

İŞLETMENİN GELİŞME GÜCÜNÜN KONTROLÜ (Dinamik Tahlil)

Yazan: Prof. Dr. Kemal TOSUN

İŞLETMENİN GELİŞME GÜCÜ VE UNSURLARI

Sermayenin yapı sağlamlığını tespit etmek kâfi değildir. Sağlam bir yapı verimsiz olursa, gelişme gücü kazanamaz ve zamanla yaşama gücünü de kaybeder. Tıpkı canlılarda olduğu gibi... Bil-farz, sağlam yapılı bir ağaç veya hayvan uzun zaman yaşayabilir, fakat, iyi mahsül veya meyva vermezlerse nesillerini idame ettiremezler. Şu halde sermayenin de gelişme gücü *verim* sağlama gücüdür. Burada, işletme veya müessesenin değil sermayenin dememizin sebebi, müessese ile sermaye arasında, zor da olsa, bir fark gözetmekte olmamızdır. Sermaye, müessesenin gaye ve maksadına hizmet eden bir vasıtaadır. Müessese sahibinin gayesi, behemehal kâr olmayabilir. Bu takdirde, müessese gayesine ulaştığı müddetçe (kâr ettiği müddetçe değil) yaşar ve gelişir. Mamafih, gayeye ulaşma, beklenen hizmeti ifa etme, gelişmek için yeter olmayabilir. Müessesenin gelişmesi için, ya bizzat bir *fazlalık* (surplus) yaratması veya *dışardan beslenmesi*, sübvansiyone edilmesi icap eder. Bizi burada ilgilendiren, müesseselerin kendi kendilerine yaşama ve gelişme gücü sağlamalarıdır.

Yaşayan her varlık, hayatî unsurlar alır, bunları kendisine faydalı hâle koyar ve bu arada harcamalarda bulunur. Aldığı ile harcadığı birbirine eşit olursa, yaşamağa devam eder fakat gelişemez. Aldığı harcadığından fazla olursa gelişir, eksik olursa gerilemeğe

ve zayıflamağa başlar. Gelişen ve büyüyen bir organizmada daima bir fazlalık yaratma kudreti mevcuttur. İhtiyarlık, organizmanın artık böyle bir fazlalık yaratma gücünü kaybetmesinden ileri gelir.

İşletme, sosyal bir organizma sıfatı ile aynı kanuna tâbidir. İşletmenin çalışması, faaliyette bulunması demek, sermayesinin şekilden şekle girerek, istihaleler geçirerek deveran etmesi demektir. Sermayenin istihaleler geçirmesi demek, bilfarz, paradan başlayıp ham madde, yarı mâmul, mamûl, alacak ve yine para haline gelmesi demektir. Dar manada istihsal ameliyesinin mevcut olmadığı veya bu ameliyenin pek kısa olduğu ticaret, bankacılık, sigortacılık gibi işletme kollarında sermayenin devretmesi kısa sürer, imalât işletmelerinde veya sabit sermayesi fazla olan işletmelerde ise, uzun sürer. Mütedavil (döner) sermayenin deveranı kısa sürdüğü için mütedavil sermayesi fazla olan işletmelerde deveran hızlı olur. Mütedavil sermayenin deveranına kısa deveran veya kısa vâdeli deveran, sabit sermayeninkine ise uzun deveran veya uzun vâdeli deveran deriz.

Sermaye deveranına irca ettiğimiz işletme faaliyetleri tedarik, istihsal ve sürüm gibi *esas*, hesap işleri, personel, finanslama, dış münasebetler gibi *yardımcı* diye iki büyük gruba ayrılabilirler. İstihsal faktörlerini esas alırsak, beşerî unsur ile faaliyetler, maddî ve nakdî sermaye unsuru ile ilgili faaliyetler diye tefrik yapılabilir. *Fayol*, bilindiği gibi, teknik (istihsal), alım - satım (ticarî), malî, emniyet, muhasebe ve idare faaliyetleri tefrikini yapmıştır. İdarî faaliyetleri de, basiret (ileriye görme), teşkilâtlandırma, emir - kumanda, koordinasyon ve kontrol diye ayırmıştır.

İşletme faaliyetlerinin çeşitli neticeleri vardır. İstihsal sonunda bir mal veya hizmet meydana gelir ki buna *hâsıla* (=mahsül veya mamûl) deriz. Bu *müspet* ve dolayısıyla arzulanan ve beklenen bir neticedir. Hâsıla, fizik bir neticedir. Hâsılanın satılması neticesinde, önce bir *alacak* doğar, alacağın tahsil edilmesile de *hâsılat* meydana gelir, muayyen bir devreye ait hâsılat yekûnları ise işletmenin *gelir* (=income) ini teşkil eder. *Hâsılat* veya *gelir*, satılan miktar ile birim fiyatının çarpımından meydana gelir. Belli bir satış sağlayabilmek için, belli miktarda istihsal etmek, belli miktarda hammadde ve mamûlü *stok* etmek lâzımdır.

Diğer taraftan, sermaye deveranının *menfi* yani arzulanmayan neticeleri de vardır. Bunlar, dönen sermayenin aşınma, yıpranma, yok olma v.s. şeklindeki normal eksilmeleri ile çeşitli risklerin eseri olan fevkalâde harcamalardır. Normal harcamalar *masraf*, anormal harcamalar *kayıp* veya *zarar* ismini alabilir. Normal masrafların, iştigal derecesi veya istihsal miktarına bağlı olarak değişen kısmına *mütedavil* (değişken) *masraflar*, istihsal miktarlarından müstakil olup, değişmeyen kısmına ise *sabit masraflar* denir. Anormal harcamalar; israflar, kayıplar, zararlar, karşılıklar gibi ekseriyetle çeşitli risklerin eseri olan *giderlerdir*. Yalnız, sigorta edilebilen riskler için ödenen *primleri*, devamlı, önceden belli ve hesaplanmış olmaları sebebiyle normal giderler meyanında sayılabilirler.

Gelir ve giderleri istihsal faktörlerinin nevelerine göre, tasnif etmek kabildir. Bilfarz, sermayenin tedariki, idamesi, istimali (verim sağlama) keza, personelin tedariki, çalıştırılması ve idamesi ile ilgili faaliyetlerin tevhit ettikleri normal ve anormal gelir ve giderler. Bu münasebetler, işletme - içi ve işletme - dışı *tasarruf* (= economies) ve *israflar* (= diseconomies) adı verilen gelir ve giderlerden de kısaca bahsetmek lâzımdır. Burada iç ve dış tefriki, işletme sevk - ve - idaresinin iradesi dahilinde ve haricinde mânasına anlaşılmalıdır. Piyasa şartlarının anormal sayılacak bir gelişme kaydetmesi, veya müessesenin şerefîyesini arttıracak bir hâdisenin husul bulması, veya tedarik edilen istihsal faktörlerinde fevkalâde bir ucuzluk olması dış tasarrufa ait misallerdir. İşletme gelirinin içinde bu dış tasarrufların nispeti yüksek olursa, rantabilitenin, sevk - ve - idarenin başarı ölçüsü sayılması zorlaşır. Aynı şey, işletme - dışı israflar ve zararlar için de söylenebilir. Bunlar, işletme sevk - ve - idaresinin iradesi haricinde husule gelen fevkalâde mahiyette zararlar olduklarından, bunları sevk - ve - idarenin başarısızlığına bir delil saymamak gerekir. Şu halde, rantabilite hesaplarında, gelir ve gider rakamları içinde, dış tasarruf ve israfların nispetini tayine matuf gayretler, maliyet ve gelirin tahlilinde ve bunların rasyonelizasyonunda önemli bir rol oynayabilirler.

Normal ve anormal giderlerin yekûnu *maliyeti* teşkil eder. Normal ve anormal gelirler ise mecmu hâsılatı verir. Bu ikisi arasındaki müspet fark *kârdır*. Şöyle ki:

$$\begin{aligned} \text{Kâr} &= \text{Gelir} - \text{gider} \\ \text{Gelir} &= \text{Satış geliri} + \text{diğer gelirler} \\ \text{Satış Geliri} &= \text{Satılan miktar} \times \text{birim fiyatı} \end{aligned}$$

Görülüyor ki, işletmenin kârı, esas itibarile, sattığı miktarın çokluğu ve fiyatların yüksekliği nispetinde artacaktır. Kâr, diğer taraftan, giderlerin yani maliyetin düşük olması nispetinde yükselecektir, Demek oluyor ki, işletmenin kârlılık derecesi, gelirini artırma ve masrafları ile israfları azaltma hususunda göstereceği başarıya bağlı olacaktır. Geliri arttırmanın en kestirme yolu, talep olunabilir bir mal veya hizmet vücute getirmek ve bu talebi daima canlı tutmaktır. Maliyeti azaltmanın en müessir yolu ise, rasyonalizasyon tedbirleri almaktır. Bunun için, maliyeti tayin eden âmilleri tetkik etmek lâzımdır.

İşletmenin gelir ve dolayısıyla *kâr sağlama gücü* yani *rantabilitesi* onun piyasa ile münasebetlerine tâbi olacaktır. Kabil olduğu kadar düşük maliyetle, az masrafla istihsalde bulunma gücü ise, daha ziyade işletme - içi ile ilgili rasyonalizasyon tedbirleri alma hususundaki kudretine bağlıdır. Birinci husus, *rantabilite*, ikinci husus ile *produktivite* tahlilleri ile tahkik olunur. Şimdi, bunlar üzerinde ayrı ayrı duralım.

II. İŞLETMEDE RASYONELLİK, PRODUKTİVİTE VE MALİYET KONTROLLERİ :

1) Mefhumlar :

İktisadî faaliyetin temel prensibi, asgarî emek kanunudur. Bu kanuna göre, belli bir gayeye *en az emek* (= masraf, fedakârlık) ile ulaşmak, başka bir deyişle, belli bir emek miktarı (= vasıtalar) ile *azamî netice* sağlamak lâzımdır. İnsanoğlunun her türlü imkânları (= ömür, enerji, para v.s.) sınırlı olduğundan, bu kanunun hikmetini kolayca kavramak kabildir. Şu halde, gerek ferdî hayatımızda gerek müesseseler hayatında, en iptidaî kudret âmili, elimizde ve emrimizde bulunan imkânları değerlendirme maharet ve kabiliyetidir.

Bu prensibin tatbik olunması neticesinde elde olunan netice (randıman), icra edilmekte olan faaliyetin *rasyonellik derecesini*

ifade eder. Bu derecenin yükseltilmesi gayesi ile ittihaz olunan tedbirler, *rasyonelleştirme* (= rasyonalizasyon) *tedbirleri* ismini taşır. Rasyonellik derecesi, bir faaliyet için yapılan *harcamalar* ile bir faaliyetten elde olunan *netice* (= hâsıla) nın mukayesesi vasıtasile tespit olunur. Rasyonellik derecesi, belli bir gayeye ulaşma zımında yapılan fedakârlıklar neticesinde ulaşılan sonucun tatminkâr olup olmamasını ifade ettiğine nazaran, bir *müstahsiliyet* (= produktivite) ölçüsünden başka bir şey değildir.

Demek oluyor ki, rasyonellik, bir zihniyet, bir iş görme usulü ve bir tedbirler mecmuasıdır. Produktivite (müstahsiliyet) ise, bir neticedir ve bu netice, sarfiyat ile istihsal miktarının mukayesesi suretile elde olunur. Dikkat edilmesi icap eden en önemli hususlardan biri, müstahsiliyetin *fizik maddî miktarların mukayesesi* ile hesaplandığıdır. Maliyet, ise, harcamaların nakdî birimlerle ifade olunması suretile hesaplanır.

2) Produktivite Kontrolü :

Bir şey istihsal etmek veya bir gayeye ulaşmak üzere girişilen faaliyetlerde müstahsiliyeti ölçmek için, yapılan *sarfiyat* ile elde olunan *mahsülü* maddî fizik miktarlar itibarile nispet etmek lâzımdır. (Batılı lisanlarda, ekseriya *output* ve *input* tabirleri kullanılmaktadır.) Şöyle ki:

$$\text{Produktivite} = \frac{\text{Hâsıla (istihsal miktarı)}}{\text{Harcamalar (maddî miktar)}} = \frac{\text{Output}}{\text{Input}}$$

Ziraatte, harcamalar, muayyen bir toprak parçası (metre kare olarak), bir miktar tohum (kilo olarak), bir miktar gübre (kilo olarak), bir miktar işçi (fert veya iş saati olarak), makine ve âlet (işgücü veya miktar olarak), bir miktar su (ton olarak), bir miktar ilaç (kilo olarak), bir miktar hayvan gücü (adet olarak) şeklinde tecelli eder. Elde olunan mahsül ise kilo veya tonla ifade olunur. Bu sonuncusu nispetin payına, harcamalar ise paydasına, zikrettiğimiz miktarlar olarak konur.

Tek mahsül veya mamûl bahis konusu olduğu zaman pay ile ilgili bir hesap zorluğu yoktur. Birden fazla cinsten hâsıla elde olduğu hallerde, payın hesaplanmasında paydanın hesaplanmasındaki

gibi büyük zorluklar doğar ve hatta imkânsızlıkla karşılaşılır. Zira, cinsleri farklı şeyleri toplamak ve bir birim (rakam) şeklinde ifade etmek kabil değildir. Sınaî imalâtta, ziraattekinden de daha kompleks bir istihsal ameliyesi mevcut olduğuna göre, paydanın hesaplanması ve müşterek bir birime irca edilmesi daha da güç olur. Bu sebeple, paydadaki çeşitli istihsal faktörlerinden, gayeye göre en uygun olanları seçilir ve bunlar paydaya teker teker konmak suretile, müstahsiliyet sadece onlara nazaran hesaplanır. İnsangücü, hammadde, yarı mamûl madde, makine gücü, toprak sahası v.s. ile ilgili randıman hesapları yapılabilir. Bunlardan en yaygın olanı, insangücüne göre yapılan prodüktivite hesaplarıdır. Zira, insan, iktisadî faaliyetin yalnız vasıtası değil, gayesidir de... Bu itibarla, kendisine asgarî bir hayat standardının sağlanması, bunun için de, ücret seviyesininin tatminkâr bir seviyede tespiti lâzımdır. Son zamanlarda gittikçe kuvvetlenen sendikaların talepleri, bu zaviyeden tetkik olunma mecburiyeti karşısında kalmışlardır. Filhakkâ, işletmenin ücret ödeme gücü prodüktivite ile rantabilitesine bağlıdır. Bu gücün üstündeki talepleri karşılaması imkânsızdır. Ancak, işletmenin rantabilite ve prodüktivitesinden âdil bir pay almak için, bu rantabilite ve prodüktivitenin husulüne de o nispette iştirak etmiş olmak lâzımdır. İşte, mesele buradan çıkmaktadır. Acaba, rantabilite ve prodüktivite artışlarında, sermayenin, insangücünün (icraî ve idarî) ve teşebbüsün yardım payları nedir? Bu meselenin halli kolay değildir. Ancak, mukayeseli tetkik ve tahliller vasıtasile, münferit istihsal faktörlerinin prodüktivitelerinin hesaplanması çok faydalıdır. Her faktörün münferiden prodüktivitede husule getirdiği artışı hesaplayabilmek için, diğerlerinin miktar ve kalitesinde hiçbir değişme olmaması icap eder. Yani, değişken faktör dışında bütün diğer faktör ve şartların sabit kalması gerekir (ceteris paribus).

(1) İstihsal miktarı

$$\frac{\text{-----}}{\text{İşçi adedi}} = \text{İçi başına verim}$$

(2) İşçilerin çalıştıkları saat veya gün miktarı

$$\frac{\text{-----}}{\text{İşçi Adedi}} = \text{İşçi başına ortalama saat veya gün}$$

$$(3) \frac{\text{İşçi başına istihsal miktarı (verim)}}{\text{İşçi başına düşen saat (veya gün)}} = \frac{\text{İşçi saati başına verim}}{\text{verim}}$$

Hammeddenin prodüktivitesi ise şöyle hesaplanır :

$$(4) \frac{\text{İstihsal miktarı}}{\text{Sarfedilen hammadde}} = \text{Hammadde randımanı}$$

$$(5) \frac{\text{Hammaddenin kabili istifade miktarı}}{\text{Hammaddenin istihsale giren miktarı}} = \text{H. M. nin verimi}$$

Gerçekten, istihsale sokulan hammaddenin bir kısmı talaş, bir kısmı fire şeklinde işe yaramayan ve kaybolan bir miktar teşkil eder ki, bunun mümkün mertebe düşürülmesi suretile hammadde- nin verimi arttırılabilir. Yukarıdaki formül şu şekilde de yazılabilir :

$$(6) \frac{\text{Talaş, fire v.s. şeklindeki kayıplar}}{\text{Hammadde sarfiyatı}} = \frac{\text{Hammadde kayıp nispeti}}{\text{nispeti}}$$

Makine gibi istihsal vasıtalarının prodüktivitesi ise şu nispetler yolu ile hesaplanabilir :

$$(7) \frac{\text{Kabili istifade enerji birimleri}}{\text{Mevcut olan enerji}} = \frac{\text{Makinenin nazarî gücü}}{\text{rî gücü}}$$

Bir makine belli bir enerji şeklini diğer bir enerji şekline çeviren ve böylece iş gören bir vasıtaadır. Enerjinin şekil değişmesinde behemehal bir miktar enerji kaybı olur. Kabili istifade enerji veya güç miktarından şu veya bu sebepten dolayı tamamen faydalanılmayabilir. Bu husus, makinede bir nevi aylıklık teşkil eder. Gerçekten,

$$(8) \frac{\text{Fiilen faydalanılan güç}}{\text{Kabili istifade güç}} = \frac{\text{Fiilî istifade derecesi}}{\text{recesi}}$$

nispetinde olduğu üzere, nazarı olarak mevcut olup fiiliyatta faydalanılmayan güç nispeti hakikî manasile bir kayıp teşkil eder (*).

7 numaralı nispette, bir makineye verilen veya tatbik olunan enerji ile makinenin bize sağladığı enerji arasındaki fark belirtilmektedir. Makineye tatbik edilen enerji kendisinden alınan enerjiye çevrilirken kayıplar olur. Teknik gelişmelerin bir kısmı bu kayıpların azaltılması gayesini güder. Gerçekten, buhar makinelerinde bu kayıplar % 80, mazot ve benzin motorlarında % 65 - 75, su türbinlerinde % 25 civarında hesaplanmıştır. Buhar makinelerinde % 80 enerjinin şu şekilde kaybolduğu tespit olunmuştur :

	%
Buharın naklinde husule gelen kayıp	5
Duman şeklinde bacadan kaçan	15
Kazan dairesindeki zayıf	15
Sürtüşme neticesi kaybolan	5
Isı haline inkilâp eden	40
	<hr/>
Kayıp yekûnu	%80
Kabili istifade kısım	» 20
	<hr/>
Yekûn	»100
	<hr/>

İşletmenin bütününe ait kontrollere gelince :

İstihsal faktörlerinin münferiden prodüktivitelerinin hesaplanmasında faydalanılabilecek belli başlı nispetleri böylece belirttikten sonra, bir bütün olarak işletmenin istihsal gücünden hangi ölçüde faydalandığımızı tahlile yardım edecek tahlillere geçebiliriz. Şöyle ki:

$$(1) \frac{\text{İstihsal Miktarı}}{\text{Sabit Sermaye}} = \text{Sabit sermayeden faydalanma nispeti}$$

(*) Bu bahisteki tahliller için bak: A. Isaac: Sanayi İşletmesinde Rasyonellik Prensibinin Tatbikatı. İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 3, Sayı 1 - 2, sah: 116 ve müte. 1942, İst.

Bu nispette parça olarak istihsal miktarı ile sabit sermayenin normal istihsal gücünü (enerji birimi veya istihsal miktarı olarak) esas almak icap eder. Mamafih, burada, sabit sermayenin defterlerdeki (=amorti edilmiş) değeri ile istihsal miktarının maliyete göre değeri de alınabilir. Ancak, bu takdirde, fizik miktarlara dayanan prodüktivite tahlilinden uzaklaşmış ve maliyet tahliline girilmiş olur.

İşletmenin sabit sermayesi büyüklüğünü ifade eder. Büyüklüğün önemli ölçülerinden biri de *istihsal kapasitesi*, yani istihsal gücüdür. İstihsal kapasitesi; azamî, fiilî, optimal (=ideal, normal), ortalama, nazarî, tam ve pratik gibi şekiller neticesinde ulaşılan fakat tatbik imkânı pek mevcut olmayan kapasitedir. *Azamî kapasite*, istihsal vasıta ve imkânlarının maksimum ölçüde zorlanması ve hatta bazı ilâveler yapılması suretile ulaşılan istihsal gücüdür. Bu da oldukça nazarî bir mahiyet taşır; zira, hem maliyeti yükseltir hem aşınma ve yıpranma nispeti artar hem de kaza ihtimali yükselir. *Optimal kapasite*, maliyetin asgarî olduğu ve bu bakımdan en müsait olan istihsal gücüdür. *Tam* ve *pratik kapasite*, kâh kolayca ulaşılabilecek zararsız kapasiteyi kâh optimal kapasiteyi ifade eder. *Fiilî kapasite* (pratik kapasite adı bunun için de kullanılır) ise, istihsal veya satış zaruretlerinin eseri olarak, işletmenin hakikatte istimal ettiği kapasiteyi ifade eder. Buna *iştilgal derecesi* de denir. Yeni mevcut kapasitenin meşgûl olan kısmı olup, optimal kapasitenin altına veya üstüne isabet edebilir. Tabii, maliyet bakımından arzulanan, fiilî kapasitenin veya iştilgal derecesinin, optimal kapasite ile birleşmesidir. İşletme bu kapasitede çalıştığı zaman, buna optimal iştilgal derecesi adı da verilebilir.

(2) Fiilî Kapasite

Tam veya azamî kapasite

Tam kapasiteden faydalanma derecesi (İştilgal derecesi)

(3) Fiilî Kapasite

Optimal kapasite

Fiilî kapasitenin rasyonellik derecesi (Optimal kapasiteden faydalanma derecesi)

(4) Ortalama Kapasite

 Tam veya optimal kapasite

Ortalama fiilî kapasitenin rasyonellik derecesi

Burada, *ortalama kapasite*, gayeye nazaran bir araya getirilecek fiilî kapasitelerin vasatısından ibarettir. Ekseriya aylık ortalama şeklinde hesaplanması uygun olur. Uzun devreli tahlillerde, yıllık ortalamalardan faydalanmak lâzımdır.

Maliyet zaviyesinden mütalâa olunduğu zaman işletmenin optimal kapasiteye mümkün merteye yakın bir kapasitede çalışması uygun olur. Ancak, hammadde, malzeme, işgücü v.s. gibi istihsal faktörlerinin tedariki, faktörlerin teknik bakımdan gerekli bir durumda bulundurulmaması (tamir, bakım v.s.) ve üçüncü olarak da, sürüm imkânlarının kıtlığı dolayısıyla işletme optimal kapasitesinin altında çalışmak mecburiyetinde kalabilir. Tabii, böyle bir durumdan kurtulmaya bir an önce çalışmak lâzımdır; zira, maliyet yükselir ve bunun neticesi olarak da, işletmenin rekabet gücü azalır, ve rantabilitesi düşer. Aylâk kapasite ve dolayısıyla aylâk masraflara sebep olan bu durum, sabit sermayenin rasyonelliği zaviyesinden, sabit sermaye rizikosunu adını verdiğimiz tehlikeli hâli teşkil eder. *J. M. Clark*, bu tehlikeli duruma, «sanayiî büyük günah» adını verir.

Sabit sermaye rizikosunu azaltmak için, *tedarik* zaviyesinden duraklamaların önlenmesi ve bunun için hammadde, malzeme makine stok ve yedeklerinin ayarlanması, stok politikasının ve personel politikasının revizyona tâbi tutulması gerekir. *İstihsal ameliyesi zaviyesinden* ise, bakım, tamir gibi idame tedbirlerinin gözden geçirilmesi, *satış bakımından* ise, sürümü teşvik ve tahrik tedbir ve politikalarının gözden geçirilmesi icap eder.

Optimal kapasitenin üzerinde bir işgal derecesi bahis mevzuu olduğu zaman, durum daha kolay ele alınabilir. İşletmenin optimal kapasitenin üzerinde çalışması hâlihazır ve müstakbel satış ve siparişlerin eseri olacağına göre, maliyetin yükselmesi ve kâr marjının azalması fazla bir önem arzemiyecektir; zira, bundan mütevellit kayıp, sürümden telâfi olunacaktır. Ancak, satış miktarı ile fiatın, bu telâfiyi mümkün kılacak seviyede olması icap edeceği de açıktır.

İstihsal kapasitesile ilgili rasyonalizasyon meselelerinden başka, işletmenin emrindeki *çalışma zamanından* faydalanma derecesi de önem taşır. Zamandan faydalanma derecesi şu iki nispetten faydalanılarak tespit olunabilir :

$$(5) \frac{\text{Fiilen çalışılan zaman}}{\text{Umumî çalışma (işletme) zamanı}} = \text{Zamandan faydalanma derecesi}$$

$$(6) \frac{\text{Ârıza sebeble kaybolan zaman}}{\text{Umumî çalışma (işletme) zamanı}} = \text{Ârıza derecesi (emsali)}$$

3) *Maliyet Kontrolü :*

a) *Maliyetin tarifi ve önemi :*

Maliyet, en geniş mânasile, bir gayeye ulaşmak için yapılan fedakârlıkların mecmuudur. İşletmenin gayesi, kâr sağlamak olduğu takdirde, muayyen bir miktar kârı elde etmek için yükleneceği maddî ve gayri maddî fedakârlıkların mecmuu, maliyeti vücuda getirecektir. İktisatta maliyet, umumiyetle şöyle tarif olunur: «bir mal veya hizmetin maliyeti, onu vücuda getirmek için kullanılmış olan istihsal faktörleri birimlerinin masraflarından meydana gelir.» Diğer bir tarif ise, «bir firmaya, belli bir miktar istihsal âmilleri ve yatırım meblâğları celbetmek için yapılması zarurî olan ödemeler» şeklindedir.

Maliyeti teşkil eden unsurların yani çeşitli masraflar muhtelif şekillerde tasnif olunabilirler. İktisatta, belli başlı istihsal faktörlerinin bedelleri olmak üzere, *rant* veya *kira*, *ücret ve maaş*, faiz üç kategori masraf mevcuttur. İşletme iktisadî ile muhasebede şu gruplar vardır :

1) *Umumî masraflar :*

a — *İdare masrafları :*

aa) Vergiler, kiralar, çeşitli büro masrafları.

bb) İdareci ücret maaşları.

b — *Satış masrafları.*

b) İstihsal masrafları :

- a — Vasıtalı ve vasıtastz işgücü.
- b — Vasıtalı ve vasıtasız hammadde ve malzeme.
- c — Enerji masrafları.

Umumî masraflar. «doğrudan doğruya ve açıkça mamûle atfedilemeyen masraflardır». Bunlar, istihsal miktarına (iştilgal derecesine) tâbi olmayıp sabit bir seyir takip ederler. Mamûlün bünyesine girdiklerinden dolayı istihsal miktarına bağlı olarak azalıp çoğalan masraflar ise, mütehavvil (=değişken) masraflardır. Umumî ve sabit masrafların aylâk masraf haline gelmeleri kolayca mümkün olduğundan ve mahsül ve mamûl birimlerine tevzileri zorluk taşıdığından üzerinde çok durulması icap eden masraflardır. Başlıca üç kategoriye ayrılırlar :

(1) *Sevk - ve - idare masrafları* : İşletmenin bütünü ve muhtelif departmanlarını sevk - ve - idare edip onların devamlılığını ve verimliliğini sağlayan faktöre yapılan ödemelerden meydana gelirler.

(2) *Sabit tesisler ve bunların idame masrafları* : Sabit sermaye yatırımlarının masrafları olup bunlar ile işletme arasında teknik bir bağlantı (a technical jointness) mevcuttur.

(3) *Mukavele masrafları (=contract costs)* : Mukavele ile tespit edilen münasebetlerden doğan masraflardır. Bunlar mukavele müddetince yüklendiklerinden iştilgal derecesine bağlı değildir.

Maliyetin önemi :

Maliyetin önemi fonksyonlarından ileri gelir. Bellibaşlı fonksyonları şunlardır: 1) Fiyat tespitine esas teşkil etmek. 2) Kâr ve rantabilite hesaplarına yardım etmek. 3) Ücret, maaş ve primlerin hesaplanmasına yardım etmek. 4) Vergi matrahının hesabına esas teşkil etmek. 5) İktisadî faaliyetin temel kanunu olan rasyonelliğin tespitine ve gerçekleştirilmesine yardım etmek. Bu fonksiyon plân-lama ve kontrolü mümkün kılmak suretile başarılır.

Maliyetin önemi, ilgilendirdiği menfaat zümrelerinin adedi ve bunların pazarlık güçlerinin artması nispetinde artmaktadır. *Müteşebbis*, kısa ve uzun devre kârları dolayısıyla, *krediciler* alacakla-

rının ve faizlerinin ödenmesi bakımından, *amme otoriteleri* vergi zaviyesinden, *personel ve sendikalar* ücret, maaş ve iş şartları bakımından, *rakipler* yaşama ve gelişmeleri bakımından, *sevk - ve - idare* ise, müessesenin yaşama ve gelişmesi ile prestiji zaviyesinden maliyetle çok yakından ilgilidirler.

Anlaşıyor ki, rasyonellik ve prodüktivitenin gerçekleştirilmesi ve kontrolünde, rantabilitenin kontrolü ve arttırılmasında, ödenecek vergi, maaş, ikramiye ve primlerin hesabında, uzun vâdeli ve muvakkat yatırım kararlarının ittihazında, fiat tespitinde, bütçeleme ve plânlamada ve işletmenin dış münasebetlerinin tanziminde maliyet büyük bir rol oynamaktadır. Bu sebeplerle *maliyetin tam ve eksiksiz hesaplanması* keyfiyeti büyük bir önem taşır.

b) *Tam ve eksiksiz maliyet hesaplama :*

Tam ve noksansız maliyet hesaplama, birinci derecede işletmenin yaşama ve gelişmesi zaviyesinden ehemmiyet arzeder. Zira, hem geçmiş devrenin faaliyetlerinin veriminin ölçülmesini hem bütçe ve plânların istinat edeceği tahminlerin yapılmasını imkân dahiline sokar. Diğer bir ifade ile, tam maliyet, iyi bir *kontrol ve plânlama vasıtası* olabilir. Kontrol ve plânlama fonksiyonunu, maliyet tahminlerinin yapılmasına; standart maliyetlerin hesaplanmasına; alternatif, marjinal, tefazulî ve ikame gibi istatistikî masrafların hesaplanmalarına yardımcı olmak suretile başarır. Tahminî maliyet bütçe ve plânlamaya; standart maliyet, kontrol ve plânlamaya; alternatif maliyet, yatırımların rasyonelizasyonuna; marjinal ve tefazulî maliyet, istihsal ve satış miktarlarının plânlanmasına; ikame maliyeti ise, sağlam bir malî bünye sağlamak için lüzumlu olan yenileme fonları, gizli ihtiyatlar tesisine ve muhafaza-kârlık prensibinin tatbikine yardım ederler.

Tam ve eksiksiz bir maliyet hesaplayabilmek için, maliyeti teşkil edecek *normal ve anormal gider ve kayıpları* noksansız olarak hesaba katmak icap eder. Bunlar, işletme faaliyetleri esas alınırca, *tedarik istihsal ve sürüm safhalarına* ait bütün giderleri ihtiva etmelidir. Saniyen, tabiî, maddî, hukukî, iktisadî teknik ve içtimaî sebepler dolayısıyla maddî (sabit ve mütedavil) sermaye unsurları ile gayri maddî sermaye unsurlarında (=haklar) husule gelecek azalma, kayıp ve zararların da maliyete katılmaları lâzımdır. Fevkalâde amortismanlar, karşılıklar, kredi ve emtia rizikoları emsal-

leri ve hatta öz sermayeye faiz ile müteşebbis idareciye ücret hesaplanıp maliyete ilâvesi, işletmenin yaşama ve gelişme güçleri bakımından büyük ehemmiyeti haizdir. Hatta, müteşebbis - idarecinin sağlık ve kültürel masraflarını katmak uygun olur. Sigorta şirketleri tarafından sigortalanan risklerin primleri nasıl maliyet unsuru ise, bizzat işletme tarafından deruhte edilen risklerin (dahilî sigorta) karşılık mahiyetindeki bedelleri de maliyete ilâve olunmalıdır.

c) *Maliyeti tayin eden başlıca âmillere umumî bir bakış :*

Maliyeti tayin eden başlıca faktörlerin neler olduğunu tespit edersek, maliyeti kontrol etmek, fazla veya eksik olmasının sebeplerini araştırıp bulmak ve onu kontrol altına almak yani rasyonalize etmek kolaylaşır. Maliyete tesir eden âmilleri *işletme - içi* ve *işletme - dışı* diye iki grupta mütalea etmek kabildir.

aa) *Maliyete tesir eden işletme - dışı âmilller :*

aaa) *İstihsal faktörlerinin fiatları ve tedarik imkânları :*

İşletmenin tedarik ettiği işgücü, idare gücü, ve çeşitli sermaye unsurlarına ödediği bedeller, piyasa durumuna ve işletmenin pazarlık gücüne tâbi olacaktır. İşletme alıcı olarak, monopson veya oligopson durumunda ise pazarlık gücü oldukça yüksek olacaktır. Tam rekabet şartlarında, işletmenin tesiri bahis konusu olmayacağından, arz ve talebin serbestçe karşılaşması neticesinde teşekkül edecek fiatları ve şartları olduğu gibi kabullenmek mecburiyetindedir. Tedarik malı veya hizmetinin talep ve ikame elâstikyetlerine göre, işletme bazı tedbirler alabilecektir. Tedarik babında işletmenin ittihaz edebileceği diğer önemli bir tedbir de, *satın alma* yerine bizzat *imâl etme* ve *kiralama* gibi yollara başvuracaktır.

Nakit tedariki, yani öz ve yabancı kaynaklardan finanslanma problemi para ve sermaye piyasalarının durumuna, işletmenin malî ve iktisadî gücüne, bağlı olacaktır. Faiz ve komisyonların seviyesi maliyeti önemli bir ölçüde müteessir edecektir. Hissedar, ortak ve kredi tedarikleme şartlarının maliyet üzerindeki tesirlerine malî bünye tahlillerine ait bahiste temas etmiştik.

Kısaca ifade olunursa, piyasa durumu ve organizasyonu, iktisadî rejim, ve devletin ekonomiye müdahale derecesi, ekonominin

gelişme seviyesi ve kalkınma halinde bulunup bulunmadığı gibi işletme - dışı faktörler ile işletmenin cesameti, malî gücü, faktörlerin talep ve ikame elâstikiyeti gibi işletme - içi âmiller, istihsal faktörlerinin fiyatları ve tedarik masrafları üzerinde müessir olurlar.

bbb) İşletme - dışı tasarruf ve israflar :

Bu tasarruf (=economies) ve israflar (=diseconomies) in hususiyetleri sevk - ve - idareye tâbi olmamaları ve ekseriya işletmenin mensup olduğu bütün sanayi koluna şâmil olmalarıdır. İşletme - içi tasarruf ve israflar ise, yalnız ilgili oldukları münferit işletmeye aittirler.

Bir endüstri kolundaki yeni yatırımlar, işletmenin tedarik ettiği mal ve hizmetlerin fiyatları ile tedarik masraflarını düşürücü tesirler yapabilirler. Keza, işletmenin kuruluş yerine yakın bir yerden yeni bir yolun geçirilmesi, yeni bir amme hizmetinin istifadeye sunulması da, maliyeti düşürücü yönde tesirleri olan tasarruflar yaratırlar.

İşletmenin mensup bulunduğu endüstri branşının büyüme ve gelişmesinden hâsıl olduklarına nazaran, *işletme - dışı tasarruf ve israflar* maliyet üzerindeki müspet ve menfi tesirlerini, istihsal faktörlerinin tedarik maliyetini yükseltme, ihtisaslaşma imkânlarını arttırma, teknik ve idarî işgücünün yetişme ve arz imkânlarını çoğaltma gibi yollardan icra ederler. İstihsal faktörlerinin arz elâstikiyetlerinin sert olduğu endüstri kollarında, ve bilhassa tabii ve iktisadî kıtlık hallerinde, faktörlere ait talebin çoğalması, şüphesiz ki, maliyet üzerinde yükseltici bir temayül husule getirecektir. Talepteki artmaların veya arzdeki azalışların bu şekilde işletme - dışı israflar hâsıl etmesi, *çoğalan masraflı* (=increasing costs) endüstri kollarında bilhassa hissedilen bir mahiyet ve ölçü iktisap eder.

ccc) İktisadî, siyasî, içtimaî ve hukukî muhit şartları :

İşletmenin yaşaması için, muhit şartlarile ahenkleştirilmesi icap eder. Buna, *dış - koordinasyon* diyoruz. İşletmenin maliyeti, çevre şartlarının ve tabii olarak bunların iniş ve çıkışlarının tesirlerini taşır. Konjonktürel, uzun vâdeli dalgalanmalar ile mevsim

ve moda değişmelerinden husule gelen arz ve talep temevvüçlerinin, tedarik ve sürüm masraflarına tesir edecekleri muhakkaktır. Her bakımdan aynı olan iki işletmenin sırf farklı çevrelerin şartlarına tâbi bulunmaları dolayısıyla maliyetlerinin de farklı olacakları hususu, izahata ihtiyaç göstermeyecek kadar açıktır. Bu itibarla, çevrenin iktisadî, siyasî, içtimaî ve hukukî yapısı ve bu yapıdaki dalgalanmalar kuruluş yerinin seçilmesinde büyük rol oynarlar. Kuruluştan sonraki faaliyet yıllarında ise, bahsi geçen dalgalanmaların maliyet üzerindeki tesirlerinin devamlı surette kontrol altında bulundurulması zarureti de açıktır.

ddd) İşletme - dışı menfaat ve tazyik gruplarının tesiri :

Devlet, bir taraftan kendi menfaatlerinin diğer taraftan diğer bazı menfaat zümrelerinin koruyucusu ve yüksek koordinatörü sıfatıyla işletme üzerinde tazyikini en fazla hissettiren bir taraf teşkil eder. İktisadî ve içtimaî hayata müdahalelerin gittikçe artmakta bulunması da, devletin maliyet yönünden arzettiği önemin daha da artmasına sebep olmaktadır.

Pazarlık gücünü gittikçe arttırmakta bulunan diğer bir menfaat grubu da *işgücüdür*. İnsanlaşma ve demokratlaşma temayüllerinin kuvvetlenmekte olmasına paralel olarak sendikaların işletmelerden olan istekleri de çoğalmakta ve böylece maliyet bünyesi üzerinde, zaman zaman, tahammülü zor yükler birikmektedir.

Kendilerinden öz ve yabancı sermaye temin olunan menfaat zümrelerinin talepleri, para ve sermaye piyasasındaki arz ve talep durumuna bağlı olacaktır. Para ve kredinin kıt olduğu piyasalarda (bilfarz, gelişme gayretleri içinde bulunan memleketlerde) malî çevrelerin, maliyet üzerinde şiddetle hissolunabilecek tazyikler icra edebileceği şüphesizdir. Memleketimizde hüküm sürmekte bulunan para ve sermaye tedariki şartları (faiz, komisyonlar v.s.) bahis konusu durumun tipik bir örneğini teşkil etmektedir. Ancak, gelişmiş memleketlerde, sermaye birikmiş ve bollamış olduğundan, para ve sermaye sahiplerinden müteşekkil menfaat zümresinin maliyet üzerindeki tazyiklerinin hafiflemiş bulunacağı açıktır. Gerçekten, bu kabil memleketlerde, malî çevrelerin pazarlık güçlerinin azalmakta olduğu müşahade olunmaktadır. İşletmelerin ortalama cesametlerinin büyümesi ve böylece pazarlık güçlerinin artması da, malî çevrelerin aşırı taleplerine set çekmiştir. Bu büyüme

ve gelişmede, *sahiplik* (mülkiyet) ile *sevk - ve - idarenin* ayrılması önemli bir rol oynamaktadır.

Menfaat ve tazyik zümresi olarak *müşterilerin* maliyet üzerindeki tesirleri, piyasada alıcıların veya satıcıların hakimiyetine tâbidir. İstihsalin bol olduğu piyasalar ile ikame elâstikiyeti fazla mal veya hizmet arzeden işletmelerin, müşteriler karşısındaki durumlarının kuvvetli olmayacağı kolayca anlaşılabilir. Bu kabil hallerde, müşteriler, satıcı değiştirmek ve veya istihlâk listelerinde kaydırmalar yapmak suretile, daha önce mal veya hizmet satın aldıkları işletmelerin maliyetleri üzerinde menfi tesirler yaratan davranışlarda bulunabilirler. Satışı azalan bu gibi firmaların sabit masraflarının ağırlaşması karşısında başarısızlığa kadar sürüklenmeleri mümkündür. Bu itibarla, en müessir menfaat zümresi olarak müşterilerin satın alma, temayül ve güçlerinin devamlı kontrol altında bulundurulması, basiretli sevk - ve - idarecilerin ihmal edemeyeceği bir keyfiyet teşkil eder. Müşterilerin, istihlâk kooperatifleri kurmak veya buna benzer resmî veya gayri resmî teşkilâtlanmaları halinde, satıcı firmaların daha da müteyakkız davranmaları gerekeceği şüphesizdir.

bb) Maliyete tesir eden işletme - içi faktörler :

İşletme - içi tasarruf ve israf tevhit eden âmillerin menşei işletme - dışı olabilir. Burada önemli olan cihet, sevk - ve - idarenin bu âmillere hangi ölçüde tesir ettiği ve onların tesir etmelerine imkân verdiğidir. Bu tefrikte, âmillerin ve/veya tesirlerinin işletme hudutları içinde kalıp kalmadığı hususu da kıstas olarak rol oynar. İşletme - içi olarak tetkik olunan başlıca âmiller şunlardır: İşletmenin cesameti, bu cesametın fiilen istimal olunan nispeti yani iş-tigal derecesi, istihsal edilen mal veya hizmetlerin çeşidi ve terki-bi, iş-tigal derecesindeki dalgalanmaların sür'ati, icraî ve idarî insan-gücünün prodüktivitesi, kuruluş yeri ve nakil masrafları, kullanılan maliyet hesaplama ve değerlendirme usulleri.

aaa) İşletmede kullanılan teknik gelişme seviyesi :

İşletmede istimal olunan teknik vasıta ve usullerin hâsıla - masraf (output - input) münasebetlerine büyük ölçüde tesir edeceği şüphesizdir. Teknik vasıta ve usuller karşısında, sevk - ve - idare için üç hareket tarzı bahis konusu olabilir: (a) Teknolojik im-

kânların bahsettiği usul ve vasıtalar arasında *seçim* yapmak. (b) Seçilen usul ve vasıtaları, işletmede en verimli olabilecekleri şekilde tertip ve tanzim etmek. (c) Bizzat işletme içinde kurulacak araştırma tesisleri vasıtasile, bahsi geçen usul ve vasıtalarda gelişmeler sağlamak. İlk iki safhada, işletme, dışarıdaki keşif ve icatlardan faydalanmakta, sonuncusunda ise, bizzat keşif ve icatlarda bulunmaya çalışmakta ve bu itibarla da büyük masraflara katlanmaktadır.

Kullanılan teknik gelişme seviyesi, sermayenin sabit ve değişken olması bakımından terkibine ve sermaye ile, insangücü arasındaki nispete tesir eder. Sermayenin iktisadî yapısını tahlil ettiğimiz bahiste belirtmiş olduğumuz gibi, sabit sermaye nispetinin yüksek olması, sabit masrafların maliyetteki yüklerinin artmasını intaç eder. Bu da, sabit sermaye unsurlarının tam kapasite ile çalıştırılmaları zaruretini doğurur. Zira, tam, daha doğrusu optimal kapasitede çalışma, sabit masrafların parça başına isabet eden hisselerinin minimum olmasını sağlar. İstihsal miktarının artmasına paralel olarak maliyette husul bulan bu azalma temayülüne *ıştigel derecesi regresyonu* diyoruz. Mütedavil (değişken) sermaye nispetinin yüksek olması halinde ise, işletmenin faaliyetlerini ayarlama ve böylece sürüm ve tadarık şartlarına intibak etme elâstikiyetine sahip olduğu müşahade olunur.

Teknik gelişme seviyesinin ikinci mühim neticesi, sermaye ile insangücü arasındaki nispettir. İnsangücünün ucuz sermayenin pahalı ve makine tedarikinin zor olduğu hallerde, istihsalin daha ziyade işgücüne dayandırılması tabiidir. Keza, kütle veya seri hâlinde istihsali emecek bir piyasanın mevcut olmaması halinde de, makineleşmeğe gitmemek ve masraf yükü ıştigel derecesine daha kolayca intibak ettirilebilecek olan işgücünü kullanmak uygun görünmektedir. Buna mukabil, işveren - işgücü münasebetlerinin pek iyi gitmediği ve bu itibarla işleri yavaş almak, grev yapmak v.s. gibi pasif ve aktif mukavemet faktörlerinin tatbik sahası bulunduğu muhit ve şartlarda, kabil olduğu kadar az personel kullanmak daha uygun olabilir. Böyle durumlarda makineleşmeğe çalışmak faydalı olur.

Demek oluyor ki, teknik gelişme seviyesi, işletmenin kullandığı çeşitli istihsal faktörlerinin terkip tarzını, yani birbirlerine nazaran nispetini ifade eder. Bu ise, matematik olarak istihsal denkleminde

görülür. İşletmenin, değişen şartlara kolayca intibak edebilecek bir istihsal faktörleri kombinezonu gerçekleştirmesinin çok önemli olacağı muhakkaktır. Böylece, faktörlerin tedarik ve kullanılmasında güçlükler zuhur ettikçe, bunlar arasında ikameler yapmak kabil olur. Değişen şartlara intibak bakımından önemli olan diğer bir husus da, kullanılan makinelerin *çok gayeli* (=general - purpose) veya *tek gayeli* (=special - purpose) olmalarıdır. Çok gayeli makinelerin yaptığı iş basittir, fakat, birçok yerlerde (mamûllerde) ve işlerde kullanılabilir. Tek gayeli makineler ise, özel bir işi yalnız belli bir mamûl için yaparlar. Birincilerin elâstikiyeti fazla olduğundan, maliyet² üzerindeki yüklerini, gerektiği zaman hafifletmek kabil olur.

bbb) İşletme Cesametinin maliyete tesiri :

İstihsal faktörleri kombinezonunun arzettiği nispetlerden başka mutlak miktarlar itibarile haiz olduğu cesamet, uzun devre hâsıla - masraf münasebetleri bakımından büyük önem taşır. Büyüklük; istihsal, satış, tedarik, finanslama, konjonktüre intibak ve idare bakımlarından birçok avantajlar ve mahzurlar tevhit eder. Büyüklüğün bu çeşitli yönlerden meydana getirdiği faydalar, maliyeti düşürücü, mahzurlar ise maliyeti yükseltici istikamette rol oynarlar. Uzun devrede işletmede bütün faktörler değişkendir; yani sabit hiçbir faktör yoktur. Büyüme prosesi halinde bulunan bir işletmede bütün faktörlerde bir artma ve dolayısıyla bir değişme bahis konusu olur. Büyüme ile paralel olarak, teknik (istihsal), alım - satım, finanslama, idare ve dış şartlara intibak zaviyelerinden tasarruflar olur ve böylece maliyet eğrisinde bir düşme temayülü vücut bulur. Buna *cesamet regresyonu* diyoruz.

Ancak, her işletme kolu için farklı olan bir büyüklüğe ulaşıldıktan sonra, artık bahsi geçen avantaj ve tasarrufların azaldığı, ve buna mukabil mahzur ve israfların hâkim bir durum iktisap etmeğe başladığı görülür. Bu temayülün belirtmeğe başladığı noktadan itibaren artık büyümeği durdurmak icap eder. İşte bu noktada işletmenin *optimal cesamete* ulaştığı söylenebilir. Optimal kapasitede maliyet (parça başına, ortalama) minimum bir seviyededir.

ccc) İstihsal derecesinin maliyete tesiri :

İşletmenin şu veya bu seviyede (istihsal miktarında) cesameti-

ni, yani istihsal gücünü tespit etmesi, onun behemehal bu güçten tamamen faydalanabileceği manasına gelmez. *Tedarik, istihsal ve sürüm* şartları, zikri geçen istihsal gücünün tamamından faydalanmayı imkânsız hâle sokabilir. Lûzumlu istihsal faktörlerinin miktar ve kalite bakımından noksan tesarik olunduğu, istihsal faktörlerinde ârızalar husule geldiği, işgücünün bilerek veya bilmeyerek faktörlerde duraklamalar ve yavaşlamalara sebep olduğu, nihayet sürüm imkânlarının çok çeşitli sebeplerden dolayı kısıtlandığı hallerde, işletmenin tam kapasitesinin altında çalışmağa mecbur kalacağı açıktır.

f) *Kontrol vasıtası sıfatile maliyet :*

İşletme idaresi prensiplerine uygun olarak maliyetin *tam ve noksansız* bir şekilde hesaplanmış olduğu tespit edilince bu maliyeti rasyonelleştirme (düşürme) yolunda büyük bir adım atılmış olur. Gerçekten, maliyetimizin ne olduğu tam olarak bilinmeli ki, herşeyden önce bunun yüksek olup olmadığına, yüksek ise, hangi derecede yüksek olduğuna ve daha önemlisi, temayülün yükselme yahut alçalma istikametinde olup olmadığına hükmedebilelim. Keza, önce, maliyetimizin yüksek olduğu neticesine varmalıyız ki, onu düşürme tedbirleri alma ihtiyacını hissedelim. Şu halde, cevap vermemiz gereken ilk sual, *fiilî - tam maliyetimizin yüksek olup olmadığıdır*. Acaba bu soruyu nasıl cevaplandırabiliriz?

Bir işletme maliyetini düşürme ihtiyacını, herşeyden önce, kârını tatminkâr bulmadığı ve fiatı da kolayca yükseltme imkânlarına sahip olmadığı hallerde hissedecektir. Bu ihtiyacı hissedince, maliyetinin hakikaten yüksek olup olmadığını ve yüksek ise, düşürme imkânlarının neler olabileceğini araştıracaktır. Fiilî - tam maliyetin yüksek olup olmadığı şu mukayeseler yolu ile tespit olunabilir: 1) Fiilî maliyeti esas ittihaz eden mukayeseler, 2) Tahminî maliyeti esas ittihaz eden mukayeseler, 3) Standart maliyeti esas alan mukayeseler.

aa) Bir işletme, geçmiş yıllara ait maliyetleri ile, yüksek olup olmadığını tespit etmek istediği yılın maliyetini karşılaştırmak suretile bir neticeye varabilir. Yalnız, bu karşılaştırmada, muhtelif yılların maliyetlerinde değişme husule getiren anormal, ârızı ve fevkalâde hâdiselerin tesirlerini hesaba katmak icap edeceği şüp-

hesizdir. Bu mukayese, işletmenin maliyetindeki gelişme ve değişme temayülü hakkında da fikir verir ki, maliyet tahminlerinde ve bütçelemelerde bu temayülün faydalı bir ipucu teşkil edeceği açıktır.

Fiilî maliyet mukayeselerinde bu işletme - içi usulden başka işletme - dışı karşılaştırmalar da yapılabilir. Filhakika, başka işletmelerin maliyetleri de, bizimkinin durumu hakkında fikir verebilir. Ancak, bu «başka» işletmeleri seçerken, cesamet, iştilal derecesi, istihsal tekniği v.s. bakımlarından bizimkine benzer ve aynı bransa ait olmalarına dikkat etmek icap eder. İşletmelerarası fiilî maliyet mukayeselerinde *en iyi idare edilmelerile* tanınmış olan firmalar da iyi bir mukâyese esası (kıstası) teşkil edebilirler.

bb) Fiilî maliyeti, tahminî maliyetle karşılaştırmak suretile de yüksek olup olmadığına hükmetmek kabil olabilir. Tahminler, geçen yıllara ait tecrübeler ve istikbaldeki şartlara dayanılarak yapılır, ve böylece önümüzdeki devrede maliyetin *ne olacağı* hakkında kestirmede bulunulur. Tahminî maliyet, esas itibarile bütçeleme gayesine hizmet eder, fakat, rasyonalizasyonda da faydalı olacağı söylenebilir. Zira, ileriye ait maliyet unsurları üzerinde düşünülürken, bunların normalin üstüne çıkmamaşı hususundaki tedbirlere de nazarlar çevrilir.

cc) Rasyonalizasyon konusunda en tesirli ve semereli neticeler, *standart maliyetin* mukayese esası olarak kullanılması halinde elde olunur. Hammadde, işgücü gibi direkt maliyet unsurlarının miktar ve fiatı bakımlarından yapılan ilmî tetkikler ve tahminler yolu ile maliyetin *ne olması lâzım geldiği* hususunda büyük bir adım atılmış olur. Sabit ve umumî masraf kategorileri için de aynı şekilde hareket olunarak, genel masraf standartları tespit olunur. Standart maliyette yüzde yüz kat'iyet olmayacağı zira, gelecek devredeki çalışma şartlarının önceden tespiti, tayini ve tahmininde isabetsizliklerin ve değişikliklerin olacağı şüphesizdir. Ancak, tahminî maliyet ile mukayese olunursa, standart maliyetin çok daha sağlam bir ölçü olduğu muhakkaktır. Çünkü, standart maliyette, işletme idaresi, tahminî maliyette olduğu gibi, hemen hemen tamamen pasif kalmaz, maliyetin gidiş ve seyrine tesir edecek aktif bir duruma geçer. Ve tâbir caizse, maliyeti arzuladığı şekilde geliştirir. Ancak, derhal ilâve edelim ki, maliyeti tayin eden bütün âmiller üzerinde tesir icra edemeyeceği ve iradesi haricinde kalan birçok faktörler mevcut olduğu için, standart maliyetin, işletme idaresinin

tıpatıp arzularına göre teşekkül edeceği kat'iyen iddia olunamaz.

Maliyet rasyonalizasyonunun en müessir vasıtası olan standart maliyetlerin bellibaşlı üç kaynağı olabilir: İşletme - içi, diğer işletmeler, veya ilmî ve meslekî teşekküller, ilmî ve meslekî teşekküllerin belli bir sanayi kolunda çalışan işletmelerin birçok bakımlardan benzer olanları içine alan araştırmaları neticesinde tespit olunabilecek maliyet standartları iyi bir karşılaştırma ölçüsü olabilir. Diğer benzer işletmelere ait münferit standartlar ise daha da faydalı olabilir. Mamafih, en tesirli ve semereli, rasyonalizasyon esası, bir işletmenin sırf kendisi için ve içinde bulunduğu ve bulunacağı şartları hesap ederek tespit ve tayin edeceği standart maliyettir. Zira, işletmeler nekadar benzer olurlarsa olsunlar tıpatıp benzemeleri ve aynı dış ve bilhassa iç şartlar altında çalışmalarını kabil değildir. Bu sebeple, âlemsümul veya geniş tatbik sahası olan standart maliyetten ziyade her işletme için münferiden bahis konusu olabilecek standart maliyet mevcuttur.

dd) *İnhiraf (fark, sapma) ların tashihi* : Yukarıda izah ettiğimiz üç yol vasıtasile, yaptığımız mukayeseler neticesinde bulaçığımız farkların genişliğinden, maliyetimizin yükseklik derecesi hakkında fikir edinebiliriz. Bundan sonra, yapacağımız şey, bu yüksekliğin hangi sebeplerden neşet ettiğini tespit etmektir. Sebepler, ya fiilî maliyetin ya tahminî maliyetin veya standart maliyetin veya bunlardan ikisinin veya üçünün iyi hesaplanmamış olması yahut, tespit ve tahmin olunan maliyet şartlarının gerçekleşmemesi şeklinde ifade olunabilir. (Burada, hammadde, direkt işgücü, umumî ve sabit masraflara ait standartlardan ayrılmaların ayrı ayrı sebepleri üzerinde durmayacağız.)

g) *Maliyet Kontrolü - Hülâsa* :

(1) Önce, maliyetin tarifi, mahiyeti üzerinde durmak lâzımdır.

(2) Maliyet neveleri ve hesaplanma tarzları ikinci önemli noktadır. Nevi ve hesaplanma tarzlarında *gaye* hareket noktası teşkil eder. Yani, maliyeti kullanacağımız *yer ve maksat* mühimdir. Fiilî (tam veya noksan), tahminî, standart, mecmu, parça başına (ortalama), alternatif, marjinal, ikame, v.s. gibi nevelerin farklı gaye-

lere göre meydana gelmiş maliyetler olduğu şüphesizdir. Bellibaşlı tasnif kıstaslarına göre maliyetlerin neveleri şunlardır :

(a) *Hesaplanma tarzına göre :*

- Safha maliyeti, sipariş maliyeti (parti maliyeti) tasnifi istihsal şeklini esas alır.
- Mecmu, ortalama ve marjinal maliyet.
- Fiilî ve tarihî maliyet ile alternatif maliyet.

(b) *Tespit usulü bakımından :*

- Tarihî maliyet (sonradan hesaplanan maliyet).
- Tahminî maliyet ile standart maliyet (önceden hesaplanan maliyet).

(c) *İşletme faaliyet safhalarına göre :*

- Tedarik maliyeti,
- İstihsal (imal) maliyeti,
- Satış (sürüm) maliyeti.

(d) *İstihsal miktarile ilgi bakımından :*

- Sabit masraflar yekûnu olan maliyet,
- Değişken masrafların yekûnu olan maliyet.

(e) *İstihsal faktörlerine nazaran :*

- Hammadde, malzeme maliyeti (direkt),
- İşgücü maliyeti (direkt),
- Umumî masraflar yekûnu (indirekt maliyet): İdari işgücü, muhasebe, büro, satış ve fabrika umumî masrafları ile sabit masraflar (bilhassa amortismanlar).

Maliyeti hesaplama tablosu :

Satış Fiati	
Mecmu masraflar (maliyet)	Kâr
Mecmu imal ve satış masrafları	Umumî masraflar
Fabrika maliyeti	Satış maliy.
Direkt	Endirekt
Hammadde	
İşgücü	