

Hayatı pöstermek keşuıyla terden
alıntı yapılabilir.

Cemil Ulukan

Cemil Ulukan

**İŞLETME BÜTÇELERİ VE
BİLGİSAYAR DESTEKLİ
BİR UYGULAMA DENEMESİ**

Cemil ULUKAN

(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 1992

T. C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME BÜTÇELERİ
VE
BİLGİSAYAR DESTEKLİ
BİR UYGULAMA DENEMESİ

CEMİL ULUKAN /

Yüksek Lisans Tezi

Eskişehir
1992

İÇİNDEKİLER

ŞEKİLLER VE TABLOLAR.....	v
GİRİŞ.....	1

Birinci Bölüm

PLANLAMA VE KONTROL ARACI OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

Birinci Kısım

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL SÜRECİNE BİR BAKIŞ

I- PLAN VE PLANLAMA İŞLEVİ.....	4
1) PLANLAMA SÜRECİ.....	5
2) PLAN TÜRLERİ.....	6
A) Sürelerine Göre Plan Türleri.....	6
B) Yinelenmelerine Göre Plan Türleri.....	7
II- KONTROL İŞLEVİ.....	8
A) KONTROL SÜRECİ.....	9
B) BAŞLICA KONTROL ARAÇLARI.....	11

İkinci Kısım

İŞLETME BÜTÇELERİNE GENEL BİR BAKIŞ

I- İŞLETME BÜTÇELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ.....	13
1) İŞLETME BÜTÇESİ KAVRAMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ.....	13
2) İŞLETME BÜTÇESİNİN AMAÇLARI, ÜSTÜNLÜKLERİ, SINIRLARI VE VARSAYIMLARI.....	16
A) İşletme Bütçesinin Amaçları.....	16
B) İşletme Bütçesinin Üstünlükleri ve Sınırları.....	17
C) İşletme Bütçesinin Temel Varsayımları.....	19
3) İŞLETME BÜTÇESİNİN SINIFLANDIRILMASI.....	19
4) İŞLETME BÜTÇESİNİN TEMEL İLKELERİ, ZAMAN BOYUTU VE FAALİYETLERİN ÖRGÜTLENDİRİLMESİ.....	21
A) İşletme Bütçesinin Temel İlkeleri.....	21
B) İşletme Bütçesinin Zaman Boyutu.....	24
C) Bütçe Faaliyetlerinin Örgütlenmesi.....	24
II- İŞLETME BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI.....	25
1) BÜTÇELEME SÜRECİ.....	25
2) İŞLETME BÜTÇESİNİN YAPISI.....	27
3) BÖLÜM YA DA FONKSİYON BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI.....	30
A) Satış Bütçesi.....	30
a. Satış Tahminlerine İlişkin Veriler ve Analizler.....	31
b. Satış Tahmin Yöntemleri.....	32
B) Üretim Bütçesi.....	34
C) Direkt Malzeme Bütçesi.....	35
a. Direkt Malzeme Bütçesi.....	36
b. Direkt Malzeme Satınalma ve Stok Bütçeleri.....	36
D) Direkt İşçilik Bütçesi.....	39
a. Direkt İşçilik Saatlerinin Tahmini.....	40
b. Direkt İşçilik Ortalama Ücretlerinin Tahmini.....	40
E) Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	41
F) Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	43

G) Nakit Bütçesi.....	44
H) Mali Tablolar Bütçeleri.....	46
a. Gelir Tablosu Bütçesi.....	47
b. Bilanço Bütçesi.....	47
III- İMALATÇI OLMAYAN İŞLETMELERDE BÜTÇELEME.....	48
IV- İŞLETME BÜTÇELERİNİN UYGULANMASI VE KONTROLU.....	49
1) PERFORMANS RAPORLARI.....	50
2) BÜTÇE FARKLARI VE ANALİZİ.....	51

İkinci Bölüm

ÜNVAK GENEL PAZ. SAN. TİC. LTD. ŞİRKETİ İÇİN GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN BİLGİSAYAR DESTEKLİ OLARAK HAZIRLANMASI

I- GENEL AÇIKLAMA.....	53
II- ÜNVAK LTD. ŞTİ.'NİN TANITILMASI.....	54
III- ÜNVAK LTD. ŞTİ. İÇİN GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI.....	56
1) DEPARTMANLARA İLİŞKİN BÜTÇELERİN HAZIRLANMASI.....	56
A) Unlu Mamüller Departmanına Ait Bütçeleme İşlemleri.....	58
a. Ürün Maliyetlerinin Saptanması.....	58
aa) Direkt Malzeme Giderleri.....	58
bb) Direkt İşçilik Giderleri.....	60
cc) Genel Üretim Giderleri.....	60
b. Unlu Mamüller Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	67
aa) Satış bütçesi.....	67
bb) Direkt Malzeme Bütçesi.....	69
cc) Direkt İşçilik Bütçesi.....	69
dd) Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	69
ee) Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.....	69
ff) Nakit bütçesi.....	76

B) Kağıt Kırtasiye Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	76
C) Tıbbi Cihazlar Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	83
D) Dayanıklı Tüketim Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	88
E) Gazete ve Dergi Dağıtım Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	92
F) Sigorta Acenteliği Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	95
G) Merkez İşyerine İlişkin Bütçelerin Hazırlanması.....	98
2) BÜTÜNLEŞİK NAKİT BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI.....	101
3) MALİ TABLOLAR BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI.....	103
A) Gelir Tablosu Bütçesinin Hazırlanması.....	103
B) Bilanço Bütçesinin Hazırlanması.....	103
IV- GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN UYGULANMASI VE KONTROLÜ.....	106
S O N U Ç.....	108
Y A R A R L A N I L A N K A Y N A K L A R.....	I
E K: ÜNVAK GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN BİLGİSAYAR YARDIMIYLA YÜRÜTÜLMESİ.....	VI

ŞEKİLLER VE TABLOLAR

Şekil No	Şekil Adı	Sayfa No
1	Yinelenmeli Planların Basamaksal Gösterimi.....	7
2	Kontrol Süreci	11
3	Bütçeleme Süreci	26
4	Genel İşletme Bütçesi	29
5	Ünvak Örgüt Şeması	55
6	Ünvak Genel İşletme Bütçesi	57
7	Bütçe Sapmalarının İncelenmesinde Kullanılabilecek Bir Form Örneği.....	106
8	Örnek İşlem Tablosu	VII
9	Örnek Grafik.....	VIII

Tablo No	Tablo Adı	Sayfa No
1	Ünvak'ın Departmanları, Departmanların Faaliyet Alanları ve Çalışan İşgörenler...	54
2	Bir Birim Mamuldeki Direkt Malzeme Miktarları (gr).....	59
3	Bir Birim Üründeki Direkt Malzemenin Parasal Karşılıkları.(TL).....	59
4	Genel İmalat Giderlerinin Ürünlere Yüklenilmesinde Kullanılan Yükleme Oranları	64
5	Genel Üretim Giderlerinin Ürünlere Yüklenişi.....	66
6	Temmuz 1991 İtibariyle Üretilen Mamullerin Birim Maliyeti (TL).....	67

7	Unlu Mamüller Departmanı Satış Bütçesi (000).....	68
8	Unlu Mamüller Departmanı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi	70
9	Unlu Mamüller Departmanı Direkt Malzeme Bütçesi (000).....	71
10	Unlu Mamüller Departmanı Direkt İşçilik Bütçesi (000).....	72
11- a	Unlu Mamüller Departmanı Genel Üretim Giderleri Bütçesi (000).....	73
11- b	Unlu Mamüller Departmanı Genel Üretim Giderleri Bütçesi (000).....	74
12	Unlu Mamüller Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)..	75
13	Unlu Mamüller Departmanı Satış Bütçesi (000).....	77
14	Kağıt Kırtasiye Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)...	78
15	Kağıt Kırtasiye Departmanının 1991 Yılıının Son Üç Ayında Yaptığı Satışların Bütçe Dönemindeki Tahsilatı	80
16	Kağıt Kırtasiye Departmanının 1991 Yılıının Son Üç Ayında Yaptığı Alımlara Bütçe Döneminde Yapılan Ödemeler	80
17	Kağıt Kırtasiye Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000).....	81
18	Kağıt Kırtasiye Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000).....	81
19	Kağıt Kırtasiye Departmanının Nakit Bütçesi (000).....	82
20	Tıbbi Cihazlar Departmanı Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi (000).....	84
21	Tıbbi Cihazlar Departmanının 1991 Yılıının Son İki Ayına İlişkin Bütçe Döneminde Yapacağı Tahsilatlar (000).....	85
22	Tıbbi Cihazlar Departmanının 1991 Yılıının Son Üç Ayında Yapacağı Alımlara Bütçe Döneminde Yapılacak Ödemeler (000).....	85
23	Tıbbi Cihazlar Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000).....	86
24	Tıbbi Cihazlar Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000).....	86
25	Tıbbi Cihazlar Departmanı Nakit Bütçesi (000).....	87
26	Dayanıklı Tüketim Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000).....	88
27	Dayanıklı Tüketim Departmanının 1991 Yılıının Son İki Ayına İlişkin Satışlardan Bütçe Döneminde Yapacağı Tahsilatlar (000).....	88
28	Dayanıklı Tüketim Departmanının 1991 Yılıının Son İki Ayına İlişkin Alımlar İçin Bütçe Döneminde Yapacağı Ödemeler (000).....	88
29	Dayanıklı Tüketim Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000).....	90
30	Dayanıklı Tüketim Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000).....	90
31	Dayanıklı Tüketim Departmanı Nakit Bütçesi (000).....	91
32	Gazete ve Dergi Dağıtım Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)	93
33	Gazete ve Dergi Dağıtım Departmanı Nakit Bütçesi (000).....	94

34	Sigorta Acentalığı Departmanı Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi (000).....	96
35	Sigorta Acentalığı Departmanı Nakit Bütçesi (000).....	97
36	Merkez İşyeri Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000).....	99
37	Merkez İşyeri Nakit Bütçesi (000).....	100
38	Ünvan Bütünleşik Nakit Bütçesi (000).....	102
39	Gelir Tablosu Bütçesi	104
40	Bilanço Bütçesi	105

GİRİŞ

Çevresel koşulların çok büyük bir hızla değiştiği, ülkeler arasındaki ekonomik sınırların kalkmakta olduğu günümüzde, işletmeler arasındaki rekabet de gün geçtikçe yoğunlaşmaktadır. İşletmelerin bu yoğun rekabet ortamı içerisinde yaşamlarını sürdürmek, büyümek, pazar payını artırmak gibi amaçlarına ulaşabilmeleri için, gerçekleştirmiş oldukları faaliyetlerin olabildiğince etkin ve verimli olması gerekmektedir. Faaliyetlerin etkin ve verimli olması ise, büyük ölçüde planlanmasına ve kontrol edilmesine bağlıdır. İşletme yönetiminin planlama ve kontrol işlevini yerine getirmek için kullandığı yönetim araçlarından birisi de işletme bütçesidir.

İşletmeler tarafından ilk zamanlar giderlerin kontrol edilmesi için kullanılan işletme bütçesi, son 45-50 yıldır büyük bir gelişme göstererek, zamanımızda, özellikle sanayileşmiş ülkelerde işletmeler tarafından yaygın olarak kullanılır hale gelmiştir. Ancak ülkemizde işletme bütçelerine aynı önemin verildiği söylenemez. Türkiye'de işletme bütçeleri genelde Kamu İktisadi Teşebbüsleri ile bazı büyük ölçekli özel sektör işletmeleri tarafından kullanılmaktadır. Böyle bir tablonun ortaya çıkmasında en önemli iki nedenden bir tanesi, bütçeleme türü faaliyetler için gerekli bilgi birikiminin yetersiz kalmasıdır. Diğer neden ise, ülkede yaşanan ekonomik belirsizlik ortamının, işletme yöneticilerinde, planlama yapmanın yararsız olduğu düşüncesini ortaya çıkarmasıdır. Oysa işletmeler, bütçeler konusu üzerine daha fazla eğilmek ve işletmecilikte son yıllarda geliştirilen kantitatif analizlere daha fazla yer vermek suretiyle, bütçeleri etkin bir planlama ve kontrol aracı olarak kullanabilirler

Bu çalışmanın amacı, bünyesinde daha önce bütçeleme çalışması yapılmamış bir işletmenin, yapısına uygun bir bütçe sisteminin nasıl kurulacağını ve yürütüleceğini araştırmaktır. Bu amaçla uygulama için seçilen işletme yönetim, finans, pazarlama ve muhasebe işlevleri bakımından incelenmiş ve bütçelere ilişkin temel ilke ve yöntemlerden

yararlanılarak 1 Ocak / 31 Aralık 1992 dönemini kapsamak üzere işletme bütçesi oluşturulmaya çalışılmıştır. Diğer yandan, bütçeleme faaliyetinin bilgisayar yardımıyla yürütülebilmesi için bir paket programdan yararlanılmıştır.

Tez çalışması iki bölümden oluşmaktadır. İşletme bütçesi, temelde bir planlama ve kontrol aracı olduğundan, birinci bölümün birinci kısmında genel hatlarıyla planlama ve kontrol işlevlerine değinilmiştir. İkinci kısım, işletme bütçelerinin incelenmesine ayrılmıştır. İkinci bölümde ise, uygulama yer almaktadır. Bütçeleme faaliyetinin bilgisayar yardımıyla nasıl yürütüleceği ise, çalışmanın sonunda verilen ekte anlatılmıştır.

B i r i n c i B ö l ü m

PLANLAMA VE KONTROL ARACI OLARAK İŞLETME BÜTÇELERİ

Birinci Kısım

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL SÜRECİNE GENEL BİR BAKIŞ

Bir grup içerisinde, ortak bir amaç için birlikte çalışan insanların faaliyetlerinin etkinliğinin sağlanmasında yönetime düşen en önemli görev; her bireyin grubun amaçlarını ve bu amaçlara ulaşma yollarını anlamalarını sağlamaktır. Bu, yönetim fonksiyonlarının temeli olan planlamayı ifade eder ¹.

Yönetim süreci dairesel bir yapı gösterir ve gerçekleştirilen fonksiyonlar temelde planlama ile başlar, kontrol ile sona erer.

Planlama fonksiyonu, koordinasyonun en iyi biçimde sağlanmasına yöneliktir. Planlar yürütülürken, kontrol mekanizması da yürütülen faaliyetlerin sonuçlarını kaydeder ve bu bilgileri, daha tatmin edici bir performansı gerçekleştirebilmesi için işletme yönetimine ulaştırır. Eğer kontrol mekanizması uygun şekilde kurulmuşsa yönetim, planlama fonksiyonunda kullanılacak bilgileri anında elde eder.

Planlama ve kontrol, işletme faaliyetlerin etkinliğinin sağlanmasında ve geliştirilmesinde işletme yönetiminin atması gereken iki adımdır². Tez çalışmasının bu kısmında sırasıyla planlama ve kontrol işlevleri genel olarak incelenecektir.

¹Harold KOONTZ-Cyrl O'DONNEL-Heinz WEICHRICH, *Essentials of Management*, McGraw Hill Book Company, Singapur, 1986, s.73.

²Burnard H.SORD-Glenn A.WELSCH, *Planning and Control Practices*, Controllership Foundation, Inc.,New York, 1962, s.323,344-346.

I-PLAN VE PLANLAMA İŞLEVİ

İşletmeler, başarıları ya da başarısızlıkları üzerinde doğrudan etkili olan ve sürekli olarak değişen çevresel birtakım unsurların etkisi altındadır. Bu unsurlar genel olarak, demografik, ekonomik, yasal, teknolojik, ekolojik ve sosyolojik unsurlar biçiminde sınıflandırılabilir. Sayılan çevresel unsurlardaki hızlı ve sürekli değişme nedeniyle ileriye kestirebilme olanağının sınırlı kalması, planlama işlevinin önemini ortaya çıkarmaktadır³.

Plan ve planlama işlevi için pek çok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır:

Plan, bir işi yapmak için önceden formüle edilmiş yöntemlerdir⁴.

Plan, önceden kararlaştırılmış olan hareket tarzının ifadesidir⁵.

Plan, gelecekte yapılacak bir işin, kağıda tasarı biçiminde yazılmasıdır⁶.

Planlama, amaca erişmek için hangi işlemlerin, nerede, kimin tarafından hangi sıraya göre, nasıl ve ne kadar zamanda tamamlanacağını gösteren tasarımıdır⁷. İyi bir planın sahip olması gereken başlıca nitelikler şöyle sıralanabilir⁸:

- Açık, seçik, kesin ve kabul edilebilir bir amaca sahip olmak
- İşletmenin değişen iç ve dış koşullarına sürekli olarak uymak
- Planlama ve uygulama aşamalarında en az masraf yüklemek
- Optimal bir zaman süresini kapsamak
- Kabul edilmiş bulunduğu her tür standart ve optimal duruma uygun olmak
- Çeşitli öğeleri arasında denge sağlamak

³David HUSSEY, *Corporate Planning: teory and practice*, Pergamon Press, Londra, 1979, s.39.

⁴Gary DESSLER, *Management Fundamentals*, 4. Baskı, Prentice Hall International Editions, 1985, s.29.

⁵Osman YOZGAT, *İşletme Yönetimi*, İTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları No:507, 2. Baskı, İstanbul, 1978, s.77.

⁶Oktay GÜVEMLİ, *İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama*, Bilim Teknik Yayınevi, 2.Baskı, 1990, İstanbul, s.6.

⁷GÜVEMLİ, s.4.

⁸Kemal TOSUN, *İşletme Yönetimi: Genel Esaslar*, Cilt I, İstanbul, 1987, s.217.

1) PLANLAMA SÜRECİ

Planlama sürecinin aşamaları şöyledir⁹:

i- Fırsatlardan haberdar olma

Planlama işlevinden önce gelmesine ve bu yüzden planlama sürecinin tam anlamıyla bir parçası olmamasına karşın, fırsatlardan haberdar olma, planlama sürecinin gerçek başlangıç noktasıdır. İşletme yönetimi, gelecekteki olası fırsatları net ve tam bir şekilde görebilmeli, çözülmesi istenilen problemleri ve kaynağını anlamalı, ne kazanmayı beklediğini bilmelidir.

ii- Amaçların Belirlenmesi:

Planlama sürecinin ikinci adımı, işletmenin tümü ve bölümleri için amaçların belirlenmesidir. Amaçlar, beklenen sonuçlar ile stratejiler, politikalar, kurallar, bütçeler ve programlar yoluyla nelerin başarılacağını ifade ederler. İşletmenin amaçları, her bir ana bölümün amaçlarını tanımlayan bölüm planlarına yol gösterirler.

iii- Varsayımların Belirlenmesi:

Planlamada üçüncü adım, planlamayla ilgili varsayımları belirlemek ve varsayımları kullanmak konusunda uyuma sağlamaktır. Planlama varsayımları, öngörüler, uygulanabilir temel politikalar ile işletmenin daha önceden mevcut planlarıdır. Bunlar, planın uygulanacağı çevreye ilişkin tahminlerdir. Planlama ile ilgili tüm yöneticilerin varsayımlar üzerinde görüş birliğinde olmaları, koordineli bir planlama için gerekli koşuldur.

iv- Seçeneklerin Belirlenmesi:

Planlamada dördüncü aşama, seçeneklerin özellikle anında görülemeyenlerini aramak ve sınamaktır. Bu aşamada zor olan, seçenek bulmak değil, onları azaltarak en önemlileri analiz etmektir. Planlamacı en kazançlı olanları ön inceleme yaparak ayırmalıdır.

v- Seçeneklerin Değerlendirilmesi:

Seçenekleri saptadıktan, güçlü ve zayıf noktalarını belirledikten sonra, amaçların ve varsayımların ışığı altında seçenekleri ağırlıklarına göre değerlendirmek gerekir. Seçeneklerin bir tanesi en kârlısı olarak görülebilir ancak fazla miktarda nakit çıkışı gerektirebilir ve geri ödeme süresi uzun olabilir. Bir diğeri daha az kârlı olabilir fakat riski de düşük düzeydedir.

⁹KOONTZ-O'DONNELL-WEICHRICH, s.85-89.

vi- Seçeneklerden Birinin Seçilmesi:

Bu aşamada yönetici, plana ya da karara ulaşmış olur. Bu karar, belli bir davranış biçiminin seçilmesi şeklinde olumlu bir nitelik gösterebileceği gibi, plandan vazgeçme ya da erteleme biçiminde olumsuz nitelikte de olabilir. Aynı şekilde birden fazla seçeneğin seçilmesi ve izlenmesi biçiminde de bir karara varılabilir.¹⁰

vii- İkincil Planların Hazırlanması:

Bir karara varıldığında planlama süreci tamamlanmış olmaz. Temel planı destekleyecek ikincil planlar gereklidir. Değişik nitelikteki personelin işe alınması ve eğitilmesi, bakım araçlarının geliştirilmesi, reklamcılık, finans ve sigorta ile ilgili planlar buna örnektir.

viii- Bütçeleme Yoluyla Planları Sayısallaştırma:

Kararlar verildikten ve planlar yapıldıktan sonra atılacak son adım, planları anlamlı yapacak olan bütçeleme işlemidir¹¹.

2) PLAN TÜRLERİ

Planlar, çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. Sınıflandırmada en çok görülen durum, planların zaman ve yinelenme sayılarına göre yapılmış olanlarıdır.

A) Sürelerine Göre Plan Türleri:

İşletme Planları sürelerine göre kısa, orta ve uzun süreli olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

Kısa süreli planlar, genelde bir yıllık olarak hazırlanmakla birlikte daha kısa süreli olarak da hazırlanabilir. Kısa dönemde tahminde bulunmak daha kolaydır. Bu yüzden kısa süreli planlama, orta ve uzun süreli planlamaya göre, sonuçlara ulaşmada daha etkilidir.

Orta süreli planlar, 2-5 yıllık süreyi kapsarlar. Kısa süreli planlara göre daha uzun bir süreyi kapsadıklarından, kesinlikleri de daha azdır. Orta süreli planlar, uzun süreli planların uygulama aracı niteliğinde de olabilir. Bir kaç yıllık süreyi kapsayan yatırımlar, hasılat, masraf, araştırma-geliştirme, örgütsel yapı değişiklikleri v.b. hususlar için düzenlenen planlar bu niteliktedir.

Uzun süreli planlar, genelde beş yıldan daha uzun bir süreyi kapsar.

Uzun süreli planlama, genellikle işletmenin genel amaçlarının saptanması ve uzun

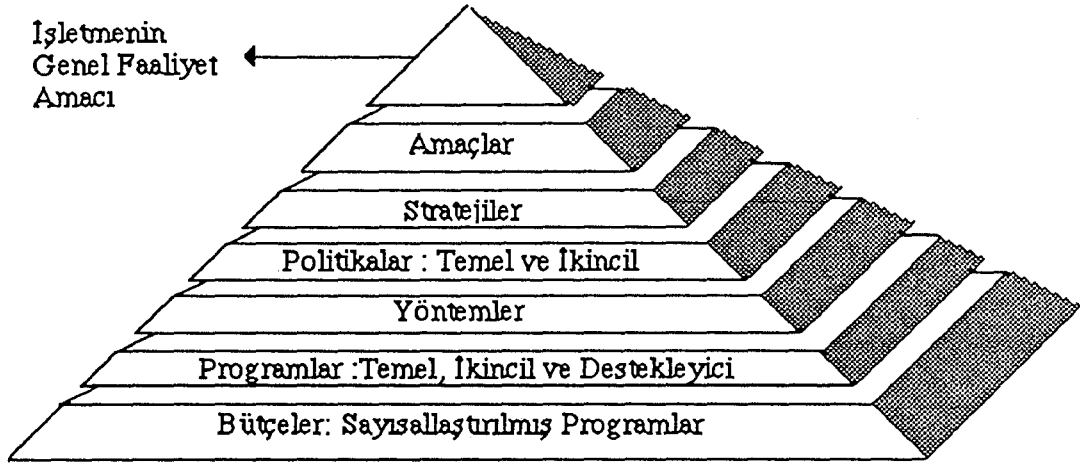
¹⁰TOSUN, s.209.

¹¹KOONTZ-O'DONNELL-WEICHRICH, s.85-89.

dönemli planlarının geliştirilmesi olmak üzere iki safhalıdır. Çevre koşullarının incelenmesi de uzun dönemli planlama kapsamına girmektedir. Uzun süreli işletme planlarının ortaya koyduğu hedeflere uygun olarak işletme çalışmalarının sürdürülmesi, yani uygulama, kısa ve orta süreli planlarla yapılacaktır.¹²

B) Yinelenmelerine Göre Planlar:

Yinelenmelerine göre planlar, tek kullanımlı planlar ve sürekli kullanımlı planlar olmak üzere ikiye ayrılırlar. Şekil (1)'de yinelenmelerine göre planlar basamaksal olarak gösterilmiştir¹³. Bu plan türlerinden sürekli kullanımlı olanlar amaçlar, stratejiler, politikalar ve yöntemlerdir. Tek kullanımlı planlar ise, programlar ve bütçelerdir.



Şekil (1)

Yinelenmeli Planların Basamaksal Olarak Gösterilmesi

Amaçlar, işletmenin sonuç olarak ulaşmak istediği hedeflerdir. Amaçlar işletmelere göre farklı olabilir, ancak her işletme amaçlarına ulaşmak için değişik yollar dener. İşletmenin tümüyle bölümlerin amaçları arasındaki uyum önemlidir.¹⁴

Stratejiler, işletmenin amaçlarını gerçekleştirebilmek için yapılan kapsamlı faaliyet planlarıdır. Amaçların gerçekleştirilmesinde kaynakların nasıl kullanılacağını gösteren kılavuzlardır.¹⁵

¹²GÜVEMLİ, s.25.

¹³KOONTZ-O'DONNELL-WEICHRICH, s.77.

¹⁴İnan ÖZALP, Yönetim ve Organizasyon, ESBAY Yayın No:42, Cilt I, Eskişehir, 1986, s.129.

¹⁵Robert C.APPLEBY, Modern Business Administration, English Language Book Society, 3.Baskı, Londra, s.49.

Politikalar, davranış ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde personele yol gösteren davranış planıdır. İşletme yönetiminde üretim, finansman, pazarlama, personel, örgütlenme, yöneticiler v.b. ile ilgili politikalar belirlenir. Bunlar ilgili personel tarafından bilindiği takdirde, karar ve davranışlarını ona göre düzenlerler. Böylece politikalar düzenleyici ve uyumlaştırıcı bir rol oynarlar. **Yöntemler**, hedefe ulaşmak için adım adım nasıl hareket edileceği, birbirini izleyen ne gibi işlerin görüleceğini belirtir. Yöntemde, birbirini izleyen ve bu bakımdan zaman açısından birbirine bağlanmış faaliyetler söz konusudur. Yöntemler, düşünceden daha çok hareketlere kılavuzluk ederler.¹⁶

Program, bir amacın gerçekleştirilmesi için gerekli olan aşama ve adımları, her birinden sorumlu olan kişileri ve her birinin süresini belirleyen bir plandır. Program, politika, yöntem, kural, işbölümü v.b. gibi planların bir karışımıdır.

Bütçe, bir faaliyetin tahmin edilen sonuçlarını sayılarla anlatan bir plandır. Sonuçlar para, zaman ve miktar birimi ile ifade edilebildiği gibi, faaliyetler biçiminde de ifade edilebilir¹⁷.

II- KONTROL İŞLEVİ

İşletme amaçlarına ulaşmak açısından, yalnızca plan yapmak yeterli değildir. Aynı zamanda planın ne derece başarılı olduğunu ve hatalar varsa nereden kaynaklandığını bulmak gerekir. Bu, kontrol işlevidir. Kontrol işlevi, planlama ve diğer yönetim işlevlerinin neyi nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştırır ve saptar.

İşletmelerin amacı yalnızca üretmek değildir. Üretimin en az masrafla başarılması da gereklidir. Bu **en az nedir ve nerededir** gibi soruları yanıtlamak, kontrol işlevini oluşturur. Bunun için iki şeyi bilmek gereklidir: birincisi, ulaşılmak istenen yer; ikincisi, fiilen bulunulan yerdir¹⁸.

Düzenleyici bir işlev olan kontrolün temel amacı, işletmenin amaçlarının gerçekleşmesi olup, kontrol şöyle tanımlanabilir:

"En geniş anlamıyla kontrol, amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını veya hangi ölçüde ulaşıldığını araştırmak, gerekirse düzeltici önlemleri almaktır".

¹⁶KOONTZ-O'DONNELL-WEICHRICH, s.81.

¹⁷TOSUN, s.210.

¹⁸TOSUN, s.279.

Etkin bir kontrolün nitelikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:¹⁹

- Kontrol, işletme amaçlarına ulaşmayı kolaylaştırmalıdır.
- Kontrol süreci, değişen koşullara uyabilmelidir.
- Kontrol süreci, işletmenin yapısına uygun olmalıdır.
- Kontrol süreci yalnızca sapmalarla ilgilenmeli, yolunda giden işleri gözardı

etmelidir.

B) KONTROL SÜRECİ

Kontrol süreci temel olarak dört aşamadan oluşur. Bunlar,

- i- Standartların Belirlenmesi
 - ii- Fiili Durumun Saptanması ve Yorumlanması
 - iii- Sapmaların Saptanması ve Yorumlanması
 - iv- Sapmaların Nedenleri ve Düzeltici Önlemlerin Belirlenmesi
- Şimdi bu aşamalara kısaca göz atılacaktır.

i- Standartların Belirlenmesi:

Standartlar- gerçek durumun ölçülebilmesi için oluşturulan ölçütler- örgüt amaçlarına göre belirlenmiş kısa süreli planları temsil eder. Uygulama sonucunda varılan noktanın doğru veya yanlış olduğu, ortaya konan bir standartla öğrenilebilir. Çeşitli konularda ortaya konulan standartlar, üretilen mal veya hizmet miktarı, yapılan işin kalitesi, uygulamanın zamanı ve parasal harcamalar dikkate alınarak yapılabilir. Bu standartları şöyle sınıflandırmak olanaklıdır.²⁰

- Fiziki Standartlar
- Maliyet Standartları
- Sermaye Standartları
- Gelir Standartları
- Maddi Olmayan Standartlar

¹⁹Robert J.THIERAUF-Robert C.KLEKAMP, Daniel W.GEEDING, *Management Principles and Practices: a contingency and questionnaire approach*, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1977, s.639.

²⁰ÖZALP, s.225.

ii- Fiili Durumun Saptanması ve Yorumlanması:

Fiili durumu saptamak, önce bir gözlem, çözümleme ve yorumlama işidir. Fiili durum, ya oluşmuş ya da oluşmaktaki bir olayı doğrudan dolayı incelemek yoluyla ya da bu olaya ilişkin kayıtları inceleyerek saptanır.²¹

iii- Sapmaların Belirlenmesi ve Yorumlanması:

Olması gereken ile olan durum karşılaştırılınca, iki olasılık söz konusudur. İlk olasılığa göre, olması gereken durum ile olan durum arasında bir fark yoktur. Bu durumda herhangi bir sorun yok demektir. Gelecek çalışma döneminde daha iyiyi yapmak için bazı yollara başvurulmaya çalışılır. Ancak bu durumun sağlanabilmesi için, her olasılığı tahmin ederek, standartlar ile gerçek durumun saptanmasında eksiklik ve yanlışların bulunup bulunmadığını kontrol etmek gereklidir. İkinci olasılık, standartlar ile gerçek durum arasında bir fark bulunması durumudur. Bu farklar, gerçek durumun standarddan daha iyi olması durumunda olumlu; standartdan daha kötü olması durumunda ise olumsuzdur. Daha sonra ortaya çıkan farklar yorumlanmalıdır. Yorumlamadan amaç, farkın anlam ve önemini saptayarak ne tür ve derecede bir önlem alınacağını belirlemektir²².

iv- Sapmaların Nedenleri ve Düzeltici Önlemlerin Belirlenmesi

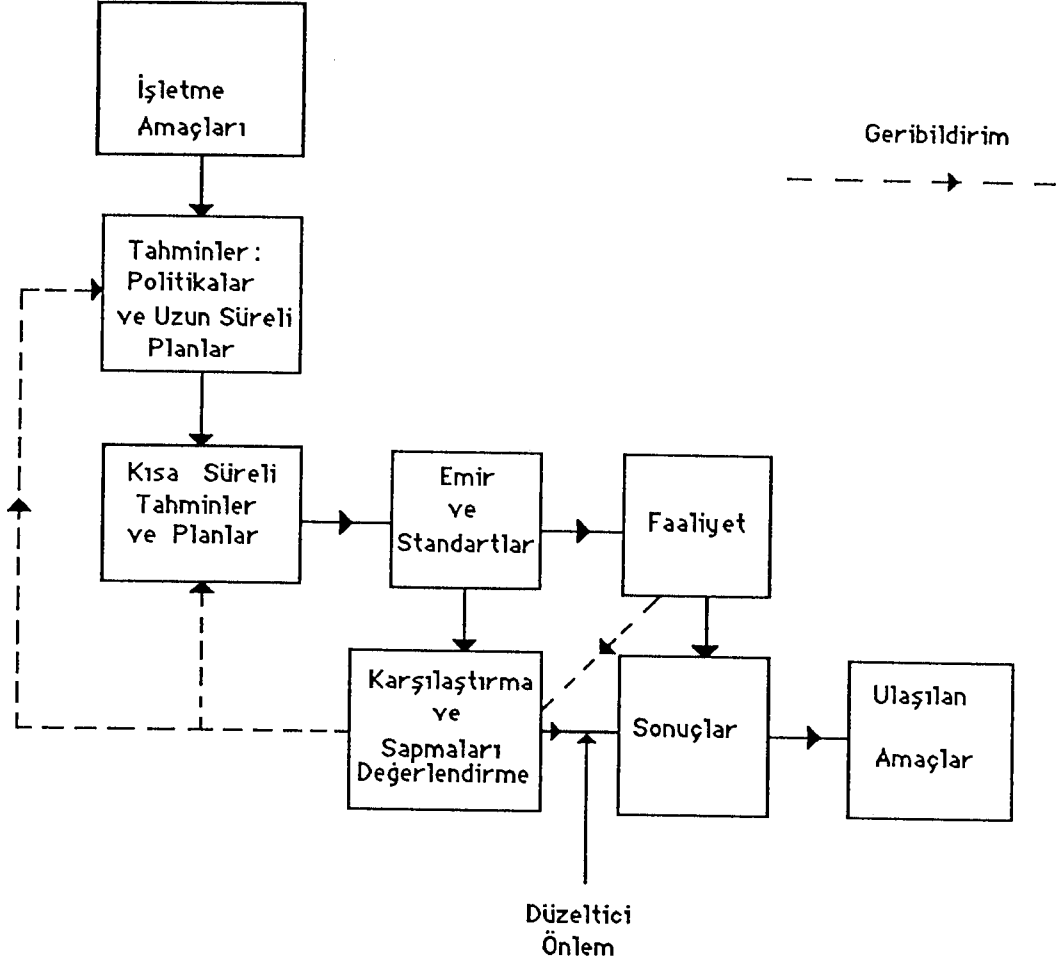
Temelde düzeltici önlem ya planlanmış faaliyetden sapmaların düzeltilmesi ya da standartların değiştirilmesiyle ilgilidir. Yöneticinin düzeltici faaliyete girişmesi için, sapmalara neden olan gerçek problemleri tanımlaması gerekir. Yönetici, bu sapmaları gidermek için alternatif yaklaşımlar geliştirmeli, çözümlenmelerde bulunmalı ve seçim yapmalıdır²³.

²¹TOSUN, s.288.

²²TOSUN, s.288-290.

²³THIERAUF-KLEKAMP-GEEDING, s.644.

Planlama ile ilişkisi yönünden kontrol süreci aşağıdaki gibi gösterilebilir :²⁴



Şekil (2)

Kontrol Süreci

C) Başlıca Kontrol Araçları

İşletmelerde kullanılan başlıca kontrol araçlarını aşağıdaki gibi sıralamak olanaklıdır:²⁵

i- Kişisel Gözlem:

Personelin kendisi için planlanmış ve kendilerine verilmiş işleri, beklenen biçimde yapıp yapmadıklarını saptamaya yarayan kontrol işlevinde, bu niteliği bakımından bir insanlarası ilişkiler sözkonusudur. Bu yüzden kişisel gözlem, kontrol aracı olarak çok etkilidir.

²⁴APPLEBY, s.138.

²⁵TOSUN, s.294-295.

ii- İç Kontrol:

İç kontrol, hesapların işlemlere uygunluğu kadar, işletmelerin politikalarını, yöntemlerini, programlarını, yönetim organlarının kalitesini, yetki ve yetkenin kullanım biçimini de konu edinebilir.

iii- Başabaş Grafiği:

Başabaş grafiği çözümlenmeleriyle, satış gelirleri ile giderleri karşılaştırılıp, hangi miktarda gelirlerin giderleri karşıladığı saptanmaya çalışılır.

Bu kontrol aracı planlamada, giderlerin ve sermaye gereksinmelerinin tahmininde, genel giderlerin kontrolünde, satış fiyatlarının saptanmasında, rekabet durumu ile karşılaştırmalarda, örgütlemeye, sermaye harcamaları kararlarında, gözlemci eğitiminde, işgücü ile olan ilişkilerde, dinamik maliyet hesaplamasında v.b. başarı ile kullanılmaktadır.

iv- İstatistik ve Raporlar:

Geçmişe ilişkin istatistiksel veriler veya geleceğe ilişkin veriler ve grafikler, değerli birer kontrol araçlarıdır. Bunlara oran analizleri, bilanço analizleri ve yorumları da katılabilir.

v- Bütçeler:

Kontrol araçları içinde en yaygın ve tanınmış olanı bütçelerdir. Bütçeler, planların sayılarla anlatımıdır. Bu sayılar, ya fiziksel miktarı ya da parasal miktarı ifade ederler. Genelde bütçeler gelir ve gider bütçeleri, zaman, yer ve hammadde bütçeleri, sermaye harcama bütçeleri, nakit bütçeleri, gelir tablosu bütçeleri ile bilanço bütçelerinden oluşmaktadır.

Planlama ve kontrol işlevlerine kısaca değinildikten sonra, izleyen kısımda işletme bütçeleri incelenecektir.

İkinci Kısım

İŞLETME BÜTÇELERİNE GENEL BİR BAKIŞ

I.İŞLETME BÜTÇELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

Bütçe uygulamalarına tarihte ilk kez 18. yüzyılda, İngiltere'de rastlanmıştır. O dönemde bütçeler, kralın gelirlerinin kaynağını oluşturan vergiler ile devlet tarafından yapılan harcamaları kontrol etmek için kullanılmıştır. 1900'lü yılların başında İngiltere'den Amerika'ya giden göçebeler, bütçe düşüncesini de beraberlerinde götürmüşlerdir. Önceleri hükümetler ve yerel yönetimler tarafından kullanılan bütçeler, daha sonra işletmelerin de ilgisini çekmiştir. Bu dönemde bütçeler, yalnızca bir lüks olarak kabul edilen reklam, araştırma-geliştirme gibi harcamaları kontrol etmek için kullanılmış, standartlar oluşturarak fiili maliyetlerin kontroluna ve geleceğe ilişkin kestirimlere çok az yer verilmiştir. İşletmecilikte bilimsel yönetim döneminin başlamasıyla üretim maliyetleri standartları ve maliyet muhasebesi tekniklerinde önemli ilerlemeler sağlanmıştır. Bu ilerlemeler, çağdaş işletme bütçelerinin gelişiminin temellerini oluşturmuştur ¹.

1) İŞLETME BÜTÇESİ KAVRAMI VE GENEL ÖZELLİKLERİ

Bir gelecek planlaması olan bütçe, tahminden daha geniş kapsamlıdır. Bir tahmin, belirttiği durumlara ilişkin önlemleri kapsamadıkça bütçe niteliği kazanamaz. İşletme için resmi bir faaliyet planı olan bütçe ise, işletme amaçlarını ve hedeflerini saptamakla beraber, bunların gerçekleştirilme yollarını ve yöntemlerini de ayrıntılı bir şekilde göstermektedir. Bütçe ya da planın önlem almak amacıyla faaliyetleri önceden saptama niteliği onu, gelecekle ilgili diğer düşünme yöntemlerinden ayırmaktadır.

¹Rufus WIXON, *Budgetary Control*, Alexander Hamilton Institute, New York, 1976, s. 3-4.

Literatürde bütçe, bütçeleme ve bütçe kontrolü kavramları çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanıldıkları gibi, her bir kavramlardan farklı anlamlarda olmak üzere, yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır. Bu şekilde kullanımda, bu terimler çok geniş kapsamlı olarak ele alınmakta, bütçe sisteminin tüm yönlerini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, bu terimlerle hem kısa ve uzun süreli bütçeler hem de bütçelerin düzenlenme, uygulanma ve kontrol süreçleriyle esasları belirtilmektedir ².

İşletmelerde kullanılan bütçeleri, kamu kesimi bütçelerinden ayırmak için **işletme bütçeleri** kavramı kullanılmaktadır. İşletme bütçesi kavramıyla birlikte kullanılan bir diğer kavram ise, **kâr planlaması ve kontrolü**'dür.

İşletmeler, aynı anda uygulanmakta olan pek çok plana sahiptir. Bir planın niteliği, onun nasıl ifade edileceğini de belirler. Örneğin, ürün tasarımıyla ilgili planlar, mühendislik terimleriyle; işgören sağlığıyla ilgili planlarda, sağlık ve iş ilişkileriyle ilgili terimlerle ifade edilirler. Bütçeler ise finansal ya da kantitatif terimlerle ifade edilirler ³.

İşletme bütçeleri, uzun ve kısa süreler için hazırlanmaktadır. Genellikle karşılaşılan durum, kısa süreli bütçelerin bir yıllık; uzun süreli bütçelerin ise beş yıllık hazırlanmasıdır. İşletme bütçesi kavramı, kısa süreli işletme bütçesi anlamında da kullanılmaktadır. Bu çalışmanın konusunu da, **kısa süreli işletme bütçeleri** ya da kısaca **işletme bütçeleri** oluşturmaktadır.

Bu açıklamalardan sonra işletme bütçeleriyle ilgili olarak aşağıdaki tanımlar verilebilir.

İşletme bütçesi, geniş anlamda yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol sorumluluğunu yerine getirmeyi amaçlayan, sistematik ve formüle edilmiş bir yaklaşımdır ⁴.

İşletme bütçesi, bir işletmenin üst düzey yönetimi tarafından gelecek faaliyet dönemi için saptanan politikaların, planların, amaçların ve hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir ⁵.

İşletme bütçesi, belirlenen amaçlara göre işletme bölümlerinin bir yıla kadar olan çalışmalarını yürütmek, denetlemek ve izlenecek politikaları ortaya koymak üzere, parasal ve sayısal verilerle düzenlenen bir plandır. Bu tanımlardan hareketle, işletme bütçelerinin

²Yüksel Koç YALKIN, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 1989, s.5-6.

³T.DAFF-G.BLAKE, **Quantitative and Accounting Methods**, English Language Book Society, Londra, 1985, s.139.

⁴Glenn A.WELSCH (Çev. Yaman ERDAL ve diğerleri), **İşletme Bütçeleri, Kar Planlaması ve Kontrolü**, Bilimsel Yayınlar Derneği, 3. Baskı, Ankara, 1978, s.3.

⁵YALKIN, s.7.

özellikleri şöyle sıralanabilir ⁶.

-İşletme bütçesi, belirlenen amaçlara, başka bir deyişle, hedeflere göre düzenlenir. Bunlar, belirli bir satış hacmi, bir yatırım tutarı, bir kâr tutarı olabilir.

-Bütçenin, işletmenin tüm bölümlerini ve işletme çalışmalarının tüm yönlerini kapsamı gerekmektedir.

-İşletme çalışmalarının yürütülmesinde işletme bütçesinden yararlanılabilmesi için bütçenin, parasal ve sayısal verileri kapsamı gerekmektedir.

-İşletme planlamasında işletme bütçesi, kısa süreli bir yönetim aracıdır. Bu nedenle bütçe, bir yıla kadar bir süre için düzenlenir.

-Tahmini ve gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasına olanak sağladığından, işletme bütçesi aynı zamanda bir kontrol aracıdır ve bu özelliği gereğince bir ölçü niteliği de taşımaktadır.

Bütçeleme, işletme bütçelerinin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin teknikler ve yöntemler de dahil olmak üzere işletme bütçelerinin mekanik ve teknik yönleriyle ilgilidir.

Bütçe Kontrolü, yöneticilerin bireysel sorumluluklarının işletme politikalarına bağlanabilmesi için, işletmenin her bir bölümüne ilişkin ayrı bütçeler hazırlanmasına yöneliktir. Planlanan hedeflere ulaşabilmek için gerçek ve bütçelenen sonuçlar karşılaştırılacaktır. Eğer bazı nedenlerden dolayı sapmalar ortaya çıkmışsa işletme yönetimi, sapmaların nereden kaynaklandığını araştırarak ve düzeltici önlemleri alacaktır ⁷.

İşletme Bütçe Sistemi, işletme bütçelerine ilişkin ilkeler ve tekniklerden yararlanarak işletme bütçelerinin planlanmasını, düzenlenmesini, uygulamasını ve kontrolünü ifade eder. İşletme bütçe sistemi, işletme için genel amaçların saptanmasını ve proje planlamasını, uzun ve kısa dönemli planlamayı içine alır. İşletme bütçe sisteminin amacı, temel işlevlerin yürütülmesinde, yönetime en etkili bir biçimde yarar sağlamaktır. Bu nedenle bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalı, gelecek faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun, en kârlı planların saptanması olarak anlaşılmalıdır. Ayrıca düzenleme sırasında görülemeyen unsurların uygulama sırasında ortaya çıkması karşısında, bu bütçelerde gerekli düzeltmelerin yapılacağı, en baştan kabul edilmelidir. Uygulama olanağı en fazla olan planlardan oluşan işletme bütçeleri, işletmeye ilişkin zayıf ve tehlikeli durumları önceden göstermek yoluyla önleyici

⁶Oktay GüVEMLİ, *İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama*, Bilim Teknik Yayınevi, İkinci Baskı, 1990, İstanbul, s.7.

⁷DAFF, s.139.

önlemlerin zamanında alınmasına olanak sağlar⁸.

Bütçeleme faaliyeti ile muhasebe sistemi arasında bir ilişki vardır. Ancak bütçeleme faaliyeti, muhasebe anlayışına ve muhasebe fonksiyonlarına dahil edilemez. Bütçeleme ile muhasebe arasındaki ilişki, işletmenin diğer fonksiyonlarıyla olan ilişkiden daha fazla değildir. Muhasebe fiili rakamlarla ilgiliyken bütçeler, gelecekteki faaliyetler için öngörülen rakamlarla ilgilenir. Bütçe bir muhasebe aracı değil bir yönetim aracıdır; buna karşılık, muhasebe sistemindeki sınıflandırmaları kullanır ve sonuçları muhasebe teknikleriyle yorumlar.

Diğer taraftan bütçeler ile standart maliyet kavramı birbirine karıştırılır. Bütçeler ile standart maliyetler arasında da temel farklılıklar vardır. Pek çok işletmenin bütçe sistemi olmamasına rağmen standart maliyetleri kullanırlar. Aynı şekilde standart maliyetleri kullanmayan birçok işletme de bütçeleri kullanmaktadır. İşletme bütçeleri, beklenen maliyetlerin ya da olası maliyetlerin önceden saptanmasını ifade ederken; standart maliyetler, belli faaliyet düzeyinde ve belli koşullar altında maliyetlerin ne olması gerektiğini gösterirler⁹.

2) İŞLETME BÜTÇESİNİN AMAÇLARI, ÜSTÜNLÜKLERİ, SINIRLARI VE VARSAYIMLARI

Bu başlık altında sırayla işletme bütçesinin amaçları, üstünlükleri ve sınırları ve temel varsayımlarından söz edilecektir

A) İşletme Bütçesinin Amaçları

Yönetimin planlama işlevi ile bütçe sisteminin amacı aynıdır : işletmenin sahip olduğu kaynakların en etkin biçimde kullanılmasını sağlayarak yakın gelecekteki veya bütçe dönemindeki işletme kârlılığı, verimliliği ve likiditesi ile uzun dönemdeki işletme sürekliliği ve gelişmesi arasında optimum bir denge kurmaktır.

Bütçelerin amaçları daha ayrıntılı olarak şöyle sıralanabilir¹⁰

-İşletmenin bütünü itibariyle ulaşılabilecek amacı saptamak ve bu amaca ulaşmak için ayrıntılı bir plan yapmak.

-İşletmenin saptanan amacına uygun olarak bölümlere ve işletmedeki görevlilere yapılacak işlemleri ve ulaşılabilecek sonuçları açıklamak, her bir işletme fonksiyonu için yetkileri

⁸YALKIN, s.8-9.

⁹Walter SCOOT, *Business Budgeting and Budgetary Control*, The Book Company of Australasia PTY Ltd., Sydney, 1960, s.8.

¹⁰İlhan CEMALCILAR, *İşletme Bütçeleri*, EİTİA Yayınları No:24-2, İstanbul,1965, s.10-11

ve sorumlulukları açıkça gösterir bir plana uygun organizasyon sağlamak.

-Çalışmaların en verimli biçimde yürütülmesi ve amaca ulaşılması için, işletmenin bölümleri ve bütün görevliler arasında uyum ve işbirliği kurmak.

-Bölüm yöneticilerini işletmenin öteki bölümleri ile uyumlu planlar yapmaya zorlamak.

-Bütçelenen ile ulaşılan sonuçlar arasındaki ayrımların kolayca görülmesini sağlamak, yöneticileri uyarmak, gerekli düzeltmelerin yapılmasını olanaklı kılmak ve bu yolda kararlar alınmasında ilgililere önderlik etmek.

-Üretim unsurlarının ve araçlarının en ekonomik şekilde kullanılmasının planlanması ve bu yolda incelemeler yapılması için yöneticileri zorlamak

-Nakite gereksinme duyulan zamanı ve gereksinmenin miktarı ile ödeme zaman ve miktarını belirlemekte en iyi araç görevi görerek likit kaynakların varlığını güvenli kılmak.

-Tüketicilerin istemlerini ve bunların genel gidişini doğru olarak kestirmek.

-Meydana gelen zarar ve ziyanları düzeltmekten çok, onların önlenmesi için dinamik bir kontrol sistemi kurmak.

B) İşletme Bütçesinin Üstünlükleri ve Sınırları

İşletme bütçelerinin üstünlükleri şöyle sıralanabilir ¹¹:

-Ulaşılabilecek bir amaç ve bu amaca ulaşma yollarını belirler.

-Belirlenen amaca ulaşmak için maddi, finansal ve personel ile ilgili unsurlara duyulacak gereksinimini, gerekli güç kaydırmalarını ve zamanlamayı daha başlangıçta saptar. Böylece işlerin istenen yönde ve zaman kaybı olmaksızın akışını sağlar.

-Yöneticilerin sürekli olarak ileriye düşünmelerini, gerçekleşen sonuçları bütçede belirtilen hedeflerle sürekli karşılaştırmalarını sağlar. Kısacası, ileriye dönük dinamik ve uyanık bir yönetim ortamını gerçekleştirir.

-Bütçelemeyle işletmenin bir bütün olarak, optimal hedeflere, gerçekçi yollarla ulaşması sağlanır. Bunun doğal sonucu olarak da, çeşitli sorunlara dar, bölümsel açıdan değil, işletmenin bütünü açısından bakma alışkanlığı kazanılır.

-Bütçeleme sonuç olarak, işletmenin insan gücünün, sermayesinin ve diğer olanaklarının, koşulların elverdiği ölçüde ussal kullanılmasında önemli bir yönetim aracı görevi yapar.

Bütçelerin uygulama aşamasında bir takım zorluklarla karşılaşılabilir. New York

¹¹Carl L.MOORE-Robert K.JAEDICK (Çev. Alparslan PEKER),Yönetim Muhasebesi, İ.Ü. Yayın No:3486 İşletme Fakültesi Yayın No:192,İşletme İktisadı Yayın No:91, 2. Baskı, İstanbul, 1988, s.360-361.

Ulusal Endüstri Konferansı Kurulunun 300 üretim işletmesi üzerinde yaptığı araştırmaların sonucuna göre, bütçelerin uygulama aşamasında yapılan bir takım yanlışlar ve yanlış anlamalar dolayısıyla, çeşitli güçlüklerle yol açan ve bütçelerin başarısını azaltan başlıca konular şöyle sıralanabilir¹²:

- Yetersiz muhasebe sistemi,
- Geçmiş verilere ilişkin yetersiz istatistikler,
- Ortaklaşa çalışmalarda görülen eksiklikler,
- Örgüt yapısının kötü olması,
- İşlem sürecinin yeterince tanımlanmaması,
- Pazar analizinin yeterince iyi yapılmaması,
- Tahmin edilecek dönemi çok uzun tutma,
- Sayısal verilerin yetersizliği,
- Bütçeye aktif destek veren yöneticilerin hatası,
- Yetersiz yönetim ve denetim,
- Beklentilere çok fazla yer verilmesi,
- Sonuçların çözümlenmesinde ve bütçe farklarının araştırılmasında başarısız olma,
- Tahminlerin gözden geçirilmemesi,
- Bütçe sisteminin kurulmasında aceleci davranma,
- Üretilen, stoklanan ve satılan ürünlerin uyumlaştırılmasına yeterli dikkat göstermeme.

İşletme bütçelerinin sayısal üstünlüklerinin yanında bazı zayıf taraflarının olduğunu kabul etmek gerekir. Bunlar çok önemli sınırlamalardır ve özellikle bütçelerin kontrol aşamasında gözönünde tutulmalıdır. Başlıca sınırlar şunlardır :

-Bütçeler tahminlere dayanır. Bütçelerin iyi ya da kötü olması, geniş ölçüde, yapılan tahminlerin doğruluğuna bağlıdır. Yanlış tahminler yanlış sonuçlara neden olurlar, hatta bütçeyi tamamen yararsız kılarlar.

-Bütçeler kendi kendilerine işlemezler. Bütçe tamamlandıktan sonra sorumlu kişiler bütçeye uygun şekilde çalışmalarda bulunmalı ve bütçenin başarıya ulaşması için sürekli çaba sarfetmelidirler. İşletme içinde bir bütçe bilinci olmalıdır.

-Bütçe, yönetimin yerini alamaz, ondan yalnızca bir yönetim aracı olarak yararlanılabilir. En önemli nokta, bütçeyi akıllıca kullanarak, sağlayabileceği yararları elde edebilmektir.

¹²A.W.WILLSMORE, *Business Budgets and Budgetary Control*, 4. Baskı, Sir Isaac Pitman and Sons Ltd., Londra, 1960, s.146-147.

Bütçenin sağlam ya da zayıf olması, geniş ölçüde insan unsuruna dayanır. Özellikle işletmenin kilit noktalarındaki görevlilerin bütçenin yapımı ve uygulama sırasındaki davranışları, bütçeden beklenen yararın elde edilip edilmemesinde büyük rol oynar. İnsana ilişkin unsurların en iyi şekilde kontrolü , yukarıda sayılan zayıflıkların giderilmesine yardımcı olur¹³.

C) İşletme Bütçesinin Temel Varsayımları

İşletmelerin, belirlenen amaçlara ulaşabilmelerini sağlamak amacıyla yapılan çalışmalarda, amaçla doğrudan yada dolaylı olarak ilgili olan değişkenlerin tümünün içerilmesi olanaksızdır. Bu nedenle, uygulamada ölçülemeyen ya da etkisinin önemsiz olduğu düşünülen değişkenlerin alacakları değerlere ilişkin bazı peşin yargılarda bulunulur. Söz konusu yargılar ana çizgileriyle varsayımları oluşturur.

Temelde bütçeler, işletme yönetiminin bir aracıdır. Bu nedenle, bütçelemeye ilişkin varsayımlar da yönetim alanlarına ilişkindir. Buna bağlı olarak bütçeleme varsayımları ekonomik, teknolojik ve toplumsal koşullara, örgüt yapısına, eylemlere, uygulanan yöntem ve tekniklere, finansal duruma, bütçeleme dönemine v.b. ilişkindir.

Bütçelemenin temel varsayımları, işletmenin satış, satınalma, üretim, donatım, stok v.b. politikalarına esas olacak bilgilerin türetilmesine olanak hazırlayarak, bütçeleme dönemi için kar, büyüme ve finansal açılardan amaçların belirlenmesinde yardımcı olur¹⁴.

3) İŞLETME BÜTÇESİNİN SINIFLANDIRILMASI

İşletme bütçelerini çeşitli kriterlere bağlı olarak sınıflandırmak olanaklıdır. Genelde bütçeler şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

i-. İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre

ii-. Niteliklerine Göre

iii-.Kapsadıkları Zaman Boyutuna Göre

iv-.Başlangıç Rakamlarına Göre

Şimdi bu bütçe sınıflamasına biraz daha ayrıntılı olarak değinilecektir.

i- İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre

İşletmenin faaliyet düzeyi ile ilişkisine göre bütçeler ikiye ayrılır ¹⁵ :

-Statik İşletme Bütçeleri

¹³CEMALCILAR, s.12.

¹⁴Ali Fuat YÜZER, İşletme Yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım, EİTİA Yayını No:236/157, Eskişehir, 1981, s.27.

¹⁵YALKIN, s.10-11.

-Esnek (Değişken) İşletme Bütçeleri

Statik işletme bütçeleri, bir işletmenin belli bir döneminin, tahmin edilen faaliyet düzeyi (kapasitesi) için düzenlenir. Bu bütçeler, o dönemle ilgili bir tek faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluşur. Bununla birlikte statik bütçe deyimi, bütçenin hiç bir zaman değişmeyeceği ya da değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Yeni ürünler üretilmesi, öncekilerin üretimine son verilmesi, yeni rakiplerin ortaya çıkması, teknoloji ve üretim tekniklerinde gelişmeler olması v.b. nedenlerle bütçe gözden geçirilebilir.

Esnek bütçeler, işletmenin kapasite kullanma derecesinde görülen değişmelere cevap verebilmek için hazırlanır. Esnek bütçenin temeli, farklı faaliyet hacimleri için gelir ve giderlerin tahmin edilmesidir. Bu, işletmelerin dinamikliği ilkesinin kabul edilmesinin doğal bir sonucudur. Esnek bütçe, türlü kapasite kullanım dereceleri için hazırlanmış bir dizi sabit bütçeden oluşur. Esnek bütçeler, statik bütçelerin kapasite değişikliği konusundaki sakıncalarını gidermek ve değişik faaliyet hacimleri için ayrı ayrı hedefler saptamak ve denetimi sağlamak amacıyla hazırlanmasına karşın, bir planlama ve koordinasyon aracı olarak işletme bütçelerini daha az kullanışlı duruma sokmaktadır ¹⁶.

ii- Niteliklerine Göre Bütçeler

İşletme bütçeleri niteliklerine göre ikiye ayrılır :

-Sabit İşletme Bütçeleri

-Hareketli İşletme Bütçeleri

Sabit işletme bütçeleri, belli dönemler için düzenlenir. Hazırlanan bütçeler bu dönemlerin sonuna kadar uygulanır. Diğer bir deyişle, sabit bütçeler, belli bir dönem için kesinlikle bir kere düzenlenir.

Hareketli işletme bütçeleri ise, belli ara dönemler itibariyle işletme bütçelerinin yeniden düzenlenmesini öngörür. Örneğin , bir yıl için düzenlenen işletme bütçesi, her ay veya üç ayın sonunda, bu dönemleri izleyen yılı kapsayacak şekilde düzenlenir ¹⁷.

iii- Kapsadıkları Zaman Boyutuna Göre Bütçeler

Kapsadıkları zaman süresi bir yıla kadar olan bütçeler, kısa süreli bütçe; bir yılı aşan bütçeler ise, uzun süreli bütçe olarak adlandırılmaktadır ¹⁸.

¹⁶Yaman ERDAL, *Sanayide İşletme Bütçeleri*, (Teksir), Devlet Yatırım Bankası Yayını, Ankara, 1972, s.13-15.

¹⁷YALKIN, s.12.

¹⁸WELSCH, s.167.

iv- Başlangıç Rakamlarına Göre

Başlangıç rakamlarına göre bütçeler ikiye ayrılır :

-Klasik Bütçeler

-Sıfır Tabanlı Bütçeler

Klasik bütçe anlayışında, temel olarak önceki yılların bütçe rakamları ele alınır. Yeni yıla ilişkin bekleyişler (iş hacmi, faaliyet türü ve politikalarda) dikkate alınarak yapılan düzeltmelerle bir tür **trend uzatması** yapılır. Böylece yeni dönem bütçesi, geçmiş yıl bütçelerinden etkilenmiş olur.

Sıfır tabanlı bütçe anlayışında ise, geçmiş dönemler ile bağlantılar koparılarak yeni yılda yüklenilecek fonksiyonlar dikkate alınır. Bu fonksiyonları en az maliyetle gerçekleştirmeyi hedef alan bütçeleme yapılır. Bu bütçe anlayışı, hizmet işletmelerinde, kamu sektöründe ve işletmelerin hizmet bölümlerinin çalışmalarının bütçelenmesinde kullanılan bir bütçe türüdür. Başlangıçta hayli taraftar bulmasına rağmen, sonraları üzerinde eleştirilerin yoğunlaştığı bir bütçeleme anlayışı olmuştur ¹⁹.

4) İŞLETME BÜTÇESİNİN TEMEL İLKELERİ, ZAMAN BOYUTU VE FAALİYETLERİN ÖRGÜTLENDİRİLMESİ

A) İşletme Bütçesinin Temel ilkeleri

İşletme bütçesinin temel ilkeleri, işletme bütçe sisteminin etkin ve yanlışsız uygulanması için gerekli başlıca koşullar, faaliyetleri ve yaklaşımları belirtirler, Bunlar çevresel koşullar olup, işletme yönetimi kararlarının sağlam bir temel üzerine dayandırılması zorunluluğu vardır. Önemli temel ilkeler şunlardır ²⁰

- Yönetimin Desteği
- Örgütsel Uyum
- Sorumluluk Muhasebesi
- Amaca Yönlendirme
- Tam Haberleşme
- Gerçekçi Bekleyişler
- Esnek Uygulama
- Bireyin ve Grupların Tanınması

¹⁹Alparslan PEKER, *Modern Yönetim Muhasebesi*, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:53 Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:5, 4. Baskı, İstanbul, 1988, s.373.

²⁰WELSCH, s.42.

Şimdi sırasıyla bu başlıklara değinilecektir.

-Yönetimin Desteği :

Başarılı bir bütçe programı, işletmenin üst yönetiminin ve temel fonksiyonlardan sorumlu yöneticilerin aktif desteğine gereksinim duyar. Yönetim kadrosunda bulunanların her biri, bütçe sisteminin neler gerektirdiğini ve bireysel olarak kendisine ve işletmeye sağladığı üstünlükleri bilmelidir. Bu anlayış gerçekleştiğinde, gerekli olan işbirliği de sağlanacaktır²¹. Kapsamlı bir bütçe programının başarısı için üst yönetimden başlayarak yönetimdeki her yöneticinin tam desteğine sahip olması zorunlu olup, özendirme ve yönetimin en üst düzeyden gelmesi gerekir.

-Örgütsel Uyum :

Bütçelerin bir üstünlüğünün işletmenin örgüt yapısındaki zayıflıkları ortaya çıkarması olmasına karşılık, bütçe sistemi, uygun bir örgüt yapısı olmadan başarılı bir biçimde geliştirilemezler. Bütçelerin başarısı için sağlam bir örgüt yapısı temel ilkedir. Hedefler ve planlar, işletmenin değişik basamaklarında görev yapan yöneticilerin sahip olduğu örgütsel sorumluluklara uygun ve bu sorumluluklarla uyum içinde olmalıdır. Aynı şekilde, bütçeler ve performans raporları, örgütsel yapıya tam anlamıyla uydurulmalıdır²².

-Sorumluluk Muhasebesi :

Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas olarak sınıflar. Böylelikle maliyetler, gelirler ve diğer veriler, işletme gereksinimi için kullanılabilirler. Sorumluluk muhasebe sistemi esas alınınca, bütçe sistemi ile muhasebe sistemi aynı hesap planından yararlanmalıdır. Bu hesap planı, yönetim gereksinmelerine birinci derecede önem verecek şekilde saptanmış olmalıdır²³.

-Amaca Yönlendirme :

Bu temel ilke, yönetimin **amaçlara göre yönetim görüşünü benimsemesini** gerektirir. İşletmenin uzun dönemli geleceğine, ancak bir bütün olarak ve işletmenin başlıca

²¹J. Brooks HECKERT-James D.WILLSON, *Business Budgets and Control*, 3. Baskı, The Ronald Press Company, New York, 1967, s.21.

²²WELSCH, s.46.

²³YALKIN, s.38.

alt bölümlerinden her biri için genel hedeflerin, alt amaçların ve performans standartlarının belirlenmesiyle önemli katkıda bulunulabilir.

-Tam Haberleşme :

Etkin planlama ve kontrole yönelik haberleşme, yönetici ve astların hedefler ve sorumluluklar konusunda aynı anlayışa sahip olmasını gerektirir. Tam katılımın sağlanmasıyla ve belirlenen sorumluluklarla uyum içinde hazırlanan bütçeler, başka türlü söz konusu olmayan bir anlayış düzeyine ulaşılmasını güvence altına alır. Belirlenen sorumluluklara eğilen performans raporlarının açık ve tam olarak duyurulması, aynı şekilde, ussal yönetim için gerekli haberleşme derecesini geliştirir.

-Gerçekçi Bekleyişler :

Bütçeler hazırlanırken, yönetim yersiz tutuculuk ve akıl dışı iyimserlikten kaçınmalıdır. Bütçe hedeflerinin saptanmasında gösterilen özen, büyük ölçüde bütçe programının gelecekteki başarısını etkiler. Hedefler, gerçekçi bekleyişleri yansıtmalıdır. Hedeflerin gerçekçi olması ise, özel zaman boyutlarıyla ve bu zaman boyutu süresince geçerli olacağı varsayılan iç ve dış ortam ile bağıntılı olmalıdır ²⁴.

-Esnek Uygulama :

Bütçe hazırlanırken önceden görülemeyen ve beklenilmeyen bir çok olayın uygulama aşamasında ortaya çıkma olasılığı karşısında, bütçelerin esnek olması gereklidir. Esneklik ilkesi maliyet kontrolü için özellikle önemlidir²⁵. Bütçede öngörülemeyen harcamalar, kararların alınmasını engellememelidir. Esneklik ilkesinin gerçekleştirilmesi, yönetim davranışı ile çok yakından ilgilidir. Buna ek olarak, işletmede değişken gider bütçeleri, sürekli bütçeleme, direkt maliyet, başabaş analizleri, istisna yoluyla yönetim ve bütçe revizyonu gibi tekniklerin ve yöntemlerin benimsenmiş olması da, bütçe sistemine ilişkin esnekliğin gerçekleşmesinde önemli katkılar sağlar.

-Bireyin ve Grupların Tanınması :

İşletme bütçeleri, bireysel olarak yöneticilerin omuzlarına önemli bir sorumluluk yükler. Bu ilkeye göre, yönetim sürecinde bireysel başarılar ister standartların altında isterse üstünde olsun, seçilmeli ve bilinmelidir. Şu halde işletme bütçe sistemi, bireysel olarak

²⁴WELSCH, s.50.

²⁵CEMALCILAR, s.30.

yöneticinin başarısını ölçmede sağlam bir temel oluşturur. Böylece değerlendirme sonucu yüksek yeteneği olanlar hemen göze çarpacak ve yeteneği düşük olanlar belirlenebilecektir. Üst yönetimin olağanüstü performansla yüksek derecede önem vermeleri kadar, düşük performansın nedenleriyle de yakından ilgilenmeleri gerekir.

B) İşletme Bütçelerinin Zaman Boyutu

İşletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulanabilmesi için, işletme yönetiminin ana ve yardımcı kararlara yönelik kesin bir zaman boyutu koymaları gerekir²⁶. Bütçeleme amaçları açıklıkla tanımlanmışsa, bütçe dönemini tayin etmek zor değildir. Bütçe döneminin uzunluğu, işletmenin tipine, bütçenin düzenleme amacına, işletmenin içinde bulunduğu endüstri dalının özel koşullarına ve genel ekonomik duruma göre değişir²⁷.

Kısa süreli işletme bütçelerinin süresinin bir yıl olması tercih edilir. Bununla birlikte bütçe dönemi, ilgili işletmenin özel koşullarına göre güvenilir tahminler ile bilgiler sağlamak amacıyla bir yıldan kısa veya uzun olabilir.

İşletme bütçelerinin hazırlanması uzun zaman alır ve masraflı bir işlemdir. Bu nedenle, çok kısa bir bütçe döneminin kabulü savunulamaz. Aşırı uzunlukta bir bütçe dönemi seçildiğinde, önceden görülemeyen unsurlar bütçe uygulamalarını aksatır. Optimum dönem, fiyatların uygun düzeyde tutulmaları için elverişli şekilde kısa; aynı zamanda, uzun süreli görünüşü sağlamak için de yeter uzunluktadır. Ayrıca, aşırı ölçüde çabayı da gerektirmez.

C) Bütçe Faaliyetlerinin Örgütlenmesi

Bütçe, işletmenin her düzeyindeki yöneticilerin ortak çabasını gerektirir. Ancak, bütçe hazırlama sürecinin başlatılması ve gözden geçirilmesi, gerekli bilginin sağlanması ve koordinasyonu ile ulaşılan sonuçların finansal olarak açıklanması sorumluluğu, bir kişiye verilmelidir. Pek çok işletmede bu sorumluluk finansal yöneticisindedir²⁸

Büyük işletmelerde, genellikle bölümler bütçelerini kendileri hazırlarlar. Bu durumda genel bütçe prosedürü, bölüm bütçelerinin hazırlanmasını denetlemek ve bunları genel bütçe halinde birleştirmek olur. Böylelikle, genel işletme bütçesinin hazırlanması ve yürütülmesi, özel uzmanlığı gerektiren bir işlev biçimini alır. Büyük işletmelerde bu işlevin görülmesinden bütçe yöneticisi doğrudan doğruya sorumludur. Çok büyük işletmelerde ise bir bütçe komitesi kurmak yoluyla bütçe yöneticisine danışma görevini yerine getirecek bir organ yaratılır.

²⁶WELSCH, s.14.

²⁷CEMALCILAR, s.36.

²⁸HECKERT-WILLSON, s.27.

Bütçe yöneticisinin görevleri şunlardır ²⁹ :

- Bütçe politika ve prosedürlerini açıklamak.
- Öngörülerin ve bütçelerin hazırlanması için gerekli araçları ve verileri sağlamak, teknik uyarılarda bulunmak.
- Temel tabloları, cetvelleri, raporları hazırlamak, bu konularda yol göstermek.
- Tahminleri ve bütçeleri toplayarak üst yönetimin onayına sunmak.
- Gerçek sonuçlarla bütçe rakamlarını karşılaştırmak, incelemeler, açıklamalar yapmak.
- Bütçe ile ilgili bütün hususlarda üst yönetime ve diğer ilgililere bilgi vermek, görüşmelerde bulunmak.

Büyük çaplı işletmelerde oluşturulan bütçe komitesi, işletmenin temel bölümlerinin yöneticilerinden oluşur ve bütçe yöneticisine önerilerde bulunur. Bütçe yöneticisi, bütçe komitesinin başkanı olarak hizmet verir ³⁰.

Bütçe komitesi, satış miktarı ve fiyat tahminlerini ekonomistlerden, pazarlama araştırmalarından ya da satışla ilgili personelden sağlar. Maliyet tahminleri muhasebe departmanı, Araştırma-Geliştirme departmanı ve üretim departmanı tarafından sağlanır. Yeterli bilgiye sahip bütçe komitesi, aylık ya da dört aylık dönemler itibariyle bütçeleri hazırlar ³¹.

II. İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI

İşletme bütçesi, uzun dönemli işletme bütçelerine dayanır. Uzun dönemli işletme bütçelerinin en yakın dilimine ilişkin veriler, işletme bütçelerinin temelini oluşturur. Bu başlık altında, önce bütçeleme süreci tanıtılacaktır. Daha sonra işletme bütçelerinin yapısı ile bölüm ya da fonksiyon bütçelerinin hazırlanmasına yer verilecektir.

1) BÜTÇELEME SÜRECİ

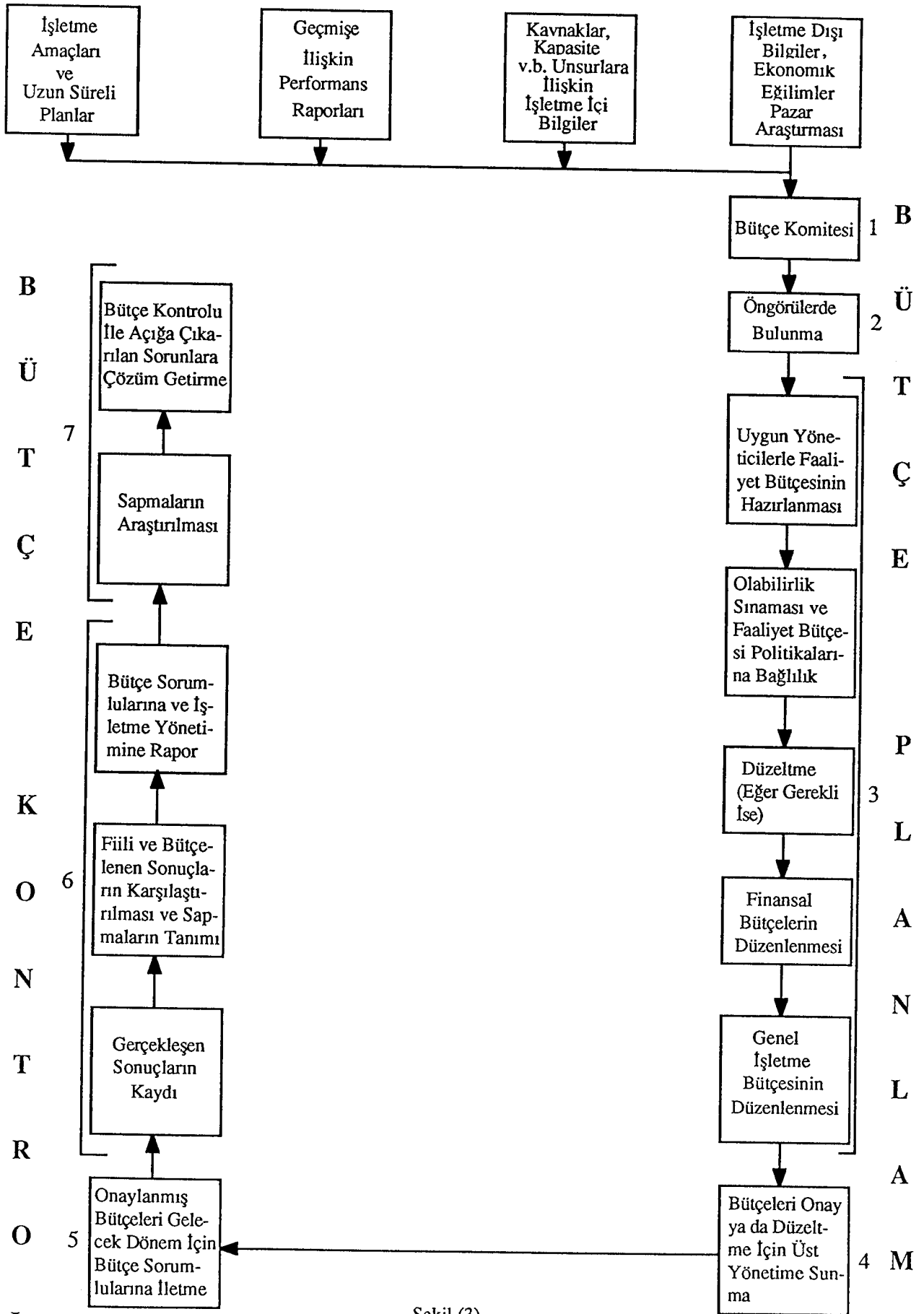
Bütçeleme süreci, aşağıda şekil (3)'de görülebileceği gibi ana hatlarıyla gösterilebilir. Anlatımda kolaylık sağlamak için bu süreç, sıralı adımlar dizisi biçiminde çizilmiştir. Ancak, uygulamada durum bu kadar basit değildir. Süreçte, önemli tartışmalar, karşılıklı danışmalar, gerekli ek bilgiler, yapılması gerekli düzeltmeler, tekrarlanması gereken adımlar vardır ³².

²⁹CEMALCILAR, s.34-35.

³⁰HECKERT-WILLSON, s.29.

³¹Donald E. VAUGHN-Richard L.NORGAARD-Hite BENNETT, **Financial Planning and Management: A Budgetary Approach**, Goodyear Publishing Company, Inc., California,1972, s.15.

³²T. LUCEY, **Costing: An Instructional Manual**, English Language Book Society, 2.Baskı, Essex, 1985, s.348-350.



Şekil (3)
Bütçeleme Süreci

Şekil (3)'deki basamaklar ise şöyle açıklanabilir.

1) Bütçeleri geliştirme ve uyumlaştırma görevinin sorumluluğu, bütçe komitesindedir. İşletmeden işletmeye geçişle birlikte, komite üyeleri işletmenin değişik işlev gören bölüm yöneticilerinden oluşur. **Bütçe planlama**, düzenli ve sürekli bir faaliyettir.

2) Bütçeleme faaliyetinin temel başlangıç noktası, öngörülerde bulunmaktır. Değişmez olarak, planlamanın dayandığı ilk öngörü, satış tahminidir.

3) Bu aşamadaki adımlar, planlama sürecinin aşamalarını içerir. Fonksiyonlar arası koordinasyon ve haberleşme, işletmenin amaç ve politikalarına uygun bütçeleri hazırlamak ve birbirine bağlamak için esastır. Bu adımların pek çoğunun, bütçe uygulaması sırasında çelişkiler ortaya çıktığında tekrarlanması gerekir. Olabilirlik ve uygulanabilirlik için bir bütçenin diğerine karşı test edilmesi, bütçe sürecinin koordinasyonunda anahtar unsurdur.

4) Bölüm ve fonksiyon bütçeleri ile genel işletme bütçesi, inceleme ve (gerekli olduğu düşünülen düzeltmeler yapıldıktan sonra) onay için üst yönetime sunulur. Bütçe, kabul edildiğinde yönetsel bir emir olur ve uygun bir harcama düzeyi ile birlikte her bir bütçe merkezi için onaylanmış bir hareket planını gösterir.

5) Onaylanan bütçeler basılır ve bütçe ile ilgili kişilere ve bütçe sorumluluk merkezlerine dağıtılır. Bu yolla bütçeler, planların yukarıdan aşağıya iletimi için bir araç olarak hizmet görürler.

6) Bu adımlar, **bütçe kontrolünün** temel aşamalarıdır. Gerçek durumdan sonra yer alırlar. Bütçe kontrol tablolarının hızla oluşturulması, açığa çıkan sapmaların anında araştırılması, plan üzerinde, anlaşmaya varılmış değişiklikleri gerçekleştirmek yoluyla faaliyetler ile planın uygunluğu için en iyi temeli oluşturur.

7) Son adımda bütçe kontrolünün ortaya çıkarmış olduğu sorunlara çözüm aranır.

2) İŞLETME BÜTÇESİNİN YAPISI

İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecek dönemle ilgili faaliyetlerine ilişkin resmi yönetim planlarından oluşur. Bu planlar, işletme bütçesinde işletmenin tümü, bölümleri veya fonksiyonları itibariyle ayrıntılı bir biçimde yer alırlar. Bu niteliğinden ötürü işletme bütçesi iki kısımda incelenebilir..

- Genel ya da Ana İşletme Bütçesi

- Bölümsel ya da Fonksiyonel İşletme Bütçesi

İşletmede yeralan her bir temel bölüm ya da fonksiyon için ayrıntılı bütçeler hazırlanır. Bölümlere ya da fonksiyonlara ait bütçelerin konsolide edilmesi yoluyla, işletmeye

ait genel işletme bütçesi ortaya çıkar³³.

Genel işletme bütçesini oluşturan fonksiyonel bütçeler şöyle gösterilebilir³⁴.

Faaliyet Bütçeleri

- Satış Bütçesi
- Üretim Bütçesi
- Üretim Maliyetleri Bütçesi
- Direkt Malzeme Bütçesi
- Direkt İşçilik Bütçesi
- Genel İmalat Giderleri Bütçesi
- Dönem Sonu Stokları Bütçesi
- Satılan Malların Maliyeti Bütçesi
- Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi
- Gelir Tablosu Bütçesi

Finansal Bütçeler

- Nakit Bütçesi
- Bilanço Bütçesi

Genel İşletme Bütçesi ve onu oluşturan fonksiyon bütçeleri; birbiriyle ilişkileri bakımından şekil (4)'deki gibi gösterilebilir³⁵.

Faaliyet Bütçeleri, İşletmenin genel ve özel amaçlarına uygun olarak verimlilik ve kârlılık ölçütlerine göre gerçekleştirilecek faaliyetlerin planlanan sonuçlarını gösterir.

Finansal bütçeler, gerekli finansman fonlarının uygun bir maliyetle sağlanması ve en etkili bir biçimde kullanılması, sermaye yatırımlarının en iyi seçeneklerle ilgili olarak yapılması ve sağlıklı bir stok politikasının sürdürülmesiyle ilgilidir.

Faaliyet bütçelerinden, satış bütçesi ile başlamak üzere düzenlenen çok sayıdaki bütçelerin konsolide edilmesiyle, gelir tablosu bütçesi; faaliyet bütçeleriyle finansal bütçelerin konsolide edilmesiyle de bilanço bütçesi elde edilir³⁶.

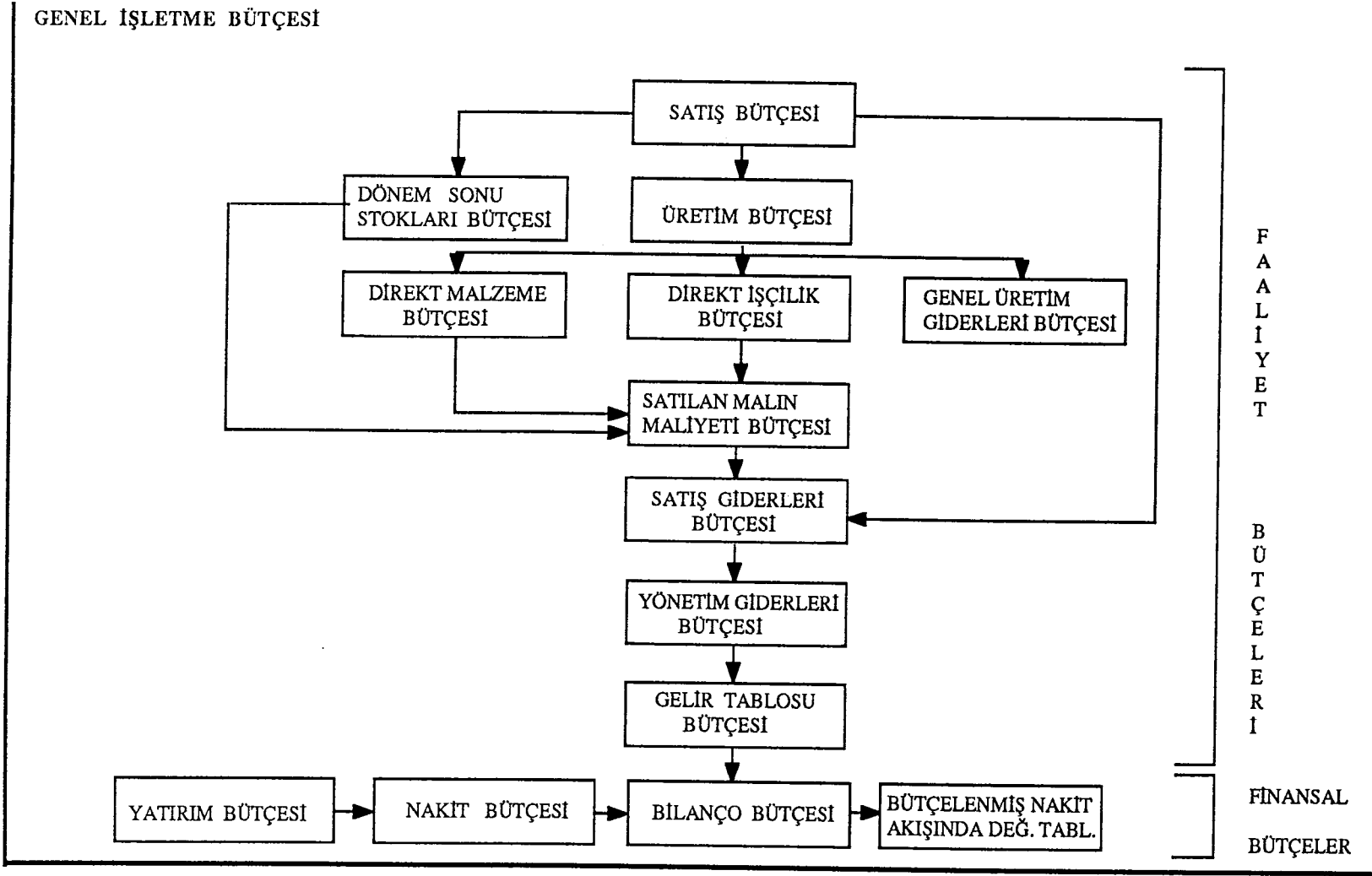
Genel işletme bütçesini oluşturacak olan bölüm ya da fonksiyon bütçelerinin

³³YALKIN, s.7.

³⁴Jack GRAY-Don RICKETTS, *Cost and Managerial Accounting*, McGraw Hill International Book Company, Auckland, 1982, s.337.

³⁵Charles T.HORNGREN, *Cost Accounting: a managerial emphasis*, Englewood Cliffs, New Jersey, 6. Baskı, 1987, s.144.

³⁶YALKIN, s.61-63.



Şekil (4)
Genel İşletme Bütçesi

düzenlenmesinde genellikle şu sıra izlenir ³⁷.

-Önce satışlar miktar ve tutar olarak tahmin edilir.

-Satış bütçesinden sonra, bütçelenmiş satışları karşılayacak üretim bütçesi yapılır. Bütçe hazırlanırken stokta bulundurulacak mamul miktarı da göz önüne alınır. Üretim bütçesi, satın alma, direkt işçilik ve direkt malzeme ve genel imalat giderleri bütçelerini de kapsar.

-Bütçelenmiş satışların ve ürünlerin alıcılara tesliminin zorunlu kıldığı satış ve dağıtım giderleri ve işletme yönetimi ile ilgili yönetim ve diğer genel giderler tahmin edilip bütçelenir.

-Son olarak da nakit ve yatırım harcamaları bütçeleri hazırlanır, gelir tablosu ve bilanço bütçesi düzenlenir

3) BÖLÜM YA DA FONKSİYON BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI

A) Satış Bütçesi

Satış bütçesi, işletme bütçesi için temel oluşturur. İşletmelerin temel amaçları, toplumsal amaçlarıyla tutarlı olması koşuluyla, kâr elde etmektir. Kâr ise, maliyetin üzerinde bir fiyattan mal ve hizmetlerin satılmasıyla elde edilir. O halde sorun, önce hangi mal ve hizmetlerin hangi fiyattan satılacağını sonra da mal ve hizmet üretimi için hangi maliyetlere katlanılacağını saptanmasıdır ³⁸.

Satış bütçesi, bir işletmenin gelecek faaliyet dönemine ilişkin satışlarını mamüllere, örgütsel sorumluluklara ve zaman dönemlerine göre gösteren, ayrıca işletme amaçları ile stratejilerine uygun biçimde miktar ve tutar olarak düzenlenen ve yetkili organlar tarafından onaylanan satış planıdır. Satış bütçesinin kapsamı, işletmenin niteliklerine göre değişir. Ancak satış bütçesi, diğer bütçelerin düzenlenmesini olanaklı kılacak ayrıntıları kapsamalıdır ³⁹.

Satışlar olağan olarak üretim kapasitesi ve mal ve hizmetlere olan istem düzeyiyle sınırlıdır. Bununla birlikte, dikkate alınması gereken diğer bazı koşullarda söz konusu olabilir. Örneğin enerji ya da malzeme sağlanmasındaki tıkanıklar, satış hacmini belirleyen kısıtlar olabilir ⁴⁰. Böyle bir durumda satış bütçesi, faaliyetlerin hareket noktası olma

³⁷CEMALCILAR, s.40-41.

³⁸HECKERT-WILLSON, s.127.

³⁹YALKIN, s.88.

⁴⁰MOORE-JAEDICK, s.676.

özelliğini kaybedebilir. Bu durum, işletmelerin faaliyet planlamasında üretim bütçesini veya nakit bütçesini hareket noktası olarak kabul etmesi anlamına gelmektedir. Fakat ön satış tahminlerini içeren geçici satış bütçesi düzenlendikten sonra, üretim bölümü başta olmak üzere diğer bölümlere dağıtılır ve bu bölümlerin düzenledikleri geçici bütçeler ile sahip oldukları sınırlamalar gözönüne alınarak kesin satış bütçesi düzenlenebilir. En son şekli ile düzenlenen satış bütçesi, yönetim kurulunun onayından sonra planlama faaliyetlerinin hareket noktası olarak diğer bölümlere dağıtılır.

a. Satış Tahminlerine İlişkin Veriler ve Analizler

Satış bütçesinin düzenlenebilmesi için, işletmenin üst yönetimi, mevcut ve yeni ürünler, fiyat saptanması, pazar payı, satış personelinin sayısı, dağıtım giderleri, reklâm ve sürüm teşvik edici diğer politikalar v.b. konularla ilgili bir takım kararlar almalıdır. Bu kararların alınması, belli analizlerin yapılmasına bağlıdır. Bu analizlerden bazıları şunlardır :

- Piyasa Analizi
- Mamul Analizi
- Fiyat Analizi

Piyasa analizi yapmakla, talebin nerede, ne zaman ve hangi mevsimde var olduğunu saptamak; değişik satış fiyatlarında potansiyel talebin hacmini bulmak, alternatif mallara, tiplere, büyüklüklere, ambalajlara ve fiyatlara göre talebin cinsini saptamak; pazardaki rekabet koşullarını doğru olarak bilmek olanaklı olabilecektir.

Piyasa analiziyle işletmenin içinde bulunduğu endüstri dalı için pazarların ne olduğu öğrenildiği gibi aynı zamanda, araştırmayı yapan işletmenin pazardaki yeri, mevcut talebin ne kadarını karşılayabildiği, hangi pazarları tutması gibi konularda da bilgi edilebilir.

Piyasa analizi için gerekli veriler, satış temsilcileri, acentaları ve satış elemanlarına gönderilen soru kağıtları ile toplanır. Bu yöntemle elde edilen bilgiler yeterli değilse şirket, temsilcilerini veya piyasa analizi uzmanlarını satış bölgelerine göndererek gerekli verileri sağlar.

Mamul analizi, işletmenin bütçe döneminde pazara süreceği mamullerin sayısının ve türlerinin saptanması ile ilgilidir.

Satış bütçesi yapılırken hangi tip mamullerin pazara sürüleceğinin kararlaştırılması gerekir. Tek tip mamulün sürekli olarak üretimi ve satışı ender görülen bir durumdur. Mamulün tipinde zaman zaman değişiklikler yapılmalı, yeni mamuller eklenmeli ve bazı mamullerin üretimi, gerektiğinde durdurulmalıdır. Bu değişiklikler ve eklemeler pazardaki

rekabet, tüketici taleplerindeki değişmeler v.b. nedenlerden dolayı yapılır ⁴¹.

Bir satış bütçesi, mallara ilişkin bir fiyat politikası oluşturulmadıkça ve satılması planlanan mallara ait bir fiyat tahmini yapılmadıkça tamamlanmış sayılmaz ⁴².

Satış bütçesinin temelini oluşturan satış hacmi ve satış fiyatı karşılıklı olarak birbirine bağlı unsurlardır. Bu yüzden yönetim, satış bütçesini düzenlerken iki temel ilişki üzerinde durmalıdır. İşletmeler, çok miktarda malı düşük fiyatla satıp belirli miktarda bir kâr sağlayabileceği gibi, az miktarda malı yüksek fiyatla satıp aynı kârı elde edebilir. Bu durumda işletme yönetimi, seçim yapılırken katlanılan fedakârlığın en düşük düzeyde kalmasını temel alır. Yani belirli bir miktar kârı, asgari giderle karşılaştırmayı ister ⁴³.

b. Satış Tahmin Yöntemleri

Satışların tahmini için bir çok yöntemden yararlanılabilir. Kullanılacak yöntemin seçiminde, harcanacak para, zaman, malın türü, pazarın özellikleri, tahminin kullanılma yeri, geçmişe ait verilerin değişir yapıda olup olmadığı, eldeki veriler ve görevlilerin deneyimleri göz önüne alınır. Satış tahmininde kullanılan başlıca tahminler şunlardır ⁴⁴.

- i- Üst yöneticilerin yargılarına dayalı tahmin
- ii- Alıcılarla anket
- iii- Satış örgütünü oluşturan görevlilerin tahmini
- iv- Geçmiş yıl satışlarına dayalı tahmin
- v- Trend yöntemi
- vi- Korelasyon analizi

Şimdi bu yöntemler kısaca tanıtılacaktır.

i- Üst Yöneticilerin Yargılarına Dayalı Tahmin

Bir ya da bir kaç üst düzey yöneticinin yargıları ve sezgileri göz önünde tutularak satış tahmini yapılır. Bu yöntem bilimsel değildir ama, talep değişken değilse ve yöneticilerin pazarla ilgili bilgileri ve deneyimleri varsa, bu yöntem yararlı olur. Yöntemin sakıncalı yönleri ise, tahminlerde aşırı iyimser ya da kötümser olunabilmesi ve tahmin büyük ölçüde geçmiş verilere dayanmasıdır.

ii- Alıcılarla anket

Anket teknikleri kullanılarak, umulan alıcılara belirli bir dönemde satın almak

⁴¹CEMALCILAR, s.57.

⁴²HECKERT-WILLSON, s.155.

⁴³ERDAL, s.41.

⁴⁴İlhan CEMALCILAR, Pazarlama, Kavramlar, Kararlar, Beta Yayınları, İstanbul, 1988, s.55.

istedikleri malların türü ve miktarı sorulur. Bu yöntem, pazar küçükse ve alıcıların sayısı az ise kolayca kullanılabilir⁴⁵. Bununla beraber anket yöntemi ile elde edilen her türlü bilginin objektif ve güvenilir bilgiler olduğu da söylenemez. Çünkü görüşülen kişilerin cevaplama yeteneğinden yoksun olması nedeniyle ortaya çıkan hatalar ve cevaplama hataları bu duruma sebep olabilir⁴⁶.

iii-Satış Örgütünü Oluşturan Görevlilerin Tahmini

Bu yöntemde, satışların, satış bölge yöneticilerinin görüşlerini alarak satışlar tahmin edilir. Satış tahmininin sorumluluğu, satışı gerçekleştirecek görevlilere verilmiş olduğundan, pazarla sıkı ilişkileri olan bu kişilerin bilgi ve tecrübelerinden yararlanılmış olunmaktadır.

Satış örgütündeki görevlilerden, rakiplerin durumu hakkında da bilgi elde etmek mümkündür. Rakiplerin reklam ve satış faaliyetleri, rapor halinde satış görevlilerinden istenir⁴⁷.

iv-Geçmiş Yıl Satışlarına Dayalı tahmin

Bu yöntemde, geçmiş yıl veya yılların satışlarına bakılarak gelecek yıl faaliyet dönemi için satış tahmini yapılır. Geçmiş yıl satışı, belirli bir oranda artırılsın ya da eksiltilecek suretiyle tahmin yapılır. Geçmiş birkaç yılın satışları ve bu satışlar arasındaki oransal ilişkiye bakılarak da gelecek yıl için tahmin yapılabilir. Eğer geçen yıldaki satış artış hızı, izleyen yılda da geçerli olacaksa, satış tahmini şu basit formül kullanılarak yapılabilir.

$$\text{Gelecek Yıllık Satışlar} = \text{Bu Yıl Satışları} \times \frac{\text{Bu Yıl Satışları}}{\text{Geçen Yıllık Satışlar}}$$

Ekonomik koşullarda önemli değişmelerin olmadığı dönemlerde ve özellikle belli olgunluğa ulaşmış işletmeler için bu yöntem oldukça güvenilirdir. Yöntemin en zayıf yönü, gelecek yıl satışlarının, kesin olarak geçmiş yıl satışlarına dayandırılmasıdır. Ekonominin ve işletmenin koşullarında önemli ölçüde değişiklik olmayacağı varsayılır. Ayrıca, geçmiş yıl satış uygulamalarında yanlışlıklar yapılmışsa, bunlar gözönüne alınmadan tahminde bulunulmuş olur⁴⁸.

⁴⁵CEMALCILAR, *Pazarlama...*,s.55.

⁴⁶Tuncer TOKOL, *Pazarlama Yönetimi*, Akademi Yayınları, Bursa, 1983, s.73.

⁴⁷Zeyyat HATİBOĞLU, *Pazarlama Yönetimi ve Stratejisi*, Temel Araştırma Yayınları No:8, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:5, İstanbul 1986, s.145.

⁴⁸İlhan CEMALCILAR, *Reklamcılık ve Satış Yönetimi*, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ders Kitabı, 2. Fasikül, Eskişehir, 1991, s.159.

v-Trend Yöntemi

Trend yöntemi, geçmiş dönemlere ilişkin veya tarihi trendlerin gelecek dönemdeki uzantısının tahminini kapsamına almaktadır. Bu yöntemde, gelecek dönemin satış tahminleri yapılırken konjonktürel ve mevsimlik dalgalanmalar ile fiyat düzeyindeki değişiklikler de gözönünde bulundurulmaktadır.

Geçmiş dönemlere ilişkin tarihsel kalıbın gelecekte de aynen devam edeceği varsayımı yüzünden bu yöntem katı ve öznedir. Bundan dolayı trend yöntemi ile elde edilen satış tahminleri, üst düzeydeki yöneticilerin işletmeye ilişkin bilgi ve deneyime dayanan sağlıklı yargıları ile düzeltilmelidir ⁴⁹.

vi-Korelasyon Analizi

Korelasyon teknikleri kullanılarak yapılan analizde genel olarak, geçmişteki satışlar ile nüfus, kişi başına gelir ya da gayri safi milli gelir değişkenlerinin biri ya da birkaçı arasındaki ilişki saptanmaya çalışılır. İlişki varsa, regresyon analiziyle, geçmiş yıllar satışlar düzeyindeki değişmeler ile söz konusu değişkenler arasındaki ilişkilerin analizleri yapılarak sonuca ulaşılır.

B) Üretim Bütçesi :

Satış bütçesinin düzenlenmesinden sonra üretim bütçesi düzenlenir. Üretim bütçesi, üretim faaliyetiyle ilgili bir dizi bütçenin ilkidir. Bu bütçeye bağlı olarak, direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat giderleri bütçeleri düzenlenir ⁵⁰.

Üretim bütçesinin amacı, işletmede gereksinme fazlası stok birikimine yol açmadan, satış bütçesinin istemlerini karşılamaktır. Bu nedenle, üretim planlamasında karşılaşılan sorun, satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında optimum dengenin sağlanmasıdır. Denge sağlanamazsa, bütçelemenin diğer aşamalarında da olumsuz etkilere yol açar. Düşük üretim maliyetleri, genellikle mamüllerin standartlaştırılması ve istikrarlı üretim düzeyleri ile elde edilir. Diğer yandan hem satış yöneticileri hem de üretim yöneticileri kendi amaçlarına uygun olarak, stok düzeylerinin yüksek olmasını isteyebilirler. Satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında koordinasyonun sağlanması, işletme planlamasında karşılaşılan bu sorunları ortadan kaldıracaktır. Bu koordinasyon, üretim bütçesi ve stok politikaları yardımıyla gerçekleştirilebilir.

Üretim bütçesinin hazırlanmasından işletmenin üretim bölümü sorumludur. Üretim bölümü, üretim faaliyetlerinin planlanması, programlanması ve uygulanması ile görevlidir.

⁴⁹YALKIN, s.98.

⁵⁰HECKERT-WILLSON, s.215.

Muhasebe bölümü, üretim miktarları ve maliyetleri hakkında tarihsel verileri sağlayarak yardımda bulunur⁵¹.

Üretim bütçesi, işletme bütçesindeki zaman boyutlarıyla uyumlu olmalıdır. Genel olarak aylık ya da üç aylık dönemlere göre de ayrıntılı şekilde düzenlenmelidir⁵². Uygulamada, stok için çalışan işletmeler yıllık geçici bir bütçe hazırlarlar ve daha sonra daha kısa süreli kesin bütçeler yaparlar. Eğer işletme sipariş için çalışıyorsa, belirli bir süre saptanmaz; bu durumda üretimi bütçelemek sürekli bir faaliyet olur. Hem stok hem de sipariş için çalışan işletmelerde, iki yöntemden birlikte yararlanılır. Üretim bütçesi dönemini belirlerken aşağıdaki unsurları dikkate almak gerekir;⁵³.

- Satış bütçesi döneminin uzunluğu,
- Normal olarak üretim devresinin uzunluğu,
- Üretim aşamasında kullanılan kalıpların, modellerin, ekipmanların değişmesi gerekliliği ve bu değişmelerin süreleri,
- Nitelikli işgücü sağlama zorluğu,
- Üretimde istikrarın ve istihdamın önem derecesi,
- Stok birikimini olumsuz etkileyebilecek unsurların büyüklüğü,
- Ekonomideki istikrar

Üretim bütçesinin geliştirilmesinde ilk adım, stok düzeyleri ile ilgili politikaların saptanmasıdır. İkinci adım, bütçe döneminde üretilecek her bir ürünün toplam miktarının saptanmasıdır. Üçüncü adım ise, üretim zamanını programa bağlamaktır

C) Direkt Malzeme Bütçesi

Üretim bütçesindeki verilere dayanılarak düzenlenen ilk bütçe, direkt malzeme bütçesidir. İşletmelerde kullanılan malzeme genellikle direkt malzeme ve endirekt malzeme olmak üzere ikiye ayrılır. Üretilen mamülün esas yapısını oluşturan miktar ve değer olarak da belirlenebilen malzemeye direkt malzeme denir. Endirekt malzeme, mamülün esas yapısında yer almakla beraber, miktarları ile değerleri bakımından mamülün esas yapısını oluşturmaz. Endirekt malzeme, genel imalat giderleri bütçesinde izlenir.

Direkt malzeme bütçesinde gözetilmesi gereken denge,

- üretim için gerekli direkt malzeme
- direkt malzeme stok düzeyleri ve

⁵¹CEMALCILAR,s.64.

⁵²WELSCH, s.218.

⁵³HECKERT-WILLSON, s.217.

- direkt malzeme satın alımlarıyla ilgilidir.

Direkt malzeme planlamasında optimum dengenin sağlanabilmesi için şu bütçeler düzenlenir ⁵⁴.

a. Direkt Malzeme Bütçesi

b. Direkt Malzeme Satınalma ve Stok Bütçeleri

Şimdi bu bütçeler sırasıyla incelenecektir.

a. Direkt Malzeme Bütçesi

Bu bütçe, üretim bütçesinin gereklerini karşılayacak direkt malzeme miktarlarını ve maliyetlerini kapsamına alır. Bütçenin mamüllere, dönemlere ve sorumluluk merkezlerine göre düzenlenmesine önem verilir. Direkt malzeme bütçesi, işletmenin büyüklüğüne ve niteliklerine göre iki ayrı bütçe şeklinde düzenlenir: direkt malzeme miktar bütçesi ve direkt malzeme maliyet bütçesi . Aslında direkt malzeme maliyet bütçesi, direkt malzeme miktar bütçesindeki verileri de esas alır.

Direkt malzeme bütçesinin hazırlanabilmesi için gerekli temel tahmini girdiler, planlanan çıktı hacmi (üretim bütçesinden) ve her bir ürün için malzemenin cinsine göre standart kullanım miktarlarıdır.

Üretim bütçesinde öngörülen standart kullanım miktarları, en uygun yöntemle tahmin edildikten sonra yapılacak işlem, üretilecek mamul miktarları ile birim mamul miktarları ile birim mamul için standart kullanım miktarının çarpılmasıdır. Bu çarpım sonucunda işletmenin direkt malzeme bütçesi ortaya çıkmış olur ⁵⁵.

b. Direkt Malzeme Satınalma ve Stok Bütçeleri

Bu bütçe, direkt malzeme miktar bütçesinde miktar ve zaman olarak belirlenen direkt malzeme gereksinmelerini esas alır. Direkt malzeme satınalma bütçesi, satın alınacak malzemelerin miktarlarını, maliyetlerini ve işletmeye teslim tarihlerini gösterir. Satınalma bütçesi, direkt malzeme bütçesinden iki açıdan farklıdır. Birincisi, iki bütçede de miktarlar yer alsa bile, aralarında görülen rakam farkı, direkt malzeme stok düzeylerinde planlanan değişikliklerin etkisinden kaynaklanır. İkincisi, direkt malzeme bütçesinde yalnızca miktarlar gösterilmesine karşın, satınalma bütçesinde parasal tutarlar da belirtilir.

Satınalma bütçesi, direkt malzemenin siparişinden ve satın alınmasından çok, fabrikaya fiilen naklinin zamanlaması ile ilgilidir. Satınalma yöneticisi, satınalma bütçesinin

⁵⁴YALKIN, s.118.

⁵⁵ERDAL, s.92.

hazırlanmasında aşağıdaki üç girdiden sorumludur.

- Direkt malzeme stok düzeylerine ilişkin yönetim politikasının saptanması
- Her cins malzemedeki hangi miktarlarda alınacağını belirlemesi
- Satın alınacak her cins malzemenin fiyatlarının tahmini

Direkt malzeme miktar bütçesi ile direkt malzeme satınalma bütçesinde belirlenen miktarlar arasındaki farklar, malzeme stoklarındaki artışları ya da azalışları ifade ederler. Direkt malzeme stokları, direkt malzeme istemleri ve satınalmalar arasında bir dengeleme unsurudur.

Mamul stokları politikasında olduğu gibi, malzeme stokları politikası da gerektiğinden az yada çok stok bulundurmadan doğacak sakıncaları en aza indirmeye yöneliktir. Stok politikasının saptanmasında göz önüne alınması gereken başlıca unsurlar şunlardır ⁵⁶:

- Üretim açısından gerek duyulan stok miktarı ve zamanlaması
- Büyük miktarlarda yapılan alımlardaki indirimler
- Direkt malzemenin sağlanabilirliği
- Direkt malzemenin dayanıklılığı
- Depolama olanakları
- Stokları karşılayabilmek için gerekli sermaye miktarı
- Depolama giderleri
- Malzeme fiyatlarında beklenen değişiklikler
- Fırsat maliyeti
- Malzeme kıtlıklarına ilişkin önlemler

Direkt malzeme stok düzeylerinin saptanması için yönetimin stok politikalarını belirlemesi gerekir. Burada iki değişken söz konusudur: Bir seferde ne kadar direkt malzeme satın alınacağı (ekonomik sipariş miktarı) ve alımın ne zaman yapılacağı.

⁵⁶WELSCH, s.251.

Ekonomik sipariş miktarı (ESM) satınalma periyodunun yapısına bağlı olarak aşağıdaki gibi hesaplanabilir ⁵⁷.

Sipariş süresi değişken ise ESM;

$$ESM (q_0) = \sqrt{\frac{2C_3 (D/T)}{C_1}}$$

Formülde,

T= İnceleme dönemi içinde sipariş periyodu toplamı

D= T süresi içindeki toplam talep

C₃= Bir hazırlık faaliyetinin maliyeti

C₁= Bir birim stoğu birim zamanda elde bulundurma maliyetini göstermektedir

Sürekli tedarik halinde ESM :

$$q_0 = \sqrt{\frac{2 C_3 R}{C_1 (1 - R / k)}} \quad t_0 = \sqrt{\frac{2 C_3}{C_1 R (1 - R / k)}}$$

Formülde,

R= Tüketim Hızı

k= Günlük Üretim

t₀ = Sipariş Periyodu

C₁ = Bir birim stoğu birim zamanda elde bulundurma maliyeti

C₃ = Bir hazırlık faaliyetinin maliyeti

Modelin amacı, elde bulundurma ve hazırlık maliyetleri toplamını en azlamaktır.

Satın alma zamanı, yeniden sipariş verme noktası şeklinde tanımlanabilir. Stok düzeyinin, direkt malzemenin yeniden sipariş edilmesinden fabrikaya gelişine değin geçen güne kadar bir zamanda üretimi sürdürebileceği nokta, yeniden sipariş verme noktasıdır. Ayrıca, kullanımdaki olağan dışı dalgalanmaları ve stokların yenilenmesini karşılamak üzere, bir miktar emniyet stoku yapılmalıdır.

⁵⁷Bülent KOBU, Üretim Yönetimi, I.Ü. Yayın No:3424, 6.Baskı, 1987, s.259,262.

Direkt malzeme fiyat standartları, işletmede uygulanan standart maliyet sisteminden alınabilir. Eğer standart maliyet sistemi uygulanmıyorsa, direkt malzemelere ilişkin fiyat tahminleri satın alma yöneticisi tarafından yapılır. Direkt malzeme alım fiyatlarının en güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için seçilmesi gereken en iyi yöntem; önce, bütçe dönemindeki genel ekonomik koşulların, direkt malzemeyle ilişkili üretim, tüketim, dış alım ve dış satım miktarlarının pazardaki özel koşulların ve gelişmelerin kestirilmesi gerekir. Daha sonra, toplanacak bilgilere dayanılarak sözkonusu malzemenin fiyatındaki değişmelerin ne yönde olacağı belirlenir ve birim fiyat tahmini olarak saptanır.

Eğer bütçe döneminde gereksinim duyulacak malzemelerin sağlanması konusunda satıcılarla belirli bir fiyat üzerinden sözleşme yapılmışsa, satın alma bütçelerinde kullanılacak birim alış fiyatları, sözleşmedeki birim fiyattır. Birim fiyatlar, üretim bütçesindeki miktar rakamları ile çarpılarak direkt malzeme alımları için toplam harcama tutarı bulunur. Genellikle, direkt malzeme fiyatlarının hesaplanmasında fatura fiyatından iskontolar düşülür. Bu tutara taşıma, yükleme, boşaltma v.b. giderler eklenir⁵⁸.

D) Direkt İşçilik Bütçesi

Üretim giderlerinden ikincisi, direkt işçilik giderleridir. Direkt işçiliğe ilişkin planlama ve bütçeleme sorunları, beşeri unsurlarla ilişkili olduğundan, ayrı bir öneme sahiptir. İşçiliğin bir bütün olarak bütçelenmesi olanaklı olmakla birlikte, yönetimin etkinliği yönünden direkt işçiliğin ayrı bir bütçe olarak ele alınması, endirekt işçiliklerin ise, genel imalat giderlerinin bir unsuru olarak görülmesi gerekmektedir.

Direkt işçilik, bir mamul ya da hizmetin üretiminde ve doğrudan doğruya üretim maliyetine yüklenebilen işçiliktir. Endirekt işçilik, üretim için gerekli fakat üretilen mamul ile ilişkisi doğrudan doğruya saptanamayan işçiliktir. Makineleri üretime hazırlama, malzeme bekleme v.b. işçilikler, endirekt işçiliktir.

Direkt işçilik giderlerinin bütçelenmesinde aşağıdaki üç yöntemden biri esas alınır⁵⁹.

Birinci yöntemde, bir mamul birimi için gerekli direkt işçilik saatleri tahmin edilir. Ayrıca gider yerlerine veya üretim işlemlerine ilişkin ortalama ücret oranlarının tahmini yapılır. Bu iki değişkenin çarpımı ile gider yerlerine veya üretim işlemlerine göre, bir mamul biriminin direkt işçilik maliyeti saptanır. Bu birim maliyetin ilgili gider yerinde ve üretim işleminde üretilen mamul birimleriyle çarpımıyla, toplam direkt işçilik maliyeti elde edilir.

⁵⁸ERDAL, s.106.

⁵⁹YALKIN, s.132-133.

İkinci yöntemin esasını, direkt işçilik maliyetleri ile üretim miktarları arasında kurulan ilişkiler yoluyla oranlar geliştirmek oluşturmaktadır. Bu oranların üretim bütçesine uygulanmasıyla direkt işçilik maliyetleri tahmin edilir.

Üçüncü yöntemde ise, direkt işçilik gereksinmelerini saptayan işgücü tabloları geliştirilir. Bu tabloların, mamül maliyetlerinin belirlenmesini ve direkt işçilik maliyetlerinin kontrol edilmesini olanaklı kılacak ayrıntıda olması gerekir.

Direkt işçilik bütçesinde üzerinde durulması gereken iki nokta, direkt işçilik saatlerinin ve direkt işçilik ortalama ücretinin tahminidir.

a. Direkt İşçilik Saatlerinin Tahmini

Üretim programını yürütebilmek için işçilik sürelerini tahmin etme yöntemleri büyük ölçüde üretim koşullarına bağlıdır. Mamüllerin tek tip olduğu ve üretim için gerekli direkt işçilik standart süresinin saptandığı durumlarda, standart işçilik saatine ulaşmak için standart süre, üretim miktarıyla çarpılır. Deneyimlerin gösterdiği ya da yöneticinin inandığı belli bir sapma yüzdesinin de dikkate alınması gerekir.

Üretilen mamüllerin tek tip olmadığı, buna karşın üretim önemli bir benzerliğin olduğu durumlarda, üretim, faaliyet gereksinimlerine uyarlanabilir. Eğer faaliyet standartları, insan ya da makine saatine göre kurulmuşsa, üretim için gerekli direkt işçilik miktarı, standartlara göre faaliyetlerle çarpılarak ve sapmalar için bir pay eklenerek bulunabilir.

Yukarıdaki koşulların hiç biri yoksa ya da ayrıntılı standartlar oluşturulmamışsa yapılacak şey oranlara ya da tahminlere başvurmaktır. Geçmiş deneyimlere ilişkin kayıtlar, üretim için gerekli direkt işçilik saatleri oranlarını ortaya koymalıdır. Bu yöntemin uygulanabilmesi için her bir üretim bölümü ve her mamul sınıfı için ayrı oranlar belirlemek gerekir.

Sözü edilen durumlardan hiç birisi yoksa, direkt işçilik saatleri, ustabaşı ya da departman sorumlusu tarafından tahmin edilmelidir. Daha sonra bu tahminler incelenmeli, gözden geçirilmeli ve daha yukarı düzeydeki üretim yöneticilerince onaylanmalıdır. Pek çok işletme direkt işçilik saatlerini planlarken birden fazla yöntemi kullanmaktadır ⁶⁰.

b. Direkt İşçilik Ortalama Ücretlerinin Tahmini

Direkt işçilik ortalama ücretleri saptanırken, şu etkenler göz önünde bulundurulur.

- Üretim işlemleri için gerekli işçilik türleri
- Çeşitli işçilik türleri için ödenecek ücretler

⁶⁰HECKERT-WILLSON, s.231-232.

- İşletmede uygulana ücret sistemi

Direkt işçilik ortalama ücretlerinin belirlenmesinde çeşitli yöntemlerden yararlanır. Bunlardan keyfi yöntemde, sorumlular kişisel bilgi, deneyim ve yargılarına dayanarak tahminde bulunurlar. Çoğu zaman direkt işçilik ortalama ücretleri, sendikalarla yapılan verilerden hesaplanır. Diğer bir yöntem ise, geçmiş dönem direkt işçilik ücretlerinin basit ya da ağırlıklı ortalamasını veya medyanını, bütçede esas alınacak direkt işçilik ortalama ücreti olarak kabul eder.

Direkt işçilik ortalama ücreti tahmin edilirken, işletmede uygulanmakta olan ücret sistemi de göz önünde bulundurulur. Çünkü zaman esasına göre ücret sisteminde, o grupta yer alan bütün işçilere ilişkin ücretlerin ortalamasıdır. Oysa akort esasına göre ücret sisteminde ortalama ücret, belli bir işte çalışan bütün işçilerin bir saatlik ortalama ücreti olarak belirlenir ⁶¹.

Direkt işçilik bütçesini hazırlama görevi, üretim bölümü yöneticilerine verilmelidir. Üretim bölümünün en üst düzeydeki yöneticisi, sorumluluğu üstlenmelidir. Bütçenin hazırlanmasında maliyet muhasebesi bölümü önemli yardımlarda bulunur. Üretim bütçesi taslağı, bütçe yöneticisine ve bütçe komitesine sunulur. Komitenin onayından sonra üretim bütçesi, işletmenin bütününe kapsayan genel bütçenin bir parçası haline gelir ⁶².

E) Genel İmalat Giderleri Bütçesi

Genel imalat giderlerinin bütçelenmesi, bu giderlerin hacmi, üretimle olan ilişkileri, bütçe dönemini aşan bir nitelik taşımaları, birden fazla üretim bölümünü ilgilendirmeleri ve sorumluluğunu gerektirmeleri nedeniyle, diğer bütçelerin hazırlanmasından daha büyük bir güçlük gösterir.

Genel imalat giderlerine ilişkin temel özellikler şu şekilde özetlenebilir :

-Bu giderler ile üretilen mamüller arasında doğrudan bir ilişki yoktur.

-Bu giderler, değişkenlik ve kontrol edilebilirlik bakımından birbirlerinden çok farklı nitelikteki giderlerden oluşur.

-Bu giderlerden, çeşitli yönetim düzeylerinde çok sayıda yönetici sorumludur.

Bu özelliklerinden ötürü, işletmenin her gider merkezi için aynı bir genel imalat giderleri bütçesi hazırlanır. Bu bütçelerin konsolide edilmesi yoluyla, işletmenin tümüne ilişkin genel imalat giderleri bütçesi elde edilir.

Genel imalat giderleri, genellikle değişmez, değişir ve yarı değişir olmak üzere üç

⁶¹YALKIN, s.136-137.

⁶²CEMALCILAR,s.77.

gruptan biri içerisinde sınıflandırılmaktadır⁶³.

Değişmez ya da sabit giderler, üretim hacminin değişmesiyle değişmeyen giderlerdir. Bunlar zaman geçmesiyle çoğalırlar. Değişmez giderlerin nedeni üretmeye hazır olma durumundaki üretim unsurlarını belirlemek ve bu unsurlara sahip olmaktır. Üretim hacmi arttıkça mamül birimine düşen değişmez genel imalat giderleri payı düşer.

Değişken giderler, üretim hacmiyle doğrudan doğruya değişen giderlerdir. Giderlerin toplamı, üretimle doğru orantılı olarak artar ya da azalır, mamül birimine düşen pay değişmez⁶⁴.

Değişken giderler matematiksel olarak,

$$y = bx \quad \text{şeklinde gösterilebilir } 65.$$

Bu eşitlikte,

x = Üretim hacmi

y = Değişken genel imalat giderleri toplamı

b = Değişkenlik faktörüdür.

Yarı değişir giderler, üretim hacmindeki değişmelerle orantılı olmayan bir biçimde değişen giderlerdir. Bu tanım, yarı değişir giderlerin, hem değişmez hem de değişir giderlerin bazı özelliklerini taşıdığını ifade eder. Genel olarak yarı değişir giderlerin değişkenliği; zamanın akışı, üretim hacmi ve isteğe bağlı yönetim kararlarının bileşik etkisine bağlıdır.

Belli bir üretim hacmine kadar değişmez kalan, o üretim hacmi geçildikten sonra değişme eğilimi gösteren bu giderlerin fonksiyonel ilişkisi şu şekilde ifade edilebilir⁶⁶.

$$y = a + bx$$

Eşitlikteki,

y = Toplam yarı değişken giderleri,

a = Yarı değişir giderlerin sabit kısmını,

x = Üretim hacmini,

b = Yarı değişir giderlerin değişir kısmını ifade etmektedir.

⁶³Muammer ERDOĞAN, *Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçesi*, Diyarbakır,1987, s.71.

⁶⁴Fikret ÖCAL, *Maliyet Muhasebesi:temel bilgiler*, İTİA Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Yayınları No:214, İstanbul, 1971, s.64.

⁶⁵Halis ERTÜRK, *Maliyet Muhasebesine Giriş*, Uludağ Üniversitesi Yayınları No:3-023-0071, Bursa, 1982, s.17-18.

⁶⁶ERTÜRK, s.19.

Değişmez giderler zaman maliyetleridir ve ay ya da yıl gibi bir zaman süresiyle ilişkilidirler. Diğer yandan, değişken giderleri ürünlere dağıtabilmek için ilişki kurulabilecek çıktı ölçülerinin tanımlanması oldukça güçtür. Yalnızca bir tür mamül üreten bir işletmenin ya da bölümün değişir giderleri, doğrudan doğruya bu mamülün olağan ölçüsüyle ilişkilidir. Birden çok mamül üretilmesi durumunda faaliyet ölçüsü olarak ortak bir ölçüt saptanmalıdır⁶⁷.

Yarı değişken giderlerin bütçelenebilmesi için değişir ve değişmez kısımlara ayrılması gerekir. Bu iş için şu yöntemlerden yararlanılır⁶⁸.

i-Tarihi Yöntemler

- Yüksek ve düşük hacimler yöntemi
- Grafik yöntemi
- En küçük kareler yöntemi

ii-Analitik Yöntemler

- Muhasebe yöntemi
- Endüstri mühendisliği yöntemi

Genel imalat giderleri bütçesi, mamüllere ilişkin giderlerin hesaplanmasını sağlayacak bütçe tablolarını içerir. Bu nedenle, hizmet işletmelerine ilişkin giderlerin diğer hizmet işletmeleri ile üretim işletmelerine dağıtım esasları saptanır. İkinci adımda ise, üretim işletmelerinde toplanan giderlerin üretilen mamüllere yükleme esasları belirlenir.

Genel imalat giderleri bütçesi, üretim yöneticileri tarafından ve üretim bütçesini izleyerek direkt malzeme ve direkt işçilik bütçeleriyle aynı zamanda hazırlanır. Ancak bütçenin hazırlanmasına en alt yönetim düzeyinde başlanılmalıdır. Ayrıca bütçe ve maliyet muhasebesi görevlilerinin işbirliğine de gerek duyulur. Genel imalat giderlerinin bütçelenmesinde kullanılan sınıflama, hesap planındaki gider sınıflandırılması ile aynı olmalıdır.

F) Dağıtım Giderleri Bütçesi

Dağıtım giderleri bütçesi, işletmenin satış faaliyetleri, satışların artırılmasına yönelik her türlü reklam ve pazar araştırması, mamüllerin ilgili yerlere ulaştırılması, depolanması ve

⁶⁷WELSCH, s.363,365.

⁶⁸YALKIN, s.146.

dağıtım gibi faaliyetlerden doğan tahmini giderleri kapsayan ve bütçe dönemindeki aylara yayılmış olarak gösteren bir bütçedir. Bu bütçe, satış, üretim ve mali programlarla dağıtım işleri arasındaki koordinasyonun sağlanması, en kârlı dağıtım etkenlerinin seçilmesi, satış işlerinin en iyi biçimde yürütülmesinin sağlanması ve dağıtım giderlerinin denetimi yönünden oldukça önemlidir.

Dağıtım giderleri beş bölümde incelenebilir ⁶⁹ :

1. Dolaysız satış giderleri, satışla doğrudan doğruya ilgili olup, satış bölümü yöneticilerinin, satışçıların ve satış bürolarının giderlerini içine alır.

2. Satışların artırılması için yapılan pazar araştırmaları ve reklam giderleri.

3 Ulaştırma giderleri, mamülün tüketiciye ulaştırılması için yapılan giderlerdir.

4. Depolama giderleri, üretilen mamüllerin depolanması ve dağıtıma hazır tutmasına ilişkin giderlerdir.

5. Genel dağıtım giderleri, dağıtıma ilişkin her türlü genel giderler ve muhasebe işlerinin gerektirdiği giderleri kapsar.

Reklam giderleri dışındaki giderlerin bütçe tutarları, faaliyet hacmi ile ilişkiler kurularak saptanır. Burada en uygun faaliyet ölçüsü, toplam satış hasılatıdır. Bu tahminlerin yapılmasında geçmiş dönem verilerinden ve giderlerin niteliklerini belirleyen gider analizlerinden geniş ölçüde yararlanılır. Dağıtım giderlerinin satışlarla birlikte aynı oranda artacağını veya azalacağını, gider analizleri ve satışların miktar olarak artış hızı belirler. Ancak artış ya da azalışlar, satış artış hızından daha yavaş ya da hızlı olabilir ⁷⁰

Reklam giderleri ise bir ödeneğe dayanarak bütçelenir. Bu ödeneği saptamak için kullanılan yöntemlerden en çok kullanılanları şunlardır.

- İsteğe bağlı ödenek
- Elverişli fonların tümü
- Satışların yüzdesi
- Birim başına sabit tutar
- Önceki yılın kârı
- Yatırımın getirisi

Dağıtım giderleri bütçesinin hazırlanması, doğrudan doğruya pazarlama yöneticisinin sorumluluğundadır. Katılma ilkesine göre, her sorumluluk merkezinin yöneticisi, kendi özel dağıtım bütçesini hazırlama sorumluluğunu yüklenmelidir. Bu bütçe

⁶⁹ERDAL, s.138.

⁷⁰YALKIN, s.166-167.

genel işletme bütçesinin zaman boyutlarıyla uyumlu olarak düzenlenmelidir ⁷¹.

G) Nakit Bütçesi

Nakit yönetimi, işletmenin kârlılığı ve verimliliği üzerinde önemli etkilerde bulunur. Bu nedenle nakit, işletme sermayesinin bir ögesi olmasına rağmen ayrı olarak planlanır ve kontrol edilir. Ayrıca, işletmelere çeşitli biçimlerde kredi sağlayan kurumlar, bu konuda karar vermeden önce, işletmelerden nakit bütçesi veya nakit akımlarına ilişkin tahminlerini talep ederler.

Nakit bütçesi yardımıyla, nakit girişleri ve planlanan dönemdeki ödemelerin zamanlaması yapılır. Nakit bütçesi diğer bütçelerden farklı olarak, yalnızca gerçekleşecek nakit hareketleriyle ilgilidir. İşletmenin ödemesi gereken fakat ödeme günü belli olmayan; işletmeye gelecek fakat giriş tarihi belli olmayan nakit hareketleri, nakit bütçesinde gösterilmez ⁷².

Nakit bütçesi hazırlamaktaki amaç, belirli bir süre içerisinde para giriş ve çıkışlarıyla ilgili tahminleri ayrıntılı olarak göstermek yoluyla, işletmenin nakit gereksinmesi tutarını belirlemek ve bu gereksinmeyi karşılayacak nakit fonların gerekli zamanlarda elde mevcut olup olmayacağını ortaya koymak, likidite sıkışıklığını önlemek, işletmenin her an için ödeme gücünü kontrol altına almak, elde birikebilecek fonların aylak kalmasına engel olmaktır.

Nakit bütçesi;

- Her bütçe dönemi sonunda tahmini nakit mevcudunu,
- Tahmini nakit açığını ya da fazlasını,
- Ek finansman sağlanmasının gerekli olup olmadığını
- Ek finansman gerekli ise, bunun zamanını ve nereden sağlanabileceğini,
- İlave fonlara gerek duyulan süreyi ortaya koyarak, finansal yönetim için gerekli ve yararlı bilgileri sağlar. Ayrıca nakit bütçesi, fiili nakit giriş ve çıkışlarıyla, tahmini nakit giriş ve çıkışlarının karşılaştırılmasına olanak vererek etkili bir kontrol aracı işlevini de görür⁷³.

Nakit bütçesinin hazırlanmasında kullanılan başlıca iki yöntem şunlardır⁷⁴:

⁷¹WELSCH, s.322.

⁷²Semih BÜKER-Rıza AŞIKOĞLU, *Finansal Yönetim*, Eskişehir,1990, s.75.

⁷³Öztin AKGÜÇ, *Finansal Yönetim*, Muhasebe Ens. Yay. No:56 Muhasebe Ens. Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:8, 5. Baskı, İstanbul,1989, s.176.

i- Nakit Giriş ve Çıkışlarının Doğrudan Tahmini

ii- Düzeltilmiş Net Gelir Yöntemi

Şimdi bu yöntemlere sırayla değinilecektir.

i. Nakit Giriş ve Çıkışlarının Doğrudan Tahmini

Bu yöntem, nakitle ilişkili her bir gider unsurunun ya da işlevinin ayrıntılı olarak tahmin edilmesidir ⁷⁵. Bütçe sisteminde yer alan satış, üretim, gider ve yatırım bütçeleri analiz edilir ve meydana getirdikleri nakit girişleri ve çıkışları ara dönemlere göre saptanır. Bu biçimde düzenlenen nakit bütçesi, işletmenin faaliyet planlarının, ortaya çıkabilecek olumsuz etkileri zamanında değerlendirilecek gerekli önlemler alınır.

İşletmenin nakit girişlerini, peşin satışlar, senetli ve senetsiz alacak tahsilatları, sabit kıymet satışları ve diğer bir çok gelir kaynakları oluşturmaktadır. Peşin satışlar dolayısıyla yapılacak tahsilatların planlanması, genel iş durumu eğilimleri ve belirlenen diğer koşullarda beklenen değişmelere göre düzeltmelere yer vermek suretiyle kolaylıkla yapılabilir. Kredili satışlarda ise, geçmişteki tahsilatlardan edinilen deneyimlere dayanılır. Kredili satışların tahsilat zamanlarına göre yüzdelerinin bilinmesi, alacaklara karşılık meydana gelecek nakit girişlerinin tahmininde önemli bir rol oynar.⁷⁶

ii- Düzeltilmiş Net Gelir Yöntemi

Bu yöntemin başlangıç noktası, tahmini gelir tablosudur. Tahmini net kârı, nakit girişi ve çıkışı şekline dönüştürmek için, nakitle ilişkili olmayan işlemler eklenir ⁷⁷. Böylece tahmini net kâr, tahakkuk esasından nakit esasına dönüştürülür. Bu yönetime göre düzenlenen nakit bütçeleri, nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı olarak göstermezler. Bu nedenle bu yöntem, uzun dönemli nakit bütçesinin yapısına daha uygundur.

Nakit bütçesi, mali işler ve muhasebe bölümü tarafından düzenlenir ve yönetim kurulunun onayına sunulur ⁷⁸.

H) Mali Tablolar Bütçeleri

İşletme bütçelerinin hazırlanmasında son aşamayı, mali tablolar bütçelerinin (bilanço bütçesi ve gelir tablosu bütçesi) düzenlenmesi oluşturur. Bu bütçeler, gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle, ulaşılması beklenen faaliyet sonuçlarını ve finansal durumunu

⁷⁴CEMALCILAR, s.109.

⁷⁵HECKERT-WILLSON, s.386.

⁷⁶WELSCH, s.452-453.

⁷⁷HECKERT-WILLSON, s.387.

⁷⁸YALKIN, s.187.

özlü bir biçimde gösterirler. Aynı zamanda, düzenlenen diğer bütçelerin uyumlaştırılmasına olanak sağlar. Mali tablolar bütçeleri, yürürlükte olan mali rapor sisteminin yapısına uygun olmalıdır.

Mali tablolar bütçeleri, mali rapor sistemine koşut olarak ikiye ayrılır : gelir tablosu bütçesi (proforma gelir tablosu), bilanço bütçesi (proforma bilanço). Bu iki bütçe, bütçe dönemine ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından geliştirilen tüm bütçelerin ayrıntılarını özetler ve birleştirir.

Mali tablolar bütçelerinin düzenlenmesinden bütçe yöneticileri sorumludur. Yönetici, daha önce düzenlenen bütçelerdeki verilerden yararlanarak mali tablolar bütçelerini hazırlar. Daha sonra bu bütçeler yönetim kurulunun onayına sunulur.

Şimdi sırasıyla gelir tablosu bütçesi ve bilanço bütçesi incelenecektir.

a. Gelir Tablosu Bütçesi

İşletme bütçeleri yönünden gelir tablosu bütçesi, bütçe döneminde planlanan faaliyet sonuçlarının kârın oluşumuna etkilerini gösteren tahmini bir tablodur.

Gelir tablosu bütçesinin düzenlenebilmesi için ek mali tablolara ilişkin belli bütçelerin hazırlanması gerekir. Bunlar, imal edilen mamüllerin maliyeti bütçesi ve satılan mamüllerin maliyeti bütçesidir. İmal edilen mamüller bütçesi, direkt malzeme, direkt işçilik ve genel imalat giderleri bütçelerinden yararlanılarak; satılan mamüllerin maliyeti bütçesi ise, stok, satış, üretim, direkt malzeme, direkt işçilik, genel imalat giderleri ve imal edilen malların maliyeti bütçelerinden yararlanılarak yapılır. Bu noktada gelir tablosunun hazırlanması yalnızca, o ana kadar hazırlanmış bulunan tablolardan gerekli olanlarının alınıp birleştirilmesinden ibarettir.

b) Bilanço Bütçesi

Bilanço bütçesi, işletme karar ve planlarının, işletmenin aktif ve finansal yapısı üzerindeki olası etkilerinin ne olacağını gösterir. Bilanço bütçesi hazırlamanın sağlayacağı yararlar şunlardır ⁷⁹.

- Hazırlanan diğer bütçelerin doğruluk derecelerini denetleme olanağı sağlar.
- Oranlara dayanarak geleceğe ilişkin güvenilir tahminlerin yapılmasına olanak sağlar
- İşletmenin ne miktarda ve ne kadar süre için dış fonlara gereksinmesi olduğunu belirler.

⁷⁹ERDAL, s.157.

Bilanço bütçeleri, daha önce hazırlanmış bulunan bütçelerdeki verilerden yararlanılarak düzenlenir. Bu yöntem, bilanço yöntemi denir. Örneğin bilançodaki nakit ve alacaklar tutarı, nakit bütçesinden; stoklar tutarı, satış, üretim ve satın alma bütçelerinden elde edilir. Kısa vadeli borçların ve borç senetlerinin değerinin saptanmasında da satın alma, sermaye ve nakit bütçelerinden birlikte yararlanır. Uzun vadeli borçlarla ilgili değerler, nakit ve sermaye bütçelerinden; öz sermayedeki değişiklikler de tahmini kâr-zarar tablosu ile nakit bütçesinden elde edilir⁸⁰.

Bütçe sistemini tam oturtamamış işletmeler, bilanço bütçesinin hazırlanmasında aşağıdaki iki yöntemi kullanır.

- Yüzde veya oran yöntemleri
- Korelasyon analizi yöntemi

Yüzde yöntemi, bütçe dönemindeki satış hacmi ve temel bilanço kalemleri arasındaki ilişkileri esas alan geleneksel bir yöntem olup, işletmenin finansman gereksinmelerinin aylık ve diğer kısa dönem tahminleri için en kullanışlı araçtır. Oran yöntemi, işletmenin faaliyette bulunduğu sanayi kolundaki standart oranlar ile işletmenin bütçe dönemindeki satışlarının bilinmesi halinde, bilanço bütçelerinin hazırlanmasında uygulanabilir.

Korelasyon analizi yöntemi ise, işletmenin satışları ile satış düzeyinin etkisi altında kalan bilanço kalemleri arasında ilişkiler kurmak suretiyle tahmini bilançoların hazırlanmasında kullanılır. Bu yöntem, genel ekonomi ve endüstri koşullarındaki değişikliklerin, işletmenin geleceğe ait satış ve finansman gereksinmesinin saptanmasında kullanılan ve geniş kabul görmüş bir yöntemdir.

III. İMALATÇI OLMAYAN İŞLETMELERDE BÜTÇELEME

Sanayi işletmelerinde temel işlev, mal üretimi; ticaret işletmelerinde ise, alım satımdır. Toptan satış işletmeleri, sanayi işletmelerinden aldıkları malları, perakende ticaret işletmelerine satarlar. Perakendeci işletmeler de sanayi işletmelerinden veya toptan satış işletmelerinden satın aldıkları malları, en son tüketicilere satarlar. Toptan ya da perakendeci olsun, bütün ticaret işletmeleri aynı işlevi görürler: malları alırlar ve yeniden satarlar⁸¹.

Genel olarak sanayi işletmelerindeki bütçeleme konusu üzerinde çok daha fazla

⁸⁰ERDAL, s.159.

⁸¹CEMALCILAR,s.133.

durulmakla beraber, imalattan çok perakende satışlarda ayrıntılı bütçe kontrolüne yer verildiği bir gerçektir. Bunun nedeni, ticari işletmelerde kâr marjının çok düşük olmasıdır. Ayrıca satılma işlevi özellikle önemlidir ⁸²

Başarılı bir bütçeleme için gerekli olan unsurlar, toptancı ve perakendeciler için de aynı şekilde geçerlidir. İmalat işletmelerinde olduğu gibi, programı ortaya koymak ve uygulamayı gözlemek üzere bir denetleyici ya da bütçe müdürü atanmalıdır. Ancak bütçeyi oluşturan temel plan ve tahminler, bütçenin yürütülmesinden sorumlu görevlilerce sağlanmalıdır. Bölüm yöneticileri, alıcılar ve diğer yürütücüler, bütçeleme sürecine hem yönetim kurulu kanalıyla hem de bireysel olarak katılmaktadır.

Ticaret işletmelerinde üretim, malzeme, işgücü ve genel imalat giderleri bütçeleri yapılmaz. Bütçeleme işlemleri hemen ticari veya alım satım bütçesi etrafında döner. Ticari bütçe, genellikle satışların, stokların, indirimlerin, fiyat düşürmelerinin, işçilik indirimlerinin, stok yetersizliklerinin, satın almaların ve gayri safi kâr marjının planlanmasını içerir.

Diğer taraftan hizmet işletmelerin özel bir niteliği vardır. Hizmet işletmelerinde stok tutma olayı yoktur; hizmetler genellikle, hizmet istemi ya da siparişi geldikten sonra gerçekleştirilir. Hizmet işletmelerinde en önemli maliyet unsuru, personel giderleridir. Bu yüzden hizmet işletmelerindeki bütçeleme teknikleri öncelikle insan kaynağının planlanmasına ve personel etkinliğinin kontrolüne yönelmiştir. ⁸³

IV. İŞLETME BÜTÇELERİNİN UYGULANMASI VE KONTROLU

İşletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulanması, sürekli bir kontrol sistemiyle sağlanır. Sürekli kontrol, verimsizlikleri ve başarısızlıkları anında saptar ve gerekli önlemlerin zamanında alınmasını olanaklı kılar. Bu nedenle, faaliyetlerin ölçüldüğü ve yukarı düzeydeki yönetime raporlandığı bir rapor sistemi zorunlu olmaktadır. İşletme bütçe sisteminde sürekli kontrol, aşağıdaki unsurlar yardımıyla sağlanır⁸⁴.

1) PERFORMANS RAPORLARI

2) BÜTÇE FARKLARININ ANALİZİ

Şimdi bu unsurlar sırasıyla açıklanacaktır.

⁸²WELSCH, s.666.

⁸³Reginald L.JONES-H.George TRENTIN, *Budgeting: Key to Planning and Control*, American Management Association, Inc, Beşinci Baskı, New York, 1971, s.202.

⁸⁴YALKIN, s.222.

1) PERFORMANS RAPORLARI

İşletme yönetimi, birçok durumda, karar verirken konuya ilişkin olarak hazırlanan raporlardaki bilgiye dayanmak zorunluluğundadır. Faaliyetler, yönetimin kolaylıkla izleyebileceği ve analiz edebileceğinden daha karmaşık bir hale geldikçe, raporlardaki verilere dayanmak zorunluluğu da artmaktadır. Çeşitli yönetim basamaklarının gereksinme duyduğu bilgilerin büyük bir bölümü muhasebe ve bütçe raporlarında mevcuttur. İşletmelerde özellikle iç kontrolü kolaylaştırmak için kullanılan performans raporlarının temel amacı, performans ölçümleri ile işletme verilerinin yönetime iletilmesidir. Kontrol yönünün yanı sıra performans raporları yönetime, işletme verimliliğine ilişkin gerekli bilgileri de sağlar. Çalışanların verimlilik ve verimsizliklerini ortaya çıkarmasından ötürü, performans raporları önemli davranış sorunlarını çözer.

Performans raporlarının bütçe sistemine paralel olarak, bir bütün oluşturması önemlidir. Bu raporların en alt yönetim düzeyinden başlayarak daima bir üst yönetim düzeyine özetlenmesi sağlanır. Böylece, en alt yönetim düzeyinden yukarı doğru hareket edildiğinde, raporların özetleme niteliği artar. Rapor sistemindeki bu bütünlük, lehte veya aleyhteki bütçe farklarının nedenlerinin en kısa zamanda saptanmasına olanak sağlar⁸⁵. Özellikle bütçelerin etkin kontrol amacına yönelik olarak hazırlanmasında, performans raporları her bir sorumluluk düzeyine göre, periyodik (genellikle aylık) olarak hazırlanmalıdır⁸⁶.

Bütçe ve muhasebe sisteminde olduğu gibi, performans raporları da işletmenin yapısına uygun olmalıdır.

Performans raporlarının sahip olması gereken temel özellikler şunlardır⁸⁷:

- Performans raporları, sorumluluk kavramına dayandırılmalıdır.
- İstisnalara göre yönetim ilkesini gerçekleştirecek biçimde hazırlanmalıdır.
- Raporların zamanlaması iyi olmalıdır.
- Raporlarda kullanılan dil, yöneticinin anlayacağı biçimde olmalıdır.
- Raporlardaki bilgiler mantık sırası içinde verilmelidir.
- Raporlar doğru olmalıdır.
- Raporlar olanaklı olduğu ölçüde standardize olmalıdır.

⁸⁵YALKIN, s.225.

⁸⁶Raymond S.SCHMIDGALL, *Hospitality Industry Managerial Accounting*, The Educational Institute, New York, 1986, s.369.

⁸⁷HECKERT-WILLSON, s.561-566.

- Raporlar kullanışlı olmalıdır.
- Rapor hazırlama maliyeti, gözönünde tutulmalıdır.

Performans raporları genellikle, fiili rakamları, bütçe rakamlarını, mutlak ve yüzde olarak farkları gösterebilecek şekilde düzenlenir.

2) BÜTÇE FARKLARI VE ANALİZİ

Bütçe farklarının analizinin birinci adımı farkların hesaplanmasıdır. Farkların hesaplanması, fark nedenlerinin başlıcalarını belirler. Daha sonra sorumluları ve farkların ayrıntılı nedenlerini saptayacak biçimde analizlere geçilir⁸⁸.

Bütçe Farklarının kaynakları şu şekilde sıralanabilir ⁸⁹:

-Yürütmeden ileri gelen bütçe farkı, bir faaliyetin yürütülmesi sırasında personelden ya da makinelerde ileri gelen bir farktır.

-Tahminden ileri gelen bütçe farkı, bütçe unsurlarıyla ilgili olarak kurulan modellerinde bir parametre değerinin yanlış tahmin edilmesinden ileri gelir.

-Ölçmeden kaynaklanan bütçe farkı, fiili rakamların yanlış belirlenmesi sonucu ortaya çıkar. Bu bütçe farkının giderilmesi, işletmede çalışan tüm personelin doğru bilgiler elde etme alışkanlığına bağlıdır.

-Modelden kaynaklanan bütçe farkı, bütçenin gelir ve gider unsurlarıyla ilişkili olarak kurulan karar modellerinin yanlış formüle edilmesinden, yani, değişkenlerin veya sınırlandırmaların yanlış teşhisinden kaynaklanan bütçe farkıdır. Modelden kaynaklanan fark, bir tahmin farkı değildir. Çünkü tahmin farkı, parametrenin yanlış tahmin edilmesinden ileri geldiği halde, model farkı fonksiyonel ilişkinin yanlış olmasından kaynaklanmaktadır.

-Tesadüfen meydana gelen bütçe farkı, bütçe rakamları ile gerçekleşen rakamlar arasında, tesadüf sonucu ortaya çıkar. Örneğin bir kimyasal süreçteki bir birim ürün için kullanılan malzeme miktarı, yönetimin herhangi bir etkisi söz konusu olmadan, tesadüfen düzensiz değişmelere neden olabilir. Böyle bir bütçe farkının giderilmesi ise mümkün değildir. Tesadüfi bütçe farklarını diğer dört farktan ayırt edebilmek, herhangi bir bütçe farkını araştırıp araştırmamaya karar vermede önemli bir adımdır.

İşletme bütçelerinde yer alan tüm gelir ve gider öğeleri için farklar saptanabilir.

⁸⁸YALKIN, s.229-230.

⁸⁹ERDOĞAN, s.116.

Satışlar, direkt malzeme, direkt işçilik bütçesi için farklar, fiyat ve miktar farkları biçiminde ifade edilirler. Genel imalat giderleri bütçe farkları ise, harcama, kapasite ve verim farkları şeklinde ifade edilirler.

Farkların saptanması yeterli değildir. Farklarla ilgili bir çok sorunun cevaplanması gerekir. Bu da fark analizleri ile gerçekleştirilir. Fark analizlerinin temel amaçları şunlardır⁹⁰:

- Farkların meydana gelme nedenlerini saptamak,
- Farkların meydana geldikleri yerleri ve sorumlulukları belirlemek,
- Farkların lehte veya aleyhte olarak, gerçek niteliklerini ortaya koymak,
- Farklarla ilgili olarak alınacak önlemleri saptamak.

Bütçe farkları ve analizi konusunun anlatımıyla işletme bütçeleriyle ilgili genel unsurlar incelenmiş bulunmaktadır. İzleyen bölümde, işletme bütçelerinin hazırlanması, uygulanması ve kontroluyla ilgili olarak yapılan uygulama tanıtılacaktır.

⁹⁰YALKIN, s.233.

İ k i n c i B ö l ü m

ÜNVAK GENEL PAZARLAMA VE DAĞITIM SANAYİ VE TİCARET LTD. ŞİRKETİ İÇİN GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN BİLGİSAYAR DESTEKLİ OLARAK HAZIRLANMASI

I- GENEL AÇIKLAMA

İşletme bütçelerine ilişkin olarak ele alınan konuların kapsamında bir firmanın genel işletme bütçesinin hazırlanması, tez çalışmasının uygulama yönünü oluşturmaktadır.

Bu bölümde, bünyesinde daha önce bütçeleme çalışması yapılmamış olan Ünvak Genel Pazarlama ve Dağıtım Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. için, işletmenin kendisine özgü koşulları dikkate alınarak, genel işletme bütçesi hazırlanmaya çalışılmıştır. Ayrıca, bütçeleme faaliyetinin daha kolay, kısa sürede ve etkin bir biçimde yürütülmesini sağlamak amacıyla bir bilgisayar paket programından yararlanılmıştır.

Üretim faaliyetinde bulunan ve bulunmayan işletmelerde bütçeleme işlemlerinin temel ilkeler yönünden aynı olmasına karşın, yine de bazı farklı yönleri olduğuna değinilmişti. Ünvak Genel Pazarlama ve Dağıtım San. ve Tic. Ltd. Şti. (kısaca Ünvak), birbirinden farklı pazarlarda faaliyet gösteren altı departmana sahiptir. Departmanlardan bir tanesi üretim faaliyetlerinde bulunmakta; dördü mamül, birisi ise hizmet pazarlamaktadır. Her bir departman, faaliyet gösterdiği pazarın yapısına bağlı olarak, farklı alacak ve borç ödeme politikasına ve farklı stok politikasına sahiptir. Bundan dolayı, bütçelerin hazırlanmasında her bir departman ayrı ayrı ele alınmıştır.

Tez çalışmasının uygulama bölümünde önce Ünvak tanıtılıp daha sonra genel işletme bütçesi hazırlanacaktır. Ayrıca, bütçeleme işlemlerinin yürütülmesinde kullanılacak bilgisayar yazılımı hakkındaki bilgiler de ek olarak verilmiştir.

II- ÜNVAK LTD. ŞTİ.'NİN TANITILMASI

Ünvak, 1983 yılında faaliyete geçmiş olup, merkezi Eskişehir'de olan bir limited şirkettir. Şirket ana sözleşmesinin 3. maddesinde Ünvak'ın kuruluş amacı ve faaliyet konusu şöyle belirlenmiştir;

"Şirket, her türlü yatırım, organizasyon ve mühendislik projeleri, reklamcılık ve pazarlama araştırmaları yapar; kontrolörlük ve danışmanlık hizmeti sunar. Bununla birlikte, aşağıda sıralanan emtianın üretimi, yurt içinde ve yurt dışında pazarlanması, ihracatı, ithalatı, mümessilliği ve komisyonculuğu ile iştigal eder. (Ana sözleşmede sıralanan emtia listesi çok uzun olduğundan ve konuyu fazla ilgilendirmediğinden buraya alınmamıştır.)

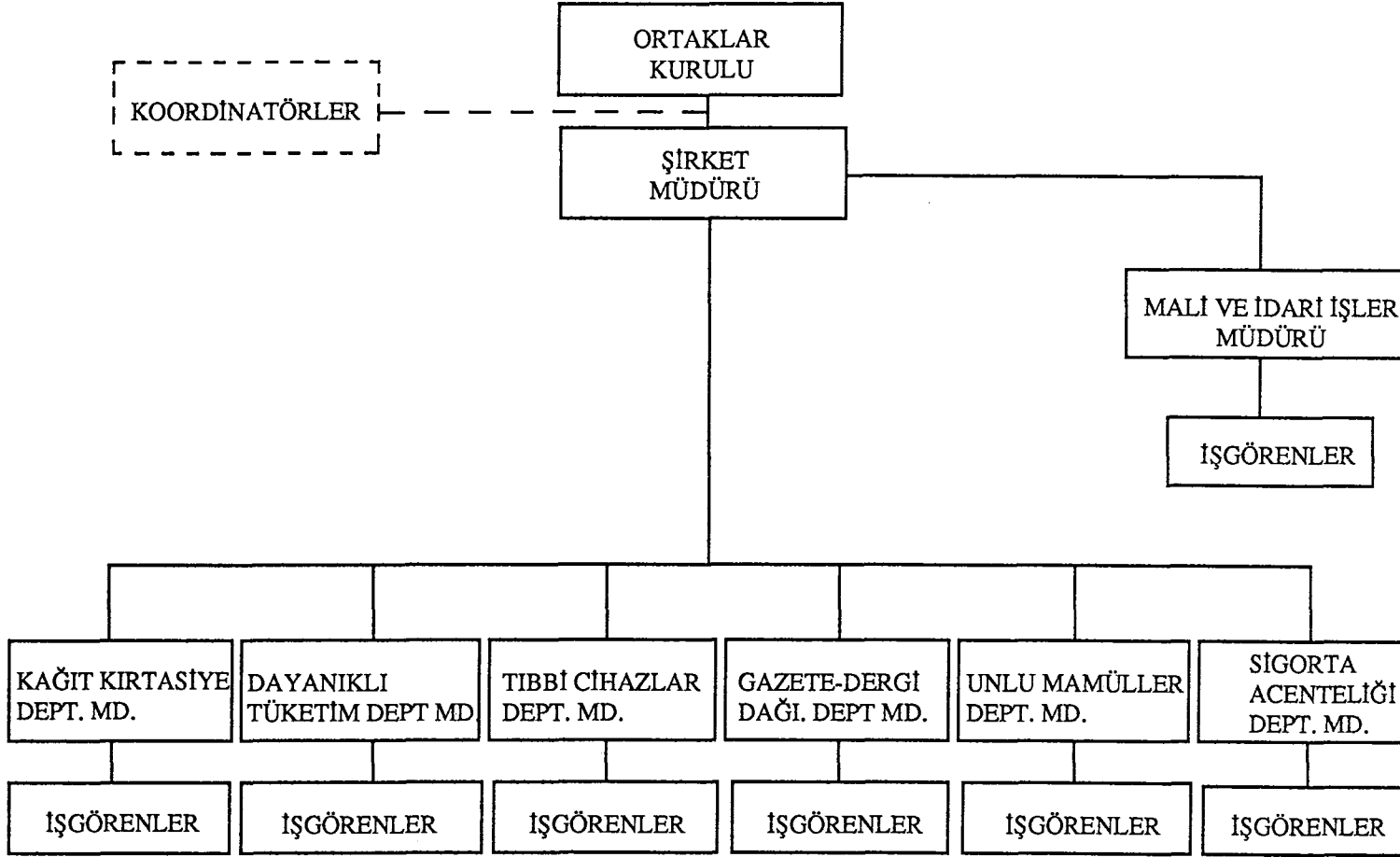
Bu çalışmanın yapıldığı esnada şirkete bağlı departmanlar, faaliyet alanları ve çalışan işgörenler Tablo (1)'de görülmektedir. İleride departmanlara ilişkin daha ayrıntılı bilgi verilecektir

Departman Adı	Faaliyet Alanı	İşgören Sayısı
Kağıt Kırtasiye	Her Türlü Kağıt ve Kırtasiye Ürünlerinin Toptan ve Perakende Ticareti	12
Tıbbi Cihazlar	Tıbbi Cihazların ve Hastane Sarf Malzemelerinin Toptan ve Perakende Ticareti	3
Gazete ve Dergi Dağıtım	Gazete ve Dergi Dağıtım Şirketlerinin Eskişehir Başbayii	19
Unlu Mamüller	Unlu Mamüllerin Üretimi Ve Pazarlanması	20
Sigorta Acenteliği	Sigorta Aracılık Hizmetleri	3
Dayanıklı Tüketim	Mutfak Endüstrisi Ürünleri, Cam Filmi ve Klima Ürünlerinin Ticareti	3

Tablo (1)

Ünvak'ın Departmanları, Departmanların Faaliyet Alanları
ve Çalışan İşgörenler

Şirkete ait örgüt şeması Şekil (5)' de görülmektedir.



Şekil (5)

Ünvak'a Ait Örgüt Şeması

Ünvak Ltd. Şti., departman temeline göre örgütlenmiştir. Departmanlar birbirinden bağımsız olup, Eskişehir'in değişik kesimlerinde yer almaktadırlar. Tıbbi Cihazlar ile Gazete ve Dergi Dağıtım departmanının faaliyetlerinin koordinasyonu için iki koordinatör görev yapmaktadır. Departman müdürleri, departmanlarının faaliyetlerinden doğrudan doğruya sorumludur. Şirkette Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı kullanılmakta, muhasebe işlemleri bilgisayar yardımıyla yürütülmektedir.

Merkez İşyerinde, ticari faaliyetlerde bulunulmamakta, burası, şirketin yönetim merkezi olarak işlev görmektedir. Departmanlar arası nakit giriş ve çıkışlarının uyumlaştırılması Merkez İşyerinde yapılmakta olup, şirketin bütününe ilgilendiren konulardaki faaliyetler, yine buradan yürütülmektedir.

Şirketin, gerek faaliyet sorumluluğu temeline göre örgütlenmiş olması, gerekse hesap planı ve yeterli muhasebe sisteminin mevcut bulunması, bütçeleme çalışmalarının yapılabilmesini olanaklı hale getirmektedir.

III- ÜNVAK LTD. ŞTİ İÇİN GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI

Tüm işletmeler için aynen kullanılacak standart bir bütçe uygulaması olmadığına göre, bütçe sisteminin kurulabilmesi ve kendisinden beklenen yararın elde edilebilmesi için, öncelikle işletme yapısının ve faaliyetlerinin analiz edilmesi gerekmektedir. Ancak böylelikle bütçelerden bir planlama ve kontrol aracı olarak yararlanılabilir.

Ünvak'ın Genel İşletme Bütçesinin hazırlanmasında şu sıra izlenmiştir.

i-Üretim faaliyetinde bulunan departman için, tez çalışmasının birinci bölümünde incelenen faaliyet bütçeleri ile nakit bütçesi hazırlanmıştır.

ii-Üretim faaliyetinde bulunmayan diğer departmanlar için satış ve genel yönetim giderleri bütçesi ile nakit nütçesi hazırlanmıştır. Ticari faaliyetlerde bulunmadığından Merkez işyeri için yalnızca genel yönetim giderleri bütçesi hazırlanması yeterli görülmüştür.

iii-Sonraki aşamada her bir departman için hazırlanan bütçeler bütünleştirilerek işletmenin tümü için nakit bütçesi, gelir tablosu bütçesi ve bilanço bütçesi elde edilmiştir.

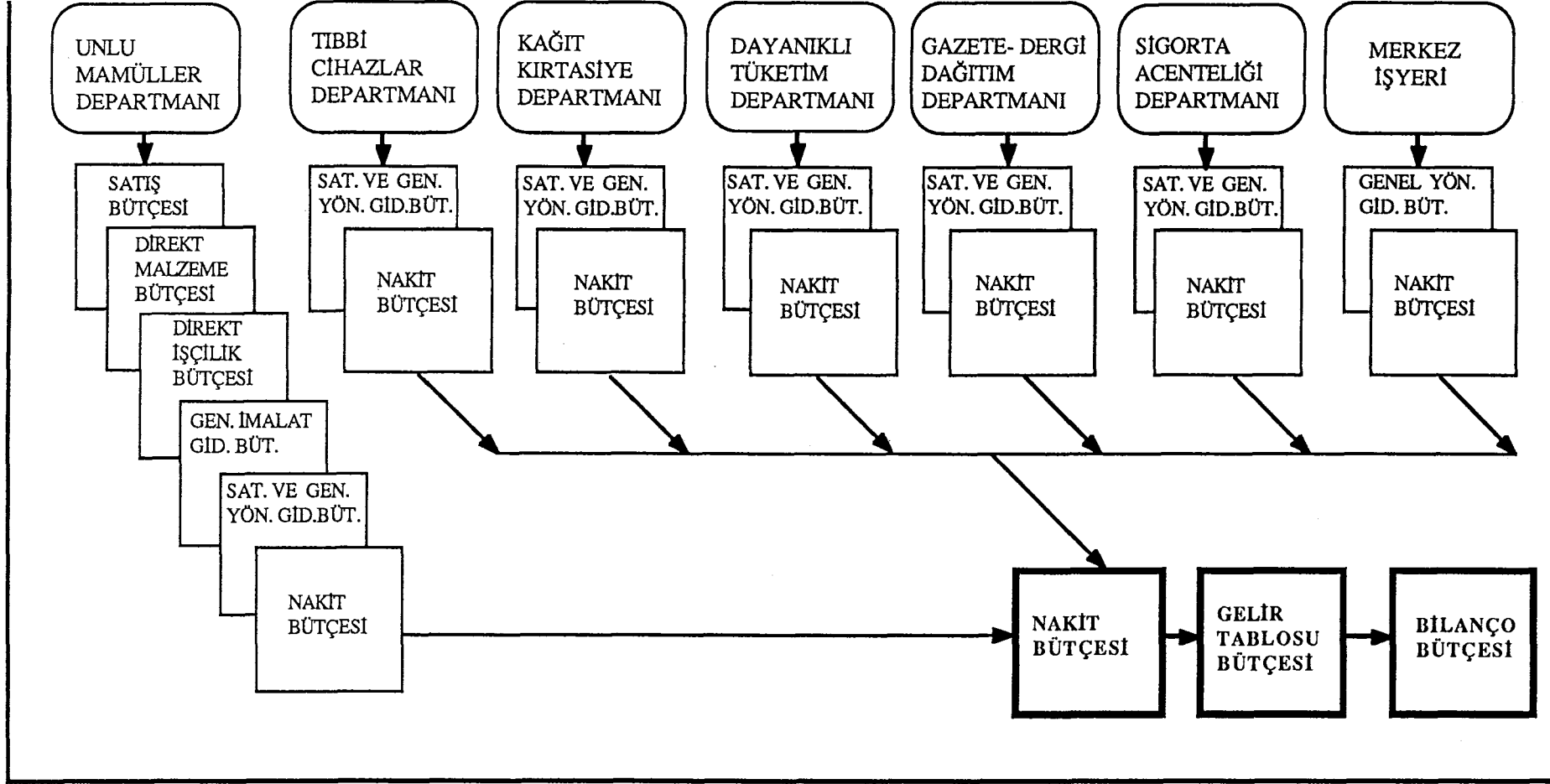
Bir paket programdan yararlanılarak, bütçeleme faaliyetinin bilgisayar yardımıyla yürütülmesi sağlanmıştır.

Ünvak Ltd. Şti. için tasarlanan Genel İşletme Bütçesi Şekil (6)'da görülmektedir.

Bütçe, 1 Ocak 1992 / 31 Aralık 1992 dönemini kapsamaktadır.

1) DEPARTMANLARA İLİŞKİN BÜTÇELERİN HAZIRLANMASI

Departmanlara ilişkin bütçeleri hazırlamaya, üretim faaliyetinde bulunan Unlu mamüller departmanı ile başlamıştır. Daha sonra sırasıyla, Kağıt Kırtasiye, Tıbbi Cihazlar,



Şekil (6)

Dayanıklı Tüketim, Gazete ve Dergi Dağıtım ve Sigorta Acenteliği departmanlarının bütçeleri hazırlanmıştır. Son olarak da Merkez İşyerinin bütçeleri hazırlanmıştır.

A) Unlu Mamüller Departmanına Ait Bütçeleme İşlemleri

Unlu Mamüller Departmanı, 1987 yılında faaliyete geçmiştir. Departmanın faaliyet alanı, unlu mamüllerin üretimi ve pazarlanmasıdır. Bütçeleme çalışmalarının yapıldığı dönemde iki tür mamül üretilmektedir: Normal ve Brochen ekmek. Departmanda üretilen mamüller, dağıtım araçlarıyla bayiilere ulaştırılmaktadır. Ayrıca, ürünlerin doğrudan tüketiciye sunulması amacıyla bir de satış mağazası bulunmaktadır.

Unlu mamüller departmanı üretim faaliyetinde bulunduğu için, departman faaliyetlerinde planlama ve kontrolün sağlanabilmesi için hem faaliyet hem de finansal bütçelerin hazırlanması gerekmektedir. Ancak bütçeleme çalışmalarına başlamadan önce bazı ön çalışmalar yapılması gerekmektedir. Bu çalışmalar üretim maliyetlerinin belirlenmesiyle ilgilidir. İşletmede maliyet muhasebesi sistemi olmadığından, bu departmanla ilgili bütçeleme çalışmaları, üretim maliyetlerinin saptanması ile başlayacaktır. O halde Unlu mamüller departmanındaki bütçeleme çalışmaları iki başlık altında incelenebilir.

a. Ürün maliyetlerinin saptanması

b. Unlu Mamüller departmanına ilişkin bütçelerin hazırlanması

Şimdi bu konularda açıklama yapılacaktır.

a). Ürün Maliyetlerinin Saptanması

Ürün maliyetlerinin saptanabilmesi için üretilen ürünlerdeki,

- direkt malzeme miktarı
- direkt işçilik miktarı
- genel imalat giderleri miktarının bilinmesi gerekmektedir.

Sözü edilen konularda bilgi elde edebilmek için üretim süreci gözlenmiş ve ölçümler yapılmıştır. Departmanda üretilen iki mamül türü, farklı süreçlerden geçmektedir. Normal ekmek üretiminde daha fazla makine kullanılırken, Brochen ekmek üretiminde işçilik giderleri daha fazladır.

Üretim maliyetlerini oluşturan faktörler konusunda ulaşılan sonuçlar ana hatlarıyla şöyledir:

aa) Direkt Malzeme Giderleri

Mamül üretiminde kullanılan direkt malzemeler için miktar standartları olmadığından, belli bir zaman dönemi baz alınarak bu dönemde kullanılan direkt malzeme

miktarları bulunmuştur. Daha sonra bu toplam, aynı dönemde üretilen ürün miktarına bölünerek, bir birim üründeki direkt malzeme miktarı, ortalama olarak bulunmuştur. Üretilen mamül türlerine göre, bir birimde kullanılan direkt malzeme miktarı gram cinsinden aşağıda Tablo (2)' de görülmektedir.

Ürün türü	Direkt Malzeme Adı					
	Un	Maya	Tuz	Eka-300	Yağ	Şeker
Normal Ekmek	320	5	5	1	-	-
Brochen Ekmek	60	0.9	0.76	0.046	0.5	0.44

Tablo (2)

Bir Birim Mamüldeki Direkt Malzeme Miktarları (gr)

Su ve elektrik de bir direkt malzeme gideri olmasına karşılık, kullanılan miktarlar için harcama yapılmaması ve kullanılan su ve elektrik miktarının sayaç yokluğu nedeniyle ölçülememesinden, bu gider unsurları, direkt malzeme giderleri arasına alınmamıştır.

Bir birim üründeki direkt malzeme miktarlarının cari fiyatlarla çarpılması sonucu, bu giderlerin parasal değerleri de elde edilebilir. Temmuz 1991 itibariyle direkt malzeme giderlerinin parasal karşılıkları TL cinsinden Tablo (3)' de görülmektedir.

Ürün türü	Direkt Malzeme Adı					
	Un	Maya	Tuz	Eka-300	Yağ	Şeker
Normal Ekmek	360	10.28	1.85	6.38	-	-
Brochen Ekmek	73.80	1.8	0.27	2.93	2.55	1.35

Tablo (3)

Bir Birim Üründeki Direkt Malzemenin Parasal Karşılıkları (TL)

bb) Direkt İşçilik Giderleri

Üretim aşamasında yapılan ölçümlerle direkt işçilik saati.(DİS), miktar olarak belirlenmeye çalışılmıştır. Bir birim mamülün üretimi için gerekli DİS, bir parti ekmeğin üretiminde kullanılan toplam DİS'lerinin, o partide üretilen mamül sayısına bölünmesiyle bulunmuştur. Yapılan ölçümler sonucunda, bir birim Normal ekmeğin üretimi için **0,0059** DİS; Brochen ekmeğin üretimi için ise, **0,0023** DİS kullanıldığı belirlenmiştir.

Direkt işçilik giderlerinin parasal değerini bulmak için, üretimle doğrudan ilişkili işgörenlerin ortalama ücreti, aylık çalışma saatlerinin toplamına bölünmüş ve bir direkt işçilik saatinin parasal değeri bulunmuştur. Şirketteki en son ücret değişiklikleri, temmuz 1991'de altı ayı kapsayacak şekilde yapılmıştır. Üretimle doğrudan ilişkili **12** işgörene ödenen aylık ücret, **15,280,693** TL'dir. Ortalama ücret ise (15,280,693 /12), **1,273,391** TL'dir. Aylık çalışma saatleri toplamı **180** saat olduğundan, direkt işçilik saatinin TL karşılığı (1,273,391 /180), **7,074** TL /saat'dir.

Sonuçta, bir birim Normal ekmeğin **0,0059** DİS gerektirdiğinden , bir birim Normal ekmeğin direkt işçilik gideri (0,0059 saat*7,074 TL), **41,73** TL'dir Brochen ekmeğin direkt işçilik gideri ise (0,0023 saat*7,074 TL), **16,27** TL' dir.

cc) Genel Üretim Giderleri

Üretim faaliyetleri içerisinde yapılan genel imalat giderleri; direkt işçilikte boşa geçen süreler, endirekt işçilikler, sosyal sigortalar primi işveren payı, tasarrufu teşvik fonu giderleri, işyeri sigorta giderleri, bakım-onarım giderleri, enerji giderleri, vergi, resim ve harçlar ile amortisman giderlerinden oluşmaktadır. Genel imalat giderleri, ürün türlerinin tamamı için yapıldığından, bu giderlerin ürün türlerine yüklenebilmesi için dağıtım anahtarlarına gerek vardır. Genel üretim giderlerinin ürün türlerine yüklenebilmesi için üç farklı dağıtım anahtarı tasarlanmıştır. Bunlar, **oransal direkt işçilik saati (ODİS)**, **oransal çıktı miktarı (OÇM)** ve **oransal makine saati (OMS)**'dir. Bu dağıtım anahtarları şöyle hesaplanmıştır;

-ODİS, mamül türlerinin üretimi için harcanan direkt işçilik sürelerinin, aylık toplam üretim için harcanan direkt işçilik süresi içindeki oranını temel alan bir dağıtım anahtarıdır. a ve b sırasıyla, Normal ve Brochen ekmeğin aylık üretim hacmini; c ve d sırasıyla, Normal ve Brochen ekmeğin bir biriminin üretimi için gerekli olan DİS'i göstermesi koşuluyla,

$$OD\dot{I}S_{N.E.} = \frac{a*c}{(a*c)+(b*d)}$$

$$OD\dot{I}S_{B.E.} = \frac{b*d}{(a*c)+(b*d)}$$

formülleri yardımıyla hesaplanabilir.

1991 temmuz ayına ilişkin veriler kullanılarak, ODİS dağıtım anahtarı yardımıyla genel imalat giderleri mamüllere şu oranlarda yüklenecektir:

$$a= 52,000$$

$$b= 117,000$$

$$c= 0.0059$$

$$d= 0.0023$$

$$OD\dot{I}S_{N.E.} = \frac{a*c}{(a*c)+(b*d)}$$

$$OD\dot{I}S_{N.E.} = \frac{(52,000*0,0059)}{(52,000*0,0059)+(117,000*0,0023)}$$

$$= \frac{306,8}{306,8+269,1}$$

$$= 0,53$$

$$OD\dot{I}S_{B.E.} = \frac{b*d}{(a*c)+(b*d)}$$

$$OD\dot{I}S_{B.E.} = \frac{117,000*0,0023}{(52,000*0,0059)+(117,000*0,0023)}$$

$$= \frac{269,1}{306,8+269,1}$$

$$= 0,47$$

Direkt işçilikle ilgili olduğu düşünülen indirekt işçilikler, sosyal sigortalar primi işveren payı, tasarrufu teşvik fonu ile vergi, resim ve harçlar bu dağıtım anahtarı yardımıyla ürünlere yüklenmiştir.

-OÇM, her bir mamül türünün aylık üretim miktarının, aylık toplam üretim miktarı içindeki oranını temel almaktadır. a ve b sırasıyla, Normal ve Brochen ekmeğin aylık üretim

hacmini göstermesi koşuluyla ürün türlerine göre OÇM,

$$OÇM_{NE} = \frac{a}{a+b}$$

$$OÇM_{BE} = \frac{b}{a+b}$$

formülleriyle hesaplanabilir.

Yine 1991 temmuz verileri kullanıldığında;

$$a = 52,000$$

$$b = 117,000$$

$$OÇM_{NE} = \frac{a}{a+b}$$

$$OÇM_{NE} = \frac{52,000}{52,000+117,000}$$

$$=0,307$$

$$OÇM_{BE} = \frac{b}{a+b}$$

$$OÇM_{BE} = \frac{117,000}{52,000+117,000}$$

$$=0,693 \quad \text{sonuçları elde edilir}$$

Giderlerin dağıtılması açısından toplam çıktı miktarı ile ilişkisi olduğu düşünülen işletme malzemesi, işyeri sigorta giderleri, taşıma, yükleme, boşaltma giderleri ile personel yemek giderleri bu dağıtım anahtarı yardımıyla giderlere yüklenmiştir.

-OMS, ürün türlerinin, ürünler için ortak olarak kullanılan makinelerden (pişirme fırınları) yararlanma oranlarını dikkate almaktadır. OMS dağıtım anahtarına bağlı olarak yükleme oranlarını bulmak için bir parti Normal ve Brochen ekmeğin pişirme fırınında ne kadar süre kaldığı ölçülmüş, daha sonra bu rakamlar üretim partisindeki ürün sayısına bölünerek bir birim ürüne düşen gider payları bulunmuştur. Gider payları Normal ekmeğin için 3.56 saniye, Brochen ekmeğin için ise, 1.4 saniye olarak bulunmuştur.

a ve b sırasıyla, Normal ve Brochen ekmeğin aylık üretim hacmini; y ve z sırasıyla, Normal ve Brochen ekmeğe ait gider paylarını göstermek üzere ürün türlerine göre OMS,

$$OMS_{NE} = \frac{a*y}{(a*y)+(b*z)}$$

$$OMS_{BE} = \frac{b*z}{(a*y)+(b*z)}$$

formüllerıyla hesaplanabilir.

Bu formül, 1991 temmuz ayına ait verilere uygulanırsa;

$$a = 52,000$$

$$b = 117,000$$

$$y = 3.56$$

$$z = 1.4$$

$$OMS_{NE} = \frac{a*y}{(a*y)+(b*z)}$$

$$OMS_{NE} = \frac{52,000*3.56}{(52,000*3.56)+(117,000*1.4)}$$

$$= 0,53$$

$$OMS_{BE} = \frac{b*z}{(a*y)+(b*z)}$$

$$OMS_{BE} = \frac{117,000*1.4}{(52,000*3.56)+(117,000*1.4)}$$

$$= 0,47 \text{ sonuçlarına ulaşılır.}$$

Makinelardan yararlanma süresiyle ilişkisi olduğu düşünülen makine amortisman giderleri, bakım-onarım giderleri ve enerji (pişirme fırınının yakıtı) giderleri bu dağıtım anahtarı yardımıyla mamüllere yüklenmiştir.

Genel üretim giderlerinin ürünlere yüklenmesinde kullanılan dağıtım anahtarlarından yararlanılarak bütçe döneminde kullanılacak olan yükleme oranları hesaplanmış ve Tablo (4)'de gösterilmiştir.

DAĞI. ANAH.	ÜRÜN	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
O D İ S	NOR. EKM.	0.27	0.36	0.27	0.31	0.315	0.39	0.42	0.43	0.35	0.33	0.34	0.34
	BROCHEN	0.73	0.64	0.72	0.69	0.695	0.61	0.58	0.57	0.65	0.67	0.66	0.66
O Ç M	NOR. EKM.	0.13	0.18	0.13	0.15	0.15	0.2	0.22	0.23	0.17	0.16	0.17	0.17
	BROCHEN	0.87	0.82	0.87	0.85	0.85	0.8	0.78	0.77	0.83	0.84	0.83	0.83
O M S	NOR. EKM.	0.27	0.36	0.27	0.31	0.31	0.39	0.42	0.43	0.345	0.33	0.34	0.34
	BROCHEN	0.73	0.64	0.73	0.69	0.69	0.61	0.58	0.57	0.655	0.67	0.66	0.66

Tablo (4)
Genel İmalat Giderlerinin Ürünlere Yüklenilmesinde Kullanılan Yükleme Oranları

Tablonun incelenmesinden de görülebileceği gibi, ODİS ve OMS dağıtım anahtarlarıyla bulunan yükleme oranları arasında büyük benzerlik vardır. Bu benzerliğin nedenleri, değişkenlerin bazılarının iki yöntemde de aynen kullanılması ve sabitlerin birbirlerine oranının çok yakın değerler almasıdır (her iki yöntemde de aynı aylık üretim hacmi kullanılmaktadır. Diğer yandan ODİS dağıtım anahtarında kullanılan DİS' lerin birbirine oranı (0.0023/0.0059), **0.389** iken; OMS yönteminde kullanılan gider paylarının birbirine oranı (1.4/3.56), **0.393** olup bu iki oran birbirine çok yakındır).

1991 temmuz dönemine ilişkin olmak üzere, aylık genel imalat giderlerinin mamüllere yüklenişi Tablo (5)'de gösterilmektedir.

Gider Adı	Tutarı	Dağıtım Anahtarı	Normal Ekmek	Brochen Ekmek
Boşa Geçen Süreler	11,207,000	OÇ	3,474,000	7,733,000
İşletme Malzemesi	225,000	OÇ	56,250	168,750
Endirekt İşçilikler	3,953,000	ODİS	2,095,090	1,857,910
Sos. Sig. Primi İşv. Payı	3,750,000	ODİS	1,987,500	1,762,500
Tas. Teşvik Fonu	1,200,000	ODİS	636,000	564,000
Amortisman Gid. Fırınlr 607,242 Diğer Mak. 321,708	929,000	OMS	643,546	285,404
Taş., Yükl., Boşalt. Gid.	700,000	OÇ	217,000	483,000
Bakım-Onarım Gid.	100,000	OMS	53,000	47,000
Enerji (Mazot) Gid.	7,500,000	OMS	3,975,000	3,525,000
Personel Yemek Gid.	1,350,000	OÇ	337,500	1,012,500
Vergi, Resim ve Harçlar	30,000	ODİS	15,900	14,100
İşyeri Sigorta Gid.	58,928	OÇ	14,732	44,196
TOPLAM	31,002,878		13,505,518	17,497,360
			∕	∕
	Aylık Ortalama Üretim :		52,000	117,000
	Ürün Başına Düşen Genel Üretim Gideri Payı :		259.72	149.55

Tablo (5)

Genel Üretim Giderlerinin Ürünlere Yüklenişi

Üretim maliyetini oluşturan unsurların tümü saptanmış olduğundan, temmuz 1991 döneminde üretilen mamüllerin maliyeti, elde edilen verilere göre, tablo (6)'da görüldüğü gibi oluşmuştur.

Maliyet Unsurları	Ürün Türü	
	Normal Ekmek	Brochen Ekmek
Direkt Hammadde	378.51	82.70
Direkt İşçilik	41.73	16.27
Gen. Üretim Giderleri	259.72	149.55
TOPLAM	679.96	248.52

Tablo (6)

Temmuz 1991 İtibariyle Üretilen Mamüllerin Birim Maliyeti (TL)

b) Unlu Mamüller Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Departmana ilişkin olarak hazırlanan ilk bütçe, satış bütçesidir. Daha sonra sırasıyla, direkt malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri, satış ve genel yönetim giderleri bütçelenmiştir. En son olarak da nakit bütçesi düzenlenmiştir. Unlu Mamüller departmanı için üretim bütçesi düzenlenmemiştir, çünkü, mamül stoku bulunmamakta, satılması planlanan tüm mamüller elden çıkarılabilmektedir. Bu nedenle satış bütçesi ve üretim bütçesi birbirinin aynısı olmaktadır. Şimdi hazırlanan bu bütçeler sırasıyla incelenecektir.

aa) Satış bütçesi

Satış bütçesinin hazırlanmasına satışların tahminleri ile başlanmıştır. Bütçe dönemine ilişkin satış tahminleri yapılırken işletmenin tarihsel verilerinden yararlanılması düşünülmüştür. Ancak departmanın yeni faaliyete geçmiş olması ve üretim miktarlarıyla ilişkili rakamların istikrarsızlık göstermesi, tarihsel verilerin, istatistiksel yöntemlerle analizine olanak vermemiştir. Bu nedenle, bütçe dönemine ilişkin talep miktarları, departman yöneticisi ve diğer çalışanların görüşleri temel alınarak ve tarihsel verilerin genel eğilimi incelenerek tahmin edilmiştir.

Tarihsel verilerin incelenmesinden Brochen ekmeğin, mevsimsel dalgalanmaların etkisinde daha fazla kaldığı; Normal ekmeğin talebinin ise, yıl içerisinde nisbeten istikrarlı bir eğilim gösterdiği gözlemlenmiştir.

Bu bilgilere dayanılarak, Unlu mamüller departmanına ait, 1 Ocak / 31 Aralık 1992 dönemini kapsamak üzere hazırlanan satış bütçesi Tablo (7)'de gösterilmiştir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
NOR. Satış Miktarı (adet)	60	55	58	67	72	85	70	65	62	69	77	80
EKMEK Satış Tutarı (TL)	60,000	55,000	58,000	67,000	72,000	85,000	91,000	84,500	80,600	89,700	100,100	104,000
BROC. Satış Miktarı (adet)	416	250	390	385	400	340	250	220	300	360	380	400
EKMEK Satış Tutarı (TL)	104,000	62,500	97,500	96,250	100,000	85,000	62,500	55,000	75,000	90,000	95,000	100,000
TOPL.SATIŞLAR	164,000	117,500	155,500	163,250	172,000	170,000	153,500	139,500	155,600	179,700	195,100	204,000

Tablo (7)
Unlu Mamüller Departmanı Satış Bütçesi (000)

bb) Direkt Malzeme Bütçesi

Hazırlanan satış bütçesine dayanılarak, satılması öngörülen mamüllerin üretimi için gerekli direkt malzeme miktarları Tablo (8)'de görüldüğü gibi bütçelenmiştir. Direkt malzeme miktarların parasal karşılıkları da Tablo (9)'da gösterilmektedir. Direkt malzeme bütçesi hazırlanırken, malzeme fiyatlarında meydana gelmesi olası fiyat artışları da gözönüne alınmıştır.

cc) Direkt İşçilik Bütçesi

Satılması öngörülen mamül miktarını üretecek olan direkt işçilik, bütçesi Tablo (10)'da görüldüğü gibi bütçelenmiştir. Bütçe döneminin ilk altı ayında, halen yürürlükte olan olan ücret rakamları kullanılmıştır. Bundan sonraki altı ay için mevcut ücretler % 25 oranında artırılmıştır. Geriye kalan beş ay için % 25 artış oranı yeniden ücretlere yansıtılmıştır. Direkt işçilik dışında kalan diğer işçiliklerde ve ücrete bağlı ödemeler ile kesintilerde aynı artış oranlarından yararlanılmıştır.

dd) Genel İmalat Giderleri Bütçesi

Üretim maliyetini oluşturan genel imalat giderleri, Tablo (4)'de görülen yükleme oranlarından yararlanılarak ürünlere yüklenmiştir. İşletmenin genel imalat giderlerini oluşturan unsurlar, direkt işçilikte boşa geçen süreler, işletme malzemesi, endirekt işçilikler, sosyal sigortalar primi işveren payı, tasarrufu teşvik fonu giderleri, işyeri sigorta giderleri, bakım-onarım giderleri, enerji giderleri, personel yemek giderleri, vergi, resim ve harçlar, amortisman giderleri ile taşıma, yükleme ve boşaltma giderlerinden oluşmaktadır. Genel imalat giderleri bütçesi, Tablo (11)'de görülmektedir.

ee) Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Unlu mamüller departmanın 1992 dönemindeki satış ve genel yönetim giderleri aynı bütçede birleştirilerek Tablo (12)'de görüldüğü gibi bütçelenmiştir. Departmanın satış ve yönetim giderlerini oluşturan unsurlar, ücret ve benzeri ödemeler, döşeme ve büro malzemesi giderleri, kırtasiye ve matbu giderleri, dağıtım giderleri, satış mağazasının kira giderleri, ağırlama giderleri, banka teminat mektubu giderleri ve amortisman giderlerinden oluşmaktadır.

Malzeme	Birim	ÜRÜN	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
UN	Çuval (50 kg)	NOR. EK.	384	352	371	429	461	544	448	416	397	442	493	512
		BROC. EK.	499	300	468	462	480	408	300	264	360	432	456	480
		TOPLAM	883	652	839	891	941	952	748	680	757	874	949	992
MAYA	Paket (500 gr)	NOR. EK.	600	550	580	670	720	850	700	650	620	690	770	800
		BROC. EK.	749	450	702	693	720	612	450	396	540	648	684	720
		TOPLAM	1349	1000	1282	1363	1440	1462	1150	1046	1160	1338	1454	1520
TUZ	Kg	NOR. EK.	300	225	290	335	360	425	350	375	310	345	385	400
		BROC. EK.	316	190	296	293	304	258	190	167	228	274	289	304
		TOPLAM	616	415	586	628	664	683	540	542	538	619	674	704
EKA-300	Kg	NOR. EK.	50	46	49	56	60	71	59	55	52	58	65	67
		BROC. EK.	54	33	51	50	52	44	33	29	39	47	49	52
		TOPLAM	104	79	100	106	112	115	92	84	91	105	114	119
YAĞ	Kg	NOR. EK.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		BROC. EK.	208	125	195	193	200	170	125	110	150	180	190	200
		TOPLAM	208	125	195	193	200	170	125	110	150	180	190	200
ŞEKER	Kg	NOR. EK.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
		BROC. EK.	183	110	172	169	176	150	110	97	132	158	167	176
		TOPLAM	183	110	172	169	176	150	110	97	132	158	167	176

Tablo (8)

Unlu mamüller Departmanı Direkt Malzeme Miktar Bütçesi (000)

ÜRÜN	MALZEME	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
N E													
O K	Un	22,920	21,010	22,156	26,264	28,224	33,320	28,210	26,195	25,234	28,083	31,339	32,560
R M	Maya	720	660	696	804	864	1,020	980	910	868	966	1,078	1,120
M E	Tuz	132	121	128	147	158	187	154	143	136	152	169	176
A K	Eka-300	420	385	406	469	504	5,995	553	527	586	654	680	675
L	TOPLAM	24,192	22,176	23,386	27,684	29,750	40,522	29,897	27,775	26,824	29,855	33,266	34,531
B	Un	32,032	19,250	30,030	31,185	32,400	27,540	21,250	18,700	25,500	30,600	32,300	34,000
R E	Maya	874	525	819	809	840	714	613	539	735	882	931	980
O K	Tuz	125	75	117	116	120	102	88	77	105	126	133	140
C M	Eka-300	1,664	1,000	1,560	1,540	1,600	1,360	1,250	1,100	1,500	1,800	1,900	2,000
H E	Yağ	1,290	775	117	116	120	102	88	77	105	126	133	140
E K	Şeker	749	450	702	693	800	680	500	440	720	864	912	960
N	TOPLAM	36,734	22,075	33,345	34,459	35,880	30,498	23,789	20,933	28,665	34,398	36,309	38,220
	GEN. TOP.	60,926	44,251	56,731	62,143	65,630	71,020	53,686	48,708	55,489	64,253	69,575	72,751

Tablo (9)
Unlu Mamüller Departmanı Direkt Malzeme Bütçesi (000)

ÜRÜN	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
NOR. EKMEK	2,504	2,860	2,382	3,484	3,744	4,420	3,640	4,225	4,030	4,485	5,005	5,200
BROCHEN	6,768	5,000	7,800	7,700	8,000	6,800	5,000	5,280	7,200	8,640	9,120	9,600
TOPLAM	9,272	7,860	10,182	11,184	11,744	11,220	8,640	9,505	11,230	13,125	14,125	14,800

Tablo (10)
Unlu Mamüller Departmanı Diirekt İşçilik Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Boşa Geçen Süreler	6,008	11,240	8,918	7,915	7,356	7,160	11,460	14,371	12,646	10,751	9,751	9,076
Normal Ekmek	781	2,023	1,159	1,187	1,103	1,432	2,521	3,305	2,150	1,720	1,658	1,543
Brochen Ekmek	5,227	9,217	7,759	6,728	6,253	5,728	8,939	11,066	10,496	9,031	8,093	7,533
İşletme Malzemesi	250	240	265	270	280	275	260	290	285	300	250	300
Normal Ekmek	33	43	34	41	42	55	57	67	48	48	43	51
Brochen Ekmek	218	197	231	230	238	220	203	223	237	252	208	249
Endirekt İşçilikler	3,973	4,941	4,941	4,941	4,941	4,941	4,941	6,177	6,177	6,177	6,177	6,177
Normal Ekmek	1,073	1,779	1,334	1,532	1,556	1,927	2,075	2,656	2,162	2,038	2,100	2,100
Brochen Ekmek	2,900	3,162	3,558	3,409	3,434	3,014	2,866	3,521	4,015	4,139	4,077	4,077
Sos.Sig.Primi İşv.Payı	3,750	4,688	4,688	4,688	4,688	4,688	4,688	5,860	5,860	5,860	5,860	5,860
Normal Ekmek	1,013	1,688	1,266	1,453	1,477	1,828	1,969	2,520	2,051	1,934	1,992	1,992
Brochen Ekmek	2,738	3,000	3,375	3,235	3,258	2,860	2,719	3,340	3,809	3,926	3,868	3,868
Tasarrufu Teşvik Fonu	1,000	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,800	1,800	1,800	1,800	1,800
Normal Ekmek	270	540	405	465	473	585	630	774	630	594	612	612
Brochen Ekmek	730	960	1,080	1,035	1,043	915	870	1,026	1,170	1,206	1,188	1,188
İşyeri Sigorta Giderleri	400	100	100	100	100	0	0	0	0	0	0	0
Normal Ekmek	52	18	13	15	15	0	0	0	0	0	0	0
Brochen Ekmek	348	82	87	85	85	0	0	0	0	0	0	0
Bakım Onarım Giderleri	150	150	125	145	150	170	120	100	150	160	150	160
Normal Ekmek	41	54	34	45	47	66	50	43	52	53	51	54
Brochen Ekmek	110	96	91	100	104	104	70	57	98	107	99	106

Tablo (11)-a
Unlu Mamüller Departmanı Genel Üretim Giderleri Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Enerji Giderleri	9,000	8,750	9,100	9,200	9,180	9,050	9,100	9,250	9,350	9,400	9,500	9,500
Normal Ekmek	2,430	3,150	2,457	2,852	2,846	3,530	3,822	3,978	3,226	3,102	3,230	3,230
Brochen Ekmek	6,570	5,600	6,643	6,348	6,334	5,521	5,278	5,273	6,124	6,298	6,270	6,270
Personel Yemek Giderl.	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000
Normal Ekmek	130	180	130	150	150	200	220	230	170	160	170	170
Brochen Ekmek	870	820	870	850	850	800	780	770	830	840	830	830
Amortisman Gid. (Fırınlar)	607	607	607	607	607	607	607	607	607	607	607	607
Diğer Makineler	322	322	322	322	322	322	322	322	322	322	322	322
Normal Ekmek	486	541	486	510	510	559	577	583	531	522	528	528
Brochen Ekmek	443	388	443	419	419	370	352	346	398	407	401	401
Taşıma, Yük.,Boş.Giderleri	700	680	710	725	650	690	650	700	775	750	800	800
Normal Ekmek	91	122	92	109	98	138	143	161	132	120	136	136
Brochen Ekmek	609	558	618	616	553	552	507	539	643	630	664	664
Vergi, Resim ve Harçlar	200	250	220	240	245	260	280	250	260	250	280	290
Normal Ekmek	54	90	59	74	77	101	118	108	91	83	95	99
Brochen Ekmek	146	160	158	166	170	159	162	143	169	168	185	191
GENEL TOPLAM	27,360	34,468	32,496	31,653	31,019	30,663	34,928	40,727	39,232	37,377	36,497	35,892
Normal Ekmek	6,452	10,228	7,470	8,433	8,393	10,421	12,183	14,424	11,243	10,374	10,615	10,516
Brochen Ekmek	20,908	24,240	24,913	23,220	22,740	20,242	22,745	26,303	27,989	27,003	25,882	25,376

Tablo (11)-b (Devam)
Unlu Mamüller Departmanı Genel Üretim Giderleri Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NISAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı öde.	8,953	10,086	10,086	10,086	10,086	10,086	10,086	12,607	12,607	12,607	12,607	12,607
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	125	100	130	125	150	130	140	120	100	130	135	140
Kırtasiye ve Matbua Gid.	110	90	75	80	65	75	60	50	75	90	100	90
Dağıtım Giderleri	2,100	2,000	2,150	195	199	2,000	2,100	2,150	215	215	215	215
Satış Mağazası Kirası	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
Ağırlama Giderleri	150	175	160	180	200	175	180	165	155	165	170	190
Banka Teminat Mek. Gid.	70	50	60	50	45	70	60	80	90	70	60	50
Amortisman Gid.	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54	54
TOPLAM	12,062	13,055	13,215	11,270	11,299	13,090	13,180	15,726	13,796	13,831	13,841	13,846

Tablo (12)
Unlu Mamüller Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri (000)

ff) Nakit Bütçesi

Unlu mamüller departmanına ilişkin olarak hazırlanan son bütçe, nakit bütçesidir. Departmanın 1992 yılı içerisindeki faaliyetleri sonucu oluşan nakit giriş ve çıkışları, aylar itibarıyla Tablo (13)'de gösterilmiştir. Nakit bütçesinin nakit girişlerini, satış gelirleri oluşturmaktadır. Nakit çıkışlarını peşin ve vadeli malzeme alımları, üretim unsurlarına yapılan ödemeler ile merkez işyerine yapılan nakit transferleri oluşturmaktadır.

Nakit giriş ve çıkışları arasındaki farka, dönem başındaki nakit mevcudu eklenmekte, bu toplamdan, kasada bulunması arzu edilen en az nakit miktarı düşülmektedir. Sonuç artı ise, dönem sonunda nakit fazlası vardır ve bu fazla, izleyen dönemin dönem başı nakit mevcudunu oluşturacaktır. Eğer sonuç eksi ise, nakit açığı var demektir ve bu açık, departmanlarası nakit transferiyle kapatılacaktır.

Unlu mamüller departmanından sonra Kağıt Kırtasiye departmanı için hazırlanan bütçeler incelenecektir.

B) Kağıt Kırtasiye Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Kağıt Kırtasiye departmanı, kağıt ve kırtasiye ürünlerinin Éskişehir ilinde ve çevre kentlerde toptan ve perakende ticaretini yapmaktadır. Diğer departmanlarda olduğu gibi bu departmanda da tüm sorumluluk, departman müdüründe toplanmaktadır. Departmanda 12 işgören çalışmaktadır.

Departmanın faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü için satış ve yönetim giderleri bütçesi ile nakit bütçesi hazırlanmıştır. Departmanın satış ve genel yönetim giderleri bütçesi Tablo (14)'de görülmektedir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Satış Gelirleri	164,000	117,500	155,500	163,250	172,000	170,000	153,500	139,500	155,600	179,700	195,100	204,000
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Peşin Malz. Alımları	13,500	18,000	18,900	20,100	21,000	16,800	15,000	18,000	21,000	19,500	21,600	22,500
Bir Ay Vadeli Öde.	16,500	13,500	18,000	19,900	20,100	21,000	16,800	15,000	18,000	21,000	19,500	21,600
İki Ay Vadeli Öde.	24,000	22,000	18,000	24,000	25,200	26,800	28,000	22,400	20,000	24,000	28,000	26,000
Direkt İşçilik Öde.	9,272	7,860	10,182	11,184	11,744	11,220	8,640	9,505	11,230	13,125	14,125	14,800
Genel Üretim Gid.	27,360	34,468	32,496	31,653	31,019	30,663	34,928	40,727	39,232	37,377	36,497	35,892
Satış ve Yönetim Gid.	12,062	13,055	13,215	11,270	11,299	13,090	13,180	15,726	13,796	13,831	13,841	13,846
Merkez İşy. Transfer	75,000	0	50,000	40,000	50,000	50,000	30,000	25,000	30,000	40,000	65,000	70,000
NAK. ÇIKIŞ. TOPL.	177,694	108,883	160,793	158,107	170,362	169,573	146,548	146,358	153,258	168,833	198,563	204,638
III- FARK	-13,694	8,617	-5,293	5,143	1,638	427	6,952	-6,858	2,342	10,867	-3,463	-638
(+) D. B. Nakit Mev.	20,000	5,289	12,889	6,579	10,705	11,326	10,736	16,671	8,796	10,121	19,971	15,491
(-) Asgari Nakit Miktarı	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000
(+) Nak. Çık. G. Gd.	983	983	983	983	983	983	983	983	983	983	983	983
IV- Nak. Fazlası(açığı)	5,289	12,889	6,579	10,705	11,326	10,736	16,671	8,796	10,121	19,971	15,491	13,836
V- AÇIĞI GİD. KAY.												

Tablo (13)
Unlu Mamüller Departmanı Nakit Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı ödemeler	31,209	39,331	39,650	39,795	39,650	38,790	49,980	49,980	49,481	49,980	49,980	49,980
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	90	75	100	110	85	90	120	130	150	120	130	140
İşletme ve Diğer Sarf Malzemeleri	500	400	350	400	500	550	600	625	650	650	575	600
Ağırlama Giderleri	2,800	1,900	2,100	3,150	3,075	4,050	3,800	3,750	2,950	3,500	3,900	4,000
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	850	750	100	950	1,200	1,300	1,250	1,400	1,500	1,500	1,350	1,600
Haberleşme Giderleri	900	850	1,200	1,110	1,050	1,400	1,350	1,200	1,100	1,300	1,250	1,400
Bakım-Onarım Giderleri	200	150	150	200	200	200	200	200	200	200	200	200
Elektrik Su Giderleri	600	550	700	750	800	650	600	500	550	600	650	800
Taşıma,Yükleme,Boşaltma Gid.	3,150	3,000	3,200	4,000	3,600	3,450	3,800	3,900	3,750	4,100	4,000	4,200
İşyeri Kirası ve Bina Yönetim Gd	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500	4,500
Kırtasiye ve Matbua Gid.	2,100	2,000	1,750	1,900	2,200	2,000	1,950	2,050	1,900	1,750	1,850	2,000
İşyeri Sigorta Giderleri	0	0	2,000	500	500	500	500	500	500	0	0	0
Amortisman Giderleri	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000
Vergi, Resim ve Harçlar	300	250	275	260	250	300	275	275	300	350	350	350
Personel Yemek Giderleri	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550	1,550
Mahkeme Giderleri	300	100	400	500	200	250	275	300	300	200	250	300
Banka Teminat Mektubu Giderleri	100	75	85	90	100	110	75	65	50	125	200	125
TOPLAM	56,149	62,481	65,110	66,765	66,460	66,690	77,825	77,925	76,431	77,425	77,735	78,745

Tablo (14)

Kağıt ve Kırtasiye Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Departman çalışanlarının düşünceleri ve tarihsel verilerin değerlendirilmesinden sonra, bütçe dönemi için yapılan satış tahminleri şöyledir (000 TL):

Ocak	200,000	Temmuz	250,000
Şubat	250,000	Ağustos	450,000
Mart	250,000	Eylül	450,000
Nisan	225,000	Ekim	350,000
Mayıs	350,000	Kasım	400,000
Haziran	300,000	Aralık	650,000

Planlanan satış rakamlarına ulaşabilmek için yapılması gereken emtia alımları ise şu şekildedir (000 TL)

Ocak	250,000	Temmuz	250,000
Şubat	150,000	Ağustos	100,000
Mart	300,000	Eylül	150,000
Nisan	150,000	Ekim	300,000
Mayıs	200,000	Kasım	300,000
Haziran	300,000	Aralık	300,000

Departmanda gerçekleştirilen tüm satışların % 20'si peşin, % 10'u bir ay vadeli, % 20'si iki ay vadeli, % 50'si ise, üç ay vadeli yapılmaktadır. Mal alımları için yapılan ödemelerin %10' peşin, % 20' si bir ay vadeli, % 20'si iki ay vadeli, % 50'si ise üç ay vadeli olarak yapılmaktadır.

Satışların tümünün peşin olmaması nedeniyle bütçe döneminden önceki üç ayın satış tutarlarının bir kısmı bütçe döneminde tahsil edilecektir. 1991 yılının son üç ayında yapılan satışlar ve bu satışlara bağlı olarak bütçe döneminde yapılacak tahsilatlar Tablo (15)'de görülmektedir. Aynı şekilde, bütçe döneminden önceki emtia alımlarının bütçe dönemine yansıyan ödemeleri de Tablo (16)'da gösterilmiştir.

Satışın Yapılacağı Ay		1992 Yılı İçerisindeki Tahsilatlar (000)		
		Ocak	Şubat	Mart
1991	Ekim	180,000	-	-
	Kasım	70,000	175,000	-
	Aralık	60,000	120,000	300,000

Tablo (15)

Kağıt kırtasiye Departmanının 1991 yılının Son Üç Ayında Yaptığı Satışların Bütçe Dönemindeki Tahsilatı

Alımın Yapılacağı Ay		1992 Yılı İçerisindeki Ödemeler (000)		
		Ocak	Şubat	Mart
1991	Ekim	125,000	-	-
	Kasım	60,000	150,000	-
	Aralık	80,000	80,000	200,000

Tablo (16)

Kağıt Kırtasiye Departmanının 1991 Yılıının Son Üç Ayında Yaptığı Alımlara Bütçe Döneminde Yapılan Ödemeler

Tahmini satış ve alış rakamlarına bağlı olarak departmanın bütçe dönemindeki tahsilatları Tablo (17)'de; mal alımından doğan ödemeleri ise Tablo (18) görüldüğü gibi gerçekleşeceği öngörülmüştür.

Bu bilgilere dayanarak departmanın nakit bütçesi oluşturulabilir. Kağıt kırtasiye departmanına ait nakit bütçesi Tablo (19)'da gösterilmiştir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Satışlar	40,000	50,000	50,000	45,000	70,000	60,000	50,000	90,000	90,000	70,000	80,000	130,000
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	60,000	20,000	25,000	25,000	22,500	35,000	30,000	25,000	45,000	45,000	35,000	40,000
İki Ay Vad. Sat. Tah.	70,000	120,000	40,000	50,000	50,000	45,000	70,000	60,000	50,000	90,000	90,000	70,000
Üç Ay Vad. Sat. Tah.	180,000	175,000	300,000	100,000	125,000	125,000	112,500	175,000	150,000	125,000	225,000	225,000
TAHSİLAT TOP.	350,000	365,000	415,000	220,000	267,500	265,000	262,500	350,000	335,000	330,000	430,000	465,000

Tablo (17)
Kağıt Kırtasiye Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Ödemeler	25,000	15,000	30,000	15,000	20,000	30,000	25,000	10,000	15,000	30,000	30,000	50,000
Bir Ay Vadeli Öde.	80,000	50,000	30,000	60,000	30,000	40,000	60,000	50,000	20,000	30,000	60,000	60,000
İki Ay Vadeli Öde.	60,000	80,000	50,000	30,000	60,000	30,000	40,000	60,000	50,000	20,000	30,000	60,000
Üç Ay Vadeli Öde.	125,000	150,000	200,000	125,000	75,000	150,000	75,000	100,000	150,000	125,000	50,000	75,000
ÖDEMELER TOP.	290,000	295,000	310,000	230,000	185,000	250,000	200,000	220,000	235,000	205,000	170,000	245,000

Tablo (18)
Kağıt Kırtasiye Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Peşin Satışlar	40,000	50,000	50,000	45,000	70,000	60,000	50,000	90,000	90,000	70,000	80,000	130,000
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	60,000	20,000	25,000	25,000	22,500	35,000	30,000	25,000	45,000	45,000	35,000	40,000
İki Ay Vad. Sat. Tah.	70,000	120,000	40,000	50,000	50,000	45,000	70,000	60,000	50,000	90,000	90,000	70,000
Üç Ay Vad. Sat. Tah.	180,000	175,000	300,000	100,000	125,000	125,000	112,500	175,000	150,000	125,000	225,000	225,000
NAKİT GİRİŞ. TOP.	350,000	365,000	415,000	220,000	267,500	265,000	262,500	350,000	335,000	330,000	430,000	465,000
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Peşin Ödemeler	25,000	15,000	30,000	15,000	20,000	30,000	25,000	10,000	15,000	30,000	30,000	50,000
Bir Ay Vadeli Öde.	80,000	50,000	30,000	60,000	30,000	40,000	60,000	50,000	20,000	30,000	60,000	60,000
İki Ay Vadeli Öde.	60,000	80,000	50,000	30,000	60,000	30,000	40,000	60,000	50,000	20,000	30,000	60,000
Üç Ay Vadeli Öde.	125,000	150,000	200,000	125,000	75,000	150,000	75,000	100,000	150,000	125,000	50,000	75,000
Satış ve Yön. Gid.	56,149	62,481	65,110	66,765	66,460	66,690	77,825	77,925	76,431	77,425	77,735	78,745
Merkez İşy. Transfer	0	0	0	0	0	0	0	0	90,000	50,000	190,000	140,000
NAKİT ÇIKIŞ. TOP.	346,149	357,481	375,110	296,765	251,460	316,690	277,825	297,925	401,431	332,425	437,735	463,745
III- FARK	3,851	7,519	39,890	-76,765	16,040	-51,690	-15,325	52,075	-66,431	-2,425	-7,735	1,255
(+) D.B. Nakit Mev.	25,000	30,851	40,370	82,260	27,495	45,535	15,845	12,520	66,595	22,164	21,739	16,004
(-) Asg. Nakit Miktarı	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000	-5,000
(+) Nak. Çık. G. Gd.	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000	7,000
IV- Nak. Fazlası(açığı)	30,851	40,370	82,260	7,495	45,535	-4,155	2,520	66,595	2,164	21,739	16,004	19,259
V- AÇIĞI GİDE. KAY.				20,000		20,000	10,000		20,000			

Tablo (19)
Kağıt Kırtasiye Departmanı Nakit Bütçesi (000)

C) Tıbbi Cihazlar Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Tıbbi Cihazlar departmanı, tıbbi cihazlar ve hastane sarf malzemeleri, bireysel ve grup işitme eğitim cihazları, kimyevi maddeler ve laboratuvar malzemelerinin toptan ve perakende ticaretini yapmaktadır. Bunların dışında, dışalımını yaptığı profesyonel makyaj malzemelerinin yurt genelinde dağıtımını yapmaktadır.

Tıbbi cihazlar departmanına ait satış ve genel yönetim giderleri bütçesi Tablo (20)'de yer almaktadır.

Bütçe dönemine ilişkin olarak yapılan satış tahminleri aylara göre şöyledir (000 TL):

Ocak	60,000	Temmuz	30,000
Şubat	50,000	Ağustos	70,000
Mart	90,000	Eylül	75,000
Nisan	80,000	Ekim	120,000
Mayıs	40,000	Kasım	130,000
Haziran	35,000	Aralık	180,000

Emtia alımları ise şu şekilde planlanmıştır (000 TL):

Ocak	80,000	Temmuz	50,000
Şubat	60,000	Ağustos	50,000
Mart	70,000	Eylül	85,000
Nisan	30,000	Ekim	100,000
Mayıs	15,000	Kasım	120,000
Haziran	15,000	Aralık	60,000

Satışların % 10'u peşin, % 30'u bir ay vadeli, % 60'ı iki ay vadeli olarak yapılmaktadır. Emtia alımından doğan ödemelerin ise, % 10'u peşin, % 70'i bir ay vadeli, % 10'u iki ay vadeli, % 10'u üç ay vadeli olarak yapılmaktadır.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı ödemeler	8,060	10,075	10,075	10,075	10,075	10,075	10,075	12,586	12,586	12,586	12,586	12,586
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	150	100	125	150	110	125	150	175	140	150	160	150
İşletme ve Diğer Sarf Malzemeleri	250	300	275	300	290	250	300	350	275	300	325	350
Ağırlama Giderleri	750	650	750	800	700	750	725	800	850	900	850	900
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	380	200	250	275	300	280	295	300	250	280	275	300
Haberleşme Giderleri	325	300	275	315	350	375	400	390	385	360	390	400
Bakım-Onarım Giderleri	200	125	150	175	150	125	125	150	175	200	150	150
Elektrik Su Giderleri	25	30	40	40	35	45	40	30	30	35	40	45
Taşıma,Yükleme,Boşaltma Gid.	1,300	1,200	125	1,300	1,000	1,100	1,250	1,000	1,400	1,250	1,300	1,400
İşyeri Kirası ve Bina Yönetim Gd	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400	2,400
Kırtasiye ve Matbua Gid.	175	125	130	140	150	120	110	85	90	100	115	120
İşyeri Sigorta Giderleri	350	50	50	50	50	50	0	0	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Vergi, Resim ve Harçlar	80	85	90	75	75	100	50	110	95	85	120	125
Personel yemek Giderleri	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Banka Teminat Mektubu Giderleri	100	110	50	75	75	85	110	50	60	90	75	75
TOPLAM	14,945	16,150	15,185	16,570	16,160	16,280	16,430	18,826	19,136	19,136	19,186	19,401

Tablo (20)

Tıbbi Cihazlar Departmanı Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi

Satışların ve alışların vadeli olması dolayısıyla bütçe döneminden önceki ayların bütçe dönemine sarkan tahsilat ve ödemeleri Tablo (21)'de ve Tablo (22)'de gösterilmiştir.

Satışın Yapılacağı Ay		1992 Yılındaki Tahsilatlar (000)	
		Ocak	Şubat
1991	Kasım	66,000	-
	Aralık	45,000	90,000

Tablo (21)

Tıbbi Cihazlar Departmanının 1991 Yılıının Son İki Ayına İlişkin Satışlardan Bütçe Döneminde Yapacağı Tahsilatlar (000)

Alımın Yapılacağı Ay		1992 Yılı İçerisindeki Ödemeler (000)		
		Ocak	Şubat	Mart
1991	Ekim	11,000	-	-
	Kasım	12,000	12,000	-
	Aralık	31,500	4,500	4,500

Tablo (22)

Tıbbi Cihazlar Departmanının 1991 yılının Son Üç Ayında Yapacağı Alımlara Bütçe Döneminde Yapılacak Ödemeler (000)

Bu verilere bağlı olarak, departmanın bütçe dönemindeki tahsilatları Tablo (23)'de; ödemeleri ise, Tablo (24)'de görüldüğü gibi oluşacaktır.

Departmanda bütçe dönemi boyunca oluşacak nakit hareketlerini Tablo (25)'deki nakit bütçesinden izlemek olanaklıdır. Departmanın nakit girişlerini satış gelirleri, nakit çıkışlarını satış ve genel yönetim giderleri ile emtia alımlarından doğan ödemeler oluşturmaktadır.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Sauşlar	6,000	5,000	9,000	8,000	4,000	3,500	3,000	7,000	7,500	11,000	13,000	18,000
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	45,000	18,000	15,000	27,000	24,000	12,000	10,500	9,000	21,000	22,500	36,000	39,000
İki Ay Vad. Sat.Tah.	66,000	90,000	36,000	30,000	54,000	48,000	24,000	21,000	18,000	42,000	45,000	72,000
TAHSİLAT TOP.	117,000	113,000	60,000	65,000	82,000	63,500	37,500	37,000	46,500	75,500	94,000	129,000

Tablo (23)

Tıbbi Cihazlar Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Ödemeler	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000	12,000	6,000
Bir Ay Vadeli Öde.	42,000	56,000	42,000	49,000	21,000	10,500	10,500	35,000	35,000	59,500	70,000	84,000
İki Ay Vadeli Öde.	12,000	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000	12,000
Üç Ay Vadeli Öde.	10,000	12,000	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000
ÖDEMELER TOP.	72,000	82,000	63,000	65,000	32,500	16,500	18,500	46,500	53,500	83,000	100,500	112,000

Tablo (24)

Tıbbi Cihazlar Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Peşin Satışlar	6,000	5,000	9,000	8,000	4,000	3,500	3,000	7,000	7,500	11,000	13,000	18,000
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	45,000	18,000	15,000	27,000	24,000	12,000	10,500	9,000	21,000	22,500	36,000	39,000
İki Ay Vad. Sat. Tah.	66,000	90,000	36,000	30,000	54,000	48,000	24,000	21,000	18,000	42,000	45,000	72,000
NAKİT GİRİŞ. TOP.	117,000	113,000	60,000	65,000	82,000	63,500	37,500	37,000	46,500	75,500	94,000	129,000
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Peşin Ödemeler	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000	12,000	6,000
Bir Ay Vadeli Öde.	42,000	56,000	42,000	49,000	21,000	10,500	10,500	35,000	35,000	59,500	70,000	84,000
İki Ay Vadeli Öde.	12,000	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000	12,000
Üç Ay Vadeli Öde.	10,000	12,000	8,000	6,000	7,000	3,000	1,500	1,500	5,000	5,000	8,500	10,000
Satış ve Yön. Gid.	14,945	16,150	15,185	16,570	16,160	16,280	16,430	18,826	19,136	19,136	19,186	19,401
Merkez İşy. Transfer	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	50,000
NAKİT ÇIKIŞ. TOP.	86,945	98,150	78,185	81,570	48,660	32,780	34,930	65,326	72,636	102,136	119,686	181,401
III- FARK	30,055	14,850	-18,185	-16,570	33,340	30,720	2,570	-28,326	-26,136	-26,636	-25,686	-52,401
(+) D.B. Nakit Mev.	121,000	150,155	164,105	145,020	127,550	159,990	189,810	191,480	162,254	135,218	107,682	81,096
(-) Asg. Nakit Miktarı	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000
(+) Nak. Çık. G. Gd.	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
IV- Nak. Fazlası(açığı)	150,155	164,105	145,020	127,550	159,990	189,810	191,480	162,254	135,218	107,682	81,096	27,795
V- AÇIĞI GİDE. KAY.												

Tablo (25)
Tıbbi Cihazlar Departmanı Nakit Bütçesi (000)

D)Dayanıklı Tüketim Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Dayanıklı Tüketim departmanı, sahip olduğu yetkili satıcılık ve bölge bayilikleri ile Eskişehir ilinde ve çevre kentlerde, endüstriyel mutfak malzemeleri, klima ve cam filmi ürünlerinin pazarlamasını yapmaktadır. Dayanıklı Tüketim departmanı 1991 yılı içerisinde faaliyete geçtiğinden, bütçe dönemine ilişkin tahminler oldukça öznel olacaktır. Departmana ilişkin satış ve genel yönetim giderleri bütçesi Tablo (26)'da gösterilmiştir.

Bu departmanda gerçekleştirilen satışların % 10'u peşin, % 40'ı bir ay vadeli, % 50'si iki ay vadeli olarak yapılmaktadır. Emtia alımları için yapılan ödemelerin, % 10'u peşin, % 30'u bir ay vadeli, % 60'ı ise iki ay vadeli olarak yapılmaktadır. Tahsilat ve ödeme süresine bağlı olarak bütçe döneminden önce gerçekleşen ve bütçe döneminde tahsilatı ve ödemesi yapılacak olan miktarları, sırasıyla, Tablo (27) ve Tablo (28)'de görmek olanaklıdır.

Satışın Yapılacağı Ay		1992 Yılındaki Tahsilatlar (000)	
		Ocak	Şubat
1991	Kasım	70,000	-
	Aralık	72,000	90,000

Tablo (27)

Dayanıklı Tüketim Departmanının 1991 Yılıın Son İki Ayına İlişkin Satışlardan Bütçe Döneminde Yapacağı Tahsilatlar (000)

Alımın Yapılacağı Ay		1992 Yılındaki Ödemeler (000)	
		Ocak	Şubat
1991	Kasım	84,000	-
	Aralık	48,000	96,000

Tablo (28)

Dayanıklı Tüketim Departmanının 1991 Yılıın Son İki Ayına İlişkin Alımlar İçin Bütçe Döneminde Yapacağı Ödemeler (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı ödemeler	5,735	7,200	7,200	7,200	7,200	7,200	7,200	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	25	50	60	45	35	45	50	55	60	65	70	70
İşletme ve Diğer Sarf Malz.	125	120	130	135	130	150	140	145	155	160	165	170
Ağırlama Giderleri	1,575	1,650	1,500	1,450	1,600	1,650	1,450	1,500	1,600	1,650	1,700	1,750
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	50	65	70	50	40	75	65	80	60	64	70	75
Haberleşme Giderleri	350	290	375	390	350	400	420	460	470	450	400	425
Bakım-Onarım Giderleri	150	180	150	100	85	90	100	110	125	135	140	125
Elektrik Su Giderleri	100	75	82	85	75	90	100	110	110	125	135	110
Taşıma, Yükleme, Boşalt. Gid.	300	325	330	350	375	390	350	400	410	425	430	450
İşyeri Kirası ve Bina Yön. Gd	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
Kırtasiye ve Matbu Gid.	150	125	130	140	160	175	180	150	175	190	180	160
İşyeri Sigorta Giderleri	0	0	0	0	0	0	600	150	150	150	150	150
Amortisman Giderleri	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
Vergi, Resim ve Harçlar	50	62	71	36	44	47	52	60	65	70	70	75
Personel Yemek Giderleri	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150
TOPLAM	9,160	10,692	10,648	10,531	10,644	10,862	11,257	12,770	12,930	13,034	13,060	13,110

Tablo (26)

Dayanıklı Mamüller Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)

Bütçe döneminde satılması planlanan emtia tutarı, şu şekildedir (000 TL):

Ocak	180,000	Temmuz	250,000
Şubat	150,000	Ağustos	300,000
Mart	190,000	Eylül	220,000
Nisan	200,000	Ekim	180,000
Mayıs	210,000	Kasım	170,000
Haziran	230,000	Aralık	195,000

Bütçe döneminde alımı planlanan emtia miktarları aşağıdaki gibidir (000 TL).

Ocak	110,000	Temmuz	250,000
Şubat	150,000	Ağustos	180,000
Mart	175,000	Eylül	150,000
Nisan	180,000	Ekim	130,000
Mayıs	190,000	Kasım	120,000
Haziran	200,000	Aralık	100,000

1992 yılı içerisindeki satış tahsilatları ve ödemeler Tablo (29) ve Tablo (30)'da görüldüğü gibi gerçekleşecektir.

Bu verilerden sonra, departmana ilişkin olarak hazırlanan nakit bütçesi Tablo (31)'deki gibi olacaktır.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Satışlar	18,000	15,000	19,000	20,000	21,000	23,000	25,000	30,000	22,000	18,000	17,000	19,500
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	72,000	72,000	60,000	76,000	80,000	84,000	92,000	100,000	120,000	88,000	72,000	68,000
İki Ay Vad. Sat.Tah.	70,000	90,000	90,000	75,000	95,000	100,000	105,000	115,000	125,000	150,000	110,000	90,000
TAHSİLAT TOP.	160,000	177,000	169,000	171,000	196,000	207,000	222,000	245,000	267,000	256,000	199,000	177,500

Tablo (29)

Dayanıklı Tüketim Departmanının Bütçe Dönemindeki Tahsilatları (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Peşin Ödemeler	11,000	15,000	17,500	18,000	19,000	20,000	25,000	18,000	15,000	13,000	12,000	10,000
Bir Ay Vadeli Öde.	48,000	33,000	45,000	52,500	54,000	57,000	60,000	75,000	52,500	45,000	39,000	36,000
İki Ay Vadeli Öde.	84,000	96,000	66,000	90,000	105,000	108,000	114,000	120,000	150,000	108,000	90,000	78,000
ÖDEMELER TOP.	143,000	144,000	128,500	160,500	178,000	185,000	199,000	213,000	217,500	166,000	141,000	124,000

Tablo (30)

Dayanıklı Tüketim Departmanının Bütçe Dönemindeki Ödemeleri (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Peşin Satışlar	18,000	15,000	19,000	20,000	21,000	23,000	25,000	30,000	22,000	18,000	17,000	19,500
Bir Ay Vad. Sat. Tah.	72,000	72,000	60,000	76,000	80,000	84,000	92,000	100,000	120,000	88,000	72,000	68,000
İki Ay Vad. Sat.Tah.	70,000	90,000	90,000	75,000	95,000	100,000	105,000	115,000	125,000	150,000	110,000	90,000
NAKİT GİRİŞ. TOP.	160,000	177,000	169,000	171,000	196,000	207,000	222,000	245,000	267,000	256,000	199,000	177,500
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Peşin Ödemeler	11,000	15,000	17,500	18,000	19,000	20,000	25,000	18,000	15,000	13,000	12,000	10,000
Bir Ay Vadeli Öde.	48,000	33,000	45,000	52,500	54,000	57,000	60,000	75,000	52,500	45,000	39,000	36,000
İki Ay Vadeli Öde.	84,000	96,000	66,000	90,000	105,000	108,000	114,000	120,000	150,000	108,000	90,000	78,000
Satış ve Yön. Gid.	9,160	10,692	10,648	10,531	10,644	10,862	11,257	12,770	12,930	13,034	13,060	13,110
Merkez İşy.Transfer	0	0	40,000	0	0	20,000	0	30,000	30,000	85,000	40,000	30,000
NAKİT ÇIKIŞ. TOP.	152,160	154,692	179,148	171,031	188,644	215,862	210,257	255,770	260,430	264,034	194,060	167,110
III- FARK	7,840	22,308	-10,148	-31	7,356	-8,862	11,743	-10,770	6,570	-8,034	4,940	10,390
(+) D.B. Nakit Mev.	6,000	11,940	32,348	20,300	18,369	23,825	13,063	22,906	10,236	14,906	4,972	8,012
(-) Asg. Nakit Miktarı	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000
(+) Nak. Çık. G. Gd.	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
IV- Nak. Fazlası(açığı)	11,940	32,348	20,300	18,369	23,825	13,063	22,906	10,236	14,906	4,972	8,012	16,502
V- AÇIĞI GİDE. KAY.												

Tablo (31)
Dayanıklı Tüketim Departmanı Nakit Bütçesi (000)

E) Gazete ve Dergi Dağıtım Departmanına İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Ünvak Ltd., Türkiye genelinde gazete ve dergi dağıtımını yapan şirketlerin Eskişehir başbayiidir. Gazete ve Dergi Dağıtım departmanı, dağıtım şirketlerinin Eskişehir'e ulaştırmış olduğu yayınları, kendi araçlarıyla gazete ve dergi bayilerine dağıtır. Dağıtım işlemi gerçekleştirilirken yayınların bayiielerde yeterli sayıda bulunmasına ve iade oranının minimum düzeyde tutulmasına çaba gösterilmektedir. Departmanda toplam on dokuz işgören çalışmaktadır.

Gazete ve dergi dağıtım şirketleri, departmana gönderdikleri yayın bedellerini Ünvak'a fatura etmektedirler. Ünvak da dağıtmış olduğu yayın bedellerini bayilere fatura etmektedir. Bayilerden tahsil edilen paralar, iade miktarı düşüldükten sonra şirketlere havale edilmektedir. Satış bedellerinin belirli bir yüzdesi, Ünvak'ın komisyonu olmaktadır.

Gerek yayın bedellerinin tahsili gerekse şirketlere havale çıkarılması yedi gün içerisinde gerçekleştiğinden işlemlerin peşin olarak gerçekleştiği söylenebilir.

Departmanın satış ve genel yönetim giderleri bütçesi Tablo (32)'de gösterilmiştir.

Departman yöneticilerinin bütçe dönemi için yapmış oldukları satış tahminleri şöyledir(000 TL)

Ocak	900,000	Temmuz	1,100,000
Şubat	1,000,000	Ağustos	1,000,000
Mart	1,100,000	Eylül	1,400,000
Nisan	1,200,000	Ekim	1,600,000
Mayıs	1,300,000	Kasım	1,800,000
Haziran	800,000	Aralık	1,900,000

Dağıtım şirketlerine ödenecek yayın bedelleri, şu şekilde tahmin edilmiştir (000 TL).

Ocak	837,000	Temmuz	1,023,000
Şubat	930,000	Ağustos	930,000
Mart	1,023,000	Eylül	1,209,000
Nisan	1,116,000	Ekim	1,408,000
Mayıs	1,209,000	Kasım	1,674,000
Haziran	744,000	Aralık	1,767,000

Departman için tasarlanan nakit bütçesi Tablo (33)' de görülmektedir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve Ücrete Bağlı Öde.	28,200	35,350	35,350	35,350	35,350	35,350	35,350	44,350	44,350	44,350	44,350	44,350
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	800	750	850	650	575	550	580	600	750	800	750	800
İşletme ve Diğer Sarf Malz.	5,500	5,000	5,800	5,100	5,600	5,200	5,600	5,400	5,500	4,950	5,750	6,000
Ağırlama Giderleri	7,200	7,800	8,000	6,500	8,200	7,600	6,900	7,500	6,800	7,800	8,200	8,000
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	325	300	350	400	410	390	375	350	400	380	375	400
Haberleşme Giderleri	400	350	420	380	350	375	400	425	450	475	450	475
Bakım-Onarım Giderleri	500	475	450	480	350	400	450	475	480	490	495	550
Elektrik Su Giderleri	180	170	200	210	185	200	250	175	190	210	225	250
Taşıma,Yükl.,Boşalt. Gid.	5,000	5,100	6,000	5,750	4,500	4,750	4,900	5,100	6,000	6,150	6,250	6,500
İşy. Kirası ve Bina Yön. Gd.	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500
Kırtasiye ve Matbua Gid.	475	450	500	480	490	450	500	550	600	650	700	750
İşyeri Sigorta Giderleri	4,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
Vergi, Resim ve Harçlar	250	250	275	230	250	200	210	200	225	240	260	300
Personel Yemek Giderleri	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500	1,500
Mahkeme Giderleri	250	290	240	260	275	280	290	300	350	200	2,220	150
Banka Teminat Mek. Gid.	1,500	0	1,200	1,100	1,600	900	850	1,000	1,200	0	0	980
Dağıtım Giderleri	4,000	3,900	4,200	4,300	4,500	4,500	4,650	4,500	4,600	4,500	4,750	4,500
TOPLAM	66,580	69,185	72,835	70,190	71,635	70,145	70,305	79,925	79,895	79,195	82,775	82,005

Tablo (32)

Gazete ve Dergi Dağıtım Departmanı Satış ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Peşin Satışlar	900,000	1,000,000	1,100,000	1,200,000	1,300,000	800,000	1,100,000	1,000,000	1,400,000	1,600,000	1,800,000	1,900,000
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Satış ve Yöne. Gid.	66,580	69,185	72,835	70,190	71,635	70,145	70,305	79,925	79,895	79,195	82,775	82,005
Peşin Ödemeler	832,500	925,000	1,017,000	1,110,000	1,202,500	740,000	1,017,500	925,000	1,295,000	1,480,000	1,665,000	1,757,500
Merkezeleşy. Transfer	0	0	10,000	32,000	0	0	20,000	0	20,000	25,000	60,000	60,000
NAKİT ÇIKIŞ. TOP.	899,080	994,185	1,099,835	1,212,190	1,274,135	810,145	1,107,805	1,004,925	1,394,895	1,584,195	1,807,775	1,899,505
III- FARK	920	5,815	165	-12,190	25,865	-10,145	-7,805	-4,925	5,105	15,805	-7,775	495
(+) D. B. Nakit Mev.	20,000	23,920	32,735	35,900	26,710	55,575	48,430	43,625	41,700	49,805	68,610	63,835
(-) Asg. Nakit Miktarı	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000	-2,000
(+) Nak.Çık.Ger. Gd.	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000	5,000
IV- Nak. Fazlası(açığı)	23,920	32,735	35,900	26,710	55,575	48,430	43,625	41,700	49,805	68,610	63,835	67,330
V- AÇIĞI GİDE. KAY.												

Tablo (33)

Gazete Dergi Dağıtım Departmanı Nakit Bütçesi (000)

F) Sigorta Acenteliği Departmana İlişkin Bütçelerinin Hazırlanması

Sigorta acenteliği departmanı 1987 yılında faaliyete geçmiştir. Bir sigorta şirketinin Eskişehir A sınıfı acenteliğini yürütmekte olan Ünvak, bu departmanda, sigorta şirketi adına sigorta yapmaya, poliçe tanzim etmeye ve prim bedellerini tahsil etmeye yetkilidir. Departmanda üç işgören çalışmaktadır.

Acente (departman) tarafından müşterilerden tahsil edilen prim bedelleri emanet para niteliği taşımakta olup, belirli süre içinde sigorta şirketine havale edilmektedir.

Departmana ilişkin olarak hazırlanan satış ve genel yönetim giderleri Tablo (34)'de yer almaktadır.

Geçmiş yıl verileri de gözönünde tutularak bütçe dönemi tahmin edilen satışlar aylara göre şöyle dağılmıştır (000 TL)

Ocak	110,000	Temmuz	80,000
Şubat	100,000	Ağustos	70,000
Mart	150,000	Eylül	85,000
Nisan	170,000	Ekim	95,000
Mayıs	130,000	Kasım	110,000
Haziran	150,000	Aralık	200,000

Tahmini satışlara bağlı olarak öngörülen komisyon gelirleri ise şöyledir (000 TL):

Ocak	25,000	Temmuz	35,000
Şubat	30,000	Ağustos	30,000
Mart	35,000	Eylül	40,000
Nisan	42,000	Ekim	42,000
Mayıs	45,000	Kasım	45,000
Haziran	49,000	Aralık	50,000

Sigorta şirketine havalesi öngörülen prim bedelleri şöyledir (000 TL):

Ocak	70,000	Temmuz	120,000
Şubat	88,000	Ağustos	64,000
Mart	80,000	Eylül	56,000
Nisan	120,000	Ekim	68,000
Mayıs	136,000	Kasım	76,000
Haziran	104,000	Aralık	88,000

Bu verilerden sonra departmanın nakit bütçesi Tablo (35)'de görüldüğü gibi hazırlanmıştır.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı ödemeler	5,900	7,300	7,300	7,300	7,300	7,300	7,300	9,000	9,000	9,000	9,000	9,000
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	500	550	600	550	475	530	580	600	625	625	645	680
Ağırlama Giderleri	600	625	680	650	620	580	610	640	660	675	685	700
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	75	80	85	70	65	73	67	68	60	55	70	75
Haberleşme Giderleri	420	400	450	475	480	500	450	525	450	550	560	600
Elektrik Su Giderleri	75	80	75	65	70	70	60	60	65	70	75	75
İşyeri Kirası ve Bina Yönetim Gd	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
Kırtasiye ve Matbua Gid.	150	120	60	75	85	100	70	85	85	70	80	90
İşyeri Sigorta Giderleri	0	0	25	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
Vergi, Resim ve Harçlar	130	100	150	120	90	110	120	110	90	85	125	140
Personel Yemek Giderleri	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
Banka Teminat Mektubu Giderleri	0	0	0	150	0	0	0	0	0	0	0	0
TOPLAM	8,875	10,280	10,450	10,480	10,210	10,288	10,282	12,113	12,060	12,155	12,265	12,385

Tablo (34)

Sigorta Acenteliği Dept. Satış Ve yönetim Giderleri Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAKİT GİRİŞLERİ												
Prim tahsilatları	110,000	100,000	150,000	170,000	130,000	150,000	80,000	70,000	85,000	95,000	110,000	200,000
II- NAKİT ÇIKIŞLARI												
Prim Havaleleri	70,000	88,000	80,000	120,000	136,000	104,000	120,000	64,000	56,000	68,000	76,000	88,000
Merkez İşyerine Transfer	30,000	0	40,000	15,000	0	0	0	0	0	0	53,000	95,000
Satış ve Yönetim Giderleri	8,875	10,280	10,450	10,480	10,210	10,288	10,282	12,113	12,060	12,155	12,265	12,385
NAKİT ÇIKIŞ. TOPL.	108,875	98,280	130,450	145,480	146,210	114,288	130,282	76,113	68,060	80,155	141,265	195,385
III- FARK	1,125	1,720	19,550	24,520	-16,210	35,712	-50,282	-6,113	16,940	14,845	-31,265	4,615
(+) Dön. Baş. Nakit Mev.	5,000	5,150	5,895	24,470	48,015	30,830	65,567	14,310	7,222	23,187	37,057	4,817
(-) Asgari Bul. Gerekli Nakit	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000
(+) Nak. Çık. Gmeyen Gd.	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25	25
NAKİT FAZLASI (AÇIĞI)	5,150	5,895	24,470	48,015	30,830	65,567	14,310	7,222	23,187	37,057	4,817	8,457
AÇIĞI GİDERİCİ KAY.												

Tablo (35)
Sigorta Acenteliği Departmanı Nakit Bütçesi (000)

G) Merkez İşyerine İlişkin Bütçelerin Hazırlanması

Merkez İşyeri, Ünvan'ın yönetim merkezi olup, şirket faaliyetlerinin planlanması, örgütlenmesi, uyumlaştırılması ve kontrolü buradan yapılmaktadır. Personel ve muhasebe ile ilgili kayıtlar da burada tutulmaktadır.

Merkez İşyeri şirketin geneline yönelik hizmet verdiği için, giderlerini diğer departmanlardan transfer edilen nakit ile karşılamaktadır. Ayrıca, departmanlarda atıl kalan paranın değerlendirilmesi de Merkez İşyeri tarafından yapılmaktadır. Merkez işyerinin ticari faaliyetleri olmadığından satış ile ilgili bütçeler düzenlenmemiş, genel yönetim giderleri bütçesi ile nakit bütçesi düzenlenmiştir.

Merkez İşyeri için düzenlenen genel yönetim giderleri bütçesi, Tablo (36)'da; nakit bütçesi ise, Tablo (37)'de gösterilmiştir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Ücret ve ücrete bağlı ödemeler	24,800	31,000	31,000	31,000	31,000	31,000	31,000	38,750	38,750	38,750	38,750	38,750
Döşeme ve Büro Malz. Gd.	200	150	125	175	140	175	150	200	225	250	225	250
Ağırlama Giderleri	2,200	2,150	1,950	2,250	2,300	2,150	2,400	2,420	2,000	2,100	2,100	2,400
Ulaşım Giderleri Ve Yolluklar	1,000	1,200	1,500	1,250	1,300	1,400	1,600	1,300	1,400	1,500	1,600	1,700
Haberleşme Giderleri	400	425	452	450	500	500	450	400	510	475	450	500
Bina Yönetim Gd	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150	150
Kırtasiye ve Matbua Gid.	100	110	120	125	150	120	130	140	125	145	150	150
İşyeri Sigorta Giderleri	200	50	50	50	50	0	0	0	0	0	0	0
Amortisman Giderleri	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250
Personel Yemek Giderleri	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
TOPLAM	29,700	35,885	35,997	36,100	36,240	36,145	36,530	44,010	43,810	44,020	44,075	44,550

Tablo (36)
Merkez İşyeri Genel Yönetim Giderleri Bütçesi (000)

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Kira Gelirleri	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
Faiz Gelirleri	12,000	5,000	3,000	7,500	6,000	6,500	5,000	5,000	4,000	7,000	15,000	15,000
Dept.'dan Aktarılan	21,200	35,850	36,400	111,000	36,000	26,100	112,200	40,000	41,100	121,000	40,000	30,000
NAK. GİRİŞ. TOPL.	34,000	41,650	40,200	119,300	42,800	33,400	118,000	45,800	45,900	128,800	55,800	45,800
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Genel Yön.Gid.	29,700	35,885	35,997	36,100	36,240	36,145	36,530	44,010	43,810	44,020	44,075	44,550
Ver., Res. ve Harçlar	1,200	850	1,400	81,000	1,000	1,100	82,200	950	1,100	83,000	1,250	1,200
Faiz Giderleri	1,000	900	1,110	1,000	750	875	975	1,300	1,450	1,100	1,250	1,300
NAK. ÇIKIŞ. TOPL.	31,900	37,635	38,507	118,100	37,990	38,120	119,705	46,260	46,360	128,120	46,575	47,050
III- FARK	2,100	4,015	1,693	1,200	4,810	-4,720	-1,705	-460	-460	680	9,225	-1,250
(+) D. B. Nakit Mev.	2,500	3,850	7,115	8,058	8,508	12,568	7,098	4,643	3,433	2,223	2,153	10,628
(-) Asg. Nakit Miktarı	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000	-1,000
(+) Nak. Çık. G. Gd.	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250	250
IV- Nak. Fazlası(açığı)	3,850	7,115	8,058	8,508	12,568	7,098	4,643	3,433	2,223	2,153	10,628	8,628
V- AÇIĞI GİD. KAY.												

Tablo (37)
Merkez İşyeri Nakit Bütçesi (000)

2)BÜTÜNLEŞİK NAKİT BÜTÇESİNİN HAZIRLANMASI

Departmanlara ve merkez işyerine ilişkin bütçelerin hazırlanmasından sonra bütünleşik nakit bütçesi de kolaylıkla hazırlanabilir. Yapılacak şey, departmanlara ve merkez işyerine ilişkin olarak düzenlenen nakit bütçelerinin birleştirilmesidir. Bir bütün olarak Ünvak'ın bütçe dönemi içerisindeki nakit akışını gösteren bütünleşik nakit bütçesi, Tablo (38)'de görülmektedir.

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I- NAK. GİRİŞLERİ												
Peşin Sauşlar	1,128,000	1,187,500	1,333,500	1,436,250	1,567,000	1,056,500	1,331,500	1,266,500	1,675,100	1,878,700	2,105,100	2,271,500
Bir Ay Vad.Sat.Tah.	177,000	110,000	100,000	128,000	126,500	131,000	132,500	134,000	186,000	155,500	143,000	147,000
İki Ay Vad.Sat.Tah.	206,000	300,000	166,000	155,000	199,000	193,000	199,000	196,000	193,000	282,000	245,000	232,000
Üç Ay Vad.Sat.Tah.	180,000	175,000	300,000	100,000	125,000	125,000	112,500	175,000	150,000	125,000	225,000	225,000
Kira Gelirleri	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
Faiz Gelirleri	12,000	5,000	3,000	7,500	6,000	6,500	5,000	5,000	4,000	7,000	15,000	15,000
Dept'dan Aktarılan	21,200	35,850	36,400	111,000	36,000	26,100	112,200	40,000	41,100	121,000	40,000	30,000
Prim Tahsilatları	110,000	100,000	150,000	170,000	130,000	150,000	80,000	70,000	85,000	95,000	110,000	200,000
NAK. GİRİŞ. TOP.	1,835,000	1,914,150	2,089,700	2,108,550	2,190,300	1,688,900	1,973,500	1,887,300	2,335,000	2,665,000	2,883,900	3,121,300
II- NAK. ÇIKIŞLARI												
Peşin Malz. Alım.	890,000	979,000	1,090,400	1,166,100	1,264,000	808,300	1,087,500	976,000	1,354,500	1,552,500	1,740,600	1,846,000
Bir Ay Vadeli Öde.	186,500	152,500	135,000	181,400	125,100	128,500	147,300	175,000	125,500	155,500	188,500	201,600
İki Ay Vadeli Öde.	180,000	206,000	140,000	151,000	193,200	166,300	183,500	207,400	225,000	160,500	158,000	176,000
Üç Ay Vadeli Öde.	135,000	162,000	208,000	131,000	82,000	153,000	76,500	101,500	155,000	130,000	58,500	85,000
Direkt İşçilik Gid.	9,272	7,860	10,182	11,184	11,744	11,220	8,640	9,505	11,230	13,125	14,125	14,800
Genel Üretim Gid.	27,360	34,468	32,496	31,653	31,019	30,663	34,928	40,727	39,232	37,377	36,497	35,892
Sat.ve G.Yön.Gid.	197,471	217,728	223,440	221,906	222,648	223,500	235,809	261,295	258,058	258,796	262,937	264,042
Merkeze Transfer	105,000	0	140,000	87,000	50,000	70,000	50,000	55,000	170,000	200,000	408,000	445,000
Ver.,Res.ve Harçlar	1,200	850	1,400	81,000	1,000	1,100	82,200	950	1,100	83,000	1,250	1,200
Faiz Giderleri	1,000	900	1,110	1,000	750	875	975	1,300	1,450	1,100	1,250	1,300
Prim havalesi	70,000	88,000	80,000	120,000	136,000	104,000	120,000	64,000	56,000	68,000	76,000	88,000
NAK. ÇIKIŞ. TOP.	1,802,803	1,849,306	2,062,028	2,183,243	2,117,461	1,697,458	2,027,352	1,892,677	2,397,070	2,659,898	2,945,659	3,158,834
III- FARK	32,197	64,844	27,672	-74,693	72,839	-8,558	-53,852	-5,377	-62,070	5,102	-61,759	-37,534
(+) D. B. Nakit Mev.	199,500	231,155	295,457	322,587	267,352	339,649	350,549	306,155	300,236	257,624	262,184	199,883
(-) Asg. Nakit Miktarı	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000	-14,000
(+) Nak. Çık. G Gid.	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458	13,458
IV- Nak. Fazlası(açığı)	231,155	295,457	322,587	247,352	339,649	330,549	296,155	300,236	237,624	262,184	199,883	161,807
V- AÇIĞI GİD. KAY.												

Tablo (38)
Ünvak Bütünleşik Nakit Bütçesi (000)

III-Mali Tablolar Bütçelerinin Hazırlanması

Bütünleşik nakit bütçesinin hazırlanmasından sonra, mali tablolar bütçelerini düzenlemek de mümkün olmaktadır. Bu bütçelerde kullanılan rakamlar, departmanlar için hazırlanan bütçelerden alınmıştır. Böyle bir aktarımın olanaksız olduğu durumlarda ise, işletme yöneticilerinin tahminlerinden ve geçmiş yıllara ilişkin verilerden yararlanılmıştır.

A) Gelir Tablosu Bütçesinin Hazırlanması

Tablo (39)' da yer alan gelir tablosu bütçesinin satışlar kalemi, net satışlar olup departmanlara ilişkin satış tahminlerinin toplamını yansıtmaktadır. Satılan malların maliyeti kalemi, Unlu mamüller departmanı için doğrudan saptanabilmesine karşılık, diğer departmanlar için toplam satışların % 80' i olarak alınmıştır. Satış ve genel yönetim giderleri, departmanlara ilişkin bütçelerden direkt olarak elde edilmiştir. Faaliyet dışı gelir ve giderler, Merkez işyerinine ait nakit bütçesinden doğrudan aktarılmıştır. Yasal yükümlülükler kalemi, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Fonu, Çıraklık ve Mesleki Eğitim Fonu ile Savunma Sanayii Destekleme Fonu için yapılan kesintileri içermektedir.

B) Bilanço Bütçesinin Hazırlanması

Ünvan'a ait nakit bütçesi Tablo (40)' da gösterilmiştir. Bilançonun aktif tarafının döner varlıklar bölümünü oluşturan Kasa ve Bankalar ve Alacaklar kalemlerinin tutarları, bütünleşik nakit bütçesinden elde edilmiştir. Alacakların % 30'u senetlidir. Şirkette maliyet muhasebesi sistemi olmadığından Stoklar kalemi tahmini olarak alınmıştır. Verilen Depozito ve Teminatlar ile Verilen Avanslar kalemleri de geçmiş yıllarda göstermiş oldukları eğilim gözönünde tutularak toplam satışların yüzdesi biçiminde ifade edilmişlerdir (sırasıyla toplam satışların % 03'ü ve %3'ü).

Bilançonun duran varlıklar bölümündeki İştiraklerdeki Sermaye Payları ile Sermaye Yükümlülüğünden Borçlar kalemi, geçmiş yıllara ilişkin bilançolardan elde edilmiştir. Diğer duran varlıklar ve amortismanları tahmini olarak alınmışlardır.

Bilanço bütçesinin Pasif tarafını oluşturan Döner Borçlar bölümündeki Borçlar, Borç Senetleri, Vergi, Resim ve Harçlar kalemleri, bütünleşik nakit bütçesinden elde edilmişlerdir. Toplam borçların % 25'i senetlidir. Alınan Depozito ve Teminatlar ile Alınan Avanslar kalemleri sırasıyla toplam satışların % 05'i ve % 10'u şeklinde ifade edilmiştir

Öz Kaynaklar Bölümünde yer alan Ödenmiş Sermaye kalemi önceki yılın bilançosundan alınmış, Yeniden Değerleme Fonu ve Genel Yedekler Kalemleri tahmini olarak ifade edilmiştir. Dönem Karı ise doğrudan gelir tablosu bütçesinden alınmıştır.

ÜNVAK GENEL PAZARLAMA VE DAĞITIM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
1 Ocak-31 Aralık 1992 Hesap Dönemi
Gelir Tablosu Bütçesi (000)

SATIŞLAR (Net)		25,600,850
(-) Satılan Malın Maliyeti		20,175,322
Unlu Mamüller Departmanı	1,270,362	
Direkt Malzeme	725,163	
Direkt İşçilik	132,887	
Genel Üretim Giderleri	412,312	
Diğer Departmanlar	18,904,960	
BRÜT SATIŞ KARI		5,425,528
(-) Satış ve Genel Yönetim Giderleri		2,847,630
FAALİYET KARI		2,577,898
(+) Kira Gelirleri		9,600
(+) Faiz Gelirleri		91,000
(-) Faiz Giderleri		13,010
DÖNEM KARI		2,665,488
(-) Kurumlar Vergisi		1,226,125
(-) Yasal Yükümlülükler		85,949
VERGİDEN SONRAKİ NET KAR		1,353,415

Tablo (39)
Gelir Tablosu Bütçesi

ÜNVAK GENEL PAZARLAMA VE DAĞITIM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
31 Aralık 1992 Tarihli Bilanço Bütçesi (000)

AKTİF

PASİF

I- Döner Varlıklar

KASA VE BANKALAR	161,807
ALACAKLAR (NET)	888,825
ALACAK SENETLERİ	380,925
STOKLAR	2,564,499
VERİLEN DEP. VE TEMİNATLAR	76,803
VERİLEN AVANSLAR	230,408
Döner Varlıklar Toplamı	4,303,266

II- Duran Varlıklar

İŞTİRAKLERDEKİ SER. PAYLARI	46,000
(-) SERMAYE YÜKÜM. BORÇLAR	15,000
BİNALAR	450,000
(-) BİR. BİNA AMORTİSMANLARI	20,000
BİNALAR (Net)	430,000
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR	250,000
(-) BİR. TESİS, MAK., CİH., AMOR.	70,000
TESİS, MAKİNE VE CİHAZLAR (Net)	180,000
DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR	150,000
(-) BİR. DÖŞ. VE DEM. AMOR.	52,000
DÖŞEME VE DEMİRBAŞLAR (Net)	98,000
TAŞIT, ARAÇ VE GEREÇLER	600,000
(-) BİR. TAŞ., AR., GER., AMOR.	200,000
TAŞIT, ARAÇ VE GEREÇLER (Net)	400,000
Duran Varlıklar Toplamı	1,139,000

AKTİF TOPLAMI

5,442,266

I- Döner Borçlar

BORÇLAR	713,475
BORÇ SENETLERİ	237,825
VERGİ, RESİM VE HARÇLAR	256,250
ALINAN DEP. VE TEMİNATLAR	281,609
ALINAN AVANSLAR	537,618
Döner Borçlar Toplamı	2,026,777

II- Öz Kaynaklar

ÖDENMİŞ SERMAYE	450,000
YENİDEN DEĞ. FONU	150,000
GENEL YEDEKLER	150,000
DÖNEM KARI	2,665,488
Öz Kaynaklar Toplamı	3,415,488

PASİF TOPLAMI

5,442,266

IV-GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN UYGULANMASI VE KONTROLU

Bilanço bütçesinin hazırlanmasıyla Ünvak Ltd.'e bütçe hazırlama aşaması sona ermiş bulunmaktadır. Bundan sonra, hazırlanan bütçenin işletme üst yönetimine sunulması gereklidir. İşletme yönetimi, hazırlanan bütçeleri inceler ve gerekli gördüğü noktalarda düzeltme yapılmasını isteyebilir. Bütçeler son halini aldıktan sonra uygulama için hazır duruma gelmiştir. Artık işletmenin bir yıl için amacı, en az bütçelerdeki hedeflere ulaşmaktır.

Bütçe dönemi içerisinde, geçen zamana bağlı olarak bütçe kontrolünün yapılmasının gerekliliğine daha önce değinilmişti. Kontrolün ayda bir kez yapılması en uygun süre olarak kabul görmüştür. Yapılan kontroller sonucunda bütçe hedeflerinden sapmalar olup olmadığı araştırılır. Şekil (7)'de görülen form, bütçeden sapma olup olmadığını ve ne kadar olduğunu bulabilmek için kullanılabilir.

Bütçe Sapması İnceleme Formu			
Departman:		İncelenen Unsur:	
İnceleme Yapılan Ay:			
İncelemeyi Yapan:			
Bütçelenen	Gerçekleşen	Fark	%

Şekil (7)

Bütçe Sapmalarının İncelenmesinde Kullanılabilecek Bir Form Örneği

Eğer bütçe sapmaları (farkları) önemli ise, yapılacak analizle bunların kaynakları araştırılır. Eğer sapma miktarları önemli değilse, örneğin yüzde 1'den küçük ise, araştırma yapmaya gerek görülmeyebilir. Eğer yüzde 1'den daha büyük bir sapma varsa kaynağı

araştırılır. Araştırma sonucuna göre hedeflerde, standartlarda ya da diğer unsurlarda değişikliklere gidilecektir. Deęiřikliklerden sonra yeniden hazırlanan bütçe, uygulamaya konulur.

SONUÇ

İşletme bütçesi, İkinci Dünya Savaşından sonra, işletmelerde gittikçe artan bir etkinlikle kullanılmaya başlanan bir planlama ve kontrol aracı olmuştur.

Temel ilkeler yönünden aynı kalmakla birlikte, işletme bütçe sisteminin kurulması ve yürütülmesi, işletmelerin özelliklerine bağlı olarak değişiklikler göstermektedir. Bütün işletmelerde aynen kullanılacak tek bir bütçe örneği yoktur. İşletmenin hizmet ya da üretim işletmesi olması, örgüt yapısı, büyüklüğü, faaliyetlerinin çeşitliliği gibi unsurlar, bütçe uygulamalarında farklılıklar yaratmaktadırlar. Bu çalışma, uygulama için seçilen işletmenin faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilebilmesi amacıyla, işletmenin yapısına uygun bir bütçe sisteminin kurulması ve yürütülmesinin nasıl olması gerektiğini araştırmaktadır.

Genel İşletme Bütçesi hazırlanmaya çalışılan Ünvak Ltd. Şti., bütçeleme faaliyetinin başlatılabilmesi için gerekli asgari koşulları taşımaktadır. Yeterli muhasebe sistemi ve sorumluluk temeline dayanan örgüt yapısı, işletmede, bütçeleme çalışmalarının yapılmasını olanaklı hale getirmektedir. Buna karşın, tarihsel verilerin aşırı dalgalanma göstermesi yüzünden kantitatif yöntemlerden yeterince yararlanılamamıştır. Diğer taraftan, işletmede yararlanılan üretim standartlarının yetersiz olması, karşılaşılan bir diğer güçlük olmuştur.

Ünvak Ltd. Şti. için hazırlanan ve 1 Ocak / 31 Aralık 1992 dönemini kapsayan işletme bütçesi, sonuç itibarıyla, işletme için bir öneri niteliği taşımaktadır. İşletme yönetiminin, etkin bir bütçe sisteminin kurulması ve işleyebilmesi için bazı noktalarda ek çalışmalar ve mevcut durumda bir takım değişiklikler yapması gerekmektedir. Öneri niteliği taşıyan bu noktalar, ana başlıklar halinde şöyle sıralanabilir:

i-Her şeyden önce, yöneticilerin işletme bütçelerinin ne olduğu, yararları ve sınırları, kapsamı, bütçeleme faaliyetinde kullanılan teknik ve yöntemler konusunda bilgi

sahibi olmaları gerekmektedir.

ii-Bütçe uygulamalarında sorumluluk muhasebesi ve işbirliği unsurlarının önemli olması nedeniyle, departman yöneticilerine büyük görevler düşmektedir. Departman faaliyetlerinin sorumluluğunu yüklenmiş bulunan departman müdürleri, bütçeler ve satış tahminleri konusunda eğitilmelidirler.

iii-İşletme faaliyetlerine ilişkin veriler, ilerdeki bütçeleme çalışmalarında kullanılacakları göz önünde tutularak, özenli bir biçimde kaydedilmeli ve sınıflandırılmalıdır.

iv-Üretim faaliyetinde bulunan Unlu Mamüller departmanında, üretim standartları oluşturulmalıdır.

v-İşletme yönetimi, bütçe uygulamalarını yürütme ve kontrol etme görevini, işletme bütçeleri konusunda bilgisi ve deneyimi olması gereken bir işgörene bırakmalıdır. Bu işgören, işletme üst yönetimi ile departman sorumluları arasında sürekli iletişim halinde olmalıdır. **Bütçe Sorumlusu olarak adlandırılabilen bu işgören, bütçenin oluşturulabilmesi için gerekli verileri, ilgili birimlerden derlemeli, genel işletme bütçesinin hazırlamasını ve yürütülmesini izlemelidir. İşletme Müdürüne doğrudan bağlı ve kurmay hizmet sunacak olan bütçe sorumlusu, belirli dönemler sonunda kontroller yapmalı, bütçe hedeflerinden sapmalar varsa bunları belirlemeli, nedenlerini araştırmalı ve sonucu bir rapor halinde işletme yönetimine sunmalıdır. Bütçenin hazırlanmasında kullanılacak yöntemleri seçme ve formları oluşturma görevi de bütçe sorumlusunda olmalıdır.**

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- AKGÜÇ Öztin : **Finansal Yönetim**, Muhasebe Ens. Yay. No:56 Muhasebe Ens. Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No:8, 5. Baskı, İstanbul,1989.
- APPLEBY Robert C. : **Modern Business Administration**, English Language Book Society, 3.Baskı, Londra, 1984.
- BÜKER Semih-
AŞIKOĞLU Rıza : **Finansal Yönetim**, ?, Eskişehir,1990.
- CEMALCILAR İlhan : **İşletme Bütçeleri**, EİTİA Yayınları No:24-2, İstanbul,1965.
- CEMALCILAR İlhan : **Pazarlama: Kavramlar, Kararlar**, Beta Yayınları, İstanbul, 1988.
- CEMALCILAR İlhan : **Reklamcılık ve Satış Yönetimi**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Fakültesi Ders Kitabı, 2. Fasikül, Eskişehir, 1991.
- DAFF T-
BLAKE G. : **Quantitative and Accounting Methods**, English Language Book Society, Londra, 1985.

- DESSLER Gary : **Management Fundamentals**, 4. Baskı, Prentice Hall International Editions, New York, 1985.
- ERDAL Yaman : **Sanayide İşletme Bütçeleri**, (Teksir), Devlet Yatırım Bankası Yayını, Ankara, 1976.
- ERDOĞAN Muammer : **Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kâr Bütçesi**, Diyarbakır,1987.
- ERTÜRK Halis : **Maliyet Muhasebesine Giriş**, Uludağ Üniv. Yay. No:3-023-0071, Bursa,1982.
- GRAYJack -
RICKETTS Don : **Cost and Managerial Accounting**, McGraw Hill International Book Company, Auckland, 1982.
- GÜVEMLİ Oktay : **İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama**, Bilim Teknik Yayınevi, 2.Baskı, İstanbul, 1990.
- HATİBOĞLU Zeyyat : **Pazarlama Yönetimi ve Stratejisi**, Temel Araştırma Yayınları No:8, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:5, İstanbul 1986.
- HECKERT J.Brooks-
WILLSON James D. : **Business Budgets and Control**, 3. Baskı, The Ronald Press Company, New York, 1967.
- HORNGREN Charles T. : **Cost Accounting**, Englewood Cliffs, 6.Baskı New Jersey,1987.

- HUSSEY David : **Corporate Planning: teory and practice,** Pergamon Press, Londra, 1979.
- JONES Reginald L.-
TRENTIN H.George : **Budgeting: Key to Planning and Control,** American Management Association, Inc, Beşinci Baskı, New York, 1971.
- KOBU Bülent : **Üretim Yönetimi,** İ.Ü. Yay. No:3424, 6.Baskı, 1987.
- KOONTZ Harold -
O'DONNEL Cyril -
WEICHRICH Heinz : **Essentials of Management,** McGraw Hill Book Company, Singapur, 1986.
- LUCEY T. : **Costing: An Instructional Manual,** English Language Book Society, 2.Baskı, Essex, 1985.
- MOORE Carl L.-
JAEDICK Robert K.
(Çev. Alparslan PEKER) : **Yönetim Muhasebesi,** İ.Ü. Yayın No:3486 İşletme Fakültesi Yayın No:192 İşletme İktisadı Ens. Yayın No:91, 2. Baskı, İstanbul, 1988.
- ÖCAL Fikret : **Maliyet Muhasebesi:temel bilgiler,** İİTİA Talebe Neşriyat ve Yardım Bürosu Yayınları No:214, İstanbul, 1971.
- ÖZALP İnan : **Yönetim ve Organizasyon,** ESBAY Yayın No:42, Cilt I, Eskişehir, 1986.

IV

- PEKER Alparslan : **Modern Yönetim Muhasebesi**, Muh. Ens. Yay. No:53 Muh. Ens. Eği. ve Ar. Vakfı Yayın No:5, 4. Baskı, İstanbul, 1988.
- SCHMIDGALL Raymond S. : **Hospitality Ind. Managerial Accounting**, The Educational Institute, New York, 1986.
- SCOOT Walter : **Business Budgeting and Budgetary Control**, The Book Company of Australasia PTY Ltd., Sydney, 1960.
- SORD Burnard H.-
WELSCH Glenn A. : **Planning and Control Practices**, Controllership Foundation Inc., NewYork, 1962.
- THIERAUF Robert J. -
KLEKAMP Robert C.-
GEEDING Daniel W. : **Management Principles and Practices: a contingency and questionnaire approach**, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1977.
- TOKOL Tuncer : **Pazarlama Yönetimi**, Akademi Yay., Bursa, 1983.
- TOSUN Kemal : **İşletme Yönetimi: Genel Esaslar**, Cilt I, İstanbul, 1987.
- VAUGHN Donald E.-
NORGAARD Richard L.-
BENNETT Hite : **Financial Planning and Management**, Goodyear Publishing, Comp., Inc., Cal.,1972.

- WELSCH Glenn A.
(Çev. Yaman ERDAL
ve diğlerleri) : **İşletme Bütçeleri, Kar Planlaması ve Kontrolü**, Bil.Yayın.Der., 3. Baskı, Ankara, 1978.
- WILLSMORE A.W. : **Business Budgets and Budgetary Control**, 4. Baskı, Sir Isaac Pitman and Sons Ltd., Londra, 1960.
- WIXON Rufus : **Budgetary Control**, Alexander Hamilton Institute, New York, 1976.
- YALKIN Yüksel Koç : **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Turhan Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, 1989.
- YOZGAT Osman : **İşletme Yönetimi**, İİTİA Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı İşletmesi Yayınları No:507, 2. Baskı, İstanbul, 1978.
- YÜZER Ali Fuat : **İşletme Yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım**, EİTİA Yayını No:236 / 157, Eskişehir, 1981.
- : **Bilgisayar Ansiklopedisi**, Milliyet Gazetesi, İstanbul, 1991.

EK:

ÜNVAK GENEL İŞLETME BÜTÇESİNİN BİLGİSAYAR YARDIMIYLA YÜRÜTÜLMESİ

I-YARARLANILAN BİLGİSAYAR YAZILIMI HAKKINDA GENEL BİLGİ

Ünvak Ltd. Şti. için hazırlanan genel işletme bütçesinin bilgisayar yardımıyla yürütülebilmesi için MICROSOFT EXCEL uygulamalarından yararlanılmıştır. Bu uygulama bir Spreadsheet (işlem tablosu) programıdır.

Spreadsheet programları, sütun ve satırlar şeklinde veri girişi sağlarlar. Değişik paketlerde komutlar, veri giriş şekli gibi konularda kullanıcı etkileşimi farklıdır. Verilerin, ekrana sığmaması durumunda, ekran içerisinde sağa sola, yukarı aşağı kayması mümkündür.

Satır ve kolonların kesişme noktalarına hücre adı verilir. Satırlar numaralandırılmış, sütunlar ise harflendirilmiştir. İlk 26 satır tek harf, daha sonrası ise, AA, AB, AC şeklinde çift harf olarak düzenlenmiştir. Çoğu işlem tabloları, yüzlerce kolon ve binlerce satıra izin verirler. Veriler hücrelere girilir ve orada saklanır. Verilere hücre adresleriyle erişilir. Hücre adresi, verinin işlem tablosu üzerindeki kolon ve satır yeriyle belirtilir. Önce kolon sonra satır belirteci gelir (C2, C4,A5 gibi).

İşlem tablolarına bir veri girişi ya da düzeltmesi yapmak için imleç hareket tuşlarıyla göstergesi uygun hücrenin üzerine getirmek yeterlidir. Veri girişi ENTER tuşuna basılarak tamamlanır ve girilen veri gerekli hücreye yerleşmiş olur. Okunabilirliği sağlamak için kullanıcı, kolon genişliğini isteğine göre ayarlayabilir.

Bir hücreye nümerik, karakter ya da formül girişi yapılabilir. Girilen karakter, bir ya da birkaç sözcükten oluşabilir, içinde boşluklar bulunabilir. Hücrelere +C-C6 / 5 gibi formüller girilebilir. Göstergeç hücrenin üzerine geldiğinde, kullanıcı haberleşme satırında formül gösterilir.

İşlem tablosu formüllerinde standart aritmetik operatörler kullanılır. İşlem tablosu operasyonlarının özü formül uygulamalarıdır. Formüller, bu yazılımların nümerik, karakter veya mantıksal işlem sonuçları üretmesini sağlar. Bir formül içerisinde her üçü de geçerlidir. İşlem tablolarından alınacak sonuç, onların etkin şekilde kullanılmalarına bağlıdır.

İşlem tablolarının en önemli özelliği, bir hücrenen içeriği değiştirildiği zaman bundan etkilinin diğer hücrelerin değerlerinin de değişmesidir.

İşlem tabloları grafik ve veritabanı özellikleri de taşıyan entegre paket programlardır. bu yazılımlar aracılığıyla verilerden çubuk, çizgi ve dairesel grafikler çizilebilir.

Şekil (8)' de üzerinde değişik işlemler yapılmış bir işlem tablosu görülmektedir.

II-KULLANILAN BİLGİSAYAR UYGULAMASI YARDIMIYLA ÜNVAK'IN BÜTÇELEME FAALİYETLERİNİN YÜRÜTÜLMESİ

Ünvak'ın bütçeleme faaliyeti içerisinde yer alan unsurlar işlem tablolarına yerleştirilmiştir. Uygulama bölümünde görülen bütçe tabloları, işlem tablolarının parçalarıdır. İşlem tablolarının büyük kısmını formüller kaplamaktadır, çünkü genel işletme bütçesini oluşturan tablo ve diğer hesaplamalar birbirleriyle etkileşim halindedir. Örneğin unlu mamüller departmanına ait direkt işçilik bütçesi, yine aynı departmana ait nakit bütçesinin içeriğinin bir kısmını oluşturmaktadır. Departmana ait nakit bütçesi Ünvak'a ait bütünleşik nakit bütçesinin bir unsurudur. Bütünleşik nakit bütçesi ise, bilanço bütçesinde yer almaktadır. Buna benzer örnekler çoğaltılabilir.

Programın uygulanmasında yapılacak tek şey, gerekli rakamların -çoğunlukla gelecek döneme ilişkin satış ve harcama tahminleri- belirtilen hücreye girilmesidir. Toplama, çıkarma, bölme, çarpma gibi matematiksel işlemler, formüller yardımıyla yapılmaktadır.

Bütçeleme faaliyetini yürütecek personel, programı çalıştırdıktan sonra departmanlara ilişkin verileri girecektir. Oluşturulan her tablo kendisinden sonra gelen hangi tabloyu etkiliyorsa, sonra gelen tablo için gerekli veriler formüller yardımıyla ait oldukları yerlere kopyalanacaktır. Kullanıcının ayrıca bir işlem yapmasına gerek yoktur. Departmanlara ilişkin veriler girildikten sonra, bütünleşik nakit bütçesi hazır hale gelmiş olacaktır. Gelir tablosu bütçesi ve bilanço bütçesinin elde edebilmek için ek bir takım veriler gerekmektedir. Bu veriler, mali tablolardaki mutlak rakamlar olup, bütçelerden elde edilemezler.

VIII

İşlem tablolarıyla gerçekleştirilen bilgisayar uygulaması, yalnızca tek bir yıl için hazırlanmamıştır. Üzerindeki rakamlar değiştirilerek daha sonraki yıllarda da kullanılabilir. Ayrıca işletme yönetimi program üzerinde istediği değişiklikleri yapabilecektir. Bütçe kontroluna yönelik faaliyetler de yine aynı kolaylıkla yapılabilir. Belirli dönemler sonucunda ulaşılan fiili rakamlar, bütçe üzerine yerleştirilerek ilerideki dönemlerin bütçe rakamları yeniden elde edilebilir ya da hedefler tekrar gözden geçirilebilir. Raporlama işinde kullanmak üzere grafik oluşturmak da son derece kolaydır (Şekil (9)) İşlem tablolarına aşina olan her personel bu işlemleri yapabilir.

	A	B	C	D	E	F	G	H	I
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
15									
16									
17									
18									
19									
20									

Şekil (8) Örnek İşlem tablosu

ŞEKİL (9)
Örnek Grafik

