



Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı

**ŞİRKETLERİN BÜTÇE VE BÜTÇE UYGULAMALARINA
GENEL BİR BAKIŞI: BURDUR İLİNDEKİ ŞİRKETLERE
YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

Gülsüm BAĞCI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK

Burdur, 2011


Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı

**ŞİRKETLERİN BÜTÇE VE BÜTÇE UYGULAMALARINA
GENEL BİR BAKIŞI: BURDUR İLİNDEKİ ŞİRKETLERE
YÖNELİK NİTEL BİR ARAŞTIRMA**

Gülsüm BAĞCI
Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı
Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK

Burdur, 2011

 MAKÜ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ	YÜKSEK LİSANS JÜRİ ONAY FORMU
--	--------------------------------------

MAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 30 / 12 / 2010 tarih ve 2010 / 27 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından 11 / 01 / 2011 tarihinde tez savunma sınavı yapılan Gülsüm BAĞCI'nın Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma konulu tez çalışması Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS tezi olarak kabul edilmiştir.

JÜRİ

ÜYE

(TEZ DANIŞMANI) : Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK



ÜYE

: Doç. Dr. Ramazan ERDEM



ÜYE

: Yrd. Doç. Dr. Hüseyin DALĞAR



ONAY

MAKÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun 30 / 12 / 2010 tarih ve 2010 / 27 sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

SBE/A/10

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kâğıt ve elektronik kopyalarının Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.
- Tezim sadece Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir.
- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.



Gülsüm BAĞCI

ÖZET

Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma

Gülsüm BAĞCI

Bu çalışmada şirketlerin bütçe ve bütçe uygulamalarına yönelik görüşlerinin ayrıntılı olarak incelenmesi amaçlanmıştır. Amaç kapsamında bu çalışmada özel durum yöntemi kullanılmıştır. Bu yöntem daha çok nitel araştırma yaklaşımlarının sahip olduğu özellikleri taşıyan bir araştırma yöntemidir ve sebep sonuç ilişkileri üzerinde yoğunlaşır. Özel durum yöntemi bir durumun özelliği üzerine odaklanır ve farklı veri toplama tekniklerinin bir arada kullanılmasına imkân sağlar. Bu çalışmada özel durum yönteminin seçilme nedeni, çalışmanın Burdur ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren 14 şirket ile yürütülmesi ve bu şirketlerin bütçe ve bütçe uygulamalarına yönelik düşüncelerinin araştırılmasıdır. Çalışmanın örneklemini Burdur ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren 14 üretim işletmesi oluşturmaktadır. Bu çalışmada veri toplama aracı olarak mülakatlardan yararlanılmıştır. Mülakatlardan elde edilen veriler betimsel ve içerik analizine tabi tutulmuştur. Betimsel analizde mülakat verilerinden bazı şirketlerin görüşleri anlamlılık ve önemlilik düzeyi dikkate alınarak analiz edilmiş ve gerekli yerlerde bazı ifadeler tırnak işareti içinde aynen verilerek düzenlenmiştir. İçerik analizinden elde edilen verilerden matrisler oluşturulmuştur. Çalışma sonucunda şirketlerin bütçe ve bütçe kontrolü kavramlarını tanımlamada kısmen yeterli bilgiye sahip oldukları ve şirketler için kurumsallaşmanın bütçe hazırlamak adına çok önemli bir etken olduğu sonucuna varılmıştır. Şirketlerin bütçe hazırlamanın şirketlere sağladığı faydalara dar bir perspektiften baktıkları belirlenmiştir. Ayrıca şirket yöneticilerinin bütçe hazırlama sürecinde akademisyenlere ihtiyaç duydukları sonucuna ulaşılmıştır. Son olarak şirketlere bütçe kavramı ve bütçe hazırlamanın şirketlere sağlayacağı yararlar konusunda üniversite ile sanayi ve ticaret odaları gibi kurumlar tarafından eğitim seminerleri düzenlenmesi ve bu seminerlerin işletme bütçesi alanında uzmanlaşmış kişiler tarafından verilmesi önerileriyle çalışma tamamlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, üretim şirketleri, bütçe uygulamaları.

ABSTRACT

An Overall Insight Into Budget And Budget Practices Of The Companies: A Qualitative Research With Regards To Companies In Burdur City

Gölsüm BAĞCI

Detailed examination of the views of companies regarding budget and budget practices was intended to be shown in this study. Special Case technique was applied to this work. This technique is a kind of research technique embodying the feature of qualitative research approach and concentrates on cause and effect relations. Special Situation technique focuses on a certain subject and makes it possible to use various data collecting techniques together. The reason why special case was chosen is to exercise the research with 14 companies running in Burdur and its Counties and to research the views regarding their budget and budget implementations. The sample group is composed of 14 production companies running in Burdur and its counties. Interview was also used as a means of data collecting technique. Data collected from interviews were used in descriptive and content analysis of the research. In descriptive analysis, the views of some companies were analyzed taking significance and importance level into consideration and some data are arranged, where it is necessary, by given in ellipses as they are. Matrixes were formed from the data collected from content analysis. As a result of the research, it is understood that companies have little information about budget and budget controlling concepts and it is also realized that institutionalization is a very important factor for companies in preparing budget. It was found out that companies look at the benefits of budget preparation from a narrow point of view. Moreover, company managers need academicians on preparing their budgets. Finally, the research was completed with such suggestions as: workshops, about the benefits of budget and budget preparations of companies, should be held by universities, chambers of industry and trade and these workshops should be led by experts who are specialized in management budgets.

Key Words: Budget, production companies, budget practices.

TEŞEKKÜR

Tez alıőmam boyunca bilgi ve tecrübesiyle yardımlarını esirgemeyen değerli danıőman hocam sayın Doç. Dr. Mehmet GENÇTÜRK'e teőekkürlerimi sunarım.

Bu çalışmanın her aşamasında manevi destekleriyle yanımda olan değerli arkadaşım Sibel ER NAS'a, sevgili annem ve babama, canım kızlarıma ve çalıőmalarım sırasında hoşgörölü ve sabırlı yaklaşımıyla desteğini esirgemeyen çok sevgili eőim Yalçın BAĞCI'ya en içten dileklerle teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER DİZİNİ

	Sayfa
BİLDİRİM	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR	vi
İÇİNDEKİLER DİZİNİ	vii
KISALTMALAR DİZİNİ	xi
TABLolar DİZİNİ	xii
ŞEKİLLER DİZİNİ	xiii
BÖLÜM I	1
GİRİŞ	1
Problem	2
Alt Problemler	3
Araştırmanın Amacı	3
Araştırmanın Önemi	4
Araştırmanın Sayıltıları	4
Araştırmanın Sınırlılıkları	4
BÖLÜM II	5
KURAMSAL ÇERÇEVE VE İLGİLİ ARAŞTIRMALAR	5
İşletme Bütçesi ve İşletme Bütçesi İle İlgili Genel Kavramlar	5
İşletme Bütçelerinin Özellikleri	6
İşletme Bütçelerinin Amaçları ve Yararları	7
İşletme Bütçelerinin Başarısını Arttıran Temel İlkeler	7
Yönetimin Desteği İlkesi	8
Organizasyona ve Hesap Planına Uyum İlkesi	8
Sorumluluk Muhasebesi İlkesi	8
Tam Haberleşme İlkesi	9
Geçerlilik İlkesi	9
Zamanlama İlkesi	9
Esnek Uygulama İlkesi	9
İzleme İlkesi	10
Katılma İlkesi	10

İşletme Bütçelerinin Sınırları.....	11
İşletme Bütçelerinin Zayıf Yönleri.....	11
Bütçe Uygulamalarında İşletmelerin Yapmış Oldukları Hatalar	11
İşletme Yönetiminin Temel Fonksiyonları ve İşletme Bütçeleri ile İlişkileri	13
Planlama ve İşletme Bütçeleri.....	14
Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri	14
Yöneltme ve İşletme Bütçeleri.....	15
Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri	15
Kontrol ve İşletme Bütçeleri	16
İşletme Bütçelerin İşlevlerine Göre Sınıflandırılması.....	17
Konuları Açısından Bütçeler	18
Gelir Bütçeleri.	18
Gider Bütçeleri.	18
Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler	19
Proje Bütçeleri.....	19
Dönem Bütçeleri.....	19
Amaçları Açısından Bütçeler.....	19
Program Bütçeleri.	19
Faaliyet Bütçeleri.....	20
Teknik Yapıları Açısından Bütçeler	20
Durağan (Statik) Bütçeler.	20
Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler.....	21
Esnek (Dinamik) Bütçe.....	21
Temel Alınan Rakamlar Açısından Bütçeler.....	21
Geleneksel Bütçeler.	22
Sıfır Tabanlı Bütçeler.....	22
Kapsamları Açısından Bütçeler.....	22
Genel Bütçeler.	22
Bölüm Bütçeleri.	23
Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler	23
Miktar Bütçeleri.	23
Tutar Bütçeleri.....	24
İşletme Bütçelerinin Hazırlanması	24
İşletme Bütçelerinin Organizasyonu.....	24
Bütçe Komitesi.	24
Bütçe Bölümü ve Yöneticisi.	25

Bütçe El Kitapları.....	26
İşletme Bütçelerinin Dönemleri	27
Kısa Dönemli İşletme Bütçeleri.....	27
Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri.	28
Genel İşletme Bütçesinin Hazırlanma Süreci	28
Genel İşletme Amaçlarının Belirlenmesi.	28
Bütçe Varsayımlarının Saptanması.	29
Bölümsel Bütçe Taslaklarının Hazırlanması.	29
Taslakların Gözden Geçirilmesi ve Uyumlaştırılması.....	30
Düzenlenen Bütçenin Onaylanması.	30
İşletme Bütçeleri Hazırlanırken Dikkat Edilmesi Gereken Konular	31
Bölüm veya İşlevsel Bütçeler ve Bunlardan Genel Bütçenin Düzenlenmesi.....	31
Satış Bütçesi.....	33
Pazar Analizi.	34
Mamul Analizi.....	35
Fiyat Analizi.....	35
Üretim Bütçesi	36
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (Hammadde) Bütçesi.....	39
Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi.	41
Genel Üretim Giderleri Bütçesi.	42
Üretilen Mamulün Maliyeti Bütçesi.....	44
Satışların Maliyeti Bütçesi.....	44
Faaliyet Giderleri Bütçesi	46
Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi.	46
Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	47
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.	48
Finansman Giderleri Bütçesi.	49
Yatırım Bütçesi	49
Nakit Bütçesi.....	51
Proforma Gelir Tablosu.....	54
Proforma Bilanço	54
İşletme Bütçelerinin Kontrolü.....	56
Bütçe Kontrolünün Amaçları ve Faydaları	58
Bütçe Kontrolünün Ülke Ekonomisi Açısından Faydaları.....	58
Bütçe Kontrolünün İşletme Faaliyetlerinin Yapısı Açısından Faydaları	58
Bütçe Kontrolünün İşletmelerin Genel Yönetimi Açısından Faydaları	59

Bütçe Kontrolünün Unsurları ve Aşamaları	59
Bütçe Kontrolünün Araçları.....	60
Rapor Sistemi	61
Bütçelerde Sapmaların Saptanması ve Analizi	62
Satış Gelirleri İle İlgili Sapmalar.....	63
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Sapmalar.....	64
Direkt İşçilik Giderleri İle İlgili Sapmalar.....	66
Genel Üretim Giderleri İle İlgili Sapmalar.....	69
BÖLÜM III	72
Yöntem.....	72
Katılımcılar Grubu	73
Veri Toplama Araçları.....	74
Mülakat	74
Mülakatlardan Elde Edilen Verilerin Analizi	76
BÖLÜM IV	77
BULGULAR VE YORUM	77
Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	77
İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum.....	79
Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum.....	84
Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	90
Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	92
Altıncı Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	93
Yedinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	94
Sekizinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum.....	95
Dokuzuncu Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	97
Onuncu Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	98
Onbirinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum.....	101
Onikinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum	102
BÖLÜM V	106
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	106
KAYNAKÇA	109
EKLER.....	115
EK:1- Mülakat Soruları	116
ÖZGEÇMİŞ	117

KISALTMALAR DİZİNİ

Ar-Ge	Araştırma ve Geliştirme Giderleri
DİMM	Direkt İlk Madde ve Malzeme
GÜG	Genel Üretim Giderleri
Vb	Ve Benzeri
ŞK	Şirket Kodu
GB	Görüş Bildirmedi
PSDG	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
KDV	Katma Değer Vergisi
TL	Türk Lirası
Büt	Bütçelenmiş
Br	Birim
BF	Birim Fiyat
YO	Yükleme Oranı

TABLOLAR DİZİNİ

Tablo	Sayfa
Tablo 1. XYZ Üretim İşletmesinin Brüt Satış Gelirleri Bütçesi.....	36
Tablo 2. XYZ Üretim İşletmesinin Net Satış Gelirleri Bütçesi.....	36
Tablo 3. XYZ Üretim İşletmesinin A Mamulüne Ait Üretim Bütçesi	39
Tablo 4. XYZ Üretim İşletmesinin B Mamulüne Ait Üretim Bütçesi	39
Tablo 5. Nakit Bütçesi Tablosu	52
Tablo 6. Satış Bütçesi Kontrol Raporu	57
Tablo 7. Şirketlerin Faaliyet Alanları ve Mülakat Yapılan Bireylerin Şirketteki Pozisyonları	73
Tablo 8. Örneklemin Bütçe Kavramına İlişkin Görüşleri	77
Tablo 9. Bütçe Uygulamalarının Sağladığı Yararlara İlişkin Görüşler	80
Tablo 10. Bütçe Uygulamalarının Sağladığı Yararlara İlişkin Görüşler	81
Tablo 11. Şirketlere Göre Bütçe Çalışmalarının Yapılmama Nedenleri	84
Tablo 12. Şirketlere Göre Bütçe Çalışmalarının Yapılmama Nedenleri	85
Tablo 13. Bütçe Çalışmasına Yer Veren Şirketlerin Sıkıntı Yaşama Durumları	90
Tablo 14. Şirketlerin Düzenledikleri Bütçe Türleri.....	93
Tablo 15. İşletmelerin Satış Bütçesi Düzenlerken Yaptığı Araştırmalar	95
Tablo 16. Şirketlerde Bütçelerin Düzenlenmesinde Yer Alan Organlar	96
Tablo 17. Şirketlerin Bütçeler Hazırlanırken Dikkat Ettikleri Hususlar	99
Tablo 18. Şirketlerin Bütçe Kontrolü Kavramı Hakkındaki Düşünceleri.....	101
Tablo 19. Şirketlerin Sapma Analizi Yaptıkları Kalemler.....	102
Tablo 20. Şirketlerin Bütçe Sapmalarının Nedenleri İle İlgili Düşünceleri.....	103

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil	Sayfa
Şekil 1. Bütçenin Kontrol İşlevi.....	17
Şekil 2. İşletme Bütçesinin İçeriği.....	32

BÖLÜM I

Giriş

Gelişen ekonomik ve teknik koşulların sonucunda günümüz işletmelerinde yönetim sürecinin karmaşıklığı artmakta, bu da yönetimle ilgili yöntemler ve tekniklerin gelişmesine, yeni kavramların ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Bu kavramlardan birisi de işletme bütçesi kavramıdır (Haftacı, 2007).

İşletme bütçeleri, belirli bir amaca ulaşmak için belirli bir süre takip edilecek politikaları gösteren, önceden hazırlanmış finansal bir hesap planıdır. İşletme bütçesi; işletme yönetiminin, yönetimle ilgili kararlar almasına ve bu kararların uygulanmasının kontrolüne yardımcı olan maliyet hesapları, üretim miktarları ve teknik ile ilgili bir plandır. İşletme bütçeleri genellikle bir işletmenin tümüne ait kısa dönemli planlardan oluşur. Uzun dönemli işletme bütçeleri ise işletme tarafından normal faaliyet dönemini veya bir yılı aşan belli bir zaman dilimi için hazırlanan işletme bütçelerini ifade etmektedir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

İşletme bütçesi bütçe kavramından doğmuştur. Akdoğan (2009) bütçeyi; belirsizlik etkilerinin az olduğu bir süre için hazırlanan ve kesin rakamlara vurulabilen kısa vadeli plan olarak tanımlamıştır. Bütçeler; sadece gider kontrol aracı değil aynı zamanda geleceğe ilişkin olayların tahmin edilmesi ve bu olaylar karşısında işletmenin nasıl bir davranış biçimi göstereceğine ilişkin planlama faaliyeti olan kar planlaması ve kontrol aracıdır (Plavko,1969; Tokaç, 2005).

Bütçenin temel amacı; işletme amaç ve hedeflerinin en etkin bir biçimde yerine getirilebilmesi için yönetime, temel fonksiyonların yerine getirilmesinde etkin olarak yardımcı olmaktır. Başka bir ifadeyle bütçenin amacı işletmenin verimliliğini, kârlılığını ve likiditesini artırmak ve bu amaçların gerçekleştirilmesi için yönetimin planları ile uyumu sağlamaktır (Akdoğan, 2009).

Uysal (2008) yapmış olduğu çalışmasında, işletmelerde yürütülen bütçe süreci ve bütçe uygulamalarını ölçme amacı taşımaktadır. Bu kapsamda planlama, yürütme ve kontrol süreçlerini bütçe uygulamaları olarak incelemeyi amaçlamıştır. Araştırmasında metot olarak frekans ve ortalama analizleri yapmıştır. Veri toplamak amacı ile bir anket kullanmıştır. Uygulanan ankette bazı soruların cevapları sadece

evet veya hayır ile ölçülürken bazılarında 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Çalışmasının sonucunda firmaların bütçe hazırlamada gözetilen amaçları benimsediğini, bütçenin yürütülmesi aşamasında gerekli iletişim, liderlik ve koordinasyonu sağladığını ve bütçe kontrol sürecinde ise bütçe hedeflerinden sapmaları aylık ve çeyrek dönemlerde hazırladıkları raporlarla izlediklerini belirlemiştir.

Tıgılı ve Demir (2005) yapmış oldukları çalışmalarında satış bütçelerinin işletmelerde faaliyet bütçelerinin başlangıç noktasını olduğunu ifade etmişlerdir. Özellikle satış elemanlarının maaş, prim, seyahat, iletişim, konaklama vb. giderlerini içeren ve satışı doğrudan etkileyen satış gider bütçeleri, satış bütçelerinin önemli bir kısmını oluşturduğunu belirtmişlerdir. Yapmış oldukları çalışmada teorik incelemeyi takiben, direkt satış giderleri bütçesi hakkında, ilaç sektöründeki tutumları ve düşünceleri ölçmeye yönelik nicel bir araştırma ile konunun önemini desteklemeye çalışmışlardır.

Yılmaz (2001) yapmış olduğu çalışmasında ise bütçenin tanımına, amaçlarına, yararlarına, bütçenin etkililiğini artıran unsurlara ve bütçe çeşitlerine yer vermiştir. Ayrıca genel bütçenin hazırlanma sürecini irdeleyerek teorik bir çalışma yapmış ve okuyucuya sunmuştur. Yükçü ve İçerli (2003) yapmış oldukları çalışmalarında bütçe, nakit bütçesi kavramı, olası nakit giriş ve çıkışları, nakit bütçesinin sınıflandırılması, nakit bütçesi veri tabanları konularını ele alarak teorik bir çalışma yaparak örnek bir olaya yer vermişlerdir.

Yapılmış olan ilgili çalışmalar incelendiğinde görüldüğü gibi genellikle bütçe ve bütçe uygulamaları ile ilgili teorik çalışmaların daha fazla yapıldığı görülmektedir. Bu alanda nicel çalışmaların ağırlıklı olarak yapıldığı düşünülürse nitel araştırmalarla bütçe ve bütçe uygulamalarına farklı bir bakış açısı kazandırılabilir. Ayrıca bu çalışma ile alandaki nitel yaklaşımları benimseyen bir boşluğun giderilmesine önemli bir katkı sağlanacağı düşünülebilir.

Problem

Üretim şirketlerinin; bütçe ve bütçe kontrolü, bütçe uygulamalarının şirketlere sağladığı yararlar, bütçe uygulamalarındaki başarısızlıklar, bütçe çalışmalarında

görev alan organlar, bütçelerini hazırlarken dikkat ettikleri hususlar ve bütçe sapmalarının nedenleri ile ilgili görüşleri nelerdir?

Alt Problemler

1. Üretim şirketleri için bütçe kavramı neyi ifade etmektedir?
2. Üretim şirketleri bütçe uygulamalarının şirketlerine ne gibi yararlar sağladığını düşünmektedirler?
3. Bütçe uygulamalarına yer vermeyen üretim şirketlerinin bütçe çalışmalarını yapmama nedenleri nelerdir?
4. Üretim şirketleri bütçe uygulamalarındaki başarısızlıkları konusunda neler düşünmektedirler?
5. Üretim şirketleri düzenledikleri bütçelerde temel alınan rakamların tespitini nasıl yapmaktadırlar?
6. Üretim şirketleri genel bütçeleri düzenlerken nasıl bir sıra izlemektedir?
7. Üretim şirketleri satış bütçesini düzenlerken nasıl bir araştırma yapmaktadırlar?
8. Üretim şirketleri; bütçe hazırlama çalışmalarında görev alan organların yapısı, görevleri ve çalışma şekilleri hakkında neler düşünmektedirler?
9. Üretim şirketlerinin bütçe dönemleri nasıldır? ve bu dönemleri belirlerken neleri dikkate almaktadırlar?
10. Üretim şirketlerinin bütçelerini hazırlarken dikkat ettikleri hususlar nelerdir?
11. Üretim şirketleri bütçe kontrolü kavramını nasıl algılamaktadırlar?
12. Üretim şirketleri bütçelerdeki sapmaların nedenleri ve sapmalara karşı alınan önlemler hakkında neler düşünmektedirler?

Araştırmanın Amacı

Bu çalışma ile Burdur ili ve ilçe merkezlerinde 2010 yılında faaliyette bulunan üretim şirketlerinde bütçe kavramının neyi ifade ettiği, şirketlerin yaptığı bütçe uygulamalarının şirketlere ne gibi yararlar sağladığı, bütçe uygulamasına yer vermeyen üretim şirketlerinde bütçe çalışmaları yapmamalarının nedenleri ile bütçe çalışmaları yapan üretim şirketlerinde bütçe uygulamalarında dikkat ettikleri noktaların neler olduğu, bütçe hazırlama sırasında görev alan organların yapısı, görevleri ve çalışma şekillerinin nasıl olduğu, bütçe kontrol kavramı deyince ne anlaşıldığı, bütçe sapmalarının hangi kalemlerden neden meydana geldiği ve aldıkları önlemlerin neler olduğu sorularıyla bütçe uygulamalarına yönelik

görüşlerinin incelenmesi ve gerekli öneriler ile bütçe uygulamalarına destek olmak amaçlanmıştır.

Araştırmanın Önemi

Bütçe ve bütçe uygulamalarına yönelik literatür incelendiğinde yapılan çalışmalarda daha çok nicel analize dayalı yöntemlerin ve özellikle anketlerin kullanıldığı görülmektedir. Ayrıca teorik yapılan çalışmalar da oldukça fazladır. Anketler yoluyla daha çok nicel veriler toplanmaktadır. Nicel verilerin istatistiksel çözümlenmeleriyle genellemelere ulaşılmaya çalışılır. Yapılan bu çalışmada genelleme amacı güdülmeyişi için özel durum yönteminin kullanılmasına karar verilmiştir. Bu çalışmada bütçe ve bütçe uygulamalarına farklı bir açıdan yaklaşımak istenmesi nedeni ile çalışmada nitel verilerden yararlanılmıştır. Anket çalışmaları ile problemler tespit edilir; fakat problemleri ayrıntılı olarak derinlemesine araştırmak için özel durum çalışmalarından faydalanılır (Çepni, 2007). Bu çalışmanın problemleri derinlemesine incelemesi nedeni ile bütçe ve bütçe uygulamalarına yönelik nitel olarak yapılacak çalışmalar için örnek teşkil edecek nitelikte olduğu düşünülmektedir.

Araştırmanın Sayıltıları

1. Çalışmada kullanılan mülakat sorularının çalışmanın amacını gerçekleştirebilecek özellikte oldukları varsayılmıştır.
2. Yapılan mülakatlarda şirketlerin sorulan sorulara samimi olarak cevap verdikleri varsayılmıştır.

Araştırmanın Sınırlılıkları

1. Çalışma bütçe ve bütçe uygulamaları konuları ile sınırlandırılmıştır.
2. Çalışma, 2010 yılında Burdur ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren 14 üretim şirketi ile sınırlıdır.
3. Çalışma, 2010 yılında Burdur ili ve ilçelerinde 50 ve üzeri personel çalıştıran 14 üretim şirketi ile sınırlıdır.

BÖLÜM II

Kuramsal Çerçeve ve İlgili Araştırmalar

İşletme Bütçesi ve İşletme Bütçesi İle İlgili Genel Kavramlar

Bütçeler, gelecek faaliyet dönemi için işletmenin amaçlarına, hedeflerine ve politikalarına dayalı olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan kapsamlı planların parasal ve sayısal olarak ifade edilmesini sağlayan raporlardır (Parlakkaya, 2004). İşletme bütçeleri, işletme yönetiminin önemli fonksiyonlarından biri olan planların oluşturulmasında bir araç olarak kullanıldığı için öncelikle planlamayı tanımlamak daha uygun olacaktır. Akdemir (2001) planlamayı, ulaşılmak istenen hedefleri ve hedeflere ulaştıracak faaliyetlerin belirlenmesi olarak tanımlamıştır. İşletmelerde önce planlar hazırlanır daha sonrada bu planların hedeflerine ulaşması için ihtiyaç duyulan kaynakları, bütçeler hazırlar. Planlama bir politika ve strateji faaliyetidir. Strateji, plarlarda gösterilen amaçlara en uygun düzeyde ulaşmak için seçilen hareket tarzıdır. Politika, hareketlere sınır getiren fakat zaman boyutu taşımayan yol gösterici bir faaliyettir. Örneğin üretim ve finans politikaları (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Bir bütçe, bir organizasyonun finansal ve işlevsel hedeflerine ulaşması için öngörülen yolu çizen kapsamlı bir finansal plandır. Bütçeleme finansal planlamada etkili bir adımdır. Hatta en küçük işletme bile gelecekteki işleyişi için beklenen satış seviyesini, giderlerini, net hâsılatını, nakit girdilerini ve nakit çıkışlarını içeren yazılı resmi bir plandan yaralanacaktır. Bir bütçenin kullanımı, bir finansal planlamanın ve aynı zamanda giderleri kontrol etmedeki yönetsel fonksiyonun temel bir unsurudur (Meigs ve Meigs, 1993). Ceylan ve Korkmaz (2006) finansal planlamayı da bütçe gibi geleceğe ilişkin bir faaliyet olarak tanımlamışlardır. Ayrıca finansal planlamanın amacını da gelecekte ihtiyaç hissedilecek fonları tespit etmek ve fonların etkili bir şekilde kullanımını sağlamak olarak açıklamışlardır. Bu amaca bakıldığı zaman bütçe finansal planlamanın temelini oluşturur.

İşletme bütçesi ile ilgili konularda bütçeleme kavramına sıkça değinildiğini görürüz. Karaca 2008'de yaptığı çalışmasında bütçelemeyi, işletme bütçelerinin düzenlenmesi ve kontrolü için gerekli teknikler ile yöntemlerden oluşan süreç ve işlemler olarak ifade etmiştir. Bütçeleme faaliyeti sonucunda işletme bütçeleri oluşur.

Seydi (2010) işletme bütçelerini işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayacak biçimde düzenlenmesi gerektiğini ve bu şekilde düzenlenen bütçelere genel işletme bütçesi denildiğini belirtmiştir. Genel işletme bütçesini, işletmenin bütün bölümlerinin bütçe dönemindeki amaçlarını ortaya koyan ve ulaşılması hedeflenen kârını, nakit akışlarını, finansal durumunu gösteren bütçe olarak tanımlamıştır.

Bütçe kontrolü, bütçede belirlenen amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak ortaya çıkan sapmaların kontrol ve değerlendirilmesi ile ihtiyaç duyulduğunda düzeltici önlemlerin alınması işlemleridir. Bütçe kontrolü ile bütçelerde saptanan amaçlarla uyumlu bir işletme planının geliştirilmesi, fiili sonuçlarla bütçelenmiş sonuçların karşılaştırılarak planlarda meydana gelen sapmaların kontrolü sağlanmakta ve düzeltici değişikliklerin yapılması olanaklı olmaktadır (Akdoğan, 2009).

Bu bilgiler ışığında işletme bütçe sistemi ise işletme bütçeleriyle ilgili ilke ve yöntemlerden yararlanarak uzun dönemli işletme bütçeleri ile işletme bütçesinin planlanmasını, uygulanmasını ve denetimini ifade etmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

İşletme Bütçelerinin Özellikleri

Bütçe, işletmelerin finansal önceliklerini gösteren amaçlara ulaşmada işletmenin karşılaşılabileceği sorunları belirleyen, kaynak dağıtımı ve mali bütünlüğü oluşturan ve bunun sonucunda işletmenin finansal sağlığını koruyan yönetime yardımcı bir araçtır. Ayrıca bütçe, gerçek performansın ölçülebilmesine ve karşılaştırılabilmesine olanak sağlayan yönetsel kontrole imkân hazırlayan bir finansal rapordur (Uysal, 2008). Çam (2008) işletme bütçelerinin özelliklerini; bütçelerin basit bir tahmin değil bir plan olduğunu, belirli bir süreç içerisinde yapılacak olan işleri içerdiğini, gerçekleşen sonuçlar ile önceden planlanmış sonuçların karşılaştırılabilmesi için bir ölçü aracı taşıdığını belirtmiştir. Ayrıca işletmelerin; işletme bölümlerinin ve personelin performansını değerlendirdiğinden, değişen işletme hedeflerine ve ekonomik hedeflere göre düzeltmelerin yapılabildiğinden, bütçelerin uygulandığı alanda işletmelerin politikasını belirlediğinden bahsetmiştir. Seydi (2010) bütçelerin önemli bir özelliğinin de yönetim basamakları arasında iletişimi sağlamak olduğunu söylemiştir.

İşletme Bütçelerinin Amaçları ve Yararları

Bir kâr planlaması ve kontrol aracı olan bütçeler ile işletme kaynaklarının en verimli ve karlı bir şekilde kullanılması sağlanmaktadır. İşletme bütçelerinin amaçlarından en önemlileri; plan ve koordinasyonu gerçekleştirilmesi, işletme organizasyonunda iletişimi kurmak, bölüm yöneticilerinde güdülemeyi sağlayarak verimliliği arttırmak ve gerçekleşen faaliyet sonuçlarını değerlendirerek kontrol etmektir (Seydi, 2010).

Özkan 2006'da yaptığı çalışmasında işletme bütçelerinin; işletmelerin amaç ve alternatiflerinin belirlenmesine yardımcı olduğunu, hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulan çeşitli kaynakları belirlemeye yaradığını, hangi kaynağın ne zaman ve nasıl kullanılması konusunda işletmelere yarar sağladığını açıklamıştır. Ayrıca yöneticilerin sorumluluklarını belirlemede yol gösterdiğini ve işletmelere bir yönetim aracı olarak ayrıntılardan uzaklaşmayı sağlayarak faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesi fırsatını verdiğini belirtmiştir. Büker, Aşıkoğlu ve Sevil (1994) işletme bütçelerinin planlarda kesinlik sağladığını ve üretim faktörlerini diğer bir deyişle işgücü, hammadde, malzeme, sermaye ve üretim tesislerinin en ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağladığını açıklamışlardır.

İşletme bütçelerinin ayrıca giderlerde tasarruflar sağlamak, finansman kurumlarından kredi alınmasını kolaylaştırmak, muhasebe bölümünün planlama ve denetim için gerekli bilgileri vermesini hızlandırmak, işletmelerde bölümler arasında sorumlulukların belirlenmesine olanak verecek şekilde organize olmasını sağlamak gibi yararları da bulunmaktadır (Akgüç, 1998).

İşletme Bütçelerinin Başarısını Arttıran Temel İlkeler

Bütçelerin bahsedilen amaçlara ulaşarak yönetime yarar sağlayabilmesi için bütçelerin hazırlanmasında dikkate alınması gereken ilkeler bulunmaktadır. Erdem, Şenyüz ve Tatlıoğlu (2003) işletmeler için bütçe ilkelerini; bütçe başarısı açısından gerekli olan, uygulama ve denetim aşamalarını ilgilendiren kurallar olarak açıklamışlardır. Ayrıca bu kuralların bütçe taslaklarının hazırlanması, görüşülmesi, onaylanması ve hayata geçirilmesinde önemli rol oynadıklarını söylemişlerdir.

Bütçelemeye ilişkin temel ilkeler şöyle açıklanmıştır:

Yönetimin Desteği İlkesi

İşletme bütçelerinin beklenen yararı sağlayabilmesi için bütçenin tüm yönetim kademesi ve özellikle üst düzey işletme yönetimi tarafından tam olarak desteklenmesi gerekir. Üst düzey yöneticiler, işletme bütçeleri için gerekli zamanı ayırmaz ve bütçe sistemini desteklemezlerse bütçe başarıya ulaşamaz. Yönetim kademelerinin tam desteğinin alınması başarılı bir işletme bütçesinin ilk koşuludur (Haftacı, 2007).

Organizasyona ve Hesap Planına Uyum İlkesi

Bütçe, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş sorumluluk merkezlerince düzenlenmelidir. Bu sorumluluk merkezleri ancak sağlıklı bir örgüt yapısıyla kurulabilir. İşletme bölümlerinde sorumluluklarına uygun yetkilerle donatılmış yöneticiler bulundurulmalıdır. Bu yöneticilerin kimlere rapor vereceği ve kimlerden rapor alacağı açık olarak belirlenmiş olmalıdır (Lazol, 2004; Haftacı, 2007). Bütçe kalemleri hesap planı ile uyumlu olmalıdır. Bütçelerin başarısı için muhasebede kullanılan hesap planına uygun alt hesaplar oluşturulmalıdır.

Sorumluluk Muhasebesi İlkesi

Dönem bütçesi hazırlamak, büyük oranda birçok maliyet muhasebesi araçlarına dayanmaktadır. Bütçeleme sürecinde çok önemli bir araç olan sorumluluk muhasebesi, yönetsel sorumluluğundan neticelenen iletişim ağı ve bilgi akışıdır. Sistemli bilgi üretimi başarılı, bütçe hazırlamada anahtar bir faktör konumundadır (Needles, Anderson ve Caldwell, 1981). Bütçelerden beklenen yararın sağlanabilmesi için yeterli ve etkin bir muhasebe sisteminin varlığına ihtiyaç vardır. Bütçe hazırlanırken hem planlama hem de denetim aşamasında ihtiyaç duyulan veriler muhasebe sistemi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle bir işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin planlama, yürütme ve kontrol gereksinimlerine cevap verebilecek nitelikte olmalıdır. Sorumluluk muhasebesinde hesap planı ve sınıfları yöneticilerin sorumluluk alanlarına göre düzenlenmektedir. Böylece bütçelerin hazırlanması sırasında muhasebe bölümünün kullandığı hesap planları kullanılmış olacaktır. Ayrıca muhasebe bölümünde sınıflandırılan gelir ve gider kalemleri bütçeyle uyumlaştırılarak bütçenin etkinliği sağlanacaktır (Akdoğan, 2009).

Tam Haberleşme İlkesi

Başarılı bir bütçe çalışması yöneticilerle çalışanlar arasında etkin bir iletişimin kurulması ile gerçekleştirilebilir. Çalışanlara görevleri ve sorumlulukları açık olarak anlatılmalı ve etkin bir işletme içi iletişim sistemi kurulmalıdır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000). Gereksiz ayrıntılarla bölüm yöneticilerinin hedeflerden uzaklaşması engellenmelidir.

Geçerlilik İlkesi

Tüğen (1999) geçerlilik ilkesini, bütçe gelir ve gider tahminlerinin en ileri yöntemler ve hesaplamalar kullanılarak oluşturulması gerektiğini açıklamıştır. Bu ilke nedeniyle yönetim, amaç ve hedefleri tespit ederken hem gereksiz kötümserlikten hem de yersiz iyimserlikten kaçınmaya özen göstermelidir. Bütçede güdüleme unsuru dikkate alınmalı ve bütçede yer alacak olan rakamların mantık ölçüleri içerisinde belirlenmesi hedeflenmelidir. İşletme yönetimi gereksiz ayrıntılardan uzaklaşmalı ve bütçede ulaşılması mümkün olabilecek hedefler belirlemelidir. Ulaşılması güç hedeflerden kaçınmalıdır (Haftacı, 2007).

Zamanlama İlkesi

Bütçeleme sistemi dönemsel planlar ile proje planları olarak kabul edilen kısa dönemli ve uzun dönemli işletme bütçelerinden oluşur. Kısa dönemli işletme bütçeleri için 1 yıl, uzun dönemli işletme bütçeleri için 3–5 yıl gibi süreler esas alınmaktadır. Uzun dönemli işletme bütçeleri yıllık, kısa dönemli işletme bütçeleri de üçer aylık ve aylık ara dönemler olarak düzenlenebilir. İşletme bütçelerinin dönemi mali hesap dönemi ile paralel bir şekilde olmalıdır. Ayrıca işletmenin özel hesap dönemi bulunuyorsa bütçe dönemi bu özel hesap dönemine uygun olarak hazırlanmalıdır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Esnek Uygulama İlkesi

Esnek uygulama ilkesi, işletmelerin amaçlarının değişmesi durumunda, değişen koşullara göre işletme bütçelerinin yeniden düzenlenebileceğini ifade etmektedir (Seydi, 2010). Büyükmirza (2009) bütçe revizyonları yapılırken işletme bütçelerinin bütünlüğünün bozulmaması gerektiğini belirtmiş ve bütçenin herhangi bir bölümünde

yapılacak olan değişikliğin, bütçenin ilgili diğer bölümlerinde de değişikliğe neden olacağını açıklamıştır. Satış bütçesinde bütçelenen satış miktarının artması durumunda bütçelenmiş üretim, stok, gider ve alım gibi kalemler üzerinde de zincirleme bir etkilenmenin söz konusu olacağını bu açıklamalarına örnek olarak vermiştir. İşletme bütçeleri düzenlenirken bu ilkenin dikkate alınmaması durumunda bütçedeki dengelerin bozulacağını ve bütçeden beklenen yararın sağlanmasının söz konusu olmayacağını açıklamıştır.

İzleme İlkesi

İşletme bütçeleri yöneticilere önemli sorumluluklar yüklemektedir. İşletme bütçe sistemi, bireysel olarak yöneticilerin başarısını ölçmede etkin bir temel oluşturur. İşletme yönetimi çalışanların performansını özenle takip etmelidir (Ulukan, 1992).

Bu ilke olumlu ve olumsuz sapmaların dikkatli bir biçimde araştırılmasının gerekli olduğuna ve sapmaların izlenerek analiz edilmesiyle düzeltici önlemlerin alınmasına dayanmaktadır. İşletme bütçelerinden hedeflenen faydanın sağlanabilmesi için çalışanların fiili sonuçlarla bütçedeki sonuçların karşılaştırılacağına ve ortaya olumlu sapmaların çıkması durumunda ödüllendirileceklerine, olumsuz sapmaların çıkması durumunda da cezalandırılacaklarına objektif bir şekilde inanmaları gerekmektedir. Bu ilke çerçevesinde üst yönetim çalışanların olağanüstü performansına çok önem vermeli ve bunu ödüllendirmelidir. Ayrıca üst yönetim çalışanların düşük performans göstermeleri durumunda da bu sonucun nedenlerini araştırarak düzeltmeye çalışmak zorundadır (Akdoğan, 2009).

Katılma İlkesi

Bu ilkeye göre bütçelerde hedeflenen amaçların gerçekleşebilmesi için tüm üst ve alt yönetim kademesinin bütçe düzenleme çalışmalarına katılması gerekmektedir. Bütçe, işletme kaynakları üzerinde belirli yetki ve sorumluluğu olan yönetim kademesiyle geliştirilir. Bu ilkeyle ayrıca her yöneticinin kendisinden beklenenleri daha iyi kavramaları da amaçlanmaktadır. Bu ilkenin gerçekleşmesiyle bölümler arası koordinasyonun sağlanması desteklenmiş olur. Bütçe düzenleme çalışmaları sırasında alt yönetimin belirlediği ve gerekli gördüğü bilgileri üst yönetim kısıntıya uğratabilir. Bu durumda alt yönetici, amacını mantıklı bir şekilde açıklayarak üst

yönetime ikna etmeye çalışabilir. Bu nedenle bütçenin çok katı uygulanmaması ve aşırı derecede de hafife alınmaması gerekmektedir (Lazol, 2004).

İşletme Bütçelerinin Sınırları

Bütçelerin işletmelere sağladığı yararların yanı sıra bazı sınırlamalarının da olduğu bilinen bir gerçektir. Bu sınırları, işletme bütçelerinin zayıf yönleri ve bütçe uygulamasında işletmelerin yapmış oldukları hatalar olmak üzere iki başlık altında toplamak mümkündür.

İşletme Bütçelerinin Zayıf Yönleri

İşletmeler tarafından düzenlenen bütçelerin güçlü ya da zayıf olması önemli ölçüde insan faktörüne dayanmaktadır. İşletme bütçeleri tahminlere dayanır. Bu nedenle işletme bütçelerinin güçlü ve zayıf olması, yapılan tahminlerin doğruluk dereceleri ile yakından ilgilidir. Tahminlerin doğru yapılması için istatistik ve diğer tekniklerin etkili bir biçimde uygulanması gerekir. Yetersiz tahminler yanlış sonuçlara neden olduğundan fiili sonuçlarla karşılaştırmada kriter olamazlar. Doğru tahminler bütçeyi güçlendirip faydalı bir yönetim ve kontrol aracı haline getirir. İşletme bütçeleri değişen koşullara uygunluğunun sağlanması için sürekli olarak gözden geçirilmesi gerekir. İş hayatı dinamiktir. Bu nedenle bütçeler hazırlanırken işletmenin yalnızca belirli bir andaki durumu göz önünde bulundurmamalı, değişen işletme içi ve çevresel koşullara sürekli olarak uydurulmalıdır. İşletme bütçelerinin otomatik olarak kendiliğinden çalışması mümkün değildir. Bölüm yöneticilerinin bütçede beklenen hedefler doğrultusunda hareket etmesi ve bütçe planının başarıyla uygulanabilmesi için sürekli çaba harcamaları gerekmektedir. İşletme bütçeleri yönetimin yerini alamaz ancak faaliyetlerinin etkin bir biçimde yerine getirilmesinin önemli araçlarından birisidir (Akdoğan 2009).

Bütçe Uygulamalarında İşletmelerin Yapmış Oldukları Hatalar

Bir işletmenin bütçeleme sisteminde hata veya yanlış anlamalar sonucu ortaya çıkan başarısızlık nedenleri şöyledir (Seydi, 2010) :

1. Profesyonel Yöneticilerin Disiplin Altına Girmek İstememesi: Profesyonel yöneticiler düzenlenen bütçelerin performanslarının değerlendirilmesinde

kullanılacağını düşünmeleri nedeniyle bütçe disiplinine girmek istemezler. Bu genellikle bütçelerin ilk uygulama dönemlerinde ortaya çıkan bir durumdur. Bu gibi olumsuz durumlar yönetimin kararlı tavrıyla aşılabılır.

2. Sadece Satış ve Nakit Bütçesinin Düzenlenmek İstenmesi: Çoğu işletme yönetimi bütçeyi bir bütün olarak değerlendirmez. İşletmeler için likitide durumu çok önemli olduğu için işletmeler para ihtiyacını karşılamaya yönelik olarak sadece satış ve nakit hesaplaması yaparlar. Oysa bütçe bir bütün olarak ele alınmalı ve ona göre düzenlenmelidir.

3. İşletme Bütçelerinin Muhasebe Bölümü Tarafından Hazırlanması: Bütçeler ilgili olan bölümlerin yöneticileri ve yönetici yardımcıları tarafından düzenlenmelidir. Bütçenin uygulayıcıları tarafından hazırlanmış olması performans değerlendirmesi yapılırken ilgililere hesap sorma ve değerlendirme yapma imkânı sağlamaktadır.

4. İşletme Faaliyetlerinin Bütçeye Göre Yürütülüyor ve Yönetilmiyor Olması: Bütçenin hazırlanmasından daha önemlisi uygulamaya geçirilmesi aşamasıdır. Genellikle işletme yöneticileri bütçe hazırlandıktan sonra bütçeleri rafa kaldırır ve bir daha bakma ihtiyacı hissetmezler. Oysa işletmelerde faaliyetlerin her aşamasında hazırlanan bütçeye uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bölüm yöneticilerinin de bütçeye uygun hareket etmelerini sağlamak gerekir.

5. Bütçelerin Yıl İçinde Revize Edilmeleri: Bütçeler yıl içerisinde gerçekleşen faaliyetler ile uyuşmaması nedeniyle revize edilirler. Bütçeyi gerçekleştirene uydurmak için revize etmek, yönetimin başarısızlığını gizlemek istemesinin sonucudur. Bütçelerin ancak savaş, doğal afet, deprem gibi olağanüstü durumların ortaya çıkması durumunda, yönetimin aniden aldığı yatırım kararları ve yönetim politikalarında değişikliğe gidilmesi gibi durumlarda revize edilmeleri gerekir. Bu şartlar oluşmadığında işletme yönetimi, hazırlanmış olan bütçelerde revize kararı almamalıdır.

6. Bütçe Yönergelerinin ve Bütçe Kontrol Raporlarının Olmaması: İşletmelerde bütçenin hazırlanması aşamasında ve sonrasında bütçeyle ilgili yönergelerin olması başarıyı arttıracaktır. Yönergelerde bütçeyle ilgili işlerin, kimler tarafından, ne zaman ve ne şekilde yapılacağına ilişkin veriler yer almalıdır. Bazen de bütçe hazırlanır,

uygulanır; ama kontrol raporları hazırlanmaz. Oysa bütçe raporları bütçe hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığının tespit edilmesi bakımından önemlidir.

7. Öngörü Hatası: Öngörüler gerçekçi ve ulaşılması zor olmalıdır. Eğer öngörüler kolay ulaşılabilir şekilde yapılırsa verimlilik azalacaktır. Öngörülerin ulaşılması imkânsız olursa personel yıpranacaktır.

8. İşletmelerin Bütçe Kontrol Raporuyla Denetlenmemesi ve Bütçeleri Bir Performans Değerlendirme Aracı Olarak Kullanmamaları: İşletmeler düzenleyip uyguladıkları ve kontrol raporları hazırlattıkları bütçelerini bir denetim aracı olarak kullanmazlar. Bütçe raporlarını üstünkörü düzenlerler. Bütçeleri bir performans değerlendirme aracı olarak kullanmazlar. Oysa bütçeler işletme performansının ölçülmesinde kullanılsalar, maliyeler kontrol edilebilir ve rekabette üstünlük sağlanır. Bütçe raporunu hazırlarken önce bütçe rakamları hemen yanında gerçekleşen rakamlar ve sonrada sapmalar yer almaktadır. Oysa bütçe raporları daha doğru bir değerlendirme yapabilmek için şu şekilde düzenlenmelidir:

Bütçelenen Gerçekleşen Sapma Tolerans +/- Net Sapma

İşletme Yönetiminin Temel Fonksiyonları ve İşletme Bütçeleri ile İlişkileri

Yönetim; işletmelerin hedeflerini belirleme, belirlenen bu hedeflere ulaşmak için bölümlerin yetki ve sorumluluklarını belirleme, bu yetki ve sorumluluklar çerçevesinde gerekli faaliyetleri yerine getirecek kadroları veya personeli istihdam etme, bölümleri koordine etme, yönlendirme ve kontrol işlevlerini kapsayan bir süreçtir (Sarıaslan ve Erol, 2008). Bu tanıma uygun olarak yönetimin fonksiyonlarını şöyle sıralayabiliriz:

- Planlama
- İşletmenin Örgütlenmesi (Organizasyon)
- Yönelme (Yürütme)
- Koordinasyon (Eşgüdümleme)
- Kontrol (Denetim)

Bütçe yönetim süreciyle iç içedir. İşletme bütçelerinin önemi işletme yönetimine sağladığı yararlar ve hizmetlerle ölçülmektedir (Yalkın, 1989). Bir bütçenin kullanımı,

finansal planlamanın ve aynı zamanda giderleri kontrol etmedeki yönetsel fonksiyonun temel bir unsurudur (Meigs ve Meigs, 1993). Bu sebeple işletme bütçeleri ile yönetim fonksiyonları arasındaki ilişkileri belirtmekte kesinlikle yarar vardır.

Planlama ve İşletme Bütçeleri

Planlama; ulaşılması amaçlanan hedeflerin tespit edilmesi ve bu hedeflere giden yol, yöntem ve araçların önceden seçilmesi olarak tanımlanabilir. Bir başka açıdan bakıldığı zaman planlama; işletmenin eylemin ne olduğu, ne zaman, nasıl, nerede, neden ve kim tarafından yapılacağıın önceden kararlaştırılmasıdır. Bu yaklaşıma 5N + 1K yöntemi denir (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2008).

Bütçeler, işletme yönetiminin planlama fonksiyonuna sıkı bir şekilde bağlıdır. Böylece bütçelerin havada kalması önlenerek uygulanabilir araçlar olmaları sağlanmış olur. İşletmelerde öncelikle plan ve daha sonra da bu planların gerçekleştirilmesi için gerekli kaynakları tespit eden bütçeler hazırlanır (Lazol, 2004). Yılmaz (2001) işletmelerin planlarında bütçelerin etkili bir yeri olduğunu belirtmiştir. Ayrıca bütçeleri, üst yönetim ve karar verici grubun gelecekle ilgili beklenti ve tahminlerine göre hazırladığı planların, yönetimin uygulamaya yansıtılan bölümü olarak görülebileceğini açıklamıştır. Unutulmamalıdır ki bütçeler, plan hedefleri için hazırlanırlar. Yönetimin önemli fonksiyonu olan planlama ile işletme bütçeleri, işletmelerin sahip olduğu kaynakların etkin bir biçimde kullanılmasını sağlayarak yönetime yardımcı olmak gibi ortak bir amaca hizmet etmektedirler (Özkan, 2006).

Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri

Amaçlarının belirlenip bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak planlar yapıldıktan sonra amaçların başarılması için etkin bir örgüt yapısının oluşturulması gerekmektedir (Özkan, 2006). Örgütlenme, maddi sermaye ve beşeri üretim faktörlerini etkin ve verimli bir biçimde gruplandırma ve yerleştirme faaliyetlerinden oluşan bir eylemdir (Akat, 2004). Öztürk (2003) işletmelerde organizasyon sürecinin, yapılacak işleri ve bu işleri yapmak için ihtiyaç duyulan insansal ve maddesel kaynakların en uygun bir biçimde seçilmesi ve gruplandırılmasından meydana geldiğini belirtmiştir. Yönetimin bu fonksiyonu ile işletmenin organizasyon yapısının sürekli olarak değişen koşullara göre değiştirilmesi hedeflenmektedir. Bu nedenle örgütlenme diğer yönetimin

fonksiyonları ile iç içedir (Koçel, 2001). Kısaca örgütlenme işletmelerde gerekli olan süreçlerin uyumlaştırılmasıdır.

Bütçe sistemi yetki ve sorumlulukları net olarak belirlenmiş sağlıklı bir örgüt yapısına dayandırılmalıdır. İşletme bütçelerinde tespit edilen amaçlar, politikalar ve planlar çalışanlar ile uygulamaya konulacağından ve gerçekleştirileceğinden işletme bütçelerinin etkin kişilerce düzenlenmesi gerekmektedir. İşletmenin organizasyon şeması ve hazırlanan bütçesi aynı örgüt yapısına sahip olmalıdır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Yönelme ve İşletme Bütçeleri

Yönetimin fonksiyonlarından planlama ve örgütlenme, yöneltmeye göre statik bir özellik taşıırken yönelme fonksiyonu ise dinamik bir yapıya sahiptir. Çünkü yönetici planı yapıp örgütü oluşturduktan sonra sıra bu oluşturulan örgütü harekete geçirmeye gelir. Bu da örgütün çeşitli basamaklarında görev alan çalışanlara emirler verilerek yerine getirilir (Efil, 2002). Ünsalan ve Şimşeker (2006) yönelmeyi, örgütün amaçlarının gerçekleşmesi için çalışanlara görev verme ve onlara yol gösterme faaliyeti olarak tanımlamışlardır. Yönelme ile çalışanların uyum içinde çalışmalarının sağlanacağını belirtmişlerdir. Kısaca yönelme çalışanları çalışmaya sevk etme işlemidir.

Yönetimin fonksiyonlarından yönelme ile bütçe sistemi arasındaki ilişkiler, bütçenin insan kaynağı unsurları ile ilgili olan kısmını gösterir. Yönetici ve denetçi personelin amaç ve hedefleri ile planlarda gösterilen işletmenin amaç ve hedefleri arasında etkin bir uyumun sağlanması gerekir. İşletmelerin düzenlediği bütçe yapısı, örgüt yapısındaki ast-üst ilişkileriyle uyumlu olması gerekmektedir (Seydi, 2010).

Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri

Koordinasyon (eşgüdüm); bir işletmenin düzenli, sürekli ve etkin bir biçimde çalışabilmesi için amaçlar, araçlar, faaliyetler, organlar ve çalışanlar arasında uyumun ve işbirliğinin sağlanmasıdır (Sabuncuoğlu ve Tokol, 2008).

Haftacı (2007) işletme bütçeleri açısından koordinasyonu, işletmenin genel planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması ve işletme içindeki çeşitli

faaliyetler arasında uyumlaştırılmanın gerçekleştirilmesi olarak açıklamıştır. Bir işletme bütçesi, işletmedeki her bir bölümün aynı ortak bir amaca veya amaçlara ulaşmak için neler yapılacağını ortaya koyarak bölümler arasında uyumun sağlanmasına katkıda bulunur. Böylece yöneticiler olaylara sadece kendi birimleri açısından değil tüm işletme açısından bakmak durumunda kalırlar (Büyükmirza, 2009). İyi bir koordinasyonun sağlanması için etkin bir haberleşmeyle ihtiyaç vardır. Planların ayrıntılı ve rakamsal ifadesi olan bütçeler, işletme içi haberleşmeye büyük katkı sağlarlar (Haftacı, 2007). Özkan (2006) işletme bütçelerinin etkili bir koordinasyon aracı olduğunu söylemiş ve işletme bütçelerinin düzenlenmesine yönelik ilkelerin, koordinasyonun gerçekleştirilmesine yönelik ilkeler olduğunu açıklamıştır. Ayrıca koordinasyon aracı olarak bütçenin kullanılmasıyla yöneticiler arasında koordinasyon ve işbirliğinin kurulacağından, planların daha uyumlu hazırlanacağından, üretim faktörlerinin en ekonomik bir biçimde kullanılmasının sağlanacağından bahsetmiştir.

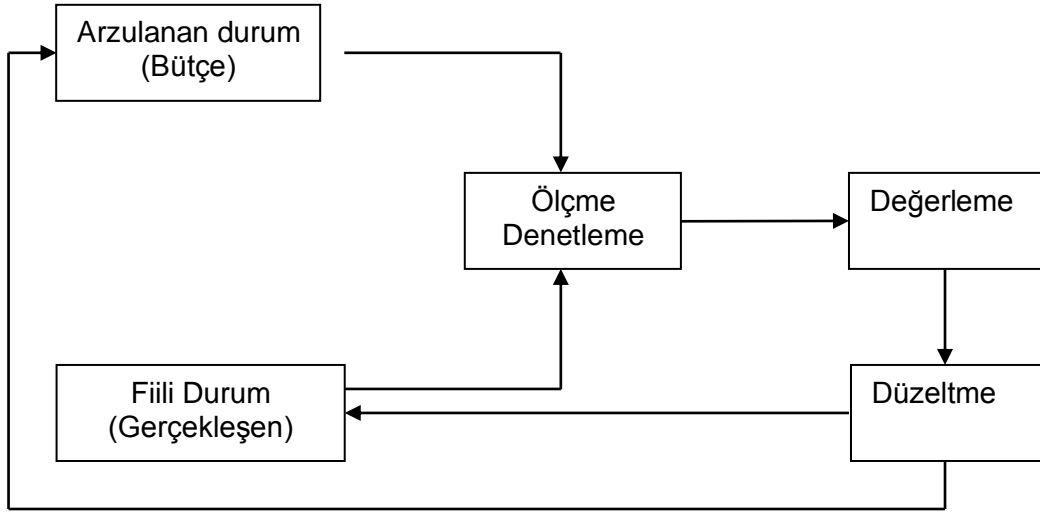
Kontrol ve İşletme Bütçeleri

Kontrol işletmelerde planlanan noktalara ve amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını gösterir. Bu açıdan kontrol, ne yapıldığını, nereye ulaşıldığını, nerede bulunduğunu belirlemeye yarayan bir fonksiyondur (Efil, 1998). Önemli bir fonksiyon olan kontrol, yönetimin beş temel işlevinin sonuncusunu oluşturmaktadır. Bu fonksiyonla yönetici, gerçekleştirilmesi hedeflenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığını tespit etmekte ve planlanan standart amaçlar ile gerçekleşen fiili sonuçları karşılaştırıp sapmalar varsa gerekli düzeltmeleri yapmaktadır (Şimşek, 1997).

Bütçeler en iyi denetleme standartlarıdır. Bütçeleme sisteminin önemli hedeflerinden birisi de yürütmenin denetiminde bir denetim aracı olarak kullanılmasıdır. Gerçekleşen sonuçlarla bütçelerin karşılaştırılması ve farkların tespit edilerek incelenmesi, bütçeler yardımıyla kolay ve sağlıklı olmaktadır. Bütçede saptanan amaçlarla ilgili olarak gerçekleşen fiili faaliyet sonuçları bütçelenmiş sonuçlarla karşılaştırılmak suretiyle uygulama denetlenmiş olur. Planlarda sapmalar ortaya çıkmış ise bu sapmaların nedenleri araştırılır ve gerekli düzeltici önlemler alınır. Bütçeler ortaya çıkan kayıpları düzeltmekten çok bunların önlenmesi için dinamik bir denetleme sistemi oluştururlar. (Haftacı, 2007; Akdoğan, 2009; Seydi, 2010). Denetime önem veren bütçeler alternatif koşullara uyum sağlayabilecek şekilde hazırlanır. Bu nedenle belirli sınırlar içerisinde ortaya çıkan şartlar ne olursa olsun,

bütçe rakamlarını bu şartlara uydurmak ve böylece gerçekleşen verilerle bütçe verilerinin karşılaştırmalarını yaparak yöneticilerin işine yarayacak sapmaları hesaplama ve gerekirse düzeltme olanağı elde edilir (Büyükmirza, 2009).

Bütçenin kontrol işlevini Şekil 1'deki gibi göstermek mümkündür.



Şekil 1. Bütçenin Kontrol İşlevi (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 284)

İşletme Bütçelerinin İşlevlerine Göre Sınıflandırılması

Çeşitli kaynaklarda işletme bütçeleri farklı açılardan değişik sınıflara ayrılabilir. İşletme bütçelerinin işlevlerine göre sınıflandırılması şöyle gösterilmiştir.

İşletme Bütçelerinin İşlevlerine Göre Sınıflandırılması

1) Konuları Açısından Bütçeler

- Gelir Bütçeleri
- Gider Bütçeleri

2) Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler

- Proje Bütçeleri
- Dönem Bütçeleri

3) Amaçları Açısından Bütçeler

- Program Bütçeleri
- Faaliyet Bütçeleri

4) Teknik Yapıları Açısından Bütçeler

- Durağan (Statik)Bütçeler
- Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler
- Esnek (Dinamik) Bütçeler

5) Temel Alınan Rakamlar Açısından Bütçeler

- Geleneksel Bütçeler
- Sıfır Tabanlı Bütçeler

6) Kapsamları Açısından Bütçeler

- Genel Bütçeler
- Bölüm Bütçeleri

7) Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

- Miktar Bütçeleri
- Tutar Bütçeleri

Konuları Açısından Bütçeler

Konuları açısından bütçeler gelir ve gider bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Gelir Bütçeleri.

Faaliyet sonuçlarının hâsılat ve gelir açısından öngörü ve değerlendirmesinin yapıldığı rakamsal planlara gelir bütçesi denir. Bu bütçeler; satış bütçesi, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, olağan dışı gelir ve kârlar, diğer gelirler gibi gelir verilerini kapsayan öngörülerini içermektedir (Haftacı, 2007).

Gider Bütçeleri.

İşletmede gerçekleşen faaliyet sonuçlarının maliyet ve gider arasındaki ilişkinin değerlendirildiği bütçelere verilen addır. Bu bütçelere maliyet açısından bakıldığında, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve satılan mamulün maliyeti bütçeleri örnek olarak verilmektedir. Gider açısından bakıldığında ise faaliyet giderleri bütçesi olarak da adlandırılan, araştırma geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri gider bütçelerine örnek verilebilir (Haftacı, 2007).

Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler

İşletme bütçeleri, sorunları inceleyiş açısından bakıldığında proje bütçeleri ve dönemsel bütçeler olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır:

Proje Bütçeleri.

Belirli bir projenin tamamlanmasını bütçe hedefi olarak belirleyen ve bu projenin gerçekleşmesine yönelik öngörülerin dikkate alınarak hazırlandığı bütçelere proje bütçesi denir. Bu bütçelerde zaman, hedeflenen projenin gerçekleştirilmesi süresine göre değişir (Tokaç, 2005).

Dönem Bütçeleri.

Yılmaz (2001) dönem bütçelerini, belirli bir dönemi temel alan, bu temel alınan dönemin içinde ister tamamlansın ister tamamlanmasın bütün faaliyetleri ve sonuçları dikkate alarak düzenlenen bütçeler olarak tanımlamıştır. Dönem bütçeleri genel olarak bir yıllık süreler için hazırlanabileceği gibi altı aylık, üçer aylık ve aylık süreler içinde hazırlanabilir. Bazen işletmelerde özel zaman birimleri içinde dönem bütçeleri hazırlanabilmektedir (Seydi, 2010).

Amaçları Açısından Bütçeler

Bütçeler düzenlenme amaçlarına bakıldığı zamanda program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere iki gruba ayrılır:

Program Bütçeleri.

Reklâm, yönetim gibi, doğrudan doğruya gelir/gider ilişkisi belirlenemeyen fakat belirli programların gerçekleştirilmesini, ulaşılabacak sonuç olarak ele alan bütçelere program bütçeleri denir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). Bu bütçe uygulamasında başarının artırılması için program verilerinin doğru bir şekilde toplanması ve analiz edilmesi gerekir.

Faaliyet Bütçeleri.

Faaliyet bütçeleri, ölçülebilir faaliyet sonuçlarının hâsılat, gelir ve gider açılarından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı rakamsal planlardır. Faaliyet bütçeleri işlevlerine göre pazarlama, üretim ve finansman olmak üzere üç şekilde sınıflandırılabilir. Satış, satış giderleri ve satın alma bütçesi pazarlama faaliyetlerine ilişkin bütçeleri oluşturmaktadır. Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçesi üretim faaliyetlerine ilişkin bütçeleri oluştururken finansman, yatırım ve nakit bütçeleri de finansman faaliyetlerine ilişkin bütçeleri oluşturmaktadır (Seydi, 2010).

Teknik Yapıları Açısından Bütçeler

Bütçeler teknik nitelikleri açısından durağan (statik), karşılaştırmalı durağan ve esnek (dinamik) bütçeler olmak üzere üç gruba ayrılır. İşletmelerde faaliyet denetiminde bu üç tür bütçe farklı koşullara göre birbirinden üstünlükler taşımaktadır (Tokaç, 2005).

Durağan (Statik) Bütçeler.

Durağan bütçeler hazırlanırken belirli bir kapasite kullanılışı temel alınır. Bu kapasite kullanılışında faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlar ve her biri için tek hedef verirler. Durağan bütçelerde yer alan rakamlar sabittir. Bu bütçeler muhasebe dönemi ile uyum içerisinde olup uygulanacağı muhasebe döneminin başlangıcından iki veya üç ay önceden hazırlanır (Ocakçı, 2007).

Durağan bütçede yer alan rakamlar sabit olduğu için farklı faaliyet hacimlerine göre ayarlanamaz. Durağan bütçelemede, dönemdeki işletme faaliyetinin sürekli aynı kalacağı ve maliyetlerle giderlerin aynı biçimde değişim göstereceği varsayılır. Bu varsayımlar geçerli olduğu sürece durağan bütçeler amacına ulaşır; fakat uygulamada bu varsayımlar geçerli olmamaktadır. Çünkü işletmelerin faaliyet düzeyleri, çalışma şartları sürekli olarak değişmektedir. Bu nedenle durağan bütçelerinin etkin bir denetim aracı olabilmesi için sık sık gözden geçirilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Bu da zaman alıcı ve maliyetli bir iştir. Buna karşılık durağan bütçeler anlaşılır olup, uygulama olanağı kolaydır (Haftacı, 2007).

Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler.

Bu bütçeler, gerçekleşme olasılığı yüksek birbirinden farklı faaliyet hacimlerine göre düzenlenir. En çok gerçekleşme olasılığı olanlarına göre daha önceden taslaklar hazırlanır. Temel olarak hazırlanan seçeneğin gerçekleşmemesi durumunda, gerçekleşen duruma göre de hazırlanmış hazır bir taslak bulundurulduğundan uyumlu bir bütçe sağlanır. İşletme literatüründe alternatifli bütçe olarak da adlandırılan bu bütçelerin seçenekleri sınırlı olsa da esnek bütçeye sahip olmanın bir yolu olarak görülebilmektedir (Özkan, 2006).

Esnek (Dinamik) Bütçe.

Sevgener ve Hacırüstemoğlu (2000) esnek bütçeyi, bütçe rakamlarının farklı fiili kapasite kullanılışlarına göre ayarlanabilecek şekilde hazırlanabildiği bütçeler olarak tanımlamışlardır. Bir esnek bütçe, farklı seviyedeki aktivitelerde bütçelenmiş gelir, gider ve nakit akışını göstermek için kolaylıkla ayarlanabilen bütçedir. Yani işlem hacmindeki bir değişiklik orijinal bütçenin kullanılabilirliğini zayıflatırsa, o dönem için fiili seviyedeki aktiviteyi gösteren yeni bir bütçe hızlı bir şekilde hazırlanabilir (Meigs ve Meigs, 1993). Esnek bütçeler değişik faaliyet hacimlerine uygulanabildiğinden dinamik bütçeler olarak da isimlendirilirler. Durağan bütçelerin en önemli noksanlığı üretimin, planlanan faaliyet hacminin üzerinde veya altında gerçekleşmesi durumunda maliyet kontrolünün yetersiz kalmasıdır. Esnek bütçenin durağan bütçeye üstünlüğü bu durumda ortaya çıkmaktadır. Esnek bütçeler kaynaklar ve ürünler için farklı faaliyet seviyeleri itibarıyla beklenen maliyeti hesaplama imkânı sunduğundan işletme yönetimine maliyet kontrolünde yardımcı olur. Bu bütçe ile fiili sonuçlarla bütçelenmiş sonuçlar karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucunda farkların olup olmadığına bakılır. Şayet fark varsa bu farkların nedenleri araştırılır (Pazarçeviren, 2006).

Temel Alınan Rakamlar Açısından Bütçeler

Bütçeler temel alınan rakamlar açısından geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır:

Geleneksel Bütçeler.

Geleneksel bütçe anlayışında, temelde önceki yıllara ait bütçe rakamları dikkate alınır. Yeni döneme ait beklentiler (iş hacmi, faaliyet türü ve politikadaki değişiklikler vb.) dikkate alınarak düzeltmelerle bir tür trend uzatması yapılır. Böylece yeni döneme ait bütçe hazırlanırken geçmiş dönem bütçesindeki veriler dikkate alınmış olur (Tokaç, 2005).

Sıfır Tabanlı Bütçeler.

Gelecek dönem işlevlerini dikkate alıp geçmiş dönem sonuçlarını tümüyle dikkate almayan öngörü ve değerlendirmelerin yapıldığı rakamsal planlara sıfır tabanlı bütçe denir. Bu bütçelere sıfır tabanlı bütçeler denilmesinin nedeni, bütün faaliyet ve harcamaların temel gerekçesinin yeni baştan belirlenmesiyle ilgilidir. Geçmiş dönemdeki bütçe verileri yeniden değerlendirilerek gelecek dönem bütçe verileri hazırlanır. Bu tür bütçelerde gelecek dönem için tespit edilmiş işlevlerin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi hedeflenir. Bu bütçeler genellikle hizmet işletmeleri ve diğer sektördeki işletmelerin hizmet bölümlerinde uygulama alanı bulmuştur (Haftacı, 2007). Bu bütçe süreciyle hedeflerle kaynaklar arasındaki ilişki büyük ölçüde dikkate alınarak önem kazanmakta ve örgütte kaynakların etkin kullanımına ulaşılmaya çalışılmaktadır (Edizdoğan, 2005). Kısaca bu bütçeler, direkt üretimle ilgili giderlerin dışında kalan diğer giderlerin kontrol edilmesine yönelik hazırlanırlar.

Kapsamları Açısından Bütçeler

Kapsamları açısından bütçeler genel bütçe ve bölüm bütçeleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır.

Genel Bütçeler.

Genel bütçe, işletme bazında düzenlenen ve bölüm bütçelerinin birleştirilmesiyle oluşan rakamsal planlardır. İşletme faaliyetlerinin tümünü kapsadıkları için bu bütçelere ana bütçe de denilmektedir. Bölüm bütçeleri arasında bir uyumlaştırma yapılarak genel bütçeye ulaşılır (Seydi, 2010).

Yılmaz 2001'de yaptığı çalışmasında genel bütçe düzenlenirken genellikle şu şekilde sıranın izlenmesi gerektiğini belirtmiştir:

- Satış Bütçesi
- Üretim Bütçesi
- Tedarik Bütçesi
- Faaliyet Giderleri Bütçesi
- Yatırım Planları Uygulama Bütçesi
- Nakit Bütçesi
- Proforma Gelir Tablosu
- Proforma Bilânço

Bölüm Bütçeleri.

Özkan (2006) bölüm bütçelerini, gerçekte genel bütçenin parçalarını oluşturan ve işlevsel bir temele dayanan işletmenin belirli bir faaliyet veya bölümünü konu edinen bütçeler olarak tanımlamıştır. Bölüm bütçeleri işletmelerin belirli faaliyet ve bölümlerini konu alan genel işletme bütçelerinin hazırlanmasını teşkil ederler. Bölüm bütçeleri genellikle pazarlama, üretim ve finansman işlevleri dikkate alınarak oluşturulan bölümlere göre üç gruba ayrılır (Haftacı, 2007).

Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

Rakamların niteliği açısından bütçeler miktar bütçeleri ve tutar bütçeleri olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır:

Miktar Bütçeleri.

Geleceğe yönelik faaliyet sonuçlarının öngörü ve değerlemesinin miktar bakımından yapıldığı bütçeye miktar bütçesi denir. Bu tür bütçelere fiziksel bütçeler de denilmektedir. Bu bütçelere malzeme ve üretim miktar bütçeleri örnek olarak verilebilir (Seydi, 2010).

Tutar Bütçeleri.

Satış, üretim, genel yönetim ve finans işlevlerine ilişkin geleceğe yönelik faaliyet sonuçlarının parasal olarak öngörü ve değerlemesinin yapıldığı rakamsal planlara tutar bütçesi adı verilmektedir. Bu bütçelere örnek olarak satış bütçesi, üretilen mamul maliyeti bütçesi, faaliyet giderleri bütçesi verilebilir (Haftacı, 2007).

İşletme Bütçelerinin Hazırlanması

Bütçelerin katılımcılık ilkesi gereği günümüzde birçok işletme, bütçelerin hazırlanmasında yöneticilerin ve çalışanların katılımını arttırmaya çalışmaktadır. İşletmelerde etkin bir işletme bütçesinin düzenlenebilmesi için bütçenin hazırlanması sorumluluğu belli örgüt birimlerine verilmelidir. Bütçe çalışmaları profesyonelce yönetilmeli ve sorumluluk işletmenin üst yönetiminde olmalıdır (Haftacı, 2007).

İşletme Bütçelerinin Organizasyonu

Bütçelerin hazırlanması ile ilgili ön hazırlık çalışmaları bütçe organizasyonu ile başlamaktadır. İşletmelerde genel bütçelerin hazırlanması birçok sorumluluk merkezlerinin beraberce çalışmasını gerektirir (Çam, 2008). Sorumluluk merkezleri bütçeyi hazırlamak için ihtiyaç duyulan bilgileri, planlanan bütçe takvimine uygun olarak tespit edilen bütçe dönemlerinde ve bütçe el kitaplarında gösterilen standartlara göre bütçe yetkilisine verirler (Seydi, 2010). Bütçelerin hazırlanması sürecine işletmenin yönetim kademesi ile görevli personellerin katılması gerekir. Her ne kadar bütçe çalışmalarının sorumluluğu yöneticilerde olsa da bütçe programının yapılıp denetlenmesi, verilerin toplanması, incelenmesi, uyumun sağlanması ve bunların rakamsal ifadelerle dökülmesi gibi görevler bir bölümün yetki ve sorumluluğuna verilmelidir (Akdoğan, 2009). İşletme bütçelerinin organizasyon yapısında bütçe komitesi, bütçe bölümü ve yöneticisi ile bütçe el kitapları yer almaktadır.

Bütçe Komitesi.

Seydi (2010) bütçe komitesini, işletme bütçelerinin hazırlanmasına rehberlik etmek üzere üst yöneticiler tarafından oluşturulmuş ve danışmanlık hizmeti veren bir kurul olarak tanımlamıştır. Bu komite genellikle danışma niteliğinde bir organ olup genel

müdür, genel müdür yardımcıları, bütçe bölümü yöneticilerinden ve ilgili diğer bölüm yöneticilerden oluşmaktadır (Haftacı, 2007). Özkan (2006) bütçe komitesinin bütçenin hazırlanmasıyla ilgili görevlerini; bütçeyle ilgili hedefleri, bizzat bütçeyle ilgili çalışanların yararlanacağı biçimde yorumlamak, bütçe politikaları ve süreçleri ile ilgili değerlendirmelerde bulunmak, bölümlerden gelen bütçe tahminlerini incelemek ve ihtiyaca göre önerilerde bulunmak, bütçe eğitimi vermek ve bütçeyi tanıtmak olarak sıralamıştır. Ayrıca bütçe el kitapları ile ilgili önerilerde bulunmak, başarı raporlarını incelemek, fiili başarının izlenebilmesi için gerekli çalışmaları yaptırmak, bütçe taslağının son şeklini verip bütçeyi yönetim kurulunun onayına sunmak gibi görevleri de bütçe komitesinin görevleri arasında saymıştır.

Özetlemiş olduğumuz görevlerden de anlaşılacağı üzere bütçelerinin hazırlanmasında her çeşit talimat, bütçe komitesi ya da genel müdür tarafından en alt kademe bölümlerine kadar ulaşır ve bölümlerin bütçe önerileri bütçe komitesine ya da genel müdüre iletilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). Bu koordinasyonu sağlayacak olan bütçe komitesidir. Bütçe komitesi oluşturulmayan işletmelerde bütçe komitesinin bu görevlerini genel müdür yerine getirir (Haftacı, 2007).

Bütçe Bölümü ve Yöneticisi.

İşletmelerde, bütçeleme çalışmalarının uyum içerisinde yürütülmesini sağlamak amacıyla bütçeyi hazırlama görevi bütçe bölümüne verilir. Bütçe bölümündeki yönetici, üst düzey yöneticiden aldığı yetkiyi onun adına kullanır. Bütçe yöneticisinin sorumluluğu sadece bütçeyi hazırlamak değildir. İlgili bölümlerin kendi bütçelerini hazırlamalarına nezaret ederler; kendisinden istenen teknik yardımı yaparak bölüm bütçeleri arasında koordinasyonu sağlarlar. Bütçenin hazırlanması ile ilgili verilerin doğruluğunu kontrol ederek işletmenin genel bütçesinin oluşturulmasına yardımcı olur (Çam, 2008).

Haftacı (2007) bütçe bölümünün bütçenin hazırlanmasıyla ilgili görevlerini şöyle özetlemiştir:

- Bütçenin hazırlanması ile ilgili usül ve yöntemleri belirlemek,
- Bütçe taslağının hazırlanabilmesi için gerekli rakamsal verileri edinmek ve teknik önerilerde bulunmak,

- Genel müdüre veya bütçe komitesine sunulacak olan genel bütçeyi düzenlemek ilgili bölümlerce bütçe tasarılarının zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- Fiili sonuçlarla bütçelenmiş sonuçları karşılaştırarak farkları belirleyip çözümleyerek rapor hazırlamak,
- Bütçe ile ilgili bütün konularda genel müdüre, bütçe komitesine ve diğer ilgili yöneticilere bilgi aktarıp görüşmelerde bulunmak,
- Bütçe ile ilgili yazışmaları gerçekleştirmektir.

Küçük işletmelerde bütçe bölümleri oluşturulmadığı için bütçe hazırlama ile ilgili bu görevleri genellikle muhasebe bölümü yerine getirmektedir (Haftacı, 2007).

Bütçe El Kitapları.

Bütçe el kitabı; bütçenin düzenlenmesi ile ilgili her bölümün belirlenen standartlara uyumunu sağlamak üzere bütçe politikalarının resmi olarak açıklandığı, bütçeyle ilgili çalışanların ve bütçe komitesinin görevlerinin tanımlandığı, yol gösterici temel bir kaynaktır (Haftacı, 2007; Çam, 2008). Ocakcı (2007) bütçe el kitaplarının herkes tarafından kolayca anlaşılabilir bir dille kaleme alınması gerektiğini ve işletmenin bütün bölümlerinde gerçekleştirilen faaliyetleri en gerçekçi olacak şekilde bildirilmesine özen gösterilmesinin gerektiğini açıklamıştır.

Özkan (2006) bütçe el kitaplarında şu bilgilerin bulunması gerektiğini açıklamıştır:

- Bütçe programlarının amaçları,
- Bütçenin hazırlanması sırasında hangi belgelerin ne şekilde kullanılacağı,
- Hangi bilgilerin kimler tarafından kullanılacağı, bilgileri belirleme yetkisinin kime ait olduğu,
- Bütçe komitesinin görevleri, bütçe ile ilgili organizasyonun ve koordinasyonun ne şekilde sağlanacağı,
- Onaylanan bütçenin kimlere gönderileceği, bütçe başarı raporlarının kim tarafından düzenleneceği,
- Fiili sonuçların nasıl toplanacağı,
- Bütçelenmiş sonuçlarla karşılaştırma sorumluluğunun kime ait olduğu ve düzeltici önlemlerinin kim tarafından alınacağını belirtmesi gerekir.

Seydi (2010) bütçe el kitabının taslağını hazırlama yetkisinin bütçe müdürüne ait olduğunu belirtmiş ve bütçe müdürü ilgili bölüm yöneticilerinin önerilerini dikkate aldıktan sonra taslağı son şeklini vererek yayımlayacağını söylemiştir.

Bütçe el kitabının sağladığı yararlar şu başlıklar altında toplanabilir (Haftacı, 2007):

- Bütçe yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesi,
- Bütçede standardizasyon ve sadeliği sağlar,
- Bütçede uyumlaştırmayı ve denetimi sağlayarak sorunların çözümüne yardımcı olmak,
- Personelin eğitimi ve görev dağılımına katkı sağlar,
- Düzenlenen bütçenin benimsenerek kabul edilmesine yardımcı olur.

İşletme Bütçelerinin Dönemleri

İşletme bütçeleri belirli bir zaman döneminde kullanılmak üzere hazırlanır. Bu dönemin uzunluğunu tahmin etmek o kadar da kolay değildir. Bu dönemin uzunluğu işletmeden işletmeye farklılık gösterebilir (Haftacı, 2007). Bütçe dönemi olarak bir yılın dikkate alınması çok görülen bir durumdur. İşletmelerde bazı durumlarda daha kısa süreli bir ay, üç ay, altı ay veya bir yıl gibi dönemler için bütçeler hazırlanırken bazen de çok uzun süreler için iki yıl, beş yıl gibi bütçeler hazırlanabilir (Kartal, Sevim ve Gündüz, 2003). Çetiner (2002) işletme bütçelerinde dönemin uzunluğu belirlenirken işletmenin tipi, hesap dönemi, bütçenin düzenlenme amacı, işletmenin içinde bulunduğu ve endüstri dalının özel şartları, mevsimlik dalgalanmalar, pazar durumu, genel ekonomik durum gibi faktörlerin dikkate alınmasının gerektiğini söylemiştir.

Kısa Dönemli İşletme Bütçeleri.

Birçok işletmede bütçe döneminin uzunluğu, muhasebe dönemi doğrultusunda bir yılı kapsayacak biçimde belirlenir. Zaman boyutu en fazla bir yıla kadar olan bütçeler kısa dönemli bütçelerdir. Fakat bu bir yıllık süre, kendi içinde altı aylık, üç aylık, aylık sürelerle de ayrılarak ayrıntılı bütçeler düzenlenmektedir (Akdoğan, 2009). Böylece planlamanın yılda sadece bir defa yapılması gereken bir fonksiyon olmadığı da ortaya çıkmaktadır. Kısa dönemli işletme bütçeleri, gelecekle ilgili planların sürekli olarak gözden geçirilmesini sağlayacaktır. Bununla birlikte fiili performans daha

gerçekçi hedeflerle karşılaştırılabilir duruma gelmiş olacak ve denetim işi kolaylaşacaktır (Kartal ve diğerleri, 2003). Mevsimlik dalgalanmalar, sık sık politika değişikliği, sık moda değişimleri veya talebin tahmin edilememesi gibi büyük belirsizliklerin yaşanması, teknolojinin takibi gibi nedenlerle işletmeler kısa dönemli işletme bütçelerine yönelebilirler (Haftacı, 2007).

Uzun Dönemli İşletme Bütçeleri.

Bir yıldan daha uzun süreleri içeren ve stratejik bir yapıya sahip olan bütçeler uzun dönemli bütçelerdir. Bu bütçelere örnek olarak yatırım bütçeleri, araştırma ve geliştirme bütçeleri, reklâm bütçeleri verilebilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). Uzun dönemli bütçeler, genellikle üç, beş, on yıllık dönemler için hazırlanır. Ancak uzun dönemli bütçeler makro ekonomik değişkenlere ve genel politika tercihlerindeki değişikliklere bağlı olarak her yıl revize edilmelidir (Efe, 2007).

Genel İşletme Bütçesinin Hazırlanma Süreci

Bütçe hazırlanırken belirlenen bütçe hedeflerinin işletmenin mevcut imkânları ile ulaşabileceği bir seviyede olmasına dikkat edilmelidir. Böylece bütçe hedeflerinin tutturulması sağlanacaktır. Haftacı (2007) işletmeden işletmeye değişiklik gösteren işletme bütçelerinin düzenlenme sürecini; genel işletme amaçlarının belirlenmesi, bütçe varsayımlarının saptanması, bölümsel bütçe taslaklarının hazırlanması, taslakların gözden geçirilerek uyumlaştırılması ve düzenlenen bütçenin onaylanması olarak sıralamıştır.

Genel İşletme Amaçlarının Belirlenmesi.

İşletmelerde genel bütçenin hazırlanmasına, üst kademe yönetiminin belirleyeceği amaç ve ön hedeflerle başlanır. Üst yönetim, gelecek faaliyet döneminde işletmenin temel amaçlarını saptamak zorundadır. İşletmenin temel amaçları belirlenip hedefler tespit edildikten sonra mevcut durumlar değerlendirilerek planlar yapılır (Akdoğan, 2009). İşletmelerin planlarında belirtilen temel amaç gelecek bütçe dönemindeki istenen pazar değeri maksimizasyonu ve kârın ne olacağıdır. Ayrıca saptanabilecek olan diğer temel amaçlar; pazar payı, mamul kalitesi, üretim miktarı, fiyatlar, maliyet ve giderler, müşteri potansiyeli, ciro, finansal durum, yatırım harcamaları ile işletmenin uzun dönemdeki ekonomik durumunun ne olabileceğidir. İşletme yönetimi

tarafından rakamsallaştırılarak hazırlanan bu bütçe amaçları ilgililere bilgi vermesi için dağıtılır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Bütçe Varsayımlarının Saptanması.

Bütçeleme sürecinde işletmelerin genel amaçları belirlendikten sonra bu amaçların gerçekleşebilmesi ve hazırlanacak olan bütçeyi etkilemesi muhtemel konularda bazı varsayımların belirlenmesi gerekmektedir. İşletmeler de bütçelerin hazırlanabilmesi için bütçe döneminde beklenen piyasa koşulları, beklenen ücret artışları, döviz kurları, enflasyon oranı, mamul karışımında tasarlanan değişiklikler, girdi fiyatlarında beklenen artışlar, beklenen verimlilik artışları, devalüasyon, rakip işletme bilgileri gibi konularda varsayımların yapılması gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). Bu varsayımların dikkate alınmasıyla gelirler, maliyetler, nakit akışları ve yatırım öngörülerini gibi bütçe hedefleri de tutarlı olacak ve genel bütçe sağlıklı bir şekilde oluşturulacaktır (Ocakcı, 2007).

Bölümsel Bütçe Taslaklarının Hazırlanması.

Bölüm bütçeleri, işletmelerin temel amaçlarını gerçekleştirecek şekilde, bütçe yönergelerine ve bütçe ilkelerine uygun olarak bölüm sorumlularınca hazırlanıp genel işletme bütçesini oluştururlar. Bölüm bütçeleri; işletmenin faaliyet bütçeleri, nakit bütçesi ve yatırım bütçesi olmak üzere üç bütçe türünden oluşmaktadır. Bu bütçe türlerinin birleştirilmesi sonucunda proforma gelir tablosu ve bilançosu elde edilerek işletmenin genel bütçesi oluşturulur (Haftacı, 2007).

Bir üretim işletmesinde genel bütçeyi oluşturan bölümsel bütçelerin hazırlanmasında genellikle şu sıranın izlenmesi gerekmektedir (Haftacı, 2007; Akdoğan, 2009):

- Satış bölgesi, satış miktarı, değeri ve mamul türlerine göre satış bütçesi hazırlanarak işletmenin satış gelirleri tahmin edilir.
- Satış bütçesi hazırlandıktan sonra işletmedeki mevcut stok miktarı dikkate alınıp bütçelenmiş satışları kapsayacak şekilde üretim bütçesi hazırlanarak işletmenin üretmesi gereken üretim miktarı tahmin edilir.
- İşletmenin üretim hacmini gösteren üretim bütçesi hazırlandıktan sonra yapılacak üretimi karşılamak üzere direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçeleri hazırlanır.

- İşletmenin bütçe döneminde satış bütçesiyle tahmin edilen satış miktarının maliyetini göstermek üzere satılan mamulün maliyeti bütçesi düzenlenir.
- İşletmenin günlük faaliyetleri ile ilgili araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri tahmin edilerek araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi ile genel yönetim giderleri bütçesi hazırlanır.
- Bütçe dönemine ilişkin diğer olağan gelirler ve giderler ile finansal giderleri tahmin edilip bunların bütçeleri düzenlenir.
- Yatırım projesi planlarının ilgili bütçe dönemine düşen bölümü belirlenerek bütçe döneminin yatırım bütçesi hazırlanır.
- Nakit girişleri ve çıkışları çeşitli bölüm bütçelerinin yardımı ile tahmin edilerek nakit bütçesi düzenlenir.
- Çeşitli bölümlerde oluşturulan bütçelerin bir araya getirilmesiyle proforma gelir tablosu ve proforma bilanço hazırlanır.

Taslakların Gözden Geçirilmesi ve Uyumlaştırılması.

İşletmelerin çeşitli bölümlerinde hazırlanan bütçe taslakları bütçe bölümünde toplanır. Bütçe bölümü, bölümlerin bu taslaklarını bir araya getirerek bütçe komitesine sunarlar. Bütçe komitesi gelen bütçe taslaklarını inceler. Bu inceleme ile çeşitli bölümlerin bütçeleri arasında dengesizlikler ve uyumsuzluklar ortaya çıkabilir. Komite bu durumda ilgili bütçe taslakları üzerinde değişiklikler yapabilir. Bölüm bütçelerinin bu aşamada ahenkli bir bütün haline getirilmesi için çalışılır. Böylece bölüm bütçelerinin birbiri ile uyumu sağlanacak ve işletmelerin genel bütçesi oluşturulacaktır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000; Haftacı, 2007).

Düzenlenen Bütçenin Onaylanması.

Analiz bölümlerinin ele aldığı bütçe el kitabı, formatlar, varsayımlar dikkate alınarak hazırlanan ve son şeklini alan bütçe taslağı, genel kurul veya yönetim kurulunun onayına sunulur. Üst yönetim, onaya sunulan bütçe taslağını işletmenin iç ve dış etkenlerini dikkate alarak işletmenin genel amaçlarına, ilkelerine uygun olup olmadığını araştırır. Taslağı uygun bulursa onaylar. Daha sonra da üst yönetim tarafından onaylanarak resmîyet kazanan bütçe çoğaltılarak uygulanmak üzere ilgili personellere dağıtılır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

İşletme Bütçeleri Hazırlanırken Dikkat Edilmesi Gereken Konular

Şimdiye kadar işletme bütçelerinin hazırlanmasıyla ilgili bilgilere geniş ölçüde değinildi. İşletme bütçeleri hazırlanırken dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde özetlenebilir (Seydi, 2010):

- İşletme bütçeleri geçmiş dönem sonuçlarından yararlanılarak ileriye yönelik tahmin esasına göre düzenlenir. Bu nedenle bütçe düzenlenirken öncelikle bakılması gereken işletmenin mevcut durumudur.
- İşletmenin yapısına uygun olarak bütçe hazırlanmalıdır.
- Bütçeler belirli bir dönem için hazırlanır. Bu nedenle bütçe hazırlanırken bu zaman sürecine mutlaka uyulmalıdır.
- İşletmenin muhasebe sistemi ile bütçe sistemi arasında sağlıklı bir koordinasyon kurulmalı ve aylık olarak bütçe verileri ile muhasebe verileri kontrol edilmelidir.
- Bütçe verileri ilgililer tarafından işletmenin gerçekleşen sonuçlarına göre devamlı izlenebilmeye olanak tanıyacak şekilde düzenlenmelidir.
- İşletme bütçeleri hazırlanırken kaynaklar araştırılarak bütçe dönemi ile ilgili tahmini kur, enflasyon oranı, parite çalışması yapılmalıdır.
- İşletme bütçelerinin hazırlanmasına genellikle kasım ve aralık ayında başlanır. En geç 31/12/... tarihinde yönetim kurulu onayı alınmış ve temize çekilmiş olarak ilgili bölümlere dağıtımı yapılır.
- Bütçe bölümü veya muhasebe bölümü her ay gerçekleşen ve bütçelenen verilerin karşılaştırmasını yapar. İlgili bölümlere dağıtır. Bu bölümler aylık olarak yapılan bütçe toplantısında bütçesi ile ilgili gerekli açıklamaları yapar.

Bölüm veya İşlevsel Bütçeler ve Bunlardan Genel Bütçenin Düzenlenmesi

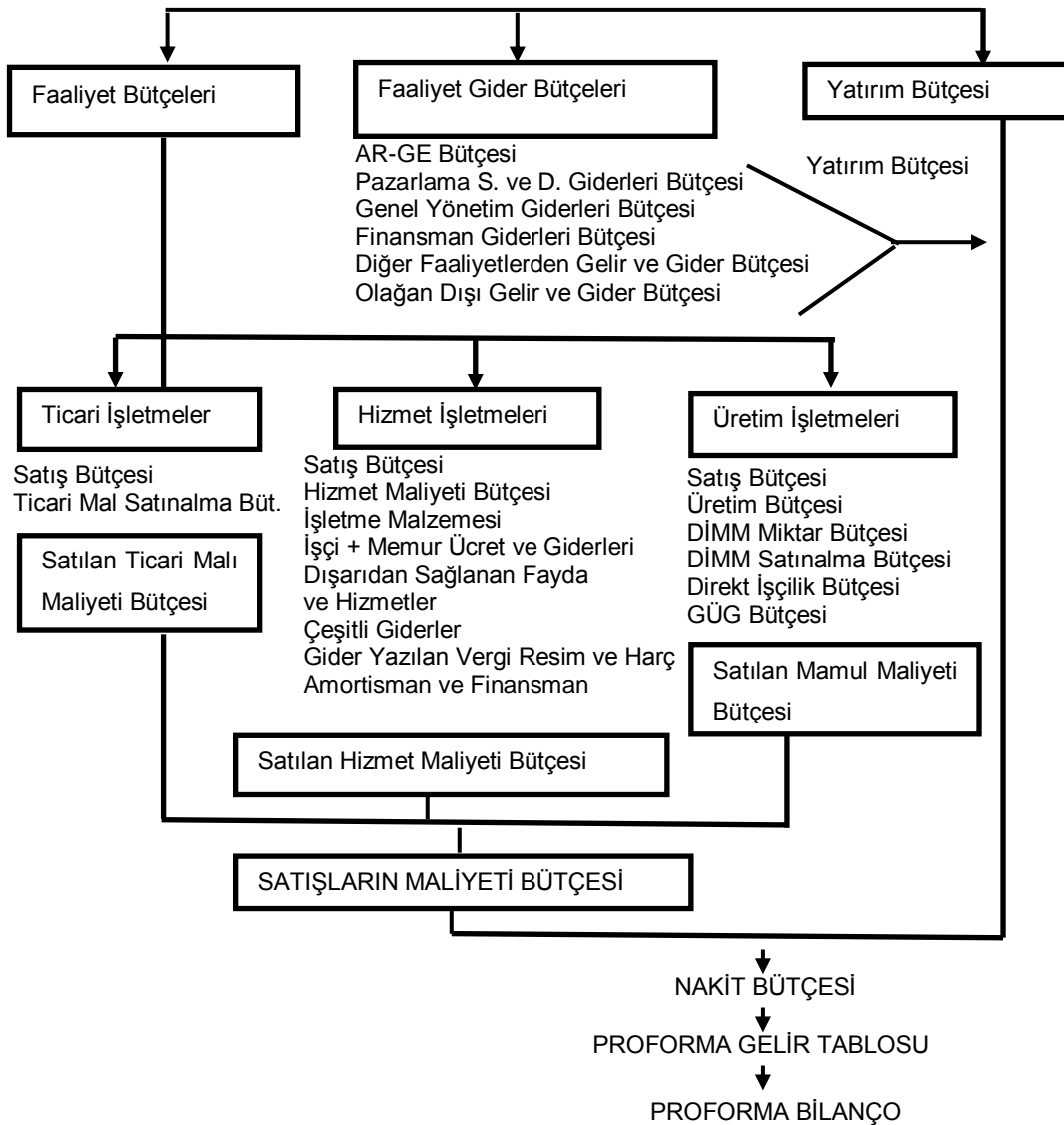
Önceki açıklamalarımızda da belirttiğimiz gibi genel işletme bütçesi, çeşitli bölüm bütçelerinin uyumlaştırılması neticesinde hazırlanmaktadır. Bir genel bütçe, bütün şirketler için öngörülen finansal bildirimlerle sağlanmış bölümsel ve fonksiyonel dönem bütçelerinin birleştirilmiş bir bütünüdür. Her bir bölümsel ve fonksiyonel alanın dönem bütçesi, şirketin o belli bölümü için öngörülen maliyet ve gelir bilgisini sağlar. Bu münferit bütçeler birleştirildiklerinde gelecekteki bir muhasebe dönemi için şirketin bütün alış verişlerini temsil eder (Needles ve diğerleri, 1861). İşletmeler yapılarına ve hedeflerine göre ya tüm faaliyetlerini ya da

belirli faaliyetlerini bütçelerler. İşletme bütçeleri, işletmelerin temel hedef ve ilkeleri doğrultusunda belirli bir sistematığe göre hazırlanmalıdır (Sevgen, 2010).

Sevgen ve Hacırüstemoğlu genel işletme bütçesi içinde özetlenen ve işletmenin belli başlı işlevlerine bağlı olarak düzenlenen bütçeleri üç grup altında toplamışlardır. Bu gruplar: Faaliyet bütçeleri, faaliyet giderleri bütçeleri ve yatırım bütçeleridir.

Üç gruba ayrılan bu bütçeler; nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço ile sonuçlandırılır (Sevgen ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Bu üç bütçe grubu ve aralarındaki ilişkiler Şekil 2'de gösterilmiştir.



Şekil 2. İşletme Bütçesinin İçeriği (Sevgen ve Hacırüstemoğlu, 2000: 289).

Çalışmada üretim işletmelerinde düzenlenmesi gereken bölüm ve genel işletme bütçeleri sırasıyla ele alınıp incelenecektir. İşletme üretim işletmesi değil ticari işletme veya hizmet işletmesi ise üretim giderleri ile ilgili bazı bütçelerin düzenlenmesi söz konusu olmayacaktır.

1. Satış Bütçesi
2. Üretim Bütçesi
 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri Bütçesi
 - Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi
 - Genel Üretim Giderleri Bütçesi
 - Üretilen Mamul Maliyeti Bütçesi
3. Satışların Maliyeti Bütçesi
4. Faaliyet giderleri Bütçesi
5. Yatırım Bütçesi
6. Nakit Bütçesi
7. Proforma Gelir Tablosu
8. Proforma Bilanço

Satış Bütçesi

Tıgılı ve Demir (2005) satış bütçesini, bütçelenen faaliyet döneminde müşterilere satılması planlanan mamullere ilişkin miktarları, fiyatları ve tutarları sorumluluk merkezlerine göre gösteren bütçe olarak tanımlamışlardır. Ayrıca satış bütçesinin olası satışlar ve bu satışların gerçekleşmesi için katlanılan gider kalemlerinden oluştuğunu söylemişlerdir. İşletmelerde genel bütçenin hazırlanmasında satış bütçesi başlangıç noktasıdır. İşletmeler bütçe döneminde ilk önce pazar araştırmalarına dayanarak yapılacak satışları miktar ve tutar olarak tahmin etmelidir. Satışlar diğer faaliyet kalemleri ve giderler ile yakından ilgili olduğu için satış bütçesi gelir tablosunun en önemli kalemidir. Ayrıca bu bütçe, diğer bütçelerin hazırlanmasına yol açarak zincirleme reaksiyonu başlatmaktadır (G.Yurtsever, Atış ve Ş.Yurtsever, 2006).

Satış bütçelerinin düzenleme sorumluluğu; işletmenin büyüklüğüne, organizasyonunun şekline, işletmenin tipine göre değişse de genelde pazarlama ve satış bölümlerine aittir. Pazarlama ve satış bölümünde çalışanlar satış bütçesini hazırlarken müşteriler hakkında daha fazla bilgi toplamayı, müşterilerin satın almayı

planladıkları mal veya hizmetler için fiyat ve miktar beklentilerini öngörmeyi hedefleyerek çalışma yaparlar. Pazarlama ve satış bölümü satış bütçesini hazırladıktan sonra bu bütçeyi bütçe komitesi aracılığıyla üretim bölümüne iletirler. Üretim bölümü de bu satış bütçesine göre ihtiyaç olan kaynak planlamasını gerçekleştirir (Tıǧlı ve Demir, 2005). Genel bütçenin içerisinde yer alan üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi, üretilecek mamullerin maliyeti bütçesi, satılacak mamullerin maliyeti bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi ve nakit bütçesi satış bütçesine baǧlı olarak düzenlenir (Kartal ve diğeri, 2003). Bu nedenle satış bütçesi işletme bütçe sisteminin temelini oluşturur. Satış bütçesi düzenlenirken satış tahminlerinin doğru bir şekilde yapılması çok önemlidir. Çünkü yapılacak bir hata diğeri bütçeleri etkileyecektir. Bu bütçe ne ölçüde doğru ve gerçekçi ise diğeri bütçelerde o derece doğru ve gerçekçi olur (Yılmaz, 2001; Haftacı, 2007; Seydi, 2010).

Tıǧlı ve Demir (2005) satış bütçesinin düzenlenme amaçlarını şöyle sıralamışlardır:

- Satılmak istenen ürünün niteliğinin tespit edilmesi,
- Ulaşılmak istenen tüketici kitlesinin tanımlanması,
- Satış yöntemlerinin ve araçlarının ortaya çıkarılması,
- Satış fiyatının tespit edilerek satış hâsılatının belirlenmesidir.

Yılmaz (2001) satış bütçesinin; tecrübeler, genel iktisadi ve ticari durumların tahminine, pazar analizine ve rekabet ortamına göre hazırlanması gerektiğinden bahsetmiştir. Akdoğan (2009) satış bütçesi düzenlenirken geçmiş dönemlerdeki satışların incelenmesi, işletme içi ve işletme dışı etmenlerin incelenerek satış hacmi üzerindeki etkisinin araştırılması, satış elemanları raporlarının değerlendirilmesi ve pazar araştırması yapılarak analizin gerçekleştirilmesi gibi unsurların göz önünde bulundurulmasının uygun olacağından bahsetmiştir. Satış bütçesinin hazırlanabilmesi için sorumluların pazar, mamul ve fiyat konularında çeşitli analizler yaparak satışla ilgili tahminleri belirlemeleri gerekmektedir.

Pazar Analizi.

Pazar analizi; pazarın sınırlarını belirlemek, pazarın demografik ve ekonomik niteliklerini incelemek, sektörün pazardaki toplam satış hacmini tespit etmek ve

işletmenin pazar payını belirlemek gibi pazar araştırması adı verilen incelemelerden oluşmaktadır (Haftacı, 2007). Her satış bölgesindeki satış imkânlarını bölgeler ve müşteriler itibarıyla belirlenmesi amacıyla yapılır. İşletmeler pazar analizi için verilerin toplanmasında anketlerden yararlanabilecekleri gibi piyasa analiz uzmanlarından da yardım alarak pazar araştırmasını gerçekleştirebilirler (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000; Seydi, 2010).

Mamul Analizi.

Bütçe döneminde işletmenin piyasaya süreceği mamullerin sayısının, türünün ve niteliğinin ne olacağını belirlemek için mamul analizi ile sağlanmaktadır. İşletme mamullerinin mamul analizi yardımı ile rakipleri karşısında maliyet, gider ve kâr açısından üstünlüğü sağlanmış olacaktır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Fiyat Analizi.

İşletmelerde satış bütçesinin hazırlanabilmesi için ilgili bütçe dönemine yönelik ekonomik göstergeler, rakip firmaların fiyatları gibi unsurlar dikkate alınarak işletmenin fiyat politikasının belirlenmesi gerekir (Seydi, 2010). Fiyat analizi ile satış bütçesinin önemli bir unsuru olan satış fiyatı, gerçekçi ve doğru olarak tahmin edilmiş olacaktır.

Satış Bütçesi İle İlgili Uygulama

XYZ üretim işletmesi A ve B mamullerinin üretimini yapmaktadır. İşletmenin 2011 yılı satışları ile ilgili öngörülleri şöyledir.

	<u>1. Çeyrek</u>	<u>2. Çeyrek</u>	<u>3. Çeyrek</u>	<u>4. Çeyrek</u>	<u>Toplam</u>
<u>Mamul</u>	(birim)	(birim)	(birim)	(birim)	(birim)
A	150.000	100.000	120.000	250.000	620.000
B	50.000	210.000	180.000	50.000	490.000

XYZ üretim işletmesi 2011 yılı süresince tek bir fiyat uygulaması yapacaktır. A mamulü için birim satış fiyatı 5 TL, B mamulü için birim satış fiyatı 8 TL olarak bütçelemiştir. İşletme bütçe döneminde brüt satışlar üzerinde % 5 satış komisyonu

vermeyi düşünmektedir. Ayrıca önceki yılların tecrübesiyle brüt satış gelirlerinin ortalama % 3'ü tahsil edilememektedir.

Bu verilere göre:

Birim fiyat ile her çeyreğin bütçelenen satış miktarı çarpılarak her çeyreğin bütçelenmiş satış tutarı hesaplanır.

Tablo 1.

XYZ Üretim İşletmesinin Brüt Satış Gelirleri Bütçesi

Mamul	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek	Toplam
A Mamulü	750.000	500.000	600.000	1.250.000	3.100.000
B Mamulü	400.000	1.680.000	1.440.000	400.000	3.920.000
Toplam	1.150.000	2.180.000	2.040.000	1.650.000	7.020.000

Tablo 2.

XYZ Üretim İşletmesinin Net Satış Gelirleri Bütçesi

	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek	Toplam
Brüt Satışlar	1.150.000	2.180.000	2.040.000	1.650.000	7.020.000
Komisyonlar (-)	57.500	109.000	102.000	82.500	351.000
Tahsil Edilemeyen Gelirler (-)	34.500	65.400	61.200	49.500	210.600
Net Satışlar	1.058.000	2.005.600	1.876.800	1.518.000	6.458.400

Üretim Bütçesi

İşletmelerde satış bütçesi hazırlandıktan sonra bütçe döneminde üretilmesi gereken mamullerin miktarlarını saptamak ve üretim sürecinin gerçekleştirilmesi için üretim bütçesi düzenlenir. Bütçelenecek olan üretim miktarı, işletmenin hem satışlarını hem de arzu edilen dönem sonu stok miktarını karşılayabilecek miktarda olmalıdır. Üretim için gerekli olan bu miktarların bir bölümü işletmenin dönem başı stoklarından da karşılanabilir. Bu durumda sadece geriye kalan miktarın üretilmesi gerekir. Bütçe döneminde planlanan üretim; satış bilgileri, dönem başı ve dönem sonu stok bilgilerinin bir araya getirilmesiyle mümkün olur (Tanır, 2005). Çam (2008) düzenlenmesi üretim bölümü yöneticilerinin sorumluluğunda olan üretim bütçesini,

bütçelenmiş satışları karşılamak için bütçe döneminde üretilmesi gereken mamul miktarlarının veya üretim hacminin tahmin edilmesi olarak tanımlamıştır.

Üretim bütçesi, üretim faaliyetlerinin planlanmasının ilk aşamasıdır. Üretim bütçesinde satış için öngörülen miktar ve zamanlar ana verileri oluşturur. Üretim bütçesindeki öngörülen miktarlar esas alınarak direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri planlanır ve bu giderlerin bütçesi düzenlenir (Haftacı, 2007). Sevgener ve Hacırüstemoğlu (2000) üretim bütçelerinin düzenlenmesindeki temel amaçları şöyle özetlemişlerdir:

- Üretim planlamasında bir sorun olan satışlar, stok ve üretim seviyeleri arasında etkin bir uyumu sağlayarak dengeyi kurmak,
- İşletmenin üretim faaliyetlerini belli bir programa bağlamak,
- Satış, stok ve üretim kontrolünü sağlamak,
- Üretim için gerekli olan araç ve iş gücünün verimliliğini sağlamak,
- Üretim kapasitesinin ekonomik bir şekilde kullanılması sağlamak,
- Üretim giderlerinin saptanarak azaltılmasını sağlamaktır.

Üretim bütçesinde sıralanan bu amaçların gerçekleşebilmesi için üretim düzeyinin istikrarlılığı, stok politikalarının planlanması, üretim süresinin uzunluğu, üretim tesislerinin yeterliliği ve üretim giderlerinin satın alma olanakları gibi unsurların göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu unsurların göz önünde bulundurulması ve üretilecek olan miktarların buna göre belirlenmesi ile sağlıklı bir üretim bütçesi düzenlenmiş olacaktır (Akdoğan, 2009).

Çam (2008) üretim bütçesinin düzenlenmesi aşamasında cevaplandırılması gereken şu soruların ortaya çıkacağından bahsetmiştir.

- Ne üretilecek?
- Ne kadar üretilecek?
- Nerede üretilecek?
- Kimler üretecek?
- Üretim maliyeti ne olacak?
- Üretim kapasitesi ne olacak?
- Üretim stratejisi ne olacak?
- Stok politikası ne olacak?

Üretim bütçesinin düzenlenmesi aşamasında bu soruların cevabı verilmelidir. İşletmeler satış bütçesinde satış miktarını ve hâsılatı tahmin ederler ve daha sonra stok politikalarına göre dönem başında ve dönem sonunda ellerinde bulunduracakları stokları belirlerler. Belirlenen bu verilere göre üretim miktar bütçesi hazırlanır. Üretilmesi gereken mamul miktarlarının bütçelenebilmesi için bütçelenen satış miktarı ile dönem sonu stok miktarı toplanıp dönem başı stok miktarı çıkarılacaktır (Kartal ve diğerleri, 2003; Haftacı, 2007).

Üretim miktar bütçesi

Bütçelenen Satış Miktarı

(+) İstenilen Dönem Sonu Stok Miktarı

Gereksinim Duyulan Mamul Miktarı

(-) Dönem Başı Stok Miktarı

Bütçe Döneminde Üretilmesi Gereken Mamul Miktarı

Üretim Bütçesi İle İlgili Uygulama

XYZ üretim işletmesinin üretim yaptığı A ve B mamullerinin 2011 yılı satış için öngörülleri şöyledir:

	<u>1.Çeyrek</u>	<u>2.Çeyrek</u>	<u>3.Çeyrek</u>	<u>4.Çeyrek</u>	<u>Toplam</u>
<u>Mamul</u>	(birim)	(birim)	(birim)	(birim)	(birim)
A	150.000	100.000	120.000	250.000	620.000
B	50.000	210.000	180.000	50.000	490.000

İşletme 2011 yılı bütçe dönemindeki mamul stok miktarlarını şöyle bütçelemiştir:

A Mamulünün 31 Aralık 2010 stoku 40.000 birimdir.

B Mamulünün 31 Aralık 2010 stoku 20.000 birimdir.

<u>Mamul</u>	<u>31.03.2011</u>	<u>30.06.2011</u>	<u>30.09.2011</u>	<u>31.12.2011</u>
A	12.000	10.000	80.000	50.000
B	10.000	50.000	25.000	10.000

Bu verilere göre A ve B Mamullerinden üçer aylık dönemler itibariyle ne miktarda üretilmesi gerektiğini üretim bütçesi düzenleyerek hesaplayalım.

Tablo 3.

XYZ Üretim İşletmesinin A Mamulüne Ait Üretim Bütçesi

	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek	Toplam
Bütçelenen Satış Miktarı	150.000 Br	100.000 Br	120.000 Br	250.000 Br	620.000 Br
Dönem Sonu Stokları (+)	12.000 Br	10.000 Br	80.000 Br	50.000 Br	50.000 Br
Toplam Gereksinim	162.000 Br	110.000 Br	200.000 Br	300.000 Br	670.000 Br
Dönem Başı Stokları (-)	40.000 Br	12.000 Br	10.000 Br	80.000 Br	40.000 Br
Üretilmesi Gereken Miktar	122.000 Br	98.000 Br	190.000 Br	220.000 Br	630.000 Br

Tablo 4.

XYZ Üretim İşletmesinin B Mamulüne Ait Üretim Bütçesi

	1. Çeyrek	2. Çeyrek	3. Çeyrek	4. Çeyrek	Toplam
Bütçelenen Satış Miktarı	50.000 Br	210.000 Br	180.000 Br	50.000 Br	490.000 Br
Dönem Sonu Stokları (+)	10.000 Br	50.000 Br	25.000 Br	10.000 Br	10.000 Br
Toplam Gereksinim	60.000 Br	260.000 Br	205.000 Br	60.000 Br	500.000 Br
Dönem Başı Stokları (-)	20.000 Br	10.000 Br	50.000 Br	25.000 Br	20.000 Br
Üretilmesi Gereken Miktar	40.000 Br	250.000 Br	155.000 Br	35.000 Br	480.000 Br

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri (Hammadde) Bütçesi.

Üretim işletmelerinde üretilen mamulün maliyetini oluşturan unsurlardan birisi malzeme maliyetidir. Üretimde kullanılan malzemeler direkt ilk madde ve malzeme ile en direkt malzeme olmak üzere iki genel sınıfa ayrılır. Üretim açısından üretimde kullanılan malzemelerin en önemlisi olan direkt ilk madde ve malzemeler; üretilen

mamule temel malzeme olarak katılan üretim içinde büyük miktarlarda bulunan, doğruca saptanması maliyeti hesaplama açısından gerekli, teknik bakımdan olanaklı ve ekonomik bakımdan anlamlı olan malzemelerdir (Haftacı, 2009).

Üretim bütçesindeki verilere dayanılarak düzenlenen ilk bütçe direkt ilk madde ve malzeme bütçesidir. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, bütçe dönemindeki üretim hacmi için gerekli olan ilk madde ve malzeme verilerine ilişkin tahminleri içerir. Direkt ilk madde ve malzemeye, hammadde denildiği için bu bütçeye hammadde bütçesi de denilebilmektedir. Üretimde kullanılan malzemelerden endirekt malzeme ile işletme malzemeleri genel üretim gideri sayıldıkları için bütçeleme sırasında genel üretim giderleri bütçesi içerisinde incelenirler (Haftacı, 2007). Ocakçı (2007) direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin düzenleme amacının üretim için gerekli olan direkt ilk madde ve malzeme isteklerini, direkt ilk madde ve malzeme stok düzeylerini, direkt ilk madde ve malzeme satın almalarının planlanmasını ve denetimini uygun bir dengeyle sağlanması olduğunu açıklamıştır.

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi üç bölümden oluşmaktadır: Birinci bölümde; üretim bütçesinden yararlanılarak ve dönem başı ile dönem sonu stoklarının da göz önüne alındığı mamulün üretiminde kullanılan her direkt ilk madde ve malzemenin miktarına ilişkin tahminleri içeren, direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi düzenlenir. Üretim için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarı belirlendikten sonra bütçe döneminde, satın alınacak ilk madde ve malzemenin miktar ve değer olarak tahminlerini içeren direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi düzenlenerek ikinci bölüme geçilir. Direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi genellikle direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesinden yararlanılarak hazırlanır.

Satın alınacak direkt ilk madde ve malzeme miktarlarıyla birim fiyatlarının çarpılması sonucunda, satın alınması gereken direkt ilk madde ve malzemelerin toplam maliyeti bulunur. Direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesinin düzenlenmesinden sonra üçüncü bölüme geçilir. Bu son bölümde, üretim için gerekli olan direkt ilk madde ve malzeme miktarına, direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesinde yer alan birim fiyatlar uygulanarak üretimde kullanılması gereken direkt ilk madde ve malzemeye ilişkin bütçe düzenlenir. Bu düzenlenen bütçeye direkt ilk madde ve malzeme kullanım bütçesi denir. Direkt ilk madde ve malzeme bütçeleri üretim bütçesi ve nakit bütçesinin hazırlanmasına veri sağlamaktadır (Haftacı, 2007; Akdoğan, 2009; Seydi, 2010).

Akdoğan (2009) satın alınacak direkt ilk madde ve malzeme miktarlarının hesaplanmasını şöyle göstermiştir.

Satın alınacak direkt ilk madde ve malzeme miktarı;

Üretim İçin Gerekli Miktar	XX
(+) İstenilen Dönem Sonu Direkt İlk Madde ve Malzeme Stoku	XX
<hr/>	
Gereksinim Duyulan Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı	XXXX
(-) Dönem Başı Direkt İlk Madde ve Malzeme Stoku	(XX)
<hr/>	
Satın Alınacak Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı	XX

Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi.

Üretim maliyetlerinin ikinci önemli unsurunu işçilik giderleri oluşturmaktadır. İşçilik giderleri de malzeme giderlerinde olduğu gibi direkt işçilik ve endirekt işçilik olmak üzere ikiye ayrılır. Direkt işçilik giderleri; esas üretim maliyet yerlerinde çalışan, üretim işlemini fiilen yürüten işçilere ödenen ve belirli mamul veya hizmetin maliyetine doğrudan doğruya yüklenebilen, hangi mamul veya mamul grubu için harcandığı izlenebilen işçilik ile ilgili giderlerdir (Acar ve Tetik, 2008). Ayrıca Lazol (2007) hangi mamul ya da hizmete yükleneceği herhangi bir dağıtım anahtarına gerek kalmaksızın belli olan işçilik giderlerin direkt işçilik giderleri olduğunu söylemiştir.

Sevgener ve Hacırüstemoğlu (2000, s.317) direkt işçilik giderleri bütçesini, "Bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için üretilen mamul ile doğrudan ilişkili olan işgücünün bütçe dönemi için öngörülerini gösteren bütçedir." şeklinde tanımlamışlardır. Direkt işçilik giderleri bütçesi; üretimde gerekli olan, direkt işçilik saatlerini ve üretim bütçesiyle tespit edilen üretim miktarını gerçekleştirebilmek için direkt işçilerin çalışması gereken normal çalışma süresi sonrası hak edecekleri ücretin bütçelenmesini içermektedir (Kartal ve diğerleri, 2003).

Üretimde kullanılan işçilik giderleri bütün olarak bütçelenebilirse de genellikle uygulanan, direkt işçiliği ayrı, endirekt işçiliği genel üretim giderleri içinde bütçelemedir. Direkt işçilik bütçesi düzenlenirken özlük işleri ile üretim yöneticileri birlikte çalışırlar. Hazırlanan bütçe mamul maliyetinin belirlenmesi ve direkt işçilik

maliyetinin denetlenebilmesini sağlamalıdır. Direkt işçilik bütçesi hazırlanırken işçilik saatleri tahmin edilir. Maliyet yerlerine ya da üretim işlemlerine göre ortalama işçi ücretleri belirlenir. Daha sonra üretim miktarı için tahmin edilen işçilik saatleri ile saat başına işçi ücretleri çarpılarak o yer ya da işlem için birim işçilik maliyeti belirlenir. Bulunan birim işçilik maliyeti ile o yerde üretilecek birim sayısının çarpılması sonucunda o maliyet yeri ya da üretim işleminin toplam direkt işçilik maliyeti elde edilir. Aynı işlemler tüm ana maliyet yerleri için tekrarlanır. Daha sonra bunların toplanması ile direkt işçilik bütçesi düzenlenmiş olur (Haftacı, 2007).

Direkt işçilik saatleri ve ücretlerine yönelik tahminlerde geçmiş dönemlere ait veriler incelenerek üretim hacimlerinin direkt işçilik saatlerine oranına bakılmalıdır. Ayrıca enerji kesintisi, malzeme tedarik sorunu, işçi eğitimi gibi üretim sırasında meydana gelen duraksamalardan dolayı boşa geçen zamanlar ortaya çıkabilir. Üretim esnasında çalışanların fazla mesai yapmaları gerekebilir. Bu nedenle direkt işçilik saatleri ve ücretler belirlenirken boşa geçen zamanlar, bakım onarım, malzeme tedariki ve fazla mesai vb. gibi durumların da dikkate alınması gerekmektedir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000; Seydi, 2010).

Genel Üretim Giderleri Bütçesi.

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan ve üretimle ilişkilendirilebilen diğer tüm maliyetlerin izlendiği giderlerdir. Genel üretim giderleri; üretilen mamulle ilgili ana, yardımcı ve hizmet gider yerlerinde kullanılan endirekt malzemeler, elektrik, su, gaz, haberleşme, bakım onarım giderleri gibi dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerden, esas üretim gider yerlerindeki endirekt işçilik ile yardımcı ve hizmet gider yerlerinde çalışanların tüm işçilik giderlerinden, sigorta, kira gideri gibi çeşitli giderlerden, amortisman ve tükenme paylarından oluşan giderlerdir (Acar ve Tetik, 2008). Savcı (2000) bu grupta toplanan giderlerin; üretim maliyeti ile ilgili gider niteliği taşıması ve gerek çeşit gerekse değer yönü ile doğrudan doğruya değil ancak dağıtım anahtarları yolu ile üretim maliyetlerine yüklenebilen özellikler taşıdığından bahsetmiştir.

Genel üretim giderlerinin gerçek tutarları genellikle dönem sonlarında fiili verilerle belirlenebilir. Ancak, işletmeler dönem içinde faaliyetlerine devam ettiğinden ürettiği mamulün maliyetini bilmek durumundadırlar. Bu nedenle genel üretim giderleri, standart bir oranla mamul maliyetine yüklenir. Bu orana yükleme oranı adı verilir.

Yükleme oranı, bütçelenen genel üretim giderinin beklenen kapasiteye bölünmesiyle elde edilir. Standart yükleme oranı bütün genel üretim giderlerini değişken olarak dikkate alır. Oysa genel üretim giderlerinin bir kısmı sabit niteliktedir. Bu nedenle beklenen kapasitenin farklı olması, yüklenenle fiili giderler arasında farka neden olacaktır (Lazol, 2004).

Genel üretim giderleri bütçesi direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri dışında kalan, üretilen mamulle ilgili olan; fakat üretilen mamullerle doğrudan bir bağlantısı olmayan giderlerin tahminini içeren bütçedir. Bu bütçe direkt ilk madde ve malzeme giderleri bütçesi ile direkt işçilik giderleri bütçesine göre daha zor ve karmaşıktır. Direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile direkt işçilik giderleri üretim düzeyine göre değişken bir gider özelliği taşımaktadırlar. Bu nedenle birim işçilik ve birim ilk madde ve malzeme giderlerinin üretim miktarı ile çarpılması sonucunda daha kolay bir şekilde bütçelenebilmektedirler. Buna karşılık genel üretim giderleri, çok değişik gider unsurlarından oluşmaktadır. Ayrıca genel üretim giderleri üretim hacmi karşısında sabit, değişken ve yarı değişken bir maliyet davranışı göstermektedirler (Akdoğan, 2009). Örneğin aylık 20.000 direkt işçilik saati üretim kapasitesinde 10.000 birim mamul üreten bir üretim işletmesinde, aylık bina kirasının ve amortismanın 200 birim üretilmesi durumunda da 7.000 birim üretilmesi durumunda da sabit kalacak ve değişmeyecektir. Buna karşılık makinelerle yapılan bir üretimde katlanılan enerji giderleri, üretimde kullanılan endirekt malzeme giderleri, üretimde kullanılan endirekt işçilik giderleri ise üretim kapasitesi ne kadar az veya çok kullanılıyor ise bu ölçüde azalacak veya artacaktır. Bu nedenle genel üretim giderleri bütçesinin hazırlanması zor ve karmaşıktır.

Genel üretim giderleri ile mamuller arasında direkt bir ilişkinin olmaması, genel üretim giderlerinin çok değişik gider unsurlarından oluşması, üretim hacmi karşısında sabit, değişken ve yarı değişken bir maliyet davranışı göstermelerinden dolayı her maliyet yeri için ayrı bir genel üretim gider bütçesinin düzenlenmesi gerekir. Her maliyet yerleri için hazırlanan genel üretim giderleri bütçelerinin bir araya getirilmesiyle tüm işletmeye ait bir genel üretim giderleri bütçesi elde edilir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Haftacı (2007) maliyet yerlerine göre genel üretim giderleri bütçesinin genellikle esnek bütçe temeline göre hazırlandığından bahsetmiştir. Ayrıca bunun sonucu olarak hem belli bir faaliyet hacmi için bir maliyet yerinin genel üretim gideri tutarının

sabit ve değişken bölümlerinin belirlenebileceğini hem de faaliyet hacminde oluşacak değişmelerle özellikle değişken genel üretim giderlerinin nasıl bir seyir izleyeceğinin tahmin edilmesinin mümkün olduğunu açıklamıştır.

Sevgener ve Hacırüstemoğlu (2000) genel üretim giderleri bütçesinin, üretilen mamullerin maliyetine ilişkin bütçe tutarlarını tespit etmek, etkin bir maliyet kontrolünü sağlamak, bütçe döneminde bu giderlerin neden olacağı nakit çıkışlarının belirlenmesini olanaklı kılmak gibi amaçlarının olduğunu açıklamışlardır. Genel üretim giderleri bütçesinin amaçları ile direkt ilk madde ve malzeme giderleri bütçesi ve direkt işçilik giderleri bütçesinin amaçlarının ortak özellik taşıdıkları görülmektedir.

Üretilen Mamulün Maliyeti Bütçesi.

Üretim maliyeti bütçesi, bütçe dönemindeki üretim maliyetlerinin topluca gösterilmesini ve birim maliyetlerin bu verilere göre hesaplanmasını içermektedir (Akdoğan, 2009). Bir üretim işletmesinde üretilen mamul maliyeti bütçesi; direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gideri bütçelerindeki bilgilerden hareketle hazırlanır. Bu bütçesinin düzenlenebilmesi için direkt ilk madde ve malzeme maliyeti, direkt ilk madde ve malzeme kullanım bütçesinden, direkt işçilik maliyeti, direkt işçilik bütçesinden, bütçe döneminde üretim miktarına yüklenecek olan genel üretim gideri de genel üretim giderleri bütçesinden alınır. Dönem başı yarı mamul stok varsa bu tutara eklenir. Dönem sonu yarı mamul stok varsa bu tutardan çıkarılarak bütçe döneminde üretilmesi gereken mamullerin maliyeti hesaplanır (Haftacı, 2007).

Satışların Maliyeti Bütçesi

Satışların maliyeti bütçesi bütçe döneminde satılması planlanan malların maliyetinin tahminini göstermektedir. Satılan malın maliyeti bütçesi her ayın satış maliyetlerinin ayrıntılı olarak izlenebilmesi için satış bölgelerine ve mamullere göre ayrıntılı olarak düzenlenebilir (Akdoğan, 2009). Satışların maliyeti üretim faaliyetinde bulunan üretim işletmelerinde satılan mamullerin maliyetini, ticari faaliyette bulunan ticari işletmelerde satılan ticari malın maliyetini, hizmet işletmelerinde ise satılan hizmet maliyetini kapsamaktadır (Haftacı, 2007).

Üretim işletmelerinde satışların maliyeti şöyle hesaplanır (Seydi, 2010).

Dönem Başı Mamul Stokların Maliyeti

(+) Dönem İçinde Üretilecek Mamullerin Toplam Maliyeti

Satılabilir Mamullerin Maliyeti

(-) Dönem Sonu Mamul Stoklarının Maliyeti (Planlanan)

Satılacak Mamullerin Maliyeti Bütçesi

Üretim işletmelerinde satılacak mamullerin maliyeti bütçesi düzenlenirken öncelikle dönem başı mamul stoklarının maliyeti ile dönem içinde üretilecek mamullerin maliyeti toplanır ve satılabilir mamullerin maliyeti tahmin edilir. Daha sonra satılabilir mamullerin maliyetinden dönem sonunda satılmayıp elde kalması planlanan dönem sonu mamul stoklarının maliyeti çıkarılarak satılan mamullerin maliyeti bulunup bütçelenir.

Ticari faaliyette bulunan ticari işletmelerinde satışların maliyetinin hesaplanarak bütçelenmesi şöyle gösterilmiştir (Haftacı, 2007).

Dönem Başı Ticari Mal Stoklarının Maliyeti

(+) Dönem İçinde Satın Alınacak Ticari Malların Toplam Maliyeti

Satılabilir Ticari Malların Maliyeti

(-) Dönem Sonu Ticari Mal Stoklarının Maliyeti (Planlanan)

Satılacak Ticari Malların Maliyeti Bütçesi

Ticari faaliyette bulunan işletmelerde satılan ticari malın maliyeti, bütçesi düzenlenirken öncelikle dönem başı ticari malların maliyeti ile dönem içinde yapılan ticari mal alımları toplanır ve satılabilir ticari malların maliyeti tahmin edilir. Daha sonra satılabilir ticari malların maliyetinden dönem sonunda satılmayıp elde kalması planlanan dönem sonu malların maliyeti çıkarılarak satılan ticari malların maliyeti bulunup bütçelenir.

Hizmet üretimi yaparak satışta bulunan hizmet işletmelerinde üretilen hizmet stoklanmadığı için belirli bir dönemde hizmet üretimi için kullanılan değerler hem

hizmet üretim maliyetini hem de satılan hizmet maliyetini oluşturmaktadır (Haftacı, 2007; Seydi, 2010).

Faaliyet Giderleri Bütçesi

İşletmenin esas faaliyetleri ile ilgili bulunan fakat üretim maliyetine yüklenemeyen ve işletmenin varlığını sürdürebilmesi için yapılan dönem giderlerine faaliyet giderleri denir (Acar ve Tetik, 2008). Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere faaliyet giderleri bir dönem gideri olarak kabul edilir ve kesinlikle üretim maliyetine yüklenemez. Bu nedenle faaliyet giderleri bütçesi, bütçe dönemi içerisinde üretim faaliyeti dışında kalan ve işletmenin varlığını sürdürebilmesi için gerçekleştirilen dönem giderlerinin bütçelenmesini konu alır. İşletmelerin büyüklüğüne ve giderin çeşitliliğine göre bu giderler ayrı ayrı bütçelenebileceği gibi bir arada da bütçelenebilmektedir (Seydi, 2010).

Bütçe döneminde üretim faaliyetleri dışındaki diğer faaliyetlerden dolayı gerçekleştirilen giderlerin bütçelenmesi olan faaliyet giderleri bütçesi; araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve finansman giderleri bütçelerinden oluşmaktadır.

Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi.

Haftacı (2010) araştırma ve geliştirme giderlerini; üretim maliyetinin düşürülmesi, işletmenin rekabet gücünün korunması, satışların artırılması ve yeni üretim teknolojilerinin işletmede uygulanması amacıyla yapılan giderler olarak tanımlamıştır.

Araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, üretilen mamullerin maliyetini düşürmek, satışları arttırarak işletmenin rekabet gücünü korumak, üretim çeşitlerini geliştirmek, üretimde kullanılan cihaz ve makinelerin yenilenmesi ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, pazarlama kanallarının geliştirilmesi için yapılan giderlerin tahminini içeren sayısal bir plan olarak tanımlanmaktadır (Haftacı, 2007). Ar-Ge giderleri bütçesinin düzenlenmesinde Ar-Ge bölümü yöneticisi sorumludur. Ar-Ge bölüm yöneticisine bağlı proje yöneticileri ihtiyaç olan malzeme, teçhizat, araç giderleri ile diğer giderleri tahmin ederek bildirirler. Bölüm yöneticisi bu tahmin edilen giderleri inceler, kendi görüşüne göre düzeltir. Ayrıca Ar-Ge bölümü,

bölümün alt kademelerinden gelen istekler, nakit durumu, teknolojik ve ekonomik durumlar, hissedarların kar beklentileri, rakip işletmelerin Ar-Ge faaliyetleri için ayırdıkları fonlar gibi faktörleri dikkate alarak Ar-Ge giderleri bütçesine kesin şeklini verir. Ar-Ge bölümü son şeklini verdiği Ar-Ge giderleri bütçesini bütçe komitesine veya bütçe bölümüne gönderir (Çam, 2008).

Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.

İşletme satışlarını arttırmak ya da mamulün tüketilmesi için tüketiciler üzerinde yeni ihtiyaçlar oluşturmak amacıyla yapılan pazarlama satış ve dağıtım giderleri; işçilik giderleri, depolama giderleri, dağıtım giderleri, satış bürosu ve acentelerine ilişkin giderler, amortisman giderleri, personel giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, reklam, vergi resim ve harç ile ilgili giderlerden oluşmaktadır (Acar ve Tetik, 2008). Mamullerin üretilmesi işletmeler için ne kadar önemliyse satılması da işletmeler için o kadar önemlidir. Bu nedenle mamullerin pazarlanarak satılabilmesi için bahsedilen pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin planlanarak kontrol altında tutulması gerekmektedir. Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, pazarlama fonksiyonlarının yerine getirilmesinde ortaya çıkacak giderlerin tahminini içermektedir. Bu bütçenin satış bölgelerine, dağıtım kanallarına, müşteri gruplarına, mamullerin kendi içindeki fonksiyonel gruplara göre ayrıntılı olarak düzenlenip planlanmasında yarar vardır (Akdoğan, 2009).

Çam (2008) pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesinin düzenlenme amaçlarını şöyle özetlemiştir;

- Satış, dağıtım ve finansman faaliyetleri arasında bir dengenin sağlanması,
- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri için gerekli olan nakit ihtiyacını belirlemek.
- Pazarlama satış ve dağıtım giderlerine ilişkin etkin bir gider kontrolünü sağlamak.

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesinin düzenlenmesinden pazarlama bölümü yöneticileri sorumludur. Fakat işletmenin diğer bölümleri özellikle muhasebe bölümü ve bütçe bölümü pazarlama bölümüne bu konuda yardımcı olurlar. Diğer bütçelerin düzenlenmesinde olduğu gibi bu bütçenin düzenlenmesinde de

pazarlama bölümü üst yönetimin görüşlerini almalı ve genel amaçlar doğrultusunda bütçeyi hazırlamalıdır (Akdoğan, 2009).

Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.

İşletmenin politikasının belirlenmesi, organizasyon ve kadro kuruluşu, büro hizmetleri, kamu ilişkileri, güvenlik, hukuk işleri, personel işleri, muhasebe vb bölümlerin yapmış olduğu giderler gibi işletmenin yönetim fonksiyonlarının yerine getirilmesi için katlandığı faaliyet giderleri genel yönetim gideri olarak tanımlanmaktadır (Feyiz, 2008).

Genel yönetim giderleri bütçesi, işletmenin yönetim bölümünün giderlerini planlamak için düzenlenen bütçedir. Bu bütçeyi genel yönetimle ilgili fonksiyonları yerine getirmekle sorumlu olan yönetim bölümü hazırlar. Yönetim bölümü görevleri ölçüsünde genel yönetim giderlerini planlayarak tahmin ederler. Bu tahminler birleştirilerek genel yönetim giderleri bütçesi düzenlenir. Bütçe dönemindeki genel yönetim giderleri tahmin edilirken geçmiş dönemlere ait faaliyet giderlerinden ve tecrübelerden yararlanılması gerekir. Ayrıca ekonomik koşullarda, işletmenin yönetim politikalarında, organizasyon ve kadro yapısında meydana gelebilecek değişimlerde dikkate alınmalıdır (Haftacı, 2007; Seydi, 2010).

Genel yönetim giderlerinin büyük bir kısmı sabit gider özelliği taşımaktadır. Bazı genel yönetim giderleri ise işletmenin faaliyet hacmine göre değişmektedir. Geçmiş dönemdeki sabit genel yönetim giderlerinde gelecek dönemde önemli bir değişiklik beklenmiyorsa geçmiş dönem sabit genel yönetim giderleri tutarı bütçeye alınır. Değişken genel yönetim giderlerinin belirlenmesinde genellikle satış hâsılatı, direkt işçilik saati veya vergiden önceki net kâr faaliyet ölçüsü olarak kullanılır. Bu ölçü birimine göre değişken genel yönetim giderlerinin tutarları bütçelenir (Haftacı, 2007).

Çam (2008) genel yönetim giderleri bütçesinin düzenlenme amaçlarının; işletmenin satışı ile genel yönetim giderleri arasında bir denge sağlamak, genel yönetim giderleri için gerekli olan nakit ihtiyacını belirlemek, kar marjlarının saptanmasına yardımcı olmak ve genel yönetim giderlerine ilişkin etkin bir gider kontrolünü sağlamak olduğunu söylemiştir.

Finansman Giderleri Bütçesi.

İşletmelerde finansman bütçesine ait bilgiler nakit bütçesinden gelmektedir. Nakit bütçesinden gelecek bilgilere göre finansman fazlası veya finansman açığı olduğu tahmin edilebilir. Bu bütçe ile finansman fazlalığının nasıl değerlendirilerek kullanılacağına yönelik planlamalar yapılır. Ayrıca ortaya çıkacağı öngörülen finansman ihtiyacının hangi kaynaklardan, hangi koşullarda ve nasıl temin edileceğine yönelik çalışmalar yapılarak tahminlerde bulunulur (Olgun, 2006).

Finansman giderleri bütçesi düzenlenirken önceki yıllardan alınmış krediler bütçe döneminde de devam ediyorsa dikkate alınmalıdır. Bütçe döneminde kullanılan ve kullanılacak olan kredilere yönelik faiz giderlerinin tahminleri de eklenmesiyle finansman giderleri bütçesi hazırlanmış olur. Finansman giderleri bütçesi finans yöneticileri tarafından düzenlenir. Aynı zamanda işletmelerde finans yöneticileri nakit bütçeleri, yatırım bütçeleri, proforma bilanço ve proforma gelir tablosunun düzenlenmesinden de sorumludurlar. Finans yöneticileri bütçeleme tekniğini bilmek ve uygulamak zorundadır (Seydi, 2010).

Yatırım Bütçesi

İşletmelerde yatırım harcamalarının biri geniş diğeri dar olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır. Geniş anlamda yatırım harcaması maddi ve maddi olmayan tüm varlıklar için yapılan ödemeleri; dar anlamda yatırım harcaması ise sadece maddi duran varlıkla ilgili nakit, nakit yerine geçen varlıkların çıkışını kapsar. Yatırım harcamaları büyük fon kullanımını gerektirdiği ve bu tür harcamaların etkileri bir yıldan uzun sürdüğü için projeler bazında yapılmalıdır (Haftacı, 2007). Duran varlıklara yapılan yatırımlar işletmelerin varlıklarını devam ettirmelerinin ve büyümelerinin temelini oluşturur. İşletmelerin yaşamlarını devam ettirmesi ve uzun dönemde hedefledikleri amaçlarına ulaşması için duran varlıklara yatırım yapması kaçınılmaz bir durum arz eder (Sarıaslan ve Erol, 2008).

Yatırım bütçesi, bütçe döneminde hangi duran varlığa ne kadar yeni yatırım yapılacağını gösterir. Yatırım bütçesi genellikle uzun vadeli yatırımları içeren sermaye bütçesi ve buna göre düzenlenmiş yatırım projelerini kapsar. Ancak, çok kısa sürede tamamlanacak olan küçük çaptaki yatırımlar ile satın alınacak demirbaş, taşıt, makine vb. gibi nispeten önemsiz maddi duran varlıklar genelde kısa vadeli

olarak bütçe dönemi bazında planlanır. Ayrıca bütçe dönemi içinde elden çıkartılacak maddi duran varlıkların yatırım bütçesinde “negatif yatırım” olarak gösterilmesi, dönemin tahmin edilen gerçek net yatırım tutarına ulaşmasını sağlayacaktır (Büyükmirza, 2009).

Yatırım bütçesi işletmelerin stratejileri ve ekonomik şartlar dikkate alınarak düzenlenmelidir. Öncelikle yatırım için katlanılacak maliyet belirlenmelidir. Yatırım planlarına göre finansal kaynak dağıtımının yapılması gerekmektedir. Yatırımlar değerlendirilirken alternatif kararlar üzerinde de durulması gerekmektedir. Yatırım işletmelerin bilançosunun aktifin de yer aldığı için işletmelerin mali gücünü bir bakıma 3. şahıslara göstermektedir. Bu nedenle yapılacak her yatırım işletmelerin mali yapılarını güçlendirecek ve rekabet ortamında önde olmayı sağlayacaktır (Aytulun, 1998).

Sevgener ve Hacirüstemoğlu (2000) yatırım bütçesinin amaçlarını şöyle sıralamışlardır:

- Yatırım ile ilgili yapılacak olan harcamaların, işletmenin mali gücü ile dengeli olarak bütçelenmesini sağlamak,
- Yatırım harcamalarına ilişkin nakit ihtiyaçlarını ara dönemlere göre belirlemek,
- Yatırım ile ilgili yapılacak olan harcamalarda etkili bir kontrolü sağlamak,
- İşletmelerin faaliyetlerini sürdürmesi, büyümesi ve gelişmesi için yapılması zorunlu olan yatırım harcamalarının kararlaştırılmasına yardımcı olmaktır.

Tokaç (2005) işletmelerin yatırım bütçelerini düzenlerken uyulması gereken aşamaları şöyle sıralamıştır:

- Yatırım kararının verilmesi: Yatırımla ilgili hazırlanan teklifler bölüm yöneticileri tarafından üst yönetime yazılı bir şekilde duyurulur.
- Yatırımla ilgili ön hazırlık: Üst yönetime gelen yatırımla ilgili tekliflerin maddi faydaları ve uygulanabilirliği tespit edilir.
- Maliyetlerin saptanması: Finansman ve teknik yetkililerce yatırımla ilgili proje maliyetinin hesaplanması yapılır.
- Tasarımın kabulü: Yatırımın maliyeti ve gerçekleştirilmesi durumundaki tasarrufların tespit edilerek olumlu olması durumunda kabulü sağlanır.

- Muhasebesel inceleme: Yatırım tasarısı çeşitli faktörlerin etkisi altında incelenerek son bir kez gözden geçirilir. Bu analiz sonucunda yatırımla ilgili kesin tahminler yapılır.
- Yatırım tasarısının onayı: Son kez gözden geçirilen tasarı genel müdür veya yönetim kuruluna onaya sunulur. Gerekli düzeltmelerden sonra yatırım tasarısı onaylanarak kesinlik kazanır.

Nakit Bütçesi

Yükçü ve İçerli (2003) nakit bütçesini, nakit akımının devam edebilmesi için beklenen nakit giriş ve çıkışlarının şematik olarak gösterilmesi şeklinde tanımlamışlardır. Ayrıca nakit yönetiminde en önemli aracın nakit bütçesi olduğunu söylemişlerdir. Temelde nakit bütçesi nakit girişleri ve nakit çıkışları bölümlerinden oluşmaktadır. Nakit girişleri bölümünde, peşin satışlar, alacaklardan tahsilât, alınan krediler, işletmeye sermaye konulması, çeşitli gelirlere sağlanan tahsilât vb. gibi girişler yer almaktadır. Nakit çıkışları bölümünde ise peşin alımlar, borç ödemeleri, kira ödemeleri, ücret, vergi, faiz ödemeleri, dönen varlık ve duran varlık alımları sonucu yapılan ödemeler, ortaklara temettü ödemeleri, ortaklara sermaye ödemeleri, vb. gibi diğer ödemeler yer alır (Okka, 2010).

Meigs ve Meigs (1993) nakit bütçesini, şirketlerin büyüdükçe zorunluluklarını karşılayıp karşılayamayacağını tahmin etmek için önemli bir araç olduğunu ve kısa vadeli ödünç para almak veya başka önlemler üretmek ya da şirketi varlık bakımından güçlü tutmak için gerekli olan bir ihtiyaç göstergesi olarak açıklamışlardır.

Nakit bütçesi hazırlanırken işletmenin dönem başı bilançosunun ve dönem içinde nakit hareketine neden olan unsurların belirlenmesi gerekir (Akdoğan, 2009). Nakit bütçesinde bütçe dönemindeki nakit ihtiyaçları ara dönemlere göre tahmin edilir. Bu tahmin yapılırken diğer bütçelerdeki nakit durumunu etkileyen unsurlar dikkate alınır. Satış, üretim, gider ve yatırım bütçeleri incelenir. Daha sonra bu incelemelere göre önce nakit girişleri sonra nakit çıkışları tahmin edilir. Son aşama da bu nakit girişi ve çıkışı karşılaştırılarak dönemsonu bütçelenen nakit kalanı bulunur (Haftacı, 2007).

Nakit bütçesi formatı Tablo 5'te şu şekilde gösterilmiştir (Okka, 2010: 66):

Tablo 5.

Nakit Bütçesi Tablosu

	Ocak	Şubat	Mart	...	Toplam
<u>A- NAKİT GİRİŞLER</u>					
1- Peşin mal satışı					
2- Ticari alacaklardan tahsilât					
3- Diğer alacaklardan tahsilât					
4- Sabit kıymet satışları tahsilâtı					
5- Diğer nakit girişleri					
NAKİT GİRİŞLERİ TOPLAMI					
<u>B- NAKİT ÇIKIŞLARI</u>					
1- Peşin alışlar					
2- İşçilik ödemeleri					
3- Enerji ödemeleri					
4- Genel yönetim giderleri ödemeleri					
5- Pazarlama satış ve dağıtım giderleri					
6- Faiz ödemeleri					
7- Vergi ödemeleri					
8- Diğer gider ödemeleri					
9- Maddi duran varlık yatırım harcamaları					
10- Mali duran varlık harcamaları					
11- Bankalara borç ödemeleri					
12- Satıcılara borç ödemeleri					
13- Tahvil ödemeleri					
14- Diğer borç ödemeleri					
15- Ortaklara sermaye ve temettü ödemeleri					
NAKİT ÇIKIŞLARI TOPLAMI					
C = A - B (NAKİT GİRİŞ VE ÇIKIŞ FARKI)					
<u>D – BAKİYELER</u>					
1- Dönem başı nakit mevcudu (+)					
2- Kasa bakiyesi (-)					
<u>E- AYLIK NAKİT FAZLASI VEYA AÇIĞI:</u>					
<u>F- AÇIĞI GİDERİCİ TEDBİRLER:</u>					
1- Finans kurumlarından sağlanacak krediler					
2- Tahvil ihracı					
3- Duran varlık satışı					
4- Sermaye artışı					
5- Diğer kaynaklar					
AÇIĞI GİDERİCİ KAYNAKLAR TOPLAMI					

Nakit bütçesi düzenlenirken, ayrılan amortismanlar, şüpheli alacaklar, kayıtlardan silinen değersiz alacaklar, gelir tahakkukları, gider tahakkukları, duran varlıkların değer kaybetmesi gibi kalemler nakit giriş ve çıkışını ilgilendirmedikleri için dikkate alınmazlar (Haftacı, 2007).

Hazırlama sorumluluğu işletmenin mali işlerle ilgili yöneticisine ait olan nakit bütçesinin düzenlenme amaçları şu şekilde özetlenir (Sevgener ve Hacirüstemoğlu 2000):

- İşletme faaliyetlerini planlanmış ölçüde yürütmek için gerekli olan parayı kullanışa hazır hale getirmek,
- Nakit fazlası ve açığını göstermek,
- Çalışma sermayesi, satışlar, yatırımlar, borçlar, satın almalar arasında nakit koordinasyonunu sağlamak,
- Nakit paraya ihtiyaç duyulduğunda bunları hangi kaynaklardan ve ne şekilde sağlanacağını göstermek,
- İşletmelerin kredi programlarını en iyi bir şekilde planlamak,
- İşletmeye borç vermek isteyen kişi ve kurumlara nakit akımlarına ilişkin bilgiler vermek,
- Yatırımlar için var olan fonların tutarını ve ne zaman kullanılacaklarını göstermek,
- İşletmelerin asgari nakit gereksinimlerini belirlemek,
- Nakit hareketlerinin etkin bir kontrolünü sağlamaktır.

Nakit bütçeleri proforma bilânço gibi proforma tabloları tamamlayan en önemli araçlardan birisidir. Bu bütçe yönetim planında, yatırım ve borç alma stratejilerinin planlanmasında, bütçe dönemi sonunda tahmini para mevcudunun belirlenmesinde ve tahmini nakit açığı veya fazlasının belirlenmesinde yönetime yardımcı olur. Ayrıca geri beslemede kullanılmaktadır. Böylece nakit bütçesi gelecekteki nakit yönetimi etkinliğinin iyileştirilmesini kontrol eder (Yükçü ve İçerli, 2003). Nakit bütçesi yıllık, altı aylık, üç aylık, üç aylarda aylık olarak düzenlenebilir. Uzun dönemli olarak düzenlenen nakit bütçeleri ile işletmenin uzun dönemli finansal politikaları belirlenirken, kısa dönemli olarak düzenlenen nakit bütçeleri ile işletmelerin ödeme gücü kontrol edilerek garanti altına alınır. Özellikle enflasyonist dönemlerde işletmeler nakit bütçesini aylık olarak düzenlemektedirler (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Proforma Gelir Tablosu

Gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir döneme ait faaliyetlerinin bir sonucu olan kâr veya zararını ve bu kar ya da zarara nasıl ulaşıldığını göstermeye yarayan mali bir tablodur. Başka bir ifadeyle gelir tablosu, bir işletmenin belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin başarımını ölçen temel bir mali tablodur (Benligiray, Erdoğan, Bektöre ve Kaya, 2004).

Proforma gelir tablosu, işletmenin bütçe döneminde elde edeceği gelirleri ile katlanacağı maliyet ve giderlerin tahmin edilmesini olanak sağlayan bir bütçedir. Proforma gelir tablosu bütçesi, satış bütçesi, satılan malın maliyeti bütçesi, araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, pazarlama satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi, diğer olağan gider ile gelir bütçeleri ve finansman giderleri bütçelerinden veriler sağlayarak bunların birleştirilmesinden elde edilmektedir (Akdoğan, 2009). Proforma gelir tablosu düzenlenirken önce satış bütçesinde tahmin edilen net satış gelirlerinden, satılan malın maliyeti bütçesinde öngörülen maliyet çıkarılınca brüt satış kârı ya da zararı bulunur. Brüt satış kârı ya da zararından, bütçelenmiş Ar-Ge giderleri, pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri bütçelerinde öngörülen bu faaliyet giderleri çıkarıldığında faaliyet kârı veya zararına ulaşılır. Bu kâr veya zarara tahmin edilen diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar eklenirken, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar ile finansman giderleri çıkarıldığında olağan kâr ya da zarar bulunur. Bulunan kâr ya da zarara olağan dışı gelir ve kârı eklenirken olağan dışı gider ve zararlar çıkarıldığında vergiden önceki kâr veya zarara ulaşılır. Kârın bulunması durumunda öngörülen verginin, vergiden önceki kârdan çıkarılması sonucunda bütçelenmiş net kâr veya zarar hesaplanmış olur.

Proforma gelir tablosu, proforma bilanço ile birlikte bütçe sisteminin son halkalarını oluşturur. Bütçelemeden beklenen sonuçları bir bütün olarak gösterir. İşletmenin tümünü etkileyecek bütçe sonuçların incelenmesine ve ihtiyaç duyulursa işletmenin bütçe politikasında gerekli düzeltmelerin yapılmasına imkân verir (Çam, 2008).

Proforma Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihteki varlıklarını ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali temel bir tablodur. İşletmelerin temel amacı, maksimum kâr

elde ederek işletmenin devamlılığını sağlamak ve sağlıklı bir yapıya sahip olmaktır. İşletmelerin bu sağlıklı yapıyı koruyabilmeleri için gelecek dönemlerine ait faaliyetlerinin etkin bir şekilde planlanması ve bu planların denetlenmesi gerekmektedir (Acar ve Tetik, 2008). İşletmelerde cari döneme ait olarak düzenlenen bilançolar o döneme ait varlıkları ve kaynakları göstermekteyken proforma bilançolar ise gelecek dönemlere ait varlıkları ve kaynakları göstermektedir. Proforma bilanço ile belirli bir dönem için planlanan faaliyetlerin işletmenin aktif ve pasif kalemlerini ne şekilde değiştirileceği belirlenmeye çalışılır (Dalgar, 2002).

Proforma bilanço, işletmenin bütçe dönemi sonunda aktif ve pasif kalemlerinin ne olacağını belirlediğinden finansal yapının belirlenmesinde önemlilik arz eden bir araçtır. Proforma bilanço, işletmenin genel bütçesini oluşturmaktadır. Bölüm ve fonksiyonel bütçelerin birleştirilerek uyumlaştırılması sonucu proforma bilanço düzenlenir. Bunun için geçmiş dönem bilançosu, nakit bütçesi, stok bütçesi, proforma gelir tablosu, yatırım bütçesi gibi işlevsel ve bölüm bütçelerinden yararlanılır (Akdoğan, 2009). Dalgar (2002) proforma bilançoların düzenlenmesinin asıl amacı olarak işletmenin gelecek dönemlerdeki faaliyetleri sonucunda ne kadar bir fona ihtiyaç duyacaklarını tespit etmek olduğunu söylemiştir. Ayrıca Tokaç (2005) işletmelerin proforma bilançoları düzenleme amaçlarının iç kaynaklardan sağlanan varlıklar ile dış kaynaklardan sağlanan varlıkların göreceli katkılarını belirleyebilmek ve işletmenin uzun vadeli ihtiyaçlarını saptayabilmek olduğunu söylemiştir.

Ceylan ve Korkmaz (2006) proforma bilanço düzenlenirken öncelikle satışlar ve satışlara bağlı olarak her bir bilanço hesabına yapılacak olan yatırım tutarının belirlenmesi ve satış hacminin genişlemesine bağlı olarak kendiliğinden ortaya çıkacak olan fon kaynaklarının tahmin edilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Daha sonrada işletmenin öz sermaye tutarı tahmin edilerek aktif ve pasif kalemlerinin dengelenmesinin gerektiğini söylemişlerdir. Ayrıca bu dengenin sağlanması içinde fon ihtiyacının ya da fazlalığının belirlenmesinin önemli olduğunu irdemişlerdir.

Sevgener ve Hacırüstemoğlu (2000) proforma bilanço düzenlemenin işletmelere sağladığı faydaları şu şekilde özetlemişlerdir:

- Çeşitli faaliyet bütçelerinin doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığının denetimini sağlar.

- Bilanço analizleri ve yorumları yapmaya olanak verir. Böylece çalışmaların başarı ile yürütülüp yürütülmeyeceğini incelemede yardımcı olacak rasyolar bulunmuş olur.
- Yabancı kaynaklardan yapılacak olan finansmanın tutarını ve süresini bulmaya yardım eder.

İşletmelerde bütçe sistemi satış bütçesi ile başlar ve bilançonun bütçelenmesiyle son bulur.

İşletme Bütçelerinin Kontrolü

Kontrol, belirlenen standartlar ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması ve aralarında farkların olması durumunda bu farkların (sapmaların) tespit edilmesi ve gerekli önlemlerin alınmasıdır (Seydi, 2010). Çam (2008) bütçe kontrolünü, bütçe döneminde bütçelenen amaç ve hedeflerle gerçekleşen faaliyet sonuçlarının sürekli olarak karşılaştırılması, bütçe sapmalarının olup olmadığının araştırılması ve gerekli önlemlerin alınarak düzeltilmesi faaliyeti olarak tanımlamıştır.

Bütçe kontrolü bir geri bildirim sürecidir. Sadece planlama yapmak tek başına yeterli değildir. Planlamanın sonucunda oluşan ölçülebilir değerler ile planlanan ve gerçekleşen değerleri karşılaştırmak da önemlidir. Beklenen değerler ile gerçekleşen değerlerin karşılaştırılması bir yandan işletmenin performansını ortaya koyarken diğer yandan da gelecek dönem için yapılması gerekli olan planların temelini oluşturur (Tokaç, 2005). Bu nedenle bütçe kontrolü, bütçenin hazırlanmasının yanında gerçekleşen finansal faaliyetlerin bütçe rakamları ile karşılaştırılacak şekilde haftalık, aylık, üç aylık gibi belirli aralıklarla raporlanmasını gerektirir (Lazol, 2004).

Bütçeye göre çalışmalar ilerledikçe uygulama sonuçları, geçerli bir raporlama sistemi ile üst yönetime bildirilir. Kontrol amaçlı düzenlenen bu raporlara faaliyet raporları veya bütçe kontrol raporları denir. Bütçe kontrol raporları, bütçe sistemine paralel olarak bir bütünlük içerisinde hazırlanır. Bu bütünlük olumlu ve olumsuz bütçe farklarının sebeplerinin kısa sürede belirlenmesine imkân tanır (Çam, 2008).

Bütçe kontrol raporuyla ilgili örnek Tablo 6'da gösterilmiştir (Çam, 2008: 152).

Tablo 6.

Satış Bütçesi Kontrol Raporu

SATIŞ BÜTÇESİ KONTROL RAPORU							RAPOR NO :
							YIL :
							SAYFA NO :
AYLIK (.....)							
MAMÜLLER	2008		BÜTÇE	FİİLİ	BÜTÇEYE GÖRE	ÖNCEKİ YILA	
ÜRÜN ADI	BİRİM	FİİLİ	HEDEFİ	SATIŞ	SAPMA	GÖRE SAPMA	
	Adet				ADET/TL	(%)	ADET/TL (%)
	BF						
	TL						
	Adet						
	BF						
	TL						
GENEL	Adet						
TOPLAM	BF						
	TL						

Yüngül 1995'te yayımlanan çalışmasında, işletme yöneticilerinin gerçekleştirmek istedikleri en önemli görevlerinin iyi bir planlama, koordinasyon ve zamanında denetimin sağlanması olduğunu söylemiş ve bu görevleri yerine getirmek için de bütçe kontrolünün yönetim sürecinin ayrılmaz bir unsuru olduğunu vurgulamıştır. Ayrıca bütçe kontrolünün başarılı olması için işletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde izlenerek bütçelerden bir koordinasyon aracı olarak yararlanılması ve bütçelerin yönetsel bir planlar biçiminde hazırlanması gerektiğini irdelemiştir.

İşletmelerde bütçe dönemi sonunda tahmin edilerek bütçelenen sonuçlar ile gerçekleşen sonuçların mümkün olduğu kadar birbirine yakın sonuçlar olması arzulanır. Bütçe kontrolünde karşılaşılan zorluk, ortaya çıkan olumlu veya olumsuz sapmaların gerçek sebeplerini tespit etmektir. Bunun için ileri seviyede araştırmalar yapılarak takım çalışmalarının yapılması gerekir. Fiyatlar düşürülmeden satışların artırılması, tasarruflar yapılarak faaliyet giderlerinin kontrol altına alınması gibi faaliyetlerle sapmalarda düzeltici önlemler alınabilir. Böylece bütçe kontrolü ile başarısızlıkların saptanması ve zamanında gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanacaktır (Tokaç, 2005; Seydi, 2010).

Bütçe Kontrolünün Amaçları ve Faydaları

İşletmelerde uygulanan muhasebe sistemindeki hesap planı ile bütçe çalışmalarının uyum içerisinde olması bütçe kontrolünü kolaylaştıran bir etkidir. Çam 2008'de yaptığı çalışmada; bütçe kontrolü ile ekonomik ve sosyal nitelikteki olayların sonucunda ortaya çıkan değişmelerin işletmede oluşturduğu etkileri yumuşatmak, güven verici aktif bir politika izlemek suretiyle işletmenin büyümesini gerçekleştirmek, maliyetleri kontrol altına almak ve izlemek, ekonomik verimliliğin sağlanabilmesi için dinamik bir denge kurabilmek amaçlandığını vurgulamıştır.

Sevgener ve Hacirüstemoğlu (2000) bütçe kontrolünün sağladığı faydaları; ülke ekonomisi, işletme faaliyetlerinin yapısı ve işletmelerin genel yönetim giderleri açısından üç ana başlık altına toplamışlardır:

Bütçe Kontrolünün Ülke Ekonomisi Açısından Faydaları

Bütçe kontrolü sayesinde yatırımlar verimli alanlara yönelmekte böylece gelir hacmi ile ekonominin gelişme hızı artmaktadır. İşletmelerin bütçe döneminde yaptıkları bütçe çalışmalarındaki başarısının ölçülmesi bütçenin kontrol edilmesiyle mümkün olmaktadır. İşletmelerdeki bütçeleme başarısı işletmenin verimliliğini artırarak yatırımların doğru alanlara yapılmasını sağlayacaktır. Böylece ülkenin ekonomik refahı yükselecektir.

Bütçe Kontrolünün İşletme Faaliyetlerinin Yapısı Açısından Faydaları

Bütçe kontrolü, işletme faaliyetlerini ilgilendiren istatistiklerin bilimsel olarak incelenmesini sağlayarak analizi kolaylaştırır. Bu analiz ile ilk bakışta anlaşılabilen gelişme veya gerilemeler tespit edilerek karar ve faaliyetlerdeki yanlışlar belirtilmiş olur. Bütçe kontrolü ortaklara, yatırımcılara ve kredi verenlere güven verir. Çünkü bütçe kontrolü, planlı ve disiplinli bir çalışmanın sembolü olarak kabul edilir. Bütçe kontrolü ile işletme faaliyetlerinden sorumlu yönetici aydınlatılarak dayanışma sağlanır. Böylece işletme faaliyetindeki olumsuzluklar tespit edilerek giderilmeye çalışılır.

Bütçe Kontrolünün İşletmelerin Genel Yönetimi Açısından Faydaları

Bütçe kontrolü yardımıyla planlanan amaçlara ulaşmak için her bölüme düşen görev ve sorumluluklar belirlenerek dağıtılır. Her bölüm için amaçlar belirlenir ve bölümler bu amaçları gerçekleştirmek için gayret gösterir. Böylece işletmede çalışan bireyler tasarrufa, dikkatli çalışmaya alıştıırılarak motive edilir. Bütçe kontrolü, işletme yönetiminin gerçekleştireceği yatırım programından doğan finansman ihtiyaçlarını önceden belirleme, kontrol etme ve gerekli önlemler alma olanağı verir. Bütçe kontrolü, yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için yapılan harcamaları kontrol ettiği ölçüde savurganlığı önler. İşletme kaynaklarının korunmasına yardımcı olur. İşletme sermayesinin verimli bir şekilde kullanılmasında yönetime yol gösterir. Bütçe kontrolü ile sorumlu olan kişilerin işletme yönetimi üzerindeki olumlu ve olumsuz davranışları ortaya koyulur ve etkinliğin artırılması olanakları araştırılır.

Bütçe Kontrolünün Unsurları ve Aşamaları

Bütçe kontrol işleminin yürütülebilmesi için üç temel unsurun yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu unsurlar şöyledir (Yüngül 1995):

1. Amacın Saptanması: Bütçeler, işletmelerin bölümleri arasındaki ilişkileri dikkate alarak ulaşmak istenilen amaçları net olarak belirler. Burada amacın belirlenmesi bir öngörü ve takdir işidir. Böylece izlenecek işletme politikaları belirtilir, gelecekle ilgili faaliyetler ayrıntılı bir şekilde tespit edilir. Amaçların belirlenmesinde görev ve sorumluluklar net bir şekilde belirlenmiş etkin bir personel ve muhasebe organizasyonu kurulmalıdır. Ayrıca dış faktörlerin işletme faaliyetlerinde oluşturacağı etkilerin iyi bir şekilde görülmesine yardımcı olacak hazırlıklar yapılmalıdır.

2. Etkin Bir Göstergeye Olan Gereksinim: İşletmenin çeşitli bölümlerinde elde edilen fiili sonuçlarla öngörülen rakamların belli aralıklarla karşılaştırılması söz konusudur. Bu karşılaştırmalar sonucunda belirlenen sapmaların vakit geçmeden ilgililere ulaştırılması gerekmektedir. Bütçe dönemine yönelik satış ve gider tahminlerinde kullanılan yöntemlerin verimi sık sık ölçülmelidir. Hazırlanacak olan bütçelerin işletmenin bütün bölümlerini kapsayacak şekilde geniş, değişken koşullara karşı değişime elverişli ve geçerli tahminleri içermelidir.

3. Düzeltmelerin Yapılmasındaki Gerekliklik: Analize konu olan sapmaların nedenleri ve sapmalardan sorumlu olanlar belirlendikten sonra bütçenin hazırlanma amaçlarından uzaklaşmamasını sağlayacak gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Bu nedenle bütçe kontrolünde istenen başarıya ulaşılabilme için bütçeleme görevi dengeli bir faaliyet planı düzenleyebilecek bir bölüme veya bütçe komitesine verilmelidir (Tokaç, 2005).

Bütçe kontrolünün unsurlarını bu şekilde belirtildikten sonra bütçe kontrolünün yapılması için gerekli aşamalar şu şekilde sıralanabilir (Tokaç 2005):

- Şayet işletme üretim işletmesi ise öncelikle bütçe dönemi içinde piyasa koşullarına ve yapılacak üretimin niteliğine bağlı olarak söz konusu üretim hacmi öngörülür.
- İşletmelerin çeşitli bölümlerdeki görevler ve görevleri yerine getirmekle sorumlu olanlar saptanır.
- Bütçenin kapsamı ve amacı işletmedeki gider merkezlerine göre belirtilir.
- Fiili tutarlar izlenir ve bunlar bütçelenen verilerle karşılaştırılır.
- Sapmalar analiz edilir ve nedenleri açıklanır.
- Elde edilen sonuçlar hakkında yöneticilere bilgi vermek üzere bir rapor hazırlanır.
- İşletme yönetimince verilecek kararların daha isabetli olabilmesi için alınması gereken önlemler üzerinde durulur.

Bütçe Kontrolünün Araçları

İşletme bütçelerinin etkin bir şekilde uygulanması sürekli kontrol sistemi ile sağlanır. Sürekli kontrol, verimsizlikleri ve başarısızlıkları anında belirleyerek gerekli önlemlerin zamanında alınmasını kolaylaştırarak hızlandırır. Bütçe kontrolünde işletme faaliyetlerini ölçümleyecek ve üst yönetime bilgi verecek bir rapor sistemine ihtiyaç vardır. Bütçe kontrolünün aşağıda irdeleneceğimiz rapor sistemi ile sapmaların saptanması ve analizi olmak üzere iki ana aracı bulunmaktadır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Rapor Sistemi

İşletmelerde oluşturulan iyi bir raporlama sistemi ile yönetimin kontrolünde etkinlik sağlanır. İşletmelerde bir bütün olarak raporlar yönetim kademesinden veya bölümlerden ilgili kullanıcılara zamana veya faaliyetlere bağlı olarak bilgilerin özet şekilde verilmesidir. Raporlama ile yönetim bölümü için faaliyetler üzerinde geri bildirim mekanizmasının etkili bir şekilde çalışması sağlanır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Seydi (2010) çalışmasında işletmelerde raporların iki amaca yönelik olarak düzenlendiğini bahsetmiştir. Bu raporları şöyle açıklamıştır:

1. Bilgi Amaçlı Raporlar: Bu raporların düzenlenme amacı işletme sahiplerine, yöneticilere ve işletme ile ilgili üçüncü şahıslara işletme ile ilgili faaliyetlerin nasıl gittiğini açıklamaktır. Bilgi amaçlı raporların ana kaynağı muhasebeden sağlanan bilgiler olabileceği gibi diğer kaynaklardan sağlanan bilgiler de olabilir. Bu raporlara bilanço, gelir tablosu, fon akışı tablosu, kar dağıtım tablosu vb. örnek verilebilir.

2. Kontrol Amaçlı Raporlar: Kontrol amaçlı raporlar, özellikle işletme yönetiminin performanslarını değerlendirmek amacıyla düzenlenirler. Bu raporların ana amacı, yöneticilerin planlanan performansı ile gerçekleşen performansının karşılaştırılması ve eğer sapmaların olması durumunda nedenlerinin araştırılmasıdır. Bütçeler kontrol amaçlı raporlara örnek verilebilir.

Bütçe kontrol raporları gerçekleşen faaliyet sonuçlarını bütçelerle karşılaştıran ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkacak sapmaları gösteren izleme ve değerlendirme belgeleridir. Bu raporların en önemli görevi denetim işlevini yerine getirmek için gerekli olan muhasebe bilgi ve verilerini sağlamaktır. Bütçe kontrol raporları muhasebe kayıtlarını zamanında ve doğru olarak sorumluluk merkezlerine ulaşmasını sağlar. Bu raporların yardımı ile sürekli ve dinamik bir kontrol gerçekleşebilir. Bu raporlar yönetimin sorumluluk alanlarına göre düzenlenir ve en kısa zaman dilimleri içinde yenilenmelidir (Seydi, 2010).

Giderlerin kontrolüne yönelik düzenlenen bütçe kontrol raporları düzenlenirken öncelikle raporlar kullanıcıların isteklerine uygun olarak hazırlanmalıdır. Raporlar basit olmalı ve temel bilgileri içermelidir. Raporlarda uzun ve karmaşık verilere yer

verilmemelidir. Gerçekleşen, bütçelenen ve karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan farklar hem mutlak hem de yüzde olarak raporlarda gösterilmelidir. Ayrıca faaliyetin meydana gelmesi ile raporlama tarihi arasındaki zaman aralığının çok uzamaması gerekir. Şayet uzarsa bütçe kontrol raporlarının etkinliği azalır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000).

Özetle söylemek gerekirse bütçe kontrol raporları bir bütün oluşturması bakımından işletme bütçelerine uygun olarak hazırlanmalıdır. İşletme bütçelerine uygun olarak hazırlanırsa bütçelerin alt sorumluluk merkezlerinden üst sorumluluk merkezlerine doğru bilgi aktarımı sağlanmış olur (Haftacı, 2007).

Bütçelerde Sapmaların Saptanması ve Analizi

Bir hesap döneminin bütçelenmiş verileri ile aynı dönemin gerçekleşen verileri arasındaki farka "sapma", bu sapmaların nedenlerinin araştırılması ve düzeltici önlemlerin alınması işlemine ise "sapma analizi" denir. Genellikle sapma analizlerinin yapıldığı kalemler satışlar ve satılan malların maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinden oluşan üretim maliyetleridir. Çünkü bu kalemler fiyat ve miktar bileşenlerine ayrılabilir. Bu kalemler bu suretle hem etkinliğin hemde etkenliğin ölçülmesini olanaklı kılar (Tokaç, 2005).

İşletme bütçelerinin kontrolü, bütçe sapmaları ve bu sapmaların analiz edilmesiyle sağlanmaktadır. Giderlere ilişkin sapmalarda bütçelenen giderlerin fiili giderlerden büyük olması durumunda olumlu, tersi olduğunda olumsuz sapma diye yorumlanır. Gelirlerde ise fiili gelirlerin bütçelenen gelirlerden büyük olması durumunda olumlu, tersi olduğunda ise sapma olumsuz diye yorumlanır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000). Akdoğan (2009) sapma analizlerinin; sapmanın tutarını, kaynağını ve nedenlerini belirleyerek yöneticilere incelenmesi gereken bir durumun olup olmadığını ve incelemenin nereye ve hangi noktalara yöneltilmesi gerektiği konusunda ışık tuttuğunu belirtmiştir.

Seydi (2010) sapma analizinin yapılmasının esas amaçlarını şu şekilde özetlemiştir:

- Sapmaların meydana gelme nedenlerini tespit etmek,
- Sapmaların meydana geldikleri yerleri ve sorumluları belirlemek,
- Sapmaların olumlu veya olumsuz olarak gerçek niteliklerini ortaya koymak,

- Sapmalarla ilgili alınacak önlemleri tespit etmektir.

Sapmaların tespit edilmesi yeterli değildir. Sapmalarla ilgili birçok sorunun cevaplanması gerekir. Ancak bu da bütçe kontrolünün temelini oluşturan sapma analizleri ile gerçekleşmektedir. Yöneticilerin, işletmenin verimliliği ve kârlılığını artıracak önlemleri almalarına olanak verecek biçimde sapma analizlerinin yapılması gerekmektedir. Sapma analizleri, işletmede gerçekleştirilen verimi etkileyecek etkenler, hammadde vb. değerlerin satın alma fiyatlarında görülen dalgalanmalar, işçi ücretlerinde meydana gelen değişiklikler ve faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar gibi nedenlerden kaynaklanmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Çalışmada satış gelirleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderleri ile ilgili sapmaların her biri ayrı ayrı ele alınarak incelenmiştir.

Satış Gelirleri İle İlgili Sapmalar.

Satış gelirleri sapması bütçe dönemine ait bütçelenmiş satış gelirleri ile fiili satış gelirlerinin karşılaştırılması sonucunda ortaya çıkan farklardır. Bu sapmalara hasılat sapmaları da denilmektedir. Bu sapmalar miktar, fiyat ve bileşik sapma olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır (Seydi, 2010). Fiili satış gelirlerinin bütçelenmiş satış gelirlerinden büyük olması durumunda sapma olumlu olurken fiili satış gelirlerinin bütçelenmiş satış gelirlerinden küçük olması durumunda sapma olumsuz olmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Satış gelirleri ile ilgili sapmalar şöyle formüleleştirilebilir (Seydi, 2010):

Fiyat Sapması = (Fiili Fiyat – Bütçelenmiş Fiyat) x Fiili Miktar

Fiili Fiyat > Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumludur.

Fiili Fiyat < Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumsuzdur.

Miktar (Hacim) Sapması = (Fiili Miktar – Bütçelenmiş Miktar) x Bütçelenmiş Fiyat

Fiili Miktar > Bütçelenen Miktar ise sapma olumludur.

Fiili Miktar < Bütçelenmiş Miktar ise sapma olumsuzdur.

Toplam Hâsılat Sapması = (Fiili Miktar x Fiili Fiyat) – (Büt. Fiyat x Büt. Miktar)

Fiili Satış Gelirleri > Bütçelenmiş Satış Gelirleri ise sapma olumludur.

Fiili Satış Gelirleri < Bütçelenmiş Satış Gelirleri ise sapma olumsuzdur.

Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri İle İlgili Sapmalar.

Gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme giderleri ile bütçelenmiş direkt ilk madde ve malzeme giderleri arasındaki fark toplamı direkt ilk madde ve malzeme farkını vermektedir. Direkt ilk madde ve malzeme farkları ya ilgili ilk madde ve malzemeye ödenen fiili fiyatın bütçelenmiş fiyattan farklı olması ya da üretimde kullanılan fiili ilk madde ve malzemenin miktarı ile bütçelenmiş miktarın farklı olmasından dolayı ortaya çıkar. Bu nedenle direkt ilk madde ve malzeme giderlerindeki sapma analizi, fiyat ve miktar sapmalarının hesaplanması olarak karşımıza çıkmaktadır (Akdoğan, 2009). Fiili direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin bütçelenmiş direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden büyük olması durumunda sapma olumsuzdur. Buna karşılık fiili direkt ilk madde ve malzeme maliyetinin bütçelenmiş direkt ilk madde ve malzeme maliyetinden küçük olması durumunda ise sapma olumludur. (Haftacı, 2007).

Gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme sarfı ile bütçelenmiş direkt ilk madde ve malzeme sarfı arasında fiyat ve miktar sapması olmak üzere iki tür sapmanın söz konusu olması ve sapmaların bu yolla hesaplanmasına ikili sapma yöntemi denir. Buna karşılık gerçekleşen direkt ilk madde ve malzeme maliyeti ile bütçelenmiş direkt ilk madde ve malzeme maliyeti arasındaki farkların miktar sapması, fiyat sapması ve bileşik sapma olarak tespit edilmesine üçlü sapma yöntemi adı verilmektedir (Haftacı, 2009).

Direkt ilk madde ve malzeme için ödenen fiili fiyatın, o direkt ilk madde ve malzemenin bütçelenmiş standart fiyatından farklı olması sonucunda ortaya çıkan sapmaya fiyat sapması denir (Büyükmirza, 2009). Gerçekleşen fiyat bütçelenen fiyattan büyük ise fark olumsuz olur. Gerçekleşen fiyat bütçelenen fiyattan küçük olursa fark olumlu olacaktır (Akdoğan, 2009).

Tokaç (2005) direkt ilk madde ve malzeme fiyat sapmasının çeşitli nedenlerini şöyle sıralamıştır:

- Direkt ilk madde ve malzemelerin piyasa fiyatları ile nakliye ücretlerinin değişmesi,
- Üretimde kullanılmak üzere satın alınan direkt ilk madde ve malzemelerin bütçelenenden farklı nitelikte olması nedeni ile fiyat farklarının oluşması.
- Yüklü miktarlarda direkt ilk madde ve malzeme alımı durumunda bütçelenen fiyatlardan farklı fiyatların uygulanması ile fiyat farklarının ortaya çıkması.
- Satın almadan sorumlu personelin becerileri, bütçelenen standartların saptanmasında dikkate alınan düzeyden farklılık gösterebilmesi.
- Satın almadan sorumlu personel belirli satıcıları gözetmekte, daha pahalı da olsa onlardan alış veriş yapmakta dolayısıyla gerçekleşen ile bütçelenen fiyat arasında farklar olabilmektedir.
- Bütçelenmiş fiyat peşin ödemeyi esas aldığı halde, satın alma işlemi veresiye olarak yapılmış dolayısıyla kasa iskontolarından yararlanılmadığı için fiyat farkları ortaya çıkabilir.

Fiili üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzeme miktarı ile üretimde kullanılan bütçelenmiş miktar arasındaki farka miktar sapması denir. Miktar sapmasının parasal tutar haline dönüştürülmesi gerekir. Bunun için direkt ilk madde ve malzemenin bütçelenmiş fiyatı ile miktar sapmasının çarpılması gerekir (Büyükmirza, 2009). Gerçekleşen miktar bütçelenen miktardan daha büyük ise fark olumsuz olur. Gerçekleşen miktar bütçelenen miktardan küçük olursa fark olumlu olacaktır (Akdoğan, 2009).

Haftacı (2007) direkt ilk madde ve malzeme miktar sapmasının çeşitli nedenlerini şöyle örneklemiştir:

- Satın alınan direkt ilk madde ve malzemenin kalitesinin bütçelenen direkt ilk madde ve malzemenin kalitesinden farklı olması,
- Standartların üretim yöntemlerinde yapılan değişikliklere göre değiştirilmemesi,
- Üretime gönderilen direkt ilk madde ve malzemenin henüz üretim amacıyla kullanılmadıkları halde ambar çıkış fişine göre kullanılmış gibi gözükmesi,
- Öngörülen fire düzeylerinin tutturulamaması,
- Üretime gönderilen bir kısım direkt ilk madde ve malzemenin çalınması ya da ortadan kaybolması olabilir.

Örnekleri daha da artabilecek bu nedenlerden bazılarının daha ayrıntılı araştırılarak önlemlerinin alınması gerekmektedir. Mesela direkt ilk madde ve malzemeler ortadan kaybolmakta ise bu malzemelerin nereye gittiği, kimler tarafından alındığının mutlaka araştırılması gerekir. Bozuk mamullerin direkt ilk madde ve malzeme firelerinin bütçelenenden farklı olmasının nedenleri irdelenmelidir. Ayrıca miktar sapması direkt ilk madde ve malzemelerin işletme içindeki tüketim durumuyla ilgili olduğundan nedenleri fiyat sapmasına oranla daha kolay bir şekilde ortaya çıkarılabilir. Miktar sapmasındaki bu nedenlerin büyük bir kısmı işletmelerce kontrol edilebilir (Büyükmirza, 2009).

İkili sapma yöntemine göre fiyat ve miktar sapmalarının hesaplanmasında özetlenen şu formüllerden yararlanılır (Seydi, 2010).

Fiyat Sapması = (Fiili Fiyat – Bütçelenen Fiyat) x Fiili Miktar

Fiili Fiyat > Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumsuzdur.

Fiili Fiyat < Bütçelenmiş Fiyat ise sapma olumludur.

Miktar Sapması = (Fiili Miktar – Bütçelenen Miktar) x Bütçelenen Fiyat

Fiili Miktar > Bütçelenmiş Miktar ise sapma olumsuzdur.

Fiili Miktar < Bütçelenmiş Miktar ise sapma olumludur.

Üçlü sapma yöntemine göre fiyat ve miktar sapmalarının hesaplanmasında özetlenen şu formülden yararlanılır (Seydi, 2010):

Fiyat Sapması = (Fiili Fiyat - Bütçelenen Fiyat) X Bütçelenen Miktar

Miktar Sapması = (Fiili Miktar - Bütçelenen Miktar) X Bütçelenen Fiyat

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

Direkt İşçilik Giderleri İle İlgili Sapmalar.

Direkt işçilik sapmaları ya bütçelenmiş işçilik giderleri tutarı ile gerçekleşen işçilik giderleri tutarı arasındaki farktan ya da belirli bir üretim için sarfedilen işçilik zamanının sarfedilmesi gereken işçilik zamanından farklı olması durumunda ortaya çıkar. Direkt işçilik giderleri ile ilgili farklar ücret farkı ve süre farkı olmak üzere iki şekilde ortaya çıkmaktadır. Gerçekleşen direkt işçilik giderleri tutarının bütçelenmiş

direkt işçilik giderleri tutarından büyük olması durumunda sapma olumsuz olurken gerçekleşen direkt işçilik gideri tutarının bütçelenmiş direkt işçilik gideri tutarından küçük olması durumunda ise sapma olumlu olur (Haftacı, 2007).

Akdoğan (2009) ücret sapmasını, direkt işçilik için ödenen gerçek saat ücretinin, bütçelenmiş standartta belirlenen saat ücretinden farklı olmasından dolayı ortaya çıkan fark olarak tanımlamıştır. Ayrıca toplam ücret sapmasının bulunabilmesi için de bir saatlik farkın, toplam çalışılan süre ile çarpılması gerektiğini söylemiştir.

Haftacı (2007) direkt işçilik giderleri ücret sapmasının çeşitli nedenlerini aşağıdaki gibi özetlemiştir:

- Ücretler toplu sözleşme ile artmış olabilir. Buna karşılık bütçelenen ücretlerin artışa göre düzeltilmemiş olması,
- İşlerin yetişmesi amacıyla işçilere geçici olarak yapılan olağandışı ücret ödemeleri,
- Yüksek ücretli işçilerin düşük ücretli işlerde çalıştırılması,
- İşletmede çalıştırılan uzman ve stajyer işçilerin durumlarının bütçelenmiş standartlara yansıtılmamış olması,
- İlgili esas maliyet merkezlerindeki yoğunluk nedeniyle başka maliyet merkezlerinden görevlendirilen işçilerin ücretlerinin farklı olması,
- Fazla mesai primleri bütçelenenden fazla gerçekleşmiş olabilir.

Ücret sapmasının nedenlerine bakıldığı zaman genellikle işletmeden kaynaklandığı görülmektedir. Bu nedenle ücret sapmasının nedenlerinin tespit edilmesi ve denetimi kolaydır (Büyükmirza, 2009).

Yapılan üretim için fiilen çalışılan direkt işçilik süresinin aynı üretim için çalışılması bütçelenen standart direkt işçilik süresinden farklı olması nedeniyle ortaya çıkan sapmaya süre sapması denir. Bu süre farkının bütçelenen standart direkt işçilik ücreti ile çarpılması sonucunda parasal değeri bulunur (Büyükmirza, 2009; Akdoğan, 2009). Süre sapması, fiili süre ile bütçelenen süre arasındaki farktan meydana gelmesi nedeniyle direkt işçilik verimliliğini de yakından ilgilendirir. Bu nedenle süre sapmasına aynı zamanda verimlilik sapması da denilmektedir.

Böylece süre sapması üretimi oluşturan maliyet unsurlarının denetimi açısından önem kazanmaktadır (Büyükmirza, 2009; Seydi, 2010).

Tokaç (2005) direkt işçilik giderleri süre sapmasının çeşitli nedenlerini şöyle örnelemiştir:

- Direkt işçilik sürelerinin bir kısmı direkt ilk madde ve malzeme yokluğu veya makine bozulması gibi nedenle boş olarak geçirilmiştir.
- İşçiler, kişisel ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla çalışmalarını sıkı sık durdurmakta veya bu kişisel ihtiyaçlar için çok uzun süreler kullanmaktadırlar.
- Her bir mamul partisinin üretimi için makinelerin ayarının yeniden yapılması gerekmekte, işçilerin ayarlama sırasında yavaş çalışmaları sebebiyle ya da üretim partilerinin bütçelemede öngörülenlerden daha az sayıda mamulden oluşması nedeniyle sık sık ayar değiştirilmesi gerektiğinden, toplam süre artmıştır.
- Mamullerin üretiminde kullanılan makinelerin bütçelemede hedeflenen ölçülere oranla verimli kullanılamaması
- Normalden daha fazla bozuk mamul üretilmekte, bunlar için harcanan süreler sağlam mamullerin üretimi için harcanan sürelerin üzerine eklenerek, toplam süreyi uzatmaktadır.
- İşçiler üretim esnasında bütçelenen standartlardan farklı bir üretim temposuyla çalışmaktadırlar.

İkili sapma yöntemine göre direkt işçilik ücret ve süre sapmalarının hesaplanmasında özetlenen şu formüllerden yararlanılır (Seydi, 2010):

Ücret Sapması = (Fiili Ücret – Bütçelenen Ücret) x Fiili Süre

Fiili Ücret > Bütçelenen Ücret ise sapma olumsuzdur.

Fiili Ücret < Bütçelenen Ücret ise sapma olumludur.

Süre Sapması = (Fiili Süre – Bütçelenen Süre) x Bütçelenen Ücret

Fiili Süre > Bütçelenen Süre ise sapma olumsuzdur.

Fiili Süre < Bütçelenen Süre ise sapma olumludur.

Üçlü sapma yöntemine göre direkt işçilik ücret ve süre sapmalarının hesaplanmasında özetlenen şu formüllerden yararlanılır (Seydi, 2010):

Ücret Sapması = (Fiili Ücret – Bütçelenen Ücret) X Bütçelenen Süre

Süre Sapması = (Fiili Süre – Bütçelenen Süre) X Bütçelenen Ücret

Bileşik Sapma = (Fiili Ücret – Bütçelenen Ücret) x (Fiili Süre – Bütçelenen Süre)

Genel Üretim Giderleri İle İlgili Sapmalar.

Genel üretim giderleri sapması, belli bir dönem içinde gerçekleşen genel üretim giderleri ile aynı dönemde maliyete yüklenen bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktan meydana gelmektedir. Genel üretim giderleri sapmalarının hesaplanması sırasında yapılan işlemler direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderleri sapmalarının hesaplanmasındaki işlemler ile benzerlik göstermektedir. Bu benzerliğe karşın genel üretim giderleri değişken ve sabit olmak üzere çeşitli giderlerden oluştuğundan sapmaların hesaplanması diğer sapmaların hesaplanmasına göre daha karmaşık bir şekilde yapılmaktadır (Akdoğan, 2009).

Genel üretim giderleri farklarının analiz edilebilmesi için her maliyet kalemine uygun faaliyet durumlarının belirlenmesi ve bu faaliyet durumlarına göre bir esnek bütçe hazırlanması gerekir (Seydi, 2010).

Gökçen 2002'de yaptığı çalışmasında genel üretim giderlerinin; eksik kapasite kullanımlarından, genel üretim giderlerini oluşturan madde ve malzemelerde meydana gelen fiyat değişikliklerinden, işçi verimliliklerinin zaman içerisinde değişik seyir göstermelerinden, hammadde yetersizliği, boşa geçen zamanlar gibi nedenlerden kaynaklanabileceğini söylemiştir.

Fiili genel üretim giderlerinin, fiili iş hacmi için bütçelenmiş genel üretim giderleri arasındaki farktan meydana gelen saptmaya bütçe sapması denir. Bütçe sapması genel üretim giderlerinin düzenlenen bütçelerden eksik veya fazla harcama yapılması sonucunda ortaya çıkar. Bu sapma söz konusu giderlerin kontrolü açısından önem taşır. Ancak sapmanın kontrole yeterince yardımcı olabilmesi için genel üretim giderlerini oluşturan endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler vb. gider kalemlerinin ayrı ayrı hesaplanıp rapor edilmesi gerekir. Ancak bu raporlardan sonra ilgili yöneticilerin bütçeden

önemli sapma gösteren kalemler üzerine eğilerek gerekli önlemleri alabilmeleri mümkün olur (Büyükmirza, 2009).

Gerçekleşen çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarıyla, bütçelenen çalışma hacmindeki genel üretim giderleri bütçe tutarı arasındaki farka verim sapması denir. Verim sapması, üretimde fiilen kullanılan sürenin bütçeye göre olması gereken süreden farklı olması durumunda ortaya çıkar (Akdoğan, 2009).

Verim sapmasının nedenleri, iş hacmi olarak neyin kullanıldığına bağlı olarak değişir. Şayet iş hacmi olarak direkt işçilik saati kullanılıyor ise süre sapması ile verimlilik sapmasının nedenleri aynıdır. Bu nedenle süre sapmasını oluşturan nedenler ortadan kaldırılırsa, verimlilik sapmasının nedenleri de kendiliğinden ortadan kalkacaktır. Öte yandan iş hacmi söz gelimi direkt ilk madde ve malzeme tüketim miktarıyla ölçülmeğe verim sapmasının nedenleri, direkt ilk madde ve malzeme miktar sapmasının nedenleriyle aynıdır. Miktar sapmasını oluşturan nedenler ortadan kalkarsa, verim sapmasının nedenleri de kendiliğinden ortadan kalkacaktır (Haftacı, 2007; Büyükmirza, 2009).

Gerçekleşen üretim hacminin beklenen kapasiteden farklı olması nedeniyle ortaya çıkan farka kapasite sapması denir. Kapasite sapması gerçekleşen üretim hacminin, genel üretim giderleri yükleme oranının hesaplanmasında kullanılan üretim hacminden farklı olması halinde ortaya çıkar (Akdoğan, 2009). Bütçelenmiş kapasitenin üstünde bir iş hacmi gerçekleşmiş olursa kapasite sapması olumlu olur. Aksi halde yani bütçelenmiş kapasitenin altında bir iş hacmi gerçekleşmiş olursa kapasite sapması olumsuz olur. Kapasite sapmasının genellikle muhasebe kayıtlarının denkleştirilebilmesi amacıyla hesaplanan bir sapmadır. Kapasite sapması bu nedenle yönetim açısından pek önem taşımaz (Büyükmirza, 2009).

Daha önce de açıkladığımız gibi genel üretim giderleri hem sabit hem değişken giderlerden oluşmaktadır. Doğal olarak sabit ve değişken genel üretim giderlerinin sapma hesaplamaları da birbirinden farklıdır. İkili yönetime göre genel üretim gideri sapmaları şu şekilde formüle edilebilir (Seydi, 2010).

Değişken GÜG Sapma İncelemesi

Bütçe Sapması = Fiili Değişken GÜG -(Fili Miktar x Bütçelenen Oran)

Verim Sapması= (Fili Miktar x Bütçelenen Oran) – Bütçelenen GÜG

Sabit GÜG Sapma İncelemesi

Bütçe Sapması = Fili Sabit GÜG - Bütçelenen Sabit GÜG

Verim Sapması = Bütçelenen Sabit GÜG -Yüklenen Genel Üretim Gideri

Kapasite Sapması = (Bütçelenen kapasite - Fiili Kapasite) x Standart Sabit GÜG YO

BÖLÜM III

Yöntem

Bu çalışmada şirketlerin bütçe ve bütçe uygulamalarına yönelik görüşlerinin ayrıntılı olarak; bütçe kavramının neyi ifade ettiği, bütçenin şirketlerine sağladığı yararları, bütçe uygulamalarında dikkat ettikleri hususların neler olduğu, bütçe uygulamalarına yer vermeyen üretim şirketlerinde bütçe çalışmaları yapmama nedenlerinin neler olduğu teorik bilgiler doğrultusunda incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç kapsamında bu çalışmada özel durum yöntemi kullanılmıştır. Özel durum yöntemi daha çok nitel araştırma yaklaşımlarının sahip olduğu özellikleri taşıyan bir araştırma yöntemidir ve birçok alanda kullanılabilir. Özel durum yöntemi 1980'li yıllara kadar daha çok sosyoloji ve antropoloji alanlarında yapılan çalışmalarda kullanılırken, 1980'li yıllardan sonra tarih, psikoloji ve eğitim ile ilgili yapılan araştırmalarda sıkça kullanıldığı görülmektedir. Örneğin Amerika'da özel durum çalışmalarının başlatılma nedeni, bu ülkeye yapılan göçlerin oluşturmuş olduğu hızlı kentleşme ve buna bağlı olarak ortaya çıkan uyum, suça yönelme ve ekonomik sorunların derinlemesine incelenmek istenmesidir (Çepni, 2005). Özel durum yöntemi özellikle bireysel yürütülen çalışmalar için çok uygundur. Bunun nedeni, araştırılan problemin bir yönünün derinlemesine ve kısa sürede çalışılmasına imkân sağlamasıdır. Bu yöntemin en önemli avantajı ise araştırmacıya önemli bir problemin özel bir durumu üzerine yoğunlaşma fırsatı vermesidir. Elde edilen veriler araştırmacının çok ince ayrıntıları; sebep-sonuç ve değişkenlerin karşılıklı ilişkileri cinsinden açıklayabilmesine imkân sağlar (Wellington, 2000; Çepni, 2007). Özel durum yöntemi ile daha çok “nasıl?”, “niçin?” ve “ne?” sorularına cevaplar aranır. Buradaki asıl amaç; bazı genel teorileri aydınlatmak için araştırılan durumu etraflıca tanıtmaktır. Özel durum çalışması, araştırma metotlarının (anket, mülakat, gözlem ve doküman analiz gibi) hepsini kapsayabilen bir şemsiye olarak tanımlanmaktadır. Özel durum yöntemi sebep sonuç ilişkileri üzerinde yoğunlaşır, bir durumun özelliği üzerine odaklanır ve farklı veri toplama tekniklerinin bir arada kullanılmasına imkân sağlar (Cohen & Manion, 1994; Yin, 2003; Çepni, 2007).

Bu çalışmada genelleme amacı güdülmemiştir. Burdur il ve ilçe merkezlerinde faaliyet gösteren 14 üretim şirketinde bütçe ve bütçe uygulamalarına farklı bir açıdan yaklaşımak istenmesi nedeni ile çalışmada özel durum yöntemi kullanılmış ve nitel verilerden yararlanılmıştır. Bu çalışmada özel durum yönteminin seçilme nedeni

Burdur ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren üretim şirketlerinde işletme bütçe ve bütçe uygulamalarını etraflıca tanımak, standartlar doğrultusunda değerlendirmeler yapmak ve olaylar arasında olası ilişkileri ortaya çıkarmak için herhangi bir değişiklik yapılmadan şirketlerin düşüncelerini incelemektir.

Katılımcılar Grubu

Çalışmanın katılımcılar grubunu Burdur ili ve ilçelerinde faaliyet gösteren 14 üretim şirketi oluşturmaktadır. Katılımcılar grubunda yer alan üretim şirketleri seçilirken 50 ve üzeri personel çalıştıranlar dikkate alınmıştır. Burdur il merkezinde 8 üretim şirketi Bucak ilçesinde 5 üretim şirketi ve Karamanlı ilçesinde 1 üretim şirketiyle mülakat yapılmıştır. Çalışmada yer alan katılımcılar grubu; 7 tane gıda sektörü (makarna, un, et, süt ürünleri), 3 tane mermer sektörü, 1 tane tuğla, 1 tane tekstil, 1 tane dorse ve 1 tane mobilya sektöründen oluşturulmuştur. Mülakat yapılan bireylerin 6'sı şirket ortağı olup şirket yöneticisidir. 6'sı muhasebe müdürü, 1'i muhasebe ve finans müdürü, 1'i de şirket yöneticisidir. Görüşülen üretim şirketlerinin isimleri gizli tutulup her bir şirket için bir harf kodu verilmiştir. Üretim şirketlerinin faaliyet alanları ve mülakat yapılan bireylerin şirketteki pozisyonları Tablo 7'de sunulmuştur.

Tablo 7.

Şirketlerin Faaliyet Alanları ve Mülakat Yapılan Bireylerin Şirketteki Pozisyonları

Şirket Kodu	Faaliyet Alanı	Mülakat Yapılan Bireylerin Şirketteki Pozisyonu
A	Gıda	Muhasebe Müdürü
B	Gıda	Muhasebe Müdürü
C	Mobilya	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
D	Dorse	Muhasebe Müdürü
E	Gıda	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
F	Gıda	Muhasebe Müdürü
G	Mermer	Muhasebe ve Finans Müdürü
H	Gıda	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
I	Tekstil	Şirket Yöneticisi
İ	Gıda	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
J	Tuğla Sanayi	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
K	Gıda	Şirket ortağı; ortak aynı zamanda yönetici
L	Mermer	Muhasebe Müdürü
M	Mermer	Muhasebe Müdürü

Veri Toplama Araçları

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış mülakatlardan yararlanılmıştır. Mülakatlar hakkındaki ayrıntılı bilgi şöyle sunulmuştur.

Mülakat

Mülakat, araştırılan konu hakkında bireylerin deneyim, tutum, duygu, düşünce ve inançlarının neler olduğunu ortaya koymak ve bunların altında yatan önemli nedenleri ortaya çıkarmak için gerçekleştirilen görüşmelerdir (Wellington, 2000; Gillham, 2000; Karasar, 2002; Yıldırım ve Şimşek, 2003; Çepni, 2007). Birçok araştırmacı mülakatın bir çeşidi olan klinik mülakatı tercih etmektedirler. Klinik mülakatlar; belirlenmiş bir konu, kavram veya probleme odaklanarak yürütülür. Süreçte derinlemesine bilgiler elde edildiği için irdelenen özel konunun bütün boyutları açığa çıkarılabilir. Mülakatlar yapılandırılmış, yarı yapılandırılmış ve yapılandırılmamış olmak üzere üç şekilde yapılmaktadır (Çepni, 2007; Denscombe, 1998).

a)Yapılandırılmış (formal) Mülakatlar: Mülakatçı mülakata katılan bireye soruyu okur ve aldığı cevabı daha önceden belirlediği soruların ve cevapların olduğu kâğıda işler. Bu mülakatlarda asıl amaç görüşülen bireylerin verdikleri bilgiler arasındaki benzerlik farklılık ve zıtlıkları tespit etmek ve bu bulgular ışığında karşılaştırmalar yapmaktır. Bu tür mülakatlarda sayılar önem kazanır ve örneklemin vermiş olduğu cevaplara dayalı anlamlar oluşturma veya derinlemesine bilgi edinmek gibi bir amaç yoktur.

b) Yarı Yapılandırılmış (yarı formal) Mülakatlar: Bu mülakatlarda araştırmacı mülakat sorularını mülakata başlamadan önce hazırlar; fakat bireyler ve koşullara bakarak bazı esneklikler sağlayabilir. Önceden hazırlanmış soruları yeniden düzenleyebilir. Mülakatçı sorular hakkında geniş tartışmalara izin verebilir. Yarı yapılandırılmış mülakatlarda soruların sırasını değiştirebilme ve soruları daha ayrıntılı olarak açıklayabilme olanakları vardır. Araştırmacı bu tür mülakatlarda sorulan soruların dışına çıkıldığında mülakata katılan bireyleri gerektiğinde yönlendirip tartışma konusu üzerinde odaklanmalarını sağlamalıdır. Özel bir konuda derinlemesine soru sorma, cevap eksik veya açık değilse tekrar soru sorarak durumu daha açık hale getirip cevapları tamamlama fırsatı sunma bu teknik yardımı ile gerçekleştirilebilir.

c) Yapılandırılmamış (informal) Mülakatlar: Tartışma ve keşfe yönelik bir mülakat türüdür. Mülakatçı pasif, örneklem ise aktiftir. Ortaya konan bir konu üzerinde karşılıklı sohbet mahiyetinde yapılan bir tartışma ile yürütülür. Bu türü ile geniş veriler elde edilebilir. Yapılandırılmamış mülakatta belirlenmiş olan bir konu üzerinde sorulacak olan sorular ana hatları ile belirlenmiş olsa da mülakata katılan bireyin verdiği cevapların içeriğine göre sorular şekillendirilir. Bu mülakat tarzında, mülakat istenilen yönde tartışmalarla genişletilebilir.

Mülakatlar bireysel veya grup olarak yürütülebilmektedir. Grup mülakatlarında çok farklı görüşler ortaya çıkmaktadır (Cohen ve Manion, 1994).

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak yarı yapılandırılmış mülakatlardan yararlanılmıştır. İlk olarak 20 tane yapılandırılmış mülakat soruları hazırlanmıştır. Pilot çalışma amaçlı iki şirket ile görüşüldükten sonra bu sorularla amaca ulaşmada bazı sıkıntılar olduğu fark edilmiştir. Çünkü ilk olarak görüşülen bu şirketlerden birinin bütçe uygulamalarına yer vermediği belirlenmiştir. Bu nedenle bu şirkette hazırlanan sorular sorulamamış ve sorularda değişiklik yapılmasına karar verilmiştir.

Özel bir konuda derinlemesine soru sorma, cevap eksik veya açık değilse tekrar soru sorarak durumu daha açık hale getirip cevapları tamamlama fırsatı sunma yarı yapılandırılmış mülakatla gerçekleştirilebilir (Çepni, 2005). Bütçe uygulamasına yer veren ve vermeyen şirketlere mülakatın gidişatına göre farklı soruların sorulmasına karar verilerek yarı yapılandırılmış mülakatların kullanılması uygun görülmüştür. Bu nedenle şirketlere mülakata gidildikten sonra bütçe uygulayanlara 11 soru yöneltilirken bütçe uygulamasına yer vermeyen şirketlere 3 soru sorulmuştur. Bütçe uygulamalarına yer vermeyen şirketlerin bütçe uygulamalarına yer vermeme nedenleri ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır. Şirketlere yöneltilen sorular Ek 1'de sunulmuştur. Düzenlenen mülakat soruları üniversitelerde araştırma ve proje çalışmalarında görev alan üç akademisyenin görüşleri alınarak hazırlanmıştır.

Ondört şirket ile yarı yapılandırılmış mülakatlar yürütülmüştür. Bütçe uygulamasına yer veren şirketler ile yapılan mülakatlar 30-45 dakika sürmüştür. Fakat bütçe uygulamasına yer vermeyen şirketler ile yapılan mülakatlar yaklaşık 20-25 dakika sürmüştür. Mülakatların bazıları katılımcıların onayları alınarak ses kayıt cihazına kaydedilmiştir. Fakat bazı şirketlerde ses kayıt cihazı ile görüşme yapılmasına izin verilmemiştir. Bu nedenle bu şirketlerde yapılan görüşmeler araştırmacı tarafından

yazılı olarak kaydedilmeye çalışılmıştır. Görüşmelerden sonra kaydedilen veriler metne dönüştürülmüştür. Daha sonra metinler katılımcılara verilmiştir. Katılımcılar tarafından kayıtların yanlış olduğu doğrulanmıştır. Ayrıca elde edilen veriler yanlış anlaşılmaya meyil vermeyecek bir şekilde herkesin anlayabileceği bir tarzda sunulmaya çalışılmış, bu yolla verilerin güvenilirliği sağlanmış, pilot çalışmada elde edilen veriler çalışmanın bulgular bölümünde sunulmamıştır.

Mülakatlardan Elde Edilen Verilerin Analizi

Mülakatlardan elde edilen veriler betimsel ve içerik analizine tabi tutulmuştur. Betimsel analizde mülakat verilerinden bazı şirketlerin görüşleri anlamlılık ve önemlilik düzeyi dikkate alınarak analiz edilmiş ve gerekli yerlerde bazı ifadeler tırnak işareti içinde aynen verilerek düzenlenmiştir. İçerik analizinden elde edilen verilerden matrisler oluşturulmuştur. İçerik analizi, belirli kurallara dayalı kodlamalarla, bir metnin daha küçük içerik kategorileri ile özetlendiği sistematik bir tekniktir (Büyüköztürk, Kılıç Çakmak, Akgün, Karadeniz ve Demirel, 2008). Matrisler iki veya daha fazla değişkenin birbiriyle nasıl ilişkili olduğunu gösteren iki boyutlu tablolardır. Tablonun bir boyutuna mülakat yapılan bireyler sıralanırken diğer boyutuna mülakattan elde edilen ana kavramlar veya konular sıralanır. Mülakat analizi süresince matris tablosuna yeni konular eklenebilir (Çepni, 2007; Miles ve Huberman, 1994).

BÖLÜM IV

Bulgular ve Yorum

Araştırmanın bu bölümünde, araştırmanın alt problemlerini cevaplamak üzere yarı yapılandırılmış mülakatla elde edilen verilerin analizinde içerik ve betimsel analizden yararlanılmıştır. İçerik analizinde matrisler oluşturulurken betimsel analizde şirket yöneticilerinin direkt görüşleri dikkate alınmış ve elde edilen veriler sonucunda ortaya çıkan bulgulara ve bu bulgulara ilişkin yorumlara yer verilmiştir.

Birinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

Bütçe kavramı size neyi ifade ediyor?

Bu soru ile şirketlerin bütçe kavramına yönelik düşüncelerinin irdelenmesi ve şirketlerin bütçe kavramını nasıl algıladıklarının belirlenmesi amaçlanmıştır.

“Bütçe kavramı size neyi ifade ediyor?” sorusuna şirketlerin verdikleri cevaplar analiz edilmiş planlama ve öngörü ortak kodları kullanılarak Tablo 8’deki matris oluşturulmuştur. Bazı görüşler tek şirket yöneticisi tarafından ifade edildiğinden ortak bir kod oluşturulamamıştır. Bu görüşlerin matriste yer alması düşünüldüğünden matriste diğerleri kodu oluşturulmuştur. Bazı görüşlerin açıklanması gerektiği düşünüldüğünden bu görüşlerin yanına “*” işareti koyulmuştur. Bu işaretin yanında bulunduğu görüşlere daha sonra matrisin altında yer verilmiştir. Açıkladığımız bu kodlar kullanılarak Tablo 8’deki matris oluşturulmuş ve sunulmuştur.

Tablo 8.

Örneklemin Bütçe Kavramına İlişkin Görüşleri

Ş.K	Planlama	Öngörü	Diğerleri
A	G.B	Üretim, satış, gelir ve giderlerle ilgili öngörülerde bulunmaktadır.	Geleceğe yönelik koyduğumuz hedeflerdir.
B	G.B	Gelecekte yapabileceğimiz faaliyetleri öngörmektir.	G.B
C	İleriye dönük bir harcama planıdır.	Öngörmemi sağlıyor.	G.B

Ş.K	Planlama	Öngörü	Diğerleri
D	İş yerinin gelir ve giderleri, kazançların kontrol altına alınması ve planlanmasıdır.	G.B	G.B
E	G.B	G.B	Şirketin sermaye yapısı ve mal varlığı
F	Yapılacak işlerin önceden planlanmasıdır.*	G.B	G.B
G	İşletmemizin yolunu görmesi için yaptığı planlardır.	G.B	G.B
H	Yıllık üretim kapasitesinin planlanması.	G.B	G.B
I	G.B	İşletmenin bir sene içerisinde yapacağı toplam işlerin mali portresinin tahmini olarak ortaya konmasıdır.	G.B
İ	G.B	İşletmemizin gelir ve giderlerinin tahminlerle dengede olmasına yönelik yapılan çalışmalar	G.B
J	G.B	G.B	Şirketin gelir ve giderleri
K	G.B	G.B	Şirketin sağlıklı yaşaması*
L	Geleceği görerek yatırımı planlamaktır.	Önümüzdeki yıl satışımızı ve yatırımlarımızı tahmin etmektir.*	G.B
M	Satışın, üretimin, giderlerin ve harcamaların önceden planlanması	G.B	G.B

Ş.K: Şirket Kodları

*: Açıklama Getirilecek Bilgi

G.B: Görüş Bildirmedi

F kodlu şirket düşüncelerini, "Bütçe yapılacak işlerin önceden planlanmasıdır. Bütçe küçük ve orta ölçekli işletmelerde zor uygulanır. Çünkü günün şartları buna imkân vermiyor." şeklinde dile getirmiştir.

K kodlu şirket düşüncelerini, "Şirketin sağlıklı yaşamasını anlatıyor. Önümüzü görmek açısından stratejik yol haritası çizmek, işte atılımlar yapmak, yatırım yapmak önümüzü görmek açısından bize bir gösterge oluyor." şeklinde ifade etmiştir.

L kodlu şirket ise bütçe kavramı ile ilgili düşüncelerini, “Yıl sonunda hangi kalemlerin artı hangi kalemlerin eksi verdiğini tespit etmektir.” şeklinde belirtmiştir.

Şirketlerin bu soruya verdikleri cevaplar analiz edildiğinde şirketlerin bütçe kavramı ile ilgili olarak planlama ve öngörü kavramları üzerinde yoğunlaştıkları Tablo 8’de görülmektedir. Akdoğan (2009) bütçe kavramını belirsizlik etkilerinin az olduğu bir süre için hazırlanan ve rakamlara vurulabilen kısa vadeli plan olarak tanımlamıştır. Tokaç (2005) ise bütçeleri sadece gider kontrol aracı değil aynı zamanda geleceğe ilişkin olayların tahmin edilmesi ve bu olaylar karşısında işletmenin nasıl bir davranış biçimi göstereceğine ilişkin planlama faaliyeti olan kar planlaması ve kontrol aracı olduğunu ifade etmiştir. Yılmaz 2001’de yapmış olduğu çalışmada, belirlenen amaçlara ulaşabilmek için şirketin gelecekte izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal rakamlarla açıklayan bir rapor olarak bütçe kavramını tanımlamıştır.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde bütçe kavramının planlama ve öngörü kavramını kapsamına rağmen bu kavramlarla açıklanmasının yeterli olmadığı görülmektedir. Örnekteki şirket yöneticilerinin bu soruya ilişkin düşünceleri incelendiğinde bütçe kavramını tanımlamada kısmen yeterli bilgiye sahip oldukları söylenebilir.

İkinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde bütçe çalışmaları yapılmakta mıdır? İşletmenizdeki bütçe uygulamalarının işletmenize ne gibi yararlar sağladığını düşünüyorsunuz?

Bu sorular ile şirketlerin bütçe uygulamalarına yer verip vermediklerini belirlemek ve bütçe uygulamalarının şirketlere sağlayacağı yararlar konusunda şirketlerin düşüncelerini irdelemek amaçlanmıştır.

A, B, C ve D kodlu şirketler bütçe çalışmaları yaptıklarını ifade etmiştir. Fakat E, F, G, H, I, İ, J, K, L ve M kodlu şirketler bütçe çalışmalarına yer vermediklerini dile getirmişlerdir. Bu nedenle bu sorudan itibaren bütçe çalışmalarına yer vermeyen şirketler ayrı değerlendirilirken bütçe çalışmalarına yer veren şirketler ayrı değerlendirilmiştir. Bütçe çalışmalarına yer veren şirketlere yukarıdaki “işletmenizde bütçe uygulamalarının işletmenize ne gibi yararlar sağladığını

düşünüyorsunuz?” sorusu yöneltilirken bütçe çalışmalarına yer vermeyen şirketlerde ise bu soru, “Eğer işletmenizde bütçe çalışmaları uygulansaydı, işletmenize ne gibi faydası olabilirdi?” şekline dönüştürülmüştür.

Şirket yöneticilerinin bu soruya verdikleri cevaplar analiz edilerek öngörme, hedef, finansal analiz, büyüme, yatırım ve kazanç artırma kodları kullanılarak Tablo 9 ve Tablo 10'daki matrisler oluşturulmuştur. Bazı görüşlerin açıklanması gerektiği düşünüldüğünden bu görüşlerin yanına “*” işareti koyulmuştur. Bu işaretin yanında bulunduğu görüşlere daha sonra matrisin altında yer verilmiştir.

Tablo 9.

Bütçe Uygulamalarının Sağladığı Yararlara İlişkin Görüşler

Ş.K	Öngörme	Hedef	Finansal Analiz
A	Üretim için gerekli hammaddeyi öngörebiliyoruz.	Hedeflerimize ulaşmamıza yardımcı oluyor.	Yabancı kaynaklara yönelmemiz önlenmiş olur.
B	İşletmemizin devam eden yıllarda satışlarını, gelirlerini ve giderlerini tahmin etmeye yarar.*	G.B	G.B
C	Yıllık öngörülerimiz var.	Hedeflerimizdeki sapmaları görmeme yardımcı olur.	G.B
D	İşletmemizin kâr veya zararını önceden tespit etmemizi sağlayarak önümüzü görebilmemize yardımcı oluyor.	G.B	G.B
E	G.B	G.B	Kolay bir şekilde finans analizi yapardık.
F	İşletmemizin büyümesi veya küçülmesini önceden görebilirdik.*	G.B	Finans açığımızı veya fazlalığımızı görerek sağlıklı değerlendirmeler yapardık.
G	Önümüzü görebilirdik.	İşletmemiz de hedefimizi belirlememizde yardımcı olur.	G.B
H	Kazancımızı daha önceden görürdük.	G.B	Bütçe çalışması yapsaydık kredi borçlarımızı daha sağlıklı yapılandırırdık. Dış kaynağa ihtiyacımız kalmayabilirdi.
I	Birkaç adım sonrasını daha iyi görebilirdik.*	G.B	G.B

Ş.K	Öngörme	Hedef	Finansal Analiz
I	İşletmemizin gelecekte karşılaşabileceği riskleri ve avantajları önceden görmemizi sağlar.*	G.B	G.B
J	Bütçe çalışmaları ile kazançlarımızı görebilirdik.*	G.B	G.B
K	G.B	G.B	Paranın geri dönüşü, rekabet etme, parayı kullanma, paradan para kazanma gibi durumlarda bize yardım sağladı.*
L	Üretim ve satışı da önümüzü görmemize yarardı.	G.B	G.B
M	Önümüzdeki dönemde kâr ya da zarar mı edeceğimizi görebilirdik.	G.B	G.B

Tablo 10.

Bütçe Uygulamalarının Sağladığı Yararlara İlişkin Görüşler

Ş.K	Büyüme	Yatırım	Kazanç Artırma
A	G.B	G.B	G.B
B	G.B	G.B	G.B
C	İşletmemizin büyümesine katkı sağlar.	G.B	G.B
D	G.B	G.B	G.B
E	G.B	Yatırımların bilinçli ve sağlam yapılmasını sağlar.	Satışım arttığı için üretim kapasitem artacak işletme maliyetlerim düşecek ve işletmenin kazancı artacaktır.
F	G.B	G.B	G.B
G	G.B	G.B	G.B
H	G.B	Yatırımlarımız daha iyi olurdu. Yatırımlarımız artardı.	Farklı müşterilerle çalışır, pazar payımızı ve kârımızı arttırabilirdik.
I	İsabetli alınan kararlarla daha istikrarlı bir iş ortamı ile büyüme sağlanacaktır.	G.B	G.B
İ	G.B	Yatırımların daha sağlıklı planlanmasını sağladı.	İşletmemizin kârını yükseltecek ve devamlılığını sağlayacaktır.

Ş.K	Büyüme	Yatırım	Kazanç Artırma
J	G.B	Yatırımlarımız artardı. Yatırımlarımızı daha sağlıklı olarak değerlendirirdik.	G.B
K	G.B	G.B	G.B
L	G.B	G.B	G.B
M	G.B	G.B	G.B

B kodlu şirket bu soruyla ilgili düşüncelerini, “İşletmemizin devam eden yıllarda satışlarını, gelirlerini ve giderlerini tahmin etmeye yarar. Bir sonraki yılda hangi alanda daha çok yatırım yapılabileceğinin görülmesini sağlar. Önümüzü görerek hammadde tedarikimiz zamanında sağlanır ve siparişleri zamanında karşılayarak müşteri kaybını önleyebiliriz. Müşteri kaybını önleyebildiğimiz gibi yeni müşteriler kazanarak pazar payımızı arttırabiliriz. Ayrıca kontrol sürecinin çalışmasını sağlar ve destekler.” şeklinde dile getirmiştir.

F kodlu şirket bu soruya yönelik düşüncelerini, “Bütçe çalışmaları ile işletmemizin finans durumu hakkında tam doğru olmamakla birlikte bir bilgi sahibi olurduk. Finans açığımızı veya fazlalığımızı görerek sağlıklı değerlendirmeler yapardık. Üretim ve satış potansiyelimizi takip edebilirdik. İşletmemizin büyümesi veya küçülmesini önceden görebilirdik.” şeklinde ifade etmiştir.

I kodlu şirket ise düşüncelerini, “Birkaç adım sonrasını daha iyi görebilirdik. Çok daha isabetli kararlar alınırdı. İsbetli alınan kararlarla daha istikrarlı bir iş ortamı ile büyüme sağlanacaktır.” şeklinde açıklamıştır.

İ kodlu şirket bu soruyla ilgili düşüncelerini, “İşletmemizin gelecekte karşılaşılabileceği riskleri ve avantajları önceden görmemizi sağlar. Yatırımlarımız daha sağlıklı olarak planlanır. Hasılatımızı ve giderlerimizi önceden görerek sağlam adımlar atmamıza yardımcı olur. İşletmemizin kârı artarak devamlılığımız sağlanır.” şeklinde ifade etmiştir.

J kodlu şirket ise bütçe çalışmaları ile kazançlarını görebileceğini ifade ederek kapasite artırımına gidebileceklerini dile getirmiştir. Bu şekilde rekabette üstünlük sağlayabileceklerini belirtmiştir.

K kodlu şirket ise bu soruyla ilgili olarak, “Rekabet etmede şansımız daha iyi olurdu. Reklam planlamasını yapabiliydik. Reklam için bütçe oluşturabiliydik. Müşteri odaklı daha iyi çalışabiliydik. Müşteri memnuniyetini daha iyi daha aktif hale getirebiliydik. Paranın geri dönüşü, rekabet etme, parayı kullanma, paradan para kazanma gibi durumlarda bize yardım sağlardı. Ne yapacağımızı, paranın yatırıma nasıl dönüşeceğini, ne zaman artıya geçip ekside olacağımızı bilirdik.” şeklinde düşüncelerini dile getirmiştir.

Bu soruyla ilgili şirket düşünceleri incelendiğinde bütçe hazırlamanın sağladığı yararlar konusunda şirketlerin tamamına yakınının öngörme kavramı üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. Üç (A,C,G) şirket hedef kavramını ifade ederken beş (A,E,F,H,K) şirket finansal analiz kavramına değinmiştir. Ayrıca şirketlerin büyüme, yatırım ve kazanç artırma kodları ile ilgili görüşlerini dile getirdikleri Tablo 10’da görülmektedir.

Akdoğan (2009) bütçe hazırlamanın işletmenin verimliliğini, karlılığını ve likiditesini arttırdığını belirtmiştir. Özkan (2006) bütçe hazırlamanın işletmelerin amaçlarını ve hedeflerini gerçekleştirmek için çeşitli kaynakları belirlemek, kaynakların ne zaman ve nasıl kullanılacağına yardımcı olmak, yöneticilerin sorumluluklarını belirlemek, yöneticilere ayrıntıdan uzaklaşarak faaliyetlerin planlanması ve yürütülmesi fırsatını vermesi gibi yararlar sağladığını dile getirmiştir. Çam (2008) bütçelerin hazırlanmasıyla maliyetlerin düşürülebildiğini, işletmenin temel politikalarının önceden görülebildiğini, işletmelerde yeterli ve sağlam bir örgüt yapısının oluşturulduğunu, işletme faaliyetlerindeki etkinlik ve etkinsizliklerin ortaya çıkarıldığını söylemiştir. Ayrıca bütçe hazırlamayla, en üst kademedeki en alt kademeye kadar tüm çalışanların, işletme kararlarına katılmalarının sağladığını belirtmiştir. Sevgener ve Hacirüstemoğlu (2000) bütçelerin hazırlanmasıyla gelir ve giderler arasında dengenin kurularak işletme kaynaklarının korunduğunu, faaliyetlerin dönemsel analizlerinin yardımı ile verimsizliğin zamanında saptandığını ve tüketici taleplerinin eğilimlerinin saptanmasının kolaylaştığını söylemişlerdir. Ayrıca Akgüç (1998) işletme bütçelerinin, finansman kurumlarından kredi alınmasını kolaylaştırdığını, muhasebe bölümünün planlama ve denetim için gerekli bilgileri vermesini hızlandırdığını, işletmelerde bölümler arasında sorumlulukların belirlenmesine olanak verecek şekilde organize olmasını sağladığını belirtmiştir.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde bütçe hazırlamanın şirketlere pek çok faydasının olduğu görülmektedir. Örneklem grubundaki şirketlerin tamamına yakınının öngörme kavramı üzerinde yoğunlaştıkları görülmekte iken üç şirket bütçe çalışması ile kendilerine hedef koyabildiklerini ve beş şirket ise finansal analiz kavramı ile daha sağlıklı finansal analiz yapabileceklerini ifade ederek bütçe çalışmalarından bekledikleri yararları değinmişlerdir. Ayrıca şirketlerin bazıları bütçe çalışmaları ile büyüyeceklerini, yatırımlarının artmasının mümkün olabileceğini ve kazançlarının artabileceğini dile getirmişlerdir. Nitekim bu düşünceler literatürdeki düşüncelerle örtüşmekle beraber örneklemedeki şirketlerin bütçe hazırlamanın şirketlere sağladığı faydalara dar bir perspektiften baktıkları söylenebilir.

Üçüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde bütçe çalışmalarının yapılmama nedenleri nelerdir? Bu soru ile bütçe uygulamalarına yer vermeyen şirketlerin bütçe uygulamalarına yer vermeme nedenlerinin derinlemesine incelenmesi amaçlanmıştır.

E, F, G, H, I, İ, J, K, L ve M kodlu şirketler bütçe çalışmalarına yer vermediklerini dile getirdikleri için bu şirketlerin bütçe çalışması yapmama nedenleri incelenmeye çalışılmıştır. Bu şirketlere bütçe çalışmalarına yer vermeme nedenleri sorulmuştur.

“İşletmenizde bütçe çalışmalarının yapılmama nedenleri nelerdir?” sorusuna şirketlerin verdikleri cevaplar analiz edilerek kurumsallaşamama, aile şirketi, sipariş üzerine çalışma, nitelikli eleman sıkıntısı, maliyetlerin hesaplanamaması, satış ve fiyatlardaki istikrarsızlık kodları kullanılarak Tablo 11 ve Tablo 12’deki matrisler oluşturulmuştur. Bazı görüşlerin açıklanması gerektiği düşünülduğünden bu görüşlerin yanına “*” işareti koyulmuştur. Bu işaretin yanında bulunduğu görüşlere daha sonra matrisin altında yer verilmiştir.

Tablo 11.

Şirketlere Göre Bütçe Çalışmalarının Yapılmama Nedenleri

Ş.K	Kurumsallaşamama	Aile Şirketi	Sipariş Üzerine Çalışma	Eleman Sıkıntısı
E	Şirket olarak kurumsallaşamadığımız için bütçeyle ilgili çalışma olmuyor.	G.B	G.B	Nitelikli elemanı Burdur’da bulamıyoruz.*

Ş.K	Kurumsallaşamama	Aile Şirketi	Sipariş Üzerine Çalışma	Eleman Sıkıntısı
F	G.B	G.B	Sattığımız firmalardan sipariş alıyoruz ve aldığımız siparişe göre üretimimizi belirliyoruz.	G.B
G	İşletmemizde profesyonel anlamda tam olarak bir kurumsallaşma sağlanamadı.	Şirketimiz bir aile şirkettir. Patronlar hürriyetlerinin kısıtlanmasını istemiyorlar.	G.B	Önemli bir neden de nitelikli personel sıkıntımızın olmasıdır.
H	Kurumsallaşamıyor olmamız.	Aile şirketi olmamız.	G.B	Nitelikle personel sıkıntımızın bulunması.
I	G.B	Aile şirketlerin de son sözü patron söylemektedir.	Sipariş üzerine üretim yapıyoruz.	G.B
İ	Tam anlamıyla departman ayırımımızın olmaması, kurumsallaşamamamız	Aile şirketi olmamızdır.	G.B	Nitelikli eleman sıkıntımızın olmasıdır.
J	Kurumsallaşamama, şirketimiz de departmanların olmaması,	Aile şirketi olmamızdır.	G.B	G.B
K	Kurumsallaşamıyoruz.	G.B	G.B	Nitelikli eleman olmayışından kaynaklanıyor.
L	Kurumsallaşmadığımız için geleceğe yönelik yıllık tahminlerde bulunamıyoruz.	İşletmemizin bir aile şirketi olması nedeniyle,	Alınan siparişleri zamanın da üretilerek teslimi amaçlanmaktadır.	G.B
M	İşletmemizde kurumsallaşma sağlanamamıştır.*	Şirketimiz aile şirkettir.	Gelen siparişlere göre üretim planlanıyor.	Nitelikli personel sayımızda yetersizdir.

Tablo 12.

Şirketlere Göre Bütçe Çalışmalarının Yapılmama Nedenleri

Ş.K	Maliyetlerin Hesaplanamaması	Satış	Fiyatlardaki İstikrarsızlık
E	G.B	G.B	G.B

Ş.K	Maliyetlerin Hesaplanamaması	Satış	Fiyatlardaki İstikrarsızlık
F	G.B	Satış tam anlamıyla öngörülemediği için üretimimizi de önceden öngörmemiz zor olmaktadır.	Bütçe çalışmalarımızda fiyatlardaki istikrarsızlıklarda etkiliyor.
G	Mermer sektörün de maliyetleri sağlıklı hesaplamakta pek mümkün değildir.*	Satışın garantili hale gelmesi işletmemizi geleceğe yönelik bütçe çalışmalarını yapmaya çok itmiyor.*	G.B
H	G.B	G.B	Piyasada rakiplerimizin çok fazla bulunması nedeniyle fiyatlarımızı sık sık güncellemek zorunda kalıyoruz.
I	G.B	G.B	Pamuk fiyatlarındaki istikrarsızlıklar
İ	G.B	G.B	G.B
J	G.B	G.B	G.B
K	G.B	G.B	Et fiyatlarının istikrarsızlığı.
L	Mermer sektörün de maliyetlerin hesaplanması çok zordur.	G.B	G.B
M	Gerçek maliyetleri tam hesaplayamadığımız için	Satışlarımızın garanti olmasıdır.	G.B

E kodlu şirket, “Profesyonel yönetici olmadığı için nitelikli elemanı Burdur’da bulamıyoruz. Şirketimizin bulunduğu Burdur ili, küçük bir ildir. Profesyonel yöneticiler Burdur’da yaşamayı düşünmüyorlar. Ayrıca şirketimizin küçük olması nedeniyle yöneticileri şirketimizde çalıştırmamız pek mümkün olmuyor. Şirketimizde kurumsallaşma yok. Şirketi ortaklar idare ediyor. Ayrıca profesyonel yöneticileri denetlemek gerekiyor. Daha önce böyle olumsuz bir tecrübe yaşadık. Denetim mekanizmasının işlemesi gerekiyor. Kurumsallaşmaya evet; ama denetimli kurumsallığa. Ortaklar olarak çalışanlara güvenemiyoruz” şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir.

F ve L kodlu şirket yöneticileri ise düşüncelerini, ortaklardan şu ana kadar bütçe çalışmalarlarıyla ilgili bir talebin gelmediğini ve kendilerinin de ortaklara böyle bir öneride bulunmadıklarını dile getirmişlerdir. Böyle bir talebin olmaması nedeniyle

şirketlerin de geleceğe yönelik bir bütçe çalışması yapılmadığını ifade etmişlerdir. Özellikle L kodlu şirket yöneticisi görüşünü “ortaklarımız ve çalışanlarımız bütçe ile ilgili bilimsel anlamda bilgi sahibi değillerdir.” şeklinde belirtmiştir.

G kodlu şirket yöneticisi bu soruyla ilgili düşüncelerini, “Mermer sektöründe maliyetleri sağlıklı hesaplamakta pek mümkün değildir. Çünkü sürecin sonunda sadece bir mamul çeşidi üretmiyoruz. Birinci safhanın sonunda da ürün üretiyoruz. İkinci safhanın sonunda da ürün üretiyoruz. Aynı şekilde beşinci safhanın sonunda da ürün üretiyoruz. Beklenenden daha fazla veya az fireler ortaya çıkabiliyor. Maliyet hesaplamalarının uygulamasında sıkıntılar yaşıyoruz. Maliyet muhasebesini tam uygulayamıyoruz.” şeklinde belirtmiştir. Ayrıca G kodlu şirket yöneticisi, “Mermer sektörü satış garantisi yüksek olan bir sektördür; çünkü kaliteli bir ocağa sahip olmak işletmeyi birden üstün hale getiriyor. Şirketimizin sahip olduğu ocaktan çıkan mermer kütlelerinin özelliği ve renginden dolayı bizi dünyada bu alanda ikinci duruma getirdi. Bu özellikleri taşıyan bir ocağa sahip olmak satışın garanti hale gelmesi işletmemiz açısından geleceğe yönelik bütçe çalışmaları yapmaya çok itmiyor. Hazineye sahip olmak öngöründe bulunmayı pek gerektirmiyor.” diyerek düşüncelerini dile getirmiştir.

H kodlu şirket ise “Şirketimizde hâla yeteri kadar etkin bir muhasebe sisteminin tam kurulamamış olması. Hammaddemiz doğada yetiştiği için kalitesi, dönemsel olarak mevsimlerden kaynaklanan nedenlerle değişebiliyor. Hammaddemizde kıtlık ve bolluğun yaşanması tahminlerde zorlanmamıza neden oluyor. Mesela geçen sene iklimlerden de kaynaklandığı için buğdayın kalitesi çok iyi çıkmadığından dolayı unun kalitesi de düşük çıktı. Ne yaptık? Sattığımız unları bu sefer geri almak zorunda kaldık. Bu da planlarımızı çok etkiledi. Bu sene de bilindiği gibi buğdayda kıtlık var. Ama bu durumun geçen sene böyle olacağı çok da iyi tahmin edilemedi.” şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir. H kodlu şirket ayrıca düşüncelerini, “Biz satışlarımızı hep faturalı olarak yapıyoruz. Ama bazı müşteri bayiler var. Bunlar ‘Malları geri alın çünkü biz faturalı mallar istemiyoruz.’ şeklinde talepleri oluyor. İster istemez bu tutumlarda bizi etkiliyor.” diyerek düşüncelerini ifade etmiştir.

J kodlu şirket, “Ortakların aktif bir rol oynamaları, ortakların yetkilerini vererek kendi güçlerini kaybetmek istememeleri, dışarıdan birisine güvenin olmaması, ortakların fazla duygusal olması nedeniyle gücü; yetki senden çıkınca tamamen şirketi kaybetme korkusunun bulunması, bir başkasına güvenememe gibi nedenler

sayılabilir. Ayrıca şirket ortaklarının eğitim eksikliğinin bulunması da bir nedendir.” şeklinde düşüncelerini açıklamıştır.

K kodlu şirket ise görüşlerini, “İyi danışmanlık hizmetleri alamayışımızdan, bize yol gösterecek buradaki akademisyenlerin olmayışından kaynaklanıyor. Ayrıca marketlere bağlı olarak çalışıyoruz. Aslında alacaklarımızda vadelerimiz standarttır. Fakat müşterilerimiz vadeye uymuyorlar, verdikleri sözleri yerine getirmiyorlar. Çalışanlar şirketi sahiplenmiyorlar. Çalışanlarda sadakat yok.” şeklinde dile getirmiştir.

M kodlu şirket ise “Ortaklar yönetimle ilgili ani ve hızlı kararlar alabiliyorlar. Alınan kararlardan çalışanların bile haberi olmuyor. Ortaklar şirketin yönetiminde her konuya hâkim olarak aktif bir şekilde çalışıyorlar. Bu nedenle işletmemizde kurumsallaşma sağlanamamıştır. Böyle olunca da her şey ortaklardan beklenmek zorunda kalıyor.” şeklinde düşüncelerini ifade ederek bütçe yapmamalarının nedenlerini açıklamaya çalışmışlardır.

“İşletmenizdeki bütçe çalışmalarının yapılmama nedenleri nelerdir?” sorunun analizi sonucunda şirketlerin kurumsallaşamama, aile şirketi, sipariş üzerine çalışma, nitelikli eleman sıkıntısı, maliyetlerin hesaplanamaması, satış ve fiyatlardaki istikrarsızlık kodları üzerinde yoğunlaştıkları görülmektedir. F ve I kodlu şirket haricindeki şirketler kurumsallaşamadıklarından bütçe çalışmalarına yer vermediklerini belirtmişlerdir. Buradan şirketler için kurumsallaşmanın bütçe hazırlamak için çok önemli bir etken olduğu söylenebilir.

Şirketlerden yedi tanesi (G, H, I, İ, J, L ve M) aile şirketi olmaları nedeniyle bütçe çalışmalarına önem vermediklerini ifade etmişlerdir. Aile işletmelerinde departmanlardaki yöneticiler genellikle aile fertlerinden oluşmaktadır. Bu tür aile işletmelerinde departman yöneticilerinin performansları doğru bir şekilde değerlendirilememekte ve kişiler yetkileri ile orantılı sorumlu olamamaktadırlar (Demir, 2004). Buradan aile şirketi olmanın kurumsallaşma çalışmalarında ve bütçe hazırlamada olumsuz etkileri olduğu söylenebilir.

E kodlu şirket ise ortaklar olarak çalışanlara güvenmediklerini ifade etmişlerdir. Ortaklar aile şirketi olarak faaliyet gösterdikleri için kendileri dışındaki çalışanlara güvenmemeleri nedeniyle bütçe çalışmalarına da yer vermekten kaçınmakta ve pek

çok şeyi kendileri yapmayı tercih ettikleri söylenebilir. F ve L kodlu şirketlerin düşüncelerinden de anlaşılacağı üzere şirkette yönetici olarak çalışan fakat şirketin ortağı olmayan yöneticilerden ortakların bütçe talep etmedikleri görülmektedir. Buradan ortakların çalışanlarına bütçe hazırlamaları konusunda güvenmedikleri ve bütçe hazırlamanın şirketlerine sağlayacağı yararları önemsemedikleri söylenebilir. Ayrıca şirket ortağı olmayan yöneticilerin şirket ortaklarından talep gelmemesinin yanında kendilerinin de bütçe hazırlamak için bir çaba göstermedikleri ve bütçe çalışmalarının bir performans değerlendirme aracı olması nedeni ile yöneticilerin bütçe hazırlamadan kaçındıkları söylenebilir. Nitekim yöneticilerin düzenlenen bütçelerin performanslarının değerlendirilmesinde kullanılacağını düşünmeleri nedeni ile bütçe disiplinine girmek istememektedirler (Seydi, 2010). Yöneticiler bütçe çalışmalarının herhangi bir aşamasında, bütçe sistemine inanmadıklarını veya bütçe sisteminin işletmeye olumlu etkisi olabileceği fikrini kabullenmediklerini, bütçe ile ilgili çalışanlarına hissettirdiklerinde bütçe çalışmaları bundan olumsuz olarak etkilenecektir. Bunun için başarılı bir bütçe sisteminde yönetimin devamlı desteği çok önemlidir (Demir, 2004).

H kodlu şirket gıda sektöründe faaliyet gösteren bir işletmedir ve hammaddesi mevsimsel faktörlerden etkilenmektedir. H kodlu şirketin düşünceleri incelendiğinde bütçe hazırlamada mevsimsel faktörlerin önemli olduğu söylenebilir. Bütçe çalışmalarında mevsimsel faktörlerin dikkate alınması önemlidir.

K kodlu şirketin yukarıda yer alan düşünceleri incelendiğinde ise şirket yöneticilerinin bütçe hazırlama sürecinde akademisyenlere ihtiyaç duydukları anlaşılmaktadır. Çünkü şirket yöneticilerinin bütçe hazırlama konusunda yetersiz bilgiye sahip oldukları görülmektedir. H kodlu şirket ayrıca müşterilerinin faturasız mal talebinde bulduklarını ifade etmiştir. Buradan faturasız işlem yapmanın bütçe hazırlamayı zorlaştırdığı sonucuna varılabilir. Kayıt altına alınmayan veriler bütçe hazırlama sürecinde şirketlerin büyük ölçüde yanılmalarına neden olacaktır.

G,L ve M kodlu şirketler mermer sektöründe faaliyet gösteren şirketlerdir. Bu şirket yöneticilerinin düşünceleri incelendiğinde mermer sektöründe maliyetlerin sağlıklı bir şekilde hesaplanmadığı anlaşılmaktadır. Şirket yöneticileri bu nedenle bütçe düzenleyemediklerini söylemişlerdir. Nitekim işletme bütçelerinin başarılı olarak düzenlenebilmesi için işletmede etkin bir maliyet hesaplama sisteminin oluşturulması ve maliyetlerin doğru bir şekilde hesaplanması gerekmektedir (Demir,

2004). Ayrıca sipariş üzerine çalışma, nitelikli eleman sıkıntısı, satış ve fiyatlardaki istikrarsızlık, pazar garantisinin olması gibi nedenlerin, bütçe hazırlamayı olumsuz olarak etkilediği ifade edilebilir.

Dördüncü Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmelerin bütçe sistemlerinde hata ve yanlış anlamalar sonucu bazı başarısızlık nedenleri ortaya çıkmaktadır. İşletmenizde bu tür başarısızlıklarla karşılaşmakta mısınız? Sizce işletmenizdeki bütçe uygulamalarındaki bu tür başarısızlıkların nedenleri nelerdir?

Bu sorular ile şirketlerin hata ve yanlış anlamalar sonucu işletmelerinde başarısızlıkla karşılaşıp karşılaşmadıklarını belirlemek amaçlanmıştır. Ayrıca şirketlerin bütçe uygulamalarında sıkıntıları varsa bu başarısızlıklar konusundaki düşüncelerinin irdelenmesi hedeflenmiştir.

A, B, C ve D kodlu şirketler bütçe çalışmalarına yer verdikleri için diğer şirketlerden farklı olarak bu şirketlere aşağıdaki sorular yöneltilmiştir:

“İşletmelerin bütçe sistemlerinde hata ve yanlış anlamalar sonucu bazı başarısızlık nedenleri ortaya çıkmaktadır. İşletmenizde bu tür başarısızlıklarla karşılaşmakta mısınız? Sizce işletmenizdeki bütçe uygulamalarındaki bu tür başarısızlıkların nedenleri nelerdir?” sorularına ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve Tablo 13’te sunularak açıklanmıştır.

Tablo 13.

Bütçe Çalışmasına Yer Veren Şirketlerin Sıkıntı Yaşama Durumları

	Başarısızlıkla karşılaşmayanlar	Başarısızlıkla karşılaşanlar	
		Yanlış tahminler	Kurumsallaşamama
Ş.K	A	B, C, D	B, C

A kodlu şirket yöneticisi bütçe çalışmalarında hata ve yanlış anlamalar sonucunda her hangi bir başarısızlıkla karşılaşmadıklarını söylemiştir. Örneklemedeki B, C, ve D kodlu şirketler ise bütçe çalışmalarında hata ve yanlış anlamalar sonucunda başarısızlıkla karşılaştıklarını açıklamışlardır.

B kodlu şirket yöneticisi bu soruyla ilgili düşüncelerini, “İşletmemizden kaynaklanan en önemli neden tam anlamıyla kurumsallaşmamamızdan dolayı yaptığımız hatalardan kaynaklanabilir. Bazen gerçekleşmesi zor olan hedefler belirleyebiliyoruz. Ayrıca yanlış hesaplamalardan dolayı yanlış tahminlerde bulunabiliyoruz. Süt sektörü hiç belli olmayan yoğun hareketliliğin yaşandığı bir sektördür. Piyasadan kaynaklanan fiyat istikrarsızlığı, politik etkenler gibi nedenlerden dolayı bütçe çalışmalarında başarısızlıklarla karşılaşabilmekteyiz. Örneğin şu anda gündemde olan ithal süt durumu şekillenince gelecek yıllla ilgili bütçe planlarımız bu karardan etkilenecektir.” şeklinde dile getirmiştir.

C kodlu şirket düşüncelerini, “Nadiren yanlış tahminlerde bulduk. Aile şirketiyiz. İşletmemizdeki olayların çoğuna ortaklar olarak bizler müdahale ediyoruz. İşletmemizin tam anlamıyla departmanlara ayrılmamış olması bütçe ile ilgili çalışmalarımızı zorlaştırmaktadır.” şeklinde ifade etmiştir.

D kodlu şirket ise düşüncelerini, "Bütçe çalışmalarında bazen yanlış tahminlerde bulunabiliyoruz. Tahsilât politikamızdaki yanlışlıklardan ve piyasa fiyatlarındaki istikrarsızlıklardan dolayı yanlış tahminlerde bulunabiliyoruz. Hammadde temininde yaşadığımız zorluklar, hammadde fiyatlarında yanlış tahminlerde bulunmamız sonucunda maliyetleri yanlış hesaplamamızdan dolayı bütçe çalışmalarımız olumsuz olarak etkileniyor.” diyerek bütçe çalışmalarında yapılan yanlışlıklardan dolayı karşılaştıkları sıkıntıları belirtmişlerdir.

Bütçe uygulamasına yer B, C ve D kodlu şirketlerin başarısızlıkla karşılaştıkları Tablo 13'te görülmektedir. Örnekleme bütçe uygulaması yapan B, C, ve D kodlu şirketler bütçe çalışmalarındaki karşılaştıkları başarısızlıkları yanlış tahminler ve kurumsallaşamamadan kaynaklandığını dile getirmişlerdir. Yanlış tahminlerin ve kurumsallaşamamanın işletme bütçelerinin başarıya ulaşmasında önemli bir olumsuz etken olduğu söylenebilir.

Akdoğan (2009) işletme bütçelerinin tahminlere dayanmasından dolayı tahminlerin doğru yapılmasının gerektiğini ve yetersiz tahminlerin yanlış sonuçlara neden olması fiili sonuçlarla karşılaştırmada kriter olamayacaklarını belirtmiştir. İşletmelerde bütçeleri muhasebe yöneticilerinin düzenlemesi, bütçe komitelerinin oluşturulamaması, bütçelerin sürekli revize edilmesi, maliyet bilgilerinin doğru hesaplanamıyor olması, departmanların arası iletişimin olmaması, aile şirketlerinde

departman yöneticilerinin aile bireylerinden olması, işletmelerin kurumsallaşamamaları, bütçe çalışmalarında gerçekçi hedeflerin konulamaması, yanlış tahminler gibi nedenlerle bütçe çalışmalarında işletmeler başarıya ulaşamamaktadırlar (Demir, 2004).

Beşinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerde temel alınan rakamların tespiti ne şekilde belirlenmektedir?

Bu soru ile şirketlerin bütçelerinde temel aldıkları rakamların tespitini nasıl belirlediklerini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

“İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerde temel alınan rakamların tespiti ne şekilde belirlenmektedir?” sorusuna ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve şöyle açıklanmıştır.

Bütçe uygulaması yapan A, B, C ve D kodlu şirketler düzenledikleri bütçelerde temel alınan rakamların tespitinde geçmiş dönemlerin rakamlarından yararlandıklarını belirtmişlerdir. Bu görüş ortak bir görüş olduğu için matris oluşturmaya gerek duyulmamıştır.

Bu soruya A kodlu şirket düşüncelerini, “Geçmiş üç yılın rakamlarını dikkate alıyoruz.” şeklinde ifade ederken, B kodlu şirket ise “Geçmiş dönemin verilerinden yararlanıyoruz.” şeklinde dile getirmiştir. C kodlu şirket de düşüncelerini, “Genellikle geçmiş yılların verilerinden yararlanıyoruz. Geçen yılın bir üst seviyesine çıkarak hedefi yüzde 20 veya yüzde 25 olarak arttırarak belirliyoruz.” şeklinde açıklamıştır. D kodlu şirket ise “Geçmişteki yapılan harcama ve satışlara göre belirliyoruz.” şeklinde dile getirmiştir.

Bütçe çalışmalarına yer veren şirketlerin tamamı bütçelerde temel alınan rakamların tespiti için geçmiş dönemin verilerinden yararlandıkları ifadelerinden anlaşılmaktadır. Seydi (2010) işletme bütçelerinin geçmiş dönem sonuçlarından yararlanılarak ileriye dönük tahmin esasına göre düzenlendiğini belirtmiştir. Buradan, şirketlerin bütçelerde temel alınan rakamların tespitini bilimsel anlamda doğru bir şekilde yaptıkları söylenebilir.

Altıncı Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde genel bütçeler düzenlenirken nasıl bir sıra izlenmektedir?

Bu soru ile bütçe uygulamasına yer veren şirketlerin genel işletme bütçelerini düzenlerken nasıl bir sıra izlediklerini belirlemek amaçlanmıştır.

“İşletmenizde genel bütçeler düzenlenirken nasıl bir sıra izlenmektedir?” sorusuna şirketlerin verdikleri cevaplar analiz edilerek Tablo 14’te sunulmuştur. Tablo 14’te yer alan rakamlar şirketlerin izlediği sıralamayı göstermektedir.

Tablo 14.

Şirketlerin Düzenledikleri Bütçe Türleri

Ş.K	PSDG Bütçesi	Üretim Bütçesi	Satış Bütçesi	Gelir -Gider Bütçesi	Yatırım Bütçesi	Nakit Bütçesi	Proforma, Gelir Tablosu ve Bilanço
A		2	1				
B		2	1	3			
C	3	2	1				
D		2	1		4	3	5

PSDG: Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri

Tablo 14’te görüldüğü gibi bütçe uygulamasına yer veren A, B, C ve D kodlu şirketlerin tamamı öncelikli olarak satış bütçesini, ardından üretim bütçesini düzenledikleri görülmektedir. A kodlu şirket yöneticisi satış ve üretim bütçesini düzenlediğini açıklamıştır. B kodlu şirket yöneticisi sırasıyla satış, üretim ve gelir-gider bütçesini düzenlediğini söylemiştir. C kodlu şirket yöneticisi de sırayla satış, üretim ve PSDG bütçelerini düzenlediklerini ifade etmiştir. D kodlu şirket yöneticisi ise sırasıyla satış, üretim, nakit, yatırım ve proforma gelir tablosu ile proforma bilançoyu düzenlediklerini belirtmiştir.

A, B,C ve D kodlu şirketler satış bütçesini temel alarak özellikle üretim bütçesi ve diğer bütçeleri düzenlediklerini ifade etmişlerdir. Özellikle A ve B kodlu şirket yöneticileri ortaklardan nakit, yatırım, faaliyet giderleri bütçelerinin ve proforma

bilanço ile proforma gelir tablosunun düzenlenmesi talebinin gelmediğini söylemişlerdir.

Genel bütçe hazırlanırken satış, üretim, satışların maliyeti, faaliyet giderleri bütçeleri, proforma gelir tablosu, yatırım, nakit bütçeleri ve proforma bilanço sırasının izlenmesi gerekecektir (Haftacı, 2007). Yılmaz (2001) genel bütçe hazırlanırken satış, üretim, tedarik, faaliyet giderleri, yatırım planları uygulama, nakit bütçeleri ve proforma gelir tablosu ile proforma bilanço sıralamasının izlenmesi gerektiğini belirtmiştir.

Yapılan çalışmalar incelendiğinde şirketlerin satış ve üretim bütçelerini hazırlama sıralamasını doğru bir şekilde yaptıkları belirlenmiştir. Bu şirketler üretimlerini başta olmak üzere diğer faaliyetlerini de satış bütçesine göre planladıklarını dile getirmişlerdir. Fakat şirketlerin hazırlaması gereken diğer genel bütçeleri hazırlamadıkları veya hazırladıkları bütçeleri yanlış sıraladıkları söylenebilir. Bunun nedeni şirket ortakları ve yöneticilerinin işletme bütçeleriyle ilgili yeterli bilimsel bilgiye sahip olmadıkları ve işletme bütçeleriyle sağlanacak faydaları tam olarak göremediklerinden kaynaklanabilir.

Yedinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde satış bütçesi düzenlenirken yaptığınız araştırmalar hakkında bilgi veriniz.

Bu soru ile şirketlerin satış bütçelerini düzenlerken ne tür araştırmalar yaptıklarını ve yaptıkları araştırmalar hakkındaki düşüncelerini belirlemek amaçlanmıştır.

“İşletmenizde satış bütçesi düzenlenirken yaptığınız araştırmalar hakkında bilgi veriniz.” sorusuna ilişkin olarak şirketlerin verdiği cevaplar analiz edilmiştir. Bu analiz sonucunda pazar araştırması, fiyat araştırması kodları ile 2 matris oluşturulmuştur. Oluşturulan bu matrisler Tablo 15’te sunulmuştur. Tablonun altında şirketlerin düşüncelerine yer verilmiştir.

Tablo 15.

İşletmelerin Satış Bütçesi Düzenlerken Yaptığı Araştırmalar

Ş.K	Pazar Araştırması	Fiyat Araştırması
A	Pazar araştırması yapıyoruz.	Ürettiğimiz mallara göre rakip firmaların fiyatlarını takip ediyoruz.
B	Pazarlama elemanlarımız tarafından pazar araştırması yapılıyor.	Fiyatları belirlerken de rakip işletmelerin fiyatlarını takip ediyoruz.
C	Pazarlama grubu saha çalışması yapar.	Satış fiyatları belirlenirken rakiplerin aynı ürünlerinin fiyat analizi yapılır.
D	Türkiye genelinde piyasa araştırması yapıyoruz.	Satış fiyatlarımızı tahmin ederken rakiplerimiz fiyatlarını araştırıyoruz.

A,B,C ve D kodlu şirket yöneticilerini bu soruya yönelik açıklamalarında her biri pazar ve fiyat araştırması yaptıklarını ifade etmişlerdir. Satış bütçesinin hazırlanabilmesi için sorumluların piyasa, mamul ve fiyat konularında çeşitli analizler yaparak satışla ilgili tahminleri belirlemeleri gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Şirketlerin satış bütçelerini düzenlerken pazar, mamul ve fiyat araştırmaları yapmaları gerektiği literatürdeki çalışmalarda yer almaktadır. Nitekim A,B,C ve D kodlu şirketlerin pazar analizi ve fiyat analizine yer verdikleri halde mamul analizine yer vermedikleri görülmüştür.

Sekizinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde bütçe hazırlama çalışmalarında görev alan organlar nelerdir? Bu organların yapısı, görevleri, çalışma şekilleri hakkında bilgi veriniz.

Bu soru ile şirketlerin bütçe hazırlama çalışmalarında hangi organlara yer verdiklerini belirlemek amaçlanmıştır. Ayrıca bu soru ile bütçe çalışmalarında yer alan organların yapısı, görevleri ve çalışma şekilleri konusunda şirketlerin neler düşündüklerini ortaya çıkarmak amaçlanmıştır.

“İşletmenizde bütçe hazırlama çalışmalarında görev alan organlar nelerdir? Bu organların yapısı, görevleri, çalışma şekilleri hakkında bilgi veriniz” sorusuna ilişkin olarak şirket yöneticilerinin düşüncelerini analiz etmek amacıyla yönetim, muhasebe,

finans, üretim, pazarlama satış ve dağıtım bölümleri isminde 5 adet matris oluşturulmuş ve Tablo 16'da sunulmuştur.

Tablo 16.

Şirketlerde Bütçelerin Düzenlenmesinde Yer Alan Organlar

Ş.K	Yönetim Bölümü	Muhasebe Bölümü	Finans Bölümü	Üretim Bölümü	Pazarlama Satış ve Dağıtım Bölümü
A		*		*	*
B		*	*	*	*
C	*	*	*	*	*
D		*		*	*

A kodlu şirket bu soruyla ilgili düşüncelerini, “Üretim, muhasebe, pazarlama bölümleri bütçeyi hazırlıyor. Yönetim kurulu onaylıyor.” şeklinde dile getirmişlerdir.

B kodlu şirket ise düşüncelerini, “Muhasebe, finans, üretim ve pazarlama müdürleri bütçe çalışmalarında görev almaktadırlar. Bölümler kendi sorumluluk merkezlerinde bütçe taslaklarını oluşturuyorlar. Sonra bölümler bir araya gelerek ortaklarla beraber bölümsel bütçelerden yola çıkarak uyumlaştırma yapılır. Böylece satış, üretim, gelir ve gider bütçelerimiz oluşturulur. Yönetim oluşturulan bu bütçeleri onaylar.” şeklinde açıklamıştır.

C kodlu şirket ise “Yönetim, muhasebe, üretim, satın alma, pazarlama, finansman görevlerini iki ortak olarak yürüttüğümüz için bu bölümlerin dâhilinde iki ortak verileri derleyerek özellikle yönetici ortak aktif olmak üzere bütçe ile ilgili tahminler yapılıyor.” diye açıklamıştır.

D kodlu şirket de düşüncelerini, “Muhasebe bölümü bütçe çalışmalarını organize ediyor. Üretim bölümü, satış bölümü verileri vererek muhasebe bölümü yapıyor. Satış bölümü aylık bazlarda satış miktarlarını belirliyor. Buna paralel olarak da üretim bölümü aylık bazda üretim miktarlarını tahmin ediyor. Muhasebe bölümü nakit ve diğer bütçe çalışmalarını yapıyor. Muhasebe bölümü gerekli diğer hazırlıkları yaparak tahmini miktarları rakamsallaştırıp uyumsallaştırıyor. Muhasebe bölümü oluşturduğu bu bütçeyi yönetim kuruluna sunuyor ve yönetim kurulu uygun bulursa onaylıyor.” şeklinde açıklamıştır.

İşletmelerde sağlıklı bütçelerin hazırlanabilmesi için yetki ve sorumluluğu belli örgüt birimleri sorumlu olmalıdır. İşletmeden işletmeye farklılık göstermekle beraber bütçeleri hazırlama sorumluluğu işletmelerin üst kademe yönetimindedir (Haftacı, 2007). Bütçelerin hazırlanmasında bütçe komitesi ya da genel müdür tarafından her alt kademe bölümleri ile iletişim kurulması gerekmektedir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000).

Şirketlerin bu soruyla ilgili düşünceleri incelendiğinde, işletmelerin bütçe komitelerini ve bütçe bölümlerini oluşturmadıkları fakat departmanların bütçe taslaklarını hazırlayarak yönetim kurulunun onayına sundukları söylenebilir. Bu durum örnekleme yer alan şirketlerin bütçe hazırlamada sorumluluğun departmanlara ait olduğunu ve hazırlanan bütçe taslaklarının yönetim kurulları tarafından onaylandığını göstermektedir.

Dokuzuncu Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerin dönemleri nasıldır? Bu dönemleri belirlerken neleri dikkate alıyorsunuz?

Bu sorular ile şirketlerin düzenledikleri bütçelerin dönemlerinin neler olduğu ve bu dönemleri belirlerken neleri dikkate aldıklarını irdelemek amaçlanmıştır.

“İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerin dönemleri nasıldır? Bu dönemleri belirlerken neleri dikkate alıyorsunuz?” sorularına ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve şöyle açıklanmıştır.

A kodlu şirket bu soruyla ilgili olarak “İşletmemiz genel olarak bütçe dönemlerini yıllık yapıyor. Fakat yılı ikiye bölerek altı aylık dönemlerde ve altı aylık dönemlerin içinde de üçer aylık değerlendirmeler yapıyoruz.” şeklinde düşüncelerini ifade etmiştir.

B kodlu şirket gıda sektöründe dayanıksız tüketim malı üreten bir işletmedir. B kodlu şirket yöneticisi düşüncelerini, “Aylık dönemler dikkate alınarak yıllık bazda düzenliyoruz. Piyasa dalgalanmaları ve fiyat istikrarsızlığı nedeniyle aylık dönemlerde geleceğe yönelik planlama yapıyoruz. İşletmemizin bölgesinin özelliğinden dolayı üretim ve satışlar genellikle yılın ilk ve son dört ayı düşmektedir.

Çünkü pazar payımızın bir bölümünü turizm sağlamaktadır. Bunun gibi nedenlerle daha uzun vadede tahminlerde bulunmamız daha zor olduğu için aylık olarak tahminlerde bulunuyoruz.” şeklinde açıklamıştır.

C kodlu şirket yöneticisi, “İşletmemizde genel olarak yıllık planlama yapıyoruz. Yaz döneminde evlilik oranlarının artması nedeniyle üretim artmakta, bahar dönemlerinde orta seviyede devam etmekte ve kış döneminde ise azalmaktadır. Tahminlerimizde bunların etkisini azaltmak açısından yıllık hedeflerimizi altı aylık dönemler itibariyle izleme yolunu tercih ettik.” şeklinde düşüncelerini dile getirmiştir.

D kodlu şirket ise “Aylık bazlarda yıllık bütçe hazırlıyoruz. Piyasa istikrarsızlığı, fiyat istikrarsızlığından dolayı önümüzü çok iyi göremiyoruz. İşletmemizin öz sermayesinin azlığından dolayı risk almamak için daha uzun vadeli tahminlerde bulunamıyoruz.” şeklinde açıklamıştır.

Bütçe dönemi olarak bir yılın dikkate alınması oldukça çok görülen bir durumdur. İşletmelerde bazı durumlarda daha kısa süreli bir ay, üç ay, altı ay veya bir yıl gibi dönemler için bütçeler hazırlanırken bazen de çok uzun süreler için iki yıl, beş yıl gibi süreler içinde bütçeler hazırlanabilmektedir (Kartal ve diğerleri, 2003). Örnekleme yer alan şirketlerin kısa süreli bütçeler hazırladıkları söylenebilir. Zaman boyutu bir yıla kadar olan bütçeler kısa dönemli bütçelerdir (Akdoğan, 2009). Bu şirketlerin bütçeyi yıllık olarak hazırladıkları ve ara dönemlerde değerlendirmeler yaptıkları görülmektedir.

İşletme bütçelerinin dönemleri hazırlanırken işletmenin tipi, hesap dönemi, bütçenin düzenlenme amacı, işletmenin içinde bulunduğu özel şartlar, pazar durumu ve genel ekonomik durumun dikkate alınması gerekmektedir (Çetiner, 2002). Örnekleme yer alan şirketlerin bütçe dönemlerini belirlerken çalışma alanlarına, hesap dönemlerine, pazar ve ekonomik durumları, yaz ve kış dönemleri gibi faktörleri kısmen dikkate aldıkları söylenebilir. Ayrıca piyasa ve fiyatlardaki istikrarsızlıklardan dolayı risk almamak için daha uzun vadeli bütçeleme faaliyetlerine yönelemediklerini söylemişlerdir.

Onuncu Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizden bütçeler hazırlanırken dikkat ettiğiniz hususlar nelerdir?

Bu soru ile şirketlerin bütçelerini hazırlarken neleri dikkate aldıklarını belirlemek amaçlanmıştır.

“İşletmenizde bütçeler hazırlanırken dikkat ettiğiniz hususlar nelerdir?” sorusuna ilişkin olarak şirket yöneticilerinin düşüncelerini analiz etmek amacıyla öngörülerde bulunma, geçmiş verilerden yararlanma, bölümler arası uyumun sağlanması kodlu matrisler oluşturulmuş ve Tablo 17’de sunulmuştur.

Tablo 17.

Şirketlerin Bütçeler Hazırlanırken Dikkat Ettikleri Hususlar

Ş. K	Geçmiş Verilerden Yararlanma	Öngörüle Bulunma	Bölümlerarası Koordinasyonun Sağlanması	Diğer
A	G.B	Üretim ile satış rakamlarını sağlıklı öngörmeye çalışıyoruz.*	Bölümlerarasında koordinasyonun sağlanması.	G.B
B	Önceki yılların gerçekleşen verilerini dikkate alıyoruz.	G.B	Bölümler arasında uyumun sağlanmasına önem veriyoruz.	Devletin destekleme politikaları dikkate alıyoruz.* Mevsimsel özellikleri dikkate alıyoruz.*
C	Geçen yılın verilerine % 20 veya % 25 lik bir hedef artırımına gidiyoruz.	G.B	G.B	G.B
D	G.B	Satış ve üretim için gerek miktar ve gerekse tutar olarak sağlıklı tahminlerde bulunmaya özen gösteriyoruz.	Yönetim, pazarlama muhasebe ve üretim bölümleri arasında koordinasyonun sağlanmasına önem veriyoruz.	G.B

A kodlu şirket yöneticisi bütçe çalışmalarında dikkat ettikleri hususlarla ilgili düşüncelerini, “Piyasadaki rakiplerimizin tutumunu analiz ederek öngörülerde bulunmaya dikkat ediyoruz.” şeklinde ifade etmiştir.

B kodlu şirket yöneticisi düşüncelerini, “Devletin destekleme politikaları dikkate alınıyor. Kırsal kalkınma ve destekleme projelerini yakından takip ederek yararlanmaya çalışıyoruz. Bunun gibi destekleme ve teşviklerde bütçe çalışmalarımızda tahminlerimizi şekillendiriyor.” şeklinde dile getirmiştir. B kodlu şirket turizm bölgesinde de faaliyette bulunduğu için bütçe çalışmalarında bu mevsimsel özellikleri dikkate aldıklarını, sonraki dönemlerdeki bütçelerin sağlıklı olabilmesi için aylık değerlendirme toplantıları yaptıklarını açıklamıştır. Ayrıca bütçe çalışmalarında üretim kapasitelerini ve üretimde meydana gelen hataları da dikkate aldıklarını ifade etmiştir.

C kodlu şirket yöneticisi ise “Yaz döneminde evlilik oranlarının artması nedeniyle üretim artmakta bahar dönemlerinde orta seviyede devam etmekte ve kış döneminde ise azalmaktadır.” şeklinde bütçe hazırlamalarında mevsimsel özelliklerinde önemli olduğunu söylemiştir.

Seydi 2010’da yayımlanan çalışmasında, bütçelerin geçmiş dönemlerin sonuçlarından yararlanılarak ileriye yönelik tahmin esasına göre düzenlenmesini, bütçelerin şirketin yapısına uygun olmasını, belli bir dönem için düzenlenmesinin, gerektiğini açıklamıştır. Ayrıca bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında sağlıklı koordinasyon kurulmasını, aylık olarak bütçe ve muhasebe verilerinin kontrol edilmesini, bütçe dönemi ile ilgili tahmini kurların ve enflasyon oranlarının dikkate alınması gerektiğini bahsetmiştir. Demir (2004) bütçe hazırlanırken işletmelerde hesap planı, organizasyon şeması ve bütçeler arasında uyumun sağlanması, gerçekçi hedeflerin belirlenmesi, sistemli yaklaşım ile bütçelerin birbirini etkileyerek düzenlenmesi ve departmanlar arası koordinasyonun sağlanmasının gerekli olduğunu söylemiştir.

Örneklemdaki şirketlerin bütçe hazırlarken geçmiş dönemlerin sonuçlarından yararlanılması, ileriye dönük tahminlerin yapılması, bölümler arasında koordinasyonun sağlanması, aylık değerlendirme toplantılarının yapılması, gibi hususlara dikkat ettikleri görülmektedir. Dikkat edilen bu hususlar daha önce işletme bütçeleri ile ilgili yapılan çalışmalarla uyusmaktadır. Ayrıca örneklemdaki şirketlerin bütçe hazırlarken piyasayı izledikleri, devletin destekleme politikalarını takip ettikleri ve mevsimlerin özelliklerini de dikkate aldıkları görülmüştür. Ancak şirketlerin bütçeyi hazırlarken dikkat etmesi gereken hususların çoğunu aynı anda dikkate almadıkları

söylenbilir. Bütçe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmamaları bu durumun bir nedeni olabilir.

Onbirinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

Sizce bütçe kontrolü nedir? İşletmenizde bütçe kontrolü ve performans değerlendirmesi hangi organ tarafından yapılmaktadır?

Bu sorular ile şirketlerin bütçe kontrolü kavramını nasıl algıladıkları belirlenmek istenmiştir. Ayrıca şirketlerin bütçe kontrolünün ve performans değerlendirmesinin hangi organlar tarafından yapıldığının tespit edilmesi amaçlanmıştır.

“Sizce bütçe kontrolü nedir? İşletmenizde bütçe kontrolü ve performans değerlendirmesi hangi organ tarafından yapılmaktadır?” sorularına ilişkin olarak şirketlerin verdikleri cevaplar analiz edilerek Tablo 18’de sunulmuş ve tablonun altında şirketlerin düşüncelerine yer verilmiştir.

Tablo 18.

Şirketlerin Bütçe Kontrolü Kavramı Hakkındaki Düşünceleri

Ş.K	Karşılaştırma
A	Hedefimizle gerçekleşen verilerin karşılaştırılmasıdır.
B	Tahminlerimizle gerçekleşen verileri karşılaştırmaktır.
C	Belirlediğimiz hedeflerin gerçekleşme durumlarını anlıyoruz.
D	Bulduğumuz tahminlere ulaşıp ulaşılmadığının karşılaştırılmasıdır.

Şirketlerin tamamının bütçe kontrolünden karşılaştırma kavramına vardıkları Tablo 18’de görülmektedir. A ve D kodlu şirketler bütçe kontrolünü yönetim kurulunun yaptığını, B kodlu şirket bütçe kontrolünü muhasebe, finansman, üretim ve pazarlama müdürlerinin yaptığını ifade etmiştir. C kodlu şirket ise yönetimde aktif rol oynayan ortakların bütçe kontrolü yaptığını vurgulamıştır.

Çam (2008) bütçe kontrolünü bütçe döneminde bütçelenen amaç ve hedeflerle fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak karşılaştırılması, bütçe sapmalarının olup olmadığının araştırılması ve gerekli önlemlerin alınarak düzeltilmesi faaliyeti olarak

tanımlamıştır. Buradan örnekleme yer alan şirketlerin bütçe kontrolü kavramını kısmen doğru tanımladıkları söylenebilir.

Onikinci Alt Probleme İlişkin Bulgular ve Yorum

İşletmenizde bütçe kontrol araçlarından olan sapma analizi yapılmakta mıdır? Yapılmakta ise hangi kalemlerde yapılmaktadır? İşletmenizde bütçe sapmalarının nedenleri nelerdir? Aldığınız önlemler hakkında bilgi veriniz?

Bu sorular ile şirketlerin sapma analizini yapıp yapmadıklarının ve yapılmakta ise hangi kalemlerde yapıldığının irdelenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca şirketlerin meydana gelen bütçe sapmalarının nedenleri konusunda neler düşündüklerini ve bütçe sapmalarına karşı ne tür önlemlere yer verdiklerini belirlemek amaçlanmıştır.

“İşletmenizde bütçe kontrol araçlarından olan sapma analizi yapılmakta mıdır? Yapılmakta ise hangi kalemlerde yapılmaktadır?” sorularına ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve Tablo 19’da sunulmuştur.

A, B, C ve D kodlu şirketler sapma analizi yaptıklarını ifade etmişlerdir. Bu şirketlerin hangi kalemlerde sapma analizi yaptıkları Tablo19’da sunulmuştur.

Tablo 19.

Şirketlerin Sapma Analizi Yaptıkları Kalemler

<i>Ş.K</i>	<i>Satış</i>	<i>Üretim</i>	<i>Gider</i>
<i>A</i>	*		
<i>B</i>	*	*	*
<i>C</i>		*	
<i>D</i>	*	*	

A kodlu şirket sadece satış kaleminde, B kodlu şirket satış, üretim ve gider kalemlerinde C kodlu şirket sadece üretim kaleminde ve D kodlu şirket ise satış ile üretim kalemlerinde sapma analizi yaptıklarını ifade etmişlerdir.

Bir hesap döneminin bütçelenmiş verileri ile aynı dönemin gerçekleşen verileri arasındaki farka sapma, bu sapmalarının nedenlerinin araştırma işlemlerine ise sapma analizi denir. Genellikle sapma analizleri satış ve üretim kalemlerinde

yapılmaktadır. Çünkü bu kalemler fiyat ve miktar bileşenlerine ayrılabilir ve bu suretle hem etkinliğin hem de etkenliğin ölçülmesi mümkün olur (Tokaç, 2005). Örneklemdaki şirketlerin genellikle satış, üretim ve gider kalemlerinde sapma analiz yaptıkları görülmektedir. Sadece B ve D kodlu şirket satış ile üretim kalemlerinin ikisinde de sapma analizi yapmaktadır. Buradan şirketlerin sapma analizlerini yapmada kısmen yeterli bilgiye sahip olduğu söylenebilir.

“İşletmenizde bütçe sapmalarının nedenleri nelerdir?” sorusuna ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve yanlış tahminler ile devlet politikaları kavramlarında ortak 2 matris oluşturulmuştur. Oluşturulan matrisler Tablo 20’de sunulmuştur.

Tablo 20.

Şirketlerin Bütçe Sapmalarının Nedenleri İle İlgili Düşünceleri

Ş.K	Yanlış Tahminler	Devlet Politikaları	Diğer
A	G.B	G.B	Müşteri ile bağlantının kopması, dolardaki dalgalanmalar.
B	Üretimdeki hatalar, yanlış hesaplamalardan dolayı yapılan yanlış tahminler	Destekleme ve teşvik durumları, devlet politikaları gibi nedenler	Fiyat istikrarsızlığı, hammadde dışı bağımlılık, bayilerin sözlerini yerine getirmemeleri.
C	Tahminlerin doğru yapılamaması.	Devlet politikaları KDV indirimi.	İşletmemizden kaynaklanmayan dış etkenler, firelerin beklenenden çok çıkması, malzeme kayıplarının meydana gelmesi.
D	Yanlış tahminlerde bulunma.	G.B	İşçilerin çalışmalarının tam anlamıyla kontrolünün sağlanmaması, öz sermayemizin çok kuvvetli olmaması ve hammaddeyi peşin alamamamız.

Şirketlerden üçü (B,C,D) yanlış tahminler üzerinde dururken ikisi (B,C) devlet politikalarına değinmiştir. Şirketlerin bütçe sapmalarının nedenlerinin yanlış tahminlerden ve devlet politikalarından kaynaklandığı söylenebilir. Ayrıca bütçe sapmalarında müşteri ile bağlantının kopması, dolardaki dalgalanmalar, fiyat istikrarsızlığı, hammaddede dışı bağımlılık, müşterilerin sözlerini yerine getirmemeleri, firelerin beklenenden çok çıkması, malzeme kayıplarının meydana

gelmesi, işçilerin kontrolünün sağlanmaması, özsermayenin çok kuvvetli olmaması, hammaddeyi peşin alamama gibi birçok etkenin etkili olduğu ifade edilebilir.

İşçi zaman etüdünün yanlış alınması ve bunun sonucu olarak yanlış hesaplamanın yapılması, hammaddelerin pazar fiyatının ve taşıma ile ilgili ücretlerin değişmesi, öngörülen fire düzeylerinin tutturulamaması, iş sıklığı nedeni ile işçilere olağan dışı yapılan ücret ödemeleri vb. gibi nedenlerden ötürü bütçe sapmaları meydana gelmektedir (Haftacı, 2007). Ayrıca işletmede gerçekleştirilen verimi etkileyecek etkenler, hammadde vb. değerlerin satın alma fiyatlarında görülen dalgalanmalar, işçi ücretlerinde meydana gelen değişiklikler ve faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar gibi nedenlerden sapmalar ortaya çıkmaktadır (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000). Literatürdeki bu sonuçlar örneklemdaki şirketlerimizin sapma nedenlerine yönelik verdiği cevapları destekler niteliktedir.

“Aldığınız önlemler hakkında bilgi veriniz?” sorusuna ilişkin olarak şirketlerin düşünceleri analiz edilmiş ve aşağıda açıklanmıştır.

Örneklemdaki şirketler bütçe sapmalarına karşı çeşitli önlemleri aldıklarını ifade etmişlerdir. A kodlu şirket alternatif müşteri arayışı içinde olduklarını ve eğitim seminerlerine katıldıklarını dile getirirken B kodlu şirket; mal satışında buldukları müşterilerle sözleşme imzaladıklarını, uymayanlara cezai işlemler uyguladıklarını, devlet politikalarını yakından takip ettiklerini, danışmanlık hizmetlerinden yararlanılmaya çalıştıklarını, kurumsallaşmaya çalıştıklarını ifade etmiştir.

C kodlu şirket düşüncelerini, Ar-Ge bölümü kurarak sağlıklı analizler yapmaya çalıştıklarını ve ürün tasarımları yaparak üretimle ve satışla ilgili sağlıklı tahminler geliştirmeye çalıştıklarını vurgulamıştır. Ayrıca tahminlerinden fazla çıkan firelerin araştırılarak gelecek dönemlerde bu oranların azaltılmasına yönelik arayışlarda olduklarını ve istem dışı malzeme kayıplarının önüne geçmek için araştırmalar yaptıklarını açıklamışlardır.

D kodlu şirket ise ödeme ve tahsilâtların zamanında yapılmasını sağlamaya yönelik çalışmalar yaptıklarını, işçilerin verimlerini ölçmeye yönelik çalışmaların planlamasına yer verdiklerini ifade etmiştir.

Büyükmirza (2009) direkt ilk madde ve malzeme ortadan kaybolmakta ise, bu malzemenin nereye gittiği, kimler tarafından alındığının mutlaka araştırılmasının gerektiğinden bahsetmiş ve işletmelerde bozuk mamullerin, firelerin bütçelenenden farklı olmasının nedenlerinin irdelenmesinin gerektiğini açıklamıştır. Ayrıca bu nedenlerin büyük bir kısmının işletmelerce kontrol edilebileceğini belirtmiştir.

Örneklemdaki üretim şirketlerinin ortaya çıkan bütçe sapmalarına karşı bütçe ile ilgili eğitim seminerlerine katıldıkları, alternatif müşteri arayışına girdikleri, müşterilerle sözleşme imzaladıkları, uymayanlara cezai işlemler uyguladıkları, devlet politikalarını yakından takip etmeye çalıştıkları görülmektedir. Ayrıca danışmanlık hizmetlerinden yararlandıkları, kurumsallaşmaya çalıştıkları, ödeme ve tahsilâtların zamanında yapılmasını sağlamaya yönelik çalışmalar yaptıkları, işçilerin verimliliğini ölçmeye yönelik çalışmalar yaptıkları, fazla çıkan firelerin nedenlerinin araştırılması ve istem dışı malzeme kayıplarının önüne geçilmesi gibi birçok önlem aldıkları söylenebilir.

BÖLÜM V

Sonuç ve Öneriler

Bu bölümde, araştırmada elde edilen bulgular ve yorumlar ışığında edinilen sonuçlar ve bu sonuçlar doğrultusunda oluşturulan önerilere yer verilmiştir.

Şirket yöneticilerinin bütçe kavramını tanımlamada kısmen yeterli bilgiye sahip oldukları ve şirketler için kurumsallaşmanın bütçe hazırlamak adına çok önemli bir etken olduğu sonucuna varılmıştır. Şirket yöneticilerinin bütçe hazırlamanın şirketlere sağladığı faydalara dar bir perspektiften baktıkları belirlenmiştir. Ayrıca şirket yöneticilerinin bütçe hazırlama sürecinde akademisyenlerin fikirlerine, önerilerine ihtiyaç duydukları sonucuna varılmıştır. Bu nedenle öncelikle şirketlere bütçe kavramı ve bütçe hazırlamanın şirketlere sağlayacağı yararlar konusunda üniversite ve sanayi odaları gibi kurumlar tarafından eğitim seminerleri düzenlenmeli ve bu seminerler işletme bütçeleri uygulamalarında uzmanlaşmış kişiler tarafından verilmelidir. Seminerlerde teorik bilgi yanında bütçenin uygulamalı örneklerine de yer verilmelidir. Uygulamalı örneklerin yanında seminere katılan şirket yöneticilerinin de süreçte aktif rol almaları sağlanmalıdır. Ayrıca şirketlerin kurumsallaşmaları sağlanılarak, kurumsallaşma çalışmaları uzman kişiler tarafından desteklenmelidir.

Aile şirketi olmanın bütçe hazırlamada olumsuz etkileri olduğu belirlenmiştir. Ayrıca ortaklar kendileri dışındaki çalışanlara güvenmemeleri nedeniyle bütçe çalışmalarına yer vermekten kaçındıkları gibi pek çok şeyi kendilerinin yapmayı tercih ettikleri görülmüştür. Ayrıca ortakların bütçe hazırlamanın şirketlerine sağlayacağı yararları önemsemedikleri için bütçe yapmadıkları sonucuna varılmıştır. Şirket ortağı olmayan yönetici konumundaki kişilerin ortaklardan talep gelmemesinin yanında kendilerinin de bütçe hazırlamak için bir çaba göstermedikleri ve bütçe çalışmalarının bir performans değerlendirme aracı olması nedeni ile yöneticilerin bütçe hazırlamadan kaçındıkları belirlenmiştir. Bu sonuçlara paralel olarak aile şirketi olarak faaliyet gösteren şirketlerin iç kontrol sistemini artırmaları ve çalışanlarına güvenerek onları desteklemeleri önerilir. İşletmelerde başarılı bir bütçe çalışmasının yapılması için işletme yönetiminin sürekli olarak desteği sağlanmalıdır.

Sipariş üzerine çalışma, nitelikli eleman sıkıntısı, maliyetlerin hesaplanamaması, satış ve fiyatlardaki istikrarsızlık gibi nedenlerin bütçe hazırlamayı olumsuz olarak

etkilediği sonucuna varılmıştır. Şirketlerin kayıt dışı işlem yapmaları bütçe çalışmalarından kaçınmalarına neden olduğu belirlenmiştir. Ayrıca bütçe hazırlamada mevsimsel faktörlerin önemli olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Şirketlerin bütçe uygulamalarında akademisyenlerden danışmanlık hizmeti almaları yaygınlaştırılmalı ve kayıt dışı işlemlerin önüne geçebilmek için denetim mekanizmaları faaliyetleri artırılarak, şirketlerin işlemlerini kayıt altına almaları sağlanmalıdır.

Yanlış tahminlerin ve kurumsallaşamamanın işletme bütçelerinin başarısızlıkla sonuçlanmasında önemli bir etken olduğu belirlenmiştir. Şirketler bütçe çalışmalarında mümkün olduğu kadar bu yanlış tahminleri azaltmaya çalışmalı ve ellerinden geldiği ölçüde kurumsallaşmalıdırlar. Ayrıca şirketlerin bütçe çalışmalarında gerçekleşmesi mümkün olabilecek hedefleri koymaları ve maliyetleri mümkün olduğu kadar sağlıklı bir şekilde hesaplamaya çalışmalıdırlar. Sektörle ilgili devlet politikalarının da bütçe çalışmaları için yakından takip edilmesi bütçede başarıyı arttıracaktır. Şirketlerin bütçe uygulamaları bilimsel olarak geliştirilmeli ve bütçe uygulamalarındaki, şirketlerden kaynaklanan hata ve yanlış anlamaların ortadan kaldırılması için bu faktörlerin önemi şirketlere kazandırılmalıdır.

Bütçe uygulamasına yer veren şirketlerin bütçelerde temel alınan rakamların tespitini bilimsel anlamda doğru bir şekilde yaptıkları sonucuna varılmıştır. Şirketlerin satış ve üretim bütçelerini hazırlama sıralamasını doğru yaptıkları fakat şirketlerin diğer hazırlanması gereken bazı genel bütçeleri hazırlamadıkları veya hazırladıkları bütçeleri yanlış sıraladıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Bu şirketlerin bütçe hazırlarken geçmiş dönemlerin sonuçlarından yararlandıkları, ileriye dönük tahminler yaptıkları, bölümler arasında koordinasyonu sağladıkları, aylık değerlendirme toplantıları yaptıkları, piyasayı izledikleri, devletin destekleme politikalarını takip ettikleri ve mevsimlerin özelliklerini dikkate aldıkları sonucuna ulaşılmıştır. Fakat şirketlerin bütçeyi hazırlarken dikkat etmesi gereken hususların çoğunu aynı anda dikkate almadıkları yargısına varılmıştır. Bütçe hazırlayan bu şirketlerin bütçe ile ilgili yeterli bilgiye sahip olmaları önerilir. Ayrıca çalışmamızda şirketlerin kısa süreli bütçeler hazırladıkları belirlenmiştir. Bu şirketlerin hazırladıkları bütçelerin dönemi belirlenirken; işletmenin tipi, hesap dönemi, bütçenin düzenlenme amacı, işletmenin içinde bulunduğu özel şartlar, pazar durumu ve genel ekonomik durum gibi faktörleri kısmen dikkate aldıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Bu şirketlerde bütçe komiteleri veya bütçe bölümlerinin olmadığı, bütçelerin departmanların sorumluluğunda hazırlanarak uyumlaştırıldığı ve yönetim kurulunun onayına sunulduğu sonucuna varılmıştır. Şirketlerin bütçe komitesi veya bütçe bölümleri oluşturmaları sağlanmalı ve bütçe çalışmalarına yardımcı olması için açık ve anlaşılır bir dille bütçe el kitapları hazırlanmalıdır.

Şirketlerin pazar analizi ve fiyat analizine yer verdikleri halde mamul analizine yer vermedikleri görülmüştür. Bu sonuca paralel olarak şirketlerin satış bütçelerini hazırlarken pazar analizi ve fiyat analizinin yanısıra mamul analizine de yer vermeleri önerilir.

Şirketlerin bütçe kontrolü kavramını kısmen doğru tanımladıkları söylenebilir. Ayrıca şirketlerin sapma analizlerini yapmada kısmen yeterli bilgiye sahip oldukları ve bütçe sapmalarının nedenlerinin yanlış tahminlerden, fiyatlardaki dalgalanmalardan ve devlet politikalarından kaynaklandığını düşündükleri belirlenmiştir. Sapmaları en aza indirmek için şirketlerin bütçeyi hazırlarken bütün olasılıkları dikkate almaları ve ellerindeki verileri iyi analiz etmeleri önerilir. Bütçedeki sapmaların nedenlerini azaltabilmek için şirketteki ortakların, en üst ve en alt kademedeki çalışanların bütçeyi kabullenerek bütçe çalışmalarını desteklemesi gerekir.

Sonuç olarak, işletmelerin uzun vadede maksimum fayda sağlamaları şirket yöneticilerinin bütçe ve bütçe kontrolü çalışmalarına bilinçli katılımı ile gerçekleşecektir. Bu çalışma yöneticilerin bu konuda bilinçlendirilmesi ve bir ölçüde proaktif bir anlayışı benimsemelerinde yol gösterici rolü üstlenmiştir. Bu yönü itibarıyla bundan sonra bütçe ve bütçe uygulamaları alanında yapılacak nicel ve nitel araştırmalara bir perspektif sunmasının yanısıra yeni görüş ve düşüncelerin ortaya çıkmasına ışık tutacağı için de önemlidir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. ve Tetik, N. (2008). *Genel muhasebe*. Yedinci Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Akat, Ö. (2004). *Uygulamaya yönelik işletme politikası ve stratejik pazarlama*. Üçüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Akdemir, A. (2001). *İşletme bilimine giriş*. Eskişehir: Birlik Ofset Yayıncılık.
- Akdoğan, N. (2009). *Tekdüzen muhasebe sisteminde maliyet muhasebesi uygulamaları*. Sekizinci Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal yönetim*. Yedinci Baskı. İstanbul: Avcıol Yayınevi.
- Aytulun, A. (1998). Bütçe çalışmalarında izlenecek yol ve tavsiyeler. *Mali Çözüm Dergisi*, 45, 80-84.
- Benligiray, Y., Erdoğan, N., Bektöre, S. ve Kaya E. (2004). *Muhasebe uygulamaları*. Y. Benligiray (Editör). İkinci Baskı. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Büker, S., Aşıkoğlu, R. ve Sevil, G. (1994). *Finansal yönetim*. Eskişehir:
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. Ondördüncü Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükoztürk, Ş., Kılıç Çakmak, E., Akgün, Ö.E., Karadeniz, Ş. ve Demirel, F. (2008). *Bilimsel araştırma yöntemleri*. Ankara: Pegem Yayınları.
- Ceylan, A. ve Korkmaz, T. (2006). *İşletmelerde finansal yönetim*. İkinci Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Cohen, L. ve Manion, L. (1994). *Research methods in education*. (Fourth Edition). Newyork: Rutledge.

- Çam, S. (2008). *İşletmelerde bütçe yönetimi*. İstanbul: Hayat Yayıncılık.
- Çepni, S. (2007). *Araştırma ve proje çalışmalarına giriş* (Gözden geçirilmiş baskı). Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Çepni, S. (2005). *Araştırma ve proje çalışmalarına giriş*. Genişletilmiş İkinci Baskı. Trabzon:
- Çetiner, E. (2002). *Konaklama işletmelerinde muhasebe uygulamaları*. Üçüncü Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Dalgar, H. (2002). *Finansal planlamada öngörü metodu olarak rasyoların kullanılması ve tekstil sektörü işletmelerinde bir uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Demir, V. (2004). Aile işletmelerinde bütçe başarısızlıkları. *Family Business Yönetim Dergisi*: Web: <http://www.denetimnet.net/UserFiles/.../Aile%20Isl%20Butce-VD.pdf>. adresinden 20 Kasım 2010'da alınmıştır.
- Denscombe, M. (1998). *The good research guide*. Open University Press. Buckingham - Philadelphia.
- Edizdoğan, N. (2005). *Kamu bütçesi*. Beşinci Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Efe, Z.Z (2007). Uluslararası uygulamalar ışığında çok yıllık bütçeleme. *Bütçe Dünya Dergisi*, 35, 68-79.
- Efil, İ. (1998). *İşletmelerde yönetim ve organizasyon*. Beşinci Baskı. Bursa: Ceylan Matbaacılık.
- Efil, İ. (2002). *İşletmelerde yönetim ve organizasyon*. Yedinci Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Erdem, M., Şenyüz, D. ve Tatlıoğlu, İ. (2003). *Kamu maliyesi*. Üçüncü Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.

- Feyiz, M.A. (2008). *Dönem sonu muhasebe işlemleri*. Beşinci Baskı. Trabzon: Murathan Yayınevi.
- Gillham, B. (2000). *Case study research methods*. London and New York: Continuum.
- Gökçen, G. (2002). Standart maliyet yönteminde standart sapmaların nedenleri ve muhasebeleştirilmesi. *Mali Çözüm Dergisi*, 59, 28-37.
- Haftacı, V. (2007). *İşletme bütçeleri*. Beşinci Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Haftacı, V. (2010). *Dönemsel muhasebe*. Birinci Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Haftacı, V. (2009). *Maliyet muhasebesi*. Birinci Baskı. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Karaca, N. (2008). *Faaliyet tabanlı bütçeleme modellemesi ve bir üretim işletmesi uygulaması*. Yayımlanmamış doktora tezi, Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Karasar, N. (2002). *Bilimsel araştırma yöntemi*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kartal, A., Sevim, A. ve Gündüz, H.E. (2003) *Maliyet muhasebesi*. K. Banar (Editör). Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Yayınları.
- Koçel, T. (2001). *İşletme yöneticiliği*. Sekizinci Baskı. İstanbul: Beta Yayınları.
- Lazol, İ. (2007). *Genel muhasebe*. Onüçüncü Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Lazol, İ. (2004). *Maliyet muhasebesi*. İkinci Baskı. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Meigs, F. R. ve Meigs, B.W. (1993). *Accounting: the basis for business decisions*. (Ninth Edition). The United States of America: McGraw-Hill, Inc.
- Miles, M.B. ve Huberman, A.M. (1994). *Qualitative data analysis*. (Second Edition). Thousand Oaks, London, New Delhi: Sage Publications.

- Needles, B.E., Anderson, H.R. ve Caldwell, J.C. (1981). *Principles of accounting*. Boston: Houghton Mifflin Company.
- Ocakcı, A. (2007). *İnşaat işletmelerinde maliyet kontrol aracı olarak esnek bütçeleme ve bir uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul: İstanbul Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü.
- Okka, O. (2010). *İşletme finansmanı*. Dördüncü Baskı. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Olgun, C. (2006). İşletme bütçeleri kontrol, revizyon. <http://www.alomuhasebe.net/Butce/Isletme%20Butceleri.doc> adresinden 15 Eylül 2010'da alınmıştır.
- Özkan, E. (2006). *Stratejik karar aracı olarak dinamik bütçeleme ve bir üretim işletmesinde uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü.
- Öztürk, M. (2003). *Fonksiyonları açısından işletme ve yönetim*. Birinci Baskı İstanbul, Ankara, İzmir, Adana: Papatya Yayıncılık.
- Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet tabanlı maliyetleme ortamında esnek bütçeleme ve sapma analizi. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1, 229-243.
- Pazarçeviren, S.Y. (2006). Genel üretim giderlerinin esnek bütçeler ile planlanması ve kontrolü. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 19, 29-46.
- Plavko, R.M. (1969). *An evaluation of participation in business budgeting as a productivity motivating factor*. Master's thesis, USA: Duquesne University.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2001). *İşletme*. Bursa: Ezgi Kitabevi.
- Sabuncuoğlu, Z. ve Tokol, T. (2008). *Genel işletme*. Birinci Baskı. Bursa: Furkan Ofset.
- Sarıaslan, H. ve Erol, C. (2008). *Finansal yönetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.

- Savcı, M. (2000). *Maliyet muhasebesine giriş*. Rize: Akademi Yayınları.
- Sevgener, A.S. ve Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim muhasebesi*. Altıncı Baskı. İstanbul: Alfa Basım.
- Seydi, N. (2010). *İşletme bütçelerinin bir kontrol aracı olarak kullanılması ve bir uygulama*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şimşek, Ş. (1997). *Yönetim ve organizasyon*. İkinci Baskı. Konya: Damla Ofset.
- Tanır, K. (2005). *3. Sınıf-A işletme fakültesi: maliyet muhasebesi, pazarlama yönetimi, yönetim bilgi sistemi, finansal yönetim*. Ankara: İlkumut Açıköğretim Yayınları.
- Tıǧlı, M. ve Demir, V. (2005). Direkt satış geliri bütçesi ve ilaç sektörü satış temsilcileri-ürün /satış yöneticilerinin satış bütçeleri ile ilgili yargıları üzerine bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18, 111-126.
- Tokaç, A. (2005). *Uygulamacı gözüyle işletmelerde bütçeleme ve raporlama*. İstanbul: Tunca Kitabevi.
- Tüĝen, K. (1999). *Devlet bütçesi*. İkinci Baskı. İzmir: Anadolu Matbaacılık.
- Ulukan, C. (1992). *İşletme bütçeleri ve bilgisayar destekli bir uygulama denemesi*. Yayımlanmamış yüksek lisans tezi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Uysal, G. (2008). Örgütsel kaynak ve hedef ilişkisini sağlamada bütçe süreci ve uygulamaları: Bütçe planlama, yürütme ve kontrol. *Muhasabe ve Finansman Dergisi*, 38, 113-122.
- Ünsalan, E. ve Şimşeker, B. (2006). *Temel işletmecilik bilgileri*. İkinci Baskı. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Wellington, J. (2000). *Educational research, contemporary issues and practical approaches*. London: Continuum.

- Yalkın, Y.K. (1989). *Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri*. Üçüncü Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yıldırım, A. ve Şimşek, H. 2003. *Sosyal bilimlerde nitel araştırma yöntemleri*. Üçüncü Baskı. Ankara: Sözkese Matbaacılık.
- Yılmaz, F. (2001). İşletmelerde bütçeleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 55, 72-83.
- Yin, R.K. (2003). *Case study research design and methods* (Third Edition). California: Sage Publications.
- Yurtsever, G., Atış, C. ve Yurtsever, Ş. (2006). *Girişimcilik*. Adana: Karahan Kitabevi.
- Yükçü, S. ve İçerli, M.Y. (2003). Etkili bir nakit yönetim aracı olarak dinamik nakit bütçe önerisi. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 9, 1-12.
- Yüngül, İ. (Haziran, 1995). Üretim maliyet unsurlarının kontrolünde bütçenin bir araç olarak kullanılması. *Gazi Üniversitesi Endüstriyel Sanatlar Eğitim Fakültesi Dergisi*, 3, 123-131.

EKLER

Açıklama: Bu Mülakat Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim Dalı öğrencisi Gülsüm Bağcı tarafından, “Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma” konulu yüksek lisans tezi için hazırlanmıştır. Mülakat 12 sorudan oluşmaktadır. Mülakat soruları EK-1’de sunulmuştur.

EK:1- Mülakat Soruları

1. Bütçe kavramı size neyi ifade ediyor?

2. İşletmenizde bütçe çalışmaları yapılmakta mıdır?

İşletmenizdeki bütçe uygulamalarının işletmenize ne gibi yararlar sağladığını düşünüyorsunuz?

E, F, G, H, I, İ, J, K, L ve M kodlu şirketler bütçe çalışmalarına yer vermediklerini dile getirdikleri için bu şirketlerin bütçe çalışması yapmamasının nedenleri incelenmeye çalışılmıştır. Bu şirketlere ayrıca 3. soru yöneltilmiştir.

3. İşletmenizde bütçe çalışmalarının yapılmama nedenleri nelerdir?

A, B, C ve D kodlu şirketler bütçe çalışmalarına yer verdikleri için diğer şirketlerden farklı olarak aşağıdaki sorular sırası ile yöneltilmiştir.

4. İşletmelerin bütçe sistemlerinde hata ve yanlış anlamalar sonucu bazı başarısızlık nedenleri ortaya çıkmaktadır. İşletmenizde bu tür başarısızlıklarla karşılaşmakta mısınız? Sizce işletmenizdeki bütçe uygulamalarındaki bu tür başarısızlıkların nedenleri nelerdir?

5. İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerde temel alınan rakamların tespiti ne şekilde belirlenmektedir?

6. İşletmenizde genel bütçeler düzenlenirken nasıl bir sıra izlenmektedir?

7. İşletmenizde satış bütçesi düzenlenirken yaptığınız araştırmalar hakkında bilgi veriniz.

8. İşletmenizde bütçe hazırlama çalışmalarında görev alan organlar nelerdir? Bu organların yapısı, görevleri, çalışma şekilleri hakkında bilgi veriniz

9. İşletmenizde düzenlediğiniz bütçelerin dönemleri nasıldır? Bu dönemleri belirlerken neleri dikkate alıyorsunuz?

10. İşletmenizde bütçeler hazırlanırken dikkat ettiğiniz hususlar nelerdir?

11. Sizce bütçe kontrolü nedir? İşletmenizde bütçe kontrolü ve performans değerlendirmesi hangi organ tarafından yapılmaktadır?

12. İşletmenizde bütçe kontrol araçlarından olan sapma analizi yapılmakta mıdır? Yapılmakta ise hangi kalemlerde yapılmaktadır? İşletmenizde bütçe sapmalarının nedenleri nelerdir? Aldığınız önlemler hakkında bilgi veriniz?

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler

Adı Soyadı : Gülsüm BAĞCI
Doğum Yeri ve Tarihi : Bucak 25.01.1980

Eğitim Durumu

Lisans Öğrenimi : Karadeniz Teknik Üniversitesi Fatih Eğitim
Fakültesi, Fen Bilgisi Öğretmenliği
Anabilim Dalı

Yüksek Lisans Öğrenimi : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi, Sosyal Bilimler
Enstitüsü, Muhasebe ve Finansal Yönetim Anabilim
Dalı, Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans
Programı

Bildiği Yabancı Diller : İngilizce

Bilimsel Faaliyetleri : Tekşen Ö., Bağcı G., Ağustos 2010, Transfer
Fiyatlandırmasında Örtülü Kazanç Dağıtımı ve
Bir Muhasebe Uygulaması, Vergi Dünyası Dergisi,
Yıl:29, Sayı:348, s.131–141, Türkiye.

İş Deneyimi

Stajlar :
Projeler :
Çalıştığı Kurumlar : Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Gölhisar Meslek
Yüksekokulu Öğretim Elemanı (Ücretli)

İletişim

E-Posta Adresi : g_bagci15@hotmail.com

Tarih : 2011