

ESKİŞEHİR İKTİSADİ VE TİCARİ İLİMLER AKADEMİSİ

93641

t
36

Y. G.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ

PLANLAMA - KONTROL SİSTEMLERİNİN DAVRANIŞSAL BOYUTLARI.

(Doktora Tezi)

Y. G.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
MERKEZ KÜTÜPHANESİ

Sinan BOZOK
Muhasebe Kürsüsü Öğretim Görevlisi

Anadolu Üniversitesi
Eskişehir

Eskişehir - 1978

İ Ç İ N D E K İ L E R

SUNUŞ

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

GİRİŞ

I. YÖNETİM MUHASEBESİNİN TANIMLANMASI.....	2
A. Örgüt Teorisinin Bir Fonksiyonu Olarak Muhasebe Kavramının Belirlenmesi.....	2
B. Örgüt Yapısı ve Amaçları İle Muhasebe Amaçlarının Özdeşliği.....	3
1) Örgütün Tanımı.....	3
2) Finansal Muhasebenin Tanımlanması.....	6
3) Yönetim Muhasebesinin Tanımlanması.....	7
4) Yönetim Muhasebesinin Yapısı ve Amaçları İle Örgüt Amaçları ve Yönetim Sürecinin Özdeşliği.	7
II. ÖRGÜTÜN DAVRANIŞSAL VARSAYIMLARININ YÖNETİM MUHASEBESİ YÖNTEM ve İLKELERİNE YANSIMASI.....	10

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

KLASİK ÖRGÜT ve YÖNETİM SÜRECİ TEORİLERİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ
PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİ

I. KLASİK ÖRGÜT ve YÖNETİM SÜRECİ TEORİLERİNİN VARSAYIM- LARI.....	15
---	----

A. Örgütün Amacına İlişkin Varsayımlar.....	15
B. Ekonomik İnsan Varsayımı ve Güdüleme.....	16
C. Klasik Örgüt Teorilerinin Örgüt Yapısı ve Yönetimine İlişkin Önerileri.....	19
II. KLASİK ÖRGÜT TEORİLERİNİN BİR FONKSİYONU OLARAK PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ ve AMAÇLARI.....	24
A. Planlama Fonksiyonu ve Amaçları.....	25
B. Kontrol Fonksiyonu ve Amaçları.....	27
III. STANDART MALİYET SİSTEMİNİN PLANLAMA ve KONTROL YAPISI.....	29
A. Standartların Saptanması.....	32
B. Kontrol Merkezlerinin Saptanması.....	37
C. Maliyet Sapmalarının Saptanması.....	39
IV. BÜTÇE SİSTEMİNİN PLANLAMA ve KONTROL YAPISI.....	44
V. GELENEKSEL YAPININ DAVRANIŞSAL VARSAYIMLARI.....	54
VI. KLASİK PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİNİN DAVRANIŞSAL BOYUTLARI.....	56

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MODERN ÖRGÜT TEORİSİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ PLANLAMA ve KONTROL SİSTEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ

I. MODERN ÖRGÜT TEORİSİ.....	60
A. Geleneksel Teorilerden İlk Ayrılış, Neo-Klasik Okul.....	60

B. Örgüt Teorisine Modern Bir Yaklaşım, Sistem Yaklaşımı.....	63
C. Sistem Yaklaşımında Örgüt Amaçları.....	71
D. Modern Örgüt Teorisinde İnsan Davranışlarına İlişkin Varsayımlar ve Bir Güdüleme Modeli.....	76
II. MODERN TEORİLERİN ÖNERİLERİ IŞIĞINDA PLANLAMA ve KONTROL SİSTEMLERİNİN DAVRANIŞSAL BOYUTLARI.....	89
A. Giriş.....	89
B. Bütçe ve Standart Maliyet Sistemlerinin Davranışları Etkileyen Değişkenlerinin Belirlenmesi.....	93
C. Bütçe Hedefleri ve Maliyet Standartlarının Yüksek Ya Da Düşük Tutulmalarının Davranışsal Etkileri.....	94
D. Standart Saptama Sürecine İşgörenlerin Katılmasının Davranışsal Etkileri.....	107
E. Bütçe ve Standart Maliyet Sistemlerinin Teknik Özelliklerinin Davranışsal Etkileri.....	119
1) Sorumluluk Muhasebesinin Davranışsal Özellikleri.....	121
2) Kontrol Edilebilir Hasılat, Gider, Varlık Kavramları.....	125
3) Kontrol Raporlamasının Etkileri.....	134

SONUÇ.....	141
I. MODERN YAKLAŞIMIN KLASİK YAKLAŞIMDAN AYRILDIĞI YÖNLER.....	141
II. MODERN PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİ ÜZERİNE ÖNERİLER.....	145
YARARLANILAN KAYNAKLAR	

S U N U Ş

Yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı ve gelişmesi son yirmi, yirmi beş yılın içinde gerçekleşmiş olmasına karşın konu üzerinde yoğunlaşan çalışmalar zengin bir araştırma ve literatür oluşturmuştur. Özellikle batıda gelişen disiplinler arası çalışmalar ve sistem yaklaşımları muhasebenin klasik ve tek boyutlu amaç ve yapısını çok boyutlu hale getirmiştir. Yeni görüşlerin ışığı altında bir yandan finansal muhasebenin oldukça kesin ilke ve kavramları sık sık eleştirilmiş, öte yandan da yönetim muhasebesinin finansal muhasebeye uymayan ilke ve yöntemlerinin genel bir muhasebe teorisinin geliştirilmesini önlediği ileri sürülmüştür.

Kanımızca yönetim muhasebesinin yapısı, sistematiği ve teorisi ancak amaç fonksiyonunun iyice belirlenmesinden sonra irdelenebilir. Bu amaçların ise, örgüt teorisi ve onun doğal uzantısı olan yönetim amaçlarından ayrı olarak ele alınıp incelenmesi olanaksızdır.

Örgüt teorisinin ve yönetim türünün biçimlediği yönetim muhasebesi, yönetimin bir aracı olarak klasik görüşlerden neoklasik ve oradan da modern görüşe kadar değişik etkilerin altında kalmıştır. Bu etkilerin sonucu yalnızca yönetim muhasebesinin tekniklerinde kendini göstermemiş, daha önemlisi kullanımda düşüncesindeki farklılıkları yaratmıştır.

Çalışmamızda konuyu örgüt teorisinin ışığı altında inceleyerek yönetim muhasebesinin bağımlı bir değişken olarak geçirdiği evreleri göstermeye çalışacağız. Yönetim biçimlerinin farklılıkları, kişi davranışları konusundaki varsayımlara dayandığı için yönetim muhasebesinin amaç, yöntem ve ilkelerini bu varsayımlara bağımlı birer değişken olarak inceleyeceğiz.

B İ R İ N C İ B Ö L Ü M

GİRİŞ

I. YÖNETİM MUHASEBESİNİN TANIMLANMASI

A. Örgüt Teorisinin Bir Fonksiyonu Olarak Muhasebe Kavramının Belirlenmesi:

Muhasebenin temel amaçlarının, hedeflerinin saptanması ancak örgüt teorisi içindeki yeri belirlendikten sonra mümkün olabilir. Çünkü muhasebe kendi kendine bir son değildir. Başka bir deyişle muhasebe amaç değil araçtır. Nitekim yüzyıllar boyunca muhasebe değişik kalıplara, biçimlere sokulmuş ve bu nedenle de literatürde tek bir muhasebe tanımı yapma olanağı bulunamamıştır. Hatta aynı tanım kapsamı içine alınabilecek "muhasebe" türleri kendi aralarında uyumlaştırılmaz çelişkiler doğurmuşlardır. Örneğin "muhasebe teorisi" denilmesine rağmen gerçekte günümüzde pek çok değişik muhasebe teorileri vardır ve hiç birisi de bir tek ve bütünleşik bir mantıksal yapıya erişememiştir(1).

Muhasebe konu olarak, finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, yönetim muhasebesi vb. gibi değişik bölümlere ayrılmasının yanı sıra, son birkaç on yılda kapsam değişikliklerine ve genişlemesine de uğramıştır. Önceleri yalnızca finansal muhasebenin kayıt tutma, sınıflama ve raporlama fonksiyonlarını yerine getiren muhasebeciler sonraları maliyet kontrolü, bütçesel planlama ve kontrol, yatırım projelerinin hazırlanması

(1) SALMANSON R.F. "Basic Financial Accounting Theory", Wadsworth Publishing Company, Belmont, California, 1969, s.2.

ve değerlemesi gibi değişik konularda da görevleri üstlenmişlerdir.

Tüm bu değişik çalışma alanlarının bir tek "muhasabe" tanımını altında yer alabilmesi ancak muhasabeyi işletmelerin belirli amaçlara varması için kullanılan bir araç olarak görmekle mümkündür.

Öyleyse muhasabenin amacını, işletmenin belirli amaçlara varmak için yürüttüğü faaliyetlerini planlama, düzenleme, ölçme, kontrol etmek için hizmet sunmak olarak tanımlayabiliriz.

Muhasabenin kendi içinde bölümlenmesi, işletmenin hizmet ettiği amacına veya amaçlarına bağlı olarak yapılmaktadır. Bu ilkedan hareket ederek muhasabenin bölümlerinin ve bu arada yönetim muhasabesinin tanımını değişik örgüt yapısı ve amaçlarına bağlı olarak yapalım.

B) Örgüt Yapısı ve Amaçları İle Muhasabe Amaçlarının Özdeşliği

1) Örgütün Tanımı:

Örgüt tanımını değişik kaynaklardan değişik biçimlerde aktarabiliriz. Bunların içinde en geniş çerçeveli olan bir kaçını burada belirtelim.

- Örgüt, birtakım amaçlar için beraber çalışan bir gurup insandır(2).

- Bir örgüt, bireylerin amaçlara ulaşmak için karşılıklı

(2) R.N.ANTHONY and G.A.WELSCH: "Fundamentals of Management Accounting Richard O.Irwin Inc., Homewood Illinois, 1974, s.1.

davranışlarda buldukları yapısal bir süreçtir(3).

- Örgütler, belirli amaçlara varmak için bilinerek kurulan ve sürekli olarak yeniden düzenlenen sosyal birimler (insan gurupları) dir(4).

Bu tanımların sayısı daha da arttırılabilir, fakat kanınızca bu üç tanım genel anlamda temel örgüt unsurlarını açıklamaya yeterlidir. Her üç tanımda örgütlerin amaçlar doğrultusuna yönelmiş veya yöneltlen birimler olduğu açıkça belirtilmektedir.

Örgütlerinin amaçlarının ne olduğu veya ne olması gerektiği konusu çok uzun tartışmalara yol açmıştır ve açmaktadır. İleride değişik örgüt amaçlarının muhasebe yapısını etkileyişini incelerken bu konuyu daha derinlemesine inceliyeceğimizden şimdilik yalnızca örgütlerin amaçlarının olduğunu varsaymakla yetinelim.

Çalışmamızın içerdiği örgütler ekonomik nitelikli işletmeler olduğuna göre amaç ya da amaçlarının bu niteliğe bağlı olarak belirleneceği doğaldır. Fakat genel örgüt teorisinin ilkelerinin ekonomik nitelikli işletmeler için de geçerli olduğu tartışmasız kabul görmektedir.

Örgütler amaçlara varmakta temel bazı fonksiyonları yerine getirirler. Yönetim bu fonksiyonlar içinde örgüt teori-

-
- (3) HERBERT G.HICKS: "Örgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından", Çev.:O.Tekok, B.Aytek, B.Bumin; Ankara, San Matbaası, 1974, Cilt I, s.32.
- (4) T.PARSONS, "Structure and Process in Modern Societies", The Free Press, Glencoe Illinois, 1960, s.17.

sinden ayrı olarak düşünölemeyen ve literatürde çoğu kez belirli bir örgüt teorisini simgeleyen bir fonksiyondur.

Yönetim ya da yönetmenin tanımı her ne kadar kelimenin anlamı bakımından açık gibi görünüyorsa da biz konumuzun sınırlarını ve üzerinde duracağımız temel unsurları belirleyebilmek amacı ile geniş kapsamlı bir tanıma burada yer vereceğiz.

"Yönetmek, gurup amaçlarına doğru etkili ve etken olarak bireylerin guruplar halinde çalışmalarını sağlamak için bir kuruluştta (işletmede) gerekli olan iç ortamın yaratılması veya tasarımılanması ve bunun sürekliliğinin sağlanmasıdır(5)".

Tanımını yaparken, örgütün amaca veya amaçlara yönelik olduğunu belirtmiştik. Nitekim yönetimin tanımını da bu noktadan hareketle, amaçlara varmak için örgütün bu yönde davranışını sağlamak olarak ortaya koyabiliriz.

Yönetim biliminin tarihçesi incelendiğinde, konuya eğilenlerin genellikle yönetim fonksiyonları üzerinde durduğunu görürüz. Yirminci yüzyılın başında yönetim fonksiyonlarını ilk kez belirliyen, sınıflayan ve tanımlıyan Henri Fayol'dan bu yana bu tanımlamanın çok az değiştii bir gerçektir(6). Genellikle yönetim fonksiyonları içinde tüm yazarların kabul ettikleri üç fonksiyon; a) Planlama, b) Yönelme ve c) Kontrol'dur(7).

Tüm diğer yönetim fonksiyonları gibi planlama, yönelme ve kontrol fonksiyonlarının ana unsuru karar vermektir. Başka

(5) H.KOONTZ, C. O'DONNELL; "Principles of Management" McGraw Hill Book Company, NewYork, 1968, Fourth Edition), s.1.

(6) A.g.k., s.22.

(7) Anthony/Welsch: "Fundamentals of Management Accounting", s.6.

bir deyişle yönetici, gerek planlama, gerek yöneltme ve gerekse kontrol aşamalarında sürekli bir karar verme süreci içindedir. Bu temel noktadan hareket edildiğinde yönetim süreci amaç veya amaçlar cümlesine varmaya yönelik bir dize karar vermek olarak da tanımlanabilir(8).

2. Finansal Muhasebenin Tanımlanması:

Finansal muhasebe, işletmede alınan kararlar sonucu, çeşitli işletme fonksiyonlarının yerine getirilmesi ile, işletme varlıklarında ve bu varlıkların kaynaklarında ortaya çıkan değer değişmelerinin (parasal değişmelerin) belirlenmesi ve bunların yeni kararlar almada kullanılabilir veriler haline getirilmesidir(9). Bu kapsamı ile muhasebe işletmelerin en önemli niceliksel (kantitatif) bilgi derleme, kaydetme ve özetleme sistemidir. Muhasebenin bilgi derlemesi yönetim kararlarına temel olma amacına yöneliktir. Yukarıdaki tanımımıza göre de gerek finansal muhasebe ve gerekse yönetim muhasebesi aynı temel ilke ve amaç yani yönetim kararlarına temel olma özelliğini yapısında taşımaktadır. Diğer bir deyişle finansal muhasebe verileri çoğunlukla işletme dışı taraflara bilgi verme amacına yönelik ise de, yöneticiler pek çok kararlarında bu dış çevrenin işletmeye etkilerini gözönüne alma durumundadırlar. En azından işletme amaçlarının belirlenmesinde dış çevrenin etkili olması, işletme içi kararlarının bir kısıtlayıcısı olacaktır.

(8) C.T.HORNGREN: "Cost Accounting- A Managerial Emphasis" Third Edition, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1972, s.154.

(9) CEMALCILAR, İ.-AŞKUN, İ.C.- BAYAR, D. -Ş.ÖZALP: "İşletmecilik Bilgisi" Eskişehir İ.T.İ.A.Yayını, Ankara 1974, s.285.

3. Yönetim Muhasebesinin Tanımlanması

Finansal muhasebenin işletme dışı kişilere bilgi vermesi özelliğinin aksine yönetim muhasebesinin ağırlığı tümü ile işletme içi karar sürecine verilmiştir. Horngren, muhasebe verilerinin kullanım amaçlarını üçe ayırmaktadır(10):

- i) Yöneticilerin cari (olağan) faaliyetleri planlama ve kontrolde kullanmaları için iç raporlama
- ii) Yöneticilerin ana plan ve politikalarını saptamada ve özel kararlarında kullanmaları için iç raporlama
- iii) Ortaklara, devlete ve diğer işletme dışı kişilere yönelik dış raporlama.

Bu sınıflamaya bağlı olarak da finansal muhasebenin ağırlığının üçüncü noktada toplandığını, yönetim muhasebesinin ise ilk iki amaca ağırlık verdiğini belirtmektedir. Bütün bu tanımlamaların ışığı altında da;

Yönetim sürecinin belirli bir amaç veya amaçlar cümlesini hedef almış bir dize kararına ve bu kararların uygulanmasına araç olmak üzere veri derlenmesi, yorumlanması ve raporlanması işlemleri, "planlama ve kontrol sistemleri", "kontrol sistemleri", "yönetim muhasebesi sistemleri" ya da "bilişim (information) sistemleri" olarak adlandırılmaktadır(11).

4. Yönetim Muhasebesinin Yapısı ve Amaçları İle Örgüt Amaçları ve Yönetim Sürecinin Özdeşliği

Bir yandan örgüt ve yönetimini, öte yanda da yönetim

(10) Horngren, C.T., "Cost Accounting", s.3.

(11) A.g.k., s.154.

muhasebesini tanımladıktan sonra bu iki kavramın aynı yönde ve aynı amaçlarla hareketini belirleyelim.

Aşağıdaki model yönetim sürecini ve bu sürece paralel olarak yönetim muhasebesinin rolünü ortaya koymaktadır:

- i) Yönetimin ilk aşaması örgüt amaçlarının belirlenmesidir.
- ii) Amaçlar ayrıntılı olarak alt amaçlarla diğer bir deyişle hedeflerle ifade edilmektedir. Amaçların kullanılabilirliğini sağlamak için bu ayrıntılı amaç ya da hedefler niceliksel terimlerle ifade edilmelidir. İşletmenin en önde gelen niceliksel ifade aracı muhasebe olduğundan genellikle bu hedefler "kâr hedefi", "maliyet hedefi", "likidite hedefi" gibi muhasebe terimleri kullanılarak belirtilebilir.
- iii) Amaçlar ve hedeflere götürecekt faaliyet ve davranış yollarının belirlenmesi. Bu süreç yukarıda belirtilen amaçların saptanması ile birlikte planlama aşamasını oluşturur. Amaca götüren tek bir yol, yöntem olmadığından bu aşama pek çok seçenek arasından birisinin seçimi gibi bir karar sürecidir. Söz konusu aşamada muhasebenin oynadığı rol iki yönlüdür. İlk olarak karar alternatifleri (seçenekleri) amaç fonksiyonunun terimleri ile ifade edilmek durumundadırlar. Daha önce belirttiğimiz gibi bunlar genellikle muhasebe terimleridir. Diğer yandan da kararın verilebilmesi için bir karar modelinin geliştirilmesi gerekir. Muhasebe içerikli bütçe modelleri, maliyet minimizasyonu modelleri veya gelir maksimizasyonu modelleri en sık kullanılan modellerdir.

- iv) Kararların uygulanmaya konması. Yöneltilme, örgütün amaçlara doğru harekete geçirilmesi aşamasıdır.
- v) Sonuçların ölçülmesi. Bu aşamada yine muhasebe sisteminin terimleri ile hazırlanan raporlar aracılığı ile amaçlanan vere varılıp varılmadığı ve nedenleri ölçülerek sistemin işleyişini veya karar modelini değiştirici kararlar alınır. Kontrol aşaması olarak adlandıracağımız bu aşama bir son değil, yeni kararlara veri hazırlayan bir başlangıç olarak da tanımlanabilir.

Görüldüğü gibi yönetim muhasebesinin amaçları ve yapısı örgütün ve yönetimin amaçlarına bağlı olarak biçimlenecektir. Amaçları içinde en önemlisi likidite olan bir işletme düşünülürse muhasebe sisteminin de likiditeyi planlayan, ölçen, kontrol eden bir yapıya ağırlık vermesi doğaldır.

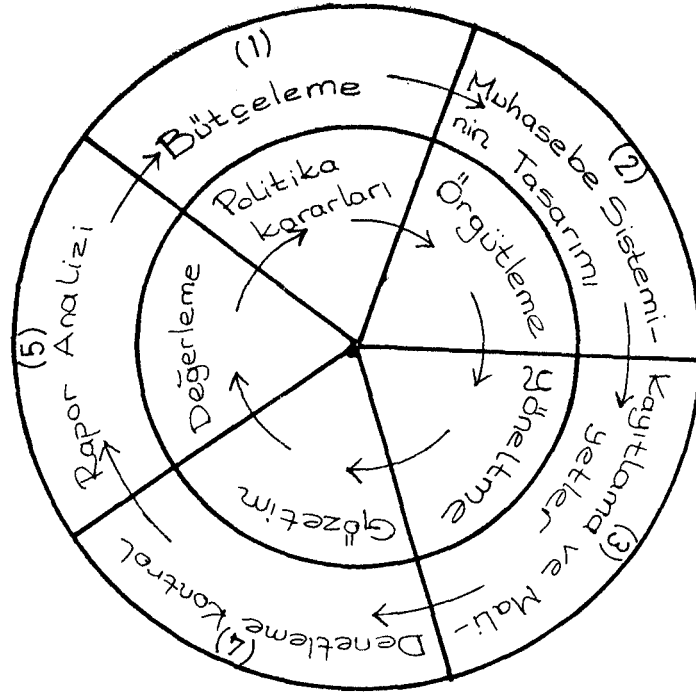
Yönetim fonksiyonlarının muhasebe fonksiyonları ile birleştirildiği bir şema aşağıda verilmiştir(12).

Şekildeki dış daire muhasebe fonksiyonlarını bu arada yönetim muhasebesi fonksiyonlarını da sırası ile belirlerken iç dairede de yönetim fonksiyonları muhasebe fonksiyonları ile üst üste çakışır bir düzende belirtilmektedir.

Kanımızda tam içerikli bir anlatım olmamakla birlikte konuyu genel olarak ortaya koyan bu şekil bizim anlatımımızı desteklemektedir.

(12) Lay; F.Chester; "The Functional Cycles of Accounting and Management", Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control, Edited by: William E.Thomas, Jr., Third Edition; South Western Publishing Company, Cincinnati, 1968, s.21.

SEKİL: 1



II. ÖRGÜTÜN DAVRANIŞAL VARSAYIMLARININ YÖNETİM MUHASEBESİ YÖNTEM ve İLKELERİNE YANSIMASI

Yönetimin, örgütün belirli amaçlar doğrultusunda davranışını sağlamak olduğunu daha önce belirtmiştik. Ekonomik örgütlerde amaçlara varmak için yararlanılan kaynaklar içinde en önemlisinin işgücü kaynağı olduğu şüphesizdir. Nitekim amaca varmak için sahip olunan fiziksel ve finansal kaynakları kullananlar insanlar olduğuna göre yönetimin en temel fonksiyonu da insan gücünü yönetmek olmaktadır.

Öte yandan muhasebenin, özellikle yönetim muhasebesinin yönetim sürecine ilişkin kararlara ve bu kararların uygulanmasına araç olmak üzere ve i derleyen, yorumlayan ve raporlayan bir sistem olduğunu saptadığımızı göre örgütün insan gücü yönetimini de etkiliyeceği en doğal sonuçtur.

Konunun daha da ayrıntısına girersek yönetim sürecinde emeğin niteliğinin ve niceliğinin ölçülmesi ve değerlendirilmesi, planlanması, belirli davranış biçimlerine sokulması için kişisel gözlem ve değerlemeler dışında en önde gelen veri, bilgi kaynağının yine muhasebe olduğunu görürüz.

Yönetim muhasebesinin genel anlamda iki fonksiyonu olduğunu belirten bir yazar bu fonksiyonları şöyle tanımlıyor(13):

"Bu fonksiyonlardan birincisi finansal sorumluluğa ilişkindir. Mali raporlar için envanter, maliyetleme verilerini sağlayan maliyetleme teknikleri bu fonksiyona dahildir(14). İkinci önemli fonksiyon ise örgütün her düzeyinde karar verme temeli olarak kullanışlı verileri sağlamaktır. Bu fonksiyon yöneticilere planlama, düzenleme ve kontrol için gerekli olan verileri sağlar. Fakat aynı zamanda kişileri bu kararlara uygun davranış örgüt amaçlarına varmaları için güdülemeye yardımcı olan bir sistemi de kapsar. Yönetim muhasebesinin "karar verme için bilgi" fonksiyonunun davranışları etkilemeye verdiği ağırlığı gözden kaçırmamak çok önemlidir. Kısacası yönetim muhasebecileri davranış bilimlerine hayati önem vermelidirler, çünkü yönetim muhasebesinin karar verme için bilgi fonksiyonu aslında davranışsal bir fonksiyondur".

Örgüt üyelerinin davranışları üzerinde dolaylı ya da dolaysız etkileri olan yönetim muhasebesinin bu boyutunun ince-

(13) Caplan, E.H.; "Management Accounting and Behavioral Science", s.3.

(14) Yönetim muhasebesine temel veri kaynağı olması nedeni ile yazar bu finansal muhasebe yöntem ve tekniklerini de yönetim muhasebesi kapsamının içine almaktadır.

lenmesi batı literatüründe çok yakın bir geçmişe dayanmaktadır. Amerika Birleşik Devletlerinde 1960'ların başına kadar muhasebecilerin konuyu davranış bilimleri açısından incelemelerini tesadüfi ya da yanlışlıkla yapılmış olarak kabul edebiliriz(15).

Amerikan Muhasebeciler Derneği (American Accounting Association) de konuya ilişkin görüşünü ilk kez 1971 yılında şu şekilde belirtmiştir:

"Konuyu öz olarak belirtirsek, muhasebe raporlarının temel amacı faaliyetleri (yani davranışları) etkilemektir. Ayrıca, hipotez olarak ileri sürülebilir ki bilgi derleme sürecinin kendisi, muhasebeyi yürütenlerin davranışları ile birlikte, diğer kişilerin davranışlarını etkileyecektir. Kısacası, tabiatı gereği muhasebe bir davranış sürecidir"(16).

Muhasebenin bir davranış süreci olarak incelenmesi için konunun bölümlenmesini aşağıdaki biçimde yapabiliriz:

- i) Muhasebe yapısının (olgusunun) insan davranışlarına olan etkisi,
- ii) İnsanların birey ya da grup olarak psikolojik ve sosyolojik özelliklerinin muhasebe sistemlerinin kuruluş ve kullanılış biçimlerine etkisi.

(15) Birnberg J.G., Raghu Nath; Implications of Behavioral Sciences for Managerial Accounting; "Behavioral Aspects of Accounting", Edited by: Michael Schiff, Arie Y.Lewin; Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974, s.101.

(16) "Report of the Committee on the Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum"; The Accounting Review, Supplement, 1971, s.240.

Yukarıdaki tanımlamamızdan da görüleceği gibi insan özellikleri ve davranışı ile muhasebe işlevi, yapısı karşılıklı bağımlı olan iki değişken olarak ortaya konulmaktadır. Yönetim muhasebesinin davranışsal boyutları araştırılır ve incelenirken her iki yaklaşımın aynı anda ele alınması gerekmektedir. Oysa ki klasik görüş insan özellikleri hakkında varsayımlar yaparak bir anlamda bu değişkeni sabit kılmış ve bu varsayımlardan hareketle muhasebe sistemlerini belirli bir yapıda kurmuştur. Son yirmi yıl içinde gelişen modern yaklaşımlar ise muhasebenin belirli varsayımlar altında gelişmiş olan yapısının insan davranışlarına olumlu ya da olumsuz etkilerini incelemeye yönelmiş ve daha çok eleştireci bir tavır almıştır. Klasik teorinin varsayımları kaldırıldığında ve daha gerçekçi bir davranış modeli belirlendiğinde bu modele uygun yönetim muhasebesi sistemlerinin önerilebileceği ileri sürülebilir.

Davranış bilimleri açısından yaklaşımlar muhasebenin değişik işlevlerine ve kullanım biçimlerine bağlı olarak çok değişik yönlerde gelişmiştir. Bu ayırım en azından genel muhasebe, yönetim muhasebesi gibi iki ayrı alanda görülebileceği gibi, yönetim muhasebesi içinde de karar verme, planlama, kontrol, merkezleşme, sermaye bütçelemesi, iç denetim gibi dallara da ayrılmaktadır.

Bu çalışma yönetim muhasebesi teknikleri içinde planlama ve kontrol için yararlanılan işletme bütçeleri ve standart maliyet sistemleri üzerine yoğunlaşacaktır.

Söz konusu teknikler ilk önce klasik örgüt görüşü ve onun insan davranışları varsayımları altında nasıl geliştiği ve nasıl bir yapıya kavuştuğu incelendikten sonra modern görü-

şün davranış modeli ışığında geleneksel yapının aksaklıkları bulunmaya çalışılacaktır.

Gerek geleneksel yapının aksaklıkları ve gerekse modern davranış modelinin önerilerinin irdelenmesi sonucu davranış bütünlüğüne planlama ve kontrol tekniklerinin özellikleri ortaya konulacaktır.

İ K İ N C İ B Ö L Ü M

KLASİK ÖRGÜT ve YÖNETİM SÜRECİ TEORİLERİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİ

I- KLASİK ÖRGÜT ve YÖNETİM SÜRECİ TEORİLERİNİN VARSAYIMLARI

A. Örgütün Amacına İlişkin Varsayımlar

Klasik örgüt teorisi ekonomik örgütlere ilişkin varsayımlarında ekonomi teorisinden etkilenmiştir. Bu etkilenişi doğal olarak kabul etmek gerekir, çünkü işletmeleri yapısal bir birim olarak (ekonomik teorideki firmalar) ele alıp üretim girdi ve çıktıları ve bunlar arasındaki ilişkileri ilk kez teorik bir çerçeve içinde irdeleyen ekonomistler olmuştur. Mikro ekonomi (ya da firma ekonomisi; fiyat teorisi) ilk aşamada tam rekabet koşulları altında kâr maksimizasyonu amacına yönelik bir firma teorisi ortaya koymuştur. Diğer bir deyişle işletmeleri yönetenlerin davranışlarını etkileyen en önemli güdünün "kârın maksimum kılınması" olduğu varsayımı yapılmıştır.

Ekonomi teorisinin "kâr maksimizasyonu" varsayımı yönetim bilimi ile uğraşanların geliştirdikleri teorilerin de temel hareket noktası olmuştur. Klasik örgüt teorisinin öncüleri olarak kabul edilen Frederick Taylor ve onu izleyenler ile Henri Fayol ve izleyicileri ekonomik örgütlerin temel amaçlarının kârın maksimize edilmesi olduğunu varsayımlardır(1).

(1) Bu konu ile ilgili olarak Bkz. H.Fayol "General and Industrial Administration"; London: Sir Isaac Pitman and Sons Ltd., 1949; Frederick W.Taylor, "The Principles of Scientific Management", Harper and Brothers, NewYork, 1911. Konunun daha çağdaş bir tartışması için bkz. Alan C.Filey and Robert J.House "Managerial Process and Organizational Behavior" Scott, Foresman and Company, Illinois, 1969, s.7-23.

Bu varsayım gerek Taylor ve Fayol, gerekse onların izleyicilerinin yapıtlarında açıkça belirtilmemekle birlikte ileri sürdükleri yönetim biçiminin temel amacınının kâr maksimizasyonu olduğu görülmektedir.

B. Ekonomik İnsan Varsayımı ve Güdüleme:

Üretimin gerçekleşmesi için gerekli olan insan faktörünün yapısı, niteliği, davranış türleri konularında ekonomik teori, klasik örgüt teorisi ve yönetim süreci teorileri hemen hemen aynı noktalarda birleşmektedirler. Örgütün kâr maksimizasyonu amacına bağlı olarak işletme yöneticilerinin ana güdüleri de kârı maksimum kılmaktır. Klasik teoriler bu noktada örgüt üyeleri, yani işgörenler, ya da emek unsurunun bireysel amaçlarınının da ekonomik kazançlarını maksimum kılma olduğunu varsaymaktadır. Başka bir deyişle işgörenlerin güdülenmesi için ekonomik teşvikler gerekli ve yeterlidir. Bunun nedeni, insanların (bireylerin) en temel ihtiyaçlarının ekonomik ihtiyaçlar olduğunun varsayılmasıdır. Ekonomi ve işletmecilik literatürüne "ekonomik insan" (homo-economicus) deyimi ile geçen bu varsayım her iki teorinin gelişmesinde de çok uzun süre ve çok önemli etkiye bulunmuştur. David Ricardo 1817'lerde işgörenlerin birbirlerinden farklılaştırılmıyacak ekonomik enerji birimleri olduklarını ve mali unsurlarla güdülenip bu unsurlara tiryaki olduklarını ileri sürmüştü(2). Yine klasik mikro-ekonomi teorisi firmayı kâr maksimizasyonu çerçevesi içinde bireylerin ekonomik unsurlarla güdülenmeleri varsayımını temel hareket noktası yapmıştır.

(2) Filley, A.C., R.J.House; "Managerial Process and Organizational Behavior"; Scott, Foresman and Company, Glenview, Illinois; 1969, s.137.

Ekonomideki firma teorisinin "Ekonomik kârı maksimum kılma güdüsü" varsayımının yanı sıra müteşebbisin davranışları ve yetenekleri ile ilgili diğer varsayımları da hem bu teori- nin hem de klasik örgüt teorilerinin biçimlenmesinde rol oynamıştır.

Ekonomik kârını maksimum kılmaya çalışan müteşebbis (ya da firma) seçim alternatifleri hakkında mükemmel bilgiye sahiptir. Ayrıca alternatiflerin sonuçlarını da eksiksiz olarak bilir. Bu alternatifler arasında seçim yapıp kârını maksimum kılabilmek için sınırsız bir kognitif kapasiteye ve zaman içinde değişmeyen bir tercih fonksiyonuna sahiptir(3). Nitekim bu varsayımlara bağlı olarak da eksik rekabet koşullarında ekonomi teorisi, tam rekabet koşullarının yalnız mükemmel bilgi akışı varsayımını eleştirmiş fakat kâr maksimizasyonu, ekonomik insan, rasyonel insan varsayımlarını kaldırmamıştır(4).

Klasik örgüt teorisi, özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde, Taylor'un "bilimsel yönetim" teorisi çerçevesine bağlı kalarak ekonomik bir yaklaşımla işgörenin açlık korkusu ve kâr tutkusu ile güdülen bir unsur olduğunu varsaymaktadır. Yaklaşımın temel özelliği, yapılan iş ile parasal ödüller arasında yakın bir ilişki kurulabildiği takdirde işgörenin mümkün olan kapasitesinin tümü ile çalışacağını ileri sürmesidir(5).

(3) March J.G., H.A.Simon; Organizations, s.137-138.

(4) Pugh D.S.; "Modern Organization Theory: A Psychological and Sociological Study"; Derleyen: L.L.Cummings, W.E. Scott; "Readings in Organizational Behavior and Human Performance"; Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1969, s.36.

(5) Amitai ETZIONI: "Modern Organizations", Prentice-Hall, Inc., New Jersey, 1964, s.21.

Klasik teorilerin insan konusundaki varsayımlarına ilişkin bir tanımını da March ve Simon vermektedir(6):

"Örgüt üyeleri ve özellikle işgörenler, öncelikle pasif araçlardır. Emir almak ve iş yapmak yetenekleri olmasına rağmen kendiliklerinden bir faaliyeti başlatmak veya önemli sayılabilecek etkilerde bulunmak yetenekleri yoktur".

Bu tanım klasik teorilerin insan tanımına bir de "pasif araç" özelliğini katmaktadır. March ve Simon'un tanımı bireylerin davranışlarının ne denli kısıtlı sınırlar içinde tanımlanmış olduğuna göstermesi bakımından çok önemlidir. İnsanlar, örgütün diğer unsurları olan para, makina, bina, malzeme vs. gibi istenilen biçimde davranışa itilebilen, diğer bir deyişle dışardan güdülebilen unsurlardır. Buna karşın insanın temel niteliklerinden birisi tembelliktir. Gerekli zorlama ve itme olmadığı takdirde işe koşulmazlar. McGregor klasik teorilerin varsayımlarını "Teori X" adı altında kısaca şu şekilde belirtmektedir(7):

- i) Normal bir insanda iş yapmayı sevmeme içgüdüğü vardır ve elinden geldiğince iş yapmaktan kaçmaya çalışır.
- ii) İş yapmayı sevmeme güdüsünden dolayı çoğu kimselerin örgüt amaçlarına doğru gerekli ve doğru yolda enerji

(6) J.G.MARCH, H.A.SIMON: "Organizations", s.6.

(7) McGregor Douglas: "The Human Side of Enterprise", McGraw-Hill Book Co., NewYork, 1960, s.33-34.

tüketmelerini sağlamak için zorlanmaları, kontrol edilmeleri, yöneltilmeleri, cezalandırılmakla tehdit edilmeleri gerekir.

iii) Normal bir insan yöneltilmeyi tercih eder, sorumluluktan kaçmak ister, görelî olarak çok az ihtirası vardır ve herşeyden çok güvenlik ister.

Gerek March ve Simon'un gerekse McGregor'un klasik teorilerin insan yapısı varsayımlarını belirlemedeki yakınlıkları açıkça ortadadır. İki tanımlamayı birleştirip kısaca insanın davranışsal yapısını pasif ve tembel unsur olarak belirtmek mümkündür.

Ekonomik teorinin rasyonel (ussal) müteşebbisi, kârını maksimum kılmak için pasif insan unsurunu

- bir yandan ekonomik ödüllendirme
- öte yandan cezalandırma yöntemleri ile

örgüt amacına doğru en iyi biçimde nasıl örgütlemesi gerektiğini de klasik örgüt teorilerinin ilkeleri arasında aramıştır.

C. Klasik Örgüt Teorilerinin Örgüt Yapısı ve Yönetimine İlişkin Önerileri:

Örgütün amacı, örgütü yöneten ve işgören insanların davranış özellikleri belirlendikten sonra üzerinde durulması gereken konu örgütleme ve yönetme kurallarının, ilkelerinin ortaya konulmasıdır. Nitekim klasik örgüt teorileri içinde bu tür bir yaklaşımı yapan en bütünleştirici akım H.Fayol'nun başlattığı "Yönetim İlkeleri" akımı olmuştur. Günümüzde bile yönetim bilimini etkisi altında tutabilen bu akım tüm örgütlerin yanı sıra özellikle ekonomik örgütler için evrensel

yönetim ilkelerini önermiştir. Bu ilkelere uyulduğu takdirde kârlılık ve verimlilik amaçlarına varılabileceği ileri sürülmektedir(8).

Klasik örgüt teorilerininin tüm yanlarını ve tüm ilkelere incelemek konumuzun kapsamı dışında kalacağından, yalnızca konumuzu ilgilendiren ilkeler üzerinde duracağız.

Tüm "yönetim süreci" teorilerininin temel örgütlenme ilkesi iş bölümü ve ihtisaslaşmadır. Bu ilkeye göre temel amaca varmak için yapılması gerekli tüm faaliyetler en basit bütünleşebilen parçalara ayrıldığı takdirde her işgören kendine düşen işlem parçasını yerine getirmekte daha çok ihtisaslaşır ve yeteneği gelişir. Her işgören kendi payına düşen işlemi yapmada daha yetenekli oldukça tüm üretim sistemi de daha verimli olur(9).

Yönetim ilkeleri okulu örgütü en basit işlem, ya da faaliyet parçalarına ayırdıktan sonra bunları en verimli biçimde çalıştırabilmek için aynı tür, ya da benzer işlemleri ve dolaşımı ile bu işlemleri yerine getirmekle görevli kişileri guruplar halinde toplamamanın gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Böyle bir guruplamaya olan gereksinme iki ilkeden doğmaktadır. Birincisi, aynı alana (türe) giren görevler aynı yönetim altında bulundurulmalı, ilkesidir. Bu ilkenin diğer bir adı da fonksiyonel departmanlaşmadır. Diğer bir deyişle işletmede aynı fonksiyonu gören işlem veva görev birimleri aynı yönetim birimi altında toplanacaktır. Böyle bir guruplamaya duyulan gereksinme bir yandan örgüt içi haberleşme ve düzenleştirme (koordinasyon)

(8) Filley, House; "Managerial Process", s.71.

(9) A.Etzioni; "Modern Organizations", s.23.

sorununa yardımcı olurken diğer yandan da klasik teorilerin diğer bir ilkesi olan denetim alanının kısıtlı olması ilkesine de uygun düşmektedir. Denetim alanı bir yöneticinin gözetimine verilecek astların sayısını belirler(10). Tek kişinin işletme-deki tüm kişileri denetlemesi olanaksız olduğuna göre bunların guruplandırılmaları ve her gurubun ayrı bir yöneticinin denetimine verilmesi gerekmektedir.

Denetim alanı ve fonksiyonel departmanlaşma ilkeleri sonucu olarak ortaya örgütün hiyerarşik yapısı çıkmaktadır. Bu yapı gerek ast ve üst ilişkilerini, gerekse aynı düzeyde fakat değişik bölümlerin ilişkilerini belli eder. Örgütteki orunlar arasındaki ilişkiler yetki ve sorumluluk ilişkileri olmaktadır. Yetki, yöneticinin, saptanan amaçlara ulaşmak için gereken işlerin yapılmasını başkalarından isteme hakkıdır(11). Diğer bir deyişle yetki, yöneticinin fiziksel kaynaklarla beraber insan kaynağını amaç doğrultusunda yönlendirme ve kontrol etme hakkı, ya da gücüdür. Yetki, meşru güç (kuvvet) olarak da kabul edilebilir; yani kurumun amaç ve değerler sınırları içinde olan ve örgüt üyeleri tarafından genellikle kabul edilen güçtür(12). Klasik teoriler yönetme hakkı, ya da belirli bir işi yapma hakkının örgütün en üst yönetiminden em alta doğru dağıtılması gerektiğini ileri sürmüşlerdir. Nitekim yetkinin üstten alta doğru dağıtılması süreci de "yetki göçerimi" olarak tanımlanmıştır.

Yetkiyi, bir işlemin ya da işlemlerin yapılması hakkı, gücü olarak tanımladığımızda, işlemin yapılması zorunluluğunu,

(10) İ.Cemalcılar, vd., "İşletmecilik Bilgisi", s.124.

(11) A.g.k., s.117.

(12) Filley, House; "Managerial Process," s.55.

görevini de sorumluluk olarak belirleyebiliriz. Örgütün amacına doğru gidebilmesi için yapılması gerektiği belirlenen işlemlerin tümü işgörenler arasında dağıtılır. Bu dağıtıma görev dağıtımı da denilebilir. Üstten alta doğru yapılan görev dağıtımı sonucunda işgörenler kendilerine verilen işin yapımından sorumludurlar.

Böylelikle işletmede her işlem biriminin tanımı yapılmış olmakta, işlemin kimin tarafından yapılacağı belirlenmektedir. İşlemin yapılması o kişinin sorumluluğu ve işlemini yapma hakkı da yine aynı kişinin yetkisi olmaktadır.

Klasik örgüt teorisi, örgüt yapısı, fonksiyonları ve örgütteki yetki ilişkilerini iki türde toplamıştır. Komuta ilişkileri ya da fonksiyonları ve kurmay ilişkileri, fonksiyonları diye genel olarak adlandırılan bu iki yapı elemanı değişik yazarlar arasında tanım uyumsuzlukları yaratan kavramlardır. Kesin tanım olmamakla birlikte komuta fonksiyonları işletmenin temel, birinci hizmet amacına direkt olarak katkıda bulunan faaliyetler, kurmay fonksiyonları da, daha çok destekleyici nitelikte, işletmenin etkinliğini arttırıcı ve bu nedenle de ikinci amaçlara hizmet eden faaliyetler olarak tanımlanabilir(13).

İhtisaslaşma, işbölümü, departmanlaşma, yetki göçerimi ilkelerinin örgütlerin hiyerarşik (basamaksal) yapısını, bu yapı içindeki orunlar ve kişilerin aralarındaki ilişki düzenini belirlemede olduğu daha önce belirtilmişti. Yönetim ilkeleri okulu bu ilkelere uyulması sonucunda örgüt yapısının ve yönetiminin en rasyonel biçimde gerçekleştirilebileceğini ileri sürmüşlerdir.

(13) Filley, House, "Manegerial Process", s.260.

Klasik yaklaşımın en temel varsayımlarından birisi örgüt amacının bölünebilir ve örgütün alt bölümlerine dağıtılabılır nitelikte olmasıdır(14). Biraz önce söz konusu edilen departmanlaşma ilkesi ile bu varsayım birleştirildiğinde ortaya klasik okulun ana hareket noktası çıkmaktadır. Örgütün en ilkel eylem biriminden yukarıya doğru basamaklı bölümlere, oradan da daha büyük bölümlere doğru çıkıldıkça her birimin, bölümün ya da departmanın tek tek amaçlarının toplamı örgütün toplam olarak amacını oluşturmalıdır. Diğer bir deyişle:

y_i = i'inci faaliyet biriminin ya da işlemin amacı
 y = örgütün tümünün amacı,

ise

$$Y = \sum_{i=1}^n y_i$$

Bu ifadenin belirlediği diğer nokta da, her alt birimin amacının örgütün toplam amacı ile aynı terimlerle ifade edilebilmesidir. Her alt bölümün amacının aynı terimlerle ifade edilebilmesinin yanı sıra ölçülebilir değerler taşıması gerekmektedir. Teorinin açıkça belirtmemekle beraber zımnî olarak kabul ettiği bir diğer varsayım da bütünün herhangi bir parçasının kendi içinde olumlu bir faaliyet yürütmesi bütünde de olumlu etki yapacaktır.

Klasik örgüt teorilerinin insan davranışlarının kuralları örgüt yapısı ve yönetim ilkeleri konularındaki varsayımları ve önerileri genel olarak muhasebe ve özel olarak yönetim planlama ve kontrol sistemlerinin yapılarını, kullanılma yön-

(14) Caplan, E.H.; "Management Accounting and Behavioral Science", s.17.

tenlerini etkilemiştir. Söz konusu edilen varsayım, ilke ve kuralların ışığı altında yönetim muhasebesinin yapısını incelemekte yarar vardır.

II. KLASİK ÖRGÜT TEORİLERİNİN BİR FONKSİYONU OLARAK PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ ve AMAÇLARI

Muhasebenin, özellikle yönetim muhasebesinin yönetim sürecine, karar verme sürecine yönelik veri gereksinmelerini dövmek için kurulan bir veri toplama ve yayma sistemi olduğunu belirtmiştik. Aynı zamanda ne tür verilerin, hangi biçim ve kalıplarda derleneceği ve raporlanacağını da örgüt yapısına ve yönetimin biçimine bağlı olduğunu ortaya koymuştuk. Diğer bir deyişle muhasebenin yönetim biçimine bağımlı olan bir fonksiyon olduğu ileri sürülmüştü. Bu varsayımlar ve ilkelerin ışığında yönetim muhasebesinin klasik örgüt teorisinin etkisi ile günümüze kadar hangi yapıda geliştiğini görmekte yarar vardır.

Örgütün amacı kârı maksimum kılmak olarak belirlendiğine göre yönetim muhasebesinin de kâr maksimizasyonu için bir araç olduğunu söylemek doğru olur. Yönetim muhasebesinin planlama, bütçeleme, kontrol fonksiyonları geleneksel olarak kârın planlanması ya da kârı oluşturan hasılatın ve giderlerin, finansal kaynakların planlanması, bütçelenmesi ve yine bu unsurların kontrolünü yüklenmektedir.

Nitekim muhasebenin dilinin, terminolojisinin finansal olması, işletmenin tüm faaliyetlerini parasal terimlerle planlamaya ve ölçmeye çalışması geleneksel olarak muhasebecilerin de işletmenin amacının kârı maksimum kılmak olduğunu kabul etmiş olduklarını gösterir.

Kârını maksimum kılmaya çalışan yönetici ya da sahipler için yönetim muhasebesinin ne tür fonksiyonlar yüklendiğini ayrı ayrı inceliyelim.

A. Planlama Fonksiyonu ve Amaçları:

Yönetim muhasebesinin planlamaya ilişkin olarak bütçeleme, maliyet planlaması konularına ağırlık verdiğini görüyoruz. Temelde her iki teknik de klasik örgüt teorisinin kârı oluşturan faaliyetleri en ufak alt işlemlere kadar bölümlenmesi ve bu işlemlerin tahsisi (dağıtım) görevini yerine getirmektedirler.

Bu anlamı ile muhasebe amaç dağıtım aracıdır ve yönetime faaliyet amaçlarını seçme, bunları alt amaçlara bölme ve örgütün tümüne dağıtma olanağını sağlar, yani sorumluluk dağıtır(15).

Daha önceki bölümde(16) yönetim ilkeleri okulunun işbölümü, departmanlaşma, yetki ve sorumluluk dağıtım ilkelerini incelemiştik. Bütçeleme ve maliyet planlaması teknikleri bu ilkeleri gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. Bütçeler ve planlanmış maliyetler söz konusu ilkelere uygun olarak işletmenin kârı oluşturacak faaliyetlerini ayrıntılı olarak ve parasal terimlerle örgütün işgörenlerine dağıtmakla yükümlüdür. Böylelikle kişiler ve departmanlar arasında işbölümü ve düzenleme sağlanmaya çalışılmaktadır. Bütçelerin ve standart maliyetlerin bölümlere, departmanlara veya diğer alt birimlere uygun olarak hazırlanmasının amaçlarından birisi budur.

(15) Caplan, "Management Accounting and Behavioral Science", s.18.

(16) Bkz., s.19, 20, 21.

İş bölümü ve departmanlaşma ilkelerinin yanısıra muhasebenin planlama fonksiyonu aynı zamanda yetki ve sorumluluk göçerimi ilkelerinin önerdiği görevi de yapmaktadır.

Klasik teorilerin yetkiyi en üst yönetimde topladığını ve işgörenlerin sorumluluklarının neler olduğuna da yine en üst yönetimin karar verdiğini belirtmiştik(17). Basamaklar olarak üstten daha alt birimlere inildikçe her birimin görevinin ne olduğu, yani sorumlulukları, buna karşın üst basamak yöneticilerinden sorumluluklarını yerine getirmek için kendisine göçerilen yetkinin sınırları bütçelerde belirtilmektedir. Genellikle bu yetki ve sorumluluklar harcama yetkisi, asgari maliyet sorumluluğu vb. gibi parasal terminoloji ile belirlenirler.

Öztlenecek olursa, yönetim muhasebesi örgütün genel amacı olan kârı maksimum kılmak için bu amacı örgütün alt birimlerine alt amaçlar olarak bölmek, işlem birimleri arasındaki düzenleştirmeyi sağlamak için parasal terimlerin kullanıldığı bütçeleme ve maliyet planlaması tekniklerinden yararlanmaktadır. Böylelikle örgütte her işgören veya gurup işgören yapmaları gerekli işlemleri bilecek (sorumluluk) ve bu işlemleri yapma hakkının sınırlarını açıkça görecektir(yetki). İşletmenin tüm alt eylem birimlerinin parasal terimle ifade edilerek planlanması her bir işlem biriminin işletmenin genel amacı olan kâr amacına olumlu ya da olumsuz katkılarının ne olabileceğinin görülebilmesi içindir. Böylelikle alt amaçların (gider ya da hasılat olarak) toplamı işletmenin bütün olarak planlanmış amacını oluşturacaktır(18).

(17) Bkz.: s.20,21.

(18) Bkz.: s.23.

B. Kontrol Fonksiyonu ve Amaçları

Klasik örgüt teorilerininin yönetimin temel fonksiyonu olarak belirlediği kontrol fonksiyonunun yerine getirilmesinde en yaygın olarak kullanılan modeller, yöntemler, bütçeleme, maliyet planlaması, standart maliyet sistemi, başa-baş analizi gibi yönetim muhasebesi modelleridir.

Genel olarak kabul edilen anlamı ile "yönetim kontrolü" hem planlama ve hem de gözetim yani kontrol fonksiyonlarını i-çerdiğine göre işletmelerde kullanılan planlama modellerinden tümü ile ayrı olarak kontrol modelleri geliştirmek gereksiz bir tekrar olur. Planlama, amaçların ve amaçlara varacak yolların, yani bir karar modelinin (karar yönteminin) seçilmesi olarak tanımlandığında, kontrol da karar modelinin uygulamaya konulması ve geri bildirim yolu ile amaçlara optimal olarak varılması süreci olarak tanımlanabilir(19).

Klasik teorilerin temel örgüt amacı olarak aldığı kâr maksimizasyonu nasıl planlama modellerini etkilemişse, buna bağlı olarak da bu modeller aracılığı ile yürütülen kontrol fonksiyonu işgörenlerin amaçlanan kâra varmaya olanak bırakmayan davranışlarını önlemek için yürütülmektedir. İleride açıklanacağı gibi her üst astının veya astlarının planlanmış eylemlerin dışına çıkmamasını, kendisine göçerdiği yetkiyi kullanarak yüklendiği sorumlulukları öngörölmüş biçimde yerine getirmesini gözetmek, kontrol etmekle yükümlüdür. Her üst kontrol görevini muhasebe tekniklerini kullanarak yerine getirir. Diğer bir deyişle muhasebe kontrol sistemi istenilmeyen davranışların yöneticiler tarafından görülmesini ve düzeltilme-

(19) Horngren T.Charles, "Cost Accounting", s.5.

sini sağlayan bir araçtır(20).

Yönetim ilkeleri okulunun günümüzde en tanınmış savunucularından olan Koontz ve O'Donnel kitaplarında kontrol tekniklerinin özelliklerini şöyle sıralamaktadırlar(21):

- Kontrol teknikleri faaliyetin gereksinmelerini ve doğasını yansıtmalıdır.
- Kontrol teknikleri sapmaları anında belirtmeli, raporlamalıdır.
- Geleceğe dönük olmalıdır.
- Kritik noktalardaki sapmaları belirtmelidirler.
- Objektif olmalıdır.
- Esnek olmalıdır.
- Örgüt yapısını yansıtmalıdır.
- Ekonomik olmalıdır.
- Anlaşılır olmalıdır.
- Düzeltici yolları belirtmelidirler.

Yine aynı yazarlar yönetimin kontrol amacı ile kullandığı standartların genellikle altı grupta toplandığını belirtmektedirler(22).

Bunlar:

- Fiziksel standartlar
- Maliyet standartları
- Sermaye standartları (net kârın yatırıma oranı veya yatırımın iç verimliliği gibi)

(20) Caplan, "Management Accounting and Behavioral Science", s.19.

(21) Koontz H., C.O'Donnel, "Principles of Management", s.643-647.

(22) A.g.k., s.649.

- Hasılat standartları
- Program standartları
- Maddi olmayan standartlardır.

Bu guruplama içinde üç tür standart (maliyet, sermaye, hasılat) direkt olarak muhasebe sistemini gerektirmektedir. Diğer bir deyişle bu standartların kullanılarak kontrol fonksiyonunun yürütülebilmesinin asgari koşulu muhasebe sistemidir.

III. STANDART MALİYET SİSTEMİNİN PLANLAMA ve KONTROL YAPISI

Yukarıda genel olarak klasik teorilerin planlama ve kontrole ilişkin olarak yönetim muhasebesi ile ilişkilerini belirttik. Söz konusu genel ilkelere hareketle yönetim muhasebesi teknikleri içinde en yaygın planlama, kontrol tekniği olan standart maliyet sisteminin günümüze kadar geliştirilmiş olan ilkelerini ve yapısını kısaca görelim.

Standart maliyet sistemi; maliyet kontrolü, stok değerlenesi, bütçesel planlama ve fiyatlandırma amaçları ile kullanılmaktadır. Fakat bunların içinde en çok dikkatleri çeken maliyet kontrolü olmuştur. Üretim işletmelerinin batı ülkelerinde, özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde 1920'lerde kullanmaya başladıkları standart maliyetler zamanımızda maliyet kontrolü ile eş anlamlı duruma gelmiştir.

Klasik teorilerin örgüt amacı, örgüt yapısı, insan davranışları, yönetim biçimi varsayımları altında standart maliyet sisteminin çok önemli işlevi olduğunu görebiliriz.

Kâr amacı güden işletmelerin amacının kârını maksimum kılmak olduğu ortaya konduğunda, kârı oluşturan "hasılat eksi

gider" genel denkleminde hareketle giderlerin minimum kılınması amaca varmayı sağlayan gereklilik olarak tanımlanabilir.

Bir üretim işletmesinde maliyet giderlerinin bütün olarak minimum kılınması için ise şu koşulların sağlanması gerekir:

Birinci Koşul:

Fiziki üretim olanaklarının sağlanması ve belirli bir girdiye karşın maksimum çıktıyı, ya da belirli bir çıktıyı minimum girdi ile sağlayacak biçimde düzenlenmeleri, planlanmaları. Bu aşama bir bakıma işletmenin makina, teçhizat, bina gibi kaynaklarını elde etmesi ve optimum verimi sağlayacak üretim süreci için planlanmalarını öngörmektedir.

İkinci Koşul:

Üretime girecek olan diğer hammadde ve malzeme gibi kaynakların elde edilmeleri ve kullanımlarını optimum olarak sağlayacak düzenlemenin ve planlamanın yapılmasıdır. Kullanılacak hammaddenin türü, kalitesi, miktarı, birim fiyatı, planlanması gereken temel unsurlar olarak ortaya çıkar.

Üçüncü Koşul:

Diğer üretim faktörü olan emeğin sağlanması ve üretim sürecinin nerelerinde ve ne tür katkıda bulunması gerektiğinin planlanması. Planlama sürecindeki temel kriter ilk iki aşamada olduğu gibi yine minimum girdi (kaynak kullanımı) ile maksimum çıktının sağlanmasıdır. Klasik teorilerin bu konuda önerdikleri yöntemler arasında atölye düzeyindeki işgörenin en basit el hareketinin planlanmasını ve hareketin minimum zamanda yapılmasını öngören hareket ve zaman etüdüleri, yönetim ilkeleri okulunun ihtisaslaşma iş bölümü ve departmanlaşma

çalışmalarını sayabiliriz. Bu yöntemler ile emeğin optimum kullanılma planları yapılmaktadır.

Dördüncü Koşul:

Gerek fiziki ve gerekse emeğe ilişkin tüm girdilerin nitelik ve nicelik açısından planlanması aşamalarını tüm bu faaliyetleri plan düzeyinden gerçekleşme düzeyine aktarma aşaması gelmektedir. Yönetim fonksiyonları arasında yöneltme bu aşamayı oluşturur. Diğer bir deyişle statik durumdaki kaynakların harekete geçirilmesi aşamasıdır bu. Maliyetlerin minimum kılınabilmesi için işgörenin ilk iki aşamadaki fiziki kaynakları elde etme ve kullanmada üçüncü aşamada planlanmış davranış biçimlerine uymaları zorunludur.

Söz konusu aşamanın insan unsuru ile olan temel ilişkisi güdüleme olmaktadır.

Beşinci Koşul:

Maliyet giderlerinin minimizasyonu için son aşama ise kontrol, aşamasıdır. Kontrol, ilk dört aşamadaki alınan kararların optimum verime ve dolayısı ile maksimum kâra varabilecek biçimde uygulamaya konulup konulmadığının görülmesi ve hataların, eksikliklerin düzeltilerek arzulanmayan davranışları yola sokma çabalarının tümünü kapsar. Bu kapsamı ile kontrol yeniden planlama kararlarını da içermektedir.

Yukarıdaki beş aşamalı maliyet giderleri minimizasyonu ve dolayısıyla kâr maksimizasyonu modelinin standart maliyet sisteminde yansıdığını izliyebiliriz.

Standart maliyet sistemi ile maliyet kontrolunda temel unsurları inceliyerek bu modeldeki yerlerini görelim.

A. Standartların Saptanması

Birinci, ikinci ve üçüncü aşamalarda fiziksel girdiler ile emek girdilerinin nitelik ve nicelik olarak saptanması ve planlanması sürecinin bir ürünüdür. Maliyetlerin minimum olabilmesi için en optimal girdi karışımının gerek miktar ve gerekse fiyat açısından saptanması aşamasıdır. Maliyet muhasebesinde kullanılan ilk standartlar Amerika Birleşik Devletlerinde Bilimsel Yönetim Okulunun geliştirdiği endüstri standartlarına bağlı olarak ortaya çıkmıştır(23). Frederick Taylor'un ortaya attığı zaman ve hareket etüdüleri özellikle işçilik standartlarının saptanmasında temel hareket noktası olarak kabul edilmiştir. Taylor ve diğer bilimsel yönetim savunucuları söz konusu endüstri standartlarının geliştirilmesinde en iyi, ideal yöntemleri araştırmışlardır(24).

İdeal yöntemler sonucu elde edilecek olan zaman standartları da dolayısı ile belirli bir işin yapılması için gereken en kısa zaman olmaktadır.

Standart maliyet muhasebesinin ilk zamanlarında kullanılan maliyet standartları da ideal, en mükemmel çalışma yöntem ve çabası sonucu varılabilecek teorik olarak olası en düşük maliyetlerdir. Bilimsel yönetim okulunun bu etkisi zamanımıza kadar süregelmiştir. Günümüz maliyet muhasebecileri bile maliyet kontrolünde üç tür standart kullanılabileceğini ileri sürmekte ve hangisinin kişiyi kontrol etmede daha etkili olabileceği konusunda görüş birliğine varamamaktadırlar. Söz konusu

(23) National Association of Accountants; "Standart Costs and Variance Analysis"; Published by: N.A.A., NewYork, 1974, s.7.

(24) Filley, House, "Manegerial Process", s.12.

standart türleri; a)ideal, teorik ya da mükemmel standartlar, b) Normal ya da varılabilir standartlar, c) Geçmiş sonuçların ortalamasını alan standartlar, olarak belirlenmektedir(25).

Günümüzde ideal standartları savunanlar bu tür standartların kullanılması ile çalışanların daha iyi güdüleneceğini ve verimliliğin artarak maliyetlerin minimum kılınabileceğini ileri sürmektedirler(26).

Söz konusu standart türlerinin davranışsal etkilerini daha ileride inceliyeceğiz. Yalnız burada standart maliyet sisteminin ilk uygulama dönemlerinde bilimsel yönetim okulunun zaman ve hareket araştırmaları tekniklerinin etkisinde kalınarak ideal standartlar üzerinde daha çok durulduğunu belirtmekle yetindik. İdeal standartların kullanılmasındaki temel hareket noktası ise, açıkça belirtilmemekle birlikte, insan davranışları, güdüsü ve psikolojisi konusundaki varsayımlardır. Daha önce de belirtildiği gibi bireyin programlanabilen, ya da diğer bir deyişle istenilen hedeflere doğru yönlendirilmesi yöneticilerin elinde olan pasif bir unsur olarak kabul edilmesi, istenilen hedeflerin en ideal hedefler olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmaktadır. Bilimsel yönetimin ücret sistemlerini de zaman ve hareket araştırmaları sonucu saptanmış ideal standartlara bağlı olarak önermesi, kişiyi güdüleyen tek unsur olarak parayı görmesi sonucudur. Parasal güdülerle güdülenecek işgörenin ideal standartlara varması sonucu minimum maliyetle üretimi sağlayacağından maliyet kontrolü de adanmış olacaktır. Söz konusu işletmede maliyetlerin

(25) NAA "Standart Costs and Variance Analysis", s.8.

(26) Terrill V.A., A.W.Patrick; "Cost Accounting For Management", Holt, Rinehart and Winston Inc., NewYork, 1965, s.396-397.

minimum kılınmasının (alt-amaca varılmış olması) işletmenin genel amacı olan kârı maksimum kılmaya olumlu katkıda bulunacağı ise zımnî bir varsayım olmaktadır.

Maliyet standartları, tüketilen kaynağın türüne ve üretimle ilişkisine bağlı olarak sınıflandırılmaktadırlar. Üretimle ilişkisi dolaysız olarak kurulabilen, gözlenebilen dolaysız üretim giderleri, direkt hammadde giderleri ve direkt işçilik giderleridir. Üretimle ilişkisi dolaylı olarak gözlenebilen giderler de genel imal giderleri olarak tanımlanmaktadır.

Direkt giderlerle ilgili olarak işçilik zaman standartları ve işçilik ücret standartları, hammadde miktar ve fiyat standartları gerek hesaplanma kolaylıkları ve gerekse üretimle ilişkilerinin kolay kurulmaları nedeni ile üzerinde daha çok durulan ve bilimsel yönetim okulunun daha çok etkisi altında kalmış olan standartlardır. Diğer bir deyişle ideal standartların bu tür giderlerin kontrolüne uygulanışı daha yaygın olmuştur.

Standartların saptanabilmesi için temel koşul gerçekleşen, ya da gerçekleşmesi beklenen, üretim gideri ile herhangi bir faaliyet birimi arasında ilişkinin kurulabilmesidir. Üretim giderleri faaliyet sonucu gerçekleştiğinden, her birim faaliyet sonucu ne kadar gider gerçekleştiğinin veya gerçekleşmesi gerektiğinin bilinmesi gerekmektedir.

Maliyet muhasebesinde faaliyet birimi olarak, çalışılan bir direk işçilik saati, makina saati, üretilen bir birim mamul vb. gibi değişik ölçüler kullanılmagelmiştir. Kaynak kullanım standartlarının miktar olarak saptanmasında bu birimlerin kullanılması direkt hammadde ve direkt işçilik giderleri

sözkonusu olduğunda geçerli ölçü olmuşlardır.

Öte yandan üretim (çıktı) miktarı ve faaliyet birimi (miktarı) ile ilişkisi dolaysız yollardan kurulamayan genel giderlerin standartlarının saptanması her devirde güçlükler doğurmuştur. İşletme birimleri için genel nitelikteki kaynaklar, örneğin bina, genel yönetim, sigorta, kullanım olmadan tüketilebildiklerinden veya tüketilmiş gibi varsayıлып gidere dönüştüklerinden, bu tür giderlerin standartlarının saptanması için ayrı yöntemler geliştirilmiştir. Maliyet kontrolü için en geçerli yöntem olarak esnek bütçe yöntemi ile standart saptama kabul edilmektedir.

Genel imal giderleri esnek bütçesi, giderleri, sabit ve değişken olarak ikiye bölerek bütçelenmelerini ve kontrolünü öngörür. Giderlerin kontrolü için saptanacak standartlar üretim birimi başına değil, gider oluşumunu ve değişimini en iyi yansıttığı varsayılan bir faaliyet birimi başına hesaplanır. Örneğin direkt işçilik saati başına gerçekleşmesi gereken gider miktarı standart olarak saptanır. Direkt işçilik ve direkt hammadde standartlarındaki standart kaynak kullanım miktarları genel gider standartlarında kullanılmamaktadır.

Değişken genel imal giderlerinin standartlarının saptanmasında temel sorun gider türü ile faaliyet birimi arasındaki ilişkinin kurulmasıdır. Uygulamada çoğunlukla tüm değişken genel giderler için tek bir faaliyet biriminin saptanması ve sözkonusu faaliyet biriminin tüm değişken genel giderler için aynı uygunlukta faaliyet ölçüsü olmaması yüzünden bu tür giderlerin ve onları doğuran faaliyetlerin kontrolü sorunlar doğurmaktadır.

Sabit genel imal giderleri standartlarının saptanması ise gerek standart saptama aşamasında ve gerekse kontrol aşamasında daha da önemli sorunlar yaratmıştır. Esnek bütçe esprisi içinde sabit giderlerin standartları aynen değişken giderlerde olduğu gibi ortak bir faaliyet ölçü birimi başına hesaplanır.

Söz konusu giderlerin sabit olması, diğer deyişle; üretim (veya faaliyet) miktarından etkilenmemesi yüzünden standart saptanırken ilk önce toplam olarak giderlerin miktarı saptandıktan sonra bu miktar standart bir faaliyet ölçüsüne bölünerek faaliyet birimi başına standart sabit genel imal gideri rakamına varılabilmektedir.

Gerek değişken ve gerekse sabit genel imal giderleri standartlarının saptanması için gerekli olduğunu belirttiğimiz ortak faaliyet ölçü birimi olarak uygulamada genellikle "direkt işçilik saati" ölçüsü kullanılmaktadır(27). Bu nedenle de işçilik standartlarının saptanmasında ideal veya normal ölçülerin kullanılması dolaylı olarak genel gider standartlarının da ideal veya normal ölçülere uygunluğunu sağlayacaktır(28).

Genel imal giderlerinin standartlarını saptamak için gösterilen çabalar bu giderlerin planlanması ve kontrolü için olmaktan çok geleneksel maliyet muhasebesinin birim maliyet hesaplama işlevinin standart maliyet sistemine yansımalarının sonucudur. Fiili maliyetin bulunabilmesi için genel imal giderlerinin de masraf merkezlerine dağıtılması zorunluluğu standart maliyet sisteminde de masraf merkezlerinde genel imal giderleri standartlarının saptanması sonucunu doğurmuştur. İleride de devineceğimiz gibi bu tür genel imal gideri planlama ve kontrolü hem gereksiz hem de ters yan etkileri nedeni ile olumsuz bir uygulamadır.

(27) Terrill, ve Patrick; "Cost Accounting", s.353.

(28) Davidson, Sidney; Editor in Chief; "Handbook of Modern Accounting", McGraw Hill Book Company, NewYork, 1970 s.39-15.

Standart maliyetlerin saptanması için uygulanan tekniklerin yanı sıra sistemin en önemli özelliklerinden birisi de standartların saptanmasında söz sahibi olanların örgüt hiyerarşisindeki yerlerinin belirlenmesidir. Geleneksel örgüt ve yönetim biçimleri standart maliyet muhasebesini bu açıdan da etkilemiştir. Örgüt hiyerarşisinin üst basamaklarından alt basamaklarına doğru yetki ve sorumluluk dağıtılması ilkesine uyularak standartlar da üst basamak yöneticilerince ya da bu basamaktaki yöneticilerin kurmaylarıncaya saptanmaktadır. Daha önce tanımladığımız gibi standart maliyetler işgörenlerin ve alt basamak yöneticilerinin faaliyet yetki ve sorumluluklarını kaynak kullanım ölçüsü olan maliyetler aracılığı ile belirlemektedirler. Bu nedenle de yetki ve sorumluluk göçerimi, yani maliyet standartlarının saptanması üst düzey yöneticilerinin yetkileri arasında sayılmaktadır.

B. Kontrol Merkezlerinin Saptanması

Yönetimin temel unsurlarından birisi olduğunu belirttiğimiz işbölümü ve uzmanlaşmanın sağlanması için örgütün hiyerarşik bir basamaklaşma ile bölümlere ve daha alt bölümlere ayrıldığını belirtmiştik. Endüstri işletmelerinin direkt olarak üretimde bulunan bölümleri (departmanları) ile üretime dolaylı olarak katkıda bulunan bölümleri maliyet giderlerinin oluştuğu merkezler olmaları nedeni ile maliyet muhasebesi için ayrı önem taşırlar. Birim maliyetin bulunmasını tek amaç olarak almış olan fiili maliyet muhasebesi sistemlerinde bu örgüt birimlerine, bölümlerine maliyet merkezleri, masraf merkezleri ya da masraf yerleri adları verilmektedir(29). Maliyet mer-

(29) Maliyet merkezi, masraf merkezi, masraf yeri, gider merkezi ya da yeri deyimleri literatürde birbirinin yerine eş anlamlı olarak kullanılmaktadır. Bu çalışmada anglo-sakson literatürüne uygun olarak maliyet merkezi deyiminin kullanılması yoluna gidilmiştir.

kezi örgütün tek bir faaliyeti ya da birbirleri ile çok yakından ilişkili faaliyetlerini yürüten örgüt birimi olarak tanımlanmaktadır(30). Birim maliyetin bulunabilmesi için maliyet giderlerinin maliyet merkezlerinde izlenmesi, toplanması ve üretilen birimlere bölünerek üretime yüklenmesi gerekmektedir. Fiili tam birim maliyetin ortaya çıkartılabilmesi için de tüm maliyet giderlerinin üretim yapan merkezleri dolaylı olarak da ilgilendirse ve bu merkezlerde gerçekleşme de bile maliyet merkezlerine dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Ayrıntıya girmeden belirtmek gerekirse, işletmenin tüm üretim giderleri iki tür maliyet merkezinde gerçekleşebilir. Bunlar işlem merkezleri ve hizmet merkezleridir. Hizmet merkezlerinde gerçekleşen giderler işlem merkezlerine paylaştırılarak (yeniden dağıtılarak) işlem maliyet merkezlerinde üretilen mallara yüklenirler.

Çok genel olarak belirtmeye çalıştığımız bu maliyet hesaplama sistemi, standart maliyet sisteminin uygulamasına da yansımıştır. Böylelikle maliyet kontrol süreci geleneksel yapının özelliklerini yansıtmaktadır. Söz konusu etkilene birkaç yönlüdür.

Kontrol sistemlerinde, kontrol yetki ve sorumluluğu yönetim basamaklarından alta doğru göçerildiğine göre, maliyet kontrolü için de yetki ve sorumluluğun belirlendiği birimlerin tanımlanması gerekmektedir. Fiili maliyet muhasebesinin maliyet merkezleri bu amaçla kullanılan ilk birimler olmuş ve standart maliyet sistemine uyarlanmıştır. Böylelikle maliyet standartları maliyet merkezleri gözönüne alınarak saptanmış ve

(30) Terrill & Patrick; "Cost Accounting", s.71.

genel gider dağıtımları da aynı merkezlere yapılmıştır.

Söz konusu uygulamadaki temel mantık maliyet kontrolü için gerekli standart ve gerçekleşmiş maliyetleri örgütün aynı birimlerinde izliyeabilmek ve maliyet kontrolünün yanı sıra gerçek birim maliyetin bulunması işlevini de sürdürebilmektir. Standart maliyet sisteminin bir amacının da standart birim maliyetin bulunması olduğu gözönüne alındığında maliyet merkezlerinin aynı zamanda kontrol merkezleri olarak kabul edilmelerinin en doğal yol olduğu söylenebilir. Fakat sistemin salt kontrol etkenliği açısından irdelenmesi ortaya çeşitli aksaklıklar çıkarmaktadır. Konunun davranışsal açıdan yarattığı sorunları ileride inceliyeceğiz. Şimdilik standart maliyet sisteminde kontrol noktalarının maliyet kontrol yetkisinin ve sorumluluklarının sınırları tanımlayan örgüt birimleri olarak öngörüldüklerini belirtmekle yetineceğiz.

C. Maliyet Sapmalarının Saptanması

Standart maliyet sistemi ile kontrolün iki unsuru olan standartların saptanması ve kontrol merkezlerinin saptanmasının doğal bir uzantısı olarak maliyet sapmalarının türleri ve saptanma teknikleri incelendiğinde geleneksel yapının özelliklerini görebiliriz.

Saptanmış olan kontrol noktalarında gerçekleşen maliyetler ile standart maliyetler arasındaki ayrılımlar, farklar, sapmalar maliyet sapmaları olarak adlandırılır. Bu aşamada, planlanmış eylemlerin standartlara (planlara) uygun olarak yapılıp yapılmadığı, kaynak kullanım ölçüsü olan standart maliyetler ile gerçekleşmiş maliyetler arasındaki farklılaşma ortaya konularak saptanmaya çalışılmak-

tadır. Diğer bir deyişle önceden belirlenmiş kaynak kullanım miktarlarının aşılması işletmenin kârını azaltıcı nitelikte olacağından işletme amacı olan maksimum kâra varılmadığını gösterir. Amaca varabilmek için işletmenin eylemde bulunan her biriminin (teorik olarak her işgörenin) planlanmış olan standart maliyet hedeflerine varıp varamadığının ölçümü gerekmektedir. Standart maliyet sistemi her işgören için ayrı ayrı kontrol mekanizması sağlayamamakta, fakat ayrı bir kontrol noktası (merkezi) olarak tanımlanmış her yönetim birimi, bölüm yöneticisini kendi bölümündeki kaynak kullanım eylemlerinden sorumlu tutmaktadır. Dolayısıyla sorumluluk merkezi olarak tanımlanan bölüm yöneticisinin başarısı maliyet standartlarına varıp varamaması ile değerlendirilmektedir. Kontrol sürecindeki temel başarı göstergeleri de maliyet sapmalarıdır.

Maliyet sapmalarının hesaplanma ve kullanım yöntemlerine geleneksel yönetim düşüncesinin etkilerini iki yönden görmek olasıdır. Birinci olarak, maliyet sapmalarının örgüt amacına varılıp varılmadığının bir ölçüsü olarak kabul edilmesini gösterebiliriz. Örgütün kârı maksimum kılma amacının bölünebilirliği varsayımı altında her sorumluluk biriminin faaliyetlerinin (maliyet sapmalarının) ayrı ayrı hesaplanması ve incelenmesi yoluna gidilmektedir. Sapma analizinin yararları konusundaki temel yaklaşımı şu ifade ile anlatmak mümkündür.

"Uygun bir standart maliyet sisteminin tasarlanması ve kurulması kendi başına bile örgütün faaliyetleri üzerinde çok önemli etkilerde bulunabilir. Çünkü bu süreç içinde faaliyetler ve hammaddeler standartlaştırılır ve örgüt düzeni sorumluluklar temeline oturtulur. Sapma analizi, standart maliyet sisteminden beklenen sonuçları elde etmeyi güven altına almak için gösterilen sürekli ve dinamik çabaları simgeler. Aslında, sapma rapor-

lanası büyük boyutu olan potansiyel bir dikkat çekme gücünü simgeler. Standartlar gerçekçi olarak saptandığında sapmalar raporlarda belirtilir ve yöneticiler nedenlerini araştırma, açıklama ve mümkünse ortaya çıkartan koşulları düzeltmekle yükümlendirilirler. Bu ise öz eleştiri, işbirliği ve geçerli faaliyetleri iyi bilme niteliklerini gerektirir. Standartların ve sapmaların yerinde kullanılması olumlu bir araştırma, açıklama, düzeltme ve geri bildirim çemberinin(dairesinin) işlemesine yol açar ki bu da gelecekteki faaliyetlere yardımcı olacaktır(31).

Yukarıdaki açıklamada sözü edilen "dikkat çekme" işlevini maliyet sapmaları üç yönlü yerine getirmektedirler. Sapmalar özellikle, 1) verimlilikteki değişimleri, 2) özellikle kullanım analizini kolaylaştırmak için önceden saptanmış fiyatlarından farklı gerçekleşen piyasa fiyatlarını, 3) standartların yanlış saptandığını gösteren gerçek ile standart maliyet farklılaşmasını, belirtirler(32).

Özetlenecek olursa, maliyet sapmalarının geleneksel görüşe uygun biçimde yapılandırılması sonucu, kâr maksimizasyonu amacına uygun düşmeyen davranışların (eylemlerin) birbirinden ayrı örgüt birimlerinde izlenmesini, verimlilikte ve fiyattaki sapmalar aracılığı ile sağlayan bir kontrol sürecinin ortaya çıktığını görebiliriz. Sistemin söz konusu edilen biçimde işletilebilmesi için gerçekleşmesi gereken temel koşul ise sapma-

(31) BENNINGER, Lawrence, J.; "Standart Costs", Handbook of Modern Accounting, Editor-in-Chief, Sidney Davidson, McGraw-Hill Book Company, NewYork, 1970, Bölüm 39, s.29.

(32) A.g.k., Bölüm 39, s.25.

ların tarafsız ve yanılıya meydan vermeden açıkça ortaya koyduğu astların davranış ve karar yanlışlarını yöneticilerin düzeltebilecek yetki ve güce sahip olmalarıdır.

Bu noktada sapma analizinin geleneksel görüşle ortak olan ikinci yönüne gelinmektedir. Diğer bir deyişle eylem yanlışlarını düzeltmek için kurulmuş olan bir sistemin (standart maliyet sisteminin) kullanılış biçimi, felsefesi sistemin etkinliğini etkileyecektir.

Standart maliyetleme, daha önce açıklandığı modern anlamdaki amaç özdeşliğini teşvik etme amacı ile kullanılma potansiveline sahip olduğu kadar diğer yandan da geleneksel maliyet sistemlerinden elde edilebildiğinden çok daha fazla otoriter kontrol amacı ile de kullanılabilir. Diğer bir deyişle standart maliyet sistemi genellikle cezalandırıcı üst otoritenin bir aracı olarak kullanılabilir(33).

Eleştiricilerine göre geleneksel kontrol modelinde örgüt bir makinaya benzetilmektedir. Makinanın çalışma durumunu değişik boyutlarda ölçmek için kontrol yöntemleri geliştirilmekte ve üst düzey yöneticilerine çeşitli raporlar iletilmektedir. Bu modelde yöneticiler kontrol tablosunun başında her an standartlardan ve öngörölmüş kurallardan olumsuz sapmaları görmek için hazır beklerler ve bu tür sapmalar gerçekleştiğinde uyuma zorlamak için bir takım düğmeleri çevirmek, kolları çekmek için hazırdırlar"(34).

(33) Caplan; "Management Accounting and Behavioral Science", s.69.

(34) MILES, Raymond E., Roger C.Vergin, "Behavioral Properties of Variance Controls" California Management Review, Vol.VIII, No.3, 1966, s.59.

Yukarıdaki benzetmenin standart maliyet sistemi ile olan ilişkisini kurarsak işgörenlerin, üstlerin, ast yöneticilerin beğenilerini ölçmek için standart maliyet muhasebesi bir ölçme aracı olarak kullanılmakta ve sistem sürekli olarak astlar hakkında bilgiyi üst yöneticilere sapma raporları aracılığı ile iletmektedir. Üst yöneticiler de olumsuz sapmaları düzeltmek için anında eyleme geçebilmektedirler.

Söz konusu türde kontrol sistemine yukarıdan aşağıya kontrol adı verilmektedir. ve astların üstler tarafından kontrol edildiği anlamında kullanılmaktadır. Bu tür kontrol anlayışının temelinde yetkinin en üstten alta doğru göçerilmesi ve buna karşın her astın bir üstüne karşı sorumlu tutulması görüşünün yattığı tartışılmaz. Yetki eylem türünü ve sınırını belirlediğine göre maliyet standartları da bir tür yetki belirlenmesi olurken, yetkinin gerektiği biçimde kullanılıp kullanılmadığı da sapma raporları ile örgütün en alt basamağından üste doğru bilgi akışını sağlamaktadır.

Kontrol süreci planlarla eylemler arasındaki uyumun sağlanması(35) olduğuna göre, eylemlerdeki sapmalar üstlerin yetkisiyle düzeltilebileceği varsayımı geleneksel görüşün özünde yer almaktadır.

Standart maliyet sistemi ile planlama-kontrol düzeninin geleneksel görüş altında kullanılış biçimi ve yapısını irdelemeye çalıştık. Davranışsal açıdan sistemin gerek yapılandırılması ve gerekse kullanılış felsefesi altında yatan temel varsayımlar ile geleneksel teorilerin aynı paralelde olduğu gözden

(35) Filley House; "Manegerial Process", s.200.

kaçmamaktadır. Sözkonusu davranışsal varsayımların geçerliliği ve işlerliği konusundaki inceleme ve eleştiriler modern görüş ele alındığında yapılacağından şimdilik planlama-kontrol aracı olarak kullanılan diğer sistem olan bütçelemenin geleneksel görüş altındaki yapılandırılmasına geçelim.

IV. BÜTÇE SİSTEMİNİN PLANLAMA ve KONTROL YAPISI

İşletmeleri bir bütün olarak planlama ve kontrol etme aracı olan bütçeler aynı zamanda kâr planlaması ve kontrol, kapsamlı bütçeleme, yönetsel bütçeleme, işletme bütçelemesi ve kontrol adları ile de adılmaktadır(36). Anglosaxon literatüründe konunun en tanınmış eserlerinden birisi işletme bütçelerini şöyle tanımlamaktadır:

"Kâr planlaması ve kontrol genel bir biçimde, yönetim, planlama, düzenleme ve kontrolü sağlaması için sistemli ve biçimselleştirilmiş bir yaklaşım olarak tanımlanabilir"(37). Diğer bazı kaynaklardaki bütçe tanımları da şöyledir:

"Bütçe bir faaliyet (eylem) planının niceliksel ifadesi ve bu planı düzenleme ve uygulama aracıdır(38).

"Bütçe, niceliksel, genellikle parasal terimlerle ifade edilen ve belirli bir süreyi, genellikle bir yılı kapsayan bir plandır"(39).

(36) WELSH, Glenn A., "Budgeting, Profit Planning and Control", Prentice-Hall Inc., Englewood-Cliffs, N.J., 1971, Third Edition, s.3.

(37) A.g.k., s.3.

(38) Horngren, Charles T., "Cost Accounting, A Managerial Emphasis", s.121.

(39) Anthony, Robert N.; Glenn A.Welsh; "Fundamentals of Management Accounting", s.322.

Değişik yazarların konunun değişik yanlarına ağırlık vermesine rağmen bütçelerin yönetim işlevi olan işletmeyi amaçlarına götürmeye yardımcı olan bir yönetim aracı olduğu konusunda genellikle birleşmektedir.

İşletme bütçelerinin bu işlevi nasıl yerine getirdiğine geçmeden önce ilk defa uygulandıkları batı ülkelerindeki geçmişini konuyu araştırmış bir kaynaktan aktararak görelim.

"Bütçelerin ekonomik örgütlerde bir finansal kontrol aracı olarak kullanılmaya başlaması oldukça yeni bir olaydır ve 1920 yılı sıralarına rastlar. Amerika Birleşik Devletlerinde ilk bütçe teknikleri devlet bütçelerinden alınmıştır. Birleşik Devletlerde bütçe ilkelerinin diğer kaynağı ise 1911 ve 1935 yıllarında Amerika sanayiini fethetmekte olan Bilimsel Yönetim akımıdır. Bütçe kontrol sistemleri Taylor'un Bilimsel Yönetim'inin atölye düzeyinden işletmenin tümüne doğru mantıksal bir uzantısı olarak görülebilir. Bütçesel kontrolün A.B.D.'indeki geniş çaplı uygulamasının 1930'dan sonraki depresyon yıllarında başlaması olasıdır.

Avrupa'da işletmeler için bütçe kontrol fikri Fransız örgüt teorisi öncüsü Henri Fayol (1841-1925) tarafından ortaya atılmış fakat çok az uygulama görmüştür. Bu alanda pratik bir dürtü, bölümsel kâr-zarar kontrolü diye adlandırılan fikri ortaya atan Çekoslovak müteşebbisi Thomas Bat'a dan gelmiştir. Bat'anın fikirlerinin mirası hâlâ Avrupa'da izlenebilir. Fakat Avrupa'da bütçesel kontrolün gelişmesi için asıl özendirme atlantığın öte yanından gelmiştir"(40)..

(40) HOFSTEDÉ, G.H.; "The Game of Budget Control", s.20-21.

Bütçe deyiminin devlet yönetiminde de kullanılması ve hatta işletme bütçelerinden çok daha önce uygulamaya konmuş olması bu konuda kavram karışıklıkları da yaratmıştır.

Bütçe deyimi en azından iki tür kontrol yöntemini ifade edebilir: 1) bütçe, kaynak dağıtım sürecinin bir bölümü olarak kullanılabilir ve gider yapma yetkisini belirliyerek bütçelenmiş yöneticiyi giderlerini yetkili olduğu sınıra kadar yapma ile yükümlendirir, veya 2) satışların arttırılması, maliyetlerin azaltılması gibi belirli örgüt amaçlarını saptamak için kullanılır(41).

Bütçeye bu iki yanlı bakış devlet bütçesi ile işletme bütçesi arasındaki farkı da ortaya koymaktadır. İşletmelerde bütçe uygulamalarının ilk dönemlerinde devlet bütçelerinin gider tavanı saptama görüşünün etkisi altında kalındığı ve bu tür uygulamaların zamanımıza kadar yansıdığı bir gerçektir. Fakat günümüzde bütçelerin kullanılan biçimi ikinci bakış açısından olmaktadır. Nitekim az önce verdiğimiz üç bütçe tanımını da konuya bu açıdan bakmaktadır. Biz de incelememizi işletmelerde kâr planlaması ve kontrol amacı ile kullanılan bütçeler üzerinde yoğunlaştıracamız.

Kavramsal olarak bütçeleme daha önce incelediğimiz standart maliyet sistemine çok benzer. Her ikisinde de; 1) başarı standartları ve hedefleri önceden saptanır, 2) gerçekleşmiş

(41) DUNBAR, Roger L.; "Budgeting for Control" in "Behavioral Aspects of Accounting", Editors: M.Schiff, A.Y.Lewin; Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974, s.141.

sonuçlar raporlanır, 3) öngörülün standartlara dayanılarak başarı değerlendirilir. Muhasebecinin her üç aşamaya da katkısı vardır. Hedef saptama aşamasında etkili bir taraf, raporlama aşamasını yerine getiren ve yorumlama ve değerlendirme işlevi de temel görevleri arasında sayılan işletme bölümüdür(42).

Welsch'in tanımında da belirtildiği gibi bütçeler üç temel yönetim fonksiyonunun yerine getirilmesinde kullanılan bir tekniktir. Bu fonksiyonlar planlama, düzenleme ve kontrol'dur. Bütçelerin kullanımında bu üçlü fonksiyon yaklaşımından ayrı olarak bir de yalnızca geleceğin tahminini hedef alan bir yaklaşım da vardır. Bu yaklaşıma göre bütçe yalnızca gelecek dönemin finansal sonuçlarını tahmin amacı ile kullanılır fakat söz konusu sonuçlara varmak için gerekli olan planlarla desteklenmez(43). Faaliyet planları ile desteklenmeyen bütçelerin ise düzenleme ve kontrol için kullanılması olanaksızdır.

Planlama-düzenleme-kontrol işlevlerinin temel amacının kârın ve kârı oluşturan eylemlerin planlanması, bu eylemlerin düzenlenmesi ve yine bu eylemlerin kontrolü olduğu geleneksel örgüt teorisinin ve yönetim felsefesinin ana çıkış noktasıdır. Bütçeler ile standart maliyet sistemi gerek ayrı ayrı gerekse ikisi bir arada aynı işlevi sürdürmek için kullanılan tekniklerdir. Diğer bir deyişle her iki yöntem de işletme kârını maksimum kılmak için gösterilen çabaların bir bölümünü oluşturmaktadır. Nitekim planlama-düzenleme-kontrol işlevlerinin bir çemberi izlediği ve

(42) Caplan, "Management Accounting and Behavioral Science", s.83.

(43) MCFARLAND, Walter B.; "Concepts for Management Accounting", National Association of Accountants, NewYork, 1966, s.84, dipnot.

çemberin aşamalarının da aşağıdakilerden oluştuğu ifade edilmektedir(44):

- i) Gelecek dönem için kabul edilebilecek satış, maliyet ve kâr hedeflerinin belirlenmesi. Toplam olarak bu hedefler ürün ve pazarlara göre ayrıntılı hale getirilmiş alt-hedeflerden oluşturulur.
- ii) Söz konusu hedeflere varacak dönem faaliyetlerinin planlanması. Süreç, planlanan faaliyetlerin planlanmış satış ve maliyet terimleri ile ifade edilmesini gerektirir.
- iii) Gerçekleşen maliyetler, hasılatlar ve kâr marjları ile öngörülmuş hedeflerin karşılaştırılması.
- iv) İş başarısını yeterli kabul etmek ya da arttırmak için yeniden planlamak.

Genellikle kabul edilen bu dört aşamalı planlama-düzenleme ve kontrol süreci bütçeler açısından ele alındığında kâr planlaması ve iş başarısı değerlemesini kapsamaktadır. İşgörenin başarılı olup olmadığı işletme kârlılığına katkısının derecesi ilc belirlenmektedir.

Geleneksel yaklaşımda bütçelerle ilgili olarak daha çok bütçe teknikleri üzerinde durulduğu bir gerçektir. Konu ile ilgili eserlerin genellikle bütçelerin uygulama felsefesi, planlama ve kontrolün temelinde yatan varsayımlar, bütçe uygulamasının kişi davranışları üzerindeki etkilerine çok az yer vererek, hatta hemen hemen hiç yer vermeden bütçe hazırlama

(44) A.g.k., s.75-76.

teknikleri üzerinde durduklarını görüyoruz. Örneğin, temel başvuru kitabı niteliğindeki Modern Muhasebe El Kitabı(45), bütçelemeye ayırdığı yirmi sekiz sayfa içinde yukarıda belirttiğimiz noktalara hiç deyinmemektedir.

Oysaki bütçesel planlama ve kontrol sisteminin öngörüldüğü biçimde işlemesi için sistemin kuruluşundaki varsayımların gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu varsayımlardan ilki, yukarıda da belirtildiği gibi, işletme amacının kârını maksimum kılmak olduğu ve bu amacın örgüt üyeleri tarafından dolaylı ya da dolaysız biçimde kabul gördüğü varsayımdır.

Birinci varsayımın geçerli olduğu kabul edildiğinde, bütçeler vasıtası ile kârı maksimum kılacak faaliyetlerin planlanması gerekmektedir. Ayrıntılı olarak faaliyet türlerini, faaliyet sonuçlarını kapsayan bu planlar işletme fonksiyonları ve her fonksiyonu gören sorumluluk merkezleri gözönünde tutularak hazırlanmaktadır. Örneğin işletme bütçeleri genel olarak şu alt bütçelerden oluşmaktadır(46):

- i) Satış bütçesi
- ii) Satış giderleri bütçesi
- iii) Üretim bütçesi
 - Hammadde bütçesi
 - Direk işçilik bütçesi
 - Genel imal giderleri bütçesi
 - Stok bütçesi
- iv) Yönetim giderleri bütçesi
- v) Proforma gelir tablosu

(45) Handbook of Modern Accounting: Editor, in-Chief: Sidney Davidson, McGraw-Hill Book Company, New York, 1970, Bölüm 37, s.1-28.

(46) Horngren, C.T., "Cost Accounting", s.127.

- vi) Nakit bütçesi
- vii) Proforma bilanço
- viii) Proforma fonlar tablosu

Bütçelerin işletme fonksiyonuna göre bölümlendirilmesinin yanı sıra ayrıca örgüt yapısı gözönüne alınarak saptanan sorumluluk merkezlerine göre de alt bütçelere ayrıldığını görüyoruz. Örneğin tek bir satış bütçesi yerine sorumlu satış bölgeleri itibariyle birçok satış bütçesi hazırlanmaktadır(47).

Söz konusu bölümlemeler bütçelerde saptanan hedeflerin ast yöneticiler için yetki ve sorumluluk sınırları olarak tanımlanmasıdır. Aynı tür bölümlemeleri standart maliyet sistemini incelerken de görmüştük. Her iki sistemde de temel varsayım sorumluluk merkezleri olan alt birimlerin planlanıp kontrol edilmesi ile maksimum kâra varılabileceği düşüncesidir.

Sorumluluk muhasebesi ve sorumluluk bütçelemesi genel adları ile anılan planlama düzenleştirme kontrol sistemi şu şekilde tanımlanmaktadır:

"Sorumluluk muhasebesi, giderleri ve hasılatları sorumluluk alanları itibariyle derleyerek böylelikle standart maliyetlerden ve bütçelerden sapmaları sorumlu kişi ve guruplar açısından belirliyebilmektir(48).

Yukarıdaki tanımın zımnî varsayımı bütçe ve standartların da sorumluluk alanlarına uygun olarak saptandığıdır.

(47) Welsch; "Budgeting, Profit Planning and Control", s.170.

(48) William L.Ferrara; "Responsibility Accounting, A Basic Control Concept", "Readings in Cost Accounting Budgeting and Control" Edited by: William E.Thomas Jr., South Western Publishing Company, Cincinnati, Third Edition, 1968, s.152.

Aslında bu bir varsayım değil sistemin çalışabilmesi için temel koşuldur. Aksi durumda öngörölmüş hedeflerle gerçekleşmiş sonuçlar karşılaştırılamayacağından bütçe ve standartlar kontrol işlevini yitirecektir.

Sorumluluk bütçelemesi ve muhasebesinin kontrol işlevini görebilmesi için diğer koşul ise sorumluluk alanlarında belirlenen kaynak kullanımları ve hasılatların sorumlu yönetici ve yöneticilerce istenildiğinde etkilenebilmesidir. Diğer bir deyişle sorumluluk alanının yöneticisi sorumlu tutulduğu gider ve/veya hasılatları kontrol edebilmelidir. Kontrol edebilmek ise yöneticinin kendi kararı ile bu unsurların miktarlarını istediğinde azaltmak veya çoğaltmak gücüne sahip olması demektir.

Planlama ve kontrol sistemleri için geçerli olan gider ve hasılat kavramları kontrol edilebilir gider ve kontrol edilebilir hasılat kavramlarıdır(49). Her ne kadar sorumluluk bütçelemesi ve kontrol için her iki yaklaşım da gerekli ise de konu üzerine eğilen yazarların hemen tümünün kontrol edilebilir giderler üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırdıklarını görüyoruz. Bunun bir nedeninin de üretim işletmelerinde hazırlanabilecek bütçelerden yalnız satış bütçesinin hasılatı içermesi diğer bütçelerin ise üretim ve üretime ilişkin kaynak kullanımları ile yani maliyet giderleriyle ilgili olmasındandır(50). Üretime ilişkin bölümlerde çıktı değerleri işletmenin mal satışında olduğu gibi fiyatlandırılmadığından, ya da fiyatlandırmanın piyasa koşulları altında olduğu gibi işlememesinden

(49) McFARLAND, Walter B.; "Concepts for Management Accounting", National Association of Accountants, NewYork,1966, s.80.

(50) Bkz.: s.41.

dolayı bu tür merkezlerde kontrol edilebilen unsur olarak yalnızca maliyet giderlerini bırakmaktadır.

Sorumluluk bütçelemesi ve kontrolunda kullanılan başarı değerlendirme ölçütleri arasında giderler ve özellikle maliyet giderleri üzerine yoğunlaşan çalışmalar standart maliyet kontrolü ile bütçesel kontrol arasında yakın bir ilişkinin doğuşunu yaratmıştır. Her iki yöntemde de sorumluluk merkezleri planlama ve kontrol için temel örgüt birimi olarak kabul edilmekte, her ikisinde de maliyet standartları saptanmaktadır.

Standart maliyet sisteminin bütçesel kontrolden farkı maliyet kayıtlarına standart maliyetlerin geçirilmesi, bütçelemede ise muhasebe sisteminin gerçekleşmiş maliyetler üzerinden yürütülmesidir(51). Teorik olarak bütçesel planlama ve kontrol sistemi içerisinde standart maliyet sistemi kullanılabilir ve uygulamada kullanılmaktadır(52).

Bütçeleme ister standart maliyet sistemi ile birlikte, ister tek başına uygulansın, maliyet giderlerinin planlanması ve kontrolü için sorumluluk merkezlerinin, maliyet standartlarının saptanması gereklidir. Saptanan bütçe hedefleri veya maliyet standartları ile gerçekleşen hasılat veya giderler arasındaki farklar standart maliyet sisteminde olduğu gibi bütçesel kontrolün temel göstergeleridir. Bu sapmalar raporlar halinde getirilerek yetkili ve sorumlu karar vericilere iletilirler.

(51) Welsch, Glenn A.; "Budgeting, Profit Planning and Control, s.555.

(52) Hofstede G.H.; "The Game of Budget Control", s.29.

Genellikle bütçeler işletmenin muhasebe bölümü ya da bütçe bölümü tarafından hazırlanır ve gerçekleşen sonuçlar da direktolarak ya da muhasebe bölümü aracılığı ile bütçe bölümünde toplanır. Sapma raporları hazırlanmaları teknik bilgiyi gerektirdiğinden yine aynı bölümce hazırlanıp dağıtılır.

Geleneksel olarak söz konusu raporlar astların iş başarısı hakkındaki bilgileri üstlere bildiren, yani örgüt hiyerarşisinde bilgiyi alttan üste ileten rapor niteliğindedirler. Muhasebe bölümü tarafından hazırlandıklarından ya da muhasebenin teknik yapısına uygun olmaları gerektiğinden genellikle muhasebe terminolojisi ile ifade edilirler. Örneğin "genel imal giderleri kapasite sapması" gibi adlar taşıyan sapmaları belirtirler.

Bütçesel planlama ve kontrolün ilk iki varsayımı olan kârın maksimum kılınabileceği ve örgütün faaliyetlerinin alt amaçlara bölünerek her alt örgüt biriminin maksimum kâr amacı olan katkısının planlanabileceği ve alt birim yöneticilerinin planlanan eylemlerden sorumlu tutulabileceği varsayımlarının yanı sıra üçüncü varsayım da kontrol raporlarının tarafsız ve sorumlulukları açıklığa kavuşturucu nitelikte olmalarıdır. İletişim teorisinin terminolojisi kullanılırsa bu varsayımı şu şekilde ifade edebiliriz: Kontrol raporları ileten açısından ön yargıdan arınmış ve iletilenler tarafından ön yargı ile alınmayan ve haber içeriği olarak iletilende amaçlanan tepkiyi yaratabilecek açıklıktadır(53).

(53) Hofstede, G.H.; "The Game of Budget Control", s.37.

Yukarıdaki varsayımların geçerliliği kabul edildiğinde bile planlama ve kontrol sistemlerinin işlevsel olabilmesi sistemi kullanan kişilerle sistemden etkilenen kişilerin davranış özelliklerine bağlı kalmaktadır.

Eğer bütçeler kontrol araçları olarak işlev görürlerse kontrol etme yolları insanların davranışlarından geçer; ve ilk önce de bütçelenen, yani bir bütçeden sorumlu tutulan yöneticilerden geçer. Bu nedenle muhasebe teorisindeki bütçeleme esasları bütçelerin ve maliyet standartlarının bütçelenenlerin güdülenmesi için itici güç olduğu inancına dayanır(54).

V. GELENEKSEL YAPININ DAVRANIŞSAL VARSAYIMLARI

Yönetim muhasebesinin planlama düzenleme kontrol tekniklerini geleneksel örgüt yapısından etkilenmelerini ve hangi davranışsal varsayımlar altında bu yöntemlerin geliştirildiğini inceledikten sonra tüm bu teknik, yöntem ve varsayımları genel bir çerçevede toplamakta yarar vardır. Konuyu en öz biçimde derleyen E.H.Caplan geleneksel modeli şu şekilde ortaya koymaktadır(55):

Kâr maksimizasyonuna ilişkin varsayımlar;

- i) İş dünyasının ön önde gelen amacı kâr maksimizasyonudur.
- ii) İşletme yöneticisinin rolü (görevi) firmanın kârını maksimum kılmaktır.

(54) LEAVITT, Harold J.; "Managerial Psychology" Second Edition, The University of Chicago Press, Chicago, 1969, s.138-140.

(55) CAPLAN, E.H.; "Management Accounting and Behavioral Science", s.16-20.

iii) Yönetim muhasebesinin temel fonksiyonu yönetime kârı maksimum kılma sürecinde yardımcı olmaktır.

Amaçların bölünebilirliğine ilişkin varsayımlar;

- i) Kâr maksimizasyonu amacı alt hedeflere bölünüp örgütün her düzeyine dağıtılabılır.
- ii) Amaçların toplanması olanaklıdır, yani örgütün parçaları için iyi olan herşey örgütün tümü içinde iyidir.
- iii) Muhasebe sistemi bir amaç-dağıtım aracıdır, ve yöneticilere faaliyet hedeflerini belirleyip bunları bölemek bunları örgüte dağıtma olanağını sağlar, yani, sorumlulukları belirler. Bu eylem genellikle "planlama" olarak adlandırılır.

Yönetim kontrolü, yetki ve sorumluluklara ilişkin varsayımlar;

- i) Rolünü oynatabilmesi için yöneticilerin iş görevlerinin tembellik, etkinsizlik ve müsriflik eğilimlerini kontrol etmesi gerekir.
- ii) Yönetim kontrolünün esası yetkidir. Yönetimin yetki gücü ekonomik ödüllendirme yapısını etkiliyebilme yeteneğinden kaynaklanmaktadır.
- iii) Kişinin iş başarma sorumluluğu ile yetkisi arasında bir denge olmalıdır.
- iv) Muhasebe sistemi yöneticilere arzu edilmeyen davranışları belirleme ve düzeltme olanağını sağlayan bir kontrol aracıdır.

- v) Eyleme ilişkin sorumluluklarla eylemin doğuracağı en son maliyet ve faydayı karşılaştırabilme olanağını muhasebe sisteminin yeterli düzeydeki ussallığı, bilgi içeriği ve belirliliği sağlamaktadır.

Örgüt üyelerinin amaçları ve güdülerine ilişkin varsayımlar;

- i) Örgüt üyeleri öncelikle ekonomik güçlerle güdülenirler.
- ii) İş yapmak esasta çekici olmayan bir eylemdir ve insanlar olarak buldukça iş yapmaktan kaçınırlar.
- iii) İnsanlar genellikle müsrif ve verimsizdirler.

Muhasebenin tarafsızlığına ilişkin varsayım;

- i) Muhasebe sistemi değerlemelerinde tarafsızdır. Kişisel yanılıklar sistemin tarafsızlığı ile ortadan kaldırılır.

VI..KLASİK PLANLAMA ve KONTROL SİSTEMLERİNİN DAVRANIŞSAL BOYUTLARI

Yukarıda sözü edilen varsayımlar ve bunların genellikle yönetim muhasebesine yansıma biçimlerinin, özelde planlama ve kontrol işlevli bütçe ve standart maliyet sistemlerinde nasıl bir görünüm aldıklarını toplu olarak özetlemekte yarar görüyoruz.

İşletmenin amacının kârı maksimum kılmak olduğu varsayıldığında ve yönetim muhasebesinin bu amaca varmak için bir araç olarak görüldüğü gerçeğinden hareket edilirse bütçeler ve standart maliyet sistemlerinin de aynı amaca hizmet eder

nitelikte yapılandırıldığını öne sürebiliriz.

Gerek bütçe ve gerekse maliyet standartlarının kârı maksimum kılmak için en yüksek hedefleri içermesi söz konusu varsayımın doğal bir sonucu olmaktadır. Bütçelerin geleneksel uygulama türlerinden birisinin salt proforma kârı bulmaya yönelik olması da dikkatlerin sürekli olarak kâra dönük olduğunun bir delili sayılmalıdır.

Kâr maksimizasyonunun işletmenin tek amacı olmadığı kabul edilirse bütçe ve standart maliyet sistemlerinin bu amaçlar bütününe ne yönde hizmet sunabileceği düşünülmelidir.

Amaçların bölünebilirliği varsayımının etkisi ile bütçe ve standart maliyet sistemlerinin planlama ve kontrol işlevini işletmenin biribirinden ayrı alt birimlerinde yerine getirmeye çabaladığını görebiliriz. Her ne kadar bütçelerin düzenleme işlevi olduğu öne sürülmekte ise de bu düzenleme yalnızca planlama aşamasında kalmaktadır. Kontrol aşamasında ise bölümlerin genel amaç olan kârlılığa etkisi yalnız o bölümün kendi içinde ölçülmektedir. Örneğin; bütçe ve maliyet sapmaları yalnızca bir bölümün kendi faaliyetlerinin olumlu ya da olumsuz olduğunu belirtmekte buna karşın bir bölümün faaliyetlerinin diğer bölümler üzerindeki olumlu ya da olumsuz etkileri üzerinde hiç durmamaktadır. İşletmedeki alt birimlerin sorumlulukları biribirinden böylelikle ayrılmakta ve her birim kendisi için belirlenmiş alt amaçlara varmakla sorumlu kılınmaktadır.

Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin astlara sorumluluk yüklemesi ile birlikte üstlere de astların davranışlarını, faaliyetlerini düzenleme, düzeltme, ve kontrol etme etkisinin sınırlarını tanımlamaktadır. Diğer bir deyişle üst

astlarının davranışlarını belirli biçimlere sokmak için yetkiyi bütçe ve standart maliyet sisteminden almaktadır. Öngörülmuş hedeflere varamamış astlardan bu sapmaların nedenlerini sormak ve faaliyetlerini yeniden düzenlemek, üstlere bütçe ve standart maliyet sistemi ile verilen yetki sınırları içinde kalmaktadır. Bu açıdan irdelendiğinde bütçe ve standart maliyet hedefleri üstün astı kontrol etme ve faaliyetlerini düzenleme yetkisinin sınırları ile astların üstlerine karşı sorumluluklarının sınırlarını belirleyen yönetim aracı olmaktadırlar. Doğal olarak amacı yalnızca kâr açısından tanımladığımızda üst ve astların yetki ve sorumlulukları da kârı oluşturan unsurları kontrol yetki ve sorumluluğa olarak belirlenecektir.

Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin sözü edilen amaç doğrultusunda ve yetki sorumluluk bölüşülmesi çerçevesi içinde işlevsel olabilmesi için en temel koşul ise kişilerin bireysel ya da grup olarak davranışlarını etkileyen güdüler konusundaki varsayımların geçerliliğidir. Geleneksel teori, örgütteki insanların ekonomik çıkarları nedeni ile örgütün tanımlanmış kâr amacına yönelik biçimde faaliyete mecbur kalacaklarını ve kontrol sisteminin örgüt çıkarlarından uzak düşen davranışları ortaya çıkartması ile istenilmeyen davranışları hizaya getirebileceğini varsaymaktadır. Diğer bir deyişle yöneticinin astlarını örgüt amacı doğrultusunda yönlendirme gücü, yetkisi vardır ve bu yetkinin temeli astların ekonomik ihtiyaçlarıdır.

Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin işgörenleri sürekli gözetim altında tutacak bir araç olarak düşünülmesi ise işgörenin tembel ve pasif bir unsur olduğu düşüncesinden doğmaktadır. Böylelikle söz konusu sistemler her an ortaya çıkabilecek istenilmeyen davranışlar konusunda üstleri uyarıcı bir

işlev yüklenmektedir. Uyarılan yöneticinin elindeki ekonomik güdüleme (ya da cezalandırma) gücü ise Olumsuz davranışları düzeltmeye yeterlidir. Sözü edilen yönetim tarzı, planlama-kontrol sistemlerinin yönetime katkısı ve bir bütün olarak örgütün işleyişi üzerine yapılmış olan öneriler kanımızca insanın yönetme, davranışlarını etkileyebilme gücüne bağlı kalmaktadır.

Yukarıda sunulan geleneksel örgüt ve buna bağımlı olarak yönetim muhasebesi modeli üzerine eleştiriler birçok geleneksel modelin insan yapısı ve davranışları konusundaki gizli varsayımları üzerine olmuştur. Geleneksel model bir bakıma örgütteki insan unsurunu ikinci, hatta üçüncü plana atarak örgütün biçimsel yapısının ne olması gerektiği üzerinde durmuştur. Geleneksel teorinin ardından neo-klasik ve modern teorilerin daha çok örgütteki insan unsuru üzerine çalışmalarını yoğunlaştırdıklarını görüyoruz. İnsan unsuru üzerine yapılmış varsayımlar değiştirildiğinde ise yönetim planlama ve kontrol sistemlerinin işlevi ve yapısının da değişmesi ya da değişmesi gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Ü Ç Ü N C Ü B Ö L Ü M

MODERN ÖRGÜT TEORİSİNİN ÖNGÖRDÜĞÜ PLANLAMA ve KONTROL SİSTEMLERİNİN ÖZELLİKLERİ

I. MODERN ÖRGÜT TEORİSİ

A. Geleneksel Teorilerden İlk Ayrılış, Neo-Klasik Okul:

Klasik örgüt teorileri olan bilimsel yönetim ve yönetim süreci okullarının öğretilerinden ilk sapma yine ABD'nde 1930'lar- da ortaya çıkmış ve 1940'ların sonu ile 1950'lerde en yaygın halini almıştır(1). "Beşeri İlişkiler" ya da "İnsan İlişkileri" okulu olarak adlandırılan bu yaklaşım klasik teorinin insanı gözönüne almayan ya da basite indirgiyen tutumuna bir tepki olarak ortaya çıkmıştır. 1927 ile 1932 yılları arasında Elton Mayo ve arkadaşlarının Şikago'daki Western Electric fabrika- sında yürütülen ve Hawthorn Deneyleri diye adlandırılan deney ve araştırmaların sonucu bu akımın başlamasına neden olmuştur(2).

Hawthorn deneylerinin ve onun başlattığı insan ilişkileri okulunun örgüt ve yönetim düşüncesine olan önemli katkıları dik- katleri işgörenlerin tutumları, duyguları ve iş ortamındaki biçimsel olmayan (gayri resmi) gurupların etkisi üzerine toplama- mış olmalarındadır(3). Bu açıdan bakıldığında modern teorinin davranışsal yaklaşımının ilk adımı olarak kabul edilebilirler.

(1) Filley-House; "Manegerial Process", s.19.

(2) ETZIONI, Amitai; "Modern Organizations", s.32.

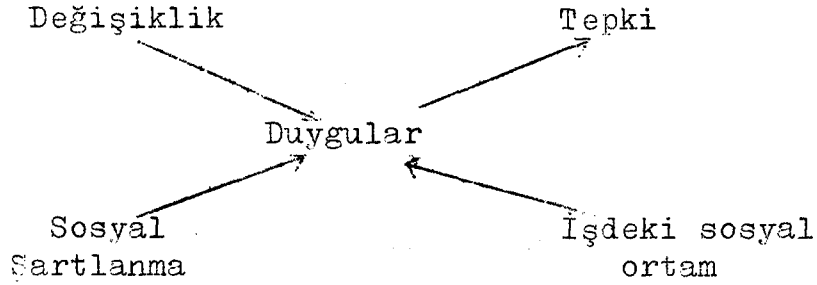
(3) Robert Albanese; "Management Toward Accountability for Performance", s.238.

İnsan ilişkileri teorisinin savını özet olarak şöyle ifade edebiliriz:

Klasik teorilerin temelde dayandığı varsayım, daha fazla verimliliğe yönelik fiziksel bir değişikliğin arzulan sonucu otomatik olarak getirdiği varsayımdır; yani,

Değişiklik → Tepki

Howtorn deneyleri ise işgörenin değişikliğe olan tepkisinin değişikliğe verdiği anlama, kişisel yorumuna bağlı olarak farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Yani, işgörenin değişikliği kendine göre tanımlaması, iş çevresinin dışındaki grup iliş-



kileri ve ailesinde oluşan sosyal şartlanma (değerler, ümitler, kuşkular) ile tutumunu ve duygularını biçimlendiren grup baskısının olduğu işdeki sosyal ortama bağlı kalmaktadır(4).

İnsan davranışları ile ilgili bu yaklaşım insanın salt etki-tepki ilişkisi ile tanımlanamayacağını ortaya koymaktadır. Diğer bir deyişle klasik teorilerin ekonomik ödellendirme ve cezalandırma ile etkileyip istenilen verimliliği (tepkivi) elde etme varsayımlarının eksik ve yanlış olduğu ileri sürülmüştür.

(4) Filley-House; "Manegerial Process and Organizational Behavior", s.21-22.

Neo-klasik görüşün en tanınmış savı olan örgütlerdeki insan guruplarının biçimsel örgüt yapısına ters düşebilen biçimsel olmayan örgüt oluşturmaları savı klasik teorilerin kâr maksimizasyonu, yetki-sorumluluk ikilemi, planlama ve kontrolde rasyonellik varsayımları konusunda kuşkular yaratmıştır. Bütün ortaya çıkardığı yeni bakış açılarına rağmen insan ilişkileri okulu modern teori adını alamamış ve neo-klasik olarak tanımlanmıştır, çünkü yeni bir teori geliştirmeden çok klasik teorinin yapısı içinde onun insana önem vermeyen yanlarını eleştirmekle kalmıştır(5).

Planlama ve kontrol sistemleri konusu üzerinde açıkça durulamamasına rağmen bazı savları dolaylı olarak klasik teorinin bu alandaki varsayımlarına da kuşku düşürmektedir. Bu savlardan birisi üretim düzeyinin (standartlarının) sosyal normlarca belirlendiğini ileri sürmektedir(6). Başka bir deyişle planlama ve kontrol amacı ile konulan üretim standartları sosyal normlara uygunlukları ölçüsünde iş görenlerce kabul görmektedirler. Yine bir diğer sava göre ekonomik olmayan ödül ve cezalar iş görenlerin davranışlarını önemli ölçüde etkilemektedirler ve ekonomik isteklendirme planlarının etkinliklerini de büyük çapta sınırlamaktadırlar(7). Bu savın da geçerliliği kabul edildiğinde klasik teorilerinin planlama ve kontrol yöntemleri ile birlikte kullanılmasını öngördükleri ekonomik isteklendirme yöntemleri de geçerliliğini yitirmektedir.

İnsan ilişkileri okulunun planlama ve kontrol sistemleri alanında dolaylı da olsa en önemli katkısı örgütlerdeki ileti-

(5) A.g.k., s.18.

(6) ETZIONI, A., "Modern Organizations", s.34.

(7) A.g.k., s.35.

şim sorunlarına verdiği önem olmuştur. Örgüt basamakları arasında doğması kaçınılmaz gerginlik ve çatışmaların çözüm yolu olarak yalnız üstten asta komut ve alt basamaklar hakkında bilgiyi üste doğru ileten bir bilgi sisteminin çözümden çok sorun yaratacağı ileri sürülerek yönetim basamakları arasında iletişimi gerekli bulan öğretisi, bunun sonucu olarak da astların yönetime ve karar sürecine katılmaları gerekliliğini ortaya atmıştır(8). Böylelikle klasik okulun aksine ilk kez planlama sürecine astların da katılması konusu ortaya atılmış olmaktadır.

Tüm bu yeni görüşlerine rağmen daha önce de belirttiğimiz gibi insan ilişkileri akımının bütünleşik bir örgüt teorisi ve bu teorinin içinde planlama kontrol sistemi önermemesi yeni arayışları ve bunun sonucunda da modern yaklaşımı doğurmuştur.

B. Örgüt Teorisine Modern Bir Yaklaşım, Sistem Yaklaşımı

Geleneksel ve neo-klasik okullardan sonra tartışılması gereken modern örgüt teorisi olmasına rağmen günümüzde genel kabul görmüş tek bir örgüt teorisi olmadığından örgüt teorisine değişik yaklaşımlardan söz etmek daha doğru olacaktır. Modern örgüt teorisi denildiğinde bu yaklaşımlardan hangisinden söz edildiğinin de belirtilmesi gerekmektedir. Modern yaklaşımlardan en genel kapsamlı ve en çok üzerinde durulan ikisi sistem yaklaşımı ve davranış bilimleri yaklaşımıdır(9). Gerek bu iki yaklaşım ve gerekse diğer yaklaşımların en önemli özellikleri tanımsal ya da pozitif teoriler olmaları, buna karşın klasik

(8) A.g.k., s.38.

(9) Filley, House; "Manegerial Process", s.8.

teorilerin önerisel, buyurucu, salık verici ya da normatif olmalarıdır. Normatif bir teori, olması gerekeni öneren bir teoridir. Örneğin "örgütteki her kişi işinin sorumluluğunu ve yetkisini anlamalıdır" tipindeki öneri normatif teorisinin bir önerisidir. Öte yandan tanımsal, pozitif teoriler "olması gerekeni" değil "olanı" anlatırlar(10).

Örgüt'e modern yaklaşımlar örgüt ve örgütlenme olayını anlamaya ve tanımlamaya çalışmışlar, buna karşın klasik teorisinin önerdiği gibi yönetim ilkelerini, yöntemlerini önermemişlerdir. Bu açıdan bakıldığında modern yaklaşımların daha az yapıya kavuşmuş, daha soyut veya belirginleşmemiş görüntüleri vardır. Öte yandan modern yaklaşımlar örgüt yaşantısını tanımlamak açısından çok daha gerçekçidirler.

Biz bu çalışmamızda modern örgüt teorilerinin bulgularından yararlanarak somut ilkelere varma çabasındayız. Elde edeceğimiz sonuçların modern teorisinin bugün erişebildiği aşamadaki bulguları ve savları ile sınırlı kalacağını söylemek gerekecektir. Fakat eldeki bulguların özellikle planlama ve kontrol sistemlerine ilişkin olanlarının yine modern bir görüş ile yapısalığa kavuşturulması, kritik varsayımlar ve bunlara bağlı savların belirlenmesinin teorik düzeyde bir ileri aşama olduğu kabul edilecektir. Böylelikle en azından konunun araştırılmamış yanları, ya da teorisinin uygulanabilirliği bakımından eksik ya da tam olan yönlerini belirleme olanağına sahip olunabilecektir.

Modern teorisinin sistem yaklaşımı planlama ve kontrol aracı olarak muhasebenin irdelenmesinde en doğru yaklaşım

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

olarak ele alınabilir. Çünkü sistem temel anlamı ile diğer tüm yaklaşımları da içeren bir kavramdır. Modern sistem teorisinin kurucusu sayılan Ludwig von Bertalanfy sistemi "kendi aralarında ve çevreleri ile karşılıklı ilişkilerde bulunan öğeler cümlesi" olarak tanımlamaktadır(11).

Bu tanımın benzeri fakat daha geniş kapsamlısını ise Fremont E.Kast ve James E.Rosenzweig yapmaktadır: "İki veya daha fazla parça veya alt sistemin karşılıklı bağımlı olduğu ve üst sistemden tanımlanabilir bir sınırla ayrılan örgütlenmiş birlik halindeki bir bütündür"(12).

Her iki tanımda da ortak yan, sistemin alt sistemlerden oluştuğu ve her sistemin daha üst bir sistemin alt sistemi olduğu görüşüdür. Bu açıdan bakıldığında her varlık ya da olgu başka bir çok varlık ve olgu ile ortak bağımlıdır ve tek bir varlık üzerinde yapılan değişiklik yalnız söz konusu varlığı değil ortak bağımlı olduğu diğer varlık ya da sistemlerde de değişiklik yaratacaktır.

Nitekim tüm sistemlerin (ya da alt-sistemlerin) karşılıklı etkileşimlerini ve ortak bağımlılıklarını inceleyen genel sistem teorisi sistemleri dokuz düzeyde sınıflamaktadır. Düzeylere ayırmanın amacı ise her düzey için ortak özellikler bulup genellemelere gidebilmektir. Kenneth E.Boulding'in ileri

(11) Albanese; "Management: Toward Accountability for Performance", s.104. Ludwig von Bertalanfy, The History and Status of General Systems Theory, Academy of Management Journal, Vol.15, No.4, p.417.

(12) KAST, Fremont E., ve James E.Rosenzweig; "Organizations and Management: A Systems Approach", 2nd.Edition; McGraw-Hill Bok Company, NewYork, 1924, s.101.

sürdüğü bu sistem düzeyleri arasında örgüt sosyal sistem düzeyinde belirlenmektedir(13).

Örgütlerin sosyal sistemler olduğu konusunda görüşler birleşmekte ve buna ek olarak da örgütlerin açık sistemler olarak irdelenmesi gerektiği ileri sürülmektedir(14). Açık sistemler çevreleri ile sürekli alış veriş halinde olan ve yaşantılarını sürdürmeleri bu alış-verişe bağlı olan sistemler olarak belirlenmektedir. Her sistem çevresinden girdi ithal eden, bu girdileri belirli bir değişik sürecinden geçiren ve bir ürünü çevreye ihraç eden bir bütün olarak ele alınmaktadır(15).

Örgütlerin açık sistem olarak incelenmesi için gözönüne alınması gereken diğer bir açık sistem özelliği de parçalar (alt-sistemler) arasındaki ilişkilerin durağan bir duruma doğru meyletmesi-güçler arasında sürekli ve durağan bir dengeye meyletmesi özelliğidir. Aslında bu denge bir durağanlık değil sürekli değişen bir denge durumunu gösterir. Dinamik denge (Homeostasis) olarak tanımlanan bu denge bir yandan sistemin iç parçaları arasında sürekli gerçekleşirken öte yandan sistem ile daha üst-sistemi yani çevresi ile de gerçekleşme eğilimindedir(16).

-
- (13) SCOTT, Willian G.; "Organization Theory: An Overview and an Appraisal", İçinde: Contemporary Thought in Accounting and Organizational Control; Der.: K.F. Skousen, B.E. Needles, Jr. Dickenson Publishing Company Inc., Encino, California, 1973, s.20. Sistem düzeyleri konusunda Türkçe kaynak için bkz.: I.C. Aşkun, Organizasyon Teorileri; Eskişehir İTİA Yayınları No.95, Başnur Matbaası, Ankara, 1971, s.95.
- (14) KATZ, Daniel, Robert L. Kahn; "The Social Psychology of Organizations" John Wiley and Sons Inc., New York 1966, s.14-29 ve; Joe Kelly, "Organizational Behavior", s.19-20.
- (15) Kelly, Joe; "Organizational Behavior", s.123.
- (16) SEILER, John A.; "Systems Analysis in Organizational Behavior", Richard D. Irwin Inc., 1967, s.10. Dinamik denge konusunda bkz. Katz, Kahn, "Social Psychology of Organizations", 1966, s.23-25.

Örgütlerin açık sistemler olarak tanımlanması pek çok düşündür ve yazarda örgütü "doğal sistem" olarak tanımlama eğilimini yaratmıştır(17). Karmaşık örgütlere doğal sistem yaklaşımı yapıldığında, örgütün parçaları (alt-sistemleri) birbirleri ile devamlı etkileşim halinde ve karşılıklı bağımlı olan bir bütün olarak tanımlanabilir ve bu bütünün parçaları arasındaki ilişkiler doğanın evrim sürecince belirlenir. Sistemin amacı yaşamını sürdürmektir(18). Bu yaklaşımın temelinde yatan görüş, parçaların arasındaki ilişkilerin bağımsız ve doğal güçler tarafından belirlendiği ve sistemin böylelikle kendiliğinden dinamik dengeye kavuşacağı görüşüdür(19).

Bu açıdan bakıldığında sistemin rasyonelliği doğada vardır. Doğanın rasyonelliğine aykırı olan yönetim ya da örgüt düzenlemeleri sistemi rasyonelliğe değil yok olmaya götürür. Çünkü dengeyi sağlayan doğal güçlerin işlerliği önlenecektir.

Görüşümüze göre söz konusu yaklaşım en uç uzantısında belirli bir kaderciliği içeriğinde taşımaktadır. Oysa ki insan-oğlu doğaya boyun eğme yerine doğanın güçlerini altetme çabası içindedir.

Nitekim klasik örgüt teorikileri örgütü tam rasyonel çalışan kapalı sistemler olarak görmek istemekle bu çabanın en aşırı örneğini vermişlerdir. Etzioni'nin "Amaç-modeli" olarak tanımladığı bu görüşde örgüt, belirlenmiş amaçlara varmak için itaatkâr bir hizmetçi rolündedir(20). Örgüt düzenlemeleri,

(17) JOHNSON-Richard A., Fremont E.Kast, James E.Rozenzweig; "The Theory and Management of Systems Third Edition; McGraw-Hill Book Company, NewYork 1973, s.26.

(18) THOMPSON, J.D.; "Organizations in Action", s.6.

(19) A.g.k., s.7.

(20) ETZINOI, Amitai; "Modern Organizations", s.16.

yönetim ilkelerinin belirlenmesi, örgütü istenilen amaca en etkili ve verimli biçimde götürmek için tasarlanmış yöntemlerdir. Örgütler değerlendirirken temel kriterler de doğal olarak verimlilik ve etkililik olmaktadır.

Klasik teorinin örgütü fiziksel sistemlere, örneğin makinalara benzetme çabasının yanında sistem yaklaşımçıların bazıları örgütü doğal biyolojik sistemlere benzetmeleri örgüt ve yönetim teorisindeki karmaşıklığın iki uçtaki örneklerini vermesi açısından önemli görülmektedir.

Her iki görüşten de esinlenen fakat sistem yaklaşımı çerçevesi içinde örgütü inceleyen bir diğer görüşde ise örgüt insan yapısı sosyal sistem olarak ele alınmaktadır(21).

Kast ve Rosenzweig örgütsel sistemin beş alt-sistemden oluştuğunu ileri sürmekte ve bu alt sistemleri şöyle tanımlamaktadırlar(22):

- "Örgütün birkaç ana alt sistemden oluştuğu izlenebilir. Örgütsel amaçlar ve değerler bu alt-sistemler birisidir. Teknik alt-sistem işlerin yapılması için gerekli bilgiyi ve girdileri çıktı haline getiren süreçleri içerir. Tüm örgütlerde etkileşim halinde bulunan birey ve guruplardan oluşan psiko-sosyal alt-sistem vardır. Bu alt sistem bireysel davranışlar ve güdülenme, statü ve rol ilişkileri, gurup dinamiği ve etkileme sistemlerinden oluşur. Aynı zamanda örgütteki kişilerin duyguları, değerleri, tutumları, ümitleri ve hırslarından da etki-

(21) KAST, F.E., J.E.Rosenzweig, "Organizations and Management: A Systems Approach", s.113 ve Kats, D., R.L.Kahn; "The Social Psychology of Organizations", s.33.

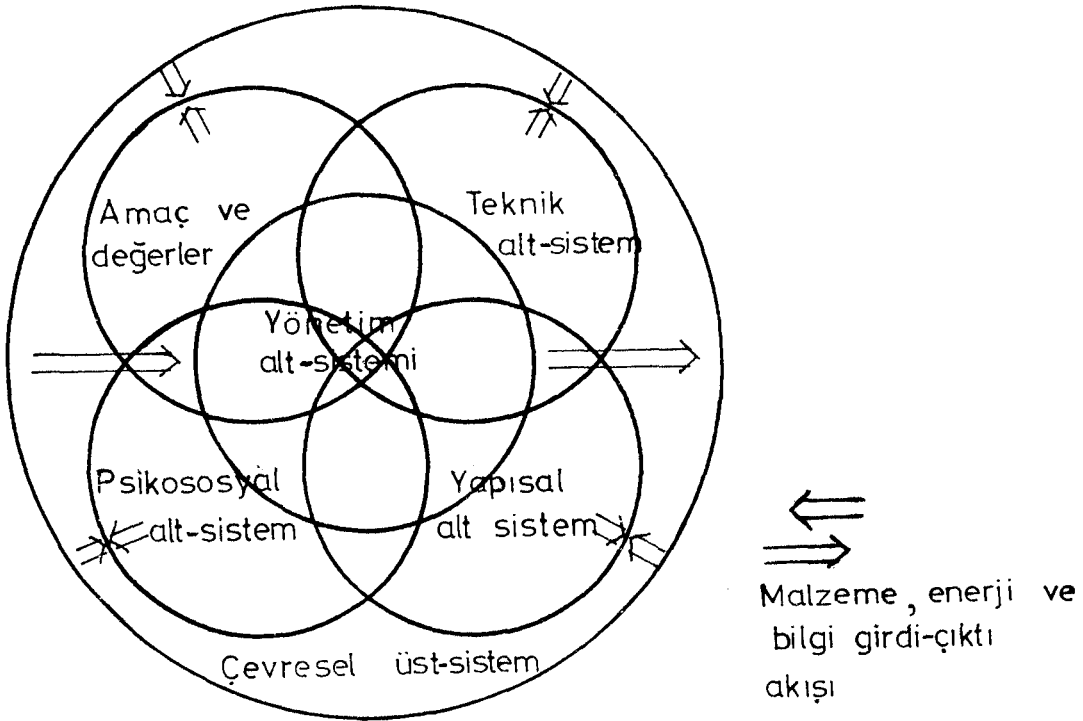
(22) A.g.k., s.111.

lenir. Yapısal alt-sistem ise örgütteki işlerin bölünme ve koordine edilme yollarını içerir. Söz konusu dört alt-sistemin hepsini birden koordine eden, örgütün çevresi ile ilişkilerini kıran, hedefleri belirliyen ve faaliyetleri düzenleyen beşinci alt sistem ise yönetmel alt-sistem olmaktadır".

Kast ve Rosenzweig'in tanımladıkları örgüt modelini aşağıdaki şekilde de görebiliriz(23).

ŞEKİL 1

Örgütsel Sistem



Açık sistem özelliğine sahip bu örgütsel sistem çevreden girdi olarak enerji, bilgi ve hammadde almakta, bunları kendine özgü değiştirme sürecinden geçirerek yine çevreye çıktı olarak vermektedir.

Örgüt teorisine sistem yaklaşımı yapan bazı diğer yazarlar da örgütün alt-sistemlerini benzeri biçimlerde tanımlamaktadırlar. Örgütün üst-sistem yani çevre ile etkileşimini girdi olarak tanımlayan bir görüşte bu girdiler, insan girdileri, teknolojik girdiler, örgütsel girdiler ve sosyal yapı-normlar-girdileri olarak dörde ayrılmaktadır(24).

Söz konusu edilen modelde her alt-sistem örgütün üst-sistemi ile etkileşim içinde bulunduğu gibi alt-sistemler arasında ve alt-sistemin parçaları arasında etkileşim sürekli-dir. Diğer bir deyişle örgüt sisteminin her parçası (alt-sistemi) diğer parçalarla karşılıklı bağımlıdır. Bu bağımlılık örgütün alt-sistemleri ile örgüt üst-sistemi için de geçerlidir. Örgütün birimlerinde ya da örgüt çevresindeki değişiklik yalnızca söz konusu çevreyi ya da birimi etkilemeyecek, onunla karşılıklı bağımlı olan birimler, alt-sistemlerde de arzu edilen veya arzu edilmeyen, beklenilmeyen etkiler ve sonuçlar doğuracaktır.

Bu denli karmaşık bir düzene sahip olan örgütlerin klasik teorinin öngördüğü basite indirgenmiş ve genelleştirilmiş ilkelerle yönetilemeyeceği ve klasik teorinin etki-tepki ilişkisi kuralları ile tanımlanamıyacağı, varılacak en doğal yargı olacaktır.

Nitekim modern sistem yaklaşımçıların görüşünü özetleyen Lorsch ve Lawrence örgüt olgusunu şu biçimde ortaya koymaktadır(25):

(24) SEILER, J.A., "Systems Analysis in Organizational Behavior", s.25-28.

(25) LORSCH, Jay W., Paul R.LAWRENCE; "Studies in Organizational Design", Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1970, s.1.

"Bu yeni yaklaşımın temelinde yatan fikir, örgütün etkili olabilmesi için örgüt içi fonksiyonların, örgütsel eylemler, teknoloji, dış çevre ve örgüt üyelerinin ihtiyaçlarının ortaya koyduğu istemlerle tutarlı olması gerektiği fikridir. Tüm koşullar altında geçerli olabilecek tek bir düzenleme, çözüm arama yerine araştırmacılar giderek örgütün işlemlerini üyelerinin ihtiyaçları ve yüz yüze kaldıkları dışsal baskılar çerçevesi içinde incelemeye başladılar".

Örgüt olgusunu inceleyenler söz konusu "koşullara bağlılık" yaklaşımı çerçevesi içinde daha önce belirtilen örgütün temel alt-sistemleri arasındaki etkileşim biçimlerini ve düzenini inceleyerek değişik koşullarda alt sistemlerin nasıl davrandıklarını, birbirlerini nasıl etkilediklerini anlamaya ve örgütü bu ilişkiler ışığında tanımlamaya çalışmışlardır.

3) Sistem Yaklaşımında Örgüt Amaçları

Klasik örgüt teorisinin ekonomik örgütler için ileri sürdüğü tek örgüt amacı olan "işletmenin kârını maksimum kılmak" amacının sistem yaklaşımçıların tanımladıkları örgüt olgusu için yetersiz, hatta yanlış ortaya konmuş bir amaç olduğu açıktır. Kast ve Rosenzweig'in örgüt modellerinde amaçlar ve değerler örgütün ayrı bir alt-sistemi olarak tanımlanmaktadır(26). Örgütte geçerli olan amaçlar çeşitli kişilerin, grupların, örgütlerin, sistemlerin, dışsal güçlerin etkisi ile oluşmuş bir amaçlar cümlesi, sistemi olarak tanımlanabilir.

(26) Bkz.: Şekil 1, s.8 .

Birden fazla amaçlı olan örgütlerin amaç cümlesini inceleyebilmek için basitleştirici bir yaklaşım yapmakta yarar vardır. Bu nedenle de bazı varsayımlar yapılması gerekmektedir. Varsayımlardan ilki örgütlerin kendi başlarına amaçlarının olamayacağı, örgüt amaçları olarak tanımlanan amaçların örgüt üyelerinin amaçlarının bir koalisyonu olduğudur. Cyert ve March (27) tarafından öne sürülen bu görüş günümüz örgüt teorikileri arasında yaygın olarak kabul görmektedir. Genellikle örgüt amacı olarak resmi olarak ortaya konulan amaçlar ise örgütün hakim üyelerinin bireysel amaçlarının bir koalisyonudur(28).

İkinci olarak yapılması gereken varsayım yukarıda sözü edilen resmi amacın ekonomik ve toplumsal çevrenin koşulları ve zorlamaları ile biçimlendiğidir. Diğer bir deyişle örgütün amacı ekonomik ve toplumsal ortamın istemlerinden, kurallarından çok ayırık ve farklı olamaz. Bu kural ve istemler örgütün resmi amacının (ya da amaçlarının) belirlenmesinde kısıtlayıcı rol oynarlar. Örgütü etkileyen çevrenin sürekli değişim içinde olduğu kabul edildiğinde örgütün amaç cümlesinin bu değişime uymak için sürekli değişim içinde bulunması gerekmektedir(29).

Örgüt amaçlarının belirlenmesi sürecinde rol oynadığı varsayılan üçüncü unsur ise örgüt üyelerinin bireysel amaçlarıdır(30). Klasik teori, örgüte katılanların yalnızca ekonomik

(27) CYERT, Richard M., James G.MARCH; "A Behavioral Theory of the Firm", Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1963, s.26-27.

(28) CAPLAN, Edwin H., "Management Accounting and Behavioral Science", s.28.

(29) KAST, F.E., J.E.ROSENZWEIG; "Organization and Management, A Systems Approach", s.159.

(30) A.g.k., s.166.

(parasal) yarar sağlamak amacı ile davrandıklarını varsayarak örgütün amaçlarına etkisini yalnız bu boyutta incelemişlerdir. Ekonomik insan varsayımı altında bireysel amaçla örgüt amacının uyumlaştırılabileceği ve ortaya fazla bir sorun çıkmayacağı ileri sürülmüştür. Bu kanıyı kuvvetlendiren diğer varsayım da rasyonel insan varsayımıdır. Örgütün ekonomik amacı ile kendi ekonomik amacı arasındaki doğal bağlantıyı kurabilen rasyonel insan çabalarını örgütün amacı doğrultusunda yönlendirecektir.

Buna karşın modern teori insanı karmaşık, öğrenen, problem çözen, uyum sağlamaya çalışan ve tüm bu çabalarında bilgi ve yetenek bakımından sınırlı kalan, diğer bir deyişle sınırlı rasyonelliğe sahip bir yapıda görmektedir(31). İnsanın bireysel amaçları konusunda en yaygın olarak kullanılan model ise Maslow'un "İhtiyaçlar hiyerarşisi" modelidir(32).

Söz konusu modelde insan güdülerinin başlangıç noktası olarak fizyolojik güdüler ele alınmakta, bunların insan ihtiyaçlarından kaynaklandığı öne sürülmektedir. Bu ihtiyaçların doyurulmamış olması insanda doyumu sağlayacak davranış biçimlerini doğurmaktadır(33). Fizyolojik doyuma erişen insanda hemen bir üst basamaktaki ihtiyaçlar ve bunları doyurma güdülleri hakim olur. İkinci basamaktaki güdüler güvenlik ihtiyaçlarının doyumunu öngören güdülerdir(34). Eğer hem fizyolojik hem de güvenlik ihtiyaçları doyuma ulaşmışsa sevgi, ait olma, güdü-

(31) MARCH, J.G.-H.A.SIMON; "Organizations", s.136. Sınırlı rasyonellik kavramının ayrıntılı incelenmesi söz konusu kitabın 6.bölümünde yapılmıştır. s.136-171.

(32) MASLOW, A.H.; "A Theory of Human Motivation" Derleyenler: V.H.Vroom, E.L.Deci, "Management and Motivation", Penguin Book Ltd. Middlesex, England, 1972, s.27-41.

(33) A.g.k., 27.

(34) A.g.k., s.28.

leri ön plana çıkararak davranışlara hükmeder(35). Dördüncü basamaaktaki ihtiyaçlar kişinin kendine karşı saygısı, onuru ile başkalarından saygı görme, itibarlı olma ihtiyaçlarını kapsamaktadır. Kişinin onurlu olma ihtiyacı içine bağımsızlık ihtiyacı da katılmakla birlikte bu ihtiyacın evrenselliği üzerinde kuşku da vardır(36). Tüm bu ihtiyaçlar doyuma ulaş-

mış olsalar bile eğer yaptığı işler ve yaşadığı yaşam kendisi için uygun değilse kısa bir süre sonra insan yeniden rahatsız olmaya başlayabilir. Rahatsızlığının nedeni kendi potansiyel yeteneklerini gerçekleştirebileceği, kullanabileceği işi ya da işleri yapmıyor olmasıdır. Örneğin ressamın resim yapamaması gibi(37). İnsanın yeteneklerini gerçekleştirme ihtiyacı, yaptığı işi başka ihtiyaçlarını tatmin için değil kendi kendine doyuma ulaşmak güdüsünü yaratır.

İnsanı davranışa iten temel ihtiyaçlar olduğu kabul edildiğinde örgüte girmesi, örgütte çalışması da söz konusu ihtiyaçlarını doyumak için olacaktır. Kişisel ihtiyaçlar ve bunların doyumunu sağlayabilecek amaçlarla örgütün biçimsel amaçları arasındaki ilişki ve etkileşim örgütlenme ve yönetimin en temel sorunu olarak ortaya çıkmaktadır(38). Bu iki tür amacın birleştirilebilmesi için en azından kişisel amaçların örgüt amaçlarına ast olması, boyun eğmesi gerekir. Aksi halde bireyler kişisel doyumlarını örgütün kısıtlayıcılarının dışında ararlar. Öte yandan bu boyun eğme süreci bireylerin

(35) A.g.k., s.31.

(36) A.g.k., s.32., Dipnot 1.

(37) A.g.k., s.33.

(38) ALBANESE,R.; "Management: Toward Accountability for Performance", s.46.

örgütü kendi kişisel amaçlarına, hiç olmazsa kabul edilebilecek bir düzeyde, katkıda bulunduğuna inandıkları sürece devam eder(39).

Örgüt amaçlarının çeşitliliği ve bu çeşitliliği yaratan sistem çevresindeki ve sistem içindeki çıkarların çeşitliliği yüzünden klasik örgüt teorisinde olduğu gibi tek bir boyutta (örneğin kârlılık boyutu gibi) örgüt başarısının ölçülmesi, örgütün tek bir amaca yönelik biçimde yönetilmesi, planlanması, kontrolü olanaksız olmaktadır.

Alınan her yönetsel kararın, yönetim teknik ve uygulamalarının çok çeşitli örgüt amaçları karşısında etkililiği ve verimliliğinin ayrı ayrı düşünülmesi ve ölçülmesi gerekecektir. Bir yandan örgüt amacının belirlenmesi süreci psikososyal alt sistemin etkisi altında gerçekleşirken, öte yandan amaca (amaçlara)varmak ancak psikososyal alt-sistemin etkilenmesi ile gerçekleşebilecektir. Alt-sistem arasındaki etkileşim yapısal alt-sistem ile psikososyal alt sistem arasında da vardır. Örgüt yapısı örgütün parçaları arasındaki yerleşmiş bulunan ilişkiler düzenidir(40). Doğal olarak örgütün biçimsel ilişkiler düzeni sistemin diğer alt-sistemi olan psikososyal alt-sistem üzerine yansıtacaktır. Planlama ve kontrol genyöntemleri, yönetim sürecini somutlaştıran genelgeler ve benzerleri örgütün yapısal özelliklerini belirlerken insanlar, guruplar, ast ve üsler, komuta ve kurmay ilişkilerini de ortaya koymaktadırlar.

Örgütlerin genel sistem teorisinde sosyal sistemler düzeyinde tanımlandığını daha önce de belirttiğimize göre (41).

(39) A.g.k., s.47.

(40) KAST, F.E., J.E.ROSENZWEIG; "Organizations and Management", s.207.

(41) Ekz.,

psiko-sosyal alt-sistemin örgütün diğer tüm alt-sistemlerinden etkileneceği ve diğer tüm alt-sistemleri etkiliyeceği, kaçınılmaz bir sonuç olmaktadır. Katz ve Kahn'a göre insan çabası ve güdüsü hemen tüm sosyal yapıların en temel süreklilik (yaşam) kaynağıdır(42). Bu nedenle örgütün psiko-sosyal alt-sistemi gözönüne alınıp incelenmeden yönetim fonksiyonunun ve ona bağlı olarak da planlama-kontrol yöntemlerinin düzenlenmesi, değerlendirilmesi, uygulanması olanaksızdır.

D. Modern Örgüt Teorisinde İnsan Davranışına İlişkin Varsayımlar ve Bir Güdülenme Modeli

Klasik teorinin insanı "makina" gibi varsayan ve yalnızca ekonomik ödüllerle güdülenebileceğine inanan görüşüne karşılık, modern teorinin örgütteki insan unsurunu "karmaşık insan" olarak gördüğünü daha önce belirtmiştik. Bunun yanı sıra insanın bu karmaşık psikososyal yapısını oluşturan temel unsurun da insan ihtiyaçlarının çeşitliliği olduğunu göstermeye çalışmıştık.

Klasik teorilerin rasyonel insan varsayımına karşılık modern teorinin sınırlı rasyonellik kavramı örgütteki insan unsurunun davranışları ve bu davranışların yönlendirilmesi yöntemleri üzerinde tartışmalarayol açmıştır. Salt ekonomik ihtiyaçlarını doyumak için örgüte katılan ve örgütün bu ihtiyaçları doyumadaki katkılarını rasyonel olarak değerlendirebilen insan modeli yönetim biçimleri ve yöntemlerini nasıl etkilediyse çok ihtiyaçlı, sınırlı rasyonelliğe sahip insan modelinin oluşturduğu yönetim biçimleri, teknikleri, yöntemleri de değişiklik olacaktır.

(42) KATZ, D., R.L.KAHN; "The Social Psychology of Organizations", s.9.

İnsan davranışlarının nedenleri ve biçimlerini incelemekteki amaç, önerilen ya da kullanılan yönetim teknikleri olan planlama-kontrol tekniklerinin, (yani yönetsel alt sistemin) işgörenleri örgüt amaçlarına uygun biçimde davranışa yönlendirilebilmesidir. Bir önceki bölümde örgütün amaçlarının çeşitliliğini öne sürdüğümüze göre analizimize işlerlik kazandırabilmek için bu amaçları sınırlıyarak genelde iki temel amaç doğrultusunda planlama-kontrol tekniklerinin etkinliklerini incelemek olasıdır. Ekonomik örgütlerde (işletmelerde) tüm amaçlar; a) hissedar ya da sahiplerin çıkarları açısından kârlılık ve b) işgörenlerin doyumunu, iyiliği, olarak iki grupta toplanabilir(43). Kârlılık, gerek işletmenin sistem olarak yaşam sürekliliği amacına uygun düşerken diğer yandan işletmenin hakim üyelerinin (sahipler, hissedarlar, üst yöneticiler, devlet) kişisel çıkarlarının ortak noktası olması bakımından işletmenin temel amacı olarak tanımlanabilir. Sözü ettiğimiz kârlılık kavramı klasik görüşün aksine kârı maksimum kılmak yerine işletmenin bir açık sistem olarak sistem çıktılarının sistem girdilerinden fazla olması zorunluluğunu ortaya koyan bir kavram olarak ele alınmaktadır. Kârlılık aynı zamanda örgüt sisteminin içinde bulunduğu ekonomik üst sistemin zorunlu kıldığı bir amaçtır.

Öte yandan işletmede çalışanların örgüt ortamından doyum sağlanması yalnızca neo-klasik okulun önerdiği gibi örgütün amacına varması için bir araç değil kendi başına bir amaç olarak kabul edilmesi gerekir. Diğer bir deyişle örgüt üyelerinin doyumunu sonucu örgütün asıl amacına varması düşünülme yerine, aynı anda hem kârlılık amacına hem de üyelerin doyumunu amacına hizmet

(43) HOFSTEDE, G.H.; "The Game of Budget Control", s.3.

edilmesi gerekmektedir.

Örgütün kârlılık amacına yönlendirilebilmesi örgüt üyelerinin güdülenmesine bağlı bir süreçtir. Planlama-kontrol sistemleri de işletmenin fiziksel kaynaklarının yanı sıra gerçekte bu kaynakları kullanan insan girdisini örgütün kârlılık amacına doğru yönlendirmesi gereken sistemler olduğundan güdüleyici yönlerinin gözönüne alınması gerekir. Planlama-kontrol sistemleri örgütün yapısal ve yönetsel alt sisteminin bir parçası olduğunu ileri sürdüğümüze göre, güdüleyici fonksiyonlarının yanı sıra psiko-sosyal alt sistem ile uyum halinde olmalı, diğer deyişle insan alt-sisteminin gereksinmelerine aykırı biçimlerde yapılandırılmamalıdır. Yönetsel, yapısal, teknik ve amaçlar alt-sistemlerinin psikososyal alt-sistemle ilişkili olması durumunu "iş doyumsuzluğu", karşıt, durumu da "iş doyumluluğu" olarak tanımlayabiliriz.

Örgütsel psikoloji alanında yapılan çalışmalar güdülenme ile iş doyumunu arasındaki ilişki üzerinde çok durmuş ve iş doyumunun güdülenmeyi getirip getirmediği üzerine araştırmalar yapılmıştır. Beşeri ilişkiler hareketi iş doyumunu ve bunun örgütteki davranışlarla ilgisinin araştırılması konusunda ilk adımı atmış olması bakımından önemli bir rol oynamıştır(44). 1930 ve 1940'larda iş doyumunu üzerine yapılan bütün araştırmalar iş doyumunu ile iş başarısı arasındaki ilişkiyi bulmayı amaçlamışlardır(45).

(44) LAWLER III, Edward E., Lyman W. PORTER; "The Effect of Performance on Job Satisfaction", Derleyen: L.L.Cummings, W.E.Scott, İçinde: "Reading in Organizational Behavior and Human Performance", Richard D.Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1969, s.283.

(45) A.g.k., s.283.

İş doyumunun iş başarısını etkileyip etkilemediği, ya da etki derecesi üzerinde görüşler çok çeşitli olmakla birlikte günümüzde genellikle bu ilişkinin varlığı konusundaki ipuçları yok denecek kadar azdır(46). Öte yandan iş doyumsuzluğunun (düşük moralin) işgörenin işe devamsızlığı ve işgören devir hızı ile pozitif bir korelasyon gösterdiği sonucuna varılmıştır(47). Diğer bir deyişle genel moral düzeyinin düşük olduğu işletmelerde işgörenin işe devamsızlığı ve işgücü devir hızı yüksek olmaktadır. Bu sonuç, bizim örgüt için varsaydığımız iki temel amaca varmayı da önlemesi açısından önemli sayılır. Morali yüksek işgörenin daha etkili olup olmaması veya daha verimli olup olmadığı tartışması bir yana bırakılsa bile en azından düşük moralin verimsizliğe ve işgücü kaynak kaybına yol açması bakımından işletmenin kârlılığına olumsuz etkiye bulunacağı bir gerçektir.

İşgücünün, örgüt amacına (ya da amaçlarına) uygun bir çalışma biçimine yönlendirilmesi konusu ise örgütsel psikolojinin "işe güdüleme" başlığı altında ve genel olarak güdüleme teorisi ışığında incelenmiştir. Güdülemenin temelinde yatan amaç işgöreni örgüt amaçlarına uygun biçimde çalıştırmaktır. Güdüleme konusu günümüze kadar pek çok değişik açıdan incelenmiş ve güdüleyici unsurlar, güdülemenin sonuçları, güdüleme modelleri üzerinde değişik görüşler ortaya çıkmıştır. Güdüleme insanı belirli davranışlara götüren tek unsur olmakla birlikte en temel unsur olduğu kabul edilebilir.

İnsandaki var olan pek çok ^{güdü,} uygun durumlarda uyarılma yetisine sahip olarak davranışlarının gizil belirleyicisidir-

(46) A.g.k., s.284.

(47) BRAYFIELD, Arthur A., Walther H. CROCKET; "Employee Attitudes and Employee Performance", Der.: Victor H. Vroom, Edward L. Deci, içinde: "Management and Motivation", s.72.

ler(48). İnsanı belirli davranışlara yönelten bu içsel gücün yanı sıra çevre uyarıcıları da gizil güdülerin aktif hale gelmesinde önemli rol oynamaktadır(49). Örgütün diğer alt-sistemlerinin ve diğer üyelerinin uyarım özellikleri kişi davranışlarına etkileri açısından incelenmek gerekir. Öte yandan insan güdülerini ve davranışlarını etkileyen ya da biçimlendiren diğer unsurlar arasında kişinin çevreyi algılama biçimi ve yetisi, öğrenme yetisi ve özellikleri, zekası, problem çözme ve yaratıcılık yetileri de bulunmaktadır.

İnsan davranışlarını biçimlendiren tüm bu değişkenlerin birbirlerini de etkiledikleri ve tek tek her birinin sosyal çevre koşulları ile bir ölçüde biçimlendikleri düşünüldüğünde insan davranışlarının genel bir modelinin kurulmasındaki güçlükler ortaya çıkar. Şekil II'de işgörenleri verimli veya verimsiz çalışmaya (davranışlara) yönelten etkenleri toplu halde görmek mümkündür.

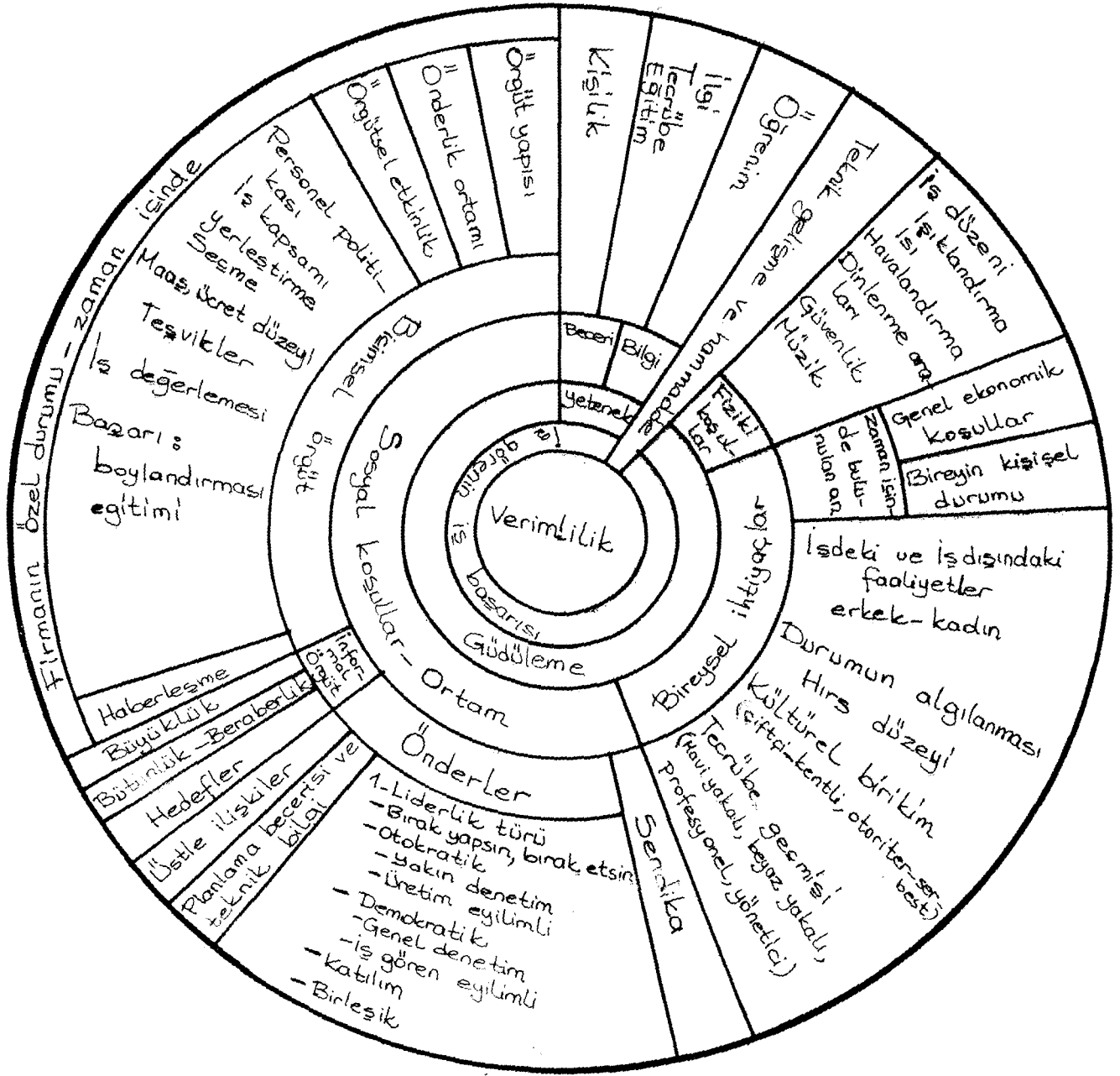
Konuya işlerlik kazandırabilmek için insan davranışlarını etkileyen unsurları tek tek ele alıp incelemek, her ne kadar yetersiz de olsa, genel olarak kabul görmüş bir yaklaşımdır. Üzerinde en çok durulmuş olan unsur ise insan güdülenmesi konusudur. Daha önce de belirttiğimiz gibi örgütün biçimsel amacına varabilmesi ancak örgüt üyelerinin bu yönde güdülenmelerine ve davranmalarına bağlı bir durumdur.

İnsan güdülenmesinin temelleri üzerinde pek çok yaklaşım yapılmasına karşın biz konumuz dışında kaldığı için tüm modellerin tartışmasını yapmadan günümüzde en yaygın olarak

(48) KRECH, David, Richard S. CRUTCHFIELD, "Elements of Psychology", s.291.

(49) A.g.k., s.294.

ŞEKİL II



kabul edilen modellerden birisini veri olarak alıp konumuzu irdelleyeceğiz. Profesör Victor Vroom tarafından geliştirilen ve beklentiler teorisi olarak çevirebileceğimiz "Expectancy Theory" temelde insan ihtiyaçlarının doyumunu davranışların gizil nedeni olarak almakla birlikte davranış ortaya çıkartan nedenleri çevre uyarıcıları ile insan ihtiyaçları arasındaki ilişkilerde arayan bir teori olarak geliştirilmiştir.

Beklentiler teorisini kısaca özetlemek gerekirse; insanların yaptıkları işin sonuçlarının ne olacağı konusunda beklentileri, ümitleri, vardır. Bu beklentilere subjektif olasılıklar da denilebilir(51). Diğer bir deyişle kişi davranışının belirli sonuçları doğurup doğurmavacağı konusunda tahminde bulunur. Öyleyse, belirli bir davranışın belirli bir sonucu doğurmayaacağına inanıldığında beklenti (subjektif olasılık) sıfır, ya da davranışın sonucu doğuracağına tam inanıldığında beklenti bir değer taşıyabilir(52).

Vroom'un modelinde yer alan bir diğer kavram da "tercih edilirlilik" kavramıdır(53). Herhangi bir anda bir kişinin X sonucu ile Y sonucu arasında tercihi olabilir ya da tercihsizdir. Öyleyse tercih edilirlilik, beklenen bir sonucun bizim tarafımızdan arzu edilme ya da çekicilik düzeyini ifade eden bir tür kişisel tavidir(54). Kişinin belirli bir davranışa

(51) VROOM, Victor H.; "Work and Motivation", John Wiley and sons Inc., NewYork, 1964, s.17.

(52) A.g.k., s.18.

(53) Burada "tercih, "valence" kelimesinin karşılığı olarak kullanılmıştır. Vroom'a göre aynı kavram değişik yazarlar tarafından değişik kelimelerle anlatılmıştır. Örneğin: tercih, tavır, ümit edilen yarar kullanılan deyimlerden bazılarıdır. (Bkz.Victor H.Vroom; Work and Motivation, s.15.) Türkçede "valence" kelimesinin karşılığı olmadığından biz "preference" kelimesinin karşılığı olan "tercih" kelimesini kullandık.

(54) ALBANESE, Robert; "Management: Toward Accountability for Performance", s.449.

güdülenme gücünü (düzeyini) etkiliyen bir diğer unsur olarak da Vroom "birinci düzey sonuçlar" ve "ikinci düzey sonuçlar" kavramlarını öne sürmektedir. İkinci düzey sonuçlar, birinci düzey sonuçlarınının yaratması beklenen sonuçlar olarak görülmektedir(55). Başka bir deyişle birinci düzey sonuçlar (olgular) ikinci düzeydeki sonuçların ortaya çıkmaları veya elde edilmesine yol açabilir, aracı olabilir. İkinci düzey sonuçlarının tercih edilirliliği ise sonuçların kişinin ihtiyaçları ile olan ilişkisine bağlı kalmaktadır. Birinci ve ikinci düzey sonuçları arasındaki ilişkinin önemli yanı kişisel tahminlerden etkilenmesidir. Diğer bir deyişle birinci ve ikinci düzey sonuçlar arasında tam bir ilişki bulunduğu yani birincil sonuçların ikinci sonuçlara yol açmasının kesin olduğu durumlarda bile kişisel beklentiler bu durumun tersini ortaya koyuyorsa (kişi aralarında ilişkinin bulunmadığını algılıyor veya inanıyorsa) kişinin güdülenmesi söz konusu olamaz. Kişinin güdülenmesi için iki düzey sonuçları arasında ilişki olduğuna inanması (algılaması) gerekmektedir. Tüm söz konusu edilen unsurları bir araya getirerek Vroom teorisini matematiksel olarak şöyle ifade etmektedir(56):

$$GG_i = f_i \left[\sum_{j=1}^n (B_{ij} T_j) \right], (i = n+1 \dots m)$$

GG_i = i davranışına itilme gücü, derecesi

B_{ij} = i davranışının j sonucunu elde etme derecesi, olasılığı konusunda kişisel beklenti (tahmin)

T_j = j sonucu konusunda kişisel tercih. (j sonucunun tercih edilirlilik düzeyi)

(55) GALBRAIGHT, Jay and L.L.CUMMINGS; "An Empirical Investigation of the Motivational Determinants of Task Performance: Interactive Effects Between Instrumentability-Valance and Motivation-Ability", içinde: Readings in Organizational Behavior and Human Performance; Derleyenler:L.L.Cummings and W.E.Scot; s.199.

(56) VROOM, V.H.; "Work and Motivation", s.18.

Yukarıdaki denklemde sözü edilen sonuçlar birinci düzey sonuçlarıdır ve bu durum "j" indisi ile belirlenmektedir. Genel biçimde ifade etmek gerekirse insanın belirli bir biçimde davranışı diğer davranışlara tercih etmesi (davranışa güdülenmesi) için davranışının getireceği sonucu diğer davranış alternatiflerinin sonuçlarına tercih etmesi ve aynı zamanda davranışının söz konusu sonucu doğuracağına inanması gerekmektedir. Herhangi bir "j" sonucunun tercih edilirliliği (T_j) ise aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir(57):

$$T_j = f_j \left[\sum_{k=1}^n (T_k \cdot A_{jk}) \right] \quad (j = 1, \dots, n)$$

T_j : "j" sonucunun tercih edilirliliği

T_k : "k" sonucunun tercih edilirliliği

A_{jk} : j sonucunun k sonucunun doğmasına (elde edilmesine) neden olma (aracı olma) düzeyi konusunda kişisel beklenti (tahmin).

$$-1 \leq A_{jk} \leq 1.$$

Yukarıdaki ifade de Vroom birinci düzey sonuçlarının çekiciliğini, istenilirliliğini (tercih edilirliliği) ve böylelikle bu sonuca götüren davranışlara güdülenmesini (birinci eşitlikte belirtildiği gibi) ikinci düzey sonuçları yaratma olasılığına bağlı olarak tanımlamıştır. Diğer bir deyişle ilk düzey sonuçları kendiliklerinden çekici değil, ikinci düzey sonuçlarını yarattıkları için çekici olurlar (tercih edilirler).

(57) A.g.k., s.17.

Varsayıma bağılı kalırsak, kişinin bir işde başarılı olmak istemesi (birinci düzey sonuç) aslında bu sonuca bağılı olarak elde edeceği diğere sonuçları, (para, statü vs.) tercih etmesinden ileri gelir. Pek tabii başarılı olmak istemesi ile başarıya ulaşmak için gerekli davranışa geçmesi farklı şeylerdir. Başarıya ulaşmak için harekete geçmek davranışlarının başarıyı getirebileceğine olan inancı (beklenti) ile başarılı olduğu zaman tercih ettiği ödülü (ikinci düzey sonuç) elde edebileceğine olan inancına bağılıdır.

Galbraight ve Cummings, beklentiler teorisinin yorumlamasında Vroom'un "Tercih edilirlilik" ilişkisini şu şekilde değiştirmişlerdir(58):

$$T_j = f_0(T_0) + f_j \left(\sum_{k=1}^n T_k \cdot A_{jk} \right)$$

Burada denkleme eklenen T_0 terimi, kişinin herhangi bir davranış alternatifinin sonucunu tercih etmesinde, ikinci düzey sonuçlarından bağımsız bir unsur olarak tanımlanmaktadır. Diğere bir deyişle insanın bir iş başarmış olmaktan ötürü duyduğu tatmin ya da başarmış olmak için başarmak ihtiyacından doğan bir tercih söz konusu olmaktadır. Birinci düzey sonuç elde edildiğinde (iş başarıldığında) işi başarmanın ikinci bir sonuç (ödül) doğurması beklenmediği durumlarda kişi bu davranışa kendiliğinden güdülenmiş olmaktadır. Öyleyse T_0 'a iş amacına varılmasına ilişkin özümlemiş güdü diyebiliriz. Denklemdaki terimi ise davranışı etkileyen dışsal sonuçları (parasal ödüller,

(58) GALBRAIGHT J., L.L.CUMMINGS; "An Empirical Investigation of the Motivational Determinants of Task Performance.....", s.200.

statü, cezalandırılmama vb.) ifade etmektedir.

House, Shapiro ve Wahba ise modele bir güdüleme unsuru daha katarak beklentiler teorisi genel denklemini aşağıdaki gibi önermektedirler(59):

$$GG_i = f_i \left[T_d + B_{ij} \left(T_o + \sum_{k=1}^n A_{jk} \cdot T_k \right) \right] \quad (60).$$

Denklemdaki " T_d " terimi aynen T_o teriminde olduğu gibi özümlemiş tercih durumunu (güdüyü) belirtmektedir. Ne var ki bu kez davranışın (çalışmanın) sonucuna ilişkin tercih değil davranışın (çalışmanın) tercih edilirligidir. Diğer bir deyişle bazı durumlarda sonuca bakılmadan salt çalışma olayı da tercih nedeni olabilmektedir.

Beklentiler teorisinin en önemli özelliklerinden birisi modern sistem yaklaşımı ile paralel olmasıdır. Klasik ve neo-klasik görüşlerin etki-tepki düşünce tarzından farklı olarak belirli bir davranışın birden çok sonucu olabileceğini ve her sonucun tercih edilirliginin yine birden çok unsura bağlı olduğunu ortaya koyması sistem anlayışının temel özelliklerinden birisidir. Tercih edilirlilik kavramı yöneticilerin dikkatlerini davranışın birden fazla sayıda olan sonuçlarına toplamaktadır. Güdüleme sürecini anlayabilmek için belirli bir düzeydeki iş başarısı ile ilgili tüm sonuçların tercih edilirliliklerini saptamak gerekmektedir(61). Aynı davranışın yaratacağı sonuçların

(59) HOUSE, Robert J., H.Jack SHAPIRO, Mahmoud A.WAHBA; "Expectancy Theory as a Predictor of Work Behavior and Attitude: A Re-Evaluation of Empirical Evidence", Decision Sciences, Vol.5, No.3 (July 1974), s.484-485.

(60) Denklemda kullanılan terimler diğer yazarlarla aynılık sağlayabilmek için değiştirilmiş ve tüm denklemlerde aynı terimler kullanılmıştır.

(61) ALBANESE R.; "Management:Toward Accountability for Performance", s.450.

bazılarının olumlu, bazılarının olumsuz ya da nötr tercih edilirlilik derecesine sahip olması ve söz konusu davranışın tercih edilirliliğinin tüm sonuçların tercih edilirliliğinin toplamı olması, güdüleme sürecini daha da karmaşık duruma sokmaktadır. Örneğin yüksek verimlilik (birinci düzey sonuç) terfi (ikinci düzey sonuç) olanağını sağlıyorsa ve kişi terfi etmek istiyorsa, (pozitif tercih edilirlilik) yüksek verim sağlayacak biçimde davranışta bulunması gerekir diye düşünülebilir. Oysa ki yüksek verim elde etme sonucunun yaratacağı terfi etme sonucunun yanı sıra iş arkadaşlarının kıskanması ve tepkisi, aşırı yorgunluk vb. gibi diğer sonuçlarının da bulunması ve bunların da olumsuz tercih edilirlilik değerlerine sahip olmaları çok çalışmanın (yüksek verim elde etmek için) yan etkileri olarak belirlenebilir. Olumsuz yan etkiler olumlu tercihlerden ağır bastığında kişinin çok çalışmak için güdülenmesi beklenemez.

Klasik görüşün uyarılma-tepki davranış modeline yapılmış olan itirazlar tek uyarıcının birden fazla sonuç doğurabileceği ve bu nedenle de davranış tepkisinin beklenen tepkiden farklı olabileceği noktasında birleşmektedirler.

Yönetim teknikleri ve uygulamalarının insanları istenilen biçimlerde davranmaları için güdüleme (uyarma) çabaları, son derece karmaşık insan özellikleri karşısında çaresiz kalabilmektedir. Beklentiler teorisinde de kanıtlanmak istendiği gibi belirli bir tepkiyi (davranışı) ortaya çıkarmak için yapılan bir uyarma hiç beklenilmeyen sonuçlar (tepkiler) ortaya çıkartabilir, çünkü insanda uyarılması beklenen psikolojik öğe ya da öğeler cümlesinden daha da geniş kapsamlı bir psikolojik cümleyi etkilemiş olabilir, ya da uyarılan psikolojik öğeler uyarılması amaçlanan öğelerden çok daha değişik olabilir(62).

(62) MARCH, J.G.; H.A.SIMON; "Organizations", s.35.

Beklenilmeyen sonuçların ortaya çıkmasında bir diğer neden de uyarıyı yapanların (örneğin yöneticiler) istemedikleri halde, uyarının içeriğinde planlanmış öğelere yer vermiş olmalarıdır(63). Bu durumda ek öğelerin yaratacağı tepkiler de beklenilmeyen tepkiler olacaktır. İnsanları etkilemede ortaya çıkan bir sorun da uyarımın uyarılacak kişi tarafından yanlış anlaşılması başka bir uyarımla karıştırılması veya hiç algılanmaması sorunudur(64).

Larch ve Simon yukarıdaki önerilerinde klasik teorilerin "makina-insan" modellerinin yarattığı sorunları ortaya koymakta ve kısaca bu modellerde var olan insan etkileme uyarma yöntemlerinin, yönetim planlama-kontrol tekniklerinin beklenilmeyen sonuçları olabileceğini öne sürmektedirler.

Modern örgüt teorisinin sistem yaklaşımı ile öne sürdüğü çok amaçlı örgüt ve çok amaçlı insan modelleri ile buna bağlı olarak öne sürülen karmaşık insanı güdüleme modeli gözönüne alınarak incelemekte olduğumuz yönetim planlama ve kontrol tekniklerini bu varsayım ve modeller çerçevesinde yeniden ele almak gerekmektedir. İnsanları etkileme yöntemleri olarak kullanılan bu tekniklerin beklenilmeyen sonuçlarının neler olabileceği ve daha etkili bir biçimde nasıl kullanılabilecekleri konusunda söylenecek herşeyin söz konusu edilen güdüleme ve insan modelleri çerçevesinde irdelenmesi gerekmektedir.

(63) A.g.k., s.35.

(64) A.g.k., s.36.

II. MODERN TEORİNİN ÖNERİLERİ İŞİĞİNDA PLANLAMA ve KONTROL SİS- TEMLERİNİN DAVRANIŞSAL BOYUTLARI

A. Giriş

Modern örgüt teorisini incelerken örgütün açık sistem özellikleri taşıdığını, çok amaçlı olarak tanımlanması gerektiğini, insana ve davranışlarına ilişkin varsayımların klasik teorilerin aksine çok karmaşık bir yapıya sahip olduğunu, yönetim ilkelerinin genelleştirilemeyeceğini ortaya koymaya çalıştık. Amacımız genel bir örgüt ve yönetim modeli önermek olmadığından konunun tüm ayrıntıları yerine insan davranışlarına ilişkin boyutlarının üzerinde durduk. Söz konusu yeni bakış açısının kalıpları içinde planlama ve kontrol sistemlerinin, özellikle bütçeleme ve standart maliyet sistemlerinin örgütte kullanılmasının yaratabileceği davranışsal sorunlar ya da bu sistemlerin etkin bir biçimde kullanılabilmesi için gözönüne alınması gereken davranışsal boyutlar da bu bölümde incelenmeye çalışılacaktır.

Yukarıda da belirtildiği gibi incelemelerimizi işletme bütçeleri ve standart maliyet sistemleri üzerinde yoğunlaştıracğız. Planlama, kontrol sistemleri tüm örgütler için genel olmakla birlikte biz bütçe ve standart maliyet sistemlerini endüstri işletmeleri çerçevesi içinde irdeliyeceğiz. Bu bakımdan kullanılan "örgüt" sözcüğü bizim kullanımımızda endüstri işletmelerini belirlemektedir.

Konunun irdelenmesi sırasında, çok maksatlı(amaçlı) sistem olarak tanımladığımız işletmelerin amaçlarını genel olarak iki noktada toplayacağız. Örgütün yaşamını sürdürebilmesi için gerekli olan kâr ve kârla ilişkili olan satışların arttırılması, piyasa değerinin ençoklaştırılması ve benzeri amaçların tümünü tek bir grupta toplamakta ve bunlara biçimsel amaçlar adı-

nı vermekteyiz. Biçimsel amaçlar sistemin(örgütün) yaşamını sürdürmesi için zorunlu olan amaçlar olduğu kadar genellikle örgütteki hakim unsurların amaçlarının ortak noktalarını da yansıtmaktadırlar. Örgütün diğer amacı ise çalışanların iyiliği, ihtiyaçlarının tatminini öngörmektedir.

Her iki amaç da insanların tatminini öngördüğüne göre (hem hakim gurubun amaçlarına varılması, hem de tüm örgüt üyelerinin tatmini) planlama ve kontrol yöntemlerinin her iki amaca da hizmet etmesi gerekmektedir. Örgütün biçimsel amaçları ile örgüt üyelerinin bireysel amaçlarının uyumlaştırılması örgütte amaç özdeşliğinin sağlanması anlamına gelmektedir. Amaç özdeşliğinin sağlanması, yani bireysel amaçların ve bireysel amaçlarla biçimsel amaçların birbirleri ile çelişmemesi durumunu planlama ve kontrol sistemleri ile ilgili olarak Anthony şöyle açıklamaktadır(65):

"Sistem e şekilde düzenlenmelidir ki, insanları kişisel çıkarları ile ilgili olarak algıladıkları davranışlara yöneltirken bu davranışlar aynı zamanda işletmenin de çıkarlarında uygun olsun."

Konuya örgüt etkinliği açısından bakıldığında, yine kişisel ihtiyaçlar, kişisel büyüme, gelişme, tatmin ile örgüt amaçlarının özdeşleştirilmesi gerekliliği ortadadır.

Örgütün etkinliği,"bireylerin gerekli kişisel yeteneklerini geliştirmelerini destekleyen ve kişisel gelişme ihtiyaçlarını tatmin eden, bilinçli olarak düzenlenmiş bir ortamda" bireysel enerjilerin başarılı bir biçimde örgüt amaçlarına doğru

(65) ANTHONY, Robert N., "Yönetim Kontrol Sistemlerinin Özellikleri", Çev.:Sinan BOZOK, ESADER, Cilt:VIII Sayı: 2 . s.221.

yönlendirildiği ölçüde gerçekleşir"(66).

Yukarıda aktardığımız savın en önemli noktası tırnak içinde verilen bölümdür. Burada modern teorinin bireysel tatminlerin ve gelişmenin aracılığı ile örgüt amaçlarına varılabileceği öne sürülmektedir. Bireysel enerjilerin örgüt amacına yönlendirilmesi ise klasik teorilerin de bir savı olduğundan, modern teorinin ayrıldığı nokta, enerjilerin yönlendirilmesinin temel koşulunun amaç özdeşliğinin sağlanmasıdır.

Güdüleme üzerine yapılmış araştırmalar açıkça göstermiştir ki amaç özdeşliğinin sağlanması için ekonomik ödüllerle tatmin edilebilen insan ihtiyaçlarının yanı sıra daha pek çok çeşit insan ihtiyacının gözönüne alınması gerekmektedir(67). İşgörenler örgüt amacına yönelik davranışta buldukları zaman, diğer bir deyişle örgüt amacına varmak için güdülendikleri zaman, gerçekte kendi bireysel ihtiyaçların da tatmin etmek için uğraşmaktadırlar, ya da tatmin edebileceklerine inanmaktadırlar.

Planlama-kontrol sistemleri bir yandan örgüt amaçlarını belirlemekteki rolü olan ve buna bağlı olarak bireysel davranışları da planlayan, öte yandan davranış sonuçlarını ölçme aracı olarak insanlar üzerinde önemli etkileri olan sistemlerdir. Biz bu etkileri iki boyutta incelemek durumundayız.

i- Sistemlerin kişileri örgüt amacına uygun biçimde davranışa yöneltten etkileri, yani güdülemedeki rolü

-
- (66) LEARNET, E.P., C.R.CHRISTENSEN; K.R.ANDREWS; W.D.GUTH; "The Accomplishment of Purpose: Organizational Processes and Behavior", İçinde: "Management Control Systems", Derleyenler: R.N.Anthony, J.Dearden, R.F.Vancil, Richard D.Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1967, s.65.
- (67) CAPLAN, Edwin H.; "Management Accounting and Behavioral Science" s.51.

- ii- Sistemlerin kullanım yollarının farklılığı nedeni ile ortaya çıkabilecek amaçlanmamış, beklenilmeyen sonuçların örgüte etkisi.

Bu etkilerden birincisine kısaca güdüleme işlevi, ikincisine de iş tatmini işlevi adlarını verebiliriz. İki boyutlu bu bakış açısı daha öncę de tanımladığımız örgüt amaçları ile paraleldir. Bir yandan örgüt amaçlarına varmak için kişileri güdüleme, yani amaç özdeşliğinin sağlanması, diğer yandan da çalışanların iyiliği, tatminini öngören örgüt anlayışı altında yönetim planlama-kontrol sistemleri ele alınacaktır.

Konuyla ilgili olarak günümüze kadar yapılmış araştırmalar ve yayınlanan eserlerin tümünün batı ülkelerin ve özellikle Amerika Birleşik Devletlerinde gerçekleşmiş olması kültür ve çevre farklılıkları yaratmakla birlikte konuya yaklaşımlarını bizim temel olarak almamıza engel olmamaktadır. Temel varsayım insanların bireysel ihtiyaçlarını tatmine yönelik davranışta bulunmalarıdır. Tüm insanlarda bu ihtiyaçların Maslow'un tanımladığı beş grupta toplandığı ve basamaksal bir etki gücüne sahip olduğu kabul edilirse, toplumlar arasında veya toplumlardaki bireyler arasındaki farklar, kişilerin buldukları ihtiyaç düzeylerine ya da ihtiyaç duyma bakımından toplumsal koşullandırılmalarına bağlı olur. Kullanılacak yönetim tekniklerinin insanları güdüleme ya da tatmin etmesi konularında etkinliği bireylerin ve grupların ihtiyaçlarının bir fonksiyonu olarak tanımlanabilir.

Biz insanların psiko-sosyal özellikleri üzerinde kesin bir savda bulunmadan değişik ihtiyaç düzeylerindeki insanların planlama-kontrol yöntemlerinden etkilenme biçimlerini genel olarak inceleme durumundayız. Söz konusu bulguların Türk top-

lumunda ve özellikle endüstrisinde uygulanma biçimleri ancak toplumumuzun psikolojik ve sosyolojik özelliklerinin araştırılıp ortaya konmasından sonra bulunabilir kanısındayız.

B. Bütçe ve Standart Maliyet Sistemlerinin Davranışları Etkileyen Değişkenlerinin Belirlenmesi

İşletme bütçeleri ve standart maliyet sistemlerinin kullanılma ve uygulama biçimlerindeki farklılıklar ya da diğer bir deyişle sistem değişkenlerinin belirlenmesi, sistemin davranışlara etkilerinin incelenmesi için gerekli olmaktadır. Böylelikle farklı uygulamaların nasıl farklı davranış sonuçları yarattıkları görülebilir. Biz çalışmamızda sistem değişkenlerini şöyle sınıfladık:

- i- Bütçe hedefleri ve maliyet standartlarının yüksek ya da düşük tutulmasının güdüleme ve iş tatminine etkileri.
- ii- Hedef ve standartların saptanmasında, bu bütçe ve standartlar aracılığı ile eylemleri planlanan ve kontrol edilen kişilerin de görev alıp almaması. Diğer deyişle standart saptama sürecine işgörenlerin katılmasının davranışlara etkisi.
- iii- Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin teknik özelliklerinin davranışsal etkileri.

Bu üç değişkenin birbirinden bağımsız olması düşünülemez. Fakat psiko-sosyal sistemin bütünleşik bir yaklaşımla irdelelenebilmesi bugün bulunduğumuz aşamada tümü ile olanaklı olmadığından, değişkenleri ayrı ayrı incelemek ve bu inceleme sırasında diğer değişkenlerle olan veya olabilecek etkileşimlerini görmeye çalışmak daha olanaklı bir yaklaşımdır. Çalışmamızın bundan sonraki kısmında söz konusu değişkenleri teker

teker ele alarak daha önce incelediğimiz modern örgüt anlayışı ve modern davranış modelleri açısından irdeliyeceğiz.

C. Bütçe Hedefleri ve Maliyet Standartlarının Yüksek Ya Düşük Tutulmalarının Davranışsal Etkileri

Gerek bütçelerdeki hedefler ve gerekse maliyet standartları iki amaçlıdır. Bu amaçlardan birisinin eylemlerin örgüt amacına uyacak biçimde planlanması olduğunu daha önce klasik teoriler çerçevesinde planlama-kontrol sistemlerini irdelerken belirtmiştik. İkinci amaç ise eylemlerin planlanan biçimde yapılıp yapılmadığını kontrol etmek ve planlara uymayan eylemleri düzeltmek için bir ölçüt olarak kullanmaktır.

Klasik teorilerin görüşüne göre planlama ve kontrol sistemlerinin örgüt üyeleri üzerinde etkili olabilmesi için parasal ödüllendirme ve/veya cezalandırma (parasal veya işten çıkarma gibi) yöntemleri gerekli ve yeterli yöntemlerdir. Kârın maksimum kılınabilmesi için düzenlenen planlar doğal olarak söz konusu kârı oluşturan en yüksek hedefleri (maliyetler açısından en düşük maliyetleri) içermesi gerekmekte idi. Bütçe veya maliyet hedeflerinin yüksek tutulmalarının herhangi bir olumsuz etkisi olabileceği düşünülmemiştir. Çünkü varsayılan modelde insan pasif bir unsur olarak tanımlanmakta ve zorlandığı ve ekonomik ödüllerle ödüllendirildiği ölçüde daha fazla çalışacağı öngörülmekte idi.

Bütçelerin davranışsal etkileri konusunda ilk önemli çalışma Argyris tarafından yapılan araştırma olmuştur(68). Araştırmanın bulgularının en önemli yanı klasik kullanımı ile büt-

(68) Araştırma sonuçları Chris Argyris tarafından "The Impact of Budgets on People", School of Business and Public Administration, Cornell University Ithica, 1952, adlı kitapta yayınlanmıştır. Biz aynı araştırmanın sonuçları ile ilgili olarak yazarın makalesinden yararlandık. Bkz.:Chris Argyris, "Human Problems with Budgets"; İçinde:Control Series, Part I, Reprints From Harvard Business Review, Harvard University, s.1-14.

çesel planlama ve kontrolün özellikle insanlar üzerindeki beklenilmeyen yan etkilerini ilk kez açıkça ortaya koymasındır(69).

Bütçe uygulamalarının beklenilmeyen ve amaçlanmamış sonuçlarını Argyris şöyle özetlemektedir(70):

- a) Bütçelerin bir baskı aracı olarak kullanılmalarının yarattığı sorunlar,
- b) Bütçe kontrolörünün başarısının, fabrika nezaretçilerinin başarısızlığı anlamına gelmesi sorunu,
- c) Bölüm nezaretçilerinin dikkatlerini salt kendi bölümlerinde yoğunlaştırmalarının yarattığı sorunlar,
- d) Bütçelerin kişilikleri yansıtmaya ortamı olarak kullanılmasının yarattığı sorunlar.

Araştırmada, bütçe ve maliyet hedeflerinin yüksek ya da düşük tutulmalarının farklı etkileri üzerinde durulmamakla birlikte, genellikle yüksek standartların uygulanmasının bir baskı unsuru olarak kullanılması yolu ile üretim verimliliğini arttırdığı konusunda fikirlerin yaygın olduğu öne sürülmektedir(71).

Bütçelerin baskı unsuru olarak kullanılması doğal olarak bütçe hedeflerinin yüksek tutulması ya da zaman içinde giderek yükseltilmesini gerektirecektir.

Argyris yüksek bütçe hedeflerinin işçilerde gerilim, huzursuzluk ve kuşku yarattığını, bu gerilim sürdüğü takdirde bunun sonuçlandığını öne sürmektedir. Bunun da sonucu olarak kişi

(69) HOFTEDE G.H.; "The Game of Budget Control", s.42.

(70) ARGYRIS, C.; "Human Problems with Budgets", s.2.

(71) A.g.e.; s.2.

daha önce olduğu kadar bile verimli olamaz(72). Diğer bir deyişle yüksek verimliliğe, daha düşük maliyete ve dolayısı ile daha yüksek kâra doğru sürekli baskı, amaçlanan sonucu değil bunun tam tersi bir sonucu doğurabilmektedir.

Öte yandan, yapılan bazı araştırmalarda da belirli bazı koşullar altında çoğu kişilerin guruplar halinde daha etkili bir çalışma gösterdiklerini saptamışlardır. Öyleyse derecesi bir yana bırakılırsa, hiç olmazsa bir tür baskının etkili bir yönetim için gerekli olduğu ortaya çıkmaktadır(73).

Bir yandan asgari bir baskının örgüt amacına yönelik davranışları sağlamada gerekli olduğu öne sürülürken, öte yandan baskının çok fazla olması davranışları hem örgüt amacı açısından ters etkilemekte, hem de daha önce tanımladığımız işgörenlerin (örgüt üyelerinin) iş tatmini açısından da olumsuz etkileri olmaktadır. Öyleyse sorun baskının düzeyinin belirlenmesi sorunudur.

Bu arada hemen belirtmek gerekir ki standartların yüksek ya da düşük olması, uygulamadaki düzeyi ile belirlenmek gerekir. Biçimsel olarak çok yüksek standartların konmuş olması, uygulamaya konulmadığı sürece yukarıda belirtilen güdüsel etkileri yapmayacaktır.

Bütçe ve maliyet hedeflerinin yüksek ya da düşük tutulmasının davranışsal etkilerinin temel nedeni bu hedeflerin iş başarısını ölçmede bir kriter olarak kullanılmaları ve dolayısı ile ödül-ceza sisteminin bir parçası olarak görülmeleridir. Büt-

(72) A.g.k ; s.6.

(73) WELSCH, Glenn A.; "Budgeting, Profit Planning and Control", s.17.

çe ve maliyet hedeflerine varıp varmama koşullarına bağlı ödül ya da cezanın bireylerin temel ihtiyaçlarını tatmininde ya da tatminden yoksun bırakmada oynadığı rol ölçüsünde etkisi olacaktır. Konuyu daha önce açıkladığımız beklentiler teorisi açısından ele alıp irdelediğimizde daha açıklık sağlayabiliriz.

Kişilerin güdüleme düzeyleri ile yetenek düzeylerinin çarpımı sonucu iş başarısı düzeyinin belirlendiği beklentiler teorisinin temel varsayımlarındandır(74). Kişinin örgüt amacına uygun olarak daha fazla verimli olabilmesi için, ya da örgütün belirlediği yüksek hedeflere varabilmesi için en azından kendisinden beklenen işi yapabilecek yeteneğe sahip olması gerekmektedir. Bu açıdan ele alındığı zaman standartların en azından yeteneklere uygun düzeyde bulunması gerekmektedir.

İş başarısının diğer unsuru olan güdüleme için de standart düzeyinin etkileri olduğunu daha önce belirtmiştik. Kişilerin öngörülmuş hedeflere varmak amacı ile çaba göstermeleri için (güdülenmeleri için) hedefe varma (standartlara uygun iş yapma) alternatifinin tercih edilebilirliğinin yüksek olmasının yanı sıra hedefe varabileceği konusundaki subjektif beklentisinin de olumlu değer taşıması gerekir. Bu ilişkiyi bütçeler açısından şöyle formülleştirebiliriz(75):

$$\begin{aligned} \text{Bütçe hedeflerine} & \\ \text{varmak için} & \\ \text{güdülenme} & = \left[\begin{array}{l} \text{Bütçe hedeflerine} \\ \text{varma olgusunun} \\ \text{tercih edilirligi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Bütçe hedefleri-} \\ \text{ne varılabilir-} \\ \text{lik konusunda} \\ \text{kişisel beklenti.} \end{array} \right] \\ + \left(\begin{array}{l} \text{Eylemlerin diğer} \\ \text{sonuçlarının} \\ \text{tercih edilirligi} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Diğer sonuçların} \\ \text{gerçekleşebilirliği} \\ \text{konusunda kişisel} \\ \text{beklentiler.} \end{array} \right) \end{aligned}$$

(74) VROOM, Victor H.; "Work and Motivation", s.197.

(75) HOFSTEDE, G.H.; "The Game of Budget Control", s.48.

Hofstede'de göre, bütçe hedeflerine varmak üzere güdüle-
nebilmesi için kişinin çabalarının diğer sonuçlarının bekleni-
lirliğinin düşük olması gerekir. Çünkü genellikle söz konusu
"diğer sonuçlar" aşırı yorgunluk, astlarla çatışma ya da kalite
standartları benzeri standartlara uyamama gibi tercih edilirlük-
leri olumsuz olan sonuçlardır(76).

Denklemin artı işaretinden sonraki ikinci kısmının ço-
ğunlukla eksi değerde olduğu kabul edildiğinde, birinci kısmın
artı değerinin çok yüksek olması gerekir ki kişi bütçe hedefle-
rine varmak için güdülsin. Kişinin bütçe hedeflerine varma
tercihi bir yana bırakılırsa, bütçe hedeflerinin varılabilirliği
güdülemeyi etkileyen unsur olarak ortaya çıkar. Hedeflerin(stan-
dartların) çok yüksek tutulmaları varılabilirlikleri konusunda-
ki beklentileri azaltacak ve dolayısı ile güdülenmeyi ters yön-
de etkiliyecektir. Bu konuda dikkat edilmesi gereken nokta he-
deflerin objektif olarak varılıp varılamama düzeyleri değil, iş-
görenlerin hedefleri varılma zorluğu açısından algılamalarıdır.
Algılamalar farklı olacağından, bir kişinin kolay varılabilir
olarak algıladığı bir hedef diğeri için zor varılabilir bir he-
def olarak algılanabilir.

Kanımızca beklentileri etkileyen unsurların arasında yaş
düzeyi, geçmişteki iş tecrübesi, cinsiyet farklılığı, eğitim dü-
zeyi ve kültürel farklılıklar da vardır. Toplumsal ve kişisel
değer yargılarının da algılamayı ve dolayısı ile beklentileri
etkilediği söylenebilir(77). Algılamanın en temel değişkenlerin-
den birisinin algılanan olay, kişi yada objenin algılayan kişi-

(76) A.g.k., s.48.

(77) KRECH, D., R.S.Crutchfield; "Elements of Psychology"
Alfred E.Knopf Inc., 1962, s.44.

nin ihtiyaçları ile olan ilişkisidir(78). Örneğin sosyal ihtiyaçları fazla olan kişinin gurup normlarına ve değerlerine bağlılığı nedeni ile gurubun erişilemez olarak tanımladığı bir standart kendisinin de erişilemez olarak algılaması doğaldır. Böyle bir durumda standartların yüksek olması, kişinin gurupla düşünce ve eylem birliği içinde olması açısından anlamlıdır, ve bu yönü ile algılanacaktır. Söz konusu durumu güdülenme modeline uygulayacak olursak, standardın yüksek olması, kişisel beklentileri sıfır veya sıfıra yakın bir değere indirgemektedir. Öte yandan standartlara varmak için çaba göstermenin sonuçları ise, a) ödüllendirilme, b) gurup normlarına uyulmadığı için gurubun cezalandırması (eylemin diğer sonucu)dır. Bu sonuçların tercih edilirlikleri ise kişinin ihtiyaçlarını ne denli tatmin ettiği-ne bağlı kalır. Eğer kişi gurup üyeliğini, diğer ödüllere tercih ediyorsa, bu durumda gerek standartlara varma beklentisinin az olması ve gerekse eyleminin "diğer sonuçlarının" tercih edilirliginin yüksek olması nedeni ile standartlara ulaşmak için çaba göstermiyacaktır.

Bütçe hedeflerinin ve standartların yüksek olmasının salt erişebilirlik beklentilerini düşürdüğünden dolayı güdülenmeyi olumsuz yönde etkilemesinin yanı sıra temel insan ihtiyaçlarını tatmin edip edememesi açısından da etkileri olabileceği yukarıdaki örnekten de anlaşılmaktadır. Bu etki, bütçe hedeflerine varma sonucu elde edileceği beklenen para, statü, sosyal güvenlik vb. gibi örgütün ödül veya ceza sisteminin içerdiği ve temel ihtiyaçları tatmin etmesi beklenen dışsal güdüleyicilerin dışında gerek Maslow ve özellikle McGregor'un(79) yine temel

(78) LEAVITT, H.J.; "Managerial Psychology", Second Edition, 1964, The University of Chicago Press, Chicago, s.40.

(79) McGregor, Douglas M.; "The Human Side of Enterprise", içinde: Readings in Managerial Psychology, Derleyenler: H.J.Leavitt, L.R.Pondy, The University of Chicago Press, Chicago, Ill. 1969, s.267.

insan güdüleri içinde tanımladıkları fakat içten gelen bir diğer güdü olan "başarma" güdüsünün (ihtiyacının) etkisidir. Diğer bir deyişle, bir amaca varmak ya da görevin yerine getirilmesi yalnızca başka sonuçlara varmanın bir yolunu oluşturmaz fakat kendi kendine de bir amaç olabilir(80).

Hofstede'e göre örgütte hedef saptama kişilerin çalışma başarılarını geliştirmektedir(81). Söz konusu etkinin, hedeflere varılıp varılmamasının ödül-ceza sistemi ile ilişkisi olmadığı durumda da geçerli olması bizi bu etkinin nedenleri üzerinde düşünmeye zorlamaktadır. Diğer bir deyişle hedeflere varma sonucunda ödüllendirilmeyeceğini bilen kişilerin bile hedefleri saptanmış çalışma ortamında daha yüksek performans gösterme nedenlerinin yukarıda da belirttiğimiz gibi insanın temel ihtiyaçlarından olan "başarma" ihtiyacından doğduğu öne sürülmüştür. Eylem hedeflerinin saptanması ve özellikle bütçe ve standart maliyet hedeflerinin saptanmasının performansa etkisi konusunda en önemli araştırmalar arasında Stedry ile Stedry ve Kay tarafından yapılmış araştırmalar bu konuda çığır açıcı olmuştur(82).

Başarı güdüsü, "yetkinlik ölçünlerinin geçerli olduğu, uygulandığı tüm işlemlerde bireylerin kendi yetenek ve edimlerini geliştirip arttırma uğraşları" olarak tanımlanmaktadır(83).

(80) Vroom, V.H.; "Work and Motivation", S:

(81) Hofstede G.H.; "The Game of Budget Control" s.37.

(82) STEDRY A.C.; "Budget Control and Cost Behavior" Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs N.J., 1960,

(83) HECKHAUSEN, M.; "The Anatomy of Achievement Motivation", Academic Press, NewYork, 1967, s.4-5, İçinde: M.Dilber, "Yönetmel ve Örgütsel Etkililiğe Davranışsal Yaklaşım", Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976, s.143.

Bu tanımlamaya göre başarı, ya başarılı olma umut ve olanaklarından ya da başarısızlık korkusu ve başarısızlıktan kaçma uğraşlarından doğar(84). Başarı güdüsünün aktif duruma geçebilmesi için temel koşullardan birisi eylem sonuçlarının başarılı olup olmadığının ölçülebileceği standartların var olmasıdır. Daha önce belirtildiği gibi başarı güdüsü yüksek olan kişiler için bütçe hedefleri ve maliyet standartları bu tür kişisel başarı ölçütleri olarak işlev görebilir.

Başarı güdüsüne ilişkin olarak çok önemli bir psikolojik kavram "hırs düzeyidir"(85). Hırs düzeyi, kişinin geçmişteki başarı düzeyini bildiği, alıştığı bir işe ilişkin olarak gelecekte erişmeyi göze aldığı, kendi kendine kabul ettiği bir başarı düzeyi olarak tanımlanmaktadır(86). Diğer bir deyişle bunu kişisel başarı hedefi olarak belirledebiliriz. Kişilerin göreve ilişkin hırs düzeyleri ne denli yüksek olursa, o kadar fazla güç harcamaları doğaldır. Hırs düzeyi konusunda yapılmış araştırmaların sonuçları genel olarak şöyle özetlenmektedir(87):

- a) Başarı genellikle hırs düzeyinin yükselmesine, başarısızlık ise alçalmasına neden olmaktadır.
- b) Başarı ne denli büyükse hırs düzeyinin yükselme olasılığı o denli fazla ve başarısızlık ne denli büyükse hırs düzeyinin alçalma olasılığı o denli fazladır.
- c) Hırs düzeyindeki değişimler, kaymalar kısmen o kişinin hedeflere varabilme konusundaki yeteneklerine olan kendine güveninin bir fonksiyonudur.
- d) Kişinin hırs düzeyini belirlemekten kaçınmasına başarısızlığın etkisi başarılılıktan daha çok olması olasıdır.

(84) DİLBER, Mustafa, A.g.k., s.144.

(85) Hırs düzeyi, İngilizce "Aspiration level" deyiminin karşılığı olarak kullanılmıştır.

(86) HOFSTEDE, G.H., "The Game of Budget Control", s.64.

(87) BECKER, S., GREEN, Jr.D.; "Budgeting and Employee Behavior", İçinde: Information for Decision Making, derleyen: Alfred Rappaport, Prentice-Hall, Inc. Englewood Cliffs, New Jersey, 1970, s.379.

e) Başarısızlığın hırs düzeyleri üzerindeki etkileri, başarılı olmaktan daha çok çeşitlidir.

Geçmişte elde edilmiş başarı ve başarısızlıkların kişinin hırs düzeyini olumlu ya da olumsuz yönde etkilemesi ve bunun da sonucu olarak gelecekteki performansın etkilenmesi durumu, başarı standartlarının (bütçe ve maliyet standartları) düzeylerinin ne olması gerektiği üzerinde araştırmalara yol açmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi Stedry'nin araştırması hırs düzeyi-standart düzeyi-başarı ilişkisini araştıran ilk çalışmalardan birisidir. Çalışmanın sonuçları, hırs düzeyinin, bütçe belirlendikten sonra belirlenmesinin en yüksek başarı düzeyine erişmeye yol açtığını ve hırs düzeyini belirlemeyen kişilerin ise en düşük başarı düzeyine sahip olduklarını göstermiştir(88). Diğer bir deyişle bütçe belirlendikten sonra bütçeye uyma durumunda olan kişilere hırs düzeylerini kendi kendilerine açıkça tanımlama, belirleme fırsatı verildiğinde, bu fırsatın verilmemesi durumuna kıyasla daha yüksek başarı düzeyine erişilmektedir.

Aynı araştırmanın bulgularına göre başarı düzeyi ile bütçe düzeyi arasındaki pozitif korelasyon, hırs düzeyini belirlemeyen, ya da bütçe ortaya konulduktan sonra belirliyenlerde ortaya çıkmaktadır. Diğer bir deyişle hırs düzeyini belirlemeyen, ya da bütçe belli olduktan sonra belirlemek durumunda olan kişiler için bütçe hedeflerinin yüksek tutulması başarıyı olumlu yönde etkilemektedir(89). Aynı şekilde bütçe hedeflerinin yüksek tutulduğu durumlarda eğer işgörenler hırs düzeylerini belirlemiyor ya da bütçe hedefleri belli olduktan sonra belirliyor-

(88) HOFSTEDE, G.H.; "The Game of Budget Control", s.145.

(89) A.g.k., s.146.

larsa, yüksek bütçe hedeflerinin, başarıya olumlu etkisi bütçe hedeflerinin hiç bilinmemesi (gizli bütçe) durumundan daha çok olmaktadır(90). Buna karşın bütçe hedefleri düşük tutulduğunda başarı düzeyi gizli bütçe uygulamasında elde edilen sonuçlardan da düşük olmuştur.

Bütçe hedefleri kendilerine bildirilmeden önce hırs düzeylerini saptayan kişiler için en yüksek başarı düzeyini sağlayan bütçe hedefleri ne çok yüksek, ne de çok düşük olmayan orta düzey hedefler olmuştur(91).

Araştırmanın bulguları yüksek hedefli bütçelerin başarı güdülenmesine olumlu katkısı olduğu sonucunu vermekle birlikte Stedry ve Kay'ın daha sonraki bir tarihte yaptıkları bir araştırma bütçe hedeflerine varma zorluğunun da bir üst sınırı olduğu ve bu sınırın ötesinde başarı düzeyinin düştüğünü vurgulamaktadır(92). Fakat, bu üst zorluk sınırına kadar bütçelerin güdüleyici olma özelliklerinin kullanılabilmesi için, Stedry planlama bütçeleri ile, amaç-saptama bütçelerinin birbirlerinden ayrılmasını ve amaç saptama bütçelerinin gerçek güdüleyiciler olarak daha yüksek hırs düzeyi belirlenmesine yardımcı olmak için daha zor varılabilir hedefleri içermesini, oysa nasıl varılması düşünülen daha düşük düzeydeki hedefleri gizli tutulan planlama bütçelerini içermesini engörmektedir(93). Buna karşılık güdüleyici unsur olarak kullanılması düşünülen "yalancı" bütçelerin işgörenlerde kişisel farklılıklara göre farklı bütçeler gerektireceği ve bunun da işgörenler tarafından ayrıcalıklı yönetim biçiminde algılanmasının olasılığı nedeni ile

(90) A.g.k., s.146.

(91) A.g.k., s.146.

(92) STEDRY, A.C.E.KAY; "The Effects of Goal Difficulty on Performance", S:3.

(93) STEDRY, A.C.; "Budget Control and Cost Behavior", Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs N.J., 1960, s.41.

moral düşüklüğüne yol açacağı öne sürülmüştür. Ek olarak da, işgörenlerin erişmeye çabaladıkları bütçe hedeflerinin "kukla" hedefler olduğunu öğrenmeleri durumunda bütçenin gelecekteki etkinliğini önemli biçimde yitireceği öne sürülmüştür(94).

Bütçe standartlarının güdüleyici etkileri üzerinde bir diğer araştırma da Hofstede tarafından Hollanda'daki iş yerlerinde yapılmıştır. Standartlara bağlı ödül-ceza sistemi bir yana bırakıldığında, başarı güdüsünü etkilemesi açısından bütçe ve maliyet standartlarının özellikleri şu şekilde özetlenmektedir(95):

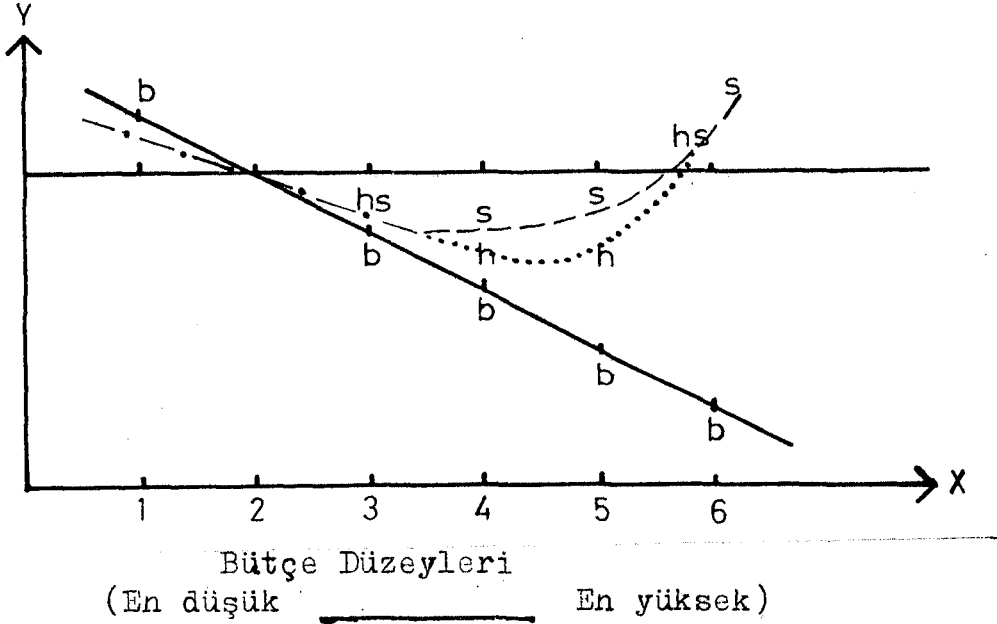
- a) Düşük düzeydeki bütçe standartları zayıf güdüleyicilerdir.
- b) Bütçelerin güdüleyici etkileri standartların düzeyleri yükseldikçe artmaktadır.
- c) Belirli bir sınırın üzerine çıkıldığında güdüleme etkisi yine azalmaktadır.
- d) Söz konusu sınır, daha genelde kişilerin standartları benimsemeleri, durumun koşullarına, yöneticilere ve bütçe ile yönetilen kişilerin kişiliklerine bağlı kalmaktadır.

Elde edilen bu sonuçlar Şekil: 1'de gösterilmiştir. Şekilde görülen "N" bütçe yapılmadığı takdirde gerçekleşeceği varsayılan gider düzeyi olarak kabul edilmektedir. Stedry'nin modelinde bu gider düzeyine gizli bütçe, bilinmeyen bütçe denilmekteydi. X ekseninde altı tane bütçe düzeyi gösterilmektedir. Örnek gider

(94) BECKER, S. David GREEN Jr.; "Budgeting and Employee Behavior", (95) s.383.; s.144.
(95) HOFSTEDE, G.H.; "The Game of Budget Control", s.144.

ŞEKİL: 3

Bütçe Düzeyi, Hırs Düzeyi ve Gerçekleşen Gider Düzeyi(96)



bütçesi olarak verildiğinden bütçe hedefi yükseltildikçe yapılması öngörülen gider düzeyi düşmektedir. Şekilde kişisel hırs düzeyi "h" harfi ile ve elde edilen, ya da gerçekleşen gider düzeyi "s" harfi ile belirlenmiştir. Bütçenin uygulanmasındaki amaç giderleri enazlaştırmak üzere güdülemek olduğuna göre "s" değerinin en düşük olduğu noktanın bütçe düzeyinin 3 ile 4 arasında gerçekleştiği görülmektedir. Bu noktaya kadar bütçe düzeyleri erişilebilir olmaları nedeni ile hırs düzeyi ve sonuçlar aynı değerleri almakta fakat, bu noktadan sonra bütçe hedeflerine varmak olanaksız duruma geldiği için hırs düzeyi ile birlikte elde edilen sonuçlar da düşmektedir. Beşinci zorluk derecesindeki bütçeden sonra ise elde edilen sonuçlar bütçe uygulanmadığı durumdan bile daha düşüktür. Altıncı bütçe düze-

yinde ise kişi bütçeye varmanın olanaksız olduğuna inandığından denemeye bile kalkışmayacak ve hırs düzeyini bile belirlemekten kaçınacaktır. Durumun yarattığı diğeri bir sonuç da işğörenin erişilmesi olanaksız bütçe olgusuna karşı takınacağı olumsuz tavırdır. İş tatminsizliği ile birlikte verimin de düştüğünü ve işğörenin bütçe uygulanmadığı durumdaki verimliliğinin bile altına düştüğü görülmektedir. Bu sonuçlar hırs düzeyleri, oluşumu, etkilenmesi konusundaki araştırma sonuçları ile aynılık göstermektedir. Daha önce de belirtildiği gibi başarı hırs düzeyini yükseltmekte, buna karşılık başarısızlık düşürmektedir(97). Hırs düzeyi ile elde edilen sonuçlar arasındaki olumsuz fark büyüdüğü bir ileri aşamada hırs düzeyi de o denli hızla düşmektedir.

Başarı hedeflerinin yüksek olmasının diğeri bir sonucu olarak planlanmış hedefler ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki farkın artması nedeni ile düzenleştirme (koordinasyon) maliyetlerinin artması gösterilmiştir(98). Böylelikle standartların yükseltilmesi örgütün biçimsel kâr arttırma amacına yönelik olmasına karşın gerek başarı düzeyinin düşmesi ve gerekse düzenleştirme maliyetlerinin artması nedenleri ile amaca ters düşen bir uygulama olmaktadır.

Öte yandan örgütün diğeri amacı olan işğörenlerin tatmini açısından konuya yaklaştığımızda erişilmesi zor standartların iş tatminsizliğine de yol açtığını belirtmiştik. Planlama-kontrol sistemlerinin klasik uygulamalarında ise standartların ideal standartlar olarak düşünülmesi ve uygulanması bu bölümde incelemeye çalıştığımız insanın psikolojik yapısı ve özelliklerine ters düşmesi ile sonuçlanması doğaldır.

(97) Bkz.: S.

(98) DUNBAR, Roger L., "Budgeting for Control", İçinde: "Behavioral Aspects of Accounting", derleyenler: SCHIFF, Michael, Aric Y.LEWIN; Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1974, s.143-144.

Ülkemizde bütçe ve maliyet kontrolü uygulamalarında göz-önünde tutulması gerekli bazı noktaları bizim kabul ettiğimiz model açısından incelemek gerekmektedir. Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi modeli ile beklentilere bağlı güdüleme modelleri varsayılsa, planlama-kontrol sistemlerinin güdüleyici ve/veya tatmin edici boyutları ancak toplumumuzda çalışan kişiler üzerinde yapılacak geniş psikolojik, sosyolojik ve sosyal psikolojik araştırmaların bulgularına dayandırılarak irdelenebilir. Örneğin "başarı güdüsünün" kültürel farklılıklar gösterebileceği zaman zaman ileri sürülmüştür. Başarı güdüsünün kişide önem kazanmasının etmenleri arasında ırk ve çevre, din, aile yapısı ve çocuk yetiştirme yöntemleri gibi etmenler vardır(99). Kısıtlı sayıda da olsa Türkiye'de yapılan bazı araştırmalar başarıma güdüsünün toplumumuzdaki yeri ve etkinliğinin batı toplumlarından farklı olduğunu ortaya koymaktadır(100).

Başarma güdüsünün dışında bir güdüleyici olarak bütçe ve maliyet kontrol sistemlerinin etkinlikleri de toplumumuzdaki kişisel ve toplumsal özelliklere bağlıdır. En azından uygulanmakta olan ödül-ceza sisteminin işlerliği ve etkinliği incelendikten sonra bu ödül ceza sistemine dayanak teşkil eden kontrol sistemlerinin etkinlikleri söz konusu edilebilir.

D. Standart Saptama Sürecine İşgörenlerin Katılmasının Davranışsal Etkileri

Klasik teorilerin varsayımları altında düzenlenen ve uygulanan planlama kontrol sistemlerinin, üstten alta doğru yetki göçerimi ve sorumluluk tanımları çerçevesi içinde astların dav-

(99) DİLBER, Mustafa; "Yönetmel ve Örgütsel Etkililiğe Davranışsal Yaklaşım", s.144.

(100) TELİMEN, Osman; "Motivasyon Teorileri İçinde Başarma Güdüsünün Yeri ve Önemi", ESADER, Cilt:XIV, Sayı:1, Ocak 1978, s.43-44.

ranış biçimlerini bile tanımlamaya çalışması modern teori savunucularının eleştirilerine hedef olmuştur. Eleştirilerin büyük çoğunluğunun pasif insan varsayımı ile ekonomik insan varsayımının geçersiz olduğuna yönelik olduğunu daha önce belirtmiştik. Modern güdülenme tecrileri ekonomik ödül-ceza sistemlerinin yanı sıra insanların diğer ihtiyaçlarını tatmin eden uyarıcıların da davranışlar üzerinde etkisi olduğunu ileri sürmektedirler. Nitekim tanımlanan sosyal, benlik(ego), başarıma güdülleri insanın pasif bir unsur değil aksine çevresi ile sürekli etkileşim içinde bulunan ve aktif rol oynamaya çalışan bir öge olduğunu ortaya koymaktadır. Söz konusu bulgular ve varsayımların ışığında örgüt üyesi olarak insanın örgütü etkileme, kendi sözünü dinletme ihtiyaçlarını da diğer ihtiyaçları gibi tatmin etmeye çalışması doğaldır. Nitekim bu tür bir durumun planlama kontrol sistemlerinde yansımalarını başarıma güdüsüne ilişkin olarak inceleyebiliriz.

Bir yanda işletmelerin biçimsel amaçları ve bu amaçlara varmayı öngören planlar ile öte yanda çalışan kişilerin bireysel amaçlarına varmak için gösterdikleri çabaların uyumlaştırılması, özdeşleştirilmesi özellikle aktif insan algusu nedeni ile oldukça zorlaşmaktadır. Diğer bir deyişle, örgütü belirlenmiş amaçlara götürmeye çalışan bir yönetimin tutumları ile izlenecek yol, davranış biçimleri konusunda etkide bulunma ihtiyacı içindeki işgörenlerin çelişmemesi gerekmektedir. Örgüt tecrisinde modern yaklaşımçıların "yönetim katılma" olarak deyimlendirdikleri yönetim tekniği, söz konusu çelişkiyi ortadan kaldırmayı ve amaçların özdeşleşmesini öngören bir yöntemdir.

Planlama sistemleri, amaçları ve amaçlara varacak eylemleri belirlediğine göre, ortaya konulan amaçlarla bireysel amaç-

ların özdeşleştirilmesi, temel sorunlardan birisi olmaktadır. Bireysel amaçlarla örgüt amaçları arasında tam bir birlik, özdeşleşme olanaksız olmakla birlikte yönetim planlama ve kontrol sistemleri en azından bireyi örgütün çıkarlarına ters davranmaya teşvik etmemelidir(101). Sistem bireyleri örgüt amaçlarına uygun davranışlara güdülemeye çalışırken bireysel amaçlarla geliştiğinde, işgörenlerin kişisel ihtiyaçlarını tatmin etmek için uğraşmaları nedeni ile en azından örgütün biçimsel amaçlarına ters düşmeleri durumu yaratılacaktır.

Günümüzün endüstride beşeri ilişkiler üzerine yazanları pek çok kez astların kendilerini etkileyen karar durumlarında söz sahibi olmalarını sağlayan yönetim metodlarının iş başarısını olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir(102). Karar verme sürecine katılmak yalnızca yüksek iş başarısı değil aynı zaman yüksek düzeyde iş tatmini sonucunu da doğurmaktadır. Diğer bir deyişle astların yönetime, karar vermeye, planlamaya katılması bir yandan örgütün biçimsel amacına varması için daha üst verimliliği sağlarken, diğer yandan da astların işten tatminini(bireysel amaçlarına varmasını) sağlamaktadır.

Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin düzenlenmesi ve yürütülmesine işgörenlerin, daha doğru bir deyişle bütçe hedeflerinden sorumlu olacak kişilerin katılması, söz konusu hedeflere varılmasını neden olanaklı kıldığı yönündeki görüşleri Hofstede şöyle özetlemektedir(103):

(101) ANTHONY, R.N., G.A.WELSCH; "Fundamentals of Management Accounting", s.311.

(102) VROOM, V.H., "Work and Motivation", s.220.

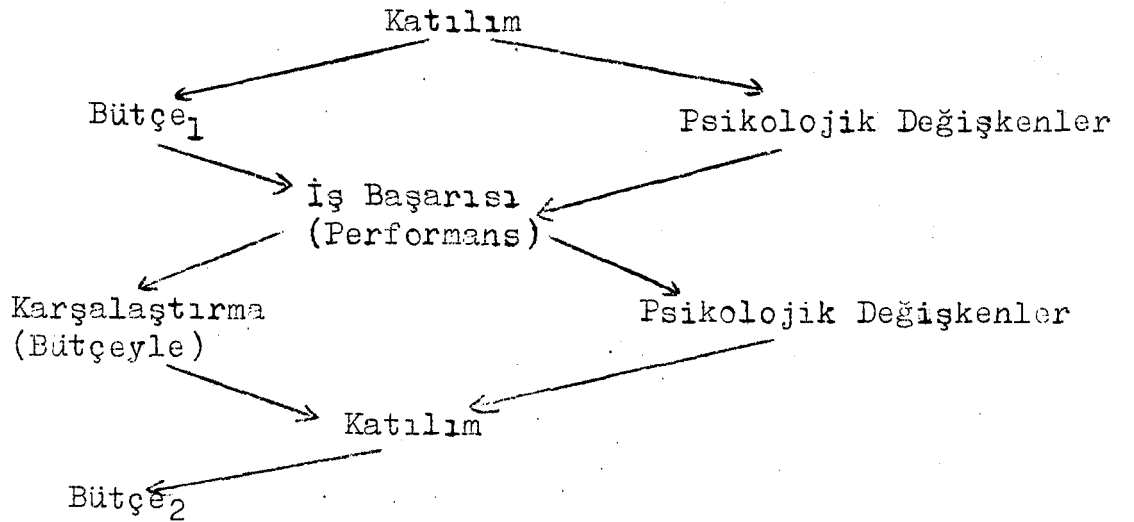
(103) HOFSTEDE G.H.; "The Game of Budget Control", s.68-69.

- a) Birinci neden iletişimdir. Astın kendini etkileyebilecek bir üstünün kararına katılması, ast ile üst arasındaki geri bildirim (feedback) döngüsünü kapatmaya hizmet etmektedir. Bu geri bildirim, örgüt içindeki öğrenme süreçleri için temel koşuldur. Örgütü değişmeye uyabilir duruma getirir ve daha yüksek nitelikte kararları sağlar.
- b) İkinci neden kontroldür. Bu March ve Simon'un bir değişimi ile açıklanabilir (Organizations, s.54): "Hissedilen katılımın niceliği arttıkça örgütün uyarılan alternatifler üzerindeki kontrolü artar ve böylelikle örgüt için istenilmeyen alternatiflerin uyarılması azalır".
- c) Üçüncü neden güdülemedir. Karar vermeye katılmak katılanın temel ihtiyaçlarını tatmin edebilir. Katılım ile hangi temel ihtiyaçların tatmin edilebileceği konusunda değişik teoriler vardır:
- En belirgin varsayım, en azından bizim(104) modern bazı toplumumuzda, bağımsızlık temel ihtiyacının insanlarda var olduğudur. Kültürel bir norm olan karar vermede bağımsızlık, diğer yönleri bir tarafa bırakılsa bile katılımı kararların kabul edilmesinin temel koşulu yapar.
 - Grup katılımı durumunda ise, gruba bağlılık ihtiyacı, grupca kabul edilmiş amaçlara varmak için performansı yükseltecektir.
 - Karar vermeye katılma aynı zamanda başarıma ihtiyacı ile de ilgilendirilebilir. Katılma, kişinin kendi işinde hedeflere varması ile kişisel başarı hissini

(104) "Bizim" deyimini yazar tarafından kendi ülkesi için kullanılmaktadır.

gelişmesine yardım edebilir. Katılma kişinin koyulan hedefleri özümlemesine yardım eder. Bu açıdan katılımın bu fonksiyonunu hırs düzeylerinin oluşumuna, formülleştirilmesine yardımcı olmak biçiminde yorumlayabiliriz.

Hofstede gibi Becker ve Green Jr. da katılımın işgören güdülenmesi ve morali yönünden olumlu katkılarını öne sürmüşlerdir(105). Yazarlara göre katılım iki ya da daha fazla tarafın ortaklaşa(birlikte) olarak kendilerini gelecekte etkiliyecek durumlar hakkında karar verme sürecidir(106). Katılma olgusu üzerindeki ilgi ise işgören tatmini, morali ve üretime güdülenmesi gibi psikolojik sorunlarla başetmek için yararlı bir teknik olmasından ileri gelmektedir(107). Yazarlara göre katılım tek değerli bir değişken değil birden fazla değişkeni içeren bir kavram olarak ele alınmak gerekir(108). Diğer bir deyişle katılım olgusunun iş tatmini ve güdülenme üzerindeki etkisi doğrudan doğruya değil ara değişkenler aracılığıylaadır. Katılımın bütçe durumundaki yerini ve dolaylı etkisini de şekil yardımı ile şöyle göstermektedirler(109):



(105) BECKER, Selweyn, David GREEN Jr.; "Budgeting and Employee Behavior". s.375.

(106) A.g.k.; s.376.

(107) A.g.k.; s.375.

(108) A.g.k.; s.376.

(109) A.g.k.; s.376.

Katılımın işgören morali (iş tatmini) ve güdülenmesine etkilerinin gurup bütünlüğüne ve hırs düzeylerine bağımlı olduğu öne sürülmektedir. Diğer bir deyişle bunlar Becker ve Green'in sözünü ettiği psikolojik değişkenlerdir. Gurup bütünlüğü, gurubun cazibe(çekim) gücü, guruba üye olma ve üye kalma isteği ve guruptan ayrılmada isteksizlik, çekinme olarak tanımlanabilir (110).

Gurup bütünlüğünü sağlayan bir katılımın gurubun işe, ortama, örgüte karşı olumlu tavırlar almasını sağladığı yani morali yükselttiği ve aynı zamanda verimliliği etkilediği, fakat katılımsız bir gurup bütünlüğünün üretim düzeyini etkilediği bulgularından hareketle, gurup bütünlüğünün katılımın bağımlı değişkeni olduğu fakat verimlilikteki değişmelerin daha çok gurup bütünlüğünden etkilendiği öne sürülmektedir(111). Konuya açıklık kazandırmak için Becker ve Green kavramsal olarak katılım olgusunu katılma süreci ve içeriği olarak ikiye ayırmakta ve katılma sürecinin, içerik ne olursa olsun, katılan kişilerin birbirlerini daha iyi tanımalarına, iletişime ve etkileşimlerine olanak sağlaması yönünden gurup bütünlüğünü sağladığını belirtmektedirler(112). Daha önce de belirtildiği gibi bu durum guruptaki kişilerin morali ve tavrı yönünden olumlu etkide bulunmaktadır. Oysa ki yüksek düzeyde gurup bütünlüğünün verimlilik üzerindeki etkisi olumlu olabileceği gibi olumsuz da olabilir. Etkinin olumlu ya da olumsuz olması içeriğine bağlı kalmaktadır(113). Katılımın içeriği katılanların gurup tarafından kabul edilmiş olduğuna inandığı yeni amaçlara doğru yönelmesini sağlayacak bir tartışmaya doğru yöndirmelidir(114). Ancak böylelikle katı-

(110) 'Gurup bütünlüğü' İngilizce "Group cohesiveness" deyiminin karşılığı olarak kullanılmıştır. Bu kavram ile ilgili daha geniş açıklama için bkz.: Krech,D., R.S.Crutchfield, E.L.Ballachey, "Individual in Society", McGraw-Hill Book Company, Inc., NewYork, 1962, s.401.

(111) Becker S., D.Green Jr.; "Budgeting and Employee Behavior", s.377.

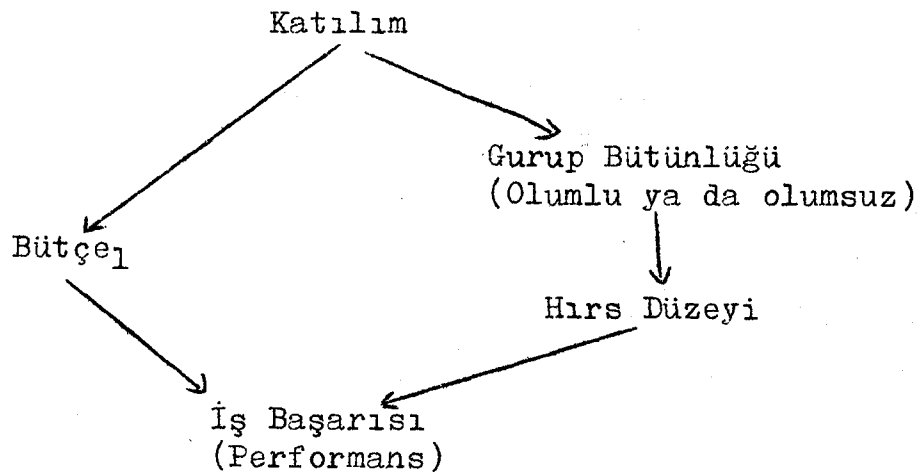
(112) A.g.k., s.378.

(113) A.g.k., s.378.

(114) A.g.k., s.378.

lının sağlayacağı gurup bütünlüğü örgüt amaçları ile özdeşleşebilir. İçerik amaç özdeşliğine değil de olumsuz tavırların gelişmesine olanak sağlarsa, gurup bütünlüğünün üyelere sağladığı ortak güç nedeni ile örgütün amaçlarının tam tersine davranışları yaratabilir. Böyle bir durumda gurubun bilinçli olarak üretimi yavaşlatma kararı alması olasıdır(115). Bütçe hedeflerinin saptanması kararına bütçe ile kontrol edilecek kişilerin katılmasının işletme açısından olumlu sonuç vermesi için tartışmanın sonucunda kesin ve somut hedeflerin saptanması gerekmektedir. Somut hedeflerin saptanmadığı gurup tartışmalarının verimlilik artışı üzerinde önemli bir etkisi olmadığı görülmüştür (116). Somut hedefler üzerinde gurubun anlaşmasının gurup üyelerinin ortak hırs düzeyi belirlemesi sonucunu yarttığı ve gurup bütünlüğünün yüksek düzeyde olması nedeni ile verimin arttığını düşünebiliriz. Nitekim Becker ve Green de hırs düzeyinin belirlenmesini katılım ve verimlilik arasındaki diğer psikolojik değişken olarak tanımlamakta ve ilişkiyi Şekil 2'deki gibi göstermektedirler(117).

Şekil 2



(115) A.g.k., s.379.

(116) DUNBAR, Roger L.M.; "Budgeting for Control", s.145.

(117) BECKER, S., D.GREEN Jr.; "Budgeting and Employee Behavior", s.382.

Bütçe hedeflerinin yüksek ya da düşük düzeyde tutulmaları ile ilgili bölümde hırs düzeyi belirlemenin iş başarısı üzerindeki olumlu etkisini belirtmiştik. Kararlara katılma durumunda hırs düzeylerinin oynadığı rol ise gurubun ortak kararı olması açısından kişi üzerinde yarattığı kesinliktir. Hırs düzeylerinin bireysel olarak belirlenmesinin başarı güdüsü üzerindeki etkisinden farklı olarak bu kez gurup normları yerine geçen ortak hedefler gurup üyelerinin sosyal ihtiyaçlarına bağlı olarak güdüleyici rol oynayabilmektedirler. Becker ve Green'in bu modeli Hofstede'nin de belirttiği gibi bir yandan başarı ihtiyacının takminini diğer yandan da sosyal ihtiyaçların tatminini içermektedir(118).

Standartların saptanması sürecine katılmanın diğer bir davranışsal etkisi ise ulaşılması olanaksız hedeflere karşı kişilerin kendilerini garanti altına almaları ve böylelikle örgütte en azından bir dengeliliğin ve insaflılığın sağlanabilmesidir(119). Salt bu açıdan bakıldığında bile bütçe standartlarının yaratacağı olumsuz ikinci düzey sonuçlarının, ya da March ve Simon'un deyimi ile bütçe güdülemesinin "beklenilmeyen sonuçlarının" ortaya çıkması önlenmiş olmaktadır. Katılımın bütçe güdüleme üzerindeki etkileri konusunda Hofstede'nin Hollanda'daki iş yerlerin yaptığı araştırmanın bulguları genellikle katılımın olumlu yönde etkileri olduğu yönündedir. "Yüksek düzeyde katılım standartlara erişmek için daha yüksek düzeyde güdülenmeyi getirmektedir" hipotezinin testi sonucunda bütçe katılımı ile güdülenme ölçütleri arasında pozitif korelasyon(0.005 kabul edilebilirlik düzeyinde) bulunmuştur(120). Hofstede'nin

(118) Bkz.: s.110.

(119) Hofstede; "The Game of Budgeting", s.175.

(120) A.g.k., s.181 ve 197.

kullandığı Vroom modelinde bu bütçe hedeflerine varma olgusunun tercih edilirliliğinin yüksek olması anlamına gelmektedir(121). Bütçe hedeflerine varmanın tercih edilirliliği ise hedeflerin saptanmasına katılmanın insanın bağımsızlık ihtiyacını tatmin etmesi ile orantılı olarak artmak ya da azalmaktadır.

Gerek Becker ve Green'in, gerekse Hofstede'nin katılımın güdüleyici olduğu yönündeki bulgularına karşın katılımın her yerde deva olmadığı da genel olarak kabul edilmektedir. Değişik sosyal çevrelerde ve kültürlerde yapılan araştırmaların bazılarının katılım -güdüleme ilişkisini ortaya koymadığı öne sürülmektedir(122). Katılımın olumlu yönde güdüleyici olması için toplumdaki bireylerde bağımsızlık duygusunun ve ihtiyacının gelişmiş olması gerekmektedir(123). Sözü ettiğimiz araştırmaların Amerika ve Hollanda gibi batı toplumlarında yapılmış olması, katılımın farklı kültür yapısındaki toplumlarda ne denli etkili bir güdüleyici olduğu konusunda ek araştırmaların gerekliliğini ortaya koymaktadır. Genel kanı otoriter toplumlarda bağımsızlık duygusunun gelişmemesi nedeni ile katılımın etkisiz kalacağı yönündedir.

Katılımın diğer kısıtlayıcıları ve aksaklıkları konusunda birkaç noktayı daha belirlemekte yarar vardır. Argyris Amerika Birleşik Devletlerinde yaptığı bütçe uygulamaları üzerindeki araştırmasında astların genellikle bütçe hazırlıklarına katılmasını "yapmacık katılım" olarak adlandırmaktadır(124).

(121) Hofstede'nin öngördüğü güdüleme modeli için bkz.: s.97.

(122) STEDRY, Andrew C., "Budgeting and Employee Behavior: A Reply", Derleyen: A.Rappaport, İçinde: "Information for Decision Making", Prentice-Hall Inc., 1970, s.387-388.

(123) Vroom, "Work and Motivation", s.225.

(124) Argyris C., "Human Problems with Budgets", s.12.

Argyris'e göre bütçe kontrolörleri bölüm şeflerinin gerçek fikirlerini ortaya koymalarını ve bütçe hedeflerini ortaklaşa belirlemelerini sağlamamakta, bunun yerine bütçe toplantılarını sınırlı bir katılma yanında kendi hedeflerini onlara zorla kabul ettirme ortamı olarak kullanmaktadır.

Yapmacık katılım durumunu yalnızca kurmayların değil komuta hattındaki bölüm yöneticilerinin de yarattığı görülmüştür. Bu gibi durumlarda yöneticiler yoğun görevlerinin arasına bir de bütçe hazırlık toplantılarının katılmasını olumlu karşılamamaktadırlar(125). Kanımızca klasik örgüt anlayışının yerleşmiş olduğu ve yetkinin en üst yönetimde yoğunlaştığı bir işletmede planlama ve kontrol sistemlerinin katılımcı bir yöntemle yürütülmesine olanak yoktur. Nitekim yapmacık katılım olgusu klasik yapıdaki örgütlerde temel düşünce, tavır ve yöntemler değiştirilmeden modern bir yöntemin uygulanmaya çalışılması nedeni ile ortaya çıkmaktadır.

Klasik teorilerin varsayımlarına dayalı bir planlama kontrol sisteminin uygulanmasında ortaya çıkan diğer bir beklenilmeyen sonuç da örgütsel boşluktur(126). Schiff ve Lewin yöneticilerin bilinçli ve maksatlı olarak örgütsel boşluk yaratmalarını ve bunun pazarlığını yaptıklarını öne sürerek bunun nedenlerini şöyle açıklamaktadırlar(127):

- "Yöneticiler iki grup amaca ulaşmak için güdülenirler:
- İşletmenin amaçları ve kişisel amaçları. Kişisel amaçlar direkt olarak gelirleri, yönetimlerindeki kişi sayısı ve kaynak dağılımı üzerindeki kontrolleri ile ilişkilidir. Kişisel amaçlarını ençoklaştırmak ve aynı zamanda işletmenin amaçlarına da varmak için ise boşluk ortamı

(125) SORD, B.H.; G.A.WELSCH; "Business Budgeting", Controllershıp Foundation Inc., NewYork, 1958, s.102.

(126) Örgütsel boşluk deyimi İngilizce "Organizational Slack" deyiminin karşılığı olarak alınmıştır.

(127) SCHIFF, M., A.Y.LEWIN; "Where Traditional Budgeting Fails", Derleyenler: M.Schiff, A.V.Lewin, İçinde: Behavioral Aspects of Accounting, Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1974, s.134.

gereklidir. Bu da yöneticilerin boşluğu bilinçli olarak yarattığı özlemine vermektedir".

Planlama kontrol sistemleri aynı zamanda başarı ölçme aracı olduğundan, bölüm yöneticileri bütçe hedeflerinin kendilerini başarılı gösterecek düzeyde, erişilebilir olmasına çalışacaklardır. Söz konusu hedeflerin aynı zamanda üst yönetimin istediği net geliri sağlamasına da dikkat edeceklerdir. Böylelikle her iki amaca da ulaşılmaktadır. Optimum hedefler ile bunların daha altında (giderler açısından daha üstünde) saptanacak hedefler arasındaki örgütsel boşluğun ortaya çıkması ise alt düzey yöneticilerinin hedefleri saptama sürecine katılmaları ile olanaklıdır. Bütçe hazırlıklarına alt yöneticilerin katılmadığı, hedeflerin yukarıdan empoze edildiği durumlarda ise söz hakkı olmayan ast yöneticinin örgütsel boşluk yaratmayacağı ortadadır. Bu olgu karşısında, katılımın örgüt amaçlarına ters düşen ya da en azından optimum hedeflerin belirlenmesini önleyen bir yol olduğu sonucuna varılabilir(128). Öte yandan ise örgüt amaçları ile bireysel amaçların tam özdeşliğinin söz konusu olamayacağını ve iki tür amacın olanaklar el verdiğince birbirlerine paralel, yakın olmalarına çalışmak gerektiğini belirtmiştik. Örgütsel boşluğu bireysel ve örgütsel amaçlar arasındaki fark olarak tanımlarsak, enazlanmasının amaç özdeşliği anlamına geleceğini söyleyebiliriz. Hernekadar katılımın örgütsel boşluğun yaratılmasına olanak sağladığı ve bu nedenle amaç özdeşliğinin sağlanmasına engel olduğu öne sürülebilirse de başarılı bir katılımın ast yöneticilerin hırs düzeylerini yükseltici rol oynaması ve saptanan hedeflere varma yönünde güdüleyici

(128) CAPLAN, E.H., "Management Accounting and Behavioral Science", s.86.

etkisi açısından örgütsel boşluğu enazlamak için en etkili araç olduğu tezi de öne sürülebilir. Katılımın örgütsel boşluk yaratmak ya da enazlamak açısından etkileri tek başına araştırma konusu yapılmamış olmakla birlikte yukarıda sözünü ettiğimiz teorik temelli savın gözden uzak tutulmaması gerekir kanısındayız.

Hedeflerin ve standartların saptanmasına ast yöneticilerin katılmasını kısıtlayan önemli unsurlar arasında şunlar da sayılmaktadır(129):

- Makinaların hızı vb. gibi teknolojik veriler,
- Kalite mühendisleri, endüstri mühendisleri gibi uzman kişilerin çalışmaları
- Örgüt içindeki ve dışındaki benzer birimlerin standartları ve performansları ile yapılan kıyaslamalar.

Söz konusu dışsal nirengi noktaları, saptanacak hedeflerin alt ya da üst sınırlarına psikolojik sınırlar getirmektedir. Çünkü bu tür veriler kişilerin bağımsız, ön yargısız düşünme ve tartışma olanaklarını azaltmakta ve verecekleri kararları (saptayacakları hedefleri) etkilemektedir. Özellikle standart maliyet sistemlerinde üretim masraf merkezlerinin fiziksel standartlarının hareket etüdüleri, zaman etüdüleri, yöntemler-zaman-ölçme teknikleri, endüstriyel dizayn gibi somut çalışma ve yöntemlerle saptanabilmesi, ya da elde bu tür verilerin mevcut bulunması, usta ya da ustabaşı gibi alt düzey yöneticilerinin standartların saptanmasına katkıda bulunmalarını kısıtlayabilmektedir.

Tüm bu tartışmaların ışığı altında hedeflerin saptanmasına astların katılması olayının planların kabul edilmesi, sorumlulukların açıklığa kavuşması, kişilerin hedeflere varma yönünde

(129) HOFSTEDE, G.H.; "The Game of Budgeting", s.176.

güdülenmesi ve komuta kurmay ilişkilerinin olumlu duruma gelmesi için potansiyel bir yöntem olduğu öne sürülebilir. Fakat, yöntemin etkili olabilmesi koşullarının ağır olduğu ve önemli kısıtlayıcılarının bulunduğu gözden kaçırılmamalıdır. Özellikle değişik kültür yapılarında etki gücünün azabileceği savının daha derinlemesine incelenmesi gerekmektedir.

Toplumsal ve çevre koşullarının uygun olduğu bir ortamda bile katılımın etkili olabilmesi işgörenlerin bütçe ve kontrol sistemlerine karşı tavırlarının olumlu olmasına bağlı olacaktır. İşgören, planlama ve kontrol sistemini yöneticilerin bir baskı aracı olarak kullandıkları inancında ve tavrında ise, planlama ve kontrole katılması istendiğinde bunu da olumsuz biçimde algılayacak ve tavrı değişmeyecektir. Söz konusu durum özellikle güdümlü planlama-kontrol sistemlerinden katılımlı sistemlere geçiş aşamasının en temel sorunu olarak ortaya çıkabilir.

E. Bütçe ve Standart Maliyet Sistemlerinin Teknik Özelliklerinin Davranışsal Etkileri

Geleneksel maliyet muhasebesi birim maliyet bulma çabası içinde maliyet planlaması işlevini üstlenmezken kontrol konusunda da gerekli yapısal özellikleri taşımadığından işlev göremez durumdadır. Geleneksel maliyet muhasebesinin kontrol aracı olarak kullanılamamasının iki temel nedeni vardır. Bunlardan birincisi gerçekleşen maliyetlerin karşılaştırılacağı önceden belirlenmiş maliyet hedeflerinin var olmayışıdır. Standart maliyet muhasebesi sistemi söz konusu hedefleri, maliyet standartlarını belirlenmesi açısından maliyet muhasebesini kontrol aracı olmaya yönelten ilk aşama olmaktadır. Standart saptama sürecini maliyet

planlaması aşaması olarak niteliyebiliriz. Planlama ve standart saptama süreçlerinin davranışsal etkilerini önceki iki bölüm de incelemiştik. Bütçelerin kontrol işlevini görebilmeleri için ise ilk aşamada geleneksel bütçelerin gider tavanı belirleme anlayışından uzaklaşarak faaliyetler için (gelir veya gider yaratan) hedef belirleyici özelliklere kavuşturulması gerekmektedir. Nitekim genel bütçe içinde üretim faaliyetlerinin hedeflerinin standart maliyetlerle belirlenmesi uygulaması ancak bütçelerin sözünü ettiğimiz faaliyet planlaması niteliğine erişmesi ile olanaklıdır. Bütçeler ister standart maliyetleri içersin, isterse ayrı ayrı iki sistem olarak, ya da herhangi birisi tek başına uygulansın, özelliklerinin faaliyet hedeflerini belirleyici olması geleneksel görüşten ayrılma anlamına gelecektir.

Bütçe ve maliyet standartlarının faaliyet hedeflerini yansıtır biçimde düzenlenmesinin tek başına planlama kontrol eylemlerinin işgöreni güdüleyici ve işinden tatmin edici koşulları yaratamayacağını belirtmiştik. Hedeflerin belirlenmesinde güdümlü planlama yerine katılımlı planlamanın etkilerini ve hedeflerin hangi düzeyde daha güdüleyici ve tatmin edici olduklarını inceledik.

Planlama ve kontrolün ikinci aşaması ise saptanan hedefler ile gerçekleşen faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması ve gerekli önlem ve kararların alınmasıdır. Genel anlamı ile ikinci aşamaya kontrol aşaması diyebiliriz. Kontrolün yalnızca hedeflerle sonuçların karşılaştırılarak sapmaların bulunması süreci olmadığı ve yeniden planlama, yeni hedeflerin saptanması eylemlerine veri hazırladığı düşünülürse, planlama ile kontrolün ayrık olarak irdelenemeyeceği gerçeği ile karşılaşırız. Buna bağlı olarak da kontrol sürecinin işgörenler üzerindeki dav-

ranışsal etkileri planlama sisteminin tasarımı ve yapılandırılması sırasında ele alınmak gerekir.

Gerek planlama ve gerekse kontrol aşamalarında bütçe ve muhasebe sisteminin yapısı bir yandan yönetimin güdüleme işlevi ile karar verme işlevini kolaylaştırıcı özellikleri taşıması gerektiği kadar diğer yandan da işbaşarısı ölçme işlevinden dolayı işgören morali ve iş tatmini üzerinde olumsuz etkilerinin ortadan kaldırılması gerekir. Modern yaklaşımın bu konudaki en belirgin yöntemi bütçe ve muhasebe planlarının örgütteki temel karar noktaları ile sorumluluk noktalarına paralel olması önerisidir. Kısaca sorumluluk muhasebesi diye adlandıracağımız bu yöntemi inceliyelim.

1- Sorumluluk Muhasebesinin Davranışsal Özellikleri:

Sorumluluk muhasebesini gider ve hasılatların sorumluluk alanları itibariyle kaydedilmesi ve delayısı ile standart maliyetler ve bütçelerden sapmalardan kimin ya da hangi gurubun sorumlu olduğunun belirlendiği bir sistem olarak tanımlayabiliriz (130). Sorumluluk alanları, belirlenmiş amaç ya da amaçlara varma sorumluluğu yüklenmiş ve gerekli yetkilerle donatılmış olan bir kişi tarafından yönetilen bir örgüt birimi, bölümüdür(131). Muhasebe sisteminin giderleri, hasılatları, borçları, varlıkları sorumluluk birimlerine göre sınıflaması ve kaydetmesi yukarıda da belirtildiği gibi bütçe ve maliyet hedeflerinden sapmaların

(130) FERRERA, W.L.; "Responsibility Accounting-A Basic Control Concept", derleyen: W.E. Thomas, İçinde: Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control, third edition, South Western Publishing Company, Cincinnati, 1968, s.152.

(131) A.g.k., s.152.

sorumlularını belirleyebilme olanağını vermesi açısından önemlidir. Muhasebe gerçekleşmiş finansal nitelikteki faaliyetleri sınıflayıp kaydettiğinden, gerçekleşmiş sonuçlarla karşılaştırılacak planlanmış hedeflerin de saptanmış bulunan sorumluluk merkezleri itibariyle ayrıntılı olarak belirlenmesi gerekmektedir. Diğer bir deyişle muhasebe planının ayrıntıları ile bütçe sisteminin ayrıntıları tam anlamı ile üst üste çakışmalıdır(132). Böylelikle her sorumluluk merkezi için ayrı olarak hedefler saptanmış olacak ve buna karşılık her sorumluluk merkezinin gerçekleştirdiği sonuçlar ayrı ayrı belirlenecektir. Kontrol işlevinin gereken biçimde yürütülebilmesi için sorumluluk bütçeleri ve sorumluluk muhasebesinin yanı sıra performans raporlarının da sorumluluk merkezleri için ayrı ayrı hazırlanması gerekmektedir.

Sorumluluk muhasebesi sisteminin standart maliyetle birlikte uygulanması günümüzde modern işletme yönetiminin temel unsuru olarak kabul edilmektedir. Maliyet standartları sorumluluk merkezleri için saptanmakta, maliyet sapmaları ve bunların raporlanması yine sorumluluk merkezleri itibariyle yapılmaktadır. Bütçeleme ve bütçesel kontrol için de klasik teorilerin fonksiyonel departmanlaşma ve buna bağlı olarak işletme bölümlerine uyan altbütçeler yerine sorumluluk merkezlerine göre bütçe hazırlama yoluna gidilmektedir.

Bütçe ve standart maliyetlerin sorumluluklara paralel biçimde belirlenmesi ve kontrol raporlarının yine sorumlulukları yansıtır biçimde hazırlanması daha önce incelediğimiz güdüleme

(132) NETTEN, E.W., "Responsibility Accounting for Better Management", derleyenler: H.R.Anton, P.A.Firmin, içinde: Contemporary Issues in Cost Accounting, first edition, Houghton Mifflin Company, Boston, 1966, s.199.

modelinin uygulanabilmesine olanak sağlayabilir. Hedeflerin sorumluluk merkezleri için saptanması ve kontrolün yine aynı merkezlerde yapılması sorumluluk merkezleri yöneticilerine teker teker bireysel amaçları ile örgüt amaçları (sorumluluk merkezinin hedefleri) arasında uyum sağlama olanağını sağlayabilecektir. Her sorumlu yöneticinin varması gereken hedeflerini bilmesi, tüm diğer koşullar bir yana bırakılsa bile, kişisel hırs düzeylerinin belirlenmesine olanak sağladığı için güdüleyici unsurdur. Nitekim Stedry'nin araştırmasında da hedeflerin belirlenmiş olmasının, çok düşük düzeydeki hedefler dışında, hedeflerin bilinmediği durumdan daha yüksek güdülenme ve verim elde edildiği öne sürülmüştür(133).

Sorumluluk merkezlerindeki performans ölçümünün, yönetimin koyduğu ödül ceza sistemine dayanak sağlaması durumunda da Vroom modelinden hareket ederek sorumluluk muhasebesi sisteminin katkısını şöyle belirtebiliriz:

- i- Sorumlu yönetici birinci düzey sonuçlar (bütçe hedeflerine ya da maliyet standartlarına varma) hakkında beklenti düzeyini belirleme olanağına sahip olmaktadır.
- ii- Birinci düzey sonuçlara bağlı olan ikinci düzey sonuçların (ödül, ceza veya bireysel ihtiyaçlara bağlı diğer sonuçlar) somutlaşması sağlanmakta ve böylelikle birinci düzey sonuçların ikinci düzey sonuçlara aracı olması konusundaki kişisel beklenti düzeyi belirlenmektedir.

(133) STEDRY, A.C., "Budget Control and Cost Behavior", s.39. Aynı konuda Mager, Kay ve French'in yaptıkları araştırmanın bulguları da benzer sonuçlar vermekte ve hedeflerin belirlenmesinin tek başına başarıyı arttırıcı bir unsur olduğu öne sürülmektedir. Daha ayrıntılı bilgi için bkz.: H.H.Meyer, E.Kay J.R.French; "Split Roles in Performance Appraisal", Derleyen:L.L.Cummings, W.E.Scott, İçinde:"Readings in Organizational Behavior and Human Performance", s.718.

iii- Bütçe ve maliyet hedeflerinin sorumlu yöneticiler açısından kişiselleştirilmiş olması, gerekli diğer koşullar sağlandığında, başarıya güdüne bağlı bir güdülenme olayını olanaklı kılabilir.

Sorumluluk muhasebesinin örgüt yönetimini somut hedefler ve sonuçlarla destekliyerek küçük birimler ya da küçük işletmeler gibi tanımlayabilmesi, yönetimin merkezleşmemesini sağlayarak güdüsel avantajlar sağlamaktadır. Modern örgüt yaklaşımçılarının sürekli olarak üzerinde durduğu merkezleşmeme modelleri, karar verici ya da yönetici ile işgörenler arasında daha yakın ilişkilerin kurulmasına ve haberleşme kolaylıklarına olanak sağladığından gerek işgören morali ve gerekse güdülenmesine olumlu etkide bulunmaktadır. Örneğin Amerika Birleşik Devletlerinde yapılan bir araştırma bulgularına göre örgüt birimleri küçüldükçe moral yükselmekte, büyüdükçe moral düşmektedir(134). İngiltere'de yapılmış bir araştırmada da verimlilik ile grup büyüklüğü arasında negatif bir korrelasyon (düşük fakat geçerli) bulunmuştur(135).

Sorumluluk muhasebesi ve bütçelemesinin yukarıda sözünü ettiğimiz katkıları sağlayabilmesi için gerek bütçeleme ve standart saptama aşamasında ve gerekse performans ölçümü, sapmaların belirlenmesi ve raporlanması aşamalarında hesaplama ve raporlama tekniği açısından bazı özelliklere sahip olması gerekmektedir. Bu özelliklerden ilki sorumluluk merkezlerinin ve yöneticilerin sorumlu tutulacakları faaliyetler ve bu faaliyetlerin ölçütü olan hasılat, gider, varlık vb. kavramlardır.

(134) BENSTON G.J.; "The Role of The Firm's Accounting System for Motivation", derleyen: W.J.Burns, D.T.DeCoster, İçinde: Accounting and Its Behavioral Implications, McGraw-Hill Book Company, NewYork, 1969, s.163.

(135) A.g.k., s.163.

2- Kontrol Edilebilir Hasılat, Gider, Varlık Kavramları

Sorumluluk merkezlerinin faaliyetlerinin planlanabilmesi değişik yöntemlerle yapılabilmeyle birlikte, en çok kullanılan yöntemler bütçe ve standart maliyet sistemleri olduğundan faaliyetlerin hedefleri, ya da ölçüsü, parasal olacaktır. Diğer bir deyişle faaliyet ya gider yaratan, ya hasılat getiren ya da varlıkları kullanan bir nitelikte olduğundan faaliyet hedefleri ve sonuçları da gider veya hasılat düzeyi gibi finansal deyimlerle belirlenecektir.

Klasik teorinin muhasebe ve kontrol kavramı ile yukarıda belirttiğimiz finansallık kavramı arasında bir fark olmadığı gözden kaçmamıştır. Modern görüşün klasik görüşten ayrılan yanı hangi gider ya da hasılatların sorumluluk merkezleri ile ilgilendirileceği konusundaki görüşüdür. Klasik teoriye paralel muhasebe sistemlerini incelerken amacın işletmenin dönem kârını ve mali durumu belirlemek olduğunu belirtmiştik. Endüstri işletmelerinde bu amaca uygun olarak muhasebenin hesap planları ve organizasyonu da gelir tablosu ve bilanço sınıflandırılmasına uydurulmasının yanı sıra maliyet muhasebesi de tüm maliyet giderlerinin üretilen mallara yüklenmesini olanaklı kılabilme için düzenlenir. Özellikle fiili maliyet muhasebesi sistemleri tüm maliyet giderlerini, gerçekleştiğini varsaydıkları masraf merkezlerinde (masraf yerlerinde) toplamak ve bu merkezlerde üretilen mallara ve ara mallara yüklemek için düzenlenmişlerdir. Dikkatlerin toplandığı temel nokta hangi maliyet giderlerinin, hangi mallara, ne miktarlarda yükleneceğidir. Yüklemenin yapılabilmesi için tüm maliyet giderleri (dolaysız ya da dolaylı olduklarına bakılmaksızın) masraf merkezi olarak tanımlanan birimlerin imalat hesaplarına dağıtılırlar. Yine genel giderler

arasında tanımlanan hizmet masraf merkezlerinin giderleri de son aşamada üretim merkezlerine dağıtılarak üretim maliyetlerine katılmaları sağlanır.

Geleneksel maliyet muhasebesi sistemlerinden modern planlama ve kontrole yönelik standart maliyet sistemlerine geçiş aşamasında standart maliyet muhasebesi sisteminin yukarıda kısaca açıkladığımız gider dağıtımı ve yüklenmesi görüşünden etkilendiğini görüyoruz(136).

İşletme bütçelerinin geleneksel uygulamalarında ise yine işletme kârının ve mali durumunun önceden belirlenmesi amacı güdüldüğünden gerek hasılat ve gerekse giderler işletmenin tümü için belirli bir dönem gözönünde alınarak tahmin edilmeye ve saptanmaya çalışılmaktaydı. Belirli bir kâr rakamına varılabilmesi için de satışların miktarı, satılacak malların fiyatları, üretim miktar ve maliyetleri ile diğer gider miktarlarınının saptanması yeterli olmaktadır. Diğer bir deyişle bütçeler gelir tablosu ile bilanço kalemlerinin tahmininden öte bir fonksiyona sahip değildir.

Oysa ki gerek standart maliyet ve gerekse genel anlamdaki bütçesel planlama ve kontrol sistemlerinin sorumlulukları belirler biçimde düzenlenmesi geleneksel yöntemlerin değiştirilmesini gerektirmektedir. En temel farklılık gerek planlamada ve gerekse muhasebe kayıtlarında hasılat ve gider unsurlarının bu unsurları kontrol edebilecek, ya da kontrol etmesi gereken sorumluluk merkezlerine göre sınıflandırılması ve kaydedilmesidir. Her yönetsel sorumluluk birimi için bütçeler ile birimin kontrol edebi-

(136) National Association of Accountants; "Standart Costs and Variance Analysis", s.4.

leceği gidır ve hasılatların kayıtları ayrı olarak tutulabilme-
lidir(137). İkinci farklılık ise sorumluluk merkezlerinde yal-
nız kontrol edilebilir gelir ve giderlerin izlenmesi gereklili-
ğidir. Herhangi bir gelir ya da gider unsurunun kontrol edile-
bilir olması için belirli bir sorumluluk merkezi yöneticisi
verdiği kararlarla(kendi yetki sınırları içinde) gelirin veya
giderin miktarını önemli derecede etkileyebilmelidir(138). Kı-
saca özetlemek gerekirse planlama ve kontrole yönelik bütçe ve
muhasabe sistemlerinin sorumluluk merkezlerine ve bu merkezle-
rin kontrol edebileceği gelir ve giderlere göre düzenlenmesi
gereklidir.

Sorumluluk merkezleri yöneticilerinin bütçe ve maliyet
hedeflerini somut bir biçimde bilmesinin yanı sıra sorumlu oldu-
đu gelir ve gider unsurlarını kontrol edebileceğini bilmesi ge-
rek güdüleme ve gerekse iş tatmini açısından olumlu sonuçlar
doğurabilir. Bunun nedenlerini şöyle açıklayabiliriz. Yönetici,
hedeflerinin somutlaşması ile birinci düzey sonuçlarının vari-
labilirliğini saptama olanağını elde etmektedir. Birinci düzey
sonuçlarının arasında bütçe ve maliyet hedeflerine varabilmesi
kendi kontrolü altında olduğundan planlama kontrol sistemine
(dolayısı ile muhasabe sistemine) karşı olan tavrının olumlu
biçime dönüşmesi olanaklıdır. Amaçların, hedeflerin somutlaşma-
sı, beraberinde doğal olarak güdülenmeyi getirmese bile kontrol
sistemine karşı yaygın olumsuz tavırların değişmesine ve olumlu
tavırlara (güdülenme için temel koşullardan birisi) dönüşmesine
olanak sağlayabilir. Kontrol sistemlerine karşı olumsuz tavırlar
genellikle kişilerin temel güvenlik ihtiyaçlarını arttırıcı ol-

(137) McFarland W.B., "concepts for Management Accounting", s.77.
(138) A.g.k., s.80.

masından doğabilir. İşindeki başarısının ölçülme yöntemi ve bu başarıya bağlı ödül ceza sisteminin işlerliği, tarafsızlığı ve hakkaniyetli olduğunu algılayamayan kişinin sisteme karşıt tavır alması ve sistemin tatminsizlik yaratması doğaldır. Zira güvenlik ihtiyacı içinde olan kişi iş davranışlarını etkileyen koşulların tutarlı olmasını ister. Böylelikle bir yandan kendi başarı düzeyini kontrol etme olanağına sahip olurken diğer yandan başarı ölçme sisteminin bu başarı düzeyini belirlemedeki tarafsızlığına işlevselliğine olan inancı kişiye iş ortamının güvenli olduğu düşüncesini yaratacaktır ki bu da güvenlik ihtiyaçlarının tatminini sağlar. Kişilerin başarılı olup olmadıklarını bilemedikleri, ya da başarı düzeylerini ölçen sistem ve kişilere güvenleri olmadığında kontrol sistemine karşıt tavır almaları ve tatminsizlik duymaları doğaldır. Geleneksel planlama kontrol sistemlerine olan olumsuz tepkilerin önde gelen nedenleri arasında sayabileceğimiz nitelikler bütçelerin ve muhasebenin sorumlulukları yansıtmaması ve kontrol edilebilen unsurları kontrol edilemeyenlerden ayırmamasıdır.

Geleneksel muhasebe modelinin modern kontrol yöntemlerine yansımaması için standart maliyet muhasebesi çerçevesi içinde alınması gereken önlemleri şöyle sıralıyabiliriz:

- i- Sorumluluk merkezlerinde yalnızca kontrol edilebilir maliyet giderleri için standartlar saptanmalı ve yalnız bu maliyet giderlerine ilişkin sapmalar hesaplanmalı ve analiz edilmelidir. Maliyet muhasebesindeki tüm giderlerin üretim masraf merkezlerine yüklenmesi ve dağıtılması görüşü kontrol edilemeyen giderleri de dağıtmayı öngördüğünden modern kontrol amaçlarına ters düşecektir. Genellikle dolaysız hammadde ve dolaysız

işçilik giderleri sorumluluk merkezlerinde kontrol edilebilir, fakat genel imal giderleri arasında belirli masraf merkezlerinde kontrol edilemeyen giderler vardır. Masraf merkezlerine doğrudan doğruya yüklenemeyip dağıtım anahtarları aracılığı ile dağıtılan giderler dağıtılan merkezin kontrolunda değildir(139).

ii- Dolaysız madde ve dolaysız işçilik maliyet standartları miktar olarak üretim masraf merkezlerinde kontrol edilebildiği halde hammadde fiyatları ve ücretler masraf merkezinin kontrolunda olmadığından bu iki maliyet unsurunun birbirinden ayrılarak standartlarının ve sapmalarının ayrı sorumluluk merkezlerinde belirlenmesi gerekir. Örneğin direkt madde fiyat sapması üretim sorumluluk merkezini değil doğrudan doğruya satın alma faaliyetlerinden sorumlu işletme bölümünün faaliyetlerini kontrolde kullanılmalıdır.

iii- Öte yandan genel imal giderlerinin sorumluluk merkezlerinde gerçekleşme oranlarının^{dolaylı} yollardan değil doğrudan doğruya saptanması kontrol edilebilirliğini arttıracaktır. Örneğin elektrik giderlerinin bir tek sayaçla ölçülmesi ve toplam giderin sorumluluk merkezlerine anahtar yardımı ile dağıtılması yerine elektrik tüketen her bölüme ayrı sayaçların konulması bu giderleri kontrol edilebilir gider haline sokacaktır(140).

iv- Genel imal giderlerinin kontrol edilebilir bölümünün ayrılması durumunda bile ortaya çıkan bütçe sapmalarından masraf merkezlerinin sorumlu tutulmaması gerekir. Çünkü bütçe sapmaları gideri yaratan unsurun fiyatındaki ya da işletmeye maliyetindeki artıştan do-

(139) ANTHONY, R.N., G.A.WELSCH; "Fundamentals of Management Accounting", s.419.

(140) A.g.k., s.421.

ğar ki bu da üretim merkezlerinin kontrol edebileceği bir durum değildir.

Genel imal giderleri içinde yer alan hizmet merkezleri giderlerinin sorumluluk merkezleri olarak tanımlanması ve gider kontrolünün söz konusu merkezlerde yapılması sorumluluk muhasebesi ve kontrolü için gerekli olmaktadır. Geleneksel maliyet muhasebesinin hizmet merkezleri giderlerini kesin olmayan anahtarlar aracılığı ile dağıtması ve bu giderlerin işlem merkezleri genel imal giderleri ile birlikte kayıtlanması ve sapmalarının bulunması modern sorumluluk muhasebesi görüşü ile bağdaşmamaktadır. Giderler ancak gerçekleştikleri merkezlerde kontrol edilebilirlik kazandıklarından, bu giderlerden işlem merkezlerinin sorumlu tutulmamaları sağlanmalıdır. Hizmet merkezleri giderlerinin işlem merkezlerine ya da gider sorumluluk merkezlerine yüklenmesinin modern planlama kontrol görüşüne uygun duruma getirilmesi için önerilen bazı yöntemler şunlardır(141):

- i- Hizmet birimlerinin, merkezlerinin giderlerini aynen işlem merkezlerindeki gibi planlayıp kontrol ediniz. Değişken ve sabit gider ayırımı yapılmalıdır. Esnek bütçe ve standartlar, olanaklı olduğu anda kullanılmalıdır.
- ii- Hizmet merkezi giderlerinin diğer merkezlere dağıtılmasında hizmet karşılığı gerçekleşmiş birim fiyatlar üzerinden değil öngörölmüş ya da bütçelenmiş birim fiyatlar kullanılmalıdır.
- iii- Belirli bir merkeze yapılacak gider dağıtımının diğer merkezlere yapılan hizmet miktarına bağlı olmamasına dikkat edilmelidir.

(141) HORNGREEN, C.T., "Cost Accounting, A Managerial Emphasis", s.406-407.

- iv- Olanak bulunduğunda gider dağıtımını için sabit ve değişken ayrımını yapan ikili yöntem kullanılmalıdır.
- v- Olanak bulunduğunda, görülen hizmetin süresini standart ya da bütçelenmiş zaman üzerinden hesaplayınız. Böylelikle işlem merkezleri kullandıkları hizmetin genel miktarından sorumlu tutulacaklar ve hizmetin maliyetini oluşturan fiyat ve verimlilik farklılaşmalarından sorumlu olmayacaklardır.

Görüldüğü gibi bu öneriler hizmet maliyetlerinden hizmet merkezlerini sorumlu tutmak ve işlem merkezlerini ise bir anlamda standart fiyatlarla satın aldıkları hizmetin genel tutarından sorumlu tutmayı önermektedir. Böylelikle hizmet merkezleri giderleri kontrol edilebilirlikleri açısından bir yandan hizmet merkezlerinde öte yandan da işlem merkezlerinde kontrol edilebilir.

Kontrol edilebilirlik kavramı bütçeleme ve bütçesel kontrol için de geçerli bir kavramdır. Maliyet kontrolünün yanı sıra bütçelerde hasılat temin eden ya da üretimle ilişkisi direkt olarak bulunmayan pazarlama, finans, genel yönetim, muhasebe gibi diğer işletme fonksiyonlarının planlanması ve kontrolü söz konusudur. Faaliyetlerin planlandığı ve kontrol edildiği örgüt alt birimlerinin ayrı ayrı sorumluluk merkezleri olarak saptanmasının yanı sıra her sorumluluk merkezi ya da biriminin faaliyet ölçüsü hasılat ya da giderler cinsinden, ya da her ikisini de içeren kâr cinsinden belirlenmelidir. Maliyet giderlerinin olduğu sorumluluk merkezleri gibi diğer işletme birimleri de yaptıkları giderler, elde ettikleri hasılatlar ya da kârlar üzerinden planlanıp kontrol edilebilirler. Sorumluluk alanlarına göre düzenlenmiş bütçeler üretim merkezlerinde olduğu gibi diğer işletme birimlerinde de faaliyet hedeflerini standartlarını ortaya koy-

maları açısından standart maliyet kontrol sisteminin tüm davranışsal avantaj ve dezavantajlarını taşırlar. Planlama amacı ile kullanılan bütçeler ile kontrol amacını güden bütçelerin birbirlerinden ayırt edilmeleri, en azından konuya açıklık getirebilmek için, gereklidir. Planlama bütçeleri, geleneksel anlamı ile, işletmenin belirli bir dönem sonunda kârını ve finansal durumunu önceden saptamaya, tahmin etmeye yarayan bir araçtır. Bu tür bütçelerde dikkatler hasılat ve gider unsurları ile devre sonu bilançosunun içereceği rakamlar üzerinde toplanır. Bütçelerin hazırlanma tekniği açısından özelliği gider tavanları belirlemek ve hasılat tahminlerinde bulunmaktır. Bilanço kalemlerini etkilemesi beklenen hususlar da gözönüne alınır. Geleneksel uygulamayı incelerken bu tür görüşün kaynak dağıtım ilkesinden kaynaklandığını belirtmiştik.

Modern bütçe yaklaşımının ise kaynak dağıtım işlevini yüklenmekten çok işletme faaliyetlerini planlamak olduğunu belirtebiliriz. Genel bütçe içerisinde tüm faaliyetlerin hasılat ve gider terimleri ile belirtilmesi geleneksel bütçe anlayışı ile modern bütçe anlayışı arasındaki farkın görülmesini zorlaştırmaktadır. Her iki bütçe türü de en son aşamada hasılat ve giderleri belirtmekle birlikte modern bütçe anlayışında hasılat ya da gider, planlanmak istenen işletme faaliyetlerinin bir sonucudur. Bu nedenle de faaliyetler planlanır, sonuçlar planların doğal uzantılarından.

Geleneksel görüşle düzenlenen bütçelerin kontrol amacı ile kullanılması şu nedenlerle olanaksızdır:

- i- Bütçelerin faaliyetlere ve dolaylı olarak sonuçlara yönelik olmaması.

- ii- Sorumluluk alanlarını yansıtmaması.
- iii- Statik(durağan) bütçe tekniğine göre hazırlanmaları.
- iv- Bütçe hedeflerinin ve standartlarının güdülenmeyi sağlayabilecek düzeylerde belirlenmesi yerine gerçekleşmesi beklenen düzeyleri içermesi.

Salt planlamayı öngören bütçe uygulamaları yukarıda sözü ettiğimiz ilk iki dezavantajı ortadan kaldırıp modern görüşe göre hazırlansa bile diğer iki özelliği içermediği sürece güdüleyici ve kontrol edici bir bütçe olamayacaktır. Planlama bütçeleri üretim ve satış hacimlerini sabit varsayarak tüm işletme faaliyetlerini bu sabit hacime göre bütçeleme durumundadırlar. Üretim ve satış miktarları planlanan hedeflere varmadığında da doğal olarak üretime ve satışlara bağlı giderlerle hedeflenen miktarlara eşit gerçekleşmiyecektir. Bütçe ile gerçek sonuçlar arasındaki sapma bu durumda hasılat ya da gider unsurlarının kontrol edilemediğinden değil üretim ve satış hacimlerinin farklı gerçekleşmiş olmasından dolayı ortaya çıkmış olacaktır. Kuşkusuz söz konusu ettiğimiz türde sapmalar sorumluluk merkezlerinin kontrol edebileceği değişkenler olamazlar. Esnek bütçeler ise özellikle gider merkezleri için kullanılan ve üretim ya da faaliyet hacmi ne olursa olsun giderlerin bütçelendirilmesini ve gerçekleşen sonuçlar ile karşılaştırılabilmesini sağlayan bir bütçe tekniğidir. Esnek bütçe doğrudan doğruya güdülenme sürecini etkilememekle birlikte davranışsal açıdan sağlıklı bütçe uygulamaları için gerekli bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bütçelerin planlama ve düzenleştirme amacı ile kullanılması ve kontrol amacı ile kullanılmasının çeliştiği nokta, gerçekleşmesi beklenen sonuçlar ile gerçekleşmesi istenen(ya da kişilerin erişmek için güdülenmesi istenen) sonuçların farklı olma-

sındadır. Söz konusu farklılığı, Stedry planlama bütçeleri ile amaç-saptama bütçelerini ayrı ayrı düzenlenerek planlama bütçelerinin gizli tutulmalarını önererek ortadan kaldırmayı önermiştir(142). Hofstede ise bütçe hedefleri ve standartlara varılama riskinin kontrol amacı ile kullanılan bütçe hedeflerine katılması ile sorunun ortadan kaldırılabilceğini öne sürmektedir(143).

Bütçelerin sorumluluk alanlarına uygun ve kontrol edilebilirlik ilkelerine göre düzenlenmesinin yanı sıra kontrol sürecinin tamamlanabilmesi için kontrol (performans) raporlamasının da aynı özellikleri taşıması gereklidir;

C. Kontrol Raporlamasının Etkileri

Kontrol raporları modern teörinin olduğu kadar geleneksel teörünün de kontrol sürecinin ayrılmaz bir parçası olarak tanımladığı bir yöntemdir. Örneği yönetim ilkeleri akımının savunucuları olan Koontz ve O'Donnel, bütçelerin tek başlarına kontrol süreci için yeterli olmadığını, gerçekleşen sonuçlarla birlikte bütçe hedeflerini ve aralarındaki olumsuz sapmaları gösteren raporların gerekli olduğunu kitaplarında belirtmektedirler(144). Söz konusu raporlar yöneticilere astlarının öngörülen planlara uymayan, hedeflerden sapan davranışlarını düzeltmek için bilgi sağlamakta, uyarmaktadır. Bu tür bir kontrol modeli yöneticinin astlarının normlara, standartlara uymayan davranışlarını düzeltebilecekleri varsayımına dayanmaktadır. Diğer bir deyişle kontrolün örgütün üstünden altına doğru uygulandığı görüşünün bir yansımasıdır. Geleneksel kontrol modelinde planlardan sapmaları

(142) Bkz.: s. 103.

(143) HOFSTED, G.H., "The Game Budget Control", s.24.

(144) Koontz H., C.O'Donnel; "Principles of Management", s.695.

gösteren kontrol raporları astlar hakkındaki bilgiyi üste bildirir, düzeltici emir ve komutlar ise üstten alta bilgi akışıdır.

Modern örgüt yaklaşımında ise davranışların değişiminin emir ve komutlara bağlı olmadığı ve kişinin davranışını değiştirmesi için yönetimin sunacağı davranış alternatiflerinden bir ya da birkaçının temel ihtiyaçlarını tatmin eder nitelikte algılanması gerekmektedir. Eğer kontrol raporlarının üstlere yansıttığı sapmaları düzeltmek için üstün kullanacağı güdüleme yöntemi ya da ödül-ceza düzeni astın ihtiyaçlarını tatmin etmiyorsa, davranışını üstünün arzuladığı yönde değiştirmeyecektir. Eğer kontrol sistemi ve dolayısıyla kontrol raporları bireyin ihtiyaçlarını tatmin etmekten öte tehdit eder biçimde algılanırsa, sisteme karşı tavır alınması, dolayısı ile de iş tatminsizliği doğal bir sonuç olacaktır. Kontrol raporları güdüleme ve güdülenme sürecinin dayanağı, bilgi kaynağı olması açısından önemli davranışsal etkileri vardır. Raporların etkileri üç boyutta incelenmelidir kanısındayız; a) raporların içeriği, b) örgüt basamakları arasında nasıl bir iletişim sağladığı ve c) zamanlaması. Literatürde her üç boyutun da ayrı ayrı ele alınıp incelendiği ve araştırma konusu yapıldığını gözleyemedik. Yalnızca zamanlama konusuna ilişkin araştırmalar genel olarak iletişim teorisi çerçevesi içinde denetlenmiştir(145). Modern teorinin davranış modelleri arasında bizim savunduğumuz "beklentiler" modeli çerçevesi içinde her üç boyutun da irdelenmesi olasıdır.

Kontrol raporlarının içerdiği sapmaların olumsuz sapmalar olduğu kadar olumlu sapmaları ya da sapma olmadığı durumları

(145) Bu konuda bkz.: Doris M.Cook, "The Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance" Derleyen: W.J.Burns ve D.T.DeCoster, içinde: "Accounting and Its Behavioral Implications", s.233.

da göstermesi pozitif bir güdüleme için gereklidir. Bütçe hedeflerine varılabilirlik konusunda kişisel beklentilerin sıfırın üzerinde bir değer alabilmesi, elde edilen sonuçların zaman zaman arzulanan düzeye eriştiğinin gözlenmesi ile olasıdır. Diğer deyişle sürekli olarak elde ettiği sonuçlar arasında olumsuz olanlarının raporlara geçtiğini gören kişi konulmuş olan hedeflere varabileceği konusunda kuşkuyla düşecektir. Kişinin salt olumsuz sonuçlarını içeren kontrol raporları üstlerin de olumsuz eleştirilerini getireceğinden kontrol sistemine ve raporlara karşı tavırlar alınması, tatminsizlikler ve psikolojik savunma mekanizmalarının harekete geçirilmesi gibi olumsuz sonuçlar ortaya çıkmaktadır(146).

Öte yandan bütçe hedeflerine ve standartlara varma olgusunun tercih edilirliliğinin yüksek olmasının güdülemeyi yaratan diğer unsur olduğunu belirtmiştik. Tercih edilirlilik ise ikinci düzey sonuçlarının, yani ödül-ceza sisteminin işlerliğine bağlıdır. Kontrol raporlarının dışsal güdüleyiciler olan ekonomik ödüller, terfi, üst tarafından taltif edilme gibi mekanizmaların işlerliğini sağladığı varsayılırsa, söz konusu raporların salt ceza mekanizmasını işleten olumsuz sapmalar yerine olumlu güdüleyicileri de işleten sapmaları içermesinin bütçe hedeflerine varma olgusunun tercih edilirliliğini de arttırmaları doğaldır.

Bütçe ve maliyet sapmalarının raporlanmasında sapmaların bir bölümünün kaçınılmaz olduğunun gözönüne alınarak bu kaçınılmaz sapmanın kontrole konu olmaması da önerilmektedir(147).

(146) Meyer H.H., E.Kay, J.R.French; "Split Roles in Performance Appraisal", Derleyen: L.L.Cummins, W.E.Scott, İçinde: "Readings in Organizational Behavior and Human Performance", s.715.

(147) Miles, E.R., R.C.Vergin; "Behavioral Properties of Variance Controls", derleyenler: W.J.Burns, D.T.DeCoster, İçinde: "Accounting and Its Behavioral Implications", s.370.

Kesin standartlar ve bunlara bağlı olarak hesaplanan kesin sapma rakkamları yerine görelî standartların ve sapmaların zaman içinde gelişmeyi, başarının artmasını sağlayacağı öne sürülmektedir(148). Geçmiş yılların sonuçlarının bir ortalama etrafında normal dağılım göstereceği ve bu dağılımın istatistiksel olarak uçlarına düşen sonuçların değerlemeye alınması önerisi, ortalama başarı düzeyinin yakınında gerçekleşen bir sonucun kontrol edilemeyen bir değişkenin etkisi ile ortaya çıkabileceği varsayımını içermektedir.

Kesin standartlar ve sapmalar yerine görelî standartlar ve sapmaların dağılımının kontrol sürecine temel olması önerisinin davranışsal etkileri konusunda herhangi bir ampirik çalışma bulunmamakla birlikte deneylenmesi gerekli bir sav olduğu kanısındayız.

Kontrol raporlarının bir iletişim aracı olduğu ve örgütün yönetsel basamakları arasında kararlara, güdülenmeye temel olacak bilgileri taşıdığına göre geleneksel kullanım biçimi ile modern kullanım biçimlerinin de farklı olması gerekmektedir. Geleneksel kontrol yönteminde davranışları ve güdülemeyi sağlayan üst yönetici olduğu varsayıldığından astlar hakkında bilginin üste doğru akması buna karşın üstten alta doğru emir ve komutların bilgi akışını sağlaması ilkesi uygulanır. Böyle bir ortamda sorumlu astlar kendi başarı düzeylerinden ya bilgi sahibi değildir ya da üstlerinin kendisini hesap sormak için çağırıldıklarında bilgi sahibi olurlar.

Oysa ki modern görüşte kişinin kendi kendine güdülenmesi gerçeği üzerinde önemle durulmaktadır. Becker ve Green kişinin

(148) A.g.k., s.371.

kendi başarı düzeyinin bilmesinin hem güdülemeyi olurlu kılacağını, buna karşın bilmemesinin moral bozukluğuna neden olacağını öne sürerek konuyu şöyle irdelemektedirler(149):

"İlk önce ve en önemli olarak her kişinin subjektif olarak başarı mı yoksa başarısızlık mı hissetmesi gerektiğini bilmesi zorunludur. Eğer sonuçlardan haberdar edilmezse belirli bir düzeye varmak için gösterdiği çabaların değış değmediğini bilmez. Bu durumda sonuçlar hakkında bilgi sahibi olmak olgusu kendi başına bir ödöl ya da ceza yerine geçmektedir. Eğer işğörenlere öğrenmeleri gereken bir görev verilmişse elde ettikleri sonuçlar hakkında bilgi verildiğinde öğrenme hızının arttığı görölmüştür. Bilgi verilmekten kaçınıldığında performans düşmüştür. Yani salt öğrenme hızı düşmemiş başarı düzeyi de düşmüştür. Başarı düzeyinin düşmesinin nedenini güdülenmenin bilgi akışının durması nedeni ile yok olmasında aramak gerekir, yoksa öğrenilen şeylerin unutulmasında değil.

Bilgi iletişiminin aksamaması yalnızca başarı düzeyini değil işğören moralini de olumsuz yönde etkiler. Leavitt ve Mueller'in yaptıkları bir araştırmanın bulgularına göre geri bildirim arttırıldığında yapılan işin doğru yapılması oranı da artmaktadır. Buna ek olarak geri bildirim hiç olmadığında beraberinde güvensizlik ve saldırganlık duygularını da getirmektedir".

Diğer güdüleyiciler bir yana bırakılırsa, başarı güdüsünün işlerlik kazanabilmesi için kişinin elde ettiği başarı düzeyini bilmesi zorunludur. Başarı güdüsünün ölçütü olan hırs düzeyinin artması ve böylelikle güdülenmenin gerçekleşmesi için kişinin önceden belirlediği hırs düzeyine erişmesi ya da yaklaş-

(149) Becker, S.D.Green Jn.; "Budgeting and Employee Behavior", s.381.

ması gerekmektedir. Hırs düzeyi ile ilgili açıklamamızda başarı-
nın hırs düzeyini arttırdığını belirtmiştik(150). Öyleyse başa-
rısızlıklar kadar başarılı sonuçları da içeren kontrol raporla-
rının kontrole konu olan kişilere iletilmesi ile başarı güdülen-
mesi olurlu kılınabilir.

Kişinin kendi başarı düzeyini bilmesi gerekliliğinin yanı
sıra raporlamanın nasıl zamanlanması gerektiği konusu üzerinde
de durulmuştur. Geleneksel muhasebe görüşünde muhasebe raporla-
rının dönem sonlarında ya da yılda bir hazırlanmasına karşın mo-
dern kontrol sistemlerinde bu uygulamanın yetersizliği ortaya
konmaktadır.

Konu ile ilgili olarak yapılan bir araştırmada performan-
sa ilişkin bilgilerin zamanlaması, işgören tatmini, başarı dü-
zeyleri, arasındaki ilişki araştırılmış ve aşağıdaki dört hipot-
tez test edilmiştir(151):

- i- Katılanların tavırları (ilgi düzeyleri ve tatmin olma
düzeyleri ile ölçülmektedir) direkt olarak performans
raporlarının sıklık derecesi ile ilgilidir.
- ii- Başarı ya da başarısızlığın derecesi direkt olarak
performans hakkındaki geri bildirim sıklığı ile il-
gilidir.
- iii- Katılanların ilgi ve tatmin düzeyleri (tavırları) di-
rekt olarak performans raporlarında belirtilen başarı
düzeyi ile ilgilidir.
- iv- Herhangi bir üç aylık dönemde katılanların hırs düzey-
leri bir önceki üç aylık döneme ilişkin performans ra-
porlarının belirttiği başarı düzeyine bağlı olarak
yükselmekte ve düşmektedir.

(150) Bkz.: s.101.

(151) Cook, D.M.; "The Effect of Frequency of Feedback on
Attitudes and Performance", s.234.

Araştırma bulguları istatistiksel olarak tüm hipotezlerin geçerli olduğunu ortaya koymaktadır. İlk iki hipotezin geçerliliğinin kabul edilmesi şu noktaları açıkça ortaya çıkarmaktadır.

- Gerek işgörenlerin tatmini ve gerekse daha yüksek başarıya güdülenmeleri için performans raporlarının kendilerine verilmesi zorunludur.

- Tatmin ve güdülenmenin artması için raporlar yılda bir değil mümkün olduğunca sık hazırlanıp dağıtılmalıdır.

Üçüncü ve dördüncü hipotezlerin geçerliliği ise bize kontrol raporlamasının hırs düzeylerini etkilediği gerçeğini ortaya koymaktadır. Bu sonuç ise Becker ve Green'in söz konusu ettiğimiz savlarını desteklemektedir.

Kontrola konu olan kişilerin kendi başarı düzeylerini bilmeleri, yani kontrol raporlarının yalnızca üstlerine değil kendilerine de gönderilmesi, bir yandan modern örgüt teorisinin örgüt amaçlarından birisi olan işgörenlerin iyiliği, tatmini koşulunu yerine getirirken öte yandan işgörenleri örgütün diğer amacı olan yüksek performansa güdülemesi yönünden olumlu katkıda bulunmaktadır. Söz konusu raporların yılda bir yerine daha sık hazırlanmaları da etki gücünü arttırmaktadır.

S O N U Ç

I- MODERN YAKLAŞIMIN KLASİK YAKLAŞIMDAN AYRILDIĞI YÖNLER

Klasik planlama-kontrol düzeninin temel hareket noktasının kârı maksimum kılmak için pasif ve tembel hitelikteki insan unsurunun faaliyetlerini üstten planlamak ve gerçekleştiren faaliyet sonuçlarının hedeflere uygunluğunu kontrol süreci ile sağlamak olduğunu belirtmek gerekir. Tembel ve pasif olan insan, üstleri tarafından yönlendirilmez ve kontrol edilmezse örgütün kâr amacına varamıyacağı düşünülmektedir. İnsanı örgütün hedeflerine doğru faaliyete geçirmek için onun ekonomik ihtiyaçlarına bağlı bir ödül-Ceza sistemi gerekli ve yeterlidir. Söz konusu türdeki kontrol düzenini, "kapalı sistem" olarak tanımlayabiliriz. İnsanın yalnızca ekonomik ihtiyaçlarından kaynaklanan bir güdü ile güdülenmesi, sistemin kapalı olarak çalışması için gereklidir.

Örgüt tek amaç boyutunda, yani kâr boyutunda, harekete geçirilip düzenlendiği için yönetimin en üstten en alta doğru basamaklaştırılması ve bu basamaklar aracılığı ile kontrol edilmesine çalışılır. Gerek bütçe ve gerekse standart maliyet sistemi basamaklardaki faaliyet yetkisini belirleyip sorumlulukları yükleme aracı olarak düşünülür. Kontrol sistemi hedeflerden sapan faaliyetleri üstlere bildirerek onların astlarını yeniden yönlendirmelerini sağlayacaktır. Gerek ilk planlama aşamasında ve gerekse istenilmeyen faaliyetleri düzeltmede üstlerin astları üzerinde kullandıkları etki gücü ekonomik ödül ve ceza yönteminin işlerliğine bağlıdır. Eğer kişiler hedeflere varmak için çalışırlarsa bu onların ekonomik kazanç elde etmek ya da ekonomik kazançtan yoksun kalmamak için yaptıkları bir eylemdir.

Öyleyse, astların davranışlarını planlamak ve kontrol etmek için onların belirli hedefler doğrultusunda güdülenebileceğini varsaymak zorundayız.

Modern planlama-kontrol sistemlerinin düzenlenebilmesi için ise klasik görüşün varsayımları eksik kalmaktadır. Özellikle örgütün bir tek kâr amacı olduğu varsayımını kaldırmamız gerekir. Ekonomik örgütler için temelde iki amaç belirlenmektedir: a) kâr etmek, b) işgörenlerin tatminini, mutluluğunu sağlamak.

Söz konusu her iki amaç da işgörenin psiko-sosyal özelliklerine bağlı olarak gerçekleştirilebilir. Tezimizin başında da yönetimin uygulayacağı tüm yöntemlerin etkinliğinin insan davranış özelliklerinden etkilendiğini belirtmiştik. Klasik teoriye bağlı planlama-kontrol sistemlerinin etkinlikleri salt kârı çoğaltması açısından değerlendirilir. Fakat planlama-kontrol sisteminin sağladığı bilgilerin kâra doğru güdülemedeki rolü çok basite indirgenmiş, eksik, hatta yanlış bir güdüleme modeli üzerine kurulmuştur. Bunun yanı sıra güdüleme amacıyla yönetimin kullandığı yöntemlerin işgörenlerin, morali, iş tatmini üzerindeki genellikle olumsuz olan etkileri gözönüne alınmamaktadır.

Modern yaklaşımın genel planda klasik yaklaşımdan ayrıldığı noktalar örgütü bir sistem olarak görüp birden çok amaç tanımlaması ve insan davranışları konusunda öngördüğü güdüleme modelidir. Beklentiler teorisi açısından her iki yaklaşımı inceleyip aralarındaki farkı görebiliriz.

Klasik teoride kişinin standart ve bütçe hedeflerine yani birinci düzey sonuçlara varmayı tercih etmesi güdülemeyi

kendiliğinden yaratacaktır. Güdülenme ise doğrudan eylemi yaratır. Bu modelde davranışın (çalışmanın) istenilen sonucu yaratıp yaratmayacağı konusunda kişisel beklentiler(B_{ij}) güdülenme üzerinde etki yapmaz, ya da beklenti düzeyi herkesde, her zaman (+ 1) değer taşıır. Söz konusu ifade klasik teorilerde ağıltca ortaya konulmaktadır. Fakat modeli beklentiler teorisi çerçevesi içinde irdelediğimizde varsayımın zımın olarak yapıldığını görebiliriz.

Birinci düzey sonuçlarının tercih edilirligi ise ikinci düzey sonuçlarının (dl-ceza) tercih edilirligi ile birinci ve ikinci düzey sonuçları arasındaki neden-sonuç ilişkisi konusunda kişisel beklentilere bağlıdır. Klasik teoride dl-ceza sistemi ekonomik olarak tanımlanmıştır. Çünkü kişi ekonomik olarak güdülenir varsayımı yapılmaktadır. Diğer bir deyişle kişinin çalışmayı tercih etmesi için ekonomik ödüllendirme yeterlidir. Hedeflere varma ile ödüllendirilme arasında bağın kurulabileceği, yani böyle bir bağın var olduğu yine zımın olarak kabul edilmekte ve kişisel algılamaların bu konuda etki yapmayacağı varsayılmaktadır ($A_{jk} = + 1$). Bu varsayımın yapılabilmesi için kişinin tam rasyonel olduğu ve iki düzey sonuçları arasındaki ilişkiyi başka hiç bir etki altında kalmaksızın algılayabileceğinin varsayılması gerekmektedir.

Konuyu standart maliyet ve bütçe sistemi açısından ele alırsak, bütçe ve maliyet hedefleri çalışma hızını, temposunu ve düzeyini belirlemektedir. Sorumlu kişilerin bu hedeflere varmamak gibi kişisel beklentileri yoktur. Diğer bir deyişle kişisel tahminler ve psikolojik durum kişiyi davranışta bulunmamak gibi bir karara götürmez. Hedefler en ideal durumu bile yansıtırsa (ki kârın enoklaştırılması için bu zorunludur) iş göre-

nin bu hedefe varmak için çaba göstereceği kabul edilir. Fakat çok yüksek hedeflere varmak için gösterilecek çaba başarı düzeyine bağlı ekonomik ödülün var olması ile geçerlilik kazanacaktır. Eğer ekonomik ödül yeterli düzeyde ise kişi en üst düzeyde çabayı gösterecektir. Çabanın ödülü getirip getirmeyeceği konusunda da kişisel vargı ve tahmin olmadığından, bütçe ve standart maliyet sistemine bağlı güdüleme süreci işyecektir.

Modern yaklaşımda ise güdülenmenin salt ekonomik ihtiyaçlara bağlı ödül sisteminin çalışması ile elde edilemeyeceği öne sürülmektedir. Maslow'un ihtiyaçlar sınıflamasından hareket edildiğinde, kişilerin farklı ihtiyaç düzeylerinde olması ve tek bir kişinin aynı zaman süresi içinde birden çok ihtiyacını tatmine yönelmesi nedeni ile birinci düzey sonuçlarına varılması (bütçe hedeflerine varılması) birden fazla ikinci düzey sonucunu ortaya çıkartmaktadır (örneğin ekonomik ödülün yanı sıra yorgunluk ve iş arkadaşlarının kınaması). Bir tek birinci düzey sonucunun ortaya çıkarttığı çok sayıdaki ikinci düzey sonuçlarının tercih edilebilirlikleri değişik olduğundan (bazılarının tercih edilebilirlikleri olumlu, bazılarının olumsuz), toplam güdüleyici etkileri birbirlerine oranla ağırlıklarına bağlı kalacaktır. Güdülenmeyi etkileyen diğer unsurlar ise birinci ve ikinci düzey sonuçlarının elde edilebilirlikleri konusundaki kişisel beklentilerdir. Klasik modelin hiç ele almadığı bu değişkenler kanımızca modern planlama-kontrol sistemlerinin özünde önemli bir yer tutmaktadır.

Beklentilerin güdülemedeki etkilerini iki yönlü ele alabiliriz. Ekonomik, güvenlik ve bazı statü ihtiyaçlarını araç olarak kullanan örgütsel ödül sisteminin işlerliğini sağlamaları ilk bakış açısını oluşturur. İkinci bakış açısı ise dışsal güdüleyicilere bağlı olmaksızın başarıma ihtiyacına bağlı

güdüleme sistemi üzerindeki etkisinin irdelenmesidir. Nitekim bizim de ele aldığımız bazı inceleme ve araştırmalar konunun daha çok bu ikinci yanına ağırlık vermişlerdir.

Klasik yaklaşımdan farklı olarak modern yaklaşımclar kişinin pasif olmadığını ve çevresi, iş ortamı ile etkileşim içinde bulunduğunu öne sürerek bu aktif, başarıya ihtiyacı içinde olan insanın özelliklerinin planlama-kontrol sisteminin güdüleyici yönünü oluşturabileceğini öne sürmektedirler.

Modern yaklaşımın ele aldığı diğer bir pozitif güdüleyici unsur da katılımlı bütçeleme ve standart maliyet uygulamasıdır. Katılım, astların yönetim kararlarında etkili olmalarını öngördüğünden klasik teörinin üstten asta yetki ve sorumluluk dağıtma ilkesine aykırı düşmektedir.

Söz konusu savların ışığında modern planlama-kontrol sistemlerinin geliştirilmesine ilişkin önerileri bir arada görmekte yarar vardır kanısındayız.

II- MODERN PLANLAMA-KONTROL SİSTEMLERİ ÜZERİNE ÖNERİLER

Planlama-kontrol aracı olarak bütçe ve standart maliyet sistemlerinin düzenlenmesinde ve uygulanmasında dikkat edilmesi gereken özellikleri iki ana bölümde toplayabiliriz: a) Klasik yaklaşımın ödül-ceza sistemi ile bütünleşik planlama-kontrol düzeninde yapılabilecek değişiklikler ve b) planlama-kontrol düzenine modern yaklaşımın önerileri.

Bütçe ve standart maliyet sistemleri her iki yaklaşımın da kullandığı araçlar olduğundan kullanılma biçimleri ve felsefesine bağlı olarak farklı davranışsal etkileri olacaktır. Modern planlama-kontrol sistemleri diye adlandırdığımız yaklaşım

klasik yöntemleri tümü ile yok eden, onun yerini alan bir yöntem olarak ele alınmamalıdır. Klasik yöntemlerde yapılacak değişiklikler bu yöntemlerin davranışsal açıdan daha sağlıklı olarak kullanılma olanağını yaratabilir. Modern yaklaşımın bu yöntemlere ek olarak önerdiği yöntemlerle birlikte gerek bütçeler ve gerekse standart maliyet sistemleri uygulamada yeni boyutlar kazanabilir.

Klasik modelde yapılacak değişiklikler için şu noktaları gözönüne almak gerekecektir:

- Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin bir başka aracı olarak kullanılmamasına özen gösterilmelidir. Baskı, ödül ceza sistemini içerdiği sürece güdüleyici olmaktan çok işgörenin sisteme karşıt tavırlar takınmasını yaratacaktır.
- Gerek planlama ve gerekse kontrol aşamalarının güdüleyici fonksiyon görebilmesi için planlama ve kontrole konu olan kişilerin farklı ihtiyaç düzeylerine göre farklı güdüleyici unsurlar kullanmak gerekecektir. Her işgören için ayrı ayrı kontrol ve güdüleme söz konusu olamayacağından, yönetim basamaklarına ve bu basamaklardaki kişilerin ortak ihtiyaç düzeylerine uygun güdüleyici yöntemler araştırılmalıdır. Kanımızca alt, orta ve üst basamak yöneticileri için ortak güdüleyicilerin var olup olmadığının araştırılması zorunludur. Teorik olarak üst düzey yöneticilerinin ekonomik, güvenlik ve sosyal ihtiyaçlarının tatmin edilmiş olduğu söylenebilir. Buna karşın söz konusu ihtiyaçların alt basamak yöneticileri ve işgörenleri için daha etkili güdüleyiciler olması olasılığı yüksektir.

Yönetim basamaklarındaki ortak ihtiyaç düzeylerinin belirlenebilmesi uygulanacak güdüleme modelinin seçimini de kolaylaştırabilir. İhtiyaçların genellikle ekonomik ve güvenlik ihtiyaçları düzeyinde yoğunlaştığı yönetim basamaklarında söz konusu ihtiyaçların tatmini-ne yönelik ödül-ceza sistemi kontrol sürecine temel olabilir.

- Bütçe ve standart maliyet sistemlerinin sorumluluk alanlarını ve yalnızca sorumluluk alanlarında kontrol edilebilecek unsurları içermesi gerek güdüleme ve gerekse iş tatmini açılarından önemlidir. Böylelikle kontrole konu olan kişilerin hedeflere varılabilirlik konusundaki beklentileri ve algılamaları somutlaşacaktır. Ekonomik ve güvenlik ihtiyaçlarına bağlı güdüleme sistemi uygulandığı durumlarda sisteme gerekli verileri sağlayan bütçe ve standart maliyet sisteminin somut, kontrol edilebilir unsurlardan oluşması birinci ve ikinci düzey sonuçları arasındaki beklentiler ilişkisini de somutlaştıracaktır.

Hedeflerin somutlaştırılmadığı, ya da işgörenlerin gözünde somut olmadığında, ödül ve ceza da bu soyut, kontrol edilemez hedeflere bağlı olduğunda, kontrol edilen kişilerin güdülenmesi beklenemez. Aksine, işgörenin sistemin tutarsızlığına karşı tavırlar alması ve iş tatminsizliklerinin doğması doğal karşılanmalıdır.

- Dışsal güdülevicilerin işlerlik kazanabilmesi için muhasebe bölümlerinin hazırladıkları kontrol raporlarının faaliyet başarısı konusundaki bilgileri yalnızca alt basamaklardan üst basamaklara doğru iletmesi yeter-

li değildir. Bu raporların aynı zamanda, hatta öncelikle kontrole konu olan kişilerin kendilerine de iletilmesi zorunludur.

- Dışsal güdüleyiciler açısından bu uygulama hem birinci düzey sonuçlarına varılabilirlik konusundaki algılamaları ve beklentileri, hem de elde edilen birinci düzey sonuçlarının ikinci düzey sonuçlarını yaratıp yaratmayacağı konusundaki beklentileri etkileyecektir. Böylelikle kişi hangi hedefe vardığını (ya da varamadığını) gördüğü gibi, bu hedeflere vardığı için nasıl ödüllendirildiğini (ya da ödüllendirilmediğini) somut olarak görebilecektir. Kontrol raporlarının en kısa zaman aralıkları ile iletilmesi sürekli geri bildirimi sağlayacağından yukarıda sözünü ettiğimiz güdülenme sürecinin etkisini sürekli kılacaktır.
- Bütçe ve maliyet hedeflerinin çok yüksek (klasik görüşün deyimiyle ideal) düzeyde olması bu hedeflere varılabilirlik konusundaki beklentileri azaltacağından güdülenme olumsuz yönde etkilenecektir. Sürekli başarısızlık nedeni ile cezalandırılma (ya da ödüllendirilmeme) durumu söz konusu olursa işden tatminsizlik, olumsuz tavırlar, sisteme karşıt davranışlar ortaya çıkabilir. Öte yandan hedeflerin çok düşük düzeylerde belirlenmesi hernekağer varılabilirliği ve beklentileri arttırmakta ve iş tatminsizliğini ortadan kaldırmaktaysa da örgütün biçimsel kâr amacı ile özdeşleşmemektedir.

Planlama-kontrol sistemlerinin modern ilkeler ve varsayımlar altında uygulanması konusunda önerileri

şöyle özetleyebiliriz:

- Modern yaklaşımın en önemli yanı dışsal güdüleyiciler olan ödöl-ceza sisteminin etkisinin geçici olduğu ve yaratabileceği olumlu güdüleme yanında olumsuz yan etkilerinin iş tatminsizliklerine yol açabileceği konusundaki savıdır. Yapılan araştırmaların bulguları bütçe ve standart maliyet sistemini ödöl-ceza sistemine bağlamadan salt kişinin kendi kendini planlaması (hırs düzeyini belirlemesi) ve kontrol etmesi için bir araç olarak kullanmanın mümkün olduğunu göstermektedir. Planlama-kontrol sisteminin bu yönde kullanılması olumsuz yan etkiler yaratmaması açısından da örgütün amaçları ile özdeşleşmektedir.

Özümlenmiş güdüler içinde en çok üzerinde durulan başarıma güdüsüdür. Başarıma ihtiyacının kişiyi hedeflere varmak için güdüleyeceği savının farklı kültürlerde denemesi gerekliliğinin bu arada gözden kaçırılmaması gerekmektedir.

- Başarıma güdüsü üzerine yapılmış araştırmalar bütçe ve maliyet hedeflerinin çok düşük veya çok yüksek tutulmalarının güdülenmeyi olumsuz yönde etkilediğini ortaya koymaktadır. Günümüze kadar başarıma güdüsünün işlerliğini sağlayan hırs düzeyi belirlenme süreci üzerine yöntemlerin geliştirilmediğini görüyoruz. Bu nedenle de başarı güdülemesinin uygulamada bazı sorunlar doğuracağı beklenebilir.
- Kontrol edilebilirlik özelliği başarı güdüsüne bağlı güdülenme sürecinin de önemli bir etkeni sayılmalı-

dır. Başarı güdüsünün işlerlik kazanabilmesi için kişinin kendi gücü ve yeteneğini somut ve belirgin hedeflere karşı sınaması gerekir. Gerek sorumluluk muhasebesi ve gerekse kontrol edilebilirlik özellikleri söz konusu somut hedefleri sağlayacaktır.

- Bütçe ve maliyet hedeflerinin belirlenmesi sürecine üstlerin katılmasının güdüleyici rol oynayacağı öne sürülebilir. Katılım, özellikle grup bütünlüğünün güçlü olduğu durumlarda güdüleyici etki yapabilir. Böylelikle hırs düzeyleri bireysel olarak değil grup olarak belirlenmiş olacaktır. Grup normlarına uyuma, gruptan kopmama, grubun beğenisini kazanma ihtiyaçları bireyleri ortak hedeflere varmak için güdüleyebilir. Katılımın her zaman hedeflere varmak için güdülenmeyi yaratmadığının da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Grubun ortak davranışı amaçlanan yöne doğru kaydırılmadığı durumlarda ortak güç işi yavaşlatmak, ya da örgütsel boşluk yaratmak gibi amaçlara da yönelebilir.

- Klasik modelin baskı aracı olan bütçe ve standart maliyet sisteminden katılımlı, başarıma güdüsüne yönelik modern yöntemlere geçiş aşaması kanımızca en kritik aşamayı oluşturacaktır. Bütçeler ve standart maliyetlerin birer araç olduğunun ve kullanım felsefesine bağlı olarak işgörenler tarafından farklı biçimlerde algılanabileceğinin gözden kaçırılmaması gerekir. Bütçeleri baskı unsuru ve ödül-ceza sisteminin işletme mekanizması olarak algılayan kişilerin modern uygulamaları da kuşku ile karşılaması doğal olacaktır.

Planlama-kontrol amaçlı bütçe ve standart maliyet sistemlerinin klasik örgüt teorisinin varsayımları altında davranışsal boyutlarını ortaya koymaya çalıştık. Klasik yöntemlerin zımnî varsayımlarının gerçekçi olmaması nedeni ile kişileri güdülemede eksik kaldığını ve bunun yanı sıra olumsuz yan etkilerinin olabileceğini belirledik.

Modern planlama-kontrol sistemlerinin ise güdüleyici ve iş tatminini sağlayan yeni görüşler ve varsayımlar altında hangi yönlerde geliştirilebileceğini irdeledik.

Kanımızca insanın psiko-sosyal özellikleri konusundaki yeni bulgular bizi gelecekte davranışlara etkisi açısından daha sağlıklı planlama-kontrol sistemlerine götürecektir.

Konu, daha çok yakın zamanlara kadar incelenmemiş olmasına karşın son yıllarda üzerinde en çok durulan bir ilgi alanını oluşturmaktadır. Gelecekte davranış bilimcileri, işletme bilimcileri ve muhasebecilerin ortaklaşa çalışmaları ile yeni boyutların ortaya çıkacağına inanıyoruz.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ALBANESE, Robert : Management Toward Accountability and Performance; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1975.
- ANTHONY, Robert N. : Cost Concepts For Control; Derleyen: L.S. Rosen, İçinde: "Topics in Manegerial Accounting", A.G.K., s:111-117
- ANTHONY, Robert N. : Management Accounting; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1964.
- ANTHONY, Robert N. : Yönetim Kontrol Sistemlerinin Özellikleri; (Çeviren: Sinan Bozok), ESADER, CiltVIII, Sayı 2.
- ANTHONY Robert N.,
Glenn A. WELSCH : Fundamentals of Management Accounting; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1974.
- ANTHONY, Robert N.,
John DEARDEN, Richard
F. VANCIL : Management Control Systems; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1965.
- ANTON, Hector R.,
Peter A. FIRMIN : Contemporary Issues In Cost Accounting; Houghton Mifflin Company, Boston, 1966.
- ARGYRIS, Chris : Human Problems With Budgets; Reprints From "Harward Business Review", Control Series, Part I, Tarihsiz.
- AŞKUN, İnal Cem : Organizasyon Teorileri; EİTİA Yayınları, No: 95, Bağnur Matbaası, Ankara, 1972.

- BECKER, Selwyn, David
GREEN Jr. : Budgeting And Employee Behavior; Derleyen:
A. RAPPAPORT, İçinde: "Information For
Decision Making", A.g.k., s:373-383.
- BECKER, Selwyn, David
GREEN Jr. : Budgeting And Employee Behavior: A Rejoin-
der To A Reply; Derleyen: A. RAPPAPORT,
İçinde: "Information For Decision Making",
A.g.k., s: 392-394.
- BECKETT, John A. : A Study Of The Principles Of Allocating
Costs; Derleyenler: H. R. ANTON, P. A.
FIRMIN, İçinde: " Contemporary Issues In
Cost Accounting", A.g.k., s: 31-39.
- BENNINGER, Lawrence J: Standart Costs; Derleyen Sidney DAVIDSON,
İçinde: "Handbook Of Modern Accounting",
A.g.k., Bölüm 39.
- BENSTON, George J. : The Role Of The Firms Accounting System
For Motivation; Derleyenler: W. J. BURNS,
D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accounting and
Its Behavioral Implications", A.g.k.,
s: 161-172.
- BERLYNE, D. E. : A Decade Of Motivation Theory; Derleyenler:
L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT, İçinde:
"Readings In Organizational Behavior and
Human Performance", A.g.k., s: 101-104.
- BIERMAN Jr., Harold,
Allan R. DREBIN : Manegerial Accounting; The Macmillan
Company, New York, 1968.

- BRAYFIELD, Arthur A.
- Walther H. CROCKET : Employee Attitudes and Employee Behavior; Derleyenler: V. H. VROOM, E. L. DECI, İçinde: "Management and Motivation", A.g.k., s:
- BROWN , Douglas J. : The Human Nature Of Organizations; AMACOM, New York, 1973.
- BURNS Jr., William
J., Don T. DeCOSTER : Accounting And Its Behavioral Implications; McGraw-Hill Book Company, New York, 1969.
- CAPLAN, Edwin H. : Management Accounting And Behavioral Science; Addison-Wesley Publishing Company, Reading, Massachusetts, 1971.
- CAPLAN, Edwin H. : Behavioral Assumptions Of Management Accounting - Report Of A Field Study; Derleyen: L. S. ROSEN, İçinde: "Topics in Managerial Accounting", A.g.k., s:65-80.
- CEMALCILAR, İlhan,
İ. C. AŞKUN, D. BAYAR, Ş. ÖZ-ALP : İşletmecilik Bilgisi; Eskişehir İTİA Yayınları, Ankara, 1974.
- CEMALCILAR, Özgül : Gencl Muhasebe, Teori ve Uygulama; Eskişehir İTİA Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.
- CHAPMAN, Dwight W.,
John VOLKMAN : A Social Determinant Of The Level Of Aspiration; Derleyenler: E. E. MACCOBY, T. M. NEWCOMB, E. L. HARTLEY, İçinde: "Readings In Social Psychology", A.g.k., s: 197-211.

- COCH, Lester, John
R. P. FRENCH Jr. : Overcoming Resistance To Change; Derleyenler: E. E. MACCOBY, T. M. NEWCOMB, E. L. HARTLEY, İçinde: "Readings In Social Psychology", A.g.k., s: 233-250.
- COOK, Doris M : The Effect Of Frequency Of Feedback On Attitudes and Performance; Derleyenler: W. J. BURNS Jr., D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accounting and Its Behavioral Implications", A.g.k., s: 233-244.
- CUMMINGS L. L.,
W. E. SCOTT : Readings In Organizational Behavior And Human Performance; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1969.
- CYERT, Richard M.,
James G. MARCH : A Behavioral Theory Of The Firm; Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1963.
- DAVIDSON, Sidney : Handbook Of Modern Accounting; McGraw-Hill Book Company, New York, 1970.
- DeCOSTER, Don T.,
John P. FERTAKIS : Budget-Induced Pressure And Its Relationship To Supervisory Behavior; Derleyenler: W. J. BURNS, D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accounting And Its Behavioral Implications" A.g.k., s: 357-368.
- DİLBER, Mustafa : Yönetmel ve Örgütsel Etkililiğe Davranışsal Yaklaşım; Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1976.

- EMERY, James C. : Organizational Planning And Control Systems; The Macmillan Company, Collier-Macmillan Ltd., London, 1969.
- ERTUNA, İbrahim Özer : Maliyet Muhasebesi; Boğaziçi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1974.
- ETZIONI, Amitai : Modern Organizations; Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1964.
- FERRERA, William A. : Responsibility Accounting - A Basic Control Concept; Derleyen: W. A. THOMAS, İçinde: "Readings in Cost Accounting and Control", A.g.k., s: 152-163.
- FILLEY, Alan C.,
Robert J. HOUSE : Managerial Process and Organizational Behavior; Scott, Foresman and Company, Glenview, Illinois, 1969.
- GALBRIGHT, Jay,
L. L. CUMMINGS : An Empirical Investigation Of The Motivational Determinants of Task Performance: Interactive Effects Between Instrumentality-Valence and Motivation-Ability; Derleyenler: L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT, İçinde: "Readings in Organizational Behavior and Human Performance", A.g.k., s:198.
- GEORGE Jr., Claude S.: The History Of Management Thought; Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1968.
- GOLMBIEWSKI, R. T. : Accountancy As A Function of Organization Theory; Derleyenler: W. J. Burns Jr., D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accounting and Its Behavioral Implications", A.g.k., s:149-160.

- GORDON, M. J. : Toward A Theory Of Responsibility Accounting Systems; Derleyenler: W. J. BURNS Jr., D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accounting And Its Behavioral Implications", A.g.k., s:143-148.
- GORDON, Myron J. : Cost Allocations and The Design Of Accounting Systems For Control; Derleyenler: H. R. ANTON, P. A. FIRMIN, İçinde: "Contemporary Issues In Cost Accounting", A.g.k., s: 176-191.
- HICKS, Herbert G. : Ürgütlerin Yönetimi: Sistemler ve Beşeri Kaynaklar Açısından; Cilt I, (Çevirenler: O. TEKOK, B. AYTEK, B. BUMİN, San Matbaası, Ankara, 1975.
- HOFSTEDE, G. H. : The Game Of Budget Control; Koninklijke Van Gorcum and Company, N. V., Assen, 1968.
- HOMANS, George Caspar: Group Factors In Worker Productivity; Derleyenler: E. E. MACCOBY, T. M. NEWCOMB, E. L. HARTLEY, İçinde: "Readings In Social Psychology", A.g.k., s: 583-595.
- HORNGREN, Charles T. : Cost Accounting, A Managerial Emphasis; Prentice-hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, Üçüncü Baskı, 1972.
- HORNGREN, Charles T. : Motivation And Coordination In Management Control Systems; Derleyen: L. S. ROSEN, İçinde: "Topics In Managerial Accounting", A.g.k., s: 118-123.
- HOUSE, Robert J.,
H. Jack SHAPIRO,
Mahmoud A. WAHBA : Expectancy Theory As A Predictor Of Work Behavior And Attitude: A Re-evaluation of Empirical Evidence; Decision Sciences, Vol. 5, No. 3, July 1974.

JOHNSON, Richard A.,

Fremont E. KAST,

James E. ROSENZWEIG : The Theory and Management Of Systems;
McGraw-Hill Book Company, New York, 1973.

KAST, Fremont E.,

James E. ROSENZWEIG : Organization and Management, A Systems
Approach; McGraw-hill Book Company,
New York, İkinci Baskı, 1974.

KATZ, Daniel

: Motivational Basis Of Organizational
Behavior; Derleyenler: L. L. CUMMINGS,
W. E. SCOTT, İçinde: "Readings In Organi-
zational Behavior And Human Performance",
A.g.k., s: 264-267.

KATZ, Daniel,

Robert L. KAHN

: The Social Psychology Of Organizations;
John Wiley And Sons, Inc., New York, 1966.

KELLY, Joe

: Organizational Behavior; Richard D. Irwin,
Inc., Homewood, Illinois, İkinci Baskı, 1974.

KOONTZ, Harold

: Management Control: A Suggested Formula-
tion of Principles; Derleyen: W. A. Thomas,
İçinde: "Readings In Cost Accounting And
Control", A.g.k., s: 111-123.

KOONTZ, Harold,

Cyril O'DONNELL

: Principles Of Management; McGraw Hill Book
Company, New York, Dördüncü Baskı, 1968.

KRECH, David, Ric-

hard S. CRUTCHFIELD

: Elements Of Psychology; Alfred A. Knopf,
New York, 1958.

KRECH, D., R. S.

CRUTCHFIELD, E. L.

BALLACHEY

: Individual In Society; McGraw-Hill Book
Company, New York, 1962.

- LAWYER, Edward E. III,
Lyman W. PORTER : The Effect Of Performance Of Job Satisfac-
tion; Derleyenler: L. L. CUMMINGS, W. E.
SCOTT, İçinde: "Readings In Organiza-
tional Behavior And Human Performance",
A.g.k., s: 283-289.
- LAY, Chester F. : The Functional Cycles Of Accounting And
Management; Derleyen: W. A. Thomas,
İçinde: "Readings In Cost Accounting And
Control", A.g.k., s: 16-23.
- LEARNET, E. P., C.R.
CHRISTENSEN, K. R.
ANDREWS, W. D. GUTH : The Accomplishment Of Purpose: Organiza-
tional Processes And Behavior; Derleyen-
ler: R. N. ANTHONY, J. DEARDEN, R. F.
VANCIL, İçinde: "Management Control Systems"
A.g.k., s:
- LEAVITT, Harold J. : Managerial Psychology; The University Of
Chicago Press, İkinci Baskı, 1969.
- LEAVITT, Harold J. : Unhuman Organizations; Derleyenler: V. H.
VROOM, E. L. DECI, İçinde: "Management And
Motivation", A.g.k., s: 337-346.
- LEMKE, B. C., James
Don EDWARDS : Administrative Control And Executive Ac-
tion; Charles E. Merrill Books Inc.,
Columbus, Ohio, 1961.
- LEWIN, Kurt : Group Decision And Social Change; Derleyen-
ler: E. E. MACCOBY, T. M. NEWCOMB, E. L.
HARTLEY, İçinde: "Readings In Social
Psychology", A.g.k., s: 281-290.

- LIKERT, Rensis, Stanley E. SEASHORE : Making Cost Control Work; Derleyenler: L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT, İçinde: "Organizational Behavior And Human Performance", A.g.k., s: 680-692.
- LORSCH, Jay W., Paul R. LAWRENCE : Studies In Organizational Design; Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1970.
- MACCOBY, E. E., T. M. NEWCOMB, E. L. HARTLEY : Readings In Social Psychology; Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York, Üçüncü Baskı, 1958.
- MARCH, James G., Herbert A. SIMON : Organizations, John Wiley And Sons, Inc., New York, 1958.
- MASLOW, A. H. : A Theory Of Human Motivation; Derleyenler: V. H. VROOM, E. L. DECI, İçinde: "Management And Motivation", A. g.k., s: 27-41.
- McFARLAND, Walter B. : Concepts For Management Accounting; National Association Of Accountants, New York 1966.
- McFARLAND, Walter B. : How Standart Costs Are Being Used Today For Control, Budgeting, Pricing: A Survey; Derleyenler: B. C. LEMKE, J. D. EDWARDS, İçinde: "Administrative Control And Executive Action", A.g.k., s: 491-500.
- McGREGOR, Douglas : The Human Side Of Enterprise; McGraw-Hill Book Company, New York, 1960.

- McKEACHIE, Wilbert J.
Charlot L. DOYLE : Psychology, The Short Course; Addison-Wes-
ley Publishing Company, Reading, Massa-
chusetts, 1972.
- MEYER, Herbert H.,
Emmanuel KAY, John P.
FRENCH : Split Roles In Performance Appraisal;
Derleyenler: L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT,
İçinde: "Organizational Behavior And Human
Performance", A.g.k., s: 714-721.
- MILES Raymond E.,
Roger C. VERGIN : Behavioral Properties Of Variance Controls;
California Management Review, Vol VII,
No: 3, 1966.
- National Associa-
tion Of Accountants : Standart Costs And Variance Analysis;
National Association Of Accountants, New
York, 1974.
- NETTEN, E. W. : Responsibility Accounting For Better Mana-
gement; Derleyenler: H. R. ANTON, P. A.
FIRMIN, İçinde: "Contemporary Issues In
Cost Accounting", A.g.k., s: 192-200.
- PARSONS, Talcot : Structure And Process In Modern Societies;
The Free Press, Glencoe, Illinois, 1960.
- PUGH, D. S. : Modern Organization Theory: A Psycholo-
gical and Sociological Study; Derleyenler:
L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT, İçinde: "Rea-
dings In Organizational Behavior And Human
Performance", A.g.k., s: 24-41.

- PRESTHUS, Robert V. : Toward A Theory Of Organizational Behavior;
Derleyenler: B. C. LEMKE, J. D. EDWARDS,
İçinde: "Administrative Control And Execu-
tive Action", A.g.k., s: 133-150.
- RAPPAPORT, Alfred : Information For Decision Making; Prentice
-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey,
1970.
- RIDGEWAY, V. F. : Dysfunctional Consequences Of Performance
Measurements; Derleyen: L. S. ROSEN,
İçinde: "Topics In Managerial Accounting",
A.g.k., s: 256-262.
- ROSEN, L. S. : Topics In Managerial Accounting; McGraw-
Hill Book Company Of Canada Ltd., Toronto,
1970.
- ROSEN, L. S.,
R. E. SCHNECK : Some Behavioral Consequences Of Accounting
Measurement Systems; Derleyenler: W.J.
BURNS Jr., D. T. DeCOSTER, İçinde: "Accoun-
ting And Its Behavioral Implications"
A.g.k., s: 173-180.
- ROSS, Ian C.,
Alvin ZANDER : Need Satisfactions and Employee Turnover;
Derleyenler: V. H. VROOM, E. L. DECI,
İçinde: "Management And Motivation", A.g.k.,
s: 61-71.
- SCHEIN, Edgar H. : Örgütsel Psikoloji; (Çevirenler: Aylin SAĞ-
TÜR, Şan ÖZ-ALP), Eskişehir İTİA Yayınları,
No: 167, EİTİA Basımevi, Eskişehir, 1976.
- SCOTT, William G. : Organization Theory: An Overview And An
Appraisal; Derleyenler: F.K. SKOUSEN, B.E.

NEEDLES Jr., İçinde: "Contemporary Thought In Accounting And Organizational Control", A.g.k., s: 3-26.

SEILER, John A. : Systems Analysis In Organizational Behavior; Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1967.

SIMON, Herbert A. : Comments On The Theory Of Organizations; Derleyenler: B. C. LEMKE, J. D. EDWARDS, İçinde: "Administrative Control And Executive Action", A.g.k., s: 124-133.

SKOUSEN, Fred K.,
Belverd E NEEDLES Jr.: Contemporary Thought In Accounting And Organizational Control; Dickinson Publishing Company, Inc., Encinio, California, 1973.

SORD, B. H.,
G. A. WELSCH : Business Budgeting; Controllership Foundation Inc., New York, 1958.

STEDRY, A. C. : Budget Control And Cost Behavior; Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1960.

STEDRY A. C. : Budgeting And Employee Behavior: A Reply; Derleyenler: A. RAPPAPORT, İçinde: "Information For Decision Making", A.g.k., s: 384-391.

TANNENBAUM, Arnold S.: Control In Organizations: Individual Adjustment And Organizational Performance; Derleyenler: L. L. CUMMINGS, W. E. SCOTT, İçinde: "Organizational Behavior And Human Performance", A.g.k., s: 667-679.

- TAYLOR, Frederick W. : The Principles Of Scientific Management;
Derleyenler: V. H. VROOM, E. L. DECI,
İçinde: "Management And Motivation",
A.g.k., s: 295-301.
- TELİHEN, Osman : Motivasyon Teorileri İçinde Başarma Gü-
düsünün Yeri ve Önemi; ESADER, Cilt XIV,
Sayı 1, Ocak 1978, s: 31-46.
- TERRIL, William A.,
A. W. PATRICK : Cost Accounting For Management; Holt,
Rinehart and Winston, Inc., New York, 1965.
- THOMAS Jr., William : Readings In Cost Accounting And Control;
South-Western Publishing Company, Cincin-
nati, Üçüncü Baskı, 1958.
- THOMPSON, James D. : Organizations In Action; McGraw-Hill Book
Company, New York, 1967.
- VROOM, Victor H. : Work And Motivation; John Wiley and Sons
Ltd., New York, 1964.
- VROOM, Victor H. : The Nature Of The Relationship Between
Motivation And Performance; Derleyenler:
V. H. VROOM, E. L. DECI, İçinde: " Manage-
ment And Motivation", A.g.k., s: 229-235.
- VROOM, Victor H.,
Edward L. DECI : Management And Motivation; Penguin Books,
Ltd., Harmondsworth, Middlesex, 1972.
- WELSCH, Glenn A. : Budgeting Profit Planning And Control;
Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs,
New Jersey, Üçüncü Baskı, 1971.
- ZANNETOS, Zenon S. : Some Thoughts On The Internal Control Sys-
tems Of The Firm; Derleyen: W. A. THOMAS,
İçinde: "Readings In Cost Accounting And
Control", A.g.k., s: 2-15.