



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE MALİYET KONTROLÜ AÇISINDAN
ESNEK BÜTÇELEME
BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÜZERİNDE UYGULAMA

Hazırlayan
Ahmet Alparslan Bayram

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Doç. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Tokat – 2007



T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETMELERDE MALİYET KONTROLÜ AÇISINDAN
ESNEK BÜTÇELEME
BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÜZERİNDE UYGULAMA

Hazırlayan
Ahmet Alparslan Bayram

İşletme Ana Bilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Danışman
Doç. Dr. Fatih Coşkun Ertaş

Tokat – 2007

İŞLETMELERDE MALİYET KONTROLÜ AÇISINDAN
ESNEK BÜTÇELEME
BİR ÜRETİM İŞLETMESİ ÜZERİNDE UYGULAMA

Tezin Kabul Ediliş Tarihi: / /

| Jüri Üyeleri (Unvanı, Adı Soyadı) | İmzası |
|--------------------------------------|--------|
| Başkan : Doç. Dr. Fatih Coşkun Ertuş | |
| Üye : Doç. Dr. Kadir Ardıç | |
| Üye : Yrd. Doç. Dr. Fehim Bakırcı | |
| Üye : | |
| Üye : | |

Bu tez, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulunun/...../..... tarih ve sayılı oturumunda belirlenen jüri tarafından kabul edilmiştir.

Enstitü Müdürü:

Mühür
İmza

T.C.
GAZİOSMANPAŞA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Bu belge ile, bu tezdeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik ilkelere uygun olarak toplanıp sunulduğunu, bu kural ve ilkelerin gereği olarak, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce ve sonuçlara atıf yaptığımı ve kaynağını gösterdiğimi beyan ederim.

(.../.../200...)

Tezi Hazırlayan Öğrencinin

Ahmet A. Bayram

.....

.....

ÖZET

İşletme bütçeleri, yönetimin etkinliğinin sağlanmasında önemli bir planlama ve kontrol aracıdır. Faaliyetlerin önceden planlanması ve bu planlar ile faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması ancak bütçeler aracılığı ile gerçekleşebilir.

Günümüzde işletmelerin karşı karşıya kaldıkları en önemli sorunlardan birisi, maliyetlerin tahmin edilmesi ve en az seviyeye indirilmesidir. Özellikle değişken maliyet unsurlarında bu durum kendisini daha ağırlıklı olarak göstermektedir. Değişken maliyet unsurlarının gerçekleşen faaliyet düzeyine göre değişmesi nedeni ile hazırlanan bütçenin, değişik faaliyet seviyelerinde kontrol yapılabilmesine imkan sağlaması gerekir. Bu ise en iyi olarak esnek bütçeler aracılığıyla gerçekleştirilebilir.

Çalışmada öncelikle işletme bütçelerinin özellikleri teorik olarak açıklanmış ve bütçe uygulamasının nasıl yapılacağı anlatılmıştır. Daha sonra, bütçe uygulaması yapılmayan bir işletmede sonraki dönemlerde maliyet kontrolü yapılabilmesi amacı ile esnek işletme bütçesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletme Bütçeleri, Maliyet Kontrolü, Esnek Bütçeleme

ABSTRACT

Budgets are important tools for controlling and planning effective business administration. Planning of activities beforehand and then comparing them with the results later is possible only by means of these budgets.

The main problem today for business is making very realistic cost estimation and lowering cost to the minimum values. This case is more clear especially in variable cost factors. Because of the changes in variable cost factors according to the level of the activity, variable cost factors should enable budget to be controlled at various activity levels. In conclusion, it can be said that these can be achievable via flexible budgets system.

In this study, first of all the features of budgets are described theoretically and the way how to implement budgetary practice is explained. Finally, flexible budgets are prepared in order to control the cost in the following terms at an organisation where budgetary practice is not implemented.

Keywords: Budgets, Cost Controlling, Flexible Budgets,

İÇİNDEKİLER TABLOSU

| | <u>Sayfa</u> |
|---|--------------|
| ÖZET..... | i |
| ABSTRACT..... | ii |
| İÇİNDEKİLER..... | iii |
| TABLolar LİSTESİ..... | x |
| ŞEKİLLER LİSTESİ..... | xi |
| KISALTMALAR LİSTESİ..... | xiii |
| 1. GİRİŞ..... | 1 |
| 2. LİTERATÜR TARAMA..... | 2 |
| 3. GENEL OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ..... | 10 |
| 3.1. İŞLETME BÜTÇESİ KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ..... | 10 |
| 3.2. İŞLETME BÜTÇESİ, BÜTÇE KONTROLÜ VE İŞLETME BÜTÇESİ SİSTEMİ KAVRAMLARI..... | 11 |
| 3.3. YÖNETİMİN TEMEL FONKSİYONLARI VE İŞLETME BÜTÇELERİ İLE İLİŞKİLERİ..... | 12 |
| 3.3.1. Planlama ve İşletme Bütçeleri..... | 12 |
| 3.3.2. Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri..... | 14 |
| 3.3.3. Kontrol ve İşletme Bütçeleri..... | 15 |
| 3.3.4. Yönelme ve İşletme Bütçeleri..... | 16 |
| 3.3.5. Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri..... | 16 |
| 3.4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN AMAÇLARI, FAYDALARI VE SINIRLARI..... | 17 |
| 3.4.1. İşletme Bütçelerinin Amaçları..... | 17 |

| | |
|--|----|
| 3.4.2. İşletme Bütçelerinin Faydaları..... | 19 |
| 3.4.3. İşletme Bütçelerinin Sınırları..... | 20 |
| 3.5. İŞLETME BÜTÇELERİNİN SINIFLANDIRILMASI..... | 21 |
| 3.5.1. Konuları Açısından İşletme Bütçeleri..... | 22 |
| 3.5.2. Sorunları Ele Alış Biçimine Göre İşletme Bütçeleri..... | 22 |
| 3.5.3. Amaçlarına Göre İşletme Bütçeleri..... | 22 |
| 3.5.4. İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre İşletme Bütçeleri..... | 23 |
| 3.5.4.1. Statik (Sabit) İşletme Bütçeleri..... | 23 |
| 3.5.4.2. Esnek (Değişken) İşletme Bütçeleri..... | 24 |
| 3.6.İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASINDAKİ TEMEL İLKELER. | 25 |
| 3.6.1. Yönetimin Desteği İlkesi..... | 26 |
| 3.6.2. Örgütsel Uyum İlkesi..... | 26 |
| 3.6.3. Katılımcılık İlkesi..... | 27 |
| 3.6.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi..... | 28 |
| 3.6.5. Gerçekçilik İlkesi..... | 28 |
| 3.6.6. Esnek Uygulama İlkesi | 29 |
| 3.7. BÜTÇELEMEDEN SORUMLU İŞLETME BİRİMLERİ | 30 |
| 3.8. BÜTÇE DÖNEMİ..... | 31 |
| 3.8.1. Kısa Dönemli Bütçeler | 33 |
| 3.8.2. En Uygun Bütçe Dönemi..... | 33 |
| 3.8.3. Uzun Dönemli Bütçeler..... | 34 |
| 3.9. BÜTÇE TAKVİMİ..... | 34 |
| 3.10. BÜTÇE EL KİTABI..... | 36 |

| | |
|--|----|
| 4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMA SÜRECİ..... | 37 |
| 4.1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASINDAKİ AŞAMALAR..... | 37 |
| 4.1.1. Amacın Kararlaştırılması..... | 37 |
| 4.1.2. Ayrıntılı Bütçelerin Hazırlanması..... | 38 |
| 4.1.3. Bütçe Tasarısının Düzeltilmesi..... | 39 |
| 4.1.4. Tasarının Onaya Sunulması..... | 39 |
| 4.2.İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI..... | 40 |
| 4.2.1. Genel Bütçe | 41 |
| 4.2.2. Bölüm Bütçeleri..... | 41 |
| 4.2.2.1. <i>Satış Bütçesi</i> | 43 |
| 4.2.2.1.1. <i>Satış Bütçesinin Amaçları</i> | 44 |
| 4.2.2.1.2. <i>Satış Bütçesinde İzlenecek Politika ve Varsayımlar</i> | 44 |
| 4.2.2.1.3. <i>Satış Bütçesi Dönemi</i> | 45 |
| 4.2.2.1.4. <i>Satış Tahmini</i> | 46 |
| 4.2.2.1.4.1. <i>Satış Tahmin Yöntemleri</i> | 47 |
| 4.2.2.1.4.1.1. <i>Yargısal Yöntemler</i> | 47 |
| 4.2.2.1.4.1.2. <i>Trend Analizi</i> | 48 |
| 4.2.2.1.4.1.3. <i>Regresyon Analizi</i> | 48 |
| 4.2.2.1.4.1.4. <i>Özel Amaçlı Yöntemler</i> | 48 |
| 4.2.2.1.4.1.5. <i>Birleşik Yöntemler</i> | 49 |
| 4.2.2.1.5. <i>Satış Bütçesinin Düzenlenmesi</i> | 49 |
| 4.2.2.2. <i>Üretim Bütçesi</i> | 50 |
| 4.2.2.2.1. <i>Üretim Bütçesinin Amacı</i> | 50 |
| 4.2.2.2.2. <i>Üretim Bütçesinde Sorumluluk</i> | 51 |

| | |
|---|----|
| 4.2.2.2.3. Üretim Bütçesi Dönemi..... | 51 |
| 4.2.2.2.4. Üretim ve Stok Seviyesinin Planlanması..... | 51 |
| 4.2.2.2.5. Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi..... | 53 |
| 4.2.2.3. Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi..... | 54 |
| 4.2.2.3.1. Direkt İlk Madde Malzeme Miktar Bütçesi..... | 55 |
| 4.2.2.3.2. Direkt İlk Madde Malzeme Satınalma Bütçesi..... | 57 |
| 4.2.2.3.2. Direkt İlk Madde Malzeme Stok Bütçesi..... | 58 |
| 4.2.2.4. Direkt İşçilik Bütçesi..... | 59 |
| 4.2.2.4.1. Direkt İşçilik Bütçesinin Amacı..... | 59 |
| 4.2.2.4.2. Direkt İşçilik Miktar ve Maliyetinin Hesaplanması..... | 60 |
| 4.2.2.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi..... | 61 |
| 4.2.2.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi..... | 62 |
| 4.2.2.6.1. Araştırma Geliştirme Giderleri Bütçesi..... | 63 |
| 4.2.2.6.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi..... | 63 |
| 4.2.2.6.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi..... | 64 |
| 4.2.2.7. Satışların Maliyeti Bütçesi..... | 64 |
| 4.2.2.8. Yatırım Bütçesi..... | 65 |
| 4.2.2.9. Nakit Bütçesi..... | 67 |
| 4.2.2.10. Proforma Gelir Tablosu | 68 |
| 4.2.2.11. Proforma Bilanço..... | 71 |
| 4.3. MALİYET KONTROLÜ VE BÜTÇE İLİŞKİSİ..... | 72 |
| 4.3.1. Kontrol | 73 |
| 4.3.2. Maliyet Kontrolü | 73 |
| 4.3.3. Maliyet Kontrolünde Esnek Bütçe | 74 |

| | |
|--|-----|
| 5. BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA..... | 76 |
| 5.1. UYGULAMANIN AMACI VE SINIRLILIKLARI..... | 76 |
| 5.2. MATERYAL VE YÖNTEM | 77 |
| 5.2.1. Materyal..... | 77 |
| 5.2.1.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler..... | 77 |
| 5.2.1.2. Un İmalatı Hakkında Bilgiler..... | 78 |
| 5.2.1.2.1. Buğday | 78 |
| 5.2.1.2.2. Un Fabrikası İmalat Akım Şeması | 80 |
| 5.2.1.2.3. Un İmalatında Randımanlar ve Fireler | 81 |
| 5.2.1.3. İşletmenin Geçmiş Dönem Mali Bilgileri..... | 82 |
| 5.2.2. Yöntem..... | 91 |
| 5.3. BULGULAR..... | 92 |
| 5.3.1. Satış Bütçesi | 92 |
| 5.3.2. Üretim Bütçesi..... | 96 |
| 5.3.3. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi..... | 97 |
| 5.3.4. Ticari Mallar Alım Bütçesi..... | 101 |
| 5.3.5. Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi..... | 101 |
| 5.3.6. Genel Üretim Giderleri Bütçesi..... | 102 |
| 5.3.7. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi..... | 105 |
| 5.3.8. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi..... | 107 |
| 5.3.9. Satışların Maliyeti Bütçesi..... | 109 |
| 5.3.10. Yatırım Bütçesi..... | 110 |
| 5.3.11. Nakit Bütçesi | 110 |
| 5.3.12. Proforma Gelir Tablosu..... | 116 |

| | |
|-------------------------------|-----|
| 5.3.13. Proforma Bilanço..... | 118 |
| 6. SONUÇ VE ÖNERİLER..... | 121 |
| KAYNAKLAR..... | 124 |

TABLOLAR LİSTESİ

| | <u>Sayfa</u> |
|---|--------------|
| Tablo.3.1. Bütçe Takvimi..... | 35 |
| Tablo 4.1. Üretim İşletmelerinde Bütçeleme Süreci..... | 42 |
| Tablo 4.2. Satışların Maliyeti Bütçesi..... | 65 |
| Tablo 4.3. Nakit Bütçesi..... | 69 |
| Tablo 4.4. Proforma Gelir Tablosu..... | 71 |
| Tablo 4.5. Proforma Bilanço Yapısı..... | 72 |
| Tablo 5.1. Un fabrikası imalat akım şeması..... | 80 |
| Tablo 5.2. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 2005-2006 Dönemi Karşılaştırmalı Gelir Tablosu..... | 83 |
| Tablo 5.3. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 31.12.2006 Tarihli Bilançosu..... | 84 |
| Tablo 5.4. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 2006 Yılı Yurtiçi ve Yurtdışı Brüt Satış Tutarları | 86 |
| Tablo 5.5. 2006 Yılı Satışların Maliyeti..... | 87 |
| Tablo 5.6. 2006 Yılı Satılan Mamul Maliyeti..... | 87 |
| Tablo 5.7. 2006 Yılı İlk Madde Malzeme Kullanımı..... | 87 |
| Tablo 5.8. 2006 Yılı Kullanılan İlk Madde Malzeme Miktarları | 88 |
| Tablo 5.9. 2006 Yılı İşçilik Giderleri..... | 88 |
| Tablo 5.10. 2006 Yılı Genel Üretim Giderleri..... | 88 |
| Tablo 5.11. 2006 Yılı Mamul mallar hareket listesi (YTL) | 89 |
| Tablo 5.12. 2006 Yılı Ticari Mallar Hareketleri (YTL) | 89 |
| Tablo: 5.13. 2006 Yılı Faaliyet Giderleri..... | 90 |

| | |
|---|-----|
| Tablo 5.14. 2008 Yılı Mamul Satış Bütçesi..... | 94 |
| Tablo 5.15. 2008 Yılı Ticari Mallar Satış Bütçesi..... | 95 |
| Tablo 5.16. Bütçe döneminde üretilecek mamul miktarları..... | 96 |
| Tablo 5.17. 2008 Yılı Üretim Bütçesi..... | 97 |
| Tablo 5.18. 2008 Yılı İlk Madde Malzeme Miktar Bütçesi..... | 98 |
| Tablo 5.19. 2008 Yılı İlk Madde Malzeme Satınalma Bütçesi..... | 98 |
| Tablo 5.20. 2008 Yılı Aylara Göre Buğday Alım Bütçesi..... | 99 |
| Tablo 5.21. 2008 Yılı Aylık Çuval Alım Bütçesi..... | 99 |
| Tablo 5.22. 2008 Yılı Aylık Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi..... | 100 |
| Tablo 5.23. 2008 Yılı Ticari Mallar Alım Bütçesi. | 101 |
| Tablo 5.24. 2008 Yılı Aylara Göre Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi..... | 102 |
| Tablo 5.25. 2008 Yılı Genel Üretim Giderleri Bütçesi..... | 104 |
| Tablo 5.26. 2008 Yılı Aylık Genel Üretim Giderleri Bütçesi..... | 104 |
| Tablo 5.27. 2008 Yılı Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi..... | 105 |
| Tablo 5.28. 2008 Yılı Aylık Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Bütçesi..... | 106 |
| Tablo 5.29. 2008 Yılı Genel Yönetim Giderleri Bütçesi | 107 |
| Tablo 5.30. 2008 Yılı Aylık Genel Yönetim Giderleri Bütçesi..... | 108 |
| Tablo 5.31. 2008 Yılı Satışların Maliyeti Bütçesi | 109 |
| Tablo 5.32. 2008 Yılı Yatırım Bütçesi..... | 110 |
| Tablo 5.33. Nakit Bütçesi..... | 114 |
| Tablo 5. 34.Proforma Gelir Tablosu..... | 117 |
| Tablo 5.35. Proforma Bilanço..... | 119 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa

| | |
|--------------------------------------|----|
| Şekil: 4.1. Bir kontrol modeli | 74 |
|--------------------------------------|----|

KISALTMALAR LİSTESİ

D.B.S.M. – Dönem Başı Stok Miktarı

D.İ.M.M. – Direkt İlk Madde Malzeme

D.S.S.M. - Dönem Sonu Stok Miktarı

K.D.V. – Katma Değer Vergisi

1. GİRİŞ

Günümüz iş dünyasının yoğun ve rekabetçi ortamında faaliyet gösteren işletmelerin ayakta kalabilmeleri, rekabetin gerektirdiği şekilde hareket edebilmeleriyle mümkün olacaktır. Faaliyetlerini, sürekli olarak değişen işletme içi ve dışı etkenlerin altında ve giderek artan rekabet koşullarında yürüten işletme yönetiminin, böyle bir ortamda karar verebilmesi oldukça zordur. Bu ortam işletmelerdeki karar verme sürecinin önemini arttırmakta, hızlı ve sağlıklı kararlar verebilmeleri gereğinin yanında en az hata ile faaliyetlerini sürdürmeleri gereğini de ortaya çıkarmaktadır. Bu gerçekler, işletme yöneticilerini, çevre şartlarını ve performanslarını değişik bir çok açıdan ölçümlemeye yarayan, işletme birimlerinin aynı ortak amaca yönelik olarak uyum içerisinde çalışmalarını sağlayacak, planlama ve kontrol aracı olan bütçelerden faydalanmaya yönelterek, sözü edilen güçlükleri aşmalarına yardımcı olmaktadır.

Çalışma, üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde genel olarak işletme bütçeleri, ikinci bölümde işletme bütçelerinin hazırlanma süreci ayrıntılı olarak incelenecektir. Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise, Tokat- Niksar'da faaliyet gösteren ve daha önce bütçe uygulaması yapılmayan bir un imalat işletmesinde maliyet kontrolünün yapılabilmesi amacıyla esnek bütçe uygulaması yapılacak ve ortaya çıkan sonuçlar tartışılacaktır.

2. LİTERATÜR TARAMA

İşletme bütçeleri ve işletme bütçelerinin yönetim kararlarında kullanılması ile ilgili olarak ilk başta Türkiye’de yapılmış olan Yüksek Lisans ve Doktora tezleri incelenmiştir. Tezlerin her birinin işletme bütçeleri konusunu hangi yönlerden ele aldığı ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Yapılan tarama sonucunda tezlerin farklı işletme bütçesi hazırlama tekniklerini ve bu teknikler yardımıyla gerçekleştirilen uygulamaları ele aldıkları görülmüştür.

“Esnek Bütçeleme ve Uygulaması” başlıklı yüksek lisans tezinde Yücel (1999) esnek bütçeleme nasıl yapılacağını ayrıntılı olarak incelemiş ve bir ilaç üretim işletmesinde uygulama yapmıştır. Üç bölümden oluşan tezin birinci bölümünde esnek bütçeler ayrıntılı olarak açıklanmış ve statik bütçeler ve esnek bütçeler arasında karşılaştırma yapılmıştır. Tezin ikinci bölümünde esnek bütçelemede kullanılan analitik yöntemlere yer verilmiş ve bu yöntemlerin karşılaştırılması yapılmıştır. Tezin üçüncü bölümünde ise bir ilaç fabrikasının tablet üretim departmanında esnek bütçeleme uygulaması yapılmıştır. Çalışmada, daha çok işletmelerin genel üretim giderlerinden hareketle farklı üretim kapasitelerine göre bütçe hazırlanmasında kullanılan esnek bütçelerin uygulamasındaki bazı zorluklara rağmen işletmelerin tüm faaliyetleri için kullanılabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Sarıoğlu (2003), “İşletme Bütçelerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama Örneği” başlıklı yüksek lisans tezinde bütçe çalışmalarının yönetim kararlarında kullanılması konusunu araştırmıştır. Tezin birinci bölümünde işletme bütçeleri ve işletme bütçelerinin çeşitleri ayrıntılı olarak açıklanmıştır. İkinci bölümde, işletme bütçelerinin kontrolü, kar planlaması ve maliyet analizleri konularına ağırlık verilmiştir. Tezin uygulamaya yer verilen son bölümünde ise, petrokimya alanında

faaliyet gösteren bir işletmede, işletme bütçelerinin nasıl hazırlandığı, yönetimin hedefler üzerine yapabileceği değişiklikler için ne tür analiz tekniklerinin kullanıldığı, sapma incelemelerinin hazırlanması ve yorumlanması üzerinde durulmuştur. Uygulama sonucunda başa baş ve amaçlanan kar noktalarının analizleri yapıldıktan sonra işletme yönetimi tarafından takip edilen bir ara mamulün dışarıdan tedarik edilmeyip üretimine devam edilmesinin gerektiğine karar verilmiştir.

“İşletmelerde Bütçe Sistemine Finansal Yaklaşım” başlıklı doktora tezinde Ergen (1984), işletmelerin finans yönetiminde her zaman karşılaşılabildiği nakit sıkıntılarını aşmak için bütçe tekniğinden nasıl faydalanılabileceğini araştırmıştır. Bu amaçla çalışmanın birinci bölümünde işletme bütçeleri ve bütçelerin hazırlanmasındaki aşamalar hakkında genel bilgiler verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde endüstri işletmelerinde bütçe uygulaması incelenmiş, bölüm bütçelerinin hazırlanması ve özellikleri açıklanmış ve İrteks endüstri işletmesinde örnek uygulama yapılmıştır. Ticari işletmelerde bütçeleme konusuna ise tezin üçüncü bölümünde incelenmiştir, bu bölümde ticari bütçenin özelliklerine değinilmiş ve bir X ticari işletmesine ait bütçe uygulaması yapılmıştır. Çalışmada işletmelerin nakit tedariki konusu kadar önceden bilinerek nakit tedariki yapılmasının önemine değinilmiştir ve zorlu ekonomik koşullarda finansal sorunlara zamanında müdahale edilmesinin yararları vurgulanmıştır.

Erenoğlu (2003), “İşletme Bütçeleri ve Örnek Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinde bütçe çalışması yapan işletmelerin bütçelerini nasıl bir yol izleyerek oluşturduklarını araştırmıştır. İşletme bütçeleri, işletme amaçlarına ulaşabilmek, faaliyetlerindeki etkinliğin ve verimliliğin sağlanabilmesi amacıyla yönetim tarafından kullanılabilen bir planlama ve kontrol aracı olmuştur. Tezin birinci bölümünde, planlama ve kontrol kavramları üzerinde durulmuş, planlama ve kontrol süreçleri

hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, işletme bütçesi kavramının tarihsel gelişimi, işletme bütçesi, bütçeleme ve işletme bütçe sistemi kavramlarının ne ifade ettiği, işletme bütçelerinin yönetimin temel fonksiyonları ile olan ilişkileri, amaçları, bütçelerin organizasyonu, bütçe dönemi konuları hakkında bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölümde, işletme bütçelerinin hazırlanmasında hangi aşamalardan geçileceği, işletme bütçe yapısını oluşturan bölüm bütçeleri, ayrıntılı bir biçimde ele alınmış, bütçelerin birbirleriyle ilişkileri ve bütçe kontrolü üzerinde durulmuştur. Tezin dördüncü ve son bölümünde ise uygulamaya yer verilmiştir. Uygulama çalışması cam eşya ürünleri geliştiren, üreten ve pazarlayan X işletmesinde yapılmıştır. Uygulamanın amacı bütçe çalışması yapan işletmeler için geçerli olan, bütçelerin hazırlanma amacı, bütçelerin planlama ve kontrol aracı olarak işletmeye fayda sağlayıp sağlamadığı, bütçe kontrolünün yapılıp yapılmadığı gibi sorulara cevap bulunmak istenmesidir. Uygulama çalışması ile günümüzde işletme yöneticilerinin çoğunun bütçenin kendilerine işletmeye sağladığı yararları ve bütçe yapılmasının gerekliliğine inanmakta olduğu ve bütçe çalışmalarının planlama ve kontrol amacı ile kullanılabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

“Elektronik Hesap Tablolarıyla İşletme Bütçelerinin Hazırlanması” başlıklı yüksek lisans tezinde Yas (1998), gelişen teknolojiyle kullanımı yaygınlaşan elektronik hesap tablolarını bütçe çalışmalarında ne şekilde kullanılacağını araştırmıştır. Dört bölümden oluşan tezin birinci bölümünde işletme bütçelerinin tanımı, işletme bütçelerinin çeşitleri ve yararları anlatılmış ve işletme bütçelerinin bir yönetim aracı olarak fonksiyonları üzerinde durulmuştur. İkinci bölümde, elektronik hesap tablolarının ne işe yaradığının ve hesap tablolarıyla neler yapılabileceğinin anlatılabilmesi amacıyla bilgi teknolojisinin gelişme süreci, unsurları, evreleri ve

bilgisayarlar hakkında bilgi verilmiştir. Ayrıca elektronik hesap tablolarının genel özellikleri ve elektronik hesap tablolarıyla neler yapılabildiği konuları incelenmiştir. Üçüncü bölümde, işletme bütçelerinin elektronik hesap tablolarında uygulama biçimleri, bu tablolar arasındaki ilişkiler ve tablo yazılımlarının işletme içindeki önemine yer verilmiştir. Tezin son bölümünde ise, Akardansa A.Ş.'de Lotus 1-2-3 elektronik hesap tablosuyla hazırlanmış bir bütçe uygulaması yapılmıştır. Uygulama ile işletme bütçelerinin hazırlanmasında elektronik hesap tablolarının kullanılmasının büyük kolaylıklar getirdiği ve işletmelerin kendi yapılarına uygun modeller kurarak benzer bütçe sistemleri kurabilecekleri sonucuna varılmıştır.

“Endüstriyel İşletmelerde Gider Planlama ve Kontrol Aracı Olarak Bütçelerin Önemi ve Düzenlenmesi” başlıklı yüksek lisans tezinde Kurt (1986), endüstriyel işletmelerin en önemli sorunlarından olan sürekli maliyet artışlarına ve gelecek planlaması eksikliğine yardımcı olmak amacıyla bütçelerin gider planlama ve kontrol aracı olarak kullanımı ve düzenlenmesini açıklamaya çalışmıştır. Üç bölümden oluşan tezin birinci bölümünde, endüstriyel işletmeler açısından gider, planlama, kontrol ve bütçe kavramlarının ayrıntılı açıklamalarına ve bütçelerin kullanımlarına ilişkin teknik yaklaşımlara yer verilmiştir. İkinci bölümde, endüstriyel işletmelerin satış ve üretim faaliyetlerine ilişkin bütçeleme faaliyetlerinin yanı sıra bu faaliyetlerden dolayı ortaya çıkan çeşitli giderlerin, harcamaların bütçelenmesi X Lastik Üretim işletmesinde yapılan örnek bir uygulama ile açıklanmıştır. Üçüncü bölümde ise bütçeleme faaliyetlerine ilişkin düzenlenen bütçelerin, uygulama sonucu gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılmasından dolayı ortaya çıkan sapmalarının hesaplanması ele alınmış ve bu sapmalara ilişkin sapma hesaplama yöntemleri ile sapma analiz yöntemleri ile sapma

analiz faaliyetleri açıklanmıştır. Çalışma ile planlama ve kontrol aracı olarak bütçelerin, işletmelerin tüm faaliyetlerine yönelik olarak uygulanabileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Demir (1998), “Standart Maliyet Sistemi-Bütçeleme ve Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinde standart maliyet sistemi ve işletme bütçeleri hakkında bilgi vermiş ve konuyla ilgili uygulama çalışması yapmıştır. Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, maliyet muhasebesinin tanımı, amaçları, maliyet unsurları ve maliyet sistemleri ana hatlarıyla anlatılmıştır. Tezin ikinci bölümünde standart maliyet sisteminin tanımı, amaçları, faydaları, sakıncaları, türleri ve uygulama şartları anlatılmış, standartların saptanmasında kullanılan yöntemler rakamsal örnek ve grafiklerle tanıtılmıştır. Ayrıca standart ve fiili maliyetlerin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan sapmalar üzerinde durulmuş ve sapmaların nedenleri araştırılmıştır. Üçüncü bölümde, bütçeleme ve bütçeler hakkında bilgilere ve işletme bütçelerinin yarar ve sakıncalarına değinilmiştir. Tezin dördüncü ve son bölümünde, öncelikle bir işletmenin bütçe-fiili maliyet analizinde yaptığı işlemler hakkında bilgi verilmiş ve fiili bütçe maliyetlerinin karşılaştırılmasında kullanılan tablo ve grafiklere yer verilmiş ve X Sanayi ve Ticaret işletmesinde standart maliyetler ve bütçelemeye ilgili bir uygulama çalışması yapılmıştır. Uygulama çalışmasında birkaç konu üzerinde durulmuştur. Bunlardan birincisi amortisman giderlerinin uygulamada genellikle üretim maliyetlerine değil de faaliyet giderlerine dahil edilmesidir. İkincisi Türkiye şartlarında bütçede kullanılacak döviz kurlarının bir bir buçuk yıl sonrasındaki değerlerinin belirlenmesinin zorluğudur. Son olarak bütçe çalışması bazı maliyet kalemleri için sabit- değişken ayrımı yapılmasındaki zorluklara vurgu yapılmıştır. Uygulama ile işletmelerin, maliyetlerini kontrol edip aşağı çekebilmek için standart maliyet sistemi ile işletme

bütçelerinin kullanmalarının gerektiği ve bu yolla karlılıklarını ve verimliliklerini arttırabilecekleri sonucuna ulaşılmıştır.

“Maden İşletmelerinde Bütçeleme ve Örnek Bir Uygulama” başlıklı yüksek lisans tezinde Çınar (2002), madencilik alanında örnek teşkil etmek üzere bir bütçe uygulaması yapmıştır. Tez üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde maden işletmeleri hakkında genel bilgiler verilmiş, maden işletmelerinin diğer üretim işletmelerinden olan farklılıkları üzerinde durulmuştur. Ayrıca ülkemizdeki maden üretimi, ithalatı, ihracatı ve madencilik ile ilgili detaylı bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde, işletme bütçeleri, bütçelerin hazırlanma süreci ve bütçelerin kontrolü konuları incelenmiştir. Üçüncü ve son bölümde ise önceden bünyesinde bütçeleme çalışması yapılmayan Çınarlar Madencilik işletmesinin bünyesine uygun bir bütçe çalışmasının nasıl yapılabileceği araştırılmıştır. Uygulama sırasında işletme çalışanlarının bütçeleme sistemine uyum sağlamalarının zaman aldığı gözlemlenmiş ve bu sorunların aşılabilmesi için gerek yöneticiler için gerekse astlar için bu konuda bir eğitimin gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Küçümen (2002), “Üretim İşletmelerinde Giderlerin Bütçeler Aracılığıyla Denetimi” başlıklı yüksek lisans tezinde, üretim işletmelerinde bütçelerin yapısına, bütçe kontrolünün önemine ve etkin bütçe kontrol tekniklerine yer verilmiştir. Çalışma, üretim işletmelerinde bütçeler aracılığıyla giderlerin kontrolünün ve doğru kontrol tekniğinin seçiminin öneminin ortaya konulması amacıyla hazırlanmıştır. Altı bölümden oluşan tezin birinci bölümünde, işletmenin tanımı, özellikleri ve çeşitleri ile üretim işletmeleri ve yönetim işlevleri hakkında bilgi verilmiştir. İkinci bölümde, işletme bütçeleri incelenmiş bu amaçla işletme bütçelerinin temel prensipleri, işletme bütçelerinin yönetim fonksiyonları ile olan ilişkileri, işletme bütçelerinin amaçları,

önemi, yararları, sakıncaları ve işlevlerine göre ayrımları üzerinde durulmuştur. Tezin üçüncü bölümünde, işletme bütçelerinin nasıl düzenleneceği hakkında bilgiler verilmiştir. Bu bölümde işletme bütçelerinde sorumluluk, genel bütçe, satış bütçesi, gider bütçeleri, dönem sonu stok bütçesi, nakit bütçesi, yatırım bütçesi, faaliyet giderleri bütçeleri ve proforma mali tablolar konularına yer verilmiştir. Dördüncü bölümde, bütçeler aracılığıyla giderlerin nasıl kontrol edilebileceği araştırılmıştır. Tezin beşinci bölümünde bütçeler aracılığıyla kontrolün araçları incelenmiş, kontrol raporları hakkında bilgi verilmiş ve bütçe kontrol bilgilerinden yararlanma alışkanlığına değinilmiştir. Son bölümde X Otomotiv Üretim işletmesinde bütçe uygulaması yapılmıştır. Hazırlanan bütçeler fiili verilerle karşılaştırılmış bu karşılaştırma performans raporu adı altında özetlenmiştir. Esnek bütçeler değişken giderlerin kontrolünde en etkin denetim araçlarından biri olmasına ve X işletmesinin yapısı esnek bütçelemeye uygun olmasına rağmen işletmede planlama ve kontrol aracı olarak statik bütçe kullanılmaktadır. Uygulama çalışması sırasında işletme yöneticilerinin bütçeyi sadece planlama aracı olarak gördükleri, bütçeleri verimlilik veya performans kontrol amacıyla kullanmadıkları, kontrol raporlarını “*muhasebe içerikli*” olarak yorumladıkları, bu yüzden de bu raporların işletmeye fayda sağlamadığı ortaya çıkmıştır. Uygulama çalışması ile kontrol raporlarının yöneticilerin istedikleri bilgileri içerecek şekilde düzenlenmeleri gerektiği, bütçe hazırlamakla sorumlu kişilerin esnek bütçeleme konusunda eğitilmelerinin gerektiği ve yöneticilerin bütçenin ve kontrol tekniğinin etkinliği konularında ikna edilmeleri gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

Tez taramasından sonra bu konu ile ilgili olarak Türkiye’de yapılan makaleler incelenmiştir.

Çam (2002), Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır başlıklı makalesinde enflasyonun işletme bütçelerine olan etkilerini incelemiştir. Makalede, işletme bütçelerinin hazırlanmasında yapılması gereken alt bütçelerin nasıl hazırlanacağına değinmiş ve sonra bu alt bütçelere enflasyonun etkilerini ayrıntılı olarak incelemiştir. Enflasyonun, satış bütçesine olan etkilerine, enflasyonist ortamlarda fiyatlandırma yapılırken dikkat edilmesi gereken hususlar üzerinde durulmuştur. Satış bütçesi ile ilgili açıklamalardan sonra sırasıyla enflasyonun, üretim bütçesine, direkt ilk madde malzeme bütçesine, direkt işçilik giderleri bütçesine, genel üretim giderleri bütçesine, faaliyet giderleri bütçesine, satışların maliyeti bütçesine, yatırım bütçesine, nakit bütçesine, proforma gelir tablosuna ve bilançoya olan etkileri anlatılmıştır.

Türkiye’de bu konu ile ilgili olarak yapılan makalelerin incelenmesinden sonra, bu alanda yabancı literatürde yer alan makaleler taranmıştır. Konu ile ilgili ayrıca, yerli ve yabancı kitaplar incelenmiştir ve elde edilen bilgiler çalışmanın literatür kısmında kullanılmıştır.

Hallinan (2006), “Budgeting and Cost Control” başlıklı çalışmasında esnek bütçelemenin maliyet kontrolü açısından önemine değinmiştir. Esnek bütçelemenin önemi bölümünde, değişken maliyetler ve üretim seviyeleri değiştiği için bütçe hedeflerinin gerçek performans düzeyinden uzak olabileceğine ve esnek bütçeleme ile ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılması imkanı sağlayacağına değinmiştir. Maliyetlerin düşürülmesi bölümünde ise özellikle faaliyetlerin artması durumunda maliyetlerin düşürülmesinin önemli bir hal alacağından ve maliyetlerin düşürülebilmesi için işyerindeki faaliyetlerin sorumluluk merkezleri tarafından ayrı ayrı yapılabileceğinden bahsetmiştir.

3. GENEL OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

Bu bölümde işletme bütçesi ve bütçeleme süreci ile ilgili kavramlara değinilecektir. Ayrıca işletme bütçelerinin yönetim fonksiyonlarıyla ilişkileri, amaçları, faydaları, sınırlılıkları ve bütçelerin sınıflandırılması konuları da açıklanacaktır.

3.1. İŞLETME BÜTÇESİ KAVRAMININ TARİHSEL GELİŞİMİ

“Bütçe” deyiminin kökeni Fransızca deri torba veya para çantası anlamına gelen “bougette” kelimesine dayanmakta ve İngilizceye “budget” deyimini ile yerleşmiş bulunmaktadır (Hoftstede, 1967: 19-20). Bu kavram İngiltere’de Hazine Bakanı tarafından Parlamento’ya sunulmak üzere taşınan ve içinde hükümetin mali kaynak ve gereksinimlerinin bulunduğu deri çanta için, daha sonra da taşınan bu belgelerin kendisi için kullanılmıştır (Coşkun, 1978: 11).

Bütçe, ilk önceleri devlet ve daha sonraları da özel sektöre ilişkin mali planlar anlamında kullanılmaya başlanmıştır. Büyük Britanya ve kıta Avrupa’sında 100 yıldan daha uzun bir zamandan beri devlet bütçesi sisteminden yararlanılmasına rağmen, Amerika’da 1.7.1922 – 30.6.1923 döneminde ilk devlet bütçesi uygulanmaya konulmuştur. Aynı ülkede sanayiciler, bu tarihten sonra devlet bütçesinin yararlarından esinlenerek işletme bütçelerini geliştirmişlerdir (Yaman, 1972: 9).

Bu dönemde işletmeler tarafından bütçeler, yalnızca bir lüks olarak kabul edilen reklam, araştırma-geliştirme gibi harcamaları kontrol etmek için kullanılmış, standartlar oluşturularak fiili maliyetlerin kontrolüne ve geleceğe ilişkin kestirimlere çok az yer verilmiştir. İşletmecilikte bilimsel yönetim döneminin başlamasıyla üretim maliyetleri standartları ve maliyet muhasebesi tekniklerinde önemli ilerlemeler sağlanmış; bu

ilerlemeler de, çağdaş işletme bütçelerinin gelişiminin temellerini oluşturmuştur (Wixon, 1976: 3-4.).

1960 yılından sonra Amerika ve Avrupa'da işletme bütçeleri sisteminin hem teorisinde hem uygulamasında büyük gelişmeler gözlenmiştir. Türkiye'de ise ilk olarak işletme bütçeleri 1936 yılında Sümerbank Dokuma fabrikasında uygulanmıştır (Yalkın, 1977: 17). Günümüz Türkiye'sinde ise ekonomik belirsizliğin fazla olması işletme yöneticilerinin bütçenin yararına şüpheyile bakmasına yol açmıştır. Ancak, buldukları endüstri dalının lideri konumundaki bütün işletmelerde bütçe sisteminin uygulanması bir rastlantı değildir. Bu işletmelerin bugünkü konumlarına ulaşmalarında en büyük etkenlerden birisi, bütçeleme ve bütçe kontrolüne verdikleri önem olmuştur (Büyükmirza, 2003: 664).

3.2. İŞLETME BÜTÇESİ, BÜTÇE KONTROLÜ VE İŞLETME BÜTÇESİ SİSTEMİ KAVRAMLARI

İşletme Bütçesi, belirli bir amaca erişmek amacı ile belirli bir süre takip edilecek politikayı gösteren, önceden hazırlanmış finansal bir hesap tablosu şeklinde tanımlanmaktadır. Bir diğer tanım ise şöyledir: İşletme Bütçesi, işletmelerin yönetimine ait kararların alınmasını kolaylaştırmaya ve bu kararların uygulanmasının kontrolüne yarayan maliyet hesapları, üretim miktarları ve teknik ile ilgili bulunan ekonomik plandır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 276) .

Bütçe Kontrolü, bir işletme politikasının gereklerini yerine getirmek için işi yürütenlerin sorumluluklarına ilişkin bütçelerin yapımı ve politikanın maksadına göre ferdi hareketin yönetilmesi veya düzeltilmesi için bir temel elde etmek üzere, gerçek

sonuçlar ile bütçelenmiş sonuçların sürekli olarak karşılaştırılmasıdır (Cemalcılar,1965: 5).

İşletme Bütçesi Sistemi, işletme bütçeleriyle ilgili prensip ve tekniklerden yararlanarak işletme bütçesinin hazırlanmasını ve kontrolünü içerir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu , 2000: 276).

3.3. YÖNETİMİN TEMEL FONKSİYONLARI VE İŞLETME BÜTÇELERİ İLE İLİŞKİLERİ

İnsanlar toplum halinde yaşamaya ve toplu olarak çalışmaya başladıklarından beri yönetim kavramı var olmuştur (Eren, 1997: 47). Bir işletme fonksiyonu olarak ifade edilen yönetim, diğer işletme fonksiyonlarının planlanması, örgütlenmesi, harekete geçirilmesi, koordinasyonu ve kontrolü olarak tanımlanabilir (Rayburn, 1996: 294).

Yönetim sürecinde yönetim ile gerekli amaç ve hedefler saptanır; bu amaç ve hedeflere ulaşmak için gerekli, kararlar verilir. Seçilen yöntemler ve usullerin uygulanılması ile kişi ve gruplar harekete geçirilir ve elde edilen sonuçlar değerlendirilir (Erol, 1997: 47).

Bütçe yönetim süreci ile iç içedir. Bütçeler bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticilere karar verme ve yöneticilerin hedeflerini tanımlama, koordine etme ve aralarında haberleşmeyi sağladıkları aşamada alternatifler arasından seçim yapma sürecini içine alırlar (Wilsmore, 1973: 25)

3.3.1. Planlama ve İşletme Bütçeleri

İşletmeler, serbest rekabetin geçerli olduğu koşullarda faaliyetlerini devam ettirebilmek için ne yapmak, nereye varmak ve varılacak olan noktaya nasıl ulaşmak istediklerine karar vermek zorundadırlar. Bu nedenle, işletmeler rekabet karşısında ayakta kalabilmek ve kuruluşlarından itibaren varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya önem vermek durumundadırlar. Planlama, önceden belirlenen amaçlara ulaşabilmek için gerekli yöntem, kişi, araç ve imkanların saptanması, seçimi ve zamanlamaya bağlı olarak uygulamanın geliştirilmesi sürecidir.

Plan, bütçeye oranla daha genel kapsamlı, çok defa bir yıldan uzun bir döneme ilişkin ve kantitatif yönü zorunlu olarak sınırlı bir çalışmadır. Bütçe ise, kısa süreli, ayrıntılı ve kantitatif bir çalışmadır. Bütçe ile plan arasında böyle bir ayrım yapılsa da aralarında sıkı ilişkiler vardır. Çünkü bütçeler, plan hedefleri içinde düzenlenirler (Aydın, 1999: 133).

Planlama tüm karar alma sürecini kapsamına alır. Planlama işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar; geçerli seçenekleri analiz eder ve en optimum seçeneği belirleyerek karara ulaşır. İşletmelerin planlama konusunda başarılı olabilmeleri için kişisel bazda birbirinden farklı amaçların ortak amaçta birleştirilmesi ile mümkün olabilir. Kişisel istek ve amaçlardan oluşan planların bir temelde rakamlaştırılarak uzlaştırıldığı belge ise bütçedir. Bütçe yapılırken satışların, üretimin, dağıtımın ve finansmanın nasıl yapılacağı ayrı ayrı kararlaştırılır. Bu yapılan işlem ise bütçenin planlama fonksiyonudur. Planlama, işletme yöneticilerini işletme sorunları üzerinde önceden düşünmeye zorlar. İşletme bütçeleri bu konuda en etkili kaynaktır. Çünkü işletme bütçeleri işletmeye ait tüm planların formel olarak sorumluluklar itibariyle saptanmasını öngördüğünden, tüm yöneticileri işletme sorunlarını erken ve sistemli bir şekilde ele almaya zorlar (Yalkın, 1977: 21-24).

Yönetimin planlama işlevinin amacı ile bütçe sisteminin amacı aynıdır. Bu da, işletmenin sahip olduğu kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayarak, yakın gelecekteki veya bütçe dönemindeki işletme karlılığını, verimliliği ve likiditesi ile uzun dönemdeki işletme sürekliliği ve gelişmesi arasında optimal bir denge kurmaktadır. İşletmenin diğer yönetim fonksiyonları ise planlama evresinin uygulaması olarak görülebilir (Yalkın, 1977: 21-24).

3.3.2. Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri

Etkili bir şekilde düzenlenen ve uygulanan bütçe sistemi devamlı koordinasyonun gerçekleştirilmesinde temel etkidir. İşletme bütçeleri, katılma prensibini planlama fonksiyonunda esas kabul ettiğinden, koordine edilmiş düşüncelerin ve dolayısı ile koordine edilmiş işletme faaliyet planlarının düzenlenmesini sağlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 278) . O halde koordinasyonun gerçekleştirilmesinde birinci unsur planlamadır (Yalkın, 1977: 25).

Koordinasyonun gerçekleştirilmesinde ikinci unsur ise haberleşmedir. Haberleşme ise tüm yöneticilerin neyin planlandığının, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağını önceden bilmeleri için önemlidir. Bütçe sistemi; planların, işletme bütçelerinde yer alması ve bunlara ait kopyaların yöneticilere dağıtılmasını sağlayarak etkin haberleşmeyi sağlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 278) .

Koordinasyonun etkili olabilmesi için, üçüncü unsur devamlı koordinasyonun ve dönem boyunca günlük faaliyetlerin yürütülmesinde koordinasyonun sağlanmasıdır. Bunu da, bütçe sistemi sahip olduğu kontrol teknikleri ile gerçekleştirir. Böylece yönetim; saptadığı politikaların ve planların uygulanmasını yakından izleyebileceği gibi

bunlarda ortaya çıkan eksiklikleri saptama ve düzeltmeleri yapma olanağına da sahip olur (Yalkın, 1977: 26).

Bir işletmenin çeşitli bölümleri arasındaki faaliyetler koordine edilmez ise işletme bütçeleri yürürlüğe konulmamalıdır.

3.3.3. Kontrol ve İşletme Bütçeleri

Kontrol fonksiyonu, faaliyetlerin verimliliğinin saptanacağı ölçü birimlerini, fiili sonuçlar ile ölçü birimleri arasındaki farkların analizini, düzeltici önlemlerin alınması ve bunların etkinliklerinin sürekli olarak izlenmesini içerir. Bütçe işletmenin planlarını, işletmenin büyüklüğü çerçevesinde rakamsal küçük planlara dönüştürür ve bu sayede yöneticilere kararlarının sonuçlarını görme ve varsa gerekli düzeltmeleri yapma olanağı sağlar.

İşletmeler faaliyetlerini denetlerken veya kontrol ederken iki türlü yöntem kullanır. Bunlardan birincisi, faaliyet öncesi kontrol; ikincisi, faaliyet sonrası kontroldür. İşletmelerde karlılığın ve verimliliğin gerçekleştirilmesi açısından faaliyet öncesi kontrol önemlidir. Bu kontrolde amaç, işletmenin faaliyetlerinin uygun zaman ve yöntem olarak tespitidir. Faaliyet sonrası kontrolün ise verimlilik ile bir ilişkisi yoktur. Faaliyet sonrası bir kontrol olduğu için verimsizlik meydana gelmiş ya da faaliyet sonuçlanmıştır. Bu kontroldeki esas amaç ise geçmiş dönemdeki verimlilikleri inceleyerek gelecek dönemlerdeki verimliliği arttırmak ve kontrolü geliştirmektir. Bütçe sistemi her iki kontrole ilişkin ölçü birimlerini ve standartlarını sağlamakla kalmayıp, sahip olduğu niteliğin bir sonucu olarak işletmede etkili ve zamanlı bir haberleşmeye de olanak sağlamaktadır.

Yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonları arasında temel ilişkilerin olduğu görülür. Sağlıklı bir planlamaya dayanmayan kontrolün, etkili olması mümkün değildir. Etkili kontrolün sonuçlarına dayanarak ilk planların veya bütçelerin yıl boyunca sürekli olarak değiştirilmesi ve geliştirilmesi gerçekleştirilir (Yalkın, 1977: 26).

3.3.4. Yönelme ve İşletme Bütçeleri

Planlar ne kadar iyi hazırlanırsa hazırlansın, örgüt ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun istenilen görevleri doğru olarak yapacak kişiler olmadıkça bir anlam taşımayacaktır. Yönelme veya motivasyon fonksiyonu, örgütlenmiş hareketi başlatarak, mevcut kaynakları akılcı ve etkin biçimde kullanarak, örgütlenmiş yapıyı önceden belirlenen amaçlara yönlendirme işlevidir. Yönelmenin özü, tüm örgüt üyelerinin, örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesi doğrultusunda seferber edilmesidir ve bu da salt plan yapmakla, emir vermekle sağlanamaz, önemli olan söz konusu plan ve emirlerin uygulanmasıdır (Tambaş, 1994: 13).

Yöneticinin amacı, işletme amaçları ile kişisel amaçlar arasında denge kurarak bireyleri yönlendirmektir. Bunu yapmanın en iyi yollarından birisi de bütçe hazırlanması aşamalarına katılımı sağlamaktır (Günel, 1997: 10).

Bütçe sistemi planlama faaliyetlerine, işletme personelinin, özellikle her kademedeki yöneticilerin katılmasına olanak sağlamasından dolayı da motivasyon üzerinde olumlu etkiler yapmaktadır. Aynı zamanda personeli harekete geçirecek, kuvvetli kişisel hedefler ve teşvik unsurları söz konusu olabilir. Bunlar, mali nitelikte olanlar ve mali nitelikte olmayanlar olmak üzere ikiye ayrılır. Araştırmalar ikramiyeler, prim şeklindeki mali veya parasal hedeflerin, yönetim personelinin harekete geçirilmesinde gerekli olmasına rağmen yeterli olmadığını göstermektedir. Mali

nitelikte olmayan hedeflere ise; planlamaya katılma, belli statüleri elde etme, sorumlulukların kesin saptanması, faaliyetlerin tarafsız değerlendirilmesi örnek verilebilir (Yalkın, 1977: 29).

3.3.5 Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri

Yönetimin örgütlenme fonksiyonunda amaçlar belirlenip, bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak planlar yapıldıktan sonra, bunları başarıyla yerine getirecek bir örgütün kurulması gerekir.

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenen sağlıklı bir örgütsel yapıya dayanmalıdır. İşletme bütçelerinde saptanan amaçlar, politikalar ve planlar, kişiler yolu ile uygulanmaya koyulacağından ve gerçekleştirileceğinden işletme bütçelerinin kişisel sorumluluklar itibariyle düzenlenmesi zorunludur. İşletmenin organizasyon şeması ve bütçesi aynı örgüt yapısına sahip olmalıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu , 2000: 278) .

3.4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN AMAÇLARI, FAYDALARI VE SINIRLARI

Bu bölümde işletme bütçelerinin yapılmasındaki amaçlara bilgi kullanıcılarına sağlayacağı faydalara ve bütçe çalışmalarını kısıtlayan unsurlara değinilecektir.

3.4.1. İşletme Bütçelerinin Amaçları

İşletme bütçeleri çeşitli amaçlarla kullanılabilir ancak temel amaç, işletmeyi belirlenen hedefe ulaştıracak en karlı yolun bulunması ve işletmeyi bu yolda tutabilmek için yöneticilere ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktır. İşletme bütçelerinin amaçlarını şöyle sıralayabiliriz : (Yükçü ve diğerleri, 1999: 455)

- İşletmenin bütünü itibariyle ulaşılabacak amacı saptamak ve bu amaca ulaşmak için ayrıntılı plan yapmak.
- İşletmenin saptanan amacına uygun olarak bölümlere ve işletmedeki görevlilere yapılacak işlemleri ve ulaşılabacak sonuçları açıklamak; her bir işletme fonksiyonu için yetkileri ve sorumlulukları açıkça gösterir bir plana uygun organizasyon sağlamak
- Çalışmaların en verimli biçimde yürütülmesi ve amaca ulaşılması için işletmenin bölümleri ve bütün görevliler arasında koordinasyon ve işbirliği kurmak
- Bölüm yöneticilerini işletmenin diğer bölümleri ile uyumlu planlar yapmaya zorlamak
- Bütçelenen ile ulaşılan sonuçlar arasındaki ayrımların kolayca görülmesini sağlamak, yöneticileri uyarmak, gerekli düzeltmelerin yapılmasını olanaklı kılmak ve bu yolda kararlar alınmasında ilgililere önderlik etmek
- İşletme dışındaki durumlarda değişimler olduğunda planların ve amaçların bunlara uygun olarak düzeltilmesi için yöneticilere yardımcı olmak
- Gerekli yerlerde kullanılmak için her türlü kayıtların tutulmasını ve istatistiklerin yapılmasını, geçmişe ilişkin hesap ve muhasebe verilerine değer verilmesini, elverişli muhasebe sistemi kurmayı zorunlu kılmak
- Üretim unsurlarının ve araçlarının en ekonomik şekilde kullanılmasının planlanması ve bu yolda incelemeler yapılması için yöneticileri zorlamak

- Nakite gereksinme duyulan zamanı ve gereksinmesinin miktarı ile ödeme zaman ve miktarını belirlemede en iyi araç görevi görerek, likit kaynakların varlığını güvenli kılmak
- En elverişli ve etkili şekilde satış, üretim ve finansal politikaların yapılmasında ve düzeltilmesinde yöneticilere yardım etmek
- Planları uygulamakla sorumlu kişilerin performansını değerlendirmek için birer ölçüt görevini yerine getirmek.

3.4.2. İşletme Bütçelerinin Faydaları

Bütçelemeden beklenen yararların sağlanabilmesi, varsayımların gerçeklere uygun şekilde belirlenmesine ve bütçeleme ilkelerine uyulmasıyla mümkün olacaktır,

İşletme bütçelerinin faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Yöneticileri izlenecek temel politikaları önceden saptamaya zorlar.
- Faaliyetlerin yürütülmesinde yönetime yol gösterir.
- Rasyonel düşünmeyi, önemli kararlar almadan önce tüm etmenlerin dikkate alınmasını sağlar.
- Belirlenen amaca ulaşmak için maddi, finansal ve personel ile ilgili unsurlara duyulacak gereksinimi, gerekli güç kaydırmalarını ve zamanlamayı daha başlangıçta saptayarak, işlerin istenen yönde ve zaman kaybı olmaksızın akışını sağlar (Peker, 1988: 360). Böylece kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasına katkıda bulunur.
- Somut ve gerçekçi hedeflerin saptanıp, çabaların bu hedeflere yönelik olarak birleştirilmesini sağlar (Kırılıdoğ, 1999: 20).

- Gerçekleşen faaliyet sonuçlarının etkin bir biçimde değerlendirilerek kontrol edilmesini sağlar.
- Bütçeleme planlamada kesinlik sağlar. Bütçe, planların rakamlarla ifadesi olduğundan, finans yöneticileri bütçeler yardımıyla işletmenin başarıya ulaşmış olup olmadığını izleyebilirler (Büker, 2001: 85).
- Gelir ve gider arasında denge kurar, gereksiz harcamalara engel olur. İhtiyaç duyulan sabit sermaye ile işletme sermayesi önceden saptanırsa işletmenin parasal kaynakları daha iyi kullanılabilir.
- İşletmenin alt kademe yöneticilerinin planlama sürecine katılmalarını, katkıda bulunmalarını sağlar.

3.4.3. İşletme Bütçelerinin Sınırları

İşletme bütçelerinin bütün üstünlüklerinin yanında bazı zayıf yönlerinin de olduğunu kabul etmek gerekir. Bunlar çok önemli sınırlardır ve özellikle, bütçeleri kontrol aracı olarak kullanırken, göz önünde tutulmalıdırlar (Cemalcılar, 1965: 11).

Başlıca sınırlar şunlardır:

- Bütçeler tahminlere dayanmaktadır. Yanlış tahminler yanlış sonuçlara sebep olurlar hatta bütçeyi tamamen faydasız bırakırlar.
- Bütçeler değişen şartlara devamlı olarak uymalıdır. Bütçeler kısa bir zamanda hazırlanıp tamamlanamazlar. Bütçeler hazırlanırken işletmenin sadece belirli bir andaki durumu göz önünde tutulmamalı, değişen şartlara devamlı olarak uydurulmalıdır. Yani bütçeler dinamik olmalıdırlar.

- Bütçeler otomatik olarak işlemez. Bütçe tamamlandıktan sonra, bütün sorumlu şahıslar bütçeye uygun şekilde çalışmalarda bulunmalı ve onun başarıya ulaşması için devamlı çaba sarf etmelidirler. İşletme içinde bir bütçe bilinci var olmalıdır.
- Bütçe yönetimin yerini alamaz fakat bir yönetim aracı olarak kullanılabilir.

Tüm bu sınırları birlikte değerlendirdiğimizde bütçenin sağlam veya zayıf olması geniş ölçüde beşeri faktöre dayanmaktadır. Özellikle, işletmenin kilit noktalarındaki görevlilerin bütçenin yapımı ve uygulanma zamanındaki davranışları, bütçeden beklenen faydanın elde edilip edilmemesinde, bütçenin iyi veya kötü olmasında büyük rol oynar (Cemalcılar, 1965: 12). Bu sınırlamalara rağmen, planlamanın yararlı olup olmadığı tartışılmamaktadır. Günümüzde sorun, planlamanın sağlayacağı yararları arttırabilmek, başarılı işletmelerin, bir planlama aracı olan bütçeyi nasıl kullandıklarını kavrayabilmektir (Akgüç, 1998: 165).

Nitekim, bütçe hazırlanmasında yapılan hatalar tekrarlanır, eksikliklerin giderilmesine çalışılmazsa, işletmelerde bütçelerin yapılması boş bir çabadan öteye gidemeyecektir (Erenoğlu, 2003: 37).

3.5. İŞLETME BÜTÇELERİNİN SINIFLANDIRILMASI

İşletmeler yapılarına ve amaçlarına göre ya tüm faaliyetlerini ya da belirli faaliyetlerini bütçelerler. Genel bütçe içinde özetlenen veya işletmenin belli başlı işlevlerine bağlı olarak ayrı ayrı hazırlanıp uygulanan bütçeler genelde üç gruba ayrılarak incelenebilir.

- Faaliyet Bütçesi

- Nakit Bütçesi
- Yatırım Bütçesi

Faaliyet bütçesi gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini, nakit bütçesi aynı dönemdeki beklenen nakit girişleri ve çıkışları, sermaye bütçesi ise işletmenin duran varlıklarında planlanmış değişimleri içerir.

Ayrıca bütçeler aşağıda belirtilen görüş açılara göre de sınıflandırılabilir:

3.5.1. Konuları Açısından İşletme Bütçeleri

Gider Bütçeleri: Faaliyet sonuçlarının yalnızca üretilen mamul veya hizmet ile üretimin maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçelerdir.

Gelir Bütçeleri: Faaliyet sonuçlarının maliyet- ürün ilişkisi yanında gelir açısından da öngörü ve değerlendirilmesinin yapıldığı bütçelerdir.

3.5.2. Sorunları Ele Alış Biçimine Göre İşletme Bütçeleri

Proje Bütçeleri: Bütçe hedefleri olarak belirli bir projenin tamamlanması esas alınır bu halde ortaya çıkan bütçelerdir.

Dönem Bütçeleri: Belirli bir dönemi ele alan, bu dönem içinde tamamlansın veya tamamlanmasın tüm faaliyetleri ve sonuçları inceleyen bütçelerdir.

3.5.3. Amaçlarına Göre İşletme Bütçeleri

Program Bütçeleri: Reklam, yönetim ve başka gelir/gider, ilişkisi doğrudan doğruya saptanamayan ancak belirli programların gerçekleştirilmesini, ulaşılabilecek sonuç olarak ele alan bütçelerdir.

Faaliyet Bütçeleri: Gelir/gider ilişkilerinin doğrudan doğruya kısa zamanda ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyet türlerinin bütçelenmesiyle ortaya çıkan bütçelerdir (Ergen, 1984: 19).

3.5.4. İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre İşletme Bütçeleri

İşletme bütçeleri ilgili oldukları dönemin faaliyet hacmini ele alışlarına göre sabit ve esnek işletme bütçeleri olarak sınıflandırılabilir.

3.5.4.1. Statik (Sabit) İşletme Bütçeleri

Bütçe döneminde işletme için edilen tek bir faaliyet hacmi göz önünde bulundurularak hazırlanan bütçelere “statik işletme bütçeleri” denir. Bu bütçeler, o dönemle ilgili tek bir faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluşur (Günel, 1997: 26).

Statik bütçeler genel çizgileriyle değişmez bir özellik gösterir. Bu yöntemde bütçe, muhasebe dönemi ile uyumlu olup, uygulanacağı muhasebe döneminin başlangıcından iki veya üç ay önce düzenlenir. Statik bütçe yönteminin uygulanabilmesi için satış tutarlarının doğrulukla tahmin edilebilmeleri gerekir. Ancak bu suretle işletmenin üretim kapasitesi önceden tahmin belirlenebileceği gibi üretim giderleri belirli bir kapasite için sağlıklı olarak önceden tahmin edilebilir. Statik bütçe yönteminde üretim giderleri belirli bir kapasite miktarı için edilebildiğinden, bu giderlerin sadece değişir ve değişmez giderler şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaları yeterlidir. Bu ayrımın ise sağlayacağı en önemli fayda, bütçe yöneticisine, değişir maliyet giderlerinin tamamen karşılanabilmesi için satış tutarının ne olması gerektiğini hesaplayabilme olanağı vermesidir (Pekiner, 1988: 336).

Bir işletmenin gerçekleştireceği iş hacmi belli sınırlar içinde tahmin edilebilirse bu tür bütçeler iyi sonuç verirler. Ancak, fiili iş hacmi ile bütçede öngörülen iş hacmi arasında büyük sapmalar görülürse, bütçe ile fiili sonuçların karşılaştırılması bir değer taşımaz. Bununla birlikte statik bütçe deyimi, bütçenin hiçbir zaman değişmeyeceği ya da değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Yeni ürünler üretilmesi, öncekilerin üretimine

son verilmesi, yeni rakiplerin ortaya çıkması, teknoloji ve üretim tekniklerinde gelişmelerin olması gibi nedenlerle bütçe gözden geçirilebilir. Bu durum bize işletme bütçelerinin düzenlenirken statik bütçe şeklinde değil de esnek bütçe şeklinde düzenlenmesi gereğini ortaya koymaktadır (Yas, 1998: 18).

3.5.4.2. Esnek (Değişken) İşletme Bütçeleri

Kar planlama ve kontrol sisteminde, gider bütçeleri esnek bütçeler kavramına dayandırılır. Bütçe rakamlarının farklı gerçek kapasite kullanılışlarına göre ayarlanabilecek biçimde düzenlenebildiği bütçelere esnek işletme bütçeleri denir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 290). Bu tür bütçelemelerde planlanmış farklı faaliyet hacimlerine göre bütçeler hazırlanmaktadır. Bir başka anlatımla, işletmede alternatif satış seviyelerine göre, örneğin; yüksek, düşük ve orta seviyelerdeki satış düzeyleri için farklı bütçeler hazırlanmaktadır. Planlanan dönem için hangi tür alternatif bütçenin yürürlükte olacağını tespit yönetimin sorumluluklarından birisidir (Türko, 1999: 216). Esnek bütçeler; bütçe rakamlarını fiili üretim düzeylerine göre ayarlayarak, faaliyet düzeyindeki değişmelerin maliyet üzerindeki etkisinin giderirler (Feryal, 1982: 21).

Esnek bütçe, maliyet kontrolünden sorumlu kişilere ilişkin başarı raporlarını hazırlamada temel oluşturur. Hazırlanan bu başarı raporlarında; gerçekleşen maliyetler ile, bütçelenen maliyetler karşılaştırılır ve oluşan sapmalar belirtilir (Üstün, 1990: 206).

Esnek bütçenin bir başka özelliği de sabit bütçelerden daha karmaşık bir yapıya sahip olmasıdır. Bu nedenle işletmelerdeki kapasite değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan giderlerdeki değişiklikleri yansıtabilme özelliklerini taşırlar. Büyük faaliyet hacimlerine ve farklı ürün üretimine sahip işletmelerce uygulanmasında yarar görülen

esnek yapıya sahip bütçeler bu tür işletmelerde en etkin gider planlama ve kontrol araçlarından biridir.

Esnek bütçeler kullanarak işletmelerin finansal performansları da değerlendirilebilir. Esnek bütçe ile fiili sonuçların karşılaştırılması performans değerlendirme amacına yardımcı olur. Fiili sonuçlarla ana bütçenin karşılaştırılmasının iki önemli nedeni vardır. Birincisi, satışlar ve diğer maliyet kaynaklı faaliyetler orijinalinde tahmin edilenden farklıdır. İkincisi ise, faaliyet birimi başına hasılat veya değişken maliyet ve dönem başına sabit maliyet beklendiği gibi değildir. Bu nedenle tamamıyla bağımsız olmamasına rağmen, bu etkileri ayırmak yararlıdır. Çünkü farklı kişiler bunlardan sorumludur ve farklı yönetim eylemleri başlatabileceklerdir. Performans değerlemesinde esnek bütçeyi kullanma niyeti fiili sonuçlar üzerindeki beklenmeyen etkileri ayırt etmektedir. Fiili sonuçlar , eğer yararlı ise güçlendirilebilir veya zararlı ise tersine çevrilebilir. Esnek bütçe fiili maliyet seviyesine bağlı olarak düzenleneceği için, fiili sonuçlar ile esnek bütçe arasındaki herhangi bir sapma faaliyet seviyesiyle ilgili olmayacaktır. Fiili sonuçlar ile esnek bütçe arasındaki bu sapmalar, esnek bütçe sapmaları olarak adlandırılır. Ana bütçe ve esnek bütçe arasındaki herhangi bir sapma faaliyet seviyesiyle ilgili olacağı için, maliyet kontrol amacına yardımcı olmaz. Bu farklılık, faaliyet düzeyi sapması olarak adlandırılır (Ebiçlioğlu ve Kahraman, 2000: 172).

3.6.İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASINDAKİ TEMEL İLKELER

İşletme bütçesinin temel ilkeleri, işletme bütçe sisteminin etkin ve yanlışsız uygulanması için gerekli başlıca koşullar sayılan faaliyetleri ve yaklaşımları belirtirler.

Bunlar çevresel koşullar olup, işletme yönetimi kararlarının sağlam bir temel üzerine dayandırılması zorunluluğu vardır (Welsch, 1978: 42).

Beklenen faydanın sağlanabilmesi için gerekli olan ilkeler; yönetimin desteği ilkesi, örgütsel uyumluluk ilkesi, katılımcılık ilkesi, sorumluluk muhasebesi ilkesi, geçerlilik ilkesi, esnek uygulama ilkesi gibi ana başlıklar altında toplanabilir (Haftacı, 2005: 5-6).

3.6.1. Yönetimin Desteği İlkesi

Başarılı bir bütçe programı, işletmenin üst yönetiminin ve temel fonksiyonlarından sorumlu yöneticilerin aktif desteğine ihtiyaç duyar. Yönetim kadrosunda bulunanların her biri, bütçe sisteminin neler gerektirdiğini ve bireysel olarak kendisine ve işletmeye sağladığı üstünlükleri bilmelidir. Bu anlayış gerçekleştiğinde gerekli olan işbirliği de sağlanacaktır. Kapsamlı bir bütçe programının başarılı olabilmesi için üst yönetimden başlayarak yönetimdeki her yöneticinin tam desteğine sahip olması zorunlu olup, özendirme ve yönlendirmenin en üst kademedeki gelmesi gerekir (Heckert and Wilson, 1967: 21).

Bütçe yönetimi ve uzmanlarının bir görevi de, üst düzey yöneticilerin sisteme karşı olumlu tutumlarını sağlamaktır. Yönetim, bütçeleri, karar, planlama, kontrol aracı olarak kullanılmalı ve bütçe el kitabının onayında duyarlı davranarak, bütçe dönemi öncesi onay vermeli ve yürürlüğe girmesini sağlamalıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 280).

3.6.2. Örgütsel Uyum İlkesi

İşletmelerde bütçe çalışmalarına başlamadan önce işletmenin tümü için bir organizasyon planı yapılmalıdır. Başarılı bütçelemenin ilk unsuru iyi oluşturulmuş bir

organizasyondur. Sağlıklı bir organizasyon yapısının oluşturulabilmesi, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesine bağlıdır.

İşletme bütçelerinde saptanan amaçlar, politikalar ve planlar kişiler yoluyla uygulamaya konulacağından ve gerçekleştirileceğinden, işletme bütçelerinin kişisel sorumluluklar itibarıyla düzenlenmesi zorunludur. Bu, işletme bütçelerinin kontrolünün etkinliği yönünden de önemlidir. Bu nedenle, yönetim, her yönetici ve yardımcısı için yetki ve sorumluluk alanlarını belirleyen ve bu alanların birbirine karışmasını önleyen bir örgüt yapısı, diğer bir deyişle resmi bir organizasyon şeması saptamalıdır. Bu şema, ikinci derecedeki yardımcı şemalar ile yetki ve sorumluluklara ilişkin yazılı yönetmeliklerle desteklenmelidir (Yalkın, 1977: 34).

3.6.3. Katılımcılık İlkesi

Bütçe katılımcı bir anlayışla hazırlanmalıdır. Bu ilke işletme bütçelerinin bütçe örgütü yöneticileri veya işletmenin üst kademe yöneticileri tarafından hazırlanmayacağını ifade etmektedir. Nitekim, bütçe gerçekten yönetim kararlarında kullanılacak bir araç olacaksa, bütçe organizasyonunda her dereceden yöneticiler aktif olarak rol almalıdırlar (Smith, Keith ve Stephens, 1989: 101). İşletme bütçesi ile ilgili bölümün sorumluluğu, bütçe faaliyetlerine nezaret etmek, bütçelerin düzenlenmesi ve uygulanması konularında koordinatörlük ve danışmanlık hizmeti sağlamaktır.

Sağlıklı işletme bütçelerinin, planlama yöneticisi, muhasebe yöneticisi, teknik yönetici, satış yöneticisi, personel yöneticisi, ekonomist ve istatistikçilerden kurulan bir komite tarafından yapılması uygundur. Bu faaliyet sadece muhasebe- finansman görevi şeklinde görülmemelidir.

Katılmanın etkinliği, planlı ve sürekli olmasına bağlıdır. Astların hazırladığı planlar incelemeden geçirilerek kabul edilmelidir. Kısaca her konuda astların görüşleri dinlenmeli fakat, son kararı st kademe yöneticileri vermelidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 283).

3.6.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi

Bütçenin hazırlanmasında sorumluluk yerleri temel alınır. Her sorumluluk yerine bağlı maliyet yerlerine kadar inilir. Bu maliyet yerleri için standartlar hazırlanır ve bütçe içinde yerini alır. İşletmelerde maliyet yerleri bakımından düzenlenmiş bütçeler, sorumlu yöneticilerin planlanan amaçlara ne lde ulaşıp ulaşmadıklarını görmek için hazırlanan bir l aracıdır. İşletme bütçelerinin sorumluluk yerlerine göre hazırlanması, sorumluluk yeri yöneticilerinin performansını ölçmeyi, planlanan amaçlara ne kadar uyulduğunu ve ulaşıldığını gözlemeyi sağlar (Haftacı, 2005: 7).

Sorumluluk muhasebesi “giderleri ve maliyetleri, onları kontrol edecek olanların sorumluluğu olarak göre ve sorumlulukları kişilere bağlayan muhasebe sistemi”dir (Manav, 1990: 86). Sorumluluk muhasebesine gereksinim duyulmasının nedenleri ; işletme faaliyetlerinin daha kompleks bir yapıya ulaşması, yönetimde yetki ve sorumluluk devrinin genişlemesi, verimlilik artırılmasında ve rekabette kontrolün öneminin anlaşılması gibi ana başlıklar altında incelenebilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 280).

3.6.5. Gerçekçilik İlkesi

Bu ilke işletme bütçelerinde belirlenen amaçların saptanış biimim ile ilgilidir. Yönetim bu amaçların ve hedeflerin saptanmasında hem gereksiz tutuculuktan, hem de

yersiz iyimserlikten kaçınmalıdır. Belli zaman aralığı için saptanan bu amaçlar ve hedefler, o zaman aralığında etkili olacağı varsayılan işletme dışı ve içi çevresel faktörlerle ilgili olarak, yönetimin gerçekçi bekleme beklentilerini temsil etmelidir.

Bütçe sistemindeki amaçlar, elde edilmeleri olanaksız olan yüksek verimlilik düzeyinde saptanırsa, yapılan ciddi çabalara rağmen gerçekleştirilemeyecekleri için çalışanlar üzerinde olumsuz etki yaratacaktır. Böylece, işletmede bütçenin bir baskı aleti olduğu düşüncesi yer edecektir. Aksi durumda, amaçların hiçbir ciddi çabaya gereksinim göstermeyen düşük bir seviyede saptanmaları halinde, bütçe standartları yapılan faaliyetlerin gerçek bir ölçüsü olma niteliklerini taşımadığından, işletme personeli verimli faaliyetlerde bulunmaya teşvik edilmeyecektir. Yani bütçe sistemi motivasyon unsuruna sahip olmayacaktır (Yalkın, 1977: 39).

3.6.6. Esnek Uygulama İlkesi

Esneklik ilkesi, “işletme bütçelerinin gerekli görülen durumlar ve değişen koşullar karşısında değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini” ifade eder

İşletme bütçeleri gelecekle ilgili tahminleri içerdiğinden ve bütün olayları kapsamına alamayacağından bazı unsurlar görülmemiş veya tam değerlendirilememiş olabilir. Dolayısıyla her gün beklenilmeyen durumlarla karşılaşmak doğaldır. Bu nedenle, ilk bütçeye rağmen bütçe planlarında cari düzeltmeler zorunlu olur (Yalkın, 1977: 41).

Esneklik ilkesi bakımından sürekli bütçeleme önemlidir. Ancak; sürekli olarak öngörülerin düzeltilmesi, faaliyet öncesi kontrol yönünden, bölüm yöneticilerinin gerçek performansının ölçülmesinde yanlışlar ortaya çıkartabilir. Bu durumda

yapılacak revizyon, olumsuz performansın gizlenmesine neden olabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 282).

3.7. BÜTÇELEMEDEN SORUMLU İŞLETME BİRİMLERİ

İşletmelerde, bütçe sisteminden sorumlu bir örgüt bulunmalıdır. Bütçe bölümü olarak belirlenen bu örgüt birimi işletmenin büyüklüğüne göre farklılık gösterebilir. Orta büyüklükteki işletmelerde bütçe faaliyetleri doğrudan doğruya finansman müdürü veya muhasebe müdürü sorumluluğu altında bir birim olarak örgütlenebilir. Büyük ölçekli işletmelerde ise bu örgüt doğrudan doğruya genel müdüre bağlı olarak örgütlenebilir. Küçük işletmelerde ise bütçeyi hazırlamak görevi muhasebeciye verilebilir (Cemalcılar, 1965: 3).

Büyük işletmelerde, genellikle bölümler bütçelerini kendileri hazırlarlar. Bu durumda genel bütçe prosedürü, bölüm bütçelerinin hazırlanmasını denetlemek ve bunları genel bütçe halinde birleştirmek olur. Böylelikle, genel bütçenin hazırlanması ve idaresi özel uzmanlık gerektiren bir fonksiyon halini alır. Büyük işletmelerde bu fonksiyonun yürütümünden sorumlu bir kişi “bütçe direktörü” unvanıyla atanır. Çok büyük işletmelerde bir bütçe komitesi kurularak bütçe direktörüne danışma vazifesi görecek bir birim oluşturulur. Bütçe komitesinde genellikle genel müdür, bölüm müdürleri, bütçe direktörü, muhasebe müdürü gibi yüksek kademedeki yöneticilerden oluşur. Özel durumlar bu komitenin kuruluş şeklini etkiler. Örnek olarak reklam yöneticisi, baş mühendis, ulaştırma yöneticisi hatta ustabaşlarından bir kaçı da komiteye alınabilir.

Bütçe komitesinin başlıca görevleri ise şunlardır: (Cemalcılar, 1965: 35-36).

- Bütçe tahminlerini bölümlerden alarak, gözden geçirmek ve tavsiyelerde bulunmak

- Bölümler arasında anlaşmazlıklar olduğunda bunları karara bağlamak
- Değişen şartlara uymak için bütçelerde yapılması gereken değişiklikleri göstermek
- Genel bütçe tasarısının hazırlanmasında uyarmalarda bulunmak.

Bütçe komitesi, işletme genel amaçlarına uygun olacak çeşitli bölüm ve kısımlarının bütçeleri arasında gerekli koordinasyonu gerçekleştirir. Bütçe komitesinin yetkisi kurmay bir yetkidir. Ancak bugünkü bütçe uygulamasında bütçe komitesinin yetkisi yavaş yavaş komuta yetkisine kaymakta ve bütçenin hazırlanması görevi bütçe komitesinden beklenmektedir. Bölüm yöneticileri ile bir yetki karmaşıklığı doğuracak bu tutumun yanlış olduğu söylenebilir (Pekiner, 1988: 340).

3.8. BÜTÇE DÖNEMİ

Bütçe, gelecekte belli bir dönem için hazırlanır. Bütçe dönemi adı verilen bu dönem, bir yıl veya daha kısa süreden başlayıp, on onbeş yıla kadar uzanabilir. Dönem uzunluğu bir yılı aşan bütçeler, makine ve tesislerin yenilenmesi, kapasitenin artırılması, yeni mamullerin üretimine başlanması v.b. durumlarda söz konusu olur. Bu tür bütçeler sermaye bütçeleri adıyla anılır (Büyükmirza, 2003: 669).

Bütçe sistemi uygulayan işletmelerin çok büyük bir çoğunluğunda bütçeler yıllık olarak hazırlanır. Kontrol amacıyla da yıllık toplamlar 12'ye bölünmek suretiyle aylık tahminlere inilmiş olur. Mevsimlik değişmelerin önemli olduğu işletmelerde ise her ay için ayrı tahminler yapılabilmektedir. Ayrıca birçok işletme yılın ilk üç ayı (bazen altı ayı) için aylık tahminler yapmakta, geri kalan kısmı için global tahminlerde bulunmaktadır.

Bazı işletmeler her üç ayda bir yeni bir bütçe hazırlarlar. Her üç ayın sonunda, o üç ayın tahminleri bütçeden çıkarılır ve bütçeye dördüncü üç aylık dönemin tahminleri eklenir. Değişik bir uygulama da, bir bütçe yılını 28'er günlük 13 aya bölmektir. Bu uygulamada amaç, ayların gün sayılarının farklı olmasından ötürü ortaya çıkabilecek kıyaslama güçlüklerini yok etmektir (Gürsoy, 1999: 611).

Bütçe dönemi kararlaştırılırken aşağıdaki faktörler dikkate alınmalıdır (Cemalcılar, 1965: 36-37) :

- Muhasebe dönemi: Muhasebe döneminde işleyecek bir bütçenin hazırlanması, en azından istatistiki bakımdan üstünlük sağlar.
- Genel ekonominin sağlamlığı: Ekonominin sağlamlık derecesi satışların doğru tahmin edilmesi ve üretimin planlanmasında çok önemlidir. Şartların açıkça belli olmadığı dönemlerde bütçe dönemini kısa tutmak gereklidir.
- İşletme politikasında değişimler: Bütçe dönemi değişiklikleri kapsayacak kadar uzun olmalıdır.
- Mevsimlik faktörlerin etkisi: Bütçe dönemi, mevsimlik faktörlerin işletme üzerindeki etkileri dikkate alınarak tespit edilmelidir.
- İşletme riski ve riskin tipi: Özel bir riskin var olduğu yerde, bütçe dönemi riskin bütününe veya en kötü halini kapsayacak şekilde tespit edilmelidir.
- Finansman, üretim ve stok kontrol metotları: Bu metotlar bütçe rakamlarının hazırlanmasında yardımcı oldukları gibi, bazen dönemin seçiminde de etkili olurlar. Örnek olarak bütçe dönemi, satılacak malların üretim süresi göz önünde tutularak tespit edilmelidir.

- İstatistiklerin yapısı: Geçmiş çalışmalara ilişkin istatistikler eğer üçer aylık hazırlanmışsa, bütçeleri de bu devrelere uydurmak üstünlükler sağlar.

3.8.1. Kısa Dönemli Bütçeler

Bir yıla kadar olan zaman süresini kapsayan bütçelerdir. Kısa dönemli bütçeler çoğunlukla stratejik bir yapıya sahiptirler. Özellikle satışların geniş ölçüde mevsimlik faktörlerin etkisiyle dalgalandığı işletmelerde uygulanır. Satışlar, üretim ve bunlara bağlı masraflar çoğu kez 1 yılı kapsayacak şekilde bütçelenir. Eğer belirsizlik büyükse 6 aylık veya 3 aylık bütçelerin yapılması gerekir.

İşletmede para giriş ve çıkışları düzenliyse yıllık nakit bütçesi düzenlenir. Eğer alışlar ve satışlar mevsimlikse, nakit düzensiz şekilde akar ve daha çok kısa süreli bütçe yapmak gerekir. (Cemalcılar, 1965: 37-38).

3.8.2. En Uygun Bütçe Dönemi

Pek çok endüstri işletmelerinde bütçeler bir yılı kapsayacak şekilde düzenlenir, bu takvim yılı veya mali yıldır. Genellikle yıllık bütçe üçer aylık bütçeler şeklinde hazırlanır ve her üç kendi içinde aylık olmak üzere detaylandırılır. Şöyle ki: (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 293):

| | |
|----------------------|---|
| 1 Ocak - 31 Aralık | Yıllık bütçe dönemidir. |
| 1 Ocak – 31 Mart | (Ocak, Şubat, Mart) Birinci üç aylık bütçe dönemi |
| 1 Nisan – 30 Haziran | İkinci üç aylık bütçe dönemi |
| 1 Temmuz – 30 Eylül | Üçüncü üç aylık bütçe dönemi |
| 1 Ekim – 31 Aralık | Dördüncü üç aylık bütçe dönemi |

Başka bir uygulama ise her ay geçmiş bir ay olarak düşünülür ve her ayın sonuna müteakip 12 ay ilave olunur. Bu şekilde hazırlanan bütçeye Hareketli Bütçe denir. (Cemalcılar, 1965: 39).

3.8.3. Uzun Dönemli Bütçeler

Uzun dönemli bir bütçe stratejik bir yapıya sahiptir. İşletmelerin büyük ölçüde politikalarını yansıtır. Uzun süreli bütçeler 1 yıldan uzun dönemleri kapsar. Yatırım bütçeleri, araştırma ve geliştirme bütçeleri, reklam bütçeleri bir yılı aşan uzun süreli bütçelerdir. Uzun dönemli bütçeler genellikle 5 yıl için yapılırlar. Bazı özel durumlarda 10-15 yıl içinde yapılabilir. (Cemalcılar, 1965: 39).

1955 yılından sonra Amerika Birleşik Devletlerinde geliştirilen uzun dönemli planlama, oradan da Avrupa ve diğer ülkelere yayılmıştır. Genel amaçlar çerçevesinde saptanan 5 yıllık uzun dönemli işletme bütçeleri, işletme özel amaçları ile stratejilerine de uygun olarak yıllık ara dönemler itibariyle düzenlenirler. Bu bütçeler, kapsadıkları faaliyet alanlarının ana hatlarını belirleyecek şekilde planlanırlar. Bu planlamada, başta yönetimin genişleme veya durumunu sürdürme amaçları olmak üzere şu temel faktörlerin göz önünde bulundurulması zorunludur: İşletmenin ekonomik büyüklüğü, ilgili sanayinin gelişme durumu, mevcut sermaye, siyasal sınırlandırmalar ve genel iş koşulları (Yalkın, 1977: 56-57).

3.9. BÜTÇE TAKVİMİ

Genel işletme bütçelerinin hazırlanması, işletmenin hemen hemen bütün bölümlerinin çeşitli yönetim basamaklarında belli bir sıra içerisinde gerçekleştirilmesi gereken bir dizi çalışmayı içerir. Çoğunlukla biri diğerinin yapılmış olmasına bağlı olan bu çalışmaların oluşturduğu sürecin herhangi bir noktasındaki gecikme, daha sonraki aşamaları zincirleme etkileyerek, sonuçta bütçenin zamanında yetiştirilememesine yol açar. Oysa bütçenin Ocak ayından başlayarak uygulamaya konulması gereklidir. Bu nedenle bütçeleme çalışmalarının belli bir takvime göre yapılması zorunludur.

Aşağıda ortamın üzerinde büyüklüğe sahip bir işletme için bütçe takvimine bir örnek verilmiştir. Küçük bir işletmede takvimin bütün aşamaları çok daha kısa bir sürede (bir hafta veya bir gün) tamamlanabilir (Büyükmirza, 2003: 671-672).

Tablo.3.1. Bütçe Takvimi

| Tarih | Sorumlu Yönetici | Yapılacak İşler |
|---------------|---|--|
| 1/10 - 15/10 | Bütçe Komitesi Başkanı | Bir dizi komite toplantısı yapılarak, gelecek yıl için öngörülen hedeflerin ve bu hedeflere ulaşılmasını sağlayacak araç ve politikaların belirlenmesi. Bunların enflasyon beklentileri, geçici satış tahminleri vb. ile birlikte bir bütçe rehberi halinde özetlenmesi. |
| 15/10 | Yönetim Kurulu Başkanı veya Genel Müdür | Bütçe rehberinin bütçe çalışmalarına katılacak tüm birimlere gönderilmesi. |
| 15/10 - 7/11 | Pazarlama Müdürü | Satış tahminlerinin yapılması ve bütçe komitesine gönderilmesi. |
| 7/11 – 15/11 | Bütçe Komitesi Başkanı | Satış tahminlerinin bütçe komitesi tarafından gözden geçirilerek onaylanması. |
| 15/11 | Yönetim Kurulu Başkanı veya Genel Müdür | Onaylanmış satış tahminlerinin ilgili birimlere gönderilmesi. |
| 15/11 – 7/12 | Bölüm Müdürleri | Her bir bölümün kendi alanına giren bütçe tahminlerini yaparak, genel müdüre sunması. |
| 7/12 – 15/12 | Genel Müdür | Bölmülerden gelen tahminlerin gözden geçirilip, varsa tutarsızlıkların giderilmesi ve genel müdürlük birimlerine ait tahminlerle birlikte bütçe müdürlüğüne gönderilmesi. |
| 15/12– 22/12 | Bütçe Müdürü | Gelen tahminlerden hareket edilerek bütçe tasarısının hazırlanması ve bütçe komitesine gönderilmesi. |
| 22/12/ -31/12 | Bütçe Komitesi Başkanı | Gerekli ekleme ve düzeltmeler yapılarak, bütçe tasarısına son şeklinin verilmesi ve yönetim kuruluna sunulması. |
| 31/12 | Yönetim Kurulu Başkanı | Bütçenin yönetim kurulunda görüşülerek onaylanması ve tüm bölümlere gönderilmesi |

Kaynak: (Büyükmirza , 2003: 672)

3.10. BÜTÇE EL KİTABI

Bütçe el kitabı, bütçe programının tanıtılması ve sürdürülmesine hizmet etmek olan, bütçe politikalarını açıklayan, bütçe hazırlama şekil ve tekniklerini açıklayan bir rehberdir. Bütçenin hazırlanmasında her bölümün standart bir süreç uygulaması için bütçe politikalarının resmi olarak açıklandığı bu tür yol gösterici bir el kitabına ihtiyaç vardır. Bu kitapta yer alması gereken bilgiler ; (Haftacı, 2005: 28-29).

- Programın amaçları,
- Bütçenin hazırlanması sırasında kullanılacak belgelerin türü, bu belgelerin nasıl kullanılacağı, edinilmesi gereken bilgiler, bu bilgilerin kimlerden edinileceği, tahminleri yapmada kimlerin sorumlu olacağı, bütçe komitesi ve bütçe bölümünün görevleri, örgütlenme ve uyumlaştırmanın nasıl sağlanacağı, bölüm bütçelerinin nasıl ve kimin tarafından birleştirilip son bütçe taslağı haline getirileceği.,
- Onaylanan bütçelerin kimlere gönderileceği,
- Bütçe başarı raporlarının; kimler tarafından hazırlanacağı, içerik ve şeklinin nasıl olacağı, fiili sonuçların nasıl toplanacağı, bütçelenmiş sonuçlarla karşılaştırma sorumluluğunun kimlere ait olduğu,
- Düzeltici önlemleri alma sorumluluğunun kimlere ait olduğu gibi konulardan oluşmaktadır.

Bütçe el kitabı, bütçeyle ilgili yöntemleri, zaman sınırlandırmalarını ve bütçe sorumluluklarını tam olarak kapsmalıdır. El kitabı taslağını hazırlama yetkisi diğer yöneticiler adına bütçe yöneticisine aittir. Bütçe yöneticisi, ilgili bölüm yöneticilerinin görüş ve düşüncelerini aldıktan sonra taslağı son şeklini verir ve yayınlar.

4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMA SÜRECİ

Bu bölümde, işletme bütçelerinin hazırlanmasındaki aşamaların neler olduğuna ve ana bütçeyi (master budget) oluşturan bölüm bütçelerinin nasıl hazırlandığına yer verilecektir.

İşletme bütçe sistemi çeşitli alt bütçe sistemlerinden oluşmaktadır. Her alt bütçe sistemi işletme içindeki faaliyet alanlarını oluşturmaktadır. Bütün faaliyet alanları bütçelendikten sonra birleştirilirler. İşte bu birleştirme sonucu işletmenin ana bütçesi oluşturulur (Uslu, 1991: 317).

4.1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASINDAKİ AŞAMALAR

Modern işletmelerde bütçeleme prosedürünü ayrıntılı şekilde ilk olarak J: D. Mac Kinsey 1920 yılında yayımladığı “ Budgetary Control” adlı kitabında açıklamıştır. Bu tekniğin temel ilkeleri bugün de aynıdır, sadece uygulamalar sonucunda elde edilen görüşlerle bir çok düzeltmeler yapılmış ve ayrıntıları daha da geliştirilmiştir. (Anderson, 1961: 451).

Genel bütçenin hazırlanması sırasında esas olarak şu aşamalardan oluşur:

- Amacın Kararlaştırılması
- Ayrıntılı Bütçelerin Hazırlanması
- Bütçe Tasarısının Düzenlenmesi
- Tasarının Onaya Sunulması

4.1.1. Amacın Kararlaştırılması

Temel amaç, gelecek bütçe döneminde ulaşılması istenen pazar değeri maksimizasyonu ve karın ne olacağıdır. İşletme tarafından kar yeterli görülmeyerek,

pazar payı, fiyatlar ve maliyet giderleri, gelecek bütçe dönemindeki iş hacmi, ciro, finansal durum, yatırım harcamaları ve diğer amaçların ne olması gerektiği de belirlenebilir. Böylece yeniden belirlenen amaçlara ulaşmak için nelerin yapılması gerektiği, hazırlanan bütçe yönergeleri, ilgililere dağıtılır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 293-294).

4.1.2. Ayrıntılı Bütçelerin Hazırlanması

Genel bütçeyi oluşturacak olan bölüm bütçeleri, bu yönergelerin ışığında ve belirli prosedürlere veya yöntemlere göre, bütçeleri hazırlamaktan sorumlu olan görevliler tarafından hazırlanır.

Bütçelerin hazırlanmasında şu sıra takip edilir: (Cemalcılar, 1965: 40-41).

- Önce satış ve satış gelirleri tahmin edilir. Satış tahmini çeşitli tip mallardan gelecek bütçe döneminde ne miktar satış yapılabileceğini gösterir. Satış gelirlerinin muhasebe bölümü tarafından hesaplanmasıyla, satış bütçesi miktar, değer, satış bölgeleri ve mal sınıfına göre hazırlanmış olur.
- Satış bütçesi hazırlandıktan sonra, bütçelenmiş satışları karşılayacak üretim bütçesi hazırlanır. Üretim bütçesi üretilecek malları birim olarak gösterir. Bütçe hazırlanırken stokta bulundurulacak mal miktarı da göz önüne alınır. Üretim bütçesi, hammadde, direkt işçilik bütçelerini de kapsar.
- Bütçelenmiş satışların ve alıcılara malların tesliminin zorunlu kıldığı satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri tahmin edilip bütçelenir.

- Son olarak da nakit ve yatırım harcamaları bütçeleri hazırlanır ve tahmini bilanço ve gelir tablosu yapılır.

4.1.3. Bütçe Tasarısının Düzeltilmesi

Bütçe tasarısıyla ilgili görüşmeler sırasında önemli değişiklikler varsa tahminlerin yeniden yapılması, işlere yeniden başlanması istenebilir. Ancak bütçe süreci iyi uygulanıyorsa böyle durumlar ile karşılaşma ihtimali düşük olacaktır. Tasarının tartışılıp uzlaşılması işi bir üst kademede ele alınınca daha önce üst kademe durumunda olan bir personel, şimdi tahminleri yapan, sunan ve savunmasını üstlenen personel durumuna geçmektedir. Bu durumu iyi bildiği için bütçe tahminlerini kendi astı ile son derece dikkatli tartışması ve bir üst kademede savunmasını yapacağı rakamlar üzerinde uzlaşması gerekir. Tek tek her bütçe üst kademelere doğru çıktıkça bunlar arasındaki ilişkiler de inceleme konusu olur. (Gürsoy, 1999: 617). Bu inceleme ise, çeşitli bölümlerin bütçeleri arasındaki dengesizlikleri ortaya çıkarabilir. Bu işlemler sonucunda tüm bölüm bütçelerinin ahenkli hale getirilmesine çalışılır (Anthony, 1964: 397).

4.1.4. Tasarının Onaya Sunulması

Önceki tüm aşamalar tamamlandıktan sonra tahminler, yönergeler, analiz bölümlerinin ele alındığı bütçe el kitabı Genel Kurul veya Yönetim Kurulunun onayına sunulur. Genel Kurul veya Yönetim Kurulu işletme içi ve dışı etkenleri göz önünde bulundurarak incelemelerini yapar ve onayladığı bütçe bastırılır, ilgili personele dağıtılarak yürürlüğe girer (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000: 294-296).

Ancak bütçeleme prosedürü bu noktada durmaz. Bütçeden maksimum ölçüde fayda sağlayabilmek için, gerçek çalışmaların etkililik derecesini ölçmek ve düzeltmeler yapmak gerekir (Cemalcılar, 1965: 42).

4.2. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI

Muhasebe açısından, bütçeleme süreci organizasyonun bütçe çalışmalarının ve proforma finansal tablolarının genel bütçe aracılığıyla birleştirilmesiyle sonuçlanır. Bütçeler faaliyet bütçelerinin ve finansal bütçelerin birleşmesinden oluşurlar. Faaliyet bütçeleri hem birim bazında hem de parasal bazda ifade edilirler.

Bütçe hazırlıklarının yapıldığı dönemdeki çalışmalar, bütçede esas alınacak verilerin elde edilmesini sağlayacaktır. Bundan sonra yapılması gereken söz konusu verilerden hareketle bütçenin hazırlanmasıdır. Bu, esas itibariyle, bütçe verilerinin sistematik bir biçimde birleştirilmesini sağlayan ve bütçeleme sistemi diyebileceğimiz mekanik bir süreçtir (Büyükmirza, 2003: 681).

Faaliyet bütçeleri ile ilgili bütçe döneminde yaratılan veya harcanan kaynaklar hakkındaki finansal detaylar finansal bütçelerde toplanırlar. Finansal bütçeler nakit bütçeleri ve yatırım bütçelerinin yanı sıra tahmini finansal tabloları da içerirler (Lynn, 1964: 80).

Genel bütçenin hazırlanmasında bütün bölümlerin ilişki halinde olması gerekir. Bir bölüm tarafından geliştirilen bütçe bir diğer bölümün bütçesi için önemli bir girdi olur (Raiborn, Barfield ve Kinney, 1996: 548).

Bütçeleme sürecinin üretim işletmelerindeki işleyişi Tablo 4.2’de özetlenmiştir. Buna göre ilk olarak ulaşılmak istenen hedef proforma gelir tablosudur. Bu amaçla, eldeki bütçe verilerinden yararlanılarak, gelir tablosundaki her bir kalem için ayrı bir

bütçe hazırlanır. Destek bütçe niteliğindeki bu bütçelerin hazırlanmasında izlenecek sıra, finansman giderleri ve finansal yatırım gelirleri hariç, gelir tablosundaki sıradır. Yani önce satışlar, sonra satışların maliyeti, daha sonra faaliyet giderleri vb. bütçelenir.

Bütçelenmiş tüm gelirler ve giderler gelir tablosu düzeninde özetlenerek proforma gelir tablosu elde edilir. Belirlenmiş tahsilat ve ödemeler nakit akış tablosu şeklinde bir araya getirilerek, nakit bütçesine ulaşılır. Dönem sonu için hesaplanmış nakit mevcudu, menkul kıymetler, alacaklar, stoklar, finansal ve diğer borçlar, proforma gelir tablosundaki dönem net karı ve diğer öz kaynaklar ise proforma bilanço şeklinde ortaya konularak bütçe tamamlanmış olur (Büyükmirza, 2003: 681-684).

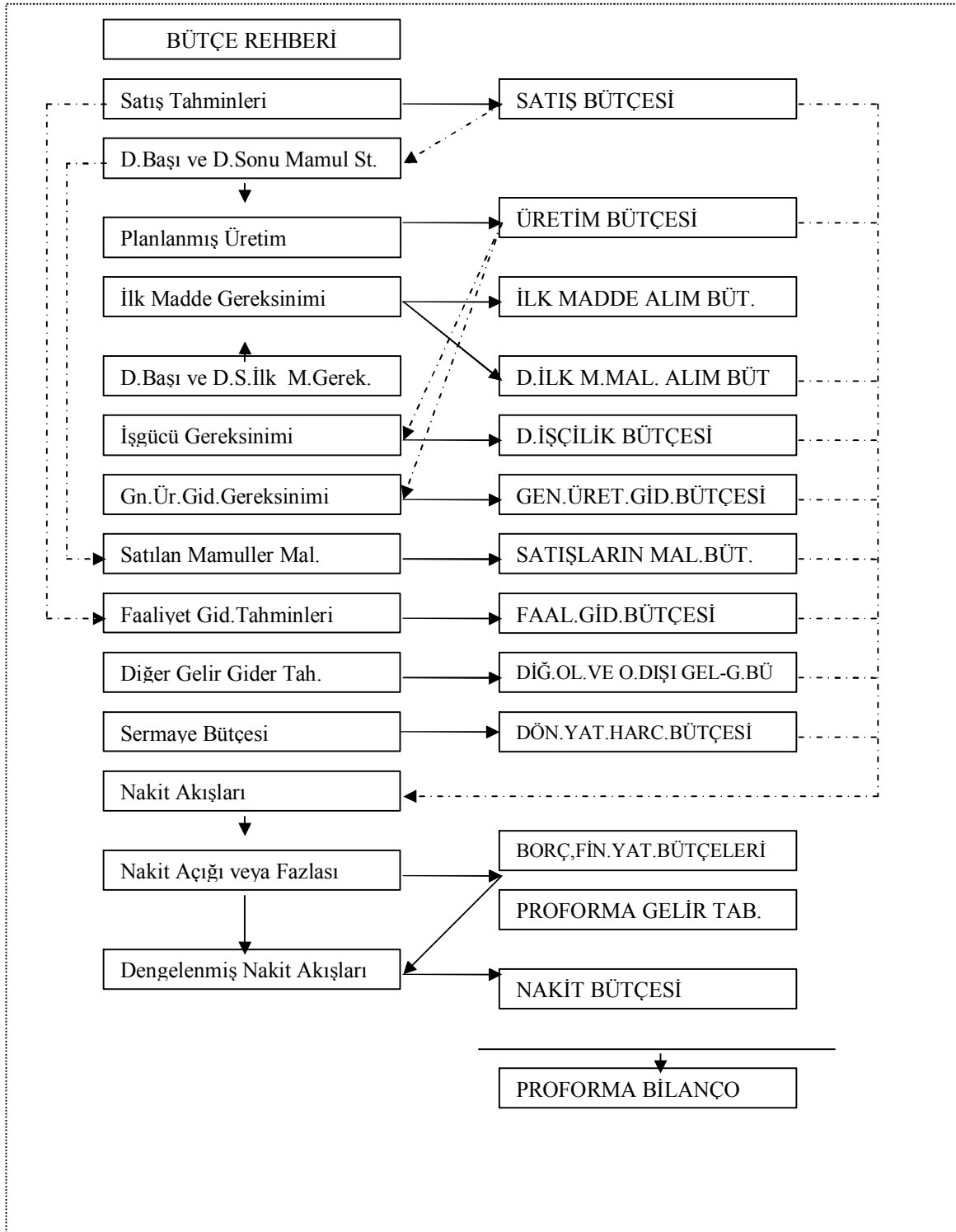
4.2.1. Genel Bütçe

İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçeler Genel Bütçe (Master Budget) olarak adlandırılır. Genel bütçe işletmenin fonksiyonlarını içine alan çeşitli bütçelerin bir araya getirilerek özetlenmesiyle hazırlanır ve aynı zamanda işletmenin ulaşacağı amacı gösterir. Genel bütçe bütün öteki ikinci derece bütçelerin (bölüm bütçelerinin) üstünde olup, ötekiler onu destekler (Cemalcılar, 1965: 23).

4.2.2. Bölüm Bütçeleri

Bu bütçeler işletmedeki alt birimlere (bölümlere) göre düzenlenir. Bütçelerin böyle her bölüm için ayrı ayrı düzenlenmesi ile bölümlerin başarı düzeyleri de ortaya çıkartılacaktır. Aynı zamanda bölüm bütçeleri her sorumluluk merkezine, belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için ilgili merkezin rolünün ne olduğuna ilişkin bir mesaj iletir (Moriarity ve Allen, 1991: 296). Bölüm bütçelerinin düzenlenmesi ise bölüm yöneticisinin sorumluluğundadır.

Tablo 4.1. Üretim İşletmelerinde Bütçeleme Süreci



Kaynak: Büyükmirza, 2003: 683.

Genel bütçeyi oluşturan bölüm bütçelerini, faaliyet bütçeleri ve finansal bütçeler olarak iki kısımda inceleyebiliriz. Bu ayrıma göre bölüm bütçelerini şu şekilde sıralayabiliriz (Gray ve Ricketts, 1982: 337):

Faaliyet bütçeleri:

- Satış Bütçesi,
- Üretim Bütçesi,
- Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi,
- Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi,
- Genel Üretim Giderleri Bütçesi,
- Satılan Malların Maliyeti Bütçesi,
- Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Bütçesi,
- Genel Yönetim Giderleri Bütçesi,
- Proforma Gelir Tablosu,

Finansal Bütçeler ise:

- Nakit Bütçesi,
- Yatırım Bütçesi

4.2.2.1. Satış Bütçesi

Modern satış yönetiminin en etkin araçlarından biri olan satış bütçesi, işletme tarafından öngörülmüş olan ürünlerin satış miktar ve tutarlarının ve bunların gerçekleşmesi için katlanılması gerekli giderlerin tahmin edilmesine dayanan ve karlılığın belirlenmesini hedef alan bir araçtır (Susmuş, 1997: 344).

Satış bütçesi genel bütçenin hazırlanmasındaki ilk düzenlenmesi gereken bütçedir (Shim ve Siegel, 1994: 70). Diğer bütün bütçelere esas teşkil edeceğinden bu

bütçede yapılacak bir hata sıra ile bütün diğer bölüm bütçelerine de yansiyacaktır. Bu nedenle satış bütçelerinin hazırlanması sırasında gerçekçi olunmalıdır.

4.2.2.1.1. Satış Bütçesinin Amaçları

Satış miktarları saptanırken ya azami satış olanakları veya azami kar olanakları araştırılır ve hedef olarak alınır. Bazı hallerde azami karı veren bir optimal üretim ve satış hacmi hedef alınabilir. Burada temel amaç katkı payı maksimizasyonu olmalıdır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 298-299).

Satış bütçeleri işletmenin içinde bulunduğu koşullara göre ;

- Pazar payı maksimizasyonu,
- Kar maksimizasyonu,
- Satış maksimizasyonu,
- Belirli bir kar tutarını gerçekleştirmeyi amaç edinebilirler.

4.2.2.1.2. Satış Bütçesinde İzlenecek Politika ve Varsayımlar

İşletmeler belirlemiş oldukları hedefleri hangi düzeyde tutarlarsa tutsunlar bu hedeflere ulaşmak için belirli bir satış politikası belirleyeceklerdir. Bu politikada (Peker, 1988: 385);

- Kredili satış, kredi verme, vade ve tahsilat politikaları, kredili satışın finansman giderine etkileri ayrı ayrı belirlenmelidir.
- Hizmet edilecek pazar veya pazarlar saptanmalıdır.
- Satış hizmetleri ve bu hizmetleri gerçekleştirmede yararlanılacak satış örgütü belirlenmelidir.

- Ürün veya pazar farklılaştırmasına gidilecekse bunların uygulama biçimleri ve bu uygulamanın satılacak malların satış miktarları, tutarları ve fiyatları üzerindeki etkileri değerlendirilmelidir.
- Bütün bu politikaların uygulanması için katlanılacak satış giderleri ve gerekli finansman kaynakları saptanmalıdır.

4.2.2.1.3. Satış Bütçesi Dönemi

Satış bütçeleri uzun dönemli ve kısa dönemli satış bütçeleri olarak ikiye ayrılmasına rağmen birbirinden tamamen ayrılmasına imkan yoktur. Uzun dönemli satış bütçeleri 3-5 yıllık bir dönem için yıllık ayrıntıda ve ürün gruplarına göre satış miktarlarını da kapsayacak şekilde düzenlenirler. Uzun dönemli satış bütçeleri 3 modele göre düzenlenir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 298):

- Genel ekonomiye ilişkin tahmin modeli,
- Sanayi toplam satışlarını belirleyen tahmin modeli,
- İşletmenin satış gücüne ilişkin tahmin modeli.

Kısa dönemli satış bütçeleri genellikle bir yıllık dönemi kapsar, üçer aylık ve aylık ayrıntıda düzenlenir.

Satış bütçesinin döneminin uzunluğunu kararlaştırılırken şu faktörlere dikkat edilmelidir (Manav, 1990: 237).

- Üretimin, satışların, veya mamullerin mevsimlik yapısı: Bütçe dönemi mevsime uygun özellikte olmalıdır. Örnek: tuğla sanayi.
- Moda: Modanın hakim faktör olduğu işletmelerde satış bütçesi, normal moda değişmesi süresine uymalıdır. Örnek: ayakkabı sanayi.

- Pazarların sağlamlığı: Satış fiyatında ve hacminde sık sık dalgalanmaların olmadığı ve mamul tipinin sık değişmediği pazarlara satış yapan işletmeler oldukça uzun süreli bütçeler yapabilirler. Örnek: Un sanayi.
- Üretim süresinin uzunluğu: Eğer normal üretim süresi uzunsa ve üretimden sonra mamul depolanıyorsa, satış bütçesi, hammaddelerin tedarikinden mamullerin satışına kadar geçen süreyi kapsamalıdır.
- Geçmişteki tecrübeler: Eğer yeni bir mal pazara sürülecekse veya geçmişteki satışlara ait kayıtlar yetersizse, satış bütçesi, daha çok bilgi elde edinceye kadar kısa süreleri kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.
- Genel ekonomik şartlar: Genel ekonomik şartların sağlamlığı halinde satış bütçesinin kapsadığı süre kararsız dönemlere kıyasla daha uzun olabilir.

4.2.2.1.4. Satış Tahmini

Satış bütçesi ana bütçenin temelini oluşturmaktadır. Satış tahminleri satış bütçeleri hazırlamanın anahtarıdır. Fakat tahmin ve bütçe aynı anlamda demek değildir. Satış tahmini belirli koşullar altında satışların öngörülmesidir. Satış bütçesi ise, arzu edilen satış seviyesini sağlayacak koşulları yaratan kararların sonuçlarıdır. Örneğin, satışlar farklı reklam seviyelerine göre tahmin edilebilir. Karar verilerek uygulanacak olan tahmin edilen bir satış düzeyi ise bütçede yer alır (Ebiçlioğlu ve Kahraman, 2000: 164).

Satışların tahmin ve değerlemesi yöntemleri çok çeşitlidir. Her sanayi dalı ve her firma diğerlerinden farklı bir kısım özellikler taşır. Dolayısıyla dış görünüşleri de

diğerlerinden farklılaşır. Genel olarak, satış tahminleri geçmiş satışların analizi ile gelecek gelişmelerin bir tahmini yapılarak çıkan sonuçlara dayandırılır (Moore ve Jaedicke, 1998: 678).

4.2.2.1.4.1. Satış Tahmin Yöntemleri

Satış tahmini yöntemleri, en basit olanından başlayarak, Pazar araştırması verileri ile ekonomik verilerin istatistiksel ve matematiksel hesaplamalarını zorunlu kılan karmaşık yöntemlere dek uzanır. Bu yöntemlerin uygulanabilirliği ise işletenin niteliklerine bağlıdır. İşletmelerin birçoğu, bu yöntemlerin bir kısmını kullanabilir (Üstün, 1997: 76).

Satış tahmin yöntemlerinin şu şekilde sınıflandırılması mümkündür (Cemalcılar, 1965: 94).

4.2.2.1.4.1.1. Yargısal Yöntemler

- Satış gücüne dayalı yargısal yöntem: Bu yöntem, işletme satış ekibinin yargılarına büyük önem verir. Bu yöntemde satış personelinin en alt kademededen en üst kademeye kadar bütün satış elemanlarının satış tahminlerinin yapılmasına geniş ölçüde katılmaları sağlanır.
- Yöneticilere ilişkin yargısal yöntem : Bu yöntem, üst seviyedeki yöneticilerin veya uygulamacı yöneticilerin görüşlerinin birleştirilmesi yöntemi olarak bilinmektedir.

Yargısal yöntemin yararları, çabuk uygulanması ve satış hacimlerinin belirlenmesinde çeşitli yöneticilerin görüşlerine yer vermesidir. Buna karşılık bu yöntemin sakıncaları ise, satışları olaylardan çok tahminlere dayandırması ile satış tahminlerinde mamullere ve bölgelere göre ayrıntıya yer vermemesidir.

4.2.2.1.4.1.2. Trend Analizi

Trend analizi, geçmişten bugüne kadar satışların göstermiş olduğu gelişme eğiliminin matematik-istatistik yaklaşımlarla belirlenmesi ve aynı eğilimin gelecekte de devam edeceği varsayılarak, ekstrapolasyon yoluyla tahmin yapılmasıdır. Satış trendinin büyük dalgalanmalar göstermediği veya dalgalanmaların mevsimlik ya da konjonktürel olarak karşımıza çıktığı durumlarda, başarı şansı yüksek bir yöntemdir. Düzensiz ve önemli dalgalanmalar söz konusu ise bu yöntem tavsiye edilmez (Büyükmirza, 2003: 675).

4.2.2.1.4.1.3. Regresyon Analizi

Satışlarla satışları belirleyen faktörler arasındaki ilişkilerin geçmiş dönemlere ait veriler kullanılarak matematik-istatistik yaklaşımlarla saptanmasıdır. Satışları belirleyen pek çok faktörden en fazla etkili olan birkaç tanesi seçilir. Örneğin satış fiyatı, reklam harcamaları, nüfus ve milli gelir alınır. Bunların geçmiş dönemlerdeki değerleri, aynı dönemlerin satışlarıyla karşılıklı olarak analize tabi tutulur. İncelenen bağımsız değişken sayısı birden fazla olduğundan analizde basit regresyon değil, çoklu regresyon yöntemi uygulanır (Büyükmirza, 2003: 676).

4.2.2.1.4.1.4. Özel Amaçlı Yöntemler

Bu gruptaki yöntemleri; endüstri analizi, mamul analizi ve en son kullanım yöntemleri olarak sıralayabiliriz.

- Endüstri analizi yöntemi: İlgili endüstrinin toplam iş hacmi ile işletme satışları ilişkileri kurularak tahminlerde bulunan bir yöntemdir.
- Mamul analizi yöntemi: Her bir mamul bu yöntemde toplanarak işletmenin toplam satış tahmini bulunur.

- En son kullanım yöntemi: Yan sanayi işletmelerinin çok kullandığı bu yöntemde, kuruluşların ürettikleri parçaları sattıkları esas üretici işletmelerden elde ettikleri bilgilere dayanarak bir satış tahmininde bulunulur.

4.2.2.1.4.1.5. Birleşik Yöntemler

Uygulamada işletmenin saydığımız yöntemlerden sadece birine veya bir grubuna dayanarak satış tahmininde bulunması imkanının olmadığı saptanmıştır. İşletmelerin büyüklüklerini, özelliklerini, mevsimlik etkileri vb. etkenleri göz önüne alarak bütün yöntemlerden faydalanarak satış tahminlerini geliştirmeleri uygundur (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 301).

4.2.2.1.5. Satış Bütçesinin Düzenlenmesi

Bölge müdürleri veya satış bölümünden sorumlu olan müdür tarafından satış tahmin teknikleri kullanılarak oluşturulan satış bütçesi, diğer bütçelere esas teşkil etmek üzere işletme merkezine gönderilir. ¹

Satış bütçesi, dönemler, mamuller, satış bölgeleri, alıcılar, dağıtım kanalları gibi çeşitli bakımlardan düzenlenmiş ayrıntılı satış bütçelerinden yararlanılarak düzenlenir. Bütün bu ayrıntılı bütçelerin birleşmesinden oluşan özet satış bütçesinde dönemin toplam satış hacmi miktar ve değer itibarı ile her bir mamul ve sorumluluk merkezi için toplam olarak gösterilir. Ayrıntılı satış bütçelerinde bu miktar ve tutarların bütçe dönemine dağılımı ayrıntılı olarak gösterilir (Akdoğan, 2006: 675).

¹ Bölüm bütçeleri satış bütçesi esas alınarak hazırlansa da bazı özel durumlarda anahtar kalem satışlardan farklı bir kalem olabilir. Örneğin, kamuya ait şeker fabrikalarında ilan edilmiş taban fiyattan gelen tüm pancarları alma zorunluluğu, önce alımların, sonra üretim ve satışların bütçelenmesini gerektirmektedir. Aynı şekilde, örneğin bir porselen fabrikasında, fırınların söndürülmesi veya boşa yakılması halinde bunları tümünden yenilemek gerektiğinden, fırınları sürekli dolu tutacak miktarda üretim bütçelenip, alım stok, satış ve gider bütçeleri bu üretime dayandırılmaktadır.

4.2.2.2. Üretim Bütçesi

Bütçe sisteminin can damarlarından birisi de üretim faaliyetlerinin planlanmasıdır. Bu planlama üretim bütçesi ile yapılır (Haftacı, 2005: 40-49).

Üretim bütçesi, bütçelenmiş satışları karşılamak için, bütçe döneminde üretimi gereken mal miktarının tahmin edilmesidir (Akdoğan, 2006: 626).

Üretim bütçesi satış bütçesinden yararlanılarak hazırlanır. Ancak bu bağlantıda bir dereceye kadar serbestlik olduğu söylenebilir. Stoklar, yönetim politikasına göre ve satış tahminlerine bağlı kalınarak yüksek tutulabilir veya likide edilebilir (Moore ve Jaedicke, 1998: 686).

4.2.2.2.1. Üretim Bütçesinin Amacı

Üretim bütçesinin temel amacı, işletmenin üretimle ilgili çalışmalarını, bir programa bağlamaktır. Üretim kararları alınır, stoklar devamlı olarak kontrol edilir ve satışlar, stoklar ve üretim arasında en uygun denge kurulmuş olur. Üretim araçlarının ve işgücünün verimliliği, üretim kapasitesinin ekonomik şekilde kullanılışı ve üretim giderlerinin tespiti de mümkün olur. Özetle, üretim bütçesi işletmenin üretim fonksiyonunu, ayrıntılı şekilde planlamak için bir araçtır (Cemalcılar, 1965: 63-64).

Üretim planlamasında karşılaşılan temel sorun, satışlar, stoklar ve üretim seviyeleri arasındaki optimum dengenin sağlanmasıdır. Denge sağlanamaması bütçenin diğer aşamalarında olumsuz etkilere yol açar. Düşük üretim maliyetleri, genellikle mamullerin standartlaştırılması ve istikrarlı üretim seviyeleri ile elde edilir. Diğer yandan hem satış yöneticileri hem de üretim yöneticileri kendi amaçlarına uygun olarak stok seviyesinin yüksek olmasını isteyebilirler. Satışlar, stoklar ve üretim seviyeleri

arasında koordinasyon sağlanması, işletme planlamasında karşılaşılan bu sorunları ortadan kaldırılabılır (Yalkın, 1977: 104).

4.2.2.2.2. Üretim Bütçesinde Sorumluluk

Üretim bütçesini düzenleme sorumluluğu üretim bölüm üst yönetimine aittir (Akdoğan, 2006: 627). Sorumluluğun bu bölümde olması akla uygundur. Çünkü işletmenin üretim kapasitesi, işgücü kapasitesi ve kullanılan hammaddeler ve üretim şartlarına ait en iyi bilgilere bu bölüm yöneticileri sahiptir. Muhasebe bölümü, üretim bütçesinin sorumluluğunun verildiği baş üretim yöneticisine üretim miktarları ve maliyetleri hakkında bilgi vererek yardımcı bulunur. Üretim bütçesi ile satış bütçesi arasındaki farklılıklar bütçe komitesi tarafından düzeltilir (Cemalcılar, 1965: 64).

4.2.2.2.3. Üretim Bütçesi Dönemi

Üretim bütçeleri, uzun dönemli üretim bütçeleri ve kısa dönemli üretim bütçeleri olarak ikiye ayrılır. Her iki üretim bütçesine ilişkin yaklaşım biçimleri birbirinden farklıdır. Uzun dönemli bütçeler genellikle 5 yıllık bir zaman boyutunu ele alırlar. Bu üretim bütçelerinde, kapsadığı zaman aralığına ilişkin üretim seviyeleri belirlenmelidir. Böylece, işletmenin 5 yıllık uzun dönemli işletme planlamasında üretim maliyetleri ile tesis, işgücü ve nakit gereksinmelerinin saptanmasına olanak sağlayacak veriler elde edilir. Kısa dönemli üretim bütçesi, genellikle bir yıllık zaman boyutunu esas alır. Bu bütçenin aylık ve üç aylık ayrıntıda düzenlenmesine önem verilir (Welsch, 1978: 186).

4.2.2.2.4. Üretim ve Stok Seviyesinin Planlanması

Üretim seviyesi belirlenirken yeterli sayıda mamulün satış taleplerini karşılamak ve arzu edilen dönem sonu stoğuna sahip olmak için elde edilebilir olması zorunluluğu

olacaktır. Bu stokların bir kısmı dönem başı stoğu olarak zaten var olacaktır. Bu nedenle, üretim gereksinimleri, bütçelenen satışlara, arzulanan dönem sonu stoklarını ilave etmek ve bu toplamdan dönem başı stoklarını çıkarmak suretiyle belirlenebilir (Kartal, 2001: 60).

Üretim planlaması yaparken şu faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekir (Akdoğan, 2006: 627):

- Üretim seviyesinin istikrarlılığı,
- Stok politikalarının planlaması,
- Üretim süresinin uzunluğu,
- Üretim tesislerinin yeterliliği,
- Üretim girdilerinin edinme imkanları.

Mamullere ilişkin etkin bir stok politikası ise aşağıdaki faktörler arasındaki optimum bir denge sağlanmasıyla mümkün olacaktır (Yalkın, 1977: 111):

- Satış bütçesi talepleri ile mevsimlik dalgalanmaları karşılayacak stok miktarları,
- Mamullerin dayanıklılığı,
- Üretim süresinin uzunluğu,
- Depolama tesisleri,
- Döner sermayenin yeterliliği,
- Stok bulundurma maliyeti,
- Hammadde ile işgücü tedarik kapasitesi,
- Fiyat artışları.

4.2.2.2.5. Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi

Üretim bütçesinin düzenlenmesi sırasında şu noktalar özellikle göz önünde bulundurulmalıdır (Cemalcılar, 1965: 66-67):

- Üretim bütçesi sadece miktar, üretilecek fiziki birimler itibariyle hazırlanmalıdır. Üretim bütçesi para ile ifade edilmiş rakamları içinde bulundurmaz.
- Üretim ve satış bütçeleri, mümkün olduğu kadar, aynı birimlerle gösterilmelidir. Satış bütçesi değer itibariyle olduğu kadar, miktar itibariyle yapıldığından, üretim bütçesinin yapılması kolaylaşır.
- Üretim bütçesi, çeşitli kalemlere göre değil mal sınıflarına göre hazırlanmalıdır. Çünkü büyük işletmelerde üretilen malların çok çeşitli tip ve büyüklükte olması, bunların ayrı ayrı bütçelenmelerini zorlaştırır. Küçük işletmelerde bütün kalemleri ayrı ayrı göstermek mümkün olur.
- İster stok için standart mamul üretilsin ister sipariş üzerine imalatta bulunulsun, her iki halde de üretimi bütçeleme temel ilkeleri ve yöntemleri aynıdır. Sadece ikinci durumda bütçeler birinci durumdakine nazaran daha kısa süreli olarak hazırlanır ve sık sık revizyonu gerektirir.

Bu noktalara dikkat ederek üretim bütçesinin düzenlenme sürecini ise şöyle sıralayabiliriz (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000: 309).

- Üretim bütçesinin döneminin belirlenmesi,
- Hem satış taleplerini karşılamak hem de belirlenen stok düzeyini gerçekleştirmek için ne miktar üretim yapılacağına kararlaştırılması,
- Mamullerin nerede üretileceğinin belirlenmesi,
- Üretim sürecinde zorunlu faaliyetlerin belirlenmesi,

- Üretim programının belirlenmesi,
- Üretim standartlarını belirleyerek üretimin verimliliğini ölçmeye yardımcı olunması,
- İhtiyaç duyulacak işgücü, makine ve hizmet programının düzenlenmesi,
- Üretimin standart maliyetinin belirlenmesi.

4.2.2.3. Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

Üretim bütçesindeki verilere dayanılarak düzenlenen ilk bütçe, direkt ilk madde malzeme bütçesidir.

İşletmelerde kullanılan malzemeler genellikle direkt malzeme veya endirekt malzeme olarak ikiye ayrılır. Üretim sırasında kullanılan malzemedan mamul yapısı içine girip, mamulün temel ögesini oluşturan ve belirlenmesi teknik bakımdan olanaklı ve ekonomik bakımdan anlamlı sayılabilecek malzeme, direkt malzeme başlığı altında toplanır (Bursal ve Ercan, 1997: 48). Bir başka deyişle, bir birim mamul için ne kadar direkt malzeme harcandığının belirlenmesi teknik ve ekonomik bakımdan mümkün olmaktadır. Mamulün esas yapısında yer almakla birlikte, miktarları ve değerleri bakımından ilgili mamulün esas yapısını oluşturmayıp, üretimin gerçekleşmesine katkıda bulunan malzemeye ise endirekt ilk madde ve malzeme denir (Yalkın, 1977: 117). Endirekt malzeme genel üretim giderlerinin bir ögesi olduğundan, genel üretim giderleri bütçesinde izlenir (Wixon, 1976: 135).

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, üretim hacmi için gerekli ilk madde ve malzeme miktarlarına ilişkin tahminleri içerir. Bu bütçede, mamul üretiminde direkt olarak kullanılan ilk madde ve malzemeler ile ana mamuller miktar olarak tahmin edilmektedir (Çam, 2002: 43).

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinde amaç : üretim bütçesi için gereken hammadde ve malzeme ihtiyaçları, direkt hammadde ve malzeme stok seviyeleri, direkt hammadde ve malzeme satınalmaları olarak belirlenen üç değişkenin planlamasında ve kontrolünde uygun bir denge sağlamaktır. Bu denge, belirlenen her bir temel için bir bütçe düzenlenerek sağlanır (Haftacı, 2005: 35) Buna göre direkt ilk madde malzeme bütçesini kendi içinde:

- Direkt ilk madde ve malzeme miktarı
- Direkt ilk madde ve malzeme tedarik (satınalma)
- Direkt ilk madde ve malzeme stok bütçeleri

olarak üçe ayırabiliriz (Yalkın, 1977: 118)

Bu üç bütçe sırayla ve birbirleriyle bağlantılı olarak hazırlandıktan sonra birleştirilir ve böylelikle direkt ilk madde malzeme bütçesi tamamlanmış olur.

4.2.2.3.1. Direkt İlk Madde Malzeme Miktar Bütçesi

Üretim bütçesi taleplerini karşılamak için gereken direkt malzeme miktarlarını, hem bütçe dönemine hem de ara dönemlere göre gösteren bütçe, direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesidir. Direkt ilk madde malzeme bütçesi ile satış ve üretim bütçelerinin dönemleri aynı olmalıdır. Üretilecek her mamul çeşidi için gerekli olan hammadde miktarı bütçe dönemi için toplam olarak tahmin edildikten sonra bütçe dönemi aylık ve üç aylık dönemlere bölünmekte ve toplam olarak tahmin edilen miktar, ara dönemlere dağıtılmaktadır (Yalkın, 1977: 118).

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi düzenlenirken dikkat edilmesi gereken unsurlar ise şöyledir : (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 312-313)

- Hangi maddelere ihtiyaç duyulduğu,
- İhtiyaç duyulan hammaddelerin miktarları,
- Hammaddelerin ne zaman kullanılacağı,

- Yerli mi yoksa ithal hammadde mi kullanılacağı veya işletmenin kendi bünyesinde mi üretileceği,
- Hammaddelerin elde edilme, depolanma ve kullanılma şekilleridir.

Direkt ilk madde ve malzeme miktarının hesaplanması için: üretim bütçesinde belirlenen üretim miktarlarına ve her bir birim mamul için gerekli hammaddenin standart miktarlarına ihtiyaç vardır. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin en önemli sorununu, mamullerin üretiminde kullanılacak hammadde çeşitleri için standart kullanım oranının belirlenmesi oluşturur. Hammadde kullanım oranı, “*teknik yöntem*” ve “*geçmişin verilerinden yararlanma yöntemi*” olmak üzere iki yöntemle belirlenir (Pekiner, 1988: 360).

Teknik yöntemin kullanılması, üretim yöntemlerinin incelenmesi, mamul kalitesinin tespiti, arzu edilen miktarın belirlenmesi gibi konularda bir ön çalışmayı gerektirdiğinden, deneysel bir yöntem olan geçmişin verilerinden yararlanma yönteminden daha zor uygulanabilmektedir.

Geçmişin verilerinden yararlanma yöntemi iki şekilde uygulanabilir. Geçmişte üretilen mamul miktarı ile bu mamul için kullanılan hammadde miktarı esas alınarak sözkonusu mamul çeşidi için bir standart kullanım oranı geliştirilebilir veya makine saat tutarı veya direkt işçilik tutarı ile hammadde tutarı arasında bir oran geliştirilir ve her mamul çeşidi için hammadde tutarı, ya direkt işçilik saat tutarının bir yüzdesi veya makine saat tutarının bir yüzdesi olarak belirlenebilir.

Her mamul çeşidi için hammadde standart kullanım oranı tespit edildikten sonra, üretim bütçesinden her mamul çeşidi için belirlenmiş üretim miktarı alınır, bu miktar standart kullanım oranı ile çarpılarak her mamul çeşidi için gerekli hammadde miktarı bulunur. Ayrıca direkt ilk madde ve malzeme miktarlarının hesaplanmasında üretimde

ortaya çıkacak firelerin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir (Akdoğan, 2006: 629).

4.2.2.3.2. Direkt İlk Madde Malzeme Satınalma Bütçesi

Bu bütçede, bütçe döneminde satın alınacak ilk madde ve malzemenin miktar ve değer olarak tahminini gösterilmektedir. Direkt ilk madde malzeme satınalma bütçesi direkt ilk madde malzeme miktar bütçesi esas alınarak düzenlenir. Satınalma bütçesi genellikle satınalma müdürü tarafından düzenlenir.

Satınalma işlemi sırasında şu faktörler göz önünde bulundurulmalıdır (Welsch, 1978: 248).

- Gerekli stok seviyeleri,
- Teslim zamanları,
- Hammaddelerin özellikleri,
- Satınalma ile ilgili ticari gelenekler,
- Ekonomik sipariş miktarı,
- Hammadde devir hızı.

Satınalma müdürünün bu faktörleri dikkate alarak direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesini hazırlayabilmesi için şu bilgilere ihtiyacı olacaktır (Uslu, 1991: 322).

- Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi verileri,
- Dönem sonu ilk madde ve malzeme stoku,
- Dönembaşı ilk madde ve malzeme stoku,
- Birim alış maliyeti (nakliye, sigorta vb. bilgilerle birlikte).

Bu bilgilerden faydalanılarak satınalma gideri şu şekilde formüle edilebilir (Çam, 2002: 44) :

Satınalma Gideri = (D.İ.M.M. Bütçesi Miktarı + D.S. S. M. – D.B.S. M.) x Birim Fiyat

4.2.2.3.2. Direkt İlk Madde Malzeme Stok Bütçesi

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi ile direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesi arasındaki farklar, stok bütçesini belirlerken aynı zamanda stok artış veya azalışlarını da gösterir. Mamul stoğu bütçesinin satış ve üretimle arasındaki ilişkide olduğu gibi, ilk madde ve malzeme stokları, ilk madde ve malzeme ihtiyaçları ile satınalmalar arasında bir uyum sağlar. Malzeme stokları politikasının temeli her zaman en uygun miktarda stok bulundurulmasına dayanır ve gerektiğinden az veya gerektiğinden çok stok bulundurmaktan kaçınır (Çam, 2002: 44)

Direkt ilk madde ve malzeme stok politikası belirlenirken dikkate alınması gereken başlıca unsurlar ise şunlardır (Welsch, 1978: 251)

- Üretim için gerek duyulan stok miktarı ve zamanlaması,
- Büyük miktarlarda yapılan alımlardaki indirimler,
- Hammadde ve malzemenin sağlanabilirliği,
- Hammadde ve malzemenin dayanıklılığı,
- Depolama imkanları,
- Stokları karşılayabilmek için gereken sermaye miktarı,
- Depolama giderleri,
- Malzeme fiyatlarındaki beklenen değişiklikler,
- Fırsat maliyeti,
- Malzeme kıtlıklarına ilişkin önlemler.

4.2.2.4. Direkt İşçilik Bütçesi

Üretim giderlerinden ikincisi, direkt işçilik giderleridir. Bir sanayi işletmesinin temel üretim konusunu oluşturan mamul veya hizmeti meydana getirmek için harcanan

ve imalata doğrudan yüklenebilen işçilik direkt işçiliktir. Ülkemizde buna üretken veya yapıcı işçilik de denir. Bu tanımın dışında kalan, fakat üretim faaliyetleriyle ilgili sayılabilecek her türlü işçilik ise endirekt işçiliktir (Bursal ve Ercan, 1997: 85)

Direkt işçilik bütçesi “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için üretilen mamul ile doğrudan ilişkili olan işgücünün, bütçe dönemi için tahminlerini gösteren bütçe” şeklinde tanımlanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 317). Direkt işçilik bütçesinde üretim kotaları işgücü ihtiyaçları biçiminde ifade edilir. İşgücü bütçesi hazırlanmasında doğal olarak stok yapma ve stok planlaması sorunu söz konusu olmaz, fakat buna benzer bir çok sorun bu bütçede de vardır. Üretim planında bir dönemde daha fazla üretim söz konusu ise bu dönemde üretim bölümü tarafından istenen niteliklerde iş gücü, insan kaynakları bölümü tarafından işe alınmalıdır. Üretimin niteliğine göre yeni işçilerin eğitimden geçirilmesi gerekebilir. Bu takdirde bu işçiler üretim bölümünde görevlendirilmeden epey önce işe alınmalıdır. Bu işçilerin işe alınmalarının zamanlaması da önemli bir konudur (Moore ve Jaedicke, 1998: 698).

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesinden, üretim gider yerleri yöneticileri sorumludur. Bu yöneticiler direkt işçilik bütçesini hazırlanması sırasında işletmede uygulanan ücret sistemini ve toplu iş sözleşmelerini de göz önünde bulundurmalıdır (Akdoğan, 2006: 635)

4.2.2.4.1. Direkt İşçilik Bütçesinin Amacı

Direkt işletme bütçesinin hazırlanmasının amaçları şu şekilde açıklanabilir: (Cemalcılar, 1965: 4-5)

- Üretim bütçesinin zorunlu kıldığı üretim çalışmalarını yürütmek için, ihtiyaç duyulan direkt işçiliği miktar, çalışma saati ve çeşit olarak tespit etmek, istihdamı sürekli kılacak ölçüyü elde etmek.
- Üretimin direkt işçilik maliyetini hesaplamak ve kontrol etmek.
- Nakit bütçesi düzenlenirken direkt işçilik giderlerine ilişkin bilgi vermek.
- İşçilerin işe alınmalarının planlanmasında insan kaynakları bölümüne yardımcı olmak.

4.2.2.4.2. Direkt İşçilik Miktar ve Maliyetinin Hesaplanması

Direkt işçilik miktar ve maliyetinin tahmininde aşağıdaki üç yöntemden birisi esas alınabilir (Akdoğan, 2006: 636)

- Birinci yöntemde, her mamul birimi için gereken direkt işçilik saatleri ve her bir gider yeri veya üretim operasyonları için ortalama saat ücretleri tahmin edilir. Direkt işçilik saatleri ile ortalama ücretlerin çarpılması suretiyle her bir gider yerine göre bir mamul biriminin direkt işçilik maliyeti bulunur. Birim işçilik maliyeti ile her bir gider yerinde üretilen mamullerin çarpılması yoluyla da direkt işçilik maliyetleri hesaplanır.
- İkinci yöntemde, direkt işçilik maliyetleri ile üretim miktarları arasında ilişkiler kurulmak suretiyle oranlar geliştirilmekte ve bu oranların üretim bütçesine uygulanması yoluyla da toplam direkt işçilik maliyetleri hesaplanmaktadır.
- Üçüncü yöntemde, her bir üretim miktarı için ilgili üretim gider yerinde yapılacak her iş türü için gerekli iş miktarlarını gösteren işgücü tabloları

yapılmakta ve bu tablolara dayanılarak toplam direkt işçilik maliyetleri hesaplanmaktadır.

4.2.2.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderleri bütçesi direkt ilk madde malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretimle ilgili olan ancak üretilen birimlerle doğrudan bağlantısı kurulamayan giderlerin tahminini içermektedir. Ve genel üretim giderlerinin bütçelemesi direkt işçilik giderleri ve direkt ilk madde malzeme giderleri bütçesine göre daha karmaşıktır (Akdoğan, 2006: 638).

Direkt işçilik ve direkt ilk madde ve malzeme giderleri, genellikle üretim hacmine bağlı olarak değiştiği halde genel üretim giderleri değişken, sabit veya yarı değişken yapıda olabilirler. Değişken genel üretim giderleri, endirekt işçilik ve endirekt malzeme giderlerini içerirler ve buna örnek olarak forklift operatörlerine ödenen saat ücreti ve üretim, montaj ve servis işlemlerinde yardımcı eleman olarak çalışan ve saat başına ücret alan işçilerin ücreti, makine bakımı için kullanılan yağın maliyeti gösterilebilir. Amortisman, üretimde kullanılan araçlar için kullanılan araçlar için ödenen sigorta ve vergi bedelleri ve üretimde yer alan müdürlerin maaşları ise sabit genel üretim giderlerine örnek olarak gösterilebilirler (Raiborn, Barfield ve Kinney, 1996: 95-96). Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken kısımlarının ayırımında değişik yöntemlerden yararlanılır. Bu yöntemleri şöyle sıralayabiliriz : (Akdoğan, 2006: 638)

- En yüksek ve en düşük hacimler yöntemi,
- Dağıtım grafiği yöntemi,
- En küçük kareler yöntemi,

- Muhasebe yöntemi ve sanayi mühendisliği.

Genel üretim giderlerinin özelliklerini ise şu şekilde sıralayabiliriz: (Horngern ve Foster, 1987: 100-101)

- Genel üretim giderleri birbirinden farklı özellikte birçok üretim maliyetinden oluşur. Genel üretim giderlerinin kontrolü bu başlık altında toplanan tüm üretim maliyetlerinin teker teker kontrolü ile mümkün olabilmektedir.
- Genel üretim giderleri ile mamuller arasında direkt ilişki kurmak her zaman mümkün olmadığından genel üretim giderlerinin mamul maliyetine yüklenmesinde değişik dağıtım anahtarları veya yöntemler uygulanır.
- Genel üretim giderleri bütün yıl boyunca, dönemler arasında düzenli bir dağılım göstermez.
- Bazı genel üretim giderlerinin toplam tutarının ne kadar olduğunu belirlemek ancak yıl sonunda mümkün olabilmektedir.

Genel üretim giderleri bütçesi, üretim bölümü tarafından düzenlenmekle birlikte bütçenin hazırlanmasında bütçe ve maliyet muhasebesi uzmanlarının işbirliğini de gerekmektedir. Genel üretim giderleri bütçesi düzenlenirken gerek üst yönetime gerekse bölüm yöneticisine aylık karşılaştırmaları sağlayacak bir şekilde düzenlenir. O ay içinde oluşmuş giderler, yukarıdan aşağıya doğru ilk sütunda yer alırken, giderlere ilişkin bütçelenmiş ve fiili rakamlar diğer sütunları oluşturur (Yalkın, 1977: 154).

4.2.2.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili olan ancak üretim maliyetlerine yüklenemeyen giderlerdir. Faaliyet giderleri bütçesi üç alt bütçenin birleştirilmesiyle oluşturulur:

araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi ve pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi (Çetiner, 1995: 153).

4.2.2.6.1. Araştırma Geliştirme Giderleri Bütçesi

Üretimine devam edilen mamullerin maliyetlerini düşürmesi, satışların artırılması ve yeni üretim biçim ve teknolojilerinin işletmede uygulanması amacına yönelik faaliyetlerin sürdürülebilmesi için yapılan giderlerin planlaması için yapılan bütçeye araştırma geliştirme giderleri bütçesi denir (Işıklılar, 1997: 179). Araştırma geliştirme giderleri bütçesinin hazırlanmasından araştırma geliştirme bölümü yöneticisi sorumludur. Bütçe tutarının büyük bir kısmını personel giderleri oluşturur (Çam, 2006: 76-77)

4.2.2.6.2. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, mamullerin üretiminden tüketicilerin eline geçinceye kadar yapılan tüm faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için katlanılan giderleri kapsamaktadır. Satış giderleri kalemleri arasında satış, reklam, tanıtım ve depolama giderleri yer almaktadır (Cemalcılar, 1965: 91). Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi ise pazarlama fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde ortaya çıkacak bu giderlerin tahminini içermektedir (Çam, 2006: 77).

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesinin amaçlarını şu şekilde sıralayabiliriz: (Yalkın, 1977: 166)

- Satış, dağıtım ile finansman faaliyetleri arasında bir dengenin sürdürülmesini sağlamak,
- Satış giderleri için gerekli nakit ihtiyacını belirlemek,
- Satış giderlerine ilişkin etkin gider kontrolü sağlamak.

4.2.2.6.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Genel yönetim giderleri, bir işletmenin yönetim fonksiyonları, işletme politikasının belirlenmesi, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, kredi ve tahsilatı da kapsayan muhasebe ve mali işler servislerinin giderlerini kapsamaktadır (Tokmak, 1997: 556). İşletmenin genel yönetimi için ortaya çıkabilecek giderler diğer fonksiyonel gider bütçelerinde olduğu gibi tahmin edilip planlanırlar.

Genel yönetim giderleri bütçesinin amaçları şunlardır: (Yalkın, 1977: 167)

- İşletmenin, satış ile genel yönetim giderleri arasında bir denge sağlamak,
- Genel yönetim giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin saptanmasını mümkün kılmak,
- Kar marjlarının saptanmasına yardımcı olmak,
- Genel yönetim giderlerinin etkili bir şekilde kontrol edilmesine imkan sağlamak.

Bütçeyi hazırlama sorumluluğu, genel yönetimle ilgili belirli fonksiyonları yürütmekle görevli olan yöneticilere yüklenir (Çam, 2006: 78).

4.2.2.7. Satışların Maliyeti Bütçesi

Satışların maliyeti bütçesi, işletmenin dönem içindeki stok hareketleri, satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Proforma gelir tablosunun düzenlenmesi için satışların maliyeti bütçesine ihtiyaç vardır (Akdoğan, 2006: 643). Mamul üreten işletmeler Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Bütçesi ile başlayıp, Genel Üretim Giderleri Bütçesi ile devam eden faaliyet bütçelerini Satışların Maliyeti Bütçesinde toplarlar. Hizmet

işletmeleri, hizmet maliyeti bütçesini Satışların Maliyeti Bütçesinde özetlerler. Ticaret işletmeleri ise Ticari Mal Bütçelerini Satışların Maliyeti Bütçesinde II. Bölüme aktarırlar.

Tablo 4.2. Satışların Maliyeti Bütçesi

| |
|--|
| ÜRETİM MALİYETİ |
| A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri |
| B- Direkt İşçilik Giderleri |
| C- Genel Üretim Giderleri |
| D- Yarı Mamul Kullanımı 1- Dönem Başı Stok (+) 2- Dönem Sonu Stok (-) |
| ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ |
| E- Mamul Stoklarında Değişim 1- Dönem Başı Stok (+) 2- Dönem Sonu Stok (-) |
| I – SATILAN MAMUL MALİYETİ TİCARİ FAALİYET |
| A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+) |
| B- Dönem İçi Alışlar (+) |
| C- Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-) |
| II – SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ |
| III – SATILAN HİZMET MALİYETİ |
| IV – DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ |
| SATIŞLARIN MALİYETİ (I+ II + III+ IV) |

4.2.2.8. Yatırım Bütçesi

Yatırım bütçesi, işletmenin genişletilmesi ve duran varlıkların elde edilmesi ile ilgili yatırımları içeren bir bütçedir. Bu tür yatırımların bütçe yılında yapılması planlanan harcamalar bu bütçede tahmin edilmektedir. Yatırım bütçesi uzun vadeli

planların bütçe yılında uygulanacak kısımlarını göstermektedir. (Akdoğan, 2006: 647).

Yatırım bütçesini ilgilendiren kararları şu şekilde sıralayabiliriz: (Tokaç, 2005: 59)

- İşletmenin satış ve üretim kapasitesinin artırılmasına ilişkin genişleme kararları,
- İşletmenin mevcut maddi duran varlıklarının eskime ve yıpranması veya modasının geçmesi nedeniyle değiştirilmesi kararları,
- İşletmenin maddi duran varlıkların satın alınması veya kiralanması ile ilgili kararlar,
- Mevcut üretilen mamulü geliştirme veya yeni mamul yatırımları.

Yatırım bütçesinin düzenlenmesi yatırım bölümünün sorumluluğundadır (Çam, 2006: 80).

Yatırım bütçesinin amaçları ise şu şekildedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 329-330):

- Yatırım giderlerinin işletmenin mali gücü ile dengeli olarak yıllık bütçelenmesini sağlar.
- Yatırım giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin ara dönemlere göre saptanmasını sağlar.
- Yatırım giderlerine yapılan harcamaların etkili kontrolünü sağlar.
- İşletmenin faaliyetini yürütmesi, büyümesi ve gelişmesi için zorunlu olan yatırım giderlerinin kararlaştırılmasına yardımcı olur.

İşletme yöneticileri, yatırım bütçesini bu amaçlara ulaşmak için düzenlerken yatırım harcamalarına tahsis edilen fonların geriye dönüşünün olmadığını göz önünde bulundurarak bu harcamalara ilişkin plan ve projeleri dikkatli bir biçimde incelenmelidirler (Jones ve Trentin, 1971: 136).

4.2.2.9. Nakit Bütçesi

Nakit bütçesi, işletmelerin ilgili bütçe yılında nakit giriş ve çıkışlarını göstermektedir. Dönem içinde nakit girişi sağlayacak kalemler nakit bütçesinin kaynaklarını oluştururken, nakit çıkışını gerektirecek kalemler de nakit kullanımlarını göstermektedir (Akdoğan, 2006: 647). Kısaca nakit bütçesi, işletmenin, gelecek dönemde nereden nakit girişi elde etmeyi beklediğini ve nakdini nasıl kullanmayı planladığını özetler (Griffin, 1993: 631).

Nakit bütçesi sayesinde yöneticiler sorunları daha kolay çözüme imkanı kazanmaktadırlar. Önlerinde belirli bir zaman olan yöneticiler, beklenmedik bir zamanda ani bir şekilde ortaya çıkan krize nisbeten daha kolay ve uygun şartlarda krizi atlatabilirler (O'Donnell, 1967: 10). Nakit bütçesinin sorunları önceden haber verme fonksiyonu vardır (Aksoy ve Yalçın, 2005: 117).

Bu bütçenin başlıca amaçları şunlardır: (Cemalcılar, 1965: 107)

- Planlanmış işletme faaliyetlerini yürütmek için istenen ölçüde nakdi kullanıma hazır bulundurmak.
- Nakit artış ve azalışlarını göstermek.
- Çalışma sermayesi, satışlar, yatırımlar ve borçlar arasında nakit koordinasyonu sağlamak.
- Nakide ihtiyaç duyulduğunda bunların hangi kaynaklardan nasıl temin edileceğini göstermek.
- Kredi programını en iyi şekilde planlamak.
- Yatırımlar için var olan fonların tutarını, ne zaman kullanılacaklarını göstermek.

Nakit bütçesi başlıca iki kısımdan meydana gelir. Bunlar: nakit tahsilatı (giriş) ve nakit ödemeleridir (çıkışı) (Bayar ve Aydın, 1994: 103)

Buna göre bütçe hazırlanırken bütçe dönemi için para giriş ve çıkışları ayrı ayrı tahmin edilmelidir. Tahminler yapılırken başlıca iki metot kullanılır: (Tokaç, 2005: 67)

- Nakit giriş ve çıkışlarının doğrudan tahmin metodu: Çok kullanılan ve oldukça basit bir metottur. Para ile ilgili olan her masraf elemanı veya fonksiyonu için ayrıntılı tahminler yapılır. Hazırlanan tablolar işletmedeki para hareketlerini açıkça gösterir.
- Düzeltilmiş net kar metodu: Bu metotla incelemelere başlangıç noktası olarak tahmini net gelir alınır. Net gelire etki eden nakit çıkışı gerektirmeyen olmayan kalemlere göre düzeltmeler yapılır. Net gelir tahakkuk şeklinden nakit şekline çevrilir. Bu yöntemde nakit giriş ve çıkışları ayrı olarak gösterilmez. Bu metot daha çok uzun süreli nakit planlarının hazırlanmasında kullanılır.

4.2.2.10. Proforma Gelir Tablosu

İşletme bütçelerinin düzenlenmesindeki en son aşamayı proforma mali tabloların hazırlanması oluşturur. Proforma mali tablolar gelecek faaliyet dönemi için faaliyet sonuçlarını ve işletmenin mali durumunu özet bir şekilde gösterirler.

Gelir tablosu en basit tanımıyla işletmenin bir dönemdeki gelirlerini, giderlerini ve karını gösteren mali bir tablodur (Brealey R., Myers S. ve Marcus A., 1995: 34). Proforma gelir tablosu ise bütçe döneminde planlanan faaliyet sonuçlarının karın oluşumuna olan etkilerini gösteren tahmini bir tablodur (Yaman, 1972: 162-163).

Tablo 4.3. Nakit Bütçesi²

| |
|---|
| <p>A. İŞLETME FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</p> <p>1.Esas Faaliyet Gelirlerinden Sağlanan Nakit Girişleri (+)</p> <p>2 Esas Faaliyet Giderlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)</p> <p>Esas Faaliyet Sonucu Sağlanan Net Nakit Akışı(1-2)</p> <p>3. Diğer Gelir ve Karlardan Sağlanan Nakit Girişleri +</p> <p>4. Diğer Gider ve Zararlardan Kaynaklanan Nakit Çıkışları(-)</p> <p>5.Finansman Giderlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları (-)</p> <p>6. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Varlık ve Yabancı Kaynaklardaki Değişikliklere İlişkin Nakit Akışları (+) (-)</p> <p>7. Dönem Karı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülüklerle İlişkin Nakit Çıkışları (-)</p> |
| <p>B. YATIRIM FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</p> <p>1.Yatırım Faaliyetinden Sağlanan Nakit Girişleri(+)</p> <p>2. Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)</p> |
| <p>C. FİNANSMAN FAALİYETLERİNE İLİŞKİN NAKİT AKIŞLARI</p> <p>1. Finansman Faaliyetlerinden Sağlanan Nakit Girişleri</p> <p>2. Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Çıkışları (-)</p> <p>Diğer Finansman Faaliyetlerine ilişkin Nakit Çıkışları</p> |
| <p>D. KUR FARKLARININ NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNE ETKİLERİ (+), (-)</p> |
| <p>E. NAKİT VE NAKİT BENZERLERİNDE MEYDANA GELEN NET ARTIŞ (+) (AZALIŞ) (-)</p> |

² Bu tablo Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardında (TMS 1) yer alan Nakit Akış Tablosu esas alınarak hazırlanmıştır.

| |
|--|
| |
| F. DÖNEM BAŞI NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU |
| G. DÖNEM SONU NAKİT VE NAKİT BENZERLERİ MEVCUDU |

Proforma gelir tablosunun düzenlenirken aşağıdaki adımlar uygulanır (Çam, 2006: 90-91).

- Satış bütçesinden satış tutarları alınarak, brüt satışlar hanesine yazılır.
- Gider bütçesinden iade ve iskontolar alınarak, indirimler hanesine yazılır.
- İndirimler brüt satışlardan düşülerek, net satışlar elde edilir.
- Net satışlardan sonra satışların maliyeti bütçesinden yararlanarak satılan mamul maliyeti yazılır.
- Faaliyet giderleri hanesine, giderler bütçesinden, araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi yazılır.
- Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, olağandışı gelir ve karlar, olağandışı gider ve zararlar hanelerine, ayrı olarak hesaplanan bütçe tabloları içinde yer alan gelirler ve giderler yazılır.
- Finansman giderleri hanesine ise, finansman giderleri tahmini yazılır.

Proforma gelir tablosunun hazırlanmasının yararlarını ise şu şekilde sıralayabiliriz (Cemalcılar, 1965: 111).

- Proforma bilanço ile birlikte, bütçe sisteminin en son aşamasını oluşturur ve bütçe programından beklenen sonuçları etkili şekilde gösterir.
- İşletmenin tümünü etkileyerek sonuçların incelenmesini ve işletmenin bütçeleme politikasında gerekli düzeltmelerin yapılmasını mümkün kılar.
- Üst yönetimin kolaylıkla anlayabilecekleri şekilde birleştirilmiş bütçe rakamlarını gösterir ve bir yönetim aracı olarak değerlendirilir.
- Proforma bilânçonun hazırlanmasında kullanılacak ön bilgileri verir.

Tablo 4.4. Proforma Gelir Tablosu

| PROFORMA GELİR TABLOSU |
|---|
| A. BRÜT SATIŞLAR |
| B. SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) |
| C. NET SATIŞLAR |
| D. SATIŞLARIN MALİYETİ (-) |
| BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI |
| E. FAALİYET GİDERLERİ (-) ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME GİDERLERİ PAZARLAMA SATIŞ VE DAĞITIM GİDERLERİ GENEL YÖNETİM GİDERLERİ |
| FAALİYET KAR VEYA ZARARI |
| F. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR |
| G. DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-) |
| H. FINANSMAN GİDERLERİ (-) |
| OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR |
| I. OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR |
| J. OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-) |
| DÖNEM KARI VEYA ZARARI |
| DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞ. YASAL YÜKÜMLÜLÜKLER KARŞILIKLARI (-) |
| DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI |

4.2.2.11. Proforma Bilanço

Bilanço, işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bunların kaynaklarını gösteren mali tablodur (Brealey R., Myers S. ve Marcus A., 1995: 28). Proforma bilanço ise belli bir dönem için planlanan faaliyetlerin, işletmenin varlık ve kaynak yapısını ne yönde değiştireceğini gösterir. Proforma bilanço, işletmenin genel bütçesini oluşturmaktadır ve bölüm bütçelerinin konsolide edilmesiyle oluşturulmaktadır (Çam, 2006: 92-93).

Proforma bilanço düzenlemenin faydaları şunlardır (Cemalcılar, 1965: 112)

- Bölüm bütçelerinin doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarını gözden geçirmeye yarar.
- Bilanço analizlerinin yapılmasına imkan verir. Böylelikle faaliyetlerin başarıyla yürütülüp yürütülemeyeceğini incelemekte yardımcı olacak oranlar bulunmuş olur.
- İşletmenin dışındaki kaynaklardan yapılacak finansmanın miktarını ve süresini kararlaştırmaya yardım eder.

Ayrıca proforma bilanço bütçe dönemi boyunca referans aracı olarak da yardımcı olur. Çeşitli tarihlerde hazırlanan firma içi amaçlı mali tablolar, o dönemlerin bütçeleriyle karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmalar sırasında yıl boyunca düzeltilebilecek bir kısım olumsuz sapmalar fark edilebilir. Veya bütçenin kendisinin de düzeltilmesi gerekebilir (Moore ve Jaedicke, 1998: 719).

Tablo 4.5. Proforma Bilanço Yapısı

| PROFORMA BİLANÇO | |
|------------------|---------------------|
| AKTİF | PASİF |
| DÖNEN VARLIKLAR | KISA VADELİ BORÇLAR |
| DURAN VARLIKLAR | UZUN VADELİ BORÇLAR |
| | ÖZ SERMAYE |

4.3. MALİYET KONTROLÜ VE BÜTÇE İLİŞKİSİ

İşletme bütçeleri, günümüzün bilimsel yönetim araçları içinde önemli bir yeri vardır. Kar planlaması ve kontrolü ile eş anlamlı olduğu kabul edilen işletme bütçeleri, etkili işletme yönetiminin vazgeçemeyeceği temel yönetim araçlarından bir tanesidir. Bütçe sistemi faaliyet dönemi boyunca yönetimin faaliyetlerindeki gelişmeleri en etkin biçimde izlemesine olanak sağlayarak kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesine önemli bir katkı sağlar (Yalkın, 1977: 28).

4.3.1. Kontrol

Kontrol, amaçların, planların, politikaların ve standartların elde edilmesini güvence altına alacak önlemler olarak tanımlanabilir (Welsch, 1978: 26). Kontrolün temel amacı bir şeyin planlandığı gibi yapılmasını sağlamak, işletme yönetimini, belirledikleri amaçlar topluluğuna ulaşılmaya götürmektir (Certo, 1997: 456). Faaliyetlerin planlandıkları doğrultuda, konulmuş kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmedikleri, işletme amaçlarının ne ölçüde başarıyla başarılmadığı kontrol sayesinde ortaya konulacaktır.

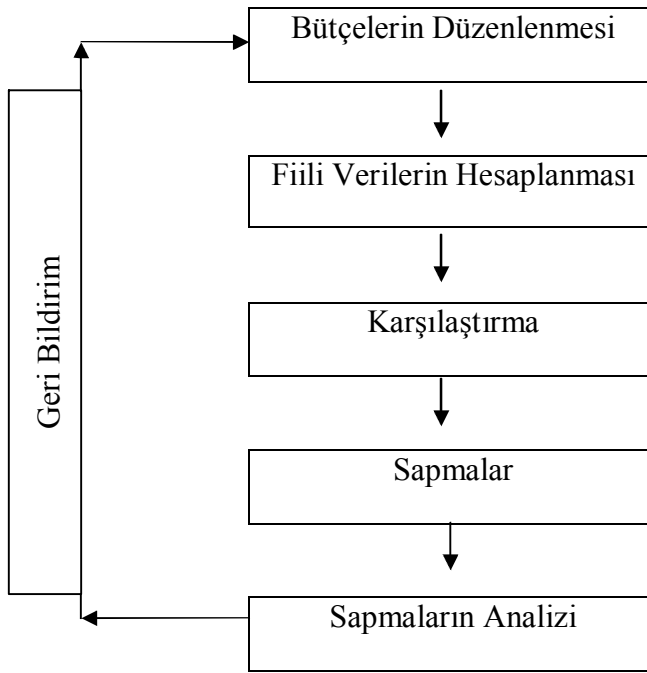
4.3.2. Maliyet Kontrolü

Artan rekabet koşullarında işletmelerin daha kolay kontrol altında bulundurabileceği, karlılığı doğrudan belirleyici unsurların başında maliyetler gelmektedir. Maliyetlerde sağlanacak disiplin ile işletmeler rakiplerine üstünlük sağlayabilecek potansiyeller yaratabileceklerdir. Bu bakımdan maliyet kontrolü, gerçekleşen maliyetler ile gerçekleşmesi gereken maliyetleri karşılaştırarak işletmenin iç bünyesinin şeffaflaşmasını sağlamakta ve karlılığın bu yolla artırılmasına yönelik gerekli tedbirleri işletme yönetimine sunmak doğrultusunda önemli bir görev icra

etmektedir. Maliyet kontrolünü, hedeflemiş bir kalitede üretim yapabilmek için gereken miktarların üzerinde girdi kullanılmasının önlenmesi olarak tanımlanabilir (Kutlan, 1998: 21).

Aşağıda bir kontrol modeli verilmiştir, işletme bütçelerinin kontrol işlemindeki önemi açıkça görülmektedir.

Şekil: 4.1. Bir kontrol modeli (Yüngül, 1998: 12).



4.3.3. Maliyet Kontrolünde Esnek Bütçe

Esnek bütçe, işletmenin veya gider merkezinin değişik faaliyet seviyelerinde gider tutarlarının ne olması gerektiğini gösterir. Maliyet kontrolü bakımından esnek bütçe yaklaşımının ana amacı, bir gider merkezindeki giderlerin, söz konusu merkezdeki faaliyet hacminden nasıl ve ne kadar etkilendiğini tanımlamaktır. Maliyet

unsurlarının kontrolünde kullanılacak esnek bütçenin düzenlenmesinde şu aşamalar vardır (Yalkın, 1977: 145).

- Giderlerin gider merkezlerinde toplanması,
- Gider merkezlerinde öngörülen faaliyet seviyelerinin saptanması için gereken ölçü birimlerinin belirlenmesi,
- Gider merkezlerindeki giderlerin değişkenlik kavramına uygun olarak sabit ve değişken olarak ayrılması.

Esnek bütçe, değişkenlik ve sorumluluk ilkelerine dayanan gider bölümlendirilmesini temel aldığından, giderlerin en iyi şekilde planlanmasına ve etkin maliyet kontrolüne imkan sağlayacaktır. Maliyet kontrolünün temeli, mamuller, yönetim politikaları ve iş programlarına ilişkin belli şartlarda her gider türünün ne olması gerektiğine dayanır. Bu nedenle, düzenlenen bütçelerin amacı, maliyet kontrolü sağlamaktır. Maliyet unsurlarının esnek bütçe ile kontrolünün faydaları şunlardır (Yüngül, 1998: 111-112).

- Bölüm gider bütçeleri geliştirilir,
- Bütçe döneminde, gider merkezi yöneticilerine gider hedeflerini sağlar,
- Gerçekleşen giderlerle karşılaştırmaya esas alınmış bütçe karşılıklarını belirler.

5. BİR ÜRETİM İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Bu bölümde, önceki bölümlerde ayrıntılı olarak açıklanan esnek işletme bütçeleri ve esnek bütçeler kullanılarak maliyet kontrolünün iyi anlaşılması için Tokat ilinde faaliyet gösteren bir üretim işletmesinde yapılan ampirik çalışma yer almaktadır. Ampirik çalışma kavramı özel bir araştırmaya delil olarak kullanmak için delillerin sistematik olarak ilk elden toplanmasını ifade etmektedir.

5.1. UYGULAMANIN AMACI VE SINIRLILIKLARI

Çalışmanın amacı modern yönetim tekniklerinden olan bütçeleme tekniklerinin, Tokat – Niksar’da faaliyet gösteren bir gıda üretim işletmesinde uygulanması ve esnek bütçeleme tekniğinden faydalanılarak maliyet kontrolünün nasıl yapılabileceğinin araştırılmasıdır. Çalışma ile işletmenin yapısına uygun bir bütçe modelinin oluşturulmasına çalışılacaktır ve bu modelin işletmenin üretim maliyetlerinin kontrolünde nasıl kullanılacağı incelenecektir. Bu amaçla işletmenin 2006 yılı kesinleşmiş verilerinden faydalanılarak 2008 yılı bütçesi hazırlanmıştır. Çalışma sonucunda şu soruların cevaplarına ulaşılmaya çalışılacaktır:

- İşletmede bütçe sistemi uygulanıyor mu?
- İşletmede maliyet kontrolü yapılabiliyor mu?
- Nasıl bir planlama çalışması yapılıyor?
- İşletmeye uygun bir bütçe modeli oluşturulursa bu model maliyet kontrolünde kullanılabilecek midir?

Yapılan bütçe çalışması sırasında un imalatı yapan Yılmaz Un Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi çalışanlarının modern muhasebe uygulamalarına yabancı olması ve işletmenin muhasebe sisteminin bütçe çalışmasına uygun şekilde dizayn edilmemiş olmasından kaynaklanan sorunlarla karşılaşmıştır. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd.

Şirketinin 2002-2006 yıllarında üretim miktarları düzenli olarak artmış ancak buğdayların depolanacağı siloların kapasitesi bu artış oranında artmamıştır. Stok kapasitesinin düşük olması ise işletmenin yıl içinde sürekli değişen fiyatlardan buğday almasını zorunlu kılmaktadır. Bu durum ise özellikle maliyet tahmininde bulunmayı zorlaştırmaktadır. Ayrıca Türkiye ekonomisindeki belirsizlikler, işletmenin en önemli hammaddesi olan buğday fiyatlandırmasında ve ithalatında zamanla değişik politikalar izlemesi geleceğe yönelik ayrıntılı hesaplamalar yapmayı zorlaştırmaktadır. Sayılan konular çalışmanın sınırlılıklarını oluşturmaktadır.

5.2. MATERYAL VE YÖNTEM

Bu bölümde çalışmamızın materyal ve yöntemi açıklanmıştır.

5.2.1. Materyal

İşletmenin önceki dönemlere ilişkin mali tabloları, randıman takip kartları, maliyet hesaplaması amacıyla kullanılan tablolar ve un imalatı ile ilgili yapılmış fizibilite çalışmaları, işletmenin Yeminli Mali Müşavir tarafından hazırlanmış tam tasdik raporları ve işletme hakkında genel bilgiler çalışmanın kaynaklarını oluşturmaktadır.

5.2.1.1. İşletme Hakkında Genel Bilgiler

Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. un imalatında bulunmak üzere 1986 yılında Tokat-Niksar'da beş ortak tarafından kurulmuştur. İşletme 2002 yılında el değiştirmiş, altı kişiden oluşan yeni ortakları ile aile işletmesi niteliğini devam ettirmiştir. İşletmenin sermayesi 700.000.- YTL'dir. İşletmenin mali tablolarına 2003-2004 dönemlerinde enflasyon düzeltilmesi uygulanmıştır. İşletmenin kapasite raporuna

göre yıllık un üretim kapasitesi 21.600 ton ve kepek üretim kapasitesi 5.400 ton'dur. Yıllık buğday tüketim kapasitesi 28.350 ton, yıllık un çuvalı tüketim kapasitesi 432.000 adet ve yıllık kepek çuvalı tüketim kapasitesi 180.000 adettir. 2006 yılında işletmede ortalama 24 kişi çalışmıştır, şu anda işletmede 27 kişi çalışmaktadır.

İşletme Orta Karadeniz ve Doğu Anadolu Bölgesinde'ki illerde bulunan un ve kepek, razmol gibi diğer buğday mamulleri toptan ticaret işletmeleri ile ekmek fırınlarına satış yapmaktadır.

5.2.1.2. Un İmalatı Hakkında Bilgiler

Bu bölümde buğdayın yapısı ve un imalatı ile ilgili genel bilgilere yer verilmiştir.

5.2.1.2.1. Buğday

Dünyada üretilen buğdayın tamamına yakın bir miktarı insan gıdası olarak kullanılmakta, un ve irmiğe öğütülmektedir. Bir miktar buğday kabuğu ile birlikte öğütülerek Chapati ve tam randımanlı ekmeğin yapımında kullanılıyorsa da, dünyanın bir çok yerinde buğday çoğunlukla düşük randımanlı una öğütülmektedir. Öğütme tekniği ile kepek ve embriyonun büyük bir kısmı endospermden ayrılmakta ve hayvan yemi olarak kullanılmaktadır. Buğdayın bilinen 15 türü olmasına rağmen yalnız üç türünün ekonomik olarak önemi vardır.

Bunlardan birincisi, 42 kromozomlu *Tr.aestivum* türüdür. En çok üretimi yapılan tür de bu türdür, ekonomik olarak bu türün özelliği diğer türlere oranla mayalı ekmek yapımına daha elverişli olmasıdır. Bu ekmeklik buğdayların kırmızı ve beyaz taneli, yazlık veya kışlık ekilen çeşitleri bulunmaktadır. İkinci buğday türü 42 kromozomlu *Tr.compactum* türüdür, ülkemizde bu türe topbaş buğdayları da denilmektedir.

Ekmeklik un için elverişli değildir, fakat düşük protein miktarı ve zayıf gluteni pastalık ve bisküvilik un için çok elverişli olmasını sağlar. Üçüncü buğday türü ise 28 kromozomlu Tr.durum dur. Bu tür tüm dünyada makarnalık buğday olarak bilinir.

Un imalatında tek hammadde buğday olduğu için ve buğdayın kalitesi de imalatın verimliliğini ve karlılığını doğrudan etkilediği için üretimde kullanılacak buğdayın kalitesi çok önemlidir. Buğday kalitesinin belirlenmesinde kullanılan kriterleri fiziksel ve kimyasal kriterler olmak üzere iki başlıkta toplayabiliriz. Fiziksel kriterler şunlardır (Seçkin, 1982: 1-9):

- Birim hacim ağırlığı
- Tane ağırlığı
- Tane iriliği ve şekli
- Tane sertliği
- Camsı görünüm
- Renk
- Zarar görmüş tane sayısı
- Yabancı madde oranı

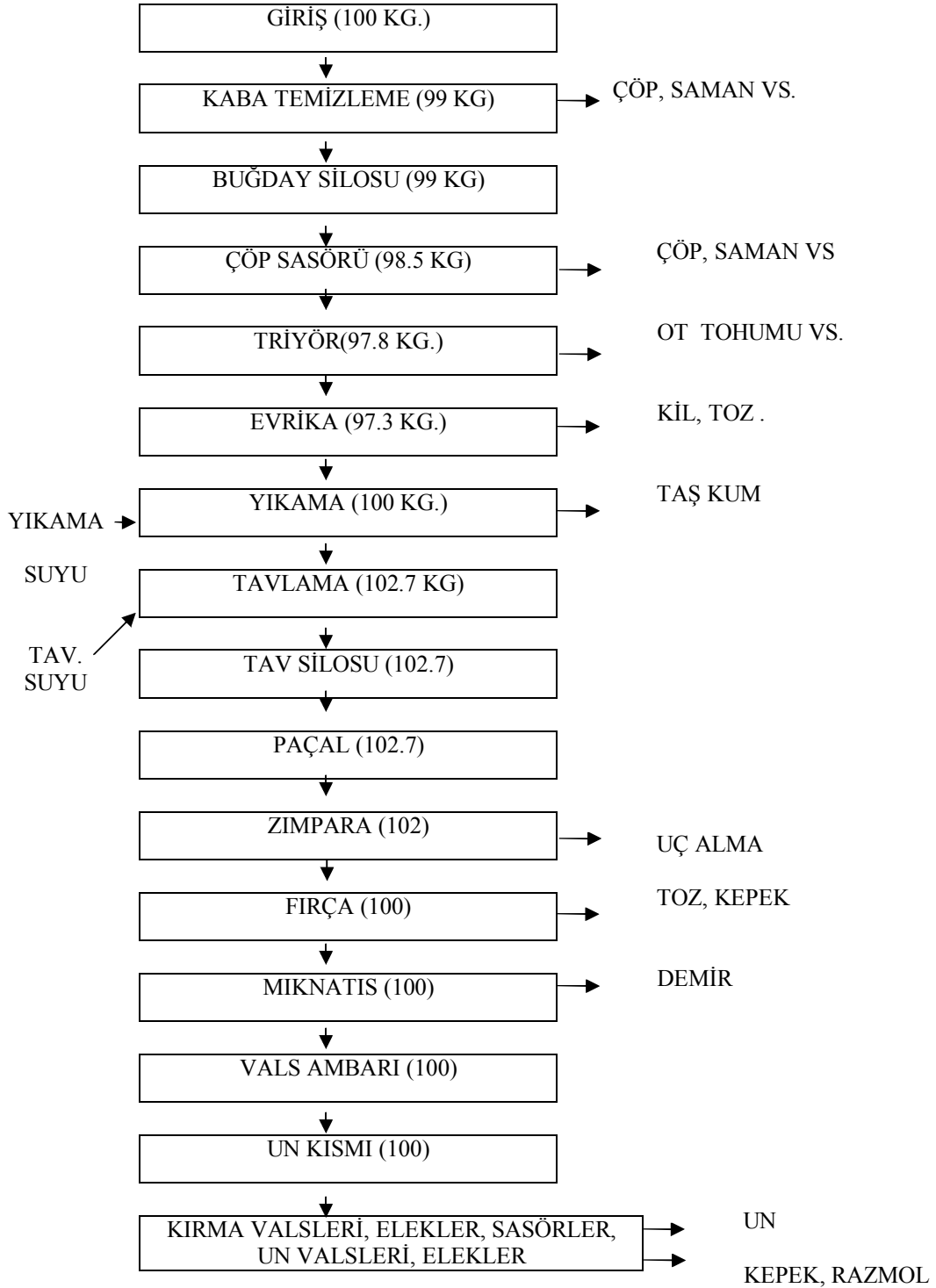
Buğday kalitesinin belirlenmesinde kullanılan kimyasal kriterler ise şunlardır:

- Rutubet miktarı
- Protein miktarı
- Protein kalitesi
- Alfa-Amilaz aktivitesi
- Serbest asitlik
- Ham elyaf ve kül miktarı

5.2.1.2.2. Un Fabrikası İmalat Akım Şeması

Aşağıda 100 kg. buğdaydan un yapımı sırasında gerçekleşen aşamalar ve üretim sırasındaki hammadde ağırlığındaki değişimler bulunmaktadır.

Tablo 5.1. Un fabrikası imalat akım şeması



5.2.1.2.3. Un İmalatında Randımanlar ve Fireler

İstanbul Ticaret Odasının 1992 yılında hazırladığı Randımanlar ve Fireler raporuna göre buğday üretiminde gerçekleştirilecek randımanlar ve fireler şu şekildedir.

Buğdayın içindeki analiz miktarı düşüldükten sonra, geri kalan net buğdaydan fabrikanın vals uzunluğuna göre, asgari %68 un, %12 bonkalite, %12 kepek, %8.5 razmol; azami %70 un, %10 bonkalite, %9.5 razmol, %12 kepek elde edilir. Buğdayın temizlenmesi sırasında bünyesindeki yabancı maddelerin miktarı kadar fire vermektedir. Bunun dışında öğütülme sırasında herhangi bir fire söz konusu olmadığı gibi buğdayın nem kazanması nedeniyle ağırlığı artabilir.

Buğdaydan alınan unun randımanı buğdayın temizlenmesine, kırıklı olup olmamasına ve buğdayın türüne göre değişmektedir. Temizlenmiş buğdaydan %80 oranında un ve %21 oranında kepek çekilebilir. Bu oran %74-75 un %5-6 bonkalite yani ikinci kalite un ve %21 kepek elde edilecek şekilde değiştirilebilir.

Un fabrikasında imalata verilmek üzere dökme olarak kamyonla sevk edilen buğdayın doldurma- boşaltma ve taşınması esnasında normal şartlarda verebileceği fire oranı %1'i geçmez. Buğday kepek ve razmolun yıllık fire ve zayıf oranı yaklaşık olarak %0.5 ila % 1 arasındadır ancak bu oran emtianın muhafaza edildiği yerin durumuna, muhafaza süresi içindeki hava şartlarına göre değişmektedir.

Buğdayın öğütülerek un üretilmesi sırasında yan ürün olarak bonkalite, razmol ve kepek de açığa çıkar. Razmol ve kepek, buğdayın kabuk ve zar kısımlarından oluşan hayvan yiyecekleridir. Bonkalite ise ikinci kalite un olmasına rağmen hayvan yiyeceği olarak kullanılmaktadır.

5.2.1.3. İşletmenin Geçmiş Dönem Mali Bilgileri

Bu bölümde bütçe çalışmasında yardımcı olması amacıyla işletmenin mali yapısını tanıtıcı bilançoları ve bunun yanı sıra geçmiş dönem satışları, maliyetleri ve faaliyet giderleri gibi verilere yer verilecektir. Aşağıda Tablo 5.2.de işletmenin 2005-2006 yılları karşılaştırmalı gelir tabloları ve Tablo 5.3'de de bilançoları verilmiştir. Daha sonra bu tabloları açıklayıcı nitelikteki mali bilgilere yer verilecektir.

Tablo 5.2. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 2005-2006 Dönemi
Karşılaştırmalı Gelir Tablosu

YILMAZ UN VE GIDA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.
2005-2006 DÖNEMİ KARŞILAŞTIRMALI GELİR TABLOSU

| | 2005 | 2006 |
|---|--------------|--------------|
| A-BRÜT SATIŞLAR | 4.008.627,20 | 4.721.442,82 |
| 1-Yurtiçi Satışlar | 3.822.365,85 | 4.577.846,35 |
| 2-Yurtdışı Satışlar | 178.258,00 | 133.926,00 |
| 3-Diğer Gelirler | 8.003,35 | 9.670,47 |
| B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-) | 761,25 | 0,00 |
| 1-Satıştan İadeler (-) | 761,25 | 0,00 |
| 2-Satış İskontoları (-) | | |
| 3-Diğer İndirimler (-) | | |
| C-NET SATIŞLAR | 4.007.865,95 | 4.721.442,82 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-) | 3.720.612,55 | 4.296.311,06 |
| 1-Satılan Mamul Maliyeti | 3.540.722,80 | 3.915.769,54 |
| 2-Satılan Tic.Mal.Maliyeti | 179.889,75 | 380.541,52 |
| 3-Satılan Hizmet Maliyeti | | |
| 4-Diğer Sat.Maliyeti | | |
| BRÜT SAT.KÂRI VEYA ZARARI | 287.253,40 | 425.131,76 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ (-) | 184.649,18 | 211.329,87 |
| 1-Araştırma ve Gen.Giderler | | |
| 2-Paz.Sat.Değ.Giderleri | 131.794,05 | 165.641,74 |
| 3-Genel Yönetim Giderleri | 52.855,13 | 45.688,13 |
| FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI | 102.604,22 | 213.801,89 |
| F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR | 0,00 | 0,00 |
| 1-Faiz Gelirleri | | 0,00 |
| 2-Komisyon Gelirleri | | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar | | 0,00 |
| G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR | 3.367,20 | 0,00 |
| 1-Komisyon Giderleri | 168,00 | 0,00 |
| 2-Karşılık Giderleri | 3.199,20 | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Gider ve Zararlar | 0,00 | 0,00 |
| H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-) | 21.626,33 | 42.249,42 |
| 1-Kısa Vadeli Borç Giderleri | 21.626,33 | 42.249,42 |
| 2-Uzun Vadeli Borç Giderleri | 0,00 | 0,00 |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR | 6.537,78 | 0,00 |
| 1-Önceki Dönem Gelir ve Kârlar | 0,00 | 0,00 |
| 2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar | 6.537,78 | 0,00 |
| J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR | 666,02 | 1.551,03 |
| 1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar | 0,00 | 0,00 |
| 2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar | 0,00 | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar | 666,02 | 1.551,03 |
| 4-Enflasyon Düzeltme Zararları | 0,00 | 0,00 |
| DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 83.482,45 | 170.001,44 |
| K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI | 25.244,54 | 34.310,49 |
| DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 58.237,91 | 135.690,95 |

Tablo 5.3. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 31.12.2006 Tarihli Bilançosu

| | 31.12.2005 | 31.12.2006 |
|---------------------------------------|--------------|--------------|
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.052.793,47 | 2.321.243,61 |
| Hazır Değerler | 830.665,67 | 1.577.593,99 |
| Kasa | 26.954,92 | 22.760,87 |
| Alman Çekler | 0 | 577.639,80 |
| Bankalar | 80.273,85 | 5.950,70 |
| Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri | 6.000,00 | 91.698,87 |
| Diğer Hazır Değerler | 4.461,00 | 0 |
| Menkul Kıymetler Değer Düşük.Karş.(-) | 0 | 0 |
| Alıcılar | 724.965,02 | 1.048.792,57 |
| Verilen Depozito ve Teminatlar | 10,88 | 10,88 |
| Diğer Ticari Alacaklar | 0 | 14.138,04 |
| Stoklar | 150.064,89 | 635.191,47 |
| İlk Madde ve Malzeme | 0 | 129.377,07 |
| Yarı Mamuller-Üretim | 0 | 0 |
| Mamuller | 40.388,88 | 269.671,13 |
| Ticari Mallar | 109.676,01 | 140.772,90 |
| Diğer Stoklar | 0 | 0 |
| Verilen Sipariş Avansları | 0 | 95.370,37 |
| Diğer Dönen Varlıklar | 72.062,91 | 108.458,15 |
| Gelecek Aylara Ait Giderler | 1.363,87 | 3.077,71 |
| Devreden Kdv. | 68.904,38 | 80.035,74 |
| Diğer Kdv. | 1.794,66 | 25.344,70 |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.052.793,47 | 2.321.243,61 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | 502.299,66 | 520.447,51 |
| Maddi Duran Varlıklar | 502.299,66 | 520.447,51 |
| Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri | 0 | 0 |
| Binalar | 303.876,67 | 303.876,67 |
| | | |
| Tesis Makine ve Cihazlar | 43.216,40 | 83.436,40 |
| Taşıtlar | 206.061,05 | 206.061,05 |
| Demirbaşlar | 17.090,79 | 18.277,79 |
| Diğer Maddi Duran Varlıklar | 0 | 0 |
| Birikmiş Amortismanlar (-) | 170.148,27 | 194.257,42 |
| Yapılmakta Olan Yatırımlar | 4.242,73 | 5.092,73 |
| Haklar | 97.960,29 | 97.960,29 |
| Gelir Tahakkukları | 0 | 0 |
| Diğer Duran Varlıklar | 0 | 0 |
| Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV | | 0 |
| Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar | | 0 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | 502.299,66 | 520.447,51 |
| VARLIKLAR TOPLAMI | 1.555.093,13 | 2.841.691,12 |

Tablo 5.3. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 31.12.2006 Tarihli Bilançosu

Devamı

| KAYNAKLAR | 2005 | 2006 |
|--|--------------|--------------|
| KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI | 927.006,04 | 2.077.913,08 |
| Mali Borçlar | 206.624,53 | 434.701,91 |
| Banka Kredileri | 195.611,43 | 423.688,81 |
| Ertelenmiş Finansal Kiral.Borç | 14.501,52 | 14.501,52 |
| Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) | 3.488,42 | 3.488,42 |
| Ticari Borçlar | 369.604,82 | 764.251,59 |
| Satıcılar | 369.604,82 | 764.251,59 |
| Diğer Borçlar | 331.783,17 | 0 |
| Ortaklara Borçlar | 331.783,17 | 0 |
| Alınan Sipariş Avansları | 0 | 844.056,12 |
| Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler | 18.993,52 | 34.903,46 |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar | 5.676,02 | 6.262,67 |
| Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri | 8.217,54 | 4.469,38 |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler | 0 | 0 |
| Dönem Karı Peşin Ödenen Vergiler | 25.204,33 | 34.310,49 |
| Dönem Karı Peşin Ödenen Vergiler Kar. | 20.104,37 | 24.099,86 |
| Gider Tahakkukları | 0 | 13.960,78 |
| | | |
| KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI | 927.006,04 | 2.077.913,08 |
| Finansal Kiralama Borçları | 51.767,96 | 51.767,96 |
| Ertelenmiş Fin Kir.Borç Mal | 11.218,86 | 11.218,86 |
| | 0 | 0 |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 587.537,99 | 723.228,94 |
| Ödenmiş Sermaye | 418.576,58 | 418.576,58 |
| Sermaye | 200.000,00 | 700.000,00 |
| Ödenmemiş Sermaye (-) | 0 | 290.000,00 |
| Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları | 210.455,35 | 455,35 |
| Yenileme Fonu | 0 | 0 |
| Yasal Yedekler | 8.121,23 | 8.121,23 |
| Statü Yedekleri | 0 | 0 |
| Özel Fonlar | 34.401,86 | 34.401,86 |
| Geçmiş Yıllar Karları | 75.749,43 | 134.559,55 |
| Geçmiş Yıllar Karları | 75.749,43 | 134.559,55 |
| Geçmiş Yıllar Zararları (-) | 0 | 0 |
| Geçmiş Yıllar Zararları | 0 | 0 |
| Dönem Net Karı (Zararı) | 58.810,12 | 135.690,95 |
| Dönem Net Karı | 58.810,12 | 135.690,95 |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 628.087,09 | 763.778,04 |
| KAYNAKLAR TOPLAMI | 1.555.093,13 | 2.841.691,12 |

5.2.1.3.1. Satışlar

Tablo 5.2. deki gelir tablosunda yer alan satış tutarları ayrıntılı olarak aşağıdaki Tablo 5.4.te gösterilmiştir. İşletmenin ana faaliyet alanı un imalatı olmakla beraber ceviz, hurma, yem gibi gıda maddelerinin de ticaretini yapmaktadır.

Tablo 5.4. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. 2006 Yılı Yurtiçi ve Yurtdışı Brüt Satış Tutarları

| Yurtiçi Satışlar | Ağırlık (Kg) | 4.577.846,35 |
|-------------------------|--------------|--------------|
| Un satışları | 7.458.908 | 3.806.414,61 |
| Kepek satışları | 1.090.826 | 250.311,56 |
| Razmol satışları | 282.040 | 79.714,16 |
| Bonkalite satışları | 31.250 | 9.268,36 |
| Yem Satışları | 7.290 | 3.645,17 |
| İç ceviz satışları | 27.000 | 172.000,00 |
| Kabuklu ceviz satışları | 43.000 | 78.690,00 |
| Buğday satışları | 38.000 | 14.566,35 |
| Nakliye geliri | - | 1.236,14 |
| Hurma satışları | 50.000 | 162.000,00 |
| Yurtdışı Satışlar | | 133.926,00 |
| Un satışları | 500.000 | 133.926,00 |

5.2.1.3.2. Satışların Maliyeti

İşletmenin 2006 yılı satılan mamuller maliyeti ve satılan ticari mallar maliyeti Tablo 5.5.'te özet olarak verilmiştir. Bu tablonun devamında mamul maliyetini oluşturan: ilk madde malzeme, direkt işçilikler ve genel üretim giderlerine ilişkin ayrıntılı bilgi verilecektir. Bu bilgilerin devamında ticari malların maliyetine ilişkin ayrıntıların bulunduğu tablo yer alacaktır. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. stok hareketlerinin değerlendirilmesinde İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemi kullanılmaktadır.

Tablo 5.5. 2006 Yılı Satışların Maliyeti

| | |
|--------------------------------|--------------|
| Satılan mamuller maliyeti | 3.915.769,54 |
| Satılan ticari mallar maliyeti | 380.541,52 |
| Toplam | 4.296.311,06 |

Tablo 5.6. 2006 Yılı Satılan Mamul Maliyeti

| | | |
|-------------------------------------|--------------|--------------|
| A- İlk Madde Malzeme | | 3.887.335,19 |
| -İlk Madde Ve Malzeme Kullanımı | 3.887.335,19 | |
| B- Direkt İşçilikler | | 184.909,67 |
| C- Genel Üretim Giderleri | | 81.982,85 |
| Toplam Üretilen Mamul Maliyeti | | 4.154.227,71 |
| D- Mamul Mal Stokundaki Değişim (-) | | 238.458,17 |
| - Dönem Başı Stok (+) | 31.212,96 | |
| - Dönem Sonu Stok (-) | 269.671,13 | |
| F- Satılan Mamul Mal Maliyeti | | 3.915.769,54 |

Satılan mamul maliyeti tablosunda yer alan ilk madde malzeme kullanımı bölümünün ayrıntıları Tablo 5.7.'de verilmiştir.

Tablo 5.7. 2006 Yılı İlk Madde Malzeme Kullanımı

| CİNSİ | D.B. STOK | DÖNEM İÇİ ALIŞLAR | ÜRETİME SEVKEDİLEN | D.S. STOK |
|-----------------|-----------|-------------------|--------------------|------------|
| Buğday | - | 3.898.643,52 | 3.772.545,52 | 126.098,00 |
| Buğday nak. | - | 3.432,69 | 3.432,69 | |
| Ambalaj gid. | - | 4.469,96 | 4.469,96 | |
| Katkı maddesi | - | 30.829,07 | 30.829,07 | |
| Katkı md.nak. | - | 8,00 | 8,00 | |
| Çuval | - | 66.291,19 | 63.012,12 | 3.279,07 |
| İthalat mas. | - | 2.298,88 | 2.298,88 | |
| Çuval dikiş ipi | - | 685,35 | 685,35 | |
| Film | - | 82,00 | 82,00 | |
| Klişe | - | 462,00 | 462,00 | |
| Soya unu | - | 2.100,00 | 2.100,00 | |
| Provit | - | 6.169,50 | 6.169,50 | |
| Form plus | - | 540,10 | 540,10 | |
| Toplam | - | 4.016.712,26 | 3.887.335,19 | 129.377,07 |

Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin 2006 yılı un imalatında kullandığı ilk madde malzemelerin tutar olarak gösteren Tablo 5.7.'yi açıklayıcı nitelikte olan Tablo 5.8'de ilk madde malzeme kullanımları miktar olarak ifade edilmiştir.

Tablo 5.8. 2006 Yılı Kullanılan İlk Madde Malzeme Miktarları

| CİNSİ | Birim | D.B. STOK | DÖNEM İÇİ ALIŞLAR | TOPLAM | ÜRETİME SEVKEDİLEN | D.S. STOK |
|-----------------|-------|-----------|-------------------|-----------|--------------------|-----------|
| Buğday | Kg | - | 3.662.186 | 3.662.186 | 3.543.736 | 118.450 |
| Katkı maddesi | Kg | - | 7.448 | 7.448 | 7.448 | |
| Çuval | Adet | - | 266.513 | 266.513 | 253.902 | 12.611 |
| Çuval dikiş ipi | Mt | - | 105.760 | 105.760 | 105.760 | |
| Film | Mt | - | 8.200 | 8.200 | 8.200 | |
| Klişe | Adet | - | 13.200 | 13.200 | 13.200 | |
| Soya unu | Kg | - | 2.000 | 2.000 | 2.000 | |
| Provit | Kg | - | 600 | 600 | 600 | |
| Form plus | Kg | - | 25 | 25 | 25 | |

Tablo 5.9. ve Tablo 5.10 da satılan mamul maliyetini gösteren Tablo 5.6.'yı açıklayıcı nitelikte olup direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin ayrıntısını göstermektedir.

Tablo 5.9. 2006 Yılı İşçilik Giderleri

| | | |
|--------------------------|------------|------------|
| Direkt İşçilik Giderleri | | 184.909,67 |
| Üretim işçi ücretleri | 150.892,50 | |
| S.S.K. işveren payı | 34.017,17 | |

Tablo 5.10. 2006 Yılı Genel Üretim Giderleri

| | | |
|-------------------------------|-----------|-----------|
| Genel Üretim Giderleri | | 81.982,85 |
| Elektrik giderleri | 78.749,39 | |
| Kantar kontrol giderleri | 65,00 | |
| Fabrika tamirat giderleri | 3.151,60 | |
| Fabrika yedek parça giderleri | 16,86 | |

Satılan mamul maliyeti tablosunu (Tablo 5.6.) açıklayıcı nitelikteki son tablo üretilen toplam mamul maliyetini ve mamul stoklarındaki değişimi gösteren mamul mallar hareket listesidir.

Tablo 5.11. 2006 Yılı mamul mallar hareket listesi (YTL)

| CİNSİ | D.B. STOK | ÜRETİLEN | TOPLAMLAR | ÜRETİME SEVKEDİLEN | D.S. STOK |
|-----------|-----------|--------------|--------------|--------------------|------------|
| Un | 23.919,96 | 3.703.763,34 | 3.727.683,30 | 3.727.683,30 | |
| Kepek | - | 219.591,66 | 219.591,66 | 142.938,66 | 76.653,00 |
| Razmol | 7.293,00 | 77.582,54 | 84.875,54 | 26.225,54 | 58.650,00 |
| Bonkalite | - | 153.290,17 | 153.290,17 | 18.922,04 | 134.368,13 |
| Toplam | 31.212,96 | 4.154.227,71 | 4.154.227,71 | 3.915.769,54 | 269.671,13 |

Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin esas faaliyet alanı un imalatı olmasına rağmen aynı zamanda yem, ceviz ve hurma ticareti de yapmaktadır. İşte bu ticari faaliyetlerinde İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) yöntemini kullanmıştır. Aşağıdaki Tablo 5.12'de ticari mallar hareketleri görülmektedir.

Tablo 5.12 2006 Yılı ticari mallar hareketleri (YTL)

| CİNSİ | D.B. STOK | DÖNEM ALIŞLARI | TOPLAMLAR | SAT. MAL. MALİYETİ | D.S. STOK |
|---------------|------------|----------------|------------|--------------------|------------|
| Yem | 10.716,11 | 22.000,00 | 32.716,11 | 2.236,44 | 30.479,67 |
| Kabuklu ceviz | 74.600,00 | - | 74.600,00 | 74.600,00 | - |
| Kepek | 24.359,90 | - | 24.359,90 | - | 24.359,90 |
| Hurma | - | 156.017,10 | 156.017,10 | 156.017,10 | - |
| İç ceviz | - | 230.945,81 | 230.945,81 | 145.012,48 | 85.933,33 |
| Toplam | 109.676,01 | 411.638,41 | 521.314,42 | 380.541,52 | 140.772,90 |

5.2.1.3.3. Faaliyet Giderleri

Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin 2006 yılı gelir tablosunda yer alan faaliyet giderleri ayrıntılı olarak Tablo: 5.13'de açıklanmıştır. İşletmenin araştırma geliştirme gideri bulunmamaktadır.

Tablo: 5.13. 2006 Yılı Faaliyet Giderleri

| | |
|---|------------|
| Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri | 165.641,74 |
| Akaryakıt Giderleri | 133.816,09 |
| Nakliye Araçları Tamir Bakım Giderleri | 5.553,64 |
| Amortismanlar | 19.592,00 |
| Nakliye Giderleri | 738,98 |
| Reklam Giderleri | 400,00 |
| Nakliye Araçları Lastik Giderleri | 5.035,59 |
| Ticaret Borsası Fatura Tescil Giderleri | 505,44 |
| | |
| Genel Yönetim Giderleri | 45.688,13 |
| Konaklama Giderleri | 483,73 |
| Beyanname Damga Vergisi | 46,90 |
| Noter Giderleri | 639,99 |
| Ticaret Borsası Giderleri | 2.566,22 |
| Denetim ve Tasdik Giderleri | 5.315,54 |
| Muhasebe Giderleri | 2.162,72 |
| Telefon Giderleri | 4.304,74 |
| Araç Tamir Bakım Giderleri | 3.812,79 |
| Akaryakıt Giderleri | 1.092,76 |
| Mutfak Tüpü Gideri | 5.900,85 |
| Kırtasiye Giderleri | 2.012,70 |
| Sigorta Poliçe Giderleri | 5.527,63 |
| Kargo Giderleri | 152,40 |
| Ticaret Borsası Aidatı | 300,00 |
| Diğer Genel Yönetim Giderleri | 807,32 |
| Su Giderleri | 1.746,11 |
| Önlük | 2.691,70 |
| Marka Ücretleri | 534,90 |
| Belediye Aidatları | 459,98 |
| Amortisman Giderleri | 4.517,15 |
| Trafik Harcı | 612,00 |

5.2.2. Yöntem

Bu bölümde çalışmada kullanılan sosyal bilimlerde araştırma yöntemi hakkında bilgi verilecektir. Çalışmada “örnek olay” yöntemi kullanılmıştır.

Örnek olay yönteminde bir ya da daha fazla organizasyon, grup ya da topluluk hakkında, belirli bir süre boyunca, sistematik araştırmanın yürütülmesi ve analiz edilmesi esas alınır. Örnek olay yaklaşımı bir yöntemden çok bir araştırma stratejisini ifade eder. Bu geniş ve araştırma düzeninde, bir çok farklı yöntem kullanılabilir ve bunlar ya nitel ya nicel ya da her ikisi olabilir. Örnek olay yönteminde veri toplama yöntemleri gözlem, mülakat ve şeklinde anket olabilir (Altunışık, vd, 2004: 221).

Çeşitli örnek olay yöntemleri bulunmaktadır: tek ya da çift keşfedici ya da tanımlayıcı ve açıklayıcı örnek olaylar. Örnek olay araştırma süreci ise şu şekilde özetlenebilir (Altunışık, vd, 2004: 223-224)

- Örnek olay seçimi,
- Seçilen organizasyonla bağlantı kurulması,
- Teorik çerçevenin çizilmesi,
- Sistematik verilerin toplanması,
- Verilerin analizi

İşletmenin 2006 yılı kesinleşmiş verilerinden faydalanılarak 2008 yılı bütçesi hazırlanmıştır. 2007 yılı mali tabloları ise çalışmanın yapıldığı dönemde kesinleşmediğinden bütçe dönemi için kullanılacak dönem başı bilânçosu 31.12.2006 tarihli bilançonun 2007 yılı faaliyetleri etkilerinin tahmin edilerek yeniden düzenlenmesiyle bulunmuştur. Ayrıca bütçe döneminde esas alınacak maliyetler için piyasa araştırması yapılmıştır. Bu fiyatlar tahmini enflasyon oranında arttırılarak bütçe döneminde kullanılacak birim maliyetler bulunmuştur. Bütçe dönemine ilişkin satış

miktar ve tutarları, genel üretim ve faaliyet giderleri, finansman maliyetleri hesaplanırken 2006 yılı kesinleşmiş verileri dikkate alınmıştır. Bu verilerin, işletmenin muhasebe ve pazarlama bölümü çalışanları ile Genel Müdürünün tahminlerine göre yeniden düzenlenmesiyle bütçe çalışmalarına esas teşkil edecek rakamlar bulunmuştur.

5.3. BULGULAR

Çalışmanın önceki bölümlerinde Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin geçmiş dönemlerdeki faaliyetleri ve mali durumu açıklanmıştır. Çalışmanın bu bölümünde ise bu verilerden faydalanılarak işletme için esnek bütçe hazırlanacaktır. Hazırlanan esnek bütçe ile işletmenin bütçe dönemi sonunda maliyet kontrolü yapabilecektir.

5.3.1. Satış Bütçesi

Bütçe çalışmasının en önemli aşamalarından biri satış bütçesinin oluşturulması ve buna bağlı olarak üretim seviyesinin belirlenmesidir. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin bütçe döneminde gerçekleşmesi beklenen üretim seviyesi, geçmiş dönem verileri ile Genel Müdür ve pazarlama bölümü çalışanlarının tahminleriyle birleştirilerek belirlenmiştir. Un imalatında tek bir hammaddeden birden fazla mamul çıkmaktadır. Aşağıdaki tabloda görüleceği gibi buğdayın öğütülmesi sonucunda unun yanı sıra bonkalite tabir edilen ikinci kalite un, razmol ve kepek de açığa çıkmaktadır. 2008 Yılında 100 kg. buğdayın öğütülmesinden 70 kg. un, 5 kg. bonkalite, 9 kg. razmol ve 16 kg. kepek üretilmesi hedeflenmiştir. İşletme yönetimi 100.000 kg.lık un stoğunu sürekli hazır bulundurmak istemektedir, ancak üretilen kepek razmol ve bonkalitenin tamamı satılacaktır. Bölgede hayvancılığın gelişmiş olması ve talebin yüksek olması

nedeniyle bu yan mamuller üretildiği anda satılmaktadır. Ayrıca işletmenin esas faaliyet alanının dışında gerçekleştirdiği ticari faaliyeti de bulunmaktadır, bu amaçla yem, hurma ve ceviz satışı yapmaktadır. Bu nedenle satış bütçesi mamul mallar ve ticari mallar için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

Mamul satış bütçesi düzenlenirken aylık un satış tahminleri esas alınmıştır. Aylık un satış miktarını karşılayacak üretim düzeyine göre açığa çıkacak diğer mamullerin ise tamamının satılacağı varsayılmıştır. Tablo 5.14.'de görüleceği gibi un satışları özellikle yaz aylarında artış göstermektedir. Yaz aylarında ekmek tüketiminin artmasının sebebi kışın yavaşlayan insan metabolizmasının enerji ihtiyacının azalması, yaz aylarında ise enerji ihtiyacının artması ve günlerin uzamasına bağlı olarak öğün sayısının artmasıdır. Un fiyatları enflasyon etkisiyle yıl içinde düzenli olarak artmaktadır ancak Haziran ayında yeni mahsul buğdayın çıkmasıyla buğday fiyatları ve buna bağlı olarak da un fiyatları düşmektedir. Mayıs ayında kepek, razmol ve bonkalite fiyatlarındaki düşüşün sebebi bu ayda hayvanların otlatılmaya başlatılması ve buna bağlı olarak bu mamullere olan talebin düşmesidir. Ticari mal satışları ise tek bir firmaya yapıldığı için satış tutarlarının yıl içinde düzenli bir seyir izleyeceği tahmin edilmiştir. Satışlara ilişkin tahmin ve geçmiş dönem verilerinin değerlendirilmesi sonucunda satış miktar ve tutarları Tablo 5.14.'de ve Tablo 5.15.'de açıklanmıştır.

Tablo 5.14. 2008 Yılı Mamul Satış Bütçesi

| YILMAZ UN GIDA SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ. 2008 YILI MAMUL SATIŞ BÜTÇESİ | | | | | | | | | | | | |
|---|-----------|--------|--------------|---------|--------|------------|---------|--------|------------|-----------|--------|------------|
| Ürün Adı | UN | | | KEPEK | | | RAZMOL | | | BONKALİTE | | |
| | AYLAR | Miktar | Sat.Bir. | Tutarı | Miktar | Sat.Bir. | Tutarı | Miktar | Sat.Bir. | Tutarı | Miktar | Sat.Bir. |
| | Kg. | Fiyatı | YTL | Kg. | Fiyatı | YTL | Kg. | Fiyatı | YTL | Kg. | Fiyatı | YTL |
| Oca.08 | 561.921 | 0,62 | 348.391,02 | 128.439 | 0,32 | 41.100,51 | 72.247 | 0,35 | 25.286,45 | 40.137 | 0,40 | 16.054,89 |
| Şub.08 | 561.921 | 0,62 | 348.391,02 | 128.439 | 0,32 | 41.100,51 | 72.247 | 0,35 | 25.286,45 | 40.137 | 0,40 | 16.054,89 |
| Mar.08 | 561.921 | 0,63 | 354.010,23 | 128.439 | 0,32 | 41.100,51 | 72.247 | 0,35 | 25.286,45 | 40.137 | 0,40 | 16.054,89 |
| Nis.08 | 618.113 | 0,64 | 395.592,32 | 141.283 | 0,32 | 45.210,55 | 79.472 | 0,35 | 27.815,09 | 44.151 | 0,40 | 17.660,37 |
| May.08 | 674.305 | 0,64 | 431.555,20 | 154.127 | 0,30 | 46.238,06 | 86.696 | 0,33 | 28.609,80 | 48.165 | 0,39 | 18.784,21 |
| Haz.08 | 786.689 | 0,63 | 495.614,07 | 179.815 | 0,29 | 52.146,24 | 101.146 | 0,33 | 33.378,09 | 56.192 | 0,39 | 21.914,91 |
| Tem.08 | 842.881 | 0,64 | 539.443,84 | 192.659 | 0,28 | 53.944,38 | 108.370 | 0,32 | 34.678,53 | 60.206 | 0,38 | 22.878,20 |
| Ağu.08 | 842.881 | 0,64 | 539.443,84 | 192.659 | 0,27 | 52.017,80 | 108.370 | 0,32 | 34.678,53 | 60.206 | 0,38 | 22.878,20 |
| Eyl.08 | 842.881 | 0,64 | 539.443,84 | 192.659 | 0,30 | 57.797,55 | 108.370 | 0,32 | 34.678,53 | 60.206 | 0,39 | 23.480,26 |
| Eki.08 | 786.689 | 0,64 | 503.480,96 | 179.815 | 0,30 | 53.944,39 | 101.146 | 0,33 | 33.378,09 | 56.192 | 0,40 | 22.476,83 |
| Kas.08 | 730.497 | 0,64 | 467.518,08 | 166.971 | 0,31 | 51.760,93 | 93.921 | 0,34 | 31.933,15 | 52.178 | 0,40 | 20.871,34 |
| Ara.08 | 674.301 | 0,64 | 431.552,64 | 154.126 | 0,32 | 49.320,30 | 86.696 | 0,35 | 30.343,55 | 48.164 | 0,41 | 19.747,39 |
| Toplam | 8.485.000 | | 5.394.437,06 | | | 585.681,73 | | | 365.352,70 | | | 238.856,36 |

2008 YILI TOPLAM MAMUL SATIŞLARI

6.584.327,84

Tablo 5.15. 2008 Yılı Ticari Mallar Satış Bütçesi

| Ürün Adı | YEM | | | HURMA | | | İÇ CEVİZ | | | KABUKLU CEVİZ | | |
|----------|--------|----------|---------|--------|----------|-----------|----------|----------|-----------|---------------|----------|-----------|
| | Miktar | Sat.Bir. | | Miktar | Sat.Bir. | | Miktar | Sat.Bir. | | Miktar | Sat.Bir. | |
| Yıllık | Kg. | Fiyatı | Tutarı | Kg. | Fiyatı | Tutarı | Kg. | Fiyatı | Tutarı | Kg. | Fiyatı | Tutarı |
| Toplam | 8.500 | 0,46 | 3.910.- | 60.000 | 3,7 | 222.000.- | 30.000 | 6,5 | 195.000.- | 50.000 | 2,02 | 101.000.- |
| Oca.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Şub.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Mar.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Nis.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| May.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Haz.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Tem.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Ağu.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Eyl.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Eki.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Kas.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |
| Ara.08 | 708,33 | 0,46 | 325,83 | 5.000 | 3,7 | 18.500.- | 2.500 | 6,5 | 16.250.- | 4.166,67 | 2,02 | 8.416,67 |

2008 YILI TOPLAM TİCARİ MAL SATIŞLARI:

521.910.-

5.3.2. Üretim Bütçesi

Üretim bütçesi düzenlenirken öncelikle satış bütçesi bölümünde belirlenen un ihtiyacının gerçekleştirilmesi için kullanılacak buğday miktarı hesaplanmıştır. Daha sonra randıman tahminlerine göre açığa çıkacak diğer mamullerin miktarları belirlenmiştir. İşletme tedbir olarak 100.000 kg. un ve 200.000 kg buğdayı stoklarında hazır bulundurmaktadır. Ancak bu stokların bütçe dönemi başında işletmenin depolarında hazır bulundurulması planlandığından 2008 yılı üretiminde kullanılacak buğday miktarları belirlenirken satış bütçesini karşılaması esas alınmıştır. Satış bütçesine göre yıllık un satış miktarı 8.485.000 kg.dır. Bu ihtiyacı karşılamak için gereken buğday miktarı şu şekilde hesaplanır:

$$\text{Yıllık buğday ihtiyacı} = \frac{\text{Üretilecek un mik.} * \text{un ran. oranı}}{100} = \frac{8.485.000 * 70}{100} = 12.121.428 \text{ kg.}$$

Belirlenen miktarda buğdayın öğütülmesinden açığa çıkacak mamul miktarları ise şu şekilde hesaplanmıştır.

Tablo 5.16. Bütçe döneminde üretilecek mamul miktarları

| Üretimde kullanılacak toplam buğday miktarı | Randıman oranları | Mamul miktarları |
|---|-------------------|------------------|
| 12.121.428 kg | %16 Kepek | 1.939.428 kg. |
| | %5 Bonkalite | 606.071 kg. |
| | %9 Razmol | 1.090.929 kg. |

Tablo 5.17. 2008 Yılı Üretim Bütçesi

| 2008 YILI ÜRETİLECEK MAMUL MİKTARLARI (KG.) | | | | |
|---|------------|------------|------------|------------|
| Ürün Adı | UN | KEPEK | RAZMOL | BONKALİTE |
| AYLAR | Miktar Kg. | Miktar Kg. | Miktar Kg. | Miktar Kg. |
| Oca.08 | 436.000 | 128.439 | 72.247 | 40.137 |
| Şub.08 | 621.000 | 128.439 | 72.247 | 40.137 |
| Mar.08 | 708.000 | 128.439 | 72.247 | 40.137 |
| Nis.08 | 659.000 | 141.283 | 79.472 | 44.151 |
| May.08 | 752.000 | 154.127 | 86.696 | 48.165 |
| Haz.08 | 755.000 | 179.815 | 101.146 | 56.192 |
| Tem.08 | 880.000 | 192.659 | 108.370 | 60.206 |
| Ağu.08 | 920.000 | 192.659 | 108.370 | 60.206 |
| Eyl.08 | 850.000 | 192.659 | 108.370 | 60.206 |
| Eki.08 | 705.000 | 179.815 | 101.146 | 56.192 |
| Kas.08 | 625.000 | 166.971 | 93.921 | 52.178 |
| Ara.08 | 574.000 | 154.126 | 86.696 | 48.164 |
| TOPLAM | 8.485.000 | 1.939.428 | 1.090.928 | 606.071 |

5.3.3. Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi

Bütçe döneminde gerçekleşmesi beklenen direkt ilk madde malzeme giderlerinin belirlenmesi için öncelikle üretimde kullanılacak maddelerin miktarları tahmin edilmiştir. Üretimde kullanılacak buğday miktarının yıllık ortalama buğday fiyatı tahminiyle çarpılması sonucu yıllık buğday gideri hesaplanmıştır. Direkt ilk madde malzeme giderleri içerisinde en yüksek ikinci tutarı oluşturan buğday nakliye giderleri ise alınan 1 kg. buğday için 0.01 YTL nakliye masrafı yapılacağı esasına göre hesaplanmıştır. Bu bütçe içerisinde diğer bir önemli kalem olan çuval alım giderleri ise, üretilen unun 50 kg.lık, kepeğin 30 kg.lık, razmolun 40 kg.lık ve bonkalitenin 40 kg.lık çuvallara doldurulacağı varsayılarak hesaplanmıştır. Yıllık ilk madde malzeme giderleri Tablo 5.18’de miktar olarak, Tablo 5.19’da ise miktar ve tutar olarak sunulmuştur. Tablo 5.20 ve 5.21’de ise buğday alım tutarlarının ve çuval alım tutarları ayrıntılı olarak gösterilmiştir. Tablo 5.18.’de dönem başı buğday stoğu olarak 200.000 kg. görülmektedir. Bu stok buğday tedarikinde yaşanabilecek sıkıntılara karşı tedbir olarak

tutulmaktadır, bu miktar işletmenin yaklaşık olarak bir haftalık buğday ihtiyacını karşılayabilecektir.

Tablo 5.18. 2008 Yılı İlk Madde Malzeme Miktarları

| CİNSİ | Birim | D.B. STOK | DÖN. ALIŞLAR | TOPLAM | ÜRETİME SEVKEDİLEN | D.S. STOK |
|-----------------|-------|-----------|--------------|------------|--------------------|-----------|
| Buğday | Kg | 200.000 | 12.121.428 | 12.321.428 | 12.121.428 | 200.000 |
| Katkı maddesi | Kg | - | 7.970 | 7.970 | 7.970 | 0 |
| Çuval | Adet | - | 275.763 | 275.763 | 275.763 | 0 |
| Çuval dikiş ipi | Mt | - | 112.370 | 112.370 | 112.370 | 0 |
| Film | Mt | - | 8.712 | 8.712 | 8.712 | 0 |
| Klişe | Adet | - | 14.025 | 14.025 | 14.025 | 0 |
| Soya unu | Kg | - | 2.125 | 2.125 | 2.125 | 0 |
| Provit | Kg | - | 638 | 638 | 638 | 0 |
| Form plus | Kg | - | 27 | 27 | 27 | 0 |

Tablo 5.19. 2008 Yılı İlk Madde Malzeme Miktar ve Tutarları

| CİNSİ | Br. | Fiyat | Miktar | TOPLAM |
|---------------------|--------|-------|------------|--------------|
| Buğday | Kg | 0,45 | 12.121.428 | 5.455.928,76 |
| Buğday Nakliye Gid. | Kg/YTL | 0,01 | 12.121.428 | 121.214,28 |
| Katkı maddesi | Kg | 0,28 | 7.970 | 2.231,60 |
| Çuval | Adet | 0,27 | 275.763 | 74.456,01 |
| Çuval dikiş ipi | Mt | 0,02 | 112.370 | 2.247,40 |
| Film | Mt | 0,02 | 8.712 | 174,24 |
| Klişe | Adet | 0,06 | 14.025 | 841,5 |
| Soya unu | Kg | 1,10 | 2.125 | 2.337,50 |
| Provit | Kg | 0,20 | 638 | 127,6 |
| Form plus | Kg | 23,- | 27 | 621 |
| Toplam Tutar | | | | 5.660.179,89 |

Tablo 5.20. 2008 Yılı Aylara Göre Buğday Alım Miktar ve Tutarları

| Ürün Adı | BUĞDAY | | |
|----------|------------|------------|--------------|
| | Miktar | Ort. Birim | Tutarı |
| AYLAR | Kg. | Fiyatı | |
| Oca.08 | 622.857 | 0,45 | 280.285,65 |
| Şub.08 | 887.143 | 0,45 | 399.214,35 |
| Mar.08 | 1.011.429 | 0,46 | 465.257,34 |
| Nis.08 | 941.429 | 0,46 | 433.057,34 |
| May.08 | 1.074.286 | 0,47 | 504.914,42 |
| Haz.08 | 1.078.571 | 0,45 | 485.356,95 |
| Tem.08 | 1.257.143 | 0,44 | 553.142,92 |
| Ağu.08 | 1.314.286 | 0,44 | 578.285,84 |
| Eyl.08 | 1.214.286 | 0,44 | 534.285,84 |
| Eki.08 | 1.007.143 | 0,44 | 443.142,92 |
| Kas.08 | 892.857 | 0,45 | 401.785,65 |
| Ara.08 | 819.999 | 0,46 | 377.199,54 |
| Toplam | 12.121.428 | | 5.455.928,76 |

Tablo 5.21. 2008 Yılı Aylık Çuval Alım Miktar ve Tutarları

| Ürün Adı | ÇUVAL | | |
|----------|---------|------------|-----------|
| | Miktar | Ort/ Birim | Tutarı |
| AYLAR | Adet | Fiyatı | |
| Oca.08 | 14.170 | 0,27 | 3.825,90 |
| Şub.08 | 20.183 | 0,27 | 5.449,28 |
| Mar.08 | 23.010 | 0,27 | 6.212,70 |
| Nis.08 | 21.418 | 0,27 | 5.782,73 |
| May.08 | 24.440 | 0,27 | 6.598,80 |
| Haz.08 | 24.538 | 0,27 | 6.625,13 |
| Tem.08 | 28.600 | 0,27 | 7.722,00 |
| Ağu.08 | 29.900 | 0,27 | 8.073,00 |
| Eyl.08 | 27.625 | 0,27 | 7.458,75 |
| Eki.08 | 22.913 | 0,27 | 6.186,38 |
| Kas.08 | 20.313 | 0,27 | 5.484,38 |
| Ara.08 | 18.655 | 0,27 | 5.036,85 |
| | 275.763 | | 74.456,01 |

Tablo 5.22’de ise Tablo 5.18., Tablo 5.19., Tablo 5.20. ve Tablo 5.21’de hesaplanan direkt ilk madde malzeme giderleri aylık ve yıllık toplamlara göre bir arada verilmiştir.

Tablo 5.22. 2008 Yılı Aylık Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi

| Aylık Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi | | | | | | | | | | | | | |
|--|--------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|
| Giderler | Yıllık | Ocak | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık |
| Buğday | 5.455.928,76 | 280.285,65 | 399.214,35 | 465.257,34 | 433.057,34 | 504.914,42 | 485.356,95 | 553.142,92 | 578.285,84 | 534.285,84 | 443.142,92 | 401.785,65 | 377.199,54 |
| Buğday Nak.Gid. | 121.214,28 | 6.228,57 | 8.871,43 | 10.114,29 | 9.414,29 | 10.742,86 | 10.785,71 | 12.571,43 | 13.142,86 | 12.142,86 | 10.071,43 | 8.928,57 | 8.199,99 |
| Katkı maddesi | 2.231,60 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 | 185,97 |
| Çuval | 74.456,01 | 3.825,90 | 5.449,28 | 6.212,70 | 5.782,73 | 6.598,80 | 6.625,13 | 7.722,00 | 8.073,00 | 7.458,75 | 6.186,38 | 5.484,38 | 5.036,85 |
| Çuval dikiş ipi | 2.247,40 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 | 187,28 |
| Film | 174,24 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 | 14,52 |
| Klişe | 841,50 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 | 70,13 |
| Soya unu | 2.337,50 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 | 194,79 |
| Provit | 127,60 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 | 10,63 |
| Form plus | 621,00 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 | 51,75 |
| Toplam | 5.660.179,89 | 291.055,19 | 414.250,13 | 482.299,40 | 448.969,43 | 522.971,15 | 503.482,86 | 574.151,42 | 600.216,77 | 554.602,52 | 460.115,80 | 416.913,67 | 391.151,45 |

5.3.4. Ticari Mallar Alım Bütçesi

Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti. esas faaliyet konusu olan un imalatının yanı sıra ticari faaliyette de bulunmaktadır. Bu amaçla yem, hurma ve ceviz ticareti yapmaktadır. Tablo 5.23’de ticari mallara ilişkin alım bütçesi yıllık miktar ve tutarlar olarak gösterilmiştir. Ticari mal satışlarında 2008 yılı için artış öngörülmediğinden satış miktarları 2006 yılı toplamalarına göre belirlenmiştir. Ticari mal alış fiyatları ise, yıllık %10 oranında gerçekleşmesi beklenen enflasyon ve sabit kalacağı düşünülen döviz kurları göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır.

Tablo 5.23. 2008 Yılı Ticari Mallar Alım Bütçesi

| Ürün | Yem | | | Hurma | | | İç Ceviz | | | Kabuklu Ceviz | | |
|-----------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|----------|--------|---------|---------------|--------|--------|
| | Miktar | Fiyatı | Tutarı | Miktar | Fiyatı | Tutarı | Miktar | Fiyatı | Tutarı | Miktar | Fiyatı | Tutarı |
| 2008 Yılı | 8.500 | 0,43 | 3.655 | 60.000 | 3,5 | 210.000 | 30000 | 6,20 | 186.000 | 50000 | 1,99 | 99.500 |

5.3.5. Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi

Direkt işçilik giderleri üretim maliyetlerinin ikinci önemli unsurunu oluşturmaktadır. Aylık işçi sayıları üretim düzeyinde gerçekleşmesi beklenen aylık değişikliklere göre hesaplanmıştır. Yılmaz Un Gıda San. ve Tic. Ltd. Şti.’nde çalışan 10 personel net 1.000 YTL maaş alırken diğer işçilere asgari ücret üzerinden maaş ödenmektedir. Aylık brüt işçilik giderleri, sosyal sigortalar primleri ve işsizlik sigortası giderleri tahmin edilirken prim ve vergi oranlarının değişmeyeceği ve asgari ücret artışının 2007 yılında gerçekleşen oranda (%5) olacağı varsayılmıştır. Bütçe döneminde çalıştırılması düşünülen işçi sayıları ve sigorta giderleri Tablo 5.24’de sunulmuştur.

Tablo 5.24. 2008 Yılı Aylara Göre Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi

| AYLAR | Asgari Ücretli | | | Diğer Ücretli | | | Toplam |
|-------------------------------------|----------------|--------|-------------------|---------------|-------|-------------------|------------|
| | İşçi Say. | Ücret | SSK İşv.P./İşs.P. | İşçi Say. | Ücret | SSK İşv.P./İşs.P. | |
| Oca.08 | 18 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 32.936,85 |
| Şub.08 | 18 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 32.936,85 |
| Mar.08 | 19 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 33.693,30 |
| Nis.08 | 19 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 33.693,30 |
| May.08 | 19 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 33.693,30 |
| Haz.08 | 20 | 615,00 | 141,45 | 10 | 1.395 | 537,08 | 34.449,75 |
| Tem.08 | 21 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 36.976,43 |
| Ağu.08 | 22 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 37.771,01 |
| Eyl.08 | 22 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 37.771,01 |
| Eki.08 | 22 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 37.771,01 |
| Kas.08 | 18 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 34.592,69 |
| Ara.08 | 18 | 646,00 | 148,58 | 10 | 1.465 | 564,03 | 34.592,69 |
| 2008 YILI İŞÇİLİK GİDERLERİ TOPLAMI | | | | | | | 420.878,19 |

5.3.6. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Üretim maliyetlerinden üçüncüsünü oluşturan genel üretim giderleri bütçesi hazırlanırken değişken nitelikte olan bu giderler aylık üretim seviyesiyle doğru orantılı olarak değiştiğinden aylar itibariyle dağıtılmıştır. Tablo 5.25’de özet olarak gösterilen genel üretim giderleri bütçesi, Tablo 5.26’da aylar itibariyle dağıtılmış olarak görülmektedir. Genel üretim giderleri üretim seviyesiyle doğrudan ilişkili olduğundan yıllık bütçelenmiş genel üretim giderleri aylara dağıtılırken esnek bütçe denkleminden faydalanılacaktır.

Tablo 5.25’teki yıllık elektrik giderinin edilmesi için öncelikle bu gider kalemindeki sabit kısım olup olmadığı bulunacak daha sonra geçmiş yıl verilerinden 1kg. buğdayın öğütülmesi için gereken elektrik miktarı kw/h cinsinden hesaplanacaktır. 2008 yılında 1 kw/h elektrik fiyatının işletme yöneticilerince tahmin edilmesiyle 2008 yılı değişken ve sabit elektrik gideri bütçelenmiş olacaktır. Bu amaçla ilk önce 2008 yılı sabit elektrik giderinin 1.738 YTL olacağı tahmin edilmiştir. 2006 ve daha önceki

yıllarda tüketilen elektrik miktarının öğütülen buğday miktarına bölünmesiyle 1 kg. buğdayın öğütülmesi için 0,0667 kw/h elektrik tüketildiği hesaplanmıştır. İşletme yöneticileri 2008 yılında 1kw/h elektrik fiyatının 0.12 YTL olacağını tahmin etmişlerdir. Bütçe çalışmalarının hazırlandığı dönemde ortalama elektrik birim fiyatı 0,11 YTL'dir. Aşağıda elektrik giderleri için oluşturulan esnek bütçe denklemi görülmektedir.

$$y = a + (b*x)$$

y: Yıllık elektrik tüketimi,

b: 1kg. buğdayın öğütülmesi için gereken elektrik maliyeti (0,0667*0,12 YTL)

x: öğütülen buğday miktarı

a: sabit elektrik tüketimi

Formülde rakamların yerleştirilmesiyle yıllık elektrik tüketimi bulunacaktır.

$$Y = 1.738 + (0,008 \text{ YTL/kg} * 12.121.428 \text{ kg.})$$

$$= 1.738 + 96.971 \text{ YTL} = 98.709 \text{ YTL}$$

Bulunan yıllık elektrik giderinin aylara göre dağıtılması ise üretimde kullanılan aylık buğday miktarının yıllık buğday miktarına bölünmesi sonucu bulunan aylık dağıtım oranına göre yapılmıştır. Tablo 5.26'da bütçelenen elektrik giderlerinin ve diğer genel üretim giderlerinin aylar itibarıyla dağıtılmış hali görülmektedir. Genel üretim giderleri içerisinde yer alan kantar kontrol giderleri, tamirat giderleri, işçi elbisesi giderleri ve yedek parça giderleri de yine aylık buğday üretim miktarlarına göre dağıtılmıştır.

Tablo 5.25. 2008 Yılı Genel Üretim Giderleri

| Giderler | Yıllık Toplam |
|-------------------------------|---------------|
| Elektrik giderleri | 98.709 |
| Kantar kontrol giderleri | 120 |
| Fabrika tamirat giderleri | 10.000 |
| İşçi Elbisesi | 1.512 |
| Fabrika yedek parça giderleri | 10.000 |
| Toplam | 120.341 |

Tablo 5.26. 2008 Yılı Aylık Genel Üretim Giderleri Bütçesi

| Giderler | Yıllık Top. | Ocak | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık |
|---|-------------|----------|----------|-----------|----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|-----------|----------|----------|
| Öğütülen aylık buğday mik./Yıllık buğday mik. | 1 | 0,0514 | 0,0732 | 0,0834 | 0,0777 | 0,0886 | 0,0890 | 0,1037 | 0,1084 | 0,1002 | 0,0831 | 0,0737 | 0,0676 |
| Elektrik giderleri | 98.709 | 5.073,64 | 7.225,50 | 8.232,33 | 7.669,69 | 8.745,62 | 8.785,10 | 10.236,12 | 10.700,06 | 9.890,64 | 8.202,72 | 7.274,85 | 6.672,73 |
| Kantar kontrol giderleri | 120 | 6,17 | 8,78 | 10,01 | 9,32 | 10,63 | 10,68 | 12,44 | 13,01 | 12,02 | 9,97 | 8,84 | 8,11 |
| Fabrika tamirat giderleri | 10.000 | 514,00 | 732,00 | 834,00 | 777,00 | 886,00 | 890,00 | 1.037,00 | 1.084,00 | 1.002,00 | 831,00 | 737,00 | 676,00 |
| İşçi Elbisesi | 1.512 | 77,72 | 110,68 | 126,10 | 117,48 | 133,96 | 134,57 | 156,79 | 163,90 | 151,50 | 125,65 | 111,43 | 102,21 |
| Fabrika yedek parça giderleri | 10.000 | 514,00 | 732,00 | 834,00 | 777,00 | 886,00 | 890,00 | 1.037,00 | 1.084,00 | 1.002,00 | 831,00 | 737,00 | 676,00 |
| Aylık G.Ü.G. Toplamı | | 6.185,53 | 8.808,96 | 10.036,44 | 9.350,50 | 10.662,21 | 10.710,35 | 12.479,36 | 13.044,96 | 12.058,17 | 10.000,34 | 8.869,13 | 8.135,05 |

5.3.7. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, bütçe dönemi satışlarının önceki yıl satışlarına oranına göre hesaplanmıştır. Bu giderlerin aylara dağıtılması için ise yıllık satış toplamı 1 kabul edilmiş ve her ayın satış tutarının yıllık satışlar içindeki payı hesaplanmıştır, daha sonra aylık satış oranlarına göre pazarlama satış ve dağıtım giderleri dağıtılmıştır. Tablo 5.27’de pazarlama satış ve dağıtım giderleri yıllık olarak verilmiştir, Tablo 5.28’de ise aylar itibariyle dağıtılmış giderler gösterilmiştir. Tablo 5.28’de her ay için hesaplanan aylık satışların toplam satışlara oranları sırayla gösterilmiştir.

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesinde yer alan akaryakıt giderleri satılan mamuller için kilogram başına 0,004 YTL olarak hesaplanmıştır. Yıllık toplam mamul satış miktarı 12.121.428 kg olduğundan akaryakıt gideri 48.486 YTL olarak hesaplanmıştır. Amortismanlar kaleminde yer alan 16.000 YTL ise, pazarlama amacıyla kullanılan ve henüz amortisman süresi dolmamış ve bilanço değeri 80.000 YTL olan kamyonu %20 oranında normal amortisman uygulanması sonucu bulunmuştur. Diğer kalemler ise işletme yöneticilerinin tahminleri sonucunda bulunmuştur.

Tablo 5.27. 2008 Yılı Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri

| Giderler | Yıllık Toplam |
|---|---------------|
| Akaryakıt Giderleri | 48.486 |
| Nakliye Araçları Tamir Bakım Giderleri | 20.000 |
| Nakliye Giderleri | 2.000 |
| Reklam Giderleri | 4.000 |
| Nakliye Araçları Lastik Giderleri | 5.000 |
| Ticaret Borsası Fatura Tescil Giderleri | 3.500 |
| Amortismanlar | 16.000 |
| Toplam | 98.986 |

Tablo 5.28. 2008 Yılı Aylık Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri Bütçesi

| Giderler | Yıllık | Ocak | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık |
|---|--------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Aylık Un Satış Tutarı/Yıllık Un Satış Tutarı | 1 | 0,0646 | 0,0646 | 0,0656 | 0,0733 | 0,0800 | 0,0919 | 0,1000 | 0,1000 | 0,1000 | 0,0933 | 0,0867 | 0,0800 |
| Akaryakıt Giderleri | 48.486 | 3.131,37 | 3.131,37 | 3.181,88 | 3.555,62 | 3.878,86 | 4.454,63 | 4.848,57 | 4.848,57 | 4.848,57 | 4.525,33 | 4.202,10 | 3.878,84 |
| Nakliye Araçları Tamir Bakım Giderleri | 20.000 | 1.291,67 | 1.291,67 | 1.312,50 | 1.466,67 | 1.600,00 | 1.837,50 | 2.000,00 | 2.000,00 | 2.000,00 | 1.866,67 | 1.733,33 | 1.599,99 |
| Reklam Giderleri | 2.000 | 129,17 | 129,17 | 131,25 | 146,67 | 160,00 | 183,75 | 200,00 | 200,00 | 200,00 | 186,67 | 173,33 | 160,00 |
| Nakliye Araçları Lastik Giderleri | 4.000 | 258,33 | 258,33 | 262,50 | 293,33 | 320,00 | 367,50 | 400,00 | 400,00 | 400,00 | 373,33 | 346,67 | 320,00 |
| Ticaret Borsası Fatura Tescil Giderleri | 5.000 | 322,92 | 322,92 | 328,13 | 366,67 | 400,00 | 459,38 | 500,00 | 500,00 | 500,00 | 466,67 | 433,33 | 400,00 |
| İşçi Elbisesi (Promosyon) | 3.500 | 226,04 | 226,04 | 229,69 | 256,67 | 280,00 | 321,56 | 350,00 | 350,00 | 350,00 | 326,67 | 303,33 | 280,00 |
| Amortismanlar | 16.000 | 1.033,33 | 1.033,33 | 1.050,00 | 1.173,33 | 1.280,00 | 1.470,00 | 1.600,00 | 1.600,00 | 1.600,00 | 1.493,33 | 1.386,67 | 1.279,99 |
| Aylık Pazarlama Satış Dağıtım Gid. Toplamı | | 6.392,83 | 6.392,83 | 6.495,94 | 7.258,96 | 7.918,86 | 9.094,32 | 9.898,57 | 9.898,57 | 9.898,57 | 9.238,67 | 8.578,77 | 7.918,81 |

5.3.8. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Bütçe dönemine ilişkin genel yönetim giderleri bütçesi, önceki dönem giderlerinin bütçe döneminde hedeflenen toplam satış artış oranında arttırılması ve bulunan rakamların işletme yöneticilerinin tahminleri ile birleştirilmesi sonucunda bulunmuştur. Tablo 5.29’da genel yönetim giderleri yıllık olarak görülürken, Tablo 5.30’da bu giderlerin aylar itibariyle eşit olarak dağılacağı varsayılarak hazırlanmış aylık genel yönetim giderleri görülmektedir. Yıllık giderlerin aylar itibariyle dağıtılması sayesinde nakit bütçesi hazırlanırken aylar itibariyle gider ödemeleri hesaplanabilecektir.

Tablo 5.29. 2008 Yılı Genel Yönetim Giderleri

| Giderler | Yıllık Toplam |
|---------------------------|---------------|
| Konaklama Giderleri | 1.000,00 |
| Beyanname Damga Ver. | 420,00 |
| Noter Giderleri | 1.000,00 |
| Ticaret Borsası Giderleri | 3.079,46 |
| Denetim ve Tasdik G. | 6.378,65 |
| Muhasebe Giderleri | 2.595,26 |
| Telefon Giderleri | 5.165,69 |
| Araç Tamir Bakım G. | 4.575,35 |
| Akaryakıt Giderleri | 3.000,00 |
| Mutfak Giderleri | 5.000,00 |
| Kırtasiye Giderleri | 1.500,00 |
| Sigorta Poliçe Giderleri | 15.000,00 |
| Kargo Giderleri | 2.000,00 |
| Ticaret Borsası Aidatı | 360,00 |
| Diğer Genel Yönetim G. | 2.000,00 |
| Önlük | 3.230,04 |
| Marka Ücretleri | 641,88 |
| Belediye Aidatları | 551,98 |
| Amortisman Giderleri | 5.420,58 |
| Trafik Harcı | 734,40 |
| Toplam | 63.653,29 |

5.3.9. Satışların Maliyeti Bütçesi

Önemli bütçe raporlarından biri olan proforma gelir tablosundaki “D-Satışların Maliyeti” bölümünün oluşturulabilmesi için satışların maliyetlerinin bilinmesine ihtiyaç vardır. Bu amaçla hazırlanan Tablo 5.31’deki Satışların Maliyeti Bütçesinde yer alan rakamlar, önceden hazırlanmış olan Direkt İlk Madde Malzeme Giderleri Bütçesi, Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi, Genel Üretim Giderleri Bütçesi ve Ticari Mallar Alım Bütçelerinden alınmıştır. Böylelikle bütçe döneminde gerçekleşmesi beklenen 7.187.823,14 YTL’lik satışın toplam maliyetinin 6.730.180,00 YTL olması gerektiği hesaplanmıştır.

Tablo 5.31. 2008 Yılı Satışların Maliyeti Bütçesi

| | |
|---|--------------|
| ÜRETİM MALİYETİ | |
| A- Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri | 5.660.179,89 |
| B- Direkt İşçilik Giderleri | 420.878,19 |
| C- Genel Üretim Giderleri | 120.341 |
| D- Yarı Mamul Kullanımı | 0 |
| 1- Dönem Başı Stok (+) | |
| 2- Dönem Sonu Stok (-) | |
| ÜRETİLEN MAMUL MALİYETİ | 6.201.399,08 |
| E- Mamul Stoklarında Değişim | -2.000 |
| 1- Dönem Başı Stok (+) | 62.000 |
| 2- Dönem Sonu Stok (-) | 64.000 |
| I – SATILAN MAMUL MALİYETİ TİCARİ FAALİYET | 6.199.399,08 |
| A- Dönem Başı Ticari Mallar Stoku (+) | 0 |
| B- Dönem İçi Alışlar (+) | 499.155,00 |
| C- Dönem Sonu Ticari Mallar Stoku (-) | 0 |
| II – SATILAN TİCARİ MALLAR MALİYETİ | 499.155,00 |
| III – SATILAN HİZMET MALİYETİ | 1.720,00 |
| IV – DİĞER SATIŞLARIN MALİYETİ | 0 |
| SATIŞLARIN MALİYETİ (I+ II + III+ IV) | 6.700,274,08 |

5.3.10. Yatırım Bütçesi

Yılmaz Un işletmesinde 2008 yılında önceki dönemde 8.000 ton seviyesinde olan un satışlarının 8.485 ton seviyesine çıkarılması hedeflenmektedir. Ancak satışlardaki ve üretimdeki bu artışa bağlantılı olarak buğday alımları da artacaktır. Mevcut buğday silolarının ve nakliye araçlarının bu artışı karşılamayacağı düşüncesiyle 2 adet buğday silosunun alınması planlanmaktadır. Bu siloların 2008 yılı Temmuz ayında alınması ve ödemelerinin Mart ve Nisan aylarında yapılması planlanmıştır. Bu kapasite artışının karşılanması için ilave makine ekipman alımı da gerekmektedir. Bunun için Temmuz ayında 30.000 YTL tutarında makine ekipman alımı planlanmıştır. Tablo 5.32’de silo alımları Yatırım Bütçesi başlığında özetlenmiştir. İşletmenin maddi duran varlıklarında gerçekleşmesi beklenen bu artış Tablo 5.36’da yer alan proforma bilanço ve Tablo 5.33’deki nakit bütçesine yansıtılmıştır.

Tablo 5.32. 2008 Yılı Yatırım Bütçesi

| | |
|--|-------------|
| Buğday Silosu Alımı (2 Adet* 50.000 YTL) | 100.000 YTL |
| İlave Makine Ekipman Alımı (30.000 YTL) | 30.000 YTL |

5.3.11. Nakit Bütçesi

Yılmaz Un işletmesinin nakit bütçesinin hazırlanabilmesi için bütçe dönemi başındaki bilançosunun bilinmesi gerekmektedir. Ancak bütçe çalışması 2007 yılı Mayıs-Temmuz döneminde yapıldığı için 2006 yılı sonu bilançosu başlangıç olarak alınmıştır. Tablo 5.33’de yer alan Nakit Bütçesi Nakit girişleri ve nakit çıkışları olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Nakit girişlerine ilişkin bilgiler şu şekildedir.

- Mamuller satışlarının %10’u peşin, %30’u 1 ay vadeli ve %30’u 2 ay vadeli olarak yapılmaktadır.

- Mamul satış tahsilatlarında görülen KDV dahil rakamlar un'un %1 KDV ile, kepek razmol ve bonkalitenin ise %8 KDV ile satılacağı göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır.
- Ticari mal satışları peşin yapılmaktadır.
- Ticari mal satış tahsilatlarında görülen KDV dahil rakamlar: yem ve hurmanın %8 KDV ile, iç ve kabuklu cevizin ise %1 KDV ile satılacağı göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır.
- Nakliye gelirleri peşin tahsil edilmektedir.
- Şirket ortakları sermaye taahhüt borçlarının 100.000 YTL'lik bölümünü Temmuz ayında, 50.000 YTL'lik bölümünü ise Ağustos ayında ödeyeceklerini bildirmişlerdir.
- Bütçe dönemi başında işletmenin kasa ve bankasında toplam 5.000 YTL olacağı tahmin edilmektedir.
- Önceki dönemden devreden ticari alacaklarının Ocak ayından başlamak üzere Mart ayı sonuna kadar tahsil edilecektir.
- 2008 yılında işletme sermayesi sıkıntısı yaşanması durumunda kullanılacak banka kredisinin yıllık %25 faizle kullanılabileceği düşünülmektedir.

Tablo 5.27'de yer alan nakit çıkışlarına ilişkin bilgiler ise şu şekildedir:

- Direkt ilk madde malzeme alımları, işçi ücret ödemeleri, ticari mal alımları, genel üretim giderleri ödemeleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ödemeleri ve genel yönetim giderleri ödemeleri peşin olarak yapılacaktır.

- Direkt ilk madde ve malzeme alımlarında yer alan KDV tutarları şu şekilde hesaplanmıştır: buğday alımlarının %70'inin faturalı olarak alınacak, kalan kısım ise müstahsil makbuzu ile alınacaktır, faturalı olarak buğday alışlarında KDV oranı %1'dir, müstahsil makbuzu ile alımda KDV uygulanmamaktadır. Diğer ilk madde malzeme alımlarında ise %18 oranında KDV ödenecektir.
- Genel üretim giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri alımlarında yer alan KDV tutarları bu alımlar için %18 oranında KDV ödeneceği göz önünde bulundurularak hesaplanmıştır.
- Vergiler ve stopajlar tahakkuk ettikleri aylarda ödenecektir. Ayrıca Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarında peşin vergi ödemeleri yapılacaktır. Peşin vergi oranının 2007 yılında olduğu gibi %20 olacağı varsayılmıştır.
- Makine teçhizat alımlarının ödemeleri ise şu şekilde gerçekleştirilecektir: buğday silolarının ve makine ve ekipmanın bedelleri 10.833 YTL'lık 12 eşit taksitte ödenecektir.
- Yapılan nakit bütçesi ile işletmenin dönem içinde ihtiyacı olacak nakit miktarı edilmiş ve bu ihtiyacı karşılamak amacıyla Nisan ayında 350.000 YTL taksitli banka kredisi kullanılması tavsiye edilmiştir. Kullanılan banka kredisinin 12 ay vadeli alınmasına karar verilmiştir.
- Kullanılan kredilere ilişkin faiz oranının ise %25 olacağı ve yıl içinde toplam 58.328 YTL faiz ödemesi yapılacağı hesaplanmıştır. Hesaplanan bu faiz tutarı proforma gelir tablosuna yansıtılmıştır.

- Dönem karı işletmenin finansman ihtiyacından dolayı ortaklara dağıtılmayacaktır.
- İşletme 2007 yılı sonunda yapmayı planladıkları 200.000 U.S.D. tutarındaki ihracat amaçlı döviz kredisini 2008 yılı sonunda geri ödemeyi planlamaktadırlar.

Tablo 5.33. Nakit Bütçesi devamı

| | OCAK | ŞUBAT | MART | NİSAN | MAYIS | HAZİRAN | TEMMUZ | AĞUSTOS | EYLÜL | EKİM | KASIM | ARALIK |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| B- NAKİT ÇIKIŞLARI | 394.112 | 532.002 | 593.182 | 559.369 | 653.751 | 626.115 | 714.019 | 751.888 | 694.512 | 595.704 | 556.714 | 799.049 |
| 1- Direkt İlk Mad. Malz. Alımları (KDV dahil) | 294.956 | 419.751 | 488.624 | 454.865 | 529.756 | 510.143 | 581.805 | 608.212 | 562.000 | 466.273 | 422.449 | 396.303 |
| 2- Direkt İşçilik Giderleri | 32.937 | 32.937 | 33.693 | 33.693 | 33.693 | 34.450 | 36.976 | 37.771 | 37.771 | 37.771 | 34.593 | 34.593 |
| 3- Ticari Mal Alımları (KDV dahil.) | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 | 43.271 |
| 4- Genel Üretim Giderleri (KDV dahil) | 7.298 | 10.393 | 11.842 | 11.033 | 12.581 | 2.638 | 14.725 | 15.392 | 14.228 | 11.800 | 10.465 | 9.599 |
| 5- Pazarlama Satış Dağ. Gid. (KDV dahil) | 6.324 | 6.324 | 6.426 | 7.181 | 7.833 | 8.996 | 9.792 | 9.792 | 9.792 | 9.139 | 8.486 | 7.833 |
| 6- Genel Yönetim Giderleri (KDV dahil) | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 | 5.726 |
| 8- Finansman Giderleri | | | | | 7.291 | 7.291 | 7.291 | 7.291 | 7.291 | 7.291 | 7.291 | 7.291 |
| 9- Vergi ve Stopajlar | 3.600 | 13.600 | 3.600 | 3.600 | 13.600 | 3.600 | 3.600 | 13.600 | 3.600 | 3.600 | 13.600 | 3.600 |
| 10- Makine ve Teçhizat Alımları (KDV dahil) | | | | | | | 10.833 | 10.833 | 10.833 | 10.833 | 10.833 | 10.833 |
| 11-Banka Kredileri Öd. (önceki dönem ihracat teşvik kredisi) | | | | | | | | | | | | 280.000 |
| NAKİT FAZLASI/ NAKİT İHTİYACI (-) | 10.424 | 232 | 41.701 | -23.951 | 186.939 | 112.251 | 105.529 | 61.061 | 33.348 | 116.185 | 222.368 | 58.609 |
| Kısa Vadeli Krediler (+) | | | | 350.000 | | | | | | | | |
| Kısa Vd. Kredi Geri Ödemeleri (-) | | | | | 29.166 | 29.166 | 29.166 | 29.166 | 29.166 | 29.166 | 29.166 | 29.166 |
| DÖNEM SONU NAKİT | 10.424 | 232 | 41.701 | 326.049 | 186.939 | 112.251 | 105.529 | 31.895 | 4.182 | 87.019 | 193.202 | 29.443 |

5.3.12. Proforma Gelir Tablosu

Tablo 5.34'de yer alan proforma gelir tablosu ana bütçelerden birini oluşturmaktadır. Daha önce düzenlenmiş olan satış bütçesi, satışların maliyeti tablosu, genel yönetim giderleri bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesinde yer alan rakamların gelir tablosuna yerleştirilmesinden sonra nakit bütçesi düzenlenirken ortaya çıkan nakit ihtiyacına bağlı olarak hesaplanan kısa vadeli kaynaklara ilişkin faiz tutarları ve diğer olağandışı gider ve zararların da tahmin edilmesiyle proforma gelir tablosu hazırlanmıştır.

Sonuç olarak 201.644,82 YTL dönem karı elde edileceği hesaplanmıştır. Kurumlar Vergisi oranının %20 olacağı varsayımıyla dönem karına ilişkin 40.328,96 YTL vergi ödeneceği ve vergi karşılığı düşüldükten sonra net olarak 161.315,86 YTL kar elde edileceği hesaplanmıştır. Bu net kar rakamı işletme yöneticilerinin beklentileriyle de uyumludur.

Tablo 5. 34.Proforma Gelir Tablosu

| YILMAZ UN VE GIDA SANAYİ TİCARET LTD.ŞTİ. | |
|---|--------------|
| PROFORMA GELİR TABLOSU | |
| A-BRÜT SATIŞLAR | 7.130.851,04 |
| 1-Yurtiçi Satışlar | 7.106.237,00 |
| 2-Yurtdışı Satışlar | 0,00 |
| 3-Diğer Gelirler | 24.614,04 |
| B-SATIŞ İNDİRİMLERİ(-) | 7.190,00 |
| 1-Satıştan İadeler (-) | 7.190,00 |
| 2-Satış İskontoları (-) | |
| 3-Diğer İndirimler (-) | |
| C-NET SATIŞLAR | 7.123.661,04 |
| D-SATIŞLARIN MALİYETİ(-) | 6.700.274,08 |
| 1-Satılan Mamül Maliyeti | 6.199.399,08 |
| 2-Satılan Tic.Mal.Maliyeti | 499.155,00 |
| 3-Satılan Hizmet Maliyeti | 1.720,00 |
| 4-Diğer Sat.Maliyeti | |
| BRÜT SAT.KÂRI VEYA ZARARI | 423.386,96 |
| E-FAALİYET GİDERLERİ(-) | 162.639,29 |
| 1-Araştırma ve Gen.Giderler | 0,00 |
| 2-Paz.Sat.Değ.Giderleri | 98.986,00 |
| 3-Genel Yönetim Giderleri | 63.653,29 |
| FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI | 260.747,67 |
| F-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN | 0,00 |
| GELİR VE KÂRLAR | |
| 1-Faiz Gelirleri | 0,00 |
| 2-Komisyon Gelirleri | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Gelir ve Kârlar | |
| G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN | 0,00 |
| GİDER VE ZARARLAR | |
| 1-Komisyon Giderleri | 0,00 |
| 2-Karşılık Giderleri | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Gider ve Zararlar | 0,00 |
| H-FİNANSMAN GİDERLERİ(-) | 58.328,00 |
| 1-Kısa Vadeli Borç Giderleri | 58.328,00 |
| 2-Uzun Vadeli Borç Giderleri | 0,00 |
| I-OLAĞAN DIŞI GELİR VE KÂRLAR | 0,00 |
| 1-Önceki Dönem Gelir ve Kârlar | 0,00 |
| 2-Diğer Olağan Dışı Gelir ve Kârlar | 0,00 |
| J-OLAĞAN DIŞI GİDER VE ZARARLAR | 774,85 |
| 1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararlar | 0,00 |
| 2-Önceki Dönem Gider ve Zararlar | 0,00 |
| 3-Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar | 774,85 |
| DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI | 201.644,82 |
| K-DÖNEM KÂRI VERGİ VE DİĞER | 40.328,96 |
| YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIĞI | |
| DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI | 161.315,86 |

5.3.13. Proforma Bilanço

Proforma gelir tablosu da hazırlandıktan sonra artık ana bütçelerden biri olan ve bütçe çalışmalarının özeti niteliğinde olan proforma bilanço oluşturulabilecektir. Tablo 5.35’de yer alan proforma bilançonun hazırlanması için başlangıç olarak 2006 yılı kesinleşmiş bilançosu alınmış ve bu bilanço üzerinde işletme yöneticilerinin 2007 yılında yapmayı düşündükleri değişiklikler yapılmıştır. Ortaya çıkan bu bilanço rakamlarına bütçe çalışmaları sırasında hazırlanan tablolarda yer alan rakamların yerleştirilmesiyle proforma bilanço oluşturulmuştur.

Nakit Bütçesinde yer alan dönem sonu nakit mevcudu olan 29.443 YTL işletme kasasında tutulacaktır. Mamul satışlarının %90’lık bölümünün 1 aydan 3 aya kadar vadeli satılmasından kaynaklanan 1.028.113 YTL’lik alacak Alıcılar bölümünde, tedbir olarak stokta tutulan 200 ton buğday karşılığı olan 92.000 YTL ilk madde malzeme stokları kaleminde, yine aynı amaçla stokta tutulan 100 ton un karşılığı olan 64.000 YTL mamul stokları kaleminde, işletmenin satışlarının indirimli Katma Değer Vergisine tabi olmasından kaynaklanan KDV tutarındaki artış diğer dönen varlıklar kaleminde yer almaktadır. Bina düzenlemesi için oluşturulmuş yapılmakta olan yatırımlar tamamlanarak binalar hesabına alınmıştır. Bütçe döneminde alınacak silolar, tesis makine ve cihazlar ilgili duran varlık hesaplarına eklenmiştir.

Bilançonun kaynaklar bölümündeki hesaplar ise şu şekilde düzenlenmiştir. Bütçe döneminde kullanılan 350.000 YTL banka kredisinin 236.928 YTL’si dönem içinde ödenmiş, kalan 113.072 YTL banka kredileri hesabına eklenmiştir. Şubat 2009 döneminde ödenecek Kurumlar Geçici Vergisi, Aralık 2008 dönemi stopaj vergisi ve Aralık 2008 dönemi Sigorta primleri ödenecek vergi ve diğer yükümlülükler kaleminde yer almıştır. Yıl içinde gerçekleşen sermaye taahhüt ödemeleri ödenmiş sermaye

bölümünde, önceki dönem karı geçmiş yıllar karları bölümünde yer almıştır. 161.315,86 YTL dönem ise dönem net karı bölümünde yer almaktadır. 31.12.2007 tarihli bilançonun uygulama çalışması sırasında hazırlanmamış olmasından kaynaklanan 2008 yılı proforma bilançosundaki kaynak ihtiyacı, ortaklara borçlar hesabında gösterilmiştir.

Tablo 5.35. Proforma Bilanço

| YILMAZ UN VE GIDA SAN. TİC.LTD.ŞTİ PROFORMA BİLANÇOSU | |
|---|-----------|
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.234.170 |
| Hazır Değerler | 29.443 |
| Kasa | 24.443 |
| Alınan Çekler | 0 |
| Bankalar | 5.000 |
| Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri | 0 |
| Diğer Hazır Değerler | 0 |
| Menkul Kıymetler Değer Düşük.Karş.(-) | 0 |
| Alıcılar | 1.028.113 |
| Verilen Depozito ve Teminatlar | |
| Diğer Ticari Alacaklar | |
| Stoklar | 156.000 |
| İlk Madde ve Malzeme | 92.000 |
| Yarı Mamuller-Üretim | 0 |
| Mamuller | 64.000 |
| Ticari Mallar | 0 |
| Diğer Stoklar | 0 |
| Verilen Sipariş Avansları | 0 |
| Diğer Dönen Varlıklar | 20.614 |
| Gelecek Aylara Ait Giderler | 0 |
| Devreden Kdv. | 20.614 |
| Diğer Kdv. | |
| DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI | 1.234.170 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | |
| Maddi Duran Varlıklar | 526.394 |
| Yer Altı ve Yerüstü Düzenleri | 0 |
| Binalar | 303.876 |
| Tesis Makine ve Cihazlar | 213.436 |
| Taşıtlar | 206.061 |
| Demirbaşlar | 18.278 |
| Diğer Maddi Duran Varlıklar | 0 |
| Birikmiş Amortismanlar (-) | 215.257 |
| Yapılmakta Olan Yatırımlar | 0 |
| Haklar | 0 |
| Gelir Tahakkukları | 0 |
| Diğer Duran Varlıklar | 0 |
| Gelecek Yıllarda İndirilecek KDV | 0 |
| Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar | 0 |
| DURAN VARLIKLAR TOPLAMI | 526.394 |
| AKTİF/ VARLIKLAR TOPLAMI | 1.760.564 |

| | |
|--|-----------|
| KAYNAKLAR | 1.760.564 |
| KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI | 435.659 |
| Mali Borçlar | |
| Banka Kredileri | 183.464 |
| Ertelenmiş Finansal Kiral.Borç | 0 |
| Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) | 0 |
| Ticari Borçlar | 0 |
| Satıcılar | 0 |
| Diğer Borçlar | 0 |
| Ortaklara Borçlar | 220.797 |
| Alınan Sipariş Avansları | 0 |
| Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler | 11.666 |
| Ödenecek Vergi ve Fonlar | 8.666 |
| Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri | 3.000 |
| Ödenecek Diğer Yükümlülükler | 0 |
| Dönem Karı Peşin Ödenen Vergiler | 32.263 |
| Dönem Karı Peşin Ödenen Vergiler Kar. | 24.197 |
| Gider Tahakkukları | 0 |
| | |
| KISA VADELİ YAB. KAY. TOPLAMI | 435.659 |
| Finansal Kiralama Borçları | 0 |
| Ertelenmiş Fin Kir.Borç Mal | 0 |
| | 0 |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 1.324.905 |
| Ödenmiş Sermaye | 850.000 |
| Sermaye | 850.000 |
| Ödenmemiş Sermaye (-) | 0 |
| Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları | 455 |
| Yenileme Fonu | 0 |
| Yasal Yedekler | 8.121 |
| Statü Yedekleri | 0 |
| Özel Fonlar | 34.402 |
| | |
| Geçmiş Yıllar Karları | 270.611 |
| Geçmiş Yıllar Karları | 270.611 |
| Geçmiş Yıllar Zararları (-) | 0 |
| Geçmiş Yıllar Zararları | 0 |
| Dönem Net Karı (Zararı) | 161.316 |
| Dönem Net Karı | 161.316 |
| ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI | 1.324.905 |
| | |
| PASİF / VARLIKLAR TOPLAMI | 1.760.564 |

6. SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüz yöneticileri, işletmelerinde belirli amaçları gerçekleştirebilmek için güçlü bir planlama fonksiyonunun gerekliliğine inanmaktadırlar. Bir çok işletme, nerede olduğunu, nereye ve nasıl varmak istediğini yapılan planlama çalışmalarıyla ortaya koymaktadır.

İşletmelerin faaliyetlerini istedikleri çerçevede yürütebilmeleri, geleceği tahmin etme ve geleceğe uyum sağlayabilme güçlerine bağlıdır. Diğer bir ifadeyle, faaliyetlerini sürekli olarak değişen işletme içi ve dışı etkenlerin altında ve giderek artan rekabet koşullarında yürüten, dolayısıyla da zamanında hissedemedikleri için değişmelere hazırlıksız yakalanan, yeni koşullara uyum sağlamada güçlük çeken ve yarışma olanaklarını yitirebilen işletme yönetiminin iyi hazırlanan bütçeler ile sözü edilen güçlüğü aşması söz konusu olabilir.

İşletmeler, hazırladıkları bütçeler ile planlarındaki hedeflerin sayısal olarak ifade edilmesini sağlamakta, içyapılarını değerlendirerek, yapılarındaki darboğaz ve kısıtlarını, potansiyel güçlerini ve rekabet karşısındaki durumlarını belirleyebilmektedirler.

Hedefleri belirlemek ve ayrıntılı bütçeler yapmak yeterli değildir. Aynı zamanda hedefe doğru ilerlenip ilerlenmediğinin anlaşılması, yolunda gitmeyen faaliyetlerin görülmesi ve bu konuda yapılabilecek müdahalelere karar verilebilmesi için gerçekleşen ve planlanan faaliyetlerin ele alınması ve değerlendirilmesi, diğer bir ifadeyle bütçe kontrolü yapılması gerekir. Yapılan bütçe kontrolü ile de hedeflenen ve gerçekleşen rakamlar karşılaştırılmakta, böylece, plan hedeflerinden sapmaların i halinde düzeltici önlemlerin işletme tarafından zamanında alınması sağlanarak, kaynakların etkin ve verimli kullanımları gerçekleştirilebilmektedir.

Belirlenen hedefler ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmaların doğru bir şekilde analiz edilebilmesi için kullanılacak verilerin doğru ve anlamlı olması gerekmektedir. Bu noktada iki ayrı bütçe türü olan “Statik Bütçeler” ile “Esnek Bütçeler” karşımıza çıkmaktadır. Statik Bütçeler, faaliyetleri seçilmiş tek bir kapasite kullanım derecesi üzerinden planlayan ve kontrol eden, bu nedenle statik olarak tanımlanan bütçelerdir. Statik bütçelerde, gerçekleşen gider tutarlarıyla birlikte gerçekleşen kapasite kullanım derecesi dikkate alınmaz. Ülkemizdeki üretim işletmelerinde halen yoğun olarak kullanılan bütçe türü statik bütçelerdir. Esnek bütçeler ise statik bütçelerin aksine, gerek planlama ve gerekse kontrol aşamalarında değişik faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır. Burada planlama aşamasında birden çok faaliyet hacmi itibarıyla gelir ve gider tutarları bütçelenebilmektedir. Kontrol aşamasında ise gerçekleşen faaliyet hacminin tutarları ile gerçekleşmesi gereken tutarları ilişkilendirilmektedir.

Yapılan çalışma ile un fabrikası sayısının diğer fabrikalara oranla yüksek olduğu Tokat ilinin Niksar ilçesinde un imalatı yapan Yılmaz Un ve Gıda Sanayi ve Ticaret Limited Şirketine esnek bütçe çalışması yapılmıştır. Çalışma ile şu sorulara cevap aranmıştır:

- İşletmede bütçe sistemi uygulanıyor mu?
- İşletmede maliyet kontrolü yapılabiliyor mu?
- Nasıl bir planlama çalışması yapılıyor?
- İşletmeye uygun bir bütçe modeli oluşturulursa bu model maliyet kontrolünde kullanılabilecek midir?

Yapılan uygulama neticesinde işletmede bütçe sisteminin uygulanmadığı, yapılan maliyet kontrolünün yetersiz olduğu planlama çalışmalarının nakit akışları ve

Üretim kapasitesi düşünülerek yapıldığı ve işletmenin yapısına uygun bir bütçe sisteminin kurulması halinde maliyet kontrolünde kullanılabileceği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Satışlardaki mevsimlik dalgalanmalar ve hammadde fiyatlarında üretim koşullarına bağlı olarak yaşanan belirsizlikler bütçe yapılmasını zorlaştırmaktadır.

Sonuç olarak işletmenin muhasebe sisteminin, bütçe çalışmalarının yapılmasına uygun seviyede ayrıntıyı içerecek şekilde yeniden düzenlemesi, bundan sonraki dönemlerde de bütçe çalışmalarına devam etmesi ve hazırlanan bütçeler yardımıyla bütçe dönemi tamamlandığında maliyet kontrolü yapılması önerilir.

KAYNAKLAR

- Akdoğan N. (2006), *Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara
- Akgüç Ö. (1998), *Finansal Yönetim*, Yedinci Baskı, Avcıol Basım Yayın, İstanbul
- Aksoy A. Ve Yalçın K. (2005), *İşletme Sermayesi Yönetimi*, Gazi Kitabevi, Ankara
- Altunışık, vd, (2004), *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 3. Baskı, Sakarya Kitabevi, Adapazarı
- Anderson D.R. ve Schmidt L.A.(1961), *Practical Controllershıp*, Richard Irwin Yayınları, USA
- Anthony R. (1964), *Management Accounting, Textand Cases*, 3. Baskı, Richard D. Irwin Yayınları, Ilionis
- Aydın N. (1999), *Finansal Yönetim*, Birlik Ofset, Eskişehir
- Bayar D., Aydın N. (1994), *İşletmelerde Finansal Yönetim*, Etam A.Ş. Matbaası, Eskişehir
- Brealey R., Myers S. ve Marcus A. (1995), *Principles of Corporate Finance*, Mc Graw Hill Book Company, New York
- Bursal N. ve Ercan Y. (1997) *Maliyet Muhasebesi*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Büker S. (2001), *Finansal Yönetim*, Beşinci Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- Büyükmirza K. (2003), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Carl L. M., Robert K. J. (1998), *Yönetim Muhasebesi*, Çeviren Alparslan Peker, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul
- Cemalcılar İ. (1965), *İşletme Bütçeleri*, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi

- Certo S. C. (1997), *Modern Management*, 7. Baskı, Printice Hall Yayınları, New Jersey
- Coşkun G.(1978), *Kamu Maliye Yönetimi*, TODAiE Yayınları, Ankara
- Çam S. (2002), *Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır?*, Active Bankacılık ve Finans Dergisi, Yıl: 4, Sayı: 22, Ocak- Şubat
- Çam S. (2006), *İşletmelerde Bütçe Yönetimi*, Hayat Yayınları, İstanbul.
- Çetiner E. (1995), *Maliyet Muhasebesi*, 2. Baskı, Tutibay Limited Şirketi, Ankara.
- Çınar M. (2002), *Maden İşletmelerinde Bütçeleme ve Örnek Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Demir M. (1998), *Standart Maliyet Sistemi-Bütçeleme ve Bir Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Ebiçlioğlu F. ve Kahraman A. (2000), *Yönetim Muhasebesi*, Türmob Yayınları, Ankara
- Eren E. (1997), *İşletmelerde Stratejik Planlama ve Yönetim*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Yayını, İstanbul
- Erenoğlu A. (2003), *İşletme Bütçeleri ve Örnek Bir İşletmede Uygulama*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Ergen H. (1984), *İşletmelerde Bütçe Sistemine Finansal Yaklaşım*, Yayınlanmış Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Feryal O. (1982), *Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü*, İ.Ü. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Sayı 27, Şubat 1982

- Gray J. Ve Ricketts D. (1982), *Cost And Managerial Accounting*, Mc. Graw Hill International Yayınları, Auckland,
- Griffin W. R. (1993), *Management*, 4. Baskı, Houghton Mifflin Yayınları, Boston
- Gürsoy C. T.(1999), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Beta Yayınevi, Ankara
- Haftacı V. (2005), *İşletme Bütçeleri*, 4. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul.
- Hallinan E., (2006) Reeves Journal. Troy: Feb. Vol.86, Iss. 2; 24, 2
- Heckert ve Wilson (1967), *Business Budgeting and Control*, 3.Baskı, The Ronald Pres Şirketi, New York, Amerika Birleşik Devletleri
- Hoftstede G. H. (1967), *The Game of Budget Control- How to live Budgetary Standarts and Yet Be Motivated By Them*, Van Gorcum and Comp, Assen
- Horngern C. T., George F. (1987), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey
- Işıklılar S. (1997), *İşletme Bütçeleri ve Orta Vadeli Planlama*, Beta Basım A.Ş., İstanbul
- İstanbul Ticaret Odası (1992), *Fireler ve Randımanlar*, Rapor No: 76, İstanbul Ticaret Odası Yayınları
- Jones R. L. ve Trentin H. G. (1971), *Budgeting: Key to Planning and Control*, American Management Association, New York
- Kartal A. (2001), *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi*, Birlik Ofset, Eskişehir.
- Kırlıdoğ M. (1999), *Bütçe gerekli mi Yararlı mı?* Active Bankacılık ve Finans Dergisi, 2 (8): 20
- Kurt C. (1986), *Endüstriyel İşletmelerde Gider Planlama ve Kontrol Aracı Olarak Bütçelerin Önemi ve Düzenlenmesi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Kutlan S. (1998), *Maliyet Kontrolü*, Alfa Yayınları, İstanbul
- Küçümen E. M. (2002), *Üretim İşletmelerinde Giderlerin Bütçeler Aracılığıyla Denetimi*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Lynn E. S. (1964), *Education And Professional Training*, The Journal of Accountancy, Cilt CXVIII : 6 Aralık
- Manav C.(1990), *Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama*, Birinci Baskı, Desen Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., Ankara
- Moore C. ve Jaedicke R., (1998), *Yönetim Muhasebesi*, 2. Baskı, İstanbul Üniversitesi, İstanbul (Çeviren : Peker A.).
- Moriarity S. Ve Allen C. P. (1991), *Cost Accounting*, 3. Baskı Jon Wiley ve Sons Yayınları, Amerika Birleşik Devletleri
- Necla T., (1994) *İşletme Bütçeleri ve Kontrol*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- O'Donnell L. J. (1967), *İşletme Finansmanı II*, Çevirenler: Doğan Sindiren ve Hasan Ersönmez, Başnur Marbaası, Ankara
- Peker A. (1988), *Modern Yönetim Muhasebesi*, Dördüncü Baskı, Fatih Yayınevi, İstanbul
- Pekiner K. (1988), *İşletme Denetimi*, Beşinci Baskı, Yön Ajans Basım, İstanbul
- Raiborn C. A., Barfield J. T. ve Kinney M. R. (1996), *Managerial Accounting*, Saint Paul, West Publishing Company, USA
- Rayburn L. A. (1996), *Cost Accounting Using A Cost Management Approach*, Irwin Inc., Amerika Birleşik Devletleri

- Sarıoğlu K. (2003), *İşletme Bütçelerinin Yönetim Kararlarında Kullanılması ve Bir Uygulama Örneği*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Seçkin R. (1982), *Un Öğütme Teknolojisi*, Sınai Eğitim ve Geliştirme Merkezi, Seminer Notları, Ankara
- Semiha Ö. G. (1997), *Yönetim Aracı Olarak Bütçeler ve Bütçeye Katılımın Etkileri*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Sevgener S.A., Hacirüstemoğlu R.(2000), *Yönetim Muhasebesi*, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul
- Shim J. K. ve Siegel J. G. (1994), *Budgeting Basics And Beyond*, Printice Hall Yayınları, New Jersey,
- Smith L. J., Keith M. R. ve Stephens L. W. (1989), *Accounting Principles*, Mc Graw Hill International Yayınları, New York, Amerika Birleşik Devletleri
- Susmuş T. (1997), *İşletme Karlılığının Denetiminde Satış Bütçesinin Yeri ve Önemi*, Celal Bayar Üniversitesi, İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, Sayı :3
- Tokaç A. (2005), *İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama*, Tunca Kitabevi, İstanbul
- Tokmak M. (1997), *Örnekleriyle Tekdüzen Muhasebe Sistemi ve Vergi Uygulaması*, Kozan Ofset, Ankara
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu internet sayfası: <http://www.tmsk.org.tr>
- Türko M. (1999), *Finansal Yönetim*, Birinci Baskı, Alfa Basım- Yayım ve Dağıtım, İstanbul
- Uslu M. S. (1991), *Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Basın Yayın Yük. O. Basımevi, Ankara

- Üstün R. (1997), *Yönetim Muhasebesi*, 3. Baskı, Bilim Teknik Yayınevi, İstanbul.
- Üstün R.(1997), *Yönetim Muhasebesi*, Bilim Teknik Yayınevi, 3. Baskı, İstanbul,
- Üstün R., (1990), *İmalat İşletmelerinde Bilgisayar Destekli Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Problemleri ve Çıktıları*, Birlik Ofset, Eskişehir
- Welsch G. A. (1978), *İşletme Bütçeleri*, Çevirenler : Yaman Erdal ve Arkadaşları , Ayyıldız Matbaası, Ankara
- Wilsmore A. W. (1973), *Business Budgets In Practice*, Copp Clark Yayınları, Toronto, Kanada
- Wixon R. (1976), *Budgetary Control*, Alexander Hamilton Institute, New York
- Yalkın Y. K. (1977), *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*, 9. Baskı, Doğan Basımevi, Ankara.
- Yaman E. (1972), *Endüstride İşletme Bütçeleri*, Devlet Yatırım Bankası, Ankara
- Yas M. (1998), *Elektronik Hesap Tablolarıyla İşletme Bütçelerinin Hazırlanması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Yücel H. (1999), *Esnek Bütçeleme ve Uygulaması*, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
- Yükçü S. (1999), *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi*, 4. Baskı, 9 Eylül Yayınları, İzmir
- Yükçü S. ve diğerleri (1999), *Finansal Yönetim*, Vizyon Yayınları, İzmir:
- Yüngül İ. (1998), *Üretim Maliyet Unsurları Bütçe Yoluyla Kontrolü*, Gazi Kitabevi, Ankara