

YENİLİKÇİ YÖNETİM MUHASEBESİ ANLAYIŞINDA SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yrd.Doç.Dr. Sait Y. KAYGUSUZ*

ÖZET

İşletmeler, çabuk değişen, dinamik ve rekabetçi bir ortamda faaliyet göstermektedirler. Bu tür bir ortamda faaliyet gösteren işletmeler, ayakta kalabilmenin yollarını bulmalıdırlar İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortamın, seçilen ve uygulanan kontrol ve iletişim sistemleri üzerinde önemli bir etkisi vardır. Değişen ortamda, yönetim muhasebesi sistemi de değişme göstermektedir. Özellikle yenilikçi yönetim muhasebesi sistemleri, faaliyetler üzerinde, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve ayrıca ödüllerin belirlenmesinde önemli bir rol oynar Finansal tabanlı bir performans yönetim sistemi işletmeler için yol gösterici olmayacaktır. Sürekli gelişme ortamında, işletmeler uygun misyon ve stratejileri belirlemeli ve bu misyon ve stratejileri uygulamalıdır İşletmenin amaçlarını, performans ölçülerini ve zorunlu önceliklerini dikkatli bir şekilde belirlenmesi amacıyla yöneticiler yol gösterici bir sisteme ihtiyaç duymaktadır. Bu görevi üstlenen sorumluluk muhasebesi sistemi de yenilenmelidir.

Anahtar Kelimeler: Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi Sistemi, Tam Zamanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi ve Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi.

ABSTRACT

Companies operate in competitive, dynamic and rapidly changing environment. In this environment, they must find ways to survive. The type of environment which firms operate in has a significant effect on the type of control and communication system chosen and implemented. In the changing environment, the management accounting system changes too. Especially, innovative management accounting systems play important role in measuring actions and outcomes and in defining reward received by individuals. A financial based performance measurement system would not be a guidance for the firms. In the continuous improvement environment, companies must specify their mission and strategies and accomplish this overall mission and strategy. A formal guidance system is required by managers of an organization to specify their mission, performance measures and necessary initiatives. On account of these missions, functional responsibility accounting system must be renewed too.

Keywords: Innovative management accounting, Responsibility accounting system, JIT-Based Responsibility Accounting System, Activity –Based Responsibility Accounting System.

* Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman A.B.D.-Öğretim Üyesi, skaygusuz@uludag.edu.tr.

1. GİRİŞ

Bir işletmenin faaliyet gösterdiği ortam, seçilen ve uygulanan kontrol ve bilgi sistemleri üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Rekabetçi bir ortam, işletmeleri farklı müşteri gruplarına özgü mamul/hizmet sunmaya zorlamaktadır. Bu zorlamanın sonunda işletmeler, çok küçük partiler halinde çeşitli ve farklı mamulleri etkin olarak üretmenin yollarını aramaktadırlar. Tedarikçi-İşletme-Müşterinin yer aldığı değer zincirinde kalite, maliyet, zaman gibi güç unsurlarına “*yenilik anlayışı*” da eklenmektedir. Performansı geliştirmenin yollarını aramak, işletmelerin faaliyetlerini nasıl yaptıklarını yeniden gözden geçirmelerini gerektirmiştir. Performansın geliştirilmesini sürekli hale dönüştürmek, sürekli gelişme ve yenilikçi bir anlayışa sahip olmak ile mümkündür.

Ortamın dinamik olup olmadığına bakmaksızın işletmeler, amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini kontrol etmek zorundadır. Performans ölçümü ve ödüllendirmenin, belirlenen amaçlara ulaşmak amacı ile yapılan faaliyetlerin üzerinde önemli etkisi vardır. Yönetim muhasebesi sistemi, faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde ve bireylerin ödüllendirilmesine ilişkin esasların belirlenmesi ve uygulanmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu rol, sorumluluk muhasebesi olarak ifade edilmektedir.

Bu çalışmada, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin temel özellikleri ve rekabetçi ortamdaki eksik yönleri ortaya konulmaktadır. Çalışmada, yenilikçi yönetim muhasebesi

anlayışına paralel olarak fonksiyonel sorumluluk muhasebesi, tam zamanında sorumluluk muhasebesi ve faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemlerinin farklı yönleri karşılaştırılmalı olarak ele alınarak anlatılmaktadır.

2. REKABETÇİ ORTAMDA İŞLETMELER

Rekabetçi ortamda faaliyet gösteren işletmeler yeni bir pazara girmek, mevcut pazar payını korumak veya artırmak amacı ile stratejiler geliştirmektedirler. Rekabetçi ortam, müşterilere kaliteli mamulleri düşük fiyattan satın alma imkanı sunmaktadır. Müşterilerin farklı ve yeni mamullere verdiği tepkiler rekabetçi ortamı kızdırmaktadır. Rekabetçi bir güç olabilmeleri için, işletmelerin stratejik amacı, müşteri ihtiyaç ve beklentilerini karşılamak değil, bu ihtiyaç ve beklentilerin ötesine geçmek olmalıdır. İşletmelerin içinde bulunduğu rekabetçi ortamı şekillendiren ve rekabetçi ortama yön veren özellikler aşağıda sıralanmaktadır¹:

- Global boyutta rekabet,
- Üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler,
- İletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler,
- Müşteriye odaklanma,
- Yeni yönetim anlayışları,
- Sosyal, politik ve kültürel değişiklikler.

Klasik ve rekabetçi ortamda işletmelerin üretim, pazarlama ve yönetim fonksiyonları karşılaştırmalı olarak Tablo 1’ de gösterilmektedir.

¹ BLOCHER, Edward, CHEN, Kung H. ve LIN, W.Thomas, “Cost Management: A Strategic Emphasis”, McGraw-Hill, 2001, s.9.

Tablo 1

Klasik ve Rekabetçi İşletme Ortamlarının Karşılaştırılması

	Klasik Ortam	Rekabetçi Ortam
Üretim		
Rekabetin Dayanağı	Ölçek ekonomisi, Standardizasyon	Kalite, Fonksiyonellik, Müşteri tatmini
Üretim Süreci	Yüksek hacimli uzun üretim süreci, Aşırı düzeyde yarı mamul ve mamul stokları	Düşük hacimli kısa üretim süreci, Stokları azaltmaya ve Katma değer yaratmayan faaliyetleri ve maliyetleri azaltmaya odaklanma
Üretim Teknolojisi	Montaj hattı ile sınırlı bir otomasyon	Robotlar, Esnek üretim sistemleri, İçsel ağ ile bütünleşik entegre üretim teknolojileri
Uzman İşçilik Gereksinimi	Makineye uyumlu bir çalışma, Düşük uzmanlık düzeyi	Bireysel ve takım ile uyumlu, Yüksek uzmanlık düzeyi
Kalite	Normal veya bilinen düzeyde hatanın kabul edilmesi	Sıfır hata amacı
Pazarlama		
Mamuller	Birbirine benzer ve uzun ömürlü	Farklı türde ve kısa ömürlü
Pazarlar	Genelde iç pazarlar	Global pazarlar
Yönetim		
Raporlanan Bilgi Türü	Genelde finansal veriler	Finansal ve Finansal olmayan veriler
Organizasyonel Yapı	Hiyerarşik, Emir ve komutaya dayalı	Ağ yapılı organizasyon, Takım çalışmasına odaklılık, Çalışanlarda sorumluluk ve kontrol yetkisi olması
Yönetimin Odaklandığı Alan	Kısa döneme odaklanma, Kısa vadeli performans ve başarılarla odaklanma	Uzun döneme odaklanma, Kritik başarı faktörlerine odaklanma, İşletmenin başarısı için uzun dönemli anlaşmalara yönelme

Kaynak: Blocher, Chen ve Lin, agk., s.12.

İşletmenin faaliyet gösterdiği ortam, çevre olarak tanımlanmaktadır. Organizasyonel sınırlar, işletmenin kontrolü altında bulunan değişkenler ile kontrolü dışında bulunan değişkenleri birbirinden ayıran hayali bir çizgidir². İşletmenin karar verme sürecinde etkili olan çevre faktörleri, işletmeyi direkt olarak etkileyen faktörler olarak ele alınmaktadır³. Verilecek kararlar üzerinde etkili olan faktörlerin analiz edilmesi gerekmektedir. Çevre analizi, işletmenin faaliyet gösterdiği ortamın işletme için fırsat ve tehditlerini inceleme sürecidir. Çevresel gelişmeler çok hızlı oldukları için yöneticiler bunları sistematik bir şekilde analiz ve teşhis etmelidir. Bu analiz ve teşhisi yapan işletmeler, yapmayan işletmelere göre daha avantajlı olacaktır. Bu analiz ve teşhisi yapmayan işletmeler, yöneticilerin verecekleri kararlar sonucunda çevresel değişimlere hiç de uygun olmayan alternatiflere yöneleceklerdir⁴.

Çevre analizi ile nelerin fırsat ve tehditleme yol açtığı ve bunların işletme üzerindeki etkileri belirlenmektedir. İşletmeler fırsat ve tehditlere karşı hazırlıklı olabilmeleri için kendi iç dinamiklerini de devamlı yenilemelidir. Bu nedenle işletmeler, üretim süreçlerini, organizasyonel yapılarını, pazarlama anlayışlarını ve muhasebe sistemlerini yenilemelidir. Bu yenilenmenin yapılabilmesi için işletmenin güçlü ve zayıf yönlerinin belirlenmesi ve analiz edilmesi gerekmektedir. Yönetim, işletmenin güçlü ve zayıf yönlerini analiz ederek mevcut ve gelecekteki strateji ve politikaları değerlendirme ve yönlendirme imkanına kavuşacaklardır⁵.

2.1. Yönetim Muhasebesinin Rekabetçi Ortamdaki Yeri

Değişim sürecinden etkilenen yönetim muhasebesi sisteminin, aşağıda açıklanan dört temel dönemden geçerek günümüze kadar geldiği görülmektedir⁶:

- **1.dönem-1950 öncesi.** Bütçeleme ve maliyet muhasebesi tekniklerinin kullanımı ile “*maliyet hesaplama*” ve “*finansal kontrol*” odak noktasıdır
- **2.dönem-1950 sonrası.** Karar analiz ve yönetim muhasebesi tekniklerinin kullanımı ile “*planlama*” ve “*kontrol amaçlı bilgilerin kullanımı*” odak noktasıdır
- **3.dönem-1985 sonrası.** Süreç analizi ve maliyet yönetim tekniklerinin kullanımı ile işletme süreçlerinde “*kayıpların azaltılması*” odak noktasıdır
- **4.dönem-1995 sonrası.** Müşteri değeri, hissedar değeri ve organizasyonel yenilik gibi yöntemlerin kullanımı ile kaynakların etkin kullanımı sayesinde “*değer yaratma*” odak noktasıdır

Maliyetlerin hesaplanmasından değer yaratma aşamasına kadar geçen süreçte, yönetim muhasebesi sistemlerin işletmelerin içinde bulunduğu ortamın gereklerine cevap verecek şekilde yenilendiği görülmektedir. Her dönemin özelliğine göre yeni teknik ve araçların kullanıldığı yönetim muhasebesi sisteminin, rekabetçi koşullarda faaliyet gösteren işletmenin güçlü

2 KOÇEL, Tamer, “İşletme Yöneticiliği”, 9. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul-2003. s. 288.

3 KOÇEL, agk., s.289.

4 EREN, Erol, “İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Der Yayınevi, İstanbul-1997, s.133-134.

5 EREN, agk., s.157.

6 International Management Accounting Statements-1, **Management Accounting Principles**, 1998, 7. paragraf.

yanını oluşturacak şekilde yenilenmesi gerekmektedir. Dinamik ve rekabetçi pazar ortamında, muhasebe sistemlerinin raporlama ve performans değerlendirme fonksiyonlarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Dönemlik olarak hazırlanan, tekrara dayanan ve karar verme konusunda gerekleri karşılamayan bilgileri içeren raporlar, ilgili dönemlerdeki “ekonomik değerdeki artışı veya azalışı” göstermekte yetersiz kalmaktadır⁷.

Değişme ve gelişme sürecinde, yönetim muhasebesinin tanımı da değişmiştir. Değişen yüzü ile yönetim muhasebesi, *organizasyonel kaynak kullanımına odaklı yönetim sürecinin bir parçası* olarak tanımlanmaktadır. Yönetim süreci ise, dinamik ve rekabetçi ortamda, kaynakların etkin kullanımı ile değer yaratmaya odaklı bir süreç olarak tanımlanmaktadır⁸. Değer yaratma amacı ile kaynakların etkin kullanımına odaklı bir yönetim sürecinin etkin bir bileşeni olarak yönetim muhasebesi, klasik yapısı ile değer yaratma konusunda kendinden bekleneni verememektedir. Klasik yönetim muhasebesi sistemleri üzerinde bir kritik yapıldığında, ortaya çıkan eksiklikler, ana başlıklar halinde aşağıda sıralanmaktadır⁹:

- Geçerli olmayan ve tekrarlanan raporlar.
- Kısa dönemli faaliyetlere ve bu faaliyetlerin sonuçlarına odaklanma.
- Klasik maliyet hesaplama sistemlerinde yetersizlik.
- Performans ölçüm sistemlerindeki yetersizlik.

- Organizasyonel stratejik plan ile işbirliği ve uyum konusunda yetersizlik.

Klasik yönetim muhasebesi sistemleri, yönetimin dikkatini yanlış hedeflere yönlendirmektedir. Dikey organizasyon yapısına sahip işletmelerde, farklı ve çeşitli faaliyetleri koordine etmek amacı ile kullanılan ölçüler, bir çok işletme için başarı göstergesi olarak kabul edilmektedir¹⁰. Değer yaratıcı faaliyetlerinin yer almadığı dönemlik finansal tablolara güvenen yöneticilerin başarısızlığının temelinde, verdikleri kararlarda kullandıkları bilgilerin operasyonel bilgilerden yoksun olması yatmaktadır. Yönetim muhasebesinin günümüzün rekabetçi koşullarında yeterliliği ortak paydasında şu görüş vardır: “İleri üretim teknolojilerini kullanan işletmelerde, mevcut yönetim kontrol teknikleri ve maliyet sistemleri, yönetimin ihtiyaçlarını karşılamamakta ve karar verme sürecinde kullanılabilecek gerekli bilgileri sağlamada yetersiz kalmaktadır”.

Yöneticilere, klasik yönetim muhasebesi sistemlerinde eksik, yetersiz ve güvenilir olmayan bilgiler raporlanmaktadır. Yöneticiler, verecekleri kararlarda ellerinde başka veri olmadığı için raporlanan bu bilgileri kullanmaktadırlar. Varlık düzeyindeki değişikliklerin olası etkileri, üretim süreçlerindeki faaliyetlerin sonuçları, üretim ve mamul kalitesi gibi operasyonel konulardaki değişiklikler yönetime raporlanmaktadır. Kaldı ki, raporlansa bile yönetim, bunları hangi amaçlar için kullanacağından da haberdar değildir¹¹. Yenilik ve değişime zamanında uyum sağlayan bir yönetim muhasebesi sis-

7 JOHNSON, Thomas H. ve KAPLAN, Robert S., “The Rise and Fall of Management Accounting”, Management Accounting, January-1987, s.22

8 International Management Accounting Statements-1, agk., 28. paragraf.

9 HORNGREN, Charles T., “Cost and Management Accounting: Yesterday and Today” **Journal of Management Accounting Research**, Fall-1989, s.24-26, SHILLINGLAW, Gordon, “Managerial Cost Accounting”, **Journal of Management Accounting Research**, Fall-1989, s.38-41 ve JOHNSON ve KAPLAN, agk., s.22-23.

10 KAPLAN, Robert S., “Evolution of Management Accounting”, **The Accounting Review**, July-1984 s.411-413.

11 WILLIAMS, Steve, “Delivering Strategic Business Value”, **Strategic Finance**, August-2004, s.43-44.

temi ile yönetim, karar verme ve kontrol konularında yeterli bilgileri elde edecek, stratejilerin uygulanması konusunda etkin bir rol üstlenecek ve işletmenin geçmişi ile değil, geleceğini şekillendirmekle uğraşacaktır.

2.2. Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Sistemleri

Muhasebe sistemleri, işletmenin amaçlarına hizmet etmelidir. Tüm koşullar için geçerli bir muhasebe modelinden bahsedilemez. Uygun maliyet sistemleri ve performans ölçüleri, yönetim tarafından kullanılabilir birer seçenek iken, bunların işletmenin stratejik amaçları ile bağlantılı olarak uygulanması ve üretim sürecinde meydana gelen değişikliklere uyum sağlaması gerekmektedir. Bu kısaca, işletmenin içsel muhasebe sisteminin, işletmenin kurum ve üretim stratejisi ile eş anlamlı olması anlamına gelmektedir¹². Yöneticiler, günümüz koşullarında rekabetçi stratejileri uygulayabilmek ve başarıya ulaşmak amacı ile aşağıda belirtilen bir çok yeni aracı kullanmaktadır¹³:

- Toplam Kalite Yönetimi
- Kıyaslama (Benchmarking)
- Sürekli Gelişme (Kaizen)
- Değişim Mühendisliği
- Seri Uyarılma (Mass Customization)
- Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Yönetim
- Kısıtlar Teorisi
- Hedef Maliyet Yöntemi

- Ölçüm Kartı Tekniği (Balanced Scorecard)

İşletmelerin karşılaştığı fırsat ve tehditlere karşı geliştirilen stratejileri tamamlamadığı konusunda fonksiyonel yönetim muhasebesine yapılan eleştirilere cevap olarak bu yeni araçlar ve yöntemler kullanılmaktadır. Yönetim muhasebesi sistemi, bu yeni araç ve yöntemler ile birlikte fonksiyonel yapısından sıyrılarak yenilikleri uygulayan dinamik bir sistem haline dönüşmüştür¹⁴. Yeni araç ve yöntemlerin kullanıldığı yenilikçi yönetim muhasebesi sistemleri¹⁵; (1) Stratejinin belirlenmesi ve işletmenin her kesimine iletilmesi, (2) Stratejilerin gereklerini yerine getirecek taktiklerin uygulanması, (3) Stratejik amaçlara ulaşma ve (4) Uygulama aşamalarını inceleyecek kontrol mekanizması geliştirme gibi konularda destekleyici olmalıdır

Muhasebeye, stratejik boyut kazandırmak için işletmeleri zorlayan nedenler vardır. Stratejik boyut anlayışı, yönetim muhasebesinin müşteri değerine yoğunlaşmasını gerektirmektedir. Stratejik boyut ayrıca, işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmak için uzun bir zaman diliminde belirli bir karar üzerindeki stratejik değişkenler dizisini kullanarak, pazardaki performanslarını değerlendirme ve kontrol etmede işletmelere yardımcı olmaktadır. Stratejik boyut kazanan yönetim muhasebesi sisteminde, *üretim - de esneklik, kalite, dağıtım, zamanında teslim ve satış sonrası hizmetler* gibi işletmeye ve müşteriye değer sunma imkanı veren unsurların maliyeti, maliyet havuzunda sular altında kalmayacak¹⁶, raporlanacak ve yönetsel kararlarda etkin yönetim amaçları doğrultusunda kullanılacaktır

12 YAZDIFAR, Hassan, "Management Accounting In The Twenty-First-Century Firm: A Strategic View", **Strategic Change**, March&April-2003, s.111.

13 BLOCHER, CHEN ve LIN, agk., s.13-17.

14 CHENHALL, Robert H. ve SMITH, K. Langfield, "The Implementation Of Innovative Management Accounting Systems", **Australian Accounting Review**, Vol.9, No.3, 1999, s.38

15 ITTNER, Christopher D. ve LOCKER, David F., "Quality Strategy Strategic Control Systems and Organizational Performance", **Accounting, Organization and Society**, Vol.22, No.3/4, 1997, s.293.

16 YAZDIFAR, Hassan, agk., s.112.

Bu da stratejik yönetim muhasebesinin bu tür maliyetlere, *yönetilebilir maliyet* gözü ile bakmasını sağlayacaktır

3. FONKSİYONEL SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

İşletmelerde karar verme yetkisi ve sorumluluk, belirli esaslara göre belirli kişilere verilmektedir. Yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklamayı sağlayan yönetim muhasebesi sistemi, sorumluluk muhasebesi sistemidir¹⁷. Muhasebe verilerinin yönetimin her kademesine raporlanması ile yönetim, sorumluluk alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmektedir. Fonksiyonel birim ve kişilere odaklı bir yapının hakim olduğu fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak performans ölçümü yapılmaktadır

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin iki temel fonksiyonu göze çarpmaktadır: (1) İşletmedeki sorumluluk alanlarına göre finansal verilerin sınıflandırılması ve (2) Her bir sorumluluk alanındaki faaliyetlerin, gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki yöneticilere raporlanmasıdır ki burada amaç, yönetsel kontrolü sağlamaktır. İşletmenin organizasyonel yapısı, sorumluluk alanlarını tanımlar. Sorumluluk alanları ise, yöneticilerin sorumlu olduğu alanlardır. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, organizasyonel yapıya uyumlu bir yapılanma söz konusudur. Amaç, gelir ve maliyetin bu alanlara göre sınıflandırılması ve raporlanmasıdır

3.1. Sorumluluk Merkezleri

Etkin planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemleri, işletmelerdeki sorumluluk merkezleri çerçevesinde yapılanmaktadır. Aslında sorumluluk merkezi ifadesi geniş bir anlam taşımaktadır. Üretim hattı, montaj işletmesi, pazarlama bölümü veya coğrafik alan birer sorumluluk merkezidir. Sorumluluk merkezlerinin sınırlarının belirlenmesinde, fiziki büyüklük bir kriter değildir. Sorumluluk merkezinin sınırlarının belirlenmesinde, ilgili birime ait performansın kendine özgü başarı faktörleri veya ölçüler ile ifade edilmesi önemli bir kriterdir. Sorumluluk merkezleri¹⁸; (1) Gider merkezi, (2) Gelir merkezi, (3) Kar merkezi ve (4) Yatırım merkezi olmak üzere dörde ayrılmaktadır

Sorumluluk merkezlerinde, ilgili birimin yöneticisinin finansal performansı raporlanmaktadır. Diğer bir ifade ile, finansal performans ile sorumluluk merkezindeki yöneticinin performansı ölçülmektedir. Bununla birlikte, yöneticinin performansı, kontrol edilebilir faktörleri nasıl yönetebildiğine göre ölçülür. Yöneticinin bir faktörü kontrol edebilme gücü söz konusu değilse, bu faktördeki değişimler finansal performansın, haliyle yöneticinin performansının ölçümünü etkilemeyecektir¹⁹.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin özelliği, her bir merkezin yöneticisine kontrol edilebileceği konulara ilişkin rapor verilmesidir. Bir merkezin yöneticisi gelir, gider veya yatırım gibi konuları kontrol edemiyorsa, ilgili konulara ilişkin bilgiler bu yöneticiye raporlanmayacaktır²⁰. Üretimde kullanılan direkt malzeme miktarı, üretim yöneticisi tarafından kontrol edilmektedir. Ancak direkt malzemenin fiyatı, satın

17 KARTAL, Ali, "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi –II", Eskişehir, 2001, s.87.

18 GÜRİSOY, Cudi Tuncer, "Yönetim ve Maliyet Muhasebesi", 2. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul-1999, s.591.

19 GRAY, Jack ve RICKETTS, Don "Cost And Managerial Accounting", McGraw-Hill, 1982, s.375.

20 HORNGREN, Charles T., FOSTER, George ve DATAR, Srikant M. "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", PrenticeHall, 2000, s.195.

alma bölümü ve tedarikçi işletme arasında yapılan görüşmeler sonucunda belirlenecektir. Sistem, olası fiyat farklarını üretim bölümüne değil, satın alma bölümüne raporlayacaktır.

İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortam, sorumluluk muhasebesi sistemlerini yapılandırmaktadır. Standart mamul ve süreçler ile birlikte rekabetçi baskının az olduğu bir ortamda, işletmelerin kullandıkları fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi, ihtiyaçları karşılayacaktır. Diğer taraftan, mamullerin hayat döngüleri kısalmakta ve bu döngü içerisinde yeniliğe ayrılan zamanın payı giderek artmaktadır. İşletmelerin yenilik sürecinde, yönetsel araçlarını gözden geçirmeleri gerekmektedir. Sorumluluğun organizasyonel birimlerde toplandığı, sorumluluk merkezleri olarak belirlenen alanların kalın çizgileri ile birbirinden ayrıldığı ve performans ölçümünün finansal tabanlı ölçülere dayanılarak yapıldığı bir ortamda yönetime, karar verme konusunda eksik ve operasyonel olmayan bilgiler raporlanacaktır. Bunun sonucunda da, işletme stratejilerinin belirlenmesinde, belirlenen amaçlara ulaşılması için bu stratejilerin uygulanmasında ve uygulama sonuçlarının değerlendirilmesinde istenen etkinlik düzeyi sağlanmayacaktır.

3.2. Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi

Bir yönetim muhasebesi aracı olan sorumluluk muhasebesi sistemi, farklı amaçları karşılamak için kullanılmaktadır. Bu amaçlar, sorumluluk muhasebesi sisteminin fonksiyonları olarak da ifade edilmektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemini şekillendiren bu fonksiyonlar aşağıda sıralanmaktadır²¹:

- Sorumlulukların tanımı ve dağıtımı,

- Performans ölçülerinin oluşturulması,
- Performansın ölçümü,
- Ödüllendirme.

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi, dinamik ve rekabetçi yapının hakim olduğu ortamlarda bu dört fonksiyonu esas alınarak değerlendirilecektir. Bu nedenle, değerlemeye geçmeden önce, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin durağan bir ortama göre yapılandırıldığını unutmamak gerekir.

3.2.1. Sorumlulukların Tanımı ve Dağıtımı

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi, organizasyon yapısında yer alan fonksiyonel birimlere göre yapılandırılmıştır ve bu yapılandırmada, fonksiyonel birimlerdeki sorumlulara odaklılık söz konusudur. Diğer bir ifade ile, fonksiyonel birim olsun ya da olmasın sorumluluk, bireylere yüklenmektedir²². Bireyler, kontrolü altında bulundurdukları faaliyetlerden sorumlu tutulmaktadırlar. Sorumluluk da bu bağlamda tanımlanmakta ve merkezlere dağıtılmaktadır. Fonksiyonel birim ve birimin odak noktasındaki sorumlunun performansı, finansal kriter ve ölçüler ile değerlendirilmektedir. Maliyetleri azaltma veya satışlarda artış sağlama gibi başarı göstergeleri performans ölçümünde kullanılmaktadır. Ne var ki, işletmelerdeki operasyonel süreç, fonksiyonel sınırları ihlal etmektedir. Organizasyonel yapıya bağlı sorumluluk merkezi anlayışı, süreçler ve merkezler arasındaki etkinliği dikkate almamaktadır. Durağan bir ortamda, etkinlik de sorumluluk merkezi sınırları içinde ölçülmekte ve işletmenin genel etkinliğini ifade edememektedir.

21 HANSEN, Don R. ve MOWEN, Maryanne M, "Cost Management: Accounting and Control", South-Western College Publishing, 3.baskı, 2000, s.544.

22 HANSEN ve MOWEN, agk., s.544.

3.2.2. Performans Ölçülerinin Oluşturulması

Performans ölçüleri, performans ölçümünde karşılaştırma yapmayı sağlayacak standartlar olarak ifade edilmektedir. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde standart maliyetler ve bütçe rakamları, gerçekleştirilen faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde karşı tarafı oluşturmaktadır. Bu tür standartların karşılaştırmada kullanılması, standartların objektif ve finansal olduğu anlamına gelmektedir. Dahası, bu standartların temel özellikleri, durağan olma ve mevcut durumu destekler nitelikte olma şeklinde ifade edilmektedir²³. Durağan bir ortamda değişme olmayacağı için standartların da değiştirilmesine gerek görülmemektedir. Bunun temelinde, *finansal başarı tanımının*, durağan duruma göre yapıyor olması yatmaktadır

3.2.3. Performans Ölçümü

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, faaliyetlere ilişkin bütçe rakamları ile gerçekleşen rakamların karşılaştırılması sonucunda performans ölçümü yapılmaktadır. Esas olarak, sorumluluk merkezinin odağında yer alan bireyler, kontrolü altında buldukları faaliyetlerden sorumlu tutulmaktadır. Bu nedenle kontrol altında tutulan faaliyetler, performans ölçümüne tabi tutulmaktadır. Kontrol edilebilir faaliyetlere bağlı olarak değerlendirilen finansal başarı, performans ölçümünün temelini oluşturmaktadır. Standart olarak kullanılan ölçülerin kontrol edilebilen faaliyetlere odaklanması ile finansal olmayan faaliyetler, performans ölçümüne dahil edilememektedir.

3.2.4. Ödüllendirme

Çalışanlar, üst yönetimin politikalarına

göre ödüllendirilmektedir. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde amaç, bütçe standartlarına ulaşmak için maliyetlerin etkin olarak kontrol edilmesidir. Sistem, buna bağlı olarak, bu amacı desteklemek için çalışanları motive etmeye yönelik ödüllendirme mekanizmaları geliştirmiştir. Klasik olarak ücretlerde artış, prim ve ikramiye yanında kardan pay verme gibi ödüllendirme araçları kullanılmaktadır. Ancak, çalışanların görevlerini yerine getirmek amacıyla yaptığı işlere yönelik olarak kullanılan ödüllendirme mekanizması süreklilik arz etmemektedir. Ödüllerin, çalışanlar arasında farklı şekilde verilmesi, çalışanların motivasyonu olumsuz yönde etkileyecektir ki bu da sürecin etkinliği üzerine olumsuz şekilde yansiyacaktır. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, bu tür indirekt ilişkiler dikkate alınmamaktadır.

Kısaca, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin organizasyonel yapıya göre yapılandırıldığı ve bu yapıda sorumluluğun birimin yöneticisine yüklendiği görülmektedir. Standart rakamlar, fiili sonuçlar ile karşılaştırılmak amacıyla kullanılmakta ve finansal tabanlı bir performans ölçüm sisteminin temelini oluşturmaktadır. Kontrol edilebilme kriterine bağlı olarak performans ölçümü yapılmakta ve kontrol edilemeyen faaliyetler performans ölçümünde dikkate alınmamaktadır. Bireyler, üst yönetim tarafından belirlenen kriterlere göre parasal araçlar ile ödüllendirilmektedir.

İleri üretim teknolojilerinin kullanıldığı esnek ve dinamik bir ortamda, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi de yenilenmektedir. Özellikle, tam zamanında anlayışı ile yenilenen üretim ve operasyonel süreçlerin, işletmenin yönetim muhasebesi fonksiyonu üzerinde de etkisi olmaktadır.

23 HANSEN ve MOWEN, agk., s.544.

4. TAM ZAMANINDA ÜRETİM ORTAMINDA SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

Faaliyetlerin gerek duyulduğu zaman yapılması gerektiğine odaklanan Tam Zamanında anlayışının merkezindeki dört temel özellik²⁴; (1) Mamul/hizmete katma değer eklemeyen tüm faaliyetlerin ortadan kaldırılması, (2) Yüksek düzeyde kaliteye odaklanma ve doğru şeyin ilk defada yapılması, (3) Faaliyetlerin etkinliğinde sürekli gelişmeye odaklanma ve (4) Katma değer yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması için faaliyetlerin basitleştirilmesi ve incelemelerin artırılması olarak sıralanmaktadır

Yönetim muhasebesi sistemi, belirlenen temel amaçlara ulaşmak için işletmenin üretim stratejisi ile bağlantılı olmalıdır Tam zamanında üretimin kalite, sürekli gelişme ve üretim süresi gibi operasyonel faktörlere eklediği katkıyı yansıtacak temel etkenleri ölçecek ve raporlayacak bir yönetim muhasebesi sistemine ihtiyacı vardır²⁵. Diğer bir ifade ile, tam zamanında anlayışının başarı ile uygulanabilmesi için performans ölçüm sisteminin, tam zamanında üretim ile şekillenen üretimi desteklemesi gerekir. Bu bağlamda, tam zamanında anlayışına göre yenilenen yönetim muhasebesinde sorumluluk muhasebesi sisteminin fonksiyonları da yenilenecektir.

4.1. Sorumlulukların Tanımı ve Dağıtımı

Tam zamanında üretim ortamında sorumluluk, bölüm veya fonksiyonlardaki bireylere yüklenmemektedir. Fonksiyonel yapıdaki sınırlar ortadan kalkmakta ve bireysel sorumluluk yerini takım çalışmasına bırakmaktadır Üst yönetimin, fabrika ortamında gerçekleşen faaliyetlerden anında haberdar olmasını sağlamak amacıyla ile, üretim hücrelerindeki faaliyetlere ilişkin kritik başarı faktörleri, her yönetim kademesindeki ölçüler ile bağlantılı hale getirilmektedir²⁶. Fonksiyonlar arasında performansı etkileyen faaliyetlere ilişkin neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak performans ölçümü yapılmaktadır Tam zamanında anlayışında üretim performansı, işletmenin genel performansı ile bağlantılı olmaktadır ve üretim ile ilgili tüm ölçüler, organizasyonel basamaklar arasında amaç uyumunu sağlamaktadır. Ancak bu, yöneticilerin sorumluluğuna bırakılmamakta, düşük performansın nedenlerini bulmak ve performansı artırmak doğrultusunda sürekli gelişmeyi devam ettirmek için çalışanlara da sorumluluk yüklenmektedir²⁷. Tam zamanında sisteminde, maliyetlerin kontrolünden çok faaliyetlerin kontrolü üzerine odaklanılmaktadır. Bu da sorumlulukların, merkezler arasında sıkışıp kalmamasını sağlamaktadır Sürece odaklanan bir anlayış ile sorumluluklar üstten değil, sürecin gereklerine göre belirlenmekte ve tanımlanmaktadır²⁸. Hataların önlenmesi amacı ile üretimi durdurmak sorumluluğu, üretim hatındaki bir çalışana verilmektedir. Değişen sorumluluk anlayışı ile herkesin, işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşma konusunda çaba harca- yacağı bilinmektedir.

lar ortadan kalkmakta ve bireysel sorumluluk yerini takım çalışmasına bırakmaktadır Üst yönetimin, fabrika ortamında gerçekleşen faaliyetlerden anında haberdar olmasını sağlamak amacıyla ile, üretim hücrelerindeki faaliyetlere ilişkin kritik başarı faktörleri, her yönetim kademesindeki ölçüler ile bağlantılı hale getirilmektedir²⁶. Fonksiyonlar arasında performansı etkileyen faaliyetlere ilişkin neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak performans ölçümü yapılmaktadır Tam zamanında anlayışında üretim performansı, işletmenin genel performansı ile bağlantılı olmaktadır ve üretim ile ilgili tüm ölçüler, organizasyonel basamaklar arasında amaç uyumunu sağlamaktadır. Ancak bu, yöneticilerin sorumluluğuna bırakılmamakta, düşük performansın nedenlerini bulmak ve performansı artırmak doğrultusunda sürekli gelişmeyi devam ettirmek için çalışanlara da sorumluluk yüklenmektedir²⁷. Tam zamanında sisteminde, maliyetlerin kontrolünden çok faaliyetlerin kontrolü üzerine odaklanılmaktadır. Bu da sorumlulukların, merkezler arasında sıkışıp kalmamasını sağlamaktadır Sürece odaklanan bir anlayış ile sorumluluklar üstten değil, sürecin gereklerine göre belirlenmekte ve tanımlanmaktadır²⁸. Hataların önlenmesi amacı ile üretimi durdurmak sorumluluğu, üretim hatındaki bir çalışana verilmektedir. Değişen sorumluluk anlayışı ile herkesin, işletmenin belirlenen amaçlarına ulaşma konusunda çaba harca- yacağı bilinmektedir.

4.2. Performans Ölçülerinin Oluşturulması

Tam zamanında ortamında faaliyette bu

24 FOSTER, George ve HORNGREN, Charles T., "JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues", *Management Accounting*, June-1987, s.19.

25 FULLERTON, Rosemary R., "Performance Measurement and Reward Systems in Jit and Non-Jit Firms", *Cost Management*, November&December-2003, s.40.

26 BEISCHEL, Mark E., "Linking The Shop Floor to The Top Floor" *Management Accounting*, October-1991, s.26.

27 BEISCHEL, Mark E., "Linking ...", *agk.*, s.25.

28 DOUGLAS, Clinton ve KO-CHENG,Hsu, "JIT And The Balanced Scorecard:Linking Manufacturing Control to Management Control", *Management Accounting*, September-1997, s.19.

lunma nedeni ile sürece odaklı bir performans ölçümü anlayışı hakimdir. Ancak bu, finansal performansın önemini göz ardı etmeyi gerektirmemektedir. İşletmelerde *kar, yatırım geri dönüş oranı ve standart maliyet farkları* gibi ölçüler, halen birer başarı göstergesidir. Ancak bunlar, işletmenin dışı yönelik göstergeleridir. İşletmenin içinde, üretim ortamındaki faaliyetlere ilişkin performansın ölçümünde finansal olmayan, operasyonel ölçüler kullanılmaktadır. Performans ölçüleri, işletmenin misyonunu, vizyonunu, amaçlarını ve stratejilerini desteklemek üzere oluşturulmalıdır. İşletmenin misyon, vizyon, amaç ve stratejilerini desteklemeyen bir başarı faktörü, performans ölçümünde dikkate alınmamalıdır. Performans ölçüleri, bir işletme biriminde olduğu kadar, işletmenin genelindeki önemli faaliyetler ve süreçler için de geliştirilmelidir²⁹. Kullanılacak performans ölçülerinin seçiminde bazı kriterler dikkate alınmalıdır. Bu kriterler şu şekilde sıralanmaktadır³⁰: (1) Kısa dönemli performanstan çok, uzun dönemli performansa odaklı olmalı, (2) Hem finansal ve hem de operasyonel boyutta olmalı, (3) Dönemlik hazırlanmaktan çok, anlık ve kullanıma hazır olmalı, (4) Anlaşılması ve uygulanması kolay olmalı, (5) Üretim sürecindeki değişikliklere uyum gösterebilmeli ve (6) Birbirlerini tamamlayıcı olmalıdır.

4.3. Performans Ölçümü

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, organizasyonel yapıya uygun olarak üst basamaklar tarafından belirlenen standartlar veya bütçe değerleri, performans ölçümünde

esas alınmaktadır. Ancak, bu şekilde belirlenen standartların sübjektif olma olasılığı vardır. Buna alternatif olarak, işletmenin geçmiş dönem verileri yerine diğer işletmelerin faaliyet sonuçları ile kıyaslama yapılarak oluşturulacak amaçlar ve standartlar ile performans ölçümü yapılmalıdır. Tam zamanında üretim ile, “*performans düzeyinden*” çok “*performans trendleri*” önem kazanmaktadır. Bu nedenle, gerçekleştirilen bir faaliyetin performansının, önceki performans düzeyi ile karşılaştırılması, standart değerlere göre karşılaştırma yapmaya göre daha çok önem kazanmaktadır³¹. Diğer bir ifade ile, performans ölçümünde fark analizleri, yerini performans trendlerine bırakmıştır. Performans ölçümünde, üretim ortamı veya işletme düzeyine göre performans ölçülerinin farklılaşacağı da dikkate alınmalıdır. *Yatırım getirisi veya nakit akışı* gibi finansal ölçüler daha çok üst yönetimin ilgi alanına girerken; *üretim süresi, üretim hızı, üretime hazırlık süreleri veya kayıp yüzdeleri* gibi operasyonel ölçüler ise, üretim hücresi veya işletme düzeyinde daha önemlidir. Ancak, hücrede önemli olan bir değişiklik, üst yönetime anında aktarılmalı ve değişikliklerin etkileri gösterilmelidir³². Performans ölçümünde, kritik başarı faktörleri tanımlanmalıdır ve her bir performans ölçüsü, kritik başarı faktörü ile doğrudan bağlantılı olmalıdır. Tam zamanında üretim sisteminin uygulandığı işletmelerde *teslim süresi, kalite, esneklik, finansal performans ve verimlilik kritik başarı faktörleri* olarak tanımlanmaktadır³³. Tüm işletmeler için benzer ve tek tip kritik başarı faktörlerinin olması söz konusu değildir. Başarı faktörleri, işletmeler arası farklılık

29 GREEN, F.B., AMENKHEINAN, Felix ve JOHNSON, George, “Performance Measures And JIT”, **Management Accounting**, February-1991, s.53.

30 SANTARI, Peter, “Manufacturing Performance In The 1990s: Measuring for Excellence”, **Journal of Accountancy**, November-1987, s.27.

31 HENDRIKCS, James A, “Performance Measures For A Jit Manufacturer: The Role of The IE”, **Industrial Engineering**, January-1994, s.27.

32 McNAIR, Carol J. ve MOSCONI, William, “Measuring Performance In An Advanced Manufacturing Environment”, **Management Accounting**, July-1987, s.9.

33 HENDRIKCS, James A, “Performance ...”, agk., s.27.

gösterebilir. Esnekliğe odaklanan üretim anlayışının hakim olduğu işletmelerde, performans ölçüleri de üretimin gereklerini karşılayacak esnekliğe sahip olmalıdır³⁴. Bu, performans ölçülerinin belirli bir durum için standart olmayacağı, farklı durumlar için farklı performans ölçülerine ihtiyaç duyulacağı anlamına gelmektedir

4.4. Ödüllendirme

Tam zamanında üretim ortamında, üretimde hata olması halinde, çalışanlara üretimi durdurma yetkisi verilmiştir. Üretim hattının sorumlusu durumundaki çalışanlara bu yetkinin verilmesi ile, sorumluluk anlayışı tabana yayılmıştır. Çalışanlar, farklı hücrelerde çalışabilme uzmanlığına sahip olma konusunda eğitime tabi tutulmaktadır. Merkezci olmayan bir organizasyonel yapıda çalışanların yetkilendirilmesi ile ödüllendirme, finansal boyutun dışına çıkmaktadır. Esnek bir ortamda çalışanlar da ortamın gereklerine göre eğitilmektedir. Esnek bir çalışan, daha etkin üretim ortamının sağlanmasında önemli bir unsurdur³⁵. Çalışana saygı, ön planda tutulmaktadır. Maliyetlerin azaltılmasını sağlamak, tam zamanında üretim sisteminin temel amacı gibi görünse de bu amaca ulaşmak için insan kaynaklarından, onlara değer vererek faydalanmak gerekir³⁶. Çalışanlar arasında takım çalışması ve iletişim, sorunların belirlenmesi ve çözümü gibi konularda çalışanları motive etmektedir. Ödüllendirme, sadece maliyetlerin azaltılması gibi konular ile sınırlı kalmamaktadır. Çalışanların, farklı fonksiyonel alanlarda eğitime tabi tutulması ve yetkilendirilmesi ile uzmanlaşması sağlanmaktadır. Çalışanların yaratıcı

çalışma düşünce ve yenilikçi fikir ve önerilerinden faydalanmalıkta, ayrıca çalışanların karar verme ve uygulama süreçlerinde yer alması sağlanmaktadır.

Üretim, bilgisayar ile bütünleşik üretim sistemine geçince, üretim sürecinin etkinliğinde artış görülmektedir. Otomasyondaki artışa rağmen, hücre bazında etkinliğe odaklanamayan yönetim anlayışı, işletmenin amaçlarını yerine getirme konusunda izlediği stratejilerde başarısız olacaktır. Bireysel etkinlikler ile faaliyetlere devam edilmesi, takım çalışmasının önemsenmemesi, uzun üretim sürelerinin kural olarak algılanması ve ölçek ekonomilerinin hakim olması, performans ölçümünün finansal boyut ile sınırlı kalmasına neden olmaktadır³⁷. Performans raporlarında, yönetimin belirlediği standartlara göre yapılan karşılaştırma sonucunda işletmede her şeyin iyiye gittiği görülmektedir. Ancak, nelerin maliyetlerde artışa yol açtığı ve müşteri teslim süreleri gibi finansal olmayan konuların bu raporlarda yer almadığı da görülmektedir.

5. FAALİYET TABANLI SORUMLULUK MUHASEBESİ SİSTEMİ

Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi (FTM), sadece genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılan bir yöntem değildir. Bir sistem olarak FTM, işletmenin yönetim kontrol sisteminin bir bileşeni, parçasıdır. Kısaca FTM, hem maliyet dağıtım aracı, hem de bir yönetim aracıdır. FTM'nin dikey boyutunda endirekt nitelikteki giderler öncelikle faaliyetlere aktarılmaktadır ki bu aşamada faaliyetlerin maliyetleri hesaplanmaktadır. Daha sonra, hesaplanan faaliyetlerin mali-

34 McILHATTAN, Robert D., "The JIT Philosophy", *Management Accounting*, September-1987, s.25-26.

35 LIPPO, Victor, "Measuring Performance With Synchronous Management" *Management Accounting* February-1990, s.54.

36 MONDEN, Yasuhiro, "Cost Management In The New Manufacturing Age: Innovations In The Japanese Automotive Industry", Productivity Press, 1992, s.50.

37 LAMMERT, Thomas B. ve EHRMANN, Robert, "The Human Element: The Real Change In Modernizing Cost Systems", *Management Accounting*, July-1987, s.33.

yetleri, faaliyetleri kullanan çıktılara (maliyet unsuru) dağıtılmaktadır. Faaliyetler, kaynakları kullanmakta ve çıktılar da faaliyetleri kullanmaktadır. Bu kullanım esasına göre, kaynak-faaliyet arasında ve faaliyet-çıkıtı arasındaki neden-sonuç ilişkisi ile maliyet dağıtımı yapılmaktadır.

FTM’de gözden kaçırılan boyut yatay boyuttur. Sırası ile, **faaliyeti başlatan unsur** (maliyet etkeni), **faaliyetler ve performans ölçümünün** yer aldığı bu boyutta, faaliyetlerin etkin yönetimi ile maliyetler kontrol altına alınmakta ve performansta mükemmellik yakalanmaktadır. Güçlü bir rakip olabilmek için maliyetler değil, faaliyetler yönetilmelidir³⁸. Faaliyetlerin yönetimi, işletme yöneticilerinin maliyet ve karın nedenlerine odaklanmasını sağlamaktadır. FTM, faaliyet tabanlı yönetim (FTY) anlayışı ile farklı bir boyutta, işletmelerin yönetim muhasebesi sistemlerinde kullanılmaktadır. Faaliyetlerin süreçlerde gerçekleştirilmesi ile fonksiyonel sorumluluk muhasebesi anlayışı, merkezci yapıdan sıyrılarak merkezci olmayan bir yapıya doğru yönelmektedir.

5.1. Sorumlulukların Tanımı ve Dağıtımı

Her şeyden önce faaliyet tabanlı bir yaklaşım, organizasyonel yapının faaliyetlerden oluşan bir sistem olarak yapılandırılmasına neden olmaktadır. Faaliyetlere, sadece maliyetlere neden olan unsur olarak değil, stratejik açıdan bakılmalıdır. Bir işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetler, “değer zincirini” oluşturmaktadır. De-

ğer zinciri, maliyet türlerinin belirlenmesi ve rekabetçi avantaj kaynaklarının tanımlanması için stratejik öneme sahip faaliyetleri ön plana çıkarılmaktadır³⁹.

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemindeki merkez ve birey, faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesinde yerini süreç ve takıma bırakmaktadır. Sürekli gelişme ortamında da ağırlığını hissettiren finansal boyutta, gelirlerin devamlı artırılması, maliyetlerin azaltılması ve varlıklardan daha etkin bir şekilde faydalanılması gibi konular ağırlıklı olarak yer almaktadır. İşletmeler, devamlı gelişmeyi sağlamak için, müşteri ve hissedarlarına “**değer sunma**” özelliklerini ve yeteneklerini geliştirmelidir. Diğer taraftan süreçler, müşteri ve hissedar için değer kaynağı olması ve işletmenin finansal amaçlarına ulaşmasında temel unsurları oluşturmaları nedeni ile odak noktasında yer almaktadırlar⁴⁰. Müşteriler, işletme içinde veya dışında olabilirler. Bu durumda iç ve dış süreç olarak ifade edilen süreç bütününde müşteri tanımı yapılmalıdır⁴¹. Süreçler, faaliyetlerin gerçekleştirildiği merkezlerdir. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk da faaliyet tabanlı bir yapıya bürünmektedir. Maliyetler, faaliyetlerin bir çıktısıdır ki bu nedenle, maliyetler değil faaliyetler yönetilmelidir. Maliyetlere yol açan faaliyetlerin yönetimi, organizasyonel performansın artırılması için gereklidir⁴². Sorumluluğun odağında yer alan farklı faaliyetler arasında bağ oluşturulmalıdır. Birey yerine, takım çalışması esas alındığı için takıma odaklı sorumluluk anlayışı geliştirilmektedir.

38 JOHNSON, Thomas, “Activity-Based Information: A Blueprint For World Class Management Accounting”, **Management Accounting**, June-1988, s.23.

39 BORJESSON, Sofia, “What Kind of Activity-Based Information Does Your Purpose Require”, **International Journal of Operations & Production Management**, Vol.14, No.12, 1994, s.80.

40 HANSEN ve MOWEN, agk.,s.544.

41 McNAIR, Carol J. ve LYNCH, Richard L. ve CROSS, Kelvin F. “Do Financial And Non-Financial Measures Have to Agree”, **Management Accounting**, November-1990, s.30.

42 McNAIR, Carol J, “Interdependence and Control: Traditional vs. Activity Based Responsibility Accounting”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Summer-1990, s.16-17.

Faaliyetlerin yapılma şekli üç farklı yöntem ile değiştirilebilir. Bu yöntemler; (1) Süreç geliştirme, (2) *Süreç yenileme* ve (3) Süreç oluşturma şeklinde ifade edilmektedir⁴³. *Süreç geliştirme*, mevcut sürecin etkinliğinde devamlı artış sağlanması anlamına gelir *Süreç yenileme* veya değişim mühendisliği, kalite, etkinlik ve müşterilere cevap verme sürelerinde önemli gelişmeler ile önceki sürece göre performansta artış sağlanması anlamına gelir Süreç oluşturma ise, müşterinin beklentilerini ve finansal amaçları karşılamak amacı ile tamamen yeni bir sürecin yapılandırılması demektir⁴⁴. Süreçleri geliştirmeyi destekleyen faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, süreçler arasında kurulan bağın etkileri, “*hücre üretimi*” ve “*takım performansı*” gibi iki farklı alanda görülmektedir. Hücre üretiminde, değişik türde mamullerin üretimi yapılmakta ve bu değişiklik faaliyetlere de yansımaktadır Hücreler ile yönetim arasındaki takım çalışması, farklı uzmanlıkları ve faaliyetleri birleştirmektedir ki bu da fonksiyonel sorumluluk muhasebesinde yer alan fonksiyonel sınırların kaldırılması demektir⁴⁵ Süreç geliştirme, yenileme veya oluşturma faaliyetleri takım çalışmasını gerektirir ve bireysel çabalar ile etkinlik sağlanamayacaktır. Diğer taraftan takımlar, ait olma duygusu ile birlikte çalışma kalitesini de artıracaklardır

5.2. Performans Ölçülerinin Oluşturulması

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, finansal performansa odaklanarak karar verme ve geçmişe yönelik bir yönetim anlayışı hakimdir. Ancak, finansal sonuçların geçmişe ait olduğu ve geçmişteki olayların da değiştirilemeyeceği bilinen bir gerçektir. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, süreç tabanlı performans ölçüleri geliştirilmektedir. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, performans ölçülerinin oluşturulmasında, fonksiyonel sorumluluk muhasebesine göre dört ayırım noktası mevcuttur⁴⁶: (1) Performans ölçüleri, *süreçle ilişkilidir ve bu nedenle süreç zamanı, kalite, esneklik, maliyet ve etkinlik* gibi ölçüler, müşteri ve hissedar gibi grupların ihtiyaçlarına göre oluşturulur⁴⁷, (2) Performans ölçüm standartları, değişimi destekleyecek şekilde belirlenmiştir. Bu nedenle standartlar dinamik bir yapıya sahiptir ve gerçekleştirilen her ilerlemeyi yansıtacak şekilde değişirler. Performans ölçüleri, ölçüleri kullananların ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde değişme ve yenilenme esnekliğine sahip olmalıdır Kaldı ki, devamlı gelişmenin olduğu bir ortamda, ölçüler de durağan olamaz, (3) Optimal standartların rolü önemlidir. Bu standartlar, ulaşılabilecek nihai hedefleri ortaya koyar ve gelişim potansiyelini tanımlar ve (4) Standartlar, faaliyetler ve süreçlerin katma değerini yansıtmalıdır

5.3. Performans Ölçümü

Süreçler arasında yer alan bağ, organizasyonel kontrol sürecinin yapısını değiştirmektedir. İşletmenin genel anlamda performansını üst düzeye çıkarmak, hücre veya bölüm bazında performansın üst düzeye çıkacağı anlamına gelmemektedir. Sürekli gelişme ortamında performans, maliyet odaklı finansal boyut dışında

43 HANSEN ve MOWEN, agk., s.546..

44 HANSEN ve MOWEN, agk., s.546-547.

45 McNAIR, Carol J, “Interdependence and Control...”, agk., s.16.

46 HANSEN ve MOWEN, agk., s.547.

47 SHARMAN, Paul, “The Role of Measurement In Activity-Based Management”, *CMA Magazine*, September-1993, s.26

farklı alanlarda değerlendirilmektedir. Performans ölçümünde, işletmenin her düzeyine ilişkin finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri kullanılmalıdır. Bu yaklaşım ile, FTM sisteminde yer alan kaynak-faaliyet-maliyet unsuru arasında oluşturulan bağ ve gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçları, neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak değerlendirilir⁴⁸.

Zaman, kalite ve etkinlik üçlüsü, süreç performansının değerlendirilmesinde oldukça önemlidir. Belirlenen stratejik amaçların işletmedeki her birime aktarılması ile, her organizasyonel aşama için bir amaç seti oluşturulmaktadır. Amaçların gerçekleşip gerçekleşmemesi olarak tanımlanan performans da, bu amaçlar setinin oluşturulduğu her aşamada değerlendirilmektedir. İşletme stratejisi ile belirlenen amaçların, operasyonel düzeydeki ölçülere dönüştürülmesi önemli bir adımdır. Stratejik ve finansal amaçlara ulaşmak isteyen bir yönetim, gerçekleştirdiği faaliyetlerinin bu amaçları desteklediğine dair bir inanca sahip olmalıdır⁴⁹. Faaliyetlerin etkinliğindeki değişiklikleri değerlemede, verimlilik ve maliyet ölçüleri kullanılmaktadır. Sürecin performansını sorgulamak için öncelikli olarak üretim, yani hücreler değerlemeye tabi tutulmalıdır. Daha sonra, işletme düzeyinde performans değerlemesi yapılmalıdır. Bu durumda, sürecin geliştirilmesi, finansal sonuçlara olumlu yansımacaktır. Performans ölçümü, sonuçlardan çok faaliyetlere odaklanmaktadır. Sonuçlar üzerinde etkili olan unsurlar, faaliyetlerdir. Sonuçlar üzerinde oynama yapmak, süreçte gelişmeye neden olmayacak ve performansın da etkin olarak ölçülmesini engelleyecektir.

5.4.Ödüllendirme

Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde olduğu gibi çalışanlar, üst yönetimin politikalarına göre ödüllendirilmektedir. Ancak, faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde daha farklı bir yapı söz konusudur. Süreçle ilgili gelişmeler takım çalışmaları ile sağlandığı için takıma yönelik ödüllendirme daha uygundur⁵⁰. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, ödüllendirme mekanizmasında son yapılan faaliyetler değil, devamlılık esas alınmaktadır. Ödüllendirme sistemi, FTM anlayışına uygun olarak çok boyutludur. Ödüllendirme konusunda, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde kullanılan, “**kar dağıtımı**” anlayışına karşı, faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, “**kazanç paylaşımı**” anlayışı benimsenmektedir. Kar dağıtımı, işletmenin finansal amaçlarına ulaşmasını sağlamak amacıyla tüm çalışanların motive edilmesine yönelik bir anlayıştır. *Kazanç paylaşımı* ise, daha özgündür. Çalışanlar, özgün projeleri ile işletme kazançlarının artırılmasında taraf olmaktadır⁵¹. Çalışanlar, sadece operasyonel faaliyetleri ile değerlendirilmemelidir. İleri bir boyutta ise, hücrelerde hayali kar merkezleri oluşturularak çalışanlara farklı bir sorumluluk da verilir. Gider merkezlerindeki sorumluluk alanı, hayali kar merkezleri ile farklı bir boyut kazanmaktadır. Hayali kar merkezlerinde karar verme konusunda olacakları için, çalışanların moral ve motivasyonları olumlu yönde etkilenecektir.

Dinamik ve değişen rekabetçi ortamdaki hareket tarzlarına uyum göstermeyen bir yöne-

48 OSTRENGA, Micheal R., “Activities: The Focal Point of Total Cost Management”, **Management Accounting**, February-1990, s.46.

49 McNAIR, LYNCH ve CROSS, agk., s.30.

50 HANSEN ve MOWEN, agk., s.548.

51 HANSEN ve MOWEN, agk., s.548.

tim muhasebesi sistemi, kendisinden beklenen görevleri yerine getiremeyecektir. Özellikle, sorumluluk muhasebesi anlayışının fonksiyonel çizgiler ile sınırlandırılması, operasyonel bilgilerin sisteme dahil edilmemesi ve başarının sadece finansal ölçüler ile ifade edilmesi performans ölçümünün tek taraflı ve hatalı olduğu anlamına

gelmektedir. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi ile, operasyonel süreç boyutu da performans ölçümüne eklenmektedir ki bu, performans ölçümünün sadece yönetsel fonksiyonlar ile sınırlandırılmayacağı anlamına gelmektedir. Tablo 2 üzerinde fonksiyonel ve faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemlerinin özellikleri karşılaştırmalı olarak gösterilmektedir.

Tablo 2

**Fonksiyonel ve Faaliyet Tabanlı Sorumluluk
Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması**

	Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi Sistemi	Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
Temel Varsayımlar	Birbirinden bağımsız merkezler	Merkezlerarası ilişki
Odaklanma	Bireyler/Merkez	Takım/Süreç
Kontrol	Maliyetler üzerinde kontrol	Faaliyetler üzerinde kontrol
Fark Analizleri	Hesaplarda denklik sağlamak için kullanılmakta	Süreci geliştirmek için kullanılmakta
Standartlar	Statik	Dinamik
Amaçlar	Standartların karşılanması	Sürekli gelişme
Kontrol Özellikleri	<ul style="list-style-type: none"> • Tek boyutlu • Bütçe tabanlı • Finansal 	<ul style="list-style-type: none"> • Çok boyutlu • Stratejik • Finansal ve Operasyonel

Kaynak: McNAIR, Carol J, "Interdependence and Control...", agk.,s.21.

6.SONUÇ

Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi, değişimin az olduğu, durağan ortamlarda işletmelerin ihtiyaçlarına cevap vermektedir. Ancak, bu yapısı ile fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi üretim teknolojilerindeki gelişmelere uyum sağlayamayacak ve rekabetçi ortamın gereklerini yerine getiremeyecektir. Organizasyonel sınırlar içerisinde kalan fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi, rekabetçi ortamın fırsat ve tehditlerine karşı işletmenin zayıf kalmasına yol açmaktadır

Yönetim muhasebesi sisteminin yenilikçi yapısında sorumluluk muhasebesi sisteminin temel fonksiyonları da değişmektedir. Sorumlulukların üst yönetim sınırları dışına çıkılarak tabana yayılması sağlanmaktadır İşletmelerde, birey yerine takım çalışmaları esas alınmaktadır Performans ölçüleri, finansal boyut kapsamından çıkarılarak finansal olmayan boyutu da kap-

sayacak şekilde genişletilmektedir. Performans ölçümü, gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarına odaklanma yerine, neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak yapılmaktadır Bireye yönelik ödüllendirme yerine, takıma yönelik ödüllendirme yapılmaktadır Sadece finansal ödüllendirme yapılmamakta, çalışanlara, saygı ön planda tutularak işletme içinde sorumluluk verilmektedir. Bu sayede çalışanların motivasyonları ve işletmeye bağlılıkları artırılmaktadır Bu bağlamda yenilikçi yapısı ile sorumluluk muhasebesi sistemi, işletmede değer tanımının yeniden yapılmasını sağlamaktadır

Sonuç olarak, rekabetçi koşullarda faaliyet gösteren işletmelerin yenilikçi yönetim muhasebesi anlayışında şekillenen sorumluluk muhasebesi sistemi, rekabetçi ortamda fırsat ve tehditlere karşı işletmenin hazırlıklı olmasını sağlayacak ve işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmasına hizmet edecektir.

KAYNAKÇA

1. Ali KARTAL, “**Yönetim ve Maliyet Muhasebesi –II**”, Eskişehir- 2001.
2. Carol J. McNAIR ve Richard L. LYNCH, ve Kelvin F. CROSS, “Do Financial And Non-Financial Measures Have to Agree”, **Management Accounting**, November-1990.
3. Carol J. McNAIR ve William MOSCONI, “Measuring Performance In An Advanced Manufacturing Environment”, **Management Accounting**, July-1987.
4. Carol J. McNAIR, “Interdependence and Control: Traditional vs. Activity-Based Responsibility Accounting”, **Journal of Cost Management for Manufacturing Industry**, Summer-1990.
5. Charles T. HORNGREN, “Cost and Management Accounting:Yesterday and Today”, **Journal of Management Accounting Research**, Fall-1989.
6. Charles T. HORNGREN, George FOSTER ve Srikant M. DATAR, “**Cost Accounting: A Managerial Emphasis**”, PrenticeHall, 2000.
7. Christopher D. ITTNER ve David F. LOCKER, “Quality Strategy Strategic Control Systems and Organizational Performance”, **Accounting, Organization and Society**, Vol.22,No.3/4., 1997.
8. Clinton DOUGLAS ve Hsu KO-CHENG, “JIT And The Balanced Scorecard: Linking Manufacturing Control to Management Control”, **Management Accounting**, September-1997.
9. Cudi Tuncer GÜRSOY, “**Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**”, 2. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul-1999.
10. Don R. HANSEN ve Maryanne M. MOWEN, “**Cost Management: Accounting and Control**”, South-Western College Publishing,3.baskı,2000.
11. Edward BLOCHER, Kung H CHEN ve W.Thomas LIN, “**Cost Management:A Strategic Emphasis**”, McGraw-Hill, 2001.
12. Erol EREN, “**İşletmelerde Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası**”, Der Yayınevi, İstanbul-1997.
13. F.B.,GREEN, Felix AMENKHEINAN, ve George JOHNSON, “Performance Measures And JIT”, **Management Accounting**, February-1991.
14. George FOSTER ve Charles T. HORNGREN, “JIT: Cost Accounting and Cost Management Issues”, **Management Accounting**, June-1987.
15. Gordon SHILLINGLAW, “Managerial Cost Accounting”, **Journal of Management Accounting Research**, Fall-1989
16. Hassan YAZDIFAR, “Management Accounting In The Twenty-First-Century Firm: A Strategic View”, **Strategic Change**, March&April-2003,s.111.
17. International Management Accounting Statements-1, **Management Accounting Principles**, 1998.
18. Jack GRAY ve Don RICKETTS, “**Cost And Managerial Accounting**”, McGraw-Hill, 1982.
19. James A. HENDRIKCS, “Performance Measures For A Jit Manufacturer: The Role of The IE”, **Industrial Engineering**, January-1994.
20. Mark E. BEISCHEL, “Linking The Shop Floor to The Top Floor” **Management Accounting**, October-1991.
21. Micheal R. OSTRENGA, “Activities:The Focal Point of Total Cost Management”, **Management Accounting**, February-1990.
22. Paul SHARMAN, “The Role of Measurement In Activity-Based Management”, **CMA Magazine**, September-1993.

23. Peter SANTARI, “Manufacturing Performance in The 1990s:Measuring for Excellence”, **Journal of Accountancy**, November-1987.
24. Robert D. McILHATTAN, “The JIT Philosophy”, **Management Accounting**, September-1987.
25. Robert H. CHENHALL ve K. Langfield SMITH, “The Implementation Of Innovative Management Accounting Systems”, **Australian Accounting Review**, Vol.9, No.3, 1999.
26. Robert S. KAPLAN, “Evolution of Management Accounting”,**The Accounting Review**, July-1984.
27. Rosemary R. FULLERTON, “Performance Measurement and Reward Systems in Jit and Non-Jit Firms”, **Cost Management**, November & December-2003.
28. Sofia BORJESSON, “What Kind of Activity-Based Information Does Your Purpose Require”, **International Journal of Operations&Production Management**, Vol.14, No.12, 1994.
29. Steve WILLIAMS, “Delivering Strategic Business Value”, **Strategic Finance**, August-2004.
30. Tamer KOÇEL, “İşletme Yöneticiliği”, 9. Bası, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul-2003.
31. Thomas B. LAMMERT.ve Robert EHRSAM, “The Human Element:The Real Change In Modernizing Cost Systems”, **Management Accounting**, July-1987.
32. Thomas H. JOHNSON ve Robert S. KAPLAN, “The Rise and Fall of Management Accounting”, **Management Accounting**, January-1987
33. Thomas JOHNSON, “Activity-Based Information:A Blueprint For World Class Management Accounting”, **Management Accounting**, June-1988.
34. Victor LIPPO, “Measuring Performance With Synchronous Management” **Management Accounting**, February-1990.
35. Yasuhiro MONDEN, “**Cost Management In The New Manufacturing Age:Innovatioans In The Japanese Automotive Industry**”, Productivity Press, 1992.

