, bunların uygulamada kullanılması ise *yeni rutinler* aşamasıdır.

Gerek yönetim muhasebesinde yaşanan aktör eksenli değişimlerde gerekse yapı eksenli değişimlerde üzerinde durulan en önemli konulardan biri de sisteme ve değişime duyulan güvendir. Bu yaklaşıma göre değişime duyulan güven ya da güvensizlik de yapı-eylem etkileşimi içinde sosyal olarak inşa edilmektedir (Busco, Riccaboni ve Scapens, 2006: 36). Örneğin, belli bir değişim sürecinden sonra ulaşılan yeni yönetim muhasebesi sistemi, örgüt içindeki ilişkileri biçimlendirmekte, bir anlamda bir güven kaynağı olarak işlev görmektedir. Ama örgüt içindeki ve dışındaki gelişmelerin bir sonucu olarak muhasebe sisteminde bir değişikliğe gidilmek istendiğinde; bu kez güven, yeni muhasebe sisteminin kabul edilmesinde önemli bir işlev görebilmektedir. Tarafların birbirine

şüphesiz baktığı bir örgütte -başka alanlarda olduğu gibi- yönetim muhasebesi alanında da bir değişikliğe gitmek hayli zor olmaktadır. (Busco, Riccaboni ve Scapens, 2006: 37; ayrıca bkz. Jones ve Dugdale, 2001: 49 vd.).

Giddens, güveni bizim bireylere ya da kurumlara olan inancımız olarak tanımlamaktadır. Giddens'a göre hızla değişim yaşanan dünyamızda geleneksel güven biçimleri de ayrışmaya gitmektedir. Yerel topluluklarda (küreselleşme öncesi), başka insanlara duyulan güven söz konusuydu. Ancak günümüze doğru gelindikçe yani küreselleşmiş bir toplumda güven, soyut sistemlere duyulan inanç anlamına gelmektedir. Örneğin, gıda yönetmeliği, su arıtma ya da bankacılık sistemlerinin etkililiği konusunda temsilcilere güvenmek zorundayız (Giddens, 2005: 667). Bunlardan farklı olarak örneğin trafikte giderken başka taşıtların yola çıkmayacağını ve bizim güvenle yolumuza devam edeceğimizi bize inandıran trafik ışıkları da güven duyulan bir sistemi nitelendirmektedir. Çünkü bize yeşil yanarken diğerlerine kırmızı yanacağına inancımız bize o sisteme olan güvenimizi belirtir ki tereddüt etmeden yolumuza devam ederiz. Yönetim muhasebesi de bir sistem olarak ele alındığından bu sisteme duyulan güven yaşanacak değişimde zorluklarla karşılaşmamak açısından oldukça önemlidir.

Grey ve Garsten (2001)'in de belirtmiş olduğu gibi, bir taraftan, bireylerin zihinlerinin içinde yaşadıkları sosyal değer sistemlerine; diğer taraftan, bu değer sistemlerinin bizzat bireylerin zihinlerine ve beklentilerine bağımlı oldukları açıktır. Bu çerçevede denilebilir ki, örgüt içindeki güven, örgüt içindeki bireylerin karşılıklı etkileşiminin bir sonucu olarak inşa edilir ve bu güven duygusu, diğerlerinin davranışlarının tahmin edilebilirlik düzeyi hakkında bilgi sağlar (Grey ve Garsten, 2001: 232-233).

5.Değerlendirme

Muhasebe de aynen örgüt gibi bir sistemdir. Modern dünyanın riskleriyle baş edebilmek için bu sisteme duyulan güven, modernliğin varlık nedenidir. Bu sisteme olan güven, bu sistemin içinde yer alan insanlara duyulan güvenle yeniden güçlendirilir; ancak, sistemde oluşan çatlaklar, sistemin sorgulanmasına, bir anlamda yeniden inşa edilmesine sebep olur. Bu süreç bir anlamda bu şekilde sürüp gider. (Jones ve Dugdale, 2001: 51).

Değişimle ilgili buraya kadar açıklanmaya çalışılan aktör-yapı ilişkisi ile birlikte aşağıdaki noktaların da göz önünde bulundurulması gerekir:

(a) Değişimi etkileyen çok daha genel sosyal, ekonomik ve örgütsel eğilimleri dikkate almak kadar, sadece o örgüte ilişkin, biricik sayılabilecek faktörlerin de dikkate alınması önemlidir (Scapens, 2006: 10).

(b) Bir örgütteki hâkim kurumları dikkatle gözden geçirmeksizin yeni yönetim muhasebesi yöntemlerinin ve tekniklerinin gündeme getirilmesi/uygulamaya sokulması durumunda bir dirençle karşılaşabilir (Scapens, 2006: 20). Bu çerçevede özellikle, güven, güç/iktidar gibi sorunların, yönetim muhasebesi pratiklerini anlamak bakımından hayati derecede önemli olduğunu unutmamak gerekir (Scapens, 2006: 21).

(c) Burns (2000) yapmış olduğu çalışmada; kaynaklar, karar alma ve anlamlar dünyası¹ üzerindeki iktidarın/gücün, muhasebe değişiminin hayata geçirilmesinin kolaylaştırıcıları arasında olduğunu ortaya koymuştur. Ayrıca muhasebenin değişimini statik bir durum olarak ele almak yerine dinamik bir süreç olarak ele almanın, olup bitenleri anlamak bakımından daha yararlı bir tahlil çerçevesi sağladığını ileri sürmüştür (Burns, 2000: 566 – 596).

6.Sonuç

Sürekli değişim yaşadığımız dünyamızda yaşadığımız değişimleri tanımlamak yaşanan değişimlere uyum sağlayabilmemiz açısından oldukça önemlidir. Modernliğin bir sonucu olarak muhasebe güven duyulan bir sistem olarak ele alınmaktadır. Bilindiği gibi sistemler, eylemleri ve kurumları içermektedir. Bu bağlamda yönetim muhasebesi de eylem ve kurumların etkileşimde bulunduğu bir sistem olarak ele alınmaktadır. Yönetim muhasebesi, özellikle modern bir yapıdan post-modern bir dönemin gereklerini karşılamak amacıyla yönelik bir değişim süreci geçirmiştir.

Bu çalışmada, yönetim muhasebesi alanındaki değişimi anlamının bir yolunun aktör – yapı ilişkisi olduğuna değinildi. Buna göre; yönetim muhasebesi alanındaki değişiklik, her şeyden önce, belli bir anda olup biten bir değişim değil bir döngü halinde sürekliliği olan bir olgudur. Sistemi oluşturan unsurların karşılıklı etkileşimi sonucu yapı haline gelen davranış kalıpları, sürekli test edilir; içten ve dıştan gelen baskılara cevap veremez hale gelince değişim kaçınılmaz olur. Kısacası, değişim, yapıların aktörlerin davranışlarını bütünüyle belirlediği bir etkileme süreci değil; yapıların aktörleri etkilediği ama aynı zamanda bu aktörlerin davranışlarından etkilendiği bir etkileme-etkilenme sürecidir. Üstelik bu süreç, kesintisiz bir şekilde sürüp gitmektedir. Yönetim muhasebesi alanındaki değişimler, ancak böyle bir dinamik süreç içinde anlaşılabilir hale gelmektedir.

Aktör – yapı ilişkisi kapsamında, yönetim muhasebesi ilk önceleri daha çok sadece karar verme ve performans ölçme gibi görevleri yerine getirmesi bakımından aktörler (yönetim muhasebesi uygulayıcıları veya yönetim muhasebesinden yararlananlar) tarafından geliştirilmiş yöntemler veya kurallar bütünü (yapı) olarak kullanılmaktaydı. Bu aşama aktörün

¹ Bu kavramlardan her birinin ne anlama geldiği hakkında geniş bilgi için bkz. Burns (2000: 570)

yapıyı oluşturması veya etkilemesi aşamasıdır. Daha sonraları sistemin sorgulanması yönetim muhasebesi içinde değişimin gerekli olduğunu ortaya çıkardı. Bu kapsamda yönetim muhasebesi kendi içinde bir dizi değişim geçirerek sosyal ve kültürel olaylar da raporlanma kapsamına alındı. Böylece yönetim muhasebesi kendi içinde bir değişim geçirerek yeni kurallar bütünü olarak uygulamaya konuldu. Bu aşama yapının kendi içinde değişim geçirerek aktörü etkilemesi aşamasıdır. Yani aktör oluşan yeni kurallara uymak zorunda bırakıldı.

Aktör – yapı ilişkisi bu döngünün sürekli olduğunu savunan bir teoridir. Bu teoriye göre aktörde yaşanan değişimler yapıya yansımakta, aynı şekilde yapıda yaşanan değişimler aktöre yansımaktadır. Ve böylece bu etkileme – etkilenme süreciyle sistemler sürekli bu döngü içinde değişim yaşamaktadır.

Kaynaklar

Burns, John (2000), “The Dynamics of Accounting Change: Inter-Play Between New Practices, Routines, Institutions, Power and Politics”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol.13, Nr.5, pp. 566 – 596.

Burns, John ve Robert W. Scapens (2000), "Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework", *Management Accounting Research*, 11, pp. 3-25.

Busco, Cristiano, Riccaboni, Angelo ve Robert W. Scapens (2006), "Trust for Accounting and Accounting for Trust", *Management Accounting Research*, 17, pp. 11-41.

Cohen, Ira J (1989), *Structuration Theory: Anthony Giddens and the Constitution of Social Life*, New York: St. Martin's Press.

Demir, Volkan (2008), “Yönetim Muhasebesindeki Değişim ve Değişimi Etkileyen Faktörler”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl: 8, Sayı: 26, Ekim – 2008, s. 51 – 70.

Giddens, Anthony (1979), *Central Problems in Social Theory: Action, Structure and Contradiction in Social Analysis*, Berkeley: University of California Press.

Giddens, Anthony (1984), *The Constitution of Society: Outline of the Theory of Structuration*, Berkeley: University of California Press.

Giddens, Anthony, (2005), Sosyoloji, (Haz.: Cemal Güzel), Ayraç Yayınevi, Ankara.

Grey, Chris and Christina Garsten (2001), "Trust, Control and Post-Bureaucracy", *Organization Studies*, 22 (2), pp. 229-250.

Hopwood, Anthony G. (1990), "Accounting and Organisation Change", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 3 (1), pp. 7-17.

Johansson, Inga-Lili and Gudrun Baldvinsdottir (2003), "Accounting for Trust: Some Empirical Evidence", *Management Accounting Research*, 14, pp. 219-234.

Jones, T. Colwyn and David Dugdale (2001), "The Concept of an Accounting Regime", *Critical Perspectives on Accounting*, 12, pp. 35-63.

Marshall, Gordon (2005), Sosyoloji Sözlüğü, (Çevirenler: Osman Akinhay, Derya Kömürçü), Bilim ve Sanat Yayınları, Ankara.

Nishimura, Akira (2005), “The Development of Management Accounting and the Asian Position”, <http://biblioteca.universia.net/ficha.do?id=38486079-05.05.2009>.

Scapens, Robert W. (2006), "Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey", *The British Accounting Review*, 38, pp. 1-30.

Usul, Hayrettin (2004/2005), “Modern Yönetim Muhasebesi Anlayışına Post – Modern Bir Yaklaşım”, *Review of Social, Economic & Business Studies*, Vol.5/6, s. 415 – 435.