

43911

T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

BİLGİSAYAR DESTEKLİ İŞLETME BÜTÇELERİNİN
DÜZENLENMESİ VE BÜTÇELEME TEKNİKLERİNDEKİ SON
GELİŞMELER

43911

Mustafa ÇAM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA - 1995

T.C.
ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

BİLGİSAYAR DESTEKLİ İŞLETME BÜTÇELERİNİN
DÜZENLENMESİ VE BÜTÇELEME TEKNİKLERİNDEKİ SON
GELİŞMELER

Tez Danışmanı : Prof.Dr. Nihat KÜÇÜKSAVAŞ

Hazırlayan : Mustafa ÇAM

YÜKSEK LİSANS TEZİ

ADANA - 1995

ÖNSÖZ

Günümüzde işletme bütçeleri "Bilimsel Yönetimin " en önemli araçlarından biridir. İşletme bütçeleri temel yönetim fonksiyonlarının yürütülmesinde ve gerçekleştirilmesinde tüm yönetim araçları içinde en büyük katkıyı sağlar. Ülkemizde 1936 yılından itibaren kullanılmaya başlandığı görülen işletme bütçeleri, önceleri giderleri kontrol altında tutmak, sınırlamak için kullanılmış; bütçe sisteminin yönetim aracı olma özelliğinden işletmelerimiz yeterince yararlanamamıştır. Oysa hızla değişen ve değişmekte olan ulusal ve uluslar arası koşullar işletmelerimizi karlılık ve verimlilik ilkelerine uygun olarak çalışmaya zorlamaktadır. Bu gerçek karşısında işletmelerimizin işletme bütçeleri gibi güçlü bir yönetim aracından yararlanmalarının sakıncaları ortaya çıkmıştır. Bu gün işletme yöneticilerinin elinde işletmenin kaynaklarını en karlı ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayan işletme bütçe sistemi sayesinde işletmelerin hedeflerine daha kolay ulaşması sağlanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; İşletme bütçelerini sistemli bir şekilde inceleyerek, tek düzen muhasebe sistemine göre, özel sektör işletmelerinde hazırlanan bütçe raporlarının uygulama yöntemlerine bir örnekle açıklık getirmektir. Bunun yanında her bütçe türünün ne ifade ettiğini ve ne tür bilgileri içerdiğini, dolayısı ile işletme için önemini, birbirleriyle olan bağımlılıklarını bir uygulama ile ortaya koymaktır.

İÇİNDEKİLER

1. BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE NİTELİKLERİ

| | |
|---|----|
| 1.1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ..... | 1 |
| 1.2. İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ..... | 1 |
| 1.2.1. Bütçe-Bütçeleme..... | 2 |
| 1.3. İŞLETME BÜTÇELERİNİN YARARLARI VE SINIRLILIĞI..... | 3 |
| 1.3.1. Bütçelemenin sağladığı Yararlar..... | 3 |
| 1.3.2. İşletme Bütçelerinin Sınırlılığı..... | 4 |
| 1.4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN AMAÇLARI..... | 4 |
| 1.4.1. Planlama..... | 5 |
| 1.4.2. Koordinasyon..... | 6 |
| 1.4.3. Kontrol..... | 5 |
| 1.4.3.1. Kontrol Sisteminde Sorumluluk Raporları..... | 8 |
| 1.5. İŞLETME BÜTÇELERİNİN KAPSAMI VE NİTELİKLERİ | 11 |
| 1.5.1. İşletme Ana Planı..... | 11 |
| 1.5.1.1. İşletmenin Genel Amaçları..... | 12 |
| 1.5.1.2. İşletmenin Özel Amaçları..... | 13 |
| 1.5.1.3. Planlama Esasları..... | 14 |
| 1.5.2. İşletmenin Mali Planı..... | 14 |
| 1.5.2.1. Projeler..... | 14 |
| 1.5.2.2. Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri..... | 15 |
| 1.5.3. Amaçlarına Göre Bütçeler..... | 17 |
| 1.5.3.1. Program Bütçeleri..... | 17 |
| 1.5.3.2. Faaliyet Bütçeleri..... | 17 |
| 1.5.4. Teknik Yapılarına Göre Bütçeler..... | 18 |
| 1.5.4.1. Statik (Sabit) Bütçeler..... | 18 |
| 1.5.4.2. Dinamik (Esnek) Bütçeler..... | 18 |
| 1.5.5. Kapsamlarına Göre Bütçe Çeşitleri..... | 20 |
| 1.5.5.1. Kısım Bütçeleri..... | 20 |
| 1.5.5.2. Genel Bütçe..... | 21 |

2. BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇESİNİN DÜZENLENMESİ

| | |
|---|----|
| 2.1. ANA BÜTÇE..... | 23 |
| 2.1.1. Genel Açıklama..... | 23 |
| 2.1.2. Ana Bütçenin Özellikleri..... | 23 |
| 2.1.3. Ana Bütçenin Amacı ve Faydaları..... | 24 |
| 2.1.4. Ana İşletme Bütçesinin Safhaları..... | 24 |
| 2.2. SATIŞ BÜTÇESİ..... | 25 |
| 2.2.1. Satış Bütçesinin Özellikleri, Kapsamı ve Anlamı..... | 25 |
| 2.2.2. Satış Tahminleri ve Yöntemleri..... | 28 |
| 2.2.2.1. Yargısal Yöntemler..... | 30 |
| 2.2.2.2. İstatistiksel Yöntemler..... | 31 |
| 2.2.2.3. Özel Amaçlı Yöntemler..... | 36 |
| 2.2.3. İşletme Bütçelerinin Düzenlenmesinde Bilgisayarın önemi | 37 |
| 2.4. Satış Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 40 |
| 2.3. ÜRETİM BÜTÇESİ..... | 42 |
| 2.3.1. Üretim Bütçesinin Kavramı ve Amacı..... | 42 |
| 2.3.2. Bütçe Düzenlenmesinde Zaman Boyutu..... | 42 |
| 2.3.3. Bütçeleme Faaliyetinde Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar..... | 43 |
| 2.3.4. Üretim Bütçesinin Geliştirilmesine Etkenler..... | 44 |
| 2.3.4.1. Üretim Seviyelerinin İstikrarlılığı..... | 45 |
| 2.3.4.2. Stok Politikalarının Planlanması..... | 47 |
| 2.3.4.3. Üretim Süresinin Uzunluğu..... | 47 |
| 2.3.4.4. Üretim Tesislerinin Yeterliliği..... | 48 |
| 2.3.4.5. Üretim Girdilerinin Tedarik Olanakları..... | 48 |
| 2.3.5. Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 50 |
| 2.4. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME BÜTÇESİ..... | 52 |
| 2.4.1. Genel Özellikler..... | 52 |
| 2.4.2. Bütçeleme Faaliyetinde Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar..... | 52 |
| 2.4.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alma Bütçesi..... | 53 |
| 2.4.3.1. DİMM Satın Alma Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 54 |
| 2.4.5. Direkt İlk Madde ve Malzeme Kullanım Bütçesi..... | 56 |
| 2.4.5. DİMM Kullanım Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 56 |

| | |
|---|----|
| 2.5.DİREK İŞÇİLİK BÜTÇESİ..... | 58 |
| 2.5.1. Kavram ve Amacı..... | 58 |
| 2.5.2. Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar..... | 59 |
| 2.5.2.1. İşçilik Sürelerinin Hesaplanması..... | 59 |
| 2.5.2.2. İşçilik Giderlerinin Hesaplanması..... | 60 |
| 2.6. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ BÜTÇESİ..... | 63 |
| 2.6.1. Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi Kavramı ve Amacı..... | 63 |
| 2.6.2. Bütçeleme Faaliyetinde Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar..... | 64 |
| 2.6.3. G.Ü.M. Bütçesinin Aşamaları..... | 64 |
| 2.6.4. G.Ü.M.'nin Esnek Bütçe İle İlişkisi..... | 65 |
| 2.6.5. Faaliyet Hacim Ölçülerinin Belirlenmesi ve Kapasite Türleri..... | 66 |
| 2.6.6 Genel Üretim Maliyetleri Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 67 |
| 2.7. D.İ.M.M Dönem Sonu Stok Bütçesi..... | 69 |
| 2.7.1 D.İ.M.M Dönem Sonu Stok Bütçesinin Özellikleri..... | 69 |
| 2.7.2 D.İ.M.M Dönem Sonu Stok Bütçesinin Düzenlenmesi.... | 70 |
| 2.8 SATILAN MALIN MALİYETİ BÜTÇESİ..... | 72 |
| 2.8.1 Satılan Malın Maliyeti Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 72 |
| 2.9. PAZARLAMA, SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ.... | 74 |
| 2.9.1. Kavram ve Amacı..... | 74 |
| 2.9.2 Pazarlama ve satış Giderleri Bütçesinde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar..... | 75 |
| 2.9.3 Pazarlama ve satış Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 76 |
| 2.10 GENEL YÖNETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ..... | 78 |
| 2.10.1 Genel yönetim Giderleri Bütçesinin Özellikleri..... | 78 |
| 2.11. MALİ TABLOLAR BÜTÇESİ..... | 81 |
| 2.11.1.Mali Tablolar Bütçesinin Özellikleri..... | 81 |
| 2.11.2.Gelir Tablosu Bütçesi..... | 82 |
| 2.11.3.Fon Akım Tabloları..... | 84 |
| 2.11.4.Bilanço Bütçeleri..... | 89 |
| 2.11.4.1. Bilanço Bütçesinin Özellikleri..... | 89 |
| 2.11.4.2. Bilanço Bütçelemesi Faaliyetinde Gözönünde Bulundurulması Gereken Hususlar..... | 90 |

3. BÖLÜM : GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN KONTROLÜ VE ESNEK BÜTÇELER

| | |
|---|-----|
| 3.1. GENEL ÖZELLİKLER..... | 92 |
| 3.2. ESNEK BÜTÇE SİSTEMİNİN YARARLARI..... | 93 |
| 3.3. FAALİYET ÖLÇÜ BİRİMİNİN SEÇİLMESİ..... | 94 |
| 3.4. GİDERLERİN TEKNİK AÇIDAN BELİRLENMESİ ve KULLANILAN TAHMİNLEME YÖNTEMLERİ..... | 95 |
| 3.4.1. İstatistiksel Yöntemler..... | 96 |
| 3.4.2. Analitik Yöntemler..... | 100 |
| 3.5. Esnek bütçelerin Düzenlenmesi..... | 102 |
| 3.5. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI..... | 106 |
| 3.5.1. Genel Özellikler..... | 106 |
| 3.5.2. Raporların Düzenlenmesi İle İlgili Ön Koşullar..... | 106 |
| 3.5.3. Raporlama Teknikleri ve Rapor Çeşitleri..... | 107 |
| 3.6. HİZMET İŞLETMELERİNDE GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ..... | 109 |
| 3.6.1. Otel İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerin Hesaplanması..... | 109 |
| 3.6.1.1. Genel Özellikler..... | 108 |
| 3.6.2 Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması..... | 110 |
| 3.6.2. Genel Maliyet Hesaplamasının Amacı, Kullanılışı ve Üstünlükleri..... | 111 |
| 3.6.2.1. Maliyet hesaplamasının Temel Araçları..... | 112 |
| 3.6.2.2. Maliyetleri Etkileyen Faktörler..... | 113 |
| 3.6.3. Hizmet Üretim Maliyetlerinin Çeşitleri..... | 115 |
| 3.6.3.1. Direkt Maliyetler..... | 115 |
| 3.6.3.2. Endirekt Maliyetler..... | 116 |
| 3.6.3.3. Toplu Maliyetler..... | 116 |

4. BÖLÜM: SAPMA ANALİZLERİ

| | |
|--|-----|
| 4.1. SAPMA ANALİZİ AMAÇ VE İLKELERİ..... | 117 |
| 4.2. DİREKT İLK MADDE ve MALZEME SAPMASI..... | 117 |
| 4.3. DİREKT İŞÇİLİK FARKLARI..... | 120 |
| 4.4. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ FARKLARININ..... | 122 |

5.BÖLÜM: G.Ü.M"LERİN MAMÜL MALİYETLERİNE YÜKLENMESİNDE YÜKLENMESİNDE YENİ BİR YAKLAŞIM: FAALİYET ESASINA DAYILI MALİYET SİSTEMİ

| | |
|---|-----|
| 5.1 Faaliyet esasına Dayalı Maliyet Sisteminin Tanımı..... | 127 |
| 5.1.1 Faaliyet esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Tanımı.... | 127 |
| 5.1.2 Faaliyet esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Amaçları ve Özellikleri..... | 127 |
| 5.1.2 Faaliyet esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Uygulama Alanları..... | 131 |
| 5.1.3 Faaliyet esasına Dayalı Maliyetleme Sisteminin Sağladığı Yararları..... | 132 |
| 5.1.4 Faaliyet esasına Dayalı Esnek Bütçeye İlişkin Bir Örnek... | 132 |

6. BÖLÜM. ÖRNEK UYGULAMA



ÖZET

Planlama açısından bütçe, satış ve üretim faktörlerinin optimal kombinasyonlarını araştıran bütün bu faaliyetler için gerekli fon ve bilhassa nakit ihtiyaçlarını saptayabilen ve gerekli ayarlamaları yapabilen bir plandır. Bu yönüyle hedefsizliğin neden olabileceği faktör, güç ve zaman kaybını önleyen bir yönetim aracıdır.

Bütçe elde bir ölçü, bir standart teşkil ettiği için satıştan başlayarak satın almaya kadar konu edindiği her bölümde ve bu bölümler arasında koordinasyonu ve rasyonel çalışmayı, dolayısıyla faktörlerin etkin ve ekonomik kullanılmasını sağlayıcı bir araçtır.

Bütçe aracı ile işletmenin çeşitli fonksiyonları ve neticede tüm işletme için bir hedef ve çalışma düzeni saptamak suretiyle fiili faaliyetleri bu ölçülerle karşılaştırarak denetlemek imkan dahilindedir. Bütçeler işletme içindeki genel ahengi temin etmek kadar rakamsal olarak sonuçların kontrolüne olanak verir. Sapmaların analizi ve düzeltilmesini sağlar. Bunun içinde periodik bütçe analizi ve faaliyet raporları kullanılır.

İşletmelerde bütçe yapılırken dar boğaz oluşturacak en önemli olay satış tahminlerinin güvenilir olmamasıdır. Bu yüzden bütçe raporu hazırlanırken ilk önce satış ele alınır ve diğer bütçe tahminleri satış bütçesine göre yapılır. Bir işletmenin bütçe dönemine ilişkin satışlarını mamüllere, örgütsel sorumluluklara ve zaman dönemlerine göre gösteren, ayrıca işletme amaçlarıyla stratejilerine uygun biçimde düzenlenen satış planlarına satış bütçesi denir. Satış bütçesinin hazırlanmasında ve bütçe döneminde satılması tahmin edilen mamül miktarlarının belirlenmesinden sonra düzenlenen üretim bütçesi, işletmede her mamül için satışlar, stok miktarları ve üretim arasında optimum bir dengenin sağlanmasını amaç edinir.

İşletmenin üretim bütçesi verilerine uygun olarak planlanan üretimin, bütçe döneminde zamanında gerçekleşebilmesi için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarının tahmin edilmesi için hazırlanan ilk bütçe direkt ilk madde ve malzeme bütçeleridir. Daha sonra üretim ve kullanılacak malzeme miktarları dikkate alınarak satın alma ve stok bütçeleri hazırlanır. Direkt işçilik giderleri, Genel üretim giderleri, satış giderleri, genel yönetim giderleri bütçeleri ile işletmenin tüm giderleri planlanmış olur. Bunların dışında kalan yatırım bütçeleri, işletme için bütçe çeşitlerinin bir başka yönünü temsil eder. Yatırım bütçesinde yer alan yatırım harcamaları ile bir işletmenin uzun süre gelir sağlayacak üretim faaliyetlerini yürütmek amacıyla üretim araçlarının özellikle sabit varlıkların tedariki için yaptığı kaynak ayrımı kastedilir.

İşletme faaliyetleri için gerekli uygun miktardaki paranın, uygun zamanda, uygun yerde ve uygun maliyetle hazır bulundurulmasında uygulanacak yöntem ve kararların gösterildiği tablo nakit bütçesini oluşturur.

İyi bir bütçe sisteminin son aşamasını gelir tablosu ve bilanço oluşturur. Gelir tablosu, işletmenin belli bir faaliyet dönemine ilişkin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin saptamış olduğu amaç ve hedeflere ulaşip ulaşmadığını ortaya koyar. Ayrıca bütçe çeşitlerinden elde edilen verilerle ilgili dönem içinde işletmenin karının ne olacağını belirler.

Proforma bilanço gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle, ulaşılması beklenen faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu özlü bir biçimde ortaya koyar.

İşletmelerde her bütçe çeşidi işletme için önemli ve değişik bilgiler ihtiva etmektedir. Bu bilgilerin dolayısıyla bütçe çeşitlerinin ayrıntılı olarak incelendiği uygulama kısmında, işletme bütçeleri sistemli bir şekilde incelenmiş, özel sektör işletmelerinde bütçe çeşitleri ve bir bütün olarak bütçe raporu ortaya konmuştur.

GİRİŞ

Günümüzde sanayinin dev adımlarla ilerleyerek geliştiği ve günden güne daha da gelişmekte olduğu göz önünde tutulduğunda, bu ilerlemeler ve gelişmeler karşısında çeşitli sorunları bulunan işletmelerin yerleşmiş bir bütçe sistemi olmadan yönetilmelerinin bir çok karmaşıklıklara ve düzensizliklere yol açacağı açıktır. Bir başka deyişle planlama, koordinasyon ve denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleşebilmesi bir bütçe sisteminin mevcutiyetine ve bu sistemin uygulanmasındaki başarı oranına bağlıdır.

Bu gün az gelişmiş ülkelerde bile bütçe yapılmasının ve denetiminin genel yönetim içinde ki gerekliliğinin önemi açık olduğu halde ülkemizde bütçe örgütü sadece büyük holdinglerde yer almakta normal büyüklükteki işletmelerde bu faaliyetlerin belli bir kısmını muhasebe bölümü yerine getirmektedir. Oysa bütçe işletmelerde işlev ve bölümleri koordine etmeye, yöneticileri gelecekteki satışları, üretim maliyetlerini ve parasal getirileri saptamaya zorlayarak faaliyetlerin denetimi ile işletmede gereksiz harcamaları önler ve kaynakların daha ekonomik kullanımına yardımcı olur. Bütçe denetimi fiili sonuçların bütçe ile karşılaştırılmasını gerektirir. Sapmaların-söz konusu olduğu hallerde yöneticilerin zamanında önlem almalarını mümkün kılar. Kısaca bütçe raporu ile işletmenin temel amaçlarına ulaşmayı sağlayıcı plan ve politikaların önceden saptanması, saptanan hedeflere ulaşmada yapılan tüm faaliyetlerin, önceden belli edilen plan ve programlara uygunluğunun denetlenerek önlem alınması sağlanmaktadır

Ülkemizde 1936 yılından itibaren kullanıma giren işletme bütçeleri, işletmelerimizde bir yönetim aracı olarak değil, bir ödenek sağlama aracı olarak, geçen bir kaç yıla kadar işlev görmekteydi. Ancak ulusal ve uluslar arası ekonomik koşulların hızla değişmesi ve işletmelerimizin likidite ve prodiktivetlerini koruma çabalarının bir sonucu olarak, bugün, gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin bir yönetim aracı olarak kullandıkları işletme bütçelerine, ülkemiz büyük işletmelerinin rağbet gösterdiklerini, gelişmiş ülkelerin işletme bütçelerinden yararlanma çabalarının ülkemiz işletmelerin de de yöneticiler tarafından gündeme getirildiğini görmekteyiz. Yani artık bizim işletmelerimizde de yönetim fonksiyonlarının işleyişinde ve gerçekleştirilmesinde tüm yönetim içinde en büyük katkıyı işletme bütçelerinin sağladığı görüşü hakim olmaktadır. O halde günümüzde işletme yönetiminde kararların alınmasında ve uygulanmasında temel yönetim araçlarından en önemlilerinden bir tanesinde işletme bütçeleri olmaktadır.

İşletme sorunlarının ortaklaşa tartışılarak karar alınması ile beşeri ilişkilerde sağlanacak olumlu gelişmeler çalışma gayretini arttıracaktır. Böylece bütçe departmanlar arasında bir diyalog başlatması açısından da ayrı bir önem taşır

Çalışma altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; bütçenin tarihsel gelişimi, teorik olarak bütçenin tanımı, yararları ve sınırları, işletme bütçelerinin kapsamı ve nitelikleri üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde; İşletme bütçelerinin sınıflandırılması ile birlikte işletme türleri teorik olarak ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve teorik kısmı pekiştirmek için ABC Üretim Şirketine ait bir örnek geliştirilmiştir. Bu örnek bilgisayarla desteklenip, işlem kolaylığı açısından lotus programından yararlanılmıştır. Üçüncü bölümde esnek bütçe sisteminin yararları, faaliyet ölçü birimlerinin seçilmesi, Genel üretim maliyetlerinin raporlanması, standart maliyetler ve bütçeleme ilişkisi üzerinde durulmuştur. Dördüncü bölümde bütçe farklarının analizi, Genel üretim maliyetleri farklarının belirlenmesi teorik olarak açıklandıktan sonra yine sayısal bir örnek verilmiştir. Beşinci bölümde ise bütçeleme tekniğindeki yeni gelişmelerden biri olan faaliyet esasına dayalı bütçeleme tekniği açıklanmaya çalışılmıştır. Altıncı ve son bölümde ise ÖZDEN üretim işletmesine ait bir uygulama geliştirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNİN GELİŞİMİ VE NİTELİKLERİ

1.1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Bütçe deyiminin kökeni Fransızca deri torba veya para çantası anlamına gelen "Bougette" kelimesine dayanmakta ve İngilizceye "Budget" deyimini ile yerleşmiş bulunmaktadır.(Yalkın 1985, s.14) Bütçe, denildiğinde ilk aklımıza gelen şey devlet bütçesi olmaktadır. Çünkü, bütçenin ilk olarak devletin gelir ve giderlerinin tahmin edilmek için kullanıldığını görmekteyiz. Bütçenin gelişmesinde devlet bütçesi esas olmuştur. İşletme bütçesi fikri daha sonra ortaya çıkmış olmakla birlikte amacı devlet bütçesi ile aynı kalmış, değişmemiştir.

Devlet bütçesi ilk olarak 01 / 07 / 1922 - 30 / 06 / 1923 döneminde A.B.D ' de kullanılmaya başlanmıştır. Daha sonra sanayiciler devlet bütçesinin yararlarından esinlenerek işletme bütçelerini geliştirdiler. İşletme bütçe sistemindeki asıl büyük gelişme İkinci Dünya Savaşından sonra Amerika Birleşik Devletlerinde görülmüş ve daha sonra Amerika'dan Avrupa ülkelerine geçmiştir. Aynı ülkede sanayiciler, bu tarihten sonra devlet bütçesinin yararlarından esinlenerek işletme bütçelerini geliştirdiler. Asıl gelişme İkinci Dünya Savaşından sonra görülmekle beraber Amerika Birleşik Devletleri'nin bu konuda Avrupa'ya nazaran büyük bir mesafe kaydettiği bilinmektedir.(Yalkın, 1985, 17)

Son yıllarda işletme bütçelerine ilişkin en güncel konulardan biri de düzenlenen işletme bütçelerinin mali tablolarla birlikte yayınlanması sorunudur. İşletme bütçelerinin tümü yerine, gelir tablosu bütçesi, bilanço bütçesi ve tahmini fon tablosunun yayınlanması üzerinde durulmaktadır işletme bütçelerinin mali tablolarla birlikte yayınlanması konusunda ilgililer arasında bir görüş birliği sağlanamamıştır. Yapılan bir araştırma işletme yöneticilerinin ve mali analistlerin, işletme bütçelerinin yayınlanmaması, yeminli muhasebe uzmanlarının ise yayınlanması görüşünde olduklarını ortaya koymuştur. Bu araştırma sonuçları bütçe tutarları ile, fiili sonuçlar arasındaki %10 farkın normal kabul edildiğini göstermiştir. Amerika Birleşik Devletleri'nde Sermaye Piyasası Komisyonu işletme bütçelerinin mali tablolarla birlikte yayınlanması konusunda bir zorunluluk getirmemiştir. Sadece yayınlanan işletme bütçelerine

ilişkin fiili sonuçların on gün içinde komisyona sunmak ve bütçelerle fiili sonuçlar arasındaki %10 aşan farkları açıklama zorunluluğu getirmiştir.

Türkiye'de ilk olarak işletme bütçeleri 1936 yılında Sümerbank dokuma fabrikalarında uygulanmıştır. Çoğunlukla Sümerbank modeline göre yapılan uygulamaların yerine, 1964 tarih ve 440 sayılı Kanun İ.D.T.'nin "Yıllık İşletme Bütçesi" ve uzun devreli işletme bütçesi düzenlenmesini öngörmüştür. Bütün İktisadi Devlet Teşekküllerinde modern işletme bütçeleri sisteminin yerleştirilmesi ile ilgili bir hüküm 1975 yılı icra planının 313'üncü maddesinde yer almıştır. Bu hükme uygun çalışmaları yapmak üzere aynı yıl kurulan Devlet Planlama Teşkilatı bünyesindeki bir komisyonca hazırlanan "Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi" Mart 1977'de yayınlanmıştır. Uygulamalar ise 1978'den itibaren görülmeye başlanmıştır.(Yalkın 1985, s.17) Günümüzde özel sektör işletmelerince işletme bütçe sisteminin faydaları daha iyi anlaşıldığından bu sistemin hızla benimsenip kullanılmaya başlandığını görmekteyiz

1.2. İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ

İşletme bütçe sistemi kapsamlı bir sistem olup, yönetim sürecinin tüm yönlerini koordine edilmiş bir bütün haline getirebilmekte ve yönetim karar faaliyetlerinin güç yanlarını özenle bir araya toplayabilmektedir. İşletme bütçesi deyimi, bir işletmenin kısa dönemli (genellikle bir birine bağlı rakamlar şeklinde), kendi içinde aylık devrelere bölünmüş dört ya da beş dönemden oluşan yıllık süreleri için gelecek faaliyetlerle ilgili bütçelerini ifade etmektedir(Sevgener, 1984, s. 243).

Günümüz modern işletmelerinde yönetimin en önemli görevi işletme hedeflerine ulaşacak biçimde işletme faaliyetlerini planlamak, örgütlemek ve kontrol etmektir.Yönetim faaliyetleri; müşterilerin sürekli değişen gereksinimleri sermaye ihtiyacının artması, işbölümünün artması, hammadde tedarik sorunu gibi değişme ve gelişmeler sonucu giderek daha karışık bir hale gelmektedir.

Yönetim sorunlarının artan karmaşıklığı giderek bu konuda yöntemlerin tekniklerin ve usullerin geliştirilmesine yol açmıştır. Bunların tümüne birden bilimsel yönetim adı verilmektedir(Yalkın, 1985 s.3). Son yıllarda bilimsel yönetimde görülen en önemli gelişmelerden biride işletme bütçeleri olmuştur.

İşletme bütçe sistemi; proje planlamasını, işletmenin genel amaçlarının saptanmasını, uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı içerir. İşletme bütçe sistemi yalnızca kar amaçlı işletmeler için değil , kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından da kullanılır. Başka bir ifadeyle yönetimin var olduğu her işletme için işletme bütçe sistemi gereklidir. Özetle amaçlarını etkin biçimde gerçekleştirmek isteyen her işletme , işletme bütçe sisteminden yararlanmak zorundadır.

İşletme bütçe sisteminin amacı; yönetim, planlama , koordinasyon ve kontrol sorumluluğunu sistemli bir yaklaşımla yerine getirmek, yönetime temel fonksiyonlarının yürütülmesinde en etkili biçimde yarar sağlamaktır(Bunge, 1970, s.17)

İngiltere Maliyet ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü ise işletme bütçesini şöyle tanımlamıştır: Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir (Özbirecikli, 1994, s. 4).

1.2.1. Bütçe-Bütçeleme

Bütçe ve bütçeleme kavramlarının bazen aynı anlamda bazende yanlış olarak kullanıldıkları görülmektedir. Aslında bu iki kavramda birbirlerinden oldukça farklı anlamları ihtiva etmektedirler. Bütçe; Yönetimin gelecek dönem hedef, strateji ve politikalarını içeren, hedeflere ulaşmak gayesiyle, tüm alternatiflerin "Mali grup / planlama "organizasyonu ve tüm şirket yönetim kadrosu ile birlikte, geçmişe yönelik fiili veriler ve tecrübeler, geleceğe yönelik alternatif araştırma ve analizlerin birleştirilmesi ile oluşturulan faaliyet programıdır(A.Ç.S, 1994, s.5). böylelikle bütçeleme, ise, yönetim planlama süreci çerçevesinde faaliyetlerin ve ulaşılması amaçlanan hedeflerin sayısallaştırılması suretiyle gelecekteki işletme faaliyetlerine sistemli bir temel oluşturacak belgeleme süreci olmaktadır(Küçüksavaş, 1987, s.2). Bütçenin diğer bir tanımı da; belirli bir zaman periyodunda kaynakların nasıl elde edildiğini ve kullanımını sayısal yöntemlerle ayrıntılı biçimde açıklayan bir plandır(Hilton, 1994, s.375).

Yukarıdaki tanımlar bütçenin bir plan olduğu konusunda birleşmektedir. Bütçelemede amaç ileride meydana gelmesi muhtemel olayları önceden belirleyip tedbir almak, geleceğin belirsizliğinden minimum seviyede

etkilenmektedir. İşletme yönetimi planlama fonksiyonunu yerine getirirken bir planlama aracı olan bütçeleme tekniğinden geniş ölçüde yararlanır. bütçeleme önceleri giderleri kontrol altında tutmak, sınırlamak amacıyla kullanılan bir araç iken, günümüzde bütçelemenin amacı; yapılması gereken işleri en etkin biçimde gerçekleştirmek, firmanın kaynaklarını en etkin ve en verimli bir şekilde kullanmaktır.

1.3. İŞLETME BÜTÇELERİNİN YARARLARI VE SINIRLILIĞI

1.3.1. Bütçelemenin Sağladığı Yararlar

Firmayı başarıya götürecek bilimsel araçlardan biri olan bütçeleme ile şu yararlar sağlanabilir(Akgüç, 1989, s. 157).

-Üst düzey yöneticiler, amaçlarını, geleceğe dönük beklentilerini, bütçeleme ile berraklaştırır, nicel şekle dönüştürürler.

-Bütçeleme, geleceği düşünme, öngörme gereğini doğurur.

-Yöneticileri, izlenecek temel politikaları önceden saptamaya zorlar.

-Tutarlı düşünmeyi, planlamayı, önemli kararlara varmadan önce tüm ilgili etmenlerin dikkate alınmasını sağlar.

-Faaliyetlerin etkin bir biçimde denetimine olanak hazırlar.

-Firmanın alt kademe yöneticilerinin planlama sürecine katılma ve katkıda bulunmalarına, amaçlara göre yönetime olanak verir.

-Firmanın plan ve amaçlarının, alt kateme yöneticiler ve personel tarafından daha iyi kavranmasını kolaylaştırır.

-Üretim faktörlerinin, diğer bir deyişle, işgücü, hammadde, , sermaye ve üretim tesislerinin, firma yönetimince en ekonomik şekilde kullanılmasına katkıda bulunur.

-Yöneticilerin, günlük yönetim sorunlarından uzaklaşarak, planlama ve yaratıcı düşünme için daha fazla zaman ayırmalarına olanak hazırlar.

-Yöneticilerin, ekonomik hayattaki gelişmelerinin firmanın faaliyetleri üzerinde olabilecek etkileri önceden görerek önemlem almalarını sağlar.

-Bütçeleme, firma içinde çeşitli bölümler arasında daha iyi eşgüdüm kurulmasına olanak verir.

-Bütçelerin , muhasebe servisinin planlama ve kontrol için gerekli bilgileri vermesini hızlandırma gibi yararları vardır.

Yukarıdaki açıklamalarla da belirtildiği gibi bütçeleme en önemli planlama araçlarından biridir. Gerçekten, planlama, yönetiminin kaynak ayırma

kararlarına, çeşitli stratejiler formüle etmesine, kaynak ve kullanım yerlerinin tanımlanmasına büyük katkıda bulunmaktadır. Ancak uygulamada, bütçeleme ile ilgili sorunlar başlığı altında toplayabileceğimiz nedenlerle, bazı firmalarda bütçeleme sisteminin başarısının sınırlı kaldığı da görülmektedir.

1.3.2. İşletme Bütçelerinin Sınırlılığı

İşletme bütçe sistemi, bütün bu üstün niteliklerine ve yukarıda belirtilen yararlarına rağmen sonunda bir tekniktir. Her teknikte olduğu gibi işletme bütçeleme sistemide bazı sınırlamalara sahiptir.

Bütçeleme sisteminin başarısını sınırlayan nedenlerin başlıcaları şöyle özetlenebilir(Akgüç, 1989, s.157-158):

-Gereken özen gösterilmeden, bir formalitenin, bir şekil şartının yerine getirilmesi anlayışı içinde bütçelerin düzenlenmesi.

-Bütçelerin, bilimsel yöntemler kullanılmadan, sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması,

-Yöneticilerin veya girişimcilerin bazı hayallerinin, düşlerinin bütçe şeklinde ifade edilmesi.

-Bütçelerle ulaşılması olanaksız hedefler çizilmesi veya hedeflerin saptanmasında çok gevşek davranılması.

-Bütçelerin verimsiz harcamaları gizleyici bir araç olarak kullanılmak amacıyla hazırlanması.

-Bütçeyi yapan ve uygulayanların bütçe bilinci ile hareket etmemeleri, bütçeye uyma disiplinine sahip olmamaları.

-Yöneticilerin, bütçeleme sisteminin kendilerini başarıya ulaştıracak bir araç olduğunu gözden kaçırarak, bütçelerin her derde deva olduklarına inanmaları.

-Bütçelerle çizilen hedeflerin gerçekleşmesine aşırı önem verilerek, firmanın temel amaçlarının gözden kaçırılması.

-Büyük firmalarda yöneticilerin yaratıcılıklarını düşüncelerini kısıtlayarak, tutucu stratejilerin izlenmesine yol açması

-Yönetimin daha çok mevcut kaynakların etkin kullanılmasına önem vermesine neden olarak yeni iş fırsatları geliştirmesini kısıtlaması.

-Maliyet denetimine ağırlık vererek büyüme hedeflerini arka planlara bırakması.

-Bütçelerin, üst kademe yöneticiler tarafından, alt kademe yöneticiler üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılması.

-Bütçeler hazırlanırken aşırı ölçüde ayrıntıya boğularak, esas amacın gözden kaçırılması.

-Bütçe, bir bireyin başardığı gerçek sonuçları değil, bir yöneticinin bütçeye uygun başarımını değerlendirir. Örneğin; gerçekte başarısız olan bir yönetici bütçeye uyduğu için başarılı sayılırken, bütçeye uymayan gerçek başarılı yöneticinin başarısız sayılma olasılığı olabilir. Bu ise, yöneticilerden beklenen risk üstlenme eğilimini azaltabilir(Tosun, Kemal, 1994, s.168)

İşletme bütçeleri sisteminin fiili uygulamasındaki başarısızlık nedenlerini yukarıdaki sınırlamalara dayanarak şu şekilde ifade edebiliriz; Yapılan tahminlerin yetersizliği, bir yönetim tekniği olduğunun unutulması ve yönetimin yerini almasının beklenilmesi, işletme bütçesinin değişen koşullara göre düzeltilmemesi ve kısaca bütçeleme sisteminden çok şey beklenilmesi.

1.4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN AMAÇLARI

İşletme bütçe sisteminin temel amacı, yönetime, temel fonksiyonlarının yürütülmesinde en etkili biçimde yarar sağlamaktır. Bu nedenle bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalı, gelecek faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun en karlı planların saptanması olarak anlaşılmalıdır. Ayrıca düzenleme sırasında görülmeyen bazı faktörlerin uygulama sırasında ortaya çıkması durumunda, bu bütçelerde gerekli düzenlemelerin yapılabileceği göz önüne alınmalıdır.

Bir bütün olarak, planlama, örgütlenme, koordinasyon, yöneltme ve kontrol evrelerinden oluşan yönetim sürecinde bütçelerin amaçları başlıca üç grupta toplanır:

- Planlama
- Koordinasyon
- Kontrol

1.4.1. Planlama

Planlama, gelecekte ne yapılacağını bu günden kararlaştırılmasıdır. Planlama hem istenen bir geleceğin belirlenmesini, hem böyle bir geleceğin gerçekleşmesi için gerekli tedbirleri içerir(Kotler, 1975, s.246) Aslında bütçenin kendisi özel bir plan türüdür. Dolayısıyla bütçenin bir plan olarak amacı, değerlendirilebilen seçenekler için en uygun sonuçları verecek

şekilde geleceğin hedeflerini belirlemek ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır.

Serbest rekabetin geçerli olduğu bir ekonomide, işletmelerin uzun vadede amacı kar maksimizasyonudur. İşletmelerin başarı ve başarısızlıklarının ölçülmesinde, kar en önemli etken kabul edilir. Bu nedenle işletmeler rekabet karşısında sağlıklı kalabilmek ve kuruluşlarından itibaren varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya büyük önem vermek zorundadır.

Planlama karar alma sürecinin tamamını kapsar. Planlama işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar; geçerli seçenekleri analiz eder ve en optimum seçeneği belirleyerek karara ulaşır. (Maynard, 1960, s.23). O halde bir işletmede yönetim devamlı kararlar akımı ile sağlanır. Yönetim kararları, işletmenin uzun dönemli başarısı için gerçekçi olan kar ve yatırım kazançları gerçekleştirilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır.

Bu kısa açıklamalardan sonra planlamanın yararlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Küçüksavaş, 1987, s.2):

- Gelecekteki beklentilerin somut bir şekilde tespitini zorunlu kılar.
- Ulaşılması istenen hedeflerin tespitini zorunlu kılar.
- Gelecekteki olayların ve hedeflerin uyumunu sağlar.
- Kendi kendini kontrolü mümkün kılar.
- İşletmenin daha kapsamlı olarak düşünülmesini zorunlu kılar.
- İşletmede çalışanlar için bir teşvik vasıtası olabilir.
- İşletmenin kontrolüne hizmet eder.
- Çalışanların eğitim vasıtası olabilir.
- Günlük yönetim faaliyetlerini azaltabilir.
- Sistemli ve inandırıcı bir planlama müzakere pozisyonunun güçlendirir.
- Gelecekte meydana gelebilecek değişikliklerin etkilerinin hızlı bir şekilde tahmin edilmesini mümkün kılar.

Şu halde planlama açısından bütçe; satış ve üretim unsur ve güçlerinin en uygun bileşimini araştır, bütün bu faaliyetler için gerekli nakit gereksinimlerini saptar ve gerekli ayarlamaları yapar. Böylece hedefsizliğin neden olabileceği, faktör, güç ve zaman kayıplarını önlemektedir.

Planlamanın amacı; kaynakları etkin biçimde kullanma ile, karlılığı, verimliliği ve likiditeyi uzun dönemdeki işletme sürekliliği ve gelişmesi

arasında en uygun dengenin kurulması olduğuna göre, bu işletme bütçe sisteminin de amaçlarını oluşturmaktadır. Dolayısıyla işletme bütçe sistemi işletmenin uzun süreli geleceğinin, yönetim tarafından saptanacağı ve kontrol edileceği temel fikrine dayandığından, işletme ile ilgili proje planlaması uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı kapsamına alır(Sevgener, 1984, s.236).

1.4.2. Koordinasyon

Koordinasyon kavramını bazı yetkililer bir yönetim fonksiyonu, bazı yetkililer ise planlama, örgütlenme, işe alma ve yerleştirme, yönlendirme ve kontrol gibi yönetsel fonksiyonların tamamlanmasını izleyen bir etki olarak tanımlarlar.

Yönetim fonksiyonu olarak kabul edilen koordinasyonun amacı; işletme politikası esaslarının yürütülmesi için bütünleşme, üretim faktörlerinin en uygun karışımını sağlamak ve sosyal bir birlik oluşturmaktır(Sevgener, 1984, s.245).

Koordinasyon bir kuruluşun alt bölümlerinden her birinin ortak hedeflere ulaşmayı sağlayacak sonuçlara varabilmesi amacıyla bireysel hareketlerin birbirine uyumunun sağlanmasını başarılmasıdır. Böylece kuruluşun tüm kademelerindeki faaliyetler arasında uyum, çabalarda uyum, çabalarda birlik sağlanmış olur. Kuruluştaki türlü faaliyetler arasında özel ilişkiler geliştirilir ve korunur. Bu çabalarda uyum sağlanması yönetimin en önemli görevlerinden biridir. Çünkü bu görev, çaba, zamanla, politikalar ve kaynakların toplanması konusundaki farklı tutumların uzlaştırılmasını gerektirir.

Koordinasyon, işyerinde insanların karşılıklı ilişkilerini gerektirir. İnsanlar görüşlerini, ideallerini, önyargılarını ve öteki tutumlarını değiştirdikçe karşılıklı ilişkilerde bulunurlar. tüm kademelerdeki yöneticiler belirli fonksiyonların kuruluşun hedeflerine nasıl katkıda bulunduğunu kavradıkları zaman, koordinasyon için ana temel atılmış olur. En üst düzeyden, en alt düzeye kadar tüm yöneticilerin neyin planlandığını ve planlanan faaliyetlerin nasıl, ne zaman ve kimler tarafından yürütüleceğini önceden ve yönetimin isteklerini karşılayacak özen ve ayrıntıda hazırlanan planların koordineli olarak hazırlanmış planlar olması kesindir. Bu anlayış ve tutumla hazırlanan planlar, bir bütün olarak kuruluşun ve kuruluşun alt bölümlerinden her birisinin hedeflerinin sorunlarını, olanaklarını ve öteki yönlerini gözönünde tutar.

Etkin bir koordinasyon için, önceden gerçekçi bir planlama, koordine edilecek ilişkiler veya örgütler arasında etkin haberleşme ve bunun dinamik kontrolü gerekli olduğundan, kapsamlı faaliyet bütçeleme de etkin koordinasyonu oluşturan uyum işbirliği için sözkonusu unsurlara önem verip, sürekli bir temel oluşturur(,1975, s.31)

1.4.3. Kontrol

İşletmelerde amaç sadece üretim olmamalı en düşük maliyetlerle işletme verimliliğini en yüksek seviyeye çıkarmak ve dolayısı ile uzun dönemde işletme varlığını ve sürekliliğini sağlamak olmalıdır. Bu nedenle neyin, nerede, nasıl, kimler tarafından hangi ölçüde başarıldığını ortaya koymak için bir kontrol sisteminin varlığı bir işletme yönetimi için son derece önemlidir.

Kontrol işlevi aslında bir karşılaştırma işidir. Karşılaştırma yapabilmek için ise en az iki şeyin var olması gereklidir. Bunlardan birincisi, olması gereken gerçekleşmesi istenen durumdur. İkincisi ise gerçekten ulaşılmış olan durum, yani çalışma ve faaliyetlerin sonucudur. Bu ikisinin karşılaştırma yoluyla, istediğimiz duruma (sonuca) ulaşılmış olup olmadığını veya hangi ölçüde ulaşılmış olduğumuzu saptayabiliriz(Tosun, 1992, s.280).

Kontrol mevcut iş başarısının ölçülmesi ve bu başarının belirlenen hedefleri gerçekleştirme olasılığının saptanmasıdır(Can, 1992, s.212). Kontrolün temeli, mevcut faaliyetlerden elde edilen sonuçların planlama sürecinde belirlenen amaçlara uygun olup olmadığının denetlenmesinde yatar. Bu bakımdan planlama ile kontrol birbiri ile yakın ilişki içerisindedirler.

Kontrol; fiili performans sonuçları ile bütçe hedefleri karşılaştırılarak bütçe farklarını doğuran sebepleri ortaya çıkarmak ve bu farkların artık meydana gelmemesi için gerekli tedbirleri ortaya koymak üzere performansın değerlendirilmesi ile ilgili bir faaliyettir.

Bütçe kontrolü; planlanan ile yapılan harcamalar arasındaki karşılaştırmalara denir. Bir işletme tüm işlevlerine ilişkin harcamalarını bütçede belirtilen biçimde yapmak durumundadır. Kontrol yaklaşımları, faaliyetlerin ve ilgili bireylerin özelliklerine uygun olmalıdır. O halde, geniş anlamda, kontrol fonksiyonu aşağıdaki faaliyetleri kapsamına alır(Tuan, 1976, s.262).

1- Öngörülen amaçlara ilişkin veriler gerçekleşen durumlara ilişkin verilerle, yani fiili verilerle karşılaştırılmak suretiyle oluşan farklar saptanır.

2- Saptanan bu farklar incelenerek oluşma nedenleri üzerinde durulur ve gerekli açıklamalar yapılır.

3- Elde edilen sonuçlar belirli bir rapor düzeni ile işletme yönetimine bildirilir.

4- İşletme yönetiminin alacağı kararların tutarlı olması için gerekli tedbirlerin üzerinde önemle durulur.

Etkin bir koordinasyon için, önceden gerçekçi bir planlama, koordine edilecek ilişkiler veya örgütler arasında etkin haberleşme ve bunun dinamik kontrolü gerekli olduğundan, kapsamlı faaliyet bütçelemesi de etkin koordinasyonu oluşturan uyum işbirliği için sözkonusu unsurlara önem verip, sürekli bir temel oluşturur. İyi bir kontrol sisteminin şu niteliklere sahip olması gerekir(Yalkın, 1985 s.223);

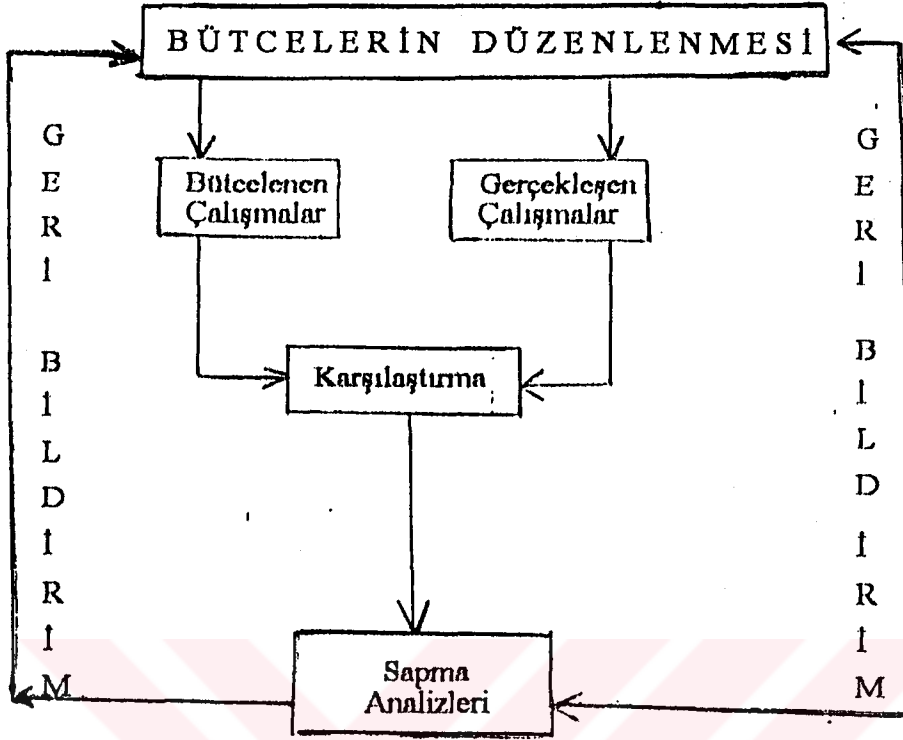
a) Kontrol sistemi, ilgili çalışmanın kapsam ve gereklerine uygun olmalıdır.

b) Kontrol sistemi, planda sapmaları, olanak bulduğu kadar çabuk, süre kaybetmeden bildirmelidir.

c) Kontrol sistemi umulmayan olaylar karşısında esneklik göstermelidir.

d) Örgüt, yetki ve sorumlulukları açıkça belirtmeli, böylece standartlardan sapmaların nedenlerinin ve önlemlerin saptanmasına olanak vermelidir.

Bütçelenen çalışmaların gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırması ve meydana gelen farkların kontrol edilerek düzenlenmesine yönelik bir örnek Şekil: 1.1 de gösterilmiştir(Tosun, 1982. s.143).



Şekil 1.1 Kontrol sistemine ilişkin bir örnek

1.4.3.1. Kontrol Sisteminde Sorumluluk Raporları

İşletmeler, faaliyetlerinin etkinliği ve başarısı ile ilişkili olarak işletme rapor sistemine büyük önem verirler. Rapor sisteminde yer alan raporlar işletmenin ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların çeşitli gereksinimlerini cevaplarlar. Bütçe sorumluluk raporları işletme içi gereksinimleri karşılar ve sadece işletme yönetimi tarafından kullanılması öngörülür. Bu raporlar, işletme rapor sisteminde yer alan kontrol raporlarının en önemli bölümünü meydana getirir.

Bütçe sorumluluk raporlarına "faaliyet raporları" veya "bütçe kontrol raporları" da denir. Bu raporlar, işletme rapor sisteminin sadece bir kısmını oluşturur. Bundan ötürü, işletme rapor sistemi için belirlenen özellikleri, bütçe sorumluluk raporları da taşır. Ancak bütçe sorumluluk raporlarının sahip olması gereken temel özellikleri şu şekildedir(Tosun, 1992, s,292) ;

- 1- Yönetim sorumluluklarına göre düzenlenmesi
- 2- İstisna yoluyla yönetim ilkesine yer verilmesi
- 3- Tekrarlama ilkesine dayalı olarak kısa bir zaman dönemini esas alması.

Bütçe sorumluluk raporları bu üç özelliğe sahip oldukları zaman işletme bütçesinin uygulanmasında etkinlik gerçekleştirilir. Bu raporlar işletme bütçeleri gibi yönetim sorumluluklarına göre düzenlenmelidir. Bu da bütçe sorumluluk raporlarının örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmesi ile mümkün olur.

Kontrol kavramına ilişkin bu açıklamalardan sonra, kontrole yönelik çalışmalar özetlenirse;

Karşılaştırmalara ilişkin gerekli raporlar hazırlanır ve planlama durumlarından farklı sonuçlar elde edilmişse, gerekli düzeltmeler yapılır. Daha sonraki dönemlerde, kontrol çalışmalarını kolaylaştırmak ve gerekli verileri bulabilmek amacı ile gerekli kayıt işlemleri yapılır(Özgen, 1976, s.19)

1.5. İŞLETME BÜTÇELERİNİN KAPSAMI VE NİTELİKLERİ

Kuruluş türü ne olursa olsun, yöneticilerin görevleri temelde aynıdır. Yani, kuruluşun genel hedefleri ile uyumlu etkin performansı sağlamak amacıyla grup halinde çalışan bireyler için olumlu bir ortamı yaratmak ve sürdürmektir.

İşletme bütçe sistemi, sadece kar amacı güden kuruluşlara değil kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve hükümet birimlerine de uygulanabilir. başka bir ifadeyle yönetimin var olduğu örgüt içinde işletme bütçe sistemi gerekli olacaktır. Kısaca çok küçük işletmeler dışında kalan tüm işletmeler, amaçlarını etkin biçimde gerçekleştirmel için işletme bütçe sisteminden yararlanmak zorundadır.

İşletme bütçe sisteminin geniş anlamlı kapsamı şu şekilde ifade edilmektedir(Yalkın, 1985, s. 8);

1- Ana Plan

- İşletmenin genel amaçları
- İşletmenin özel amaçları
- Planlama esasları.

2- Mali Plan

- Projeler (sermaye harcamaları ve yatırımlar)
- Uzun dönem işletme bütçeleri
- Kısa dönem işletme bütçeleri

İşletme bütçe sistemi topyekün sistemden anlaşılacağı üzere, sistemin işletme faaliyetlerinin tüm aşamalarına yerleştirmeyi amaç edinmektedir. Bundan dolayı periyodik bir bütçe görüşünden daha anlamlıdır (Yalkın, 1985, s.8).

Uygulamada genellikle ihmal edilen ana plan, işletmenin temel amaç ve politikalarını, özel planlarını ve bunların uzun dönemde yönetim tarafından gerçekleştirileceği hususundaki taahhüdü belirler. Mali plan ise, ana plan kapsamının kantitatif hale konulmasıdır. Diğer bir deyişle, mali plan belli bir döneme ilişkin yönetim amaçlarının, politikalarının ve planlarının finansman deyimleri ile ifade edilmesidir.

1.5.1. İŞLETME ANA PLANI

1.5.1.1. İşletmenin Genel Amaçları

Planlama faaliyetlerinin başlangıç noktası, işletmeyle ilgili genel amaçları ve politikaların yürütücü yönetim tarafından tanımlanıp, belirlenmesidir. Bunlar, kuruluşun amacı felsefesi ile ilgili görüşlerdir. Önemli olan işletmenin genel amaçlarının "inanılır" nitelikte olması ve ilgili herkese duyurulmasıdır.

Genel amaçlar normal olarak belirli kantitatif amaçları belirtmemeli, bunun yerine, uzun dönem ekonomik potansiyel, müşteriye yönelik tutumlar, mal ve hizmet kalitesi, işçi ilişkileri gibi genel faktörleri kapsamalıdır (Yalkın, 1975, s.74).

Genel amaçlar ve politikaların, işletme ile ilgili kişiler ve gruplar tarafından bilinmesi, işletmenin verimliliği ve karlılığı üzerinde olumlu etkiler yapacağından çok önemlidir. Böylece işletmede karar verme durumunda olanlar, kararlarını tarafsız kılacak temel esaslara sahip olacaklar ve bu amaçlar ile politikalara aykırı olmamak koşuluyla bağımsız hareket edebileceklerdir. Ayrıca genel amaçlar ile ilgili politikalar işletme personelinin faaliyetlerinde

işletme ile ilgili kişi ve gruplarla ilişkilerin yürütülmesinde esas alınacak çerçeveyi de saptamaktadır.

İşletmenin genel amaçlarının ve politikalarının etkili ve inanılır olması, işletme faaliyetlerinin bu amaçlarla uyumlu yürütülmesine bağlıdır. Aynı zamanda bu amaçların ve politikaların yıllık olarak revizyonları ve yeniden tanımlanmalarında etkinliğini arttıracaktır.

1.5.1.2. İşletmenin Özel Amaçları

İşletme bütçe sisteminin bu aşamasında, işletmenin ayrıntılı biçimde kısa dönem ve uzun dönem amaçları saptanmaktadır. Bu aşamanın amacı, tüm işletme faaliyetlerinde ve işletme alt birimlerinde(bölüm veya departman) kesin ve ölçülebilir amaçları ortaya koymaktır. Böylece amacı yönlendirme ve kontrol için bir temel atılmış olur.

İşletmede özel amaç ve hedefler, işletmenin mevcut durumunun sürdürülmesine veya işletme faaliyetlerinin sürekli şekilde genişletilmesine yönelik amaçları kapsamına alırlar. İşletme bütçe sisteminde uzun ve kısa dönemli planlara ilişkin olarak açıkça belirlenen özel amaçlar genellikle şu şekilde ifade edilir. Büyüme trendleri veya oranlar, kar oranları, yatırım - kazanç oranları, mamul veya hizmet gruplarının genişletilmesi veya daraltılması, yeni pazarlar elde etme, sosyal programlar.

1.5.1.3. Planlama Esasları

Üst düzeydeki yönetim tarafından hazırlanan planlama esasları, projeler ile kısa ve uzun dönemli işletme bütçelerinin düzenlenmesine, uygulanmasına ve kontrolüne ilişkin prensipleri, yetki ve sorumlulukları, teknikleri, yöntemleri ve usülleri kapsamına alır. Uygulamada, planlama esasları "bütçe el kitabı" olarak karşımıza çıkmaktadır. Planlama esasları veya bütçe el kitabının değişen koşullara göre dönemsel revizyonu ve planlama faaliyetlerine başlamadan belli bir süre önce ilgili işletme personeline ulaştırılması temel prensiptir(Yalkın, 1985, s.54).

1.5.2. İŞLETMENİN MALİ PLANI

1.5.2.1. Projeler

Her proje kendine özgü bir zaman boyutuna sahip olduğundan proje planları da değişen zaman periyotlarını kapsamaktadır. Başlıca konuları, fiziki tesislerin genişletilmesi veya yeni tesislerin inşa edilmesi, makinaların satın alınması, mevcut mamüllerde değişiklikler, yeni teknolojilerin uygulanması gibi.

Yıllık işletme bütçeleri hazırlanırken, o döneme ait projelerin bütçe faaliyetlerinin bir parçası olduğunu unutmamak gerekir. Proje bütçelerinin hazırlanması ve değerlendirilmesi de buna göre bir temele oturtulmalıdır.

Proje planları şu konuları içine alır; Mevcut malların iyileştirilmesi, yeni ve genişletilmiş fiziksel alanlar, yeni endüstri alanlarına girme, o günkü endüstrilerden ve mallardan ayrılma, yeni teknolojinin kullanılması ve özel planlama amaçları için ayrı olarak incelenebilecek öteki ana faaliyetler için planlar. Sonuç olarak, üst yönetim kademelerinin belirlenen sorumluluklar ile yıl boyunca değişik zaman aralıklarıyla proje planlarının hazırlanması ve değerlendirilmesiyle uğraşmaları gerekir(, 1978, s. 78).

1.5.2.2. Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri

Uzun dönemli işletme bütçeleri, işletme faaliyetlerinin uzun dönemli planlaması sonucu elde edilir. Uzun dönemli planlamanın tanımı geniş şekilde şöyledir:

Uzun dönemli planlama geleceğin şekillendirilmesi amacıyla yapılan, çevre koşullarını, çevredeki değişimleri ve firmanın durumunu sistematik bir şekilde inceleyerek firmanın amaç ve hedeflerinin saptanmasını, bu hedeflere uygun alternatif stratejilerin belirlenmesini, seçilen alternatiflere göre operasyon planlarının hazırlanmasını kapsayan analitik bir proses ve yönetim tarzıdır(Pamuk, 1978, s.78)

Uzun dönemli planlamanın başlangıcı 1950 yıllarına kadar uzanmaktadır. Bugün büyük hacimli yatırımlara konu olan uzun dönemli kararların en rasyonel biçimde saptanma zorunlulukları, uzun dönemli planlamaya olan önemi arttırmıştır. Uzun dönemde işletmeye etki eden işletme

dışı değişkenlerin büyük bir kısmı kontrol edilebilir niteliklere sahip olabildiği gibi, işletme içi değişkenlerin ise tamamı kontrol edilebilen değişkenlerdir.

Uzun dönemli işletme bütçelerinin temel amacı, çeşitli seçenek planların, genel amaçların gerçekleşmesine ilişkin olarak faaliyet sonuçları ve mali durum üzerinde yaratacağı etkiyi saptamaktır. Bu nedenle uzun dönemli işletme bütçeleri, genellikle gelir tablosu ve bilanço ana kalemleri, işletmenin gelişme ve büyümesine ilişkin bazı önemli organları kapsamına alırlar. Bu oranlar satış trendleri, karlılık oranları, yatırım karlılık oranlarıdır(Peker, 1983, s. 430).

Uzun dönemli işletme bütçelerinin niteliklerini ve şeklini sayısal bir örnek yardımı ile şekil:1.2 de açıklamaya çalışalım: X şirketi bütçe sisteminde "bir-beş" yaklaşımını benimsemiştir ve buna göre şekil 1.2 de düzenlenen X şirketinin uzun dönemli işletme bütçelerinde 1978 yılı, daha sonra fonksiyonlar ve bölümler itibarı ile ayrıntılı olarak geliştirilmesi gereken cari işletme bütçelerine ait verileri kapsamaktadır. Bunu izleyen beş yıl ise, yıllık ayrıntılar itibarı ile işletmenin beş yıllık uzun dönemli planlamasında yer alan amaçlar ve hedefleri ana hatları itibarı ile göstermektedir(Yalkın, 1985, s.59).

X Şirketi
Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri
(5 Yıllık ve Bin TL'si olarak)

| K A L E M L E R | Y I L L A R | | | | | |
|-------------------------------|-------------|------|------|------|------|-------|
| | 1978 | 1979 | 1980 | 1981 | 1982 | 1983 |
| I - GELİR TABLOSU | | | | | | |
| Satışlar | 4200 | 5000 | 5500 | 6200 | 6800 | 7500 |
| Satılan Mallar Maliyeti | 2800 | 3200 | 3400 | 3800 | 4200 | 4700 |
| Satış Karı | 1400 | 1800 | 2100 | 2400 | 2600 | 2800 |
| Faliyet Karı | 445 | 585 | 695 | 766 | 910 | 1078 |
| Diğer Gelirler ve Giderler | (25) | (35) | (35) | 40 | 42 | 47 |
| Net Kar(Vergi Öncesi) | 420 | 550 | 660 | 806 | 952 | 1125 |
| Vergi Karşılıkları | 147 | 218 | 231 | 282 | 333 | 394 |
| Net Kar | 273 | 387 | 420 | 521 | 619 | 731 |
| II - BİLANÇO KALEMLERİ | | | | | | |
| Öz Sermaye | 750 | 1000 | 1200 | 1300 | 1400 | 1500 |
| Toplam Aktifler | 1555 | 1896 | 2200 | 2600 | 3070 | 3515 |
| III - ORANLAR- % | | | | | | |
| Kar Oranı | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 |
| Yatırım Kazanç Oranı | 27 | 29 | 30 | 31 | 31 | 32 |
| Satış Trendleri | 100 | 119 | 31 | 47,6 | 162 | 178,5 |

Şekil:1.2 Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri

- (1). Bütçe rakamları gerçek bir işletmeye ait değildir.
- (2). Oranların hesaplanmasında vergi öncesi net kar esas alınmıştır.
- (3). Diğer gelirler ve giderler kalemine ilişkin parantezdeki sayılar diğer giderlerin, diğer gelirleri aşan kısmını göstermektedir

1.5.3. Amaçlarına Göre Bütçeler

Bu bakımdan bütçeler; program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

1.5.3.1. Program Bütçeleri

Reklam, genel yönetim v.b. gibi hasıla/gider ilişkisi doğrudan doğruya saptanamayan, ancak belirli programların gerçekleştirilmesini çalışmanın tamamlanmasını, ulaşılabilecek sonuç olarak ele alan bütçe türleridir. Hasıla / gider ilişkisi kısa sürede ve açıklıkla saptanamadığından, bu bütçelerin uygulanmasında denetim, hasıladan çok programın gerçekleştirilip gerçekleştirilemediği noktasından yapılır. Ancak, genişçe bir perspektif içinde yapılan değerlendirmeler yapılan programın hasıla getirici olmadığını gösterirse, programın kendisi değiştirilir. Böylece yeni program bütçesi(örneğin yeni reklam bütçesi) bu yeni programa göre düzenlenir.

1.5.3.2. Faaliyet Bütçeleri

Hasıla/gider ilişkilerinin doğrudan doğruya, kısa zamanda ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyet türlerinin bütçelenmesiyle faaliyet bütçesi ortaya çıkar.

Faaliyet bütçeleri de düzenleniş biçimlerine göre iki ana parçadan oluşur.

- 1) Sorumluluk bütçeleri
- 2) Mamul hatları ve satış biçimlerini programlama bütçeleri

Birinci grup, yani sorumluluk bütçelerinde amaç, ele alınan dönem faaliyetlerini başlangıçta saptanmış ölçülerle karşılaştırmak ve böylece etkin ve yeterli bir faaliyet yönetiminin gerçekleştirilip gerçekleştirilemediğini denetlemektir.

İkinci grup bütçeleme ise, üretim ve satış biçimleri arasında optimal sonucu verecek araştırmaları yapma amaçlıdır. Bunlarda bir ürün tümü ile değerlendirilir. Maliyet ve getireceği hasılat diğer seçeneklerle karşılaştırılır.

1.5.4. Teknik Yapılarına Göre Bütçeler

İşletme bütçelerini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Bu sınıflandırmada üzerinde en çok durulanı, işletme bütçelerinin işletme faaliyet seviyesi ile ilişkisine dayandırılan türlerdir. Buna göre işletme bütçeleri Statik (sabit) işletme bütçeleri ve Dinamik (esnek) işletme bütçeleri olarak ikiye ayrılır. (Yalkın, 1985, s.11) İşletme bütçelerinin teknik özelliklerine göre sınıflandırılması uygulamada önemli bir sorun olarak ortaya çıkar. Bu nedenle bütçelerin düzenlenmesinde teknik özellikleri daha ayrıntılı olarak ortaya koymak ve karşılaştırmalarını yapmak faydalı olacaktır.

1.5.4.1. Statik (Sabit) Bütçeler

Belirli bir kapasite kullanımını temel alıp , bu kapasite kullanımında faaliyetleri, zaman ve hacim olarak planlayan ve her biri için tek ve nihai hedef veren (Peker, 1979, s.251) bütçeler olarak tanımlanabilen sabit bütçeler; maliyet bütçeleme açısından uygulanması son derece basit fakat, planlama etkinliği açısından ise olumsuz yönleri olan bir bütçeleme tekniği özelliğini taşır.

Tek ve nihai hedefleri ele alması, ileride ortaya çıkabilecek değişikliklere karşı duyarsız kalan bir bütçeleme tekniği olarak ortaya çıkan sabit bütçeler ve sabit bütçeleme yaklaşımları , sadece ve sadece kısa dönemlerde işletme içi ve işletme dışı etkenlerin göz önünde bulundurulması koşuluyla gider planlaması ve kontrolünde kullanılmasında yarar görülen bütçeleme teknikleridir.

Sürekli gözden geçirme şartı ile işletmenin asli faaliyetlerine hedef belirlemek açısından sabit bütçeleme yaklaşımlarında bulunulmasında yarar görülebilir. Ayrıca planlama dönemi için, faaliyet hacmi belirli sınırlar içinde tahminlenebilirse, sabit bütçelerden olumlu sonuçlar elde edilebilir. Ancak, gerçekleşen faaliyet hacmi ile bütçelerde tahminlenen faaliyet hacmi arasında, anlamlı farkların olduğu zamanlar bütçe ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması kontrol açısından bir şey ifade etmez (Yüzer, 1981, s. 31).

1.5.4.2. Dinamik (Esnek) Bütçeler

Birden fazla faaliyet düzeyi için hazırlanmış statik bütçeler seti veya bütçe rakamlarının farklı, fiili hacim kullanılışlarına göre ayarlanabilecek biçimde düzenlenebildiği bütçeler olarak tanımlanan esnek bütçeler; genellikle

gider merkezlerine ilişkin planlama ve kontrol aracı ile kullanılmasında yarar görülen teknik bütçeleme yaklaşımını içerirler(Eryal 1982, s.21)

Dinamik bütçelerin ve dolayısıyla bütçeleme yaklaşımlarının en önemli özelliklerinden birisi de kapasite sapmalarından dolayı ortaya çıkacak faaliyet sonuçlarını ve maliyet sapmalarını içermesidir. Dinamik bütçeler, bütçe rakamlarını fiili üretim düzeylerine göre ayarlayarak, faaliyet düzeyindeki değişmelerin maliyet üzerindeki etkisini giderirler.

Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli "girdilerin" çok ayrıntılı biçimde incelenmesi, her birinin kapasite değişimleri karşısındaki duyarlılık derecelerini inceden inceye değerlemeyi gerekli kılmaz(Peker, 1983, s.252). Dinamik bütçenin Uygulanması oldukça kolaydır. Bu nedenle de en çok kullanılan bütçe türüdür. Bu anlayışa göre bütçeleme yapılırca, eğer fiili faaliyetlerde, bütçeye göre büyük sapmalar olursa bütçeler yeniden ele alınır. Gerekli düzenlemeler yapılarak yeni koşullara uydurulur.

Statik ve Dinamik Bütçeleme Yaklaşımlarının Karşılaştırılması

Esnek bütçeler, sabit bütçelere oranla uygulanması ve düzenlenmesi daha kolay olan bütçelerdir(Uslu, 1982, s.105). Bu nedenle; faaliyet hacmi daha düşük olan üretim işletmelerinde uygulama açısından daha kolay kabul görecektir bütçeleme çalışmalarını içeren teknik olarak göze çarpar.

Esnek bütçeler ve dolayısı ile esnek bütçeleme faaliyetleri sabit bütçelerden daha karmaşık bütçeleme yaklaşımlarını içerirler.Bu nedenle işletmelerdeki kapasite değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan giderlerdeki değişiklikleri yansıtabilme özelliklerini taşırlar.Büyük faaliyet hacimlerine ve farklı mamül üretimine sahip işletmelerce uygulanmasında yarar görülen esnek yapıya sahip bütçeler bu tür işletmelerde en etkin gider planlama ve kontrol araçlarından biridir.

Sabit bütçeleme ;belli ve nihai hedeflere yönelik planlama ve kontrol çalışmalarını içerir.

Esnek bütçeleme faaliyeti ise ; kısa ve uzun dönemde ortaya çıkabilecek işletme içi ve işletme dışı faktörlerden dolayı değişikliklere ve dolayısı ile farklı hedeflere yönelik planlama ve kontrol çalışmalarını içerir.

Yukarıda yapmış olduğumuz karşılaştırma sonucunda maliyet planlaması ve kontrolü açısından yapılacak bütçeleme çalışmalarında mümkün olduğu kadar esnek bütçeleme anlayışının hakim olması , belirli hedefler için (özellikle üretim ve satışlar için) sabit bütçeleme yaklaşımında bulunulmasının yararlı olacağını söyleyebiliriz.

1.5.5. Kapsamlarına Göre Bütçe Çeşitleri

Kapsamları bakımından bütçeler; kısım bütçeleri ve genel bütçeler olmak üzere iki gruba ayrılır.

1.5.5.1. Kısım Bütçeleri

Firmanın belirli faaliyet ve/veya bölümlerini konu edinen bütçe çeşitleridir. Genel bütçeler; firmanın bütünün ele alan bütçelerdir.

Kısım bütçeleri gerçekte genel bütçenin parçalarını oluşturur ve işlevsel temele dayandırılır. Satış, üretim, direk işçilik, dönem giderleri bütçesi gibi, Özellikle finansman bütçesi, olağan faaliyetlerin bütçelenmesi ile, yatırım planlarının uygulama bütçesinin birlikte gereksinimleri dikkate alınarak yapılır.

Kısım bütçelerinin, genel bütçelerin parçaları olduğuna yukarıda değinmiştik. Şu halde, genel bütçeye ulaşmak için kısım bütçeleri arasında bir uyumlaştırma yapmak gerekmektedir. Uyumlaştırmanın gerçekleştirilmesi için ise, kısımların bütçelenmesine, kısımlar ve işlevler arası ilişkileri dikkate alan bir sıralama içinde başlamak gerekir.

Kısım bütçeleri aşağıdaki ana bölümlerde toplanabilir(Uslu,1982, s. 105).

- 1- Satış bütçesi
- 2- Üretim bütçesi
- 3- Tedarik bütçesi
- 4- Yönetim giderleri bütçesi
- 5- Yatırım planları uygulama bütçesi
- 6- Finansal kaynaklar bütçesi

Kısım bütçelerinin ana parçaları ikinci bölümde ayrıntılarıyla inceleneceğinden burada sadece isimlerini vermekle yetineceğiz.

1.5.5.2. Genel Bütçe

1 ve 6'da sayılan bütçelerin bir arada ele alınması ve koordinasyonu sonucunda firmanın bir hesap dönemlik tüm faaliyetlerini ve proforma bilanço ve gelir tablolarını da içine alan bütçe elde edilir. Bu bütçede:

- 1) Ele alınan hesap dönemi için olağan faaliyet bütçesi,
- 2) Ele alınan hesap döneminde uygulamaya konulacak yatırım planı,
- 3) Bu iki faaliyet grubunun tamamen dikkate alan bir finansman bütçesi.

Ayrıca, dönemin tahmini sonuçları proforma bilanço ve gelir tabloları ile saptanır. Gelişmeler konusundaki tahminleri güçlendirmek için de dönem başı gelir tablosu ve bilançosu da kullanılarak, proforma fon akış tabloları hazırlanır(Uslu, 1982, s.105).

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİNİN DÜZENLENMESİ

2.1. ANA BÜTÇE

2.1.1. Genel Açıklama

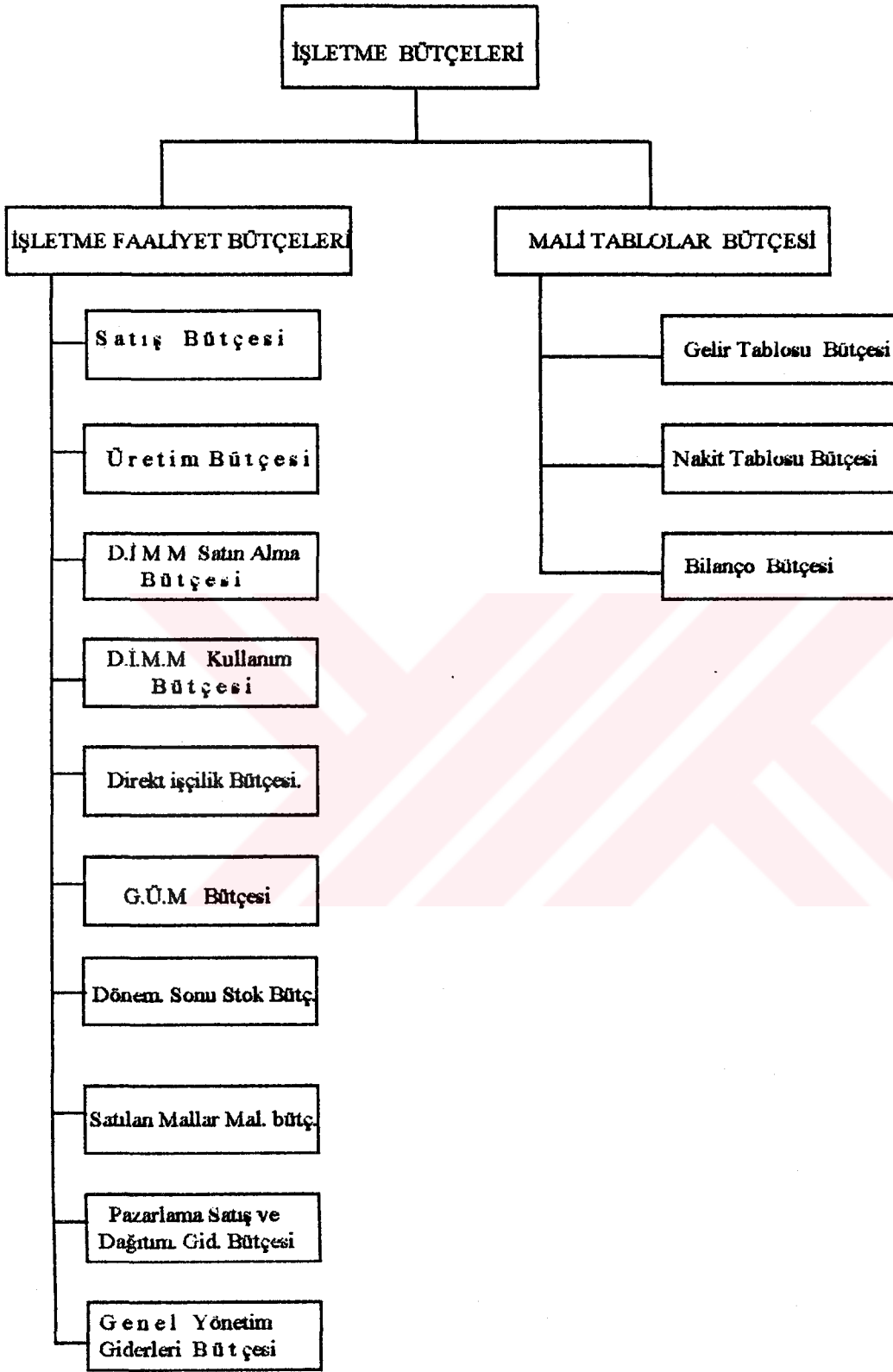
Genel bütçe ,esas bütçe,geniş kapsamlı bütçe gibi kavramlarla belirtilen ana faaliyet bölümleri tarafından düzenlenen bütçenin tanımını şu şekilde yapabiliriz; Bütçeleme sisteminin temel çıktısı niteliğindeki ana işletme bütçesi faaliyet bölümleri tarafından düzenlenen, kısım bütçelerinin uyumlu bir şekilde bir araya getirildiği kapsamlı bir bütçedir(Hilton, 1994, s. 375). İşletme bütçe sisteminin temel amacı, işletmede verimlilik ve kar olduğuna göre, değişik bölümler arası sürdürülen planlama faaliyetlerinin ayrıca ana hatlarıyla bir genel bütçe içerisinde toplanması oldukça önemlidir.

2.1.2. ANA BÜTÇENİN ÖZELLİKLERİ

Ana bütçe, bir işletmenin tüm fonksiyonlarını ve faaliyet sahalarını kapsadığından, sadece dönemsel planlamayı değil, aynı zamanda proje planlamasını da içeren kapsamlı bir bütçedir.

Proje planlaması, belirli bir proje veya teklif ile ilgili çeşitli alternatifleri analiz eden, her alternatife ait sonuçları belirleyen ve buna göre alternatiflerden birini seçen bir bütçeleme faaliyetidir. Proje bütçelerinde zaman, projenin gerçekleşme süresine göre değişir. Ancak bu bütçeleme faaliyetinde önemli olan zaman olmayıp, projenin tamamlanmasıdır.

Dönemsel planlamada ise, esas olan belirli bir zaman parçasıdır. Dönemsel planlamanın kapsadığı süre bakımından, uzun süreli planlama ve kısa süreli planlama olmak üzere iki çeşidi vardır. Proje bütçesinin sonuçları da aslında dönemsel planlama içerisinde yer aldıklarından gerek uzun süreli, gerekse kısa süreli planlar, çeşitli proje planlarının bir araya gelmesi ile oluşur.



Şekil:13 İşletme bütçeleri

2.1.3. Ana İşletme Bütçesinin Amacı ve Faydaları

Ana işletme bütçesinin birçok faydası vardır. Ana işletme bütçesi, işletme yönetimini, firmanın geleceğini, plalanma ve amaçlarını belirlemeye zorlar. Aynı zamanda sorumluluğun dağıtılması veya merkezi idarenin olmadığı durumda faaliyetlerinin kontrol edilmesini sağlayan bir araç olarak hizmet verir. Ana işletme bütçesi ile işletmenin amaçları belirlendiğinden, işletmenin gelişme süreci içerisinde birbirinden farklı faaliyetlerin birleştirilmesinde yöneticilere motivasyon sağlayabilir.

Belkide ana işletme bütçesinin en büyük faydası, yönetimin planlarını, bütçede belirlenen maliyet-miktar-kar temelleri üzerinde kontrol edebilmesidir. Eğer proje sonuçları gerçekleşen sonuçlardan farklı ise, projenin performansını yükseltmek için plan yeniden gözden geçirilir ve yeni stratejiler geliştirilir.

Bütçeleme merkezi olmayan faaliyetlerin koordine ve kontrol edilmesine ihtiyaç duyan büyük işletmelerle ilgili olmasına rağmen, küçük işletmeler içinde önemlidir. Küçük bir işletmenin sahibi işletmesinin işlerini gününbirlik sürdürebilir, ama resmi bir bütçe işletmenin kredi kurumları gibi dışarı ile olan ilişkilerinde işletmeye yardımcı olabilir. Küçük işletmeler bankalardan kredi isterken, kredinin nerede kullanılacağını ve geri ödeme planını içeren bir bütçe, kredi veren bankaya bir inandırıcılık niteliği kazandırır. Böylece ana bütçe sayesinde alınan kredi işletmenin karlılığını yükseltir.

2.1.4. ANA İŞLETME BÜTÇESİNİN SAFHALARI

Ana işletme bütçesinin düzenlenmesi üst yöneticiler ile birlikte işletmenin bütün faaliyet bölümlerinin beraberce ve uyum içinde çalışmasını gerektirir. Üst yönetim planın amacını belirler. Diğer bölüm yöneticilerinin, tespit edilen bu plan amacının gerçekleştirilebilir olup olmadığını tespit etmektedir. Bölümler tarafından hazırlanacak kısım bütçelerinin birbirleriyle uyum içinde olması bu bakımdan çok önemlidir.

Bir ana işletme bütçesi çalışmasında başlıca şu safhalar sözkonusudur (Pekiner, 1988, s.335) :

1- Tepe yönetimi, ülkenin gelecekteki ekonomik koşulları ve pazar durumu ile ilgili analizlerin ışığı altında belirlenen işletmenin satış durumu, üretim kapasitesi, karlılık, finans durumu, yatırımlarını ve fiyat ve maliyet politikasını göz önünde tutarak, planın genel amacını saptar.

2- İkinci safhada, her bölümün yöneticisi kendi faaliyet sahası ile ilgili olarak geçmişin sonuçlarını ve geleceğin olanaklarını değerlemek üzere fiili verileri toplar. Kendi içerisinde alt kademelerin görüş ve önerilerini de dikkate aldıktan sonra en uygun olduğuna inandığı faaliyet bütçesini geçici olarak hazırlar.

3- Bölümler tarafından hazırlanan bu geçici faaliyet bütçeleri daha üst kademe bulunan yönetime, bu bütçelerin gözden geçirilmesi ve birleştirilmesi için gönderilir. Bu üst kademe yönetimi, yönetim basamakları içinde bir üst basamak yönetimi olabileceği gibi, bütçeleme bölümü de olabilir.

Geçici bütçeler bu safhada ;

- a) Gerçek durumu gösterip göstermedikleri,
- b) tepe yöneticileri tarafından tespit edilen plan amacının ışığı altında, işletmenin üretim kapasitesi, pazarlama olanakları ve finans durumu bakımından gerçekleştirilebilir olup olmadığı,
- c) Her bölüme ait bütçe taslağının diğer bölüm bütçeleri ile uyum içinde olup olmadığı olmak üzere üç bölümde incelenir.

4- Bu suretle son şeklini almış bulunan bu bütçeler onaylanmak üzere genel müdüre gönderilir ve genel müdür tarafından onaylanarak kesinleşirler.

2.2. SATIŞ BÜTÇESİ

2.2.1. Satış Bütçesinin Özellikleri, Kapsamı ve Anlamı

Satış bütçesi işletmenin gelecek faaliyet dönemindeki satışlarını, mamüllere, örgütsel sorumluluklara ve dönemlere göre gösteren ve işletme amaçları ile stratejilerine uygun biçimde miktar ve tutar olarak hazırlanıp yetkili organlarca onaylanan satış planları, şeklinde tanımlanır(Erdoğan, 1987, s.26).

İşletme bütçesinin başarılı olmasının en önemli koşulu, satış tahminlerinin sağlıklı ve doğru yapılmasıdır. Çünkü gerçekçi bir satış bütçesi yoksa işletme bütçesinin bütün diğer unsurları ya tamamen yanlış olur veya gerçeğe çelişir. Çünkü işletmedeki bütün bütçeler satış bütçesine dayandırılmaktadır. Bunun için herşeyden önce satış bütçesini hazırlayanların büyük bir dikkat ve titizlikle çalışması ve satış tahminlerini etkileyen işletme içi ve işletme dışı faktörleri çok iyi tanınması gerekir.

Böylece bir yılı kapsayan kısa vadeli satış planında hiç olmazsa şu bilgiler yer almalıdır(Heiser, 1959, s. 193);

- Satışların miktar ve tutarı
- Satışların üç aylık dönemler ve yılın toplamı şeklinde gösterilmesi,
- Satışların üretilen mamüllere göre ayrılmış olması,

Bölgelere, satıcılara, müşteri gruplarına ve sipariş büyüklüklerine göre satışların ayrı ayrı olarak gösterilmesi

Satış tahminleri, bütçede üç aylık dönemler ve yılın toplamı şeklinde gösterilmekle beraber, genellikle ilk üç aylık dönemdeki satışlar aynı zamanda aylara görece belirtilir. Daha sonra ilk üç ay sona ermeden ikinci üç aylık dönemin satışları aylık olarak gösterilir.

Satışlara ilişkin bütçeleme faaliyetlerinde göz önünde bulundurulması gereken en önemli hususlardan biride; satışların kısa ve uzun dönemlerde ele alınarak bütçelenmesidir. Kısa ve uzun dönemde yapılacak bütçeleme faaliyetlerinde bütçelerin teknik özelliklerinin yanısıra; bölgelere, mevsimlere göre satış tahminlerinin de göz önünde bulundurulmasında yarar vardır.

Kısa dönem satış bütçelerinin, zaman boyutlarının, işletmelerin faaliyet hacimlerinin de göz önüne alınarak aylık yada üçer ve dörder aylık zaman dilimlerinde düzenlenmesi yararlı olur. Böylece bir yılı kapsayan kısa vadeli satış planında hiç olmazsa şu bilgiler yer almalıdır;(Heiser, 1959, s. 193)

- Satışların miktar ve tutarı
- Satışların üç aylık dönemler ve yılın toplamı şeklinde gösterilmesi,
- Satışların üretilen mamüllere göre ayrılmış olması,

Bölgelere, satıcılara, müşteri gruplarına ve sipariş büyüklüklerine göre satışların ayrı ayrı olarak gösterilmesi

Sabit yapıya sahip kısa dönem satış bütçelerinden hareketle, esnek bütçeleme anlayışına uygun olarak uzun dönem bütçelerinin hazırlanması, kısa dönem bütçelerinin temel özelliklerinden biridir.

Uzun dönemli satış bütçelerinde zaman boyutlarının en az bir yıl olması arzulanır. Uzun dönemli satış bütçelemesinin altında yatan gerçek, gelecekteki satış potansiyeline ilişkin tahminleme çalışmalarıdır. Uzun dönemde satış bütçelemesinde, gelecekteki pazar potansiyeline ilişkin yapılacak tahminleme

çalışmalarında, pazarın demografik, sosyal ve ekonomik yapılarının analiz edilmesi gerekir.

Uzun dönemli satış bütçelerinin düzenlenmesi için yapılacak bütçeleme çalışmalarında faaliyetlerin üç aşamalı bir model teşkil edebileceğini söyleyebiliriz; İlk adım olarak, genel ekonomi için yapılacak tahminleme çalışmalarını ve daha sonra işletmenin yer almış olduğu endüstri dalındaki toplam satışlara yönelik tahminleme çalışmalarını sıralayabiliriz. İkinci adımda; bu tahminlemelere ilişkin ortaya çıkan sonuçların değerlendirilmesi yapılır ve son aşamada ise bu değerlendirmeler sonucu kesinleşen verilerden yararlanarak bütçe hazırlanır.

Genellikle, 5 ile 10 yıllık dönem için hazırlanan uzun dönemli satış bütçesi, yıllık satış bütçesi ile iç içedir. Uzun dönemli satış bütçesinin hazırlanmasında 3 tahmin modeli esas alınmaktadır. Bunlar(Heckert ve Willson , 1967, s.115);

- Genel ekonomiye ilişkin,
- Endüstri toplam satışlarını belirleyen,
- İşletmenin satış gücüne ilişkin tahmin modellerinin uygulandığını görürüz.

İşletme bütçesinin gelir ve dağıtım unsurlarını ortaya koyan satış bütçesinin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz:(DPT, 1983, s.23)

- Bütçe dönemindeki gerçek satış hedefini saptamak
- İşletmenin verimlilik ve karlılık analizleri için temel verileri elde etmek
- İşletme sermayesinin artırılmasına ve yatırım programlarının hazırlanmasına yardımcı olmak
- Gelecekteki personel, hammadde ve malzeme, stok ihtiyaçlarını sağlamak için yapılacak bütçelerde temel verileri sağlamak,
- Nakit ihtiyaçlarının tesbitine yardımcı olmaktır.

Satış bütçeleme faaliyeti şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir; Satış bütçeleme ve dolayısı ile satış bütçesinin düzenlenmesine ilişkin verilerin elde edilerek sistematik bir şekilde tablolara aktarılması için; işletme içi ve dışı ürün ve piyasa araştırması yapılabilecek araştırma grubunun varlığı son derece önemlidir. Ayrıca Bütçeleme faaliyetleri öncesi ivedilikle ilgili personele ilişkin sorumlulukların belirlenmesi sağlıklı bir bütçeleme faaliyeti açısından gereklidir.

Satış bütçesinin hazırlanmasında ilk ele alınması gereken unsurlar; hedeflenen ürün satışları ve fiyatlarıdır. Bu nedenle; geçmişe ilişkin pazar verilerinin ele alınarak ileriye yönelik potansiyel ürün satışları ve ürün fiyatlarının projeksiyonu yapılmalıdır.

Satış tahmini; satış planından farklı bir anlam ifade eder ve belli bir zaman diliminde, belli varsayımlar ile potansiyel müşteri talebinin teknik tahmini demektir(Welsch, 1977, s. 170).

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi potansiyel müşteri talebinin teknik tahmini olarak adlandırılan satış tahmini; satış bütçesine ilişkin verilerin hazırlanması açısından önemli bir faaliyeti açıklar. Kısaca, bu faaliyet alıcı talebinin tahminlemesini içerir. Ancak; ekonomik, sosyolojik ve teknolojik değişimlerden dolayı bir takım problemlerin ortaya çıkması; her zaman olagelen çalışmaların yürütülmesine engel teşkil edebilirler. Bu nedenle geliştirilen ve bütçe verilerinin hazırlanmasına ilişkin oldukça geniş kabul görmüş çeşitli tahminleme yöntemlerinin kullanımı gerekmektedir.

2.2.2. Satış Tahminleri ve Yöntemleri

Satış tahminlerinin yapılmasından genellikle, satış bölümü yöneticisi ile pazarlama araştırması yapan kişiler sorumludur. Ancak satış tahminlerinin sağlıklı olarak yapılabilmesi için satış yöneticisinin bütçe yöneticisi ile sıkı işbirliği içinde olması gerekir.

Satışların tahmininde, en hassas istatistiki yöntemlerden en basitine kadar çeşitli yöntemler geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden birinin seçiminde işletmenin mamül pazarlama yöntemi önem kazanmaktadır. Ürettiği mamüllerin özelliği nedeniyle sipariş esasına göre faaliyet gösteren işletmelerin kullanacağı satış tahmin yöntemi, sürekli ve standart mamül üretmeleri nedeniyle stok esasına göre faaliyet gösteren işletmelerin kullanacağı satış tahmin yönteminden farklı olacaktır. Aynı şekilde işletmenin satış sahasında yöntemin seçilmesinde önemli bir etkidir. İşletmenin sadece bir bölge için üretimde bulunması veya bütün ülkeye hitap etmesi satış tahmin yönteminin seçilmesinde göz önünde tutulması gereken hususlardır.

Satış tahminlerinin sağlıklı ve doğru olması aşağıdaki hususların göz önünde tutulmasına bağlıdır.(Pekiner , 1988, s.349)

- 1- Ülkenin ekonomik durumu,
- 2- İşletmenin bağlı bulunduğu faaliyet sektörünün gelecekteki gelişme seyri ve pazar büyüklüğü içindeki işletmenin potansiyel payı,
- 3- Rakip işletmelerin planları

Personelin durumu ve bütçe eğitim sorunu satışların tahmininde kullanılacak yöntemin seçiminde oldukça önemlidir. Bütçe programının hazırlanmasında başlangıçta oldukça basit yöntemlerden başlayarak personelin yetişmesi sağlandıkça daha teknik yöntemlere geçmek daha doğru olacaktır.

Satışların tahmininde unutulmaması gereken bir husus, bu tahminlerin geçmişteki verilere dayandığıdır. Muhasebe bölümünce hazırlanan geçmişe ait satış rakamlarının yıllık, üç aylık, aylık ve bazı durumlarda haftalık veya günlük olarak tespiti geleceğin satış tahminlerinin esasını oluşturur.

Satış miktarları ve satış gelirleri olarak gösterilen satış tahminlerinin bütçede(Pekiner, 1988,s.350) ;

- 1- Zaman bakımından satışlar,
 - 2- Mamül satışlarına göre satışlar,
 - 3- Satış bölgesine göre satışlar,
 - 4- Satış memurlarına göre satışlar,
- şeklinde bir sınıflama içinde yer alması gerekir. Ancak şu hususu belirtmekte fayda vardır.Satış tahmin yöntemi ne kadar teknik ve hassas olursa sonuçlar o kadar sağlıklı ve doğru olur gibi bir düşünce kolaylıkla savunulamaz. Bilgisiz ellerde kullanılan istatistiki yöntemler faydadan çok zarar verir.

Satış tahmin yöntemlerini çeşitli şekillerde sınıflandırmak mümkündür. Teori ve uygulamada en çok kabul gören yöntemleri şu şekilde sınıflandırabiliriz.(Bağırkan , 1974 , s.81)

- 1 - Yargısal Yöntemler
 - Aşağıdan yukarıya tahmin yöntemi
 - Yukarıdan aşağıya tahmin yöntemi
- 2 - İstatistiksel Yöntemler
 - Grafik yöntemi
 - Yarım ortalamalar yöntemi
 - Hareketli ortalamalar yöntemi
 - Regresyon korelasyon yöntemi

3 - Özel Amaçlı Yöntemler

- Endüstri analizi yöntemi
- Mamul analizi yöntemi
- En son kullanım yöntemi

2.2.2.1. Yargısal Yöntemler

a) Aşağıdan Yukarıya Tahmin Yöntemi:

Kısa dönemli satış tahminleri için geçerli olan bu yöntem, satış personelinin en alt kademeden, en üst kademeye kadar bütün elemanlarının satış tahminlerinin yapılmasına geniş ölçüde katılmalarıyla sağlanır.

Aşağıdan yukarıya tahmin yönteminin aşamaları şöyledir :

- Satış merkezi, satıcılardan yada satış temsilcilerinden çeşitli koşullara göre, fiyat ve miktarlarının satış tahminlerini ister.
- Satış merkezi gelen tahminleri çeşitli yönlerden değerlendirip kontrol ettikten sonra, genel müdür ve yönetim kurulunun onayı için gönderir.
- Üst yönetim bu satış bütçesini geçici bir şekilde onayladıktan sonra diğer bölümlere dağıtır.
- Diğer bölümler bu bütçeye göre, kendi bütçelerini geliştirme çabalarına başlar.

Bu yöntemin yararı, tahminlerin müşterilere en yakın ilgililerce yapılması ve onaylanmasının, satış amaçlarına ulaşılmasında esas sorumlularca yapılmasıdır. Bu sayede alt kademe satış personelinde yönetim kararlarına katılması sağlanmış olur. Bu yöntemin sakıncası ise, subjektif kararlara dayanması; satış elemanlarının çok iyimser yada kendi avantajları açısından satışları düşük olarak göstermeleridir.

b) Yukarıdan Aşağıya Tahmin Yöntemi:

Elverişli bilgilerin olmadığı durumlarda, satışların tahmininde kullanılan en basit yöntemdir. Bu yöntem, üst düzeydeki yöneticiler ve yürütücü yöneticilerin görüşlerinin birleştirilmesi yöntemi olarak bilinmektedir. İşletmenin başlıca bölüm yöneticilerinin toplanması sonucu ve daha önce bunların tek tek yaptıkları tahminlerin bir arada tartışılması sonucu müşterek bir tahmin ortaya çıkar (DPT, 1983 ,s. 12).

Bu yöntemin yararları, çabuk uygulanması, elverişli bilgilerin olmadığı durumlarda karar verme gereğinin yerine getirilmesi ve satış hacminin belirlenmesinde çeşitli yöneticilerin görüşlerine yer verilmesidir. Buna göre yöntemin sakıncası ise, elverişli bilgilerin olmadığından yanlış kararların verilebilmesi ve satışların olaylardan çok tahminlere dayandırılması, satış tahminlerinde mamullere ve bölgelere göre ayrıntıya yer vermemesidir.

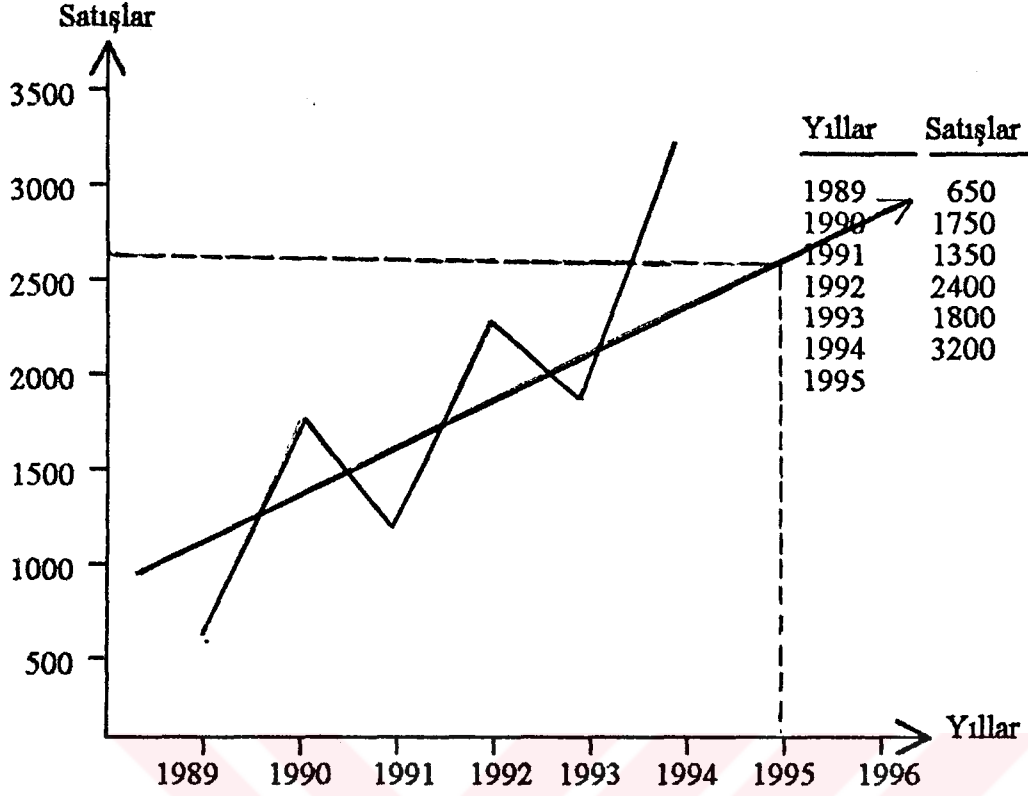
2.2.2.2. İstatistiksel Yöntemler

Modern işletmelerde satış tahminlerinin yapılmasında istatistiksel yöntemlerin uygulandığı da görülmektedir. Fakat bu yöntemler, diğer yöntemlere göre daha karışıktır ve uygulanmaları zordur. Bu nedenle işletmelerde özel uzmanlar tarafından istatistiksel yöntemlere dayanarak satış tahminleri geliştirilebilir. Bu yolla geliştirilen satış tahminleri doğrudan doğruya yönetim kuruluna sunulabilir(Yalkın, 1977, s. 97).

Geçmiş dönemlere ilişkin verilerden yararlanılarak ileriye yönelik tahminlerde bulunulmasını amaçlayan bir yöntem olarak tanımlayabileceğimiz, istatistiksel yöntemlerin uygulamada en yoğun olarak kullanılan belli başlı türlerini çeşitli örnekler ile (Tablo ve Grafikler) halinde açıklamaya çalışalım.

a - Grafik Yöntemi

Elle çizme yöntemi olarak da adlandırılan grafik yöntemi, satış tahmini yapılacak olan zaman serisinin geçmiş dönemlere ait değerlerini göz önüne alarak grafik üzerinde işaretlenmesi ve bu işaretlenmiş değerleri ortalayacak şekilde bir doğru çiziminin gelecek dönemlere uzantısını göz önüne alarak tahminlemelerde bulunulmasını amaçlayan fakat tek başına kullanımı fazlaca sağlıklı bulunmayan bir yöntem olarak açıklayabiliriz. Grafik yöntemi ile satış tahminine ilişkin bir örnek Şekil: 2.3 te gösterilmiştir

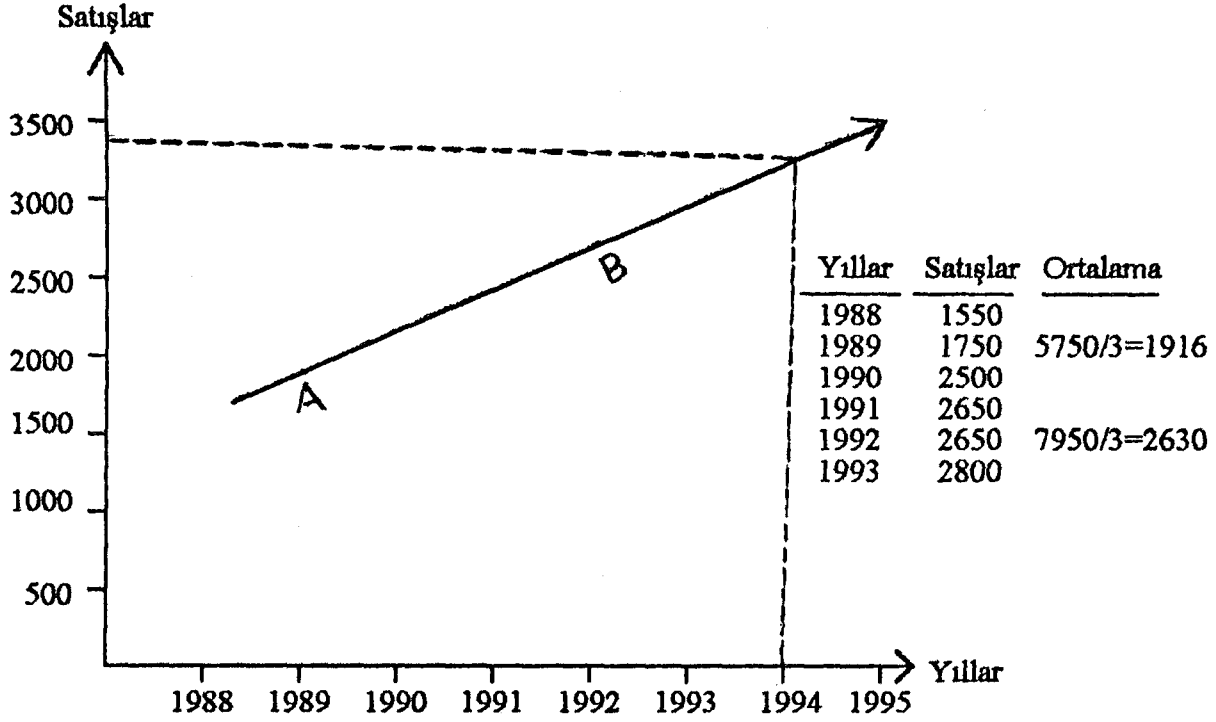


Şekil:2.3 grafikle satış tahmini

Şekil 2.3 de görüldüğü gibi 1989 yılından, 1994 yılına kadar geçmiş verilerden yararlanarak, işaretlanmış değerleri ortalayacak şekilde çizilen doğrudan yararlanarak 1995 yılına ait satış tahmininin yaklaşık 2100 birim civarında olacağı varsayılır.

b - Yarım Ortalamalar Yöntemi

Yarım ortalama yönteminde, geçmiş yıllara ait tüketim serisi, önce eşit iki kısma bölünür ve her bir yarıdaki değerlerin ortalaması alınır. Bu işlemden sonra ele alınan ortalamalar grafik kağıdı üzerine işaretlenir ve ortalamaların noktalarını birleştiren doğru çizilir. Bu doğru projeksiyonunun kapsadığı devre boyunca ileriye uzatılarak gelecekteki talep tahmini bulunmaya çalışılır. Diğer bir deyimle, iki noktayı birleştiren doğrunun uzantısı gelecekteki talebi belirler (Uslu, 1992, s. 95). Yarım ortalamalar yöntemi ile satış tahminine ilişkin bir örnek Şekil: 2.4' te gösterilmiştir.



Şekil:2.4 Yarım ortalamalar yöntemi ile satış tahmini

Yukarıdaki tablo, yıllar ve bu yıllara ilişkin verilerin ortalamaları alınarak yarı ortalamaları 1916 olarak bulunmuştur. İkinci yarı ortalama ise 2630 olarak elde edilmiştir. Bulunan ortalamalar temsil ettiği bölümün ortasına gelecek biçimde grafik üzerinde işaretlenmiştir. Bu durumda 1995 yılındaki satış miktarı AB doğrusu dikkate alındığında yaklaşık 2100 birim civarında olacaktır.

c - Hareketli Ortalamalar Yöntemi

Hareketli ortalama yönteminde, belirli bir dönem verileri yıllar itibariyle gösterdikleri dalgalanmalarının hareketli ortalaması alınarak ondan sonraki yılların hangi eğilimi göstereceği tesbit edilmeye çalışılmaktadır.

Hareketli ortalamalar yönteminde ele alınan seriler, üçerli, dörderli veya daha fazla sayıda gruplamaya tabi tutulur ve birinci grubun ortalama değeri aynı grubun orta hizasına yazılır. Ondan sonraki gruplamalarda da bir önceki grubun ilk sayısı terkedilerek birinci gruptan sonraki ilk sayı bu gruba dahil edilir. Bu grubun da ortalaması alınmak suretiyle grubun orta sayısının hizasına yazılır. Bundan sonraki işlemlere daha önceki grubun ilk değeri atılmak suretiyle devam edilir. Devam edilen işlemler sonunda satış miktarı belli olan en son devreye ulaşılır ve bu devre işleme dahil olunur. Ancak, evvelce işleme girmiş bulunan en eski devreye ait satış miktarı işlem dışı bırakılır (Uslu, 1992,s. 96).

Hareketli ortalama yöntemine ilişkin formül aşağıda gösterilmiştir.

$$K = \frac{X1 + X2 + X3}{N}$$

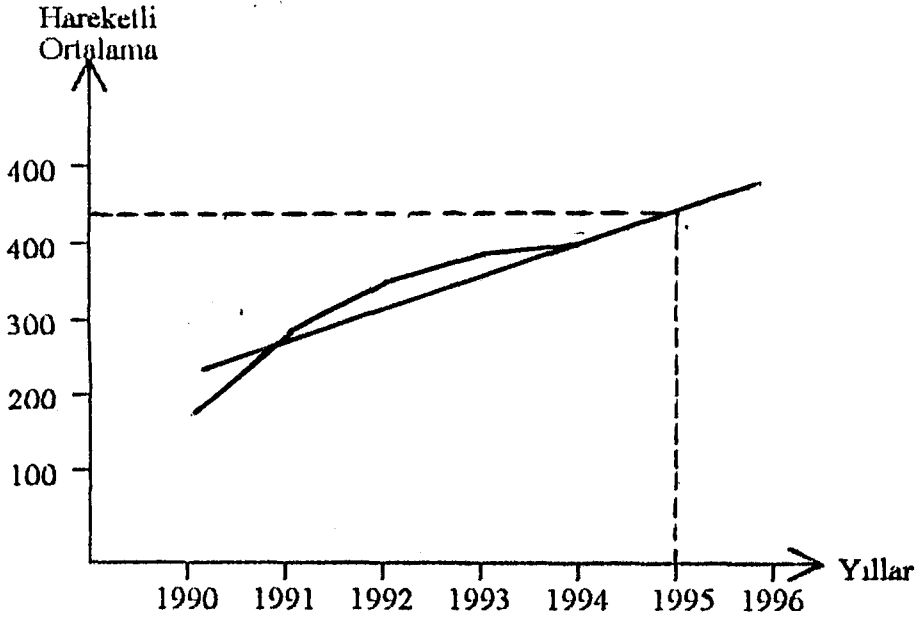
K = Satış miktarı

X = Önceki yıllara ait veriler

N = Yıl sayısı

TABLO: 2. 1

| Yıllar | Satış Tutarı | Üç Yıllık Toplam | Hareketli Ortalamalar |
|--------|--------------|------------------|-----------------------|
| 1990 | 270 | | |
| 1991 | 300 | 900 | 300 |
| 1992 | 330 | 1050 | 350 |
| 1993 | 420 | 1125 | 375 |
| 1994 | 375 | 1200 | 400 |
| 1995 | 405 | - | - |



Şekil:2.5 Hareketli ortalama ile satış tahmini

Hareketli ortalama yöntemi ile 1994 ve önceki yılların verilerinden yararlanarak 1995 yılındaki satış miktarının 430 birim olacağını hesaplayabiliriz. Bu yöntemde tahminlerin sapma yapması önlenemez; ancak elde edilen sonucun matematiksel bir karakter taşıması ve hesaplamaların basit oluşu bu yöntemin uygulanmasını çekici hale getirmektedir.

d - Regresyon korelasyon yöntemi

İlişki gücü yöntemi olarak adlandırılan ve iki dizi arasındaki ilişkinin $Y=a+bx$ doğrusal denklemi ile açıklanmasını sağlayan yöntemdir. Bu yöntem işletme mamul satışları ile ilişkili genel ekonomi ve sanayiye ilişkin temel veriler ile işletme satışları arasındaki korelasyonun ölçülmesi ve bu ilişkiye dayanarak işletme satış potansiyelinin tahminini içermektedir (Yalkın, 1977, s. 99).

Regresyon ve korelasyonlar, basit doğrusal, çoklu doğrusal ve eğrisel olarak incelenmektedir (Doğan, 1982, s.110).

Bir değişkeni bir tek açıklayıcı değişkenle incelemeye basit regresyon denir. Bu yöntemde bağımlı ve bağımsız olmak üzere iki değişken vardır ve bu değişkenler arasındaki bağıntı $Y=a+bx$ denklemi ile ifade edilir.

Çoklu doğrusal regresyon ve korelasyon yönteminde ikiden fazla değişken vardır. Yani bağımlı bir değişkeni açıklamak için en az iki bağımsız değişkenin bir arada bulunması ve her bir bağımsız değişkenin, bağımlı değişkeni ne oranda etkilediği bulunmaktadır. Değişkenler arasındaki böyle bir bağıntının da doğrusal olduğu varsayılmaktadır.

Eğrisel korelasyonda bağımsız değişkendeki değişme,bağımlı değişkeni sabit değil fakat artan ve eksilen oranda değiştirmektedir.

Bu yöntemde talep miktarı diğer açıklayıcı değişkenlerin bir fonksiyonu olarak ele alınmaktadır. Diğer bir deyimle, önce açıklayıcı değişkenle talep miktarı (değişkeni) arasında bir uyumun araştırılması söz konusu olmaktadır. Değişme uygunluğu ölçüsü ise, korelasyon oranıdır (Güvemli, 1979, s.95).

Korelasyon yönteminin tek başına satış tahminlemesinde pek uygun ve sağlıklı sonuçlar vermez. Ayrıca bu yöntemde uygulanacak endüstriyel ve genel

ekonomi satışlarına ilişkin dizilerin son derece sağlıklı olması yöntemin etkinliğini ve satış tahminlemesinin güvenilirliği açısından son derece önemlidir.

2.2.2.3. Özel Amaçlı Yöntemler

Bu yöntemler gözleme dayalı tahminleme çalışmalarını içerirler. Bunları kısaca,

- Endüstri analizi yöntemi
- Mamul analizi yöntemi
- En son kullanım yöntemi

olarak sıralayabiliriz (Yalkın, 1985, s. 101).

a - Endüstri Analizi Yöntemi

İstatistiksel seriler ve indekslerden faydalanmak suretiyle, işletmenin yer almış olduğu endüstri dalına ilişkin işletme satışları ile iş hacimlerinin karşılaştırılması amacı ile tahminlemelerle bulunmayı sağlayan bir yöntemdir.

Bu yöntemde endüstri için toplam iş hacmi yöntemi geliştirilir. Bu tahmin tamamlandığında, Firma ile ilgili yayın projeksiyonu yapılır. Otomotiv endüstrisi dalında bu yaklaşım geniş ölçüde kullanılmaktadır. Bu yöntemde ilk adım, tarihi gelişme hızını saptamak üzere endüstri istatistiklerinin analizidir. Bundan sonra endüstri satışları temelindeki sebep değişkenleri saptanır, değerlendirilir ve projeksiyonu yapılır. Daha sonra firmanın büyüme modelleri analiz edilir, endüstri modelleri ile kıyaslanır. Bu analizlerden firmanın piyasadaki hissesinde gelişmenin gerileme mi olduğu yada aynı mı olduğu saptanır. En son aşama en kritik olanıdır. Firmanın gelecekteki zaman diliminde amaç olarak benimseyeceği piyasa bölümü projeksiyonunun geliştirilmesidir. Bu en son aşamada, firma satışlarını etkileyen faktörlerin analizi yönetimlerinin fikirleri ile son şeklini alır. (Welch, 1978, s. 191)

b - Mamul Analizi Yöntemi

Satış bütçesinin düzenlenebilmesi için gerekli verilerden bir kısmında, bütçe döneminde işletmenin piyasaya süreceği mamüllerin sayısının ve türlerinin saptanması ile ilgilidir. Bu veriler mamül analizi yöntemi ile sağlanır.

Mamül analizi, işletme yönetiminin yıllık satış bütçesi ile ilişkili olarak şu konularda marketing ve satış faaliyetleriyle ilgili özel politikalar saptamasını

mümkün kılar. Bunlar mamül bileşimi ile ilgili değişiklikler, hangi mamüllere daha fazla öncelik verileceği, yeni mamüllerin ne zaman piyasaya sürüleceği, hangi mamüllerin mamül grubundan çıkarılacağı ve zamanı mamüllerin kalite ve görünmlerinde yapılacak değişiklikler olarak sıralanabilir(Yakın, 1985, s. 91)

Etkili mamül analizlerine dayandırılan mamül geliştirilmesi, işletmeleri rakiplerine göre daha üstün duruma getirir. Çünkü mamül analizi, işletme mamüllerinin rakipleri karşısında maliyet, dağıtım giderleri ve kar marjları açısından durumunu belirler.Böylece satışı teşvik edilecek veya son verilecek mamüller saptanır.Bundan dolayı mamül anlizinin ortaya koyduğu mamül grupları ile ilgili faktörler işletmelerin başarılarında önemli rol oynar.

c - En Son Kullanım Yöntemi

Bu yöntem genel olarak satılan ürünlerin kullanımına göre sınıflandırılmasını ve her ürünün sonuç kullanma analizini içerir.Bu yöntem endüstrinin tüketim bölümü ile sıkı temas ve analizi gerektirir.Özellikle yan sanayide çalışan işletmeler için geçerli olan bu yöntem yan sanayi işletmeleri, ürettikleri parçaları sattıkları esas imalatçı işletmelerden elde ettikleri bilgilere dayanarak, satış tahminlerini geliştirirler.(Ames,1978, s.106). Örneğin, bazı otomobil yapımcıların yeni araçlarda kullanılan bataryaları imal etmeyip, satın aldıklarını varsayalım gene sözkonusu firmanın bataryayı yaptığını ve bütün ürünleri otomobil yapımcılarına sattığını varsayalım. Satışların tahmininde, bu firma bir yada iki müşterisine göre talep tahmininde bulunacaktır.Bu müşteriler fazla yardımcı olmadığı takdirde, batarya yapımcısının müşterinin ürünleri için piyasa projeksiyonu yapması zorunlu olacaktır.

Sonuç kullanma analizinde firma muhtemel yeni kullanımları geliştirmeyi planlar.Burada yine batarya örneğini kullanalım.Küçük gemi talebinde çok önemli bir artış, batarya talebindede önemli bir artışa yol açar.Bir kaç batarya fabrikası, gerekli planlama ile aşırı kullanma sonucu avantaj sağlayabilir. En son kullanma yönteminde duruma göre, istatistiksel ve istatistiksel olmayan yöntemler kullanılabilir.

2.2.3 İşletme Bütçelerinin Düzenlenmesine Bilgisayarın Önemi

Bilgisayar sistemleri Ana Bütçenin geliştirilmesinde dört safhada kullanılır. Bunlar(Polimeni vd.1991. s.403);

- 1- Önceki yıl ile cari yıl bütçe sonuçlarını göstermek,
- 2- İşletme yönetimine, planlamada, önemli bütçe kararlarında yardımcı olmak,
- 3- Bütçe programını hazırlamak, düzenlemek ve özetlemek,
- 4-Resmi işletme bütçesi olarak raporların hazırlanmasına ve kullanılmasına hizmet etmektir.

İşletmeler yeni bir dönem için bütçelerini hazırlamadan önce geçmiş dönemlerin sonuçlarını inceler. Bütçe ile fiili sonuçlar genellikle bilgisayarın hafızasında saklanır.Bütçe ile fiili sonuçlar arasındaki farkı gösteren son raporlar hazırlanır. Bu raporlar aynı zamanda işletme faaliyetlerinin çok düşük veya çok yüksek olduğu dönemler, yüksek dalgalanmalara ve düzensizli gösteren diğer durumlara dikkat çeker. Bilgisayarlar belirli bir amaç için ihtiyaç duyulan maliyet ve ayrıntılı miktarları ve hemde geniş bütçe bölümleri tarafından özetlenmiş raporları göstermek için kullanılır. Bilgisayar tarafından çizilen grafiklerle; satış trendlerini,değişken maliyetleri, bütçeler ve fiili sonuçlar arasındaki farkı kolaylıkla artaya koymak mümkün olmaktadır.

İşletme bütçeleri planlama için yönetimin en önemli araçlarından biri haline gelmiştir. Bilgisayarlar; satışları ve gelirleri belirlemek ve alternatif kararları karşılatırmak için de kullanılmaktadır. Bir bütçe modeli bir çalışma kağıdı üzerine kurulur. Bilgisayara varsayım ve karar bilgileri girilir.İleride gerçekleşmesi arzu edilen satışlar, kar, piyasa payı gibi sonuçlar ekranda kolaylıkla görülebilmektedir. Karar ve diğer parametreler ayrı ayrı düzenlenerek yeni projeksiyonların tahmininde kullanılmaktadır. Bu yöntem işletme yönetiminin amacı gerçekleşinceye kadar devam eder(Polimeni vd.1991. s.403);

Bilgisayarlar simülasyon yöntemlerini önemli ölçüde hızlandırmış ve yöneticilerin bir çok farklı varsayımlarda bulunmasını ve potansiyel kararlarını geliştirmiştir. Bütçeler üstüste gelen yeni yönetimler tarafından gözden geçirilip geliştirilmiş ve her seferinde yeni revizyonlara maruz kalmıştır. Bütçelerde bilgisayarların kullanımı ile revizyonlar daha kolay hale gelmiş ve işletme bütçeleri oldukça hızlı ve hatasız olarak düzenlenebilmiştir. Bilgisayarlar sayesinde hazırlanan önceki dönemlerin ve son yılın bütçe raporları, arzu edilen

birim ve para cinsinden yönetimin tüm kademelerine istenilen Şekilde sunulabilmiŐtir.

Üst yönetim bilgisayarda revize edilmiş bütçe verilerinden yararlanarak; bütçelenen sonuçlarla,gerçekleşen sonuçları karŐılaŐtırıp, gelecek yıl raporları için daha sağlıklı sonuçların alınmasında kullanılabilmektedir.

ABC rnek İŞletmesi 19xx yılında İŞletme bütçelerinin dzenlenmeside büyük bir kolaylık sağlayan lotus programını kullanmaktadır.

2.4 Satış Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli bilgiler:

- 1- Satış Miktarı
- 2- Birim satış fiatı

Formül:

$$\text{Satış Bütçesi} = (\text{Satış Miktarı}) \times (\text{Birim Satış Fiatı})$$

Not: Birim satış fiatı 1.300 TL dir.

2.3. ÜRETİM BÜTÇESİ

2.3.1. Üretim Bütçesi Kavramı ve Amacı

İşletmelerin, satış politikasına uygun olarak, istenen nicelikte olmak üzere endüstriyel malların belli özellikte ve miktarlarda, saptanan zamanda en ekonomik sayılan maliyet giderleriyle üretimlerinin yapılması amacı ile elde bulundurulan üretim faktörlerinin ve olanaklarının, programlanması ve sonuçlarının kontrolü için yönetilen ve yürütülen çalışmaları özetleyen faaliyet bütçesidir(Cemalcılar, 1965, s. 66-67).

Satış bütçesinden sonra düzenlenen bir bütçe olan üretim bütçesinde fiziki birimler yer alır. Üretim bütçesi işletmede her mamül birimi için, satışlar, üretim miktarı ve satış arasında optimum bir dengenin sağlanmasını amaç edinir. Satış bütçesinde saptanan hedeflerin gerçekleştirilmesi bu bütçe ile uyumlu imalat faaliyetlerini kapsamına alan çeşitli imalat bütçelerinin düzenlenmesi ile mümkün olur. Üretim bütçesi, işletmede gereksinme fazlası mamül mal stoku oluşmasına yol açmadan satış bütçesinin taleplerini karşılayacak şekilde düzenlenmelidir.

Üretim bütçesi üretim için optimal stok düzeylerinin tespit edilmesi ile gereksiz giderlerin ortadan kaldırılmasını ve satış bütçesine ilişkin bütçelenmiş ürün miktarlarını temin amacı ile yapılacak faaliyetleri planlama ve kontrol amacını taşır.

Üretim bütçelemeğinde karşılaşılan önemli sorun; satışlar, stoklar ve üretim arasında optimum denge sorunudur. Üretim bütçesi yapılırken, bu üç değişkenden sadece satış hacmi bilinmektedir. İşletme bütçesini birçok yönden etkileyecek bu sorunun çözümü her üç bütçe arasındaki etkin koordinasyona bağlıdır. Bu nedenle işletmelerde üretim bütçesini hazırlamada sorumluluğun iyi bilinmesi gerekir. Fabrika ve personel kapasitesi, eldeki malzeme miktarı ve de üretim miktarı hakkında bilgisi olduğundan , üretim bütçesi yapma ve kontrol sorumluluğu üretim yöneticilerine aittir(Welsch,1975, s.215). Üretim yöneticileri ise, stok düzeyleri, üretim istikrarı, kapasite ilaveleri gibi konularda üst yönetimin politikalarını göz önünde bulundurması gerekir.

2.3.2. Bütçe Düzenlemesinde Zaman Boyutu

Satışlara ilişkin bütçelerin düzenlenmesine ve üretilmesi düşünülen ürünün nitelik ve özelliklerine göre kısa ve uzun dönemli bütçeler olarak düzenlenir. Üretim bütçesi ayrıca ürünün yaşama devresine göre kısa ve uzun dönemli bütçeler

olarak düzenlenen üretim bütçesi ayrıca ürünün yaşama devresine göre kısa ve uzun dönemlere yayılan bütçeler da olarak uygulamaya konulabilir.

Genel olarak işletmelerde, kısa dönem bütçelerinin kapsayacağı zaman dilimi bir yılı aşmamalıdır. Çünkü; ürünlerin üretiminde ortaya çıkabilecek kısa dönemlerdeki değişikliklerin belirlenmesi ancak kısa dönemlerde uygulamaya konulacak bütçeler tarafından belirlenebilir. Belirlenen bu bütçeler sayesinde düzeltici önlemleri alabilmek mümkün olur. Özellikle yaşama dönemi kısa olan ürünlere ilişkin olarak kısa dönemli bütçelerin hazırlanmasında yarar vardır. Bu tür kısa dönem bütçelerinin hazırlanmasında en uygun zaman dilimleri, işletmelerin üretim özelliklerine göre üçer ve dörder aylık sürelerdir.

Uzun döneme ilişkin olarak hazırlanacak üretim bütçelerinin en az bir yıl ve hatta beş yıla kadar yaygın zaman dilimlerini kapsayan bütçeler olması gerektiğinde ise beş yıldan daha fazla zaman dilimlerini kapsamaları söz konusu olabilir. Uzun dönemli işletme bütçelerinin hazırlanmasında işletme koşullarının yanısıra ürüne ilişkin pazar koşullarında göz önünde tutulması gerekir.

Kısa dönemde hedeflere ulaşabilmek için üretim bütçesinin sabit bütçeleme anlayışına, uzun dönemde ise kısa dönem sabit bütçeleme vasıtası ile esnek bütçeleme uygulamalarına ihtiyaç vardır. Dolayısı ile her iki döneme ilişkin bütçelerin arzulan hedeflere ulaşılması açısından birbirleri ile uyumlulukları kendiliğinden sağlanır.

Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşıldığı gibi; üretime ilişkin bütçelerin düzenlenmesinde kısa ve uzun dönem bütçelerinin tek başlarına bir anlam ifade etmeyip, fakat uyumlu bir biçimde hazırlanmaları sayesinde birbirlerini tamamlayan bütçeler olarak bir anlam taşıyan üretimi ve dolayısı ile üretim giderlerini planlama ve kontrol araçları olduklarını söyleyebiliriz.

2.3.3. Bütçeleme Faaliyetlerinde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

Üretim bütçesi faaliyetlerinin üç aşmalı bir işlem olduğunu söyleyebiliriz(Özgen, 1987 s. 11).

Birinci aşamada; sıralama (Routing) aşamasıdır. Bu aşamada, neler üretileceği, üretimde bulunabilmek için ne gibi işlerin, nerede ve nasıl ve hangi yöntemlerle yapılabileceği ve işlerin nasıl bir sıralama ile yerine getirileceği, tavırları belirlenmektedir.

İkinci aşama ise, programlama(Scheduling) ya da zamanlama aşamasıdır. Sıralama aşamasının ışığında, üretilecek ürün ya da ürünlerde, yapılacak işlemlerin (Operations) zaman bakımından planlanması gerekmektedir. Başka bir deyişle her ürünün üretilmesine ne zaman başlanacağı, yapılacak işlemlerin zaman bakımından başlangıç ve bitimlerinin belirlenmesi gerekir.

Üçüncü aşamada ise; sıralama ve programlama aşamalarından hareketle satış bütçesi ve stoklara ilişkin verilerle optimum bir dengeyi sağlamaya yönelik üretim bütçesinin düzenlenmesine geçilir.

Özellikle ilk defa üretime başlayan işletmeler için üretim faaliyetlerinin niteliklerinin açıkça ortaya konulması son derece yararlı olacaktır. Çünkü, işletmenin yapacağı üretimin, stokları, siparişi yoksa hem stoka hem de siparişi yönelik olduğunun bilinmesi sağlıklı bir bütçeleme açısından son derece önemlidir.

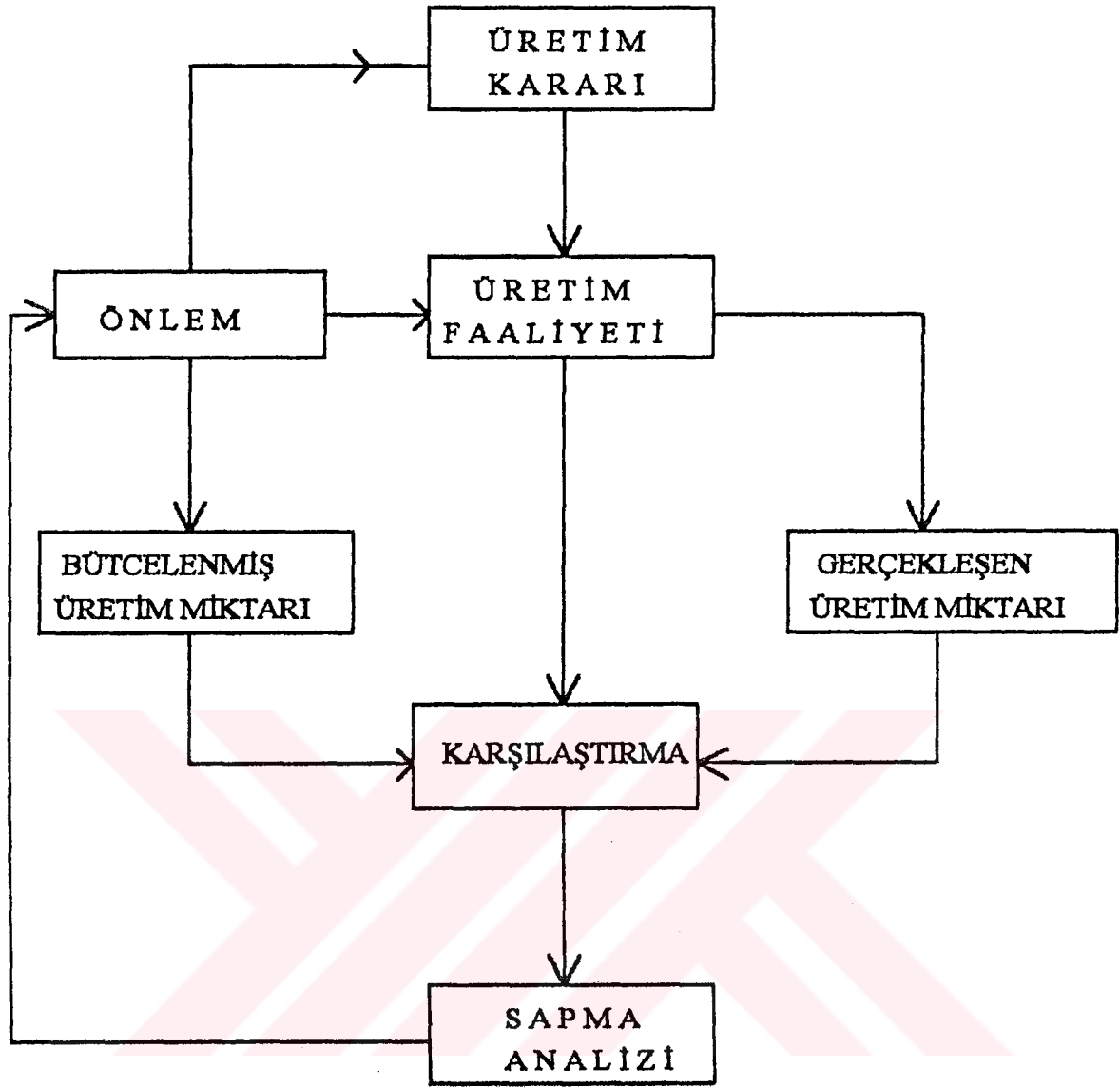
Üretim bütçelemesinde; ürün çıktılarının hem nitelik, hem de miktar açısından kontrolünü sağlamaya yönelik bir kontrol sisteminin kurulması gerekir. Ürün niteliklerini ve miktarlarını konrole yönelik bir sistem ileride ortaya çıkabilecek olumsuz sapmaları anında belirlemek ve bu sapmalardan dolayı ortaya çıkabilecek giderleri en kısa sürede giderebilmelidir.

Günümüzde yığın üretimde bulunan işletmelerin üretim programları; hem satış, hem de stok bütçesi verileri ışığı altında, stoka ve satışlara yönelik olarak hedeflenmektedir. Diğer bir ifadeyle, üretim, satış ve stok bütçeleri arasındaki optimal dengeyi sağlamaya yönelik olarak planlanmaktadır.

2.3.4. Üretim Bütçesinin Geliştirilmesine Etkenler

Satış bütçesi ve stok bütçeleri arasındaki dengeyi sağlamaya yönelik olarak düzenlenmesi gereken üretim bütçesinin, bütçeleme faaliyetlerinde şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir(Yalkın, 1985, s.108).

- Üretim seviyelerinin istikrarlığı
- Stok politikalarının planlanması
- Üretim süresinin uzunluğu
- Üretim tesislerinin yeterliliği
- Üretim girdilerinin tedarik olanakları, olarak sıralanabilir.



ŞEKİL: 2.1: Üretim çıktılarını kontrole yönelik bir model.
Kaynak; (Peiner,1969, s. 127).

2.3.4.1. Üretim Seviyelerinin İstikrarlığı

Bir çok endüstri için tipik durum mevsimsel satışlardır. Yine de üretim düzeyinde istikrarlılık istenilmektedir. Satışların mevsimsel olduğu bir çok firmada , üretim düzeylerinde istikrar sağlanması için stokta muhafaza edilecek olan yada mevsim satışları açısından aksi eğilimde olan yeni ürünlerin üretimi yapılır. Stok sabit üretim düzeyini sağlamak için bir yöntemi temsil eder, ancak önceden de belirtildiği gibi bazı önlenmesi gereken durumlar da mevcuttur. Sabit üretim düzeyinin istenmesinin bir çok nedenleri vardır. Sabit üretim düzeyi genellikle

maliyetin azaltılması ve işletmenin daha mükemmel olması sonucunu doğurur. Sabit üretim düzetinin avantajları aşağıda belirtilmiştir.

1- İstikrarlı Çalışmanın faydaları şunlardır;

- a. Moral yükselmesi ve bunun sonucu daha etkin çalışma
- b. Daha az işgücü devri.
- c. Daha kaliteli işçilerin işle ilgilenmesi
- d. Yeni işçileri yetiştirmek için yapılan harcamaların azaltılması

2- Aşağıdaki faktorlerin sonucu hammadde alımının daha ekonomik olması

- a. Hazır bulunma
- b. Hacim indirimi
- c. Basitleşmiş depo sorunları
- d. Daha az kapital talepleri
- e. Stok riskinin azalması

3 - Fabrika olanaklarının daha iyi kullanılması

- a. Yoğun mevsimlerde gerekli kapasite talebi azalır
- b. Kapasite kullanılmaması durumu önlenir.

Şüphesiz üretimde fazla dalgalanmalar olması en çok personeli etkileyen bir durumdur. Periyodik iş durgunluğu ve bazı dönemlerde fazla işçi çalıştırılması moral bozucu cesaret kırıcı bir durumdur ve düzensiz çalışan işçileri işle ilgilenmeye iter. Modern yönetimin önemli bir amacı iş güvenliğini sağlamak olmalıdır. Üretim bütçesi ve kontrolü ve bunu takip eden üretim ve stokların planlanması bir çok firmada işletme modellerinin değişmesini gerektirmiştir.

Buradaki istikrardan kasıt, her ara dönemde eşit mamül üretilecek anlamda değildir. İşletmelerin satışlarının mevsimlik olup olmadıklarına göre, her zaman satış, üretim ve stok seviyeleri arasındaki optimum dengenin sağlanmasına öncelik verilmesi anlaşılmalıdır. Optimum denge ise, istikrarlı üretim için, en düşük ve en yüksek üretim seviyeleri arasındaki minimum ölçülerde olması durumudur. (Denge sorununun çözümünde, günümüzde, matematiksel modeller, doğrusal programlar ve bilgisayar tekniklerinden yararlanır) Bu şekildeki üretim istikrarlarından(Yalkın, 1985, s.108-110);

- İşletme tesislerinden en iyi şekilde yararlanılabilir.
- İstihdam istikrarı sağlanır.
- Malzeme tedarikinde tasarruf sağlanır.

2.3.4.2. Stok Politikalarının Planlanması

Üretime yönelik işletmelerde yönetim tarafından atıl kaynaklar olarak tanımlanan stoklar, işletmenin asli faaliyetleri olan satış ve üretim faaliyetleri açısından hayati öneme sahiptirler(Güney, 1966, s.66). Özellikle; stok bulundurmeyen bir işletme fazla talebi karşılamak için ek teçizat ve iş gücü sağlamak zorunda kalabileceği gibi, stokun tükenmesi nedeniyle fiili ve potansiyel talebin kaybı ve üretim gücünün çalışmaması durumu ile karşılaşılabilir İşletmenin satış ve üretim politikalarında olumsuz olarak etkileyecek bu durumu önlemeye yönelik olarak stoklara ilişkin faaliyetlerin planlanması zorunluluk arz etmektedir.

Bu gün işletmelerin bir çoğunda, stoklar önemli yatırımları temsil eder ve de işletmenin başlıca fonksiyonları üzerinde etkili olur. Her fonksiyon birbirinden farklı, sık sık değişen stok talebi önerme eğilimindedir. Bu durumda stok politikasının amacı işletme için en uygun stok yatırım düzeyini planlamak ve planlanan bu en uygun düzeyi elden geldiği kadar korumak olmalıdır.

Stok politikası, aşağıdaki önemli faktörleri gözönünde bulundurur(Heckert, v.d., 1967, s,219):

- Piyasa ihtiyaçlarına (satışlar açısından) hemen cevap verecek gerekli stok miktarları,
- Mamülün dayanıklılığı
- Üretim süresi
- Depolama olanakları
- Çalışma sermayenin yeterliliği
- Stokta bulundurma maliyeti
- Malzeme ve işgücü tedarik güçlükleri
- Fiat artışları
- Stok riskleri (Yıpranma, talep yeterizliği v.s.)

2.3.4.3. Üretim Süresinin Uzunluğu

Ürünün niteliğine bağlı olarak belirlenen üretim süresi uzadıkça, üretim bütçesinin planlanmasında karşılaşılan sorunlar artar. Üretim bütçesi satış tahminleri ile stok gereksinimlerini karşılayan üretilecek miktarları göstermelidir. Bu nedenle üretim süresi kısa ise satış bütçesi doğrudan doğruya üretim bütçesine dönüştürülür. Üretim dönemi uzun ise hem üretime başlama, hem de üretimi tamamlama termin tabloları üretim bütçesi kapsamında yer alır. Üretime başlama

tarihi ile üretimi tamamlama tarihi arasındaki süre en az üretim süresi uzunluğunda olur(Yalkın, 1977, s. 1112).

Üretim bütçesinin düzenlenmesinde özel bir sorunda yarımamül stoklardır. Eğer yarımamül stokları dönem içinde önemli bir dalgalanma göstermiyorsa, üretim planlamasında genellikle ihmal edilir. Yarımamül stokları dönem içinde dalgalanma göstereceği planlanmışsa bu stoklar üretim süresine göre bütçelenir. Üretim süresi uzun ise, üretime başlama ve tamamlama tabloları düzenlenir. Üretim süresi kısa ise, sadece üretime başlama tabloları hazırlanır.

2.3.4.4. Üretim Tesislerinin Yeterliliği

Hangi ürün çeşidi üretilecektir? Hangi ürün kapasitesi seçilecektir? Satış hacminde mevsimlik ve başka çeşit dalgalanmaların mevcut olması halinde kapasite büyüklüğü ile ürün stok büyüklüğü arasındaki ikame oranı hangi oranda gerçekleşecektir? Üretim derinliğinin tespiti, yani üretim kapasitesi hangi üretim aşamalarını kapsayacaktır. Soruları bize üretim bütçelemesi faaliyeti açısından gerekli kapasitenin tanımlanması çalışmalarına yöneltilir.

Burada amaç, üretim bütçesindeki hedeflere ulaşabilmek için yeterli kapasitenin olması zorunluluğudur. Yani, darboğazı ve atıl kapasiteyi önlemek için üretim tesisleriyle faaliyetler arasında planlama ve koordinasyon söz konusudur.

İşletmeler çeşitli etmenlere göre "beklenen kapasite" yi belirlemeleri gerekir. Beklenen kapasite, üretim tesisleriyle satış kapasitesi ve stok politikası arasındaki optimum dengenin sağlanması olasılığının en yüksek olduğu durumdur. Kapasiteler açısından ölçü birimleri ise şunlardır(welsch, 1975, s. 232).

- Üretim birimleri
- Direkt işçilik saatleri
- Makine saatleri
- Mamül satış değerleri
- Üretilen mamüller maliyeti v.b.

2.3.4.5. Üretim Girdilerinin Tedarik Olanakları

Hammadde ve malzeme, işgücü olarak tanımlanabilen üretim giderleri, işletme faaliyetleri açısından son derece hayati rol oynayan üretim unsurlarıdır. Bu nedenle bunların (çeşitli faktörler sonucu) temininde ortaya çıkacak değişiklikler, üretim faaliyetlerinin de etkileyeceğinden, bütçeleme faaliyetinde gözönünde bulundurulması ve tedariklerinin planlanması gereklidir.

Şimdiye kadar yaptığımız bu açıklamalar bize bir üretim bütçeleme faaliyette gözönünde bulundurulması gereken hususların üretim bütçesi açısından önemini vurgulamakla kalmamış, aynı zamanda etkin bir maliyet planlaması ve kontrolünün sağlanması açısından üretim bütçesine ilişkin veri tespit işlemlerinin yapılması yollarını da göstermiştir.

Ayrıca şimdiye kadar yapmış olduğumuz bu açıklamaları özetlemek için üretim bütçesine ilişkin genel bir formülü yazmakta fayda vardır.

Üretilmesi gereken miktar = Satış miktarı + Arzulanan dönem sonu stoku - Dönem başı stoku

Üretim bütçesinin birinci derecede sorumluluğu, doğrudan doğruya üretim yöneticisine aittir. Bu sorumluluk altındaki üretim yöneticisinin yapacağı işler şöyle sıralanabilir (Müftüoğlu, 1978, s. 188).

- Satış taleplerini karşılayacak üretim miktarlarının belirlenmesi
- İşçi istihdamındaki, stoklardaki ve satın alınan hammaddelerin parti sayısı ve büyüklüğündeki gelişmeleri minimize eden üretim seviyesinin belirlenmesi
- Teçhizatın tamir ve bakım durumunun belirlenmesi
- Yeni teçhizat alınması veya tesislerin genişletilmesi için gerekli olan yeni sabit sermaye gereksiniminin belirlenmesi,
- Kalite kontrol ve muayene standartlarının tesisi
- Tesislerde ve yöntemlerde planlanan yeniliklerin verimlilikte meydana getireceği yeniliklerin belirlenmesi
- Hammadde ve yarımamül stoklarının devir hızlarını arttıracak programların planlanması

2.3.5 Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler

- 1- Satış miktarı
- 2- Arzulanan dönem sonu stoku
- 3- Dönem başı stoku

Formül:

$$\text{Üretim Bütçesi} = (\text{Satış Mik.} + \text{Arzulanan dön. sonu stoku}) - (\text{Dönem başı stoku})$$

Not: Direkt ilkmadde ve malzeme stok gelecek ay üretim gereksiniminin % 70 i kadardır.

Ek Bligiler:

| | |
|---------------------------|-------------|
| 1 Ocak stok miktarı | 6.000 birim |
| 31 Ocak stok miktarı | 8.400 birim |
| 28 Şubat miktarı | 6.500 birim |
| 31 Mart stok miktarı | 7.000 birim |
| 2.Üç ay dön.son stok mik. | 8.000 birim |
| 3.Üç ay dön.son stok mik. | 9.000 birim |
| 4.Üç ay dön.son stok mik. | 7.500 birim |

TABLO:2.3
ABC İşletmesi
Üretim Bütçesi
19xx Yılı

| | Ocak | Şubat | Mart | Top 1. üç ay | 2. üç ay | 3. üç ay | 4. üç ay | Toplam |
|----------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Satış Mik. | 10.000 | 10.900 | 11.700 | 32.600 | 29.700 | 33.200 | 37.500 | 133.000 |
| Dön.Son.Stok | 8.400 | 6.500 | 7.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 | 7.500 | 7.500 |
| TOPLAM | 18.400 | 17.400 | 18.700 | 39.600 | 37.700 | 42.200 | 45.000 | 140.500 |
| Dön.Başlı Stok | 6.000 | 8.400 | 6.500 | 6.000 | 7.000 | 8.000 | 9.000 | 6.000 |
| Ürettil.Mik. | 12.400 | 9.000 | 12.200 | 33.600 | 30.700 | 34.200 | 36.000 | 134.500 |

Toplam 1. üç Ay satış miktarı hesaplanırken E9 hücrelerine @SUM (B9..D9) formülü uygulanır. Yıl sonu satış miktarı toplamı ise @SUM(E9..H9) formülü kullanılarak bulunur. A 15 hücresinde satış miktarı ve dönem sonu stok toplamı (B9+B12) formülü kullanılıp bu formül diğer toplam gerektiren hücrelere kopyalanır. Üretilcek miktar bulunurken toplamdan dönem başı stok çıkarılır(B15-B18) ve bu formül diğer hücrelere kopyalanır.

2.4. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME BÜTÇESİ:

2.4.1. Genel Özellikler

Malzemeler kullanım biçimleri ve imalata yüklenmeleri bakımından genellikle iki guruba ayrılır; Direk ilk madde ve malzeme, üretim sırasında kullanılan malzemedan mamül yapısı içine girip, mamülün temel ögesini oluşturan ve doğrudan doğruya saptanması teknik bakımdan mümkün ve iktisadi bakımdan anlamlı sayılabilecek malzeme olarak kabul edilir. Endirek ilk madde ve malzeme ise, iki guruba ayrılır: Yardımcı maddeler ve işletme maddesi. Yardımcı maddeler; mamülün yapısına girmekle beraber, miktar ve değer olarak mamülün temel ögesini oluşturmazlar. İşletme malzemesi ise, imalat faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılan, fakat mamül yapısına girmeyen çeşitli malzemelerdir (Bursal, 1986, s. 91)

Ürüne ilişkin giderlerler içerisinde en yüksek giderleri oluşturan ilk madde ve ve malzeme giderleri; bütçeleme açısından niteliği itibarı ile diğer bütçelerden farklı özellikler gösterirler.

Direk ilk madde ve malzeme bütçesi; üretime ilişkin ilk madde ve malzeme taleplerini ilk madde ve malzemeye ilişkin stok ve satın alma düzeylerini dengeleme ve kontrolünü sağlama amacını yerine getirmeye yönelik bir araçtır.

2.4.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçeleme Faaliyetlerinde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

Arzulanan satış hedeflerine ve dolayısı ile üretim hedeflerine ulaşmak için, kullanılacak İlk madde ve malzemenin niteliği çok önemlidir.

Fabrikada kullanılacak her çeşit maddenin özellikleri çok iyi bir şekilde tespit edilmelidir. Üretim için gerekli maddelerin belirli niteliklerinin bulunması gerekir. Bu niteliklerden daha düşük niteliklerde olan maddeler üretimin daha iyi yapılmamasına ve daha iyi nitelikte olan maddeler ise maliyetin yükselmesine yol açar (Hatipoğlu, 1979, s. 137). Bu hususun direk ilk madde ve malzemelerin bütçelenmesinde özellikle gözönünde bulundurulmasında yarar vardır.

Bütçeleme faaliyetlerinde bütçe döneminde tahminlenmiş olan Üretime ulaşabilmek için kullanılacak yöntem, işletmede üretilen ürünlerin ne ölçüde standartlaştırıldığına göre seçilir. Ürünler yeterli ölçüde standartlaştırılmışsa her ürün birimi için harcanacak malzeme miktarında kolaylıkla

standartlaştırılabilir(Cemalcılar, 1965, s. 73). Bu durumda; tüketilecek malzeme miktarında çok basit olarak hesaplanabilir.

Maliyet sistemleri; standart maliyetleme üzerine kurulu olan işletmelerde, direkt giderlerin ve dolayısı ile direkt ilk madde ve malzemeye ilişkin bütçe verilerinin hesaplanması ve bütçe düzenleme faaliyetleri pek sorun olmayacağı gibi daha sağlıklı bir bütçeleme uygulaması kendiliğinden ortaya çıkar. Ayrıca kontrol açısından standart maliyet sisteminin varlığı sapma analizleri için oldukça verimli çalışma ortamını sağlar.

Direkt ilkmadde ve malzeme bütçesi üretim bütçesi verilerinden hareketle düzenlenen ilk bütçedir. Burada da bir önceki bölümdeki gibi denge sorunu vardır. Yani amaç, aşağıdaki üç değişken arasında denge kurmaktır.

- Üretim için gerekli direk ilk madde ve malzeme talebi
- Direkt ilk madde ve malzeme stok düzeyleri
- Direkt ilk madde ve malzeme satın almaları

2.4.3 Direkt İlk Madde ve Malzeme Satınalma Bütçesi

Satınalma bütçesi, satınalma yöneticilerinin sorumluluğu altında geliştirilen, satınalınacak malzeme miktarını ve bunların dönemlere göre maliyetini belirleyen bütçedir.

Üretim maliyetlerinin düşürülmesi bir anlamda alımların iyi ve dikkatli bir şekilde planlanmasına bağlıdır.Yıl boyunca zaman dilimlerindeki malzeme ihtiyaçları malzeme bütçesinde gerçekçi bir şekilde tahmin edilmişse, satın alma yöneticisi sorumluluklarını etkili bir biçimde planlayabilir. satınalma yöneticisi alımların ayrıntılı bir planının hazırlanması ve bu planın satın alma bütçesi şeklinde geliştirilmesinden doğrudan sorumludur.

Satın alma bütçesi; her cins hammadeden ne miktarda alınacağını alımların zamanlamasını ve hammaddelerin tahmini maliyetini belirtir. Satın alma bütçesi malzeme bütçesinden iki açıdan farklılık gösterir; Her iki bütçede de her cins hammaddenin miktarı gösterilir.Aradaki farklılıklar, hammadde stok seviyelerinde planlanan değişikliklerin etkisine bağlıdır. İkinci farklılık ise malzeme bütçesinin sadece miktar belirtmesine karşın, satın alma bütçesinde miktarın yanısıra malzemenin parasal maliyetinin de belirtilmesidir.Satın alma bütçesi malzemenin ve satın alma taahhütlerinin zamanlamasından çok malzemenin fabrikaya fiilen naklinin zamanlaması ile ilgilidir(Welsch,1975, s. 250-251).

Satın alma bütçesinin hazırlanmasında satın alma yöneticisi üç temel girdiden sorumludur;

- 1- Hammadde stok düzeylerine ilişkin yönetim politikasının saptanması
- 2- Her cins hammaddeden ne kadar alınacağını saptanması
- 3- Satın alınacak her cins malzemenin birim fiyatlarının tahmini edilmesi

2.4.3.1 Direkt İlk Madde ve Malzeme Satın Alma Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Üretim Miktarı
2- Dönemsonu Stokları
3- Dönembaşı Stok Miktarı
4- Satın alma fiyatı

Formül:

Satın Alınması Gereken Hammadde Miktarı = (Üretim Miktarı x Bir Birim Üretim İçin Gerekli Hammadde Miktarı) + (Dönemsonu Stokları - Dönembaşı Stokları)

Hammadde Satınalma Maliyeti = (Satın alınması Gerekli Hammadde Miktarı) x (Birim Hammadde Maliyeti)

Ek Bilgiler : Hammadde Fiyatı, birinci, ikinci ve üçüncü üç ayda 80 TL. Dördüncü üç ayda ise 1.000 TL' dir.

Gelecek yıl ocak ayı üretim miktarı 13.000 birimdir.

Nisan ayı üretim miktarı: 9.500 birim

Temmuz ayı üretim miktarı 10.000 birim

Ekim ayı üretim miktarı 12.300 birim

TABLO:2.4
ABC İşletmesi
D.I.M.M Satın Alma Bütçesi
19xx Yılı

| | Ocak | Şubat | Mart | Top 1.üç ay | 2.üç ay | 3.üç ay | 4.üç ay | Toplam |
|-----------------------|--------|--------|--------|-------------|---------|---------|---------|---------|
| Üret.Miktar | 12.400 | 9.000 | 12.200 | 33.600 | 30.700 | 34.200 | 36.000 | 134.500 |
| Dön.Sonlu Stok | 6.300 | 8.540 | 6.650 | 6.650 | 7.000 | 8.610 | 9.100 | 9.100 |
| Toplam | 18.700 | 17.540 | 18.850 | 40.250 | 37.700 | 42.810 | 45.100 | 143.600 |
| Dönem Başı St. | 8.680 | 6.300 | 8.540 | 8.680 | 6.650 | 7.000 | 8.610 | 8.680 |
| Alınması Ger. | 10.020 | 11.240 | 10.310 | 31.570 | 31.050 | 35.810 | 36.490 | 134.920 |
| D.t.M.Br.Fly. | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 | 100 | 85,41 |
| Alış Mali (1000TL) | 801 | 899 | 825 | 2.525 | 2.484 | 2.865 | 3.649 | 11.523 |

Ocak, şubat ve mart aylarına ait toplam 1. üç ay üretilcek miktarı bulmak için @SUM fonksiyonu ile B9 den D9 hüccresine kadar olan alanlar toplanır(@B9..D9). Toplam 1. üç Ay satış miktarı hesaplanırken E9 hüccresine @SUM (B9..D9) formülü uygulanır. Yıl sonu toplamı üretilcek miktar ise @SUM(E9..H9) formülü kullanılarak bulunur. Alış maliyeti hesaplanırken (+C28*C30/1000) formülü kullanılır. Satın alınması gereken miktar ile D.I.M.M birim fiyatı çarpılır. Bu formülü diğer hüccrelere kopyalanarak alış maliyetleri bulunur.

2.4.4 Direkt İlkmadde ve Malzeme Kullanım Bütçesi

- İşletmelerde direkt ilkmadde ve malzeme satın alma bütçesi düzenlenirken, aynı zamanda direkt ilkmadde ve malzeme giderlerinin planlanması için, direkt ilkmadde ve malzeme kullanım bütçesinde düzenlenir(Tablo:2.5).

2.4.4.1 Direkt İlkmadde ve Malzeme Kullanım Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Direkt İlkmadde ve malzeme miktarı
2- Üretim için gerekli miktar
3- Hammadde birim maliyeti

Formül:

D.İ.M.M Kullanım Bütçesi = (Üretim için gereken hammadde) x (Birim maliyet)

Not : Birim maliyet 80 TL dir.

TABLO 2.5
ABC İşletmesi
D.M.M.Kullanım Bütçesi
19xx Yılı

| | Ocak | Şubat | Mart | Top 1.üç ay | 2.üç ay | 3.üç ay | 4.üç ay | Toplam |
|----------------------|--------|-------|--------|-------------|---------|---------|---------|---------|
| Üretim miktar. | 12.400 | 9.000 | 12.200 | 33.600 | 36.700 | 34.200 | 36.000 | 134.500 |
| Birim Maliyet | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 | 80 | 100 | 85,35 |
| Kullanım (1000TL) | 992 | 720 | 976 | 2.688 | 2.456 | 2.736 | 3.600 | 11.480 |

Ocak, şubat, ve mart aylarına ait toplam üretilen miktarlar hesaplanırken @ SUM fonksiyonu kullanılarak Bu alanların hücre adresleri @SUM (B9..D9) şeklinde B9 dan D9 hüccesine kadar olan alanlar hesaplanır. Yıl sonu toplam üretilen miktar ise @SUM(E9..H9) formülü kullanılarak bulunur. Toplam saat bulunurken üretim için gereken miktar ile birim üretim için gereken saat çarpılır ve çıkan sonuç 1.000 e bölünür. (B9*B11/1000). Bu formül diğer hüccelere kopyalanarak her döneme ait kullanım bütçesi hesaplanır..

2.5. DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ

2.5.1. Kavramı ve Amacı

Direkt işçiliği şu şekilde tanımlayabiliriz. Bir sanayi işletmesinin temel üretim konusunu oluşturan mamül veya hizmeti meydana getirmek için harcanan ve imalata yüklenebilen işçilik direk işçiliktir. Endirekt işçilik ise, üretilen mamul veya hizmet ile doğrudan ilişkisi olmayan fakat üretim için gerekli olan işçiliktir(Bursal ve Ercan, 1980, ss. 153-154).

Bilindiği gibi üretimle ilgili işçilik giderleri direkt işçilik ve endirekt işçilik giderleri olarak ikiye ayrılır. Direkt işçilik genel imalat giderleri içinde yer aldığından onların üretim içindeki paylarının tahmin edilmesi genel üretim maliyetleri içerisinde yer alacaktır. Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde çeşit ve miktar olarak belirlenmiş olan mamullerin üretilebilmesi için gerekli direkt işçilik giderlerinin planlandığı bütçedir. Üretim bütçesine göre hazırlanacak direkt işçilik bütçesinden üretim bölümü yöneticisi sorumludur. Ancak personel ve Maliyet Muhasebesi bölümleri konuları gereği, direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasında üretim bölümü yöneticisine yardımcı olurlar.

Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde planlanan tür ve nicelikteki çıktıların üretim için gerekli direkt işgücü gereksinimlerinin tahminlerinden oluşur. Bazı şirketlerin hem direkt hem endirekt işgücünü kapsayan bir işgücü bütçesi hazırlamalarına karşın genellikle ayrı bir direkt işçilik bütçesinin hazırlanması, endirekt işçiliğin de imalat giderleri ya da sabit bütçe olarak alınması tercih edilir. Bu süreç işçilik maliyetinin alışılmış maliyet muhasebesi uygulamasına da uymaktadır.

Bir direkt işçilik bütçesi geliştirilmesinin başlıca nedenleri, gerekli işgücü miktarına, gerekli işçi sayısına, her ürünün üretilmesinin birim maliyetine, nakit akımı gereksinimlerine ilişkin planlama verilerini sağlamak ve denetim için bir dayanak kurmaktır. Direkt işçilik bütçesi, işgücü ve ücret politikalarının gözönünde bulundurulması ile gelecek dönemlere ilişkin direkt işçilikleri tahminleme amacı taşır. Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde belirlenen çıktıların üretimi için gerekli direkt işçilik miktarı (zaman olarak) ve maliyetini belirleyen ve işletmede istikrarlı bir istihdam seviyesi sağlama amacı güden bütçedir. Bu tanıma göre, direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesinde şu etkenler dikkate alınır(Heckert ve Wilson, 1967, s.225)

- Üretim bütçesinin talepleri

- Üretim işlemlerinin niteliği
- İşletmede uygulanan ücret sistemi
- Toplu sözleşmeler
- İstenilen kalite ile miktarda işçi tedarik ve eğitim imkanları

Direk işçilik bütçesinin hazırlanmasında sorumluluk, imalat yöneticilerindedir. Ancak, ilgili görevli personel yöneticileride bu konuda yardımcı olarak sorumludurlar. Bu bütçe, işletmelerin durumlarına göre, mamüllere, dönemlere ve üretim işletmelerine göre düzenlenir.

2.5.2 Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Yukarıdaki tanımdan da anlaşıldığı gibi; Direkt işçilik bütçeleme faaliyetlerinde; üretim için gerekli işgücüne ilişkin ücret ve işgücü politikalarının gözönünde bulundurulması gerektiğini söyleyebiliriz. Gerçekten, ne zaman ve ne sayıda ve ne nitelikte personele ihtiyaç duyulduğu ve işgücü ihtiyacının işletme içi ve dışı kaynaklardan nasıl karşılanacağı konusunda yol gösterecek bir işgücü bütçesi, hem sabit sermaye faktörlerinin tam üretim gücü ile çalıştırılmasında, hem personelde aylaklık meydana gelmesinin önlenmesinde, çok değerli bir rol oynayabilir(Tosun, 1992, s. 473)

Direkt işçiliklere ilişkin bütçeleme faaliyetlerinde gözönünde bulundurulması gereken bir diğer hususta bütçeye yönelik zaman boyutudur. Bütçenin içeriği zaman dilimi, direk ilk madde ve malzeme bütçesine paralellik göstermelidir. Özellikle insan gücünde çeşitli nedenlerden dolayı ortaya çıkabilecek değişikliklerin gözönünde bulundurularak bütçe zaman dilimlerinin tespitinde yarar vardır.

2.5.2.1. İşçilik Sürelerinin Hesaplanması

Direkt işçiliklere ilişkin sürelerinin hesaplanmasında işletmenin sahip olduğu üretim hacmi ve üretim faktörleri ile üretimin niteliği önemli rol oynar. Benzer ürünlere yönelik yığın üretimi yapan işletmelerde, genellikle her birim ürün için aynı işlem yapıldığından ve dolayısı ile aynı üretim faktörleri kullanıldığından, işçiliklere ilişkin sürelerin tespitinde, daha doğrusu işçilik sürelerinin bütçelenmesinde yapılan işlemler işgücü veya makina saatleri ölçülerine göre değerlendirilerek, geliştirilen standartlar ile işleme tabi tutulmasına gerek vardır.

Tek tip ürün imal ediliyorsa ve herbirinin ürün için standart işçilik süresi tespit edilmişse, gereken işçilik sürelerini hesaplamak için imal edilecek ürün sayısı, standart işçilik süresi ile çarpılır. Geçmişte elde edilen tecrübelerle göre hesaplanmış

standartlardan sapmaları telafi etmek için elde edilen rakama yüzde olarak bir pay ilave edilir(Cemalcılar, 1965, s.79). Böylelikle daha gerçek bir sonuca ulaşılmış olur

Eğer, işletme yukarıda belirtilen üretim tarzlarından başka bir şekilde üretime yönelik faaliyet gösteriyorsa ve yine yukarıda belirtilmiş olduğumuz standartlara ve verilere sahip değilse, üretimin fiziki hacmine göre hesaplanmış işçilik süreleri (saatleri) oranlarının uygulanması ile gerekli sürelerin hesaplanması yoluna gidilir.

Bu yöntemle göre; geçmişte düzenlenen direkt işçilik saatleri üretilen birim sayısına bölünerek belirlenmektedir. Bununla beraber direkt işçilik süre standartlarının tayininde, oran analizi yerine aynı bilgilerden regresyon analizi ile elde edilecek rakamlar kullanılırsa, daha uygun sonuçlar elde edilecektir.

Gerçek durumu ifade edecek bir standart belirleyebilmek için, gözlenen direkt işçilik saatlerinin düzeltilmesi gerekir. Elde edilen işçilik saatleri her ne kadar direkt işçilik saati olarak gösterilmiş olsalarda bu rakamlar, direkt işçilerin ücretli izinlerini, ücretli bayram ve hafta tatillerini, bakım ve temizlik sürelerini, dinlenme molalarını ve beklemeler gibi üretimle ilgili olmayan işçilik saatlerini de kapsayabilir. Bu gibi işçilikler direkt işçilik saatlerinden indirilmeli ve endirek işçiliğe atılmalıdır.

2.5.2.2 İşçilik Giderlerinin Hesaplanması

Direkt işçiliklere ilişkin giderlerin hesaplanması bütçeleme faaliyetlerinin teknik yönünü ortaya koyması açısından önemlidir. İşçilik giderlerinin hesaplanmasında genellikle 3 yöntem kullanılır;

- Ortalama ücret yöntemi
 - Üretim hacmi - işgücü yöntemi
 - İşgücü tablosu yöntemi
- olarak sıraladıktan sonra kısaca açıklamaya çalışalım.

2.5.2.2.1. Ortalama Ücret Yöntemi

Direkt işçilik ortalama ücretleri, işletmede uygulanan ücret sistemi, çeşitli işçilik türleri için ödenen ücretler dikkate alınarak hazırlanır. Standart direkt işçilik ücretleri olmadığı durumlarda geçmiş verilere göre belirlenir(Yalkın, 1985, ss. 136-137)

Bugün bir işçinin ücreti, sanayide en yaygın kullanılan; (i) işçinin üretimini standart üretime bölerek, (ii) saat veya gün esasına göre ve (iii) özendirici primli ücret sistemine göre belirlenmektedir(Adolp ve usry, 1976, s. 417). Bir işletmede

günlük veya statik ücret esası kabul edildiği ve bu bir uzun vadeli toplu iş sözleşmesi ile tesis edildiği zaman, sözleşmenin geçerli olduğu süre içerisinde ortalama ücrette çok az sapma olacağından, bu ortalama ücretler standartlar gibi kullanılabilir(Newner. 1973, s. 127).

Türkiye'deki işletmeler genellikle gün veya saat esasına göre ücret ödediklerine ve bunu, toplu iş sözleşmesine bağlayarak yaptıklarına göre direkt işçilik ortalamasını bu sözleşmelerdeki verilere göre belirlemeleri mümkündür.

2.5.2.2.2. Üretim Hacmi-İşgücü Yöntemi

Bu yöntemin esası; üretim faaliyet hacmi ile işçilik giderleri arasında çeşitli matematiksel ilişkilerin kurulması sayesinde gider toplamlarının hesaplanmasına dayanır.

2.5.2.2.3 İşgücü tablosu Yöntemi

Bütçelenmiş ürün tutarlarına bağlı olarak üretim hacmi ile işçilik saatleri arasındaki ilişkileri tablolar vasıtası ile değerlendiren maliyet hesaplamasına yönelik bir yöntem olarak açıklayabiliriz(Welsch, 1975, s. 284).

2.5.3 Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Üretim miktarı
2- Birim üretim için gerekli işçilik saati
3- Saat ücreti

Saat ücretleri = Tüm dönemler için 200 TL' dir.

Birim üretim için gerekli işçilik süresi saati = 3 saat.

Saat ücreti her dönem için 200 TL.dir.

Formül:

Direkt İşçilik Bütçesi = (Üretim için gerekli miktar) x (Birim üretim için gereken saat) x (Saat ücreti)

TABLO-26
ABC İşletmesi
Direkt İşçilik Bütçesi
19xx Yılı

| | Ocak | Şubat | Mart | Top 1. üç ay | 2. üç ay | 3. üç ay | 4. üç ay | Toplam |
|-----------------------------|--------|--------|--------|--------------|----------|----------|----------|---------|
| Üretil. miktar | 12.400 | 9.000 | 12.200 | 33.600 | 30.700 | 34.200 | 36.000 | 134.500 |
| Br. Ür. Saat | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 | 3 |
| Toplam Saat | 37.200 | 27.000 | 36.600 | 100.800 | 92.100 | 102.600 | 108.000 | 403.500 |
| Saat ücreti | 200 | 200 | 200 | 200 | 200 | 200 | 200 | 200 |
| Top. Dir. İşç. Mal (1000TL) | 7.440 | 5.400 | 7.320 | 20.160 | 18.420 | 20.520 | 21.600 | 80.700 |

Ocak, Şubat, ve Mart aylarına ait toplam üretilen miktar @ SUM (B9:D9) şeklinde B9'dan D9 hücrelerine kadar olan miktarlar toplamıdır. Yıl sonu toplam üretilen miktar ise @SUM(E9..H9) formülü kullanılarak bulunur. Her döneme ait toplam üretim saati bulunurken, üretim için gereken miktar ile birim ücret için gereken saat çarpılır (B9*B11) Toplam direkt işçilik maliyeti hesaplanırken saat ücreti ile toplam saat çarpılır. Çıkan sonuç 1000'e bölünür(+B9*B11/1000). Bu formül diğer hücrelere kopyalanarak toplam direkt işçilik maliyetleri bulunur.

2.6. GENEL İMALAT MALİYETLERİ BÜTÇESİ

2.6.1. Genel İmalat Maliyetleri Bütçesi Kavramı ve Amacı

Satışlara bağlı olarak tahmin edilen, üretimi gerçekleştirmek için katlanılacak genel üretim maliyetleri; ürüne doğrudan doğruya katılmayan, üründe açıkça ayırılmayan her türlü üretim malzemesi ve hizmetlerini içeren maliyeterdir(Tuan, 1976, s.) Dolayısı ile bu giderleri planlama ve kontrolünü sağlamaya yönelik faaliyetlere "Genel İmalat Gider Bütçeleme" ve bu bütçeleme faaliyetlerini özetleyen tablolarada " Genel İmalat gider/giderleri bütçesi" denir.

Yukarıdaki ifadeye göre G.Ü.M nin özelliklerini şöyle sıralayabiliriz(Bursal ve Ercan, 1976 s. 194)

- Bu maliyetler ile mamüller arasında direkt bir ilişki yoktur.
- Sabit, değişken ve yarıdeğişken gibi farklı niteliklerden oluşan maliyetlerin birleşmesiyle oluşur.
- Bir kısmı zaman içinde düzensiz dağılım gösteren bu maliyetlerin, bir kısmında kesin tutarları dönem sonunda belli olmaktadır.

Yukarıdaki genel imalat maliyetleri (G.Ü.M) özelliklerinden de anlaşılacağı üzere, bu maliyetlerin çok kısa dönemli aylık fiili sonuçlarına göre, sağlıklı bir sonuç elde edebilmek mümkün değildir ve işletmeler hiç faaliyet bütçesi yapmasalar bile; Çok kısa dönemlerde maliyet hesapları, stok değerlemeleri ve kar/zarar hesaplarını çıkarabilmeleri için G.Ü.M nin önceden bütçelenmesi gerekir.

Genel imalat maliyetleri bütçesinde, maliyet yerlerinin "maliyetleri mamüllere yükleme"esasına göre yapılan sınıflandırılması esas alınır.Buna göre maliyet yerleri, genellikle esas maliyet yerleri veya üretim hizmetleri ile hizmet (yardımcı) maliyet yerleri veya hizmet işletmeleri olarak ikiye ayrılır.

Maliyet yerlerine göre düzenlenen genel imalat maliyetleri bütçesinin değişken maliyet bütçesi kavramlarına dayandırılması tercih edilir.Bu esaslara göre düzenlenen genel imalat maliyetleri bütçelerinin amaçları şunlardır;(Yalkın, 1985, s. 153)

- Üretilen mallar maliyetine ilişkin bütçe tutarlarını saptamak
- Etkin G.Ü.M kontrolünü yapmak
- Bütçe döneminde G.Ü.M nin neden olacağı nakit çıkışı saptamaktır.

2.6.2. Bütçeleme Faaliyetlerinde Göz önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

G.Ü.M bütçelenmesinde rol oynayan en önemli faktörlerden biriside işletmede etkin bir sorumluluk ve maliyet muhasebesi anlayışının hakim olup olmamasıdır. Çünkü; yukarıda belirttiğimiz gibi G.Ü.M nin bütçelenmesinde, gider merkezleri ile bu merkezlere ilişkin giderlerin ve sorumlulukların belirlenmesi gereklidir.

Sorumluluk ve maliyet muhasebelerinin varlığı bu faaliyetlerin belirlenmesi ve bütçelenmesi açısından son derece yararlı olacaktır. Özellikle, sorumlulukların belirlenmesi, gider tutarlarının ve niteliklerinin tamamlanarak ayrıntılı bir şekilde hesaplanması; bu sistemlerin bütçeleme faaliyetleri açısından önemini kendiliğinden vurgulamaktadır.

G.Ü.M nin bütçelenmesinde gözönünde bulundurulması gereken en önemli hususlardan birisi de, kısa dönemli gider merkezlerine yönelik bütçelerin hazırlanmasında bütçeleme yaklaşımlarıda bulunarak teknik açıdan diğer bütçelere uygunluğun sağlanmasıdır. Ayrıca diğer bütçelere zaman boyutları açısından uygunluğun sağlanmasına dikkat edilmesi gerektiğininde ekleyebiliriz.

G.Ü.M ne ilişkin bütçeleme faaliyetlerinin (G.Ü.M bütçesinin yapısından dolayı) oldukça karmaşık işlemleri ve dolayısı ile bu işlemlere ilişkin, oldukça değişik yöntemleri kapsadığını söyleyebiliriz. Nitekim G.Ü.M nin tanımlanması ve tutarlarının belirlenmesi açısından faaliyet hacim ölçülerinin ve giderlerinin teknik yapılarının analiz edilmesi gerekir.

2.6.3 G.Ü.M Bütçesinin Aşamaları

G.Ü.M nin Bütçelenmesi Aşağıdaki teknik unsurların çözümüne bağlıdır(Bursal ve Ercan, 1976, ss.201-203).

1- Faaliyet Kapasitesinin saptanması; Amaç, teorik, pratik ve ortalama kapasiteye göre bir bütçe dönemi için "beklenen kapasite" yi belirlemektir.

2- Maliyet-kapasiteyi temsil eden çeşitli değişkenler arasındaki ilişkiyi belirlemek. Bunu belirleyen ve birçok alandada kullanılan yöntemleri şöyle guruplandırabiliriz;

- a) Matematik ve istatistiki olmayan yöntemler (muhasebe yöntemi, grafik yöntemi, en düşük-en yüksek noktalar yöntemi).
- b) Matematik ve istatistiki yöntemler (regresyon analizleri)
- c) Öğrenme eğrileri

3- Maliyetlerin imalata yüklenmesinde kullanılacak faaliyet ölçümlerinin seçimi; bu ölçümlerden, üretim birimleri, direkt malzeme birimleri, direkt işçilik maliyetleri, direkt işçilik saatleri ve makine saatleri başlıcalarıdır.

2.6.4. G.Ü.M. nin Esnek Bütçe ile ilişkisi

Direkt malzeme ve direkt işçilik maliyetlerinin mamüller itibarıyla, izlenmesi mümkün olduğu gibi, belli bir ölçüde kontrolüde mümkündür. Bir maliyet merkezinin bütün faaliyetleriyle ilgili (ortak nitelikli) ve üretim kapasitesine göre değişmeyen maliyetleride kapsayan G.Ü.M nin kontrolü için en etkin araç; esnek bütçelerdir(Bursal ve Ercan,1976, s.218).

Kısaca, farklı çalışma derecelerine göre ayarlanabilen bütçe çeşidine esnek bütçe denilmektedir. Bu bütçenin en önemli özelliği, istenen herhangi bir kapasite düzeyi için G.Ü.M nin "Olması Gereken" tutarını göstermesi veya bu tutarın hesaplanmasına olanak sağlamalıdır.

Literatürdeki diğer bir adıda "değişken bütçeler" olan esnek bütçelerin kapsamı hakkında çeşitli görüşler vardır. Bu görüşler şunlardır(Peker, 1987, s. 490).

- Birincisi, esnek bütçelerin sadece G.Ü.M ne uygulanacağı görüşüdür. Bu görüşde; maliyet yerlerine göre ortaya çıkan amaçları belirlemek ve zamanında düzeltilmesi gerektiği için G.Ü.M nin esnek bütçeler yoluyla bütçelenmesi gerekmektedir. Diğer kalem giderlerindeki dikkate almayan bu görüş sınırlıdır. Çünkü, faaliyet hacmi ile ilişki kurabilecek dönem giderlerinin tümü esnek bütçeye göre yapılması, bütçelemede bütünlük sağlayacağından yararlıdır.

- Diğer bir görüş ise, sabit maliyetlerin esnek bütçede gösterilmesine gerek olmadığı görüşüdür. Yani, sadece maliyet ve giderleri değişken kısmının esnek bütçede gösterilmesi isteniyor. Bir sınırlama getiren bu görüş, bütün işletme faaliyetlerinin bazı tekniklere esnek bütçelerde kullanılmasını engellemektedir.

Bu açıklamalardan sonra, esnek bütçelerin işletme faaliyetlerinde uygulanması, özellikle G.Ü.M ve dönem giderlerinin bütçelenmesi için, maliyet ve gider yerleri açısından bazı teknik sorunların Çözümüne bağlıdır. Dikkat edilecek husus, sözkonusu unsurların dönem giderleri açısından da ayrıca göz önünde bulundurulmasıdır.

2.6.5. Faaliyet Hacim Ölçülerinin Belirlenmesi ve Kapasite Türleri

Genel imalat giderlerinin bütçelenmesi giderlerin teknikleri itibarı ile ölçümlenmesi esaslarına dayalıdır. Öte yandan değişken giderlerin ilişkili olabileceği doyurucu çıktı ölçülerinin tanımlanması çoğunlukla güçtür. Bu nedenle, giderlerin hesaplanmasına ilişkin hacim ölçüsü seçimiyle ilgili olarak birçok ölçüt kabul edilmelidir. Seçilecek hacim ölçüleri; her gider merkezinin yaratmış olduğu gider çıktılarının kullanım özelliklerine göre belirlenmelidir.

Bir faaliyet hacim ölçüsüyle ilgili olarak bir çok ölçüt kabul edilmelidir. Yani(Welsch, 1975, s. 363);

1- Maliyetin değişmesine neden olan faaliyet içindeki dalgalanmaları birim olarak ölçmelidir.

2 - Seçilen birim hacim dışındaki değişken faktörlerden mümkün olduğu kadar az etkilenmelidir.

3 - Birim kolayca anlaşılabilirliktedir.

4- Faaliyet rakamları gereksiz katıplık giderleri olmaksızın elde edilebilirliktedir. Bir üretken bölüm için faaliyet temeli seçilirken, işletme giderleri

Faaliyet hacim ölçüleri belirlendikten sonra bu ölçülerin aşağıda açıklamayı uygun gördüğümüz kapasite türleri ile ilişkilendirilmesi suretiyle ilgili faaliyet düzeyinde G.Ü.M nin ne olacağı tespit edilmeye çalışılır.

Teorik Kapasite:

Uygulamada hiç bir zaman ulaşılamayan ancak kurumsal açıdan giderlerin belirlenmesinde işçilik veya makina saatleri cinsinden ifade edilebilen kapasite türüdür.

Pratik Kapasite:

Teorik kapasiteden, boş işçilik ve makine saatlerinin düşülmesi ile hesaplanan kapasite türüdür. Üretim merkezlerine ilişkin faaliyet boşluklarının düşülmesi suretiyle belirlenen sürenin makina saati ve işçilik saati gibi hacim ölçüleriyle değerlendirilip faaliyet hacminde gider tutarının ne olacağı hesaplanır.

Ortalama Kapasite:

Ortalama kapasite saptanmasında işletmelerin üretim etkinlikleri uzun dönemli tahmin edilir ve değişmez tüm giderler ele alınan dönemin üretimine yüklenirler. Ortalama kapasite değerleri genellikle normal kapasite değerlerinden düşük çıkarlar(Akesen, 1991, s. 193)

Beklenen Kapasite:

Beklenen kapasite yalnızca gelecek bir yıl için tahmin edilen ölçüdür. Temelini her yıl toplam giderlerin o yıl içinde gerçekleştirilen üretime yüklenmesi oluşturulur. Beklenen kapasitenin saptanmasında genellikle yıllık satış gelirleri veri olarak kullanılır. Bu nedenle beklenen kapasiteye aynı zamanda satış kapasitesi de denir(Uslu, 1991, s.193).

2.6.6 Genel Üretim Maliyetleri Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Direkt işçilik saati
2- Sabit maliyetler (Giderler)
3- Değişken giderler

Formül:

Genel Üretim Maliyetleri = (Toplam sabit maliyetler) + (Toplam direkt işçilik saati) x (Direkt işçilik saati başına değişken maliyet)

Not : Bir saat işçiliğin % 65' i Endirektir.
Değişken gider oranları gider kalemlerinde verilmiştir.
Tablo: 2.7' de Ocak ayına ait GÜM hesaplanmıştır
Aynı yöntemle göre diğer dönemlere ait Genel üretim maliyetleri ise aşağıda olduğu gibi hesaplanmıştır.

| | |
|---------------|------------------|
| Ocak ayı GÜM | 1.588.940 |
| Şubat ayı GÜM | 1.610.000 |
| Mart ayı GÜM | <u>1.595.000</u> |
| 1. üç ay GÜM | 4.793.940 |
| 2. üç ay GÜM | 4.810.000 |
| 3. üç ay GÜM | 4.780.000 |
| 4. üç ay GÜM | <u>4.790.000</u> |
| TOPLAM GÜM | 19.173.940 |

TABLO:2.7
AHC İşletmesi
Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi
19xx Yılı

| Gider Türü | Sabit | Değişken | Toplam |
|---------------------------------------|-----------|----------|-----------|
| Endirekt ilk Mad.ve Mal | 250.000 | ----- | 250.000 |
| Endirekt işçilik (37.200x0,65) | 46.420 | 24.180 | 70.600 |
| Tamir Bakım (37.200x0,40) | 38.740 | 14.880 | 53.620 |
| Enerji (37.200x0,25) | 27.470 | 9.300 | 36.770 |
| Ücret Vergileri (37.200x0,40) | ----- | 14.880 | 14.880 |
| Isıtma ve Aydınlatma (37.200x0,25) | 40.730 | 9.300 | 50.030 |
| Sigorta Gideri | 170.600 | ----- | 170.600 |
| Maaş ve Ücretler | 260.000 | ----- | 260.000 |
| Amortisman | 450.000 | ----- | 450.000 |
| Vergi Resim ve Harç | 225.000 | ----- | 225.000 |
| Diğerleri (37.200x0,20) | ----- | 7.440 | 7.440 |
| | 1.508.960 | 79.980 | 1.588.940 |

Sabit ve değişken maliyetlerin toplamı @ B9..C9 Formülü ile hesaplanır. Bu formül toplam üretim maliyetinin ilk hücresine(E9) yazılır ve diğer hücelere ana menüden COPY komutu ile kopyalanır. Toplam sabit giderlere hesaplanırken @SUM (B9..B24) ile sabit giderlerin ilk değerinin hücre adresi verilir ve toplam bulunur.Bu formül diğer alanlara kopyalanarak toplam sabit ve değişken maliyetler bulunur.

2.7 Direkt İlk Madde ve Malzeme Dönem Sonu Stok Bütçesi

2.7.1 D.İ.M.M Dönem Sonu Stok Bütçesinin Özellikleri

Malzeme bütçesi ile satın alma bütçesi arasında planlanan miktar farklılıkları hammadde stok düzeylerinde ki değişmelerle açıklanır. Nihai ürün stoku bütçesinin satış ve üretimle arasındaki ilişkide olduğu gibi hammadde stoku bütçesinde hammadde gereksinimleri ile hammadde arsında bir uyum sağlar. Eğer hammadde ihtiyaçları mevsimlik ise sabit bir malzeme stok düzeyi, satın almaların, fabrikanın malzeme ihtiyaçlarına tam olarak paralel olduğu anlamına gelir. Aynı durumda alımlar tek düze bir seviyede de sürdürülebilir. Ancak bu durumda fabrikanın malzeme talebindeki değişikliklerin stoklardan karşılanması gerekir. Optimum- stok-satınalma programı bu iki uç durum arasında yer almalıdır. Stok politikasının saptanmasında göz önüne alınacak başlıca unsurlar şunlardır (Welsch, 1978, s. 251);

- 1- Üretim açısından ihtiyaçların miktarları ve sınırlaması.
- 2- Büyük miktarlardaki alımlarda yapılacak indirimler yoluyla sağlanacak faydalar.
- 3- Hammaddelerin elde edilebilirliği.
- 4- Hammaddelerin dayanıklılığı.
- 5- Depo imkanları.
- 6- Stokları karşılamak için sermaye ihtiyacı.
- 7- Depolama giderleri.
- 8- Hammadde fiyatlarında beklenen değişiklikler.
- 9- Kıtlıklara karşı tedbirler.
- 10- Stoklara ilişkin riskler
- 11- Fırsat maliyeti

Gerçekçi bir şekilde stok düzeyinin saptanabilmesi için yönetimin stok politikasının önceden belirlenmesi gerekir. Burada stok politikası belirlenirken iki unsura dikkat etmek gerekir. Birincisi bir seferde ne kadar stok alınacağı, ikincisi ise bu stokların ne zaman alınacağıdır. Stok düzeyinin, malın tekrar ısmarlanmasından fabrikaya tekrar gelinceye kadar geçen süre kadar bir zamanda üretimi sürdürülebileceği nokta, yani yeniden sipariş verme noktasıdır. Ayrıca, genellikle, kullarındaki olağan dışı dalgalanmaları ve stokların yenilenmesini sağlamak üzere bir miktar emniyet stoku bulundurulması yoluna gidilir. .

2.7.2 Dönem Sonu Stok Bütçesinin Düzenlenmesi

Ocak tarihli direkt ilk madde ve malzeme stok : 8.680

Birim Maliyeti : 80 TL.

Toplam : 8.680 x 80 = 694.400

1 Ocak dönembası mamül stok 6.000 br.

Birim Maliyet : 820

Toplam : 6.000 x 820 = 4.920.000

Formül:

Dönemsonu Stok Bütçesi = (Dönemsonu stokları) x (Standart birim mal)

TABLO:2.8
ABC İşletmesi
Dönem Sonu Stok Bütçesi
19xx Yılı

| Dir.ilk Mad.ve Mal | Miktar | Maliyet | Tutar |
|--------------------|--------|---------|-----------|
| 1 Ocak | 8.680 | 80 | 694.400 |
| 31 Ocak | 6.300 | 80 | 504.000 |
| 28 Şubat | 8.540 | 80 | 683.200 |
| 31 Mart | 6.650 | 80 | 532.000 |
| 1.üç ay | 6.650 | 80 | 532.000 |
| 2.üç ay | 7.000 | 80 | 560.000 |
| 3.üç ay | 8.610 | 80 | 688.800 |
| 4.üç ay | 9.100 | 80 | 728.000 |
| Mamul Mal Stok | | | |
| 1 Ocak | 6.000 | 820 | 4.920.000 |
| 31 Ocak | 8.400 | 808 | 6.787.200 |
| 28 Şubat | 6.500 | 858 | 5.577.000 |
| 31 Mart | 7.000 | 823 | 5.761.000 |
| 2.üç ay | 7.000 | 837 | 5.859.000 |
| 3.üç ay | 8.000 | 820 | 6.560.000 |
| 4.üç ay | 9.000 | 833 | 7.497.000 |

Direkt ilk madde ve malzeme tutarı hesaplanırken miktar ile birim maliyetin çarpımı alınır.Bunun için (B9*C9) formulu girilir.Bu formül diğer hücrelere ana menüden COPY komutu ile kopyalanarak toplam tutarlar bulunur.

2.8. SATILAN MALIN MALİYETİ BÜTÇESİ

Satılan malın maliyeti bütçesi aşağıdaki bilgilerin diğer bütçelerden derlenmesi suretiyle elde edilir.

- Direkt ilk madde ve malzeme giderleri
- Direkt işçilik giderleri
- Genel üretim maliyetleri
- Dönem başı ve dönem sonu tarı mamül stokları
- Dönem başı ve dönem sonu mamül stokları
- Dönem başı ve dönem sonu tarı mamül stokları

2.8.1 Satılan Malın Maliyeti Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Toplam üretim maliyeti
2- Dönembaşı stok miktarı
3- Dönemsonu stok miktarı

Formül:

S.M.M = Toplam üretim maliyeti + Dönembaşı stok - Dönemsonu stok

TABLO:2.9
ABC İşletmesi
Satılan Mallar Maliyeti Bütçesi
19xx Yılı

| | Ocak | Şubat | Mart | Top 1. üç ay | 2. üç ay | 3. üç ay | 4. üç ay | Toplam |
|------------------|--------|--------|--------|--------------|----------|----------|----------|---------|
| D. t. M. M. | 992 | 720 | 976 | 2.688 | 2.456 | 2.736 | 3.600 | 11.480 |
| Direkt İşçilik | 7.440 | 5.400 | 7.320 | 20.160 | 18.420 | 20.520 | 21.600 | 80.700 |
| Genel Üretim M. | 1.589 | 1.610 | 1.595 | 4.794 | 4.810 | 4.780 | 4.790 | 19.174 |
| Top. Üretim Mal. | 10.021 | 7.730 | 9.891 | 27.642 | 25.686 | 28.036 | 29.990 | 111.354 |
| Dönem Başı Stok | 4.920 | 6.787 | 5.577 | 4.920 | 5.838 | 6.696 | 7.614 | 4.920 |
| Satışa Hazır Ml. | 14.941 | 14.517 | 15.468 | 32.562 | 31.524 | 34.732 | 37.604 | 116.274 |
| Dönem Sonu Stok. | 6.787 | 5.577 | 5.677 | 5.677 | 6.693 | 7.778 | 6.247 | 6.247 |
| S. M. M | 8.154 | 8.940 | 9.791 | 26.885 | 24.831 | 26.954 | 31.357 | 110.027 |

Toplam üretim maliyeti hesaplanırken @SUM fonksiyonu kullanılır. Ocak, şubat, mart aylarındaki maliyetleri toparken bu alanların hücre adresleri (B9..B12) yazılarak toplanır. SMM'nin hesaplanması için satışa hazır mallar ile dönem sonu stokların farkı olan B19 - B21 formülü kullanılır. Bu formül diğer alanlara kopyalanarak satılan malların maliyetleri hesaplanır.

2.9. PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ

2.9.1. Kavram ve Amacı

Pazarlama giderleri; dağıtım, satış ve mamülün müşteriye teslimi ile ilgili tüm giderleri içerir. Pazarlama gideri bu şekilde tanımlandığından reklam giderlerini de kapsar(Uslu, 1991, s. 115).

Satış maliyetleri olarak da isimlendirilen, pazar araştırması satışları geliştirme ve direkt satış giderleri ile siparişin yerine getirilmesi maliyetini oluşturan; depolama, taşıma, alıcıların finansmanı ve tahsilata ilişkin giderleri içeren bütçe(Akdoğan, 1982, s.5) olarak da adlandırılan pazarlama giderleri bütçesini, pazarlama faaliyetlerinden dolayı ortaya çıkan giderleri özetleyen planlama ve kontrol aracı olarak da tanımlayabiliriz.

Değişken gider bütçeleri kavramı, pazarlama ve satış gider bütçelerinde esas alınabilir. Bu durumda giderlerin sorumluluk esasına ve değişkenlik etkenine göre bütçelenmesi sağlanır. Pazarlama ve satış giderleri bütçesinin düzenlenmesi için mamüller, pazarlama yöntemleri, satış örgütleri, dağıtım kanalları ve yöntemine ilişkin temel veriler elde edilir. Bundan sonra, pazarlama ve satış grubunda yer alan gider kalemleri saptanır. Bu gider sınıflamasının, hesap planında yer alan pazarlama ve satış giderleri sınıflaması ile aynı olması maliyet kontrolü yönünden yararlıdır.

Pazarlama ve satış giderleri bütçesinin amaçları şunlardır(Yalkın ,1985 s. 166).;

- 1- Satış, dağıtım ile finansman faaliyetleri arasında bir dengenin sürdürülmesini sağlamak,
- 2- Kâr marjlarının saptanmasına yardımcı olmak,
- 3- Pazarlama ve satış giderleri için bütçe döneminde gerekli nakit gereksinimlerinin hesaplanmasını mümkün kılar.
- 4- Satış giderlerine ilişkin etkili gider kontrolüne olanak sağlamak.

Pazarlama ve satış giderleri içerisinde reklam giderlerinin ayrı bir yeri vardır. Bu nedenle, bazı işletmelerin sadece reklam giderlerini içeren ayrı bir bütçe düzenledikleri görülür. Reklam giderleri için ayrı bir bütçe düzenlenmediği durumlarda ise, reklam giderlerinin tahmini ayrıntılı analizlere dayanılarak yapılır. Reklam giderlerine ilişkin ödenek saptanırken işletmenin gelecekteki koşulları, rekabet durumu, piyasa ile mamüllerdeki yeni gelişmeler göz önünde bulundurulur. Rekabet giderlerine ilişkin ödeneklerin saptanmasında yararlanılan yöntemler şunlardır(Yalkın, 1985, s. 167):

1- Keyfi Yöntem - Bu yöntemle ilgili yöneticiler gelecek dönemin reklam giderleri ödeneğini kendi tecrübe ve yargılarına dayanarak saptarlar. Keyfi yöntemde, reklam gider ödenekleri, bütçelenen mamül birimi başına sabit bir tutar olarak da saptanabilir.

2- Satış Yüzdesi Yöntemi - Burada satışların belli bir yüzdesi esas alınarak reklam giderlerine ilişkin ödenek saptanır. Bu yöntemde baz olarak kabul edilen satışlar, geçmiş dönem fiili satışları veya gelecek dönem bütçelenen satışlarıdır.

3- Kâr Yüzdesi Yöntemi - Bu yöntemde, reklam gider ödeneklerinin, mevcut veya beklenen fonların bir yüzdesi olarak saptanması temel ilkedir. Bu nedenle, geçmiş dönem kârlarının veya gelecek dönem için bütçelenen kârların belli bir yüzdesi reklam gideri ödeneği olarak belirlenir.

4- Rekabet Edici Oran Yöntemi - Bu yöntemde baz, rakip işletmelerin geçmiş dönem veya gelecek dönem reklam giderleridir.

5- Görev Yöntemi - Bu yöntemde, reklam ile gerçekleştirilecek belli amaçlar saptanır ve bu amaçlarla ilgili ayrıntılı programlar düzenlenir. Reklam gider ödenekleri bu programların uygulanması ve yürütülmesini sağlayacak tutarlar olarak bütçelenir. Görev yöntemi uygulamada en çok kabul gören yöntemdir.

2.9.2. Pazarlama ve Satış Giderleri Bütçeleme Faaliyetlerinde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

Pazarlama ve satış giderleri bütçesinin düzenlenmesinde bütçeleme faaliyetlerinin verimliliği açısından faaliyetler hacmine ilişkin verilerin tespitinde diğer gider bütçelerinde olduğu gibi çeşitli istatistiksel ve analitik yöntemlerin kullanılmasında yarar vardır.

Pazarlama ve satış giderleri bütçeleme faaliyetlerinde uygulamada en çok kullanılan faaliyet hacim ölçüsü; toplam satış gelirdir. Bu hacim ölçüsü, giderlerin satış gelirleri ile ilişkisini açıklaması açısından son derece kullanışlı bir ölçü olduğundan giderlerin analizine ilişkin olarak kullanılan istatistiksel yöntemlerde baz olarak ele alınmasında yarar vardır.

Yüksek satış hacmine sahip işletmelerde dağıtım kanallarının özelliklerinin göz önüne alınması suretiyle satış bütçelemesinin etkinliğini sağlamak için ayrıntılı pazarlama ve satış gider bütçelerinin düzenlenmesi gerekir.

Pazarlama ve satış giderlerine ilişkin sabit bütçe hazırlanırken, giderler değişken veya sabit olarak bir bölümlenmeye tabi tutulmaksızın geçmiş uygulamaların ışığı altında gelecekteki koşullar da göz önünde bulundurularak beklenen çalışma düzeyine göre tahminlenmektedir(Akdoğan, 1982, s. 173).

Yukarıdaki açıklamaya dayanarak; sabit bütçeleme yaklaşımının en büyük dezavantajını giderlerin teknik açıdan sabit ve değişken ayrımına tabi tutulmadan bütçelenmesi olduğunu söyleyebiliriz.

2.9.3 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

Gerekli Bilgiler : 1- Satış tutarı
2- Sabit ve değişken maliyet

Formül:

Pazar. Satış ve Dağ. Gid. Büt. = (Her gider kaleminin toplam sabit maliyeti) +
(Satış tutarı) + (Her gider kaleminin satışlar
yüzdesi olarak değişken maliyeti)

Ek Bilgiler : Komisyonlar brüt satışların % 4' ü
Reklamlar brüt satışların % 2' si
Seyahat giderleri brüt satışların % 1' i
Kırtasiye giderleri brüt satışların % 1' i
Değersiz alacak kredili satışların % 2' si

Ocak ayındaki kredili satışlar : 9.750

Ocak ayı pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi Tablo 2.9' da görüldüğü gibi olup, diğer aylar içinde aynı yöntem izlenmiş ve aşağıdaki sonuçlar bulunmuştur.

| | |
|----------|------------|
| Şubat | 2.922.000 |
| Mart | 3.040."000 |
| 2. üç ay | 8.920.000 |
| 3. üç ay | 8.976.000 |
| 4. üç ay | 9.030.000 |

TABLO:2.10
ABC İşletmesi
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi
19xx Yılı-

| GİDER TÜRÜ | SABİT | DEĞİŞKEN | TOPLAM |
|--|------------------|------------------|------------------|
| Satış Elemanı Ücreti | 600.000 | - | 60.000 |
| Satış Komisyonları 13.000.000 X 0,04 | - | 520.000 | 520.000 |
| Kırtasiye Giderleri 13.000.000 X 0,01 | - | 130.000 | 130.000 |
| Reklam Giderleri 13.000.000 X 0,02 | - | 260.000 | 260.000 |
| Öden. Sos. Gtv. Kes. | 200.000 | - | 200.000 |
| Öden. Ver. Res. Harç | 159.000 | - | 159.000 |
| Amortisman Giderleri | 250.000 | - | 250.000 |
| Seyehat Giderleri 13.000.000 X 0,01 | - | 130.000 | 130.000 |
| Değersiz Alacaklar 9.750.000 X 0,02 | - | 195.000 | 195.000 |
| Diğerleri | - | 200.000 | 200.000 |
| Toplam | 1.209.000 | 1.435.000 | 2.644.000 |

Pazarlama satış ve dağıtım giderlerine ait sabit ve değişken toplam gider tutarlarını hesaplamak için @(B8..D8) formülü kullanılır. Bu formül toplam gerektiren diğer alanlarada kopyalanarak toplam tutarlar bulunur. Toplam sabit değişkeni hesaplamak için @(B8..B17) formülü kullanılır. Aynı formül kopyalanarak toplam değişken gideri hesaplamak için de kullanılır.

2.10. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ

2.10.1 Genel Yönetim Giderleri Bütçesinin Özellikleri

Genel yönetim giderleri, işletmenin belli bir fonksiyonu ile ilgilendirilemeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve denetimi için yapılan giderlerden oluşur. Bu giderler, üst seviyedeki yöneticilerin ücretleri ve yolluklarını, büro giderlerini kapsamına alır.

Genel yönetim giderlerinin büyük bir kısmı sabittir. Bundan ötürü yönetim giderlerinin kontrol edilemeyeceğine ilişkin yanlış bir eğilim görülür. Oysa yönetim kurulu tarafından saptanan yukarı seviyedeki yönetici ücretleri dışında tüm genel yönetim giderleri; yönetim politika ve kararlarının etkisi altındadır. Faaliyet hacmi ile genel yönetim giderleri arasında kurulan ilişki planlanan faaliyetlere göre bu giderlerin durumunu açıklığa kavuşturur. Bu ilişkinin değişen genel yönetim giderleri ile kurulması çok yararlıdır. Bu ilişki ile ilgili olarak en çok yararlanan faaliyet ölçüsü toplam satış hasılatıdır. Ayrıca, bazı işletmeler ise genel yönetim giderlerini faaliyet hacmi ile ilgilendirirken direkt işçilik saatlerini veya vergilenmemiş net kârı faaliyet ölçü birimi olarak kullanmaktadırlar.

Genel yönetim veya genel yönetim hizmetleri bir işletmede belli bölümler ve bunlara bağlı şubeler tarafından yürütülür. Örneğin, mali işler ve muhasebe bölümü ile şubeleri, personel, denetim, endüstri ilişkileri, hukuk müşavirliği vb. Bu giderlere ilişkin sorumluluğun belirlenmesi yönünden genel yönetim giderleri bütçesi, genel yönetim hizmetlerini yürüten örgüt birimlerine göre düzenlenebilir.

Değişken gider bütçeleri kavramına dayandırılan genel yönetim giderleri bütçesinin amaçları şu şekildedir(Yalkın, 1985, s.169);

1. İşletmenin satış ve üretim seviyeleri ile genel yönetim hizmetleri arasında bir denge sağlamak.
2. Genel yönetim giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin saptanmasını mümkün kılmak.
3. Kar marjlarının saptanmasına yardımcı olmak.
4. Genel yönetim giderlerinin etkili bir şekilde kontrol edilmesine olanak sağlamak.

Genel yönetim giderlerine ilkin bütçedeki gider sınıflaması ile hesap planındaki gider sınıflaması arasında paralellik olmalıdır.

Bu gider grubunda yer alan gider türlerinin bütçe tahminlerinin yapılmasına geçmiş dönem giderlerinden ve tecrübelerinden geniş ölçüde yararlanılır. Bu şekilde saptanan sonuçlar gelecek dönemde beklenen koşullara göre düzeltilir. Geçmiş dönem sabit genel yönetim giderlerine ilişkin tutarla, gelecek dönemde önemli değişiklikler beklenmiyorsa bütçe tutarları olarak saptanır. Değişken genel yönetim giderlerine ilişkin değişkenlik oranı ise beklenen koşullara göre aynı kalır veya yeniden saptanır.

Genel yönetim giderleri bütçesi, diğer bütçelerde olduğu gibi bu giderlerden sorumlu örgüt birimleri tarafından hazırlanır ve yönetim kurulunun onayına sunulur.



TABLO:2.11
ABC İşletmesi
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi
19xx Yılı -1.000TL -

| | Ocak | Şubat | Mart | Top | | | | Toplam |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|--------------|--------------|--------------|--------------|---------------|
| | | | | 1.Üç ay | 2.Üç ay | 3.Üç ay | 4.Üç ay | |
| Üst Yön Maaş. | 360 | 360 | 360 | 1.080 | 1.080 | 1.080 | 1.080 | 4.320 |
| Büro Men Maaş. | 240 | 240 | 240 | 720 | 720 | 720 | 720 | 2.880 |
| Sigorta (Büro) | 180 | 180 | 180 | 540 | 540 | 540 | 540 | 2.160 |
| Vergiler (dan Bina) | 230 | 230 | 230 | 690 | 690 | 690 | 690 | 2.760 |
| Amortisman (Bilgisayar) | 200 | 200 | 200 | 600 | 600 | 600 | 600 | 2.400 |
| Diğerleri | 170 | 170 | 170 | 510 | 510 | 510 | 510 | 2.040 |
| TOPLAM | 1380 | 1380 | 1380 | 4.140 | 4.140 | 4.140 | 4.140 | 16.560 |

Ocak şubat ve mart aylarına ait üst yönetim giderleri bu alanların hücre adresleri yazılarak bulunur. Toplam 1. üç aylık giderler @SUM(B9..D9) yazılarak B9 dan D9 hüccresine kadar olan alanlar toplanır. Yıl sonundaki toplam üst yönetim maaşları ise (E9..H9) formülü ile hesaplanır ve diğer alanlara kopyalanır. Ocak ayındaki toplam yönetim giderleri @(B9..B19) formülü ile hesaplanır ve diğer alanlara kopyalanır

2.11. MALİ TABLolar BÜTÇESİ

2.11.1. Mali Tablolar Bütçesinin Özellikleri

Mali tablolar bütçesi, devre veya dönem başındaki maddi veya parasal dengeyi, dönem içindeki nakit giriş ve çıkışını, devre veya dönem sonundaki maddi veya parasal dengeyi gösteren bütçelerdir(Çelebioğlu,1977, s.52).

İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde en son evreyi mali tablolar bütçelerinin hazırlanması oluşturur. Mali tablolar bütçeleri veya tahmini mali tablolar gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle ulaşılması beklenen işletme faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu özlü bir biçimde gösterirler. Mali tablolar bütçeleri, işletme tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonuna olanak sağlar. Diğer bir kavuştururlar. Bu nedenle, mali tablolar bütçelerinin düzenlenmesi, yıllık işletme bütçesinin tamamlanma evresi olarak tanımlanır. Bu evrenin iki amacı vardır(Welsch, 1975, s.497).

- 1- İşletme bütçesinin çeşitli bölümlerini bir araya getiren teknik araçları sağlamak,
- 2- İşletme planlarını, etkili haberleşme araçlarına dayanarak sunmak.

Mali tablolar bütçeleri, yönetim tarafından geliştirilen çeşitli bütçelerin yaratacağı sonuçları toplu bir biçimde gösteren teknik araçlardır. Bu bütçeler, yürürlükte olan mali rapor sisteminin yapısına uygun olmalıdır. Mali rapor sistemi ile mali tablolar bütçelerinin yapıları arasındaki farklılıklar işletme amaçlarına uygun olarak giderilmelidir(Yalkın, 1985, s. 147).

Mali tablolar bütçeleri, daha önce hazırlanmış olan çeşitli işletme bütçelerindeki verilerden yararlanarak düzenlenir. İşletme bütçe sisteminin tam olarak uygulanmadığı durumlarda mali tablolar bütçelerinin hazırlanmasına önem verilir.

Önceleri, işletmenin belirli bir andaki mali durumunu yansıtan bilançolardan ibaret olan mali tablolar, giderek beliren gereksinmeler karşısında gelir tablosu kavramını da, mali tablo olarak düşünülmesini gerektirmiştir. Böylece ilgili gruplara bilanço ile işletmenin belirli bir andaki mali durumunu, gelir tablosu ile de belirli bir devre içinde sağlanan karın (zararın) oluşum biçimi iletilebilmiştir(Tanker ve Akdoğan, 1985, s. 25).

Güntümüzde mali tablolar denildiğinde, genellikle aşağıdakiler kastedilmektedir(Ünalın vd, 1988, s.195).

- Bilanço (Mali Durum Tablosu)
- Gelir tablosu
- Dağıtılmayan karlar tablosu
- Fon akım tablosu
- Konsolide mali tablolar
- Dönem içi mali tablolar
- Mali tablolar açıklayıcı notları

Kuşkusuz bu tablolarla, işletme özelliklerine ve iletilmesi istenen bilgilere göre başka tabloları ekleme olanağı da vardır. Bu çalışmamızda mali tablo bütçelerinden en önemlileri olarak kabul edebileceğimiz bilançolar, gelir tablosu ve fon akım tablosu üzerinde durulacak ve diğerlerine değinilmeyecektir.

2.11.2. GELİR TABLOSU BÜTÇESİ

Gelir tablosu, işletmenin belli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin elde ettiği dönem net karını veya dönem net zararını kapsar(SMMMO, 1994 S. 16).

Gelir tablosu, işletmenin belli bir hesap döneminde net sonucunu; brüt satış karı, faaliyet karı büyüklüklerine ve bunları oluşturan ana olaylara yer vererek gösteren bir tablodur(Cemalcılar, 1977, s. 25).

Güntümüzde, Gelir tablosuna gittikçe artan bir önem verilmektedir. Ekonomik hayatta kaydedilen büyük değişme ve gelişmeler, işletmelerin hızla büyümesi, teşebbüs sahipliği ve yönetim işlevinin birbirinden ayrılması, işletmelerin büyümesini sağlamak için planlanmaya duyulan gereksinme, işletmelerin mali durumlarını gösteren bilançonun yanında, gelir tablosuna olan ilgiyi de artırmış ve bu tablolar geniş ölçüde kullanılmaya başlamıştır. Çünkü, gelir tablosu işletmenin periyodik, ekonomik gelişmeleri ile içinde bulunduğu dönemdeki kazanç gücünü tam ve gerçek olarak yansıttığı gibi, işletmenin bir dönem faaliyeti ile ilgili bilgileri de ortaya koymaktadır. Bu hali ile gelir tablosu, belli bir dönemde işletmeye ait faaliyetlerin bir bütün olarak mali yönden başarı derecesini ölçen özet bir rapor olmaktadır(Tanker ve Akdoğan, 1985, s.69)

Gelir tablosundaki bilgilerle; işletme faaliyetlerini karlı ve verimli bir biçimde yürütme yükümlülüğünü taşıyan işletme yöneticileri, işletmeye kaynak sağlayan ortaklar, işletmede çalışanlar ve işletmeden alacaklı olan üçüncü şahıslar ile işletme sahiplerinin ve diğer kişilerin haklarını koruyan kamu kuruluşları, vergi daireleri

TABLO 2.12
ABC İşletmesi
Geir Tablosu Bütçesi
19xx Yılı -1000 TL.

| | Ocak | Şubat | Mart | Top.1.üç Ay | 2. Üç Ay | 3. Üç Ay | 4.Üç Ay | Toplam |
|------------------------|--------|--------|--------|-------------|----------|----------|---------|---------|
| Satışlar | 13.000 | 14.170 | 15.210 | 42.380 | 38.610 | 43.160 | 48.750 | 172.900 |
| Satılan Malın Maliyet | 8.154 | 8.940 | 9.791 | 26.885 | 24.881 | 26.954 | 31.357 | 110.027 |
| Büt Kar | 4.846 | 5.230 | 5.419 | 15.495 | 13.779 | 16.206 | 17.393 | 62.873 |
| Faaliyet Gideri | 4.274 | 4.610 | 4.155 | 13.039 | 13.140 | 13.260 | 13.150 | 52.589 |
| Paz Sat ve Daggid. | 2.644 | 2.980 | 2.525 | 8.149 | 8.250 | 8.370 | 8.260 | 33.029 |
| Genel Yönetim Gideri | 1.380 | 1.380 | 1.380 | 4.140 | 4.140 | 4.140 | 4.140 | 16.560 |
| Finans. Giderleri | 250 | 250 | 250 | 750 | 750 | 750 | 750 | 3.000 |
| Faaliyet Kar (V.Ö.K) | 572 | 620 | 1.264 | 2.456 | 639 | 2.946 | 4.243 | 10.284 |
| Vergiler (%25) | 143 | 155 | 316 | 614 | 160 | 736 | 1.061 | 2.571 |
| Vergiden Sonraki Kar. | 429 | 465 | 948 | 1.842 | 479 | 2.210 | 3.182 | 7.713 |

Ocak, şubat ve mart aylarına ait Toplam 1. üç Ay satış miktarı hesaplanırken E9 hücrelerine @SUM (B9..D9) formülü uygulanır. Yıl sonu satış miktarı toplamı ise @SUM(E9..H9) formülü kullanılarak bulunur. Bütür satış hesaplanırken satışlar ile SMM' nin farkı olan (B9-B10) formülü kullanılır. Bu formül diğer alanlara kopyalanır. Ocak ayına ait faaliyet gideri (B17..B21) formülü ile hesaplanarak diğer dönemlere ait hücrelere kopyalanır. Ocak ayına ait faaliyet karını bulmak için (B13-B15) formülü kullanılarak diğer alanlara kopyalanır.

ilgilenmektedir. İşletme yöneticileri, yükümlülüklerini yürütmek için bu bilgilerden yararlanarak, işletmenin çeşitli faaliyetlerinin karlılığını kontrol ederek gerekli önlemleri almaktadır. Geçmiş dönemlere ilişkin faaliyet sonuçları ile, karşılaştırmalı gelir tabloları düzenlemek suretiyle işletmenin gelecekteki karlılığı ve büyüme eğilimleri hakkında bilgi edinmektedirler.

Gelir tablosunun yukarıda sözü edilen kullanıcılara faydalı olabilmesi için belirli bir sisteme göre hazırlanması ve içerdiği bilgilerin doğru olması gerekir. Gerek yöneticilerin, gerekse diğer kullanıcıların gelir tablosundaki bilgilerden yararlanarak işletme için yararlı kararlar alabilmesi, bu bilgilerin doğruluk derecesi ile sıkı sıkıya bağlıdır. Gerçeği yansıtmayan bir gelir tablosundan, yerinde kararların alınamayacağı bilinen bir gerçektir.

2.11.3. FON AKIM TABLOLARI

Fon akım tablosu işletmenin, belirli bir hesap döneminde sağladığı fon kaynaklarının ve bunların kullanım yerlerini gösteren tablodur. Bu tabloda fon kavramı tüm finansal araçları kapsar(SMMMO, 1994, s. 7).

Fon akım tablosu, belirli bir dönem içinde işletmenin sağlamış olduğu finansal kaynakları ve bunların kullanım yerlerini göstermek suretiyle bilanço ve gelir tablosunda görülmeyen fon akışını ortaya koyabilmektedir. Böylece işletmenin, gerek faaliyet sonucunda, gerekse ek finansman biçiminde sağlamış olduğu finansal olanaklarla neler yapıldığı, söz konusu kaynakların nerelerde kullanıldığı açıkça izlenebilmektedir(Akgüç, 1979, s. 194).

Günümüzde, fon akım tablolarında, faaliyet raporlarında yer aldığı görülmektedir. Böylece işletme ilgililerine işletmenin ekonomik gücü yanında, finansal gücü ve bunun kullanım biçimi hakkında bilgi verilmekte ve işletmenin fon yaratma yeteneği gösterilmektedir. Fon akım tablosu yardımı ile işletme ilgilileri aşağıdaki sorunlara kolaylıkla yanıt bulabilmektedirler (Tanker ve Akdoğan, 1985, s.123).

- Dönem içinde işletme faaliyetinden ne kadar fon sağlandığı ve bunun nasıl kullanıldığı,
- Dönem içindeki diğer işlemlerden ne kadar fon sağlandığı ve bunun nasıl kullanıldığı,
- İşletme dışından ne kadar fon sağlandığı, başka bir anlatımla, sermaye artışları, tahvil ihracı ve borçlanma suretiyle ne kadar fon sağlandığı ve bunun nasıl kullanıldığı,

- Büyümenin nasıl finanse edildiği
- Yeni yatırımlara ve diğer duran varlıklara yapılan yatırımın tutarı,
- Yüksek kar olduğu halde neden kar payı ödenmediği,
- Dönem sonunda net zarar olduğu halde, dönen varlıklardaki artışın nasıl sağlandığı,
- İşletmenin genel olarak finansal yapısının ne olduğu gibi.

Bu ve buna benzer soruları yanıtlayan fon akım tablosu, gelir tablosu ile bilançonun önemli bir boşluğunu doldurmaktadır. Böylece, fon akım tablosu yardımı ile ortaklar, işletmenin finansal gücünü kolaylıkla değerlendirilmekte ve geleceğe ilişkin beklentilerini ona göre yönlendirmektedirler.

Fon akım tablosu yardımıyla yöneticiler aşağıdaki konularda karar verebilmektedirler(Black ve Champion, 1982, s. 34).

- 1) İşletmenin büyümesi için gerekli fon tutarının öngörülmesi,
- 2) İşletmenin gelecekle ilgili gelişmelerinin kar payı, ücret ve diğer nakit akışlarını karşılayabilme yeteneğinin öngörülmesi,
- 3) Atıl fon kaynaklarının geçici yatırımlarda kullanılmasının planlanması,
- 4) Ek çalışma sermayesine gereksinme duyulduğu zaman kolaylıkla sağlanabilmesine olanak verilmesi,
- 5) İşletmenin sahip olduğu faaliyet araçlarının gelecekte yeniden dağılımını yapabilme kapasitesinin saptanması, işletmenin ekonomik istikrarının ve zayıf yönlerinin saptanması.

Fon akım tablosu, aynı biçimde işletmeye kredi verenlerinde ilgisini çekmekte ve fon akım tablosu yardımı ile söz konusu kişiler işletmenin borç ödeme yeteneğini saptamaktadırlar.

Özetle, fon akım tablosu günümüzde, hem iç raporlamada, hem de dış raporlamada önemli bir finansal tablo olarak karşımıza çıkmaktadır. Özellikle 1960 lardan sonra fon akım tablosunun gelişmiş ülkelerdeki kullanımı süratli olmuş ve yapılan bir araştırmada hemen hemen işletmelerin % 91'inin bu fon tablosunu düzenlediği görülmüştür.

TABLO : 2.13
ABC İşletmesi
Nakit Girişleri Tablosu
19xx'yılı 1.000.-TL

| | OCAK | ŞUBAT | MART | 1.ÜÇ AY | 2.ÜÇ AY | 3.ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY |
|-------------------------------|--------|--------|--------|------------|------------|------------|------------|
| Önceki Yıl Aralık Sat. | | | | | | | |
| 14.000 X 0.67 | 9.380 | | | | | | |
| Ocak Satışları | | | | | | | |
| 13.000 - 3.250 | | | | | | | |
| 9.750 X 0.30 | 2.925 | | | | | | |
| 9.750 X 0.67 | | 6.532 | | | | | |
| Şubat Satışları | | | | | | | |
| 14.170 - 3.542,5 | | | | | | | |
| 10.627 X 0.30 | | 3.188 | | | | | |
| 10.627 X 0.67 | | | 7.120 | | | | |
| Mart Satışları | | | | | | | |
| 15.210 - 3.802,6 | | | | | | | |
| 11.407 X 0.30 | | | 3.422 | | | | |
| 11.407 x 0.67 | | | | | 7.643 | | |
| 1. ÜÇ AY TOPLAMI | | | | 32.567 | | | |
| 2. Üç Ay Satışları | | | | | | | |
| Önceki Dönem Devir | | | | | 21.820 | | |
| 38.610 - 9.652,5 | | | | | | | |
| 28.957 X 0.30 | | | | | 8.687 | | |
| 28.957 X 0.67 | | | | | | 19.401 | |
| 3. Üç Ay Satışları | | | | | | | |
| 43.160 - 10.790 | | | | | | | |
| 32.370 X 0.30 | | | | | | 9.711 | |
| 32.370 X 0.67 | | | | | | | |
| 4. Üç Ay Satışları | | | | | | | |
| 48.750 -12.187 | | | | | | | 21.689 |
| 36.563 X 0.30 | | | | | | | 10.969 |
| Top. Tahmini Tahsilat | 12.305 | 9.720 | 10.542 | 32.567 | 38.150 | 29.112 | 32.658 |
| Nakit Satışlar | 3.250 | 3.542 | 3.802 | 10.594 | 9.652 | 10.790 | 12.187 |
| Top Nakit Girişleri | 15.555 | 13.262 | 14.344 | 40.159 | 47.807 | 39.902 | 44.845 |

Ocak ayına ait toplam tahmini tahsilatları bulurken @SUM (B7..B40) formülü kullanılır. Bu formül COPy ile diğer dönemlere kopyalanarak toplam tahmini tahsilatlar bulunur. Toplam nakit girişleri ise @(B40+B41) formülü ile bulunarak diğer alanlara kopyalanır.

TABLO : 2.14
ABC İşletmesi
Nakit Çıkışları Tablosu
19xx'yılı 1.000.-TL

| | OCAK | ŞUBAT | MART | 1.ÜÇ AY | 2.ÜÇ AY | 3.ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY |
|--------------------------------|------|-------|------|---------|---------|---------|---------|
| Önceki Yıl Aralık Alımı | | | | | | | |
| 820 X 0.40 | 328 | | | | | | |
| Ocak Alımları | | | | | | | |
| 801 X 0.60 | 481 | | | | | | |
| 801 X 0.40 | | 320 | | | | | |
| Şubat Alımları | | | | | | | |
| 899 X 0.60 | | 539 | | | | | |
| 899 X 0.40 | | | 360 | | | | |
| Mart Alımları | | | | | | | |
| 825 X 0.60 | | | 495 | | | | |
| 825 X 0.40 | | | | | 330 | | |
| 1. Üç Ay | | | | 2.523 | | | |
| 2. Üç Ay Alımları | | | | | | | |
| 1. ÜÇ AY Devir | | | | | | | |
| 2.484 X 0.60 | | | | | 1.010 | | |
| 2.484 X 0.40 | | | | | 1.490 | | |
| 3. Üç Ay Alımları | | | | | | | |
| 2.865 X 0.60 | | | | | | 1.719 | |
| 2.865 X 0.40 | | | | | | | 1.146 |
| 4. Üç Ay Alımları | | | | | | | |
| 3.649 X 0.60 | | | | | | | 2.189 |
| Toplam Nakit Çıkışları | 809 | 859 | 855 | 2.523 | 2.830 | 2.713 | 3.335 |

Ocak ayına ait toplam nakit çıkışlarını toplamak için @SUM (B8..B32) formülü kullanılır. Aynı formül diğer alanlara kopyalanarak toplam nakit çıkışları hesaplanır.

TABLO:15
ABC İŞLETMESİ
Nakit Bütçesi
19xx Yılı-1000.-TL.

| | OCAK | ŞUBAT | MART | TOP.İÇİ | 2.ÜÇAY | 3.ÜÇAY | 4.ÜÇAY | TOPLAM |
|----------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| NAKİT GİRİŞLERİ | | | | | | | | |
| Dön Başı Nak. Mev. | 3.850 | 2.484 | 2.066 | 982 | 5.532 | 4.545 | 1.667 | 4.479 |
| Müşteri Tahsilat | 12.305 | 9.720 | 10.542 | 32.567 | 38.150 | 29.112 | 32.658 | 132.487 |
| Nakit Satışlar | 3.250 | 3.542 | 3.802 | 10.594 | 9.652 | 10.790 | 12.187 | 43.223 |
| Nakit Giriş Top | 15.555 | 13.262 | 14.344 | 40.150 | 47.802 | 39.902 | 44.845 | 175.710 |
| Kullanılabilir Nakit | 19.405 | 15.746 | 16.410 | 41.132 | 53.333 | 44.447 | 46.512 | 176.496 |
| NAKİT ÇIKIŞLAR | | | | | | | | |
| Dir İlk Mad Ve Mal. | 809 | 859 | 855 | 2.523 | 2.830 | 2.713 | 3.335 | 11.401 |
| Direkt İşçilik | 7.440 | 5.400 | 7.320 | 20.160 | 18.420 | 20.520 | 21.600 | 80.700 |
| Genel Üretim | 1.139 | 1.160 | 1.145 | 3.444 | 3.460 | 3.430 | 3.440 | 13.774 |
| Maliyet | | | | | | | | |
| Paz Satış ve Dağ | 2.360 | 2.442 | 2.546 | 7.348 | 7.204 | 7.296 | 7.390 | 29.238 |
| Gid. Büt. | | | | | | | | |
| Genel Yönetim Gid. | 1.180 | 1.180 | 1.180 | 3.540 | 3.540 | 3.540 | 3.540 | 14.160 |
| Vergiler | 143 | 155 | 316 | 614 | 160 | 736 | 1.061 | 2.571 |
| Nakit Çıkış Toplamı | 13.071 | 11.196 | 13.362 | 37.629 | 35.614 | 38.235 | 40.366 | 151.844 |
| Fark. | 2.484 | 2.066 | 982 | 2.521 | 12.188 | 1.667 | 4.479 | 23.866 |

Nakit giriş toplamı hesaplanırken müşteri tahsilat ile nakit satışlara ait değerler toplanır. Bunun için (B9..B10) değerlerin bulunduğu adresler girilir. Daha sonra bu formül diğer alanlara kopyalanır. Ocak ayına ait kullanılabilir nakit ise $=(B8+B11)$ formülü ile hesaplanarak diğer dönemlere kayıt edilir. Nakit çıkışları ise $=(B14..B19)$ formülü ile hesaplanarak diğer alanlara kopyalanır. Nakit çıkış toplamı (B11..B20) formülü ile hesaplanarak diğer alanlara kopyalanır.

2.11.4. BİLANÇO BÜTÇELERİ

2.11.4.1. Bilanço Bütçesinin Özellikleri

İşletme faaliyetleri sonucu; işletmenin varlıkları, borçları ve sermayesi başlangıç durumuna göre şekil alacaktır. Bu farklı durumların belirli tarihler itibarı ile (Dönem başı ve dönem sonu gibi) tespit edilmesi gerekir. Başka bir ifade ile, belirli tarihler itibarı ile işletmenin varlıklarının , borçlarının ve sermayesinin toplu olarak gösterilmesi gerekir. Bu amaçla düzenlenen tablolara bilanço denir. Yani bilanço işletmenin belirli bir tarihteki, varlıklarını borçlarını ve sermayesini toplu olarak gösteren bir tablodur(Küçüksavaş, 1994. S.39). Diğer bir tanıma göre Bilanço, işletmelerin belli bir tarihte sahip oldukları değerlerin nereden temin edildiğini ve nerelere tahsis edildiğini gösteren bir tablodur(Bierman ve Drebin, 1982, s. 187).

Bilanço bir işletmenin belirli bir tarihteki durumunu göstermesi nedeniyle "mali durum tablosu" olarak da isimlendirilmektedir. Gerçekten mali durum tablosu, bilanço sözcüğünden daha anlamlı olmaktadır.

Bildiğimiz gibi bilanço, yada mali durum tablosu aktif ve pasif olarak da adlandırılan iki tablodan oluşmaktadır. Çift taraflı hesap sisteminin bir gereği olarak aktif ve pasif tabloları birbirine eşittir. Bu eşitliğin varlığı doğaldır. Çünkü; aktif, işletmenin sahip olduğu varlıkları, pasif ise bu varlıkların sağlandığı öz ve yabancı kaynakları gösterir. Açıktır ki ne kadar kaynak sağlandıysa o kadar varlık sahibi olunacaktır. Bu nedenle de aktif pasife eşit olacaktır. Varlıklar, yukarıda da değinildiği gibi, öz ve yabancı kaynaklarla edinilecektir. Bu nedenle de aktif toplamından yabancı kaynaklar çıkarıldığında kalan doğal olarak öz kaynaklarla sağlanan varlık toplamı yani özsermaye olacaktır.

Bu kısa açıklama da göstermektedir ki bir bilanço, belirli ilkelere uygun düzenlendiği takdirde kısa bir incelemeyle işletmenin varlıklarının ne kadarının öz, ne kadarının yabancı kaynaklardan karşılandığını gösterebilmektedir. Bu kısa bilgi bile bilançonun yararlı bir mali tablo olduğunu ortaya koymaktadır. Bilançonun yararı bu kadarla sınırlı kalmayıp, daha birçok faydası vardır. Bunları anlamak için bilançoyu iyice tanımak gerekecektir.

2.11.4.2. Bilanço Bütçelemesi Faaliyetlerinde Göz Önünde Bulundurulması Gereken Hususlar

Birinci adım satılacak malları tahminlemeye yönelik bütçenin düzenlenmesidir. Satılacak malların maliyetini tahminlemeye yönelik olarak düzenlenmesi gereken bütçenin asıl amacı; bu ürünlere ilişkin yapılması düşünülen her türlü giderin tahminlenmesidir. Bu bütçe düzenlenirken diğer bütçelerin verilerinden hareketle tahminlemelerin yapılması gerekmektedir.

İkinci adımda; işletmenin yapacağı tüm faaliyetlere ilişkin gelir ve giderlerin tahminlenmesi için gelir tablosu bütçesinin düzenlenmesi işlemi vardır.

Üçüncü ve son adımda ise; bilanço bütçesinin düzenlenmesine geçilir.

TARİH 5.16
ABC İŞLETMESİ
BİLANÇO BÜTÇESİ
19xx Yılı (1.000TL.)

TİFLER

I-DÖNEN VARLIKLAR

| | |
|--------------------------------|---------------|
| Kasa | 23.866 |
| Banka | 8.876 |
| Ticari Alacaklar (Net) | 24.765 |
| Hammadde Stok | 728 |
| Mamul Mal Stok | 7.497 |
| | ----- |
| Dönen Varlıklar Toplamı | 65.732 |

II-DURAN VARLIKLAR

| | |
|----------------------------|----------------|
| Arazi ve Arsalar | 18.150 |
| Binalar | 31.250 |
| Tesis Makina ve Cihazlar | 21.600 |
| Taahhütler | 12.974 |
| İştirakler | 7.000 |
| | ----- |
| Duran varlık Toplamı | 89.974 |
| Amortisman (-) | 5.400 |
| | ----- |
| Aktif Genel Toplamı | 150.306 |

SİFLER

I-YABANCI KAYNAKLAR

| | |
|-------------------------------|---------------|
| Ticari Borçlar | 1.460 |
| Borç ve Gider Karşılıkları | 8.240 |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar | 2.571 |
| Diğer Yabancı Kaynaklar | 3.840 |
| Yabancı Kaynak Toplamı | 16.111 |

II-ÖZ KAYNAKLAR

| | |
|-------------------------------|----------------|
| Sermaye | 99.502 |
| Kar Yedekleri | 14.670 |
| Özel Fonlar | 5.830 |
| Olağan Üstü Yedekler | 6.480 |
| Dönem Net Karı | 7.713 |
| Özkaynaklar Toplamı | 131.435 |
| Pasifler Genel Toplamı | 150.306 |

3 BÖLÜM

GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN KONTROLÜ VE ESNEK BÜTÇELER

3.1. Genel Özellikler

Esnek bütçeler birçok firma tarafından Genel üretim maliyetlerini kontrol etmek için kullanılan bir araçtır. Esnek bütçeler bir farkla önceki bölümde açıkladığımız bütçelere benzer. Bu da esnek bütçelerin bir tek çalışma derecesine göre değil, farklı bir dizi çalışma derecelerine göre düzenlenmesidir. Esnek genel imalat bütçesi işletmenin ilgili faaliyet alanı için geçerli olan Genel üretim maliyetlerini kontrol için hazırlanmış ayrıntılı bir plandır(Hilton,1994 s. 502).

Esnek bütçeler, işletmenin herhangi bir bölümünde maliyet giderlerinden her birinin, çalışma derecesi veya faaliyet hacminde meydana gelen bir değişikliğe paralel olarak nasıl değiştiğini bir liste halinde gösterir. Görüldüğü gibi esnek bütçede değişmez bir çalışma derecesi veya faaliyet hacmi seviyesi yerine, çeşitli çalışma dereceleri veya faaliyet hacmi seviyesinde herbir maliyet gideri çeşidine ait miktarın ne olacağı tahmin edilir.

Son yıllarda her ne kadar esnek bütçe uygulmasına, öncelikle üretim, satışlar, genel yönetim giderleri ile ilgili olmak üzere, işletmenin hemen bütün faaliyet bölümlerinde yer verilmeye başlanmışsa da, bu bütçe çeşidi bugünde maliyet giderleri ile çalışma derecesi arasındaki ilişkiyi, kısa dönem esasına göre, belirlemek üzere düzenlenmektedir.

Esnek bütçelerin en önemli özelliği, elde edilen ürün ile elde edilmesi gereken ürün arasındaki farkı inceleyip yorumlarken bunun ne kadarının kapasite kullanılışındaki farktan, ne kadarının kapasitenin verimli kullanılmamasından ve ne kadarının da harcama farklarından ileri geldiğini saptamasıdır. Program bütçeleri adı verilen araştırma geliştirme, reklam işleri ve onarım-bakım işleri gibi sabit nitelikli çalışmaların bütçelenmesinde output/input ilişkileri kurulamadığı için esnek bütçe anlayışı uygulanamaz. Bu tür işler için statik bütçe anlayışına uygun bütçeler kullanılır. Diğer taraftan, üretim unsurları kullanılışı ile ürün arasında doğrudan ilişki kurulabilen cinsten faaliyet bütçelerinde ise bütçeleme, esnek (dinamik) bütçe anlayışına uygulanması ile bu alanlarda etkili ve sağlam denetleme ve değerlemeler yapılabilir(Peker, 1983, ss.312-313).

Esnek bütçelerin kapsamı konusunda çeşitli düşünürler arasında az çok farklılıklar vardır. Esnek bütçe anlayışının, genellikle gider bütçelerinde uygulanabileceği yaygın bir kanıdır. Aslında, (input / output) girdi ile çıktı arasında doğrudan ilişki kurabilen bütün konularda esnek bütçe uygulanabilir. Yani, esnek bütçe anlayışını, bu noktada ne üretim bütçeleri ile ne de, yalnızca "Gider Merkezi" biçiminde teşkilatlandırılmış dairenin bütçesi ile karıştırmamalıdır. Doğal olarak, örneğin satış faaliyetleri de esnek bütçe anlayışı içinde bütçelenebilir.

İşletmeciler arasında bir genel kanı da, esnek bütçe anlayışının Genel üretim maliyetlerine uygulanacağı yolundadır. Bu düşünceye göre, bütçelemede özellikle yararlı bir denetim, Genel üretim maliyetlerinin denetim altına alınması ile sağlanır.

İmalat maliyetleri arasında direkt hammadde ve işçilik maliyetleri zaten kolaylıkla denetlenebilir. Bunlardaki sapmalardan bölüm yetkilileri doğrudan sorumludur. Ancak genel üretim maliyetlerinin, imalat maliyetleri üzerindeki etkilerinin bir kısmı, ilgili bölüm yetkilisinin kendi sorumlulukları içinde yer alan olaylardan, bir kısmı ise o yetkilinin dışındaki yetkililerin karar ve icraatları sonucu ortaya çıkmaktadır. İşte esnek bütçeler özellikle bu sapmaları, sorumluluk kaynağına göre saptayarak gerekli düzenlemeleri zamanında yapmayı sağlar(Peker, 1983, ss.312-313).

Bu görüşde gerçek payı olmakla beraber, aslında girdi / çıktı (input/output) ilişkileri kurulabilen alanların bütçelenmesinin tümüyle esnek bütçe anlayışına uygun bir biçimde yapılması bütçelemede bütünlük sağlayacağı için yararlı olur. Esasen yapılan gözlemler, bazı firmaların bu uygulamayı başarı ile yürüttüklerini de göstermektedir.

Bunun yanında bazı düşünürler ise, genel üretim maliyetleri içinde bile sabit bütçelerin esnek bütçelere konu edilmesine gerek olmadığını ileri sürmektedir. Bu düşünürlere göre genel imalatın yalnızca değişken kısımlarının esnek bütçe anlayışı içinde bütçelenmesi yeterlidir(Horngreen, 1975, s. 52).

Gerçekte ise esnek bütçeyi genel üretim maliyetlerinin yalnızca değişken kısmı ile sınırlamak hiç doğru olmadığı gibi direkt imalat maliyetleri ve imalat maliyetleri ile de sınırlamak doğru değildir. Genel olarak esnek bütçe girdi / çıktı ilişkisi kurulabilen bütün faaliyet çeşitlerine uygulanabilir.

3.2. Esnek Bütçe Sisteminin Yararları

Bütçeler ve dolayısıyla esnek (dinamik) bütçeler ya yalnızca maliyet bütçeleri şeklinde düzenlenir veya maliyet ve hasıla bütçelerini içine alan işletme bütçeleri kurulur.

Eğer esnek bütçe bu anlamda hazırlırsa, yani bir dönem için firmanın bütün faaliyetlerini ve sonuçlarını saptayacak genişlikte kurulursa, kendilerinden aşağıda sayılan yararları sağlaması beklenir(Peker, 1979, s.332).

a) Bir kere maliyet bütçeleri biçiminde bütün bölümlerin tek tek faaliyetlerini denetleme ve eğer bütçeden sapma varsa bunun nedenlerini ayrıntılı biçimde yorumlama olanağı sağlar. Zira;

1.a- Her bölümün kendisine düşen sorumlulukları saptanabilir.

-i) Maliyetlerin oluştuğu her bölümün fiili kapasitesi kullanılışı ile standart kapasitesi arasındaki kapasite farkı nedeniyle meydana gelen maliyet farkı hesaplanabilir.

-ii) Her bölümün fiili üretiminin belirlediği kapasiteye göre ayarlanmış bütçelenen maliyetler ile fiili maliyetler karşılaştırılarak harcama farkları bulunabilir.

-iii) Bölümler arası maliyet aktarmasında başlangıçta saptanmış bütçe rakamları kullanılarak bölümün gerçek sorumluluğu saptanabilir.

-iv) Her bölüm kendi içinde maliyet saptamaları, çeşitli maliyet unsurlarını (işçilik, malzeme ve genel üretim maliyetleri) ayrı ayrı analizlere tabi tutarak neden ve sorumlulukları ayrıntılı biçimde saptanabilir.

1.b- Tedarik faaliyetlerini yürütenlere düşen sorumluluklar saptanabilir.

1.c- Kapasite farklarının ortaya çıkmasından sorumlu olanlar ortaya çıkarılabilir.

b) Dönem sonuçlarının ve azami kar getirecek bir mamul çeşitlendirilmesinin yapılmasını sağlayacak bir kapasite saptanmasına olanak verir.

Bu, en karlı mamul çeşitleri birleşimini verecek bir üretim ve satış politikasına yardımcı olacak hesaplamaların yapılması ile olur.

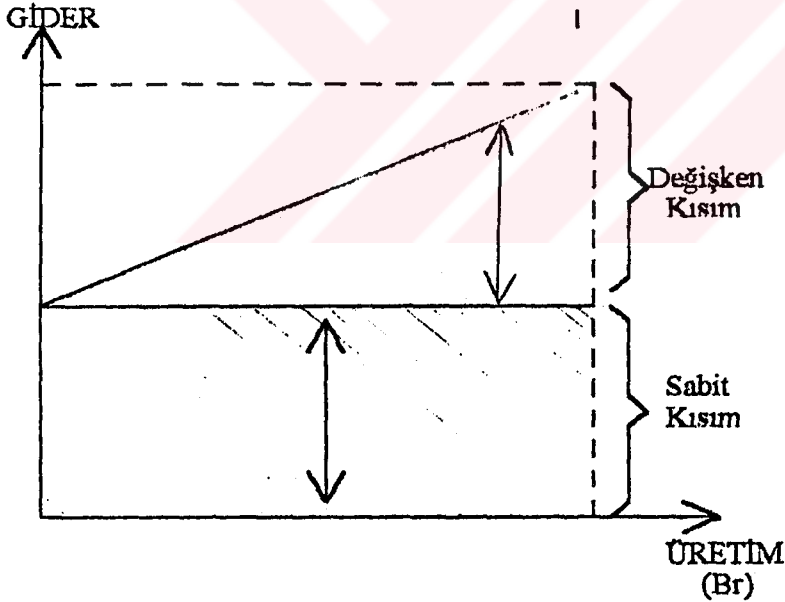
3.3. Faaliyet Ölçü Biriminin Seçilmesi

Genel üretim maliyetleri bütçesi normal kapasitenin her kullanılış derecesi için genel üretim giderlerinin, kısa vadeli olarak planlanmasını öngördüğünden, çalışma derecesinin ölçülmesinde çeşitli ölçü birimleri geliştirilebilir. Bu sorun özellikle, bir üretim bölümünde birden fazla ürünün söz konusu olması halinde

önem kazanmaktadır. Çeşitli üretim ünitelerinin elde edildiği bu bölümlerde çalışma derecesinin belirlenebilmesi için, bütün üniteleri temsil edebilecek bir ölçü birimine gereksinme duyulacaktır. "Dönüşüm Katsayıları Yöntemi" denen bir yöntemin yardımıyla geliştirilecek katsayılar bu bölümlerde çalışma derecesinin belirlenmesinde kullanılabilir. Katsayılara temel olacak ölçü birimi bakımından işgücü en uygun olduğundan çalışma derecesinin ölçülmesinde direkt işçilik, ister para birimi ile ister zaman olarak benimsenmiş olsun temel alınmalıdır. Ancak iktisadilik denetiminde asıl olan maliyet giderleri olduğundan direkt işçiliği para birimi ile ifade etmek daha yerinde olacaktır.

3.4. Giderlerin Teknik Açısından Belirlenmesi ve Kullanılan Tahminleme Yöntemleri

G.Ü.M. nin esnek bütçeler yardımı ile planlanmasında, giderlerin sabit ve değişken olmak üzere tasnif edilmesi gerekir. Belli bir faaliyet hacim aralığı için sabit ve değişken gider oranları belirlenebildiği takdirde, faaliyet hacim aralığı içinde gerçekleşen herhangi bir üretim düzeyi için toplam giderin ne olacağını kestirmek mümkün olacaktır.



Şekil: 3.1 Sabit ve Değişken Gider Grafiği

Yukarıdaki şekilde toplam G.Ü.M. gider ayırımının sabit ve değişken kısımlarının grafikteki halini görmekteyiz. Grafikten de anlaşıldığı gibi G.Ü.M. nin de faaliyet hacmindeki artış ve azalışlara paralel olduğunu görmekteyiz. Buna karşılık G.Ü.M. nde; değişken giderlerin, yarı sabit ve yarı değişken kısımları bu artış ve azalışlara paralel değildir. Bunun için bu giderlerin bütçelenmesinde değişkenlik oranının ne olduğunun bilinmesi gerekir.

Toplam G.Ü.M.; sabit ve değişken G.Ü.M. nin tamamını içerir. Bu sebeple sabit ve değişken giderlerin bir fonksiyonu olduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz. Bu açıklamamızı; bir doğrusal denklem şeklinde, şu şekilde ifade edebiliriz;

$$\text{Toplam G.Ü.M.} = (\text{Sabit Gider}) + (\text{Değ. Gid.}) \times (\text{Faal.Hacim ölç})$$

$$(Y) = (a) + (b) \cdot (X)$$

G.Ü.M. ne ilişkin yarı değişken giderlerin sabit ve değişken kısımlarının hesaplanmasında çeşitli yöntemler kullanılır. Bu yöntemleri çeşitli örneklerle kısaca açıklamaya çalışalım.

3.4.1. İstatistiksel Yöntemler

Bu grupta yer alan yöntemler giderlerin sabit ve değişken unsurlarını hesaplarken işletmenin geçmiş dönemlere ait maliyetlerin verilerinden yararlandıkları için çoğunlukla tarihi yöntemler olarak nitelendirilir.

a) En Yüksek - En Düşük Noktalar Yöntemi:

Bu yöntem ile; yarı değişken giderlerin, iki ayrı kapasite düzeyindeki tutarları arasındaki farkın kapasite ölçüsü (faaliyet hacim ölçüsü) olarak kabul edilen birimler arasındaki farka bölünmesiyle birim başına değişken gider tutarı saptanır. Bu tutar gerek yüksek, gerekse düşük faaliyet düzeyindeki birim sayısı ile çarpılarak bulunan tutar toplamı, yarı değişken giderler toplamından düşülmek suretiyle sabit maliyetler tutarı hesaplanır(Tuan, 1976, s.85).

| FAALİYET HACMİ | FAALİYET HACİM ÖLÇÜSÜ (Makina Saati) | YARI DEĞ. GİD. (TL) |
|-----------------|---|------------------------|
| En yüksek nokta | 30.000 | 55.000 |
| En düşük nokta | - 20.000 | - 42.000 |
| | <hr/> | <hr/> |
| | 10.000 | 13.000 |

Bu verileri kullanarak birim başına değişken gider katsayısını şöyle hesaplarız:

$$\text{Değişkenlik Katsayısı} = \frac{\text{Yarı değişken maliyet farkı}}{\text{Faaliyet hacim ölçüsü farkı}}$$

(Birim Başına)

$$= \frac{13}{10} = 1.3$$

Bu katsayıya dayanarak En yüksek nokta sabit maliyet tutarı = 55.000 - (30.000 x 1.3) = 16.000

en düşük nokta sabit maliyet tutarı = 42.000 - (20.000 x 1.3) = 16.000

Bu örneği istatistiksel açıdan şöyle ifade edebiliriz:

p = En yüksek nokta

q = En düşük nokta

TM = Toplam maliyet tutarı

a = Birim başına değişken maliyet parametresi

b = Birim başına sabit maliyet parametresi

SM = Sabit maliyetler

X = Faaliyet hacmi (kapasite)

Bu kavramlara ilişkin formülümüz şöyledir:

$$b = \frac{TM \cdot p - TM \cdot q}{Xp - xq} = \frac{TM \text{ farkı}}{X \text{ farkı}}$$

Örneğimizdeki değerleri yukarıda yazmış olduğumuz formüllerde yerine koyarsak her ikisinde de (b) parametresini 1.3 olarak elde edebiliriz.

En yüksek - En düşük nokta yöntemi sadece en yüksek ve en düşük değerleri ele alması ve giderlerle kapasite açısından doğrusal bir ilişki kurması nedeni ile sağlıklı bir yöntem olduğu söylenemez.

b) Dağılım Grafiği Yöntemi

Dağılım grafiği yönteminin esası; grafik üzerinde belirlenecek faaliyet hacimleri ile faaliyet ölçüleri arasında (G.Ü.M.) açısından doğrusal ilişkinin analiz edilerek sabit ve değişken tutarların hesaplanmasına dayalıdır.

Gider Y ekseninde, faaliyet hacmi ise X ekseninde yer alır. Gider ve faaliyet hacmine ilişkin veriler grafik üzerinde işaretlenir. Göz kararı ile işaretlenmiş noktaları eşit parçalara ayıracak şekilde bir doğru çizilir. Yapılacak iş, bu doğrunun eğimini bulmaktır (Uslu, 1983, s. 39). Doğrunun eğimi en yüksek-en düşük noktalar yöntemindeki mantıkla hesaplanır. Bu nedenle dağılım grafiğine ilişkin formülü tekrarlamaya gerek görmüyoruz.

c) En Küçük Kareler Yöntemi

En küçük kareler yöntemi, giderlerin teknik yapılarının analizinde iki dizi arasındaki ilişkiyi belirlemek amacı ile kullanılan istatistiksel bir yöntemdir. Bu yöntemin gider analizinde nasıl kullanıldığını bir örnekle açıklayalım.

Tablo:3.1
Gider analizinde en küçük karaler yöntemi

| AYLAR | x Kapasite Mak. Saati | y Değ. Gid. | (x - \bar{x}) | (y - \bar{y}) | (x - \bar{x}) ² | (x - \bar{x}) . (y - \bar{y}) |
|---------|-----------------------------|----------------|------------------|------------------|-------------------------------|-------------------------------------|
| Ocak | 60 | 135 | 5 | 5 | 25 | 25 |
| Şubat | 55 | 165 | 0 | 35 | 0 | 0 |
| Mart | 55 | 120 | 0 | -10 | 0 | 0 |
| Nisan | 70 | 110 | 15 | -20 | 225 | 300 |
| Mayıs | 35 | 125 | -20 | -5 | 400 | 100 |
| Haziran | 45 | 120 | -10 | -10 | 100 | 100 |
| Temmuz | 60 | 125 | 5 | -5 | 25 | 25 |
| Ağustos | 45 | 130 | -10 | 0 | 100 | 0 |
| Eylül | 50 | 135 | -5 | 5 | 25 | 25 |
| Ekim | 60 | 115 | 5 | -15 | 25 | 75 |
| Kasım | 65 | 150 | 10 | 20 | 100 | 200 |
| Aralık | 60 | 130 | 5 | 0 | 25 | 0 |
| TOPLAM | 660 | 1560 | xxx | xxx | 950 | 850 |

$$\text{Toplam verilerden yararlanarak } \bar{x} = \frac{660}{12} = 55$$

$$\bar{y} = \frac{1560}{12} = 130$$

x = 55 ve y = 130 olarak bulunur. Bulduğumuz bu değerlerden yararlanarak yukarıdaki tabloyu geliştiririz. Daha sonra a ve b parametrelerini buluruz.

A ve B parametrelerinin hesaplanmasına ilişkin formül aşağıda gösterilmiştir.

$$b = \frac{(x - \bar{x}) \cdot (y - \bar{y})}{(x - \bar{x})}$$

Tabloda bulduğumuz değerleri formülde yerine koyarsak

$$b = \frac{850}{950} = 0.9 \text{ olarak hesaplanır.}$$

Daha sonra aşağıdaki formül ile a katsayısını buluruz.

$$a = y - bx$$

Daha önce hesapladığımız x ve y değişken gider katsayısı ile üstteki formülümüze koyarsak

$$a = 130 - (0,9) \times (55)$$

$$a = 130 - 49,5$$

$$a = 80,5 \text{ TL sabit gider}$$

Hesapladığımız bu parametrik değerleri doğrusal denklemimizde yerine koyarsak;

$Y = a + bx$ $Y = 80,5 + 0,9 (x)$ doğrusunu elde ederiz. Elde ettiğimiz bu doğru gelecek dönemlere ilişkin tahmin edilen faaliyet hacimlerinde gerçekleşecek değişken giderlerini gösterir. Buna ilişkin değişken gider hesaplamasını aylık zaman serisine göre bir örnekle açıklayalım.

Tablo:2.2
Aylık zaman serisine göre değişken giderler

| AYLAR | KAPASİTE (Mak. Saati) | TOPLAM DEĞİŞKEN GİDER |
|---------|--------------------------|------------------------------------|
| Ocak | 80 | $(80,5) + (0,9 \times 80) = 152,5$ |
| Şubat | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Mart | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Nisan | 60 | $(80,5) + (0,9 \times 60) = 134,5$ |
| Mayıs | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Haziran | 60 | $(80,5) + (0,9 \times 60) = 134,5$ |
| Temmuz | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Ağustos | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Eylül | 80 | $(80,5) + (0,9 \times 80) = 152,5$ |
| Ekim | 70 | $(80,5) + (0,9 \times 70) = 143,5$ |
| Kasım | 60 | $(80,5) + (0,9 \times 60) = 134,5$ |
| Aralık | 80 | $(80,5) + (0,9 \times 80) = 152,5$ |
| Toplam | 840 | 1572 |

En küçük kareler yönteminde kullanılan dizi veya seriler ne kadar güvenilir ise yöntemin sağlıklı sonuç vermesi de ona bağlı olarak artar.

En küçük kareler yöntemi diğer istatistiksel tekniklere göre daha sağlıklı sonuç veren bir gider analiz yöntemi olmasına rağmen faaliyet hacmine ilişkin dizi/seri dışı değişiklikleri göz önünde bulunduramaz. Bu eksiklik en küçük kareler yönteminin uygulanmasında en büyük dezavantaj olarak göze çarpar.

3.4.2. Analitik Yöntemler

Giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılmasında kullanılan bir diğer grup teknik de sanayi mühendisliği ve muhasebe yöntemlerini içeren analitik tekniklerdir.

Tarihi tekniklerde geçmiş dönem verilerinden yararlanılmaktadır. Bu nedenle, tarihi tekniklerle elde edilmiş değerler, gelecek dönemlerde olması beklenen durumlara uymayabilir. Sözü edilen sakıncanın, ortadan kaldırılması için, analitik yöntem ve tarihi tekniklerin birlikte kullanılması önerilmektedir.

a) Muhasebe Tekniği

Muhasebe tekniğinde göz önüne alınan unsurlar, hesap planında yer almış gider kalemlerinin sabit ve değişken olarak bir ayırma tabi tutulması ve bu ayırımın sonucunda, geğmiş dönemlerde gider hesaplarında yer alan tutarlardan hareket ederek, önce sabit ve değişken giderlerin belirlenmesi, sonra da gider fonksiyonunu temel alır.

Bu yöntemi bir örnekle açıklayalım. Üretilen 25.000 birim için giderlerin tasnifi aşağıdadır.

| GİDER TÜRLERİ | TUTAR | SABİT GİDER | DEĐİŐ. GİDER |
|---------------------|------------------|----------------|------------------|
| Dir.İlk Mad. ve Mal | 500.000 | | 500.000 |
| Direkt İşçilik | 700.000 | | 700.000 |
| Endirekt İşçilik | 300.000 | 300.000 | |
| Amortisman Gid. | 100.000 | 100.000 | |
| Bak. ve onarım gid. | 50.000 | | 50.000 |
| Genel yön. gid. | 150.000 | 150.000 | |
| Diğ. G.İ.M | 50.000 | 50.000 | |
| TOPLAM | 1.850.000 | 600.000 | 1.250.000 |

Toplam gider fonksiyonuna ilişkin formülümüz

$$Y = a + (b) \cdot x \text{ dir}$$

Birim başına değişken gideri hesaplamak için (b) parametresini) aşağıdaki formülü kullanırız.

$$b = \frac{1.250.000}{25.000} = 50 \text{ TL.}$$

b parametresini bulduktan sonra toplam gider denklemmimizde bu değeri yerine koyarak beklenen üretim düzeyinde toplam gideri hesaplayabiliriz.

Elde ettiğimiz sonuçlara göre 18.000 birimlik üretimde toplam gideri hesaplayalım.

$$Y = a + (b) \cdot x$$

(Top. Gid.) = (Sabit Gid.) + (Değ. Katsayı) . (üretim Mik.)

Toplam Gid. = 600.000 + 50 (18.000) = 1.500.000

Toplam Gid. = 1.500.000 TL. olur.

b) Sanayi Mühendisliği Yöntemi

Sanayi mühendisliği yönteminde giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrılması mühendisler ve muhasebe veya bütçe personelinin ortak çalışmaları ile saptanır. Sanayi mühendisleri; ürün dizaynı, atölyelerin yerleştirilmesi, üretim sorunları ve ilgili giderlerle yakından ilgilendiklerinden, bütçelerin düzenlenmesi için giderlere ilişkin bilgileri verebilecek durumdadırlar(Uslu, 1977, s.125). Diğer bir ifadeyle; işletme içi personelin gözlemleri ve araştırmalarına dayalı olarak yürütülen sanayi mühendisliği yöntemi ile gider bütçelemesine ilişkin giderlerin teknik açıdan tesbiti amaçlanır.

İstatistiksel yöntemlerdeki geçmiş dönemlere ilişkin verilerin sağlıklı olması ve güvenilirliğini gözlemlene açısından yapılacak benzer araştırmalar ile benzer sonuçları elde etme amacı taşıyan sanayi mühendisliği yöntemi aynı zamanda, istatistiksel yöntemlerin yetersiz kaldığı dizi/seri dışı değişiklikleri de gözlemleyip, değerlendiren bir yöntemdir.

3.5 Esnek Bütçelerin Düzenlenmesi

Esnek bütçe konusunu rakamlı bir örnekle ele alalım

A gider yerinde aşağıdaki genel üretim giderlerinin oluştuğunu varsayalım.

- Nezaretçi Ücretleri
- Endirekt İşçilik
- Makina Amortismanı
- Bina Anortismanı
- Endirekt İlk Madde ve Malzeme
- Onarım ve Bakım
- Enerji

Yukarıda sıralanmış bulunan giderlerden, endirekt işçilik, endirekt ilk madde ve malzeme ve enerji giderlerinin değişken, onarım ve bakım, nezaretçi ücretlerinin yarı değişken, geri kalanların ise sabit gider olduklarını kabul edelim(Uslu, 1991, s.348).

A gider yerinde, faaliyet ölçüsü olarak direkt işçilik saatleri kabul edilmiştir. Esnek bütçenin düzenleneceği çeşitli faaliyet hacimleri ise (direkt işçilik saatine göre), aşağıya çıkarılmıştır.

| | |
|--------------------------|-------|
| 300 direkt işçilik saati | % 100 |
| 225 direkt işçilik saati | % 75 |
| 150 direkt işçilik saati | % 50 |

Yarı değişken giderlere ilişkin, en küçük kareler yöntemine göre elde edilmiş Toplam Gider denklemlerinin aşağıdaki biçimde olduklarını varsayalım.

$$\begin{aligned} \text{Onarım ve Bakım Giderleri} &= 1.000 + 3.00 (x) \\ \text{Ustalaşım ve Postalaşım Üc.} &= 6.000 + 15.00 (x) \end{aligned}$$

Elimizdeki bu bilgilere göre, A gider yerinin aylık esnek genel üretim gideri bütçesini düzenleyelim.

Tablo: 2:3
A. Gider Yeri Ocak Ayı Esnek Bütçesi

| DİREKT İŞÇİLİK SAATLERİ (FAALİYET ÖLÇÜ BİRİMİ) | 300 | 225 | 150 |
|---|---------------|---------------|---------------|
| KAPASİTE YÜZDELERİ | % 100 | % 75 | % 50 |
| DEĞİŞKEN GİDERLER | | | |
| Endirekt İşçilik | 10.000 | 7.500 | 5.000 |
| Endirekt İlk Madde ve Malzeme | 20.000 | 15.000 | 10.000 |
| Enerji | 6.000 | 4.500 | 3.000 |
| Onarım ve Bakım | 900 | 675 | 450 |
| Nezaretçi Ücretleri | 4.500 | 3.375 | 2.250 |
| DEĞİŞKEN GİDERLER TOPLAMI | 41.000 | 31.050 | 20.700 |
| SABİT GİDERLER | | | |
| Onarım ve Bakım | 1.000 | 1.000 | 1.000 |
| Nezaretçi Ücretleri | 6.000 | 6.000 | 6.000 |
| Bina Amortismanı | 20.000 | 20.000 | 20.000 |
| Bina Sigortası | 5.000 | 5.000 | 5.000 |
| Makina Amortismanı | 8.000 | 8.000 | 8.000 |
| SABİT GİDERLER TOPLAMI | 40.000 | 40.000 | 40.000 |
| GENEL TOPLAM | 81.400 | 71.050 | 60.700 |

Değişken giderler % 100 kapasite için aşağıdaki tutarlarda tahmin edilmiştir.

| | |
|-------------------------------|------------|
| Endirekt İşçilik | 10.000 TL. |
| Endirekt İlk Madde ve Malzeme | 20.000 TL. |
| Enerji | 6.000 TL. |

Sabit giderler ise tüm kapasiteler için aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

| | |
|--------------------|------------|
| Bina Amortismanı | 20.000 TL. |
| Bina Sigortası | 5.000 TL. |
| Makina Amortismanı | 8.000 TL. |

Tabloda yer alan veriler aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

Değişken Giderler: Değişken gider olarak kabul edilen endirekt işçilik, endirekt hammadde ve malzeme ve enerji giderlerinin % 100 kapasite için öngörülen tutarları verilmiştir. Bunlar tabloya aynen aktarılmıştır. Değişken giderlerin diğer kapasitelerdeki tutarı ise, bu giderlerin üretim hacmiyle doğru orantılı olarak değiştiği varsayımından hareketle hesaplanmıştır. Yani % 100 kapasite için öngörülen tutarın % 75'i, % 75 kapasite için, % 50' si de, % 50 kapasite için hesaplanan rakamlar olacaktır. Hesaplamalar aşağıya çıkarılmıştır.

% 75 ' kapasite için:

| | |
|-------------------------------|-------------------------------|
| Endirekt İşçilik | : 10.000 x 0,75 = 7.500 TL . |
| Endirekt İlk Madde ve Malzeme | : 20.000 x 0,75 = 15.000 TL . |
| Enerji | : 6.000 x 0.75 = 4.500 TL . |

% 50 kapasite için:

| | |
|------------------------------|-------------------------------|
| Endirekt İşçilik | : 10.000 x 0,50 = 5.000 TL . |
| Endirekt Hammadde ve Malzeme | : 20.000 x 0,50 = 10.000 TL . |
| Enerji | : 6.000 x 0,50 = 3.000 TL . |

Yarı Değişken Giderler: Yarı değişken giderler, onarım ve bakımı, nezaretçi ücretleri olarak kabul edilmiştir. Bu giderlerin değişken kısımları değişken giderler, sabit kısımları ise sabit giderler arasında gösterilmiştir. Bu giderlerin, en küçük kareler yöntemine göre belirlenen TG denkleminde elde edildiğini kabul etmiştik. TG denklemindeki verilerden yararlanılarak, tablodaki rakamlar elde edilmiştir. Şöyleki, onarım ve bakım giderlerine ilişkin denklem $TG = 1.000 + 3x$ 'dir. 1.000 bu giderin sabit kısmını göstermektedir. Bu nedenle

1.000 TL. bütçenin sabit giderler kısmında gösterilmiştir. Sabit kısım tüm faaliyet hacimleri içinde aynıdır.

Denklemin $3x$ kısmı ise, giderin değişken kısmını oluşturmaktadır. 3, direkt işçilik saati başına düşen değişken onarım ve bakım giderini göstermektedir. x ise, örneğimizde direkt işçilik saati olan, faaliyet hacmini göstermektedir.

Şu halde, çeşitli kapasiteler için değişken kısım aşağıdaki biçimde hesaplanmıştır.

| | |
|----------------------|-----------------------|
| % 100 Kapasite İçin: | 3 TL. X 300 = 900 TL. |
| % 75 Kapasite İçin: | 3 TL. X 225 = 675 TL. |
| % 50 Kapasite İçin: | 3 TL. X 150 = 450 TL. |

Nezaretçi ücretleri de, yukarıda açıklanan şekilde hesaplanmış ve esnek bütçedeki yerlerine konulmuştur.

Esnek bütçe, açıklanan biçimde düzenlendikten sonra, maliyetlere yükleme yapılabilmesi için genel imalat maliyeti yükleme oranlarının hesaplanması gerekir. A gider yeri için, normal kapasitenin 225 direkt işçilik saati olduğu varsayıldığında yükleme oranları şu biçimde hesaplanır.

| Giderler | Bütçelenen Genel Üretim Gideri | Faaliyet Hacmi | Yükleme Oranları |
|-------------------|--------------------------------|----------------|------------------|
| Sabit Giderler | 40.000 | 225 Dis. | 178 TL/Dis. |
| Değişken Giderler | 31.050 | 225 Dis. | 138 TL/Dis. |

Sözü edilen gider yerinde A, B ve C ürünleri üretilmiş olup, A için 100, B için 80 ve C için 70 direkt işçilik saati harcanmıştır. Bu verilere göre, maliyetlere yüklenen genel imalat maliyetleri aşağıdaki biçimde hesaplanacaktır.

| | | |
|---|---|-------------------------------|
| A | : | 100 Dis X 316 TL/Dis = 31.600 |
| B | : | 80 Dis X 316 TL/Dis = 25.280 |
| C | : | 70 Dis X 316 TL/Dis = 22.120 |

| | |
|--|--------|
| Maliyetlere Yüklenen Genel İmalat Maliyeti | 79.000 |
|--|--------|

3.5. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİNİN RAPORLANMASI

3.5.1. Genel Özellikler

Genel üretim maliyetlerinin kontrolünde göz önünde tutulması gerekli bir diğer unsur, etkili raporların düzenlenmesi ile ilgilidir. Maliyet giderlerinin dağıtımında sorumluluk esas olduğuna göre, hazırlanacak raporların da sorumluluk esasına göre hazırlanması gerekir. Bu ise, işletmede sorumluluk muhasebesi sisteminin kurulmuş olmasını zorunlu kılar.

İşletme yönetimi, üst kademe yönetimi ve faaliyet yönetimi günlük faaliyetlerle ilgili kararlardan ziyade genel mahiyette politika kararları aldığından, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında daha çok aylık, altı aylık ve yıllık raporlar üzerinde durur. Faaliyet yönetimi ise yöneticiler, formenler ve ustabaşılar dahil olmak üzere, faaliyet sonuçları ve maliyet giderleri ile ilgili olarak günlük, haftalık ve aylık raporlara ihtiyaç duyar. Üst kademe yönetimi için hazırlanan raporlar para birimi esasına göre hazırlanırken, faaliyet yönetimi için hazırlanan raporlarda fiziki birim esası hakimdir. Faaliyet yönetimi, sorumluluklarını oluşturan sorumluluk sahaları içinde, üretilen miktar, fazla mesai saat tutarı, dolaylı işçi sayısı, bütçe miktar farkları, fiili ve standart farklar vb. gibi fiziki birimlerle ifade edilen sonuçlar üzerinde durur(Pekiner, 1988, s.392).

Hazırlanacak raporlar, bir diğer bakımdan, "Başarı Değerleme Raporları" ve "Bilgi Verme Raporları" olmak üzere ikiye ayrılır. Başarı değerlendirme raporları, sorumluluk merkezleri olarak kabul edilen bölümlerde elde edilen faaliyet sonuçlarının bir başarı değerlemesine tabi tutulmalarından sonra hazırlanan raporlardır. Bilgi verme raporları ise, faaliyetler hakkında bilgi vermek üzere düzenlenir. Bölüm yöneticilerine verilen bilgi verme raporları, bölümleri dışındaki faaliyetler hakkında da bilgi verebilir.

3.5.2. Raporların Düzenlenmesi İle İlgili Ön Koşullar

Genel üretim maliyetlerinin raporlanmasında aşağıdaki hususlara dikkat etmek gerekir(Pekiner, 1988, s 391).

1- Rapor belirli bir sorumluluk merkezine ait olmalıdır. Bu bakımdan raporların işletmenin organizasyon şemasına uygun bir şekilde hazırlanması gerekir.

2- Raporlar sürekli olarak belirli zaman aralıklarında ve zamanında düzenlenmelidir. gecikmeli olarak hazırlanan raporlar değerlerinden çok şey kaybederler.

3- Raporlarda yer alacak verilerin belirlenmesinde "Mukayese Edilebilirlik" prensibine uygun davranılmalıdır.

4- Raporlarda sadece rakamlara değil, aynı zamanda açıklayıcı bilgilere de yer verilmelidir.

5- Raporlar para birimi ile olduğu gibi fiziki birimlere göre de düzenlenmelidir. Maliyet unsurlarını oluşturan, hammadde, direkt işçilik ve genel imalat giderlerinin faaliyet raporlarında fiziki birimler şeklinde, örneğin, hammadde miktar olarak direkt işçilik saat olarak vb. yer almalıdır.

3.5.3. Raporlama Teknikleri ve Rapor Çeşitleri

Raporlar, grafik ve cetvel şeklinde olmak üzere iki şekilde düzenlenebilir. Grafiklerle hazırlanan raporlar ancak bu grafikleri değerleyebilecek durumda olan yöneticiler tarafından anlaşılabilir. Bu bakımdan bilanço ve gelir tablosunun düzenlenmesinde olduğu gibi cetveller şeklinde hazırlanan raporlar yöneticiler tarafından daha kolaylıkla anlaşılabilir.

Raporlar, günlük, haftalık ve aylık olmak üzere üç ayrıma tabi tutulabilirler(Pekiner, 1988, s. 394).

Günlük raporlar, direkt işçilik ve hammadde farkları ile ilgili olarak düzenlenirler. Özellikle direkt işçilik verimlilik raporu günlük raporların en önemlisidir.

Haftalık raporlar, günlük raporların olmadığı işletmelerde önem kazanır. Haftalık raporlar özellikle genel imalat giderlerinin denetiminde kullanılmaktadır.

Aylık raporlar; günlük ve haftalık raporların özetlenerek bir araya getirilmesi ve bu şekilde analize tabi tutulması ile ortaya çıkarlar. Bu raporlar hem faaliyet yönetimine ve hem de üst kademe yönetimine verilmek üzere hazırlanır. Maliyet unsurları olan, hammadde, direkt işçilik ve genel imalat giderlerinin önce bölümlere göre sonra da tüm işletme bakımından değerlemeye tutulması aylık raporların en önemli özelliğidir. Bu raporların hepsinin aynı zamanda hazırlanması gibi bir zorunluluk yoktur. Kaldı ki, her bölüm yöneticisi bölümündeki maliyet giderleri ile ilgili olarak kaba tahminler yapabilmektedir. Hazırlanan raporlar bu tahminlere bir kesinlik kazandırmaktadır.

Aşağıda, direkt işçilik ve genel imalat giderleri ile ilgili olarak hazırlanan bir rapor örnek olarak verilmiştir. Bu rapor, bütçe analizlerinde hazırlanan raporlar için tipik bir örnektir.

X Yatak Üretim Limited Şirketi A Bölümü

Ocak 1994 Direkt İşçilik
ve Genel üretim maliyetleri
Başarı Raporu

| Hesaplar | | Farklar | | | |
|----------|-------------------|----------------------------------|----------------|--------|------|
| No | İsim | Bütçe Rakamı (100.000 TL.) | Fiili Rakam | Tutar | % |
| 100 | Endirekt İşçilik | 22.000 | 24.000 | 2.000 | 9 |
| 200 | Malzeme | 1.400 | 1.500 | 100 | 7 |
| 300 | Isı, ışık, enerji | 9.200 | 9.800 | 600 | 7 |
| 400 | Bakım ve onarım | 6.800 | 4.000 | (2800) | (40) |
| 500 | Aletler | 1.200 | 1.000 | (200) | (17) |
| 600 | Sigorta Giderleri | 3.200 | 3.500 | 300 | 9 |
| 700 | Iskartalar | 4.800 | 5.000 | 200 | 4 |
| 800 | Amortisman Gideri | 5.000 | 5.000 | - | - |
| | | 53.600 | 53.860 | 200 | - |
| | Direkt İşçilik | 24.000 | 25.000 | 1000 | 4 |
| | | 77.600 | 78.800 | 1200 | 2 |

Şekil:2.2 Genel üretim maliyetleri başarı raporu

3.7. HİZMET İŞLETMELERİNDE ÜRETİM MALİYETLERİNİN HESAPLANMASI

3.7.1 Otel İşletmelerinde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Hizmet üretim maliyeti işletmenin faaliyetlerini sürdürülebilmesi için yapmış olduğu ancak işletme giderlerine yansıtılmayan giderlerdir.

Hizmet üretim maliyeti hesabında; personel giderleri (Daimi aylıklar, hafta tatili ücretleri, ayrılma tazminatları, kasa tazminatları, ikramiyeler, çocuk zamları, yakacak giderleri, giyecek giderleri, evlenme yardımı ölüm yardımı, tedavi ve ilaç giderleri, eğitim yardımları doğum yardımları, iâşe giderleri, yurt içi ve yurt dışı yolluklar), ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler, faiz ve komisyonlar, çeşitli giderler (temizlik ve benzeri giderler, su giderleri aydınlatma giderleri, ısınma gideri, yakacak gideri, kırtasiye gideri, basılı evrak gideri, çamaşır, ütü, kitap, gazete, dergi giderleri, kasa giderleri, posta giderleri, dağıtım ve nakliye giderleri, reklam ve ilan giderleri, nakil araçları, onarım ve işletme giderleri, binalar bakım ve onarım giderleri v.b) sosyal güvenlik kesintileri, kira gideri, amortismanlar, stok değer düşüklüğü ve sayım noksanları, hesapları bulunmaktadır (Saraç, 1989, s.104). Yukarıdaki yardımcı gider hesapları dönem içinde değerlendirilken dönem sonunda ana hesap olan "Genel İmalat maliyetine" devredilerek kapatılmaktadır.

Konaklama işletmelerinde temel hizmet müşterilerin ağırlanması olduğundan belli sayının altında personel çalıştırmak hizmetin kalitesini düşürebilmektedir. Hizmet sunumlarında belli standartları sağlamak ve devam ettirebilmek için çok sayıda personel çalıştırılmasını gerektirmektedir. Bu tür işletmelerde oda başına bire bir personel çalıştırılması istenilen orandır.

Konaklama işletmelerinde gelirlerin ortalama % 35 ini işçi ücretleri oluşturmaktadır. Bu oranın tüm işletme geirinin üçte birinden fazlasını götürmesi ayrıca yine bu tür işletmelerde değişik ücretlendirme yöntemlerinin uygulanması ve genel gider kalemleri içinde yönetim bakımından personel giderlerinin önemli bir yer alması nedeniyle "Personel Giderleri" hesabının üzerinde ayrıntılı bir biçimde durmamızı gerektirmektedir.

Konaklama işletmelerinde (özellikle yiyecek, içecek ve kat hizmetleri) personel çalıştırılmasında iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlar sabit ücret ve yüzde ücret yöntemidir (Saraç, 1989, s.104).

– Sabit Ücret Yöntemi:

Bu tür ücretlendirme işletmede özellikle müşteri ile temasta olmayan personele uygulanmaktadır. Sabit ücret yöntemi "Maktu ücret" yöntemi olarakta

kullanılmaktadır.İşverenle çalışan arasında yürürlükteki yasalara uygun olarak yapılan anlaşmalar doğrultusunda belirlenecek ücreti işveren ödemekle yükümlüdür.

-- Yüzde Yöntemi

Konaklama işletmelerinde çalışanların ücretleri işverenler veya müşteriler tarafından ödenmektedir. Sabit ücret uygulaması kapsamında olanlara ücretleri işverenler tarafından ödendiği halde yüzde ücret yönteminde durum böyle değildir.Bu yöntemde çalışanın ücretini müşteri ödemektedir. Ancak işletme çalıştırdığı kişilere en az (Yürürlükteki asgari ücretten az olmamak kaydıyla) bir ücret garanti etmektedir. Çalışanın payına düşen ücret garanti ücretten az ise işveren aradaki farkı karşılamakla yükümlüdür.

Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca hazırlanan, 1475 sayılı İş Kanununun 27.7.1983 tarih ve 2869 sayılı kanunla değişik 47. maddesi gereğince, yüzdelerden toplanan paraların, işyerinde çalışan tüm işçilere yapılan işlerin niteliğine göre hangi esaslar ve oranlar çerçevesinde dağıtılacağını göstermek amacıyla 30.7. 1983 tarihinden itibaren yürürlüğe "Yüzdelerden Toplanan Paraların İşçilere Dağıtılması Hakkında Yönetmenlik"e göre uygulamanın aşağıdaki gibi olması gerektiği vurgulanmaktadır.

Bu tür ödemeler genellikle, otel, maotel, lokanta, eğlence yerleri ve benzer yerlerle içki yenilen ve hemen orada yenilip içilmesi için çeşitli yiyecek satan yerlerden "Yüzde" usulünün uygulandığı yerlerde geçerlidir.İşveren tarafından yapılan servis karşılığı veya başka isimlerle müşterilerin hesap pusulalarına yüzde eklenerek veya ayrı şekillerde alınan paralarla kendi isteği ile müşteri tarafından işverene bırakılan; onun kontrolü altında bir araya toplanan bütün paraları işveren uygulama kapsamına giren işçilere eksiksiz olarak ödemek zorundadır.

İşveren veya işveren vekili yukarıdaki fıkrada sözü edilen paraların kendisi tarafından alındığını, eksiksiz olarak işçilere dağıtıldığını belgelemekle yükümlüdür.

Yüzdelerden toplanan paraların hak sahibi işçiler arasında hangi esaslar ve oranlar çerçevesinde dağıtılacağı toplu iş sözleşmelerinde veya hizmet sözleşmelerinde gösterilir.

3.7.1. Hastanelerde Hizmet Üretim Maliyetlerinin Hesaplanması

Giriş:

Bir malı imal etmenin veya bir hizmeti yerine getirmenin maliyeti, ilk madde ve malzemenin, emlakın, hizmetin ve personelin maliyetlerini gruplayarak

bulunur. Maliyetin saptanmasında uygulanan bir yöntem, masrafların belirli bir sürenin sonuna kadar iş kağıtlarına ve tablolara geçirilerek biriktirilmesidir. Bu yöntem bir kuruluşun bütün etkinliklerini kapsarsa, bu tür maliyet hesaplanmasına hizmet üretim maliyetinin hesaplanması denir.

Hizmet üretim maliyetinin hesaplanmasında, direkt giderler toplanır ve belirli etkinliklere yüklenir. Bu süre içerisinde, direkt giderler, giderin işlevine ve biçimine göre kayıtlara geçirilir. Üretim sonunda maliyetler iş kağıtlarına işlenir ve yönetimin bilgi istediği etkinliklere endirekt maliyeti yüklemek amacıyla tekrar dağıtılır. Maliyetin tekrar dağıtılması belirli masraf yerlerinin diğer masraf yerlerinden yararlandığı hizmetin hacmi ve şekline bağlıdır. Bu işlemler yapıldıktan sonra direkt ve endirekt maliyetin toplamı rapor edilmeye hazırdır. Bu işlemleri bir muhasebe sisteminde kaydetmek mümkünse de gerekli değildir.

Bir sağlık kurumu için hastanede yatma günü hiç bir konuda ayırım yapılmadan bir "global" maliyet fiyatının ve ana unsurlarının maliyetinin hesabını kolaylaştıran geleneksel bir ölçü birimidir. Hastanede bir günlük bir tedavi, kurumlar arasındaki karşılaştırmalarda; hastane hizmetlerinin ve bunların oransal önemleri ile uzmanlıklarının ve donatılarının farklılığı nedeniyle az türden bir ölçü birimidir. Fakat bir birim olarak, maliyet fiyatının başlıca unsurlarına bir yaklaşım sağlar (Berkman, 1972, s. 173)

3.7.2. Hizmet Üretim Maliyetini Hesaplamanın Amacı Kullanılışı ve Üstünlükleri

Hizmet üretim maliyet hesaplama işlemleri, belirli masraf yerlerinin veya yönetimin yararlanması için etkinliklerin direkt ve endirekt maliyet toplamını bulmaya yönelmiştir. Hastane uygun hasta bakımını yerine getirmeyi amaç edinmiş etkinlik gruplarından meydana gelmiştir. Bu fonksiyonlar için direkt maliyetler hesaplanmalı ve bir araya getirilmelidir.

Direkt hizmetler "özel hizmet" bölümleri veya etkinlikleri diye bilinen bölümler tarafından yerine getirilir. Örneğin; radyoloji kısmı ameliyat odası, laboratuvar vb. gibi.

Diğer bölümler, bir bütün olarak hastane yararına hizmet eder ve "Genel hizmet" bölümleri veya etkinlikleri olarak adlandırılır. Genel hizmet bölümlerinden herbiri diğer genel hizmet bölümlerine olduğu kadar, özel hizmet veya hasta hizmetleri bölümü veya etkinliklere de hizmet ederler. Örneğin; temizlik işleri hastaların tedaviyle yükümlü bölümlerinden başka diğer bölümlerde hizmet eder. Diyet bölümü, sadece hastalara değil, personele de yemek sağlayabilir. Genel hizmet bölümlerinin diğer hizmet örnekleri arasında tamir ve bakım, çamaşırhane, kurulum işletme ve yönetimde yer alır.

Hizmet üretim maliyet hesaplama işleminin son amacı, maliyeti toplam maliyetlerini bulmak için, hizmetlere ve etkinliklere paylaşmaktır. Maliyet dağıtımını, hastalara fatura edilen hizmetler için, maliyet saptanmasından ibaret değildir. Hastalara ayrı ayrı fatura edilemeyen etkinliklerin maliyetinin saptanmasının gerekli veya arzu edildiği durumlar vardır. Böyle durumlarda etkinliklerin gruplandırılması paylaşım işlemi bilgi için belirli gereklere göre yapılır. Örneğin; hemşire hizmeti sağlamanın ve hastalara diğer günlük hizmetleri sağlamaya yarayan diğer bölümlerin maliyet miktarını bilmek, bu maliyetlerin toplamına tercih edilebilir. Bu tür etkinlikler günlük hasta hizmetinin yerini alabilir ve paylaşım ona göre yapılır.

Hizmet üretim maliyet hesaplanmasının amaçlarını şu şekilde belirtmek mümkündür(Gök, 1985, s.100):

- 1 - Oran yapısının yeterliliğini belirtmek,
- 2 - Halkla ilişkiler,
- 3 - Üçüncü kişilerle veya sözleşmeli hizmetleri sağlayanlarla yapılan anlaşmalarda dikkate almak,
- 4 - Belirtilen makamlara rapor etmek,
- 5 - Diğer hastanelerle maliyet verilerini kıyaslamak.

Yönetimin, yukarıda belirtilen amaçlara yardımcı bilgiler verecek raporlara gereksinmesi vardır. Radyolaji, laboratuvar ve oksijen tedavisi gibi bir çok etkinlik sağlayan hizmetler için muayenenin maliyeti sadece hizmet üretim maliyet hesaplanmasındaki verileri toplamakla saptanamaz. Bölümler arası etkinliklerin maliyetini bulmak için özel çalışmaların yapılması gereklidir. Hizmet üretim maliyet hesaplanma işlemi, günlük hasta hizmetlerinin uygun şekillerine göre maliyeti gruplandırmaya uyumlu kılınabilir. Her durumda yönetime bireysel oranların yeterliliğine ilişkin bilgiler verilerek yardımcı olunur.

3.7.2.1. Hizmet Üretim Maliyetlerini Hesaplamanın Temel Amaçları

Hizmet üretim maliyet hesaplamasına ilişkin aşamaları başlıca iki grupta inceleyebiliriz. Bunlardan ilki, maliyet hesaplanmasının temel araçları, diğeri ise; belirli bir dönemin maliyetinin hesaplanmasında izlenen yöntemdir. Maliyet hesaplanmasının temel araçlarını şu şekilde belirtmek mümkündür(Gök, 1985, s.79)

- Fonksiyonel hesaplar
- Masraf yerlerinin(Maliyet merkezlerinin) seçimi,
- İstatistikler,
- Masraf dağıtım ölçütlerinin saptanması,
- Maliyet hesaplanmasında kullanılan masraf bölüştürme yöntemleri,

Özet olarak maliyet, maliyet hasaplama işlemi şu şekilde tanımlanabilir:

- Gerekli muhasebe ve istatistikî verilerin toplanması,
- Muhasebe verilerinin arzu edilen masraf yerlerine uyacak şekilde düzenlenmesi,
- Masrafların dağıtımının yapılması,
- Resmi bir maliyet raporunda sonuçların özetlenmesi.

3.7.2.2. Maliyetleri Etkileyen Faktörler

Masrafların hesaplarda nasıl guruplandırıldığına bakılmaksızın, hastanenin servislerinin veya bölümlerinin toplam veya diğer masraflarının miktarını etkileyen bazı faktörler vardır. Eğer, yönetim uygun bir karara varmak veya doğru hareket etmek istiyorsa, bir muhasebe raporu yorumlanırken, bu etkenleri dikkate almalıdır. Bu etkenin etkilerinin bilinmesi, bölüm etkinlikleriyle ilgili politikaların saptanmasında veya anlaşmayla hizmet sunan üçüncü kişilerle pazarlıkta iyi bir yönetim uygulaması için gereklidir.

Maliyeti etkileyen faktörleri üç başlık altında inceyebiliriz. Bunlar (Gök, 1981, s.96);

- Yapılan hizmetin hacmi,
- Başlangıç masrafları miktarı,
- Etkenlik.

a - Yapılan Hizmetin Hacmi

Her hasta bakım servisi için, yapılan fonksiyonun toplam maliyeti, farklı gereçler ve personel kullanılması nedeniyle, tedavi edilen hasta miktarına paralel olarak değişiklik göstermektedir. Fakat bu toplam, yapılan hizmetin hacmi ile aynı oranda değişmez. Mutfak ve çamaşırılık gibi bazı hizmet bölümleri bu özelliği gösterirler. Buna karşılık temizlik hizmetleri gibi diğer genel hizmet bölümleri bu özelliği gösterirler. Buna karşılık temizlik hizmetleri gibi diğer genel hizmet bölümlerinin toplam maliyeti değişen hasta bakım yükünden etkilenmezler veya çok az etkilenirler. Bu durum hasta yükü ile bu servislerin ilişkilerinin durağan özellikte oluşundan ileri gelmektedir. Fakat yinede, toplam masraf, sunulan hizmetlerde bir artış veya azalış olunca değişir. Bir bölümün etkinliği için gereken hizmet ve aktif varlıkların değişen miktarlarda kullanılması nedeniyle değişme oranı toplam maliyet ve hizmet miktarı için aynı olamaz.

Bireysel masraflar değişmez ve değişen olmak üzere iki gruba ayrılabilir. Değişmez masraflar sunulan hizmet oylumunda büyük değişmelere karşın, nispeten aynı kalırlar. Değişen masraflar sunulan hizmet hacmi arttıkça artarlar

veya azalır. Bu değişmez hizmet, hizmet hacmindeki artışa karşılık, küçük bir yüzde artıştan, hizmet hacmindeki artışa eşit bir artışa kada olabilir.

Şu halde, tasarımlama ve çözümlene gibi bütün amaçlar için hastanelerdeki masraflar değişmez ve değişen olmak üzere iki katagoriye ayrılabilir, fakat, dar hizmet sınırları içinde değişmez olan giderlerle, geniş sınırlar içinde değişir olan giderleri hizmet hacmindeki gelecek değişikliklerin maliyetlerini tahmin ve bölümlerin geçmiş masraflarını çözümlenmek için saptamak gereklidir.

b - Başlangıç Masrafları Miktarı

Maliyetler üzerinde etkisi olan diğer bir faktor de, hastanın tedavisi için kullanılan mallar veya hizmetlere ilişkin yapılacak masraflardaki değişiklikler tarafından ortaya çıkmaktadır. Fiyat değişimleri belkide maliyetleri etkileyen faktorlerden en kolay göze çarpanıdır. Elbette ki, Fiyat değişimleri her hangi bir değişmeyi açıklamada en önce kullanılır, fakat yine dde etkinlikler süresince kullanılan satın alınmış gereölerin maliyetindeki değişmelerin bazı nedenlerini gözden geçirmek yararlıdır. Bu nedenleri şu şekilde sıralamak mümkündür.

a)- Bütün ekonomiyi tehdit eden ve bütün mal ve hizmetlerin maliyetlerinin artıp, azalmasına neden olan fiyat değişimleri

b) - Fiyat düzeyi durağan olduğunda (artan hızla arttığında veya artan hızla azaldığında) gerekli masraflarda artış veya azalış neticisini doğuran mal ve hizmetlerin niteliğindeki değişiklikler.

c) - Değişik miktarlarda mal almak suretiyle, miktar arttıkça yapılması bazen önerilen indirimli alımların yapacağı etkiler.

d) - Satın alınan mallar içine giren hammadde ve hizmetler için diğer endüstrilerle rekabet.

Hastane yönetimi, mal ve hizmetleri satın alırken maliyetler üzerinde bir dereceye dek denetim olanağına sahiptirler. Ancak bu yetkisini maliyetten başka düşüncelerin daha fazla etken olmadığı durumlarda kullanılabilir. Fiyat düzeyindeki değişikliklerin etkileri kontrol edilemez gibi görülürse de, bazen fiyat artışı, malın temin kaynağını değiştirmek veya başka bir seçenek aramak için bir neden olur. Tersine, nitelikte bir değişme, hastanenin zararına ise, yönetim maliyetleri etkileyen benzer bir karar alabilir. Miktarla bağlı olarak bir indirim sağlanabiliyorsa, yönetim depo durumuna, nakit para mevcudiyetine, kredi durumuna ve malların dayanıklılığına göre bir tedbir alabilir.

c - Etkenlik

Bir işlevin maliyetini etkileyen diğer bir etkende, bu işlevin yerine getirilmesinde gereken mal ve hizmetlerin gereğinden çok nitelikli olmaması veya aşırı miktarda olmamasıdır.

Yönetim kararın kullanılmasındaki bir israf için her zaman dikkatli olmalı ve etkinlikleri daha etken ve daha az masraflı kılmak için tedbirler almalıdır. Etken olmayan bir kullanışa; kötü nitelikte gereçler, uygun olmayan personel, zayıf kontrol, anlaşılması güç yönetsel yönergeler, kötü teknik yöntemler ve diğer etmenler neden olur.

Fakat zamanında yapılan bir tanılama ile israflar büyük ölçüde denetim altına alınabilir. Örneğin. kişisel gözlem, hasta veya personelin yakınması ve maliyet verilerinin uygun kullanılışı ile israflar açığa çıkarılabilir.

Bir dönem için yapılan daha yüksek masraflar; bütçe rakamlarıyla ve bölümün benzer bir alt bölümüyle , ya da önceki bir dönemle yapılan kıyaslamalarla saptanabilir. Ayrıca, muhasebe raporları, yönetici tarafından alınan düzeltici tedbirlere uyulup uyulmadığı ve bunların etken olup olmadığını ortaya koyarlar. Etkenliğin maliyetler üzerindeki etkisi, yönetimin muhasebe bilgisini denlemek amacıyla gösterge olarak kullanılmasını mümkün kılar, fakat etkinlikteki olağan değişikliklerin etkisi, yeni bir teknik yöntem, işçi eğitme programlarına veya diğer etkinlik değişimleri gibi konulara geçildiğinde, katlanılacak maliyetleri tahmin ederken de dikkate alınmalıdır.

3.7.3. Hizmet Üretim Maliyetlerinin Çeşitleri

Hizmet üretim maliyetlerinin çeşitlerini başlıca üç başlık altında inceleyebiliriz, bunlar(Gök, 1981, s.101.);

- 1- Direkt maliyet,
 - 2- Endirekt maliyet,
 - 3- Toplu maliyet.
- Şimdi bunları sırasıyla inceleyelim.

3.7.3.1. Direkt maliyet

Hastaneler çok çeşitli etkinliklerin yapıldığı ve sonunda hizmetlerin servislerde düğümlendiği bir yerdir. Bu etkinlikler bir takım bölümlere ayrılmıştır. Aynı zamanda iyi koordine edilmeleri için de her bir yetkilinin denetimi ve sorumluluğuna verilmiştir. Yönetim müdürünün, özel nedenlerle ilgili giderlerin her bölümde ayrı ayrı düzenlenmesi gereğini duyacağı doğaldır. Aynı şekilde maaş ve ödemelerle ilgili bir yan gruplandırma da buna eklenebilir. Böylece

yönetici daha kesin rakamları her bölümden sağlamış olacaktır. Bunun sonucu olarak da, bölümün harcamaları ilgili kısımlara yüklenmiş olur. Bu şekilde saptanan maliyetlere "Direkt Maliyet" denir.

3.7.3.2. Endirekt Maliyet

Mali durum önce, hastanenin temel işlevlerine göre düzenlenir. Daha sonra yeniden bir incelemeyle her bölümün işlemleri için gerekli ayrıntılara inilir. Genel servis kısmı, hastanenin genel hizmetleriyle, özel hasta hizmetlerindeki yerine getirir. Toplam masraf tablosu bir servisin bütün bölümlerini kapsar. Bazı yönetim nedenleriyle her bölümün toplam masrafı gerekebilir. Bir bölümün toplam masrafı bu düşünceye dayanılarak belirtilirse buna "Endirekt Maliyet" denir. Endirekt maliyetler ilgili etkinliğe uyum yapamazlar ve denetlenemezler. Örneğin; eczacılık bölümü temizlik bölümünde dahil olmak üzere çamaşırhane bölümünden de hizmet götürür. Çamaşırhane bölümü de tamar bölümünden tamir için hizmet görebilir. Bu, ısı, ışık veya güç olarak elde edilir. Toplam maliyet aynı zamanda diğer bölümlerin payına düşen masrafları da göstermelidir. Ayrıca yönetici için bölümün hizmet ettiği bölümlere düşen masraf paylarının saptanması gereklidir. Bu işlem aynı zamanda hasta ve özel servis bölümlerini de kapsamalıdır.

3.7.3.3. Toplu (Global) maliyet

Geniş kapsamlı maliyet rakamlarını birlikte elde etmek için, bütün dolaylı maliyetleride bir arada düşünmek gerekir. Böylece direkt ve endirekt maliyetleri bir araya getirerek, varılan sonuca o bölümün toplu maliyeti denir. Daha önce değinildiği gibi bir etkinliğin tam maliyeti istendiğinde, bütün yardımcı ve yan servisler de maliyete katılmalıdır.

Genel olarak bir hastane için toplu maliyet = Her bölümün direkt giderleri + Hizmet üretim maliyetidir. Görüldüğü gibi toplu maliyet, belirli bir dönemde bir bölümün işlerliğini sağlayabilmesi için her türlü gereksinimini içermektedir.

4. BÖLÜM

SAPMA ANALİZLERİ

4.1. SAPMA ANALİZİ AMAÇ VE İLKELERİ

İşletmelerde, tahminlenen verilerle, bütçe uygulamaları sonucu gerçekleşen veriler arasında ortaya çıkan sapmaların belirlenmesi ve analiz edilmesi son derece önemlidir. Çünkü, bu sayede yönetim her hangi bir aksaklığın nerede, hangi gider kaleminde ve neden ileri geldiğini öğrenebilmekte ve dolayısı ile söz konusu aksaklığı kaynağında giderebilme imkanına sahip olmaktadır. Bu analizler sonucunda işletmelerde başarılı, başarısız uygulayıcıların ve personelin değerlendirilmesi son derece kolay olur.

Ana gider çeşitlerine ilişkin sapmaların analizi iki aşamada tamamlanır. "İlk analiz" adını verebileceğimiz birinci aşamada, söz konusu sapmaların oluşumunda rol oynayan ana nedenler saptanır. "Ayrıntılı Analiz" olarak adlandırılabilir. İkinci aşamada ise ilk analiz sonucu saptanan ana nedenlerin ardında yatan ikinci derecede nedenler ve bunların etkileri araştırılır. Direkt ilkmadde ve malzeme, direkt işçilik ve G.Ü.M. nde ortaya çıkan sapmaların ana nedenlerinin aşağı yukarı her işletmede aynı şekilde karşımıza çıkmasından ötürü ilk analiz için standart bir analiz söz konusu olduğu halde, ikinci derecede nedenler hem sayıca pek çok, hem de duruma göre farklı bulunabilmekte; bu da ayrıntılı analizin bir çerçeveye oturtulmasını güçleştirmektedir. (Büyükmirza, 1987, s. 275). Bu nedenle aşağıda sadece ilk analiz tekniği üzerinde durulacak, sapmaların ikinci derece nedenleri ele alınmayacaktır.

Direkt ilkmadde ve malzeme sapması, direkt işçilik sapmaları Genel üretim maliyetleri sapmalarına ilişkin sapma hesaplama yöntemlerini ilgili bütçelere yönelik olarak açıklamaya çalışalım.

4.2. DİREKT İLK MADDE VE MALZEME FARKLARI

Direkt ilkmadde ve malzeme maliyetlerinin tutarı, bir yandan ilgili maddelerin fiatlarına, öte yandan da bu maddelerin üretimde kullanılan miktarlarına bağlıdır. Bu bakımdan herhangi bir direkt ilkmadde ve malzemeye ilişkin fiili gider tutarının standartta öngörülen tutardan farklı olması yada söz konusu maddeye standart fiatından farklı bir fiat ödenmiş olmasından, ya da bu maddenin üretimde fiilen kullanılan miktarının kullanılması gereken standart

miktarının bulunmamasından ileri gelebilecek demektir (Büyükmirza, 1987, s. 275).

Toplam direkt ilkmadde ve malzeme sapmasını fiat ve birim sapması olarak ayrı ayrı hesaplamak sorumlulukların belirlenmesi açısından daha yararlı olacaktır. Fiat sapmaları genellikle satın alma ve tedarik bölümünün, birim sapmaları ise hammaddeyi kullanan gider merkezi yöneticisinin sorumluluğundadır.

a) Fiat Sapması:

Bir direkt ilk madde için ödenen gerçek fiyatın, o maddenin standartta öngörülen fiyatından farklı olması nedeniyle ortaya çıkan saptmaya fiat sapması adı verilir. Maddenin gerçekleşen fiyatı ve standart fiyatları arasındaki fark söz konusu maddenin birimi başına meydana gelmiş fiat sapmasıdır.

Fiat sapmasının çeşitli nedenleri söz konusu olabilir. Örneğin;

Fiat sapmasının çeşitli nedenlerini şöyle sıralayabiliriz (Powell ve Barkin, 1979, s. 627).

- 1- Satıcı seçimindeki hatalar,
- 2- Standardın belirlendiği zamandakinden farklı, kalitede malzeme alınması,
- 3- Ekonomik miktardan daha düşük miktarlarda alışlar,
- 4- Beklenilmeyen ve acil alışlar
- 5- Piyasa koşullarının değişmesi
- 6- Satın alma memurlarının belirli satıcıları gözetmeleri.

Örnek/ A mamülünün üretiminde kullanılan Y hammaddesi için standart fiat, kg başına 40 TL olarak saptanmıştır. İşletmeye 1.000 kg. Y hammaddesi satın alındığını ve bu miktar için 45.000 TL. ödendiğini varsayarak fiyat sapmasını hesaplayalım. 1.000 kg. için 45.000 TL. ödenmesi kg. başına fiili fiyatın 45 TL. olduğunu göstermektedir.

Fiyat Sap. = (Fiili Fiyat - Std. Fiyat) x Satın alınan miktar

Fiyat sap. = (45 TL. - 40 TL.) x 1.000 kg.
= 5.000TL. (Olumsuz)

Eğer standart maliyetler muhasebe kayıtları ile birleştirilmişse hammaddeler standart fiyatları ile stok hesabına alınacak ve aradaki olumsuz fark, fiyat sapması hesabının borcunda yer alacaktır. Bu kural tüm gider sapmaları için geçerlidir. Yani olumsuz sapmalar gider hesaplarının borcunda, olumlu sapmalar ise alacağında gösterilir. Buna göre, örnekteki hammadde alışına ilişkin yevmiye maddesi şu şekilde yazılacaktır. (Alışın veresiye yapıldığı varsayılmıştır).

| | |
|---------------------------------------|-----------|
| İlkmadde ve mal. stok (40 x 1.000) | 40.000. — |
| Fiyat Sapması (5 x 1.000) | 5.000. — |
| Satıcılar | 45.000 |

b) Miktar Sapması;

Bir direkt ilkmadde ve malzemenin üretimde kullanılan gerçekleşen miktarının, elde edilen üretim için kullanılması öngörölmüş standart miktarından farklı bulunması nedeniyle meydana gelen sapmalardır. Bu sapmaların çeşitli nedenleri olabilir. Bunlar kısaca;

- Bir kısım hammadde çalınmış veya kaybolmuş olabilir.
- Standart hammadde ile kullanılan hammadde farklı kalitede olabilir.
- Mamül yapısında yapılan bazı değişiklikler sonucu standarttan farklı miktarda hammadde kullanılmış olabilir.

Örnek / A mamülünün üretiminde kullanılan Y hammaddesinin standart fiyatı 40 TL. mamül birimi başına standart miktarı ise 2. kg. dır. A mamülünden 500 birimlik bir üretim partisi için 900 kg. Y hammaddesi kullanılmış olduğuna göre söz konusu üretim partisine ilişkin miktar sapmasını hesaplayalım. Üretim miktarının 500 birim olduğu ve birim başına standart olarak 2 kg. Y Hammadde kullanılması gerektiği göz önünde bulundurulursa, toplam standart miktar:

$2 \times 500 = 1.000 \text{ kg.}$ olarak hesaplanır. Buna göre miktar sapması:

$$\begin{aligned} \text{Miktar Sap.} &= (900 \text{ kg.} - 1.000 \text{ kg.}) \times 40 \text{ TL.} \\ &= 4.000 \text{ TL (Olumlu)} \end{aligned}$$

şeklinde bulunur. Y Hammadde nin stok hesabından imalat hesabına devrine ilişkin yevmiye maddeleri ise aşağıdaki gibi yazılabilir.

| | |
|---|-----------|
| ----- / ----- | |
| Direkt ilk madde ve malzeme giderleri (40 x 900) | 36.000.-- |
| İlk madde ve mal. stokları | 36.000.-- |
| ----- / ----- | |
| ----- / ----- | |
| Yarı mamuller-Üretim Hes. (40 x 1.000) | 40.000.-- |
| Direkt ilk madde ve mal gid. (40 x 900) | 36.000.-- |
| Miktar Sapması (40 x 100) | 4.000.-- |
| ----- / ----- | |

4.3. DİREKT İŞÇİLİK FARKLARI

Direkt işçiliklerle ilgili farkları saptama yöntemleri satışlara ve direkt ilkmadde ve malzemeye ilişkin yöntemlere koşuttur. Burada da iki fark yöntemi üzerinde durulacaktır. Bu yönetime göre direkt işçilik farkları işçilik ücret sapması ve işçilik süre sapması olarak ikiye ayrılır.

Direkt işçilik ücret farkları ödenen fiili saat ücretinin standart ücretten farklı olması nedeniyle meydana gelen sapmadan kaynaklanır. Bu sapmanın hesaplanmasında da standart süre yerine, fiili süreden yararlanılmaktadır. Çünkü, istenen, ücretteki farklılıktan kaynaklanan sapma değildir.

Fiili ve standart ücret arasındaki fark, saat başına ücret sapmasını oluşturduğundan, toplam ücret sapmasını hesaplayabilmek için, bu farkın çalışılan toplam direkt işçilik süresi ile çarpılması gerektiği açıktır.

$$\text{İşçilik Ücret Saptaması} = (\text{Fiili ücret} - \text{stn. ücret}) \times \text{Fiili süre}$$

Örnek/ A üretim atelyesinde standart direkt işçilik ücreti saat başına 50 TL olarak saptanmıştır. Bu atelyede 500 bir A mamülü partisi için 1800 saat

çalışıldığına ve bu süre içerisinde tahakkuk eden direkt işçilik tutarı 99.000. TL. olduğuna göre ücret sapmasını şu şekilde hesaplayabiliriz. Söz konusu üretim partisine ilişkin fiili saat ücreti 99.000 TL. / 1.800 s. = 55 TL. olarak gerçekleşmiş olduğundan ücret sapması;

$$\begin{aligned}\text{Ücret sapması} &= (55 \text{ TL.} - 50 \text{ TL.}) \times 1.800 \text{ st} \\ &= 9.000. \text{ (olumsuz)}\end{aligned}$$

şeklinde bulunur.

İşçilik ücret sapmasının nedenlerini şöyle sıralayabiliriz.

- Kullanılan işçilerin aynı vasıfta olmamaları,
- Saat ücretinin değişken olması
- Vardiya farklılıkları, fazla mesai primleri beklenenden farklı olabilir.

4.3.1. İşçilik Süre Sapması

İşçilik süre sapması, fiili üretimin standart süresiyle, fiili üretim süresi arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Fiziksel bir miktar olan fiili ve standart direkt işçilik süreleri arasındaki farkın parasal bir tutar haline dönüştürülmesi için standart direkt işçilik süreleri ile çarpılması yoluna gidilir. Burada direkt işçilik ücretinin esas alınmamasının nedeni, fiili ve standart ücretler arasındaki farkın ücret sapması şeklinde ayrılmış olmasıdır. Bu duruma göre süre sapmasını veren formül aşağıdaki gibi yazılabilir (Büyükmirzo, 1987, S. 282);

$$\text{Süre sapması} = (\text{Fiili süre} - \text{Standart süre}) \times \text{std. ücret}$$

A üretim atelyesinde üretilmekte olan A mamülünün birimi başına standart direkt işçilik süresi 3 saat, saat başına standart ücret ise 50 TL. dir. Atölyede 500 bir A mamülü partisi için 1800 direkt işçilik saati çalışıldığına göre süre sapmasını hesaplayalım. Fiili üretim miktarı 500 birim, birim başına standart sürede 3 saat olduğundan, Toplam standart süre : 500 x 3 = 1.500 saat olarak alınacaktır.

$$\begin{aligned}\text{Süre sapması} &= (1800 \text{ st.} - 1.500 \text{ st.}) \times 50. \text{ TL.} \\ &= 15.000 \text{ TL. (olumsuz)}\end{aligned}$$

Görüldüğü gibi ücret sapmasının hesaplanmasında da aynı örnekten yararlanmıştık. Bu iki sapma bir arada ele alırsa, örnekteki ücret tahakkukuna ve bu ücretlerin mamül maliyetlerine ilişkin yevmiye kayıtları şu şekilde olacaktır.

| | |
|---|---------|
| Direkt İşçilik Gideri (55 x 1800) | 99.000 |
| Geçici alacaklılar (Öd. Vergi, Sigorta, prim ve ücretler) | 99.000. |
| Yarı mamuller- Üretim Hes. (50. x 1.500). | 75.000 |
| Ücret sapması | 9.000 |
| Süre sapması | 15.000 |
| Direkt işçilik gideri (55. x 1.800) | 99.000 |

İşçilik süre sapmasının nedenleri şu şekilde özetlenebilir (Power ve Baskin, 1979, s. 629).

- Kullanılan işçilerin aynı vasıfta olmamaları
- Üretim metodlarının birbirinden farklı olması
- Umulmayan boş zamanların ortaya çıkması
- Üretimde kullanılan makinaların arızalanması
- Beklenen kalitede malzeme olmaması
- İş tanımındaki yetersizlikler
- Malzeme beklemleri

4.4. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ FARKLARI

G.Ü.M Yarı mamül veya mamüllere genellikle haftalık, aylık,yıl sonunda veya projenin tamamlanmasından sonra yüklenmektedir. Aslında gider yapıldıktan sonra G.Ü.M. denetim hesabının borcuna hemen kayıt edilir. Fakat bunların yarımamül ve mamüllere yüklenilmesi, belirli sürelerle ve kullanılan değişkenlik faktörüne göre olur.Değişkenlik faktörü birim başına yüklenen G.Ü.M , Genel üretim maliyetleri hesabının alacağına kayıt edilir.Ay yada dönem sonunda bu hesap ya borç yada alacak bakiyesi verir.Zira bu ikisinin birbirine eşit olması

nadirdir. Bu hesabın borç bakiyesi Yapılan G.Ü.M. lerinin mamül yada yarı mamüllere yüklenenden daha fazla olduğuna işaret eder. İşte gerçekleşen G.Ü.M. lerinin değişkenlik faktörüne göre yüklenenden fazla olması durumunda olumsuz bir fark, az olması halinde ise olumlu bir fark söz konusudur.

Örnek / Aylık maliyet çıkaran bir işletmenin A üretim atölyesinde Y ve Z adlı iki mamül üretilmektedir. Y mamülünün birimi başına standart direkt işçilik süresi 2 saat, Z mamülünün birimi başına standart süre ise 3 saat olarak hesaplanmıştır. Atölyenin esnek bütçe üzerinden hesaplanan G.Ü.M. standart yükleme oranı 15 TL. / saattir. Nisan ayı içerisinde 1.000 birim Y mamülü ile 2.000 birim Z mamülü üreten bir atölyenin aynı aydaki fiili Genel üretim maliyetleri 150.000 TL. olduğuna göre Genel üretim maliyetlerindeki toplam sapmayı hesaplayalım.

G.Ü.M. Toplam Sapma = Fiili G.Ü.M. - Maliyetlere Yüklenen standart G.Ü.M.

Bu formülde yer alan fiili G.Ü.M. tutarı örneğimizde verilmiş olduğundan, önce maliyetlere yüklenen G.Ü.M. ni hesaplayalım. Bu tutar:

Maliyetlere yüklenen std. G.Ü.M = Std. yükleme oranı x Fiili üretimin karşılığı olan std. süre

formülüne göre bulunmaktaydı. Atölyenin standart yükleme oranı 15 TL. dir. Fiili üretimin karşılığı olan standart ise aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

| <u>Mamül</u> | <u>Üretim mik.</u> | <u>Std. süresi</u> | <u>Top. Std. Süre</u> |
|--------------|--------------------|--------------------|-----------------------|
| Y | 1.000 br. x | 2 st. = | 2.000 st |
| Z | 2.000 br. x | 3 st. = | 6.000 st |

Demek ki nisan ayı içerisinde A atölyesinde üretilen Y ve Z mamüllerinin standart saatler türünden karşılığı 8.000 saattir. Şimdi G.Ü.M. toplam sapmasını hesaplamak için gerekli tüm veriler elimizde bulunmaktadır. Bu verileri ilgili formülde yerlerine koyarsak:

$$\begin{aligned} \text{G.Ü.M Top. Sapması} &= \text{Fiili G.Ü.M.} - \text{Std. Yük. Oranı} \times \text{Std. Süre} \\ &= 150.000 \text{ TL.} - (15 \text{ TL.} \times (8.000 \text{ st.})) \\ &= 30.000 \text{ TL.} \quad (\text{olumsuz}) \end{aligned}$$

Daha önce belirtilen kural uyarınca, fiili giderlerin maliyetlere yüklenen standart tutarı aşması nedeniyle bu sapma olumsuz olarak nitelenmiştir. Şimdi bu toplam sapmayı esnek bütçeden hareket etmek suretiyle unsurlarına ayıralım:

(a) Bütçe Sapması

Genel üretim maliyetleri toplam sapmasının unsurlarından ilki olan bütçe sapması; fiili G.Ü.M. nin fiili direkt işçilik süresi için bütçelenmiş tutardan farklı olması nedeniyle ortaya çıkar ve bu farkın tutarını gösterir.

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili G.Ü.M.} - \text{Fiili süre için bütçe tutarı.}$$

Burada herhangi bir standart tutarı söz konusu olamadığından, bütçe tutarı standart gibi irdelenir. O halde daha önce verdiğimiz kuralı buraya uyarlayarak, fiili G.Ü.M. nin fiili süredeki bütçe tutarını aşması halinde bütçe sapmasının olumsuz, aksi halde ile olumlu olacağını söyleyebiliriz.

Örnek/ Yukarıda Genel üretim maliyetleri toplam sapmasının hesaplanmasında esas aldığımız örnekten yararlanarak bütçe sapmasının nasıl hesaplanacağını inceleyelim. A üretim atölyesinin aylık ortalama esnek bütçesinin $y = 5x + 100.000$ doğrusal denkleminde belirtildiğini ve Nisan ayı içerisinde Y ve Z mamüllerinin üretimi için toplam olarak 9.000 fiili direkt işçilik saati harcanmış olduğunu varsayarsak, fiili süre için bütçe tutarı (Y_f) aşağıdaki şekilde bulunacaktır.

$$Y_f = 5(9.000) + 100.000 = 145.000 \text{ TL.}$$

Nisan ayının fiili Genel üretim maliyetleri 150.000 TL. olduğuna göre bütçe sapması:

$$\text{Bütçe sap.} = 150.000 \text{ TL.} - 145.000 \text{ TL. (olumsuz).}$$

(b) Verim Sapması

Genel üretim maliyetleri toplam sapmasının, direkt işçilik sapmasının Genel üretim maliyetleri üzerindeki etkisini ortaya koyan verim sapmasıdır. Bu sapma esnek bütçeden hareket etmek suretiyle aşağıdaki şekilde hesaplanabilir:

$$\text{Verim Sap.} = \text{Fiili Süre İçin Bütçe Tut.} - \text{Std. Süre İçin Bütçe Tut.}$$

Bu formülde iki borç tutarı söz konusu olduğundan sapmanın ne zaman olumsuz ve ne zaman da olumlu olarak niteleneceği sorun olabilir. Ancak, bu iki tutardan biri fiili süre, öteki ise standart süre katılığıdır. Bu nedenle daha önce verdiğimiz kuralı uygulamak yoluyla "fiili süre için" bütçelenmiş tutarın "standart

süre için bütçelenmiş tutardan fazla olması halinde sapmanın olumsuz, aksi takdirde ise olumlu olabileceğini söyleyebiliriz.

Örnek/ A üretim atölyesinin Nisan ayındaki fiili direkt işçilik süresi 9.000 saat, Y ve Z mamüllerinin üretimi için harcanması gereken standart direkt işçilik süresi ise 8.000 saat olarak verilmişti. Atölyenin esnek bütçe denklemi $Y = 5x + 100.000$ şeklinde olduğuna göre fiili süredeki bütçe tutarını yukarıda 145.000 TL olarak hesaplamıştık. Standart süredeki bütçe tutarı Y_s da aynı yolla aşağıdaki şekilde hesaplanır:

$$Y_s = 5(8.000) + 100.000 = 140.000 \text{ TL.}$$

Bu duruma göre verim sapması:

$$\text{Verim Sap.} = 145.000 - 140.000 = 5.000 \text{ TL. (olumsuz).}$$

Verim sapmasına yol açan sebepler, direkt işçilik süre sapmasının nedenleridir. Bu bakımdan burada tekrar üzerinde durmaya gerek görmüyoruz. Ancak şu kadarını da belirtelim ki; verim sapması G.Ü.M.ni de etkilediğini ortaya koymakta ve böylelikle verimsizliklerin gerçek maliyetlerinin sapyanmasına yardımcı olurken, öte yandan da işçilik veriminin işletme açısından ne derece önem taşıdığını göz önüne sermektedir.

(c) Kapasite (Hacim) Sapması

Fiili üretimin veya bu üretime karşılık olan standart sürenin beklenen kapasiteden farklı olması nedeniyle üretim maliyetlerine yüklenememiş veya fazladan yüklenmiş sabit G.Ü.M. nin tutarını gösteren sapyama kapasite sapyaması adı verilir. Bu sapyama aşağıdaki formüle göre hesaplanır:

$$\text{Kapasite Sap.} = \text{Std. Süredeki Bütçe Tut. Maliy. Yük. Std. G.Ü.M}$$

Yukarıdaki formülde bir bütçe tutarı ile bir standart tutar yer almaktadır. Sapyamanın niteliğinin belirlenmesinde standart tutar esas olduğundan, standart süredeki bütçe tutarının, maliyetlere yüklenen standart tutarı aşması halinde sapyama olumsuz, aksi halde olumlu olacaktır.

Örnek; Yukarıdaki örneğimizde standart süredeki borç tutarı 140.000 TL. , Maliyetlere yüklenen standart tutar ise $15 \text{ TL.} \times 8.000 \text{ st.} = 120.000 \text{ TL}$ olarak bulunmuştu. Bu duruma göre örnekteki kapasite sapyaması:

$$\text{Kapasite Sap.} = 140.000 \text{ TL.} - 120.000 \text{ TL.} = 20.000 \text{ TL. (olumsuz).}$$

Şimdi G.Ü.M. hesabının borcunda gözüken 150.000TL. lik giderin Nisan ayı sonunda imalat hesabına devrine ilişkin yevmiye kaydını yapalım:

| | |
|---------------------------------------|------------|
| ----- / ----- | |
| Yarı Mamuller üretim. (8.000 x 15) | 120.000.-- |
| Bütçe Sap. | 5.000.-- |
| Verim Sap. | 5.000.-- |
| Kapasite Sap. | 20.000.-- |
| | |
| Genel üretim Mal. | 150.000.-- |
| ----- / ----- | |

Direkt ilk madde, Direkt işçilik ve G.Ü.M. nde ortaya çıkan ve yıl içerisinde sapma hesaplarında toplanan tutarlar yıl sonunda çeşitli şekillerde işlem görebilir. Bununla birlikte izlenecek en uygun yolun, söz konusu saptamalardan koşullardaki değişimleri yansıtan kontrol dışı niteliklerin stok ve sonuç hesapları arasında bölüştürülerek, İşletmenin kontrol alanına giren ve dolayısıyla verimsizlikleri yansıtanların ise doğrudan doğruya sonuç hesabına devredilerek kapatılmaları olacağını belirtmek gerekir. Bu suretle verimsizliklerin bilançoya yansımalarının önüne geçilmiş ve stoklar olması gereken maliyetler ile değerlendirilmiş olur.

5. BÜLÜM

5.1. G.Ü.M' LERİN MAMUL MALİYETLERİNE YÜKLENMESİNDE YENİ İR YAKLAŞIM : FAALİYET ESASINA DAYALI MALİYETLEME SİSTEMİ

5.1.1 Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet Sisteminin Tanımı:

Endirekt maliyetlerin dağıtımında hacim esasına dayanan maliyet sistemleri mamulün hacminde bir değişiklik meydana getirdiğinde mamul maliyetleride değişmektedir. Burada hacim esasına bağlı kalmadan dağıtılacak maliyetleri mamüllere, gerçekleştirilen faaliyetlere göre yüklenmesini sağlayan faaliyet esasına dayalı maliyet sistemleri geliştirilmiştir. Bunların en önemlilerinden biri faaliyet esasına dayalı maliyet(Activity Based Accounting -osting) dir. Faaliyet esasına dayalı maliyet sisteminde her bir maliyet ile ilgili maliyet birikim yerleri oluşturulur, endirekt maliyetler buralarda biriktirilir ve maliyet dağıtım anahtarları saptanarak üretim mamullere bu anahtarlar yardımıyla yüklenir(Hacırüstemoğlu, 1995, s.328).

Geleneksel maliyetleme sisteminin ortaya çıkardığı sorunlar özellikle 1970 lerin sonlarında farkedilmeye başlanmıştır. ABC (Activity Based Accounting) sistemi ürün maliyeti ile ilgili doğru bilgiler sağlayarak sorunlara çözüm getiren bir sistem olarak 1980'lerde ortaya çıkmıştır(Cooper, 1987, s. 43)

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sistemi şu şekilde tanımlanabilir: strateji, dizayn, faaliyet kontrolü ve ürün grupları ile ilgili tüm maliyetleri yalnızca ilgili olduğu ürün veya ürün gruplarına göre dağıtan bir maliyetleme sistemidir. Sistemin iki temel amacı vardır(Henke - Spaede, 1991, s. 860-868);

1. Tüm üretim örgütünün faaliyet tüketimini, maliyetleri ve ilgili alanlarını tanımlayarak bilgi sağlamak,
2. Yönetime doğru karar verebilmeleri için doğru maliyet bilgileri sağlamak.

5.1.2 Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet Sisteminin Amaçları ve Özellikleri:

Faaliyet esasına dayalı maliyet sistemi stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet sistemidir. İşletmelerin bu sistemi kullanmasındaki amaç planlanan mamüllerin üretilebilirliğinin ve üretim sürecinin tasarlanması, genel üretim maliyetleri, değer analizler ve performans değerlemesi şeklinde sıralanabilir (Rüstemoğlu, 1995, s. 328). Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminde, mamul maliyetinin saptanması sürecinde yoğunlaşma faaliyetleri üzerinde kendini gösterir. Maliyetler, üretilen mamüllere, onları üretim sürecinde gerektirdiği faaliyetlere yüklenerek saptanmaya çalışılır.

Faaliyet esasına dayalı maliyet sistemleri daha çok üretim yada üretim sürecinin sonunda elde edilen mamüllerin maliyetine yükleme yolu ile aktarılan indirekt maliyetlerle ilgilidir. Endirekt maliyetler, sabit ve değişken kısımlardan oluşmaktadır. Faaliyet esasına dayalı maliyet sisteminde tüm maliyetler değişken kabul edilir.

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sistemi iki temel varsayıma dayanır (Sutton, 1991, s. 73);

1. Faaliyetler kaynakları tüketir.
2. Ürünler faaliyetleri tüketir.

Buna göre her bir ürünün maliyeti o ürün için kullanılan kaynak (ya da faaliyet) dikkate alınarak izlenir. Diğer bir deyişle önce faaliyetlerin maliyetleri izlenir, daha sonra ürünlerin maliyetleri saptanır. Oysa geleneksel maliyet sistemlerinde ilk yapılan iş bölümlerin maliyetlerinin saptanması olmaktadır. Öte yandan geleneksel sistemlerin aksine, Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminde çok sayıda maliyet taşıyıcısı kullanılmaktadır.

1. Pahalı kaynakların saptanması,
2. Ürün ve ürün tipine göre tüketimi önemli farklılıklar gösteren kaynakların saptanması,
3. Talep eğilimleri, geleneksel dağıtım ölçütleri olan direkt işçilik, işlem zamanı ve malzeme ile korelasyonu bulunmayan kaynakların belirlenmesi.

Birinci Faaliyet esasına dayalı maliyet sistemi kurulurken önce direkt ilk madde ve direkt işçilik maliyetleri ile ilgili doğru bilgilerin toplanması gerekir. Daha sonra ilgili ürünlerin indirekt kaynaklardan ne kadar talep edecekleri analiz edilir. Bunun için aşağıdaki üç kuralın gerçekleştirilmesi gerekir (Cooper - Kaplan, 1988, s. 98). Birinci kural ürünün toplam maliyeti içinde çok önemli bir aya sahip olan kaynağın saptanması gereğini ifade etmektedir. İkinci ve üçüncü kurallar ise sözü edilen kaynakların ürünler arasındaki dağılımın belirleme amacıyla yöneliktir. Sözgelimi, yüksek teknolojiye sahip bir işletme, mühendislik, araştırma - geliştirme vb. maliyet faktörlerini analiz etmektedir. Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminde, genel üretim dağıtımının yapılabilmesi için öncelikle faaliyetlerle kaynak tüketimi arasında bağlantı kurulması gerekmektedir. Böylece her bir faaliyetin kullandığı kaynak miktarı ve tutarı hesaplanır. Her faaliyete sadece tükettiği ölçüde maliyet yükleneceğinden her bir ürün tipine de sadece üretimde kullanılan faaliyet ölçüsünde maliyet yüklenecektir. Böylece adil bir şekilde yapılan bu maliyet dağıtımı isabetli ve doğru fiyat politikalarını sağlamak için temel oluşturacaktır. Aşağıda birinci ve ikinci sayfaya ilişkin maliyet dağıtımının nasıl yapıldığı bir örnek yardımı ile daha ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Maliyet Dağıtımı

Maliyetlerin ortaya çıkmasına neden olan faaliyetlere göre maliyet taşıyıcılarının (cost drivers) belirlenmesi gerekir. maliyet taşıyıcısı olarak adlandırılan bu faaliyetlere örnek olarak şunları verebiliriz. (Garrison, 1991, s.92); Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminde maliyetlerin dağıtımında iki safha söz konusudur:

Birinci Safha

Birinci safhada genel üretim maliyetleri homojen maliyetlerine yüklenir. Burada "homojen" deyimini her bir maliyet havuzunun sadece bir maliyet taşıyıcısını ifade ettiğini belirtmektedir. Faaliyetlerin çeşitliliğine göre bir çok maliyet havuzunun oluşturulması mümkündür. Daha sonra havuz oran (pool rate) hesaplanır. Bunun için her bir maliyet taşıyıcısının birim ölçüsüne göre taşıyacağı maliyet hesaplanır. (Hansen, 1991, 2.209).

Aşağıda birinci safhaya ilişkin bir örnek verilmiştir.

Havuz 1:

| | |
|------------------------------|-----------------------|
| Harekete geçirme maliyeti | 150.000 TL |
| Kalite kontrol maliyeti | 120.000 |
| <i>Toplam maliyet</i> | <i>270.000</i> |

| | |
|---------------------------|----------|
| Üretim emri | 75 |
| Havuz oranı (Emir başına) | 3.600 TL |

Havuz 2:

| | |
|-----------------|------------|
| Enerji maliyeti | 135.000 TL |
| Bakım -onarım | 90.000 |

| | |
|-----------------------------------|--------------------------|
| <i>Toplam maliyet</i> | <i>225.000 TL</i> |
| Makine saati | 75 |
| Havuz oranı (Makine saati başına) | 3000 TL |

Örnekte görüldüğü gibi harekete geçirme ve kalite kontrolü aynı havuza tanmıştır. Aynı şekilde enerji ve bakım onarım maliyetleri de diğer bir havuza tanmıştır. Birinci havuzda üretim emri sayısı ve kalite kontrol saati maliyet taşıyıcısı olarak kabul edilebilir. Çünkü her iki maliyet taşıyıcısı arasında yüksek bir korelasyon vardır. İkinci havuzda ise makina saati veya kilowatsaat ölçü olarak alınabilir.

İkinci Safha

İkinci safhada, maliyetler gerçekleştirmeleri için gerekli olan faaliyetlerin sayısına göre işlere yüklenir. Bunun için birinci safhada hesapladığımız havuz oranı ve her bir ürün grubu tarafından tüketilen kaynak miktarının ölçüsü kullanılır. Bu ölçü, basit bir şekilde her ürün grubu tarafından kullanılan maliyet taşıyıcısının miktarı olarak tanımlanabilir(Hansen, 1991, s. 209). Örneğimizde her bir ürün grubu tarafından kullanılan makina saati veya üretim emri sayısı birer havuz oranıdır. Böylece, her bir maliyet havuzundan her bir ürün grubuna genel imalat maliyeti dağıtımının hesabı şu şekilde yapılır:

$$\text{Atanan G.İ.M.} = \text{Havuz oranı} \times \text{Kullanılan Maliyet Taşıyıcısı}$$

Yine örneğimize göre maliyetlerin birinci havuzdan A ürününe (A ve B gibi iki tip ürünümüz olduğunu varsayarsak) dağıtımını yapalım:

$$\text{Birinci havuz oranı} = 3.600 \text{ TL./ Üretim emri}$$

$$\text{A için kullanılan üretim emri} = 30$$

$$\text{Atanan G.Ü.M.} = 3.600 \times 30$$

$$\text{Atanan G.Ü.M.} = 108.000$$

Aynı işlemler diğer ürün tipi için de aynı şekilde yapılacaktır. Özellikle üretim hacimleri ve üretim süreçleri açısından birbirinden farklı üretim tiplerine sahip olan işletmelerde Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sisteminin kullanılması daha doğru maliyet rakamlarına ulaşılması bakımından büyük önem taşımaktadır.

Bir üretim işletmesinde iki tip ürün üretildiğini varsayalım. Ürünlerden biri diğerine göre daha fazla kalite kontrolü ve küçük hacimlerde üretildiği için daha fazla hammadde gerektirmekte olsun. Diğer ürün ise, yüksek üretim hacminde ve bir çok düşük hammadde sipariş maliyeti ile üretiliyor olsun. Şimdi tüm bu sözünü ettiğimiz maliyet unsurlarını toplatıp her iki ürüne de eşit olarak dağıtırsak her bir ürün için saptayacağımız maliyet rakamları gerçekleri yansıtmaktan oldukça uzak olacaktır. Oysa her bir ürün tipi kullanıldığı kaynak nispetinde maliyet üstlenirse olması gerekenin altında veya üstünde hesaplanacak maliyetlerden kurtulmuş olunacaktır.

Diğer taraftan gerçekte karlı olmadığı halde olması gerekenin altında hesaplanan maliyet rakamlarından dolayı karlı gibi görünen ürün tiplerinin üretiminden vazgeçilmesi açısından da faaliyet esasına dayalı maliyet sistemi yol gösterici olabilir.

5.1.3. Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet Sisteminin Uygulama Alanları

Faliyet esasına dayalı maliyet sisteminin uygulama alanları (Hacırüstemoğlu, 1995, s.329).

- Üretim, satın alma ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet kararları,
- Yeni üretim tekniklerinin değerlendirilmesi,
- Yeni mamül tasarımı ve mamül geliştirilmesi,
- Sürekli iyileştirmeyi destekleyen bilgilerin üretilmesi,
- Başarı değerlendirilmesi,
- Davranışsal değişim,
- Toplam üretim süresinin kısaltılması şeklindedir.

Yukarıdaki uygulama alanlarında katlanılan fedakarlığın faydayı aşmaması aşağıdaki üç faktöre bağlıdır. İşletmenin bilgi sistemi, hataların maliyeti, mamül çeşitliliğidir. Üç faktörün optimizasyonu sonucu optimal maliyet sistemi oluşacak ve maliyetler minimize edilecektir.

Optimal faaliyet esasına dayalı maliyet sisteminin uygulanması için sistem tasarımı ve sistem analizi ile birlikte ele alınmalıdır. Sistem tasarımı, eskisinin yerine geçecek yada ona bir yenilik katacak bir işletme sisteminin planlaması süreci olarak tanımlanır. Sistem analizi ise sistemin iyileştirilmesi için işletme oylarının ve problemlerinin belirlenmesi ve yorumlanması sürecidir. Sistem tasarımı, analizi, kurulması ve işletilmesinde çalışmış olan personelin işletmedeki karşılıklı bağıntıları, kurulma nedenleri, ayrıntıları ile ilgili deneyimlerine gerek vardır. İşletmelerde bu deneyimler aşağıdaki sistem uygulama aşamalarında kullanılabilir(Hacırüstemoğlu, 1995, s.329).

- Sistem geliştirme isteğinin doğuşu ve ön inceleme,
- Gereksinimlerin belirlenmesi ve yeni sisteme ait sistem önerisini geliştirmesi,
- Yeni sistemin tasarımı ve bilgisayar programlarının geliştirilmesi,
- Geliştirilen sistemin denenmesi,
- Geliştirilen sistemin uygulanması

Bu uygulamada faaliyetler tanımlanır, merkezleri bulunur, maliyetleri hesaplanır, faaliyet tabanına dayalı dağıtım anahtarları saptanır. Mamul maliyetlerinin belirlenmesindeki faaliyet esasına dayalı maliyet sistemi karmaşık maliyet oluşmalarında aşağıdaki üç boyutu birlikte dikkate alabilir. Bunlar mamul

çeşitliliği, çeşitli faaliyetlere ilişkin maliyetlerin oranı ve faaliyet hacmi çeşitliliğidir.

Mamul maliyetlerinin saptanmasında endirekt maliyetlerinin yüklerini belirlemede kullanılacak olan faaliyet esasına dayalı maliyet sistemi, anlamlı, pratik, hesaplanabilir, ekonomik dağıtım anahtarları ile işlevsel olacak ve işletmeye yarar sağlayacaktır.

5.1.4 Faaliyet Esasına Dayalı Maliyet Sisteminin Sağladığı Yararlar

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sistemi, ürünler ve müşteriler tarafından kullanılan endirekt kaynak miktarının ölçümünde daha gerçekçi bir yaklaşım ortaya koymaktadır(Kaplan,1991, s.209).

Faaliyet esasına dayalı maliyetleme sistemi, üretim hacminden çok ürün çeşidi, ve her ürün çeşidi ile ilgili faaliyetlerin saptanmasıyla ilgilenmektedir. Böylece her ürün tipine ait faaliyetlerin maliyetlerini analiz etmek mümkün olmaktadır. Böylece ürünlerin, markaların, müşterilerin, satış bölgelerinin ve dağıtım kanallarının ne ölçüde gelir getirdiği ve ne ölçüde kaynak tükettiği tespit edilebilmektedir.

Hangi ürün çeşidinden ne miktar üretildiği ve satıldığı G.Ü.M.'lerin yükselmesi açısından önemli değildir. Bir üretim çeşidinin üretim hacmi küçük olmakla beraber G.Ü.M.' leri yüksek olabilir. Buradaki fazla maliyetlerin tüm üretim gruplarına dağıtılması yanlış fiyatlandırma politikalarına yol açacaktır.

5.1.5 Faaliyet Esasına Dayalı Esnek Bütçeye İlişkin Bir Örnek

Faaliyet esasına dayalı esnek bütçe ile geleneksel esnek bütçe arasındaki farkı bir örnek yardımıyla açıklamaya çalışalım. Daha tutarlı bir maliyetleme yöntemi olan faaliyet esasına dayalı maliyetleme yönteminde maliyet kalemlerinden bir kaç tanesi ele alınır.Makine saati gibi tek bir hacme dayalı maliyet kaynağına göre sabit görünen maliyetler, başka bir maliyet kaynağı için değişken olabilir. Faaliyet esasına dayalı maliyet yaklaşımı planlama ve kontrol amaçlarına yönelik esnek bütçe için bir dayanak(temel) olarak kullanılabilir(Hilton 1994, s.520).

| | <i>Makina Saatleri</i> | | |
|--------------------------------|------------------------|---------------|---------------|
| Bütçelenmiş Maliyetler: | 6.000 | 7.500 | 9.000 |
| Değişken Maliyetler | | | |
| <i>Endirekt Maddeler:</i> | | | |
| Vernik | 12.000 | 15.000 | 18.000 |
| Yağlama | 2.000 | 2.500 | 3.000 |
| Plastik Yağlama | 2.000 | 2.500 | 3.000 |
| Diğerler | 6.000 | 7.500 | 9.000 |
| <i>Endirekt İşçilik:</i> | | | |
| Bakım | 4.000 | 5.000 | 6.000 |
| <i>Yararlanma (Fayda)</i> | | | |
| Elektrik | 3.000 | 3.750 | 4.500 |
| Doğal Gaz | 1.000 | 1.250 | 1.500 |
| Toplam Değişken Maliyet | 30.000 | 37.500 | 45.000 |
| Sabit Maliyetler | | | |
| <i>Endirekt İşçilik:</i> | | | |
| Muayene | 2.200 | 2.200 | 2.200 |
| Üretim Kontrolü | 6.000 | 6.000 | 6.000 |
| Düzenleme | 3.000 | 3.000 | 3.000 |
| Malzeme Kullanım | 2.000 | 2.000 | 2.000 |
| Amortisman | 500 | 500 | 500 |
| Sigorta ve Mal Vergisi | 100 | 100 | 100 |
| Mühendislik | 1.200 | 1.200 | 1.200 |
| Toplam Sabit Maliyet | 15.000 | 15.000 | 15.000 |
| Toplam G.Ü.M. | 45.000 | 52.500 | 60.000 |

Tablo:5.1 Esnek G.Ü.M Bütçesi (Aylık)

Faaliyet Oranları**Bütçelenmiş Maliyetler****Maliyet Havuzu 1 (Maliyet Sürücüsü
Makina Saati)****6.000 7.500 9.000****Endirekt Hammaddeler:**

Vernik 12.000 15.000 18.000

Yağlama 2.000 2.500 3.000

Plastik Yağlama 2.000 2.500 3.000

Diğerleri 6.000 7.500 9.000

Endirekt İşçilik:

Bakımcı 4.000 5.000 6.000

Yararlanma:

Elektirik 3.000 3.750 4.500

Doğal Gaz 1.000 1.250 1.500

Toplam Maliyet Havuzu 1**30.000 37.500 45.000****Maliyet Havuzu 2 (Maliyet Sürücüsü
Üretim İşlevi)****8 12 6****Endirekt İşçilik:**

Muayene 2.200 3.300 4.400

Düzenleme 3.000 4.500 6.000

Toplam Maliyet Havuzu 2**5.200 7.800 10.400****Maliyet Havuzu 3 (Maliyet sürücüsü
Mühendislik Değişim Siparişi)****20 30 40****Mühendislik** 1.200 1.800 2.400**Toplam Maliyet Havuzu 3****1.200 1.800 2.400****Maliyet Havuzu 4 (Maliyet Sürücüsü
Hammadde ağırlığı)
Malzeme Kullanım****20.000 30.000 40.000****2.000 3.000 4.000****Toplam Maliyet Havuzu 4****2.000 3.000 4.000****Maliyet Havuzu (Maliyet Faydası Oranı)****Endirekt İşçilik:**

Üretim Denetleyicileri 6.000 6.000 6.000

Amortisman 500 500 500

Sigorta ve Emlak Vergisi 100 100 100

Toplam Maliyet Havuzu 5**6.600 6.600 6.600****Toplam Genel Üretim Maliyeti****45.000 56.700 68.400**

Tablo 5 2: Faaliyet Esasına dayalı Esnek Bütçe

Tablo:5.2 'de geleneksel esnek bütçedeki verileri kullanarak faaliyet esasına dayalı esnek bütçe geliştirilmiştir. Bu iki bütçe arasındaki en önemli farklılık geleneksel esnek bütçede sabit olarak sınıflandırılan maliyetlerdir. Bu maliyetler makine saatine göre sabit olup, diğer maliyet kaynaklarına göre sabit değildir. Mesala Tablo:5.2 'de II. maliyet havuzu üretim miktarlarına göre değişen muayene ve montaj maliyetlerini içerir.



ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ BÜTÇE AÇIKLAMALARI

TABLO:5.1 SATIŞ BÜTÇESİ

Özden Üretim İşletmesinin aşağıda verilen satış bütçesi örneğinde yer alan amrların geliştirilmesinde şöyle bir yol izlenmiştir. İçinde bulunulan yılın Eylül ayında bütçe yöneticisi muhasebe bölümünden her satış bölgesi için geçmiş 12 ait satış verilerini almıştır.

Bu satış verileri aylık ve üç aylık süreler itibarı ile ve mamullere göre bir ırma tabii tutulmuştur. Daha sonra bu veriler özel fonlar içerisinde Ekim ayının ne kadar satış bölge yöneticilerine gönderilmiştir. Satışların tahmini, işletmede ş bölge yöneticileri aracılığıyla yapıldığından, bölge yöneticileri tarafından ilan tahminler b özel formlara işlenmiş ve Kasım ayının 15'ine kadar merkez satış bölümü eticisine gönderilmiştir.

ış bölümünce bu bilgilerin ışığı altında hazırlanan geçici bütçe Kasım ayının unda bütçe komitesine sevk edilmiştir. Bütçe komitesi tarafından analiz edilen bütçe geçici olarak onaylanmak ve diğer bölümlerin hazırlayacaklara bütçelere s olmak üzere genel müdüre gönderilmiştir.

Özden Üretim İşletmesi, A ve B olmak üzere iki tip ürün üretmektedir. stilen bu ürünler Akdeniz, Ege ve İç Anadolu Bölgesinde aşağıdaki fiyatlardan lmaktadır.

| | A Mamulu | B Mamulu |
|----------------|----------|----------|
| deniz Bölgesi | 1.000 | 1.600 |
| e Bölgesi | 1.020 | 1.640 |
| nadolu Bölgesi | 1.020 | 1.640 |

Gerekli bilgiler:

- 1-Satış Miktarı
- 2- Birim satış fiyatı

Formül:

$$\text{Satış Bütçesi} = (\text{Satış Miktarı}) \times (\text{Birim Satış Fiyatı})$$

TABLO:5.2. ÜRETİM BÜTÇESİ

Ek bilgiler :

| | Dönemsonu Stoklar | |
|--------------------------|-------------------|-----------------|
| | <u>A Mamulu</u> | <u>B Mamulu</u> |
| 01 Ocak Stok | 480 | 200 |
| 31 Ocak | 450 | 200 |
| 28 Şubat | 430 | 190 |
| 31 Mart | 400 | 176 |
| <hr/> | | |
| Üç ay dön.sonu stok mik. | 400 | 176 |
| Üç ay dön.sonu stok mik. | 360 | 186 |
| Üç ay dön.sonu stok mik. | 440 | 250 |
| Üç ay dön.sonu stok mik. | 400 | 240 |
| <hr/> | | |
| | 400 | 240 |

Not : Direkt hammadde stok gelecek ay üretim gereksiniminin % 50'sidir.

TABLO :5.3. D.I.M.M SATIN ALMA BÜTÇESİ

Ek bilgiler :

Direkt İlk madde ve malzeme fiyatı A Mamulu için 100 TL
B Mamulu için 125 TL

| | <u>A Mamulu</u> | <u>B Mamulu</u> |
|---------------------------------|-----------------|-----------------|
| İsan ayı için üretim miktarı | 150.000 | 74.000 |
| Temmuz ayı üretim miktarı | 146.000 | 72.000 |
| Ekim ayı üretim miktarı | 160.000 | 78.000 |
| Gelecek yıl Ocak ayı üretim mik | | 144.000 70.000 |

TABLO :5.4. D.I.M.M. KULLANIM BÜTÇESİ

Gerekli Bilgiler :

1. Üretilecek Miktar
2. Birim Maliyet

Formül:

$$D.I.M.M. \text{ Kullanım Bütçesi} = \text{Üretilecek Miktar} \times \text{Birim Maliyet}$$

TABLO:5.5. DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ

Gerekli Bilgiler :

1. Üretim Miktarı
2. Birim üretim için gerekli işçilik saati
3. Saat ücreti

Saat ücretleri A mamulu için 130
B mamulu için 180

Birim üretim için gerekli işçilik saati : 1.5

TABLO :5.6. GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ

Gerekli Bilgiler :

- 1- Direkt işçilik saati
- 2- Sabit maliyetler (Giderler
- 3- Değişken giderler

Formül:

$$G.Ü.M = \text{Direkt} \left(\text{Toplam sabit maliyetler} \right) + \left(\text{Toplam direkt işçilik saati} \times \text{işçilik saati başına değişken maliyet} \right)$$

Not Bir saat işçiliğin % 60 ı Endirektir.
Değişken gider oranları gider kalemlerinde verilmiştir.
Tablo: 2.6' da Ocak ayma ait GÜM hesaplanmıştır

Aynı yöntemle göre hesaplanan diğer dönemlere ait Genel üretim maliyetleri ise aşağıdaki sonuçları vermiştir.

| | |
|---------------|------------|
| Ocak Ayı GÜM | 7.616.000 |
| Şubat ayı GÜM | 7.814.000 |
| Mart ayı GÜM | 7.744.000 |
| <hr/> | |
| 1. üç ay GÜM | 23.174.000 |
| 2. üç ay GÜM | 22.830.000 |
| 3. üç ay GÜM | 23.260.000 |
| 4. üç ay GÜM | 23.400.000 |
| <hr/> | |
| TOPLAM GÜM | 92.664.000 |

TABLO: 5.7 (5.8) DÖNEM SONU STOK BÜTÇESİ

1 Ocak tarihli direkt ilk madde ve malzeme stok ; A mamulü için 70.000 br. ve birim maliyeti 100.TLdir.

Toplam : 70.000 x 100 = 7.000.000 TL.

1 Ocak dönembası mamül stok 480.000 br. ve birim maliyeti ise 370 TL dir.

Toplam : 480.000 x 370 = 177.600.000

B mamulü için 1 Ocak tarihli D.İ.M.M stok 40.800 br. ve birim maliyeti 125 TL dir.

Toplam : 40.800 x 125 = 5.100.000 TL.

1 Ocak dönembası mamül stok 200.000 br. ve birim maliyeti ise 525 TL dir.

Toplam : 200.000 x 525 = 105.000.000 TL.

Formül:

Dönemsonu Stok Bütçesi = Dönemsonu stokları x Standart birim maliyet

TABLO :5.9 (5.10) SATILAN MALLAR MALİYETİ BÜTÇESİ

Gerekli Bilgiler : 1- Toplam üretim maliyeti
2- Dönembaşı stok miktarı
3- Dönemsonu stok miktarı

Formül:

S.M.M = Toplam üretim maliyeti + Dönembaşı stok - Dönemsonu stok

Not : Genel Üretim Maliyetleri tahmini olarak; A mamulüne %60 ve B mamulüne % 40 olarak yüklenmiştir.

TABLO:5.11 PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ

Gerekli Bilgiler :
1- Satış tutarı
2- Sabit ve değişken maliyet

Formül:

Pazar. Satış ve Dağ. Gid. Büt. = Her gider kaleminin toplam sabit maliyeti + Satış tutarı + Her gider kaleminin satışlar yüzdesi olarak değişken maliyeti

Ek Bilgiler :

| | |
|-------------------------------------|---------|
| Komisyonlar brüt satışların | % 3' ü |
| Reklamlar brüt satışların | % 2' sı |
| Seyahat giderleri brüt satışların | % 1' i |
| Kırtasiye giderleri brüt satışların | % 1' i |
| Değersiz alacak kredili satışların | % 10' u |

Ocak ayındaki kredili satışlar : 50.854.000 TL.

tek ayı pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi Tablo 5.11' de görüldüğü gibi up, diğer aylar içinde aynı yöntem izlenmiş ve aşağıdaki sonuçlar bulunmuştur.

| | |
|-------|-------------|
| ubat | 65.778.000 |
| mart | 64.640.000 |
| üç ay | 192.300.000 |
| üç ay | 194.600.000 |
| üç ay | 198.840.000 |



TABLE : 5.1
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
SATIŞ BÜTÇESİ
1995 YILI - 1.000 TL.

| A MAMULÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLAM |
|----------------------------|---------|---------|---------|--------------------|----------|----------|----------|-----------|
| AKDENİZ BÖLGESİ | 60 | 70 | 60 | 190 | 180 | 130 | 180 | 680 |
| EGE BÖLGESİ | 80 | 90 | 100 | 270 | 270 | 180 | 280 | 1.000 |
| İÇ ANADOLU | 30 | 20 | 30 | 80 | 70 | 70 | 100 | 320 |
| TOPLAM A MAMULÜ | 170 | 180 | 190 | 540 | 520 | 380 | 560 | 2.000 |
| AKDENİZ BÖLGESİ | 60.000 | 70.000 | 60.000 | 190.000 | 180.000 | 130.000 | 180.000 | 680.000 |
| EGE BÖLGESİ | 81.600 | 91.800 | 102.000 | 275.400 | 275.400 | 183.600 | 285.600 | 1.020.000 |
| İÇ ANADOLU | 30.600 | 20.400 | 30.600 | 81.600 | 71.400 | 71.700 | 102.000 | 326.400 |
| TOP. A MAMULÜ | 172.200 | 182.200 | 192.600 | 547.000 | 526.800 | 385.000 | 567.600 | 2.026.400 |
| B MAMULÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOP.1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLAM |
| AKDENİZ BÖLGESİ | 30 | 32 | 38 | 100 | 110 | 80 | 130 | 420 |
| EGE BÖLGESİ | 22 | 28 | 30 | 80 | 90 | 70 | 100 | 340 |
| İÇ ANADOLU | 16 | 22 | 22 | 60 | 70 | 40 | 70 | 240 |
| TOP. B MAM. MİKTARI | 68 | 82 | 90 | 240 | 270 | 190 | 300 | 1.000 |
| AKDENİZ BÖLGESİ | 48.000 | 51.200 | 60.800 | 160.000 | 176.000 | 128.000 | 208.000 | 672.000 |
| EGE BÖLGESİ | 36.080 | 45.920 | 49.200 | 131.200 | 147.600 | 114.800 | 164.000 | 557.600 |
| İÇ ANADOLU | 26.240 | 36.080 | 36.080 | 98.400 | 114.800 | 65.600 | 114.800 | 393.600 |
| TOP. B MAM TUT. | 110.320 | 133.200 | 146.080 | 389.600 | 438.400 | 308.400 | 486.800 | 1.623.200 |
| TOP. (A + B) MAM. | 282.520 | 315.400 | 338.680 | 936.600 | 965.200 | 693.400 | 1054.400 | 3.649.600 |

TABLE 5-2
 ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
 ÜRETİM BÜTÇESİ
 1995 YILI (1.000 br)

| A MAMÜLÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLAM |
|-----------------|------|-------|------|--------------------|----------|----------|----------|--------|
| SATIŞ MİKTARI | 170 | 180 | 190 | 190 | 180 | 130 | 180 | 680 |
| DÖNEM SONU STOK | 450 | 430 | 400 | 400 | 360 | 440 | 400 | 400 |
| TOPLAM | 620 | 610 | 590 | 940 | 880 | 820 | 960 | 2.400 |
| DÖNEM BAŞI STOK | 480 | 450 | 430 | 480 | 400 | 360 | 440 | 480 |
| ÜRETİLECEK MİK | 140 | 160 | 160 | 460 | 480 | 460 | 520 | 1.920 |
| B MAMÜLÜ | | | | | | | | |
| SATIŞ MİKTARI | 68 | 82 | 90 | 240 | 270 | 190 | 300 | 1.000 |
| DÖNEM SONU STOK | 200 | 190 | 176 | 176 | 186 | 250 | 240 | 240 |
| TOPLAM TUTAR | 268 | 272 | 266 | 416 | 456 | 440 | 540 | 1240 |
| DÖNEM BAŞI STOK | 200 | 200 | 190 | 200 | 176 | 196 | 250 | 200 |
| ÜRETİL. MİKTAR | 68 | 72 | 76 | 216 | 280 | 244 | 290 | 1.040 |

TABLE 5-3
 ÖZDEN ÜRETİM İŞLETİMİ
 DİM.M. SATIN ALMA BÜTÇESİ
 1995 YILI

| A MAMULÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1.ÜÇ AY | 2.ÜÇ AY | 3.ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY | TOPLAM |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|-------------------|------------|------------|------------|-----------|
| ÜRET İÇİN GER. MİK | 140.000 | 160.000 | 160.000 | 460.000 | 480.000 | 460.000 | 520.000 | 1.920.000 |
| DÖNEM SONU STOK(+) | 80.000 | 80.000 | 75.000 | 75.000 | 73.000 | 80.000 | 72.000 | 72.000 |
| TOPLAM | 220.000 | 240.000 | 235.000 | 535.000 | 553.000 | 540.000 | 592.000 | 1.992.000 |
| DÖNEM BAŞI STOK(-) (140.000*0,50) | 70.000 | 80.000 | 80.000 | 70.000 | 75.000 | 73.000 | 80.000 | 70.000 |
| SAT. ALIN. GEREKEN | 150.000 | 160.000 | 155.000 | 465.000 | 478.000 | 467.000 | 512.000 | 1.922.000 |
| DİM.M. BR. FIATTI | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| SATIN ALM. MAL.(1.000) B MAMULÜ | 15.000 | 16.000 | 15.500 | 46.500 | 47.800 | 46.700 | 51.200 | 192.200 |
| ÜRETİM İÇİN GER. MİK | 68.000 | 72.000 | 76.000 | 216.000 | 280.000 | 254.000 | 290.000 | 1.040.000 |
| DÖNEM SONU STOK(+) | 43.200 | 45.600 | 44.400 | 44.400 | 43.200 | 46.800 | 42.000 | 42.000 |
| TOPLAM | 111.200 | 117.600 | 120.400 | 260.400 | 323.200 | 300.800 | 332.000 | 1.082.000 |
| DÖNEM BAŞI STOK(-) | 40.800 | 43.200 | 45.600 | 40.800 | 44.400 | 43.200 | 46.800 | 40.800 |
| TOPLAM | 70.400 | 74.400 | 74.800 | 219.600 | 278.800 | 257.600 | 285.200 | 1.041.200 |
| İK. MAD. VE MAL. BR. FT | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 |
| SATIN ALMA MALİYETİ(1.000) | 8.800 | 9.300 | 9.350 | 27.450 | 34.850 | 32.200 | 35.650 | 130.150 |
| TOPLAM | 23.800 | 25.300 | 24.850 | 73.950 | 82.650 | 78.900 | 86.850 | 322.350 |

TABLO 5.4
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
DİMM KULLANIM BÜTÇESİ
1995 YILI

| A MAMULÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLAM |
|----------------------------------|---------|---------|---------|--------------------|----------|----------|----------|-----------|
| ÜRETİLECEK MİKTAR | 140.000 | 160.000 | 160.000 | 460.000 | 480.000 | 460.000 | 520.000 | 1.920.000 |
| BİRİM MALİYETİ | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| TÜKETİM (1.000) | 14.000 | 16.000 | 16.000 | 46.000 | 48.000 | 46.000 | 52.000 | 192.000 |
| B MAMULÜ ÜRETİLECEK MİKTAR | | | | | | | | |
| | 68.000 | 72.000 | 76.000 | 216.000 | 280.000 | 254.000 | 290.000 | 1.040.000 |
| BİRİM MALİYETİ | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 | 125 |
| TÜKETİM (1.000) | 8.500 | 9.000 | 9.500 | 27.000 | 35.000 | 31.750 | 36.250 | 130.000 |
| TOPLAM | 22.500 | 25.000 | 25.500 | 73.000 | 83.000 | 77.750 | 88.250 | 322.000 |

TABLO 5.5
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ
1995 YILI

| A MAMULÜ | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLAM |
|------------------------------------|---------|---------|---------|--------------------|----------|----------|----------|-----------|
| ÜRETİM İÇİN GEREKLİ MİKTAR | 140.000 | 160.000 | 160.000 | 460.000 | 480.000 | 460.000 | 520.000 | 1.920.000 |
| BİRİM ÜRE. İÇİN GEREKLİ SAAT | 1.5 | 1.5 | 1.5 | 1.5 | 1.5 | 1.5 | 1.5 | 1.5 |
| TOPLAM SAAT | 210.000 | 240.000 | 240.000 | 690.000 | 720.000 | 690.000 | 780.000 | 2.880.000 |
| SAAT ÜCRETİ | 160 | 160 | 160 | 160 | 160 | 160 | 160 | 160 |
| TOP. DİREKT İŞÇ. MALİ (1.000) | 33.600 | 38.400 | 38.400 | 110.400 | 115.200 | 110.400 | 124.800 | 460.800 |
| B MAMULÜ | | | | | | | | |
| ÜRETİM İÇİN GEREKLİ MİKTAR | 68.000 | 72.000 | 76.000 | 216.000 | 280.000 | 254.000 | 290.000 | 1.040.000 |
| BİRİM ÜRETİM İÇİN GEREK SAAT | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 | 2 |
| TOPLAM SAAT | 136.000 | 144.000 | 152.000 | 432.000 | 560.000 | 508.000 | 580.000 | 2.080.000 |
| SAAT ÜCRETİ | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 | 180 |
| TOPLAM DİREKT İŞÇ. MAL. (1.000) | 24.480 | 25.920 | 27.360 | 77.760 | 100.800 | 91.440 | 104.400 | 374.400 |
| TOPLAM (A+B) | 58.080 | 64.320 | 65.760 | 188.160 | 216.000 | 201.840 | 229.200 | 835.200 |

TABLO 5.6
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
GENEL ÜRETİM MALİYETLERİ BÜTÇESİ
1995 YILI

| GİDER TÜRÜ | SABİT | DEĞİŞKEN | TOPLAM |
|--|-----------|----------|-----------|
| ENDİREKT İLK MADDE VE MALZ. | 824.600 | - | 824.600 |
| ENDİREKT İŞÇİLİK 346.000 * 0.60 | 614.700 | 207.600 | 822.300 |
| TAMİR BAKIM 346.000 * 0.45 | 460.300 | 155.700 | 616.000 |
| ENERJİ 346.000 * 0.25 | 380.400 | 86.500 | 466.900 |
| ÜCRET VERGİLERİ 346.000 * 0.40 | - | 138.400 | 138.400 |
| ISITMA VE AYDINLATMA 346.000 * 0.33 | 740.420 | 114.180 | 854.600 |
| SİGORTA GİDERLERİ | 624.000 | - | 624.000 |
| MAAŞ VE ÜCRETLER | 1.350.000 | - | 1.350.000 |
| AMORTİSMAN | 1.100.000 | - | 1.100.000 |
| VERGİ RESİM VE HARÇLAR | 736.160 | - | 736.160 |
| DİĞERLERİ 346.000 * 0.24 | - | 83.040 | 83.040 |
| | 6.830.580 | 785.420 | 7.616.000 |

TABLO 5.7
DÖNEM SONU STOK BÜTÇESİ
1995 YILI - (A Mamulü)

| DİREKT İLK MADDE MALZEME STOKU | MİKTAR | MALİYET | TUTAR (1.000 TL.) |
|-----------------------------------|---------|---------|----------------------|
| 1 OCAK | 70.000 | 100 | 7.000 |
| 31 OCAK | 80.000 | 100 | 8.000 |
| 28 ŞUBAT | 80.000 | 100 | 8.000 |
| 31 MART | 75.000 | 100 | 7.500 |
| 2. ÜÇ AY | 73.000 | 100 | 7.300 |
| 3. ÜÇ AY | 80.000 | 100 | 8.000 |
| 4. ÜÇ AY | 72.000 | 100 | 7.200 |
| MAMUL MAL STOKU | | | |
| 1 OCAK | 480.000 | 370 | 177.600 |
| 31 OCAK | 450.000 | 380 | 171.000 |
| 28 ŞUBAT | 430.000 | 369 | 158.670 |
| 31 MART | 400.000 | 371 | 148.400 |
| 2. ÜÇ AY DÖN. SONU | 360.000 | 368 | 132.480 |
| 3. ÜÇ AY DÖN. SONU | 440.000 | 372 | 163.680 |
| 4. ÜÇ AY DÖN. SONU | 400.000 | 365 | 146.000 |

TABLO 5.8
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
DÖNEM SONU STOK BÜTÇESİ
1995 YILI (B Mamulu)

| DİREKT İLK MADDE MALZEME STOKU | MİKTAR | MALİYET | TUTAR (1.000 TL.) |
|-----------------------------------|---------|---------|----------------------|
| 1 OCAK | 40.800 | 125 | 5.100 |
| 31 OCAK | 43.200 | 125 | 5.400 |
| 28 ŞUBAT | 45.600 | 125 | 5.700 |
| 31 MART | 44.400 | 125 | 5.550 |
| 2. ÜÇ AY | 43.200 | 125 | 5.400 |
| 3. ÜÇ AY | 46.800 | 125 | 5.850 |
| 4. ÜÇ AY | 42.000 | 125 | 5.250 |
| MAMUL MAL STOKU | | | |
| 1 OCAK | 200.000 | 525 | 105.000 |
| 31 OCAK | 200.000 | 534 | 106.800 |
| 28 ŞUBAT | 190.000 | 532 | 101.080 |
| 31 MART | 176.000 | 530 | 93.280 |
| 2. ÜÇ AY DÖN. SONU | 186.000 | 517 | 96.162 |
| 3. ÜÇ AY DÖN. SONU | 250.000 | 523 | 130.750 |
| 4. ÜÇ AY DÖN. SONU | 240.000 | 515 | 123.600 |

TABLO 5.9
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
SATILAN MALIN MALİYETİ BÜTÇESİ
1995 YILI (A Mamülü 1000 TL)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1. ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4. ÜÇ AY | TOPLA M |
|--------------------------------|---------|---------|---------|--------------------|-------------|-------------|-------------|------------|
| DİREKT İLK MAD VE MALZEME | 15.000 | 16.000 | 15.500 | 46.500 | 47.800 | 46.700 | 51.200 | 192.200 |
| DİREKT İŞÇİLİK | 33.600 | 38.400 | 38.400 | 110.400 | 115.200 | 110.400 | 124.800 | 460.800 |
| G. Ü. M | 4.570 | 4.688 | 4.646 | 13.904 | 13.698 | 13.956 | 14.040 | 55.598 |
| TOPLAM ÜRETİM MALİYETİ | 53.170 | 59.088 | 58.546 | 170.804 | 176.698 | 171.056 | 190.040 | 708.598 |
| DÖNEM BAŞI STOK | 177.600 | 171.000 | 158.670 | 177.600 | 148.400 | 132.480 | 163.680 | 177.600 |
| SATIŞA HAZIR MALLARIN MALİ. | 230.170 | 230.088 | 217.216 | 348.404 | 325.098 | 303.536 | 353.720 | 886.198 |
| DÖNEM SONU STOKLARI | 171.000 | 158.670 | 148.400 | 148.400 | 132.480 | 163.680 | 146.000 | 146.000 |
| SATILAN MALIN MALİYETİ | 59.770 | 71.418 | 68.816 | 200.004 | 192.618 | 139.856 | 207.720 | 740.198 |

TABLEO : 5.10
 ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
 SATILAN MALIN MALİYETİ BÜTÇESİ
 1995 YILI (B Mammülü 1000 TL)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLAM 1.ÜÇ AY | 2. ÜÇ AY | 3. ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY | TOPLAM |
|--------------------------|---------|---------|---------|-------------------|-------------|-------------|---------|---------|
| D.I.M.M | 8.800 | 9.300 | 9.350 | 27.450. | 34.850 | 32.200 | 35.650 | 130.150 |
| DİREK İŞÇİLİK | 24.480 | 25.920 | 27.360 | 77.760 | 100.800 | 91.440 | 104.400 | 374.400 |
| G.Ü.M | 3.046 | 3.126 | 3.098 | 9.270 | 9.132 | 9.304 | 9.360 | 37.066 |
| TOP. ÜRETİ MAL | 36.326 | 38.346 | 39.808 | 114.480 | 144.782 | 132.944 | 149.410 | 541.616 |
| DÖN BAŞI STOK | 105.000 | 106.800 | 101.080 | 105.000 | 93.280 | 96.162 | 130.750 | 105.000 |
| SAT HAZ. MAL MALİYETİ | 141.326 | 145.146 | 140.888 | 219.480 | 238.062 | 229.106 | 280.160 | 646.616 |
| DÖNEM SONU STOK MAL. | 106.800 | 101.080 | 96.162 | 130.750 | 123.6000 | 130.750 | 123.600 | 123.600 |
| S.M.M | 34.526 | 44.066 | 47.608 | 126.200 | 141.900 | 98.356 | 156.560 | 523.016 |

TABLO 5.11
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000TL)

| GİDER TÜRÜ | SABİT | DEĞİŞKEN | TOPLAM |
|----------------------|--------|----------|--------|
| Satış Elemanı Ücreti | 13.600 | - | 13.600 |
| Satış Komisyonları | - | 8.476 | 8.476 |
| 141.260 X 0,03 | | | |
| Reklam Giderleri | - | 5.650 | 5.650 |
| 141260 X 0,02 | | | |
| Kırtasiye Giderleri | | 2.826 | 2.826 |
| 141.260 X 0,01 | | | |
| Öden. Sos. Güv. Kes. | 12.800 | - | 12.800 |
| Öden. Ver. Res. Harç | 3.200 | - | 3.200 |
| Amortisman Giderleri | 3.000 | - | 3.000 |
| Seyahat Giderleri | - | 2.826 | 2.826 |
| 141.260 X 0,01 | | | |
| Değersiz Alacaklar | - | 12.400 | 12.400 |
| 50.854 X 0,10 | | | |
| Diğerleri | - | 1.000 | 1.000 |
| Toplam | 32.600 | 33.178 | 65.778 |

TABLO 5.12
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
GENEL YÖNETİM GİDERLERİ BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000TL.)YILI

| | OCAK | ŞUBAT | MART | Top.1.Üç Ay | 2.Üç Ay | 3.Üç Ay | 4.Üç Ay | Toplam |
|-------------------------|-------|-------|-------|----------------|------------|---------|---------|---------|
| Üst Yön. | | | | | | | | |
| Maaşları | 3.200 | 3.200 | 3.200 | 9.600 | 9.600 | 9.600 | 9.600 | 38.400 |
| Büro Mem. Maaşları | 1.800 | 1.800 | 1.800 | 5.400 | 5.400 | 5.400 | 5.400 | 21.600 |
| Seyahat Gidleri | 1.000 | 1.100 | 1.300 | 3.400 | 2.800 | 3.200 | 2.600 | 12.000 |
| Haberleşme Giderleri | 1.300 | 800 | 1.200 | 3.300 | 2.600 | 3.100 | 2.800 | 11.800 |
| Sigorta (Büro) | 600 | 600 | 600 | 1.800 | 1.800 | 1.800 | 1.800 | 7.200 |
| Amortisman (Bina) | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 3.600 | 3.600 | 3.600 | 3.600 | 14.400 |
| Diğerleri | 400 | 400 | 400 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 1.200 | 4.800 |
| Toplam | 9.500 | 9.100 | 9.700 | 28.300 | 27.000 | 27.900 | 27.000 | 110.200 |

TABLO 5.13
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
GELİR TABLOSU BÜTÇESİ
1995 YILI (A Marmulü 1.000TL.)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | Top 1.Üç Ay | 2.Üç Ay | 3.Üç Ay | 4.Üç Ay | Toplam |
|---------------------------|---------------|---------------|---------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
| Satışlar | 172.200 | 182.200 | 192.600 | 547.000 | 526.800 | 385.000 | 567.600 | 2.026.400 |
| SMM | 59.770 | 71.418 | 68.816 | 200.004 | 192.618 | 139.856 | 207.720 | 740.198 |
| Brüt Kar | 112.430 | 110.782 | 123.784 | 346.996 | 334.182 | 245.144 | 359.880 | 1.286.202 |
| Faaliyet Giderleri | 44.694 | 43.789 | 45.157 | 133.640 | 130.230 | 131.745 | 134.154 | 529.769 |
| Paz. Sat. Dağ. Gid. | 39.469 | 38.784 | 39.822 | 118.075 | 115.380 | 116.400 | 119.304 | 469.159 |
| Gen. Yon. Gid. | 5.225 | 5.005 | 5.335 | 15.565 | 14.850 | 15.345 | 14.850 | 60.610 |
| Faal. Karı (V.Ö.K) | 67.738 | 66.993 | 78.627 | 213.356 | 203.952 | 113.399 | 225.726 | 756.433 |
| Vergiler (%25) | 16.934 | 16.748 | 19.657 | 53.339 | 50.998 | 28.350 | 56.431 | 189.108 |
| Ver. Son. Kar | 50.802 | 50.245 | 58.970 | 160.017 | 152.964 | 85.049 | 169.295 | 567.325 |

TABLE 5.14
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
GELİR TABLOSU BÜTÇESİ
1995 YILI (B Marmarı 1.000TL.)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | Top.1.Üç Ay | 2.Üç Ay | 3.Üç Ay | 4.Üç Ay | Toplam |
|---------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|----------------|
| Satışlar | 110.320 | 133.200 | 146.080 | 389.600 | 438.400 | 308.400 | 486.800 | 1.623.200 |
| SMM | 34.526 | 44.066 | 47.608 | 126.200 | 141.900 | 98.356 | 156.560 | 523.016 |
| Brüt Kar | 75.794 | 89.134 | 98.472 | 263.400 | 296.500 | 210.044 | 330.240 | 1.100.184 |
| Faaliyet Giderleri | 30.586 | 29.951 | 30.913 | 91.450 | 89.070 | 90.155 | 91.686 | 362.361 |
| Paz.Sat. Dağ. Gid. | 26.311 | 25.856 | 26.548 | 78.715 | 76.920 | 77.600 | 79.536 | 312.771 |
| Gen. Yön. Gid. | 4.275 | 4.095 | 4.365 | 12.735 | 12.150 | 12.555 | 12.150 | 49.590 |
| Faal. Karı (V.Ö.K) | 45.208 | 59.183 | 67.559 | 171.950 | 207.430 | 119.889 | 238.554 | 737.823 |
| Vergiler (% 25) | 11.302 | 14.796 | 16.890 | 42.987 | 51.857 | 29.972 | 59.638 | 184.456 |
| Ver. Son. Kar | 33.906 | 44.387 | 50.669 | 128.962 | 155.572 | 89.917 | 178.916 | 553.367 |

TABLO 5.15
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
NAKİT GİRİŞLERİ BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000TL.)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | 1.ÜÇ AY | 2.ÜÇ AY | 3.ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY |
|--------------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| <u>Özden Üretim Yılı Aralık Sat.</u> | | | | | | | |
| <u>400 X 0.28</u> | 87.472 | | | | | | |
| <u>Özden Üretim Satışları</u> | | | | | | | |
| <u>520 - 84.756</u> | | | | | | | |
| <u>764 X 0.40</u> | 79.105 | | | | | | |
| <u>764 X 0.28</u> | | 33.374 | | | | | |
| <u>Özden Üretim Satışları</u> | | | | | | | |
| <u>400 - 94.620</u> | | | | | | | |
| <u>780 X 0.40</u> | | 88.312 | | | | | |
| <u>780 X 0.28</u> | | | 61.814 | | | | |
| <u>Özden Üretim Satışları</u> | | | | | | | |
| <u>680 - 101.604</u> | | | | | | | |
| <u>076 X 0.40</u> | | | 94.830 | | | | |
| <u>076 X 0.28</u> | | | | | 66.381 | | |
| 1.ÜÇ AY TOPLAMI | | | | 444.907 | | | |
| 1.ÜÇ AY SATIŞLARI | | | | | | | |
| <u>Özden Üretim Devir</u> | | | | | 124.574 | | |
| <u>860 - 86.058</u> | | | | | | | |
| <u>802 X 0.40</u> | | | | | 80.321 | | |
| <u>802 X 0.28</u> | | | | | | 56.225 | |
| 2.ÜÇ AY | | | | | | | |
| 2.ÜÇ AY SATIŞLARI | | | | | | | |
| <u>400 - 208.020</u> | | | | | | | |
| <u>380 X 0.40</u> | | | | | | 194.152 | |
| <u>380 X 0.28</u> | | | | | | | 135.906 |
| 3.ÜÇ AY | | | | | | | |
| 3.ÜÇ AY SATIŞLARI | | | | | | | |
| <u>314.400 - 316.320</u> | | | | | | | 295.232 |
| <u>3080 X 0.40</u> | | | | | | | |
| PLAN TAHMİNİ | | | | | | | |
| NAKİT GİRİŞLERİ | 166.577 | 121.686 | 156.644 | 444.907 | 315.529 | 250.377 | 431.138 |
| NAKİT SATIŞLARI | 84.756 | 94.620 | 101.604 | 280.980 | 86.058 | 208.020 | 316.320 |
| PLAN NAKİT GİRİŞLERİ | 251.333 | 216.306 | 258.248 | 725.887 | 401.614 | 458.397 | 747.458 |

TABLO 5.16
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
NAKİT ÇIKIŞLARI BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000TL.)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | 1.ÜÇ AY | 2.ÜÇ AY | 3.ÜÇ AY | 4.ÜÇ AY |
|-----------------------------|--------|--------|--------|---------|---------|---------|---------|
| Önceki Yıl Aralık Alımı | | | | | | | |
| 24.200 x 0.45 | 10.890 | | | | | | |
| Ocak Alımları | | | | | | | |
| 23.800 x 0.55 | 13.090 | | | | | | |
| 23.800 x 0.45 | | 10.710 | | | | | |
| Şubat Alımları | | | | | | | |
| 25.300 x 0.55 | | 13.915 | | | | | |
| 25.300 x 0.45 | | | 11.385 | | | | |
| Mart Alımları | | | | | | | |
| 24.850 x 0.55 | | | 13.667 | | | | |
| 24.850 x 0.45 | | | | 73.657 | 11.183 | | |
| 1.ÜÇ AY | | | | | | | |
| 2.ÜÇ Ay Alımları | | | | | | | |
| 1.ÜÇ AY Devir | | | | | 33.146 | | |
| 82.650 x 0.55 | | | | | 45.457 | | |
| 82.650 x 0.45 | | | | | | 37.193 | |
| 3. ÜÇ AY ALIMLARI | | | | | | | |
| 78.900 x 0.55 | | | | | | 43.395 | |
| 78.900 x 0.45 | | | | | | | 35.505 |
| 4.ÜÇ AY ALIMLARI | | | | | | | |
| 3.649 X 0.60 | | | | | | | 47.767 |
| TOP. NAKİT ÇIKIŞLARI | 23.980 | 24.625 | 25.052 | 73.657 | 89.786 | 80.588 | 83.272 |

TABLO 5.17
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETİMESİ
NAKİT BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000TL.)

| | OCAK | ŞUBAT | MART | TOPLU AY. | 2.ÜÇAY. | 3.ÜÇAY. | 4.ÜÇAY. | TOPLAM |
|---|---------|---------|---------|--------------|-----------|-----------|----------|-----------|
| NAKİT GİRİŞLERİ | | | | | | | | |
| Dönem Başı Nak.Mev. | 146.800 | 101.669 | 61.774 | 97.718 | 261.161 | (102.199) | (19.253) | 224.978 |
| Müşteri Tahsilat | 166.577 | 181.686 | 156.644 | 444.907 | 315.529 | 250.377 | 431.138 | 1.441.951 |
| Nakit Satışlar | 84.756 | 94.620 | 101.604 | 280.980 | 86.058 | 208.020 | 316.320 | 891.378 |
| Nakit Giriş Top (12.305+3.250) | 251.333 | 216.306 | 258.248 | 725.887 | 401.587 | 458.397 | 747.488 | 2.333.329 |
| Kullanılabilir Nakit (15.555+3.850) | 398.138 | 317.975 | 320.022 | 823.605 | 662.748 | 356.198 | 728.205 | 2.538307 |
| NAKİT ÇIKIŞLAR | | | | | | | | |
| Direkt İlk Madde Ve Malzeme | 23.980 | 24.625 | 25.052 | 73.657 | 89.786 | 80.588 | 83.272 | 327.303 |
| Direkt İyilik | 58.080 | 64.320 | 65.760 | 188.160 | 216.000 | 201.840 | 229.200 | 835.200 |
| Genel Üretim Maliyeti | 6.516 | 6.714 | 6.644 | 19.874 | 19.530 | 19.960 | 20.100 | 79.464 |
| Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bitt. | 50.378 | 49.240 | 50.970 | 150.588 | 146.100 | 148.400 | 152.640 | 597.728 |
| Genel Yönetim Giderleri | 8.300 | 7.900 | 8.500 | 24.700 | 23.400 | 24.300 | 23.400 | 95.800 |
| Vergiler | 2.410 | 1.733 | 3.604 | 7.747 | 8.920 | 2.562 | 13.868 | 33.147 |
| Nakit Çıkış Toplamı | 149.664 | 154.532 | 160.530 | 464.726 | 503.786 | 477.650 | 522.480 | 1.968.642 |
| Fark | 101.669 | 61.774 | 97.718 | 261.161 | (102.199) | (19.253) | 224.978 | 364.687 |

TABLO 5.18
ÖZDEN ÜRETİM İŞLETMESİ
BİLANÇO BÜTÇESİ
1995 YILI (1.000 TL.)

İFLER

DÖNEN VARLIKLAR

| | |
|--------------------------------|------------------|
| Kasa | 364.687 |
| Banka | 120.470 |
| Ticari Alacaklar (Net) | 194.262 |
| Hammadde Stok | 12.150 |
| Mamul Mal Stok | 270.600 |
| | ----- |
| Dönen Varlıklar Toplamı | 1.181.581 |

DURAN VARLIKLAR

| | |
|----------------------------|------------------|
| Arazi ve Arsalar | 660.000 |
| Rinalar | 840.000 |
| Tesis Makina ve Cihazlar | 685.600 |
| Taşıtlar | 348.000 |
| İştirakler | 148.400 |
| | ----- |
| Duran varlık Toplamı | 2.682.000 |
| Amortisman (-) | 50.400 |
| | ----- |
| | 92.614 |
| Aktif Genel Toplamı | 2.631.600 |

İFLER

YABANCI KAYNAKLAR

| | |
|-------------------------------|----------------|
| Ticari Borçlar | 35.505 |
| Borç ve Güder Karşılıkları | 120.640 |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar | 373.564 |
| Diğer Yabancı Kaynaklar | 103.800 |
| Yabancı Kaynak Toplamı | 633.509 |

ÖZ KAYNAKLAR

| | |
|-------------------------------|------------------|
| Sermaye | 467.999 |
| Kar Yedekleri | 166.400 |
| Özel Fonlar | 146.650 |
| Olağan Üstü Yedekler | 96.450 |
| Dönem Net Karı | 1.120.692 |
| Özkaynaklar Toplamı | 1.998.091 |
| Pasifler Genel Toplamı | 2.631.600 |

SONUÇ

Yirminci asrın ortalarına kadar işletme bütçeleri her ne kadar letmelerdeki gelir ve giderlerin kontrolünü sağlamak ve geleceğin sayısal bir rojeksiyonu olarak kabul edilmiş ise de günümüzde bu görüş önemini itirmiştir. yöneticiler, artık işletme bütçelerini önceden yerine getirilmesi ereken formaliteler olarak görmek yerine, bilimsel yönetimin bir gereği ve bir önetim aracı olarak görme eğilimindedirler. Bu söz konusu bütçelerin öneticilere sağladıkları yararların yöneticiler tarafından anlaşılmasının bir onucudur. Bir yönetim aracının değerli olması onun yönetime ve yöneticilere ağıladığı katkılarla ölçülür. İşletmelerde yönetime en büyük katkı bu yolla ağılanmaktadır. Zira işletme bütçeleri, geleceği planlama ve şimdiden alınan stematik kararlarla istenilen geleceğe varma çabasının bir sonucudur.

Modern işletmecilik alanında karşılaşılan sorunların bilinçle çözüme avuşturulmasında ve geleceğe dönük uzun süreli önlemlerin alınmasında yol österecek, fikir ve bilgi verebilecek bir takım verilere ihtiyaç duyulur. Bu ıdan işletme bütçeleme faaliyetleri bu açığı giderebilecek en iyi bir araç urumundadır. Buna göre işletmede yapılan faaliyetlerin başarı ile ürütülebilmesi ancak içinde bulunulan fiili durumun her an kıyaslanabileceği ir bütçe sisteminin mevcut olmasına bağlıdır. Ancak bütçe faaliyetlerini ürüten personelin görevi sadece bütçe raporunu hazırlamakla değil, aynı amanda ona işlerlik kazandırmakla tamamlanmış olur. Yoksa bütçede azırlanan bilgi ve rakamlardan yararlanmadıkça işletmede planlanan hedeflerin erçekleştirilmesinde doğru ve zamanında kararların alınması olanakları ortadan alkmış olacak ve bütçe raporu bir anlam ifade etmeyecektir.

İşletme bütçeleri genelde bir yıl gibi bir zaman aralığında yapılmakta, ene içerisinde haftalık ve aylık raporlama ile fiili durum ve bütçelenen aaliyetler mukayase edilmektedir. Bu açıdan yıl içinde, planlanan orta ve uzun adeli kredilerin zamanında temin edilememesi, yatırımların gecikmesinden lolayı üretimde meydana gelen düşüşler, genel ekonomide yaşanan köklü eğişiklikler gibi işletme faaliyetlerinde olabilecek çeşitli aksaklıklar karşısında, erçekleşen ile bütçelenen faaliyetlerin karşılaştırılmasının bir anlam ifade etmesi için bütçe raporu zamanında revize edilmelidir.

Kısaca işletme olumsuzluklarının asgari seviyede oluşması için alınlarda asgari stok seviyesinde bulunmasında dikkat edilmelidir. Bunun yanında atırımların en kısa zamanda tam kapasite ile devreye alınması sağlanmalıdır. Ayrıca mamül iskarta oranlarını düşürmek için malzeme ve üretim kapasitesine likkat edilmeli, ancak kaliteden asla taviz verilmemelidir. Maliyet çalışmaları şletmelerde genelde muhasebe bölümü tarafından ve senede bir kez rapılmaktadır. Bütçe departmanı maliyet çalışmalarını her ay yapmalı ve varsa

liyet artışlarının nereden kaynaklandığını araştırmalı, gerekli önlemlerin nanında alınabilmesi için önerilerde bulunabilmelidir.

Bütçe faaliyetlerini yürütmekle görevli personel, imalattan muhasebeye, m almadan finansman bölümüne kadar tüm departmanlardan gerekli bilgileri nanında alabilmek için bölümler arasında beşeri ilişkilerin iyi olmasına dikkat lmelidir. Ayrıca bütçe çalışmalarını yapılırken diğer bölümlerde çalışan rsonelin ve üst düzey yönetimin fikirleri alınarak katılımlarını sağlamak, sene rde olabilecek aksaklıklar karşısında sorumluluğun bir bütün olarak ylaşılmasını sağlar. Diğer bir değişle bütçe, sadece bütçeyi hazırlamakla kümlü personelin değil, tüm işletmenin bir raporu durumunda olmalıdır. Öyle bütçe raporunun uygulanmaya konduğu 1 Ocak'tan itibaren bir el kitabı haline lmelidir ve her bölüm yaptığı faaliyetleri bütçe ile kıyaslayarak yerinde arlar alabilmelidir.

Üretici işletmelerde mutlaka pazar araştırma veya satış bölümü de yer nalıdır. Bu durumda satıcı işletme verilerine bağlı kalmıadan hali hazırdaki ar payları, mamül imajı takip edilerek satıcı işletme üzerinde etki yaratılması lanacaktır.

Sonuçta bütçe hazırlanırken yapılan tahminler geçmiş dönemlerde rçekleşen rakamlar ışığında gerçek durumu en iyi yansıtacak nitelikte isabetli en önemlisi uygulanabilir olmalıdır.

Son olarak, yöneticilerin işletmenin genel durumunu ve diğer faaliyetleri kında gerekli gözlem ve incelemeleri yapabilmek için bir bütçe örgütüne iyaçları vardır.

KAYNAKÇA

AKDOĞAN, Nalan. "*Pazarlama Maliyetleri ve Muhasebesi*" İ.T.İ.A. Yayınları No:197 Ankara 1982.

AKESEN, Aytuğ. "*Maliyet Muhasebesi*" İ.Ü. Basımevi ve Film Merkezi İstanbul 1991.

AKGÜÇ, Öztin. "*Finansal Yönetim*" İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü 5.Baskı İstanbul 1989.

BACKER, Morton ve Jacobsen Lyle E. "*Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*", Çeviren: Sadık Baklacioğlu, 2.Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 1979.

BAĞIRTKAN, Şemsettin. "*Satış Tahmin Tekniklerinin Analizi*", İstanbul, İstanbul Matbaası, 1974.

BERKMAN, J. HOWARD, WEEKS, E. LEWIS. "*The financial Management of Hospitals*", Mc.Grow-Hill inc. New York 1973.

BIERMAN, Herold -DREBIN, R Allan . "*Financial ACan Sanayi Şirketiouting*" Second Edition Macmillian Publishing Co. New York 1982.

BLACK, A Homer – CHAMPION, A John. "*ACan Sanayi Şirketioutingin Business Decision Theory, Method and Use*" Second Edition Prentice-Hall Inc. Englewood ,Cliffs N.J. s.34.

BUNGE, Walter R. "*Budgetierung-Ein Management Instrument zur Gewinnerzielung*", çev. Lorenz Raith, Muncheng, Verlag, Moderne Industrie 1970.

BURSAL, Nasuhi ve Ercan. Yücel. "*Maliyet Muhasebesi İlkeler ve uygulama*" İ.Ü. Muh. Ens. Yay. no.47, İstanbul, 1987.

BURSAL, Nasuhi. "*Maliyet Muhasebesi İlkeleri ve Uygulaması*", İ.Ü.Yay. no:2705/36, Sermet Matbaası, İstanbul, 1980.

BURKHEAD, Jesse. "*Government Budgeting*", New York John Wiley and Sons, inc. 1956.

BÜYÜKMİRZA, Kamil. "*Maliyet Muhasebesinde Standart Sapmalar ve Yönetim Açısından Analizi*", A.İ.T.İ.A, Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1975.

CAN, Halil. "*Organizasyon ve Yönetimi*" Adım Yayınları 2. baskı Ankara 1992.

CAN, Halil ve diğer. "*Genel İşletmecilik Bilgileri*" Siyasal Kitabevi 3.Baskı Ankara 1994.

CEMALCILAR, İlhan. "*İşletme Bütçeleri*" Eskişehir, İ.T.İ.A, Yayınları No:24/2, İstanbul, 1965.

CEMALCILAR, Özgül. "*Genel Muhasebe, Teknik İlkeler ve Uygulama*" E.İ.T.İ.A. Yayınları Kalite Matbaası Ankara 1977.

ÇELEBİOĞLU, Fuat. "*Bütçeler ve Fon Akış Tablosu Arasındaki İlişkiler*", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl:3, Sayı:8, İstanbul, 1977.

DEMİR, Nazif. "*Konaklama Tesisleri Muhasebesi*" Akdeniz Üniversitesi Basımevi, Yayın no: 2, Antalya, 1990.

DEVREZ, Güneş. "*İşletmelerde Stok Kontrolü*", Ankara Üniversitesi, S.B.F Yayınları no:208/18 Ankara 1966.

DPT Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçe El Kitabı, Yayın No:DPT-1525-KD-330, 1983.

GÖK, Rafet. "*Sağlık Kurumlarında Maliyet Hesaplama İşlemleri ve Muhasebeleştirilmesi*" A.İ.T.İ Akademisi Muğla işletmecilik Yüksek Okulu Yayınları, Muğla, 1985.

FERYAL, Orhan. "*Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü*", İ.Ü.Muhasebe Ens.Dergisi Yıl:8 Sayı:27 1982 S.21

GÜRTAN, Kenan. "*İstatistik ve Araştırma Metodları*", Fatih yayımları, 1977.

HATIPOĞLU, Zeyyat. GÜRSOY, Cudi Tuncer, "*Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*", İ.T.Ü, İşletme Mühendisliği Fak. Yayınları, no:7, Bilmem Basımevi, istanbul, 1979.

HİLTON, W. Ronald. "*Manegerial Accounting*" Second Edition, Mc.Grow-Hill inc.New York 1994,

KENDİR, Saim. "*Proje İstatistiği, DYB Yatırım projelerinin Değerlendirilmesi ve Hazırlanması*", 1970, Ankara.

GÜRTAN, Kenan. "*İstatistik ve Araştırma Metodları*", Fatih Yayınları, 1977.

GÜVEMLİ, Oktay. "*Yatırım Projelerinin Düzenlenmesi ve Değerlendirilmesi*", Çağlayan Kitabevi, 1.Baskı, 1979, İstanbul.

KOTLER, Philip. "*Pazarlama Yönetimi*" Çev.Yaman ERDAL 1.Cilt 2.Bası B.Y.D. Yaym No: 2 Ayyıldız Matbaası Ankara 1975.

KOTLER, Philip, "*Pazarlama Yönetimi*", Çeviren:Yaman Erdal, 1. Cilt, 2. BBYD, Yay. No:2, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1975.

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. "*İktisat ve İşletme Sorunları Semineri*" Erzurum 1987

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat. "*Kişisel Bilgisayar (PC) Destekli Genel Muhasebe*" Beta Yayınları, 4. Baskı, İstanbul, 1994.

LIVINGSTONE, J. Leslie. "*The Setting of Standart Costs Handbook of Cost Accountant*". Sidney Davidson ve Toman L. Weil, New York 1978 .

MAYNARD, H.B . "*Management and Managing*" Top management Handbook Der. H .B Maynard, New york Mc Grow - Hill Book campany Inc. 1960

MATZ, Adolp-Milton F Usry. "*Cost Accounting Planning and Control*" (6.Bası) South-Western Publishing Co. Cincinnati Ohio 1976 .

MOORE, Karl -JAEDİCKE, Robert K. "*Yönetim Muhasebesi*", Çeviren: Alparslan Peker,4. Baskı,Fatih Yayınevi, İ.Ü Yayınları, No:2683/103-47, İstanbul, 1980.

NEWNER, John J.W., "*Cost Accounting Principles and Practice*" (8.Bası) Richard D. Irwin Inc. Homewood 1973 .

ÖZBİRECİKLI, Mehmet "*Faaliyet Sonuçlarının Planlanmasında ve Kontrolünde Katkı Payı Sapma Analizlerinin Kullanılması*" Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Adana, 1994.

ÖZGEN, Hüseyin, "*Üretim Planlama ve Kontrol*" Adana İ.T.İ.A.Yayımlı, Sulhi Caran Matbaası. İstanbul 1976.

ÖZGEN, Hüseyin. "*Üretim Yönetimi*" Bizim Büro Basımevi, 1987, Ankara

PAMUK, Gündüz ve diğerleri, "*Uzun Vadeli Planlama*", B.Ü. Yay: 143, İstanbul.1978

PEKER, Alparslan. "*Yönetim Muhasebesi*", Firma Düzeyinde planlama, Yatırımcı Planlaması, Bütçeleme, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fak. Muhasebe Enstitüsü Yayınları, Formül Mat., İstanbul. 1979.

PEKER, Alparslan. "*Modern Yönetim Muhasebesi*", Genişletilmiş 3.Bası, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1983.

PEKİNER, Kamuran. "*İşletme Denetimi*", İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Ens. İstanbul, 1988.

RALPHS, Polimeni, Frank J. FABOZZI, Arthur H. ADELBERG, "*Cost Accounting*", 3. Baskı, Singapur, 1991.

ROBERT, N. Antony-WELSCH, A. Glan, "Fundamentals of Accounting Management", 1975.

SARAÇ, Salih. "*Konaklama Muhasebesi*" Adım Yayıncılık, 1. Baskı, mart, 1989.

Serbest Muhasebeci ve Mali müşavirler Odası Yayınları, "*Tek düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulaması*" , Adana, 1994.

SEVGENER, A. Sait. "*Yönetim Muhasebesi*" (Ders Notları)Nihat Bayar-Yay. Vakfi, No: 393-627, İstanbul, 1984.

TANKER, N. ve AKDOĞAN, Nalan. "*Finansal Tablolar ve Analizi*"Savaş Yayınları,2. Baskı Ankara, 1985.

TATAR, Tevhik. *"Yatırım Seçimi ve Değerlendirme Teknikleri"*, İ.B.F Yayınları No:38, G.Ü.B.Y.Y.O Matbaası, Ankara, 1985.

TORTOP, Nuri, *"Yönetim Bilimi"*, A.İ.T.İ.A Yayınları, No:112, Kalite Matbaası, Ankara, 1978.

TOSUN, Kemal. *"İşletme Yönetimi"* 6. Baskı Savaş Yayınları, Ankara, 1992,

TUAN, KADIR. *"Yönetim Muhasebesi"*, Muhasebe Serisi, no:1. Kemak Matbaası, Adana, 1976.

USLU, M. Selçuk. *"Gider Kontroluna Yardımcı Bir Araç Olarak Sorumluluk Muhasebesi"*, A.İ.T.İ.A Yayınları, No:188, BBYO Basımevi, Ankara, 1982.

USLU, M. Selçuk. *"Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi"*, Gazi Üniversitesi BYYO, Ankara, 1991.

USLU, M. Zeki. *"Yatırım Projelerini Değerlendirme Yöntemleri"*, Çukurova Üniversitesi, İİBF Yayınları, 1992, Adana.

ÜNALAN, Sedat ve diğerleri. *"Genel Muhasebe"* Türk tarih Kurumu Basım evi Ankara 1988.

YALKIN, Yüksel Koç. *"Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri"*, TODAİE Yayınları, No:176, Ankara, 1977.

YALKIN, Yüksel Koç. *"Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri"*, Turhan Yayınevi, 2. Baskı, Ankara, 1985.

YALKIN, Yüksel Koç. *"İşletmelerde Mali Analiz Teknikler"*, 4.B, Ankara, Sevinç Matbaası, 1975.

YALKIN, Yüksel Koç. *"Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri"*, TODAİE Yayınları, No:176, Ankara, 1977.

YELKEN, Nurettin, DEMİR, Hulusi, *"Üretim Planlaması ve Kontrolü"*, Ege Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayınları, Ege Üniversitesi Matbaası, No:133/2, İzmir, 1978.

YÜZER, Ali Fuat. "İşletme yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine olasılıklı Yaklaşım"(Dr Tezi)E.İ.T.İ.A. Yay. no: 236 /157 Eskişehir, 1981.

YILDIZDOĞAN, Melsa. "Küçük işyerleri ve Bilgi İşlem" Bilgisayar, Ya-Sa Yayıncılık Sant ve Kültür Hizmetleri AŞ.Sayı: 97, Ankara, Mayıs- 1989

WALTER, R. Bunge. "Budgetierung - Ein Manegement Insrument Zur Gevinnerzielung", Çev. Lorenz Raith, Munchen, Verlag Moderne Industrie, 1970.

WELSCH, Glann A. "İşletme Bütçeleri Kar Planlaması ve Kontrolü", Bilimsel Yayınlar Derneği, 3.Baskı, Ayyıldız Matbası, Ankara, 1978.

WELSCH, Glann. A. "Budgeting: Profit Planning and Control", 3.Baskı, Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall. inc. 1971.