

YÖNETSEL KARARLARDA MALİYET ÇÖZÜMLEMESİNİN YERİ VE ÖNEMİ

Ass. Dr. Rıdvan KARALAR

GİRİŞ

Yönetmel ekononide maliyet yaklaşımı, çeşitli yönetmel problemlerde hangi tür maliyet kavramlarının yararlı olduğunu ortaya koyma ve bu kavramların en elverişlilerini saptama amacını güder.

İşletme kararları, geleceğe ilişkin planlar yaparak, bunlar arasından en uygununun seçimi süreçlerini kapsar. Bu seçimin yapılmasında, kurulan her planın gelecekteki harcama ve gelir düzeylerine yapacağı etkiler ölçüştürülür ve seçimi en ekonomik kılacak maliyet kestirimleri ortaya konur. Kestirimlerin dayanacağı çeşitli tarihsel maliyet kavramları, birer veri olarak değil, kestirimlerin yol göstericileri olarak değerlendirilir. Hareket noktası olan planlar arasında kârlılık hesaplamalarına gidilerek, miktar ve dağıtım zamanları açısından gelecekteki gelir ve harcama hacimlerinde ortaya çıkacak değışikliklerin kestirimi, yönetmel kararlara güçlülük kazandırır.

Maliyetler açısından yapılacak kestirimlerin de belirli planların karşılaştırılması yoluyla yapılması ve her harcama kaleminin almasıık (alternatif) planlara göre öngörülmesi gerekir. İşte bu noktada, işletme problemlerinin ekonomik yönden çözümlenmesini zorunlu kılan almasıık (alternatif) programların iyi bir biçimde ortaya konması ve sonra en uygun seçimi yapabilmek için çeşitli maliyet kavramlarının kavranması zorunluğu ortaya çıkar. Çeşitli almasııklara göre muhasebe kayıtlarının elverişliliği ve nicelik çözümlerindeki ustalık, karar problemlerinin çözümüne çabukluk getirecektir.

Karar vermeye ilişkin maliyet giderleri, tarihsel muhasebe kayıtlarının yeniden düzenlenmesi, bir takım eklenti ve çıkarmalarla amaca uygun biçime sokulması ile yararlılık kazanır. Bu noktada, çeşitli değerlendirme ve bölümlenme sorunları, yönetsel problemlerin niteliklerine bağlı olarak değişik görüntülerde ortaya çıkacaktır.

I — MALİYETLER ÜZERİNE UZUN DÖNEMLİ ETKİLER

Bir işletme kurulurken, belirli temel sorunlara ilişkin çözüm yolları bulunmuş olmalıdır. Bunlar, işletmenin yerleşimi, uygulanan işleme ve pazarlanan mal ve hizmet açısından işletmenin dinlenme alanı ve işletme hacmidir. Bu konular, bir bakıma, temel ve değiştirilemez nitelikte kararlara dayanır. Bu kararların, kısa dönemli üretim kapasitesi kararları gibi kısa dönemde alınma zorunluğu yoktur. Yeni bir işletmenin nerede kurulacağı, üretimin ne dereceye kadar farklılaştırılacağı ve üretimin hangi çapta yürütüleceği —küçük, orta, büyük çaplı işletmelerde— konuları çok önemlidir. Çünkü, bu konuların üretim maliyeti üzerine uzun dönemli etkileri vardır. Bu temel etmenlerin maliyetler üzerine yaptıkları uzun dönemli etkilerin ortaya konması, işletmenin uzun dönemli güvenliğini maliyetler açısından belirlemede önemli ölçüde yararlı olacaktır.

1 — İşletmenin Yerleşimi

İşletmeler için yerleşim, üretimin en ucuz yapılabileceği yerin seçimi anlamına gelir. Bütün maliyetlerin tam olarak bilinmesi ve ölçülmesi olanağının bulunması durumunda, yerleşim sorunu kolaylıkla çözümlenebilir. Oysaki, bu olanak genellikle son derece kısıtlıdır. Sürekli kullanılacak fabrikaların yerleşimine ilişkin kararlar alınırken, geleceğe ilişkin kâr güdüsünden yola çıkılmakta; bu ise, işletme için kuruluştan sonra geçerli olacak gerçek durumu yansıtamamaktadır. Üstelik, işletmelerin kuruluşunda her zaman için, hesaplanabilir bir kâra dayanılmamaktadır.

İşletmeler, yerleşim kararlarına ilişkin olarak aşağıdaki durumlarla karşı karşıya kalabilirler.¹

(1) A. Florence, *Logic of British and American Industry* (London, 1953), s. 89-90

1. İşletmeler, bu konudaki kararlarını kâra ilişkin hiç bir hesaplama yapmadan vermiş ve fabrikayı endüstrinin yerleşimine uyup uymayacağını düşünmeden kurmuş olabilirler.

2. İşletmeler kârı hesaplamış fakat bu hesap yalnızca kuruluş zamanına özgü kalmış olabilir. Buna, üstlenilen satılık yapıların ilk giderlerinin az olması yol açabilir. Bu durumda, uygunsuz bir yerleşim söz konusuysa, uzun dönemli maliyetlerle denge kurma olanağı bulunmayabilir. Ayrıca, yeni bir kuruluşla ilgili kararlarda ise, bu işi yürütecek kişilerin gereğince görgülü yada eğitilmiş olmamaları tehlikesi vardır.

3. İşletme başlangıçta kârı doğru olarak hesaplamış olabilir; fakat bu hesaplama :

- a) Günün koşullarına göre yanlıştır;
- b) Günün koşullarına göre doğrudur. Bu durumda;
 - i) Kâr, toplumsal çıkarlar açısından elverişsizdir.
 - ii) Kâr, toplumsal çıkar açısından gerçek bir ölçü niteliğindedir.

Yukarıdaki çözümlenme, yerleşim kararlarının gerçekteki durumunu ortaya koyar. Bu durumlardan işletme için en elverişli politika, gelecekteki işletme gelir ve giderlerine gerçek bir gözle bakan 3 (b)'nin ortaya koyduğu ölçü olmaktadır. Ayrıca, ulusal ve toplumsal koşullar göz önünde tutulduğunda, 3 (b) maddesindeki (ii) bölümü en elverişli politika niteliğini kazanır.

Günümüzde yerleşimle ilgili tüm kararlar, doğuracakları toplumsal ve ulusal sonuçlara göre etkilenirler. Sözelimi, devlet yaptığı sağlık, konut, eğitim, yol ve benzeri hizmetlerin dışında; bölgesel gelişmeler, yörel istihdam politikası, toplum sağlığı gibi konuları da toplumun mutluluğu açısından ön planda tutmakta ve işletmelerin yerleşim kararlarını bu nedenlerle etkileyebilmektedir. İşletmelerin hiç biri, hükümetlerin yerleşim politikasının dışına taşacak biçimde kuruluşu gidemezler.

Kârı amaçlayan bir işletme kurulurken hangi amaçları göz önünde tutmalıdır? Bu soruya verilen yanıtlar genellikle pazarlar üzerinde ağırlaşmış, pazarların elverişsizliği durumunda ise ham madde kaynaklarına yakınlık ve ulaşım olanakları ön plana alın-

mıştır. Tersini zorlayacak bir neden yoksa, bir mal elden geldiğince pazara yakın alanlarda üretilmelidir. Özellikle, hizmet işletmeleri son tüketicinin ya ayağında ya da çok yakınında kurulmuş olmalıdır. Öte yandan, ham demir ve kömür gibi çıkarım endüstrilerindeki işletmeler, ham madde kaynaklarının bulunduğu yerde kurulmalıdır.

Endüstrilerin çoğunluğu kendilerini iki çekici gücün etkisine bırakırlar. Bu etkiler, pazar ve ham madde kaynaklarıdır. Endüstriyel yerleşimde yalnızca bu iki etmen söz sahibi sayılıyorsa, ulaşım maliyetlerinin en düşük olduğu yerde işletmeler optimal yerleşimi sağlayabilirlerdi. Ham maddenin ağır, çok yer kaplayan ve ulaşımı bitirilmiş malın ulaşımına göre daha pahalı olması durumunda optimal yerleşim, ham maddenin yakınında olacaktır. Gerçekten de, ulaşım ve haberleşme, hiç bir gideri gerektirmeseydi, yerleşime ilişkin herhangi bir sorun dağmayacaktı. Bununla birlikte, günümüzün karmaşık ekonomisinde, ham madde ve pazarlar yanında, yerleşimi etkileyen bir çok etmen bulunmaktadır. Optimal yerleşimin sağlanmasında, genellikle birbirleriyle çelişen bir çok etmenin göz önünde tutulması ve uzlaştırılması gerekir. Bu etmenler, ilke olarak maliyet temeline dayanılarak değerlendirilir. Bu tür maliyetlerin hesaplanmasında geleceğe ilişkin çözümlere gitmek zorunluğudur. Burada unutulmaması gereken nokta, gelecekteki maliyetler ile şimdiki maliyetlerin her zaman için aynı olmayacağıdır. Sözelimi, ham madde kaynakları değişebilir, ulaştırma ve haberleşme değişebilir ve doğal olarak bunların maliyetleri de başka bir düzeyde belirir. Aynı şekilde, nüfus giderek büyümekte ve oynaklık kazanmakta, buna bağlı olarak tüketicilerin harcama alışkanlıkları da değişmektedir. Bu değişim ise, işletmelerin ana pazarlarının hacmini ve önemini etkilemektedir. Demek ki, günümüzün koşullarına bağlı olarak alınan bir yerleşim kararı, 5-10 yıl sonra geçerliğini kaybedebilmektedir. Ussal yerleşim kararları alınmak isteniyorsa, gelecekteki maliyetleri, talebi, teknolojik ve toplumsal değişiklikleri ele alan kestirimlerde bulunmak gerekir.

Etken bir yerleşim için, işletmelerin göz önünde tutması gereken en önemli etmenler aşağıdaki gibi sıralanabilir.² :

1. Tüm görüntüleriyle insan gücü durumu

(2) Ayrıntı için bkz.: R. E. Glos/H. A. Barker, *Introduction to Business* (Cincinnati, Ohio, 1947), s. 75-85

2. Yardımcı ve tamamlayıcı kolaylıklarla profesyonel hizmetlerin arz durumu
3. Erk, özellikle benzin ve elektrik gibi modern kaynakların elverişlilik durumu
4. Su durumu
5. Ham madde durumu : Ulaştırma kolaylaşması, bilime dayalı endüstrilerin gelişmesi, bir çok kaynaktan ham madde elde etme olanaklarının sağlanması bu etmenin çağımızdaki önemini azaltmaktadır.
6. Ana pazarlar : Yeterli bir stok bulundurma, malların bozulma riskinin azalması, satış sonrası hizmetlerin etken olma gereği gibi noktalar, ana pazara dağıtım maliyetinden daha büyük bir önem kazanmaktadır.
7. Kişisel haberleşme durumu: Bu etmen, yönetimin kötü bir haberleşme sonucunda dağılması tehlikesi nedeniyle önem kazanır.
8. Artıklar : Özellikle kimyasal endüstrilerde ve kimyasal maddelere dayalı endüstrilerde bu etmen önem kazanmaktadır.
9. Çevrenin işletmelere ilişkin kanı ve düşünceleri
10. Çevrenin konutsal kuruluş olanakları : Özellikle, çok büyük işletmeler açısından önem kazanır.

Yukarıdaki ölçütler, değişik işletmelerde değişik derecelerde ağırlık taşımaktadır. Bu ölçütlerden bir bölümün maliyet ve gelir açısından belirli bir niceliğe bağlanması söz konusu olabilir. Bazıları ise, belirsizlik sınırları içine girer. Önemli olan nokta, herhangi bir işletmenin belirli amaçlamalara gitmesi ve bunlara göre yerleşim ölçütlerini seçmesidir. Yerleşim kararlarında faaliyet araştırmaları tekniklerinden önemli ölçüde yararlanılabilir.

2 — İşletmelerin Didinme Alanı

İşletme eylemlerinin yöneldiği alan, işletmenin didinmeye geçme döneminin başlangıcında saptanmalı ve işletme geliştikçe maliyet ve kârlılık ölçütlerinin ışığı altında yeniden gözden geçirilmelidir.

Didinme alanı sorunu, işletme didinmelerinin bütünleştirilmesi ve yönlendirilmesi konularında önem kazanır. İşletme içinde hangi süreçler yada işlemler söz konusu olmaktadır? İşletme bütünleşmeye giderek çeşitli süreçleri kendi içinde mi yerine getirmelidir yoksa, işletme belirli alanlarda uzmanlaşmaya giderek, pazarda başka uzman işletmelerin hizmetlerinden yararlanma yolunu mu seçmelidir? Öte yandan, işletme mallarının imal ve satışında geniş bir alana yayılıp yayılmama konusunda hangi yollara başvurulacaktır?

Temel bir ekonomik ilke olarak, uzmanlaşmanın birim maliyetlerini düşürdüğü kabul etmek gerekir. Adam Smith'in emeğin uzmanlaşmasındaki görüşleri, Henry Ford'un yığın üretimde standartlaştırma ve uzmanlaştırma yoluyla maliyetlerden artırım sağlaması ve F. W. Taylor'un «bilimsel yönetim» ilkelerini saptayarak, iş ve işlevde uzmanlaşmanın yararlarını açıklıkla ortaya koyması bu ilkenin gerçeğini kanıtlamış olmaktadır.

Bu ilkeye göre, belirli hacimdeki işletmeler, bir kaç süreç, işlem ve mal üzerinde uzmanlaşırlarsa, bunun sonucu olarak üretim hacmi arttıkça daha düşük birim maliyetlerine ulaşılabilir.

Modern yığın üretim, kapital yoğun yatırımları gerektirmekte, uzmanlaşmış görevleri yerine getirecek uzmanlık eğitimi görmüş işgücüne yer vermekte, üretimin standartlaştırılmasına gitmekte ve dolayısıyla ürünün birim maliyetini düşürmektedir.

Uzmanlaşma ve büyük çaplı üretimin bir arada yürütülmesi, uzmanlaşmanın yararlarını önemli ölçüde arttırmaktadır. Bazı işletmelerin bu ilkenin tersine hareket ederek bütünleşme ve yönlendirme işlemlerine girişmelerini çeşitli nedenlere bağlayabiliriz.³

Bütünleştirme ve yönlendirme, işletmenin varolan didinme alanına yeni süreçler ve ürünler eklemeye anlamına gelir. **Bütünleştirme**, çoğunlukla işletmenin didinme alanına yeni bir süreç yada ürün ekleyerek, belirli bir pazarda değişim yaratma anlamını taşır. **Yönlendirme** ise, genellikle son ürün kuşağının genişletilmesi demektir. Çoğunlukla daha geniş kapsamlı olarak değerlendirilir.

Her ne kadar bu iki kavram anlam olarak değişik biçimlerde düşünülürse de, bu ayrılıklar işletmelerin belirli bir büyüklükte

(3) Bkz.: Christopher L. Savage/John R. Small, *Introduction to Managerial Economics* (London, 1968), s. 98.

olduğu ve büyümedikleri varsayımından dolayı ortaya çıkmaktadır.

Geleneksel incelemede bütünleşme, yatay (üretim aynı malı katarak genişleme); dikey (bir üretiminin tüm süreçlerini bir araya getirme, sözgelimi, ham maddeden son ürüne dek tüm didinmeleri birleştirme); yansal (belirli bir işletmede bir malın çeşitli türlerini üretme); hizmet (ikinci mal yada hizmetlerin sunulması) biçiminde dörde ayrılarak incelenir.

İşletmelerin durağan koşulların geçerli olduğu bir ortamda didinmede bulunduğunu varsayarsak, bütünleşme —uzmanlaşmanın tersine— işletmenin yararına olacaktır. Uzmanlaşmanın ve işletme hacminin sağladığı üstünlüklerle, işletmenin maliyet giderlerinde azalma meydana gelecektir. Günümüzdeki işletmelerin çoğunluğu, sürekli bir gelişme ve yenilik ortamında didinmede bulunmaktadırlar. Böyle bir ortamda uzmanlaşma, esnekliğin yitirilmesi sonucunu doğurabilir. Çünkü, rekabetin güçlü olduğu alanlarda yeni mal ve hizmetler sunabilmek için sürekli bir araştırma ve geliştirme gereği vardır.⁴

İşletmeler çoğunlukla, belirsizliğe karşı korunma önlemi olarak yönlendirmeye başvururlar. Çeşitli malların üretilmesi, her türlü değişikliğe karşı en etken yol olarak görülür. Gerçekten de, bazı işletmeler bu yola başvurarak, çeşitli tehlikelerden etkilenme derecelerini azaltırlar. Ancak, bu politikanın da bazı tehlikeli yönleri vardır. Bu politikanın başarıya ulaşabilmesi için, yönlendirmeye giden işletmenin etkili kaynaklara sahip olması ve bu kaynakların elverişli bir bölümünü ana ürünlerin her birinin geliştirilmesine ve yenileştirilmesine ayırması gerekir. Bu açıdan başarılı olamama, rakiplere pazarların kapatılmasına yol açar.

İşletme eylemlerinin yöneleceği alana ilişkin kararlar (yönlendirme ve bütünleştirme) maliyetleri karmaşık bir yolla etkiler. Bu tür kararlarda maliyet ve kârlılığa ilişkin noktalardan hareket etmek en uygun yoldur. Özellikle, kısa dönemli kârlılık yada durağanlıktan çok, uzun dönemli kârlılık bu kararlarda ön planda tutulmalıdır.

(4) Edith T. Penrose, *The Theory of the Growth of the Firm* (London, 1959), s. 112

3 — İşletme Hacmi

Gelişme ve yeniliğin yaygın olduğu bir ortamda, işletmelerin optimum hacimli olma düşüncesi, günlük sorunların ötesine itilir. İşletme ve fabrikanın hacmi, varolan kapasitenin kullanıldığı alanın boyutu, üretimin birim maliyetini belirleyerek önemli öğelerdir.

Geniş çaplı üretimin etkenliği konusunda, iktisatçılar, işletme uzmanları ve teknoloji uzmanları önemli katkılar sağlamışlardır. İşletmelerin hacmi, dört önemli etmen tarafından önemle etkilenir.⁵ Bunlar A — Teknik etmenler B — Yönetimsel etmenler C — Pazarlama etmenleri Ç — Finansal etmenlerdir. Bunları kısaca inceleyelim.

A — Teknik Etmenler : Büyük işletmeler teknik açıdan pek çok üstünlükler sağlayabilir. Bu üstünlükler, teknik gelişmenin çizgisine göre değişik yönlerde kendini gösterir. Teknik gelişimin sağladığı üstünlük şunlar olabilir :

i. Uzmanlaşma

ii. Üstün teknikler : Özellikle, büyük işletmeler yeni makineleri kullanarak, teknolojinin en ileri aşamalarından yararlanabilirler.

iii. Gelişen boyut: Büyük çaplı işletmeler genellikle, küçük çaplı işletmelere göre daha etken olurlar.

iv. Bir çok süreci bir araya getirme : İşletmelerin üretim süreçlerinin tümünü yürütmeleri, bunların ayrı ayrı yürütümünden daha ekonomik sonuçlar yaratmaktadır. Bu ise, büyük işletmelerin daha kolaylıkla başaracağı bir işlem olmaktadır.

B — Yönetimsel Etmenler : Bu etmenlerin etkileri daha az kesinlikle görülebilir. Yönetimsel işlevlerin uzmanlaştırılması —modern üretim planlama tekniklerinin kullanılması, fonksiyonel uzmanlara yer verilmesi, bilgisayarların yönetim alanına sokulması gibi— yönetimsel etkenliği arttırır. Ancak, yönetimin aşırı giderli olması, sağlanan üstünlüklerin azalmasına yol açabilir. Fakat günümüzün modern yönetim teknikleri ve geliştirme programlarının yüksek yönetimin aşırı giderliliğini önemli ölçüde azalttığını da unutmamak gerekir.

(5) Savage/Small, s. 102

C — Pazarlama Etmenleri : Bu konuda ilk söylenecek nokta, büyük işletmelerin maliyet giderleri açısından küçük işletmelere göre pazarda daha üstün bir durumda olduklarıdır. Satınalma yönünden düşünülürse, büyük çaplı satınalmalar ulaşım, fiyat ve uzman çalıştırma kolaylıkları açısından elverişli olmakta ve maliyette artırım sağlamaktadır. Satış açısındansa, uzmanlaşmış bir satış örgütü kullanmanın sağladığı üstünlükler en başta gelir. Pazara yayılmada ortaya çıkan satış giderlerinin fazla olması yada üretim hacminin pazara yayılma giderlerini aşacak ölçüde genişlemeye elverişli olmaması, sayılan üstünlüklerin ortadan kalkmasına yol açar. Bununla birlikte, geniş işletmelerin pazarlama artırımlarından yararlanma olanakları, küçük işletmelere göre daha fazladır.

Ç — Finansal Etmenler : Bu etmenler de büyük işletmelerin yararına gelişmektedir. Gerçekten de, büyük işletmeler için kapital sağlamak, küçük işletmelere göre çok daha kolay ve ucuzdur. Büyük işletmeler, daha kolaylıkla ve daha ucuz kredi bulabilirler ve daha az karşılık tutabilirler. Özellikle, yeni işletmeler, didinmelerini sürdürmekte olan büyük işletmelere göre daha zor finansman kaynağı bulurlar.

Yukarıda açıklamalardan da anlaşılabilceği gibi, modern üretim koşulları altında, büyük işletmeler küçük çaplı üretimde bulunan küçük birimlere göre daha üstün durumdadırlar. Büyük çaplı üretimde, birimsel maliyetler küçük çaplı üretime göre daha düşük olma eğilimini çoğunlukla korumaktadır.

II — MALİYETLERİ OLUŞTURAN BELİRLEYİCİLER

Maliyetler, çeşitli güçlerin bileşimi sonucunda oluşur. Bu güçlerle maliyetler arasında fonksiyonel ilişkinin saptanması, çeşitli maliyet kestirimlerine yarayacak temel bilgileri ve yönetsel ekonomide maliyet çözümlemesini ortaya koyan çeşitli programların anlaşılabilir (alternatif) maliyetlerinin öngörülmesini sağlayacaktır. Maliyet fonksiyonlarına ilişkin bilginin güçlülüğü ve kararlara ilişkin en uygun maliyet kavramlarının açıkça anlaşılması, yönetsel problemlerin çözümünü kolaylaştırır.

Maliyetlere ilişkin oluşum biçimi, ya bir tek maliyet fonksiyonundan hareket edilerek ortaya konur ya da çeşitli maliyet fonksiyonlarına dayanılır. Bir tek maliyet fonksiyonundan hareket edil-

mesi durumunda, söz konusu fonksiyonun, belirli bir işletmedeki maliyetler ile çeşitli belirleyiciler (determinants) arasındaki karmaşık ilişkiyi göstermesi gerekir. Bir çok maliyet fonksiyonundan yola çıkılması durumunda, her bir fonksiyon, maliyetlerle yalnızca bir tek belirleyici etmen arasındaki ilişkiyi ortaya koyar (sözgelimi, maliyet-çıktı fonksiyonu).

Yönetmel ekonomide, bu konuda güdülecek en uygun yol, eldeki problemin önemine göre, yalnızca bir tek ilişkiye dayanmaktır. Bu tür bir yaklaşım, soyutlamalara giderek problemin yalnız bir çözümünün alınmasını sağlar.

Maliyetleri belirleyici güçler, işletmeden işletmeye, problemde probleme farklılıklar gösterir ve bu konuda genel bir kurallar topluluğu sunulamaz. Bununla birlikte, bazı belirleyiciler (determinants) işletmelerin maliyetlerine genel olarak önemli ölçüde etkili olur. Bunları şu şekilde sıralayabilir.⁶ a) Çıktı miktarı (kapasitenin kullanılma derecesi) b) İşletme hacmi c) Girdi faktörlerinin fiyatları ç) Teknoloji d) Bir pişirimlik üretim hacmi e) Çıktıların durağanlaşma derecesi f) Etkenlik (yönetim ve işgücü açısından)

Bu etmenlerden bir bölümünü ana çizgileriyle inceleyelim.

1 — Girdi Faktörlerinin Fiyatları

Materyal ve işgücü açısından önem kazanan girdi fiyatlarının, maliyetler üzerine etkilerini geleceğe dönük olarak kestirmek, çeşitli alması programlarının seçimi bakımından ağırlık taşır. Bu tür hesaplamaların geçmişe dönük olarak yapılmasında girdi faktörlerinin fiziksel nicelikleri ile fiyatlarının çarpılması yalnızca bir sonuç sağlar. Ancak, geleceğe ilişkin öngörülerde, fiyat kestirimlerinde ortaya çıkan tüm sorunlar ve özellikle ücretlerin saptanmasını etkileyen ekonomi dışı etmenlerin de göz önünde tutulması gerekir. Fiyatlarda ve ücretlerde ortaya çıkacak değişiklikler, yalnızca girdilerin birim maliyetlerini etkilemeyecek, bunun yanı sıra emek, materyal ve kapitalin bileşimini de değiştirecektir. Sözgelimi, yüksek ücretler ve düşük materyal fiyatları, işletmede önemli ölçüde kayıpların bulunduğunu gösterir bir uyarıcıdır. Bu durumda, harcanan işgücü zamanı ile materyallerin elde olunma maliyetinin özenle

(6) Joel Dean, *Managerial Economics* (Englewood Cliffs, N. J., 1964), s. 253

planlanması zorunluğudur. İşgücü ücretlerinin yüksek olması, işgücünün makina ile değişimi sürecini kızıştırır ve otomatik makinalaşma ve mekanik enerji kullanımı konusunda araştırma ve geliştirme eylemlerini hızlandırır. Ücret ve materyal fiyatlarının üretim yöntemlerine yapacağı etki, kısa dönemli problemlerde fazla önem kazanmaz. Fakat, uzun dönemde daha ucuz materyalin elde olunması ve pahalı işgücü karşısında daha az işgücü gerektiren yöntemlere başvurulması olanakları araştırılır.

İşletmenin içinde bulunduğu teknik düzey, materyal ve işgücü değişikliklerini gerektirecek yöntemlerin kullanılmasını genellikle sınırlar. İşletmenin içinde bulunduğu teknolojik düzey, emek yoğun yöntemlerin kullanılmasını zorunlu kılıyorsa, bu düzeyin değiştirilmesi önemli sorunlara yol açarak, uzak görüşlü atılımların iyi hesaplanmasını gerektirir.

2 — Teknoloji

Maliyetler ve teknik gelişim çizgisi arasındaki bağlantıya ilişkin olarak elde olunacak bilgiler, bir yandan yönetsel problemler için gerekli maliyet kestirimlerine bir yandan da teknik gelişime bağlı olan kapital harcamalarının planlanmasına yardımcı olur. Teknoloji ve maliyetler arasındaki ilişki, çeşitli fonksiyon ve çözümlenmelere de yer vererek karmaşık hesaplamaları gerektirir. İşletmenin araç ve gereçlerindeki herhangi bir değişiklik, yalnızca teknolojik düzeyi değiştirmekle kalmayacak, bunun yanı sıra işletmenin hacmini ve çıktı düzeyine bağlı esnekliğini de etkileyecektir. Bu noktada, İşletmenin hacmini değişiklikleri ile teknolojik değişikliklerini ayırt etmek gerekir. Kuşkusuz, hacimdeki bir değişim sonunda, daha faklı ve daha iyi teknikler kullanılmış olabilir. Bunu teknik gelişme olarak niteleyemeyiz. Teknik gelişme, önceden çok iyi düşünülerek düzenlenen ve ekonomiklik açısından tam bir özen gösterilen yeniliklerdir.

Teknolojik düzeyin kestirilmesinde karşılaşılan önemli bir problem, araç ve gereçlerle makinaların yenilenmesi durumunda ortaya çıkar. Bu sırada karşılaşılan ilk sorun, yenilenmesi düşünülen eski makinanın işe yaramazlık derecesini belirlemektir. Ancak, bunun yanı sıra alınması düşünülen yeni makinanın aksak yönlerinin de kestirilmesi gerekir. Demek ki, yenileme kararları teknik gelişimin bel kemiğini oluşturmaktadır.

Maliyet kestirimlerinin öngörülebilir teknik gelişmeyi kavrayamaması durumunda, genellikle geçmiş maliyetlerin geleceğin yol göstericisi olduğu, varsayımına dayanılır.

3 — Bir Pişirimlik Üretim Hacmi

Bir pişirimlik üretim hacminin maliyetini saptamak, üretimde sağlanabilecek artırımları kestirmek ve bu hacmin optimum düzeyini belirlemek, çeşitli işletmelere göre önemli ölçüde değişiklik gösteren bir konudur. Sözelimi, maliyeti yüksek yeni bir makına yeni bir üretim hacmi ortaya çıkaracak, bir pişirimlik üretim hacminin maliyeti yeni bir çizgide belirecektir. Bir pişirimlik üretim hacminin bilinmesi, uygulanacak nicelik indirimlerini etkiler ve ayrıca, çeşitli pişirim hacimlerine göre fiyat farklılaştırmasının yönünü belirler. Bir pişirimlik üretim hacminin geniş olması, üretim maliyetinde önemli düşmeler sağlayacaktır.

Bir yandan, üretim artışına koşut olarak birim maliyetlerinin azalmasına karşılık, bir yandan da birim başına katlanılan depolama giderleri ile riskin yükselmesi, bir pişirimlik üretim hacminin düzeyini belirler. Ayrıca, bu hacmin optimum miktarı, satışların hacmine, sürekliliğine ve önceden belirlenebilirliğine bağlıdır.

III — YÖNETSEL KARARLARA İLİŞKİN MALİYET KAVRAMLARI

İşletmelerin karar problemlerinde karşılaştıkları çeşitli maliyet kavramlarını açıklığa kavuşturmak ve geçerlilik sınırlarını belirlemek gerekir.

İşletme kararlarında söz konusu olan maliyet kavramlarını çeşitli biçimlerde bölümleyebiliriz. Bu bölümlemelerin başlıcaları şunlardır: Tarihsel maliyet giderleri, geleceğe ilişkin maliyet giderleri; kısa ve uzun dönemli maliyet giderleri; değişken ve değişmez maliyet giderleri; eklenti maliyet giderleri ve batık maliyet giderleri; bireysel ve ortak maliyet giderleri; harcama maliyetleri, defter maliyetleri; denetlenebilir ve denetlenemez maliyet giderleri; yenileme maliyetleri, fırsat maliyetleri.

1 — Karar Sürecinde Maliyet Giderleri

İşletme kararlarının çoğunluğunda yönetici, maliyet ve gelir arasındaki optimal dengeyi gözetmek zorundadır. Maliyetler, yöne-

ticinin kolaylıkla bilgi sahibi olabileceği bir alandır. Temel sorun, maliyetlerin karar vermede en iyi biçimde kullanılabilmesidir.

Başarılı bir yönetici, hangi maliyetlerin hangi kararlarda elverişli olabileceğini ortaya koymasını bilir. Bunun başarılabilmesi, maliyet kavramlarının iyi tanınmasına ve bunların kullanım ve geçerlilik olanaklarının belirlenmesine bağlıdır.

Bu konuyu açıklığa kavuşturmak için günlük yaşamdan bir örnek alalım.⁷

Bay (A), Bay (Z)'yi kendisiyle birlikte 200 Km uzaklıktaki bir kentte yapılacak bir futbol maçına gitmeye razı etmek istemektedir. (Z) ise (A)'yı bu düşüncesinden caydırmaya çalışmaktadır. Bay (Z) yalnızca bir maç seyretme amacıyla 200 Km. uzaklıktaki bir yere arabayla gitmenin pahalıya mal olacağını ileri sürmektedir. Bay (Z), araba sahibi Bay (A)'nın geçen yıl toplam olarak 16.000 Km.'lik yol yaptığını bilmekte ve KM. başına düşen giderleri gösteren Tablo (1) aracılığıyla, bu yolculuğun yararsızlığını ortaya koymaya çalışmaktadır.

16.000 Km.'lik Yıllık Araba Kullanımının Maliyeti

Giderler	Yıllık Maliyet TL	Km. Başına Maliyet TL
Değişen Giderler		
Benzin	2.20	0,2
Yağ	320	0,02
Tamir, Bakım, v.s.	1.600	0,1
Yarı Değişen Giderler		
Aşınma	6.400	0,4
Değişmez Giderler		
Sigorta v.s.	1.600	0,1
Garaj Kirası	1.600	0,1
TOPLAM	14.720	0,92

TABLO 1

(7) Örnek için bkz.: Rıdvan Karalar, *Yönetmel Ekonomiyeye Giriş* (Eskişehir, 1972), s. 61-63

Tablo (2) ise, Bay (Z)'ye göre, gidiş dönüş toplam 400 Km.'lik yolculuğun maliyetini göstermektedir.

Bay (Z)'ye Göre 400 Km.'lik Yolculuğun Maliyeti

Gider Kalemleri	Maliyetler (TL.)
Benzin	80
Yağ	8
Tamir, Bakım v.s.	40
Aşınma	160
Sigorta v.s.	40
Garaj	40
TOPLAM	368

TABLO 2

Bay (Z) Tablo (2)'ye dayanarak, maça arabayla gidiş maliyetinin 368 TL. olacağını ileri sürmektedir.

Bay (A) ise, bu miktarı gerçek dışın bulmakta ve 80 TL'lık benzin gideriyle 8 TL'lık yağ giderinin toplamı olan 88 TL'nın maliyet olduğunu belirtmektedir. Ayrıca, maça gidilse de gidilmesede arabanın zaten kısa bir süre sonra bakıma sokulacağını söylemektedir.

Bay (Z), sigorta ve garaj gibi öbür giderlerin gözden uzak tutulmayacağına direnmektedir.

Sonunda Bay (A), benzin ve yağ giderlerinin yanı sıra, bakım giderlerinin de maliyete eklenmesi gerektiğini kabul etmiştir. Gerçekten de, bakım gideri değişken bir gider niteliğindedir ve kat edilen yolla doğrudan doğruya oranlılığı vardır. Eğer araba evde bırakılır ve maça gidilmezse, 400 Km.'lik başka bir gezi, bakım gideri yapılmaksızın sağlanabilecektir. Bu bakım ve tamir giderleri ekonomide «kullanım maliyetleri» olarak adlandırılır. Araba kullanılmayıp evde tutulursa, arabayı kullanım maliyeti sıfır olacaktır.

Bay (A) bu konuda Bay (Z)'nin görüşüne uyararak, benzin, yağ, bakım ve tamir giderleri olarak toplam 128 TL harcayacağını kabul etmiştir. Öteki giderleri ise kabul etmemektedir.

Gerçekten, araba zaten sigortalı durumdadır. Sigorta bedeli olan 1600 TL bir yıl için ödenen değişmez bir giderdir. Maliyet

açısından düşünülduğünde, maça gidilse de gidilme de bu ödenen miktarda hiç bir değişme ve etkilenme olmayacaktır. Ancak, yıpranmayı (amortisman) aynı kümeye sokamayız. Bu, araba kullanıldıkça doğan bir maliyet gideridir.

Bu noktayı da kabul eden (A), arabanın yıl sonundaki değerinin arabanın kullanıldığı uzaklığa bağlı olduğunu, fakat bu değerin belirli bir zaman bölümüne göre de oluşabileceğini belirtmektedir. Başka bir deyişle, bu arabanın yeni bir modeli pazara sürülünce, araba bütün yıl hiç kullanılmadan garajda bırakılmış olsa bile, yine de yıl sonunda modanın geçmesi nedeniyle değerinden yitirmiş olacaktır Öte yandan, araba fiziksel olarak da aşınıp eksimeye uğrar. İşte bu noktada yıpranma sorunu çıkmaktadır. Yıpranmanın bir bölümü, zamanın geçmesi nedeniyle doğabilecek kayıplardan oluşur (model değişimi). Öbür bölümü ise, çoğunlukla arabanın kullanımından doğan fiziksel kayıp olmaktadır.

Bu noktalarda anlaşılan (A) ve (Z), arabanın tamir ve bakım giderlerinin yanı sıra, araba hiç kullanılmasa bile ortaya çıkacak olan ve arabanın bir yıl daha yaşlanması ve yıpranmasını karşılayacak bir miktar olarak yıllık 6400 TL'nin düşünülmesi gerektiğinde karar kılmışlardır.

Teknik açıdan, yıpranmayı yarı değişken maliyet giderleri için sokabiliriz. Bunun bir bölümü kullanım nedeniyle (kullanım maliyeti), bir bölümü ise zaman nedeniyle ortaya çıkmaktadır.

Bu noktaları göz önünde tutan Bay (A), bu gezinin kendisine 168 TL'ya mal olacağını söyleyerek tartışmayı kesmiştir. 168 TL'nin 128 TL'si benzin, yağ ve bakım gideridir; kalan 40 TL ise yıpranmadaki kullanım maliyetine göre oluşan değerdir. (Bu değer 16.000 Km için söz konusu olan 64000 TL'nin 1/3'üne göre, Km. başına olarak hesaplanmıştır.)

Bay (A), garaj için altı aylık peşin kira ödediğini, bu nedenle garaj kirasının maliyet hesaplanmasında göz önünde tutulmayacağını ileri sürmüştür. Bu giderleri, bir kare yaptıktan sonra artık herhangi bir alması söz konusu olamayacağı düşüncesine dayanılır.

Demek ki, bu örnekte Bay (A), yapacağı 400 Km.'lik yolculuğun maliyetini hesaplariken benzin, yağ, bakım ve yıpranma payının kullanım maliyeti olan 1/3'lük bir bölümünü kabul etmektedir. Sigorta,

garaj ve model değişmeleri nedeniyle doğan giderleri görmezden gelmektedir.

Yukarıda ki örnekten bazı **sonuçlara** varabiliriz. Bunları kısaca özetleyelim.

1. Kolaylıkla anlaşılabilceği gibi en önemli nokta, belirli bir Km. başına gezi maliyetine varılamamasıdır. Gerçekten de, kişilerin göz önünde tuttıkları koşullar kümesine göre, değişik bir maliyete varılmaktadır. Öte yandan, arabası olmayan bir kişi için böyle bir gezinin yıpranma maliyeti olmayacağı, bunun ancak araba sahipleri için söz konusu olabileceği noktası açıktır. Ama bir kez araba alınır, bu araba bütün yıl boyunca hiç kullanılmasa bile, mutlaka belirli bir yıpranma maliyeti doğacaktır. Aynı şekilde, araba için bir garajın peşin kiralınması, arabanın kullanım süresine bakılmaksızın kiranın ödenmesini gerektirir. Bu tür giderler değişmez giderler adını alır ve bunlardan kaçınma olanağı yoktur.

Öte yandan, benzin, yağ ve tamir giderleri doğrudan doğruya arabanın katettiği kilometreyle oranlı olarak değişeceklerdir. İşte bu tür maliyetler değişken maliyet giderleri adını alır.

Önemli olan başka bir nokta da, değişken maliyetlerin katedilen kilometreye göre belirli bir oran çerçevesinde azalıp, artmadığıdır. Arada «fonksiyonel» bir ilişki vardır; ama bunun doğru oranlı olmadığı açıktır. Doğru oranlı ilişkide, toplam maliyet giderleri eğrisi, yatay ve dikey eksenlerin kesişme merkezinden çıkar. Oranın gelişimine göre, belirli bir açı çerçevesinde belirir.

Ortaya çıkacak toplam maliyet giderleri eğrisini, cebrik yolla belirtebiliriz. Bu zaman;

$$T = M + DU \text{ olur.}$$

Formülde,

T = Bir yıldaki toplam yolculuk maliyetidir.

U = Bir yılda katedilen toplam uzaklıktır.

M = Bir yıllık değişmez maliyettir.

D = Kilometre başına düşen değişken maliyettir.

Bu formülde T, bağımlı değişkendir. Eşitliğin öbür tarafındaki değerlere göre bulunur. U yerine yıl içinde katedilecek kilometreyi koyarak, çeşitli hesaplamalara gidilebilir.

2. Örnekten çıkarılacak ikinci nokta, hesaplanan maliyet giderlerinin tümünün kestirime dayandırılmakta olduğudur. Gerçekten de, yöneticilerin bunlar için kestirimlerde bulunması gerekir. Bilinen bir gerçek varsa, o da gelecekteki maliyet giderlerinin hiç kimse tarafından tam olarak kestirilemeyeceğidir.

Sözgelimi, örneğimizde adı geçen arabayı imal eden işletme çok çarpıcı bir modeli pazara sunarsa, 6400 TL'lık toplam yıpranma payı, daha yükseğe fırlayabilir. İşletme yöneticisi için de buna benzer bir durum söz konusudur. Maliyetlerin bir bölümü değişken bir bölümü ise değişmezdir. Örneğimizde, 6400 TL'lık toplam yıpranma payının 1200 TL'sı değişken maliyet gideri olarak, kalanı ise değişmez maliyet gideri olarak düşünülmüştür. Bu varsayım, bütünüyle kestirime dayanmaktadır. Doğal olarak çabuk ve ucuz olarak yapılan kestirimin en iyi kestirim olması dilenir. Fakat sonuç olarak ortada bir kestirim vardır. Ne miktarda yıpranma maliyeti olacağını, bu işlem tamamlanmadıkça bilmeye olanak yoktur. Ancak, yıl sonunda gerçek yıpranma maliyeti ortaya çıkar.

3. Değişmez maliyet gideriyle, değişken maliyet giderleri arasında önemli bir ayırım vardır. Değişmez maliyetlerin azaltılma olanakları yoktur; ama değişken maliyetler alınan kararın sonucuna bağlı olarak azaltılır yada çoğaltılabilir. Örnekte, göz önünde tutulan değişken, katedilen kilometre olmaktadır. Değişmez maliyetler ise, değişkenin hacmine bağlı olmaksızın aynen kalmaktadır.

4. Hangi maliyet giderlerinin değişken, hangi maliyet giderlerinin değişmez olduğu, her farklı karara göre başka başka biçimlerde belirebilir. Göz önünde tutulan zaman süresi uzadıkça, maliyetlerin çoğu değişken bir niteliğe bürünür.

Örneğimizde, altı aylık garaj kirası peşin olarak ödendiği için bu, değişmez bir maliyet gideri niteliğindedir. Altı ay sonra garaj maliyetinden kurtulma amacıyla, bu garaj bırakılabilir ve araba evin önünde ve geçici yerlerde park edilirse ödenecek garaj kirasının tutarı değişecektir ve artık, bu kira değişken bir maliyet gideri niteliğine bürünecektir.

2 — Üretim Hacmi ve Maliyet Giderleri İlişkisi

Üretim hacmi ve maliyet giderleri arasındaki ilişkiler incelenirken, çözümlenelerin dönemsel niteliklerine yer verilmesi gerekir.

Gerçekten de, bu açıdan ortaya çıkan maliyet giderleri, dönemlere göre yönetsel ekonomi açısından değişik özellikler gösterir.

Yönetsel ekonomide maliyet kavramları için söz konusu olan dönemleri, kısa dönem ve uzun dönem olmak üzere ikiye ayırarak inceleyebiliriz.

Kısa dönem, işletmelerin varolan fiziksel kapasitelerini değiştiremeyecekleri ve üretim hacimlerini yalnızca varolan üretim kapasitelerini yoğun bir biçimde kullanarak yükseltebilecekleri bir süreyi kapsar. Yönetsel ekonomideki kısa dönemli maliyet çözümlenmeleri, girdilerden bir bölümünün miktarca eşit olduğu varsayımından yola çıkmaktadır.

Uzun dönem ise, işletmelerin fiziksel kapasitelerini arttırabilecekleri bir süreyi kapsar, Başka bir deyişle, uzun dönemde bina, makina, materyal,, işgücü gibi girdi faktörleri, en düşük toplam maliyetle sağlanarak, işletme çıktısı çoğaltılabilir.

Uzun ve kısa dönemler göz önünde tutularak ortaya konabilecek ön önemli fonksiyonel ilişki, maliyet ve çıktı düzeyi arasındadır. Gerçekten de, bütün hızlı ve önemli değişimler bu açıdan olmaktadır. Ayrıca, maliyet ve çıktı düzeyi arasındaki ilişki ortaya konduktan sonra, geleceğe ilişkin üretim maliyetlerinin kestirilmesi, eldeki maliyet fonksiyonunun öbür etmenleri de yansıtacak biçimde düzenlenmesiyle gerçekleştirilebilir.

Ekonomik teorideki kısa dönemi ele alan maliyet fonksiyonu, bütünüyle durağan (static) bir ortam olduğu varsayımından yola çıkar. Sözelimi, çeşitli değişmez çıktı düzeylerine göre ortaya çıkacak çeşitli maliyetler hesaplanır. Böyle bir durağan fonksiyon, kısa dönemli maliyet hareketlerini gösterme bakımından yetersiz kalmaktadır. Bununla birlikte, uzun dönemli çözümlenmelere girebilmek için böyle bir durağan ilişkinin varsayılması, gerçekçi bir yol olmakta ve dinamik çözümlenmelerin başlangıç noktasını oluşturmaktadır.

Maliyet giderleri ile üretim hacmi arasındaki fonksiyonel ilişkiye dayanarak, maliyet giderlerini toplam, ortalama ve marjinal olmak üzere üç ana bölüme ayırarak inceleyebiliriz.

Toplam maliyet giderleri, belirli bir üretim düzeyine ulaşmak için yapılması gereken tüm giderleri kapsar. İşletmenin üretim miktarına bağlı olmayan ve işletmelerin didinmelerini geçici olarak dur-

durması durumunda bile yapılması gereken giderlerin tümü, toplam değişmez maliyet giderlerini oluşturur. Tersine işletmenin üretim miktarı ile doğrudan doğruya ilişkin olan ve bu miktarın azalıp çoğalmasına bağlı olarak değişen giderlerin tümü toplam değişken maliyet giderleri adını alır. Bu iki tür giderlerin bir arada düşünülmesi, toplam maliyet giderlerinin içeriğini ortaya koyar. Toplam maliyet giderlerinin artış ve azalış oranı, toplam maliyet giderlerinin değişmesini doğrudan doğruya etkiler.

Üretim ve maliyet giderleri ilişkisinde ortaya konabilecek ikinci tür, **ortalama toplam maliyet giderleridir**. Bu giderler, belirli bir üretim hacmini gerçekleştirmek için yapılan toplam maliyet giderlerinin, üretim miktarına bölünmesiyle elde olunur. Ortalama toplam maliyet giderleri, ortalama değişmez ve ortalama değişken maliyet giderlerini kapsar. Ortalama değişken maliyet giderleri, belirli bir üretim düzeyine ulaşabilmek için yapılan toplam değişken giderlerin, bu üretim miktarına bölünmesiyle bulunur. Ortalama değişmez maliyet giderleri ise, belirli bir miktarda üretimde bulunabilmek için yapılan toplam değişmez giderlerin, bu üretim miktarına bölünmesi ile bulunur.

Marjinal maliyet giderleri, üretim maliyet ilişkisinin belirleyici si olabilecek derecede önem kazanmaktadır. Herhangi bir üretim düzeyindeki marjinal maliyet, ek bir miktarın üretilmesi sonucunda artaya çıkar, Başka bir deyişle, üretimi bir birim daha arttırmak için, toplam üretim maliyetinde meydana gelecek ek giderler, marjinal maliyet giderleri olur. Yani üretim miktarı (n) biriminden ($n+1$) birime çıkartıldığında, toplam maliyet giderlerindeki artış miktarıdır. Marjinal maliyet giderleri, belirli bir üretimin hangi düzeye kadar sürdürülmesi gerektiğini ortaya koyan önemli bir ölçüt olur. Başka bir deyişle, üretim miktarındaki artışın işletme giderlerini arttırdığı düzeyin belirlenmesinin yanı sıra, işletme üretiminin önemli zararlara yol açtığı düzeyin ortaya konmasında da, bu giderler ölçüt görevini üstlenmektedirler.

Maliyet giderlerinin uzun dönemli gelişimi göz önünde tutulursa, kısa dönemde değişmez nitelik gösteren maliyet giderlerinin uzun dönemde değişken bir özelliğe büründüğü görülür. Uzun dönemde, işletmelerin sahip olduğu yada kiraladığı binaların sayısı yada kapladığı alanın genişletilme yada azaltılma olanağı vardır. Dolayısıyla, kira ödemelerinin yada bina yıpranma paylarının hacmini arttırma

yada azaltma yollarına gidilebilir. Ayrıca, öbür kapital varlıklarının sayısını arttırmaya da azaltma olanağı da bulunmaktadır. Bu varlıklar için ayrılacak yıpranma paylarının ve bakım giderlerinin azaltılıp çoğaltılması da böylece gerçekleştirilebilecektir. Öte yandan, kısa dönemde değişmez nitelikte olan yönetim ve pazarlama giderlerinin genişletilmesi yada daraltılması için elverişli zaman bulunmaktadır. Ortalama maliyet giderleri ile marjinal maliyet giderleri, kısa dönemli eğrilere göre daha yaygın bir biçime bürünmektedir. Değişmez giderler düşük olduğu için, üretim miktarı arttıkça, birim başına düşen maliyet giderlerinde azalma görülür. Üretim miktarı normal kapasite düzeyinin üstüne geçtiğinde, marjinal ve ortalama maliyet giderlerindeki yükselme daha yavaş olmaktadır. Çünkü, uzun dönemde üretim kapasitesini gereğince arttırma olanağı her zaman için vardır.

Kısa dönemde daha fazla üretimde bulunma olanağını elde edemeyen işletmeler, uzun dönemde daha düşük maliyet giderleri ile bu olanağa kavuşabilirler. Yönetim açısından önemli olan nokta, işletmenin maliyet giderlerinin uzun dönemde hangi biçime dönüşeceğini kestirebilmektir. Bu dönüşüm, (U) eğrisi biçiminden çıkıp (L) eğrisi biçimine doğru gidiyorsa, üretimin düşük birim maliyette ve fazla miktarda yapılma olanağı bulunacak demektir. Uzun dönemde, birimsel maliyetlerin düşmesine yol açan nedenlerden birisi de teknik gelişmedir. İşletme, zaman geçtikçe üretim yöntemlerini daha etken bir biçime sokabilmektedir.

3 — Fırsat Maliyetleri ve Yenileme Maliyetleri

Yönetimsel kararlarda yol gösterici olan önemli bir maliyet kavramı fırsat maliyetleridir. Belirli bir yönde karar vermenin maliyetini, tüm boyutlarıyla saptamak için fırsat maliyetlerinin hesaplanması gerekir. Belirli bir amaç için kullanılan değerlerin, başka yönlerde kullanılamamaları, bu tür maliyetlerin doğmasına yol açar. Başka bir deyişle, belirli bir varlığı kullanmanın fırsat maliyeti, o varlığı şimdiki kullanımını nedeniyle başka bir alana aktaramamadan dolayı kaçırılan en kârlı almaşıktır. Sözgelimi, bir iş adamı işletmede kullanılmak üzere kendi parasıyla bir makina almaya karar verebilir. Bu durumda, iş adamının kendi parasını kullanması nedeniyle, makina maliyetinin sıfır olduğunu düşünmek yanlış olur. Gerçekten de, sözü edilmesi gereken maliyet, makinadan sonra en kârlı alışık alana yapılacak yatırımın sağlayacağı gelirdir. Örne-

ğın, iş adamı parasını makinaya yatırmayıp % 8'den faize verseydi, bu paranın işletmeye yatırılmasının fırsat maliyeti, kaçırılan % 8'lik faiz tutarı olacaktır.

Yöneticinin karşılaştığı problemlerde, varılacak kararlar için başka bir fırsatın söz konusu olması, fırsat maliyeti kavramına başvurmayı gerektirir. Söz gelişimi, bir yapıyı belirli bir dönem fabrika olarak kullanma kararı verilmişse, bu yapıyı perakende mağazası olarak kullanmanın maliyeti, fırsat maliyeti olmaktadır. Böyle bir durumda, fabrika olarak kullanmanın kârlılığı, perakende mağazası olarak kullanmanın fırsat maliyetinden yüksekse, verilen kararın —fabrika olarak kullanma kararı— yerindeliği ortaya çıkar.

İşletmenin elinde belirli bir oranda stok bulundurmaya karar vermesi gerekiyorsa, stok bulundurmanın maliyetini saptamak zorunluğu doğar. Bu durumda da fırsat maliyetlerinin göz önünde tutulması gerekir. Bu konuda gözlenecek bir ölçü, üretiminden ve stoklanmasından vaz geçilen maldan dolayı yitirilen kâr miktarıdır. Herhangi bir eylemin fırsat maliyeti, bu eylem nedeniyle kaçırılan en kârlı almanın değeridir.⁸

Varlıkların çoğu için alması kullanış yolu, bu varlıkların satılmasıdır. Örneğin, bir makina satılacağına bir yıl kullanılmışsa, makineyi bir yıl kullanmanın fırsat maliyeti, makinenin yılın başındaki pazar değeri ile yılın sonundaki değerinin karşılaştırılmasıyla bulunur. Bu hesaplamanın, muhasebecilerin belirli yöntemlerle ayırdıkları aşınma payları ile hiç bir ilintisi yoktur. Fırsat maliyeti konusunda unutulmaması gereken önemli bir nokta, bu maliyetlerin hiç bir şekilde muhasebe kayıtlarında görülmediğidir. Bazı durumlarda, bir varlığın alması kullanımı, o varlığın işgörmez durumda tutulması anlamına gelmektedir. Bu zaman, fırsat maliyetleri çok küçük bir değere indirgenir. Sözelimi, doklar, kanallar ve hidroelektrik santralleri gibi varlıkların alması kullanımları hemen hemen yoktur ve bunların kullanıcı maliyetleri —varlığı kullanma nedeniyle yol açılan değer kayıpları— ile fırsat maliyetleri sıfıra yakındır. Bu tür bir varlığı kullanmanın fırsat maliyeti ile varlığın orjinal maliyeti üzerinden muhasebe amaçları için hesaplanacak dönemsel yıpranma payı arasında hiç bir ilişki yoktur.

(8) D. C. Hague, *Managerial Economics* (London, 1969), s. 121.

Kısa dönemli kararlarda, almasıklar belirgindir ve ortaya çıkan fırsat maliyetleri hesaplanabilir bir nitelik taşır. Gerçekte, fırsat maliyetlerinin çok geniş bir anlamı ve yaygın bir yararlılık alanı vardır. Özellikle, ana stratejilere ilişkin uzun dönemli kararların alınmasında, fırsat maliyetlerinin önemli rolü vardır. Örneğin, satış stratejisinin belirlenmesinde fırsat maliyetlerini göz önünde tutmak gerekir. Sözelimi, bir benzin istasyonu araba onarımına da yer vermek istiyorsa kararın fırsat maliyetini, bu işe ayrılan zaman içinde satılamayacak olan benzin ve yağ miktarı ile ölçecektir.⁹ İşletmelerin çoğunda yönetsel yeti eksikliği vardır. Yönetsel yeti açısından zaman harcamayı gerektiren atılımlarda, kaçırılan yönetim didinmelerinin fırsat maliyetini karşılayabilmek için yüksek bir yönetsel etkenlik gerekmektedir.

Bazı değerlerin fırsat maliyetlerini ortaya koymak, bu kavramın daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.¹⁰

1. Bir girişimcinin kendi işletmesine bağladığı fonların fırsat maliyeti, bu fonların başka kaynaklarda -gerçekleşmeyen- kullanımıyla elde olunacak gelirlendir.

2. Girişimcilerin kendi işlerine bağladığı zamanın fırsat maliyeti, girişimcinin öbür mesleklerde -gerçekleşmeyen- çalışması sonucunda elde edeceği aylıktır.

3. Herhangi bir mal üretmekte kullanılan bir makinanın fırsat maliyeti, bu makinanın başka mallar üretiminde -gerçekleşmeyen- kullanılmasından elde olunacak gelirdir.

4. Kullanıldığı amaçtan başka kullanımı olmayan bir makinanın fırsat maliyeti sıfırdır. Çünkü, başka fırsatların kaçırılması durumu söz konusu değildir.

5. Aylak bir alanın kullanımının fırsat maliyeti, bir çok didinme için yararışlı olan başka bir alanın fırsat maliyetinden daha azdır.

Demek ki, fırsat maliyeti, katlanılan fedakarlıkların ölçülmesini gerektirmektedir. Bir kararın kendi dışında herhangi bir fedakarlığı gerektirmemesi, onun fırsat maliyetinin sıfır olması demektir.

(9) Dean, s. 260

(10) Karalar, s. 48

Bir bakıma, fırsat maliyetleri tüm maliyetler içinde en önemli olanıdır. Bu maliyet kavramının yönetsel açıdan kullanımı, girdi faktörlerinin sıkı bir kısıtlılık içinde bulunduğu durumlarda önem kazanır. Bu tür kısıtlamaların nedenleri, teknik, toplumsal olabileceği gibi, özel de olabilir. İşletmeler açısından önem kazanan nokta, işletmelerin yapmakta olduğu maliyet giderlerinin, yapılmayan maliyet giderlerine göre ölçüştürülmesi ve optimal karara bunun sonucunda varılması gereğidir.

Yenileme Maliyetleri

Gelirin ölçülmesi yönünden, kullanıcı maliyeti sıfır olsa da bütün varlıkların yararlı ömrü sona erecek ve ortaya bu varlıkları yenileme sorunu çıkacaktır. Yenileme maliyetleri, bazı durumlarda yıpranmayı hesaplama açısından elverişli bir ölçüt olmaktadır. Öngörülen yenileme zamanında, orijinal varlığın başlangıçtaki kazanma gücünün aynısına sahip başka bir varlık satın almak için gerekli miktar yenileme maliyetidir. Bu tanımda, işletmelerin aynı değere gereksindikleri ve teknoloji düzeyinin değişmediği varsayılmaktadır. Söz konusu değer, on yıllık ömre sahip bir makinaysa, bunun yenileme maliyeti, aynı makinanın yenisinin satın alınma maliyetinden (yada aynı geliri sağlama kapasitesine sahip bir makinanın) eski makinanın hurda değerinin çıkarılmasına eşit olacaktır. Durağan fiyat koşullarının geçerli olduğu durumlar dışında, orijinal fiyatlara dayanılarak kurulan yıpranma formülleri, ya gerekli kapitali sağlamada yanılıya düşer ya da gereğinden fazla karşılık ayrılması sonucunu doğurur. Fiyat düzeyinin yükseldiği dönemlerde, yenileme maliyeti orijinal maliyeti aşar. Fiyat düzeyinin düştüğü dönemlerde ise, orijinal maliyet yenileme maliyetini aşacaktır.

Eğer bir makinadan elde olunacak geleceğe ilişkin gelir akımı, gerçeğe yakın olarak saptanabiliyorsa, varlığın ömür süresi içindeki çeşitli zaman noktalarında geleceğe ilişkin gelirler arasındaki farkın ölçülmesi —ömür sonunda kalacak hurda varlığın umulan değerini de kapsamalıdır— makinanın ömrü boyunca gerçekçi yıpranma paylarının ayrılabilmesini sağlar.

IV — ÇEŞİTLİ MALİYET KAVRAMLARININ KULLANILMASI : ÖRNEK OLAY

Çeşitli maliyet kavramlarının herhangi bir yönetsel kararda na-

sıl kullanıldıklarını daha iyi anlayabilmek için bir örneğin incelenmesinde yarar vardır.¹¹

Meyva suyu konusunda didinmelerde bulunmak üzere kurulmuş bir işletme, pazara yayılmak amacıyla genişleme yoluna başvurmak istemektedir. İşletme, daralır nitelikli bir talep yapısına sahiptir. İşletme, satış trendini tersine çevirerek, yukarıya çıkarabilmek için kısıtlı bir fona sahiptir. İşletmenin karar verme durumunda kaldığı sorun, dağıtımını iki yada daha fazla bölgeye yayıp yaymama ve yayılma gerekiyorsa bunun ne kadar maliyetle gerçekleştirelebileceğidir.

Bu konuda verilecek kararda, işletmenin karşı karşıya kalacağı çeşitli maliyet giderlerini ve bunların karara etkilerini öz olarak inceleyelim.

Fırsat Maliyetleri

İşletmenin kısıtlı kaynaklarının kullanımı için, yayılmak ve bunun dışındaki bazı almasıklar arasından temel bir seçime gitmek gerekir. Sözgelimi, eldeki pazarları daha yoğun bir reklam kampanyasıyla etkilemek yada işletmenin mamul kuşağında temel değişiklikler yapmak gibi almasıklar göz önünde tutulabilir.

Pazara yayılma amacıyla kullanılacak eldeki fonların fırsat maliyetleri, bu almasıklardan elde olunabilecek —gerçekleşmeyen—kârlardır. Fonların pazara yayılma için kullanılması ile elde oluncası umulan kazançlar, fonların almasıık kullanımından elde olunacak kazançlardan daha düşükse, pazara yayılma kararı sonucunda gerçek bir zarar doğacaktır. Almasıık kârlar (fırsat maliyetleri) projelene yatırımına yapılacak harcamalar ve elde olunacak gelirlerin karşılaştırılması ile belirlenir. Almasıık kârların belirlenmesi, kararı için gerekli olan temel verileri ortaya koymaktadır.

Uzun ve Kısa Dönemli Maliyet Giderleri

Meyva suları için pazar payının genişletilmesi ve pazara yayılma politikasının çeşitli uygulanma biçimleri olabilir. Bu yayılma politikası, perakende mağazalar yoluyla gerçekleştirilebileceği gibi, kamuya açık alanlara otomatik makinalar yerleştirme yoluyla

(11) Örnek olayda maliyet kavramlarının kullanılması konusunda Dean, s. 268-270'ten yararlanılmıştır

de gerçekleştirilebilir. Satış hacminin yoğunlaştırılması, dağıtım kanallarına, reklam araçlarına, makina ve taşıma araçlarına yatırılacak fonların hacmine bağlıdır. İşletme, güdeceği politikaya bağlı olarak ya emek-yoğun bir maliyet yapısından hareket edecektir ya da genellikle satışları arttırıcı etkisi daha fazla olan kapital yoğun bir maliyet yapısına dayanacaktır.

Emek-yoğun maliyet yapısına ağırlık veren politika, yeni pazarların kısa sürede denenmesi amacına daha yatkın olmaktadır. Yüksek kapitale yer veren politika ise, uzun dönemde pazarı ele geçirme amacına uygun düşmektedir. Bu bakımdan, işletmenin uygulayacağı politikanın ürünlerini almak istediği süre, uzun ya da kısa dönemli maliyet giderlerinin belirlenmesinde temel ölçüt olmaktadır.

Eklenti Maliyet Giderleri

Eklenti maliyet giderleri (incremental costs), işletmelerin didinme düzeylerinin yada didinme özelliklerinin değişmesi nedeniyle yapılması gereken ek giderlerdir. Bu giderler, her türlü değişiklikte ortaya çıkabilir. Sözgelimi, varolan mamullere yeni bir mamul eklenmesi, dağıtım kanallarının değişmesi, yeni makinaların alınması durumlarında, eklenti maliyet giderleri ortaya çıkacaktır.

Örnek olarak aldığımız karar probleminde, bu tür maliyet giderleri söz konusu olabilmektedir. Her alması pazarlama programı, araç ve gereç, dağıtım ve yürütüm zamanı gibi eklenti giderleri yanısıra getirmektedir. Kararlaştırılacak satış politikasına göre, yapılması gereken bu harcamalar, pazar genişlemesinin yoğunlaştırılacak reklam kampanyası ile mi yoksa, yeni mamuller ekleme yoluyla mi gerçekleştirilebileceğini de ortaya koyacaktır.

Değişen ve Değişmez Maliyet Giderleri

Çıktı düzeyi ve maliyet giderleri arasındaki ilişkiyi ortaya koyan bu ayırım, problemimizde projenin uygulanmaya konmasını özendircek bir satış düzeyinin bulunması açısından yararlı olur.

Kaçınılabılır Maliyet Giderleri

Kaçınılabılır maliyet giderleri, işletmelerin eylemlerinde bazı kısıntılarda bulunularak ortadan kaldırılabilirlerdir.

İncelediğimiz problemde, bu tür giderleri göz önünde tutmak gerekir. Sözelimi, satış eylemlerini tüm kapsamıyla yerine getirmek yada bazı aşamalara yer vermemek yolunda yapılacak seçimde, kaçınılmaz giderlere dayanılır. Bu seçim sonucunda, toplama ve dağıtma işlemlerinde başka bölgelerde çalışan ve tam verimle kullanılmayan araçların ve birimlerin daha yararlı bölgelerde kullanılması yada eylemleri toptancı düzeyine çıkararak bazı giderlerden kaçınılması söz konusu olabilir.

Bireysel (Bölüştürülebilir) ve Ortak Maliyet Giderleri

Bireysel (bölüştürülebilir) maliyet giderleri, kolay ve kesin bir şekilde, belirli bir eylem birimi için saptanabilen giderlerdir. Sözelimi, bir mamulün, bir işletme bölümünün yada bir sürecin maliyetini belirlemek, bireysel maliyetleri ortaya koymak demektir. Muhasebe terminolojisinde dolaysız giderlerin dolaylı giderlerden ayrılması, bu temele göre olmaktadır. Ortak maliyet giderleri, bölümlere, süreçlere ve ürünlere bireysel olarak dağıtılamayan ve bunların tümünü kapsamak üzere yapılan giderlerdir.

Örnek olarak aldığımız olayda, materyal maliyetlerinin dışında, yeni alanlara dağıtım eylemlerinin maliyetleri, tümüyle ayrılabilir niteliktedir. Şişeleme bölümündeki üretim maliyetlerinin çoğunluğu ortak maliyet niteliğindedir. Mamullerin özdeş bir yapıda olması, işletmenin kapital-yoğun çalışması, bu değerlemeyi güçlendirir. İşgücü, erk ve benzeri etmenlerin herhangi bir çıktı bölümüne bölüştürülmesinde oldukça karmaşık sorunlarla karşılaşılır. Öte yandan, yörel reklam ve tanıtma giderlerinin toplam çıktıya bölüştürülebilir olmasına karşın, genel olarak yapılan tanıtma ve reklam giderleri ortak maliyet gideri niteliğindedir.

Harcama Maliyetleri ve Defter Maliyetleri

Harcama maliyetleri ise, uzun süreli harcamalar için yapılan giderlerdir. Sözelimi, yıpranma payları defter maliyetlerine girer.

Genişleme probleminin başlangıcında, yeni araç ve gereç alınmadıkça, yıpranma gibi defter maliyetleri söz konusu olmaz. Buradaki sorun, yapılacak yatırımların öngörülen tüm ömürleri boyunca elde olunacak katkılı (gross) gelirin ne olacağını ve bu miktarın toplam harcamaları karşılayıp karşılayamayacağını kestirebilme-tir. Yayılma bölgelerine, eldeki araç ve gereçlerin aktarılması, bu-

ralar için defter maliyetlerinin ortaya çıkmasına yol açar. Bu tür giderler uzun dönemde önem kazanırlar ve kısa dönemli nakit bütçeleme problemlerinde etkili olmazlar.

Yenileme Maliyetleri ve Tarihsel Maliyetler

Geçmişteki maliyet giderleri, önerilen didinme için yol gösterici olarak kabul edilirse, tarihsel maliyetler önem kazanır. Ayrıca, bu önem, durağan varlıkların korunma maliyetlerini hesaplama bakımından da kendini gösterir. Burada üzerinde durulması gereken nokta, tarihsel verilerin, şimdiki yada gelecekteki fiyat değişmelerini yansıtacak biçimde düzenlenmesidir.

ÖZET VE SONUÇ

Çeşitli yönetsel problemlerde, hangi tür maliyetlerin yararlı olduğunu ortaya koymak ve bu kavramların söz konusu problem için en elverişlilerini saptamak, işletmeler için temel bir önem taşır.

İşletme kararlarının alınmasında dayanılacak planların en uygununun seçimi, bu planların umulan gelir ve harcama akımlarına göre olur. Maliyetler açısından yapılacak öngörülerin, belirli planların karşılaştırılması yoluyla yapılması ve her harcama kaleminin alması planlara göre değerlendirilmesi gerekir.

İşletmelerde değiştirilemez nitelikte olan bazı temel kararlar, uzun dönemde işletmelerin maliyet yapısının belirmesi ve işletme amaçlarının saptanması yolunda etkili olur. Özellikle, işletmelerin yerleşim kararları, didinme alanlarına ilişkin kararlar ile işletmenin hangi boyutlara ulaşacağını ortaya koyan kararlar, maliyet giderleri üzerine uzun dönemli etkilerde bulunur.

Öteyandan , maliyetlerin bileşimini oluşturan çeşitli güçlerle, maliyet giderleri arasındaki fonksiyonel ilişkinin saptanması, çeşitli maliyet kestirimlerine yarayacak temel bilgileri ve yönetsel ekonomide maliyet çözümlemesini ortaya koyan çeşitli programların alması maliyetlerinin öngörülmesini sağlayacaktır. Maliyetleri belirleyici güçlerin, işletmeden işletmeye ve problemden probleme farklılıklar göstermesi, bu konuda genel bir kurallar topluluğunun sunulmasını engeller. Ancak, maliyetlerin belirleyicileri olarak çıktığı miktarı, işletme hacmi, girdi faktörlerinin fiyatları, tekno-

loji, bir pişirimlik üretim hacmi, çıktının durağanlaşma derecesi ve yönetim ile işgücü açısından etkenlik gibi ögeler sıralanabilir.

Karar süresinde önem taşıyan maliyet giderlerinin kavram olarak ortaya konması, kararın yöneleceği çizgiye göre değişiklik gösterir. Genel olarak, işletme kararlarında söz konusu olan maliyet giderleri; kısa ve uzun dönemli maliyet giderleri; değişken ve değişmez maliyet giderleri; eklenti maliyet giderleri, batık maliyet giderleri; bireysel ve ortak maliyet giderleri; harcama maliyetleri, defter maliyetleri; kaçınılabılır ve kaçınılamaz maliyet giderleri; denetlenebilir ve denetlenmez maliyet giderleri; yenileme maliyetleri; fırsat maliyetleridir.

Bu arada, üretim hacmi ve maliyet giderleri arasındaki ilişkinin incelenmesi, işletme problemlerinin çözümlenmesine önemli ölçüde yararlı olur. Özellikle, bu gider türlerinin kısa ve uzun dönemler açısından ele alınması, daha gerçekçi bir yaklaşıma gidilmesini sağlar.

Üzerinde durulması gereken önemli bir maliyet kavramı da fırsat maliyetleridir. Belirli bir varlığın fırsat maliyetini, o varlığı şimdiki kullanımı nedeniyle, başka bir alana aktarmadan dolayı kaçırılan en kârlı alması olarak tanımlayabiliriz. Yapılan yatırımların yada verilen kararların yerindeliğini ortaya koyma bakımından, fırsat maliyetleri denek taşı niteliğini taşımaktadır.

Çeşitli maliyet kavramlarının, belirli bir yönetsel problemde hangi yönlerde değerlendirilebileceğini göstermek için, bir örnek olaydan yola çıkılması, maliyet çözümlemesinin yerini daha iyi belirginleştirmektedir.