

Yönetim Muhasebesinin Gelişiminde Yedi Tarih Dersi¹

Romain DURAND

Fransa, Muhasebe Tarihi İnceleme Grubu Üyesi

Tercüme Ederek Yayına Hazırlayanlar:

Prof. Dr. Oktay GÜVEMLİ

Doç. Dr. Burak ARZOVA

Yönetim muhasebesi sorular ve bilinmezlerin çoğalmasına neden olur. Yönetim muhasebesinin ihmal edildiğinden sıkça söz edilir. Yitirilen zamanın telefi edilmesi istenir. Fazla masraflı olmadan, fazla abartılmadan ve toplumsal olarak fazla karşı gelinmesine fırsat verilmeden uygulanması arzu edilir. Bu öğeleri sorgulamak yersizdir. Çünkü yönetim muhasebesinin kendi zorlukları vardır. Ayrıca, yönetim muhasebesi, öznel davranışlara ve her zaman değişebilen ihtiyaçlara bağımlıdır. Karşılık zorunda olduğu amaçların yoğunluğu ve çokluğu, kendisi ile ilgili olanların geniş bir yelpazede yer almaları, onun tekniğinin karmaşık bir yapıda olmasına yol açmaktadır. Bu tarihsel incelemede birkaç önemli çizgiyi ortaya koymaya çalışacağız.

Birinci Ders-Yönetim muhasebesi en eski muhasebe türlerindedir: Di-derot ve Alembert Ansiklopedilerinde muhasebeci şöyle yer alır: *Muhasebeci açıklamak zorunda olduğu paranın kaydını yapan kimsedir. Muhasebeci açıklama yapana kadar borçlu gözükür.* Bundan oldukça farklı bir tanım da defter tutanlar açısından yapılmıştır. Buna göre *kayıt ya-*

pan kişi, defterleri tutan ve ticari işlemleri geçirdiği deftere alacak ve borçları kayıt yapan kişidir. 19. Yüzyılın sonuna kadar muhasebeci birinci tanıma bağlı olarak bilinir ve görülür.

Başka sonuçlara götüren aşamaları, Henri V. Poor (1812-1905) ortaya koymuştur. Çoğunlukla muhasebeleştirme ve sorumluluk kelimelerini, yönetimin merkezi görüşünü ortaya koymak için American Rail Road Journal'de kullanan H.V. Poor'dur. O yönetim biliminin öncülerinden biridir. Orta çağın derebeyleri ve beledi idareleri, hukuksal, cezai, ekonomik ve finansal işlevleri içine alan çevrede örgütlenmişlerdir. İngiliz, Alman ve Fransız dillerinde yapılan tarih çalışmaları, muhasebe kayıtlarının ortaya koyduğu verilerin durumunu bize gösterir. Bunlardan aklımızda tutmamız gerekenler:

1. Gelirlerin türünü belirlemek ve masrafların hacmini ortaya koymak için gelirlerin ve masrafların değerlendirmelerini öncelikle yapmak,

2. Taahhüt şartlarının ve sabitleştirilen harcamaların ve masraf pusulalarının ispat işlemlerinin güncelleştirilmesi ve yazı haline getirilmesi,

3. En uzun ve son kontrolleri gerçekleştirenlerin görüşlerine başvurmak.

¹ Revue Française Comptabilité, No 226, Page : 24-28, Septembre 1991, Paris.

Kurumun yasal, işlemsel (kayıt) ve finansal özellikleri ile bağlı olarak ortaya çıkan yönetim muhasebesinin bu örnekleri bize tanıdık gözüküyor. Bunların borçlar hukukunda önemli yerleri vardır. Çift yanlı kayıt yöntemi henüz belirsiz bir dönem yaşıyor, 18. yüzyıl sonlarında olaylara bağımlı olarak ve Fizyokratların etkisi ile muhasebede 1. Arazi ile belirlenmiş üretim kaynakları, 2. Üretimin fiziksel verileri, 3. Bu verilerin değerlendirilmesi, 4. Ekonomik sistemi yöneten araçlar, 5. Aktiviteleri ölçüsünde kişilerin payına düşenler, 6. Standartlara dayalı olarak mallarda yapılan sınıflamalar yapıldığı görülür. Vauhan (1702), Quesnay (1791), Lavoisier (1791) bu gelişmelerin başka ülkelere yaygınlaşmasına katkıda bulunmuşlardır. Artık giderek analizlerin yapılması söz konusu olabilecektir.

İkinci Ders - Ticari Muhasebede çift yanlı kayıt yöntemi vazgeçilmezdir ama bu onlara yetmez: Gemicilik, ticareti, coğrafyayı, dilleri, hesaplaşmayı, para değişimlerini, kimi hukuk formlarını ve kar ortaklıklarını geliştirmeye yardım etti. Bunların sonucunda ortaya çıkan muhasebe sürükleyici bölümleri ödüllendirmeye yarayacaktır. Artık muhasebe kayıtlarının muhasebe bilimine, hesaplamalara, sözleşme hukukuna yakın kişiler tarafından yapılması gerekecektir. Bu kişi, kar paylaşacak olan ortaklara göstereceği belgelerin sorumluluğunu paylaşacaktır.

Bu muhasebede, hem tek yanlı yani basit muhasebe yöntemi ve hem de çift yanlı kayıt yöntemi beraber kullanılır. Yönetim, yasal belgeleme ve kontrolden oluşan işlemler kümesini global olarak ortaya koyabilmek için çift yanlı kayıt yöntemine yönelir. 1795 Yılında Edmond T. Jones'un söylediği gibi öyle boşluklar ve hatalar vardır ki, kayıtlar öyle karışmıştır ki muhasebeciler hemen hemen hiç kar gösteremezler ve ne yaptıklarını bilemezler. Onlardan açıklama isterseniz ortadan kaybolurlar. Ama yapay tablolar halinde tu-

tulmuş kimi kayıtlar vardır. Çift yanlı ve tek yanlı kayıt düzenleri bu şekilde, yani birlikte devam edip gidecektir. Robert Dicksee (1864-1932) Auditing kitabının 19. baskısında, İtalyan muhasebesi ve onun gelişmesinde üçüncü boyutun ihmal edilmesi ve düz geometrik bir alanda devam edilmesinde hata edildiğini söyler.

Muhasebe her zaman ek bir boyuta ihtiyaç duyacaktır. Muhasebe bunu az ya da çok güçlkle bilgilerini şunlara ödünç vererek yerine getirecektir: İstatistik, makinelerle yapılan hesaplama, sınıflandırma işlemleri, yönetsel bilimler, bilgisayar.

Üçüncü Ders – Muhasebe değer hareketleri bilimidir: Değer teorisi ekonominin temelindedir. Unuttuğumuz klasiklerimizin bilgileri ile yoğrulduk. Muhasebe, sermayenin, emeğin, rantın değerini, ihtiyaç ya da üretim maliyetine göre bu kavramların birleşmesi gerçeğini anlatır. Ticari işlemlerde değer belirlenmesi fiyatların uyumuna göre yapılır. Sanayide mamulün değerlendirilmesi ise, her işlemden eklenen katma değerlerin birikiminden ileri gelir. İmalatta pek çok işlem yer aldığından, her atölyeyi ayrı bir birim olarak ele almak gerekir. Bu, birim mal oluşa ilk madde, el emeği gibi girdilerin hesaplanarak konulmasını gerektirir. O halde ilk ciddi sorun, atölyelerin üretimini belirleyen bir bölen bulmaktır. Ancak buna 1900'lü yıllardan önce bir yanıt bulmak mümkün olamayacaktır.

Bir başka sorun ise, genel giderlerle ilgilidir. Bu giderler atölyelerde makinelere nasıl yansıtılacaktır. Bu genel giderler özele nasıl uygulanacaktır? Endüstriyel gelişme yaygınlaşıp hızlandıkça hatalar daha fazla gözükcek ve göze çarpacaktır. Çalışmalar azaldığı, üretim düştüğü zaman, yüklenen masraflar dolayısı ile karın tehlikeli biçimde gerilediği görülmektedir. Bu durum ortaklara belirli zaman aralıkları ile sunulan raporlarda kendini gösterecektir.

Genel giderler yapıldıkları döneme aittirler, o dönemde gösterilirler. Üretime bağlı olmayacaktır. Bu da masrafların hesap döneminde özelleştirilmesi yani karı azaltıcı etkide bulunması demektir.

Bakım onarım masraflarını ele alalım. Bu masraflar onarımın yapıldığı dönemin giderleridir. Duran varlıkların çalışmalarının devamı için gereklidir. Bu giderlerin amortisman ayrılarak mal oluşa eklenmesi gerekir.

İşletme ekonomisinde uygulanan muhasebenin gelişmesi, 18.yüzyıl İngiliz ekonomistlerine ve 19.yüzyıl Amerikalı sanayicilerine borçludur. Fransızların rolü de azımsanmayacak kadar fazladır. Anselme Payen (1817) den, Guilbault'a (1865) kadar bir muhasebe düşünürü topluluğu sanayi muhasebesinin ana hatlarını ortaya koymuşlardır. Bu gelişme, bizi işletmenin savunulabilir ve açıklanabilir sonuçlarına ve işletmenin ekonomik birimlerin değerlendirilmesine götürecektir. Ancak işletmenin aktiflerinin değerlendirme yöntemleri için gerekli ticari fiyatların belirlenmesinde ihtiyaçlara cevap verilmesi güçlüklerle dolu olmuştur. Aynı güçlük sınai faaliyetlerin kontrolü amacı ile duyulan ihtiyaçlar açısından da geçerlidir.

Dördüncü Ders- Muhasebe içerdiği üretim sistemini açıklamalıdır: 19. Yüzyıl yazarlarının maliyetlerin doğruluğu ile ilgili yaşadıkları sorunlar, F.W. Taylor ve onun vatandaşları, çağdaşları tarafından yanıtlanmıştır. Bunlardan bazıları Gantt, Emerson, Gilbert vb.dir. Onların çabaları, mamullerin uygun bir şekilde değerlendirilmesinin, üretim tarzının kesin olarak ortaya konulmasına ve maliyet unsurlarının kesin olarak ortaya çıkarılmasına bağlı olduğunu ispatlamıştır. Kitle üretimine bağlı bu çalışmalar 1890-1914 yılları arasında kendini gösterir. Bu gelişmeler I. Dünya Harbi sayesinde hızlanır ve büyük ekonomik kriz öncesindeki iktisadi gelişme boyunca devam eder. 1920 ve 1930 yılları arasında

Taylorizmin, etkinleşmenin, verimliliğin efsanevi havası Avrupa üzerine peş peşine gelir. Bu olumlu hava, üretimin kontrolü, yöntemler, ödüllendirme, gerçek maliyet, standart maliyet, bütçe kontrolü kavramlarının da gelişmelerini sağlar. Avrupa'da ise, bu yöntemlerin vergilendirmenin ince kokusunu almaya başlayan muhasebecilerden daha çok mühendisleri ilgilendirdiği görülmektedir. Bununla beraber büyük okullar, bazı profesyonel ortamlar soruna ilgi duyarlar. Bunlar arasında 1920'de kurulan Ulusal Muhasebe Organizasyonu, 1926'da Cegos yer almaktadır. 1928'de Yarbay Rimailho'dan maliyet yöntemlerini tek düzenleme çalışmaları yapması istendi. Çalışma August Detoef'un otoritesi altında bitene kadar devam etti ve 1937'de yayınlandı. Maliyetlerle ilgili Fransız doktrini temel olarak 1990'lara kadar iyice geliştirildi, yerleştirildi.

Ancak, maliyetler için tekdüzen hesap çerçevesine gerekseme vardı. Fransa'da ise bu mevcut değildi. 1890 'dan beri çeşitli nedenlerle öneriler yapılmıştı. Sanayicilerin her biri hesap planını kendileri yapıyorlardı. 22 Nisan 1941 tarihli kararname ile Fransız hesap işleri felsefesine uygun bir tekdüzen hesap çerçevesi önerildiği görülmektedir. Bu plan, 1937 yılında Almanya'nın dört yıllık planının şefi Mareşal Reich tarafından sanayicilere uygulanan hesap planının kardeşi gibidir. Harpten sonra özgürleşen Fransa'da 4 Nisan 1946 tarihli kararname ile tekdüzen komisyonu, içine maliyetleri de alan Cegos görüşüne uygun planını kabul eder ve bütün işletmelere uygulanabilen bir hesap planını uygulamaya koyar. Analitik muhasebeyi genel muhasebeden ayırır. Ulusal muhasebenin, bir dizi amaç arasında öncelik arz edenlerin ihtiyaçlarını görmesi benimsenmiş olur.

Beşinci Ders-Muhasebe, yönetim kararlarının kantitatif olarak yararlandığı araçtır: İşletme faaliyetlerini oluşturan çalışmalarla ilgili ilkeler, Fran-

sa'da da ortaya konulmuştur. Bu konuda çalışmaları olan A.D. Chandler bunları uzun ve yorucu profesyonel tecrübesi boyunca kaleme almıştır. Ona göre yönetmek demek, ileriye görmek, emretmek, koordinasyonu sağlamak ve kontrol etmektir. Dev Amerikan şirketlerinde yavaş yavaş geniş bir ölçekte merkezileşmemiş görüşlere ağırlık verildiği dikkati çekmektedir. Bu şirketlerin, üretimi düzenlemek, para – mal – para döngüsünü ayarlamak, ek fonların yeni işler için kullanımına izin vermek ve finansal operasyonları düzenlemek amacı ile hızlı bilgilere gereksemeleri vardır.

Sonuç olarak 20. yüzyılın ilk yarısında oluşan iç bilgi akışı: 1. Ticari istatistiklere, 2. Üretimin bütçelenmesi ve raporlanmasına, 3. Stoklar seviyesinin gözden geçirilmesine, 4. Maliyetlerin aylık analizine, 5. Yeni çalışmaların periyodik olarak gözden geçirilmesine, 6. Nakit akışının tahsilatın zamanında yapılmasına ve yapılmamasına göre gözden geçirilmesine, 7. Bilanço ve gelir tablosu gibi periyodik finansal raporlamalara, 8. Yılda bir ya da iki defa kaynak ve kullanım tablosunun hazırlanmasına dayanır.

Bu raporlamaların amaçları, ülke koşullarına uygun profesyonel çalışma yapan kişileri bilgilendirmek için gereklidir.

Maliyet hesaplamalarında matematikçi yöntemin yerine sorunların çeşitliliğini yakalamak ve sorumluluk alanını genişletmek için daha uygun bir yönetimin seçildiğini de belirtmek gerekmektedir.

Altıncı Ders-Muhasebe, işletme politikasını gerçek değeri ile ortaya koyar: Burada politika kelimesiyle oldukça uzun süre yaşamasının mümkün olması amaçlanmaktadır. Dış etkileri yeterince değerlendirerek onlardan yararlanmak önem taşır. Kabul etmek gerekir ki sını ve ticari işletmeler böyle elverişli bir durumdan çok az yararlanırlar. Hedeflerin belirlenmesinde güçlük çekilebilir. Bununla beraber

uygun bir metod, öylesine organizasyon, analiz, haberleşme ve çözüm olanakları taşıyabilir ki ondan yararlanmak kaçınılmaz olur. Muhasebeden türemiş analiz teknikleri burada anahtar rolü oynar.

Sonuç olarak stratejik sını planlama, yönetim muhasebesi tarafından geliştirilmiş imkanları uygun bir şekilde kullanır. 1973 Yılı krizinden beri karşılaşılan zorlukları aşmak için göz önünde bulunduran stratejiler sonuçtan ziyade reçete verme özelliğine sahiptir. Güncel belirsizlikler cesaretlendirilmemelidir. *İyi bir dersin öğütten daha iyi olduğunu* söyleyen Edgar Morin, işletmelerin bunalım zamanlarında planlama çalışmalarını terk etmelerini tavsiye eder. Bu kötümserlere verilecek yanıtlardan birisidir.

Yedinci Ders – Muhasebe, önce işletmenin yönetimine yönelik çalışır:

Muhasebe çok uzun zamandan beri genellikle abartılmış bir şekilde kar üzerinde durmak çabası içinde olmuştur. Ekonomistler ve sosyologlar muhasebeye aşırı yüklenmişlerdir. 1930'lu yıllarda yaşanan krizlerde bu küçük ama önemli sakıncanın arttığı görülmektedir. Şurası bir gerçektir ki muhasebe, finansal bilgilendirme, makro ekonomik analiz, maddi dağıtım, yani pazarlama, toplumsal değerlendirme, yasal kanıt olma, işletme ekonomisi gibi alanlarda ki kullanımlara uygundur. Fakat, muhasebe bilgilerinin yorumlanmaları ile dünya değişebilir mi?

Bizim için önemli olan muhasebenin doğmuş ve gelişmiş olmasıdır. Ön yargılara rağmen muhasebe, kendinde eksik olanın dışarıda aranmasına izin vermeğe, belirsizliği azaltmak için bilgi vermeğe, eylemin hazırlanması için daha etkin olmaya, uygun ve hızlı metodların kullanılmasını denemeye yetenekli olduğunu her zaman göstermiştir. Bu bağımsızlık ve yaratıcılık işletme içinde yaşanır. O, önce sadece bir hesaplama yöntemi değil, fakat bir düşünce yöntemidir.