

**ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

89677

**İŞLETMELERDE YÖNETİM ARACI OLARAK KÂR PLANLAMASI VE
KONTROLÜ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR
VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Zeynep TÜRK

DANIŞMAN: Prof. Dr. A. Kadir TUAN

DOKTORA TEZİ

T 89677

ADANA, 1999

**T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ**

Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Anabilim Dalında **DOKTORA TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Başkan: Prof. Dr. A. Kadir TUAN
(Danışman)

Üye : Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Üye : Doç. Dr. A. Fazıl ÖZSOYLU

Üye : Yrd. Doç. Dr. Yaşar AYDIN

Üye : Yrd. Doç. Dr. Veyis Naci TANIŞ

ONAY:

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduğunu onaylarım
(29/12/1999).

Prof. Dr. Mahir FİSUNOĞLU

Enstitü Müdürü

ÖZET

İŞLETMELERDE YÖNETİM ARACI OLARAK KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞILAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Zeynep TÜRK

Doktora Tezi, İşletme Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. A. Kadir TUAN

Aralık 1999, 288 Sayfa

İşletmeler özellikle sürekli değişen bir ortamda faaliyetlerini sürdürmek ve başarılı olmak için faaliyetlerini planlamak zorunluğundadırlar. Temel amaç kâr elde etmek olduğu için Kâr Planlaması ve Kontrolü en önemli yönetim aracıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, bir çok tekniği ve yaklaşımı içeren oldukça karmaşık bir süreçtir.

Bu çalışmanın temel konusunu Kâr Planlaması ve Kontrolü oluşturmaktadır. Çalışmada Kâr Planlaması ve Kontrolü çerçevesinde; Kâr Planlaması ve Kontrolü kavramı ve süreci, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde yararlanılan teknik ve anlayışlar, bütçeler ve modern bütçeleme yaklaşımları incelenmiştir. Bunlara ek olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün aşamaları ayrıntıları ile açıklanmıştır.

Ayrıca, Çalışmada Türkiye'nin en büyük 500 sanayi kuruluşu içerisinde yer alan tekstil işletmelerini kapsayan ankete dayalı bir araştırma ve X işletmesinde Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamaları, örnek olay çalışması olarak yer almıştır. Bu araştırmaların sonucunda elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi ile işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin sorunları tespit edilerek, bu sorunların çözümüne yönelik öneriler geliştirilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kâr Planlaması ve Kontrolü, İşletme Bütçeleri, Modern Bütçeleme Yaklaşımları.

ABSTRACT

PROBLEMS ENCOUNTERED IN THE APPLICATION OF PROFIT PLANNING AND CONTROL WHICH IS EMPLOYED AS A MANAGEMENT TOOL, AND SOME PROPOSALS

Zeynep TÜRK

Ph.D. Thesis, Business Department

Supervisor: Prof. Dr. A. Kadir TUAN

December 1999, 288 Pages

The firms must plan their operations in order to survive and be successful in the changing conditions. Profit Planning and Control (PPC) is one of the most important management functions, because the basic goal of a firm is to make profit. The PPC concept that contains many techniques and approaches is a very complex process.

The basic subject in this study is Profit Planning and Control. In this frame, the following have been analyzed: PPC concepts, processes, the techniques, and approaches that are employed, budgets and modern budgeting techniques. In addition, the phases of Profit Planning process have been explained in a detailed way.

Also in this study, a research based on a questionnaire survey covering the Turkish textile firms which are among the largest 500, and a case study performed in a textile firm, X. Using the research findings, problems with regard to PPC have been determined and some proposals for the solutions developed.

Key Words: Profit Planning and Control, Master Budgets, Modern Budgeting Techniques.

ÖNSÖZ

Geçmişten bugüne kadar planlama ve kontrol, işletmelerin vazgeçilmez temel fonksiyonlarından biri olmuştur. Geleceğin belirsizliği ve sürekli değişen dinamik bir iş ortamı, işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmalarını zorunluluk haline getirmiştir. Kâr Planlaması ve Kontrolü özellikle günümüz işletmeleri için en önemli yönetim aracı ve rekabet unsurudur. Oldukça hızlı değişimin yaşandığı bir ortamda gelecekte gerçekleştirilecek faaliyetlerin planlanarak, sorunların oluşmadan belirlenmesi ve fırsatların değerlendirilmesi işletmeler açısından önemli bir rekabet üstünlüğü sağlamaktadır. Bu ise ancak, işletme içerisinde oluşturulmuş etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sistemi sayesinde başarılabilecektir.

Yapılan bu çalışmada, işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biri olan Kâr Planlaması ve Kontrolü konusu incelenmektedir. Bu çerçevede de, işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin sorunlarla karşılaştıklarında veya karşılaşmadan kullanabilecekleri öneriler sunulmaktadır.

Son yıllarda, yaşanmakta olan değişim süreci nedeniyle önemi bir kat daha artan ve her zaman güncelliğini korumuş olan Kâr Planlaması ve Kontrolü hakkında araştırmaya teşvik eden, bu seviyeye gelmemde en büyük desteği gösteren hocam sayın Prof. Dr. A. Kadir TUAN'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca doktora çalışmalarım boyunca her zaman destek olan hocalarım sayın Prof. Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ ve Yrd. Doç. Dr. Veyis Naci TANIŞ'a ve bu seviyeye gelebilmemde katkısı olan tüm insanlara teşekkür ederim. Özellikle, çalışmanın uygulama bölümünde yer alan bilgilere ulaşmamda bana yardımcı olduğu ve zaman ayırdığı için Muhasebe Müdürü sayın Tamer ÖZGÜNER'e, Maliyet Muhasebesi Şefi Demir AKALIN'a ve işletme çalışanlarına teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmaya sağlamış oldukları SOSBE 98 D 7 no'lu destekleri için Çukurova Üniversitesi Araştırma Fonu'na ve Sosyal Bilimler Enstitüsü'ne teşekkür ederim.

Adana, 1999

Zeynep TÜRK

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa No</u>
ÖZET.....	I
ABSTRACT.....	II
ÖNSÖZ.....	III
İÇİNDEKİLER.....	IV
TABLolar LİSTESİ.....	XVI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	XXI
EKLER LİSTESİ.....	XXII

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ.....	1
1.2. ÇALIŞMANIN AMACI.....	2
1.3. ÇALIŞMANIN KISITLARI VE DAYANDIĞI VARSAYIMLAR.....	3
1.4. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM.....	4
1.5. ÇALIŞMANIN PLANI.....	4

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ

2.1. GENEL OLARAK KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ KAVRAMI.....	6
2.1.1. İşletmelerde Kâr Kavramı.....	6
2.1.2. İşletmelerde Planlama ve Kontrol İhtiyacı.....	7
2.1.3. Kâr Planlaması ve Kontrolü.....	9
2.1.3.1. Kâr Planlaması ve Kontrolü Kavramı.....	9
2.1.3.2. Kâr Planlaması ve Kontrolü Süreci.....	10
2.1.4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Muhasebe Bilgi Sistemleri İçerisindeki Yeri.....	14
2.2. ETKİN BİR KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜNÜN TEMEL İLKELERİ.....	15
2.2.1. Üst Yönetimin Desteği İlkesi.....	16
2.2.2. Amaçların Belirlenmesine Katılma İlkesi.....	17
2.2.3. Uygun Örgüt Yapısı İlkesi.....	18
2.2.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi.....	19
2.2.5. Esneklik İlkesi	21
2.2.6. Etkin Haberleşme İlkesi.....	23
2.2.7. Hedeflerin Gerçekleştirilebilir Olması İlkesi.....	24

2.3. KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜNÜN YARARLARI VE ELEŞTİRİLEN YÖNLERİ	26
2.3.1. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yararları.....	26
2.3.2. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Eleştirilen Yönleri.....	28

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜN BİR TEKNİĞİ OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

3.1.KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NE İLİŞKİN YÖNETİM ANLAYIŞLARI VE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NDE KULLANILAN TEKNİKLER.....	31
3.2.KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜN BİR TEKNİĞİ OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ.....	35
3.2.1. İşletmelerde Bütçe Kavramı.....	36
3.2.2. İşletme Bütçelerinin Fonksiyonları.....	38
3.2.3. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması.....	42
3.2.3.1. Sorumluluk Alanlarına Göre Bütçeler.....	42
3.2.3.2. Kapsadıkları Sürelere Göre Bütçeler.....	43
3.2.3.3. Kapsamlarına Göre Bütçeler.....	46
3.2.3.4. Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler.....	47
3.2.3.5. Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler.....	54
3.2.4. İşletme Bütçelerinin Ön Koşulları.....	56

3.2.5. İşletmelerde Bütçeleme Sürecinin Aşamaları.....	57
3.2.6. İşletme Bütçelerinin Çalışanlar Üzerindeki Etkileri.....	60
3.2.7. İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyet İlişkisi.....	62
3.2.8. İşletme Bütçelerinin Yararları.....	64
3.2.9. İşletme Bütçelerinin Sınırları.....	65
3.3. MALİYET-YÖNETİM MUHASEBESİNDEKİ GELİŞMELERİN İŞLETME BÜTÇELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ.....	66
3.3.1. Maliyet-Yönetim Muhasebesindeki Gelişmeler.....	66
3.3.2. Maliyet-Yönetim Muhasebesindeki Gelişmelerin İşletme Bütçeleri Üzerindeki Etkileri.....	68
3.3.3. Geleneksel Bütçelerin Eksik Yönleri.....	69
3.3.4. Genel Olarak Modern Bütçeleme Yöntemleri.....	73
3.3.4.1. Modern Bütçeleme Yöntemleri.....	76
3.3.4.1.1. Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme.....	76
3.3.4.1.2. Çok Yönlü Bütçeleme.....	80
3.3.4.1.3. Kaizen Bütçeleme.....	84

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ SÜRECİ

4.1. SATIŞLARIN PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	89
4.1.1. Satışların Planlanması Kavramı.....	89
4.1.2. Satışların Planlanmasına İlişkin Süreç.....	90
4.1.3. Satış Tahmin Yöntemleri.....	91
4.1.4. Satış Bütçelerinin Oluşturulması.....	95
4.1.5. Satış Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	96
4.1.6. Satışların Kontrolü.....	97
4.2. ÜRETİMİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	97
4.2.1. Üretimin Planlanması Kavramı.....	98
4.2.2. Üretim Bütçelerinin Oluşturulması.....	99
4.2.3. Üretim Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	100
4.3. İLK MADDE VE MALZEME KULLANIM VE SATIN ALMALARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	101
4.3.1. İlk Madde ve Malzemenin Planlanması Kavramı.....	101
4.3.1.1. Direkt Madde ve Malzeme Gereksinimlerinin Planlanması.....	102
4.3.1.2. Direkt Madde ve Malzeme Stok Seviyelerinin ve Satın Almalarının Planlanması.....	102

4.3.2. İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Oluşturulması.....	103
4.3.3. İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	104
4.4. DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİNİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ..	105
4.4.1. Direkt İşçiliğin Planlanması Kavramı.....	105
4.4.2. Direkt İşçilik Bütçesinin Oluşturulması.....	107
4.4.3. Direkt İşçilik Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması...	107
4.5. GİDERLERİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	108
4.5.1. Genel Üretim Giderlerinin Planlanması Kavramı.....	108
4.5.2. Faaliyet Giderlerinin Planlanması Kavramı.....	110
4.5.2.1. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Planlanması.....	110
4.5.2.2. Yönetim Giderlerinin Planlanması.....	111
4.5.2.3. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Planlanması.....	112
4.5.3. Faaliyet Dışı Giderlerin Planlanması.....	112
4.5.4. Giderler Bütçesinin Oluşturulması.....	113
4.5.5. Gider Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	114
4.6. SERMAYE HARCAMALARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	114
4.6.1. Sermaye Harcamalarının Planlanması Kavramı.....	114
4.6.2. Sermaye Harcamaları Bütçesinin Oluşturulması.....	115
4.6.3. Sermaye Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	118

4.7. NAKİT AKIMLARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ.....	118
4.7.1. Nakit Akımlarının Planlanması Kavramı.....	119
4.7.2. Nakit Bütçesinin Oluşturulması.....	119
4.7.3. Nakit Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	120
4.8. KÂR PLANININ TAMAMLANMASI.....	121
4.8.1. Bütçelenmiş Mali Tabloların Düzenlenmesi.....	122
4.8.1.1. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi.....	122
4.8.1.2. Bilançonun Düzenlenmesi.....	123
4.8.2. Bütçelenmiş Mali Tabloların Yönetim Aracı Olarak Kullanılması.....	125
4.9. BÜTÇE UYGULAMALARININ KONTROLÜ.....	125
4.9.1. Bütçe Uygulamalarının Kontrolü.....	126
4.9.2. Bütçe Uygulamalarının Kontrolüne İlişkin Faaliyet Raporları ve Temel Özellikleri.....	128
4.9.3. Faaliyet Raporlarının Teknik Yönü.....	129
4.10. BÜTÇE SAPMALARI VE ANALİZİ.....	130
4.10.1. Bütçe Sapmaları Kavramı.....	130
4.10.2. Bütçe Sapmalarının Analizi.....	135

BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ TEKSTİL İŞLETMELERİNİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIĞI SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

5.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ.....	137
5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI.....	138
5.3. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER.....	140
5.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI.....	141
5.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	141
5.5.1. Örneklem Seçimi.....	141
5.5.2. Verilerin Toplanması.....	142
5.5.3. Soruların Niteliği.....	143
5.5.4. Verilerin Analiz Yöntemi.....	143
5.6. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ.....	144
5.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi.....	144
5.6.2. Finansal Planlama Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	145
5.6.3. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	145
5.6.4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yapıldığı Yönetim Kademesi.....	146

5.6.5. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden Sorumlu Bir Bölümü Bulunan İşletmelerin Dağılımı.....	147
5.6.6. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma İle Sorumlu Bir Bölümün Bulunması Dağılımı.....	148
5.6.7. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Yararlanılan Teknik ve Anlayışlar.....	149
5.6.8. Kâr Planlaması ve Kontrolü Sürecine Çalışanların Katılım Durumları.....	151
5.6.9. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümü Bulunması ile Çalışanların Katılımının Dağılımı.....	152
5.6.10. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisi.....	153
5.6.11. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapılması ile Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı.....	155
5.6.12. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	156
5.6.13. İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapmama Nedenleri.....	158
5.6.14. Bütçeleme Çalışmaları Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	160
5.6.15. Kâr Planlaması Ve Kontrolü Yapan ve Bütçe Düzenleyen İşletmelerin Dağılımı.....	160
5.6.16. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Bulunması ile Bütçe Düzenlenmesi Dağılımı.....	161
5.6.17. İşletmeler Tarafından Düzenlenen Bütçeler.....	163

5.6.18. Bütçelerin Düzenlendiği Zaman Dilimleri.....	164
5.6.19. Gelişmelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkileri.....	164
5.6.20. Bütçeden Sorumlu Personelin Yeni Bütçe Teknik ve Anlayışları Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumları.....	165
5.6.21. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Olması İle Sorumlu Personelin Bilgi Sahibi Olması Dağılımı.....	166
5.6.22. İşletmelerde Kullanılan Yeni Bütçeleme Teknikleri.....	167
5.6.23. Bütçelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar.....	169
5.6.24. “Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin En Önemli Yönetim Araçlarından Biridir” Yargısı.....	170
5.6.25. “Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır” Yargısı.....	172
5.6.26. “Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri Gerekmemektedir” Yargısı.....	174
5.6.27. “Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir” Yargısı.....	176
5.7. ARAŞTIRMA BULGULARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ.....	178

ALTINCI BÖLÜM

TEKSTİL SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN X ANONİM ŞİRKETİ'NİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NE İLİŞKİN BÜTÇE UYGULAMALARI

6.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER.....	180
6.2. UYGULAMANIN AMACI, KAPSAMI VE SINIRLARI.....	182
6.3. "X A.Ş."NİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜ OLUŞTURAN İŞLETME BÜTÇELERİ.....	183
6.3.1. "X A.Ş."NİN 1999 Yılı Bütçesindeki Varsayımları ve Kabulleri.....	183
6.3.2. Satış Bütçesi.....	185
6.3.3. Üretim Bütçesi.....	187
6.3.4. İlk Madde ve Malzeme Bütçesi.....	189
6.3.5. Karde Fabrikası Direkt İşçilik Bütçesi.....	204
6.3.6. Karde Fabrikası 1999 Yılı Enerji Bütçesi.....	205
6.3.7. Karde Fabrikası 1999 Yılı Yatırım Bütçesi.....	206
6.3.8. Karde Fabrikası 1999 Yılı Amortisman Bütçesi.....	207
6.3.9. Karde Fabrikası 1999 Yılı Üretim Maliyeti Bütçesi.....	208
6.3.10. 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretilen, Satılan ve Kalan Malın Maliyet Bütçesi.....	210
6.3.11. Karde Fabrikası 1999 Yılı Genel Yönetim ve Finansman Giderleri Bütçesi.....	211

6.3.12. Karde Fabrikası 1999 Yılı Kâr/Zarar Bütçesi.....	212
6.3.13. Bütçe Sapmalarının Belirlenmesi ve Analizi.....	215
6.3.14. Uygulamanın Genel Olarak Değerlendirilmesi.....	217

YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ.....	220
YARARLANILAN KAYNAKLAR.....	230
EKLER.....	245



TABLolar LİSTESİ

Tablo 3.1: Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar.....	72
Tablo 3.2: Modern Bütçelemenin Etkileri Ve Yararları.....	75
Tablo 3.3: Faaliyet Maliyetleri İçin Bütçe Oranları.....	79
Tablo 3.4: Bradford Aerospace A86 / Ürün Geliştirme Maliyetleri Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Ocak-Aralık, 19..	79
Tablo 5.1: Yöneticilerin Eğitim Durumları Dağılımı.....	144
Tablo 5.2: Finansal Planlama Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	145
Tablo 5.3: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	145
Tablo 5.4: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yapıldığı Yönetim Düzeyleri	146
Tablo 5.5: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden Sorumlu Bölümü Bulunan İşletmelerin Dağılımı.....	147
Tablo 5.6: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma İle Sorumlu Bir Bölümün Bulunması Dağılımı.....	148
Tablo 5.7: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Yararlanılan Teknik ve Anlayışların Dağılımı.....	150
Tablo 5.8: Kâr Planlaması ve Kontrolü Sürecine Çalışanların Katılım Durumları.....	151
Tablo 5.9: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümü Bulunması ile Çalışanların Katılımının Dağılımı.....	152

Tablo 5.10: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı.....	153
Tablo 5.11: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapılması ile Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı....	156
Tablo 5.12: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Karşılaşılan Sorunların Dağılımı.....	157
Tablo 5.13: İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapmama Nedenlerinin Dağılımı	159
Tablo 5.14: Bütçeleme Çalışmaları Yapan İşletmelerin Dağılımı.....	160
Tablo 5.15: Kâr Planlaması Ve Kontrolü Yapan ve Bütçe Düzenleyen İşletmelerin dağılımı.....	161
Tablo 5.16: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Bulunması ile Bütçe Düzenlenmesi Dağılımı.....	162
Tablo 5.17: İşletmeler Tarafından Düzenlenen Bütçelerin Dağılımı.....	163
Tablo 5.18: Bütçelerin Düzenlendiği Zaman Dilimlerinin Dağılımı.....	164
Tablo 5.19: Gelişmelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkilerinin Dağılımı.....	165
Tablo 5.20: Bütçeden Sorumlu Personelin Yeni Bütçe Teknik ve Anlayışları Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumları.....	166
Tablo 5.21: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Olması İle Sorumlu Personelin Bilgi Sahibi Olması Dağılımı.....	167
Tablo 5.22: İşletmelerde Kullanılan Yeni Bütçeleme Tekniklerinin Dağılımı.....	168

Tablo 5.23: Bütçelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Dağılımı.....	169
Tablo 5.24: “Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin En Önemli Yönetim Araçlarından Biridir” Yargısı.....	170
Tablo 5.25: “Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır” Yargısı.....	172
Tablo 5.26: “Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri Gerekmemektedir” Yargısı.....	174
Tablo 5.27: “Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir” Yargısı.....	176
Tablo 6.1: “X A.Ş.”nin 1999 Yılı Bütçeleme Varsayımları ve Kabulleri....	184
Tablo 6.2: 1999 Yılı Karde İpliği Satış Bütçesi.....	186
Tablo 6.3: 1999 Yılı Karde Fabrikası Planlanan Üretim Miktarı.....	187
Tablo 6.4: 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretim Bütçesi.....	188
Tablo 6.5 :1999 Yılı Döviz Tahminleri	190
Tablo 6.6 :1999 Yılı Bütçesi Hammadde Fiyat Hareketleri	191
Tablo 6.7: 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretim İçin Gereken Hammadde Miktarı	192
Tablo 6.8 : 1999 Yılı Devreden İzmir Pamuğu.....	193
Tablo 6.9 : 1999 Yılı İzmir Pamuğu Alım Bütçesi.....	194
Tablo 6. 10: 1999 Yılı İzmir Pamuğu Devreden ve Alım Bütçesi Toplamı.....	195

Tablo 6.11: 1999 Yılı Tüm Fabrikalar İçin Toplam İzmir Pamuğu Kullanım Bütçesi.....	196
Tablo 6.12: 1999 Yılı Karde Fabrikası İzmir Pamuğu Kullanım Bütçesi..	197
Tablo 6.13: 1999 Yılı Devreden Hatay Pamuğu.....	198
Tablo 6.14: 1999 Yılı Hatay Pamuğu Alım Bütçesi.....	199
Tablo 6.15 : 1999 Yılı Hatay Pamuğu Devreden ve Alım Bütçesi Toplamı.....	200
Tablo 6.16: 1999 Yılı Tüm Fabrikalar İçin Toplam Hatay Pamuğu Kullanım Bütçesi.....	201
Tablo 6.17: 1999 Yılı Karde Fabrikası Hatay Pamuğu Kullanım Bütçesi..	202
Tablo 6.18 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Malzeme Sarf Bütçesi.....	203
Tablo 6.19 : 1999 Yılı Karde Fabrikası İşçilik Giderleri Bütçesi.....	204
Tablo 6.20 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Enerji Tüketimi Bütçesi.....	205
Tablo 6.21 : 1999 Yılı Karde Fabrikası İçin Yatırım Bütçesi.....	206
Tablo 6.22 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Amortisman Bütçesi.....	207
Tablo 6.23: 1999 Yılı Karde Fabrikası Maliyet Dağıtım Tablosu (İlk Altı Ay).....	208
Tablo 6.24: 1999 Yılı Karde Fabrikası Maliyet Dağıtım Tablosu (Son Altı Ay).....	209
Tablo 6.25: 1999 Yılı Karde Fabrikası Satılan Malın Maliyeti Bütçesi (İlk Altı Ay).....	210
Tablo 6.26 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Satılan Malın Maliyeti Bütçesi (Son Altı Ay).....	211

Tablo 6.27 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Ticari Maliyet Tablosu.....	212
Tablo 6.28: 1999 Yılı Karde Fabrikası Kâr / Zarar Bütçesi (İlk Altı Ay)....	213
Tablo 6.29: 1999 Yılı Karde Fabrikası Kâr / Zarar Bütçesi (Son Altı Ay)..	214



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1: Kâr Planlaması ve Kontrolü Süreci.....	12
Şekil 2.2: Kâr Planlaması ve Kontrol Programının İçeriği (Yıllık).....	13
Şekil 3.1: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü Oluşturan Bütçeler.....	48
Şekil 3.2: Yıllık Kâr Planlaması ve Kontrolü Doğrultusunda Bütçelerin Hazırlanması.....	59
Şekil 3.3: Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı	71
Şekil 3.4: Çok yönlü Bütçeleme Süreci	81
Şekil 4.1: Sermaye Bütçeleme Süreci	116



EKLER LİSTESİ

Ek-1: Anket Formu.....	245
Ek-2: Doğru Yönetim Kararlarının Alınmasında Kar Planlaması Ve Kontrolü Etkili Olmaktadır Yargısının Testi.....	252
Ek-3: “Kar Planlaması ve Kontrolü İşletmenin En Önemli Yönetim Araçlarından Biridir” Yargısının Testi.....	254
Ek-4: “Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kar Planlaması Ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır” Yargısının Testi.....	256
Ek-5: “Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri Gerekmemektedir” Yargısının Testi.....	258
Ek-6: “Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir” Yargısının Testi.....	260

BİRİNCİ BÖLÜM

GİRİŞ

1.1. ÇALIŞMANIN ÖNEMİ

İşletmeler sürekli değişen bir ortamda varlıklarını sürdürmek zorundadır. Küresel pazarlar, hızlı değişen tüketici tercihleri, teknolojik yenilikler gibi gelişmeler ve yenilikler işletmelerin beklenmedik tehlike ve fırsatlarla karşılaşmasına neden olmaktadır. İşletmelerin bu ortamda varlıklarını sürdürebilmeleri ise çevrelerinde meydana gelen tehlikelerden korunmalarına ve fırsatları değerlendirmelerine bağlıdır. Bununla beraber, hem çevrelerinde meydana gelen değişiklikleri önceden tahmin etmek ve hem de yoğun rekabet ortamında güçlü olmak zorunludur. Bu ise, işletmelerin planlamaya olan ihtiyacını daha da arttırmıştır. Geleceğin belirsizliği işletmelerin planlama zorunluluğunun nedenidir. Gelecekte ne gibi değişiklikler olacağı, bu değişikliklerin işletmelerin faaliyetlerini ne yönde etkileyeceği, işletmelerin hayatlarını sürdürmeleri için tahmin etmeleri gereken oldukça önemli bir unsurdur.

İşletmelerin sürekli değişim gösteren bir ortamda başarılı olabilmeleri ise işletme içerisinde yerleşmiş bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sisteminin varlığına bağlıdır. İşletmelerin en önemli ekonomik amacı kâr elde etmek olduğu için gelecekte elde edilebilecek kârın planlanması, yöneticilerin en başta gelen fonksiyonudur. Kâr Planlaması ve Kontrolü, bugünün karmaşık ve dinamik iş çevresinde, yöneticilerin başarılı olabilmesi için hazır bulunan oldukça güçlü bir yönetim aracıdır. Bu araç, yönetime katılmayı özendirilmekte ve bu süreçle ilgili her bir çalışanın veya yöneticinin sürekli eğitimini sağlamaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletmeler açısından taşıdığı önem, konu üzerinde bir çok çalışmanın yapılmasını gündeme getirmiştir. Geçmişten

bugüne kadar, Kâr Planlaması ve Kontrolü maliyet ve yönetim muhasebesinin temel konularından biri olmuş ve işletme literatüründe her zaman önemini ve güncelliğini korumuştur. Özellikle günümüzde işletme çevresinde yaşanan hızlı değişimler, maliyet ve yönetim muhasebesindeki yenilikler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü de etkilemiş ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kullanılabilecek yeni teknikler geliştirilmiştir. Faaliyet Esasına Dayanan Maliyetleme, Hedef Maliyetleme, Süreç (Through-put) Muhasebesi, Tam Zamanında Üretim, Yeniden Yapılanma, Toplam Kalite gibi anlayışlar Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü de etkilemiş ve geleneksel teknikler yerine modern tekniklerin kullanılması gündeme gelmiştir. Ancak henüz ülkemizde yeni teknik ve anlayışları inceleyen kaynaklara rastlanmamıştır. Bu ise, yapılmakta olan bu çalışmanın önemini bir kat daha arttırmıştır.

1.2. ÇALIŞMANIN AMACI

Ülkemizde Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulanması 1936 yılından itibaren başlamıştır. Günümüzde ise, işletmelerin çoğu Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden yararlanmaktadır. Ancak ülkemizde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim kararlarında kullanılması oldukça dar kapsamlı kalmıştır. Bu nedenle çalışmamızın amaçlarından biri, Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin ilke ve kuralları ayrıntıları ile incelemek ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletme yönetim kararlarında oynadığı önemli rolü belirlemektir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hem mekanik hem de teknik yönü çalışmamızda ele alınacaktır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün mekanik yönü bütçelerin hazırlanması ve rutin hesaplamaları içermektedir. Teknik yönü ise, karar verme sürecinde yöneticilerin yararlanacağı bilgilerin elde edilmesinde kullanılacak özel yaklaşım ve metotları içermektedir. Bu bilgiler doğrultusunda çalışmamızın diğer bir amacı, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün mekanik ve teknik yönlerinin incelenmesidir. Niğde ilinde faaliyet gösteren bir tekstil işletmesinde Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamasına yer verilerek teori ve uygulamada Kâr Planlaması ve Kontrolü'ndeki farklılıkların ve eksikliklerin tespit edilmesi çalışmamızın diğer bir amacını oluşturmaktadır.

Ayrıca, saha araştırılması yapılmak suretiyle İstanbul Sanayi Odası tarafından her yıl yayımlanmakta olan Türkiye'nin en büyük 500 sanayi işletmesinin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden yönetim kararlarında ne derecede yararlandıklarının tespit edilmesi ve teori ve uygulama çerçevesinde, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaşılan sorunların belirlenmesi ve bu sorunlara en uygun çözüm önerilerinin geliştirilmesi çalışmamızın temel amacını oluşturmaktadır.

Özellikle 80'li yıllardan sonra değişim süreci sonunda ortaya çıkan Faaliyet Esasına Göre Maliyetleme, Hedef ve Kaizen Maliyetleme gibi yeni yönetim muhasebesi yaklaşımlarının Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine etkilerinin incelenmesi ve günümüz anlayışı içerisinde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün nasıl olması gerektiği çalışmamızın amaçları içerisinde yer almaktadır.

1.3. ÇALIŞMANIN KISITLARI VE DAYANDIĞI VARSAYIMLAR

Bu çalışmada, yönetim aracı olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamalarında karşılaşılan sorunların tespit edilmesi ve çözüm önerileri geliştirilmesi amacıyla yapılan araştırmalar yer almaktadır. Bu kapsamda çalışmanın hem teori ve hem de uygulama bölümlerinde çeşitli kısıtlar mevcuttur. Çalışmanın en önemli kısıtları ise, zaman ve maliyet unsurlarıdır. Çalışma iki yıllık bir süre içerisinde tamamlanmış ve konu ile ilgili çok çeşitli kaynaklardan yararlanılmaya çalışılmıştır.

Çalışmada iki ayrı uygulama bölümü yer almaktadır. Saha araştırmasına dayanan ilk uygulama, Türkiye'nin en büyük 500 sanayi işletmesi içerisinde yer alan ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan 105 işletmeyi kapsamaktadır.

Çalışmanın diğer uygulaması ise, Niğde ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren bir işletmede Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamasıdır. Bu uygulamanın en önemli kısıtı, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletmeden elde edilen bilgiler ölçüsünde gerçekleştirilmesidir.

Çalışmanın dayandığı temel varsayımlar şunlardır:

1) Türkiye'nin en büyük 500 sanayi işletmesi içerisinde yer alan tekstil işletmelerinde Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır.

2) İşletmeler Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarında ve uygulamalarında bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır.

3) Kâr Planlaması ve Kontrolü en önemli yönetim araçlarından biridir.

1.4. ÇALIŞMADA İZLENEN YÖNTEM

Çalışma, teori ve uygulama ana bölümlerinden oluşmaktadır. Çalışmanın teorik kısmıyla ilgili olarak bir çok yayın ve araştırma bulunmaktadır. Bu konu ile ilgili yayınlar, Türkiye'deki üniversite kütüphanelerinden, Yüksek Öğretim Kurulu Dökümantasyon Merkezi'nden, Devlet Planlama Teşkilatı Kütüphanesi'nden, İnternet'ten yurt içi ve yurt dışı çeşitli süreli yayınlardan ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının kütüphanelerinden elde edilmiştir. Burarlardan elde edilen kitaplar ile ulusal ve uluslararası dergilerde yayımlanmış makalelerden yararlanılarak çalışmanın teori kısmı oluşturulmuştur.

Çalışmada iki ayrı uygulamaya yer verilmiştir. İlk uygulama, "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu" listesinde yer alan ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelere yönelik olarak mektup ve yüz yüze görüşme teknikleri kullanılarak gerçekleştirilen bir saha araştırmasıdır. Çalışmada yer alan ikinci uygulama ise, Niğde ilinde tekstil sektöründe faaliyette bulunan bir işletmede gerçekleştirilen örnek olay çalışmasıdır.

1.5. ÇALIŞMANIN PLANI

Yedi bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümü olan giriş bölümünde; çalışmanın önemi, amacı, kısıtları ve dayandığı varsayımlar, çalışmada izlenen yöntem ve çalışma planı yer almaktadır.

İkinci bölümde, Kâr Planlaması ve Kontrolü kavramı, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel ilkeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yararları ve eleştirilen yönleri ayrıntıları ile incelenmiştir.

Üçüncü bölümde, Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin yönetim anlayışları ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kullanılan teknikler kısaca anlatılmıştır. Bu teknikleri içerisinde en önemli bölümü kapsayan ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yapısını oluşturan bütçeler ayrıntıları ele alınmıştır. Bütçeler tanımlandıktan sonra; fonksiyonları, sınıflandırılması, ön koşulları, bütçeleme sürecinin aşamaları, çalışanlar üzerindeki etkileri, yararları ve sınırları ayrıntıları ile açıklanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, 1980 sonrası maliyet ve yönetim muhasebesindeki gelişmelerin bütçeler üzerindeki etkileri ve modern bütçeleme yaklaşımları anlatılmıştır.

Dördüncü bölümde, satışların planlanmasından mali tabloların hazırlanmasına kadar geçen aşamalar ayrıntıları ile incelenerek Kâr Planlaması ve Kontrolü anlatılmıştır. Ayrıca bütçe uygulamalarının kontrolü, faaliyet raporları ve bütçe sapmaları üzerinde durulmuştur.

Beşinci bölümde, İstanbul Sanayi Odası tarafından belirlenen ilk 500 sanayi işletmesinde yer alan tekstil işletmelerinde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaştıkları sorunları belirlemek amacıyla yapılan bir saha çalışması ve bu çalışma sonucunda elde edilen bilgilere ilişkin değerlendirmelere yer verilmiştir.

Çalışmanın altıncı bölümünde, tekstil sektöründe faaliyet gösteren "X A.Ş."nin 1999 yılı Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamasına yer verilmiş ve işletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamaları değerlendirilmiştir.

Çalışmanın yedinci bölümü olan sonuç bölümünde ise, teori ve uygulamalar ışığında yapılan tespit ve öneriler yer almaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ

İşletmelerin etkili yönetim araçlarından biri olan Kâr Planlaması ve Kontrolü günümüzün en önemli rekabet unsurlarından biridir. Geleceğin belirsiz ortamında sorunların önceden görülerek çözüm yollarının geliştirilmesi ve fırsatlardan en azami şekilde yararlanılabilmesi ancak gerçekçi bir Kâr Planlaması ve Kontrolü ile sağlanabilir. Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin bütününe ilgilendiren oldukça karmaşık ve zor bir planlama faaliyetidir. Çalışmanın bu bölümünde genel olarak, Kâr Planlaması ve Kontrolü, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel ilkeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yararları ve eleştirilen yönleri ayrıntıları ile anlatılacaktır.

2.1. GENEL OLARAK KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ KAVRAMI

Bu ana başlık adı altında, işletmelerde kâr kavramı, işletmelerde planlama ve kontrol ihtiyacı, Kâr Planlaması ve Kontrolü kavramı, süreci ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün muhasebe bilgi sistemleri içerisindeki yeri incelenecektir.

2.1.1. İşletmelerde Kâr Kavramı

İşletme faaliyetlerinin birinci sebebi kârı gerçekleştirmektir. Kâr ise, gelirin gideri aşan kısmıdır (Maynard, 1994, s.12). Farklı işletmeler kendi amaçlarına ulaşabilmek için farklı çalışma şekillerine sahiptir. Ancak, hepsi aynı amacı gerçekleştirmek için çalışmaktadır. Bu amaç ise, kâr elde etmektir (Cordero, 1985, s.267). İşletmelerin ayakta kalabilmesi ve hayatlarını sürdürebilmeleri, kâr elde etme amaçlarını gerçekleştirebilmelerine bağlıdır. İşletmeler, kâr elde ettikleri sürece diğer ekonomik ve sosyal amaçlarını gerçekleştirebileceklerdir. İşletmelerin varlıkları ve faaliyetlerinin devamı kâr

temeline dayandığı için, kârın planlaması ve bu planların gerekleŒen kârla kontrolü iŒletme yöneticilerinin en önemli fonksiyonu olarak karŒımıza çıkmaktadır.

2.1.2. İŒletmelerde Planlama ve Kontrol İhtiyacı

Planlama, iŒletme için amaç geliŒtirme ve bu amaçları gerekleŒtirmek için eŒitli alternatiflerin değerlemelerini kapsayan süreçleri içermektedir (Eren, 1990, s.41). İŒletme yöneticilerinin en önemli görevlerinden birisi de, gelecek döneme veya dönemlere iliŒkin kâr hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaŒtıracak politikaları saptayıp finansal terimlerle ifadelendirmektir (Gürsoy, 1985, s.5). Planlama, iŒletme içerisinde yeniden planlama veya yeni planlar yapma yoluyla süreklilik arz eden bir süreçtir.

Geleceğin planlaması ile belirsizliklerin kısmen de olsa giderilmesiyle iŒletmeler artan rekabet ortamında hayatlarını devam ettirebilecekler ve böylece rekabet avantajı elde edeceklerdir. Bununla beraber planlama (Jauch ve Glueck, 1988, s.332);

- 1.Stratejik kararların uygulanmasını,
- 2.Kontrol için bir temel oluŒturulmasını,
- 3.Yöneticilerin karar verme sürelerinin azaltılmasını,
- 4.Bölümler arası koordinasyonun geliŒtirilmesini,
- 5.Benzer durumlar için benzer tedbirlerinin geliŒtirilmesini sağlamaktadır.

Planlama, belirli tekniklerin ve iŒlemlerin uygulanmasını ve geliŒtirilmesini gerektirmektedir. Planların yönetim açısından yararlı bir araç olarak kullanılmaları iŒletmelerin kullandıkları tekniklere ve iŒlemlere göre farklılık göstermektedir (Peker, 1988, s.266).

İşletmelerin hızla değişen şartlara ayak uydurmaları oldukça zorlaşmıştır. Hızlı değişen piyasa koşulları, teknolojinin hızlı değişimi ve küresel rekabet işletmeleri her yönde etkilemiştir. İşletmelerin hızla değişen koşullar karşısında faaliyetlerini sürdürebilmeleri etkin bir planlama ve kontrol sistemine sahip olmalarını gerekli kılmaktadır.

Planlama faaliyetinde önemli olan sürekliliktir. Bu nedenle elde bulunan kaynaklarla en iyi sonuçların elde edilebilmesi için yöneticilerin sürekli olarak geleceği tahmin etmeleri ve planlamaları gerekmektedir.

Kontrol, ise işletme yönetiminin en önemli fonksiyonlarından biridir. Kontrol, işletmenin her bir örgüt parçasının fiili performansını ölçme ve değerlendirme ve işletmenin hedeflerinin, amaçlarının, politika ve standartlarının etkili bir şekilde başarılmasını sağlamak için gerektiği yerde düzeltme işlemlerinin yapılması şeklinde tanımlanabilir (Welsch vd., 1988, s. 15). Kontrol araçları, kişisel değerlendirme, periyodik performans raporları ve özel raporlardır (a.g.e.). Kontrol, planlama ile daha önceden tespit edilen amaçları gerçekleştirmek için kaynakların etkin kullanımı ile ilgilenmektedir. Örgütsel boyutta kontrol, plandaki verilerle karşılaştırılan performans bilgilerinin geri beslemesiyle yapılmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, plan ve kontrol birbirlerinden ayrılmaz bir şekilde bağlantılıdır ve uygulamada bu iki fonksiyon arasında kesin bir ayırım yapılamamaktadır (Lucey, 1992, s.109).

Planlama ve kontrol süreci, yöneticilere işletmenin tüm kaynaklarını (insan kaynakları da dahil olmak üzere) planlarında belirtilen amaçlarını gerçekleştirmek üzere yönetmelerine yardımcı olmaktadır. Planlama ve kontrol süreci aşağıdaki safhalardan oluşmaktadır (Maher vd., 1991, ss.477-478):

1. Organizasyon amaçlarının belirlenmesi,
2. Stratejik planlama,
3. Sermaye bütçeleme,
4. Faaliyet (işletme) bütçeleme,

5. Fiili sonuçlarla karşılaştırma,

6. Performans değerlendirme ve düzeltme,

7. Amaçların, planların ve bütçelerin tekrar gözden geçirilmesi.

Tüm işletmeler, faaliyetlerini devam ettirmek, değişen şartlara uyum sağlamak, büyümek ve gelişmek için faaliyetlerini planlamak zorundadırlar (Hartley, 1994, s.153).

2.1.3. Kâr Planlaması ve Kontrolü

Aşağıda kâr planlaması ve kontrolü, kavram ve süreç olarak ayrıntılı bir şekilde anlatılacaktır.

2.1.3.1. Kâr Planlaması ve Kontrolü Kavramı

Çalışmamızın ilk bölümlerinde de değindiğimiz gibi kâr, işletmelerin temel amacını oluşturmaktadır. İşletmeler, kâr elde ettikleri sürece faaliyetlerine devam edebilmekte ve diğer amaçlarını gerçekleştirebilmektedirler. Kâr, işletmenin merkezinde bulunan en önemli motivasyon aracıdır. Ayrıca işletmeler, geleceklerini planlamak suretiyle belirsizlikleri ve riskleri en az dereceye indirebilmekte ve planlama ve kontrol fonksiyonlarını etkin bir şekilde yapmak suretiyle değişen koşullara uyum sağlayabilmektedirler. Dolayısıyla planlama ve kontrol, işletme içerisinde gerçekleştirilen en önemli yönetim fonksiyonu haline gelmiştir. Tüm bunlar, bu derecede önemli olan Kâr Planlaması ve Kontrolü faaliyetinin işletme için ne derecede önemli olduğunun bir göstergesidir. Dolayısıyla, Kâr Planlaması ve Kontrolü işletme içerisinde gerçekleştirilen ve işletmeyi her yönüyle etkileyen en önemli planlama ve kontrol faaliyetidir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletmeler açısından taşıdığı önem konu üzerinde bir çok çalışmanın yapılmasını gündeme getirmiştir. Geçmişten bugüne kadar, Kâr Planlaması ve Kontrolü, maliyet ve yönetim muhasebesinin temel konularından biri olmuş ve işletme literatüründe her zaman önemini ve

güncelliğini korumuştur. Kâr Planlaması ve Kontrolü deyimi yerine, işletme bütçeleri, yönetsel bütçeleme ve sadece bütçeleme kavramları da kullanılmıştır (Welsch vd., 1988, s.1). Ancak Kâr Planlaması ve Kontrolü, hepsini kapsayan daha geniş bir kavramdır ve bütçeler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün bir tekniği olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü, farklı yazarlarca özü aynı kalmak kaydıyla farklı şekillerde tanımlanmıştır. Bu tanımlar aşağıdaki gibidir:

- En geniş anlamıyla Kâr Planlaması ve Kontrolü; yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonlarının önemli safhalarını gerçekleştirmek için sistematik ve formüle edilmiş bir yaklaşımdır (Welsch vd., 1988, s.1).

- Kâr Planlaması ve Kontrolü, finansal etkileri uzun ve kısa vadeli planlarla veya bilanço, gelir tablosu, nakit ve işletme sermayesi tahminini içeren bütçelerle gösterilen iyi düşünülmüş bir faaliyet planıdır (Motz ve Usry, 1976, s.472).

- Kâr Planlaması ve Kontrolü, hedeflenen belirli bir kâr seviyesinin başarılması için işletme örgütleri tarafından yapılan ve çeşitli safhalardan oluşan bir süreçtir (Garrison, 1991, s.305).

- Koç-Yalkın çalışmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü ve işletme bütçelerini eş anlamlı olarak ele almıştır. Buna göre işletme Bütçesi (Kâr planı), işletmenin üst yönetimi tarafından gelecek faaliyet dönemi için belirlenen, planların, amaçların ve hedeflerin resmi ve sayısal olarak ifadesidir (Koç-Yalkın, 1989, s.7).

- Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletme faaliyetlerinin bütün yönleriyle ilgilenen sürekli ve dinamik bir süreçtir (Irwin, 1964, s.52).

2.1.3.2. Kâr Planlaması ve Kontrolü Süreci

Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini;

1-İşletme için genel ve uzun vadeli amaçların geliştirilmesi,

- 2-İşletmenin özel amaçlarının ayrıntılarıyla tanımlanması,
- 3-En geniş anlamıyla uzun vadeli kâr planının geliştirilmesi,
- 4-Kısa vadeli kâr planının ayrıntılarıyla geliştirilmesi,
- 5-Periyodik performans raporlarının düzenlenmesi ,
- 6-Ve devam eden prosedürler oluşturmaktadır (Welsch vd., 1988, s.1).

Son yıllarda işletmeler, uzun ve kısa vadeli Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne olan ihtiyacın farkına varmışlardır. Uzun vadeli Kâr Planlaması ve Kontrolü, daha çok gelecekteki satışlar, uzun vadeli sermaye harcamaları, Ar-ge faaliyetleri ve finansal gereksinimler gibi daha özel konularla ilgilenmektedirler. Uzun vadeli planlar, olması en muhtemel olayları ve olasılık aralığını bulmaya çalışmaktadır. Uzun vadeli planlar bugünkü kararların gelecekteki etkileriyle ilgilenmektedir. Uzun vadeli planlama; sürekli devam eden sistematik bugünkü kararları verme sürecidir ve bu kararların gelecekteki etkileri hakkındaki mümkün olabilecek en iyi bilgilerle, bu kararları gerçekleştirmek için gereken çabaları sistematik bir şekilde organize etmek ve bu kararların sonuçlarını beklentilerle karşılaştırarak iyi organize edilmiş ve sistematik bir geri beslemeyle değerlendirmektir (Mozt ve Usry, 1976, s.472). Kâr Planlaması ve Kontrolü, uzun ve kısa vadeli olarak düşünülmelidir. İşletmeler için önemli olan uzun vadede kârı maksimum yapmak veya güvenli ve yeterli kâr akımları sağlamaktır. Kısa vadeli kâr planları, uzun vadeli olan bu amaca hizmet edebildiği oranda işletme için değerlidir (Peker, 1988, s.597). Uzun vadeli planların yürütülmesini, kısa vadede yapılacak işleri belirleyen yıllık planlar sağlamaktadır. Bu yıllık planlar ise bütçelerdir (Uslu, 1991, s.309). Buradan anlaşılacağı üzere Kâr Planlaması ve Kontrolü, uzun ve kısa vadeli planlarla işletme amaçlarını gerçekleştirmek üzere yapılan faaliyetler bütünüdür. Aşağıda, Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci **şekil 2.1**'de görülmektedir.

Yönetim Fonksiyonu	Kâr Planlaması Sürecinin Safhaları	Yönetim Kademeleri
	1- İşletme Dışı Değişkenlerin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	Üst Yönetim Kademesi
	2- İşletmenin Genel Amaçlarının Belirlenmesi ve Gözden Geçirilmesi	
	3- Yukarıdaki 2 Safhaya Uygun Olarak İşletmelerin Özel Amaçları Belirlenmesi	
	4- İşletme Stratejileri - Amaçlara ve Hedeflere Ulaştıracak Büyük Hamlelerin Belirlenmesi	
	5- Üst Yönetim Planlama Talimatları - İlk 4 Safhaya Uygun Olarak Planlama İlkelerinin Belirlenmesi	
	6- Proje Planları - Her bir Projenin Geliştirmesi ve Değerlendirilmesi	Orta Yönetim Kademesi
	7- Stratejik Kâr Planının (Uzun Vadeli) - 3, 5 veya 10 Yıl İçin Geliştirilmesi	
	8- Taktik Kâr Planının (Kısa Vadeli) - Gelecek 1 Yıl İçin Geliştirilmesi	Tüm Yönetim Kademeleri
	9- Kâr Planlarının Uygulanması - Bütçe Yılı Boyunca Uygulama	
	10- Performans Raporları - Sorumluluklara Göre Aylık Raporların Hazırlanması	
	11- İzleme- Geri Besleme Sağlama, Düzeltmeleri Yapma ve Tekrar Planlama	Yönetim Kademeleri

Şekil 2.1 : Kâr Planlaması ve Kontrolü Süreci

Kaynak : Welsch vd.(1988), Budgeting: Profit Planning and Control, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, s. 73.

Kâr planları, uzun ve kısa vadeli kâr planları olarak karşımıza çıkmaktadır. Uzun vadeli kâr planları 5 ve 10 yıllık bir süreyi kapsarken, kısa vadeli kâr planları 1 ve 2 yıllık bir süreyi kapsamaktadır(Pekiner, 1988, s.329). İyi bir kâr planlaması için uzun vadeli ve kısa vadeli kâr planları mutlaka bir birini bütünlemeli ve aynı amaca hizmet etmelidir. Şekil 2.2'de kısa vadeli kâr planının içeriği görülmektedir.

A. Devamlı Plan

1. İşletmenin Genel Amaçları
2. İşletmenin Özel Amaçları
3. İşletmenin Stratejileri
4. Üst Kademe Yöneticilerinin Planlama Talimatları

B. Finansal Plan

1. Stratejik Uzun Vadeli Kâr Planı
 - a. Satış, Maliyet ve Kâr Tahminleri
 - b. Büyük Tahminler ve Sermaye Eklemeleri
 - c. Nakit Akımları ve Finanslama
 - d. Personel Gereksinimleri
2. Taktiksel Kısa Vadeli (Yıllık) Kâr Planı
 - a. Faaliyet Planı
Planlanmış Gelir Tablosu
 - (1) Satış Planı
 - (2) Üretim (Satınalma) Planı
 - (3) Genel Yönetim Giderleri Bütçesi
 - (4) Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi
 - (5) Çeşitli Gider Bütçeleri (Örneğin: Ar-Ge, Pazarlama ve Reklam Giderleri)
 - b. Finansal - Durum Planı
Planlanmış Bilanço
 - (1) Varlıklar
 - (2) Borçlar
 - (3) Sermaye
 - c. Nakit Akım Planı

C. Değişken Gider Bütçeleri
Çıktı - Harcama Tahminleri

D. Tamamlayıcı Veriler:
(Örneğin; Maliyet-Hacim Kâr Analizleri, Yüzde Analizleri)

E. Performans Raporları (Her Bir Özel Raporu İçeren)-Her Ay Sonu ve Gereklikçe

F. İzleme, Düzeltme Faaliyetleri ve Tekrar Planlama Raporları

Şekil 2.2: Kâr Planlaması ve Kontrol Programının İçeriği (Yıllık)

Kaynak : Welsch vd. (1988), Budgeting: Profit Planning and Control, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, s. 74.

2.1.4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Muhasebe Bilgi Sistemleri

İçerisindeki Yeri

İşletme yöneticilerinin doğru ve etkin karar alabilmesi, iç ve dış kaynaklardan çeşitli bilgilerin gerektiği zamanda alınmasına ve değerlendirilmesine bağlıdır. Yönetimin bilgi ihtiyacını karşılamak üzere işletme bünyesinde gereken zamanda, doğru, kullanılabilir ve anlamlı bilgileri içeren bilgi sistemlerinin oluşturulması gerekmektedir.

Yönetim bilgi sistemi; geçmiş, bugünkü ve gelecek bilgileri organize edilmiş bir şekilde sağlamaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim bilgi sistemi desteği olmaksızın başarılı olması mümkün değildir (Moscove, 1983, s.15).

Muhasebe bilgi sistemleri, yönetim bilgi sisteminin önemli bir parçasıdır. "Muhasebe bilgi sistemi, yönetim bilgi sisteminin sayısal veriler üreten bir alt sistemi olarak, bilimsel yönetimin can damarı konumundadır. Gelecekteki koşulları istenen optimal kara ulaştıracak şekilde oluşmasını sağlamada, muhasebe bilgi sisteminin vereceği sayısal veriler büyük önem taşımaktadır" (Gürsoy, 1985, ss.71-72). Yönetim bilgi sistemi, yöneticilerin bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde verileri toplayan, düzenleyen ve dağıtan bir sistemdir (Schermerhorn, 1984, s.491).

Kâr Planlaması ve Kontrolü, muhasebe bilgi sisteminin en önemli kaynaklarından biridir. Geleceğin planlanması, yönetime önemli bilgiler sağlayacak ve problemlerin oluşmadan önce çözümlerinin geliştirilmesine yardım edecektir. Kâr Planlaması ve Kontrolü; yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmelerine yardımcı olan önemli bir bilgi sistemidir.

Sürekli muhasebe verileri üreten ve ilgili bölümlere ulaştıran muhasebe bilgi sistemi doğal olarak, işletme içerisinde yer alan en önemli bilgi kaynağıdır (Johanson ve Östman, 1995, s.87). Muhasebe bilgi sistemi; planlama, koordinasyon, kaynakların etkin kullanımı, önceden belirlenmiş

hedeflerin gerçekleştirilmesi ve faaliyetlerin kontrol edilmesi gibi konularda yöneticilere önemli bilgiler sağlamaktadır(İşler, 1985, s.45).

2.2. ETKİN BİR KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜNÜN TEMEL İLKELERİ

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısını etkileyen bir çok faktör mevcuttur. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden beklenen yararlarının sağlanabilmesi için temel olan bazı ilkelerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu ilkeler yerine getirilirse etkin bir Kâr Planlaması ve Kntrolü mümkün olabilecektir. Bu temel ilkeler, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nn etkinliğini ve başarısını geliştirmede birer ön koşul olarak tanımlanabilirler. Bu ilkelerin belirlediği esaslar ve koşullar mevcut olmadıkça Kâr Planlaması ve Kontrolü, yönetime etkili bir araç olarak hizmet edemez. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nn başarısı, bu ilkelerin iyi bir Şekilde anlaşılmasını gerektirmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.33).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nn temel ilkeleri aşağıdaki gibidir (Koç-Yalkın, 1989, ss. 33-42; Welsch, 1976, s.30; Pekiner, 1988, ss.324-328; Edwards vd., 1993, ss.843-844; Welsch vd., 1988, ss.31-32):

- 1- Üst Yönetimin Desteği,**
- 2- Amaçların Belirlenmesine Katılma,**
- 3- Uygun rgt Yapısı,**
- 4- Sorumluluk Muhasebesi,**
- 5- Esneklik,**
- 6- Etkin Haberleşme,**
- 7- Gerçekleştirilebilir Hedeflerin Belirlenmesi.**

2.2.1. Üst Yönetimin Desteği İlkesi

Kâr Planlaması ve Kontrolü, üst yönetim tarafından desteklenmelidir. Yönetimin benimsemediği bir sistem, ölü doğmaya mahkum bir sistemdir (Uslu, 1991, s.312). Üst düzey yöneticileri, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletmede yerleştirilmesine destek vermeli ve bütün aşamalarına yardımcı olmalıdırlar. Bütün yönetim kademeleri, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletme için önemini kavramak ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün üst düzey yöneticileri tarafından desteklendiğini bilmek zorundadır. Üst düzey yöneticileri, uzun vadeli amaçları ve genel hedefleri açık bir şekilde belirlemek zorunluğundadırlar. Bu amaçlar ve hedefler örgütün her kademesine iletilmelidir (Edwards vd., 1993, s.843). Bu ise, Kâr Planlaması ve Kontrolü ile gerçekleştirilebilecektir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olması isteniyorsa, Kâr Planlaması ve Kontrolü önemli yönetim kademelerindeki tüm yöneticiler tarafından tamamen kabul edilmek ve desteklenmek zorundadır. Alt kademe yöneticileri ve çalışanları, üst yönetimin Kâr Planlaması ve Kontrolü hakkında kayıtsız kaldığını hissetmeleri durumunda, kâr planlamasının hazırlanması ve uygulanmasında isteksiz davranacaklardır. Eğer üst yönetim kâr planlaması hakkında ve kâr planlaması programının desteklenmesinde isteksizse, örgüt içindeki tüm çalışanlara bu durum yansiyacak ve diğer çalışanlarda kâr planlaması ve uygulamasında isteksiz davranacaklardır (Garrison ve Noreen, 1994, s.365).

Her yönetim kademesi, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletme açısından önemini bilmek zorundadır. Planlar açıkça belirlenmelidir. Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin sadece hesaplamalar kısmına aşırı odaklanmaktan kaçınılmalıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletmenin tamamını ilgilendiren geniş amaçları üst yönetim tarafından açıkça belirlemeli ve o işletme içindeki bütün çalışanlara iletilmelidir. Buradan da anlaşılacağı üzere üst yönetim Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasından uygulanmasına ve sonuçların belirlenmesine kadar geçen süreçte oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Üst yönetimin kâr planlaması hakkındaki görüşleri ve davranışları işletmedeki tüm çalışanları etkilemekte ve Kâr Planlaması ve

Kontrolü'nün başarısında yönetimin desteği önemli bir rol üstlenmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü, yönetimden gördüğü kabul ve destek oranında başarılı olabilecektir.

2.2.2. Amaçların Belirlenmesine Katılma İkkesi

İşletme çalışanları amaçların belirlenmesine katılmışlarsa, bu amaçların gerçekleştirilmesi için daha istekli çalışmaktadırlar. Çalışanlar, amaçların belirlenmesine katılmalarıyla, Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci için yardımcı olacak önemli bilgileri bileceklerdir. Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci en üst kademedeki yöneticiden en alt kademedeki çalışana kadar işletmenin tüm çalışanlarının katılımını gerektirmektedir. Bu özelliğiyle Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmeyi tüm yönleriyle ve tüm bölümleriyle etkileyen önemli bir yönetim aracıdır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün alt kademe çalışanları tarafından kabul edilip edilmemesi;

1. Üst yönetimin Kâr Planlaması ve Kontrolü programını işletmenin faaliyetlerinin önemli bir parçası olarak görme ve,
2. Yöneticilerin Kâr Planlaması ve Kontrolü verilerini kullanma derecelerine bağlıdır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine katılma konusu, literatürde büyük ölçüde tartışılmıştır. Katılım, bir ast ve bir üst olmak üzere iki çalışanın, her iki tarafında kabul edeceği planın hazırlanması amacıyla karşılıklı olarak bir birlerini etkilemeleriyle ilgilenmektedir (Licata vd., 1986, s.112). Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne katılım ise, alt kademedeki çalışanların kendi performans bütçelerini üstleriyle birlikte belirlemelerine izin veren özel bir yönetim tipidir (Kim, 1992, s.303). Burada katılım, alt kademedeki çalışanın üstüyle birlikte performans hedeflerini belirledikleri bir kâr planlaması deyimi olarak tanımlanmaktadır (A.g.e.).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne katılım, çalışanların motivasyonu üzerinde olumlu etki yapmak suretiyle yönetsel performansı geliştirmektedir. Literatürde, bütçenin amaçlarının belirlenmesine katılım ile motivasyon arasında olumlu bir ilişki olduğu gerçeği üzerinde durulmuştur (Brownell ve McInnes, 1986, s.587; Kren, 1992, s.511). Kâr planlaması ve bütçeye katılımın faydaları; iş doyumu, iş ve bütçe sisteminde olumlu davranışlar, motivasyon ve moral olarak karşımıza çıkmaktadır (Licata vd., 1986, s.113). Bütçeye katılım ayrıca, performansın ödüllendirme ve cezalandırma konusunda da önemli bilgileri sağlamaktadır. Katılımcı bir yöntemle belirlenen amaçlar ve hedefler ödüllendirme ve cezalandırma yönetimi için katı bir temel oluşturabilmektedir. Diğer yandan katılım, bütçenin başarısız olmasına neden olacak hedef seviyesinin belirlenmesi olasılığını azaltmakta ve bütçe başarılarının ödüllendirme ile ilişkilendirilmesi zorunluluğunu güçlendirmektedir (Brownell ve McInnes, 1986, s.590).

Daha öncede belirttiğimiz gibi, katılım ile motivasyon arasında olumlu bir ilişki vardır. Ancak, katılım ile performans arasındaki ilişki literatürde tartışılmıştır. Bazı yazarlar katılımın performans üzerinde olumlu etkileri olduğu görüşünü savunurken, bazıları hiç bir ilişki olmadığı veya olumsuz ilişki olduğu görüşündedirler (Licata ve McInnes, 1986, s.113). Katılım ve performans arasındaki ilişkiyi etkileyen çeşitli faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler; örgüt yapısı, teknoloji, liderlik tipi ve kişisel yapı olarak belirtilebilir (Frucot ve Shearon, 1991, s.82).

Buradan da anlaşılacağı üzere, Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne katılım çalışanların motivasyonunu yükseltmekte ve amaçların gerçekleştirilmesinde çalışanlar daha istekli hareket etmektedirler. Başarılı kâr planlamasının ilkelerinden birisi de, amaçların belirlenmesine çalışanlarında katılmasıdır.

2.2.3. Uygun Örgüt Yapısı İlkesi

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı bir şekilde sürdürülebilmesi işletme içerisinde uygun bir örgüt yapısının oluşturulmasına bağlıdır. Planlar ve bütçeler, işletme içerisinde yöneticilerin ve çalışanların sorumluluklarına göre

hazırlanıldığından işletme yetki ve sorumluluk dağılımının açık bir şekilde yapılmış olması gerekmektedir. İşletme yönetimi, her yönetici ve çalışanları için yetki ve sorumluluk alanlarını belirleyen ve bu alanların birbirine karışmasını önleyen resmi bir örgüt yapısı çıkarmalıdır. Bu yapı, yetki ve sorumluluk dağılımına ilişkin yazılı bir yönetmelikle tamamlanmalıdır (Pekiner, 1988, s.324). Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olması için gereken uygun örgüt yapısının amacı, örgütte yetki ve sorumlulukların etkili bir şekilde dağıtımı ile işletme amaçlarının etkili ve ahenkli bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir çerçeve yaratmaktır (Koç Yalkın, 1989, s.34).

Özellikle, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yürütülmesinde ve kontrolünde etkinlik sağlamak amacıyla, işletmenin örgüt yapısının aşağıda belirtilen özelliklere sahip olması gerekmektedir (Peker, 1989, s.362):

1. Örgüt yapısı kesin ve açık olmalıdır.
2. Yetki ve sorumluluk dağıtımları ve bölümler arası ilişkiler kesin ve açıkça belirtilmelidir.
3. Yetki ve sorumluluk eşitliği sağlanmalıdır.
4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kontrol noktaları, yetki ve sorumluluk noktalarıyla paralel olmalıdır.
5. Kâr Planlaması ve Kontrolü üst yönetimin ilgi ve desteğine dayandırılmalıdır.
6. Örgüt içerisindeki yöneticiler Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne bir muhasebe aracı olarak değil bir yönetim aracı olarak bakmalıdırlar.

2.2.4. Sorumluluk Muhasebesi İlikesi

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısını etkileyen ve olmazsa olmaz unsurlardan biri de işletmede sorumluluk muhasebesinin uygulanması koşuludur. Kâr Planlaması ve Kontrolü, örgütün sorumluluklarına göre

oluşturulan sorumluluk muhasebesini gerektirmektedir (Welsch vd., 1988, s.41).

İşletmede çalışanlar, yönetimin beklentileri hakkında bilgilendirilmelidir. Çalışanların performans değerlendirilmesinde, sadece o çalışan tarafından kontrol edilebilecek maliyetler kullanılmalıdır (Hermanson vd., 1983, s.921). Bu ise ancak, işletmede sorumluluk muhasebesinin kullanılmasıyla sağlanabilecektir. Sorumluluk muhasebesi; yeni bir muhasebe çeşidi değil, sorumluluk merkezleri belirlenmiş işletmelerin faaliyetlerini bu merkezleri temel alarak planlamaya ve kontrolüne yardımcı olan alternatif bir yönetim biçimidir. Sorumluluk muhasebesi; "bir örgütteki sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi, belirli hasılat, maliyet, yatırım ve giderlerin bunlardan sorumlu merkezlere dağıtılması yoluyla her bir merkezin plan ve hedeflerini ortaya koyan bir muhasebe sistemidir (Yükçü, 1992, s.355).

Etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü için, muhasebe sistemi her bir organizasyon bölümünün ayrı ayrı finansal bilgilerini sağlayacak şekilde dizayn edilmek zorundadır. Geleneksel maliyet muhasebesi sisteminin genel olarak iki amacı mevcuttur (Bursal ve Ercan, 1990, s.14). Bunlar;

1. Gelir ve giderleri belirleme, satın alınan veya üretilen mal yada hizmetin maliyetini belirleme,

2. Planlama ve kontrol için gerekli gelir ve gider verilerini sağlamaktır.

Geleneksel maliyet muhasebesi, planlama ve kontrol yerine ürünün maliyetlerinin belirlenmesi amacına daha fazla ağırlık vermiştir. Sonuç olarak, ülkemizde de olduğu gibi bir çok işletmenin maliyet sınıflandırılmaları sorumluluk temeli yerine ürün maliyeti temeline dayanmalıdır. Sorumluluk muhasebesi ise, planlama ve kontrol amacı üzerinde yoğunlaşmıştır. Etkin Kâr Planlaması ve Kontrolü, geleneksel muhasebe sisteminin ağırlık verdiği konuları yeniden gözden geçirmeyi gerektirmektedir ve muhasebe sistemi, yönetimin planlama ve kontrol ihtiyacına öncelik vermek zorundadır. Bir çok işletme, Kâr Planlaması ve Kontrolü programını kendi muhasebe sistemlerini tüm yönleriyle analiz etmek için gerekli bulmakta ve sonuç olarak muhasebe

sistemlerini sorumluluğu temel alarak yeniden düzenlemektedirler (Welsch vd., 1988, s.41).

Sorumluluk muhasebe sistemi, kurulmadan önce, örgüt içerisindeki yetki ve sorumluluk alanları açıkça tanımlanmalıdır. Örgütün yetki ve sorumluluk yapısını belirlemede örgüt şeması ve diğer dokümanlar incelenmelidir. Bir çok işletmede temel sorumluluk birimleri işletmenin bölümleridir. İmalat işletmelerinde, her bir ürün ve hizmet bölümleri için ayrı ayrı sorumluluk merkezleri oluşturulabilir (Morse vd., 1984, ss. 253-254).

Sorumluluk muhasebesinin geliştirilmesi, ilk aşamada mevcut muhasebe sisteminin analizini ve daha sonra muhasebe sisteminin yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir. Sorumluluk muhasebesi ile gider kontrolü ve performans değerlemesi yapılmak istendiğinde, muhasebedeki tüm kayıt düzeni ve örgüt yapısı da sorumluluk muhasebesinin uygulanmasına imkan verecek şekilde yeniden düzenlenmelidir.

Sorumluluk muhasebesi, örgüt içerisinde çeşitli sorumluluk merkezlerinin varlığını gerektirmektedir. Giderler, gelirler, varlıklar ve borçlar kendileriyle ilgili kararları vermektan birinci derecede sorumlu kişilere göre takip edilmektedir (Gürsoy, 1985, s.128).

Sorumluluk muhasebesi sisteminde performans raporları oldukça önemli bir rol oynamaktadır. Performans raporları, işletme yönetiminde neyin nerede, nasıl olduğunu gösteren kontrol araçlarıdır (Yükçü, 1992, s.355). Performans raporları, sorumluluk muhasebesinin raporlama bölümünü oluşturmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, ss. 223-224):

2.2.5. Esneklik İlkesi

Esneklik ilkesi, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısını etkileyen faktörlerden biridir. İşletme çevresi sürekli değişmektedir, buna bağlı olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde değişen koşulları göz önünde bulundurmayan katı bir plan olmak yerine gelecekteki faaliyetleri yönlendiren bir planlama süreci olarak kabul edilmelidir.

İşletme yönetimi, değişen koşulları planlamak ve söz konusu değişimlerle ilgili olarak uygun tedbirleri almak zorundadır. Bütçenin hazırlandığı dönemde görülmeyen bu değişikliklerle ilgili olarak durumsal planlar mevcut olmalıdır (Glauties ve Underdown, 1994, s. 505).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel varsayımları yıl içerisinde değişiyorsa, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde değişikliğe gidilmelidir (Edwards vd., 1993, s.844).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün esneklik ilkesi, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde saptanan amaçların gerçekleştirilme ve geliştirilme imkanını arttırmaktadır. Esneklik, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün gerekli görülen durumlarda ve değişen koşullar karşısında değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini ifade etmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.41).

Etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü için esneklik ilkesi oldukça önemlidir. Kâr Planlaması ve Kontrolü katı ve kesin bir yönetim aracı değildir. Kâr Planlaması ve Kontrolü; değişen koşulları göz önünde bulunduran, istisnalar yoluyla yönetim ilkesi doğrultusunda plan ve bütçeler üzerinde değişikliklere ve yeniden düzenlemelere izin veren bir yönetim aracıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletmedeki yöneticilerin karar verme serbestisini sınırlamamalı ve değişen koşullarla ilgilenmelidir. Değişen koşullarla ilgilenmesi ise, bazı işletmelerde aylık planlar veya üç aylık planlar yoluyla gerçekleştirilmektedir. Bazı işletmelerde ise, sürekli planlama söz konusudur.

Kâr Planlaması ve Kontrolü yaklaşımı değişim durumuna göre, istisnalar, düzeltmeler ve yeniden planlamayı içermektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü, aynı zamanda daha önceden bilinemeyen olayların işletmenin tüm finansal yapısı üzerindeki geniş etkilerini değerlendirmek için bir temel sağlamaktadır (Welsch vd., 1988, s.51).

Esneklik, planlamanın yanısıra kontrol faaliyetlerinde de gereklidir. Örneğin; kullanılan planlama teknikleri (bütçeler), belki sadece planlama için uygunken, kontrol için uygun olmayabilir. Bu nedenle, bütçeler planlama

aşamasında görülemeyen farklı koşulları yansıtabilmek için kontrol amacıyla düzenlenmelidir (Glauties ve Underdown, 1994, s.505).

2.2.6. Etkin Haberleşme İlkesi

Etkin haberleşme, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısını etkileyen en önemli faktörlerden bir tanesidir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün genel ve özel amaç ve hedefleri ve bunlara ulaştıracak yolları işletme içerisinde tüm çalışanlara iletilmesi gereken önemli bilgilerdir. Bu bilgiler, alt yönetimin faaliyetlerine önderlik etmesinin yanısıra performans değerlendirme için önemli bir esas oluşturmaktadır (Civelek, 1980, s.60).

Haberleşme süreci, bir kişiden başka bir kişiye, bilginin veya anlayışın aktarılmasıdır. Bir örgütteki yönetimin başarılı olmasının tek yolu, haberleşme sisteminin iyi işlemesidir. Yönetim, işleri başkalarına yaptırma sanatı olduğundan, bütün yönetim politika ve tutumlarının, astlara haberleşme kanalıyla ulaştırılması gerekmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci de her yönetim kademesindeki yöneticileri ve çalışanları kapsayan oldukça önemli bir yönetim aracı olduğu için, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısı hem yukarıdan aşağıya hem de aşağıdan yukarıya bilgi akışının sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesine bağlıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün amaçlarının ilgili personele iletilmesi, yetki ve sorumlulukların anlaşılması ve sonuçların değerlendirilmesi etkin bir haberleşme sistemi ile mümkün olabilecektir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde başarının en önemli unsurlarından biri de, gerekli bilgilerin gerekli zamanda ve yerde yeterli ölçüde elde edilmesidir. Bunun içinse, işletme içinde çok iyi bir bilgi sisteminin oluşturulması gerekmektedir.

Etkin haberleşme Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin başından sonuna kadar bütün safhalarında gerekli olan bir unsurdur. Elde edilen bilgilerin;

1. Tam zamanında,
2. Geçerli ve doğru,
3. Anlaşılabilir olması, etkin haberleşmenin sağlanması için gerekli olan özelliklerdir (Edwards vd., 1993, s. 844).

Etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü için haberleşme, hem üst kademe yöneticisinin hem de kendine bağlı çalışanların sorumlulukları ve amaçları aynı şekilde anlamalarını sağlamaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, eğer tam katılım ve uygun bir sorumluluk dağılımı ile gerçekleştirilmiş ise, Kâr Planlaması ve Kontrolü amaçların ve görevlerin iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlamaktadır. Aynı zamanda açık ve tam olarak hazırlanmış performans raporları işletme içerisindeki haberleşmeyi iyileştirmekte ve etkin bir kontrol sağlamaktadır (Welsch, 1976, s.38).

2.2.7. Hedeflerin Gerçekleştirilebilir Olması İlkesi

Bu ilke, Kâr Planlaması ve Kontrolü için amaçların belirlenmesiyle ilgilidir. Söz konusu amaçlar, gerçekleştirilebilir olmalıdır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısı, gerçekleştirilebilir hedeflerin belirlenmesine bağlıdır. Bu hedeflerin belirlenmesinde, işletmedeki yöneticilerin yetenekleri ve yönetim biçimleri oldukça önemlidir. İşletmelerde iki faktör gerçekçi hedeflerin belirlenmesini engellemektedir. Bu faktörler ise;

1. Hedeflerin abartılması,
2. Kaynakların gereksiz yere harcanmasıdır (Koç-Yalkın, 1989, ss.39-40).

Kâr Planlaması ve Kontrolünde hedefler; motivasyon, davranış ve performansı etkileyen bir araç olarak kullanılmaktadır. Bu etkiler hedeflerin özelliğine göre, olumlu veya olumsuz etkiler olabilmektedir. Muhasebe literatüründe, planlama hedeflerinin iki özelliği üzerinde durulmuştur. Bu özellikler hedeflerin özellik ve zorluk seviyeleridir. Özel hedefler, sayısal olarak ifade edilen hedeflerdir (Örneğin; ürün A'dan X birim satış), bununla beraber özel olmayan genel hedefler sayısal olarak ifade edilmeyen hedeflerdir (Örneğin; ürün A'dan mümkün olduğu kadar satış). Bununla beraber hedeflerin zorluk dereceleri, bu hedefleri gerçekleştirmek için gereken performans olarak ifade edilebilmektedir. Genelde hedefler, orta derecede zorlukta belirlenmektedir (Hirst, 1987, s.774).

Hedefler zorlayıcı ama gerçekleştirilebilir olmalıdır. Bazı işletmeler hedeflerini başarı ihtimali yüksek -bir çok yönetici tarafından % 80'den % 90'a başarılabilir- hedefler belirlemekte ve bu hedefi aşan performanslar için ek teşvikler ilave etmektedirler. Başarılabilir ihtimali yüksek hedeflerin avantajları aşağıdaki gibidir (Merchant, 1990, ss.46-47; Buckley ve McKenna, 1992, ss. 509-511):

- 1-Hedeflerin başarılması için yönetimin desteği artmaktadır.
- 2-Yöneticilerin kendilerine olan güvenlerinin devamlılığını sağlamaktadır.
- 3-Örgütsel kontrol maliyetlerini düşürmektedir.
- 4-Yöneticilerin zararlı kazanç uygulamalarına yönelmelerini azaltmaktadır.
- 5-Etkili yöneticiler daha fazla faaliyetler kazanmaktadır.
- 6-Kaynakların gereksiz yere harcanmasını önlemektedir.
- 7-İşletme kazançlarının tahmin edilebilirliğini arttırmaktadır.

Planlamada gerçekleştirilebilir hedeflerin belirlenmesi planın başarısı ve işletmenin sürekliliği açısından oldukça önemlidir. Bu nedenle, yöneticiler hedefleri belirlerken aşırı iyimser düşünerek ulaşılamayacak hedefleri değil gerçekleştirilebilir hedefleri belirlemelidir.

Gerçekleştirilebilir hedefler; işletmenin finansal raporlarını, kaynak planlamasını, kontrolünü ve bazı durumlarda da ücretlendirme politikalarını iyileştirmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü sadece kendi başına bir sistem değildir. Aynı zamanda kontrolü de içerdiği için, belirlenebilir gerçekleştirilebilir hedefler; ücretlendirme, ödüllendirme sisteminin dizaynı, performans değerlemede muhasebe ölçülerinin rolü ve örgüt yapısı gibi konuları da etkileyecektir (Merchant ve Manzoni, 1989, ss. 554-555).

2.3. KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜNÜN YARARLARI VE ELEŞTİRİLEN YÖNLERİ

Aşağıda Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yararları ve eleştirilen yönleri maddeler halinde incelenmektedir.

2.3.1. Kâr Planlaması ve Kontrolünün Yararları

Kâr planlaması ve Kontrolü, bugünün karmaşık ve dinamik iş çevresinde, yöneticilerin başarılı olabilmesi için hazır bulunan oldukça güçlü bir yönetim aracıdır. Bu araç, yönetime katılmayı özendirmekte ve bu süreçle ilgili her bir çalışanın veya yöneticinin sürekli eğitimini sağlamaktadır (Shiely ve Reddin, 1996, s.35). Günümüzün yöneticileri, müşteri isteklerinden, rekabetsel baskılardan, ekonomik dalgalanmalardan ve sürekli değişen koşullardan kaynaklanan belirsizliklerle karşı karşıya kalmışlardır. Bu belirsizlik ortamı, bazı yöneticilerde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yetersiz bir yönetim aracı olduğu düşüncesini geliştirmiştir. Ancak, Kâr Planlaması ve Kontrolü tahmin edilemeyen iş çevresine uyum sağlamada ve cevap vermede en iyi temeli oluşturmaktadır (Milling, 1995, s.30).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yararları aşağıda belirtilmiştir (Welsch, 1976, ss.52-53):

1-İşletmenin temel politikalarıyla öncelikle ilgilenilmesine ağırlık verilmesini sağlamaktadır.

2-Kâr Planlaması ve Kontrolü uygun ve sağlam bir örgüt yapısı gerektirmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olabilmesi için işletmenin her bir fonksiyonel bölümü için sorumluluklar belirlenmek zorundadır. Böylece, Kâr Planlaması ve Kontrolü işletme içerisinde sağlam ve uygun bir örgüt yapısının geliştirilmesine yardımcı olmaktadır.

3-Kâr Planlaması ve Kontrolü, en üst yönetim kademesinden en alt yönetim kademesine kadar tüm yöneticilerin hedefleri ve planları belirlemeye katılımını sağlamaktadır.

4-Kâr Planlaması ve Kontrolü, bölüm yöneticilerinin planlarının diğer bölümler ve işletmenin genel planlarıyla uyumlu olabak yapılmasını sağlamaktadır.

5-Kâr Planlaması ve Kontrolü, yönetimin performans değerlemesi için gerekli nesnel rakamları belirlemesini sağlamaktadır.

6-Kâr Planlaması ve Kontrolü, uygun ve yeterli tarihsel muhasebe verilerini gerektirmektedir. Böylece, Kâr Planlaması ve Kontrolü, uygun ve yeterli tarihsel muhasebe verilerinin oluşturulmasını sağlamaktadır.

7-Kâr Planlaması ve Kontrolü, kaynakların en ekonomik biçimde kullanılması için planlar yapılmasını sağlamaktadır.

8-Kâr Planlaması ve Kontrolü, her yönetim kademesinde önemli kararlar verilmeden önce kararlar ilgili faktörlerin zamanında, dikkatli ve yeterli şekilde ilgilenilmesi alışkanlığını sağlamaktadır.

9-Kâr Planlaması ve Kontrolü, çok az yöneticiye gerek duyduğu için kontrol alanının genişletme suretiyle maliyetleri düşürmektedir.

10-Kâr Planlaması ve Kontrolü, yöneticileri politikalar ve açıkça belirlenmiş otorite ilişkileri yoluyla günlük sorunlarla uğraşmak yerine zamanlarını planlama ve yaratıcı düşünmeye ayırmalarını sağlamaktadır.

11-Kâr Planlaması ve Kontrolü, temel politikalar ve işletme amaçlarıyla ilgili olarak özellikle alt kademe yönetimi içerisinde oluşan belirsizlik durumunu ortadan kaldırmaktadır.

12-Kâr Planlaması ve Kontrolü, etkinlik ve yeterliliğe dikkat çekmektedir.

13-Kâr Planlaması ve Kontrolü, yöneticilerin ve çalışanlarının kendi aralarındaki sorunlarını anlamalarını sağlamaktadır.

14-Kâr Planlaması ve Kontrolü, yönetimin işletmenin genel durumlarındaki beklenen gelişimlerin etkilerine zaman ayırmalarını ve yeterli dikkati göstermelerini sağlamaktadır.

15-Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletmenin periyodik olarak kendi analizini yapmalarını sağlamaktadır.

16-Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletmelerin banka kredilerini elde etmelerine yardımcı olmaktadır.

17-Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletmenin amaçlarını gerçekleştirmede ilerleme kaydedilip edilmediğini kontrol etmeyi sağlamaktadır.

2.3.2. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Eleştirilen Yönleri

Kâr Planlaması ve Kontrolü, sağladığı yararların yanında bazı sınırlar ve eleştirilerle karşılaşmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, en önemli yönetim aracı olmasının yanında, sahip olduğu sınırlar ve eksiklikler yöneticiler tarafından bilinmeli ve bu sınırlar ya da eksiklikler giderilmeye çalışılmalıdır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü ile ilgili bazı sorunlar aşağıda verilmiştir (Welsch vd., 1988, s.60; Motz ve Usry, 1976, ss.475-476):

1-İşletmenin gelir ve giderlerinin gerçekçi bir şekilde tahmin edilmesi oldukça güçtür veya imkansızdır.

2-Bazı işletmeler, biçimsel olmayan bilgi sistemlerinin çok iyi çalıştığını ve yöneticilerin tahmin ve şekillerle fazla ilgilenmediğini Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne karşı ileri sürmektedir.

3-İşletmenin amaçlarının, politikalarının işletme içerisindeki tüm çalışanlara dağıtılması ve yazılması gerçekçi değildir.

4-Kâr Planlaması ve Kontrolü içerisinde yer alan bütçeleme çok uzun zaman gerektirmekte, özellikle bütçenin sürekli gözden geçirilmesi oldukça zaman alıcı bir iştir ve aynı zamanda oldukça fazla hesaplama gerektirmektedir.

5-Kâr Planlaması ve Kontrolü, yönetimin esnekliğini engelleyebilmektedir.

6- Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletme içerisinde her türlü kişisel ya da davranışsal sorunlara neden olabilmektedir.

7- Planlama, bütçeleme ve tahmin kesin değildir. Her bütçesel planda bir miktar yargı mutlaka vardır.

8- Kâr Planlaması ve Kontrolü programı, tüm yönetim kademelerinin katılımını gerektirmektedir. Dolayısıyla, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısı, üst yönetimin söz konusu plana olan bağlılığına ve bu konudaki gayretine bağlıdır. Ancak, uygulamada Kâr Planlaması ve Kontrolü, yöneticilerin bu konudaki ilgisizlikleri nedeniyle başarısızlığa uğramaktadır.

9- Kâr Planlaması ve Kontrolü işletme içerisinde varolan karmaşıklığa bir yenisini daha eklemektedir.

10- Kâr Planlaması ve Kontrolü, yöneticilerin tüm zamanlarını almanın yanında oldukça maliyetlidir.

11-Kâr Planlaması ve Kontrolü, genellikle bütçeler yoluyla yapılmaktadır. Bütçeler ise, çalışanlar üzerinde olumsuz etkiler yapabilmektedir.

Bu bölümde, Kâr Planlaması ve Kontrolü genel olarak incelenmiştir. Bundan sonraki bölümde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde yararlanılan teknik ve anlayışlar incelenecektir.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜN BİR TEKNİĞİ OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

Kâr Planlaması ve Kontrolü bir çok anlayışı ve tekniği içeren oldukça karmaşık bir süreçtir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'den beklenen yararların elde edilmesi için kâr planları gerçekleştirilirken ve uygulanırken yararlanılan bir çok teknik söz konusudur. Çalışmanın bu bölümünde; Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin yönetim anlayışları ve yararlanılan teknikler, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temelini oluşturan işletme bütçeleri ve maliyet ve yönetim muhasebesindeki gelişmelerin bütçeler üzerindeki etkileri ayrıntıları ile ele alınacaktır.

3.1. KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NE İLİŞKİN YÖNETİM ANLAYIŞLARI VE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NDE KULLANILAN TEKNİKLER

Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmenin bütünü kapsayan, tüm yönetici ve çalışanların katılımını gerektiren oldukça kapsamlı bir süreçtir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı bir şekilde hazırlanması ve uygulanabilmesi çeşitli yönetim anlayış ve tekniklerden yararlanılmayı gerektirmektedir. Söz konusu yönetim anlayışları ve teknikleri aşağıdaki gibidir(*):

(* Bu teknik ve anlayışlar; Welcsh, 1988 ve Koç-Yalkın,1989 kaynaklarından geliştirilmiştir.

1) Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri

2) Bütçe Sistemleri

3) Standart Maliyet Sistemi

4) Değişken Maliyet Sistemi

5) Hedef Maliyet Sistemi

6) Sorumluluk Muhasebesi

7) Amaçlara Göre Yönetim

Bu yönetim anlayış ve teknikleri aşağıda kısaca belirtilmiştir.

1) Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri: Maliyet-hacim-kâr analizleri, maliyet hacim ve kâr arasında mevcut olan ilişkinin analizini sağlayan bir yöntemdir. Yöneticiler bu ilişkiyi planlama, bütçeleme ve karar vermede kullanmaktadırlar (Dominiak ve Louderback III, 1991, s.21). Maliyet-hacim-kâr analizleri grafik ve denklemler yardımıyla yapılmakta ve yöneticilere daha geniş bir görüş acısı sağlamaktadır.

Maliyet-hacim-kâr analizleri birtakım varsayımlara dayanmakta ve bu analizden kısa süreli Kâr Planlanması ve Kontrolü'nde yararlanılmaktadır. Kâr, bilindiği üzere değerlendirilen düzeydeki toplam gelire bu gelirlerin elde edilmesine yönelik olarak yapılmış giderler arasındaki olumlu farktır. Buna göre;

$Kâr (K) = Toplam\ gelirler (TG) - Toplam\ Maliyet (TM)$ olacaktır.

Kâr satış miktarının bir fonksiyonu olarak ele alındığında, toplam gelir ve toplam giderin açılımı aşağıdaki şekilde olacaktır (Sevgener, 1986, s.75).

$$1) TG = f.x$$

f = Birim Satış Fiyatı

x = Satış Miktarı

$$2) TM = b.x + a$$

b = Birim Değişken Maliyet

x = Satış Miktarı

a = Toplam Sabit Maliyet

Bu durumda kâr fonksiyonu;

$$K = (f - b)x - a \text{ olacaktır.}$$

Maliyet-hacim-kâr analizlerinde, gelirlerin giderlere eşit olduğu nokta "Başabaş noktası" veya "kâra geçiş noktası" olarak tanımlanmaktadır (Peker, 1988, s.600). Buna göre;

$$\text{Başabaş Noktası} = \text{Toplam Sabit Maliyet} / \text{Birim katkı Payı}$$

Yani;

$$\text{Başabaş Noktası} = a / [(f - b) / f] \text{ olacaktır}$$

Başabaş noktası denklemi herhangi bir faaliyet seviyesi için satış fiyatı ve maliyet bilindiğinde kolayca ve hızlı bir şekilde olması gereken tahmini gelir seviyesini belirlemektedir (Moriarity ve Allen, 1991, s.139). Bu nedenle başabaş noktası, kısa vadeli Kâr Planlaması Kontrolü'nde önemli ölçüde yararlanılan bir yöntemdir (Peker, 1988, ss.597-598).

2. Bütçe Sistemleri: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temelini bütçe sistemleri oluşturmaktadır. İşletmeler kendi ortaklarının güvenilirliğini sağlamak ve devam ettirmek, finansal kuruluşlardan kredi almak ve işletmenin gelecek için genel stratejilerini planlamak amacıyla bütçe yapmak zorundadır (Harris, 1992, s.122).

Özellikle, esnek üretim sistemlerine geçilmesi ile standart maliyetlerin ihtiyaca karşılık verememesi bütçe sistemlerinin planlamadaki önemini bir kat daha arttırmıştır. Bütçe sistemleri çalışmanın daha sonraki bölümlerinde ayrıntılarıyla inceleneceği için burada kısaca ele alınmıştır.

3. Standart Maliyet Sistemleri: Standart maliyet sistemi; planlama sürecine, çalışanların motive edilmesine, maliyet kontrolüne yardımcı olmakta ve yönetici kararlarının maliyet ve kâr üzerindeki olası etkilerinin belirlenmesini sağlamaktadır (Motz, 1976, s.577). Standart maliyet sistemi "3.2.8. İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyet İlişkisi" başlığı altında ayrıntılarıyla incelenecektir.

4. Değişken Maliyet Sistemi: Bu sistemin esası, yalnızca değişken maliyetleri mamüllere yükleyerek, sabit maliyetleri tümüyle dönem gideri kabul etmektir (Bursal ve Ercan, 1990, s.400). Değişken maliyet sisteminin özellikle esnek bütçelerin oluşturulmasında kullanılması, Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini daha da başarılı kılacaktır. Çünkü, böyle bir esnek bütçe maliyet-hacim-kâr ilişkilerini kolayca gösterebilmekte ve esnek bütçeleme standart maliyet ve değişken maliyetlerin tüm yararlarını da içerebilmektedir (Gürsoy, 1985, s.176).

5. Hedef Maliyetleme Sistemi: Hedef maliyet 80'li yıllarda ortaya çıkan ve özellikle Japon firmalarında oldukça geniş uygulama alanı bulan bir yöntemdir.

Hedef maliyet, Kâr Planlaması Kontrolü'ne geleneksel yaklaşımdan tamamen farklı bir yaklaşımı ortaya koymaktadır (Şakrak, 1997, s.92). Çünkü hedef maliyetleme sisteminde kâr planları pazar fiyatına dayanmaktadır. "Hedef maliyet, hedeflenen pazar payına ulaşmak için belirlenen ve satış fiyatına göre hesaplanan pazar bazlı maliyet" olarak tanımlanmaktadır (Berliner ve Brimson, 1988, s.7). Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinde hedef maliyetlemenin özellikle standart maliyet yerine kullanılması esnek üretim sistemlerinden yararlanan işletmeler açısından büyük yararlar sağlayacaktır.

6. Sorumluluk Muhasebesi: Sorumluluk muhasebesi yönetici performanslarının etkin bir şekilde değerlendirilmesini ve sorumluluğun

hierarchy düzenini takip etmesini sağlamaktadır (Demski ve Sappington, 1989, s.40). Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün uygulanabilmesi ve başarılı olabilmesi sorumluluk muhasebesinin uygulanmasını gerektirmektedir. Sorumluluk muhasebesi çalışmanın birinci bölümünde ayrıntıları ile incelendiği için burada kısaca açıklanmıştır.

7. Amaçlara Göre Yönetim: Kâr Planlaması ve Kontrolü belirli bir hedefin gerçekleştirilmesi amacını içermektedir. Hedefin başarılması için planların yapılması ve hedefe ulaşıp ulaşılamadığının belirlenmesi için kontrollerin yapılması Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini oluşturmaktadır. Bu niteliği bakımından Kâr Planlaması ve Kontrolü amaçlara göre yönetimin bir uygulamasıdır.

"Amaçlara göre yönetim, bir işletmede üst ve astların amaçlarını birlikte belirledikleri, sorumluluk alanlarını ve ulaşılacak sonuçları birlikte kararlaştırdıkları ve belirli dönemlerde bu amaçlar ve sonuçların gerçekleşip gerçekleşmediğini birlikte inceledikleri bir süreçtir" (Koçel, 1993, s.79). Tanımdan da anlaşılacağı üzere, Kâr Planlaması ve Kontrolü amaçlara göre yönetimin bir parçası olarak düşünülebilir. Dolayısıyla Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olabilmesi için amaçlara göre yönetimin işletme yöneticileri tarafından benimsenmesi gerekmektedir.

3.2. KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜN BİR TEKNİĞİ OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

Kâr Planlaması ve Kontrolü yukarıda da değindiğimiz gibi bir çok anlayışı ve tekniği bünyesinde barındırmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'ndeki hedefler ancak, bu anlayışların ve tekniklerin kullanılması suretiyle başarılabilir. Bu teknikler içerisinde en çok kullanılan bütçelerdir. Öyle ki, Kâr Planlaması ve Kontrolü ile bütçe deyimi birbirinin yerine kullanılabilir hale gelmiştir. Ancak, her iki deyimde uygulamada ve teoride farklı farklı anlamlarda kullanılmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü; bütçelerin geleneksel anlayışların yanında bir çok yaklaşımlar, teknikler ve birbirini takip eden safhalardan oluşan çeşitli yönetim anlayışlarını içermektedir. Bütçeler ise,

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün amaçlarının gerçekleştirilmesinde uygulanan araçlardan birisidir. Aşağıda bütçe kavramı, bütçelerin fonksiyonları, sınıflandırılması, aşamaları, zaman boyutu, çalışanlar üzerindeki etkileri ve son olarak, bütçelerin yararları ve eleştirilen yönleri ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

3.2.1. İşletmelerde Bütçe Kavramı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde en çok yararlanılan teknik bütçe sistemleridir. Bütçeler planların belli bir zaman kesimi için sayılarla ifadesi olduğundan plansız bütçe düşünülemez (Koç-Yalkın, 1989, s.4).

"İşletmelerde bütçe ve mali kontrol uygulamaları, işletmelerin faaliyetlerinin çeşitlilik kazanması ve genişlemesi karşısında yönetimin kontrolü sürdürebilmesi gereğinden doğmuştur" (Yurdakul, 1990, ss.23-24).

Bütçeler özellikle günümüz yöneticileri için vazgeçilemez bir süreçtir. Bütçeler yapılan planların, alınan kararların yönetimin çeşitli bölümlerine ulaşmasını ve haberleşmeyi sağladığı gibi yöneticilerin ve çalışanların performansı da bütçeler aracılığıyla değerlendirilmektedir (Hatiboğlu, 1987, s.223). Diğer bir ifade ile, belirlenen amaçlar doğrultusunda işletmenin kaynaklarının dağılımına ve faaliyetlerin uyum içerisinde bütünleştirilmesine ilişkin kararları uygulamaya bütçeler aracılığı ile yansıtılmaktadır. Bu bakımdan, günümüzde işletme bütçeleri, parasal ifadelerle planları somut bir biçime dönüştürerek, belirlenen amaçlar doğrultusunda ve saptanan politikalar çerçevesinde faaliyetleri yönlendiren etkin yönetim araçları durumundadırlar (Yüzer, 1981, s.24).

Bütçeleme, iyi bir yönetimin en önemli aracıdır. Bu hem şahıs işletmeleri, hem küçük aile işletmeleri ve hem de yüksek ve yeni teknolojiye sahip büyük işletmeler, kamu işletmeleri ve kâr amacı gütmeyen organizasyonlar için geçerlidir.

Literatürde, bütçeler özde aynı kalmak şartıyla bir çok yazar tarafından farklı şekillerde tanımlanmıştır. Literatürdeki tanımların bir kısmı aşağıdaki gibidir:

-Genel anlamda "bütçe" gelecekteki gelirlerin, giderlerin ve nakit akışının saptanmasıdır. Özel anlamıyla bütçe, gelecekteki gider düzeylerinin tahmini hesaplanmasıdır (Thomsett, 1987, s.24).

-Koç-Yalkın (1989), "İşletme Bütçeleri" adlı eserinde işletme bütçelerini Kâr Planlaması ve Kontrolü'yle eş anlamlı olarak kullanmıştır. Buna göre işletme bütçesi, işletmenin üst kademe yöneticileri tarafından gelecek faaliyet dönemi için saptanan politikaların, planların, amaçların ve hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir. Diğer bir ifadeyle, işletme bütçesi bir işletmenin gelecek dönemle ilgili faaliyetlerine ilişkin resmi yönetim planlarından oluşmaktadır. Bu planlar ise, işletme bütçesinde işletmenin tümü ve bölümleri veya fonksiyonları itibariyle ayrıntılı bir biçimde yer almaktadır. Bu özelliğinden dolayı işletme bütçesi ikiye ayrılmaktadır. Bunlar, genel veya ana işletme bütçeleri ve bölüm veya fonksiyon işletme bütçeleridir (Koç-Yalkın, 1989, s.7).

-Bütçe, belirli bir zaman periyodu içerisinde işletmenin finansal ve finansal olmayan kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımını tasarlayan ayrıntılı bir plandır. Bütçe, gelecek için belirlenen planların rakamlarla ifade edilmesidir. Bütçe hazırlama faaliyeti ise bütçeleme olarak tanımlanmaktadır (Garrison, 1991, s.305; Hilton, 1991, s.317).

-En kabul gören tanımlama ile bütçeler "rakamlandırılmış plandır" (Peker, 1988, s.355; Arnold ve Hope, 1983, s.266).

-Maliyet ve Yönetim Muhasebeleri Enstitüsü (The Institute of Cost and Management Accountants) bütçeleri, finansal ve/veya rakamsal tabloların hazırlanması ve belirlenen amaçları gerçekleştirmek amacı için gelecek zaman periyodu boyunca izlenecek politikaların söz konusu zaman periyodundan önce belirlenmesi ve onaylanması olarak tanımlanmaktadır (Murphy, 1985, ss.82-83).

-Bütçeler, işletmelerin kısa vadeli faaliyetlerinin beklenen sonuçlarının bir özetidir (Atkinson vd., 1995, s.193).

-Bütçe, planlama ve kontrolün bir aracıdır. Bütçe döneminin başlangıcında bütçeler, plan ve standarttır; dönem sonunda ise, yönetimin performansını planlarla karşılaştırmada bir kontrol aracı olarak hizmet etmektedir. Böylece, gelecekteki performans iyileştirilebilecektir (Shim ve Siegel, 1994, s.89).

Tüm bu tanımlar, bütçeyi farklı farklı şekillerde ifade etselerde temelde birleşilen tek şey, özellikle günümüzün modern yöneticileri için bütçelerin vazgeçilemeyecek ölçüde önemli bir yönetim aracı olduğu ve bu özelliğin günümüze kadar devam ettiği.

Bu çalışmada bütçe, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün bir tekniği olarak işletmenin gelecek yılına ilişkin planların sayısal olarak ifade edilmesi anlamında kullanılmıştır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, bir çok bütçenin hazırlanması suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bu nedenle çalışmamızda bütçeler, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün en önemli aracı olarak oldukça geniş bir yer almıştır.

3.2.2. İşletme Bütçelerinin Fonksiyonları

Bütçeler işletme içerisinde yönetim bilgi sistemlerinin en önemli parçasıdır. Bütçelerin bu özelliği, sahip oldukları fonksiyonlardan kaynaklanmaktadır.

Etkin bir şekilde hazırlanmış bir bütçe, hazırlama safhasından uygulama safhasına ve sonuçlanmasına kadar bazı fonksiyonları yerine getirmektedir. Bu fonksiyonlar aşağıdaki gibidir (Manav, 1990, s.67; Anthony ve Welsch, 1981, s.459; Skousen vd., 1981, ss.637-638; Hertger ve Matulich, 1982, s.245).

1. Planlama Fonksiyonu

2. Koordinasyon Fonksiyonu

3. Kontrol Fonksiyonu

4. Haberleşme Fonksiyonu

5. İstisnalar Yoluyla Yönetim Fonksiyonu

Aşağıda, bütçelerin bu fonksiyonları nasıl gerçekleştirdikleri kısaca anlatılacaktır.

1. Bütçelerin Planlama Fonksiyonu: Daha öncede belirttiğimiz gibi bütçeler, planlamanın vazgeçilmez araçlarıdır. Bütçeler işletme içerisinde planları somut hale getirerek karar alma sürecine yardımcı olmaktadır. Planlama işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlamakta ve geçerli seçeneklerin analiz edilmesi ve en uygun seçeneğin belirlenmesiyle sonuca ulaşmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.21). Bütçeler hazırlanmadan önce, işletme genel ve özel amaçlarının belirlenmesi ve faaliyet planlarının hazırlanması gerekmektedir. Bu açıdan bakıldığında bütçeleme, planlamayı gerektiren ve hazırlanma safhasında planlama fonksiyonunu gerçekleştiren bir süreçtir.

Bütçelerin hazırlanması, yöneticileri işletmenin tam olarak nereye gideceğini ve nasıl gideceğini belirlemeye ve aynı zamanda, yöneticileri kendi planlama çabalarını formüle etmeye zorlamaktadır (Skousen vd., 1981, s.637).

2. Bütçelerin Koordinasyon Fonksiyonu: İşletme çalışanlarının Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde belirtilen hedeflere ulaşmak için birlikte çalışmaları gerekmektedir. Birlikte çalışma ise koordinasyon sorununu ortaya çıkarmaktadır. Koordinasyon; bir işletmenin her bölümünün ortak hedeflere ulaşmayı sağlamak amacıyla bireysel hareketlerin birbirine uyumunun sağlanmasıdır (Manav, 1990, s.70).

Bütçeler, plarlarda belirlenen hedefleri ve amaçları daha somut hale getirerek, işletmenin en üst kademesinden en alt kademesine kadar amaçların tam anlamıyla anlaşılmasını sağlamak ve çalışanlar arasında koordinasyonu gerçekleştirmektedir.

3. Bütçenin Kontrol Fonksiyonu: Bütçenin temel fonksiyonlarından biride kontroldür. Yöneticilerin, kontrol ve performans değerlemesi için bir

temele ihtiyacı vardır. Bütçeler bu amaç için bir temel veya standart oluşturmaktadırlar. Bütçelemenin kontrol safhası, fiili sonuçlarla bütçe rakamlarının karşılaştırılmasıdır.

Kontrol fonksiyonunun amacı, işletme de gerçekleştirilen faaliyetlerin işletmenin tamamı ve alt bölümlerinden her biri için önceden belirlenmiş hedefler ve planlara uygun bir şekilde sürdürülmesini sağlamaktır. Buna göre kontrol, planların etkinliğini denetleyen ve faaliyetlerin planlara uygun olarak yürütülmesini sağlayan bir fonksiyondur. İşletme yöneticileri, saptanan politikaların ve planların işletmenin tamamı tarafından izlenip izlenmediğini ve planlara uyulup uyulmadığını bilmek zorundadırlar. Yöneticilerin saptanan hedeflerden sapmaları en kısa sürede haber veren ve plandaki eksikleri açıklayan raporlara sahip olmaları gerekmektedir (Manav, 1990, s.72). Bu ise, performans raporları ile gerçekleştirilmektedir. Bütçeler hazırlandığı andan itibaren kontrolün temelini oluşturmakta ve bütçe verileriyle fiili veriler karşılaştırılmak suretiyle bütçenin kontrol fonksiyonu gerçekleştirilmektedir.

Bütçenin, planlama ve kontrol fonksiyonları arasında temel bir ilişki bulunmaktadır. Sağlıklı bir planlamaya dayanmayan kontrolün, etkili olması mümkün değildir. Bununla beraber etkili kontrol sağlanmadan, planlamanın etkili olması da mümkün değildir. Kontrolün sonucuna dayanarak ilk planların veya bütçelerin yıl boyunca sürekli olarak geliştirilmesi ve değiştirilmesi söz konusu olacaktır. Bundan dolayı bütçenin planlama fonksiyonu ile kontrol fonksiyonu iç içe girmiş durumdadır. Bütçeler, faaliyet dönemi boyunca yönetimin faaliyetlerindeki olumlu ve olumsuz gelişmeleri en etkin biçimde izlemesini sağlayarak, planlama ve kontrol fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde önemli katkılar sağlamaktadırlar (Koç-Yalkın, 1989, s.28).

4. Bütçelerin Haberleşme Fonksiyonu: Planların ne olduğu anlaşılmadığı sürece işletme yöneticileri ve çalışanları, planları gerçekleştiremez. Bu planlar, ne kadar ürün üretilecek, hangi metotlar ve makinalar kullanılacak, ne kadar metaryal alınacak ve satış fiyatı ne olacak gibi konuları içermektedir. İşletmeler amaçları ile ilgili politikaları ve sınırlamaları bilmek zorunluğundadırlar. Planlar, politikalar ve sınırlamalarla ilgili bilgilerin

iletilmesi için en uygun yol iyi bir şekilde hazırlanmış bütçelerdir (Anthony ve Welsch, 1981, s.459).

Bütçeler, işletmenin genel amaçlarının, planlarının ve politikalarının bütün çalışanlar tarafından anlaşılmasını sağlamakta ve haberleşmenin en önemli aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.

İşletme içerisinde haberleşme iki yönlü sağlanmaktadır. İşletmenin üst yönetim kademesinden en alttaki yönetim kademesine belirlenen amaçlar, politikalar ve planlar ile bunları gerçekleştirme yöntemlerinin iletilmesi gerekli olduğu gibi, faaliyet sonuçlarının da en alt yönetim kademesinden, üst yönetime hızlı bir şekilde iletilmesi zorunludur. Etkili bir bütçe sistemi bütçelerin düzenleme ve kontrol safhalarında haberleşmeyi en iyi şekilde gerçekleştirecek özelliktedir. Bütçe sistemlerinin yararlandığı haberleşme yöntemleri, gayri resmi tartışmalar, resmi toplantılar, resmi işletme bütçeleri ve resmi bütçe raporlarından meydana gelmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.31).

5. Bütçelerin İstisnalar Yoluyla Yönetim Fonksiyonu: Bütçeler, bilimsel yönetim anlayışlarından biri olan "istisnalar yoluyla yönetim" fonksiyonunu da gerçekleştirmektedir.

İstisnalar yoluyla yönetim; bir sorun belirleme ve iletişim sistemidir. Yönetimin araya girmesini zorunlu kılan sorun yönetime bildirilecek, müdahaleyi gerektirmeyen durumlarda ise yönetim bilgilendirilmeyecektir. Yönetim sistemi o kadar basitleştirilmelidir ki; yönetici sadece araya girmesi gerektiği zamanlarda sorunlar üzerinde durmalı ve kendine bağlı yöneticiler tarafından çözümlenebilecek sorunlara vakit ayırmak durumunda kalmamalıdır (Ertürk, 1998, s.38). İstisnalar yoluyla yönetim, yöneticilerin zamanlarını en etkili biçimde değerlendirmelerini sağlamaktadır. Bütçelerin ortaya koydukları kontrol sistemlerindeki raporlar; bütçe tutarlarını, fiili faaliyet sonuçlarını ve farkları kapsamalarına aldıklarından, yöneticiler günlük olağan faaliyetler yerine olağanüstü farklar ve durumlar üzerinde ve bunların tedbirleri üzerinde yoğunlaşacaklardır (Koç-Yalkın, 1989, s.28).

Bütçeler; amaçları, amaçlara ulaştıracak yolları, kısacası gelecek bir yıla ilişkin faaliyetleri önceden belirlediği için, yöneticiler olağan faaliyetlerle değil olağanüstü durumlarla ilgilenebilmektedirler. Çünkü, olağan faaliyetler zaten bütçe sistemlerinde planlanmış durumdadır.

3.2.3. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması

Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini oluşturan bütçeler, çeşitli kriterlere göre sınıflandırılmaktadır. Literatürde çeşitli kaynaklarda bütçelerin farklı şekillerde sınıflandırıldıkları görülmektedir. Çalışmamızda ise bütçeler, aşağıdaki kriterlere göre sınıflandırılmıştır (Peker, 1988, s.368; Manav, 1990, s.119; Anthony ve Welsch, 1981, s.460; Uslu, 1991, s.310).

1. Sorumluluk Alanlarına Göre Bütçeler
2. Kapsadıkları Sürelere Göre Bütçeler
3. Kapsamlarına Göre Bütçeler
4. Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler
5. Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler

Bütçeler farklı kriterlere göre sınıflandırılrsa da, işletmeler aynı zamanda iki üç farklı bütçe türünü bir arada kullanabilmektedir. Aşağıda bütçe türleri ele alınmıştır.

3.2.3.1. Sorumluluk Alanlarına Göre Bütçeler

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçeler, sorumluluk alanlarına göre, gider bütçeleri, gelir bütçeleri ve kâr bütçeleri olarak sınıflandırılabilir (Anthony ve Dearden, 1980, s.369).

-Gider Bütçesi: Faaliyet sonuçlarının yalnızca üretilen mal veya hizmet ile üretim maliyeti arasındaki ilişki açısından değerlendirildiği bütçelere

gider bütçeleri denilmektedir (Peker, 1988, s.368). Diğer bir ifade ile gider bütçeleriyle, faaliyet sonuçları ürün ve maliyet ilişkisi ile tahmin edilmektedir.

-Gelir Bütçesi: Faaliyet sonuçlarının maliyet-ürün ilişkisinin yanında gelir açısından da tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçeler, gelir bütçeleridir. Ancak, bütçenin gelir bütçesi şeklinde hazırlanması işletmenin örgüt yapısıyla ilgilidir. Bu tür bütçelerin hazırlanması için işletme örgüt yapısının gelir merkezleri şeklinde düzenlenmesi gerekmektedir (Peker, 1988, s. 369).

Gelir ve gider bütçelerinin etkili bir şekilde düzenlenebilmesi ve başarılı olabilmesi için sorumluluk muhasebesinin işletme tarafından benimsenmesi gerekmektedir.

-Kâr Bütçesi: Kâr bütçesi, gelir ve gider bütçelerini kapsamaktadır. Kâr bütçeleri işletmenin tamamını kapsayabileceği gibi bölümler itibariyle de düzenlenebilmektedir. Kâr bütçesi, işletme ve bölümlerin faaliyetlerini planlama ve uyumlaştırma, bölüm yöneticilerinin finansal başarılarındaki sorumluluk paylarını belirtmede ve gider bütçelerinin kontrol edilmesinde etkili bir şekilde kullanılabilir. Örneğin; kâr düşük bulunursa, gider bütçeleri yeniden incelenip, planlanan satış düzeyine göre gereken düzeltmeler kâr bütçesi yoluyla yapılabilir (Gürsoy, 1985, s.46).

3.2.3.2. Kapsadıkları Sürelere Göre Bütçeler

İşletme bütçeleri kapsadıkları sürelere göre uzun vadeli ve kısa vadeli bütçeler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Bütçeler gelecekte bir dönemi ele alarak amaçlar ve hedefler doğrultusunda tahminler yapmak suretiyle geliştirilmektedir. Bu bütçeleme dönemi kısa olabileceği gibi uzun da olabilir.

Bütçe döneminin uzunluğu; işletme içi ve dışı bir çok faktörün etkisi altındadır. Bu faktörler; işletmenin içinde olduğu endüstrinin özelliği, ekonominin durumu, üretim safhalarının süresi, stok devir hızı, işletmenin finansal durumu ve faaliyet koşullarıdır (Pekiner, 1988, ss.333-334).

İşletmeler bütçe döneminin uzunluğunu belirlerken aşağıdaki faktörleri göz önünde bulundurmalıdır (Manav, 1990, s.119).

1. Bütçe dönemi, üretimin tamamlanmasını sağlayacak uzunlukta olmalıdır.

2. Mevsimlik çalışan işletmelerde, bütçe dönemi en azından tüm mevsim dönemini kapsamalıdır.

3. Bütçe dönemi, üretim için gerekli finansman ihtiyacının yeterli derecede belirlenmesine imkan verecek uzunlukta olmalıdır.

4. Fiili miktarın bütçe tahminleri ile karşılaştırılmasını sağlamak için bütçe dönemi muhasebe dönemiyle aynı olmalıdır.

Bu anlamda, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçeler kısa vadeli, uzun vadeli ve sürekli bütçeler olarak sınıflandırılacaktır:

1. Uzun Vadeli Bütçeler: Bütçelerin kapsadıkları süreler, yönetsel politikalarının etkilerini gösterecek kadar uzun ve bununla beraber, doğru tahminlerin yapılmasına izin verecek kadar da kısa olmalıdır. Bu genel bir kuraldır (Meigs ve Meigs, 1993, s.1154). Bu ise, farklı zaman dilimleri için farklı bütçelerin hazırlanmasını gerektirmektedir.

Çalışmamızın birinci bölümünde de değindiğimiz gibi, uzun vadeli planlar 5 veya 10 yıllık bir süreyi kapsamaktadır. Günümüz işletmeleri, kârı maksimum etmek yerine sürekli ve uzun vade de yeterli düzeyde kâr elde etmeyi kendilerine hedef edinmişlerdir. Uzun vadede yeterli düzeyde kâr elde etmek için uzun dönemli analize dayanan uzun vadeli planlar hazırlamalıdır (Koç-Yalkın, 1989, s.57). Uzun vadeli planlama stratejik planlama olarak da bilinmektedir (Engler, 1993, s.397).

2. Kısa Vadeli Bütçeler: Kısa vadeli planlama, yakın ve kısa vadeli zaman periyodu (genellikle bir yıl) içerisinde hangi amaçların takip edileceği ve bu amaçları gerçekleştirmek için neler yapılacağına kararlaştırılması sürecidir.

Örneğin; gelecek yıl boyunca hangi üründen ne kadar üretileceği ve satılacağı mutlaka kararlaştırılmalıdır (Engler, 1993, s.396).

Faaliyet dönemi planı olarak da tanımlanan kısa vadeli bütçeler literatürde; faaliyet planlaması, sabit bütçe, tahmin bütçesi, dönem bütçesi, statik bütçe gibi farklı isimler altında ele alınmıştır (Pekiner, 1988, s.331).

Kısa vadeli bütçeler, genellikle bir yıllık bir süreyi kapsamakta ve bu bir yıllık süre aylık veya üç aylık dönemler olarak ayrılmaktadır. Ancak, işletmelerin içinde bulunduğu koşullara göre bu süre aylık, üç aylık, altı aylık olabileceği gibi bazı işletmelerde reyonlar esas alınmak suretiyle haftalık ve hatta günlük düzenlemelere kadar gidebilmektedir (Manav, 1990, ss.119-120).

Uzun vadeli planlar, içinde cari faaliyetlerle ilgilenen kısa vadeli planları ve bütçeleri içeren bir yapıda oluşturulmalıdır. Bu iki plan arasında sıkı bir bütünlük olmalıdır. Kısa vadeli planlar ve bütçeler, sadece eğer, uzun vadeli planlarla belirlenmiş amaçlara hizmet ediyorsa uygulanmalıdır (Kahalas, 1982, s.14). Kısa vadeli kâr planları, hem karar verme, hem de kontrol fonksiyonunu içermektedir. Kısa vadeli planlar, sadece bir yıllık zaman süresini projelendirmektedir (Zimmerman, 1995, ss.232-233).

3. Sürekli Bütçeler: Sürekli bütçeleme, kısa vadeli bütçeleri hazırlamada oldukça sık kullanılan yöntemdir. Bu tür bütçeler, yıllık bütçenin 12 aylık dönemlere bölünmesi suretiyle başlamaktadır. Ulaşılan her bir ay, plandan düşülmekte ve gelecek yeni bir ay ilave edilerek gelecek 12 ay sürekli gösterilmektedir. Bütçeleme dönemi 2000 yılı Ocak ayından Aralık ayına kadar gelecekteki yılı kapsamaktadır. 2000 yılı Ocak ayına ulaşıldığı zaman bu ay plandan düşülmekte ve 2001 yılının Ocak ayı plana ilave edilmektedir. Bu ise Şubat 2000'den Ocak 2001 yılını içeren yeni bir bütçe dönemini oluşturmaktadır. (Engler, 1993, s.397). Süreklilik yaklaşımını benimseyen işletmelerin 10 yıllık periyodu içeren stratejik uzun vadeli tahminleri mevcuttur. Bu uzun vadeli (10 yıllık) plan her iki yılda bir tekrar çalışılmakta ve tekrar planlanmaktadır. Süreklilik yaklaşımı daha önceden farkedilmemiş olağandışı durumlar ve olaylar sebebiyle taktik kâr planlarının ve bütçelerin belirli

aralıklarla gözden geçirilmesi ihtiyacını ortadan kaldırmaktadır. Kâr planlamasına ve bütçelemeye süreklilik yaklaşımının önemli farklılığı, gelecekteki belirli bir zaman periyodu için yönetimin ayrıntılı ve sürekli planlarının olmasıdır. Periyodik Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde ise, kısa vadeli kâr planlaması ve bütçeleme periyodu yıl sonunda bitmektedir (Welsch vd., 1988, s.90).

3.2.3.3. Kapsamlarına Göre Bütçeler

Kapsamlarına göre bütçeler; bölüm bütçeleri, finansal bütçeler ve genel bütçelerdir (Peker, 1988, s.374).

1. Bölüm Bütçeleri: İşletmenin belirli faaliyet veya bölümlerini içeren bütçelerdir.

2. Finansal Bütçeler: İşletmenin finansal yönünü içeren bütçelerdir.

3. Genel Bütçeler: İşletmenin bütünü ele alan bütçelerdir.

Bölüm bütçeleri, genel bütçenin parçalarını oluşturmaktadır. Bölüm bütçeleri, genellikle işlevsel temele dayanmaktadır. Satış, üretim ve tedarik bütçeleri bölüm bütçelerinin örneklerindedir. Bölüm bütçelerine faaliyet bütçeleri adı da verilmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kullanılan faaliyet bütçeleri aşağıdaki gibidir.

Faaliyet Bütçeleri;

1. Satış Bütçesi

2. Üretim Bütçesi

a. Direkt Hammadde ve Malzeme Bütçesi

b. Direkt İşçilik Bütçesi

c. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

3. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

4. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

5. Bütçelenmiş Gelir Tablosu

Finansal Bütçe;

1. Sermaye Bütçesi

2. Nakit Bütçesi

3. Bütçelenmiş Bilanço

4. Nakit Akımları Bütçesi

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kullandıkları faaliyet ve finansal bütçeleri **şekil 3.1**'de ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

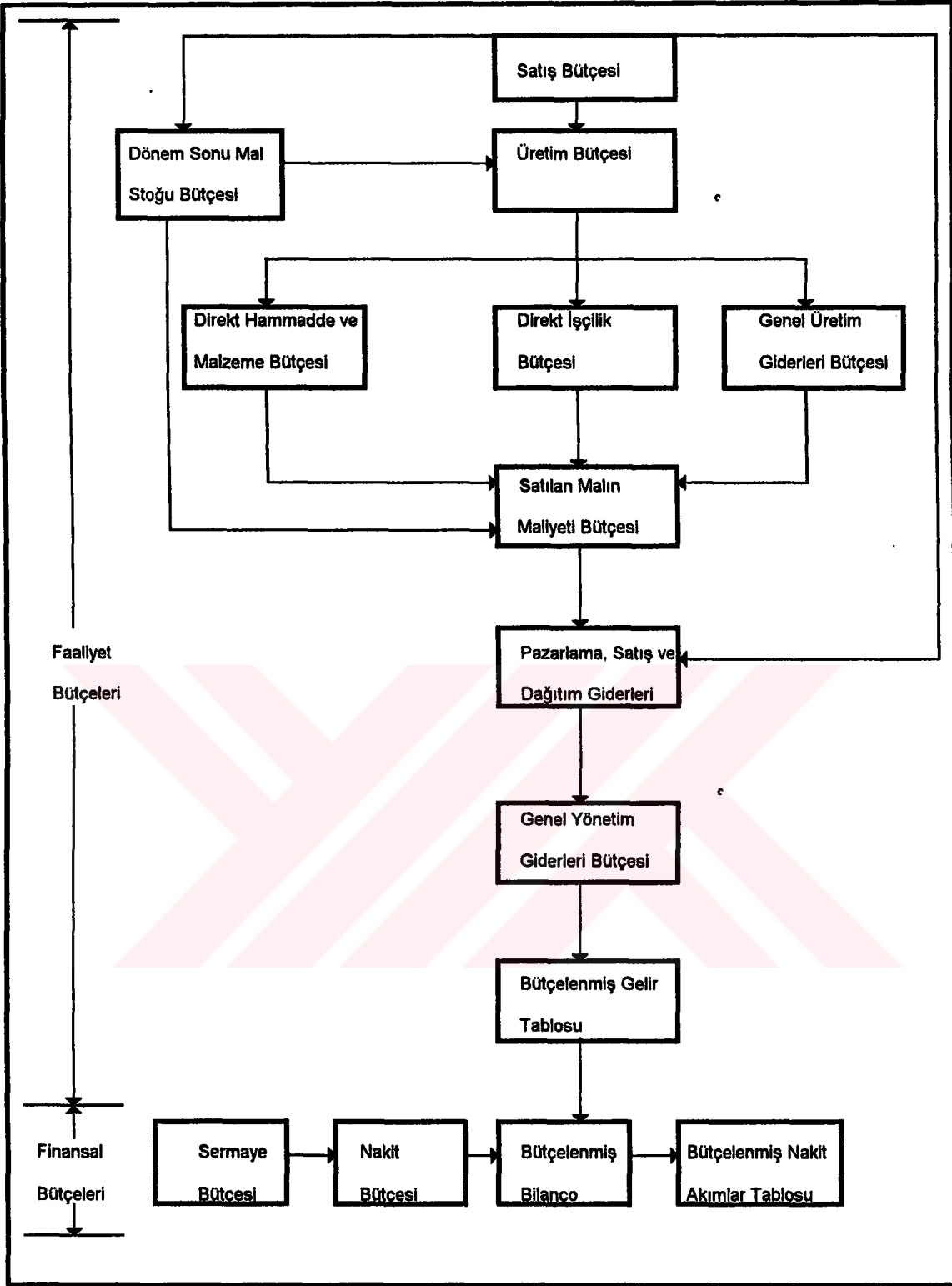
Kâr Planlaması ve Kontrolü; bir birini takip eden ve tamamlayan bir dizi bütçelerin hazırlanması suretiyle gerçekleştirilebilmektedir. Bu bütçeler, faaliyet bütçeleri ve finansal bütçelerdir. Faaliyet Bütçeleri genellikle kısa vadeli olup gelecek 1 yıllık süreyi kapsamaktadır. Genel bütçeler ise; faaliyet bütçesi ve finansal bütçeleri kapsamakta ve işletmenin tüm faaliyetlerini bilanço ve gelir tablolarını içermektedir (Peker, 1988, s.376).

3.2.3.4. Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde yararlanılan bütçeler teknik yapılarına göre;

1. Statik Bütçe,

2. Esnek Bütçeler olarak sınıflandırılmaktadır (Peker, 1988, s.376).



Şekil 3.1 : Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü Oluşturan Bütçeler

Kaynak : Horngern Charles T. ve George Fostér (1990), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Seventh Edition, Prentice-Hall International Editions, s.177.

1. Statik Bütçe: Statik Bütçeler, işletmelerin gelecek dönemlerine ilişkin faaliyetlerin gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, belirli bir faaliyet hacmi temel alınarak hazırlanan bütçelerdir (Yüzer, 1981, s.31). Bu tür bütçelere "sabit" bütçede denilmektedir. Bu bütçeler, tek bir faaliyet hacmi göz önünde bulundurularak hazırlanmaktadır. Statik bütçe sisteminin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, bütçeleme yapılacak faaliyet hacminin doğru bir şekilde tahmin edilmesi gerekmektedir (Manav, 1990, s.125).

"Statik bütçeler, diğer bütçelere göre daha basittir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli "giderlerin" çok ayrıntılı biçimde incelenmesini, her birinin inceden inceye değerlendirilmesini gerektirmez. Uygulaması kolaydır. Bu nedenle de en çok kullanılan bütçeleme türüdür" (Peker, 1988, s.372).

Statik bütçeler, planlama açısından oldukça yararlıdır. Çünkü, bu tür bütçeler gelecek muhasebe dönemi için yol gösterici bir rehberdir. Buna rağmen işletmelerin fiili sonuçları beklenenden farklı olduğu için statik bütçeler kontrol için yararlı olabilirler. Gerçekten de, statik bütçeler ancak, fiili faaliyet seviyesinin planlanan seviye ile uyumlu olması durumunda kontrol için yararlı olabilmektedir (Engler, 1993, s.526).

2. Esnek Bütçe: Kâr Planlaması ve Kontrolü sisteminde, gider bütçeleri esnek bütçe anlayışına dayanmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.141; Karacan, 1997, s.18).

Birden fazla faaliyet hacmine göre sonuçların ortaya konması, tek bir faaliyet hacmi için tespit edilmiş sonuçlara göre, belirsizliklerin daha azaltılmasına yardımcı olmaktadır. Bu nedenle, esnek bütçeler, statik bütçelere oranla daha üstündür (Işıklılar, 1991, s.56).

Esnek bütçelerin hazırlanmasının amacı, geçmiş performansın değerlendirilmesinden çok, gerçekleştirilebilecek faaliyetlerin planlanmasına yardımcı olmaktır (Larson ve Miller, 1993, s.1376).

İşletmelere farklı faaliyet aralıkları için beklenen giderlerin hesaplanması kabiliyetini sağlayan bütçe esnek olarak tanımlanmaktadır (Hansen ve Mowen, 1992, s.690). Esnek bütçelerin 3 önemli kullanım alanı bulunmaktadır. Bunlar (A.g.e.);

1. Esnek bütçeler, beklenen faaliyet seviyesi gerçekleşmeden önce bütçenin hazırlanması için kullanılabilir.

2. Esnek bütçeler, çeşitli faaliyet seviyelerinde maliyetin ne olması gerektiğini belirlediği için fiili faaliyet seviyesinde maliyetlerin ne olması gerektiğinin belirlenmesinde kullanılabilir.

3. Esnek bütçeler, farklı faaliyet seviyeleri için beklenen sonuçları gösterdikleri için, yöneticilerin belirsizlikle ilgilenmesinde yardımcı olmaktadır. Esnek bütçeler, çeşitli muhtemel senaryolar için finansal sonuçlar geliştirilmesinde kullanılabilir.

Esnek bütçenin düzenlenmesi (Reinhardt vd., 1982, s.138);

1. Her bir hesap kalemine göre giderlerin analizini,
2. Bu giderlerin sabit, değişken ve yarı değişken olarak ayrımını,
3. Gerçek faaliyet seviyesine göre her bir gider kalemi için bir formül geliştirilmesini gerektirmektedir.

Esnek bütçelerin düzenlenebilmesi için yarı değişken giderler "sabit" ve "değişken" olarak ayrıştırılmalıdır. Bunun için bir çok yöntem geliştirilmiştir. Bu yöntemler (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998, ss.6172; Civelek, 1998, ss.418-422; Bursal ve Ercan, 1990, ss.163-167; Küçüksavaş, 1992, ss.38-46):

1. Muhasebe Yöntemi
2. En Yüksek ve En Düşük Noktalar Yöntemi
3. Grafikselleştirme Yöntemi

4. Regrasyon Yöntemi

Bu yöntemler aşağıda kısaca anlatılmaktadır.

1. Muhasebe Yöntemi

Muhasebe yönteminde gider kalemleri birer birer incelenerek, değişken ve sabit giderler belirlenmektedir. Bu ayırım, muhasebeciler ve bölüm yöneticilerinin tecrübe ve görüşlerine dayanarak yapılmaktadır. Bu nedenle, yöntem öznel yargılara dayanmaktadır. Bu yöntemde, giderler incelenmeden önce, geçerli faaliyet aralığı öncelikle belirlenmelidir. Bu faaliyet aralığı en alt ve en üst düzeyler olarak belirlenmelidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998, s.62).

Bu yöntem diğer yöntemlere oranla daha basittir. Ancak, muhasebe yöntemi tek başına Kâr Planlaması ve Kontrolü için yeterli olmayacak, sadece diğer yöntemler için bir ön çalışma niteliği taşıyacaktır.

2. En Yüksek ve En Düşük Noktalar Yöntemi

Bu yöntemde, söz konusu dönem için ulaşılabilecek en yüksek kapasite kullanımı ile, en kötü şartlarda ulaşılabilecek en düşük kapasite kullanımı belirlenmektedir. Daha sonra bu iki kapasite için yarı değişken maliyet tutarları hesaplanmaktadır. Yarı değişken maliyetler arasındaki fark, kapasite kullanımı farkına bölünerek kapasite başına değişken kısım bulunmaktadır (Karacan, 1997, s.35).

Bu yöntemi bir örnek yardımı ile açıklayabiliriz. Buna göre, Endirekt işçilik maliyetlerinin en yüksek ve en düşük olduğu dönemlerdeki faaliyet düzeyleri ve maliyetleri aşağıdaki gibidir.

	Faaliyet Düzeyi (Direk İşçilik Saati)	Toplam Bakım Onarım Maliyeti
En Yüksek	3.000	250.000.000 TL
En Düşük	1.000	100.000.000 TL
Fark	2.000	150.000.000 TL

Kapasite Birimi Başına:

Değişken Maliyet = Toplam Maliyet Farkı / Faaliyet Düzeyi Farkı

$$= 150.000.000 / 2000$$

$$= 75.000 \text{ TL / D. İş. S.}$$

En Yüksek Düzeyde:

$$\text{Değişken Maliyet} = 75.000 \text{ TL} \times 3.000 \text{ D. İş. S.} = 225.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sabit Maliyet} = 250.000.000 \text{ TL} - 225.000.000 \text{ TL} = 25.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Maliyet} = 225.000.000 \text{ TL} + 25.000.000 \text{ TL} = 250.000.000 \text{ TL}$$

En Düşük Düzeyde:

$$\text{Değişken Maliyet} = 75.000 \text{ TL} \times 1.000 \text{ D. İş. S.} = 75.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Sabit Maliyet} = 100.000.000 \text{ TL} - 75.000.000 \text{ TL} = 25.000.000 \text{ TL}$$

$$\text{Toplam Maliyet} = 75.000.000 \text{ TL} + 25.000.000 \text{ TL} = 100.000.000 \text{ TL}$$

Toplam Maliyet Bütçe Formülü = $25.000.000 + 75.000 \times X$

3. Grafıksel Çizim Yöntemi

Bu yöntemde iki faaliyet düzeyi yerine bütün faaliyet seviyelerinde ortaya çıkan maliyetler kullanılmakta ve bu bir grafik üzerinde işaretlenmektedir. Bu işaretler doğrultusunda göz kararı ile uygun bir maliyet

doğrusu çizilmektedir (Civelek, 1998, s.421). Böylece grafik yardımı ile bütçe formülü oluşturulmakta ve bu formüle dayanarak esnek bütçeler hazırlanmaktadır.

4. Regrasyon Yöntemi

Regrasyon (en küçük kareler) yöntemi, iki değişken arasındaki mevcut ilişkinin bulunması temeline dayanmaktadır. Değişkenlerden birine bağımlı değişken, diğerine bağımsız değişken denilmektedir. Bağımlı değişken bağımsız değişkendeki değişmelere bağımlı olarak değişmektedir (Peker, 1988, s.448).

Regrasyon yöntemi, maliyet analizlerinde diğerlerine göre daha geniş uygulama alanı bulmuş ve daha objektif olan hesaplamaları içermektedir. Regrasyon yönteminde kullanılan bütçe formülü aşağıdaki gibidir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998, s.74).

$$a = \frac{\sum x^2 \cdot \sum y - \sum x \cdot \sum xy}{N\sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$b = \frac{N \sum xy - \sum x \sum y}{N\sum x^2 - (\sum x)^2}$$

$$a = \frac{\sum y}{N} - b \left(\frac{\sum x}{N} \right)$$

Esnek bütçelerin düzenlenmesinde kullanılan yöntemler de yarı değişken maliyetlerin değişken ve sabit kısımlarının ayrılmasında kullanılan yöntemlerle paralellik göstermektedir. Esnek Bütçelerin düzenlenmesinde kullanılan yöntemler (Karacan, 1997, s.39);

1. Tablo Yöntemi,
2. Formül Yöntemi,
3. Grafik Yöntemi' dir.

3.2.3.5. Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler

Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler, bir önceki yıl verilerine dayanan geleneksel bütçeler ve sıfır tabanlı bütçeler olarak ayrıma tabi tutulmaktadır (Peker, 1988, s.373).

1. Geleneksel Bütçe

Geleneksel bütçelerin hazırlanmasında başlangıç noktası, bir önceki yılın bütçe rakamlarının enflasyona göre düzeltilmesi olmakta ve buna işletmede ilk defa yapılacak faaliyetler için öngörülen fonlar eklenerek bütçeleme faaliyetleri tamamlanmaktadır (Lazol, 1986, s.78). Buradan da anlaşılacağı üzere, geleneksel bütçeleme yönteminde genellikle bir yıl önceki bütçe rakamları hareket noktası oluşturmakta, yeni bütçe rakamı bir önceki bütçe rakamının azaltılması veya çoğaltılması şeklinde bir değişiklik yapılarak hazırlanmaktadır (Bilginoğlu, 1978, s.21).

Geleneksel bütçe anlayışı çalışmamızın daha sonraki bölümlerinde geleneksel bütçe anlayışı başlığı altında ayrıntılarıyla incelenip modern bütçeleme anlayışıyla karşılaştırılacaktır.

2. Sıfır Tabanlı Bütçe

"Sıfır Tabanlı Bütçe; her yöneticinin, kendi bütçesinin gerekçesini en küçük ayrıntısına kadar gösterme zorunluluğu olan bir planlama, bütçeleme sürecidir ve para harcama gerekçesini kanıtlama yükümlülüğünü yöneticiye aktarmaktadır. Bu yaklaşım, tüm faaliyetlerin tanımlanıp, önem sırasına göre sistematik bir analizle değerlendirilmesini gerektirmektedir" (Ergun, 1987, s.159).

Sıfır Tabanlı Bütçeleme, ilk olarak Peter A. Phyr tarafından 1970 yılında yazılan bir makale ile tanıtılmış ve ABD'deki "Texas Instrument Inc." işletmesinde uygulanmıştır. Bunu daha sonra diğer uygulamalar izlemiştir. Sıfır tabanlı bütçe, Jimmy Carter tarafından eyalet bütçesinin hazırlanmasında uygulanmaya başlamıştır (Ergun, 1987, s.159; Lazol, 1986, s.80).

Sıfır tabanlı bütçe, gelecek yıl için bütçe kalemlerinin hepsini sıfır kabul etmekte ve her bir faaliyeti fayda ve maliyetleriyle doğrulamayı gerektirmektedir (Welsch vd., 1988, s.43).

Kamu ve özel işletmeleri tarafından uygulanabilen sıfır tabanlı bütçeleri üretim işletmelerinin personel, pazarlama, satınalma, mühendislik, bakım-onarım, kalite kontrol, araştırma geliştirme bölümlerinde yararlı bir şekilde uygulanabilmektedir (Albayrak, 1982, s.79).

Sıfır tabanlı bütçe, geleneksel bütçelerin eksik yönlerini gidermek amacıyla geliştirilmiş bir bütçe yöntemidir. Azalan kârlar, artan maliyetler ve rekabet baskıları işletmelerin sınırlı kaynaklarının rasyonel bir biçimde değerlendirilmesini sağlayacak etkin bir bütçeleme sürecine olan gereksinimleri giderek artmaktadır. Sıfır tabanlı bütçe, hızlı değişimlerin yaşandığı durumlarda, etkin kaynak dağılımını sağlamak ve geleneksel bütçenin eksik yönlerini gidermek üzere geliştirilmiştir (Ergun, 1987, s.159).

Sıfır tabanlı bütçelerin yararları aşağıdaki gibidir (Albayrak, 1982, ss.84-85; Bilginoğlu, 1978, s.21; Ergun, 1987, ss.170-171):

- 1.Sıfır tabanlı bütçe, uzun vadeli planlamayı özendirir.
- 2.Tüm yöneticileri faaliyetlerin amaç ve diğer bölümlerle ilişkileri konusunda bilgi edinmeyi zorlamaktadır.
- 3.Sıfır tabanlı bütçe, bütçeleme de tek düzeliği sağlamaktadır.
- 4.Planlama ve bütçeleme sürecindeki harcama gerekçesi ile kaynak dağılımı arasındaki uyumu sağlamaktadır.
- 5.İşletme çalışanlarının ve alt kademedeki yöneticilerinin bütçeleme sürecine aktif bir şekilde katılımını sağlamaktadır.
- 6.Planlama ve kontrolün etkinliğini artırmaktadır.
- 7.İşletmelerin hizmet faaliyetlerini gören bölümlerin yaptıkları işlerle ilgili olarak, yönetim katlarına açıklık getirmektedir. İşletme yönetimi bu

bölümlerin ne yaptığını, ne yapması gerektiğini ve yapılan işin ne kadara mal olacağını sürekli göz önünde bulundurabileceklerdir.

8.Üst düzey yöneticilerin, her bütçe dönemi öncesi amaç ve strateji saptanmasını zorunlu kılmaktadır.

9.Eskiden beri sürdürülen faaliyetlerin gözden geçirilip, yeni faaliyetlerle aynı düzeyde analiz edilmesini sağlamaktadır.

10.Yönetici ve yönetim performansının daha iyi biçimde değerlendirilmesine imkan vermektedir.

11.Tartışmaların uygulamadan önce yapılması, uygulamanın etkinlik ve verimliliğini arttırmaktadır.

Sıfır tabanlı bütçelerin yararlarının yanında bir takım sakıncaları da bulunmaktadır. Bunlar ise aşağıdaki gibidir (Albayrak, 1982, s.85).

1.Sıfır tabanlı bütçe, bütçe sürecinin uzamasına neden olmaktadır.

2.Personel üzerinde direnç oluşmasına neden olmaktadır.

3.Sıfır tabanlı bütçenin hazırlanması sırasında öznel yargılar oluşabilmektedir.

4.İşletme için ek bir maliyet oluşturmaktadır.

5.Sıfır tabanlı bütçeleme kırtasiyeciliğe neden olabilmektedir.

3.2.4. İşletme Bütçelerinin Ön Koşulları

Bütçelerin hazırlanmasında genel olarak aşağıdaki koşullara dikkat edilmesi gerekmektedir. Bu koşullar (Küçüksavaş, 1987, ss.10-11):

1. Bütçeler teşvik edici ve gerçekleştirilebilir olmalıdır. Bütçeler çalışanları motive etmeli ve ulaşabilir olmalıdır.

2. Her maliyet yeri veya bölüm için sadece bir bütçe hazırlamalıdır.

3. Bütçelerin hazırlanmasından önce hedefler açıkça belirtilmelidir.

4. Bütçeyi uygulayacak olan maliyet yerleri sorumluları veya bölüm yöneticileri bütçenin hazırlanmasına katılmalıdır. Aksi takdirde, bütçenin amaçlarını bilmeyecekler ve kendilerini bütçe uygulamasında sorumlu olarak görmeyeceklerdir.

5. Bütçelerin hazırlanmasında aşağıdan yukarıya yaklaşımı izlenmelidir. Böylece, alt kademede çalışanların amaçları, üst yönetimin amaçlarıyla bütünleşmiş olmaktadır.

3.2.5. İşletmelerde Bütçeleme Sürecinin Aşamaları

Bütçeleme süreci, genellikle işletmelerin büyüklüğüne bağlı olduğu için çok detaylı olabileceği gibi çok basit olabilir. Ancak, bütçeleme süreci nasıl olursa olsun, eğer bütçe herhangi bir amaca hizmet ediyorsa ve işletme içerisinde kullanılıyorsa bütçe yıl başında hazırlanıp raflara kaldırılmamalı ve yıl boyunca çalışan bir doküman olmalıdır (McCollum, 1996, s.18).

Bütçenin hazırlanma sürecinde genellikle iki yaklaşım söz konusudur (Morse, vd., 1991, ss. 227-228). Bu iki yaklaşım;

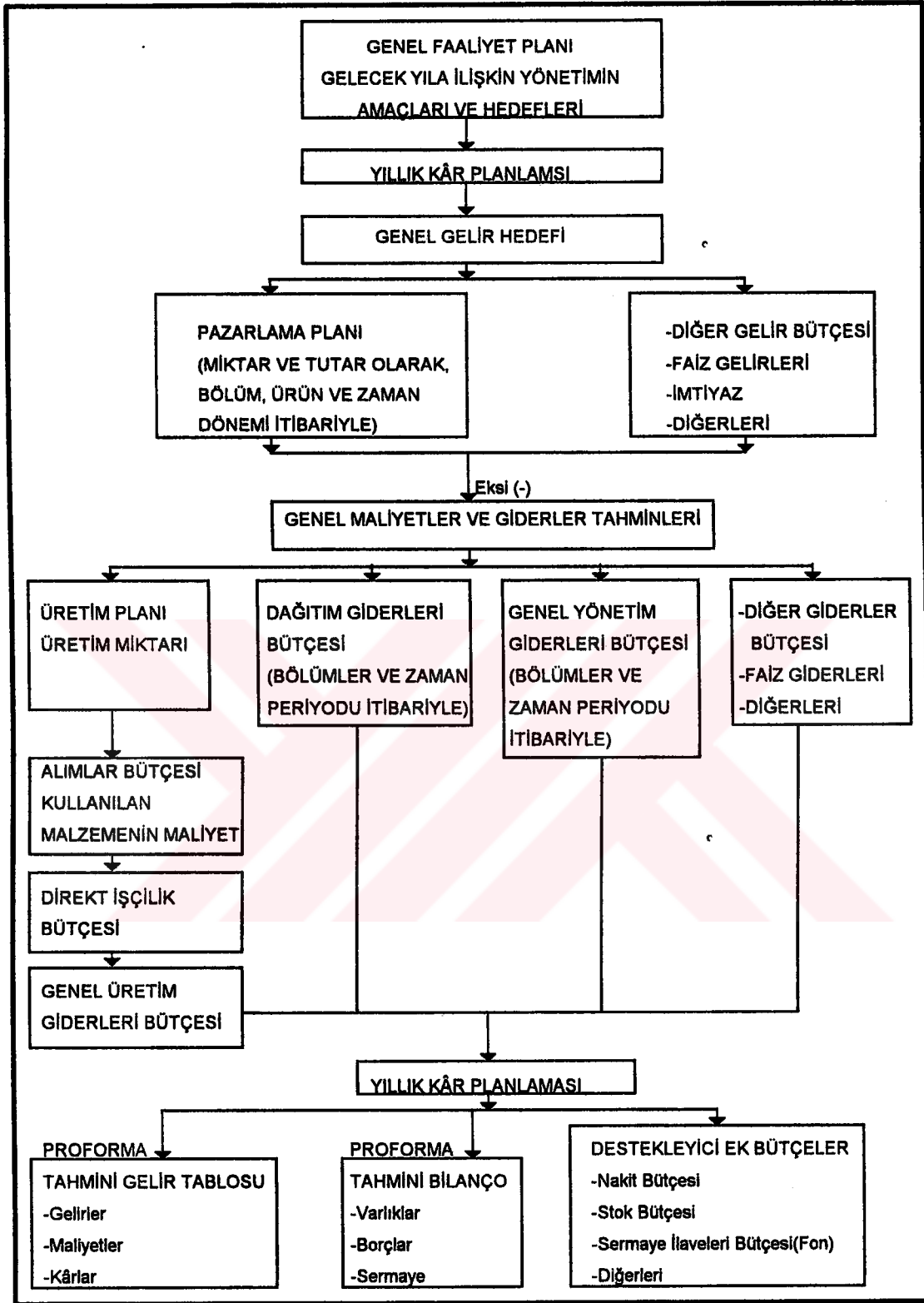
1. Yukarıdan aşağıya yaklaşımı,
2. Aşağıdan yukarıya yaklaşımı'dır.

Yukarıdan aşağıya bütçeleme yaklaşımında, yönetim tüm işletmenin genel amaçlarını ve hedeflerini kararlaştırmakta ve bunları alt yönetim kademelerine iletmektedir. Katılımcı bütçeleme yaklaşımında ise, işletmenin tüm yöneticileri ve çalışanları bütçeleme sürecine katılmaktadır. Bütçe teklifi ilk olarak alt yönetim kademesi tarafından yapılmakta ve daha sonra bir üst yönetim kademelerinin teklifleri ile birleştirilmekte ve bu işlem en üst yönetim kademesine ulaşana kadar devam etmekte ve bütçe tamamlanmaktadır. Geçmişte yukarıdan aşağıya bütçeleme yaklaşımı oldukça yaygın olarak kullanılmasına rağmen, günümüzde çoğu işletmeler bütçe hazırlıklarına katılımı arttırmaya çalışmaktadırlar (Morse vd., 1991, ss.227-228).

İşletmelerin büyüklüğüne göre, bütçenin hazırlanmasından sorumlu kişi muhasebe müdürü ya da bütçe yöneticisidir. Bütçeyi hazırlayacak kadroda yine işletmelerin büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir (Manav, 1990, s.137). Genel olarak, küçük işletmelerde muhasebe müdürü, büyük işletmelerde ise bütçe yöneticisinin sorumluluğu altında işletmenin uzun vadeli planlarına uyumlu bir biçimde ve bütçe kurulu adı verilen bir grubun yardımıyla işletme bütçeleri hazırlanmaktadır (Yüzer, 1981, s.29). Bütçelerin hazırlanmasında kullanılacak yaklaşım işletmelerin organizasyon yapısına (merkezi ya da ademi merkezi olmasına) ve üst yönetimin yönetim şekline bağlıdır (Valenta, 1982, s.16).

Bütçelerin hazırlanmasında yukarıdan aşağıya yaklaşımı kullanıldığında bütçeleme süreci, üst yönetim tarafından uzun vadeli Kâr Planlaması ve Kontrolü göz önüne alınarak düzenlenen bir bütçe yönergesi ile başlamaktadır (Yüzer, 1981, s.32). Bütçeleme ile ulaşılmak istenen amaçlar bütçe yönergesinde direktifler halinde özetlenmektedir ve işletmenin bölümlerine iletilmektedir. Bütçe yönergesinde belirlenen amaçlar doğrultusunda her bölüm kendi bölümünün bütçesini hazırlamaktadır. Bölümlerce hazırlanan bütçeler, ara kademelerde incelenip son şeklini aldıktan sonra bütçe müdürüne iletilmektedir. Bölüm bütçeleri incelendikten ve aralarında uyum sağlandıktan sonra, bütçe müdürlüğüne ana bütçe hazırlanarak üst yönetime varsa bütçe komitesine sunulmaktadır. Bütçe, genel müdür tarafından tatminkar bulunursa onaylanmakta, yürürlüğe konulmak üzere çoğaltılarak ilgililere iletilmektedir (Manav, 1990, ss.146-155).

Üretim işletmelerinde bütçeleme süreci aşağıdaki şekil 3.2'de özetlenmiştir.



Şekil 3.2: Yıllık Kâr Planlaması ve Kontrolü Doğrultusunda Bütçelerin Hazırlanması

Kaynak : LIVINGSTONE, I. Leslie, Michael F. Von BREDA (1987), Management Planning and Control, The Behavioral Foundations, Revised Edition, Kenneth R. Ferris, J. Leslie Livingstone Century, VII Publishing Co.

3.2.6. İşletme Bütçelerinin Çalışanlar Üzerindeki Etkileri

Bütçeleme sadece teknik ve mekanik bir süreç olarak düşünülmektedir. Ancak bütçe yönetimi; eğitim, akılcı yorumlama ve istek gerektirmektedir. Bütçeler teknik yönlerinin yanısıra çalışanlar üzerinde oluşturdukları olumlu ve olumsuz etkiler nedeniyle de işletme literatüründe en çok incelenen konulardan biri olmuştur.

Bütçelerin insan faktörü üzerindeki etkileri, yöneticiler tarafından gözardı edilemeyecek kadar önemlidir. Genellikle, üst yönetim ve muhasebeciler çoğunlukla bütçelerin mekanik yönüyle ilgilenmekte, bütçe sisteminin başarısının doğrudan yönetici ve çalışanların bütçeyi anlamalarına ve kabul etmelerine dayandığı gerçeğini gözardı etmektedirler (Horngern ve Sundem, 1993, s.237).

Bütçe sistemi çalışanlar üzerinde bir takım sorunlara neden olmaktadır. Bu sorunlar aşağıdaki gibidir (Bozok, 1983, s.71):

1.Zaman içerisinde bütçelerin üst yönetim tarafından çalışanlar üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılmasının yarattığı sorunlar vardır. Bu sorunlar ise; stres, huzursuzluk, gerilim, kuşku vb. gibidir.

2.Bütçelerin kişilikleri yansıtma ortamı olarak kullanılmasının yarattığı sorunlar.

3.Bütçe kontrolünün başarısının bölüm sorumlularının başarısızlığı anlamına gelmesi sorunu.

4.Bölüm sorumlularının dikkatlerinin sadece kendi bölümlerinde yoğunlaştırmalarının yarattığı sorunlar.

"Bütçelerin çalışanlar üzerinde oluşturduğu olumsuz etkilerin temel nedeni bu hedeflerin iş başarısını belirlemede bir kriter olarak kullanılmaları ve dolayısıyla ödül ve ceza sisteminin bir parçası olarak görülmeleridir" (Bozok, 1983, ss.72-73).

Bütçe, işletmede tüm çalışanları etkilemektedir. Bu çalışanlar; bütçeyi hazırlayanlar, bütçeyi kararlarında kullananlar ve bütçe uygulamasını değerlendirenlerdir. Bütçe sürecine gösterilen tepkiler bütün işletmenin başarısı üzerinde önemli etkilere sahiptir.

Bütçelerin davranışsal boyutları üzerinde bir çok çalışma yapılmıştır. Bütçelerin davranışsal boyutları 2 ana başlık halinde inceleyebiliriz. Bunlar;

1. Bütçeleme Farkı (Budgetary Slack),
2. Katılımcı Bütçeleme (Participative Budgetary).

1. Bütçeleme Farkı: Bütçe farkı ve ya bütçenin şişirilmesi, bütçede gelirlerin daha az giderlerin ise daha fazla tahmin edilmesidir (Hilton, 1997, ss.430,431). Gelir ve giderlerin gerçek tahminleriyle subjektif olarak tahmin edilen gelir ve giderler arasındaki fark bütçeleme farkı olarak adlandırılmaktadır. Örneğin; üretim bölümünün yöneticileri genel yönetim giderlerinin 200 Milyar TL olacağına inanıyor ve bütçesel tahmin olarak genel üretim giderleri 220 Milyar TL gösteriyorsa, bu yönetici bütçede 20 Milyar TL bütçeleme farkına neden olacaktır.

Bütçelerin şişirilmesinin 3 nedeni vardır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir (Hilton, 1997, ss.430-431):

1)Çalışanlar bütçe rakamlarının altında bir maliyet gerçekleştirdiklerinde veya üstünde bir gelir elde ettiklerinde bu onların performanslarının iyi olduğunun göstergesi olarak algılanmaktadır.

2)Bütçeleme farkı genellikle belirsizlikleri yok etmede kullanılmaktadır. Daha önceden belirlenemeyen olaylarla mücadele etmenin bir yolu da bütçe rakamlarının şişirilmesidir. Eğer olumsuz bir olay olursa yönetici bütçeleme farkını bu olumsuz olayın etkilerini yok etmede kullanacak ve aynı zamanda da bütçede yer alan maliyetleri gerçekleştirecektir.

3) Genellikle kaynak dağılımı sürecinde kaynaklar, bütçenin şişirilmiş olacağı düşüncesiyle bütçede yer alan maliyet tahminlerinden indirim yapılarak dağıtılmaktadır.

2. Katılımcı Bütçeleme: İşletme çalışanları, eğer bütçenin amaçlarının belirlenmesine katılmış ise, daha iyi performans gösterecek ve amaçlara ulaşmak için daha fazla çaba harcayacaktır.

Daha öncede değindiğimiz gibi işletmede çalışanların bütçeye katılımı, onların motivasyonunu arttıracak ve bütçenin neden olduğu olumsuz etkileri ortadan kaldıracaktır.

Katılımcı bütçeleme daha etkili olmasına rağmen, bazen sorunlara da neden olabilmektedir. Çok fazla görüşme ve katılım gecikmelere ve kararsızlıklara neden olabilmektedir.

3.2.7. İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyet İlişkisi

Standart maliyet, belirli koşullar altında maliyetin ne olması gerektiğini belirleyen önceden tespit edilmiş ölçülerdir. Standart maliyetler, sadece maliyetin ne olması gerektiğini tahmin etmekle kalmayıp aynı zamanda başarılması gereken hedefleri temsil etmektedirler (Hermansen vd., 1993, s.884). Standart maliyetler bir birim ürün için belirlenen bütçelerdir ve en iyi koşullarda birim ürün maliyetinin ne olması gerektiğini göstermektedir (Morse vd., 1984, s.262). Standart maliyet karşılaştırma ve kontrol için bir kriter oluşturmaktadır. Genellikle standart maliyetler, fiyat ve miktar olmak üzere iki maliyet unsuru için belirlenmektedir. Standart belirleme süreci; mühendislik tahminleri, yönetsel değerlemeleri ve muhasebecinin geçmiş maliyet davranışlarını analiz etmesini gerektirmektedir (Skousen vd., 1981, ss.665-669). Üç tip standart vardır. Bunlar; ideal, tarihi ve ulaşılabilir standartlardır. Ulaşılabilir standartlar yönetime, planlamada yardımcı olmaktadır. Çünkü, genel kabul gören anlayışa göre ulaşılabilir standartlara dayanarak hazırlanan bütçeler gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca, ulaşılabilir standartlar çalışanları en

yüksek performansı gerçekleştirme konusunda motive etmektedir (a.g.e. 667-668) .

Standart maliyetlerden bütçeleme, performans değerlendirme ve ürün maliyetinin belirlenmesinde yararlanılmaktadır (Morse vd., 1981, s.262).

Bütçe ile standart maliyetler çoğu zaman eş anlamlı olarak birbirinin yerine kullanılmaktadır. Gerçekte ise, her iki kavram farklı kullanım alanlarını temsil etmektedir. Standart maliyetlerin belirlenmesinde amaç, birim mamulün teknik koşullar içinde üretilmesi için gerekli miktar ve fiyat standartlarının olması gerekli düzeyinin belirlenmesidir. Bütçeler de ise amaç, belirlenen faaliyet düzeyinde beklenen maliyetleri yansıtmaktadır. Bütçe ve standart maliyetler birbirleri yerine ikame unsuru olmaktan öte, birbirinin tamamlayıcısıdır. Direkt madde ve direkt işçilik standartları üretim bütçelerinin başlangıç noktalarından biridir. Ayrıca esnek bütçeler, genel üretim giderleri standartlarının gerçekçi olarak belirlenmesinin önemli bir unsurudur (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998, s.177).

Hızlı değişimin yaşandığı günümüzde, standart maliyetlerin faydaları tartışılmaktadır. Kaplan ve Johnson (1987) ve Monden ve Lee (1993) gibi yazarlar standart maliyetlerin ve sapma analizlerinin maliyet kontrolü ve performans değerlemesi amacıyla günümüz üretim işletmelerinde kullanılmaması gerektiği görüşündedirler. Günümüz üretim çevresinde faaliyette bulunan işletmeler; kalitenin iyileştirilmesi, müşteri ihtiyaçlarının karşılanmasında esnekliğin artırılması, üretim ve dağıtım zamanlarının azaltılması ve birim maliyetlerle stokların düşürülmesi amacına dayalı stratejiler belirlemektedirler. Bu amaçları gerçekleştirmeye yardımcı olmak amacıyla tam zamanında üretim(JIT), ileri üretim teknolojileri(AMT) ve sürekli iyileştirme stratejileri sıkça uygulanmaktadır. Böyle bir ortamda standart maliyetleme verimsiz olmaktadır (Lucas, 1997, s.32). Standart maliyet yıllar boyunca işletmelerin üretim hedeflerini gerçekleştirmeye yardımcı olmuştur. Ancak, işletmelerin amaçları değişince standart maliyet sisteminin de ihtiyacı karşılayamaması gündeme gelmiştir (Cheatham, 1990, s.60). Böyle ortamlar için hedef ve kaizen maliyetlemenin uygulanması önerilmektedir.

3.2.8. İşletme Bütçelerinin Yararları

En önemli Kâr Planlaması ve Kontrolü aracı olan işletme bütçelerinin sağladığı çeşitli yararlar vardır. Bunlar aşağıda belirtilmiştir (Meigs ve Meigs, 1987, ss.999-1000; Heitger ve Matulich, 1982, ss.243-245; Mott, 1991, ss.91-92; Skousen vd., 1981, ss.637-638; Murphy, 1985, ss.83-84; Atkinson vd., 1995, ss.193-194; Arnold ve Turley, 1996, ss.314; Hansen ve Mowen, 1992, ss.668-669):

1. Bütçeleme, yöneticileri planlama yapmaya zorlamaktadır. Bütçenin varlığı yöneticileri işletme içerisinde kendi yerlerini ve kendilerinin işletmenin geleceğine yapacağı katkıları hakkında düşünmeye zorlamaktadır. Çünkü bütçeleme, yöneticileri kendi günlük rutin faaliyetlerinden uzaklaştırmakta ve işletmenin amaçlarıyla ve bu amaçların gerçekleştirilmesiyle ilgilenmelerini sağlamaktadır. Bütçeler; yöneticileri gelir elde etmek veya harcamaları belirlemek amacıyla geleceği planlamak, değişikliklerin farkına varmak ve gerekli düzeltmeleri yapmak zorunda bırakmaktadır.

2. Bütçe performans ölçme ve değerlendirme için bir kriter olmaktadır. Bütçeler, hedeflerin ve ölçümlerin sayısal olarak ifadesidir. Bu hedefler daha sonra işletme yöneticilerinin ve diğer çalışanların performanslarını değerlemede bir esas teşkil etmektedirler.

3. Bütçe hedeflerin ve faaliyetlerin iletişimini ve yönetilmesini sağlamaktadır. Bütçeler, işletmelerin kısa vadeli hedeflerinin farklı kademe yer alan yöneticilere ve çalışanlara iletilmesini sağlayan önemli bir araçtır. Ayrıca, bütçeler yöneticilere farklı işletme bölümlerinin faaliyetlerinin yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Her bir alt bölümün amaçlarını yönelterek ve birleştirerek amaçların iyi bir şekilde anlaşılmasına ve faaliyetlerin yönetilmesine yardımcı olmaktadır. Bütçeler aracılığıyla, yöneticiler işletme hedeflerini ve amaçlarını iletebilmekte, sorumlulukları dağıtabilmekte ve sadece planlamadan ve bütçelemeden sapmaların üzerinde yoğunlaşarak günlük rutin faaliyetlere daha az zaman ayırabilmektedirler.

4. Bütçeleme, işletmenin geleceği hakkında yeni bilgileri açığa çıkarmakta ve böylece faaliyetlerine ilişkin riskleri düşürmektedir.

5. Bütçe faaliyetler için yol gösterici bir araçtır. Bütçeleme süreci, çeşitli faaliyetlerin uygunluğu ve yeterliliği hakkında yönetime bilgiler vermekte ve hedeflerin başarılmasında kritik olan faktörleri belirlemeye yardımcı olmaktadır. Eğer faaliyetler uygun değil ve yetersiz olursa, bu düzeltme işlemleri için bir uyarı niteliğindedir.

6. Bütçeleme amaçların uygunluğunu sağlamaya yardım etmektedir. Planlama ve kontrol süreci sürekli tekrarlanan bir süreçtir. Bu ise, işletmenin genel amaçlarının kendi bölümleriyle birleştirilmesini ve işletmenin bölümleriyle işletmenin genel amaçlarının uyumlaştırılmasını sağlamaktadır.

3.2.9. İşletme Bütçelerinin Sınırları

İşletme bütçelerinin sağladığı bir çok yararlarının yanısıra, bir çok eleştirilen yönü vardır (Küçüksavaş, 1987, s.13; Murphy, 1985, s.83):

1- Bütçeler, kesin değildir ve subjektif değerler bütçede yer almaktadır. Bu nedenle, bütçe farkları önemli ölçüde ise, revizyona gidilmelidir.

2- Bütçeler, yönetimin görevlerini yapamaz ve hiçbir zaman onun yerini alamaz. Yöneticiler kendilerini, bütçe nedeniyle sınırlandırılmış olarak hissedebilirler ve çalışanlar bütçeleme sürecine katılmamışsa bütçeye karşı olumsuz tavır takınabilmektedirler.

3- Bütçelerin hazırlanması önemli ölçüde zaman gerektirmektedir. Buna rağmen, yönetim sabırsızdır. Bu nedenle, kısa sürede sonuç alınmak istendiğinden bütçeye olan ilgi azalacaktır. Bu nedenle bütçenin başarısı için çalışanların her birine ayrıntılı olarak bilgi verilmesi gerekmektedir.

4- Bütçelerin hazırlanması ve uygulanması büyük tutarlara ulaşan harcamalara neden olmaktadır. Bu ise, fayda maliyet analizi yapmayı gerektirmektedir. Bütçeden elde edilebilecek yararların sebep olacağı maliyetlerden fazla olması halinde mümkün olacaktır.

5- Bütçeleme, içerdiği belirsizlikler ve karmaşıklıklar nedeniyle de bazı işletmeler tarafından kullanılmamaktadır.

3.3. MALİYET-YÖNETİM MUHASEBESİNDEKİ GELİŞMELERİN İŞLETME BÜTÇELERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Özellikle 1980 sonrası başlayan hızlı değişim ve gelişim ortamından maliyet ve yönetim muhasebesi de etkilenmiş ve eskiyen teknik ve anlayışlar yerine yenileri kullanılmaya başlanmıştır. Bu değişimler Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini de etkilemiş ve yeni anlayışlar ve teknikler geliştirilmiştir. Çalışmanın bu başlığı altında; söz konusu gelişmeler, bu gelişmelerin bütçeler üzerindeki etkileri, geleneksel bütçelerin eksik yönleri ve modern bütçeleme yaklaşımları üzerinde durulmuştur.

3.3.1. Maliyet-Yönetim Muhasebesindeki Gelişmeler

Hızlı bir şekilde değişim gösteren otomasyon ve teknoloji işletmeleri hemen hemen her yönüyle etkisi altına almış ve geçen bir kaç 10 yıl boyunca Bilgisayar Destekli Üretim (Computer Integrated Manufacturing), Esnek Üretim Sistemleri (Flexible Manufacturing Systems), gibi İleri Üretim Teknolojilerinin (Advanced Manufacturing Technologies) ve Toplam Kalite Yönetimi (Total Quality Management), Tam Zamanında Üretim (Just in Time) ve İyileştirilmiş Üretim Teknolojisi (Optimised Production Technology) gibi yeni yönetim anlayışlarının ortaya çıkmasıyla modern üretim çevreleri önemli değişimler geçirmiştir (Bear vd., 1994, s.20).

Tüm bu değişimlerden maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi de etkilenmiş, modern üretim çevresine hizmet sunabilecek kaliteli bilgileri gereken yerde ve zamanda sağlamak amacıyla yeni sistemler ve anlayışlar geliştirilmiştir.

1980'li yılların ortalarından itibaren ortaya atılan ve 90'lı yıllarda kabul gören görüşler maliyet ve yönetim muhasebelerinin temel yaklaşımlarının

değişmesini gerektiren nedenler olmuştur. Bu görüşler ya da nedenler aşağıdaki gibidir (Şakrak, 1997, ss.23-24):

1-Yönetim muhasebesi bilgilerinin, yöneticilerin planlama ve kontrol kararları için uygun ve geçerli olmaktan uzak, çok yavaş çok genel ve çarpıtılmış olması,

2-Ekonomik çevredeki ve teknolojideki hızlı değişimlere, finansal bilgi sistemlerinin uyum sağlayamaması,

3-Üretim süreçleri ve teknolojideki gelişmelerin sürmesine engel oluşturacak şekilde, yıllarca önce geliştirilen maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol sistemlerinin kullanılması'dır.

Tüm bu nedenlerden bugünkü maliyet muhasebesi uygulamaları yüksek otomasyonlu bilgisayar destekli üretim çevresi için uygun değildir. Bu problemin çözülmesinde ilk adım değişim ihtiyacının hissedilmesidir (Brimson, 1986, s.29).

Maliyet ve yönetim muhasebesindeki değişim gereği hissedilmiş, özellikle 80'li yıllardan sonra ileri teknolojilerin kullanıldığı üretim çevrelerinde doğru, yeterli ve zamanlı bilgilerin sunulması amacıyla çeşitli teknikler ve anlayışlar geliştirilmiştir. 80'li yıllardan sonra "faaliyet esasına dayalı maliyetleme (activity based costing)" ve "süreç muhasebesi (throughput accounting)" geliştirilmiş ve uygulanmaya başlamış, 1970'li yıllarda özellikle yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan Japon firmaları tarafından "hedef maliyetleme (target costing)" ve "kaizen maliyetleme (kaizen costing)" geliştirilmiştir. Özellikle Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde büyük ölçüde yararlanılan hedef maliyetlemenin yanısıra geleneksel bütçelerin eksik yönlerini giderecek yeni yeni bütçeleme yaklaşımları ya da teknikleri geliştirilmiştir.

İşletmeler kendi rekabet avantajlarını iyileştirmek amacıyla yeni üretim teknolojilerini uygulamak zorundadır. İşletmelerin üretim teknolojileri değiştiği zaman yönetim muhasebe sistemlerinin de değişmesi gerektiği genel kabul görmüştür (Bruggement ve Slagmulder, 1995, s.241).

3.3.2. Maliyet-Yönetim Muhasebesindeki Gelişmelerin İşletme Bütçeleri Üzerindeki Etkileri

Hızlı bir değişim sürecinin yaşandığı günümüzde yüksek teknoloji ve otomasyon; işletmelerin üretim süreçlerini, tekniklerini, ürünün maliyet yapısını ve kompozisyonunu değiştirmiştir. Tüketici tercihlerinin hızla değişmesi, küresel pazarların oluşması ve rekabetin gittikçe artması işletmeleri yeni teknik ve anlayışları uygulamaya yöneltmiştir. Böyle bir ortamda işletmelerin karar verme sürecinin önemi artmış ve işletmeler en az hata ile çalışmak zorunda kalmıştır. Stratejik planlama ve kontrol günümüz işletmelerinin en temel ihtiyacı haline gelmiştir.

Bu değişim süreci içerisinde, modern yöneticileri Toplam Kalite (TOM), Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme (ABC), yeniden yapılanma (re-engineering), kıyaslama (benchmarking), hedef maliyetleme (Target Costing) ve diğer etkili teknikleri yoğun bir şekilde kullanmaktadır. Böyle bir ortamda ise geleneksel bütçeleme ihtiyaçları ciddi bir şekilde karşılayamaz hale gelmiştir (Newing, 1994a, s.1; Newing, 1994b, s.1).

Günümüzde gerek ülkelerarası, gerekse işletmelerarası rekabet ortamında dikkatler üretim faaliyetlerine çevrilmiştir. Bunun sonucu olarak yeni teknik ve yönetim anlayışları ortaya çıkmıştır. Bu teknolojilerin yanısıra sanayi işletmelerinde otomasyona gidilmesi, maliyet muhasebesi ve dolayısıyla yönetim muhasebesi sistemlerini etkilemiş ve etkilemeye devam edecektir (Karcioğlu, 1990, s.97).

İşletme çevresinde oldukça etkili ve kesin değişimin yaşandığı genel kabul görmüş bir gerçektir. Global rekabeti de içeren rekabet baskısı, teknolojinin hızlı bir şekilde ticarileşmesi ve yeni yönetim tekniklerinin kullanılması vb. ortak etkileri düşük fiyatlı daha geniş fonksiyonları olan ve müşteri ihtiyaçlarına yeni yönlerle cevap veren yeni ürün ve hizmetler için geniş bir pazar oluşturması olmuştur. Tüm bu yeni gerçekler işletmeleri, kendi organizasyon yapılarını, yeteneklerini ve faaliyetlerini değiştirmeye yöneltmektedir. İşletmelerin yeni modeli, hem yapısında hem de amaçlarında

ortaya çıkmıştır. Bugünün bakış açısından geleneksel yönetim sistemleri farklı amaçlar için geliştirilmiş durağan ve tüketiciler yerine satıcıların kral olduğu bir çevre içinde uygulanmıştır. Yeni yönetim yaklaşımları yeni pazar ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkmış ancak çeşitli seviyelerde başarılı olmuşlardır (Bunce vd., 1995, s.254). Bu dinamik ortam ve hızlı bir şekilde değişen üretim teknolojileri işletme içerisinde gereken bilgi ve kontrol sistemleri üzerinde de oldukça etkili olmuştur (Kerremans vd., 1991, s.148). Dolayısıyla geleneksel bütçeler, hızlı değişim ortamına ayak uyduramamış ve zamanla kendisinden beklenen hizmetleri yerine getiremez olmuştur.

Günümüz işletmelerinin kalite ve etkinlik arayışı, yöneticileri fonksiyonlar bazında değil de süreçler bazında düşünmeye zorlamaktadır. Modern yönetim anlayışı değerler zincirine dayanmakta ve pazar ihtiyaçlarına odaklanmaktadır (Newing, 1994a, s.1). Oysa geleneksel bütçeleme fonksiyonlarla ilgilidir ve organizasyonel hiyerarşi oluşturarak fiili harcamaları kontrol etme amacındadır (Bunce, 1995, s.255). Dolayısıyla modern yönetim anlayışları ile geleneksel bütçeleme anlayışı arasında temel bir aykırılık söz konusudur. Geleneksel formuyla bütçeleme, eski yönetim felsefesinin bir örneğidir. Değişim ortamında uyum sağlamak amacıyla bütçeleme sistemleri gözden geçirilmeli ve ihtiyaçlara cevap vermelidir.

3.3.3. Geleneksel Bütçelerin Eksik Yönleri

Azalan kârlar, artan maliyetler, fiyatların düşük tutulması için yapılan baskılarla karşı karşıya bulunan işletmelerin, sınırlı kaynakların rasyonel bir biçimde dağılımını sağlayacak etkin bir bütçeleme sürecine olan gereksinimleri giderek artmaktadır (Ergun, 1987, s.159).

Modern yönetim teknik ve anlayışlarını uygulayan işletmeler geleneksel yapısıyla bütçelerin eski yönetim anlayışının bir parçası olduğunu ve eksik yönleri bulunduğunu fark ederek, bu eksik yönleri giderecek ileri bütçeleme yaklaşımları üzerinde durmuşlardır. Modern bütçeleme çalışmaları özellikle Amerika'lı, Avusturya'lı ve Japon akademik, endüstriyel ve danışman personeli içeren (CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing International)

uluslararası ileri üretim konsorsiyumu tarafından oluşturulan bir çalışma grubu tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu grup özellikle faaliyet esasına dayalı yönetim üzerinde durarak, bu tekniği planlamayla birleştirmeye çalışmışlardır (Newing, 1994, s.49).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün önemli bir parçası olan bütçeleme işletmelerin en önemli faaliyetlerinden biridir. Herşeyden önce, bütçeleme yılın en önemli bölümünü harcamakta ve yüzlerce çalışanı ve yöneticiyi meşgul etmektedir. Ayrıca bütçeleme, stratejik karar vermeyi zayıflatmakta ve yöneticileri stratejik karar verme yerine bütçenin gerekleriyle meşgul etmektedir. Bütçenin yapısı, işletmenin örgüt yapısında ve süreçlerindeki değişiklikleri gösterememekte ve çalışanlar, başkalarının kontrolü altında olan maliyetleri bütçelemektedir. Bununla beraber, bütçeler güvenilir değildir ve oldukça önemli maliyetlere neden olmaktadır (Schmidt, 1992, s.103). Bundan dolayı bütçeler, doğru harcama tahmini yapmalı, karar verme ve kontrol için etkin destek sağlamalı ve etkili bir gelişme ve raporlama süreçleri oluşturmalıdır. Gerçekte bir çok durumda bütçeleme bunları gerçekleştirmede başarılı olamamıştır (A.g.e.).

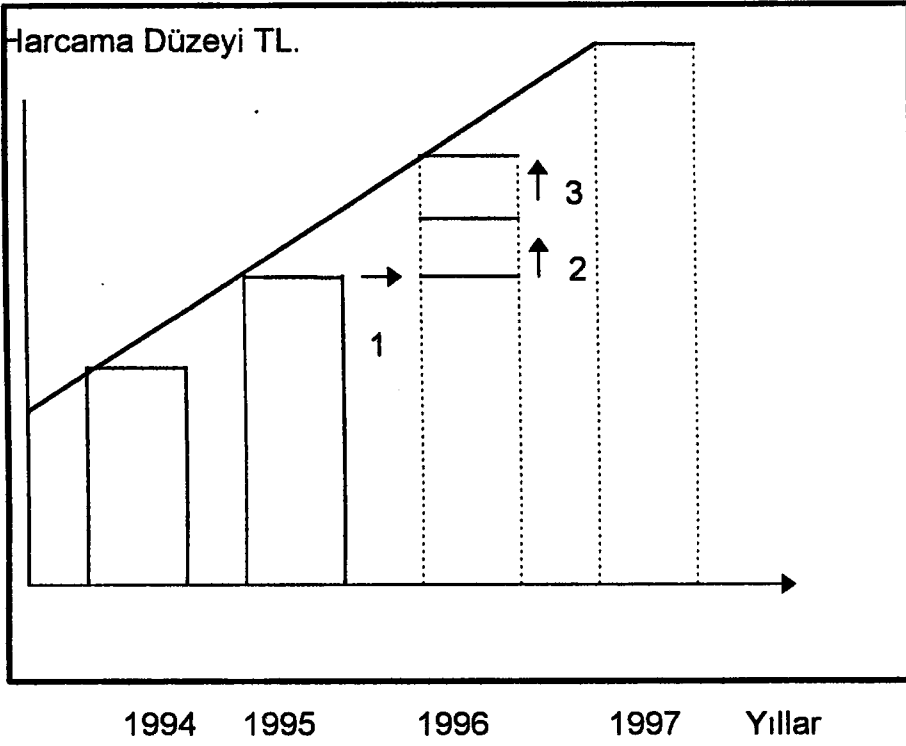
Geleneksel bütçe yönteminde, genel olarak bir önceki yılın bütçe rakamları temel olarak alınmakta ve bütçeleme işlemi, bir birini tamamlayan üç aşamada gerçekleştirilmektedir (Ergun, 1987, ss.157-158). Buna göre;

1-Geçen yılın harcama düzeyini gelecek yıl için temel almak,

2-Trend analiziyle elde edilen düzeyi, maaş ve ücretlerle, satın alınacak malzeme ve hizmet maliyetlerinde beklenen artışlar için yükseltmek,

3-Uygulamaya konacak yeni programlar için harcama düzeyini arttırmak.

Geleneksel bütçeleme yaklaşımını şekil yardımıyla daha iyi gösterebiliriz (Bknz **şekil 3.3**).



Şekil 3.3: Geleneksel Bütçeleme Yaklaşımı

Kaynak : Ergun, Ülkü (1987), "Sıfır Tabanlı Bütçelerin Planlama Ve Denetim İşlevi", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, İzmir.

Şekil 3.3'de "1", geçmiş harcama düzeyi trendlerini ; "2", enflasyon nedeni ile artışı; "3" ise, yeni programlar için artış miktarını göstermektedir.

Geleneksel bütçeleme süreci yönetimin gelir tahmini ve bütçe amaçlarını belirlemesiyle başlamaktadır. Sonra, bölüm bütçeleri geçen yılın maliyetlerine, içinde bulunulan yılın o ana kadar gerçekleşen fiili sonuçları ve artı ve eksi ilaveler temeline dayanmaktadır. Bu ise, geleneksel bütçelerin en çok eleştirilen yönünü oluşturmaktadır (Bunce vd., 1995, s.255).

Geleneksel bütçelere ilişkin sorunlar **tablo 3.1'** de verilmiştir.

Tablo 3.1: Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar

AMAÇ	UYGULAMA	SORUN
Stratejik Uyum	Geçmiş yıl uzantısı Keyfi Kesintiler	Stratejiyle ilgisiz Yanlış Hizmet Kesintileri
Kaynak Dağılımı	Fonksiyonel organizasyon	Bütçe Yapanların pazarlık yeteneklerine dayanan dağıtım
	Yıllık süreç	Uygun olmayan dönüşüm Zamanları
	Maliyet elemanı odaklı	Görünmez özellikli dolaylı çıktılar
	Gözardı edilmiş yatırım faydaları	Kaynak fazlasının tekrar dağıtılması
Sürekli İyileştirme	Artan oranlı iyileştirme	İşletme içi belirlenmiş hedefler
	Maliyetlerin sabit veya değişken olarak tanımlanması	Sabit maliyetler düşürülemiyor
Genel Amaçlar	Genellikle yukarıdan aşağıya doğru akım	Katılımın eksikliği
	Finansal ölçülerin kullanımı	İşlevsel Kararların çarpıtılması
Değer İlave Etme	Faaliyetler fiilen gerçekleştirildikten sonra raporlama	Sapmalardan kaçınılamaması
	Bürokratik	Fırsatların kaçırılması

Kaynak: Newing, Rod (1994a), "Out with The Old, In With The New",
Accountancy, Vol:14, July.

Sorunlarına ve eksik yönlerine rağmen, geleneksel bütçelemenin kullanımı neredeyse evrenseldir. Geleneksel bütçelemenin sebep olabileceği zararlar konusunda tartışılırken; bazı görüşlere göre bütçeleme, yönetim sisteminin en önemli bir parçası olarak devam etmek zorundadır. Bazı görüşlere göre ise, geleneksel bütçelemeden vazgeçilemiyorsa en azından

önemi azaltılmalıdır (Bunce vd., 1995, s.256). Geleneks el bütçelemenin ihtiyaca cevap verir hale gelmesi için iki önemli noktanın başarılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, işletmelerde bütçeleme sürecinin yeniden yapılandırılması, ikincisi ise, bütçenin nasıl kullanılacağının yeniden düşünülmesidir (Harvard Management Update, 1999, s.12).

Yukarıda belirttiğimiz geleneksel bütçelemeye ilişkin sorunlar, modern bütçeleme yaklaşımlarının oluşmasına neden olmuştur. İleri  retim ortamına uygun bütçe yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiş ve yavaş yavaş hayata geçirilmeye başlamıştır.

3.3.4.Genel Olarak Modern Bütçeleme Yöntemleri

Geleneksel bütçeye ilişkin sorunların giderilmesi, amacıyla yeni bütçeleme yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiştir. Modern bütçelemenin kavramsal yapısı, geleneksel bütçelerin yetersizlikleri gözden geçirildikten sonra, etkili bir k r planlaması ve bütçeleme sisteminin karşılamak zorunda olduğu yönetim amaçları üzerinde yoğunlaşılarak oluşturulmuştur. Söz konusu amaçlar yeni yaklaşımların geliştirilmesinde bir parametre olmuştur. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir (Bunce vd., 1995, s.257):

- 1-İşletme stratejisinden uygun bir şekilde faaliyet planlarının çekilmesi,
- 2-Süreç  ıktılarıyla kaynak tüketimleri arasında bağlantı kurmak,
- 3-Sürekli gelişimi desteklemek,
- 4-Uyumlu davranış inşa etmek ve devam ettirmek,
- 5-Planlama ve bütçeleme yoluyla gerçek değer ilave etmek.

Tüm bu amaçlar geleneksel bütçeleme tarafından gerçekleştirilememektedir.

Modern bütçelemenin yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmesi için gerekli olan mekanizmalar ve kavramlar söz konusudur. Bu gereksinimler aşağıda belirtilmiştir (Bunce vd., 1995, s.258):

- 1-Süreçler ve faaliyetler belirlenmeli ve ayrıntılarıyla planlanmalıdır.
- 2-Faaliyet analizi yapılmalı ve maliyetlenmiş faaliyet veri tabanı oluşturulmalıdır.
- 3-Faaliyet esasına dayalı maliyetleme uygulanmalıdır.
- 4-Gelişimin izlenmesini sağlayacak dışsal hedefler belirlenmelidir.
- 5-Stratejik amaçlar tamamıyla bütçelerle birleştirilmelidir.
- 6-İhtiyari hizmet seviyesi tanımlanmalı ve önemi belirtilmelidir.
- 7-Süreç tabanlı performans ölçüleri oluşturulmalıdır.
- 8-Katma değer yaratmayan faaliyetler ve kullanılmayan kapasite açığa çıkarılmalıdır.
- 9-Esnak bütçeleme süreci oluşturulmalıdır.
- 10- Faaliyet ve süreç tabanlı raporlama sistemi oluşturulmalıdır.
- 11-Performans değerlendirme sistemi bütçeyle ilişkilendirilmelidir.
- 12-Yönetici temelli bütçeleme sürecinden vazgeçilmelidir.

Tüm bu gereksinimlerin yerine getirilmesi suretiyle, modern bütçelemenin 5 temel amacı gerçekleştirilebilecektir. Ancak, modern bütçeleme tek başına sadece iyi bir bütçeleme süreci değildir. Modern bütçeleme ancak bütünleştirilmiş yönetim sürecinin bir parçası olarak çalışabilecektir. Bu yönetim süreci, kaçınılmaz olarak tüm modern yönetim tekniklerini içermektedir.

Tam anlamıyla hayata geçirilecek modern bütçelemenin yararları **tablo 3.2'**de görülmektedir (Newing, 1994a, s.49):

Tablo 3.2: Modern Bütçelemenin Etkileri Ve Yararları

Stratejik Uyum	-Modern bütçeleme, bütçeyle, misyon, vizyon ve strateji arasında bağlantı kurulmasını sağlamaktadır.
Uygun Kaynak Dağılımı	-Bölümler içerisindeki süreçlerin yönetimi farklı dönüşüm zamanlarını uyumlaştırmaktadır. -Çıktılar ve verimlilik üzerinde odaklanmaktadır. -Faydaların gerçekleştirilmesini garanti etmektedir.
Sürekli İyileştirme	-Gelişmeleri dışsal tabanda belirlenmiş hedeflerle izlemekte, israfları belirlemekte ve göstermektedir.
Genel Amaçlar Doğrultusunda Davranışları Etkilenme	-Fikir birliği oluşturmakta ve karar verimleri iyileştirmektedir. -Finansal performans ölçülerinin yanında diğer performans ölçülerini de kullanılmaktadır.
Değer İlave Etme	-Planlama, iyileştirme ve önlemler üzerinde durmaktadır. Bütçelemeyi yönetim süreciyle birleştirmektedir.

Kaynak: Newing, Rod (1994a), "Out with The Old, In, With The New", Accountancy, Vol:14, July, s.49.

Modern bütçeleme diğer yönetim süreçleriyle birleştirildiği takdirde **tablo 3.2**'de belirtilen faydaları sağlayacak ve geleneksel bütçenin yetersizliğini giderebilecektir. Böylece, işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrol'ünde yararlandıkları bütçeleme tekniği modern üretime daha uygun

hale gelecek ve yöneticilere ve işletmeye daha anlamlı bilgiler sağlayabilecektir.

3.3.4.1. Modern Bütçeleme Yöntemleri

Modern bütçeleme yaklaşımları aşağıda ayrıntıları ile incelenecektir. Bu yaklaşımlar ;

1) Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme

2) Çok Yönlü Bütçeleme

3) Kaizen Bütçeleme 'dir.

3.3.4.1.1. Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme

Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, faaliyet esasına dayalı yönetimin bir parçası ve faaliyet esasına dayalı maliyetlemenin bir uzantısıdır.

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme, temel maliyet konusu olarak faaliyetler üzerinde odaklanan bir sistemdir. Bu sistem daha sonra, faaliyetlerin maliyetini, ürün ve bölüm gibi maliyet unsurlarının maliyetlerinin hesaplanmasında temel olarak almaktadır (Horngern ve Foster, 1991, s.409,).

Faaliyet esasına dayalı planlama, mümkün olabildiğince işletmelerin günlük faaliyetleriyle ticari ve finansal sonuçlarını ilişkilendirmeye çalışan kısa vadeli bir planlama yöntemidir (Sanders, 1995, s.48). Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne üçüncü bir boyutun eklenmesiyle yani faaliyet esasına dayalı bütçelemenin kullanılmasıyla, planlama ve kontrol süreci oldukça büyük bir etkinlik kazanabilecektir.

Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, ileri üretim yöntem ve yaklaşımlarının kullanıldığı esnek işletme ortamlarında başarılı bir şekilde kullanılabilir. Faaliyet esasına dayalı bütçeleme ayrıca, aşağıda belirtilen işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağlamaktadır (Albright ve Tracy, 1996, s.51):

- 1) Üretim kapasitesi,
- 2) Fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü,
- 3) Kalite maliyetlerinin kontrolü,
- 4) Yatırım Projeleri,
- 5) Rasyonelleştirme ve iyileştirme,
- 6) Süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma.

Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, yöneticilere sözde sabit maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürmeyi ve gelecekte oluşacak stratejik maliyetler ve kârlılık hakkında düşünmeye izin vermektedir. Faaliyet esasına dayalı bütçeleme aşağıda belirtilen birbirini izleyen adımlardan oluşmaktadır (Cooper ve Kaplan, 1998, ss.77-78):

1-Bu safhada gelecek bütçeleme dönemi için üretim ve satış miktarı tahmin edilmektedir. Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, geleneksel bütçeleme süreci gibi üretim, satış miktarı, ürün ve müşteri çeşidinin tahmin edilmesiyle başlamaktadır. Bu tahminler sadece satılacak ürünleri değil bunun yanında bu ürünleri satın alacak müşterilerin tahminlerini de içermektedir. Bu bütçeleme, geleneksel bütçelemeden daha fazla detay içermektedir. Örneğin; faaliyet esasına dayalı bütçeleme, üretim ve satış miktarını gerçekleştirecek süreçler hakkında hammadde için sipariş sayısı ve yükleme yöntemi gibi bilgileri içermek zorundadır.

2-Sipariş alma-verme, hammaddenin taşınması, yeni ürünlerin geliştirilmesi gibi faaliyetler için taleplerin tahmin edilmesi bu safhada gerçekleştirilmektedir. Örneğin; birinci safhada belirlenen ürünler ve müşterilerin miktarı ve karışımı tahminlerine göre, bütçe yöneticisi gelecek dönem için alınacak sipariş sayısını 174.000 (14.500 aylık) olarak belirleyebilecektir.

3-Bu safhada hangi kaynaktan ne kadar gerekeceği tahmin edilmektedir. Bir çalışanın her bir ay için 2.000 sipariş aldığı varsayılırsa, siparişlerin alımı için 7.25 (14.500 / 2.000) çalışana ihtiyaç duyulacaktır. Buna ek olarak bir şef 10 çalışanın işlemlerini yönetebiliyorsa bu durumda 0.725 şef gerekecektir. Her bir çalışan için 250 m² alan, \$ 4.000'lık bilgisayar ve \$ 500 bilgisayar ağı, bilgisayar programı ve telekomünikasyon hizmeti gerekmektedir.

4-Fiili kaynak arzının belirlenmesi bu safhada gerçekleşmektedir. Eğer, sipariştan sorumlu personel sadece bir faaliyet gerçekleştiriyorsa, 8 sipariş elemanı ve 1 şef gerekmektedir. Bu 9 çalışan, ayrıca, çalışma alanı, bilgisayarlar ve destek hizmetlerine ihtiyaç duyacaktır (2.500 m² çalışma alanı, \$ 36.000 ve \$ 4.500'lık bilgisayar ve destek hizmeti).

5-Bu safhada faaliyet kapasitesi belirlenmektedir. Kaynak arzı belirlendiğinde, sistem geriye doğru çalışarak faaliyetin maksimum miktarını sınırlayan kaynak elemanı belirlemektedir. Bizim örneğimizde; kaynak sunum kapasitesi 16.000 sipariştir (8 çalışan X 2.000).

Buradan da anlaşılacağı üzere, faaliyet esasına dayalı bütçeleme kavram olarak oldukça basit görünmesine karşın uygulamada oldukça karmaşıktır.

Faaliyet esasına dayalı bütçeleme, ürünleri ve hizmetleri üretmek ve satma da gerekli olan faaliyetlerin maliyetleri üzerine odaklanmaktadır. Faaliyet esasına dayalı maliyetleme de olduğu gibi faaliyet esasına dayalı bütçeleme genel üretim maliyetlerini (dolaylı maliyetleri) homojen faaliyet maliyeti havuzlarına ayırmaktadır. Sonra, sebep sonuç kriterine bağlı olarak belirlenen her bir dolaylı maliyet havuzu için dağıtım anahtarı (cost drivers) belirlemektedir (Horngern vd., 1997, s.189). Horngern ve diğerleri, faaliyet esasına dayalı bütçelemeyi, Bradford Aerospace firmasının Araştırma ve Geliştirme ürün dizaynı bütçelemesi örneği üzerinde **tablo 3.3** ve **tablo 3.4**'de açıklamıştır (Horngern vd., 1997, s.190).

Tablo 3.3: Faaliyet Maliyetleri İçin Bütçe Oranları

Faaliyetler	Dağıtım Anahtarı (Cost Drivers) Bütçelenmiş Maliyet Oranı
*Bilgisayar destekli dizayn-Uçak parçalarının dizaynında bilgisayar kullanımı	-Bilgisayar destekli dizayn saati, \$ 80 Saat Başına
*Ek dizayn-Uçak parçalarının elle dizaynı	-Elle dizayn saati, \$ 50 Saat başına
*Prototip geliştirilmesi-Uçak parçalarının fiili versiyonlarının yapılması	-Prototip saati, \$ 60 Saat başına
*Test etme-Yeni uçak parçalarının farklı kullanım koşullarında nasıl çalıştığının gözlemlenmesi	-Test etme saati, \$ 40 Saat başına
*Tedarik-Teçhizat ve tamamlayıcı parçaların satın alınması	-Alım siparişleri, \$ 25 Alım siparişi başına

**Tablo 3.4: Bradford Aerospace A86 / Ürün Geliştirme Maliyetleri
Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Ocak-Aralık, 19..**

Faaliyet Alanı	Bütçelenmiş Kullanım Oranı	Bütçelenmiş Dağıtım Anahtarı	Bütçelenmiş Maliyetler
-Bilgisayar Destekli Dizayn	200 Saat	\$ 80	\$16.000
-Elle Dizayn	70 Saat	\$ 50	\$ 3.500
-Prototip Geliştirme	80 Saat	\$ 60	\$ 4.800
-Test Etme	280 Saat	\$ 40	\$11.200
-Tedarik	120 Saat	\$ 25	\$ 3.000
-Toplam Maliyet			\$38.500

Etkili Kâr Planlaması ve Kontrolü ve bütçeleme, yöneticilerin işletmenin gerçekleştirdiği faaliyetlerle kaynak tüketimi arasında açık ve sıkı bir işbirliği sağlamalarını ve sürdürmelerini gerektirmektedir.

İngiltere de yapılan bir araştırmaya göre faaliyet esasına dayalı bütçeleme aşağıdaki yararları sağlamaktadır (Horngern vd., 1997, s.190):

1-Daha gerçekçi bütçe hedeflerinin belirlenmesi,

2-Kaynak gereksinimlerinin en iyi şekilde belirtilmesi,

3-Maliyetlerin çıktılarla ilişkilendirilmesi,

4-Personelin sorumluluklarıyla maliyetler arasında daha açık bir ilişkinin kurulması,

5-Bütçe farklarının (Slack) belirlenmesi'dir

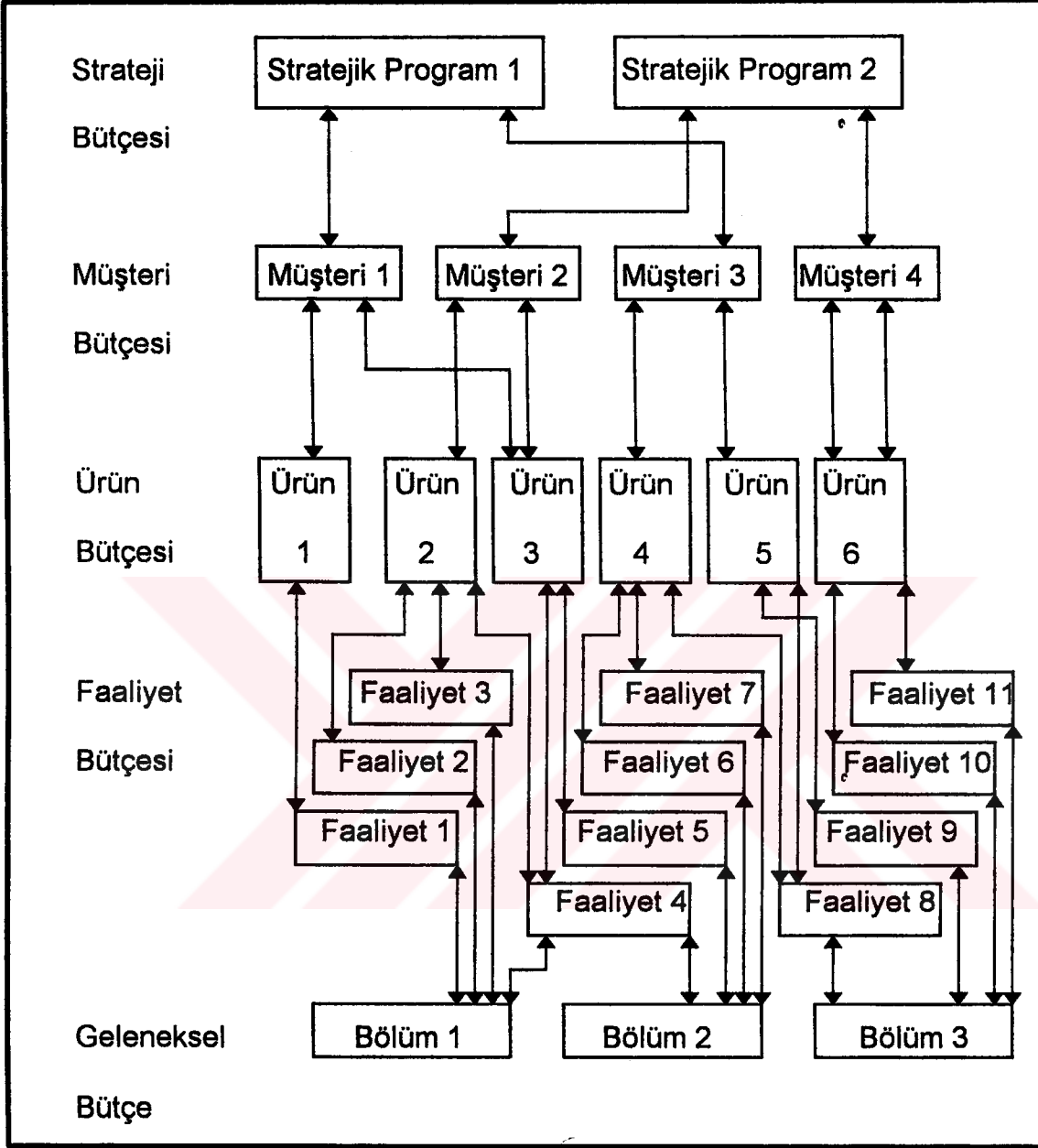
3.3.4.1.2. Çok Yönlü Bütçeleme

Günümüzün karmaşık işletme çevresinde yöneticiler karar verirken sadece finansal ölçümlerle değil aynı zamanda müşteri tatmininin yükseltilmesi, hataların en az düzeye indirilmesi gibi finansal olmayan ölçüleri de kullanmak zorundadır. Böyle bir ortamda yeterli olmak için planlama ve bütçeleme süreci çok boyutlu ve disiplinler arası olmak durumundadır. Bu ise, çok amaçlı planlama ortamını oluşturmaktadır (Godfrey vd., 1996, s.38).

Çok Yönlü Bütçeleme, geleneksel bütçeyi Kâr Planlaması ve Kontrolü açısından daha yararlı bir hale getirmektedir. Bilindiği üzere, "bütçeleme, çok boyutlu tahmin yapma oyunudur" (Finney, 1996, s.8). Buradan hareketle çok boyutlu bütçeleme anlayışı geliştirilmiştir. Bu yöntemde, bütçe verileri 4 farklı ancak bir biriyle alakalı bütçeler için yeniden biçimlendirilmektedir. Çok yönlü bütçeler, etkin kaynak kullanımına ve yönetim kararlarının kaynaklarla işletme stratejileri ve müşteri ihtiyaçlarıyla uyumlu olmasını sağlamaktadır.

Çok yönlü bütçeler, sadece bütçelenmiş fonların nasıl harcandığına değil de, harcamalar ve bu harcamaların yarattığı değerler arasındaki ilişkiler üzerinde yoğunlaşmaktadır. Çok yönlü bütçeler daha önce de belirttiğimiz gibi birbiriyle yakından ilgili 4 farklı bütçeden oluşmaktadır. Bu bütçeler; Faaliyet

Bütçesi, Ürün Bütçesi, Tüketici Bütçesi ve Stratejik Bütçedir (Schmidt, 1992, s.104). Çok yönlü bütçeleme **şekil 3.4** 'de gösterilmiştir.



Şekil 3.4: Çok yönlü Bütçeleme Süreci

Kaynak : Schmidt, Jeffrey A.(1992), "Is it Time to replace Traditional Budgeting?", Journal of Accountancy, Vol:174, October, s.106.

Şekil 3.4'den de anlaşılacağı üzere, çok yönlü bütçeleme geleneksel bütçelemeden daha ayrıntılı bilgileri içermekte ve daha çok analiz

gerektirmektedir. Aşağıda söz konusu dört bütçe ayrıntılı bir şekilde açıklanacaktır (Schmidt, 1992, ss.104-107).

1. Faaliyet Bütçesi: Faaliyet esasına dayalı yönetimin bir parçası olan faaliyet bütçeleri, daha önce anlattığımız gibi faaliyet tabanlı bütçelerdir. Bu bütçe daha önce ayrıntılarıyla belirtildiği için burada sadece özet yapılacaktır.

Ayrıntılı bir şekilde oluşturulan faaliyet bütçesi, yönetime büyük defterin daha ötesine bakmayı sağlamak ve işletme içinde gerçekleştirilen faaliyetleri araştırmaktadır. Faaliyet bütçesi, ayrıca maliyet tahminlerinin doğruluğunu arttıracak ve gelecekte oluşturulacak bütçeleri iyileştirecektir.

2. Ürün Bütçesi: Bu bütçe, her bir faaliyetin ürüne değer ilave ettiğine dayanmaktadır. Ürün bütçesi, faaliyetler ve ürünler arasındaki ilişkinin ayrıntılı bir şekilde planlanmasıyla oluşmaktadır. Ürün geliştirme, imalat ve sipariş alma gibi işletme süreçleri ürün ve müşteri hizmetlerine dolaylı ve doğrudan değer ilavesi yapmaktadır. Destekleyici işletme süreçleri(stratejik planlama gibi) ürüne değer ilave etmemekte ancak organizasyonun devamlılığını sağlamaktadır.

Ürünler ve faaliyetler arasındaki ilişkiler belirlendikçe **şekil 3.4**'de görüldüğü gibi faaliyet bütçesi ürünler boyunca sıralanmaktadır. Ürün bütçeleri aşağıdaki soruları cevaplamaya yardımcı olmaktadır:

-İşletme ve destek süreçlerine dağıtılan kaynaklar anlamlı mı?

-Bazı ürünlerin veya parçalarının ve bileşenlerinin üretimi veya birleştirilmesi işletme dışından mı sağlanmalı?

-Tüketiciler, örneklerine veya rakiplerine kıyasla maliyetleri ne kadar desteklemektedirler?

3. Tüketici Bütçesi: Ürün bütçesinde, bütçelenen ürünler veya hizmet maliyetleri kendi işletme içi ve dışı tüketicileriyle tüketici bütçesinde karşılaştırılmaktadır. Tüketici bütçesi, her bir müşteri veya müşteri grubu için yapılacak toplam harcamayı göstermektedir. İşletmede yapılan çeşitli pazarlama ve reklam harcamaları bu bütçede yer alacaktır. Tüketici bütçesi,

kaynakların tüketicilerin önceliklerine uygun olarak dağıtıldığı konusunda yönetime garanti sağlamaktadır.

4. Strateji Bütçesi: Bu bütçe, tüm bütçe bilgilerini büyük bir stratejiyle birleştirmektedir. Bu birleşim, pazar bölümüyle bağlantılı olarak stratejilerin tanımlanmasını ve sonra stratejilerle asıl müşteri veya müşteri gruplarını karşılaştırmak yoluyla yapılmaktadır. Strateji bütçesi, bütçede belirlenen harcamaları işletme stratejilerine uygun olarak tahsis edilip edilmediğini belirlemeye bir temel sağlamaktadır. Stratejik önceliklere uygun olmayan bütçe kalemleri böylece düzeltilebilecektir. Strateji bütçesinde yapılan her bir düzeltme, önceki bütçeler boyunca aşağıya kadar düzeltilmek zorundadır. **Şekil 3.4'**de iki uçlu oklar aşağıdan yukarıya bütçenin geliştirilmesini gösterirken, yukarıdan aşağıya değerlendirme sürecini göstermektedir.

Çok yönlü bütçeler, bilgisayar ortamında oluşturulmuş uzman bilgi sistemlerinin doğal bir tamamlayıcısıdır. Bir defa kurulduktan sonra, çok yönlü bütçeler geleneksel bütçeden daha fazla zaman ve normal muhasebe ve kontrol işlemlerinde büyük değişiklik gerektirmeyecektir. Çok yönlü bütçelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kullanılması aşağıdaki yararları sağlayacaktır (Schmidt, 1992, s.107).

-Çok yönlü bütçeler, bütçeler ve işletme stratejileri arasında açık ve kesin bir ilişki kurmaktadır.

-Çok yönlü bütçeler, organizasyon boyunca ayrıntılı harcama bilgilerinin kıyaslanmalarına izin vermektedir.

-Çok yönlü bütçeler, içsel ve dışsal olarak tüketici değerini ölçmek için güçlü bir çatı sağlamaktadır.

-Çok yönlü bütçeler işletmenin, faaliyet maliyetlerini anlamalarına yardım etmektedir.

-Çok yönlü bütçeler, yöneticilere kıyaslamalı anâlize uygun ve doğrudan yönetim kararlarının mantığıyla ilgili ayrıntılı bilgileri sunmak suretiyle, cari performansta iyileştirmelere gidilmesini sağlamaktadır.

-Çok yönlü bütçeler, organizasyonun stratejilerinde ve yapısında meydana gelen değişimleri yansıtmak üzere gözden geçirilip düzeltilebilecektir.

3.3.4.1.3. Kaizen Bütçeleme

Toplam Kalite ve Tam Zamanında Üretim gibi anlayışların işletmeler tarafından uygulanması sonucunda geleneksel bütçe böyle bir ortama uyum sağlayamamış ve kaizen bütçeleme anlayışı özellikle Toyota gibi japon firmaları tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Japon firmaları tarafından "Kaizen" kelimesi "sürekli iyileştirme" anlamında kullanılmaktadır (Horngern vd., 1997, s.189). Kaizen bütçeleme, kaizen faaliyetlerine dayalı yönetim sisteminin bir alanı ve Toplam Kalite Kontrolü'nün de bir parçasıdır. Bu sistem, direkt maliyetleri temel alan bir tür katkı payı analizine benzemektedir. Bu sistemde, dolaylı maliyetler dağıtımı söz konusu değildir (Tanaka, 1994, s.56). Kaizen bütçeleme, bütçelenen rakamlarda bütçe dönemi boyunca sürekli iyileştirme temeline dayanan bir bütçeleme yaklaşımıdır (Horngern vd., 1997, s.189).

Toyota firmasında bütçeler, kaizen olarak belirlenen kâr hedeflerine ulaşmak amacıyla düzenlenmektedir. Kısa vadeli kâr hedefi uzun vadeli satış kâr oranı, pazar payı hedeflerinden yararlanmak suretiyle belirlenmektedir. Toyota firmasının bütçe uygulaması modeller yardımıyla açıklanacaktır (Tanaka, 1994, ss.59,62):

Model 1:

Hedef Kâr: $P = S \times P'$	$S = \text{Hedef Satışlar}$
	$P' = \text{Satış/ Kâr Oranı}$

Model 2:

Satış Tahmini: $S = \sum_{i=1} u_i \times Q_i$	$u_i = \text{Birim Fiyat}$
	$Q_i = \text{Tahmini Satış Miktarı}$

Model 1'deki satışlar bu formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

Kaizen bütçeleme de, sabit ve değişken maliyetler ayrı ayrı bütçelenmektedir. Kaizen bütçeleme diğer bütçelerden farklı olarak, değişken maliyetler bütçesinde sadece kaizen değerleri göstermektedir. Kaizen değeri maliyetten indirimlerdir. Kaizen değerlerin belirlenmesinde başlangıç noktası, gelecek yılın değişken maliyetlerinin cari bilgiler ve gerçekleşmesi ihtimal maliyet değişimlerine dayanarak tahmin edilmesidir.

Model 3:

Hammadde Maliyeti: $y_i = e_i \times r_i \times q_i$	$e_i = \text{Birim Tüketim}$
	$r_i = \text{Birim Fiyat}$
	$q_i = \text{Üretim Miktarı}$

Birim maliyeti ise hammadde maliyetlerinin toplamından oluşacaktır.

Model 4:

$$W = \sum_{k=1} A_k$$

A_k = k parçasını oluşturan farklı materyal sayısı

Diğer değişken maliyetler(enerji, bakım onarım) ise bu şekilde hesaplanacaklardır.

Değişken maliyet ve sabit maliyet bütçeleri belirlendiği zaman kâr (P) aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

Model 5:

$$P = S - (F + B + V)$$

S= Hedef Satış

F= Sabit Maliyetler

B= Parça Maliyeti

V= Değişken Maliyetler

Burada tahmin edilen kâr, hedeflenen kârdan daha azdır. Bu ikisi arasındaki fark "kaizen değerini" vermektedir.

Model 6:

$$K = P_h - P_t$$

$$P_h > P_t$$

P_h = Hedeflenen Kâr

P_t = Tahmin Edilen Kâr

Hedeflenen kâra ulaşmak için tahmin edilen kâr "kaizen Miktarı" kadar arttırılmalıdır. Bu durumda;

Model 7:

$$P_h = P_t + K$$

Bunu model 5'deki formülde yerine yazarsak;

Model 8:

$$P_t + K = S - (F + B + V) + K$$

Toyota firması "Kaizen miktarını" yarısını maliyetleri düşürmek suretiyle, diğer yarısını da satışları arttırmak suretiyle başarmaktadır.

Model 9:

$$P + K = (S + K / 2) - [(F + B + V) - K / 2]$$

Toyota'da bütçeler 6 aylık dönemi kapsamaktadır. Hem üretim faaliyetleri hem de satışlar için kaizen hedefleri belirlemektedir. Bu hedefler hammadde maliyetlerinin azaltılması ve işletme süreçlerinin iyileştirilmesi yoluyla başarılmaktadır (Tanaka, 1994, s.64). Bu indirimler genellikle işçilik ve makine saatinde yapılmaktadır. Halifax Mühendislik'de yapılan Kaizen bütçeleme de işçilik saatinde sürekli iyileştirme hedefleri belirlenmiştir (Horngern, 1997, s.189).

Bütçelenmiş İşçilik Saati

		Uçak Parçası X		Uçak Parçası Y	
Ocak-Mart	199.	4.00		6.00	
Nisan-Haziran	199.	3.90		5.85	
Temmuz-Eylül	199.	3.80		5.70	
Ekim-Aralık	199.	3.70		5.55	

Halifax firması, sürekli iyileştirme hedeflerini başaramazsa “aleyhte sapmalar” rapor edilmektedir.

Örnekte görüldüğü gibi, Kaizen Bütçeleme sürekli iyileşme sağlamaktadır. Geleneksel bütçeler yerine modern bütçeleme yaklaşımlarının kullanılması Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısını daha da arttıracaktır. Çalışmanın bu bölümünde, bütçeler ayrıntıları incelenmiştir. Dördüncü bölümde ise, Kâr Planlaması ve Kontrolü bütün aşamalarıyla ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.



DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETMELERDE KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ SÜRECİ

Çalışmanın bu bölümünde; Kâr Planlaması ve Kontrolü aşama aşama ele alınacak ve ayrıntıları ile açıklanacaktır. Bu bölümde; satışların planlanması ve kontrolü'nden başlanarak; Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan üretim planlaması ve kontrolü, ilk madde ve malzeme kullanım ve satın almalarının planlanması ve kontrolü, direkt işçilik maliyetlerinin planlanması ve kontrolü, giderlerin planlanması ve kontrolü, sermaye harcamalarının planlaması ve kontrolü nakit akımlarının planlanması ve kontrolü incelenecek, Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin tamamlanması, bütçe uygulamalarının kontrolü ve bütçe sapmaları ve analizi ele alınarak bu bölüm tamamlanacaktır.

4.1. SATIŞLARIN PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Satışların planlanması, Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin başlangıç noktasıdır. Bu nedenle, satış planlarının doğruluğu ve geçerliliği Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer basamaklarını etkileyecektir. Satış planının gerçekleri yansıtmaması, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yanlış temeller üzerinde oluşturulmasına neden olacaktır. Çalışmamızın bu bölümünde; satışların planlanması kavramı, planlama süreci, satış tahmin yöntemleri ve satışların kontrolü ayrıntıları ile incelenecektir.

4.1.1. Satışların Planlanması Kavramı

Modern satış yönetiminin en etkin araçlarından biri olan satış planlaması, en yalın şekliyle işletmenin satışlarındaki net karın hesaplanmasıdır. Buna göre, satış planları değer ve miktar olarak satışların ve satış giderlerinin tahmin edilmesini gerektirmektedir (Kardeş, 1990, s.282).

Satış planlarının yararları aşağıdaki gibidir (Welsch vd., 1988, s. 172):

1-Satış planı, gelecekte elde edilecek gelirlerle ilgili belirsizlikleri azaltmaktadır,

2-Satış planı, pazarlama planları aracılığıyla yönetim değerlerini ve kararlarını Kâr Planlaması ve Kontrolü süreciyle birleştirmektedir,

3-Satış planı, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer elemanlarının geliştirilmesi için gerekli bilgileri sağlamaktadır,

4-Satış planı, satış faaliyetlerinin yönetim tarafından kontrol edilmesini sağlamaktadır.

Satış planları genellikle uzun ve kısa vadeli satış planlarından oluşmaktadır (Welsch vd., 1988, s.172; Koç-Yalkın, 1989, s. 87). Uzun vadeli satış planı bir yıldan daha uzun dönemler için ve uzun dönemli işletme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak hazırlanmaktadır. Kısa vadeli satış planında ise, bir yıl ve daha kısa süreler hedef alınmaktadır. Satış planı; satışların mamül türüne, satış bölgelerine ve çeşitli zaman dönemlerine göre satış tahminlerini içeren ve kısa dönemde ulaşılmaya çalışılan amaçları ortaya koyan bir plandır (Kardeş, 1990, s.283).

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında yapılması gereken çeşitli tahminlerin en zor olanı satış tahminleridir (Doğan ve İlkay, 1989, s.158). Satışların planlanması için üst yönetim; yeni mamuller, mevcut mamuller, fiyat saptanması, pazar payı, satış personelinin durumu, dağıtım giderleri, reklam ve diğer teşvik politikaları hakkında kararlar vermelidir. Bu kararların verilmesi ise; piyasa analizi, mamül analizi ve fiyat analizi gibi bir takım analizlerin yapılmasını gerektirmektedir (Koç-Yalkın, 1989, ss. 89-91). Bir sonraki başlık adı altında satışların planlanmasına ilişkin süreç incelenecektir.

4.1.2. Satışların Planlanmasına İlişkin Süreç

Satışların planlanması süreci aşağıda belirtilen dört aşamadan oluşmaktadır (Welsch, 1988, ss. 176-179):

1-Satış planı sürecini ve sorumluluğunu içeren özel bir satış planlaması yönetim klavuzunun oluşturulması,

2-Satış tahminlerinin hazırlanması,

3-Satış planıyla ilgili diğer verilerin bir araya getirilmesi,

4-Yukarıdaki üç aşamaya dayanan yönetim değerlendirmeleri ve yargılarının satış planlarına uygulanması.

Satışların planlanmasına ilişkin süreç, işletmenin içinde faaliyette bulunduğu çevrenin ve işletmenin yapısına göre farklılık göstermektedir. Bu nedenle, standart bir satış planlama süreci yoktur.

4.1.3. Satış Tahmin Yöntemleri

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün mekanik yönü satış planlarından yola çıkarak satış bütçelerinin hazırlanmasıyla başlamaktadır. Satış bütçesi, gelecek dönem için beklenen satışları gösteren ayrıntılı bir programdır (Garrison ve Noreen, 1997, s.367). Satış bütçesi; gelecek dönemin TL değeri ve miktar olarak satış tahminlerini ve satış giderlerinin tahminini içermektedir. Diğer bir ifade ile satış bütçesi; satış miktarı, satış giderleri ve net kârın tahminini içeren bir programdır (Still vd., 1993, s.525). Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, satış bütçeleri satış tahminlerine dayanarak hazırlanmaktadır. Satış tahmini işletmenin miktar ve değer olarak satışlarının gelecekteki belirli bir zaman dilimi için tahmin edilmesidir. Satış tahminleri genellikle son yıllardaki satış trendleri ve ulusal, bölgesel ve endüstriyel ekonomik gelişmelerin tahminlerinin toplamından oluşmaktadır (Weston ve Brigham, 1993, s.290).

Satışların tahmininde bir çok yöntem kullanılmaktadır. Ancak bu yöntemler iki ana yaklaşım adı altında toplanmaktadır. Bu yaklaşımlar (McCarthy ve Perreault, 1990, s.517);

1) Geçmiş dönem satış trendlerinin günümüze uyarlanması,

2) Gelecek herhangi bir zaman dilimi için satışların tahmin edilmesidir.

Bu yaklaşımlar içerisinde yer alan yöntemler basit kişisel araştırmalar, görüşmeler ve çeşitli tahminlerden başlayıp daha karmaşık matematiksel ve istatistiksel tekniklere kadar gidebilmektedir (Knigh ve Weinwurm, 1964, s.64). Teoride ve uygulamada en çok kabul gören yöntemler aşağıdaki gibidir (Koç-Yalkın, 1989, ss. 93-94)):

- 1- Yargısal yöntemler,
- 2- İstatistiksel yöntemler,
- 3- Özel amaçlı yöntemler,
- 4- Birleşik yöntemler.

Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanacaktır.

1- Yargısal Yöntemler: Bu yöntem esas itibarı ile düşünce ve sezgi gücüne dayanmaktadır. Diğer bir adı "Görüş Toplama" olan bu yöntemde satış elemanları ve yöneticilerin görüşleri ağırlık taşımaktadır. Bu yöntemde, istatistiksel veriler gerçek tahmin sürecine ek tavsiye niteliği taşımakta ve ikinci derecede rol oynamaktadır (Manav, 1990, ss. 284-285). Bu yöntemin çeşitli şekilleri vardır. Bunlar ise;

- a) Satış gücünün yargılarına dayanan yöntem,
- b) Satış bölümü yöneticilerinin yargılarına dayanan yöntem,
- c) Üst yönetimin kararlarına dayanan yöntem'dir (Welcsh vd., 1988, s.179). Bu yöntemler aşağıda kısaca incelenecektir.

a) Satış Personelinin Yargılarına Dayanan Yöntem: Bu yöntemde satış personelinin en alt kademeden en üst kademeye kadar bütün elemanlarının satış tahminlerinin yapılmasına katılmaları sağlanmaktadır. Bu yöntem kısa vadeli satış tahminleri için geçerlidir (Koç-Yalkın, 1989, s.94).

Söz konusu yöntem küçük miktarlarda üretim yapan küçük işletmelerde geniş ölçüde kullanılmaktadır. Bu yöntemin; satış tahminlerinin müşteriye en

yakın personel tarafından yapılması, satış tahmininin satış hedeflerini başarmaktan sorumlu kişiler tarafından onaylanması gibi bir takım yararları vardır (Welsch vd., 1988, s.180).

b) Satış Bölümü Yöneticilerinin Yargılarına Dayanan Yöntem: Bu yöntem de, kısa vadeli satış planlamasında oldukça yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bu yöntem, satış bölgesi yada bölümü yöneticilerinin yargılarına dayanmaktadır. Bu yöntemde müşterilerle temas halinde olan satış personelinin raporları alınmakta ve bu raporlara dayanarak her coğrafi bölge yada ürün için tahminler geliştirilmektedir (Manav,1990, s.289). Yöntemin yararları çabuk uygulanabilmesi ve satış hacimlerinin belirlenmesinde çeşitli yöneticilerin görüşlerine yer verilmesidir (Koç-Yalkın, 1989, s.97).

c) Üst Yönetimin Yargılarına Dayanan Yöntem: Bu yöntem en basit şekliyle işletme içerisindeki üst kademe yöneticilerinin birleştirilmiş yargılarına ve düşüncelerine dayanmaktadır. Yöntem oldukça sık kullanılmaktadır çünkü; söz konusu yöntem; basit, doğrudan ve ekonomiktir (Welsch vd., 1988, s.181).

2- İstatistiksel Yöntemler: Belirli büyüklükteki işletmeler geleceğe ilişkin satış tahminlerini geçmişteki verilerin istatistiksel veya matematiksel teknikler temeline dayandırmaktadır.

Bu yöntemler, yargısal yöntemlere oranla daha karmaşık ve daha zordur. İşletmelerin büyüklüğüne paralel olarak satış tahminlerinde en basit olandan en karmaşık olana kadar bir çok istatistiksel yöntem kullanılmaktadır. Bunlardan en çok kullanılan aşağıdaki dört yöntemdir (Koç-Yalkın, 1989, s.98):

- a) Trend Yöntemi,
- b) Korrelasyon Yöntemi,
- c) Tarihsel Benzetim Yöntemi,
- d) Dışsal Trendlere Bağlantı Yöntemi.

a) Trend Yöntemi: Bu yöntemde; geçmiş satış verileri incelenmekte, bu verilerin seyri tayin edilmekte ve seyre uygun doğrunun denklemi ile geçmiş verilerin gelecekte alacağı değerler hesaplanmaktadır (Manav, 1990, s.297).

b) Korrelasyon yöntemi: Bu yöntem; işletme mamul satışları ile ilgili genel ekonomi ve sanayiye ilişkin temel seriler ile işletme satışları arasındaki korrelasyonun ölçülmesi ile bu ilişkiye dayanarak işletme satış potansiyelinin tahminini içermektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.99).

c) Tarihsel Benzetim Yöntemi: Bu yöntem geçmişteki bir durumun bugünde devam ettiği varsayımına dayanarak, bugünkü duruma en çok benzeyen bir dönemi temel olarak almaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.99).

d) Dışsal Trendlere Bağlantı Yöntemi: Bu yöntem ekonomik faaliyetlerin yönünü belirlemekte ve işletme satışlarının aynı yönde ve aynı oranda değişeceği temeline dayanmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.100).

3- Özel Amaçlı Yöntemler: Özel amaçlı yöntemlerden en çok kullanılanları;

a) Endüstri Analizi,

b) Mamul Analizi,

c) En Son Kullanım Yöntemi,

d) Tüketici Düşüncelerini Araştırma Yöntemi'dir (Manav, 1990, s.303).

a) Endüstri Analizi: Bu yöntemde endüstrinin toplam iş hacmi ile işletmelerin satışları arasında belirli ilişkiler kurularak, işletme satışlarına ilişkin tahminler yapılmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.100; Welsch, 1976,s.162).

b) Mamul Analizi: Bu yöntemde her bir ürünün ayrı ayrı analizi yapılarak satış tahminleri geliştirilmektedir. Daha sonra ürünlere ilişkin satış planları geliştirilerek satış bütçeleri hazırlanmaktadır. Bu yöntem, az çeşit mal üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır (Manav, 1990, s.304).

c) En Son Kullanım Yöntemi: Bu yöntem, ara malları üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Söz konusu işletmeler ürettikleri ara malları sattıkları işletmelerden elde ettikleri bilgilere dayanarak satış tahminleri yapmaktadır (Welsch, 1976, s.163).

d) Tüketici Düşüncelerini Araştırma Yöntemi: Bu yöntem dayanıklı tüketim ürünlerini üreten işletmeler tarafından kullanılmaktadır. Bu yöntemde; örnekleme yoluyla seçilen tüketicilerin düşüncelerine dayanarak ortalama alım oranı, tahmini gelir endeksleri ile satış tahminleri geliştirilmektedir (Manav, 1990, s.304).

4. Birleşik Yöntemler: Daha önce anlattığımız üç farklı yöntem; bir takım yararlarına rağmen bazı sakıncalar içermektedir. Bu nedenle uygulamada bu yöntemlerin bir kaçından aynı anda yararlanılmaktadır. Bu yolla en iyi satış tahmini yapılması söz konusudur (Koç-Yalkın, 1989, s.101).

4.1.4. Satış Bütçelerinin Oluşturulması

Satış tahminlerinden satış bütçelerinin oluşturulması, tüm satış planlarının hazırlanmasını ve bu planların diğer tüm faaliyet planları ve bütçelerine uygunluğunun kontrol edilmesini gerektirmektedir. Ayrıca, hem üretim ve finansman kısıtlarının hem de yönetim politikalarının satış üzerindeki etkileri satış tahminlerinde bazı düzeltmelerin yapılmasını gerektirmektedir.

Satış bütçelerinin düzenlenmesinden pazarlama ya da satış yöneticileri birinci derecede sorumludur. Satış bütçeleri düzenlenmeden önce üst yönetim tarafından amaçların ve planların açık bir şekilde belirlenmesi gerekmektedir.

Satış planı; satış analizleri ve satış tahminlerine, işletme politikalarına ve diğer bölümlerin kaynakları ve kısıtlarına dayanarak hazırlanmalıdır. Daha sonra planlanan satış rakamlarından satış indirimleri ve iadeler gibi nedenlerle satışlardan indirimler yapılmalıdır. Bu plana dayanarak, zaman aralığı bölümler ve ürünler itibarı ile satış bütçesi geliştirilmelidir. Satış bütçesi oluşturulduktan sonra yönetim tarafından beklenen kâr hedefleriyle karşılaştırılmalıdır. İstenen kâr hedeflerinin başarılması için satış ya da pazarlama yöneticisi fiyat veya

ürün karması politikaları hakkında gerekli olan kararları almalıdır. Pazarlama yöneticisi ayrıca, üretim ve mühendislik yöneticilerine, maliyeti düşürecek ve satışları arttıracak ürün dizaynı ve üretim yöntemleri hakkında danışmanlık yapmalıdır (Knight ve Weinwurm, 1964, ss.87-88).

4.1.5. Satış Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Satış bütçesi, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başlama noktası ve yönetimin önemli bir karar aracıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü, satış planı ve bütçesiyle başlamakta ve satış planına dayanarak diğer faaliyet planlarının hazırlanması ile devam etmektedir. Bu nedenle satış bütçesinde yapılacak herhangi bir hata diğer planları artarak etkileyecek ve satış bütçesi Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olmasında önemli bir rol oynayacaktır.

Satış bütçesi, satış tahminleri yapıldıktan sonra hazırlanmaktadır. Satış tahminleri, satış yöneticisine gelecek dönem için beklenen satış düzeyini vermektedir. Bu tahminler daha sonra satış kotalarına dönüştürülmektedir. Satış bütçeleri gelecek dönem için yapılacak satış harcamalarının belirlenmesini de içermektedir. Dolayısıyla, satış kotaları ve harcamalarının bir araya getirilmesi ile Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci başlamaktadır (Taşkın, 1998, s.27).

Satış bütçesi; yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktadır. Satış bütçesi; gelecek döneme ilişkin satılması beklenen ürünlere ilişkin miktarların, fiyatların ve tutarların sorumluluk merkezleri itibarı ile planlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle de önemli bir planlama aracıdır. Ayrıca satış planlarının hazırlanması; üretim, kapasite, finansman ve personel tedarikinin planlanmasını gerektirmekte ve yönetimi planlama yapmaya zorlamaktadır. Satış bütçesi bir koordinasyon aracıdır çünkü, işletme amaçlarının iyi bir şekilde anlaşılmasını sağlayarak diğer bütçelerin hazırlanmasında bir temel oluşturmaktadır. Satış bütçeleri, gerçekleşen satış performansı ve planlanan arasındaki farkların belirlenmesini sağlayarak önemli bir kontrol fonksiyonunu da gerçekleştirmektedir. Buradan da anlaşılacağı gibi, satış bütçesi önemli bir

yönetim faaliyetidir. Yönetimin temel işlevleri olan planlama, koordinasyon ve kontrol etkisi, işletme içerisinde iyi bir bütçeleme sistemi kurulursa daha fazla artacaktır (Taşkın, 1998, s.27).

4.1.6. Satışların Kontrolü

Gerçekçi bir şekilde hazırlanmış bir satış planı, aynı zamanda etkili bir kontrolün başlangıç noktasıdır. Satış faaliyetlerinin kontrolü; satış miktarı, satış gelirleri, reklam giderleri ve dağıtım giderlerini içeren geniş bir faaliyetler bütünüdür (Welsch, 1976, s.167). Uygun bir şekilde hazırlanmış satış planı hangi ürünlerin nerede ve nasıl satılacağını belirlemek ve satış hedeflerini içermek zorundadır. Buna göre, hem ürünler ve bölgeler hem de satış elemanları için satış kotalarının belirlenmesi gerekmektedir.

Her bir elemanın satış performansı doğrudan kârı etkilediği için oldukça önemlidir. Bu nedenle satış planlarının ne kadarının gerçekleştiği konusunda yöneticiler bilgilendirilmelidir. Bir çok işletme haftalık, hatta günlük raporlarla satışlardaki günlük ilerlemeyi takip etmektedir (Knigth ve Weinwurm, 1964, s.91). Satışların kontrolü için periyodik performans raporlarının oluşturulması gerekmektedir. Bu raporlar gerçekleşenle planlanan performansın karşılaştırılmasını sağlamaktadır. Böylece, işletmeler hem planlarında hem de hedeflerinde düzeltme işlemleri yapabilmektedir. Performans raporları çalışmanın daha sonraki bölümünde inceleneceği için burada kısaca anlatılmıştır.

4.2. ÜRETİMİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Satışların planlanmasından sonraki Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer bir aşaması üretimin planlanmasıdır. Aşağıda üretim planlanması kavramı, üretim bütçelerinin oluşturulması ve bu bütçenin yönetim aracı olarak kullanılması ayrıntıları ile incelenecektir.

4.2.1. Üretim Planlanması Kavramı

İşletmeler satış planlarıyla üretim planları arasında bir uyum sağlamak zorundadır. Çünkü, satışların karşılanamaması elde edilebilecek kârın kaybı olduğu gibi, üretimin satışlardan fazla olması işletmenin stoklarının artmasına ve buna bağlı olarak bir çok olumsuzluklara sebep olabilecektir (Manav, 1990, s.320). Üretim planlanması büyük ölçüde satış planlarına dayanmaktadır. Üretim planlarının hazırlanmasında satış planı ve bütçesi ve yönetimce kararlaştırılan dönem sonu ve dönem başı stokları gözönünde bulundurulmalıdır (Üstün, 1988, s.50). Üretim planları, yönetimin üretim miktarı hakkındaki planlarını içermektedir. Ayrıca, değişken ve sabit üretim giderlerinin seviyesinin planlanması için bir temel sağlamaktadır (Decoster vd., 1988, s.506).

Üretim planı satış bütçesinin gereksinimlerini karşılamak amacıyla geliştirilmektedir. *"Üretim planı, gelecek faaliyet döneminde üretilecek mamul miktarını, satış bütçelerinin istemlerine ve dengeli stok politikasının gereklerine uygun olarak ara dönemlere göre ayrıntılarıyla gösteren ve yetkili organlar tarafından onaylanan plandır"* (Koç-Yalkın, 1989, s.105). Üretim planlaması işletmede her mamul birimi için, satışlar, stok miktarı ve üretim arasında optimum bir dengenin oluşturulmasını sağlamaktadır. Bu nedenle; satış planlaması, üretim planlaması ve stok politikası arasında bir koordinasyonun sağlanması üretim planlamasının en önemli görevidir (Pekiner, 1988, s. 353). Buradan da anlaşılacağı üzere, başarılı bir üretim planının hazırlanabilmesi için satış planlarının ve stok politikalarının üst yönetimce belirlenmiş olması gerekmektedir.

Üretim planlarının hazırlanmasından birinci derecede üretim yöneticileri ve üretim bölümü sorumludur. Üretim planlaması ve bütçelemesi; üretim kapasitesinin, hammadde ihtiyacının, satın alma zamanlarının, iş gücü ihtiyacının ve genel üretim giderlerinin belirlenmesi ve planlanmasına temel oluşturmaktadır. Diğer bir ifade ile üretim bütçesi, hammadde işçilik ve genel üretim giderlerinin planlanmasında ve bütçelerinin hazırlanmasında esas alınan bir bütçedir (Pekiner, 1988, ss. 353-354). Bu nedenle, üretim planlamasında

yapılacak bir hata Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde yer alan diğer planları da etkileyecek ve diğer bütçelerde söz konusu hatayı içerecektir.

4.2.2. Üretim Bütçelerinin Oluşturulması

Üretim bütçesiyle her bir ürün için satış bütçesinden elde edilen miktarlar ve stok politikalarına göre belirlenen stok miktarı gözönünde bulundurularak gelecek bütçe dönemi için üretilmesi gereken miktar planlanmaktadır (Pekiner, 1988, s. 354).

Üretim bütçesi satış bütçesine dayanılarak ve diğer önemli işletme politikaları gözden geçirilerek düzenlenmektedir. Ayrıntılı bir şekilde geliştirilecek üretim bütçesi satış ve üretim planlarına ek olarak hammadde, işçilik, kapasite, sermaye ve stok politikaları ile ilgili ayrıntılı planların hazırlanmasını gerektirmektedir (Welsch, 1976, s. 199). Böylece, işletmeler kapasitelerindeki yetersizlikleri belirlemek suretiyle sermaye harcamalarını da belirli bir ölçüde planlayabilmektedirler.

Üretim bütçelerinin hazırlanmasında ilk aşama üretim için gerekli olan zamanın planlanmasıdır. Bu plan işgücü miktarı ve ödenecek ücretin tespiti için gerekli olacaktır (Manav, 1990, s. 328).

Daha öncede belirttiğimiz gibi, üretim bütçelerinde satış planı ve stok politikaları baz olarak alınmaktadır. Stok politikaları oldukça önemli ve kritik politikalardır. Bazı işletmeler belirli bir stok seviyesinin her zaman için korunması politikasını izlemektedirler. Bazı işletmeler ise sadece planlanan satış miktarı kadar üretme politikası izlemektedirler. Bu işletmeler gelecekteki bütçe periyodunun belirli bir alt dönemindeki satışları karşılamak amacıyla üretim planlaması yapmaktadır. Bu ise, "Tam Zamanında Üretim" (Just-in-Time) sistemine geçiş aşamasıdır. Söz konusu işletmeler tam anlamıyla tam zamanında üretim sistemine geçtikçe bu alt dönemler daha da kısalmaktadır (Atkinson vd., 1995, ss. 203-204). Özellikle Japon işletmeleri tarafından uygulanmaya başlanan ve günümüzde giderek önem kazanan "Tam Zamanında Üretim" sisteminin uygulanmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü

özellikle satış ve üretim planları oldukça önemli unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Üretim bütçelerinde üretim miktarının planlanması aşağıda basit bir örnek yardımıyla açıklanacaktır.

Örnek: Satış bütçesinde A ürününden 20.000 adet, B ürününden ise 50.000 adet satılacağı planlanmıştır. İşletme stok politikalarına göre A ürününden 5.000 adet, B ürününden ise 10.000 adet stok bulundurulması gerekmektedir. Dönem başı A ürününden 2.000, B ürününden ise 5.000 adet stok bulunmaktadır. Buna göre; gelecek dönem için üretilecek miktar aşağıdaki gibi belirlenecektir.

	<u>A ürünü</u>	<u>B ürünü</u>
Satış Bütçesinden Gelen Miktar	20.000	50.000
(+)Dönem Sonu Stok Miktarı	<u>5.000</u>	<u>10.000</u>
Toplam Miktar	25.000	60.000
(-)Dönem Başı Stok Miktarı	<u>2.000</u>	<u>5.000</u>
Bütçelenmiş Üretim Miktarı	23.000	55.000

4.2.3. Üretim Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Üretim bütçesi; yönetimin en önemli fonksiyonu olan planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonunu yerine getirmede hem bir araç hem de bir sonuçtur. Üretim bütçesinin geliştirilmesi, üretim planının yanı sıra hammadde ve malzemenin, iş gücü gereksinimlerinin, üretim kapasitesinin, sermaye harcamalarının ve stok politikalarının özel olarak planlanmasını gerektirmektedir (Welsch, 1976, s.199). Böylece yöneticiler; üretim planlaması aracılığıyla planlama fonksiyonuna ve bununla ilgili problemlere düşüncelerini ve yeteneklerini yönlendirmektedirler. Üretim planlamasıyla yöneticiler diğer önemli gereksinimleri de planlamak durumunda kalmaktadırlar.

Üretim planlarının başarılı bir şekilde hazırlanması ve uygulanması söz konusu planın; finans, sermaye harcamaları, ürün geliştirme ve satış planlarıyla koordinasyon içerisinde bulunmayı gerektirmektedir. Ayrıca, üretim planlaması diğer gerekli bilgilerinde planlanmasını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle, üretim planlaması yönetim için oldukça önemli bir planlama, koordinasyon ve kontrol aracıdır.

4.3. İLK MADDE VE MALZEME KULLANIM VE SATIN ALMALARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer bir önemli aşaması; ilk madde ve malzemenin planlanmasıdır. Bu başlık adı altında; ilk madde ve malzemenin planlanması kavramı, bütçesinin oluşturulması ve bu bütçenin yönetim aracı olarak kullanılması konuları incelenecektir.

4.3.1. İlk Madde ve Malzemenin Planlanması Kavramı

İlk madde ve malzeme planları, üretim bütçesinde planlanan ürünlerin üretilmesi için gerekli olan ilk madde ve malzemenin tahmin edilmesini içermektedir (Manav, 1990, s.330). İlk madde ve malzeme, direkt ve endirekt madde ve malzeme olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunun yanında, üretim sürecinde kullanılan ürünün yapısında yer almayan malzemeler işletme malzemesi olarak tanımlanmaktadır. İşletme malzemesi ve endirekt madde ve malzeme, ilk madde ve malzeme bütçesi içerisinde yer almakta genel üretim giderleri bütçesinde yer almamaktadır (Alpugan vd., 1995, s.356).

İlk madde ve malzemenin planlanması;

1) Direkt madde ve malzeme gereksinimlerinin planlanması,

2) Endirekt madde ve malzeme stok seviyelerinin ve satın almalarının planlanmasını içermektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.117). Bu planlar aşağıda kısaca incelenecektir.

4.3.1.1. Direkt Madde ve Malzeme Gereksinimlerinin Planlanması

Bu aşamada; üretim planı dikkate alınarak üretim için gerekli ilk madde ve malzeme miktarı planlanmaktadır. İlk madde ve malzeme planlarının hazırlanabilmesi için gerekli olan ilk veri, üretim planları; diğeri ise üretilecek her bir mamulün yapısını oluşturan ilk madde ve malzeme miktarıdır.

İlk madde ve malzeme planlarının oluşturulmasında^e en zor aşama üretimde kullanılacak her bir ilk madde ve malzeme için "standart tüketim miktarının" tespit edilmesidir (Pekiner, 1988, s.360). Standart tüketim miktarı üç yöntem yardımıyla belirlenmektedir. Bu üç yöntem aşağıdaki gibidir (Heiser, 1985, s. 238):

- a) Mühendislik çalışmaları yoluyla standart miktarların belirlenmesi,
- b) Aynı veya benzer ürünlerin geçmiş dönem verilerinin analiz edilmesi suretiyle standart miktarların belirlenmesi,
- c) Belirli koşullar altında çeşitli testlerin uygulanması suretiyle standart miktarların belirlenmesi.

Standart ilk madde ve malzeme miktarı belirlendikten sonra üretim planlarındaki miktarlarla çarpılmak suretiyle ilk madde ve malzeme bütçesinde yer alacak miktarlar tespit edilebilecektir.

4.3.1.2. Direkt Madde ve Malzeme Stok Seviyelerinin ve Satın Almalarının Planlanması

İlk madde ve malzeme miktarı planlarına ve işletmenin stok politikalarına dayanılarak, ilk madde ve malzeme satın alma planları hazırlanmaktadır. Satın alma planı, satın alma bölüm yöneticisi tarafından, satın alınacak ilk madde ve malzeme çeşitlerinin miktarlarının satın alma zamanlarının ve satın alınacak ilk madde ve malzeme birim maliyetlerinin belirlenmesi yoluyla hazırlanmaktadır (Pekiner, 1988, s. 361).

e

İlk madde ve malzeme miktar bütçesi ile satın alma bütçesi arasındaki miktar farkları, ilk madde ve malzeme stoğundaki artış ve azalışları göstermektedir. Dolayısıyla, ilk madde ve malzeme stokları ilk madde ve malzeme gereksinimleri ile satın almaları arasında önemli bir denge unsuru olacaktır (Koç-Yalkın, 1989, s. 120).

4.3.2. İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Oluşturulması

Üretim bölümünün gerekli üretim unsurlarının hangi kalite ve miktarda, hangi zamanda, nasıl temin edileceği konusundaki çalışmaları ilk madde ve malzeme bütçesinde özetlenmektedir. Daha öncede belirttiğimiz gibi ilk madde ve malzeme bütçesi, ilk madde ve malzeme miktarı bütçesi ve ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi olmak üzere iki ayrı bütçeden oluşmaktadır.

İlk madde ve malzeme miktarı bütçesi, üretim planlarından gelen üretilecek mamul miktarı ile ürünün yapısını oluşturan standart ilk madde ve malzeme miktarının çarpılması suretiyle oluşturulmaktadır. İlk madde ve malzeme bütçesinin oluşturulmasında üretim bütçeleri ve stok politikaları gözönünde bulundurulmalıdır. İlk madde ve malzeme bütçesinden yola çıkılarak satın alma bütçesi oluşturulmaktadır. Satın alma bütçesinde ilk madde ve malzemenin ne zaman, ve ne fiyattan alınacağı konusu belirlenmektedir. Ancak bilindiği üzere, ilk madde ve malzemenin alımı ve stoklanması sipariş giderleri ve stoklama giderleri gibi giderlere neden olmaktadır. Bu giderlerin en aza indirilmesi için en uygun sipariş zamanı, süresi ve miktarı belirlenmelidir (Işıklılar, 1997, s.107). Bu nedenle, ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi büyük ölçüde stok politikaları ve özellikle elde bulundurulması gereken ilk madde ve malzeme stok seviyeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır. (Pekiner, 1988, s. 362).

Eğer işletme tam zamanında üretim sistemini uyguluyorsa, stoksuz çalışacağı için tam zamanında alım politikası izleyecektir. Tam zamanında üretim sisteminde, ilk madde ve malzeme üretim için gerekmedikçe alınmamakta böylece stoklama maliyetleri minimum seviyeye indirilmektedir.

Bu sistemde, ilk madde ve malzemenin ne zaman gerekeceğini belirlemek oldukça önemlidir (Welsch vd., 1988, s.246).

4.3.3. İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

İlk madde ve malzeme miktar bütçesi doğrudan madde ve malzemeye ilişkin satın almaların, stok politikalarının ve döner sermaye gereksinimlerinin planlanmasına ve kontrolüne imkan sağlamaktadır. Bununla beraber, ilk madde ve malzeme satın alım bütçesi ilk madde ve malzeme maliyetlerinin belirlenmesini ve kontrolünü de sağlamaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s. 118). İlk madde ve malzeme bütçesinin düzenlenebilmesi için üretim ve stok planlarının daha önceden hazırlanmış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, ilk madde ve malzeme bütçesi yöneticileri planlama yapmaya yönlendiren oldukça önemli bir planlama ve kontrol aracıdır.

İlk madde ve malzeme bütçesi önemli sorunları oluşmadan belirleyerek, üretim ve satın alma yöneticilerini karar almaya ve sorunları çözmeye zorlamaktadır. Başarılı bir şekilde hazırlanmış satın alma planları, maliyetlerin düşürülmesi ve nakit akım planlarının iyileştirilmesi suretiyle satın alma bölümünün daha iyi ve etkili bir şekilde organize edilmesini sağlamaktadır. İlk madde ve malzeme gereksinimleri, stok seviyeleri ve satın alma faaliyetleri arasındaki koordinasyon etkin bir üretim faaliyeti için oldukça önemlidir. Çünkü, ilk madde ve malzeme maliyetleri ve stoklarının; kârlılık, çalışma sermayesi ve nakit durumu üzerinde önemli etkileri vardır. Satın almanın planlanması, satın alma ve stoklama faaliyetlerinin en iyi şekilde koordinasyonunu sağlamak suretiyle maliyetlerin düşürülmesini gerçekleştirebilmektedir (Welsch vd., 1988, s. 248).

4.4. DİREKT İŞÇİLİK MALİYETLERİNİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer bir aşaması işçilik maliyetlerinin planlanmasıdır. Bu bölümde, direkt işçiliğin planlanması kavramı, direkt işçilik bütçesinin oluşturulması ve bu bütçenin yönetim tarafından bir yönetim aracı olarak kullanılması ayrıntıları ile incelenecektir.

4.4.1. Direkt İşçiliğin Planlanması Kavramı

"İşçiliğin planlanması işçilik maliyetinin planlanması ve kontrolünü, işgücü gereksinimlerinin belirlenmesini, işe almayı, iş eğitimi, iş değerlendirilmesini, uzlaşmayı, işgücü değerlendirmelerini, sendika görüşmelerini, ücret ve maaşların belirlenmesini ve buna benzer diğer karmaşık konuları kapsamına almaktadır" (Manav, 1990, s.337).

İşçilik genellikle direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Belirli bir mamul ve hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen işçiliğe "direkt işçilik" denilmektedir (Sevilengül, 1995, s. 534). Üretilen mamul veya hizmet ile doğrudan doğruya ilişkisi saptanamayan, ancak üretimin yapılması için gerekli olan işçiliğe "endirekt işçilik" denilmektedir (Bursal, 1990, s.122).

En basit haliyle direkt işçiliğin planlanması, fiziksel işçilik gereksinimlerinin ve maliyetlerinin tespit edilmesini gerektirmektedir (Knight ve Weinwurm, 1964, s.155).

Direkt işçiliğin planlanması, büyük ölçüde üretim bölümü yöneticileri ve personel bölümü yöneticilerinin sorumluluğudur (Koç-Yalkın, 1989, s.133). Genel itibarı ile direkt işçilik ayrıca planlanmakta ve bütçelenmekte, endirekt işçilik ise genel üretim giderleri bütçesinde gösterilmektedir. Direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasında genellikle üç yöntemden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir (Welsch vd., 1988, ss. 281-282):

1) Her bir ürünün bir biriminin üretilmesi için gereken standart direkt işçilik saati tahmin edilmektedir. Sonra; faaliyetler, maliyet merkezleri ve

bölümler için ortalama ücret oranı tahmin edilmektedir. Bulunan standart direkt işçilik saati ile ortalama saat başına ücret çarpılarak faaliyetler, maliyet merkezleri ve bölümler için bir birim ürünün direkt işçilik maliyeti bulunmaktadır. Bulunan direkt işçilik maliyetleriyle planlanan üretim miktarı çarpılarak toplam direkt işçilik maliyeti hesaplanmaktadır.

2) Ürünün belirli bir oranı olarak direkt işçilik oranı tahmin edilmek suretiyle direkt işçilik bütçesi oluşturulabilir.

3) Her bir sorumluluk merkezi için işçilik maliyetlerini de içeren işgücü gereksinimlerini belirleyen bir iş gücü tablosu oluşturulmak suretiyle işçilik bütçesi oluşturulabilir.

Yukarıdaki üç yöntemden anlaşılacağı gibi, direkt işçiliğin planlanması ve bütçelenmesi için direkt işçilik saatinin ve ücret oranlarının planlanması gerekmektedir.

Direkt işçilik saatinin planlanmasında farklı yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir (Koç-Yalkın, 1989, s.135):

1) Standart Maliyet Yöntemi: İşletme standart maliyet yöntemini kullanıyorsa, bilimsel yöntemlere dayanarak standart direkt işçilik saati tespit edilebilmektedir.

2) Yönetici Tahminleri: Planlanan üretim miktarı için ne kadar iş gücü saati gerektiği işletme yöneticilerinin tahminleri yoluyla tespit edilebilmektedir.

3) Zaman ve Hareket Analizleri: Bu analizler genellikle endüstri mühendisleri tarafından yapılmaktadır. Bu yöntemde, endüstri mühendisleri bir mamule veya bir gider yerine ilişkin işlemlerin gerektirdiği iş gücü saatini ölçmektedirler. Böylece belli bir işin ortalama bir işçi tarafından ne kadar sürede yapılacağı saptanmaktadır.

Ücret oranlarının planlanmasında, işletmede standart maliyet sistemi uygulanıyorsa, standart ücret oranının belirlenmesi kolay olacaktır. Ücret oranı, geçmiş yıllarda ödenen ücretlerle çalışılmış direkt işçilik saati arasında bir

oranın hesaplanması suretiyle de belirlenebilmektedir (Welsch vd., 1988, s.286).

Direkt işçilik saati ve ortalama ücret planlandıktan sonra direkt işçilik bütçesi hazırlanabilmektedir.

4.4.2. Direkt İşçilik Bütçesinin Oluşturulması

Direkt işçilik bütçesi, direkt işçilik saati ile maliyetlerini dönemlere ve ürünlere göre belirlemektedir. Standart direkt işçilik saati ve ortalama ücret tespit edildikten sonra direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesinde sadece bir kaç sorun kalacaktır (Welsch vd., 1988, s.286). Her bir bölüm için hem direkt işçilik saati hem de direkt işçilik maliyetleri bütçesi olmak üzere iki ayrı bütçe düzenlenmesi genel kabul görmüştür (Manav, 1990, s.337)

İşgücü bütçesinin hazırlanması için işgücü ihtiyacı sorumluluk merkezleri itibarı ile hesaplanmalıdır. İşgücü ihtiyacının maliyet merkezlerine göre tespit edilmesi aşağıdaki faydaları sağlayacaktır (Manav, 1990, ss. 336-337):

1) İşgücünün maliyet merkezleri itibarı ile tespiti, işgücü üzerindeki kontrolü arttırmaktadır.

2) İşgücünün maliyet merkezleri itibarı ile tespiti, maliyetlerin bu merkezler itibarı ile hesaplanmasına imkan vermektedir.

Standart işgücü gereksinimlerinin, saatinin ve ortalama ücret oranlarının belirlenmesinden sonra dönemler itibarıyla direkt işçilik saatiyle ortalama ücretin çarpılması suretiyle direkt işçilik maliyeti bütçesi geliştirilmektedir.

4.4.3. Direkt İşçilik Bütçesinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Diğer bütçelerde olduğu gibi direkt işçilik bütçesi de, oldukça önemli bir planlama, koordinasyon ve kontrol aracıdır. Direkt işçilik bütçesinin hazırlanması, önemli bir planlama çalışmasını gerektirmesi dolayısıyla yöneticileri planlama yapmaya zorlamaktadır. Direkt işçilik bütçesinde etkin bir

şekilde planlanan direkt işçilik saati ve maliyetleri işletmeler için aşağıdaki faydaları sağlamaktadır (Welsch vd., 1988, s.287):

1) Direkt işçilik bütçesi, etkili planlama, işe alma, eğitime ve personelin etkin kullanımı için bir temel sağladığından personel bölümünün faaliyetlerinde iyileştirmeler sağlayacaktır.

2) İşçilik maliyetleri yıl içerisinde önemli bir nakit çıkışı gerektirdiğinden, direkt işçilik maliyetlerinin belirlenmesi finans bölümü yöneticilerinin nakit ihtiyacını planlamalarını sağlayarak finans bölümünün faaliyetlerinde de bir iyileşme sağlayacaktır.

3) Direkt işçilik maliyetlerinin belirlenmesi, ürünün birim ve toplam maliyetlerinin bütçelenmesinde, önemli anlaşmalarda ve fiyatlandırma kararlarında yararlı olacak bilgileri sağlayacaktır.

4) Direkt işçilik maliyetlerinin kontrolü direkt işçilik bütçesi yardımıyla daha etkili bir şekilde gerçekleştirilebilecektir.

4.5. GİDERLERİN PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı bir şekilde hazırlanabilmesi için giderlerin iyi bir şekilde planlanması gerekmektedir. Burada giderler; genel üretim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, yönetim giderleri ve faaliyet dışı giderler olarak ele alınacak ve her bir gider çeşidinin planlanması ve bütçelerinin hazırlanması incelenecektir.

4.5.1. Genel Üretim Giderlerinin Planlanması Kavramı

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik dışında kalan üretimle ilgili çeşitli giderlere genel üretim giderleri denilmektedir (Hatipoğlu, 1987, s.10). Genel üretim giderleri, endirekt madde ve malzeme giderleri, endirekt işçilik giderleri ve diğer genel üretim giderleri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır. Diğer genel üretim giderleri, üretimle ilgili amortisman giderleri, vergiler, sigorta

giderleri, su ve enerji giderleri, bakım-onarım giderleri gibi giderlerden oluşmaktadır (Pekiner, 1988, ss. 365-366).

İşletme içerisinde birbirinden farklı bölümleri ilgilendirmesi ve karakter itibariyle farklı kalemleri içermesi nedeniyle, genel üretim giderlerinin planlanması ve bütçelenmesi oldukça zordur.

Genel üretim giderleri planları, genellikle bölümler itibariyle hazırlanmalıdır. Böylece bütçe hem doğru hazırlanmış olacak ve hem de bölümlerden sorumlu kişilerin bütçe hazırlanmasına katılmaları sağlanacaktır (Manav, 1990, s. 341).

Genel üretim giderlerinin planlanması işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir. Bazı işletmelerde genel üretim giderleri ilgili bölüm yöneticileri tarafından diğer bütçeler baz alınarak tahmin edilmekte, bazılarında ise maliyet bölüm yöneticileri tarafından tahminler yapılmaktadır (Pekiner, 1988, s. 307).

Bilindiği üzere, üretim işletmelerinde üretim ve hizmet olmak üzere iki sorumluluk merkezi vardır. Genel üretim giderleri her bir sorumluluk merkezi için ayrı ayrı planlanmalı ve kontrol edilmelidir (Welsch vd., 1988, s. 307).

Genel üretim giderlerinin planlanmasında ve bütçelenmesinde iki önemli aşama vardır. Bunlar (a.g.e.);

a) Bölümlere göre genel üretim giderlerinin belirlenmesi,

b) Planlanmış üretim miktarının maliyetinin hesaplanmasıdır. Bölümler itibariyle tahmin edilen genel üretim giderlerinin, üretim maliyetinin tespit edilmesi için ürünlere yüklenmesi gerekmektedir.

Genel üretim giderleri planlarının bütçelere dönüştürülmesinde, esnek bütçelerle faaliyet esasına dayalı bütçelerin kullanılması işletmeler için oldukça önemli yararlar sağlayacaktır.

4.5.2. Faaliyet Giderlerinin Planlanması Kavramı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğeri bir aşaması faaliyet giderlerinin planlanmasıdır. Faaliyet giderleri; pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, yönetim giderleri ve araştırma geliştirme giderlerini içermektedir. Aşağıda her bir gider çeşidinin planlanmasına kısaca değinilecektir.

4.5.2.1. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderlerinin Planlanması

Sözkonusu giderler; pazarlama bölümü ile ilgili dağıtım, reklam, satış ve araştırma gibi giderleri içermektedir. Dağıtım giderleri ile ürün satış miktarı üzerinden verilen satış komisyonları gibi pazarlama giderleri değişken niteliktedir. Bunun dışında kalan bir çok pazarlama gideri yarı değişken ve yarı sabittir. Bu nedenle, bu gibi pazarlama giderleri satış miktarına bağımlı olarak değişiklik gösterecektir. Dolayısıyla, pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin planlanması ve bütçelenmesi için satış planlarının ve bütçelerinin hazır olması gerekmektedir (Işıklılar, 1997, ss. 178-179). Bazı işletmelerde satış bütçesi ile pazarlama giderleri bütçesi eşzamanlı olarak hazırlanmaktadır.

Pazarlama giderlerinin; depolama, dağıtım, reklam, sipariş alma, fatura gönderme gibi birbirinden çok farklı faaliyetlerle ilgili giderleri içermesi, bu giderlerle ilgili bütçelerin düzenlenmesinde, planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarının önemini daha da arttırmaktadır. Satış bölümü yöneticileri, satış bütçesi ile pazarlama giderleri ve pazarlama giderleri içerisinde önemli bir paya sahip olan reklam giderleri arasında optimum bir dengeyi sağlamak zorundadırlar. Reklam giderlerinin önemli tutarlara ulaşması nedeniyle bu giderlerin ayrıca planlanması ve bütçelenmesi oldukça yararlı olacaktır (Pekiner, 1988, s. 367). Reklam giderlerinin ayrıca bütçelenmesinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler; reklam giderlerinin götürü tahsisinden, satışların veya kârın belli bir yüzdesinin tahsisine kadar uzanmaktadır. Bu yöntemler aşağıdaki gibidir (Manav, 1990, ss.411-413):

- 1) Keyfi Yöntem
- 2) Satış Yüzdesi Yöntemi
- 3) Kâr Yüzdesi Yöntemi
- 4) Rakiplerin Harcamalarına Eşit Gider Yöntemi
- 5) Hedef ve Görev Yöntemi

Keyfi yöntemde ilgili yöneticiler, gelecek dönem reklam giderlerini kendi tecrübe ve yargılarına dayanarak belirlemektedirler. Satış yüzdesi yönteminde, satışların belirli bir yüzdesi esas alınarak reklam giderlerine ilişkin ödenek saptanmaktadır. Kâr yüzdesi yöntemiyle, reklam giderleri mevcut veya beklenen kârın belirli bir yüzdesi olarak hesaplanmaktadır. Rakiplerin harcamalarına eşit gider yönteminde, rakip işletmelerin geçmiş dönem veya gelecek dönem reklam giderleri temel olarak alınmaktadır. Hedef ve görev yönteminde ise, reklam ile ilgili gerçekleştirilebilecek belli amaçlar saptanmakta ve bu amaçlarla ilgili programlar geliştirilmektedir (Koç-Yakın, 1989, ss.167-168).

Reklam giderleri dışında kalan pazarlama giderleri, satış hasılatı ile ilişkiler kurularak tahmin edilebilmektedir. Bu tahminlerin yapılmasında, geçmiş dönem verilerinden ve giderlerin niteliklerini belirleyen gider analizlerinden yararlanılmaktadır (Koç-Yakın, 1989, s.166).

4.5.2.2. Yönetim Giderlerinin Planlanması

Yönetim bölümü ile ilgili giderler, yönetim giderlerini oluşturmaktadır. Yönetim alanındaki gider yerleri için ayrı ayrı söz konusu olabilecek gider türlerinin planlanmasıyla yönetim giderlerinin planlanması işlemi gerçekleştirilebilecektir (Işıklılar, 1997, s. 178). Belirli bir bölüme ve fonksiyona ait olmayan işletmenin genelini ilgilendiren bu giderlerin planlanması ve bütçelenmesi oldukça karmaşık ve zordur.

Yönetim giderlerinin büyük bir bölüm sabittir. Faaliyet hacmi ile yönetim giderleri arasında bir ilişki kurulmak suretiyle, gelecek dönem için planlanan faaliyet hacmi için genel yönetim giderlerinin ne olacağı tahmin edilebilmektedir. Söz konusu faaliyet ölçüsü, satış hasılatı olabileceği gibi, direkt işçilik saati veya vergilendirilmemiş kâr olabilmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.169).

Genel yönetim giderlerinin planlanmasında bu giderlerden sorumlu yöneticiler görev almaktadır.

4.5.2.3. Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Planlanması

Araştırma geliştirme (Ar-Ge) giderleri, hemen hemen her işletmenin mevcut durumunu geliştirmek en azından korumak için yapmak zorunda olduğu giderlerdir. Rekabet ortamı her işletmeyi üretim tekniklerini geliştirmeye, mevcut ürünlerini iyileştirmeye ve yeni ürünler geliştirmeye zorlamaktadır. Bu ise ancak, araştırma geliştirme faaliyetleri sayesinde gerçekleşmektedir (Pekiner, 1988, s. 372). Bütçeleme uygulamalarında Ar-Ge giderlerinin tamamı dönem gideri olarak kabul edilmekte ve gelir tablosunda yer almaktadır (Işıklılar, 1997, s. 179).

Reklam giderlerinde olduğu gibi Ar-Ge giderlerini karşılamak için belirli tutarlar ayrılabilir. Bu tutarların belirlenmesinde reklam giderlerinin planlanmasında belirttiğimiz yöntemlerden yararlanılmaktadır. Ar-Ge faaliyetleri için planlanan ve ayrılan tutarlar daha sonra her bir Ar-Ge faaliyetleri için ayrıma tabi tutulmaktadır. Ar-Ge giderlerinin planlanmasında sorumluluk Ar-Ge bölümü yöneticilerine aittir (Pekiner, 1988, s. 374).

4.5.3. Faaliyet Dışı Giderlerin Planlanması

Faaliyet dışı giderler, işletmenin esas faaliyetlerini gerçekleştirmek amacıyla yapmak zorunda olduğu gider ve zararlardan oluşmaktadır. Komisyon, faiz ve kira giderleri gibi giderler faaliyet dışı giderlerdendir. Faaliyet dışı giderlerin planlanması, bu giderlerin nakit gereksinimlerini ve planlanan kar üzerindeki etkilerini belirlemeyi sağlamaktadır. Bu giderler, geçmiş dönem

verilerine ve gelecekteki beklenen koşullara göre planlanmakta ve bütçelenmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s. 174).

4.5.4. Giderler Bütçesinin Oluşturulması

Genel üretim ve genel yönetim giderleri artık, hemen hemen bütün faaliyet bölümlerinde kullanılmaya başlayan esnek bütçeler yardımıyla bütçelenebilmektedir. Ayrıca, genel üretim giderlerinin faaliyet hacmi ile ilgili olarak sabit, değişken ve yarı değişken olma özelliği nedeniyle, belirli bir faaliyet hacmi ile ilgili olarak statik bir bütçe ile bu giderlerin planlanması mümkün olmadığı gibi, belirli bir çalışma derecesine göre standartlaştırılması mümkün olamamaktadır. Bu nedenle, genel üretim giderlerinin planlanmasında çeşitli faaliyet hacimlerini temel alan esnek bütçelerin kullanılması daha yararlı olacaktır (Pekiner, 1988, s. 377).

Ar-ge giderlerinin bütçelenmesi oldukça zordur. Bu zorluk, bu faaliyetlerin her biri için tahsis edilecek fonların tahmin edilmesindeki güçlükten ve yapılan harcamalarla, harcama sonuçları arasında kesin bir ilginin kurulamamasından kaynaklanmaktadır (Manav, 1990, s. 399). Tüm bu güçlükler rağmen Ar-Ge giderlerinin bütçelenmesi işletmeler açısından oldukça önemlidir. Ar-Ge giderleri projeler bazında ele alınmalıdır. Bütçeleme döneminde bu giderler için götürü tutarlar ayrılmalı ve bu tutar projelere göre tahsis edilmelidir (Pekiner, 1988, s. 374; Manav, 1990, s. 400).

Pazarlama giderleri ise, tıpkı genel üretim giderleri gibi esnek bütçeler yardımıyla bütçelenmelidir. Böylece pazarlama giderlerinin sorumluluk ve değişkenlik esasına göre bütçelenmesi sağlanmaktadır. Pazarlama giderlerinin bütçelenmesi için; ürünler, pazarlama yöntemleri, satış örgütleri, dağıtım kanalları ve tekniklerine ilişkin bilgiler elde edilmelidir. Daha sonra, satış giderleri grubunda yer alan gider kalemleri belirlenmelidir. Daha öncede belirttiğimiz gibi, reklam giderleri dışında kalan pazarlama giderleri toplam satış hasılatıyla ilişkiler kurularak bütçelenebilmektedir (Koç-Yalkın, 1989, ss.165- 166).

Giderlerin bütçelenmesinde çalışmanın ikinci bölümünde ayrıntıları ile incelediğimiz modern bütçeleme tekniklerinin kullanılması daha doğru ve ilgili rakamların elde edilmesini sağlayacak ve yöneticilere daha geniş bir görüş açısı oluşturacaktır.

4.5.5. Gider Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün en önemli ve zor aşamalarından biri giderlerin planlanmasıdır. Giderlerin planlanması ve bütçelenmesi suretiyle işletmeler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü gerçekleştirebilmekte ve giderler için ödenek ayırabilmektedirler. Giderlerin gerçekleşmeden önce planlanması giderlerin etkin bir şekilde kontrol edilmesi imkanını vermekte önemli sapmaların olması durumunda düzeltme işlemleri yapılabilmektedir. Diğer bölüm bütçelerinde olduğu gibi gider bütçeleri yönetime; planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmede yardımcı olmaktadır.

Giderlerin, esnek bütçeler ve faaliyet tabanlı bütçeler gibi modern bütçeler yardımıyla planlanması yöneticilere daha geniş bir çerçeveden bakma imkanını verecek ve işletmelerin günümüz yoğun rekabet ortamında daha sağlıklı kararlar almasını sağlayacaktır.

4.6. SERMAYE HARCAMALARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ

İşletmelerin birinci amacı, işletme değerini maksimum yapmak veya pazar payını genişletmektir. İşletme değerini bir çok unsur etkilemekle birlikte en önemli unsur, işletmenin yaptığı veya yapacağı yatırımlardır. Bu nedenle sermaye harcamalarının planlanması işletmelerin en önemli fonksiyonlarından biridir. Aşağıda; sermaye harcamalarının planlanması kavramı, sermaye harcamaları bütçesinin oluşturulması ve bu bütçenin yönetim kararlarında oynadığı önemli rol üzerinde durulacaktır.

4.6.1. Sermaye Harcamalarının Planlanması Kavramı

Küçük veya büyük bütün işletmeler yatırım yapmaktadır. Bu yatırımların kârlılığı doğrudan işletme değerini etkilemektedir. Uzun vadeli yatırım

kararlarının verilmesinde etkin sermaye bütçelemesi prosedüründen yararlanılması başarının en önemli unsurudur (Pinches, 1990, ss. 208-209).

Sermaye harcamaları gelecek bir zaman periyodunda gelir elde etmek için yapılan harcamalardır (Heiser, 1985, s. 303). Maddi ve maddi olmayan sabit değerlere ilişkin giderlerden bir yıldan daha uzun sürede yarar sağlayanlar sermaye harcamaları olarak kabul edilmektedir. Bir işletmenin gelecek dönem veya dönemlere ilişkin sermaye harcamalarını ilgili projelere ve ara dönemlere göre belirleyen bütçeye sermaye bütçelemesi ya da yatırım bütçesi denilmektedir (Koç- Yalkın, 1989, s.176). Sermaye harcamalarının planlanması ve bütçelenmesi işletme için en kârlı sermaye yatırımlarının belirlenmesi amacıyla yapılan bir süreçtir (Hatipoğlu, 1987, s. 233). Sermaye harcamalarının planlanması en önemli yönetim fonksiyonlarından biridir. Söz konusu harcamaların büyüklüğü, harcamaların bir yıldan daha fazla zaman aralığı içerisinde geri ödenmesi daha fazla analiz ve yorum gerektirmektedir. Sermaye harcamaları kararı uzun bir zaman aralığını etkilemekte ve yapılan bir hata oldukça büyük maliyetlere neden olmaktadır. Bununla beraber, sermaye harcamalarını planlanması en zor karar alanlarından birini oluşturmaktadır. Sermaye harcamalarının planlanması uzun vadeler için tahmin yapmayı gerektirmekte ve fırsatların ekonomik analizi yüksek bir yargı yeteneğini zorunlu kılmaktadır (Heiser, 1985, s. 303).

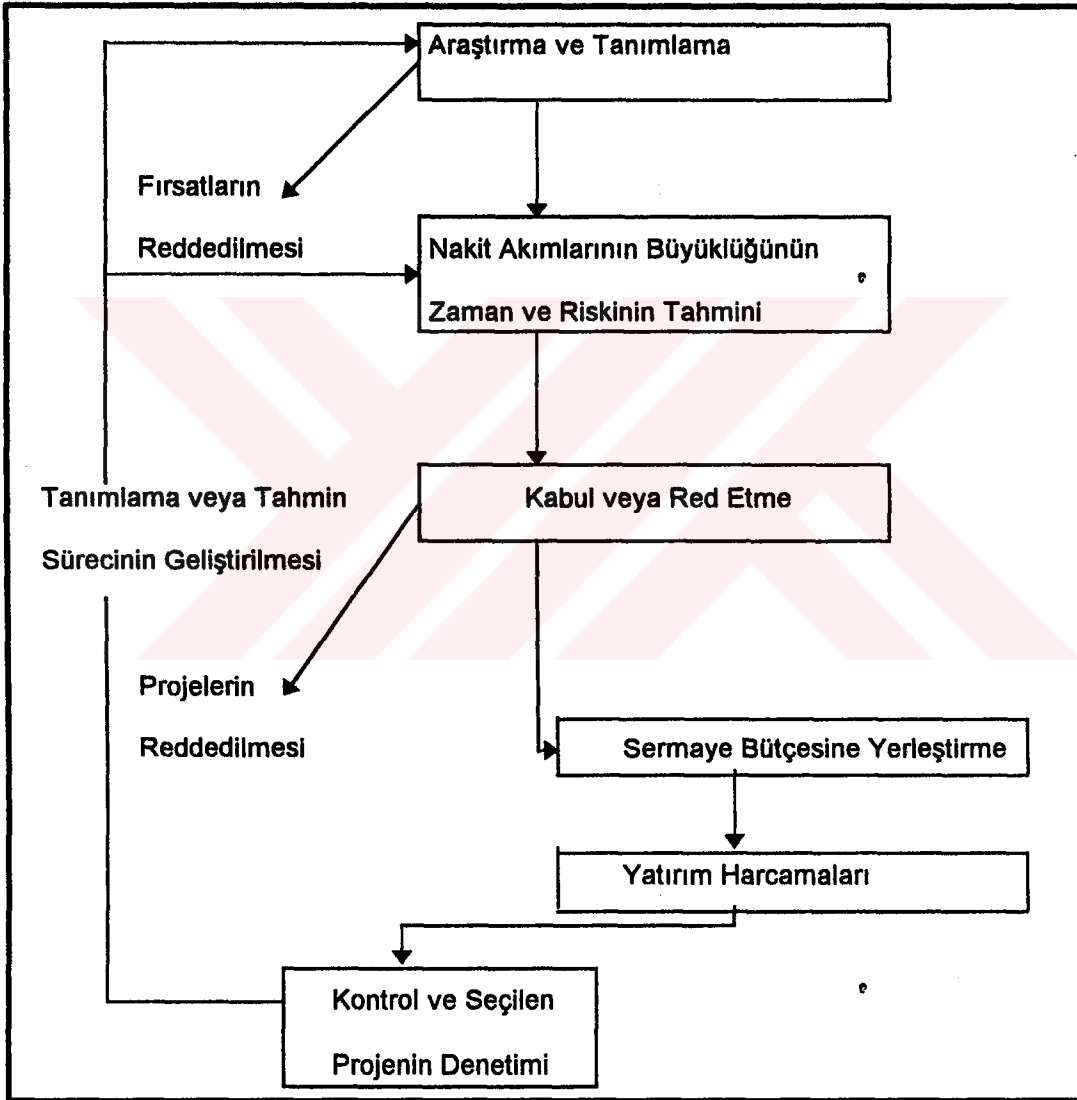
Her planlama faaliyetinde olduğu gibi yatırım planlamasında da geleceğe dönük tahminlerin yapılması gerekmektedir. Gelecekte yapılacak yatırımlarla ilgili olarak gelecek dönemde ortaya çıkabilecek harcamaların ve elde edilebilecek gelirlerin belirlenmesi yatırım planlamasının temelini oluşturmaktadır (Peker, 1988, s. 396).

4.6.2. Sermaye Harcamaları Bütçesinin Oluşturulması

Sermaye harcamaları planı doğrultusunda sermaye bütçeleri oluşturulmaktadır. Sermaye bütçelerinin hazırlanması oldukça zor ve firmanın doğrudan değerini etkilediği için oldukça önemli bir süreçtir. Sermaye bütçelemesi birbirinden farklı ancak yakından ilgili birçok faaliyetten

oluşmaktadır. Sermaye bütçelemesi aşağıda belirtilen ve şekil 4.1'de gösterilen dört aşamadan oluşmaktadır (Pinches, 1990, s. 211):

- 1) Araştırma ve tanımlama,
- 2) Nakit akımlarının büyüklüğünün, zamanın ve riskinin tahmin edilmesi,
- 3) Kabul veya red etme,
- 4) Kontrol ve tamamlanan projenin denetimi.



Şekil 4.1: Sermaye Bütçeleme Süreci

Kaynak: Pinches, George E. (1990), Essential of Financial Management, Harper & Row, Publisher, Third Edition, New York.

Sermaye bütçelemesinin aşamaları aşağıda kısaca özetlenecektir.

1) Araştırma ve Tanımlama: Sermaye harcamaları kararı üst yönetim tarafından verilen uzun vadeli kararlardır. Söz konusu bütçe satış ve üretim bütçeleri göz önünde bulundurularak hazırlanmalıdır.

Sermaye bütçesinin bu aşamasında Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün ilk aşamalarında hazırlanan satış ve üretim bütçesi ve diğer stratejik planlar doğrultusunda yeni yatırım fırsatları araştırılmaktadır.

2) Nakit Akımlarının Büyüklüğünün Zamanının Ve Riskinin Tahmin Edilmesi: Yatırım fırsatları araştırıldıktan sonra, ikinci aşama alternatif fırsatların belirlenmesi ve nakit akımlarının büyüklüğünün, zamanının ve riskinin belirlenmesidir (Pinches, 1990, s.213). Bu aşama, yoğun çalışma, yorum ve rakip faaliyetlerinin nakit akımlarını ne yönde etkileyeceğinin anlaşılmasını gerektirmektedir.

Nakit akımlarının tahmin edilmesi sermaye bütçelemesinde başarıyı etkileyen en önemli unsurlardan birisidir. Sermaye bütçelemesinde esas nokta yatırımın getirisinin ve riskinin ölçülmesidir. Dolayısıyla, sermaye bütçelemesinin başarısı büyük ölçüde, yatırım getirisinin gerçekçi bir şekilde tahmin edilmesine bağlıdır (Dethomas, 1982, s.38). Bu nedenle, sermaye bütçelemesinde gereksinim duyulan bilgilerin (nakit akımları gibi) tanımlanması ve bu bilgilerin kaynağının belirlenmesi ve her bir sermaye harcaması türü için uygun tahmin tekniklerinin kullanılması gerekmektedir.

3) Kabul veya Red Etme: Yatırım projeleri ile ilgili gerekli tahminler yapıldıktan sonra kabul veya red etme aşamasına gelinmektedir. İşletmeler projelerin seçiminde birbirinden farklı bir çok teknik kullanmaktadır. Geri ödeme yöntemi, net bugünkü değer yöntemi ve iç karlılık oranı yöntemi projelerin değerlendirilmesi ve seçiminde kullanılmaktadır (Pinches, 1990, s.217).

4) Kontrol ve Seçilen Projenin Denetimi: En son aşama kontrol ve denetim aşamasıdır. Sermaye bütçelemesinin kontrolü;

a) Planlama dışı harcamaları önlemek,

b) Tahmin etmede ve sermaye harcamalarını gerçekleştirmede performansı ölçmek,

c) Seçilen projenin harcamalarının değerinin denetimini gerçekleştirmektir (Heiser, 1985, s. 314).

4.6.3. Sermaye Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Sermaye bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün en zor ve en önemli bölümlerinden birini oluşturmaktadır. Sermaye bütçesinin oluşturulması aşağıdaki yararları sağlamaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.178);

1) Sermaye harcamalarının finans politikalarıyla bağlantılı olarak belirlenmesini sağlamaktadır.

2) Sermaye harcamalarına ilişkin nakit gereksinimlerini ara dönemler itibarı ile belirlemektedir.

3) Sermaye harcamalarının etkin bir şekilde kontrolünü sağlamaktadır.

Sermaye bütçeleri de görüldüğü üzere yönetimin; planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını yerine getirmeye yardımcı olmaktadır. Sermaye bütçeleriyle yönetim, yatırım için sermaye gereksinimlerini belirleyebilmekte, satış ve üretim bütçeleri aracılığıyla gerekli yatırım kararlarını alabilmektedir. Sermaye bütçesi ayrıca sermaye harcamalarının ve yatırım performansının kontrolüne imkan sağlamaktadır.

4.7. NAKİT AKIMLARININ PLANLANMASI VE KONTROLÜ

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün diğer bir basamağı ise nakit akımlarının planlanmasıdır. Nakit akımları; nakit girişleri ve nakit çıkışları itibarıyla planlanmalı ve finans politikalarıyla ilişkilendirilmelidir. Aşağıda; nakit akımlarının planlanması kavramı, nakit bütçesi ve nakit bütçelerinin yönetim aracı olarak kullanılması açıklanacaktır.

4.7.1. Nakit Akımlarının Planlanması Kavramı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı bir şekilde tamamlanması için nakit akımlarının da planlanması gerekmektedir. Kâr Planlaması ve Kontrolü ile ulaşılmak istenen amaç ancak, nakit giriş ve çıkışlarının planlanması ve dengeli olması ile gerçekleştirilebilir. Eğer bir denge sağlanamazsa işletme çok kârlı da olsa "ödeme güçlüğü" yaşayacağı için faaliyetlerini sona erdirmek durumunda kalabilir (Bilginoğlu, 1996, s.153).

Nakit planlaması, uzun ve kısa vadeli olarak yapılmaktadır. Uzun dönemli nakit planlaması, işletmelerin uzun dönemli planlarını gerçekleştirmek için gereksinim duyduğu nakit miktarını ve finansman şekillerini belirlemektedir. Kısa vadeli nakit planlaması, gelecek bir yıllık dönem için nakit girişi ve çıkışlarını belirlemek suretiyle işletmenin ödeme yeteneğini kontrol ve garanti etmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.184).

"Nakit planlamasının en önemli amacı, bir yönetim aracı olarak, işletmenin zaman itibarıyla nakit ihtiyacını belirlemek ve elde birikebilecek fonların aylak kalmasını önlemektir" (Pekiner, 1988, s.446).

Nakit planlaması, gelecek bir zaman dönemine ilişkin nakit giriş ve çıkışlarının tahmini ve nakit giriş ve çıkışları arasında dengesizlik olduğu dönemlerde, dengeyi sağlayacak önlemlerin alınmasını içeren bir süreçtir (Peker, 1988, s.389).

Nakit planlamasının, satış, sermaye harcamaları ve giderler planları ile sıkı bir ilişkisi vardır. Bu nedenle nakit planlaması yapılırken söz konusu planlar göz önünde bulundurulmalıdır.

4.7.2. Nakit Bütçesinin Oluşturulması

Nakit Bütçesi'nde iki bölüm vardır. Bu bölümler:

1. Planlanmış nakit girişleri,

2. Planlanmış nakit çıkışlarıdır (Welsch vd., 1988, s.433).

Nakit bütçesinin düzenlenmesinde iki temel yöntemden yararlanılmaktadır. Bu yöntemler;

1) Nakit Akımlarının Direkt Tahmini,

2) Planlanmış Net Gelir Yöntemi'dir (Koç-Yalkın, 1989, s.435).

1) **Nakit Akımlarının Direkt Tahmini:** Bu yöntem detaylı bir kâr planlanmasından yararlanıldığı zaman oldukça basit bir yöntemdir. Kâr planlanmasında yer alan satış, üretim, giderler ve sermaye harcamaları bütçeleri göz önünde bulundurularak bu bütçelerde meydana gelen nakit giriş ve çıkışlarını ara dönemler itibariyle belirlenmektedir (Welsch vd., 1988, s.435; Koç Yalkın, 1989, s.185). Bu şekilde nakit planlarının hazırlanabilmesi Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde yer alan diğer faaliyet planları arasında çok sıkı bir koordinasyonun sağlanması gerekmektedir.

2) **Planlanmış Net Gelir Yöntemi:** Bu yöntemde, vergilenmemiş net kârın tahmini yapılarak, buna amortisman gibi nakit çıkışı gerektirmeyen kalemler ilave edilerek faaliyetler sonucu elde edilecek nakit belirlenmektedir. Daha sonra diğer nakit girişleri ve çıkışları da tahmin edilerek nakit bütçesi düzenlenmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s. 186). Bu yöntemde dönem içindeki nakit açıklarını görmek mümkün değildir. Bu nedenle yöntem, dinamik para ve risk idaresine imkan vermemektedir (Manav, 1990, s.454).

4.7.3. Nakit Bütçelerinin Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Nakit bütçesi, yönetimin önemli bir karar aracıdır. Nakit bütçesiyle işletmenin minimum nakit gereksinimi belirlenmekte ve işletme faaliyetleri için gerekli miktardaki nakdi, uygun zamanda, uygun yerde ve uygun maliyette hazır bulundurulmasına imkan sağlamaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.184). Nakit bütçesinin düzenlenmesi aşağıdaki yararları sağlamaktadır (Bilginoğlu, 1996, s.153):

1) Nakit bütçesiyle, faaliyetlerin sağladığı nakit girişleri dönemler itibariyle bütçelenebilmektedir.

2) İşçilik ödemeleri ve malzeme alımları için gereken nakit belirlenebilmektedir.

3) Gerekli yabancı kaynak veya sermaye arttırım ve geri ödemeler tespit edilebilmektedir.

4) Nakit fazlası olması durumunda peşin ödemeler ile sağlanacak iskontolar tespit edilebilecektir.

5) Vergi, tahvil anapara ve faizi, kâr payı ödemelerine hazırlıklı olunabilecek ve bunların yönetimi sağlanabilecektir.

6) Kısa ve uzun vadeli yatırımların aksamadan yürütülmesini sağlayacak nakit olanakları belirlenebilecektir.

Tüm bu yararları ile nakit bütçesi yönetimin karar almalarında ve sorumluluklarını gerçekleştirmede oldukça önemli bir yönetim aracıdır. Nakit bütçesi, finansman kararlarında da önemli bir rol oynamakta ve işletmenin nakit durumunu göstermenin yanısıra, kredi alımlarında da önemli bir tablo olarak kullanılmaktadır (Işıklılar, 1997, s.267).

4.8. KÂR PLANININ TAMAMLANMASI

Kâr Planı, planlanmış gelir tablosu, planlanmış bilanço ve planlanmış nakit akımları tablosunun düzenlenmesi ile sona ermektedir. Bu üç tablo planlama döneminde yöneticiler tarafından geliştirilen detaylı planların birleştirilmesi ve özetlenmesi suretiyle geliştirilmektedir (Welsch vd., 1988, s.466). Bu bölümde, satış planları ile başlayan ve şimdiye kadar incelediğimiz planların birleştirilmesi yoluyla oluşturulan mali tablolar ve yönetim kararlarındaki yeri incelenecektir.

4.8.1. Bütçelenmiş Mali Tabloların Düzenlenmesi

Temel mali tablolar bilindiği üzere gelir tablosu ve bilançodur. Gelir tablosu ve bilançonun planlanması daha önce planlanmış olan faaliyet planları esas alınarak yapılmaktadır. Burada, gelir tablosu ve bilançonun planlanması kısaca açıklanacaktır.

4.8.1.1. Gelir Tablosunun Düzenlenmesi

Gelir tablosunun hazırlanması kâr planının hem hedefi hem de bir sonucudur. Gelir tablosunun hazırlanması bir hedettir çünkü, işletmenin faaliyetleri sonucu kârlı mı zararlı mı olacağı ancak gelir tablosunun hazırlanması ile bilinebilecektir. Bu aynı zamanda bir sonuçtur çünkü, gelir tablosu satış planı ile başlayan ve bir birini takip eden diğer planların bir sonucudur (Manav, 1990, s.471).

Gelir tablosunda yer alacak rakamların önceden planlanmasının amacı, işletmenin gelecek dönemde faaliyetlerinin sonucunda kârının ne olacağını belirlemesidir (Pekiner, 1988, ss. 453-454).

Satış planları ışığında oluşturulan satış bütçesinden elde edilen net satış hasılatından direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim bütçesinden elde edilen rakamların toplanması ve planlanan dönem sonu stoklarından çıkarılması suretiyle elde edilen satılan malın maliyetinin çıkarılmasıyla brüt kâra ulaşılmaktadır. Brüt kârdan planlanmış faaliyet ve faaliyet dışı giderler düşülerek planlanmış faaliyet dışı gelirler ilave edilmektedir. Daha sonra, tahmini gelir veya kurumlar vergisi tutarı bu tutardan indirilerek planlanmış net kâr elde edilmektedir. Bu şekilde gelir tablosu oluşturulmaktadır.

Planlama ve bütçeleme faaliyetleri sonucunda elde edilen gelir tablosu zarar sonucu da verebilmektedir. Bu durumda planlama faaliyetlerini gözden geçirmek yoluyla bazı değişikliklere gidilebilmektedir (Işıklılar, 1997, s.224). Buradan da anlaşılacağı üzere, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün son aşamasını oluşturan gelir tablosu aynı zamanda bir başlangıç noktası oluşturmaktadır. Gelir tablosunda yer alan kar ve zarar tutarı hedeflenen tutarlara

ulaşamayıabilir. Bu nedenle her bir plan aşamasında alternatifler değerlendirilmeli, işletmenin verileri endüstrinin verileriyle karşılaştırılmalıdır. Bu aşamada; oran testleri, kâra geçiş analizleri, maliyet ve yatırım karlılığı gibi değerlendirme yöntemlerinden yararlanılmalıdır (Manav, 1990, s.471).

4.8.1.2. Bilançonun Düzenlenmesi

Bilançonun düzenlenmesinde hazırlanmış olan işletme bütçeleri ile işletmenin sermaye, finansman ve benzeri politikaları göz önünde bulundurulmalıdır (Işıklılar, 1997, s.228). Bilançonun düzenlenmesinde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılmaktadır (Manav, 1990, s.488):

- 1)Bütçelerden verilerin alınması yoluyla bilançonun düzenlenmesi,
- 2)Günlük satış veya satışların yüzdesi yöntemiyle bilançonun düzenlenmesi,
- 3)Oranlar yöntemiyle bilançonun düzenlenmesi,
- 4) Regrasyon-korrelasyon yöntemiyle bilançonun düzenlenmesi.

Bilançonun bütçe verilerinden yararlanılarak hazırlanması her bir bilanço kalemi için aşağıda kısaca açıklanacaktır (Işıklılar, 1997, ss.231-235; Manav, 1990, ss.474-476):

Kasa ve Bankalar: Kasa ve banka tutarını belirlemek için nakit bütçesinden yararlanılmaktadır. Ayrıca orta ve uzun vadeli plânlamada nakit tutarı net satış hasılatının bir yüzdesi, genellikle hasılatın % 2,5'i veya 1/52'si olarak belirlenmektedir. Bu ise yaklaşık bir haftalık satış hasılatına karşılık gelmektedir.

Yarı Mamuller: Yarı mamuller üretim bütçesi yardımıyla belirlenmektedir. Üretim süresi uzun olan işletmelerin özellikle dikkate alacakları yarı mamuller için, yıllık üretim maliyetlerinin üretim süresine isabet eden kısmı kadar yarı mamul maliyeti öngörülmektedir.

İlk Madde ve Malzeme Stoğu: Üretim ve satın alma bütçesi bilançoda yer alacak stokları belirlemede kullanılmaktadır. İlk madde ve malzeme stoğu bu bütçelerden elde edilecek rakamlar ve stok politikaları ışığında belirlenecektir.

Mamul Stoğu: Üretim ve satın alma bütçesi ve stok politikalarıyla bilançoda yer alacak mamul stoğu miktar ve tutar olarak tespit edilecektir.

Ticari Borçlar: satıcıların tanımış olduğu vadeler ticari borçların belirlenmesinde yardımcı olmaktadır. Ayrıca, satın alma bütçesinde görülen tüm satın almaların tutarından nakit bütçesindeki ödemeler düşüldükten sonra kalan miktar, bilançoda yer alacak ticari borç miktarı olacaktır.

Ticari Alacaklar: Bu tutar hesaplanırken aynı ticari borçlarda olduğu gibi planlanan satışlarla nakit bütçesindeki tahsilatlar düşülmek suretiyle bulunmaktadır. Yine aynı şekilde alıcılara tanınan vade göz önünde bulundurulmalıdır.

Diğer Borçlar: Ödenecek vergiler, primler, ücretler ve benzeri borçlar bilançoyla ilgili borç türünün özelliğine göre hesaplanarak alınmaktadır.

Banka Kredileri: Finansman politikalarına ve ihtiyacına göre belirlenmektedir. Kısa süreli banka kredileri için nakit bütçesinde yer alan rakamlardan yararlanılmalıdır.

Sabit Varlıklar ve Yatırımlar: Bilançonun bu kalemi sermaye harcamaları bütçesinden yararlanılarak belirlenmelidir.

İştirakler ve Bağlı Varlıklar: İştirakler, iştiraklere taahhütler, çeşitli fonlar (kıdem tazminatı fonu, tahvilli borçlar, itfa fonu, yenileme fonu) dikkate alınarak bu kalem belirlenebilir.

Özsermaye: Özsermaye miktarı dönem başı bilançosunda yer alan özsermaye tutarı dikkate alınarak ve yönetimin sermaye arttırımı ve azaltılması politikaları gözönünde bulundurularak tespit edilmektedir.

4.8.2. Bütçelenmiş Mali Tabloların Yönetim Aracı Olarak Kullanılması

Bütçelenmiş mali tablolar önemli bir yönetim aracıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün son aşaması olan mali tablolar, işletmenin gelecek yıllar için hedeflerine ulaşip ulaşamadığının bir göstergesidir. Ayrıca mali tablolar bütçesinin ve diğer bütçelerin çeşitli alternatiflere göre hazırlanması işletmenin geleceğin belirsiz ortamına hazırlıklı olmasını sağlamakta ve sorunların gerçekleşmeden önce tespit edilmesine ve çözümlenmesine imkan vermektedir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü sonucu oluşturulan mali tablolar yönetim faaliyeti için bir rehber görevi yapmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.221). Kâr Planlaması ve Kontrolü ve mali tablolar her bir sorumluluk merkezi yöneticisine üst yönetimce onaylanmış bir faaliyet planı sağlamaktadır. Örneğin; pazarlama bölümü yöneticisi işletme amaçları doğrultusunda hazırlanmış bir reklam planına sahip olacaktır. Bu planın yardımıyla yönetici reklam fonksiyonunu gerçekleştirecek günlük kararları verecektir. Bunun gibi, finans yöneticisi de beklenen nakit girişleri, nakit çıkışları ve sermaye harcamaları hakkında bilgi sahibi olacaktır. Böylece, kâr planı ve mali tablolar günlük faaliyetler için bir temel olmakta ve oldukça önemli koordinasyon ve kontrol görevini yapmaktadır (Welsch vd., 1988, s.473).

"Kâr Planlaması ve Kontrolü ve mali tablolar, işletmede mevcut bulunan sonsuz sayıdaki bilgi akışının, yönetimin karar almasına olanak verecek şekilde koordine edilmesini ve özetlenmesini sağlamaktadır. Yönetim fonksiyonu planlamayla başlayıp kontrol ile bittiğinden tüm bu süreç yönetim olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifade ile Kâr Planlaması ve Kontrolü yönetimin ta kendisidir" (Bilginoğlu, 1996, s.1).

4.9. BÜTÇE UYGULAMALARININ KONTROLÜ

Faaliyet planları doğrultusunda hazırlanan işletme bütçelerinin tamamlanması aslında bütçeleme sürecinin sonu değil başlangıcıdır. Bütçelerin

oluşturulmasının bir amacı da, cari performansla karşılaştırılacak standartların oluşturulmasıdır .(Murphy, 1985, s.104). Bütçelerin kontrol amaçlı kullanımı aşağıda ayrıntıları ile incelenecektir.

4.9.1. Bütçe Uygulamalarının Kontrolü

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında yararlanılan bütçeler işletme bölümlerinin ve çalışanlarının performansının yönlendirilmesi ve değerlendirilmesinde bir temel sağlayan finansal planlardır. Bütçeler, işletmenin farklı bölümlerindeki farklı faaliyetlerin koordinasyonunu ve kontrolünü sağlamaktadır (Burns ve Waterhouse, 1991, s.128).

Kontrol, bütçede yer alan işletme amaçlarının ve planlarının gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla yapılan faaliyetler bütünüdür (Berney ve Garstka, 1984, s. 596). Bütçesel kontrol, stratejilerin faaliyetlere dönüştürülmesi ve uygulamaların gözden geçirilmesi olarak tanımlanabilir (Allen, 1994, s.54). Bütçesel kontrol, bütçelerin hazırlanması, sorumluluk alanlarını belirlenmesi ve fiili sonuçların bütçelerle karşılaştırılmasını içermektedir (Woolf vd., 1988, s. 18).

Bütçe sistemlerinde iki önemli yönetim fonksiyonu mevcuttur. Bunlar; planlama ve kontrol fonksiyonlarıdır. İşletmeler ancak etkin bir kontrol sistemi oluşturabilirlerse başarılı olabileceklerdir. Bütçesel kontrol, yönetim kontrol sisteminin bir bütünüdür.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün sadece hazırlanması ve uygulamaya geçirilmesi yeterli değildir. Kâr planından beklenen yararların gerçekleştirilmesi ancak fiili durumun planlarda ve bütçelerde belirtilen hedeflerle karşılaştırılması ve eğer bütçe rakamlarına göre sapmalar varsa düzeltici önlemlerin alınmasını gerektirmektedir (Peker, 1989, s.359).

İşletmelerde kâr planının etkin bir şekilde uygulanması, sürekli ve esnek bir kontrol sistemiyle sağlanabilir. Sürekli kontrol verimsizlik ve hataların hemen belirlenmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır (Koç-Yalkın,

1989, s.222).Etkin bir kontrol için gerekenler aşağıdaki gibidir (Hartley, 1994, ss. 158-159):

1) Etkin bir kontrolün sağlanması için, bütçeler aşağıdan yukarıya doğru hazırlanmamalı, bütçenin hazırlanmasına kontrol edilecek kişi veya kişilerin katılımı sağlanmalıdır.

2) Bütçede yer alan her şey biri veya birileri tarafından kontrol edilebilir olmalıdır.

3) Kontrol fonksiyonu değişen durumlara uyarlanabilecek şekilde esnek olmalıdır.

4) Hiç kimse geçmişi kontrol edemez ancak gelecek kontrol edilebilir. Bu bakımdan kontrol geleceğe dönük olmalıdır.

Özellikle esnek imalat sistemine geçişle, direkt işçiliğin kontrolü önemini kaybederken standart maliyetlerin kontrol amaçlı kullanımı azalmış ve bütçelerin önemi bir kat daha artmıştır. Toplam Kalite, Tam Zamanında Üretim gibi anlayışlar maliyetin düşürülmesi için kullanılmaya başlanılmıştır. Tahmini maliyetlerin ve bütçelerin önemi, amaçlara göre yönetim anlayışıyla birlikte artmıştır (Monden, 1989, s.277).

"Bütçe kontrolü, modern işletme yönetiminin öngörülere dayanan bir çalışma planı düzenleyip, faaliyetleri bu planda saptanmış olan amaçlara doğru yönlendirmek ve gerekli koordinasyonu sağlamak zorunluluğundan doğmuştur" (Tuan, 1976, s.262). İşletmelerde bütçe kontrolü için yürütülen faaliyetler aşağıdaki gibidir(A.g.e.):

1) Bütçelenen veriler fiili verilerle karşılaştırılmak suretiyle oluşan farklar hesaplanmalıdır.

2) Bu farklar analiz edilerek nedenleri belirlenerek gereken açıklamalar yapılmalıdır.

3) Sonuçlar raporlar aracılığıyla işletme yöneticilerine bildirilmelidir.

4) Gereken önlemler belirlenmelidir.

Bütçe uygulamalarının kontrolü işletme içerisinde kurulan etkin bir raporlama sistemi gerektirmektedir. Kâr planlamasının kontrolü aşağıdaki yöntemler yardımıyla yapılmaktadır (Koç-yalkın, 1989, s.222):

1) Faaliyet Raporları

2) Bütçe Sapmalarının Analizi

4.9.2. Bütçe Uygulamalarının Kontrolüne İlişkin Faaliyet Raporları ve Temel Özellikleri

Bütçe uygulamalarının kontrolü etkin bir raporlama sistemi gerektirmektedir. Bütçe döneminin tamamlanmasıyla fiili sonuçlar alınmaya başlanınca, bu sonuçların bütçe rakamlarıyla karşılaştırılması yapılmakta ve belli dönemler itibariyle raporlanmaktadır. Bu raporlar, faaliyet raporlarıdır (Işıklılar, 1997, s.317). Faaliyet raporları, özellikle işletme yöneticilerinin performanslarının değerlendirilmesi amacı ile hazırlanmaktadır. Kontrol raporlarının temel amacı, sorumluluk merkezi yöneticilerinin ve çalışanlarının performanslarının, planlanan performans ile karşılaştırılması ve eğer varsa sapmaların nedenlerinin araştırılmasıdır (Sevgener ve Hacıüstemoğlu, 1998, s.365).

Faaliyet raporları işletme rapor sisteminin sadece bir bölümüdür. Faaliyet raporlarının sahip olması gereken özellikleri aşağıdaki gibidir (Welsch, 1976, s.490):

1) Raporlar organizasyon yapısına ve sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmelidir.

2) Raporlar, istisnalara göre yönetim ilkesine göre düzenlenmelidir.

3) Raporlar tekrar edilebilir olmalı ve kısa bir zaman dilimini kapsamalıdır.

4) Raporlar kullanıcının gereksinimlerine göre düzenlenmelidir.

5) Raporlar; basit, anlaşılabilir olmalı ve sadece gerekli bilgileri içermelidir.

6) Rapordaki bilgiler doğru olmalı ve önemli farkları gösterebilmelidir.

7) Raporlar hazırlanır hazırlanmaz derhal ilgilere sunulmalıdır.

8) Raporlar yapıcı olmalıdır.

4.9.3. Faaliyet Raporlarının Teknik Yönü

Faaliyet raporlarında aşağıda belirtilen üç ayrı bilgiye yer verilmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1998, ss.365-366):

a) Gerçekleşen,

b) Olması beklenen,

c) Gerçek ve beklenen arasındaki fark ve nedenleri.

Faaliyet raporları, gerçekleşenle bütçelenen arasındaki farkı gösteren raporlardır. Bu fark çeşitli şekillerde gösterilebilir. Bütçelenen amaçlardan sapmalar raporlar üzerinde sadece miktar olarak değil yüzde olarak da gösterilmeli ve raporlar aylık olarak düzenlenmelidir (Welsch, 1976, s.225). Ayrıca, bütçe farklarının hızlı bir şekilde değerlendirilmesi için farklara ilişkin istatistiksel kontrol sınırları belirlenmelidir. Uygulamada bütçeye göre % 5 ile % 10 arasındaki farklar normal olarak kabul edilmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.228). Faaliyet raporlarında kontrol edilemez nitelikteki giderlere yer verilmez. Başka bir ifade ile, her bir sorumluluk merkezine ait raporda sadece o merkez tarafından kontrol edilebilir giderlere yer verilmelidir (Işıklılar, 1997,s.317).

Aylık olarak düzenlenen faaliyet raporlarında, rapor edilen ayda meydana gelen sapmalar ve o tarihe kadar olan toplam sapmalar gösterilmelidir (Welsch, 1976, s.502).

Bütçe uygulamalarının kontrolü faaliyet raporları yardımıyla belirlenen farkların analiz edilmesiyle de yapılmaktadır. Aşağıda, bütçe uygulamalarının fark analizleriyle kontrolü incelenmektedir.

4.10. BÜTÇE SAPMALARI VE ANALİZİ

Kâr planı uygulamalarının kontrolü, bütçe sapmalarının tespit edilmesi ve analizi yardımıyla yapılmaktadır. "Faaliyet raporları yardımıyla belirlenen bütçe farklarının önemli olup olmadıklarının, düzeltici kontrole gereksinim duyulup duyulmadığının, farkların nedenleri ile çözüm yollarının tespiti fark analizlerini gerektirmektedir" (Kızıllı, 1979, s25).

Bu bölümde bütçe sapmaları ve bu sapmaların analizi ayrıntılarıyla ele alınacaktır.

4.10.1. Bütçe Sapmaları Kavramı

Faaliyet sonuçlarının başarılı olup olmadığının tesbiti ancak bütçe rakamlarıyla fiili sonuçların karşılaştırılması ile mümkün olacaktır. Bu karşılaştırma farklı biçimlerde yapılabilmektedir. Bunlardan biride "bütçe sapmalarının analizi'dir".

Bütçelenen ve gerçekleşen gelir ve gider arasındaki fark "sapma" olarak tanımlanmaktadır. Sapmaları basit bir formül üzerinde aşağıdaki şekilde gösterebiliriz (Üstün, 1997, s.129).

$$\text{SAPMA} = \text{Fiili Gider (Gelir)} - \text{Bütçelenen Gider (Gelir)}$$

Kâr planlarında gelirler ve giderler ayrı ayrı bütçelendiğinden bütçe sapmaları hem gelir hem de giderler için tespit edilmelidir. Bütçelenen giderlerin fiili giderleri aşan bölümüne "lehde sapma" ve fiili giderlerin bütçelenen giderleri aşan bölümüne de "aleyhte sapma" denilmektedir. Gelirlerde ise, fiili gelirlerin bütçelenen gelirleri aşan bölümü lehde, bütçelenen gelirlerin fiili gelirleri aşan bölümü ise aleyhte sapma olarak tanımlanmaktadır (Koç-Yalkın, 1989, s.229).

Sapmaların belirlenmesinde aşağıdaki yaklaşımlardan yararlanılmaktadır (Welsch, 1976, ř.514):

- 1) Doğrudan gözlemlene,
- 2) Sorumlu personel tarafından araştırma,
- 3) İç denetçiler tarafından denetleme,
- 4) Özel Çalışmalar,
- 5) İş akışını, faaliyetlerin koordinasyonunu ve yöneticilerin etkinliğide dahil olmak üzere iş analizleri yapma,
- 6) Yönetici, şef ve diğer çalışanların görüşlerini alma.

Bütçe sapmaları hem gelirler hem de giderler itibariyle belirlenmektedir. Çalışmanın bu bölümünde; satışlar, ilk madde ve malzeme,* direkt işçilik ve genel üretim giderleri için sapmaların belirlenmesi üzerinde durulacaktır.

1) Satışlara İlişkin Sapmalar

Satışlara ilişkin aşağıda belirtilen iki çeşit sapma söz konusudur (Welsch, 1976, s.517):

- a) Fiyat sapması,
- b) Miktar sapması.

Fiyat sapması belirlenirken; miktar sabit alınmakta, aynı şekilde miktar sapması belirlenirken fiyat sabit olarak alınmaktadır.

Fiyat ve miktar sapmaları aşağıdaki denklemler yardımıyla hesaplanabilir (Koç-Yalkın, 1989, s.231).

a) Fiyat Sapması:

Fiili Satış Miktarı x Fiili Satış Fiyatı(Br) = Fiili Satışların Tutarı

Fiili Satış Miktarı x Bütçe Satış Fiyatı(Br) = Fiili Satışların Bütçe Tutarı
Satışların Fiyat Sapması

b) Miktar Sapması:

Fiili Satış miktarı x Bütçe Satış Fiyatı(Br) = Fiili Satışların Bütçe Tutarı

Bütçe Satış Mik. X Bütçe Satış Fiyatı(Br)=Bütçe Satışlarının Bütçe Tutarı
Satışların Miktar Sapması

2) İlk Madde ve Malzemeye İlişkin Sapma

İlk madde ve malzemeye ilişkin sapma üç tanedir (Peker, 1989, s.671).

Bunlar;

a) İlk madde ve malzeme fiyat sapması,

b) İlk madde ve Malzeme miktar sapması ;

c) Bileşik Sapma'dır.

İlk madde ve malzeme sapmaları aşağıdaki denklemler yardımıyla hesaplanabilir (Kızıl, 1979, s.27).

a) İlk Madde ve Malzeme Fiyat Sapması

Bütçelenen miktar x Bütçe Fiyatı(Br) = Bütçe Tutarı

Bütçelenen miktar x Fiili Fiyat(Br) = Fiili Tutar
Fiyat Sapması

b) İlk Madde ve Malzeme Miktar Sapması

Bütçelenen Miktar x Bütçe Fiyatı(Br) = Bütçe Tutarı

Fiili Miktar x Bütçe Fiyatı(Br) = Fiili Miktarın Bütçe Tutarı
Miktar Sapması

c) Bileşik Sapma

Bileşik Sapma =(Bütçelenen Fiyat - Fiili Fiyat) x (Bütçelenen Miktar -
Fiili Miktar)

3) Direkt İşçilik Sapmaları

Direkt işçilik için bütçelenen zaman ve ücret standartları ile gerçekleşen üretim için harcanan zaman ve gerçekleşen ücret arasındaki farklar "direkt işçilik sapmalarına" neden olmaktadır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 1998, s.243). Direkt işçilik sapmaları aşağıdaki gibidir (Koç-Yalkın, 1989,s.233):

a) Direkt işçilik zaman sapması,

b) Direkt işçilik ücret sapması.

Bu iki sapma aşağıda kısaca incelenecektir.

a) Direkt İşçilik Zaman Sapması

Direkt işçilik zaman sapması bütçelenen zamanla fiili harcanan zaman arasındaki farktır. Direkt işçilik zaman sapması aşağıdaki denklem yardımıyla bulunabilir (Kızıl, 1797, s.30).

Bütçelenen Zaman x Bütçelenen Ücret (Br) = Bütçelenen Zaman İşçilik Tutarı

Tutarı Fiili Zaman x Bütçelenen Ücret(Br) = $\frac{\text{Fiili Zaman İşçilik Tutarı}}{\text{Zaman Sapması}}$

b) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Ücret sapması bütçelenen ücretle fiili ücret arasındaki farktan doğmaktadır. Direkt işçilik ücret sapması aşağıdaki denklem yardımıyla bulunabilir (Kızıl, 1979, s.30).

Fiili Zaman x Bütçelenen Ücret(Br) = Bütçelenen Ücret Tutarı

Fiili Zaman x Fiili Ücret (Br) = $\frac{\text{Fiili Ücret Tutarı}}{\text{Ücret Sapması}}$

4) Genel Üretim Giderlerine İlişkin Sapma

Genel üretim giderlerine ilişkin üç farklı sapma aşağıdaki gibidir (Koç-Yalkın, 1989, s.235).

a) Bütçe Sapması = Genel Üretim Gideri Fiili Tutarı - Fiili Seviyedeki Genel Üretim Giderleri Bütçe Tutarı

b) Kapasite Sapması = Fiili Seviyedeki Genel Üretim Gideri Bütçe Tutarı - Fiili Seviyedeki Genel Üretim Giderleri Standart Tutarı

c) Verim Sapması = Fiili Seviyedeki Genel Üretim Gideri Standart Tutarı-Standart Genel Üretim Giderleri

Standart genel üretim giderlerine genel üretim giderleri bütçe karşılıkları da denilmektedir (Koç-Yalkın, 1989, s.235).

4.10.2. Bütçe Sapmalarının Analizi

Bütçe sapmalarının analizi ortaya çıkan sapmaların nedenlerine göre çözümlenmesi, diğer bir ifade ile hangi nedenin, hangi yönde ve ne kadarlık bir saptmaya yol açtığı belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Büyükmirza, 1995, s.503).

Sapma analiz sonuçlarını göstermek için iki yaklaşımdan yararlanılmaktadır. Analiz sonuçları, özel raporlar ve aylık faaliyet raporları ile raporlanmaktadır (Welsch, 1976, s.528).

Sapma analizinin amacı, belirlenen standartlardan sapmaları mümkün olduğunca ayrıntılara inerek saptamaktır. Böylece, sapmaların olumlu ya da olumsuz olduğu, bunlardan kimlerin sorumlu olduğu ve sapmaların nedenlerinin ve çözümlerinin neler olduğu saptanabilecektir (Peker, 1989, s.668).

Sapma analizlerinin en iyi şekilde yararlı olabilmesi için analizin kısa sürede yapılması, sonuçların bir an önce yöneticilere sunulması gerekmektedir. Yönetimin ihtiyacı olduğu fark detaylarının boyutu, bu farkların tespit edilmesinde kullanılan yöntemleri ve raporlama şekil ve sürelerini belirlemektedir (Kızıl, 1979, s.26).

Daha öncede sapma analizinin tanımında da belirttiğimiz gibi sapmaların nedenleri ancak analiz sonucunda belirlenebilecektir. Sapmaların nedenlerini dört başlık altında toplamak mümkündür (Koç-Yalkın, 1989, s.237). Bunlar:

1. İşletmede gerçekleşen verim derecesi ile ilgili unsurlar,

2. İlk madde ve malzeme ve benzerlerinin satınalma fiyatlarında görülen dalgalanmalar,

3. İşçilik ücretlerinde meydana gelen değişiklikler,

4. Faaliyet hacminde görülen dalgalanmalar.

Sapmaların nedenleri analiz edildikten sonra, eğer bir sorun tespit edilmişse çözüm yolları araştırılmalıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçeler her ay yeniden gözden geçirilerek gerekli görülen durumlarda düzeltmeler yapılmalıdır.



BEŞİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DEKİ TEKSTİL İŞLETMELERİNİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ UYGULAMALARINDA KARŞILAŞTIĞI SORUNLARIN TESPİTİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde, İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından yayımlanan 1998 yılının "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu" listesinde yer alan ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmeleri kapsayan anket çalışmasına dayalı olarak gerçekleştirilen bir araştırma bulunmaktadır.

Bu bölümde; sırasıyla araştırmanın önemi, amacı, araştırmanın dayandığı hipotezler, araştırmanın kapsamı ve sınırları, araştırmanın yöntemi ile araştırma sonucunda elde edilen bulgular ve bunların değerlendirilmesi konuları yer almaktadır.

5.1. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ

İşletmeler, sürekli değişmekte olan endüstriyel ortamda ve yoğun küresel rekabetin yaşandığı çevrelerinde meydana gelen değişiklikler ve yeni gelişmeler nedeniyle beklenmedik tehlike veya fırsatlarla karşılaşmakta ve bu ortamda varlıklarını sürdürmek zorunda kalmaktadırlar. Bunu yaparken de, hem çevrede meydana gelen değişiklikleri önceden tahmin etmek, hem de yoğun rekabet ortamında güçlü olmak zorundadırlar. İşletmelerin, gelişmeleri yakından izleyerek, bu gelişmelerden en iyi şekilde yararlanabilmek, gelişebilmek, varlıklarını devam ettirebilmek ve günümüzde yaşanan bu hızlı değişmelere ayak uydurabilmek için uzun ve kısa vadeli amaçlarını ve stratejilerini belirleyerek tüm faaliyetlerini bu amaçlarını gerçekleştirmek üzere planlamaları gerekmektedir.

Teknoloji alanındaki gelişmelerin doğal bir sonucu olarak işletmelerarası rekabet ise, her geçen gün daha da artmaktadır. Bu ortamda varlıklarını

sürdürmeye çalışan işletmeler için Kâr Planlaması ve Kontrolü büyük önem taşımaktadır. İşletmeler geleceği planlamak suretiyle kaynaklarını daha etkin ve verimli bir şekilde kullanabilecek, belirsizliklere ve sorunlara hazırlıklı olabileceklerdir.

İşletmelerin en önemli ekonomik amaçlardan biri kâr elde etmek olduğu için, kâr hedeflerinin belirlenmesi ve kâr planlaması işletmeler açısından en önemli ve zor bir planlama faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. Eskiden beri oldukça önemli olan planlama faaliyeti özellikle günümüz koşullarında daha da önem kazanmış ve işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmeleri için yapılması gereken bir zorunluluk haline gelmiştir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü, günümüz işletmeleri için en önemli yönetim ve karar alma aracı olma özelliğini taşımakta ve gerçekçi bir şekilde hazırlanan kâr planları işletmelerin başarılı olmasında önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle, Türk tekstil işletmelerinin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaştığı sorunların belirlenmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi açısından yapılan bu araştırma oldukça büyük bir öneme sahiptir.

5.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

Özellikle son yıllarda yaşanan hızlı değişim, teknolojik yenilikler, küreselleşme, pazar paylarının büyümesi, ulusal ekonomiler arasındaki duvarların giderek ortadan kalkması, sermaye hareketleri ve işletme bütünleşmeleri ve satın almaları rekabeti hızlandırmış ve işletmelerin karmaşık bir yapıya dönüşmeleri sonucunu doğurmuştur. Artan rekabet, işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne olan ihtiyacını pekiştirmiş ve bu ihtiyacın sürekli olarak artmasına neden olmuştur.

Böyle bir ortamda, Kâr Planlaması ve Kontrolü en önemli yönetim araçlarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüz işletmelerinin sürekli değişen koşullarda ayakta kalabilmeleri ve başarılı olmaları uzun ve kısa vadeli hedeflerini belirleyerek tüm faaliyetlerini bu hedefleri gerçekleştirmek üzere planlamalarını gerektirmektedir. İşletme yöneticileri, Kâr Planlaması ve Kontrolü

ile sürekli değişimlerin neden olduğu fırsat ve tehlikelere hazırlıklı olabilecek ve fırsatlardan azami ölçüde yararlanarak sorunları en az düzeye indirebilecektir. Böylece, işletmenin sürekli olarak güçlü ve avantajlı olması sağlanarak rekabet üstünlüğü elde edilecektir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü çok çeşitli kavram ve teknikleri içeren oldukça karmaşık bir süreçtir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden beklenen yararların gerçekleştirilmesi işletme içerisinde gerekli koşulların oluşturulmasını ve bazı ilkelerin hayata geçirilmesini gerektirmektedir. Her şeyden önce, Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmenin bütününe kapsadığı ve işletmenin genel hedeflerinin gerçekleştirilmesini amaç edindiği için işletme çalışanlarının tamamının Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasına ve uygulanmasına katılımı sağlanmalıdır. Bunun yanında, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olabilmesi için gereken tüm ilke ve koşullar gerçekleştirilmelidir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün oldukça karmaşık olması ve bir çok kavram ve tekniği bünyesinde barındırması nedeniyle günümüz işletmeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında bir çok sorunla karşılaşmaktadırlar. Bu bağlamda, bu araştırmanın temel amacı; Türkiye'de istihdam, üretim ve yatırım açısından lokomotif sektör konumunda bulunan ve Türkiye'nin toplam ihracatı içinde % 40 gibi önemli bir paya sahip olan tekstil sektöründe, Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamalarında karşılaşılan sorunların belirlenmesi ve bu sorunlara yönelik çözüm alternatiflerinin geliştirilmesidir. Bu nedenle, konunun teorik içeriği ile işletmelerde uygulanması arasındaki bağlantının kurulmasına yönelik bir anket uygulaması yapılarak, anket sonuçlarına göre yapılan değerlendirmeye, sorunlar için daha gerçekçi çözüm alternatifleri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Anket çalışmasıyla elde edilmek istenen diğer veriler aşığıdaki gibidir:

1. Türkiye'de tekstil sektöründe faaliyet gösteren ve ilk 500 sanayi işletmesi içerisinde yer alan tekstil işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü yapıp yapmadıklarının tespit edilmesi,

2. Söz konusu işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden yönetim kararlarında yararlanıp yararlanmadıklarının tespit edilmesi,

3.Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün ve bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaşılan sorunların tespit edilmesi,

4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanması ve uygulanmasında hangi teknik ve anlayışlardan yararlandıklarının tespit edilmesi,

5.Kâr Planlaması ve Kontrolü yapılmamasının nedenlerinin tespit edilmesi,

6. Yeni bütçeleme tekniklerinin kullanılıp kullanılmadığının tespit edilmesi,

7. Özellikle, günümüzde yaşanan gelişmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecini etkileyip etkilemediğinin tespit edilmesi.

5.3. ARAŞTIRMANIN DAYANDIĞI HİPOTEZLER

Çalışmamızda yukarıda belirtilen amaçlar doğrultusunda, esas alınacak ve test edilecek hipotezler aşağıdaki gibidir:

Hipotez 1: "İşletmelerde Kâr Planlaması ve Kontrolü yönetim kararlarını alınmasında etkili olmaktadır",

Hipotez 2: İşletme yöneticileri, "**Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletmenin en önemli yönetim araçlarından biridir**" görüşüne katılmaktadırlar,

Hipotez 3: İşletme yöneticileri, "**Tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır**" görüşüne katılmaktadırlar,

Hipotez 4: İşletme yöneticileri "**Hızlı bir değişim yaşayan iş çevreleri için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir**" görüşüne katılmaktadırlar,

Hipotez 5: İşletme yöneticileri "**Bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir**" görüşüne katılmaktadırlar.

5.4. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI VE SINIRLARI

Bu araştırma, 1998 yılında İstanbul Sanayi Odası (İSO) tarafından yayınlanan "Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu" listesinde yer alan işletmeler arasından seçilen ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan 105 işletmeyi kapsamaktadır.

"Türkiye'nin En Büyük 500 Sanayi Kuruluşu" listesinde yer alan işletmeler arasından seçilen ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan 105 işletmenin araştırma kapsamına alınma nedeni ise, bu sektörün Türkiye'nin toplam ihracatı içinde %40 gibi önemli bir paya sahip olması, aynı zamanda istihdam, üretim ve ticaret açısından lokomotif sektör olmasıdır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü tam anlamıyla uygulayabilecek işletmelerin büyük ölçekli ve yeniliklere açık olması gerektiğinden, 500 büyük sanayi kuruluşu arasından 105 tekstil işletmesi anket yapmak amacıyla seçilmiştir.

Araştırma kapsamına alınan tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerden elde edilecek bulguları, kanımızca bütün işletmelere genellemek doğru olmayabilir. Çünkü, zaman ve maliyetin sınırlı olması yapılan bu araştırmanın sonuçlarının bütün işletmelere genellenmesine engel oluşturmuştur.

Araştırmada kullanılan anket soruları ise, teorik bölümlerden yararlanılarak ve daha ziyade tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde konu hakkındaki çalışmalarını yansıtmak biçiminde hazırlanmıştır.

5.5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Burada sırasıyla; örneklem seçimi, verilerin toplanması, soruların niteliği ve verilerin analizinde kullanılan yöntem konuları hakkında bilgiler verilmektedir.

5.5.1. Örneklem Seçimi

Araştırmanın kapsamını, Türkiye'de faaliyette bulunan ve İSO (İstanbul Sanayi Odası) dergisinin Eylül 1998 tarihli özel sayısından elde edilen "Türkiye'nin 500 Büyük Sanayi Kuruluşu" adlı listesinden seçilen 105 tekstil

işletmesi oluşturmaktadır. Bu işletmelerin belirlenmesinde ise, tam sayım yönteminden yararlanılmıştır.

Araştırmadan daha sağlıklı sonuçlar elde edebilmek amacıyla, bu işletmelerde Kâr Planlaması ve Kontrolü hazırlayan ve uygulayan ve ilgili kararları alan yöneticilere mektupla anket ve yüz yüze görüşme yöntemi kullanılarak ulaşılmaya çalışılmıştır.

5.5.2. Verilerin Toplanması

Araştırmada, verileri objektif olarak toplayıp, istatistiksel analiz teknikleri ile çeşitli hesaplamalar yapabilmek amacıyla mektupla anket ve yüz yüze görüşme yöntemi uygulanmıştır. Maliyet ve zaman kısıtları nedeniyle, bu araştırmada, yazılı anket ve yüz yüze görüşme yöntemleri ile sorulan sorulara cevap almak suretiyle genel sonuçlar çıkarma amacı güdülmüştür.

Araştırma için bir anket formu hazırlanmıştır. Bu formun bir örneği bu çalışmanın sonunda **EKLER** bölümündeki **EK-1**'de verilmiştir. Hazırlanan bu anket formu en uygun şekilde çoğaltılarak ve İstanbul Sanayi Odasından elde edilen adresler kullanılarak işletmelere posta yolu ile gönderilmiştir. Anketlerin geri dönüş oranını yükseltmek amacı ile zarfların içine bir adet anket formunun yanında, özel olarak hazırlanan geri dönüş zarfı konulmuştur. Bu zarfların üzerine geri dönüş adresleri yazılmış, cevaplayıcıların geri gönderme işlemlerini hızlandırmak ve onların masraflara katlanmalarını önlemek amacı ile pul yapıştırılmıştır. Bunlara ek olarak anket formuna bir üst yazı eklenmiştir. Bunun amacı ise, yapılan çalışmayı tanıtmak ve yöneticilere cevaplandıkları soruların değerlendirilmesinde dikkat edilecek hususlar hakkında bilgi vermektir. Ayrıca bazı işletmelere, geri dönüş oranını yükseltmek için, bizzat gidilerek ya da telefon görüşmeleri ile desteklenerek bu süreç hızlandırılmaya çalışılmıştır.

Bunların dışında Türkiye'nin koşulları dikkate alınarak anketlerin postalanmasından itibaren 5 ay beklenmiş ve anketlerin % 32,3'ünün (34 / 105) geri döndüğü anlaşılmıştır. 12 anket işletme yöneticileri ile yüz yüze görüşmek suretiyle yapılmıştır. 93 anket posta yoluyla gönderilmiş ve 22 anket işletme

yöneticileri tarafından cevaplandırılarak gönderilmiştir. Eksik bilgi içeren 2 anket formu iptal edilmiştir. Böylece araştırmamızın değerlendirme aşamasına girebilecek anket sayısı 32 olarak belirlenmiştir.

Ek-1'de yer alan anket formu, toplam yedi sayfa olup ilk sayfası, anketi tanıtıcı nitelikte olan üst yazıdan oluşmaktadır. Anket formu 'en kısa sürede doldurulabilecek nitelikte sorulardan oluşturulmuş ve işletme yöneticilerinin çok kıymetli ve sınırlı olan zamanlarını fazla almayacak şekilde gerekli özen gösterilerek tasarlanmıştır. Bunun yanında soruların açık ve anlaşılır olmasına da ayrıca özen gösterilmiştir.

5.5.3. Soruların Niteliği

Anket formunda yer alan sorular, genel kurallar çerçevesinde hazırlanmıştır. Anket formu, dört kısımdan ve toplam 22 sorudan oluşmaktadır. Ancak, doğal olarak bu kısımlar ayrı ayrı belirtilmemiş, anketin cevaplandırılmasında ve anlaşılmasında en uygun olacak şekilde dizayn edilmiştir. Anket formunun birinci kısmında, anketi cevaplayan yöneticinin ünvanı ve eğitim durumunu içeren genel sorular sorulmuştur. İkinci kısımda, Kâr Planlaması ve Kontrolü ile ilgili sorular yer almaktadır. Üçüncü kısımda ise, bütçelerle ilgili sorulara yer verilmiştir. Dördüncü ve son kısımda ise, işletme yöneticilerine çeşitli yargılarla ilgili sorular sorulmuştur.

5.5.4. Verilerin Analiz Yöntemi

Verilerin değerlendirilmesinde, SPSS-X 5.0 (Statistical Package for Social Science) paket programından yararlanılmıştır.

Ankette yer alan her bir soru için, ayrı ayrı frekans dağılımları verilmiştir. Bulguların değerlendirilmesinde çapraz tablolardan yararlanılmıştır. Ayrıca, anketin son bölümünde yer alan yargıların değerlendirilmesinde likert ölçeğinden faydalanılmış ve elde edilen bulguların değerlendirilmesinde normal dağılım test istatistiği (Z testi) kullanılmış ve sonuçlar tablolar halinde gösterilmiştir.

5.6. ARAŞTIRMADA ELDE EDİLEN BULGULAR VE BUNLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırmada kullanılan anket formunda yer alan sorulara verilen cevapların değerlendirilmesi, ankette yer alan her soruyu ayrı ayrı ele alarak yapmanın daha faydalı olacağı düşüncesiyle aşağıdaki şekilde sunulmuştur.

5.6.1. Demografik Özelliklerin Değerlendirilmesi

Anketi cevaplandıran yöneticilerin eğitim durumlarını belirlemek üzere sorulan bu soruya verilen cevapların dağılımı **tablo 5.1**'de görülmektedir. **Tablo 5.1**'in incelenmesinden anlaşılacağı üzere, ankete cevap veren yöneticilerin 27 tanesinin (% 84,4 oranla) üniversite düzeyinde eğitim aldıkları görülmektedir. Ankete katılan yöneticilerin 4 tanesinin ise (% 12,5 oranla) yüksek lisans eğitimi aldıkları görülmektedir. Bu soruda, bütün yöneticiler tarafından cevaplandırılmıştır. İşletme yöneticilerinin %3,1'nin yani sadece 1'nin lise mezunu olduğu görülmektedir. Buradan da anlaşılacağı üzere, anketimizi cevaplandıran yöneticilerin büyük bir bölümü eğitim düzeyi yüksek olduğu için Kâr Planlaması ve Kontrolü konusunda bilgi sahibi oldukları düşünülmektedir.

Tablo 5.1: Yöneticilerin Eğitim Durumları Dağılımı

Yöneticilerin Eğitim Durumu	İlkokul	Ortaokul	Lise	Üniversite	Yüksek Lisans	Doktora	Toplam
Yönetici Sayısı	-	-	1	27	4	-	32
Yüzde (%)	-	-	3,1	84,4	12,5	-	100,0

5.6.2. Finansal Planlama Yapan İşletmelerin Dağılımı

Bu soru işletmelerin finansal planlama yapip yapmadıklarını belirlemek amacıyla sorulmuştur. Soruya verilen cevaplar **tablo 5.2'**de görüldüğü gibidir.

Tablo 5.2: Finansal Planlama Yapan İşletmelerin Dağılımı

Finansal Planlama Yapma	Evet	Hayır	Toplam
İşletme Sayısı	30	2	32
Yüzde (%)	93,8	6,3	100,0

Tablo 5.2' den anlaşılacağı üzere, anketimize katılan işletmelerden 30 tanesi (% 93,8 oranla) finansal planlama yaptıklarını, geriye kalan sadece 2 işletme (% 6,3 oranla) ise finansal planlama yapmadıkları belirtmişlerdir. Bu soruya cevap vermeyen işletme yoktur.

5.6.3. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapan İşletmelerin Dağılımı

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü yapip yapmadıklarını belirlemeye yönelik olarak sorulan bu soruya verdikleri cevaplar **tablo 5.3'**de görülmektedir.

Tablo 5.3: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapan İşletmelerin Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma	Evet	Hayır	Toplam
İşletme Sayısı	28	4	32
Yüzde (%)	87,5	12,5	100,0

Anketimize katılan 28 işletme (% 87,5 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıklarını, sadece 4 işletme ise (% 12,5 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıklarını belirtmişlerdir. Bu rakamlarında ifade ettiği gibi, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü işletmelerin büyük bir bölümü yapmakta sadece dört işletme yapmamaktadır. Bu ise, İlk 500 sanayi kuruluşu içerisinde yer alan tekstil işletmelerinin Kâr Planlaması ve Kontrolü konusunda bilgi sahibi olduğunun ve

kısmen ve ya tamamen Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü gerçekleştirdiklerini göstermektedir. Yapılan literatür taraması sonucunda elde edilen bilgilerden ülkemizde Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarının 1936 yılından itibaren başladığı görülmüştür.

Anketimize katılan işletmelerden sadece 4 tanesi Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıklarını belirtmiş ve anketin 10'ncu sorusuna geçerek aradaki soruları cevaplandırmamışlardır. Bu nedenle 4'üncü sorudan 10'ncu soruya kadar toplam 28 işletme anketi cevaplandırmışlardır.

5.6.4. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yapıldığı Yönetim Kademesi

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü hangi yönetim düzeyinde yaptıklarını belirlemeye yönelik olarak sorulan bu soruya anketimize katılan yöneticilerin verdikleri cevaplar **tablo 5.4**'de görülmektedir.

Tablo 5.4: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yapıldığı Yönetim Düzeyleri

Yönetim Düzeyleri	İşletme Sayısı	Yüzde(%)
Üst Yönetim	22	68,7
Orta Yönetim	4	12,5
Alt Yönetim	-	-
Danışmanlar	2	6,25
Diğer	-	-
Boş	4	12,5
Toplam	32	100,0

Tablo 5.4'den de görüldüğü üzere 22 işletme (% 68,7 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü üst yönetim seviyesinde yapmakta, 4 işletme (% 12,5

oranla) orta yönetim seviyesinde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü yapmakta, 2 işletme (% 6,25 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü danışmanlarına yaptırmaktadır. 4 işletme(% 12,5 oranla) ise Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıkları için anketin bu sorusunu cevaplandırmamışlardır. Çalışmanın teorik bölümünde de belirtildiği gibi, Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarının üst yönetim seviyesi tarafından desteklenmesi gerekmektedir. Ankete katılan işletmelerin büyük bir çoğunluğu Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü üst yönetim seviyesinde hazırlamakta ve desteklemektedir.

5.6.5. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden Sorumlu Bir Bölümü Bulunan İşletmelerin Dağılımı

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölüme sahip olup olmadıklarını belirlemek amacıyla sorulan bu soruya verdikleri cevaplar aşağıdaki gibidir.

Tablo 5.5: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden Sorumlu Bölümü Bulunan İşletmelerin Dağılımı

Bölümün Olması	Evet	Hayır	Boş	Toplam
İşletme Sayısı	17	11	4	32
Yüzde (%)	53,1	34,4	12,5	100,0

Ankete katılan işletmelerin 17 tanesi (% 53,1 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümlerinin bulunduğunu, 11 tanesi ise (% 34,4 oranla), Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümlerinin olmadığını belirtmişlerdir. 4 işletme ise(% 12,5 oranla), bu soruyu cevaplandırmamışlardır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bölümleri olan işletmeler bu bölümleri ayrıca belirtmişlerdir. Belirtilen bölümlerin 5 tanesi mali işler bölümü , 2

tanesi finans bölümü, 4 tanesi muhasebe bölümü, 6 tanesi bütçe ve maliyet muhasebesi bölümüdür.

5.6.6. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma İle Sorumlu Bir Bölümün Bulunması Dağılımı

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmaları ile bundan sorumlu bir bölümünün bulunması dağılımı **tablo 5.6**'da görülmektedir.

Tablo 5.6: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma İle Sorumlu Bir Bölümün Bulunması Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma Bölümün Bulunması	Evet	Hayır	Satır Toplamı
	(%)	(%)	(%)
Boş	0	4	4
(%)	(3,5)	(0,5)	(12,5)
Evet	17	0	17
(%)	(14,9)	(2,1)	(53,1)
Hayır	11	0	11
(%)	(9,6)	(1,4)	(34,4)
Sütun Toplamı	28	4	32
(%)	(87,5)	(12,5)	(100,0)

Tablo 5.6'dan anlaşılacağı üzere, anketi cevaplandıran işletmelerden 17 tanesi (% 14,9 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıklarını ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümleri bulunduğunu belirtmişlerdir. 11 işletme ise (%9,6 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıkları halde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümleri bulunmadıklarını belirtmişlerdir. 4 işletme ise (% 0,5 oranla), Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıklarını belirttikleri için Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümleri olup olmadıklarını tespit etmek amacıyla sorulan 5. soruyu boş bırakmışlardır.

5.6.7. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Yararlanılan Teknik ve Anlayışlar

Bu soru, İşletmelerin gerçek anlamda Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıklarını belirlemek ve Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde hangi teknik ve anlayışlardan yararlandıklarını belirlemek amacıyla sorulmuştur. Ankete katılan işletmelerin bu soruya verdikleri cevaplar **tablo 5.7'** de görülmektedir.

Anketimizin bu sorusuna cevap veren işletme yöneticileri birden fazla seçenek tercih ettikleri için toplam cevap sayısı 63 olarak görülmektedir. İşletmelerin 8 tanesi (% 12,6 oranla) Kâra Geçiş Analizini, 24 tanesi (% 38 oranla) Bütçe sistemlerini, 13 tanesi (% 20,6 oranla) Standart Maliyet Sistemini, 1 tanesi (%1,5 oranla) Sorumluluk Muhasebesini, 7 tanesi (%11,1 oranla) Değişken Maliyet Sistemini, 6 tanesi (%9,5 oranla) Hedef Maliyet Sistemini kullandıklarını belirtmişlerdir.

Ancak bu soruya verilen cevaplardan işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü tam anlamıyla yapamadıklarını ve bu konuda yeterli bilgiye sahip olmadıklarını göstermektedir. Çünkü, soruda verilen şıklar Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin temelini oluşturan ve birbirini tamamlayan şıklardır. Özellikle bazı şıklar Kâr Planlaması ve Kontrolü açısından olmazsa olmaz teknik ve anlayışları göstermektedir. Bu soruya verilen cevaplar ilk 500 sanayi kuruluşu içerisinde yer alan tekstil işletmelerinin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü tam anlamıyla bilmediklerinin ve yapmadıklarının bir göstergesidir. Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptığını belirten 28 işletmenin sadece 24 tanesi Bütçe Sistemlerini, 8

tanesi ise Kâra Geçiş Analizlerini kullandıklarını belirtmişlerdir. Çalışmanın teori bölümünden de anlaşılacağı gibi bütçeler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temelini oluşturmakta ve Kâr Planlaması ve Kontrolü bütçeler aracılığıyla yapılmaktadır. Ancak, görüleceği üzere Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptığının belirten işletmelerin sadece 24 tanesi bütçe düzenlemektedir.

Tablo 5.7: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Yararlanılan Teknik ve Anlayışların Dağılımı

Yararlanılan Teknik ve Anlayışlar	İşletme Sayısı	Yüzde(%)
Kâra Geçiş Analizleri (Başabaş Noktası)	8	12,6
Bütçe Sistemleri	24	38
Standart Maliyet Sistemi	13	20,6
Sorumluluk Muhasebesi	1	1,5
Değişken Maliyet	7	11,1
Hedef Maliyet	6	9,5
Diğer	-	-
Boş	4	6,3
Toplam	63	100,0

5.6.8. Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine Çalışanların Katılım Durumları

Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine çalışanların katılıp katılmadıklarını belirlemek amacıyla sorulan bu soruya işletme yöneticilerinin verdikleri cevaplar **tablo 5.8'**de gösterilmektedir.

Tablo 5.8: Kâr Planlaması ve Kontrolü Sürecine Çalışanların Katılım Durumları

Çalışanların Katılımı	Evet	Kısmen	Hayır	Boş	Toplam
İşletme Sayısı	2	22	4	4	32
Yüzde (%)	6,3	68,8	12,5	12,5	100,0

Tablo 5.8'den anlaşılacağı üzere sadece 2 işletme (% 6,3 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne çalışanların katılımını sağlamakta, 22 işletme (% 68,8 oranla) çalışanların kısmen katılımını sağlamaktadır. 4 işletme ise (% 12,5 oranla) çalışanların Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine katılmadıklarını belirtmektedir. 4 işletme (% 12,5 oranla) anketin bu sorusunu cevaplandırmamışlardır. Çalışmanın teori bölümünde belirtildiği gibi Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarı koşullarından bir tanesi de tüm çalışanların bu sürece katılmalarının sağlanmasıdır. Ankete katılan sadece 2 işletme (% 6,3 oranla) katılımı sağladıklarını; 22 işletme ise (% 68,8 oranla), kısmen katılımı sağladıklarını belirtmişlerdir.

5.6.9. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümü Bulunması ile Çalışanların

Katılımının Dağılımı

İşletmelerde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümün bulunması ile Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine çalışanların katılımının dağılımı **tablo 5.9'** da görülmektedir.

Tablo 5.9: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümü Bulunması ile Çalışanların Katılımının Dağılımı

Çalışanların Katılımı	Boş (%)	Evet (%)	Kısmen (%)	Hayır (%)	Satır Toplamı (%)
Boş (%)	4 (0,5)	0 (0,3)	0 (2,8)	0 (0,5)	4 (12,5)
Evet (%)	0 (2,1)	2 (1,1)	13 (11,7)	2 (2,1)	17 (53,1)
Hayır (%)	0 (1,4)	0 (0,7)	9 (7,6)	2 (1,4)	11 (34,4)
Sütun Toplamı (%)	4 (12,5)	2 (6,3)	22 (68,8)	4 (12,5)	32 (100,0)

Anketimize katılan işletmelerden 13 tanesi (% 11,7 oranla) hem işletmelerinde mevcut bir Kâr Planlaması ve Kontrolü bölümü bulunduğunu ve hem de Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine çalışanların kısmen katılımlarının

sağlandığını belirtmiştir. 2 işletme (% 1,1 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümlerinin bulunduğunu ve çalışanların bu sürece katıldıklarını belirtmişlerdir. 9 işletme (% 7,6 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü bölümlerinin olmadığını ve çalışanların söz konusu sürece kısmen katılımlarının sağlandığını belirtmişlerdir. 4 işletme (% 0.5 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıkları için burada karşılaştırılması yapılan her iki soruyu da cevaplandırmamış boş bırakmışlardır.

5.6.10. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisi

Bu soru İşletmelerin yönetim kararlarında Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden ne derecede yararlandıklarını belirlemek amacıyla sorulmuştur. İşletme yöneticilerinin bu soruya verdikleri cevaplar **tablo 5.10**'da gösterilmektedir.

Tablo 5.10: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisi	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Çok Etkili Olmaktadır (5)	6	18,8
Etkili Olmaktadır (4)	21	65,6
Fikrim Yok (3)	1	3,1
Etkisiz (2)	-	-
Hiç Bir Etkisi Yoktur (1)	-	-
Boş	4	12,5
Toplam	32	100,0

Tablo 5.10 'da görüldüğü gibi 6 işletme (% 18,8 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim kararlarında çok etkili olduğunu, 21 işletme (% 65,6 oranla) etkili olduğunu, 1 işletme (% 3,1 oranla) fikrim yok cevabını vermiştir. 4 işletme ise(% 12,5 oranla), bu soruya cevap vermemiştir.

Bu soruya verilen cevaplar ayrıca likert ölçeği ve normal dağılım test istatistiği ile test edilmiştir.

1) Likert Ölçeği

Likert ölçeğiyle yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir. **Tablo 5.8**'deki tercihlerdeki ölçek dereceleri ve işletme sayıları çarpılarak derece satırı elde edilmiştir. Bu sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanmıştır:

84	>	30	>	3	>	0	>	0
Etkili		Çok Etkili		Fikrim		Etkisiz		Hiç Bir
Olmaktadır		Olmaktadır		Yok				Etkisi Yoktur

Yukarıdaki sonuçların yardımıyla puan;

$$(84 + 30 + 3 + 0 + 0) / 28 = 4,17 \text{ olarak elde edilmiştir.}$$

Bu sonuç ise, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim kararlarında etkili olduğunu göstermektedir.

2) Normal Dağılım Test İstatistiği

Burada, "**doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmaktadır**" yargısının normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

H_0 : "İşletmelerde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmamaktadır."

H_1 : "İşletmelerde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmaktadır."

Hipotezin test edilmesi için yapılması gerekli hesaplamalar Ek-2'de verilmiştir. Hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiğinden yararlanılması uygun bulunmuştur. Hesaplanan Z değeri (2), 0,05 önem derecesinde normal dağılım tablosundan bulunan Z değerinden (1.645) büyük olduğu için H_0 hipotezi red H_1 hipotezi kabul edilecektir. Sonuç olarak, işletmelerde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmaktadır.

5.6.11. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapılması ile Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı

Burada Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden yönetim kararlarında ne kadar yararlandıkları belirlenmeye çalışılmıştır. İşletme yöneticilerinin her iki soruya verdikleri cevaplar **tablo 5.11**'de görülmektedir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan işletmelerin 21 tanesi (% 18,4 oranla) kar planlamasının yönetim kararlarında etkili olduğunu, 6 tanesi (% 5,3 oranla) çok etkili olduğunu, 1 tanesi ise (% 0,9 oranla) fikri olmadığını belirtmişlerdir.

Buradan da anlaşıldığı gibi Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin çoğunluğunda karar almada önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 5.11: Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapılması ile Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Kararlarına Etkisinin Dağılımı

Yönetim Kararlarına Etkisi	Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapılması	Evet (%)	Hayır (%)	Satır Toplamı (%)
Boş (%)		0 (3,5)	4 (0,5)	4 (12,5)
Çok Etkili Olmaktadır (%)		6 (5,3)	0 (0,8)	6 (18,8)
Etkili Olmaktadır (%)		21 (18,4)	0 (2,6)	21 (65,6)
Fikrim Yok (%)		1 (0,9)	0 (0,1)	1 (3,1)
Etkisiz (%)		-	-	-
Hiçbir Etkisi Yok (%)		-	-	-
Sütun Toplamı (%)		28 (87,5)	4 (12,5)	32 (100,0)

5.6.12. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar

Anket çalışmasının bu sorusu Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü hazırlama ve uygulama aşamasında ne gibi sorunlarla karşılaştıklarını belirlemek amacıyla sorulmuştur. İşletme yöneticilerinin birden fazla tercih yapabilecekleri belirtilmiş ve işletme yöneticileri

de birden fazla tercih yapmışlardır. Bu nedenle, soruyu cevaplayan toplam işletme sayısı 37 olmuştur. Ankete verilen cevaplar **tablo 5.12'** de görüldüğü gibidir.

Tablo 5.12: Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde Karşılaşılan Sorunların Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Örgüt Yapısının Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne Uygun Olmaması	2	5,4
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Yönetim Tarafından Desteklenmemesi	1	2,7
Gerekli Verilerin Sağlanamaması	6	16,2
İşletmede Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü Hazırlayacak ve Uygulayacak Düzeyde Yetişmiş Elemanın Olmaması	4	10,8
Hazırlanan Planların Tasarı Olarak Kalması ve Uygulamaya Geçilmemesi	8	21,6
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Hazırlanmasının Zaman Alması ve Maliyetinin Yüksek Olması	1	2,7
Diğer	11	29,7
Boş	4	10,8
Toplam	37	100,0

Tablo 5.12' de görüldüğü gibi işletmelerin 11 tanesi (% 29,7 oranla) diğer seçeneğini belirtmişlerdir. 8 işletme (% 21,6 oranla) hazırlanan planların tasarı

olarak kalması ve uygulamaya geçirilememesi sorununu belirtirken, 6 işletme (% 16,2 oranla) gerekli verilerin sağlanamaması sorununu, 4 işletme (% 10,8 oranla) yetişmiş eleman olmaması sorununu, 2 işletme (% 5,4 oranla) örgüt yapısının uygun olmaması sorununu, 1 işletme (% 2,7 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim tarafından desteklenmemesi sorununu, ve yine 1 işletme (% 2,7 oranla) zaman ve maliyet sorununu tercih etmişlerdir. 4 işletme ise (% 10,8 oranla), Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadığı için bu soruyu cevaplandırmamışlardır.

Diğer seçeneğini tercih eden işletmeler, geleceğin belirsizliği ve tahmin etmedeki zorlukları ve bölümler arası iletişim sorunlarını belirtmişler; 1 işletme ise hiçbir sorunla karşılaşmadığını ifade etmiştir. Buna göre işletmelerin karşılaştıkları en önemli sorunlar, özellikle ülkemizde daha fazla hissedilen geleceğin belirsizliği, tahmin etmedeki zorluklar, planların tasar olarak kalması, gerekli verilerin sağlanamaması ve yetişmiş eleman sorunu olarak tespit edilmiştir. Çalışmanın sonuç bölümünde bu sorunlara, teori bölümünün ve literatür taramasının ışığı altında çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılacaktır.

5.6.13. İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapmama Nedenleri

Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmayan işletmelerin yapmama nedenlerini belirlemek amacıyla sorulan bu soruya işletme yöneticilerinin vermiş oldukları cevaplar **tablo 5.13**'de gösterilmektedir. Anketin bu sorusuna, Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmayan işletmelerin cevap vermesi beklendiği için sadece 4 işletme cevap vermiştir.

Tablo 5.13'de görüldüğü gibi 2 işletme (% 40 oranla) yönetimin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ihtiyaç duymamasını, 1 işletme (% 20 oranla) yeterli bilgiye sahip olunmamasını ve yine 1 işletme (% 20 oranla) ise Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün karmaşık bir süreç olmasını gerekçe göstererek Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadığını belirtmiştir. 1 işletme (% 20 oranla) ise diğer seçeneğini belirterek işlerindeki yoğunluk ve sorunların fazlalığı nedeniyle Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne gerek duyulmadığını belirtmiştir. Anketimize katılan 4 işletme Kâr

Planlaması ve Kontrolü yapmama nedenlerinde birden fazla seçenek seçmişlerdir ve bu nedenle soruyu cevaplandıran toplam işletme sayısı 5' tir.

Tablo 5.13: İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapmama Nedenlerinin Dağılımı

İşletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapmama Nedenleri	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Konu Hakkında Yeterli Bilgiye Sahip Olunmaması	1	20
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü Hazırlayacak Yetişmiş Eleman Bulunmaması	-	-
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Maliyetinin Yüksek Olması	-	-
Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne Çok Zaman Harcanması	-	-
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Hazırlanması ve Uygulamasının İşletmenin Tüm Çalışanlarının Katılımını Gerektirmesi	-	-
Yönetimin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne İhtiyaç Duymaması	2	40
Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün Oldukça Karmaşık Bir Süreç Olması	1	20
Diğer	1	20
Toplam	5	100,0

5.6.14. Bütçeleme Çalışmaları Yapan İşletmelerin Dağılımı

Bu soru işletmelerin bütçe düzenleyip düzenlemediklerinin belirlenmesi amacıyla sorulmuştur. Ankete katılan işletme yöneticilerinin vermiş oldukları cevaplar **tablo 5.14'** de görülmektedir.

Tablo 5.14: Bütçeleme Çalışmaları Yapan İşletmelerin Dağılımı

Bütçe Yapan İşletmeler	Evet	Hayır	Toplam
İşletme Sayısı	24	8	32
Yüzde (%)	75	25	100,0

Anketimize katılan toplam 32 işletmeden 24'ü (% 75 oranla) bütçe çalışmaları yaptıklarını, 8'i (% 25 oranla) ise bütçe çalışması yapmadıklarını belirtmişlerdir.

5.6.15. Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapan ve Bütçe Düzenleyen İşletmelerin Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan ve bütçe düzenleyen işletmelerin dağılımı **tablo 5.15** 'de görülmektedir.

Tablo 5.15: Kâr Planlaması Ve Kontrolü Yapan ve Bütçe Düzenleyen İşletmelerin Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü Yapma	Bütçe Düzenleme	Evet (%)	Hayır (%)	Satır Toplamı (%)
	Evet		22	6
(%)		(21.0)	(7.0)	(87.5)
Hayır		2	2	4
(%)		(3.0)	(1.0)	(12.5)
Sütun Toplamı		24	8	32
(%)		(75.0)	(25.0)	(100.0)

Tablo 5.15' de görüldüğü gibi 22 işletme (%21 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmakta ve bütçe düzenlemektedir. Yani işletmelerin büyük bir çoğunluğu Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü bütçe düzenleyerek hazırlamakta ve uygulamaktadır. 6 işletme (%7 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmakta, ancak bütçe düzenlememektedir. 2 işletme (%3 oranla) bütçe düzenlerken Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadığını belirtmişlerdir. Yine 2 işletme (%1 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıklarını ancak, bütçe düzenlemediklerini belirtmişlerdir.

5.6.16. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Bulunması ile Bütçe Düzenlenmesi Dağılımı

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümü bulunan işletmelerin bütçe düzenlemeleri dağılımı **tablo 5.16** 'da görülmektedir.

Tablo 5.16: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Bulunması ile Bütçe Düzenlenmesi Dağılımı

Kâr Planlaması Ve Kontrolü Bölümü	Bütçe Düzenleme	Evet (%)	Hayır (%)	Satır Toplamı (%)
	Boş (%)	2 (3,0)	2 (1,0)	4 (12,5)
Evet (%)	17 (12,8)	0 (4,3)	17 (53,1)	
Hayır (%)	5 (8,3)	6 (2,8)	11 (34,4)	
Sütun Toplamı (%)	24 (75,0)	8 (25,0)	32 (100,0)	

Tablo 5.16' da görüldüğü gibi ankete katılan işletmelerin 17 tanesi (% 12,8 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü bölümü bulunduğunu ve bütçe düzenlediklerini belirtmişlerdir. 5 işletme ise (% 8,3 oranla) bütçe düzenlediklerini ancak Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümleri bulunmadığını belirtmişlerdir. 6 işletme ise (% 2,8 oranla), Kâr Planlaması ve Kontrolü bölümü olmadığını ve bütçe düzenlemediklerini belirtmişlerdir.

5.6.17. İşletmeler Tarafından Düzenlenen Bütçeler

İşletmeler tarafından düzenlenen bütçeler aşağıda **tablo 5.17**'de görülmektedir.

Tablo 5.17: İşletmeler Tarafından Düzenlenen Bütçelerin Dağılımı

Bütçe Çeşitleri	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Faaliyet Bütçeleri(Satış Bütçesi, Üretim Bütçesi, Genel Yönetim Gid. Bütçesi vb.)	23	45
Finansal Bütçeler (Nakit Bütçesi, Sermaye Bütçesi)	19	37,2
Esnek Bütçe	1	1,9
Sıfır Tabanlı Bütçe	-	-
Diğer	-	-
Boş	8	15,6
Toplam	51	100,0

İşletmelerin 23' ü (% 45 oranla) faaliyet bütçelerini, 19'u (% 37,2 oranla) finansal bütçeleri, 1'i ise (% 1,9 oranla) esnek bütçe düzenlediklerini belirtmişlerdir. 8 işletme ise, bütçe düzenlemedikleri için bu soruyu cevaplandırmamışlardır. Ancak, bütçe çalışmaları yapan tüm işletmelerin hem faaliyet ve hem de finansal bütçeleri düzenlemeleri beklenmektedir.

5.6.18. Bütçelerin Düzenlendiği Zaman Dilimleri

Bütçe düzenleyen işletmelerin bu bütçeleri hangi zaman aralıkları itibarı ile düzenlediklerini belirlemeyi amaçlayan bu soruya verilen cevaplar **tablo 5.18**'de görülmektedir.

Tablo 5.18: Bütçelerin Düzenlendiği Zaman Dilimlerinin Dağılımı

Bütçe Düzenleme Zaman Dilimleri	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Bir Ay	3	9,3
Üç Ay	6	18,7
Bir Yıl	10	31,2
Sürekli	5	15,6
Diğer	-	-
Boş	8	25
Toplam	32	100,0

Tablo 5.18'de görüldüğü gibi, 10 işletme (% 31,2 oranla) bütçeleme süresini bir yıl, 6 işletme (% 18,7 oranla) üç ay olarak belirtmişler, 5 işletme ise (% 15,6 oranla) sürekli bütçeleme yaptıklarını belirtmişlerdir.

5.6.19. Gelişmelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkileri

Maliyet ve yönetim muhasebesindeki özellikle 1980 sonrası görülen gelişmelerden bütçe sürecinin etkilenip etkilenmediğini belirlemek amacıyla sorulan bu soruya verilen cevaplar **tablo 5.19**' da görüldüğü gibidir.

Tablo 5.19: Gelişmelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkilerinin Dağılımı

Muhasebedeki Gelişmelerin Bütçeleme Üzerindeki Etkileri	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Evet	12	37,5
Hayır	9	28,1
Fikrim Yok	3	9,4
Boş	8	25
Toplam	32	100,0

Ankete katılan işletme yöneticilerinden 12 tanesi (% 37,5 oranla) gelişmelerden bütçe sürecinin etkilendiğini, 9 tanesi (% 28,1 oranla) etkilemediğini, 3 tanesi (% 9,4 oranla) ise fikri olmadığını belirtmişlerdir.

5.6.20. Bütçeden Sorumlu Personelin Yeni Bütçe Teknik ve Anlayışları Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumları

Bu soru, işletme yöneticilerinin özellikle 80'li yılların sonunda gelişmeye başlayan ve kullanılan yeni bütçe teknikleri ve anlayışları hakkında bilgi sahibi olup olmadıklarını belirlemeye yönelik olarak sorulmuştur. İşletme yöneticilerinin vermiş oldukları cevaplar **tablo 5.20'** de görülmektedir.

Tablo 5.20: Bütçeden Sorumlu Personelin Yeni bütçe Teknik ve Anlayışları Hakkında Bilgi Sahibi Olma Durumları

Sorumlu Personelin Bilgi Sahibi Olmaları	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Evet	11	34,4
Kısmen	12	37,5
Hayır	1	3,1
Boş	8	25
Toplam	32	100,0

Anketi cevaplayan işletmelerden 12 tanesi (% 37,5 oranla) sorumlu personelin kısmen bilgi sahibi olduğunu, 11 tanesi (% 34,4 oranla) bilgi sahibi olduklarını ve sadece 1 işletme (% 3,1 oranla) ise bilgi sahibi olmadıklarını belirtmişlerdir. 8 işletme ise bütçe düzenlemedikleri için anketin bu sorusunu cevaplandırmamışlardır. Bu oranlar işletmelerin gelişmeleri ve yenilikleri takip ettiklerinin bir göstergesidir.

5.6.21. Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Olması İle Sorumlu Personelin Bilgi Sahibi Olması Dağılımı

Aşağıda Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölüm olması ile sorumlu personelin bilgi sahibi olması dağılımı **tablo 5.21**'de görülmektedir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümü olan işletmelerin 11 tanesinin (% 5,8 oranla) bütçeleden sorumlu personelinin yeni bütçeleme teknik ve anlayışları hakkında bilgi sahibi oldukları görülmektedir. 6 işletme ise (% 6,4 oranla) söz konusu bölümlerinin olmadığını ancak personelin kısmen bilgi sahibi olduğunu belirtmişlerdir. 4 işletme ise (% 4,1 oranla) söz konusu

bölümlerinin olmadığını ve personelin kısmen bilgi sahibi olduğunu belirtmişlerdir. 1 işletme ise (% 0,3 oranla) hem sorumlu bir bölümlerinin olmadığını ve hem de personelin bilgi sahibi olmadığını belirtmişlerdir.

Tablo 5.21: Kâr Planlaması ve Kontrolü Bölümünün Olması İle Sorumlu Personelin Bilgi Sahibi Olması Dağılımı

Bölümün Olması \ Bilgi Sahibi Olması	Bilgi Sahibi Olması				Satır Toplamı (%)
	Boş (%)	Evet (%)	Kısmen (%)	Hayır (%)	
Boş (%)	2 (1,0)	0 (1,4)	2 (1,5)	0 (0,1)	4 (12,5)
Evet (%)	0 (4,3)	11 (5,8)	6 (6,4)	0 (0,5)	17 (53,1)
Hayır (%)	6 (2,8)	0 (3,8)	4 (4,1)	1 (0,3)	11 (34,4)
Sütun Toplamı (%)	8 (25,0)	11 (34,4)	12 (37,5)	1 (3,1)	32 (100,0)

5.6.22. İşletmelerde Kullanılan Yeni Bütçeleme Teknikleri

İşletmelerin yeni bütçe tekniklerini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek amacıyla sorulan bu soruya verilen cevaplar tablo 5.22'de görülmektedir.

Tablo 5.22: İşletmelerde Kullanılan Yeni Bütçeleme Tekniklerinin Dağılımı

Yeni Bütçeleme Teknikleri	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Hiçbiri Kullanılmıyor	16	44,4
Faaliyet Tabanlı Bütçeler	5	13,8
Sıfır Tabanlı Bütçeler	-	-
Çok Boyutlu Bütçeler	7	19,4
Kaizen Bütçeler	-	-
Diğer	-	-
Boş	8	22,2
Toplam	36	100,0

İşletmelerin 16'sı (% 44,4 oranla) yeni teknikleri kullanmadıklarını, 7'si (% 19,4 oranla) Çok Boyutlu Bütçeleri kullandıklarını, 5 işletme ise (% 13,8 oranla) Faaliyet Tabanlı Bütçeleri kullandıklarını belirtmişlerdir. Bu soruda işletmelerin birden fazla seçenek seçebilecekleri belirtildiği ve işletmeler de birden fazla tercih yaptıkları için toplam işletme sayısı 32'den 36'ya yükselmiştir.

5.6.23. Bütçelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan

Sorunlar

Bu soruda bütçe düzenleyen işletmelerin karşılaştıkları sorunlar belirlenmeye çalışılmıştır. Ankete katılan işletmelerin vermiş oldukları cevapların dağılımı tablo 5.23'de görülmektedir.

Tablo 5.23: Bütçelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunların Dağılımı

Bütçelerin Hazırlanmasında ve Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Hazırlanan Bütçelerin Tasarı Olarak Kalması ve Uygulamaya Geçirilmesi	6	12,7
Yeni Bütçe Tekniklerinin Kullanılmayıp, Geleneksel Bütçe Tekniklerinin Kullanılması	4	8,5
Bütçeleri Uygulayacak Bölümler Arası Yeterli İletişimin Sağlanamaması	5	10,6
Geleceğin Tahmin Edilmesindeki Zorluklar	20	42,5
Bütçelerin Hazırlanmasının Zaman Alması ve Maliyetinin Yüksek Olması	1	2,1
Diğer	3	6,3
Boş	8	17
Toplam	47	100,0

Bu soruda işletmelerin birden fazla seçenek seçebilecekleri belirtildiği ve işletmeler de birden fazla tercih yaptıkları için toplam işletme sayısı 32'den 47'ye yükselmiştir. Bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaştıkları sorunlar olarak, işletmelerin 20'si (% 42,5 oranla) geleceğin tahmin edilmesindeki zorlukları, 6 işletme (% 17 oranla) bütçelerin uygulamaya geçirilememesini, 5 işletme (% 10,6 oranla) bütçeleri uygulayacak bölümler arasında yeterli iletişimin sağlanamamasını, 4 işletme ise (% 8,5 oranla) geleneksel bütçe tekniklerinin kullanılmasını belirtmişlerdir.

5.6.24. "Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin En Önemli Yönetim

Araçlarından Biridir" Yargısı

İşletme yöneticilerinin "Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir" yargısı hakkında vermiş oldukları cevaplar tablo 5.24' te görülmektedir.

Tablo 5.24: "Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin En Önemli Yönetim Araçlarından Biridir" Yargısı

"Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmelerin En Önemli Yönetim Araçlarından Birisidir" Yargısı	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum (5)	10	31,3
Katılıyorum (4)	15	46,9
Fikrim Yok (3)	1	3,1
Katılmıyorum (2)	5	15,6
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	1	3,1
Toplam	32	100,0

Bu soruya verilen cevapların likert ölçeği ve normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

1) Likert Ölçeği

Likert ölçeğiyle yapılan hesaplamalar aşağıda verilmiştir. **Tablo 5.24**'deki tercihlerdeki ölçek dereceleri ve işletme sayıları çarpılarak derece satırı elde edilmiştir. Bu sonuçlar aşağıdaki büyüklüğe göre sıralanmıştır:

60	>	50	>	10	>	3	>	1
Katılıyorum		Kesinlikle		Katılmıyorum		Fikrim		Kesinlikle
		Katılıyorum				Yok		Katılmıyorum

Yukarıdaki sonuçların yardımıyla puan;

$$(60 + 50 + 10 + 3 + 1) / 32 = 3,875 \text{ olarak elde edilmiştir.}$$

Bu sonuç ise, ankete katılan 32 işletme yöneticisinin bu yargıya katıldıklarını göstermektedir.

2) Normal Dağılım Test İstatistiği

Burada, "**Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir**" yargısının normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

H₀: İşletme yöneticileri "**Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir**" yargısına kesinlikle katılmamaktadırlar.

H₁: İşletme yöneticileri "**Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir**" yargısına kesinlikle katılmaktadırlar.

Hipotezin test edilmesi için yapılması gerekli hesaplamalar Ek-3'de verilmiştir. Hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiğinden yararlanılması uygun bulunmuştur. Hesaplanan Z değeri (5,769), 0,05 önem derecesinde normal dağılım tablosundan bulunan Z değerinden (1.645) büyük

olduğu için H_0 hipotezi red H_1 hipotezi kabul edilecektir. Sonuç olarak işletme yöneticileri söz konusu yargıya kesinlikle katılmaktadırlar.

5.6.25. "Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır" Yargısı

İşletme yöneticilerinin "tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır" yargısı hakkında vermiş oldukları cevaplar tablo 5.25' de görülmektedir.

Tablo 5.25: "Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır" Yargısı

"Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır" Yargısı	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum (5)	2	6,3
Katılıyorum (4)	12	37,5
Fikrim Yok (3)	6	18,8
Katılmıyorum (2)	9	28,1
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	3	9,4
Toplam	32	100,0

Bu soruya verilen cevapların likert ölçeği ve normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

1) Likert Ölçeği

Likert ölçeğiyle yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir. **Tablo 5.25**'deki tercihlerdeki ölçek dereceleri ve işletme sayıları çarpılarak derece satırı elde edilmiştir. Bu sonuçlar aşağıdaki büyüklüğe göre sıralanmıştır:

48	>	18	≥	18	>	10	>	3
Katılıyorum		Fikrim		Katılmıyorum		Kesinlikle		Kesinlikle
		Yok				Katılıyorum		Katılmıyorum

Yukarıdaki sonuçların yardımıyla puan;

$$(48 + 18 + 18 + 10 + 3) / 32 = 3,031 \text{ olarak elde edilmiştir.}$$

Bu sonuç ise, ankete katılan 32 işletme yöneticisinin bu yargıyı hakkında fikirlerinin olmadıklarını göstermektedir.

2) Normal Dağılım Test İstatistiği

Burada, "tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır" yargısının normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

H_0 : İşletme yöneticileri "tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır" yargısına katılmamaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri "tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır" yargısına katılmaktadırlar.

Hipotezin test edilmesi için yapılması gerekli hesaplamalar **Ek-4**'de verilmiştir. Hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiğinden yararlanılması uygun bulunmuştur. Hesaplanan Z değeri (4,773); 0,05 önem derecesinde normal dağılım tablosundan bulunan Z değerinden (1.645) büyük olduğu için H_0 hipotezi red H_1 hipotezi kabul edilecektir. Sonuç olarak işletme yöneticileri, söz konusu yargıya katılmaktadırlar.

5.6.26. “Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri GerekmeKtedir” Yargısı

İşletme yöneticilerinin “hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmeKtedir” yargısı hakkında vermiş oldukları cevaplar tablo 5.26’da görülmektedir.

Bu soruya verilen cevapların likert ölçeği ve normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 5.26: “Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri GerekmeKtedir” Yargısı

“Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri GerekmeKtedir” Yargısı	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum (5)	16	50
Katılıyorum (4)	10	31,3
Fikrim Yok (3)	3	9,4
Katılmıyorum (2)	3	9,4
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	-	-
Toplam	32	100,0

1) Likert Ölçeği

Likert ölçeğiyle yapılan hesaplamalar aşağıda verilmiştir. Tablo 5.26'daki tercihlerdeki ölçek dereceleri ve işletme sayıları çarpılarak derece satırı elde edilmiştir. Bu sonuçlar aşağıdaki büyüklüğe göre sıralanmıştır:

80	>	40	>	9	>	6	>	0
Kesinlikle		Katılıyorum		Fikrim		Katılmıyorum		Kesinlikle
Katılıyorum				Yok				Katılmıyorum

Yukarıdaki sonuçların yardımıyla puan;

$$(80 + 40 + 9 + 6 + 0) / 32 = 4,218 \text{ olarak elde edilmiştir.}$$

Bu sonuç ise, ankete katılan 32 işletme yöneticisinin, bu yargıya katıldıklarını göstermektedir.

2) Normal Dağılım Test İstatistiği

Burada, "hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" yargısının normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

H_0 : İşletme yöneticileri "hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" yargısına kesinlikle katılmamaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri "hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" yargısına kesinlikle katılmaktadırlar.

Hipotezin test edilmesi için yapılması gerekli hesaplamalar Ek-5'de verilmiştir. Hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiğinden yararlanılması uygun bulunmuştur. Hesaplanan Z değeri (4,546); 0,05 önem derecesinde normal dağılım tablosundan bulunan Z değerinden (1.645) büyük olduğu için H_0 hipotezi red H_1 hipotezi kabul edilecektir. Sonuç olarak işletme yöneticileri, söz konusu yargıya kesinlikle katılmaktadırlar.

5.6.27. "Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir" Yargısı

İşletme yöneticilerinin "bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısı hakkında vermiş oldukları cevaplar tablo 5.27' de görülmektedir.

Tablo 5.27: "Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir" Yargısı

"Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir" Yargısı	İşletme Sayısı	Yüzde (%)
Kesinlikle Katılıyorum (5)	-	-
Katılıyorum (4)	1	3,1
Fikrim Yok (3)	-	-
Katılmıyorum (2)	22	68,8
Kesinlikle Katılmıyorum (1)	9	28,1
Toplam	32	100,0

Bu soruya verilen cevapların likert ölçeği ve normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmış ve sonuçlar aşağıda verilmiştir.

1) Likert Ölçeği

Likert ölçeğiyle yapılan hesaplamalar aşağıdaki gibidir. Tablo 5.27'deki tercihlerdeki ölçek dereceleri ve işletme sayıları çarpılarak derece satırı elde edilmiştir. Bu sonuçlar aşağıdaki büyüklüğe göre sıralanmıştır:

22	>	9	>	1	>	0	≥	0
Katılmıyorum		Kesinlikle		Katılıyorum		Fikrim		Kesinlikle
		Katılmıyorum				Yok		Katılıyorum

Yukarıdaki sonuçların yardımıyla puan;

$$(22 + 9 + 1 + 0 + 0) / 32 = 1 \text{ olarak elde edilmiştir.}$$

Bu sonuç ise, ankete katılan 32 işletme yöneticisinin bu yargıya kesinlikle katılmadıklarını göstermektedir.

2) Normal Dağılım Test İstatistiği

Burada, "bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısının normal dağılım test istatistiği ile değerlendirilmesi yapılmıştır.

H_0 : İşletme yöneticileri "bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısına katılmaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri "bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısına katılmamaktadırlar.

Hipotezin test edilmesi için yapılması gerekli hesaplamalar Ek-6'da verilmiştir. Hipotezin test edilmesinde normal dağılım test istatistiğinden yararlanılması uygun bulunmuştur. Hesaplanan Z değeri (2,046); 0,05 önem derecesinde normal dağılım tablosundan bulunan Z değerinden (1,645) büyük olduğu için H_0 hipotezi red H_1 hipotezi kabul edilecektir. Sonuç olarak işletme yöneticileri söz konusu yargıya kesinlikle katılmamaktadırlar.

5.7. ARAŞTIRMA BULGULARININ GENEL OLARAK DEĞERLENDİRİLMESİ

Araştırma 1998 yılı itibarı ile en büyük 500 sanayi işletmesi içerisinde yer alan 105 tekstil işletmesini kapsamaktadır. Araştırma sonucunda 32 işletmenin anketleri değerlendirmeye alınmış ve çeşitli tespitler yapılmıştır.

Değerlendirilmeye alınan 32 işletmeden 28' inin (% 87,5 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıkları tespit edilmiştir. Sadece 4 işletme (% 12,5 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü' ne ihtiyaç duymadıklarını bu nedenle de Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıklarını belirtmişlerdir. Ancak, Türkiye'nin en büyük işletmeleri içerisinde yer alan işletmelerin tamamının Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmaları beklenmektedir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan 28 işletmenin 22' si bu konuyla ilgili kararlarını üst yönetim tarafından almaktadırlar. 17 işletme (%53,1 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümlerinin bulunduğunu belirtmişlerdir. Bu bölümler ise, maliyet, finans, mali işler planlama ve muhasebe bölümleri olarak tespit edilmiştir. İşletmeler Kâr Planlaması ve Kontrolü yaparken en çok bütçe sistemlerinden, standart maliyet sisteminden ve kara geçiş analizlerinden yararlanmaktadırlar. Ancak, işletmelerin gerçekçi ve etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü hazırlayabilmesi için çalışmanın teori bölümünde belirtilen tüm yönetim anlayışlarından ve tekniklerinden yararlanmaları gerekmektedir. 22 işletme (% 68,8 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarına çalışanların kısmen katılımlarının sağlandığını belirtmişlerdir. 21 işletme (% 65,6 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim kararlarında etkili olduğunu, 6 işletme ise çok etkili olduğunu belirtmişlerdir. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde karşılaşılan sorunlar, hazırlanan planların tasarı olarak kalması ve uygulamaya geçilememesi, gerekli verilerin sağlanamaması ve tahmin etmedeki zorluklar olarak belirlenmiştir.

32 işletmeden 24' ü (%75 oranla) bütçe düzenlediklerini belirtmişlerdir. 10 işletme (% 31,2 oranla) yıllık, 6 işletme (% 18,7 oranla) üç aylık dönemler itibarı ile bütçeler hazırladıklarını belirtmişlerdir. 16 işletme (% 44,4 oranla) yeni bütçe tekniklerinden hiç birini kullanmadıklarını belirtmişlerdir. 20 işletmenin (%

42,5 oranla) bütçeleri düzenlerken karşılaştıkları en önemli sorun, geleceğin tahminindeki zorluklar olarak tespit edilmiştir.

Araştırmada yer alan bazı yargılara işletme yöneticilerinin katılıp katılmadıkları tespit edilmiştir. Buna göre, İşletme yöneticileri "Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmenin en önemli yönetim aracıdır" ve "Tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır" yargısına katılmaktadır. "Hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" yargısına kesinlikle katılmaktadırlar. "Bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısına ise katılmamaktadırlar.

ALTINCI BÖLÜM

TEKSTİL SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN X ANONİM

ŞİRKETİ'NİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NE İLİŞKİN BÜTÇE

UYGULAMALARI

Çalışmamızın bu bölümünde; ilk 500 sanayi işletmesinde yer alan ve Niğde ilinde tekstil sektöründe faaliyet gösteren "X A.Ş."de gerçekleştirilen Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamasına yer verilmiştir. Öncelikle işletme hakkında genel bilgiler verilerek uygulamanın kapsamı ve sınırları ele alınacaktır. Daha sonra, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçeler düzenlenerek teoride olması gerekenle karşılaştırılacaktır.

6.1. İŞLETME HAKKINDA GENEL BİLGİLER

Uygulama yapılan işletme, politikası gereği isminin gizli tutulmasını istediği için, çalışmamızda bundan sonra "X A.Ş." olarak ifade edilecektir. "X A.Ş" tekstil sektöründe faaliyet gösteren ve ilk 500 sanayi işletmesi içerisinde yer alan bir işletmedir. Kayıtlı sermayesi 8.000.000.000.000 TL. ve ödenmiş sermayesi 5.009.517.164.800 TL' dir. İşletme pamuk ipliği, yün ipliği ve makine halısı üretimi yapmaktadır. "X A.Ş." Niğde ilinde faaliyet göstermekte ve 3 ayrı fabrikayı bünyesinde barındırmaktadır. Pamuklu işletmeler grubunda; Karde, Penye ve Open-End fabrikaları bulunmaktadır. "X A.Ş."; pamuk ipliği grubunda 63.120 iplik Karde, 25.128 iplik penye ve 648 rotorluk Open-End fabrikaları ile Türkiye pamuk ipliği sanayinde optimum büyüklükteki işletmeler içerisinde yer almaktadır. "X A.Ş."nin pamuk ipliği işletmelerinin ana hedefi; tam kapasite rekabete dayalı, modern işletmecilik anlayışı ile ihracata yönelik kaliteli mal üretimini sağlamaktır. İstanbul Sanayi Odası'nın Türkiye'nin en büyük 500 kuruluşunu belirlemek amacıyla

1997 yılı bilançoları itibarı ile yaptığı anket ve değerlendirme sonuçlarına göre, Türkiye'nin en büyük 500 sanayi kuruluşu içerisinde üretim ve satış değerlendirmesinde firma sıralaması itibarı ile 194., Özel Sektör sıralamasında 173. sıradadır. Yapılan ihracat sıralamasında ise Türkiye genelinde 134. ve özel sektör içinde 122. sırada bulunmaktadır.

Muhasebe müdüründen ve faaliyet raporlarından alınan bilgilere göre "X A.Ş." ürettiğini satabilecek kadar yeterli ve büyük pazar payına sahip olduğu için tüm fabrikalarda normal koşullar altında tam kapasite ile çalışılmaktadır.

"X A.Ş." iki ayrı işletmeden oluşmaktadır. Daha öncede belirttiğimiz gibi pamuk ipliği üreten işletme üç ayrı fabrikadan oluşmaktadır. Halı ve yün iplik işletmeleri ise 1 Nisan 1998 tarihinde yeni kurulan işletmeye devredilmiştir.

İşletme 1998 yılı satışlarının miktar olarak % 48'ni yurt içine, % 52'sini ise yurt dışına yönelik olarak yapmıştır. Buradan da anlaşılacağı üzere "X A.Ş." ihracata ağırlık veren oldukça büyük bir işletmedir. "X A.Ş." kısmen de olsa Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapmaktadır. İşletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları, bütçe sisteminin kurulması ve işletmenin yeniden yapılandırılması suretiyle başlamıştır. İşletmenin bütçe sisteminin kurulmasında; Prof. Dr. Tefvik TATAR, Prof. Dr. Salih ÖZEL, Prof. Dr. Tunçtan BALTACIOĞLU, Doç. Dr. Erinç BÖGE, Prof. Dr. Selami SARGUT, Yrd. Doç. Dr. Erhan ADA ve Prof. Dr. Tengiz ÜÇÖK tarafından çalışmalar yapılmıştır.

İşletme yıllık olarak aylar itibarı ile bütçeleri düzenlemekte ve bu bütçeler 6 ayda bir gözden geçirilmektedir. Sadece nakit bütçesi 3 aylık olarak düzenlenmekte ve sürekli bütçeleme yapılmaktadır. Bütçelerin düzenlenmesinden birinci derecede muhasebe bölümü müdürü ve planlama müdürü sorumludur. İşletme Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde kısmen başabaş noktası analizini ve işletme bütçelerini kullanmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine çalışanların kısmen katılımları sağlanmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü işletme kararlarının alınmasında etkili olmaktadır. İşletme bünyesinde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütün bütçeler hazırlanmaktadır. İşletme, bütçelerin hazırlanmasında geçmiş dönem

verileri ve yönetici yargılarından büyük ölçüde yararlanmaktadır. Geleneksel bütçe teknikleri uygulanmakta ve işletme bütçeleme için geliştirdiği bilgisayar programından yararlanmaktadır.

6.2. UYGULAMANIN AMACI, KAPSAMI VE SINIRLARI

Araştırmanın amacı; Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün işletme tarafından ne şekilde hazırlandığının ve uygulandığının teoride belirtilenlerle karşılaştırılarak eksik ve farklılıkların tespit edilmesidir. Bu amacı gerçekleştirmek üzere Niğde ili sınırları içerisinde olduğu ve tekstil sektöründe faaliyette bulunan ilk 500 sanayii kuruluşu içerisinde yer aldığı için "X A.Ş." araştırma yapmak üzere seçilmiş ve söz konusu işletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamaları incelenmiştir.

İşletme, satış ve üretim itibarı ile Türkiye'nin en büyük işletmeleri içerisinde yer alması nedeniyle yeniliklere açık olacağı ve planlamaya gereken önemi vereceği düşünülerek araştırma yapmak amacıyla seçilmiştir. Ayrıca, ulaşımın kolayca gerçekleştirilebilmesi işletme seçiminde önemli bir rol oynamıştır. İşletmenin Muhasebe Müdürü ile yapılan görüşme sonucunda bütçelemede bir bilgisayar programından yararlandığı ve Kâr planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçelerin bir kısmının hazırlandığı anlaşılmıştır. İşletmenin verdiği bilgilerin sınırlı olması ve zaman kısıtları çalışmanın sınırlarını oluşturmuştur. Ayrıca daha anlaşılır olacağı düşüncesiyle işletmenin genel Kâr Planlaması ve Kontrolü yerine sadece "Karde Fabrikası" için düzenlenen bütçelere ve işletmenin uygulamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu çalışma işletmeden elde edilen bilgiler dahilinde gerçekleştirildiği için çalışmanın diğer bir sınırını da, işletme muhasebe müdüründen alınan bilgiler oluşturmuştur. Ayrıca Kâr Planlaması ve Kontrolü gibi çok karmaşık ve işletmenin tüm faaliyetlerini içeren bir uygulamanın tek başına gerçekleştirilmesi bütün ayrıntıların belirlenmesini ve değerlendirilmesini büyük ölçüde sınırlandırmaktadır.

Bu nedenle bütçelerin hazırlanmasında işletmenin yararlandığı geçmiş verilerin analizi ve yargısal yöntemden yararlanılmıştır.

İşletmeden edinilen bilgiler doğrultusunda çalışmada yer alan her bir bütçenin ilk üç ayı gerçekleşen rakamları göstermektedir.

6.3. "X A.Ş."NİN KÂR PLANLAMASI VE KONTROLÜ'NÜ OLUŞTURAN İŞLETME BÜTÇELERİ

İşletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü oluşturan bütçeler bu başlık altında ayrıntıları ile incelenecek ve çalışmanın teori bölümünde ve dördüncü bölümünde yer alan anket uygulamasında tespit edilenlerle karşılaştırılacaktır. İşletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci, başlangıcından gelir tablosunun düzenlenmesi aşamasına kadar incelenecektir. İşletme 1999 yılı bütçelerini hazırlamadan önce; bütçeleme döneminde dikkate alınacak varsayımları ve kabuller belirlemektedir. Söz konusu varsayımlar ve kabuller aşağıdaki gibidir.

6.3.1. "X A.Ş."NİN 1999 Yılı Bütçesindeki Varsayımları ve Kabulleri

"X A.Ş." Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarına başlamadan önce, bu sürecin temelini ve sınırlarını belirlemektedir. İşletmenin planlama bölümü tarafından hazırlanan 1999 yılı bütçesinin varsayımları ve kabulleri aşağıdaki gibidir (Bknz **tablo 6.1**).

Tablo 6.1: "X A.Ş."nin 1999 Yılı Bütçeleme Varsayımları ve Kabulleri

		1999 ARTIŞI
ENFLASYON		% 60
AMARİKAN DOLARI		% 63
ALMAN MARKI		% 58
YENİDEN DEĞERLEME		% 77,80
HAMMADDELER		
KARDE PAMUĞU	%64	
PENYE PAMUĞU	%64	Ağustos Ayına Kadar 3.000 ton
OPEN END PAMUĞU	%65	Aralık Ayına Kadar 1.500 ton
POLYEMİT	%65	Emniyet Stoğu Aylık Tüketim Kadar
POLYESTER	%40	Emniyet Stoğu Aylık Tüketim Kadar
İŞÇİ ÜCRET ARTIŞLARI		
EYLÜL 1998- ŞUBAT 1999	%45	Kesin
MART 1999- AĞUSTOS 1999	%30	Kesin
EYLÜL1999- ŞUBAT 2000	%25	Tahmini
KIDEM TAZMİNAT TAVANI		350.000.000 TL.
ENERJİ		AYLIK %5 ARTIŞ
YATIRIM BÜYÜKLÜĞÜ		1.312.164.540.410 TL.
MAMULLER		
KARDE İPLİĞİ (İÇ PİYASA)		1999 YILINDA 98 YILINDAKİ ARTIŞ ÖNGÖRÜLMÜŞTÜR.
PENYE İPLİĞİ (İÇ PİYASA)		
OPEN END (İÇ PİYASA)		
KARDE İPLİĞİ (DIŞ PİYASA)	% 60	
PENYE İPLİĞİ (DIŞ PİYASA)	% 60	
TOPLAM SATIŞ İÇERİSİNDE İHRACAT PAYI	% 50	
CİRO		18.835.449.000.000 TL.
KREDİ		
DÖVİZ KREDİSİ		8.000.000 DM.
SEVK ÖNCESİ		150.000.000.000 TL..
KÂR (VERGİ ÖNCESİ)		1.218.413.533.000 TL .

6.3.2. Satış Bütçesi

İşletmenin bütçe yönetmeliğine göre, işletme genel müdürünün önerisi ile işletmenin ana faaliyet alanlarına ait hedefler fiziki olarak şirket yönetim kurulunca belirlenmektedir. İşletme bütçeleri yönetim kurulunun belirleyici fiziki hedefleri doğrultusunda pazarlama, üretim ve yönetim genel müdür yardımcılarına bağlı müdürlerden oluşan bir bütçe komisyonu tarafından, işletme çalışanlarının katılım ve görüşleri alınarak hazırlanmaktadır. Yine yönetmeliğe göre, işletme bütçelerinin hazırlanmasında geçmiş beş yılın durumu ile bütçenin yapıldığı yıldaki dokuz aylık fiili durum göz önünde bulundurulmaktadır.

Çalışmamızda, 1999 yılı itibarı ile düzenlenen bütçelere yer verilecektir. Bunun nedeni ise, çalışmamızın gerçekleştirildiği tarihte 2000 yılı bütçesi için gerekli olan verilerin elde edilememesidir. İşletmenin bütçelerinin düzenlenmesinden muhasebe bölümü ve yöneticisi birinci derecede sorumludur.

Daha öncede belirtildiği gibi "X A.Ş."de pamuk ipliği üreten 3 ayrı fabrika bulunmaktadır. Bu fabrikalar içerisinde bulunan Karde Fabrikası uygulamamıza dahil edilmiştir. İşletme yurt içi satışları yanında ihracat yaptığı için satış bütçesinde yurt içi ve yurt dışı satışları ayrı ayrı gösterilecektir.

İşletmenin Karde ipliği için planladığı satış miktarı, planlama ve işletme müdürleri tarafından belirlenmiştir. İşletme satış fiyatlarını ise her üç ayda bir aldığı siparişlere ve döviz kurlarına göre düzelterek belirlemektedir. İşletme yöneticileri kur değişmelerini Citibank, İktisat, Dışbank, Sabancı ve "X A.Ş."nin işletmesinin ay ortalamasını hesaplamak suretiyle gerçekleştirmektedir. Buna göre aylar itibarı ile Karde ipliği satış bütçesi **tablo 6.2'**de görülmektedir.

Tablo 6.2: 1999 Karde İpliği Satış Bütçesi

AYLAR	MAMULLER	YURT İÇİ	YURT DIŞI	TOPLAM
OCAK	BİRİM(TL)	840.997	745.827	788.018
	TON	312	392	705
	TL (MİLYON)	262.702	292.539	555.241
ŞUBAT	BİRİM(TL)	839.616	763.200	798.394
	TON	508	595	1.103
	TL (MİLYON)	426.494	454.070	880.564
MART	BİRİM(TL)	969.150	992.718	942.072
	TON	396	553	949
	TL (MİLYON)	383.299	510.583	893.882
NİSAN	BİRİM(TL)	1.042.300	940.210	985.365
	TON	433	546	979
	TL (MİLYON)	451.316	513.319	964.635
MAYIS	BİRİM(TL)	1.042.300	969.027	1.003.615
	TON	482	539	1.021
	TL (MİLYON)	502.389	522.407	1.024.796
HAZİRAN	BİRİM(TL)	1.115.261	1.025.285	1.068.960
	TON	515	546	1.061
	TL (MİLYON)	574.359	559.767	1.0134.126
TEMMUZ	BİRİM(TL)	1.115.261	1.079.425	1.102.397
	TON	707	396	1.102
	TL (MİLYON)	787.932	427.047	1.214.979
AĞUSTOS	BİRİM(TL)	1.115.261	1.122.161	1.118.031
	TON	611	410	1.021
	TL (MİLYON)	681.424	459.937	1.141.362
EYLÜL	BİRİM(TL)	1.115.261	1.169.756	1.141.362
	TON	554	507	1.061
	TL (MİLYON)	617.297	593.599	1.210.896
EKİM	BİRİM(TL)	1.193.329	1.167.577	1.178.945
	TON	419	503	949
	TL (MİLYON)	500.005	618.976	1.118.981
KASIM	BİRİM(TL)	1.193.329	1.272.556	1.232.393
	TON	538	523	1.061
	TL (MİLYON)	642.011	665.903	1.307.914
ARALIK	BİRİM(TL)	1.193.329	1.296.375	1.243.523
	TON	551	523	1.074
	TL (MİLYON)	627.524	678.367	1.335.892
TOPLAM	BİRİM(TL)	1.076.669	1.038.821	1.057.688
	TON	6.025	6.061	12.086
	TL (MİLYON)	6.486.753	6.296.517	12.783.269

6.3.3. Üretim Bütçesi

İşletmenin üretim bütçesi için gereken üretim planları ve kapasite kullanım oranı üretimden sorumlu çalışanları tarafından belirlenmektedir. Karde Fabrikası'nın 1999 yılında kapasite kullanım oranı % 95 olarak belirlenmiştir. Üretim bölümünden gelen ve üretim miktarlarını içeren bilgiler aşağıdaki gibidir(Bknz tablo 6.3).

Tablo 6.3: 1999 Yılı Karde Fabrikası Planlanan Üretim Miktarı

AYLAR	İŞ GÜNÜ	NET ÜRETİM	BRÜT ÜRETİM
OCAK	20.25	780	827
ŞUBAT	24	924	979
MART	23.25	895	949
NİSAN	24	924	979
MAYIS	25	963	1021
HAZİRAN	26	1.001	1061
TEMMUZ	27	1.040	1102
AĞUSTOS	25	963	1021
EYLÜL	26	1.001	1061
EKİM	23.25	895	949
KASIM	26	1.001	1061
ARALIK	26.33	1.014	1075

"X A.Ş."de üretim bütçesi, satış planları ve stok politikaları gözönünde bulundurularak hazırlanmıştır. İşletmenin mevcut kapasitesi gözönünde bulundurularak üretim bütçesi aşağıdaki gibi hazırlanmıştır.

Teoride de belirttiğimiz gibi üretim bütçesi aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır:

$$\text{Üretilecek Miktar} = \text{Satış Miktarı} + \text{Dönem Sonu Mamül Stoğu} - \text{Dönem Başı Mamül Stoğu}$$

Bu formül yardımıyla, üretim bölümünden ve satış bütçesinden elde edilen miktar bilgileri doğrultusunda üretim bütçesi Tablo 6.4'de görülmektedir.

Tablo 6.4: 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretim Bütçesi

	SATIŞ MİKTARI	DÖNEM SONU MAMÜL STOĞU (+)	TOPLAM MİKTAR	DÖNEM BAŞI MAMÜL STOĞU (-)	ÜRETİLECEK MİKTAR
OCAK	704	722	1426	681	745
ŞUBAT	1103	513	1616	722	894
MART	949	513	1462	513	949
NİSAN	979	513	1492	513	979
MAYIS	1021	513	1534	513	1021
HAZİRAN	1061	513	1574	513	1061
TEMMUZ	1102	513	1615	513	1102
AĞUSTOS	1021	513	1534	513	1021
EYLÜL	1061	513	1574	513	1061
EKİM	949	513	1462	513	949
KASIM	1061	513	1574	513	1061
ARALIK	1074	513	1587	514	1073

Üretim bütçesinde görüldüğü üzere işletme her ay sabit bir stok ayırmayı ve her ay için üretimin tamamını satmayı planlamaktadır. Daha öncede belirttiğimiz gibi, işletme hemen hemen tam kapasite ile çalışmakta olup ve ürettiği mamullerin hepsini satacak kadar yeterli bir pazar payına sahiptir. Bu nedenle işletme planlarını ve bütçelerini ilk önce üretimi ve satın almaları planlamak suretiyle başlatmaktadır. Ancak, çalışmanın teori bölümünde belirttiğimiz gibi Kâr Planlaması ve Kontrolü satış bütçelerinin düzenlenmesiyle başlamaktadır. Fakat burada da belirtmek gerekir ki, tüm işletmeleri kapsayan tek bir planlama ve bütçeleme tipi olmadığı için her bir işletme kendi bünyesine ve yapısına uygun bir planlama ve bütçeleme sistemi oluşturmaktadır." X A.Ş." ise, ürettiği mamullerin tamamını satacak bir pazar payına sahip olduğu için planlama sürecinde üretim hedefleri ağırlık taşımakta ve üretim planları önemli bir rol oynamaktadır.

İşletme sipariş üzerine çalıştığı için stok politikalarını üretime ara verildiği taktirde sipariş kaybetmemek amacıyla ayırmakta ve fazla stokla çalışmamaya özen göstermektedir. Dönem sonu stok miktarı makineleri üretime hazırlama için geçen sürede yetecek kadar belirlenmektedir. Bu miktar ise, ortalama 10-15 günlük üretim miktarıdır.

6.3.4. İlk Madde ve Malzeme Bütçesi

Karde Fabrikasında üretim için gereken hammadde pamuktur. Karde Fabrikasında üretim için gereken direkt hammadde İzmir pamuğu ve Hatay pamuğu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

İşletme her iki pamuk türü için ayrı ayrı miktar ve tutarı, gösteren bütçe düzenlemektedir. Direkt hammadde olan pamuk, döviz üzerinden alındığı için işletme öncelikle yıllık döviz tahminleri yapmaktadır. Buna göre, 1999 yılı için beklenen döviz tahminleri aşağıdaki gibidir(**Bknz tablo 6.5**).

Tablo 6.5 :1999 Yılı Döviz Tahminleri

AYLAR	USD \$	USD \$	%
	AY ORTASI	AY SONU	
OCAK	320.400	330.600	-
ŞUBAT	340.000	351.000	6,2
MART	359.000	365.000	4,0
NİSAN	373.500	382.000	4,7
MAYIS	389.500	397.000	3,9
HAZİRAN	404.000	411.000	3,5
TEMMUZ	418.000	425.000	3,4
AĞUSTOS	432.500	440.000	3,5
EYLÜL	448.000	456.000	3,6
EKİM	465.500	475.000	4,2
KASIM	484.500	494.000	4,0
ARALIK	504.500	515.000	4,3

Tablo 6.6 :1999 Yılı Bütçesi Hammadde Fiyat Hareketleri

AYLAR	DÖVİZ	İZMİR PAMUĞU			HATAY PAMUĞU		
	\$	DÖVİZ	TL	ARTIŞ	DÖVİZ	TL	ARTIŞ
OCAK	320.400	1,28	410.000	-	1,08	346.000	-
ŞUBAT	340.000	1,29	440.000	7,3	1,15	392.000	13,3
MART	359.000	1,39	500.000	13,6	1,23	440.000	12,2
NİSAN	373.500	1,44	537.840	7,6	1,29	481.815	9,5
MAYIS	389.500	1,44	560.880	4,3	1,29	502.455	4,3
HAZİRAN	404.000	1,40	565.600	0,8	1,25	505.000	0,5
TEMMUZ	418.000	1,35	564.300	-0,2	1,20	501.600	-0,7
AĞUSTOS	432.500	1,25	540.625	-4,2	1,10	475.750	-5,2
EYLÜL	448.000	1,25	560.000	3,6	1,10	492.800	3,6
EKİM	465.500	1,25	581.875	3,9	1,10	512.050	3,9
KASIM	484.500	1,30	629.850	8,2	1,15	557.175	8,8
ARALIK	504.500	1,30	655.850	4,1	1,15	580.175	4,1

İşletmede mühendislik çalışmaları sonucunda 100 kg pamuk ipliği üretimi için, ortalama 111-113 kg pamuk gerektiği belirlenmiştir. Ancak, bu çalışma İzmir ve Hatay pamuğu için ayrı ayrı yapılmamıştır. İşletme sipariş üzerine çalıştığı için İzmir ve Hatay pamuğunun kullanımları müşterilere bağlı olarak tespit edilmektedir. Hatay pamuğu kullanımı belirlenirken geçen yılın ortalaması alınmakta ve bu bütçelere

aynen yansıtılmaktadır. Hatay pamuğu kullanım miktarı belirlendikten sonra kalan miktar İzmir pamuğundan sağlanmaktadır.

İşletmenin bütçelenen Karde ipliği üretimi için gereken ilk madde ve malzeme miktarları aşağıdaki gibidir. Hammadde gereksinimi daha önce belirttiğimiz gibi 100 kg. pamuk için 111-113 kg standardından hareketle hesaplanmıştır.

Tablo 6.7: 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretim İçin Gereken Hammadde Miktarı

AYLAR	İŞ GÜNÜ	NET ÜRETİM	BRÜT ÜRETİM	PAMUK SARFI
OCAK	20.25	780	827	922
ŞUBAT	24	924	979	1092
MART	23.25	895	949	1058
NİSAN	24	924	979	1092
MAYIS	25	963	1021	1138
HAZİRAN	26	1.001	1061	1183
TEMMUZ	27	1.040	1102	1229
AĞUSTOS	25	963	1021	1138
EYLÜL	26	1.001	1061	1183
EKİM	23.25	895	949	1058
KASIM	26	1.001	1061	1183
ARALIK	26.33	1.014	1075	1199

Burada işletmenin bütün işletme ve fabrikaları için gerekli olan ilk madde ve malzeme bütçeleri yer almaktadır. Bütçelenen bu rakamlar tüm işletmenin gereksinimlerini içermektedir.

Tablo 6.8 : 1999 Yılı Devreden İzmir Pamuğu

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	1.328	530.657.909	399.592
ŞUBAT	1.463	596.700.425	407.861
MART	1.860	793.281.110	426.495
NİSAN	2.341	1.079.831.750	461.269
MAYIS	2.414	1.179.501.053	488.609
HAZİRAN	2.486	1.279.120.347	514.530
TEMMUZ	2.568	1.368.775.867	533.012
AĞUSTOS	1.687	907.793.982	538.111
EYLÜL	1.059	570.600.362	538.811
EKİM	1.091	600.839.436	550.724
KASIM	1.102	624.878.463	567.040
ARALIK	1.074	645.510.424	601.034

Tablo 6.9 : 1999 Yılı İzmir Pamuğu Alım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	964	396.530.595	411.339
ŞUBAT	1.454	657.927.245	438.740
MART	1.670	835.000.000	500.000
NİSAN	1.300	699.192.000	537.840
MAYIS	1.350	757.188.000	560.880
HAZİRAN	1.410	797.496.000	565.600
TEMMUZ	500	282.150.000	564.300
AĞUSTOS	650	351.406.250	540.625
EYLÜL	1.360	761.600.000	560.000
EKİM	1.200	698.250.000	581.875
KASIM	1.300	818.805.000	629.850
ARALIK	1.775	1.164.133.750	655.850

Tablo 6.10'da işletmenin devreden ve alınan İzmir pamuğu miktarı ve tutarları toplam olarak görülmektedir.

Tablo 6. 10: 1999 Yılı İzmir Pamuğu Devreden ve Alım Bütçesi Toplamı

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	2.292	927.188.504	404.533
ŞUBAT	2.917	1.234.627.670	423.253
MART	3.530	1.628.281.110	461.269
NİSAN	3.641	1.779.023.750	488.609
MAYIS	3.764	1.936.689.053	514.530
HAZİRAN	3.896	2.076.616.347	533.012
TEMMUZ	3.068	1.650.925.867	538.111
AĞUSTOS	2.337	1.259.200.232	538.811
EYLÜL	2.419	1.332.200.362	550.724
EKİM	2.291	1.299.089.436	567.040
KASIM	2.402	1.443.683.463	601.034
ARALIK	2.849	1.809.644.174	635.186

Tablo 6.11: 1999 Yılı Tüm Fabrikalar İçin Toplam İzmir Pamuğu Kullanım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	829	330.488.079	398.659
ŞUBAT	1.057	441.346.560	417.546
MART	1.189	548.449.360	461.269
NİSAN	1.227	599.522.698	488.609
MAYIS	1.278	657.568.706	514.530
HAZİRAN	1.328	707.840.480	533.012
TEMMUZ	1.381	743.131.885	538.111
AĞUSTOS	1.278	688.599.870	538.811
EYLÜL	1.328	731.360.926	550.724
EKİM	1.189	674.210.973	567.040
KASIM	1.328	798.173.039	601.034
ARALIK	1.348	856.230.378	635.186

Buraya kadar işletmenin bütün işletme ve fabrikaları için toplam İzmir Pamuğu devir, alım , toplam ve kullanım bütçeleri ele alınmıştır. **Tablo 6.12'**de Karde fabrikası için İzmir pamuğu gereksinim bütçesi yer almaktadır. İşletme birim üretim için gereken İzmir pamuğu miktarını belirlememekle birlikte aldıkları siparişlere göre

Hatay pamuğu gereksinimini belirlemede ve kalan gereksinim miktarını İzmir pamuğu olarak saptamaktadırlar. İşletme genellikle bölüm ve muhasebe yöneticilerinin yargılarına dayanarak bütçeyi oluşturmaktadır.

Tablo 6.12 : 1999 Yılı Karde Fabrikası İzmir Pamuğu Kullanım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	505	202.951.302	401.884
ŞUBAT	620	259.426.590	418.430
MART	731	337.187.958	461.269
NİSAN	754	368.410.851	488.609
MAYIS	786	404.420.190	514.530
HAZİRAN	816	434.938.126	533.012
TEMMUZ	848	456.318.493	538.111
AĞUSTOS	786	423.505.085	538.811
EYLÜL	816	449.390.449	550.724
EKİM	731	414.506.494	567.040
KASIM	816	490.443.674	601.034
ARALIK	829	526.568.979	635.186

Tablo 6.13 : 1999 Yılı Devreden Hatay Pamuğu

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	533	176.345.565	330.855
ŞUBAT	607	206.367.605	339.980
MART	486	176.901.998	363.996
NİSAN	658	265.359.750	403.282
MAYIS	598	225.869.250	427.875
HAZİRAN	523	236.809.362	452.790
TEMMUZ	433	204.298.850	471.822
AĞUSTOS	428	208.059.817	486.121
EYLÜL	453	217.943.233	481.111
EKİM	413	200.802.983	486.206
KASIM	415	206.695.282	498.061
ARALIK	425	224.006.436	527.074

Tablo 6 .14 : 1999 Yılı Hatay Pamuğu Alım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	396	137.022.580	346.017
ŞUBAT	354	138.871.226	392.292
MART	520	228.800.000	440.000
NİSAN	300	144.544.500	481.815
MAYIS	300	150.736.500	502.455
HAZİRAN	300	151.500.000	505.000
TEMMUZ	400	200.640.000	501.600
AĞUSTOS	400	190.300.000	475.750
EYLÜL	350	172.480.000	492.800
EKİM	350	179.217.500	512.050
KASIM	400	222.870.000	557.175
ARALIK	400	232.070.000	580.175

Tablo 6.15 : 1999 Yılı Hatay Pamuğu Devreden ve Alım Bütçesi Toplamı

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	929	313.368.140	337.318
ŞUBAT	961	345.238.831	359.250
MART	1.006	405.701.988	403.282
NİSAN	958	409.904.250	427.875
MAYIS	898	406.605.750	452.790
HAZİRAN	823	388.309.362	471.822
TEMMUZ	833	404.938.850	486.121
AĞUSTOS	828	398.359.817	481.111
EYLÜL	803	390.423.233	486.206
EKİM	763	380.020.483	498.061
KASIM	815	429.565.282	527.074
ARALIK	825	456.076.436	552.820

Tablo 6.16: 1999 Yılı Tüm Fabrikalar İçin Toplam Hatay Pamuğu Kullanım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	·BİRİM (TL)
OCAK	322	107.000.535	332.300
ŞUBAT	475	168.336.843	354.393
MART	348	140.342.238	403.282
NİSAN	360	154.035.000	457.875
MAYIS	375	196.796.388	452.790
HAZİRAN	390	184.010.512	471.822
TEMMUZ	405	196.879.033	486.121
AĞUSTOS	375	180.416.584	481.111
EYLÜL	390	189.620.250	486.206
EKİM	348	173.325.201	489.061
KASIM	390	205.558.847	527.074
ARALIK	394	217.811.049	522.820

Tablo 6.17 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Hatay Pamuğu Kullanım Bütçesi

AYLAR	MİKTAR (TON)	TUTAR (TL)	BİRİM (TL)
OCAK	296	97.941.606	330.884
ŞUBAT	443	156.666.566	353.649
MART	327	131.873.310	403.282
NİSAN	338	144.621.750	427.875
MAYIS	352	159.382.209	452.790
HAZİRAN	367	173.158.610	471.822
TEMMUZ	381	185.212.127	486.121
AĞUSTOS	352	169.351.033	481.111
EYLÜL	367	178.437.518	486.206
EKİM	327	162.865.921	489.061
KASIM	367	193.436.146	527.074
ARALIK	370	204.543.371	552.820

"X A.Ş.", işletme malzemesi gereksinimini bütçelenmesinde geçen yıl fiili rakamlarında enflasyon oranında (% 60) bir artış yaparak belirlemektedir. Buna göre işletme malzemesi bütçesi **tablo 6.18'**de görüldüğü gibidir.

Tablo 6.18 :1999 Yılı Karde Fabrikası Malzeme Sarf Bütçesi

AYLAR	MALZEME TUTARI (TL)
OCAK	13.482.027
ŞUBAT	19.705.428
MART	27.910.000
NİSAN	23.935.000
MAYIS	25.112.000
HAZİRAN	25.940.000
TEMMUZ	27.955.000
AĞUSTOS	28.832.500
EYLÜL	30.368.000
EKİM	31.385.000
KASIM	34.773.000
ARALIK	38.210.000
TOPLAM	327.607.955

6.3.5. Karde Fabrikası Direkt İşçilik Bütçesi

"X A.Ş."nin Karde Fabrikasına ait işçilik giderleri bütçesi **tablo 6.19**'da verilmiştir. Birim üretim için gerekli direkt işçilik saati tarafımdan yapılan hesaplama sonucunda 0.196 DİS / Ton olarak bulunmuştur. Ortalama işçilik saat ücreti ise ton başına 406.615.000 TL bulunmuştur. Bu verilere göre yapılan hesaplamalar sonucunda direkt işçilik bütçesi oluşturulmuştur.

Tablo 6.19 :1999 Yılı Karde Fabrikası İşçilik Giderleri Bütçesi

AYLAR	ÜRETİM MİKTARI	İŞÇİLİK GİDERLERİ
OCAK	745	55.988.339
ŞUBAT	894	67.376.539
MART	949	82.361.099
NİSAN	979	82.361.099
MAYIS	1021	82.361.099
HAZİRAN	1061	82.361.099
TEMMUZ	1102	82.361.099
AĞUSTOS	1021	82.361.099
EYLÜL	1061	98.161.039
EKİM	949	98.161.039
KASIM	1061	98.161.039
ARALIK	1075	94.161.039
TOPLAM	11918	1.010.175.628

6.3.6. Karde Fabrikası 1999 Yılı Enerji Bütçesi

"X A.Ş."nin enerji bütçesi için gereken veriler enerji işletmesinden elde edilmiştir. Çalışılan gün ve saat miktarına göre enerji tüketimi "KW" saat olarak belirlemekte ve enerji fiyatları enflasyon oranı ve öngörülen fiyat artışları tahmin edilmek suretiyle bütçe oluşturulmaktadır. X A.Ş.'de her bir fabrikanın enerji tüketimi sayaçlar yardımıyla doğrudan tespit edilebilmektedir. Tablo 6.20'de Karde fabrikasının enerji tüketimi görülmektedir.

Tablo 6.20 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Enerji Tüketimi Bütçesi

AYLAR	ENERJİ TÜKETİMİ (KW)	TUTAR (TL)
OCAK	2.312	42.421.572
ŞUBAT	2.701	50.501.704
MART	2.674	56.798.472
NİSAN	2.760	61.562.215
MAYIS	2.875	67.333.673
HAZİRAN	2.990	73.528.371
TEMMUZ	3.105	80.174.204
AĞUSTOS	2.875	77.947.143
EYLÜL	2.990	85.118.280
EKİM	2.674	79.921.154
KASIM	2.990	93.842.904
ARALIK	3.028	99.785.686
TOPLAM	33.973	868.935.379

6.3.7. Karde Fabrikası 1999 Yılı Yatırım Bütçesi

1999 yılında "X A.Ş." üretimde kullanılmak üzere 5 çeşit 7 adet makine almayı planlamaktadır. Buna göre, Karde Fabrikası yatırım bütçesi **tablo 6.21** 'deki gibidir.

Tablo 6.21 : 1999 Yılı Karde Fabrikası İçin Yatırım Bütçesi

CİNSİ	FİTİL MAKİNASI	FİTİL MAKİNASI	KONDİSYONLAMA KAZANI	BOBİN MAKİNASI	BOBİN MAKİNASI
ADET	2	2	1	1	1
TUTARI (DÖVİZ)	200.000	200.000	292.000	30.000.000	30.000.000
TOPLAM (DÖVİZ)	400.000	400.000	292.000	30.000.000	30.000.000
DÖVİZ CİNSİ	DM	DM	SFR	YEN	YEN
KUR	209.500	218.500	227.000	3.558	3.681
İŞLETMEYE ALMA TARİHİ	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞÜSTOS
TOPLAM	83.800.000.000	87.400.000.000	66.284.000.000	106.741.573.034	110.444.330.950

6.3.8. Karde Fabrikası 1999 Yılı Amortisman Bütçesi

1999 yılı için Karde fabrikası amortisman bütçesi tablo 6.22'de görüldüğü gibidir.

Tablo 6.22 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Amortisman Bütçesi

AYLAR	AMORTİSMAN TUTARI	İLAVE AMORTİSMAN TUTARI	TOPLAM AMORTİSMAN TUTARI
OCAK	101.993.780	-	101.993.780
ŞUBAT	101.993.780	19.167	102.012.947
MART	101.993.780	19.167	102.012.947
NİSAN	101.993.780	1.415.833	103.409.613
MAYIS	101.993.780	2.872.500	104.866.280
HAZİRAN	101.993.780	3.977.233	105.971.013
TEMMUZ	101.993.780	5.756.260	107.750.040
AĞUSTOS	101.993.780	7.596.998	109.590.778
EYLÜL	101.993.780	7.596.998	109.590.778
EKİM	101.993.780	7.596.998	109.590.778
KASIM	101.993.780	7.596.998	109.590.778
ARALIK	101.993.780	7.596.998	109.590.778
TOPLAM	999.855.570	52.045.152	1.275.970.512

6.3.9. Karde Fabrikası 1999 Yılı Üretim Maliyeti Bütçesi

Buraya kadar düzenlenen bütçeler yardımıyla tablo 6.23 ve tablo 6.24'de üretim maliyeti hesaplanmıştır. Burada yer alan dışarıdan sağlanan fayda ve sair giderler geçen yılın fiili rakamları enflasyon oranında artırılarak belirlenmiştir. İşletmede bütçeler genellikle yargısal yöntemle dayanılarak geliştirilmektedir. Yardımcı hizmet yerleri maliyeti de, fiili rakamların enflasyon oranında artırılması suretiyle hesaplanmış ve Karde fabrikasının aldığı pay, maliyet muhasebesi şefinin belirttiğine göre, işçi sayısına göre hesaplanmıştır. Ancak, yardımcı hizmet yerlerinde oluşan her bir maliyet kalemi uygun dağıtım anahtarları yardımıyla üretime yüklenmelidir. Elimizde yeterli veri bulunmadığı için böyle bir dağıtım gerçekleştirilememiş, örnek olması bakımından "X A.Ş." uygulaması olduğu gibi verilmiştir. Söz konusu bütçe ilk ve son altı ay itibarıyla iki ayrı tabloda yer almıştır.

Tablo 6.23: 1999 Yılı Karde Fabrikası Maliyet Dağıtım Tablosu (İlk Altı Ay)

AYLAR	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
HAMMADDE	300.892.908	416.093.156	469.061.268	513.032.601	563.802.399	608.096.736
MALZEME	13.482.027	19.705.428	27.910.000	23.935.000	25.112.000	25.940.000
İŞÇİLİK	55.988.339	67.376.539	82.361.099	82.361.099	82.361.099	82.361.099
ENERJİ	42.421.572	50.501.704	56.798.472	61.562.215	67.333.673	73.528.371
DIŞ. SAĞ. FAY	9.896.563	10.214.403	10.622.979	11.047.898	11.489.814	11.949.407
SAİR	-	10.774	11.205	11.653	12.119	12.604
AMORTİSMAN	101.993.780	102.012.947	102.012.947	103.409.613	104.866.280	105.971.013
FAB. TOPLAMI	524.675.189	665.914.951	748.777.970	795.360.079	854.977.385	907.859.230
Y. HİZ. TOPLAM	18.415.047	21.262.541	21.000.000	21.840.000	22.713.600	23.622.144
GENEL TOPLAM	543.090.236	687.177.492	769.777.970	817.200.079	877.690.985	931.481.374

Tablo 6.24: 1999 Yılı Karde Fabrikası Maliyet Dağıtım Tablosu
(Son Altı Ay)

AYLAR	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
HAMMADDE	461.530.620	592.856.118	627.827.966	577.372.415	683.879.820	731.112.350
MALZEME	27.955.000	28.832.500	30.368.000	31.385.000	34.773.000	38.210.000
İŞÇİLİK	82.361.099	82.361.099	98.161.039	98.161.039	98.161.039	98.161.039
ENERJİ	80.174.204	77.947.143	85.118.280	79.921.154	93.842.904	99.785.686
DIŞ. SAĞ. FAY	12.427.383	12.924.478	13.441.458	13.979.116	14.538.280	15.119.812
SAİR	13.108	13.633	14.178	14.745	15.335	15.948
AMORTİSMAN	107.750.040	109.590.778	109.590.778	109.590.778	109.590.778	109.590.778
FAB. TOPLAMI	952.211.454	904.525.749	964.521.699	910.424.248	1.034.801.156	1.091.995.613
Y. HİZ. TOPLAM	24.567.030	25.549.711	26.571.699	27.634.567	28.739.950	29.889.548
GENEL TOPLAM	976.778.484	930.075.460	991.093.399	938.058.815	1.063.541.106	1.121.885.161

6.3.10. 1999 Yılı Karde Fabrikası Üretilen, Satılan ve Kalan Malın Maliyet Bütçesi

Tablo 6.25 ve tablo 6.26'da Karde Fabrikası üretilen, satılan ve kalan malların maliyeti bütçesi yer almaktadır. Bu bütçe üretim, direkt işçilik, ilk madde ve malzeme ve genel üretim giderleri bütçesinden yararlanılarak oluşturulmaktadır. Üretim maliyeti tablo 6.23 ve tablo 6.24'den elde edilmiştir. Söz konusu bütçe ilk ve son altı ay süreleri kapsayan iki ayrı tabloda yer almıştır.

Tablo 6.25: 1999 Yılı Karde Fabrikası Satılan Malın Maliyeti Bütçesi (İlk Altı Ay)

AYLAR		DEVİR	ÜRETİM	TOPLAM	S.M.M.	DEVİR
OCAK	TON	681	745	1.426	704	722
	TL(ML)	425.000	537.767	962.767	477.930	484.837
ŞUBAT	TON	722	849	1.616	1.103	513
	TL(ML)	484.837	464.811	1.131.648	780.484	351.164
MART	TON	513	949	1.462	949	513
	TL(ML)	351.164	769.778	1.120.942	727.616	393.326
NİSAN	TON	513	979	1.492	979	513
	TL(ML)	339.336	817.200	1.210.520	974.307	416.220
MAYIS	TON	513	1.021	1.534	1.021	513
	TL(ML)	416.220	877.691	1.293.911	681.201	432.709
HAZİRAN	TON	513	1.061	1.574	1.061	513
	TL(ML)	432.709	913.481	1.364.191	919.572	444.619

**Tablo 6.26 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Satılan Malın Maliyeti Bütçesi
(Son Altı Ay)**

AYLAR		DEVİR	ÜRETİM	TOPLAM	S.M.M.	DEVİR
TEMMUZ	TON	513	1.102	1.615	1.102	513
	TL(ML)	444.619	976.778	1.421.397	969.895	451.503
AĞUSTOS	TON	513	1.021	1.534	1.021	513
	TL(ML)	451.503	930.075	1.381.578	919.551	462.027
EYLÜL	TON	513	1.061	1.574	1.061	513
	TL(ML)	462.027	991.093	1.453.120	979.518	473.603
EKİM	TON	513	949	1.462	949	513
	TL(ML)	473.603	938.056	1.411.662	916.325	495.337
KASIM	TON	513	1.061	1.574	1.061	513
	TL(ML)	495.337	1.063.541	1.558.878	1.050.807	508.071
ARALIK	TON	513	1.075	1.588	1.074	514
	TL(ML)	508.071	1.121.885	1.629.957	1.102.376	527.580

6.3.11. Karde Fabrikası 1999 Yılı Genel Yönetim ve Finansman Giderleri Bütçesi

Genel yönetim giderleri gerçekleşen yılın fiili rakamları enflasyon oranında arttırılmak suretiyle hesaplanmıştır. Faiz ise işletmenin borçlanma politikaları gözönünde bulundurularak belirlenmiştir.

Tablo 6.27 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Ticari Maliyet Tablosu

AYLAR	ÜRETİM MALİYETİ	GENEL YÖNETİM	FAİZ	KIDEM TAZMİNATI
KİŞİ SAYISI				288
OCAK	537.767.000	26.878.391	30.346.627	29.000.000
ŞUBAT	646.811.000	26.976.929	32.364.745	29.000.000
MART	769.777.970	27.769.146	31.632.591	29.000.000
NİSAN	817.200.079	28.828.505	31.730.927	29.000.000
MAYIS	877.690.985	29.957.222	31.996.832	29.000.000
HAZİRAN	931.481.374	31.139.424	33.100.557	29.000.000
TEMMUZ	976.778.484	32.386.913	32.080.227	29.000.000
AĞUSTOS	930.075.460	33.580.385	31.499.471	29.000.000
EYLÜL	991.093.399	34.714.231	31.146.427	29.000.000
EKİM	938.058.815	35.986.802	30.388.952	29.000.000
KASIM	1.063.541.106	37.369.794	30.768.098	29.000.000
ARALIK	1.121.885.161	38.853.424	31.135.575	29.000.000
TOPLAM	10.602.160.833	384.486.166	378.191.030	348.000.000

6.3.12. Karde Fabrikası 1999 Yılı Kâr/Zarar Bütçesi

"X A.Ş."nin kâr zarar bütçesi şimdiye kadar düzenlenen bütçeler yardımıyla oluşturulmuştur. "X A.Ş."nin kâr zarar bütçesi **tablo 6.28 ve tablo 6.29'da** görülmektedir. Söz konusu bütçe ilk ve son altı ay olmak üzere iki ayrı tabloda yer almaktadır.

Tablo 6.28 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Kâr / Zarar Bütçesi (İlk Altı Ay)

AYLAR	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN
GELİRLER						
SATIŞ HASILATI	555.241.483	880.564.415	893.882.286	964.635.084	1.024.795.948	1.134.126.449
S.M.M.	477.930.000	780.484.000	727.615.547	794.306.599	861.201.445	919.572.082
LY. KUR-VADE F.	30.909.079	31.884.075	38.000.000	38.000.000	38.000.000	38.000.000
FAALİYET KÂRI	108.220.562	131.964.490	204.266.739	208.328.484	201.590.503	252.554.367
GİDERLER						
GENEL GİD.	26.878.391	26.976.929	27.796.146	28.828.505	29.957.222	31.139.424
FİNANSMAN	30.346.627	32.364.745	31.632.591	31.730.927	31.996.832	33.100.557
NAVLUN	13.839.675	16.363.905	18.330.919	19.094.133	19.921.100	20.949.457
KOMİSYON	5.765.069	5.840.549	12.991.678	13.058.890	13.286.375	14.233.206
SATIŞ GİD.	5.500.851	6.380.907	7.000.000	7.000.000	7.000.000	7.000.000
REKLAMASYON	2.294.890	-	-	-	-	-
KID. TAZ.KÂRŞ.	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000
ZARAR AMORT.	-	19.167	-	4.190.000	5.826.667	5.523.667
GİDERLER TOPL.	113.625.503	116.946.202	126.751.335	132.902.456	136.988.196	140.946.310
KÂR / ZARAR	-5.404.941	15.018.288	77.515.404	75.426.029	64.606.307	111.608.057

Tablo 6.29 : 1999 Yılı Karde Fabrikası Kâr / Zarar Bütçesi (Son Altı Ay)

AYLAR	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
GELİRLER						
SATIŞ HASILATI	1.214.979.271	1.141.361.907	1.210.895.507	1.118.981.155	1.307.914.265	1.335.891.680
S.M.M.	969.894.573	919.551.008	979.517.692	916.324.813	1.050.806.522	1.102.376.157
LY. KUR-VADE F.	38.000.000	38.000.000	38.000.000	38.000.000	38.000.000	38.000.000
FAALİYET KÂRI	283.084.698	259.810.898	269.377.815	240.656.342	295.107.743	271.515.523
GİDERLER						
GENEL GİD.	32.386.913	33.580.385	34.714.231	35.986.802	37.369.794	38.853.424
FİNANSMAN	32.080.227	31.499.471	31.146.427	30.388.952	30.768.098	31.135.575
NAVLUN	14.942.740	15.852.421	21.863.471	24.111.747	25.164.806	26.364.721
KOMİSYON	10.885.681	11.576.596	15.040.082	15.612.201	16.940.145	17.199.654
SATIŞ GİD.	7.000.000	7.000.000	7.000.000	7.000.000	7.000.000	7.000.000
REKLAMASYON	-	-	-	-	-	-
KID. TAZ.KARŞ.	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000	29.000.000
ZARAR AMORT.	10.674.157	12.885.172	-	-	-	-
GİDERLER TOPL.	136.969.899	141.394.046	138.764.211	142.099.702	146.242.843	149.553.375
KÂR / ZARAR	146.114.800	118.146.853	130.613.604	98.556.640	148.864.901	121.962.148

Tablo 6.28 ve tablo 6.29'da yer alan kur farkı, komisyon ve navlun hesaplarına ilişkin rakamlar ihracat bölümünden elde edilmiştir. Satış giderleri, genel idare giderleri geçen yıl gerçekleşen ortalama tutar üzerine % 60 öngörülen enflasyon kadar artış ilave edilerek hesaplanmıştır. Reklamasyon giderleri adı altında yer alan giderler ise, elde edilen bilgiye göre, yurt dışına ihraç edilen mallarda üretim hatası olması durumunda bu malların tutarının müşterinin hesabından indirilmesi şeklindeki bir uygulama sonucu oluşan giderler olduğu belirtilmiştir.

6.3.13. Bütçe Sapmalarının Belirlenmesi ve Analizi

"X A.Ş."de planlananlarla gerçekleşenlerin karşılaştırılması her ay sonunda yapılmakta ve bütçeler altı ayda bir yeniden düzenlenmektedir. Gerçekleşen performans raporlar aracılığıyla belirlenmekte ve bütçe rakamlarıyla karşılaştırılmaktadır. Bütçe kalemlerine ilişkin sapmalar, işletmeden fiili rakamların alınamaması nedeniyle varsayımlara dayanılarak birkaç örnek üzerinde açıklanacaktır.

1) Satışlara ilişkin sapmalar:

1999 yılı aralık ayında toplam satışların 1150 ton olduğu varsayılırsa, buna göre miktar sapması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$1150 \times 1.243.523 = 1.430.051.450$$

$$1074 \times 1.243.523 = \underline{1.335.543.702}$$

94.507.748 (lehte sapma)

İşletmenin 1999 yılı Aralık ayı fiili satış fiyatının 1.400.000 TL olduğu varsayılırsa, buna göre fiyat sapması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$1150 \times 1.400.000 = 1.610.000.000$$

$$1150 \times 1.243.523 = \underline{1.430.051.450}$$

179.948.550 (Lehte Sapma)

1999 yılı aralık ayında satışlara ilişkin toplam 274.456.298 lehte sapma rapor edilecektir.

2) İlk Madde ve Malzemeye İlişkin Sapmalar:

İşletmenin aralık ayında 1400 ton İzmir pamuğu aldığı varsayıldığında miktar sapması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$1400 \times 655.850 = 918.190.000$$

$$1775 \times 655.850 = \underline{1.164.133.750}$$

245.943.750 (Aleyhte Sapma)

1999 yılı aralık ayında İzmir pamuğu alım fiyatının 700.000 TL olacağı varsayılırsa fiyat sapması aşağıdaki gibi olacaktır.

$$1400 \times 655.850 = 918.190.000$$

$$1400 \times 700.000 = \underline{980.000.000}$$

61.810.000 (Aleyhte Sapma)

İşletme 1999 yılı aralık ayında İzmir pamuğu alımına ilişkin toplam 307.753.750 TL' lik aleyhte sapma rapor edecektir.

Burada sadece birkaç bütçe kalemi için sapmalar hesaplanmıştır. Diğer bütçe kalemleri içinde sapmalar belirlenmelidir. İşletme politikası gereği % 10'a varan sapmaları normal kabul etmekte ve % 10 üzerindeki sapmaların nedenleri araştırılarak sorumlardan bilgi istenmektedir.

6.3.14. Uygulamanın Genel Olarak Değerlendirilmesi

"X A.Ş."nde Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamaları genellikle işletmenin doğrudan uygulaması olarak verilmiş ancak, elde edilen bilgiler dahilinde işletme uygulamalarına ilaveler yapılmıştır.

"X A.Ş."nin bütçeleme sistemi ve organizasyonu daha önce belirttiğimiz danışmalar tarafından kurulmuş ve bu konuda oldukça ciddi çalışmalar yapılmıştır. Bu ise işletmenin ilk 500 sanayi kuruluşu içerisinde yer alan büyük bir işletme olmasının bir sonucudur.

"X A.Ş." bilgisayar ortamında kendi bünyesine uygun bir takım bütçeleme çalışmaları gerçekleştirmektedir. Ancak, söz konusu çalışmalar bazı eksiklikler içermektedir. Bu eksiklerin en başında, bütçeleme çalışmalarına ilişkin bazı standartların belirlenmemesi gelmektedir. Örneğin, uygulamanın içerisinde de belirtildiği gibi her bir direkt hammadde ve malzemelere ilişkin birim üretim için gereken miktar tespit edilmemiş bu yönde bir çalışma yapılmamıştır.

İşletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü uygulamasında görülen en büyük eksiklik ise, bütçeleme çalışmalarının yapılmasının ve üst yönetime sunulmasının zorunluluk olarak görülmesidir. Bu nedenle, bütçeler hazırlanıp üst yönetime sunulmakta ve fiili rakamlarla karşılaştırılması yapılarak sapmalar belirlenmektedir. Bununla birlikte, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün; amaçları, gerekleri ve sorumlulukları hakkında diğer çalışanlar bilgilendirilmemekte ve tüm bu işlemler sadece ilgili bölüm yöneticileri ve üst yönetim kademesinde gerçekleştirilmektedir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü süreci sadece statik bütçeleme çalışmaları ile gerçekleştirilmekte; buna ilave olarak sorumluluk muhasebesi, esnek bütçeleme ve standart maliyetleme gibi birçok teknik ve anlayışlardan yararlanılmamaktadır. Bütçeleme sürecinde kullanılan teknikler genellikle işletme yöneticilerinin yargılarına dayanmakta ve ayrıntılı analizler yapılmamaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel ilkelerinden biri olan katılım ilkesi kısmen gerçekleştirilmektedir. Çalışanlar Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün; amaçları, araçları ve sonuçları hakkında bilgilendirilmemektedir.

İşletme statik bütçelerden yararlanmakta ve bütçeler bilgisayar ortamında hazırlanmasına rağmen alternatif bütçeler yani esnek bütçeler geliştirilmemektedir. "X A.Ş." örneğinde de görüldüğü üzere, bütçeler büyük bir emek verilerek hazırlanmasına rağmen, statik bütçeler düzenlendiği için işletmede kontrol fonksiyonu tam anlamıyla gerçekleştirilememektedir.

İşletmede görülen eksiklerden biri de; bütçeleme çalışmasına başlamadan önce giderlerin sabit, değişken ve yarı değişken şeklinde sınıflandırılmamasıdır. Bu ise, bütçelemede ve kontrolde olumsuz bir takım etkilere neden olmaktadır.

Özellikle genel üretim giderlerine ilişkin ayrıntılı analizler yapılmamış ve bu giderler genellikle muhasebe bölümü yöneticilerinin yargılarına dayanılarak planlanmıştır.

İşletme bütçeleme sürecinin incelenmesi sonucunda, işletmede bütçelerin düzenlenmesinin kendi başına bir amaç olarak algılandığı görülmektedir. Ancak, bütçeler kendi başına bir amaç değil işletmenin uzun ve kısa vadeli amaçlarını gerçekleştirecek bir araçtır.

İşletmenin en önemli eksiklerinden biri ise; sadece Kâr Zarar bütçesinin düzenlenmesi bilançonun düzenlenmemesidir. İşletme ne fabrikaları bazında ne de işletmenin genelinde bilanço bütçesi düzenlememektedir. Bunun nedeni sorulduğunda, işletme yetkilileri buna gerek duyulmadığını belirtmişlerdir.

Ancak, gerçekçi bir Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmasında amaç mali tabloların tamamının düzenlenmesidir. Elimizde de yeterli veri bulunmadığından çalışmamızda bilanço bütçesi düzenlenememiştir.

Bu eksiklerine rağmen, işletmede Kâr Planlaması ve Kontrolü konusunda muhasebe ve planlama bölümü tarafından ciddi çalışmalar yapılmakta ve oluşturulan bir program yardımıyla bilgisayar ortamında bütçeler hazırlanmaktadır.



YEDİNCİ BÖLÜM

SONUÇ

İşletmelerin faaliyetlerini planlamaları ve bu planların°gerçekleşenlere karşılaştırılması sürekli değişen dinamik bir ortamda vazgeçilmez bir zorunluluk olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle günümüzde yaşanan hızlı değişiklikler, küresel rekabet, teknolojik yenilikler zaten belirsiz olan geleceğin tahminini güçleştirmekte ve işletme içerisinde gerçekçi bir şekilde oluşturulmuş etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sisteminin varlığını gerektirmektedir.

Planlama, işletme için amaç geliştirme ve bu amaçları gerçekleştirmek için çeşitli alternatiflerin değerlemelerini kapsayan süreçleri içermektedir. İşletme yöneticilerinin en önemli görevlerinden biri, gelecek döneme veya dönemlere ilişkin kâr hedeflerinin belirlenmesi ve bu hedeflere ulaştıracak politikaları saptayıp finansal terimlerle açıklamaktır. Planlama, işletme içerisinde yeniden planlama veya yeni planlar yapma yoluyla süreklilik arz eden bir süreçtir.

Geleceğin planlaması ile, belirsizliklerin kısmen de olsa giderilmesiyle işletmeler artan rekabet ortamında hayatlarını devam ettirebilecekler ve böylece rekabet avantajı elde edeceklerdir.

Muhasebe literatüründe Kâr Planlaması ve Kontrolü deyimi yerine; işletme bütçeleri, bütçe, tahmini finansal tablolar gibi deyimler kullanılmaktadır. Ancak, bütçeler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün sayılarla ifade edilmesinde yararlanan bir araçtır. Çalışmamızda da Kâr Planlaması ve Kontrolü, hedeflenen belirli bir kâr seviyesinin başarılması için işletme örgütleri tarafından yapılan ve çeşitli safhalardan oluşan bir süreç olarak ele alınmıştır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü genel ve uzun vadeli amaçların geliştirilmesi, özel amaçlarının ayrıntılarıyla tanımlanması, uzun vadeli kâr

planının geliştirilmesi, kısa vadeli kâr planının ayrıntılarıyla geliştirilmesi, periyodik performans raporlarının düzenlenmesi safhalarından oluşmaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü, muhasebe bilgi sisteminin en önemli kaynaklarından biridir. Geleceğin planlanması yönetime önemli bilgiler sağlayacak ve problemlerin oluşmadan önce çözümlerinin geliştirilmesine yardım edecektir. Kâr Planlaması ve Kontrolü yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarını gerçekleştirmelerine yardımcı olan önemli bir yönetim aracıdır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmenin bütününe kapsayan, tüm yönetici ve çalışanların katılımını gerektiren oldukça kapsamlı bir süreçtir. Üst yönetimin desteği, amaçların belirlenmesine katılma, uygun örgüt yapısı, sorumluluk muhasebesi, esneklik, etkin haberleşme, gerçekleştirilebilir hedeflerin belirlenmesi Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel ilkelerini oluşturmaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı bir şekilde hazırlanması ve uygulanabilmesi çeşitli yönetim anlayışları ve tekniklerden yararlanılmayı gerektirmektedir. Maliyet-Hacim-Kâr Analizleri, Bütçe Sistemleri, Standart Maliyet Sistemi, Değişken Maliyet Sistemi, Hedef Maliyet Sistemi, Sorumluluk Muhasebesi, Amaçlara Göre Yönetim işletme yöneticileri tarafından yararlanılan ve Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinin başarısını etkileyen yönetim anlayışları ve teknikleridir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde en çok yararlanılan teknik bütçe sistemleridir. İşletmelerde bütçe ve mali kontrol uygulamaları, işletmelerin faaliyetlerinin çeşitlilik kazanması ve genişlemesi karşısında yönetimin kontrolü sürdürülebilmesi gereğinden doğmuştur.

Bütçeler özellikle günümüz yöneticileri için vazgeçilemez bir süreçtir. Bütçeler yapılan planların, alınan kararların yönetimin çeşitli bölümlerine ulaşmasını ve haberleşmeyi sağladığı gibi yöneticilerin ve çalışanların performansı da bütçeler aracılığıyla değerlendirilmektedir.

Çalışmamızda bütçeler; Sorumluluk Alanlarına Göre Bütçeler, Kapsadıkları Sürelere Göre Bütçeler, Kapsamlarına Göre Bütçeler, Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler, Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler şeklinde sınıflandırılmıştır.

İşletme çevresinde oldukça etkili ve kesin değişimin yaşandığı genel kabul görmüş bir gerçektir. Küresel rekabeti de içeren rekabet baskısı, teknolojinin hızlı bir şekilde ticarileşmesi ve yeni yönetim tekniklerinin kullanılması vb. ortak etkileri düşük fiyatlı daha geniş fonksiyonları olan ve müşteri ihtiyaçlarına yeni yönlerle cevap veren yeni ürün ve hizmetler için geniş bir pazar oluşturması olmuştur. Tüm bu yeni gerçekler işletmeleri kendi organizasyon yapılarını, yeteneklerini ve faaliyetlerini değiştirmeye yöneltmektedir. İşletmelerin yeni modeli hem yapısında hem de amaçlarında ortaya çıkmıştır. Bugünün bakış açısından geleneksel yönetim sistemleri farklı amaçlar için geliştirilmiş durağan ve tüketiciler yerine satıcıların kral olduğu bir çevre içinde uygulanmıştır. Yeni yönetim yaklaşımları yeni pazar ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla ortaya çıkmış ancak çeşitli seviyelerde başarılı olmuşlardır. Bu dinamik ortam ve hızlı bir şekilde değişen üretim teknolojileri işletme içerisinde gereken bilgi ve kontrol sistemleri üzerinde de oldukça etkili olmuştur. Dolayısıyla geleneksel bütçeler, hızlı değişim ortamına ayak uyduramamış ve zamanla kendisinden beklenen hizmetleri yerine getiremez olmuştur. Böyle bir ortamda modern bütçeleme yaklaşımları; Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme, Çok Yönlü Bütçeleme, Kaizen Bütçeleme'den yararlanması geleneksel bütçelemenin eksik yönlerini giderecektir.

Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün sadece hazırlanması ve uygulamaya geçirilmesi yeterli değildir. Kâr planından beklenen yararların gerçekleştirilmesi ancak fiili durumun planlarda ve bütçelerde belirtilen hedeflerle karşılaştırılması ve eğer bütçe rakamlarına göre sapmalar varsa düzeltici önlemlerin alınmasını gerektirmektedir.

Kâr planı uygulamalarının kontrolü bütçe sapmalarını tespit edilmesi ve analizi yardımıyla yapılmaktadır. Faaliyet raporları yardımıyla belirlenen bütçe farklarının önemli olup olmadıklarının, düzeltici kontrole gerçeksimum duyulup

duyulmadığının, farkların nedenleri ile çözüm yollarının tespiti fark analizlerini gerektirmektedir.

İşletmelerde yönetim aracı olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü konusu ile ilgili olarak, bu çalışmada oluşturulan teori çerçevesinde ve yine çalışmanın ankete dayalı ve örnek olay çalışmasını içeren uygulama bölümlerinden elde edilen veriler ve yapılan değerlendirilmeler ışığında ulaşılan sonuçlar, yapılan tespit ve öneriler aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

1) İşletmeler artan rekabet ortamında ve hızlı değişim yaşanan çevrelerinde başarılı olabilmek için planlama ve kontrol yapmak zorundadır. Yapılan anket çalışması sonucunda, ankete katılan işletmelerin 30' unun yani (% 93,8'inin) finansal planlama yaptıkları tespit edilmiştir.

2) İlk 500 sanayi işletmeleri içerisinde yer alan tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin tamamının Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmaları beklenmekle birlikte, Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan işletmelerin sayısı 28 (%87,5) olarak tespit edilmiştir.

3) Tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerde Kâr Planlaması ve Kontrolü ile ilgili kararların alındığı yönetim kademesine ilişkin soruyu cevaplandıran yöneticilerden 22 tanesi (% 68,7 oranla) bu kararların üst yönetim tarafından alındığını belirtmişlerdir. 4 işletme yöneticisi ise (%12,5 oranla) orta yönetim kademesi tarafından bu kararların verildiğini belirtmişlerdir. Sadece 2 işletme (% 6,25 oranla), bu kararlarla ilgili danışmanlık aldıklarını belirtmişlerdir. İşletmeler için büyük önem taşıyan Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ilişkin kararların üst yönetim tarafından alınması son derece yerinde bir uygulamadır. Ancak, bu kararlar alınırken diğer yönetici ve çalışanların görüşleri ve katılımları sağlanmalıdır. Ayrıca, konunun karmaşık olması, sürekli denetlemeyi ve takibi gerektirmesi nedeniyle işletmelerin bu konuda danışmanlık almaları önerilebilir.

4) Çalışmamız da, işletmelerin 17'sinin (53,1 oranla) işletme bünyesinde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümünün bulunduğu tespit edilmiştir. Bu konuyla ilgili çalışma yapan sorumlu bölümler ise; bütçe ve

maliyet muhasebesi, finans, muhasebe ve mali işler bölümü olarak belirlenmiştir. Görüldüğü üzere, sadece Kâr Planlaması ve Kontrolü için işletme bünyesinde oluşturulmuş özel bir birim mevcut değildir. Ancak, işletmeler açısından böylesine önem taşıyan ve karmaşık bir sürecin özel bir bölüm tarafından gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu bölüm, Kâr Planlaması ve Kontrolü bölümü ve ya sadece Planlama bölümü olabilir.

5) Kâr Planlaması ve Kontrolü çeşitli teknik ve anlayışları içeren oldukça kapsamlı bir süreçtir. Çalışmamıza katılan işletmelerin 24'ünün (%38 oranla) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde bütçe sistemlerinden, 13 'ünün (%20,6 oranla) standart maliyet sisteminden, 8' inin (%12,6 oranla) Kâra geçiş analizlerinden yararlandıkları tespit edilmiştir. Çok az sayıda işletme ise; değişken maliyet, hedef maliyet ve sorumluluk muhasebesinden yararlandıklarını belirtmişlerdir. Ancak, gerçekçi bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sayılan bu teknik ve anlayışların tamamını içermesi gereken bir süreçtir. Dolayısıyla, yapılan bu tespitten işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü tam anlamıyla yapamadıkları ve ya bu konuda yeterli bilgi birikimine sahip olmadıkları ortaya çıkmaktadır. İşletme yöneticileri Kâr Planlaması ve Kontrolü hakkında bilgilendirilmeli ve bu süreci oluşturan tüm anlayış ve teknikler uygulamaya dönüştürülmelidir. Bu amaçla, üniversite-sanayi işbirliğine gidilmeli, düzenlenen seminer, konferans ve panellerle işletme yönetici ve çalışanları bu konu hakkında bilgilendirilmelidir.

6) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün en önemli ilkelerinden biri çalışanların bu sürece katılımlarının sağlanmasıdır. Araştırma sonucunda 22 işletmede (% 68,8 oranla) çalışanların kısmen, 2 işletmede (% 6,3 oranla) çalışanların tamamen bu sürece katılımları sağlanmaktadır. Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarılı olabilmesi için işletme çalışanlarının, amaçların belirlenmesinden başlayarak tüm planlama ve kontrol sürecine katılmaları gerekmektedir. Böylece, planlamanın hedefleri daha iyi anlaşılacak ve çalışanlar amaçlara ulaşmak için daha fazla gayret göstereceklerdir.

7) Yapılan likert ölçeği ve normal dağılım hesaplamaları sonucunda Kâr Planlaması ve Kontrolü işletme kararlarının alınmasında etkili olmaktadır.

Teoride de belirtildiği üzere Kâr Planlaması ve Kontrolü muhasebe bilgi sistemleri içerisinde önemli yer almakta ve yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri kolayca sağlamaktadır. Bu kadar önemli bilgileri içeren Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim kararlarında kullanılması ve bir temel oluşturması kaçınılmaz bir sonuçtur.

8) Çalışmada Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaşılan en önemli sorun % 21,6 oranla ve 8 işletme tarafından tercih edilmesiyle hazırlanan planların tasarı olarak kalması ve uygulamaya geçilememesi sorunu olarak tespit edilmiştir. Bununla beraber geleceğin belirsizliği, tahmin etmedeki zorluklar, gerekli verilerin elde edilememesi ve yetişmiş eleman sorunu tespit edilen diğer önemli sorunlardır. İşletmeler Kâr Planlaması ve Kontrolü hazırlıklarında ve uygulamalarında bu sorunlarla karşılaşmakta, bu durum ise; zaten oldukça kapsamlı ve karmaşık bir süreç olan Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü daha da zor bir süreç haline dönüştürmektedir. İşletmelerin karşılaştıkları bu sorunların çözümlenmesi hem işletmeler hem de devlet düzeyinde tedbirlerin alınmasını gerektirmektedir.

İşletme yöneticilerinin ve çalışanlarının, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nü sadece yerine getirilmesi gereken bürokratik bir işlem gibi olarak değerlendirmemeleri, söz konusu süreci gerçekçi hedeflerle hazırlayarak işletme faaliyetlerinin yönlendirilmesinde bir temel olarak kullanmaları gerekmektedir. Bu ise işletme yöneticilerinden başlayarak işletmenin en alt kademedeki çalışanına kadar tüm personelinin Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmalarına katılmalarını ve bu sürecin üst yönetim tarafından desteklenmesini gerektirmektedir.

Geleceğin belirsizliği ve tahminindeki zorluklar, özellikle ülkemiz açısından büyük önem taşıyan ve çözümlenmesi gereken sorunlardır. Özellikle ülkemizde yüksek enflasyon oranları ve istikrarsız ekonomi politikaları, geleceğin belirsizliğini arttırmakta ve tahmin yapmayı güçleştirmektedir. Bu sorun, istikrarlı ekonomi politikalarının belirlenmesi ve yüksek enflasyonun düşürülmesi yoluyla hafifletilebilir. Ayrıca, işletmelere tahmin yapmak üzere işletme dışından uzman kişilerden danışmanlık almaları önerilebilir.

Yetişmiş eleman sorunu ise, şletmelere eleman yetiştiren üniversitelerde gerek lisans gerekse lisans üstü düzeyde Kâr Planlaması ve Kontrolü konulu dersler verilmek suretiyle çözümlenebilir. Ayrıca, üniversiteler tarafından düzenlenecek seminerler ve konferanslarla çalışanlar bu konuda bilgilendirilebilirler.

İşletme içerisinde etkin bir bilgi sisteminin oluşturulması ise, Kâr Planlaması ve Kontrolü için gereken verilerin elde edilememesi sorununu çözümlenebilecektir.

9) 4 işletmenin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ihtiyaç duymamaları, bu sürecin oldukça karmaşık olması ve yeterli bilgiye sahip olunamaması nedenleri ile Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıkları tespit edilmiştir.

10) Kâr Planlaması ve Kontrolü yapan işletmelerden sadece 24 tanesi bütçelerden yararlanmaktadır. Teoride de belirtildiği üzere bütçeler, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün temel taşlarıdır. Ancak, Kâr Planlaması ve Kontrolü yaptıklarını belirten işletmelerden sadece 24 tanesi bütçelerden yararlanmaktadır. Buradan işletmelerin Kâr Planlaması ve Kontrolü ve bütçeler hakkında yeterli bilgiye sahip olmadıkları, tam anlamıyla Kâr Planlaması ve Kontrolü yapmadıkları sonucu çıkarılabilir.

11) İşletmeler genellikle, faaliyet ve finansal bütçeleri düzenlemekte ve sadece 1 işletme esnek bütçelerden yararlanmaktadır. Ancak, Kâr Planlaması ve Kontrolü'nde özellikle giderlerin planlanmasında ve bütçelenmesinde esnek bütçelerden yararlanılması gerekmektedir.

12) Çalışmamıza katılan tekstil işletmeleri genellikle bir yıllık süre için bütçe düzenlemektedir. 6 işletmenin bütçeleri (% 18,7 oranla) üç aylık zaman dilimini kapsamakta ve 5 işletme ise (%15,6 oranla) sürekli bütçeleme yapmaktadır. İşletmelerin aylık veya üç aylık aralıklarla gözden geçirilen ve düzeltilen sürekli bir bütçeleme anlayışının olması bütçelerden elde edilmesi gereken faydaları arttıracaktır.

13) Bütçeleme süreci 1980 sonrası görülen maliyet ve yönetim muhasebesindeki değişimlerden etkilenmiştir. Çalışmamızda, 12 işletme (% 37,5 oranla) bütçelerinin değişim sürecinden etkilendiğini belirtmişlerdir. 9 işletme ise (% 28,1 oranla) bu sürecin bütçelerini etkilemediğini belirtmişlerdir.

14) İşletme çalışanlarının yeni bütçeleme teknikleri hakkında kısmen bilgi sahibi oldukları, vermiş oldukları cevaplardan yola çıkarak tespit edilmiştir. 11 işletme (% 34,4 oranla) çalışanlarının yeni bütçeleme teknikleri ve anlayışları hakkında bilgi sahibi oldukları belirlenmiştir.

15) İşletme bünyesine Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölümün bulunmasıyla işletme çalışanlarının yeni bütçeleme teknikleri hakkında bilgi sahibi olmaları çalışmamızda çapraz tablolar halinde yer almıştır. Buna göre; 11 işletmenin (% 5,8 oranla) bu konuda mevcut bir bölümlerinin olduğu ve çalışanlarının bilgili olduğu tespit edilmiştir.

16) Araştırma sonucunda, bütçelerin hazırlanmasında karşılaşılan en önemli sorunun geleceğin tahmin edilmesindeki zorluklar olduğu tespit edilmiştir. Bütçelerin tasarı olarak kalması ve bütçeleri uygulayacak bölümler arasında yeterli iletişimin sağlanamaması diğer bir sorun olarak saptanmıştır.

17) İşletme yöneticileri "Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir" yargısına kesinlikle katılmaktadır. Bu ise, işletme yöneticilerinin yönetim kararlarında Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden yararlandıklarını veya yararlanacaklarını göstermektedir.

18) Araştırmamız sonucunda, işletme yöneticilerinin tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapıldığı görüşüne sahip oldukları belirlenmiştir.

19) İşletme yöneticileri "Hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" görüşüne kesinlikle katılmaktadır. Bu ise, işletme yöneticilerinin yeni bütçe tekniklerine gereksinim duyduklarının bir göstergesidir.

20) Genel olarak muhasebe literatüründe bütçelerin çalışanlar üzerinde bir takım olumsuz etkiler yaptığı saptanmıştır. Araştırmamız sonucunda işletme yöneticilerinin "Bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" yargısına katılmadıkları saptanmıştır. İlk 500 sanayi işletmeleri içerisinde yer alan tekstil işletmelerinin yöneticileri, bütçelerin çalışanlar üzerinde olumsuz etkilerinin olmadığı görüşündedirler.

21) "X A.Ş."de Kâr Planlaması ve Kontrolü bütçeler aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. İşletme, bütçe sistemlerini danışmanlar aracılığıyla oluşturmuştur. Danışmanlar tarafından hazırlanan bütçe yönetmeliğine uygun olarak bilgisayar ortamında bütçeleme yapılmaktadır.

22) İşletme bütçeleri statik olarak hazırlanmaktadır. Bu ise, işletme bütçelerinin eksik bir yönünü oluşturmaktadır. Bütçelerin -özellikle gider bütçelerinin- esnek bütçeler aracılığıyla hazırlanması, planlama ve kontrol açısından daha fazla yarar sağlayacaktır.

23) "X A.Ş."nin Kâr Planlaması ve Kontrolü hazırlamasında en büyük eksikliği standartları açık ve kesin bir şekilde saptamamış olmasıdır. Örneğin; birim üretim için gereken Standart İlk Madde ve Malzeme Miktarı ve İşçilik Saati hesaplanmamıştır. Bu nedenle, bütçeleme yapılırken ayrıntılı analizler yapılmamış ve genelde yöneticilerin yargılarına dayanan teknikler kullanılmıştır. Bütçeleme çalışmaları yapılmadan önce, standartlar belirlenmeli ve ayrıntılı analizler yapılmalıdır. Böylece planlar ve dolayısıyla kontrol faaliyetleri daha gerçek temeller üzerine geliştirilebilecektir.

24) "X A.Ş."inde bütçeler belirli bir bürokratik işlemi gerçekleştirmek amacıyla hazırlanmaktadır. Dolayısıyla bütçenin bizzat kendisi amaç olmakta ve amaçları gerçekleştirecek araç olma konumundan uzaklaşmaktadır.

25) "X A.Ş." Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecinde sadece bütçe sistemlerinden yararlanmaktadır. Ancak teoride de belirtildiği gibi, Kâr Planlaması ve Kontrolü bir çok tekniği ve anlayışı içeren oldukça kapsamlı bir süreçtir. Başarılı ve etkin bir Kâr Planlaması ve Kontrolü için işletmelerin; sorumluluk muhasebesi, amaçlara göre yönetim, maliyet-hacim-kâr analizleri,

standart maliyet, hedef maliyet ve değişken maliyet gibi teknik ve anlayışlardan yararlanmaları gerekmektedir.

26) "X A.Ş."nin bütçeleme sürecinde tespit edilen diğer bir eksiklik ise, gerekli veri ve bilginin elde edilememesidir. Başarılı bir Kâr Planlaması ve Kontrolü için işletme içerisinde etkin bir muhasebe ve yönetim bilgi sistemi oluşturulmalıdır.

27) "X A.Ş." uygulamasında da görüldüğü üzere, tüm işletmelere uygulanabilecek tek tip bir Kâr Planlaması ve Kontrolü yoktur. Dolayısıyla, işletmelerin kendi organizasyon yapılarına ve şekline uygun bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sistemi geliştirmeleri ve uygulamaları gerekmektedir.

28) Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün başarısı ve etkinliğinin artırılması için geleneksel bütçeleme yerine modern bütçeleme teknik ve anlayışlarının kullanılması gerekmektedir.

29) Kâr Planlaması ve Kontrolü karmaşık ve kapsamlı bir süreç olduğu için bilgisayar ortamında hazırlanması, daha ayrıntılı analiz yapılmasını ve söz konusu olabilecek birçok alternatiflerinde değerlendirilmesini sağlayabilecektir.

Buraya kadar yapılan tüm tespit ve önerilerden de anlaşılacağı üzere, işletmeler artan rekabet ortamında başarılı olabilmek için mutlak suretle kendi yapılarına uygun bir Kâr Planlaması ve Kontrolü sistemi oluşturmalı ve uygulamalıdır. Bununla beraber, gerçekleştirilebilir bir kâr hedefi belirleyerek, bu hedefi gerçekleştirmek için tüm faaliyetlerini planlamalı ve gerekli kontrol çalışmalarını gerçekleştirmelidirler. İşletmeler tüm planlama ve kontrol faaliyetlerini bilgisayar ortamında gerçekleştirmeli ve yeniliklere açık olmalıdırlar.

YARARLANILAN KAYNAKLAR

KİTAPLAR

ALPAY, Yurdakul (1990), İşletme Planlaması (Bütçeden Stratejik Yönetime),
Cem Yayınevi Kültür Dizisi, İstanbul.

**ALPUGAN, Oktay; Hulusi DEMİR ve Mete OKTAV (1995), İşletme Ekonomisi
ve Yönetimi, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul.**

ANTHONY, R. N. ve J. DEARDEN (1980), Management Control Systems, 4th
Edition, Richard D. Irwin Inc., Ontario.

**ANTHONY, Robert N. ve Glenn A. WELSCH (1981), Fundamentals of
Management Accounting, Third Edition, Richard D. Irwin Inc., Illinois.**

**ARNOLD, John ve Stuart TURLEY (1996), Accounting For Management
Decisions, Third Editions, Prentice Hall, London.**

**ARNOLD, John ve Tony HOPE (1983), Accounting for Management
Decisions, Prentice Hall, New Jersey.**

**ATKINSON, Anthony A.; Rajiv D. BANKER; Robert S. KAPLAN ve S. Mark
YOUNG (1995), Management Accounting, Prentice Hall, Englewood
Cliffs, New Jersey.**

**BERLINER, Callie ve James A. BRIMSON (1988), Cost Management For
Today's Advanced Manufacturing, Harvard Business School Press,
Boston.**

**BERNEY, Paul R. ve Stanley J. GARSTKA (1984), Accounting: Concepts
and Applications, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois.**

BİLGİNOĞLU, Fahir (1996), İşletmelerde Maliyet-Kârın Planlanması ve Kontrolü .(Mühendisler İçin), İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayın No:265, işletme İktisadi Enstitüsü Yayın no: 157, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.

BOZOK, Sinan (1983), Planlama-Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları (İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyetler Açısından), T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:44, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:14, Eskişehir.

BURSAL, Nasuhi ve Yücel ERCAN (1990), Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:58, Üçüncü Bası, İstanbul.

BÜYÜKMİRZA, Kamil (1995), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 4. Bası, 72tdfo Ltd. Şti., Ankara.

CİVELEK, Muzaffer (1980), Erzurum Yem Fabrikasında Bütçeleme Usullerinin Araştırılması ve Bir Uygulama, Yayınlanmamış Doçentlik Tezi, Erzurum.

CİVELEK, Muzaffer (1998), Maliyet Muhasebesi, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları No:10, Kayseri.

DECOSTER, Don T.; Eldon L. SCHAFFER ve Mary T. ZIEBELL (1988), Management Accounting: A Decision Emphasis, Fourth Edition, John Wiley and Sons, New York.

DOMINIAC, Geraldine F. ve Joseph G. LOUDERBACK (1991), Managerial Accounting, Sixth Edition PWS-Kent Publishing Company, Boston.

EDWARDS, Janes Don; Roger H. HERMANSON ve Michael W. MAHER (1993), Principles of Financial&Managerial Accounting, Richard D. Irwin Inc., U.S.A.

ENGLER, Calvin (1993), Managerial Accounting, Third Edition, Richard D. Irwin Inc., USA.

- EREN, Erol (1990), İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim, İşletme Fakültesi Yayını No:234, 3. Baskı, İstanbul.**
- ERTÜRK, Mümin (1998), İşletmelerde Yönetim ve Organizasyon, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2. Bası, İstanbul.**
- GARRISON, Ray H. (1995), Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., U.S.A.**
- GARRISON, Ray H. ve Eric W. NOREEN (1994), Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making, Seventh Edition, Richard D. Irwin Inc., Illinois.**
- GARRISON, Ray H. ve Eric W. NOREEN (1997), Managerial Accounting: Eighth Edition, Richard D. Irwin Inc., USA.**
- GLAUTIER, M. W. E. ve B. UNDERDOWN (1986), Accounting: Theory and Practice, Third Edition, Pitman Publishing, London.**
- GLAUTIER, M. W. E. ve B. UNDERDOWN (1994), Accounting: Theory and Practice, Pitman Publishing, London.**
- GRAY, Jack ve Don RICKETTS (1980), Cost And Managerial Accounting, Mc Graw- Hill Inc., Singapore.**
- GÜRSOY, Ümmüşen (1985), İşletmelerde Kâr Planlaması ve Denetim Sürecinde Muhasebenin Rolü: Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.**
- HANSEN, Don R. ve Maryanne M. MOWEN (1992), Management Accounting, Second Edition, South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.**
- HARRIS, Peter (1992), Profit Planning, Butterworth Heinemann Ltd., Oxford.**
- HARTLEY, W.C. H.(1994), An Introduction to Business Accounting for Managers, Fifth Edition, BPC Wheatons Ltd. Exeter, Great Britain.**

HATİBOĞLU, Zeyyat (1987), Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları No: 12, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:9, İstanbul.

HEISER, Herman C. (1985), Budgeting Principles and Practice, The Ronald Press Company, Newyork.

HEITGER, Lester E. ve Serge MATULICH (1982), Management Accounting, International Student Edition, McGraw Hill International Book Company, Tokyo.

HERMANSON, Roger H.; James Don EDWARDS ve R. F. SALMAONSON (1983), Accounting Principles, Revised Edition, Business Publication Inc., Texas.

HILTON, Ronald (1997), Managerial Accounting, Third Editions, The McGraw Hill com. Inc. , USA.

HILTON, Ronald W. (1991), Managerial Accounting, McGarwHill Inc., New York.

HIRSCH, Maurice L. ve Joseph G. LOUDERBACK (1992), Cost Accounting: Accumulation, Analysis and Use, Third Edition, South Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.

HORNGERN, Charles T. ve George FOSTER (1991), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Seventh Edition, Prentice Hall International Inc.

HORNGERN, Charles T.; Frank H. SELTO ve Gary L. SUNDEM (1993), Introduction to Management Accounting, Ninth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

HORNGERN, Charles T.; George FOSTER ve Srikant M. DATAR (1997), Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Ninth Edition, Prentice Hall International Inc.

IRWIN, Patrick H. (1964), How to Make a Profit Plan: Society of Industrial and Cost Accountants of Canada, Special Study No:2, Canada.

İŞLER, Recai (1985), İşletme Kararlarının Alınmasında Muhasebenin Bir Yönetim Aracı Olarak Kullanılması, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Adana.

JAUCH, Lawrence R. ve William F. GLUECK (1988), Business Policy and Strategic Management, Fifth Edition, McGraw-hill Book Company, Newyork.

JOHANSON Sven-Erik ve Lars ÖSTMAN (1995), Accounting Theory: Integrating Behaviour and Measurement, Pitman Publishing, London.

KIZIL, Ahmet (1979), Standart Maliyet Farkları ve Yönetim Açısından Analizi, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2685, İşletme Yönetimi ve Muhasebe Enstitüsü Yayın No:2, İstanbul.

KNIGHT, W. D. ve E. H. WEINWURM (1964), Managerial Budgeting, The McMillan Company, New York.

KOÇEL, Tamer (1993), İşletme Yöneticiliği, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım A. Ş., İstanbul.

KOÇ-YALKIN, Yüksel Koç (1989), Yönetim Aracı Olarak : İşletme Bütçeleri, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (1992), Kısmi Maliyet Sistemleri ve Katkı Payı Analizi, Birinci Baskı, Metin Ofset, Adana.

LARSON, Kermit D. ve Paul B.W. MILLER (1993), Fundamental Accounting Principles, Thirteenth Edition, Richard Irwin Inc., Boston.

LUCEY, T. (1992), Management Accounting, 3rd Edition, DP Publications Ltd., London.

MAHER, Michael W.; Clyde P. STICKNEY; Roman L. WEIL ve Sidney DAVIDSON (1991), Managerial Accounting an Introduction to Concepts, Methods, and Uses, Fourth Edition, Horcourth Brace Jovanouch Publishers and its Subsidiary, Academic Press, Toronto.

MANAV, Cevat (1990), Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama, 1. Baskı, Desen Kağıtcılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., Ankara.

McCARTHY, E. Jerome ve William D. PERREAULT (1990), Basic Marketing A Managerial Approach, Tenth Edition, Richard D. Irwin Inc., USA.

MEIGS, Robert F. ve Walter B. MEIGS (1987), Accounting The Basis for Business Decision, Seventh Edition, McGraw-Hill Inc., International Edition, U.S.A.

MEIGS, Robert F. ve Walter B. MEIGS (1993), Accounting The Basis for Business Decision, Ninth Edition, McGraw-Hill Inc., International Edition, U.S.A.

MONDEN, Yasuhiro ve Michiharu SSKURAI (1989), Japanese Management Accounting: A World Class Approach to Profit Management, Productivity Press. Inc., Cambridge, Massachusetts.

MORIARITY, Shane ve Carl P. ALLEN (1991), Cost Accounting, Third Edition, John Wiley and Sons Inc., New York.

MORSE, Wayne J.; James R. DAVIS ve A. L. HARTGRAVES (1991), Management Accounting, Thirth Edition, Addison-Wesley Company, New York.

MORSE, Wayne J.; James R. DAVIS ve Al L. HARTGRAVES (1984), Management Accounting, Addison-Wesley Publishing Company, Massachusetts.

- MOTT, Graham (1981), Management Accounting for Decision Makers,** Pitman Publishing, Great Britain.
- MOTZ, Adolph ve Multon F. USRY (1976), Cost Accounting Planning and Control,** 8. Editions, South-Western Publishing Co., Dallas.
- MURPHY, Brian (1985), Management Accounting,** McMillan, India Ltd., Great Britain.
- PEKER, Alparslan (1988), Modern Yönetim Muhasebesi,** Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, 4.Bası, İstanbul.
- PEKİNER, Kamuran (1988), İşletme Denetimi,** İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 55, 5. Bası, İstanbul.
- PINCHES, George E. (1990), Essential of Financial Management,** Thirth Edition, Harper & Row Publisher, New York.
- REINHARTH, Leon; H. Jack SHAPIRO ve Enest A. KALLMAN (1981), The Practice of Planning- Strategic, Administrative and Opertaional,** Van Nostrand Reinhold Co., Newyork.
- SCHERMERHORN, John R. (1984), Management for Productivity,** John Willey Sons, New York.
- SEVGENER, A. Sait (1986), Yönetim Muhasebesi,** Marmara Üniversitesi Eğitim Vakfı Yayın No:1986/2-10, İstanbul.
- SEVGENER, A. Sait ve Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU (1998), Yönetim Muhasebesi,** 5. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- SEVİLENGÜL, Orhan (1995), Genel Muhasebe,** IV. Baskı, Lazer Ofset Matbaa Tesisleri San. ve Tic. Şti., Ankara.
- SHIM, Jae ve Joel G. SIEGEL (1994), Complete Budgeting Workbook and Guide,** New York Institute of Finance, Prentice Hill Inc., New York.

SKOUSEN, K. Fred; Harold Q. LANGENDERFER ve W. Steve ALBRECHT (1981), **Principles of Accounting**, Worth Publishers Inc., New York.

STILL, Richard R.; Edward, W. CUNDIFF ve Norman A. P. GOVONI (1993), **Sales Management, Desicions, Strategies and Cases**, Fifth Edition, Prentice Hall- International, Inc.

ŞAKRAK, Münir (1997), **Maliyet Yönetimi Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, İstanbul.

THOMSETT, Michael C. (1997), **Bütçeleme ve Tahmin** (Çev:Ezgi SUNGUR), Epsilon Yayıncılık, İstanbul.

TUAN, A. Kadir (1976) **Yönetim Muhasebesi**, Muhasebe Serisi No:1 Kemal Matbaası A. Ş. , Adana.

USLU, Selçuk (1991), **Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Basın-Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara.

ÜSTÜN, Rıfat (1997), **Yönetim Muhasebesi**, Üçüncü Bası, Bilim ve Teknik Yayınevi, İstanbul.

WELSCH, Glenn (1976), **Budgeting: Profit Planning and Control**, Fourth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

WELSCH, Glenn; Ronald W. HILTON ve Paul N. GORDON (1988), **Budgeting: Profit Planning and Control**, Fifth Edition, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey.

WESTON, J. Fred ve Eugene F. BRIGHAM (1993), **Essentials of Managerial Finance**, Tenth Edition, The Dryden Press, London.

WOOLF, Emile; Suresh TANNA ve Karam SINGH (1988), **Management Accounting-Control and Audit**, Butterworth and Co. Publishers Ltd. London.

YÜKÇÜ, Süleyman (1992), Maliyet Muhasebesi (Yönetim Açısından),
Anadolu Matbaacılık, İzmir.

YÜZER, Ali Fuat (1981), İşletme Yönetiminde Kâr Zarar Bütçesine Olasılıklı
Yaklaşım, Anadolu Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını
No:236/157, Eskişehir.

ZIMMERMAN, Jerold L. (1995), Accounting for Decision Making and
Control, Richard D. Irwin Inc., Chicago.



MAKALELER

ALBAYRAK, İsmail Hakkı (1982), "Kamu Yönetim Birimlerinde Sıfır Tabanlı Bütçeleme", **İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl:8, Sayı:27, İstanbul.

ALBRIGHT, Thomas L. ve Smith **TRACY** (1996), "Software For Activity - Based Costing", **Journal of Cost Management**, Fall.

ALLEN, David (1994), "Dynamic Budgetary Control", **Management Accounting**, Vol:72, No:11, December

AMEISS, Albert P. (1982), "Application of Zero-Base Budgeting", **Managerial Planning**, Vol:30, No:5, March/April.

BEAR, Robert; Roger, **MILLS** ve Felix, **SCHMID** (1994), "Product Costing in Advanced Technolgy Environments" **Management Accounting**, December.

BRIMSON, James A. (1986), "How Advanced Manufacturing Technologies are Reshaping Cost Management", **Management Accounting**, March.

BROWNELL, Peter ve Morris **McINNES** (1986), "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance", **Accounting Review**, Vol:LXI, No:4, October.

BRUGGEMAN, W. ve R. **SLAGMULDER** (1995), "The Impact Of Technological Change On Management Accounting", **Management Accounting Research**, No:6.

BRUNS, William J. ve John H. **WATERHOUSE** (1991), "Budgetary Control and Organization Structure", **Accounting Control Systems A Technical, Social and Behavioral Integration**, U.S.A.

- BUCKLEY, Adrian ve Eugene McKENNA (1992), "Budgetary Control and Business Behaviour", Accounting for Management Control, Chapman&Hall, 2-6 Boundary Row, London.**
- BUNCE, Peter; Robin FRASER ve Lionel WOODCOCK (1995), "Advanced Budgeting: A Journey To Advanced Management Systems", Management Accounting Research, No:6.**
- CHEATHAM, Carole (1990), "Updating Standart Cost Systems", Journal of Accountancy, October.**
- COOPER, Robin ve Robert S. KAPLAN (1998), " The Promise-and-Peril-Of Integrated Cost Systems", Harvard Business Review, Vol:76, Issue:4 Jul/ Aug.**
- CORDERO, Ronald (1985), "The Place of Profit in Business", Profit and Responsibility: Issues in Business and Professional Ethics, Ted Edwin Mellen Press, New York.**
- DEMSKI, Joel S. Ve David E. M. SAPPINGTON (1989), "Hierarchical Structure and Responsibility Accounting", Journal of Accounting Research, Vol:27, No:1, Spring.**
- DeTHOMAS, Arthur R. (1982), "Forecasting Cash Flows:The Practical Side of Capital Budgeting", Managerial Planning, Vol:30, No:6, May-June.**
- DOĞAN, Ahmet ve M. Sıtkı İLKAY (1989), "Bir Bütçeleme Uygulaması", Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:3, Kayseri.**
- ERGUN, Ülkü (1987), "Sıfır Tabanlı Bütçelemenin Planlama ve Denetim İşlevi", T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:2, Sayı:1, İzmir.**
- FINNEY, Robert G (1996), "Getting Through Budgeting Hell", Supervisory Management, Vol:41, Issue: 1, January.**

FRUCOT, Veronique ve Winston T. SHEARON (1991), "Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction", The Accounting Review, Vol: 66, No:1, January.

GODFREY, James; Robert A. LEITCH ve Ralph E. STEUER (1996), "Budgeting for Multiple Objectives", Management Accounting, January.

HARVARD MANAGEMENT UPDATE (1999), "High Performance Budgeting", Harvard Business Review, January.

HIRST, Mark K. (1987), "The Effects of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: A Theoretical Analysis", Accounting Review, Vol:LXII, No:4, October.

İŞIKLILAR, S. Sadi (1991), "İşletme Bütçelerinde Dinamikleştirme Faktörü Olarak Kur İndeksleri", Vergi Dünyası, Sayı:122, Ekim.

KAHALAS, Harvey (1982), "A Look at Planning and Its Components", Managerial Planning, Vol:30, No:4, January/February.

KARACAN, Sami (1997), "Esnek Bütçeleme ve Analitik Yöntemlerin Kullanılması", Kocaeli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:1, Kocaeli.

KARCIOĞLU, Reşat (1995), "JIT (Just-In-Time) Üretim Sisteminin Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Sistemlerine Etkisi", Verimlilik Dergisi.

KARDEŞ, Semra (1990), "İşletmelerde Bir Kontrol Aracı Olarak Satış Bütçeleri", T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:5, Sayı:1-2, İzmir.

KERREMANS, M.; H. THEUNISSE ve G. Van OVERLOOP (1991), "Impact Of Automation On Cost Accounting", Accounting And Business Research, Spring.

- KIM, D. C. (1992), "Risk Preferences in Participative Budgeting", *The Accounting Review*, Vol: 67, No:2, April.**
- KREN, Leslie (1992), "Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility", *The Accounting Review*, Vol:67, No:3, July.**
- KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (1987), "Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri", *Seminer Tebliği*, Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Erzurum.**
- LAZOL, İbrahim (1986), "Alternatif Bütçeleme Yaklaşımları", *Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 7, Sayı:1, Nisan.**
- LICATA, Michael P.; Robert H. STRAWSER ve Robert B. WELKER (1986), "A Note on Participation in Budgeting and Locus of Control", *Accounting Review*, Vol:LXI, No:1, January.**
- LIVINGSTONE, J. Leslie ve Michael F. Van BREDA (1987), "Strategy Structure and Budgeting", *Management Planning and Control: The Behavioral Foundations*, Century XII Publishing Co.**
- LUCAS, Mike (1997), "Standart Costing And Its Role In Today's Manufacturing Environment", *Management Accounting*, Issue 4, Vol:75, April.**
- MAYNARD, Ross (1994), "What is Profit", *Management Accounting*, Vol:72, No:9, October.**
- McCOLLUM, Sharon (1996), "Is It In The Budget ?", *Austin Business Journal*, Vol: 16, Issue 29, September.**
- MERCHANT, Kenneth A. (1990), "How Challenging Should Profit Budget Targets Be?", *Management Accounting*, November.**

- MERCHANT, Kenneth A. ve Jean François MANZONI** (1989), "The Achievability Of Budget Target in Profit Centers : A Field Study", **The Accounting Review**, LXIV, (3).
- MILLING, Bryan E.** (1995), "Practical Profit Planning in Five Minutes", **Air Conditioning Heating&Refrigeration News**, Vol:194, No:16, April.
- MONDEN, Yasuhiro ve John LEE** (1993), "How A Japanese Auto Maker Reduce Cost", **Management Accounting**, August.
- MOSCOVE, Stephen A.** (1983), "Computerized Budgetary Systems", **Managerial Planning**, Vol:31, No:6, May/June.
- NEWING, Rod** (1994), "Advanced Budgeting Requires an Advanced Management System", **Management Accounting**, Vol:72, No:11, December.
- NEWING, Rod** (1994), "Better Budgeting and Forecasting for Small to Medium-Sized Businesses", **Management Accounting**, Vol:72, No:10, November.
- NEWING, Rod** (1994), "Out With The Old, In With The New", **Accountancy**, July.
- SANDERS, Simon** (1995), "Actively Informative Planning", **Accountancy**, February.
- SCHMIDT, Jeffrey A.** (1992), "Is it Time to Replace Traditional Budgeting?", **Journal of Accountancy**, October.
- SHIELY, Joe ve George REDDIN** (1996), "Dollars and Sense", **Pit&Qarry**, Vol: 88, Issue:7, January.
- TANAKA, Takao** (1994), "Kaizen Budgeting: Toyota's Cost-Control System Under TQC", **Journal Of Cost Management**, Vol:8, No:3, Fall.

TAŞKIN, Erdoğan (1998), "İşletmelerde Satış Tahmini Yapılması ve Satış Bütçelerinin Hazırlanması", Pazarlama Dünyası, Yıl: 12, Sayı:67, Ocak- Şubat.

ÜSTÜN, Rifat (1988), "Üretim İşletmelerinde İşletme Bütçeleri ve Bütçesel Kontrol", Eskişehir Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Anadolu Üniversitesi Yayın No:63, Cilt:VI, Sayı:1, Eskişehir.

VALENTA, Joseph R. (1982), "The Planning-Budgeting Balance", Managerial Planning, Vol:30, No:6, May/June.



EKLER

Ek-1: Anket Formu

Sayın Yönetici;

../../1999

Günümüzde yaşanan hızlı değişim süreci işletmelerin faaliyetlerinin planlanması ve kontrolünün önemini bir kat daha arttırmıştır. Değişen müşteri istekleri, rekabetin artması, küresel pazarların ortaya çıkması gibi nedenler işletmelerin kâr hedeflerini belirlemelerini ve faaliyetlerini bu hedefe göre planlamalarını zorunlu kılmaktadır. Kâr amacı ile kurulmuş işletmelerde hedef kâr elde etmek olduğundan, Kâr Planlaması, bu planlama çalışmalarının en önemli bölümünü oluşturmaktadır.

Kâr Planlaması ve Kontrolü, “finansal etkileri uzun ve kısa vadeli planlarla veya bilanço, gelir tablosu, nakit ve işletme sermayesi tahminlerini içeren bütçelerle ifade edilen iyi hazırlanmış bir faaliyet planı” olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda Kâr Planlaması ve Kontrolü, işletme faaliyetlerinin bütün yönlerini içeren sürekli ve dinamik bir süreçtir ve oldukça önemli bir yönetim aracıdır. İşletmeler Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanması ve uygulanması aşamalarında bir takım sorunlarla karşılaşmaktadır. Bu nedenle, bu sorunların belirlenmesi ve çözüm önerilerinin geliştirilmesi amacıyla, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Öğrencisi Araştırma Görevlisi Zeynep TÜRK tarafından “İşletmelerde Yönetim Aracı Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri” konulu bir doktora tez çalışması yapmaktayım.

Bu doktora tez çalışmasının uygulama bölümü ile ilgili olarak anket formu hazırlanmış ve ilişikte gönderilmiştir. İlişikteki anket formunu en kısa zamanda doldurup, üzerinde açık adres yazılı dönüş zarfına koyarak postaya vermeniz, sözü edilen doktora tez çalışmasına önemli katkıları sağlayacaktır. Anketimize göstermiş olduğunuz yakın ilgiye şimdiden teşekkür eder, işlerinizde başarılar dileriz

Saygılarımızla.

Prof. Dr. A. Kadir TUAN

Çukurova Üniversitesi

İşletme Bölümü

Muhasebe Finansman Anabilim Dalı

Öğretim Üyesi

HABERLEŞME ADRESİ:

Arş. Gör. Zeynep TÜRK

Niğde Üniversitesi İkt. ve İd. Bil. Fakültesi

İşletme Bölümü

51100 NİĞDE

NOT: Anketimize vereceğiniz cevaplar ve firmanızın ismi kesinlikle gizli tutulacak ve anket sonuçları hakkında firmanıza bilgi sunulacaktır.

Tel: 0 (388) 232 10 00-2026

Faks: 0 (388) 232 10 09

ANKET FORMU

1. Anketi cevaplayan yöneticinin :

Ünvanı:.....

Eğitim Durumu:

- İlkokul
- Ortaokul
- Lise
- Üniversite
- Yüksek Lisans
- Doktora

2. İşletmenizde finansal planlama çalışmaları yapılıyor mu?

- Evet
- Hayır

3. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılıyor mu?

- Evet **(Cevabınız evet ise 4. soruya geçiniz)**
- Hayır **(Cevabınız hayır ise 10. soruya geçiniz)**

4. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü hangi yönetim düzeyinde yapılmaktadır?

- Üst yönetim kademesi tarafından
- Orta yönetim kademesi tarafından
- Alt yönetim kademesi tarafından
- Danışmanlar tarafından
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....

5. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nden sorumlu bir bölüm mevcut mu?

- Evet **(Hangi bölüm lütfen belirtiniz).....**
- Hayır

6. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanması ve uygulanması aşamasında aşağıdaki teknik ve anlayışlardan hangisi ya da hangileri kullanılmaktadır?

- () Kâra Geçiş Analizleri (Başabaş Noktası)
- () Bütçe Sistemleri
- () Standart Maliyet Sistemi
- () Sorumluluk Muhasebesi
- () Değişken Maliyet
- () Hedef Maliyet ve Yeni Yönetim Anlayışları
- () Diğer (Lütfen belirtiniz).....

7. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü sürecine tüm çalışanların katılımı sağlanıyor mu?

- () Evet
- () Kısmen
- () Hayır

8. İşletmenizde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü ne derecede etkilidir?

- () Çok etkili
- () Etkili
- () Fikrim yok
- () Etkisiz
- () Hiç bir etkisi yoktur

9. İşletmenizin Kar Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaştığı sorunlar aşağıdakilerden hangisi veya hangileridir?

- Örgüt yapısının Kar Planlaması ve Kontrolü'ne uygun bir yapıda olmaması
- Kar Planlaması ve Kontrolü'nün yönetim tarafından desteklenmemesi
- Gerekli verilerin sağlanamaması
- İşletmede Kar Planlaması ve Kontrolü'nü hazırlayacak ve uygulayacak düzeyde yetişmiş eleman olmaması
- Hazırlanan planların tasarı olarak kalması ve uygulamaya geçilmemesi
- Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanmasının ve uygulamasının zaman alması ve maliyetinin yüksek olması
- Diğer (Lütfen belirtiniz)
-

10. İşletmenizde Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün yapılmama nedenleri aşağıdakilerden hangisi ya da hangileridir?

- Konu hakkında yeterli bilgiye sahip olunamaması
- Kâr planlamasını hazırlayacak yetişmiş eleman bulunmaması
- Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün maliyetinin yüksek olması
- Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne çok zaman harcaması
- Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün hazırlanması ve uygulanmasının işletmenin tüm çalışanlarının katılımını gerektirmesi
- Yönetimin Kâr Planlaması ve Kontrolü'ne ihtiyaç duymaması
- Kâr Planlaması ve Kontrolü'nün oldukça karmaşık bir süreç olması
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....
-

11. İşletmenizde bütçe çalışmaları yapıyor mu?

- Evet (Cevabınız evet ise lütfen 12. soruya geçiniz)
- Hayır (Cevabınız hayır ise lütfen 18. soruya geçiniz)

12. İşletmenizde aşağıdaki bütçe çeşitlerinden hangisi ya da hangileri düzenlenmektedir?

- Faaliyet Bütçeleri (Satış Bütçesi, Üretim Bütçesi, Genel Yönetim Giderleri Bütçesi vb.)
- Finansal Bütçeler (Nakit Bütçesi, Sermaye Bütçesi)
- Esnek Bütçe
- Sıfır Tabanlı Bütçe
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....

13. İşletmenizde düzenlenen bütçeler aşağıdaki zaman dilimlerinden hangisini kapsamaktadır?

- Bir ay
- Üç ay
- Bir yıl
- Sürekli
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....

14. 1980 sonrasında gelişen yeni muhasebe anlayışları ve yöntemleri (Hedef maliyetleme, Faaliyet Esasına Dayalı Maliyetleme gibi) işletmenizin bütçeleme sürecini etkilemekte midir?

- Evet
- Kısmen
- Hayır

15. İşletmenizde yöneticiler ve bütçelemeden sorumlu personel yeni bütçe anlayışları ve teknikleri hakkında bilgi sahibi midir?

- Evet
- Kısmen
- Hayır

16. İşletmenizde aşağıdaki yeni bütçeleme tekniklerinden hangisi ya da hangilerini kullanıyorsunuz?

- Faaliyet Tabanlı Bütçeler
- Sıfır Tabanlı Bütçeler
- Çok Boyutlu Bütçeler
- Kaizen Bütçeler
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....

17. İşletmeniz, bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında karşılaştığı sorunlar aşağıdakilerden hangisi ya da hangileridir?

- Hazırlanan bütçelerin tasarı olarak kalması ve uygulamaya geçilmemesi
- Yeni bütçe tekniklerin kullanılmayıp, geleneksel bütçe tekniklerinin kullanılması
- Bütçeleri uygulayacak bölümler arasında yeterli iletişimin sağlanamaması
- Geleceğin tahmin edilmesindeki zorluklar
- Bütçelerin hazırlanmasının zaman alması ve maliyetinin yüksek olması
- Diğer (Lütfen belirtiniz).....

18. "Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmenin en önemli yönetim araçlarından biridir" görüşüne katılıyor musunuz?

- Kesinlikle katılıyorum
- Katılıyorum
- Fikrim yok
- Katılmıyorum
- Kesinlikle Katılmıyorum

19. "Tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmamaktadır" görüşüne katılıyor musunuz?

- Kesinlikle katılıyorum
- Katılıyorum
- Fikrim yok
- Katılmıyorum
- Kesinlikle Katılmıyorum

20. "Hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmektedir" görüşüne katılıyor musunuz?

- Kesinlikle katılıyorum
- Katılıyorum
- Fikrim yok
- Katılmıyorum
- Kesinlikle Katılmıyorum

21. "Bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir" görüşüne katılıyor musunuz?

- Kesinlikle katılıyorum
- Katılıyorum
- Fikrim yok
- Katılmıyorum
- Kesinlikle Katılmıyorum

22. Sizin anketimize eklemek istediğiniz önerileriniz varsa, lütfen belirtiniz.

.....

.....

.....

.....

.....

ANKETİMİZ SONA ERMİŞTİR. KATKILARINIZDAN DOLAYI TEŞEKKÜR EDER, ÇALIŞMALARINIZDA BAŞARILAR DİLERİM.

Ek-2: “Doğru Yönetim Kararlarının Alınmasında Kâr Planlaması Ve Kontrolü Etkili Olmaktadır” Yargısının Testi

H_0 : “İşletmelerde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmamaktadır.”

H_1 : “İşletmelerde doğru yönetim kararlarının alınmasında Kâr Planlaması ve Kontrolü etkili olmaktadır.”

Buna göre; $H_0: \mu < 4^{(*)}$

$H_1: \mu \geq 4$

X	=	5	4	3	2	1
Şıklar	=	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	=	6	21	1	0	0

$$1) \bar{X} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{X} = \frac{(6 \cdot 5) + (21 \cdot 4) + (1 \cdot 3) + (0 \cdot 2) + (0 \cdot 1)}{28} = 4,178$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{X})^2}{n - 1}$$

¹ Likert ölçeği ile ölçöklenen yanıtlar için a şikkına (5), b şikkına (4), c şikkına (3), d şikkına (2) ve e şikkına (1) puan değeri verilmiştir.

$$\sigma^2 = \frac{6.(5-4,178)^2 + 21.(4-4,178)^2 + 1.(3-4,178)^2 + 0.(2-4,178)^2 + 0.(1-4,178)^2}{28-1}$$

$$\sigma^2 = 0.227$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{0.227}$$

$$\sigma = 0.476$$

$$3) \sigma_x = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{0.476}{\sqrt{5,291}} = 0.089$$

$$4) Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\frac{\sigma}{\sqrt{n}}} = \frac{4,178 - 4}{0.089} = \frac{0.178}{0.195} = 2$$

5) Normal dağılım Tablosu'nda Z değeri 0.05 önem derecesinde 1.645 olarak bulunur. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için H_0 hipotezi red edilecek, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Ek-3: "Kâr Planlaması ve Kontrolü İşletmenin En Önemli Yönetim Araçlarından Biridir" Yargısının Testi

H_0 : İşletme yöneticileri "Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir" yargısına kesinlikle katılmamaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri "Kâr Planlaması ve Kontrolü işletmelerin en önemli yönetim araçlarından biridir" yargısına kesinlikle katılmaktadırlar.

Buna göre; $H_0: \mu < 5^{(2)}$

	$H_1: \mu \geq 5$					
X	=	5	4	3	2	1
Şıklar	=	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	=	10	15	1	5	1

$$1) \bar{X} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{X} = \frac{(10.5)+(15.4)+(1.3)+(5.2)+(1.1)}{32} = 3,875$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{X})^2}{n-1}$$

² Likert ölçeği ile ölçeklenen yanıtlar için a şikkına (5), b şikkına (4), c şikkına (3), d şikkına (2) ve e şikkına (1) puan değeri verilmiştir.

$$\sigma^2 = \frac{10 \cdot (5-3,875)^2 + 15 \cdot (4-3,875)^2 + 1 \cdot (3-3,875)^2 + 5 \cdot (2-3,875)^2 + 1 \cdot (1-3,875)^2}{32-1}$$

$$\sigma^2 = 1.212$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{1.212}$$

$$\sigma = 1,1009$$

$$3) \bar{\sigma}_x = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{1,1009}{5,656} = 0.195$$

$$4) Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\bar{\sigma}_x} = \frac{3,875 - 5}{0.195} = \frac{-1,125}{0.195} = |-5,769|$$

5) Normal dağılım Tablosu'nda Z değeri 0.05 önem derâcesinde 1.645 olarak bulunur. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için H_0 hipotezi red edilecek, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Ek-4 “Tekstil Sektöründe Genel Olarak Kâr Planlaması Ve Kontrolü Çalışmaları Yapılmaktadır” Yargısının Testi

H_0 : İşletme yöneticileri “tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır” yargısına katılmamaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri “tekstil sektöründe genel olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü çalışmaları yapılmaktadır” yargısına katılmaktadırlar.

Buna göre; $H_0: \mu < 4^{(3)}$

	$H_1: \mu \geq 4$					
X	=	5	4	3	2	1
Şıklar	=	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	=	2	12	6	9	3

$$1) \bar{X} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{X} = \frac{(2.5)+(12.4)+(6.3)+(9.2)+(3.1)}{32} = 3,031$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{X})^2}{n - 1}$$

³ Likert ölçeği ile ölçülen yanıtlar için a şıkkına (5), b şıkkına (4), c şıkkına (3), d şıkkına (2) ve e şıkkına (1) puan değeri verilmiştir.

$$\sigma^2 = \frac{2.(5-3,031)^2 + 12.(4-3,031)^2 + 6.(3-3,031)^2 + 9.(2-3,031)^2 + 3.(1-3,031)^2}{32-1}$$

$$32-1$$

$$\sigma^2 = 1.321$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{1.321}$$

$$\sigma = 1,149$$

$$3) \bar{\sigma}_x = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{1,149}{5,656} = 0.203$$

$$4) Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\bar{\sigma}_x} = \frac{3,031 - 4}{0.203} = \frac{-0,969}{0.203} = |-4,773|$$

5) Normal dağılım Tablosu'nda Z değeri 0.05 önem derecesinde 1.645 olarak bulunur. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için H_0 hipotezi red edilecek, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Ek-5: "Hızlı Bir Değişim Yaşayan İşletmeler İçin Yeni Bütçe Teknikleri Gerekmemektedir" Yargısının Testi

H_0 : İşletme yöneticileri "hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmemektedir" yargısına katılmamaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri "hızlı bir değişim yaşayan işletmeler için yeni bütçe teknikleri gerekmemektedir" yargısına kesinlikle katılmaktadırlar.

Buna göre; $H_0: \mu < 5^{(4)}$

$H_1: \mu \geq 5$

X	=	5	4	3	2	1
Şıklar	=	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	=	16	10	3	3	0

$$1) \bar{X} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{X} = \frac{(16 \cdot 5) + (10 \cdot 4) + (3 \cdot 3) + (3 \cdot 2) + (0 \cdot 1)}{32} = 4,218$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{X})^2}{n - 1}$$

⁴ Likert ölçeği ile ölçülen yanıtlar için a şikkına (5), b şikkına (4), c şikkına (3), d şikkına (2) ve e şikkına (1) puan değeri verilmiştir.

$$\sigma^2 = \frac{16.(5-4,218)^2+10.(4-4,218)^2+3.(3-4,218)^2+3.(2-4,218)^2+0.(1-4,218)^2}{32-1}$$

$$\sigma^2 = 0.950$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{0.950}$$

$$\sigma = 0,974$$

$$3) \bar{\sigma}_x = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{0,974}{5,656} = 0.172$$

$$4) Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\bar{\sigma}_x} = \frac{4,218 - 5}{0.172} = \frac{-0,782}{0.172} = |-4,546|$$

5) Normal dağılım Tablosu'nda Z değeri 0.05 önem derecesinde 1.645 olarak bulunur. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için H_0 hipotezi red edilecek, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

Ek-6: “Bütçeler Çalışanları Olumsuz Yönde Etkilemektedir” Yargısının Testi

H_0 : İşletme yöneticileri “bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir” yargısına katılmaktadırlar.

H_1 : İşletme yöneticileri “bütçeler çalışanları olumsuz yönde etkilemektedir” yargısına katılmamaktadırlar.

Buna göre; $H_0: \mu < 2^{(5)}$

$H_1: \mu \geq 2$

X	=	5	4	3	2	1
Şıklar	=	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)
f	=	0	1	0	22	9

$$1) \bar{X} = \sum_{x=1}^n \frac{f_i \cdot x_i}{f_i}$$

$$\bar{X} = \frac{(0.5)+(1.4)+(0.3)+(22.2)+(9.1)}{32} = 1,781$$

$$2) \sigma^2 = \frac{\sum_{x=1}^n f_i \cdot (x_i - \bar{X})^2}{n - 1}$$

⁵ Likert ölçeği ile ölçülen yanıtlar için a şıkkına (5), b şıkkına (4), c şıkkına (3), d şıkkına (2) ve e şıkkına (1) puan değeri verilmiştir.

$$\sigma^2 = \frac{0.(5-1,781)^2 + 1.(4-1,781)^2 + 0.(3-1,781)^2 + 22.(2-1,781)^2 + 9.(1-1,781)^2}{32-1}$$

$$\sigma^2 = 0.3689$$

$$\sqrt{\sigma^2} = \sqrt{0.3689}$$

$$\sigma = 0,607$$

$$3) \bar{\sigma}_x = \frac{\sigma}{\sqrt{n}} = \frac{0,607}{5,656} = 0.107$$

$$4) Z = \frac{\bar{X} - \mu}{\bar{\sigma}_x} = \frac{1,781 - 2}{0.107} = \frac{-0,219}{0.107} = |2,046|$$

5) Normal dağılım Tablosu'nda Z değeri 0.05 önem derecesinde 1.645 olarak bulunur. Hesaplanan Z değeri tablo değerinden büyük olduğu için H_0 hipotezi red edilecek, H_1 hipotezi kabul edilecektir.

ÖZGEÇMİŞ

- Adı ve Soyadı** : Zeynep TÜRK
- Doğum Yeri ve Tarihi** : Osmaniye / 08.03.1973
- Öğrenim Durumu** : -Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Doktora 1999).
-Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı (Yüksek Lisans 1996).
-Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü 1994 Yılı Fakülte Üçüncüsü Olarak Mezun Oldu.
- Lisan Düzeyi** : İyi Derecede İngilizce Bilmekte.
- İş Deneyimi** :
- Ocak 1996 - Mart 1997 Tarihleri Arasında **Çukurova Üniversitesi** İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü **Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı**'nda Araştırma Görevlisi Olarak Çalıştı.
-Mart 1997 Tarihinden İtibaren **Niğde Üniversitesi** İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü **Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı**'nda Araştırma Görevlisi Olarak Çalışmaktadır.

YAPTIĞI BİLİMSEL ÇALIŞMALAR

DOKTORA TEZİ

TÜRK, Zeynep (1999), **İşletmelerde Yönetim Aracı Olarak Kâr Planlaması ve Kontrolü Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**, (*Danışman: A. Kadir TUAN*), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Adana.

YÜKSEK LİSANS TEZİ

TÜRK, Zeynep (1996), **Enflasyon Ortamında Stok Değerleme Yöntemlerinin, Özellikle LIFO Yönteminin İşletme Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri** (*Danışman: A. Kadir TUAN*), Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, **Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi**, Adana.

YAYINLANMIS MAKALELER

TÜRK, Zeynep (1996), "İşletmelerde Muhasebe Bölümünün Değişen Rolü", **Dünya Gazetesi**, s.6.

TÜRK, Zeynep ve A. Kadir TUAN (1996), "Enflasyonun Mali Tablolar Üzerindeki Etkilerini Gideren Muhasebe Yöntemleri ve Ülkemizdeki Uygulamalar", **Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt:6, Sayı:1, Adana.

TÜRK, Zeynep (1997), "Enflasyon ve Vergi Mevzuatı Bakımından Stokları LIFO Yöntemi ile Değerleme", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:107, Ağustos, İstanbul.

TÜRK, Zeynep (1997), "Yatırım İndirimi İstisnasının İşletmelerin Finansman ve Faaliyet Sonuçları Üzerindeki Etkileri", **Mükellefin Dergisi**, Sayı:59, Kasım, İstanbul.

TÜRK, Zeynep (1998), "Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi ve Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:114, Mart, İstanbul.

TÜRK, Zeynep (1999), "Tüm Yönleri ile Kıdem Tazminatı", Muhasebeleştirilmesi ve Sorunlarına İlişkin Çözüm Önerileri, Mükellefin Dergisi, Sayı:77, Mayıs, İstanbul.

TÜRK, Zeynep (1999), "Kıdem Tazminatı Finansman Sorunu", Tekstil İşveren Dergisi, Sayı:233, Mayıs, İstanbul.

TÜRK, Zeynep (1999), "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt:14, Sayı:1, İzmir.

