



ESKİŞEHİR İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ

t
166

MUHASEBE BİLGİLERİNİN FİNANSAL
KONTROL AMACIYLA
BÖLÜM YÖNETİCİLERİNE İLETİLMESİ
VE BİR ANKET UYGULAMASI.

(Doçentlik Tezi)

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
EKİŞEHİR KÜTÜPHANESİ

Dr. Rifat ÜSTÜN
Muhasebe Kürsüsü Öğretim Görevlisi

T. C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
EKİŞEHİR KÜTÜPHANESİ

Eskişehir — 1980

Anadolu Üniversitesi
EKİŞEHİR KÜTÜPHANESİ

29/7/7

İÇİNDEKİLER

GENEL SUNUŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM	
ÇALIŞMANIN KONUSU, AMACI, SINIRLARI VE MUHASEBEYE KATKISI.	
I-ÇALIŞMANIN KONUSU.....	6
II-SORUNUN BELİRLENMESİ.....	6
1-Etkin Bir İletişimin Muhasebe İçin Önemi.....	6
2-Yönetim Muhasebecilerince Gerçekleştirilen İletişimin Bu- günkü Durumu.....	11
III-ÇALIŞMANIN AMAÇLARI.....	15
IV-ÇALIŞMADA KABUL EDİLEN VARSAYIM.....	16
V-ÇALIŞMANIN DAYANDIĞI ARAŞTIRMA ÇABALARI.....	16
1-Kişilerarası İletişim Konusunda Yapılan Kütüphane(Kay- nak)Araştırması.....	16
2-Yönetim Muhasebesinin İletişim Yönü Üzerinde Yapılan Kütüphane(Kaynak)Araştırması.....	17
3-Bir İmalat Endüstrisi İşletmesinde Yapılan Örnek Olay Çalışması.....	18
4-Anket Araştırması.....	19
VI-ÇALIŞMAYA İLİŞKİN SINIRLAMALAR.....	21

VII-ÇALIŞMANIN MUHASEBE'YE KATKISI.....	22
---	----

İKİNCİ BÖLÜM

FINANSAL KONTROLÜN YERİNE GETİRİLMESİNDE YÖNETİM MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

I-SUNUŞ.....	23
II-FİNANSAL KONTROL KAVRAMI VE FİNANSAL KONTROL İŞLEVİ.....	24
III-YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ.....	30
IV-MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ.....	33
V-YÖNETİM MUHASEBESİNİN İLETİŞİM İŞLEVİ.....	40
VI-KONTROL RAPORLAMASI.....	44
1-Kontrol Raporlamasının Amacı.....	45
2-İletişim Durumunun Genel Niteliği.....	48
3-Kontrol Raporlamasının Önemi.....	50
4-Kontrol Raporlarının Genel Biçimi ve İçeriği.....	53
5-Kontrol Raporlarına İlişkin Örnekler.....	57
A-Bölüm Eylemlerini Özetleyen Kontrol Raporları.....	58
B-Önemli Verileri İçeren Kontrol Raporları.....	59
C-İmalat Eylemlerini İçeren Kontrol Raporları.....	60
D-İşgücünün Etkinliğini Gösteren Kontrol Raporları.....	60
E-İmalat Giderlerini İçeren Kontrol Raporları.....	62
F-Proje Maliyetini İçeren Kontrol Raporları.....	62
6-Kontrol Raporlama Sistemlerine İlişkin Bir Örnek.....	63

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRU KONTROL RAPORLAMASI İLKELERİNE DUYULAN GEREKSİNİM

I-SUNUŞ.....	69
II-KONTROL RAPORLAMASININ BUGÜNKÜ DURUMU.....	69
III-ETKİN KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN ENGELLER.....	74
1-İletişim Literatüründe Karşılaşılan Genel İletişim En- gelleri.....	74
2-Kontrol Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Engeller.....	77
3-Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Engeller.....	85
4-Kontrol Raporlarındaki Engellerin Ortaya Çıkış Nedenleri	90

IV-BUGÜNKÜ(LİTERATÜRDEKİ)RAPORLAMA İLKELERİ.....	91
V-ANKET ARAŞTIRMASININ UYGULANDIĞI TÜRK İMALAT ENDÜSTRİSİ İŞLETMELERİNDE HALİHAZIRDA KULLANILAN RAPORLAMA İLKELERİ...	104

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KİŞİLERARASI İLETİŞİM AMAÇLARI VE BU AMAÇLARA ULAŞMADA İZLENMESİ GEREKEN İLKELER	
I-SUNUŞ.....1.....	106
II-KİŞİLERARASI İLETİŞİMİN AMAÇLARI.....	108
III-İLETİŞİM AMAÇLARININ GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE İZLENMESİ GE- REKEN İLKELER.....	114
1-Birinci Basamak:Araştırma(İnceleme).....	114
2-İkinci Basamak:Tanımlama(Belirleme).....	116
3-Üçüncü Basamak:Analiz(Çözümleme).....	116
A-İletişim Kaynağına İlişkin Özellikler.....	116
B-Kullanılan Gerçek İletişim Kanallarına İlişkin Özel- likler.....	119
C-İletişimde Kullanılan Araçlara İlişkin Özellikler....	120
D-Direkt Alıcıya İlişkin Özellikler.....	121
E-İletişimde Rol Oynayan Öteki Unsurlara İlişkin Özel- likler.....	122
4-Dördüncü Basamak:Sentez(Bireşim).....	123
5-Beşinci Basamak:Düzenleme(Yazma).....	125
A-Uyarıcının Seçimi İle İlgili İlkeler.....	126
B-Uyarıcının Düzenlenmesine İlişkin İlkeler.....	126
C-Mesajın Sunumuna İlişkin İlkeler.....1.....	128
6-Altıncı Basamak:İletme(Gönderme).....	129
7-Yedinci Basamak:Alma.....	132
8-Sekizinci Basamak:Geribildirim.....	132

BEŞİNCİ BÖLÜM

KONTROL BİLGİLERİNİN ETKİN BİR BİÇİMDE İLETİLMESİNE İLİŞKİN İL- KELER	
--	--

I-SUNUŞ.....	136
II-KONTROL RAPORLAMASININ AMAÇLARI.....	137
III-KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN AMAÇLARIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ İÇİN İZLENMESİ GEREKEN İLKELER.....	141
1-Birinci Basamak:Araştırma ve Tanımlama.....	142
2-İkinci Basamak:Analiz.....	144
A-İletişim Kaynağına İlişkin Özellikler.....	146
B-Direkt Alıcıya İlişkin Özellikler.....	150
C-Kullanılan Gerçek İletişim Kanallarına İlişkin Özellikler.....	151
D-İletişimde Rol Oynayan Öteki Unsurlara İlişkin Özellikler.....	152
3-Üçüncü Basamak:Sentez.....	153
4-Dördüncü Basamak:Düzenleme.....	154
A-Uyarıcının(Muhasebe Bilgilerinin)Seçimi ile İlgili İlkeler.....	155
B-Uyarıcının(Muhasebe Bilgilerinin)Düzenlenmesine ve Sunumuna İlişkin İlkeler.....	156
5-Beşinci Basamak:İletme.....	161
6-Altıncı Basamak:Alma.....	164
7-Yedinci Basamak:Geribildirim.....	165
IV-ÖNERİLEN İLKELERİN KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN ENGELLERİ ORTADAN KALDIRMA YETENEĞİ.....	168
V-ÖNERİLEN İLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	171

ALTINCI BÖLÜM

TÜRK İMALAT ENDÜSTRİSİ İŞLETMELERİNDE KONTROL RAPORLAMA SİSTEMİNE İLİŞKİN ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI

I-SUNUŞ.....	178
II-ANKET ARAŞTIRMASINA GÖSTERİLEN İLGİ.....	179

1-Anket Araştırmasına İlgili Gösteren İmalat Endüstrisi İşletmeleri.....	179
2-Anket Araştırmasındaki Soruları Yanıtlayan Yönetim Muhasebecileri ve Bölüm Yöneticileri.....	182
3-Anket Araştırmasının Uygulandığı İletişim Durumları....	183
4-Anket Araştırmasına Verilen Yanıtların Özeti.....	183
III-YÖNETİM MUHASEBECİLERİNİN SORULAN ANKET SORULARINA VERDİKLERİ YANITLAR, YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI.....	<u>184</u>
IV-BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN SORULAN ANKET SORULARINA VERDİKLERİ YANITLAR, YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI..	202
SONUÇ.....	<u>216</u>
EKLER(1-7).....	235
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	257

ÇALIŞMADAKİ TABLOLAR

<u>Tablo İsmi</u>	<u>Tablo No</u>	<u>Sayfa</u>
Bölüm Eylemlerini Özetleyen Kontrol Raporu.....	1	58
Önemli Verileri İçeren Kontrol Raporu.....	2	60
İşgücünün Etkinliğini Gösteren Kontrol Raporu.....	3	61
İmalat Giderlerini İçeren Kontrol Raporu.....	4	62
Proje Maliyetlerini İçeren Kontrol Raporu.....	5	63
Elektronik Veri Süreçleme Aygıtı ile Hazırlanan Kontrol Raporu.....	6	87
Anket Araştırmasının Uygulandığı İmalat Endüstrisi İşletmelerinin Belirli Özellikleri.....	7	182

ÇALIŞMADAKİ ŞEKİLLER

<u>Şeklin İsmi</u>	<u>Şekil No</u>	<u>Sayfa</u>
Muhasebe Müdürlüğü Bölümünün Normal İşlevleri.....	1	37
Muhasebe Bölümünün Örgüt Şeması.....	2	254

EKLER

EK:1-Kişisel Görüşmede İzlenen İlkeler.....	235
EK:2-Yönetim Muhasebecilerine Sorulan Anket Soruları.....	237
EK:3-Kontrol Raporlamasına İlişkin Üç Adet İlkeler Dizisi..	241
EK:4-Bölüm Yöneticilerine Sorulan Anket Soruları.....	246
EK:5-Yönetim Muhasebecilerinin Verdikleri Yanıtların Özeti.	249
(Sadece En Önemli Kabul Edilen Yanıtlar Belirtilmiştir)	
EK:6-Bölüm Yöneticilerinin Verdikleri Yanıtların Özeti.....	251
(Sadece En Önemli Kabul Edilen Yanıtlar Belirtilmiştir)	
EK:7-Muhasebe Bölümünün Örgüt Şeması ve Bu Şemada Görülen Orunların İşlevleri.....	253

GENEL SUNUŞ

Son kırk yıl içinde; imalat endüstrisi işletmelerinin boyutları büyümüş, teknoloji hızla gelişmiş, işletmelerin içinde eylemlerini sürdürdükleri rekabetçi ortam evrensel bir nitelik kazanmış, işçilik giderleri ve sermaye yatırımlarının maliyeti gittikçe yükselmiştir. İşte bu koşullarda, büyüyen işletmelerin koordinasyonu sağlayabilmeleri ve kıt kaynakları etkin ve verimli bir biçimde kullanabilmeleri için, planlama ve özellikle kontrol işlevi büyük bir önem kazanmıştır. Ayrıca günlük kararlarda işletme yöneticilerinin sorumlulukları genişlemiş ve bu genişleme, yöneticilerin bilgi gereksinimlerini arttırmıştır. Tüm bunların sonucu olarak, muhasebe bilgilerinin yöneticilere en uygun zamanda, en doğru ve en uygun bir biçimde iletilmesi yönünde çabalar yoğunlaşmış ve bu iletişim sürecinde yönetim muhasebesinin önemi giderek artmıştır.

İşletme yöneticileri belirsizlikler içinde geleceğe dönük kararlar alan kişilerdir. Bu alınan kararların uygulamada olumlu sonuçlar vermesi, yöneticilerin değerini arttırmaktadır. Gelecekle ilgili belirsizlikler içinde karar alırken, bu belirsizliklerin karar üzerindeki etkisini en düşük kılacak bazı gerçekleri kesinlikle saptamaya çalışmak ve bu gerçeklere dayanarak karar almak, kararın doğ-

ruluk derecesini büyük ölçüde arttıracaktır. Şu halde başarılı ve yetenekli işletme yöneticisi olmanın en önemli koşulunu, yönetim muhasebesinin her yöneticinin sorumlu olduğu bölüme ilişkin bilgileri raporlayarak iletmesi ve yöneticilerin de, bu ilgili bilgileri karar alırlarken bilinçli bir biçimde kullanmaları oluşturmaktadır. Bilgi edinme gereksinimi, yöneticilerin en önemli gereksinimlerinden birini oluşturmaktadır. Bilgiden yoksun olarak yapılan her iş, yöneticileri sonucu önceden kestirilemeyen bir takım davranışlara sürükleyebilir. Aynı koşullar altında çalışan iki yöneticiden sürekli bir bilgi sistemine sahip olanı, öteki yöneticiye oranla daha çok ve daha ucuz üretim yapacak, daha çok mamul satacak ve daha çok kâr elde edecektir. Bu nedenle, çağdaş imalat endüstrisi işletmelerinin yöneticileri, günden güne gelişen bilgi sistemleri karşısında, bilgisayar gibi yapay aygıtlardan da yeterli ölçüde yararlanmak için, birçok fedakârlıklara seve seve katlanmaktadırlar.

Muhasebenin daha fazla gelişmesi için iletişim kuramı kullanılabilir. Oysa, iletişim kuramının muhasebenin gelişmesine ilişkin olanakları, bugüne dek ayrıntılı bir biçimde incelenmemiştir. Bununla birlikte, muhasebenin bir iletişim süreci olarak kabul edilmesi, muhasebenin bir ekonomik sistemde niteliğinin ve amacının kesin bir biçimde belirlenmesine olanak sağlayacaktır. Çünkü, iletişim kuramının temel yapısı, muhasebe sürecini belirlemede kullanılabilir. Ayrıca, iletişim kuramı, muhasebede bazı araştırma alanlarının geliştirilmesinde yardımcı olabilir. Bundan başka, iletişim kuramı bütünleşik bir sistem olarak, muhasebe disiplinine ilişkin yeni görüşlerin ortaya çıkmasını sağlayabilir. İşte bu nedenle bu çalışmamızda, iletişim kuramı muhasebeye uygulanmaya çalışılmıştır. Başka bir deyişle, hem yönetim muhasebesi hem de kişilerarası iletişim olmak üzere iki disipline dayanan disiplinlerarası bir yaklaşım kullanılmıştır. Bu çalışmamızın amacını, endüstri işletmelerinde belirli alanların (sorumluluk birimlerinin) yöneticilerinin, bu alanlarda finansal kontrolü gerçekleştirmeleri için gereksinim duyduk-

ları muhasebe bilgilerinin, bu yöneticilere iletilmesi oluşturmaktadır. Muhasebe bilgilerinin iletilmesi, yönetim muhasebesinin bir işlevidir. Finansal kontrol, bir sorumluluk biriminin gerçekleştirdiği (fiili) finansal başarısının planlanan ya da bütçelenen başarısıyla uyuşması olarak tanımlanabilir.

Bir işletmenin ^{yönetim} bilgi sistemi, temel işlevi işletme yöneticilerinin sorun çözmek ve karar almak amacıyla gereksinim duydukları bilgileri sağlamak olan alt sistemlerin bir bütünüdür. İşte bu alt sistemlerden birini, işletme yöneticilerinin planlamada, karar almada, kontrolu yerine getirmede gereksinim duydukları finansal bilgileri toplayan, süreçleyen ve bu bilgileri işletme yöneticilerine ileten "Yönetim Muhasebesi Sistemi" oluşturmaktadır.

Bu finansal bilgilerin, işletme yöneticilerine kontrolu yerine getirmede kullanmaları için iletilmesi, "Kontrol Raporlaması" olarak belirlenmektedir. Bu finansal bilgileri işletme yöneticilerine iletmeye kullanılan aracı, "Kontrol Raporları" oluşturur. Kontrol raporları; bir sorumluluk biriminin gerçekleşen finansal başarısına, planlanan başarısına ve sapma olarak tanımlanan bu iki başarı arasındaki farka ilişkin bilgileri içermektedir. Bir kontrol raporunun ana amacını, bir işletme yöneticisinin sahip olduğu ekonomik kaynaklar üzerinde gerçekleştirdiği kontrolün başarı derecesi konusunda onu bilgililemesi ve bu bölüm yöneticisinin yönetimi altında olan ve kontrol için daha fazla bir çabanın harcanmasını zorunlu kılan alanları göstermesi oluşturmaktadır.

Bu çalışmamızda yönetim muhasebecilerine ve yönetim muhasebesi disiplinine, muhasebe bilgilerinin finansal kontrol amacıyla etkin bir iletişiminin gerçekleştirilmesi için, kontrol raporlama sürecinde izlenmesi gereken ilkeler dizisinin sağlanması amaçlanmaktadır. Bu nedenle, hem "Kişilerarası İletişim" hem de "Yönetim Muhasebesi"nin iletişim yönü ya da evresine ilişkin literatür incelenmiştir. Eskişehir, Kütahya ve Ankara'da eylemlerini sürdüren bazı imalat endüstrisi işletmelerinde, işletme bölümleri ile yönetim

muhasebesi bölümü arasındaki kontrol raporlama sistemi üzerinde yoğunlaşan bir uygulama yapılmıştır. Uygulama yaptığımız bu imalat endüstrisi işletmelerinde, hem bölüm yöneticilerine hem de yönetim muhasebesi işlevini yerine getiren muhasebecilere, kontrol raporlamasına ilişkin on iki tane anket sorusu sorulmuştur.

Çalışmamız altı bölümden oluşmaktadır.

Birinci Bölümde, Çalışmanın Konusu, Etkin Bir İletişimin Muhasebe İçin Önemi ve Yönetim Muhasebesince Gerçekleştirilen İletişimin Bugünkü Durumu" açıklanmıştır. Sonra "Çalışmamızın Amaçları, Varsayımları, Dayandığı Araştırma Çabaları, Sınırları ve Muhasebeye Katkısı" incelenmiştir.

İkinci bölümde önce, "Finansal Kontrol Kavramı ve İşlevi, Yönetim Bilgi Sistemleri, Muhasebe Bilgi Sistemi ve Yönetim Muhasebesinin İletişim İşlevi" tanıtılmıştır. Sonra "Kontrol Raporlamasının Amacı, İletişim Durumunun Genel Niteliği, Kontrol Raporlamasının Önemi, Kontrol Raporlarının Genel Biçimi ve İçeriği, Kontrol Raporlarına İlişkin Örnekler ve Kontrol Raporlama Sistemlerine İlişkin Bir Örnek" incelenmiştir.

Üçüncü bölümde önce, "Kontrol Raporlamasının Bugünkü Durumu, Etkin Kontrol Raporlamasına İlişkin Engeller, İletişim Literatüründe Karşılaşılan Genel İletişim Sorunları ve Kontrol Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Engeller ve Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Engeller" ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Sonra "Kontrol Raporlarındaki Engellerin Ortaya Çıkış Nedenleri, Bugünkü (Literatürdeki) Raporlama İlkeleri ve Anket Araştırmasının Uygulandığı Türk İmalat Endüstrisi İşletmelerinde Halihazırda Kullanılan Raporlama İlkeleri" incelenmiştir.

Dördüncü bölümde; "Kişilerarası İletişimin Amaçları ve Kişilerarası İletişimin Amaçlarının Gerçekleştirilmesinde İzlenmesi Gereken İlkeler" ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir.

Beşinci bölümde; "Kontrol Raporlamasının Amaçları ve Kontrol Raporlamasına İlişkin Amaçların Gerçekleştirilmesi İçin İzlenmesi

Gereken İlkeler, Önerilen İlkelerin Kontrol Raporlamasına İlişkin Engelleri Ortadan Kaldırma Yeteneği"ayrıntılı bir biçimde belirtilmiş ve Önerilen İlkelerin Değerlendirilmesi"yapılmıştır.

Altıncı bölümde;"Anket Araştırmasının Uygulandığı Türk İmalat Endüstrisi İşletmelerinde, İşletme Bölümleri ile Muhasebe Bölümü Arasındaki Kontrol Raporlama Sistemine İlişkin Olarak Sorulan On iki Anket Sorusuna Verilen Yanıtlar"ayrıntılı bir biçimde analiz edilerek, elde edilen bulgular belirtilmiştir. Bu bölümde Türkiye'de önemi henüz tam anlamıyla anlaşılmadığı kanısında olduğumuz kontrol raporlama sisteminin, Eskişehir, Kütahya ve Ankara yörelerinde eylemlerini sürdüren yirmi dört örnek imalat endüstrisi işletmesinde uygulanışını görüntülemek amacıyla gerçekleştirdiğimiz bir Anket Araştırmasına yer verilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ÇALIŞMANIN KONUSU, AMACI, SINIRLARI VE MUHASEBE'YE KATKISI

I-ÇALIŞMANIN KONUSU

Bu çalışmamızın konusunu, imalat endüstrisi işletmelerinin bölümlerinde finansal kontrolün gerçekleştirilmesi için gereksinim duyulan muhasebe bilgilerinin, işletme içindeki iletişimi oluşturur. Daha açık bir biçimde ifade etmek istersek çalışmamız, sorumlu yönetim merkezlerinin ya da birimlerinin finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla aldıkları kararlarda ve harcadıkları çabalarda gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini raporlayan ve ileten yönetim muhasebesi işlevi üzerinde yoğunlaşmaktadır. Yukarıda sözü geçen finansal kontrol, sorumlu bir işletme biriminin gerçekleştiren (fiili) finansal başarısının, planlanan ya da bütçelenen hedeflere uygunluğu olarak tanımlanır. Bu çalışmamızda konunun incelenmesinde, hem yönetim muhasebesi hem de kişilerarası iletişim olmak üzere, disiplinlerarası bir yaklaşım kullanılmaktadır.

II-SORUNUN BELİRLENMESİ

1-Etkin bir İletişimin muhasebe için önemi

Genel muhasebe sürecinin işlevsel olarak, aslında tüm

muhasebe sürecinin etkin bir biçimde yerine getirilmesine katkıda bulunan değişik sayıda eylemlerden oluştuğu kabul edilebilir. Aşağıdaki tanım, muhasebenin bu işlevsel yönünü belirlemekte ve muhasebe sürecinde zorunlu görülen temel eylemleri tanımlamaktadır:

Muhasebe süreci, bilgi kullanıcıların tutarlı kararlar almalarına olanak veren ekonomik bilgilerin belirlenmesinden, ölçülmesinden ve iletilmesinden oluşur(1).

Aslında muhasebe sürecini oluşturan eylemleri iki gruba ayırmak olurludur. Şöyle ki:

i-Çeşitli ekonomik karar alma süreçlerinde yararlı olacak ekonomik bilgileri sağlamayı amaçlayan eylemler,

ii-Bu çeşitli ekonomik bilgilerin, bu bilgileri kullananlara ya da veriler için muhasebecilere güvenen üçüncü kişilere iletilmesiyle ilgili eylemler.

(1) COMMITTEE TO PREPARE A BASIC STATEMENT OF ACCOUNTING THEORY, A Statement of Basic Accounting Theory, (Evanston, Illinois: American Accounting Association, 1966), s.1. AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE ON MANAGEMENT ACCOUNTING, "Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting," The Accounting Review, (1972, Supplement), s.2. HAROLD Q. LANGENDERFER, "Suggestions For Developing A Deductive Theoretical Framework For Accounting That Would be Useful in Solving Current and Future Financial Accounting Problems", The Journal of Accountancy, (July, 1973), s.50, JOSEPH G. SAN MIGUEL, "Accounting Research in Information Processing and Communication", The Accounting Forum, (May, 1977), s.17. HAROLD W. JASPER, "Future Role of the Accountant", Management Service, (January-February, 1966), s.52. Muhasebenin öteki tanımları için ayrıca bkz.: KENAN ERKURAL, Elementer Muhasebe, (Ankara: Yeni Desen Tic. Ltd. Şti. Matbaası, 1965), s.2. JALE SİHAY, Ticari Bilgiler ve Muhasebe, (Ankara: Güven Matbaası, 1960) s.77. ÖZGÜL CEMALCILAR, Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, (Ankara: Kalite Matbaası, 1977) s.9. SABAHATTİN SERTOĞLU, Ticaret Muhasebesi, (Ankara: Güven Matbaası, 1961), s.24-25. İ. NEVZAT ESER, İşletmelerde İdarecilik ve İnsan Münasebetleri, (Ankara: Rüzgarlı Matbaası, 1964), s.191-192.

Daha açık bir biçimde ifade etmek istersek, birinci grup eylemler, ekonomik bilgilerin oluşturulmasıyla ilgilidir. Birinci grup eylemler, bu ekonomik bilgilerin ham maddesini üreterek bunları işler ve bunları kullanacak olan kişilerin istedikleri biçime sokar. Oysa ikinci grup eylemler, birinci grup eylemlerin elde ettiği sonuçları ham madde olarak kabul eder ve bunları gereksinim duyulduğunda çoğu kez bir takım muhasebe raporları aracılığıyla iletir. Bu ikinci grup eylemler, muhasebe sürecinin iletişim (haberleşme) ya da raporlama yönü olarak tanımlanır. Muhasebe sürecinin bu yönünün işlevini, sadece birinci grup eylemlerin elde ettiği ekonomik bilgileri kullanıcılara iletmesi oluşturur. Aslında verilerin iletişimi evresinde, sadece verilerin biçimi değişmektedir. Bu evrede çok az ek veri sağlanmaktadır. Genellikle bu ikinci evrede, birinci evreden elde edilen veriler yeniden düzenlenir ya da değişik bir biçime sokulur.

Tüm muhasebe sürecinin etkin bir biçimde tamamlanması, yukarıda sözünü ettiğimiz iki evrenin işlevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine bağlıdır. Bu nedenle, muhasebe sürecini oluşturan iki grup eylemler dizisi etkin bir biçimde yerine getirilmedikçe, muhasebe sürecinin kendisinin istenilen bir biçimde yerine getirilmesi olancağı ortadan kalkar. Kısaca belirtmek gerekirse, muhasebe işlevi; finansal nitelikteki olaylarla ilgili bilgileri belirlemeyi, kaydetmeyi ve bilgileri özetleyerek sonucu ilgili kişilere iletmeyi ya da raporlamayı zorunlu kılar ve bunların her üçü de aynı öneme sahiptir(2).

Tüm bunlara karşın, iletişim ya da raporlama evresi, daha fazla bir öneme sahiptir. İletişim evresinin yerine getirilme biçimi,

(2) N. SCHMUCLER, "A Program For Effective Communication in Accounting", New York Certified Public Accountant, (March, 1967), s.189. ALLEN T. CRASWELL, "Accounting Reports: Do They Communicate?" İçinde: THOMAS J. BURNS-HORVEY S. HENDRICKSON (Ed.), The Accounting Sampler, Second Edi. (New York: Mc Graw-Hill Book Co., 1972) s.359. DONALD E. KIESO-JERRY J. WEYGANOT, Intermediate Accounting, (New York: John Willey and Sons, Inc., 1974) s.3.

tüm muhasebe sürecini etkilemekle kalmamakta, aynı zamanda iletişim evresi bir ekonomide muhasebe sürecine güvenen ya da inanan ekonomik birimlere muhasebe sürecinin bir hizmet olarak varlığını da kanıtlayan bir evreyi oluşturmaktadır. Muhasebe bilgileri iletişim evresi olmaksızın, işletme dışındaki üçüncü kişilerce verilecek hükümlerde ve alınacak ekonomik kararlarda yararlı olma amacına tam anlamıyla hizmet edemez. Raporlama evresi olmaksızın da, muhasebe süreci sadece verileri tanımaya ilişkin eylemleri yerine getirmek için mevcut olacak ve bu nedenle de ekonomiye gerçekte hiçbir yararı olmayacaktır. Etkin bir iletişimin muhasebe süreci için önemi şu şekilde belirtilebilir(3):

Bir işletme en iyi muhasebe kayıtları dizisine sahip olabilir, fakat bu kayıtların içerdiği bilgiler çeşitli kişilere ya da gruplara uygun ya da istenilen bir biçimde iletilmedikçe, muhasebenin var oluşunu sağlayan amaçların ve nedenlerin bir çoğu yitirilir.

İletişimin aynı zamanda, muhasebe işlevlerine belirli bir önem veren ekonomik birimlerin birçoğu için de, son derece önemli olduğunu belirtmemiz gerekir. Biçimsel bir örgüt yapısına sahip ekonomik birimler, iletişimden büyük ölçüde etkilenmektedir. İletişim teknikleri ya da iletişim yöntemleri, örgütün karar alan birimlerinin eylemlerini önemli ölçüde etkilemektedir(4).

Yönetim muhasebesi, işlevlerini işletme içinde yerine getiren bir muhasebe dalıdır. Aslında yönetim muhasebesi, imal edilen mamullerin maliyetini saptamada ve finansal kontrolü gerçekleştirmede kullanılan bilgileri sağlar. Yönetim muhasebesi, işletme içindeki sorumluluk birimlerinin gereksinim duyduğu ekonomik bilgile-

(3) C. BABCOCK, "Accounting is Communication", Co-operative Accountant, (Summer, 1964), s. 30.

(4) H. SIMON, Administrative Behavior, Second Edition, (New York: The Free Press, 1965), s. 154.

rin temel kaynaklarından birini oluşturur. Eğer örgütün bir bütün olarak işlevini etkin bir biçimde gerçekleştirmesi ve doğru kararların alınması için gerekli olan verilere sahip olması isteniyorsa, bu durumda iletişimin etkin bir biçimde yerine getirilmesi gerekir. Yönetim muhasebecisinin işletmedeki rolünü, sorumluluğunu ve etkin bir iletişimin yönetim muhasebecisinin işlevini gerçekleştirmedeki önemini şöylece belirtebiliriz:

Muhasebeci işletmenin mali nitelikteki eylemlerine ilişkin kayıtların biçiminden ve tutulmasından, istatistiklerin toplanmasından, faaliyet raporları ile finansal raporların düzenlenmesinden sorumludur. Toplanması gereken bilgilerle, toplanan bu bilgilerin işletme yöneticilerine iletilme biçiminin saptanması, muhasebecinin görevini oluşturur. Bir bilgi kaynağı olarak muhasebeci, işletme içinde iletişim işlevini yerine getiren ve işletmenin çeşitli bölümlerini birbiriyle ilişkili kılan son derece önemli bir oruna sahiptir. Çağdaş işletme örgütünde işletme muhasebecisinin başarısı, aslında muhasebe kayıtlarındaki yararlı bilgileri işletme yöneticilerine iletme yeteneğine bağlıdır. Etkin bir faaliyet düzeyinin gerçekleştirilmesi ve tutarlı kararların alınması için raporların; anlaşılır, doğru ve zamanlı olması gerekir(5).

Öte yandan, eğer işletmede finansal bilgilerin eksikliği duyuluyorsa, bu bilgiler etkin bir biçimde iletilmiyorsa ve aynı zamanda doğru değilse ve gereğinden fazla biriktiriliyorsa, bu durumlar işletmelerin bir takım temel sorunlarla karşılaşmalarına neden olabilir. Ekonomik bilgilerin işletme içinde etkin bir biçimde iletilmemesi sonucunda, şu işletme sorunlarının bazısı ile karşılaşılabilir(6):

(5) EDITORIAL BOARD, "Communications and the Accountant", Canadian Chartered Accountant, LXXXII, (March, 1963), s.187.

(6) N. MILROY, "The Disintegration of an Information Systems," İçinde: Management Control Systems, Cases and Readings, Edited by R. ANTHONY-J. DEARDEN-R. VANCIL, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Company, 1967), s.17. Aynı zamanda bkz.: J. BROOKS HECKERT-JAMES D. WILLSON, Controllership, (New York: Ronald Press, 1963), s.521.

- i-Stoklara aşırı yatırım yapılması,
- ii-Aşırı genel imalat giderlerinin oluşması,
- iii-Yararsız satış giderlerinin oluşması,
- iv-Düzensiz satın almalar,
- v-Yüksek iletişim maliyetleri,
- vi-Genel olarak tutarsız ya da zayıf kararların alınması.

Ekonomik bilgilerin yetersiz bir biçimde iletişimi, büyük bir olasılıkla bir işletmeyi sürekli işler durumda tutmanın görünmeyen en büyük genel imalat giderlerini oluşturur(7).

2. Yönetim muhasebecilerince gerçekleştirilen iletişimin bugünkü durumu

Etkin iletişimin genel olarak muhasebe ve özel olarak yönetim muhasebesi için dirimlik(hayati)önemi göz önünde bulundurulduğunda, hemen şu soru akla gelmektedir. Bugün yönetim muhasebesinin iletişim ya da haberleşme işlevi, imalat endüstrisi işletmelerinde hangi etkinlikte yerine getirilmektedir?

Genellikle, işletmelerde gerçekleştirilen iletişimlerin giderlerinden kaçınmak olanaksızdır. Bu iletişimler, kesin olarak geliştirilmeye ya da iyileştirilmeye gereksinim gösterir. Eğer para işletmenin kanını oluşturuyorsa, sınırlarda dilini oluşturur. Muhasebe çoğu kez işletmenin dili ya da işletmenin belleği olarak tanımlanmıştır. Daha ileri giderek, muhasebe işletmenin dolaşım sistemi muhasebeci de işletmenin doktoru olarak nitelendirilebilir. Her işletme, sınırlarının bozulmasından herhangi bir biçimde zarar görebilir. Her işletme ne kadar başarılı olursa olsun, kendilerinin iletişim konusunda birtakım sorunlarla karşılaştıklarını kabul etmektedir(8).

(7) L. THAYER, Administrative Communication, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Company, 1961), s. 91.

(8) D. LLOYD-H. WARFEL, "The Language of Business", içinde: Dimensions in Communication, Edited by J. CAMPBELL-H. HEPLER, (Belmont, California: Wadsworth Publishing Company, 1965), s. 176.

John DEARDEN, işletmenin ana iletişim konularını oluşturan yönetim bilgi sistemini eleştirirken, tüm sistemlerin iyileştirilebileceğini ve bazı bilgi sistemlerinin de büyük ölçüde düzeltililebileceğini açıkça belirtmektedir(9).

Muhasebe disiplini de, iletişim konusu uzun süreden beri eleştirilmektedir. L. GOLDBERG, muhasebenin iletişim yönünün, genellikle temel sorunu oluşturduğu kanısındadır(10).

Abraham J. BRILOFF, yayımlanmış ve denetlenmiş finansal tablolar aracılığıyla yapılan iletişimin, finansal muhasebedeki etkinliğini incelemiştir. Abraham BRILOFF, toplam olarak yüz otuz sekiz finansal kişiye, örneğin; finansal analistlere, halka açık şirketlerin finansman müdürlerine ve muhasebecilere, örneğin, uzman (uygulayıcı) muhasebecilere ve muhasebe profesörlerine uyguladığı anket ve kütüphane araştırmasına dayanarak şu açıklamayı yapmıştır:

Araştırmanın temel amacını, muhasebe işlevi konusunda bir görüş ve düşünce birliğinin bulunup bulunmadığının ve muhasebe işlevinin ne şekilde yerine getirildiğinin belirlenmesi oluşturuyordu. Araştırmanın sonucunda, hem uzman muhasebecilerin kendi araştırmalarında, hem de uzman muhasebeciler ile kendilerine bilgi iletilen kişiler arasında muhasebenin işlevi ve bu işlevin ne biçimde yerine getirildiği konusunda bir görüş ve düşünce birliğinin bulunmadığı ve iletişim sürecinin önemli ölçüde aksadığı kanısına ulaşılmıştır. En son olarak da, muhasebe dilinin fazla bozulmadığı belirtilmiştir(11).

Dikkatler yönetim muhasebesinin iletişim yönüne çevrildiğinde, durumun hiç de parlak olmadığı görülür. Örneğin; C. HORNGREN, ileti-

(9) John DEARDEN, "Can Management Information Be Automated?" İçinde: Management Control Systems, s. 533.

(10) L. GOLDBERG, An Inquiry Into The Nature of Accounting, (Iowa City, Iowa: American Accounting Association, 1965), s. 348.

(11) ABRAHAM J. BRILOFF, The Effectiveness of Accounting Communication, (New York: Frederick A. Praeger, 1967), s. 24.

şim konusunda muhasebeciler için önemli bir sorun olduğunu ve muhasebecilerin kendi yöntem ya da teknikleri ile dikkatli ve ihtiyatlı bir biçimde haberleşmeyi öğrenmeleri gerektiğini belirtmektedir. HORNGREN daha sonra, yönetim muhasebesinin çoğu kez işletme yönetiminin gözü olarak kabul edilmesine karşın, gerçek durumun çokez böyle olmadığını başka bir deyişle, yönetim muhasebesinin gerçekte işletme yönetimine gerektiği biçimde hizmet etmediğini belirtmektedir(12).

Bir başka yazar da, yönetim muhasebesinin iletişim ya da raporlama sisteminin, imalat endüstrisi işletmelerinin yöneticileri arasında şiddetli bir tartışmaya yol açtığını belirtmektedir. Bu yazar işletme yöneticilerinin, yönetim muhasebesi iletişim sisteminin sağladığı geleneksel aylık raporlardan memnun olmadıklarını ve onları hayal kırıklığına uğrattıklarını belirtmektedir. Çünkü bu aylık raporlar, oldukça güç anlaşılmaktadır(13).

Başka bir kaynak, yönetim muhasebesinin nihai ürününü oluşturan raporların, yönetim muhasebesinin gerçekleştirdiği iletişimin etkinliğini /azaltan ya da engelleyen birçok zayıf ^{notalara} ~~notalara~~ sahip olduğunu belirtmektedir. R. B. LEWIS, muhasebe raporları konusundaki ders kitabını yazmasına neden olan itici gücü, 1957 yıllarında düzenlenen raporların eksikliğini oluşturduğunu itiraf etmektedir (14). Muhasebecilerin, son derece kolay anlaşılacaklarına inanarak kivançla sundukları raporların, gerçekte alıcılarına, gereksinim duyulan bilgileri iletmediği ya da içermediği saptanmıştır(15).

(12) CHARLES T. HORNGREN, Cost Accounting, Second Edition, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1967), s. 275.

(13) A. BOWS, "Broadening The Approach to Managerial Reporting", Arthur Anderson Chronicle, XXII (April, 1962), s. 7.

(14) R. B. LEWIS, Accounting Reports For Management, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1957), s. 3.

(15) EDITORIAL BOARD, "Communications and the Accountant", s. 187.

Muhasebe raporlarının sahip oldukları bu zayıflıklar, raporlama sistemlerine ilişkin yüksek maliyetin temel unsurlarını oluşturmaktadır(16).

J. PELEJ, üst düzey işletme yöneticilerinin; raporların daha kolayca anlaşılmasını sağlayan, raporları daha güvenilir ve etkin kılan ve daha düşük maliyetli olmalarını sağlayan yöntemleri . daha kolayca benimsediklerini belirtmek suretiyle, az yukarıda sözü edilen rapordaki eksiklikleri ya da aksaklıkları doğrulamakta ya da desteklemektedir(17).

Oysa, muhasebe verilerini süreçlemede kullanılan yöntem ve teknikler, zamanla ayrıntı ve etkinlik açısından gelişme göstermiştir. Az yukarıda ileri sürülen kanıtlar, yönetim muhasebesinin iletişim ya da raporlama yönünün zayıf olduğunu ve yönetim muhasebesinin etkinliğinin bir bütün olarak arttırılması için birtakım iyileştirmelerin yapılmasına gerek duyulduğunu açıkça belirtmektedir. Bir başka kaynak da, yönetim muhasebesinin raporlama evresinin büyük bir olasılıkla, yönetim muhasebesinin en başarısız alanlarından birini oluşturduğunu belirtmektedir(18).

Yönetim muhasebesinin bilgi üreten yönü ile iletişim yönünün etkinlikleri arasındaki bu belirgin uyumsuzluk(ayrılık), yönetim muhasebesindeki gelişmelerin eğilimine dayanarak kolayca belirlenebilir. Yönetim muhasebecilerince işletme içi verilere dayanarak yerine getirilen eylemler, daha etkin bir duruma getirilmek ve bu eylemlerin sonuçlarını işletme yöneticilerine daha yararlı kılmak ya da şu anda yerine getirilen eylemlerden daha etkin olan yeni eylemler bulmak amacıyla, çalışma ve araştırma konusu olmuş-

(16)W. HILTON, "Analyzing Reporting Systems", Management Accounting, Vol. XLII (January, 1966), s. 59.

(17)J. PELEJ, "Controller Communication With Top Management", Controller, Vol. XXXVII (April, 1959), s. 203.

(18)HECKERT-WILSON, s. 521.

lardır. Bununla birlikte, yapılan çalışmalarda ya da araştırmalarda, yönetim muhasebesinin iletişim ya da raporlama yönüne öteki yönlerine oranla daha az bir önem verilmiştir. Yapılan bu çalışma ve araştırmalar, sağlam bir temele dayandırılmamıştır.

Yönetim muhasebesinin iletişim yönü üzerinde yaptığımız literatür(kaynak) araştırması, bu konuda yazılan makalelerin büyük bir çoğunluğunun, yönetim muhasebecilerinin düzenledikleri raporları ve harcadıkları çabaları iyileştirmek için ayrıntılı programlardan çok az söz ettiklerini ve daha çok, yönetim muhasebecilerinin raporlarını ve raporlama eylemlerini eleştirdiklerini ortaya koymuştur. Ve daha önemlisi, kişilerarası etkin iletişime ilişkin olarak belirlenen ilkeleri, yönetim muhasebecilerince düzenlenen ^{yönetim} raporlarında karşılaşılan sorunlara ve zayıflıklara uygulama çarelerini arayıp bulma konusunda ümit verici bir ilerleme görülmemektedir. İşte bu nedenle bu çalışmamızda, kişilerarası etkin iletişime ilişkin ilkeler, yönetim muhasebecilerince düzenlenen yönetim raporlarında karşılaşılan sorunlara ve zayıflıklara uygulanmaya çalışılmıştır.

III-ÇALIŞMANIN AMAÇLARI

Bu çalışmamızın temel amacını, işletme yöneticilerinin karar alma ve sorun çözme yeteneklerinin ya da karar alma ve sorun çözmedeki etkinliklerinin arttırılması oluşturur. Yöneticilerin karar alma ve sorun çözmedeki etkinliklerinin arttırılması, işletmelerce yapılan tüm araştırmaların genel amacını oluşturur(19). Bu çalışmamız özellikle; gerçekleştirilen finansal başarının, planlanan finansal başarıya uygunluğu olarak tanımlanan finansal kontrole olanak sağlayan ve işletmede sorumluluk birimlerinin yöneticileri olarak bilinen bölüm yöneticilerince alınan kararlarla ilgilidir.

Daha belirgin bir biçimde ifade etmek istersek, bu çalışmamızın en önemli amacını, yönetim muhasebecilerine ve yönetim muhase-

(19) P. RIGBY, Conceptual Foundations of Business Research, (New York: John Wiley and Sons Inc., 1965), s. 43.

besi disiplinine, muhasebe bilgilerinin işletmenin sorumluluk birimlerinde finansal kontrolün gerçekleştirilmesi amacıyla etkin bir biçimde iletilmelerini sağlamak için, işletmenin kontrol raporlama sürecinde izlenmesi önerilen ayrıntılı ilkeler dizisinin sağlanması oluşturur. İşletmelerin kontrol raporlama sürecinde yönetim muhasebecilerince izlenmesi önerilen bu ayrıntılı ilkeler dizisi, halihazırda kişiler arasında etkin bir iletişimi gerçekleştirmede izlenen genel ilkeler dizisine dayandırılacaktır.

IV-ÇALIŞMADA KABUL EDİLEN VARSAYIM

Bu çalışmamızda aşağıda belirtilen varsayım kabul edilmiştir: Kişilerarası iletişim alanında, kişiler arasında etkin bir iletişimi gerçekleştirmek için halihazırda izlenmekte olan genel ilkeler dizisi mevcuttur. Kişilerarası iletişime ilişkin bu genel ilkeler dizisinin dikkatli bir biçimde incelendikten sonra, bunların muhasebe bilgilerinin bölüm yöneticilerine iletişimi sürecine bilinçli bir biçimde uygulanması; muhasebe bilgilerinin bölüm yöneticilerine etkin bir biçimde iletilmesine olanak sağlayacak ve aynı zamanda, işletmelerde bugün muhasebe bilgilerinin etkin bir biçimde iletilmesini önleyen engellerden büyük bir çoğunluğunu elimine edecek ayrıntılı ilkeler dizisinin oluşmasına da olanak sağlayacaktır.

V-ÇALIŞMANIN DAYANDIĞI ARAŞTIRMA ÇABALARI

Bu çalışmamız aşağıda belirtilen araştırma çabalarına dayanmaktadır:

1-Kişilerarası İletişim Konusunda Yapılan Kütüphane (Kaynak) Araştırması

Kişilerarası iletişim süreci konusunda yazılmış oldukça fazla sayıda genel ders kitapları ile makaleler, tarafımızdan ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Yapmış olduğumuz kaynak araştırmasının amacını, kişilerarası iletişimlerin niteliğine ilişkin genel bilgilerin elde edilmesi, iletişim sürecinde rol oynayan önemli unsurların ya da değişkenlerin belirlenmesi ve kişilerarası etkin

bir iletişimi gerçekleştirmede izlenmek amacıyla kişilerarası iletişim alanındaki otoritelerce önerilen genel ilkeler dizisinin belirlenmesi oluşturmuştur. Otoritelerce nerilen bu çeşitli ilkeler toplanarak, ayrıntılı bir ilkeler dizisinin oluşturulması amacıyla birleştirilmiş ve FARRELL'in aşağıda belirtilen iletişim modeline göre gruplandırılmıştır(20):

- A-Araştırma(inceleme),
- B-Tanımlama(belirleme),
- C-Analiz (özmleme),
- D-Sentez(bireşim),
- E-Yazma(düzenleme),
- F-İletme(gönderme),
- G-Alma,
- H-Geribildirim.

2-Yönetim Muhasebesinin İletişim Yönü Üzerinde Yapılan Kütüphane(Kaynak) Araştırması

Yönetim muhasebesinin iletişim yönüne ilişkin ve özellikle finansal kontrola yönelik yönetim muhasebesiyle ilgili hem İngilizce ve Türkçe ders kitapları, hem de çeşitli mesleki dergilerde yukarıda belirtilen konularda yayımlanmış İngilizce ve Türkçe makaleler ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir. Yapılan bu inceleme, daha çok son yirmi yıl içinde basılıp yayımlanmış kitap ve makaleleri içermiştir. Bu inceleme ya da araştırmayla, aşağıda belirtilen konulara ilişkin bilgiler sağlanmıştır:

- A-Kontrol(kontrol raporlaması) amacıyla yapılan muhasebe iletişiminin hedefleri,
- B-Etkin iletişimin, yönetim muhasebesinin bir uhsuru olarak,

(20) T. FARRELL, "Principles of Communicating Based on the Eight Essential Components of the communication Process", Michigan State University'de teksir kağıtlarına basılarak 1972 yılında öğrencilere dağıtılmıştır, s.10.

kontrol için önemi,

C-İşletme içi muhasebe bilgi sistemlerinin genel niteliği ve bu sistemlerin içinde rol oynayan önemli değişkenler ya da unsurlar,

D-Bugün raporlama sürecini ve dolayısıyla etkin bir iletişimin gerçekleşmesini önleyen engeller.

3-Bir İmalat Endüstrisi İşletmesinde Yapılan Örnek Olay Çalışması

Eskişehir yöresinde eylemlerini sürdüren bir imalat endüstrisi işletmesinde, işletme içi muhasebe ya da bir başka adıyla yönetim muhasebesi bölümü ile faaliyet bölümleri ya da bölüm yöneticileri arasında işleyen kontrol raporlama sistemi üzerinde yoğunlaşan bir örnek olay çalışması yapılmıştır. Bu imalat endüstrisi işletmesinde yapılan bu örnek olay çalışması, yukarıda sözü edilen dört konuya ilişkin gerçek bilgilerin toplanmasına ve bu işletmenin gerçek kontrol raporlama sisteminin belirlenmesine olanak sağlamıştır.

Bu bilgileri toplamada karşılıklı kişisel görüşme yöntemi kullanılmıştır. Uygulama yaptığımız bu imalat işletmesinde, hem muhasebe bölümü müdürüyle hem de bölüm yöneticileriyle ayrı ayrı karşılıklı kişisel görüşmeler yapılmıştır. Yapılan bu kişisel görüşmelerden, sadece bu işletmenin kontrol raporlama sisteminin gerçek işleyişi öğrenilmemiştir, aynı zamanda muhasebe müdürü ve yöneticiler gibi iki ayrı grubun kontrol raporlama sistemi ile ilgili çeşitli konulara ilişkin görüş ve düşünceleri de elde edilmiştir. (EK:1), yapılan kişisel görüşmelerde izlenen ana ilkeleri içermektedir.

Örnek olay çalışması yapılan bu işletmeden örgüt şeması, işletme yönetmeliği, muhasebe bölümünce düzenlenen raporlar vb. işletme içi yayınlar sağlanmış ve bu yayınlar işletmeye ilişkin temel bilgilerin ve işletmenin kontrol raporlama sisteminin işleyişine ilişkin ek bilgilerin elde edilmesi amacıyla incelenmiştir. İşletme yöneticileri bu yayınlardan hiçbirinin çalışmamızca içe-

rilmesine izin vermemişler ve işletmenin adının belirtilmesini de istememişlerdir.

Örnek olay çalışması, işletmenin bir fabrikasında gerçekleştirilmiştir. Bu fabrika, işletmedeki tüm fabrikaların en büyüğü olup, belirli bir mamulün imalatında uzmanlaşmıştır. Örnek olay çalışması, bu fabrikadaki muhasebe bölümü ile faaliyet bölümü arasında mevcut ve standart olmayan maliyet kontrolüne ilişkin raporlama sistemi üzerinde yoğunlaşmıştır. Bu fabrika, çalışmamızın konusuna son derece uygun düşmüştür. Çünkü bu fabrikanın eylemlerinin niteliği, fabrikadaki sorumluluk birimlerinde finansal kontrolün gerçekleştirilmesini özendirilmektedir. Bu işletme, bilgisayarlara dayanan çağdaş bir kontrol raporlama sistemine sahiptir. Bu işletmenin kontrol raporlama sisteminin tanımı, çalışmamızın İkinci Bölümünün sonunda yapılmıştır.

4-Anket Araştırması

Anket sorularının sorulması amacıyla; Eskişehir, Kütahya ve Ankara yöresinde kurulmuş ve otuzun üzerinde işgören çalıştıran en büyük yirmi dört imalat işletmesi seçilmiştir. Anketin içerdiği on iki soru, bu işletmelerin her birinde hem muhasebe müdürlerine hem de bölüm yöneticilerine sorulmuştur. Bu anket araştırmasında, kontrol raporlamasıyla ilgili bulunan yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin, kontrol raporlama sürecine ilişkin görüş ve düşüncelerinin elde edilmesi ve aynı zamanda, yapılmış olan kütüphane araştırması sonucunda elde edilen bazı kavramların ampirik sınamalarının gerçekleştirilmesi de amaçlanmıştır.

Anketin uygulanması için seçilen yirmi dört imalat işletmesi, çalışma konumuzun uygulanabilirliği göz önünde bulundurularak seçilmiştir. Eskişehir, Kütahya ve Ankara yöresinde eylemlerini sürdüren imalat işletmelerinin seçiminde, aşağıda belirtilen iki neden göz önünde tutulmuştur:

- i-Bu endüstri yörelerinde oldukça değişik endüstri ve işletmelerin kurulup faaliyete geçmiş olması,
- ii-Bu endüstri yörelerinin kişisel görüşmeler yapmamız için,

bize coğrafi açıdan oldukça yakın olması.

Daha önce de belirtildiği gibi, anket araştırmasının amacını; birbirleriyle kontrol raporlama sistemi aracılığıyla haberleşen bölüm yöneticilerinin ve muhasebecilerin görüşlerinin, düşüncelerinin, isteklerinin, tutum ve davranışlarının belirlenmesi oluşturur. Anketin uygulandığı her imalat işletmesinde, birbirleriyle kontrol raporlama sistemi aracılığıyla haberleşen yönetim muhasebecisine ve bazı bölüm yöneticilerine anketin içerdiği sorular tek tek sorulmuş ve yanıtları alınmıştır. Daha açık bir biçimde belirtmek gerekirse, her işletmede yönetim muhasebecisi ve bölüm yöneticileri kesin olarak belirlenmemiştir. İşte bu nedenle, aşağıda belirtilen geniyöntem izlenmiştir:

Biri yönetim muhasebecisi, diğeri de sorumlu bir birimin(21) yöneticisi için olmak üzere, iki ayrı grup soru hazırlanarak, bu yöneticilere sorulmuştur. Her işletmede yönetim muhasebecisine ve bölüm yöneticilerine sorulan sorular(EK:2)ve(EK:4)de görülmektedir. Hem yönetim muhasebecisine hem de bölüm yöneticilerine sorulan anket soruları, bu yöneticilerin aşağıda belirtilen konulara ilişkin kişisel görüş ve düşüncelerinin elde edilmesi amacıyla düzenlenmiştir:

- i-Kontrol raporlarının finansal kontrolu sağlamadaki ve yönetim muhasebesinin kontrol işlevini yerine getirmedeki önemi,
- ii-İşletmenin mevcut kontrol raporlama sisteminin etkinliği,
- iii-Etkin bir kontrol raporlamasını önleyen gerçek ve muhtemel engeller,
- iv-Kontrol raporlama sürecindeki çeşitli unsurların görece önemi,
- v-İşletmenin kontrol raporlama sisteminde halihazırda izle-

(21) Sorumlu bir birimin yöneticisi çalışmamızda "Bölüm Yöneticisi" anlamında kullanılmaktadır.

nen ya da kullanılan yol gösterici ilkeler,
vi-Bir kontrol raporlama sisteminde izlenmesi gereken en yetkin
ya da ideal yol gösterici ilkeler.

Anket araştırmasının gerçekleştirilmesi için baş vurulan yirmi dört imalat işletmesinin tümünde, soruları yanıtlamayı kabul eden yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin tümü, kendilerine sorulan on iki adet sorunun hepsini yanıtlamışlardır.

VI-ÇALIŞMAYA İLİŞKİN SINIRLAMALAR

Bu çalışmamıza ilişkin olarak üç ana sınırlama vardır. İlk sınırlama, çalışma konumuzun doğasından kaynaklanmaktadır. Çalışma konumuz davranışsal bir konudur ve bu nedenle de; kişilerin tutumları, görüşleri, davranışları, düşünceleri vb. kişilerarası iletişimde son derece önemli rol oynayan niteliksel unsurlarla ilgilidir. Aynı zamanda tutumların, görüşlerin, davranışların ve düşüncelerin muhasebe verilerinin iletilmesi alanındaki varsayımları sınamada kullanılabilecek kanıtların en kuvvetlisini oluşturduğunu da belirtmemiz gerekir.

Çalışmamızın ikinci sınırlaması, anket araştırmasının uygulanması amacıyla seçilen imalat endüstrisi işletmeleriyle ilgilidir. İşletmelerin hiçbiri gelişigüzel seçilmemiştir. Bu nedenle işletmelerden elde edilen uygulama sonuçlarını genelleme olanağı oldukça sınırlıdır. Bununla birlikte, yirmi dört taneden daha fazla imalat işletmesinde yapılacak bir uygulamayla da, yirmi dört işletmede yapılan uygulamadan elde edilen sonuçların aynısının elde edilebileceğini söyleyebiliriz.

Çalışmamızın sonuncu ana sınırlaması, yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin kendilerine sorulan anket sorularına verdikleri yanıtlarla ilgilidir. Alınan bu yanıtlar fazlasıyla kapsamlı değildir. Bu nedenle de, uygulamadan elde edilen sonuçlar ve bu uygulamaya dayanarak yapılan öneriler daha kapsamlı yanıtlardan elde edilen sonuçlar ve bu sonuçlara dayanarak yapılan öneriler kadar

sağlam ya da doğru değildir. Bununla birlikte, halihazırda verilen yanıtlara göre daha kapsamlı yanıtlardan elde edilen sonuçların ve bu sonuçlara dayanarak yapılan önerilerin, daha sağlam ya da daha doğru olmayacağı kanısındayız. Başka bir deyişle, daha kapsamlı yanıtlardan da, halihazırda elde edilen sonuçların aynısının elde edilebileceğini söyleyebiliriz.

VII-ÇALIŞMANIN MUHASEBE'YE KATKISI

Bu çalışmamızın yönetim muhasebecilerine ve yönetim muhasebesi disiplinine aşağıda belirtilen üç yönde yararlı olacağı kanısındayız:

- i-Yönetim muhasebesinin finansal kontrol amacıyla gerçekleştirildiği etkin iletişimi etkileyen ve bu iletişimde rol oynayan önemli unsurların belirlenmesinde,
- ii-İşletmelerde muhasebe bilgilerinin kontrol amacıyla etkin bir biçimde iletilmesini önleyen engellerin belirlenmesinde,
- iii-Yönetim muhasebecilerinin etkin iletişimi gerçekleştirebilmeleri amacıyla kontrol raporlama eylemlerinde izlemeleri için önerilen ve yönetim muhasebecilerinin gerçekleştirdikleri iletişimin etkinliğini önleyen engelleri ortadan kaldıran ayrıntılı ilkeler dizisinin belirlenmesinde.

İKİNCİ BÖLÜM-

FINANSAL KONTROLUN YERİNE GETİRİLMESİNDE YÖNETİM MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

1-SUNUŞ

Çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtildiği gibi, bu çalışmamızın kapsamı, yönetim muhasebesinin kontrolun yerine getirilmesi amacıyla işletme yöneticilerine muhasebe bilgilerini sağlaması işleviyle sınırlıdır. Çalışmamızın bu İkinci Bölümünün ana amacını, yönetim muhasebesinin çağdaş işletmelerdeki rolünün, niteliğinin ve işleyişinin ayrıntılı bir biçimde tanımlanması ve incelenmesi oluşturur.

Çalışmamızın bu bölümünün ikinci bir amacı daha vardır. Bu ikinci amacı, kişilerarası iletişimle ilgili ilkelerin, çalışmamızın daha sonraki bölümünde uygulandığı iletişim durumlarının belirlenmesine yardımcı olması oluşturur. Kişilerarası iletişimle ilgili ilkelerin uygulandığı bu iletişim durumları, çalışmamızın bu bölümünde ve bundan sonraki Üçüncü Bölümde belirlenmektedir.

Bu bölümün içeriği, çalışmamızın temelini oluşturan araştırma çabalarının her üçünden elde edilen sonuçlara dayanmaktadır. Bu üç araştırma çabası şunlardır:

- i-Yönetim muhasebesinin niteliğine ilişkin kaynak araştırması,
- ii-Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerden birisinin yönetim kontrol sistemi ve kontrol raporlama sistemine ilişkin örnek olay çalışması,
- iii-İşletmelerde bölüm yöneticileri ile muhasebecilere uygulanan anket araştırması.

Bu bölümde önce, işletmelerdeki kontrol kavramı ve yönetim kontrol işlevi incelenmiş, sonra bilgi sistemi kavramı tanımlanmış ve daha sonra da işletmelerin yönetim bilgi sistemlerinde bir alt sistem olarak kabul edilen ve kontrole yönelik olan yönetim muhasebesinin iletişim yönünün genel bir tanımı yapılmıştır. Yönetim muhasebesinin iletişim yönünün amaçları ve özellikleri, kontrol raporunun önemini ve rolünün vurgulanması suretiyle belirtilmiş ve incelenmiştir. Çalışmamızın bu İkinci Bölümü, kontrol raporlarının tanımlanması ve imalat endüstrisinde kullanılan kontrol raporlarının genel türlerine ilişkin örneklerin verilmesiyle sonuçlanmıştır.

II-FİNANSAL KONTROL KAVRAMI VE FİNANSAL KONTROL İŞLEVI

Kontrol kavramı kısaca; bir kişinin ya da kişilerden oluşan bir grubun ya da örgütün, başka bir kişinin ya da grubun ya da örgütün ne yapacağını belirlediği ya da onların yapacaklarını bilinçli bir biçimde etkilediği bir süreç olarak tanımlanabilir(1). Bu kontrol kavramı, işletme olarak tanım-

(1) ARNOLD, S. TANNENBAUM, "Control in Organizations: Individual Adjustments and Organizational performance", İçinde: CHARLES P. BONINI-ROBERT K. JAEDICKE-HARVEY M. WAGNER, Management Controls, (New York: McGraw-Hill, 1964), s. 299. Kontrol Kavramının tanımı için ayrıca bkz.: A. G. DONALD, Management Information and Systems, (London: Pergamon Press, LTD, 1969), s. 12. I. I. RAINES, Better Communication in Small Business, (Washington D. C.: Small Business Administration, 1962), s. 15. HECKERÜ-WILSON, s. 155. ROBERT H. VON VOORHIS-CLARANCE L. DUNN-FRITZ A. McCAMERON, Using Accounting in Business, (Belmont, California: Watsworth Publishing Company, Inc, 1962) s. 236. DON T. DeCOSTER-KAVASSARI V. RAMANOTHAN-GARY L. SUNDEM, Accounting For Managerial Decision Making, (Los Angeles, California: Melville Publishing Company, 1974), s. 382. ERHAN KOTAR, Muhasebe Kontrolünde İş Kağıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanması, (Ankara: Başnur Matbaası, 1971), s. 9. MEHMET YAZICI, Örgütlenme İlkeleri, (İstanbul: Hüsnütabiat Matbaası, 1971), s. 83-84.

lanan bir sosyal örgütle ilişkili kılındığında, bundan önceki bölümde gerçekleşen (fiili) finansal başarının planlanan ya da bütçelenen başarıya uygunluğu biçiminde tanımladığımız finansal kontrol adını alır. Bu tanım teknik anlamda, gerçekten finansal kontrolün en son evresini ya da amacını ifade etmektedir. Başka bir deyişle, kontrol tekniklerinin ya da yöntemlerinin kullanılması suretiyle ulaşılmak istenen faaliyet düzeyini ifade eder. Ulaşılmak istenen bu faaliyet düzeyi gerçekleştirildiğinde ya da belirlendiğinde, belirlenen bu faaliyet düzeyi kontrol edilmekte olan faaliyet düzeyini ifade etmektedir(2).

Finansal kontrolü ulaşılmak ya da gerçekleştirilmek istenen faaliyet düzeyi olarak tanımladığımızda, bu faaliyet düzeyinin niçin amaçlandığını anlamak ya da ortaya çıkarmak oldukça önemlidir. İşte bu belirli faaliyet düzeyinin niçin amaçlandığının bilinmesi, finansal kontrolün amacını ya da nedenini oluşturur. Finansal kontrol gerçekleştirildiğinde, işletmenin önceden belirlenen amaçlarını gerçekleştirmek için, mevcut kaynaklarını genellikle etkin ve becerikli bir biçimde kullandığı kabul edilir(3). Eğer bir işletmede kontrol gerçekleştirilmişse, bu genellikle işletmenin finansal seçeneklerini belirlediğini ve bu finansal seçenekleri gerçekleştirmede kullanacağı planları yaptığını ifade eder. Bundan başka işletme yönetiminin gerçekleştirdiği kontrol işlevi, hem işletme eylemlerinin

-
- (2) PETER F. DRUCKER, "Controls, Control and Management", İçinde: BONINI-JAEDICKE-WAGNER, s.286. Finansal kontrol konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz.: İLHAN CEMALCILAR-DOĞAN BAYAR-İNAL CEM AŞKUN-ŞAN ÖZALP, İşletmecilik Bilgisi, (Ankara: Kalite Matbaası, 1976), s.261-262.
- (3) ROBERT M. ANTHONY, "Characteristics of Management Control Systems", İçinde: ROBERT M. ANTHONY-JOHN DEARDEN-RICHARD VANCIL, (Eds), Management Control Systems, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965), s.2. Ayrıca bkz.: TANNENBAUM, s.297.

hem de planların niteliği konusunda geribildirim sağlar(4).

İşletme yönetiminin işletmede en önemli işlevlerinden birini, finansal kontrolü gerçekleştirmeyi amaçlamasının oluşturduğu hemen hemen evrensel olarak kabul edilmektedir. İşletme yöneticilerinin hem öteki kişilerin önceden belirlenen amaçlarını gerçekleştirmelerine, hem de kendilerinin örgütsel amaçlarına ulaşmalarına olanak sağlayan kararları ve düzeltici önlemleri almaları, yöneticilerin görevini oluşturur. İşletme yöneticilerinin aldıkları kararlar ve düzeltici önlemler, fiili başarılarının düzeyine ve bu fiili başarının planlanan ya da bütçelenen hedeflerle karşılaştırılmasına dayanır. Yöneticilerin gerçekleştirdikleri başarının düzeyi ve bu gerçekleştirilen başarının bütçe ya da planlarla karşılaştırılması, kararların ve düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayan itici gücü ya da kıvılcımı oluşturur. İşletme yöneticilerinin finansal kontrolü gerçekleştirmek için harcadıkları çabalarda onlara yardımcı olmak amacıyla, bugüne dek çeşitli teknikler, yöntemler ve belirli davranış biçimleri geliştirilmiştir. Geliştirilen bu yöntem ve teknikler, amaca ya da sonuca ulaşmayı sağlayan araçları temsil ederler(5). İşletme yöneticilerinin finansal kontrolü sürdürmedeki başarı dereceleri, aynı oldukları bilgilerin ilgili ve zamanlı olmasına büyük ölçüde bağlıdır. Bu bilgilerin ussal olarak, bütçelenen hedeflerden önemli sapmalar meydana geldiğinde, işletme yöneticilerinin hemen dikkatini çekmesi, sapmaların kaynağını göstermesi ve olanaklar elverdiği ölçüde sapmaların nedenlerine ilişkin ip uçlarını sağlaması gerekir(6). Aşağıda belirtilen koşullar gerçekleştirilmedikçe ya da yerine getirilmedikçe, finansal kontrolün etkin olması

(4) COMMITTEE TO PREPARE A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY, A Statement of Basic....., s.45.

(5) DRUCKER, s.286.

(6) WALTER B. McFARLAND, Concepts For Management Accounting, (New York: National Associations of Accountants, 1966), s.90.

olanaksızdır. Bu nedenle bir işletme yöneticisinin şu konuları iyi bilmesi gerekir(7):

- i-Örgüt içinde kime karşı sorumlu olduğunu,
- ii-Neden sorumlu olduğunu,
- iii-Kendisine karşı kimin ya da kimlerin sorumlu olduğunu.

Finansal kontrol süreci aşağıda belirtilen dört basamağı ya da evreyi içeren bir daire biçiminde düşünülebilir(8).

- i-Gelecekte ulaşılmak istenen finansal amaçların saptanması,
- ii-Bu finansal amaçlara ulaşmayı sağlayacak eylemlerin planlanması,
- iii-Gerçekleştirilen başarının belirlenmesi ve bu gerçekleştirilen başarının planlanan başarıyla karşılaştırılması,
- iv-Eğer gerekli ise düzeltici önlemlerin alınması.

Yukarıda belirtilen bu dört basamak, genellikle belirli bir zaman süresi içinde gerçekleşir. Bu basamaklar bir bütün olarak işletmede gerçekleşebileceği gibi, işletmenin belirli bölümlerinden herhangi birinde de gerçekleşebilir.

Yukarıda belirtilen ilk basamak, çoğu kez bütçeleme ya da geleceğin tahmin edilmesi olarak adlandırılır ve gerçekleşen başarıyı ölçecek olan standartların belirlenmesini zorunlu kılar. İkinci basamak, gerekli kaynakların sağlanması için planlamanın yapılmasını ve planların ya da amaçların gerçekleştirilmesi için, bu kaynakların etkin bir biçimde kullanılmalarını zorunlu kılar. Sözü edilen birinci ve ikinci basamaklar, ilgili dönem başlamadan önce tamamlanır. Üçüncü basamak ise, ilgili dönem içinde gerçekleşir ve kontrol edilen işletme bölümünün gerçek finansal başarısının belirlenmesini ve bu gerçek başarının, planlanan başarıyla dönemsel olarak kar-

(7) H. BINDING, "The Role of the Financial Controller", Accountant, (August, 1971), s. 259-261.

(8) McFARLAND, s. 75-76. Ayrıca bkz.: R. D. S. SHRIMPSON, "Service To Management-I", The Accountant, (July, 1962), s. 93-98.

şılaştırılmasını zorunlu kılar. Bu karşılaştırma sonucunda, çoğu kez gerçek başarı ile planlanan başarı arasındaki uyumsuzluğu ifade eden bir sapma (fark) oluşur. Oluşan bu sapma, olumlu ya da olumsuz olabilir. Olumlu sapma, finansal amaçlara planlanandan daha az kaynak ya da zamanın kullanılmasıyla ulaşıldığını ifade eder. Oysa olumsuz sapma, finansal amaçlara planlanandan daha fazla kaynak ya da zamanın kullanılmasıyla ulaşıldığını belirtir. Sapmalara yol açan nedenlerin belirlenmesi için, sapmaların analiz edilmesi gerekir. Bu sapmalar dördüncü basamağın başlamasını, başka bir deyişle düzeltici önlemlerin alınmasını sağlayan kıvılcımı oluşturur. Bu dördüncü basamakda olanaklar elverdiği ölçüde, herhangi bir olumsuz sapmaya yol açan nedenler ortadan kaldırılır. Gerçekte kontrolün gerçekleşmesine bu son basamak olanak sağlar. Başka bir deyişle, bu son basamak sadece, işletme bölümünde oluşan ve kontrolün gerçekleşmesini önleyen istenmeyen değişkenleri ortadan kaldırmakla yetinmez, aynı zamanda aşağıda belirtildiği gibi, karar alıcılara geçmişte aldıkları kararların etkinliği konusunda bir fikir ya da kanıt da sağlar.

Geçmişte edinilen tecrübelerin, gelecekte yapılacak eylemlerin temel taşlarından birini oluşturduğu kabul edilir. Bu nedenle, geçmişte elde edilen bir başarının dikkatli bir biçimde analiz edilmesi, geçmişte alınan kararların etkinliği ya da tutarlılığı konusunda bir fikir verebilir(9).

Bu dört basamaklı finansal kontrol işlevinin yerine getirilmesinde, işletme yönetimi çoğu kez en büyük görevi ve sorumluluğu üstlenir. İşletme yönetimi; birinci ikinci ve dördüncü basamakların yerine getirilmesinden ve üçüncü basamakda oluşan sapmaların analizinden sorumludur. Buna karşın muhasebecinin rolü, esas olarak üçüncü basamak ile sınırlıdır. Başka bir deyişle, gerçek başarının

(9) RAYMOND J. CHAMBERS, Accounting, Evaluation, and Economic Behavior, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1966), s. 313.

belirlenmesi, gerçek başarının planlanan başarı ile karşılaştırılması ve meydana gelen sapmaların hesaplanması ile sınırlıdır. Nitekim HECKERT ve WILLSON, muhasebecinin finansal kontrol işlevi ile olan ilişkisinin niteliğini şu şekilde belirtirler(10):

İşletme yönetiminin kontrol işlevi, gerçekleştirilen başarının ölçülmesini ve düzeltilmesini ifade eder. Kontrol işlevinin yerine getirilmesiyle, işletmenin amaçlarına ve planlarına ulaşılır. Yönetim kontrolü gerçek başarının, plana ya da standarda uygun olmasını zorunlu kılar. Yönetim kontrolü işlevinin yerine getirilmesinde, aynı zamanda muhasebe müdürü(kontrolör)de işletme yöneticilerine yardımcı olur. Muhasebe müdürü, kendi bölümü dışında kontrol işlevini yerine getirmez, fakat bir işletmede bölüm yöneticilerinin belirlenen başarıyı gerçekleştirmede gereksinim duydukları bilgileri bu yöneticilere sağlar.

Kontrol işlevinin en önemli yönünü ve özellikle bu işlevin yerine getirilmesinde işletme yönetiminin başarısı için en önemli noktayı, işletme yönetiminin aldığı bilgilerin niteliği oluşturur. Finansal kontrol süreci; planlanan finansal başarıdan, gerçekleştirilen finansal başarıdan ve bu iki başarı düzeyi arasındaki sapmalardan oluşan sürekli bir bilgi akışını ifade eder. İşletme yönetimi bu sürekli bilgi akışı aracılığıyla, kontrol edilmeyen alanlar ile düzeltici önlemlerin alınmasına gereksinim gösteren alanları öğrenmiş olur(11). Bu sürekli bilgi akışının önemini McFARLAND şu şekilde belirtmektedir:

İşletme yönetiminin finansal kontrol işlevini sürekli bir biçimde yerine getirme başarısının düzeyi, işletme yöneticilerine sunulan bilgilerin yöneticilerce gereksinim duyulan zamanda sunulmasına, ilgili ve doğru olmasına büyük ölçüde bağlıdır(12).

(10)HECKERT-WILLSON, s.11.

(11)McFARLAND, s.76.

(12)A.g.k., s.90.

III-YÖNETİM BİLGİ SİSTEMLERİ

Yukarıda belirttiğimiz gibi,işletme yönetiminin kontrol işlevini etkin bir biçimde yerine getirmesi için,ilgili,doğru ve zamanlı bilgileri elde etmesi gerekir.Genellikle her işletmede,sorun çözümleyici bölümlerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmeleri için,ilgili bilgilere sahip olmaları gerekir.Gerçekte,işletmede yönetim kararlarının alınması ve işletme sorunlarının çözümü için,öncelikle ilgili bilgilere gereksinim duyulur.

RIGBY,sorun çözmenin ve karar almanın,üç evreden ya da üç eylemden oluşan bir süreç olarak düşünebileceğini belirtmektedir (13).Sorunun analizi olarak adlandırılan birinci evre,sorunun kesin bir biçimde belirlenmesini ve değişik çözüm seçeneklerinin geliştirilmesini zorunlu kılar.Tahmin etme ya da kestirim olarak adlandırılan ikinci evrede de,ilgili çözüm seçeneklerinin her birinin sonucu tahmin edilir.Son evreyi de;kararın alınması,başka bir deyişle,ilgili ya da mevcut çözüm seçenekleri arasından en uygun olanının seçimi oluşturur.Etkin ya da tutarlı bir kararın alınması için,yukarıda belirtilen her üç evrede de ilgili bilgilere gereksinim duyulur.Gerçekte ilgili bilgi,karar alma ve sorun çözme sürecinde,en önemli ya da temel unsuru oluşturur.

Sorun çözümünde ve karar almada gereksinim duyulan ilgili bilgileri üretmek ya da sağlamak amacıyla,sistemler geliştirilmiştir.Bu sistemler;bu ilgili bilgilere işletme içinde gereksinim duyan sorun çözümleyici bölümler için bu bilgileri üretmek,belirli bir süreçten geçirmek ve daha sonra bu bölümlere onların istedikleri ya da kullanabilecekleri bir biçimde sunmak amacıyla geliştirilir.Sözü edilen bu sistemler,bilgi sistemleri olarak adlandırılır ve şu şekilde tanımlanabilir:

Bilgi sistemi çevrede yapılan gözlem ya da incelemeleri toplamaya yarayan basit bir araç,ya da gözlemleri yapan,elde edi-

(13)RIGBY,s.43 ve 52.

len verileri süreçleyen ve birbirine özel haberler gönderen ve en sonunda çevreyi etkileyen eylemleri yapanlara özel haberler ileten insan ve makinalardan oluşan karmaşık bir sistemdir(14).

Bilgi sistemleri kavramı, çoğu kez işletmelere ilişkin olarak kullanılmıştır. İşletme içinde sorun çözen birimleri, yöneticiler oluşturur. Kendilerine bir grup ekonomik kaynağın verildiği ve önceden belirlenen bazı amaçlara etkin bir biçimde ulaşmak için bu kaynakları kullanmaları beklenen kişiler, yönetici olarak tanımlanır. Bu durumda bilgi sistemi kavramı, işletme yönetimine hizmet etmek için varlığını sürdürür. Bilgi sisteminin amacını, yöneticilere verilen ekonomik kaynakların kullanımına ilişkin kararların alınmasında gereksinim duyulan bilgileri, bu yöneticilere sağlaması oluşturur. Şu halde bilgi sistemi, aşağıda tanımlanan Yönetim Bilgi Sistemi olmaktadır:

Yönetim Bilgi Sistemi; para, insan gücü, makina, gereç, teknolo-

-
- (14) J. MARSHAK, "Problems in Information Economics", içinde: BONINI-JADICKE-WAGNER, s.38. Bilgi sisteminin öteki tanımları için ayrıca bkz.: LEON K. ALBERCHT, Organization and Management of Information Processing Systems, (New York: The Macmillian Company, 1973), s.10. HAYRİ ÜLGEN, "Yönetim Bilişim Sistemi", İşletme Fakültesi Dergisi, C.6.S.2, (Kasım, 1977), s.135-157. WILLIAM A. BOCCINO, Management Information Systems, (Englewood Cliffs, N.J: Prentice-Hall, 1972), s.6-7. ANTHONY L. TOCCO-DONALD P. BEDEL, "Accounting, the Accountant and the Management Information System", The National Public Accountant, (October, 1975), s.32-34. PETER A. FIRMIN-JAMES J. LINN, "Information Systems and Managerial Accounting", The Accounting Review, (January, 1968), s.75-82.

ji ve bilgi gibi kaynakların en etkin ve en verimli bir biçimde kullanılmalarını ve bir bütün olarak çalışmalarını sağlamak üzere; planlama, kontrol ve düzenleştirme kararlarında gereksinim duyulacak işletme içi ve işletme dışı finansal ve finansal olmayan niceliksel ve niteliksel bilgileri; gerektirdiği yer ve zamanda kullanabilecekleri biçimde işletme yöneticilerine sağlamak amacıyla kurulan, insan ve makinalardan oluşan karmaşık bir sistemdir. Yönetim Bilgi Sistemi, verileri ham madde olarak kabul eden, bir ya da daha fazla dönüşüm (değişim) süreci aracılığıyla, mamul olarak bilgi üreten bir sistemdir. Başka bir deyişle, yönetim için gerekli olan bilgilerin toplanması, analiz edilmesi, özetlenmesi, saklanması ve ilgili yerlere iletilmesini sağlayan bir sistemdir(15).

Yönetim Bilgi Sistemi, işletme yönetimince kullanılabilir bilgileri üretme amacını gerçekleştirmede yardımcı olan eylemleri yerine getiren birkaç işlevsel unsurdan oluşur. Yönetim Bilgi Sisteminin çalışması, genel olarak şu şekilde belirtilebilir(16):

- i-Veriler sisteme girer ve kaydedilir. Veriler işaretler ve simgeler halinde muhafaza edilir,
- ii-Veriler gereksinim duyuluncaya dek depolanır ya da saklanır,
- iii-Verilere gereksinim duyulduğunda, ilgili veriler araştırılır ve gereksinimin karşılanması için süreçlenir,
- iv-Süreçlenen veriler sistem aracılığıyla örgütsel birimlere ya da verileri isteyen birimlere sunulur.

Yönetim Bilgi Sistemi, temel bilgi sistemini ve bunları

(15) FIRMIN-LINN, s.75, TÜRKAN ARIKAN, İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Raporları, (İstanbul:İstanbul Matbaası, 1978), s.14. FEVZİ SÜRMELİ, Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (Eskişehir:İktisadi ve Ticarî İlimler Akademisi Basımevi, 1978), s.48.

(16) FIRMIN-LINN, s.76.

oluşturan alt bilgi sistemlerini içerir. Bir işletmenin temel bilgi sistemlerini; Muhasebe Bilgi Sistemi, Üretim Bilgi Sistemi, Pazarlama Bilgi Sistemi, Personel Bilgi Sistemi ve Öteki Önemli Bilgi Sistemleri oluşturur. Her temel bilgi sistemi de, alt bilgi sistemlerinden oluşur. Örneğin; Muhasebe Bilgi Sistemi; Genel Muhasebe Sistemi, Maliyet Muhasebesi Sistemi, Yönetim Muhasebesi Sistemi, Kârlılık Muhasebesi Sistemi, Sorumluluk Raporları Sistemi, Sermaye Bütçeleme Sistemi, Nakit Bütçeleme Sistemi ve Kâr Planlama Sisteminden oluşur(17). Bu nedenle Yönetim Bilgi Sistemi, gerçekten birbirine sıkı sıkıya bağlı birkaç alt sistemden (temel bilgi sistemi) ve bunların da alt sistemlerinden oluşan bir bütündür. Bu temel bilgi ya da alt sistemlerin her biri, özellikle çeşitli verilerin toplanması, süreceğlenmesi ve bu bilgilerin sorun çözümleyici birimlere iletilmesiyle ilgilidir. Tüm alt sistemler birleşerek, Yönetim Bilgi Sistemini oluşturur. Yönetim Bilgi Sistemi de, işletmenin öteki bilgi sistemleriyle birleşerek, işletmenin bütünleşik iletişim sistemini oluşturur.

IV-MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ

Yukarıda da belirtildiği gibi, Muhasebe Bilgi Sistemi, Yönetim Bilgi Sisteminin alt sistemlerinden birini oluşturur. Muhasebe Bilgi Sistemi genellikle, işletme içi eylemlerle yani işletmede oluşan para akışı ile ilgilidir(18). Muhasebe Bilgi Sistemi, Finansal Bilgi Sisteminin ana bölümlerinden birini oluşturur. Finansal Bilgi Sistemi, çoğu kez Muhasebe Bilgi Sistemini yansıtır. Ancak Muhasebe Bilgi Sistemini de içeren daha geniş bir kavramdır. Muhasebe Bilgi Sisteminin iki ana amacı bulunur:

i-İşletmenin varlıkları üzerinde bir koruyuculuk görevini ye-

(17) ROBERT G. MURDICK-JOEL E. ROSS, Information Systems For Modern Management, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1971), s.176.

(18) J. DEARDEN, "How to Organize Information Systems", Harvard Business Review, XLIII (April, 1962), s.235.

rine getirmek ve varlıklarda zamanla meydana gelen değiş-
meleri belirlemek,

ii-İşletmenin mali durumu ve eylemlerinin sonucu ile ilgili
gruplara ya da taraflara bilgi sağlamak.

İşletme eylemlerinin sonucuyla ilgili bu taraflar;İşletme-
nin Yöneticileri,İşletme Sahipleri ve Ortakları,Borç Para Verenler,
İşgörenler,Kamu ve Devlettir.Bu grupların gereksinim duyduğu bilgi-
ler,bunlara muhasebe raporları aracılığıyla sağlanır.İşletme yöne-
timine gönderilen muhasebe raporlarını işletme yönetimi;işletme ey-
lemlerini planlamada,değerlemede ve bir araya toplamada kullanır
(19).İşletmelerde daha önce olduğu gibi,şimdi de Muhasebe Bilgi Sis-
temi çoğu kez karşılaşılan yegane biçimsel bilgi sistemini oluşturu-
r(20).

Muhasebe Bilgi Sisteminin;işletme yönetiminin planlamada,ka-
rar almada ve kontrolde kullandığı verilerin raporlamasıyla ilgili
yönü,Yönetim Muhasebesi olarak bilinir.Yönetim Muhasebesi,daha a-
çık bir biçimde şöyle tanımlanabilir:

Veri toplama tekniklerinden oluşan,yönetmel planlama,karar
alma ve kontrol üzerinde yoğunlaşan bir sistemdir(21).Başka bir de-

(19)R. E. PFENING,"Business Information Systems",The Accounting Revi-
ew, Vol. XXXVII (April, 1962), s. 235.

(20)FIRMIN-LINN,s. 77.

(21)A. g. k., s. 78. Yönetim muhasebesinin öteki tanımları için ayrıca
bkz.: T. G. ROSE, Top-Management Accounting, (London: Sir Isaac Pit-
man and Sons, Ltd. 1958), s. 3. ROBERT G. MAY-GERHARD G. MUELLER-THO-
MAS H. WILLIAMS, A Brief Introduction to Managerial and Social U-
ses of Accounting, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall
Inc., 1975), s. 1. İLHAN CEMALCILAR, "Yönetim Muhasebesi", ESADER,
C. 1. S. 1, (1965), s. 75. WARNER V. STOUGHTON, "Bringing up Management
Accountants", Management Accounting, (June, 1978), s. 55-59. RONALD
G. CREECY, Management Accounting Simplified, (London: Gordon Arlen
Company Limited, 1962), s. 1. CEMALCILAR-BAYAR-AŞKUN-ÖZ-ALP, s. 295.

yişle,işletme yönetimine;uygun ekonomik amaçlara ilişkin planların belirlenmesinde ve bu amaçların gerçekleştirilmesine ilişkin kararların alınmasında yardımcı olmak için,işletmenin tahmini ekonomik verileri ile tarihi verilerini süreçlemede uygun tekniklerin ve kavramların uygulanmasıdır,Bu uygun teknik ve kavramlar;etkin planlamaya,değişik seçenekler arasında bir seçim yapmaya ve gerçekleşen başarının değerlendirilmesine ilişkin yöntemleri ve kavramları içerir.Yönetim muhasebesi işlevi;işletme yönetiminin özel sorunlarını,kararları ve güncel eylemleriyle ilgili muhasebe verilerinin toplanmasına,sentez ve analiz edilmesine ve sunulmasına ilişkin yöntemlerin göz önünde bulundurulmasını zorunlu kılar(22).Yönetim Muhasebesi,yönetim bilgi sisteminin bir unsuru olarak;verileri toplama, süreçleme ve iletme gibi aynı temel eylemleri yerine getirir. Bu temel eylemler daha önce de belirtildiği gibi,Yönetim Bilgi Sisteminin genel görevini oluşturuyordu.Yönetim Muhasebesi alt sistemini öteki alt sistemlerden ayıran en önemli özellikler;toplanan verilerin niteliği ve bu toplanan verilerin süreçlenmesi için yapılan eylemler oluşturur.Gerçekte Yönetim Muhasebesi,işletme yönetiminin işletmenin sahip olduğu kaynakları etkin bir biçimde kullanmak amacıyla gereksinim duyduğu verileri sağlayan bir yönetim aracıdır(23).

Muhasebe Bilgi Sistemi,işletme varlıklarının korunmasını sağlama,bu varlıkta meydana gelen değişimleri belirleme ve işletmenin mali durumu ve eylemlerinin sonuçlarıyla ilgili taraflara gereksinim duydukları bilgileri sağlama amaçlarını gerçekleştirmesi

(22)AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE ON MANAGEMENT ACCOUNTING,s.1.

(23)GUY LAMBERS,"Computers Used As Accounting Tools",Management Accounting,Vol.XLII(January,1966),s.29.JOHN A.TRACY,Fundamentals of Management Accounting,(New York:John Willey and Sons Inc.,1976),s.7.

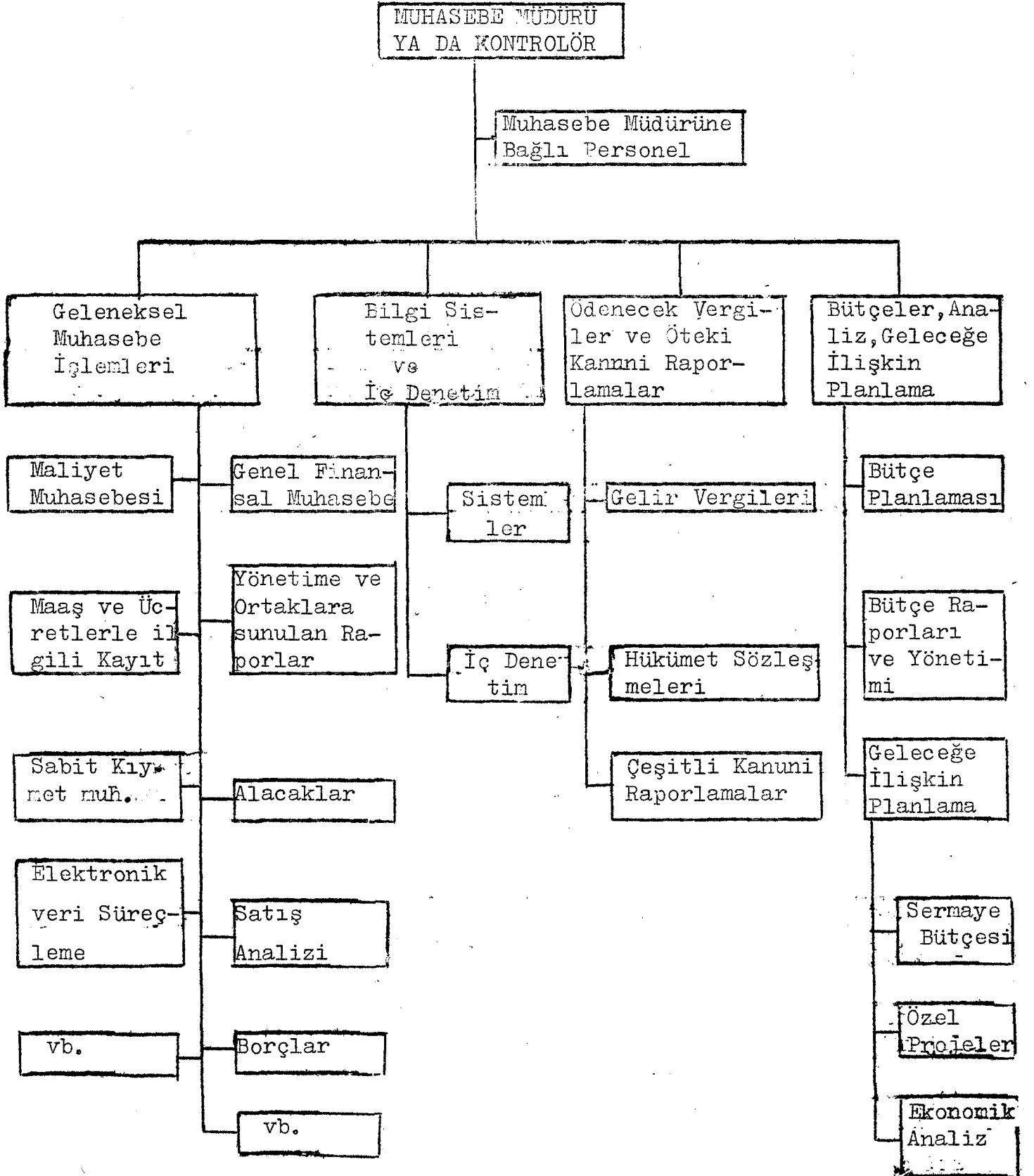
için, çoğu kez kontrolör ya da muhasebe müdürlüğü olarak adlandırılan bir işletme bölümüne yönetilir. İşletmenin bu kontrolör bölümü, Muhasebe Bilgi Sisteminin etkin işlemesinden sorumludur ve öte yandan bu sistemin işlemesini kontrol etme yetkisine de sahiptir. Kontrolör bölümünün sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla sürdürdüğü olağan işlevler, 37. sayfada (ŞEKİL:1) de daha açık bir biçimde görülmektedir. (ŞEKİL:1)'in incelenmesi sonucunda, kontrolör bölümünde oldukça farklı işlevlerin yerine getirildiği görülür. (ŞEKİL:1) aslında bu farklı işlevleri ya da eylemleri, genel bir biçimde gösterir. Kontrolör ya da muhasebe müdürlüğü bölümünün örgüt şeması (Ek:7) de daha ayrıntılı bir biçimde görülmektedir.

Merkezkaç bir yönetime sahip işletmelerde, yani birbirinden ayrı yarı-bağımsız bölümlere ya da fabrikalara sahip işletmelerde, muhasebe müdürünün işlevi çoğu kez belirli yetkilerle donatıldığı gibi, aynı zamanda her fabrikanın ayrı muhasebe müdürü ve bu muhasebe müdürlerine bağlı muhasebe personeli bulunur. Bu fabrika muhasebe müdürlerinin işlevlerinin işleyişi ya da niteliği konusunda, büyük bir uyumsuzluk bulunmaktadır. Bu konudaki görüş ve düşünceler genel olarak iki bölüme ayrılabilir (24).

- i-Fabrikanın muhasebe müdürü ve personeli aslında çalıştıkları fabrikaya hizmet etmek amacıyla varlıklarını sürdürürler ve bu nedenle de raporları doğrudan doğruya fabrika yönetimine sunarlar,
- ii-Fabrika müdürü ve personeli, muhasebe müdürlüğü bölümünün fabrikadaki temsilciliğini yaparlar ve bu nedenle de raporları doğrudan doğruya muhasebe müdürlüğü bölümüne sunarlar.

Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Bilgi Sisteminin en önemli alt sistemlerinden biri olarak, muhasebe müdürünün genel işlevlerinden

(24) D. R. ANDERSON-L. A. SCHMIDT, Practical Controllershship, Revised Edition, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1961), s. 70-76.



ŞEKİL:1-MUHASEBE MÜDÜRLÜĞÜ BÖLÜMÜNÜN NORMAL İŞLEMLERİ

KAYNAK: D.R.ANDERSON-L.A.SCHMIDT, Practical Controllership, Revised Edition, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1961), s.100.

birini oluşturur.(ŞEKİL:1)de görülen ve aşağıda belirtilen işlevler Yönetim Muhasebesini oluşturur:

- i-Maliyet muhasebesi,yönetim raporları ve satış analizini içeren geleneksel muhasebe işlemleri,
- ii-Bütçe planlamasını,bütçe raporlarını ve yönetimini ve geleceğe ilişkin planlamayı(sermaye bütçelemesi,özel projeler ve ekonomik analiz)içeren;bütçeler,analiz ve geleceğe ilişkin planlama.

İyi bir yönetim muhasebesinin yapmak zorunda olduğu görevlerinden bazıları şunlardır(25):

-
- (25) STOUGHTON,s.56.K.W.KILVINGTON,"The Management Accountant and the Challenge to Change",Management Accounting,(January,1976), s.10-12.CREECY-ARLEN,s.5.FİKRET ÖCAL,Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler,İkinci Baskı,(İstanbul:Fatih Matbaası,1971),s.2.FAYEZ NOURALLAH "The Case For Efficiency Accounting",The National Public Accountant,(January,1970),s.16.ROBERT D.ARMSTONG,"The Accountant's Role In Top Management",The National Public Accountant,(September,1964),s.17.R.IAN TRICKER,"The Accountant in the Management Team",The Accountant,(November,1963),s.552.JOHN SIZER,"Accountant's Contribution to Data Collection,Solution Control",Management Accounting,(February,1973),s.49.HORNGREN,s.7.MICHAEL J.REITER,"Reports that Communicate"Management Service,(January,1967),s.28.SABRİ BEKTÖRE-FERRUH ÇÖMLEKÇİ,Mali Tablolar Analizi,(Eskişehir:İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi,1977),s.3.ÖZGÜL CEMALCILAR,Genel Muhasebe Teori ve Uygulama,2.Baskı,(Ankara:Kalite Matbaası,1974),s.4.MICHAEL WHITE,"Management Accounting Must Convince Managers",Business Management,(June,1967),s.73.TRACY,s.10.KENAN ERKURAL,Muhasebe Prensipleri ve Uygulama,(İstanbul:Orhan Mete ve Ort.Koll.Şti. Matbaası,1971),s.1 ve 2,İSMAİL ÖZASLAN,Muhasebenin Teknik Yapısı,(İstanbul:Hüsniyat Matbaası,1974),s.8.CEMALCILAR,"Yönetim Muhasebesi.....",s.76-77.

- 1-Bütçeleri hazırlamak:Faaliyet planlarının para cinsinden belirlenmesi,
- 2-Gelecekte oluşacak gerçekleri tahmin etmek:Esas planları etkileyecek işletme içi ve işletme dışı değişikliklerin kestirilmesi,
- 3-Kontrol raporlarını hazırlamak:Bu raporlarda fiili sonuçlar ile bütçeler karşılaştırılır ve sapmalar belirlenir,
- 4-Geri dönme oranını hesaplamak:Önerilen yeni olanaklara ilişkin geri dönme oranının hesaplanması,
- 5-Yeni Muhasebe Bilgi Sistemi geliştirmek:İşletmenin eylemlerini ölçen ve rapor eden yönetim muhasebecisinin işlevi, işletme yönetiminin zamanlı ve doğru kararlar almaları için gereksinim duyduğu bilgileri sağlayan Muhasebe Bilgi Sisteminin geliştirilmesinde bilimsel bir yaklaşımın kullanılmasını zorunlu kılar,
- 6-Önerilen muhasebe standartları konusundaki görüş ve düşüncileri analiz etmek:Bugün yönetim muhasebecisi,önerilen muhasebe ilkeleri ya da standartları arasından en uygun ve tutarlı olanlarını belirleyebilir.

Bir yönetim muhasebecisinin başarılı olabilmesi için,işletme yöneticilerinin bilgi gereksinimlerini ve onların yaptıkları işleri çok iyi bilmesi gerekir.Başka bir deyişle,yönetim muhasebecisinin,yetenekli bir teknisyen olması yanında ayrıca,iyi bir işadamı da olması gerekir.Bu nedenle yönetim muhasebecisi,işletme yönetimini ve işletmenin tüm işlevsel alanlarının özelliklerini çok iyi bilmek zorundadır.Muhasebe Bilgi Sisteminin düzenlenmesinde ve kontrol edilmesinde,ancak bu niteliklere sahip bir yönetim muhasebecisi yararlı olabilir.Yönetim muhasebecisinin en önemli özelliğini,bilgi gereksinimlerini belirlemesi ve bu bilgi gereksinimlerini karşılayabilecek nitelikteki Muhasebe Bilgi Sistemini düzenlemesi oluşturur.Öteki disiplinlerin bilgi yapılarından gerekli bilgileri alarak,güvenilebilir bir sistem kurması gerekir.Eğer bilgisayar-

lar bilgi süreçlemenin en önemli unsurunu oluşturuyorsa, bu durumda yönetim muhasebecisinin bilgisayarı da iyi bilmesi gerekir. Geleceğin yönetim muhasebecisi, ^{/sistem analisti} ya da bilgi uzmanı olmalıdır. Geleceğin Muhasebe Bilgi Sistemini düzenleyip uygulayacak olan bilgi uzmanının, bugün birçok muhasebecinin sahip olduğu yeteneklerden daha başka yeteneklere sahip olması gerekir. Bundan böyle yönetim muhasebecileri, bilgi sistemlerindeki evrimin (gelişmenin) en önemli parçasını oluşturmaktadırlar (26).

Muhasebe müdürlüğü bölümünün (ŞEKİL:1) de görülen normal işlevleri, raporlama işlevine yöneliktir. (ŞEKİL:1) de görüldüğü gibi raporlama işlevi, geleneksel muhasebe işlemlerine ilişkin alt bölümlerin hemen hemen tümünde ve aynı zamanda bir yöneticinin yönetiminde bulunan ve aynı grup içinde yer alan yönetici ve ortakların raporlarında da bulunmaktadır. Küçük ve dengeli ya da kararlı işletmelerde, işletme yöneticilerine ve ortaklarına ilişkin raporların, bir yöneticinin yönetimine verilmesi uygun olmakla birlikte, yönetici ve ortaklara ilişkin raporlar için ayrı bölümlerin oluşturulması ve bu bölümlerin sorumluluğunun ayrı kişilere verilmesi daha uygun olabilir (27).

V-YÖNETİM MUHASEBESİNİN İLETİŞİM İŞLEVİ

Daha önce de belirtildiği gibi, yönetim muhasebesinin temel işlemlerini; verilerin toplanması, süreçlenmesi ve iletilmesi oluşturmaktadır. Çoğu kez raporlama evresi ya da safhası olarak adlandırılan nihai (son) evre, bu çalışmamızın odak noktasını oluştur-

(26) FIRMIN-LINN, s. 81-82. HOMER R. FIGLER, "What Should the Management Accountant Know?", Management Accounting, (June, 1978), s. 27-29.

D.R.I. BENNETT. "What is a Management Accountant", Management Accounting, (May, 1975), s. 172. ARTHUR V. CORR, "Accounting Information for Managerial Decisions", Financial Executive, (August, 1977) s. 40-44.

(27) ANDERSON-SCHMIDT, s. 99.

rur ve işletme içinde süreçlenen verilere gereksinim duyan bölümlere bu verilerin iletilmesini ve sunulmasını zorunlu kılar. Süreçlenen verileri, gereksinim duyan işletme bölümlerine iletmeye en fazla kullanılan aracı, "Muhasebe Raporu" oluşturmaktadır. Muhasebe Raporu şöyle tanımlanabilir(28):

Verilerin iletilmesi sürecinin sonunda oluşturulan muhasebe raporu, işletme yöneticilerine muhasebe bilgilerini iletmeye kullanılan bir aracı oluşturur. İşletme yöneticileri, muhasebe raporları aracılığıyla kendilerine iletilen muhasebe bilgilerini aldıktan sonra eyleme geçerler.

Genel olarak ifade edilirse, muhasebe raporu, Muhasebe Bilgi Sisteminden sağlanan bilgilerin ana kaynağını ve sistemin doğal çıktısını ya da nihai mamulünü oluşturur(29).

Muhasebe raporunun amacını; işletme yöneticilerinin büyük bir çoğunluğunu bilgilendirerek, işletme amaçlarının mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirilmesine olanak sağlaması(30) ve aynı zamanda işletme yöneticilerini, elde mevcut bilgileri yapılacak kontrolün ve alınacak düzeltici eylemlerin temelini oluşturması amacıyla doğru ve süratli bir biçimde ileterek aydınlatması ya da bilgilendirilmesi oluşturur(31). Muhasebe raporlarının amacını belirlemek için başvurulan kaynakların birçoğu, yukarıda açıklanan amaçla uyumludur. Başka bir deyişle, muhasebe raporunun amacını, bu raporun alıcısını bilgilendirilmesi ya da eğitmesi ve öğretmesi ve aynı zamanda, alıcıların bazı eylemlerini gerçekleştirmede gereksinim duydukları bilgileri sağlaması oluşturur. Yukarıda belirtildiği gibi, düzeltici eylemlerin yerine getirilmesi amacıyla verilere öncelikle gereksinim duyulur.

(28) GORDON SHILLINGLAW, Cost Accounting, Analysis and Control, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1961), s.4.

(29) JAMES M. FREMGEN, Accounting For Managerial Analysis, (Homewood; Illinois: Richard D. Irwin, 1972), s.500.

(30) M. B. T. DAVIES, "Communications and Internal Control", Internal Auditor, (Fall, 1964), s.25.

(31) LEWIS, s.36.

İşletmedeki iletişim kanallarının, işletme bölümlerine sürekli olarak açık tutulmasından ve işletme bölümlerince gereksinim duyulan bilgilerin sürekli açık tutulan bu iletişim kanalları aracılığıyla sağlanmasından muhasebe müdürlüğü bölümü ve muhasebe müdürlüğüne bağlı belirli birimler sorumludur. Muhasebe müdürlüğü bölümü, raporların hazırlanmasından ve alıcılara gönderilmesinden özellikle sorumludur(32).

İşletmenin farklı yönetim düzeyleri, muhasebe sisteminden farklı bilgilere gereksinim duyar(33) ve bu nedenle de, farklı yönetim düzeyleri birbirinden farklı bir içeriğe sahip muhasebe raporlarına gereksinim duyarlar. Bir işletmenin yönetimi, üst yönetim düzeyi ve yürütücü(uygulayıcı) yönetim düzeyi olarak iki gruba ayrılabilir(34) ve bu iki yönetim düzeyinin bilgi gereksinimleri de belirlenebilir. Üst düzey işletme yönetimi genellikle, finansal koşullara ve işletmenin bir bütün olarak ya da ana bölümlerinin faaliyet sonuçlarına ilişkin; aylık, üç aylık, altı aylık ya da yıllık raporlara

(32) A. MATZ-O. CURRY-G. FRANK, Cost Accounting, Fourth Edition, (Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Company, 1967), s. 667. Ayrıca bkz.: ANDERSON-SCHMIDT, s. 93. J. BATTY, Management Accountancy (London: Macdonald and Evans Ltd, 1963), s. 3. NASUHI BURSAL, "Muhasebe Organizasyonu ve Bilgi İşlem Sistemleri", İşletme Fakültesi Dergisi, C. II No: 1, (Nisan, 1973), s. 6. WILLIAM A. PATON-ROBERT L. DIXON (Çev: MUSTAFA AYSAN), Muhasebenin Temelleri, (İstanbul: 1964), s. 1-2. Ömer LALİK, "Muhasebe Raporlarının İşletme Yönetimindeki Rolü ve Kullanılması", Ankara İ. T. İ. Akademisi Dergisi, C. 1. S. 1. (1969), s. 192. HUGH D. LUKE, "Dynamic Accounting For Effective Management", Management Accounting, (May, 1970), s. 10.

(33) LALİK, s. 194.

(34) SADİ SÜDER, "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde-Karar Aracı Olarak Muhasebe Raporları", Muhasebe Enstitüsü Dergisi, YIL 2, S. 6. (Kasım, 1976), s. 64.

gereksinim duyar. Oysa ustabaşlar, gözeticiler, bölüm başkanları ve fabrika müdürlerinden oluşan bölüm yöneticileri; günlük, haftalık ya da aylık olarak raporlanan maliyet ve eylemlere ilişkin verilere gereksinim duyarlar(35). Her iki yönetim grubunun bilgi gereksinimleri, işletmede yüklenmiş oldukları sorumlulukların bir sonucudur. Üst düzey işletme yöneticileri, işletmenin bir bütün olarak tüm eylemlerinden sorumlu olmasına karşın, bölüm yöneticileri işletme bölümlerinin ya da birimlerinin eylemlerinden sorumludur. Her iki yönetim grubunun yüklenmiş oldukları sorumlulukların karşılaştırılması, bölüm yöneticilerinin üst düzey yöneticilere göre daha ayrıntılı verilere daha sık aralıklarla gereksinim duyduklarını ortaya koyar. Başka bir deyişle, ustabaşlar ve en altta birinci basamakta bulunan yöneticiler; makinaların verimliliği, imalatta kullanılan hammadde, işçilik saati, imal edilen mamullerin sayısı gibi fiziksel birimlerle ifade edilen ve oldukça ayrıntılı düzenlenen raporlara genellikle daha sık gereksinim duyarlar. Buna karşın, raporların üst basamaktaki yöneticilere sunulması, alt basamaktaki yöneticilere sunulduğu kadar sık olmaz. Üst basamaklara sunulan raporlar, alt basamakların faaliyet sonuçlarını özetleyici nitelikte olup, daha çok para birimleriyle hazırlanırlar. Üst düzey yöneticilerin işine en çok, işletmenin genel durumunu özetleyen ve yalnız beklenilenin dışında kalan özel durumları belirten bilgiler yarar (36).

Yönetim muhasebesinin raporlama evresi ya da işlevi, öteki işlevlere oranla iki misli bir öneme sahiptir. Çünkü yönetim muhasebesinin bu raporlama işlevi, sadece muhasebe sürecinin tamamlan-

(35) MATZ-CURRY-FRANK, s. 666.

(36) RIFAT ÜSTÜN, "Daha iyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi", ESADER, C. X, S. 1. (Ocak, 1974), s. 213, DONALD, H. SANDERS, Computers in Business An Introduction, Third Edi. (Tokyo: Kagakusha, Ltd, 1975), s. 15-19.

ması için zorunlu olmamakta, aynı zamanda aşağıda belirtildiği gibi, karar almada ya da sorun çözüme sürecinde kullanmak amacıyla verilere gereksinim duyan rapor alıcıları için de son derece önemlidir:

Raporlama işlevi, işletme içi yönetim için önemli olduğu kadar, hem planlama hem de kontrol işlevi için de çok önemlidir. Etkin bir planlama ve kontrol için, raporlama gereklidir. Gerçekten bugünün yöneticileri, elde edebilecekleri ekonomik kaynakları (para, insan gücü, makina, gereç, bilgi ve teknoloji) kısa ve uzun süreli planları yapmak ve kontrol etmek suretiyle verimli bir biçimde kullanabilirler ve böylece işletmelerin ekonomik işlevlerinin etkin ve verimli bir biçimde yerine getirilmesini sağlayabilirler. Bu planlar yapılırken, yöneticilerin gereksinim duyacakları bilgilerin büyük bir bölümü, Muhasebe Bilgi Sisteminden elde edilen muhasebe raporlarından sağlanabilir. Yöneticiler, işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen raporları; hem geçmiş başarıları ölçme, hem de geleceği planlama amaçlarıyla kullanabilirler. Gerçekte, muhasebe raporlarının çoğu, işletmelerde gerçekleştirilen çeşitli başarılar konusunda az ya da çok bilgi vereceğinden, öncelikle kontrol amaçlarıyla kullanılırlar(37). Muhasebenin, işletme yöneticilerine gereksinim duydukları bilgileri sağlayan bir süreç olarak tanımlanması, muhasebe sürecinin en önemli mamul olarak kayıtlar yerine, raporları ürettiğini açıkça belirtmektedir(38).

VI-KONTROL RAPORLAMASI

Yönetim muhasebesinin en önemli işlevlerinden ya da amaçlarından birisini, işletme yöneticilerinin yönetimleri altında bulundurdukları ve sorumlu oldukları ekonomik kaynaklar üzerinde fi-

(37)HECKERT-WILLSON, s.16. ALFRED P. SLOAN, My Years With General Motors, (New York:Anchor Books, 1972), s.131-135. ARIKAN, s.26.

(38)NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Management Find Most Useful, Accounting Practice Report No.9, (New York:National Association of Accountants, 1960), s.3.

finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabalarda, onlara yardımcı olacak bilgileri sağlaması oluşturur. Kontrola yönelik yönetim muhasebesi kavramı, yönetim muhasebecisinin yöneticilerin gereksinim duydukları bilgileri sağlamak amacıyla yaptığı eylemlerin tümünden oluşan süreci ifade eder. Bu sürecin son evresini, işletme yöneticilerinin, kontrol işlevinde kullanmak amacıyla gereksinim duydukları bilgileri iletmesi oluşturur. İşte bu son evre ya da basamak, çoğu kez "kontrol raporlaması" olarak tanımlanır. Kontrol bilgilerini iletme aracı olarak da, kontrol raporları kullanılır.

1-Kontrol Raporlamasının Amacı

Kontrol raporu, yönetim muhasebesi personeline, işletme yöneticileri için belirli sürelerle düzenlenen ya da hazırlanan bir işletme içi muhasebe tablosudur. Kontrol raporunun genel amacını, işletme yöneticilerinin kontrol işlevini yerine getirmek için gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini sağlaması oluşturur. Daha açık bir biçimde ifade edilirse, kontrol raporu; işletme yöneticisine, yönetimi altında olup da kontrol edemediği alanları gösterir. Başka bir deyişle, gerçek finansal başarı ile planlanan başarının birbirleriyle uyummadığı alanları belirtir. Kontrol raporu aslında, işletme yöneticisinin yönetimi altında bulunan alanları kontrol etmede kullandığı kontrol tekniklerinin başarı düzeyini gösterir. Kontrol raporu aynı zamanda, aşağıda belirtildiği gibi, yöneticinin yönetimi altındaki alanlardan, yöneticinin belirli bir özen göstermesini gerektiren alanları da belirtir:

Kontrol raporları, işletme eylemlerinin kontrol edilmesine, düzeltici önlemlerin alınmasını zorunlu kılan alanları göstermek suretiyle yardımcı olmaktadır(39). Kontrol raporu, gerçekleşen başarının, planlanan başarıyla ya da bir önceki yılın sonuçlarıyla karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan başarısız ya da aksayan bölümlerle

(39)HECKERT-WILLSON, s. 526. CORR, s. 40-44. K. E. TIGGES, "Use of Accounting Data in Decision Making", Management Service, (Nov-Dec., 1966), s. 28.

ri kesin olarak gösterir.İşletmenin aksayan ya da başarısız olan bu bölümlerinde,düzeltilici önlemlerin alınmasına gereksinim duyulduğu böylece kesinlikle ortaya çıkar(40).İşte kontrol raporunun,başarısız işletme bölümlerini kesin olarak belirtmesi işlevi,kontrol raporlarının "işletmenin etkinlik termometresi"olarak baş vurulması gereken bir kaynak olduğunu,açıkça belirtmektedir(41).Kontrol raporlarının,etkinlik düzeyini belirleme işlevi yanında,işletmedeki sorunların çözümüne olanak sağlama nitelikleri de vardır.Raporlar,sadece aksaklıkların neşelerde bulunduğunu belirtmekle kalmaz,ayrıca aksaklıkların olası çözüm yollarının neler olacağını da belirtir.Bu nedenle raporlar,aksaklıkların ortadan kaldırılmasına karar vermede yardımcı olacak nitelikte düzenlenirler(42).

İmalat endüstrisi işletmelerinde gerçekleştirdiğimiz anket araştırmasından elde edilen sonuçlar,kontrol raporlarının amacı ve kontrol raporlama süreci konusunda ek bilgiler sağlamaktadır.Anket araştırmasında hem bölüm yöneticilerine hem de yönetim muhasebecilerine dördüncü soru olarak aşağıdaki soru sorulmuştur:

-4.Sıza göre kontrol raporlamasının amacı nedir?

Bu soru çeşitli yanıtlar verilebilecek bir soru olmasına,yani soruyu yanıtlayacaklara seçmeleri için hiçbir sık verilmemesine karşın,hem bölüm yöneticileri hem de yönetim muhasebecilerinden alınan yanıtlar,belirli bir benzerlik göstermiştir.Bu yanıtları savulan beş ayrı amaca göre gruplamak olurludur(43).Yönetim muhase-

(40)LEWIS,s.35.LALİK,s.240.

(41)MAX BLOCK,"Practical Cost Controls--How They Can Help Management Improve Profits",İçinde:HECTOR R.ANTON-PETER A.FIRMIN,Contemporary Issues in Cost Accounting,(New York:Houghton-Mifflin Company,1966),s.87.

(42)LALİK,s.209.

(43)Anketteki dördüncü soruya verilen özel yanıtların tümü,çalışmamızın Altıncı Bölümünde,"Raporlama Sistemine İlişkin Anket Sorularına Verilen Yanıtların Analizi ve Değerleme Sonuçları"başlığı altında sunulmuştur.

cilerinden alınan yanıtlarda, yönetim muhasebecileri aşağıda belirtilen beş ana amacı belirtmişler ve yönetim muhasebecileri grubunun her ana amaca ilişkin tercih yüzdeleri de her amacın karşısında gösterilmiştir:

- i-Sorun alanlarının üstesinden gelmek ve kendi bölümlerini kontrol etmek için gereksinim duydukları bilgileri işletme yöneticilerine sağlamak(%31),
- ii-Bölümün kâr amacına ulaşma başarısını belirlemek ve kontrol etmek(%19),
- iii-Kontrol edilmesi gereken yönetim alanlarını belirlemek(%19),
- iv-İşletme yöneticilerinin alacakları kararlarda kullanacakları bilgileri sağlamak(%19),
- v-İşletme eylemlerini planlamak, kontrol etmek, planlardan meydana gelen sapmaları analiz etmek ve işletme yöneticilerine bilgi vermek(%12).

Yönetim muhasebecilerinin yaklaşık olarak %81'i(yukarıda 1. 3.4.ve 5.amaçların karşısındaki yüzdelerin toplamı), işletme yöneticilerine bilgi vermenin ve genellikle muhasebe bilgilerini işletme yöneticilerine iletmenin kontrol raporlamasının amacını oluşturduğu konusunda birleşmişlerdir. Gerçekte yönetim muhasebecilerinden alınan yanıtlar, yönetim muhasebecisinin daha önce açıklanan kontrol işlevindeki rolüyle uyumaktadır. Soruları yanıtlayan yönetim muhasebecileri, yönetim muhasebesinin kontrol işlevindeki rolünü kabul ettiklerini ve kendilerinin kontrol raporlamasının amacı olarak kabul ettikleri amaçla uyumunu belirtmişlerdir.

Bölüm yöneticilerinden alınan yanıtlardan da, kontrol raporlamasına ilişkin olarak şu üç ana amaç belirlenmiştir:

- i-Planlardan meydana gelen sapmaları, eğilimleri ve özel sorunları belirtmek(%54),
- ii-Sorumluluk birimlerini değerlemede ve kontrol etmede kullanılacak bilgileri sağlamak(%18),
- iii-Her sorumluluk biriminin fiili başarısını, planlanan başa-

ıyla ve başarı eğilimleri ile karşılaştırmak suretiyle belirlemek(%9),

iv-Birbiriyle ilgisi bulunmayan çeşitli amaçlar(%18).

Yukarıda parantez içinde görülen yüzdeler her bir amaca ilişkin toplam yanıtların yüzdesini göstermektedir.

Yukarıdaki amaçlardan ilk ikisi,değişik biçimde ifade edilmelerine karşın,gerçekte birbirinin aynıdır.Yukarıda sözü edilen ilk amaç,gerçekte ikinci amaçta kullanılması gereken bilgilerin belirlenmesinden başka bir şey değildir.Bu nedenle,soruları yanıtlayan bölüm yöneticilerinin yaklaşık olarak %72'si(yukarıdaki 1.ve 2.amaçların karşısındaki yüzdelerin toplamı),kontrol raporlamasının amacının,kendilerine kontrol işlevini yerine getirirlerken gereksinim duydukları bilgilerin sağlanmasından oluşması gerektiği kanısında birleşmişlerdir.

Yönetim muhasebecileri ve bölüm yöneticilerince belirtilen amaçlar dizisinin incelenmesi ve karşılaştırılması,yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin büyük bir çoğunluğunun,kontrol raporlamasının,işletme yöneticilerinin kontrol işlevinin yerine getirilmesinde gereksinim duydukları bilgileri sağlamayı amaç olarak seçmesi gerektiği konusunda birleştiklerini ortaya koymuştur.Bu bilgilerin gerçek niteliği ya da bilgilerin belirli türleri konusunda bazı farklılıklar ortaya çıkmakla birlikte,yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin tümü,bu bilgilerin gerçek niteliği ve türü konusunda genellikle birleşmektedirler.Yönetim muhasebecileri ile yöneticilerin tümünün,genellikle birleştikleri bilgilerin niteliği ve türü,aynı zamanda kontrol raporlarının ve kontrol raporlamasının literatürde belirtilen ve daha önce açıkladığımız amaçlarıyla da büyük bir ölçüde uyuşmaktadır.

2-İletişim Durumunun Genel Niteliği

Kontrol raporu daha önce de tanımlandığı gibi,yönetim muhasebecisi ile kontrol işlevini yerine getiren bölüm yöneticisi arasındaki iletişimi sağlayan temel aracı oluşturur.Kontrol raporu

aynı zamanda,işletmenin muhasebe müdürlüğü bölümü ya da kontrolör bölümü ile bölüm yöneticileri arasında iletişimi sağlayan temel aracı oluşturur.Muhasebe müdürlüğü bölümü ile bölüm yöneticileri arasındaki bu iletişimin genel niteliği,yatay ya da yan iletişim olarak en iyi biçimde şöyle tanımlanabilir:

Her işletmede ortak sorunların değişik yönleri üzerinde çalışan bölümler ya da kişiler arasında,sürekli olarak bir yatay ya da yan iletişim bulunur.İşletmede ortak sorunların değişik yönleri üzerinde çalışan bu bölümlerin ya da kişilerin işbirliği yapmaları beklenir.Kendi işini iyi bilen,fakat başkalarının işi hakkında çoğu kez daha az bir bilgiye sahip olan kişi uzman olarak tanımlanır.Nitekim yatay iletişim,doğal olarak herhangi bir alanda uzmanlaşan bir kişiden,başka bir alanda uzmanlaşan başka bir kişiye doğru olur.Yatay iletişim aynı basamaktaki yöneticilerin,ortaklaşa bağlı buldukları üst düzey yöneticilerin emrine gerek kalmadan,karşılıklı olarak kendilerini ilgilendiren konularda işbirliği yapmaları halinde bu yöneticiler arasında oluşan ilişkilerdir(44).İşletmede aynı düzeyde bulunan bölümler arasında sıkı ilişkiler,amaç ve işbirliğini sağlamada daha etkili olmaktadır.Örneğin,yatay düzeyde yer alan finansman,imalat,pazarlama ve personel bölümleri arasında,sürekli ve çoğu kez zorunlu bilgi alış verişi olmaktadır.Özellikle piyasa rekabet koşullarının gerektirdiği hızlı karar alma durumlarında,genel müdür ya da işletme müdürüne danışılmadan imalat müdürlüğü ile muhasebe müdürlüğü arasında doğrudan doğruya ilişki kurulabilir.Ancak bu gibi durumlarda,komuta birliğini bütünü ile sarsmamak için,üst düzeydeki yöneticilerin alınan kararlardan ve girişilen eylemlerden en azından bilgili kılınması gerekir.Öte yandan,yatay iletişim,işletmede karşılıklı dayanışma ve takım ruhunun o-

(44) LLYOD-WARFEL, s.180. MEHMET OLUÇ, İşletme Organizasyonu ve Sevki İdaresi, (İstanbul: Sermet Matbaası, 1959), s.285.

luşmasına yardımcı olur(45).

Yukarıda yatay iletişime ilişkin olarak yapılan tanım, kontrol raporlaması sürecine son derece uygun düşmektedir. Çünkü hem yönetim muhasebecisi hem de bölüm yöneticileri, işletmede aynı bölümlerde çalışmakla birlikte, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını iyileştirmek amacıyla çaba harcamaktadırlar. Bir bölüm yöneticisi, kendi kontrolü altında bulunan ekonomik kaynakların kullanımı ile ilgili olarak aldığı kararlar aracılığıyla, işletmenin tüm finansal başarısını doğrudan doğruya etkileyebilir. Bölüm yöneticisi kontrolü altında bulunan ekonomik kaynakları, kendi bölümünün amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla kullanmaktadır. Öte yandan bir yönetim muhasebecisi, bölüm yöneticisinin kararlarında kullandığı bilgileri, bu yöneticiye sağlamak suretiyle işletmenin finansal başarısını dolaylı olarak etkileyebilir. Yönetim muhasebecisi muhasebe alanında uzmanlaşmış olmasına karşın, bir bölüm yöneticisi de aslında işletmenin başka bir işlevsel alanında uzmanlaşmıştır.

3-Kontrol Raporlamasının Önemi

Yukarıda yatay iletişime ilişkin olarak yapılan tanımın, bir kontrol raporlaması durumuna uygulanması, kontrol raporlamasının önemini açıkça ortaya koyar. İşletmelerde kontrol işlevinin başarılı bir biçimde yerine getirilmesi ve işletmenin etkin bir biçimde eylemlerini sürdürmesi arzulanıyorsa, yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticisinin işbirliği yapmaları ya da karşılıklı bir dayanışma içinde çalışmalarını gerekir. Aynı zamanda bu işbirliğinin sağlanması için de, kontrol raporları aracılığıyla etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi ve bu iletişimin sürekli kılınması gerekir. Kontrol raporları yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticisi

(45) ZEYYAT SABUNCUOĞLU, Örgütlerde Haberleşme Düzeni-Yapısal Analiz-

(Bursa: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:22, 1977), s.49

Yatay İletişim konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz.: İNAL

CEM AŞKUN "Yönetimde Haberleşme", ESADER, C.XII, S.2, (Haziran, 1976)

s.23-24.

arasında gerçekleştirilen iletişimin aracını oluşturmadığı sürece, yönetim muhasebecisi işletme yöneticilerince gereksinim duyulan bilgileri sağlama amacını istenilen bir biçimde gerçekleştiremeyeceği gibi, öte yandan bölüm yöneticisi de kararlarını gerekli bilgilerin tümüne sahip olmaksızın almak zorunda kalacaktır. Bu durum, kontrol raporlarının ve kontrol raporlamasının aşağıda belirtilen şu üç önemini kesin olarak ortaya koymaktadır:

- i-Kontrol raporlarının ve raporlamasının işletme için önemi,
- ii-Kontrol raporlarının ve raporlamasının yönetim muhasebecisi için önemi,
- iii-Kontrol raporlarının ve raporlamasının bölüm yöneticisi için önemi.

Kontrol raporlarının yönetim muhasebecisi için önemi şöyle açıklanabilir:

Verilerin kontrol işlevinin gerçekleştirilmesi amacıyla, etkin bir biçimde iletişimini sağlayan teknikler ya da yöntemler, verileri üretmede ya da elde etmede kullanılan teknikler ya da yöntemler kadar önemlidir. Kontrol işlevini gerçekleştiren yönetim eylemleri, işletme yöneticilerinin aldığı verilerce yönlendirilmediği ya da yönetilmediği sürece, muhasebecinin harcadığı çabalar boşa gitmiş demektir(46).

Kontrol raporlarının ve kontrol raporlamasının önemi konusunda, aynı zamanda anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde, yönetim muhasebecileri ile bir kısım bölüm yöneticilerine sorulan sorulara verdikleri yanıtlardan da bilgiler elde edilebilir. Yönetim muhasebecilerine sorulan anket sorularındaki üçüncü soru, muhasebecilerin, yönetim muhasebesinin kontrol raporlaması evresinin ya da yönünün önemi konusundaki görüş ve düşüncelerinin elde edilmesi amacıyla sorulmuştur. Yönetim muhasebecilerine üçüncü soru olarak şu soru sorulmuştur.

(46)McFARLAND, s. 92-93.

3. Size göre yönetim muhasebesinin raporlama evresinin, kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından size en uygun gelenini seçiniz).

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne de Önemsiz)	Biraz	Çok Önemli	Son Derece Önemli
----------------	---------	---------------------	---------------------------------------	-------	---------------	----------------------

Bu üçüncü soruda, yönetim muhasebecilerinden, yönetim muhasebesinin raporlama evresinin önemi konusundaki görüş ve düşüncelerini yukarıda sıralanan yanıt şıklarından birini seçmek suretiyle belirlemeleri istenmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar, yönetim muhasebecilerinin, yönetim muhasebesinin raporlama evresinin, kontrol işlevinin yerine getirilmesinde oldukça önemli olduğunu düşündüklerini açıkça ortaya koymuştur. Yönetim muhasebecilerinin %75'i raporlama evresinin "Çok Önemli" olduğunu, %25'i de "Son Derece Önemli" olduğunu belirtmiştir(47).

Aynı şekilde bölüm yöneticilerinin, kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi konusundaki görüş ve düşünceleri de, aşağıda belirtilen soruya verdikleri yanıtlardan elde edilmiştir:

3. Size göre, kontrol raporlarının, sorumlu olduğunuz bölümde ya da birimde kontrolün gerçekleştirilmesindeki önemi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından size en uygun gelenini seçiniz).

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne de Önemsiz)	Biraz	Çok Önemli	Son Derece Önemli
----------------	---------	---------------------	---------------------------------------	-------	---------------	----------------------

Bölüm yöneticilerine sorulan bu üçüncü soruda, kontrol raporlarının, bölüm yöneticilerinin kendi bölümlerinde kontrolü gerçekleştirmedeki önem derecesi ya da rolü konusunda yöneticilerin gö-

(47) Yönetim muhasebecilerinin üçüncü sorudaki şıklara vermiş oldukları yanıtların toplam yüzdesi, çalışmamızın VI. bölümünde sunulmuştur.

rüş ve düşüncelerinin elde edilmesi amaçlanmıştır. Başka bir deyişle, raporların, kontrol işlevinin yerine getirilmesinde yöneticilere sağladığı pratik yararın derecesinin saptanması amaçlanmıştır.

Bu üçüncü soruya bölüm yöneticilerinin verdikleri yanıtlar, bölüm yöneticilerinin, kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde çok önemli rol oynadığını kabul ettiklerini ortaya koymaktadır. Bölüm yöneticilerinin %50'si kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde "Çok Önemli", %30'u da "Son Derece Önemli" bir rol oynadıklarını kabul etmektedir. Bu iki yanıt birleştirildiğinde, bölüm yöneticilerinin %80'nin (%50+%30), kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde "Oldukça Önemli" bir rol oynadığı kanısında olduklarını gösterir (48). Bölüm yöneticilerinin geriye kalan %20'si de kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde "Biraz Önemli" olduğunu belirtmiştir.

Kısaca, üçüncü soruya verilen yanıtlardan, kontrol raporlarının bölüm yöneticilerinin kendi bölümlerinde kontrolü yerine getirmelerinde son derece önemli bir rol oynadıkları ve aynı zamanda kontrol raporlamasının kontrole yönelik yönetim muhasebesinin çok önemli bir bölümünü ya da işlevini oluşturduğu sonucu çıkartılabilir. Eğer yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin bu üçüncü soruya verdikleri yanıtlar birleştirilse, kontrol raporlarının önemi konusunda daha fazla deneysel kanıt ya da destek elde edilebilir.

4-Kontrol Raporlarının Genel Biçimi ve İçeriği

Daha önce belirtildiği gibi, kontrol raporları düzenlendikleri sorumluluk birimlerinin başarı durumunu kesin olarak gösterir. Uygulamada çeşitli imalat endüstrisi işletmelerinde kullanılan belirli türdeki kontrol raporları; biçim, çeşit ve hatta hazırlanma sıklığı açısından her ne kadar birbirinden farklı iseler de (49),

(48) Bölüm yöneticilerinin üçüncü sorudaki şıklara vermiş oldukları yanıtların toplam yüzdesi, çalışmamızın VI. Bölümünde sunulmuştur.

(49) ARIKAN, s.33.

içerikleri büyük ölçüde birbirine benzemektedir. Belirli bir sorumluluk birimi ya da işletme bölümü için hazırlanan kontrol raporunda, genellikle şu üç unsur göze çarpar(50).

i-Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısı:Sorumluluk biriminin bu gerçek finansal başarısı oluşan ve birime yüklenen gerçek maliyetler ve birimce sağlanan gerçek hasılat ile gösterilir,

ii-Sorumluluk biriminin planlanan ya da bütçelenen finansal başarısı:Bu finansal başarı da,planlanan maliyetler ve hasılat ile gösterilir,

iii-Sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısı ile planlanan başarısı arasındaki uygunluk ya da uyumsuzluk:Bu iki tür finansal başarı arasındaki uygunluk ya da uyumsuzluk,gerçekleşen maliyet ve hasılat unsurları ile planlanan maliyet ve hasılat unsurları arasındaki farklarla gösterilir ve "sapma"olarak tanımlanır.İşte bu sapmalar,işletme yöneticilerinin daha önce açıklanan kontrol sürecindeki rollerini ya da görevlerini yerine getirmeleri amacıyla gereksinim duydukları bilgiyi oluşturur.

Kontrol sürecinde,bütçeler ile muhasebe verilerinin kullanılmasını sağlayan aracı,geleneksel başarı(kontrol)raporları oluşturur.Başarı raporlarının,bütçelenen veriler ile gerçekleşen veriler arasındaki sapmaları göstermesi gerekir.Başarı raporlarının sapmaları göstermesi sonucunda,işletme yöneticilerinin dikkatleri,planelardan meydana gelen önemli sapmalara yol açan nedenlerin analizine ve gerekli görülen önlemlerin alınmasına çevrilebilir(51). Başka bir deyişle,ortaya çıkan sapmalar yöneticilerin dikkatini;

(50)ROBERT N.ANTHONY-GLENN A.WELSEH,Fundamentals of Management Accounting,(Homewood-Illinois:Richard D.Irwin Inc.,1974),s.473.
MAYMUELLER-WILLIAMS,s.44.

(51)SHILLINGLAW,s.4-5.Ayrıca bkz.:ANDERSON-SCHMIDT,s.93.

yüksek,yetersiz ya da yeterli başarı gösteren bölümler üzerine çeker.Planlardan meydana gelen bu sapmalar,sorumluluk birimlerine,harekete geçme ve araştırma yapma gereğini hatırlatıcı rol oynar.Bu hareket;düzeltmeye,değiştirmeye ya da gözden geçirmeye yönelik olabilir.Olumlu yöndeki sapmaların da,olumsuz sapmalar gibi araştırılması gerekir.Olumsuz sapmalar,ileride bir tehlike olabileceğini ortaya koyar.Bunlar çoğu kez,sapmanın nedeni bulununcaya dek sürdürülen daha derin araştırmaları gerektirirler(52).

Kontrol raporlarındaki bilgilerin kaynağını,işletmenin Muhasebe Sistemi oluşturur.En belirgin iki bilgi kaynağı şunlardır:

i-Tüm sorumluluk birimleri için hazırlanan bütçeler.Bütçeler planlanan ya da bütçelenen başarının kaynağını oluşturur,

ii-"Sorumluluk Muhasebesi Sistemi"tarafından,işletmenin tüm bölümlerinden toplanan gerçekleşmiş maliyetler ile hasılat.Bu fiili maliyetler ile hasılat da,gerçek finansal başarıyı gösterir.

Kontrol raporu iki zaman boyutuna sahiptir.Kontrol raporları geçmişe ilişkin eylem ve olayları belirttiği için,tarihi bir rapordur.Öte yandan kontrol raporları,aynı zamanda geleceğe de ışık tutarlar.Başka bir deyişle;geçmişte oluşan olayların ve alınan kararların sonuçları,gelecekte alınacak kararlar ile yapılacak eylemlere yol gösterir(53).

Kontrol raporları;kapsadığı süreye ve raporlarca içerilen dönemin sonu ile raporun yayınlanması ya da sunulması arasında geçen süreye bağlı olarak,özet ve cari raporlar olarak iki gruba ay-

(52)GLENN A.WELSCH(Çev:YAMAN ERDAL-ENVER ÇAPÇI-BETÜL ÇAPÇI-TUNÇ TAYANÇ-FÜSUN TAYANÇ-ASIM AKSADE-TUNCAY AKOĞLU),İşletme Bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü,(Ankara:Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:4,1978),s.573.

(53)NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS,s.3.

rılabilir. Raporca içerilen dönemin sonu ile raporun yayınlanması ya da sunulması arasında geçecek sürenin, olanaklar elverdiği ölçüde kısa tutulması gerekir. Aylık raporlar için bu süre, on günden az olmalıdır(54). zet kontrol raporları, çoğu kez uzun bir dönemi kapsar ve bir işletmeye ya da fabrikaya ilişkin belirli bir sorumluluk biriminin tüm finansal başarısını gösterir. Bu raporlar belirli bir dönemdeki başarıyı özetler, genellikle bu dönem bir aylık bir süreyi kapsar. Bu zet raporlar, en azından iki yararlı işlevi yerine getirirler(55):

i-Finansal başarının genel niteliği konusunda, st düzey işletme yönetimine bilgi verirler,

ii-Cari kontrol raporlarını kontrol etme aracı olarak kullanırlar.

Cari kontrol raporlarının, finansal tablolara dönüşen zet kontrol raporları ile uyulması gerekir. zet kontrol raporlarına şu raporlar örnek olarak verilebilir:

i-Fiili ve btçelenen gelir ve gider tablosu,

ii-Mamul türleri itibariyle hazırlanan gelir ve gider tablosu,

iii-Satış bölgeleri itibariyle hazırlanan fiili ve btçelenen satışların karşılaştırılması,

iv-Bölümsel ya da departmantel zet maliyet raporları,

v-Sorumluluklar itibariyle hazırlanan aşırı imalat maliyetinin zeti,

vi-Stokların aylık tablosu,

vii-Alacaklar hesabının aylık durumu.

Öte yandan cari kontrol raporları, zet kontrol raporlarına

(54) ANTHONY-WELSCH, s. 481.

(55) HECKERT-WILLSON, s. 528. JOHN J. W. NEUNER, Cost Accounting Principles and Practice, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1962), s. 712.

oranla daha sık aralıklarla hazırlanırlar ve planlardan meydana gelen sapmaları ayrıntılı bir biçimde belirtme amacını güderler. Cari kontrol raporları, genellikle belirli bir bölümün eylemlerinden ve başarısından sorumlu olan bölüm yöneticisi için hazırlanırlar. Oysa özet kontrol raporları, genellikle üst düzey yönetim için hazırlanırlar. Cari kontrol raporları saatlik, günlük ya da haftalık olarak yayınlanan raporlardır. Bu raporların amacını, büyük kayıplar meydana gelmeden önce, ivedi düzeltici önlemlerin alınmasını sağlamak oluşturur. Bu raporlara örnek olarak şu raporlar verilebilir(56):

- i-Mamullerin günlük ve haftalık satışlarını, tahminlerle karşılaştırmalı olarak gösteren rapor,
- ii-İskartalara ya da aşırı ham madde kullanımlarına ilişkin günlük ya da haftalık raporlar,
- iii-Fiili ve standart çalışma saatlerini karşılaştıran saatlik, günlük ya da haftalık işçilik raporları,
- iv-Fiili ve bütçelenen giderlerin aylık ya da on beş günlük tabloları,
- v-Nakit girişlerini, ödemeleri ve hesap kalanlarını planlarla karşılaştırmalı olarak gösteren haftalık raporlar.

5-Kontrol Raporlarına İlişkin Örnekler

Kontrol raporları, genellikle rapor edilen eylemlerin niteliğine bağlı olarak, bir takım gruplara ayrılabilir. Amerika Birleşik Devletlerinde Ulusal Muhasebeciler Derneği 1960 yılında, muhasebenin pratik tanımlarına katkıda bulunan altmış bir tane üyesini, işletme yöneticilerinin görevlerini yerine getirmelerinde en yararlı olan raporların belirlenmesi amacıyla, bir araştırma yapmaları için görevlendirmiştir. Bu araştırma sonucunda, kontrol raporlarının tipik türlerini ve en yararlılarını oluşturan şu altı genel grup belirlenmiştir(57):

(56)HECKERT-WILLSON, s. 528. NEUNER, s. 712.

(57)NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, s. 5-27.

A-Bölüm Eylemlerini Özetleyen Kontrol Raporları

Bu tür kontrol raporları, belirli bir sorumluluk biriminin hem hasılat hem de maliyet yaratan eylemlerinin gerçek sonuçlarını, planlanan hasılat ve maliyet unsurları ile karşılaştırmalı bir biçimde gösterir. (TABLO:1)'de görülen kontrol raporu, eylemleri özetleyen kontrol raporlarına bir örnek oluşturur. Bu tür kontrol raporları çoğu kez üst düzey işletme yönetimi için aylık olarak hazırlanır.

G E L İ R T A B L O S U				Yılbaşından Bugüne Dek
BU AY				Fiili Bütçelenen Sapma
Fiili Bütçelenen Sapma				Fiili Bütçelenen Sapma
NET SATIŞLAR	10.000	11.000	(1.000)	
DEĞİŞKEN MALİYET	7.500	7.700	200	(Yıllık Rakamlar Verilmemiştir)
KATKI PAYI	2.500	3.300	(800)	
Satışların %'si	25.0	30.0	(1)	
<u>SABİT MALİYETLER</u>				(1) Planlanan Katkı Payındaki Azalışın Çabuk Analiz Edilmesi İçin, fiili oran %25x (1.000) Satış sapması (250) Bütçelenen oran %30 11.000 Büt. mik.x%5 (550)
İMALAT	500	540	40	Top. Sapma (800)
PAZARLAMA	500	490	(10)	Katki Payındaki 800TL'lik azalışın 250TL'sı mamul karması ile ilgili değildir ve 550TL'sı da gerçekleştirilmeyen Satış Hacmi nedeniyle ortaya çıkmıştır.
YÖNETİM	250	225	(25)	(2) Bu ay içinde stoklara yüklenen imalat maliyetlerindeki değişimi ifade eder.
MÜHENDİSLİK	450	550	100	
Top. Sab. Mal.	1.700	1.805	105	
Satışların %'si	17.0	16.4		
<u>FAALİYET GELİRLERİ</u>	900	1.545	(645)	
Satışların %'si	9.0	14.0		
Stok Ayarlaması (Sabit Takım)	(50)	(25)	(25)(2)	
<u>ÖTEKİ GELİRLER</u>	130	85	45	
<u>ÖTEKİ GİDERLER</u>	30	90	60	
<u>VERGİDEN ÖNCEKİ GELİR</u>	950	1.515	(565)	
Satışların %'si	9.5	13.8		
<u>VERGİLER</u>				
(Çeşitli Vergiler)				
<u>NET GELİRLER</u>	455	720	(265)	
(Satışların %'si)	4.5	6.5		

(Üst Düzey İşletme Yönetimine Aylık Olarak Sunulur)

TABLO:1-BÖLÜM EYLEMLERİNİ ÖZETLEYEN KONTROL RAPORU

KAYNAK: NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Management Find Most Useful, (New York: National Association of Accountants, 1960), s. 8.

B-Önemli Verileri İçeren Kontrol Raporları

Bu raporlar, işletme yönetiminin gereksinim duyduğu özel bilgileri içerirler. Bu bilgiler çoğu kez fiziksel birimlerle ve parasal tutarlarla ifade edilen hacimle ilgilidir. (TABLO:2)'de görülen kontrol raporu, önemli verileri içeren kontrol raporlarına bir örnek oluşturur. Bu tür kontrol raporları, çoğu kez bölüm yöneticilerine ya da fabrika müdürlerine sunulmak amacıyla aylık olarak hazırlanırlar.

	Temel Kabul			
	Edilen Dönem	Ocak	Şubat	Aralık
<u>DİREKT İŞÇİLİĞİN BAŞARISI</u>				
Makina Fabrikası	%00	%00	%00	%00
Kaynak Fabrikası	%00	%00	%00	%00
Toplam İmalat Bölümü	%00	%00	%00	%00
<u>ENDİREKT İŞÇİLİK SAATLERİNİN DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİNE ORANI</u>				
Makina Fabrikası	%00	%00	%00	%00
Kaynak Fabrikası	%00	%00	%00	%00
Toplam	%00	%00	%00	%00
<u>MIKTAR(000)</u>				
Fiili Direkt İşçilik Saatleri	000	000	000	000
Standart Direkt İşçilik Saatleri	000	000	000	000
Toplam Standart Tutar:				
İmal Edilen Ana Mamuller	0000	0000	0000	0000
Öteki Fabrikalara İmal Ettirelen Mamuller	000	000	000	000
<u>BÖLÜMÜN KONTROLEDİLEBİLEN MALİYETLERİ/STANDART DİREKT İŞÇİLİK SAAT.</u>				
Muhasebe	.00TL	.00TL	.00TL	.00TL
İmalat	0.00TL	0.00TL	0.00TL	0.00TL
Toplam	0.00TL	0.00TL	0.00TL	0.00TL
<u>ÖTEKİ MALİYET ENDEKSLERİ</u>				
Uzman Olmayan İşçilik Nedeniyle Oluşan İskartalar(000)	00TL	00TL	00TL	00TL
Bir Standart Direkt İşçilik Saati Başına	.00TL	.00TL	.00TL	.00TL
Ham Madde ve İşletme Malzemesi Alımı	0.000TL	0.000TL	0.000TL	0.000TL
Hammadde Sapması(000)	—	000TL	000TL	000TL
Ham Madde Sapma Yüzdesi	—	0.01	0.01	00.01
<u>İŞGÖRENLER VE ÇALIŞILAN SAAT</u>				
İşe Alınan	00	0	0	000

İşten Ayrılan	00	000	00	00
Bölmelerde Çalışan İşgören Sayısı:				
Muhasebe	000	000	000	000
İmalat	0000	0000	0000	0000
Toplam	0000	0000	0000	0000
Çalışılan Fiili Saat Miktarı(000):				
Saatlik Çalışma-Direkt	000	000	000	000
Saatlik Çalışma-End.Tüm Bölmelerin	000	000	000	000
Saatlik Çalışma Toplamı	000	000	000	000
Haftalık Çalışma	00	00	00	00
Saatlik ve Haftalık Çalışma Top.	000	000	000	000
Çalışılan Fazla Mesai Saatleri(000):				
Saatlik Çalışma	0.0	0.0	0.0	0.0
Haftalık Çalışma	0.0	.0	.0	.0
Toplam	00.0	0.0	0.0	0.0
<u>STOKLARIN STANDART MALİYETİ(000):</u>				
Direkt Ham Madde Stokları	0.000TL	0.000TL	0.000TL	0.000TL
End.H.mad.işletme Malz.Stokları	000TL	000TL	000TL	000TL
Temel Mamul Stokları	0.000TL	0.000TL	0.000TL	0.000TL
Toplam	0.000TL	0.000TL	0.000TL	0.000TL

(Genel Müdür Yardımcısına, Fabrika Müdürüne ve Bölüm Yöneticilerine Aylık olarak Sunulur)

TABLO:2-ÖNEMLİ VERİLERİ İÇEREN KONTROL RAPORU

KAYNAK:NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Managements Find Most Useful, (New York:National Association of Accountants, 1960),s.15.

C-İmalat Eylemlerini İçeren Kontrol Raporları

Bu tür kontrol raporları, çoğu kez imalat düzeylerini kontrol etmek amacıyla düzenlenirler. Bu raporlar imalatın fiziksel miktarına ilişkin verileri içerir ve çoğu kez elektronik veri süreceleme aygıtları ile hazırlanırlar.

D-İşgücünün Etkinliğini Gösteren Kontrol Raporları

Bunlar işçilik maliyetlerinin kontrol edilmesi amacıyla kullanılan raporlardır. Bu tür raporlar, çoğu kez fabrika müdürleri ve ustabaşılar için haftalık olarak hazırlanır. Bu raporlar genellikle gerçekleşen işçilik maliyetleri ve saatlerini, bütçelenen işçilik maliyet ve saatleriyle karşılaştırılmalı bir biçimde gösterir. (TABLO:3)'de görülen kontrol raporu, bu tür kontrol raporlarına bir örnek oluşturur.

İşçiliğe İlişkin İstatistikler

Cari Üç Aylık Dönem				Yılbaşından Bugüne Dek		
12.7.1978		Dönem Başından Bugüne 10.Haf.		23.Hafta		
Saatler	End.İş. D.İşç. Oranı	Saatler	End.İş. D.İşç. Oranı	Saatler	End.İş. Dir.İşç. Oranı	Yıllık Hedef
D.İşç.S.Fiili	11.800	115.500	—	220.000	—	—
Bütçe.	11.500	115.000	—	225.000	—	600.000
End.İşç.S.Fiili	1.800	17.300	%15	28.600	%13	—
(D.İşç.)Bütçe.	1.400	14.000	%12	27.000	%12	%12
End.İşç.S.Fiili	6.100	61.200	%52	123.200	%56	—
(End.İşç.)Bütçe.	6.000	60.000	%52	123.800	%55	%50
Top.End.İşç.S.Fiili	7.900	78.500	%67	151.800	%69	—
Büt.	7.400	74.000	%64	150.800	%67	%62
Saatiik Fazla Çal.:						
D.İşç.S.Fiili	1.300	10.400	%9	13.200	%6	—
Bütçe.	1.180	11.800	%10	13.500	%6	%15
End.İşç.S.Fiili	360	5.800	%5	6.600	%3	—
Bütçe.	350	3.500	%3	4.500	%2	%5
Maaşlar Fiili	14.400TL	141.500TL	—	320.000TL	—	—
Bütçe.	14.000TL	140.000TL	—	315.000TL	—	800.000TL
Maaşlı Fazla Çalışma Fiili	1.000TL	8.400TL	—	12.000TL	—	—
Bütçe.	800TL	8.000TL	—	10.000TL	—	40.000TL

Cari Üç aylık döneme ve yılbaşından bugüne ilişkin bütçe rakamları, belirlenen üç aylık bütçe rakamlarına dayanır.

GÖRÜS VE DÜŞÜNCELER:

Direkt işçilerin endirekt işçilik saatleri, bu hafta 8 adet freze makinasının yeniden yerleştirilmesi nedeniyle yüksektir. Yeniden yerleştirme projelerinin tümü tamamlandığında; fiili işçilik saatlerinin bütçelenen işçilik saatlerini, ikinci üç aylık dönemin geri kalan bölümünde geçmemesi gerekir.

(Bu rapor bölüm yöneticilerine haftalık olarak sunulur)

TABLO:3-İŞGÜCÜNÜN ETKİNLİĞİNİ GÖSTEREN KONTROL RAPORU

KAYNAK: NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Management Find

Most Useful, (New York: National Association of Accountants, 1960),

E-İmalat Giderlerini İçeren Kontrol Raporları

Bu raporlar, imalat eylemleri ile ilgili giderleri kontrol etmek amacıyla kullanılırlar. Bu tür raporlar, genellikle bölümsel te-mele göre hazırlanır ve aylık olarak yöneticilere ve bölüm başkanla-rına sunulur. (TABLO:4)'de görülen kontrol raporu, bu tür kontrol ra-porlarına bir örnek oluşturur.

	Bu Ay			Yılbaşından Bugüne Dek		
	Fiili Tutar	Günlük Maliyet		Fiili Tutar	Günlük Maliyet	
		Bütçe	Fiili		Bütçe	Fiili
Gün Sayısı		28	28		91	91
Direkt İşç.	20.000	705	714	60.000	705	659
Maaşlar	2.000	70	71	6.000	70	66
Bak. On. İşç.	3.000	105	107	9.000	105	99
Ücr. Gid.	2.000	70	71	6.000	70	66
Yağcı Gid.	200	7	7	600	7	7
Tel Keçe G.	20.000	705	714	60.000	705	659
On. B. Malz.	3.000	105	107	9.000	105	99
Amor. Gid.	15.000	536	536	45.000	536	495
Sigor. Gid.	500	19	19	1.500	19	16
Vergiler	2.500	89	89	7.500	89	82
Böl. T. Mal.	68.200	2.411	2.435	204.600	2.411	2.248
Kul. Kw-S. miktarı		3.000.000	2.800.000		9.000.000	8.700.000
Kul. Buhar. miktarı		80.000	81.000		240.000	260.000

(Bu Rapor İmalat Yöneticisine ve Bölüm Yöneticilerine Aylık Olarak Sunulur).

TABLO:4-İMALAT GİDERLERİNİ İÇEREN KONTROL RAPORU

KAYNAK: NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Management Find Most Useful, (New York: National Association of Accountants, 1960), s.26.

W-Proje Maliyetini İçeren Kontrol Raporları

Bu raporlar, belirli projelerin maliyetlerini kontrol etmek için kullanılır. Bu tür raporların odak noktasını, bir işletme bölümün-den daha çok, bir proje ya da belirli bir iş oluşturur. Bu raporlar, genellikle bir projenin haftalık finansal durumunu ayrıntılı bir bi-çimde gösterir ve projeden sorumlu işletme yöneticisine gönderilir. (TABLO:5)'de görülen kontrol raporu, bu tür kontrol raporlarına bir örnek oluşturur.

Tarih: _____ Projeyi Hazırlayan: _____
Proje Mühendisi: _____ Proje Maliyeti: _____

<u>Tanım</u>	<u>Yaklaşık Toplam Tutarı</u>	<u>Tah. Maliy.</u>	<u>Bugüne Dek İşç. Maliy.</u>	<u>Bugüne Dek D.H. mad. Maliy.</u>	<u>Toplam Maliyet</u>	<u>Fiziksel tamamlanma %si</u>
	TL	TL	TL	TL	TL	
	<u>TL</u>	<u>TL</u>	<u>TL</u>	<u>TL</u>	<u>TL</u>	

Projenin Proje Mühendisinin
Gönderileceği Kişiler: Yaptığı Kontrol : (Tarih) _____
Görüş ve Düşünceler: _____
(Bu rapor proje mühendisine kontrol etmesi için haftalık olarak sunulur)

TABLO:5-PROJE MALİYETLERİNİ İÇEREN KONTROL RAPORU

KAYNAK: NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Reports Which Management Find Most Useful, (New York: National Association of Accountants, 1960), s. 27.

6-Kontrol Raporlama Sistemlerine İlişkin Bir Örnek

Yukarıda, kontrol raporları türlerine ilişkin olarak verilen örnekler, imalat endüstrisi işletmelerinde gerçekte kullanılan belirli kontrol raporlarının genel biçim ve içeriklerini gösterir. Bu örnekler yanında ayrıca, bütünleşik bir kontrol raporlama sistemine de uygulamadan bir örnek vermek gerekir. Çünkü kontrol raporları, bir kontrol raporlama sistemi olmadan, işlevlerini etkin bir biçimde yerine getiremezler. Yönetim muhasebesinde kontrol işlevinin yerine getirilmesi için, raporlama sisteminin bir bütün olarak ele alınması; değişik türdeki kontrol raporlarının, işletme yöneticilerinin gereksinim duydukları kontrol bilgilerini sağlayan bütünleşik bir iletişim sisteminin oluşturulması amacıyla nasıl birleşti-

rilmeleri gerektiğini kesin olarak belirler.

Anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinin birinde gerçekleştirilen örnek olay çalışması, bu işletmenin kontrol raporlama sisteminin belirlenmesine olanak sağlamıştır. Belirlenen bu kontrol raporlama sistemi, bugün halihazırda imalat endüstrisinde kullanılan kontrol raporlama sistemine yararlı bir örnek oluşturur. Bu kontrol raporlama sistemi, aynı zamanda çalışmamıza gerçek bir nitelik kazandıran ve buraya dek belirtilen kavram ve düşünceleri bütünleştiren bir tekniği ya da yöntemi de oluşturmaktadır.

Örnek olay çalışması yapılan bu işletmenin kontrol raporlama sistemi, "Standart Olmayan Maliyet Kontrol Sistemi" olarak adlandırılmakta ve müşterilerin özel gereksinimlerini karşılamak amacıyla geliştirilen ve birbirine bağımlı olmayan çeşitli projelere ilişkin maliyetleri kontrol etmeyi amaçlamış bulunmaktadır. İşletmede her bir projeyle ilgili olarak, sipariş maliyet sistemi kullanılmakta ve bu sistem, çeşitli maliyet unsurlarının toplanmasına önem vermektedir. Kontrol raporlama sistemi; muhasebe bölümü ile projelerin yerine getirilmesinden ve geliştirilmesinden sorumlu çeşitli yönetim düzeyleri arasında iletişimi gerçekleştiren temel iletişim aracını oluşturmaktadır.

İşletmenin maliyet kontrol sisteminin maliyet bilgi girdileri ve bu bilgilerin kaynakları, genel olarak aşağıda belirtilen unsurlardan oluşmaktadır:

A-Birekt Ham Madde ve Materyal: İşletme tarafından elde edilen hammadde ve materyal, ambarda saklanmaktadır. Ham madde ve materyal, hammadde ve materyal ambarından talep edildiğinde, bu talep edilen hammadde ve materyalin maliyeti ilgili projeye yüklenmektedir. Bu maliyet; hammadde ve materyalin elde edilmesine ilişkin maliyet ile ham madde ve materyalin yüklenmesi ve boşaltılmasına ilişkin giderleri içermektedir.

B-Direkt İşçilik: Her proje için her hafta içinde kullanılan

çeşitli direkt işçilik tutarları ve türleri, zaman kartlarında toplanmaktadır. Her projenin direkt işçilik maliyet tutarı, her proje için kullanılan ya da harcanan direkt işçilik saati miktarının, belirli bir ücretle çarpılması suretiyle hesaplanmaktadır.

C-Genel İmalat Giderleri: Her projeye yüklenen genel imalat giderleri, toplam direkt işçilik maliyetlerinin önceden belirlenen bir yüzdesine eşittir.

Yukarıda da belirtildiği gibi; hem direkt ham madde ve materyal, hem de direkt işçilik maliyetleri, her projeye doğrudan doğruya yüklenmesine karşın, genel imalat giderleri işçilik maliyetlerine dayanarak dolaylı olarak yüklenmektedir.

Bir projenin belirlenmesinden itibaren, aşağıda açıklanan gerçek yöntem izlenmektedir: Başlangıçta her proje için, biçimsel bir plan hazırlanmaktadır. Başka bir deyişle, her projenin geliştirilmesi için yapılması gerekli eylemler ile projenin geliştirilmesi süresince oluşacak tahmini maliyetler, ayrıntılı bir biçimde belirlenmektedir. Her projeye, belirli bir numara verilmektedir. Bu numara, projeye ilişkin olarak oluşan gerçek maliyetleri gruplamak ve toplamak amacıyla kullanılmaktadır. Her projeye ilişkin biçimsel plandaki ya da yetki formundaki tahmini maliyetler ile muhasebe sisteminden sağlanan gerçek maliyetlerin dönemsel karşılaştırılması, kontrol sisteminin temelini oluşturmaktadır. Proje maliyetlerinin kontrolundan sorumlu üst düzey işletme yönetimi, projeye ilişkin eylemleri yöneten proje yöneticisine ve aynı zamanda ham madde ve materyalin kontrol edilmesi, imalat döşem ve donatılarının sağlanması vb. destekleyici eylemleri yerine getirmekle sorumlu maliyet merkezi yöneticilerine güvenmektedir.

Bu işletmede maliyet kontrol sisteminin raporları, elektronik veri süreçleme aygıtı aracılığıyla dönemsel olarak hazırlanmaktadır. Maliyet kontrol sisteminin dört ana raporu, aşağıda kısaca açıklanmıştır:

a-Projeler için en önemli kontrol raporunu oluşturan ve ma-

liyetleri haftalık olarak toplayan Kümülatif Maliyet Raporu. Bu maliyet raporu, haftalık olarak düzenlenmekte ve ^{hem} bir önceki haftanın, hem de ayın başından bugüne kadarki gerçek direkt ham madde ve materyal, direkt işçilik maliyetleri ve genel imalat giderleri toplamalarını içermektedir. Bu raporda hem haftalık, hem de ayın başından bugüne kadarki gerçek maliyet toplamları, bütçelenen maliyetlerle karşılaştırılmaktadır. Maliyetlerin toplanması ve sunulması için sorumluluk merkezlerini kullanan ve kümülatif maliyet raporuna benzeyen bir başka rapor da, maliyet merkezi yöneticileri için haftalık olarak hazırlanmaktadır.

b-Haftalık olarak hazırlanan İşçilik Raporu. Bu rapor, proje yöneticileri için haftalık olarak hazırlanmaktadır. Bu rapor, her projeye ilişkin gerçek direkt işçilik saatlerini, tahmini direkt işçilik saatleri ile karşılaştırmalı bir biçimde göstermektedir.

c-Aylık Proje Raporu. Bu rapor, her proje ve maliyet merkezi için aylık olarak hazırlanmakta ve bugüne dek oluşan maliyetlerin toplamını, tahmini maliyetlerle karşılaştırmalı bir biçimde göstermektedir. Bu rapor proje yöneticileri ve maliyet merkezi yöneticileri için düzenlenmektedir.

d-Fihansal Aylık Rapor. Bu rapor, toplam kümülatif gerçek maliyeti, toplam tahmini maliyeti ve her projeye ilişkin tahmini maliyeti göstermektedir. Bu rapor; proje yöneticisi, bölüm yöneticisi, fabrika müdürü ve fabrika müdür yardımcısı için aylık olarak hazırlanmaktadır. Aynı zamanda bu rapora benzeyen ve "Aylık Durum Raporu" olarak adlandırılan bir başka rapor da, az önce belirtilen yöneticiler için aylık olarak hazırlanmakta ve sadece yukarıda belirtilen bilgileri içermekle yetinmemekte ayrıca, her projeye ilişkin toplam gerçek maliyetin toplam tahmini maliyete bölünmesi sonucunda elde edilen yüzdeyi de içermektedir(58).

(58)Yukarıda sözü edilen bu dört tür kontrol raporuna ilişkin örnekler, örnek olay çalışması yapılan imalat işletmesinin üst düzey yöneticilerince sakıncalı görüldüğü için çalışmamıza alınmamıştır. Bu nedenle sadece bu raporların tanıtılması ve açıklanması ile yetinilmek zorunda kalmıştır.

Daha önce belirtilen Özet Kontrol Raporları ile Cari Kontrol Raporlarının türleri göz önünde tutulduğunda, Aylık Proje Raporu ile Haftalık Kümülatif Maliyet Raporu ve Haftalık İşçilik Raporunun her ikisi de, Cari Kontrol Raporları grubuna sokulabilir. Sözü geçen bu raporlar, bölüm yöneticilerinin (yani, proje ve maliyet merkezi yöneticilerinin) önceden belirlenen finansal amaçlarına ulaşmaları ve kendi bölümlerinde finansal kontrolü gerçekleştirmeleri konusunda yardımcı olmak için düzenlenmektedirler. Öte yandan Finansal Aylık Rapor ile Aylık Durum Raporunun her ikisi de, Özet Kontrol Raporları grubuna girmekte ve üst düzey işletme yöneticilerine (yani, bölüm yöneticilerine ve fabrika müdürlerine) her bir projenin ve fabrikanın tüm yönleri konusunda gerekli bilgilerin verilmesi amacıyla düzenlenip sunulmaktadır.

İşletme yöneticileri, gerçek maliyetleri tahmini maliyetlerle aynı düzeye getirmek amacıyla düzeltici önlemlerin alınmasını gerektiren alanları belirlemede gereksinim duydukları bilgileri, yukarıda sözü edilen bu dört rapor aracılığıyla sağlamaktadırlar. İşletmenin maliyet kontrol sisteminden, düzeltici önlemlerin alınması için gereksinim duyulan temel bilgiler, haftalık olarak sağlanmaktadır. Bu bilgilerin haftalık olarak sağlanması, bu sistemin ayırıcı niteliğini oluşturmaktadır. Örnek olay çalışması yapılan bu işletmenin maliyet kontrol raporlama sistemi, imalat endüstrisi işletmelerinde halihazırda kullanılmakta olan gerçek maliyet kontrol raporlama sistemlerine bir örnek oluşturmaktadır.

Örnek olay çalışması yapılan bu imalat işletmesinden elde edilen bu gerçek maliyet kontrol raporlama sisteminden başka ayrıca, yönetim muhasebecilerinden anket sorularının yanıtları dışında istenen ek bilgilerden de, başka bir gerçek maliyet kontrol raporlama sistemi elde edilmiştir. Yönetim muhasebecilerinden bir tanesi, sadece kendisine sorulan anket sorularını yanıtlamakla yetinmemiş, aynı zamanda kendi işletmesinde halihazırda kullanılmakta olan gerçek maliyet kontrol sistemini, aşağıda belirtildiği biçimde kısaca

açıklamıştır:

"Bu işletmede kontrolün ilk evresi, mamul planlama ve mühendislik bölümünde yerine getirilmektedir. Yeni bir model ya da yeni bir mamul geliştirmek istendiğinde, takım maliyeti ile makina parçalarının maliyet hedefleri, beklenen satış fiyatlarına dayanarak belirlenmektedir. Dönem içinde geliştirilen mamuller hemen imal edilmeye başlanır. Beklenen satış fiyatlarına dayanarak belirlenen maliyet hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığı işletme yöneticilerine rapor edilmekte ve işletme yöneticileri de bu bilgiye dayanarak maliyetleri kontrol etmektedirler.

Fiili eylemlerin kontrolü, yatırım harcamaları ile bu yatırımların ilgili giderlerine ilişkin planın ve eylemlere ilişkin kâr planının kullanılması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Eylemlere ilişkin kâr planında ve yatırım planında, bu planlardan meydana gelmesi beklenen sapmaların sürekli bir biçimde analiz edilmesine ve değerlendirilmesine oldukça fazla önem verilmektedir".

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DOĞRU KONTROL RAPORLAMASI İLKELERİNE DUYULAN GEREKSİNİM

I-SUNUŞ

Bundan önceki bölümde, yönetim muhasebesinin niteliği, işletmede kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi ve ayrıca etkin bir kontrol raporlamasının işletmedeki önemi ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştı. Kontrol raporları aracılığıyla gerçekleştirilen iletişim düzeyinin, yönetim muhasebecisinin işlevini yerine getirmede ve işletme yöneticilerinin kendi bölümlerinde finansal kontrolü gerçekleştirmedeki yetenek ya da başarılarında ve ayrıca işletmenin bir bütün olarak finansal başarısında son derece önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştı. Bu bölümde, etkin iletişim düzeyinin daha önce belirlenen önemi ile birlikte, hem muhasebe literatüründen, hem de yöneticilerin ve yönetim muhasebecilerinin kendilerine sorulan anket sorularına verdikleri yanıtlardan elde edilen sonuçlar sunulurken analiz edilmiştir. Elde edilen bu sonuçlar, cari kontrol raporlarının ve raporlama sistemlerinin, iletişim araçları olarak ne derece etkin olduklarını göstermektedir.

Çalışmamızın bu Üçüncü Bölümünde, öncelikle kontrol raporlamasının genel etkinliği ile ilgili kanıtlar ve sonuçlar belirtilerek

analiz edilmiştir. Daha sonra, imalat endüstrisi işletmelerinde gerçekten mevcut ya da oluşma olasılığı son derece yüksek olan etkin kontrol raporlamasına ilişkin sorunlar ve engeller belirtilerek incelenmiştir. Çalışmamızın bu bölümü, yönetim muhasebesi literatüründe kontrol raporlaması eylemlerine ilişkin olarak savunulan temel ilkeler dizisinin sunulmasıyla sonuçlanmıştır. Bu temel ilkeler dizisi, etkin bir iletişimi ve kontrol raporlaması amaçlarını gerçekleştirme ve aynı zamanda, sözü edilen sorunları ve engelleri ortadan kaldırma yeteneklerinin sınanması amacıyla karşılaştırılmış ve değerlendirilmiştir.

II-KONTROL RAPORLAMASININ BUGÜNKÜ DURUMU

Çalışmamızın ilk bölümünde belirtildiği gibi, yönetim muhasebesi literatürünün incelenmesi bizi, yönetim muhasebesinin iletişim yönünün etkin bir biçimde yerine getirilmediği ve kontrol raporları ile raporlama sistemlerinin, kontrol bilgilerinin işletme yöneticilerince etkin bir biçimde kullanılmalarını engelleyen zayıflıklara sahip oldukları sonucuna götürür. Yönetim muhasebesinin iletişim yönünün etkin bir biçimde yerine getirilmemesi ve kontrol raporları ile raporlama sistemlerinin bazı zayıflıklara sahip olması sorunu, GOLDBERG'e göre sürekli bir niteliğe sahip muhasebe sorununun bir parçasını oluşturur. GOLDBERG'e göre, bugün muhasebecilerin iletişimde karşılaştıkları ve sürekli bir biçimde karşılaşacakları en belirgin sorunu, muhasebecilerin tutukları muhasebe kayıtlarına dayanarak hazırladıkları raporların biçim ve içeriklerinin belirlenmesi oluşturur(1).

(1) GOLDBERG, s.359. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: WELSCH (Çev: ERDAL-ÇAPÇI-ÇAPÇI-TAYANÇ-TAYANÇ-AKSADE-AKOĞLU), s.573-578. ARIKAN, s.43-45. CREECY, s.54. HECKERT-WILLSON, s.529. RICHARD F. VANCIL, Financial Executive's Handbook, (Homewood, Illinois: Dow Jones-Irwin Inc, 1970), s.106. WYMAN P. FISKE-JOHN BECKERT, Industrial Accountant's Handbook, (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc., 1954), s.673.

Bu çalışmamız raporların biçim ve içeriğinin belirlenmesi sorununu, genel olarak çözümlenmeye çalışmasına karşın, yönetim muhasebecilerince kontrol raporlarının içeriklerini kesin bir biçimde belirlemede kullanılan ilkenin incelenmesi çalışmamızın içeriği dışında kalmaktadır. Bu ilkenin incelenmesi, araştırma çabalarının uzun bir süre ana konusunu oluşturmuş ve elde edilen bulgular, bu konuya ilişkin araştırmaların daha sürüp gideceğini göstermektedir. Çalışmamızda kontrol raporlarının içeriğinin; gerçekleşen maliyetler, bütçelenen maliyetler ve bu iki maliyet arasındaki farklardan, başka bir deyişle, sapmalardan oluşacağı kabul edilmektedir. Çalışmamız, kontrol raporlarının içeriğinin belirlenmesi konusu yerine, kontrol raporlarının içeriklerinin işletme yöneticilerince kontrol sürecinde etkin bir biçimde kullanılmalılarını sağlayacak şekilde sunulmaları konusu üzerinde yoğunlaşır.

Yukarıda GOLDBERG'in belirttiği soruna ve çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtilen noktalara ek olarak, imalat endüstrisi işletmelerinde yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin, sorulan anket sorularına verdikleri yanıtlar, kontrol bilgilerinin bu gerçek imalat işletmelerinde kontrol raporları aracılığıyla halihazırda hangi etkinlik düzeyinde iletildikleri konusunda ayrıntılı bilgi sağlamaktadır. Hem yönetim muhasebecilerine, hem de bölüm yöneticilerine sorulan beşinci soruda, muhasebecilerin düzenlemiş oldukları, yöneticilerinde almış oldukları cari kontrol raporlarının kontrol bilgilerini iletmeye ilişkin etkinlik dereceleri konusundaki görüş ve düşüncelerini açıklamaları istenmiştir. Bu nedenle bu beşinci soruya verilen yanıtlar, muhasebeci ve yönetici grubunun kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerine ilişkin olarak yaptıkları ayrıntılı değerlendirmelerini sağlamıştır. Bu iki gruba sorulan sorulara alınan yanıtların tümü ve bu yanıtların analizi ve değerlendirme sonuçları, çalışmamızın Altıncı Bölümünde sunulmuştur. Anket araştırmasında beşinci soruya her iki grubun verdiği toplam yanıt aşağıda görülmektedir. Bu soruya önce yönetim muhasebe-

cilerinin, daha sonra da bölüm yöneticilerinin verdikleri yanıtlar belirtilmiştir:

				%4	%50	%46
Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili	Nötür	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
		Değil	(Ne Etkili Ne Etkisiz)			

				%25	%35	%40
Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili	Nötür	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
		Değil	(Ne Etkili Ne Etkisiz)			

Yukarıda görüldüğü gibi, yönetim muhasebecilerinin kendi kontrol raporlarının etkinliğine ilişkin değerlendirmeleri, bu raporları alan bölüm yöneticilerinin değerlendirmelerine göre biraz daha olumludur. Muhasebeciler bir grup olarak, yaklaşık %96'sı kendi kontrol raporlarını en azından "Etkin" olarak kabul etmelerine karşın, geri kalan %4'dü de hazırlamış oldukları kontrol raporlarının "Biraz Etkili" olduğunu kabul etmiştir. Anket araştırması uygulanmadan önce de, muhasebecilerin kendi raporlarının etkinliği konusunda yöneticilere göre daha olumlu bir eğilim içinde oldukları tahmin edilmişti. Çünkü, kontrol raporlama sisteminin işlemesinden yegane sorumlu kişiler, muhasebecilerdir. Bu nedenle de muhasebeciler, kendi kontrol raporlama sistemlerinin zayıflıklarını ve eksikliklerini kabul etmek istemezler. Bununla birlikte, muhasebecilerin verdikleri yanıtlar bize, muhasebecilerin cari kontrol raporlarının kontrol bilgilerini daha etkin bir biçimde iletilmeleri için iyileştirilmeleri gerektiğine inandıklarını göstermektedir.

Bölüm yöneticilerinin bu soruya verdikleri yanıtlar incelendiğinde, kontrol raporlarının etkinliği konusundaki görüşlerinin, muhasebecilere göre daha olumsuz olduğu görülür. Bölüm yöneticilerinin %75'i, almış oldukları kontrol raporlarının kontrol bilgilerini en azından "Etkin", %25'i de "Biraz Etkin" bir biçimde ilettikleri kanısında olduklarını belirtmişlerdir. Muhasebecilere oranla daha az sayıda bölüm yöneticisi, almış oldukları kontrol raporlarını,

"Çok Etkili"olarak belirtmiştir.Bölüm yöneticilerinin bu beşinci soruya verdikleri yanıtlar,kontrol raporlarında bir iyileştirmenin yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Anket araştırması uygulanan imalat endüstrisi işletmelerinde,kontrol raporlarının etkinliği konusundaki ek bilgiler,her işletmede muhasebecinin ve bölüm yöneticisinin beşinci soruya verdikleri yanıtların karşılaştırılması suretiyle sağlanmaktadır.Her işletmede muhasebeci ve bölüm yöneticilerine on ikişer soru sorulduğu için,bu gibi tam on iki karşılaştırma yapılabilir.Her bir karşılaştırma,muhasebeci ile bölüm yöneticilerinin kendi kontrol raporlama sistemlerine ilişkin düşünce ve görüşleri arasındaki farklılığı ya da uygunluğu belirler.Eğer muhasebeciler ve bölüm yöneticileri,kontrol raporlama sistemlerinin etkinliği konusunda aynı kanıda değilseler,bu durum muhasebeciler ile yöneticiler arasında bir iletişim eksikliğinin bulunduğunu ve muhasebeciler ile yöneticilerin iletişim durumuna ilişkin farklı tutum,düşünce ve duygulara dayanarak iletişimde bulduklarını ortaya koyar.Muhasebeciler ile bölüm yöneticilerinin beşinci soruya verdikleri yanıtların karşılaştırılması sonucunda şu sonuçlara ulaşılmıştır:

- i-İşletmelerin %40'ında,muhasebeci ile yöneticiler raporların etkinliği konusunda,aynı görüşe sahiptir,
- ii-İşletmelerin geriye kalan %60'ında,muhasebeci ile yöneticiler kontrol raporlama sisteminin etkinliğini değerlemede birbirine göre en azından bir ya da iki farklı şıkkı seçmişlerdir,
- iii-Gerçekte sadece kontrol raporlama sistemlerinin etkinliği konusunda uyuşamayan muhasebeci ile bölüm yöneticileri göz önünde bulundurulduğunda,bunların yaklaşık %75'i farklı bir şıkkı,%25'de farklı iki şıkkı seçmiştir.

Elde edilen bu kesin sonuçlar,anket çalışmasının yapıldığı işletmeler içinde kontrol raporlama sistemlerinin etkinliği konusunda muhasebeci ile bölüm yöneticilerinin farklı görüş ve düşüncelere

sahip olduklarını açıkça göstermektedir.

Yukarıda belirtilenlere ek olarak, cari kontrol raporlama sistemindeki aksaklıkların işletme yöneticilerince bilindiği ve bu işletme yöneticilerince bu aksaklıkların ortadan kaldırılması için çaba harcandığını gösteren kanıtlar elde edilmiştir. İki işletmede işletme yöneticileri, kontrol raporlama sistemlerini daha etkili kılmak amacıyla, bir yönetim danışmanları takımının da yardımıyla, bir düzeltme programını belirlemek için sıkı bir çalışma sürecine girdilerini belirtmiştir. Bu işletmelerin birisinde yöneticiler, yeniden kuracakları kontrol raporlama sisteminde, bilgisayarı da kullanacaklarını belirtmişlerdir.

Kısaca belirtmek gerekirse, yukarıda elde edilen kanıtlar; kontrol raporlama işlevinin ve kontrol raporlarının kontrol raporlarının iletmeye ilişkin etkinliklerinin arttırılması, kontrol raporlama amaçlarının gerçekleştirilmesi amacıyla bir çabanın harcanması gerektiğini ve aynı zamanda, kontrol raporlarının cari etkinliklerini önleyen bir takım aksaklıklara sahip olduğunu kesin bir biçimde göstermektedir.

III-ETKİN KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN ENGELLER

Kontrol raporlarının ve kontrol raporlama sistemlerinin amaçlarına ulaşmadıkları ve sahip olmaları gereken etkinliğe sahip olmadıkları ve iletişim durumu ile ilgili engellerin ve sorunların bulunduğu ve bu engellerin ve sorunların bir iletişim aracı olan kontrol raporlarının etkinliğini azalttığı bir gerçektir. Sözü edilen bu durumlar, kişilerarası iletişim disiplninde az rastlanan durumlar değildir. Kişilerarası iletişimle ve iletişim durumlarıyla ilgili bu muhtemel engeller ve sorunlar, uzun süreden beri bilinmektedir. Kontrol raporlama sisteminde karşılaşılan engellerin incelenmesine bir temel oluşturmak amacıyla, iletişim literatüründe bilinen genel iletişim engellerini burada incelememizin yararlı olacağı kanısındayız.

1-İletişim Literatüründe Karşılaşılan Genel İletişim Engelleri

TAYLOR, iletişim amaçlarının gerçekleştirilmesini önleyen

üç sınıf engeli, aşağıda görüldüğü biçimde açıklanmaktadır(2):

A-Kişisel(Bireysel)Engeller:Bu engeller,hem mesajın göndericisi(kaynağı),hem de mesajın alıcısında bulunan nitelikleri ifade eder.Bu niteliklere örnek olarak;^{zayıf}iletişim yetenekleri,iletelen ana konuya ilişkin bilgi yetersizliği,iletişim konusunda zayıf tutum,düşünce ve davranışlar gösterilebilir.

B-İletişim Durumuna Ve Kaynağa İlişkin Engeller:Bu tür engeller ya da güçlükler;bütçe,zaman ve uzay sınırlamaları gibi,gerçek iletişim durumunun niteliğinden ortaya çıkmaktadır.

C-İçeriğe İlişkin Engeller:Bu engeller,iletelen konunun karmaşıklığı ya da konunun alıcı için yeni olması gibi,iletilecek olan konunun nitelikleri ile ilgilidir.

THAYER,kişilerarası iletişimde;tutum,düşünce ve davranışların önemine değinmektedir.THAYER,iletişim engellerinin,kaynağın ve alıcının aşağıda belirtilen unsurlara ilişkin uygun olmayan(yersiz) tutum,düşünce ve davranışlarından kaynaklanabileceğini belirtmektedir(3):Kaynağın ve alıcının kendileri, iletilmek istenen konu,ile-

(2)HAL R.TAYLOR,"Concepts",İçinde:Amerikan Association of Agricultural College Editors,AAACE Communications Handbook,(Danville, Illinois:The Interstate Printers and Publishers,1967),s.14.VAHDET AYDIN,"Haberleşme Problemi ve Yeni Usullerin Tatbikinde Arzettiği Önem",İçinde.:Beşeri münasebetler Semineri,(1964),s.74-77. Ayrıca bkz.:KEITH DAVIS,Human Relations at Work.The Dynamics of Organizational Behavior,Third Edi,(New York:McGraw-Hill Book Company,1967),s.325.SABUNCUOĞLU,s.158-159.C.R.ROGERS-F.J.ROETLESBERGER,"Barries and Gateways to Communication"Harvard Business Review(Temmuz,1952),s.16.P.DOUGLASS,Communication Through Reports,(Englewood,Cliffs,N.J.:Prentice-Hall,Inc.,1957),s.379.

(3)THAYER,s.108.D.K.BERLO,The Process of Communication,(New York:Holt Rinehart and Winston,1960),s.45-50.

tişim durumu,iletişimde kullanılan araçlar,kullanılan kanal ve ilgili öteki kişiler.

Aşağıda,kontrol raporlaması iletişim durumunda karşılaşılan belirli iletişim engelleri incelenmektedir.Bu iletişim engellerini,yönetim muhasebesinin kontrol işlevine yönelik iletişim evresinin etkinliğini önleyen engeller ile kontrol raporlama süreciyle ve kontrol raporlarıyla ilgili zayıflıklar oluşturur.Yönetim muhasebesinin kontrol işlevine yönelik iletişim evresine ilişkin engeller,kontrol raporlama sürecine ilişkin engeller ve kontrol raporlarının kendileriyle ilgili engeller ya da zayıflıklar ayrı ayrı incelenecektir.Aslında,tüm kontrol raporlarında ve raporlama süreçlerinde karşılaşılan tüm iletişim engellerinin belirlenip toplanması,başlı başına bir araştırmayı oluşturur.Bununla birlikte,en önemli iletişim engelleri bazı işletmelerde oluşur ve bu engellerin belirlenmesi de olurludur.Aynı zamanda,bu temel iletişim engellerinin,öteki işletmelerde de bulunma olasılığı yüksektir.

Şu anda imalat endüstrisi işletmelerinde,hem yönetim muhasebecilerine,hem de bölüm yöneticilerine uygulanan anket araştırmasının öneminin açıklanması gerekmektedir.Hem literatür araştırması,hem de örnek olay çalışması,kontrol raporlama sisteminde iletişim engelleri olarak ortaya çıkan istenmeyen bazı temel durumların belirlenmesine olanak sağlamıştır.Anket araştırması,uygulama yapılan imalat işletmelerinde bu iletişim engellerinin gerçekte bulunma derecesinin belirlenmesi amacıyla yapılmıştır.Her imalat işletmesinde,hem yönetim muhasebecisine,hem de bölüm yöneticilerine bu istenmeyen temel durumlar tek tek belirtilmiş ve kendilerinin ya da müşteri(öteki)işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinde,bu durumlardan halihazırda mevcut bulunanları belirtmeleri istenmiş ve aynı zamanda bu durumlardan kontrol raporlama sistemlerinde onlara göre bulunma olasılığı yüksek olanları belirtmeleri de istenmiştir.Muhasebecilerin ve bölüm yöneticilerinin kendilerine sorulan bu altıncı soruya verdikleri yanıtların tümü,çalışmamızın Altıncı Bölü-

münde sunulmuştur. Aynı zamanda hem yönetim muhasebecilerinden, hem de bölüm yöneticilerinden yedinci soruda, kendi işletmelerinde halihazırda kontrol raporlama sisteminin etkinliğini önleyen herhangi bir engelin bulunup bulunmadığını, eğer böyle bir engel varsa, bu engeli kısaca açıklamaları istenmiştir. Bu nedenle elde edilen yanıtlar, kontrol bilgilerinin işletmeler arasında etkin bir biçimde iletilmelerini önleyen gerçek engellere ilişkin son derece yararlı ampirik bilgileri sağlamıştır.

2-Kontrol Raporlama Sürecinde Karşılaşılan Engeller

Raporlama sürecinde engel olarak karşılaşılan ilk zayıflığı gereğinden çok kontrol raporunun hazırlanarak işletme yöneticilerine gönderilmesi oluşturur. Daha sık haberleşmek amacıyla, fiziksel yeteneğe belirli bir önemin verilmesi sonucunda, tüm raporlama sistemlerinde olduğu gibi, kontrol raporlama sisteminde de nicelik niteliğinin yerini alarak, temel amacı ya da varsayımı oluşturabilir. Bu nedenle, literatürde gereğinden fazla sayıda raporun hazırlandığını belirten sayısız makale yayımlanmıştır. Daha fazla sayıda raporun, gerçekten daha iyi bir iletişim sağlayacağı kolayca kabul edilmiştir. Bu tür bir varsayımın, dikkatli bir biçimde incelenmesi gerekir. Teknolojik gelişmenin hızı gibi, iletişim hızının ya da etkinliğinin şiddetle artıp artmadığı konusunda gerçekten çok kuşku duyulmaktadır(4). HILTON, gereğinden fazla sayıda raporun işletme yöneticilerini bunalttığını ve raporların işletme yöneticilerince etkin bir biçimde kullanılmalarını engellediğini belirtmektedir(5). Gereğinden fazla sayıda rapor hazırlamaya karşı, birçok işletmenin hazırladığı ve üst düzey yöneticilerine gönderdiği raporların sayısında bir azaltma yapmalarının gerektiği, kesin bir

(4) C. S. DEVERELL, "Communication in Business", Accountant, (February 9, 1963), s.148.

(5) HILTON, s.48. Ayrıca bkz.: NORMAN B. SIGBAND, Effective Report Writing For Business, Industry and Government, (New York: Harper and Row, 1960), s.137. LUKE, s.12. DEVERELL, s.150.

biçimde belirtmektedir(6).Gereğinden fazla sayıda rapor hazırlama sorunu,son derece yaygın bir sorun olduğu için,bir Maliyet Muhasebesi Ders Kitabında aşağıda belirtilen örnek verilmektedir:

A.B.D.de büyük bir işletmenin muhasebe müdürü,işletmesinin üst düzey işletme yöneticileri ile genel müdürünün,son günlerde 72 adet aylık rapor aldıklarını ve bu aylık raporların içeriklerinin kolayca anlaşılmadığını ya da yöneticileri hiç memnun etmediğini belirtmiştir.Dikkatli bir biçimde yapılan bir inceleme,işletme yöneticilerinin eylemlerinin etkinliğini ve karar alma olanaklarını azaltmaksızın 34 adet raporun elimine edilmesini sağlamıştır(7).

Anket sorularına verilen yanıtlar,gereğinden fazla sayıda rapor hazırlamanın,istenmeyen durum olduğunu ve bu durumla çok az karşılaşıldığını doğrulamaktadır.Kendilerine rapor sunulan bölüm yöneticilerinin yaklaşık olarak %5'i,kendi kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda gereğinden fazla rapor hazırlandığını ve %10'u da aynı durumun öteki kontrol raporlama sistemlerinde de büyük bir olasılıkla mevcut olduğu kanısında bulduklarını belirtmiştir.Yönetim muhasebecilerinin %4'dü,kendi kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda gereğinden fazla rapor hazırlandığını ve %8'i de bu durumun kontrol raporlama sistemlerinde bugüne dek büyük bir olasılıkla mevcut olduğunu belirtmişlerdir.

Raporlama sürecinin etkinliğini önleyen ikinci önemli zayıflığı,raporların uygunluğu ya da etkinliği konusunda raporları hazırlayıp gönderen kişiye bir geribildirim gönderilmemesi oluşturur.REDDING,geribildirim raporlama sistemindeki önemini,aşağıda görü-

(6)R.H. VAN VOORHIS,"Operating Reports and Controls",İçinde:R.WIXON, Editor,Accountant's Handbook,Fourth Edition,(New York:Ronald Press,1962),Section 4,s.35.

(7)MATZ-CURRY-FRANK,s.674-675.Bu konuda ayrıca bkz.:OSCAR S.NELSON-RICHARD S.WOODS,Accounting Systems and Data Processing,(Cincinnati,Ohio:South-Western Publishing Company,1961),s.173.

duğu biçimde belirtilmektedir(8).

Bir işletme yöneticisinin, hem kendisinin gerçekleştirdiği iletişiminde hem de kendisinin yönetiminde gerçekleştirilen işletme hableşmesinde, kolay anlaşılabilir bir geribildirim tez elden sağlanması en önemli sorumluluklarından birini oluşturur. Geribildirim olmaksızın, kontrol işlevinin gerçekleştirilmesi olanaksız olduğu gibi, aynı zamanda muhasebecinin maneviyatı ya da yürek gücü de sarsılır.

Kontrol sistemine yönelik yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerine hizmet etmeyi amaçladığı için, işletme yöneticilerinin almış oldukları raporlara karşı gösterdikleri tepkiler; raporların etkililiği ve muhasebecilerin iletişim eylemleri konusundaki ipuçlarını ya da bilgileri sağlamada son derece yararlı ve önemli olmaktadır. Eğer geribildirim, sadece raporların geciktiği ya da yöneticilere geç ulaştığı biçimde elde edilirse, bu durumda raporların uygunluğu ve yararlılığı konusunda geribildirim sağlanmaması, muhasebe bölümü personelini, harcamış oldukları çabaların yararlılığı, hazırlamış oldukları raporların değeri ya da her iki konu üzerinde bir kuşkuya kapılmalarına neden olabilir(9).

Anket araştırmasındaki sorulara verilen yanıtlar, geribildirim birçok işletmede mevcut olmadığını göstermektedir. Muhasebecilerin %46'sı, bölüm yöneticilerinin de %45'i, kendi işletmelerinin mevcut kontrol raporlama sistemlerinde geribildirim elde edilmediğini açıkça belirtmişlerdir. Gerçekte alıcılardan geribildirim sağlanmaması durumu, hem muhasebecilerce hem de yöneticilerce en fazla seçi-

(8) W. CHARLES REDDING, "The Organization Communicator", İçinde: W. CHARLES REDDING-GEORGE A. SANBORN, Business and Industrial Communication: A Source Book, (New York: Harper and Row, 1964), s. 32. Geribildirim önemi konusunda ayrıca bkz.: ZÜHAL KUTEŞ "Modern Hableşme: İşleyiş ve Nitelikleri", Prodüktivite Verimlilik C. IV. S. 11, (Mart, 1971), s. 476.

(9) Bu sonuçlar, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin ikisinde, muhasebe müdürleriyle yapılan kişisel görüşmelerde ortaya çıkmıştır.

len ikinci durum olmuştur. Muhasebecilerin %52'si yöneticilerin de %45'i, bu durumun tüm kontrol raporlama sistemlerinde büyük bir olasılıkla mevcut olabileceğini belirtmişlerdir.

Raporlama sürecine ilişkin üçüncü zayıflığı, kontrol raporlama sisteminin planlanmasında ve geliştirilmesinde, muhasebe bölümü ile bölüm yöneticilerinin herhangi bir işbirliğinde bulunmamları oluşturur. Hem bölüm yöneticileri hem de muhasebeciler, bu durumun kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğu konusunda birleşmişlerdir. Hem muhasebecilerin hem de bölüm yöneticilerinin %50'si, bu durumun öteki işletmelerde bulunma olasılığının yüksek olduğunu belirtmiştir. Buna karşın, muhasebecilerin %42'si ve yöneticilerin de %35'i, bu durumun kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğunu belirtmiştir.

Eğer planlama evresinde, muhasebeciler ile bölüm yöneticileri arasında herhangi bir işbirliği yapılmazsa, bu durumda işletmenin kontrol raporlama sistemi, geleneksel sına ve yanılma yöntemi ile belirlenecek ve raporlama sistemi ile ilgili gruptan sadece birinin görüş ve düşünceleri sistemin geliştirilmesinde daha etkili olacaktır. Kontrol raporlama sisteminin planlanmasında, tek yanlı görüş ve düşüncelerin etkili olması ya da sistemin geleneksel sına ve yanılma yöntemine dayanarak geliştirilmesi, kontrol raporlama sisteminin belirli bir tutarlıktan, dengeden ve düzenden yoksun olmasına yol açacaktır. Bundan başka, planlanmasında ve geliştirilmesinde bir grubun etkili olduğu bu gibi bir sistemin, iki grubun yani muhasebeciler ile bölüm yöneticilerinin gereksinimlerini karşılama- sı olanaksızdır. CHAMBERS, bir kontrol raporlama sisteminin geliştirilmesinde, muhasebeciler ile yöneticiler grubunun bir işbirliğinde bulunmamlarının tehlikelerini kısaca şöyle belirtmektedir:

Gerçekten bir süreçleyicinin (muhasebecinin), nesnelere ya da sorunları bir aktöre (bölüm yöneticisine) göre farklı bir biçimde göreceği, kavrayacağı ve yorumlayacağı hemen hemen kaçınılmaz bir sonuçtur. Öte yandan bir uzman, kendi çabaları sonucunda elde ettiği

ürünlerin, kendi eylemlerinin sonunu oluşturduğunu en iyi bilen kişidir. Aynı zamanda, aktör ve süreçleyicilerden biri ya da her ikisi, bir bilgi süreçleme sisteminin çıktısının (ürününün) işlevlerini birbirine karıştırabilir ya da birbirinden ayıramayabilir (10). Öte yandan bir raporlama sisteminin planlanmasında ve geliştirilmesinde bir işbirliğinin gerçekleştirilmemesinin, istenmeyen durumların ve öteki sorunların oluşmasına olanak sağlayacağını bilmesi gerekir (11).

Raporları hazırlayan ya da raporları hazırlamakla yetkili kılınan muhasebe bölümü personeli ile hazırlanan raporları alan öteki bölüm yöneticileri arasında herhangi bir kişisel ilişkinin bulunmaması, dördüncü temel zayıflığı oluşturur. Kişisel ilişkilerin bulunmaması, muhasebe bölümü personelinin; bölüm yöneticilerinin kontrol raporlarına ilişkin kişisel gereksinimlerini öğrenmelerini engellediği gibi ayrıca, bir grubu oluşturan bölüm yöneticilerinin iletişim ve bilgi gereksinimlerini doğru bir biçimde kestirmelerini de önler. Bu durumda kontrol raporlama sistemi ile raporların içeriği ve biçimini etkileyen kararların temelini, sadece muhasebe bölümü personelinin önyargıya dayanan kişisel görüş ve düşünceleri ve varsayımları oluşturur. Muhasebe bölümü ile bölüm yöneticileri arasında kişisel bir ilişkinin bulunmaması; aynı zamanda geribildirim önlediği gibi, kontrol raporlama sistemi de alıcıların gereksinimlerini karşılama esnekliğini kaybedebilir. Bu durumda işletme yöneticileri, "masa başı kararları" olarak adlandırılan kararlar alırlar.

Yukarıda sözü edilen bu dördüncü temel zayıflık ya da engel, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin bölüm yöneticileri ile muhasebecilerine göre, halihazırdaki derecesinden daha büyük bir derecede oluşma olasılığına sahiptir. Bölüm yöneticilerinin sadece

(10) CHAMBERS, s. 43.

(11) Bu sonucu anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin üçünde, muhasebeciler ve bölüm yöneticileriyle yapılan kişisel görüşmelerde ulaşılmıştır.

%10'u, muhasebecilerin de %13'ü bu durumun kendi raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğunu belirtmişlerdir. Oysa, hem bölüm yöneticilerinin hem de muhasebecilerin %15'i, bu durumun tüm raporlama sistemlerindeki oluşma olasılığının oldukça düşük olduğunu belirtmişlerdir.

Raporlama sürecinde incelenmesi gereken temel zayıflıklardan birini de, kontrol raporlama sisteminin belirli bir esneklikten yoksun olması oluşturur. Bu zayıflık çoğu kez, kontrol bilgilerinin toplanmasında ve raporların hazırlanmasında elektronik veri süreçleme aygıtının kullanılması sonucunda ortaya çıkar. Elektronik veri süreçleme aygıtını, kontrol raporlamasında kullanma eğilimi, yıldan yıla büyük ölçüde artmaktadır. Bu yapay aygıtın kullanılmasıyla, veriler oldukça çabuk ve doğru bir biçimde sağlanır. Oldukça çabuk ve doğru bir biçimde elde edilen veriler, yapay aygıtla düzenlenen raporların etkinliğine olan güveni ve kanıyı kuvvetlendirir. Raporların yapay aygıtla ya da bilgisayarla hazırlanması sonucunda; oldukça yüksek olan hazırlama ya da düzenleme maliyetleri en azlanabileceği gibi ayrıca, işletme eylemlerinin tamamlanması ile ilgili yöneticilere rapor edilmesi arasında geçen süre de en azlanabilir. Eskiden hazırlanmaları ve dağıtılmaları günlerce ya da haftalarca süren kontrol raporları, bugün elektronik veri süreçleme aygıtları aracılığıyla, birkaç saat içinde hazırlanarak dağıtılabilmektedir. Elektronik veri süreçleme; raporların süratle hazırlanmasına, zamanında yöneticilere gönderilmelerine ve çok az bir ek maliyetle karşılaştırmalı raporların hazırlanmasına olanak sağlar. Böylece; oldukça yüksek hazırlama maliyetleri, düzeltici önlemlerin alınmasına olanak vermeyecek kadar geç gelen ve etkinliklerini kaybeden kontrol raporları ve çeşitli yerlerdeki yerleşmeye ilişkin uzaklık faktörünün yol açtığı raporlama sorunları, bundan böyle tarihe karışmıştır (12). Öte yandan, elektronik veri süreçleme aygıtının kullanılması,

(12) NEUNER, s. 750.

çoğu kez raporlama sistemini ve raporları esneklikten yoksun kılar. Çünkü, kontrol sisteminde ve düzenlenen kontrol raporlarında değişikliklerin ve düzeltmelerin yapılması oldukça zor olduğu gibi, maliyeti de yüksektir. İşte bu durum, kontrol raporlama sürecinin etkililiğini zayıflatır(13). Kontrol raporlama sürecinin esnekliğini zayıflatan bir başka nedeni de, üst düzey işletme yöneticilerinin kontrol sistemindeki değişikliklere karşı olumsuz tutum, düşünce ve davranışları oluşturur. Öte yandan işletme yönetimi, elektronik veri süreçleme aygıtıyla hazırlanan raporları etkin bir biçimde kullanamaz. Çünkü bu raporlar, oldukça uzun ve geniş olduğu gibi ayrıca, raporlama sistemi de istenen düzeyde geliştirilmemiş olabilir. En büyük tehlikeyi, raporları hazırlama sorumluluğunun bilgisayarları kullanan teknik personele verilmesi ve daha sonra bu personelin işletme yöneticilerinin istekleri olarak, kendi düşündükleri bilgileri rapora koymaları oluşturur(14).

Bölüm yöneticileri bir grup olarak, raporlama sisteminin esnekliği konusunda, muhasebecilere oranla daha duyarlı davranmaktadır. Çünkü bölüm yöneticilerinin %35'i kendi raporlama sistemlerinin halihazırda esneklikten yoksun olduğunu, %45'i de tüm sistemlerin esneklikten yoksun olduğunu belirtmişlerdir. Oysa, muhasebecilerin sadece %6'sı halihazırda kendi raporlama sistemlerinin esneklikten yoksun olduğunu, %25'i de tüm sistemlerin esneklikten yoksun olduğunu belirtmişlerdir.

Raporlama sürecinde belirtilmesi ve incelenmesi gereken son temel zayıflığı da, raporları alan bölüm yöneticilerinin temel(gerekli)muhasebe bilgilerinden yoksun olmaları oluşturur. Bölüm yönetici-

(13) Bu sonuca, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin ikisinde, muhasebeciler ve bölüm yöneticileriyle yapılan kişisel görüşmelerde ulaşılmıştır.

(14) K. F. VON DER TANN-R, "Information For Management", The Accountant, (June, 1974), s. 804.

lerinin temel muhasebe bilgilerine sahip olmaksızın, muhasebe sistemini ve raporları oluşturan işlemleri ve özellikle bu gibi işlemlerin sınırlarını anlamaları olanaksızdır. Temel muhasebe bilgilerine sahip olmayan bölüm yöneticilerinin, raporlara ve raporların oluşmasını sağlayan raporlama sistemine karşı olan tutum, düşünce ve davranışları gerçeklerden son derece uzak olabilir. Bu konuda SIGBAND, şunları belirtmektedir:

Yönetim muhasebecisinin görevinin bir kısmını, verilerin kullanıcılarını eğitmesi oluşturmalıdır. Muhasebe ve muhasebe sistemleri konusundaki temel bilgi eksikliği, muhasebe raporlarının etkin bir biçimde kullanılmalılarını önleyen önemli bir engeli oluşturur(15). Çünkü muhasebe raporlarının analizinde, bilgi sahibi olmayan yöneticilere, bu raporlardaki rakamlar herhangi bir anlam ifade etmez. Ancak bu konuda bilgi sahibi olan bölüm yöneticileri kendilerine sunulan raporlardaki rakamları analiz etmekle, bölümün eylemleri ve başarısı konusunda çok değerli bilgiler elde edebilirler(16).

Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde, muhasebecilerin yukarıda sözü edilen konuda sorulan soruya verdikleri yanıtlar birbirine oldukça yakındır. Muhasebecilerin %63'ü, işletmelerdeki bölüm yöneticilerinin halihazırda temel muhasebe bilgilerinden yoksun olduklarını, %61'i de bu durumun öteki kontrol sistemlerinde oluşma olasılığının yüksek olduğunu belirtmiştir. Öte yandan bölüm yöneticilerinin %60'ı, bu durumun kendi işletmelerinde halihazırda mevcut olduğunu ve %63'ü de bu durumun tüm kontrol sistemlerinde bulunma olasılığının yüksek olduğunu belirtmiştir. Alınan yanıtlardan elde edilen sonuçlardan da anlaşıldığı gibi, hem muhasebeciler

(15) SIGBAND, s. 310. NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS, Departures in Communicating Accounting Data To Foremen, Accounting Practice Report 16, (New York: National Association of Accountants, 1963), s. 4.

(16) İSMAİL ÖZASLAN, Muhasebe Sonuçlarının Tahlili ve Rasyolar, (İstanbul: Kutulmuş Matbaası, 1969), s. 10.

hem de yöneticiler kontrol raporlama sistemlerinde en fazla karşılaşılan sorunu, yöneticilerin gerekli muhasebe bilgilerine sahip olmaları sorununun oluşturduğunu belirtmişlerdir.

3-Kontrol Raporlarında Karşılaşılan Engeller

Yukarıda raporlama sürecine ilişkin olarak belirtilen temel engellere ek olarak, hazırlanan raporların kendileri de çoğu kez raporlarca içerilen bilgilerin işletme yöneticilerince etkin bir biçimde kullanılmalarını önleyen bir takım engellere sahiptir. Daha açık bir biçimde belirtmek gerekirse, halihazırda imalat endüstrisi işletmelerince kullanılan kontrol raporlarının türleri oldukça değişiktir ve her bir rapor türü de kendine özgü belirli engellere sahiptir. Bununla birlikte, kontrol raporlarıyla ilgili olan ve sorun yaratan ya da sorun yaratma olasılığı oldukça yüksek olan temel alanlar bulunur ve bu temel alanların incelenmesi gerekir.

Muhasebe raporlarında genel olarak ve kontrol raporlarında da özellikle incelenmesi gereken temel alanlardan birini, raporların düzenleniş biçimi oluşturur. Başka bir deyişle, raporlar gereğinden fazla sayıda veriyi içerir ve bu veri kalabalığı, raporların yöneticilerce okunup anlaşılmasını güçleştirir(17). Çeşitli rakamları içeren programlar, muhasebecilerce kolayca anlaşılmasına karşın, temel muhasebe bilgilerinden yoksun olan işletme yöneticileri, bu sayısal programlara çoğu kez aşağıda belirtildiği gibi oldukça farklı bir tepki gösterirler:

İşletme yöneticilerinin birçoğu muhasebeci olmadığı gibi, aynı zamanda belirli aylık raporlarca içerilen veriler kümesini de bütünlükle anlayamazlar(18). Öteki raporlar en iyi biçimde düzenlenmekle birlikte, içermiş oldukları rakamlar kalabalığı, bu raporların istatistikçiler dışında kalan kişilerce kullanılmasını bütünü or-

(17) LUKE, s.12. CREECY, s.54. WELSCH(Çev.: ERDAL-ÇAPÇI-ÇAPÇI-TAYANÇ-TAYANÇ-AKSADE-AKOĞLU); s.581.

(18) BOWS, s.7.

tadan kaldırmaktadır(19).

Elektronik veri süreçleme aygıtlarının kullanılması da, kontrol raporlarının genel görünüşünü ya da biçimini olumsuz bir biçimde etkileyebilir. Raporların elektronik veri süreçleme aygıtlarıyla hazırlanması, raporların içerdiği veriler kümesine yeni veriler eklediği gibi, ayrıca raporların okunup anlaşılmasını daha da güçleştirir(20). Aşağıda(TABLO:6)'da görülen kontrol raporu türü, elektronik veri süreçleme aygıtıyla hazırlanan kontrol raporuna bir örnek oluşturmaktadır.

Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde bölüm yöneticilerinin ve muhasebecilerin verdikleri yanıtlar, yöneticilerin kendi işletmelerinde halihazırda düzenlenmekte olan kontrol raporlarının biçiminden öteki işletmelerin yöneticilerine oranla daha hoşnut olduklarını göstermiştir. Muhasebecilerin tümü, yöneticilerin kendi kontrol raporlama sistemlerinde düzenlenen kontrol raporlarının biçiminden memnun olduklarını belirtmiştir. Öte yandan bölüm yöneticilerinin %10'u, raporları alan yöneticilerin halihazırda kendi kontrol sistemlerinde düzenlenen kontrol raporlarının biçiminden hoşnut olmadıklarını belirtmiştir. Öte yandan muhasebecilerin %10'u ve bölüm yöneticilerinin de %15'i, tüm kontrol raporlama sistemlerinde yöneticilerin, düzenlenen kontrol raporlarının biçiminden memnun olmama olasılığının oldukça düşük olduğunu belirtmişlerdir.

Kontrol raporlarında karşılaşılan başka b r zayıflığı, raporlarda kullanılan terminoloji oluşturur. Muhasebe belirli bir disiplin olarak, görüş ve düşünceleri öteki muhasebecilere açıklamada genellikle kullanılan kendine özgü bir teknik dile sahiptir. Bununla birlikte, bu muhasebe terimleri, kontrol raporlarında ve muhasebeci

(19) EDITORIAL BOARD, s.187.

(20) Bu sonuca örnek olay çalışması yapılan imalat işletmelerinde, muhasebe müdürü ve bölüm yöneticileriyle yapılan kişisel görüşmelerden ulaşılmıştır.

olmayan kişilerle yapılan iletişimde de çoğu kez kullanılır. Bu muhasebe terimleri, raporların alıcılarınca çoğu kez anlaşılmalardır. Bu gibi bir sorunla, disiplinlerin bir çoğunda karşılaşılır.

KODLAR VE PROJELER İTİBARIYLA HAFTALIK VE AYBAŞINDAN BUGÜNE DEK MALİYET

CD	PROJE NO	CMM IOI	RES C-C	MAMUL KALEMİ	İŞL. BÖL.	TARİH	M SAAT	A HAMMADDE	L TOPLAM	İY E	T
		2 4 6	444	913	E593	4.2	16.0				183.24
		2 4 6	444	913	C621	4.2	1.3				11.37
		2 4 6	444	913	E634	11.2	6.5				65.97
					MAMUL KALEMİ		23.8	68.20			328.78
					MODEL		118.8	68.20			1.204.79
					KONTROL UNSURU		569.3	112.20			5.659.81
ED	E80219	3 1 1	491	006	E441	4.2	24.5				232.09
		3 1 1	491	006	E441	11.2	14.0				132.93
		3 1 1	491	006	E442	11.2	8.0				75.96
					MAMUL KALEMİ		46.5				440.98
ED	E80219	3 1 1	444	904		3.2		132.18			132.18
		3 1 1	444	904		3.2		153.38			153.38
		3 1 1	444	904	E441	4.2	4.0				37.89
		3 1 1	444	904	E441	11.2	2.0				18.99
		3 1 1	444	904	C621	11.2	0.5				4.43
					MAMUL KALEMİ		6.5	21.20			40.11
					KONTROL UNSURU		53.0	21.20			481.09
ED	E80219	4 1 1	444	906		3.2		6.22			6.22
		4 1 1	444	906		3.2		179.94			179.94
		4 1 1	444	906	E441	11.2	14.0				132.93
		4 1 1	444	906	C621	4.2	1.0				8.75
		4 1 1	444	906	C621	11.2	2.9				25.65
					KONTROL UNSURU		17.9	186.16			353.49
					PROJE		640.2	277.16			6.494.39
					KOD		3.338.6	1.383.52			41.553.09

TABLO:6-ELEKTRONİK VERİ SÜREÇLEME AYGITI İLE HAZIRLANAN KONTROL RAPORU

Bu nedenle endüstride, herkesce anlaşılabilen müşterek bir dile gereksinim duyulduğu son derece açıktır. Böyle müşterek bir dil, çabalarını bölümlerin etkinliğinden çok mamulün imal edilmesine yönelten endüstrilerde daha çabuk oluşturmaktadır(21).

(21) DONALD, s. 89-90. DAVID H. LI, "The Semantic Aspect of Communication Theory and Accountancy," Journal of Accounting Research, I, (1963), s. 103. FISKE-BECKETT, s. 574-576.

Mesajı hazırlayan ile mesajı alan kişi ayrı alanlarda uzmanlaştıklarında-bölüm yöneticisi(aktör)ile muhasebeci ayrı alanlarda uzmanlaşmıştır-bir görüş ve düşünce birliği sağlanmayabilir.Eğer bir görüş ve düşünce birliği gerçekleşse bile,bu uzun ömürlü bir fikir birliği olmaz.Bu fikir birliğinin uzun ömürlü ya da sağlam olmasının nedenini,kullanılan terimlerin iki ya da daha fazla alanda oldukça farklı anlamlara sahip olması oluşturur(22).Profesyonel bir muhasebeci bilinçli bir biçimde kullandığı birçok teknik terimin,temel muhasebe bilgilerine sahip olmayan bir bölüm yöneticisine çok az bir anlam ifade edebileceğini bazen unutmaktadır(23).

Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde,muhasebecilerin sadece %17'si,kendilerinin kontrol raporlarında halihazırda termonoloji sorununun bulunduğunu belirtmiş,%30'u da bu sorunun tüm kontrol raporlarında bulunması olasılığının oldukça düşük olduğunu belirtmişlerdir.Öte yandan muhasebecilere oranla daha az bölüm yöneticisi bu sorunun oluştuğunu belirtmiştir.Bölüm yöneticilerinin %10'u bu sorunun halihazırda kendi kontrol raporlarında bulunduğunu ve %15'i de bu sorunun tüm kontrol raporlarında bulunması olasılığının düşük olduğunu belirtmiştir.

Bölüm yöneticilerinin %15'i,anket çalışmasında sözü edilen ve yukarıda da incelenen sekiz adet istenmeyen durumdan hiçbirinin halihazırda kendi işletmelerinde mevcut olmadığını ve sadece %30'u da bu durumların tüm kontrol raporlama sistemlerinde oluşma olasılığının son derece düşük olduğunu belirtmişlerdir.Öte yandan muhasebecilerin %38'i bu durumlardan hiçbirinin halihazırda kendi işletmelerinde mevcut olmadığını ve %35'i de bu durumların tüm kontrol sistemlerinde oluşma olasılığının düşük olduğunu belirtmiştir.Bölüm yöneticilerinden ve muhasebecilerden alınan yanıtlar,anket araştırmasında sözü edilen istenmeyen durumların,anket araştırması-

(22)CHAMBERS,s.143.

(23)EDITORIAL BOARD,s.187.Ayrıca bkz.:SIGBAND,s.310.

nın uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde ne yazık ki yaygın olduğunu göstermektedir.

Kontrol raporlarında yukarıda belirtilen iki temel engele ek olarak, belirli işletmelerin belirli (özel) raporlarıyla ilgili bir takım sorunlarla daha karşılaşılır. Kontrol raporlarıyla ilgili olarak literatürde belirtilen bu sorunlar şunlardır(24):

- i-Gerçekleşen veriler ile bütçelenen verilerin karşılaştırılmaması,
- ii-Raporların adının ya da başlığının bulunmaması,
- iii-Eğilimlerin belirtilmemesi,
- iv-Raporların sorumlu bölüm yöneticilerine sunulmaması,
- v-Raporların ilgisiz, önemsiz ve uygun bir biçimde sınıflandırılmayan verileri içermesi,
- vi-Raporların arasında bir ilişkinin kurulmaması ve aynı raporların bir kez daha hazırlanıp sunulması,
- vii-Raporların istenilen zamanda hazırlanarak yöneticilere zamanında sunulmaması.

Bu belirli zayıflıkların ya da sorunların birçoğunu, hem muhasebeciler hem de bölüm yöneticileri anket araştırmasındaki sorulara verdikleri yanıtlarda belirtmişlerdir. Bu anket araştırmasında hem bölüm yöneticilerinden hem de muhasebecilerden, kendilerinin kontrol raporlama sistemlerinde kontrol raporlarının etkinliğini önleyen öteki sorunları ve engelleri belirtmeleri istenmiştir. Her bir bölüm yöneticisinin bu soruya vermiş olduğu gerçek yanıt ile yöne-

(24) C. GRIFFEN-T. WILLIAMS, "Ineffectual Accounting Communication", New York Certified Public Accountant, Vol. 33, (November, 1963), s. 788; HILTON, s. 60-61. NELSON-WOODS, s. 204. LUKE, s. 11-12. ROBERT BEYER-DONALD J. TRAWICKI, Profitability Accounting For Planning and Control, Second Edi. (New York: The Ronald Press Company, 1972), s. 265. MUTZ-CURRY-FRANK, s. 273. VOORHIS-DUNN-McCAMERON, s. 236.

ticilerin genellikle karşılaştıkları belirli sorunlar, çalışmamızın Altıncı Bölümünde sunulmuştur. Bölüm yöneticilerince belirtilen, fakat daha önce sözü edilmeyen ek sorunların bazıları şunlardır:

- i-Raporların belirli bir önlemin alınması gerektiğini belirtmesine karşın, işletme yöneticilerinin bu önlemi almayıp başka bir önlemi almaları,
- ii-Muhasebecilerin ve bölüm yöneticilerinin, raporların içeriği konusunda herhangi bir yaratma gücüne sahip olmaması,
- iii-İşletme yöneticilerinin raporlarca içerilen verilere dayanarak hemen harekete geçmemesi,
- iv-İşletme yöneticilerinin kontrol işlevini bütünlükle yüklenmemesi,
- v-Raporlarda yapılan muhasebe ayarlamalarının ya da oyunlarının ve raporların isteğe göre dağıtılmalarının, raporların içeriğinin doğruluğunu bozması,
- vi-Muhasebecilerin yöneticilerin sorularını doğrudan doğruya yanıtlamaması.

4-Kontrol Raporlarındaki Engellerin Ortaya Çıkış Nedenleri

Kontrol raporlarındaki bilgilerin etkin bir biçimde kullanılmalarını önleyen engellerin oluşmasına yol açan temel nedeni, daha önce çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtmiştik. Burada bu neden, daha ayrıntılı bir biçimde yeniden ele alınmaktadır. Elde edilen kanıtlar, yönetim muhasebesinin kontrole yönelik raporlama evresine, yönetim muhasebesinde bir çalışma alanı olarak gereken önemin verilmediğini ortaya koymaktadır. Başka bir deyişle, raporların içeriğini oluşturan eylemler ve teknikler üzerinde yoğunlaşan çalışmaya, gereken önem verilmemektedir. Gerçekte, yönetim muhasebesinin raporlama evresine gereken önem, ancak son zamanlarda vermeye başlanmıştır. Yönetim muhasebesi bir disiplin olduğu halde, yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlaması alanında izleyecekleri sağlam bir kuram ya da yol gösterici ilkeler olmaksızın, kendi yeteneklerini kullanarak raporlama evresini etkin bir biçimde yerine getirebile-

ceklerini ve kontrol raporlama amacını gerçekleştirebileceklerini kabul etmiştir.

Muhasebe literatürü,yönetim muhasebesinin raporlama evresine ilişkin yol gösterici ilkeler dizisini içermektedir.Bu ilkeler dizisi,muhasebecilere raporlama eylemlerinde sağlam bir kılavuz olarak hizmet etme savındadır.Bu ilkeler dizisi sağlam ve geçerli ise,muhasebecilerin raporlama sorumluluklarına etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara rehberlik etmesi gerekmektedir.Bununla birlikte bu ilkeler dizisi,yönetim muhasebesinin raporlama evresine gereken önemin verilmediğini ve bu evrenin sağlam temele dayanan doğru bir kurama gereksinim duyduğunu ortaya koymakta ya da kanıtlamaktadır.Raporlama evresine ilişkin bu ilkeler dizisi,kişilerarası iletişim disiplninde sağlam bir temele dayandırılmamıştır.Daha çok geleneksel sına ve yanılma yöntemine göre geliştirilmiştir.Kişilerarası iletişim disiplni;amaçlarına özellikle kişilerarası iletişim aracılığıyla ulaşmaya çalışır.Aşağıda sunulan ve yönetim muhasebecilerinin izlemeleri için bugüne dek çeşitli kişilerce önerilen ilkeler dizisinin incelenmesi,kontrol raporlarındaki mevcut zayıflıkları ya da engelleri açıklamaya yardımcı olacağı gibi,aynı zamanda kişilerarası iletişim alanından sağlanan bilgilere dayanan ayrıntılı bir ilkeler dizisine gereksinim duyulduğunu da kesin olarak ortaya koyacaktır.

IV-BUGÜNKÜ(LİTERATÜRDEKİ)RAPORLAMA İLKELERİ

Yönetim muhasebecilerinin izlemeleri için bugüne dek çeşitli kişilerce önerilen yol gösterici ilkeler,tek bir cümleden başlayarak birçok cümleden oluşan ilkeler dizisine dek uzanmaktadır.Önerilen bu dizilerin,muhasebecileri kontrol raporlamasının amaçlarını gerçekleştirmeye doğru yönetme yetenekleri göz önünde tutularak incelenmesi gerekir.Başka bir deyişle,bu dizilerin,işletme yöneticilerinin gereksinim duydukları ilgili kontrol bilgilerini sağlama yetenekleri açısından incelenmeleri gerekir.Önerilen her dizinin,aynı zamanda rehberlik görevini en iyi biçimde görmesi ve mevcut soruna

uygulanabilmesi ve yararlı olması da gerekir.

GOLDBERG,yönetim muhasebecilerine,yerine getirdikleri raporlama görevlerinde onlara yardımcı olmak amacıyla,aşağıdaki genel düşünceyi ileri sürmektedir:

Muhasebecilerin düzenledikleri kontrol raporlarındaki ilgili bilgileri iletmek için bu bilgileri belirtme,başka bir deyişle bu bilgilerin önemini açıklama ya da bu bilgileri anlaşılacak bir biçimde düzenleme zorunluluğu genel bir ilke olarak belirtilebilir(25).

Yukarıda açıklanan bu genel ilkeyi,herkes kesin olarak kabul etmekle birlikte,bu ilkenin yönetim muhasebecilerine rehberlik yapacak bir değere sahip olup olmadığı kuşkuludur.Bu ilke,raporlamanın genel amacı konusunda bir fikir vermekte ve genel amacın nasıl gerçekleştirileceğini hiç belirtmeyen bir ilkeden biraz daha ileri bir ilkeyi oluşturmaktadır.Bu ilke öncelikle,muhasebecilerin hazırlamış oldukları raporların içeriğinin önemini tam anlamıyla bildiklerini, ikinci olarak da,çeşitli biçimde düzenlenen raporların,işletme yöneticilerince raporlara verilen önemi nasıl etkilediğini bildiklerini kabul etmektedir.Bu ilkenin genel ve soyut bir niteliğe sahip olması,zayıf yönünü oluşturmaktadır.

PRINCE,raporlamaya ilişkin olarak,başka bir genel ilkeyi savunmaktadır.Bu ilke aşağıda belirtildiği gibidir:

Bir sorumluluk muhasebesi sisteminde,etkin bir niteliğe sahip işletme içi raporların düzenlenmesinde izlenen temel ilkelerin,bu raporları kullananların(karar alıcıların) ; raporların içeriklerine,bişimlerine ve hazırlanma sıklıklarına ilişkin istekleriyle uyumu gerekir.Bu sorumluluk raporlarını hazırlama maliyetiyle ilgili parasal etkenler,ikinci derecede göz önünde bulundurulması gereken etkenlerdir(26).

PRINCE'in önerisi,öncelikle raporların alıcılarının rapor-

(25)GOLDBERG,s.361.

(26)THOMAS R.PRINCE,Information Systems for Management Planning and Control, (Homewood,Illinois:Richard D.Irwin,1966),s.75.

lara ilişkin isteklerini belirtmelerini ve daha sonra da, bu isteklerini gerçekleştirmelerini ve bu isteklerini gerçekleştirme maliyetini de ikinci derecede göz önünde bulundurmalarını zorunlu kılmaktadır. Raporlamada, raporları kullananların isteklerinin oldukça önemli olduğu bir gerçektir. Fakat PRINCE, en büyük önemi rapor alıcılarının isteklerine vermektedir. PRINCE tarafından önerilen bu ilkenin izlenmesi, raporları kullananlardan tek bir raporla yerine getirilme olanağı bulunmayan farklı birçok isteğin alınmasına olanak sağlayabilir. Raporları düzenleme maliyetinin ikinci derecede düşünülmesi, biraz kuşku bir durum yaratmaktadır.

PFENNING yönetim muhasebesi raporlarıyla ilgili olarak, aşağıda belirtilen üç genel ilkeyi sunmaktadır(27):

Eğer muhasebe sistemleri, yönetim bilgilerini sağlayan en önemli sunucular(tedarikçiler)olarak mevcut kalmak zorunda iseler, bu durumda muhasebe sistemlerinin aşağıda belirtilen şu üç unsura sahip olmaları gerekir:

- i-Yeterli bilgi,
- ii-Bu bilgilerin istenilen türde olması,
- iii-Bu bilgilerin istenildiğinde elde edilebilmesi.

PFENNING'in sunduğu bu üç ilke, öncelikle raporların genel nitelikleri ile ilgili olmakla birlikte, PFENNING, raporların ^{genel ni-} hazırlanıp sunulmalarının geçikmemesi gerektiğini belirtmektedir. Öte yandan raporların zamanında nasıl düzenlenip sunulacakları konusunda, hiçbir açıklamada bulunmamaktadır. Gerçekte, PFENNING'in sunduğu bu üç ilke, ulaştırılması gereken genel amaçları belirtmektedir ve bu nedenle de, son derece genel bir niteliğe sahiptir.

LI, yazmış olduğu Yönetim Muhasebesi Ders Kitabında, kontrol raporlamasını incelemekte ve kontrol işlevine yönelik iyi bir yönetim raporunun öncelikli gereklerini ve niteliklerini belirtmek-

(27) PFENNING, s.235.

tedir(28).LI'nin belirttiği bu öncelikli gerekler ve nitelikler şunlardır:

- i-Raporların zamanında düzenlenip sunulması gerekir,
- ii-Raporların karşılaştırmalı bir niteliğe sahip olması gerekir,
- iii-Raporların çözümleyici bir niteliğe sahip olması gerekir,
- iv-Raporların ilgili rapor olması gerekir,
- v-Ve son olarak, raporların kısa, açık ya da yalın olması gerekir.

İlke olarak belirtilen bu öneriler ya da düşünceler, aslında raporların içeriğine ilişkin olup, kendileriyle uyuşan herhangi bir genyöntemden yoksundurlar. Yineleyecek olursak, yol gösterici ilkeler yerine genel amaçlar ileri sürülmüştür.

Başka bir Maliyet Muhasebesi Ders Kitabında, raporların niteliklerini ve özelliklerini belirten aşağıdaki ilkeler sunulmaktadır(29):

- i-Raporların örgüt yapısına, yetkilere ve sorumluluklara uyması gerekir,
- ii-Raporların zamanlı ve gereksinim duyulduğunda hazırlanmış olmaları gerekir,
- iii-Raporların düzenli aralıklarla hazırlanmaları gerekir,
- iv-Raporların gerçek maliyetler ile planlanan maliyetlerin karşılaştırmasını içermesi gerekir,
- v-Raporların fiziksel ve finansal terimlerle düzenlenmeleri gerekir,
- vi-Raporların çözümleyici (analitik) bir niteliğe sahip olması gerekir.

(28) DAVID H. LI, Accounting For Management Analysis, (Columbus, Ohio:

Charles E. Merrill Books, Inc., 1964), s. 293. Ayrıca bkz.: NELSON-WOODS, s. 189. DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, Rapor Sistemi, (Ankara: T.C. Devlet Planlama Teşkilatı, Yayın No: DPT. 1333, 1975), s. 9. FRAMGEN, s. 504.

(29) MATZ-CURRY-FRANK, s. 671-672. Bu ilkelere benzer ilkeler için bkz.: WELSCH (Çev.: ERDAL-ÇAPÇI-ÇAPÇI-TAYANÇ-TAYANÇ-AKSADE-AKOĞLU), s. 572-573. VOORHIS-DUNN-McCAMERON, s. 239-240.

Yineleyecek olursak,yukarıda belirtilen bu ilkeler dizisinin,sahip olduğu genel nitelikler ve gerçekten genel amaçları belirtmesi nedeniyle bir raporlama durumuna uygulanma olanağı zayıftır.

BLOCK,işletme yöneticilerinin kontrol işlevini yerine getirmede,temel kontrol aracı olarak kullanmak zorunda oldukları işletme içi raporların hazırlanmasına ilişkin aşağıdaki ilkeleri önermektedir(30):

- i-Raporların standart bir biçimde düzenlenmeleri gerekir,
- ii-Son derece yararlı ve etkin eylemlerde gerekli olan verileri sağlamak amacıyla hazırlanmaları gerekir,
- iii-Standart bir büyüklükte olmaları gerekir,
- iv-Hazırlayan kişilerce imzalanmaları gerekir,
- v-Bir bütünlüğe(tutarlılığa)sahip olmaları gerekir,
- vi-Zamanında hazırlanıp sunulmaları gerekir,
- vii-Kullanıcıları ya da alıcılarınca düzenli bir biçimde incelenmeleri gerekir.

BLOCK tarafından önerilen bu yol gösterici ilkeler,daha önce açıklanan ilkelerden çok daha açık ve uygulanabilir bir nitelikte olmakla birlikte,bunlar da bir bütünlükten yoksun olup,son derece genel bir niteliğe sahiptirler.Bununla birlikte,BLOCK tarafından önerilen yedinci önerinin,diğerlerine göre daha üstün bir öneri olduğunun belirtilmesi gerekir.

NISWONGER ve FESS,herkesce beğenilen "Muhasebe İlkeleri"adlı ders kitaplarında kontrol raporlamasında izlenmesi gerektiğine inandıkları yol gösterici ilkeleri belirtmektedirler.Onlar,en büyük yararın sağlanabilmesi için,işletme içi raporların aşağıda be-

(30)BLOCK,s.89-90.Ayrıca bkz.:ABDÜLKADİR TUAN,İşletmelerde Yönetimin Finansal Planlama ve Kontrol Fonksiyonlarının İfasında Muhasebenin Rolü,(Doçentlik Tezi),(Adana:1974),s.25-26.REITER,s.30.

lirtilen ilkelere göre hazırlanmaları gerektiği kanısındadırlar(31):

- i-İşletmenin örgüt yapısı ile sorumluluk zincirinin göz önünde bulundurulması gerekir,
- ii-İlgisiz ve önemsiz verilerin raporlarca içerilmemesi gerekir,
- iii-Raporlarca içerilen verilerin, ulaşılmak istenen amaçla yeterli ölçüde uyuşması gerekir,
- iv-Raporlarda kullanılan terminolojinin ya da terimlerin, ulaşılmak istenen amaçla en iyi biçimde uyuşması gerekir,
- v-Önemli eğilimlerin ve ilişkilerin geliştirilmesi için, raporların karşılaştırmalı verileri içermesi gerekir,
- vi-Raporların zamanında, başka bir deyişle yöneticilerce gereksinim duyulan anda hazırlanıp sunulması gerekir.

NISWONGER ve FESS tarafından önerilen ve yukarıda belirtilen bu ilkeler incelendiğinde, bu ilkelerin uygulanabilir ilkeler olmaktan çok, genel amaçları belirten ilkeler oldukları görülür. Sadece özel raporlara ilişkin olarak diğerlerinden ayrı sunulan bir başka ilke; özel raporların, özellikle kullanıcılar ve hizmet etmek zorunda oldukları belirli amaçlar için hazırlandıklarını belirtmektedir(32).

Yönetim muhasebesinde tanınmış bir otorite olan ANTHONY, NISWONGER ve FESS ile aynı kanıda değildir. ANTHONY sadece özel raporların değil, aynı zamanda tüm kontrol raporlarının da, kullanıcıların gereksinimlerini karşılayacak ve rapor edilen belirli duruma uygun

(31)C.ROLLIN NISWONGER-PHILIP FESS, Accounting Principles, Ninth Edition, (Cincinnati, Ohio:South Western Publishing Company, 1965), s.640. Ayrıca bkz.: EDITORIAL BOARD OF PRENTICE-HALL PROFESSIONAL ACCOUNTING PUBLICATIONS, Accountant's Encyclopedia, Volume II, (Englewood Cliffs, N.J.:Prentice-Hall Inc., 1962), s.688-690. SÜDER, s.127.

(32)A.g.k., s.645.

gelecek bir biçimde düzenlenmeleri gerektiğini savunmaktadır. Bundan başka ANTHONY'de, geleneksel uygulamayı izleyerek, kontrol raporlarının aşağıda belirtilen genel niteliklere sahip olmaları gerektiğini belirtmektedir(33):

- i-Raporların objektif, yani tarafsız olması gerekir,
- ii-Raporların zamanlı olması gerekir,
- iii-Raporların açık, yani anlaşılabilir olması gerekir,
- iv-Raporların çözümleyici bir niteliğe sahip olmaları gerekir.

Yönetim raporlarına ilişkin ilk yol gösterici ilkeler dizisinden birini LEWIS geliştirmiştir. LEWIS, önemli bilgilerin işletme yöneticilerine iletilmesini daha etkin kılmak için, aşağıda belirtilen şu on ilkeyi önermiştir(34):

- i-Örgüt kanallarının izlenmesi gerekir,
- ii-Önemli unsurların belirtilmesi ya da vurgulanması gerekir,
- iii-Veriler arasında ilişki kurulması gerekir,
- iv-Önemli bütçe karşılaştırmalarının gösterilmesi gerekir,
- v-Olanaklar elverdiği ölçüde, verilerdeki bölünmenin ya da dağılmanın önlenmesi gerekir,
- vi-Standart maliyetlerin en geniş bir biçimde kullanılması gerekir,
- vii-Genel imalat giderlerinin dönem gideri olarak gösterilmesi gerekir,
- viii-Önemli ilişkilerin ya da oranların gösterilmesi gerekir,

(33)R. ANTHONY, Management Accounting Principles, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965), s. 259. Ayrıca bkz.: T. K. COWAN, The Cost Accounting Function, (London: Sweet-Maxwell (N.Z.) LTD, 1965), s. 339. NELSON-WOODS, s. 189.

(34)LEWIS, s. 53. Ayrıca bkz.: BRUCE JOPLIN-JAMES W. PATTILO, Effective Accounting Reports, (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc., 1969), s. 55

ix-Önemli eğilimlerin gösterilmesi gerekir,

x-Yapılan yatırımlarla işletme eylemleri arasında bir ilişkinin kurulması gerekir.

Yukarıda belirtilen bu on ilkenin, genellikle herkes tarafından belirtilen genel özellikleri içermesi, bu ilkelerin zayıf yönünü oluşturur.

ANDERSON ve SCHMIDT, yol gösterici ilkelerin başka bir kaynağını oluşturan "Controllershıp" adlı ders kitaplarında, bu konuya genel bir yaklaşımda bulunmaktadır. ANDERSON ve SCHMIDT, her işletmenin kendine özgü belirli bir takım durumlara sahip olduğunu ve yönetim muhasebecisine sadece, bu belirli durumlara uygulamak zorunda olduğu genel ilkelerin sağlanması gerektiğini kabul etmektedirler. Muhasebe sürecinin son evresini oluşturan iletişimle ilgili ilkelere, ancak genel terimlerle belirtilebileceklerini kabul etmektedirler. Her muhasebe bölümü müdürünün kendi özel durumu için kabul edip uygulayacağı birkaç temel ilkeyi belirtmektedirler. ANDERSON ve SCHMIDT, şu ilkeleri önermektedirler(35):

i-Her raporun belirli bir amaca hizmet etmek için hazırlanması gerekir,

ii-Her raporun planlardan meydana gelen sapmaları göstermesi ya da bu sapmaları vurgulaması gerekir,

iii-Her raporun alıcıların gereksinimlerini karşılaması gerekir,

iv-Eski raporların yenilenmesi için, yeni bilgileri içermesi gerekir,

v-Raporların grafiklerle ve yazılı olarak yapılan sunumları

(35) ANDERSON-SCHMIDT, s.443. Ayrıca bkz.: RONELLO B. LEWIS, Financial Controls For Management (Englewood Cliffs, N.J.: Prentice-Hall Inc., 1961), s.2-7. BATTY, s.323-325. C. AUBREY SMITH-JIM G. ASHBURNE, Financial and Administrative Accounting, (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1955), s.374.

içermesi gerekir.

Yukarıda sıralanan bu ilkeler dizisi, daha önce belirtilen ve genel amaçları içeren ilkelerden kuşkusuz daha sağlam ve daha gerçekçidirler. Bu ilkeler dizisinin zayıf yönünü, birbiriyle ilgili ilkeleri içermemesi ve bir bütünlükten yoksun olması oluşturur. Başka bir deyişle ANDERSON ve SCHMIDT, yönetim muhasebecilerince raporlamada izlenmesi gereken bütünlük ya da tam bir ilkeler dizisi sunmak yerine, herkesce bilinen ya da varlıkları kanıtlanan çeşitli teknikleri belirtmektedirler.

Yönetim muhasebesinin iletişim evresiyle ilgili belki en ayrıntılı ilkeler, HECKERT ve WILLSON'ın "Controllarship" adlı ders kitaplarında sunulmaktadır. HECKERT ve WILLSON, muhasebe müdürünce izlenmek üzere, ^{özetli} dizilerden daha ayrıntılı ve gerçekçi olan beş temel ilke sunmaktadırlar. Daha sonra bu beş temel ilkeye ek olarak, ilgililerden daha fazla bir kabulün sağlanmasını gerçekleştirmek amacıyla, on bir tane de ek ilke sunmaktadırlar. Etkin işletme içi raporların hazırlanmasında, muhasebe müdürünce izlenmesi gereken beş temel ilke şunlardır(36):

- i-Raporun, kendisine raporlamada bulunulan sorumluluk birimleriyle ilgili bilgileri içermesi gerekir,
- ii-Raporların planlardan meydana gelen sapmaları vurgulaması gerekir,
- iii-Raporların fiili veriler ile planlanan verilerin karşılaştırmasını içermesi gerekir,
- iv-Raporların her yönetim düzeyi için, yeterli ölçüde özetleyici bir nitelikte olması gerekir,
- v-Raporların açıklayıcı şekil, tablo ve ifadeleri içermesi, başka bir deyişle, kendi kendilerini açıklayıcı bir niteliğe sahip olmaları gerekir.

(36)HECKERT-WILLSON, s. 523-524. Ayrıca bkz.: ALİ AVŞAROĞLU, Beşeri Mü-nasebetler, (Ankara:1967), s. 97. CREECY, s. 54.

Öte yandan yukarıda sözü edilen on bir ek ilke de şunlardır
(37):

- i-Raporların zamanlı olmaları gerekir.Başka bir deyişle,raporların yöneticilerce gereksinim duyulduğu anda hazırlanarak yöneticilere sunulması gerekir,
- ii-Raporların kolayca anlaşılmalrı,başka bir deyişle okuyucuların ya da kullanıcıların çabalarını enaz bir düzeye indirebilecek bir biçimde düzenlenmeleri gerekir,
- iii-Raporların kullanıcılarına yabancı gelmeyen bir dille ve terimlerle hazırlanmaları gerekir,
- iv-Raporlarca içerilen bilgilerin sunumunda,ussal bir sıranın izlenmesi gerekir,
- v-Raporun içeriğinin doğru olması gerekir,
- vi-Raporun biçiminin,işletme yöneticilerinin isteklerine uyması gerekir,
- vii-Raporların türü,düzenlenişi ve büyüklüğü olanaklar elverdiği ölçüde standartlaştırılmalıdır,
- viii-Raporun düzenleniş biçiminin,alıcıların görüş ve düşüncelerini yansıtmaması gerekir,
- ix-Raporların yararlı olması,başka bir deyişle belirli bir amaca hizmet etmesi gerekir,
- x-Raporların maliyeti göz önünde bulundurulmalıdır,
- xi-Raporun önemi arttığı ölçüde,düzenlenmelerinde daha fazla bir özenin gösterilmesi gerekir.

Yukarıda belirtilen ilkeler dizisi şimdiye dek sunulan dizilerin en yetkinini(mükemmelini)oluşturmakla birlikte,bu ilkeler dizisi de daha önce belirtilen dizilerin sahip olduğu zayıflıklara sahiptir.Yukarıda belirtilen beş temel ilke,gerçekten raporların içeriği ve bu içeriğin nasıl düzenlenmesi gerektiği konusu ile ilgilidir.Bu beş ilke,özellikle yönetim muhasebesinin iletişim evresi

ile ilgili olmak yerine, daha çok kontrol muhasebesinin temelini oluşturmaktadır. Raporların açıklayıcı bir niteliğe sahip olmaları gerektiğini öneren bu beş temel ilke, daha önce GOLDBERG'in ilkelere ilişkin olarak belirtilen sakıncaların tümüne sahiptir(38):

Yukarıda belirtilen on bir adet ek ilke, oldukça ayrıntılı ve bazı önemli görüş ve düşünceleri içermiş olmakla birlikte, bu ilkeler de daha önce belirtilen dizilerin içerdiği genel önerileri içermektedir. Bu ek ilkelerin birçoğu oldukça kısa belirtilmiştir. Bunların uygulanabilmeleri ya da kullanılabilirmeleri için, daha ayrıntılı bir niteliğe kavuşturulmaları ya da daha da açıklanmaları gerekmektedir. Eğer bu ek ilkeler, "raporların anlaşılmasız olmamaları gerekir" gibi negatif öneriler biçiminde yeniden ifade edilirse, bu durumda bu ilkelerin zayıflıkları kesin olarak ortaya çıkacaktır.

Aşağıda en son dizi olarak sunulacak dizi, en yeni diziyi oluşturmaktadır. Amerikan Muhasebe Derneğinin Temel Kuramı Bildirimi-ni Hazırlama Komitesi, yayınlamış oldukları raporlarında, muhasebe bilgilerinin iletişimde izlenmesi gereken ilkeler olarak aşağıdaki ilkeleri önermiştir(39):

- i-Beklenen ya da istenen kullanıma uygunluk,
- ii-Önemli ilişkilerin belirtilmesi,
- iii-Yöresel(çevresel)bilgilerin içerilmesi,
- iv-İşletme içinde ve işletmeler arasındaki uygulamalarda tek türülük,
- v-Uygulamalarda zaman içinde tutarlık.

Yukarıda belirtilen ilkeler, her ne kadar işletme dışındaki

(38)GOLDBERG, s.365.

(39)COMMITTEE TO PREPARE A STATEMENT OF BASIC ACCOUNTING THEORY, s. 14. Ayrıca bkz. :HAROLD BLERMAN, Financial and Managerial Accounting. An Introduction, (New York:The Macmillian Company, 1963), s.527.

gruplara gönderilen raporlar(yani yayımlanmış finansal tablolar) için önerilmiş ve cari finansal muhasebe sorunlarına ilişkin olarak belirtilmiş iseler de, bu ilkeler aynı zamanda işletme içi yönetim muhasebesi bilgilerinin iletişimde kullanılmak için de savunulmaktadır(40). Bununla birlikte bu ilkeler, sadece raporların içeriklerinin belirlenmesiyle ilgilenmekte ve gerçekte raporların biçimi ve sunulduğu ile ilgili sorunları tamamen ihmal etmektedir. Bu nedenle raporların büyük ölçüde değişmediği, öte yandan raporların biçiminin ve raporların gönderilmesi ile ilgili genyöntemlerin önem kazandığı durumlarda, bu ilkeler yönetim muhasebesi amaçlarıyla gerçekten kullanılamazlar.

Şu halde kısaca belirtmek gerekirse, yönetim muhasebecisinin halihazırda kullanabileceği ya da literatür aracılığıyla sağlanan yukarıda sözü edilen ilke dizileri, aşağıda belirtilen iki gruptan birine girebilir:

- i-Buraya dek açıklanan, ilke dizilerinin bir kısmı, son derece belirsiz olup, oldukça da genelleştirilmişlerdir. Bu nedenle muhasebecilere, sadece doğru yönü gösterirler ve muhasebecilerin kendi yöntemlerini kullanarak ulaşmaya çalıştıkları son derece ideal amaçları belirtirler,
- ii-Bu ilke dizilerinin bir kısmı ise, gerçekten raporların içeriği ve bu içeriğin nasıl düzenlenmesi gerektiği konusu ile ilgilidir. Başka bir deyişle bu ilkeler, kontrole yönelik yönetim muhasebesinin, ekonomik bilgilerin oluşturulması yönüne ilişkin sorunlarla ilgilidir. Buraya dek açıklanan bu ilke dizilerinin hiçbirisi, bilgilerin kişiler arasında iletişimi ile ilgili disipline, başka bir deyişle, kişilerarası ilişkilerle ilgili kavramlara ya da yerleşmiş bilgilere(gelecekte herhangi bir durumda kullanılabilen bilgiler) hiç dayanmamaktadır. Bilgilerin kişiler arasında iletişimi konusu, çalışmamızın bundan sonraki bölümünde ayrıntılı bir biçimde incelenmiştir.

Buraya dek belirtilen ilkelerin birçoğu, belirli zamanlarda yönetim muhasebecilerinin hizmetine sunulmuş olmakla birlikte, kontrol raporlama sistemlerinde engeller ve sorunlar hâlâ mevcuttur. Bu ilke dizilerinin bir kısmının ve bu dizilerce içerilen önerilerin bazısının; raporların zamanında sunulmaması, zayıf bir terminolojinin kullanılması vb. daha önce belirtilen önemsiz zayıflıkları ya da engelleri ortadan kaldıracak bir gerçektir. Gerçekte, anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde halihazırda mevcut olduğu saptanan engellerin, buraya dek açıklanan ilke dizileriyle karşılaştırılması aşağıdaki sonuçların elde edilmesine olanak sağlar:

- i-Gereğinden çok kontrol raporun^{un} hazırlanarak yöneticilere gönderilmesi sorunu ile ilgili öneriyi, sadece PFENNING, "muhasebecilerin yöneticilere yeterli bilgi sağladıklarından emin olmaları gerektiğini" belirtmek suretiyle yapmaktadır,
- ii-Raporların kullanıcılarından ya da alıcılarından geribildirim gelmemesi sorunu ile ilgili öneriyi, sadece BLOCK, "raporlar konusunda kullanıcılar ya da alıcılarla sürekli görüşmelerin yapılması gerektiğini" belirtmek suretiyle yapmaktadır,
- iii-Terminoloji sorunuyla ilgili öneriyi; MATZ-CURRY-FRANK, NISWONGER-FESS ve HECKERT-WILLSON, hepsi "raporlarda, alıcılara yabancı gelmeyen kavramların ya da terimlerin kullanılması gerektiğini" belirtmek suretiyle yapmaktadırlar,
- iv-Raporların biçiminden ve düzenlenişinden alıcıların memnun olmaması sorunu ile ilgili öneriyi de; PRINCE-BLOCK, ANDERSON-SCHMIDT ve HECKERT-WILLSON hepsi, bu sorunun oluşmasını önleyecek önlemleri belirtmek ya da bu sorunun tehlikeleri konusunda muhasebecilerin uyarılması gerektiğini belirtmek suretiyle yapmaktadırlar,
- v-Geriye kalan dört engelle, yani; kontrol raporlama sistemi-

nin planlanması ve geliştirilmesi sırasında yöneticiler ile muhasebecilerin kendi aralarında bir işbirliği yapmalarını, muhasebeciler ile yöneticiler arasında kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişkinin bulunmaması, kontrol raporlama sisteminin esneklikten yoksun olması ve raporları alan işletme yöneticilerinin temel muhasebe bilgilerine sahip olmamaları sorunlarıyla ilgili olarak, buraya dek belirtilen ilke dizilerinden hiçbiri, herhangi bir öneride bulunmamaktadır, fakat anket araştırmasının uygulandığı Türk imalat endüstrisi işletmelerinin muhasebecileri ve bölüm yöneticileri, bu son dört engelin halihazırda kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde mevcut olduğunu belirtmişlerdir.

Bu nedenle, buraya dek belirtilen ilke dizilerinden herhangi birinin ya da bu dizilerin oluşturacağı bir karma dizinin izlenmesiyle; terminoloji, raporların içeriği ve düzenlenişi sorunları dışında, kontrol raporlama sistemleriyle ilgili öteki temel sorunların hiçbirinin önlenmesi ya da çözümlenmesi olanaksızdır. Bu nedenle, kontrol raporlama sistemleriyle ilgili temel zayıflıkları elimine edebilecek ya da bu temel sorunları çözümlenebilecek bir ilkelere dizisine gereksinim duyulduğu bir gerçektir ya da apaçık görülmektedir. İşte bu nedenle buraya dek belirtilen bu ilke dizilerinin zayıflıklarını taşımayan bir ilkelere dizisi tarafımızdan geliştirilerek çalışmamızın Beşinci Bölümünde sunulmakta ve ayrıca bu dizinin kontrol raporlama sistemleriyle ilgili temel engelleri nasıl ortadan kaldırdığı, kontrol raporlamasının iletişim amaçlarını nasıl gerçekleştirdiği de gösterilmektedir.

V-ANKET ARAŞTIRMASININ UYGULANDIĞI TÜRK İMALAT ENDÜSTRİSİ
İŞLETMELERİNDE HALİHAZIRDA KULLANILAN RAPORLAMA İLKELEİ

Son olarak, anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde, kontrol raporlarının içeriğini ve biçimini saptamada halihazırda kullanılan il-

keleri belirleyen kanıtları incelememiz de gerekmektedir. Anket araştırmasında yönetim muhasebecilerine sorulan onuncu soruda, her bir muhasebeciye kendisinin ya da personelinin kontrol raporlarının biçimini ve içeriğini belirlemede halihazırda biçimsel ya da biçimsel olmayan herhangi bir ilkeler dizisini izleyip izlemedikleri sorulmuş, eğer herhangi bir diziyi izliyorlarsa bu diziyi kısaca belirtmeleri istenmiştir. Muhasebecilerin bu onuncu soruya verdikleri yanıtlar, çalışmamızın Altıncı Bölümünde sunulmuştur. Bu yanıtları aşağıda görüldüğü biçimde özetlemek olurludur:

<u>Verilen Yanıtlar</u>	<u>Yanıtların Oranı</u>
i-Biçimsel olarak belirlenmiş ilkeler kullanılmaktadır,	%8
ii-Biçimsel olarak belirlenmemiş ilkeler kullanılmaktadır,	%67
iii-Biçimsel ya da biçimsel olmayan herhangi bir ilkeler dizisi kullanılmamaktadır,	%21
iv-Bir takım ilkeler kullanılmaktadır, fakat muhasebeciler bu ilkeleri belirlemekten kaçınmışlardır.	%4

Yönetim muhasebecilerinin tam %75'i, kontrol raporlamasında yol gösterici ilkeleri izlediklerini belirtmekle birlikte, izlenen bu ilkelerin ancak %8'i biçimsel olarak belirlenmiş durumdadır.

İşletmelerde halihazırda kullanılan ilkeler konusunda ek bilgiler, yönetim muhasebecilerinin kendilerine sorulan on birinci sorunun üçüncü şikkına verdikleri yanıtlardan elde edilmektedir. On beş yönetim muhasebecisi, halihazırda kullandıkları ilkelerin literatürdeki bazı ilkelere benzediğini belirtmişlerdir. Bu on beş yönetim muhasebecisinin on ikisi, halihazırda kullanmakta oldukları ilkelerin HECKERT-WILLSON tarafından önerilen ilkelere, üçü de NISWONGER-FESS'in önerdiği ilkelere çok benzediğini belirtmişlerdir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KİŞİLERARASI İLETİŞİMİN AMAÇLARI VE BU AMAÇLARA ULAŞMADA İZLENMESİ GEREKEN İLKELER

I-SUNUŞ

Çalışmamızın bu bölümü, kişilerarası iletişim süreci konusunda yapılan kaynak araştırmasından oluşmaktadır. Kişilerarası iletişim alanında, halihazırda kullanılan ilkeler belirli bir sisteme göre düzenlenmediği gibi ayrıntılı bir ilkeler dizisi de geliştirilmemiştir. Kişilerarası iletişim alanında ayrıntılı bir ilkeler dizisinin bulunmaması, bizi kişilerarası iletişime ilişkin ilkeler dizisini incelemeye yöneltmiştir. İşte bu nedenle çalışmamızın bu Dördüncü Bölümünün amacını, belirli bir sisteme göre düzenlenmiş ayrıntılı bir ilkeler dizisinin sunulması ve çalışmamızın bundan sonraki bölümünde kontrol raporlamasına ilişkin ilkelerin geliştirilmesinde kullanılacak ilgili tüm kavramların açıklanması ve tanımların yapılması oluşturur. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümünde, finansal kontrole yönelik yönetim muhasebesiyle doğrudan doğruya ilişki kurulmamaktadır. Bu bölümde, her çalışma alanında karşılaşılan insancıl iletişime uygulanabilen kişilerarası genel iletişim durumu ile temel kavramlar üzerinde durulmaktadır. Burada belirtilen

ilkeler, kavramlar ve tanımlar bundan sonraki bölümde incelenecek olan kontrol raporlaması iletişim durumu ile ilgili ilkelerin, kavramların ve tanımların temelini oluşturmakta ve bu ilkeleri, kavramları ve tanımları sağlamlaştırmaktadırlar. Bu nedenle çalışmamızın bu bölümü, bundan sonraki bölümde amaçlanan bu sonuca ulaşmayı sağlayan aracı oluşturmaktadır.

Çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtildiği gibi, kişilerarası iletişim sürecine ilişkin olarak yapılan kaynak araştırmasıyla; kişilerarası iletişimin niteliği, iletişim sürecinde rol oynayan unsurlar ya da değişkenler ve etkin bir kişilerarası iletişimi gerçekleştirmek için otoritelerce önerilen ilkeler konusunda genel bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır. Bunun için bu bölümde yapılacak açıklamaların, kişilerarası iletişimin tüm yönlerine ilişkin ayrıntılı bir inceleme olarak kabul edilmesi ve aynı zamanda sunulan ilkelerin de tüm ilkeleri içeren ilkeler olarak kabul edilmesi olanaksızdır. Çünkü kişilerarası iletişim alanında eldeki (bilinen) ilkelere tümünün bir araya getirilmesi ve bütünleştirilmesi başlı başına ya da oldukça önemli bir araştırma projesini oluşturur. Bununla birlikte çalışmamızın bu bölümünde, kişilerarası iletişim alanında yapılan araştırma çabaları aracılığıyla, etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin temel, genellikle kabul edilen ve genellikle etkin olan ilkeler sunulmaktadır.

Bu temel ilkeler dizisini oluşturmada ya da belirlemede oldukça basit fakat öte yandan en gerçekçi ve en uygun bir yaklaşım kullanılmıştır. Kullanılan bu yaklaşımı şu şekilde tanımlamak olurludur: Öncelikle kişilerarası iletişimle ilgili yayınlar araştırılarak, kişilerarası iletişim alanındaki otoritelerce (uzmanlarca) önerilen ilkeler elde edilmeye çalışılmış ve daha sonra yetkililerce önerilen bu çeşitli ilkeler toplanarak ayrıntılı bir ilkeler dizisinin oluşturulması için birleştirilmiş ve FARRELL'in iletişim modeline göre gruplandırılmıştır(1), FARRELL'in iletişim modeli, özellikle

(1) FARRELL, s. 5.

le aşağıda belirtilen iki nedenle seçilmiştir:

- i-Bu iletişim modeli; kaynak, mesaj, kanal ve alıcı gibi dört unsurdan oluşan ve daha statik bir niteliğe sahip geleneksel iletişim modeline göre daha dinamik bir iletişim sürecini temsil etmektedir.
- ii-Bu model, kişilerin kişilerarası iletişimde görev yaparlarken izlemeleri gereken basamakları göstermektedir. Söz konusu model şu sekiz basamaktan oluşmaktadır:
 - ii-Araştırma (inceleme),
 - ii-Tanımlama (belirleme),
 - iii-Analiz (çözümleme),
 - iv-Sentez (Bireşim),
 - v-Yazma (Düzenleme),
 - vi-İletme (gönderme),
 - vii-Alma
 - viii-Geribildirim.

Çalışmamızın bu bölümünde önce, kişilerarası iletişimde güdülen amaçlar incelenmiştir. Daha sonra da, bu amaçları gerçekleştirmede izlenmesi gereken ilkeler sunulurken, etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi incelenmiştir. Tanımlar bu bölümün en önemli kısmını oluşturduğu için bu bölümün hemen başında sunulmuştur.

II-KİŞİLERARASI İLETİŞİMİN AMAÇLARI

Kişilerin en önemli ayırıcı özelliklerinden birini; düşünme yeteneğine sahip olmaları, görüş ve düşüncelerini öteki kişilere iletişim aracılığıyla iletmeleri oluşturur. İletişim insancıl bir eylem olarak, öteki tüm insancıl eylemlerin ortak bir yönünü oluşturur.

Kişiler iletişimi bir gerçek olarak kabul etme eğilimindedir. İletişim insancıl eylemlerin ortak bir yönünü oluşturduğu için, kişiler gerçekleşen iletişim eylemlerinin çoğu kez farkında bile olmazlar. Bu nedenle iletişim kavramı, anlaşılması güç bir kavram olarak bugüne dek oldukça farklı anlamlarda kullanılmıştır. İletişim

kavramının bu çok anlamlılığını önlemek amacıyla, çalışmamızda iletişimin ve iletişim sürecinin aşağıda verilen tanımı ve açıklaması benimsenmiştir:

İletişim, kaynak (mesajı gönderen) ile alıcı (mesajı alan) arasında bir işbirliğinin ya da anlaşmanın sağlanması amacıyla yapılan bir girişim ya da eylem olarak tanımlanabilir (2). İletişim en geniş anlamıyla, kişiler arasında çeşitli düşünce, bilgi ve duygu iletimiyile ortak bir anlayışın yaratılması ve karşılıklı etkinin sağlanmasıdır. Alıcı ile kaynak arasında karşılıklı etki yaratmayan, hiç değilse alıcı üzerinde belirli ölçüde belirli etki bırakmayan iletişim, başarısızlığa uğramış demektir. Başarılı ve etkin bir iletişim ise, kişiler arasında giden gelen mesajın (3) taraflar üzerinde yanlış anlamaya ve değişik yorumlamaya yer vermeyecek kadar açık, doğru ve etkili işlemesi olarak açıklanabilir (4).

(2) LI, "The Semantic Aspect.....", s.102. İletişimin öteki tanımları için bkz.: YAŞAR GÜRGEN, İşletme Yönetiminde Haberleşmenin Önemi, Koşulları ve Çukurova'daki Uygulamaları, (Adana: Emel Matbaacılık Sanayii, 1972), s.7. WILLARD V. MERRIHUE, Managing By Communication, (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1960), s.15. WILLIAM W. SAVAGE, Interspersonal and Group Relations in Educational Administration, (Atlanta, N.J.: Scott, Foresman and Company, 1968), s.300. DAVIS, s.322. COLIN CHERRY, On Human Communications, A Review, A Survey and Criticism, 2nd Edi, (Cambridge: The M.I.T. Press, 1966), s.7. ROBERT AHBANASE, Management: Toward Accountability For Performance, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1975), s.506. LEE THAYER, Communication and Communication Systems In Organization, Management and Interpersonal Relations, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1968), s.13. AŞKUN, s.1.

(3) İki taraf için ortak anlam taşıyan sembollerle ifade edilen bilgi ve düşünceler, "mesaj" olarak tanımlanır. Başka bir deyişle, kaynaktan alıcıya gönderilen uyarı, ya da iletilen bir düşüncedir.

(4) SABUNCUOĞLU, s.3 ve 12. HRAND SAXENIAN, "Effective Communications In Small Businesses", The National Public Accountant, (June, 1964), s.20-23.

İletişim var olan eylem olmayıp, gerçekleştirilen bir eylemdir. İletişim yukarıda belirtilen en geniş anlamıyla düşünüldüğünde, kişinin iç ya da dış uyarıcıya (etkiye) bir önem ya da anlam verdiğinde oluşur (5). İletişime ilişkin en büyük sorunu, herhangi bir yerde belirlenen ya da seçilen bir mesajın tıpkısının ya da çok benzerinin bir başka yerde seçilmesi ya da belirlenmesi oluşturur (6). İletişimin gerçek amacını, manaların kişiler arasında ortak kılınması oluşturur.

Yukarıda yapılan açıklamalar, çalışmamızın bu bölümünde kullanılan iletişim kavramının ne anlama geldiğini genellikle ortaya koymakla birlikte, iletişimle ilgili kişi ya da nesneyi kesin olarak belirlememektedir. Gerçek yaşamın gözlenmesi ya da incelenmesi; LI tarafından sözü edilen mesajın kaynağı ile mesajın gönderildiği yerin işlevlerinin; kişiler, makineler, hayvanlar ya da bunların herhangi bir kaşışımı tarafından getirildiğini ortaya koyar. Bununla birlikte bu çalışmamız, sadece kişilerarası iletişim olarak tanımlanan ve kişiler arasında oluşan iletişim ile ilgilidir.

Kişilerarası iletişime herhangi bir çaba harcamaksızın katılmak olanaksızdır. Kişilerarası iletişime katılmak, bir çabanın harcanmasını ya da enerjisinin kullanılmasını zorunlu kılar. İnsanoğlu iletişimde kullanmak amacıyla, simgelerden (sembollerden) ve ilkelere oluşan karmaşık bir sistem geliştirmiştir. İnsanoğlunun geliştirdiği bu karmaşık sistem, dil ya da konuşma biçimi olarak adlandırılır. Dil, kişilerarası iletişimi sağlamak amacıyla, önceden

(5) THAYER, s. 43. İletişim konusunda daha ayrıntılı bilgi için bkz.: İNAL CEM AŞKUN, Organizasyon Teorileri, (Ankara: Başnur Matbaası, 1972), s. 102-104.

(6) CLAUDE E. SHANNON, "A Mathematical Theory of Communication", The Bell System Technical Journal, XXVII (July, 1948), s. 374. ERNEST I. HANSON, "Communnness-The Essence of Financial Reporting", The National Public Accountant, (January, 1968), s. 13.

saptanmış birtakım simgeler topluluğudur. Bu simgeler, belirli anlamları taşıyan çeşitli sözcük ve sesler olabileceği gibi, çeşitli hareket ve işaretler de olabilir. Örneğin; yüz ifadeleri, el, kol, baş ve vücut hareketleri, duman, ışık vb. (7). Dilin kullanılması, öncelikle bilinçli ve önemli bir davranışı zorunlu kılar. Kişiler kişilerarası iletişimle, belirli bir nedenle ilgilenirler. Kişilerin iletişimle ilgilenmelerinin nedenini, iletişim aracılığıyla bazı amaçları gerçekleştirmek istemeleri oluşturur. İşte kişilerin iletişim aracılığıyla gerçekleştirmek istedikleri bu amaçlar, kişilerarası iletişimin amaçları olarak adlandırılır.

Bazı durumlarda kişilerarası iletişimin amaçları belirgin olup, herkesce bilinmektedir. Bu durumda kaynak ya da iletici, gerçekleştirmek istedikleri amaçları, iletişimde bulunmadan önce kesin olarak belirlemek zorunda değildir. Bununla birlikte öteki durumlarda ulaşılmak istenen amaçların, iletişim gerçekleşmeden önce kesin olarak belirlenmesi gerekir. Bu ikinci durumda ileticinin, iletişimin gerçekleşmesi sonucunda alıcıya neler bildirmek ya da ona neler hissettirmek istediğini, iletişim gerçekleşmeden önce kesin olarak belirlemesi ya da kararlaştırması gerekir (8). Güncel yaşamda, yukarıda belirtilen durumların her ikisiyle de çoğu kez karşılaşılır. Bir arkadaşına ya da tanıdık bir kişiye selâm vermek birinci duruma, bir mektup yazmak da ikinci duruma örnek oluşturur.

Bir kişinin öteki kişilerle haberleşmek isteme nedeninin, ki-

(7) ROBERT V. PENFIELD (Çev.: RESAN TAŞÇIOĞLU), Örgütte Beşeri Münasebetler, (Ankara: Ajans-Türk Matbaacılık Sanayii, 1969), s. 174.

(8) THAYER, s. 85. THEO HAIMANN-WILLIAM G. SCOTT, "Ten Commandments of Good Communication", İçinde: PATRICK E. CONNAR, Dimensions in Modern Management, (Boston: Houghton Mifflin Company, 1974), s. 371. NORTON M. BEDFORD-VAHE BALADONNI "A Communication Theory Approach To Accountancy", The Accounting Review, (October, 1962), s. 652.

şiden kişiye ya da durumdan duruma değişeceği oldukça açıktır. Bununla birlikte, haberleşmek isteme nedenleri, genellikle birbirine oldukça benzer. Kişilerarası iletişimin bu çalışmamızdaki ana amacını, ileticinin alıcıda yaratmak istediği davranış değişikliğini gerçekleştirmesi oluşturur(9).

Bundan başka, iletişimin ana amacını alıcıda bir davranış değişikliğinin meydana getirilmesi oluşturmakla birlikte, bu çalışmamızda, iletişimin, alıcının davranışlarında bu değişikliği doğrudan doğruya meydana getirmeyeceği görüşü kabul edilmektedir. Aşağıda da belirtildiği gibi, iletişim, alıcının kişiliğinin bazı yönlerini değiştirmede yetersiz ya da sınırlı kalmaktadır:

Bir kişiyi ya da bireyi, onun kişiliği tanımlar. Bir bireyin kişiliği, üç yapıdan oluşan düzenli bir yapıdır. Düşünsel (algılama ve bilme) yapısını oluşturan birinci yapısı, bir kişinin sahip olduğu bilgileri ve bu bilgilerini nasıl bütünleştirdiğini ifade eder. Bir kişinin duyguları, eğilimleri, tutum ve davranışları, görüş, düşünce ve güdüleri de, kişinin duygusal yapısını oluşturur. Öte yandan, kişiliğin üçüncü yapısını, amaç yapısı oluşturur. Kişiliğin bu amaç yapısı da, kişinin asıl güdülerini sağlayacak değerler dizisinden oluşur. Her bireyin kişiliği, birbirine bağlı bu üç yapıdan oluşan bir mozaik niteliğindedir(10).

(9) J. CAMPBELL-H. HEPLER, "General Introduction", İçinde: Dimensions in Communication, Edi. by J. CAMPBELL-H. HEPLER, (Belmont, California: Watsworth Publishing Company, 1965), s. 8. Ayrıca bkz.: THAYER, s. 59.

(10) THOMAS FARRELL, "Communication Evokes Change", Michigan State University'de teksir kağıtlarına basılarak 1971 yılında öğrencilere dağıtılmıştır, s. 1. DAVID KRETCH-RICHARD S. CRUTCHFIELD-EGERTON L. BALLACHEY, Individual in Society, (New York: McGraw-Hill Book Co., 1962), s. 17-18. CARLTON J. WHITEHEAD, "Communication-A key to Managerial Effectiveness", M.S.U. Business Topics, (Spring, 1967), s. 56.

İletişimin etkisi,alıcının hemen ya da doğrudan değişen kişiliğinin bir ya da iki yapısıyla sınırlandırılmış durumdadır.Alicıda meydana gelecek herhangi bir davranış değişikliği,alıcının kişiliğine bağlıdır ve bu davranış değişikliği alıcının kendisi tarafından başlatılır.Şu halde iletişim,alıcının davranışlarını ancak,alıcının davranışlarının temelini oluşturan kişiliği aracılığıyla,dolaylı bir biçimde etkileyebilir(11).TAYLOR,iletişimin bu dolaylı etkisini,iletişimin iki grup amaçlarından biri olarak kabul eder ve dolaylı etkiyi,belirli bir süre sonra belirli bir davranışa yol açacak etkili tutum ve davranışlar açısından daha genel bir uyarıcı olarak kabul eder(12).

İletişim alıcının davranışını doğrudan doğruya değiştirmekle birlikte,eğer iletişim iyi bir biçimde planlanır ve alıcının kişiliğinde istenen değişmeyi başarabilirse,bu durumda istenen davranış değişikliğinin gerçekleşmesi gerekir(13).Etkin iletişim kavramı,alıcının kişiliğinde arzu edilen değişimin meydana getirilmesini belirtir.Başka bir deyişle,ileticinin amacını gerçekleştirdiğini ifade eder(14).BERLO'nun doğruluk kavramı,ileticinin amacını gerçekleşmesine son derece benzemektedir(15).

Kişilerarası iletişimde,alıcının kişiliğinin gerçek görünümünü değiştirmek suretiyle bir davranış değişikliğinin yaratılması ana amacına ek olarak ayrıca,ikinci derecede olan birkaç amacında da gerçekleştirilmesi istenir.Kaynağın genellikle gerçekleştirmek istediği bu ikinci derecedeki amaçların en belirgin örneklerini;alıcının ileticinin gönderdiği mesajı yeğ tutması(yani,alıcının il-

(11)FARRELL,"Communication Evokes Change",s.7.

(12)TAYLOR,s.13.

(13)FARRELL,"Communication Evokes Change",s.7.

(14)A.g.k.,s.9.Ayrıca bkz.:THAYER,s.83.

(15)BERLO,s.40.Doğruluk,ileticinin iletişim amacını gerçekleştirmesini ifade eder.

gisi ve dikkati), kavrama yeteneğinin geliştirilmesi (yani, alıcının mesajı anlama yeteneğinin geliştirilmesi), kabul etmesi (yani alıcının kanısı, tutum, düşünce ve davranışları), anımsaması ve kullanabilmesi oluşturur (16). İletici ayrıca, kendi iletişim eylemlerinde etkin olmayı da amaçlar. Başka bir deyişle, iletici zaman ve para açısından minimum düzeyde olan bir maliyetle, en yüksek etkinliği gerçekleştirmeyi amaçlar (17). Yukarıda belirtilen bu ikinci derecedeki amaçlar, ana amacı bütünleyici nitelikte olup, ana amacın pekişmesine yardım ederler.

III-İLETİŞİM AMAÇLARININ GERÇEKLEŞTİRİLMESİNDE İZLENMESİ GEREKEN İLKELER

Kişilerarası iletişimde katılanların (tarafların) amaçlarına ulaşmaları ve etkin bir iletişimi gerçekleştirmeleri için, izlemele-ri gereken ilkelerin ve ulaşılmak istenen amaçların kesin bir biçimde belirlenmesi doğaldır. Daha önce belirtildiği gibi, kişilerarası iletişim alanında uzman kişilerce önerilen çeşitli ilkeleri düzenlemede, FARRELL'in iletişim modeli kullanılmıştır. Belirlenen ayrıntılı ilkeler dizisi, ileticinin kişilerarası iletişim durumunda amaçlarını gerçekleştirmesi için bütünlükle izlemek zorunda olduğu sekiz genel basamağı tanımlamaktadır (18). İletici tarafından izlenmesi gereken bu basamakları, aşağıda görüldüğü biçimde sıralamak olasıdır:

I-Birinci Basamak: Araştırma (İnceleme)

Etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin ilk ba-

(16) R. HARRISON, "Nonverbal Communication: Explorations into Time, Space, Action, and Object" İçinde: CAMPBELL-HEPLER, Dimensions in Communication, s. 166. TAYLOR, s. 13. THAYER, s. 113-114.

(17) THAYER, s. 92-93.

(18) Bu sekiz basamak, iletişimi çabuklaştıran ve iletişimin gerçekleştirildiği çevreyi sağlayan koşullar olarak belirlenmiştir. A. g. k., s. 57.

samak,ileticinin iletişim durumundaki(olgusundaki)önemli unsurları belirlemesi için,iletişim durumunu yansız(objektif)bir biçimde gözlemesini önermektedir(19).

Her iletişim durumunda,aşağıda belirtilen altı önemli unsurun belirlenmesi gerekir(20):

- i-Mesajın kaynağı ya da düzenleyicisi,
- ii-Kullanılan gerçek iletişim kanalları,Biçimsel,biçimsel olmayan,dikey ve yatay iletişim kanalları,
- iii-İletişimde kullanılan araçlar,
- iv-Mesajı doğrudan doğruya alan alıcı,
- v-Mesajı dolaylı olarak alan muhtemel alıcılar,
- vi-İletişime ilişkin güdüler ya da amaçlar.

Bu ilk basamakta,iki amaç güdülmektedir.Bu basamak öncelikle,ileticiye,kişilerarası iletişimde ilgilendiği konu ya da olay hakkında bilgi vermeyi amaçlar.Bu nedenle ileticinin,yeteneklerini kullanması için özel bir çaba harcanması gerekir.İkinci olarak,ilk basamak ileticiye,iletişim durumu ile eylemlerini sürdüreceği çevre hakkında ayrıntılı bilgi sağlar.Sağlanan bi bilgiler,TAYLOR'a göre,ileticinin;iletişim durumunu planlamasına,analiz etmesine,sorunlarını çözümleme-

(19)FARRELL,"Principles of Communicating",s.16.

(20)T.FARRELL,"Description of Firm and Its Communication Situation",Michigan State University'de teksir kağıtlarına basılarak 1972 yılında öğrencilere dağıtılmıştır,s.2.T.FARRELL,"Analysis of a Communication Situation",Michigan State University'de Teksir kağıtlarına basılarak öğrencilere dağıtılmıştır,s.18.THAYER,s.94-95.M.W.SCHUTTE-E.R.STEINBERG,Communication in Business and Industry,(New York:Holt,Rinehart,and Winston,1964),s.220-221.ROBERT R.AURNER-MORRIS P.WOLF,Effective Communication in Business,Fifth Edition,(Cincinnati,Ohio:South-Western Publishing Company,1967),s.513.

sine ve görevini daha iyi bir biçimde yapmasına yardım eder(21).

2-İkinci Basamak:Tanımlama(Belirleme)

Bu ikinci ^{/basamak ilk,} basamağın biçimsel bir uzantısını oluşturur ve ilk basamakta elde edilen biçimsel olmayan gözlemlerin,yol gösterici ilkeler ve gelecekte baş vurulacak referans olarak kullanılmak amacıyla,yazılı biçimsel bir belgeye dönüştürülmelerini önerir(22). İletişim durumunun gerçek görünümünün ve önemli unsurlarının belirlenmesi için,yazılı biçimsel belgenin dönemselsel olarak günün koşullarına uygun bir biçime getirilmesi gerekir.

Böyle biçimsel bir belge,iki üstünlüğe sahiptir.Öncelikle,iletişim unsurlarında meydana gelen değişmelerin etkisi,bu belgelerden kolaylıkla elde edilebilir.İkinci olarak bu yazılı belgeler,iletişim durumuyla daha sonra ilgilenecek kişilere gerçek ilkeleri sağlar.

3-Üçüncü Basamak:Analiz(Çözümleme)

Etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin üçüncü basamak,ileticinin iletişim durumuna ilişkin temel unsurların görelî önemini ve bu unsurların bazı özelliklerinin etkisini belirlemesini zorunlu kılar.İletişim durumuna ilişkin temel unsurların bu özellikleri,iletişim durumunda gerçekleştirilen iletişimin niteliğini büyük ölçüde etkiler(23).İletişim durumunun temel unsurları ve bu unsurların önemli özellikleri aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır:

A-İletişim Kaynağına İlişkin Özellikler

a-İleticinin Bir İletişimci Olarak Yeteneği ve İletişim Süreci Konusundaki Bilgisi:Kaynağın sahip olduğu iletişim bilgisinin düzeyi,BERLO'nun belirttiği gibi,ileticinin iletişim yeteneğinin temel belirleyicisini oluşturur.Bir kişinin iletişim sürecine,

(21)TAYLOR,s.1.

(22)FARRELL,"Principles of Communicating",s.13.

(23)A.g.k.,s.16.

iletişimin belirleyicilerine ve etkisine ilişkin bilgisinin bu kişinin karşılaştığı iletişim sorunlarını çözümlen temel yeteneğini geliştirmesi, iletişim disiplininin temel varsayımını oluşturur(24). Kaynağın; yazma, okuma, konuşma, dinleme, düşünme, karar alma vb. yetenekleri, onun iletişime ilişkin yeteneklerini oluşturur(25).

b-İleticinin Tutum, Düşünce ve Davranışları: Daha açık bir biçimde belirtmek gerekirse, bunlar; ileticinin kendine, mesajın değerine ve alıcıya karşı olan tutum, düşünce ve davranışlardan oluşur(26). Yapılan araştırmalar, alıcıya karşı olumlu tutum, düşünce ve davranışların, gerçekleştirilen iletişimin başarısını büyük ölçüde etkilediğini ortaya koymuştur(27). İleticinin alıcıya iletmek istediği konuya ilişkin tutum, düşünce ve davranışları aşağıda belirtildiği gibi önemli olmaktadır(28):

Konuya ilişkin tutum, düşünce ve davranışlar, çoğu kez olumlu olmaktadır. Eğer iletici kendi konusunun değerine güvenmezse, bu konu hakkında etkin bir iletişimi gerçekleştirilmesi olanaksızdır. İleticinin konuya karşı olan tutum, düşünce ve davranışları olumlu olmalıdır. Bir satıcının inanmadığı malı satamadığı gibi, bir iletişim kaynağı da, kendinin inanmadığı bir konunun karşı tarafça kabul görmesini beklememelidir. Kaynak mesajını sunarken, alıcıya karşı, onlardan birisiymiş gibi davranmalıdır. Alıcı, kaynağın kendine karşı olumsuz tutum beslediğini hissettiği an, mesajın kabul görme olasılığı sıfıra inmiş demektir. İleticinin iletişime girişirken göstereceği başa-

(24) BERLO, s.7. Ayrıca bkz.: THAYER, s.71 ve 108. TAYLOR, s.1. AYDIN, s.71.

(25) KUTEŞ, s.478.

(26) BERLO, s.46-47. THAYER, s.89. TAYLOR, s.1.

(27) JAY M. JACKSON, "The Organization and Its Communication Problem", İçinde: W, CHARLES REDDING-GEORGE A. SANBORN, Editors, Business and Industrial Communication: A Source Book, (New York: Harper and Row, 1964), s.120.

(28) BERLO, s.47. KUTEŞ, s.478.

rı, onun ilişkide bulunacağı kişilerde yaratacağı olumlu ve yaratıcı havaya bağlı kalacaktır. Güvensiz, kararsız ve zayıf davranışlar, iletişimi başarısız kılar(29).

c-İleticinin Mesajın Ana Konusuna İlişkin Bilgisi:Kaynağın bu özelliğinin önemi, oldukça belirgindir. Şöyle ki, kaynağın anlamadığı ve bilmediği herhangi bir konuda etkin bir iletişimi gerçekleştirmesi olanaksızdır. Bu nedenle ileticinin kendi mesajının ana konusuna ilişkin bilgisi ve bu konuyu anlaması bu konuda gerçekleştirebileceği iletişimin etkinliğini belirleyen unsurları oluşturur (30). Kaynağın bilgi düzeyi, iletişimin biçimini etkiler. Kaynak; ileticeği mesajın konusunu, bu konunun etkili bir biçimde nasıl öğretileceğini bilmelidir. Başka bir deyişle, kaynak; alıcının özelliklerini, kendi tutum düşünce ve davranışlarını, mesajı nasıl kullanacağını, seçeceği iletişim kanalını incelemek zorundadır.

d-İletişimin Gerçekleşeceği Kültürel ve Sosyal Sistem İçinde İleticinin İşlevi, Sosyal Orunu, Kültürel Durumu, Arkadaşları, Eğitim Düzeyi ve Sahip Olduğu Sosyal Bilgi Düzeyi: Bu unsurlar hep birlikte, ileticinin ve iletişimin sosyo-kültürel uyumu olarak adlandırılır. Bu uyumun etkisini, aslında ileticinin seçtiği sözcükler ile onlara verdiği anlamlarda, iletişim amacında ve seçtiği kanallarda görmek olurludur(31). Hiçbir kaynak, içinde bulunduğu sosyo-kültürel sistemin dışına çıkamaz ve bu sistemde serbest hareket edemez. Bu nedenle, bağlı bulunduğu sosyo-kültürel sistemin gereklerine uyacaktır. Farklı sosyal sınıflara bağlı kişiler, değişik iletişim sistemlerine sahiptir. Kültür sistemleri, kişilerin kullandıkları sözcükleri seçmelerine, iletişim amaçlarında, anlamlarda, kullanılan mesaj ve kanallar ile seçtikleri hedeflerde etkili olurlar. Örneğin; tutucu bir kaynak mesajını iletirken, köktenci(radikal) eğilimli bir gazeteyi

(29) AYDIN, s. 72.

(30) BERLO, s. 48. TAYLOR, s. 1. Ayrıca bkz.: AURNER-WOLF, s. 51.

(31) BERLO, s. 49. TAYLOR, s. 1. KUTUŞ, s. 478. AYDIN, s. 73.

kullanmayacaktır.

e-İleticinin İletişim Durumunda İletişime İlişkin Güdüleri (32):Bu özellik,ileticinin harcadığı çabaların niteliğini ve düzeyini çoğu kez belirlemektedir.

f-İleticinin Direkt(doğrudan)Alıcıyla Olan İlişkileri;Eğer bu ilişki ast-üst biçiminde ise,yapılan araştırmalar bu özelliğin daha da önemli olduğunu ortaya koymuştur(33).

B-Kullanılan Gerçek İletişim Kanallarına İlişkin Özellikler

Kullanılan iletişim kanalının en belirgin özelliğini,kısalığı oluşturur.FRANK'ın belirttiği gibi,gereksinim duyulan gerçek iletişim kanallarının,daha önceden belirlenen biçimsel iletişim kanallarına tamamen uygun düşmesinin zorunlu olmadığı gerçeğinin bilinmesi ve kabul edilmesi gerekir(34):

Eğer bir iletişim sürekli olarak biçimsel kanalları izliyorsa ve bu kanal tek ise,bu durumda iletişim konusundaki davranışın kestirilmesi son derece kolaydır.Bununla birlikte,bir tek iletişim kanalının olması çok seyrek olarak gerçekleşir.Genellikle iletişim kanallarının sayısı,birden fazladır.Bu nedenle iletişim durumunda rol oynayan bir kişinin,sadece biçimsel iletişim kanallarını bilmesi yeterli olmamakta,aynı zamanda biçimsel olmayan iletişim kanallarını da bilmesi gerekmektedir.

Biçimsel iletişim kanalları;yukarıdan aşağıya,aşağıdan yukarıya olmak üzere iletişimin sürekli ve düzenli bir biçimde izlediği

(32)FARRELL,"Analysis of a Communication Situation",s.9.THAYER,s.51.

HOWARD DEAN-KENNETH BRYSON,Efective Communication,Second Edition,(Englewood Cliffs,New Jersey:Prentice-Hall,Inc.,1961),s.8.

JACKSON,s.121.

(33)JACKSON,s.121.Ayrıca bkz.:FARRELL,"Analysis",s.11.THAYER,s.50 ve

(34)W.FRANK,"Social Factors in Communication",Participant's Notebook Article,(Michigan State University-AID,1965),s.6.

biçimsel komuta kanallarından oluşur. Biçimsel olmayan ya da doğal kanal ise, biçimsel komuta kanalları dışında kalan, önceden belirlenmemiş, ancak mesajın doğal olarak sürekli ve düzenli bir biçimde izlediği ya da kendiliğinden oluşan bir kanaldır(35). Bu kanallar doğal olarak meydana gelirler ve her zaman zararlı olmazlar. Hatta, genellikle biçimsel kanalların tamamlayıcısı oldukları gibi, maneviyatın da en hassas bir barometresidirler(36). Başka bir deyişle, biçimsel olmayan kanalın çoğu faaliyeti, biçimsel kanalın iyi işlememesinin bir sonucudur. İletişimdeki bir başarısızlığın önüne, çoğu kez birden fazla iletişim kanalının kullanılmasıyla geçilebilir. Başka bir deyişle, bir kanal başarısızlığa uğradığında, mesaj öteki kanallardan herhangi biriyle iletilebilir(37). Özellikle biçimsel örgütlerde, önemli olan öteki bazı iletişim kanallarına örnek olarak; kişiler arasındaki sosyal kanallar, uzman ve bu uzmanı kullanan birey arasındaki kurmay kanal, karar alma ve etkileme kanalları gösterilebilir(38).

THAYER'e göre, örgüt kanalları ya da iletişim kanalları, gerçekleştirilmesi gereken iletişim etkinliğinin üst sınırını belirlemektedir(39).

C-İletişimde Kullanılan Araçlara İlişkin Özellikler

İletişim araçlarının analiz edilmesi gereken özellikleri şunlardır(40):

İletişim araçlarının, alıcıları ilgi duydukları konularda

(35) ÜLKÜ DİCLE, Bir Yönetim Aracı Olarak Örgütsel Haberleşme, (Ankara: Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 169, 1974), s. 58.

(36) CEMAL MIHÇIOĞLU, Personel İdaresinde Beşeri Münasebetler, (Ankara: 1958), s. 57. PENFIELD, (Çev.: R. TAŞÇIOĞLU), s. 157.

(37) DONALD, s. 88.

(38) FRANK, s. 10.

(39) THAYER, s. 100.

(40) FARRELE, "Description of Firm", s. 21. THAYER, s. 56.

aydınlatabilmesi, alıcıların bilgi gereksinimlerini karşılayabilmesi, iletilmek istenen mesaja alıcıların dikkatini çekebilmesi, çarpıcı ve etkili olması, kullandıkları dilin açıklığı ve anlaşılabilirliği: İletişim araçları, iletişim sürecinde mesajı karşı tarafa iletmek için kullanılan araçlardır. Bunlar arasında çeşitli formlar, daktilolar, bilgisayarlar, telefon, telgraf, mektup, bildiri, ilan, diktafon, radyo, teyp, pikap, televizyon, sinema, tiyatro, eğitim, kitap, dergi, broşür, gazete vb. sayılabilir(41).

D-Direkt Alıcıya İlişkin Özellikler

Kaynağın önemli özellikleri ile alıcının gerçekleştirilen iletişimin niteliğini etkileyen özellikleri arasında çok yakın bir benzerlik ve ilişki bulunmaktadır. Direkt alıcının özellikleri şunlardır:

a-İletişim Yeteneği: Alıcının iletişim yeteneği; iletişim sürecine ilişkin bilgisini, mesajı alma ve mesajın kodunu çözme yeteneklerini içerir. Bu özellik, ileticinin iletişim yeteneği ile aynı öneme sahiptir(42). BERLO, alıcının iletişim sürecini kavraması konusunda şunları söylemektedir(43).

Eğer alıcı, iletişim sürecinin niteliğini kavrayamazsa, büyük bir olasılıkla mesajları yanlış olarak algılayacak, kaynağın amaçları ya da istekleri konusunda yanlış sonuçlara ulaşacak ve kendi çıkarlarına ters yönde faaliyette bulunacaktır.

b-Alıcının Tutum, Düşünce ve Davranışları: Bunlar alıcının amaçlarına, ileticinin yeterliği ve güvenilirliğine, mesajın içeriğine, bütünlüğüne ve doğruluğuna ve iletici tarafından mesajın işlenmesine karşı olan tutum, düşünce ve davranışlarından oluşur(44).

HOVLAND, JENIS ve KELLY'nin belirttikleri gibi, alıcının ileti-

(41) DICLE, s. 57.

(42) BERLO, s. 51. TAYLOR, s. 1.

(43) BERLO, s. 51.

(44) BERLO, s. 50. THAYER, s. 54, 55. DEAN-BRYSON, s. 19. TAYLOR, s. 1.

ciye karşı olan tutum, düşünce ve davranışları son derece önemlidir. Yapılan araştırmaların sonuçları;ileticinin amaçlarının,yeterliliğinin ve güvenilirliğinin,alıcının iletişime karşı gösterdiği tepkileri,büyük ölçüde etkilediğini ortaya koymaktadır(45).İleticinin etkisi alıcının tepkisini,alıcının tepkisi de ileticinin olası davranışını etkiler.Böylece her iki taraf da,birbirinin tepkilerinden yararlanmış olur.

c-Alıcının kendisine gönderilen mesajı anlama yeteneği ve mesajda kullanılan kod(46)konusundaki bilgisi(47).

d-Alıcının Sosyo-Kültürel Sistem İçindeki İşlevi.Büyük bir olasılıkla , ileticinin işlevi alıcının işlevinden farklıdır.Oysa,hem alıcının hem de ileticinin işlevlerine ilişkin unsurlar,birbirine benzemektedir(48).FRANK'ın belirttiği gibi,alıcının sosyo-kültürel sistem içindeki işlevinin,biçimsel örgütlerde belirli bir önemi vardır.

Kişiler iletişimdeki toplumsal etkenlerle,birkaç şekilde ilgilenebilirler.Kişiler bu toplumsal etkenlerle,özellikle örgütlerdeki etkinliklerini etkiledikleri zaman ilgilenebilirler.Kişiler örgütlerdeki davranışlarını etkileyen söz konusu etkenleri daha iyi tanıdıkları sürece,alıcıların davranışlarını daha etkin bir biçimde kestirebilirler(49).

E-İletişimde Rol Oynayan Öteki Unsurlara İlişkin Özellikler

İletişimin öteki unsurlarına ilişkin özellikleri,mesajı dolaylı olarak alma olasılığı bulunan dolaylı(endirekt)alıcıların ile-

(45)C.HOVLAND-I.JENIS-H.KELLY,"Credibility of the Communicator",İçinde:CAMPBELL-HEPLER,Dimensions in Communication,s.111.

(46)Kod,belirli semboller grubunun,bir kişiye bir anlam ifade edecek bir biçimde birleştirilmesi olarak tanımlanır.BERLO,s.57.

(47)BERLO,s.51-52.THAYER,s.118.

(48)TAYLOR,s.1.DEAN-BRYSON,s.17.

(49)FRANK,s.1.

tişim durumu üzerindeki etkilerinin belirlenmesini ve analiz edilmesini zorunlu kılar(50).

Şu halde bu özellikler,iletişim durumunda rol oynayan önemli unsurların önemli özelliklerini oluştururlar.Bu önemli özellikler, gerçekleştirilen etkin iletişimin düzeyi üzerinde büyük bir etkiye sahiptir.İleticinin,kendi iletişim durumunda rol oynayan bu unsurların ve bu unsurların özelliklerinin görece önemlerine ilişkin olarak yaptığı analiz,iletişim durumunun karmaşıklığını ve ileticinin iletişim durumdaki potansiyel başarısını etkileyen güçleri kesin bir biçimde belirler.

İleticinin bu özelliklere ve bu özelliklerin önemine ilişkin olarak yaptığı analiz,öznel(subjektif)bir analiz olarak kabul edilir.Bu analizin öznel olması gerekmektedir.Çünkü,kişilerarası iletişim durumunun,her biri,kendine özgü koşullara ve özelliklere sahiptir.Bu nedenle,çeşitli iletişim durumlarında rol oynayan öteki unsurların özellikleri de,ileticinin başarısını farklı biçimde etkiler.Başka bir deyişle,tüm özelliklerin etkisi konusunda,bir tek açıklamanın yapılması gerçekten olanaksızdır.

4-Dördüncü Basamak:Sentez(Bireşim)

Bundan önce açıklanan ilk üç basamak;iletişim durumunun niteliği,iletişim durumunda rol oynayan unsurlar ve bu unsurların ileticinin başarısı üzerindeki etkileri konusunda ileticiye ayrıntılı bilgiler sağlar.Başka bir deyişle,bu ilk üç basamak,bir iletişim durumunda etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi için gereksinim duyulan temel bilgileri ve temel yapıyı sağlamaktadır.Dördüncü basamağı oluşturan sentez basamağı,iletişim durumunda ulaşılmak istenen belirli iletişim amaçlarının belirlenmesinde izlenmesi gereken ilkeleri ve bu amaçları gerçekleştirmede kullanılacak iletişim araçlarını sağlar.

İletici bu dördüncü basamakta,alıcıda arzuladığı davranış de-

(50)FARRELL,"Analysis",s.12.THAYER,s.85.

gişikliğini gerçekleştirmek için, alıcının kişiliğinde meydana getirmek istediği değişikliği belirlemek zorundadır(51). Arzulanan davranış değişikliğinin gerçekleştirilmesinde, ileticiye, alıcının ilgilendiği ana konu hakkındaki bilginin yol göstermesi, ileticinin de gerçekleştirmeyi amaçladığı davranış değişikliği ile alıcının ilgilendiği bu ana konu arasında bir ilişki kurması gerekir(52). Burada, harcanan çabalarda bir tasarrufun sağlanması, gözönünde bulundurulması gereken en önemli konuyu oluşturmaktadır:

Harcanan çabalarda bir tasarrufun sağlanması, bir kişinin harcadığı çabalarda etkinliği zorunlu kıldığı gibi, ayrıca, bu kişinin çabalarını amaçlarına ulaşmada en yararlı olacak bir biçimde harcamasını da zorunlu kılar. İletişimin ana amacını, herhangi bir kişinin kişiliğinin düşünsel yapısında belirli bir değişikliğin meydana getirilmesi oluşturur(53).

Gerçekleştirmek istenen bu değişikliğe ilişkin kararın alınmasında tüm dikkatlerin, ileticinin mevcut iletişim durumu hakkındaki bilgisine ve bu iletişim durumunu kavrayışına ve alıcının kişiliğinde değişikliği meydana getirecek olan gücüne çevrilmesi gerekir(54).

İletici gerçekleştirmek istediği değişikliği belirledikten sonra, ikinci olarak, bu değişikliği nasıl meydana getirmesi gerektiği konusunda karar alması gerekir. Başka bir deyişle, ileticinin, arzuladığı kişilik değişikliğini gerçekleştirecek mesajın ana konusunu belirlenmesi gerekir(55). İleticinin belirleyeceği ana konu, iletişim du-

(51) FARRELL, "Communication Evokes Change", s.1.

(52) T. FARRELL, "Some Do's and Don'ts "Michigan State University" de taksir kağıtlarına basılarak 1972 yılında öğrencilere dağıtılmıştır, s.3.

(53) FARRELL, "Communication Evokes Change", s.7.

(54) T. FARRELL, "Testing For Effectiveness", "Michigan State University" de Taksir kağıtlarına basılarak 1970 yılında öğrencilere dağıtılmıştır. s.221.

(55) FARRELL, "Communication Evokes Change", s.1.

rumunda şu üç muhtemel sonuca sahip olabilir(56):

- i-Alıcının kişiliğinde hiçbir değişikliğin olmaması,
- ii-Alıcının kişiliğinde gerçek ve oldukça belirgin bir değişiklik meydana gelmesi,
- iii-Alıcının kişiliğinde çok önemli bir değişikliğin oluşması.

Alıcının kişiliğinde arzulanan değişmeyi gerçekleştirmek için,iletici tarafından belirlenen ana konunun,alıcının isteklerini doğrudan doğruya karşılaması gerektiği gibi ayrıca,alıcının istekleri cinsinden belirlenmesi de gerekir.Aynı zamanda belirlenen bu ana konunun,alıcının çıkarlarına en iyi biçimde hizmet etmesi ve olanaklar elverdiği ölçüde alıcının kişiliğinde meydana gelmesi istenmeyen değişikliklere de olanak sağlamaması gerekir(57).

5-Beşinci Basamak:Düzenleme(Yazma)

Düzenleme basamağı,alıcıya iletilecek mesajın gerçek bir biçimde düzenlenmesi ile ilgilidir.İleticinin,mesajın iletişim sürecinin sonunu oluşturmadığı,buna karşın kendisinin iletişim amaçlarını gerçekleştirmeye hizmet ettiği gerçeğini bilmesi gerekmektedir (58).Bu basamakda en önemli noktayı,ileticinin daha önceki basamaklarda ilişkili olarak yaptığı analiz ve belirlenen ilgili ilkelerin, etkin bir mesajı düzenlemede gereksinim duyulan bilgileri sağlaması oluşturur.

İletişim kuramının en önemli noktalarından birini,iletişim zincirinin en sonunda bulunan kişinin(alıcının) istekleri oluşturur.İleticinin buraya dek incelediğimiz iletişim unsurlarının her birine ilişkin olarak aldığı kararları,alıcının her zaman için göz önünde bulundurması gerekir(59).

(56)KENNETH BOULDING,"Introduction to the Image",İçinde:CAMPBELL-HEPLER,Dimensions in Communication,s.29-30.

(57)FARRELL,"Testing",s.225.FARRELL,"Do's and Don'ts",s.28.

(58)THAYER,s.222.

(59)BERLO,s.52.Ayrıca bkz.:SCHUTTE-STEINBERG,s.224-225.

İleticiler birer iletişimci olarak, kendi davranışlarını oldukça kolay bir biçimde kontrol edebilirler. Bu nedenle ileticiler kaynak olarak, mesajların kodlanmasındaki ana çabayı ve sorumluluğu üstlenirler. İletişimin ileticiler için önemi arttıkça, ileticilerde daha fazla çaba harcama isteği oluşur. Harcanan bu çabaların büyük bir çoğunluğu, ileticilerin kendi alıcılarının analiz edilmesiyle ilgilidir(60).

Düzenleme aşamasında alınması gereken kararlar, uyarıcının seçimi, bu uyarıcıların mesaja dönüştürülmesi, mesajın içeriği ve sunulması ile ilgilidir(61). Bu kararların her biri, kendine özgü uygun ilkelere sahiptir. Bu ilkeler aşağıda belirtildiği gibidir:

A-Uyarıcının Seçimi ile İlgili İlkeler

Seçilen uyarıcının öncelikle, alıcının davranışında gerçekleştirilmek istenen değişiklik ile uyumu gerekir. Daha sonra da, uyarıcının, alıcının isteklerine bağlı olması gerekir. Seçilen kodun alıcıya yabancı gelmemesi ve alıcı tarafından kolayca anlaşılabilmesi gerekir. İletici tarafından seçilen kodun, alıcının ilgisini çekmesi ya da hoşuna gitmesi ve ayrıca, alıcı tarafından kolayca çözülmesi de gerekir(62).

B-Uyarıcının Düzenlenmesine İlişkin İlkeler

Mesajı oluşturan kod unsurlarının, mesajın kodunun çözülmesi ve yorumlanması için gerekli çabayı en az bir düzeye indirecek bir biçimde düzenlemeleri gerekir. Ayrıca mesajın içeriğinin, alıcıyı inandırıcı bir niteliğe sahip olması ve alıcının gereksinimleri ile çıkarlarına uygun düşmesi gerekir. Yazılı iletişim mesajlarının, ola-

(60) R. ENGBRETSON, "Communication and Meaning", Participant's Notebook Article, (Michigan State University-AID, 1965), s.3.

(61) FARRELL, "Principles of Communicating", s.26.

(62) BERLO, s.62. THAYER, s.120. DEAN-BRYSON, s.17. GENE DIPPPEL-WILLIAM C. HOUSE, Information Systems Data Processing and Evaluation, (Atlanta: Scott, Foresman and Company, 1969), s.60. KUTES, s.478.

naklar elverdiği ölçüde kolaylıkla okunup, anlaşılabilir olması gerekir. İletici olanaklar elverdiği ölçüde, mesajını anlaşılır bir biçimde düzenlemesi ve ifade etmesi ve alıcının tepkilerini öğrenmek için bir çaba harcaması gerekir(63).

Uyarıcının düzenlenmesine ilişkin iki genel ilkeyi THAYER şöyle belirtmektedir(64):

- i-Öncelikle, alıcının mesajı anlamasını sağlayacak kodların kullanılması gerekir,
- ii-Öncelikle alıcıyı istenilen yönde etkilemek için gerekli olan kodların kullanılması gerekir.

Mesajın, taraflarca ortak anlam taşıyan sembollerle kodlanması gerekir. Mesajları ifade etmek için kullanılan semboller, yazılı ve sözlü sözcük ve tünceler(cümleler)olabileceği gibi, çeşitli hareketler, işaretler, resimler ve sayılar da olabilir. Bazı kod unsurlarının görünüm düzeni ya da bu unsurların bulunduğu sıra önemli olmaktadır. Çünkü alıcı, mesajın unsurlarını sadece ileticilerin mesajlarında yer aldığı biçimde algılamaya alışmış olabilir(65). Mesajın unsurlarının düzenlenmesinde, HARRISON'ın belirttiği gibi, unsurların bulunduğu yer ya da sıra önemlidir(66):

İletici düzenlediği mesajda, aynı zamanda zamanlamaya ilişkin kararları da alır. Bilgilerin ve mesaj unsurlarının düzenleniş biçimi, can sıkıcı tebliğler ile ilgi çekici tebliğleri, birbirinden ayırmaya olanak sağlar. Zaman, yer ve ortam uyarıcıları etkileyebilir. Bu nedenle mesaj, ortada görülebilir olmalıdır ki, dikkati dağı-

(63) BERLO, s.62. THAYER, s.121. TAYLOR, s.3-4. PENFIELD(R. TAŞÇIOĞLU), s.173.

ERWARD N.HAY, "Static in Personel Communications", The National Public Accountant, (April, 1965), s.19.

(64) THAYER, s.237.

(65) M. MACLEAN, "Perception and Communication", Participant's Notebook Article, (Michigan State University-AID, 1965), s.25. DICLE, s.57.

(66) HARRISON, s.167.

nık bir alıcı kolaylıkla onu okuyabilsin.

c-Mesajın Sunumuna İlişkin İlkeler

Mesajın sunumuna,ileticinin bundan önceki basamaklarda alıcıya ilişkin olarak yaptığı analiz rehberlik eder.Mesajın sunumuna ilişkin genel ilke,mesajın;alıcının kişiliğine ilişkin değerlendirmeye,tutum,düşünce ve davranışlarına,iletişim yeteneklerine,sahip olduğu bilgi düzeyine vb.uygun düşmesini önerir(67).Mesaj,alıcının gereksinim ve isteklerine,dikkati çeken konulara,ona sosyal güven sağlayacak tutum ve davranışlara yöneldiği,alıcıya bir yol gösterdiği sürece etkili olur.Mesaj alıcının değer yargısına,ihançlarına uygun düşmelidir.Mevcut değerlere açıkça karşı çıkan bir mesajın tutunması olanaksızdır.

MACLEAN'ın belirttiği gibi,iletici bu basamakta,alıcının mesajın içeriğini algılamasına yardımcı olabilir.İleticiler bir iletişimci olarak,alıcılara bazı uyarıcıların güçlerini arttırmak ve bazılarının da gücünü azaltmak suretiyle mesajın unsurlarını daha iyi algılamalarına yardımcı olabilirler.İleticiler böylece,önemli kabul ettikleri unsurları ya da bilgileri vurgulayabilirler,istedikleri bir biçimde açıklayabilirler ve öz olarak belirtebilirler.İleticiler,alıcıların mesajın unsurlarını nasıl anladıklarını ve onların amaçlarını bildiklerinde,önemli kabul ettikleri unsurları daha etkin bir biçimde belirtebilirler(68).

İletişimde elde olmayan nedenlerden dolayı bir aksaklık oluşabilir ya da iletişim iyi işlemeyebilir.Fakat oluşan bu aksaklığın,mesajın düzenlenmesi basamağında iletici tarafından farkedilmesi ya da belirlenmesi gerekmektedir.Aksaklığın elde olmayan nedenlerle oluşmasına,mesajın ya da mesaj unsurlarının doğal nitelikleri yerine,kişilerin farklı anlama yetenekleri yol açar.

Buraya dek yapılan açıklamalar,iki kişi herhangi bir simgeler

(67)THAYER,s.58.FARRELL,"Principles of Communicating",s.38.

(68)MACLEAN,s.56.

dizisini birbirine yakın bir biçimde anlasa bile, bu iki kişinin bu simgeler dizisinden çıkarttıkları anlamların birbirine tamamen eşit (özdeş) olamayacağını ortaya koymuştur. Bu nedenle ileticiler, bir iletişimci olarak harcadıkları iletişim çabalarında, belirli ölçüde bir aksaklığın oluşmasını bekleyebilirler. İleticiler belirli ölçüde bir aksaklığın oluşacağını bekledikleri için, kendi kendilerine ne kadar bir aksaklığın oluşmasına olanak sağlayabileceklerini sormaları gerekir. İleticilerin aksaklığın oluşmasını önleyemeyeceklerini kabul etmeleri gerekir(69). Alıcı tarafından kodaçması yapılan düşünce, iletilici tarafından kodlanması yapılanla özdeşse tam bir iletişim oluşur. Ancak böyle bir durum gerçekte hemen hiç olmaz. En iyi koşullarda iletilici ve alıcının düşünceleri birbirine oldukça yaklaşır. Bu düşüncelerin çok az benzerlik taşıdığı durumlarda iletişim sürecinin sık sık aksadığı görülebilir.

6-Altıncı Basamak:İletme(Gönderme)

Altıncı basamak, mesajın alıcıya iletilmesi ile ilgilidir. Başka bir deyişle, bu basamak mesajı alıcıya iletmeye kullanılacak iletişim araçlarının ve iletişim kanalının seçimi ile ilgilidir. Bu basamakta alınacak bir kararın, önceki basamaklardan bağımsız olması olanaksızdır. Gerçekte, iletişim kanalının seçimi, bundan önceki basamaklarda elde edilen bilgilere doğrudan doğruya bağlıdır. Açıkça belirtmek gerekirse, iletişim kanalının seçimi ile ilgili kararların, ileticilerin mesajla ilişkin olarak aldıkları kararlardan bağımsız olarak alınmaları olanaksızdır. Bir mesajın içeriği, kodu ya da şifresi ve işlenmesi, ileticinin seçtiği iletişim kanalına bağlıdır. Aynı zamanda alıcıların sahip oldukları bilgi düzeyleri de, seçilen iletişim kanalına bağlıdır(70).

İleticinin ya da kaynağın, mesajı alıcıya iletmeye kullanacağı mevcut iletişim kanallarını belirleyebilmesi ya da tanıyabilmesi

(69) ENGBRETSON, s.3. Ayrıca bkz.: THAYER, s.70.

(70) BERLO, s.67. Ayrıca bkz.: THAYER, s.56.

son derece önemlidir. En kolay bir biçimde belirlenen iletişim kanalları, biçimsel iletişim kanallarıdır. Fakat THAYER, yönetsel iletişim durumlarında genellikle kullanılabilen yedi çeşit iletişim kanalının bulunduğunu belirtmektedir. Bu mevcut iletişim kanalları şunlardır:

- i-Biçimsel ve Biçimsel Olmayan İletişim Kanalları. Biçimsel iletişim kanalları, bilinçli bir biçimde belirlenmişlerdir. Oysa biçimsel olmayan iletişim kanalları, bir rastlantı sonucunda ortaya çıkarlar;
- ii-Örgütsel ve Kişilerarası İletişim Kanalları. Bunlardan örgütsel iletişim kanalları, örgüt şemalarında görülür ve bu şemalara bağlıdır. Oysa, kişilerarası iletişim kanalları, üyelerce ya da alışkanlıklar sonucunda belirlenirler,
- iii-Yetki ve Güç'e İlişkin İletişim Kanalları. Örgütlerde komuta basamaklarını izleyen kanallardır;
- iv-Gruplararası ve Grupiçi İletişim Kanalları. Gruplararası iletişim kanalları, genellikle iki grubun liderleri arasında oluşur. Oysa grupiçi iletişim kanalları, belirli bir grubun içinde belirlenir,
- v-Saygınlık ve Ortak Çıkarlara İlişkin İletişim Kanalları. Genellikle karşılıklı(ortak) çıkarlar tarafından oluşturulan ve devam ettirilen yatay iletişim kanallarıdır;
- vi-Düşünce ve Değerlere İlişkin İletişim Kanalları. İdeolojik çıkarlar tarafından oluşturulan iletişim kanallarıdır;
- vii-İşlevsel ve Özel İletişim Kanalları. İşlevsel iletişim kanalları, mesajları yeniden iletmede kullanılırlar. Oysa özel iletişim kanalları, özel durumlara hizmet etmede kullanılırlar(71).

İleticinin; mesaja, alıcı hakkındaki bilgisine ve mevcut iletişim kanallarına ilişkin olarak aldığı kararlardan yararlanarak halihazırdaki iletişim durumunda kullanılmak amacıyla en kısa iletişim ka-

nalını seçmesi son derece önemlidir(72).Ayrıca aşağıda belirtilen yedi tane ilke,belirli tür mesajlar için en uygun(doğru)iletişim kanalının seçiminde yardımcı olmaktadır(73):

- i-Daha önemli ,daha anlamlı ya da ivedili mesajlar için,daha fazla sayıda iletişim kanalının kullanılması gerekir,
- ii-Mesajın iletilme hızı yoksun gösterici faktörü oluşturduğunda, biçimsel olmayan iletişim kanallarının kullanılması gerekir,
- iii-Bir mesajın resmi bir nitelik kazanması için,biçimsel,örgütsel iletişim kanallarını izlemesi gerekir,
- iv-Mesajın etkili ve en yararlı olması için,güç'e ve saygınlığa ilişkin iletişim kanallarından geçtikten sonra ayrıca, gruplararası ve grupiçi iletişim kanallarını da izlemesi gerekir,
- v-Politikalar ya da stratejiler,örgütsel iletişim kanalları aracılığıyla en etkin bir biçimde iletilir.Oysa tecrübeler ya da denemeler,kişilerarası iletişim kanalları aracılığıyla en etkin bir biçimde iletilir,
- vi-Genellikle belirli tür bir mesajı iletmeye kullanılan bir iletişim kanalı,başka tür mesajları daha az bir etkinlikle iletir.
- vii-Tutum,düşünce ve duygular;grupiçi,kişilerarası ve değerlere ilişkin iletişim kanalları aracılığıyla en iyi bir biçimde iletilir.Oysa belirli bir konuya ilişkin bilgiler, biçimsel ve ideolojik iletişim kanalları aracılığıyla en iyi bir biçimde iletilir.

Etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi için,mesajın iletileceği zamanın belirlenmesi ya da mesajın iletişiminin zamanlanması da oldukça önemlidir.Mesajın alıcıya ne zaman ulaşacağını,iletici

(72)FARRELL,"Principles of Communicating",s.18.

(73)THAYER,s.254-255.

genellikle kontrol eder.İleticinin mesajı alıcıya,alıcının mesajı en kolay anlayabileceği ve dikkatini en fazla verebileceği bir zamanda iletmesi için bir çaba harcaması gerekir.Alıcının mesaja gereken dikkati göstermesinde,yararlı olan teknikleri;mesaj alıcıya ulaştırılmadan önce alıcının dikkatinin çekilmesi ve alıcıya mesajı algılayabilmesi amacıyla belirli bir sürenin tanınması oluşturur.Aynı zamanda,mesajın alıcıya geç ve program dışında iletilmesi de,çoğu kez alıcının dikkatini çeker(74).

7-Yedinci Basamak:Alma

Bu basamak iletici tarafından alıcıya gönderilen mesajın alıcı tarafından alındığını ya da alıcıya ulaştığını ifade eder.Alma basamağı ileticiye,alıcıya iletilen mesajın gerçekte iletmeyi amaçladığı mesaj olup olmadığından emin olması için,mesajın etkin bir biçimde kontrol edilmesini önerir(75).Mesajı iletme görevi,iletici adına görev yapan bir üçüncü kişiye bırakıldığında,bu alma basamağı daha çok önem kazanır.

8-Sekizinci Basamak:Geribildirim

İletişim durumuna ilişkin olarak önerilen modelde en son basamağı,ileticinin mesaj alıcıya gönderildikten sonra alıcıdan geribildirim alması oluşturur.Bu basamakta iletici ile alıcının rolleri,bundan önceki basamaklara göre değişmektedir.Daha önceki basamaklarda iletici etkili(aktif)bir rol oynarken,alıcı edilgen(pasif) bir rol oynamaktaydı.Bu son basamakta ise,iletici edilgen bir rol oynarken,alıcı ileticiye göre daha etkili bir rol oynamaktadır.Bununla birlikte,geribildirim,etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi için ileticinin harcadığı çabalar içinde en önemlisini oluşturur.İleticinin alıcıdan geribildirim sağlaması için,geçmek zorunda olduğu birkaç basamak bulunmaktadır.Kısaca belirtmek gerekirse,

(74)HARRISON,s.167.THAYER,s.52 ve 55.

(75)FARRELL,"Principles of Communicating",s.26.Ayrıca bkz.:REDDING, s.31.

ileticinin geribildirimi planlaması, elde etmesi, olanaklar elverdiği ölçüde objektif bir biçimde yorumlaması ve daha sonra da yapmış olduğu bu yorumu ve geribildirime ilişkin analizi gelecekteki iletişim durumlarındaki davranışlarını ve kararlarını değiştirmede kullanması gerekir(76).

İletişim süreci, döngülü(dairevi) bir çalışma biçimini gösterir. İletici gelecekteki çalışmalarına ışık tutması amacıyla, alıcının gösterdiği tepkiyi değerlendirmek zorundadır. Çünkü, ancak bu yolla, alıcı ve iletici kendilerini dehetleyebilir, mesajın içeriğindeki aksaklıklar bulunup düzeltilebilir. İşte alıcıdan gelen bu tepkiye, "geribildirim" adı verilir. Geribildirim ileticiye, iletişimin gidişi ve geleceği konusunda gerekli bilgiyi verebilecek tek unsurdur. Geribildirim olmadığı takdirde, iletişim zinciri bir yerde kopmuş demektir ki, herşeye yeniden başlamak gerekecektir. İleticinin beklediği bu tepki, üç biçimde oluşur: Olumlu, olumsuz ve nötr. Olumlu ve olumsuz tepkilerde iletici ya da kaynak, kendi davranışını yeniden saptayabilme olanağına sahip olsa bile, nötr(yansız) bir tepki karşısında, mesajın alıcıya ulaşma oranı dahi bilinemeyeceğinden, yeni bir davranış saptaması da olanaksızdır. İletici, olumsuz bir geribildirim karşısında, büyük bir olasılıkla mesajını değiştirecektir. Bu ise alıcının, iletici üzerindeki en etkili denetimi olmaktadır(77). Öte yandan olumlu tepki ileticinin amaçlamış olduğu etkiye ulaşıldığını ileticiye bildirir.

Geribildirim oldukça önemlidir. Çünkü geribildirim ileticiye, gerçekleştirmiş olduğu iletişimin alıcıyı nasıl etkilediği konusunda bilgi vermektedir. Geribildirim alınmazsa, yanlış anlayışlar oluşur ve düzeltilmeyen en ufak bir yanlış dahi, çok önemli bir düzensizlik yaratabilir. Geribildirim ileticinin gerçekleştirmiş olduğu

(76) FARRELL, "Principles of Communicating", s.35. THAYER, s.71 ve 95-97.

SAXENIAN, s.21. SABUNCUOĞLU, s.20.

(77) KUTEŞ, s.476.

iletişimin, alıcıda meydana getirdiği değişikliklere ilişkin bilgi olarak tanımlanabilir(78). Belirli bir geribildirim eñde edildiğinde, iletici buna daha sonra, iletişime ilişkin amaçlarına ulaşp ulaşmadığını belirlemede kullanabilir. Alıcının kişiliğinin uygun bir yönünün değiştirilmesi ve istenmeyen değişikliklerin önlenmesi suretiyle, istenen davranış değişikliğinin gerçekleştirilmesi ileticinin iletişime ilişkin amacını oluşturur(79). İletici elde ettiği bilgilere dayanarak, iletişim amaçlarına ulaşp ulaşmadığını öğrenir ve daha sonra, ENGBRETSON'ın da aşağıda belirttiği gibi, geleceğe ilişkin iletişim eylemlerini uygun bir biçimde değiştirmek için bir girişimde bulunabilir(80):

Geribildirim alındığında, eğer geribildirim alıcının, ileticinin istediği gibi davranmadığını gösterirse, bu durumda iyi ileticiler durumu analiz ederler. Bu ileticiler, şiddetli duyguların, yapacakları analizi engellemesine fırsat vermemek için çaba harcarlar. Burada şu iki önemli soru sorulabilir:

i-Alıcı, ileticinin gerçekleştirdiği iletişimi nasıl yorumlamıştır?

ii-İletici, alıcıdan yapmasını beklediği davranışı daha doğru bir biçimde göstermek için gerçekleştirdiği iletişimi nasıl değiştirebilir?

Geribildirim ile ilgili bir takım olumsuz yönlerin ya da tehlikelerin bulunduğu bir gerçektir. Gereksinim duyulandan daha fazla miktarda geribildirim elde edildiğinde, bu geribildirimi taşıyan iletişim kanalları tıkanabilir ve oldukça uzunca bir süre etkin bir biçimde işlemeyebilir. Başka bir deyişle, ya daha sonraki geribildi-

(78) B. WESTLEY-M. MACLEAN, "A Conceptual Model for Communications Research", içinde: CAMPBELL-HEPLER, Dimensions in Communication, s. 63. Öteki tanımlar için bkz.: PENFIELD (Çev.: R. TAŞÇIOĞLU), s. 167.

(79) FARRELL, "Communication Evokes Change", s. 1. DİCLE, s. 61.

(80) ENGBRETSON, s. 4. Ayrıca bkz.: THAYER, s. 132. HAY, s. 19.

mi tamamen engeller ya da geribildirim niteliğini değiştirir. Bir başka tehlikeyi de,ileticinin,duyguları ya da önyargıları aracılığıyla geribildirim niteliğini bozması ya da değiştirmesi oluşturur.Sözü edilen bu tehlikeler,ileticinin geribildirimi uygun bir biçimde analiz etme ve değerleme yeteneğine sahip olmamasından kaynaklanmaktadır(81).En büyük tehlikeyi,bir kişinin;geribildirim kendisinin zayıf bir iletişimci olduğunu göstermesinden ya da bir değişmeye yol açmasından korkarak,geribildirim niteliğini bozması ya da değiştirmesi oluşturur.

Şu halde buraya dek sözünü ettiğimiz ilkeler,bir ileticinin kişilerarası iletişimde,iletişim amaçlarını gerçekleştirebilmesi için,izlemesi gereken ilkeleri oluşturmaktadır.Bu ilkeler,genel bir niteliğe sahip tüm kişilerarası iletişim durumlarına uygulanabilir.

(81) THAYER, s.95-96.

BEŞİNCİ BÖLÜM

KONTROL BİLGİLERİNİN ETKİN BİR BİÇİMDE İLETİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

I-SUNUŞ

Buraya dek,yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlama ey-
lemlerinde kontrol raporlarının biçimine ve içeriğine ~~iliskin o-~~
larak alacakları kararlarda izlemek için,sağlam temellere dayanan,
doğru ve eksiksiz ilkelere gereksinim duydukları açıklanmıştır.Ayrı-
ca genel iletişim amaçlarıyla ilgili bilgiler ve kişilerarası ileti-
şim durumunda bu genel iletişim amaçlarını gerçekleştirmede izlenme-
si gereken ilkeler dizisi de,ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.Do-
layısıyla buraya dek yapılan açıklamalar,çalışmamızca sınılanması gere-
ken ve çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtilen varsayımın ilk kıs-
mını doğrulamaktadır.Bundan bir önceki bölümde sözü edilen temel bil-
gilerin kontrol raporlaması durumuna uygulanması sonucunda elde edi-
len ilkeler dizisinin sunulması ve bu ilkeler dizisinin çalışmamızın
Üçüncü Bölümünde belirtilen etkin iletişime ilişkin temel engelleri
nasıl ortadan kaldırdığını ve kontrol raporlamasının iletişim amaç-
larını nasıl gerçekleştirdiğini göstermek de,çalışmamızın bu bölü-
münün amacını oluşturmaktadır.Çalışmamızın bu bölümünde yapılan bu
açıklamalar da,çalışmamızda kabul edilen varsayımın ikinci kısmını
doğrulamaktadır.

Çalışmamızın bu Beşinci Bölümünde önce,yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticileri arasındaki iletişim durumu aracılığıyla gerçekleştirilen amaçlar incelenmektedir.Yönetim muhasebecileri ile işletme yöneticileri arasında bu iletişim durumu,kontrol bilgilerinin kontrol raporları aracılığıyla iletilmesiyle ilgilidir.Bu bölümde daha sonra,yönetim muhasebecilerinin amaçlarına ulaşmaları için izlemeleri gereken ilkeler dizisi ile bu ilkeler dizisinin kontrol raporlama sürecine ilişkin temel engellerin üstesinden gelme yeteneği ya da gücü açıklanmaktadır.Bu bölümde ayrıca,önerilen bu ilkeler dizisinin,kendilerine anket soruları sorulan bölüm yöneticilerince değerlendirilmesi de sunulmaktadır.

Çalışmamızın bu bölümü yönetim muhasebecilerine seslenmekte ve yönetim muhasebecilerinin işletme yönetimine kontrol bilgilerini sağlamak için kendi örgütsel sorumluluklarını yerine getirmede kullanabilecekleri temel ilkeleri onlara tanıtmayı amaçlamaktadır.Yönetim muhasebecilerinin örgütsel sorumluluklarını yerine getirmede izlemeleri gereken bu temel ilkelerin belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü,yönetim muhasebecileri hem üst düzey işletme yöneticilerine hem de yönetim muhasebesi disiplinine karşı,kontrol bilgilerini işletme yöneticilerine etkin bir biçimde iletmeyi sağlamak amacıyla harcadıkları çabaların etkinliğini en yükseklemekle sorumludurlar.

II-KONTROL RAPORLAMASININ AMAÇLARI

Yönetim muhasebecilerinin,yönetim muhasebesinin finansal kontrole ilişkin amaçlarının bilincinde olmaları,bir iletici olarak başarılarını büyük ölçüde etkiler.Yönetim muhasebecilerinin ulaşmaya çalıştıkları amacı ya da kontrol raporları ve kontrol süreci aracılığıyla ulaşmak zorunda oldukları amacı ve bu nedenle yüklenmiş oldukları sorumlulukları anlama yetenekleri,kontrol iletilmesindeki çabalarının derecesini ve gücünü belirleyecektir.Örneğin; yönetim muhasebecilerinin amacını sadece,örgütsel kanallar boyunca toplanan bütçelenmiş finansal rakamlar ile maliyetler tablosunu işletme yönetimine sunmaları oluşturuyorsa,bu durumda yönetim muhasebecileri sa-

dece bu amacı gerçekleştirmek için çaba harcayacaklar, bu amacın dışında başka bir amaç için çaba harcamayacaklardır. Ya da, eğer yönetim muhasebecileri, kontrol raporları aracılığıyla gerçekleştirmek istedikleri belirli amaçları göz önünde bulundurmazlarsa, bu durumda yönetim muhasebecilerinin eylemleri gelişigüzel, düzensiz ve etkisiz olacaktır. Bu ikinci durumun çoğu kez çok az karşılaşılan bir durum olması arzulanır.

Kontrol raporlamasının genel amacı, daha önce çalışmamızın İkinci Bölümünde her ne kadar açıklanmışsa da, bu bölümde bu konuda daha ayrıntılı bir açıklamanın yapılması gerekmektedir. Yönetim muhasebecileri, yönetim muhasebesinin kontrole yönelik raporlama evresinde kişilerarası iletişimle ilgilendikleri için, yönetim muhasebecilerinin bu raporlama evresinde eylemlerini ve çabalarını yönlendirme de kişilerarası iletişim kuramına ilişkin amaçların kabul edilerek uygulanması gerekmektedir. Bu nedenle, yönetim muhasebecilerinin ana amacını, bölüm yöneticilerinin finansal kontrole ilişkin kararlarındaki örgütsel davranışlarını etkilemeleri ve biçimlendirmeleri oluşturur. Muhasebeciler, işletme yöneticilerine bazı alanlarda etkin bir kontrolü yerine getirmelerine olanak sağlamak ve kontrol altına alınmayan öteki alanlarda da düzeltici önlemlerin alınması gerektiğini bildirmek amacıyla, işletme yöneticilerinin kontrol raporlarında görülen geçmişe ilişkin kararlarını sağlamlaştırmak isterler. Bu nedenle muhasebeciler, kontrol raporları ve bu raporların içerikleri aracılığıyla, işletme yöneticilerinin sorumlu buldukları ve üzerlerinde yetki sahibi oldukları ekonomik kaynakların kullanılmasına ilişkin ve geleceğe yönelik kararlarını ve eylemlerini etkilemeyi amaçlarlar.

Bununla birlikte muhasebeciler, işletme yöneticilerinin eylemlerini yönetmek için çoğu kez direkt bir yetkiye sahip değildirler. Aynı zamanda muhasebeciler, işletme yöneticilerinin geleceğe yönelik eylemlerini ve kararlarını nasıl saptayacaklarını doğrudan doğruya belirleyemezler. Muhasebeciler bir örgüt içinde, işletme yö-

neticileri ile çoğu kez kurmay bir ilişkiye sahiptirler. Başka bir deyişle, muhasebeciler, yöneticilere fikir verme, onlara yardımcı olacak bilgileri sağlama sorumluluğunu yüklenmişlerdir. Fakat muhasebeciler, işletme yöneticilerini, onlara sağlamış oldukları bilgileri herhangi bir biçimde kullanmaları konusunda zorlayamazlar. Bir işletme yöneticisi yarı-bağımsız bir örgütsel birim olarak, geleceğe ilişkin eylemlerini tek başına kendisi kararlaştırır. Bu nedenle muhasebecilerin, yöneticilerin geleceğe ilişkin kararlarını etkilemeleri, yöneticilerin bu kararlarda kullanacakları bilgileri sağlamalarıyla sınırlıdır. Daha önce çalışmamızın Dördüncü Bölümünde belirtildiği gibi, bu çalışmamızda yöneticilerin geleceğe ilişkin kararlarının, yöneticilerin düşünsel ve duygusal yapıları ile amaç yapısına bağlı olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, kontrol raporlarının ve kontrol sürecinin asıl etkisini, yöneticilerin kişiliklerinin bir ya da daha fazla yönlerini değiştirmesi oluşturacaktır. Sonuç olarak, kontrol raporları ve kontrol süreci, işletme yöneticilerinin kendi örgütsel birimlerinin sahip olduğu kaynakların kullanılmasına ilişkin davranışlarını ya da kararlarını, dolaylı bir biçimde etkiler. Muhasebeciler, yöneticilerin gerçekleşen ve bütçelenen finansal başarıları arasındaki ilişkilerin gerçek durumunu sunmak, onların kendi örgütsel birimlerinin eylemlerini kontrol etmede sağladıkları başarı konusunda onları bilgililetmek suretiyle yöneticilerin düşünsel yapılarını değiştirmeyi amaçlarlar. Duygusal yapılarını da, yöneticilerin kontrol işlevini yerine getirmede gösterdikleri tüm başarılarının gerçek durumunu sunmak suretiyle değiştirmeye çalışırlar. Öte yandan yöneticilerin amaç yapılarını da, yöneticilerin kontrolü altında bulunan ve ivedi düzeltici önlemlerin alınmasını zorunlu kılan alanları ayrıntılı bir biçimde belirtmek ve bu alanların onların kontrolü altında bulunduğunu onlara hatırlatmak suretiyle değiştirmeyi amaçlarlar. Eğer yöneticilerin bu üç yapısında gerçekleştirilmek istenen bu değişiklikler gerçekleştirilirse, yöneticilerde beklenen ya da arzu edilen davranış değişiklikleri de gerçekleşecektir. Bu davranış deği-

şikliklerinin,yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlama eylemleri aracılığıyla gerçekleştirilmesi,yönetim muhasebecilerinin ana amacını oluşturur.

Bu ana amacın gerçekleştirilmesi için,aynı zamanda işletme yöneticilerinin kontrol raporlarına ve kontrol raporlama sürecine yönelik tutum,düşünce ve davranışlarına ilişkin ikinci derecede kalan birkaç amacın daha gerçekleştirilmesi gerekir.İkinci derecede kalan bu amaçları;işletme yöneticilerinin kontrol raporlarından sağlamak istedikleri çıkarları elde etmeleri,kontrol raporlarına gereken ilgiyi göstermeleri,yöneticilerin raporlarda sunulan bilgileri doğru ve güvenilebilir olarak kabul etmeleri ve yöneticilerin kendilerine gönderilen mesajın içeriğini ve manasını anlamaları oluşturur.İkinci derecede kalan bu amaçlara ulaşılmadıkça,ana amaçların gerçekleştirilmesi olanaksızlaşacaktır.Başka bir deyişle,bu ikinci derecede kalan amaçlar muhasebecilere,işletme yöneticilerinin kişiliklerini değiştirme olanağını sağlarlar.Daha açık olarak belirtmek gerekirse,eğer yöneticiler kontrol raporlarınca içerilen verilerin doğruluğuna inanmazlar ya da bu verileri anlamazlarsa,bu durumda yöneticiler raporların içeriklerine hiçbir özen göstermeyeceklerdir.Bu durumda ayrıca muhasebecilerin,yöneticilerin kişilikleri aracılığıyla onların davranışlarını etkileme yönündeki çabaları da boşa gitmiş ve sınırlandırılmış olacaktır.Bu nedenle,ana amaçlar ile ikinci derecede kalan amaçlar birbirlerine bağlı ve birbirlerini bütünleyici bir niteliğe sahiptir(1).

Göz önünde bulundurulması gereken başka bir ikinci derecede kalan amacı,harcanan çabalarda tasarrufun sağlanması ya da amaçlara enaz bir çabayla ulaşılması oluşturur.Çünkü çabalarda tasarruf sağlama,muhasebecilerin kontrol raporlamasında harcadıkları çabalara çoğu kez etkin bir nitelik kazandırır.Muhasebeciler yukarıda sözü edilen amaçları benimsemek zorunda oldukları gibi ayrıca,ger-

(1)TIGGES,s.29.

çerkeştirdikleri iletişim eylemlerinde olanaklar elverdiği ölçüde etkin olmayı da kabul etmek zorundadırlar. Bu nedenle muhasebecilerin, mesajlarını açık bir biçimde ifade etme arzusuna sahip olmaları gerekir. Gittikçe daha iyi bir iletişimci olma arzusuna sahip olmaları ve olanaklar elverdiği ölçüde, mesajlarını hazırlama, planlama ve iletme konusunda istekli olmaları gerekir(2).

Kısaca belirtmek gerekirse, yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlamasında ulaşmaya çalıştıkları ana amacı, bölüm yöneticilerinin kendi bölümlerinde finansal kontrolü gerçekleştirmeleri amacıyla, onların davranışlarını biçimlendirmeleri oluşturur. Bununla birlikte örgütsel ilişkilerin doğal niteliği nedeniyle, muhasebeciler arzuladıkları davranış değişikliklerinin daha sonra oluşacağını umut ederek, tüm çabalarını yöneticilerin kişiliklerini değiştirmek için harcarlar. Muhasebeciler aynı zamanda, yöneticilerin kontrol raporlarına karşı ilgi duymalarını, kontrol raporlarının içeriklerini doğru olarak kabul etmelerini ve raporların içeriklerinin yöneticilerce anlaşılmasını sağlamayı da amaçlar. Ayrıca muhasebeciler, sözü edilen tüm bu amaçları, enaz bir çabayla gerçekleştirmeyi amaçlarlar. Bu amaçların tümü birbirine bağlı olup, birbirlerini bütünüleyici bir niteliğe sahiptir.

III-KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN AMAÇLARIN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ İÇİN İZLENMESİ GEREKEN İLKELER

Yönetim muhasebecileri yukarıda sözü edilen amaçları kabul edip benimsemiş olsalar bile, insanın aklına muhasebeciler bu amaçları gerçekleştirmek için acaba ne yapabilirler gibi doğal bir soru gelmektedir. Bu amaçların gerçekleştirilmesi için, muhasebecilerin iletişim çabalarını yönetmek ya da yönlendirmek amacıyla benimseyebilecekleri ve eylemsel basamakları içeren belirli ilkelerin buluh-

(2) GORDON WAINWRIGHT, "How To Communicate More Effectively", The Accountant, (November, 1968), s. 673. Bu konuda ayrıca bkz.: SEDAT ÜNALAN, Genel Muhasebe (Ankara: 1973), s. 39.

ması gerekir. Daha önce de belirtildiği gibi, genel iletişim durumlarına ilişkin ilkeler mevcuttur. Yönetim muhasebecilerinin iletişim eylemlerinde, bu genel iletişim ilkelerine dayanan benzer ilkeler dizisini izlemeleri şiddetli bir biçimde önerilmektedir. Kontrol raporlama durumuyla ilgili olarak önerilen bu ilkeler, aşağıda sunulmakta ve yukarıda sözü edilen amaçların gerçekleştirilmesi için muhasebecilerin izlemeleri amacıyla önerilmektedir. Aşağıda belirtilen ve yedi basamağı içeren ilkelerin tümü, yönetim muhasebecilerince izlenmelidir. Muhasebecilerin iletişim sürecinin tüm basamaklarında, iletişim unsurlarıyla işlevlerini aynı anda yerine getirdikleri kabul edilmekle birlikte, çalışmamızın amaçları ve anlaşılabilirliği sağlamak için, bu aşamaların bir sıra içinde oluştukları kabul edilmektedir. Çalışmamızın bu bölümünde, Dördüncü Bölümde ayrı olarak incelenen Araştırma ve Tanımlama basamakları birleştirilerek birinci basamak oluşturulmuştur. Bu nedenle bu bölümde aşağıda belirtilen basamaklar incelenecektir(3):

1-Birinci Basamak:Araştırma ve Tanımlama

Birinci basamağı, kontrol raporlaması iletişim durumuna ilişkin özelliklerin gözlenmesi ve elde edilen bu gözlemlerin kaydedilmesi oluşturur. Bu basamak son derece önemlidir. Çünkü bu basamak muhasebecileri, iletişim durumuyla ilgilendikleri ve bundan böyle tamamen muhasebe çevresinde çalışmadıkları konusunda bilinçli kılmaktadır. Gerçekte, bir muhasebeci; biri muhasebecinin, diğeri de ileticinin olmak üzere iki görevi yerine getirmektedir ve temel ağırlık iletişim görevi üzerindedir. İletişim her ne kadar kontrol sürecine yönelik yönetim muhasebesinin önemli bir parçasını oluşturuyorsa da; muhasebecilerin, kontrol sürecine yönelik yönetim muhasebesi ile iletişim alanlarının içerikleri arasında direkt bir ilişkinin bulunmadığı ve üst düzeyde yönetim muhasebesi bilgisine ve yeteneğine sahip olan bir kişinin gerçekten muhasebe bilgilerini etkin bir

(3) BEDFORD-BALADOUNI, s.655. COWAN, s.343.

biçimde iletemeyeceği ve aynı şekilde iletişim alanında uzman bir kişinin de, üst düzeyde bir yönetim muhasebesi bilgisine ve yeteneğine sahip olamayacağı gerçeğini de bilmeleri gerekmektedir.

Kontrol raporlama sürecinde, hazırlanma sıklıkları ve gönderildikleri yönetim düzeyleri bakımından birbirinden ayrılan birkaç kontrol raporu düzenlenir. Raporların hazırlanma sıklıklarına ve gönderildikleri yönetim düzeyleri açısından sınıflandırılmalarının, rapor türlerinin belirlenmesinde ve düzenlenmelerinde temel olarak kullanılması ve her bir rapor türünün de tanımlanmak ve analiz edilmek amacıyla ayrı bir iletişim durumu olarak düşünülmesi önerilmektedir. Örneğin; üç imalat bölümü bulunan ve her imalat bölümü yöneticisi için haftalık ve aylık kontrol raporlarının hazırlandığı hayali bir işletmeyi ele alalım. Bu işletmede haftalık kontrol raporlama durumu ve aylık kontrol raporlama durumu olmak üzere, iki ayrı iletişim durumu bulunmaktadır. Bu kontrol raporlama durumunun herbiri ayrı tanımlamayı ve anlatımı zorunlu kılar. Her bir raporlama durumu için, objektif olarak belirlenmesi ve kaydedilmesi gereken önemli unsurlar şunlardır(4):

i-İletişim Kaynağı. İletişim kaynağını, muhasebe bölümünde çalışan ve kontrol raporlarını hazırlamakla sorumlu personel ve aynı zamanda raporları etkileme yetkisine sahip öteki kişiler oluşturur,

ii-İletişim Durumunda Kullanılan Gerçek İletişim Kanalları.

Kontrol raporlarının muhasebe bölümünden, direkt alıcıya ve endirekt alıcılara gönderildiği gerçek yol iletişim kanalı oluşturur,

iii-İletişim İçin Kullanılan Araçlar. İletişim aracını, kontrol raporlarının kendileri oluşturur. Raporların başlığının, ha-

(4) Çalışmamızın Dördüncü Bölümünde İletişim literatüründe bu basamak için verilen bilgilere ek olarak, ayrıca bkz.: HILTON, s.61. PELAJ, s.203.

zırlanma sıklıklarının, genel içeriklerinin ve biçimlerinin belirlenmesi ve yazılması gerekir,

iv-Raporların Direkt Alıcısı Ya Da Alıcıları. Raporların direkt alıcısı ya da alıcılarını, kendilerine rapor hazırlanıp gönderilen yönetici ya da yöneticiler oluşturur. Eğer bir rapor, birkaç yöneticiye birden gönderilirse, bu yöneticiler mühendislik bölümü yöneticileri ya da imalat bölümü yöneticileri gibi buldukları alana göre gruplara ayrılabilirler,

v-Raporların Muhtemel Endirekt Alıcıları. Hazırlanan raporların bir kopyasını ya da nüshasını alma olasılığı bulunan ve raporların içeriklerini doğrudan doğruya kullanmayan, fakat raporlama sürecini etkileme gücüne sahip kişiler, raporların muhtemel endirekt alıcılarını oluştururlar. Örneğin; imalat bölümüne gönderilen imalat raporunun içeriğini satış yöneticisi doğrudan doğruya kullanmamakla birlikte, bu rapordaki bilgilerle dolaylı olarak ilgilenir bu nedenle de imalat raporunun muhtemel endirekt alıcısını oluşturur,

vi-Belirli Bir Durumda Gerçekleştirilen İletişim Amaçları.

Başka bir deyişle, raporların hazırlanmasına ilişkin belirli nedenler, iletişim durumunun amaçlarını oluşturur.

Muhasebeciler kontrol raporlaması sürecinde, her bir iletişim durumu için, yukarıda sözü edilen unsurların ya da bilgilerin kaydedilmesinde yararlı olan, oldukça basit bir yöntem bulabilirler. Bu gibi bilgilerin, yol gösterici olarak ve gelecekte baş vurulmak amacıyla, muhasebe bölümünde dosyalarda saklanması gerekir. Bu dosyalar, muhasebe bölümünün iletişim eylemlerinin, en iyi bir biçimde belirlenmesine olanak sağlar. Aynı zamanda bu dosyaların, yukarıda sözü edilen iletişim durumu unsurlarında herhangi bir değişiklik meydana geldiğinde, değiştirilerek saklanılmaya devam edilmeleri gerekir.

2-İkinci Basamak: Analiz

İkinci basamak, yönetim muhasebecilerinin, gerçekleştirilebi-

lecek. İletişimin niteliğini etkileyen iletişim durumu unsurlarının görece (nispi) önemini belirlemelerini zorunlu kılar. Bundan önceki basamakta belirtilen bu iletişim durumu unsurları, belirli bir durumda gerçekleştirilen iletişimin akışını önemli ölçüde etkileyen bir takım belirli özelliklere sahiptirler. Yönetim muhasebecilerinin etkin bir iletişimi gerçekleştirebilmeleri için iletişim unsurlarına ilişkin bu özelliklerin durumu konusunda bilgi sahibi olmaları gerekir. Çünkü bu özelliklerin durumu ya da derecesi, yönetim muhasebecilerinin iletişim eylemlerinin başarısını çoğu kez etkilemektedir.

Bu unsurların ve sahip oldukları özelliklerinin bilinçinde olma, muhasebecilerin eylemlerini sürdürmek zorunda oldukları iletişim durumunun ya da konumunun niteliği konusunda oldukça ayrıntılı bilgi sağlar. Yönetim muhasebecileri bu unsurların görece önemini belirlemek suretiyle, başka bir deyişle, bu unsurların belirli bir iletişim durumu üzerindeki etkilerinin önemini öznel (subjektif) olarak belirleyerek bundan sonraki basamaklarda referans olarak kullanabilecekleri gerekli ham maddeyi ve temel yapıyı sağlamış olurlar.

Anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde sorulan sorulara yönetim muhasebecilerinin ve bölüm yöneticilerinin verdiği yanıtlar, kontrol raporlaması iletişim durumuna ilişkin çeşitli unsurların görece etkileri konusunda önemli bilgiler sağlamaktadır. Yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerine sorulan dokuzuncu anket sorusunda, onlara iletişim durumunun aşağıda belirtilen unsurları belirtilmiş ve onlardan bu unsurları, kontrol raporlarının tüm etkinliği üzerindeki görece etkilerini kendilerine göre değerleyerek önem sırasına koymaları istenmiştir:

- i-Kontrol raporunun biçimi ve içeriği,
- ii-Raporu göndermede kullanılan iletişim kanalları,
- iii-Raporu düzenlemekle ya da hazırlamakla sorumlu kişi,
- iv-Raporu alan bölüm yöneticileri,
- v-Raporu alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan bölüm yöneticileri.

Bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerinin dokuzuncu soruya verdikleri gerçek yanıtlar, çalışmamızın bundan sonraki Altıncı Bölümünde sunulmaktadır.

Yönetim muhasebecilerinin bu dokuzuncu soruya verdikleri yanıtlar, iletişim durumu unsurlarınının, en etkili olanından başlayarak enaz etkili olanına doğru aşağıda görüldüğü biçimde sıralanmasına olanak sağlamıştır:

- i-Kontrol raporlarının biçimi ve içeriği,
- ii-Kontrol raporlarını düzenlemekle ya da hazırlamakla sorumlu kişi,
- iii-Raporları alan bölüm yöneticileri,
- iv-Raporları göndermede kullanılan iletişim kanalları,
- v-Raporları alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan bölüm yöneticileri,

Öte yandan bölüm yöneticilerinin dokuzuncu soruya verdikleri yanıtlar ise, iletişim durumu unsurlarınının önemlerine ya da etki derecelerine göre aşağıda görüldüğü biçimde sıralanmasına olanak sağlamıştır:

- i-Kontrol raporlarının biçimi ve içeriği,
- ii-Raporları iletmede kullanılan iletişim kanalları,
- iii-Raporları alan bölüm yöneticileri,
- iv-Kontrol raporlarını düzenlemekle ya da hazırlamakla sorumlu kişi,
- v-Raporları alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan bölüm yöneticileri.

Bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerinin iletişim durumu unsurlarına ilişkin olarak yaptıkları sıralandırmanın karşılaştırılması; raporların biçim ve içeriklerinin en büyük etkiye sahip oldukları, iletici(muhasebeciler)ile alıcıların da(bölüm yöneticileri) raporların etkinliğinde önemli bir rol oynadıkları konusunda hemen hemen aynı kanıda olduklarını göstermektedir. Bölüm yöneticileri ile muhasebecilerin bu konularda hemen hemen aynı kanıda olmaları

önemlidir. Çünkü bu sonuç, yönetim muhasebecilerinin analizlerini, bu önemli unsurlar ile bu unsurların özellikleri üzerinde yoğunlaştırmaları gerektiğini ortaya koymaktadır.

İletişim durumunun temel unsurlarının önemli özellikleri aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır:

A-İletişim Kaynağına İlişkin Özellikler

a-İletişim Kaynağının(İleticinin)Bir İletişimci Olarak Yeteneği ve İletişim Süreci Konusundaki Bilgisi.İletici kontrol raporlarının kaynağı olarak,gerçekleştirdiği iletişimin başarısı ya da etkinliği konusunda en önemli sorumluluğu yüklenir.Bu nedenle ileticinin,iletişim süreci konusundaki herhangi bir bilgiye sahip olmaksızın gerçekleştirdiği iletişim eylemlerinin,herhangi bir başarıya ulaşması olanaksızdır.İletici,kontrol raporlama sürecinde düzenlediği mesajının sabit içerikli olması nedeniyle,daha az bir esnekliğe ve serbestliğe sahiptir.Örneğin;ileticinin mesajının içeriği,mektup yazma ile karşılaştırıldığında,daha az bir esnekliğe sahip olduğu görülür.İşte bu nedenle,iletici gerçek iletişim yeteneklerinin daha fazlasını kullanma konusunda sınırlandırılmaktadır.Bununla birlikte,iletişim durumunun niteliği ve önemi,ileticinin genel iletişim sürecine ilişkin bilgisini önemli ölçüde etkilemektedir.Aynı zamanda bundan sonraki basamaklarda görüleceği gibi,kontrol raporlama sürecinde kontrol raporlarına ek olarak,ayrıca yüz yüze yapılan kişilerarası gerçek iletişime de gereksinim duyulacaktır.Bu nedenle,ileticinin iletişimde bulunma yeteneği,onun tüm iletişim başarısında daha fazla bir öneme sahip olacaktır.Yukarıda açıklanan özellikleri belirlemede,en doğru ve en etkin temeli ya da yöntemi,direkt kişisel ilişkinin kurulması oluşturmaktadır.

b-İleticinin Tutum,Düşünce ve Davranışları:İletişim kaynağının tutum düşünce ve davranışları da,gerçekleştirilen iletişimin niteliğini önemli ölçüde etkilemektedir.Kaynağın ya da ileticinin kendisine,mesajın değerine ve alıcıya karşı olan tutum,düşünce ve davranışları,önemli tutum,düşünce ve davranışları oluşturur.İleticinin et-

kin olabilmesi için, gerçekçi tutum, düşünce ve davranışlara sahip olması gerekir. İleticinin kendisine olan güvensizliği ya da yeteneklerine karşı duyduğu güven eksikliği, onun etkinliğini önleyecektir. İleticinin bir iletici olarak güvenilir tutum, düşünce ve davranışlara sahip olması, sadece iletişim sürecine ilişkin bilgisinin bir sonucu olabilir. Kaynağın işletme yöneticilerine karşı tutum, düşünce ve davranışları da önemlidir. Kaynağın yöneticilere karşı tutum, düşünce ve davranışları, kaynağın, iletişim durumunun herhangi bir yönüne karşı gösterdiği herhangi bir tepkinin belirlenmesine olanak sağlar. Kaynağın, kontrol raporlarını alan işletme yöneticilerine karşı beslediği tutum, düşünce ve davranışlar, anket araştırması uygulanan imalat endüstrisi işletmelerinde elde edilen sonuçlarca belirtilmektedir. Muhasebecilerin, işletme yöneticilerine karşı tutum, düşünce ve davranışlarının ya da kendilerine bağlı personelin yöneticilerine karşı tutum, düşünce ve davranışlarının kontrol raporlarının biçim ve içeriklerine ilişkin kararlarda bir unsur olarak önemini belirtmeleri amacıyla sorulan sekizinci soruya verdikleri yanıtlar, muhasebecilerin %34'nün bu tutum, düşünce ve davranışların "Önemli" olduğunu, %58'nin de "Çok Önemli" olduğu kanısına sahip olduklarını ortaya koymuştur(5). Bu tutum, düşünce ve davranışlar çoğu kez, kaynağın iletişimde ne kadar bir görev yüklenmesi gerektiğini belirtmektedir. Yöneticilere karşı beslenen tutum, düşünce ve davranışların olumsuz olması, kaynak ile alıcı arasında etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesinde gereksinim duyulan işbirliğinin oluşmasını önleyecektir. Aynı şekilde uygun ya da gerçek olmayan tutum, düşünce ve davranışlar da, iletişimin etkinliğini sınırlandıracaktır. İleticinin mesajın içeriğine karşı tutum, düşünce ve davranışları da, iletişim durumuna etkilemektedir. Çünkü iletici, eğer mesajın değerine ya da önemine güvenmezse, bu mesajı etkin bir biçimde iletmez. Örneğin; kontrol raporlarındaki finansal bilgilerin doğruluğuna güvenilmeme-

(5) Muhasebecilerin sekizinci soruya verdikleri yanıtlardan elde edilen sonuçlar için çalışmamızın Altıncı Bölümüne bakınız.

si ya da inanılmaması,ileticinin bu finansal bilgileri yöneticilere iletme isteğini ya da coşkusunu büyük ölçüde zayıflatacaktır.

c-İletişim Kaynağının Mesajın Ana Konusuna İlişkin Bilgisi: Kaynağın,mesajın ana konusuna ilişkin bilgisi de önemlidir.Fakat kontrol raporlaması durumunda,bu bilginin potansiyel tehlikesi daha azdır.Çünkü kaynak,genellikle muhasebecidir ve bu nedenle de,finansal bilgileri toplamayı ve süreçlemeyi iyi bilməsi gerekir.Eğer kaynak,finansal bilgileri toplamayı ve süreçlemeyi iyi bilmiyorsa,bir muhasebecinin bu konuda bilgi sahibi olması oldukça kolaydır.

d-İleticinin İletişim Durumunda İletişime İlişkin Güdüleri: İleticinin iletişim amacı ya da güdüsü de,aynı zamanda onun başarılı olmasında oldukça önemli bir rol oynar.Eğer iletici ya da kaynak,sadece işletme politikasının yerine getirilmesi amacıyla çaba harcadığı kanısında ise,bu durumda ileticinin harcadığı çabalar,yarı yarıya azalacaktır.Öte yandan,eğer iletici,düzenlemiş olduğu kontrol raporlarının,işletme yönetimine yardımcı bir hizmet ve yönetim için gerekli olduğu kanısında ise,bu durumda çabaları oldukça güdülenmiş olacaktır.

e-İleticinin Direkt Alıcıyla(Yöneticiyle)Olan İlişkileri:Son olarak,kaynak ile işletme yönetimi arasındaki ilişki de,aynı zamanda bir etkiye sahiptir.Kaynak ile işletme yönetimi arasındaki örgütsel ilişkiler yanında ayrıca,gerçek kişisel ilişkiler de önemlidir.Çünkü bu kişisel ilişkiler,kaynak ile yöneticilerin birbirlerine karşı besledikleri tutum,düşünce ve davranışların çoğu kez temelini oluşturur.Kaynak ile işletme yönetimi arasındaki ilişkilerin olumlu ya da güvenilir bir niteliğe sahip olmaması,geribildirim önlediği gibi,aynı zamanda kaynağın işletme yönetimine karşı tutum,düşünce ve davranışlarına sağlam bir temel de oluşturmaz(6).

(6)NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS,s.4.WILLIAM H.NEWMAN(Çev.:KENAN SÜRGİT,İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare,(Ankara:T.O.D.A.İ.E,1974),s.453.F.J.ROETHLESBERGER,"The Administrator's Skill:Communication",Harvard Business Review,(Kasım-Aralık,1958),s.56.

İşte yukarıda belirtilen özellikler, kontrol raporlarını düzenleme ya da hazırlama sorumluluğunu üstlenmiş bir kişinin, iletişim durumunu etkileyen temel özelliklerini oluşturur.

B-Direkt Alıcıya İlişkin Özellikler

İletişim durumu üzerindeki etkileri açısından, kaynağın özellikleri ile alıcının yani yöneticinin özellikleri arasında büyük bir benzerlik bulunmaktadır(7). Direkt alıcının (yöneticinin) özellikleri şunlardır:

a-Yöneticinin İletişim Yeteneği ve İletişim Sürecine İlişkin Bilgisi: Bir işletme yöneticisinin; iletişim yeteneği ile iletişim sürecine ilişkin bilgisi, iletişim durumu için aynı derecede önemlidir. İşletme yöneticisinin iletişim sürecine ilişkin bilgisi, onun iletişim durumunu nasıl düşündüğünü ve iletişim durumunun kendisine yüklediği sorumlulukların bilincinde olup olmadığını ortaya koyar. Yöneticinin, iletişim süreci konusunda bir bilgiye sahip olmaması, onun iletişim sürecinde güvenilir ya da doğru bir biçimde görev yapmasını önlediği gibi ayrıca, kaynağın ya da muhasebecinin harcamış olduğu çabaların da boşa gitmesine neden olur.

b-Yöneticinin Tutum, Düşünce ve Davranışları: Aynı şekilde yöneticinin; tutum, düşünce ve davranışları da önemli bir rol oynar. Yöneticinin kendi tutum, düşünce ve davranışları aslında, kaynağın (muhasebecinin) kendi tutum, düşünce ve davranışları ile aynı etkiye sahiptir. İşletme yöneticilerinin; kaynağa (yönetim muhasebecisine) ve kontrol raporlarına karşı tutum, düşünce ve davranışları, kontrol raporlarının etkinliğini belirleyen temel unsuru oluşturur. İşletme yöneticilerinin kontrol raporlarına, kaynağa ve kaynağın çabalarına karşı olumsuz tutum, düşünce ve davranışları, muhasebecilerin etkin bir iletişimi gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabaların kolayca etkisiz bir duruma gelmesine neden olur.

(7) BEDFORD-BALADOUNI, s. 656. WHITEHEAD, s. 57.

c-Yöneticinin Kendisine Gönderilen Mesajı Anlama Yeteneği ve Mesajda Kullanılan Kodlar(Muhasebe)Konusundaki Bilgisi:Aynı şekilde yöneticilerin,kullanılan kodlar(muhasebe)konusundaki bilgileri de, son derece önemlidir.Yöneticiler,kontrol raporunu oluşturmada kullanılan muhasebe sürecini ve bu sürecin sınırlarını en iyi bir biçimde bilmedikçe ve kontrol raporunun içerdiği maliyet unsurlarının ve standartlardan meydana gelen sapmaların manasını ve önemini kavramadıkları sürece,alacakları kararlarda kontrol raporlarının içerdiği bilgilere sağlam bir temel olarak bütünlükle güvenemezler.Yöneticilerin bir kontrol raporunun içerdiği mesajı anlamak ve yeniden düzenlemek için gerekli yeteneğe sahip olmaları gerekir.Eğer gerekli yeteneğe sahip değilseler,kontrol raporunu istenilen doğrulukta yorumlama başarısını gösteremeyeceklerdir(8).

d-Yöneticinin Muhasebeciyle Olan İlişkisi:Son olarak yöneticilerin,muhasebecilerle olan ilişkileri,iletişim durumunda hasıl hareket edeceklerine ilişkin kararlarına bir temel oluşturur.

C-Kullanılan Gerçek İletişim Kanallarına İlişkin Özellikler

Kontrol raporlama durumunda kullanılması gereken iletişim kanalları,biçimsel örgütlerdeki sabit kanallardır.Bununla birlikte,halihazırda mevcut olan biçimsel olmayan iletişim kanalları da,iletişim durumunu etkileyebilir.

Biçimsel olmayan iletişim kanalı,söylentileri(rivayetleri),dedikoduları ve kasıtlı tahminleri içerir.Bir örgütün biçimsel olmayan iletişimi,örgüt üyelerinin iç çevre koşullarını yorumlamak için yaptıkları tüm çabaları içermektedir.Bu iletişimin çoğunu yaratan nedenler bilgi gereksinimi,güvensizlik,çıkarlar,işletmeyi tanıma isteği ve işbaşındaki tecrübelerle umut ve vesveseleri birbiriyle bağtaştırma çabalarıdır.Örneğin bölüm yöneticileri çalışmalarını sırasında,birbirlerine yakın bir düzen dahilinde buldukları takdirde,kendi çıkarlarını korumak ve desteklemek amacıyla daima bir takım gruplar oluşturma eğilimleri gösterirler.Biçimsel olmayan bu grupların işleyi-

şi çoğu kez biçimsel olmayan iletişim kanalları ile canlılık kazanır. Grup üyeleri arasında kurulan yakın ilişkiler, örgütsel kuralları ve her türlü sınırlamaları aşarak bir yandan üyelerin birbirlerini etkileme olasılığını arttırır. Öte yandan aralarında kurulan dayanışma nedeniyle üst yönetime karşı daha güçlü olma olanağı verir. Bu nedenle, mevcut biçimsel olmayan iletişim kanallarının da, göz önünde bulundurulması gerekir. Aynı zamanda, halihazırda kullanılan iletişim kanalının kısıllığının da değerlendirilmesi gerekir.

D-İletişimde Rol Oynayan Öteki Unsurlara İlişkin Özellikler

Bu özellikler, raporların muhtemel endirekt alıcılara ve bu alıcıların iletişim durumu üzerindeki etkilerine ilişkindir. Kontrol raporlarını alan ve özellikle bölüm yöneticilerinden daha üst düzeyde bulunan öteki işletme yöneticilerinin de, önemle göz önünde bulundurulmaları gerekir. Çünkü, üst düzeyde bulunan bu öteki işletme yöneticileri de, iletişim durumunu etkileyebilirler.

Buraya dek açıklanan bu dört ana iletişim unsuru ve bu ana iletişim unsurlarına ilişkin özellikler, iletişim durumunun etkinliği için son derece önemlidirler. Bu nedenle bu ana unsurların ve özelliklerinin, her bir iletişim durumunda analiz edilmeleri gerekir. Bu ana unsurları, iletişim durumunda etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesinde harcanan çabaların başarısında, son derece önemli rol oynayan güçler olarak düşünmek olasıdır. Bununla birlikte, her iletişim durumunun öteki iletişim durumlarından oldukça farklı olması nedeniyle, bu ana unsurların etkileri ve özellikleri de, birbirlerinden farklıdır. Başka bir deyişle, her iletişim durumu kendine özgü birtakım ana unsurlara sahiptir ve bu unsurların etkileri ve özellikleri de bir iletişim durumundan ötekine değişmektedir. Buna karşın, yukarıda yapılan açıklamalarda, bir iletişim durumunda rol oynayan en önemli unsurlar belirlenmiş ve bu unsurların sahip olabilecekleri genel etkiler tanımlanmıştır. Bu nedenle bu ana unsurların, söz konusu olan özel iletişim durumundaki etkilerinin öznel (Subjektif) analizine muhasebecilerce gereksinim duyulur.

3-Üçüncü Basamak:Sentez

Daha önce açıklanan ilk iki basamağın sahip oldukları nitelikler nedeniyle, veri toplayan basamaklar olarak kabul edilmeleri olasıdır. Bu iki basamağın amacını, ileticinin bir iletişim durumunda çabalarını uygun ya da doğru bir biçimde yönlendirmek amacıyla gereksinim duyduğu iletişim durumuna ilişkin önemli bilgileri ona sağlamaları oluşturuyordu. Sentez basamağını ise, bu iki basamakta sağlanan bilgilerin, gerçekleştirilmesi gereken özel iletişim amacı ve bu amacı gerçekleştirmede kullanılması gereken iletişim araçları ile ilgili bulguların elde edilmesi için incelenmesi oluşturur.

Muhasebecilerin bu basamakta, yöneticilerde istedikleri davranış değişikliğini gerçekleştirmeleri için, yöneticilerin kişiliklerinde gerçekleştirmeyi arzuladıkları özel değişikliği belirlemeleri gerekir. Yönetim muhasebecilerinin bu basamağı yerine getirmeleri için, kontrol sürecini ve kontrol raporlarının kontrol sürecindeki rollerini çok iyi bilmeleri gerekir. Yönetim muhasebecilerinin daha önce açıklanan iletişim amaçları, kontrol süreci ve kontrol raporlarının kontrol sürecindeki rolleri konusunda çok yakından ilgilidir.

Yönetim muhasebecilerinin bir iletişimci olarak sentez basamağını izlemeleri, yönetim muhasebesinin kontrol raporlama sürecine ilişkin niteliği nedeniyle, öteki iletişim durumlarından daha kolaydır. Yönetim muhasebecileri, işletme yöneticilerinin karşı karşıya oldukları ana sorunları ve yöneticilerin bu sorunları çözmek için neler yapabileceklerini bilirler. Ya da eğer işletme yöneticilerinin temel sorunlarını kesin olarak bilmiyorlarsa, yönetim muhasebecileri işletme yöneticilerine hangi temel sorunları bulunduğunu, ancak bu basamakda sorarak ve aldıkları yanıtı kullanarak öğrenebilirler. Daha önce belirtildiği gibi, işletme yöneticilerinin muhasebecilerle ilgili temel sorunlarını, kontrolü gerçekleştirme sorumlulukları oluşturur. Aynı zamanda yöneticilerin bu kontrol işlevlerini gerçekleştirmede, yönetim muhasebecilerinin yardım niteliğindeki rolleri kesin olarak belirlenmişti. Yönetim muhasebecisi, kontrolün yerine getirilip

getirilmediği konusunda karar veren bir yargıç değildir. Yönetim muhasebesi sadece, kontrolün mevcut olup olmadığı ya da yerine getirilip getirilmediğini belirleyen finansal bilgileri rapor etmektedir. Öte yandan, yönetim muhasebecileri, işletme yöneticilerinin düşünsel, duygusal ve amaç yapılarını değiştirme hakkına sahip olup olmadıklarını sormaya gereksinim duymazlar. Çünkü yöneticilerin sözü edilen bu üç yapısını değiştirmek, yönetim muhasebecilerinin en önemli örgütsel görevi olarak belirlenmektedir.

Şu halde muhasebecilerin sentez basamağındaki amaçlarını, işletme yöneticilerinin kişiliklerini, yöneticilerin kendi örgüt birimlerinin finansal kontrolünü gerçekleştirmedeki başarılarını onlara bildirmek suretiyle değiştirmenin oluşturduğunu bilmeleri gerekir. Muhasebeciler, yöneticilerin finansal kontrole ilişkin başarılarını, bütçelenen finansal başarı ile gerçekleştirilen finansal başarının bir karşılaştırmasını yapmak suretiyle saptarlar. En fazla önemin, yöneticilerin düşünsel yapılarına, yani yöneticilerin kişiliklerinin bilgili kılınan kısımlarına verilmesi gerekir. Çünkü yöneticiler, kontrol raporlarının kendilerinin finansal kontrole ilişkin başarılarını belirteceklerine güvenirlir. Örneğin; eğer haftalık kontrol raporları hazırlanmıyorsa, bu durumda işletme yöneticilerinin finansal kontrolü gerçekleştirmedeki gerçek başarılarını bilip bilmedikleri konusunda kuşkuya düşülür. Yönetim muhasebecileri ile işletme yöneticileri arasındaki örgütsel ilişkinin niteliği, iletişim sürecindeki birkaç değişkeni belirtmek suretiyle, muhasebecilerin iletişim eylemlerinde onlara yardım eder. Muhasebeciler ile işletme yöneticileri arasındaki bu örgütsel ilişki, muhasebecilerin iletişim sürecindeki bu değişkenlere ilişkin sorunlarını çözmek suretiyle muhasebecilere yardım eder.

4-Dördüncü Basamak:Düzenleme

Dördüncü basamak, alıcıya gönderilmesi gereken mesajın hazırlanması, başka bir deyişle, kontrol raporunun kendisiyle ilgilidir. Bu basamakta, daha önceki basamaklarda toplanan bilgiler ile a-

linmiş olan kararlar kullanılır. Bu basamakta tüm dikkatler, alıcılar (yöneticiler) üzerinde yoğunlaşır.

Bu basamak genel olarak; uyarıcının seçimine, bu uyarıcıların mesaja dönüştürülmesine ve mesajın alıcıya sunulmasına ilişkin üç kararla yakından ilgilidir. Bu kararların herbiri, kendine özgü uygun ilkelere sahiptir. Bu ilkeler aşağıda belirtildiği gibidir:

A-Uyarıcının (Muhasebe Bilgilerinin) Seçimi ile İlgili İlkeler

Kontrol raporlarında yer alan bilgilerin öncelikle yöneticilerin davranışlarında gerçekleştirilmek istenen değişiklik ile uyumu gerekir. Daha sonra da bu bilgilerin yöneticilerin isteklerine bağlı olması gerekir. Raporlarca içerilen bilgilerin yöneticilere yabancı gelmemesi ve yöneticilerce kolayca anlaşılabilmesi gerekir. Bu bilgilerin yöneticilerin ilgisini çekmesi ya da hoşlarına gitmesi de gerekir.

Kontrol raporlama sürecinde uyarıcının seçimine ilişkin ilk karar finansal kontrol sürecinin niteliği aracılığıyla daha önce alınmış durumdadır. Bu nedenle yönetim muhasebecileri eylemlerini, işletme yöneticilerinin iletişim gereksinimlerini en iyi bir biçimde karşılamak amacıyla mesajlarını düzenleyip sunmaları gerektiği konusunda alacakları kararlar üzerinde yoğunlaştırırlar. Başka bir deyişle, yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlarında hangi uyarıcıların içerilmesi gerektiğini belirtmeleri konusunda herhangi bir zaman harcamaları gerekmez. Çünkü, kontrol raporlarında içerilmesi gereken uyarıcılara ilişkin karar, daha önce alınmış durumdadır. Bu uyarıcıları; örgütsel kanallar boyunca meydana gelen sapmalarla, daha önce belirlenen bütçelenmiş maliyetler ve dönem içinde gerçekleşen maliyetler oluşturmaktadır. Kontrol raporlarının bu uyarıcıları içermesi gerektiği, bilindiği gibi daha önce belirlenmişti. İşte bu üç uyarıcı finansal kontrolün zorunlu kıldığı uyarıcıları oluştururlar. Yönetim muhasebecileri daha özel durumlarda, kontrol raporlarında içerilmesi gereken gerçek maliyetlerle bütçelenen maliyetlerin türlerini, bölüm yöneticilerine raporlarda hangi maliyetleri istediklerini sormak su-

retiyile kolayca belirleyebilirler. Bu nedenle, yönetim muhasebecilerinin eylemlerini, kontrol raporlarının içeriklerinin işletme yöneticilerinin gereksinimleriyle ya da istekleriyle uyuşacak bir biçimde düzenlenmeleri ve sunulmaları üzerinde yoğunlaştırmaları gerekir(9). Burada kontrol raporlarının bir sonucu oluşturmak yerine, belirli bir sonuca ulaşmayı sağlayan anaçları oluşturduklarını belirtmemiz gerekir.

B-Uyarıcının(Muhasebe Bilgilerinin)Düzenlenmesine ve Sunumuna İlişkin İlkeler

Kontrol raporlarının düzenlenmeleri ve sunulmaları, kontrol raporlama sürecinin oldukça ihtilâflı yönünü oluşturmuş, çalışmamızın Üçüncü Bölümünde belirtildiği gibi, bu konuya ilişkin eleştirilerin çoğu üçüncü kişilerden gelmiştir. Başka bir deyişle, bu eleştiriler, aslında muhasebeci olmayan kişilerden gelmiştir. ~~Muhasebeci olmayan kişilerden gelmiştir.~~ Muhasebeci olmayan kişilerden gelen bu eleştiriler, bu basamağa ilişkin şu ana ilkenin belirlenmesine olanak sağlamaktadır: Kontrol raporlarının, salt işletme yöneticilerinin iletişim gereksinimlerini karşılamak amacıyla düzenlenmesi ve sunulması gerekir. Daha önce işletme yöneticilerine ilişkin olarak belirtilen ve yöneticilerin tutum, düşünce ve davranışları ve sahip oldukları temel bilgiler vb. hakkında gerekli bilgileri sağlayan temel ilkeler, yöneticilerin iletişim gereksinimlerini karşılamaktadır.

Çabalarda tasarruf sağlama konusuna ilişkin önemli bir konu burada geçerlidir. Bu önemli ya da ideal konuyu, herbir kontrol raporunun belirli bir bölüm yöneticisinin belirli gereksinimlerinin karşılanması amacıyla hazırlanması oluşturur. Başka bir deyişle, herbir raporun, sadece bir yöneticinin belirli iletişim gereksinimlerini karşılayacak bir biçimde düzenlenmesi gerekir. Bununla birlikte, oldukça fazla yöneticinin bulunduğu hayali bir işletmeyi ele alalım. Böyle bir işletmede, yöneticilerin herbiri için, ayrı kontrol raporunun hazırlanması oldukça fazla bir çabanın harcanmasını zorunlu kı-

(9) JOPLIN-PATTILLO, s. 3. VANCIL, s. 106.

lar. Kontrol raporlarının düzenleniş ve sunulmuşlarında tek türlüük ya da tek örneklik, raporların hazırlanmasına ilişkin maliyeti ve harcanan zamanı oldukça azaltır(10). Bununla birlikte kontrol raporlarının düzenleniş ve sunulmuşlarında tek türlüük, aynı zamanda bazı işletme yöneticilerinin bazı iletişim gereksinimlerinin karşılanmadığını ifade eder. Bu nedenle yönetim muhasebecilerine, bu iki uç nokta arasında orta bir noktaya ulaşmaları önerilir. Bölüm yöneticilerinin; imalat bölümü yöneticileri ya da üretim bölümü yöneticileri, satınalma bölümü yöneticileri, pazarlama bölümü yöneticileri vb. örgüt içindeki ana işlevlerine ya da uzmanlık dallarına göre gruplandırılması ve daha sonra, herbir grubun gereksinmelerini karşılamak amacıyla tek bir kontrol raporunun hazırlanması yöntemi önerilmekte ve yöneticilerin belirli gruplara ayrılması raporların düzenlenmesine ve sunulmasına ilişkin ilk ilkeyi oluşturur. Bu "yöneticiler grubu" kavramı, düzenleme basamağına ilişkin olarak yapılacak bundan sonraki açıklamalarda hep kullanılacaktır(11).

Her grup yöneticiye ilişkin kontrol raporunun bir grubun iletişim gereksinimlerini karşılayacak bir biçimde düzenlenmesi ve sunulması da ikinci ilkeyi oluşturur(12). Herbir grup yöneticinin iletişim gereksinimlerinin karşılanması için, yönetim muhasebecilerinin, yöneticilerin bu iletişim gereksinimlerini bilmeleri gerekir. Bu

(10) DEVERELL, s.149. ARIKAN, s.39-40.

(11) Bu kavram, örnek olay çalışmasının yapıldığı imalat endüstrisi işletmesinde bölüm yöneticilerine sunulan kontrol raporlarının düzenlenmesinde ve sunulmasında kullanılmaktadır.

(12) R. ERWARDES, "Accounting Information-II", The Accountant, (July, 1964), s.110. THE EDITORIAL BOARD OF PRENTICE-HALL PROFESSIONAL ACCOUNTING, s.689. TIGGES, s.29. LUKE, s.12. BEDFORD-BALADOUNI, s.655. R. LEE BRUMMET-JACK C. ROBERTSON, Cost Accounting For Small Manufactures, (Washington D.C.: Small Business Administration, 1972), s.139.

gereksinimler genellikle, raporların düzenleniş ve sunulularının, alıcıların kişiliklerine ilişkin olarak yapılan değerlendirmeye uygun bir biçimde yapılmasıyla karşılanır. Bu nedenle, analiz basamağında alıcılara ilişkin olarak toplanan bilgilerin kullanılması gerekir. Ya da, yöneticilerin iletişim yeteneklerine, tutum, düşünce ve davranışlarına, sahip oldukları temel muhasebe bilgisine ve örgüt içindeki sorunlarına ilişkin bilgiler mevcut değilse, yönetim muhasebecilerine bu durumda, bu bilgileri doğrudan doğruya yöneticilerin kendilerinden sağlamaya ~~çalışmaları~~ ^{çalışmaları} önerilebilir. Herbir gruba ilişkin kontrol raporunu geleneksel sına yöntemine göre düzenlemeyi beklemek yerine, yönetim muhasebecilerine herbir grubun kontrol raporlarının düzenlenişine ve sunulmasına ilişkin isteklerinin elde edilmesi amacıyla, grup içindeki bölüm yöneticileriyle görüşerek düşüncelerini almaları önerilir(13). Böyle bir deneysel kanıt, kontrol raporlarının biçimine (Düzenleniş ve sunulularına) ilişkin kararlara sağlam bir temel oluşturduğu gibi ayrıca, muhasebeciler ile yöneticiler arasında bir işbirliğinin oluşmasını sağlar ve yönetim muhasebecilerinin işletme yönetimine hizmet etme yeteneklerini arttırır.

Her yönetici grubunun iletişim gereksinimlerinin farklı olması, bu yönetici gruplarının farklı deneyimlerinden ve temel bilgilerinden kaynaklanır. Bir muhasebeci personel, her yönetici grubunun farklı iletişim gereksinimlerine sahip oldukları sonucunu, kendi deneyimlerinden de çıkarttığını şöyle açıklamıştır:

Temel muhasebe bilgisine sahip işletme yöneticileri, kontrol raporlarının genellikle şemalar ya da tablolar biçiminde sunulmasını yeğ tutarlar. Oysa temel muhasebe bilgisinden yoksun işletme yöneticileri, genellikle grafik biçimindeki kontrol raporlarını yeğ tutarlar. Muhasebeciler, bilgileri bazen belirli bir kişiye ya da yöneticiye, bu kişinin ya da yöneticinin sahip olduğu temel bilgiye göre düzenlemek zorunda kalmaktadır(14):

(13) FISKE-BECKETT, s. 697.

(14) Bu açıklamayı, Anket Araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinin birisinde bir muhasebeci personel yapmıştır.

Yönetim muhasebecilerinin, kontrol raporlarının sayısal tablolar biçiminde sunulmalarının doğal olduğu gerçeğini her ne kadar göz önünde bulundurmaları gerekiyorsa da, (gerçekten muhasebede raporların sayısal tablolar biçiminde sunulmaları bir dereceye dek gelenek haline gelmiştir) aynı zamanda başka sunuş yöntemlerinin de bulunduğunu ve bu yöntemlerin mesaja, yöneticilerin kolayca anlayabilecekleri bir biçim kazandırmada daha başarılı olabileceği gerçeğini de göz önünde bulundurmaları gerekir.

Kontrol raporunun grafik şeklinde düzenlenen biçimi, geleceği en parlak olan seçenek olarak gerçekliliğini korumaktadır. Grafik biçiminde düzenlenen kontrol raporları, birkaç değişik biçimde kullanılabilirler. Grafik biçiminde düzenlenen kontrol raporlarının üstünlükleri ve sakıncaları şunlardır(15):

Bu tür kontrol raporları, her şeyden önce, basitlik üstünlüğüne sahiptir. Aynı zamanda bu raporlar, gerçekleşen başarı ile beklenen başarının karşılaştırılmasına olanak sağlar. Böylece, yönelim (eğilim) doğrularının gerçekleştirilmesine olanak sağlarlar. Öte yandan fiziksel sınırlamalar nedeniyle, grafik biçimindeki kontrol raporlarının birkaç tür veriyi tek bir raporda açıkça gösterecek bir biçimde düzenlemeleri olanaksızdır. Aynı zamanda bu tür raporların, verilerin kesin ya da açık olarak sunulmalarına olanak verecek bir biçimde düzenlenmeleri de olanaksızdır.

Kontrol raporlama sürecinde, elektronik veri süreçleme aygıtlarını kullanan işletmeler için alternatif rapor biçimlerinin kullanılması konusunda hiçbir engel ya da sorunla karşılaşılmaz. Çünkü elektronik veri süreçleme aygıtlarında, sayısal verilerin grafiğini yapıp basmak için, sayısız yazılım (software) seçenekleri bulunmaktadır. Kısa bir sürede hazırlanan türler olarak adlandırılan bilgisayar ürünü olan kontrol raporlarının, hacimlerinin büyük olması nedeniyle

(15) DAVID H. LI, Cost Accounting for Management Applications, (Columbus, Ohio: Charles E. Merrill Books, Inc., 1966), s. 289-291.

kullanılmaları ve dosyalanmaları oldukça zordur. Bu sorunu çözmek için, yeğ tutulabilecek başka yazılım seçenekleri de bulunmaktadır. Bu yazılım seçenekleri, kısa bir sürede hazırlanan raporların hacimlerini genellikle kullanılabilir ölçülere indirmektedir. Rapor sayfalarının büyüklüğü, genellikle 21,5x28cm standart ölçüye inmektedir(16). Raporların okumağa değer bir niteliğe sahip olmaları gerekir. Bir cümlede 16 ya da 20 kelimedenden fazla kullanılmaması ve olanaklar elverdiği ölçüde kısa kelimelerin kullanılması gerekir(17).

Değişik ya da alternatif rapor biçimlerine ilişkin bu önerilere ek olarak, yönetim muhasebecilerine, ayrıca raporlar konusunda İngilizce olarak yazılmış birkaç ders kitabı önerilebilir. Bu kitaplara örnek olarak, RONELLO B. LEWIS tarafından yazılmış "Muhasebe Raporları" "Accounting Reports" adlı kitap gösterilebilir. Bu kitapta, raporlara daha ilgi çekici bir nitelik kazandırmayla ilgili bazı öneriler sunulmaktadır. Raporlar konusunda, Türkçe olarak yazılmış çok az kaynak bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI tarafından yayınlanan "Rapor Sistemi" ile TÜRKÂN ARIKAN tarafından yazılan "İşletme içi Kontrolde Sorumluluk Raporları" adlı kaynakları göstermek olasıdır. Tekrar belirtmek gerekirse, yeni ya da değişik rapor biçimleri konusunda karar alırken, işletme yöneticilerinin iletişim gereksinimleri, bu yeni rapor biçimi geliştirme sürecini yönetmede ya da yönlendirmede son derece yaşamsal bir öneme sahiptir.

Aynı zamanda bir işletmedeki yöneticilerin sahip oldukları farklı temel bilgiler, yöneticilerin kontrol raporlarında kullanılan terimlere ya da terminolojiye karşı gösterdikleri tepkileri anlamada bir anahtar olarak kullanılır. Hiç muhasebe bilgisine sahip olmayan ya da çok az bir muhasebe bilgisine sahip bir yöneticinin, kontrol ra-

(16) Bu bilgi örnek olay çalışmasının yapıldığı imalat endüstrisi işletmelerinde, Mühendislik Bölümü başkanıyla yapılan görüşmelerden elde edilmiştir.

(17) FISKE-BECKERT, s.677. DEVERELL, s.149. SANDER, s.22. ARIKAN, s.36.

porlarında kullanılan terimlerin bir kısmını anlamakta güçlük çekmesi doğaldır. Bu muhasebe terimlerini öğrenmek isteyen yöneticiler, muhasebe terimleri konusunda yazılıp yayımlanan sözlükleri alarak, bu terimleri kolayca öğrenebilirler. Yönetici gruplarına sunulan raporlarda kullanılması gereken terimler konusunda bir anlaşmaya varmak için, en uygun çözümü, bu konuda tartışmalı toplantıların ya da görüşmelerin yapılması oluşturur. Muhasebeciler bu tartışmalı toplantılarda, raporlarda kullandıkları teknik terimleri yöneticilere açıklarlar ve yöneticilerin bu terimleri en iyi biçimde öğrenmelerini sağlarlar. Yönetim muhasebecileri, kendi işletmelerine en büyük katkıyı, ancak teknik kavramları biçinçli ve ayrıntılı bir biçimde açıklayabildiklerinde yapacaklardır(18).

Bu düzenleme basamağında belirtilen önemli konuları özetlemek gerekirse, düzenleme basamağı, gerçekte yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlarını kullanan çeşitli yönetici gruplarının iletişim gereksinimlerini bilmelerini ve daha sonra da yeteneklerinin elverdiği ölçüde, yöneticilerin bu iletişim gereksinimlerini karşılamak için çaba harcamalarını sorunlu kılar. Yukarıda önerilen ve açıklanan ilkeler, bir işletmede belirli ya da özel iletişim durumlarında gerçekleştirilecek iletişim eylemlerinin temelini ve izlenmesi gereken ilkeleri oluşturur.

5-Beşinci Basamak:İletme

Mesajın düzenlenmesi basamağından sonraki ussal basamağı, mesajı amaçlanan ya da direkt alıcıya iletmede kullanılacak iletişim kanalının seçimi oluşturur. Yineleyecek olursak, yönetim muhasebecilerinin iletişim yükünü ya da sorumluluğunu, işletme yöneticileriyle olan ilişkilerinin niteliği ya da derecesi bir dereceye dek belirler. Başka bir deyişle, kontrol raporlarını göndermek için işletmede biçimsel bir iletişim kanalı genellikle bulunur ve bu biçimsel iletişim kanalının kullanılması da gerekir. Biçimsel iletişim kanallarını, örgütlerin kuruluş planları saptar. Başka bir deyişle, örgütlerin kuru-

(18) FISKE-BECKETT, s. 700. COWAN, s. 339. BATTY, s. 323.

luş planları, iletişim sisteminin esaslarını koyar ve kimlerin, kimlerle iletişimde bulunacağını saptar. İşte, bu biçimsel iletişim planı, işletmenin basamaklı planı ile yakından ilgilidir. Haber gidiş ve gelişleri, esas itibarıyla, yönetim basamaklarını izler. Yönetim basamakları üzerinde çeşitli stratejik orunda bulunanlar, hem birer karar merkezi ve hem de bu merkezler arasındaki iletişim kanallarının uçlarını oluştururlar. Yani bunlar, aynı zamanda, kanal görevini görürler. Örneğin, bir işletmede genel müdürden şefliklere kadar genel nitelikte iletilen emir ve talimatlar, gittikçe daha özel bir nitelik kazanarak (yukarıdan aşağıya doğru kanallarla) alt basamaklara doğru inmektedir. İşte genel müdür, teknik genel müdür yardımcısı, işletme müdürü ve şefliklere doğru inen, birbirine bağlı olan kanallara, yukarıdan aşağıya doğru kanallar ve bu kanallardaki haberleşmelere de yukarıdan aşağıya doğru olan biçimsel iletişim denir.

Öte yandan, işgörenlerden şefliklere, işletme müdürlüğü, teknik genel müdür yardımcısı ve genel müdür yönünde, birbirine bağlı olan kanallara, aşağıdan yukarıya olan iletişim kanalları; bu yöndeki iletişimlere de aşağıdan yukarıya doğru olan biçimsel iletişimler denir. Burada önemli olan husus, bu biçimsel iletişim kanallarının normal ve dengeli bir şekilde çalışabilmesidir. Başka bir deyişle, gerek aşağıdan yukarıya, gerekse yukarıdan aşağıya ve yatay kanalların, işletmedeki iletişimlerini aksatmamasıdır. Eğer bu kanallar gerçek durumu olduğu gibi yansıtmak ve kişilerin bilgi gereksinimlerini karşılama yeteneğinden yoksun olursa, bu durumda bu biçimsel kanalların dışındaki biçimsel olmayan iletişim kanalları işler. Biçimsel iletişim, yöneticilerin örgüt elemanlarına duyurmak için hazırlayıp yaydıkları bütün resmi bildirimleri ya da örgüt elemanlarının yöneticilere sundukları istek ya da dilekleri içerir. Biçimsel kanalın verimli bir biçimde çalışması için iletişimin sürekli olarak iki yönde akıma sahip olması gerekir. THAYER'in belirttiği gibi, bir mesajın resmi ya da doğruluğuna güvenilir bir niteliğe sahip olabilmesi için, biçimsel yani örgütsel iletişim kanallarını baştan başa

geçmesi gerekir(19).Birkaç tane biçimsel iletişim kanalı bulunduğunda,mesajı iletmek amacıyla seçilen biçimsel iletişim kanalının en kısa iletişim kanalı olması gerekir.

Bu basamakta,raporun gönderilme zamanının belirlenmesi en önemli konuyu oluşturur.Muhasebecilerin,kontrol raporlarının yöneticilere,onların en fazla ilgisini çekebileceği ve yöneticilerin bu raporlara en fazla gereksinim duydukları bir zamanda ulaşması için çaba harcamaları gerekir.Yineleyecek olursak muhasebecilere,işletme yöneticilerinin kontrol raporlarını en çok ne zaman kabul etmeye istekli olduklarını saptamak için,yönetici gruplarına sorulması ya da danışılması önerilir.Raporların işletme yöneticilerine,onların en fazla gereksinim duydukları ve kullanabilecekleri bir zamanda gönderilmesi en uygun ya da en sağlam yöntemi oluşturur.Eğer bilgiler istenen zamanda ve belirli aralıklarla sağlanmazsa,bunların etkinliğinin büyük bir kısmı kaybolur.Raporların genel olarak,eylemin en kısa sürede başlatılmasına olanak verecek bir zamanda gönderilmeleri gerekir.Son yıllarda,bilgiler oluşur oluşmaz,raporları mümkün olan en kısa sürede elde etme eğilimi vardır.Gerçek dönemin bitiminden itibaren iki üç hafta sonra yayımlanan haftalık verilerin yerine,yöneticilerin en son olaylarla ilgi kurmalarına olanak sağlayan ve zamanında sunulan on beş günlük veriler daha da yararlıdır.Yöneticilerce gereksinim duyulan günlük bilgilerin ertesi gün ilk saatte,haftalık bilgilerin ertesi haftanın ilk gününde,aylık bilgilerin ertesi ayın ilk haftasında ve yıllık bilgilerin de ertesi yılın ilk ayında sunulması gerekir.İşletmede olayın ortaya çıkışı ile fiili sonuçları bütçe ya da standartlarla karşılaştıran raporların hazırlanması,sapmaların kontrol eden kişilerce incelenmesi ve düzeltici eylemin sorumlu kişilerce yapılması arasında geçecek zaman aralığını,olanaklar elverdiği ölçüde azaltmak gerekir.Çünkü olumsuz sonuçlar ya da sapmalar,zamanında irdelenmezse,işletmede şu sonuçlarla karşılaşılabilir:

(19)THAYER,s.254.

- i-Yeni durumlar ortaya çıktıkça,daha önce ortaya çıkmış olan sapmalar önemini yitirebilir,
- ii-Olumsuz bir durum sürüp gittikçe,işletmenin uğrayacağı kayıp artabilir,
- iii-Çalışmalarda verimsizliği olağan kabul etme eğilimi ortaya çıkabilir,
- iv-Çalışanlarda güdüleme eksikliği belirebilir(20).

6-Altıncı Basamak:Alma

Altıncı basamak,yönetim muhasebecilerinin,kontrol raporlarını bölüm yöneticilerine kendilerinin mizzat göndermedikleri durumlarda,bölüm yöneticilerine kendilerine bağlı muhasebe personeline gönderilen kontrol raporlarını denetlemelerini zorunlu kılar.Başka bir deyişle,yönetim muhasebecileri kontrol raporlarını düzenleme ve gönderme yetkisini kendilerine bağlı muhasebe personeline göçerdiklerinde,yönetim muhasebecilerinin bölüm yöneticilerine kendilerine bağlı muhasebe personeline gönderilen kontrol raporlarını denetlemeleri gerekir.Bu altıncı basamak,mesajın bölüm yöneticilerine amaçlandığı ya da istendiği gibi gönderilip gönderilmediğinin kontrol edilmesine olanak sağlar.Kontrol raporlarına ilişkin kopyaların ya da nüshaların gelecekte baş vurulmak amacıyla saklanılmaları gerekir.Rapor edilen eylemlerden sorumlu tutulan tüm yöneticilerin,raporun bir kopyasını alması gerekir.Yöneticilerin çoğu,genellikle birçok rapor alma eğilimindedir.İşletme yöneticileri o derece fazla rapor almaktadırlar ki,bu nedenle ilgi gösterilmesi gereken raporların incelenmesine yeterli bir zaman ayıramazlar(21).

(20) EDITORIAL BOARD OF PRENTICE-HALL PROFESSIONAL ACCOUNTING,s.690.

A.W.HOWITT,"Information Needs of Management",Management Accounting, (November,1972),s.350.WELSCH,(Çevl:ERDAL-ÇAPÇI-TAYANÇ-TAYANÇ-AKSADE-AKOĞLU),s.584.ARIKAN,s.34.BEYER-TRAWICKI,s.271.DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI,s.9.BATTY,s.341.GREECY,s.54.

(21) THE EDITORIAL BOARD OF PRENTICE-HALL PROFESSIONAL ACCOUNTING,s.690.

7-Yedinci Basamak:Geribildirim

Yönetim muhasebecilerinin iletişim çabalarını yönlendiren ilkelerin yedinci ve son basamağını, muhasebecilerin etkin bir iletişimi gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabalarının başarısına ilişkin geribildirim, işletme yönetiminden sağlanması oluşturur. Kontrol raporlama durumunun geribildirim yönünün, iletişim durumunun niteliği ve kontrol raporunun bir yöneticiyi ne derece etkilediğini belirten kesin bir ölçünün bulunmaması nedeniyle anlaşılması oldukça güçtür. Geribildirim, bir yöneticinin kontrol raporunu aldıktan sonra, kontrolü yerine getirmedeki artan başarısı biçiminde ortaya çıkabilir. Yöneticinin kontrolü yerine getirme başarısındaki bu artış, muhasebecinin iletişim çabalarında başarılı olduğunun en kesin kanıtını oluşturur. Bununla birlikte, kontrolü yerine getirilmesi ile etkin bir kontrol raporu arasındaki ilişkiyi ölçen, belirli bir ölçü yoktur. Çünkü kontrol raporu, kontrol süreci ile ilgili unsurlardan sadece birini oluşturur. Başka bir deyişle, yöneticilerin yönetme yetenekleri, yöneticilerin astlarının yetenekleri, yöneticilerin kontrolü altındaki ekonomik kaynakların niteliği ve mamul pazarı gibi birkaç unsur daha, kontrol durumunu önemli ölçüde etkiler.

Bununla birlikte yönetim muhasebecileri, kontrol raporlarına, olanaklar elverdiği ölçüde etkin bir iletişim aracı niteliği kazandırıp kazandırmadıklarını kesin olarak belirleyebilirler ve işletme yönetiminin verdiği yanıtlar aracılığıyla da, iletişim çabalarının etkinliğini ya da yararını öğrenebilirler.

Geribildirim, genel bir iletişim durumunda, çoğu kez mesaja bir yanıt olarak ortaya çıkar. Bununla birlikte muhasebecilerin, kontrol raporlama sürecinde geribildirimi desteklemeleri gerekir. Çünkü iletişim, kontrol sürecinin bir yönünü oluşturur ve geribildirim önemi bugüne dek pek farkedilmemiştir. Geribildirim elde edilmesi için, muhasebecilerin kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile kişisel toplantılar, karşılıklı konuşmalar ya da tartışmalar yap-

maları gerekir(22).

Muhasebeciler,işletme yöneticileri ile yaptıkları bu görüşmelerden,iletişim çabalarında kendilerine yardım eden sayısız bilgiler sağlayabilirler.Bu kişisel toplantıların ve tartışmaların,bölüm yöneticilerinin çeşitli gruplarıyla ayrı ayrı yapılması gerekir.Bu gibi toplantıların ve görüşmelerin yapılma sıklığı,iletişim durumunun özelliğine ve ilgili kişilerin isteklerine bağlıdır.

İşletme yöneticileriyle yapılan bu toplantıların en önemli işlevini,muhasebecilere işletme yöneticilerinin kontrol raporlarına karşı gösterdikleri tepkileri sağlaması oluşturur.Muhasebeciler,yöneticilerden aldıkları bu yanıtlar aracılığıyla;yöneticilerin iletişim gereksinimlerini,düzenlemiş oldukları kontrol raporlarının hâlihazırda yöneticilerin bu gereksinmelerini ne ölçüde karşıladığını ve yöneticilerin kontrol raporlarının kendi iletişim gereksinmelerini karşılama yeteneklerini arttırmaya ilişkin yaptıkları önerileri belirleme olanağını elde edeceklerdir(23).Bu tartışmalı toplantı ve görüşmeler,muhasebecilere aynı zamanda yöneticileri tanıma olanağını sağladığı gibi ayrıca,yöneticilerin kişiliklerini belirleme ya da kestirme olanağı da sağlar.Yöneticilerle yapılan bu toplantı ve görüşmeler,yöneticilerin muhasebe konularında eğitilmesi ve onların kendilerine hizmet eden muhasebe sürecini anlama ya da kavrama yeteneklerinin arttırılması amacıyla da yapılabilir(24).Bu toplantı ve

(22) BOBCOCK,s.38-39.EDITORIAL BOARD,s.188.PELEJ,s.202.ESER,s.80.Ve

Anket Araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde,hem muhasebe müdürleri hem de bölüm yöneticileri ile yapılan kişisel görüşmeler,muhasebeciler ile yöneticilerin geribildirim elde edilmesi için kişisel toplantıların ve karşılıklı konuşmaların yapılması gerektiği kanısında birleştiklerini ortaya koymuştur.

(23) VORHIS-DUNN-McCAMERON,s.242.

(24) NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS,s.4.

görüşmeler aynı zamanda muhasebecilere,yöneticilerin kontrol raporlama sürecine ilişkin tutum,düşünce ve davranışlarını etkileme olanağı da sağlar.

Bu toplantıların ve görüşmelerin biçimi işletmeden işletmeye değişmekle birlikte,toplantıların ve görüşmelerin genellikle belirli kontrol raporlarının incelenmesi ya da görüşülmesi üzerinde yoğunlaşması gerektiği önerilir.Muhasebecilerin,toplantının amacını,kendilerinin yöneticilere hizmet etme yeteneklerini arttırmanın oluşturduğunu yöneticilere hissettirmeleri ya da bildirmeleri son derece önemlidir.Olumlu tutum,düşünce ve davranışlar,toplantı ve görüşmelerin sıkıcı geçmesini önleyecektir.Bu toplantılarda yöneticiler ile muhasebeciler arasında,işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik bir işbirliğinin sağlanması ana konuyu oluşturması gerekir.

Şu halde muhasebecilerin,bu toplantılardan sağladıkları bilgileri,iletişim çabalarında kullanmaları onların sorumluluklarını oluşturur.Bu toplantılardan sağlanan bilgiler,daha önce incelenen basamakların tümünde,uygun bir biçimde kullanılabilir.

Buraya dek açıklamaya çalıştığımız ve yedi basamaktan oluşan ilkelerin,yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlama sürecindeki amaçlarını gerçekleştirmek için harcadıkları çabalarına rehberlik etmek üzere kabul edilmeleri önerilir.Bu önerinin temelini,bu ilkelerin;etkin bir kişilerarası iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin ilkelere dayanmaları ve yönetim muhasebesinin kontrol sürecine yönelik iletişim yönüne uygun düşmeleri ve ayrıca,aşağıda açıklanacağı gibi,kontrol raporlarındaki aksaklıkları önleyebilmeleri oluşturur.Yedi basamaktan oluşan bu ilkelerin,işletmelerde halihazırda kullanılan kontrol raporlama sistemlerinin biçimini değiştirmede ve yeni kontrol raporlama sistemlerinin geliştirilmesinde ve planlanmasında izlenilmesi gerekir.Buraya dek açıklanan tüm yedi basamağın,bir bütün olarak kullanılması gerekir.Çünkü,bazı basamakların kabul edilerek uygulanması,öteki basamakların reddedilmesi durumunda,bu

ilkelerin etkili olma olasılığı son derece düşüktür. Bu basamakların herbiri, etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi için birbirine bağlıdır ve tümü birbirlerini bütünleyici bir niteliğe sahiptir. Örneğin; sadece birinci basamağın, yani Araştırma ve Tanımlama basamağının keyfi kabul edilip uygulanmasının, muhasebecilere sadece iletişim durumunun doğru bir tanımını sağlayabileceği ve öte yandan muhasebecilerin iletişim durumunda işlevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerinde onlara rehberlik edecek ilkeleri sağlayamayacağı açıkça görülebilir.

IV-ÖNERİLEN İLKELERİN KONTROL RAPORLARINA İLİŞKİN ENGELLERİ ORTADAN KALDIRMA YETENEĞİ

Çalışmamızın Üçüncü Bölümünde, kontrol raporlarının ve kontrol raporlama sürecinin yönetim muhasebesinin iletişim evresinin etkinliğini azaltan zayıflıklara ya da aksaklıklara sahip olacağı belirtilmişti. Bu aksaklıkların ya da engellerin oluşmasına yol açan nedenlerin bir kısmını, yönetim muhasebecilerinin iletişim eylemlerine yardım eden, bu engelleri ortadan kaldıran ve etkin bir iletişimin gerçekleşmesine olanak sağlayan sağlam temellere dayanan bir ilkeler dizisinin bulunmamasının oluşturduğu açıklanmıştı. Aşağıda, çalışmamızın bu bölümünde belirtilen ilkelerin, daha önceki bölümlerde sözü edilen zayıflıkları ya da engelleri ortadan kaldırma yeteneği açıklanmıştır.

Daha önce de belirtildiği gibi, kontrol raporlarına ve kontrol raporlama sürecine ilişkin ilk engeli ya da zayıflığı, işletme yöneticilerine gereğinden çok kontrol raporunun düzenlenerek gönderilmesi ya da sunulması oluşturuyordu. Yönetim muhasebecileri ile işletme yöneticileri arasında gerçekleştirilen tartışmalı toplantılar ve görüşmeler, ilkelerin yedinci yani geribildirim basamağı aracılığıyla, bu ilk engeli aydınlığa kavuşturur ve ayrıca, bazı kontrol raporlarının içeriklerinin birleştirilmesi ve bazılarının içeriklerinin de olanaklar elverdiği ölçüde elimine edilmesi suretiyle her iki tarafa (yani hem muhasebecilere hem de yöneticilere) işletme yöne-

timine gereksinim duyulan ya da en uygun sayıda kontrol raporunun sunulması konusunda işbirliği yapma olanağını da sağlar. Bu ilk engelin ortaya çıkış nedenini, büyük bir olasılıkla muhasebecilerin işletme yöneticilerinin iletişim gereksinimleri konusundaki bilgisizlikleri oluşturur. Yönetim muhasebecilerinin, işletme yöneticisi gruplarıyla düzenli aralıklarla yapacakları toplantı ve görüşmeler, bu ilk engeli ortadan kaldıracaktır.

Kontrol raporlama sistemiyle ilgili olarak belirtilen ikinci engeli ya da zayıflığı, geribildirim yokluğu ya da elde edilmesi oluşturmuyordu. Başka bir deyişle bu ikinci engeli, kontrol raporlarının işletme yöneticilerinin iletişim gereksinimlerini karşılama etkinliğine karşı işletme yöneticilerinin gösterdikleri tepkilerden oluşan geribildirim eksikliği meydana getiriyordu. Yukarıda açıklanan ilkelerin uygulanması, bu ikinci engeli özellikle yedinci basamak, yani geribildirim aracılığıyla ortadan kaldıracaktır. Aynı zamanda bu ilkeleri yedinci basamağı oluşturan geribildirim aracılığıyla, muhasebecilere; sadece işletme yöneticilerinin tepkilerini sağlama olanağını vermekle yetinmez ayrıca, işletme yöneticilerinin kontrol raporlarının daha etkili bir duruma nasıl getirilebilecekleri konusuna ilişkin olarak yaptıkları önerilerini elde etme olanağını da sağlar.

Yeni bir kontrol raporlama sisteminin planlanmasında ve geliştirilmesinde, faaliyet halindeki bölüm yöneticileri ile muhasebe bölümü arasında herhangi bir işbirliğinin sağlanmaması da üçüncü engeli oluşturmuyordu. Yedi basamaktan oluşan ilkelerin, yeni bir kontrol raporlama sisteminin geliştirilmesine uygulanması, bu üçüncü engeli ortadan kaldıracaktır. Çünkü, yöneticiler ile muhasebeciler, yeni programın geliştirilmesi ve planlanması sırasında, pek çok noktada sistemin çeşitli yönleri üzerinde birbirleriyle bir işbirliği yapmak ve iletişimde bulunmak zorunda kalacaklardır. Gerçekte, bu ilkelerin en önemli ya da en belirgin üstünlüğünü, bir iletişim durumunda kaynak ile alıcı arasında bir işbirliğine olanak sağlaması oluşturur. Bu ilkelerin işbirliğini sağlama özelliği, aynı zamanda dördüncü engeli de

ortadan kaldırır. İleticinin alıcısı ile ilgili birinci elden verileri elde edememesi ya da iletilen ile alıcısı arasındaki kişisel bir ilişkinin bulunmaması da, dördüncü engeli oluşturuyordu.

Elektronik veri süreçleme aygıtını kullanan kontrol raporlama sistemleriyle ilgili olarak belirtilen sorun da, bu ilkeler aracılığıyla ortadan kaldırılabilir. Bu ilkeler, kontrol raporlama sistemi kesin ve katı şeklini almadan önce, sistemde yapılması gerekli düzeltmeleri daha önceden belirlediği için, sistemin esneklikten yoksun olmasını önler ya da esnek bir sistemin kurulmasına olanak sağlar. Aynı zamanda yazılım seçeneklerinin kullanılması, bilgisayarla kısa bir sürede hazırlanan kontrol raporlarıyla ilgili engelleri de ortadan kaldırabilir.

İşletme yöneticilerinin yeterli muhasebe bilgisine sahip olmamaları nedeniyle oluşan engel de, muhasebeciler ile bu muhasebecilerin bağlı buldukları yöneticiler arasında gerçekleştirilen tartışmalı toplantılar ve görüşmeler, yani geribildirim basamağı aracılığıyla ortadan kalkacaktır. İşletme yöneticileri yapılan bu toplantılardan ve görüşmelerden sonra, muhasebecilerce kendilerine sunulan kontrol raporlarını meydana getirmede ya da hazırlamada kullanılan muhasebe süreci konusunda bilgi sahibi olacaklardır.

Kontrol raporunun görünümünü ilgilendiren, başka bir deyişle, düzenleme basamağınca içerilen ilkeler de, kontrol raporlarının aşırı bilgi içermesiyle ilgili engelleri ortadan kaldırabilir. Düzenleme basamağında sözü edilen bu ilkeler, muhasebecilere, hazırlamış oldukları kontrol raporlarını daha çekici ve yöneticilerin belirli iletişim gereksinimlerine uygun kılan araçları ve olanakları sağlar. Muhasebe terimleri sözlüğünün sağlanması ile ilgili ilkeler de, aynı zamanda terminoloji sorununun çözümlenmesine ya da ortadan kalkmasına yardımcı olacaktır.

Belirli (özel) kontrol raporlarının özel terimleriyle ilgili olarak belirtilen engeller de, aynı zamanda ilkelerin muhasebeciler ile bölüm yöneticileri arasında yapılmasını zorunlu kıldığı iş-

birliği ve iletişim aracılığıyla ortadan kaldırılabılır.

Kısaca belirtmek gerekirse,yedi basamaktan oluşan ilkelerin izlenmesiyle,kontrol raporlarının etkin bir biçimde kullanılmalrını önleyen engellerin ya da zayıflıkların ortadan kaldırılması olanağının elde edilebileceği bir gerçektir.Bu ilkelerin kontrol raporlama sisteminin planlama evresinde ve sistemin geliştirilmesi evresinin başında sürekli bir biçimde izlenmesiyle,sözü edilen engellerin ve sorunların daha oluşmadan önce ortadan kaldırılabilirliklerini belirtmemiz gerekir.

V-ÖNERİLEN İLKELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu önerilen ilkelerin,kontrol raporlamasıyla ilgili temel engelleri ortadan kaldırabilecekleri söylenebileceği gibi ayrıca,bu ilkelerin hem salt hem de görelili çeşitli üstünlükleri ve sakıncaları da,imalat endüstrisi işletmelerinde uygulanan anket araştırması aracılığıyla belirlenebilir.

Bir sorun için önerilen herhangi bir çözüm yolunun,ilgili kişilerce değerlendirilmesi gerekir.İmalat endüstrisi işletmelerinde gerçekleştirilen anket araştırması,işte bu ilkelerin değerlendirilmesinin gerçekleştirilmesi amacıyla yapılmıştır.Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde,bölüm yöneticileri ile muhasebecilere,biri bizim önerdiğimiz ve ikisi de literatürden aldığımız ilkeler dizisi olmak üzere,üç adet ilkeler dizisi okunmuş ve onlardan bu dizileri aşağıda belirtilen temele göre değerlendirmeleri istenmiştir:

- i-Bölüm yöneticilerinden önce,muhasebe bölümünün kendilerine sundukları kontrol raporlarını hazırlamada kişisel olarak izlenmelerini yeğ tutukları diziyi ve ikinci olarak da,etkin kontrol raporlama sistemine olanak sağlayacağına inandıkları diziyi belirlemeleri istenmiştir,
- ii-Yönetim muhasebecilerinden de,kontrol raporlamasında kişisel olarak izlemek amacıyla seçecekleri diziyi ya da kendilerine bağlı muhasebe personelinin izlemesini yeğ tuttukları diziyi belirlemeleri istenmiştir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerine sunulan öteki iki dizi literetürden alınmıştır. Bu ilkeler dizisinden biri HECKERT ve WILLSON tarafından sunulan dizi olup, on beş adet ilkeden oluşmaktadır. Öteki dizi de, NISWONGER ve FESS tarafından sunulan ve altı adet ilkeyi içeren dizidir(25). Bu ilkeler dizisinin her ikisi de, kontrol raporlama ilkelerine ilişkin geleneksel yaklaşıma birer örnek oluşturur. HECKERT ve WILLSON'un ilkeler dizisi, bu geleneksel yaklaşımın en ayrıntılı dizisini oluşturmaya karşın, NISWONGER ve FESS'in ilkeler dizisi, biraz daha kısadır. Tarafımızdan önerilen ilkeler dizisi, ana hatlarıyla sunulmuştur. Bu ilke dizilerinin üçü de (EK:3)de görülmektedir.

Bölüm yöneticilerinin kişisel tercih temeline dayanan yanıtları, aşağıda görülmektedir. Bölüm yöneticilerinin büyük bir çoğunluğu kişisel tercihlerini tarafımızca önerilen dizi için kullanmışlardır(bundan sonra bu dizi Üçüncü Dizi olarak belirtilecektir). Yöneticiler ikinci tercihlerini en fazla HECKERT-WILLSON'un dizisi için kullanmışlardır(bundan sonra bu dizi Birinci Dizi olarak belirtilecektir). Yöneticiler NISWONGER-FESS'in dizisini hiç yeğ tutmamışlardır(bundan sonra bu dizi de İkinci Dizi olarak belirtilecektir). Bu üç adet ilkeler dizisine ilişkin gerçek oranlar şöyledir(26):

<u>Yöneticilere Okunan İlkeler Dizisi</u>	<u>Dizileri Yeğ Tutan Yöneticilerin Yüzdesi</u>
Önerilen(Üçüncü Dizi)	%55
HECKERT-WILLSON(Birinci Dizi)	%45
NISWONGER-FESS(İkinci Dizi)	%00

İşletme yöneticilerinin Üçüncü Diziye yeğ tutmalarının nedeni kolayca açıklanabilir. Üçüncü sırada yer alan bu ilkeler dizisinin irdelenmesi, bu dizinin gerçekte kontrol raporlarının istenilen özelliklerini belirttiğini ortaya koymuştur. Başka bir deyişle, yöne-

(25) Bu iki adet ilkeler dizisi için çalışmamızın Üçüncü Bölümüne bakınız.

(26) Bu üç diziye ilişkin gerçek oranlar için Çalışmamızın Altıncı Bölümüne bakınız.

ticiler bu dizinin belirttiği özellikleri kabul edilebilir ya da istenilen en iyi özellikleri oluşturduğu kanısındadırlar. Bölüm yöneticileri, amaçların gerçekleştirilmesini sağlayan araçlar ile amaçları birbirine karıştırmakta ve yönetim muhasebecilerinin kendilerine rapor sunmada izlemeleri gerektiğine inandıkları ve amaçları gerçekleştiren ilkeler dizisi yerine, bir amaçlar dizisini savunmaktadırlar. Bölüm yöneticilerinin kendi tercihlerini destekleyen gerçek nedenler, çalışmamızın Altıncı Bölümünde savunulmakta ve yukarıda yapılan açıklamaya uygun düşmektedir.

Yukarıda yapılan bu açıklamayı, aynı zamanda yöneticilerin, etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına olanak sağlayacağına inandıkları ilkeler dizisini belirtmeleri istenen on birinci soruya verdikleri yanıtlar da desteklemektedir. Yöneticilerin bu on birinci soruya verdikleri yanıtlar aşağıda görülmektedir(27):

<u>Yöneticilerce Yeğ Tutulan İlkeler Dizisi</u>	<u>Dizileri Yeğ Tutan Yöneticilerin Yüzdesi</u>
Üçüncü Dizi	%55
Birinci Dizi	%45
İkinci Dizi	%00

Bu soruya verilen yanıtlar, ilkelere ilişkin dizilerin sıralanmasını ilgilendiren bir önceki soruya verilen yanıtların aynısıdır. Bu on birinci soruda yöneticiler, özellikle araçlarla ilgilenirler ve kontrol bilgilerinin etkin bir biçimde iletişimine olanak sağlayan dizi olarak kişilerarası iletişim ilkelerine ve kavramlarına dayanan ilkeler dizisini oldukça yüksek bir oranda yeğ tutmaktadırlar. Bu sonuç çalışmamızın Üçüncü Bölümünde bu ilkelerin kontrol raporlama süreci ve kontrol raporları ile ilgili temel engelleri ortadan kaldırma yeteneğine ilişkin açıklama ile bir uyum içinde bulunmakta ve çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtilen varsayımın geçerliliğini kanıtlamaktadır.

Bölüm yöneticilerinin Üçüncü Diziyi en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına olanak sağlayan dizi olarak seçmelerini des-

(27) Bölüm yöneticilerinin on birinci soruya verdikleri gerçek yanıtlar için çalışmamızın Altıncı Bölümüne bakınız.

tekleyen nedenler, aşağıda ve çalışmamızın Altıncı Bölümünün sonunda belirtilmektedir. Bölüm yöneticileri; kontrol raporlarının kendi iletişim gereksinimlerine uygun bir biçimde düzenlenmeleri, raporların belirli aralıklarla gözden geçirilmesi, raporların kontrol sisteminin bir parçasını oluşturması ve son olarak da, raporlama ilkelerinin Birinci Dizide belirtilen amaçların gerçekleştirilmesine olanak sağlaması gerektiği kanısındadırlar.

Yönetim muhasebecilerine sorulan on birinci soru ile de, onların üç diziden hangi diziyi yeğ tuttukları belirlenmiştir. Bu on birinci sorunun ilk kısmında, yönetim muhasebecilerine üç adet ilkeler dizisi okunmuş, daha sonra kendilerinin ya da kendilerine bağlı personelin kontrol raporlama eylemlerinde izlemeyi yeğ tutabilecekleri diziyi belirtmeleri istenmiştir. Yönetim muhasebecilerinin bu soruya verdikleri yanıtlardan elde edilen sonuçlar, aşağıda görüldüğü gibidir:

<u>Yönetim Muhasebecilerince Yeğ Tutulan İlkeler Dizisi</u>	<u>Dizileri Yeğ Tutan Yönetim Muhasebecilerinin Yüzdesi</u>
Üçüncü Dizi	%54
Birinci Dizi	%46
İkinci Dizi	%00

Elde edilen sonuçlar, yönetim muhasebecilerinin büyük bir çoğunluğunun Üçüncü Diziyi ve İkinci olarak da Birinci Diziyi yeğ tuttuklarını, öte yandan İkinci Diziyi hiçbir muhasebecinin yeğ tutmadığını göstermektedir. Gerçekte, Üçüncü ve Birinci Diziyi hemen hemen eşit sayıda yönetim muhasebecisi yeğ tutmuştur.

Yönetim muhasebecilerinin yukarıda belirtilen tercihlerine ilişkin nedenler konusundaki ek bilgiler, on birinci sorunun üçüncü kısmına verilen yanıtlardan sağlanmaktadır. Bu sorunun üçüncü kısmında, yönetim muhasebecilerinden, yeğ tuttukları ilkeler dizisini kabul edip uygulamaya istekli olup olmadıklarını belirtmeleri ve eğer istekli iseler, bu dizinin kendilerinin mevcut kontrol raporlama sis-

temlerini nasıl etkileyebileceğini belirtmeleri istenmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar, muhasebecilerden bir çoğunun kendilerinin hali-hazırda izledikleri ilkeler dizisine çok benzeyen diziyi yeğ tutuklarını açıkça göstermektedir. Gerçekte, Üçüncü Diziyi yeğ tutan muhasebecilerin bir kısmı, bu diziyeye benzer bir diziyi kullanmakta olduklarını belirtmiştir. Bu nedenle muhasebecilerde, Üçüncü Diziyeye doğru kuvvetli bir eğilimin bulunduğu görülmektedir.

Yönetim muhasebecilerinin kendi tercihlerini destekler nitelikte belirttikleri nedenler, tarafımızdan önerilen ilkeler dizisinin (Üçüncü Dizi) görece üstünlükleri ve sakıncaları konusunda ayrıntılı bilgiler sağlamaktadır. Birkaç muhasebeci, yeğ tutukları diziyi niçin yeğ tuttuklarını, öteki dizileri neden yeğ tutmadıklarını belirtmek suretiyle açıklamışlardır. Bu nedenle Üçüncü Dizinin görece sakıncalarını, şöylece belirtmişlerdir:

- i-Bu Üçüncü Dizi, büyük işletmelere büyük ölçüde uygun düşmesine karşın, küçük ve orta büyüklükteki işletmeler için oldukça geniş ve ayrıntılıdır,
- ii-Bu dizi, son derece biçimsel bir niteliğe sahiptir,
- iii-Bu dizi, son derece uzun ya da sıkıcıdır.

Yukarıda belirtilen bu sakıncalar sadece, iletişime ilişkin ayrıntılı ussal bir yaklaşımın kabul edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu yaklaşım iletişim alanında geleneksel sınıma ve yanılma yöntemiyle geliştirilmiş bir yaklaşımdır. Üçüncü Diziyi yeğ tutan muhasebeciler, bu diziyeye ilişkin olarak aşağıda belirtilen üstünlükleri belirtmişlerdir:

- i-Bu Üçüncü Dizi her bir kontrol raporunun, sistemin bir parçasını oluşturmasına olanak sağlayan ya da her raporun sistem içinde bütünleşmesini sağlayan geniş ya da ayrıntılı bir yaklaşımdır,
- ii-Bu dizi kontrol raporlarının, alıcıların iletişim gereksinimlerini en iyi biçimde karşılamalarına olanak sağlar,
- iii-Bu dizi, iletişim kanallarının açık kalmasını sağlar,

- iv-Elde edilmesi ya da ulaşılması için çaba harcanmasını zorunlu kılan bir amaca sahiptir,
- v-Kişilerde ya da raporlama sisteminde meydana gelen değişikliklerin etkisini en azlar ya da minimize eder,
- vi-Raporların alıcılarının istedikleri gerekli bilgileri, onların gereksinim duydukları anda, en doğru ve etkin bir biçimde sağlar,
- vii-Raporlama sisteminin kontrol edilmesine olanak sağlar,
- viii-Raporların anlamlı ya da yararlı olduklarını güvenceye bağlamak için, sürekli bir biçimde kontrol edilmelerine ya da izlenmelerine olanak sağlar.

Yukarıda muhasebecilerce belirtilmiş olan bu üstünlüklerin işletme yöneticilerince belirtilen üstünlüklerle karşılaştırılması, yöneticiler ile muhasebecilerin, tarafımızdan önerilen bu Üçüncü Dizinin görelî üstünlüğü ve doğruluğu konusunda büyük bir uyum içinde olduklarını göstermektedir. Açıkça belirtmek gerekirse, bu dizinin sahip olduğu üstünlükler, belirtilen sakıncalarına göre daha ağır basmaktadır.

Bu Üçüncü Diziyi yeğ tutan yönetim muhasebecilerinin hemen hemen tümünün, bu diziyi kabul edip uygulamaya istekli olduklarını belirtmeleri, bir muhasebecinin halihazırda bu diziyeye çok benzeyen bir diziyi izlemekte olduklarını belirtmesi (bu işletmede hem muhasebe müdürü hem de imalat bölümü yöneticisi, kendilerinin halihazırda düzenledikleri kontrol raporlarının kontrol bilgilerini iletmede çok etkili olduklarını belirtmişlerdir) ve aynı zamanda muhasebecilerin büyük bir çoğunluğunun da bu diziyi kabul edip uygulamaya istekli olsalar bile; bu dizinin Türkiye'nin bugünkü koşullarında uygulanmasının olanaksız olduğunu, uygulanabilmesi için Türkiye'nin bugünkü koşullarının değiştirilmesi, işletme yöneticilerinin tümünün aynı eğitim sisteminden geçirilmeleri ve yöneticilerin sisteme katkıda bulunmak amacıyla bir çaba hancamaları gerektiğini belirtmeleri son derece önemlidir. Birinci ve İkinci Dizin de Türkiye'nin bugünkü ko-

şullarında uygulanabilmeleri için,Türkiye'nin bugünkü koşullarının değişmesi,yöneticilerin tümünün aynı eğitim sisteminden geçirilmeleri ve sisteme katkıda bulunmak amacıyla bir çaba harcamaları gerektiği kanısındayız.

Kısaca belirtmek gerekirse,şu halde;hem bölüm yöneticilerinin hem de yönetim muhasebecilerinin,gerçekleştirilen anket araştırması sonucunda ilkeler dizisine ilişkin olarak elde edilen yanıtları,bu ilkelerin sadece kontrol bilgilerini kontrol raporları ve raporlama süreci aracılığıyla etkin bir biçimde iletme yeteneklerini belirtmekle yetinmemekte,aynı zamanda görece üstünlüklerini,doğruluğunu, sağlamlığını ve üst düzey işletme yöneticilerinin bu ilkelere karşı gösterdikleri tepkileri de açıkça belirtmektedir.

ALTINCI BÖLÜM

TÜRK İMALAT ENDÜSTRİSİ İŞLETMELERİNDE KONTROL RAPORLAMA SİSTEMİNE İLİŞKİN ANKET SORULARINA VERİLEN YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI

I-SUNUŞ

Bu bölümün başlığının belirttiği gibi, bu bölümün amacını, anket çalışmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde, bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerinin anket sorularına verdikleri yanıtlardan elde edilen deneysel verilerin analiz edilmele-ri ve değerlendirilme sonuçlarının bütün olarak sunulmaları oluşturur. Gerçekleştirilen bu anket araştırmasından elde edilen değerlendirme sonuçlarının birçoğu ve bu çalışmanın önemi, verilen yanıtların çalışmamızın daha önceki bölümlerinde incelenen konularla ilgili bilgileri açıkladığı ya da ayrıntılı bilgileri sağladığı durumlarda sunulmuştur. Bu bölümde, sorulara verilen yanıtların tümünü sunmak suretiyle, çalışmamızın daha önceki bölümlerinde yapılan bu açıklamalara bir bütünlük kazandırılması amaçlanmaktadır.

Bu bölüm aynı zamanda, önceki bölümler için bir referans olarak görev yapmakta ve daha önceki bölümlerde sunulan ve ayrıca anket araştırmasından elde edilen bazı genel değerlendirme sonuçlarını destekleyen ayrıntıları sağlamaktadır.

Anket araştırmasının uygulanması sırasında izlenecek genyönte-
min tam bir tanımı ve uygulamanın genel amaçları, çalışmamızın Birin-
ci Bölümünde "Anket Araştırması" başlığı altında belirtildiği için,
burada yinelenmemiştir. Anket araştırmasında Yönetim Muhasebecilerine
sorulan ^{/sorular} (EK:2)'de, Bölüm Yöneticilerine sorulan sorular da (EK:4)'de
görölmektedir.

Bu bölümde önce, hem yönetim muhasebecilerinin hem de bölüm
yöneticilerinin sorulara verdikleri yanıtların tümü sunulmuştur. Yö-
netim muhasebecilerinin verdikleri yanıtların sadece en önemli kabul
edilenlerinin özeti (EK:5)'de, bölüm yöneticilerinin verdikleri yanıtların
sadece en önemli kabul edilenlerinin özeti de (EK:6)'da görölmektedir.
Bu bölümde daha sonra bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerinin
herbir soruya verdikleri yanıtların önemi belirtilerek analiz edilmiştir.
Gerekli görölen yerlerde de, yöneticiler grubu ile muhasebeciler grubunun
sorulara verdikleri yanıtlar karşılaştırılmış ve bu yanıtlar arasındaki ilişkiler
araştırılmıştır.

II-ANKET ARAŞTIRMASINA GÖSTERİLEN İLGI

Anket araştırmasına gösterilen tüm ilgi aşağıda belirtilen
üç görüş açısından incelenebilir:

- 1-İmalat Endüstrisi İşletmeleri Açısından,
- 2-İşletme Yöneticileri (Yönetim Muhasebecileri ve Bölüm Yöneticileri) Açısından,
- 3-İletişim Durumu (Konumu) Açısından,

Bu üç ayrı görüş açısından yapılan incelemelerin herbiri, gösterilen ilginin önemi konusunda ayrıntılı bilgiler sağlamaktadır.

1-Anket Araştırmasına İlgili Gösteren İmalat Endüstrisi İşletmeleri

İşletme temeline göre gösterilen ilgi, tüm temellerin en önemlisini oluşturur. Anket araştırmasının uygulanması amacıyla baş vurulan yirmi dört işletmenin üst düzey yöneticilerinin tümü anket

araştırmasının kendi işletmelerinde uygulanmasına olanak sağlamışlardır. Bu durumda anket araştırmasına gösterilen ilgi oranı, %100 olmaktadır. Anket araştırmasının uygulanması amacıyla baş vurulan bu yirmi dört imalat endüstrisi işletmesinin belirgin özellikleri, toplu olarak aşağıda (TABLO:7)'de görülmektedir. (TABLO:7)'de görüldüğü gibi; her bir işletmenin adı, kuruluş tarihi, bugünkü sermayesi, imalat kapasitesi ve halihazırda çalışan işgören sayısı tek tek belirtilmiştir.

Anket araştırmasının uygulandığı işletmeler; makina endüstrisi, un endüstrisi ve römork endüstrisinde küçük bir birikme dışında, oldukça değişik endüstri dallarında eylemlerini sürdüren ve farklı büyüklüğe sahip işletmelerdir. İşletmelerin büyüklüğünü belirlemede, çalıştırılan işgören sayısı bir ölçü olarak kullanılmıştır. Çalışmamızın Birinci Bölümünde belirtildiği gibi, anket araştırmasının gerçekleştirilmesi için, değişik endüstri dallarında eylemlerini sürdüren farklı büyüklükteki işletmelerin seçilmesi amaçlanmıştır. Çünkü kontrol raporları, birçok endüstri dalının müşterek unsurunu oluşturmaktadır. Değişik endüstri dallarında eylemlerini sürdüren farklı büyüklükteki işletmelerin seçilmesi amacı, çalışmamızda gerçekleştirilmiştir.

Sıra No	İşletmelerin Adı ve Unvanı	Kuruluş Tarihi	Sermayesi (TL)	Üretim Kapasitesi	İşgören Sayısı
1	YASİN ÇAKIR UN Sanayi ve Tic. Anonim Şirketi ESKİŞEHİR	1925	13.5 mil.	50.000 ton buğday/yıl	90
2	ETİ GIDA Sanayi ve Ticareti Anonim Şirketi ESKİŞEHİR	1961	178 mil.	140 Ton/gün	1.806
3	DOLGU MADDELERİ Sanayi ve Tic. An. Şirketi ESKİŞEHİR	1970	10 mil.	25.000 ton/yıl	40
4	T.C.D.D. ESKİŞEHİR LOKOMOTİF ve MOTOR Sanayi Müessesesi	1894	1.200 mil.	60 Adet Dizel Elektrik Anahat Lokomotif/yıl	3.805

5	SÜMERBANK ESKİŞEHİR BASMA Sanayii Mües.	1967	110 mil.	27 milyon metre/yıl	1.455
6	ESKİŞEHİR YEM Fab. Anonim Şirketi	1962	8 mil.	20 Ton/saat	63
7	KILIÇOĞLU TOPRAK Sanayii ve Ticaret Anonim Şirketi ESKİŞEHİR	1927	15 mil. 200 bin	30 mil.Kire- mit/yıl 18 mil.Tuğ- la/yıl 6 bin Ton Ateş Tuğla- bı/yıl	550
8	AKSOYLU KARDEŞLER Kollektif Şirketi ESKİŞEHİR	1962	6 mil.	1000 Römork/ yıl 15 adet Trey- ler/yıl	33
9	DEMİRŞAH Kollektif Şirketi, ESKİŞEHİR	1966	4 mil.	800 Römork/yıl	31
10	ETİ MAKİNA Sanayii Anonim Şti. ESKİŞEHİR	1978	10 mil.	30 mil.TL/yıl	35
11	ISI CİHAZLARI Fabri- kası Anonim Şir. ESKİŞEHİR	1974	15 mil.	100.000 Adet/ yıl	150
12	ESKİŞEHİR MAKİNA Sanayii ve Tic. Anonim Şirketi	1969	12 mil.	30 Ton/ay	46
13	ÖRNEK UN Fabrikası Limited Şti. ESKİŞEHİR	1959	15 mil.	90 Ton/gün	34
14	ENTİL ENDÜSTRİ YATI- RIMLARI ve Tic. Anonim Şirketi, ESKİŞEHİR	1964	12 mil.	6.000 Ton/yıl	210
15	ESTON ESKİŞEHİR BETON Sanayii ve Ticareti Anonim Şti, ESKİŞEHİR	1965	5 mil.	170.000 Ton/ yıl	486
16	CİCİ ŞEKERLEME Fabri- kası Mehmet Besler ve Oğulları Kollektif Şirketi, ESKİŞEHİR	1965	100 bin	21 bin Ton/yıl	65

17	EMİSTAŞ ESKİŞEHİR MOBİLYA İmalat Sanayii ve Tic.An.Şirketi	1972	85 mil.	16 bin Takım/ yıl	70
18	ESKİŞEHİR ÇİMENTO Fab- rikası, Anonim Şirketi	1953	100 mil.	425 bin Ton/ yıl	410
19	AZOT SANAYİİ TÜRK ANO- NİM ŞİRKETİ KÜTAHYA AZOT Fabrikaları Müd.	1954	1,5 milyar	450 bin Ton/ yıl	2.700
20	KÜTAHYA PORSELEN Sana- yii Anonim Şirketi	1973	80 mil.	2.300 Ton/yıl	350
21	TÜRKİYE ŞEKER FABRİKA- LARI Anonim Şirketi ESKİŞEHİR MAKİNA Fab.	1969	2 milyar	1.800 Ton/yıl	1.100
22	TÜRKİYE ŞEKER FAB.An. Şti.ESKİŞEHİR ŞEKER FABRİKASI	1933	2 milyar	125 bin Ton/ yıl	1.023 Daimi 1.200 Kampanya
23	MAKİNA KİMYA ENDÜSTRİSİ KURUMU, MAKİNA Sanayii Müessesesi, ANKARA	1922	20 mil.	6.200 Ton/yıl	760
24	ARÇELİK ANONİM ŞİRKETİ ESKİŞEHİR TESİSLERİ BUZDOLABI Fabrikası	1975	300 mil.	1.440 dolap/ yıl	1.200

TABLO:7-ANKET ARAŞTIRMASININ UYGULANDIĞI İMALAT ENDÜSTRİSİ İŞLETME-
LERİNİN BELİRLİ ÖZELLİKLERİ

2-Anket Araştırmasındaki Soruları Yanıtlayan Yönetim Muhase-
becileri ve Bölüm Yöneticileri

İşletmelerdeki yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticile-
rinin verdikleri yanıtlar açısından, kendileriyle ilişki kurulan yö-
netim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin %88'i soruların tü-
münü yanıtlamıştır. Bu yirmi dört imalat işletmesinde, toplam olarak
elli yöneticiye (yönetim muhasebecisi ve bölüm yöneticisine) anketin
uygulanması planlanmıştır. Bu elli yöneticiden kırk dört tanesi, an-
ket sorularını yanıtlamıştır ve bu durumda yanıtlama oranı %88'dir.

Bu kırk dört yanıtı, ilişki kurulan yöneticilerin buldukları orunlar ya da yerine getirdikleri işlevler açısından, yönetim muhasebecilerine ve bölüm yöneticilerine ayırmak olurludur. Anket sorularını yanıtlayan bu kırk dört yöneticinin yirmi dördünü yönetim muhasebecileri, geriye kalan yirmisini de bölüm yöneticileri oluşturmaktadır. İşletmelerin yönetim muhasebecilerinin tümü anket sorularını yanıtlamalarına karşın, bölüm yöneticilerinden altı tanesi işlerinin çokluğu nedeniyle soruları yanıtlamamıştır. Bu durumda yönetim muhasebecilerinin bir grup olarak yanıtlama oranı %100 olmasına karşın bölüm yöneticilerinin %77'dir.

3-Anket Araştırmasının Uygulandığı İletişim Durumları

Aynı işletmede kontrol raporları ya da kontrol raporlama sistemi aracılığıyla birbirleriyle iletişimde bulunan bölüm yöneticileri ve yönetim muhasebecileri grubunun her ikisine de anket araştırmasını uygulamanın ana nedenini, hem bölüm yöneticileri grubunun hem de yönetim muhasebecileri grubunun kendi aralarında gerçekleştirdikleri iletişime ilişkin görüş ve düşüncelerinin elde edilmesi oluşturmuştur. Bölüm yöneticileri ile yönetim muhasebecilerinin aslında benzer sorulara verdikleri yanıtların karşılaştırılmasıyla, bu iki yönetici grubunun aralarında gerçekleştirdikleri iletişimin gerçek düzeyine ya da etkinliğine ilişkin önemli bilgilerin sağlanması amaçlanmıştır. Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde muhtemel yirmi altı iletişim durumunda, grupların her ikisinden toplam olarak karşılıklı yirmi yanıt alınmıştır. Bu sonuca göre, toplam olarak iletişim durumlarının %77'si için yanıt alınmıştır.

4-Anket Araştırmasına Verilen Yanıtların Özeti

Anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde sorulara verilen yanıtlar ya da gösterilen ilgi, işletmeler, işletme yöneticileri ve iletişim açısından aşağıda görüldüğü gibi özetlenebilir:

<u>Görüş Açısı</u>	<u>Yanıtlama Oranı (%)</u>
1-İşletme	100
2-İşletme yöneticileri	88
A-Yönetim muhasebecileri	100
B-Bölüm Yöneticileri	77
3-İletişim Durumu	77

Çalışmamızın bu bölümünün bundan sonraki kısmında,yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerine sorulan anket sorularının her birine verilen yanıtlar sunulmuş ve bu yanıtların önemi ve sonuçları belirtilerek analiz edilmiştir.

III-YÖNETİM MUHASEBECİLERİNİN SORULAN ANKET SORULARINA VERDİKLERİ YANITLAR,YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI

SORU 1-İşletmede Bulduğunuz Orunun Adı Nedir?

Bu birinci soru,soruları yanıtlayan kişinin işletmede bulunduğu resmi orunun belirlenmesi amacıyla sorulmuştur.Bu soruya verilen yanıtlar,yönetim muhasebecisine ilişkin soruları,işletmede sadece yönetim muhasebecilerinin ya da yönetim muhasebesi görevlerini yerine getiren kişilerin yanıtladıkları varsayımını ya da kanısını kontrol etmede ve bu soruların işletmede doğru kişilere sorulup sorulmadığını belirlemede yararlı olmaktadır.Bu yanıtlar aynı zamanda,soruları yanıtlayan yönetim masamağındaki görevlinin bulunduğu orunun belirlenmesini de sağlamaktadır.Aşağıda,soruları yanıtlayan muhasebecilerin bu buldukları orunlar,alfabe sırasına göre belirtilmiştir(1):

- 1-Fabrika Müdür Muavini(İdari Müdür),
- 2-Genel Müdür Yardımcısı(Muhasebe,Finansman ve Satınalma),
- 3-İşletme Muhasebe Şefi,
- 4-Mali İşler Müdürü,

(1)Eğer iki ya da daha fazla muhasebeci aynı orunda bulunuyorsa,bu orun yeniden belirtilmemiştir.Sadece diğerlerine göre değişik orunlar belirtilmiştir.

- 5-Mali İşler Müdür Yardımcısı,
- 6-Muhasebeci,
- 7-Muhasebe Müdürü,
- 8-Muhasebe Müdür Muavini (Muhasebe ve Ticari İşler Uzmanı),
- 9-Muhasebe Şefi,
- 10-Ticari İşler Genel Müdür Yardımcısı.

Yukarıda sıralanan orunların incelenmesi, yönetim muhasebecisi sorularını genellikle üst düzey ve orta düzey ^{/işletme} yönetiminde bulunan yöneticilerin yanıtladıklarını açık bir biçimde göstermektedir. Bu orunlar ayrıca, yanıtları veren yöneticilerin işletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi ile ilgili yöneticiler olduklarını ve bu nedenle de araştırılan konular hakkında tutarlı görüş ve düşünceleri ifade edebilecek yeterlikte olduklarını da belirtmektedir.

SORU 2-Siz ya da size bağlı personel, yaklaşık olarak kaç tane değişik işletme yöneticisi için kontrol raporu hazırlamaktasınız?

İkinci soruda kontrol raporlamasının, anket araştırmasının uygulandığı her imalat endüstrisi işletmesinde, bir eylem olarak öneminin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu işletmelerde kontrol raporlamasının öneminin belirlenmesi amacıyla da, kendilerine kontrol raporu sunulan sorumluluk birimlerinin yaklaşık olarak kaç tane olduklarının belirlenmesi yoluna gidilmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar, aynı zamanda işletmelerin sahip oldukları raporlama sistemlerinin büyüklüğüne de ortaya koymaktadır.

Bu soruya verilen yanıtlar üç gruba ayrılmış olarak aşağıda görülmektedir:

<u>Kendilerine Rapor Sunulan</u> <u>Sorumluluk Birimlerinin Sayısı</u>	<u>Yanıtların</u> <u>Oranı (%)</u>
1-5 Sorumluluk Birimi	83
6-10 " "	13
11-15 " "	0
16-20 " "	0
21-25 " "	4

Yukarıda görüldüğü gibi, yanıtların büyük bir çoğunluğu sıfır ile beş sorumluluk birimi grubu içinde yer almakta, ikinci büyük gruba da altı ile on sorumluluk birimi oluşturmaktadır. Sorumluluk birimi tanımının, işletmeden işletmeye farklılık göstermesi kuşkusuz doğrudur ve aynı zamanda sorumluluk biriminin büyüklüğü de işletmeler arasında büyük ölçüde farklılık göstermektedir. Bununla birlikte, yukarıda en çok yanıt toplayan iki grup, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde, kendilerine rapor sunulan sorumluluk birimlerinin sayısı açısından; küçük, orta ve büyük olmak üzere üç işletme büyüklüğünün bulunduğunu belirtmektedir.

SORU 3-Size göre yönetim muhasebesinin raporlama evresinin, kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi nedir? (Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından, size en uygun gelenini seçiniz).

Çok	Önemsiz	Çok Önemli	Nötür	Biraz	Çok	Son Derece
Önemsiz		Değil	(Ne Önemli Ne De Önemsiz)	Önemli	Önemli	Önemli

Üçüncü soruda, yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlamasına verdikleri önemin belirlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşmak için, anlam bakımından farklılık gösteren bir soru türü(2) kullanılmıştır. Başka bir deyişle, muhasebecilere, kontrol raporlamasının önemine ilişkin kendi kişisel görüş ve düşüncelerini belirtmeleri için, yedi adet yanıt şıkkı sunulmuştur.

Çalışmamızın İkinci Bölümünde belirtildiği gibi, yönetim muhasebecileri kontrol raporlamasının, kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi konusunda aşağı yukarı aynı görüş ve düşünceye sahiptirler. Aşağıda görüldüğü gibi, muhasebecilerin %75'i kontrol raporlamasının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde "Çok Önemli" bir rol oynadığını, öte yandan %25'i de "Son Derece Önemli" bir rol oynadığını belirtmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar "Çok Önemli" ve "Son Derece Önemli" şıklarınca içerilmiş, öteki şıkların hiçbirine herhangi bir ya-

(2) CHARLES E. OSGOOD-GEORGE J. SUCI-PERCY H. TANNENBAUM, The Measurement of Meaning, (Urbana: University of Illinois Press, 1957), s.18-20.

nıt verilmemiştir.

					%75	%25
Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli De Önemsiz)	Biraz Ne Önemli	Çok Önemli	Son Dere- ce Önem- li

SORU 4-Size göre,kontrol raporlamasının amacı nedir?

Bu dördüncü soru,son derece değişik yanıtların verile-
bileceği bir söru türü olup bu soruda,yönetim muhasebecilerinin kon-
trol raporlamasının amacının ne olması gerektiği konusundaki görüş
ve düşüncelerinin elde edilmesi amaçlanmıştır.Bu soruya verilen her
yanıt,yönetim muhasebecilerinin kendi ifadeleriyle ya da ağızların-
dan çıktığı gibi hiç değiştirilmeden belirtilmiştir ve bu nedenle
her yanıt bir bütündür,yani diğer yanıtlardan farklıdır.Bununla bir-
likte tüm yanıtlar,çalışmamızın İkinci Bölümünde belirtildiği gibi,
bir kısım amaç gruplarına ayrılabilir.

Aşağıda görülen ifadeler,muhasebecilerin bu soruya verdikleri
gerçek yanıtları göstermektedir:

1-Önceden belirlenen imalat,maliyet ve kâr sınırları içinde
faaliyet göstermeyen çeşitli işletme bölümlerinin yöneticilerini bil-
gili kılmak,

2-Yönetim kararlarının alınması amacıyla;maliyetlere,gerçek-
leştirilen başarıya,stok düzeylerine,sağlanan gelirlere,bütçelere,pa-
ra akımı vb.unsurlara ilişkin bilgileri sağlamak,

3-Belirli bir örgüt biriminin eylemlerini planlamak ve yönet-
mekle sorumlu kişilere;alacakları kararlarda,yapacakları başarı de-
ğerlemesi ve araştırmalarda gereksinim duyacakları temel bilgileri
sağlamak,

4-Planlardan meydana gelen sapmaları analiz etmek ve işletme
yöneticilerinin gereksinim duyduğu bilgileri sağlamak ve sonuçta iş-
letme yöneticilerinin sorun alanlarını ortadan kaldırmak için kendi-
ne bağlı personeli daha iyi bir biçimde yönetmelerine olanak sağla-
mak,

5-Sorumluluk birimlerinin başarılarını daha önce belirlenen
hedeflerle karşılaştırarak değerlemek ve bu başarıyı arttırmak için

düzeştici önlemlerin alınmasını sağlamak,

6-Bizim hangi yöne gittiğimizi,kârımızın ve sorumluluklarımızın nereden kaynaklandığını bilmemiz gerekir.İşte kontrole ve gerekli özenin gösterilmesine en fazla gereksinim duyulan yerde,kontrol raporlaması,kontrolun yerine getirilmesini ve gerekli özenin gösterilmesini sağlar,

7-İşletme bölümlerinin,kâr amaçlarına ulaşmadaki başarılarını değerlemek ve kontrol etmek,

8-Bilgileri kullananlara;doğru,düzenli,yararlı ve yetkin maliyet verilerini,kendi sorumluluklarındaki maliyetleri etkin bir biçimde kontrol etmelerine olanak sağlayacak bir biçimde sunmak,

9-İşletme yöneticilerinin aldıkları kararlara temel oluşturan ve yöneticilerin kullanabilecekleri ekonomik kaynaklara ilişkin bilgileri sağlamak,

10-Maliyetleri kontrol etmek,

11-Sorumlu grupların,işletme eylemlerindeki aksaklıklar konusunda bilgi sahibi olmalarını sağlamak,

12-Faaliyet planında sapmalar meydana geldiğinde,işletme eylemlerini planlamak ve kontrol etmek ve gereken analizi yapmak ve ivedilikle yapılması gereken eylemi belirlemek,

13-Bölüm ya da departman maliyetlerinin kontrol edilmesi suretiyle kâr sağlamak,

14-Alınacak kararlara ve yapılacak eylemlere bir temel sağlamak,

15-Sorumlu işletme yöneticilerine,giderlerini ve kârlarını planlanan düzeylerde kontrol etme olanağını sağlamak,

16-İşletme yöneticilerine,maliyetlerini kontrol etme eylemlerini dayandırdıkları maliyet bilgilerini sağlamak,

17-Maliyetlerin asgari düzeyde tutulmasını sağlamak,yöneticilerin gerçekleştirdiği başarıyı belirlemek ve geleceği planlamak,

18-İşletmeyi daha aktif bir duruma geçirmek,hata ve eksikleri anında saptayıp gerekli önlemleri almak,geleceğini planlamak,

- 19-İstenilen hedefe ulaşıp ulaşılmadığını kontrol etmek,
- 20-Fabrikanın yaptığı işin maliyetini belirlemek, gelecek yılın faaliyet programına ışık tutmak,
- 21-Bölüm başkanlarının durumlarını saptamak ve geleceğe yönelik kararların alınmasına yardımcı olmak,
- 22-Faaliyet sonuçlarıyla programları karşılaştırmak ve sapmaların nedenlerini ortaya koymak,
- 23-İşletmeyi belirli sınırlar içinde tutabilmek,
- 24-İşletmenin zarar etmesini önlemek, mevcut durumu bildirmek ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamak,

SORU 5-Size göre halihazırda hazırladığınız kontrol raporlarının, kontrol bilgilerini bu raporları alan işletme yöneticilerine iletmede genellikle etkinlik derecesi nedir. (Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz).

Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili Değil	Nötür (Ne Etkili Ne De Etkisiz)	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
-------------	---------	------------------	---------------------------------	--------------	--------	------------

Beşinci sorunun amacını, anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde halihazırda düzenlenen kontrol raporlarının, kontrol bilgilerini işletme yöneticilerine iletmedeki etkinliği konusunda, yönetim muhasebecilerinin görüş ve düşüncelerinin alınması oluşturmaktadır. Bu soruya verilen yanıtların, işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinin etkinlik derecesini belirleyebileceği umut edilmektedir. Burada da çeşitli şıklara sahip soru türü kullanılmış ve muhasebecilerden kişisel düşüncelerini yansıtan bir şıkkı seçmeleri istenmiştir.

Bu soruya verilen yanıtların tümü, aşağıda görüldüğü gibidir:

Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili Değil	Nötür (Ne Etkili Ne De Etkisiz)	%4 Biraz Etkili	%50 Etkili	%46 Çok Etkili
-------------	---------	------------------	---------------------------------	--------------------	---------------	-------------------

Alınan yanıtlar, muhasebecilerin yaklaşık %96'nın kendi kontrol raporlarını, kontrol bilgilerini işletme yöneticilerine iletmede en azından "Etkili" olarak kabul ettiklerini göstermektedir. Öte yandan %4

oranında muhasebeci de, düzenlemiş oldukları kontrol raporlarının "Biraz Etkili" olduğunu belirtmiştir.

SORU 6-Altıncı soru, iki kısımdan oluşmaktadır. Sorunun her iki bölümünde de, istenmeyen bazı belirgin iletişim durumlarının; hem anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin, hem de öteki işletmelerin mevcut kontrol raporlama sistemlerinde bulunma olasılığının saptanması amaçlanmıştır. Sorunun her iki bölümünde de, muhasebecilere sekiz değişik durum okunmuş ve önce kendi düşüncelerine göre işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut istenmeyen durumlarını belirtmeleri istenmiş ve daha sonra da, kendilerine göre öteki işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinde genellikle bulunan ve bulunma olasılığı yüksek olan istenmeyen durumları belirtmeleri istenmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar aşağıda görülmektedir:

<u>Bu Durumların Anket Araştırmasının Uygulandığı İşletmelerde mevcut olma oranı</u>	<u>Kontrol Raporlama Sistemlerinde Bulunması İstenmeyen Durumlar</u>	<u>Bu Durumların Öteki İşletmelerde Bulunma olasılığı</u>
%4	1-Gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek, işletme yöneticilerine gönderilmektedir.	%8
%46	2-Raporların yararlılığı konusunda, alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır.	%52
%42	3-Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında, muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaktadırlar.	%50
%13	4-Kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün kurmay personeli arasında, kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.	%15
%6	5-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur.	%25

%63	6-Raporların alıcıları(işletme yöneticileri), temel(gerekli)muhasebe bilgilerine sahip değildir.	%61
%17	7-Düzenlenen kontrol raporları terminoloji sorunlarına sahiptir.	%30
%00	8-Raporların alıcıları, bunların biçimlerinden memnun(hoşnut)değildir.	%10
%38	9-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir.	%35

Öteki işletmelere ilişkin sütunda alınan yanıtların, anket araştırmasının uygulandığı işletmelere ilişkin sütunda alınan yanıtlardan yukarıda sıralanan istenmeyen durumların hemen hemen tümünde oran açısından daha yüksek olduğu görülmektedir. Alınan bu yanıtlar, muhasebecilerin öteki işletmelerin üstesinden gelemeyecekleri ya da önleyemeyecekleri bu sorun alanlarından bir kısmını, kendi işletmelerinin önleyebileceğine ya da üstesinden gelebileceğine inandıklarını göstermektedir.

Yukarıda elde edilen sonuçların gösterdiği gibi, hem öteki işletmelerde hem de anket araştırmasının uygulandığı işletmelerde en fazla karşılaşılan istenmeyen durumları; raporların yararlılığı konusunda işletme yöneticilerinden muhasebecilere geribildirim gelmesi ve raporları alan işletme yöneticilerinin temel muhasebe bilgilerinden yoksun olmaları oluşturmaktadır. İstenmeyen bu iki durumla, araştırmanın uygulandığı işletmelerin aşağı yukarı yarısında karşılaşılmakta ve bu iki durumun bir ölçüye dek genel ya da ortak durumu oluşturdukları görülmektedir. Başka bir deyişle bu iki durum, hem öteki işletmelerde hem de uygulama yapılan işletmelerde müşterek olarak en fazla bulunma özelliğine sahiptir.

SORU 7-Size göre, işletmenizin kontrol raporlama sisteminde, halihazırda kontrol raporlarının etkililiğini önleyen herhangi bir sorun ya da engel var mıdır? Eğer böyle bir engel ya da sorun varsa, bunları kısaca açıklayınız.

Yedinci soru herbir yönetim muhasebecisine, kendi işletmelerinin kontrol raporlama sisteminde halihazırda var olduğuna inandıkları sorunları ya da engelleri kısaca tanımlamaları ya da belirlemeleri amacıyla sorulmuştur.

Anket araştırmasının uygulandığı işletmelerdeki yönetim muhasebecileri, aşağıda kısaca belirtilen sorunların ya da engellerin, kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğunu belirtmişlerdir:

- 1-Hiçbir sorun ya da engel bulunmamaktadır,
- 2-Kontrol raporları belirli alanlarda aynı özelliklere gereksinim gösterdiğinde, ivedi düzeltici önlemler yeterli ölçüde alınmamaktadır.
- 3-Raporlar genellikle, gereksinim duyulandan çok daha fazla bilgi içermekte ve bu nedenle de, içerdikleri önemli bilgileri gizlemektedir. Ayrıca sorun alanları da, tam anlamıyla açıklanmamaktadır.
- 4-Bizim muhasebe bölümünde hiçbir engel bulunmamakla birlikte, bana göre kontrol raporlarının etkinliğine ilişkin en büyük engeli, muhasebeciler için muhasebecilerce kurulan kontrol sistemlerine, üst düzey işletme yöneticilerinin ilgisizliği ve bu durumda, bu sistemlerin bir işe yaramazlığı oluşturmaktadır.
- 5-Gerekli veriler bir ölçüye dek tekrarlanmakta ve raporları hazırlayan muhasebeciye herhangi bir geribildirim gelmemektedir.
- 6-İletişim sorunları-Raporları kullananlar (işletme yöneticileri), raporları hazırlayanlardan (muhasebecilerden) o derece uzakta bulunmaktadır ki, bu durum raporlara ilişkin sorunların çözülmesini güçleştirmektedir.
- 7-Raporlar, maliyetleri kontrol eden kişiye, hemen hemen bir hafta geç gönderilmektedir. Sorumluluk alanlarına ilişkin gerçek muhasebe bilgileri ile tahminlerin tümü, tek bir raporun düzenlenmesi amacıyla birleştirilmektedir.

- 8-Aylık olarak hazırlanan raporlar, ayın bitiminden kısa bir süre içinde düzenlenip yöneticilere hemen gönderilmemektedir.
 - 9-Yöneticiler ile muhasebecilerin bir kısmı, hayal ya da yaratma gücünden yoksundurlar. Aynı zamanda ilgisiz ya da gereksiz bilgiler raporlarca içerildiğinden, yöneticiler gereğinden fazla bilgilerle ilgilenmek zorunda bırakılmaktadırlar.
 - 10-Kontrol raporlarına ilişkin olarak belirlenen sorunlara karşı, zamanında hemen tepki gösterecek uzman kişilerin sayısı yeterli değildir.
 - 11-Bölüm yöneticileri ya da başkanları, maliyet alanında yapılması gereken kontrolden bütünlükle sorumlu değildirler,
 - 12-Üst düzey işletme yönetimi, raporlarda yapılan değişiklikleri çabuk kavrayamamaktadır.
 - 13-Halihazırda düzenlenen raporların sayısı ve yöneticilere sunulma sıklığı, uygun ya da gerçek analizlerin yapılması için gerekli zamana olanak tanımayacak kadar fazladır.
 - 14-Yöneticiler, hazırlanarak kendilerine gönderilen raporları incelememekte ve gerekli önlemleri almamaktadırlar.
 - 15-Yöneticilerden geribildirim sağlanmamakta, raporların içeriklerinin ve biçimlerinin saptanmasında yöneticilerle muhasebeciler arasında herhangi bir işbirliği yapılmamaktadır.
 - 16-Raporlar fiili bilgileri içerdiği için, bu fiili bilgilerle geleceğin planlanması olanaksızdır.
 - 17-Yöneticiler temel muhasebe bilgilerine sahip değildirler ve yöneticiler ile muhasebeciler arasında herhangi bir işbirliği yapılmamaktadır.
 - 18-Raporlar fazla bilgi içermektedir. Ayrıca yöneticiler sisteme karşı ilgi göstermemekte ve geribildirim de sağlanmamaktadır.
- SORU 8-Yöneticilere sunulan kontrol raporlarının biçim ve içeriklerinin kararlaştırılmasında, sizin ya da size bağlı personelin yöneticilere karşı besledikleri tutum, düşünce ve davranışlarının önem derecesi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz).

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne De Önemsiz)	Biraz Önemli	Çok Önemli
----------------	---------	---------------------	---------------------------------------	--------------	---------------

Sekizinci soru, kişilerarası iletişim alanında çoğu kez karşılaşılan bir kavramın başka bir deyişle, tutum düşünce ve davranışların iletişim durumlarındaki önemli etkilerinin sınanması amacıyla sorulmuştur. Bu nedenle muhasebecilerden, kendilerinin ya da kendilerine bağlı personelin raporların alıcıları olan yöneticilere karşı besledikleri tutum düşünce ve davranışlarının kontrol raporlarının biçim ve içeriklerinin karşılaştırılmasında bir belirleyici olarak önem derecesini belirlemeleri istenmiştir.

Aşağıda görüldüğü gibi, muhasebecilerden alınan yanıtlar; tutum düşünce ve davranışların kişilerarası iletişimlerdeki önemini destekleme eğilimindedir. Çünkü muhasebecilerin %58'i, yöneticilere karşı besledikleri tutum düşünce ve davranışlarının kontrol raporlarının biçimi ve içeriği konusunda alınan kararlarda bir belirleyici unsur olarak "Çok Önemli", %34'ü "Önemli", %8'i de "Biraz Önemli" olduğunu belirtmişlerdir. Bu soruya verilen gerçek yanıtlar aşağıda görüldüğü gibidir:

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne De Önemsiz)	%8 Biraz Önemli	%34 Önemli	%58 Çok Önemli
----------------	---------	---------------------	---------------------------------------	--------------------	---------------	----------------------

SORU 9-Aynı zamanda dokuzuncu soru da, kontrol raporlaması iletişim durumundaki çeşitli unsurların görece önemleri konusunda, iletişim alanından deneysel destek elde etmeyi amaçlamaktadır. Bu dokuzuncu soruda, muhasebecilere kontrol raporlaması iletişim durumunun temel unsurlarından beş tanesi okunmuş ya da sunulmuş ve daha sonra bu unsurların herbirinin, iletişim durumunda gerçekleştirilen etkin iletişimin derecesi üzerindeki görece etkilerini belirlemeleri istenmiştir. Bu soruya verilen gerçek yanıtlar aşağıda görüldüğü gibidir:

<u>Kontrol Raporlaması İletişim Durumu-</u> <u>nun Temel Unsurları</u>	<u>Bu Temel Unsurların Göreli Etkisi</u>				
	<u>1 ci</u>	<u>2 ci</u>	<u>3 cü</u>	<u>4 cü</u>	<u>5 ci</u>
1-Raporun Biçimi ve İçeriği	92	4	4	0	0
2-Raporu İletmede Kullanılan Kanallar	4	13	21	58	4
3-Raporu Düzenleyen Kişi	0	63	33	4	0
4-Raporun Direkt Alıcısı	4	21	42	33	0
5-Raporun Endirekt Alıcıları	0	0	0	4	96

Yukarıdaki sonuçlar,yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlaması durumunda,temel unsurlararak kabul ettikleri unsurları göstermektedir.Bu temel unsurları,muhasebecilerin verdikleri yanıtların yinelenme sayısına göre,en önemlisinden en önemsizine doğru aşağıda görüldüğü gibi sıralamak olasıdır:

- 1-Raporun biçimi ve içeriği,
- 2-Raporu düzenlemekle sorumlu kişi,
- 3-Raporun direkt alıcıları,yani raporları alan işletme yöneticileri,
- 4-Raporun endirekt alıcıları,yani raporları alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan işletme yöneticileri.

SORU 10-Siz ya da sizin personeliniz,kontrol raporlarının biçimi ve içeriğini belirlemede,halihazırda biçimsel ya da biçimsel olmayan bir ilkeler dizisi izliyor musunuz? Eğer herhangi bir dizi izliyorsanız,bu diziyi kısaca açıklayınız.

Onuncu soruda,anket araştırmasının uygulandığı işletmelerin,kontrol raporlarının biçimini ve içeriğini belirlemede,halihazırda kullandıkları ilkeler dizisinin belirlenmesi amaçlanmıştır.Her muhasebeciyé önce,kendisinin ya da kendisine bağlı personelin herhangi bir ilkeler dizisini kullanıp kullanmadığı sorulmuş ve eğer herhangi bir diziyi kullanıyorlarsa,bu diziyi kısaca belirtmeleri istenmiştir.Aşağıda belirtilen ifadeler,muhasebecilerin bu onuncu soruya verdikleri

gerçek yanıtları göstermektedir:

- 1-IBM makinaları ile hazırlanan raporlara, satışlar ve kârlar müşterilere göre yazılmakta, ayrıca bu raporlar gerçekleşen ve bütçelenen giderleri de içermektedir. Planlardan ya da standartlardan meydana gelen sapmalar ile olağanüstü koşullar, elle düzenlenen raporlarda belirtilmektedir.
- 2-Genel müdürlük kendilerine sunulacak standart rapor biçimlerini, raporların hazırlanmasına ve sunumuna ilişkin genyönetimleri belirlemektedir. Biz işletme içi raporlama için, muhasebe uygulamasıyla uyuşan değişik genyöntemler kullanmaktayız.
- 3-Birinci dizinin içerdiği ilkeler, genellikle bizim kontrol raporlarının temelini oluşturmaktadır. Bu ilkeler dizisi yazılı değildir, başka bir deyişle, biçimsel olmayan bir niteliğe sahiptir,
- 4-Kontrol raporlarının biçimsel içeriği, işletmenin bölümlerine göre belirlenir ve raporlar, işletmenin tümünde daha önceden belirlenen biçimlere göre hazırlanır.
- 5-İşletme eylemlerini etkin bir biçimde yönetmek için neyin gerekli olduğunu üst düzey işletme yönetimi kararlaştırmaktadır.
- 6-Giderler, gider sınıflarınca belirtilen oranlara göre rapor edilir. Kâr ve zarar bölümler itibariyle ve bir bölümün vergiden önceki toplam net kârı da satışlar itibariyle gösterilir. Biçimsel olmayan analiz yapılmakta, eğilimler raporlanmakta ve önemli konular ayrı bir raporla sunulmaktadır.
- 7-Yeni kontrol raporları belirlenirken, ilgili bölümlerden temsilciler, kontrol raporlarınca içerilen bilgilerin bölümün gereksinimlerine uygun olup olmadığını güvenceye bağlamak için yapılması gerekli toplantı serilerine ya da dizilerine katılırlar.
- 8-Bizim raporlama ilkelerimiz, genellikle son derece biçimsel

olmayan bir niteliğe sahiptir. Bu biçimsel olmayan ilkelerin, bilgisayarlarla düzenlenen raporların biçimlerine uygun kılınması, yerine getirilmesi gereken biçimsel işlemi oluşturur.

- 9-Herbir raporun kesin biçimi ve içeriği, gerçekleştirilmek istenen belirli amaçlar göz önünde tutulmak ve alıcıları ile birlikte gözden geçirilmek suretiyle saptanmaktadır.
- 10-Alıcıların, raporların biçimi ve içeriğine ilişkin görüş ve düşünceleri ya da raporlarda bulunması gerektiğine inandıkları konular, alıcılarla görüşülüp tartışılmaktadır.
- 11-Raporları düzenlemede, ayrıntılı bir yönergeye belirtilen bir yöntem kullanılmakta ve bu yöntem, muhasebe müdürüne ilişkin ilkelerin bir bölümünü oluşturmaktadır.
- 12-Olumsuz sapmaların düzeltilmesi için gerekli eylemlerin yapıldığı tahmin döneminde başarıya oldukça fazla önem verilmektedir.
- 13-İşletme yöneticileri yeni gereksinimlerle karşı karşıya kaldıklarında, raporların biçim ve içeriklerinin kesin olarak belirlenmesi için, raporların biçimi ve içerikleri sürekli olarak gözden geçirilmektedir.
- 14-Genel müdürlükçe saptanmış bir ilkeler dizisi izlenmektedir. Bu dizide; raporların ilgili, zamanlı bilgileri içermesine, sade, kısa, okuma ve anlamaya elverişli başlık ve sütünlara ayrılmış ve planlanmış biçimde hazırlanmalarına ilişkin ilkeler bulunmaktadır.

Aynı zamanda bir muhasebeci, kendi işletmelerinin gerçekten bir biçimsel ilkeler dizisine sahip olduğunu belirtmiş, fakat bu diziyi özetlemekten ve belirlemekten kaçınmıştır. Öte yandan beş muhasebeci de, kontrol raporlarının biçim ve içeriklerini belirlemede herhangi bir ilkeler dizisini kullanmadıklarını belirtmişlerdir.

SORU 11-a-Kontrol raporlamasında izlenmek üzere özet olarak sunulan üç adet ilkeler dizisini biz size okuduktan

sonra, siz ya da size bağılı personel kontrol raporlamasında izlemek için hangi diziyi yeğ tutuğunuzu belirtiniz.

Dizinin Numarası _____

Bu sorunun birinci bölümü muhasebecilere, üç adet ilkeler dizisini incelemeleri ve kendilerinin ya da kendilerine bağılı personelin, kontrol raporlaması eylemlerinde izlemek amacıyla yeğ tutabilecekleri bir diziyi belirlemeleri için sorulmuştur. Bu soru için alınan yanıtların sonuçları, özet olarak aşağıda görölmektedir:

<u>Dizinin Numarası</u>	<u>Dizinin Yeğ Tutulma Oranı</u>
1	46
2	0
3	54

Yukarıda göröldüğü gibi, muhasebecilerce en fazla oranda Üçüncü Dizi, ikinci olarak da Birinci Dizi yeğ tutulmaktadır. Gerçekte bu iki dizinin yeğ tutulma oranları birbirine çok yakındır.

Aynı zamanda muhasebecilerden, yeğ tuttukları ilkeler dizisini niçin yeğ tuttuklarını destekler nitelikte ayrıntılı bilgi vermeleri ya da yeğ tutma nedenlerini belirtmeleri istenmiştir. Bu soruya verilen yanıtların, bu ilke dizilerinin üstünlükleri ve sakıncaları konusunda ayrıntılı bilgi sağlayacağı umut edilmiştir. Yapılan yeğ tutmaları destekleyici nitelikte, muhasebecilerce Birinci ve Üçüncü Dizi için belirtilen nedenler aşağıda görölmektedir. Birinci dizinin yeğ tutulmasını destekleyici nitelikte belirtilen gerçek nedenler şunlardır:

- 1-Birinci dizi, iyi bir raporlama sisteminin en önemli ilkelere ilişkin tümünü içeren kullanışlı bir dizidir,
- 2-Birinci Dizi ayrıntılı ve kullanışlı bir dizidir,
- 3-İkinci Dizi ile Üçüncü Dizi, Birinci Dizinin uç noktaları gibi görönmektedir. Başka bir deyişle, İkinci Dizi son derece

kısa ya da sınırlı olmasına karşın, Üçüncü Dizi de son derece uzun ya da geniştir. Üçüncü Dizi çok büyük işletmelere son derece uygun gelmesine karşın, orta ve küçük büyüklükteki işletmeler için çok ayrıntılı ve geniştir.

4-Birinci Dizi en uygun ya da kullanışlı bir dizidir.

5-Ben Birinci Diziyi yeğ tutuyorum. Çünkü bu dizi, benim kontrol raporlama programının oluşturulması için gerekli olarak kabul ettiğim ilkelerin büyük bir çoğunluğunu içermekte ve bu dizinin kısa bir süre içinde uygulanabileceği kanısındayım. İkinci Dizi son derece kısa ve geneldir. Öte yandan Üçüncü Dizi de son derece biçimleştirilmiş ve bir kontrol raporlama sisteminin kurulması için yapılan çalışmalarda bir takım tehlikelerle karşılaşma olasılığı oldukça yüksektir.

6-Bu Birinci Dizi oldukça ayrıntılı bir dizidir. Çünkü bu dizi, sağladığı yararlı yüklediği maliyetlerden daha düşük olan raporlara ilişkin ek bir kaydın tutulmasını zorunlu kılmamaktadır. Raporların dönemsel olarak ya da belirli aralıklarla gözden geçirilmesi, bundan böyle kullanılmayacak olan raporların elimine edilmesine ve sadece halihazırda kullanılan raporların düzenlenmelerine ya da hazırlanmalarına olanak sağlayabilir.

7-Birinci Dizi, bizim oldukça iyi çalışan mevcut raporlama sistemimize çok benzemektedir.

Öte yandan, muhasebecilerce Üçüncü Dizinin yeğ tutulmasını destekleyici nitelikte belirtilen gerçek nedenler de şunlardır:

1-Üçüncü Dizi en ayrıntılı bir dizidir. Bu dizi bir özel raporun, tüm raporlama sistemiyle bütünleşmesini sağladığı gibi ayrıca, amaçlanan gereksinimlerin karşılanıp karşılanmadığını güvenceye bağlamak için raporu izleme olanağını da sağlamaktadır.

2-Üçüncü dizide iletişim kanalları açık ya da belirgindir. Kontrol raporlarını alan işletme yöneticileri, raporların biçim-

- lerinin belirlenmesinde ve yeniden gözden geçirilip düzeltilmelerinde son derece önemli bir rol oynarlar. İletişim kanallarının açık kalmasını sağlayan ve raporların ilgili gruplar arasında düzenli bir biçimde akışına olanak veren ilkeler, bu grupların yüklenmiş oldukları belirli sorumlulukları hafifletmekte ya da azaltmaktadır.
- 3-Üçüncü Dizi, gerekli ve istenen bilgilerin, belirli bir gruba; istenilen zamanda, en etkin ve en doğru bir biçimde iletilmesine olanak sağlamaktadır.
- 4-Üçüncü Dizi tarafından içerilen ilkeler, Birinci ve İkinci Dizilerce içerilen ilkelere göre, benim ilkelerin nasıl olması gerektiği konusundaki düşünceme ya da kavrama çok daha yakındır.
- 5-Üçüncü Dizi, bir raporlama sisteminin kurulmasına ve kontrol edilmesine, bir temel oluşturmaktadır. Bu diziye, bizim çoğunlukla uyduğumuz ilkelerin ve Birinci Dizice içerilen genel ilkelerin katılarak bu dizinin bütünleştirilmesi gerekir.
- 6-Üçüncü Dizi, kontrol raporlarını belirleyen ve raporların içeriklerini alıcılarına yararlı olması amacıyla kontrol eden bir dizidir. Raporlarda bazı değişikliklerin yapılması gerektiğinde, bu değişikliklerin yapılmasına olanak sağlayan bir dizidir. Aynı zamanda bu Üçüncü Dizi, raporların ulaşılmak istenen amaçlar için kullanılıp kullanılmadıklarını ve yararlı olduklarını güvenceye bağlamak amacıyla gözden geçirilmesine de olanak sağlamaktadır. Ayrıca, işletme yöneticileri ile iletişimi gerçekleştirme olanağını sağladığı gibi, yöneticilerin raporlara karşı gösterdikleri tepkilerini ve raporların etkililiğine ilişkin önerilerini elde etme olanağını da sağlar.

SORU 11-b- Yeğ tuttuğunuz ilkeler dizisini kabul edip uygulamaya istekli misiniz?

Evet _____ Hayır- _____

Eğer bu ilkeler dizisini kabul edip uygularsanız, bu dizi sizin

mevcut kontrol raporlarınızı ve kontrol raporlama sisteminizi ne şekilde etkileyebilir. Kısaca açıklayınız.

Daha sonra sorulan bu iki soru, muhasebecilerin yeğ tutukları ilkeler dizisine ilişkin savunmalarının kuvvetli ya da gücü ile ilgilidir. Yukarıda görülen bu iki sorudan birincisinde muhasebecilerden, yeğ tutukları ilkeler dizisini kabul edip uygulamaya istekli olup olmadıklarını belirtmeleri istenmektedir. Bu birinci soruya verilen yanıtlardan elde edilen sonuçlar, çok önemlidir. Çünkü anket sorularını yanıtlayan yirmi dört muhasebecinin tümü, başka bir deyişle %100'ü, yeğ tutmuş oldukları diziyi kabul edip uygulamaya istekli olduklarını belirtmiştir. Muhasebecilerin bu birinci soruya verdikleri yanıtlar, daha çok daha sonraki yani ikinci soru tarafından araştırılarak daha ayrıntılı bir niteliğe kavuşturulmaktadır. Bu ikinci soruda muhasebecilerden, yukarıda da görüldüğü gibi, yeğ tutmuş oldukları ilkeler dizisini gerçekten kabul edip uygulamaları durumunda, bu ilkelerin onların mevcut kontrol raporlama sistemleri üzerindeki etkisini belirlemeleri istenmektedir. Birinci Diziyi yeğ tutan muhasebecilerin %13'ü bu Birinci İlkeler Dizisini kabul edip uygulamaları durumunda, bu dizinin onların maliyet kontrolüne ilişkin mevcut raporlama sistemlerini hiçbir şekilde etkilemeyeceğini belirtmiştir.

Birinci İlkeler Dizisinin kendi kontrol raporlama sistemlerini hiçbir şekilde etkilemeyeceğini belirten muhasebecilerin bir çoğu, kendilerinin halihazırda izledikleri ilkelere ya da düşüncelerine en çok benzeyen ilkeler dizisini yeğ tutuklarını açıkça belirtmişlerdir.

Yeğ tutulan ilkeler dizisinin kabul edilip uygulanması durumunda, mevcut kontrol raporlama sistemlerini bu dizilerin etkileyeceğini belirten gerçek yanıtlar aşağıda görülmektedir. Muhasebecilerin yaklaşık olarak %87'si, kabul edip uygulayacakları ilkeler dizisinin mevcut kontrol raporlama sistemlerini etkileyeceğini belirtmiştir. Birinci Diziyi yeğ tutan muhasebeciler bu dizinin kabul edilip uygulanmasında, mevcut kontrol raporlama sistemlerini aşağıda belirtilen biçimlerde etkileyeceğini belirtmişlerdir:

- 1-Kontrol raporlama sistemi oturacak,karar vermede çabukluk sağlanacak ve etkin kararlar zamanında alınabilecek,
- 2-Gerekli bilgiler zamanında gelince,etkin bir kontrol sağlanacak ve dolayısıyla işletme kârlı çalışmaya başlayacak,
- 3-Harcanan çabalar etkin olacak,kâr maksimize edilecek,işletme bir zincir halinde olduğu için zincirin halkaları arasında ki kopukluklar zamanında görülecek,

Öte yandan Üçüncü Diziyi yeğ tutan muhasebeciler de,bu dizinin kabul edilip uygulanması durumunda,mevcut kontrol raporlama sistemlerini aşağıda belirtilen biçimde etkiyeceğini belirtmişlerdir:

- 1-Daha fazla bir iletişim gerçekleştirilecek.Raporları hazırlayanlar ile kullananlar arasında daha yakın ilişkiler kurulacak.Yol gösterici ilkeler daha da çoğalacak.
- 2-Muhasebe bölümünde halihazırda çalışan personele göre,daha fazla sayıda personele ve daha fazla zamana gereksinim duyulacak.
- 3-Bu yaklaşım,işletmemizin kontrol raporlama sistemine,eskiye oranla daha belirgin ve biçimsel bir nitelik kazandıracaktır.Bu yaklaşım aynı zamanda,sistemin kontrol edilmesine de gerçekten olanak sağlayacaktır.Kontrol raporlama sisteminin gerçekten kontrol edilmesi gerekmektedir.
- 4-Her bölüm yöneticisi ilgili bilgiyi ve istediği biçim ve içeriğe sahip kontrol raporunu alacak,durumunu en iyi şekilde görecektir,gerekli önlemleri zamanında alacak ve geleceğini bilinçli bir biçimde planlayabilecek.

IV-BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN SORULAN ANKET SORULARINA VERDİKLERİ YANITLAR,YANITLARIN ANALİZİ VE DEĞERLEME SONUÇLARI

Çalışmamızın kontrol raporlama sistemlerine ilişkin anket araştırması bölümünün amacını,kontrol raporlaması iletişim durumu ile ilgili iki grubun(muhasebeciler ve bölüm yöneticileri)aynı temel konulara ilişkin görüş ve düşüncelerinin karşılaştırılması oluşturduğu için,yönetim muhasebecilerine sorulan soruların büyük bir çoğunluğu,

aynı zamanda bölüm yöneticilerine de sorulmuştur. Bu nedenle, daha önce yönetim muhasebecilerine sorulan her bir sorunun amaçlarına ilişkin olarak yapılan açıklamalar ve sorulan tüm sorular, aynı zamanda çalışmamızın bu kesimi için de geçerli olmakta ve bu nedenle sorulan soruları ve bu soruların amaçlarını yinelenmeye gerek kalmamaktadır. Bununla birlikte bölüm yöneticilerine sorulan bir soruyu, yönetim muhasebecilerine sorulan sorular içermemekte, bu nedenle bu kesimde bu sorunun hem amaçları hem de alınan yanıtlar bütünlükle açıklanmıştır.

Aşağıda anket araştırmasının uygulandığı imalat endüstrisi işletmelerinde, bölüm yöneticilerinin sorulan sorulara verdikleri yanıtlar ve önemli yanıtların analizi ile bu yanıtlardan çıkartılabilecek sonuçlar sunulmaktadır.

SORU 1-Aşağıda, birinci soruya yanıtlayan bölüm yöneticilerinin buldukları orunlar görülmektedir. Burada aynı orunda bulunan yöneticilerin orunları yinelenmemiştir:

- 1-Baskı Şefi,
- 2-Fabrika Müdürü,
- 3-İdari Müdür,
- 4-İmalat Baş Mühendisi,
- 5-İmalat Müdürü,
- 6-İmalat Şefi,
- 7-İşletme Müdürü,
- 8-İşletme Müdür Yardımcısı,
- 9-Mali ve Ticari İşler Müdürü,
- 10-Mensucat İşletme Şefi,
- 11-Müessese Müdür Muavini,
- 12-Teknik Müdür,
- 13-Teknik Müdür Yardımcısı,
- 14-Üretim Müdürü,
- 15-Üretim İşletme Şefi.

Yukarıda bölüm yöneticilerinin buldukları orunlardan da anlaşıldığı gibi, anket sorularını yanıtlayan bu yöneticiler, aslında

fabrika ya da bölüm sorumluluğu düzeyindedir ve buldukları orunlar da soruları yanıtlayan muhasebecilerin orunlarına oldukça yakındır. Başka bir deyişle, bu yöneticilerin büyük bir çoğunluğu, orta düzey işletme yöneticisidir.

SORU 2-Bölüm yöneticilerince alınan değişik kontrol raporlarının sayısına ilişkin özet, aşağıda üç grup olarak sunulmuştur:

<u>Yöneticilerce Alınan Kontrol Raporlarının Türleri</u>	<u>Yanıtların Oranı (%)</u>
1-5	75
6-10	20
11-15	0
16-20	0
21-25	5

Bu soruya bölüm yöneticilerinden alınan yanıtlar, yine muhasebecilerden alınan yanıtlara oldukça benzemektedir. Yukarıda alınan yanıtlara ilişkin özet, aynı zamanda soruları yanıtlayan işletme yöneticilerinin de, aldıkları değişik kontrol raporlarının sayısına göre küçük ve büyük olmak üzere iki genel gruba ayrıldıklarını göstermektedir. İşletme yöneticilerinin %95'i, bir ile on tür kontrol raporu almakta ve geriye kalan %5 işletme yöneticisi de, yirmi bir ile yirmi beş tür kontrol raporu almaktadır.

SORU 3-Bölüm yöneticilerinin üçüncü soruya verdikleri yanıtlar, aşağıda görülmektedir. Bu yanıtlar kontrol raporlarının, yöneticilerin kendi sorumluluk birimlerinde gerçekleştirdikleri kontrolün düzeyini belirleyen bir unsur olarak, genel önemleri konusundaki görüş ve düşüncelerini kesin bir biçimde belirlemektedir. Yöneticilerin verdikleri yanıtlar kontrol raporlarının, bu raporları gerçekten kullanan kişilere göre gerçek rolünü ve önemini ayrıntılı bir biçimde açıklamaktadır. Aşağıda görüldüğü gibi, bölüm yöneticilerinin %20'si, kontrol raporla-

rının,kendilerinin kontrol işlevini gerçekleştirmedeki başarılarının bir belirleyicisi olarak,"Biraz Önemli",%50'si "Çok Önemli"ve geriye kalan %30'u da "Son Derece Önemli"olduklarını belirtmiştir:

				%20	%50	%30
Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne De Önemsiz)	Biraz Önemli	Çok Önemli	Son Derece Önemli

SORU 4-Bölüm yöneticileri,kontrol raporlarının amacının ne olması gerektiği konusundaki gerçek görüş ve düşüncelerini,aşağıda görüldüğü biçimde belirtmişlerdir:

- 1-Yöneticinin kontrolü altında bulunan imalat,finansman,satışlar,personel vb.değişik alanların eylemlerinin değerlendirilmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılması gereken bilgileri sağlamak,
- 2-Raporların önemli başarıları ve olağanüstü olayları ayırması ya da soyutlaması gerekir.Norm ya da standartlardan meydana gelen sapmaların,hemen göze çarpacak bir biçimde düzenlenmeleri gerekir.Standartlardan meydana gelen sapmalara ilişkin açıklamaların,raporun bir parçası olarak sunulması gerekir.
- 3-Başarıyı bireysel sorumluluklar itibariyle göstermek ve gerçekleştirilen başarıyı önceden belirlenen amaçlarla karşılaştırmak ve karşılaştırmayı grafik biçiminde göstermek,
- 4-Bireysel siparişlere ilişkin temel kâr oranını göstermek,
- 5-Eğilimleri,büyük sapmaları göstermek ve özel bir ilginin gösterilmesini zorunlu kılan alanları belirtmek,
- 6-Normalden ya da planlardan meydana gelen sapmaları göstermek ve özellikle çok yakın bir gelecekte oluşması beklenen sapmaları kestirmek.Böylece sapmalar daha oluşmadan önce, etkin ya da gerekli önlemler alınabilir,
- 7-İşletme yöneticilerinin eylemlerinin kontrol edilip edilmediklerini gösteren belirli bir döneme ilişkin gerçek ve en son verileri sağlamak,

- 8-Planlardan büyük ölçüde sapma gösteren alanlara,işletme yöneticilerinin dikkatlerini çekmek,
 - 9-Kısa ya da özlü raporlar,İyi ya da kötü sonuçları ayrıntılı bir biçimde açıklayan önemli unsurları içeren ve kolayca okunabilen raporları hazırlamak,
 - 10-Düzeltilici önlemlerin alınmasına bir temel oluşturmak.Gerçekleştirilen başarıyı göstermek ve eğilimleri geliştirmek,
 - 11-Raporlama sisteminin işletme yöneticilerine güçlüklerle karşılaşabilecekleri alanları kesin olarak belirlemesi,planlara karşı sağlanan gerçek başarıyı ve planlanan amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını göstermesi gerekir.
 - 12-Yönetimi kolaylaştırmak,eylemleri kontrol etmek ve geleceği planlamak,
 - 113-Fiili eylemlerin sonucunu göstermek,düzeltilici önlemlerin alınmasını sağlamak ve geleceğin planlanmasına yardımcı olmak.
- SORU 5-Aşağıda görülen özet yanıtlar,bölüm yöneticilerinin,muhasebeciler tarafından kendilerine sunulan kontrol raporlarının kontrol bilgilerini iletmedeki başarılarına ya da etkililiklerine ilişkin değerlendirmelerini ya da görüş ve düşüncelerini göstermektedir:

				%25	%35	%40
Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili	Nötür	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
		Değil	(Ne Etkili Ne Etkisiz)			

Yukarıda görüldüğü gibi,bölüm yöneticilerinin yaklaşık olarak %35'i,kendilerine muhasebecilerce sunulan kontrol raporlarının kontrol bilgilerini iletmede "Etkili",%40'ı "Çok Etkili"ve %25'i de "Biraz Etkili"olduklarını belirtmiştir.

Muhasebecilerin aynı soruya vermiş oldukları yanıtların,bölüm yöneticilerinin yukarıdaki yanıtları ile karşılaştırılması,her iki grubun kendi kontrol raporlarının genel etkinliği konusunda hemen hemen aynı görüş ve dücünceye sahip olduğunu göstermektedir.

SORU 6 ve 7-Aşağıda bölüm yöneticilerinin,istenmeyen bazı du-

rumların kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde haliha-
zırda mevcut olma derecesi ile bu istenmeyen durumların öteki işlet-
melerin kontrol raporlama sistemlerinde bulunma olasılığına ilişkin
görüş ve düşünceleri görülmektedir:

<u>Bu Durumların Anket Araştırmasının Uygulandığı İşletmelerde mevcut olma Oranı</u>	<u>Kontrol Raporlama Sistemlerinde Bulunması İstenmeyen Durumlar</u>	<u>Bu Durumların Öteki İşletmelerde Bulunma Olasılığı</u>
%5	1-Gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek,işletme yöneticilerine gönderilmektedir,	%10
%45	2-Raporların yararlılığı konusunda,alıcılardan geribildirim in sağlanmamaktadır,	%45
%35	3-Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında,muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaktadırlar,	%50
%10	4-Kontrol raporlarını alan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün kurmay personeli arasında kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır,	%15
%45	5-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur,	%45
%60	6-Raporların alıcıları(işletme yöneticileri),temel(gerekli)muhasebe bilgilerine sahip değildir,	%63
%10	7-Düzenlenen kontrol raporları terminoloji sorunlarına sahiptir,	%20
%10	8-Raporların alıcıları bunların biçimlerinden memnun değildir,	%15
%15	9-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir.	%30

Bölüm yöneticilerinin verdikleri yanıtlara göre, kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda en fazla bulunan istenmeyen durumlar şunlardır:

- 1-Raporların alıcılarının, temel muhasebe bilgilerine sahip olmamaları,
- 2-Raporların yararlılığı konusunda, alıcılardan geribildirim sağlanmaması.

Hem muhasebeciler hem de bölüm yöneticileri, yukarıda belirtilen bu iki durumun kendi kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda en fazla karşılaşılan istenmeyen durumları oluşturduklarını belirtmişlerdir.

Bölüm yöneticileri aynı zamanda, öteki işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinde bulunma olasılığı en yüksek olan istenmeyen durumları, yukarıda belirtilen iki duruma ek olarak ayrıca, kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticilerin aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaları durumu ise kontrol raporlama sistemlerinin esneklikten yoksun olması durumunun oluşturduğunu belirtmişlerdir.

SORU 8-Bölüm yöneticileri, kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinde, halihazırda kontrol raporlarının etkinliğini önleyen etkenler ya da sorunlar olarak, şu engelliya da sorunları belirtmişlerdir:

- 1-Raporların zorunlu kıldığı ivedi gereksinimlerin, sürekli bir biçimde izlenmemesi,
- 2-Kontrol raporları normal olarak aylık finansal bir tabloca içerilmektedir. Birleşik raporlama ve konsolidasyon amacıyla gereksinim duyulan bilgiler, raporların bir kontrol aracı olarak etkililiğini azaltmaktadır. Örneğin; raporların son derece kısa bir tablo halinde sunulmaları zorunlu kılınmaktadır ki, bu durumda sapmalara ilişkin açıklamaların yeterli bir biçimde yapılması olanaksızdır. Bu durumda sapmalara ilişkin açıklamalar, raporlara ek olarak daha sonra sunulmaktadır.

- 3-Eğitim programlarına karşın, temel sistemi anlamada hala güçlük çekilmektedir. Temel sistemin iyi bir biçimde anlaşılması da sistemin ulaşabileceği etkinlik düzeyindeh daha düşük bir etkinlik düzeyine ulaşmasına neden olmaktadır.
- 4-Muhasebe raporları, işletmede gerçekleşen giderlerin standartlara uygun olup olmadığını kontrol etmekle sorumlu denetçilere sunulmaktadır. Öteki kurmay görevlilerin tümü, işletme yöneticilerine rapor sunarlar. Aynı zamanda muhasebe bölümünün de, raporlarını işletme yöneticilerine sunması gerekmektedir.
- 5-Çeşitli satış bölümleri ve çeşitli fabrika imalat döşem ve donatımları, doğruluğundan zaten kuşkuilanılan giderlerin dağıtımını zorunlu kılmaktadır. Bu durumda düzenlenen raporların doğruluğundan da, kuşku duyulabilmektedir.
- 6-Yedinci soruda belirtilen istenmeyen durumların tümü ve özellikle son olarak belirtilen istenmeyen durumdan bir önceki durum, yani "kontrol raporlarının biçiminden alıcıların memnun olmamaları" durumu çok yaygındır.
- 7-Raporlar çoğu kez, ancak verilerin ayrıntılı bir biçimde incelenmesinden sonra açıklanan ve geçmişte oluşan eylemlere ilişkin sonuçları içermektedir.
- 8-Raporlamada bilgisayarın kullanılması, kontrol raporlama sistemine son derece katı ya da sert bir nitelik kazandırmaktadır.
- 9-Bir önceki muhasebe dönemine göre bütçe ödeneklerinde yapılan değişiklikler, rakamların doğruluğu ve karşılaştırılması konusunda kuşku uyandırmaktadır.
- 10-Genellikle önemli bir sorunumuz bulunmamaktadır. Bununla birlikte, halihazırdaki stok kontrol raporlama sistemimiz, çok etkili değildir. Kontrol Raporlama sistemimiz, işletmemizde karşılaşılan birçok farklı sorunu çözümleyebilecek bir esnekliğe sahip değildir.

11-Yedinci soruda belirtilen istenmeyen durumların tümü,işletme-
mizin kontrol raporlama sisteminde halihazırda mevcuttur.

12-İşletme yöneticilerine sunulmak amacıyla,hiçbir kontrol ra-
poru düzenlenmemektedir.

13-Muhasebecilerin hazırlayıp gönderdikleri raporların doğrulu-
ğundan kuşku duyulmaktadır.

SORU 9-Kontrol raporlaması durumunda rol oynayan çeşitli temel
unsurların görelî önemleri,bölüm yöneticilerine göre a-
şağıda görüldüğü gibidir:

<u>Kontrol Raporlaması İletişim</u> <u>Durumunun Temel Unsurları</u>	<u>Bu Temel Unsurların Gö-</u> <u>relî Etkisi</u>				
	<u>1 ci</u>	<u>2 ci</u>	<u>3 cü</u>	<u>4 cü</u>	<u>5 ci</u>
1-Raporun Biçimi ve İçeriği	90	10	0	0	0
2-Raporu İletmede Kullanılan Kanallar	0	45	25	25	5
3-Raporu Düzenleyen Kişi	0	10	25	60	5
4-Raporun Direkt Alıcısı	10	35	50	5	0
5-Raporun Endirekt Alıcıları	0	0	0	10	90

Yukarıda görüldüğü gibi,bölüm yöneticilerinden alınan yanıtlar,
bölüm yöneticilerinin kontrol raporlaması iletişim durumunda en önem-
li unsur olarak kabul ettikleri unsurların,görelî etkilerini göster-
mektedir.Bu temel unsurları,bölüm yöneticilerinin verdikleri yanıt-
ların yinelenme sayısına göre,en önemlisinden en önemsizine doğru a-
şağıda görüldüğü gibi sıralamak olasıdır:

- 1-Raporun biçimi ve içeriği,
- 2-Raporu iletmede kullanılan kanallar,
- 3-Raporun direkt alıcısı,
- 4-Raporu düzenleyen kişi,
- 5-Raporun endirekt alıcıları.

SORU 10-Bölüm yöneticilerinin üç adet ilkeler dizisine iliş-
kin kişisel tercihleri,toplam olarak aşağıda görüldü-
ğü gibidir:

<u>Dizinin Numarası</u>	<u>Dizinin Yeğ Tutulma Oranı</u>
1	45
2	0
3	55

Bu soruya ilişkin olarak bölüm yöneticilerinden alınan yanıtlar, aynı soru için yönetim muhasebecilerinden alınan yanıtlara genellikle yine benzemektedir. Yukarıdaki sonuçlardan, bölüm yöneticilerinin yarısından fazlasının, kendilerine sunulan kontrol raporlarının hazırlanmasında, yönetim muhasebecilerinin Üçüncü Diziyi izlemelerini yeğ tuttukları açıkça görülmektedir. Bölüm yöneticilerinin %45'i de, Birinci Diziyi yeğ tutmuştur. Bölüm yöneticilerinin, Birinci Diziyi yeğ tutmalarını destekleyici nitelikte belirttikleri gerçek nedenler şunlardır:

- 1-Bu Birinci Dizi, iyi bir rapor sunmak için gerekli özellikleri içermektedir. Başka bir deyişle, bu dizi raporların temel özelliklerini içermektedir: Başka bir deyişle, bu dizi raporların temel özelliklerini oluşturan; anlaşılır, güvenilir, zamanlı ve yararlı vb. temel özellikleri içermektedir.
- 2-Birinci Dizi, bölüm yöneticilerinin kontrol raporlarında bulunmasını istedikleri özellikleri, yeterli bir biçimde açıklamaktadır.
- 3-Birinci Dizinin, on ikinci sırada bulunan ilkesi dışında kalan öteki tüm ilkelerini benimsiyorum. İkinci Dizi son derece kısa ya da eksik, Üçüncü Dizi de son derece uzun ya da ayrıntılıdır.
- 4-Bu Birinci Dizi biz işletme ya da bölüm yöneticilerine, bizim için en yararlı olan ilkeler karmasını ya da bileşimini sunmaktadır.
- 5-İkinci Dizi son derece genel ilkeleri içermekte, Üçüncü Dizi de son derece ayrıntılı bir dizidir.
- 6-Çünkü bu Birinci Dizi; zamanlılığa, kolayca anlaşılabilirliğe, doğruluğa, yararlılığa, ayrılık ilkesine, standartlaştırmaya, rapor hazırlama maliyetlerine son derece önem vermektedir. Bu ilke-

ren dizisi ayrıca, karmaşık ve anlamsız raporlar alarak kıymetli zamanını harcamak istemeyen ya da zamanına önem vermek zorunda olan üst düzey işletme yöneticilerinin görüş ve düşüncelerini de yansıtmaktadır.

Öte yandan bölüm yöneticilerince Üçüncü Dizinin yeğ tutulmasını destekleyici nitelikte belirtilen gerçek nedenler de şunlardır:

- 1-Üçüncü Dizi, bölüm yöneticilerince raporlarda bulunması istenen özellikleri belirtmekte ve ayrıca daha sıhhatli ve güvenilir raporların hazırlanmasına olanak sağlamaktadır.
- 2-Üçüncü Dizi, bir kontrol raporlama sisteminin gerçekleştirilmesi ya da kurulması konusunda daha ayrıntılı bir yaklaşımı sunduğu için yeğ tutulmaktadır. Birinci Dizide belirtilen ilkeler, ancak kontrol raporlama sistemi belirlendikten ya da kurulduktan sonra bir değere sahiptir. Öte yandan İkinci Dizinin içerdığı ilkeler de eksiktir.
- 3-Kontrol raporlarının gereksinimlere uygun bir biçimde düzenlenmelerine olanak sağlamaktadır.
- 4-Raporların alıcıları olan işletme yöneticileri, hangi bilgilere gereksinim duyduklarını söyleyebilmektedirler. Raporların hazırlayıcıları olan muhasebeciler ile alıcıları olan yöneticiler arasında yapılan tartışmalı toplantılar, hem muhasebecileri hem de yöneticileri raporların içeriği konusunda kesinlikle bilgililemektedir ve eğer işletme yöneticilerine istedikleri gerekli bilgiler sunulmuyorsa, bu durumda bilgiler hemen değiştirilebilmektedir.

SORU 11-Size göre en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına, belirtilen üç ilkeler dizisinden hangisi olanak sağlayabilir?

Dizinin Numarası _____

Bu soru yönetim muhasebecilerine sorulmamış, sadece bölüm yöneticilerine sorulmuştur. Bu soru her bölüm yöneticisinin, en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasını sağlayacak diziyi belirtmesi

için sorulmuştur. Bu sorunun amacını, bölüm yöneticilerinin onuncu soruda belirttikleri kişisel tercihleri ile üç dizinin potansiyel değerlendirilmeleri arasında herhangi bir başkalık bulunup bulunmadığının belirlenmesi oluşturmaktadır. Bu soruya ilişkin özet sonuçlar aşağıda görüldüğü gibidir:

<u>Dizinin Numarası</u>	<u>Dizinin Yeğ Tutulma Oranı</u>
1	45
2	0
3	55

On birinci soru için alınan yanıtlar, bölüm yöneticilerinin yarısından fazlasının, en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına olanak sağlayabilecek bir dizi olarak Üçüncü Diziyi seçtiklerini göstermektedir.

Yukarıdaki sonuçlar bölüm yöneticilerinin görüş ve düşüncelerinde hiçbir değişimin olmadığını göstermektedir. Başka bir deyişle, bölüm yöneticilerine sorulan onuncu soru ile on birinci sorudan alınan özet yanıtların karşılaştırılması, yöneticilerin onuncu soruda kişisel olarak Üçüncü Diziyi yeğ tuttuklarını, on birinci soruda da, en etkin bir kontrol raporlama sisteminin oluşmasına yine Üçüncü Dizinin olanak sağlayabileceğini belirttiklerini göstermektedir. Bu on birinci soruya kişisel olarak verilen gerçek yanıtlar, aşağıda görülmektedir. Birinci Dizinin en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına olanak sağlayabileceğini belirten bölüm yöneticileri, bu kanıllarını destekleyici nitelikte şu gerçek nedenleri belirtmişlerdir:

1-Birinci Dizi bir yandan bilgilerin hacmini en azlayabilirken, öte yandan, raporun içeriğinin değerini ve yararını da en yüksekleyebilmektedir.

2-Birinci Dizi ayrıntılı değildir ve kolay anlaşılmaktadır.

3-Hiçbir neden belirtilmemiştir.

Öte yandan, Üçüncü Dizinin en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına olanak sağlayabileceğini belirten bölüm yöneticileri de, bu kanıllarını destekleyici nitelikte şu gerçek nedenleri belirtmişlerdir:

- 1-Bölüm yöneticilerinin gereksinimlerine uygun bir biçimde hazırlanacak olan kontrol raporları,yöneticilerin kontrolü gerçekleştirmede ve sürekli kılmalarında onlara en etkin bir biçimde yardım edecektir.
- 2-Üçüncü Dizinin içerdiği ilkeler,daha açık bir biçimde tanımlanmaktadır.Bu nedenle de,anlaşılmaları daha kolaydır.İşletme yöneticileri raporlarda bazı değişikliklerin yapılmasını istediklerinde,bu değişikliklerin yöneticilerce tartışılmasına bu dizi daha fazla olanak sağlamaktadır.
- 3-Çünkü Üçüncü Dizice içerilen ilkeler,bir işletme bölümündeki tüm gereksinim durumlarını belirlemekte ve gerekli sayıda alt sistemlerin bütünleşmesinden oluşan yetkin bir raporlama sisteminin geliştirilmesine olanak sağlamaktadır.
- 4-Bu Üçüncü Dizide belirli ilkeler ve amaçlar ileri sürülmektedir.
- 5-Eğer bir raporlama sistemi ilk kez kurulacaksa bu durumda, Üçüncü Dizi,sahip olduğu ilkeler açısından daha ayrıntılı bir niteliğe sahiptir.Bizim finansal kişilerimiz,Üçüncü Dizice içerilen bu ilkelerin bir çoğunu doğal olarak izlemektedirler.
- 6-Bu Üçüncü Dizi bir işletmenin sahip olduğu raporlama sisteminin incelenmesi için bir temel oluşturmaktadır.Bir işletmenin raporlama sistemine ilişkin bir analiz,Üçüncü Dizice içerilen temel ilkeleri izlemesi sonucunda,Birinci Dizide belirlenen gereksinimleri ya da koşulları karşılayan bir programın geliştirilmesi olanağı elde edilecektir.
- 7-Üçüncü Dizi kontrol raporlarınının hem muhasebecilerin hem de bölüm yöneticilerinin isteklerine uygun bir biçimde hazırlanmasına olanak sağlamaktadır.

Bölüm yöneticilerinden biri de,aşağıda belirtilen nedenleri ileri sürerek,Birinci Dizi ile Üçüncü Dizinin bir karışımını ya da bileşimini seçebileceğini belirtmiştir:

Bu iki dizinin bir bileşimi, üst düzey işletme yöneticileri ile gözlemci personelin gereksinimlerini karşılayabilecektir. Herkes kendi görevini en iyi biçimde yerine getirmek için farklı ya da değişik raporlara gereksinim duyar. Aynı zamanda kişilerin gereksinimleri de birbirinden farklıdır ve çeşitlidir.

SONUÇ

Günümüzde işletme boyutlarının giderek büyümesi, imalat endüstrisi işletmelerinin yönetiminde dikkatleri ister istemez, yöneticilere sunulacak kontrol raporlarına ve kontrol raporlama ilkelerine çekmektedir. Bu nedenle hem özel kesimde hem de kamu kesiminde eylemlerini sürdüren işletmelerin, kontrol raporlama sürecinde izleyecekleri ayrıntılı ilkeler dizisinin geliştirilmesi konusunda büyük çaba harcamaları gerekmektedir. İşletmelerde muhasebe bilgilerinin bölüm yöneticilerine etkin bir biçimde iletilmesine olanak sağlayacak ve aynı zamanda bugün işletmelerde muhasebe bilgilerinin etkin bir biçimde iletilmesini önleyen engelleri elimine edebilecek ilkeler dizisi henüz geliştirilmemiştir.

Bu nedenle çalışmamızın temel amacını, yönetim muhasebecilerine, kontrol bilgilerini bölüm yöneticilerine finansal kontrolün gerçekleştirilmesi amacıyla, etkin bir biçimde iletilmesi için kontrol raporlama sürecinde izlenecek ayrıntılı ilkeler dizisinin sağlanması oluşturmuştur. İşletmelerde muhasebe bilgilerinin finansal kontrolün gerçekleştirilmesi amacıyla bölüm yöneticilerine etkin bir biçimde iletilmesi konusu, öncelikle kuramsal açıdan, biçimsel ve doğal boyutlar içinde araştırılmaya çalışılmıştır. Daha sonra kuramsal sınırların içinde kuru öneriler sunmak yerine, uygulamalı bir çalışmayla daha

geçerli ve gerçekçi sonuçlara varılacağı kanısı ile Eskişehir, Kütahya ve Ankara yöresinde eylemlerini sürdüren yirmi dört imalat endüstrisi işletmesinde kontrol raporlama sistemine ilişkin bir anket uygulamasına yer verilmiştir.

Daha önce de belirtildiği gibi bu çalışmamız, işletmelerde bölüm yöneticilerinin finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla aldıkları kararlarda ve harcadıkları çabalarda gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini raporlayan ve ileten yönetim muhasebesi işlevi üzerinde yoğunlaşmıştır. Yönetim muhasebesi, işletme örgütünün tüm düzeylerindeki yöneticilerin almak zorunda oldukları yönetim kararları için gereksinim duydukları ekonomik ve finansal nitelikteki ilgili bilgileri sağlamak için varlığını sürdürür. Etkin bir yönetim muhasebesi sisteminin, tüm bölüm yöneticilerine gereksinim duydukları bilgileri sağlaması gerekir. Tüm yönetim düzeylerindeki işletme yöneticileri, alacakları planlama ve özellikle kontrol kararlarında yönetim muhasebesi sistemince bağlanan bilgilerden oldukça yararlandıklarında, etkin bir yönetim muhasebesi sistemini geliştirme ve bu sisteme işlerlik kazandırma maliyeti karşılanmış demektir. Çünkü, yönetim muhasebesinin iletişim ya da raporlama evresinin yerine getirilme biçimi, tüm muhasebe sürecini etkilemekle kalmamakta, aynı zamanda iletişim evresi bir ekonomide muhasebe sürecinin bir hizmet olarak varlığını da kanıtlayan bir evreyi oluşturmaktadır. Yönetim muhasebesinin iletişim evresi yerine getirilmedikçe, muhasebe süreci sadece verileri tanımlamaya ilişkin eylemlerini yerine getirmek için mevcut olacak ve bu nedenle de, ekonomiye gerçekte hiçbir yararı olmayacaktır. Eğer örgütün bir bütün olarak işlevini etkin bir biçimde gerçekleştirmesi ve doğru kararların alınması için gerekli olan verilere sahip olması isteniyorsa, bu durumda iletişimin etkin bir biçimde yerine getirilmesi gerekir. Çağdaş işletme örgütünde yönetim muhasebecisinin başarısı, aslında muhasebe kayıtlarındaki yararlı bilgileri işletme yöneticilerine iletme yeteneğine bağlıdır. Muhasebecilerin, son derece kolay anlaşılacaklarına inanarak kıvançla sundukları raporların, gerçekte

alıcılara, gereksinim duyulan bilgileri iletmediği ya da içermediği saptanmıştır. Kişilerarası iletişim alanında kişilerarası etkin iletişime ilişkin olarak belirlenen ilkeleri, yönetim muhasebecilerince düzenlenen yönetim raporlarında karşılaşılan sorunlara ve zayıflıklara uygulama çarelerini arayıp bulma konusunda ümit verici bir ilerleme görülmemiştir. Bu nedenle çalışmamızda, kişilerarası etkin iletişime ilişkin ilkeler, yönetim raporlarında karşılaşılan sorunlara ve zayıflıklara uygulanmıştır.

Bu çalışmamızın bir başka amacını daha önce de belirtildiği gibi, işletme yöneticilerinin karar alma ve sorun çözme yetenek ve etkinliklerinin arttırılması oluşturur. Başka bir deyişle, bu çalışmamızın en önemli amacını, yönetim muhasebecilerine ve yönetim muhasebesi disiplinine, muhasebe bilgilerinin işletmenin sorumluluk birimlerinde finansal kontrolün gerçekleştirilmesi amacıyla, etkin bir biçimde iletilmesini sağlamak için, işletmenin kontrol raporlama sürecinde izlenmesi önerilen ayrıntılı ilkeler dizisinin sağlanması oluşturmıştır. İşletmelerin kontrol raporlama sürecinde, yönetim muhasebecilerince izlenmesi önerilen bu ayrıntılı ilkeler dizisi, halihazırda kişilerarasında etkin bir iletişimi gerçekleştirmede izlenen genel ilkeler dizisine dayandırılmıştır.

Bu çalışmamızda aşağıda belirtilen varsayım kabul edilmiştir: Kişilerarası iletişim alanında, kişilerarasında etkin bir iletişimi gerçekleştirmek için halihazırda izlenmekte olan genel ilkeler dizisi mevcuttur. Kişilerarası iletişime ilişkin bu genel ilkeler dizisinin dikkatli bir biçimde incelendikten sonra, bu ilkelerin muhasebe bilgilerinin bölüm yöneticilerine iletişimi sürecine bilinçli bir biçimde uygulanması; muhasebe bilgilerinin bölüm yöneticilerine etkin bir biçimde iletilmesine olanak sağlayacak ve aynı zamanda işletmelerde bugün muhasebe bilgilerinin etkin bir biçimde iletilmesini önleyen engellerden büyük bir çoğunluğunu elimine edecek ayrıntılı ilkeler dizisinin oluşmasına da olanak sağlayacaktır.

Bu çalışmamızın yönetim muhasebecilerine ve yönetim muhasebesi

disiplinine, aşığıda belirtilen üç yönde yararlı olacağı kanısındayız:

- 1-Yönetim muhasebesinin finansal kontrol amacıyla gerçekleştirdiği etkin iletişimi etkileyen ve bu iletişimde rol oynayan önemli unsurları belirlemede,
- 2-İşletmelerde muhasebe bilgilerinin kontrol amacıyla etkin bir biçimde iletilmesini önleyen engelleri belirlemede,
- 3-Yönetim muhasebecilerinin etkin iletişimi gerçekleştirebilmeleri amacıyla, kontrol raporlama eylemlerinde izlenmeleri için önerilen ve yönetim muhasebecilerinin gerçekleştirdikleri iletişimin etkinliğini önleyen engelleri ortadan kaldıran ayrıntılı ilkeler dizisini belirlemede.

Daha önce de belirtildiği gibi çalışmamız, şu dört araştırma çabasına dayandırılmıştır:

- 1-Kişilerarası iletişim konusunda yapılan kaynak araştırması:
Bu kaynak araştırmasının amacını, kişilerarası iletişimlerin niteliğine ilişkin genel ilkelerin elde edilmesi, iletişim sürecinde rol oynayan önemli unsurların ya da değişkenlerin belirlenmesi ve kişilerarası etkin bir iletişimi gerçekleştirmede izlenmek amacıyla kişilerarası iletişim alanındaki otoritelerce önerilen genel ilkeler dizisinin belirlenmesi oluşturmuştur,
- 2-Yönetim muhasebesinin iletişim yönü üzerinde yapılan kaynak araştırması: Kontrol amacıyla yapılan muhasebe iletişiminin hedefleri; etkin iletişimin, yönetim muhasebesinin bir unsuru olarak, kontrol için önemi; işletme içi muhasebe bilgi sistemlerinin genel niteliği ve bu sistemlerde rol oynayan önemli değişkenler ya da unsurlar; bugün raporlama sürecini ve dolaşısıyla etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesini önleyen engeller konusunda bilgiler toplamıştır,
- 3-İmalat endüstrisi işletmelerinde yapılan bir örnek olay çalışması: İşletmede yönetim muhasebesi bölümü ile bölüm yöneticileri arasında işleyen kontrol raporlama sistemi üzerinde

yoğunlaşan bir örnek olay çalışması yapılmıştır.

4-Anket araştırması:Anket araştırmasında,kontrol raporlamasıyla ilgili bulunan yönetim muhasebecileri ile bölüm yöneticilerinin,kontrol raporlama sürecine ilişkin görüş ve düşüncelerinin elde edilmesi ve aynı zamanda yapılmış olan kaynak araştırması sonucunda elde edilen bazı kavramların ampirik sınamalarının gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır.

Muhasebe Bilgi Sisteminin;işletme yönetiminin planlamada,karar almada ve kontrolde kullandığı verilerin raporlanmasıyla ilgili yönü,Yönetim Muhasebesi olarak bilinir.Yönetim Muhasebesi Sistemi;veri toplama tekniklerinden oluşan,yönetimsel planlama,karar alma ve kontrol üzerinde yoğunlaşan bir sistemdir.Yönetim Muhasebesi,yönetim bilgi sisteminin bir unsuru olarak;verileri toplama,süreçleme ve iletme gibi aynı temel eylemleri yerine getirir.Bu temel eylemler bilindiği gibi,yönetim bilgi sisteminin de genel görevini oluşturuyordu.Yönetim Muhasebecisinin en önemli özelliğini,yöneticilerin bilgi gereksinimlerini belirlemesi ve bu bilgi gereksinimlerini karşılayabilecek nitelikteki muhasebe bilgi sistemini düzenlemesi oluşturur.Geleceğin yönetim muhasebecisi,sistem analisti ya da bilgi uzmanı olmalıdır. Bundan böyle yönetim muhasebecileri,bilgi sistemlerindeki evrimin(gelişmenin)en önemli parçasını oluşturmaktadırlar.Bu çalışmamızın odak noktasını,yönetim muhasebesinin raporlama evresi olarak adlandırılan "İletişim evresi"oluşturur ve işletme içinde süreçlenen verilere gereksinim duyan bölümlere bu verilerin iletilmesini ve sunulmasını zorunlu kılar.Süreçlenen veriler,ilgili işletme bölümlerine muhasebe raporları aracılığıyla iletilir.Yönetim Muhasebesinin en önemli işlevlerinden birini,işletme yöneticilerinin yönetimleri altında bulundukları ve sorumlu oldukları ekonomik kaynaklar üzerinde finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla harcadıkları çabalarda onlara yardımcı olacak bilgileri sağlaması oluşturur.

Bu bilgilerin işletme yöneticilerine kontrolü yerine getirmede kullanmaları için iletilmesi,"kontrol raporlaması"olarak bilinir.

Bu bilgileri işletme yöneticilerine iletmede kullanılan aracı, "kontrol raporları" oluşturur. Kontrol raporu, gerçek finansal başarı ile planlanan başarının birbiriyle uyuşmadığı alanları belirtir. Raporlar sadece aksaklıkların nerelerde bulunduğunu belirtmekle kalmaz, ayrıca aksaklıkların olası çözüm yollarının neler olacağını da belirtirler. Anket araştırmasının gerçekleştirildiği imalat endüstrisi işletmelerinde, yönetim muhasebecilerinin yaklaşık olarak %81'i, işletme yöneticilerine bilgi vermenin ve genellikle muhasebe bilgilerini işletme yöneticilerine iletmenin kontrol raporlamasının amacını oluşturduğu konusunda birleşmişlerdir. Öte yandan bölüm yöneticilerinin de yaklaşık olarak %72'si, kontrol raporlamasının amacını, kendilerine kontrol işlevini yerine getirirken gereksinim duydukları bilgilerin sağlanmasından oluşması gerektiği konusunda birleşmişlerdir.

İşletmede bir sorumluluk biriminin gerçekleştirdiği (fiili) finansal başarının, planlanan ya da bütçelenen başarıya uygunluğu, "finansal kontrol" olarak tanımlanır, Başka bir deyişle, kontrol tekniklerinin ya da yöntemlerinin kullanılması suretiyle ulaşılmak istenilen faaliyet düzeyini ifade eder. Finansal kontrol gerçekleştirildiğinde, işletmenin önceden belirlenen amaçlarını gerçekleştirmek için, mevcut kaynakları genellikle etkin ve becerikli bir biçimde kullandığı kabul edilir. İşletme yöneticilerinin finansal kontrolü sürdürmedeki başarı dereceleri, almış oldukları bilgilerin ilgili doğru ve zamanlı olmasına büyük ölçüde bağlıdır. Finansal kontrol süreci; planlanan finansal başarıdan, gerçekleştirilen finansal başarıdan ve bu iki başarı düzeyi arasındaki sapmalardan oluşan sürekli bir bilgi akışını ifade eder. İşletme yöneticileri bu sürekli bilgi akışı aracılığıyla; kontrol edilmeyen alanlar ile düzeltici önlemlerin alınmasına gereksinim gösteren alanları öğrenmiş olur. İşletme yöneticilerinin finansal kontrol işlevini sürekli bir biçimde yerine getirme başarısının düzeyi, muhasebe bilgilerinin işletme yöneticilerine onların gereksinim duydukları anda sunulmasına, sunulan bilgilerin, ilgili ve doğru olmasına büyük ölçüde bağlıdır.

Genellikle her işletmede, sorun çözümleyici bölümlerin görevlerini, etkin bir biçimde yerine getirmeleri için ilgili, doğru ve zamanlı bilgilere sahip olmaları gerekir. Gerçekte, işletmede yönetim kararlarının alınması ve işletme sorunlarının çözümü için öncelikle ilgili, doğru ve zamanlı bilgilere gereksinim duyulur. Sorun çözümünde ve karar almada gereksinim duyulan ilgili bilgileri üretmek ya da sağlamak amacıyla, sistemler geliştirilmiştir. Bu sistemler, "Bilgi Sistemleri" olarak adlandırılır. Öte yandan Yönetim Bilgi Sistemi kavramı, işletme yönetimine hizmet etmek için varlığını sürdürür. Yönetim Bilgi Sisteminin amacını, yöneticilere verilen ekonomik kaynakların kullanımına ilişkin kararların alınmasında gereksinim duyulan bilgileri, bu yöneticilere sağlaması oluşturur. Yönetim Bilgi Sistemi, verileri ham madde olarak kabul eden, bir ya da daha fazla dönüşüm (değişim) süreci aracılığıyla, mamul olarak bilgi üreten bir sistemdir. Yönetim Bilgi Sistemi, temel bilgi sistemlerini ve bunları oluşturan alt bilgi sistemlerini içerir. Temel bilgi sistemleri; Muhasebe Bilgi Sisteminden, Üretim Bilgi Sisteminden, Pazarlama Bilgi Sisteminden, Personel Bilgi Sisteminden ve Öteki Önemli Bilgi Sistemlerinden oluşur. Her temel bilgi sistemi de, alt bilgi sistemlerinden oluşur. Örneğin; Muhasebe Bilgi Sistemi; Genel Muhasebe Sistemi, Maliyet Muhasebesi Sistemi, Yönetim Muhasebesi Sistemi, Kârlılık Muhasebesi Sistemi, Sorumluluk Raporlama Sistemi vb. sistemlerden oluşur.

Kontrol raporu, yönetim muhasebecisi ile kontrol işlevini yerine getiren bölüm yöneticileri arasındaki iletişimi sağlayan temel aracı oluşturur. İşletmelerde kontrol işlevinin başarılı bir biçimde yerine getirilmesi ve işletmenin etkin bir biçimde eylemlerini sürdürmesi arzulanıyorsa, yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticilerinin işbirliği yapmaları gerekir. Bu işbirliğinin sağlanması için de, kontrol raporları aracılığıyla etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesi ve bu iletişimin sürekli kılınması gerekir. Uygulama yapılan işletmelerde, yönetim muhasebecilerinin %75'i, raporlama evresinin kontrol işlevinin yerine getirilmesinde çok önemli olduğunu, %25'i de son derece ö-

nemli olduğunu belirtmiştir.Öte yandan bölüm yöneticilerinin de %50'si,kontrol raporlarının kontrol işlevinin yerine getirilmesinde çok önemli,%30'u da son derece önemli rol oynadıklarını kabul etmiştir.

Uygulamada imalat endüstrisi işletmelerinde kullanılan belirli türdeki kontrol raporlarının içerikleri,büyük ölçüde birbirine benzetilmektedir.Belirli bir işletme bölümü için hazırlanan kontrol raporu genellikle;sorumluluk biriminin gerçek finansal başarısını,planlanan ya da bütçelenen başarısını ve bu iki başarı arasındaki farkı içerir. Bu fark "sapma"olarak tanımlanır.İşte bu sapmalar,işletme yöneticilerinin kontrol sürecindeki görevlerini yerine getirmeleri amacıyla gereksinim duydukları bilgiyi oluşturur.Bu sapmalar yöneticilerin dikkatini;yüksek,yetersiz ya da yeterli başarı gösteren bölümler üzerine çeker.Olumsuz sapmalar,ileride bir tehlike olabileceğini ortaya koyar. Olumlu sapmalar ise yöneticilerin sorumlulukları altında bulunan ekonomik kaynakları etkin bir biçimde kullandıklarını belirtir.Çalışmamız,kontrol raporlarının içeriğinin belirlenmesi konusu yerine,içeriklerinin işletme yöneticilerince kontrol sürecinde etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayacak şekilde sunulmaları konusu üzerinde yoğunlaşmıştır.Uygulama yapılan işletmelerde muhasebecilerin yaklaşık %96'sı,düzenlemiş oldukları kontrol raporlarının kontrol bilgilerini etkin bir biçimde ilettiğini belirtmişlerdir.Öte yandan bölüm yöneticilerinin %75'i de,almış oldukları kontrol raporlarının kontrol bilgilerini etkin bir biçimde ilettikleri kanısında olduklarını belirtmişlerdir.Uygulama yapılan işletmelerin %40'ında,muhasebeci ile yöneticilerin raporların etkinliği konusunda aynı görüşe sahip oldukları belirlenmiştir.İşletmelerin geriye kalan %60'nda,muhasebeci ile yöneticilerin kontrol raporlama sisteminin etkinliği konusunda farklı kanıda oldukları saptanmıştır.Bu farklı kanının oluşmasına,bölüm yöneticileri ile muhasebecilerin işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerini kendilerine göre değerlendirmeleri yol açmıştır.Elde edilen bu sonuçlar uygulama yapılan işletmelerde kontrol raporlama sistemlerinin etkinliği konusunda muhasebeci ile bölüm yöneticilerinin farklı görüş

ve düşüncelere sahip olduklarını açıkça göstermektedir. Ayrıca cari kontrol raporlama sistemlerindeki aksaklık ya da zayıflıkların, işletme yöneticilerince bilindiğini ve işletme yöneticilerince bu aksaklıkların ortadan kaldırılması için çaba harcandığını gösteren kanıtlar da elde edilmiştir.

Bu çalışmamızın sonuçları, kontrol raporlarının ve kontrol raporlama sistemlerinin amaçlarına ulaşmadıklarını ve sahip olmaları gereken etkinliğe sahip olmadıklarını ve iletişim durumu ile ilgili engellerin ya da sorunların bulunduğunu ve bu engellerin ya da sorunların bir iletişim aracı olan kontrol raporlarının etkinliğini azalttığını ortaya koymuştur. Kontrol raporlama sürecinde karşılaşılan belirli engeller şunlardır:

- 1-İşletme yöneticilerine gereğinden çok kontrol raporunun düzenlenerek gönderilmesi. Gereğinden çok kontrol raporu işletme yöneticilerini bunaltmakta ve raporların yöneticilerince etkin bir biçimde kullanılmalarını engellemektedir. Uygulama yapılan işletmelerde bölüm yöneticilerinin %5'i, yönetim muhasebecilerinin de %4'dü, kendi kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda gereğinden çok rapor hazırladığını belirtmişlerdir,
- 2-Kontrol raporlarının etkinliği ya da uygunluğu konusunda, raporları hazırlayıp gönderen yönetim muhasebecilerine, yöneticilerden geribildirim gelmemesi. Geribildirim olmaksızın, kontrol işlevinin gerçekleştirilmesi olanaksız olduğu gibi, aynı zamanda muhasebecinin maneviyatı da sarsılır. Uygulama yapılan işletmelerde muhasebecilerin %46'sı, bölüm yöneticilerinin de %45'i, kendilerinin kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda geribildirim bulunmadığını açıkça belirtmiştir,
- 3-Muhasebe bölümü ile bölüm yöneticilerinin, kontrol raporlama sisteminin planlanmasında ve geliştirilmesinde herhangi bir işbirliği yapmamaları. Muhasebecilerin %42'si, bölüm yöneticilerinininde %35'i, bu durumun kendi işletmelerinin kontrol ra-

porlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğunu belirtmiştir. Bu yüzdelerin farklı çıkmasının nedenini, farklı sayıda bölüm yöneticisi ve muhasebeciyle ilişki kurulması oluşturur. Daha önce de belirtildiği gibi, yirmi dört yönetim muhasebecisi ve yirmi de bölüm yöneticisiyle ilişki kurulmuştu. Bu durumda eşit sayıda yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticisi, kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerinin planlanmasında ve geliştirilmesinde bölüm yöneticileri ile muhasebe bölümünün aralarında herhangi bir işbirliği yapmadıklarını belirtmiş olsa bile, bu yüzdeler yine farklı çıkacaktır. Bu işbirliğinin gerçekleştirilmediği durumlarda, işletmenin kontrol raporlama sistemi, geleneksel sına ve yanılma yöntemine göre belirlenecek ve raporlama sistemi ile ilgili gruptan sadece birinin görüş ve düşünceleri, sistemin geliştirilmesinde daha etkili olacaktır. Bu durumda kontrol raporlama sistemi belirli bir tutarlılıktan, dengeden ve düzenden yoksun olacak ve muhasebeciler ile yöneticiler grubunun gereksinimlerini karşılamayacaktır.

- 4-Kontrol raporlarını hazırlayan muhasebe bölümünün kurmay personeli ile bu raporları alan işletme yöneticileri arasında, herhangi bir kişisel ilişkinin bulunmaması. Bu durumda, kontrol raporlama sistemi ile raporların biçimini ve içeriğini etkileyen kararların temelini sadece, muhasebe bölümü personelinin önyargıya dayanan kişisel görüş ve düşünceleri ve varsayımları oluşturur. Bu durum geribildirim önlediği gibi, kontrol raporlama sistemi de, alıcıların gereksinimlerini karşılama esnekliğini kaybedebilir. Bölüm yöneticilerin sadece %10'u, muhasebecilerin de %13'ü, bu durumun kendi raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olduğunu belirtmişlerdir.
- 5-Elektronik veri süreçleme aygıtının kullanılması sonucunda, kontrol raporlama sisteminin çoğu kez esnekliğini kaybetmesi. Elektronik veri süreçleme aygıtının kullanılması, kontrol

sistemlerinde ve düzenlenen kontrol raporlarında değişikliklerin ve düzeltmelerin yapılmasını güçleştirdiği gibi, ayrıca maliyetleri de yükseltir. İŖte bu durum, kontrol raporlama sürecinin etkinliğini zayıflatır. Uygulama yapılan işletmelerde bölüm yöneticilerinin %35'i, muhasebecilerin de %6'sı, kendi raporlama sistemlerinin halihazırda esneklikten yoksun olduğunu belirtmiştir. Bu yüzdelerin farklı olmasına, bölüm yöneticileri ile muhasebecilerin kendi işletmelerinin kontrol raporlama sistemlerini yine kendilerine göre değerlendirmeleri yol açmıştır. Aynı işletmede bir bölüm yöneticisi kendi raporlama sistemlerinin esnek olduğunu söylemesine karşın yönetim muhasebecisi esnek olarak belirtmemektedir. Çünkü bazı işletmelerde yönetim muhasebecisi ile bölüm yöneticileri esneklik kavramını farklı bir biçimde anlamaktadırlar.

6-Kontrol raporlarını alan işletme yöneticilerinin, temel ya da gerekli muhasebe bilgilerine sahip olmaması. Muhasebe ve muhasebe sistemleri konusundaki temel bilgi eksikliği, muhasebe raporlarının etkin bir biçimde kullanılmalrını önleyen önemli bir engeli oluşturur. Ancak bu konuda bilgi sahibi olan bölüm yöneticileri, kendilerine sunulan rapordaki rakamları analiz ederek, bölümün eylemleri ve başarısı konusunda çok değerli bilgiler elde edilebilirler. Uygulama yapılan işletmelerde muhasebecilerin %63'ü, bölüm yöneticilerinin de %60'ı, işletmelerindeki bölüm yöneticilerinin halihazırda temel muhasebe bilgilerinden yoksun olduklarını belirtmiştir.

Kontrol raporlarında karşılaşılan temel zayıflıklar da şunlardır:

dir:

1-Kontrol raporlarının gereğinden fazla sayıda veriyi içermesi ve bu veri kalabalığının raporların okunup anlaşılmasını güçleştirmesi: Kontrol raporları bir bilgi yığıını biçiminde görünmektedir. Raporların elektronik veri süreçleme aygıtlarıyla hazırlanması; raporların içerdii veriler kümesine yeni

veriler eklediği gibi, bu yeni eklenen veriler zaten çok uzun ve geniş olan raporların okunup anlaşılmasını daha da güçleştirir. Uygulama yapılan işletmelerde muhasebecilerin tümü, yöneticilerin kendi kontrol sistemlerinde düzenlenen kontrol raporlarının biçiminden hoşnut olduklarını belirtmiştir. Öte yandan bölüm yöneticilerin de %10'u, raporları alan yöneticilerin, halihazırda kendi kontrol sistemlerinde düzenlenen kontrol raporlarının biçiminden hoşnut olmadıklarını belirtmiştir.

2-Düzenlenen kontrol raporlarının eksik ya da zayıf bir terminolojiye sahip olması: Raporlarda kullanılan teknik dili ya da muhasebe terimlerini, muhasebeci olmayan yöneticiler çoğu kez anlamakta güçlük çekerler. Uygulama yapılan işletmelerde muhasebecilerin sadece %17'si, bölüm yöneticilerinin de sadece %10'u, kendilerinin kontrol raporlarında halihazırda terminoloji sorununun bulunduğunu belirtmiştir.

Bölüm yöneticilerinin %15'i, muhasebecilerin de %38'i, yukarıda belirtilen sekiz zayıflıktan ya da aksaklıktan hiçbirinin, halihazırda kendi işletmelerinin raporlama sistemlerinde mevcut olmadığını belirtmiştir. Sözü edilen tüm bu aksaklık ya da zayıflıklar, yönetim muhasebesinin raporlama evresine ya da raporların içeriğini oluşturan eylem ve teknikler üzerinde yoğunlaşan çalışmaya, gereken önemin verilmemesinden kaynaklanmaktadır. Yönetim muhasebecileri yakın bir zamana dek, kontrol raporlaması alanında izleyecekleri sağlam bir kuram ya da ilkeler dizisi olmaksızın, doğal yeteneklerini kullanarak raporlama evresini etkin bir biçimde yerine getirebileceklerine ve amaçlarına ulaşabileceklerine inanmışlardır.

Yapılan analiz, yukarıda sözü edilen engellerin ya da aksaklıkların oluşmasına yol açan ana nedenlerden birini, yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlama eylemlerinde izleyecekleri ve sağlam temellere dayanan doğru ve eksiksiz bir ilkeler dizisinin bulunmamasının oluşturduğunu ortaya koymuştur. Bugüne dek, çeşitli kişilerce çeşitli

ilkeler önerilmiştir. Önerilen bu ilkelerin bir kısmı son derece belirsiz oldukları gibi, oldukça da genel bir niteliğe sahiptirler ve aynı zamanda bir bütünlükten de yoksundurlar. Bu nedenle bu ilkeler muhasebecilere, sadece doğru yönü gösterirler ve yol gösterici ilke olma niteliğine sahip değildirler. Bu ilkeler, muhasebecilerin kendi yöntemlerini kullanarak ulaşmaya çalıştıkları son derece genel amaçları belirtirler. Öte yandan önerilen bu ilkelerin bir kısmı ise, gerçekten raporların içeriği ve bu içeriğin nasıl düzenlenmesi gerektiği konusunda ilgilidir. Önerilen bu ilkeler, bilgilerin kişiler arasında iletişimi ile ilgili disipline, başka bir deyişle, kişilerarası iletişimlerle ilgili kavramlara hiç dayanmamaktadır. Uygulama yapılan işletmelerde, yönetim muhasebecilerinin tam %75'i, kontrol raporlamasında bir takım yol gösterici ilkeler izlediklerini belirtmiştir. Muhasebecilerce halihazırda izlenen bu ilkelerin ancak %8'i biçimsel olarak belirlenmiş, geri kalan %92'si ise, biçimsel ^{olmayan} bir niteliğe sahiptir. Önerilen bu ilkelerin tümü, kişilerarası iletişimlerle ilgili kavramlara hiç dayanmadıkları için çalışmamızın Dördüncü Bölümünde, kişilerarası iletişim alanında yapılan araştırma çabaları aracılığıyla, etkin bir iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin temel, genellikle kabul edilen ve kişilerarası iletişimlerle ilgili kavramlara dayanan ilkeler dizisi sunulmuştur. Kişilerarası iletişim durumunda, genel iletişim amaçlarını gerçekleştirmede izlenmesi gereken ilkeler dizisinin ayrıntılı bir biçimde belirlenmesiyle, çalışmamızda kabul edilen varsayımın ilk kısmı doğrulanmakta ya da işlerlik kazanmış olmaktadır.

Yönetim muhasebecilerinin, kontrol raporlamasında ulaşmaya çalıştıkları ana amacı, bölüm yöneticilerinin kendi bölümlerinde finansal kontrolü gerçekleştirmeleri amacıyla, yöneticilerin davranışlarını biçimlendirmeleri oluşturur. Muhasebeciler, arzuladıkları davranış değişikliklerinin daha sonra oluşacağını umut ederek, tüm çabalarını yöneticilerin kişiliklerini değiştirmek için harcarlar. Muhasebeciler aynı zamanda, yöneticilerin kontrol raporlarına karşı ilgi duymalarını, kontrol raporlarının içeriklerini doğru olarak kabul etmelerini ve

raporların içeriklerinin yöneticilerce anlaşılmasını sağlamayı da amaçlarıdır. Muhasebecilerin bu amaçlarına ulaşabilmeleri için, iletişim çabalarını yönetmek ya da yönlendirmek amacıyla benimseyebilecekleri ve eylemsel basamakları içeren belirli ilkelerin bulunması gerekir. Bu gereksinimin karşılanması amacıyla çalışmamızda, yedi basamaktan oluşan ve yönetim muhasebecilerinin kontrol raporlama sürecine ilişkin amaçlarını gerçekleştirmek için harcadıkları çabalarına rehberlik edecek olan, geleneksel sına ve yanılma yöntemi yerine kişilerarası iletişim disiplinine dayanan sağlam bir ilkeler dizisinin geliştirilip sunulmasına çalışılmıştır. Sunulan bu ilkeler; etkin bir kişilerarası iletişimin gerçekleştirilmesine ilişkin genel ilkelere dayanmakta, yönetim muhasebesinin kontrol sürecine yönelik iletişim yönüne uygun düşmekte ve ayrıca bu ilkelerin kontrol raporlamasındaki aksaklıkları ya da engelleri önleyebileceğinden düşünülmemektedir. Daha önce de açıklandığı gibi, bu aksaklıkların ya da engellerin oluşmasına yol açan nedenlerin bir kısmını; yönetim muhasebecilerinin iletişim eylemlerine yardım eden, bu engelleri ortadan kaldıran, etkin bir iletişimin gerçekleşmesine olanak sağlayan ve sağlam temellere dayanan bir ilkeler dizisinin bulunmaması oluşturuyordu. Çalışmamızda sunulan ve yedi basamaktan oluşan ilkeler dizisinin, kontrol raporlama sisteminin planlama evresinde ve sistemin geliştirilmesi evresinin başında sürekli bir biçimde izlenmesi sonucunda, kontrol raporlamasına ilişkin engelleri ve sorunları daha oluşmadan önce elimine etme ya da ortadan kaldırma olanağı elde edilebilecektir. Başka bir deyişle, kişilerarası iletişim alanından alınan genel ilkelerin kontrol raporlama sürecine uygulanması sonucunda, muhasebe bilgilerinin finansal kontrol amacıyla etkin bir iletişimi gerçekleştirmiş ve halihazırda endüstri işletmelerinde muhasebe bilgilerinin etkin bir biçimde iletişimini önleyen engellerin üstesinden gelecek ya da bu engelleri ortadan kaldırarak ayrıntılı ilkeler dizisi oluşturulmuş olacaktır. Böylece, çalışmamızda kabul edilen varsayımın geri kalan kısmı da doğrulanmakta ya da işlerlik kazanmış olmaktadır.

Ekonomik kalkınmasını henüz tamamlayamamış tüm ülkelerde olduğu gibi, ülkemizde de işletme yöneticilerinin kararlarını dayandırdıkları kontrol raporları; yeterli olmadığı gibi, öte yandan bu raporların hazırlanmasına olanak veren raporlama ilkeleri de yeterli bir biçimde geliştirilmiş değildir. İşte bu nedenle de, yatırımla ilgili kararlardan günlük eylemleri yürütme ile ilgili kararlara dek, tüm kararlar büyük ölçüde belirsizlik riskleri taşıdığından; sermayenin, emeğin ve yönetici kapasitesinin verimsiz kılınması sonucunu doğurur. İşletmelerin verimliliklerini arttırabilmek ve sermaye yatırımlarını verimli alanlara kaydırabilmek için, işletme içi ve dışı rapor hazırlama sistemlerinin kurulması ve hazırlanan raporların yorum, analiz ve değerlendirme tekniklerinin mevcut ve yarının yöneticilerine öğretilmesi, kalkınma yolunda büyük adımlar atılmasına yardımcı olacaktır. Bölüm yöneticileri, kendi bölümlerine ilişkin verileri içeren kontrol raporlarına dayanarak, durumlarını görürler ve geleceğe yönelik kararlar alırlar. İşte bu derece çok yönlü bir niteliğe sahip olan kontrol raporlarının yararlı olma olanakları, belirli ilkelere göre hazırlanmalarına ve özellikle gerçekleri yansıtmalarına bağlıdır. Bu ise, raporların hazırlanmasına temel oluşturan raporlama ilkelerinin, sağlamlığı ve yeterliliği ile yakından ilgilidir. Şu halde ülkemizde, kontrol raporlarının işletme yönetim aracı olarak yararlılığını arttırmak, işletmelerimizin muhasebe sistemlerini bu amaca yöneltmelerine bağlıdır.

Oysa ülkemizde muhasebe uygulaması, kontrol raporlarını hazırlamaya ve yönetim kararlarının alınmasına olanak vermeyecek bir nitelik taşımaktadır. Geçmiş dönem eylemlerinin yıllardır vergi açısından kaydedilmesini amaçlamış bir muhasebe anlayışı, işletmelerimizce benimsenmiş ve muhasebe verilerinin yönetim kararları için önemli bilgiler olduğu gerçeği bir kenara bırakılmıştır. Bu nedenle muhasebe uygulaması, basit muhasebe kayıtlarına ve ayrıntılı analizler yapmaya olanak vermeyen az sayıda hesap isimlerini içeren hesap planlarına dayanmıştır. Bu uygulama gelir tablosuna çok az yer verdiği gibi, bilançoyu da içinde çeşitli nitelikteki faaliyetlerin özetlendiği az sayıda aktif ve pasif hesapları ile yetindirmiştir. Ayrıca, türlü işletmelerin kul-

landıkları hesap planları,değişik kurallara göre hazırlandıkları için, özellikle kontrol raporlarının karşılaştırılması analizleri de zor ve hatta olanaksızdır.

Ülkemiz gerek işletme sahibi gerekse işletme yöneticisi açısından,kaynakları kıt bir ülkedir.İşletmelerimizin muhasebe sistemleri,yukarıda belirtildiği gibi ancak kanuni zorunlulukları yerine getirmek gibi durağan bir çerçeve içine gömülüp kalmıştır.Bütçeleme işlevinin bile Türkiye'de mevcut işletmelerin %85'inde yerine getirilmediği,kalkınmakta olan ülke için acı bir gerçektir.Uygulama yaptığımız işletmelerin birisinin muhasebe müdürü,karşılıklı konuşma sırasında bize bütçeleri hazırlaması nedeniyle işletmesindeki bölüm yöneticileri tarafından tehdit edildiğini belirtmiştir.Bütçeleri hazırlayan bir muhasebe müdürünün,bütçeleri hazırlaması nedeniyle yöneticilerce tehdit edilmesi,kalkınmasını henüz tamamlayamamış ülkemiz için çok daha acı bir gerçeği vurgulamaktadır.Şu kadar ki,yerinde kullanılmayan bir işletme yönetim gücü,kalkınmayı en az,kapasitesinden yararlanılamayan makina ya da üretim gücü kadar baltalayabilir.Fakat, acaba işletme yöneticisi yararlanılamayan kapasiteden ya da işgücündeki sızmalardan haberdar mıdır?Bu sorunun yanıtı,yönetim muhasebecilerince hazırlanan kontrol raporlarında sıkışıp kalmıştır.Bu nedenle ülkemizde de,işletmecilik açısından çağımızın gereği olan örgütlerin, çalışmamız açısından da bu örgütlerde yetkin bir kontrol raporlama sisteminin kurulması büyük yararlar sağlayacaktır.

Ülkemizde muhasebeye,yönetim aracı olarak kullanılabilme olanağını kazandırmak gerekir.Bu amaca ulaşabilmek için,bilinçli ve sabırlı bir çalışma gerekir.Bu amaca yönelik çalışmaları,başta işletmelerde çalışan muhasebe müdürleri ve meslek kuruluşları olmak üzere,işletmecilik öğrenimi ve eğitimi yapan tüm yüksek öğrenim kurumları ve onların öğretim üyelerinden beklemek normaldir.

Manımızca ülkemizde,muhasebenin bir yönetim aracı olarak kullanılma olanağını geliştirmek için yapılacak çalışmaları,şu üç grupta toplamak olurludur:

1-Uzmanlık alanlarının özelliklerine uygun tip hesap planlarının hazırlanması ve bunların işletmelerde uygulanma olanaklarının araştırılması gerekir:

Sanayi ve ticaret alanlarında eylemlerini sürdüren tüm işletmelerin, aynı kolaylık ve yararlıkta kullanabilecekleri bir hesap planı hazırlamak olanaksızdır. Bu nedenle, aynı özelliği taşıyan aynı iş /dalındaki işletmelerin uygulayabileceği değişik hesap planları hazırlayarak, aynı iş dalındaki işletmelerin tek tip hesap planı kullanmalarını sağlamak, kontrol raporlarını hazırlama ve karşılaştırmalı analizler yapma kolaylığı açısından büyük bir aşama olacaktır. Kamu İktisadi Teşebbüslerinin kullanılması için D.P.T. tarafından tek düzen hesap planı hazırlanmış, yayımlanmıştır. Ayrıca Sigorta ve Banka Kuruluşları için de, tek tip bilanço biçimleri hazırlanıp yayımlanmıştır. Tek düzen hesap planlarının ve tek tip bilançoların, öteki tüm iş dallarında da aynı özelliği taşıyan aynı iş dalındaki işletmeler için hazırlanması sonucunda, bir taraftan işletmelerin kendi hesap planlarını hazırlamaları kolaylaşacak, öte yandan da finansal durum tablolarının ve özellikle kontrol raporlarının iş dallarına göre standartlaştırılmasıyla, karşılaştırmalı analizler yapma olanağı sağlanacaktır. Bu tür çalışmaların yapılmasını; Ticaret Odaları, Meslek Dernekleri ve Muhasebe Derneklerinden beklemek gerekir.

2-Muhasebe İlkeleri ve kavramlarının tanımlanıp standartlaştırılması gerekir:

Finansal durum tablolarının ve özellikle kontrol raporlarının hazırlanmasına temel olan muhasebe ilkelerinin tanımlanıp belirlenmeleri ve bu ilkelere uygulamada kesinlikle uyulması, muhasebenin yönetim aracı olma yararlılığını arttırır. Kavramların standartlaştırılması ise, kontrol raporlarının çeşitli çözümleyicilerce (analistlerce) aynı biçimde anlaşılmasını ve böylece bunların daha geniş bir alanda kullanılmasını sağlar. Devlet Planlama Teşkilatı ayrıca, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerini, Muhasebenin Temel Kavramlarını ve Rapor Sistemini de belirleyip yayımlamıştır. Fakat imalat endüstrisi işletmeleri-

mizin büyük bir çoğunluğu bu ilke, kavram ve rapor sistemini uygulamamaktadır. Bu muhasebe ilkelerinin tam olarak bilinip uygulanmaması, kavramların ve rapor sisteminin standartlaşmamış olması, ileri kullanımlara olanak tanımayan basit muhasebe uygulaması kadar, belki de ondan daha büyük bir eksiklik sayılır.

3-Yönetici ve muhasebecilerin muhasebe raporlarının ve özellikle kontrol raporlarının hazırlanması ve kullanılması ile ilgili bilgi ve yeteneklerinin arttırılmasına amaç edinmiş öğretim ve eğitim programı, kurs ve seminerlerin düzenlenmesi gerekir:

Başta işletmecilik öğrenim ve eğitimi yapan tüm yüksek öğrenim kurumları olmak üzere, çeşitli yüksek öğrenim kurumları düzenledikleri programlar, kurslar ve seminerler kanalı ile muhasebe uygulamasının geliştirilmesi, muhasebecilerin işletme yöneticilerinin kontrol raporlarına karşı gösterdikleri tepkileri elde etmesi, yöneticilerin iletişim gereksinimlerini öğrenmeleri, yöneticileri tanımaları, yöneticilerin kişiliklerini belirlemeleri, yöneticilerin muhasebe konularında eğitilmesi, yöneticilerin kendilerine hizmet eden muhasebe sürecini anlamaya da kavrama yeteneklerinin arttırılması, yöneticiler ile muhasebeciler arasında işletme amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik bir işbirliğinin sağlanması ve muhasebenin bir yönetim aracı olarak kullanılması konularının öğretilmesinde yararlı olmaktadır. Bu amaçlara ancak, başta yüksek öğrenim ve eğitim kurumları olmak üzere, işletmelerin bizzat kendilerinin de bu konu ile ilgili eğitim program, kurs ve seminerlerini düzenlemeleri ile ulaşılabacaktır.

Kısaca belirtmeye çalıştığımız gibi, ülkemizde muhasebe geçmiş işletme eylemlerini çok basit bir biçimde kaydetme işlevinin ötesinde bir işlevi henüz üstlenmiş değildir. Ancak gelişen ekonomimiz ile birlikte, muhasebenin yönetim aracı olma işlevi de gittikçe önem kazanmaktadır. Hissedilmeye başlanan bu büyük eksikliğin doğal akışında ortadan kalkmasını beklemeden gerekli önlemleri almak, bu yolda çalışmalar yapmak ve muhasebeyi bir an önce Türk çalışma hayatının emrine bir

yönetim aracı olarak sunmak, gerek meslek kuruluşlarının, gerek yüksek öğrenim ve eğitim kurumlarının ve gerekse endüstrî işletmelerindeki muhasebecilerin sorumluluğunda olan önemli bir işlemdir. Bu konudaki gerekli girişimlerin bir an önce başlatılması zorunludur.

Muhasebenin, işletme yönetimi sorunlarına son bir çare olmadığının da, ayrıca belirtilmesi gerekir. Ancak yanıtlanması gereken sorunlara işletme yöneticilerinin dikkatini çekmekle görevini yerine getiren kontrol raporları, hiçbir zaman iyi bir yönetimin yerini alamazlar. Bu raporlar ancak, yöneticilerin kendi bölümlerinde kontrolü gerçekleştirmede gereksinim duydukları ilgili bilgileri yansıtabilirler.

Bazı eksikliklerinin bulunabileceğini peşin olarak kabul ettiğimiz çalışmamız; işletmelerde bölüm yöneticilerinin finansal kontrolü gerçekleştirmek amacıyla aldıkları kararlarda ve harcadıkları çabalarda gereksinim duydukları muhasebe bilgilerini raporlayan ve ileten yönetim muhasebesi işlevini aydınlığa kavuşturabildiği, bölüm yöneticilerinin karar alma ve sorun çözme yeteneklerini ve etkinliklerini arttırabildiği ve yönetim muhasebecileri ile yönetim muhasebesi disiplinine; işletmenin kontrol raporlama sürecinde izlenmesi gereken ve hali-hazırda kişilerarasında etkin bir iletişimi gerçekleştirmede kullanılan genel ilkeler dizisine dayanan ayrıntılı bir ilkeler dizisini sağlayabildiği ölçüde başarılı sayılacaktır.

EKLER

EK:1

KİŞİSEL GÖRÜŞMEDE İZLENEN İLKELER

Aşağıda belirtilen ilkeler, örnek olay çalışmasının gerçekleştirildiği imalat işletmesinde, yöneticiler ve muhasebe müdürü ile yapılan kişisel görüşmeleri yönetmede kullanılmıştır:

I-Yönetim muhasebesinin kontrol sistemine ilişkin niteliği ve iletişim yönleri:

1-Kontrol sisteminin girdileri

A-Girdilerin kaynağı

B-Girdilerin biçimi

C-Girdilerin amacı

D-Girdilere İlişkin Sorunlar

2-Girdilerin Süreçlenmesi

A-Süreçlemenin niteliği

B-Süreçlemenin amacı

3-Sistemin çıktısı

A-İletişim kanalları

B-Raporun kaynağı

C-Kaynağın iletişime yönelik güdüleri

- D-Direkt olarak amaçlanan alıcı
- E-Kaynağın direkt olarak amaçlanan alıcıya ilişkin kestirim-
leri
- a-Düşünsel yapısı
- b-Duygusal yapısı
- c-Amaç yapısı
- F-En olası endirekt alıcılar ve bu alıcıların iletişim
durumu üzerindeki etkisi
- G-Raporların gönderilmesi sırasında kaynak ile amaçlanan di-
rekt alıcı arasındaki ilişki
- H-İletişim durumunda rol oynayan öteki güçler
- I-Alıcıda istenen ve istenmeyen olası değişiklikler
- İ-İletişim biçimi ve bu iletişim biçiminin ne şekilde be-
lirleneceği
- J-İletişimde karşılaşılan sorunlar
- 4-İletişime ilişkin geribildirim
- A-Geribildirimde elde edilme biçimi
- B-Geribildirimde elde edilme sıklığı
- C-Geribildirimde verilen önem
- II-Yönetim muhasebesinin kontrol iletişimine ilişkin amacı
- III-İletişim sürecinin engelleyici ya da yardım edici önemli yön-
leri
- IV-İletişimi daha etkili kılmak için yapılan öneriler

EK:2

YÖNETİM MUHASEBECİLERİNE SORULAN ANKET SORULARI

SORU 1-İşletmede bulunduğunuz orunun adı nedir?

SORU 2-Siz ya da size bağlı personel,yaklaşık olarak kaç tane değişik işletme yöneticisi için kontrol raporu hazırlamaktasınız?(Belirli aralıklarla hazırlanan kontrol raporları-işletme içi muhasebe tabloları-sorumluluk birimlerine belirli bir dönem içinde gerçekleşen maliyetlerini,bu dönem için planlanan maliyetlerini ve bu iki maliyet arasındaki farkı bildirmek amacıyla hazırlanır).

SORU 3-Size göre yönetim muhasebesinin raporlama evresinin,kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından,size en uygun gelenini seçiniz).

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önem- li Değil	Nötür (Ne Önemli De Önemsiz)	Biraz Önemli	Çok Önemli	Son De- ce Ö- nemli
----------------	---------	-----------------------	------------------------------------	-----------------	---------------	---------------------------

SORU 4-Size göre,kontrol raporlamasının amacı nedir?

SORU 5-Size göre,halihazırda hazırladığınız kontrol raporlarının,kontrol bilgilerini bu raporları alan işletme yöneticilerine iletmede genellikle etkinlik derecesi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz).

Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili Değil	Nötür (Ne Etkili De Etkisiz)	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
----------------	---------	---------------------	------------------------------------	-----------------	--------	---------------

SORU 6-Aşağıda belirtilen istenmeyen durumlardan herhangi biri,sizin işletmenizin kontrol raporlama sisteminde genellikle mevcut mudur?(Mevcut olan durumları belirtiniz):

- Gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek,işletme yöneticilerine gönderilmektedir,
- Raporların yararlılığı konusunda,alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır,
- Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sı-

rasında, muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaktadırlar,

-Kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün kurmay personeli arasında, kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır,

-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur,

-Raporların alıcıları (işletme yöneticileri), temel (gerekli) muhasebe bilgilerine sahip değildir,

-Düzenlenen kontrol raporları terminoloji sorunlarına sahiptir,

-Raporların alıcıları, bunların biçimlerinden memnun (hoşnut) değildir,

-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir,

Size göre, öteki işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinde, aşağıda belirtilen istenmeyen durumlardan hangisi mevcuttur (mevcut olan durumları belirtiniz):

-Gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek, işletme yöneticilerine gönderilmektedir,

-Raporların yararlılığı konusunda, alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır,

-Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında, muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaktadırlar,

-Kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün kurmay personeli arasında, kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır,

-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur,

-Raporların alıcıları (işletme yöneticileri), temel (gerekli) muhasebe bilgilerine sahip değildir,

-Düzenlenen kontrol raporları terminoloji sorunlarına sahiptir,

-Raporların alıcıları, bunların biçimlerinden memnun değildir,

-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir.

SORU 7-Size göre, işletmenizin kontrol raporlama sisteminde halihazır-

da kontrol raporlarının etkinliğini önleyen herhangi bir sorun ya da engel var mıdır?Eğer böyle bir engel ya da sorun varsa, bunları kısaca açıklayınız.

SORU 8-Yöneticilere sunulan kontrol raporlarının biçim ve içeriklerinin kararlaştırılmasında,sizin ya da size bağlı personelin yöneticilere karşı besledikleri tutum,düşünce ve davranışların önem derecesi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz):

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli Ne De Önemsiz)	Biraz Önemli	Son De- ce Ö- nemli
----------------	---------	---------------------	---------------------------------------	-----------------	---------------------------

SORU 9-Aşağıda belirtilen temel unsurların,iletişim durumunda gerçekleştirilen etkin iletişimin derecesi üzerindeki görel etkilerini belirtiniz.(Yani bu temel unsurları en önemlisinden en önemsizine doğru sıralayınız):

Temel Unsurlar

Temel Unsurların
Önem Derecesi

- Raporun biçimi ve içeriği
- Raporu iletmede kullanılan iletişim kanalları
- Raporu düzenlemekle sorumlu kişi
- Raporu alan işletme yöneticileri
- Raporu alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan işletme yöneticileri

SORU 10-Siz ya da sizin personeliniz,kontrol raporlarının biçimini ve içeriğini belirlemede,halihazırda biçimsel ya da biçimsel olmayan bir ilkeler dizisi izliyormusunuz?Eğer herhangi bir dizi izliyorsanız,bu diziyi kısaca açıklayınız.

SORU 11-Aşağıda(EK:3)'de kontrol raporlaması konusunda özet olarak sunulan üç adet ilkeler dizisini inceleyiniz.Siz ya da size bağlı personel kontrol raporlamasında izlemek için,bu dizilerden hangisini yeğ tuttuğunuzu belirtiniz.

Dizinin Numarası _____

Diziyi Yeğ Tutma Nedeni _____

Yeğ tutuğunuz ilkeler dizisini kabul edip uygulamaya istekli-
misiniz?

Evet _____ Hayır _____

Eğer bu ilkeler dizisini kabul edip uygularsanız, bu dizi si-
zin mevcut kontrol raporlarınızı ve kontrol raporlama sisteminizi ne
şekilde etkileyebilir. Kısaca açıklayınız.

SORU 12-Gerçekleştirmiş olduğumuz bu anket uygulamasından elde edilen
sonuçların bir nüshasını, size göndermemizi ister misiniz? Eğer
istiyorsanız, sürekli yazışma adresinizi lütfen verir misiniz?

EK:3

KONTROL RAPORLAMASINA İLİŞKİN ÜÇ ADET İLKELER DİZİSİ

I-BİRİNCİ DİZİ

- 1-Raporların sadece gerekli ya da en önemli bilgileri içermesi gerekir.
- 2-Raporların kolayca anlaşılır,yalın,kısa ve açık olmaları gerekir.
- 3-Raporların onları kullanacak olan üst düzey işletme yöneticilerine yabancı gelmeyen bir dille ve terimlerle hazırlanmaları gerekir.
- 4-Bilgilerin raporda ussal bir sıranın izlenmesi suretiyle belirtilmesi gerekir.
- 5-Raporların içeriklerinin doğru olması gerekir.
- 6-Raporların önemli eğilimleri ve ilişkileri açıklaması gerekir.
- 7-Raporların sunuluş biçiminin,onları kullanacak olan üst düzey işletme yöneticilerinin gereksinimlerine uygun düşmesi gerekir.
- 8-Raporların zamanında hazırlanması gerekir.
- 9-Raporların kendi kendilerini açıklayan ya da yorumlayan bir niteliğe sahip olmaları gerekir.
- 10-Genellikle ayrıklık(istisna)ilkesinin izlenmesi gerekir.
- 11-Raporların olanaklar elverdiği ölçüde standartlaştırılmaları gerekir.
- 12-Raporların düzenleniş biçiminin,üst düzey işletme yöneticilerinin görüşlerini yansıtmaması gerekir.
- 13-Raporların yararlı olmaları gerekir.
- 14-Raporların düzenlenmelerine ilişkin maliyetlerin göz önünde bulundurulması gerekir.
- 15-Raporların hazırlanmasında harçanan çabanın onların yararına eşit olması gerekir.

KAYNAK:J.BROOKS HECKERT-JAMES D.WILLSON,Controllershıp,(New York:Ronald Press,1963),s.523-524.

II-İKİNCİ DİZİ

- 1-İşletmenin örgüt yapısı ile sorumluluk zincirinin göz önünde bulundurulması gerekir.
- 2-İlgisiz ve önemsiz verilerin raporlarca içerilmemesi gerekir.
- 3-Raporlarca içerilen verilerin ulaşılmak istenen amaçlarla yeterli ölçüde uyuşması gerekir.
- 4-Raporlarda kullanılan terminolojinin ya da terimlerin ulaşılmak istenen amaçlarla yeterli bir ölçüde uyuşması gerekir.
- 5-Anlamlı ya da önemli eğilimlerin ve ilişkilerin geliştirilmesi için, raporlarda karşılaştırmalı verilerin kullanılması gerekir.
- 6-Raporların zamanında yani gereksinim duyulduğunda hazırlanıp sunulmaları gerekir.

KAYNAK:C.ROLLIN-NISWONGER-PHILIP FESS,Accounting Principles, Ninth Edition, (Cincinnati, Ohio:South Western Publishing Company,1965),s.640.

III-ÜÇÜNCÜ DİZİ

- 1-Kontrol raporlama sisteminin bir bütün olarak incelenmesi ve kontrol raporlarının nitelikleri(yani,ayrıntılı ya da özet verileri içermeleri)ve hazırlanma sıklıkları(yani,haftalık,aylık,altı aylık oluşları)göz önünde tutularak iletişimin gerçekleştirildiği özel iletişim durumlarının belirlenmesi gerekir,
- 2-Belirlenen bu özel iletişim durumlarının herbirinde şu programın izlenmesi gerekir:
 - A-Aşağıda belirtilen unsurların dikkatli bir biçimde gözlenmeleri ve tanımlanmaları gerekir:
 - a-Bu özel iletişim durumlarının herbirinde hazırlanması gereken kontrol raporlarının adı,hazırlanma ya da düzenlenme sıklığı,genel biçimleri ve genel içerikleri,

- b-Raporları hazırlamakla sorumlu kişi ya da kişiler,
- c-Bu özel iletişim durumlarında kendilerine rapor hazırlanarak gönderilen işletme yöneticisi ya da yöneticileri,
- d-Bu özel durumların herbirinde raporları hazırlamanın belirli nedenleri,
- e-Bu durumlarda raporların bir nüshasını alan öteki işletme yöneticileri,
- f-Bu durumlarda hazırlanan raporları iletmede ya da göndermede kullanılan gerçek iletişim kanalları.

B-Yukarıda belirtilen unsurlara ilişkin bilgilerin kaydedilmesi ve bir dosyada saklanması gerekir.

C-Yukarıda belirtilen unsurların aşağıda belirtilen özelliklerinin bu özel iletişim durumları üzerindeki etkisinin öznел(subjektif)olarak belirlenmesi gerekir:

- a-Kontrol raporlarını hazırlayan muhasebecilerin ya da muhasebe bölümü personelinin iletişim süreci konusundaki bilgisi ve bir iletişimci olarak yeteneği; muhasebecinin kendisine, raporun değerine ve raporların alıcılara karşı beslediği tutum, düşünce ve davranışları; kontrol muhasebesi konusundaki bilgisi; rapor hazırlamaya ilişkin güdüleri ve raporların alıcılarıyla olan ilişkileri,
- b-Alınan bölümler yöneticilerinin herbirinin iletişim yeteneği ve iletişim süreci konusundaki bilgisi; yöneticilerin herbirinin kendilerine ve kontrole yönelik yönetim muhasebesine karşı besledikleri tutum, düşünce ve davranışları; kontrole yönelik muhasebe konusundaki bilgileri ve yönetim muhasebesi bölümüyle olan ilişkisi,
- c-İletişim durumunda kullanılan gerçek iletişim kanallarının kısalığı ve uygunluğu,
- d-Endirekt alıcıların yani raporları alan fakat içindeki

bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan işletme yöneticilerinin iletişim durumunu etkileme güçleri ya da yetenekleri.

D-Bölüm yöneticilerine gereksinimleri ve istekleri sorulmak suretiyle, kontrol amacıyla gereksinim duydukları özel finansal bilgilerin (gerçekleşen ve planlanan maliyetlerin) belirlenmesi gerekir.

E-Bölüm yöneticilerinin iletişim gereksinimlerinin karşılanması için, kontrol raporlarının içeriklerinin aşağıda belirtilen hususlar göz önünde bulundurulmak suretiyle düzenlenmesi gerekir:

a- İşlevlerine ve temel bilgilerine göre genel gruplara ayrılması gereken bölüm yöneticileri,

b- Herbir yönetici grubuna sorulmak suretiyle kontrol raporlarının biçimine ilişkin olarak belirlenmesi gereken özel iletişim gereksinimleri,

c- Her yönetici grubu için, tek türlü bir rapor biçiminin geliştirilmesi amacıyla, bu yönetici gruplarından alınması ve değerlendirilmesi gereken yanıtlar.

F-Raporları göndermek için, mevcut biçimsel iletişim kanallarından en kısa ya da doğru olanının seçilmesi gerekir.

G-Yönetici gruplarının raporların ne zaman kendilerine gönderilmesini istediklerini ya da raporlara en fazla ne zaman gereksinim duyduklarını belirlemek ve raporların onların istedikleri zamanda kendilerine ulaşmalarını sağlamak için, herbir yönetici grubuna baş vurulması ya da danışılması gerekir.

H-Bölüm yöneticilerine gönderilen raporların, gerçekte onların istedikleri biçim ve içerikte olup olmadıklarından emin olmak için, kontrol edilmeleri ya da yöneticilere sorulması gerekir.

I-Aşağıdaki konuların belirlenmesi amacıyla,kontrol raporlarıyla ilgili muhasebe bölümünün kurmay personeli ile raporları alan yönetici grupları arasında,belirli aralıklarla ya da dönemsel olarak kişisel toplantıların yapılması gerekir:

a-Kendilerine rapor sunulan bölüm yöneticilerinin,kendilerine sunulan raporların uygunluğu konusundaki değerlendirmeleri,

b-Yönetici gruplarının kendilerine sunulan kontrol raporlarını oluşturmada kullanılan muhasebe süreci konusundaki eğitim düzeyleri ve bilgileri.

İ-Raporları alan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün raporlarla ilgili kurmay personeli arasında gerçekleştirilen bu toplantılardan elde edilen bilgilerin,kontrol raporlama sürecinde gerekli değişikliklerin yapılması için kullanılması gerekir.

KAYNAK:Bu Üçüncü Dizi Kişilerarası İletişim Alanındaki Temel İlkeler Dayanarak Tarafımızdan geliştirilmiştir.

EK:4

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNE SORULAN ANKET SORULARI

SORU 1-İşletmede bulunduğunuz orunun adı nedir?

SORU 2-Yaklaşık olarak kaç tür kontrol raporu almaktasınız(işletme içi muhasebe tabloları,bir sorumluluk biriminin belirli bir dönem içinde gerçekleşen maliyetlerini,planlanmış ya da bütçelenmiş maliyetlerini ve bu iki maliyet türü arasındaki farkın belirlenmesi amacıyla,belirli aralıklarla hazırlanırlar).

SORU 3-Size göre kontrol raporlarının,sizin sorumlu olduğunuz bölümde kontrolü gerçekleştirmedeki önem derecesi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz):

Çok Önemsiz	Önemsiz	Çok Önemli Değil	Nötür (Ne Önemli De Önemsiz)	Biraz Önemli	Çok Önemli	Son Derece Önemli
----------------	---------	------------------------	------------------------------------	-----------------	---------------	----------------------

SORU 4-Size göre,kontrol raporlamasının amacı ne olmalıdır?

SORU 5-Size göre,aldığınız kontrol raporlarının kontrol bilgilerini size iletmedeki etkinlik derecesi nedir?(Aşağıda belirtilen yanıt şıklarından birini seçiniz):

Çok Etkisiz	Etkisiz	Çok Etkili Değil	Nötür (Ne Etkili De Etkisiz)	Biraz Etkili	Etkili	Çok Etkili
----------------	---------	------------------------	------------------------------------	-----------------	--------	---------------

SORU 6-Aşağıda belirtilen istenmeyen durumlardan herhangi biri işletmenizin kontrol raporlama sisteminde genellikle mevcut mudur?(mevcut olan durumları belirtiniz):

- Gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek,işletme yöneticilerine gönderilmektedir.
- Raporların yararlılığı konusunda,alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır.
- Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında,muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler aralarında herhangi bir işbirliği yapmamaktadırlar.
- Kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile muhasebe

bölümünün kurmay personeli arasında,kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.

-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur.

-Raporların alıcıları(işletme yöneticileri),temel(gerekli)muhasebe bilgilerine sahip değildir.

-Düzenlenen kontrol raporları,terminoloji sorunlarına sahiptir.

-Raporların alıcıları,bunların biçimlerinden memnun(hoşnut)değildir.

-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir.

SORU 7-Size göre,öteki işletmelerin kontrol raporlama sistemlerinde,aşağıda belirtilen istenmeyen durumlardan hangisi mevcuttur(mevcut olan durumları belirtiniz):

-İşletme yöneticilerine,gereğinden çok kontrol raporu düzenlenerek gönderilmektedir.

-Alıcılardan raporların yararlılığı konusunda,geribildirim sağlanmamaktadır.

-Kontrol raporlama sisteminin planlanması ve geliştirilmesi sırasında muhasebeciler ile raporları kullanan yöneticiler arasında, herhangi bir işbirliği yapılmamaktadır.

-Kontrol raporlarını kullanan işletme yöneticileri ile muhasebe bölümünün kurmay personeli arasında,kişisel ya da bireysel herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.

-Kontrol raporlama sistemi esneklikten yoksundur.

-Raporların alıcıları(işletme yöneticileri),temel(gerekli)muhasebe bilgilerine sahip değildir.

-Düzenlenen kontrol raporları,terminoloji sorunlarına sahiptir.

-Raporların alıcıları,bunların biçimlerinden memnun(hoşnut)değildir,

-Yukarıda belirtilen sorunların hiçbiri mevcut değildir.

SORU 8-Size göre,işletmenizin kontrol raporlama sisteminde,halihazırda kontrol raporlarının etkinliğini önleyen herhangi bir sorun ya da engel var mıdır?Eğer bir takım sorunlar ya da engeller varsa,

bunları kısaca açıklayınız.

SORU 9-Aşağıda belirtilen temel unsurların, iletişim durumunda gerçekleştirilen etkin iletişimin derecesi üzerindeki görece etkilerini belirtiniz. (Yani bu temel unsurları, en önemlisinden en önemsizine doğru sıralayınız):

Temel Unsurlar

Temel Unsurların

Önem Derecesi

- Raporun biçimi ve içeriği
- Raporu iletmeye kullanılan iletişim kanalları
- Raporu düzenlemekle sorumlu kişi
- Raporu alan işletme yöneticileri
- Raporu alan fakat içindeki bilgileri doğrudan doğruya kullanmayan işletme yöneticileri

SORU 10-Yukarıda(EK:3)'de, kontrol raporlaması konusunda özet olarak sunulan üç adet ilkeler dizisini inceleyiniz. Muhasebe bölümünün kontrol raporlamasında hangi diziyi izlemesini yeğ tutarsınız.

Dizinin Numarası _____

Diziyi Yeğ Tutma Nedeni _____

SORU 11-Size göre en etkin kontrol raporlama sisteminin oluşmasına, bu üç adet ilkeler dizisinden hangisi olanak sağlayabilir?

Dizinin Numarası _____

Diziyi Yeğ Tutma Nedeni _____

SORU 12-Gerçekleştirmiş olduğumuz bu anket uygulamasından elde edilen sonuçların bir nüshasını, size göndermemizi ister misiniz? Eğer istiyorsanız, sürekli yazışma adresinizi lütfen verir misiniz.

EK:5

YÖNETİM MUHASEBECİLERİNİN VERDİKLERİ YANITLARIN ÖZETİ

(Sadece En Önemli Kabul Edilen Yanıtlar Belirtilmiştir)

1-Yönetim muhasebecilerince rapor sunulan değişik sorumluluk birimlerinin sayısı:

<u>%83</u>	<u>%13</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>%4</u>
1-5	6-10	11-15	16-20	21-25

2-Yönetim muhasebesinin raporlama evresinin,kontrol işlevinin yerine getirilmesindeki önemi,muhasebecilerce aşağıda görüldüğü gibi belirtilmiştir:

<u>Çok</u>	<u>Önemsiz</u>	<u>Çok</u>	<u>Önemli</u>	<u>Nötür</u>	<u>Biraz</u>	<u>%75</u>	<u>%25</u>
Önemsiz		Değil		(Ne Önemli Ne Önemli De Önemsiz)	NeÖnemli	Önemli	ce Önemli

3-Kontrol raporlarının kontrol bilgilerini,bu raporları alan işletme yöneticilerine iletmedeki genel etkinliği,muhasebecilerce aşağıda görüldüğü gibi değerlendirilmiştir:

<u>Çok</u>	<u>Etkisiz</u>	<u>Çok</u>	<u>Etkili</u>	<u>Nötür</u>	<u>Biraz</u>	<u>%4</u>	<u>%50</u>	<u>%46</u>
Etkisiz		Değil		(Ne Etkili Ne Etkili De Etkisiz)	Ne Etkili	Etkili		Etkili

4-Kontrol raporlama sistemlerinde halihazırda mevcut olan istenmeyen durumlar,muhasebecilerce şöyle belirtilmiştir:

	<u>%</u>
-Gereğinden çok rapor düzenlenmektedir	4
-Alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır	46
-Sistemin geliştirilmesi sırasında işbirliği yapılmamaktadır	42
-Muhasebeciler ile yöneticiler arasında,kişisel ilişki bulunmamaktadır	13
-Raporlar esneklikten yoksundur	6
-Alıcılar temel muhasebe bilgilerine sahip değildir	63
-Raporlar terminoloji sorunlarına sahiptir	17

- İşletme yöneticileri raporların biçim-
lerinden memnun değildir. 0
- Hiçbir sorun bulunmamaktadır. 38
- 5-Muhasebecilere göre, işletmelerin kontrol raporlamasının et-
kiliğini önleyen bazı engeller şunlardır:
 - İşletme yöneticilerinin gerekli önlemleri almamaları
 - İşletme yönetiminin gereğinden çok ya da ilgisiz bilgi iste-
mesi
 - Raporların alıcıları ile muhasebeciler arasında ilişkilerin
kon derece zayıf olması
 - Yöneticilerin raporlarda yapılan değişiklikleri çabuk kavra-
yamaması
 - Raporların yöneticilere zamanında gönderilmemesi
 - Gerekli verilerin bir ölçüye dek tekrarlanması.

EK:6

BÖLÜM YÖNETİCİLERİNİN VERDİKLERİ YANITLARIN ÖZETİ

(Sadece En Önemli Kabul Edilen Yanıtlar Belirtilmiştir).

1-Bölüm yöneticilerince alınan çeşitli kontrol raporlarının sayı:

<u>%75</u>	<u>%20</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>%5</u>
1-5	6-10	11-15	16-20	21-25

2-Kontrol raporlarının, bölüm yöneticilerinin sorumlu oldukları bölümde kontrolü gerçekleştirmedeki önem derecesi:

<u>Çok</u>	<u>Önemsiz</u>	<u>Çok</u>	<u>Önemli</u>	<u>Nötür</u>	<u>Biraz</u>	<u>Çok</u>	<u>Son Dere-</u>
<u>Önemsiz</u>		<u>Değil</u>		<u>(Ne Önemli</u>	<u>Ne Önemli</u>	<u>Önemli</u>	<u>ce Ö-</u>
				<u>De Önemsiz)</u>			<u>nemli</u>

3-Bölüm yöneticilerince alınan kontrol raporlarının, kontrol

bilgilerini iletmedeki genel etkililiği:

<u>Çok</u>	<u>Etkisiz</u>	<u>Çok</u>	<u>Etkili</u>	<u>Nötür</u>	<u>Biraz</u>	<u>Etkili</u>	<u>Çok</u>
<u>Etkisiz</u>		<u>Değil</u>		<u>(Ne Etkili</u>	<u>Ne Etkili</u>		<u>Etkili</u>
				<u>De Etkisiz)</u>			

4-Kontrol raporlama sistemlerinde, halihazırda mevcut olan istenmeyen durumlar bölüm yöneticilerince şöyle belirtilmiştir:

	<u>%</u>
-Gereğinden çok rapor düzenlenmektedir	5
-Alıcılardan geribildirim sağlanmamaktadır	45
-Sistemin geliştirilmesi sırasında, yöneticiler ile muhasebeciler arasında işbirliği yapılmamaktadır	35
-Muhasebeciler ile yöneticiler arasında, kişisel ilişki bulunmamaktadır	10
-Raporlar esneklikten yoksundur	35
-Alıcılar temel muhasebe bilgilerine sahip değildir	60
-Raporlar terminoloji sorunlarına sahiptir	10
-İşletme yöneticileri raporların biçimlerinden memnun değildir	10
-Hiçbir sorun bulunmamaktadır.	15

- 5-Bölüm yöneticilerine göre,işletmelerinin kontrol raporlamasının etkililiğini şu engeller önlemektedir:
- Kontrol raporlarının sürekli bir biçimde gözden geçirilmemesi,
 - Sabit maliyetlerin raporlarda keyfe göre dağıtılması
 - Muhasebe sistemlerinin tam anlamıyla anlaşılmaması
 - Raporlama sisteminin esnekliğini yok eden elektronik veri süreçleme aygıtının kullanılması
 - Muhasebecilerin doğrudan doğruya işletme yöneticilerine raporlamada bulunmaması.
 - Raporların şaşırtıcı,düzensiz ya da karışık muhasebe ayarlamalarını içermesi

EK:7

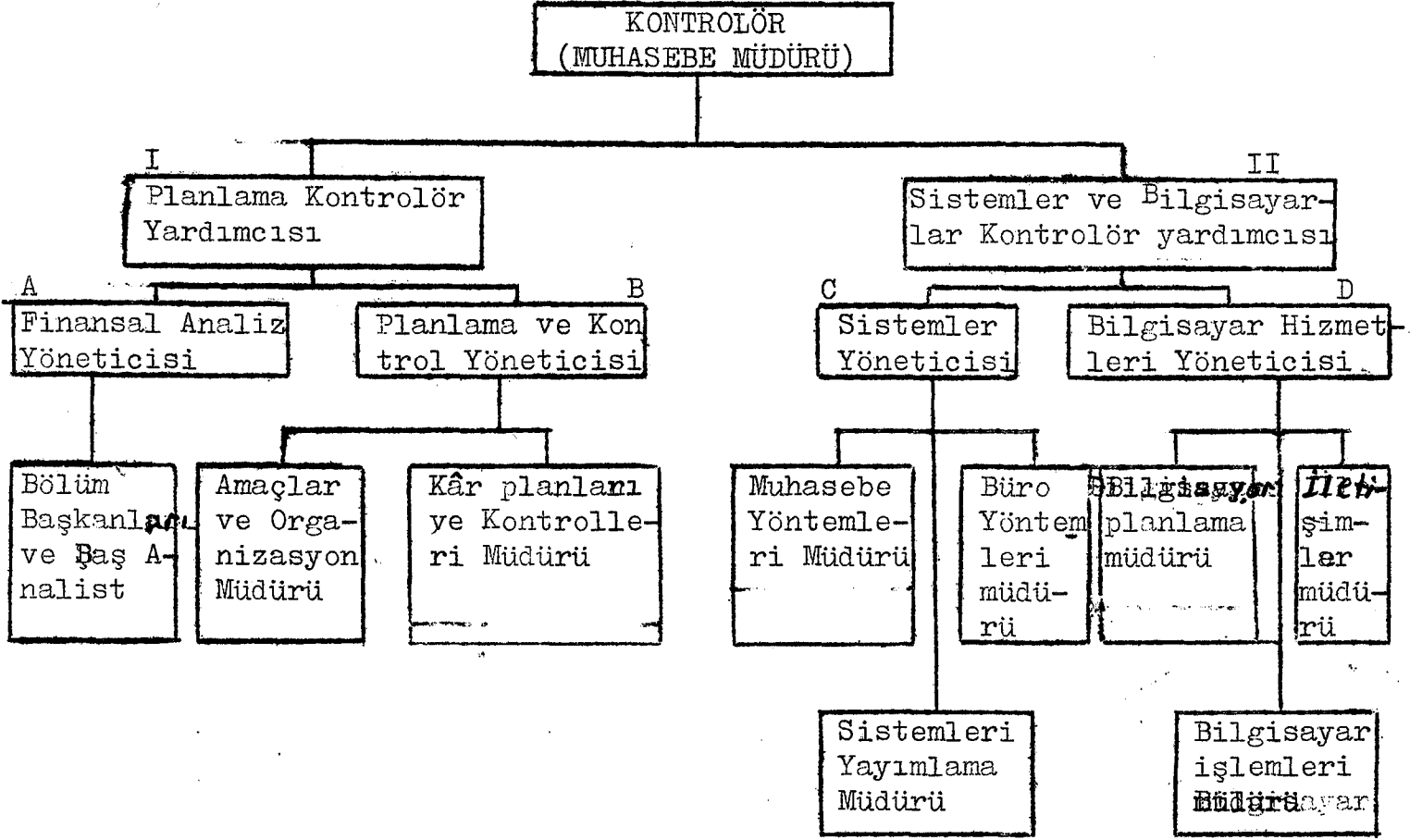
MUHASEBE BÖLÜMÜNÜN ÖRGÜT ŞEMASI VE BU ŞEMADA GÖRÜLEN ORUNLARIN İŞLEVİ

Finansal Yöneticiler Enstitüsüne(1)göre,(ŞEKİL:2)de görülen örgüt şeması,çağdaş bir muhasebe bölümünün örgütsel yapısını göstermektedir.Bu örgüt şeması,finansal örgütte en çağdaş yöntemleri kullanan ve temel eğilimleri izleyen işletmede ortaya çıkmaktadır.Bu örgüt şemasında görülen orunların işlevlerinin tanımı konusunda,çeşitli bilimsel makaleler yazılıp dizgeleştirilmektedir.Bu orunlar ve işlevleri aşağıda görüldüğü gibidir:

A ORUNU:Finansal Analiz Yöneticisinin İşlevleri

- 1-Sermaye harcamaları için önerilen planları değerler ve bu planların istenilen finansal nitelikleri konusunda önerilerde bulunur,
- 2-İşletme eylemlerinin finansal sonuçlarını değerler,
- 3-İşletmenin genel müdürü,genel müdür yardımcısı ve faaliyet halinde bulunmayan bölüm yöneticilerinin,gereksinim duydukları finansal hizmeti ve yardımı sağlar,
- 4-İşletmenin Federal Hükümetin Müteahhitlerine açıkladığı maliyet ve fiyatla ilgili bilgileri belirli bir ölçüde düzenleyen ya da yöneten politikaları ve geniyöntemleri geliştirir ve önerir.Aynı zamanda,işletme dışındaki bu müteahhitlerye iş yapan kişilerce gereksinim duyulan genel finansal yardımını sağlar,
- 5-İşletmenin bir bölümünün imal edip diğer bir bölümüne aktardığı mamullerin transfer fiyatlarını,kabul edilen politikalara uygun olarak belirler ve böylece transfer fiyatlarını belirleme yetkisine sahip olan bölüm yöneticilerinin bu fiyatlar konusunda kolayca anlaşmalarını sağlar;

(1)FINANCIAL EXECUTIVE RESEARCH FOUNDATION,"Developments in Financial Organization 1915-1965,"Special Supplement to the Financial Executive,September,1965(New York Financial Executive Research Foundation,1965),s.14 ve 17-19.



ŞEKİL II-MUHASEBE BÖLÜMÜNÜN ÖRGÜT ŞEMASI

- 6-Satışların, maliyetlerin ve giderlerin eğilimlerini belirler ve ortaya çıkan önemli eğilimleri değerler,
- 7-Sağladığı gelirleri, işletmenin yatırım dizilerinin amacı olarak belirlenen geri dönme oranının altına düşen mamulleri ve planları belirler ve gereksinim duyulduğunda bu mamullerin gelecekte sağlayacakları gelirlerle ilgili özel araştırmalar yapar,
- 8-Gereksinim duyulduğunda, bölüm yöneticilerine ya da bölümlerin muhasebe müdürlerine finansal analiz hizmetlerini sağlar,
- 9-Kendine bağlı personeli yönetir.

B ORUNU: Planlama ve Kontrol Yöneticisinin İşlevleri

- 1-Kendi sorumluluğundaki birimin eylemlerini yönetir,
- 2-Planların geliştirilmesi ve kontrollerin yapılması konusunda,

- öteki sorumluluk birimlerinin yöneticileriyle görüşür,
- 3-Uzun vadeli planları hazırlayan yöneticileri denetler ve bu planların daha yararlı bir duruma gelmelerini sağlamak için, bir takım düzeltici önlemleri önerir,
- 4-Sorumluluğu altında bulunan iki bölüm müdürünün;uzun vadeli planların,kâr planlarının ve bütçelerin hazırlanması ile ilgili eylemlerini sistemler yöneticisi ile birlikte düzenler,
- 5-Kendisine bağlı iki bölüm müdürünün;bilgi sistemleriyle ilgili planların ve işletmenin çeşitli fabrikalarının ve bölümlerinin finansal işlemlerinin muhasebe tablolarına.ilişkin formların geliştirilmesi ile ilgili eylemlerini düzenler,
- 6-Bilgi sisteminin belirlenmesi ve sürekli kılınması ve aynı zamanda,bölümlerin ve fabrikaların eylemlerinin muhasebe tablolarına ilişkin formların geliştirilmesi amacıyla gereksinim duyulan bilgileri,sistemler ve bilgisayarlar yöneticisine sağlar.

C ORUNU:Sistemler Yöneticisinin İşlevleri

- 1-Yapılan muhasebe maliyetlerini,büro işlerini ve kırtasiyeciliği azaltan en etkin yöntemleri belirler ve ekonomik açıdan büyük ölçüde gereksinim duyulan standart yöntemler geliştirir,
- 2-Kendi sorumluluğundaki birimlerin eylemlerini yönetir.

D ORUNU:Bilgisayar Hizmetleri Yöneticisinin İşlevleri

- 1-Daha önceden belirlenen çeşitli amaçlara ilişkin,bilgisayar ve iletişim hizmetlerini sağlar,
- 2-Sistemler yöneticisiyle,fabrikanın ve bölümlerin muhasebe müdürleriyle görüşerek bilgisayarın kullanılması gerektiğinin kararlaştırıldığı durumlarda,bilgisayar işlemlerinin programını düzenler,
- 3-Bilgisayar hizmetlerine ve merkezkaç sorumluluklara ilişkin örgüt planlarının uygulanmasını kolaylaştırmak ve işletmenin tüm bölümlerinden bilgi toplanmasına olanak sağlamak için,

iletişimlerde bilgisayarın kullanılmasını sağlar,

4-Bilgisayarların ve iletişimlerin ekonomik olarak kullanılabilcekleri durumları belirlemek için,işletmenin eylemlerini inceler,

5-Kendi sorumluluğu altındaki birimlerin eylemlerini yönetir ya da denetler.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ALBANESE, Robert : Management: Toward Accountability For Performance, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1975).
- ALBERCHT, K. Leon : Organization and Management of Information Processing Systems, (New York: The Macmillian Company, 1973).
- AMERICAN ACCOUNTING ASSOCIATION COMMITTEE ON MANAGEMENT ACCOUNTING : "Report of the Committee on Courses in Managerial Accounting", The Accounting Review, (1972, Supplement), s.2.
- ANDERSON, R. D. - SCHMIDT, A. L. : Practical Controllershship, Revised Edition, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1961).
- ANTHONY, N. Robert : Management Accounting Principles, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965).
- ANTHONY, N. Robert : "Characteristics of Management Control Systems", İçinde: ROBERT N. Anthony-JOHN Dearden-RICHARD Vancil, (Eds), Management Control Systems, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1965), s.2.

ANTHONY, N. Robert-WELSCH, A.

Glenn

:Fundamentals of Management Accounting,
(Homewood, Illinois:Richard D. Irwin Inc.,
1974).

ARIKAN, Türkan

:İşletme İçi Kontrolde Sorumluluk Rapor-
ları, (İstanbul:İstanbul Matbaası, 1978).

ARMSTRONG, D. Robert

:"The Accountant's Role in Top Management",
The National Public Accountant, (Septem-
ber, 1964), s.17.

AŞKUN, C. İnal

:Organizasyon Teorileri, (Ankara:Başnur
Matbaası, 1972).

AŞKUN, C. İnal

:"Yönetimde Haberleşme", ESADER, C. XII.
S. 2, (Haziran, 1976), s. 23-24.

AURNER, R. Robert-WOLF, P. Morris: Effective Communication in Business,
Fifth Edition, (Cincinnati, Ohio:South-
Western Publishing Company, 1967).

AVŞAROĞLU, Ali

:Beşeri Münasebetler, (Ankara:1967).

AYDIN, Vahdet

:"Haberleşme Problemi ve Yeni Usullerin
Tatbikinde Arzettiği Önem", İçinde:Beşe-
ri Münasebetler Semineri, (1964), s. 74-77.

BABCOCK, C.

:"Accounting is Communication", Co-opera-
tive Accountant, (Summer, 1964), s. 30.

BATTY, J.

:Management Accountancy, (London:Macdonald
and Evans Ltd, 1963).

BEDFORD, M. Norton-BALADONNI,

Vahe

:"A Communication Theory Appraach To Ac-
countancy", The Accounting Review, (Octo-
ber, 1982). s. 652.

BEKTÖRE, Sabri-ÇÖMLEKÇİ, Ferruh: Mali Tablolar Analizi, (Eskişehir:İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1977),

BENNETT, I. R. D.

:"What is a Management Accountant", Mana-
gement Accounting, (May, 1975), s. 172.

- BERLO, K. D. : The Process of Communication, (New York: Holt Rinehart and Winston, 1960).
- BEYER, Robert-TRAWICKI, J. Donald: Profitability Accounting For Planning and Control, Second Edi., (New York: The Ronald Press Company, 1972).
- BIERMAN, Harold : Financial and Managerial Accounting An Introduction, (New York: The Macmillian Company, 1963).
- BINDING, H. L. : "The Role of the Financial Controller", Accountant, (August, 1971), s. 259-261.
- BLOCK, Max : "Practical Cost Controls-How They Can Help Management Improve Profits", içinde: Hector, R. ANTON-Peter, A. FIRMIN, Contemporary Issues in Cost Accounting, (New York: Houghton-Mifflin Company, 1966), s. 87.
- BOCCHING, A. William : Management Information Systems, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1972).
- BOULDING, Kenneth : "Introduction to the Image", içinde: CAMPBELL-HEPLER, Dimensions in Communication, (Belmont, California: Watsworth Publishing Company, 1965), s. 29-30.
- BOWS, A. : "Broadening The Approach To Managerial Reporting" Arthur Anderson Chronicle, XXII (April, 1962), s. 7.
- BRILLOFF, J. Abraham : The Effectiveness of Accounting Communication, (New York: Frederick A. Praeger, 1967).
- BRUMMET, Lee R-ROBERTSON, C. Jack: Cost Accounting For Small Manufactures, (Washington. D. C.: Small Business Administration, 1972).
- BURSAL, Nasuhi : "Muhasebe Organizasyonu ve Bilgişlem

- Sistemleri", İşletme Fakültesi Dergisi, C.II.No:1, (Nisan,1973), s.6.
- CAMPBELL, J.-HEPLER, H. : "General Introduction", İçinde: Dimensions in Communication, Edited by J.CAMPBELL-H.HEPLER, (Belmont, California:Watsworth Publishing Company,1965), s.8.
- CEMALCILAR, İlhan : "Yönetim Muhasebesi", ESADER, C.1.S.1. (1965)s.75.
- CEMALCILAR, İlhan-BAYAR, Doğan-AŞKUN, C. İnal-ÖZ-ALP, Şan : İşletmecilik Bilgisi, (Ankara:Kalite Matbaası,1976).
- CEMALCILAR, Özgül : Genel Muhasebe Teknik İlkeler ve Uygulama, (Ankara:Kalite Matbaası,1977).
- CEMALCILAR, Özgül : Genel Muhasebe, Teori ve Uygulama, İkinci Baskı, (Ankara:Kalite Matbaası,1974).
- CHAMBERS, J. Raymond : Accounting Evaluation, and Economic Behavior, (Englewood, Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc.,1966).
- CHERRY, Colin : On Human Communications, A Review, A Survey and Criticism, 2nd Edi., (Cambridge: The M.I.T. Press,1966).
- COMMITTEE TO PREPARE A BASIC STATEMENT OF ACCOUNTING THEORY : A Statement of Basic Accounting Theory, (Evanston, Illinois: American Accounting Association,1966).
- CORR, V. Arthur : "Accounting Information For Managerial Decisions", Financial Executive, (August, 1977), s.40-44.
- COWAN, K. T. : The Cost Accounting Functon, (London: Sweet-Maxwell, (N.Z)LTD,1965).
- CRASWELL, T. Allen : "Accounting Reports: Do They Communica-

- te?İçinde:Thomas J.BURNS-Horwey S.HEN-
DRICKSON(Ed),The Accounting Sampler,Se-
cond Edi.(New York:McGraw-Hill Book Co.,
1972),s.359.
- CREECY,G.Ronald :Management Accounting Simplified,(Lon-
don:Gordon Arlen Company,Limited,1962).
- DAVIES,Keith :Human Relations at Work:The Dynamics of
Organizational Behavior,Third Edi.(New-
York:McGraw-Hill Book Company,1967).
- DAVIES,T.B.M. :"Communications and Internal Control",
Internal Auditor, (Fall,1964),s.25.
- DEAN,Howard-BRYSON,Kenneth :Effective Communication,Second Edition,
(Englewood Cliffs,New Jersey:Prentice-
Hall,Inc.,1961).
- DEARDEN,John :"How To Organize Information Systems",
Harvard Business Review,XLIII(March-Apr-
ril,1965),s.69.
- DEARDEN,John :"Can Management Information Be Automa-
ted?"İçinde:Management Control Systems,
Cases and Readings,Edited by R.ANTHONY-
J.DEARDEN-R.VANCIL,(Homewood,Illinois:
Richard D.Irwin Company,1967),s.533.
- DeCOSTER,T.Don-RAMANOTHAN V.
Kavassari-SUNDEM L.Gary :Accounting For Managerial Decision Ma-
king, (Los Angeles, California:Melville
Publishing Company,1974).
- DEVERELL,S.C. :"Communication in Business",Accountant,
(February 9,1963),s.148.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI :Rapor Sistemi, (Ankara:T.C.Devlet Planla-
ma Teşkilatı,Yayın No:DPT 1333,1975).
- DIPPEL,Gene-HOUSE,C.William :Information Systems Data Processing and
Evaluation, (Atlanta:Scott,Foresman and
Company,1969).

- DİCLE, Ülkü :Bir Yönetim Aracı Olarak Örgütsel Haberleşme, (Ankara:Milli Produktivite Merkezi Yayınları:169,1974).
- DONALD, G. A. :Management Information and Systems, (London:Pergamon Press,LTD.1969).
- DOUGLASS, P. :Communication Through Reports, (Englewood Cliffs,New Jersey:Prentice-Hall,Inc., 1957).
- DRUCKER, F. Peter :"Controls, Control and Management", İçinde:Charles, P. BONINI-Robert, K. JAEDICKE-Harvey M. VAGNER, Management Controls, (New York:McGraw-Hill Book Company,1964), s.286.
- EDITORIAL BOARD :"Communications and the Accountant", Canadian Chartered Accountant, LXXXII, (March,1963), s.187.
- EDITORIAL BOARD OF PRENTICE-HALL PROFESSIONAL ACCOUNTING PUBLICATION :Accountant's Encyclopedia, Volume II, (Englewood Cliffs,N.J.:Prentice-Hall,Inc., 1962).
- EDWARDES, R. :"Accounting Information-II", The Accountant, (July,1964), s.110.
- ENGBRETSON, R. :"Communication and Meaning", Participant's Notebook Article, (Michigan State University-AID,1965), s.3.
- ERKURAL, Kenan :Elementer Muhasebe, (Ankara:Yeni Desen Tic.Ltd.Şti.Matbaası,1965).
- ERKURAL, Kenan :Muhasebe Prensipleri ve Uygulama, (İstanbul:Orhan Mete ve Ort.Moll.Şti.Matbaası, 1971).
- ESER, Nevzat :İşletmelerde İdarecilik ve İnsan Münase-

- betleri, (Ankara:Rüzgarlı Matbaa,1964).
- FARRELL, Thomas : "Testing For Effectiveness", Michigan State University'de (Teksir,1970), s.221.
- FARRELL, Thomas : "Analysis of a Communication Situation", Michigan State University'de, (Teksir, 1970), s.94-95.
- FARRELL, Thomas : "Communication Evokes Change", Michigan State University'de (Teksir,1971), s.1.
- FARRELL, Thomas : "Some Do's and Don'ts", Michigan State University'de (Teksir,1972), s.3.
- FARRELL, Thomas : "Principles of Communicating Based on the Eight Essential Components of the Communication Process", Michigan State University'de, (Teksir,1972), s.10.
- WARRELL, Thomas : "Description of Firm and Its Communication Situation", Michigan State University'de, (Teksir,1972), s.2.
- FIGLER, R. Homer : "What Should the Management Accountant Know?", Management Accounting, (June,1978) s.27-29.
- FINANCIAL EXECUTIVE RESEARCH FOUNDATION : "Developments in Financial Organization 1915-1965", Special Supplement to the Financial Executive, September,1965 (New York:Financial Executive Research Foundation,1965), s.14 ve 17-19.
- FIRMIN, A. Peter-LINN J. James : "Information Systems and Managerial Accounting", The Accounting Review, (January,1968), s.75-82.
- FISKE, P. Wyman : Industrial Accountant's Handbook, (Englewood Cliffs, N.J.:Prentice-Hall Inc., 1954).

- FRANK, W. : "Social Factors in Communication", Participant's Notebook Article, (Michigan State University-AID, 1965), s.6.
- FREMGEN, M. James : "Accounting For Managerial Analysis", (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1972).
- GOLDBERG, L. : "An Inquiry Into The Nature of Accounting", (Iowa City, Iowa: American Accounting Association, 1965).
- GRIFFEN, C.-WILLIAMS, T. : "In effectual Accounting Communication", New York Certified Public Accountant, Vol. 33, (November, 1963), s. 788.
- GÜRGEN, Yaşar : "İşletme Yönetiminde Haberleşmenin Önemi, Koşulları ve Çukurova'daki Uygulamaları", (Adana: Emel Matbaacılık Sanayii, 1972).
- HAIMANN, Theo-SCOTT, G. William : "Ten Commendments of Good Communication", İçinde: Patrick, E. CONNAR, Dimensions in Modern Management, (Boston: Houghton Mifflin Company, 1974), s. 371.
- HANSON, I. Ernest : "Commenness-The Essence of Financial Reporting", The National Public Accountant, (January, 1968), s. 13.
- HARRISON, R. : "Nonverbal Communication: Explorations into Time, Space, Action, and object", İçinde: CAMPPELL-HEPLER, Dimensions in Communication, (Belmont, California: Watswarth Publishing Company, 1965), s. 166.
- HAY, N. Edward : "Static in Personal Communications", The National Public Accountant, (April, 1965), s. 19.
- HECKERT, Brooks J.-WILLSON, D. James : "Controllership", (New York: Ronald Press, 1963).

- HILTON, W. : "Analyzing Reporting Systems", Management Accounting, Vol. XLII, (January, 1966), s. 59.
- HORNGREN, T. Charles : Cost Accounting, Second Edi., (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1967).
- HOVLAND, C. - JENIS, I - KELLY, H : "Credibility of the Communicator", İçinde: CAMPBELL-HEPLER, Dimensions in Communication, (Belmont, California: Watsworth Publishing Company, 1965), s. 111.
- HOWITT, W. A. : "Information Needs of Management", Management Accounting, (November, 1972), s. 350.
- JACKSON, M. Jay : "The Organization and Its Communication Problem", İçinde: W. Charles, REDDING-George A. SANBORN, Editors, Business and Industrial Communication: A Source Book, (New York: Harper and Row, 1964), s. 120.
- JASPER, W. Harold : "Future Role of the Accountant", Management Service, (January-February, 1966), s. 52.
- JOPLIN, Bruce - PATTILO, W. James : Effective Accounting Reports, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1969).
- KIESO, E. Donald - WEYGANOT J. Jerry : Intermediate Accounting, (New York: John Willey and Sons Inc., 1974).
- KILVINGTON, K. W. : "The Management Accountant and the Challenge to Change", Management Accounting, (January, 1976), s. 10-12.
- KOTAR, Erhan : Muhasebe Kontrolunda İş Kağıtları ve Revizyon Dosyasının Hazırlanması, (Ankara: Başnur Matbaası, 1971).
- KRETCH, David - CRUTCHFIELD, S. Richard - BALLACHEY, L. Egerton : Individual in Society, (New York: McGraw-

- KUTEŞ, Zühal Hill Book Co.1962).
:"Modern Haberleşme:İşleyiş ve Nitelikleri",Prodüktivite"Verimlilik",C.IV.S.11,
(Mart,1971),s.476.
- LALİK, Ömer ::"Muhasebe Raporlarının İşletme Yönetimindeki Rolü ve Kullanılması",Ankara İ. T.İ. Akademisi Dergisi,C.I.S.1,(1969).s. 192.
- LAMBERS, Guy ::"Cumputers Used As Accounting Tools",Management Accounting,Vol.XLIII(January, 1966),s.29.
- LANGENDERFER, Q. Harold ::"Suggestion For Developing A Deductive Theoretical Framework For Accounting That would be Useful in Solving Current and Future Financial Accounting Problems",The Journal of Accountancy, (July, 1973),s.50.
- LEWIS, B.R. ::Accounting Reports For Management, (Englewood Cliffs, New Jersey:Prentice-Hall, Inc.,1957).
- LEWIS, B. Ronello ::Financial Controls For Management, (Englewood Cliffs, N.J.:Prentice-Hall Inc., 1961).
- LI, H. David ::Accounting For Management Analysis, (Columbus, Ohio:Charles E. Merrill Books, Inc.,1964).
- LI, H. David ::Cost Accounting For Management Applications, (Columbus, Ohio:Charles E. Merrill Books, Inc.,1966).
- LI, H. David ::"The Semantic Aspect of Communication Theory and Accountancy",Journal of Accounting Research,I,(1963),s.103.

- LLOYD, D. -WARFEL, H. : "The Language of Business", İçinde: Dimensions in Communication, Edited by J. CAMPBELL-H. HEPLER, (Belmont, California: Wadsworth Publishing Company, 1965), s.176.
- LUKE, D. Hugh : "Dynamic Accounting For Effective Management", Management Accounting, (May, 1970), s.10.
- MACLEAN, M. : "Perception and Communication", Participant's Notebook Article, (Michigan State University, AID, 1965), s.25.
- MARSHAK, J. : "Problems in Information Economics", İçinde: Charles, P. BONINI - Robert, K. JAEDICKE - Harvey, M. VAGNER, Management Controls, (New York: McGraw-Hill Book Company, 1964), s.38.
- MATZ, A - CURRY, O - FRANK, G. : Cost Accounting, Fourth Edition, (Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Company, 1967).
- MAY, G. Robert - MUELLER, G. Gerhard - WILLIAMS, H. Thomas : A Brief Introduction To Managerial and Social Uses of Accounting, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1975).
- McFARLAND, B, Walter : Concepts For Management Accounting, (New York: National Associations of Accountants, 1966).
- MERRIHUE, V. Willard : Managing By Communication, (New York: McGraw-Hill Book Company, Inc., 1960).
- MIGUEL, San G. Joseph : "Accounting Research in Information Processing and Communication", The Accounting Forum, (may, 1977), s.17.
- MIHÇIOĞLU, Cemal : Personel İdaresinde Beşeri Münaşebetler, (Ankara: 1958).

- MILROY, N. : "The Disintegration of an Information Systems", İçinde: Management Control Systems, Cases and Readings, Ed. by R. ANTHONY-J. DEARDEN-R. VANCIL, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Company, 1967), s.17.
- MURDICK, G. Robert-ROSS, E. Joel : Information Systems For Modern Management, (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall Inc., 1971).
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS : Reports Which Management Find Most Useful, Accounting Practice Report No.9, (New York: National Association of Accountants, 1960).
- NATIONAL ASSOCIATION OF ACCOUNTANTS : Departures in Communicating Accounting Data To Foreman, Accounting Practice Report 16, (New York: National Association of Accountants, 1963).
- NELSON, S. Oscar-WOODS, S. Richard : Accounting Systems and Data Processing, (Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Company, 1961).
- NEUNER, W. J. John : Cost Accounting Principles and Practice, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1962).
- NEWMAN, H. William : (Çev: Kenan, SÜRGİT), İşletmelerde ve Kamu Yönetiminde Sevk ve İdare, (Ankara: T. O. D. A. İ. E, 1974).
- NISWONGER, Rollin C.-FESS, Philip : Accounting Principles: Ninth Edition, (Cincinnati, Ohio: South Western Publishing Company, 1965).
- NOURALLAH, Fayez : "The Case For Efficiency Accounting",

- The National Public Accountant, (January, 1970), s.16.
- OLUÇ, Mehmet : İşletme Organizasyonu ve Sevki İdaresi, (İstanbul: Sermet Matbaası, 1959).
- OSGOOD, E. Charles-SUCI, J. George-TANNENBAUM, H. Percy : The Measurement of Meaning, (Urbana: University of Illinois Press, 1957).
- ÖCAL, Fikret : Maliyet Muhasebesi Temel Bilgiler, İkinci Baskı, (İstanbul: Fatih Matbaası, 1971).
- ÖZASLAN, İsmail : Muhasebe Sonuçlarının Tahlili ve Raşyoları, (İstanbul: Kutulmuş Matbaası, 1969).
- ÖZASLAN, İsmail : Muhasebenin Teknik Yapısı, (İstanbul: Hüs-nütabiat Matbaası, 1974).
- PATON, A. William-DIXON, L. Robert : (Çev: Mustafa, AYSAN), Muhasebenin Temelleri, (İstanbul: 1964).
- PELEJ, J. : "Controller Communication With Top Management", Controller, Vol. XXVII (April, 1959) s.203.
- PENFIELD, V. Robert : (Çev.: Resan, TAŞÇIOĞLU), Örgütte Beşeri Münasebetler, (Ankara: Ajans-Türk Matbaacılık Sanayii, 1969).
- PFENNING, E. R. : "Business Information Systems", The Accounting Review, Vol. XXXVII (April, 1962), s. 235.
- PRINCE, R. Thomas : Information Systems For Management Planning and Control, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1966), s.75.
- RAINES, I. I. : Better Communication in Small Business, (Washington D.C.: Small Business Administration, 1962).
- REDDING, Charles W. : "The Organization Communicator", İçinde: W. Charles, REDDING-George A. SANBORN, Büsi-

- ness and Industrial Communication: A Source Book, (New York: Harper and Row, 1964), s.31.
- REITER, J. Michael : "Reports that Communicate", Management Service, (January, 1967), s.28.
- RIGBY, P. : Conceptual Foundations of Business Research, (New York: John Wiley and Sons Inc., 1965).
- ROETHLESBERGER, J. F. : "The Administrator's Skill: Communication", Harvard Business Review, (Kasım-Aralık, 1958), s.56.
- ROGERS, C. R.-ROETHLESBERGER, J. F. : "Barriers and Gateways to Communication", Harvard Business Review, (Temmuz, 1952), s.16.
- ROSE, G. T. : Top-Management Accounting, (London: Sir Isaac Pitman and Sons, Ltd. 1958).
- SABUNCUOĞLU, Zeyyat : Örgütlerde Haberleşme Düzeni-Yapısal Analiz, (Bursa: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, No:22, 1977).
- SANDERS, H. Donald : Computers in Business. An Introduction, Third Edition, (Tokyo: Kodansha, Ltd., 1975).
- SAVAGE, W. William : Interpersonal and Group Relations in Educational Administration, (Atlanta, N.J.: Scott Foresman and Company, 1968).
- SAXENIAN, Brand : "Effective Communications In small Businesses", The National Public Accountant, (June, 1964), s.20-23.
- SCHMUCLER, N. : "A Program For Effective Communication in Accounting", New York Certified Public Accountant, (March, 1967), s.189.
- SCHUTTE, W. M.-STEINBERG, R. E. : Communication in Business and Industry,

- (New York:Holt,Rinehart and Winston, 1964).
- SERTOĞLU,Sabahattin :Ticaret Muhasebesi, (Ankara:Güven Matbaası,1961).
- SHANNON,E.Claude. : "A Mathematical Theory of Communication", The Bell System Technical Journal,XXVII (July,1948),s.375.
- SHILLINGLAW,Gordon :Cost Accounting,Analysis and Control, (Homewood,Illinois:Richard D.Irwin Inc., 1961).
- SHRIMPTON,S.D.R. : "Service To Management-I",The Accountant, (July,1962),s.93-98.
- SIGBAND,B.Norman :Effective Report Writing For Business, Industry and Government, (New York:Harper and Row,1960).
- SIMON,H. :Administrative Behavior,Second Edition, (New York:The Free Press,1965).
- SIZER,John : "Accountant's Contribution to Data Collection,Solution Control",Management Accounting, (February,1973),s.49.
- SİHAY,Jale :Ticari Bilgiler ve Muhasebe, (Ankara:Güven Matbaası,1960).
- SLOAN,P.Alfred :My Years With General Motors, (New York:Anchor Books,1972).
- SMITH,Aubrey C.-ASHBURNE,G.Jim:Financial and Administrative Accounting, (New York:McGraw-Hill Book Company,Inc., 1955).
- STOUGHTON,V.Warner : "Bringing up Management Accountants",Management Accounting, (June,1978),s.55-59.
- SÜDER,Sadi : "Sanayi İşletmeleri Yönetiminde-Karar Aracı olarak muhasebe Raporları",Muhasebe Enstitüsü Dergisi,YIL 2,S.6. (Kasım, 1976),s.64.

- SÜRMEĒĒ, Fevzi :Sistem Yaklaşımı Açısından Finansal Bilgi Sistemi ve Maliyet Muhasebesi Alt Sistemi Uygulaması, (Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi, 1978).
- TANNENBAUM, S. Arnold : "Control in Organization: Individual Adjustments and Organizational Performance", İçinde: CHARLES P. Bonini-ROBERT K. Jaedicke-HARVEY M. Wagner, Management Controls, (New York: McGraw-Hill, 1964), s. 299.
- TANN-R, Der Von F.K. : "Information For Management", The Accountant, (June, 1974), s. 804.
- TAYLOR, R. Hal : "Concepts", İçinde: American Association of Agricultural College Editors, AAACE Communications Handbook, (Donville, Illinois: The Interstate Printers and Publishers, 1967), s. 14.
- THAYER, L. : Administrative Communication, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Company, 1961).
- THAYER, Lee : Communication and Communication Systems, In Organization, Management and Interpersonal Relations, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc., 1968).
- TIGGES, E.K. : "Use of Accounting Data in Decision Making", Management Service, (Nov-Dec., 1966), s. 28.
- TOCCO, L. Anthony-BEDEL, P. Donald : "Accounting the Accountant and the Management Information System", The National Public Accountant, (October, 1975), s. 32-34.
- TRACY, A. John : Fundamentals of Management Accounting, (New York: John Willey and Sons Inc., 1976).
- TRICKER, Ian R. : "The Accountant in the Management Team",

- TUAN, Abdülkadir : The Accountant, (November, 1963), s. 552.
: İşletmelerde Yönetimin Finansal Planlama ve Kontrol Fonksiyonlarının ifasında muhasebenin Rolü, Doçentlik Tezi, (Adana: 1974).
- ÜLGEN, Hayri : "Yönetim Bilişim Sistemi", İşletme Fakültesi Dergisi, C.6.S.2, (Kasım, 1977), s. 135-157.
- ÜNALAN, Sedat : Genel Muhasebe (Ankara: 1973).
- ÜSTÜN, Rifat : "Daha İyi Bir Yönetim İçin Sorumluluk Muhasebesi", ESADER, C.X.S.1, (Ocak, 1974), s. 213.
- VANCIL, F. Richard : Financial Executive's Handbook, (Homewood, Illinois: Dow Jones-Irwin Inc., 1970).
- VOORHIS, Van H.R. : "Operating Reports and Controls", İçinde: R. WIXON, Editor, Accountant's Handbook, Fourth Edition, (New York: Ronald Press, 1962), Section 4, s. 35.
- VOORHIS , Von H. Robert-DUNN,
L. Clarence-McCAMERON, A. Fritz: Using Accounting in Business, (Belmont, California: WatsWorth: Publishing Company, Inc., 1962).
- WAINWRIGHT, Gordon : "How to Communicate More Effectively", The Accountant, (November, 1968), s. 673.
- WELSCH, Glenn : (Çev.: Yaman, ERDAL-Enver, ÇAPÇI-Betül, ÇAPÇI-Tunç, TAYANÇ-Füsün, TAYANÇ-Asım, AKSADE-Tuncay, AKOĞLU: İşletme Bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü, (Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No: 4, 1978).
- WESTLEY, B.-MACLEAN, M. : "A Conceptual Model For Communication Research", İçinde: CAMPBELL-HEPLER, Dimensions in Communication, (Belmont, California:

- Watsworth Publishing Company,1965),s.63.
- WHITE,Michael : "Management Accounting Must Convinve Managers",Business Management, (June,1967), s.73.
- WHITEHEAD,J.Carlton : "Communication A Key to Managerial Effectiveness",M.S.U.Business Topics, (Spring,1967),s.56.
- YAZICI,Mehmet : Örgütleme İlkeleri, (İstanbul:Hüsnütabi-
at Matbaası,1971).