

## İŞLETME KARARLARINDA MUHASEBENİN ROLÜ VE BAZI ÖRNEKLER

Yazan: **James L. GIBSON** (\*)

Çeviren: **İnal Cem AŞKUN - Şan ÖZ-ALP**  
İşletme Kürsüsü Asistanları

Bu makale sevk - idarenin karar verme ameliyesinde muhasebenin kullanılışı ile ilgili olarak yapılan kesif bir araştırmanın sonuçlarını ortaya koymaktadır (1). Bu araştırma küçük firmalarda karar verme ile ilgili 44 vaka çalışmasına dayanmaktadır. Son yıllarda, karar vermede muhasebe yayınları oldukça önem kazanmıştır, fakat gerçekte, yöneticilere muhasebe verilerini nasıl kullanacaklarını gösterecek, yeter derecede pratik örnekler yoktur. Bu durum karşısında, söz konusu araştırmanın yapılma amaçları şöyle sıralanabilir :

1) Yöneticilerin karar vermede muhasebeden nasıl faydalanacaklarının belirtilmesi.

2) Ekonomik analiz mantığı ile muhasebe verilerinin uygunluk derecesinin değerlendirilmesi.

3) Karar vermede muhasebenin rolünün tayini.

Ancak burada yer tahdidi sebebiyle özellikle bazı örnekler üzerinde durulmuştur.

Araştırmaya konu olan vaka çalışmaları, sevk - idarenin, muhasebe verilerini, karar ihtiyacını tanıma ve değişik hareket tarzlarını mukayese etme, vasıtası olarak kullandığını belirtmektedir. Bu makalenin devamında sevk - idarenin, iki safhalı olarak muhasebe

---

(\*) The Accounting Review — «Accounting in the Decision — Making Process. Some Empirical Evidence — July, 1963. s. 492 - 500.

(1) Söz konusu araştırmanın tamamı için bk. J. L. Gibson ve W. W. Hayes. «Accounting in Small Business Decisions, (Lexington, Kentucky: University of Kentucky Press, 1962)».

verilerini kullanma alanını etkileyen faktörler tartışılmakta ve bu arada genel açıdan, yönetim muhasebesi hakkında ileri sürülen fikirler bir sonuca bağlanmaktadır.

### **MUHASEBE VERİLERİNİN KARAR AMELİYESİNDEKİ TEŞVİK VE TAHRİK EDİCİ ROLÜ :**

Karar vermede teşvik edici unsur olarak muhasebeyi etkileyen faktörler :

- 1) Değişen şartlara, işletmenin süratle uyabilme yeteneği.
- 2) İşletmenin önemli saydığı değişkenler üzerine yapılan hesaplarla ilgili malûmatın sağlanabilmesi.
- 3) İşletme yönetiminin muhasebe verilerini organize etme ve kullanma yeteneği.
- 4) Bilhassa sevk - idare basamaklarının sayısı ile ölçülen işletme büyüklüğü.
- 5) İşletmenin bağlı bulunduğu endüstri gelenekleri.
- 6) Dış kaynaklardan kilit değişkenler hakkındaki malûmatın temini.

Yukarıdaki faktörler aşağıda, tatbikattan örnekler verilerek ele alınmıştır.

#### **Değişen Şartlara İşletmelerin Gösterdiği İntibak :**

Perakendeciler, faaliyetlerdeki aksaklıkları bulup, meydana çıkarmada muhasebe reyşolarının, ortalamaların ve mukayeseli verilerin üzerinde önemle dururlar. Muhasebe verilerinin üzerinde böyle önemle durulması, bunların bir bakıma değişen şartlara çabucak uyabilme yeteneğinden ileri gelir. Perakendeciler, veriler talepteki ve fiatlardaki değişiklikleri gösterdiği sürece, ticaret kanallarını ve fiatları gözden geçirebilirler. Perakendecileri gördükleri değişikliklere karşı kullandıkları taktikler, fiyat indirimlerini, elde kalan malların ucuz fiyatla satışını (close - out sales), malların tümüne müşteri çekebilmek için bazı malların maliyet altı fiyatla müşteri emrinde bulundurulmasını (loss - leaders), teksif edilmiş satış gayretlerini, vb. kapsamaktadır. Perakendecinin davranışı sadece mağazada, alışıl-

mış olarak satışına devam edilen mal cinsi — meselâ bir firma, faaliyetlerinde büyük değişiklikler yapmağa hazırlanmadıkça, erkek elbisesi satan mağaza, kadın konfeksiyonuna yer veremez — ve firmasının uzun süreli özel bir «ımağ» yaratma tasavvuru --- burada da kaliteli mal satmakla şöhret yapmış bir mağazanın «ikinci sınıf» veya «kusurlu» malları satamaması durumu vardır — ile sınırlanır. Fakat bu limitler içinde, tipik bir perakendeci değişen şartlara oldukça uyabilme fleksibilitesine sahiptir.

Basımevleri, perakendeci küçük ticaret işletmelerinden daha az süratle ve serbestlikle değişen şartlara uyabilirler ve fleksibiliteleri teknik çalışma düzeni ile makine ve aletlerin sabitliği derecesinde azalır. Mevcut imkânlar içinde, basımevleri bir cins işten diğerine geçebilir, ancak burada sabit gereçler sınırlayıcı faktörler olarak belirlemektedir. Söz konusu işletmelerin fleksibilitesi üzerinde ikinci sınırlayıcı faktör de, bunların devamlı iş yapmamasıdır. Bir şeyi, çok sayıda müşterinin alımı için basmazlar; aksine basımevleri her bir alıcının siparişini beklemek ve bunu göz önünde tutmak zorundadırlar. Bütün bunlar matbaacıların istihsal plânlaması ve safha programlamasında fleksibiliteye sahip olmadıklarını gösterir. Fleksibl olmayan bu durumdan ötürü, basımevlerinin çoğu, mukayese amacı ile muhasebe verilerini büyük miktarda toplamazlar. Çok basamaklı organizasyona sahip büyük ve orta işletmeler, işletme içi mali raporlar sayesinde mukayeseli analizler yaparlar. Bu cins analizler, günlük faaliyet kararlarından ziyade, mali politika ile ilgili yayınlara, gelir kaynaklarına ve maliyet kontrolüne bağlı olarak yapılır. Bazı işletmeler, fiili masrafları, tahmini masraflarla karşılaştırarak, yapılan kestirmenin doğruluğunu kontrol etmeğe çalışırlar. Bununla beraber, bazı ayrılıklar görüldüğünde, hemen fiatlama alışkanlıklarını değiştirme yoluna da gitmezler.

Küçük imalat işletmeleri, en azından bu araştırmada gösterildiği kadar, sabit gereçlerin mahiyetine göre intibak süresinin azaldığını görürler. Hazır - beton mal imalatçıları, istihsalleri, özellikle ellerinde bulundurdukları kalıpların tipi ve miktarınca sınırlandığı için, imkânlarını kolaylıkla başka alanlara kaydıramazlar. Bu cümleden olarak, kendilerini bir kere belirli oranda üretime ve mamüllerin özel gereçlerine ayarladılar mı, artık kolay kolay istihsallerini değiştiremezler. Bu işletmeler kendi durumlarının sistematik reşyo analizini yapamazlar, ancak yıllık gelir rakamlarına göre düzeltici nitelikte bazı tedbirler alabilirler.

Fleksibl olmayan durumun uç noktasını, kendilerine özgü meseleleri ile bahçe tarımı yapan işletmeler teşkil etmektedir. Bunların, araziyi, türlü büyüme safhaları olan bitkilere göre, belli oranda bölmeleri gerekir. Dikim mevsimi başladığı zaman, bahçe tarımcıları üretim safhasına girerler. Fakat, ürünlerine olan talebin gösterdiği kaymalardan yararlanmak için karma üretime değgin ayarlamayı yapamazlar. Büyüme mevsimi geçmekte iken, bahçeciler, yavaş yetişen bitkileri, fiatları düşürmek suretiyle ortadan kaldırırlar, böylece bir dereceye kadar fleksibiliteye sahip olurlar. İşletme yalnız toprakta kalan bitkilere bakmak zorunda olduğundan, fiatları düşürme kararı, mali verilerin analizi ile beraber yürütülemez.

### **Muhasebe Verilerinden Yararlanma :**

İşletme, muhasebe verilerini sistematik olarak kullanmadan önce, ilgili değişkenler hakkındaki lüzumlu malûmatın, kayıtlardan elde edilebilir durumda bulunması gerekir. Perakendeci mağaza yöneticileri, malın maliyeti ile satış fiatı arasındaki ortalama farkın, kilit değişken olduğuna inanırlar ve bunu aşağıdaki şekilde kolaylıkla hesabedebilirler :

1. **Malın Maliyeti / Satış.** Perakendeciler, hesaplardaki satış hasılatı ve malın maliyeti arasındaki bağıntıya değgin malûmatı hemen bulabilirler. Talep veya maliyet değiştiğinde, kâr marjı üzerindeki etki kolaylıkla tayin edilir, ve perakendeciler söz konusu bağıntıyı istedikleri şekilde devam ettirebilmek için, bu duruma kısa sürede uyabilirler. Diğer taraftan matbaacılar, işletmede müstakil süreçlerin saat başına düşen maliyeti hakkında bilgi sahibi olmak isterler, ancak saat başı maliyetler, istenilen zamanda kolaylıkla hesaplanamaz. Saat başı maliyet, istihsal hızı ve toplam masraflar tarafından tayin edilir ve bu faktörler, en iyi muhasebe sisteminde bile, rahatlıkla hesap edilemez. İç bünyede geliştirilmiş saat başı maliyet verilerinin bir alternatifi olarak birçok matbaacılar fiatlama kararlarında, çevrede yayınlanmış satış fiatlarını esas alırlar. Matbaacılar, başlıca masrafları materyel giderleri teşkil ettiği için, artan istihsal masraflarını bir dereceye kadar doğrulukla, bunun üzerinden hesaplayabilirler. Fakat genellikle, işletmenin uzun süreli amaçları ile uyumsuzluğu iddiaları yüzünden, artan masraflara gereken önemi vermezler. Gelecekteki talep perakendecilikte olduğu gibi, matbaacılıkta da önemli bir değişkendir. Ancak bu, muhasebe verilerinin gerekli doneleri sağlamakta yetersiz kaldığı, malûmat alanlarından

biridir. İstihsal programlaması, makinelerin işlere tahsisi, ilerdeki sipariş tahminlerine dayanır. Optimum istihsal programlaması gelecekteki verilere ihtiyaç duyduğu halde, muhasebe verileri sadece fiili durumu gösterir.

Araştırmada inceleme konusu olan küçük imalatçılar bütçe ve standart maliyetleri kullanmamaktadırlar. Eğer bu türlü kontrol vasıtalarını kullanmış olsalardı, bazı bilgileri elde etmek imkânı bulunacaktı. Bunun yanında, küçük imalat işletmeleri, materiyel masrafları dışında diğer masraflarının büyük kısmı sabit olduğundan bunlarla da geniş çapta ilgilenmezler. Küçük imalatçıların ilgilendikleri başlıca husus, istihsalî yüksek seviyede tutmak ve sabit imkânlarını optimum sonuç sağlayacak şekilde kullanmaktır. İstihsal sonucunu kontrol etmek için, imalatçının, kapasitenin kullanılışı ile ilgili endekslere ihtiyacı vardır, fakat böyle bir endeksi muhasebe hemen sağlayamaz. Toplam satışlar bir hacim göstergesidir, ancak sabit kaynakların tahsisi hakkında hiçbir şey göstermezler. Aynı durum, bahçe tarımında, sabit imkânların optimum dağıtımında da görülür. Burada da toprağın en yüksek kazancı sağlayacak şekilde bölünmesi söz konusudur. Ancak muhasebe verileri, bu konuda da imalatta olduğu gibi işletmenin optimum tahsisi yapıp yapmadığını belirtmez. Küçük imalat işletmeleri ile bahçe tarımı yapanlar, zaman zaman kasa ve gelir durumlarının üzerinde durup bazı düzeltici tedbirler aldıkları halde, aynı işletmelerde muhasebe verileri kontrol aracı olarak herhangi bir önemi haiz değildir.

### **Sevk - İdare Yeteneği :**

Bu faktör;

- 1) Firmanın kârlılığının tayininde çok önemli olan değişkenlerin tanınmasına değgin yönetim yeteneğine,
- 2) Muhasebe verilerinin bilgi kaynağı olarak bu değişkenlerle ne dereceye kadar ilgili olduğunun tanımlanmasına tekâbül eder

Endüstriyel sınıflama, yöneticilerin daha az bilgilileri bahçe tarımıyla uğraşırken, bilgilileri perakendeci mağazaları yönetemez şeklinde ortaya çıkan münakaşanın son bulmasına vasıta olmaktadır. Bunun yanında, çok muğlak ve keyfi olacağı için, bahçe tarımı yapanların maliyet hesaplamalarına kalkışmamaları da lehlerine kaydedilecek bir husustur. Reşyo analizleri ve muhasebe ölçülerinin

karşılaştırılması büyük ustalık ister ve aynı zamanda muhasebe kurallarını kavramayı gerektirir. Bu durum, onların üniversal kullanışlarını sınırlar. Yanlış olarak uygulandığında, mali verilerin analizleri, hatalı müdahalelere ve çözümlenmesi gereken meselenin masraflı, yanlış tefsirine yol açar. Vaka çalışmaları, bazı yöneticilerin, analizlerin kullanılışı ile ilgili olarak onların ne zaman uygulanması gerektiğini veya ne zaman uygulanmalarının sakıncalı olacağını bilmeleri konusunda sahip buldukları ehliyeti göstermektedir. Aynı zamanda bu çalışmalar, daha az yetenekli yöneticilerin analizleri kullanmadıklarını da ortaya çıkarmaktadır.

### **İşletmenin Büyüklüğü :**

Küçük bir işletme büyüdükçe idare, işletmenin aktüel faaliyetleri ile daha az ilgilenmektedir. Bu türlü işletmelerde yönetici, yalnız karar almakla kalmaz, aynı zamanda onları uygular da. Daha büyük mağazalarda, idareci karar alır, astları ise onu tatbik mevkiine kor. Perakendecilikte, büyük mağaza yöneticileri muhasebe verilerini, kendileri gibi aynı işi yapan küçük çaptaki işletme idarecilerinden daha çok miktarda toplar ve kullanırlar. Basım işleri alanında, basit yönetimli olanlara nazaran, çok basamaklı organizasyona sahip işletmeler, kontrol raporlarının hazırlanması için, muhasebe verilerine daha fazla dayanırlar. Bu özellik imalatçılar için de söz konusudur. Mamafih, bahçe tarımı sahasında, büyük işletmelerin karar süreci amaçları için muhasebe verilerini toplaması, daha küçük işletmelerle karşılaştırılırsa, aralarında küçük bir ayrımın bulunduğu hemen göze çarpar. Bahçe tarımı yapan büyük işletmeler, vergi ve alacaklıları yüzünden, mâlûmatı belirli masraf ve kazanç katagorilerine göre toplarlar, ancak küçüklerine nazaran büyük işletmelerde, tamamlayıcı nitelikteki muhasebe verilerinin, karar vermede, kuvvetli bir etkisi olduğuna dair herhangi bir delil yoktur. Bununla beraber, genellikle günlük faaliyetlerin durumuyla ilgilenmeyen yöneticiler, dikkat etmelerini gerektiren belli alanlara göre hazırlanmış muhasebe verilerini toplarlar.

### **Endüstri Gelenekleri ve Lüzumlu Dış Veriler :**

Perakendeciler, ortalama kâr nisbetleri üzerinde durma alışkanlığındadırlar ve ticaret odaları da onlara büyük miktarda muhasebe verilerini tedarik edebilmektedir. Zaten bu hususları ortaya koyan

gerçekler, kâr nisbetleri ile ilgili malûmatın kolaylıkla sağlanabileceği ve perakendecilerin çevredeki değişikliklere uyabileceklerini gösterebilmektedir. Matbaacılar alıştıkları şekilde saat başı maliyetler üzerinde dururlar ve «zamanının» baskı işlerinin gerçek göstergesi olduğuna inanırlar, ve aynı zamanda kendi maliyetleriyle karşılaştırabilecekleri bölgesel saat başı maliyetleri hakkındaki malûmatı da elde edebilirler. Endüstri gelenekleri ve işletme dışı malûmata ilişkin deliller, imalat ve bahçe tarımında daha az kesinlik gösterir. İmalat geniş bir alanı kapladığı halde bu konuda yapılan vaka çalışmaları dar bir sahaya inhisar etmektedir. Bahçeciler başka kaynaklardan malûmat elde ederler. Söz gelişi, bir bahçe kendi fiat grafiğini çevredeki diğer işletmelerle karşılaştırabilir. Ancak fiat revizyonları ile işletme dışı veriler arasındaki açık ilişki iyi tayin edilmemiştir. Şüphesiz, hangi branşta olursa olsun, birçok işletmelerin alışmış oldukları ve devamını istedikleri belli reyolları vardır. Meselâ, bir yıkama ve kuru temizleme fabrikası, ücretlerin satışlara nazaran oranını % 331/2'da tutmuştur. Bu türlü alışkanlıkları olan işletmelerde istenilen ölçüye uygun olduğu nisbette muhasebe verileri kullanılır.

### **ALTERNATİFLER ARASI SEÇİMDE MUHASEBE VERİLERİNİN ROLÜ :**

Her işletme, çeşitli hareket tarzı alternatiflerinin kârlılığı ile ilgili analizlerde muhasebe verilerini kullanmaz. Tatbikatta görülen farklılıkları aşağıdaki faktörler meydana getirmektedir :

- 1) Muhasebe verilerinin kararlardaki müphemiyeti ne dereceye kadar azalttığı.
- 2) Rekâbetin ve talebin nisbi önemi.
- 3) İşletmelerin muhasebe verilerine atfettiği doğruluk derecesi.
- 4) Masrafların, mamüller, bölümler, süreçler v.s. ile tanınabilme kolaylığı.
- 5) İşletmenin mamül cinsini ne dereceye kadar çeşitlendirdiği.
- 6) Karar alma zorunluluğu.

7) Kararların zaman boyutu; uzun süreli ve kısa süreli değişkenlerin nisbi önemi.

8) Hesaplar dışında diğer kaynaklardan, değişkenlerle ilgili malûmatın sağlanabilmesi.

9) Muhasebe verilerine dayanarak ölçülemeyen alternatif maliyetlerin ve diğer ilgili hususların önemi.

### **Muhasebe Verilerinin Müphemiyeti Azaltma Derecesi :**

Müphemiyet, karar sonucu tamamen bilinmediği zaman ortaya çıkan bir durumdur. İşletme için alınacak bazı kararlarda müphemiyeti, gelecekteki şartların muhtemel mahiyeti ve sonuçları hakkında bilgi topluyarak azaltmak mümkündür. Muhasebe verileri, bu durum ve sonuçlar üzerinde ilgili malûmatı nakletmeleri ve böylece müphemiyeti azaltmaları derecesinde önem kazanır. Örneğin, perakendeciler geçmişteki satış verilerini, daha önce stok edilmiş malların da dikkate alındığı ticari kararlarda, yaklaşık talep tahmini için kullanırlar. Eğer mallar, depolarda daha önce stok edilmemişse, işletmenin muhasebe sistemindekinden başka malûmat kaynaklarını da araştırması gerekir. Öte yandan, maliyetle ilgili olarak, meselâ bir hazır - beton mal imalatçısı, mevcut mallarıyla aynı özellikleri taşıyan yeni bir mal için, iç muhasebe kayıtlarından yararlanarak bir maliyet analizi yapmıştı. Aynı türden başka bir imalatçı ise, maliyet verilerini dış kaynaklardan temin etmek zorunda kalmıştı, çünkü yeni malın, işletmenin tecrübe sahibi olduğu üretim özelliklerinden hiçbirisi ile ilgisi yoktu. Böylece, birinci durumda muhasebe verileri gelecekteki masraflarla ilgili müphemiyeti bir dereceye kadar azalttığı halde, ikinci durumda sağladığı fayda çok az olmuştu.

Bazı kararlarda müphemiyet derecesi o kadar yüksek ve gerekli malûmat o kadar az masraflıdır ki, işletmeler muhasebe verilerini sadece, faydalı, mantıki, ve müphemiyete galip gelici bir vasıta olarak kullanacaklardır. Meselâ, bir basımevinin varlıklarının satışı, ilgili tarafların hakiki değer olmadıklarını bildikleri halde defter kıymeti üzerinden yapılmış ve burada matbaacıların ünite maliyete değgin muhasebe ölçüleriyle tam tatmin olmadıkları müşahade edilmişti. Ancak böyle ölçülerin, işletmenin fiatlama analizlerinde «kesin» bir rakam elde etmesini sağladığı da muhakkaktır. Şüphesiz



birçok işletmeler muhasebe verilerini, zor şartlar karşısında en iyi çıkar yolu bulmak için, alacakları kararlarda kullanırlar.

### **Rekâbetin ve Talebin Nisbi Önemi :**

Talep ve rekâbet arasındaki ilişki ile muhasebe verilerinin önemi oldukça çapraşıktır. Düşük rekâbet ve sert bir taleple karşılaşan işletmelerin, masraflarla ilgili muhasebe malûmatı üzerinde daha çok durdukları ve bilhassa fiatlamadaki talep ile istihsal hattı kararlarından ziyade toplam masraflara önem verdikleri bazı delillerle ortaya çıkmıştır. Masraflara, fiatların talepteki değişiklikler karşısında oldukça fleksibl bulunduğunu ortaya koyarak verilen bu önem, teorik tekel fiatlamasının zıttı olarak meydana çıkmaktadır. Fakat tekel durumundaki küçük işletmelerin, neden talep elastikiyetine göre fiatlarını ayarlamadıklarının birçok sebepleri vardır. Meselâ, bir hazır - beton mal imalatçısı, çevrede kendisinin «iyi» iş adamı namını koruması, işe girmesi muhtemel yeni bir işletme ve halı hazır yaşama standardının, kendisine sağladığı tatminkâr durum ile ilgili düşüncelerinden dolayı, fiatı toplam masraflara eklenen sabit bir kâr marjı esaslı üzerinden tesbit eder. Bunun yanında bir mobilya imalatçısı sınırlı kapasitesini, bütün işlerinin ilk masraflarına kâr marjını da katarak tayin eder. Bir inşaat malzemesi imalatçısı ise, birçok taahhütlerinde monopol durumuna sahip olduğu halde, tesbit ettiği fiatların, toplam giderlere eklenen önceden tayin edilmiş kâr marjını da ihtiva etmesini ister, çünkü kendisi için kısa süreli kârları maksimize etmekten çok, uzun süreli kararlı kazanç sağlamak daha avantajlıdır.

Vaka çalışmaları, rekâbet piyasalarında yerleşmiş işletmelerin aldıkları kararlarda, tekel piyasalarında bulunanlara nazaran daha az muhasebe verilerine dayandıklarını göstermektedir. Ancak bu konudaki deliller kesin değildir. Yüksek rekâbet piyasalarında çalışan basımevleri toplam masrafları fiatlama kararlarında esas olarak alırlar. Amaçları, bütün firmalarca benimsenmiş ortak bir fiatlama yöntemiyle, piyasadaki fiat rekâbetini azaltmaktır. Mamafih, bu durumun olumlu yönleri bulunduğu örnek olarak yüksek rekâbet piyasasında beton mal imalatı ile uğraşan iki işletmenin fiatlama kararlarında dahili masrafları ihmal ettikleri için ya talepteki değişikliklere tamamiyle uymak ya da üretimlerini durdurmak zorunluluğu ile karşı karşıya kaldıkları zikredilebilir. İşte bu sebeplerdir

ki, muhasebe verileri genellikle rekâbet piyasalarında çalışan işletmelerin kararlarında, tekel piyasalarında bulunanlarınkinden daha az yer tutmaktadır.

### **İşletmenin Muhasebe Verilerine Atfettiği Doğruluk Derecesi :**

Burada esas mesele, muhasebe ölçülerinin gerçek doğruluğu değil, işletmenin muhasebe verileri için kabul ettiği doğruluk derecesidir. Matbaacılar ünite masrafları hesapladıklarında, onları tamamiyle doğru farzetmektedirler. Bununla beraber zamanla, bilhassa tahmini istihsalin fiili istihsale uymadığı sıralarda, ölçülere olan güvenleri azalır. Bahçe tarımı ile uğraşanların, tek bahçenin maliyet ölçülerine güvenleri azdır, çünkü bu türlü hesaplamalar, emek masrafı — bahçe tarımının temel masrafı — ile genel giderlerin çoğunlukla keyfi tevziini kapsamına alır. Öte yandan, beton - mal imâlatçısı, muhasebe verileri ile tam maliyetin, toplam ortalama maliyetin oldukça doğru bir hesaplama ölçüsü olduğuna, ortalama maliyetle ilgili rakamın, itibari bir tevzi esas — bu konudaki ticari teamül genel masrafların, direkt işçilik ve materyel % 10'u nisbetinde maliyete yüklenmesidir — ihtiva etmesi halinde bile inanırlar.

### **Masrafların Mamüller, Süreçler vs. ile Sınıflandırılması :**

Bazı işletmelerde müşterek masraflar, toplam masrafların, o kadar büyük bir kısmını teşkil eder ki, bunun yanında ünite masraf ölçüsü çok önemsiz kalır. Söz konusu araştırmada eie alınan perakende ticaret ve bahçe tarımı yapan işletmeler, ne birim maliyetleri hesaplamaya teşebbüs etmekte ne de kararlarında buna yer vermektedirler. Müşterek masraflar problemi, matbaacılıkta da önemlidir ve bu endüstri kolunda ortak bir payda niteliğini taşımaktadır, ancak bir dereceye kadar, bu problemi hafifleten bir istihsal endeksi geliştirilmiştir. Ortak payda, tek bir işte sarfedilen zamandır. Müşterek masrafların dağıtım meselesi ise, durumunu korumakta devam etmektedir. Ancak faaliyet konusu iş üzerinde, biraz daha titizlikle durulsa bu meselenin böyle gerektiğinden fazla büyümeyeceği de açıktır.

### **Mal Türlendirilmesi :**

İşletmenin belli bir sürede almak zorunda bulunduğu kararların sayısı, onun herbir karar analizi için ne dereceye kadar dikkat sarf-

edeceğine şüphesiz etki yapacaktır. Bir işletmenin mamüllerini tür-  
lendirme derecesi, onun almakla mükellef olduğu kararların çok-  
luğunun, tayin edici unsurudur. Matbaacılar, birgün veya bir haf-  
ta zarfında, çeşitli işlere bir fiyat koymak zorundadırlar. Eğer, mas-  
raflarla ilgili faydalanabilecekleri malûmat kaynaklarını, talep  
elastikyetlerini ve rakiplerinin tutumlarını değerlemeye yeltense-  
lerdi, hiç bir karar alamazlardı. Fıatlama kararlarını çabuklaştır-  
makta matbaacının yapacağı şey, sadece iş için gerekli zamanı tahmini-  
ne yarayan bir usul tesis etmesidir. Perakendecilerin fiyatlama ve  
mal değerlemesi konusunda aldıkları kararlar da bir hayli kabarık-  
tır, ancak onlar için ticari maliyet, fiyatları tayinde uygun bir baş-  
langıç olmaktadır. Diğer taraftan, hazır - beton mal imalatçıları gi-  
bi tek mal üretenlerin, almak zorunda kaldıkları kararların sayısı  
bu kadar çok değildir. Başlangıç fiyatı, yalnız masrafları değil, aynı  
zamanda işletmenin piyasa şartlarına ilişkin tahminlerini ve inşaat  
mevsimi süresini de yansıtır. Ne kadar birbirine benzer kararlar alı-  
nırsa, işletme o derecede bir veri kaynağı olarak muhasebe sistemi-  
ne dayanır.

#### **Karar Alma Zorunluluğu :**

Karar alma zorunluluğunun önemine göre işletme, muhasebe  
verilerine ehemmiyet atfeder. Bu durum ekseriya, matbaacıların  
tatbikatta, müşteriye hemen fiyatı söylemek zorunda kalışlarından  
meydana çıkmaktadır. Muhasebe verileri, işletmenin çabucak fiyatı  
tesbit etmesinde bir usul meydana getirir. Ancak matbaacıların, bü-  
tün fiyatları bu kadar çabuk tayin etmeleri de sakıncalıdır. Söz ge-  
lişi, işletme özellikle büyük bir iş için fiyat verme teklifi karşısında  
kalırsa, istihsal plânlaması ve aynı işde rakiplerinin yapması muh-  
temel fiyat teklifleri gibi faktörlere de fazlaca önem vermesi gere-  
kir. Araştırma sırasında inatçı bir yöneticinin bile, elindeki vasıta  
eskimedığı halde yerine yenisini koyma imkânlarını araştırmış bu-  
lunduğu, yani diğer deyimle, muhasebeden başka veri kaynaklarını  
da dikkate almayı düşündüğü görülmüştür. Diğer taraftan bahçeci-  
lerin bir yıl önceden fiyatları kararlaştırması gerekir ve bu kararla-  
rında muhasebe dışı verilerden de faydalanırlar. Vaka çabuşmaların-  
da, bu sonucu doğrulayan başka bir delil de, acele karar almak zo-  
runda bulunan yöneticilerin, mümkün olduğu takdirde, muhasebe  
verilerinden yararlandıklarıdır.

### **Kararın Zaman Boyutu :**

Muhasebe verileri, uzun süreli tesiri olan kararlardan çok, kısa süreli nitelikteki kararlarda önemli rol oynarlar. Matbaacılar ve perakendeci ticaret işletmeleri, geçici maliyet verilerini fiatlama kararlarında esas almak zorundadırlar. Yani, eğer analizi doğrulayan vakalar vuku bulmamışsa, işletmeler uzun süreli güçlükleri dikkate almadan daha sonraki fiatlama kararlarında düzeltmeler yapabilirler. Bir yıkama ve kuru temizleme firmasının yöneticisi, yaz boyunca gömlek temizleme bölümünün çalışıp çalışmaması ile ilgili araştırmasında muhasebe verilerini esas almıştır. Bu veriler, yöneticinin temel kabul ettiği kısa süreli giderleri ve gelirleri yansıtıyordu. Diğer taraftan bir hazır - beton mal imalatçısı, her bir kamyonun masrafları üzerinden muhasebe verilerini tesbit ediyor, ancak bu verileri, eski kamyonun yerine yenisini koyma ile ilgili kararlarında, gelecekteki giderleri, talebi ve mali kısıtlamaları tahmin zorunda olduğundan, kullanmıyordu. Bunun yanında iki beton mal imalatçısı, üretimlerini türlendirme kararlarını alırken, uzun süreli talep ve piyasa şartları ile, mal aldıkları satıcılara ve müşterilerine değgin malûmatı esas kabul ediyordu. Muhasebe verileri hali hazır istihsal şemalarından çıkarılmış masraf ve gelirleri yansıtabilir. Bu şemayı değiştirmek için alınması teklif edilen karar, muhasebe dışı kaynakların ışığı altında gözden geçirilmelidir.

### **Dış Malûmatın Elde Edilmesi :**

Karar alma ile ilgili malûmatı sağlayan dış kaynakları bulan işletmeler, muhasebe sistemine pek fazla dayanmazlar. Orneğin, küçük bir perakendeci ticaret işletmesi, piyasadan mal alırken, satıcıların kendisine gereken malûmatı vermesi sebebiyle herhangi bir kayıta yer vermez ve mal alış kararlarında bu malûmatı esas alır. Diğer örnekler ise, muhtemel yeni bir ticari iş için satıcılar tarafından hazırlanmış «tahmini kârlılık» ölçüsünü esas alan perakendeciler ile ticaret odalarının kendilerine saat başı maliyetler hakkında sağladığı lüzumlu malumata fiatlama kararlarında temel alan, matbaacıların durumlarını ortaya koymaktadır. Bu dış kaynaklar işletmeler tarafından ya tereddütsüz kabul edilir, ya da bunlar ilgili işletmenin kendi tecrübesi açısından değerlemeye tabi tutulur. Eğer dış kaynaklardan elde edilen malûmat, muhasebe verilerinden daha elverişli ve az masraflı ise, işletme kendi bünyesinde topladığı veriler için para harcamayı lüzumsuz sayacaktır.

### Alternatif Maliyetlerin Önemi :

Muhasebe metodları ile alternatif maliyetler gösterilemez, çünkü muhasebe verileri geçmişteki tercihlere, alternatif maliyetler ise gelecekteki tercihlere dayanır. Buna rağmen bazı hallerde muhasebe verileri, alternatif maliyetlerin dayandığı tahminlerden meydana gelir. Eğer çeşitli üretimde bulunan bir işletme, tam kapasitede çalışıyorsa, her bir mamülün toplam maliyeti, mevcut imkânları aynı şekilde kullanarak meydana getirilebilen diğer alternatif mamül türlerinin maliyet hisseleri ile ilgili bir gösterge niteliğini taşıyabilir. Bir inceleme sırasında, özel sipariş üzerine çalışan bir mobilya imalatçısının, direkt masraflarına % 90 kâr marjı eklediği dikkati çekmiştir. Devamlı iş akımı yüzünden tam kapasite ile çalışmak zorunda kalan bu işletme, genel siparişler için fiyat tesbit ederken, sınırlı öz kaynaklarının maliyet üstü paylarını da dikkate almıştır. Benzer şekilde, tam kapasitede sipariş almış olan basımevleri imkânlarını, herbir işin gerektirdiği giderlerin yanında kâr marjını da hesaba alarak tahsis ederler.

Birçok hallerde, muhasebe verileri, alternatif maliyetlere ölçü olma yönünden yeterli durumda değildir. Örneğin, bir otomobil lastiği işletmesinin, yeni bir perakende satış mağazası açması kararında, mağazaya bir satış memuru ile bir şef tayini bahis konusu olmuş, ancak bu tayinlerin mevcut durumda satış yönünden bir fedakârlığa ve genel olarak ta sevk - idare yeteneklerinde bir zorlamayı gerektireceği ortaya çıkmıştır. Muhasebe verileri bu türlü fedakârlıkları tahlilde yararlı olmamıştır. Aynı konuda başka bir örnek de, bir televizyon tamircisi tarafından, eski bir kamyonu yenilemek konusunda verilmiştir, şöyleki: Maliyet, diğer deyimle eski kamyonu bir yıl daha çalıştırma fedakârlığı, söz konusu kamyonun o yıl için hurda değeri üzerinden sağlanan kazançla, yine o sene içindeki hurda değeri kaybının, beraber mütalâa edilmesinden meydana çıkıyordu. Öte yandan, muhasebe kayıtlarında gözüken amortismanı da, direkt metodla hesap edildiğinden, ekonomik değerdeki gerçek kaybı ihtiva etmiyordu. Yapılan araştırma sırasında, bir matbaa yöneticisinin, işletmenin gerçek değerini tahlil ederken, bilançoya çok az önem verdiği dikkati çekmiştir. Bir karar analizinde, ne zaman alternatif maliyetler büyük derecede önem kazanmışsa, muhasebe verileri de o derecede önemini kaybetmiştir.

Birçok işletmelerin türlü kararlarında, muhasebenin kullanıl-

masına ilişkin faktörleri özetlersek, bunların aşağıdaki şekilde sıralandıklarını görürüz:

1) Endüstrinin özellikleri — talebin ve rekâbetin nisbi önemi ile dış malûmat kaynaklarının elverişliliği —.

2) İşletmenin özellikleri — Müşterek masrafların önemi, muhasebe verilerine atfedilen doğruluk derecesi ve mamül türlendirilmesinin durumu —.

3) Kararın özellikleri — müphemiyet derecesi, kararın kaçınılmazlığı, öngörülen aksiyonların zaman boyutları, alternatif maliyetlerin önemi —.

### **PRATİK SONUÇLAR :**

Kararları hızlandırma amacıyla muhasebe verilerinin toplanmasında, işletmeye yol göstermesi gereken kavram, stratejik nokta kontrolüdür. İşletme faaliyetlerinin optimum kontrolü için, kritik veya sınırlayıcı noktalarla ilgili malûmatın toplanması gereklidir. Yukarıdaki kavramın kötü anlaşılmasına bir örnek olarak, reşyolara, ortalamalara, vs. ilişkin çok miktarda malûmat topladığı halde bunların küçük bir kısmından yararlanabilen bazı perakendecilerin durumu gösterilebilir. Bu «lüzumsuz malûmatın» aşağıdaki iki sonuca yol açacağı açıktır:

- 1) Mali kaynaklar kötü tevzi edilir.
- 2) Kritik faktörler müphemiyete yönelir.

Perakendecinin, bir veri yığını meydana getirmek yerine, stratejik noktaları bulması, bunları değerlemede standartlar tesbit etmesi ve buna göre ilgili muhasebe verilerini toplaması gerekir. Stratejik noktalar, muhasebe verilerinin doğru ölçüleri geliştirebileceği öyle faktörler olmalıdırlar ki, işletme onların standart ve fiili durumları arasındaki sapmalara göre kendini hemen ayarlayabilsin. Ancak muhasebe verilerinin, müşteri rağbeti, pazar şartları ve talep gibi değerleyemeyeceği hususlar da vardır. Bu durumun dikkate değer tarafı, işletmenin muhasebe verilerinin sınırlılığını böylece tanıyabilmesindedir.

Çeşitli alternatif hareket tarzlarının nisbi değerleriyle ilgili analiz için veriler toplanırken, muhasebe metodlarının aşağıdaki şartlara uygun olması gerekir:

1) Muhasebe verileri iktisadi analiz mantığı ile bağdaşmalıdır.

2) İşletme, muhasebe verilerinin yardımıyla üzerinde incelemede bulunabileceği kararlarla, onların yetersiz kalacağı kararları birbirinden ayırt edebilmelidir.

Marjinalizm mantığı, sabit masrafların tevziini gerektiren, herhangi bir metodun kullanılmasını engeller. Durum olumlu bir açıdan ele alınırsa, marjinalizm düşüncesinin, analizlerde alınan kararın sonucu olarak, değişikliğe uğrayacak giderleri öngördüğü anlaşılır. Böylece, birçok kararlar, işletmenin üretiminde azalış veya artışa, bunun sonucu olarak ta, alternatif masraflarda iniş çıkışlara yol açar. Sabit masraflar değişmez ve bu cins masrafların tevzii, marjinal analizlerin yerli yerinde kullanılmasını engellemekten başka bir şeye yaramaz. Ancak işletmenin, mamül giderlerine ilişkin kapasiteden yararlanma ölçüsünü gerektiren haller vardır. Tam maliyet tahminlerini, piyasadaki fiatlama kararlarında esas olarak alabilen, özellikle basım evleri gibi işletmelerin karşılaştığı durumlar da söz konusudur. Masraf tevzilerinin, ekonomik analizlerle bağdaşmaması gerekmez. Şöyleki, işletmenin masrafları tevzii etme sırasında amacı, muhasebedekinden ziyade gerçek ekonomik tevzi esasına dayanmalıdır.

Muhasebe kuralları, mali raporlamada, tarafsızlığı ve devamlılığı korumakta, önemli bir rol oynar, ancak böyle kurallar, karar almada elverişsizdir. Her işletmeye yön veren türlü amaçlar olduğu gibi, her kararın da kapsadığı farklı değişkenler ve parametreler vardır. Marjinalizm tarafından kabul ettirilenler hariç, universal nitelikte standart dizileri yoktur. Ekonomik masraflar, karar almada verileri geliştiren herhangi bir metotta birleştirilmelidir. Fakat bu masrafların, muhasebe verilerinin ekonomik ölçüsü olma derecesine göre kullanılması, doğruluklarından büyük kayba uğrama sonucunu doğurmayabilir.

Marjinal gelir analizleri, direkt maliyetleme ve ticaret muhasebesi, önemli kararlarda kullanılmak için ortaya konulan, ancak işletmenin almak zorunda olduğu her kararda kendilerinden faydalanamıyan metodlardır. Karar alma ile ilgili muhasebe metodlarının meydana getirilişini, işletme faaliyetlerine göre hangi kararların programlanabileceğini açığa çıkaracak dikkatli bir çalışma izlemelidir, diğer deyimle hangi kararların, idareye karşılaştığı her prob-

lemde genel çözüm yolunu gösterecek elverişlilikte olacağı bilinmemlidir. Bu bir kere tayin edildi mi, işletme artık genel problemin oluşumunu ve onun çözümünde esas alınacak noktayı, gösteren muhasebe verilerini geliştirebilir.

Karar vermede marjinalizm ve ekonomik masrafları yansıtan muhasebe verilerinin, işletmece kullanılışı, aşağıdaki hususlar tarafından engellenir :

- 1) İşletmenin ekonomik analizleri ihmal edişi.
- 2) Muhasebe malûmatının maliyeti.

Muhasebe sistemleri pahalıdır; şüphesiz birçok işletmeler rutinleştirilmiş muhasebe metodlarını en ince noktalarına kadar benimserlerse, mali kaynakların yanlış dağıtımını gerçeğiyle karşılaşacaklardır. Diğer taraftan, malûmatın ancak parayla elde edilebildiği, güvenden yoksun bir iş dünyasında da muhasebe verileri nisbeten ucuz bir malûmat şeklidir.