

17 3326

İŞLETME BÜTÇELERİ
ve
ÖRNEK BİR İŞLETMEDE UYGULAMA
Ahu ERENOĞLU
YÜKSEK LİSANS TEZİ
Eskişehir, 2003

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

İŞLETME BÜTÇELERİ ve ÖRNEK BİR İŞLETMEDE UYGULAMA

Ahu ERENOĞLU

İşletme Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2003

Danışman: Yrd.Dç.Dr. Hasan BAKIR

Bu tezin amacı, bütçe çalışması yapan işletmelerin, bütçelerini nasıl bir yol izleyerek oluşturduklarının araştırılmasıdır.

İşletme bütçelerinin, işletme amaçlarına ulaşabilmek, faaliyetlerindeki etkinliğin ve verimliliğinin sağlanabilmesi amacıyla yönetim tarafından kullanılabilen bir planlama ve kontrol aracı olması nedeniyle tezin Birinci Bölümünde, planlama ve kontrol kavramları üzerinde durulmuş, planlama ve kontrol süreçleri hakkında bilgi verilmiştir.

İkinci ve Üçüncü Bölümde, konunun derinlemesine analizi için gerekli olan, genel teorik altyapı anlatılmaya çalışılmıştır.

İkinci Bölümde, işletme bütçesi kavramının tarihsel gelişimi, “işletme bütçesi”, “bütçeleme” ve “işletme bütçe sistemi” kavramlarının ne ifade ettiği, işletme bütçelerinin, yönetimin temel fonksiyonları ile olan ilişkileri, amaçları, yararları ve sınırları, nasıl sınıflandırıldıkları, hazırlanmalarındaki uyulması gereken temel ilkelerin neler olduğu, bütçelerin organizasyonu, bütçe dönemi, bütçe takvimi ve bütçe el kitabı hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Üçüncü Bölümde, işletme bütçelerinin hazırlanma süreci ele alınmıştır. Bu kapsamda, işletme bütçelerinin hazırlanmasında hangi aşamalardan geçileceği, işletme bütçe yapısını oluşturan bölüm bütçeleri, ayrıntılı bir biçimde ele alınmış, bütçelerin birbirleriyle ilişkileri ve bütçe kontrolü üzerinde durulmuştur.

Dört bölümden oluşan tezin uygulama kısmı Dördüncü Bölümde yer almaktadır.

Dördüncü bölümde, üretim işletmesi olan “X İşletmesi” üzerinde bir uygulama yapılmıştır. Araştırma modeli olarak, “tarama modeli”, veri toplama yöntemlerinden “görüşme yöntemi” ve “belge tarama yöntemi” kullanılmıştır.

ABSTRACT

BUSINESS BUDGETS and AN APPLICATION IN A SAMPLE COMPANY

**Business Administration Department
Anadolu University, Institute of Social Sciences, September 2003
Advisor: Yrd.Dç.Dr. Hasan BAKIR**

The aim of thesis is to research which ways are used for forming budgets by the companies that make budgetary work.

Since budgets are used as planning and control tools by businesses to reach corporate goals and to ensure effectiveness and efficiency in their activities, the first part of the thesis deals with planning and control concepts and information is given on the process of planning and control.

In the second and the third parts, the general theoretic basis, which is necessary for the detailed analysis of the subject, has been explained.

The second part deals with the historical development of the budget concept, the meaning of concepts such as “business budget”, “budgetary” and “business budget system”, the relation of business budgets with the main functions of the administration, its purposes, its benefits and boundaries, how budgets are classified, which basic principles are followed in their preparation, the organization of budgets, budgetary period, budgetary calendar and information on budgetary handbook.

The third part deals with business budget preparation process. This context discusses in detail, which stages have to be gone through in the preparation of a business budget and the department budget that forms the base of a budget. Third part also discusses the interaction between business budgets and the budget control.

The practice part in the fourth and last section of the thesis deals with a business budget application that was carried out on a production plant called “X Plant”. “The scanning model” was used as a research model, “negotiation method” and “document scanning method” have been used for the method of data gathering.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Ahu ERENOĞLU'nun "İşletme Bütçeleri ve Örnek Bir İşletmede Uygulama" başlıklı tezi **23 Ekim 2003** tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, **İşletme (Finansman)** Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Yrd.Doç.Dr.Hasan BAKIR

Üye : Prof.Dr.Semih BÜKER

Üye : Yrd.Doç.Dr.Zerrin AŞAN

Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ ve ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖZGEÇMİŞ	v
TABLOLAR LİSTESİ.....	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xvi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL SÜRECİ

1. İŞLETMELERDE PLANLAMA.....	3
1.1.Planlama Kavramı ve Planlamanın Önemi.....	3
1.2.Planlama İlkeleri.....	4
1.3.Planlamanın Olumlu ve Olumsuz Yanları	5
1.3.1.Planlamanın Olumlu Yanları	5
1.3.2.Planlamanın Olumsuz Yanları.....	6
1.4.Plan Türleri.....	8
1.4.1.Sürelerine Göre Planlar	8
1.4.1.1.Kısa Süreli Planlar	9
1.4.1.2.Orta Süreli Planlar.....	9
1.4.1.3.Uzun Süreli Planlar.....	9
1.4.1.4.Kısa-Orta ve Uzun Süreli Planların Birbirleriyle İlişkileri.....	10
1.4.2.Yinelenmelerine Göre Planlar	12
1.4.2.1.Sürekli Planlar.....	12
1.4.2.2.Bir Kerelik Planlar.....	14
1.5. Planlama Süreci	14
1.5.1.Fırsatların Farkında Olmak.....	16
1.5.2.Hedeflerin Belirlenmesi.....	16

1.5.3.Varsayımların Saptanması	16
1.5.4.Seçeneklerin Belirlenmesi	17
1.5.5.Seçeneklerin Karşılaştırılması.....	17
1.5.6.Seçeneklerden Birinin Seçilmesi.....	17
1.5.7.Gerekli Olan İkincil Planların Belirlenmesi	17
1.5.8.Bütçeleme Yoluyla Planları Sayısallaştırma	17
2. İŞLETMELERDE KONTROL	18
2.1.Kontrol Kavramı	18
2.2.Kontrol Sistemi ve Süreci.....	19
2.2.1.Kontrol Sistemi	19
2.2.2.Kontrol Süreci.....	20
2.2.2.1.Standartların (Hedeflerin) Belirlenmesi.....	21
2.2.2.2.Gerçek Sonuçların (Performansın) Ölçülmesi	22
2.2.2.3.Gerçek Sonuçların Standartlarla Karşılaştırılması.....	22
2.2.2.4.Düzeltilici Faaliyette Bulunma	23

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİ

1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ	24
1.1.İşletme Bütçesi Kavramının Tarihsel Gelişimi	24
1.2.İşletme Bütçesi-Bütçeleme ve İşletme Bütçe Sistemi Kavramları.....	24
1.3.İşletme Yönetiminin Temel Fonksiyonları ve İşletme Bütçeleri İle İlişkileri .	27
1.3.1.Planlama ve İşletme Bütçeleri	28
1.3.2.Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri.....	30
1.3.3.Yöneltilme (Harekete Geçirme) ve İşletme Bütçeleri.....	30
1.3.4.Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri	31
1.3.5.Kontrol ve İşletme Bütçeleri.....	32
1.4.İşletme Bütçesinin Amaçları-Üstünlükleri (Yararları) ve Sınırları.....	33

1.4.1.İşletme Bütçesinin Amaçları.....	33
1.4.2.İşletme Bütçelerinin Yararları	35
1.4.3.İşletme Bütçelerinin Sınırları	36
1.5.İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması	37
1.5.1.İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre İşletme Bütçeleri	38
1.5.1.1.Statik İşletme Bütçeleri.....	38
1.5.1.2.Esnek (Değişken) İşletme Bütçeleri	39
1.5.2.Nitelikleri Bakımından İşletme Bütçeleri.....	40
1.5.2.1.Sabit İşletme Bütçeleri.....	40
1.5.2.2.Hareketli İşletme Bütçeleri.....	40
1.5.3.Kapsadıkları Zaman Boyutuna Göre İşletme Bütçeleri	41
1.5.3.1.Kısa Süreli Bütçeler	41
1.5.3.2.Uzun Süreli Bütçeler	41
1.5.4.İşletme Planlarındaki Başlangıç Noktalarına Göre İşletme Bütçeleri ..	41
1.5.4.1.Klasik (Geçişli) Bütçeler	41
1.5.4.2.Sıfır Tabanlı Bütçeler	42
1.5.5.İşletme Planlarındaki Amaç Gruplarına Göre İşletme Bütçeleri.....	42
1.5.5.1.Başarı (Performans) Bütçeleri	42
1.5.5.2.Kaynak Bütçeleri.....	42
1.5.6.Konuları Açısından İşletme Bütçeleri.....	43
1.5.6.1.Gider Tipi İşletme Bütçeleri.....	43
1.5.6.2.Gelir Tipi İşletme Bütçeleri.....	43
1.5.7.İş ve Zaman İlişkilerine Göre İşletme Bütçeleri.....	43
1.5.7.1.Proje Bütçeleri.....	44
1.5.7.2.Dönemsel Bütçeler.....	44
1.5.8.Kapsadığı Alana Göre İşletme Bütçeleri.....	45
1.5.8.1.Bölüm Bütçeleri.....	45
1.5.8.2.Genel (Ana) Bütçe	45
1.6.İşletme Bütçesinin Hazırlanmasındaki Temel İlkeler	45
1.6.1.Üst Yönetimin Desteği İlkesi.....	46

1.6.2.Bütçelemeye Uygun Bir Organizasyon Yapısının Oluşturulması İlkesi (Örgüt İlkesi).....	47
1.6.3.Bütçelemeye Uygun Bir Muhasebe Sistemi İlkesi	48
1.6.4.Gerçekçilik İlkesi	48
1.6.5.Esneklik İlkesi	49
1.6.6.Katılma İlkesi.....	50
1.7.Bütçelemeden Sorumlu Örgüt Birimleri (Bütçelerin Organizasyonu).....	51
1.7.1.Bütçe Komitesi	52
1.7.2.Bütçe Grubu ve Yöneticisi	53
1.8.Bütçe Dönemi	54
1.8.1.Kısa Dönemli Bütçeler.....	55
1.8.2.Uzun Dönemli Bütçeler	55
1.8.3.En Uygun Bütçe Dönemi.....	56
1.9.Bütçe Takvimi.....	57
1.10. Bütçe Elkitabı.....	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI

1. BÜTÇELEME SÜRECİ.....	60
1.1.İşletme Bütçelerinin Hazırlanmasındaki Aşamalar	62
1.1.1.Bütçenin Amacının Saptanması	62
1.1.2.Planlama Varsayımlarının Saptanması ve Ön Planlama.....	62
1.1.3. Piyasa ve Ekonomik Tahminler	63
1.1.4.Ayrıntılı Bütçe Taslaklarının Hazırlanması.....	64
1.1.5.Taslakta Yeralan Bütçe Tahminlerinin Tartışılması ve Uzlaşma.....	64
1.1.6.Koordinasyon ve Gözden Geçirme	64
1.1.7.Tasarımın Onaya Sunulması	65
1.2.İşletme Bütçelerinin Hazırlanması.....	65
1.2.1.İşletme Bütçesinin Yapısı.....	65

1.2.1.1.Genel (Ana) İşletme Bütçesi	65
1.2.1.2.Bölüm Bütçeleri	66
1.2.2.Bölüm (Fonksiyonel) Bütçelerinin Hazırlanması	67
1.2.2.1.Satış Bütçesi	70
1.2.2.1.1.Satış Bütçesinin Amacı, Satış Bütçesinde İzlenecek Politika ve Varsayımlar	71
1.2.2.1.2.Satış Bütçesi Dönemi	72
1.2.2.1.3.Satış Bütçesinde Sorumluluk.....	73
1.2.2.1.4.Satış Tahminlerine İlişkin Veriler ve Analizleri.....	74
1.2.2.1.5.Satış Tahmin Yöntemleri.....	75
1.2.2.1.5.1.Trend Analizi.....	75
1.2.2.1.5.2.Regresyon Yöntemi	76
1.2.2.1.5.3.Yönetimsel Yorumlar Modeli.....	76
1.2.2.1.5.4.Özel Amaçlı Yöntemler.....	77
1.2.2.1.5.5.Birleşik Yöntemler	77
1.2.2.1.6.Satış Bütçesinin Düzenlenmesi	78
1.2.2.2.Üretim Bütçesi.....	78
1.2.2.2.1.Üretim Bütçesinin Amacı.....	79
1.2.2.2.2.Üretim Bütçesi Dönemi	80
1.2.2.2.3.Üretim Bütçesinde Sorumluluk.....	81
1.2.2.2.4.Üretim Bütçesinin Aşamaları	81
1.2.2.2.4.1.Bütçe Devresi İçinde Yapılması Tahmin Edilen Toplam Üretim Miktarı	82
1.2.2.2.4.2.Tahmin Edilen Üretimin Mamul Grup ve Türlerine Göre Bölümlendirilmesi	83
1.2.2.2.4.3.Üretim Zamanlarını Programlamak	83
1.2.2.2.4.4.Stok Politikası.....	84
1.2.2.2.5.Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi	85
1.2.2.3.Direkt İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) Bütçesi	86
1.2.2.3.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Bütçesi	87

1.2.2.3.2.Direkt İlk Madde ve Malzeme Satınalma Bütçesi.....	89
1.2.2.3.3.Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Bütçesi ve Stok Politikasının Belirlenmesi	91
1.2.2.3.4.Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Amacı.....	92
1.2.2.3.5.Direkt İlk Madde ve Malzeme BütçesininDüzenlemesi	92
1.2.2.4.Direkt İşçilik Bütçesi.....	93
1.2.2.4.1.Direkt İşçilik Bütçesinin Amacı	94
1.2.2.4.2.Direkt İşçilik Bütçesi Dönemi.....	94
1.2.2.4.3.Direkt İşçilik Bütçesinde Sorumluluk	95
1.2.2.4.4.Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi.....	95
1.2.2.4.4.1.Direkt İşçilik Miktarı.....	96
1.2.2.4.4.2.Direkt İşçilik Ortalama Ücretleri	96
1.2.2.5.Genel Üretim Giderleri Bütçesi	97
1.2.2.5.1.Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Amacı.....	100
1.2.2.5.2. Genel Üretim Giderleri Bütçesi Dönemi	100
1.2.2.5.3.Genel Üretim Giderleri Bütçesinde Sorumluluk.....	101
1.2.2.5.4.Genel Üretim Giderlerinin Bütçelenmesindeki Güçlükler ve Uyulması Gereken İlkeler.....	101
1.2.2.5.5.Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi	102
1.2.2.6.Faaliyet Giderleri Bütçesi.....	102
1.2.2.6.1.Araştırma-Geliştirme (Ar-ge) Giderleri Bütçesi	103
1.2.2.6.2.Pazarlama-Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	105
1.2.2.6.3.Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	107
1.2.2.7.Satışların Maliyeti Bütçesi.....	109
1.2.2.8.Yatırım Bütçesi.....	109
1.2.2.8.1.Yatırım Bütçesinin Amacı	110
1.2.2.8.2. Yatırım Bütçesinde Sorumluluk	110
1.2.2.8.3.Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesindeki Güçlükler....	110
1.2.2.8.4.Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesindeki İlkeler.....	111
1.2.2.8.5.Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesi Aşamaları.....	111

1.2.2.9.Nakit Bütçesi.....	112
1.2.2.9.1.Nakit Bütçesinin Amacı	113
1.2.2.9.2.Nakit Bütçesi Dönemi.....	113
1.2.2.9.3.Nakit Bütçesinde Sorumluk.....	114
1.2.2.9.4.Nakit Bütçesinin Bölümleri	115
1.2.2.9.5.Nakit Bütçesinin Düzenlenme Yöntemleri.....	116
1.2.2.9.5.1.Nakit Giriş Çıkışlarının Doğrudan Tahmini Yöntemi	116
1.2.2.9.5.2.Düzeltilmiş Net Gelir Yöntemi.....	116
1.2.2.9.6.Nakit Bütçesi ile Diğer Bütçeler Arasındaki Farklılıklar	117
1.2.2.10. Mali Tablolar Bütçeleri (Proforma Mali Tablolar)	117
1.2.2.10.1.Mali Tablolar Bütçelerinde Sorumluluk.....	118
1.2.2.10.2. Proforma Gelir Tablosu.....	118
1.2.2.10.3. Proforma Bilanço	120
1.2.2.10.4. Proforma Gelir Tablosu ve Proforma Bilanço Arasındaki İlişki	121
1.3.İşletmelerde Bütçelerarası İlişkiler	121
1.4.Bütçe Kontrolü ve Bütçeler Aracılığı İle Kontrolün Koşulları	123
1.4.1.Bütçe Kontrolünün Yararları.....	124
1.4.2.Bütçe Aracılığı İle Kontrolün Aşamaları	125
1.4.3.İşletme Bütçelerinin Uygulanması ve Kontrolü.....	125
1.4.3.1.Rapor Sistemi	125
1.4.3.1.1.Kontrol Raporları.....	126
1.4.3.1.1.1.Kontrol Raporlarının Özellikleri.....	127
1.4.3.2.Bütçe Sapmalarının (Farklarının) Belirlenmesi ve Analizi.....	131
1.4.3.2.1.Sapmaların Belirlenmesi.....	131
1.4.3.2.2. Sapmaların Analizi.....	131
1.4.4.Bütçe Kontrol Bilgilerinden Faydalanma Alışkanlığı.....	135

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

“X İŞLETMESİ” BÜTÇE ÇALIŞMASI

1.	Araştırmanın Amacı-Araştırmanın Sınırlılıkları-Araştırma Modeli-Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi-Araştırmanın Kapsamı (Kümesi).....	137
	1.1.Araştırmanın Amacı.....	137
	1.2.Araştırmanın Sınırlılıkları.....	137
	1.3.Araştırma Modeli.....	138
	1.4.Araştırmada Kullanılan Veri Toplama Yöntemi	138
	1.5.Araştırmanın Kapsamı (Kümesi).....	138
2.	“X İşletmesi” Bütçe Çalışması.....	138
	2.1.Tablo 4: 2003 Bütçe Endeksleri Tablosu.....	140
	2.2.Tablo 5: 2003 Bütçe Aylık Genel Durum Tablosu.....	140
	2.3.Tablo 6: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Adet) Tablosu.....	141
	2.4.Tablo 7: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Adet) Tablosu.....	142
	2.5.Tablo 8: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Adet) Tablosu.....	143
	2.6.Tablo 9: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Kg) Tablosu.....	143
	2.7.Tablo 10: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Kg) Tablosu.....	144
	2.8.Tablo 11: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Kg) Tablosu.....	145
	2.9.Tablo 12: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (TL) Tablosu.....	145
	2.10.Tablo 14: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB USD) Tablosu.....	146
	2.11.Tablo 16: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB TL) Tablosu	147
	2.12.Tablo 17: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (TL) Tablosu.....	148
	2.13.Tablo 18: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Adet) Tablosu	148
	2.14.Tablo 19: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Kg) Tablosu	149
	2.15.Tablo 20: 2003 Bütçe Aylık Giderler Genel Durum (TL) Tablosu.....	150
	2.16.Tablo 21: 2003 Bütçe Aylık Giderler (Kg) Tablosu.....	151
	2.17.Tablo 22: 2003 Bütçe Aylık Hammadde ve Yardımcı Madde Giderleri (TL) Tablosu	153
	2.18.Tablo 25: 2003 Bütçe Aylık Yakıt Giderleri (TL) Tablosu.....	155

2.19.Tablo 26: 2003 Bütçe Aylık Malzeme Giderleri (TL) Tablosu.....	156
2.20.Tablo 27: 2003 Bütçe Aylık Fayda-Hizmet Giderleri (TL) Tablosu.....	158
2.21.Tablo 28: 2003 Bütçe Aylık İşçi Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	160
2.22.Tablo 29: 2003 Bütçe Aylık Memur Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	167
2.23.Tablo 30: 2003 Bütçe Aylık Nakit Akım (TL) Tablosu.....	169
2.24. Tablo: 31 2003 Bütçe Aylık Kar/Zarar Tablosu.....	172
SONUÇ	174
EKLER	177
KAYNAKÇA.....	203

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1: Kısa-Orta ve Uzun Süreli Planların Birbirleriyle ilişkileri.....	11
Tablo 2: Bütçe Takvimi.....	58
Tablo 3: Bütçe Sapma Raporu.....	134
Tablo 4: 2003 Bütçe Endeksleri Tablosu.....	140
Tablo 5: 2003 Bütçe Aylık Genel Durum Tablosu.....	140
Tablo 6: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Adet) Tablosu.....	141
Tablo 7: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Adet) Tablosu.....	142
Tablo 8: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Adet) Tablosu.....	143
Tablo 9: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Kg) Tablosu.....	143
Tablo 10: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Kg) Tablosu.....	144
Tablo 11: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Kg) Tablosu.....	145
Tablo 12: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (TL) Tablosu.....	145
Tablo 13: Ürün Gruplarının Aylara Göre Satış Fiyatları Tablosu.....	145
Tablo 14: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB USD) Tablosu.....	146
Tablo 15: Ürün Gruplarının \$/Adet İlişkisi.....	146
Tablo 16: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB TL) Tablosu.....	147
Tablo 17: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (TL) Tablosu.....	148
Tablo 18: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Adet) Tablosu.....	148
Tablo 19: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Kg) Tablosu.....	149
Tablo 20: 2003 Bütçe Aylık Giderler Genel Durum (TL) Tablosu.....	150
Tablo 21: 2003 Bütçe Aylık Giderler (Kg) Tablosu.....	151
Tablo 22: 2003 Bütçe Aylık Hammadde ve Yardımcı Malzeme Giderleri (TL) Tablosu.....	153
Tablo 23: Hammadde için \$/KG İlişkisi.....	153
Tablo 24: Yardımcı Madde için \$/KG İlişkisi.....	154
Tablo 25: 2003 Bütçe Aylık Yakıt Giderleri (TL) Tablosu.....	154
Tablo 26: 2003 Bütçe Aylık Malzeme Giderleri (TL) Tablosu.....	155
Tablo 27: 2003 Bütçe Aylık Fayda-Hizmet Giderleri (TL) Tablosu.....	157
Tablo 28: 2003 Bütçe Aylık İşçi Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	159
Tablo 29: 2003 Bütçe Aylık Memur Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	165
Tablo 30: 2003 Bütçe Aylık Nakit Akım (TL) Tablosu.....	167
Tablo 31: 2003 Bütçe Aylık Kar/Zarar Tablosu.....	171

ŞEKİLLER LİSTESİ**Sayfa**

Şekil 1. Planların Hiyerarşisi.....	12
Şekil 2. Planlama Süreci.....	15
Şekil 3. Plan-Uygulama-Kontrol ve Geri Bilgi Akışı.....	20
Şekil 4. Kontrol Sürecindeki Temel Aşamalar.....	21
Şekil 5. Bütçeleme Süreci.....	61
Şekil 6. Bütçe İş Akışı Şeması.....	68

GİRİŞ

Günümüz iş dünyasının karmaşık ve rekabetçi ortamında faaliyet gösteren işletmelerin yaşamlarını devam ettirebilmeleri, rekabetin gerektirdiği şekilde hareket etmeleriyle mümkün olabilecektir. Böyle bir ortamda işletme, sadece günü kurtarmak için değil, rakiplerinden farklı olmak için çabalamalıdır. İşletmeler, rekabet üstünlüğü elde etmek, hiç değilse yarışma olanaklarını kaybetmemek ve başarılı olmak için gelişmeleri takip etmeli, değişen koşullara uyum gösterebilmeli, yeni teknik ve anlayışları uygulamalıdır.

İşletme yöneticileri, işletmenin geleceğiyle ilgili kararları alarak, işletmeyi istenen amaçlara ulaştırmak zorundadırlar. Faaliyetlerini, sürekli olarak değişen işletme içi ve işletme dışı etkenlerin altında ve giderek artan rekabet koşullarında yürüten işletme yönetiminin, böyle bir ortamda karar verebilmesi oldukça zordur. Bu ortam, işletmelerin karar verme sürecinin önemini arttırmakta, hızlı ve sağlıklı kararlar verebilmeleri gereğinin yanında en az hata ile faaliyetlerini sürdürmeleri gereğini de ortaya çıkarmaktadır. Bu durum, işletmeleri sistemli düşünmeye itmekte, dolayısıyla, planlama ve kontrol günümüz işletmelerinin en temel ihtiyacı olmakta, planlama ve kontrol fonksiyonlarının geliştirilmesi için belli yollar aranmaktadır. Bu gerçekler, işletme yöneticilerini, çevre şartlarını ve performanslarını değişik birçok açıdan ölçümlemeye yarayan, işletme birimlerinin aynı ortak amaca yönelik olarak uyum içerisinde çalışmalarını sağlayacak, planlama ve kontrol aracı olan bütçelerden faydalanmaya yönelterek, sözü edilen güçlüğü aşmalarına yardımcı olmaktadır.

Günümüzün büyük ve başarılı işletme yöneticilerinin pekçoğu bütçeyi, “işletme için bir yol gösterici, yönetim için bir kontrol aracı” olarak tanımlamakta; hedefleri ve sonuçları rakamsal olarak göstermesi nedeniyle de her geçen gün giderek daha çok ciddiye almakta ve benimsemektedirler.

Nitekim, işletme bütçeleri iyi uygulandığı takdirde bilimsel yönetimin temel yapı taşları olan planlama, koordinasyon, örgütlenme, harekete geçirme (yönelme) ve kontrol fonksiyonlarının etkili bir biçimde gerçekleşmesi mümkün olabilir.

Gerçekten de dengeli ve gerçekçi bir bütçe ile, hedefler ve bu hedeflere nasıl ulaşılacağı belirlenmiş olmakta; kaynakların herhangi bir çakışmaya meydan vermeden başarılı, verimli ve etkin bir biçimde kullanılması, hedeflere uygun olarak ilerlenip ilerlenemediğini görmek, değilse gerekli düzeltmeleri yapmak sözkonusu olabilecektir. Bu yönleriyle de bütçeleme işlemi mükemmel bir planlama ve kontrol aracı olarak yönetime hizmet vermektedir.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETMELERDE PLANLAMA VE KONTROL SÜRECİ

1. İŞLETMELERDE PLANLAMA

1.1. Planlama Kavramı ve Planlamanın Önemi

Örgütsel çevre dinamik bir yapıya sahiptir. Sürekli bir değişim içerisinde olan işletmecilik dünyası, işletmelerin, kendilerini farklı koşullara sahip ortamlar içerisinde bulmalarına neden olmaktadır. İşletmelerin belirledikleri hedeflere ulaşabilmeleri, yaşamlarını sürekli kılabilmesi büyük ölçüde bu değişen koşullara uyum gösterebilmelerine bağlıdır.

İşletme yaşamak istiyorsa geleceği görmek, en azından gelecekte meydana gelebilecek değişiklikleri değerlendirerek, işletmelerinin bu değişimlere ayak uydurmasını sağlamak durumundadır. Bu durum karşımıza planlama faaliyetini çıkartır.

Planlama, işletmeyi geleceğe hazırlayacak, değişen koşullar karşısında izlenecek en uygun yolun belirlenmesini sağlayarak yönetime yardımcı olacaktır.

Geçmişten günümüze kadar plan ve planlama kavramları hakkında çeşitli tanımlar yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır;

Plan, “gelecekte yapılacak bir işin kağıda tasarı biçiminde yazılması”dır.¹

Planlar, “istenilen bir sonuca ulaşmak için önceden formüle edilen metodlar”dır.²

Plan, “birden fazla amaç saptamak ve bunlardan gelecekte en uygun düşünüleni kabul etmek”tir.³

Plan, “amaçları başarmaya yönelik faaliyetler grubudur. En temel seviyede plan, ana soruya (buradan oraya nasıl gideceğiz?) cevap veren bir yol haritası”dır.⁴

Planlama, “harekete geçmeden önce hareketin yönünü ve amaçlarını kurma süreci”dir.⁵

¹ Oktay Güvemli, *İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama* (İkinci Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990), s.6.

² Garry Dessler, *Management: Leading People and Organizations in the 21st Century* (1st Edition. New Jersey: Printice-Hall International Editions, 1998), s.144.

³ İnan Özalp, *İşletme Yönetimi* (Birinci Baskı. Eskişehir: Birlik Ofset, 2000), s.195.

⁴ Robert D. Gatewood, Robert R.Taylor and O.C. Ferrell, *Management: Compherension, Analysis and Application* (Chicago: Austen Press, 1995), s.244.

⁵ Dessler, a.g.e., s.144.

Planlama, “bir amaç gerçekleştirmek için en uygun davranış biçimini seçme ve geliştirme niteliği taşıyan bilinçli bir süreç”tir.⁶

Tüm bu tanımlar ışığında çalışmamızın bundan sonraki bölümlerinde plan, “gelecekte yapılacak bir işin kağıda tasarı biçiminde yazılması”; “planlama ise, “amaca erişmek için hangi işlemlerin nerede, kimin tarafından, hangi sıraya göre, nasıl ve ne kadar zamanda tamamlanacağını gösteren tasarı”⁷ olarak ele alınacaktır.

Yukarıdaki tanımlardan da anlaşılacağı gibi temel yönetim fonksiyonlarının ilk basamağını planlama oluşturur. Nereye ulaşmak istendiği belirlenmeden diğer fonksiyonların yapılmasının bir anlamı olmayacaktır. Diğer yönetim fonksiyonları (kontrol, koordinasyon, organizasyon ve yöneltme) planlamanın bir devamıdır.

Günümüz yöneticileri, işletmelerinde belirli amaçları gerçekleştirebilmek için güçlü bir planlama fonksiyonunun gerekliliğine inanmaktadırlar. Yaşanılan çağda birçok örgüt nerede olduğunu (işletmesinin mevcut durumunu, zayıf ve kuvvetli yönlerini), nereye (amaçlarını) ve nasıl varmak istediğini (amaçlarına ulaşmak için gerekli stratejileri, planları hazırlamasını) planlama çalışmalarıyla ortaya koymaktadır.

Planlama etkinliklerine girişmenin nedenleri konusunda oldukça uzun bir liste oluşturmak olanaklıdır. Ancak, temel neden, genellikle ihtiyaçların sınırsız kaynakların ise kısıtlı olması ve iki gerçek arasında denge kurma gereksinmesidir.⁸

1.2. Planlama İlkeleri

Planlamanın yararlı olabilmesi için plan yapılmasında gözönünde bulundurulması gereken planlama ilkelerini kısaca özetlersek;⁹

- Planlamadan tek başına çok büyük sonuçlar beklenmemelidir. Planlamanın bir amaç olmadığı, amaçları gerçekleştirmek için bir teknik ve araç olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

⁶ Kemal Tosun, *İşletme Yönetimi* (Altıncı Baskı. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi. 1992), s.199.

⁷ Güvemli, a.g.e., s.3-4.

⁸ Cevat Elma ve Kamile Demir, *Yönetimde Çağdaş Yaklaşımlar Uygulamalar ve Sorunlar* (Ankara: Anı Yayıncılık, 2000), s.280.

⁹ Öztin Akgüç, *Finansal Yönetim* (Yedinci Baskı. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1998), s.165.

- Planlama esnek olmalı, değişen koşullara uyum sağlamalı, sık sık gözden geçirilmelidir.
- Plan hazırlanmasında, alt kademe yöneticilerin, uygulamacıların da planlama sürecine katılmaları sağlanarak görüş ve düşünceleri alınmalı, böylece hazırlanan planın başarı şansı artırılmalıdır.
- Planlama, işletmenin durumuna göre değişik özellikler gösterebilmelidir. Kaynak sıkıntısı içinde bulunan, zor finansal koşullarla karşılaşmış bir işletmenin yapacağı planlama ile geniş kaynakları olan, yeni yatırım alanları arayan işletmelerin planlamaları farklılık gösterebilir.

Ayrıca;

- Plandan neler beklendiği açık olarak belirtilmeli, planın yürütülmesi için gerekli kaynaklar sağlanmalıdır.
- Saptanan amaçların gerçekleşmesi için en uygun (optimal bir zaman süresini) süreyi kapsamalıdır. Bu süre gerektiğinden ne uzun ne de kısa olmalıdır.
- Planlar, birbirleriyle ilişkili olarak ve birbirinin devamı biçiminde hazırlanmalıdırlar. Başka bir deyişle, önce uzun süreli planın, sonra orta süreli planın ve uygulama zamanı yaklaşıldığında da kısa süreli planın birbirleriyle bağımlı olacak biçimde hazırlanmaları gerekir. Buna “planların bütünlüğü” ilkesi denilmektedir.¹⁰

1.3. Planlamanın Olumlu ve Olumsuz Yanları

Planlamanın işletmeye sağladığı yararları yanında işletmede neden olduğu sakıncaları da vardır.

1.3.1. Planlamanın Olumlu Yanları

Planlamanın sayısız olumlu yanı vardır. Bunlardan birkaçını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.

- İşgücünün etkin kullanımını sağlar.

¹⁰ Güvemli, a.g.e., s.31.

- İktisadi olmayan yatırım ve çalışmalardan kaçınılmasını sağlayarak zaman israfını önler.
- Planlama ile kaynakların dikkatsiz bir biçimde harcanması önlenerek, kaynakların gerektiği yerde gerektirdiği miktarda kullanılması sağlanır.
- Planlama, yönetici ve personeli doğru bir şekilde motive etmeye yardımcı olacak çevrenin yaratılmasını sağlar.¹¹ Planlama, yetki devrini kolaylaştırıp, işletme içi çalışma düzeninin oluşmasını sağlar. Herkesten ne beklediği belirlenmiş, herkesin izleyeceği yol açıklığı kavuşturulmuş olur.
- Yöneticilerin dikkatini amaca çeker. Yönetici olayların gidişatı üzerinde düşünme fırsatı yakalayabilecek ve giderek geleceği görme alışkanlığına sahip olabilecektir.
- Planlama, yöneticinin bulunduğu durumu ve düzenlediği çevreyi ciddi bir şekilde tanımasını sağlayan mükemmel bir araçtır. Yöneticileri, işletme yönetimiyle ilgili temel soruları sormaya zorlayarak, yöneticilerin, işletme ve işletmenin amaçları hakkında genel bir anlayış kazanmalarına yardımcı olur.¹²
- Plan, geniş araştırma ve incelemeler sonucunda düzenlendiğinden plana dayalı olarak alınan kararlar da sağlıklı olacaktır. Bu durum planlamayı en iyi kararı almaya yönelik sistematik bir araç olarak ortaya çıkarır.¹³ Çünkü planlama, bütün alternatifleri değerlendirerek en iyi alternatifin belirlenmesini sağlar.
- İktisadi, sosyal, siyasal ve teknik değişmeler, planlama çalışmaları sırasında inceleneceğinden bu konudaki gelişmeler ve bunların işletme çalışmalarına olası etkileri üzerinde durulmuş olacaktır.¹⁴ Dolayısıyla işletme için, çevrenin değişen koşullarını zamanında saptamak ve gerekli önlemleri zamanında alarak, hızlı değişime, giderek artan gelişmelere uyum sağlamak sözkonusu olabilecektir.
- Tahmini ve gerçekleşen sonuçların sürekli olarak karşılaştırılmasını sağlayarak kontrol sisteminin oluşmasına yardımcı olur.

¹¹ Gatewood, Taylor and Ferrell, a.g.e., s.246.

¹² Aynı, s.245-246.

¹³ Güvemli, a.g.e., s.35-36.

¹⁴ Aynı, s.34.

1.3.2. Planlamanın Olumsuz Yanları

Planlamanın olumlu yanlarının yanında olumsuz yanları da bulunmaktadır. Planlamanın olumsuz yanları ise;

- Zaman ve enerji harcamayı gerektirmektedir.
- Nitelikli işgücüne ve araçlara duyulan ihtiyaç her işletme tarafından karşılanamamaktadır.
- Günün değişen teknolojisine ve şartlarına ayak uyduramaması. Koşulların hızla değiştiği günümüzde yeterince araştırma yapılmadan verilen kararlar, acele ile yapılan planlar işletmelerin amaçlara ulaşmalarını engellemektedir.
- Planın süresi iyi düzenlenmezse, planlamanın etkisi azalır. Planın süresi uzun olduğunda doğruluk derecesi, kısa olduğunda da plandan beklenen yararlar azalmaktadır.¹⁵
- Planla ilgili kimselerin dikkatinin gereğinden fazla geleceğe yönelmesi halinde içinde bulunulan zamanın ihmal edilmesine yol açabilir.
- Planlar belli bir çalışma düzeni ve dolayısıyla standart yöntemler ortaya çıkarır. Bu da planların, insanların üzerinde bir kontrol aracı olarak algılanmasına neden olabilir. Bu, bir direnme ve karşı koyma durumu ortaya çıkartabilir. Bu direnmeyi kırmak için planın sahiplenilmesi, planı uygulayacak kişilerin de bilgilerine başvurularak, planın yararları ve amaçları hakkında bilgi verilip planın işletmeye maledilmesi gerekir. Ayrıca gerektiğinde, değişen koşullara göre plan revize edilmeli ve tepkilere göre alınacak tedbirler de planlanmalıdır.¹⁶
- Planın en önemli sakıncalarından biri de, uygulama durumunda bulunan bireylerin plana bağlı kalmasından dolayı kişilerin girişim güçlerini köreltmesi ve onları bir tür otomat duruma getirmesidir. Kişilik bakımından girişimci olmayan, risk ve sorumluluk yüklenmek istemeyen, karar almaktan çekinen kimseler için bu durum rahatlık ve rehabet aracı rolü oynayabilirken; becerikli, çalışkan, risk ve

¹⁵ Nurel Cingi, "Planlama Örgütünde Amaçlara Göre Yönetim Uygulamasının İşletmenin Başarısı Açısından İncelenmesi ve Eczacıbaşı Holding'de Bir Uygulama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994), s.12.

¹⁶ Mustafa Biçer, "CPM (Kritik Yol Metodu) İle Planlama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995), s.7.

sorumluluk yüklenme eğilimi kuvvetli kişiler için plan, hele de ayrıntılara inen plan büyük sakıncalar taşır. Bunu önleyebilmek için planı uygulayacak kişileri de planlamaya katarak, onların düşünce ve isteklerini dikkate alarak demokratik bir planlama yapılmalıdır.¹⁷

Planın işletmeye sağlayacağı yararlar yanında bu olumsuzluklar bir nebze gözardı edilebilir. Bu sakıncalardan dolayı planlamadan kaçınmak yerine bu olumsuzlukları azaltacak ve hatta ortadan kaldıracak tedbirleri de alarak planlamaya gidilmelidir.¹⁸ Nitekim, planlamayı iyi yapmamak değil, yeterince iyi olmayan bir planlamayla yetinmek de suçtur.¹⁹ Bunun yanında unutulmaması gereken nokta, kötü bir planın dahi plansızlıktan daha yararlı olduğudur. Önemli olan, işletmelerin bu araçtan daha etkin nasıl faydalanabilecekleridir.

1.4. Plan Türleri

Planlar çeşitli biçimlerde sınıflandırılmaktadır. En çok görülen sınıflandırılma biçimi planların, zaman ve yinelenme sayılarına göre yapılmış olanlarıdır. Plan çeşitlerinin incelenmesinde işletme planları, süreleri ve tekrar edilmeleri açısından ele alınacaktır.

1.4.1. Sürelerine Göre Planlar

İşletme planlarının hazırlanmasında öncelikle kararlaştırılması gereken nokta, hazırlanacak planın kapsayacağı devrenin uzunluğu olacaktır. Uzunluk tesbit edilirken planın amacı ile bilginin güvenilir olması gözönünde tutulmalıdır.²⁰

İşletme planları, sürelerine göre “kısa süreli planlar”, “orta süreli planlar” ve “uzun süreli planlar” olmak üzere üçe ayrılmaktadırlar.

¹⁷ Tosun, a.g.e., s.215.

¹⁸ Biçer, a.g.e., s.7.

¹⁹ John L.Thompson, *Strategic Management* (4th Edition. Australia: Thompson Learning, 2001), s.374.

²⁰ Cevat Manav, *Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama* (Birinci Baskı. Ankara: Desen Kağıtçılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., 1990), s.14.

1.4.1.1. Kısa Süreli Planlar

Kısa süreli planlar genelde bir yıllık olarak hazırlanmakla birlikte bir yıldan daha kısa süreli (3 aylık- 6 aylık-giderek daha kısa süreli planlar) planlar da sözkonusudur. Kısa vadeli planlara en güzel örnek işletme bütçeleridir.

Kısa vadeli planlar, uzun süreli planların basamağını oluşturabileceği gibi bağımsız bir nitelik de taşıyabilirler. Örneğin; işletme bütçelerindeki satış bütçesi bağımsız bir kısa vadeli plandır. Buna karşılık inşaatı 8-10 yıl süren bir barajın yıllık bütçe içinde yer alan dilimi kısa vadelidir.²¹

Kısa dönemde tahminde bulunmak daha kolay olduğundan hedeflere ulaşmak, kısa süreli planlamada orta ve uzun süreli planlamaya göre daha olanaklıdır.

1.4.1.2. Orta Süreli Planlar

Orta süreli planlar, bir kaç yıllık süreyi (2-5 yıllık) kapsayan planlardır. Kısa süreli planlara göre daha uzun bir süreyi kapsarlar, bu nedenle de kesinlikleri daha azdır.

1.4.1.3. Uzun Süreli Planlar

Uzun süreli planlama, “geleceğe biçim vermek amacı ile çevre koşullarındaki değişmelerin incelenmesini ve bu değişmeler karşısında işletmenin durumunu değerlendirerek hedeflerin saptanmasını ve hedeflerin gerçekleştirilmesini sağlayacak seçenekleri belirleyerek, uygulama planlarının hazırlanmasını mümkün kılan beş yıllık ve daha uzun süreleri kapsayan sürekli bir çalışma sistemi” olarak tanımlanabilir.²²

Ayrıntılı kısa dönem planlarından önce hazırlanan uzun dönem planın kapsayacağı süreyi, yeni bir fabrikanın inşaatı, yeni teknolojinin benimsenmesi, yeni bir ürünün piyasaya sunulması ya da yeni bir piyasanın edinilmesi gibi işlerin değişmesi için gerekli olan zaman belirler.²³

Uzun dönemli planlamada dikkat edilmesi gereken bir diğer husus da dönem uzunluğundan dolayı belirsizliğin yüksek olması, tahminlerde bulunmanın giderek

²¹ Aynı, s.14-15.

²² Güvemli, a.g.e., s.9.

²³ Feryal Orhon Basık, *Kar Planlaması ve Kontrolü* (İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, 1992), s.140.

zorlaşmasıdır. Bunun yanında belirsizlik ne kadar artarsa planın önemi de o derece artacaktır.

1.4.1.4. Kısa-Orta ve Uzun Süreli Planların Birbirleriyle İlişkileri

Planlama, uzun vadeli işletme hedeflerinin tesbiti ile başlamalı ve adım adım onu gerçekleştirecek kısa vadeli planlar ile onu takip etmeli ve diğer bütün alt sistemler ana sistemle bir bütün haline getirilmelidir.²⁴ Ana hatları itibariyle işletmenin gelecek 3-5 yıllık dönem içinde nereye doğru yol alması gerektiği, bunun için de atması gereken temel adımların neler olduğu uzun vadeli planlamayla belirlenir. Uzun vadedeki büyümeyle ve değişimle ilgili hedef bilinmediği takdirde kısa vadeli kararların etkin ve tek bir amaca yönelik olması mümkün değildir.²⁵

Uzun vadeli planlar dikkate alınarak kısa vadeli planlar yapılmalıdır. Kısa vadeli hedefle uzun vadeli hedef arasında uyum sağlanamazsa kısa vadeli hedeften vazgeçilmelidir. Kısa ve uzun süreli planlar arasında sağlanacak denge ve uyum her iki planın da başarılı olmasını sağlayacaktır.

Tablo1’de kısa-orta ve uzun süreli planların birbirleriyle ilişkilerine yer verilmiştir.

²⁴ Manav, a.g.e., s.51.

²⁵ Basık, a.g.e., s.142.

Tablo 1. Kısa-Orta ve Uzun Süreli Planların Birbirleriyle İlişkileri

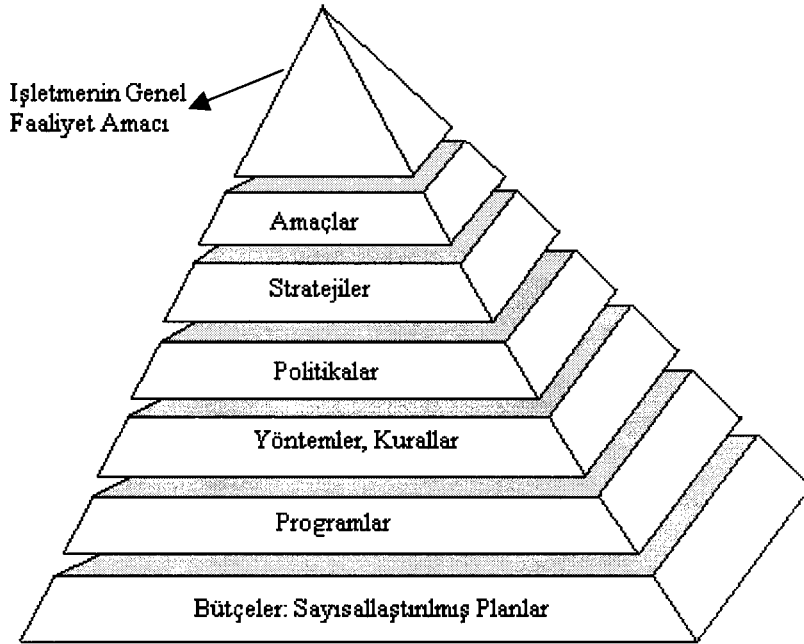
	KISA SÜRELİ PLANLAR	ORTA SÜRELİ PLANLAR	UZUN SÜRELİ PLANLAR
SÜRESİ	Bir yıla kadar olan süreyi kapsar.	1-5 yıllık süreleri kapsar.	Beş yıl ya da daha uzun süreleri kapsar.
KAPSAMI	İşletmenin belirli bir bölümünü ele alabileceği gibi, işletmenin bütünlüğü açısından çeşitli bölümlerini de etki altına alabilir.	İşletmenin bir bölümünü ya da işletme bütünlüğü açısından kısa süreli planlara göre daha çok bölümünü kapsayabilir.	İşletmenin bütünlüğü sözkonusudur. Ancak kısa ve orta süreli planlardaki bölüm ayrıntısı yoktur.
UYGULAMA OLANAKLARI	Uygulama aracıdır.	Kısa süreli planlara göre kesinliği daha az ve yaklaşık verileri kapsar. Uygulama aşamasında çoğu kez kısa süreli plan niteliğine dönüştürmek gerekir.	Daha fazla belirsizlik dolayısıyla uygulama aracı olmaktan çok, yön gösterici niteliği vardır.
ETKİLEŞİMLERİ	Orta süreli ve kimi kez de uzun süreli planlardan etkilenir.	Uzun süreli planlardan etkilenir ve kısa süreli planlamayı etkiler.	Kısa ve orta süreli planları etkiler.

Kaynak: Oktay Güvemli, *İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama* (ikinci Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990), s.26.

Bunlarla birlikte, planlama faaliyeti işletmenin değişik kademelerine yayılmalıdır. Alt kademelerde daha ayrıntılı ve kısa süreli planlar hazırlanırken, üst kademelere çıkıldıkça planlar daha genel ve uzun dönemli olmalıdır.

1.4.2. Yinelenmelerine Göre Planlar

Yinelenmelerine göre planlar, “bir kerelik planlar (tek kullanımlı)” ve “sürekli planlar” olmak üzere ikiye ayrılırlar. Şekil 1’de yinelenmelerine göre planlar basamaksal olarak gösterilmiştir.



Şekil 1. Planların Hiyerarşisi

Kaynak: Harold Koontz, Cyrill O’Donnell and Heinz Wehrich, **Essentials of Management** (4th Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Company., 1986), s.77.

Bunlardan, amaçlar, stratejiler, politikalar, yöntemler ve kurallar sürekli planlar; programlar ve bütçeler bir kerelik (tek kullanımlı) planlardır.²⁶ Yöneticiler ihtiyaçlarına uygun olarak bunlardan bir veya birkaçını kullanabilirler.

1.4.2.1. Sürekli Planlar

Bu planlar, süreklilik gösteren işletme çalışmalarıyla ilgili olarak bu çalışmaların belirli dönemlere ayrılması suretiyle düzenlenir. Uzun süreli işletme planları ve yıllık

²⁶ Özalp, a.g.e., s.210.

programlar sürekli planlardır. Bunlar çoğu zaman her dönem sonunda gözden geçirilir, yaşanmış yıl çıkarıldıktan sonra bir yıl yeniden uzatılarak sürekliliğe kavuşturulmuş olurlar.²⁷

Amaç, “bir işletmenin varoluş nedeni, gelecekte ulaşmayı düşündüğü sonuç”tur.

Amaçlar, işletme kaynaklarının gelecekte erişilen durumu gerçekleştirmek üzere düzenlenmesine yani strateji oluşumuna temel teşkil ederler.²⁸

Strateji, “tutarlı bir bütünlük içinde olayların ardarda gelmesini sağlayarak, işletmenin bütününe ya da bir parçasının uzun dönemde amaçlarını gerçekleştirmede belirlediği yön, örgütün ana hedefleri ile politikasını birleştiren plan ya da modeller”dir.²⁹

Stratejiler, amaçların gerçekleştirilmesinde kaynakların nasıl kullanılması gerektiği hakkında yol gösterecektir.

Politikalar, hareketler için bir rehberdir.³⁰ Politika, “davranış ve faaliyetlerin yerine getirilmesinde personele yol gösteren davranış planı”dır. İşletme yönetiminde üretim, finansman, pazarlama, personel, örgütlendirme, yöneticiler vb. ile ilgili politikalar belirlenir. Bunlar, ilgili personel tarafından bilindiği takdirde, karar ve davranışlarını ona göre düzenlerler. Böylece politikalar, düzenleyici ve uyumlaştırıcı bir rol oynarlar.³¹

Yöntemler (prosedürler), “gerekli faaliyetlerin kronolojik sıralaması”dır. Prosedürler, düşüncelerden çok hareketlere yol gösterir ve belirli aktivitelerin başarıyla sonuçlandırılması için gerekli yolun ayrıntılarını verir.³² Kısacası yöntem, “hedefe ulaşmak için adım adım nasıl hareket edileceğini (hangi işlerin kimler tarafından, ne zaman hangi sırayla yapılacağını) ortaya koyan plan çeşidi”dir.

Politika, genel hatlarıyla işleri planlanmakta, yöntem ise işin ayrıntılarıyla daha çok ilgilenmektedir. En önemli fark, yöntemler politikalardan çıkmakta ve politikanın bir uzantısı veya görüntüsü olmaktadır.³³

²⁷ Güvemli, a.g.e., s.27.

²⁸ Erol Eren, **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası** (Beşinci Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000), s.8.

²⁹ Elma ve Demir, a.g.e., s.281.

³⁰ Jeffrey S. Harrison and Caron H. St. John, **Strategic Management Of Organizations and Stakeholders** (2nd Edition. Cincinnati, Ohio: South Western College Publishing, 1998), s.263.

³¹ Tosun, a.g.e., s.211.

³² Heinz Wehrich and Harold Koontz, **Management: A Global Perspective** (10th Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Company., 1993), s.125.

³³ Özalp, a.g.e., s.219.

Kurallar, bir işletmede nelerin yapılıp nelerin yapılamayacağı hakkında bilgi verirler. Planların en basit ve sade şeklini oluştururlar.

1.4.2.2. Bir Kerelik Planlar

Bir kerelik planlar, yatırımlar, özel projeler gibi bir kez yapılması sözkonusu olan işlerle ilgili olarak düzenlenir. Bu planların konusunu oluşturan işlerin bitiş noktaları bellidir ve bu işler süreklilik gösteren işletme çalışmaları içinde zaman zaman ortaya çıkarlar.³⁴

Programlar, “hedeflerin, politikaların, kuralların, atılması gereken adımların, kullanılması gereken kaynakların ve belirli bir hareketi gerçekleştirmek için gerekli diğer unsurların bileşimidir” ve genellikle bütçeler tarafından desteklenirler.³⁵

Program, yinelemeyen (tekrarlamayan) önemli bir hedefle ilgili karmaşık aktiviteler topluluğunu koordine eden kapsamlı bir plan olup;

- Yapılması gerekeni başlıca parçalara ayırmak
- Parçalar arasındaki ilişkiyi belirlemek ve bir sıralama geliştirmek
- Her parçadan kimin sorumlu olacağına karar vermek
- Her parçanın nasıl tamamlanacağını ve hangi kaynakların gerekli olacağını belirlemek
- Her parçanın tamamlanması için gerekli olan süreyi tahmin etmek
- Her adımın uygulanması için bir tarife (program) geliştirmek olmak üzere altı aşamadan oluşmaktadır.³⁶

Bütçe, “beklenen sonuçların sayılarla açıklanması”dır. Sonuçlar, para, zaman ve miktar veya faaliyetler biçiminde ifade edilebilir.

1.5. Planlama Süreci

İşletmelerin amaçlarını gerçekleştirebilmeleri, işletmelerin kendilerini bu amaçlara götürecek aşamaları belirleyerek, bunları bir düzen içerisinde ele almalarıyla sözkonusu

³⁴ Güvemli, a.g.e., s.27.

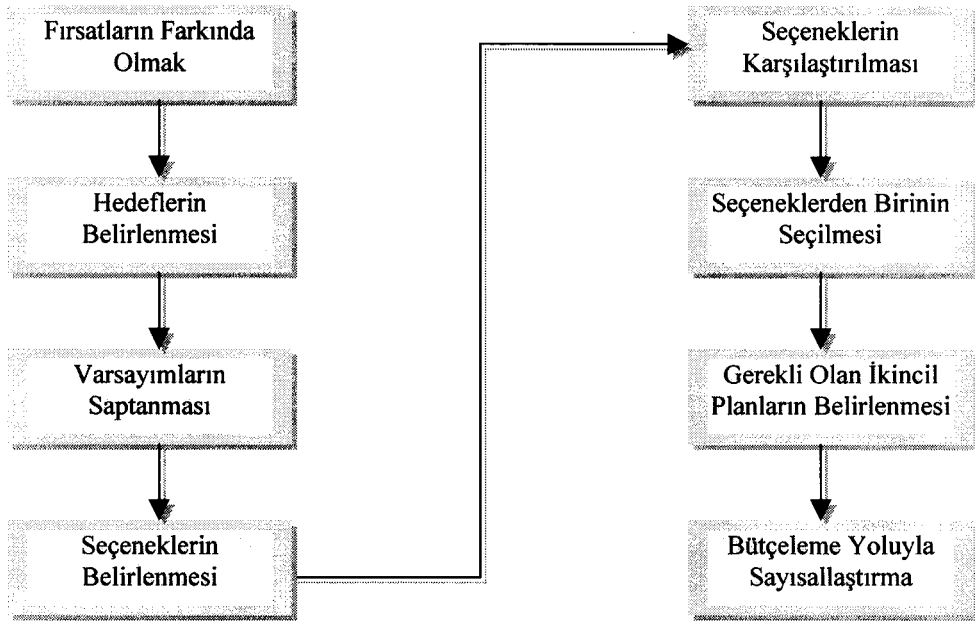
³⁵ Wehrich and Koontz, a.g.e., s.127-128.

³⁶ Kathryn M. Bartol and David C. Martin, **Management** (3rd Edition. Boston: Mc Graw-Hill Book Company.,1998), s.205.

olacaktır. Bu çabanın (faaliyetlerin) sistemli bir biçimde ele alınması planlama sürecini başlatacaktır.

Planlama süreci, işletmedeki bütün yöneticilerin etkin katılımını gerektirir. Birçok kimsenin katıldığı tartışmalı toplantılar, ciddi görüşler belirtme çabaları, işi etkileyen temel faktörlerin anlaşılması ve ortaya konulması, zorlayıcı iş problemlerine yapıcı cevapların bulunmasında kişisel katkıların istenmesi, gerçekten planlama sürecinin önemli bir tecrübe kaynağı olmasını sağlar.³⁷

Planlama süreci, amaçlara ulaşmak için gerekli olan adımların atılması konusunda yönetime yol gösterecektir. İstenilen amaçlara ulaşmak isteniyorsa doğru adımların atılması gerekmektedir. Bu adımların neler olduğu Şekil 2’de gösterilmiştir.



Şekil 2. Planlama Süreci

Kaynak: Heinz Wehrich and Harold Koontz, **Management A Global Perspective** (10th Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Company, 1993), s.131.

³⁷ Yurdakul Alpay, **Bütçeden Stratejik Yönetime İşletme Planlaması** (İstanbul: Cem Yayınevi, 1990), s.42.

1.5.1. Fırsatların Farkında Olmak

Planlamadan önce gelmesine ve bundan dolayı planlama sürecinin tam anlamıyla bir parçası olmamasına rağmen, fırsatların farkında olmak, planlamanın gerçek başlangıç noktasıdır. İşletme yönetimi, ilk önce gelecekteki elverişli durumları açıkça görebilmeli, güçlü ve zayıf yanlarının ışığı altında nerede duracağını bilmeli, çözülmesi istenen problemleri ve neden çözmek istediğini anlamalı, ne kazanmayı beklediğini bilmelidir.³⁸

1.5.2. Hedeflerin Belirlenmesi

Planlamada ikinci adım, işletmenin bütünü ve her bir bölümü için amaçları saptamaktır. Belirlenecek hedefler, bütün bir işletmeyi içine alabilecek kadar geniş olabileceği gibi, sadece bir bölümü ilgilendirebilecek nitelikte de olabilir. Burada önemli olan, hedeflerin açık ve net bir biçimde ortaya konulmasıdır. Hedefleri açıkça belli olmayan işletmelerin sonuca ulaşması söz konusu olamayacaktır.

1.5.3. Varsayımların Saptanması

İşletme amaçlarına ulaşmak istiyorsa, içinde bulunduğu iç ve dış koşulları incelemelidir. Burada amaç, değişen koşullara karşı hazırlıklı olmaktır.

Varsayımlar, “gelecekle ilgili tahminler”dir.

Planlama ile ilgili varsayımları üç grupta toplayabiliriz.³⁹

Kontrol edilemeyen (denetlenemeyen) varsayımlar: Planı yapan işletme bunlara etki yapamaz. Nüfus artışı, siyasi ortamdaki değişiklik, gelecekteki fiyat düzeyi, vergi oranları, genel konjunktür durum vb. kontrol edilemeyen varsayımlardır.

Kısmen kontrol edilebilen varsayımlar: İşletmenin piyasadaki payı, işçinin verimliliğinin artırılması, işletmenin fiyat politikası vb. kısmen kontrol edilebilen varsayımlara örnek olarak verilebilir.

Kontrol edilebilen (denetlenebilen) varsayımlar: Bu varsayımlar tamamen işletmenin denetimi altında olup, yeni eleman alma, yeni piyasalar temini, üretim metodlarının değiştirilmesi, kuruluş yeri seçimi vb. örnek olarak verilebilir.

³⁸ Weihrich and Koontz, a.g.e., s.129.

³⁹ Özalp, a.g.e., s.209.

1.5.4. Seçeneklerin Belirlenmesi

Planlamanın dördüncü adımını, alternatiflerin özellikle de hemen belli olmayan, kolay anlaşılır olmayanlarını aramak ve incelemektir. Önemli olan alternatifler bulmak değil, alternatiflerin sayısını azaltarak en ümit verici olanlarını analiz etmektir.⁴⁰

1.5.5. Seçeneklerin Karşılaştırılması

Herhangi bir kararda olduğu gibi planlama sürecinde de bir sonraki adım, her bir alternatifi yöneticinin amaçlarına bağlı olarak değerlendirmektir.⁴¹ Bu aşamada, her alternatifin güçlü ve zayıf yönleri ele alınacak, birbirleriyle karşılaştırılacaktır.

1.5.6. Seçeneklerden Birinin Seçilmesi

Seçenekler arasında karşılaştırmalar yapıldıktan sonra amaca en uygun olan seçenek seçilebileceği gibi planın uygulama konulmasından vazgeçilebilecektir. Bu aşamada, üst kademe yöneticilerinin yetenekleri ve geleceği görebilme özellikleri etkili olacaktır.

1.5.7. Gerekli Olan İkincil Planların Belirlenmesi

Bir karara varıldığında planlama süreci tamamlanmış olmaz. Temel planı destekleyecek ikincil planlar gereklidir.⁴² Değişik nitelikteki personelin işe alınması ve eğitilmesi, bakım araçlarının geliştirilmesi, reklamcılık, finans ve sigorta ile ilgili planlar örnek verilebilir.

1.5.8. Bütçeleme Yoluyla Planları Sayısallaştırma

Karar verildikten ve planlar hazırlandıktan sonra, planları anlamlı hale getirmek için atılacak son adım, planları bütçelere dönüştürerek sayısallaştırmaktır.⁴³

⁴⁰ Wehrich and Koontz, a.g.e., s.132.

⁴¹ Dessler, a.g.e.,s.147.

⁴² Wehrich and Koontz, a.g.e., s.133.

⁴³ Aynı, s.133.

2. İŞLETMELERDE KONTROL

2.1. Kontrol Kavramı

Amaçların saptandığı planlama aşamasında başarılı olmak ve en uygun planı yapmak yeterli değildir; aynı zamanda planın ne derece başarılı olduğunu ve hatalar varsa hataların nereden kaynaklandığını bulmak gerekir.⁴⁴ Bu durum karşımıza kontrol kavramını çıkarır. Kontrol, “en basit ifadeyle olması gerekenle olanın karşılaştırılması, aradaki olumsuz farkların belirlenerek düzeltici tedbirlerin alınması”dır. Kontrol, arzulanan amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını veya ne ölçüde ulaşıldığını araştırmaktır. Böylece, kontrol ile diğer fonksiyonların (planlama, koordinasyon, organizasyon ve yöneltme) neleri, nasıl ve ne ölçüde başardığı araştırılıp belirlenir.⁴⁵ Tanımın da ortaya koyduğu gibi kontrolün olabilmesi için önceden belirlenmiş bir amacın, bir planın varlığı gerekmektedir. Kısacası planlama süreci oluşmadan kontrol fonksiyonu yerine getirilemeyecektir.

Kontrolün temel amacı, bir şeyin planlandığı gibi yapılmasını sağlamak,⁴⁶ işletme yönetimini, belirledikleri amaçlar topluluğuna ulaşılmaya götürmektir.⁴⁷ Faaliyetlerin planlandıkları doğrultuda, konulmuş kurallara uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmedikleri, işletme amaçlarının ne ölçüde başarılabildiği kontrol sayesinde ortaya konulacaktır.

Kontrolün yapıcı, düzenleyici bir faaliyet olarak görülmesinin nedenlerini aşağıdaki gibi iki başlık altında sıralayabiliriz.⁴⁸

- Nedenlerden bir tanesi, hataların birbiri üstüne binmesidir. Ufak tefek hataların organizasyonlar üzerinde olumsuz sonuçları olmayabilir. Fakat zamanla küçük hatalar birbiri üstüne gelir ve ciddi boyutlara ulaşır. Kontrol ile hatalar üstüste gelmeden yakalanabilir.

⁴⁴ Özalp, a.g.e., s.290.

⁴⁵ İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik** (Onikinci Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000), s.186.

⁴⁶ Samuel C. Certo, **Modern Management: diversity, quality, ethics, and the global environment** (7th Edition. New Jersey: Printice-Hall International Editions, 1997), s.456.

⁴⁷ Asım Gün, **İşletmelerde Kontrol, Finansal Kontrol ve Bütçeleme** (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999), s.6.

⁴⁸ Zeyyat Hatiboğlu, **Yönetim Muhasebesi** (Birinci Baskı. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1995), s.96.

- Organizasyonlarda karmaşıklık ise diğer bir nedendir. Organizasyonlarda büyük ve çok değişik işler yapılmaktaysa iyi bir kontrol sistemi olmadan işleri izlemek mümkün olmaz.

2.2. Kontrol Sistemi ve Süreci

Bu başlık altında ilk önce kontrol sistemi daha sonra kontrol süreci ele alınacaktır.

2.2.1. Kontrol Sistemi

İyi bir yönetim ancak etkin bir kontrolle sağlanabilir. Yeterli bir kontrol sistemi olmadıkça işletmenin başarıya ulaşma şansı son derece düşük olacaktır. Bu noktada önemli olan doğru kontrol derecesini bulabilmektir.

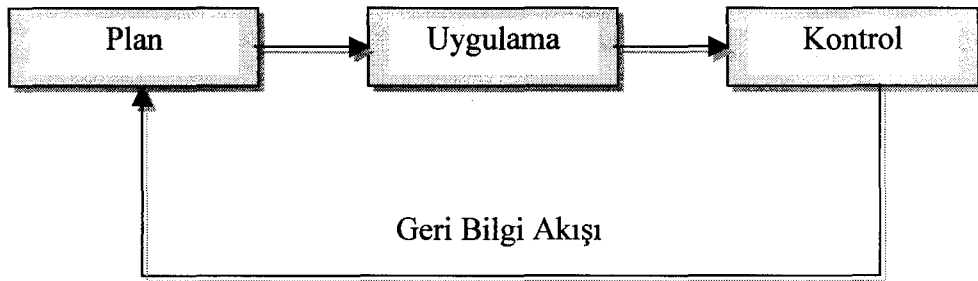
Aşırı bir kontrol, işletme çalışanlarının motivasyonunu azaltarak, kişilerin yaratıcılığını sınırlayabilecek, işletme ortamının zevksiz, sıkıcı bir hal almasına neden olabilecektir. Yetersiz bir kontrol sistemi de, kaynakların israf edilmesine yol açarak işletme için olumsuz sonuçlar doğurabilecektir.

Etkin bir kontrol sisteminin taşıması gereken özellikleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Kontrol sistemi, açık ve anlaşılır olmalıdır. Kontrolün kim tarafından, nasıl ve ne zaman yapılacağı belirlenmesi gerekir. Açık ve anlaşılır olmayan kontrol sistemi, hatalara ve çalışanlar arasında anlaşmazlığa neden olabilecektir.
- Kontrol sistemi, işletme çalışanlarınca benimsenmiş olmalıdır.
- Kontrol sistemi, esnek olmalıdır. Kontroller, çevreye uyum sağlayıcı, fırsatları değerlendirici şekilde esnek oluşturulmalıdır.
- Kontrol sistemi, planda sapmaları, olanak bulduğu kadar çabuk, süre kaybetmeden bildirmelidir. Zamanında düzeltme olanağı verebilmesi için kontrol sistemi bunu sağlayabilmelidir.⁴⁹
- Kontrol, bir çeşit geri besleme veya geri bilgi akışı temeline dayanır. Şekil 3'de görüldüğü gibi plandan uygulamaya, uygulamadan kontrole ve kontrolden tekrar planlamaya doğru bir akım içinde geri bilgi akışı, arzu edilmeyen sonuçların yeni

⁴⁹ Tosun, a.g.e, s.292.

planlarda gözönünde tutularak önlenmesine yardımcı olur.⁵⁰ Bu doğrultuda, gerekli performans düzeyinin ölçülmesi (faaliyetlerin aksayan ve hatalı yanlarının teşhis edilmesi) ve gerekli tedbirlerin alınması için kontrol sisteminin geri besleme (geri bilgi akışı) kavramı temelinde şekillendirilmesi gerekir.



Şekil 3. Plan-Uygulama-Kontrol ve Geri Bilgi Akışı

Kaynak: İsmet Mucuk, **Modern İşletmecilik** (Onikinci Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000), s.187.

2.2.2. Kontrol Süreci

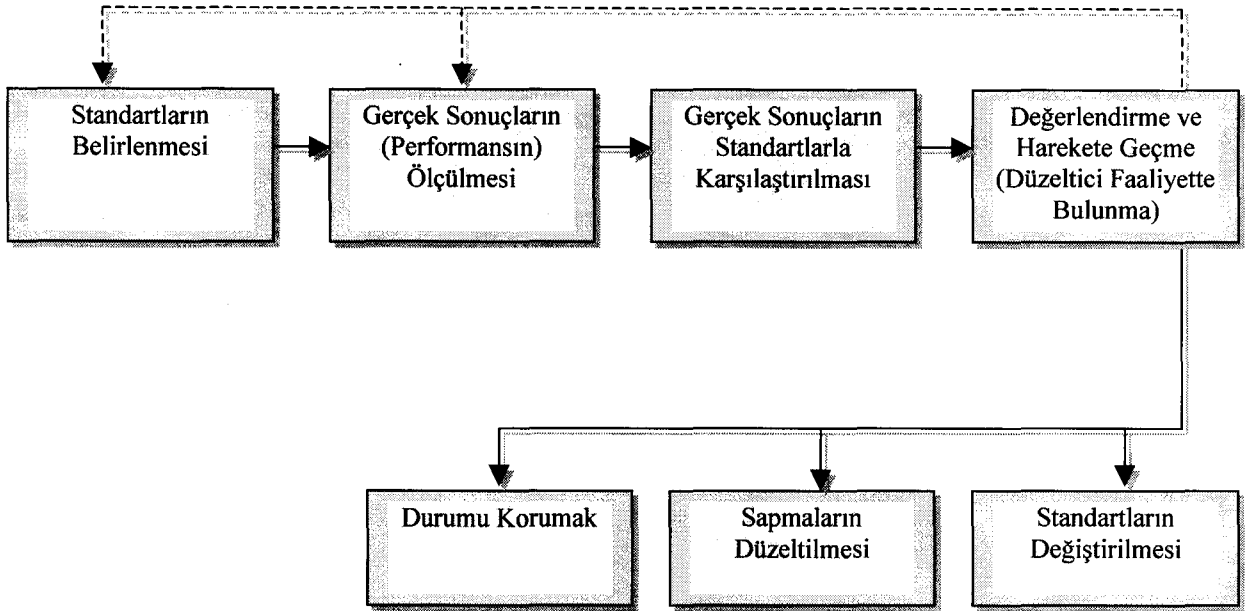
Kontrol süreci, birbirini takip eden ve birbirleriyle ilişkili dört temel aşamadan oluşur.

Bunlar;

- Standartların (hedeflerin) belirlenmesi
- Gerçek sonuçların (performansın) ölçülmesi
- Gerçek sonuçların standartlarla karşılaştırılması
- Değerlendirme ve harekete geçme (düzeltici faaliyette bulunma) aşamaları olup, aşağıdaki şekille ifade edebiliriz.⁵¹

⁵⁰ Mucuk, a.g.e., s.187.

⁵¹ W. Ricky Griffin, **Management** (4th Edition. Boston: Houghton Mifflin Company., 1993), s.478.



Şekil 4. Kontrol Sürecindeki Temel Aşamalar

Kaynak: W. Ricky Griffin, *Management* (4th Edition. Boston: Houghton Mifflin Company, 1993), s.478.

2.2.2.1. Standartların (Hedeflerin) Belirlenmesi

İşletmelerin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı veya hangi ölçüde başarı sağladığının saptanması bazı ölçülerin varlığı ile anlaşılabilir. Gerçekten kontrolün bir anlamı olabilmesi, bazı standartların belirlenmesine bağlıdır. Standartlar, “gerçek sonuçların ölçülebilmesi için ortaya konulmuş kriterler”dir. Kontrolde temel sorun, iyi ve kötü işlerin birbirinden ayrılmasıdır. Uygulama sonucunda varılan noktanın doğru veya yanlış olduğu ortaya konulan bir standartla öğrenilebilir.⁵²

Belirlenen standartlar, fiziksel veya parasal olabilir. Fiziksel standartlara örnek olarak, kullanılan işgücü, kullanılan yakıt, birim zamanda üretim miktarı vb. verilebilir. Maliyet standartları, mal veya hizmet üretimi için gerekli maliyet unsurlarını belirtir. Kar, gelir ve bunların birime düşen payları parasal standartlardır. Bunlar dışında gayri maddi

⁵² Özalp, a.g.e., s.294-295.

standartlardan (örneğin, işçilerin verimliliği vb.) da bahsedilebilir; ancak, bunların saptanması da kullanımı da zordur.⁵³

Standartlar belirlenmeden yapılan kontrolün herhangi bir anlamı yoktur. Standart saptamanın başlıca iki nedeninden bir tanesi, çalışanların kendilerinden ne istendiğinin bilincinde olmalarının sağlanması, diğeri de gerçekleşen performansın karşılaştırılabilmesini sağlayacak çeşitli ölçütler belirlemektir.

2.2.2.2. Gerçek Sonuçların (Performansın) Ölçülmesi

Kontrol sürecinin bu aşamasını, faaliyetler sonunda ulaşılan durumun saptanması oluşturmaktadır.

Gerçek sonuçlar ortaya konulmalıdır ki, daha önce belirlenen standartlarla karşılaştırma yapılabilsin, bir değerlemeye gidilebilsin. Gerçekleşen durumu ölçmek için yöneticiler, analiz, gözlem, yazılı ve sözlü raporlar gibi çeşitli yöntemlerden yararlanacaklardır.

2.2.2.3. Gerçek Sonuçların Standartlarla Karşılaştırılması

Kontrol sürecindeki önemli aşamalardan biri de gerçekleşen sonuçların önceden saptanan standartlarla karşılaştırılmasıdır.

Gerçekleşmesi istenen durumla gerçekleşen faaliyet sonuçlarının karşılaştırılması ile istenilen sonuca ulaşıp ulaşılmadığı veya ne düzeyde ulaşılabildiği belirlenir.

Karşılaştırma aşamasında, gerçek sonuçlar ile önceden belirlenmiş olan standart arasındaki sapma belirlenir. Hemen hemen bütün etkinlikler için kabul edilen standartlar ile gerçekleşen sonuçların gerçekleşme düzeyinde bir sapma beklenir. Bu nedenle önemli olan kabul edilebilir sapma dağılımını doğru olarak belirleyebilmektir. Bu kabul edilebilir sayılan düzeyin dışına çıkılması önemli sayılır ve önlem alınmasını gerektirir.⁵⁴

⁵³Mucuk, a.g.e., s.188.

⁵⁴Nezih Kirel, "Vakıflarda Bütçeleme ve Kontrol" (Yayınlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000), s.84.

2.2.2.4. Düzeltici Faaliyette Bulunma

Gerçekleşen ve istenen arasında uyum sağlanması durumunda herhangi bir faaliyette bulunulmayacaktır. Bunun yanında işletmenin, istenilen standartların gerisinde kalması ve düzeltici tedbirlere gereksinme duyması durumunda dördüncü aşamaya geçilmiş olacaktır.

Bu aşamada yapılacak işlem, oluşan sapmaların düzeltilmesi ya da gerçekçi düzeyde belirlenmemiş standartların değiştirilmesiyle ilgili olacaktır.

Sapmanın nedenlerini doğru tahmin etmek oldukça önemlidir. Çünkü önlemler, bu nedenlere göre seçilecektir. Alınacak önlemlerin etkin ve verimli olması gerekir. Önlemin etkinliğinden amaç, nedeni ortadan kaldıracak nitelik ve güçte olmasıdır. Bunun için neden ile önlem arasında neden sonuç ilişkisi bulunmalıdır. Önlemin verimli olması ise; nedeni en kısa sürede, en az harcama ve emekle ortadan kaldırma gücünde olması demektir.⁵⁵

⁵⁵ Tosun, a.g.e., s.291.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİ

1. İŞLETME BÜTÇELERİNİN GENEL ÖZELLİKLERİ

1.1. İşletme Bütçesi Kavramının Tarihsel Gelişimi

Bütçe uygulamalarına tarihte ilk kez 18. yüzyılda İngiltere’de rastlanır. O dönemde bütçeler, kralın gelirlerinin kaynağını oluşturan vergiler ile devlet tarafından yapılan harcamaları kontrol etmek için kullanılırdı. İngiltere’nin bütçe prensibiyle bu kadar erken tanıştığını görmek ve modern işletme bütçesinde farkedilen bir görüş olan fon kullanımıyla başediyor olması oldukça ilginçtir. Bununla birlikte, 1900’lü yılların başında Amerika’ya ve Kanada’ya giden İngiliz göçmenler, bütçe düşüncesini de beraberlerinde götürmüşler ve sözkonusu iki ülkeye de harekete geçirilmesi gereken bütçe fikrini farketmişlerdir. Önceleri hükümetler ve yerel yönetimler tarafından kullanılan bütçeler, daha sonra işletmelerin de ilgisini çekmiş; hükümetlerin ve yerel yönetimlerin bütçeden elde ettiği avantajlar, işletmelerin de böyle bir sistemden yararlanabileceğini göstermiştir. Bu dönemde bütçeler, yalnızca bir lüks olarak kabul edilen reklam, araştırma-geliştirme gibi harcamaları kontrol etmek için kullanılmış, standartlar oluşturularak fiili maliyetlerin kontrolüne ve geleceğe ilişkin kestirimlere çok az yer verilmiştir. İşletmecilikte bilimsel yönetim döneminin başlamasıyla üretim maliyetleri standartları ve maliyet muhasebesi tekniklerinde önemli ilerlemeler sağlanmış; bu ilerlemeler de, çağdaş işletme bütçelerinin gelişiminin temellerini oluşturmuştur.⁵⁶

1960 yılından sonra Amerika ve Avrupa’da işletme bütçeleri sisteminin hem teorisinde hem uygulanmasında büyük gelişmeler gözlenmiştir.

Türkiye’de ise işletme bütçeleri ilk olarak 1936 yılında Sümerbank Dokuma Fabrikası’nda uygulanmıştır.

1.2. İşletme Bütçesi-Bütçeleme ve İşletme Bütçe Sistemi Kavramları

İşletmelerin faaliyette buldukları ortamın karmaşık ve dinamik bir yapıda olması, yönetim sorunlarının giderek artan karmaşıklığı, modern yönetim sistemlerine duyulan

⁵⁶ Rufus Wixon, *Budgetary Control* (New York: Alexander Hamilton Institute, 1976), s.3-4.

ilgiyi arttırmakta, işletmelerin yönetiminde bilimsel tekniklerin geliştirilmesine, kullanılmasına yol açmaktadır. İşletmeler tarafından kullanılan bilimsel yönetim araçlarından bir tanesi de işletme bütçeleridir.

İşletmelerin faaliyette buldukları sektörde, ekonomide meydana gelen sürekli değişimler, işletmelerin uzun vadeli amaçlarına ulaşmalarında birtakım sorunları da ortaya çıkarmaktadır. Özellikle ekonomik alanda belirsizliklerin artması finansal planların hazırlanmasında ne kadar titiz davranılması gerektiğini beraberinde getirmektedir. Ülkemizde, geçtiğimiz dönemlerde finansal planlar olumsuzlukları gözardı edilerek hazırlandığı için birçok işletme başarısız olmuş veya finansal sorunlarla karşılaşmıştır. Ortaya çıkabilecek bu sorunları ortadan kaldırabilmek için finans yöneticileri, finansal planlama aracı olan bütçelerden ve bütçeleme tekniğinden yararlanmaktadır. Bütçeleme işleminin temelinde, işletme etkinliklerinin geliştirilmesi amacı bulunmakta ve işletme kaynaklarının verimli ve en karlı şekilde kullanılmasını sağlama amacı güdülmektedir.⁵⁷

“İşletme bütçeleri”, “bütçeleme” ve “işletme bütçe sistemi” kavramları ile ilgili literatürde birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlardan bazıları şunlardır;

İngiltere Maliyet ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü işletme bütçesini; “önceden ortaya konulan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisi” olarak tanımlamıştır.

Büker, işletme bütçelerini, “belirli bir dönemdeki beklenen gelir ve giderlerin gösterildiği finansal plan veya belirlenen amaçlar doğrultusunda belirlenen faaliyetlerin, uygulama ve sonuçlarının sayısal olarak gösterildiği finansal planlar” olarak tanımlarken;⁵⁸ Manav, işletme bütçesini, “genelde aynı amaca yönelik, fakat kişisel bazda birbirinden farklı olan isteklerin aynı yönde ve birbiri ile bağdaşır ortak amaç durumuna getirildiği, rakamlaştırılarak üzerinde uzlaşıldığı belge”⁵⁹ olarak tanımlamaktadır.

⁵⁷ Semih Büker, **Finansal Yönetim** (Beşinci Baskı. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:875, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:463, 2001), s.85.

⁵⁸ Aynı, s.85.

⁵⁹ Manav, a.g.e., s.67.

İşletme bütçesi kavramıyla birlikte kullanılan bir diğer kavram ise, kar planlaması ve kontrolüdür.

Kavramlardan bütçeleme, “işletmelerin belirledikleri hedefleri sayılarla göstermelerine verilen ad” olmaktadır.⁶⁰

Sevgener ve Hacırüstemoğlu'nun bütçeleme konusunda yaptıkları tanım da “işletmelerde yönetim işlevlerinden biri olan planlamaya sistemli bir içerik kazandırarak, yapılan planların sayısal hedefler şeklinde kağıda dökülmesi ile işletme personelinin gelecekteki faaliyetlerinin belirlendiği belgeleme işlemine “bütçeleme” denir” şeklindedir.⁶¹

Tüm bu tanımlar ışığında bütçeleme; “bir işletmenin tüm kaynaklarını işletmenin amaç ve hedefleri doğrultusunda ekonomik durumu da dikkate alarak, kaynakların nerede, nasıl ve niçin kullanılacağını genelde bir yıl gibi bir zaman aralığında kantitatif bir şekilde saptayan, periyodik aralıklarla düzeltmelere tabi tutulan bir rapor ve aynı zamanda bir denetim aracıdır”⁶² şeklinde tanımlanabilir.

İşletme bütçesi sistemi kavramı ise; “işletmelerin hizmet ve faaliyetleriyle ilgili tedarik, üretim (mal ve hizmet), maliyet ve satış planları ile yatırım ve finansman programlarının nasıl hazırlanacağını, gerekli kaynakların ne şekilde sağlanacağını ve bu kaynakların nerelerde ve nasıl kullanılabileceğini belirleyen, işletme sonuçlarını önceden tahmine yarayan metodları saptayan, yönetim ile görevli organların doğru ve çabuk karar vermelerini sağlayıcı nitelikteki bilgileri içeren sistem” olarak ifade edilebilir.⁶³

İşletme bütçeleri ile ilgili yapılan tüm tanımları gözönüne alırsak, işletme bütçelerinin temel özelliklerini aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz;⁶⁴

- İşletme bütçesi basit bir tahmin değil, bir plandır. Belirli bir zaman süresi için, gelecekteki uğraşların önceden hazırlanmış planıdır.

⁶⁰ Büker, a.g.e., s.85.

⁶¹ A.Sait Sevgener ve Rüstem Hacırüstemoğlu, **Yönetim Muhasebesi** (Altıncı Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2000), s.275.

⁶² Murat Yas, “**Elektronik Hesap Tablolarıyla İşletme Bütçelerinin Hazırlanması**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1998), s.3.

⁶³ Semiha Özalp Günel, “**Yönetim Aracı Olarak Bütçeler ve Bütçeye Katılımın Etkileri**” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997), s.7.

⁶⁴ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.276.

işletme fonksiyonlarının planlanması, örgütlenmesi, harekete geçirilmesi, koordinasyonu ve kontrolü” olarak tanımlanabilir.⁶⁷

Bütçe yönetim süreci ile içiçedir. Bütçeler bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticilere karar verme ve yöneticilerin hedeflerini tanımlama, koordine etme ve aralarında haberleşmeyi temin ettikleri aşamada alternatifler arasından seçim yapma sürecini içine alırlar.⁶⁸

1.3.1. Planlama ve İşletme Bütçeleri

İşletme yöneticileri işletmeyi yaşatmak, işletmenin devamlılığını sağlamak için, geleceğin ne olacağını tahmin etmek, gelecekte ortaya çıkabilecek değişikliklere karşı işletmeyi hazırlamak, işletmenin bu değişikliklere uyum sağlamasını kolaylaştırmak zorundadır. Bu da karşımıza planlama faaliyetini çıkarmaktadır.

Literatürde plan ve bütçe terimlerinin iç içe girdiği hatta zaman zaman aynı anlamda kullanıldıkları dikkate alınarak öncelikle bu iki terimin birbirlerinden farklarının neler olduğunun birer tanımla ifade edilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

Plan geniş anlamda “tutulacak yol, davranış biçimi” olarak tanımlanabilir. Diğer bir deyişle plan, “işletme amaçlarına erişmek için ne gibi işlemlerin yapılacağını, bunların nasıl ve ne kadar zamanda uygulanacağını ve bu işlemlerin yapılma sırasını gösteren bir tasarı, tutulacak yolu gösteren model”dir. Bütçe ise, “bütçe döneminde uygulanacak politikanın sözkonusu dönemden önce finansal veya kantitatif olarak yorumu”dur.⁶⁹

Plan, bütçeye oranla daha genel kapsamlı, çok defa bir yıldan uzun bir döneme ilişkin ve kantitatif yönü zorunlu olarak sınırlı bir çalışmadır. Bütçe ise, kısa süreli, ayrıntılı ve kantitatif bir çalışmadır. Bütçe ile plan arasında böyle bir ayrım yapılırsa da aralarında sıkı ilişkiler vardır. Çünkü bütçeler, plan hedefleri içinde düzenlenirler.⁷⁰

⁶⁷ Letricia Gayle Rayburn, *Cost Accounting Using A Cost Management Approach* (USA: Irwin Inc., 1996), s.294.

⁶⁸ A.W. Wilsmore, *Business Budgets In Practice* (Toronto-Canada: The Copp Clark Publishing Co., 1973), s.25.

⁶⁹ Yas, a.g.e., s.3.

⁷⁰ Nurhan Aydın, *Finansal Yönetim* (Eskişehir: Birlik Ofset, 1999), s.133.

Planlama tüm karar alma sürecini kapsar. Planlama, işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar, gerekli seçenekleri analiz eder ve optimum seçeneği belirleyerek karara ulaşır. O halde bir işletmede yönetim, devamlı karar akımı ile sağlanır. Yönetim kararları, işletmenin uzun dönemdeki başarısı için gerçekçi olan kar ve yatırım kazançlarının gerçekleştirilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bunu sağlayabilmek için yönetim karar akımı; beşeri etken, sermaye ve malzemelere ilişkin işletme dışı akımları en etkin şekilde gerçekleştirecek planlar ve önlemler ortaya koymalıdır. Bu da işletme bütçeleri sisteminin kapsamını oluşturur. Planlama fonksiyonu, işletme için temel amaçların saptanması, örgütsel planlamayı, faaliyet planlamasını ve değişiklikler için planlama gibi çeşitli faaliyetleri kapsar. Bütün bu faaliyetler, işletme bütçeleri sisteminde ele alınmakta, sayısal ve formel planlar şekline dönüştürülmektedir. Nitekim, yönetim kararlarının ve planlarının gerçekleştirilmesi, bunların formel hale getirilmesi ile mümkün olur. Diğer bir deyişle, yönetim kararlarının etkinliğini sağlamak için, bunları yazılı planlar ve standart hale getirilmiş finansal tahminler şekline koymak zorunludur. İşletme bütçeleri sistemi, yönetim sorumlulukları ve zaman aralıkları itibariyle gelecekteki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi ve kontrolü için bir yaklaşım tarzını ifade etmektedir. Bu nedenle işletme bütçeleri sistemi, yönetim karar ve planlarının formel ve sayısal hale konulmasında en etkili yönetim aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.⁷¹ Bütçeler yapıldığında planlar, satış amaçları, üretim programları, stok düzeyleri, hammadde ve işgücü ihtiyaç ve masrafları, personel ihtiyaçları, ek yatırımlar, finansman ve diğer faaliyetleri ilgilendiren ayrıntılı planlar şeklini alırlar.⁷²

Finans yöneticileri, planlama fonksiyonunu yerine getirirken bir planlama aracı olarak bütçelerden geniş ölçüde yararlanmaktadırlar.

Bütçe, planları sayısal olarak gösteren araç olup, işletme bütçeleri bir planlama aracı olarak kullanıldığında;⁷³

- İşletmenin yöneltileceği amaçların tesbitini

⁷¹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.21-22.

⁷² İlhan Cemalcılar, **İşletme Bütçeleri** (İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları:24-2,1965), s.8

⁷³ Aynı, s.8.

- Bu amaçlara ulaşmak için uygun bir organizasyon yapısını (en üst basamaktan en alt basamağa kadar bütün çalışma düzeylerindeki görevlilerin, görevleri, yetkileri ve sorumlulukları belirtilmelidir)
- İşletmenin temel politikalarının tesbiti ve bunların periyodik olarak gözden geçirilmesini gerektirir.

Bütçe aslında kendisi özel bir plan türüdür. Dolayısıyla bütçenin bir plan olarak amacı, değerlendirilebilen seçenekler için optimum sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yollarını saptamaktadır.⁷⁴ Planlama fonksiyonu ve işletme bütçeleri, aynı amaca hizmet etmektedirler. İkisinin de amacı, işletmenin sahip olduğu kaynakların etkin kullanımını sağlayarak yönetime yardımcı olmaktır.

1.3.2. Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri

Yönetimin planlamadan sonra gelen ikinci temel fonksiyonu işletmelerin örgütsel yapısının oluşturulmasıdır. Amaçlar belirlenip, bu amaçlara ulaşmayı sağlayacak planlar yapıldıktan sonra, bunları başarıyla yerine getirecek bir örgütün kurulması gerekir.

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenen sağlıklı bir örgütsel yapıya dayanmalıdır. İşletme bütçelerinde saptanan amaçlar, politikalar ve planlar, kişiler yolu ile uygulanmaya konulacağından ve gerçekleştirileceğinden işletme bütçelerinin kişisel sorumluluklar itibariyle düzenlenmesi zorunludur. İşletmenin organizasyon şeması ve bütçesi aynı örgüt yapısına sahip olmalıdır.⁷⁵

1.3.3. Yöneltilme (Harekete Geçirme) ve İşletme Bütçeleri

Planlar ne kadar iyi hazırlanırsa hazırlansın, örgüt ne kadar iyi kurulmuş olursa olsun istenilen görevleri doğru olarak yapacak kişiler olmadıkça bir anlam taşımayacaktır.

Yöneltilme veya motivasyon fonksiyonu, “örgütlenmiş hareketi başlatarak, mevcut kaynakları akılcı ve etkin biçimde kullanarak, örgütlenmiş yapıyı önceden belirlenen amaçlara yönlendirme işlevi”dir. Yöneltilmenin özü, tüm örgüt üyelerinin, örgüt amaçlarının

⁷⁴ Alparslan Peker, **Modern Yönetim Muhasebesi** (Dördüncü Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:53, Fatih Yayınevi, 1988), s.357.

⁷⁵ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, **a.g.e.**, s.278.

gerçekleştirilmesi doğrultusunda seferber edilmesidir ve bu da salt plan yapmakla, emir vermekle sağlanamaz, önemli olan sözkonusu plan ve emirlerin uygulanmasıdır.⁷⁶

Yöneticinin amacı, işletme amaçları ile kişisel amaçlar arasında denge kurarak bireyleri yöneltmektir. Bunu yapmanın en iyi yollarından birisi de bütçe hazırlanması aşamalarına katılımı sağlamaktır.⁷⁷ Bütçe sistemi planlama faaliyetlerine, işletme personelinin, özellikle her kademedeki yöneticilerin katılmasına olanak sağlamasından dolayı da motivasyon üzerinde olumlu etkiler yapmaktadır. Aynı zamanda personeli harekete geçirecek, kuvvetli kişisel hedefler ve teşvik unsurları sözkonusu olabilir. Bunlar, “mali nitelikte olanlar” ve “mali nitelikte olmayanlar” olmak üzere ikiye ayrılır. Araştırmalar ikramiye, prim şeklindeki mali veya parasal hedeflerin, yönetim personelinin harekete geçirilmesinde gerekli olmasına rağmen yeterli olmadığını göstermektedir. Mali nitelikte olmayan hedeflere ise; planlamaya katılma, belli statüleri elde etme, sorumlulukların kesin saptanması, faaliyetlerin tarafsız değerlendirilmesi örnek verilebilir.⁷⁸

Yönetimin harekete geçirme fonksiyonu ile bütçe sistemi arasındaki ilişkiler, bütçenin beşeri unsurla ilgili cephesini ortaya koyar. Bütçe sisteminin bu cephesi üzerinde birçok araştırmalar yapılmıştır. Bugünkü eğilim, teknik ve beşeri cephelerine eşit önem ve ağırlığın verilmesi yönündedir.⁷⁹

1.3.4. Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri

Yönetim fonksiyonlarından koordinasyon, işletmede yer alan bütün fonksiyonlara ait faaliyetlerin, işletme temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak biçimde ve birbirleriyle dengeli olarak yürütülmesini öngörür. Yönetime ait bu fonksiyonun da gerçekleşmesinde bütçe sistemi, kesin ve görülebilen katkılar sağlar. Diğer bir deyişle, işletme bütçeleri sistemi en etkili koordinasyon aracıdır. Çünkü işletme bütçelerinin

⁷⁶ Necla Tambaş, “İşletme Bütçeleri ve Kontrol” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994), s.13.

⁷⁷ Özalp-Günel, a.g.e., s.19.

⁷⁸ Koç-Yalkın, a.g.e., s.29.

⁷⁹ Aynı, s.30.

düzenlenmesine ve kontrolüne ilişkin ilkeler, koordinasyonun gerçekleştirilmesine yöneliktir.⁸⁰

Koordinasyon, “işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması veya işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi” anlamına gelmektedir.⁸¹ İşletmeyi oluşturan birbirinden farklı bölümlerin görevlerini yerine getirirken birbirleriyle uyum içinde olmaları durumunda işletmenin başarısından sözedilebilecektir. İşletmede koordinasyon fonksiyonunun işlemleriyle, işletmenin bütünlüğünü sağlamak sözkonusu olabilecektir.

Etkili bir şekilde düzenlenen ve uygulanan bütçe sistemi devamlı koordinasyonun gerçekleştirilmesinde temel etkidir.

Koordinasyon aracı olarak bütçenin kullanılmasıyla;⁸²

- Yöneticiler arasında koordinasyon ve işbirliği kurulması sağlanır.
- Böylelikle planlar daha uyumlu şekilde hazırlanır.
- Üretim faktörlerinin en ekonomik şekilde kullanılmasını sağlamak üzere koordinasyon kurulur. Genel ekonomik şartların gidişi ile işletme planları koordine edilmiş olur.

1.3.5. Kontrol ve İşletme Bütçeleri

Yönetimin sonuncu fonksiyonu kontroldür. Kontrol, işletme faaliyetlerinin değerlendirilmesidir. Kontrol ile işletmenin planlanan hedeflere ve amaçlara ne ölçüde eriştiği saptanır, hedef ve amaçlarda sapmalar varsa bunların nedenlerinin araştırılıp değerlendirilmesi üzerinde durulur.

Kontrol, “amaçların, planların, politikaların ve standartların elde edilmesini güvence altına alacak önlemler” olarak tanımlanabilir. Yönetim, bu fonksiyonun yardımı ile, işletme faaliyetlerinin saptarılan amaçlara ve politikalara göre yürütülüp yürütülmediğini, bu amaçlar ve politikadaki sapmaların nedenlerini belirler ve düzeltici önlemleri zamanında almaya çalışır. O halde, kontrol fonksiyonunun sözkonusu olabilmesi için, işletmede amaçların, planların, politikaların ve standartların önceden saptanmış olması ve

⁸⁰ Aynı, s.24.

⁸¹ Aynı, s.25.

⁸² Cemalcılar, a.g.e., s.9.

gerçekleştirilmelerinden sorumlu olanların da bunlar hakkında bilgi sahibi kılınmış olmaları gerekir. Geniş anlamda kontrol fonksiyonu, faaliyetlerin verimliliğinin saptanacağı ölçü birimlerini, fiili sonuçlar ile ölçü birimleri arasındaki farkların analizini, düzeltici önlemlerin alınmasını ve bunların etkilerinin sürekli olarak izlenmesini içerir. Bu anlamdaki yönetim kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde işletme bütçeleri sistemi en etkili yönetim sistemi olarak kabul edilmektedir.⁸³

Bütçeler; plan başarılarının ölçülmesi, gelişmelerin gözlemlenmesi ve karşılaştırılması için bir başvuru kaynağı olarak hizmet gördüklerinden, etkin bir kontrol aracıdır. Bu bakımdan bütçeler; satış, üretim, stok, fiyatlama, finansman ve maliyet konularında gerekli kontrolleri sağlamak için veri ve bilgileri toplar ve karşılaştırma yoluyla kontrol fonksiyonunu yerine getirir.⁸⁴

Bütçe, işletmenin planlarını, işletmenin organizasyonu boyunca rakamsal olarak daha küçük planlara dönüştürmekte; kontrolü kaybetmeksizin yetkilerin aktarılmasına olanak vermektedir. Planların rakamlara indirgenmesi, yöneticilere kararların sonuçlarını (satışlar, giderler, sermaye harcamaları vb. şeklinde) görme ve gerekli düzeltme tedbirlerini alma olanağı vermektedir.⁸⁵

1.4. İşletme Bütçesinin Amaçları-Üstünlükleri (Yararları) ve Sınırları

Bu başlık altında sırasıyla işletme bütçelerinin amaçları, üstünlükleri ve sınırlarından söz edilecektir.

1.4.1. İşletme Bütçesinin Amaçları

İşletme bütçeleri çeşitli amaçlarla kullanılan bir yönetim aracıdır. Temel amaç, işletmeyi belirlenen hedefe ulaştıracak en karlı yolun bulunması ve işletmeyi bu yolda tutabilmek için yöneticilere gereksinme duydukları bilgileri sağlamaktır.

Bütçelerin amaçları;

- İşletmenin bütünü itibarıyla ulaşılabilecek amacı saptamak ve bu amaca ulaşmak için ayrıntılı plan yapmak

⁸³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.26.

⁸⁴ Özalp-Günel, a.g.e., s.20.

⁸⁵ Manav, a.g.e., s.72.

- İşletmenin saptanan amacına uygun olarak bölümlere ve işletmedeki görevlilere yapılacak işlemleri ve ulaşılabilecek sonuçları açıklamak; her bir işletme fonksiyonu için yetkileri ve sorumlulukları açıkça gösterir bir plana uygun organizasyon sağlamak
- Çalışmaların en verimli biçimde yürütülmesi ve amaca ulaşılması için işletmenin bölümleri ve bütün görevliler arasında koordinasyon ve işbirliği kurmak
- Bölüm yöneticilerini işletmenin diğer bölümleri ile uyumlu planlar yapmaya zorlamak
- Bütçelenen ile ulaşılan sonuçlar arasındaki ayrımların kolayca görülmesini sağlamak, yöneticileri uyarmak, gerekli düzeltmelerin yapılmasını olanaklı kılmak ve bu yolda kararlar alınmasında ilgililere önderlik etmek
- İşletme dışındaki durumlarda değişimler olduğunda planların ve amaçların bunlara uygun olarak düzeltilmesi için yöneticilere yardımcı olmak
- Gerekli yerlerde kullanılmak için her türlü kayıtların tutulmasını ve istatistiklerin yapılmasını, geçmişe ilişkin hesap ve muhasebe verilerine değer verilmesini, elverişli muhasebe sistemi kurmayı zorunlu kılmak
- Üretim unsurlarının ve araçlarının en ekonomik şekilde kullanılmasının planlanması ve bu yolda incelemeler yapılması için yöneticileri zorlamak
- Nakite gereksinme duyulan zamanı ve gereksinmesinin miktarı ile ödeme zaman ve miktarını belirlemede en iyi araç görevi görerek, likit kaynakların varlığını güvenli kılmak
- En elverişli ve etkili şekilde satış, üretim ve finansal politikaların yapılmasında ve düzeltilmesinde yöneticilere yardım etmek
- Planları uygulamakla sorumlu kişilerin performansını değerlendirmek için birer ölçüt görevini yerine getirmek⁸⁶

olarak sıralanabilir.⁸⁷

⁸⁶ Mine Tükenmez ve diğerleri, **Finansal Yönetim** (İzmir: Vizyon Yayınları, 1999), s.455.

⁸⁷ Cemalcılar, a.g.e., s.10-11.

1.4.2. İşletme Bütçelerinin Yararları

Bütçeleden beklenen yararların sağlanabilmesi, varsayımların gerçeklere uygun bir biçimde belirlenmesine ve bütçeleme ilkelerine uyulmasıyla mümkün olacaktır.

İşletme bütçelerinin yararlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Yöneticileri izlenecek temel politikaları önceden saptamaya zorlar.
- Faaliyetlerin yürütülmesinde yönetime yol gösterir.
- Rasyonel düşünmeyi, önemli kararlar almadan önce tüm etmenlerin dikkate alınmasını sağlar.
- Belirlenen amaca ulaşmak için maddi, finansal ve personel ile ilgili unsurlara duyulacak gereksinimi, gerekli güç kaydırmalarını ve zamanlamayı daha başlangıçta saptayarak, işlerin istenen yönde ve zaman kaybı olmaksızın akışını sağlar.⁸⁸ Böylece kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasına katkıda bulunur.
- Somut ve gerçekçi hedeflerin saptanıp, çabaların bu hedeflere yönelik olarak birleştirilmesini sağlar.⁸⁹
- Gerçekleşen faaliyet sonuçlarının etkin bir biçimde değerlendirilerek kontrol edilmesini sağlar.
- Bütçeleme planlamada kesinlik sağlar. Bütçe, planların rakamlarla ifadesi olduğundan, finans yöneticileri bütçeler yardımıyla işletmenin başarıya ulaşip ulaşmadığını izleyebilirler.⁹⁰
- Gelir ve gider arasında denge kurar, gereksiz harcamalara engel olur. İhtiyaç duyulan sabit sermaye ile işletme sermayesi önceden saptanırsa işletmenin parasal kaynakları daha iyi kullanılabilir.
- İşletmenin alt kademe yöneticilerinin planlama sürecine katılmalarını, katkıda bulunmalarını sağlar.
- İşletmenin amaç ve hedeflerinin alt kademe yöneticilerince ve personelce daha iyi anlaşılmasını sağlar.

⁸⁸ Peker, a.g.e., s.360.

⁸⁹ Melih Kırılıdoğ, "Bütçe Gerekli mi Yararlı mı?" *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, Yıl:2, Sayı:8, (Ağustos-Eylül 1999), s.20.

⁹⁰ Büker, a.g.e., s.85.

- Birimler arasında işbirliği ve koordinasyon sağlar. Bütçeler, yöneticiler ve personel arasındaki iletişime katkıda bulunur. Her bir bölümden ne beklendiği ortaya konularak, personel-yönetici iletişimindeki aksaklıkları ortadan kaldırıcı etki yaratır.

1.4.3. İşletme Bütçelerinin Sınırları

Her teknikte olduğu gibi işletme bütçe sistemi tekniği de bazı sınırlamalara sahiptir. Bütçelerin hazırlanmasında ve uygulanmasında yapılan bir takım hatalar ve yanlış anlamalar dolayısıyla, çeşitli güçlüklerle yolaçan ve bütçelerin başarısını sınırlayan faktörlerin başlıcaları aşağıdaki gibi sıralanabilir.

- İşletmede etkin bütçelemeyi sağlayacak bir organizasyonu oluşturma güçlüğü
- Bütçelerin hazırlanırken aşırı şekilde ayrıntıya boğularak, işletmenin temel amaçlarının gözden kaçırılması
- Bütçe sistemine uygun yüksek nitelikte yönetici personeli sağlama güçlüğü
- Bütçeler tahminlere dayanır. Sağlıklı verilere dayandırılmayan, bilimsel yöntemlerden yararlanılmadan yapılan tahminler
- Ulaşılması imkansız ya da çok çabuk gerçekleşebilecek hedeflerin yöneticileri olumsuz yönde etkilemesi
- Verilmesi gereken özenin gösterilmeden, sadece bir formalitenin yerine getirilmesi anlayışıyla bütçelerin düzenlenmesi
- Yöneticilerin, bütçeleme sistemini kendilerini başarıya ulaştıracak bir araç olduğunu gözden geçirerek, bütçelerin her derde deva olduğuna inanmaları⁹¹
- İşletme bütçesinin hareket noktasını oluşturan satış bütçesini gerçekçi bir şekilde geliştirememesi⁹²
- Bütçelerin üst kademe yöneticileri tarafından alt kademe yöneticileri üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılmaya çalışılması
- İşletme içinde bütçe sisteminin gerektirdiği ölçüde etkin bir haberleşmenin sağlanamaması

⁹¹ Aynı, s.86.

⁹² Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.285.

Yöneticiler ve bütçeyi hazırlayan kişiler, bütçeleme yoluyla etkili bir planlama yapmak için bu sınırları gözden kaçırmamalı, bütçeleme bu sınırlar dikkate alınarak yapılmalıdır.

Bütçenin sağlam ya da zayıf olması geniş ölçüde insan unsuruna dayanır. Özellikle işletmenin kilit noktalarındaki kişilerin, 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 olur.⁹³ Bu sınırlamalara rağmen, planlamanın yararlı olup olmadığı tartışılmamaktadır. Günümüzde sorun, planlamanın sağlayacağı yararları arttırabilmek, başarılı işletmelerin, bir planlama aracı olan bütçeyi nasıl kullandıklarını kavrayabilmektir.⁹⁴

Nitekim, bütçe hazırlanmasında yapılan hatalar tekrarlanır, eksikliklerin giderilmesine çalışılmazsa, işletmelerde bütçelerin yapılması boş bir çabadan öteye gidemeyecektir.

1.5. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması

İşletme bütçeleri, farklı gereksinmelere yanıt verebilmek için, işletmenin yapısı ve amaçları doğrultusunda çeşitli şekillerde sınıflandırılabilirler.

İşletme bütçelerini çeşitli kriterlere göre sınıflandırmak olanaklıdır. Genelde bütçeler şu şekilde sınıflandırılmaktadırlar;

- **İşletmenin faaliyet düzeyi ile ilişkisine göre;**
 - Statik işletme bütçeleri
 - Esnek (değişken) işletme bütçeleri
- **Niteliklerine göre;**
 - Sabit işletme bütçeleri
 - Hareketli işletme bütçeleri
- **Kapsadıkları zaman boyutuna göre;**
 - Kısa süreli işletme bütçesi
 - Uzun süreli işletme bütçesi

⁹³ Cemalcılar, a.g.e., s.12.

⁹⁴ Akgüç, a.g.e., s.168.

- **İşletme planlarındaki başlangıç noktalarına göre;**
 - Klasik (geçişli) bütçeler
 - Sıfır tabanlı bütçeler
- **İşletme planlarındaki amaç gruplarına göre;**
 - Başarı bütçeleri
 - Kaynak bütçeleri
- **Konuları açısından;**
 - Gider bütçeleri
 - Gelir bütçeleri
- **İş ve zaman ilişkisine göre;**
 - Proje bütçeleri
 - Dönemsel bütçeler
- **Kapsadığı alana göre;**
 - Bölüm (kısım) bütçeleri
 - Genel bütçeler

Önemli olan bütçelerin kaç biçimde sınıflandırıldığı değil, bütçelerin sınıflandırılma mantığıdır. Bu mantığı yansıtan çeşitli ayrımlar sonuçta aynı özde birleşmektedir.⁹⁵

1.5.1. İşletmenin Faaliyet Düzeyi İle İlişkisine Göre İşletme Bütçeleri

İşletmenin faaliyet düzeyi (kapasitesi) ile ilişkisine göre bütçeler, “statik işletme bütçeleri” ve “değişken (esnek) işletme bütçeleri” olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.5.1.1. Statik İşletme Bütçeleri

Bütçe döneminde işletme için tesbit edilen bir tek faaliyet hacmi gözönünde bulundurularak hazırlanan bütçelere “statik işletme bütçeleri” denir. Bu bütçeler, o dönemle ilgili bir tek faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluşur.⁹⁶

Statik bütçe içinde yer alan rakamlar, isminden de anlaşılacağı üzere sabittir. Bu yöntemde bütçe, muhasebe dönemi ile uyum içinde olup, uygulanacağı muhasebe

⁹⁵ Özalp-Günel, a.g.e., s.26.

⁹⁶ Manav, a.g.e., s.125.

döneminin başlangıcından iki veya üç ay önce düzenlenir. Statik bütçe yönteminin uygulanabilmesi için satış tutarlarının doğrulukla tahmin edilebilmeleri gerekir. Ancak bu suretle işletmenin üretim kapasitesi önceden belirlenebileceği gibi üretim giderleri de belirli bir kapasite için sağlıklı olarak önceden tahmin edilebilir. Statik bütçe yönteminde üretim giderleri belirli bir kapasite miktarı için tesbit edildiğinden, bu giderlerin sadece değişir ve değişmez giderler şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaları yeterlidir. Bu ayrımın ise sağlayacağı en önemli fayda, bütçe yöneticisine, değişir maliyet giderlerinin tamamen karşılanabilmesi için satış tutarının ne olması gerektiğini hesaplayabilme olanağı vermesidir.⁹⁷

Bir işletmenin gerçekleştireceği iş hacmi belli sınırlar içinde tahmin edilebilirse bu tür bütçeler iyi sonuç verirler. Ancak, fiili iş hacmi ile bütçede öngörülen iş hacmi arasında büyük sapmalar görülürse, bütçe ile fiili sonuçların karşılaştırılması bir değer taşımaz. Bununla birlikte statik bütçe deyimi, bütçenin hiçbir zaman değişmeyeceği ya da değiştirilemeyeceği anlamına gelmez. Yeni ürünler üretilmesi, öncekilerin üretimine son verilmesi, yeni rakiplerin ortaya çıkması, teknoloji ve üretim tekniklerinde gelişmelerin olması vb. nedenlerle bütçe gözden geçirilebilir. Bu durum bize işletme bütçelerinin düzenlenirken statik bütçe şeklinde değil de esnek bütçe şeklinde düzenlenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır.⁹⁸

1.5.1.2. Esnek (Değişken) İşletme Bütçeleri

Bütçe rakamlarının farklı fiili hacim kullanışlarına göre ayarlanabilecek biçimde düzenlenebildiği bütçe tekniğidir.⁹⁹ Bu tür bütçelemelerde planlanmış farklı faaliyet hacimlerine göre bütçeler hazırlanmaktadır. Bir başka anlatımla, işletmede alternatif satış seviyelerine göre, örneğin; yüksek, düşük ve orta seviyelerdeki satış düzeyleri için farklı bütçeler hazırlanmaktadır. Planlanan dönem için hangi tür alternatif bütçenin yürürlükte olacağını tesbit yönetimin sorumluluklarından birisidir.¹⁰⁰

⁹⁷ Kamuran Pekiner, *İşletme Denetimi* (Beşinci Baskı. İstanbul: Yön Ajans Basım, 1988), s.336.

⁹⁸ Yas, a.g.e., s.18.

⁹⁹ Peker, a.g.e., s.372.

¹⁰⁰ Metin Türko, *Finansal Yönetim* (Birinci Baskı. İstanbul: Alfa Basım-Yayım ve Dağıtım, 1999), s.216.

Esnek bütçeler, işletmenin kapasite kullanma derecesinde görülen değişimlere 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, aslında birden fazla faaliyet düzeyi için hazırlanmış statik bütçeler setidir. Esnek bütçeler, statik bütçelerin kapasite değişikliği konusundaki sakıncalarını gidermek ve değişik faaliyet hacimleri için ayrı ayrı hedefler saptamak ve denetimi sağlamak amacıyla hazırlanmaktadır.¹⁰¹ Esnek bütçeler, bütçe rakamlarını fiili üretim düzeylerine göre ayarlayarak, faaliyet düzeyindeki değişimlerin maliyet üzerindeki etkisini giderirler.¹⁰²

1.5.2. Nitelikleri Bakımından İşletme Bütçeleri

Nitelikleri bakımından işletme bütçeleri, “sabit işletme bütçeleri” ve “hareketli işletme bütçeleri” olarak ikiye ayrılır.

1.5.2.1. Sabit İşletme Bütçeleri

Sabit işletme bütçeleri, belli dönemler için düzenlenir. Örneğin, 2003 yılı veya 2003-2007 dönemi için işletme bütçeleri hazırlanır. Hazırlanan bütçeler, bu dönemin sonuna kadar kullanılır. Diğer bir deyişle, sabit bütçeler, belli bir dönem için kesinlikle bir kere düzenlenir.¹⁰³

1.5.2.2. Hareketli İşletme Bütçeleri

Hareketli işletme bütçeleri, 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 bir yılı kapsayacak şekilde düzenlenir. Hareketli işletme bütçelerinin uygulandığı işletmelerde, her an bütçe döneminin tümünü kapsayan işletme bütçelerinin varlığına birinci derecede önem verilmektedir.¹⁰⁴

¹⁰¹Cemil Ulukan, “İşletme Bütçeleri ve Bilgisayar Destekli Bir Uygulama Denemesi” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1992), s.20.

¹⁰² Özalp-Günel, a.g.e., s.29-30.

¹⁰³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.11-12.

¹⁰⁴ Aynı, s.12.

1.5.3. Kapsadıkları Zaman Boyutuna Göre İşletme Bütçeleri

Kapsadıkları zaman boyutuna göre bütçeler, “kısa süreli bütçeler” ve “uzun süreli bütçeler” olarak ikiye ayrılır.

1.5.3.1. Kısa Süreli Bütçeler

Kapsadıkları zaman süresi bir yıla kadar olan bütçeler, “kısa süreli bütçe” olarak adlandırılır.

1.5.3.2. Uzun Süreli Bütçeler

Kapsadıkları zaman süresi bir yılı aşan bütçeler, “uzun süreli bütçe” olarak adlandırılmaktadır.

1.5.4. İşletme Planlarındaki Başlangıç Noktalarına Göre İşletme Bütçeleri

Başlangıç rakamlarına göre bütçeler, “klasik (geçişli) bütçeler” ve “sıfır tabanlı bütçeler” olarak ikiye ayrılır.

1.5.4.1. Klasik (Geçişli) Bütçeler

Klasik bütçe anlayışında, temel olarak önceki yılların bütçe rakamları ele alınır. Yeni yıla ilişkin bekleyişler (iş hacmi, faaliyet türü ve politikalarda meydana gelebilecek değişiklikler) dikkate alınarak yapılan düzeltmelerle bir tür trend uzatması yapılır. Böylece yeni dönem bütçesi, geçmiş yıl bütçelerinden etkilenmiş olur.¹⁰⁵

Geçişli bütçeler, genel bir planın parçaları olarak sürekli birbirini izleyen hedeflerden oluşur. Geçişli bütçeler kapsamında bütçe hedefleri, zamana, dolayısıyla dönemsel bütçelere göre dağıtılmıştır. Burada, bütçe hedeflerinin dönem sonlarında gözden geçirilmesi ve gerektiğinde izleyen dönem hedefleri üzerinde yeni düzenlemeler yapılması yoluna gidilir. Bu nedenle, geçişli bütçeler, literatürde “kayan bütçeler” olarak da anılmaktadır.¹⁰⁶

¹⁰⁵ Peker, a.g.e., s.373.

¹⁰⁶ Yas, a.g.e., s.19.

1.5.4.2. Sıfır Tabanlı Bütçeler

Sıfır tabanlı bütçe anlayışında ise, geçmiş dönemler ile bağıntılar koparılarak (önceki yılın iş hacmi, faaliyet türü ve politikaları dikkate alınmadan) sadece yeni yıldaki beklentiler dikkate alınarak işletme bütçesi düzenlenir.

Sıfır tabanlı bütçelemede, bölümün gider bütçesi ilk kez tahmin edilircesine hazırlanır. Yani daha önceki bütçeler yokmuş gibi tüm tahminlere sıfırdan başlanır. Öngörülen her harcama kalemi yeniden gözden geçirilir ve sağlam gerekçelere dayandırılır. Sıfır tabanlı bütçeleme temelde varsayımı, daha fazla harcamayı haklı gösterecek bir neden olmadıkça her bir programa “sıfır lira” harcanacağıdır.¹⁰⁷

1.5.5. İşletme Planlarındaki Amaç Gruplarına Göre İşletme Bütçeleri

İşletme planlarındaki amaç gruplarına göre bütçeler, “başarı (performans) bütçeleri” ve “kaynak bütçeleri” olmak üzere ikiye ayrılır.

1.5.5.1. Başarı (Performans) Bütçeleri

Başarıyı izlemek amacıyla dönük bütçeler, başarının “getiri karşısında gider” ilişkisi içerisinde değerlendirilmesini mümkün kılar. Bu yüzden de bütçeler, izledikleri amacın adı ile “başarı bütçeleri (performans bütçeleri)” deyimini ile anılırlar. Başarı bütçeleri, orta süreli planda belirtilen kar hedeflerini gerçekleştirmeyi öngören planların finansal etkilerini raporlamaktadır. Bu görünümü ile başarı bütçeleri setinin, kar planını oluşturduğu kabul edilir.¹⁰⁸

1.5.5.2. Kaynak Bütçeleri

Kaynak bütçeleri, “işletmenin öngörülmuş başarı hedefleri için kaynak sağlanması ile ilgili bütçeler” olarak tanımlanabilir. Kaynak bütçeleri arasında, nakit bütçesi ve sermaye harcamaları bütçesi yer alır. Bu bütçeler, öngörülen faaliyet hacmini gerçekleştirebilmek için gereken kaynakların türlerini, miktarlarını ve gereklilik zamanlarını gösterirler.

¹⁰⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi* (ikinci Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1999), s.620.

¹⁰⁸ Özalp-Günel, a.g.e., s.27.

Kaynak bütçelerinden nakit bütçesi, kısa süreli; sermaye harcamaları bütçesi ise uzun süreli olarak düzenlenir.¹⁰⁹

1.5.6. Konuları Açısından İşletme Bütçeleri

Konuları açısından bakılacak olursa işletme bütçeleri, “gider tipi işletme bütçeleri” ve “gelir tipi işletme bütçeleri” olmak üzere ikiye ayrılır.

Gelir ve gider bütçeleri ayrımının temel amacı gelir ve gider akımlarını bütçe çerçevesinde birleştirmektir.

1.5.6.1. Gider Tipi İşletme Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının sadece üretilen mamul veya hizmet ile üretimin maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçeler “gider tipi işletme bütçeleri” olarak ifade edilir.¹¹⁰

Gider bütçeleri, faaliyetlerin yalnızca gider yönünün planlanması için yararlanılan bütçelerdir. Bu bütçeler kapsamında başarı kriterleri “gider karşısında ürün” ilişkisine göre saptanmaktadır. Bu bütçeler, işletmenin tümünü kapsayacak biçimde ele alınabileceği gibi bölümler ve sorumluluk merkezi anlayışındaki gider merkezleri düzeyinde de hazırlanabilir.¹¹¹

1.5.6.2. Gelir Tipi İşletme Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının maliyet ve ürün ilişkisi yanında hasılat açısından da değerlemesinin yapıldığı bütçelere “gelir tipi işletme bütçeleri” denilmektedir.¹¹²

1.5.7. İş ve Zaman İlişkilerine Göre İşletme Bütçeleri

İş ve zaman ilişkilerine göre bütçeler, “proje bütçeleri” ve “dönemsel bütçeler” olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

¹⁰⁹ Yaş, a.g.e., s.15.

¹¹⁰ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.289.

¹¹¹ Özalp-Günel, a.g.e., s.28.

¹¹² Peker, a.g.e., s.368.

1.5.7.1. Proje Bütçeleri

Bütçe hedefleri olarak belirli bir projenin tamamlanması esas alındığı durumlarda ortaya çıkan bütçelerdir. Bu tür bütçede zaman, projenin gerçekleştirilmesi süresine göre değişir.¹¹³

Belirli işlerin yapılmasına göre zamanlanan bütçeler, “proje bütçeleri” adını alırlar. Bunlar aslında öngörölmüş genel programların parçaları olarak uygulanırlar. Program kavramı da seçilmiş hedeflere yöneltilecek dizgilenmiş aşamaları, kaynaklar ve zamanlaması ile ilişkilendiren tasarım olduğundan, proje bütçelerinin dar kapsamlı, program bütçelerinin ise daha geniş kapsamlı işleri ifade ettikleri söylenebilir. İşletmelerde ar-ge bütçesi, reklam bütçesi proje-program türünde gözlenmektedir.¹¹⁴

1.5.7.2. Dönemsel Bütçeler

Belirli bir dönemi esas alan, bu dönem içinde tamamlansın veya tamamlanmasın tüm faaliyetleri ve sonuçlarını inceleyen bütçelerdir.¹¹⁵

Dönemsel bütçeler, faaliyetleri, zaman dilimlerine bölerek ele alan ve izleyen bütçelerdir. Burada faaliyetlerin öngörölmüş zaman içinde gerçekleştirilebilmeleri inceleme konusu yapılır. Dönemsel bütçeler için genel zaman birimi bir yıldır. İşletmenin türüne göre bu süre en çok iki yıla kadar çıkabileceği gibi, bir yıldan kısa birimlerle de belirtilebilir. Dönemsel bütçelerde genel zaman birimi, faaliyetlerin kontrolünü sağlamak ve amaçları değişen koşullara göre düzenlemeyi sağlamak amacıyla altı aylık, üç aylık ve aylık zaman birimlerine ayrılır. Ancak, işletmeler bağlı bulunduğu endüstri kolunun özelliği, ülke ekonomisinin durumu, piyasadaki mevsimsel dalgalanmalar gibi işletme dışı unsurlar ile üretim safhalarının süresi, stokların dönme çabukluğu, işletmenin finansal durumu ve faaliyet koşulları gibi unsurları dikkate alarak özel zaman birimi uygulamaları yapabilirler.¹¹⁶

¹¹³ Peker, a.g.e., s.369.

¹¹⁴ Özalp-Günel, a.g.e., s.28.

¹¹⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.290.

¹¹⁶ Yas, a.g.e., s.17.

1.5.8. Kapsadığı Alana Göre İşletme Bütçeleri

Kapsadığı alana göre işletme bütçeleri, “bölüm bütçeleri” ve “genel bütçe” olarak ikiye ayrılır.

1.5.8.1. Bölüm Bütçeleri

İşletmenin belirli faaliyet ve bölümlerini konu alan bütçedir.

Bölüm bütçesi, işletmenin örgüt yapısı içerisinde sahip olduğu alt birimlere (bölümlere) göre düzenlenir. Bölüm bütçelerine örnek olarak; satış bütçesi, satınalma bütçesi, üretim bütçesi, yönetim giderleri bütçesi, finansal kaynaklar bütçesi verilebilir.

1.5.8.2. Genel (Ana) Bütçe

İşletmenin bütünü ele alan yani bölüm bütçelerinin tamamını içeren bütçedir. Genel bütçeler, bölüm bütçelerinin birleşimi ile oluşan bütçelerdir.

Genel bütçe, “işletmenin tüm faaliyetlerini kavrayarak, bütçe dönemi üzerinden bir gelir tablosu ve bütçe dönemi sonu itibariyle bir bilanço (proforma gelir tablosu ve proforma bilanço) çıkarılmasına olanak verecek bütçeleme faaliyetlerini belirleyen bir kavram” olarak tanımlanabilir.¹¹⁷

1.6. İşletme Bütçesinin Hazırlanmasındaki Temel İlkeler

İşletme bütçesinin temel ilkeleri, işletme bütçe sisteminin etkin ve yanlışsız uygulanması için gerekli başlıca koşullar sayılan faaliyetleri ve yaklaşımları belirtirler. Bunlar çevresel koşullar olup, işletme yönetimi kararlarının sağlam bir temel üzerine dayandırılması zorunluluğu vardır.¹¹⁸

Bütçe sisteminin daha iyi anlaşılması için;

- İşletme bütçelerinin mekanik kısmı
- İşletme bütçelerinin teknik kısmı
- İşletme bütçe sisteminin temel prensipleri arasındaki temel farklılıkların açıkça belirlenmesi gerekir.

¹¹⁷ Aydın, a.g.e., s.133.

¹¹⁸ Glenn A. Welsch, *İşletme Bütçeleri Çevirenler*: Yaman Erdal ve Arkadaşları (Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1978), s.42.

İşletme bütçelerinin mekanik kısmı, işletme bütçeleri ile ilgili tabloların, şekillerin saptanmasına, düzenlenmesine ve tamamlanmasına ilişkin esasları kapsamına alır. Bütçe sisteminin en basit cephesini oluşturan bu kısımda, tablolama ile ilgili hesaplamalar ve kayıtlar üzerinde durulur. İşletme bütçelerinin teknik kısmı ise, işletme bütçelerinde resmi ve sayısal bir biçimde belirlenen amaçların, politikaların ve kararların saptanmasında yararlanılan yönetim tekniklerinden oluşur. Bu teknikler ve yöntemler, basit ve karmaşık olmak üzere pek çoktur. Bunlardan bütçe sisteminde çok yarar sağlayanlardan bazıları; kara geçiş analizleri, fon akımı analizi, yöneylem araştırmasıdır.¹¹⁹

Bu ilkelerin sayısı konusunda tam bir görüş birliği bulunmamaktadır. Her yazar farklı sayıda ilke belirlemiştir.¹²⁰

İşletme bütçelerinin temel ilkelerini aşağıdaki başlıklar altında ele alıp, inceleyebiliriz.

- Üst yönetimin desteği ilkesi
- Gerçekçilik ilkesi
- Esneklik ilkesi
- Bütçelemeye uygun bir muhasebe sistemi ilkesi
- Bütçelemeye uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması ilkesi (Örgüt ilkesi)
- Yöneticiler arasında işbirliğinin sağlanması ilkesi (Katılma ilkesi)

Bu ilkelerin gerekliliğine, sağlayacağı faydaya inanarak oluşturdukları bütçelerle yöneticiler, bütçe planlaması ve denetiminden etkin yararlar sağlarlar.

1.6.1. Üst Yönetimin Desteği İlkesi

Başarılı bir bütçe programı, işletmenin üst yönetiminin ve temel fonksiyonlarından sorumlu yöneticilerin aktif desteğine gereksinme duyar. Yönetim kadrosunda bulunanların her biri, bütçe sisteminin neler gerektirdiğini ve bireysel olarak kendisine ve işletmeye sağladığı üstünlükleri bilmelidir. Bu anlayış gerçekleştiğinde gerekli olan işbirliği de sağlanacaktır. Kapsamlı bir bütçe programının başarılı olabilmesi için üst yönetimden

¹¹⁹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.32.

¹²⁰ Aynı, s.33.

başlayarak yönetimdeki her yöneticinin tam desteğine sahip olması zorunlu olup, özendirme ve yöneltmenin en üst kademedeki gelmesi gerekir.¹²¹

Yöneticiler tarafından sağlayacağı yarara inanılıp desteklenmeyen bir bütçenin başarı şansı olmayacaktır. Bütçenin üst yönetimce desteklenmediğini gören personel de bütçeye gereken önemi vermeyebilecektir.

Bütçelemenin başarıya ulaşabilmesi için işletmedeki tüm yönetim basamaklarının özellikle de üst yönetimin desteğinin sağlanması gerekir. Bu yönetim basamakları;¹²²

- Bütçelemenin kapsamını ve özelliklerini kavramak
- Bu özel yaklaşımın kendi durumları için tercih edilebilir nitelikte olduğuna inanmak
- Buna işlerlik kazandırabilmek için gerekli yoğun ve ciddi yönetsel çabayı göstermeye istekli olmak
- Programı tüm ayrıntılarıyla desteklemek zorundadırlar.

1.6.2. Bütçelemeye Uygun Bir Organizasyon Yapısının Oluşturulması İlkeleri (Örgüt İlkeleri)

İşletmelerde bütçe çalışmalarına başlamadan önce işletmenin tümü için bir organizasyon planı yapılmalıdır. Başarılı bütçelemenin ilk unsuru iyi oluşturulmuş bir organizasyondur. Sağlıklı bir organizasyon yapısının oluşturulabilmesi, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmesine bağlıdır.

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

¹²¹ J. Brooks Heckert and James D. Willson, *Business Budgeting and Control* (3rd Edition. New York: The Ronald Press Company, 1967) s.21.

¹²² Kerim Banar, "Ulaşım İşletmelerinde Bütçeleme ve EBO İşletmesindeki Uygulama" (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1987), s.12.

desteklenmelidir.¹²³ Böylece, işletme amaç ve hedeflerinin bir düzen içerisinde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir ortam oluşturulmuş olur.

1.6.3. Bütçelemeye Uygun Bir Muhasebe Sistemi İlkesi

İşletmelerde bütçeleme ile muhasebe sistemi arasında yakın bir ilişki vardır. Bütçelemeye başarı herşeyden önce yeterli ve gerekli bilgilerin sağlıklı ve düzenli olarak derlenebilmesiyle mümkündür.

Bütçeleme dediğimiz kavram, bütçenin hazırlanması ve kontrolünü kapsar. Bütçenin hazırlanmasında ve kontrolünde bir takım verilere ihtiyaç vardır ki, bu veriler muhasebe sistemi tarafından sağlanan verilerdir. Bu nitelikleri taşıyan muhasebe ise “sorumluluk muhasebesi”dir.¹²⁴

Sorumluluk muhasebesi “giderleri ve maliyetleri, onları kontrol edecek olanların sorumluluğu olarak gören ve sorumlulukları kişilere bağlayan muhasebe sistemi”dir.¹²⁵

- İşletme yönetiminin artan karmaşıklığı
- Yönetimde yetki ve sorumluluk devrinin genişlemesi
- Başarılı yönetimde, planlama ve kontrolün öneminin anlaşılması

İşletmelerde sorumluluk muhasebesine gereksinim duyulmasının nedenleri olarak sıralanabilir.¹²⁶

1.6.4. Gerçekçilik İlkesi

Bu ilke, işletme bütçelerinin hazırlanması için önceden işletme yöneticileri tarafından saptanması gereken işletmenin amaçları, hedefleri ve politikalarıyla ilgilidir. Bu amaçlar, hedefler ve politikalar belirlenirken gerçekçilik ilkesi, gözönünde bulundurularak işletme yöneticileri, aşırı iyimserlik veya aşırı kötümserlikten kaçınmalıdırlar. Bu açıdan geçmiş çalışmalara ve gelecekteki faaliyetlere ilişkin veriler, bilimsel teknikler kullanılarak sağlanmalıdır.¹²⁷

¹²³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.34.

¹²⁴ Aynı, s.36.

¹²⁵ Manav, a.g.e., s.86.

¹²⁶ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.280.

¹²⁷ Aynı, s.6.

Bütçe hedeflerinin saptanmasında gösterilen özen, büyük ölçüde bütçe programının gelecekteki başarısını etkileyecektir. Bütçeler hazırlanırken ulaşılabilecek ölçüde yüksek saptanan hedefler, gerçekleştirilemeyecekleri için işletme personeli üzerinde baskı yaratabilecek, diğer taraftan, hiçbir ciddi çabayı gerektirmeyecek ölçüde düşük saptanan hedefler ise, güdüleme etkisi taşımayacağı için personeli tembelliğe itebilecektir. Bunlarla birlikte, bütçe hazırlanmasından sorumlu olan kişiler, bütçe dönemi sonunda belirlenen hedeflere ulaşılarak, başarılı olunmuş izlenimini yaratmak için satış tahminlerini beklenenden düşük, buna karşılık giderleri ve nakit ihtiyacını olduğundan fazla gösterme yoluna gidebilirler. Bu gibi davranışların önüne geçilebilmesi için ulaşılan sonuçların, performansın (iyi ya da kötü olsun), aynı özenle kontrol edileceğinin, inceleneceğinin belirtilmesi ve bilinmesi gerektirir.

1.6.5. Esneklik İlkesi

Bütçe hazırlanırken önceden tahmin edilemeyen ve beklenilmeyen bir çok olay uygulama aşamasında ortaya çıkabilmekte ve eldeki bütçe bu yeni durumları içermeyebilmektedir. Bunun için işletme bütçelerinin değişen durum ve koşullara uyum sağlayabilmesi amacıyla esnek olması gerekmektedir.

Esneklik ilkesi, “işletme bütçelerinin gerekli görülen durumlar ve değişen koşullar karşısında değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini” ifade eder.¹²⁸ Esneklik ilkesinin uygulanması, işletmenin belirlediği hedeflere ulaşma olasılığını arttıracaktır.

Esneklik ilkesi bakımından sürekli bütçeleme önemlidir. Değişikliklerin etkisi altında kalan sorumluluk merkezleri yöneticileri, değişen amaç, savaş, devalüasyon gibi döneme ilişkin bekleyiş öngörüsü sağlanamayan durumlarda bütçe revizyonu (gözden geçirilmesi) yapabilmektedir. Sürekli olarak öngörülerin düzeltilmesi yukarıdaki nedenler dışında olursa, faaliyet öncesi kontrol yönünden, bölüm yönetici ve yardımcılarının gerçek performanslarının ölçülmesinde üst yönetim yanılabilir. Olumsuz performansın gizlenmesine neden olmayacak şekilde revizyon işlemi yapılmalıdır.¹²⁹

¹²⁸ Koç-Yalkın, a.g.e., s.41.

¹²⁹ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.282.

1.6.6. Katılma İlkesi

Bütçe katılımcı bir anlayışla hazırlanmalıdır. Bu ilke, işletme bütçelerinin bütçe örgütü yöneticileri veya işletmenin üst kademe yöneticileri tarafından hazırlanmayacağını ifade etmektedir. Bu ilkeye göre, bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim seviyelerinin katılması, bütçelerde saptanan amaçların ve planların gerçekleştirilmesi yönünden şarttır.¹³⁰ Nitekim, bütçe gerçekten kullanılacak bir araç olacaksa, organizasyonda her dereceden yöneticiler aktif olarak rol almalıdırlar.¹³¹

İşletmede faaliyette bulunan yönetici ve personelin bütçelemeye katılımlarının yararlarını şöyle sıralayabiliriz.¹³²

- Faaliyetlerin planlanmasına katılma, o planlara karşı tepkiyi azalttığından veya tamamen ortadan kaldırdığından işletme personeli üzerinde olumlu etkiler yaratır.
- Katılımcı yönetim, işletmede bölümlerarası işbirliğini geliştirir. Tüm yöneticiler günlük sorunlardan uzaklaşıp, işletmenin genel amaçları, politikaları ve diğer bölümlerin faaliyetleri üzerinde düşünmek zorunda kalırlar. Bu ise kararların rastgele alınmasını engeller.
- Katılımcı yönetim yoluyla bütçe sistemi, kişilerin ve grupların başarılarını ve faaliyetlerini en etkin bir biçimde değerlendirir.
- Alt kademe yöneticileri, işletmenin gelecekle ilgili amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olur. İşletme bütçelerinin düzenlenmesine katılan alt kademe yöneticileri, işletmenin geleceği hakkında daha iyi aydınlanmış olacaklarından günlük karar ve planlarını daha sağlam esaslara dayandırırlar.
- Bütçeleme sürecinde katılımcı bir anlayış benimsendiğinde, bütçe uygulayıcılarının kişisel olarak bütçeye bağlılık duyması sağlanacak, hem de kendi çalışmalarını kendilerinin kontrol etmelerinin sağlayacağı tatmin duygusu yaratılmış olacaktır.¹³³

¹³⁰ Koç-Yalkın, a.g.e., s.34-35.

¹³¹ Smith L. Jack, Keith M. Roberts and Stephens L. William, *Accounting Principles* (New York: Mc Graw-Hill International Editions, 1989), s.101.

¹³² Koç-Yalkın, a.g.e., s.35-36.

¹³³ Özgür Özmen Uysal, “Konaklama İşletmelerinin Kar Planlaması Sürecinde Faaliyet Bütçeleri ve Bir Uygulama” (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996), s.61.

Katılmanın etkinliği, planlı ve sürekli olmasına bağlıdır. Astların hazırladığı planlar incelemeden geçirilerek kabul edilmelidir. Kısaca her konuda astların görüşleri dinlenmeli fakat, son kararı üst kademe yöneticileri vermelidir.¹³⁴

1.7. Bütçeleden Sorumlu Örgüt Birimleri (Bütçelerin Organizasyonu)

İşletmelerde bütçeleme faaliyetlerini yürütmekten sorumlu bir birimin bulunması gerekmektedir. Bu örgüt birimi, işletmenin büyüklüğüne göre farklılık gösterebilmektedir. Orta büyüklükteki işletmelerde bütçe faaliyetleri doğrudan doğruya finansman müdürü veya muhasebe müdürü sorumluluğu altında bir birim olarak örgütlenebilir. Büyük ölçekli işletmelerde ise bu örgüt doğrudan doğruya genel müdüre bağlı olarak örgütlenmektedir.¹³⁵ Küçük işletmelerde ise bütçeyi hazırlamak görevi muhasebeciye verilebilir.

Büyük işletmelerde, genellikle bölümler bütçelerini kendileri hazırlarlar. Bu durumda genel bütçe süreci, bölüm bütçelerinin hazırlanmasını denetlemek ve bunları genel bütçe halinde birleştirmek şeklinde 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.¹³⁶

Bütçe sisteminin hazırlanıp uygulamaya konulabilmesi, işletmede iyi bir örgüt düzeninin oluşturulmasıyla sözkonusu olabilecektir. İyi örgütlenmiş işletmelerde bölümler, kendilerinden ve diğer bölümlerden neler beklendiğinin, kendilerinin ve de diğer bölümlerin görev ve sorumluluk alanlarının neler olduğunun bilincinde olacaklardır. Ancak, iyi örgütlenmiş işletmelerde sorumluluk merkezleri açıkça belirlenebilmektedir.

İşletmeler, örgüt yapıları içinde bütçeleme faaliyetlerinin kimler tarafından yürütüleceğinin belirlenebilmesi için bütçeyle ilgili birimler oluşturmaktadırlar. Bu birimlerden birincisi, genel düzenlemeleri ve bölümlerarası koordinasyonu sağlayan, bütçenin hazırlanmasında danışmanlık hizmeti veren “bütçe komitesi”, ikincisi bütçeleme

¹³⁴ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.283.

¹³⁵ Yas, a.g.e., s.10.

¹³⁶ Ulukan, a.g.e., s.24.

çalışmalarını yürütmede yönetim ile emir-komuta arasında bağlantı kuran “bütçe yöneticisi”dir.

1.7.1. Bütçe Komitesi

Bütçe komitesi, bütçenin hazırlanmasına rehberlik etmek üzere üst kademe yöneticiler tarafından oluşturulmuş, tamamen danışmanlık hizmeti veren bir komitedir. Genellikle genel müdür, genel müdür yardımcıları ve bütçe yöneticilerinden oluşur.

Büyük çaplı işletmelerde oluşturulan bütçe komitesi, işletmenin temel bölümlerinin yöneticilerinden oluşur ve bütçe yöneticisine önerilerde bulunur. Bütçe yöneticisi, bütçe komitesinin başkanı olarak hizmet verir. Bu komiteler, yararlı ve bazı durumlarda kaçınılmaz olsa da bütçe yönetiminin yerini tutamazlar.¹³⁷ Küçük işletmelerde bütçe komitesinin görevlerini bizzat genel müdür üstlenmiş durumdadır.

Komitenin sorumlulukları aşağıdaki gibi sıralanabilir.¹³⁸

- Ana ilke ve amaçları, bizzat bütçeleme faaliyetleri ile uğraşanların yararlanacağı şekilde yorumlamak; alt birimler itibarı ile çelişen amaçları uyumlaştırmak
- Bütçe politikaları ve süreçleri ile ilgili önerilerde bulunmak
- Bölümlerden gelen bütçe tahminlerini incelemek, gerekirse bunların iyileştirilmesi için uygun görülen önerilerde bulunmak (değişik örgütsel birimler tarafından hazırlanmış ayrı bütçeleri birleştirmek ve bunlar arasındaki ayrımları ve çelişkileri gidermek için tavsiyelerde bulunmak)
- Koşulların değişmesi halinde bütçede revizyona gerek olup olmadığını incelemek, gerekiyorsa bu konuda tavsiyede bulunmak
- Bütçe el kitabıyla ilgili tavsiyelerde bulunmak, bütçe eğitimi vermek, bütçeyi tanıtmak
- Başarı raporlarını incelemek, fiili başarının izlenebilmesi için gerekli düzenlemeleri yaptırmak

¹³⁷ Heckert and Willson, a.g.e, s.29.

¹³⁸ Gökçenur Çelebioğlu, “Enflasyonist Ortamda Faaliyet Bütçeleri” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997), s.9.

- Bütçe taslağına son şeklini vererek, genel müdür ve yönetim kurulunun onayına sunmak

Yukarıda sayılan görevlerden de anlaşılacağı üzere bütçe komitesi, işletme genel amaçlarına uygun olarak çeşitli bölüm ve kısımlarının bütçeleri arasında gerekli koordinasyonu gerçekleştirir. Bütçe komitesinin yetkisi bir kurmay yetkidir. Ancak bugünkü bütçe uygulamasında bütçe komitesinin yetkisi yavaş yavaş komuta yetkisine doğru kaymakta ve bütçenin hazırlanması görevi bütçe komitesinden beklenmektedir. Bölüm yöneticileri ile bir yetki karmaşıklığı doğuracak bu tutumun yanlış olduğu söylenebilir.¹³⁹

1.7.2. Bütçe Grubu ve Yöneticisi

Bütçe çalışmaları, bütçe yöneticisinin başkanlığındaki bir bütçe grubu tarafından organize edilir ve yürütülür.

Bütçe yöneticisinin başkanlığındaki bütçe grubunun görevleri;¹⁴⁰

- Genel makro olaylar ve işletme faaliyetlerinin bundan etkilenmeleri konusunda tahmin ve yorumlarda bulunmak
- Ayrı sorumluluk merkezlerinin hedeflerini ana hedeflerle uyumlaştırmak
- Üst yönetimin belirlediği politikaların faaliyetler üzerinde gelecekteki mali etkilerini yorumlamak
- Bütçe takvimi ve bütçe elkitabını hazırlamak
- Bütçe tahminlerine esas teşkil edecek formları, tabloları ve diğer belgeleri hazırlamak, bölümlere dağıtmak
- Takvime göre ve elkitabındaki ilkeler çerçevesinde her bölümün bütçesini hazırlamasını istemek, bu arada bölümlerin kendilerinden talep ettikleri istatistik bilgileri ve teknik analizleri kendilerine sağlamak; aynı zamanda gerekli ise her bölümden bütçesini revize etmesini istemek ve bunu da denetlemek
- Bölümlerden gelen bütçe tahminlerini koordine etmek, üst yönetimin onayını alarak kesinleştirmek ve uygulamaya koymak

¹³⁹ Pekiner, a.g.e., s.340.

¹⁴⁰ Basık, a.g.e., s.150-151.

- Başarı raporlarının hazırlanmasına temel teşkil edecek fiili durumun takibi için gerekli formları, tabloları ve diğer belgeleri hazırlamak, bölümlere dağıtmak ve doldurulduktan sonra toplamak
- Başarı raporlarını hazırlamak, sapmaları hesaplamak, nedenlerini yorumlayarak bölümler itibarıyla ve genel başarı konusunda üst yönetimi bilgilendirmek
- Gelecek yılın bütçesinin hazırlanmasında yol gösterecek ana hedeflerin gerçekçi bir biçimde saptanmasına yardımcı olmak üzere temel beklentilerle ilgili bilgi vermek

olarak sıralanabilir.

1.8. Bütçe Dönemi

Bütçeler, gelecekte belirli bir dönem için hazırlanmaktadır. Bütçe dönemi adı verilen bu dönem, bir yıl veya daha kısa bir süreden başlayıp, on-onbeş yıla kadar uzanabilir.¹⁴¹

Bütçe döneminin uzunluğu her işletmeye göre değişebilir. Bütçe döneminin uzunluğu, işletme dışı (işletmenin bağlı bulunduğu endüstri kolunun özelliği, genel ekonomik durum, piyasadaki mevsimsel dalgalanmalar, vb.) ve işletme içi (finansal durum, faaliyet koşulları, vb.) faktörlerden olumlu ya da olumsuz yönde etkilenmektedir.

Bütçe dönemi kararlaştırılırken aşağıdaki faktörler dikkate alınmalıdır.¹⁴²

- **Genel ekonominin durumu:** Belirsizlik hallerinde bütçe dönemi kısa tutulmalıdır.
- **İşletme politikalarındaki değişimler:** Bütçe dönemi değişikliklerin sonuçlarını kapsayacak kadar uzun olmalıdır. Bütçe, bu değişimleri ve bunların tahminler üzerindeki etkilerini hesaba almazsa doğrulukla düzenlenmiş olmaz.
- **Mevsimlik faktörlerin etkisi:** Bütçe dönemi, mevsimlik faktörlerin işletme üzerindeki direkt etkileri dikkate alınarak tesbit edilmelidir.

¹⁴¹ Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi** (Sekizinci Baskı. Ankara: Barış Kitap Basım ve Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2000), s.629.

¹⁴² Manav, a.g.e., s.174-175.

- **Finansman, üretim ve stok kontrol metodları:** Bu metodlar bütçe rakamlarının hazırlanmasında yardımcı oldukları gibi bazen dönemin seçiminde de etkili olurlar. Örnek olarak; bütçe dönemi, satılacak malların üretim süresi gözönünde tutularak tesbit edilebilir.
- **İstatistiklerin yapısı:** Geçmiş çalışmalara ilişkin istatistikler eğer üçer aylık dönemlere göre hazırlanmışsa, bütçeleri de bu devrelere uydurmak üstünlükler sağlar.

1.8.1. Kısa Dönemli Bütçeler

Kısa Dönemli Bütçeler, “bir yıla kadar olan zaman süresini (haftalık, aylık, üç aylık veya yıllık) kapsayan bütçeler”dir. Kısa dönemli bütçeler taktiki bir yapıya sahiptir. Genellikle kısa dönemli bütçeler, satışların geniş ölçüde mevsimlik faktörlerin etkisi ile dalgalandığı işletmelerde uygulanır.¹⁴³

Moda değişmelerinin sıklığı, talebin doğru olarak belirlenememesi nedeniyle belirsizlik büyükse, işletme, her ay ya da her üç ay için ayrı tahmin yapma yoluna gidebilmektedir.

İşletmede para giriş ve çıkışları düzenliyse yıllık nakit bütçesi düzenlenir. Eğer alımlar ve satışlar mevsimlikse, nakit düzensiz şekilde akar ve çok daha kısa süreli bütçe yapmak gerekir. Kısa süreli bütçeler, karşılaştırma ve kontrol işlemlerini kolaylaştırır. Yöneticilere revizyon fırsatı vermek için kısa süreli, örnek olarak aylık bütçeler düzenlemek faydalı olur.¹⁴⁴

1.8.2. Uzun Dönemli Bütçeler

Dönem uzunluğu bir yılı aşan (örneğin; 3,5,10,15 yıl) bütçeler, “uzun dönemli bütçeler”dir. Uzun dönemli bütçeler stratejik bir yapıya sahip olup, işletmenin, makine ve tesislerinin yenilenmesi, yeni mamul üretimine başlaması, vb. durumlarda sözkonusu olur. Yatırım bütçeleri, araştırma ve geliştirme bütçeleri, reklam bütçeleri bir yılı aşan uzun dönemli bütçelere örnek olarak gösterilebilir.

¹⁴³ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.293.

¹⁴⁴ Cemalcılar, a.g.e., s.38.

Uzun dönemli bütçeler, işletmenin değişen politikalarına göre değiştirilmeli ve yıllık bütçelerle de uyumu sağlanmalıdır. Böylece, uzun dönemli bütçenin cari bütçe yılına düşen payı bilinmiş olur.¹⁴⁵

1.8.3. En Uygun Bütçe Dönemi

Bütçe sistemi uygulayan işletmelerin büyük bir çoğunluğunda bütçeler, bir yılı kapsayacak şekilde düzenlenir.

Yıllık bütçe, genellikle üçer aylık dönemler halinde hazırlanır. İlk üç aylık dönem ise aylar itibarıyla ayrıntılı olarak bütçede gösterilir. Bu durumu aşağıdaki gibi ifade edebiliriz.

1 Ocak-31 Aralık	Yıllık bütçe dönemi
1 Ocak-31 Mart	(Ocak-Şubat-Mart) Birinci üç aylık bütçe dönemi
1 Nisan-30 Haziran	(Nisan-Mayıs-Haziran) İkinci üç aylık bütçe dönemi
1 Temmuz-30 Eylül	(Temmuz-Ağustos-Eylül) Üçüncü üç aylık bütçe dönemi
1 Ekim- 31 Aralık	(Ekim-Kasım-Aralık) Dördüncü üç aylık bütçe dönemi

Hazırlanan yıllık bütçenin uygulanmasına başlandıktan sonra, zaman zaman (genellikle her üç ay sonunda) bütçe döneminin geri kalan kısmına ilişkin bütçe rakamları gözden geçirilerek, değişen koşullara uygun revizyonlar yapılır.

İşletme bütçelerinin hazırlanması uzun zaman alır ve masraflı bir işlemdir. Bu sebepten, çok kısa bir bütçe döneminin kabulü savunulamaz. Aşırı uzunlukta bir bütçe dönemi seçildiğinde ise önceden görülemeyen faktörler bütçeyi aksatabilir.¹⁴⁶

Son yıllarda sürekli olarak oniki aylık bir bütçenin yürürlükte olmasını sağlayan “döner bütçe” uygulaması yaygınlaşmaya başlamıştır. “Sürekli bütçe” adı verilen bu uygulamada, yıllık bütçe, aylık ve üçer aylık alt dönemlere bölünmekte ve her alt dönemin bitiminde o dönem bütçeden çıkartılıp, bütçenin sonuna yeni bir alt dönem eklenmektedir. Bu suretle, yılın neresinde olunursa olunsun elde daima tam dönemli (üç aylık, altı aylık ve

¹⁴⁵ Aynı, s.39.

¹⁴⁶ Aynı, s.39.

yıllık) bütçe bulunur.¹⁴⁷ Sürekli bütçeleme, koşulların durmadan değişmesi nedeniyle gerçekçi planların hazırlanamadığı işletmeler ve durumlar için, yönetimi sürekli olarak gelecek oniki ayı düşünmeye zorlaması nedeniyle tercih edilmektedir.

1.9. Bütçe Takvimi

İşletme bütçesinin hazırlanması, birbirini takip eden bir dizi aşamayı içerir. Aşamalardan herhangi birisinde olabilecek bir gecikme, (çoğunlukla biri diğerinin yapılmış olmasına bağlı olduğundan) kendinden sonra gelen aşamayı etkileyecek, bu durum da bütçenin zamanında oluşturulamamasına neden olabilecektir. Bütçenin, planlama ve kontrol işlevinin aksamaması, bütçeleme faaliyetinin zamanında tamamlanabilmesi için bütçeleme sürecindeki her bir aşamanın ne zamana kadar tamamlanması gerektiğini ortaya koyan bir takvimin hazırlanması gerekir.

Aşağıda böyle bir takvime örnek verilmiştir.

Tablo 2'deki takvim, ortanın üzerinde ölçeğe sahip bir işletme esas alınarak ve sadece bir fikir vermek amacıyla hazırlanmıştır. Küçük bir işletmede takvimin bütün aşamaları çok daha kısa sürede (bir haftada, hatta belki bir günde) tamamlanabilir.

¹⁴⁷ Büyükmirza, a.g.e., s.631.

Tablo 2. Bütçe Takvimi

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

Kaynak: Kamil Büyükmirza, **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi** (Sekizinci Baskı. Ankara: Barış Kitap Basım ve Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2000), s.632.

1.10. Bütçe Elkitabı

Bütçenin hazırlanmasında her bölümün, standart bir prosedürü uygulamasını sağlamak üzere bütçe politikalarının formel (biçimsel) olarak açıklandığı yol gösterici bir elkitabına gereksinim vardır.

Bütçe el kitabı herkes tarafından anlaşılabilir bir dille yazılmış olmalıdır.

Bütçe el kitabında yer alması gereken bilgiler şöyle özetlenebilir.¹⁴⁸

- Bütçe programlarının amaçları
- Bütçenin hazırlanması sırasında;
 - Hangi formların nasıl kullanılacağı
 - Hangi bilgilerin kimler tarafından temin edileceği ve tahminleri yapma sorumluluğunun kime ait olduğu
 - Bütçe komitesinin ve bütçe yöneticisinin görevleri, organizasyonun ve koordinasyonunun nasıl sağlanacağı, çeşitli bölüm bütçelerinin nasıl ve kimin tarafından bir araya getirilerek son şeklin verileceği
- Onaylanan bütçelerin kimlere gönderileceği
- Bütçe başarı raporları
 - Bütçe başarı raporlarını kimin hazırlayacağı, içerik ve şekillerinin nasıl olacağı
 - Fiili bilgilerin toplanması ve bütçelerle karşılaştırılması (analizi) sorumluluğunun kime ait olduğu
- Düzeltici önlemlerin alınmasının sorumluluğunun kime ait olduğu

¹⁴⁸ Çelebioğlu, a.g.e., s.11-12.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİNİN HAZIRLANMASI

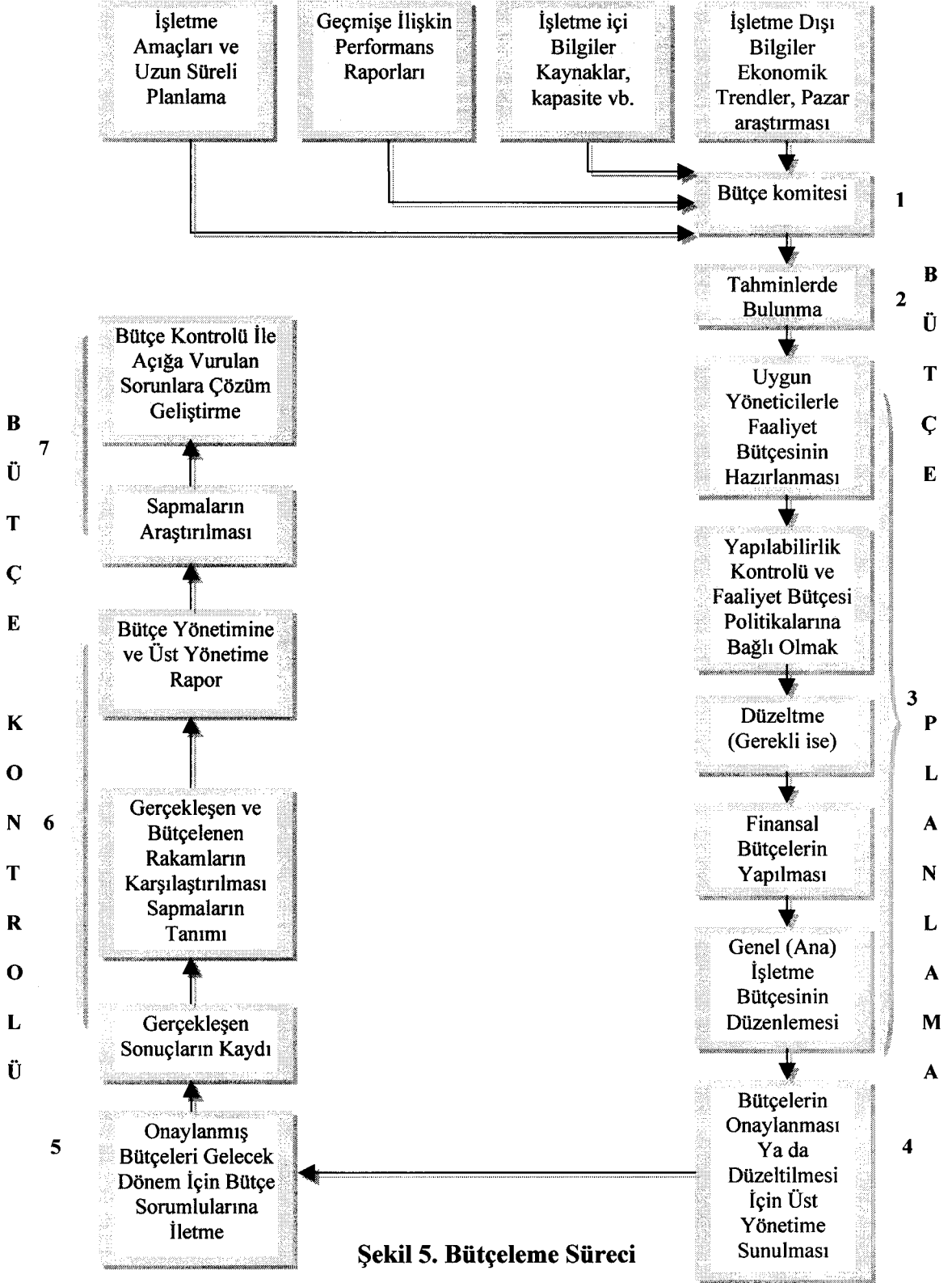
1. BÜTÇELEME SÜRECİ

Bütçeleme süreci, şekil 5’de anahatlarıyla gösterilmektedir. Anlatımda kolaylık sağlamak için süreç, sıralı adımlar dizisi biçiminde çizilmiştir. Ancak uygulamada durum bu kadar basit değildir. Süreçte önemli tartışmalar, karşılıklı bilgi alışverişleri, yapılması gerekli düzeltmeler, tekrarlanması gereken adımlar vardır.¹⁴⁹

Şekil 5’deki basamaklar ise şöyle açıklanabilir;

1. Bütçeleri geliştirme ve uyumlaştırma görevinin sorumluluğu, bütçe komitesine aittir. İşletmeden işletmeye farklılık göstermekle birlikte, komite üyeleri işletmenin değişik alanlarında faaliyet gösteren bölüm yöneticilerinden oluşur. Bütçe planlama, düzenli ve sürekli bir faaliyettir.
2. Bütçeleme faaliyetlerinin temel başlangıç noktası tahminlerde bulunmaktır.
3. Bu aşamadaki adımlar, planlama sürecinin aşamalarını içerir. Bölümlerarası koordinasyon ve haberleşme, işletmenin amaç ve politikalarına uygun bütçeleri hazırlamak ve bütçelerarası ilişkiyi sağlamak için gereklidir.
4. Düzenlenen genel işletme bütçesi ve genel işletme bütçesini oluşturan faaliyet bütçeleri ve finansal bütçeler, incelenmek ve onay için üst yönetime sunulurlar.
5. Onaylanan bütçeler bastırılarak, bütçe ile ilgili kişilere ve bütçe sorumluluk merkezlerine gönderilir. Bu yolla bütçeler, planların yukarıdan aşağıya iletimi için bir araç olarak hizmet etmektedirler.
6. Süreçteki bu adımlar, bütçe kontrolünün temel aşamalarını oluşturur.
7. Sürecin son aşamasında ise bütçe kontrolü sayesinde ortaya çıkan sorunlara çözüm aranır.

¹⁴⁹ T.Lucey, *Costing an Instructional Manual* (2nd Edition. Eastleigh: English Language Book Society, 1985), s.348-350.



Kaynak: T.Lucey, *Costing an Instructional Manual* (2nd Edition. Eastleigh: English Language Book Society, 1985), s.349-350.

1.1. İşletme Bütçelerinin Hazırlanmasındaki Aşamalar

Yukarıda anahatlarıyla belirlediğimiz bütçe sürecini daha detaylı ele alarak inceleyebiliriz.

Bütçe hazırlığı ile ilgili zamana bağlanması gereken işler ve sırası şöyledir;¹⁵⁰

- Bütçenin amacının saptanması
- Planlama varsayımlarının saptanması ve ön planlama
- Piyasa ve ekonomik tahminler
- Ayrıntılı bütçe taslaklarının hazırlanması
- Taslakta yeralan bütçe tahminlerinin tartışılması ve uzlaşma
- Koordinasyon ve gözden geçirme
- Tasarının onaya sunulması

Yukarıdaki yedi aşamadan geçilerek işletme bütçesi hazırlanır.

Orta büyüklükteki bir işletmede bu aşamaların tamamlanabilmesi için harcanan zaman yaklaşık üç aydır. Bu sürenin yaklaşık bir ayı en telaşlı aşamalar olan 5., 6. ve 7. işler için harcanır. Çok büyük ve karmaşık organizasyonlarda ise sözkonusu hazırlık işlemlerinin tamamlanması ve onay için geçen süre altı ayı bulmaktadır. Buna karşılık çok küçük bir işletmede bütün bu işler bir günde tamamlanabilir.¹⁵¹

1.1.1. Bütçenin Amacının Saptanması

Temel amaç, gelecek bütçe döneminde istenen pazar değeri maksimizasyonu ve karın ne olacağıdır. İşletme tarafından kar yeterli görülmeyerek pazar payı, fiyatlar ve maliyet giderleri, gelecek bütçe dönemindeki iş hacmi, ciro, finansal durum, yatırım harcamaları ve diğer amaçların ne olması gerektiği de saptanabilir. Böylece yeniden saptanan amaçlara ulaşmak için nelerin yapılması gerektiği, hazırlanan bütçe amaçları, ilgililere dağıtılır.¹⁵²

1.1.2. Planlama Varsayımlarının Saptanması ve Ön Planlama

İşletmelerde temel kararlar önceden verilmiş olduğundan, bütçeler bu kararların uygulanmaya konulmasını sağlar. Bütçelerin hazırlanabilmesi için bütçe döneminde,

¹⁵⁰ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.293-294.

¹⁵¹ Gürsoy, a.g.e., s.613.

¹⁵² Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.294.

beklenen piyasa koşulları, beklenen ücret artışları, döviz kurları, enflasyon oranı, mamul karışımında tasarlanan değişiklikler, girdi fiyatlarında beklenen artışlar, beklenen verimlilik artışları ile ilgili ve çok çeşitli diğer tahminlerin yapılması gerekir. En önemli konu neyin, nerede, ne miktarda, ne fiyatla, ne zaman satılacağıdır. Bunun için de geçmiş dönemlerden, geçmiş yılın mamulleri, satış bölgeleri, tüketici sınıfları ve dağıtım kanalları bilinmelidir. Bu bilgilere mevsimlik dalgalanmalar, ekonomik konjonktür ve diğer şartlar da eklenmelidir.¹⁵³ Bu aşama, eski bütçe döneminin sona ermesinden birkaç ay önce başlamalıdır.

1.1.3. Piyasa ve Ekonomik Tahminler

Bu aşamada dünya ve ülke ekonomisi ile ilgili sektörün ve işletmenin ekonomik durumu ele alınır.

Bütçeleme sırasında yapılması gereken çeşitli tahminlerin en zor olanı satış tahminleridir. Satış tahminlerinde uygulanan belli başlı iki yöntem vardır.¹⁵⁴

- **İstatistiksel satış tahminleri:** Bu yöntemde genel ekonomik durum, piyasa koşulları ve çeşitli ekonomik göstergeler incelenerek yapılacak satış miktarı tahmin edilmeye çalışılır. Sözkonusu ekonomik göstergelerle işletmenin satışları arasındaki istatistiksel ilişkiler saptanır ve buna göre gelecek dönem ne kadar satış yapılabileceği konusunda bir tahmin yürütülür.
- **İşletme içi satış tahminleri:** İşletme içi satış tahminleri, satış yöneticisi ve çalışanlarının kişisel tahminlerinden oluşur. Bu, personelin geçmiş deneyimlerine dayanarak geleceğe ait tahminde bulunabilmesidir. Yapılan bu tahminler daha sonra bütçe komitesince gözden geçirilmelidir.

Tek başına kullanıldıkları takdirde gerek istatistiksel yöntemin gerek işletme içi tahminlerin bazı sakıncaları vardır. Bu nedenle olanakların elverdiği ölçüde her iki yöntem birlikte kullanılırsa daha faydalı olduğu görülür.

¹⁵³ Aynı, s.294.

¹⁵⁴ Gürsoy, a.g.e., 614-615.

1.1.4. Ayrıntılı Bütçe Taslaklarının Hazırlanması

Genel bütçeyi oluşturan bölüm bütçeleri, bütçe yönergelerinde saptanmış belirli süreç ve metodlara göre bütçeleri hazırlamaktan sorumlu bölüm görevlilerince hazırlanır.

1.1.5. Taslakta Yeralan Bütçe Tahminlerinin Tartışılması ve Uzlaşma

Tahmin yapan, bağlı bulunduğu üstü ile yapmış olduğu bütçe tahminlerini tartışarak (üst, bütçe tahminlerinin gerekçelerini sormakta, ast ise yapmış olduğu tahminleri savunmakta), belirli bir noktada anlaşmaya, fikir birliğine varmaya çalışırlar. Uzlaşmanın sağlanmasıyla, ast, belirlenen hedeflere ulaşabileceğini kabul etmektedir. Uzlaşmanın üst açısından anlamı ise, belirlenen hedeflerin iyi bir performans düzeyini yansıttığı ve hedeflenen düzeye ulaşılması halinde verimli çalışılmış olacağının kabulüdür.

Tahminler ulaşılamayacak düzeyde ise personel uzlaşmaya zorlanamaz; buna karşılık çok kolay ulaşılacak hedefler, gerçekçi bekleyişlerin dışındadır ve dikkat edilmesi gereken diğer konu olmaktadır.

1.1.6. Koordinasyon ve Gözden Geçirme

Görüşme ve uzlaşma aşamasında önemli değişiklikler var ise tahminlerin yeniden yapılması, işlere yeniden başlanması istenebilir. Ancak, bütçe süreci iyi uygulanıyorsa böyle durumlar ile karşılaşılma olasılığı düşük olacaktır.

Tartışma ve uzlaşma işi bir üst kademedede ele alınınca daha önce üst durumunda olan personel, şimdi tahminleri yapan, sunan ve savunmasını üstlenen personel durumuna geçmektedir. Bu durumu iyi bildiği için bütçe tahminlerini kendi astı ile son derecede dikkatli tartışması ve bir üst kademedede savunmasını yapmakta güçlük çekmeyeceği rakamlar üzerinde uzlaşması gerekir. Tek tek her bütçe üst kademelere doğru çıktıkça bunlar arasındaki ilişkiler de inceleme konusu olur. Bu inceleme ise, çeşitli bölümlerin bütçeleri arasındaki dengesizlikleri, uyumsuzlukları ortaya çıkarabilir. Durum böyle ise, ilgili bütçeler üzerinde değişiklik yapılması gerektiği açıktır. Bu işlemler sonunda tüm bütçelerin ahenkli bir bütün haline getirilmesine çalışılır.¹⁵⁵

¹⁵⁵ Aynı, s.617.

1.1.7. Tasarımın Onaya Sunulması

Tüm aşamalar tamamlandıktan sonra son şeklini almış bütçe önerisi, üst kademeyi oluşturan Genel Kurul veya Yönetim Kurulu'nun onayına sunulur. Genel Kurul veya Yönetim Kurulu tarafından incelenen ve onaylanan bütçe bastırılmakta, ilgili personele dağıtılarak yürürlüğe girmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, onaylama işleminin gelişigüzel yapılmaması gereğidir. Çünkü bütçenin onaylanmasıyla, gelecek yıl için yapılan planlar, üst kademe yöneticilerince resmen kabul edilmiş olur.

1.2. İşletme Bütçelerinin Hazırlanması

Bu başlık altında ilk önce işletme bütçe yapısı hakkında bilgi verilecek daha sonra işletme bütçe yapısını oluşturan bölüm (fonksiyonel) bütçeleri ve bölüm bütçelerinin uyumlu bir biçimde birleştirilmesiyle oluşturulan genel bütçe ele alınacaktır.

1.2.1. İşletme Bütçesinin Yapısı

İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecek dönemle ilgili faaliyetlerine ilişkin resmi yönetim planlarından oluşur. Bu planlar, işletme bütçesinde işletmenin tümü, bölümleri veya fonksiyonları itibarıyla ayrıntılı bir biçimde yer alırlar. Bu niteliğinden ötürü işletme bütçesi, “genel (ana) işletme bütçesi” ve genel işletme bütçesini oluşturan “bölümsel (fonksiyonel) işletme bütçesi” ayrımına tabi tutularak incelenebilir.¹⁵⁶

1.2.1.1. Genel (Ana) İşletme Bütçesi

Bütçeleme amacı, işletmede kar ve iktisadilik planlamasını ve denetimini gerçekleştirmek olduğuna göre, bölümler seviyesinde sürdürülen planlama faaliyetlerinin ayrıca ana hatlarıyla bir bütçe içinde toplanması gerekmektedir.¹⁵⁷ Bu durum karşımıza genel işletme bütçesi kavramını çıkartır.

¹⁵⁶ Ulukan, a.g.e., s.27.

¹⁵⁷ Pekiner, a.g.e.,s.328.

İşletmeler faaliyetlerine göre çeşitli bütçeler hazırlarlar. İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçelere “genel (ana) bütçe” denir. Genel bütçe, işletmenin türlü fonksiyonlarını içine alan bütçelerin biraraya getirilerek özetlenmesi yoluyla hazırlanır ve aynı zamanda işletmenin ulaşacağı genel amacı gösterir. Genel bütçe, bütün diğer fonksiyonel bütçelerin üstünde ve onların desteğinde hazırlanır.¹⁵⁸

1.2.1.2. Bölüm Bütçeleri

Bu bütçeler, her sorumluluk merkezine, belirlenen hedeflere ulaşılabilmesi için, ilgili merkezin rolünün ne olduğu mesajını iletir.¹⁵⁹ Diğer bir ifadeyle, her bölümün bütçesi ayrı ayrı yapılmaktadır. Bütçelerinin bu şekilde hazırlanmasıyla, işletmedeki bölümlerin başarılarını ortaya çıkartmak mümkün olacaktır. Bölüm bütçelerinin düzenlenmesi ise bölüm yöneticilerinin sorumluluğundadır.

Genel işletme bütçesini oluşturan fonksiyonel (bölüm) bütçelerini; faaliyet bütçeleri ve finansal bütçeler olarak iki kısımda inceleyebiliriz.¹⁶⁰

- Faaliyet Bütçeleri
 - Satış Bütçesi
 - Üretim Bütçesi
 - Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi
 - Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi
 - Genel Üretim Giderleri Bütçesi
 - Satılan Malların Maliyeti Bütçesi
 - Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi
 - Proforma Gelir Tablosu
- Finansal Bütçeler ise;
 - Nakit Bütçesi
 - Yatırım Bütçesi

¹⁵⁸ Büker, a.g.e., s.86.

¹⁵⁹ Shane Moriarity and Carl P. Allen, *Cost Accounting* (3rd Edition. John Wiley&Sons. Inc.,1991), s.296.

¹⁶⁰ Jack Gray and Don Ricketts, *Cost and Managerial Accounting* (Auckland: Mc Graw-Hill International Book Company, 1982), s.337.

- Proforma Bilanço

olarak alt başlıklara ayırabiliriz.

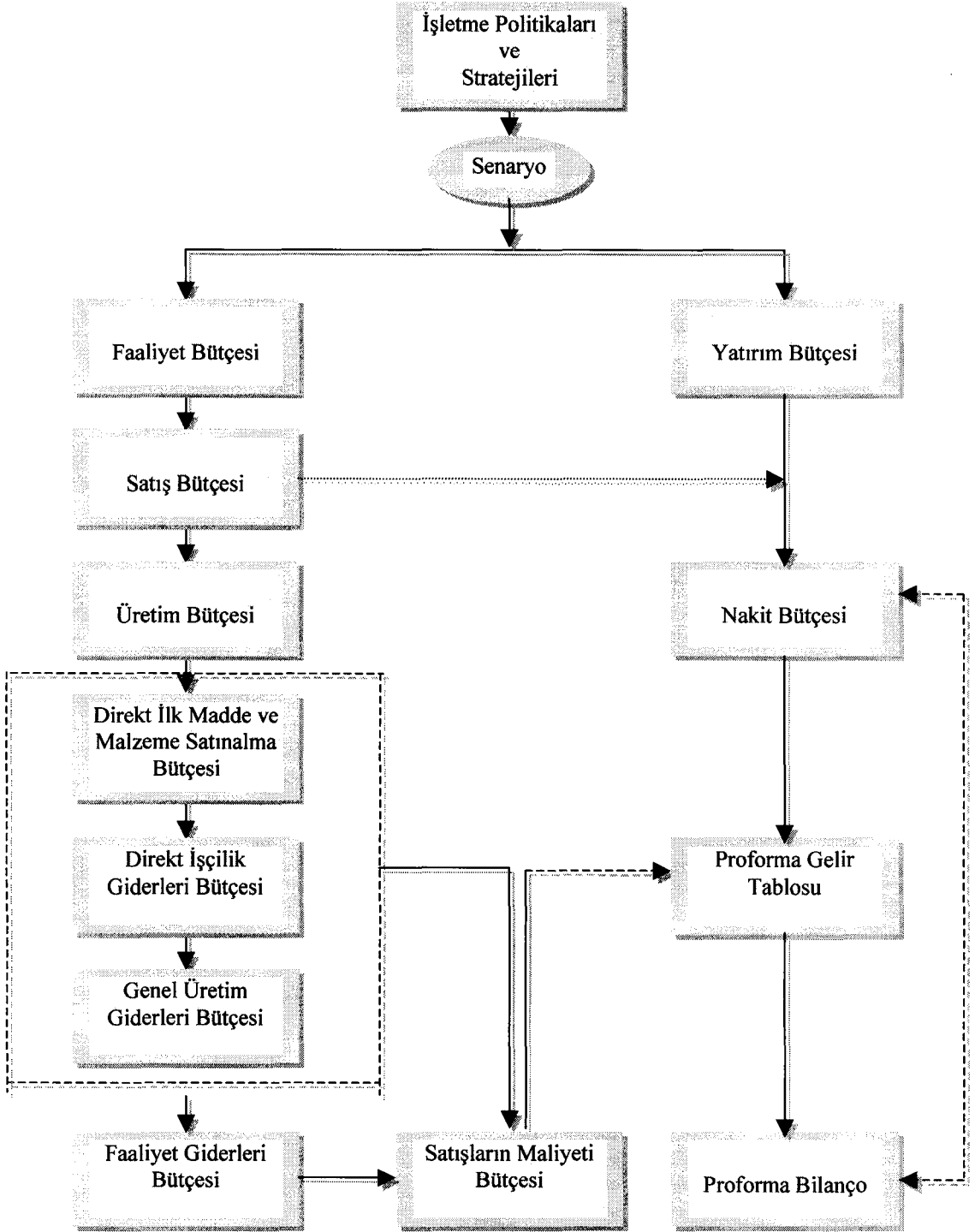
Bu bütçelerden faaliyet bütçeleri, “işletmenin genel ve özel amaçlarına uygun olarak verimlilik ve karlılık ölçütlerine göre gerçekleştirilecek faaliyetlerin planlanan sonuçlarını göstermekte” finansal bütçeler ise, “gerekli finansman kaynaklarının uygun bir maliyetle sağlanması ve en etkili şekilde kullanılması, sermaye yatırımlarının en iyi seçeneklerle ilgili olarak yapılması ve sağlıklı bir stok politikasının sürdürülmesiyle” ilgili olmaktadır.¹⁶¹

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

1.2.2. Bölüm (Fonksiyonel) Bütçelerinin Hazırlanması

Genel işletme bütçesi ve onu oluşturan fonksiyonel bütçeleri, birbirleriyle ilişkileri bakımından Şekil 6’daki gibi gösterilebilir.

¹⁶¹ Ulukan, a.g.e., s.28.



Şekil 6. Bütçe İş Akışı Şeması

Kaynak: Salim Çam, "Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır?" *Activefinans Bankacılık ve Finans Dergisi*, Yıl:4, Sayı:22, Ocak-Şubat 2002, s.41.

Genel işletme bütçesini oluşturacak olan bölüm (fonksiyonel) bütçelerinin düzenlenmesinde genellikle şu sıra izlenmektedir.

Süreçte ilk aşama, organizasyon ve senaryo analizleri çalışmalarından oluşan ön hazırlık aşamasıdır. Ön hazırlık çalışmaları, işletme bütçelerinin organizasyon çalışmalarını, sorumluluk muhasebesini, sorumluluk merkezlerini, organizasyon şeması oluşturulmasını, bütçe yılı takviminin belirlenmesini, dünya ve ülke ekonomik yapı analizinin yapılmasını kapsar.

Senaryo, “vurgulanmak istenilen belirli bir fikir veya konunun; çevresel, sosyal, politik, teknolojik ve ekonomik faktörler ile etkileşimi de dikkate alınarak portresinin çizilmesi” olup, senaryo analizlerinde, sosyo-kültürel yapı, ekonomik koşullar, hukuki-politik koşullar, teknolojik koşullar vb. ele alınır.¹⁶² Senaryo analizleri, farklı seçeneklerin, işletme üzerindeki etkilerini belirlemek amacıyla kullanılmaktadır.¹⁶³

Sürecin ikinci aşaması, bütçe oluşturma aşamasıdır. Senaryo analizlerine göre, satış bütçesi hazırlanır. Satış bütçesinden sonra bütçelenmiş satışları karşılayacak üretim bütçesi yapılır. Üretim bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme satın alma, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerini kapsar. Faaliyet giderleri bütçesi ise, araştırma-geliştirme giderleri, pazarlama-satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri bütçelerinden oluşmaktadır. Faaliyet bütçelerinin hazırlanmasından sonra, yatırım bütçesi; yatırım bütçesinden sonra da nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilanço düzenlenir.

¹⁶² Salim Çam, “Kriz Dönemlerinde Dinamik Bütçeler Nasıl Hazırlanır?”, **Dünya Gazetesi**, **dunyaonline** (www.dunya.com & www.dunyagazetesi.com.tr), 11.01.2001.

¹⁶³ Tükenmez ve diğerleri, a.g.e., s.449.

1.2.2.1. Satış Bütçesi

İşletme bütçe sisteminde satış bütçesi ilk düzenlenmesi gereken bütçe birimi olarak karşımıza çıkar. Satış bütçesi, genel bütçeyi hazırlamaktaki başlangıç noktasıdır.¹⁶⁴ Diğer bir deyişle satış bütçesi, işletme bütçe sisteminin baz bütçesidir. Satış bütçesi gerçekçi ve doğru olduğu ölçüde diğer işletme bütçeleri de gerçekçi ve doğru olur. İşletmeler, kar amaçlarını, ürettikleri mamullerin ve hizmetlerin sürümü ve satışı yoluyla gerçekleştirirler. Bundan dolayı, işletmelerin birinci sorunu hangi mamullerin, hangi fiyatlardan satılacağına saptanmasıdır. Birinci sorunun çözülmesi işletmenin planlanan gelirlerini belirler. İkinci sorun ise, bu mamullerin ve hizmetlerin maliyetinin saptanmasıdır. Böylece, işletme amaçlarının gerçekleşmesini sağlayacak işletme bütçeleri geliştirilir. Fakat ikinci sorunu çözümlenecek bütçelerin geliştirilmesinin, satış bütçesi düzenlenmedikçe mümkün olmadığı da görülmektedir. Satış bütçesinin kapsamı, işletmenin niteliklerine göre değişir. Ancak satış bütçesi, diğer bütçelerin düzenlenmesini olanaklı kılacak ayrıntıları kapsamalıdır.¹⁶⁵

Satış bütçesi, “bir işletmenin bütçe döneminde mamul miktarı, birim satış fiyatı ve toplam tutarı ayrı ayrı tablolar ve cetveller biçiminde gösteren ve işletme yöneticilerince hedef olarak benimsenmiş ve onaylanmış resmi bir belge” olarak tanımlanabilir.¹⁶⁶

Bütçe denetiminin başarılı olması satış tahminlerinin sağlıklı ve doğru olarak yapılmasına bağlıdır. Diğer bölüm bütçelerinin temelini oluşturan satış bütçesinin doğru ve sağlıklı düzenlenebilmesi herşeyden önce satış bütçesini hazırlayanların büyük bir dikkat ve titizlikle çalışmasına ve satış tahminlerini etkileyen işletme içi ve işletme dışı etkenlerin iyi değerlendirilmiş olmasına bağlıdır.

Genel ekonomik şartlar, içinde bulunulan sektörün durumu, hükümetin uyguladığı politika, tüketicilerin satınalma güçleri, zevklerindeki değişmeler, vb. işletme dışı etkenlere; işletmenin üretim kapasitesi, yeni mamul üretimi, satış elemanlarının tahminleri, vb. işletme içi etkenlere örnek olarak verilebilir.

¹⁶⁴ Jae K. Shim and Joel G. Siegel, **Budgeting Basics&Beyond** (New Jersey: Printice Hall, 1994), s.70.

¹⁶⁵ Koç-Yalkın, a.g.e., s.87-88.

¹⁶⁶Salim Çam, “Enflasyonist Ortamda Satış Bütçesinin Hazırlanması”, **Dünya Gazetesi**, [dunyaonline](http://dunyaonline.com) (www.dunya.com & www.dunyagazetesi.com.tr), 12.11.2001.

1.2.2.1.1. Satış Bütçesinin Amacı, Satış Bütçesinde İzlenecek Politika ve Varsayımlar

Satış bütçesinin amacı, sadece gelecekteki gerçek satışların ne kadar olacağını hesaplamak veya tahmin etmek değildir. Önceden açıkça tesbit edilmiş amaçlara erişecek hatta geçecek şekilde çalışmaların nasıl yönettireceğini gösterir bir plandır. Başka bir deyişle, satışlar bütçelenirken üzerinde önemle durulacak özellik, sadece neyin ne kadar satılacağı veya satılabileceği değildir, karlı olarak neyin satılacağıdır. Böylelikle satış bütçesi, miktara, fiyata, üretim ve satış maliyetine bağlı bir incelemeyi kapsar.¹⁶⁷

İşletmeler içinde buldukları koşullara göre;

- Pazar paylarını azamileştirmeyi
- Karlarını azamileştirmeyi
- Satışlarını azamileştirmeyi
- Belirli bir kar tutarını gerçekleştirmeyi amaç edinirler.

İşletmeler belirlemiş oldukları hedefleri hangi düzeyde tutarlarsa tutsunlar bu hedeflere ulaşmak için belirli bir satış politikası saptayacaklardır. Bu politikada;¹⁶⁸

- Üretimde bulunulacak, hizmet edilecek pazar veya pazarlar saptanmalıdır.
- Satış hizmetleri ve bu hizmetleri gerçekleştirmede yararlanılacak satış örgütü belirlenmelidir.
- Mamul ya da pazar farklılaşmalarına gidilecekse bunların uygulama biçimleri ve bu uygulamanın satılacak malların satış miktarları, tutarları ve fiyatları üzerindeki etkileri değerlendirilmelidir.
- Bütün bu politikaların uygulanması için katlanılacak satış giderleri ve gerekli finansman kaynakları saptanmalıdır.

Yukarıdaki satış politikaları ile ilgili kararlar, pazar araştırmalarına ve bunun sonucu olarak da satış tahminlerine dayanır.

¹⁶⁷ Cemalcılar, a.g.e., s.47-48.

¹⁶⁸ Peker, a.g.e., s.385.

1.2.2.1.2. Satış Bütçesi Dönemi

İşletmenin satış tahminleri, “uzun süreli satış tahminleri” ve “kısa süreli satış tahminleri” olmak üzere iki şekilde oluşturulur. Uzun süreli satış planlaması, genellikle büyük işletmelerin, gerek bağlı oldukları sektörün, gerekse kendi işletmelerinin beş yıl veya uzun bir süre için satış tahminlerini belirlemelidir. Kısa süreli satış planlaması ise, genellikle bir yıl süreli bir dönem için satışların tahminini esas alan bütçedir. Kısa süreli dönem satış bütçesi mamul, zaman ve sorumluluk bakımından bölümlendirilmiştir.¹⁶⁹

Satış bütçesi genellikle 3 aylık, 6 aylık veya 1 yıllık dönemi kapsar. Bu dönemler önceki dönemler ve birbirleriyle karşılaştırılmak amacı ile ay ve haftalara bölünür.

Satış bütçesinin, kısa veya uzun süreli düzenlenmiş olsun, satış miktarları ve satış gelirleri olmak üzere iki esas unsuru vardır. Kısa süreli satış bütçesi bu iki esas unsur yanında ayrıca;

- Satış bölgelerine göre satışları
- Aylık veya üç aylık satışları
- Mamul çeşitlerine göre satışları da içermek durumundadır.¹⁷⁰

Bunlarla birlikte, satış bütçeleri uzun dönemli ve kısa dönemli satış bütçeleri olarak ikiye ayrılmasına rağmen birbirinden tamamen ayrılmasına olanak yoktur.¹⁷¹

Satış bütçesi döneminin uzunluğu kararlaştırılırken şu faktörlere dikkat edilmelidir.¹⁷²

- **Üretimin, satışların veya mamullerin mevsimlik yapısı:** Bütçe dönemi mevsime uygun uzunlukta olmalıdır. Örneğin; klima cihazları satışları, dondurma endüstrileri
- **Moda:** Modanın hakim faktör olduğu işletmelerde satış bütçesi, normal moda değişmesi süresine uymalıdır. Örneğin; kadın giyim eşyası, ayakkabı sanayii
- **Pazarların sağlamlılığı:** Satış fiyatında ve hacminde sık sık dalgalanmaların olmadığı ve mamul tipinin sık sık değişmediği pazarlara satış yapan işletmeler, oldukça uzun süreli bütçeler yapabilirler. Örneğin; ekmek üretimi

¹⁶⁹ Pekiner, a.g.e., s.346-347.

¹⁷⁰ Pekiner, a.g.e., s.347.

¹⁷¹ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.298.

¹⁷² Manav, a.g.e., s.237.

- **Üretim süresinin uzunluğu:** Eğer normal üretim süresi uzunsa ve üretimden sonra mamul stoklanıyorsa, satış bütçesi, hammaddelerin tedarikinden mamul malların satımına kadar geçen süreyi kapsamalıdır.
- **Geçmişteki deneyimler:** Eğer yeni bir mal pazara sürülecekse veya geçmişteki satışlara ait kayıtlar yetersizse, satış bütçesi, daha çok bilgi elde edilinceye kadar kısa süreleri kapsamalıdır.
- **Genel ekonomik koşullar:** Genel ekonomik koşulların kararlılığı (sağlamlığı) halinde satış bütçesinin kapsadığı süre, kararsız dönemlere kıyasla daha uzun olabilir.

1.2.2.1.3. Satış Bütçesinde Sorumluluk

Satış bütçesinin hazırlanmasındaki sorumluluk, işletme büyüklüğüne, organizasyonun şekline, işletmenin tipine ve tahmin metodlarına göre değişir.¹⁷³

Satış bütçesinde yer alan verilerle ilgili olarak doğrudan doğruya sorumluluk satış bölümüne özellikle bölüm yöneticisine aittir. Ancak satış tahminleri, aslında satış bölümü ile birlikte pazar araştırmaları yapanların beraberce oluşturdukları tahminler olduğundan, satış bütçesinde yer alan verilerle ilgili sorumlulukta onların da paylarının olması gerekir. Satış bütçesi, diğer bölüm bütçelerinin (sanayi işletmelerinde özellikle, üretim, hammadde, işçilik, genel imalat giderleri ve finans bütçelerinin) düzenlenmesine esas teşkil edeceğinden satış bölümünün diğer bölümlerle işbirliği içinde bulunmak sorumluluğu da vardır. Satış bölümü yöneticileri tarafından bütçe tahminlerinde yapılacak bir hata diğer bölümlerin hazırlayacakları bütçeleri de olumsuz yönde etkileyebilecektir. Bu bakımdan bütçenin hazırlanmasında bir yandan satış bölümü içinde bir koordinasyon sağlanmaya çalışılırken, aynı zamanda satış bölümü ile diğer bölümler arasında da bir koordinasyonun temini gerekmektedir.¹⁷⁴

¹⁷³ Manav, a.g.e., s.236.

¹⁷⁴ Pekiner, a.g.e., s.347.

1.2.2.1.4. Satış Tahminlerine İlişkin Veriler ve Analizleri

Satış bütçesinin düzenlenebilmesi için yöneticilerce yeni ürünler, mevcut ürünler, ürünlerin fiyatları, ürünlerin pazar payları, satış personeli sayısı, pazarlama satış dağıtım giderleri ve reklam politikaları ile ilgili kararlar alınmalıdır. Bu kararların alınması, belli analizlerin yapılmasına bağlıdır. Bu analizlerden bazıları şunlardır.¹⁷⁵

Piyasa analizi: Piyasa analizi, işletmenin ürün ve hizmetlerine gelecekteki talebin ne olacağını saptanması için yapılır. Piyasa analizi için veriler satış temsilcileri, acentaları ve elemanlarına gönderilen anket formu aracılığı ile toplanır. Bu işlem, işletmenin temsilci ve piyasa analizi uzmanlarını satış bölgelerine göndermesi ile de yapılabilir. Sonuçta her satış bölgesindeki satış olanakları, bölgeler ve müşteriler itibariyle saptanır.

Piyasa analizi yapmakla, talebin nerede, ne zaman ve hangi mevsimde varolduğunu saptamak, değişik satış fiyatlarında potansiyel talebin hacmini bulmak, alternatif ürünlere, tiplere, büyüklüklere, ambalajlara ve fiyatlara göre talebin cinsini saptamak; pazardaki rekabet koşullarını doğru 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 gerektiği gibi konularda da bilgi edinilebilir.¹⁷⁶

Ürün (mamül) analizi: Bütçe döneminde işletmenin piyasaya süreceği ürünlerin sayısının ve türlerinin saptanması ürün analizi yolu ile sağlanır. İşletme bütçeleri, ürünlerle ilgili olarak yeni ürünler, piyasadan çekilecek ürünler ve ürün bileşimi kararlarını içermelidir. Etkili ürün analizlerine dayandırılan ürün geliştirilmesi, işletmeleri rakiplerine oranla daha üstün duruma getirebilir. Çünkü ürün analizi, işletme ürünlerinin rakipleri karşısında maliyet, dağıtım giderleri ve kar marjları açısından durumunu belirlemektedir.

Fiyat analizi: İşletmelerde fiyat politikası saptanmadan ve ürünlerin satış fiyatları tahmin edilmeden satış bütçesi düzenlenemez.¹⁷⁷ Diğer bir deyişle, bir satış bütçesi, mallara ilişkin bir fiyat politikası oluşturulmadıkça ve satılması planlanan mallara ait bir fiyat tahmini yapılmadıkça tamamlanmış sayılmaz.¹⁷⁸

¹⁷⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.300.

¹⁷⁶ Ulukan, a.g.e., s.31.

¹⁷⁷ Koç-Yalkın, a.g.e., s.91.

¹⁷⁸ Heckert and Willson, a.g.e., s.155.

İşletmeler, çok miktarda malı düşük fiyatla satıp belirli bir miktarda kar sağlayabileceği gibi, az miktarda malı yüksek fiyatla satıp aynı karı elde edebilir. Bu durumda işletme yönetimi, seçim yaparken katlanılan fedakarlığın en düşük düzeyde kalmasını (belirli bir miktar karı, asgari giderle karşılamayı) temel alır.

1.2.2.1.5. Satış Tahmin Yöntemleri

Çok sayıda satış tahmin yöntemi vardır. Bu yöntemlerin bazıları çok basit ve kolay uygulanabilirken, oldukça karışık ve uygulanmaları zor olanları da bulunmaktadır. Bunun yanında bütün işletmeler için geçerli olabilecek tek bir yöntemden bahsetmek sözkonusu değildir. İşletme, hangi satış tahmin yöntem veya yöntemlerini kullanacağına karar verirken belirli unsurları dikkate almalıdır. Önemli olan nokta uygulanacak yöntemin işletmenin şartlarına uygun olması, gerektiğinde işletmenin ihtiyaçlarını karşılayabilecek şekilde geliştirilmesidir. Satış tahminlerinde genellikle birden fazla yöntem birarada kullanılmaktadır.

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, işletme yöneticileri ve personelinin bilgi ve tecrübe düzeyleri, işletmedeki bütçe eğitimi dikkate alınarak karar verilebilir.¹⁷⁹

Genelde satış tahmin yöntemlerini şöyle sıralayabiliriz.¹⁸⁰

1.2.2.1.5.1. Trend Analizi

Trend analizi “geçmişten bugüne kadar satışların göstermiş olduğu gelişme eğiliminin matematik-istatistik yaklaşımlarla belirlenmesi ve aynı eğilimin gelecekte de devam edeceği varsayılarak tahminde bulunulması” olarak tanımlanır.¹⁸¹

¹⁷⁹ Ulukan, a.g.e., s.32.

¹⁸⁰ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.300-301.

¹⁸¹ Büyükmirza, a.g.e., s.635.

1.2.2.1.5.2. Regresyon Yöntemi

Regresyon yöntemi, “satışlarla, satışları belirleyen faktörler arasındaki ilişkilerin geçmiş dönemlere ait veriler kullanılarak matematik-istatistik yaklaşımlarla saptanması” olarak ifade edilebilir.¹⁸²

Regresyon yönteminde, satışları belirleyen pekçok faktörden en fazla etkili olan birkaçı seçilir. Örneğin; satış fiyatı, reklam harcamaları, nüfus ve milli gelir ele alınır. Bunların geçmiş dönemlerdeki değerleri, aynı dönemlerin satışlarıyla karşılıklı olarak analize tabi tutulur. Elde edilen fonksiyonda, belirleyici faktörlerin gelecek yıl için beklenen değerleri yerine konularak gelecek yılın satış tahminlerine ulaşılır.

İşletme, satışlarını bir veya birkaç bağımsız ekonomik değişkene bağlı olduğunu saptayabilir. Bu yöntemde satışlar ile bağımsız değişkenler arası doğrusal varsayılır.

Formül ile ifade edersek;

$$Y = a + bx \text{ için;}$$

Y: İşletmenin satışları

a: Bağımsız değişkenlerin etkisi olmasaydı satışlar ne olurdu?

(bağımsız değişken olmasa da işletmenin sağlayacağı satışlar)

x: Bağımsız değişken

b: Satışların, bağımsız değişken unsurundaki değişmeler karşısındaki değişme oranı olarak tanımlanır.

1.2.2.1.5.3. Yönetimsel Yorumlar Modeli

Regresyon yöntemi kullanıldığında formüle edilemeyecek ilişkiler var olduğundan, satış tahminleri bu unsurları dikkate almalıdır. İşte, yöneticilerin kişisel yorumları bu noktada devreye girer. Satış ile ilgili yöneticilerin, satışların tahmin edilmesi ve yapılan tahminlerin gözden geçirilmesi aşamalarındaki katkısı küçümsenemeyecek derecede fazla olmaktadır.

Bir ya da birkaç üst kademe yöneticinin yargıları ve sezgileri gözönünde tutularak satış tahmini yapılır. Bu yöntem bilimsel değildir ama talep değişken değilse ve

¹⁸² Aynı, s.636.

yöneticilerin pazarla ilgili bilgileri ve deneyimleri varsa, bu yöntem yararlı olur. Yöntemin sakıncalı yönleri ise, tahminlerde aşırı iyimser ya da kötümser olunabilmesi ve tahminin büyük ölçüde geçmiş verilere dayanmasıdır.

1.2.2.1.5.4. Özel Amaçlı Yöntemler

Bu gruptaki yöntemleri; “endüstri analizi”, “ürün analizi” ve “en son kullanım” yöntemleri olarak sıralayabiliriz.

İlgili endüstrinin toplam iş hacmi ile işletme satışları ilişkileri kurularak tahminlerde bulunulması yöntemi, “endüstri analizi yöntemi”dir.

Bu yöntemin uygulanması için varolması gereken koşulları ise;¹⁸³

- Sanayi istatistiklerinin bulunması
- Analizde uygun istatistiksel yöntemlerden faydalanılması
- Analiz süresince yöneticilerin yargılarından sürekli olarak yararlanılması (işletme satışlarına etki eden bütün belirli unsurlar, yönetim yargısından geçirilerek gelecek dönemde işletmenin amaç olarak benimseyeceği piyasa payı tahmin edilebilir)

oluşturmaktadır.

İşletmenin ürün grubunda yer alan her bir ürüne ilişkin satış tahmininin yapıldığı ve bu tahminlerin birleştirilmesi yoluyla işletmenin toplam satış tahmininde bulunduğu yöntem, “ürün analizi yöntemi”dir.

Yan sanayi işletmelerinin çok kullandığı ve bu işletmelerin, ürettikleri parçaları sattıkları esas üretici işletmelerden elde ettikleri bilgilere dayanarak bir satış tahmininde bulunmaları ise “en son kullanım yöntemi” olarak adlandırılmaktadır.

1.2.2.1.5.5. Birleşik Yöntemler

Uygulamada işletmelerin yukarıda saydığımız yöntemlerden sadece birine veya bir grubuna dayanarak satış tahminlerinde bulunmalarının mümkün olmadığı görülmüştür. İşletmeler, büyüklüklerini, özelliklerini, genel ekonomik koşulları, mevsimlik

¹⁸³ Manav, a.g.e., s.304.

dalgalanmaları vb. etkenleri gözönüne alarak, her dört yöntemden faydalanarak satış tahminlerini geliştirirler.

Bunlarla birlikte, kullanılan tahmin yöntemlerinden elde edilen sonuçlar ne olursa olsun, bütçe düzenlenirken esas alınacak rakamlar, üst yönetimin gereğinde değiştirerek onaylamış olduğu rakamlar olacaktır.¹⁸⁴

1.2.2.1.6. Satış Bütçesinin Düzenlenmesi

Her bölge müdürü veya satış müdürü yukarıda sözü edilen satış tahmin yöntemlerinden birini veya birkaçını kullanarak, dönemlere ve mamullere göre düzenlediği satış rakamlarını işletme merkezine gönderir. İşletme merkezi, bu raporları, geçmiş dönem tecrübe ve verilerini dikkate alarak analiz eder ve yapılan bu tahminleri satış bütçesine dönüştürür. Daha sonra işletmelerde satış bütçesine ilişkin çalışmalar onaylanmak üzere yönetim kuruluna sunulur.

Satış gelirleri bütçesi, fiziki miktarlar olarak ne kadar ve ne çeşit mamullere ne zaman kaç liradan talep olacağını saptar. Satış giderleri ise satış gelirleri bütçesi hazırlanırken ortaya çıkar. Satış ile ilgili çeşitli politikalar, satışların gerçekleştirilebilmesi için katlanılması gereken giderleri ortaya çıkarır. Bu giderlerin zaman içindeki dağılımı da satış giderleri bütçesini oluşturur.¹⁸⁵

1.2.2.2. Üretim Bütçesi

Satış bütçesinde saptanan amaçların gerçekleştirilmesi bu bütçe ile uyumlu üretim faaliyetlerini kapsamına alan çeşitli üretim bütçelerinin düzenlenmesi ile olur. Üretim faaliyetine ilişkin olarak hazırlanan seri bütçelerden ilki üretim bütçesi olup diğerleri;

- Hammadde (direkt ilk madde ve malzeme) bütçesi
- Direkt işçilik bütçesi
- Genel üretim giderleri bütçesidir.¹⁸⁶

Üretim bütçesi, “bir işletmenin gelecek faaliyet döneminde üretilecek mamul miktarını, satış bütçesinin taleplerine ve dengeli stok politikasının gereklerine uygun olarak

¹⁸⁴ Büyükmirza, a.g.e., s.638.

¹⁸⁵ Peker, a.g.e., s.388.

¹⁸⁶ Sevgener ve Hacırustemoğlu, a.g.e., s.305.

ara dönemlere göre ayrıntılı biçimde gösteren ve yetkili organlar tarafından onaylanan üretim planı”dır.¹⁸⁷ Tanımdan da anlaşılacağı gibi, üretim bütçesiyle, bütçelenmiş satışları karşılamak için bütçe döneminde işletmenin üretmesi gereken mamul miktarı (veya üretim hacmi) tahmin edilir.

Üretim bütçesi, hammadde, işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerine temel teşkil etmektedir. Üretim bütçesinin düzenlenmesiyle elde edilen veriler, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerinin düzenlenmesinde esas alınır.

Üretim bütçesini satış bütçesine göre düzenlemek temel ilkedir. Ancak, işletmede mevcut üretim kapasitesi sınırlı ve satış bütçesinin taleplerini karşılamıyorsa, işletme bütçesinin düzenlenmesinde temel bütçe üretim bütçesi olur. Bu durumda, üretim bütçesinde saptanan üretilecek mamul miktarlarına göre satış bütçesinde satılacak mamul miktarları belirlenmelidir.¹⁸⁸ Diğer bir deyişle, üretimde karşılaşılan güçlükler, (üretim kapasitesindeki yetersizlikler, talepleri karşılamak için gerekli olan hammadde veya işgücünün istenen niteliklere sahip olmaması vb. etmenler) işletmelerin, satış bütçelerini, üretim bütçelerinin belirlediği sınırlamalar çerçevesinde hazırlamalarını gerektirebilir.

1.2.2.2.1. Üretim Bütçesinin Amacı

Üretim bütçesinin amacı, işletmede ihtiyaç fazlası stok birikimine yol açmadan satış bütçesinin taleplerini karşılamaktır. Bu nedenle, üretim planlamasında karşılaşılan sorun, satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında optimum dengenin sağlanmasıdır. Denge sağlanamaması, bütçelemenin diğer aşamalarında olumsuz etkilere yol açar. Düşük üretim maliyetleri, genellikle mamullerin 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 kaldırabilir. Bu koordinasyon, üretim bütçesi ve stok politikaları yardımıyla gerçekleştirilebilir.¹⁸⁹

¹⁸⁷ Yas, a.g.e., s.26.

¹⁸⁸ Koç-Yalkın, a.g.e., s.105.

¹⁸⁹ Aynı, s.104-105.

Üretim bütçesinin düzenlenmesiyle işletmenin üretimi ile ilgili faaliyetlerini belli bir programa bağlamak sözkonusu olur. Böylece stoklar devamlı kontrol edilebilecek, satış, stok ve üretim arasında uygun denge sağlanmış olacaktır.

1.2.2.2.2. Üretim Bütçesi Dönemi

Üretim bütçeleri “uzun dönemli üretim bütçeleri” ve “kısa dönemli üretim bütçeleri” olarak ikiye ayrılır.

Uzun dönemli üretim bütçeleri genellikle beş yıllık, kısa dönemli üretim bütçeleri ise yıllık zaman boyutunu esas alıp; bütçelerin, aylık ve üçer aylık düzenlenmesine önem verilir. Her iki bütçeleme yaklaşımı birbirinden farklıdır. Uzun dönemli üretim bütçelerinde üretim giderleri ile tesis ve işgücü gereksinmelerinin saptanmasına olanak sağlayacak temel veriler elde edilir. Kısa dönemli üretim bütçelerinde ise uzun dönemli üretim bütçelerinden sağlanacak temel verilerin yanında genelden özele inilerek daha çok mamul bazlı temel veriler elde edilmektedir.¹⁹⁰

Genellikle üretim bütçesi dönemi, satış bütçesi dönemine uygun olmalıdır; fakat özel durumlarda daha kısa veya uzun dönemler kabul edilebilmektedir. Bütçe döneminde satılacak mamul miktarı mutlak kesinlikle tahmin edilemeyeceğinden, üretim programı ile tutarlı olmak üzere, üretim bütçesi mümkün olduğu kadar kısa olmalıdır. Örneğin, stok için üretim yapılıyorsa, özel teçhizatlara ihtiyaç yoksa ve işgücü, malzeme ve diğerleri hazırca bulunabiliyorsa, üretim bütçesi dönemi nispeten kısa olabilir. Diğer taraftan, eğer modeller yıllık olarak değişiyorsa, teçhizatların da yıllık olarak değiştirilmesi gerekiyorsa, yıllık makine-teçhizat ihtiyaçları gerekli ve işgücünün istikrarlılığı çok önemli ise dönem daha uzun olabilir.¹⁹¹

Tüm bu veriler ışığında, üretim bütçesi dönemi belirlenirken dikkat edilmesi gereken unsurları, belirli başlıklar altında sıralamamız gerekirse aşağıdaki gibi ifade edebiliriz.¹⁹²

- Satış bütçesi döneminin uzunluğu
- Normal olarak üretim devresinin uzunluğu

¹⁹⁰ Aynı, s.105.

¹⁹¹ Heckert and Willson, a.g.e., s.217.

¹⁹² Ulukan, a.g.e., s.35.

- 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
- Ekonomide istikrar

1.2.2.2.3. Üretim Bütçesinde Sorumluluk

Üretim bütçesinin düzenlenmesinden birinci derecede sorumlu olanlar üretim yöneticileridir. Çünkü bu kişiler, işletmenin üretim, tesis ve işgücü kapasitesine, kullanılacak malzemelere ve üretim şartlarına ilişkin bilgilere birinci elden sahiptirler. Muhasebe bölümü de üretim miktarları ve maliyetleri hakkında tarihsel verileri sağlayarak üretim bölümüne yardımcı bulunur.

Üretim yöneticilerinin, gerekli uzmanlık bilgilerini de sağlayarak düzenledikleri üretim bütçesi, yönetim kurulunun onayından sonra kesin şeklini alır. Böylece, satış ve stok taleplerine uygun olarak üretilecek mamullerin, nerede, ne zaman, nasıl ve ne kadar üretileceği belirlenmiş olur.

1.2.2.2.4. Üretim Bütçesinin Aşamaları

Üretim bütçesi, bütçe devresi içinde yapılması tahmin edilen toplam üretim miktarı, tahmin edilen üretimin mamul grup ve türlerine göre bölümlendirilmesi, üretim zamanlarını programlamak (yapılması düşünülen üretimin zamanının saptanması) ve stok politikası (mamul stok gereksiniminin saptanması) aşamalarından oluşmaktadır.

1.2.2.2.4.1. Bütçe Devresi İçinde Yapılması Tahmin Edilen Toplam Üretim Miktarı

Endüstri işletmelerinde üretim “siparişe dayalı”, “stoka dayalı” ve “kısmen siparişe kısmen de stoka dayalı” üretim olmak üzere üçe ayrılabilir. İşletmeler, üretimlerini bunlardan hangisine göre yaparlarsa yapsınlar, birbiri ile çelişkili ve dengelenmeleri oldukça zor olan iki amacı gerçekleştirmelidirler. Bunlar;¹⁹³

- Devamlı olarak bir satış bölümünün taleplerini karşılayacak bir stok düzeyine sahip olmak
- Üretim faaliyetinin ekonomik şekilde yapılmasını gerçekleştirmektir.

Stok yetersizliği nedeniyle satış bölümünün talebinin karşılanamaması, zamanında yapılamayan teslimler nedeniyle müşteri kaybı, üretimin satışlardan fazla olması nedeniyle oluşan stok birikimi işletme için hiç kuşkusuz ekonomik bir durum olmayacaktır.

Bütçe döneminde her mamulden ne kadar üretileceği satış bütçesi, yılbaşı ve yılsonu stok miktarları gözönüne alınarak hesaplanmaktadır. Bir başka deyişle üretim bütçesi ile her mamul çeşidi için satış bütçesinden gelen rakam ve yönetimin stok politikasına göre belirlenen stok miktarı gözönünde tutularak ilgili dönem için üretilcek miktar planlanır.¹⁹⁴

Her üretim ünitesinin kapasitesi dikkatli bir biçimde incelenerek, üretim bütçesi, darboğazlar ya da atıl kapasiteler oluşturmayacak biçimde planlanmalıdır. Bütçe döneminde üretilcek mamul miktarı, satılması öngörülen miktar ile stokta bulundurulması gereken mamul miktarını içerecek büyüklükte olmalıdır.¹⁹⁵

Üretilcek mamul miktarının hesaplanmasında kullanılan formül ise aşağıdaki gibi olmaktadır.

$$\text{Bütçe Döneminde Üretilmesi Gereken Üretim Miktarı} = \text{Satılması Bütçelenen Miktar} \\ + \text{Dönemsonu Stok Miktarı} - \text{Dönembaşı Stok Miktarı}$$

¹⁹³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.107-108.

¹⁹⁴ Pekiner, a.g.e., s.354.

¹⁹⁵ Salim Çam, “Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır?”, *Activefinans Bankacılık ve Finans Dergisi*, Yıl:4, Sayı:22, Ocak-Şubat 2002, s.43.

1.2.2.2.4.2. Tahmin Edilen Üretim Mamul Grup ve Türlerine Göre Bölümlendirilmesi

Bütçe döneminde üretilmesi tahmin edilen mamul grupları, işletmenin faaliyetine göre çok çeşitli olabileceği gibi tek tür mamul de olabilir veya her bir mamul grubuna birçok mamul türü de girebilir. İşletme, ister tek tür mamul isterse çok türlü mamul üretsün takip edilecek yol değişmeyecek, sadece tek mamulün bütçelenmesi için gösterilen faaliyet diğer mamul türleri için de tekrarlanacaktır. Kısacası toplam olarak üretilecek mamul, işletmenin faaliyetine göre çeşitli mamul türlerine ayrılabilir. ¹⁹⁶

1.2.2.2.4.3. Üretim Zamanlarını Programlamak

Bütçe döneminde üretilen mamul miktarını hesapladıktan sonra bütçe döneminin başlangıcından sonuna kadar bu üretimin hangi zamanlarda ve hangi mamuller için ne miktar yapılacağını gösteren programın hazırlanması gerekir. ¹⁹⁷

Üretimin zamana göre ayarlanması ile;

- Satış bölümünün gereksinimi için yeterli miktarda mamul elde bulundurulabilecek
- Stoklar optimum düzeyde tutulabilecek
- Mamullerin, olanaklar ölçüsünde ekonomik bir şekilde üretimi sağlanabilecektir.

Üretim faaliyetlerini yönetenler, bütçe döneminde üretimin zamana göre dağıtımını işlemi, bu üç amacı da gözönünde tutarak uyumlu bir şekilde yürütmelidirler. Üretim zamanı ve stok düzeyi dengelenmesi yapılırken; ¹⁹⁸

- Üretim bütçesi, üretim araçlarına ve bunların en verimli şekilde kullanılmasına uygun olmalı
- Depolama araçları, ürünleri en iyi şekilde depolamaya ve korumaya yeterli, depolama maliyeti ucuz olmalı
- Talep mevsime göre değiştiğinde ve üretim satış bütçesine göre yapıldığında, işgücü mümkün olduğu kadar değişmez ölçüde bulundurulmalı

¹⁹⁶ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.307.

¹⁹⁷ Aynı, s.307.

¹⁹⁸ Cemalcılar, a.g.e., s.69-70.

- Satın almalar ekonomik bir şekilde yapılmalı
- Gereken zamanda yeterli finansman olanakları sağlanabilmelidir.

1.2.2.2.4.4. Stok Politikası

“Ekonomik değeri olan atıl kaynaklar” olarak tanımlanan stoklar, birçok işletmede büyük yatırımları temsil ederler.¹⁹⁹

Üst yönetim stok politikasını açıkça ortaya koymalıdır. Çünkü, stok politikası, finans ve satınalma politikaları ile içiçe olup, bu iki politikanın oluşumuna yardım eder.²⁰⁰ Satış yöneticisi müşteri taleplerini karşılayabilmek, üretim yöneticisi, üretimi aksatmamak için sırasıyla stokta fazla mamul, hammadde bulundurulmasını isterken; finans yöneticisi, işletme sermayesi ihtiyacı nedeniyle az stokta ısrar edebilir. Sonuç olarak, bu üç bölüm arasında denge sağlanması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Stoklara gereken özenin gösterilmemesi stok birikimine veya stok yetersizliğine yolaçmaktadır. Bu durumda işletmeler, satış ile üretim taleplerini zamanında karşılayamamakta veya stoklara gereksiz olarak sermaye bağlamaktadırlar.

Bütçe dönemi için işletmenin mamul, yarı mamul stokları beraber ele alınabilir. İşletmelerin bir stok politikası bulunmalı ve bu stok politikası şu esaslara dayanmalıdır.²⁰¹

- Maksimum ve minimum stok düzeyleri saptanmalı
- Bu stok düzeylerinin saptanması için gerekli teknik ve metodlar geliştirilmeli
- Stoklara yapılan yatırımın optimum olması sağlanmalıdır.

Minimum ve maksimum stok sınırlarını tesbit ederken genellikle izlenen yol; önce minimum stok limitinin tesbit edilmesidir. Her kalem için ayrı ayrı minimum stok sınırları tesbit edilmekte ve bu işlem yapılırken de her kalemin stoka giriş, stokta kalış, ve stoktan çıkış süreleri ve stoku tekrar doldurmak için geçecek zaman gözönünde bulundurulmaktadır. Sonra ürünlerin aşırı miktarda stokta bulunmalarını önlemek için, maksimum limit tesbit edilmektedir. Minimum ve maksimum stok seviyeleri periyodik

¹⁹⁹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.110.

²⁰⁰ Manav, a.g.e., s.326.

²⁰¹ Çam, “Enflasyon...”, a.g.e., s.43.

olarak gözden geçirilmeli ve her kalem ürüne karşı olan talebe göre değişiklikler yapılmalıdır.²⁰²

Bazı işletmeler stok düzeylerini saptamak için stok devir katsayısı dediğimiz rasyoyu kullanabilirler. Bu rasyo belirli bir dönemde satılan mamul maliyeti tutarının stokta kalan (dönembaşı ve dönemsonu mamul tutarı)/2'ye bölünmesi ile bulunur. Daha sonra yıllık bütçelenmiş satış miktarı stok devir katsayısına bölünerek yıllık mamul stok miktarı bulunabilir.²⁰³

1.2.2.2.5. Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi

Üretim bütçesinin sağlıklı bir şekilde düzenlenebilmesi için aşağıda belirteceğimiz noktalar gözönünde bulundurulmalıdır.²⁰⁴

- Üretim bütçesi sadece miktar, üretilecek fiziksel birimler itibariyle düzenlenmelidir. Üretim bütçesi, değer (para) ile ifade edilmiş rakamları içinde bulundurmaz.
- Üretim bütçesi ile satış bütçesi mümkün olduğu kadar aynı birimlerle gösterilmelidir. Satış bütçesi değer itibariyle olduğu kadar miktar itibariyle yapıldığında üretim bütçesinin hazırlanması kolaylaşır. Üretim bütçesinin miktar olarak düzenlenmesiyle, satış bütçesinin de miktar olarak düzenleneni ile paralellik sağlanır.
- Üretim bütçesi, tek tek, üretilen her kalem mamule göre değil, üretilen mamullerin grup ve türlerine, mamul sınıflarına göre düzenlenmelidir. Büyük işletmelerde üretilen malların çok çeşitli tip ve büyüklükte olması, bunların ayrı ayrı bütçelenmelerini güçleştirirken, küçük işletmelerde bütün kalemleri ayrı ayrı göstermek mümkün olabilir.
- İşletme ister stok ister sipariş esasına göre üretimde bulunsun, her iki durumda da üretimi bütçeleme temeli ilkeleri ve metodları aynıdır. Sadece, ikinci durumda bütçeler, birinci durumdakine kıyasla daha kısa süreli olarak hazırlanır ve sık sık revizyonu gerektirir.

²⁰² Cemalcılar, a.g.e., s.68.

²⁰³ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.308.

²⁰⁴ Cemalcılar, a.g.e., s.66-67.

Yukarıdaki noktalar gözönünde tutularak üretim bütçesinin düzenlenme sürecini şöyle sıralayabiliriz.²⁰⁵

- Üretim bütçesinin döneminin saptanması
- Hem satışın taleplerini karşılamak hem de saptanan stok düzeyini gerçekleştirmek için ne miktar üretim yapılacağına kararlaştırılması
- Mamullerin üretileceği zamanı saptamak
- Mamullerin nerede üretileceğini belirlemek
- Üretim sürecinde zorunlu faaliyetlerin saptanması
- Üretim programının düzenlenmesi
- Gerekşinim duyulacak işgücü, makine ve hizmet programını düzenlemek
- Üretim bütçesinde gereken revizyonları yapmak

1.2.2.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) Bütçesi

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

İşletmelerde kullanılan malzeme genellikle “direkt malzeme” veya “endirekt malzeme” olmak üzere ikiye ayrılır. Üretilen mamulün esas yapısını oluşturan miktar ve değer olarak da belirlenebilen malzemeye “direkt malzeme” veya “hammadde” denir. Diğer bir deyişle, bir birim mamul için ne kadar direkt malzeme harcandığının saptanması teknik ve ekonomik bakımdan mümkün olmaktadır. Direkt ilk madde ve malzemeler ile mamul haline gelmiş birimler arasında ilişki kurmak kolay olmaktadır. Mamulün esas yapısında yer almakla birlikte, miktarları ile değerleri bakımından ilgili mamulün esas yapısını oluşturmayıp, üretiminin gerçekleşmesine katkıda bulunan malzemeye ise, “endirekt ilk madde ve malzeme” denir.²⁰⁶ Endirekt malzeme, genel imalat giderlerinin bir ögesi olduğundan, genel imalat giderleri bütçesinde izlenir.²⁰⁷

²⁰⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.308-309.

²⁰⁶ Koç-Yalkın, a.g.e., s.117.

²⁰⁷ Wixon, a.g.e., s.135.

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, üretim hacmi için gerekli ilk madde ve malzeme miktarlarına ilişkin tahminleri içerir. Bu bütçede mamul üretiminde direkt olarak kullanılan ilk madde ve malzemeler ile ana mamuller miktar olarak öngörülmektedir.²⁰⁸

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinde izlenen amaç, üretim bütçesi direkt malzeme gereksinimleri, direkt hammadde ve malzeme stok seviyeleri, direkt hammadde ve malzeme satınalmaları olarak belirtilen üç değişkenin planlanmasında ve kontrolünde optimum bir denge sağlamaktır.

Direkt malzeme planlamasında üç değişken arasında optimum dengenin sağlanabilmesi için düzenlenen bütçeleri (direkt ilk madde ve malzeme bütçesini);²⁰⁹

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

olarak üçe ayırabiliriz.

1.2.2.3.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktar Bütçesi

Üretim bütçesi taleplerini karşılamak için gerekli direkt malzeme miktarlarını, hem bütçe dönemine hem de ara dönemlere göre gösteren bütçe, “direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi”dir. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi ile satış ve üretim bütçesi dönemleri aynı olmalıdır. Üretilcek her mamul çeşidi için gerekli olan hammadde miktarı bütçe dönemi için toplam olarak tahmin edildikten sonra bütçe dönemi aylık ve üç aylık dönemlere bölünmekte ve toplam olarak tahmin edilen miktar, ara dönemlere dağıtılmaktadır.²¹⁰

Bu bütçe düzenlenirken dikkat edilmesi gereken unsurlar;²¹¹

- Hangi maddelere gereksinim duyulduğu
- Gereksinme duyulan hammaddelerin miktarları
- Hammaddelerin ne zaman kullanılacağı

²⁰⁸ Çam, “Enflasyon...”, s.43.

²⁰⁹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.117-118.

²¹⁰ Aynı, s.118.

²¹¹ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.312-313.

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

Direkt ilk madde ve malzeme miktarının hesaplanabilmesi için;

- Üretim bütçesinde saptanan üretim miktarlarına
- Her bir birim mamul için gerekli hammaddenin standart miktarlarına

gereksinim vardır.²¹²

Hammadde bütçesinin en önemli sorununu, mamullerin üretiminde kullanılacak hammadde çeşitleri için “standart sarf oranı”nın belirlenmesi oluşturur. Hammadde standart sarf oranı, “teknik yöntem” ve “geçmişin verilerinden yararlanma yöntemi” olmak üzere iki yönteme göre belirlenir.²¹³

Teknik yöntemin kullanılması, üretim metodlarının incelenmesi, mamul kalitesinin tesbiti, arzu edilen miktarın belirlenmesi gibi konularda bir ön çalışmayı gerektirdiğinden, deneysel bir yöntem niteliğinde olan geçmişin verilerinden yararlanma yöntemine oranla daha zor uygulanabilen bir yöntem olarak görünmektedir.

Geçmişin verilerinden yararlanma yöntemi, iki şekilde uygulanabilmektedir.

- Geçmişte üretilen mamul miktarı ile bu mamul için kullanılan hammadde miktarı esas alınarak sözkonusu mamul çeşidi için bir standart sarf oranı geliştirilebilir veya
- Makine saat tutarı veya doğrudan doğruya işçilik tutarı ile hammadde tutarı arasında bir oran geliştirilir ve her mamul çeşidi için hammadde tutarı, ya doğrudan doğruya işçilik saat tutarının bir yüzdesi veya makine saat tutarının bir yüzdesi olarak belirlenebilir.

Her mamul çeşidi için hammadde standart sarf oranı tesbit edildikten sonra, üretim bütçesinden her mamul çeşidi için belirlenmiş üretim miktarı alınır, bu miktar standart sarf oranı ile çarpılarak her mamul çeşidi için gerekli hammadde miktarı bulunur.

²¹² Koç-Yalkın, a.g.e., s.118-119.

²¹³ Pekiner, a.g.e., s.360.

1.2.2.3.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Satınalma (Tedarik) Bütçesi

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesini, direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesinin düzenlenmesi izler. Direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesi, büyük ölçüde direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesinden yararlanılarak düzenlenmekte ve bu bütçeyi düzenlemekten satınalma yöneticisi sorumlu olmaktadır.

Satınalma bölümü, işletmenin ihtiyacı olan hammadde ve malzemeyi uygun miktar, kalite ve fiyattan satın almak ve zamanında ambarlara teslim etmek durumundadır.

Direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesinin düzenlenmesinden önce satınalma bölümü tarafından;

- Direkt ilk madde ve malzeme stok politikaları
- Direkt ilk madde ve malzeme fiyat standartları belirlenmelidir.

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesinden ve bu iki ögeye ilişkin verilerden yararlanarak düzenlenen direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesi, “üretim için satın alınması gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarlarının birim ve toplam maliyetlerini dönemlere göre belirleyen bütçe”dir.²¹⁴

Direkt malzeme fiyat standartları, işletmede uygulanan standart maliyet sisteminden alınabilir. Eğer standart maliyet sistemi uygulanmıyorsa, direkt malzemelere ilişkin fiyat tahminleri satınalma yöneticisi tarafından yapılır. Direkt malzeme alım fiyatlarının en güvenilir biçimde tahmin edilebilmesi için öncelikle, bütçe dönemindeki genel ekonomik koşulların, direkt malzemeye ilişkin 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, satınalma bütçelerinde kullanılacak birim alış fiyatları, sözleşmedeki birim fiyattır. Birim fiyatlar, direkt ilk madde ve malzeme bütçesindeki miktar rakamları ile çarpılarak direkt malzeme alımları için toplam harcama tutarı bulunur. Genellikle,

²¹⁴ Koç-Yalkın, a.g.e., s.120.

direkt malzeme fiyatlarının hesaplanmasında fatura fiyatından iskontolar düşülür. Bu tutara, taşıma, yükleme, boşaltma vb. giderler eklenir.²¹⁵

Satınalma bütçesi, satınalma bölümü yöneticisi tarafından, satın alınacak hammadde çeşitlerinin miktarları, satınalmanın zaman planlaması ve satın alınacak hammadde çeşitlerinin birim maliyetleri tesbit edilmek suretiyle hazırlanır. Satın alınacak hammadde çeşitlerinin miktarları ve satınalmanın zamanlaması, işletmenin stok politikası ve özellikle elde tutulacak hammadde stok seviyeleri ile sıkı sıkıya bağlıdır.²¹⁶

Satın alınacak miktarların hesaplanmasını şöyle formüle edebiliriz.²¹⁷

$$\text{Satın Alınacak Miktar} = \text{Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi Miktarı} + \text{Dönemsonu Stok Miktarı} - \text{Dönembaşı Stok Miktarı}$$

Satın alınacak miktarlarla birim fiyatlarının çarpılması suretiyle satınalmanın toplam gideri bulunmakta, ve aşağıdaki gibi formüle edilmektedir.

$$\text{Satınalma Gideri} = \text{Satın Alınacak Miktar} \times \text{Birim Fiyat}$$

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi, yalnızca malzeme miktarlarını gösterirken, direkt malzeme satınalma bütçesi, satın alınacak malzemelerin hem miktarlarını hem de maliyetlerini gösterir.

Satınalma bütçesi düzenlenirken stoklara yatırılacak varlık tutarı, stok taşıma maliyeti, stoklar için ödenecek sigorta primleri, depolama olanakları ve ilerideki muhtemel fiyat değişikliklerine dikkat edilmelidir.²¹⁸

²¹⁵ Ulukan, a.g.e., s.39.

²¹⁶ Pekiner, a.g.e., s.361-362.

²¹⁷ Çam, "Enflasyon...", a.g.e., s.44.

²¹⁸ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.313.

1.2.2.3.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Bütçesi ve Direkt İlk Madde ve Malzeme Stok Politikasının Belirlenmesi

Direkt ilk madde ve malzeme miktar bütçesi ile direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesi arasındaki farklar, stok bütçesini belirlerken aynı zamanda stok artış veya azalışlarını da gösterir. Mamul stoku bütçesinin satış ve üretimle arasındaki ilişkide olduğu gibi, ilk madde ve malzeme stokları, ilk madde ve malzeme gereksinimleri ile satınalmalar arasında bir uyum sağlar.²¹⁹

Mamul stokları politikasında olduğu gibi, malzeme stokları politikasında da stok yatırımının optimum seviyesi saptanmalı (gerektiğinden az ya da çok stok bulundurmamalı), etkin bir stok kontrolü yapılmalıdır. İşletmenin ilk madde ve malzeme stok bulundurma politikasından (optimum, minimum ve maksimum hammadde stok seviyelerinden) yararlanılarak ve o dönemde üretim için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarı dikkate alınarak, işletmenin direkt ilk madde ve malzeme (hammadde) satınalma politikası belirlenir.

Mamul stokları politikasında olduğu gibi, malzeme stokları politikası da gerektiğinden az ya da çok stok bulundurmadan doğacak sakıncaları en aza indirmeye yönelik olup, stok bulundurma giderleri ile stok bulundurmama giderleri toplamının en düşük seviyede olmasını gerçekleştirmeye çalışır.

Stok politikasının saptanmasında gözönüne alınması gereken başlıca unsurlar ise şunlardır.²²⁰

- 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 fiyatlarındaki beklenen değişiklikler

²¹⁹ Çam, "Enflasyon...", a.g.e., s.44.

²²⁰ Welsch, a.g.e., s.251.

- Fırsat maliyeti
- Malzeme kıtlıklarına ilişkin önlemler

1.2.2.3.4. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Amacı

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin başlıca amaçlarını şöyle sıralayabiliriz.²²¹

- Direkt ilk madde ve malzeme satınalmalarının elverişli şekilde bütçelenmesi ve kontrolü için bilgi sağlamak
- Direkt ilk madde ve malzeme stok kontrolünü yapabilmek için stok miktarları ile ilgili standartların saptanmasını zorunlu kılmak
- Finansal gereksinimlerin saptanması için gerekli bilgileri nakit bütçesine vermek
- Direkt malzeme kullanımının kontrolünü sağlamak

1.2.2.3.5. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesinin Düzenlemesi

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesini düzenlemek için aşağıdaki sırayı takip etmek gerekmektedir.²²²

- Gelecek bütçe döneminde üretilecek her birim mamul için harcanmasına gereksinim duyulan direkt ilk madde ve malzeme miktarı saptanır.
- İşletmenin üreteceği her tür mamul için ne miktarlarda ve türlerde direkt ilk madde ve malzemeye gereksinim duyulacağı belirlenir.
- İşletmenin bütçe döneminde üretimin aksamaması için direkt ilk madde ve malzeme miktarlarında yeterli emniyet payı da gözönünde tutularak periyodik olarak elde bulundurulması gereken direkt ilk madde ve malzeme miktarları saptanır.
- Üretim için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarı için önce üretilecek bir birim mamulün ne kadar direkt ilk madde ve malzemeye gereksinim duyuracağı saptanır sonra bu rakam üretim birimi ile çarpılır ve dönembaşı, dönemsonu stokları ile ilgilendirilerek üretim için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarı bulunur.

²²¹ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.44.

²²² Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.314.

- Bütçe dönemi başında ve sonundaki direkt ilk madde ve malzeme stokları tahmin edilir ve üretim için gerekli direkt ilk madde ve malzeme miktarına dönemsonu direkt ilk madde ve malzeme stokunu ekleyip, dönembası direkt ilk madde ve malzeme stokunu çıkararak satın alınması gerekli madde miktarı bulunur.

1.2.2.4. 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 üretim giderlerinin bir ögesi olarak görülmesi gerekmektedir.²²³ Dolaylı işçilik giderleri, genel üretim giderleri içinde yer aldığından, üretim içindeki paylarının tahmin edilmesi de genel üretim giderleri bütçesi içinde olacaktır.

Üretim faaliyetlerine doğrudan katılan işçilere ödenen ücretler “direkt işçilik gideri” olarak tanımlanmaktadır.²²⁴ Direkt işçilik, “bir mamul ya da hizmetin üretiminde doğrudan doğruya üretim maliyetine yüklenebilen işçilik”, endirekt işçilik ise, “üretim için gerekli fakat üretilen mamul ile ilişkisi doğrudan doğruya saptanamayan işçilik”tir.

Makineleri üretime hazırlama (bakım-onarım bölümü elemanlarının ücretleri), güvenlik elemanlarının ücretleri, vb. işçilikler, endirekt işçiliktir.

İşveren tarafından yerine getirilmesi gereken SSK işveren primi, tasarruf teşvik fonu işveren payı, konut yardımı, yakacak yardımı, SSK primi, vb. yükümlülükler de direkt işçilik giderleri bütçesinde gösterilir.

Direkt işçilik bütçesinin tanımını, “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için üretilen mamul ile doğruca ilişkili olan işgücünün, bütçe dönemi için tahminlerini gösteren bütçedir” şeklinde yapabiliriz.²²⁵ Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinde çeşit ve miktar olarak belirlenmiş olan mamullerin üretilmesi için gerekli direkt işçilik miktarlarını ve maliyetlerini göstermektedir.

²²³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.132.

²²⁴ Çam, “Enflasyon...”, a.g.e., s.44.

²²⁵ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.317.

1.2.2.4.1. Direkt İşçilik Bütçesinin Amacı

Direkt işçilik bütçesi hazırlanırken şu amaçlara göre hareket edilebilir.²²⁶

- Üretim bütçesinin zorunlu kıldığı üretim didinmelerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyulan direkt işçiliği miktar, çalışma saati olarak tesbit etmek, istihdamı devamlı kılacak ölçüyü elde etmek
- İşletmede istikrarlı istihdam seviyesi sağlamak
- Üretimin direkt işçilik maliyetini hesap ve kontrol etmek
- Nakit bütçesi düzenlenirken direkt işçilik giderleri ile ilgili bilgileri vermek
- İşçilerin işe alınmalarının düzenlenmesinde insan kaynakları bölümüne yardımcı olmak

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesiyle, işletmenin nicelik ve nitelik bakımından nasıl bir personele ihtiyaç duyduğu belirlenir. Bunun yanında nakit çıkışını gerektirecek işgücü ödemelerinin zamanı bilineceğinden işletme buna göre bir düzenlemeye gidebilecektir.

1.2.2.4.2. Direkt İşçilik Bütçesi Dönemi

İşgücü bütçesinin dönemi, işletmenin bütünü için yapılan bütçenin dönemini kapsamalı, belirli zaman aralıkları ile düzeltmeler yapılmalıdır. Bunun sebebi, işçilerin özellikle de kalifiye işçilerin, ihtiyaç duyulduğu anda bulunup işe alınmalarının birçok durumda mümkün olamamasıdır. Ayrıca, işletmelerde işçi stoku da yapılamayacağı gibi işçilerle gelecek bir zamanda işe alınacaklarına dair anlaşmalar da önceden hazırlanamaz. Ücret seviyelerindeki değişimler de bütçe döneminin kararlaştırılmasına etki eden bir faktördür. Bütün bu sebeplerle, istihdam rakamları daha kısa sürelerde –aylık ve haftalık- incelenmeli ve tahmin edilmelidir.²²⁷

²²⁶ Cemalcılar, a.g.e., s.77-78.

²²⁷ Aynı, s.78-79.

1.2.2.4.3. Direkt İşçilik Bütçesinde Sorumluluk

Direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasından üretim bölümü yöneticisi ve yardımcıları sorumludur. Ancak insan kaynakları ve maliyet muhasebesi bölümleri, konularının gereği bu bütçenin hazırlanmasında üretim bölümü ile birlikte çalışmalıdırlar.

1.2.2.4.4. Direkt İşçilik Bütçesinin Düzenlenmesi

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesine geçmeden bu bütçenin düzenlenmesinde dikkat edilmesi gereken konular;

- Üretim bütçesinde gereksinim duyulan direkt işçilik
- Üretim işlemlerinin niteliği
- İşletmede uygulanan ücret sistemleri
- Toplu sözleşmeler
- İstenilen kalitede ve miktarda işçi tedarik ve eğitimi olanaklarıdır.

Yukarıda sıralanan konular da dikkate alınarak; direkt işçilik saatleri ve ücretleri ile direkt işçilik maliyetleri saptanır.²²⁸

Direkt işçilik giderlerinin bütçelenmesinde aşağıdaki üç yöntemden biri esas alınır.²²⁹

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. Hesaplanan birim maliyetinin ilgili gider yerinde ve üretim işleminde üretilen mamul birimleriyle çarpımıyla da toplam direkt işçilik maliyeti elde edilir.

İkinci yöntemin temelini 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, mamul maliyetlerinin belirlenmesi ve direkt işçilik maliyetlerinin kontrol edilmesini olanaklı kılacak ayrıntıda olması gerekir. Bu nedenle işgücü tabloları,

²²⁸ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.318.

²²⁹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.133-134.

belli bir üretim miktarı için ilgili gider yerinde yapılacak her iş türü için gerekli işçilik miktarını gösterecek biçimde düzenlenir.

Direkt maliyet bütçesinde bütçe dönemi ile ara dönemler, üretim bütçesi ile aynıdır. Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesi için gerekli olan veriler;

- Üretim bütçesinde saptanan üretim miktarları (üretim bütçesinin düzenlenmesiyle elde edilir.)
- Direkt işçilik miktarları
- Direkt işçilik ortalama ücretleridir.²³⁰

1.2.2.4.4.1. Direkt İşçilik Miktarı

Direkt işçilik miktarlarının saptanmasında esas alınacak yöntemler, ilgili işletmeler ile gider yerlerinin özelliklerine göre değişir.

Standart maliyet uygulayan işletmelerde direkt işçilik miktarları bilimsel yöntemlerle önceden hazırlanmıştır. İşletmede standart maliyet sistemi uygulanmıyor ise direkt işçilik miktarlarının saptanmasında aşağıda sıralayacağımız yöntemler kullanılır.²³¹

- Mamul üretiminde hangi üretim işlemleri uygulanıyorsa yapılan işlemler, direkt işçilik saati veya direkt makine saati ölçüsüne göre değerlendirilir.
- Geçmiş deneyimlerden yararlanılarak üretimin fiziki hacmine (miktarına) göre hesaplanmış direkt işçilik saati oranları kullanılır.
- Sorumlu yöneticilerin uyguladığı görsel yöntem ile direkt işçilik saatleri tahmin edilir.

1.2.2.4.4.2. Direkt İşçilik Ortalama Ücretleri

Direkt işçilik ortalama ücretleri tahmin edilirken,

- Üretim işlemleri için gerekli işçilik türleri
- Çeşitli işçilik türleri için ödenecek ücretler
- İşletmede uygulanan ücret sistemi

²³⁰ Koç-Yalkın, a.g.e., s.134.

²³¹ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.318.

gözönünde bulundurulmakla birlikte, direkt işçilik ortalama ücretlerinin belirlenmesinde aşağıdaki yöntemlerden yararlanılmaktadır.²³²

Standart maliyet sistemini uygulayan işletmelerde direkt işçilik, ücret standartları bütçeye esas alınır. Standart maliyet sistemlerinin uygulanmadığı durumlarda sorumlular, kişisel bilgi, deneyim ve yargılarına dayanarak direkt işçilik ortalama ücretlerini tahmin ederler. Çoğu zaman direkt işçilik ortalama ücretleri, sendikalarla yapılan toplu iş sözleşmelerindeki verilerden hesaplanır. Diğer bir uygulama ise, geçmiş dönem direkt işçilik ücretlerinin basit ya da ağırlıklı aritmetik ortalamasının veya medyanının, bütçede esas alınacak direkt işçilik ortalama ücreti olarak kabul edilmesidir.

Direkt işçilik ücretlerine ilişkin tahminlerde üretim faaliyeti sırasındaki boş zamanlar, fazla mesailer ile acemi işçilerin çalışmaları da dikkate alınmalıdır. Bunun yanında direkt işçilik ücretlerini sadece toplam olarak hesaplamak yeterli değildir. Giderlerin ne zaman yapılacağını da belirlemek gerekir. Kasadan nakit çıkışlarının ana kalemlerinden biri ücretlerdir ve bu bilgiler nakit bütçesinin hazırlanmasında yardımcı olurlar.²³³

1.2.2.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderleri, “direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik giderleri dışında kalan fakat üretimle ilgili olan tüm giderler” biçiminde tanımlanabilir. Genel üretim giderlerinin bütçelenmesi, bu giderlerin hacmi, üretimle olan ilişkileri, bütçe dönemini aşan bir nitelik taşımaları, birden fazla bölümü ilgilendirmeleri ve bu bölümlerin sorumluluklarını gerektirmeleri nedeniyle diğer bütçelerin hazırlanmasından daha büyük güçlük gösterir.²³⁴

Genel üretim giderleri bütçesinin tanımını, “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için katlanılacak genel üretim giderlerinin önceden saptanması ile ilgili bütçeler” olarak yapabiliriz.²³⁵

²³² Koç-Yalkın, a.g.e., s.136.

²³³ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.319.

²³⁴ Yas, a.g.e., s.30.

²³⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.320.

Genel üretim giderleri genellikle “sabit genel üretim gideri”, “değişir genel üretim gideri” ve “yarı değişir genel üretim gideri” olmak üzere üç grupta sınıflandırılmaktadır.

Sabit genel üretim giderleri, “üretim hacminin değişmesiyle değişmeyen giderler”dir. Sabit giderlerin nedeni üretmeye hazır olma durumundaki üretim unsurlarını belirlemek ve bu unsurlara sahip olmaktır. Değişken genel üretim giderleri, “üretim hacmiyle doğrudan doğruya bağlantılı giderler”dir. Giderlerin toplamı üretimle doğru orantılı olarak artar ya da azalır. Yarı değişir genel üretim giderleri ise, “üretim hacmindeki değişmelerle orantılı olmayan bir biçimde değişen giderler”dir. Bu tanım, yarı değişir genel üretim giderlerinin, hem değişmez hem de değişir genel üretim giderlerinin bazı özelliklerini taşıdığını ifade eder. Yarı değişir genel üretim giderleri, “belli bir üretim hacmine kadar sabit kalan, o üretim hacmi geçildikten sonra değişme eğilimi gösteren giderler”dir.²³⁶

Değişken giderleri matematiksel olarak ifade etmemiz gerekirse;

$$y = bx \text{ için;}$$

x: Üretim hacmi

y: Değişken genel üretim giderleri toplamı

b: Değişkenlik faktörü

olarak tanımlanır.

Belli bir üretim hacmine kadar değişmez kalan, o üretim hacmi geçildikten sonra değişme eğilimi gösteren yarı değişir giderlerin fonksiyonel ilişkisi ise şu şekilde ifade edilebilir.

$$y = a + bx \text{ için;}$$

y: Yarı değişken genel üretim giderleri toplamı

a: Yarı değişir giderlerin sabit kısmı

x: Üretim hacmi

b: Yarı değişir giderlerin değişir kısmı

olarak ifade edilebilir.

²³⁶ Ulukan, a.g.e., s.42.

Kiralar, amortismanlar, vergiler, sigorta primleri değişmez genel üretim giderlerine; üretimde kullanılan yardımcı madde ve malzemeler, enerji giderleri, vb. değişken giderlere örnek olarak verilebilir. Değişken giderler, üretim hacmiyle aynı yönde değişen dolayısıyla kontrol edilebilir giderlerden oluşur. Çünkü bu giderler, iş hacmindeki değişikliklerle birlikte değiştirilebilir. Elektrik, su, gaz, telefon giderleri ise yarı değişken giderlere örnektir.

Genel üretim giderleri ile ilgili genel bütçe, işletmenin bütünü için hazırlanan genel üretim gideri kaleminin bütçe devresi için öngörülen değerini gösteren bir bütçedir. Bu ana gider bütçesi her genel üretim gideri kalemi için ve her bölüm için hazırlanacak detay bütçelerle tamamlanır. Sabit genel üretim gideri bütçesinin düzenlenmesi, bu gruba giren kalemler önceden kesin bir şekilde bilindiğinde oldukça kolaydır. Değişken genel üretim giderlerini bütçelemek daha zordur. Endirekt işçilik, endirekt madde ve malzeme, bakım-onarım giderlerine ait tahminler, üretim düzeyi ve gelecekteki çalışma şartları gözönünde bulundurularak fabrika yöneticileri, formenler ve kısım şeflerinin işbirliği ile hazırlanır. Isıtma, aydınlatma, enerji ve su gibi diğer değişken genel üretim giderleri ise maliyet muhasebecisi tarafından mühendis ve üretim yöneticilerinin yardımına başvurularak tahmin edilir.²³⁷

Genel üretim giderleri aşağıda sayacağımız özelliklerinden dolayı bütçelenirken gider yerleri veya üretim işlemlerine göre düzenlenir.²³⁸ Diğer bir deyişle her gider yeri için ayrı bir genel üretim bütçesi düzenlenmekte ve bu bütçelerin biraraya getirilmesiyle işletmenin tümüne ait genel üretim giderleri bütçesi elde edilmektedir.

- Genel üretim giderleri ile mamuller arasında direkt bir ilişki kurabilmek her zaman mümkün olmamaktadır.
- Genel üretim giderleri, birbiriyle ilişkili olmayan, (homojen olmayan) birbirinden çok farklı nitelikteki (malzeme, işçilik, amortisman, faiz, sigorta, enerji vb.) birçok giderin birleşmesiyle meydana gelirler. Bu giderlerin bir kısmı sabit, bir kısmı ise değişken giderlerdir.

²³⁷ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.320-321.

²³⁸ Mustafa Savcı, **Maliyet Muhasebesine Giriş** (Üçüncü Baskı. Rize: Akademi Yayınevi, 1999), s.129.

- Bazı genel üretim giderlerinin toplam tutarının ne kadar olduğunu belirleyebilmek ancak yılsonunda mümkün olmaktadır. (bakım-onarım giderleri gibi)
- Genel üretim giderleri bazen mevsimin etkisinde olan giderlerdir. Genel üretim giderleri bütün yıl boyunca, dönemler arasında (aylık ve mevsimlik olarak) düzenli bir dağılım göstermez. Kimi zaman çok kimi zaman ise az olurlar. (tatil ücretleri, yakacak giderleri gibi)

Gider yerlerinin sağlıklı olarak saptanması, genel üretim giderleri bütçelerinin etkin bir biçimde düzenlenmesine olanak verir. Gider yerleri, işletme içi yerleşme planı, üretim girdileri ve çıktıları, malzemenin akımı gözönünde bulundurularak saptanır. Genel üretim giderleri bütçesinde, gider yerlerinin “giderleri mamullere yükleme” esasına göre yapılan sınıflandırılması esas alınır. Buna göre gider yerleri, genellikle “esas gider yerleri” veya “üretim işletmeleri” ile “hizmet (yardımcı) gider yerleri” veya “hizmet işletmeleri” olarak ikiye ayrılır.²³⁹

1.2.2.5.1. Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Amacı

Gider yerlerine göre düzenlenen genel üretim giderleri bütçesinin, değişken giderler bütçeleri kavramına dayandırılması tercih edilir. Bu esaslara göre düzenlenen genel üretim giderleri bütçelerinin amaçlarını;

- Üretilen mamullerin maliyetine ilişkin bütçe tutarlarını saptamak
- Bu giderlere ilişkin etkin maliyet kontrolüne olanak sağlamak
- Bütçe döneminde bu giderlerin neden olacağı nakit çıkışlarının saptanmasını olanaklı kılmak

olarak sıralayabiliriz.²⁴⁰

1.2.2.5.2. Genel Üretim Giderleri Bütçesi Dönemi

Genel üretim giderleri bütçeleri, direkt madde ve direkt işçilik bütçeleri gibi üç aylık ve aylık dönemlere göre ayrıntılı olarak düzenlenir. Bu bütçe, üretim bütçesini izleyerek direkt madde ve direkt işçilik bütçeleri ile aynı zamanda düzenlenir. Bu üç bütçedeki

²³⁹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.152-153.

²⁴⁰ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.321.

veriler, bütçe dönemine ilişkin üretilen mallar maliyetinin bütçelenmesine olanak sağlarlar.²⁴¹

1.2.2.5.3. Genel Üretim Giderleri Bütçesinde Sorumluluk

Genel üretim giderleri bütçesi, üretim bölümü tarafından düzenlenmekle birlikte bütçenin hazırlanmasında bütçe ve maliyet muhasebesi uzmanlarının işbirliğini de gerektirmektedir.

1.2.2.5.4. Genel Üretim Giderlerinin Bütçelenmesindeki Güçlükler ve Uyulması Gereken İlkeler

Genel üretim giderlerinin bütçelenmesinde çeşitli güçlüklerle karşı karşıya kalınmakla birlikte genel üretim giderleri bütçesi düzenlenirken uyulması gereken ilkeler bulunmaktadır.²⁴²

Genel üretim giderlerini bütçelerken karşılaşılan güçlüklerin nedenlerini şöyle sıralayabiliriz.

- Üretilen mamullerin maliyetine giren gider kalemleri sayılamayacak kadar çoktur, çeşitli kaynaklardan doğarlar ve kontrol için farklı metodları ve zamanı gerektirirler.
- Genel üretim giderlerinin birçoğu üretim hacmindeki değişmelere bağlı olarak değişirler. Bu bakımdan tasarlanan üretim düzeyinde toplam giderlerin ne kadar olacağını hesaplamak güçtür, büyük emek ve dikkat gerektirir.
- Bazı gider kalemleri diğer bütçeler içine alınmış olabilir. Örneğin; gözetimci ve denetçilerin ücretleri, işgücü bütçesi içine alınabilir.
- Bu giderlerin kontrol sorumluluğu organizasyon içinde geniş ölçüde yayılmıştır ve bu nedenle de pek çok görevliye (genel yöneticiye, hizmet bölümleri yöneticilerine, üretim bölümü yöneticilerine vb.) sorumluluk yüklenebilir.

²⁴¹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.154.

²⁴² Sevgener ve Hacırustemoğlu, a.g.e., s.321-322.

Genel üretim giderleri bütçesi düzenlenirken özellikle uyulması gereken iki ilke ise aşağıdaki gibidir.

- Tahminler, işletmenin organizasyon bölümlerine göre yapılmalıdır. Böylece sorumluluk bir veya birkaç grup görevliye yüklenebilir.
- Tahminler, işletmenin maliyet muhasebesi bölümünde kullanılan gider bölümlenmesine uyularak yapılmalıdır. Gerçekleşen ve bütçelenen giderlerin kolaylıkla karşılaştırılması için bu ilkeye uyulmalıdır.

1.2.2.5.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesinin Düzenlenmesi

Genel üretim giderleri bütçesi, gerek üst kademe yönetimine gerekse bölüm yöneticisine aylık karşılaştırmaları sağlayacak şekilde bir form olarak düzenlenir. O ay içinde oluşmuş giderler, yukarıdan aşağıya doğru ilk sütunda yer alırken, giderlere ilişkin bütçelenmiş ve fiili rakamlar diğer sütunları oluşturur.

Bu giderlerin bütçedeki sınıflandırılması, hesap planındaki gider sınıflandırılması ile aynı olmalıdır. Hesap planındaki sınıflamanın gereksinimleri karşılamadığı durumlarda hesap planında gerekli düzeltmeler yapılmalıdır. Bütçe ile muhasebe sistemlerinde yer alan genel üretim giderleri arasında bu paralellik sağlanmadıkça işletmede maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesi mümkün değildir.²⁴³

1.2.2.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi

İşletmeler, ister mamul üretim, ister hizmet üretim, isterse de ticaret işletmeleri olsun, faaliyetlerini aksatmadan sürdürebilmek, gelir elde edebilmek için birtakım giderlerle (bina kiralamak, elektrik-su-ısıtma parası ödemek, personel maaşları vb.) karşı karşıya kalmakta ve işletmelerin bu giderlerden kaçınımları mümkün olmamaktadır. Endüstri, hizmet ve ticaret işletmelerinin ortak gider yapılarını faaliyet giderleri oluşturur.

Faaliyet gideri kavramı, “işletmenin normal faaliyetlerini ve varlığını sürdürebilmesi, gelir elde edebilmesi için belli bir hesap döneminde kullandığı ve tükettiği mal ve hizmetlerin parasal değeridir” biçiminde tanımlanabilir.²⁴⁴

²⁴³ Koç-Yalkın, a.g.e., s.154.

²⁴⁴ Süleyman Yükçü, **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi)** (İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999), s.70.

İşletmenin esas faaliyeti ile ilgili bulunan ve üretim maliyetine yüklenemeyen giderler, faaliyet giderleri başlığı altında toplanır ve “araştırma-geliştirme giderleri bütçesi (ar-ge)”, “pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi” ve “genel yönetim giderleri bütçesi” olmak üzere üç grupta ele alınır.²⁴⁵

1.2.2.6.1. Araştırma-Geliştirme (Ar-ge) Giderleri Bütçesi

Araştırma ve geliştirme giderleri, piyasa için üretimde bulunan her işletmenin piyasadaki durumunu geliştirmek, en azından korumak için yapmak durumunda olduğu giderlerdir.²⁴⁶

Piyasada giderek artan rekabet koşulları, işletmeleri yeni üretim teknikleri geliştirmeye, piyasaya yeni mamuller sunmaya, maliyet giderlerinde tasarruf sağlamaya, çalışma koşullarını düzeltmeye vb. oluşumlar içine itmektedir. Bunların sağlanabilmesi ise, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin düzenlenmesi ile mümkün olabilecektir.

Ar-ge giderleri bütçesinin hazırlanmasından ar-ge bölümü yöneticisi sorumludur.

Araştırma ve geliştirme giderlerinin planlanması ve denetimi, oldukça zor olan bir faaliyettir. Bilimsel araştırmaların özelliği, araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin herbiri için ayrı ayrı gider tahminine imkan vermemesi bu zorluğun en önemli nedenidir. Bu çeşit çalışmalar rahat ve cömertçe kullanılacak mali kaynaklara ihtiyaç duyduklarından araştırma ve geliştirme giderlerini karşılamak üzere bütçe dönemi için belirli bir tutarın götürü olarak ayrılması gerekmektedir. Bu çeşit giderleri topluca karşılamak üzere bütçe dönemi için ayrılacak götürü tutarın tahmininde çeşitli yöntemler uygulanabilir. Bunlar;²⁴⁷

- Aynı faaliyet kolunda bulunan diğer işletmelerin bu çeşit faaliyetler için harcadıkları tutarlar esas alınabilir.
- Götürü tutar, satışların bir yüzdesi olarak belirlenebilir. Satış tutarının tesbitinde geçmiş dönemlere ait satış tutarlarının ortalaması esas alınabileceği gibi, bütçelenmiş satış tutarı da esas alınabilir. Bununla birlikte, satışlardaki bir dalgalanma, kararlı, disiplinli çalışma gerektiren Ar-ge faaliyetlerinin aksamasına neden olur. Bu bakımdan departmanın alt kademelerinden gelen istekler, nakit

²⁴⁵ Çam, “Enflasyon...”, a.g.e., s.46.

²⁴⁶ Pekiner, a.g.e., s.372.

²⁴⁷ Aynı, s.373.

durumu, görülebilen teknolojik ve ekonomik koşullar, hissedarların kar beklentileri, rakip firmaların ar-ge faaliyetlerine ayırmış oldukları fonlar gibi faktörler gözönüne alınarak bu departman bütçesine kesin şekli verilir ve onaylanır.²⁴⁸

- Vergiden önceki kardan hareketle onun bir yüzdesi, bu çeşit giderleri karşılamak üzere ayrılabilir.
- Götürü tutar hiçbir kıstasa bağlanmadan serbestçe belirlenebilir. Götürü tutarın belirlenmesinde hangi yöntem uygulanırsa uygulansın üst kademe yönetimi bu yönteme ek olarak piyasanın değişen koşullarını, özellikle rekabet durumunu hesaba katmak durumundadır.

Bütçe dönemi için belirli bir toplam götürü tutar belirlendikten sonraki aşamayı, her bir araştırma geliştirme faaliyeti için bu tutardan ayrılacak miktarın belirlenmesi oluşturur. Araştırma geliştirme bölümü yöneticisi, bölümündeki diğer yöneticilerin ve ilgili diğer bölüm yöneticilerinin önerilerini de dikkate alarak bu görevi yerine getirir.

Götürü toplam tutarın çeşitli ar-ge projelerine bölünmesi sırasında ortaya çıkabilecek önemli sorun, götürü toplam tutarının yetersiz kalması halinde uygulanacak yöntemin ne olabileceğidir. Bu durumda, ar-ge projeleri arasında çeşitli faktörler gözönünde tutularak bir tercih sırasının belirlenmesi gerekecektir. Bu tercihte esas alınacak faktörlerin belirlenmesi kolay olmamakla beraber aşağıda gösterilen kriterlere göre bir sıralama yapılabilir;²⁴⁹

- Projeleri, önem derecelerine göre sıralamak
- Projeleri, kapsayacağı zaman parçası esasına göre sıralamak
- Yeterli ve yetenekli personelin mevcut olup olmamasına göre sıralamak
- Sağlayacakları fayda esasına göre sıralamak
- Başarı esasına göre, hangi proje daha önce başarı sağlayacak ise ona öncelik vermek şeklinde sıralamak
- Geçmişin tecrübelerinden yararlanarak sıralamak

²⁴⁸ Basık, a.g.e., s.168.

²⁴⁹ Pekiner, a.g.e., s.374.

Araştırma geliştirme faaliyetleri için ayrılan fonların etkin kullanılıp kullanılmadığının, istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edilmesi gerekir. Denetim ile, üst kademe yönetimince onaylanmış bulunan tutarın sonradan aşılmaması sağlanmaya çalışılır. Her bir proje, önceden hazırlanan programla karşılaştırılarak, programın bir hayli gerisinde kalan, kendisine ayrılan tutarı çok aşmış projelere son verilebilir. Bunun yanında az rastlanmakla beraber, kendinden beklenen sonuçlara ulaşılmamış, ancak ulaşıldığı takdirde büyük sonuçlar doğuracak projeler, kendilerine yapılmış olan yatırımlar da gözardı edilemeyeceği için devam ettirilebilir.

Ar-ge gider yerlerinde ortaya çıkabilecek gider türlerini;

- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler
- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleri

olarak sıralayabiliriz.

Bu gider türleri içinde en önemli yüzdeyi, değişmez bir özellik gösteren yüksek seviyede niteliklere sahip uzman kişilere ödenen aylıklar oluşturur. Bu personel, işletmenin kadrosundaki veya belli bir süre için sözleşmeyle bağlanmış personel olduğu için, kendilerine ödenecek maaş ve ücretlerin tutarının tahmini güçlük yaratmaz.

1.2.2.6.2. Pazarlama-Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

Mamullerin üretilmesi kadar pazarlanması da büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle mamullerin pazarlanabilmesi için yapılması gereken tüm giderlerin planlanıp, kontrol altında tutulması son derece önemlidir. Pazarlama giderleri bütçesi işte bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak düzenlenmelidir. Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesi, pazarlama fonksiyonunun yerine getirilmesinde ortaya çıkacak giderlerin tahminini içermektedir.²⁵⁰

²⁵⁰ Çam, "Enflasyon...", a.g.e., s.48.

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri, “mamullerin üretimlerinin tamamlanmasından sonra, mamul ambarına konulmasından müşteriye teslimine kadar geçen sürede ortaya çıkan giderler”dir. Bu giderlere pazarların düzenlenmesi, mamullerin tüketici davranışlarına göre ayarlanması, ulaşım ve nakliye maliyetleri gibi giderler dahildir. Örnek olarak, pazar araştırma giderleri, reklam ve ilan giderleri, depolama, posta ve müşterilere teslimat, vb. verilebilir.²⁵¹

Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesinin, satış bölgelerine, dağıtım kanallarına, alıcı gruplarına, mamullere, kendi içindeki fonksiyonel gruplara göre ayrıntılı olarak değişik açılardan düzenlenip, planlanmasında yarar vardır.²⁵²

Yapılan analizler, işletmeye, belirli bir mamulü satmanın çok pahalıya malolduğunu veya işletmenin satışlarını belirli bir grup müşteri üzerinde yoğunlaştırmasının yararlı olacağını ya da satış biriminin neden olduğu giderlerin aynı birimin sağladığı gelirlere oranla yüksek düzeyde gerçekleştiğini gösterebilir. Böylece, hangi satış bölgesinin veya alıcı grubunun daha karlı olduğu saptanabilir.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini bütçelemek, görüldüğü kadar kolay bir iş değildir. Bununla birlikte, bazı giderlerin küçük zorluklarla veya hiç zorlukla karşılaşmadan tahmin edilmesi de mümkündür. Örneğin, satış bölümünün, kira, satış ücretleri, ısıtma, ışık ve demirbaş amortismanı gibi göreceli olarak sabit nitelikli giderlerinin tahmini herhangi bir sorun yaratmaz veya küçük bir kısım zorluklar kolaylıkla aşılarak bu tahminler yapılabilir. Buna karşılık, yeni geliştirilen bir mamulü piyasaya sürme, dağıtım ve tanıtım giderleri mamulün önceki dönem satış verileri olmadığından bu mamul için pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesinde tahsis edilecek tutar, üst yönetim tarafından mamulden beklenen getiri doğrultusunda belirlenecektir.²⁵³

Pazarlama-satış ve dağıtım gider yerinde oluşan giderler, ar-ge gider yerinde olduğu gibi gider türleri itibariyle şu biçimde oluşabilir.

- Memur ücret ve giderleri
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler
- Çeşitli giderler

²⁵¹ Yükçü, a.g.e., s.72.

²⁵² Çam, “Enflasyon....”, a.g.e., s.48.

²⁵³ Yas, a.g.e., s.31-32.

- Vergi, resim ve harçlar
- Amortisman ve tükenme payları
- Finansman giderleri

Yaygın bir satış pazarlama örgütü olmayan işletmelerde sadece bir pazarlama satış ve dağıtım gider yeri oluşturulabilir. Ülke genelinde yaygın satış ve pazarlama organizasyonuna sahip olan işletmeler ise birden fazla pazarlama-satış ve dağıtım gider yeri belirleyerek, pazarlama satış ve dağıtım gideri yerini bölge veya şehir bazında (Marmara bölgesi pazarlama satış ve dağıtım gider yeri, Ege bölgesi pazarlama satış ve dağıtım gider yeri veya Ankara ili pazarlama satış ve dağıtım gider yeri, İstanbul ili pazarlama satış ve dağıtım gider yeri, vb.) ayırabilirler.

Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesinin amaçları;²⁵⁴

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

olarak sıralanabilir.

Pazarlama-satış ve dağıtım giderleri bütçesini düzenleme sorumluluğu pazarlama bölümü yöneticilerine ait olmakla beraber, işletmenin genel amaçları ve üst yönetimin görüşleri doğrultusunda düzenlenmelidir.

1.2.2.6.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Genel yönetim giderleri, işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilişkilendirilemeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve kontrolü için yapılan giderlerden oluşur. Diğer bir ifadeyle, işletmede satış ve üretim bölümleri dışında kalan, işletmenin faaliyetini sürdürmesinde zorunlu olan giderler bu başlık altında bütçelenir. İşletmenin genel yönetimi için ortaya çıkabilecek giderler, diğer fonksiyonel gider bütçelerinde olduğu gibi tahmin edilip planlanır.²⁵⁵

²⁵⁴ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.48.

²⁵⁵ Aynı, s.48.

Genel yönetim giderleri içerisinde üst yönetim maaşları, diğer yönetim ve büro memurlarının ücretleri, seyahat giderleri, muhasebe, satınalma, vb. servislerinin giderleri, kiralar, büro araçlarının bakım-onarım giderleri, amortisman giderleri, aydınlatma giderleri, sigorta giderleri, vergi-resim ve harç giderleri, PTT giderleri, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet giderleri, vb. giderler yer alır.

Bu giderler, işletmede hayli önemli boyutlara ulaştığından dikkatli bir biçimde planlanmalı, değerlendirilmeli ve kontrol edilmelidir. Bütçeleme ve kontrol amacıyla, bu giderlerin yapıldıkları bölümlere göre ayrılması ve incelenmesi daha faydalı olur. Belirli yöneticilere bağlanabilen bütçelenmiş giderler, fiili giderlerle karşılaştırılarak, o kişinin denetlenmesine yardımcı olur.

Bu tür giderlerin büyük bir kısmı sabit olduğundan bütçelenmeleri hayli kolay olmakla birlikte, genel yönetim giderlerini bütçelerken kullanılacak en iyi metod, belirli satış plan ve programlarına göre tahminler yapmaktır. Bunun için de geçmişteki kayıt ve bilgilerden geniş ölçüde faydalanılır. Bütçe dönemi içinde yönetim politikalarındaki ve genel ekonomik şartlarda meydana gelecek değişimler de gözönünde bulundurulmalıdır.²⁵⁶

Genel yönetim giderleri bütçesinin amaçlarını;²⁵⁷

- İşletmenin satış ile genel yönetim giderleri arasında bir denge sağlamak
- Genel yönetim giderlerine ilişkin nakit gereksinmelerinin saptanmasını mümkün kılmak
- Genel yönetim giderlerinin etkili bir şekilde kontrol edilmesine olanak sağlamak

oluşturmaktadır.

Yönetim giderleri bütçesini hazırlamak, genel yönetimle ilgili belirli fonksiyonları yürütmekle görevli olan yönetici ve yürütücülerin sorumluluğundadır. Bütçe, sorumlu örgüt birimleri tarafından hazırlanıp, yönetim kurulunun onayına sunulur.

²⁵⁶ Cemalcılar, a.g.e., s.98-99.

²⁵⁷ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.48.

1.2.2.7. Satışların Maliyeti Bütçesi

İşletmenin dönem içindeki stok hareketleri ile satılan mamul, yarı mamul, ilk madde ve malzeme ile ticari mal gibi maddelerin ve satılan hizmetlerin maliyetini kapsar. Diğer bir ifadeyle, dönem içinde alıcılara satılan ya da devredilen mal ve hizmetlerin üretimi ya da satın alınması için yapılan tüm giderleri içerir.²⁵⁸

Proforma gelir tablosunun düzenlenebilmesi için satışların maliyeti bütçesine gereksinim vardır.

1.2.2.8. Yatırım Bütçesi

Sabit varlıkların satın alınmasıyla ilgili bir plan bazen “sermaye harcamaları bütçesi” ya da “sermaye bütçesi” olarak adlandırılmaktadır. Türkçe literatürde ise, bu bütçeler, genellikle “yatırım bütçesi” olarak anılmaktadır.

Genel olarak yatırım kelimesi “gelecek dönemlerde oldukça uzun zaman zarfında devam edecek, yarar sağlama bekleyişiyle, kaynak ayrılması”²⁵⁹ ya da “fonların, gelecek dönemlerde oluşacak giderlerin azaltılması amacıyla kullanılması”²⁶⁰ şeklinde kullanılmaktadır.

Sermaye harcamaları bütçesi ya da yatırım bütçesi, “işletmelerin uzun vadeli yatırımlarını belirleme, değerlendirme, planlama ve finanslama süreci” olup; sermaye harcamaları, önemli kaynak kullanımını gerektiren uzun süreli stratejik kararlardır.²⁶¹

Yatırım bütçeleri, “işletmenin elindeki yatırım olanaklarının en iktisadi olarak kullanılmasını sağlamak üzere, yatırıma konu üretim araçlarının seçimi için düzenlenen bütçelerdir.”²⁶² Diğer bir deyişle, yatırım bütçeleri, işletmelerin bütçe döneminde sabit varlıklara yapacağı harcamaları gösterir.

Yatırım bütçesi işletmenin genişletilmesi, gayrimenkul ve demirbaşlar gibi duran varlıkların elde edilmesi ile ilgili yatırımları kapsamakla birlikte; patent, ticaret ünvanı,

²⁵⁸ Aynı, s.48.

²⁵⁹ Çam, “Enflasyon...”, a.g.e., s.48.

²⁶⁰ Uysal, a.g.e., s.38.

²⁶¹ Hüseyin Ergin, *Stratejik Yönetim Muhasebesi* (İkinci Baskı. Kütahya: Kütahya Ekspres Matbaası, 1997), s.73.

²⁶² Feride Hayırsever, “Nakit Bütçesi Hazırlanması Sırasında İşletme Yöneticilerinin Sorumlulukları ve Örnek Uygulama” (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995), s.13.

imtiyazlar gibi maddi olmayan duran varlıklar için yapılacak harcamaları da kapsar. Bu tür yatırımlar için bütçe yılında yapılması planlanan harcamalar bu bütçede tahmin edilmektedir. Yatırım bütçesi uzun vadeli planların bütçe yılında uygulanacak kısımlarını göstermektedir.²⁶³

İşletmelerin satış ve üretim kapasitesinin arttırılmasına ilişkin genişleme kararları, sabit kıymetlerin eskime ve yıpranması veya modasının geçmesi nedeniyle değiştirilmesine ilişkin yenileme kararları, mevcut üretilen mamulü geliştirme veya yeni mamul üretim kararları, yatırım bütçelerinin konusunu oluşturur.

1.2.2.8.1. Yatırım Bütçesinin Amacı

Yatırım bütçesinin düzenlenmesi amaçlarını şöyle sıralayabiliriz.²⁶⁴

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

1.2.2.8.2. Yatırım Bütçesinde Sorumluluk

Yatırım bütçesinin hazırlanması, finansman yöneticisinin koordinatörlüğü altında ilgili uzman ve yöneticilerin (yatırım departmanının) sorumluluğundadır.

1.2.2.8.3. Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesindeki Güçlükler

Yatırım harcamalarına tahsis edilen fonların geriye dönüşünün olmaması, bu harcamalara ilişkin plan ve projelerin yönetim tarafından dikkatli bir biçimde incelenmesini gerektirir.²⁶⁵ Nitekim yatırım harcamaları büyük finansal kaynaklara

²⁶³ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.48.

²⁶⁴ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.329-330.

²⁶⁵ Reginald L. Jones and H. George Trentin, **Budgeting : Key to Planning and Control** (USA: American Management Association, Inc., 1971), s.136.

gereksinme göstermekte ve bu harcamaların etkileri bir yılı aşan bir dönemde maliyetler üzerinde görülmektedir. İşletme, sözkonusu yatırımları gerçekleştirirken, tahmin edilen satışlar ve karlar ile bütçelenen finansal kaynaklar arasında denge sağlayabilmelidir. Dengenin sağlanamaması, finansal kaynakların, düşük yatırım kazancı oluşumuna neden olan sabit kıymetler için kullanılmasına ya da gereksiz yatırımlar yapılmasına neden olur.

1.2.2.8.4. Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesindeki İlkeler

Yatırım faaliyetinin bütçelenmesinde aşağıdaki iki ana ilkeye özellikle dikkat etmek gerekir.

- Yatırım uygulaması işletmenin cari faaliyetlerini gereksiz kısıntılara uğratmamalıdır.
- Yatırım ve cari faaliyette kullanılacak fonlarda ölçü, kısa süreli hedeflerde yoğunlaştırılmalıdır.

1.2.2.8.5. Yatırım Bütçesinin Düzenlenmesi Aşamaları

Yatırım bütçeleri düzenlenmeden önce bazı hazırlıkların yapılması gerekir. Bir endüstri işletmesinde en son şekli ile bir bütçe hazırlanıncaya kadar aşağıda sırasıyla belirttiğimiz aşamalardan geçilir.²⁶⁶

- **Yatırım gerekliliği kararının verilmesi:** Bu teklifler teknik veya diğer bakım yöneticilerinden üst kademeye yazılı şekilde duyurulur.
- **Ön hazırlık:** İşletmede işletme mühendisliği bölümü var ise, tekliflerin, maddi faydaları ve uygulanabilirliği saptanır.
- **Maliyetin saptanması:** Teknik yetkililer ve finans departmanınca proje maliyetinin hesaplanması yapılır.
- **Tasarımın kabulü ve kaynak arayışı:** Yatırım maliyeti ve yapıldığındaki tasarrufların saptanması, olumlu durum halinde yatırımı gerçekleştirmek için gerekli olacak kaynakların finans departmanınca ele alınması gerekir.

²⁶⁶ Cemalcılar, a.g.e., s.105.

- **Muhasebe bölümünde inceleme:** Tasarı çeşitli faktörlerin etkisi (işgücü, ücretler, bakım masrafları vb.) altında incelenir. Bu ayrıntılı analiz sonucu kesin hesaplar çıkartılır.
- **Onay:** Uygun tasarı, genel müdür veya yönetim kuruluna onay için sunulur. Gerekli düzeltmelerden sonra tasarı kesinlik kazanır.

1.2.2.9. Nakit Bütçesi

Finansal yönetimin temel görevinden biri, gereksinim duyulacak olan paranın kullanıma hazır duruma getirilmesini sağlamaktır. İşletmenin amaçlarına yönelik çeşitli kalemler için gereksinim duyulan nakiti sağlayabilmek ise, öncelikle gelecek dönemlere ilişkin nakit durumunu belirleyebilmekle, yani tahminler yapmakla olanaklıdır. Bu tahminler “nakit bütçesi” adı verilen bir plana oturtulurlar.²⁶⁷

Nakit bütçesi, “ileriye ait nakit giriş ve çıkışlarını tahmin etmek, giriş ve çıkışlar arasında dengesizlik olan dönemlerde denge sağlayıcı önlemleri planlamak”tır.²⁶⁸ Diğer bir deyişle nakit bütçesi, “işletmenin, gelecek dönemde nereden nakit girişi elde etmeyi beklediğini ve naktini nasıl kullanmayı planladığını özetler.”²⁶⁹

Nakit giriş ve çıkışlarına ilişkin tahminlerin belirlenmesi, işletmenin gelecek döneme ilişkin nakit durumunun değerlendirilmesini mümkün kılar.

İşletmenin, nakit giriş ve çıkışlarını koordine etmede yararlanacağı araçlardan en önemlisi nakit bütçesi olup, nakit bütçesi yardımıyla, nakit girişleri ile planlanan dönemdeki ödemelerin zamanlaması yapılır. Nakit bütçesi diğer bütçelerden farklı olarak yalnız gerçekleşecek nakit hareketleri ile ilgilidir. İşletmenin ödemesi gereken fakat günü belli olmayan, işletmeye gelecek fakat giriş tarihi belli olmayan nakit hareketleri nakit bütçesinde gösterilmez.²⁷⁰

Nakit yönetiminin gerek küçük gerekse büyük bütün işletmeler için gerekli oluşu nakit bütçelerinin titizlikle hazırlanmasını gerektirmektedir.

²⁶⁷ Yas, a.g.e., s.33.

²⁶⁸ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.332.

²⁶⁹ Griffin, a.g.e., s.631.

²⁷⁰ Büker, a.g.e., s.88.

1.2.2.9.1. Nakit Bütçesinin Amacı

Bu bütçenin başlıca amaçlarını şöyle sıralayabiliriz.²⁷¹

- Nakit fazlası ve eksiğini göstererek işletmenin nakit ihtiyaçları zamanında tesbit edilebilir. Böylece, işletme ne zaman nakit ihtiyacı ile karşılaşacağını ödeme güçlüğüyle karşı karşıya kalmadan saptamış olur.
- İşletmede nakit fazlası olacak günleri önceden belirler. İşletme nakit fazlasını, kısa bir süre için bankaya yatırarak gelir sağlama yoluna başvurabilir. Nakit fazlası önemli miktarlara ulaşıyorsa süre ne kadar kısa olursa olsun, bu kısa sürede elde edilecek faiz geliri günümüzün ekonomik koşullarında önemli tutarlara ulaşabilir.
- İşletmenin geleceğinin planlanması
- Elinde yeterli nakit tutarak alımlarda peşin iskontosundan yararlanılması
- Tahvillerin vadesi geldiğinde ödenmesi, kar payı dağıtma politikasının belirlenmesi
- Kredi programını en iyi şekilde planlamak, işletmelere çeşitli biçimlerde kredi sağlayan ve borç veren kurumların bu konuda karar vermeden önce işletmeden isteyecekleri nakit bütçesi ve nakit akımına ilişkin taleplerini karşılamak²⁷²
- Fiili nakit giriş ve çıkışlarıyla, tahmini nakit giriş ve çıkışlarının karşılaştırılmasına olanak vererek etkili bir kontrol aracı işlevini görmek²⁷³

1.2.2.9.2. Nakit Bütçesi Dönemi

Nakit bütçesinin düzenlenmesinde atılacak ilk adım, bütçelerin kapsayacağı süre ve bu süre içindeki zaman dilimlerinin belirlenmesidir. Nakit bütçesi yıl, altı ay gibi süreleri kapsıyorsa bu süreler içindeki dilimlerde ay ya da hafta olabilir.²⁷⁴

Nakit bütçesi uzun veya kısa dönemli düzenlenebilir. Genel olarak nakit bütçesi, yıllık, aylık ya da bir kaç aylık dönemler için düzenlenmektedir.

²⁷¹ Aynı, s.88.

²⁷² Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.333.

²⁷³ Akgüç, a.g.e., s.188.

²⁷⁴ Büker, a.g.e., s.88.

Uzun dönemli nakit bütçesi, işletmenin uzun dönemli amaçlarına uygun planlarını gerçekleştirmek için gereksinme duyduğu nakit taleplerinin tedarik biçimlerinin ana hatlarını belirler. Kısa dönemli nakit bütçesi ise, bir işletmenin gelecek dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarını saptayarak işletmenin her an ödeme yeteneğini kontrol ve garanti eder.²⁷⁵

Küçük miktarlarda para giriş ve çıkışlarının bahse konu olduğu işletmelerde, kısa dönemli nakit bütçelerinin yapılması gerekir. Bütçe, bir veya birkaç ayı kapsayacak şekilde hazırlanır, aylar da günlük veya haftalık zaman devrelerine ayrılır. Büyük para rezervlerinin bulunduğu işletmelerde altı aylık veya yıllık bütçeler hazırlanır, bu dönemler de aylık dönemlere bölünür. Genellikle nakit bütçesi dönemi, işletmenin öteki fonksiyonlarına ilişkin bütçelerin döneminden daha kısa zaman süresini kapsamalıdır. Üç, beş veya on yılı kapsayan uzun süreli nakit bütçeleri de yapılabilir.²⁷⁶

Zaman dilimlerinin belirlenmesinde içinde bulunulan ekonomik durum da etkili olabilmektedir. Örneğin, enflasyonist dönemlerde, işletmelerde kısa süreli nakit bütçelerinin düzenlenmesi uygun olacaktır.

1.2.2.9.3. Nakit Bütçesinde Sorumluk

Bütçeyi düzenleme görevi işletmenin mali işler yöneticisine verilir. Nakit bütçesi işletmede hazırlanan diğer bütçelerden geniş ölçüde faydalanılarak düzenlendiğine göre diğer bölüm yöneticileri de nakit bütçesinin hazırlanmasına yardımcı olur.²⁷⁷ Diğer bütçelerde meydana gelebilecek herhangi bir değişiklik durumunda, finansal tahminlerde de değişiklikler yapılması ve nakit bütçesinin de düzeltilmesi gerekmektedir.

²⁷⁵ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.333.

²⁷⁶ Cemalcılar, a.g.e., s.108.

²⁷⁷ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.333.

1.2.2.9.4. Nakit Bütçesinin Bölümleri

Nakit bütçesi,

- Nakit tahsilatına (girişlerine) ve
- Nakit ödemelerine (çıkışlarına) ilişkin iki bölümden oluşur.²⁷⁸

Nakit bütçesinin hangi zaman dilimi için hazırlanacağı belirlendikten sonra, nakit girişlerinin ve nakit çıkışlarının tahmini, haftalık ya da aylık olarak yapılır.

İşletmelerin en önemli nakit girişini, faaliyet konusuyla ilgili nakit girişleri oluşturmaktadır. Bunun yanında, faaliyet dışı gelirler, olağandışı gelirler, aktif değerlerin satışından sağlanan gelirler, yatırımlardan sağlanacak gelirler, müşterilerden alınan avanslar, vb. tahsilatlar nakit girişlerini oluşturmaktadır.

Nakit çıkışlarını ise, satın almalar, ücret ödemeleri, genel üretim giderleri, alacaklılara yapılan ödemeler, faaliyet dışı giderler, olağandışı giderler, tahvil itfaları, temettü, sigorta, vergi ödemeleri, banka borcunun ödenmesi, yatırım harcamaları, vb. ödemeler oluşturmaktadır.

İşletme, nakit giriş ve çıkışlarını belirledikten sonra, bu veriler ışığı altında nakit bütçesini düzenleyecektir. Nakit bütçesinin düzenlenmesiyle, finans yöneticisi, işletmenin gelecekte ihtiyaç duyacağı nakit miktarını ve nakit fazlasını önceden görerek; nakit ihtiyacını karşılamak için çeşitli önlemler (yeni kredi kaynakları yaratmak, vb.) alabilecek, nakit fazlasını değerlendirmek için alternatif yatırım olanakları (repo, tahvil alımı, peşin alımlarda bulunarak peşin iskontosundan yararlanmak vb.) bulabilecektir.

Nakit çıkışı bütçeleri düzenlenirken dikkat edilmesi gereken bir diğer konuda, amortisman, şüpheli alacaklar gibi gider kalemlerinin aslında nakit çıkışı doğurmadıkları, bu nedenle de nakit çıkışı bütçesinde yer almaması gerektiğidir. Bu giderler tahakkuk esasına göre meydana gelip, nakit esasına göre hazırlanan nakit bütçesinde yer almazlar.²⁷⁹

Nakit bütçesi, hazırlandığı dönem süresince, nakit girişleri ve nakit çıkışları arasındaki farkı incelemekte, nakit girişlerinin fazla olduğu dönemde fon fazlasını, nakit çıkışlarının fazla olduğu dönemde fon açığını göstermektedir.

²⁷⁸ Doğan Bayar ve Nurhan Aydın, *İşletmelerde Finansal Yönetim* (Eskişehir, Etam A.Ş. Matbaa Tesisleri, 1994), s.103.

²⁷⁹ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.49.

Nakit bütçesi, nakit giriş ve çıkışları arasındaki dengesizliği, “net nakit akışı” olarak tanımlayacaktır. İşletmenin lehine bir dengesizlik, nakit girişlerinin, nakit çıkışlarından fazla olduğu, aleyhine bir dengesizlik de nakit çıkışlarının, nakit girişlerinden fazla olduğu anlamına gelir.²⁸⁰

1.2.2.9.5. Nakit Bütçesinin Düzenlenme Yöntemleri

Nakit bütçesinin düzenlenmesinde iki temel yöntem ve tanımları şöyledir.²⁸¹

- Nakit giriş çıkışlarının doğrudan tahmini
- Düzeltilmiş net gelir yöntemi

1.2.2.9.5.1. Nakit Giriş Çıkışlarının Doğrudan Tahmini

Bu yöntem yıllık işletme bütçesinin düzenlendiği durumlarda uygulanır. Diğer bir deyişle, bu yöntem kar planlama ve kontrol sistemine yer veren işletmeler tarafından kullanılır. Sistemde yeralan satış, üretim, gider ile yatırım bütçeleri analiz edilir ve meydana getirdikleri nakit giriş ve çıkışları ara dönemlere göre saptanır. Bu biçimde düzenlenen nakit bütçeleri, faaliyet planlarının yaratacağı parasal etkileri de kontrol eder. Böylece faaliyet planlarının olumsuz etkileri zamanında değerlendirilerek, gerekli önlemler alınır. Çok kullanılan ve oldukça basit bir metottur.

1.2.2.9.5.2. Düzeltilmiş Net Gelir Yöntemi

Yöntem net karın tahmini ile başlar. Tahmin edilen kara amortisman gibi nakit çıkışı gerektirmeyen kalemler eklenerek faaliyetler tarafından yaratılan nakit belirlenir. Böylece net kar tahakkuk esasından nakit esasına dönüştürülür. Daha sonra diğer nakit giriş ve çıkışları tahmin edilir ve bu verilere dayanılarak nakit bütçesi düzenlenir. Bu yöntemle göre düzenlenen nakit bütçeleri, nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı olarak göstermezler. Bu nedenle bu yöntem, uzun dönemli nakit bütçesinin yapısına daha uygundur.

²⁸⁰ Cengiz Erol, *İşletmelerde Finansal Yönetim* (Ankara: İmge Kitabevi, 1999), s.282.

²⁸¹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.185-186.

1.2.2.9.6. Nakit Bütçesi ile Diğer Bütçeler Arasındaki Farklılıklar

Nakit bütçesi ile satış bütçesinin bir karşılaştırılması yapılacak olursa, satış bütçesinde satılması beklenen mal miktarları gösterilir, fakat bu satışın kredili ya da peşin olması kredili satış yapılacaksa kredinin vadesi, satış bütçesinde gösterilmez. Nakit bütçesinde ise satışlardan doğan nakit girişinin (alacağın) günlerinin kesin olarak gösterilmesi gerekir. Satış bütçesinde satışlardan doğan alacağın miktarının gösterilmesi yeterli iken, nakit bütçesinde alacağın miktarı ile birlikte hangi tarihlerde tahsil edileceği gösterilebilir.²⁸²

Nakit bütçesi diğer işletme bütçelerindeki bilgilerden yararlanarak nakit tahsilatı ile nakit ödemelerine ilişkin nakit hareketlerini belirler; ancak, nakit bütçesi ile diğer işletme bütçeleri arasında çok önemli bir fark vardır. Diğer işletme bütçeleri tahakkuk esasına göre düzenlenirken nakit bütçesinde esas ilke nakittir. Diğer bir deyişle, nakit bütçesinde yararlanılan veriler kesinlikle nakit esasına dönüştürülmüştür.²⁸³

1.2.2.10. Mali Tablolar Bütçeleri (Proforma Mali Tablolar)

İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde en son evreyi mali tablolar bütçelerinin hazırlanması oluşturur.

“Mali tablolar bütçeleri” veya “tahmini mali tablolar” gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle, ulaşılması beklenen işletme faaliyet sonuçlarını ve mali durumu özlü bir biçimde gösterirler. Mali tablolar bütçeleri, işletme tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonuna (uyumlaştırılmasına) olanak sağlar. Diğer bir deyişle, bu bütçeler, tüm işletme faaliyetlerinin iyi bir şekilde planlanıp planlanmadığını açıklığa kavuştururlar. Bu nedenle, mali tablolar bütçelerinin düzenlenmesi, yıllık işletme bütçesinin tamamlanma evresi olarak tanımlanır.²⁸⁴

Yöneticiler, mali raporların özelliklerini çok iyi bildiklerinden, işletme bütçe sonuçlarının mali tablolar bütçeleri biçiminde yönetime sunulması etkili olmaktadır. Böylece yöneticiler, işletme bütçeleri ile planlanan sonuçları daha iyi değerlendirme olanaklarına kavuşmaktadırlar.

²⁸² Büker, a.g.e., s.88.

²⁸³ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.334.

²⁸⁴ Hayırsever, a.g.e., s.14.

Mali tablolar bütçeleri, mali rapor sistemine koşt olarak “gelir tablosu bütçesi (proforma gelir tablosu)” ve “bilanço bütçesi (proforma bilanço)” olmak üzere ikiye ayrılır.²⁸⁵

Bu bütçeler, gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetleri, ulaşılması beklenen faaliyet sonuçlarını, işletmenin finansal durumunu toplu bir biçimde göstermekte olup; bütçe dönemine ilişkin olarak işletme yönetimi tarafından geliştirilen tüm bütçelerin ayrıntılarını özetlemekte ve birleştirmektedir.

1.2.2.10.1. Mali Tablolar Bütçelerinde Sorumluluk

Mali tablolar bütçelerinin düzenlenmesinden bütçe yöneticileri sorumludur. Yönetici, daha önce düzenlenen bütçelerdeki verilerden yararlanarak mali tablolar bütçelerini hazırlamakta ve daha sonra bu bütçeleri yönetim kurulunun onayına sunmaktadır.

1.2.2.10.2. Proforma Gelir Tablosu

Gelir tablosu, “işletmenin tarihi defteri”dir. İşletmelere, yıl boyunca satış ve giderlerin ne olduğunu; böylece, işletmenin nasıl yönetildiği hakkında çok açıklayıcı fikirler verir. Gelir tablosu ilk önce o yıl için belgelenmiş satışları, ikinci olarak da bu satışlara bağlı belgelenmiş giderleri kaydederek yıl boyunca işletmenin ne kadar kar (dönem net karı) veya zarar (dönem net zararı) ettiğini gösterir.²⁸⁶

Yukarıdaki tanımda da belirtildiği gibi, gelir tablosunda yer alan bilgiler, belirli bir dönemdeki durumu yansıtır. Dolayısıyla bu bilgilerin değerlendirildiği hesapların karakteristiği dönemlik olmalarıdır. Gelir tablosu bütçesinde işletmenin bütçe döneminde elde edeceği gelirler ile katlanacağı giderler, brüt satış karı, faaliyet karı ve net kar büyüklüklerine göre tahmin edilmektedir. Bu bütçe, işletmenin faaliyet sonuçlarını ve işletmenin bütçe döneminde sağlayacağı kar veya zararı göstermektedir.²⁸⁷

²⁸⁵ Koç-Yalkın, a.g.e., s.201.

²⁸⁶ Peter Wilson, **Güçlü Şirket ve Başarılı Yönetim Finansal Yönetim Çeviren**: Engin Müstecaplıoğlu (İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1996), s.18.

²⁸⁷ Çam, “Enflasyon....”, a.g.e., s.49.

Proforma gelir tablosu, çeşitli gelir ve gider bütçelerini birleştirmekte ve bütçelenmiş gelir tablolarının hazırlanması, işletmelere gelecekteki karlılık durumunun tahmin edilmesi olanağını sağlamaktadır.²⁸⁸

Proforma gelir tablosu, üç aylık ve aylık dönemlere ayrılır. Bu tabloların analizinden işletme olarak, hangi mamul hatlarının, satış bölgelerinin veya müşteri gruplarının en çok kar vaadettiği saptanabilir. Eğer daha iyi seçeneklerin bulunduğu ortaya çıkarsa planlar tekrar yeni koşullara göre değiştirilir ve fiili faaliyetler karı azamileştirilecek biçimde yönlendirilir.²⁸⁹

Gelir tablosu bütçesinin düzenlenebilmesi için ek mali tablolara ilişkin belli bütçelerin hazırlanması gerekir. Bunlar, üretilen mamullerin maliyeti bütçesi ve satılan mamullerin maliyeti bütçesidir. Üretilen mamuller bütçesi, direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerinden yararlanılarak; satılan mamullerin maliyeti bütçesi ise, stok, satış, üretim, direkt malzeme, direkt işçilik, genel üretim giderleri ve üretilen malların maliyeti bütçelerinden yararlanılarak yapılır. Bu noktada gelir tablosunun hazırlanması yalnızca o ana kadar hazırlanmış bulunan tablolardan gerekli olanların alınıp birleştirilmesinden ibarettir.²⁹⁰

Proforma gelir tablosu düzenlenirken aşağıdaki adımlar uygulanır.²⁹¹

- Satış bütçesinden satış tutarları alınarak, brüt satışlar hanesine yazılır.
- Gider bütçesinden iade ve iskontolar alınarak, indirimler hanesine yazılır.
- İndirimler brüt satışlardan düşülerek, net satışlar elde edilir.
- Net satışlardan sonra satışların maliyeti bütçesinden yararlanarak satılan mamul gideri yazılır.
- Faaliyet giderleri hanesine, giderler bütçesinden, araştırma ve geliştirme giderleri bütçesi, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, genel yönetim giderleri bütçesi yazılır.

²⁸⁸ Uysal, a.g.e., s.40.

²⁸⁹ Yas, a.g.e. s.35.

²⁹⁰ Ulukan, a.g.e., s.47.

²⁹¹ Çam, "Enflasyon....", a.g.e., s.49.

- Diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karlar, diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararlar, olağandışı gelir ve karlar, olağandışı gider ve zararlar hanelerine, ayrı olarak hesaplanan bütçe tabloları içinde ayrı olarak yer alan gelirler ve giderler yazılır.
- Bu gelir ve giderlerin tahminini muhasebe bölümü yapar. Finansman giderleri hanesine ise finansman giderleri bütçesi yazılır.

Proforma gelir tablosunun düzenlenmesinin faydalarını şöyle sıralayabiliriz.²⁹²

- Proforma gelir tablosu, proforma bilanço ile birlikte bütçe sisteminin en son aşamasını temsil eder ve bütçe programından beklenen sonuçları etkili şekilde gösterir.
- İşletmenin tümünü etkileyecek sonuçların incelenmesine ve işletmenin bütçeleme politikasında gerekli düzeltmelerin yapılmasına olanak verir.
- Yöneticilerin kolaylıkla anlayabilecekleri şekilde, birleştirilmiş bütçe rakamlarını gösterir ve bir yönetim aracı olarak değerlendirilir.

1.2.2.10.3. Proforma Bilanço

Bilanço, “bir işletmenin belli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren mali tablo”; proforma bilanço ise, “belirli bir dönem için planlanan faaliyetlerin, işletmenin varlık ve kaynak yapısını ne yönde değiştireceğini gösteren mali tablo” olarak ifade edilebilir.²⁹³

Proforma bilanço ile işletmenin bütçe dönemi sonunda aktif ve pasif kalemlerinin hacminin ne olacağı belirlendiğinden, finansal yapının saptanmasında önemli bir araç olmaktadır.

Proforma bilanço düzenlemek demek, mevcut veriler ışığında işletmenin önümüzdeki dönemsonunda beklenen bilanço rakamlarının neler olabileceğini kestirmek demektir. Bu tanımdan hareketle, “proforma bilanço” yerine “tahmini bilanço” da denilebilir.²⁹⁴

²⁹² Aynı, s.49.

²⁹³ Çam, “Enflasyon...”, a.g.e., s.50.

²⁹⁴ Atilla Gönenli, *İşletmelerde Finansal Yönetim* (Altıncı Baskı. İstanbul: Yön Ajans, 1988), s.143.

Proforma bilanço, birçok bölüm (fonksiyonel) bütçesinin konsolide edilmesinden elde edilmekte ve işletmenin varlıklarını ve borçlarını tahmin etmektedir.²⁹⁵

Proforma bilanço düzenlemenin faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.²⁹⁶

- Çeşitli faaliyet bütçelerinin doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığını gözden geçirmeye yarar. Hazırlanan diğer bütçelerin doğruluk derecelerini denetleme olanağını sağlar.
- Bilanço analizleri yapmaya olanak verir. Böylelikle çalışmaların başarı ile yürütülüp yürütülmediğini incelemekte yardımcı olacak rasyolar (oranlar) bulunmuş olur.
- İşletmenin ne miktarda ve ne kadar süre için dış fonlara gereksinmesi olduğunu belirler.

1.2.2.10.4. Proforma Gelir Tablosu ve Proforma Bilanço Arasındaki İlişki

Proforma gelir tablosu ile proforma bilanço birbirlerine bağımlıdır, birbirlerini tamamlarlar. Proforma gelir tablosunu hazırlamadan proforma bilanço tamamlanamaz.²⁹⁷

Proforma gelir tablosu, bütçe döneminde yapılan faaliyetlerden elde edilecek kazançları ve kayıpları ortaya koymakta; proforma bilanço ise, bütçe dönemi içinde işletmenin varlıkları ve borçları hakkında bilgi vermektedir. Diğer bir ifadeyle, proforma gelir tablosu, gelir ve gider durumu ile ilgilenirken; proforma bilanço, işletmenin varlıkları ve borçları ile ilgilenmektedir.

1.3. İşletmelerde Bütçelerarası İlişkiler

Bütçeleme süreci, işletmedeki çeşitli faaliyetler arasında koordinasyonu sağlamakta ve geliştirmektedir. Bütçe sistemi, işletme faaliyetlerinin biraraya getirilmiş görünümünü bir bütün olarak yönetime sunmaktadır.

²⁹⁵ Griffin, a.g.e., s.632.

²⁹⁶ Ulukan, a.g.e., s.47.

²⁹⁷ Aydın, a.g.e., s.116.

Tüm bölümlerin bütçeleri biraraya gelip işletmenin bütünsel bütçesini oluştururlar. Eğer çeşitli bölümler bir yap-boz oyununun parçaları gibi birbirini tamamlamamışsa, finans yöneticisi resmin bütünü tam olarak göremez.²⁹⁸

Bütçeler birbirleriyle uyumlu olmak zorunda oldukları için, bütçeleme uzun ve karmaşık bir süreç olabilir. Nitekim, bir bölümün bütçesinin değiştirilmesi, genellikle diğer bölüm bütçelerini alt-üst eder, bu bütçelerde değişiklikler gerektirir ve bu böylece sürer gider.

Genel bütçeye ulaşmak için bölüm bütçeleri arasında bir uyumlaştırma gerekmektedir. Uyumlaştırmanın gerçekleşmesi için ise, bölümlerin bütçelenmesine bölümler ve işlevlerarası ilişkileri dikkate alan bir sıralama içinde başlamak gerekir.²⁹⁹

Bütçelerin hazırlanmasına genellikle satışların tahmin edilmesi ile başlanır. Satış tahminleri, dikkatli ve doğru bir biçimde yapıldığında, bütçeleme sürecindeki birbirini izleyen aşamalara daha da güvenilir. Çünkü satış tahminleri; üretim bütçesinin, direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin, direkt işçilik bütçesinin, vb. diğer bölüm bütçelerinin düzenlenmesine gereksinim duyulan verileri sağlar.

Bütçeleme yapılırken işletmenin tüm işlevleri ve faaliyetleri birbirleriyle ilgili olarak ele alınır. Üretim bölümünün planları, satış bölümünün planları ile bağlantılı olarak ele alınmalıdır. Eğer belirli aylarda müşterilere büyük çapta mamul teslimleri yapmak gerekiyorsa, üretim bölümü o aylarda elde yeterli mamul bulunduruyor olmalıdır. Yine bu mamullere zamanında sahip olabilmek için, üretime başlamadan önceki tarihlerde gerekli hammaddelerin elde bulunmasına olanak verecek biçimde siparişler yapılmış olmalıdır. Bu zamanlama ve uyumlaştırma anlayışı, bütçeleme faaliyetlerinin tümünde uygulanır.³⁰⁰

İşte birbirleriyle bağlantılı olan tüm bu bütçeler, işletmenin bir bütün olarak bütçeleme sistemini ifade eder.

²⁹⁸ Eric Parsloe, **Sistemli Bütçeleme Çevirenler**: Aksu Bora ve Onur Cankocak (Birinci Baskı. Ankara: İlkaynak Kültür ve Sanat Ürünleri, 1997), s.32.

²⁹⁹ Peker, **a.g.e.**, s.374.

³⁰⁰ Carl L. Moore and Robert K. Jaedicke, **Yönetim Muhasebesi Çeviren**: Alparslan Peker (Dördüncü Baskı. İstanbul: Yön Ajans, 1988), s.674.

1.4. Bütçe Kontrolü ve Bütçeler Aracılığı İle Kontrolün Koşulları

İşletme bütçelerinin uygulanması sırasında ulaşılan sonuçlar, çoğu zaman planlanan hedeflerin altında kalmakta veya üzerine çıkmaktadır. Gerçekleşen sonuçların, planlanan hedeflere tam olarak uyması çok ender rastlanan bir durumdur. Gerçekleşen sonuçların, planlanan hedeflerden sapması, hedeflerin gerçeklikten uzak, yüksek seviyede belirlenmesi, uygulamayı yürütenlerin sorumluluklarını gerektiği şekilde yerine getirmemeleri vb. gibi işletme içi nedenlerden ya da faiz oranlarının yükselmesi, fiyat artışları vb. gibi işletme dışı nedenlerden kaynaklanıyor olabilir.

Bir işletmenin amacı, belirlediği hedeflere istikrarlı ve koordineli bir biçimde ulaşabilmektir. Bunun için de işletme yılboyunca meydana gelen gelişmeleri izlemeli, değerlendirmeli ve gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

Bütçe rakamlarının fiili olanlarla karşılaştırılması, sapmaların not edilmesi, sapmaların nedenlerini belirlemek için eyleme girişilmesi bütçeyi bir kontrol aracı yapar.

Kontrol, “işletmenin herhangi bir alt sisteminde gerçekleşen performansın ölçümü ve değerlendirilme aşaması olarak, işletme amaç, politika ve standartlarında etkin başarı sağlamak gerektiğinde düzeltici eylemin başlangıcı” olarak tanımlanabilirken;³⁰¹ bütçe kontrolü , “işletmeyi amaçlarına götürebilmek için gerekli yolların sınırlarını ve bu sınırların toleranslarını bütçe yardımı ile çizmek ve işletmeyi bu sınırlar içinde yürütmek” olup, bütçelerin etkili bir kontrol aracı olabilmesi aşağıdaki koşulların varlığına bağlıdır;³⁰²

- Optimum personel ve muhasebe organizasyonu kurulmalıdır. Bu organizasyon içinde görev ve sorumluluklar net şekilde ayrılmalı, kimin neden sorumlu olduğunu kolayca tanımlamaya olanak verecek bir sistem kurulmalıdır.
- Haberleşme ve rapor sistemi, zamanında önlem alınmasını, zamanında bu önlemlerin uygulanmasını, gereksiz verilerin toplanmamasını, toplanan verilerin kolayca tasnif edilmesini ve biriktirilmesini sağlamalıdır.
- Tutulan muhasebe kayıtları yeterli ve güvenilir olmalı, gider türleri, gider yerleri, ortak giderlerin esas gider merkezlerine dağılımı objektif esaslara bağlı olarak saptanmalıdır. Böylece doğru değerlendirme kolaylaşmış olacaktır.

³⁰¹ Özalp-Günel, a.g.e., s.35.

³⁰² Tambaş, a.g.e., s.108-109.

- Satış ve gider tahminlerinde kullanılan metodların verimi sık sık ölçülmelidir.
- Yöneticiler, araştırmacı bir zihniyet içinde çalışmalı, aynı zamanda işbirliğinin önemine inanmalı ve bu işbirliğini işletmenin bütününe yaymalıdır.
- İşletmenin finansman olanakları elverdiği ölçüde ayrı bir araştırma şubesi kurulmalı ve sadece çalışma metodları değil, aynı zamanda araştırma metodları da geliştirilmelidir.
- Hazırlanan bütçeler tüm faaliyetleri içine alacak şekilde geniş, değişen koşullara karşı değişime elverişli ve ölçüsüz sorumluluklar yüklemeyecek kadar gerçekçi olmalıdır.
- Bütçeleme görevi, işletme fonksiyonlarından herhangi birine gereğinden daha fazla ağırlık vermeden dengeli bir faaliyet planı hazırlayabilecek bir kimseye veya komiteye verilebilmelidir.

Bütçe kontrolü sayesinde, “gerçekleşen” ile “gerçekleşmesi gereken” karşılaştırılarak, faaliyetlerdeki ve verilen kararlardaki yanlışlar ortaya çıkartılabileceği gibi, sorumlu kişilerin işletme yönetimi üzerindeki davranışları (olumlu-olumsuz) ortaya konulabilecek, gerekli düzeltici önlemler alınabilecektir. Her kademeye düşen görev ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş olması, işletme kaynaklarının kullanımında kişileri daha dikkatli davranmaya yöneltecek, savurganlığa engel olabilecektir.

1.4.1. Bütçe Kontrolünün Yararları

Bütçe kontrolü, planlı ve disiplinli bir çalışmanın sembolü olarak kabul edileceği için, işletmeye sermaye yatırımlara ve kredi verenlere gittikçe artan bir güven vermekle birlikte; işletmeye, gerçekleştirilecek yatırım programlarından doğan finansal gereksinimleri önceden saptama ve kontrol etme, önlem alma olanağı da sağlamaktadır.³⁰³

Bütçe kontrolü sayesinde erken uyarı sistemi de kurulmuş olur. Bütçe kontrolü sırasında sapmalar ve kriz sinyalleri alındığında, diğer senaryo analizine göre hazırlanan bütçeler gündeme sokulabilir.³⁰⁴

³⁰³ Sevgener ve Hacirüstemoğlu, a.g.e., s.355.

³⁰⁴ Çam “Kriz dönemlerinde...”, a.g.e., 11.01.2001.

1.4.2. Bütçe Aracılığı İle Kontrolün Aşamaları

Bütçe kontrolünün yapılması sırasında aşağıdaki aşamalardan geçilmektedir.³⁰⁵

- İşletmenin çeşitli kademelerindeki görevler ve görevlerin sorumluları saptanır.
- Her sorumluluk merkezine ait bütçenin kapsamı ve amacı belirtilir.
- Tahmin edilen verilerle, bunların gerçek tutarları izlenir, kaydedilir ve karşılaştırılır.
- Sapmalar analiz edilir ve nedenleri açıklanır.
- Sonuçlar hakkında bilgi vermek üzere yöneticilere bir rapor hazırlanır.

1.4.3. İşletme Bütçelerinin Uygulanması ve Kontrolü

İşletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulanması sürekli kontrol sistemi ile sağlanır. Sürekli kontrol, verimsizlikleri ve başarısızlıkları anında saptar ve gerekli önlemlerin zamanında alınmasını olanaklı kılar. Bu nedenle faaliyetleri ölçümleyecek ve üst kademeye raporlayacak bir rapor sistemi gerekmektedir. Diğer bir deyişle, sürekli kontrol, işletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulanmaya konulmasını güvence altına almaktadır. Sürekli kontrolün;

1. Rapor sistemi

2. Sapmaların belirlenmesi ve analizi (Bütçe farklarının saptanması ve analizi)

olmak üzere iki ana aracı varolup, işletme bütçe sisteminde sürekli kontrol, bu unsurlar yardımıyla sağlanır.³⁰⁶

Kısacası, işletme bütçe sisteminde sürekli kontrolün sağlanabilmesi için önce bütçe sorumluluk raporlarının düzenlenmesi sonra da bütçe sapmalarının analiz edilmesi gerekir.

1.4.3.1. Rapor Sistemi

Rapor, “bilgilerin, bir yönetim kademesinden veya organizasyon bölümünden diğerine zamana veya olaya bağlı olarak özet şekilde verilmesi”dir. Bir bütün olarak raporlar, verimi belirtmekte olup, çeşitli yönetim kademeleri için işlemler üzerinde geri bildirim

³⁰⁵ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.355.

³⁰⁶ Koç-Yalkın, a.g.e., s.222.

mekanizması rolü oynayan bir ortam durumundadır. İyi bir raporlama sistemi olmadan etkili yönetim kontrolü sağlanamaz.³⁰⁷

Raporlarda yeralan bilgiler, işletmenin ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların çeşitli gereksinmelerini cevaplar.

1.4.3.1.1. Kontrol Raporları

“İşletmenin organizasyon yapısına dayanarak elde edilen gelir ve yapılan giderleri, o davranışlardan sorumlu olan kişilerin sorumluluk kademelerine (birimlerine), yalnızca o kişilerin yetki sınırları içinde kontrol edebilecekleri giderleri yükleyen raporlama sistemi”dir.³⁰⁸

Kontrol raporları, giderleri, (maliyetleri) işletme organizasyonu içinde sorumluluk alanlarında toplar. “Bir yöneticinin emir ve kumanda haklarını kullandığı faaliyet alanı” olarak ifade edilebilen sorumluluk alanının düzeni ve gerçek yapıları, o işletmenin kendi örgütlenme yapısına bağlı olup, bir yöneticinin yetki ve sorumluluğunda işletmenin bir biriminden oluşur. Sorumluluk birimi (merkezi) yöneticisi bu raporlama sisteminde yalnız kendisince kontrol edilebilecek giderlerden ve yine kendi yetkisi ile alınacak gelir ve yatırım girişimlerinden sorumlu olup; faaliyetleri, sorumluluk alanı içinde değerlendirilmektedir.³⁰⁹

Kontrol raporları, işletme organizasyonunda belirlenen her birim için ayrı ayrı düzenlenmekte ve her birim için düzenlenen raporlar, o birim yöneticisinin değerlendirilmesinde kullanılmaktadır.

Sorumluluk merkezlerini yöneten sorumluların performanslarını yansıtan ve özel biçimlerde hazırlanan kontrol raporlarının amacı, bütçelenen ile gerçekleşenin karşılaştırılması olup, kontrol raporları bu amacın gerçekleşmesi için üç farklı türdeki bilgileri içerir. Bunlar,³¹⁰

- Gerçekleşen çalışmalara ilişkin bilgiler
- Gerçekleşmesi arzulanan performansa ilişkin bilgiler

³⁰⁷ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.355.

³⁰⁸ Aynı, s.459.

³⁰⁹ Aynı, s.382-458.

³¹⁰ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.356.

- Beklenen ve gerçekleşen performanslar arasındaki sapmaların nedenlerini açıklayan bilgilerdir.

Kontrol raporlarına “faaliyet raporları” veya “bütçe sorumluluk raporları” da denir.

Bütçe sorumluluk raporları işletme içi gereksinimleri karşılar ve sadece işletme yönetimi tarafından kullanılması öngörülür. Bu raporlar, işletme rapor sisteminin sadece bir kısmını oluştururlar.³¹¹

Raporlama araçları genellikle;

- Yazılı araçlar
 - Tablolar
 - Grafikler (şemalar, diyagramlar ve resimler)
 - Metinler
- Sözlü araçlar
 - Grup toplantıları
 - Konferanslar

şeklinde sınıflandırılmakta ve yöneticilerin öğrenim ve tecrübe düzeyleri bu araçların seçiminde önemli bir etken olarak karşımıza çıkmaktadır.³¹²

Örneğin, muhasebe alanında deneyimi olan bir yönetici, tablolar şeklindeki raporlama aracını tercih edebileceken, mühendis olan bir yöneticiye grafik şeklindeki raporlama aracı daha uygun olabilir. Bununla birlikte işletmeler, gereksinmelerine göre bu araçların birkaçından veya hepsinden yararlanabilirler.

1.4.3.1.1.1. Kontrol Raporlarının Özellikleri

Bütçe kontrol raporları hazırlanırken önemli olan nokta, raporlardan yararlanacakların isteklerini karşılayabilecek raporlar hazırlayabilmektir. Çünkü, bütçe kontrol raporları, raporu kullananların, gereksinmelerine cevap verdikleri ölçüde değer taşırlar. Bütçe kontrol raporları, faaliyetlerin ve performansın değerlendirilmesinde, alınacak kararların ne olması gerektiği konularında yönetime yol gösterecektir.

³¹¹ Koç-Yalkın, a.g.e., s.223.

³¹² Welsch, a.g.e., s.578.

Özellikle bütçelerin etkin kontrol amacına yönelik olarak hazırlanmasında performans raporları, her bir sorumluluk düzeyine göre, periyodik (genellikle aylık) olarak hazırlanmalıdır.³¹³

Kontrol raporlarının hazırlanmasındaki temel ilkeleri ve bunları destekleyici ilkeleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz.³¹⁴

- Raporlar, sorumluluk kavramına dayandırılmalıdır.
Bu raporlar, işletme bütçeleri gibi yönetim sorumluluklarına göre düzenlenmelidir. Bu da, bütçe sorumluluk raporlarının ilgili işletmenin örgüt yapısına uygun olarak düzenlenmesi ile mümkün olur. Bu ilke esas alındığında, her sorumluluk merkezi için ayrı bir bütçe sorumluluk raporu düzenlenir. Bu rapor, ilgili yöneticinin faaliyet alanını ve kontrol edebileceği giderleri kapsamına alır.³¹⁵
- İstisna yolu ile yönetim ilkesi mümkün olduğu kadar uygulanmalıdır.
Bütçe sorumluluk raporlarında istisna yoluyla yönetim ilkesinin uygulanması, bütçe verilerinin, faaliyetlere ilişkin fiili sonuç verileri ile karşılaştırılmasını öngörür. Raporda yeralan bütçe farkları, istisna yoluyla yönetim ilkesinin uygulanmasında büyük bir önem taşır. Yöneticiler, kendilerine sunulan bütçe sorumluluk raporlarında, normal sayılamayacak bütçe farkları üzerinde dururlar. İstisna yoluyla yönetim ilkesine dayalı raporlar, yöneticilerin zamanlarının büyük bir kısmını planlama faaliyetlerine ayırmalarına olanak sağlar. Yöneticilerin, sadece normal olmayan bütçe farkları üzerinde durmaları faaliyetlerin kontrolüne daha az zaman ayırmaları ile sonuçlanır. Diğer bir deyişle bütçe sorumluluk raporları, yöneticileri, günlük faaliyetlerin ayrıntılarından uzaklaştırır ve planlama ile kontrol fonksiyonlarını daha etkin bir biçimde yürütmelerine olanak verir.³¹⁶

³¹³ Raymond S. Schmidgall, *Hospitality Industry Managerial Accounting* (New York: The Educational Institute, 1986), s.369.

³¹⁴ Heckert and Willson, a.g.e., s.561-566.

³¹⁵ Koç-Yalkın, a.g.e., s.224.

³¹⁶ Aynı, s.224.

İstisnalara göre yönetim ve buna dayanılarak düzenlenen istisna raporları, amaçlara yaklaşımda sapma sınırını belirler ve raporda yöneticiler, bu sınırlar aşıldığı anda uyarılır. Örneğin, amaçlardan %15 oranında sapma olanağı normal sınır olarak kabul edilir ve istisna raporları eğer uygulamada %15'den fazla bir sapma varsa yöneticileri uyarır. Başka bir deyişle, istisna sınırları aşıldığı zaman yöneticiler uyarılır. İstisna raporları, kontrol raporlarının tamamlayıcılarıdır.

İstisna raporlarındaki en önemli konu ne gibi sapmaların istisna sayılacağıın belirlenmesidir. İstisnaların saptanmasında her işletmeyi kapsayacak belirgin bir yöntem yoktur. İstisnaların saptanması işletmenin kendi fiziki ve parasal özelliğine bağlıdır. İstisna sınırları saptanırken yöneticilerin geçmiş tecrübeleri, amaçlarının yapısı önemli etkindir.³¹⁷

- Yönetim seviyesi yükseldikçe raporların ayrıntısı azalmalıdır. Çünkü, yönetim seviyelerinin gereksinimleri birbirinden farklıdır. Üst yönetim işletme içindeki verimsizlikleri açık bir şekilde belirleyen özet raporlara gereksinme duyarken, alt kademedeki yönetim, günlük faaliyetlerin yerine getirilmesinden ve kontrolünden sorumlu olduklarından ayrıntılı raporlarla faaliyetlerini yürütürler ve ayrıntılı raporlara gereksinme duyarlar. Örneğin; satış elemanının ihtiyaç duyduğu bilgi ile satış yöneticisine sunulması gereken bilgi birbirinden farklıdır. Satış yöneticisinin sorumluluk alanı daha geniş olduğundan her bölgedeki her detaya bakamaz. Genel bir kural olarak raporlar, maksimum bilgi yerine minimum bilgi içermeli, önemli bilgilerin özeti şeklinde olmalıdır. Bununla birlikte raporlar, olayın anlaşılmasını sağlayacak kadar uzun, ne ifade edildiğini anlatacak kadar özet olmalıdır.
- Raporlar, kendini açıklayıcı olmalı, açıklayıcı yorumlar içermelidir. Bir raporun esas amacı fikirleri iletmektir. Yorumlar, raporu okuyanların dikkatini önemli noktalara çekebilmeli, sunulan verilerin anlaşılmasına yardımcı olmalıdır.

Bu temel ilkeleri destekleyici ilkeler ise;

- Raporlar, zamanlı olmalıdır. Zamanında hazırlanmayan bir rapor, en az hiç rapor olmaması kadar kullanışsızdır. Raporlar belirli bir plan dahilinde sunulmalıdır.

³¹⁷ Sevgener ve Hacıüstemoğlu, a.g.e., s.470.

Bunun yanında, faaliyetin meydana gelmesi ile raporlama tarihi arasındaki zaman aralığı uzadıkça bütçe sorumluluk raporlarının etkinliği azalır veya tamamen ortadan kalkar. Bu zaman aralığı, yöneticilerin verimsizlikleri ve savurganlığı önleyici önlemler alabilmesine olanak sağlamalıdır. Kısaca, işletme bütçesinin uygulama sonuçlarını gösteren veriler tarihi veri niteliğini kazanmadan yönetimin yararına sunulmalıdır. Örneğin; aylık olarak düzenlenen bütçe sorumluluk raporları, ilişkili bulunduğu ayı izleyen ayın en geç yedisinde ilgililere ulaştırılmış olmalıdır.³¹⁸

- Raporlar, basit ve açık olmalı, raporun hazırlanmasında teknik dil kullanılmaktan kaçınılmalıdır. Raporlar, raporu okuyanların, gerekli bütün bilgileri minimum bir çabayla anlayabileceği şekilde hazırlanmalıdır. Raporlar gerçekleşen ve bütçelenen değerler arasında oluşan farkları, hem mutlak hem de yüzde biçiminde gösterecek şekilde düzenlenmelidir.
- Raporlardaki bilgiler mantık sırası içinde verilmelidir.
- Raporlar doğru olmalıdır. Yani raporlardaki bilgiler, güvenilir ve raporun amacını gerçekleyecek şekilde tam olmalıdır. Çünkü raporlardaki hatalar rapora olan güveni zedeler.
- Raporlar olanaklı olduğu ölçüde standardize olmalıdır. Raporlamanın diğer kurallarıyla uyumlu olacak şekilde, raporun büyüklüğü, şekli standartlaştırılmalıdır. Raporlarının standartlaştırılması, içerdiği bilgilerin anlaşılması ve incelenmesini kolaylaştırır. Örneğin, bir işletmenin bütün fabrikalarının aynı işgücü raporunu kullanması tercih edilir. Bunun yanısıra raporlar standartlaştırıldığında çok sık değiştirilmemelidirler. Çünkü kişiler hep belli bir tür rapora alışır ve değişiklikler bir süreliğine karışıklığa neden olabilir.
- Raporlar, kullanışlı olmalıdır. Raporlar onları kullanacak yöneticilere yararlı olmalı ve kullanıcılarının ihtiyacına göre ayarlanmalıdır.
- Rapor hazırlamanın maliyeti gözönünde bulundurulmalıdır.

³¹⁸ Hayırsever, a.g.e., s.149.

Raporun vaktinde yazılıp, gereken kişilere verilmesi, kontrolün verimliliğini esaslı şekilde arttırır. Rapor geç verilirse, olayların ayrıntıları unutulabilir ve canlılığı kaybolur.³¹⁹

İlkelere uyularak hazırlanan raporlar, bilgilerin anlaşılmasını, incelenmesini kolaylaştırır.

1.4.3.2. Bütçe Sapmalarının (Farklarının) Belirlenmesi ve Analizi

Bu başlık altında sapmaların belirlenmesi ve sapmaların analizi üzerinde durulacaktır.

1.4.3.2.1. Sapmaların Belirlenmesi

İşletme bütçelerinin kontrolü, bütçe sapmaları ve sapmaların analizi yoluyla sağlanır. Bu nedenle, bütçe kontrolü deyimi ile çoğu kez bütçe sapmalarının analizi anlaşılır. Sapma, “gerçekleşen performansla tahmin edilen arasındaki fark” olup, bütçe sapmalarının analizinde ilk aşama, sapmaların belirlenmesidir. Bundan sonraki aşamada sorumluları ve ayrıntılı nedenleri belirleyecek biçimde sapmaların analizlerine geçilir.³²⁰

Bütçe sadece bir tahmin, çalışanların sonuçları ölçebilmesi için bir standarttır. Sapmaların görülmesi halinde suçlamalara gitmek yerine, bu sapmaların nedenleri bulunmaya çalışılmalı ve hemen harekete geçilmelidir.³²¹

İşletme bütçelerinde yeralan tüm gelir ve gider öğeleri için sapmalar belirlenebilir. Giderlere ilişkin sapmalarda, tahmin edilen maliyetlerin, gerçekleşen maliyetlerden büyük olmasında “olumlu sapma”, tersi olduğunda “olumsuz sapma”; gelirlere ilişkin sapmalarda ise, gerçek gelirlerin, tahmin edilen gelirleri aşan kısmı “olumlu sapma”, tersi olduğunda “olumsuz sapma” sözkonusu olur.

1.4.3.2.2. Sapmaların Analizi

Bütçe sorumluluk raporları, bütçe sapmalarının lehte ve aleyhte olduğunu gösterecek biçimde düzenlenir. Burada kullanılan “lehte” ve “aleyhte” deyimleri sapmaların kesinlikle

³¹⁹ Hatiboğlu, a.g.e., s.100.

³²⁰ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.359.

³²¹ Micheal C. Thomsett, *Bütçeleme ve Tahmin Çeviren*: Ezgi Sungur (İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1997), s.18.

lehde veya aleyhte olduğunu belirlemez. Bunlar teknik deyimlerdir. Bütçe sapmalarının gerçek niteliği sapma analizleri yoluyla ortaya konulur.³²²

Sapmaların belirlenmesi yeterli olmayıp, sapmalarla ilgili birçok sorunun cevaplanması gerekir. Sapmalara yol açan nedenlerin belirlenmesi bütçe kontrolünün esasını oluşturan sapma analizleri ile gerçekleştirilir ve bütçe sapmaları ile ilgili yorumlama bütçe yöneticisi tarafından yapılır.

Sapma analizlerinin temel amaçları;³²³

- Sapmaların meydana gelme nedenlerini bulmak
- Sapmaların meydana geldikleri yerleri ve sorumluları belirlemek
- Sapmaların olumlu (lehte) ve olumsuz (aleyhte) olarak gerçek niteliklerini ortaya koymak
- Sapmalarla ilgili alınacak önlemleri belirlemek

olarak sıralanabilir.

Sapma analizlerinde sapmaları belirleyen matematik hesapların yapılması ve ilgililere rapor edilmeleri yeterli değildir. Yöneticilerin, işletmenin verimliliği ve karlılığını arttıracak önlemleri almalarına olanak verecek biçimde sapma analizlerinin yapılması gerekir. Bu analizler, yukarıda belirlenen temel amaçları gerçekleştirmelidir. Bu durumda etkin raporlama bir ön koşul olmaktadır. Böylece, yöneticiler sapma analizlerine dayanarak işletmede cari faaliyet kontrolünü gerçekleştirirler.³²⁴

Yapılan başlıca sapma analizleri gelirler, üretilen mal veya hizmet miktarı ve giderler olmak üzere üç bakımdan ele alınabilir.³²⁵

Gelirler bakımından sapma analizleri veya bütçe denetimi, fiili satış tutarının planlanmış satış tutarı ile karşılaştırılması şeklinde uygulanır. Her ne kadar işletmede satış tutarı dışında yan faaliyet gelirleri varsa da, gelirler bakımından bütçe denetimi özellikle ana faaliyet konusunu oluşturan satışlar bakımından önemlidir.

Üretilen mal veya hizmet miktarı bakımından sapma analizleri veya bütçe denetimi ise fiziksel miktarlar esas alınarak uygulanır. Örneğin, fiili üretim miktarının bütçelenmiş

³²² Hayırsever, a.g.e., s.149.

³²³ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.364.

³²⁴ Koç-Yalkın, a.g.e., s.237.

³²⁵ Pekiner, a.g.e., s.340-341.

üretim miktarı ile karşılaştırılmasında fiili miktarın planlanmış miktarın altında kalmasının çeşitli nedenleri olabilir. Aynı mantıkla satış miktarları da, fiili miktarlar ile bütçe miktarları olarak karşılaştırılabilir ve olabilecek sapmaların nedenleri araştırılır. Bu nedenlerin kısa süreli olarak açıklanabilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Bütçe denetiminin üçüncü uygulama alanı giderler, özellikle maliyet giderleridir. Bu bütçe denetimi fiili maliyet giderlerinin bütçelenmiş maliyet giderleri ile karşılaştırılması şeklinde yürütülür.

Bütçe sapmalarının meydana gelme nedenlerini ise;

- İşletmede gerçekleştirilen verim derecesi ile ilgili etkenler
- Direkt malzeme ve benzeri değerlerin satınalma fiyatlarında görülen dalgalanmalar
- İşçilik ücretlerinde meydana gelen değişiklikler
- Faaliyet hacminde görülen dalgalanmalar

olarak dört grupta toplamak mümkündür.³²⁶

Sapmaların ayrıntılı nedenleri, muhasebe sisteminden sağlanan bilgiler yardımı ile saptanır. Sapma analizlerinin, sapmaların lehte ve aleyhte olup olmadığını açıklığa kavuşturmasına da önem verilir. Sapma analizlerinde, lehte (olumlu) sapmalardan tüm işletmenin yararlanmasını sağlayacak önlemler alınırken, aleyhteki (olumsuz) sapmalar için düzeltici önlemlere yer verilir. Sapma neden analizinde olağanüstü koşullar da gözönünde bulundurulmalıdır.³²⁷

Sapmalarla ilgili tartışmalar genellikle istenmeyen sapmalarda yoğunlaşmakla beraber gözardı edilmemesi gereken bir nokta da, olumlu sapmaların nereden kaynaklandığının araştırılıp bulunmasının da en az olumsuz sapmaların nereden kaynaklandığının araştırılıp bulunması kadar önemli olduğudur. Zira, bütçelemenin altın kuralı, “ister iyi ister kötü olsun sürprizlere yer olmadığı”dır.³²⁸

Sapmayı meydana getiren nedenleri ve sorumluları belirledikten sonra düzeltici önlemler alınarak uygulamaya konulur. Sapmaların nedeni ne olursa olsun, yapılması

³²⁶ Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.364.

³²⁷ Koç-Yalkın, a.g.e., s.237.

³²⁸ Parsloe, a.g.e., s.29.

gereken; sorunların ortaya çıkarılması, çabuk bir şekilde ilgililere ulaştırılması ve düzeltici önlemlerin alınmasına çalışılmasıdır.

Gerçekleşen rakamlarla bütçe rakamları arasında meydana gelen sapmalar alınacak tedbirlerin konusunu oluşturacaktır. Tedbirlerin alınması, işletmede üst kademe yönetiminin görevi olup, onun yetki sahası içindedir.

Bu arada fiili rakamlarla bütçe rakamları arasında meydana gelen sapmalarla ilgili olarak üç çeşit tedbir sözkonusu olabilir.³²⁹

Bu tedbirlerden birincisi, bütçenin uygulanması ile görevli kişilerin bütçenin önemi konusunda bilinçlendirilmesi; ikincisi, işletmede çalışanların verimliliğini arttırmak, gördükleri işlerin kalitesini yükseltmek suretiyle olumsuz bütçe sapmalarının ortadan kaldırılabilmesi şeklinde belirtilebilir. Üçüncü tedbir ise, bizzat bütçenin kendisi ile ilgili olup, onun daha iyi bir kontrol aracı olmasını sağlamak üzere alınacak düzeltici tedbirleri belirlemektir.

Bütçeden sapmalar, bölümdeki herkes tarafından ciddiye alınmalı ve başlangıçtaki hedeflere dönmek için gerçek bir çaba gösterilmelidir. Ancak böyle bir çabanın ve sorunun etraflıca ele alınmasının sonucunda yine de öngörülerin anlamlı olmadığı anlaşılırsa, bu durumda hedeflerin değiştirilmesi muhtemelen en iyi çözüm olacaktır.³³⁰

Sapmaları gösteren raporun ilk sütununda bütçe kalemleri, ikinci sütunda her bir kalemlerle ilgili bütçe rakamları, üçüncü sütunda gerçekleşen (fiili) rakamlar, dördüncü sütunda sapmalar (farklar) mutlak değer olarak ve de son sütun olan beşinci sütunda sapmalar % değer olarak bulunur.

Tablo 3: Bütçe Sapma Raporu

Kalemler	Aylık Rakamlar				Yıllık Rakamlar			
	Bütçe	Fiili	Fark (+ veya -)	Fark (%)	Bütçe	Fiili	Fark (+ veya -)	Fark (%)

Kaynak: Kamuran Pekiner, *İşletme Denetimi* (Beşinci Baskı. İstanbul: Yön Ajans Baskı, 1988), s.342.

³²⁹ Pekiner, a.g.e., s.345.

³³⁰ Parsloe, a.g.e., s.28.

Sapmanın miktarı onun önemini ve önceliğini göstermez. Çok büyük bir olumsuz sapma, daha küçük bir sapma kadar önemli olmayabilir. Bu tamamen bütçenin hangi kaleminin sözkonusu olduğuna ve sapmanın sürpriz olup olmadığına bağlı olup, zaman içinde kimi sapsmalar belli bir limit içinde kaldıkları sürece rutin hale gelip acil müdahale gerektirmezken, bazıları da küçük bir düzeyde kalsalar bile derhal müdahale edilmeyi gerektirebilmektedirler. Her bir sapsmayı değerlendirirken kullanılabilir bir kontrol listesi şöyle olabilir;³³¹

- Hangi kalem ya da kalemler etkileniyor?
- Sözkonusu sapma olumlu mu yoksa olumsuz mudur?
- Sapmanın miktarı ne kadardır?
- Sapma, bu kalem için normal kabul edilebilecek sınırlar içinde midir?
- Sapma, yalnızca o döneme özgü geçici bir durum mudur, yoksa sürekli hale gelebileceğine dair işaretler var mıdır?
- Sözkonusu sapma yalnızca bir bölümü mü etkilemektedir yoksa diğer bölümler üzerinde de etkisi var mıdır?
- Tüm sapsmalar birlikte ele alındığında bu muhtemelen belli bir nedene bağlı ve düzenli olarak ortaya çıkan bir bileşim midir yoksa daha önce görülmeyen sapsmaların bir toplamı mıdır?

1.4.4. Bütçe Kontrol Bilgilerinden Faydalanma Alışkanlığı

Yöneticiler bütçe kontrolünden çok bütçe hazırlanmasına daha hassas davranmaktadırlar. Bütçe kontrolünün yapılmaması bütçe hazırlamanın sağlayacağı faydaları en alt düzeye indirebileceği gibi kontrol raporları hazırlanmakta olmasına rağmen yöneticiler raporlardaki bilgileri değerlendirme alışkanlığını kazanmamışlarsa, sadece rapor hazırlama amacıyla bütçe kontrolü yapılması zaman kaybından başka bir sonuç vermeyecektir. Bütçe kontrol bilgilerinin kullanılmamasının sebepleri ise şöyle özetlenebilecektir.³³²

³³¹ Aynı, s.30-31.

³³² Sevgener ve Hacırüstemoğlu, a.g.e., s.369-370.

“X İşletmesi”nde bütçe hazırlık çalışmaları, her yılın Ekim ayında yapılan bütçe komitesi toplantısında genel müdürün gelecek yıl ile ilgili hedeflerini açıklamasıyla başlamaktadır. Buna göre, X İşletmesi’nde 2003 yılı bütçesinin hazırlanması çalışmaları, 2002 yılı Ekim ayında yapılan bütçe komitesi toplantısında genel müdürün 2003 yılı hedeflerini açıklamasıyla başlayacaktır.

“X İşletmesi”nde bütçe çalışmalarını yürütmek için bütçe komitesi ve bütçe yöneticisi bulunmaktadır. Bütçe verilerinin toplanması, bu verilerin biraraya getirilmesi bütçe yöneticisinin denetimi altında gerçekleştirilecek; bütçe yöneticisi, muhasebe müdürü, istatistikçiler ve bölüm yöneticileri ile sıkı işbirliği içinde bulunacaktır.

Bütçe komitesi, bir dizi toplantı yaparak, üst kademe tarafından gelecek yıl için tahmin edilen hedefleri ve bu hedeflere ulaşılmasını sağlayacak araç ve politikaları belirleyerek bir bütçe rehberi halinde, bütçeleme çalışmalarında gözönünde bulundurulmak üzere tüm birimlere gönderecektir.

Bütçelemede gözönünde bulundurulacak ilkelerin ilgili bölümlere gönderilmesiyle, bölüm yöneticileri de bütçenin genel ilkelerinin sınırları içinde çalışarak, sorumlu oldukları kalemlere ilişkin bütçe planlarını hazırlayacak ve genel müdürlüğe göndereceklerdir. Genel müdürlük, bölümlerden gelen tahminleri gözden geçirerek varsa gerekli düzeltmeleri yapacak, bütçe tasarısının hazırlanması için bütçe müdürüne ileticek; bütçe müdürü de gelen tahminlerden hareketle bütçe tasarısını hazırlayacak ve bütçe komitesine gönderecektir. Bütçe komitesi, kendisine gelen bütçe tasarısında, gerekli ekleme ve düzeltmeleri yapacak bütçe tasarısına son şeklini vererek, yönetim kurulunun onayına sunacaktır.

Ekim-Kasım ve Aralık aylarında yapılan toplantılar sonucu kesinleşecek, işletme hedefleri doğrultusunda hazırlanan işletme bütçesi, Aralık ayında son haline getirilecek ve yönetim kurulu onayından sonra uygulamaya alınacaktır. İşletme, hazırlanan ve son şeklini almış işletme bütçelerine ilişkin kopyaları bütçe döneminden önce ilgili yöneticilere dağıtacaktır.

Üst yönetim tarafından kabul edilen ve bölüm yöneticilerine sorumluluklarıyla ilgili kısmı verilen bütçeler, bütçeleme döneminin başlamasıyla uygulamaya geçirilecektir.

İşletmede her bölüm yöneticisi, kendisine verilen bölüm bütçesiyle üst yönetime karşı sorumlu olacaktır.

Faaliyetlerin ve uygulamaların kontrol edilmesi için her ay, işletme bünyesinde bütçe raporları hazırlanacak; raporlarda, bütçelenen ile gerçekleşen durum arasındaki farklar incelenecek, değerlendirmeler yapılacak ve sonuçlar, her ayın ikinci haftası yapılan enformasyon toplantısında üst yönetime raporlanacak, aynı zamanda alt kademedeki yöneticilere konu ile ilgili bilgiler verilecektir.

İşletmede yapılan bütçe fark analizleriyle de farkların miktarsal, tutar ve oransal olarak değerleri belirlenebilecektir. Bununla birlikte işletmede, günlük ve gerekiyorsa olağanüstü toplantılar da yapılabilecektir.

2.1. Tablo 4: 2003 Bütçe Endeksleri Tablosu

İşletme, bütçe hazırlık çalışmalarına öncelikli olarak 2003 bütçe endeksleri'ni belirleyerek başlayacaktır.

2003 bütçe endeksleri tablosu ile işletme,

- USD Kuru ve EURO Kuru'nun 31.12.2002'de gerçekleşen değerlerine, 31.12.2003 tahmin edilen değerlerine ve oluşan devalüasyon oranlarına
- 2003 yılı için tahmin edilen enflasyon (TEFE&TÜFE) oranlarına
- İşletmenin uygulayacağı memur ve işçi ücret artış dönemleri ve oranlarına
- Yapılacak sosyal yardımların kapsamına
- İşletmede çalışan işçi ve memur sayısına

ilişkin bilgilere ulaşacaktır.

2.2. Tablo 5: 2003 Bütçe Aylık Genel Durum Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık genel durum tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtiçinde satmayı düşündüğü ürünleri (kg, adet, TL), yurtdışında satmayı düşündüğü ürünleri (kg, adet, TL, FOB USD), toplam satışları (kg, adet, TL), üretmeyi düşündüğü ürünleri (kg, adet), giderleri, Kar/Zarar durumu, USD Kuru ve EURO Kuru'nun 31.12.2002'de gerçekleşen değerleri de dahil olmak üzere 2003 yılı için tahmin edilen aysonu ve ortalama değerleri, TEFE ve TÜFE oranlarının 31.12.2002'de

gerçekleşen değerleri de dahil olmak üzere, 2003 yılı için tahmin edilen enflasyon oranlarının aylık ve birikimli değerleri yeralacak; tablo, işletmenin genel durumu hakkında bilgi verecektir.

Bu tabloda yeralan kalemlere ilişkin verilerin nasıl buldukları aşağıdaki tablolarda ayrıntılı biçimde ele alınacaktır.

2.3. Tablo 6: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Adet) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (adet) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtiçinde satmayı düşündüğü ürünler, adet olarak yeralacaktır.

İşletmenin üst düzey yöneticileri tarafından, yeni mamuller üretilip üretilmeyeceğine, eskilerin üretimine devam edilip edilmeyeceğine karar verildikten sonra, işletmenin pazarlama bölümü, işletme faaliyetleriyle ilgili geçmişteki deneyim ve bilgilerini kullanarak ve uzmanların hazırladığı araştırma raporlarından yararlanarak geçmişteki satış hacmi, genel ekonomik durum, faaliyette bulunulan sektörün içinde bulunduğu durum, piyasa araştırması çalışmaları, fiyat politikaları, rekabet ortamı, mevsimsel dalgalanmalar vb. faktörleri gözönüne alarak satış tahminlerini hazırlayacaktır.

"X İşletmesi"nde satış tahminlerinin belirlenmesinde genellikle izlenen yaklaşım, bu tahminlerin ilk planda tüm bütçe yılı için yapılmasıdır. Daha sonra bu rakamlar, mevsimlik faktörlerin etkisi de dikkate alınarak bütçe yılını oluşturan aylık dönemlere dağıtılacak ve bütçe düzenleme çalışmalarında bu alt dönemlere ilişkin tahminler kullanılacaktır. Bununla birlikte, kullanılan tahmin yöntemlerinde elde edilen sonuçlar ne olursa olsun, bütçe düzenlenirken esas alınacak rakamlar, gerektiğinde üst yönetim tarafından değiştirilerek onaylanmış olan rakamlar olacaktır.

Satış tahminlerinin belirlenmesinde kullanılan trend ve regresyon analizleri, çok oturmuş ürünler ve pazarlar için tercih edilmektedir. İşletme, yeni bir ürün üretimine karar verdiğinde yöneticilerin görüşleri ve geçmiş dönem deneyimleri önem kazanmaktadır.

Aylar itibariyle, işletmenin satışlarında beklediği değişiklikler ve nedenleri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

Pazarlama bölümü tarafından, Mart ve Nisan aylarında yurtiçi satışların, Ocak ve Şubat aylarına oranla daha yüksek düzeyde olacağı tahmin edilmektedir. Bunun sebebi, yaz sezonunun başlayacak olması ve yaz sezonu için hazırlanan işletmelerin, (oteller, barlar, restoranlar, vb.) ürün talebinde bulunacak olmaları beklentisidir.

Pazarlama bölümünden alınan bilgilerde Mart-Nisan-Mayıs ve Haziran aylarına oranla Temmuz ve Ağustos aylarında yurtiçi satışların azalması beklentisi, yaz sezonuna girilmiş olunacak olması ve ürün ihtiyacı olan işletmelerin de ürünlerini sezon başlangıcında alacakları düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Yaz sezonunun bitimiyle birlikte, Eylül ve Ekim aylarında yurtiçi satışlarda tekrar bir artış beklentisi hakim olacaktır. Bu beklentiyi de kış sezonuna hazırlık olarak değerlendirebilmek mümkündür.

Pazarlama bölümü, Aralık ayında yurtiçi satışlarda azalma beklemektedir. Çünkü, alıcılar, Aralık ayında yılsonu sayımlarına başlayacaklardır ve satacakları ürünleri de almış olacaklardır. Bir sonraki yıl alacaklarını da stokta kalacağı için almayı tercih etmeyebileceklerdir.

2.4. Tablo 7: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Adet) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (adet) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtdışında satmayı düşündüğü ürünler, adet olarak gösterilecektir.

İşletmenin geçmiş yıllarda yaptırdığı araştırmaların bir sonucu olarak ortaya çıkan “yurtdışında çaybardağı yerine fincanın tercih edilmesi” bilgisi, pazarlama bölümü tarafından işletmenin yurtdışına satılacak çaybardak satışını yok denecek kadar az tahmin etmesi sonucunu doğurmaktadır. Bununla birlikte az da olsa pazarlama bölümü tarafından yurtdışında çaybardağı satışlarında beklenen tahmin, bu ülkelerde yaşayan vatandaşlarımızın gereksinmelerinin sonucu olacak ve işletme, yurtdışında yaşayan vatandaşlarımızın gereksinmelerini karşılamak amacıyla yurtdışında çaybardak satışında bulunacaktır.

Pazarlama bölümü tarafından, ürün grupları içerisinde işletmenin yurtdışı satışlarının büyük kısmını su-meşrubat bardağı ve ayaklı bardak satışlarının oluşturması beklenmektedir.

Mayıs ayında başlaması ve yaz sezonu boyunca sürmesi beklenen yurtdışı satışlarındaki artışlar, ürünlerin bu dönem içerisinde düğün hediyesi olarak talep edilebileceği düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

İşletme, yurtdışında yaptığı araştırmalar sonucunda üretimini yaptığı ayaklı bardakların yılbaşı hediyesi olarak talep edildiği bilgisine ulaşmıştır. Bu varsayımdan hareketle bu durumun 2003 yılı için de geçerli olacağı düşünülmekte ve ürün grupları bazında incelediğimizde görülen Ekim ayında başlaması ve Ocak ayına kadar devam etmesi beklenen ayaklı bardakların yurtdışı satışlarındaki artışta, ilgili ürünün yılbaşı hediyesi olarak talep görebileceği düşüncesi etkili olmaktadır.

Pazarlama bölümü, Aralık ayında yurtiçi satışlarında görülen düşüşleri, yurtdışı satışlarında da beklemektedir.

2.5. Tablo 8: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Adet) Tablosu

“X İşletmesi”nin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık toplam satışlar (adet) tablosu, tablo 6: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (adet) ve tablo 7: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (adet) tablolarının toplamından oluşacaktır. Başka bir deyişle, her iki tablonun verileri toplanarak tek bir tablo, “bütçe aylık toplam satışlar (adet) tablosu” şekline dönüştürülecektir.

2.6. Tablo 9: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Kg) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (kg) tablosu’nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtiçinde satmayı düşündüğü ürünler, kilogram olarak gösterilecektir. İşletme, ürün gruplarına göre yurtiçinde kaç tonluk satış hedeflediğini bu bütçe ile ortaya koyacaktır.

Pazarlama bölümü, ürünlerin kilogramlarına ilişkin bilgileri üretim bölümünden sağlayacak ve satışların kilogram olarak tahmin edildiği bütçeyi hazırlayacaktır. Böylece

işletme, adet olarak gerçekleştirmeyi düşündüğü satışların kaç ton olabileceğini belirleyebilecektir.

Yurtiçi satışların kilogram cinsinden satış bütçesi düzenlenirken aşağıdaki formül kullanılabilir.

$$\text{İlgili aydaki yurtiçi satışlar (adet)} * \text{İlgili ürünün kilosu} = \text{İlgili aydaki yurtiçi satışlar (kg)}$$

Formülde yer alan ilgili aydaki yurtiçi satışların adet cinsinden değeri, tablo 6: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (adet) tablosu'nda ilgili ayda yer alan değer olacaktır.

“X İşletmesi”nde üretimi yapılan ürün gruplarının kilogramları ise aşağıdaki gibi belirlenmiştir. Buna göre;

1 adet çaybardağı	110gr.
1 adet su ve meşrubat bardağı	450gr.
1 adet cam tabak	350gr.
1 adet cam kase	320gr.
1 adet ayaklı bardak	300gr.'dır.

Örneğin; Ocak ayı içinde yurtiçinde satılacak çaybardağı kg. olarak, [250.000 (adet) * 0.11(kg)] = 27.500 (kg) olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.7. Tablo 10: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Kg) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (kg) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtdışında satmayı düşündüğü ürünler, kilogram olarak gösterilecektir. İşletme, ürün gruplarına göre yurtdışında kaç tonluk satış hedeflediğini bu bütçe ile ortaya koyacaktır.

Yurtdışı satışların kilogram cinsinden satış bütçesi düzenlenirken aşağıdaki formül kullanılabilir.

$$\text{İlgili aydaki yurtdışı satışlar (adet)} * \text{İlgili ürünün kilosu} = \text{İlgili aydaki yurtdışı satışlar (kg)}$$

Formülde yeralan ilgili aydaki yurtdışı satışların adet cinsinden değeri, tablo 7: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (adet) tablosu'nda ilgili ayda yeralan değer olacaktır.

Örneğin; Şubat ayı içinde yurtdışında satılacak çaybardağı kg. olarak, $[50.000 \text{ (adet)} * 0.11(\text{kg})] = 5.500 \text{ (kg)}$ olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.8. Tablo 11: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Kg) Tablosu

“X İşletmesi”nin 2003 bütçe aylık toplam satışlar (kg) tablosu, tablo 9: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (kg) ve tablo 10: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (kg) tabloları'nın toplamından oluşacaktır. Başka bir deyişle, her iki tablonun verileri toplanarak tek bir tablo, “bütçe aylık toplam satışlar (kg) tablosu” şekline dönüştürülecektir.

2.9. Tablo 12: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtiçinde satmayı düşündüğü ürünlerin, (TL) olarak tahmin edilen satış değerleri gösterilecektir.

Pazarlama bölümü, ürün gruplarının aylara göre satış fiyatlarını aşağıdaki gibi tahmin etmektedir.

Tablo 13: Ürün Gruplarının Aylara Göre Satış Fiyatları (TL) Tablosu

Satış Fiyatı (TL)	Çaybardağı	Su ve meşrubat bardağı	Cam tabak	Cam kase	Ayaklı bardak
1. ve 3. aylar	100.000	250.000	400.000	500.000	650.000
4. ve 6. Aylar (%5)	105.000	262.000	420.000	525.000	682.000
7. ve 9. Aylar (%10)	110.000	275.000	440.000	550.000	715.000
10. ve 12. Aylar (%25)	125.000	312.000	500.000	625.000	812.500

Tablonun da ortaya koyduğu gibi, ürünlerin üçer aylık dönemlerindeki satış fiyatlarında bir değişme beklenmemekle birlikte; 4.-7. ve 10. aylarda ürünlerin satış fiyatlarında, ilk dönem satış fiyatlarının sırasıyla %5'i, %10'u ve %25'i oranında artış olacağı tahmin edilmektedir.

Yurtiçi satışların (TL) cinsinden satış bütçesi düzenlenirken kullanılan formül;

$$\text{İlgili aydaki yurtiçi satışlar (adet) * ilgili aydaki ürün fiyatı} = \text{İlgili aydaki yurtiçi satışlar(TL)}$$

olup, ilgili aydaki yurtiçi satışlar (adet) değeri, ilgili ayda pazarlama bölümü tarafından satılması tahmin edilen ve tablo 6: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (adet) tablosu'nda ilgili ayda yeralan; ilgili aydaki ürün fiyatı ise tablo 13: ürün gruplarının aylara göre satış fiyatları (TL) tablosu'nda ilgili aydaki değer olacaktır.

Örneğin; Ocak ayı içinde yurtiçinde satılacak çaybardağı (TL) olarak, [250.000 (adet) * 100.000 (TL)] = 25.000 (milyon TL) olarak tahmin edilirken; Nisan ayı içinde yurtiçinde satılacak çaybardağı (TL) olarak, satış fiyatındaki %5'lik artış da dikkate alınarak, [300.000 (adet) * 105.000 (TL)] = 31.500 (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.10. Tablo 14: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB USD) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB USD) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtdışında satmayı düşündüğü ürünlerin, (FOB USD) olarak tahmin edilen satış değerleri gösterilecektir.

Pazarlama bölümü, ürün gruplarının \$/Adet ilişkisini aşağıdaki gibi tahmin etmektedir.

Tablo 15: Ürün Gruplarının \$/Adet İlişkisi Tablosu

Ürün Grupları	\$/Adet
Çaybardağı	0.08
Su ve meşrubat bardağı	0.18
Cam tabak	0.25
Cam kase	0.25
Ayaklı bardak	0.32

Tabloda görüldüğü gibi, bir adet çaybardağı 0.08\$, bir adet su-meşrubat bardağı 0.18\$, 1 adet cam tabak 0.25\$, 1 adet cam kase 0.25\$ ve bir adet ayaklı bardak 0.32\$ olarak tahmin edilmiştir.

Yurtdışı satışların (TL) cinsinden satış bütçesi düzenlenirken aşağıdaki formül kullanılabilir.

$$\text{İlgili aydaki yurtdışı satışlar (adet)} * \text{İlgili ürünün (\$/Adet) değeri} = \text{İlgili aydaki yurtdışı satışlar (FOB USD)}$$

İlgili aydaki yurtdışı satışlar (adet) değeri, ilgili ayda pazarlama bölümü tarafından satılması tahmin edilen ve tablo 7: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (adet) tablosu'nda ilgili ayda yeralan; ilgili ürünün \\$/Adet değeri, tablo 15: ürün gruplarının (\\$/Adet) ilişkisi tablosu'nda yeralan değer olacaktır.

Örneğin; Şubat ayı içinde yurtdışında satılacak çaybardağı (FOB USD) olarak, [50.000 (adet) * 0.08 (\\$/Adet)] = 4.000 (FOB USD); Nisan ayı içinde yurtdışında satılacak cam kase (FOB USD) olarak, [600.000 (adet) * 0.25 (\\$/Adet)] = 150.000 (FOB USD) olarak tahmin edilmekte olup, diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.11. Tablo 16: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle yurtdışında satmayı düşündüğü ürünlerin, (FOB TL) olarak tahmin edilen satış değerleri gösterilecektir.

$$\text{İlgili aydaki ortalama \$ kuru} * \text{İlgili aydaki yurtdışı satışları (FOB USD)} = \text{İlgili aydaki yurtdışı satışlar (FOB TL)}$$

formülünün yardımıyla ilgili aydaki yurtdışı satışlar, (FOB TL) olarak bulunabilir.

İlgili aydaki ortalama \$ kuru, tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu'nda ilgili ayda yeralan; ilgili aydaki yurtdışı satışları (FOB USD) değeri ise, tablo 14: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB USD) tablosu'nda ilgili ayda yeralan değerler olacaktır.

Örneğin; Şubat ayı içinde yurtdışında satılacak çaybardağı (FOB TL) olarak, $[1.505.000 \text{ (ort. \$ kuru)} * 4.000 \text{ (FOB USD)}] = 6.020$ (milyon TL) tahmin edilirken; Mart ayında yurtdışında satılacak çaybardağı (FOB TL) olarak, ortalama \$ kuru değişikliği de dikkate alınarak, $[1.510.000 \text{ (ort. \$ kuru)} * 8.000 \text{ (FOB USD)}] = 12.080$ (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.12. Tablo 17: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (TL) Tablosu

“X İşletmesi”nin 2003 bütçe aylık toplam satışlar (TL) tablosu, tablo 12: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (TL) ve tablo 16: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB TL) tablolarının toplamından oluşacaktır. Başka bir deyişle, her iki tablonun verileri toplanarak tek bir tablo, “bütçe aylık toplam satışlar (TL) tablosu” şekline dönüştürülecektir.

2.13. Tablo 18: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Adet) Tablosu

“X İşletmesi” tarafından satış bütçesinden sonra düzenlenecek bütçe, üretim bütçesi olacaktır.

“X İşletmesi”nin pazarlama bölümünden aldığı bilgiler doğrultusunda üretim bölümünce hazırlanacak olan 2003 bütçe aylık üretim (adet) tablosu’nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle üretimini yapmayı düşündüğü ürünler, adet olarak gösterilecektir.

“X İşletmesi”nin işletme politikası, stoksuz çalışmak olarak belirlenmiştir. İşletme ilgili ayda tahmin ettiği satışı gerçekleştirebilmek için bir önceki ayda ilgili ay için gerekli üretim yapacaktır. Diğer bir deyişle, işletme, ilgili ayda ilgili üründen belirlediği satışı gerçekleştirebilmek için bir önceki ayda satılacak ürünün üretimini yapmayı hedeflemektedir.

Durumu sayısallaştırırsak, örneğin; işletme Şubat ayında 350.000 (adet) yurtiçi satışı (tablo 6: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (adet) tablosu), 50.000 (adet) yurtdışı (tablo 7: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (adet) tablosu) satışı olmak üzere toplam 400.000 (adet) (tablo 8: 2003 bütçe aylık toplam satışlar (adet) tablosu) çaybardağı satışını

gerçekleştirebilmek için Ocak ayında 400.000 (adet) üretimde bulunmalıdır. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplama sözkonusu olmaktadır.

Üretim bütçesi ile satış bütçesini ilişkilendirmemiz gerekirse, işletme, yukarıda da bahsettiğimiz gibi ilgili ayın satışını gerçekleştirebilmek için, bir önceki ayda üretimini yapacaktır. Tablo 8: 2003 bütçe aylık toplam satışlar (adet) tablosu'nun ortaya koyduğu gibi, işletme, Mart ve Nisan aylarında yaz sezonun başlayacak olması ve yaz sezonu için hazırlanan işletmelerin, (oteller, barlar, restoranlar, vb.) bu dönemde ürün talebinde bulunacak olmaları nedeniyle yurtiçi satışların, Ocak ve Şubat aylarına oranla daha yüksek düzeyde olacağını tahmin etmektedir. Buna bağlı olarak da işletme, Mart ve Nisan aylarındaki talebi (satışı) karşılayabilmek için, Şubat ve Mart aylarında daha yüksek düzeyde üretimde bulunmayı hedeflemektedir.

Mart-Nisan-Mayıs ve Haziran aylarına oranla Temmuz ve Ağustos aylarında yurtiçi satışların azalması beklentisiyle, Haziran ve Temmuz aylarındaki üretim azaltılacak; yaz sezonunun bitimiyle birlikte, Eylül ve Ekim aylarında yurtiçi satışlardaki artış beklentisiyle, Ağustos ve Eylül aylarında üretim tekrar arttırılacaktır.

Ürünlerin düğün hediyesi olarak talep edilebileceği düşüncesinden kaynaklanan ve Mayıs ayında başlayıp yaz sezonu boyunca sürmesi beklenen yurtdışı satışlarındaki artışlar ile yılbaşı hediyesi olarak talep görmesi beklenen, Ekim ayında başlayacak ve Ocak ayına kadar devam edecek olan aylık bardakların yurtdışı satışlarında beklenen artışlar, üretimi de etkileyecek bu ayların satış talebini karşılamak için bir ay öncesinden üretimleri arttırılacaktır.

2.14. Tablo 19: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Kg) Tablosu

İşletmenin üretim bölümü tarafından hazırlanacak olan 2003 bütçe aylık üretim (kg) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle üretimini yapmayı düşündüğü ürünler, kilogram olarak gösterilecektir.

2003 bütçe aylık üretim (adet) tablosu'nda ifade edilenler, 2003 bütçe aylık üretim (kg) tablosu için de geçerli olacaktır. Diğer bir deyişle, örneğin; işletme Şubat ayında 38.500 (kg) yurtiçi satışı (tablo 9: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (kg) tablosu), 5.500 (kg) yurtdışı satışı (tablo 10: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (kg) tablosu) olmak üzere toplam

44.000 (kg) (tablo 11: 2003 bütçe aylık toplam satışlar (kg) tablosu) çaybardağı satışını gerçekleştirebilmek için Ocak ayında 44.000 (kg) üretimde bulunması gerekecektir. Diğer aylar ve ürün grupları için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.15. Tablo 20: 2003 Bütçe Aylık Giderler Genel Durum (TL) Tablosu

İşletme tarafından hazırlanacak olan 2003 bütçe aylık giderler tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle üretimini yapmayı düşündüğü ürünler için gerçekleşmesi beklenen tüm giderler gösterilecektir.

Bu tabloda yeralan kalemlere ilişkin verilerin nasıl buldukları aşağıdaki tablolarda ayrıntılı biçimde ele alınacaktır.

Tabloda yeralan çeşitli giderler kaleminde işletmenin, bütçe yılı içinde meydana gelebilecek seyahat, sigorta vb. giderleri tahmin edilmektedir.

Sigorta poliçesi, dönem olarak 1 Ocak 31 Aralık için yapılacak ve poliçenin tamamı, giderlere aylık olarak yansıtılacaktır. İşletme, Ocak-Mart-Temmuz ve Ekim aylarında olmak üzere toplam 55.000 (milyon TL) vergi ve harç ödemesi tahmin etmektedir. "X İşletmesi", Ekim ve Mart aylarında 25.000 (milyon TL) emlak vergisi, Ocak ayında senede bir kerelik verilen reklam vergisi ödemesi gerçekleştirecektir. İşletme, çöp ve taşıt vergilerini ise tek ödeme şeklinde gerçekleştirecektir.

İşletmede ambalaj giderleri önemli bir yer tutmaktadır.

\$/Adet ilişkisi içinde, bir adet ürün üretimini gerçekleştirebilmek için katlanması gereken ambalaj giderini işletme 0.04 \$ olarak tahmin etmektedir.

Bu durumda bir aylık üretimi için (TL) olarak toplam ne kadarlık ambalaj gideri oluşabileceği,

$$\text{İlgili aydaki toplam üretim (adet)} * 0.04 \$ * \text{İlgili aydaki ort. \$ kuru}$$

formülüyle bulunabilir.

İlgili ayda üretmeyi düşündüğü toplam ürün adedi, tablo 18: 2003 bütçe aylık üretim (adet) tablosu'nda ilgili aydaki toplam değerler; ilgili aydaki ortalama \$ kuru, tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu'nda ilgili ayda yeralan değerler olacaktır.

oluşması beklenmektedir. Bu değerler brüt değerler olmakla birlikte, üretim aşamasında azalma (erime, uçucu özellik, vb.) göstereceklerdir.

İlgili aydaki (kg) cinsinden oluşacak olan hammadde giderini bulmak için işletme tarafından kullanılan formül aşağıdaki gibidir.

$$\text{İlgili ayın toplam üretimi (kg)} * \text{hammaddenin toplam üretimdeki \% değeri} = \text{İlgili aydaki hammadde gideri (kg)}$$

İlgili ayın (kg) olarak toplam üretim değeri, tablo 19: 2003 bütçe aylık üretim (kg) tablosu'nda yeralan ilgili ayın toplam değeri olacaktır.

Örneğin; Ocak ayı içinde oluşacak kum gideri kg. olarak, $[2.712.000 \text{ (kg)} * 0.7] = 1.898.400 \text{ (kg)}$ tahmin edilirken; Şubat ayı içinde oluşacak kum gideri kg. olarak, $[3.244.000 \text{ (kg)} * 0.7] = 2.270.800 \text{ (kg)}$ tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

Yardımcı hammadde için;

Toplam üretimin; 0.05'inin sodyum nitrattan (%5)

0.10'unun sodyum sülfattan (%10)

0.05'inin diğer kimyasal yardımcı maddelerden (%5)

oluşması beklenmektedir. Bu değerler brüt değer olup, bunlar da hammaddeler de olduğu gibi üretim sürecinde azalma (erime, uçucu özellik, vb.) göstereceklerdir.

İlgili aydaki (kg) cinsinden oluşacak olan yardımcı madde giderini bulmak için işletme tarafından kullanılan formül aşağıdaki gibidir.

$$\text{İlgili ayın toplam üretimi (kg)} * \text{Yardımcı maddenin toplam üretimdeki \% değeri} = \text{İlgili aydaki yardımcı hammadde gideri (kg)}$$

İlgili ayın (kg) olarak toplam üretim değeri, tablo 19: 2003 bütçe aylık üretim (kg) tablosu'nda yeralan ilgili ayın toplam değeri olacaktır.

Örneğin; Ocak ayı içinde oluşması tahmin edilen sodyum nitrat gideri (kg) olarak, $[2.712.000 \text{ (kg)} * 0.05] = 135.600 \text{ (kg)}$; Şubat ayı içinde oluşacak sodyum nitrat gideri (kg) olarak, $[3.244.000 \text{ (kg)} * 0.05] = 162.200 \text{ (kg)}$ tahmin edilmekte olup, diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

**2.17. Tablo 22: 2003 Bütçe Aylık Hammadde ve Yardımcı Madde Giderleri
(TL) Tablosu**

İşletme tarafından hazırlanacak olan 2003 bütçe aylık hammadde ve yardımcı malzeme giderleri (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında aylar itibariyle üretimini yapmayı düşündüğü ürünler için gerekli olacak hammadde ve yardımcı hammaddenin (TL) olarak tahmin edilen değerleri gösterilecektir.

Hammadde ve yardımcı malzemenin alış fiyatlarına ilişkin bilgiler satınalma bölümü tarafından sağlanacaktır. Hammadde ve yardımcı malzeme alış fiyatları, dolara endekslidir. Diğer bir ifadeyle, yıl içinde dolar kurunda meydana gelmesi beklenen artış ve azalıştan, hammadde ve malzeme alış fiyatlarının etkilenmesi beklenmektedir.

Tablo 23: Hammadde için \$/KG ilişkisi Tablosu

Hammadde	\$/KG
Kum	0.045
Soda	0.100
Feldspat	0.080
Diğer	0.05

Tabloda görüldüğü gibi, kumun kilosu 0.045 (\$), sodanın kilosu 0.100 (\$), feldspatın kilosu 0.080 (\$) olarak tahmin edilmektedir.

İlgili ayda (TL) cinsinden oluşacak olan hammadde gideri,

İlgili aydaki hammadde gideri (kg) * hammaddenin \$/kg * İlgili aydaki ort. \$ kuru

formülüyle bulunabilir.

İlgili aydaki hammadde gideri tablo 21: 2003 bütçe aylık giderler (kg) tablosunda ilgili ayda yeralan; hammaddenin \$/kg değeri, tablo 23: hammadde için \$/KG ilişkisi tablosu'nda yeralan; ilgili aydaki ortalama \$ kuru ise tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosunda ilgili ayda yeralan değerler olacaktır.

Örneğin; Ocak ayı içinde oluşması tahmin edilen kum gideri (TL) olarak, [1.898.400 (kg) * 0.045 (\$) * 1.500.000 (ort. \$ kuru)] = 128.142 (milyon TL); Şubat ayı içinde

oluşması tahmin edilen kum gideri (TL) olarak, $[2.270.800 \text{ (kg)} * 0.045 \text{ (\$)} * 1.505.000 \text{ (ort. \$ kuru)}] = 153.790 \text{ (milyon TL)}$ tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

Tablo 24: Yardımcı madde için \$/KG ilişkisi

Yardımcı madde	\$/KG
Sodyum nitrat	0.25
Sodyum sülfat	0.05
Diğer kimyasal yardımcı maddeler	0.01

Tabloda görüldüğü gibi, yardımcı maddelerden sodyum nitratın kilosu 0.25 (\$), sodyum sülfatın kilosu 0.05 (\$), diğer kimyasal yardımcı maddelerin kilosu 0.01 (\$) olarak tahmin edilmiştir.

Yardımcı madde (TL) giderleri, birönceki formülde hammadde giderlerinin hesaplanmasına benzer şekilde hesaplanabilir. Bu durumda, ilgili aydaki yardımcı madde gideri (TL) olarak,

İlgili aydaki yardımcı madde gideri (kg) * yardımcı maddenin \$/kg * İlgili aydaki ort. \$ kuru

formülüyle bulunabilir.

İlgili aydaki yardımcı madde gideri tablo 21: 2003 bütçe aylık giderler (kg) tablosunda ilgili ayda yeralan; yardımcı maddenin \$/kg değeri, tablo 24: yardımcı madde için \$/KG ilişkisi tablosu'nda yeralan; ilgili aydaki ortalama \$ kuru ise tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosunda ilgili ayda yeralan değerler olacaktır.

Örneğin; Ocak ayı içinde oluşması tahmin edilen sodyum nitrat gideri (TL) olarak, $[135.600 \text{ (kg)} * 0.25 \text{ (\$)} * 1.500.000 \text{ (ort. \$ kuru)}] = 50.850 \text{ (milyon TL)}$; Şubat ayı içinde oluşması tahmin edilen sodyum nitrat gideri (TL) olarak, $[162.200 \text{ (kg)} * 0.25 \text{ (\$)} * 1.505.000 \text{ (ort. \$ kuru)}] = 61.028 \text{ (milyon TL)}$ tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.18. Tablo 25: 2003 Bütçe Aylık Yakıt Giderleri (TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık yakıt giderleri (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşmesi tahmin edilen yakıt giderlerinin (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

İşletmede, üretim bölümü olan fırın şefliği, sözkonusu üretimi gerçekleştirebilmek için ihtiyacı olan doğalgaz, asetilen ve LPG'nin (m³) değerlerini belirleyecek, fiyatlandırma ise muhasebe bölümü tarafından yapılacaktır.

İşletme, doğalgaz, asetilen ve LPG'nin (m³) fiyatlarını, enflasyon oranı (TÜFE) ile ilişkilendirmekte diğer bir ifadeyle, yıl içinde enflasyon oranında meydana gelmesi beklenen artış ve azalıştan yakıt fiyatlarının etkileneceğini beklemektedir.

İşletmede; doğalgaz TL/m³ fiyatı 200.000 TL
asetilen TL/m³ fiyatı 2.500.000 TL
LPG TL/m³ fiyatı 1.000.000 TL olarak tahmin edilmiştir.

Fırın şefliği, ayda 1.250.000 (m³) doğalgaz, 1.500.000 (m³) asetilen ve 30.000.000 (m³) LPG gideri tahmin etmektedir. Bu durumda işletmenin ilgili ay için tahmin ettiği yakıt gideri;

$$\text{İlgili aydaki yakıt gideri} = \text{İlgili aydaki yakıtın fiyatı} * \text{İlgili ayda kullanılan yakıt (m}^3\text{)}$$

formülü yardımıyla bulunabilir.

İlgili aydaki yakıtın fiyatı, TÜFE oranında beklenen değişiklikler (tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu) de dikkate alınarak tahmin edilecektir.

Örneğin; Ocak ayı için tahmin edilen doğalgaz giderini bulmak için öncelikli olarak Ocak ayında tahmin edilen doğalgazın fiyatı, $[200.000 \text{ (TL)} + (200.000 \text{ (TL)} * 1.5)/100] = 203.000 \text{ (TL)}$ olarak bulunacaktır. Bu veriyi yukarıdaki formülde yerine koyarak, ilgili ayda beklenen yakıt gideri, $[203.000 \text{ (TL)} * 1.250.000 \text{ (m}^3\text{)}] = 253.750 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar ve yakıtlar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

İşletmede, elektrik şefliği elektrik giderini belirlemekte, giderin fiyatlandırılması muhasebe bölümü tarafından yapılmaktadır. Elektrik, 0.07 (\$/kwh) olarak ifade

edilmektedir. Diğer bir ifadeyle elektriğin saatinin, 0.07 (\$) olacağı tahmin edilmektedir. Elektrik şefliği tarafından ayda 2.100.000 (kwh) elektrik kullanılacağı düşünülmektedir. Bu durumda işletmenin ilgili ay için tahmin ettiği elektrik gideri;

$$\text{İlgili aydaki elektrik gideri} = \text{İlgili aydaki elektrik fiyatı} * \text{ilgili ayda kullanılan elektrik miktarı}$$

formülü yardımıyla bulunabilir.

İlgili aydaki elektrik fiyatı, döviz kurlarındaki beklenen değişimler de dikkate alınarak (tablo5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu) aysonu döviz kurundan bulunacaktır.

Örneğin; Ocak ayı için tahmin edilen elektrik giderini bulmak için öncelikli olarak ocak ayındaki elektrik fiyatı, $[1.500.000 \text{ (aysonu \$ kuru)} * 0.07 \text{ (\$)}] = 105.000 \text{ (TL)}$ olarak tahmin edilecektir. Bu veriyi yukarıdaki formülde yerine koyarak, ilgili aydaki yakıt gideri, $[105.000 \text{ (TL)} * 2100 \text{ (kwh)}] = 220.500 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilebilir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

2.19. Tablo 26: 2003 Bütçe Aylık Malzeme Giderleri (TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık malzeme giderleri (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşmesi tahmin edilen işletme malzemeleri ve muhtelif malzeme giderlerinin (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

Aylar itibariyle, işletmenin malzeme giderlerinde beklediği değişiklikler ve nedenleri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

“X İşletmesi”nin işletme malzemesi olarak kullandığı refrakter, (ısıya dayanıklı ateş tuğlası) yurtdışından altı aylık olarak temin edilmektedir. Bundan dolayı, sözkonusu malzemenin altı aylık dönem için tahmin edilen fiyatı aynı olmakta, altı aydan sonra ikinci alımda, değişen koşullara bağlı olarak sözkonusu malzemenin fiyatında artış beklenmektedir.

Kalıp, işletme için önemli bir işletme malzemesidir. Kalıp malzemesi giderlerinin, üçer aylık dönemlerde artış göstereceği, dönemiçi aylarda ise aynı tutardan gerçekleşeceği

tahmin edilmektedir. “X İşletmesi” bu giderlerdeki artışın bir kısmının, fiyat artışından bir kısmının da eskimeden kaynaklanan daha fazla kullanımdan olacağını tahmin etmektedir.

İşletme malzemelerinden olan yedek parça giderlerinin büyük tutarlarda gerçekleşmesi tahmin edilmektedir. Bunun sebebi, yedek parça çeşitlerinin ve işletmenin yedek parça ihtiyacının çokluğudur.

İşletme, elektrik malzemesi giderlerinin, her iki ayda bir artış göstermesini beklemektedir. “X İşletmesi” elektrik malzemesini kablolar (tekerler) halinde almakta ve gerektiğinde stoktan kullanmaktadır.

İşletme malzemelerinden olan makine yağ giderinin, üç aylık dönemlerde değişmeyeceği, dönemiçi aylarda aynı kalacağı varsayılmaktadır. İşletme, bu giderlerin birazını stoktan kullanılabildiği için, birkaç ay aynı fiyattan alabileceğini tahmin etmektedir. Aynı şekilde, işletme tarafından işletme malzemesi olarak kullanılan kimyasal malzeme giderlerinin de her üç ayda bir değişeceği tahmin edilmektedir.

İşletmenin yukarıda sayılanlar dışında kalan işletme malzemeleri, diğerleri başlığı altında gösterilmektedir. Diğerleri, genelde her hesap grubunda yer almakta ve yer aldığı gruptaki diğer kalemlere göre düşük tutarlarda gerçekleşmektedir.

Tamir, giyim&koruyucu, kırtasiye ve bilgisayar malzemeleri, işletmenin muhtelif malzeme grubunu oluşturmaktadır.

“X İşletmesi”, muhtelif malzemelerden olan tamir malzemesi giderinin, yedek parça giderinin %60-%70’i (2/3’ü) civarında gerçekleşmesini beklemektedir.

Giyim ve koruyucu giderlerinin, aylar itibariyle birbirine yakın değerler olarak gerçekleşmesi beklenmekle birlikte, bu giderlerdeki Nisan ve Ekim aylarında beklenen artışın nedeni; işletmenin, Nisan ayında yazlık, Ekim ayında kışlık elbise ve koruyucular (eldiven, kulaklık vb.) dağıtacak olmasıdır.

Muhtelif malzeme grubunda yer alan bilgisayar malzemesi giderlerinin, her dört aylık dönemler itibariyle artış göstermesi ve bu giderlerin, dönemiçi aylardaki tutarlarının aynı olması beklenmektedir. Bununla birlikte, oluşacak bu giderlerin, kırtasiye giderlerine kıyasla daha çok olacağı tahmin edilmektedir. Fakat, işletme tarafından bu durum normal karşılanmaktadır. Çünkü işletmede çıktı alımı sürekli olmakta, bilgisayarlar günboyu kullanılmaktadır.

İşletmenin yukarıda sayılanlar dışında kalan muhtelif malzemeleri, diğerleri başlığı altında gösterilmekte ve bu giderlerin de her üç ayda bir artış göstermesi ve dönemiçi itibariyle tutarlarının aynı kalması beklenmektedir.

2.20. Tablo 27: 2003 Bütçe Aylık Fayda-Hizmet Giderleri (TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık fayda-hizmet giderleri (TL) Tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşebilecek dışarıya yaptırılacak işleri (bina bakım, makine bakım, taşıt bakım (forklift), demirbaş bakım, bahçe bakım ve diğerleri) ve dışarıdan alınacak hizmetleri (yemek, personel taşıma, nakliye-taşıma, yükleme hizmetleri ve diğerleri) ile ilgili tahmin edilen giderlerinin (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

İşletme faaliyetlerini yürütmek, üretim, pazarlama ve diğer hizmetlerini gerçekleştirebilmek için dışarıdan hizmet almayı düşünmektedir. İşletmenin katlanmayı düşündüğü fayda ve hizmet giderleri aşağıdaki gibi açıklanmaktadır.

İşletme tarafından, dışarıdan yaptırılan işlerden olan bina bakım, kış ve ilkbahar aylarının doğa koşullarının (kar, yağmur, vb.) işletmede neden olabileceği hasarlarının (çatı akması, boruların aşınması, vb) bakımını içerir. İşletmenin idari işler müdürlüğü bunları dikkate alarak, kış dönemi olan Ocak-Şubat-Kasım ve Aralık ayları ile ilkbahar dönemi olan Mart ve Nisan ayları için bina bakım giderleri ayrılmasını istemektedir.

Makine bakım giderleri için yılın bütün aylarında, demirbaş bakım giderleri için de yılın çeşitli aylarında gider ayrılmaktadır.

Forklift, ürün taşıma aracıdır. Bu araçların da yılıçinde çıkarabileceği düşünülen masraflar için yılın çeşitli aylarında taşıt bakım giderleri ayrılır.

İşletmenin idari işler müdürlüğü, bina bakım giderlerinin yanında bahçe bakım giderleri ayrılmasını da istemektedir. Bu durum dikkate alınarak, işletmede bahçe bakımının, yaz dönemi başlangıcında ve yaz dönemi süresince müteahhit firmaya sözleşmeyle yaptırılması kararlaştırılmıştır. Sözleşme süresi boyunca ödenecek tutarın aynı kalmasına karar verilmiştir.

İşletmenin faaliyetlerini sürdürmek için yapması gerekli olacak ve yukarıda sayılanlar dışında kalan dışarı yaptırdığı işler, diğerleri başlığı altında gösterilmektedir.

Yemek gideri, personel taşıma, nakliye-taşıma ve yükleme hizmeti, işletmenin dışarıdan alınan hizmetler grubunu oluşturmaktadır.

Bu tabloda yapılan tek hesaplama, dışarıdan alınan hizmet olan yemek gideriyle ilgili olan hesaplamadır.

İşletme, daha öncede belirttiğimiz gibi 400 işçi ve 100 memurla (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu) birlikte haftanın 6 günü; ayda, $[6 \text{ (gün)} * 4 \text{ (hafta)}] = 24 \text{ (gün)}$ faaliyet göstermeyi düşünmektedir. Bu durumda yemek gideri;

İşletme çalışanları * Çalışma günü * Yemek firmasına ödenen kişi başı ücret = yemek gideri

formülüyle hesaplanabilir.

İşletmenin, yemek firmasıyla anlaşmasına göre kişi başına ödeyeceği ücret, işletme tarafından ilk altı ay için 1.000.000 (TL), sonraki altı ay için ise %12.5 oranında yapılan artışla 1.125.000 (TL) olması beklenmektedir. Bu durumda yemek firmasına ödenecek ücret; ilk altı aylık dönem için, $[500 \text{ (kişi)} * 24 \text{ (gün)} * 1.000.000 \text{ (TL)}] = 12.000 \text{ (milyon TL)}$ olması beklenirken; sonraki altı aylık dönemi için ödenecek ücret, $[500 \text{ (kişi)} * 24 \text{ (gün)} * 1.125.000 \text{ (TL)}] = 13.500 \text{ (milyon TL)}$ olarak beklenmektedir.

Dışarıdan alınan hizmetlerden olan personel taşıma giderleri için tahmin edilen tutarların bulunmasında, bu hizmet için işletme tarafından bir önceki yıl yapılan giderler ve servis sayısı dikkate alınmaktadır.

Personel taşıma giderlerinin, üçer aylık dönemi içinde aynı tutardan gerçekleşmesi beklenmektedir. İşletme, mazota yapılabilecek zamlar nedeniyle bu giderler için her üç aylık dönemde artış beklemektedir ve bunu aylara yansıtacaktır.

Nakliye ve taşıma hizmeti, işletme tarafından, ürünlerin taşınması için dışarıdan alınan hizmettir. İşletme, nakliye ve taşıma giderlerinin de personel taşıma giderlerinde olduğu gibi, üç aylık dönemi içinde aynı tutardan gerçekleşmesini, mazota yapılabilecek zamlar nedeniyle de her üç aylık dönemde nakliye-taşıma giderlerinde artış beklemekte bunu da aylara yansıtılmaktadır. Üç aylık dönemlerdeki artışların birbirine yakın olması beklenmekle beraber, dördüncü dönem için tahmin edilen artışın diğer üç aylık dönemlerdeki artışlardan

yüksek olması, yaz sezonunun bitimiyle başlayacak olan satışlardaki ve üretimdeki artışa bağlı olarak, sevkiyatın arttırılacak olmasından kaynaklanacaktır.

Ürün grupları içerisinde bardaklar, (çaybardağı, su-meşrubat bardağı ve ayaklı bardaklar) nakliye giderlerinin büyük tutarlara ulaşması sonucunu doğurmaktadır. Bardakların koli içinde fazla yer kaplaması, koli sayısını arttırmakta bu da daha fazla seferde mal taşınmasını gerektirmekte ve nakliye giderlerinin büyük tutarlara ulaşması beklentisini arttırmaktadır.

İşletme, geçmiş yıllarda başvurduğu gibi bu yıl da, forkliftlere dışarıdan yükleme hizmeti almayı planlamaktadır. Alınacak hizmet için ödenecek tutar sözleşmeyle belirlenmekte ve genellikle altı ay sabit olmaktadır. Bu bilgiden hareketle işletme, bu yıl için de alacağı hizmet için ödeyeceği tutarın altı aylık dönemler için değişmeyeceğini düşünmektedir.

İşletmenin yukarıda sayılanlar dışında kalan dışarıdan alınan hizmetleri, diğerleri başlığı altında gösterilmektedir. Bu grup içerisindeki Mart ve Ekim aylarındaki büyük artış beklentisi, personelin bu aylarda sağlık taramasından geçirilecek olmasından kaynaklanmaktadır.

2003 bütçe aylık fayda ve hizmet giderlerinin, dışarı yaptırılan işler ve dışarıdan alınan hizmetler olarak iki başlık altında incelenmesi; dışarı yaptırılan işlerde sadece işçilik alınmasından, dışarıdan alınan hizmetlerde ise işletmenin, hem işçilik hem de malzeme almasından kaynaklanmaktadır.

2.21. Tablo 28: 2003 Bütçe Aylık İşçi Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu

İşletmenin üretim bölümü tarafından hazırlanacak olan, insan kaynakları ve muhasebe bölümünün de kendisine yardımcı olacağı 2003 bütçe aylık işçi ücret ve giderleri (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşmesi tahmin edilen işçi ücret ve giderlerinin (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

Hangi işçilerin hangi mamul veya gider yerinde ne kadar süre (hafta, gün vb.) çalışacağı üretim bölümü tarafından insan kaynakları bölümüne bildirilmektedir. Diğer bir ifadeyle, üretim bölümü, sözkonusu hedeflere ulaşmak için gerekli olan personel sayısını

(işçiler ve memurlar) insan kaynakları bölümüne bildirecektir. Ödenen ücret ve maaşlarla ilgili bilgiler, muhasebe bölümünden elde edilecektir.

Tabloda yeralan esas ücret toplamı, “normal ücretler”, “yıllık izin ücreti” ve “yasal tatil ücreti” toplamından oluşmakta olup, “işletme tarafından işçilere ödenen ücreti” ifade etmektedir.

İşletmede bir işçinin, cumartesileri de dahil olmak üzere haftanın 6 günü, saati 1.600.000 (TL)’den, bir günde 7,5 (saat) çalışması tahmin edilmektedir.

Yapılacak olan hesaplamalar için, Ocak-Mart-Mayıs-Temmuz-Ağustos-Ekim-Aralık ayları 31 günden; Şubat ayı 28 günden ve Nisan-Haziran Eylül-Kasım ayları 30 günden hesaplanacaktır.

Esas ücret toplamı bulunurken işçilerin bütün ay boyunca sürekli çalıştıkları kabul edilmektedir.

İlgili aydaki gün sayısı * günlük çalışma saati = Bir işçinin ilgili aydaki toplam çalışma saati

formülüyle bir işçinin ilgili aydaki toplam çalışma saatine ulaşılabilir.

Bu durumda bir işçinin, Ocak-Mart-Mayıs-Temmuz-Ağustos-Ekim-Aralık aylarında, [31 (gün) * 7,5 (saat)] = 232,5 (saat); Şubat ayında, [28 (gün) * 7,5 (saat)] = 210 (saat); Nisan-Haziran-Eylül-Kasım aylarında, [30 (gün) * 7,5 (saat)] = 225 (saat) çalışması beklenmektedir.

Tüm bu anlatılanlar sonucunda, ilgili ayın esas ücret toplamı aşağıdaki formül yardımıyla bulunabilir.

İlgili aydaki toplam çalışma saatinin (TL) olarak karşılığı * Toplam işçi sayısı = İlgili aydaki esas ücret toplamı

İlgili aydaki toplam çalışma saatinin (TL) olarak karşılığı = Bir saatlik çalışmanın (TL) olarak karşılığı * İlgili aydaki toplam çalışma saati

formülüyle bulunabilir.

Örneğin; Ocak ayı için esas ücret toplamını (TL) bulmak için işletmenin öncelikle, Ocak ayı toplam çalışma saatinin (TL) olarak karşılığını bulması gerekir. Bu durumda Ocak ayı toplam çalışma saatinin TL olarak karşılığı, $[1.600.000 \text{ (TL)} * 232,5 \text{ (saat)}] = 372.000.000 \text{ (TL)}$ olarak tahmin edilmektedir. Bulunan bu rakamın birönceki eşitlikte yerine konulmasıyla Ocak ayı için esas ücret toplamına ulaşılabilecektir. Diğer bir ifadeyle, $[372.000.000 \text{ (saat)} * 400 \text{ (işçi)}] = 148.800 \text{ (milyon TL)}$ olarak, tahmin edilen esas ücret toplamını verecektir.

Yasal tatil ücreti, “işçilerin, işletme tarafından izinli olup çalışmamalarına rağmen (dinlenme günleri), işletmenin işçilerine ödediği ücret”tir.

İşletmede çalışan işçilerin, yasal tatilleri haftada bir gün, diğer bir ifadeyle ayda dört gün olarak belirlenmiştir. Bir işçinin bir aydaki toplam yasal tatil saati, diğer bir ifadeyle çalışılmış olsaydı ilgili aydaki toplam çalışma saati aşağıdaki gibi bulunabilir.

$$\text{Aylık yasal tatil günleri toplamı} * \text{Çalışılmış olsaydı günlük çalışma saati} = \text{Bir işçinin bir aydaki toplam yasal tatil saati}$$

Bu durumda bir işçi için ayda; $[4 \text{ (gün)} * 7,5 \text{ (saat)}] = 30 \text{ (saat)}$ yasal tatil süresi tahmin edilmektedir. Toplam yasal tatil ücreti ise aşağıdaki gibi ifade edilebilir.

$$\text{İlgili aydaki toplam yasal tatil saatinin (TL) olarak karşılığı} * \text{Toplam işçi sayısı} = \text{Yasal tatil ücreti}$$

İlgili aydaki toplam yasal tatil saatinin (TL) olarak karşılığı ise,

$$\text{İlgili aydaki toplam yasal tatil saatinin (TL) olarak karşılığı} = \text{Bir saatlik çalışmanın (TL) karşılığı} * \text{çalışılmış olsaydı ilgili aydaki toplam çalışma saati}$$

formülüyle bulunabilir.

Örneğin; Ocak ayı için tahmin edilen yasal tatil ücretini (TL) bulmak için işletmenin öncelikle, Ocak ayı yasal tatil saatinin (TL) olarak karşılığını bulması gerekmektedir. Bu durumda Ocak ayı yasal tatil saatinin TL olarak karşılığını, $[1.600.000 \text{ (TL)} * 30 \text{ (saat)}] = 48.000.000 \text{ (TL)}$ olarak tahmin etmektedir. Bulunan bu rakamın birönceki eşitlikte yerine konulmasıyla Ocak ayı için tahmin edilen yasal tatil ücretine (TL) ulaşabilecektir. Diğer bir ifadeyle, $[48.000.000 \text{ (TL)} * 400 \text{ (işçi)}] = 19.200 \text{ (milyon TL)}$ yasal tatil ücreti tahmin edilmektedir.

Yıllık izin ücreti, “işletmenin işçilerine tanıdığı tatil döneminde işçilerine ödediği ücret”tir.

Nisan ayında işletme, işçilerine bir saatlik çalışma saatlerinin (TL) olarak karşılığına, %12,5 oranında (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu) zam yapmayı planlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir işçinin ilk üç ay için 1 saat için 1.600.000 (TL)’den çalıştırılması planlanırken, %12,5 oranındaki zamlarla birlikte işçiye ödenecek ücret, Nisan ayından itibaren, $1.600.000 \text{ (TL)} + [1.600.000 \text{ (TL)} * 12,5/100] = 1.800.000 \text{ (TL)}$ olarak tahmin edilmektedir. Bu nedenle işletme, Haziran-Temmuz ve Ağustos aylarında her ay için ayda 100 işçiye saati 1.800.000 (TL)’den 225 (saat), tatil hakkı kullandırmayı planlamaktadır. Bu durumda, Haziran-Temmuz ve Ağustos ayları için yıllık izin nedeniyle ayrılması tahmin edilen gider, $[100 \text{ (işçi)} * 225 \text{ (saat)} * 1.800 \text{ (milyon TL)}] = 40.500 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilmektedir.

Normal ücret, “6 işgünü boyunca işletmede çalışmalarının karşılığı olarak işletme tarafından işçilere ödenen ücret” olup, aşağıdaki formül yardımıyla bulunabilir.

$$\text{Normal ücret} = \text{Esas ücret toplamı} - [\text{Yıllık izin ücreti} + \text{Yasal tatil ücreti}]$$

Örneğin; Ocak ayı için tahmin edilen normal ücret, $148.800 \text{ (milyon TL)} - [0 + 19.200 \text{ (milyon TL)}] = 129.600 \text{ (milyon TL)}$ olarak beklenmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

Şubat ayı için de yukarıdaki hesaplamalar geçerli olup, dikkat edilmesi gereken nokta hesaplamaların 28 günün dikkate alınarak yapılması gereğidir. Örneğin; Şubat ayı için tahmin edilen esas ücret toplamını (TL) bulmak için öncelikle, Şubat ayı toplam çalışma

saatinin (TL) olarak karşılığı bulunacaktır. Bu durumda Şubat ayı için tahmin edilen toplam çalışma saatinin (TL) olarak karşılığı, $[1.600.000 \text{ (TL)} * 210 \text{ (saat)}] = 336.000.000 \text{ (TL)}$ olarak bulunacaktır. Bulunan bu rakamın, esas ücret toplamını bulmak için gerekli olan eşitlikte yerine konulmasıyla Şubat ayı için tahmin edilen esas ücret toplamı bulunur. Diğer bir ifadeyle, $[336.000.000 \text{ (TL)} * 400 \text{ (işçi)}] = 134.400 \text{ (milyon TL)}$ esas ücret toplamı tahmin edilmektedir. Şubat ayı için tahmin edilen yasal tatil ücreti, Ocak ayı için yapılan hesaplamaların aynısı olup, Şubat ayı yasal tatil ücretinin 19.200 (milyon TL) olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Mart ayı için tahmin edilen esas ücret toplamı, Ocak ayı için yapılan hesaplamaların aynısı olup, Mart ayı esas tatil ücretinin 148.800 (milyon TL) olarak gerçekleşmesi beklenmektedir. Mart ayında dikkat edilmesi gereken nokta, tahmin edilen yasal tatil ücreti hesaplanmasında karşımıza çıkar. Mart ayı 4 günlük Kurban Bayramı'nı içermektedir. Bu durumda Mart ayı için tahmin edilen yasal tatil süresi, 4 günlük yasal izin ve 4 günlük Kurban Bayramı izniyle toplam 8 gün olarak gerçekleşecektir. Mart ayı için tahmin edilen 4 günlük yasal tatil ücreti, Ocak ayı için yapılan hesaplamaların aynısı olup, Mart ayı yasal tatil ücretinin 19.200 (milyon TL) olarak gerçekleşmesi beklenmektedir. 4 günlük Kurban Bayramı izni de aynı hesaplama yardımıyla 19.200 (milyon TL) olarak tahmin edilip, Mart ayında tahmin edilen yasal tatil ücretinin 8 gün için, $[19.200 \text{ (milyon TL)} * 2]$ 'den 38.400 (milyon TL) olarak gerçekleşmesi beklenmektedir.

Nisan ayında işletme, işçilerine bir saatlik çalışma saatlerinin (TL) olarak karşılığına, %12,5 oranında (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu) zam yapmayı planlamaktadır. Diğer bir ifadeyle, bir işçinin ilk üç ay için 1 saat için 1.600.000 (TL)'den çalıştırılması planlanırken, %12,5 oranındaki zamlarla birlikte işçiye ödenecek ücret, Nisan ayından itibaren, $1.600.000 \text{ (TL)} + [1.600.000 \text{ (TL)} * 12,5/100] = 1.800.000 \text{ (TL)}$ olarak tahmin edilmekte ve Ekim ayına kadar yapılacak zamma kadar hesaplamalar bu tutardan tahmin edilmektedir. İşçi ücret artış dönemleri, işçilerin sendikalı olmalarından dolayı Nisan ve Ekim ayları olarak belirlenmiştir.

Diğer aylar için yapılması istenen hesaplamalarda da aynı formüller kullanılmakla birlikte, hesaplamalar yapılırken dikkat edilmesi gereken noktaları, aylardaki gün sayısı

farkları, Ekim ayında yapılacak ücret zammı ve Aralık ayındaki Şeker Bayramı oluşturacaktır.

İşletme politikası gereği, ikramiye tutarı, esas ücret toplamının 1/3'ü; fazla mesai tutarı, esas ücret toplamının %10'u; vardiya zammı tutarı, ikramiyenin %5'i olarak tahmin edilmiştir ve ikramiyenin her üç ayda bir verilmesi kararlaştırılmıştır.

Örneğin; Ocak ayı için; ikramiye tutarı, $[148.800 \text{ (milyon TL)}/3] = 49.600 \text{ (milyon TL)}$ fazla mesai tutarı, $[148.800 \text{ (milyon TL)} * 10/100] = 14.880 \text{ (milyon TL)}$ ve vardiya zammı, $[49.600 \text{ (milyon TL)} * 5/100] = 2.480 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

Çocuk zammı tutarı, Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmekte ve işletme bu tutarı esas alarak, her aya eşit dağıtmaktadır. Buna göre çalışan her kişi için çocuk zammı tutarı yılın ilk altı ayı için 1.500.000 (TL) olarak belirlenmiştir. İkinci altı ay için çocuk zammı tutarının %10 zamlı birlikte $1.500.000 \text{ (TL)} + [1.500.000 \text{ (TL)} * 10/100] = 1.650.000 \text{ (TL)}$ olması beklenmektedir.

İşletmede çalışan bütün işçiler dikkate alınarak, ilk altı ay için çocuk zammı tutarının, $[1.500.000 \text{ (TL)} * 400 \text{ (işçi)}] = 600 \text{ (milyon TL)}$; ikinci altı ay için, $[1.650.000 \text{ (TL)} * 400 \text{ (işçi)}] = 660 \text{ (milyon TL)}$ olması beklenmektedir.

Yakıt parası, işletme tarafından kişi başı, aylık, 100.000.000 (TL) olarak belirlenirken (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu), ödemenin Temmuz ayında tek bir defada toplu olarak yapılması planlanmaktadır. İşletme, her aya eşit dağıtım yaparak bunu izleyecektir. İşletmede çalışan bütün işçiler dikkate alındığında, işçilere ödenecek yakıt parasının, $[100.000.000 \text{ (TL)} * 400 \text{ (işçi)}] = 40.000 \text{ (milyon TL)}$ olması tahmin edilmektedir.

Bayram harçlığı, işletme tarafından kişi başı her bir bayram için 300.000.000 (TL) olarak belirlenirken (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu), ödemelerin bayram aylarında tek bir defada toplu olarak yapılması planlanmaktadır. İşletme her aya eşit dağıtım yaparak bunu izleyecektir. İşletmede çalışan bütün işçiler dikkate alınarak, toplam dağıtılacak bayram harçlığı, $[300.000.000 \text{ (TL)} * 2 * 400 \text{ (işçi)}] = 240.000 \text{ (milyon TL)}$, tutarın bir aya düşen kısmı ise $[240.000 \text{ (milyon TL)}/12]$ 'den 20.000 (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir.

Evlenme yardımı, işletme tarafından, evlenecek her kişi için kişi başına 300.000.000 (TL) olarak (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu) belirlenmiştir. Tabloya göre, işletmede Nisan-Haziran ve Ağustos aylarında 5 işçinin, Mayıs ayında 10 işçinin ve Temmuz ayında 15 işçinin evleneceği varsayılmış ve bu aylar için sırasıyla, [5 (işçi) * 300 (milyon TL)] = 1.500 (milyon TL); [10 (işçi) * 300 (milyon TL)] = 3.000 (milyon TL); [15 (işçi) * 300 (milyon TL)] = 4.500 (milyon TL) evlenme yardımı ayrılmıştır.

Doğum-ölüm yardımı, işletme tarafından, her kişi için kişi başına 250.000.000 (TL) olarak (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu) belirlenmiştir. Tabloya göre, işletmede her ay için 4 işçinin, doğum-ölüm yardımından faydalanacağı varsayılmış ve bu aylar için [4 (işçi) * 250 (milyon TL)] = 1.000 (milyon TL) doğum-ölüm yardımı ayrılmıştır.

Sosyal yardım gideri aşağıdaki formül yardımıyla bulunabilir.

$$\text{sosyal yardım gideri} = \text{Çocuk zammı} + \text{yakıt parası} + \text{bayram harçlığı} + \text{evlenme yardımı} + \text{doğum ve ölüm yardımı}$$

Ocak ayı için sosyal yardım giderinin [600 (milyon TL) + 40.000 (milyon TL) + 20.000 (milyon TL) + 0 + 1.000 (milyon TL)] = 61.600 (milyon TL) olarak gerçekleşmesi tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

SSK işveren payı, işletmenin çalıştırdığı her işçi için devlete ödemesi gereken tutar olup, aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir.

$$\text{SSK işveren payı} = (\text{Esas ücret toplamı} + \text{İlave ücretler} - \text{Özel indirim}) * \%20$$

Özel indirim, kanun tarafından belirlenmekle birlikte işletmedeki her işçi için kişi başı 20.000.000 (TL)'dir. %20 oranı, işletmenin iş riskine, tehlike sınıfına göre değişen bir orandır. Çalışma ortamının riskine (aşırı sıcak ortam, camın kesici özelliği, vb.) göre Çalışma Bakanlığı'nca oran "X İşletmesi" için %20 olarak belirlenmiştir. İşletmede 400 işçi çalışacaktır. Bu durumda toplam özel indirim tutarı, [400 (işçi) * 20 (milyon TL)] = 8.000 (milyon TL) olarak tahmin edilebilir. Örneğin, Ocak ayı için SSK işveren payı = [148.000 (TL) + 14.880 (TL) + 2.480 (TL) - 8.000 (milyon TL)] * %20 = 31.632 (milyon TL) tahmin edilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken ilave ücretler toplamında

ikramiyenin her üç aylık dönemde dikkate alınarak ilgili aydaki SKK işveren payının tahmin edileceğidir. İşsizlik işveren payı da aynı tutarın %2'si diğer bir deyişle, işsizlik işveren payının %10'u kadar olacaktır.

2.22. Tablo 29: 2003 Bütçe Aylık Memur Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu

İşletmenin hazırlayacağı 2003 bütçe aylık memur giderleri (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşmesi tahmin edilen memur giderlerinin, (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

Memur maaşlarında işçi maaşlarında olan normal ücret, yasal izin, yıllık izin ayrımı ve vardiya zammı yoktur. İşletme, memur maaşlarını Ocak ayında yapılacak olan %10'luk zamla (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu) yılın ilk altı ayı için 750.000.000 (TL) ve Temmuz ayında bu yeni maaşa yapılacak olan %15'lik zamla (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu) birlikte 862.500.000 (TL) olarak tahmin etmektedir.

İşletme politikası gereği; ikramiye tutarı, memur maaşının 1/3'ü; fazla mesai tutarı, memur maaş toplamının %10'u olarak tahmin edilmektedir. İkramiye tutarının ve fazla mesai tutarının toplamı ilave ücret toplamını vermektedir.

Memur giderleri tablosunda yeralan Mart ve Aralık aylarında fazla mesaide beklenen artışların nedenleri sırasıyla, Mart ayındaki Kurban Bayramı'ndan; Aralık ayındaki Şeker Bayramı'ndan kaynaklanacaktır.

Örneğin; Ocak ayı için ikramiye tutarı, $[75.000 \text{ (milyon TL)}/3] = 25.000 \text{ (milyon TL)}$; fazla mesai tutarı, $[75.000 \text{ (milyon TL)} * 10/100] = 7.500 \text{ (milyon TL)}$ ve ilave ücret toplamı = $[25.000 \text{ (milyon TL)} + 7.500 \text{ (milyon TL)}] = 32.500 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilmekte, diğer aylar için de ilgili tutarlar aynı yolla bulunabilmektedir.

Çocuk zammı, yakıt parası, bayram harçlığı, evlenme-doğum-ölüm yardımı ve sosyal yardım giderlerinin bulunmasında işçi giderlerinde (tablo 28: 2003 bütçe aylık işçi ve ücret giderleri tablosu) yapılan hesaplamalar geçerlidir. Hesaplamalardaki tek fark, kişi sayısındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır. Nitekim, "X İşletmesi"ndeki işçi sayısı 400 kişi, memur sayısı 100 kişi olup (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu), toplam personel sayısı 500 kişidir.

Çalışan her kişi için çocuk zammı tutarı yılın ilk altı ayı için 1.500.000 (TL) olarak Resmi Gazete’de belirlenmiştir. İkinci altı ay için çocuk zammı tutarının %10 zamlı birlikte $1.500.000 \text{ (TL)} + [1.500.000 \text{ (TL)} * 10/100] = 1.650.000 \text{ (TL)}$ olması beklenmektedir. İşletmede çalışan bütün memurlar dikkate alınarak, ilk altı ay için çocuk zammı tutarı, $[1.500.000 \text{ (TL)} * 100 \text{ (memur)}] = 150 \text{ (milyon TL)}$; ikinci altı ay için, $[1.650.000 \text{ (TL)} * 100 \text{ (memur)}] = 165 \text{ (milyon TL)}$ olarak bulunabilir.

Yakıt parası, işletme tarafından kişi başı, aylık, 100.000.000 (TL) olarak belirlenmiş olup (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu), her aya eşit dağıtım yapılacaktır. İşletmede çalışan bütün memurlar dikkate alınarak, yakıt parası, $[100.000.000 \text{ (TL)} * 100 \text{ (memur)}] = 10.000 \text{ (milyon TL)}$ olarak tahmin edilmektedir.

Bayram harçlığı, işletme tarafından kişi başı her bir bayram için 300.000.000 (TL) olarak belirlenirken (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu), her aya eşit dağıtım yapılacaktır. İşletmede çalışan bütün memurlar dikkate alınarak bayram harçlığı, $[300.000.000 \text{ (TL)} * 2 * 100 \text{ (memur)}] = 600.000 \text{ (milyon TL)}$ tahmin edilmektedir. Tutarın bir aya düşen kısmı, $[600.000 \text{ (milyon TL)}/12] = 5.000 \text{ (milyon TL)}$ olacaktır.

Evlenme yardımı, işletme tarafından, evlenen her kişi için kişi başına 300.000.000 (TL) olarak (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu) belirlenmiştir. Tabloya göre, işletmede Nisan-Mayıs-Haziran ve Temmuz aylarında 5 memurun evleneceği varsayılmış ve bu aylar için, $[5 \text{ (memur)} * 300 \text{ (milyon TL)}] = 1.500 \text{ (milyon TL)}$ evlenme yardımı ayrılmıştır.

Doğum-ölüm yardımı, işletme tarafından kişi başı 250.000.000 (TL) olarak (tablo 4: 2003 yılı bütçe endeksleri tablosu) belirlenmiştir. Tabloya göre işletme, her iki ayda, bir memurun doğum-ölüm yardımından faydalanacağını varsaymıştır ve bu aylar için 250.000.000 (TL) doğum-ölüm yardımı ayıracaktır.

SSK İşveren payı, işsizlik işveren payı hesaplamaları, işçi ücret giderlerinde yapılan hesapların aynısıdır. Hesaplamalardaki tek farkı, kişi sayısındaki farklılık oluşturmaktadır. Nitekim, “X İşletmesi”ndeki işçi sayısı 400 kişi, memur sayısı 100 kişi olup (tablo 4: 2003 bütçe endeksleri tablosu), toplam personel sayısı 500 kişidir. Bu da özel indirim hesaplamasında fark yaratmaktadır. Memurlar için toplam özel indirim tutarı, [100 memur

* 20 (milyon TL)] = 2.000 (milyon TL) olarak tahmin edilmekte ve hesaplamalar bu durum dikkate alınarak yapılmaktadır.

2.23. Tablo 30: 2003 Bütçe Aylık Nakit Akım (TL) Tablosu

İşletmenin finans bölümü tarafından hazırlanacak olan 2003 bütçe aylık nakit akım (TL) tablosu'nda, işletmenin 2003 yılında gerçekleşebilecek nakit girişlerinin ve nakit çıkışlarının (TL) olarak aylara göre dağılımı gösterilecektir.

İşletmenin ödeme ve tahsilat politikası çerçevesinde nakit giriş ve çıkışları aylar itibariyle gösterilecektir. İşletmenin alacaklarının tahsilatı konusunda geçmiş deneyimleri, genel iş hayatıyla ilgili beklentileri ve diğer koşullar, nakit girişlerinin zamanlamasını tahminde ipuçları verir.

Diğer bütçelerde olduğu gibi işletme, nakit bütçesi hazırlama çalışmalarına da satış tahminleriyle başlayacaktır. Nakit bütçesinin hazırlanmasındaki gerekli bir diğer veriyi ise, işletme müşterilerinin nasıl bir ödeme gösterdiğine ilişkin bilgiler oluşturmaktadır. Bu iki bilgi, işletmenin aylık olarak müşterilerinden ne kadar nakit getiri sağlayacağını hesaplamaya yarayacaktır.

İşletmenin nakit girişlerini yurtiçi ve yurtdışı satışlardan elde edeceği tahsilatlar oluşturmaktadır. İşletmede satışlar, vadeli olarak yapılmakta ve müşteriler borçlarını ödedikçe alacaklar, nakit girişlerine dönüşmektedir.

“X İşletmesi” yurtiçi satışlarını 30 gün (bir ay) vadeli olarak belirlemiştir. Bunun bir sonucu olarak da işletme, ilgili ayda yaptığı satışların tahsilini o ayı takip eden bir sonraki ayda alabilecektir. Diğer bir ifadeyle, örneğin; Ocak ayında yaptığı satışın tahsilatını, Şubat ayında; Şubat ayında yaptığı satışın tahsilatını, Mart ayında gerçekleştirebilecektir. Bununla birlikte, işletmenin yurtiçi satışlarını bir ay vadeli sattığı varsayımıyla, ilgili yılın Ocak ayı nakit girişleri, önceki yıldan devreden satışlardan doğan alacaklara dair olacağı gibi, ilgili yılın son dönemine ait nakit tahsilatı da bir sonraki döneme yansıtacaktır.

İşletme yurtiçi satışlarında %18 olan KDV tutarı dahildir.

Buna göre ilgili ayda beklenen yurtiçi satış tahsilatı aşağıdaki formül yardımıyla bulunabilir.

$$\text{İlgili aydaki yurtiçi satış tahsilatı} = \text{tahsili gerçekleştirilecek olan ayın yurtiçi toplam satışları (TL)} * 1.18$$

Tahsili gerçekleştirilecek olan ayın tahmin edilen yurtiçi toplam satışları, tablo 12: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (TL) tablosu'nda yer alan ilgili ayın toplam değerleri olacaktır.

Örneğin; Şubat ayı yurtiçi satış tahsilatı = [1.032.500 (milyon TL) * 1.18] = 1.218.350 (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

“X İşletmesi” yurtdışı satışlarını, 60 gün (2 ay) vadeli olarak belirlemiştir. Diğer bir ifadeyle işletme yurtdışı tahsilatlarını 60 gün sonra gerçekleştirmeyi düşünmektedir. Bunun bir sonucu olarak da işletme ilgili ayda yaptığı satışların tahsilini o ayı takip eden ikinci ayda alabilecektir. Diğer bir ifadeyle, örneğin; Ocak ayında yaptığı satışın tahsilatını, Mart ayında; Şubat ayında yaptığı satışın tahsilatını, Nisan ayında gerçekleştirebilecektir. Sürenin iki ay olarak tahmin edilmesinin nedeni olarak, nakliyenin uzun sürmesi, malların ilgili yerlere ulaşması durumunda bu yerler tarafından yapılacak teslim sayımları, kontrolleri verilebilir. İşletmede yurtdışı satış tahsilatları, gümrük işlemleri, merkez tarafından yapılmaktadır.

$$\text{İlgili aydaki yurtdışı satış tahsilatı} = \text{tahsili gerçekleştirilecek ayın yurtdışı satış (FOB USD) toplamı} * \text{tahsil edilecek olan aydaki ortalama kur değeri}$$

Tahsil edilmesi beklenen ayın yurtdışı satış (FOB USD) toplam değerine, tablo 14: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB USD) tablosu'ndan, tahsil edilecek olan aydaki beklenen ortalama kur değerine, tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu'ndan ulaşılabilir.

Örneğin; Mart ayı yurtdışı satış tahsilatı = [1.100.000 (FOB USD) * 1.510.000 (ort. \$ kuru)] = 1.661.000 (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir. Diğer aylar için de aynı hesaplamalar yapılarak örnek çoğaltılabilir.

İşletmenin nakit çıkışlarını, işçi ücret ve memur ücret ödemelerinin net değerleri, SSK-vergi ödemeleri, hammadde malzeme ve ambalaj malzemesi ödemeleri, yakıt ödemeleri, yatırım ve diğer ödemeler oluşturmaktadır.

Nakit çıkışları, arasında en büyük pay, işletme ve ambalaj malzemesi ödemesi kaleminde tahmin edilmektedir.

“X İşletmesi”, işçi ve memur ücret ödemelerini aybaşında gerçekleştirmeyi tahmin etmektedir. Diğer bir deyişle işletme, işçi ve memurlarının Ocak ayı çalışmalarının karşılığını, Şubat ayı başında, Şubat ayı, çalışmalarının karşılığını, Mart ayı başında ödeyecektir.

İşçi ve memur ücret ödemeleri tabloda net değerler olarak yer almaktadır. Personelle ilgili nakit çıkışları normal aylarda esas ücretler, ilave ücretler ve periyodik olarak verilen sosyal yardım giderlerinden (tablo 28: 2003 bütçe aylık işçi ücret ve giderleri tablosu ve tablo 29: 2003 bütçe aylık memur giderleri tablosu’ndan yeralan değerler) yasal kesintiler (GV + SSK işsizlik işçi) düşüldükten sonra kalan net değerlerdir ve personele izleyen ilk aybaşında nakit olarak ödenmektedir. Ancak periyodik olmayan, yönetim kararıyla belirlenen ikramiye, prim ve bazı sosyal yardımlar, her ay aylık bordrolara yansıtılmamakta, karar alınan dönemde bordrolaşmaktadır. Bu tür kalemlerle ilgili giderler, bütçelerin her dönemine eşit yansıtılmakta; fakat, nakit akımda fiili ödemenin gerçekleşeceği dönemde gösterilmektedir.

Sosyal ödemeler, personele ödenmesine karar verilen bayram harçlıkları ve yakıt parasından oluşmaktadır. Bu durumda işletme, Mart ve Aralık aylarında sosyal ödeme adı altında bayram parası; Temmuz ayında yakıt parası ödemeyi düşünmektedir.

SSK + vergi, tablo 28: 2003 bütçe aylık işçi ücret ve giderleri tablosu’nda yeralan işveren payı ile hesaplanan GV + SSK + işsizlik işçi ve tablo 29: 2003 bütçe aylık memur giderleri tablosu’nda yeralan işveren payı ile hesaplanan GV + SSK işsizlik işçi toplamından oluşan tutar olacaktır.

Hammadde, malzeme ve ambalaj giderleri, yakıt-elektrik gider kalemlerine %18 KDV dahildir ve oluşacak olan bu giderlerin bir ay sonra ödenmesi planlanmaktadır. Bu durumda ilgili kalemdaki nakit çıkışı aşağıdaki formülle bulunabilir.

$$\text{İlgili aydaki ilgili kalemdaki nakit çıkışı} = \text{İlgili aydaki ilgili gider kalemi} * 1.18$$

İlgili aydaki ilgili gider kalemi tablo 20: 2003 bütçe aylık giderler (TL) tablosunda yeralan değerler olacaktır. Bu durumda hammadde gideri, hammadde ve yardımcı madde giderleri toplamından oluşacaktır. Diğer gider kalemleri için de işletme aynı hesaplamalarla ilgili kalemlerdeki nakit çıkışlarını tahmin edebilecektir.

Örneğin Ocak ayı için hammadde ve yardımcı madde nakit çıkışı, 274.590 (milyon TL) + [73.224 (milyon TL) * 1.18] = 410.421 (milyon TL) olarak tahmin edilmekte ve Şubat ayında ödenmesi planlanmaktadır.

Diğer ödemeler kalemindeki tahmin edilen nakit çıkışını bulmak için, bu kalemi oluşturan, dışarıdan alınan hizmetler, dışarı yaptırılan hizmetler, pazarlama ve satış giderleri toplanacak (tablo 20: 2003 bütçe aylık giderler (TL) tablosu'ndan bulunur), bu tutara KDV yansıtılacak ve bulunan toplama çeşitli giderler ve vergi-harç giderleri eklenecektir.

Geçmiş yıllarda başlanan ve ödemeleri devam eden yatırımlar işletme tarafından gözönüne alınarak , bütçe yılı içine alınmasına karar verilenler belirlenmiştir. Buna göre, Nisan ve Ağustos aylarında 500.000 (milyon TL), Aralık ayında 1.000.000 (milyon TL) yatırım gideri tahmin edilmektedir.

2.24. Tablo: 31 2003 Bütçe Aylık Kar/Zarar Tablosu

2003 bütçe aylık kar/zarar tablosu'nda, işletmenin bütçe döneminde elde edeceği gelirler ile katlanacağı giderler, brüt satış karı, faaliyet karı ve net kar büyüklüklerine göre tahmin edilmektedir.

Tabloda yeralan yurtiçi satışlar (TL) değeri, tablo 12: 2003 bütçe aylık yurtiçi satışlar (TL) tablosu'nda yeralan yurtiçi satışların ilgili aylardaki toplam değerleri; yurtdışı satışlar (TL) değeri, tablo 16: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB TL) tablosu'nda yeralan ilgili aylardaki yurtdışı satışların toplam değerleri olacaktır.

Kur farkı,

$$\boxed{[(\text{İlgili aysonu tahmin edilen kur} - \text{bir önceki ay tahmin edilen aysonu kuru}) * \text{bir önceki dönem \$ satışları}] + [(\text{ilgili aysonu tahmin edilen kur} - \text{ilgili aydaki tahmin edilen ort. kur}) * \text{ilgili ayın \$ satışları}]}$$

formülüyle bulunabilir.

İlgili aysonu tahmin edilen kur, bir önceki ay tahmin edilen aysonu kuru, ilgili aydaki tahmin edilen ortalama kur, tablo 5: 2003 bütçe aylık genel durum tablosu'nda yeralan değerler olacaktır.

Bir önceki dönem \$ satışları ile ilgili ayın \$ satışları, diğer bir deyişle FOB USD satışları, tablo 14: 2003 bütçe aylık yurtdışı satışlar (FOB USD) tablosu'nda yeralan ilgili ayın toplam değeri olacaktır.

Örneğin Haziran ayı için satış kur farkı; $[(1.610.000 (\text{aysonu } \$ \text{ kuru}) - 1.550.000 (\text{aysonu } \$ \text{ kuru}) * 1.386.000 (\text{FOB USD}) + (1.610.000 (\text{aysonu } \$ \text{ kuru}) - 1.540.000 (\text{ort. } \$ \text{ kuru}) * 1.211.000 (\text{FOB USD})] = 167.930$ (milyon TL) olarak tahmin edilmektedir.

SMM, (GÜG/Toplam Üretim * Toplam satış adedi)'nin %90'olarak tahmin edilmektedir.

Brüt satış karı (zararı), yurtiçi satışlar, yurtdışı satışlar ve yurtdışı satış kur farkı toplamından satışların maliyetinin düşülmesi suretiyle bulunan değer olmaktadır. Brüt satış karı/zararından faaliyet giderleri kalemini oluşturan genel yönetim giderlerinin ve pazarlama giderlerinin düşülmesiyle faaliyet karı/zararı tahmin edilebilecektir. Faaliyet karı/zararına, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve karların eklenmesi ve diğer faaliyetlerden olağan gider ve zararların düşülmesi suretiyle, olağan kar veya zarar bulunabilecektir.

SONUÇ

Günümüz yöneticileri, işletmelerinde belirli amaçları gerçekleştirebilmek için güçlü bir planlama fonksiyonunu gerekliliğine inanmaktadırlar. Yaşanılan çağda birçok işletme, nerede olduğunu, nereye ve nasıl varmak istediğini yapılan planlama çalışmalarıyla ortaya koymaktadır. Nitekim, planlama yapmayan bir işletme, nereye gitmesi gerektiğini ya da nereye gidiyor olduğunu bilemeyecektir.

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

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

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

Bilimsel yönetimde görülen en önemli gelişmelerden biri olan işletme bütçelerinin etkili bir planlama ve kontrol aracı olarak yarar sağlayabilmesi, yönetim fonksiyonları (planlama örgütlenme, yöneltme, koordinasyon ve kontrol) ile olan ilişkilerinin ve dayandığı temel ilkelerin (üst yönetimin desteği, uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması, yeterli muhasebe düzeni, gerçekçilik, esneklik ve katılma ilkeleri) anlaşılması ile mümkün olur. Çünkü işletme bütçeleri sisteminin değeri, yönetime sağladığı yararlar ve hizmetlerle ölçülmektedir.

Diğer bir deyişle, bütçe uygulamasından beklenen yararın sağlanabilmesi, herşeyden önce bütçenin ciddi bir biçimde ele alınması ve hazırlanmasıyla sözkonusu olabilecektir. Bununla birlikte, etkin bir bütçeleme sisteminin işletmede kurulabilmesi, işletmenin örgüt yapısı içerisinde bütçelemeyle ilgili birimlerin oluşturulması, bütçeleme çalışmalarının belli bir takvim çerçevesinde planlanıp yürütülmesi ve bütçe hazırlanmasına tüm seviyelerdeki yönetim kadrosunun katılımının sağlanması ihtiyaçlarını doğurur. Kısacası, bütçe çalışmalarından önce bütçe ortamı hazırlanmalıdır.

Bütçelerin hazırlanmasında yaygın katılım, hedeflerin herkesce bilinmesine hizmet edecek; bütçelemeyle ilgili birimlerin oluşturulması, bölümler arasında koordinasyon ve işbirliği yapılmasını sağlayacak; bütçe takviminin oluşturulmasıyla da faaliyetlerin zamanında tamamlanabilmesi için süreçteki her bir aşamanın ne zamana kadar bitirilmesi gerektiği ortaya çıkacak, böylece iş akışında olabilecek aksaklıklar en aza indirgenmiş olacaktır.

Bütçenin geleceğe dönük olarak hazırlanması, geleceğin ise karanlık ve belirsizliklerle dolu olması, bütçenin sağlayacağı yarara kuşku ile bakılmasına yol açmaktadır. Özellikle ekonomik gel-gitlerin yaşandığı bir ortamda bu kuşku daha da belirginleşmektedir. Bununla birlikte, günümüzün büyük ve başarılı işletme yöneticilerinin pekçoğu, bütçeyi gerek işletme içi gerekse işletme dışı koşullardaki değişmelerde yön gösterecek en iyi metodlardan biri olarak nitelemektedirler. Nitekim, bu işletmelerin, bugünkü konumlarına ulaşmalarında en büyük etkenlerden birisini bütçeleme ve bütçe kontrolüne verdikleri önem oluşturmaktadır. Burada dikkat edilmesi ve unutulmaması gereken ise, bütçenin bir amaç olmadığı, amaçları gerçekleştirmek için bir teknik ve araç olduğudur.

Yapılan uygulama çalışması da göstermiştir ki, “X İşletmesi” bütçeleme çalışması yapmakla, gelecek faaliyet dönemi için saptanan politikalarının, amaçlarının resmi ve sayısal olarak karşılığını bulmakta, gelecekteki faaliyetlerinin sağlayacağı gelir ve giderlerinin ayrıntılı bir analizini hazırlayarak, rekabet karşındaki durumunu belirleyebilmektedir.

Sağlanacak gelirlerin ayrıntılarıyla belirtilmesi, kaynakların; işçilikler, hammaddeler, vb. giderler için nasıl harcanacağını tahmin edilmesi, işgücü, hammadde ve üretim tesislerinin işletme yönetimince en ekonomik şekilde kullanılmasının sağlanması, gerçekleşen ve bütçelenen tutarların periyodik olarak gözden geçirilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması işletmelerde bütçelemenin esasını oluşturmaktadır.

İşletmeler, nakit fazlalık oluşması durumunda bu fazlalığın süreklilik göstermesi durumunu gözönüne alarak paraya çevrilmesi kolay varlıklara yatırılabilmekte; nakit sıkıntısı dönemlerini önceden saptayarak, o dönemin başında gereksinmeye ve olanaklara göre yeni fon kaynakları bulmaya yönelmekte veya ödemelerin sürelerinde, gerekli ayarlamaları baştan yaparak, ödemelerini daha rahat dönemlere kaydırabilmektedirler.

Bütçe, işletmenin her düzeyindeki yöneticilerin ortak çabasını gerektirmekle birlikte, bütçe hazırlama sürecinin başlatılması, gerekli bilgilerin sağlanması ve bölümlerarası koordinasyonu sağlamak için işletmelerde bütçe komitesi ve bütçe yöneticisi birimlerinin oluşturulması gerekir.

İşletmeler, bütçe çalışmalarını belirli bir takvim çerçevesinde yürütmeli, her faaliyetin başlangıç ve bitiş tarihleri bu takvimde yerelmalıdır. Aynı zamanda işletmelerde standart bir prosedürün uygulanmasını sağlamak amacıyla bütçe elkitabı hazırlanmalı ve bütçe çalışmalarında gözönünde bulundurulmak üzere tüm bölümlere gönderilmelidir. Her bölüm, bu ilkelerin sınırları içinde çalışarak sorumlu oldukları kalemlere ilişkin bütçe planlarını hazırlamalı ve yönetim kurulunun onayından geçen işletme bütçelerine ilişkin kopyalar, bütçe döneminden önce ilgililere dağıtılmalıdır.

İşletmeler, bütçe hazırlanması kadar bütçe kontrolüne de önem vermelidir. İşletme yönetimleri, bütçe kontrol raporları hazırlayarak performansın ölçülmesini ve gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamalıdır. Raporlarda gerçekleşen ile bütçelenen durum arasındaki farklar incelenerek, değerlendirmeler yapılmakta ve sonuçlar, her ayın en geç ikinci haftası organize edilecek enformasyon toplantılarıyla üst yönetime raporlanmalı, alt kademedeki yöneticilere konu ile ilgili bilgiler verilmelidir. Bunlarla birlikte işletmelerde formel olmayan günlük toplantılar yanında farklarla ilgili acil tedbirlerin alınması gerektiğinde olağanüstü toplantılar da yapılabilir.

Yapılan uygulama çalışması göstermiştir ki, bugün pekçok işletme yöneticisi, bütçenin, kendilerine ve bireysel olarak işletmeye sağladığı faydalara, kısacası bütçe yapılmasının gerekliliğine inanmakta, bütçe çalışmalarının doğru bir şekilde yapılabilmesi için gerekli ortamı yaratmakta ve bütçe süreci içerisinde kendilerine düşen sorumlulukları en iyi biçimde gerçekleştirmeye çalışmaktadırlar.

EKLER**Sayfa**

Görüşme Formu.....	178
Tablo 4: 2003 Bütçe Endeksleri Tablosu.....	179
Tablo 5: 2003 Bütçe Aylık Genel Durum Tablosu.....	180
Tablo 6: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Adet) Tablosu.....	181
Tablo 7: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Adet) Tablosu.....	182
Tablo 8: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Adet) Tablosu.....	183
Tablo 9: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (Kg) Tablosu.....	184
Tablo 10: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (Kg) Tablosu.....	185
Tablo 11: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (Kg) Tablosu.....	186
Tablo 12: 2003 Bütçe Aylık Yurtiçi Satışlar (TL) Tablosu.....	187
Tablo 14: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB USD) Tablosu.....	188
Tablo 16: 2003 Bütçe Aylık Yurtdışı Satışlar (FOB TL) Tablosu.....	189
Tablo 17: 2003 Bütçe Aylık Toplam Satışlar (TL) Tablosu.....	190
Tablo 18: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Adet) Tablosu.....	191
Tablo 19: 2003 Bütçe Aylık Üretim (Kg) Tablosu.....	192
Tablo 20: 2003 Bütçe Aylık Giderler Genel Durum (TL) Tablosu.....	193
Tablo 21: 2003 Bütçe Aylık Giderler (Kg) Tablosu.....	194
Tablo 22: 2003 Bütçe Aylık Hammadde ve Yardımcı Madde Giderleri (TL) Tablosu.....	195
Tablo 25: 2003 Bütçe Aylık Yakıt Giderleri (TL) Tablosu.....	196
Tablo 26: 2003 Bütçe Aylık Malzeme Giderleri (TL) Tablosu.....	197
Tablo 27: 2003 Bütçe Aylık Fayda-Hizmet Giderleri (TL) Tablosu.....	198
Tablo 28: 2003 Bütçe Aylık İşçi Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	199
Tablo 29: 2003 Bütçe Aylık Memur Ücret ve Giderleri (TL) Tablosu.....	200
Tablo 30: 2003 Bütçe Aylık Nakit Akım (TL) Tablosu.....	201
Tablo 31: 2003 Bütçe Aylık Kar/Zarar Tablosu.....	202

Görüşme Formu

Araştırmada, X İşletmesi'nin, genel işletme bütçesini hazırlarken nasıl bir yol izlediğini, yöneticilerin bütçe hakkındaki düşüncelerinin neler olduğunu ortaya koyabilmek amacıyla sağlanması gereken veriler, konunun uzmanı kişilerle bire-bir görüşmeler yapılarak elde edilmeye çalışılmış, görüşme sırasında kişilere aşağıdaki sorular yöneltilmiştir.

1. İşletmedeki göreviniz?
2. İşletmenizde bütçe hangi amaçla hazırlanmaktadır?
3. Bütçenin size göre faydaları nelerdir?
4. Bütçenin size göre sınırları nelerdir?
5. İşletmenizde bütçe çalışmalarını yürütmek için bir örgüt birimi bulunmakta mıdır?
6. İşletmenizde bütçeleme sürecindeki her bir aşamanın ne zamana kadar tamamlanması gerektiğini ortaya koyan bir takvim hazırlanmakta mıdır?
7. İşletmenizde standart bir prosedür uygulayabilmek için bütçe elkitabı hazırlanmakta mıdır?
8. İşletmenizde genel işletme bütçesi nasıl hazırlanmaktadır?
9. İşletmenizde bölümünüzün bütçesi nasıl hazırlanmaktadır?
10. İşletmenizde bütçe kontrolü yapılmakta mıdır, yapılıyorsa nasıl yapılmaktadır?

TABLO 4: 2003 BÜTCE ENDEKSLERİ TABLOSU**USD Kuru**

31.12.2002	1.450.000
31.12.2003	1.815.000
Devalüasyon	%25

EURO Kuru

31.12.2002	1.350.000
31.12.2003	1.687.500
Devalüasyon	%25

Enflasyon

TÜFE	%25
TEFE	%22

Memur Ücret Artışları

1.Dönem 1 Ocak	%10
2.Dönem 1 Temmuz	%15

İşçi Ücret Artışları

1.Dönem 1 Nisan	%12,5
2.Dönem 1 Ekim	%10,0

Sosyal Yardımlar

Bayram Parası (* 2)	300.000.000
Yakıt Parası (Aylık)	100.000.000
Evlenme yardımı	300.000.000
Doğum-Ölüm yardımı	250.000.000

Kadro

İşçi	400 kişi
Memur	100 kişi

X İŞLETMESİ
TABLO 5: 2003 BÜTÇE AYLIK GENEL DURUM TABLOSU

	<u>Aralık 2002</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
ÜRETİM														
KG		2.712.000	3.244.000	2.777.500	2.935.000	3.009.500	2.533.000	2.533.000	3.075.000	3.303.000	3.304.500	2.609.500	2.614.500	34.650.500
ADET		7.500.000	9.350.000	7.850.000	8.400.000	8.400.000	7.200.000	7.200.000	9.000.000	9.700.000	9.700.000	7.700.000	7.150.000	99.150.000
Y.İÇİ SATIŞLAR														
KG		779.500	906.500	1.920.500	1.323.000	947.000	1.222.500	859.000	859.000	1.241.500	1.321.000	1.247.000	918.500	13.545.000
ADET		2.400.000	2.750.000	5.550.000	3.800.000	2.800.000	3.500.000	2.500.000	2.500.000	3.700.000	3.900.000	3.700.000	2.700.000	39.800.000
MİLYON TL		1.032.500	1.085.000	2.342.500	1.580.250	1.199.625	1.554.000	1.199.000	1.199.000	1.746.250	2.040.625	2.018.750	1.500.000	18.497.500
Y.DIŞI SATIŞLAR														
KG		1.835.000	1.805.500	1.323.500	1.454.500	1.988.000	1.787.000	1.674.000	1.674.000	1.833.500	1.982.000	2.057.500	1.691.000	21.105.500
ADET		4.750.000	4.750.000	3.800.000	4.050.000	5.600.000	4.900.000	4.700.000	4.700.000	5.300.000	5.800.000	6.000.000	5.000.000	59.350.000
MİLYON TL		1.622.500	1.637.440	1.429.970	1.554.960	2.115.036	1.864.940	1.838.010	1.855.740	2.099.595	2.492.280	2.616.150	2.241.058	23.367.679
FOB USD		1.100.000	1.088.000	947.000	1.023.000	1.386.000	1.211.000	1.182.000	1.182.000	1.320.500	1.548.000	1.605.000	1.362.000	14.954.500
TOPLAM SATIŞLAR														
KG		2.614.500	2.712.000	3.244.000	2.777.500	2.935.000	3.009.500	2.533.000	2.533.000	3.075.000	3.303.000	3.304.500	2.609.500	34.650.500
ADET		7.150.000	7.500.000	9.350.000	7.850.000	8.400.000	8.400.000	7.200.000	7.200.000	9.000.000	9.700.000	9.700.000	7.700.000	99.150.000
MİLYON TL		2.655.000	2.722.440	3.772.470	3.135.210	3.314.661	3.418.940	3.037.010	3.054.740	3.845.845	4.532.905	4.634.900	3.741.058	41.865.179
GİDERLER														
		2.915.335	3.085.484	3.256.846	3.197.327	3.240.433	3.177.689	3.169.302	3.362.667	3.656.177	3.865.926	3.642.959	3.598.270	40.168.413
KAR / ZARAR														
		83.193	312.036	365.733	379.574	349.411	291.827	256.155	570.736	937.216	1.278.378	1.029.286	432.063	6.285.610
DÖVİZ KURLARI														
USD														
Ay sonu	1.450.000	1.500.000	1.510.000	1.520.000	1.550.000	1.550.000	1.610.000	1.645.000	1.675.000	1.750.000	1.790.000	1.830.000	1.815.000	
Ortalama	1.200.000	1.500.000	1.505.000	1.510.000	1.520.000	1.526.000	1.540.000	1.555.000	1.570.000	1.590.000	1.610.000	1.630.000	1.645.417	
EURO														
Ay sonu	1.350.000	1.400.000	1.450.000	1.500.000	1.530.000	1.550.000	1.570.000	1.605.000	1.635.000	1.620.000	1.650.000	1.650.000	1.687.500	
Ortalama	1.100.000	1.400.000	1.425.000	1.450.000	1.470.000	1.486.000	1.500.000	1.515.000	1.530.000	1.540.000	1.551.000	1.560.000	1.570.625	
TEFE														
Aylık	2,0	1,5	1,3	1,8	1,9	1,5	1,6	0,0	1,5	3,2	2,3	2,1	3,9	
Birlikimli	35,0	1,5	2,8	4,7	6,7	8,3	10,0	10,0	11,6	15,2	17,9	20,3	25,0	
TEFE														
Aylık	1,5	1,5	1,2	1,5	1,8	1,3	1,8	0,0	1,2	2,0	1,8	2,1	3,9	
Birlikimli	32,0	1,5	2,7	4,3	6,1	7,5	9,5	9,5	10,8	13,0	15,0	17,4	22,0	

Maliye Bakanlığı
Bütçe & Mali Kontrol

X İŞLETMESİ

TABLO 6: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTIÇİ SATIŞLAR ('000 ADET) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	250	350	300	300	250	150	100	100	250	250	200	100	2.600
Su ve meşr. bard	500	750	1.500	1.250	750	950	550	550	750	800	700	500	9.550
Cam tabaklar	400	450	1.250	750	600	850	650	650	950	1.150	1.000	750	9.450
Cam kaseler	600	650	1.250	750	600	800	650	650	950	1.050	1.000	750	9.700
Ayaklı bardaklar	650	550	1.250	750	600	750	550	550	800	650	800	600	8.500
TOPLAM :	2.400	2.750	5.550	3.800	2.800	3.500	2.500	2.500	3.700	3.900	3.700	2.700	39.800

X İŞLETMESİ

TABLO 7: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTDIŞI SATIŞLAR ('000 ADET) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	0	50	100	0	0	0	0	0	150	0	0	0	300
Su ve meşr.bard	2.500	2.250	1.000	1.250	1.350	1.750	1.250	1.250	1.250	1.100	1.250	900	17.100
Cam tabaklar	500	750	750	800	1.450	750	1.150	1.150	1.250	1.100	1.000	800	11.450
Cam kaseler	500	750	750	600	1.650	850	950	950	1.100	1.100	1.000	800	11.000
Ayaklı bardaklar	1.250	950	1.200	1.400	1.150	1.550	1.350	1.350	1.550	2.500	2750	2500	19.500
TOPLAM :	4.750	4.750	3.800	4.050	5.600	4.900	4.700	4.700	5.300	5.800	6.000	5.000	59.350

X İŞLETMESİ

TABLO 8: 2003 BÜTÇE AYLIK TOPLAM SATIŞLAR ('000 ADET) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	250	400	400	300	250	150	100	100	400	250	200	100	2.900
Su ve meşr.bard	3.000	3.000	2.500	2.500	2.100	2.700	1.800	1.800	2.000	1.900	1.950	1.400	26.650
Cam tabaklar	900	1.200	2.000	1.550	2.050	1.600	1.800	1.800	2.200	2.250	2.000	1.550	20.900
Cam kaseler	1.100	1.400	2.000	1.350	2.250	1.650	1.600	1.600	2.050	2.150	2.000	1.550	20.700
Ayaklı bardaklar	1.900	1.500	2.450	2.150	1.750	2.300	1.900	1.900	2.350	3.150	3.550	3.100	28.000
TOPLAM :	7.150	7.500	9.350	7.850	8.400	8.400	7.200	7.200	9.000	9.700	9.700	7.700	99.150

X İŞLETMESİ

TABLO : 9 2003 BÜTÇE AYLIK YURTIÇİ SATIŞLAR (KG) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	27.500	38.500	33.000	33.000	27.500	16.500	11.000	11.000	27.500	27.500	22.000	11.000	286.000
Su ve meşr.bard	225.000	337.500	675.000	562.500	337.500	427.500	247.500	247.500	337.500	360.000	315.000	225.000	4.297.500
Cam tabaklar	140.000	157.500	437.500	262.500	210.000	297.500	227.500	227.500	332.500	402.500	350.000	262.500	3.307.500
Cam kaseler	192.000	208.000	400.000	240.000	192.000	256.000	208.000	208.000	304.000	336.000	320.000	240.000	3.104.000
Ayaklı bardaklar	195.000	165.000	375.000	225.000	180.000	225.000	165.000	165.000	240.000	195.000	240.000	180.000	2.550.000
TOPLAM :	779.500	906.500	1.920.500	1.323.000	947.000	1.222.500	859.000	859.000	1.241.500	1.321.000	1.247.000	918.500	13.545.000

X İŞLETMESİ

TABLO 10: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTDIŞI SATIŞLAR (KG) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	0	5.500	11.000	0	0	0	0	0	16.500	0	0	0	33.000
Su ve meşr. bard	1.125.000	1.012.500	450.000	562.500	607.500	787.500	562.500	562.500	562.500	495.000	562.500	405.000	7.695.000
Cam tabaklar	175.000	262.500	262.500	280.000	507.500	262.500	402.500	402.500	437.500	385.000	350.000	280.000	4.007.500
Cam kaseler	160.000	240.000	240.000	192.000	528.000	272.000	304.000	304.000	352.000	352.000	320.000	256.000	3.520.000
Ayaklı bardaklar	375.000	285.000	360.000	420.000	345.000	465.000	405.000	405.000	465.000	750.000	825.000	750.000	5.850.000
TOPLAM :	1.835.000	1.805.500	1.323.500	1.454.500	1.988.000	1.787.000	1.674.000	1.674.000	1.833.500	1.982.000	2.057.500	1.691.000	21.105.500

X İŞLETMESİ

TABLO 11: 2003 BÜTÇE AYLIK TOPLAM SATIŞLAR (KG) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	27.500	44.000	44.000	33.000	27.500	16.500	11.000	11.000	44.000	27.500	22.000	11.000	319.000
Su ve Meşr.bard	1.350.000	1.350.000	1.125.000	1.125.000	945.000	1.215.000	810.000	810.000	900.000	855.000	877.500	630.000	11.992.500
Cam tabaklar	315.000	420.000	700.000	542.500	717.500	560.000	630.000	630.000	770.000	787.500	700.000	542.500	7.315.000
Cam kaseler	352.000	448.000	640.000	432.000	720.000	528.000	512.000	512.000	656.000	688.000	640.000	496.000	6.624.000
Aynıklı bardaklar	570.000	450.000	735.000	645.000	525.000	690.000	570.000	570.000	705.000	945.000	1.065.000	930.000	8.400.000
TOPLAM:	2.614.500	2.712.000	3.244.000	2.777.500	2.935.000	3.009.500	2.533.000	2.533.000	3.075.000	3.303.000	3.304.500	2.609.500	34.650.500

X İŞLETMESİ

TABLO 12: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTIÇİ SATIŞLAR (TL) TABLOSU

<u>Milyon TL</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	25.000	35.000	30.000	31.500	26.250	15.750	11.000	11.000	27.500	31.250	25.000	12.500	281.750
Su ve meşr.bard	125.000	187.500	375.000	328.125	196.875	249.375	151.250	151.250	206.250	250.000	218.750	156.250	2.595.625
Cam tabaklar	160.000	180.000	500.000	315.000	252.000	357.000	286.000	286.000	418.000	575.000	500.000	375.000	4.204.000
Cam kaseler	300.000	325.000	625.000	393.750	315.000	420.000	357.500	357.500	522.500	656.250	625.000	468.750	5.366.250
Ayaklı bardaklar	422.500	357.500	812.500	511.875	409.500	511.875	393.250	393.250	572.000	528.125	650.000	487.500	6.049.875
TOPLAM :	1.032.500	1.085.000	2.342.500	1.580.250	1.199.625	1.554.000	1.199.000	1.199.000	1.746.250	2.040.625	2.018.750	1.500.000	18.497.500

X İŞLETMESİ

TABLO 14: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTDIŞI SATIŞLAR (FOB USD) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çaybardakları	0	4.000	8.000	0	0	0	0	0	12.000	0	0	0	24.000
Su ve meşr. bard	450.000	405.000	180.000	225.000	243.000	315.000	225.000	225.000	225.000	198.000	225.000	162.000	3.078.000
Cam tabaklar	125.000	187.500	187.500	200.000	362.500	187.500	287.500	287.500	312.500	275.000	250.000	200.000	2.862.500
Cam kaseler	125.000	187.500	187.500	150.000	412.500	212.500	237.500	237.500	275.000	275.000	250.000	200.000	2.750.000
Ayaklı bardaklar	400.000	304.000	384.000	448.000	368.000	496.000	432.000	432.000	496.000	800.000	880.000	800.000	6.240.000
TOPLAM :	<u>1.100.000</u>	<u>1.088.000</u>	<u>947.000</u>	<u>1.023.000</u>	<u>1.386.000</u>	<u>1.211.000</u>	<u>1.182.000</u>	<u>1.182.000</u>	<u>1.320.500</u>	<u>1.548.000</u>	<u>1.605.000</u>	<u>1.362.000</u>	<u>14.954.500</u>

X İŞLETMESİ

TABLO 16: 2003 BÜTÇE AYLIK YURTDIŞI SATIŞLAR (FOB TL) TABLOSU

<u>FOB Milyon TL</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	0	6.020	12.080	0	0	0	0	0	19.080	0	0	0	37.180
Su ve meşr.bard	663.750	609.525	271.800	342.000	370.818	485.100	349.875	353.250	357.750	318.780	366.750	266.558	4.755.956
Cam tabaklar	184.375	282.188	283.125	304.000	553.175	288.750	447.063	451.375	496.875	442.750	407.500	329.083	4.470.258
Cam kaseler	184.375	282.188	283.125	228.000	629.475	327.250	369.313	372.875	437.250	442.750	407.500	329.083	4.293.183
Ayaklı bardaklar	590.000	457.520	579.840	680.960	561.568	763.840	671.760	678.240	788.640	1.288.000	1.434.400	1.316.333	9.811.101
TOPLAM :	1.622.500	1.637.440	1.429.970	1.554.960	2.115.036	1.864.940	1.838.010	1.855.740	2.099.595	2.492.280	2.616.150	2.241.058	23.367.679

X İŞLETMESİ

TABLO: 17 2003 BÜTÇE AYLIK TOPLAM SATIŞLAR (TL) TABLOSU

<u>Milyon TL</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	25.000	41.020	42.080	31.500	26.250	15.750	11.000	11.000	46.580	31.250	25.000	12.500	318.930
Sü ve meşr. bard	788.750	797.025	646.800	670.125	567.693	734.475	501.125	504.500	564.000	568.780	585.500	422.808	7.351.581
Cum tabuklar	344.375	462.188	783.125	619.000	805.175	645.750	733.063	737.375	914.875	1.017.750	907.500	704.083	8.674.258
Cam kaseler	484.375	607.188	908.125	621.750	944.475	747.250	726.813	730.375	959.750	1.099.000	1.032.500	797.833	9.659.433
Ayaklı bardaklar	1.012.500	815.020	1.392.340	1.192.835	971.068	1.275.715	1.065.010	1.071.490	1.360.640	1.816.125	2.084.400	1.803.833	15.860.976
TOPLAM :	2.655.000	2.722.440	3.772.470	3.135.210	3.314.661	3.418.940	3.037.010	3.054.740	3.845.845	4.532.905	4.634.900	3.741.058	41.865.179

X İŞLETMESİ

TABLO 18: 2003 BÜTÇE AYLIK ÜRETİM ('000 ADET) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	400	400	300	250	150	100	100	400	250	200	100	250	2.900
Sü ve meyli bardak	3.000	2.500	2.500	2.100	2.700	1.800	1.800	2.000	1.900	1.950	1.400	3.000	26.650
Cam tabaklar	1.200	2.000	1.550	2.050	1.600	1.800	1.800	2.200	2.250	2.000	1.550	900	20.900
Cam kaseler	1.400	2.000	1.350	2.250	1.650	1.600	1.600	2.050	2.150	2.000	1.550	1.100	20.700
Ayaklı bardaklar	1.500	2.450	2.150	1.750	2.300	1.900	1.900	2.350	3.150	3.550	3.100	1.900	28.000
TOPLAM :	7.500	9.350	7.850	8.400	8.400	7.200	7.200	9.000	9.700	9.700	7.700	7.150	99.150

X İŞLETMESİ

TABLO 19: 2003 BÜTÇE AYLIK ÜRETİM (KG) TABLOSU

<u>Ürün Grubu</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Çay bardakları	44.000	44.000	33.000	27.500	16.500	11.000	11.000	44.000	27.500	22.000	11.000	27.500	319.000
Su ve meşr. bard	1.350.000	1.125.000	1.125.000	945.000	1.215.000	810.000	810.000	900.000	855.000	877.500	630.000	1.350.000	11.992.500
Cam tabaklar	420.000	700.000	542.500	717.500	560.000	630.000	630.000	770.000	787.500	700.000	542.500	315.000	7.315.000
Cam kaseler	448.000	640.000	432.000	720.000	528.000	512.000	512.000	656.000	688.000	640.000	496.000	352.000	6.624.000
Ayaklı bardaklar	450.000	735.000	645.000	525.000	690.000	570.000	570.000	705.000	945.000	1.065.000	930.000	570.000	8.400.000
TOPLAM :	2.712.000	3.244.000	2.777.500	2.935.000	3.009.500	2.533.000	2.533.000	3.075.000	3.303.000	3.304.500	2.609.500	2.614.500	34.650.500

X İŞLETMESİ

TABLO 20: 2003 BÜTÇE AYLIK GİDERLER GENEL DURUM (TL) TABLOSU

Gider Çeşidi (Milyon TL)	Ocak 2003	Şubat 2003	Mart 2003	Nisan 2003	Mayıs 2003	Haziran 2003	Temmuz 2003	Ağustos 2003	Eylül 2003	Ekim 2003	Kasım 2003	Aralık 2003	TOPLAM
HAMMADDE	274.590	329.550	283.097	301.131	309.994	263.305	265.870	325.873	354.494	359.117	287.110	290.308	3.644.438
YARD.MADDE	73.224	87.880	75.492	80.302	82.665	70.215	70.899	86.900	94.532	95.764	76.563	77.415	971.850
İŞLETME MALZEMESİ	97.500	100.000	103.000	113.000	116.000	118.500	131.500	131.500	137.000	152.000	152.500	167.500	1.520.000
MUHTELIF MALZEME	36.000	36.000	38.500	51.500	45.500	45.500	50.500	51.000	54.500	75.500	60.000	60.500	605.000
YAKIT (D.GAZ vb)	288.006	291.750	297.002	302.645	307.185	312.099	312.099	316.781	326.918	334.437	341.460	354.777	3.785.160
AMBALAJ	450.000	562.870	474.140	510.720	512.736	443.520	447.840	565.200	616.920	624.680	502.040	470.470	6.181.136
HAMMADDE ve MALZ.	1.219.320	1.408.050	1.271.231	1.359.297	1.374.079	1.253.140	1.278.708	1.477.254	1.584.364	1.641.498	1.419.673	1.420.970	16.707.585
İŞÇİ ÜCRET ve GİD.	312.155	287.738	363.045	336.038	346.695	371.678	348.255	345.255	370.238	372.140	362.068	435.116	4.250.419
MEMUR ÜCRET ve GİD.	140.610	140.360	166.260	141.860	142.110	158.360	160.973	159.223	178.448	159.223	159.473	188.720	1.895.618
ELEKTRİK GİDERİ	220.500	221.970	223.440	227.850	227.850	236.670	241.815	246.225	257.250	263.130	269.010	266.805	2.902.515
DIŞ.YAPT.İŞLER	22.500	19.500	32.500	34.500	25.000	17.500	23.000	18.000	30.500	21.000	45.500	43.500	333.000
DIŞ.ALINAN HİZMETLER	84.500	84.500	94.500	87.500	87.500	87.500	93.500	93.500	93.500	114.000	102.000	92.000	1.114.500
ÇEŞİTLİ GİDERLER	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	15.000	180.000
PAZ & SATIŞ GİDERLERİ	398.250	408.366	565.871	470.282	497.199	512.841	455.552	458.211	576.877	679.936	695.235	561.159	6.279.777
VERGİ ve HARÇLAR	2.500		25.000				2.500			25.000			55.000
AMORTİSMAN	500.000	500.000	500.000	525.000	525.000	525.000	550.000	550.000	550.000	575.000	575.000	575.000	6.450.000
GENEL TOPLAM :	2.915.335	3.085.484	3.256.846	3.197.327	3.240.433	3.177.689	3.169.302	3.362.667	3.656.177	3.865.926	3.642.959	3.598.270	40.168.413
G.Ü.G.	2.225.552	2.368.569	2.365.291	2.407.313	2.419.190	2.347.079	2.396.820	2.568.189	2.713.682	2.799.398	2.583.428	2.677.284	29.871.795
G.Y.G.	145.767	154.274	162.842	159.866	162.022	158.884	158.465	168.133	182.809	193.296	182.148	179.913	2.008.421
Paz & Satış Gid.	544.017	562.640	728.713	630.148	659.221	671.725	614.017	626.344	759.686	873.232	877.383	741.072	8.288.197
Finansman	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
GENEL TOPLAM :	2.915.335	3.085.484	3.256.846	3.197.327	3.240.433	3.177.689	3.169.302	3.362.667	3.656.177	3.865.926	3.642.959	3.598.270	40.168.413

X İŞLETMESİ

TABLO 21: 2003 BÜTÇE AYLIK GİDERLER (KG) TABLOSU

	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
<u>HAMMADDE KG</u>													
KUM	1.898.400	2.270.800	1.944.250	2.054.500	2.106.650	1.773.100	1.773.100	2.152.500	2.312.100	2.313.150	1.826.650	1.830.150	24.255.350
SODA	542.400	648.800	555.500	587.000	601.900	506.600	506.600	615.000	660.600	660.900	521.900	522.900	6.930.100
FELDSPAT	271.200	324.400	277.750	293.500	300.950	253.300	253.300	307.500	330.300	330.450	260.950	261.450	3.465.050
DİĞER	542.400	648.800	555.500	587.000	601.900	506.600	506.600	615.000	660.600	660.900	521.900	522.900	6.930.100
TOPLAM :	3.254.400	3.892.800	3.333.000	3.522.000	3.611.400	3.039.600	3.039.600	3.690.000	3.963.600	3.965.400	3.131.400	3.137.400	41.580.600
<u>YARDIMCI MADDE KG</u>													
SODYUM NİTRAT	135.600	162.200	138.875	146.750	150.475	126.650	126.650	153.750	165.150	165.225	130.475	130.725	1.732.525
SODYUM SÜLFAT	271.200	324.400	277.750	293.500	300.950	253.300	253.300	307.500	330.300	330.450	260.950	261.450	3.465.050
DİĞER KİMY.YRD.MAİ	135.600	162.200	138.875	146.750	150.475	126.650	126.650	153.750	165.150	165.225	130.475	130.725	1.732.525
TOPLAM :	542.400	648.800	555.500	587.000	601.900	506.600	506.600	615.000	660.600	660.900	521.900	522.900	6.930.100

X İŞLETMESİ

TABLO 22: 2003 BÜTÇE AYLIK HAMMADDE ve YARDIMCI MADDE GİDERLERİ (TL) TABLOSU

	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
HAMMADDE (Milyon TL)													
KUM	128.142	153.790	132.112	140.528	144.664	122.876	124.073	152.074	165.431	167.588	133.985	135.477	1.700.738
SODA	81.360	97.644	83.881	89.224	91.850	78.016	78.776	96.555	105.035	106.405	85.070	86.017	1.079.834
FELDSPAT	24.408	29.293	25.164	26.767	27.555	23.405	23.633	28.967	31.511	31.921	25.521	25.805	323.950
DİĞER	40.680	48.822	41.940	44.612	45.925	39.008	39.388	48.278	52.518	53.202	42.535	43.009	539.917
TOPLAM TL :	274.590	329.550	283.097	301.131	309.994	263.305	265.870	325.873	354.494	359.117	287.110	290.308	3.644.438
YARDIMCI MADDE (Milyon TL)													
SODYUM NİTRAT	50.850	61.028	52.425	55.765	57.406	48.760	49.235	60.347	65.647	66.503	53.169	53.761	674.896
SODYUM SÜLFAT	20.340	24.411	20.970	22.306	22.962	19.504	19.694	24.139	26.259	26.601	21.267	21.504	269.958
DİĞER KİMY.YRD.MAD.	2.034	2.441	2.097	2.231	2.296	1.950	1.969	2.414	2.626	2.660	2.127	2.150	26.996
TOPLAM TL :	73.224	87.880	75.492	80.302	82.665	70.215	70.899	86.900	94.532	95.764	76.563	77.415	971.850

X İŞLETMESİ

TABLO 25: 2003 BÜTÇE AYLIK YAKIT GİDERLERİ (TL) TABLOSU

<u>Milyon TL</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
DOĞALGAZ	253.750	257.049	261.676	266.647	270.647	274.978	274.978	279.102	288.033	294.658	300.846	312.579	3.334.943
ASETİLEN	3.806	3.856	3.925	4.000	4.060	4.125	4.125	4.187	4.321	4.420	4.513	4.689	50.024
L P G	30.450	30.846	31.401	31.998	32.478	32.997	32.997	33.492	34.564	35.359	36.102	37.509	400.193
TOPLAM :	288.006	291.750	297.002	302.645	307.185	312.099	312.099	316.781	326.918	334.437	341.460	354.777	3.785.160

ENERJİ GİDERİ

ELEKTRİK	220.500	221.970	223.440	227.850	227.850	236.670	241.815	246.225	257.250	263.130	269.010	266.805	2.902.515
----------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	---------	-----------

X İŞLETMESİ

TABLO 26: 2003 BÜTÇE AYLIK MALZEME GİDERLERİ (TL) TABLOSU

	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
İŞLETME MALZEMESİ													
(Milyon TL)													
REFRAKTER	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	12.500	12.500	12.500	12.500	12.500	12.500	135.000
KALIP MALZEMESİ	15.000	15.000	15.000	17.500	17.500	17.500	20.000	20.000	20.000	22.500	22.500	22.500	225.000
YEDEK PARÇA	30.000	32.500	35.000	35.000	37.500	40.000	40.000	40.000	45.000	50.000	50.000	65.000	500.000
ELEKTRİK MALZEMESİ	7.500	7.500	8.000	8.000	8.500	8.500	9.000	9.000	9.500	9.500	10.000	10.000	105.000
MAKİNE YAĞ GİDERİ	20.000	20.000	20.000	22.500	22.500	22.500	25.000	25.000	25.000	27.500	27.500	27.500	285.000
KİMYASAL MALZEME	10.000	10.000	10.000	12.500	12.500	12.500	15.000	15.000	15.000	17.500	17.500	17.500	165.000
DİĞER	5.000	5.000	5.000	7.500	7.500	7.500	10.000	10.000	10.000	12.500	12.500	12.500	105.000
TOPLAM :	97.500	100.000	103.000	113.000	116.000	118.500	131.500	131.500	137.000	152.000	152.500	167.500	1.520.000
MUHTELİF MAZEME													
TAMİR MALZEMESİ	20.000	20.000	22.500	22.500	25.000	25.000	27.500	27.500	30.000	30.000	32.500	32.500	315.000
GIYIM & KORUYUCU	5.000	5.000	5.000	15.000	6.000	6.000	6.000	6.500	6.500	25.000	7.000	7.000	100.000
KIRTASIYE	4.000	4.000	4.000	4.500	4.500	4.500	4.500	4.500	5.000	5.000	5.000	5.500	55.000
BİLGİSAYAR MALZ.	2.000	2.000	2.000	2.000	2.500	2.500	2.500	2.500	3.000	3.000	3.000	3.000	30.000
DİĞER	5.000	5.000	5.000	7.500	7.500	7.500	10.000	10.000	10.000	12.500	12.500	12.500	105.000
TOPLAM :	36.000	36.000	38.500	51.500	45.500	45.500	50.500	51.000	54.500	75.500	60.000	60.500	605.000

X İŞLETMESİ

TABLO 27: 2003 BÜTÇE AYLIK FAYDA-HİZMET GİDERLERİ (TL) TABLOSU

	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
DIŞARI YAPTIRILAN İŞLER													
(Milyon TL)													
BİNA BAKIM	5.000	5.000	15.000	15.000							15.000	20.000	75.000
MAKİNE BAKIM	10.000	10.000	10.000	12.500	12.500	10.000	10.000	10.000	15.000	15.000	17.500	17.500	150.000
TAŞIT BAKIM (FORKLİFT	5.000		5.000		7.500		7.500		10.000		10.000		45.000
DEMİRBAŞ BAKIM		2.000		2.000		2.500		2.500		3.000		3.000	15.000
BAHÇE BAKIM				2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500				15.000
DİĞER	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	2.500	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	3.000	33.000
TOPLAM :	22.500	19.500	32.500	34.500	25.000	17.500	23.000	18.000	30.500	21.000	45.500	43.500	333.000
DIŞARIDAN ALINAN HİZMETLER													
YEMEK GİDERİ	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	12.000	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	13.500	153.000
PERSONEL TAŞIMA	10.000	10.000	10.000	10.500	10.500	10.500	11.000	11.000	11.000	12.000	12.000	12.000	130.500
NAKLİYE & TAŞIMA	50.000	50.000	50.000	52.500	52.500	52.500	55.000	55.000	55.000	62.500	62.500	52.500	650.000
YÜKLEME HİZMETİ	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	11.000	11.000	11.000	11.000	11.000	11.000	126.000
DİĞER	2.500	2.500	12.500	2.500	2.500	2.500	3.000	3.000	3.000	15.000	3.000	3.000	55.000
TOPLAM :	84.500	84.500	94.500	87.500	87.500	87.500	93.500	93.500	93.500	114.000	102.000	92.000	1.114.500

X İŞLETMESİ

TABLO 28: 2003 BÜTÇE AYLIK İŞÇİ ÜCRET ve GİDERLERİ (TL) TABLOSU

Milyon TL	Ocak 2003	Şubat 2003	Mart 2003	Nisan 2003	Mayıs 2003	Haziran 2003	Temmuz 2003	Ağustos 2003	Eylül 2003	Ekim 2003	Kasım 2003	Aralık 2003	TOPLAM
Normal Ücretler	129.600	115.200	110.400	140.400	145.800	99.900	105.300	105.300	140.400	160.380	154.440	136.620	1.543.740
Yıllık İzin Ücreti	0	0	0	0	0	40.500	40.500	40.500	0	0	0	0	121.500
Yasal tatil ücreti	19.200	19.200	38.400	21.600	21.600	21.600	21.600	21.600	21.600	23.760	23.760	47.520	301.440
Esas ücret toplamı	148.800	134.400	148.800	162.000	167.400	162.000	167.400	167.400	162.000	184.140	178.200	184.140	1.966.680
İkramiye	49.600	44.800	49.600	54.000	55.800	54.000	55.800	55.800	54.000	61.380	59.400	61.380	655.560
Fazla Mesai	14.880	13.440	29.760	16.200	16.740	16.200	16.740	16.740	16.200	18.414	17.820	36.828	229.962
Vardiya Zammı	2.480	2.240	2.480	2.700	2.790	2.700	2.790	2.790	2.700	3.069	2.970	3.069	32.778
İlave ücret toplamı	66.960	60.480	81.840	72.900	75.330	72.900	75.330	75.330	72.900	82.863	80.190	101.277	918.300
Çocuk zammı	600	600	600	600	600	600	660	660	660	660	660	660	7.560
Yakıt parası	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	40.000	480.000
Bayram harçlığı	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	20.000	240.000
Evlenme yardımı	0	0	0	1.500	3.000	1.500	4.500	1.500	0	0	0	0	12.000
Doğum & Ölüm yardımı	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	12.000
Sosyal yardım gld.	61.600	61.600	61.600	63.100	64.600	63.100	66.160	63.160	61.660	61.660	61.660	61.660	751.560
SSK İşveren (% 20)	31.632	28.416	64.368	34.580	35.786	66.980	35.786	35.786	66.980	39.525	38.198	80.035	558.072
İşsizlik İşveren (% 2)	3.163	2.842	6.437	3.458	3.579	6.698	3.579	3.579	6.698	3.952	3.820	8.004	55.807
İşveren payı	34.795	31.258	70.805	38.038	39.365	73.678	39.365	39.365	73.678	43.477	42.018	88.039	613.879
Toplam	312.155	287.738	363.045	336.038	346.695	371.678	348.255	345.255	370.238	372.140	362.068	435.116	4.250.419

X İŞLETMESİ

TABLO 29: 2003 BÜTÇE AYLIK MEMUR ÜCRET ve GİDERLERİ (TL) TABLOSU

<u>Milyon TL</u>	<u>Ocak 2003</u>	<u>Şubat 2003</u>	<u>Mart 2003</u>	<u>Nisan 2003</u>	<u>Mayıs 2003</u>	<u>Haziran 2003</u>	<u>Temmuz 2003</u>	<u>Ağustos 2003</u>	<u>Eylül 2003</u>	<u>Ekim 2003</u>	<u>Kasım 2003</u>	<u>Aralık 2003</u>	<u>TOPLAM</u>
Memur Maaşları	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	75.000	86.250	86.250	86.250	86.250	86.250	86.250	967.500
İkramiye	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000	25.000	28.750	28.750	28.750	28.750	28.750	28.750	322.500
Fazla Mesai	7.500	7.500	15.000	7.500	7.500	7.500	8.625	8.625	8.625	8.625	8.625	17.250	112.875
İlave ücret toplamı	32.500	32.500	40.000	32.500	32.500	32.500	37.375	37.375	37.375	37.375	37.375	46.000	435.375
Çocuk zammı	150	150	150	150	150	150	165	165	165	165	165	165	1.890
Yakıt parası	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	120.000
Bayram harçlığı	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	5.000	60.000
Evlenme yardımı	0	0	0	1.500	1.500	1.500	1.500	0	0	0	0	0	6.000
Doğum & Ölüm yardımı	250		250		250		250		250		250		1.500
Sosyal yardım gld.	15.400	15.150	15.400	16.650	16.900	16.650	16.915	15.165	15.415	15.165	15.415	15.165	189.390
SSK İşveren	16.100	16.100	32.600	16.100	16.100	31.100	18.575	18.575	35.825	18.575	18.575	37.550	275.775
İşsizlik İşveren	1.610	1.610	3.260	1.610	1.610	3.110	1.858	1.858	3.583	1.858	1.858	3.755	27.578
İşveren payı	17.710	17.710	35.860	17.710	17.710	34.210	20.433	20.433	39.408	20.433	20.433	41.305	303.353
Toplam	140.610	140.360	166.260	141.860	142.110	158.360	160.973	159.223	178.448	159.223	159.473	188.720	1.895.618

X İŞLETMESİ

TABLO 30: 2003 BÜTÇE AYLIK NAKİT AKIM (TL) TABLOSU

(Milyon TL)	Ocak 2003	Şubat 2003	Mart 2003	Nisan 2003	Mayıs 2003	Haziran 2003	Temmuz 2003	Ağustos 2003	Eylül 2003	Ekim 2003	Kasım 2003	Aralık 2003	TOPLAM
NAKİT GİRİŞLERİ :													
DEVİR	500.000												500.000
Y.İÇİ SATIŞ TAHSİLATI	1.096.515	1.218.350	1.280.300	2.764.150	1.864.695	1.415.558	1.833.720	1.414.820	1.414.820	2.060.575	2.407.938	2.382.125	21.153.565
Y.DIŞI SATIŞ TAHSİLATI	1.411.850	1.494.900	1.661.000	1.653.760	1.445.122	1.575.420	2.155.230	1.901.270	1.879.380	1.903.020	2.152.415	2.547.105	21.780.472
TOPLAM NAKİT GİRİŞİ :	3.008.365	2.713.250	2.941.300	4.417.910	3.309.817	2.990.978	3.988.950	3.316.090	3.294.200	3.963.595	4.560.353	4.929.230	43.434.037
NAKİT ÇIKIŞLARI :													
İŞÇİ ÜCRET ÖDEMESİ	106.985	118.872	107.616	229.368	130.465	135.961	245.395	137.287	134.737	245.701	146.547	141.904	1.880.838
MEMUR ÜCRET ÖDEMESİ	49.632	58.390	58.178	116.140	59.453	59.665	111.953	68.340	66.853	127.440	66.853	67.065	909.960
SOSYAL ÖDEMELER			127.500				510.000					127.500	765.000
SSK & VERGİ	113.313	125.903	117.504	275.697	133.981	137.379	257.491	234.050	143.337	269.644	152.833	149.421	2.110.552
HAMMADDE ÖD.	389.899	410.421	492.567	423.135	450.090	463.337	393.554	397.387	487.072	529.851	536.760	429.134	5.403.207
İŞL.&AMBALAJ MALZ.ÖD.	654.104	688.530	824.667	726.455	796.760	795.598	716.874	743.211	882.286	953.936	1.005.572	843.157	9.631.149
YAKIT & ELK. ÖDEMESİ	570.036	600.037	606.190	614.121	625.984	631.341	647.548	653.619	664.347	689.318	705.129	720.355	7.728.025
DİĞER ÖDEMELER	583.010	613.695	619.592	857.587	713.892	734.445	744.052	692.521	687.259	842.035	1.001.624	1.009.427	9.099.140
NAKİT ÇIKIŞI :	2.466.978	2.615.848	2.953.813	3.242.504	2.910.624	2.957.726	3.626.866	2.926.415	3.065.891	3.657.925	3.615.318	3.487.964	37.527.871
YATIRIM ÖDLEMİSİ				500.000			500.000					1.000.000	2.000.000
KREDİ GERİ ÖDEMESİ													
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞI	2.466.978	2.615.848	2.953.813	3.742.504	2.910.624	2.957.726	4.126.866	2.926.415	3.065.891	3.657.925	3.615.318	4.487.964	39.527.871
KREDİ GİRİŞİ													
FARK	541.387	638.789	626.276	1.301.682	1.700.875	1.734.126	1.596.211	1.985.885	2.214.195	2.519.865	3.464.899	3.906.166	

X İŞLETMESİ

TABLO 31: 2003 BÜTÇE AYLIK KAR / ZARAR TABLOSU

(Milyon TL)	Ocak 2003	Şubat 2003	Mart 2003	Nisan 2003	Mayıs 2003	Haziran 2003	Temmuz 2003	Ağustos 2003	Eylül 2003	Ekim 2003	Kasım 2003	Aralık 2003	TOPLAM
SATIŞLAR													
Yurtiçi Satışlar	1.032.500	1.085.000	2.342.500	1.580.250	1.199.625	1.554.000	1.199.000	1.199.000	1.746.250	2.040.625	2.018.750	1.500.000	18.497.500
Yurtdışı Satışlar	1.622.500	1.637.440	1.429.970	1.554.960	2.115.036	1.864.940	1.838.010	1.855.740	2.099.595	2.492.280	2.616.150	2.241.058	23.367.679
Y.D.satış kur farkı	27.500	16.440	20.350	59.100	33.264	167.930	148.765	159.570	299.930	331.460	382.920	206.898	1.854.127
SATIŞLARIN MALİYETİ	1.909.524	1.709.930	2.535.532	2.024.722	2.177.271	2.464.433	2.157.138	1.849.096	2.266.064	2.519.458	2.929.003	2.594.906	27.137.077
BRÜT SATIŞ KARI / (ZARARI)	772.976	1.028.950	1.257.288	1.169.588	1.170.654	1.122.437	1.028.637	1.365.214	1.879.711	2.344.907	2.088.817	1.353.049	16.582.228
FAALİYET GİDERLERİ													
Genel Yönetim Giderleri	145.767	154.274	162.842	159.866	162.022	158.884	158.465	168.133	182.809	193.296	182.148	179.913	2.008.421
Pazarlama Giderleri	544.017	562.640	728.713	630.148	659.221	671.725	614.017	626.344	759.686	873.232	877.383	741.072	8.288.197
FAALİYET KARI / (ZARARI)	83.193	312.036	365.733	379.574	349.411	291.827	256.155	570.736	937.216	1.278.378	1.029.286	432.063	6.285.610
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GELİR ve KARLAR													
Faiz Gelirleri													
Kambiyo Karları													
DİĞER FAALİYETLERDEN OLAGAN GİDER ve ZARARLAR													
FINANSMAN GİDERLERİ													
K.V.Borçlanma Giderleri													
U.V.Borçlanma Giderleri													
OLAGAN KAR veya ZARAR	83.193	312.036	365.733	379.574	349.411	291.827	256.155	570.736	937.216	1.278.378	1.029.286	432.063	6.285.610
DÖNEM KARI / (ZARARI)	83.193	312.036	365.733	379.574	349.411	291.827	256.155	570.736	937.216	1.278.378	1.029.286	432.063	6.285.610

KAYNAKÇA

Kitaplar

Akgüç, Öztin. **Finansal Yönetim**. Yedinci Baskı. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, 1998.

Alpay, Yurdakul. **Bütçeden Stratejik Yönetime İşletme Planlaması**. İstanbul: Cem Yayınevi, 1990.

Aydın, Nurhan. **Finansal Yönetim**. Eskişehir: Birlik Ofset, 1999.

Bartol, Kathryn M. and Martin, David C. **Management**. 3rd Edition. Boston: Mc-Graw Hill Book Company, 1998.

Basık, Feryal Orhon. **Kar Planlaması ve Kontrolü**. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Basımevi ve Film Merkezi, 1992.

Bayar, Doğan ve Aydın, Nurhan. **İşletmelerde Finansal Yönetim**. Eskişehir: Etam A.Ş. Matbaa Tesisleri, 1994.

Büker, Semih. **Finansal Yönetim**. Beşinci Baskı. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları No:875, Açıköğretim Fakültesi Yayın No:463, 2001.

Büyükmirza, Kamil. **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**. Sekizinci Baskı. Ankara: Barış Kitap Basım ve Yayın Dağıtım Ltd. Şti., 2000.

Cemalcılar, İlhan. **İşletme Bütçeleri**. İstanbul: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları:24-2, 1965.

Certo, Samuel C. **Modern Management: diversity, quality, ethics, and the global environment**. 7th Edition. New Jersey: Printice-Hall International Editions, 1997.

Dessler, Garry. **Management: Leading People and Organizations in the 21st Century.** 1st Edition. New Jersey: Printice-Hall International Editions, 1998.

Elma, Cevat ve Demir, Kamile. **Yönetimde Çağdaş Yaklaşımlar Uygulamalar ve Sorunlar.** Ankara: Anı Yayıncılık, 2000.

Eren, Erol. **Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası.** Beşinci Baskı. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000.

Ergin, Hüseyin. **Stratejik Yönetim Muhasebesi.** İkinci Baskı. Kütahya: Kütahya Ekspres Matbaası, 1997.

Erol, Cengiz. **İşletmelerde Finansal Yönetim.** Ankara: İmge Kitabevi, 1999.

Gatewood, Robert D., Taylor, Robert R. and Ferrell, O.C. **Management: Compherension, Analysis and Application.** Chicago: Austen Press, 1995.

Gönenli, Atilla. **İşletmelerde Finansal Yönetim.** Altıncı Baskı. İstanbul: Yön Ajans, 1988.

Gray, Jack and Ricketts. **Cost and Managerial Accounting.** Auckland: Mc Graw-Hill International Book Company. 1982.

Griffin, W. Ricky. **Management.** 4th Edition. Boston: Houghton Mifflin Co., 1993.

Gürsoy, Cudi Tuncer. **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi.** İkinci Baskı. İstanbul: Beta Yayınları, 1999.

Güvemli, Oktay. **İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Planlama.** İkinci Baskı. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi, 1990.

- Harrison, Jeffrey S. and John, Caron H. St. **Strategic Management Of Organizations and Stakeholders**. 2nd Edition. Cincinnati, Ohio: South Western College Publishing, 1998.
- Hatiboğlu, Zeyyat. **Yönetim Muhasebesi**. Birinci Baskı. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., 1995.
- Heckert, J. Brooks and Willson, James D. **Business Budgeting and Control**. 3rd Edition. New York: The Ronald Press Company, 1967.
- Jack, Smith L., Roberts, Keith M. and William, Stephens L. **Accounting Principles**. New York: Mc Graw-Hill International Editions, 1989.
- Jones, Reginald. L. and Trentin, George H. **Budgeting: Key to Planning and Control**. New York: American Management Association, 1971.
- Koç Yalkın, Yüksel. **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**. Üçüncü Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1989.
- Koontz, Harold, O'Donnell, Cyrill and Weihrich, Heinz. **Essentials of Management**. 4th Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Company, 1986.
- Lucey, T. **Costing an Instructional Manual**. 2nd Edition. Eastleigh: English Language Book Society, 1985.
- Manav, Cevat. **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama**. Birinci Baskı. Ankara: Desen Kağıtçılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., 1990.

Moore, Carl and Jaedicke. **Yönetim Muhasebesi**. Çeviren: Alparslan Peker. Dördüncü Baskı. İstanbul: Yön Ajans, 1998.

Moriarity, Shane and Allen, Carl P. **Cost Accounting**. 3rd Edition. John Wiley& Sons.1991.

Mucuk, İsmet. **Modern İşletmecilik**. Onikinci Baskı. İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2000.

Özalp, İnan. **İşletme Yönetimi**. Birinci Baskı. Eskişehir: Birlik Ofset, 2000.

Parsloe, Eric. **Sistemli Bütçeleme**. Çevirenler: Aksu Bora ve Onur Cankocak, Birinci Baskı. Ankara: İlkaynak Kültür ve Sanat Ürünleri, 1997.

Peker, Alparslan. **Modern Yönetim Muhasebesi**. Dördüncü Baskı. İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:53, Fatih Yayınevi, 1988.

Pekiner, Kamuran. **İşletme Denetimi**. Beşinci Baskı. İstanbul: Yön Ajans Basım, 1988.

Rayburn, Letricia Gayle. **Cost Accounting Using A Cost Management Approach**. USA: Irwin Inc., 1996.

Savcı, Mustafa. **Maliyet Muhasebesine Giriş**. Üçüncü Baskı. Rize: Akademi Yayınevi,1999.

Schmidgall, Raymond S. **Hospitality Industry Managerial Accounting**. New York: The Educational Institute, 1986.

Sevgener, A.Sait ve Hacırüstemoğlu, Rüstem. **Yönetim Muhasebesi**. Altıncı Baskı. İstanbul: Alfa Yayınları, 2000.

Shim, Jae K. And Siegel, Joel G. **Budgeting Basic&Beyond**. New Jersey: Printice Hall, 1996.

- Thompson, John L. **Strategic Management**. 4th Edition. Australia: Thompson Learning, 2001.
- Thomsett, Micheal C. **Bütçeleme ve Tahmin**. Çeviren: Ezgi Sungur. İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1997.
- Tosun, Kemal. **İşletme Yönetimi**. Altıncı Baskı. Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi, 1992.
- Tükenmez, Mine ve diğerleri. **Finansal Yönetim**. İzmir: Vizyon Yayınları, 1999.
- Türko, Metin. **Finansal Yönetim**. Birinci Baskı. İstanbul: Alfa Basım-Yayım ve Dağıtım, 1999.
- Wehrich, Heinz and Koontz, Harold. **Management: A Global Perspective**. 10th Edition. New York: Mc Graw-Hill Book Co., 1993.
- Welsch, Glenn A. **İşletme Bütçeleri**. Çevirenler: Yaman Erdal ve Arkadaşları. Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1978.
- Wilsmore, A.W. **Business Budgets In Practice**. Toronto-Canada: The Copp Clark Publishing Co., 1973.
- Wilson, Peter. **Güçlü Şirket ve Başarılı Yönetim Finansal Yönetim**. Çeviren: Engin Müstecaplıoğlu. İstanbul: Epsilon Yayıncılık, 1996.
- Wixon, Rufus. **Budgetary Control**. New York: Alexander Hamilton Institute, 1976.

Yükçü, Süleyman. **Kalite Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi (Kalite Muhasebesi)**.
İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1999.

Tezler

Banar, Kerim. **“Ulaşım İşletmelerinde Bütçeleme ve EBO İşletmesindeki Uygulama”**
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
1987.

Biçer, Mustafa. **“CPM (Kritik Yol Metodu) İle Planlama”** Yayınlanmamış Yüksek
Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995.

Cingi, Nurel. **“Planlama Örgütünde Amaçlara Göre Yönetim Uygulamasının
İşletmenin Başarısı Açısından İncelenmesi ve Eczacıbaşı Holding’de Bir
Uygulama”** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler
Enstitüsü, 1994.

Çelebioğlu, Gökçenur. **“Enflasyonist Ortamda Faaliyet Bütçeleri”** Yayınlanmamış
Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.

Gün, Asım **“İşletmelerde Kontrol, Finansal Kontrol ve Bütçeleme”** Yayınlanmamış
Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999.

Hayırsever, Feride. **“Nakit Bütçesi Hazırlanması Sırasında İşletme Yöneticilerinin
Sorumlulukları ve Örnek Uygulama”** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu
Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1995.

Kirel, Nezih. **“Vakıflarda Bütçeleme ve Kontrol”** Yayınlanmamış Doktora Tezi.
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2000.

Özalp Günal, Semiha. **“Yönetim Aracı Olarak Bütçeler ve Bütçeye Katılımın Etkileri”**
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
1997.

Tambaş, Necla. **“İşletme Bütçeleri ve Kontrol”** Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1994.

Ulukan, Cemil. **“İşletme Bütçeleri ve Bilgisayar Destekli Bir Uygulama Denemesi”**
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
1992.

Uysal, Özgür Özmen. **“Konaklama İşletmelerinin Kar Planlaması Sürecinde Faaliyet
Bütçeleri ve Bir Uygulama”** Yayınlanmamış Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1996.

Yas, Murat. **“Elektronik Hesap Tablolarıyla İşletme Bütçelerinin Hazırlanması”**
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü,
1998.

Dergiler

Çam, Salim. “Enflasyon Ortamında Bütçeler Nasıl Hazırlanır?” **Active Bankacılık ve
Finans Dergisi**, Yıl: 4, Sayı:22, Ocak-Şubat 2002.

Kırlıdoğ, Melih. “Bütçe Gerekli mi Yararlı mı?” **Active Bankacılık ve Finans Dergisi**,
Yıl:2, Sayı:8, Ağustos-Eylül 1999.

Gazeteler

—————. “Enflasyonist Ortamda Satış Bütçesinin Hazırlanması” **Dünya Gazetesi**,
12.11.2001.

—————. “Kriz Dönemlerinde Dinamik Bütçeler Nasıl Hazırlanır?” **Dünya Gazetesi**,
11.01.2001.