

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

İŞLETMELERDE BÜTÇE SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA
Yüksek Lisans Tezi

SAADET YILMAZ
142008159

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

DANIŞMAN
Yard. Doçent Dr. Özgür ÖZDEMİR

İSTANBUL, Mart 2017

**T.C.
OKAN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETMELERDE BÜTÇE SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA
Yüksek Lisans Tezi**

SAADET YILMAZ

142008159

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE DENETİM ANABİLİM DALI
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih:

Tezin Savunulduğu Tarih

:

Tez Danışmanı

: Yard. Doçent Dr. Özgür Özdemir

Diğer Jüri Üyeleri

: Doç. Dr. Batuhan Güvenli

Doç. Dr. Ahmet Atakişi

İSTANBUL, Mart 2017

İÇİNDEKİLER

SAYFA NO

İÇİNDEKİLER	i
ÖZET	iii
SUMMARY	iv
ŞEKİL LİSTESİ	v
TABLO LİSTESİ	vi
BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ	1
BÖLÜM 2. İŞLETME BÜTÇELERİ	3
2.1. Bütçenin Amaçları.....	4
2.2. İşletme Bütçelerinin İlkeleri	4
2.3. İşletme Bütçelerinin Sınırları	8
2.4. İşletme Bütçelerinin Türleri	9
2.5. İşletme Bütçeleri ve Yönetim Fonksiyonları.....	11
BÖLÜM 3. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI	19
3.1. Bütçeyi Hazırlayacak Organ.....	20
3.2. Bütçe Dönemi	23
3.3. Genel Bütçenin Oluşturulması	25
3.5. Bütçe Kontrolü	32
3.6. Maliyetleme ve Fiyatlama Kontrolleri	48
3.7. Kar Planlaması.....	55
3.8. Finansal Analiz Yöntemleri.....	60
BÖLÜM 4. ESNEK BÜTÇELEME	65
4.1. Esnek Bütçenin Kapsamı.....	66

4.2. Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi	67
4.3. Faaliyet Hacmini Belirlenmesi	70
4.4. Genel Üretim Giderlerinin Ayrılması.....	71
4.5. Yükleme Oranlarını Belirleme	74
BÖLÜM 5. UYGULAMA	78
5.1. Uygulamanın Amacı.....	78
5.2. Uygulamanın Kapsamı	78
5.3. Uygulanan Yöntem.....	79
5.4. ABC Tesis Yönetim Şirketi.....	79
5.. Uygulamada Kullanılacak Veriler	79
SONUÇ	98
KAYNAKÇA.....	99
ÖZGEÇMİŞ	103

ÖZET

İŞLETMELERDE BÜTÇE SİSTEMİ VE BİR UYGULAMA

Belirli bir faaliyetin önceden yapılan planlara uygun olarak gerçekleşip gerçekleşmediğinin kontrol edilmesi işletmeler için büyük önem taşır. Kontrol işleminin yürütülmesindeki önemli araçlardan biri de bütçelerdir. Bütçeler sayesinde gerçekleşen rakamlar ile belirlenen ölçüler karşılaştırılarak sapmalar belirlenir ve düzeltici önlemlerin alınması sağlanır.

Bu çalışmada X alışveriş merkezi için yönetim şirketinin gider bütçesinin hazırlanmasına yönelik bir uygulama gerçekleştirilmiştir. ABC Tesis Yönetim işletmesinin alışveriş merkezi ortak kullanım alanı bütçesi hazırlanmıştır. İşletme için esnek bütçeleme önerisi getirilmiştir. Önerilen bu bütçeleme sistemi ile etkin bir maliyet sisteminin oluşturulması öngörülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe hazırlama, Esnek bütçeleme, Bütçe kontrolü

Tarih: 13.02.2017

SUMMARY

BUDGET SYSTEM IN BUSINESSES AND AN APPLICATION

Checking the firm activities in accordance with the plans made in before have great importance for businesses. Budgets are the one of the important tools to control process. Using budgets, deviations are determined by comparing the predicted and actual outputs and corrective measures are taken.

In this study, an application was carried out to prepare budget expenses for X shopping center Common usage of budget was prepared for ABC shopping mall facility management. Flexible budget system was proposed for the company. Using this budget system, an efficient cost analysis system could be designed/created.

Keywords: Budget preparation, Flexible budget, Budget control

Date: 13.02.2017

ŞEKİL LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Şekil 3.1. Bütçenin Hazırlanması Planı	19



TABLO LİSTESİ

	<u>SAYFA NO</u>
Tablo 3.1. Finansal Durum Tablosu	64
Tablo 5.1. Personel Sayıları	80
Tablo 5.2. AVM 2015 Ortak Alan Yıllık Bütçesi.....	80
Tablo 5.3. Birim Maliyet	80
Tablo 5.4. Toplam ve Boş Mağaza Alanı	81
Tablo 5.5 Kiralanan Mağaza Alanı.....	81
Tablo 5.6 AVM 2015 Elektrik Gideri Bütçesi.....	82
Tablo 5.7 AVM 2015 Yılı Esnek Elektrik Gideri Bütçesi.....	82
Tablo 5.8. AVM 2015 Yılı Su Gideri Bütçesi	83
Tablo 5.9. AVM 2015 Yılı Su Gideri Esnek Bütçesi	84
Tablo 5.10. AVM 2015 Yılı Doğalgaz Gideri Bütçesi	85
Tablo 5.11. AVM 2015 Yılı Doğalgaz Gideri Esnek Bütçesi	86
Tablo 5.12. AVM 2015 Yılı Yönetim Hizmet Gider Bütçesi.....	86
Tablo 5.13. AVM 2015 Yılı Yönetim Hizmet Gideri Esnek Bütçe	87
Tablo 5.14. AVM 2015 Yılı Tamir Bakım Bütçesi	88
Tablo 5.15. AVM 2015 Yılı Tamir Bakım Gideri Esnek Bütçe.....	88
Tablo 5.16. AVM 2015 Yılı Temizlik Giderleri Bütçe	89
Tablo 5.17. AVM 2015 Yılı Temizlik Giderleri Esnek Bütçesi	90
Tablo 5.18. AVM 2015 Yılı Güvenlik Giderleri Bütçesi	91
Tablo 5.19. AVM 2015 Yılı Güvenlik Giderleri Esnek Bütçesi	92
Tablo 5.20. AVM 2015 Yılı Teknik Giderler Bütçesi.....	93
Tablo 5.21. AVM 2015 Yılı Teknik Giderler Esnek Bütçesi	93
Tablo 5.22. AVM 2015 Yılı Sigorta Giderleri Bütçesi.....	94
Tablo 5.23. AVM 2015 Yılı Sigorta Giderleri Esnek Bütçesi.....	95
Tablo 5.24. AVM 2015 Yılı Esnek Bütçesi.....	96
Tablo 5.25. AVM 2015 Yılı Esnek Bütçe Yıllık Bütçe Karşılaştırma	97

BÖLÜM 1. GİRİŞ ve AMAÇ

Günümüzde ortaya çıkan ekonomik ve teknik gelişmeler işletmelerde yönetim sürecini daha karmaşık hale getirmiştir. Ortaya çıkan bu durum yönetimle ilgili yeni yöntemlerin gelişmesine olanak sağlamıştır. Yeni ortaya çıkan kavramlardan biri de işletme bütçesidir.

Bütçe kavramı genel olarak işletmenin amaçlarına ve politikalarına bağlı olarak işletme yönetimince hazırlanmış sayısal olarak ifade edilebilen rapor olarak tanımlanabilir. Bütçeler işletmelerin kesin hedeflerini belirler ve bu hedeflerine etkin bir şekilde ulaşmalarına olanak sağlar. İşletmenin verimliliğini, kârlılığını ve likiditesini artırır. Dönemsel analizler ile bütçelenmiş sonuçlar ile gerçekleşen sonuçlar kıyaslanır. Böylece gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Bütçeler ayrıca farklı bölüm yöneticilerinin eylemlerini koordine etmesini sağlar.

Esnek bütçeler farklı çalışma derecelerine göre ayarlanan bütçelerdir. İşletmelerde kullanılan esnek bütçe sistemi farklı faaliyet düzeylerine göre sapmaları kolaylıkla ortaya çıkarır. Ayrıca bu sapmaların hangi maliyet merkezlerinde ortaya çıktığını gösterir. Böylece doğru bir maliyet yapılanması ve kontrolü ortaya çıkarır.

Bu çalışmada işletmelerde bütçe sistemi konusu incelenmiştir. Genel bir incelemeden sonra X alışveriş merkezi için yönetim şirketinin gider bütçesinin hazırlanmasına yönelik bir uygulama yapılmıştır. Bu kapsamda ABC Tesis Yönetim işletmesinin alışveriş merkezi ortak kullanım alanı bütçesi hazırlanmıştır. Bu şirketin 2015 yılı esnek bütçesi hesaplanmıştır. Tesis yönetim şirketinin mevcut bütçe çalışmaları veri olarak alınmıştır ve bu kapsamda esnek bütçeleme önerisi getirilmiştir. Bu çalışma ile işletmenin esnek bütçeleme yöntemini kullanması sağlanarak etkin bir maliyet sisteminin oluşturulmasının yolu açılmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde işletme bütçeleri hakkında genel bilgi verilmiştir. Bütçelerin ilkeleri, sınırları ve türleri açıklanmıştır. Üçüncü bölümde bütçenin hazırlanması konusu incelenmiştir. Bütçeyi hazırlayan organ, bütçe dönemi

oluşturulması-kontrolü ve planlaması hakkında bilgi verilmiştir. Çalışmanın dördüncü bölümünde esnek bütçeleme incelenmiştir.

Beşinci bölümde X alışveriş merkezi için yönetim şirketinin gider bütçesinin açıklanmasına yönelik bir uygulamaya yer verilmiştir. Son bölümde sonuç ve önerilere yer verilmiştir.



BÖLÜM 2. İŞLETME BÜTÇELERİ

İşletmelerde Yönetim sürecini oluşturan ‘planlama, örgütleme, yöneltme, uyumlaştırma ve denetleme’ işlevlerini işletme amaçlarına ulaşabilecek biçimde gerçekleştirme, yönetimin en önemli görevleri arasındadır. Bugünün gelişen ekonomik ve teknik koşullarında yönetim süreci karmaşıklaşmakta, bu durum yönetimle ilgili yöntemler ve tekniklerin gelişmesine, yeni kavramların ortaya çıkmasına sebep olmaktadır. Bu kavramlardan biri de işletme bütçesidir.

İşletme bütçesi, bütçe kavramı ile ortaya çıkmıştır. İlk olarak devlet daha sonra ise özel sektöre ait belirli bir dönem içindeki gelir ve giderlerin ayrıntılarını tasarlayan hesap cetveli olarak kullanılan bütçe¹, işletmelerin gelecekteki faaliyetlerini;²

- Tespit ve tayin eden,
- Bu faaliyetleri koordine eden,
- Ve kontrol imkanı sağlayan kısa vadeli bir plan olarak tanımlayabiliriz.

Genel anlamda ise ‘tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, karlar ile maliyetlerin tahmini planlarıdır’. Bu kavram doğrultusunda geliştirilmiş olan işletme bütçesi ise; işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecek bir faaliyet dönemi için belirlenen planların, amaçların, hedeflerin resmi ve sayısal olarak ifade edilmesidir³.

İşletme bütçesi ile birlikte bütçeleme kavramı da sıklıkla kullanılmaktadır. Bütçeleme; gelecekteki belirli bir zaman dilimi içinde yapılacak işleri önceden ve sayısal olarak gösteren bütçenin yapılabilmesi için, gerekli tekniklere ve yöntemlere verilen bir addır. Bütçeleme eylemi sonunda işletme bütçesi oluşturulur. Mevcut koşullara uygun olması açısından, bütçe hazırlanmadan önce, bütçe döneminin hedeflerinin saptanması ve faaliyet düzeyini belirlerken, işletmenin üretim kapasitesi, finansal olanakları, piyasanın durumu, hammadde edinme kaynakları gibi iç ve dış koşullar dikkate alınmalıdır. İşletme bütçesi hazırlanmadan önce bu koşullar iyi gözlenmeli ve ne kadar çok açıklığa kavuşturulursa hedefleri belirlemek o kadar kolay

¹ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, 6. Baskı, İstanbul, 2010, s.1

² Sadi Işıklar, “İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama”, İstanbul, 1997, s.6

³ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, 6. Baskı, İstanbul, 2010, s.1-2

olacaktır. Bütçe döneminin hedefleri belirlendikten sonra, bunlara dayanılarak satış, üretim, hammadde gibi sayısal ifadeler gerçekleştirilebilecektir.

2.1. Bütçenin Amaçları

Yönetim kavramı, spesifik amaçlara etkin bir şekilde ulaşmak için kısıtlı kaynakların organizasyonu ve geleceğe ilişkin belirsizlik ortamında karar verme olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda, başarılı yöneticiler etkin planlama, kısıtlı kaynaklar ile belirlenen amaçlara ulaşmak için çaba göstereceklerdir. Bu faaliyetleri; planlama, karar verme, organizasyonun yapılandırılması, iletişim, motivasyon ve kontrol olarak sayabiliriz⁴.

Yönetim, plan ve politikalarını organizasyonda alt kademelere yaymak için bütçeleri kullanmaktadır.

Bu manada bütçe ve bütçenin amaçları⁵;

- Beklentilerin resmi bir şekilde ifade edilmiş olması nedeniyle bunların altında yatan varsayımları tanımlamak,
- Üst yönetim tarafından seçilen hedef ve yöntemlerin bütçeler yoluyla alt kademelere iletilmesi sonucu diğer yöneticilerin bunları anlayıp bütçeyi desteklemelerinin sağlanması,
- Beklentilerin başarı değerlemesi için bir çerçeve oluşturulduktan sonra çalışanların kendilerinden beklenenleri anlayabilmelerinin sağlanması,
- Çalışanların bütçelenmiş hedefler doğrultusunda motive edilmeleri ve sonuçta bütçelenen ölçütlerle değerlendirilebilmelerine olanak sağlanması.

2.2. İşletme Bütçelerinin İlkeleri

Bütçe ilkeleri, bütçenin hazırlık ve uygulama tekniğine ait kurallardır. Bütçenin tüm fonksiyonlarının, tam olarak yerine getirilebilmesi, bütçe gelir ve giderleri hakkında doğru bilgi alınması için bir takım ilkelere uyulması gerekmektedir⁶. Bunlar;

2.2.1. Yönetimin Desteği İlkesi

Bütçe sisteminin etkili olabilmesi için bütün yönetim katlarının özellikle yukarı seviyedeki işletme yönetiminin tam olarak desteklemesi gerekmektedir. Genel müdür ve

⁴ Sait Y. Kaygusuz, “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Bandırma, 2003, s.99

⁵ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, 6. Baskı, İstanbul, 2010, s.2

⁶ Zelka Mehmet, Ceyhan M. Sait, “**Bütçe Politikaları ve Türk Bütçe Sistemi**”, Ankara, 1997, s.10

yukarı seviyedeki diğer işletme yöneticileri, işletme bütçe sistemi için gerekli zamanı ayırmaya ve bütçe sistemini bütün ayrıntıları ile desteklemeye istekli değillerse, o bütçe sistemi başarıya ulaşmayacaktır. Bu sebeple, yukarı seviyedeki yöneticilerin bütçe sisteminin niteliklerini ve temel ilkelerini anlamaları ve kendilerine yararlı olacağına ikna edilmeleri gerekmektedir. Bütçe sistemi ile ilgili sorumlu bütçe yöneticilerinin ve uzmanlarının bir görevi de, işletme yöneticilerinin, özellikle üst düzey yöneticilerin sisteme karşı olumlu tutumda bulunmalarını sağlamaktır⁷. Ayrıca, bütçe sadece bir muhasebe raporu değil, öncelikle bir yönetim aracı olduğu görüşü benimsenmelidir.⁸

2.2.2. Katılımcılık İlkesi

Bu ilke, işletme bütçelerinin bütçe örgüt yöneticileri veya işletmenin üst düzey yöneticileri tarafından hazırlanmayacağını ifade eder. Buna göre, bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim seviyelerinin katılması, bütçelerde saptanan hedeflerin ve planların gerçekleştirilmesi zorunludur. İşletmelerin bütçe yöneticileri bütçeyi hazırlamazlar; bu yöneticilerin sorumluluğu bütçelerin düzenlenmesine ve uygulanmasına ilişkin konularda koordinatörlük ve danışmanlık hizmetidir. Bu durumda, işletme bütçelerinin hazırlanmasından birinci derecede hat yöneticileri sorumludur. Bu yöneticiler, işletme bütçelerinin hazırlanması ile ilgili tüm girdileri ve verileri sağlarlar⁹.

Katılımın etkili olması için planlı ve sürekli olması gerekmektedir. Bu nedenle, üst düzey yönetim, işletmenin temel politika ve amaçlarını kesinlikle tanımlamalı ve belirlemelidir. Alt düzeydeki yöneticiler ya da astlar tarafından yapılan planlar ve tahminler dikkatli bir şekilde analiz edilmeden ve değerlendirilmeden kabul edilmemelidir. Kısaca, her konuda astların görüşleri dinlenmeli, ancak karar merkezi ise üst yöneticiler olmalıdır.

⁷ Yüksel Koç Yalkın, “Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri”, Ankara, 1997, s.33

⁸ Kamil Büyükmirza, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, 8. Baskı, Ankara, 2000, s.628

⁹ Yüksel Koç Yalkın, “Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri”, Ankara, 1997, s.34-36

2.2.3. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi

Sorumluluk muhasebe sistemi, yöneticiye işletmenin amaçlarına ne ölçüde ulaştığını gösterecek bilgileri sağlamak için düzenlenmiş bir bilgi sistemidir¹⁰.

Bütçe sistemi hem planlama hem de kontrol aşamalarında verilere dayanmaktadır. Bu veriler muhasebe sistemi tarafından sağlanmaktadır. Bu nedenle, bir işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin planlama ve kontrol gereksinimlerine cevap verebilecek nitelikte olmalıdır¹¹.

Muhasebe sistemi, işletmenin sorumluluk yapısına göre belirlenmektedir. Yönetim muhasebesi ile eş anlamlı olan sorumluluk muhasebe sistemi ve geleneksel muhasebe sistemi arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Geleneksel muhasebe sistemi, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hareket edip işletme dışı gereksinimleri karşılayacak şekilde düzenlenmiş olup işletme içi gereksinimlere önem vermemektedir. Bütçe sistemi ile çok yakından ilgili olan geleneksel maliyet muhasebesi ise, üretilen mamul maliyeti ve maliyet kontrolünün sağlanması için gerekli verileri sağlamayı amaçlamaktadır. Geleneksel muhasebe sistemi görüldüğü gibi mamul maliyetinin saptanmasına önem vermiştir. Uygulamalar ise bu nitelikteki bir hesap sınıflandırmasının maliyet kontrolü için yarar sağlamadığını ortaya koymuştur. Sorumluluk muhasebesi bu amaçlara sahip olmakla birlikte, maliyet kontrolüne ise birinci derecede önem vermiştir.

Sorumluluk muhasebesinin esas alınması, bütçe sistemi ve muhasebe sisteminin aynı hesap planından yararlanmasını gerektirmektedir. Bu hesap planı ise yönetim gereksinimlerine birinci derecede önem verecek şekilde hazırlanmalıdır.

2.2.4. Gerçekçi Bekleyişler İlkesi

Bu prensip işletme bütçelerinde belirlenmiş olan amaçların saptama biçimi ile ilgilidir. Yönetim bu amaçların ve hedeflerin saptanmasında hem gereksiz bir tutuculuk hem de yersiz bir iyimserlik içinde olmamalıdır. Belirli bir zaman dilimi için geçerli olan bu amaçlar ve hedefler yönetimin gerçekçi beklentilerini temsil edebilmelidir. Bütçe sisteminin esas almış olduğu amaçlar ve hedefler ya da gerçekçi beklentiler 'beklenen fiili durumdur'¹².

¹⁰ Ömer Gider, "Hastane İşletmelerinde Bütçe Sistemi: Radyoloji Departmanı Örnek Uygulama", Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara, 1998, s.18

¹¹ Yüksel Koç Yalkın, a.g.e., s.36-38

¹² Yüksel Koç Yalkın, a.g.e., s.39

Bütçede yer alan rakamlar, ulaşılması çok zor olan rakamlar olması durumunda personeli yıldıracak veya tersine kolay olması durumunda ise personeli tembelliğe itecektir¹³.

Bütçe sisteminin başarısı, gerçekleşebilir hedeflerin saptanması ile sağlanacaktır. Bunun gerçekleştirilmesinde, işletmedeki yöneticilerin nitelikleri ve liderlik özellikleri önemli bir rol oynamaktadır. İşletme yönetim ve diğer personelin sahip olduğu ve beşeri davranışlarla ilgili iki eğilim gerçekçi bekleyişleri saptamayı engellemektedir. Bu eğilimleri engellemek ise üst yönetimin görevidir.

Bu eğilimlerden birincisi, bütçenin çok fazla abartılmasıdır. Bu durumun en çok bilinen yolları, satış tahminlerinin beklenenden daha düşük ve giderleri ile para gereksinimlerini beklenenden fazla göstermektir. Bu davranışların kökeni psikolojik olup, kendini koruma amacı güden bu eğilim, satış rakamlarının bütçe tutarlarını aşması, giderlerin fiili tutarlarının, bütçe tutarlarının altında gerçekleşmesi ve para ödeneklerinin bir kısmının ise iade edilmesinin eleştirilmeyeceği ve üst düzey yöneticiler tarafından olumlu bir etki yaratacağı düşüncesine dayanmaktadır. İkinci bir eğilim ise, geri verilirse gelecek dönemde yeterli ödenek alınamayacağı endişesi yaratmakta ve bu nedenle bütçe dönemi sonuna doğru kalan ödenek mantıksız bir şekilde harcanmaktadır¹⁴.

2.2.5. Esnek Uygulama İlkesi

Esnek uygulama ilkesi, işletme bütçelerinin ihtiyaç halinde ve değişen koşullarda değiştirilebileceği ve yeniden düzenlene bileceğini ifade etmektedir¹⁵.

İşletme bütçeleri gelecek ile ilgili tahminleri içerdiği için bazı unsurlar öngörülmemiş ya da tam değerlendirilmemiş olabilir. Dolayısıyla her gün beklenmeyen durumlarla karşılaşmak doğaldır. Bu sebeple, ilk bütçeye rağmen bütçe planlarında cari düzeltmelerin yapılması bir zorunluluktur. Esneklik ilkesi, özellikle maliyet ve gider kontrolleri için çok önemlidir.

Esneklik ilkesinin gerçekleştirilmesi yönetim davranışı ile paraleldir. Buna ek olarak, işletmede değişken gider bütçeleri, sürekli bütçeleme, direkt maliyet, maliyet-hacim-kar analizleri, istisna yoluyla yönetim ve bütçe revizyonu gibi tekniklerin ve yöntemlerin

¹³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.629

¹⁴ Yüksel Koç Yalkın, a.g.e., s.40

¹⁵ Yüksel Koç Yalkın, a.g.e., s.41

benimsenmesi bütçe sistemine ilişkin esnekliği ilkesine katkılar sağlamaktadır. Değişken gider bütçeleri özellikle maliyet kontrolü için esneklik sağlamaktadır.

2.3. İşletme Bütçelerinin Sınırları

İşletme bütçelerinin önemi, yönetime sağlamış olduğu fayda ve hizmetlerle ölçülmektedir. İşletme bütçelerinin sağladığı fayda ve hizmetler, temel yönetim işlevleri ve özellikle planlama, uyumlaştırma ve denetlemeye ilişkin katkılarının ortaya konulmasıyla somutlaşmaktadır. Bununla birlikte işletme bütçelerinin bazı sınırları mevcuttur. Bu sınırlar, işletme bütçelerinin zayıf yönleri ve işletme bütçelerinin başarısızlığına neden olan etkenlerdir¹⁶. Bu sınırlara kısaca bakalım.

2.3.1. Bütçenin Zayıf Yönleri

İşletme bütçelerinin bir yönetim aracı olarak kullanılmasında dikkat edilecek zayıf yönlerini dört başlıkta toplayabiliriz.

- Bütçeler tahminlere dayanır; Bu nedenle bütçelerin iyi ya da kötü olması tahmin yapılacak verilerin sağlıklı olup olmamasına bağlıdır.
- İş hayatı dinamiktir; Bütçelerin devamlı gözden geçirilmesi ve değişen şartlara uydurulması gerekmektedir.
- İşletme bütçeleri otomatik olarak işleyemez; bütçeden sorumlu tüm yöneticilerin, bütçeye uygun şekilde hareket etmeleri gerekmektedir. Kısaca, işletmede bir bütçe bilinci yaratılmalıdır.
- İşletme bütçeleri yönetimin yerini alamaz; işletme bütçeleri yönetim faaliyetinin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde önemli bir araçtır. Hiçbir zaman yönetimin kendisi değildir¹⁷.

2.3.2. Bütçenin Başarısızlık Nedenleri

İşletme bütçelerinin başarısızlık nedenleri çok çeşitli olmakla birlikte, belli başlılarını şöyle sıralayabiliriz¹⁸;

- Bütçeden çok şey beklemek, aceleyle gereken özen gösterilmeden şekil şartı anlayışı ile hazırlayıp uygulamaya geçmek,
- Maliyet muhasebesi için önemli olan miktar bilgilerinin tam kullanılmaması,

¹⁶ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, “İşletme Bütçeleri”, İstanbul, 2013, s.50-51

¹⁷ Salim Çam, “İşletmelerde Bütçe Yönetimi”, İstanbul, 2006, s.16-17

¹⁸ Ertay F. Coşkun, “Yönetim Muhasebesi”, İstanbul, 2015, s. 102-103

- Yeterli bir piyasa araştırılmasının yapılmaması ve bilimsel teknikler kullanılmadan sağlıklı veriler elde edilmeden bütçeleme yapılması,
- İşletme organizasyonunun etkin bütçeleme sistemin için uygun olamaması,
- Çıktıların hatalı yorumlanması,
- Üretim ve stokların uyumlaştırılmaması,
- Bütçenin esnek olmaması,
- Geçmişe ait verilerin yetersiz olması,
- Bütçelemede ulaşılması güç ve imkansız hedeflerin belirlenmesi,
- Bütçeleme verimsiz harcamaları gizleyici bir araç olarak yapılması,
- Bütçeler hazırlanırken çok fazla ayrıntıya yer verilerek esas amaçtan sapma,

2.4. İşletme Bütçelerinin Türleri

İşlete bütçelerini çeşitli şekilde sınıflandırmak mümkündür. Bunlar, başlıca aşağıdaki gibidir¹⁹

2.4.1. Konuları Açısından Bütçeler

Bu kapsamda bütçeler iki ana gruba ayrılmaktadır,

a. Gider Bütçeleri; Faaliyet sonuçlarının sadece üretilen mal veya hizmet ile üretimin maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçelerdir.

b. Gelir Bütçeleri; Faaliyet sonuçlarının maliyet-ürün ilişkisi ile birlikte hasılat açısından da tahmin ve değerlendirilmesinin yapıldığı bütçelerdir. Bu bütçede, ilgili bölümün üretim, gider ve hasılat akışları bir bütün olarak bütçelenmektedir.

2.4.2. Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçeler

Sorunları ele alış biçimlerine göre bütçeler proje bütçeleri ve dönem bütçeleri olarak iki gruba ayrılmaktadır.

a. Proje Bütçeleri; Bütçe hedefi olarak belirli bir projenin tamamlanması temel alınır, bu projeye ilişkin tahmin ve değerlemeleri içeren sayısal planlara proje bütçesi denir.

b. Dönem Bütçeleri; Belirli bir dönemi temel alan, bu dönem içerisinde tamamlansın ya da tamamlanmasın bütün faaliyetleri ve sonuçları inceleyen bütçe

¹⁹ Ahmet Tokaç, “İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama”, İstanbul, 2012, s.13-14

türüne dönem bütçesi denir. Dönem bütçelerinin, yıllık, altı aylık, üç aylık dönemler için yapılan çeşitlerine rastlanılmaktadır²⁰.

2.4.3. Amaçları Açısından Bütçeler

a. Program Bütçeleri; Reklam, genel yönetim vb. gelir/gider ilişkisi doğrudan saptanamayan, ama belirli programların gerçekleştirilmesini hedef alan bütçe türüdür.

Bu bütçe türünde amaçların belirlenmesinden sonra, bu amaçların gerçekleştirilebilmesi için gereken faaliyetler programlar halinde belirlenir²¹. Gelir/gider ilişkisi kısa sürede ve açıklıkla saptanamadığından, bütçelerin uygulanmasında denetim, gelirden daha çok programın gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediği noktasında yapılmaktadır²².

b. Faaliyet Bütçeleri; Gelir/gider ilişkisinin doğrudan doğruya, kısa zamanda ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyet türlerinin bütçelenmesi ile faaliyet bütçesi ortaya çıkar²³.

Faaliyet bütçeleri düzenleniş biçimlerine göre iki gruptan oluşmaktadır;

i) Sorumluluk Bütçeleri: Sorumluluk bütçelerinde amaç, ele alınan dönem faaliyetlerinin başlangıçta saptanmış ölçülerle karşılaştırmak, böylece en etkin ve yeterli bir faaliyet yönetiminin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemektir. Bu uygulamada örgütte görev alan kişilerin faaliyetlerinin planlanmasının ve denetiminin sağlanması ağırlık kazanmaktadır.

ii) Mamul Hatları ve Satış Bileşenlerini Programlama Bütçeleri: Bu bütçe üretim ve satış bileşenleri arasında en uygun sonucu verecek araştırmalar yapmayı amaçlar. Maliyet ve getireceği hasılat diğer seçeneklerle karşılaştırılmaktadır. Mamul çeşitlendirilmesi, Pazar farklılaştırılması gibi projeler bu tür bütçelemeye örnek oluşturur²⁴.

2.4.4. Kapsamlarına Göre Bütçeler

Bu bakımdan bütçeler; kısım bütçeleri ve genel bütçe olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Bunlar²⁵;

²⁰ Salim Çam, a.g.e., s.23

²¹ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.9

²² Salim Çam, a.g.e., s.23

²³ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.14-15

²⁴ Salim Çam, a.g.e., s.24

²⁵ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.16

a. Kısım Bütçeleri: Satış, üretim, tedarik, yatırım bütçeleri gibi işletmenin belirli faaliyet veya bölümlerini konu edinen bütçelerdir.

Kısım bütçeleri, işlevsel temele dayalı olup, genel bütçenin parçasını oluşturmaktadır²⁶.

b. Genel Bütçeler: İşletmenin bütünü ele alan bütçelerdir. Kısım bütçelerinin birlikte ele alınması ve koordinasyonu sonucunda işletmenin, bir hesap dönemine ait tüm faaliyetlerini, proforma bilanço ve gelir tablolarını da içine alan bütçelere genel bütçe denir. Kısım bütçeleri, genel bütçenin parçalarını oluşturur. Bu nedenle, genel bütçeye ulaşmak için kısım bütçeleri arasında bir uyumlaştırma gerekmektedir. Uyumlaştırma gerçekleşmesi için, kısımların bütçelenmesine ve işlevler arası ilişkileri dikkate alan şu sıralama izlenmektedir;

- Satış Bütçesi
- Üretim Bütçesi
- Tedarik Bütçesi
- Faaliyet Giderleri Bütçesi
- Yatırım Planları Uygulama Bütçesi
- Nakit Bütçesi
- Proforma Gelir Tablosu
- Proforma Bilanço²⁷

2.5. İşletme Bütçeleri ve Yönetim Fonksiyonları

Bütçe sisteminin değeri, yönetime sağladığı yararlar ve hizmetler ile ölçülür. Bu sistem, işletme içi kullanım amaçları ile bir işletmede yer alır. İşletme bütçeleri sisteminin haklı gösterilmesi, yönetimin temel sorumluluklarının etkili bir şekilde gerçekleştirilmesi ile ilgisi bulunmaktadır. Bu sebeple, işletme bütçeleri ve yönetim süreci ve yönetim fonksiyonları arasındaki ilişkileri, kesinlikle belirtilmelidir²⁸.

Yönetimin tanımını yapmak gerekirse; işletme amaç ve hedeflerinin elde edilmesi için diğer kişilerin faaliyetlerinden yararlanmaktır. Başka bir ifade ile yönetim diğer kişilere işleri yaptırmak anlamına gelmektedir. Bu sebeple yöneticinin yapılacak iş hakkında karar vermesi zorunludur. Yönetim, belli amaçların ve hedeflerin

²⁶ Salim Çam, a.g.e., s.26

²⁷ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.16

²⁸ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, “Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri”, 4. Basım, 2015, s.15

gerçekleştirilmesi için karar verme, seçilen yöntem ve usullerin uygulanması ile kişi ve grupların harekete geçirilmesini kapsamaktadır. Bu durumda işletme fonksiyonu olarak belirtilen yönetim, diğer işletme fonksiyonlarının planlanması, örgütlenmesi, koordinasyonu, yönlendirilmesi ve kontrolü olarak tanımlayabiliriz. İşletme bütçe sistemi, ‘bir yönetim aracı’ olarak amaçlar doğrultusunda yönetime ve gerçek esnekliğe olanak sağlar. Bu sistemin iyi uygulandığı durumlarda bilimsel yönetimin temelleri kabul edilen ve aşağıda belirtilen yöntem, teknik ya da yaklaşımların da işletmede etkili bir şekilde gerçekleşmesine olanak sağlar. Bunlar ise, amaçlarla yönetim, katılma (iştirak) yoluyla yönetim, dinamik kontrol, devamlı etki-tepki, sorumluluk muhasebesi sistemi, istisna yoluyla yönetim ve yönetim esnekliği olarak sayabiliriz.

Yönetim, plan ve politikalarını organizasyonun alt kademelerine yaymak için bütçeleri kullanmaktadır. Bunu yaparken aşağıda açıklamış olduğumuz fonksiyonlardan yararlanmaktadır.

2.5.1. Planlama

Bütçenin kendisi de bir plandır. Dolayısı ile bir plan olarak bütçenin amacı, karı arttırmak ve sürekliliği sağlamaktır. İşletmelerin başarı ve başarısızlıklarında kar önemli bir etkidir. Bu nedenle işletmeler, rekabet karşısında sağlıklı kalabilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya büyük önem vermeleri gerekmektedir²⁹.

Planlama, işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar; mevcut seçenekleri analiz eder ve en uygun seçeneği belirleyerek karara ulaşmaktadır. Bu durumda yönetim, her zaman kararlar akımı ile sağlanmaktadır. Yönetim kararları, işletmenin uzun dönemli başarısı için gerçekçi olan kar ve yatırım kazançları sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bunu sağlayabilmek için yönetim karar akımları, beşeri etken, sermaye ve malzemelere ilişkin işletme içi akımlar ve mamuller, hizmetler gibi işletme dışı akımları, en etkin şekilde gerçekleştirecek planlar ve önlemler ortaya koymalıdır.

Yönetim planları, amaca yönelik ve geleceğe yönelik olmak üzere iki nitelikte olmalıdır. Amaca yönelik planlar, yönetim amaçlarının geliştirilmesi ve bunları gerçekleştirecek stratejilerin belirlenmesini içermektedir. Geleceğe yönelik planlar ile belirlenmek istenen konu, yönetim kararlarının karar anını izleyen dönem veya dönemlere ilişkin olmasıdır. Bu konuda etkili araç ise işletme bütçeleridir. Çünkü bütçe sistemi işletmeye ait tüm planların biçimsel olarak ve sorumlulukları itibarıyla

²⁹ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.16-17

belirlenmesini öngördüğünden tüm yöneticileri işletme sorunlarını erken ve sistemli bir şekilde ele almasını sağlamaktadır. Bu çeşit planlama bugünkü durumun ve işletmeye etki eden değişkenlerin niteliklerinin zamanında saptanmasına olanak sağlamaktadır. İşletme faaliyetlerine etki eden faktörler, kısa ve uzun dönem yönünden kontrol edilen değişkenler ve kontrol edilemeyen değişkenler olarak ikiye ayrılmaktadır. Yönetim, kontrol edilemeyen değişkenlere belirtilen zamanda etki edemez ancak planlama fonksiyonu her iki gruptaki değişkenlerin zamanlı ve dikkatli analizini öngörmektedir. Böylece yönetim bu iki değişken için etkili plan ve önlemler geliştirir. Planlama fonksiyonu, kontrol edilemeyen değişkenlerin olumlu etkilerinden en iyi şekilde faydalanırken, olumsuz etkilerini ise minimum seviyeye indirmektedir. İşletme bütçeleri, planlama yoluyla yönetimin değişikliklere göre hareketini düzenlemek yerine, değişikliklerin etkisini kontrol ederek, planların ve hareket biçimlerinin düzenlenmesini istemektedir.

Yönetim kararlarının etkinliğini sağlamak için bunları yazılı ve standart hale getirilmiş mali tahminler şekline getirmek bir zorunluluktur. Bütçe sistemi, yönetimin sorumlulukları ve zaman aralıkları itibarıyla gelecekteki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi ve kontrolü için bir yaklaşım tarzıdır. Bu sebeple işletme bütçeleri, yönetim karar ve planlarının biçimsel ve sayısal hale getirilmesinde en etkili yönetim aracıdır. Bütçe sistemi, işletmenin uzun süreli geleceğinin yönetim tarafından saptanacağı ve kontrol edileceğine dayandığından işletme ile ilgili proje planlamasını, uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı kapsamaktadır.

Uzun dönemli planlama, bir yılı aşan planlamayı içermektedir. Bu planlama, işletmenin genel amaçlarının saptanması ve uzun dönemli planların geliştirilmesi olarak ikiye ayrılmaktadır. Bütün değişkenlerin kontrol edilebilir varsayımı altında uzun dönemli planlamanın işletme genel amaçlarının saptanması aşaması; mamul tipleri, pazarlar, büyüme kalıpları, kar amaçları ve yatırım kar oranları ile ilgilidir.

Kısa dönemli planlama, uzun dönemli planlamaya dayanmaktadır. İşletme bütçesi ya da yıllık kar planı, uzun dönemli işletme bütçelerinin ilk dilimini oluşturmaktadır. Tüm çevresel değişkenler ile işletme içi değişkenler, kısa dönemli planlamada sabittir ve işletme tarafından kontrol edilememektedir. Bu durum ise kısa dönemli planlamaya esas alınan işletme bütçelerinin işletme faaliyetlerinin yürütülmesinde ve kontrolünde

yönetim politikalarının kesin ve sayısal bir rehber olma niteliğini taşıyacak ayrıntıda düzenlenmesini gerektirmektedir.

Yönetimin planlama fonksiyonunun hedefi ile bütçe sisteminin hedefi aynıdır. Buna göre, işletmenin sahip olduğu kaynakların etkin bir şekilde kullanılmasını sağlayarak yakın gelecekteki ya da bütçe dönemindeki işletme karlılığı ve likiditesi ile uzun dönemdeki işletme sürekliliği ve gelişmesi arasında bir denge kurmaktır.

Bir işletmede, planlama fonksiyonunun kapsamı ve yoğunluğu, yönetim seviyesine göre değişmektedir. Yönetim seviyesi yükseldikçe, planlama işlevinin kapsamı genişler; buna paralel olarak kontrol işlevinin alanı ise daralmaktadır. Ancak planlama fonksiyonunun kapsamına ve alınına bakılmaksızın işletmede yer alan her yönetim seviyesinin planlama sorumluluğuna sahip olması ise temel prensiptir. Bütçe sisteminin temel ilkelerinden biri olan katılma prensibi, tüm yönetim seviyelerinin işletme bütçelerinin düzenlenmesine katılmasını zorunlu kıldığından işletmenin tüm seviyelerinde planlama fonksiyonunun etkin bir şekilde yürütülmesine olanak sağlamaktadır.

2.5.2. Koordinasyon

Koordinasyon işletmede yer alan tüm fonksiyonlara ait faaliyetlerin, işletmenin temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak şekilde ve birbiri ile uyumlu olarak yürütülmesidir. Bu fonksiyon, işletmenin varlığını sağlayan etmenlerin başında gelir. Koordinasyon, işletme personelinin çalışmalarını birleştirmeyi, zaman bakımından ayarlamayı, hedeflenen amaçlara ulaşmak için çalışmaların arka arkaya yerine getirilmesini sağlar. İşletme bütçeleri açısından koordinasyon, işletmenin genel planları ile detaylı planları arasında dengenin sağlanması ve işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi demektir³⁰.

Bütçe sistemi, devamlı koordinasyonun gerçekleştirilmesinde temel etkidir. İşletme bütçeleri katılma prensibini planlama fonksiyonunda esas olarak kabul ettiklerinden, koordine edilmiş düşüncelerin, koordine edilmiş işletme faaliyet planlarının düzenlenmesine olanak sağlamaktadır. Bu şekilde gerçekleştirilen planlama fonksiyonu, koordinasyon için ana etmen olarak kabul edilmektedir. Bu nedenle koordinasyonun gerçekleştirilmesi için birinci etmen etkili planlamadır³¹.

³⁰ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.17

³¹ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.18

Koordinasyon için ikinci etmen etkili haberleşmedir. Tüm yönetim üyelerinin neyin planlandığını, nasıl, ne zaman ve kim tarafından yapılacağını önceden bilmeleri koordinasyonun gerçekleşmesi için çok önemli bir etmendir. Bütçe sistemi, işletme bütçelerinde yer alan ve bunlara ait kopyaların yöneticilere dağıtılması etkin bir haberleşmeyi sağlaması açısından önem taşımaktadır.

Koordinasyonun etkili olması için, üçüncü unsur devamlı koordinasyonun ve dönem boyunca günlük faaliyetlerin yürütülmesinde uyumun sağlanmasıdır. Bunu bütçe sistemi kontrol teknikleri ile sağlamaktadır. Böylece yönetim, belirlemiş olduğu politikaların ve planların uygulanmasını yakından izleyebildiği gibi ortaya çıkan eksiklikleri saptama ve gerekli düzeltmeleri yapma olanağına da sahip olur.

Koordinasyon, planlamanın esasını oluşturmaktadır. Yapılan araştırmalar, planlamanın başarısızlık nedenlerinin en önemlilerinden birinin koordinasyon eksikliği olduğunu ifade etmektedir. İşletmedeki satış ve üretim faaliyetleri arasındaki ilişkiler, koordinasyon gereksinimini ve zorunluluğunu etkin bir şekilde ortaya koymaktadır.

2.5.3. İşletmenin Örgütlenmesi

Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlenmiş örgütsel bir yapıya dayanmalıdır. Örgütlenme genel olarak, planlama da belirtilmiş olan amaç, araç ve yöntemlerin maddi ve sosyal anlamda oluşturulmasıdır. Başka bir ifade ile, işletmenin bütün birimlerinin oluşturulması, düzenlenmesi, görevlerinin tanımlanması ve her birime görevlerini yerine getirirken yardımcı olacak yöntemlerin belirtilmesi, birimlerin kendi aralarında ve dışarı ile olan ilişkilerinde uymaları gereken kuralların belirtildiği faaliyetlerdir. Örgütlenme faaliyetlerine ilişkin evreleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz³²;

- Örgütsel yapının oluşturulması,
- İlişkilerin belirlenmesi,
- Görev tanımlarının açıkça yapılması,
- Görevin gerektirdiği niteliklerin açıkça tanımının yapılması.

2.5.4. Kontrol

Kontrol kavramını, amaçların planların, politikaların ve standartların elde edilmesini güvence altına alacak önemler olarak tanımlayabiliriz. Yönetim, bu fonksiyon yardımı ile işletme faaliyetlerinin saptanan amaçlara ve politikalara göre yürütülüp

³² Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.40

yürütülmediğini bu amaçlar ve politikalardan sapmaların nedenlerini belirler ve gerekli önlemleri önceden almaya çalışır. Bu durumda kontrol fonksiyonundan söz edebilmek için işletmede; amaçların, planların, politikaların ve standartların önceden belirlenmiş olması ve gerçekleştirilmelerinden sorumlu olanların da bunlar hakkında bilgi sahibi olmaları gerekmektedir. Geniş anlamda kontrol fonksiyonu, faaliyetlerin verimliliğinin belirleneceği ölçü birimlerini, fiili sonular ile ölçü birimleri arasındaki farkların analizini, gerekli önlemlerin alınması ve bunların etkinliklerinin sürekli olarak izlenmesini içerir. Yönetimin planlama fonksiyonu, belirlemiş olduğu amaçlar, politikalar ve standartlar aracılığı ile kontrol fonksiyonu için aşağıdaki kontrol esaslarını sağlar³³:

1. Karar ya da önlem noktasında kontrol için esaslar,
2. Karar ya da önlemlerin uygulanmasını izleyen kontrol için esaslar.

Bu kontrol esasları, işletme faaliyetlerine dair iki tür yönetim kontrolünün varlığına işaret eder:

1. Faaliyet öncesi kontrol,
2. Faaliyet sonrası kontrol.

İşletmede karlılık ve verimliliğin gerçekleştirilmesi açısından önemli olan kontrol, faaliyet öncesi kontroldür. Çünkü bu kontrol türü, işletme faaliyetlerinin en uygun zamanda, en uygun yöntemle, en uygun miktar ve niteliklerle, en uygun maliyetlerle yapılmasını gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Faaliyet sonrası kontrolün verimlilikle bir bağlantısı yoktur. Çünkü kontrolün yapıldığı anda verimsizlik meydana gelmiş ve faaliyet sona ermiştir. Bu şekilde açıklamış olduğumuz için faaliyet sonrası kontrole ihtiyaç yoktur şeklinde algılanmasın. Faaliyet sonrası kontrol sonuçlarından, geçmiş dönem faaliyetlerinin verimliliği değerlendirilmekte ve gelecek dönemde kontrolü geliştirmek için yararlanılır. Faaliyet sonrası kontrolün gerçekleştirilmesi için amaçlar, politikalar ve standartların önceden belirlenmiş olması yeterli değildir. Ayrıca bunların işletmede yer alan tüm yönetim personeli tarafından anlaşılması da gerekmektedir. Bütçe sistemi, her iki kontrole ilişkin ölçü birimlerini ve standartlarını oluşturmakla kalmayıp sahip olduğu niteliğin bir sonucu olarak işletmede etkili ve zamanlı bir haberleşmeyi de sağlamaktadır.

³³ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.19-20

Bütçe sistemi, bilimsel yönetimin en önemli araçlarından biri olan ‘istisna yoluyla’ yönetime de imkan vermektedir. Bu yönetim şekli; yönetim personelinin, özellikle üst seviyedeki yöneticilerin zamanlarını en iyi şekilde değerlendirmeleri ile sonuçlanmaktadır. Bütçe sisteminin ortaya koymuş olduğu kontrol sistemindeki raporlar, bütçe tutarlarını, fiili faaliyet sonuçlarını ve farkları kapsamına aldıklarından yöneticiler, günlük faaliyetlerin yürütülmesinde normal olmayan ve olağan üstü farklar üzerinde duracak, bunlarla ilgili önlemlerle ilgilenenlerdir. Böylece, üst düzey yöneticilerin zamanlarının önemli kısmı planlama faaliyetlerine ve daha az bir kısmı ise, kontrol faaliyetlerine ayırabilmeleri için olanak sağlanacaktır.

Yönetimin planlama ve kontrol fonksiyonları arasında temel ilişkilerin olduğu görülmektedir. Sağlıklı bir planlamaya dayanmayan kontrol etkili olamaz. Diğer bir açıdan etkili bir kontrol sağlanmadan etkili bir planlamada mümkün olamaz. İşletme bütçeleri sistemi, faaliyet dönemi boyunca yönetimin faaliyetlerindeki, olumlu ve olumsuz gelişmeleri en etkin şekilde izlemesine olanak sağlayarak planlama ve kontrol fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

2.5.5. Yönelme

Yönelme faaliyetinde, yönetici, hedefe ulaşabilmek için gerekli olan işleri başkalarına yaptırmak durumundadır. Bu açıdan, yönetici bir lider olarak astlarına, görevlerinin gerektirdiği yetki ve sorumlulukları devretmeli, onları teşvik etmeli, birimler ve kişiler arasındaki ilişkinin anlaşılabilir ve adaletli olmasını sağlamalı, personelin düşüncelerine saygı gösterilmeli ve yaratıcı fikirleri desteklemelidir³⁴.

Bu işleve ilişkin faaliyetler; yetki devretme, teşvik etme, koordine etme, değişim ve farklılıkları yönetme gibi dört ana başlıkta toplanmaktadır.

Yönetimin yönelme fonksiyonu ile bütçe sistemi arasındaki ilişki, bütçenin insan kaynağı ile olan etkileşimini ortaya koyar. Yönetici ve kontrolörün amaç ve hedefleri ile işletmenin amaç ve hedefleri arasında gerekli denge sağlanmalıdır. Organizasyonların etkin olabilmesi için bu hiyerarşik ilişkilerin açık bir şekilde belirlenmiş olması gerekmektedir. Bir yönetim aracı olan bütçenin uygulama sahasına konulması yetki devrini kolaylaştırmıştır. Bütçe ile yetkilerin açık bir şekilde en aşağıdaki yöneticilere kadar devretme olanağı oluşmuştur. Bütçe ile devredilmiş olan sorumluluklar, büyük

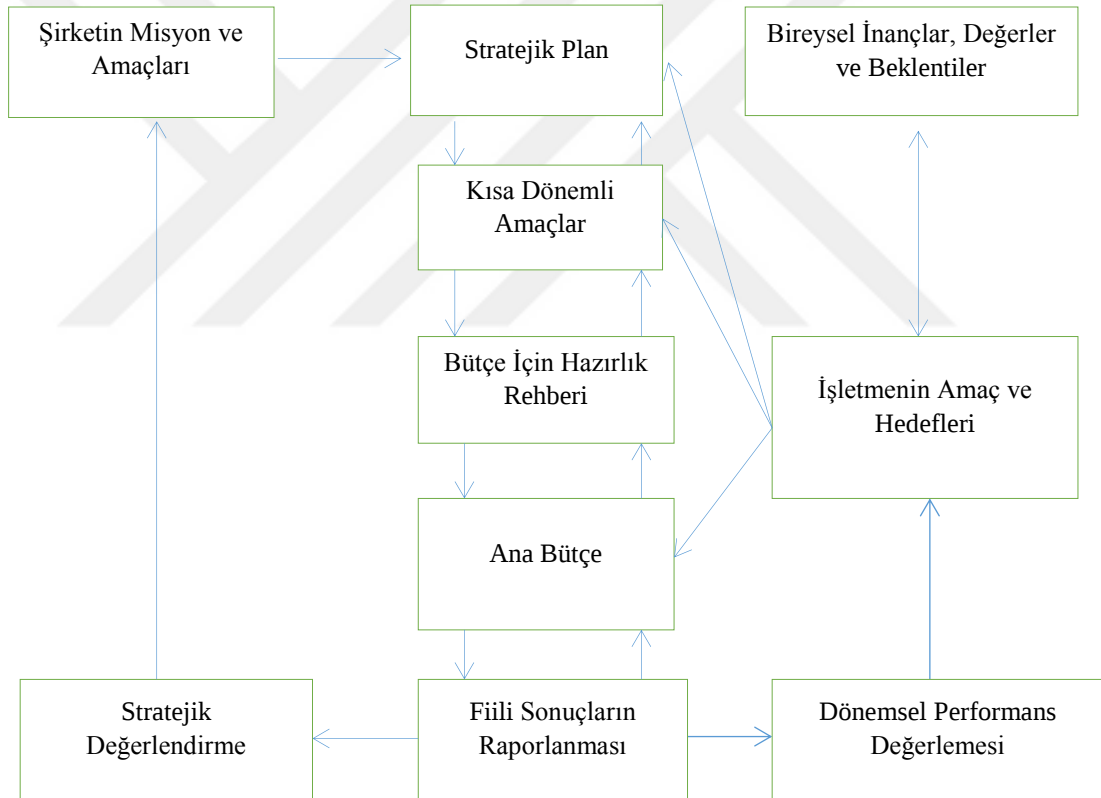
³⁴ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.40-41

kuruluşlarda merkezi olmayan yönetim şeklini almakta ve daha çok bölümsel kar-zarar esasına göre yönetilmektedir.



BÖLÜM 3. BÜTÇENİN HAZIRLANMASI

Bütçe, işletme için geleceğe yönelik bir plandır. Bu planın iyi yapılması, işletmenin geleceğinin şekillenmesi açısından çok önemlidir. Her şeyden önce bütçe çalışmalarının amaç uyumu içinde gerçekleştirilmelidir. Amaç uyumu, üst yönetim tarafından belirlenen hedeflere ulaşmak için tüm işletme biriminin çalışmasıdır. Bütçe sürecinde amaç uyumu aşağıdaki şekil üzerinde gösterilmektedir³⁵.



Şekil 3.1. Bütçenin Hazırlanması Planı

³⁵ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, “İşletmelerde Stratejik Planlama ve Bütçeleme”, Bursa, 2009, s.48

Stratejik değerleme yapıldıktan sonra şirketin misyon ve amaçları belirlenmektedir. Bu amaçlar esas alınarak stratejik plan hazırlanır. Stratejik plan, kısa dönemli amaçlara dönüştürülerek bütçe için hazırlık çalışmalarına başlanır ve ana bütçe hazırlanır. Ana bütçe oluşturulduktan sonra fiili değerler ile bütçelenmiş değerler arasında karşılaştırma aşamasına geçilmektedir, burada performans değerlemesi gerçekleştirilir. İşletme amaç ve hedeflerinin belirlenmesinde önceki dönem performans değerlemeler ve bireysel beklentiler ve değerler etkili olmaktadır.

Planlama ve bütçeleme sürecinin başarılı olmasını birçok faktör etkilemektedir. İlk olarak, bu sürecin devamlılık göstermesi, anlık olmaması gerekliliği st yönetim tarafından benimsenmeli ve çalışanlara anlatılmalıdır. İşletmenin içinde bulunduğu ortamın gereklerine göre bütçe süreci gözden geçirilmelidir. Başka bir ifade ile esnek olmalıdır. Yönetim bütçeleme sürecinde bazı zorluklarla karşılaşabilir. Bu zorluklar, btelemeden vazgeçilmesine izin verilmeden yönetim tarafından tanımlanmalı ve yönetilmelidir. Bütçeleme sürecinde alt yönetimin kaynak dağıtımı konusunda şöyle bir yaklaşıma sahip olduğu bilinmektedir: ‘fonksiyon düzeyinde kaynaklardan daha az pay almak için’, fonksiyonun ihtiyaç ve beklentileri normal değerlerinin üzerinde gösterilmektedir. Hedef, fark analizlerinde olumlu sapmanın raporlanmasıdır.

3.1. Bütçeyi Hazırlayacak Organ

Katılımcılık ilkesi doğrultusunda belirlenen amaçlar ve planların gerçekleştirilmesi için bütçelerin hazırlanmasına tüm yönetim kademelerinin katılması gerekmektedir. Bununla birlikte sağlıklı bir bütçe hazırlanması için işletme içinde bazı birimler yetkili ve sorumlu kılınmalıdır. Bu bağlamda bütçeyi hazırlamakla sorumlu organ, bütçe komitesi, bütçe bölümü ve genel mdrdr³⁶.

3.1.1. Bütçe Komitesi

Bütçe komitesi, st yöneticilerin oluşturmuş olduğu bir organizasyon olup bütçe denetimi yapan işletmelerde bulunmaktadır. Bu komite genel olarak danışma niteliğinde bir organ olup st düzey yöneticiler, bütçe bölümü ve bütçesi düzenlenecek bölüm yöneticilerinden oluşmaktadır. Komiteye genel müdür başkanlık etmekte, bütçe bölümü başkanı ise sekreterlik görevini yerine getirmektedir.

³⁶ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.21-22

Bütçe komitesinin bütçenin hazırlanması ile ilgili görevlerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

- Bütçe hazırlanırken dikkate alınacak ve ana bütçenin temel özelliğini oluşturacak ilkelerin belirlenmesi,
- Bütçe hazırlanırken işletmenin genel amaçlarına uygun, bölümler arasında işbirliği ve uyumlaştırmayı sağlamak ve bölümler arası anlaşmazlıkları karara bağlamak,
- Bütçe tasarısını değerlemek, bütçe taslağına son şeklini verip genel müdür ve yönetim kurulunun onayına sunulmasıdır.

3.1.2. Bütçe Yöneticisi

Bütçe, yönetsel kontrolün ve faaliyetlerdeki verimliliğin en önemli aracıdır. Bu nedenle bütçe, bütün örgüt çapında dikkatle izlenmeyi ve uygulamayı gerektirmektedir. Bu bakımdan nihai sorumlu en üst yönetimdir. Alt kademe yönetimi ise hedeflerin geliştirilmesinde yer almaktadır. Hedefleri saptayan kişiler, hedeflerin gerektirdiği bütçeleri yapmakla sorumludurlar. Ancak, diğer görevleri sebebiyle, bu kişilerin bütçe yapmaya vakitleri olmadığı gibi, bütçe teorisi ve tekniklerine ilişkin bilgileri de yoktur³⁷.

Hat-komuta yöneticilerinin bütçeyi bizzat yapmamalarına karşın, onlar adına bu görevi birisi yerine getirmesi gerekmektedir. Bütçe yöneticisi, tepe yöneticiden aldığı yetkiyi onun adına kullanmaktadır. Sorumluluğu, bizzat bütçenin hazırlanması olmayıp; ilgili bölüm ve departmanların kendi bütçelerini hazırlamalarında nezaret eder, kendisinden istenen teknik yardımı yapar, kısım bütçeleri arasındaki koordinasyonu sağlar ve verilerin doğruluğunu test ederek ana bütçenin oluşturulmasına nezaret etmektedir.

Bütçe yöneticisinin başkanlığında teknik grubun başarmak durumunda olduğu görevler aşağıdaki gibidir³⁸;

- Genel makro olaylar ve şirket faaliyetlerinin bu durumdan etkilenmeleri konusunda tahmin ve yorumlarda bulunmak,
- Ana hedeflerle bölüm ve departman hedeflerinin uyumlu hale getirmek,

³⁷ Salim Çam, a.g.e., s.34

³⁸ Salim Çam, a.g.e., s.35

- Tepe yönetiminin koymuş olduğu politikaların gelecekteki faaliyetler üzerinde yaratabileceği mali etkileri yorumlamak,
- Bütçe tahminlerine esas teşkil edecek formları, tabloları ve diğer belgeleri hazırlayıp, bölüm ve departmanlara dağıtımını sağlamak,
- Bütçe takvimine ve el kitabındaki prensipler çerçevesinde her bölüm ve departmanın bütçesini hazırlamasını istemek,
- Bölüm ve departmanların kendilerinden talep ettikleri istatistiki bilgileri ve teknik analizleri kendilerine sağlamak; gerekmesi durumunda her departmandan bütçesini revize etmesini istemek ve denetlemek,
- Bölüm ve departmanlardan alınan bütçe tahminlerini koordine etmek, tepe yönetimin onayını alarak kesinleştirmek ve uygulamaya koymak,
- Başarı raporlarının hazırlanması için fiili durumun takibi için gerekli formları, tabloları ve diğer belgeleri hazırlamak, bölüm ve departmanlara dağıtıp doldurmalarını sağladıktan sonra toplamak,
- Başarı raporlarını hazırlamak; sapmaları hesaplamak; nedenlerini yorumlamak ve başarı konusunda üst yönetimi bilgilendirmek,
- Gelecek yılın bütçesinin hazırlanmasına yol gösterecek ana hedeflerin gerçekçi bir şekilde saptanmasına yardımcı olmak üzere üst yönetime temel beklentilerle ilgili bilgi vermektir.

3.1.3. Bütçe El Kitabı

Amacı bütçe programının tanıtılması ve devam ettirilmesine hizmet etmek olan bütçe el kitabı, bütçe politikalarını açıklayan, her bir kişinin ve bütçe komitesinin görevlerini tanımlayan, bütçe hazırlama şekil ve teknikleri ile ilgili bilgi veren bir rehberdir³⁹.

Bütçenin hazırlanmasında her bölüm ve departmanın standart bir prosedür uygulanması için bütçe politikalarının resmi olarak açıklandığı, bu tür bir yol gösterici el kitabına (kılavuza) ihtiyaç vardır⁴⁰.

Bu el kitabında yer alması gereken bilgileri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁴¹;

- Bütçeleme sürecinin amaçlarını açıklamak,
- Bütçeleme sürecinde yer alacakların görev tanımlarını yapmak,

³⁹ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.23-24

⁴⁰ Salim Çam, a.g.e., s.36

⁴¹ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.94-95

- Öngörülerin hazırlanması ve incelenebilmesi için alt ve orta düzeyli yöneticilere düzenleyici direktifler verir,
- Bütçe hazırlığına ilişkin; kullanılacak belge türü, bu belgelerin nasıl kullanılacağı, edinilmesi gereken bilgiler, bu bilgilerin kimlerden sağlanabileceği, tahminleri yapmaktan kimlerin sorumlu olacağını belirtir,
- Bütçenin onay sürecini belirler,
- Bütçe başarı raporlarının; kimlerin hazırlayacağı, içerik ve şeklinin nasıl olması gerektiği, fiili sonuçların nasıl toplanacağı ve bütçelenmiş sonuçlarla karşılaştırma sorumluluğunun kimlere ait olduğunu düzenler,
- Düzeltici önlemleri alma sorumluluğunun kimlere ait olduğudur.

Bütçe el kitabı, bütçe ile ilgili yöntemleri, zaman sınırlandırması ve bütçe sorunlarını tam olarak kapsamalıdır. Bütçe el kitabı taslağını hazırlama yetkisi departman yöneticileri adına bütçe yöneticisine aittir. Bütçe yöneticisi, ilgili bölüm ve departman yöneticilerinin görüş ve düşüncelerini aldıktan sonra taslağa son şeklini vererek yayınlar⁴².

Bütçe el kitabının yararlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Bütçe yetki ve sorumluluklarının açıkça belirlenmesi,
- Standardizasyon ve yalınlığın sağlanması,
- Uyumlaştırma ve kontrole ek olarak sorunların çözümüne yardımcı olması,
- Personel eğitim ve görev aktarımına katkı sağlaması,
- Bütçenin örgüt içinde benimsenmesine yardım eder.

3.2. Bütçe Dönemi

İşletme bütçeleri, gelecekteki belli bir dönem için hazırlanmaktadır. Bütçe dönemi adı verilen bu dönem, bir yıl ya da daha kısa bir süreden başlayarak, on on beş yıla kadar uzayabilmektedir⁴³.

Dönem uzunluğu bir yılı aşan bütçeler, makine ve tesislerin yenilenmesi gibi durumlarda oluşmaktadır. Bu tür bütçelere sermaye bütçeleri denmektedir.

Sermaye bütçeleri dışında kalan normal planlama ve kontrol bütçelerinde ise olağan bütçe dönemi bir yıldır. Hazırlanan yıllık bütçenin uygulanmasına başlandıktan sonra, zaman zaman (uygulamada her iç ay sonunda) bütçe döneminin geri kalan kısmına

⁴² Vasfi Haftacı, a.g.e., s.24-25

⁴³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.629-630

ilişkin bütçe rakamları gözden geçirilir ve değişen koşullara uygun revizyonlar yapılmaktadır.

3.2.1. Uzun Dönemli Bütçeler

Uzun dönemli bütçeler stratejik bir yapıya sahiptir. Uzun dönemli bütçeler ilke olarak beş yıl için yapılırlar. Bazı özel durumlarda bu süre 10-15 yıl içinde yapılabilmektedir. Uzun dönemli bütçeler işletmelerin büyük ölçülü politikalarını yansıtmaktadır. Yatırım bütçeleri, araştırma ve geliştirme bütçeleri bir yıl aşan uzun dönemli bütçelerdir. Uzun dönemli bütçeleri kısa dönemli bütçeler ile kıyasladığımızda bize daha az detay sağlamaktadır. Çünkü uzak bir gelecek için tam bir planlama hazırlamak güçtür⁴⁴.

1955 yılında ABD’de geliştirilen uzun dönemli planlama, oradan sırayla Avrupa ve diğer ülkelere yayılmıştır. Genel hedefler doğrultusunda hazırlanan 5 yıllık uzun dönemli işletme bütçeleri, işletme özel amaçları ve stratejilerine uygun olarak yıllık ara dönemler itibariyle düzenlenmektedir. Bu bütçeler kapsamış oldukları faaliyet alanlarının ana hatlarını belirleyecek şekilde planlanırlar. Bu planlamada, başta yönetimin genişleme ya da mevcut durumunu sürdürme amaçları olmak üzere şu temel faktörleri dikkate almalıdır; işletmenin ekonomik büyüklüğü, ilgili sanayinin gelişme durumu, mevcut sermaye, siyasal sınırlandırmalar ve genel olarak iş koşulları.

3.2.2. Kısa Dönemli Bütçeler

İşletmelerde hesap dönemlerinin bir yıl olması ve istatistiklerin yıllık olarak hazırlanması nedeniyle uygulamada bütçe dönemi bir yıllık olarak hazırlanmaktadır. Bununla birlikte işletmenin özelliklerine göre bir yıldan kısa veya uzun bütçe dönemleri belirlenebilmektedir⁴⁵.

Özellikle geniş ölçüde mevsimlik dalgalanmalar, sık moda değişimleri ve talebin tahmin edilememesi gibi büyük belirsizlikler varsa bir yıldan daha kısa süreli bütçeler yapılabilmektedir. Bu tür bütçeler karşılaştırma ve denetim işlerini kolaylaştırmaktadır. Yöneticilere, bütçeden sapmaları kısa sürede belirleme ve düzeltme olanağı verir. Uygulamada altı aylık, üç aylık ve haftalık bütçe yapan işletmelerle karşılaşmaktayız.

⁴⁴ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.56

⁴⁵ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.26

Kısa dönemli işletme bütçeleri uzun dönemli bütçelerin ayrıntılandırılması ile elde edilmektedir. Bütçeler faaliyet bütçeleri ve finansal bütçeler olarak ikiye ayrılmaktadır.

Faaliyet bütçesi bir yıl içindeki olguları planlarken finansal bütçeler ise faaliyet bütçelerinin bir sonucudur.

3.3. Genel Bütçenin Oluşturulması

İşletme bütçeleri çeşitli alt bütçe sistemlerinden oluşmaktadır. Her bütçe sistemi işletme içindeki faaliyet alanlarını oluşturur. Bütün faaliyet alanları bütçelendikten sonra birleştirilmektedir. İşte bu birleştirme sonucunda işletmenin genel bütçesi oluşturulur⁴⁶.

Genel bütçenin oluşturulması⁴⁷;

- Genel hedeflerin belirlenmesi,
- Bölümsel bütçe taslaklarının oluşturulması,
- Taslakların incelenmesi ve uyumlaştırılması,
- Bütçenin onaylanması.

Olmak üzere dört aşamada ele alınmaktadır. Bu aşamaların tamamlanma süresi, işletme büyüklüğü ve örgüt yapısına göre üç ay ya da altı ay arasında bir zamanda gerçekleşmektedir.

3.3.1. Genel Amaçların Belirlenmesi

Bütçe, stratejik planlama kararlarının alındığı bir süreç değildir. Söz konusu kararlar daha önceden verilmiştir⁴⁸.

Kısa süreli bir plan olan bütçe, orta ve uzun vadeli planlarda belirlenen amaç ve stratejilerin doğrultusunda hazırlanmaktadır. Bu sebeple bütçeyi hazırlamaya geçmeden önce orta ve uzun vadeli planların bütçelenecek dönemle ilgili sınırlarının belirlenmesi gerekmektedir. Orta ve uzun vadeli planlarda belirtilen konular, bütçenin amacını ve genel çerçevesini ortaya koymaktadır⁴⁹.

İşletmenin uzun dönemdeki ekonomik durumunun ne olacağı, mamul kalitesi, müşterilere karşı izlenecek tutum ve davranışlar gibi genel amaç ve politikalar yöneticilere ait temel görüş ve felsefeyi ortaya koymaktadır.

⁴⁶ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.70

⁴⁷ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.26-27

⁴⁸ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.614

⁴⁹ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.27

Büyüme ya da karlılık oranları, mamul çeşitleri ve üretim miktarı, finansal dengenin korunması, yeni pazarlara girme gibi özel amaçlar, işletmenin tümü ya da bölümleri için ölçülebilen hedeflerdir.

Uzun vadeli planlarda son olarak bu amaçlara ulaşmak için seçilmiş olan stratejiler yer almaktadır. Çeşitli seçenekler karşılaştırılır, en etkin ve verimli olarak seçilen yollar işletmenin uygulayacağı stratejileri oluşturmaktadır.

Orta vadeli planlar, genel olarak yatırım planları, araştırma ve geliştirme projeleri ve eğitim programlarından oluşmaktadır. Projelerin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi ise üst yönetimine ait bir görevdir.

Uzun vadeli planları mevcut değilse veya mevcut olmasına rağmen günlük koşullar karşısında bu planlar geçerliliğini yitirmiş ise yıllık bütçenin hazırlanmasına esas teşkil edecek varsayımlar üst yönetim tarafından belirlenmelidir⁵⁰.

Fakat planlama varsayımlarının çok daha ayrıntılı olması olağan bir durumdur. Bütçenin hazırlanması için şu konularda varsayımlar yapılmalıdır; bütçe döneminde beklenen piyasa koşulları, beklenen ücret artışları, mamullerde tasarlanan değişiklikler, hammadde ve diğer girdilerde beklenen fiyat artışları, beklenen personel terfileri, beklenen verimlilik artışları ve diğer beklentilerdir. Bu temel planlama varsayımlarına ek olarak, bütçe formlarına ne gibi bilgilerin nasıl yazılacağı konusunda da bölümlere gerekli bilgilendirmeler yapılmalıdır.

3.3.2. Bölümsel Bütçelerin Hazırlanması

Gelir, gider, yatırım ve finansman bütçeleri sonucunda işletmenin dönem sonunda sahip olacağı varlıklar, borçlar ve öz kaynaklarını gösteren '**Proforma Bilanço**' ve bütçe döneminde beklenen gelir ve giderleri gösteren '**Proforma Gelir Tablosu**' düzenlenmektedir. Tüm bu bütçelerin oluşturmuş olduğu bir dönemlik bütçeye ise '**Genel İşletme Bütçesi**' olarak adlandırılmaktadır⁵¹.

Genel işletme bütçelerinin hazırlanması için ilk önce bölüm bütçelerinin hazırlanması gerekmektedir. Bölüm bütçeleri hazırlanırken yukarıda da belirtildiği gibi belirli bir usul ve sıra izlenmelidir.

Bölümsel bütçeler hazırlanırken genel olarak şu sıra takip edilmektedir⁵².

⁵⁰ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.614

⁵¹ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.39

⁵² Vasfi Haftacı, a.g.e., s.28

i) Satış Bütçesi: Bir işletmede genel bütçe satış bütçesi ile başlamaktadır. Bu bütçe deneyimlere, genel iktisadi ve ticari durum tahminlerine, Pazar araştırmaları ve rekabet ortamına göre hazırlanmaktadır⁵³.

Bu bütçeyi düzenleme sorumluluğu, satış organizasyona ait olup bu bütçenin ön onayı, satıştan sorumlu genel müdür yardımcısı tarafından yapılır. Yönetim kurulunda ön tasarı niteliği taşıyan satış bütçesi görüşülür. Yönetim kurulunun önerilerine uygun olarak yapılan değişiklikler sonunda tasarı son şeklini alır ve genel müdür tarafından onaylanır. Satış bütçesi, bütçe döneminde satılması planlanan ürünlere ilişkin miktarları, fiyatları ve tutarları sorumluluk merkezlerine göre göstermektedir⁵⁴.

Satış tahminlerinin doğru yapılması önemli olup diğer bütçeleri de doğrudan etkilemektedir⁵⁵.

ii) Üretim Bütçesi: Satışların tahmini yapıldıktan sonra, tahmin edilen satışlar için gerekli üretim miktarı tespit edilmektedir.

Üretim bütçesinin hazırlanmasından üretimden sorumlu genel müdür yardımcısı sorumludur. İlgili yönetici, düzenlenen ve kendisi tarafından ön onayı yapılan üretim bütçesini üst yönetime sunmaktadır. Üst yönetim ile yapılan görüşmeler sonucu gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra üretim bütçesinin son şekli genel müdür tarafından onaylanmaktadır⁵⁶.

Üretim bütçesi, satış bütçesinin isteklerini karşılamak ve stokların işletme yönetimi tarafından planlanan seviyede tutmak için her mamulden ilgili dönemde kaç birim üretileceğini göstermektedir. Bu sebeple, üretim bütçesinin düzenlenebilmesi için, üst yönetim tarafından her mamule ilişkin dönem başı ve dönem sonu stokları saptanmaktadır.

iii) Yapılacak üretimi karşılamak için yapılacak alımlar, gerekli dolaysız gereç, dolaysız işçilik ve genel üretim giderleri bütçeleri hazırlanır⁵⁷.

iv) Pazarlama, satış ve dağıtım ile genel yönetim giderlerine ait tahminlerin bütçelenmesi.

v) Yatırım Bütçesi: Bu bütçe, işletmenin genişletilmesi ve sabit değerlerin elde edilmesi gibi sürekli yatırımları kapsamaktadır. Bu tür yatırımlar için bütçe yılında

⁵³ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.39

⁵⁴ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.45

⁵⁵ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.39

⁵⁶ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.46

⁵⁷ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.28

planlanan harcamalar ise yatırım bütçesinin kapsamını oluşturmaktadır. Yatırım bütçesinde yer alan harcamalar, işletmenin uzun dönemli yatırım planlarında yer alan projelerden ilgili bütçe yılına düşen kısmı temsil etmektedir. Yatırım bütçesi, yönetim kurulu tarafından önerilen ve belirlenen kararlar esas alınarak mali işler ve muhasebe genel müdür yardımcısı tarafından hazırlanır⁵⁸.

vi) Nakit Bütçesi: Nakit bütçesi, işletmenin ilgili bütçe yılındaki nakit kaynaklarını göstermektedir. Bu bütçenin düzenlenmesinde, nakit esası benimsendiği için tahakkuk esasına göre ortaya çıkan ancak nakit çıkışı gerektirmeyen giderler dikkate alınmamaktadır. Bu bütçe, yatırım bütçesi gibi mali işler ve muhasebe genel müdür yardımcısı tarafından düzenlenmektedir. Nakit bütçesi düzenlenirken daha önce düzenlenmiş olan bütçe verilerinden yararlanılmaktadır.

vii) Çeşitli bölümlere ait bütçeler bir araya getirilerek bütçelenmiş gelir tablosu ve bütçelenmiş bilanço oluşturulur⁵⁹.

3.3.3. Bütçe Taslaklarının Uyumlaştırılması

İşletmenin çeşitli bölümlerinden gelen bütçe taslakları bütçe bölümünde toplanmaktadır. Bütçe bölümü, bu taslakları bir araya getirir ve bütçe komitesine sunar. Komite, bütçe taslaklarını inceler ve bu inceleme sırasında bölümlerin bütçeleri arasında dengesizlik ya da uyuşmazlıklar ortaya çıkabilir. Bu gibi durumlarda ise ilgili bütçe taslaklarında değişiklikler yapılabilir. Bazı durumlarda bölümsel bütçelerin sonuçlarına göre işletmenin genel hedeflerinde ve uzun vadeli planlarında değişiklikler de yapılabilir⁶⁰.

İncelenmiş ve uyumlaştırılmış olan bütçe taslağı, iki bölüme ayrılmaktadır. Birinci bölümde bütçe ile ilgili açıklamalar ve bütçe hazırlanırken benimsenen ilkeler, ikinci bölümde ise genel ve bölümsel bütçeler yer almaktadır.

3.3.4. Bütçenin Onayı

Son şeklini almış olan bütçe taslağı, bütçe yılının başlangıcından önce onaylanmak üzere yönetim kurulu ya da genel müdür gibi bir üst kademeye sunulmaktadır. Kimi zaman bu onay, bütçe komitesi tarafında da yapılabilir.

⁵⁸ Yüksel Koç Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.54

⁵⁹ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.28

⁶⁰ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.29

Üst yönetim, kendisine sunulan bütçe taslağını incelerken işletmenin genel hedef, politika ve stratejilerine ulaşmak için konulmuş olan ilkelere uyulup uyulmadığını araştırır. Uygun görürse bütçe taslağı onaylanarak bütçe resmîlik kazanmaktadır. Üst yönetim, bütçeyi onayladığı anda gelecek dönem içinde yapılacak çalışmaları resmen kabul etmiş olmaktadır.

Onaylanan bütçe yeterli miktarda çoğaltılarak dağıtılır. Dağıtımda, genel müdür yardımcılarına bütçenin tamamı ve diğer yöneticiler ile personel ise, kendi faaliyet alanları ile ilgili kısımların verilmesi genel bir ilke olarak kabul edilmiştir.

3.4. Bütçeleme Yöntemleri

Bütçe planlama fonksiyonun bir parçası olup, planlanan faaliyetlerin sayısal olarak ifade edilmesidir. Bütçeleme ise, bütçelerin yapılabilmesi için gerekli teknikler ve yöntemlerden oluşan bir süreçtir⁶¹.

3.4.1. Kapsamlı Bütçeleme

Birçok işletme, bütün faaliyet aşamaları bütçeler tarafından kapsandığında kapsamlı bütçelemeyi kullanmaktadır. Bu, genel olarak daha alt kademedeki yöneticilerin bütçe tekliflerini sunmaları ile başlamaktadır. Teklifler, daha üst kademedekilerde tartışıldıktan sonra daha üst yönetime iletilmektedir. Bütçeleme sürecinde alt yönetimin de ihtiyaçlarını ve isteklerini göz önünde bulundurarak katılımı sağlayan bu yöntem, aşağıdan yukarıya yaklaşımıdır. Ancak süreç bu şekilde sona ermez. Genellikle işletmenin tepesinde, amacı bütün programı gözden geçirmek olan ve gerekli finansal düzenlemeleri yapabilecek olan bir komite bulunmaktadır. Bu komite bütün gerekli bütçe düzenlemelerini yapabilecek konuma sahip yöneticilerden oluşabileceği gibi sadece tavsiye yetkisi bulunan alt yöneticilerden de oluşabilmektedir. Her iki durumda da amaç; bireysel bütçelerin kapsamlı bir hale getirilmesi ve gereksiz isteklerin bütçeden çıkarılmasıdır⁶².

3.4.2. Sıfır Tabanlı Bütçeleme

‘Sıfır Tabanlı Bütçeleme’ yeni baştan bütçeleme sistemi olarak da ifade edilmektedir. Bütçe genellikle yeniden sanki ilk kez bütçe oluşturuluyormuş gibi hazırlanmaktadır.

⁶¹ Raif Parlakkaya, “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi**, 2004, s.230

⁶² Ahmet Tokaç, a.g.e., s.43

Diğer bütçeleme anlayışlarında yapılan ise, genellikle bir önceki bütçenin temel verileri aynı kalmak üzere, yeni hazırlanan bütçenin önceki bütçenin bir nevi devamı niteliğinde olmasıdır. Bu anlayışla hazırlanan bütçeler eski bütçeye sadık kalmakta, ödeneklerin yalnızca yeni hazırlanan bütçede belli oranda artırılması yoluna gidilmektedir⁶³.

Sıfır tabanlı bütçeleme, diğer bütçeleme sistemlerinin eksik yanlarını kaldırmak üzere geliştirilmiş ve uygulama imkanı bulmuştur. Bu bütçe anlayışında, daha önceki yıllarda hazırlanan bütçelere olan bağımlılığın ortadan kalktığını görülmektedir. Burada yapılan yeni bütçe hazırlanırken, cari yıl bütçesi içerisinde yer alan kuruluşlar ve hizmetler için ödenekler hiç yokmuş gibi kabul edilmektedir. Böylelikle herhangi bir departmanın daha önceki bütçede ödenek ayrıldığı için bir nevi otomatiğe bağlanan ödenek ayrılmayıp, onun yerine sanki bu departman ilk kez görülüyormuş gibi analiz edilerek ödenek ayrılır veya ayrılmaz. Buna ise bu hizmetin yapılıp yapılmamasını belirleyecek olanlar karar verebilirler. Bu ise kaynakların daha akılcı ve verimli kullanılmasını sağlanmış olacaktır. Sıfır tabanlı bütçe lemede harcamaları yüksek olan departmanların harcamalarının gerekçelerini inandırıcı bir biçimde ortaya koymaya zorlanmaktadır. Ayrıca bu departmanların fayda/maliyet analizlerini yapmaları beklenir. İlk olarak kendilerini bu tür hizmetlerin yapılması konusunda eğitmeleri ve geliştirmeleri beklenir. Böylece hiçbir analize tabi olmayan verimsiz harcamaların önüne geçilmektedir.

3.4.3. Esnek Bütçeleme

Bütçeler, yararlı planlama ve kontrol aracıdır, ancak aşırı bütçeleme olduğu gibi bazen hantallığa da neden olabilirler. Yöneticiden hareket özgürlüğünü alacak harcama detaylarını istemek, çok da iyi bir uygulama olmamaktadır. Bunun sonucunda bazı yöneticiler kesinleşmiş para miktarları ile çok fazla uğraşacaklardır ki bu bütçeye örgütsel hedeflerden daha fazla önem verilirler. Bu durum ise işletmede kar kaybına dahi sebep olabilmektedir. Bu tür katılıklarla ortaya çıkan sorunlar alternatif bütçelerin ortaya çıkmasına neden olmuş ve bu konuda çok dikkat çekenlerden birisi de '**değişken gider bütçesi**'dir. Bu bütçe farklı düzeylerdeki faaliyetleri telafi etmek için kullanılmaktadır. Bir bütçe dönemi sona erdiğinde her birim için giderin önceden yapılan tahminlere göre karşılaştırması yapılmaktadır. Faaliyetler beklendiği kadar

⁶³ Cuma Çataloluk, "Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2006, s.232

gerçekleşmiş ise departmanlar kesinlikle bütçelerinin sınırları içinde kalacaktır. Ancak, hacim beklenenin üzerinde ise bölümlerin gereğinden fazla harcama yaptıkları görülecektir. Değişken gider bütçeleri ile bu noktada herhangi bir işletme, önceden saptanan formüller ile hesaplama yaparak departman bütçelerini gerçekleştirenlere göre ayarlayabilir⁶⁴.

Alternatif bütçe, esnek bütçenin bir çeşididir. Bu yaklaşımda şirket yüksek, orta ve düşük seviyedeki faaliyetleri için bütçeler belirlemektedir. Daha sonra belirli bir dönemin başlamasıyla yöneticilere, hangi bütçe altında faaliyette bulunacaklarını göstermektedir.

3.4.4. Faaliyet Bazlı Bütçeleme

İşletmelerde uygulanan geleneksel bütçelerin geçmişini incelediğimizde, bütçelerin 1920'lerde yöneticilerin maliyetleri kontrol etmelerine yardımcı olması amacı ile geliştirildiği görülmektedir. Uygulanan bu bütçeleme temeline kontrol fonksiyonu yer almaktadır. Plan ve bütçelerin kabul edildikten sonra yöneticilerin isteklerine göre planların oluşturulduğu görülmektedir. Yöneticilerin performans değerlemelerinde olumsuz bir durum ile karşılaşmayı istememeleri, kontrol raporlarında devamlı düzeltmeler yapılmasına sebep olmaktadır. Bu durum bütçelerin işletmenin gerçeklerine göre değil, üst yönetimin isteklerine göre hazırlandığını göstermektedir. İşletmelerin uygulamış olduğu bu geleneksel bütçelerin temel özelliği bütçelerin finansal boyutta olup operasyonel konuları içermemesidir. Ayrıca oluşan değişiklikler ve sorumluluklar mevcut bütçeleme anlayışında yer almamaktadır. Sonuç olarak, katma değersiz bir netice elde edilmekte ve bütçeleme süreci üst yönetimce belirlenen rakamlara ulaşmak amacı ile keyfi olarak yapılandırılmaktadır. Bütçeleme çalışmaları işletmenin içinde bulunduğu gerçekler göz ardı edilerek yapılmakta, bu ise katma değer oluşturmayan faaliyetler sebebiyle çalışanların zaman harcamasına neden olmaktadır. Mevcut bütçeleme sürecinde planlanan ve gerçekleşen sonuçlar arasında karşılaştırma, finansal boyutta yapılmakta, operasyonel karşılaştırma yapılmamaktadır. Karşılaştırmalarda ortaya çıkan sapmaların nedenleri araştırılmamaktadır. Sabit ve durağan bir yapıya sahip geleneksel bütçeleme süreci işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi ortamın gereklerine cevap verememektedir. İşletmeler belirledikleri hedeflere ulaşmak için gelecekteki belirsizliğe karşı hazırlıklı olmalıdır. Ancak finansal boyutlu yapılan

⁶⁴ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.47

bütçeleme ile bu hazırlık yetersiz kalmaktadır. İşletmelerin geleceğe yönelik vereceği kararlar sadece günü kurtarma amaçlı olmamalıdır⁶⁵.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek dönemde işletme bölümlerinin kaynak ihtiyaçlarını belirlemek, ürün ve hizmetlerin satılması için gerekli olan faaliyetlerin öngörölmüş maliyetlerini kullanan bir plan olarak tanımlanabilir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme de amaç, planlama ve bütçelemenin faaliyet tabanlı bir açıdan birleştirilmesi ile geçerli bir plan ve bütçe oluşturmak için operasyonel ve finansal süreçler arasında bir bağ kurmaktır. Faaliyet tabanlı yönetimde geçmiş verilerden yararlanmak stratejik karar verme sürecini desteklemektedir. Bütçeleme sürecinde faaliyet tabanlı maliyet yönetiminin kullanılması yöneticilere sabit maliyetleri değişken maliyetlere dönüştürme ve stratejik maliyetler ve karlılık hakkında daha objektif düşünmelerini sağlamaktadır. Faaliyet düzeyinde bir bütçeleme, sürekli gelişim ve süreç yönetimini destekleyecektir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetin operasyonel kontrolle bağlantısını sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, ihtiyaçtan fazla ve katma değer yaratmayan faaliyetleri azaltırken faaliyetlerde de etkinliği artırarak maliyetlerin düşürölmesini sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı bütçelemeye kısaca değer yaratma süreci de denilebilir⁶⁶.

3.5. Bütçe Kontrolü

İşletme bütçelerinin etkili olabilmesi için uygulanacakları dönemden önce hazırlanması gerekmektedir. Ayrıca, son şeklini almış olan işletme bütçelerine ilişkin kopyaları bütçe döneminden önce ilgili üst yöneticilere dağıtılmalıdır⁶⁷.

Yöneticiler, kar planının uygulanmasında faaliyete, esnekliğe ve sürekli kontrole önem vermesi gerekmektedir. İşletme bütçesi ve kar planı, yönetim faaliyetleri için bir rehber niteliğindedir. İşletme bütçeleri, işletmenin gerçekleştirmek istediği amaçları göstermektedir.

Yalnızca planlama yapmak değil, planlamanın sonucunda oluşan ölçülebilir kriterleri ile planlanan ve gerçekleşen değerleri karşılaştırmak da önemlidir. Beklenen değer ile

⁶⁵ Metin Yılmaz, Ali Coşkun, “**Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme**”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Aralık 2012, s.241-242

⁶⁶ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.628-629

⁶⁷ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.155

gerçekleştirilen değerlerin karşılaştırılması hem işletme performansını ortaya koymakta, hem de gelecek dönem için yapılacak plana temel oluşturmaktadır⁶⁸.

İşletme bütçelerinin etkin uygulanması, sürekli kontrol sistemi ile sağlanmaktadır.⁶⁹

Kontrolün kapsamı⁷⁰;

- i) Her personelin yaptığı işin istenilen miktar ve kalitede olup olmadığını ve istenilen zamanda bitirilip bitirilmediğini saptamak,
- ii) Maliyete giren çeşitli giderlerin (ücret, ham ve mamul mal satın alımları, türlü hizmetler vb.) planlanan ve istenilen miktarlarda bulunup bulunmadığını saptamak,
- iii) Gerekli üretim araçlarının (işçi, bina ve tesisat, mal stokları) dikkatli bir şekilde temin edilip saklanması ve verimli bir şekilde kullanılması kontrolün kapsamına girmektedir.

Kontrol, yöneticinin temel 4 girdisi üzerine olmakta: Mali, fizik, beşeri ve bilgi kaynakları üzerinde kontroldür.

Mali kontrol, yeterli derecede nakde sahip olmak, paranın atıl kalmasını önlemek vb. alanları kapsamaktadır.

Fiziki kaynakların kontrolü, envanter kontrolü (ne çok az, ne de çok fazla stok yapılması), kalite kontrolü, tesislerin kontrolü vb. girmektedir.

Beşeri kaynakların kontrolü ise, çalışanların uygun seçimi, gereken yerlere yerleştirilmesi, eğitilip, geliştirilmesi, performanslarının değerlendirilmesi, ücretlerinin belirlenmesi vb. alanları kapsar.

Bilgi kaynaklarının kontrolü, doğru satış tahminlerinin yapılması, çevrenin gerekli biçimde araştırılması, halkla ilişkiler, üretim planının yapılması, ekonomik tahminler girmektedir.

Birçokları, organizasyonlarda kontrolün olumsuz bir kuvvet olduğu düşünmekte ve kontrol olayı sevimsiz bir faaliyet izlenimi vermektedir. Diğer bir açıdan bakıldığında ise, kontrol yapıcı, düzenleyici bir faaliyet olarak görülmektedir. Olayın bu şekilde görülmesinin nedenleri⁷¹;

⁶⁸ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.166

⁶⁹ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.155

⁷⁰ Zeyyat Hatipoğlu, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, İstanbul, 2003, s.185

⁷¹ Zeyyat Hatipoğlu, a.g.e., s.185-186

i) Şartlar devamlı değişmektedir. Amaçların belirlenmesi ile bunlara ulaşılmasında çok kısa ya da uzun süreler geçer, çevrede ve organizasyonlarda çok şeyler değişebilir ve bu nedenle amaçlara ulaşmak zor olabilir.

Kontrol sistemleri öyle bir düzenlenebilir ki, yöneticiler olayları önceden görebilir ve gerekli tedbirleri almaları sağlanabilir.

ii) Hataların üst üste gelmesi.

Ufak hatalar organizasyon üzerinde olumsuz sonuçlar yaratmayabilir. Ancak, zamanla bu ufak hatalar birbiri üstüne gelir ve ciddi boyutlara ulaşabilir. Kontrol ile bu hataların üst üste gelmeden önlenabilir.

iii) Organizasyonlardaki karmaşıklık, büyük ve çok farklı işler yapılmakta ise iyi bir kontrol sistemi olmadan işleri izlemek mümkün olmayabilir.

3.5.1. Bütçe Kontrolünün Aşamaları

Bütçe kontrolü için ilk aşama bütçelen değerler ile gerçekleşen değerlerin karşılaştırmasının yapıldığı raporların hazırlanmasıdır. İkinci aşamada sapmaların tespiti ve analizi yapılır. Son olarak analizlerde ortaya çıkan sonuçlara göre gerekli revizyonlar yapılmaktadır⁷².

3.5.1.1. Raporlama

İşletmelerde raporlar amaçlarına göre ikiye ayrılmaktadır.

i) Bilgi Amaçlı Raporlar: Bu raporların amacı işletme sahip ve yöneticilerine ve işletme ile ilgili üçüncü şahıslara işletmedeki işler ile ilgili bilgi vermektir. Bu tip raporların temel kaynağı muhasebe olabileceği gibi diğer kaynaklarda bu tür raporların hazırlanmasında faydalı olabilir. Bu raporlara örnek olarak, Bilanço, Gelir Tablosu, Özkaynaklar Değişim Tablosunu verebiliriz.

ii) Kontrol Amaçlı Raporlar: Kontrol amaçlı rapor, özellikle işletme yöneticilerinin performanslarını değerlendirmek için hazırlanır. Bu raporların temel amacı yöneticilerin gerçekleşen performansını, hedeflenen performansı ile karşılaştırılması ve sapma var ise nedenlerinin araştırılmasıdır. Kontrol amaçlı raporlar gerçekleşen faaliyet sonuçlarını bütçelerle karşılaştıran ve aradaki sapmaları gösteren izleme ve değerlendirme belgeleridir. Bu raporların genel amacı, kontrol fonksiyonunu

⁷² Nurten Seydi, “İşletme Bütçelerinin Bir Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama”, İstanbul, 2010, s.84

yerine getirmek için ihtiyaç duyulan muhasebe bilgi ve verilerini sağlamaktır. Kontrol raporları yardımı ile işletmede belirlenen yönetsel sorumluluklara uygun olarak sürekli ve dinamik bir kontrol sağlanabilir.

Raporlar işletme içi gereksinimleri karşılar ve sadece işletme yönetimi tarafından kullanılan bütçe kontrol raporları, işletme raporları içinde yer alan denetleme raporlarının en önemli bölümünü oluşturur. Uygulamada etkinlik sağlamak amacıyla yönetimin sorumluluk alanlarına göre düzenlenen ve istisnalarla yönetim ilkesine yer veren bu raporlar, olabildiği ölçüde kısa zaman dilimleri için yinelenmelidir⁷³.

Sorumluluk alanlarına göre düzenlenmesi, istisna yoluyla yönetim ilkesine yer vermesi, örneğin bir ay gibi kısa dönemler için tekrarlanması, hesap dönemi içinde ve sorumluluk alanı itibarı ile denetleme olanağı sağlamaktadır.

Bu raporların düzenlenmesinde maliyetlerin kontrol edilebilir-kontrol edilemez şeklinde sınıflandırılması özellikle sorumluluk muhasebesi açısından önem taşımaktadır. Yöneticilerin öğrenim ve deneyim düzeyleri de raporların sunuluş biçimlerini etkilemektedir. Yani yöneticinin niteliğine göre bütçe kontrol raporları tablo, grafik gibi yazılı araçlar veya grup toplantısı ve konferans gibi sözlü araçlar şeklinde olabilirler⁷⁴.

Raporların şekli ilgili işletmelerin yönetiminin ve yöneticilerinin isteklerine göre belirlenir. Fakat önemli olan bu raporların basit ve standart olması, temel bilgileri kapsamı ve etkinlik açısından kısa zaman dilimleri için hazırlanması gerekir⁷⁵.

Kontrol raporları işletme hedeflerine uyum sağlanması amacıyla gerçekleşen giderlerin kontrollerine yöneliktir. Kontrol raporlarının varlığı aşağıda sıralanan üç nedene dayanır⁷⁶.

- Yöneticilerin davranışlarını etkilemek,
- Gider kavramının zihinlerde süreklilik kazanmasını sağlamak,
- Yöneticilere sorumluluklarını hatırlatmak.

3.5.1.2. Sapmaların Tespiti

Bir hesap döneminin bütçelenmiş hedefleri ile ayı dönemin gerçekleşen verileri arasındaki farka ‘sapma’, bu sapmaların nedenlerini araştırma işlemine ise sapma

⁷³ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.88

⁷⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.89

⁷⁵ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.159

⁷⁶ Nurten Seydi, a.g.e., s.86

analizi ya da sapma tespiti denir. Sapma analizlerinin etkili olarak yapıldığı kalemler satışlar ve satılan malların maliyetini oluşturan üretim maliyetlerini sayabiliriz. Bu kalemler fiyat ve miktar bileşenlerine ayrılabilir ve bu surette hem etkinliğin hem de etkinliğin ölçülmesini olanak sağlar⁷⁷.

Gerçekleşen sonuçlarla, bütçelenen veya planlanan sonuçlar arasındaki farkların (sapmalar) bulunması bir hesaplama işlemidir. Ancak, sadece sapmaları hesaplamak yönetim için yeterli olmamaktadır. Sapmaların hangi düzeydeki işletme yöneticilerinin kontrol sınırları içinde oluştuğunu saptamak ve kontrol dışı faktörleri işletme içi kontrol işlevi dışında bırakmak gereklidir. Sapmalar, ayrıntılı bir şekilde incelenip yorumlanmalı ve ilgili yöneticilere bu sonuçlar raporlar ile sunulmalıdır. Özellikle maliyet yerleri düzeyinde yapılan kontrollerde sapmaların ayrıntılı çözümlenip raporlanması yönetimin etkinliğini artırmaktadır⁷⁸.

Sapma analizlerinin temel amaçları aşağıdaki gibi sayılabilir⁷⁹.

- Sapmaların nedenlerinin saptanması,
- Sapmaların oluştuğu yerleri ve sorumlulukları belirlemek,
- Sapmaların olumlu ya da olumsuz gerçek niteliklerini ortaya çıkarmak,
- Sapmalar için alınacak önlemleri belirlemek.

Sapma analizinde önemli sorunlardan birisi, meydana gelen sapmaların nedenlerinin araştırılmaya değer olup olmadığıdır.

Fiili rakamlar, güven aralığı dışında ise, bütçe farkının istatistiki olarak önemli olduğunu göstermektedir. Bununla birlikte bütçe farkının istatistiki olarak önemli olduğu görülmekle birlikte araştırılmamasına karar verilebilir. Çünkü araştırmanın maliyeti, bütçe farkından fazla olabilir⁸⁰. Böyle bir durumda işletmeler kontrol grafikleri de düzenleyebilirler. Bu grafikler yardımı ile belirli istatistiki yöntemlerle saptanan kontrol alt ve üst sınırını aşan sapmalar daha kolay görülebilir. Sapmaların raporlanmasında böyle bir yaklaşım, istisnalara göre yönetim prensibinin uygulanmasını sağlayan ve yönetim kontrolünün etkinliğini arttıran bir faktördür⁸¹.

Sorumluluk alanlarına göre hazırlanan raporlarda, ortaya çıkan sapmaların nedenleri sorumlu yöneticiden sorulması gerekmektedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken

⁷⁷ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.172

⁷⁸ Cem N. Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.140

⁷⁹ Tuna Taner ve Sema Öncü, “İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol”, Manisa, 1999, s.137-138

⁸⁰ Erdoğan Muammer, “Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçeleri”, Diyarbakır, 1997, s.121

⁸¹ Tuna Taner ve Sema Öncü, s a.g.e.,138-139

nokta, yöneticilerin kendi sorumluluğu ve kontrolü altındaki verilere ilişkin sapmalar olup, kontrol edemediği verilere ilişkin sapmalardan dolayı yöneticilerden açıklama beklenmemelidir.

Giderlere ilişkin bütçe değerleri, fiili sonuçların altında kalıyor ise olumlu sapma, tam tersi durumda ise olumsuz sapmadan söz edebiliriz. Gelir bütçelerinde ise bu durumun tersi işlemektedir. Yani, bütçe değerleri, fiili sonuçların altında ise olumlu sapma, tersi durumda ise olumsuz sapmadan söz edilebilir⁸².

3.5.1.3. Satış Geliri İle İlgili Sapmalar

Satış gelirleri sapmaları fiili satış sonuçları ile bütçelenmiş satış sonuçlarının karşılaştırılması sonucu elde edilmektedir⁸³. Satışlara ilişkin farklar, genel olarak ikiye ayrılır⁸⁴:

- i) Satış miktar farkları,
- ii) Satış fiyat farkları.

Ayrıca işletmeler niteliklerine ve büyüklüklerine göre bir tek satış farkı ile yetinebilecekleri gibi, üç fark sınıflandırmasını da tercih edebilmektedirler. Bu durumda yukarıda belirtilen iki farka ek olarak miktar ve fiyat öğelerinin etkisi altında olan birleşik fark hesaplanmaktadır.

Toplam Sapma = (Gerçek Miktar X Gerçek Fiyat) – (Bütçelenen Fiyat X Bütçelenen Miktar)

Fiyat Sapması = (Gerçek Fiyat – Bütçelenen Fiyat) X Gerçek Miktar

Gerçek Fiyat > Bütçelenen Fiyat ise; olumlu sapma (+)

Gerçek Fiyat < Bütçelenen Fiyat ise; olumsuz sapma (-)

Miktar Sapması = (Gerçek Miktar – Bütçelenen Miktar) X Bütçelenen Fiyat

Gerçek Miktar > Bütçelenen Miktar ise; olumlu sapma (+)

Gerçek Miktar < Bütçelenen Miktar ise; olumsuz sapma (-)⁸⁵

Satışlara ilişkin iki bütçe farkının saptanmasını bir örnek yardımı ile açıklamaya çalışalım⁸⁶.

Uygulama:

⁸² Işıklılar S. Sadi, “İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama”, İstanbul, 1997, s. 319

⁸³ Nurten Seydi, a.g.e., s. 88

⁸⁴ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.161

⁸⁵ Nurten Seydi, a.g.e., s.88

⁸⁶ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.161

K sanayi işletmesinde, Ağustos 2015 Karadeniz Bölgesinde A mamulü için bütçelenen ve gerçekleşen satışlarla ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir.

	<u>Satış Miktarı</u>	<u>Satış Fiyatı</u>
Bütçelenen	20.000 Birim	8.-TL
Gerçekleşen	30.000 Birim	7.-TL
30.000 birim X 7.-TL =	210.000-TL	Fiili satışlar
20.000 birim X 8.-TL =	<u>160.000-TL</u>	Bütçe satışları
	50.000-TL	Satışlar toplam farkı (Olumlu)

İki fark yöntemine uygun olarak satışlar miktar farklarına ilişkin denklemler ile yukarıda belirtilen sayılı örneğin bu denklemlere uygulanması aşağıdaki gibidir:

- (i) Fiili satışlar x Bütçe Birim satış fiyatı = Fiili satışların bütçe tutarları
 - (ii) Bütçe satışları x Bütçe birim satış fiyatı = Bütçe satışlarının bütçe tutarları
- | | | |
|------------------------|--------------------|------------------------------------|
| 30.000 birim x 8.-TL = | 240.000.-TL | Fiili satışların bütçe tutarları |
| 20.000 birim x 8.-TL = | <u>160.000.-TL</u> | Bütçe satışlarının bütçe tutarları |
| | 80.000.-TL | Satışlar miktar farkı (Olumlu) |

İki fark yönteminde, satışlar fiyat farklarına ilişkin denklemler aşağıdaki gibidir:

- (i) Fiili satışlar x Fiili birim satış fiyatı = Fiili satışların fiili tutarları
 - (ii) Fiili satışları x Bütçe birim satış fiyatı = Fiili satışların bütçe tutarları
- | | | |
|------------------------|--------------------|----------------------------------|
| 30.000 birim x 7.-TL = | 210.000.-TL | Fiili satışların fiili tutarları |
| 30.000 birim x 8.-TL = | <u>240.000.-TL</u> | Fiili satışların bütçe tutarları |
| | 30.000.-TL | Satılar fiyat farkı (Olumsuz) |

Satışlara ilişkin miktar ve fiyat farkları karşılaştırıldığında, olumlu toplam satış farkı 50.000.-TL olduğu ortaya çıkmaktadır.

3.5.1.4. Direkt Hammadde Sapmaları

Direkt hammadde maliyetlerinde meydana gelen artış ya da azalış, hammadde fiyatlarındaki artış ya da azalışlardan veya bir birim mamul için kullanılan hammadde miktarlarındaki artış ya da azalışlardan ileri gelmektedir⁸⁷. Böylece gerçekleşen direkt hammadde giderleri ile standart direkt hammadde giderleri arasındaki fark ikiye ayrılmış olmaktadır. Bunlar⁸⁸;

⁸⁷ Zeyyat Hatiboğlu, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, İstanbul, 2003, s.110

⁸⁸ Cudi Tuncer Gürsoy, “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, İstanbul, 1999, s.669

1. Direkt hammadde fiyat sapması,
2. Direkt hammadde miktar sapması

Fiili hammadde sarfı ile bütçelenen hammadde sarfı arasında fiyat ve miktar sapması olmak üzere iki tür sapmanın söz konusu olması ve sapmaların bu yolla hesaplanmasına ikili sapma yöntemi denir. Fiili hammadde maliyeti ile bütçelenen hammadde maliyeti arasındaki farkların fiyat sapması, miktar sapması ve bileşik sapma olarak belirlenmesine üçlü sapma yöntemi denir⁸⁹.

Fiyat sapması çeşitli nedenlerle ortaya çıkabilmektedir. Bunları şu şekilde sıralayabiliriz⁹⁰;

- Hammadde fiyatı yükselmiş olabilir,
- Satın alma memurları belirli satıcıları tercih edebilir,
- Bütçelenen fiyat peşin ödemeyi esas aldığı halde, alış vadeli olarak yapılmış ve dolayısı ile kasa iskontosundan yararlanılmamış olabilir,
- Nakliye giderleri artmış olabilir,

Fiyat sapmasında olduğu gibi, miktar sapması da birçok nedenden kaynaklanabilir. Bunlar;

- Kullanılan hammaddenin kalitesi bütçelenenden farklı olabilir,
- Makinaların arızalı olması nedeniyle daha çok hammadde harcanabilir,
- Niteliksiz işçi çalıştırmadan dolayı hammadde harcamaları artabilir,
- Üretim yöntemlerinde veya mamulde yapılmış olan bazı değişiklikler, standarttan farklı miktarda hammadde kullanımını gerektirmesine karşın, miktar standartları henüz değiştirilmemiş olabilir.

Miktar sapması hammaddelerin işletme içindeki tüketim durumuyla ilgili olmasından, hem nedenleri fiyat sapmalarından daha kolay saptanabilir, hem de bu nedenlerden büyük kısmı işletmece kontrol edilebilir. Bu açıdan, miktar sapmasının yönetime ana katkısı, hammadde tüketimindeki verimsizlikleri göz önüne sererek, maliyet kontrolüne yardımcı olmasıdır⁹¹.

İkili sapma yöntemine göre sapmalar hesaplanacaksa formüller aşağıdaki gibidir.

Fiyat Sapması= (Gerçekleşen Fiyat- Bütçe Fiyatı) x Gerçekleşen Miktar

⁸⁹ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.122

⁹⁰ Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.143-144

⁹¹ Nurten Seydi, a.g.e., s.91

Formülde, gerçek fiyat > bütçelenen fiyat olması durumunda fiyat sapması olumsuz (-); gerçek fiyat < bütçelenen fiyat olması durumunda ise fiyat sapması olumludur (+).

Miktar Sapması= (Gerçekleşen Miktar- Bütçe Miktarı) x Bütçelenen Fiyat

Formülde gerçekleşen miktar > bütçelenen miktar ise miktar sapması olumsuz (-), gerçekleşen miktar < bütçelenen miktar ise miktar sapması olumludur (+)⁹².

Sapma hesaplamaları üçlü sapma yöntemine göre hesaplanmak istenirse fiyat Sapması formülü bileşik sapmayı kapsamayacak şekilde düzenlenir, miktar sapması formülü aynı kalır. Bileşik sapma ayrıca formüle edilir. Üçlü sapma yöntemine göre sapma formülleri aşağıdaki gibidir⁹³.

Fiyat Sapması = (Gerçek Fiyat – Bütçelenen Fiyat) X Bütçelenen Miktar

Miktar Sapması = (Gerçek Miktar – Bütçelenen Miktar) X Bütçelenen Fiyat

Bileşik Sapma = (Gerçek Fiyat – Bütçelenen Fiyat) X (Gerçek Miktar - Bütçelenen Miktar)

Bileşik sapmanın yorumlanması⁹⁴;

<u>Fiyat Sapması</u>	<u>Miktar Sapması</u>		<u>Birleşik Sapma</u>
Olumsuz	olumsuz	ise	olumsuz,
Olumlu	olumlu	ise	olumsuz,
Olumlu	olumsuz	ise	olumlu,
Olumsuz	olumlu	ise	olumlu,
Yok	yok	ise	yok

Uygulama;

‘X’ maliyet merkezinde mart ayı içinde üretimde kullanılan A hammaddesine ait bütçelenen ve gerçekleşen bilgileri aşağıdaki gibidir⁹⁵.

	<u>Satış Miktarı</u>	<u>Satış Fiyatı</u>
Bütçelenen	6.000 kg.	2.000-TL
Gerçekleşen	7.500 kg	2.500-TL

a) İkili Yönteme Göre Sapmaların Hesabı:

Fiyat Sapması= (2.500-TL- 2.000-TL)x 7.500 kg.
= 500-TLx 7.500 kg.

⁹² Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.142

⁹³ Nurten Seydi, a.g.e., s.92

⁹⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.123

⁹⁵ Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.140

$$= 3.750.000\text{-TL (olumsuz)}$$

$$\begin{aligned}\text{Miktar sapması} &= (7.500 \text{ kg} - 6.000 \text{ kg}) \times 2.000\text{-TL} \\ &= 1.500 \text{ kg} \times 2.000\text{-TL} \\ &= 3.000.000\text{-TL (olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\text{Toplam Sapma} = 6.750.000\text{-TL (olumsuz)}$$

b) Üçlü Yönteme Göre Sapmaların Hesabı:

$$\begin{aligned}\text{Fiyat Sapması} &= (2.500\text{-TL} - 2.000\text{-TL}) \times 6.000 \text{ kg} \\ &= 500\text{-TL} \times 6.000 \text{ kg} \\ &= 3.000.000\text{-TL (olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Miktar sapması} &= (7.500 \text{ kg} - 6.000) \times 2.000\text{-TL} \\ &= 1.500 \text{ kg} \times 2.000\text{-TL} \\ &= 3.000.000\text{-TL (olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Bileşik sapma} &= (2.500\text{-TL} - 2.000\text{-TL}) \times (7.500 \text{ kg} - 6.000 \text{ kg}) \\ &= 500\text{-TL} \times 1.500 \text{ kg} \\ &= 750.000\text{-TL (olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\text{Toplam Sapma} = 6.750.000\text{-TL (olumsuz)}$$

3.5.1.5. Direkt İşçilik Sapmaları

Direkt işçilik sapması ya belli birim mamul üretimi için ödenen fiili işçilik ücretinin belli birim mamul üretimi için bütçelenmiş standart işçilik ücretinden farklı olması ya da belirli bir üretim için sarf edilen işçilik zamanının sarf edilmesi gereken işçilik zamanından farklı olması durumunda ortaya çıkmaktadır⁹⁶.

Emeğin fiyatı ücret, kullanım miktarının ölçüsü ise zaman olduğundan, direkt işçilik sapmaları ücret sapması ve zaman sapması olarak ikiye ayrılmaktadır⁹⁷.

Fiili işçilik maliyetinin bütçelenen işçilik maliyetinden büyük olması durumunda olumsuz, tersi durumda ise olumlu işçilik sapması söz konusu olur⁹⁸.

Olumsuz zaman (verim) sapmalarının sebeplerini aşağıdaki gibi sıralayabiliriz⁹⁹;

- İşçilerin verimli çalışmaması,
- Çalışma yöntemlerinde yapılan değişiklikler,

⁹⁶ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.124

⁹⁷ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.672

⁹⁸ Nurten Seydi, a.g.e., s.93

⁹⁹ Zeyyat Hatipoğlu, a.g.e., s.114

- Makinelerde arıza veya diğer sebepler nedeniyle duraklamalar,
- İş, bilen (kalifiye) işçilere verilmemesi,
- Bazı parçaların bozuk çıkması nedeniyle işlerin artması,
- İşçilere talimatların doğru verilmemesi,
- Her bir mamul partisinin üretimi için makinelerin ayarlarının yeniden yapılması gerekmekte, işçilerin ayarlama sırasında yavaş çalışmaları nedeniyle veya üretim partilerinin standartlarda öngörülenlerden daha az sayıda mamulden oluşması nedeniyle sık sık ayar değiştirilmesi gerektiğinden, toplam sürenin artması¹⁰⁰.

Ücret sapmalarının çeşitli sebepleri, bazıları aşağıda sıralanmıştır¹⁰¹;

- Toplu sözleşme gereği, işçilik ücretlerinde artışlar meydana geldiği halde, ücret standartlarında bir değişiklik yapılmamıştır,
- Belirli çalışma sürelerini dolduran bir kısım işçinin saat ücretleri arttırılmış olmasına karşın, bu durum henüz ücret standartlarına yansıtılmamıştır,
- İşletmede uzman ya da stajyer işçiler çalıştırılmaktadır. Bu işçilerin saat ücretleri normal işçilerden farklı bulunduğundan, ücret sapması ortaya çıkmaktadır,
- İlgili esas üretim yerindeki işlerin yoğunluğu nedeniyle, daha fazla ücret ödenen başka bir gider yerindeki işçilerden bir kısmı geçici olarak bu esas üretim yerinde görevlendirilmiştir,
- Acele bir siparişin yetiştirilmesi için veya gider yerindeki çalışmaların iyi planlanmamış olması nedeniyle fazla çalışma zorunluluğu ortaya çıkmış, fazla çalışma fiili işçilik giderleri yansımıştır.

Bu nedenlerin incelenmesi, ücret sapmasının hem kontrol dışı, hem de kontrol içi nedenlerden kaynaklanabileceğini göstermekte. Aslında ücret, direkt işçiliğin fiyatıdır. Bu bakımdan, ücret sapmasını fiyat sapmasına paralel bir sapma olarak düşünebiliriz. Fakat fiyat sapmasının oluşumunda işletme dışı etkenler ana rolü oynamalarına karşın, ücret sapmasının nedenleri daha çok işletmenin içindedir.

Fiili direkt işçilik maliyeti ile standart direkt işçilik maliyeti arasında ücret ve zaman sapması olarak iki tür sapmanın söz konusu olması ve sapmaların bu yolla hesaplanmasına ikili sapma yöntemi denir¹⁰².

¹⁰⁰ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.178

¹⁰¹ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.177-178

¹⁰² Vasfî Haftacı, a.g.e., s.124

İkili sapma yöntemine göre direkt işçilik sapması formülleri¹⁰³:

Ücret Sapması = (Gerçek Ücret- Bütçelenen Ücret) x Gerçek Zaman

Gerçek Ücret > Bütçelenmiş Ücret ise ücret sapması olumsuz (+)

Gerçek Ücret < Bütçelenmiş Ücret ise ücret sapması olumlu (-)

Zaman Sapması = (Gerçek Zaman- Bütçelenen Zaman) x Bütçelenen Ücret

Gerçek zaman > Bütçelenen zaman ise zaman sapması olumsuz (+)

Gerçek zaman < Bütçelenen zaman ise zaman sapması olumlu (-)

Üçlü sapma yöntemine göre direkt işçilik sapması formülleri:

Ücret Sapması = (Gerçek Ücret- Bütçelenen Ücret) x Bütçelenen Zaman

Zaman Sapması= (Gerçek Zaman- Bütçelenen Zaman) x Bütçelenen Ücret

Birleşik Sapma = (Gerçek Ücret- Bütçelenen Ücret)x (Gerçek Zaman- Bütçelenen Zaman)

Bileşik zamanın yorumu¹⁰⁴;

<u>Fiyat Sapması</u>	<u>Miktar Sapması</u>		<u>Bileşik Sapma</u>
Olumsuz	Olumsuz	ise	olumsuz,
Olumlu	Olumlu	ise	olumsuz,
Olumlu	Olumsuz	ise	olumlu,
Olumsuz	Olumlu	ise	olumlu,
Yok	Yok	ise	yok.

olarak yorumlanacaktır.

Uygulama

‘X’ işletmesinde 2014 yılı A mamulü için direkt işçilik zaman standardı, mamul birim başına 3 direkt işçilik saati (DİS) ve ücret standardı ise 100-TL/saat olarak bütçelenmiştir. Bu işletme 2014 yılında A mamulünden 8.000 birim, 25.100 DİS harcanarak üretilmiştir. Fiilen 2.447.250-TL direkt işçilikler ücreti ödenmiştir. Bu verilere göre¹⁰⁵;

İkili Sapma Yöntemine Göre Direkt İşçilik Sapması

Ücret Sapması = (97,50-TL-100-TL) x 25.100 DİS = -62.750-TL (olumlu)

Zaman Sapması= (25.100 DİS-24.000 DİS) x 100-TL = 110.000-TL (olumsuz)

Toplam Sapma = 47.250-TL (olumsuz)

¹⁰³ Nurten Seydi, a.g.e., s.95-96

¹⁰⁴ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.126

¹⁰⁵ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.673

Üçlü Sapma Yöntemine Göre Direkt İşçilik Sapması

Ücret Sapması = (97.50-TL-100-TL) x 24.000 DİS = -60.000-TL (olumlu)

Zaman Sapması = (25.100 DİS- 24.000 DİS) x 100-TL = 110.000-TL (olumsuz)

Birleşik Sapma = (97.50-TL-100-TL) x (25.100 DİS-24.000 DİS)
= -2.750-TL (olumlu)

Toplam Sapma = 47.250-TL (olumsuz)

3.5.1.6. Genel Üretim Giderleri Sapmaları

Genel üretim giderleri sapması, belirli bir dönem içerisinde gerçekleşen genel üretim giderleri ile aynı dönem için planlanan genel üretim giderleri arasındaki farktır¹⁰⁶.

Genel üretim giderleri farkları, sorumluluk merkezleri ya da sorumluluk yerleri esas alınarak saptanır. Bu sapmaların hesaplanma yöntemleri; direkt hammadde ve direkt işçilik sapmaları ile ilgili yöntemlerden daha karışıktır¹⁰⁷.

Bu farkların hesaplanması için gerekli veriler aşağıdaki gibidir¹⁰⁸;

(i) Bir işletme ya da masraf yeri için belirlenen faaliyet seviyesini temel alarak tahmin edilen genel üretim giderleri toplamının, sabit ve değişken kısımlarının bütçe tutarı,

(ii) Belirlenen kapasiteye ait üretim bütçe miktarı,

(iii) Toplam genel üretim giderlerine, sabit genel üretim giderlerine ve değişken genel üretim giderlerine ait standart oranlar,

(iv) Belirtilen döneme ait standart üretim miktarı,

(v) Belirtilen döneme ait fiili üretim miktarı,

(vi) Toplam genel üretim giderlerine, sabit genel üretim giderlerine ve değişken genel üretim giderlerine ait fiili tutarlar.

Genel üretim giderlerine ilişkin sapmaların analizinde her maliyet kaleminin, belirlenecek bir faaliyet ölçüsündeki davranışını önceden saptamak ve faaliyet düzeylerine göre bütçe hazırlamak gerekmektedir. Fakat bu bütçe hazırlandıktan sonra genel üretim giderleri ile ilgili sapmaların analizine başlanabilmektedir¹⁰⁹.

¹⁰⁶ Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.149

¹⁰⁷ Yüksel Yalkın ve Volkan Demir, s.163

¹⁰⁸ Yüksel K. Yalkın, Abdullah Doğan ve İ. Melih Baş, “Kamu İktisadi Teşebbüsleri Esnek Bütçeli Standart Maliyet Sistemi El Kitabı”, a.g.e., s.50-51

¹⁰⁹ Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.149

Genel üretim giderlerinin gider unsurlarını miktar ve fiyat oluşturmaktadır. Ancak bu giderlerin sabit giderleri de kapsaması nedeniyle atıl kapasite maliyeti gündeme gelir. Diğer taraftan, genel üretim giderinin birçok gideri ihtiva etmesiyle sapma analizleri, miktar ve fiyat bazında değil, genel olarak yapılır. Bu durum ise karşımıza **bütçe sapması, verimlilik sapması ve kapasite sapmalarını** çıkarmaktadır¹¹⁰.

Bütçe sapması, genel üretim giderleri fiili tutarları ile fiilen çalışılan saatlere (veya faaliyet hacmine) ilişkin genel üretim giderleri bütçe tutarları arasındaki farktır¹¹¹. Uygulamada bu sapmaya harcama sapması da denmektedir. Bütçe sapmaları genel olarak bölüm yöneticilerinin sorumluluğunda olmakla birlikte, sapmadan sorumlu tutulacaklar belirlenmeden önce, bütçe sapmalarının detaylı bir şekilde incelenmesi gerekir. Çünkü sapmalar fiyat artışları veya işçilik oranlarının farklı olması gibi bölüm yöneticisinin sorumluluğu altında olmayan sebeplerden de ileri gelebilir. Bölüm yöneticisinin kontrol alanı dışında kalan bu tür sapmaların raporlarda açıkça gösterilmesi, işletmede etkin bir maliyet kontrolünün gerçekleştirilmesi, moral ve disiplin sağlaması açısından çok önemlidir¹¹².

Verim sapması, gerçekleşen faaliyet hacmine göre ayarlanmış bütçeyle, planlanan bütçe arasındaki farktır. Bu sapma, maliyet merkezlerinin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını göstermekte ve genellikle bölüm yöneticisinin sorumluluğu altına alınabilir.

Genel üretim giderleri toplam farkı, gerçekleşen genel üretim giderleri ile bunların bütçelenen değeri arasındaki farktır. Anlamlı olması açısından bu farkın daha ayrıntılı hesaplanması ve analizine ihtiyaç vardır¹¹³.

Uygulamada, bu giderlerle ilgili analiz yöntemleri şunlardır: İki fark yöntemi, üç fark yöntemi ve dört fark yöntemidir¹¹⁴.

Genel üretim gideri yüklemesi için tek bir oran kullanılıyorsa, sapmalar ikili analiz ya da üçlü analiz yoluyla incelenebilir. İkili analizde genel üretim gideri sapması bütçe ve kapasite sapmalarına bölünür. Üçlü analizde ise toplam sapma, harcama, verim ve kapasite sapmalarına ayrılmaktadır¹¹⁵.

¹¹⁰ S. Sadi Işıklar, a.g.e., s.325

¹¹¹ Yüksel Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.163

¹¹² Tuna Taner ve Semra Öncü, a.g.e., s.150

¹¹³ İbrahim Lazol, “**Maliyet Muhasebesi**”, a.g.e., s.352

¹¹⁴ Yüksel K. Yalkın, a.g.e., s.163

¹¹⁵ Zeyyat Hatiboğlu, a.g.e., s.115

Değişken Genel Üretim Sapma Analizi¹¹⁶

Bütçe Sapması = (Fiili GÜG)- (Fiili Miktar x Bütçeleme Oranı)

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

Uygulama

XYZ işletmesinde 2015 yılı Haziran ayında üretilen mamul için bütçelenen ve gerçekleşen değişken genel üretim giderleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir;

Toplam bütçelenen değişken GÜG : 40.000-TL/ay

Planlanan aylık direkt işçilik saati : 20.000 saat

Haziran ayı fiili direkt işçilik saati : 18.000 saat

Değişken GÜG yükleme oranı : 40.000-TL/20.000 DİS= 2-TL/DİS

Haziran ayı fiili değişken GÜG toplamı : 34.000-TL

Bütçe Sapması : 34.000-TL – (18.000 DİS x 2-TL/DİS) = 2.000-TL (olumlu)

Verim Sapması : (18.000 saat x 2-TL/DİS) – 40.000-TL = 4.000-TL (olumlu)

Toplam Sapma : = 6.000-TL (olumlu)

Sabit G.Ü.G. Sapma İncelemesi¹¹⁷

Bütçe Sapması = Gerçekleşen Sabit GÜG maliyet - Bütçelenen Sabit GÜG

Verim Sapması = Bütçelenen Sabit GÜG -Yüklenen GÜG

Uygulama

ABC üretim işletmesinde 2015 yılı Haziran ayında üretilen mamul için bütçelenen ve gerçekleşen sabit genel üretim giderleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Toplam bütçelenen sabit GÜG = 30.000.-TL /ay

Planlanan aylık direkt işçilik saati = 20.000 saat

Mart ayı fiili direkt işçilik saati = 18.000 saat

Sabit GÜG yükleme haddi = 30.000/20.000 =1,5.-TL/ DİS

Haziran ayı fiili sabit GÜG = 32.000.-TL

Bütçe Sapması : 32.000-TL – 30.000-TL = 2.000-TL (olumsuz)

Verim Sapması : 30.000-TL – (1,5-TL/DİS x 18.000 DİS) = 3.000-TL (olumsuz)

Toplam Sapma: = 5.000-TL (olumsuz)

¹¹⁶ Nurten Seydi, a.g.e., s.98

¹¹⁷ Nurten Seydi, a.g.e., s.99

3.5.2. Sapma Analizi

Farkların saptanması yeterli olmamakta, bu farklarla ilgili birçok sorunun cevaplanması gerekmektedir. Bu durum, bütçe kontrolünün esasını oluşturan fark analizleri ile gerçekleşir. Fark analizlerinin temel amaçlarını aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz¹¹⁸;

- 1) Farkların meydana gelme nedenlerini belirlemek,
- 2) Farkların meydana geldikleri yerleri ve sorumluları belirlemek,
- 3) Farkların olumlu ve olumsuz olarak gerçek niteliklerini ortaya koymak,
- 4) Farklarla ilgili alınacak önlemleri belirlemek.

Fark analizlerinde farkları belirleyen matematik hesaplarının yapılması ve ilgililere rapor edilmesi yeterli değildir. Yöneticilerin işletmenin verimliliğini ve karlılığını arttıracak önlemler almalarını sağlayacak biçimde fark analizlerinin yapılması gerekir. Bu analizler, yukarıda sıralamış olduğumuz temel amaçları gerçekleştirmelidir. Bu durum ise etkin raporlama için bir ön koşul olmaktadır. Böylelikle yöneticiler, fark analizlerine dayanarak işletmede cari faaliyet kontrolünü gerçekleştirirler.

Bütçe farklarının meydana gelme sebeplerini dört grupta toplamak gerekir;

- 1) İşletmede gerçekleştirilen verim derecesi ile ilgili faktörler,
- 2) Direkt ilk madde ve malzeme ve benzeri değerlerin satın alma fiyatlarında görülen dalgalanmalar,
- 3) İşçilik ücretlerinde oluşan değişiklikler,
- 4) Faaliyet hacminde meydana gelen dalgalanmalar.

Farkların ayrıntılı nedenleri, muhasebe sisteminden gelen bilgiler yardımı ile saptanır. Fark analizlerinde, farkların gerçekte olumlu ya da olumsuz olup olmadığını açıklığa kavuşturulmasına önem verilmektedir. Fark analizlerinde, olumlu farklardan tüm işletmenin yararlanmasını sağlayacak önlemler alınırken, olumsuz farklar için düzeltici önlemler alınmaktadır. Fark neden analizinde olağanüstü koşullar dikkate alınmalıdır.

3.5.3. Bütçenin Revizyonu

Bütçeler işletmeler için önemli bir denetim ve yönetim aracıdır. Sağlıklı verilere göre, zamanında yapılmış ve revize edilmiş bütçeler sayesinde işletmeler oluşabilecek

¹¹⁸ Yüksel K. Yalkın ve Volkan Demir, a.g.e., s.165

olumsuz durumları önceden görmekte ve işletmelerin önceden önlem alınmasına imkan vermektedir¹¹⁹.

Bir işletmede genel bütçe hazırlandıktan sonra ortaya çıkan sonuçlar işletme hedeflerinden farklı ise bu durumda bütçe tekrar revize edilebilir. Bütçenin revizyonu ile asıl kastedilen, bütçe kontrol süreci ile yapılacak revizyonlardır.

Bütçe değişiklikleri iyi belgelenmiş ve onaylanmış olmalıdır. Bütçede yönetimin onayı olmadan keyfi değişiklikler yapılabiliriyorsa kontrol gücü yok olmuş demektir. Değişikliklerin nedenleri kesinlikle sorgulanmalıdır¹²⁰.

İşletmelerde keyfi değişiklikleri önlemek için bütçede değişiklik yapma yetkisi belirli kişilere verilmeli ve değişikliğe yol açan nedenlere kısıtlamalar getirilmelidir¹²¹.

3.6. Maliyetleme ve Fiyatlama Kontrolleri

Maliyetleme ve fiyat kontrollerine geçmeden önce maliyet, gider, harcama ve zarar kavramlarını kısaca açıklayalım.

(i) Gider

Bilanço esasına göre gider kavramı, bir işletmenin belirli bir dönemdeki mal teslimi ya da üretim, hizmet kullanımı ya da sürekli ana iş konuları ile ilgili diğer işlemleri sonucunda işletmenin varlıklarında meydana gelen azalışlar ya da yükümlülüklerinde meydana gelen artışlardır. Gelir yaklaşımına göre gider, işletmenin faaliyetini ve varlığını devam ettirebilmesi ve ekonomik bir yarar elde etmesi için belli bir dönemde kullandığı ve tükettiği girdilerin tükenmiş maliyetlerinin hasılatından düşülen kısmıdır¹²².

(ii) Harcama

Bir varlık elde etmek, bir hizmet sağlamak ya da bir zararı önlemek amacıyla yapılan nakit ödeme ve borçlanmaları ifade etmektedir. Başka bir ifade ile işletme tarafından herhangi bir nedenle yapılan her türlü ödeme ve borçlanmalara harcama denir.

(iii) Maliyet

Bir mal ya da hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde ya da daha önceki dönemlerde yapılan harcamalardan o mal ya da hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakarlıkların parasal karşılığıdır.

¹¹⁹ Nurten Seydi, a.g.e., s.105

¹²⁰ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.228

¹²¹ A. Seden Özbek Püskül, “İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma”, s.102

¹²² Nalan Akdoğan, “Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, Ankara, 2015, s.7-8-9-10

(iv) Zarar

Gelir yaklaşımına göre zarar, belirli bir döneme ait giderler toplamının, o dönem hasılatından fazla olan kısmıdır. Bilanço yaklaşımına göre ise, işletmeden çekilen ve konan değerler haricinde dönem sonu öz sermayesi ile dönem başı öz sermayesi arasındaki olumsuz farktır¹²³.

Küresel ekonomik gelişmeler, ülkeler arası rekabeti arttırdığı gibi, işletmeler arasında var olan rekabetin şiddetini de arttırmıştır. İşletmelerin rekabete yönelik kararları çok değişik olmakla birlikte, bunların içinde fiyat rekabeti her zaman en önde yer almıştır. Dolayısı ile işletmeler rekabete yönelik kararlarında fiyatlandırma ve fiyatlandırmanın işletme faaliyet sonuçlarına etkilerini titizlikle hesaplamak durumundadırlar. Yöneticilerin rekabet şartlarında vereceği yatırım, fiyat, kalite, üretim standartlarına ilişkin kararlar işletmenin devamlılığında önemli yere sahip olacaktır. Yöneticiler bu kararları verirken maliyet bilgisine ihtiyaç duymaktadırlar¹²⁴.

Toplam ve birim maliyetleri hesaplama, satılan mamullerin maliyetini işletmenin elindeki mamul stoklarının değerini etkiler¹²⁵.

Dönem karını belirleme açısından bu unsurlardan hangilerinin üretim maliyeti içinde yer alması, hangilerinin dönem gideri olarak dikkate alınması ile çeşitli maliyet kavramları elde edilmektedir. Bu maliyet kavramları dış raporlama veya içe dönük karar vermek için kullanılabilir.

Bu kapsamda maliyetlemede temel alınan kapsam açısından tam maliyetleme, değişken maliyetleme, normal maliyetleme ve ayrık maliyetleme kavramları söz konusu olmaktadır.

Bu maliyet kavramlarından hareketle düzenlenecek gelir tablolarında yer alan kar rakamları farklılık gösterecektir. Ayrıca bu gelir tabloları işletme içi ve işletme dışı farklı amaçlara hizmet edebilmektedir.

3.6.1. Tam Maliyetleme

Tam maliyetleme, ürün ya da üretim maliyetlerini direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim giderleri toplamı olarak tanımlamış ve bu maliyetlerin değişken ve sabit

¹²³ Nalan Akdoğan, a.g.e., s.18

¹²⁴ Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, İstanbul, 2012, s.310

¹²⁵ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.147

olarak ayırmamıştır. Geleneksel maliyetleme yöntemi olan tam maliyet ilkesi işletme dışı gruplara yönelik finansal tabloların düzenlenmesinde kullanılmaktadır¹²⁶.

Tam maliyet göre fiyatlamanın yarar ve sakıncaları bu yöntemde de mevcut olmakla birlikte yöntemin başlıca avantajları aşağıdaki gibidir¹²⁷;

- Tam maliyetleme yönteminin en önemli avantajı yöntemin basit olmasıdır. Bir kez kar marjı oranı belirlendikten sonra, fiyat tespiti kolaylıkla yapılmaktadır,
- Piyasa talebinin, bütçelenen üretim hedeflerini gerçekleştirecek düzeyde olması halinde kar hedefine kolayca ulaşılabilir,
- Genel üretim giderleri ile satış ve yönetim giderlerinin bütçelenmiş üretim seviyesine göre yüklenmesi halinde, saptanan fiyatlar cari talep düzeyine bağlı dalgalanmalar göstermez. Fiyat istikrarının önemli olduğu piyasalarda daha çok tercih edilmektedir,
- Enflasyon dönemlerinde gerçekleştirilen fiyat artışlarına itiraz edilemez bir gerekçe oluşturmaktadır.

Yöntemin uygulanmasının getireceği sakıncalar ise aşağıdaki gibidir¹²⁸;

- Yöntem talep elastikiyetini dikkate almamakta, yöntemin uygulanması durumunda pek çok kez, piyasa koşulları doğrultusunda fiyatlarda düzeltme yapmak gerekebilmektedir,
- Rekabet koşullarının dikkate alınmaması önemli bir sakınca yaratmaktadır. Rekabet koşulları daha düşük kar marjlarını ya da maliyeti düşürmeyi zorunu hale getirmektedir,
- Endirekt maliyetlerin yüklenmesinde bazı varsayımlardan hareket edilmesi, sağlıklı bir maliyet hesabını olanaksız kılmaktadır,
- Tam maliyete dayalı fiyat saptayan bir işletme, toplam sabit maliyetlere ve kara katkı sağlayabilecek özel bir siparişi toplam maliyetleri karşılayamadığı gerekçesi ile kabul etmeyebilir.

¹²⁶ Cudi Tuncer Gürsoy, a.g.e., s.307

¹²⁷ Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, İstanbul, 2010, s.465

¹²⁸ Necmettin Erdoğan ve Metin Saban, a.g.e., s.466

3.6.2. Değişken Maliyetleme

Değişken maliyetleme yöntemi, üretim maliyetlerinin belirlenmesinde sadece değişken üretim giderlerini yani üretim hacmi ile doğru orantılı olarak artan ve azalan giderler dikkate alınır. Değişken üretim giderleri, direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel üretim giderlerinin değişken kısmından oluşmaktadır. Değişken maliyetleme yönteminde sabit genel üretim giderleri faaliyet ve finansman giderlerinde olduğu gibi üretim değil dönem gideri olarak doğrudan gelir-gider tablosuna yansıtan bir yöntemdir. Bu yöntem sonucunda stoktaki mamul maliyetlerinde ve dolayısı ile satılan mamul maliyetlerinde sabit genel üretim giderleri yer almamış olur¹²⁹.

Değişken maliyetleme yönteminin sabit genel üretim giderlerini dönem gideri gibi ele almasının altında yatan neden sabit giderlerin üretim yapılın yapılmasın işletme tarafından katlanılmak zorunda olan giderlerdir. Diğer bir ifade ile bu giderler belirli bir dönem boyunca belirlenen kapasitedeki üretimi gerçekleştirmek için doğmuştur.

Bu yöntemde birim üretim maliyetlerinin en düşük düzeyde çıkması, satılan mamullerin maliyetinin ve dönem sonu stoklarının da diğer yöntemlere göre daha düşük olmasına yol açmıştır¹³⁰.

Değişken maliyet yönteminin üstünlükleri aşağıdaki gibidir;

- 1) Bu yöntem ile birim üretim maliyetleri üretim hacmindeki değişimlerden etkilenmez.
- 2) Bu yöntemde satışların maliyeti, üretim hacminden ve kapasite kullanım oranından etkilenmeksizin doğrudan satış miktarına göre belirlenmekte ve dönem karı da satışlara bağlı olarak oluşmaktadır. Ancak diğer yöntemlerde satışlar arttığı halde karın azaldığı ya da artması her zaman mümkündür.
- 3) Değişken maliyet yöntemi gelir-gider tablolarının ‘katkı tipinde’ düzenlenmesini sağlamaktadır. Bu tür tablolarda önce satılan mamullerin değişken üretim giderlerinden oluşan maliyeti ve değişken dönem giderleri satış gelirlerinden düşülerek, katkı payı hesaplanmaktadır. Sabit genel üretim giderleri dahil tüm sabit giderler, katkı payından sonra dikkate alınmaktadır.

Gelir-gider tablolarının katkı tipinde düzenlenmesinin yararları;

- a) İşletmenin sabit giderleri bu tablolarda açıkça görülmektedir,

¹²⁹ Zeki Doğan ve Zeynep Hatunoğlu, a.g.e., s.348

¹³⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.477-479-481

b) Bu tablolar, maliyet-hacim-kar analizleri için gerekli bilgileri vermektedir.

c) Mamul bazında düzenlenen katkı tipi gelir-gider tabloları, her bir mamulün kara katkısını ortaya koymakta, mamullerin (sabit genel üretim giderlerinin subjektif dağıtımları ile bulandırılmamış) gerçek karlılık görüntüsünün yakalanmasını sağlamaktadır. Ayrıca, bir mamul için kabul edilebilecek en düşük fiyat bu tablo ile belirlenmektedir.

Değişken maliyet yönteminin temel sakıncası; giderlerin sabit ve değişken olarak ayrılması ek bir külfete yol açmaktadır. Tam maliyet yönteminde ihtiyaç duyulmayan, normal maliyet yönteminde sadece üretim giderlerinde yapılması yeterli olan bu ayırım, değişken maliyet yönteminde tüm giderleri kapsamak zorundadır. Çünkü tüm giderleri kapsamaması durumunda katkı tipi gelir-gider tabloları düzenlenememektedir.

3.6.3. Normal Maliyetleme

Normal maliyetleme yöntemi, direkt ilk madde, direkt işçilik ve genel üretim giderlerinin değişken kısmını üretim maliyetine dahil ederken, genel üretim giderlerinin içinde yer alan sabit giderleri kullanılan kapasite oranında maliyete eklenmektedir¹³¹.

Bu yöntemi sabit genel üretim giderlerinin belli bir kapasite yaratmak ya da var olan kapasiteyi devam ettirmek için yapıldığını, bu nedenle söz konusu giderlerin üretim maliyetine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklenmesi gerektiğini kabul etmektedir¹³².

Kullanılmayan kapasiteye isabet eden sabit üretim giderleri ise dönem gideri olarak gelir-gider tablosuna aktarılmaktadır¹³³.

Normal maliyetleme, bir yandan maliyet kapsamının değişimini, diğer yandan da direkt maliyetlerin fiili, genel üretim giderlerinin ise normal kapasiteye göre gelecek ile ilgili değerinin kullanımını göstermektedir.

Normal maliyetleme yöntemi sabit genel üretim giderlerinin belirli bir kapasite yaratmak ya da varolan kapasiteyi sürdürmek için yapıldığını, bu sebeple, söz konusu giderlerin üretim maliyetine kapasiteden yararlanma oranına göre yüklemeyi kabul etmektedir¹³⁴.

¹³¹ İbrahim Lazol, “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Bursa, 2016, s.315

¹³² Zeynep Hatunoğlu, a.g.e., s.327

¹³³ İbrahim Lazol, a.g.e., s.315-316

¹³⁴ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.474

Bu yöntemin tam maliyet yöntemine üstünlüğü, üretim hacmindeki dalgalanmaların birim üretim maliyetlerini etkilememesidir. Girdi fiyatları ve verimlilik değişmediği takdirde, birim üretim maliyeti aynı olacaktır. Dolayısıyla, tam maliyetleme yönteminde birim maliyetlerin üretim hacmine bağlı olarak sürekli değişmesinden kaynaklanan sorunlar, normal maliyetleme yönteminde oluşmayacaktır.

Normal maliyetleme, düşük kapasitede işletmenin tam maliyetinin, sabit maliyetler nedeniyle, yüksek çıkmasını önleyerek doğru bir fiyatlama kararı alınmasını sağlar¹³⁵.

Normal maliyetleme yönteminin bir sakıncası, sabit ve değişken giderlerin birbirinden ayrılması ve kapasite sapmalarının hesaplanması gibi ek bir çalışma gerektirmesidir¹³⁶.

3.6.4. Ayrık Maliyetleme

Ayrık maliyetleme, direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik gibi mamullere doğrudan yüklenebilen ayrık değer kullanımlarını mamul maliyetine ekleyen, genel üretim giderlerinin tamamını ise faaliyet giderleri içinde değerlendirmektedir¹³⁷.

Genel üretim giderlerinin tamamının pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri gibi gelecekte gelir yaratmayacağı varsayılan bu yöntem ilk maliyetleme, birincil maliyetleme, direkt maliyetleme gibi adlar da verilir.

3.6.5. Fiyatlama

İşletmenin ürettiği bir mal ya da hizmete alıcıların kendi algılamalarına göre biçtikleri değişim değerine fiyat denir¹³⁸.

İşletme yönetimi için en önemli kararlardan biri fiyatlandırma kararlarıdır; işletme içi ve işletme dışı birçok faktörün dikkate alınması gerekmektedir¹³⁹.

Fiyatlandırma kararlarında, maliyetlerle birlikte, işletme içi ve işletme dışı faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz.

İşletme İçi Faktörler:

1. Yönetimin hedefleri,
2. İşletmenin finansal durum,
3. Üretim yapısı ve kapasite kullanım düzeyi,

¹³⁵ İbrahim Lazol, Maliyet Muhasebesi, a.g.e., s.133

¹³⁶ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.474

¹³⁷ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.154

¹³⁸ Vasfi Haftacı, a.g.e., s.155

¹³⁹ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.199-200

4. Stok politikası,
5. Mamullerin özellikleri,
6. İşletme kurumsal yapısı.

a) İşletme Dışı Faktörler:

- 1) Ülkenin ekonomik yapısı,
- 2) Faaliyet gösterilmekte olan işkolunun özellikleri,
- 3) İşkolu içindeki rekabet düzeyi,
- 4) Talep düzeyi,
- 5) Yasal sınırlamalar,
- 6) Teknolojik gelişmeler.

Fiyat belirlenirken yukarıda sıralamış olduğumuz bütün bu faktörleri iç içe değerlendirmek gerekir. İşletmelerin kısa ya da uzun vadeli hedeflerine ulaşabilmeleri, belirlenecek iyi bir fiyat politikasına bağlıdır. Bu açıdan maliyet bilgileri, yönetim karar aracı olarak, önemli katkılar sağlamaktadır.

Fiyatlama kararı verme, farklı seçenekler arasından en uygun olanı seçme sürecidir. Ayrıca verilecek tüm kararlar gelecek ile ilgilidir. Bu sebeple karar vermede kullanılabilecek maliyetler, gelecekte gerçekleşmesi beklenen maliyetlerdir.

Fiyatlar belirlenirken dikkat edilmesi gereken bazı noktalar aşağıdaki gibidir¹⁴⁰;

1. Fiyat değişiklikleri karşısında satış miktarında meydana gelmesi beklenen değişimin halen sağlanan tutarda bir kar elde edilmesini olanak sağlasa da, satış tahminlerindeki risk unsuru da göz önüne alınmalıdır,
2. Fiyat değişikliklerine gidilirken işletmenin üretim kapasitesi göz önüne alınmalıdır. Kapasiteyi zorlayan ya da aşan bir satış hacmine ulaşılmasını sağlayacak bir fiyat değişikliğinin sadece satış miktarını değil, aynı zamanda birim değişken maliyeti ve toplam sabit maliyeti de etkileyeceği dikkate alınarak, analizler bu yönde yapılmalıdır,
3. Fiyat politikasını yönlendiren faktörlerin birisi de işletme yönetiminin kısa ve uzun dönem amaçlarından hangisine daha fazla önem verildiğidir. Eğer, yönetim kısa dönem ile daha fazla ilgileniyorsa, karı hemen arttıracak bir fiyat politikası izleyecektir. Ancak, yönetim eğer işletmenin içinde bulunduğu endüstri kolundaki satışların büyük bir kısmını ele geçirerek, yani piyasa payını arttırmayı

¹⁴⁰ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.412-13-414

hedefliyorsa, kısa dönem karları azalsa da satışları arttırmak için satış fiyatını düşürebilecektir. Uzun dönem karları için kısa dönem karlarının bir kısmından vazgeçecektir. Böyle bir durumda ise, kısa dönemde yetinilmesi uygun görülen karı bir veri olarak alıp, farklı satış fiyatlarını buna göre değerlendirmek gerekmektedir.

4. Fiyat değişikliklerine gidilirken rakiplerin ne şekilde davranacağı mutlaka göz önüne alınmalıdır.

3.7. Kar Planlaması

İşletmelerin temel amacı kar elde etmek ve karı her zaman arttırmaktır. Karı etkileyen temel unsur ise, hasılat ve maliyettir. Satış hacminin satış hasılatı ve maliyet üzerinde bir etkisi vardır. Satış hacmine bağlı olarak işletmenin satış hasılatı artarken bazı maliyetlerde (sabit maliyet) değişme olmayacak ancak bazı maliyetler de (değişken maliyet) artış olacaktır. Maliyet-hacim kar analizleri, başabaş noktası analizleri gibi adlar da verilen kar planlaması, geleceğe ilişkin kar potansiyelinin belirlenmesi amacı ile kullanılan önemli bir araçtır. Maliyet-hacim-kar analizleri ile çeşitli faaliyet düzeylerinde işletme karının ne olacağını hesaplamaktadır. Bu kar bir tahmin olup, işletmeye ön bilgi sağlamaktadır¹⁴¹.

Kar planlaması, karı belirleyen çeşitli faktörlerin dikkatli bir şekilde göz önüne alınmasını ve bu faktörler arasında gerekli uyumun sağlanmasını içeren bir yönetim çalışmasıdır. İşletmeler, geleceğe yönelik planlarını kar elde etmek ve karını daima arttırmak için şekillendirmektedir. Kar planlamasının iyi bir şekilde yapılabilmesi için yöneticilerin karı etkileyen faktörler hakkında bilgiye sahip olmaları gerekmektedir.

Bu faktörleri aşağıdaki gibi sıralayabiliriz¹⁴²;

- İşletme faaliyetlerinin ekonomik niteliği,
- İşletme mamulleri ile ilgili pazarın niteliği,
- İşletmenin içinde bulunduğu rekabetin niteliği ve şiddeti,
- İşletmelerin üretim unsuru veya faktörlerinin maliyeti,
- Mamullerin fiyatı ve maliyeti arasındaki ilişki.

Kar planlaması kısa vadeli ve uzun vadeli olarak yapılmalıdır. Uzun vadede karı arttırmak temel amaç olup, kısa vadeli planlamada atıl kapasitenin katma değer yaratan

¹⁴¹ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.99

¹⁴² Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.100

faaliyetler ile etkin bir şekilde kullanılması ve pazar koşullarındaki hızlı değişmelere anında cevap verme gibi amaçların karşılanması önemli bir etkidir. Kısa vadeli kar planlamaları, uzun vadeli planlamalara hizmet ettiği ölçüde işletmeler için bir anlam ifade etmektedir. Sabit ve değişken maliyetler, satış fiyatı, satış miktarı ve mamul karması, karı etkilemektedir. Bu faktörlerdeki olası değişikliklerin işletme karı zerinde yaratacağı değişimin bilinmesi işletme yönetimine kar planlaması konusunda yardımcı olacaktır.

3.7.1. Başabaş Noktasının Hesaplanması

‘Kara geçiş noktası’, ‘sıfır kar noktası’ ya da ‘ölü nokta’ olarak da adlandırılan ‘**başabaş noktası**’, işletmenin kara ya da zarar etmediği satış hacmini ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, başabaş noktasında toplam gelir, toplam maliyete eşittir. İşletme bu noktanın altında zarar ederken, satışlarını bu noktanın üzerine taşıdığı anda ise kar sağlamaya başlar¹⁴³.

Başabaş noktası analizi, sabit giderler, değişken giderler ve kar arasındaki ilişkilerin incelenmesinde kullanılan bir hesaplama yöntemidir¹⁴⁴.

Bir kontrol ve bir yönetim aracı olarak başabaş noktası analizinin işletmeye sağladığı katkıları;

- İşletmenini zarar elde etmemesi için, ulaşması gerekli olan iş hacmi düzeyinin saptanması,
- Farklı üretim düzeylerinde birim maliyetlerin hesaplanması,
- Değişken giderler, sabit giderler ve birim satış fiyatındaki değişimlerin,
- Firmanın kara geçiş noktası ve toplam karına etkilerinin incelenmesi,
- En düşük satış fiyatının belirlenmesi,
- Hedeflenen kara ulaşmak için gerekli iş hacminin saptanması gibi yönetimler.

Başabaş noktası analizi yapılırken, bazı varsayımlar yapılır¹⁴⁵;

- İşletme giderleri sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmaktadır,
- Sabit giderler farklı üretim seviyelerinde aynı kalmaktadır,

¹⁴³ Kamil Büyükmirza, a.g.e., s.387

¹⁴⁴ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.201

¹⁴⁵ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.201-202

- Değişken giderler, üretim miktarı ile aynı oranda azalmakta ya da artmaktadır. Başka bir ifade ile, birim değişken giderler, tüm üretim seviyelerinde sabit kalmaktadır,
- Birim satış fiyatı değişmemekte,
- Satışlar ve üretim arasında tam bir zaman uyumu bulunmakta, önemli stok değişimleri olmamaktadır,
- İşletme tek bir mal üretmekte. Birden fazla mal ya da hizmet üretiyor ise, üretim bileşimi değişmemektedir.

Bu varsayımlar altında bir işletmenin değişken giderleri, üretim miktarının, satış gelirlerinin de satış miktarının doğrusal fonksiyonları olduğunu kabul etmek, başabaş noktasının hesaplanmasını kolaylaştırmaktadır.

Başabaş noktası aşağıdaki matematiksel formül yardımı ile bulabiliriz¹⁴⁶;

$$\text{Başabaş Satış Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\frac{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyet}}{\text{Birim Satış Fiyatı}}}$$

$$\text{Başabaş Satış Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Birim Satış Fiyatı} - \text{Birim Değişken Maliyetler}}$$

$$\text{Birim Katkı Oranı} = \frac{\text{Birim Değişken Gider}}{\text{Birim Satış Fiyatı}}$$

Bu formül sadece bir çeşit mal satan şirketlerce kullanılmaktadır. Şirket birden fazla çeşitte mal satıyorsa sabit giderlerin bu mallara doğal olarak paylaştırılması, genellikle mümkün değildir. Sabit maliyetlerin mamullere varsayımlar altında dağıtılması sonucu, her bir mamul için başabaş analizi yapılması yanıltıcı sonuçlar verecektir¹⁴⁷.

Birden fazla mamul satan işletmelerde başabaş analizi miktar üzerinden değil, satış geliri üzerinden yapılmaktadır.

Katkı payı, mamullerden sağlanacak fayda olup birim mamulün satış fiyatı ile değişken maliyeti arasındaki farktır. Katkı oranı, satılan her birim mamulün sağladığı katkı payının birim satış fiyatına bölünmesidir¹⁴⁸.

¹⁴⁶ Adnan Türksoy, “Konaklama Yönetim Muhasebesi”, Ankara, 2011, s.113-114

¹⁴⁷ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.203

¹⁴⁸ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.102

Uygulama

X işletmesi toplam sabit maliyeti 10.000-TL olan bir işletmede üretilen mamulün birim değişken maliyeti 8-TL/br'dir. Mamulün satış birim fiyatı 10-TL/br.'dir. Bu bilgilere göre:

- a) Başabaş satış tutarını,
- b) Başabaş satış miktarı,
- c) Birim katkı oranını hesaplayalım.

a) Başabaş Satış Tutarı

$$\begin{aligned} \text{BBN}_{\text{Tutar}} &= \frac{10.000,00\text{-TL}}{10,00\text{-TL}-8,00\text{-TL}} \\ &= \frac{10.000,00\text{-TL}}{2,00\text{-TL}} \\ &= 5.000,00\text{-TL} \end{aligned}$$

b) Başabaş Satış Miktarı

$$\begin{aligned} \text{BBN}_{\text{Miktar}} &= \frac{10.000,00\text{-TL}}{10,00\text{-TL}-8,00\text{-TL}} \\ &= 5.000 \text{ br.} \end{aligned}$$

c) Birim Katkı Oranı

$$\begin{aligned} \text{Birim Katkı Oranı} &= \frac{8,00\text{-TL}}{10,00\text{-TL}} \\ &= \%20 \end{aligned}$$

3.7.2. Güvenlik Payı ve Oranı

İşletmenin fiili (bütçelenmiş) satışları ile başabaş noktasındaki satışlar arasındaki fark bize güvenlik payını vermektedir. Güvenlik payı ile işletmenin fiili (bütçelenmiş) satışları ile başabaş noktasındaki satışları arasındaki aralık gösterilmektedir. Bu aralık, işletmenin faaliyetlerini karlı bir şekilde devam ettirebildiği alandır. Güven payı aşağıdaki formül ile hesaplanmaktadır¹⁴⁹;

$$\text{Güven Payı} = \text{Bütçelenmiş Satışlar} - \text{Başabaş Noktasındaki Satışlar}$$

¹⁴⁹ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.114

Güven payı ile satış hasılatı ve satış miktarları değerlendirilebilmelidir. Güven payının fiili (bütçelenmiş) satışlara bölünmesi ile **Güven Payı Oranı** hesaplayabilmekteyiz.

$$\text{Güven Oranı} = \frac{\text{Fiili (Bütçelenmiş) Satışlar} - \text{Başabaş Noktasındaki Satışlar}}{\text{Fiili (Bütçelenmiş) Satışlar}}$$

Fiili (Bütçelenmiş) Satışlar

Güven oranı ile fiili (bütçelenmiş) satışlarda yüzde kaçlık bir azalma olması durumunda işletmenin zarara geçeceği hesaplanmaktadır. Güven payı ve güven oranı, işletme yönetimi için bir uyarı mekanizması olmaktadır. Güven payının geniş olması, işletmenin olası satış azalmalarından daha az etkileneceğini göstermektedir. Diğer bir açıdan, yöneticiler fiili ya da bütçelenmiş satışlardaki olası azalmaları belirli bir seviyeye kadar kabul edebilmektedirler. Ancak satışlardaki azalma, başabaş noktasına yaklaştıkça yöneticilere tehlike sinyalleri gelmeye başlamaktadır¹⁵⁰.

Uygulama

Aşağıda bir işletmenin bilgileri ve 4.000 birim satış hacminde gelir tablosu verilmiştir.

Birim Satış Fiyatı	150
Birim Değişken Maliyet	60
Birim Katkı Payı	90
Satış Miktarı	4.000
Toplam Sabit Maliyet	180.000

Gelir Tablosu	Toplam	Birim	%
Satışlar	600.000-TL	150	100
Değişken Maliyetler	240.000-TL	60	40
Katkı Payı	360.000-TL	90	60
Sabit Maliyetler	180.000-TL		
Faaliyet Karı	180.000-TL		

İstenenler: Yukarıdaki bilgilere göre;

1. İşletmenin BBN satış miktarı ve satış tutarını hesaplayınız,
2. Güvenlik payını satış miktarı ve tutarı olarak hesaplayınız,
3. Güvenlik payı oranını hesaplayınız.

¹⁵⁰ Sait Y. Kaygusuz ve Şükrü Dokur, a.g.e., s.114

1. Başabaş Noktası:

$$\text{BBN-Satış Miktarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Satış Fiyatı-Değişken Maliyetler}}$$

$$= 180.000\text{-TL} / (150-60)$$

$$= 2.000 \text{ birim}$$

$$\text{BBN- Satış Tutarı} = \frac{\text{Toplam Sabit Maliyetler}}{\text{Satış Fiyatı –Değişken Maliyetler}}$$

$$\text{Satış Fiyatı} = 180.000\text{-TL} / (90/150)$$

$$= 300.000\text{-TL}$$

2. Güvenlik Payı (GP):

$$\text{GP-Miktar} = 4.000 \text{ br.- } 2.000 \text{ br.}$$

$$= 2.000 \text{ br.}$$

$$\text{GP Tutar} = 600.000\text{-TL- } 300.000\text{-TL}$$

$$= 300.000\text{-TL}$$

Güvenlik payı, işletmenin satışları 2.000 birim ya da satış tutarı 300.000-TL azalması durumunda işletmenin başabaş noktasına gerileyeceğini ifade etmektedir.

3. Güvenlik Payı Oranı (GPO)

$$\text{GPO} = 4.000-2.000/4.000$$

$$= \%50$$

Güvenlik payı oranı işletmenin satışlarında yüzde kaç azalış olursa başabaş noktasına gerileyeceğini göstermektedir. Bu işletmenin GPO ise %50'dir. Yani işletmenin satışları yüzde 50 düşmesi durumunda işletme başabaş noktasına gerileyecektir.

3.8. Finansal Analiz Yöntemleri

Belirli özellikleri taşıyacak şekilde düzenlenen finansal tablolar, çeşitli göstergeler ölçüler kullanılarak ya da karşılaştırmalar yapmak suretiyle analiz edilmekte ve işletmenin finansal durumu, karlılığı ve verimliliği gibi konular değerlendirilmektedir¹⁵¹.

Çeşitli analiz tekniklerinden yararlanılarak, işletmenin karlılık durumunun yeterli olup olmadığı, borç ödeme yeteneğinin olup olmadığı, gerek kısa vadeli gerekse uzun vadeli borçlarını zamanında ödeyip ödeyemeyeceği, varlıkların kullanış biçimlerinin

¹⁵¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, “Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri”, Ankara, 2001, s.518

verilim olup olmadığı gibi konuları saptamaya çalışmakta ve işletmenin zaman içinde göstermiş olduğu değişimi analiz etmektedir.

Finansal tabloların analizinde kullanılan teknikler;

- i. Oran analizi,
- ii. Dikey yüzdeler analizi,
- iii. Eğilim yüzdeleri analizi,
- iv. Karşılaştırmalı tablolar analizi,
- v. Fon akım analizi.

3.8.1. Oran Analizi

Oran analizi, hesap veya hesap grupları arasında matematiksel ilişkiler kurmak suretiyle, işletenin; ekonomik ve mali yapısı, karlılık, çalışma durumu hakkında bir yargıya ulaşılmaya çalışılmaktadır. Oran, iki kalem arasındaki ilişkinin basit matematiksel ifadesidir. Burada önemli olan bir mali araç niteliğinde olan oranların, işletmenin amaçları ile bütünleştirilerek yorumlanmasıdır¹⁵².

Oran analizi, diğer analiz tekniklerinden farklı olarak, mali tabloların tamamına uygulanmakta ve mali tabloların bünyesinde gizli bulunan kalemler arasındaki ilişkilerin ortaya çıkarılmasını sağlamakta ve mali tabloların daha kolay ve daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır¹⁵³.

İşletmelerin finansal tabloları üzerinde hesaplanacak oran analizleri işletme sahip ve yöneticilerine ya da ortaklarına veya işletmeye yatırım yapacak yatırımcılara aşağıdaki konularda bilgi verecektir¹⁵⁴;

- İşletmenin likidite durumu, mali yapısı, karlılık durumu ve benzer diğer konular hakkında bilgi sağlamaktadır,
- İşletmenin rakip firmalarla mukayese imkanı vereceği için işletenin rekabet gücü hakkında bilgi verecektir,
- İşletmenin mevcut durumu ve geçmişte elde edilen sonuçlar ışında sektör standartları ve rakip firmaların durumları da dikkate alınarak geleceğe yönelik bir planlama aracı olarak kullanılmasıdır.

Uygulamada en fazla kullanılan oran analizleri şunlardır¹⁵⁵;

¹⁵² Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.606

¹⁵³ Mali Tablolar Analizi, a.g.e., s.17

¹⁵⁴ Ahmet Tokaç, a.g.e., s.206

- Likidite oranları,
- Mali oranlar,
- Faaliyet oranları,
- Karlılık oranları.

Likidite Oranları

İşletmenin kısa vadeli borç ödeme gücünü ölçmeyi sağlamaktadır. Bunun için dönen varlıklar toplamı ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasında çeşitli ilişkiler kurulur¹⁵⁶.

Dönen varlıklar ile kısa vadeli borçlar arasında ilişki kurulurken, dönen varlık grubundan dikkate alınacak kalemlerin özelliklerine göre, likidite oranları kendi içinde üçe ayrılır¹⁵⁷;

- i. Cari Oran,
- ii. Asit-Test Oranı,
- iii. Nakit Oranı.

Cari Oran: Dönen varlıklar ile kısa vadeli yabancı kaynaklar arasındaki sayısal ilişkiyi göstermektedir. Dönen varlıkların kısa vadeli yabancı kaynaklara oranlaması ile hesaplanmaktadır.

$$\text{Cari Oran} = \text{DV} / \text{KVYK}$$

DV : Dönen Varlıklar

KVYK : Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Enflasyonun var olduğu bir ortamda fiyat yükselmeleri ve dönen varlıkların değer kaybetmesi ihtimalleri dikkate alınarak cari oranın 2/1 olması genel kabul görmüştür¹⁵⁸.

Asit-Test Oranı: bu oran cari oranı tamamlayarak onu daha anlamlı bir hale getirmektedir. İşletmenin her 1-TL için ne kadar süratle paraya çevrilebilen likit dönen varlığı var, onu göstermektedir¹⁵⁹.

$$\text{Asit-Test Oranı} = \text{DV} - \text{Stoklar} / \text{KVYK}$$

Asit-test oranının genel olarak 1/1 olması yeterli görülmüştür. Oranın 1 olması, işletmenin kısa vadeli borçlarının tamamını nakit ve süratle paraya çevrilebilen değerlerle karşılandığını göstermektedir¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Mali Tablolar Analizi, a.g.e., s.18

¹⁵⁶ Mali Tablolar Analizi, a.g.e., s.18

¹⁵⁷ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.610-611

¹⁵⁸ Mali Tablolar Analizi, a.g.e., s.18

¹⁵⁹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.613

¹⁶⁰ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.614

Nakit Oranı: Para ve benzer değerlerin kısa vadeli yabancı kaynaklara oranıdır. İşletmenin elindeki mevcut hazır değerler ile kısa vadeli borçlarını ne ölçüde karşıladığını ölçmektedir. Nakit oranı, faaliyetlerden sağlanan fon girişlerinin durması ve alacakların tahsil edilememesi durumunda, işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeyebilme gücünü göstermektedir.

$$\text{Nakit Oranı} = \frac{\text{Hazır Değerler (Kasa+Bankalar ve Nakte Eşdeğer Varlıklar)}}{\text{KVYK}}$$

Bu oranın 0,20'nin altına düşmemesi genel bir kural olarak kabul görmüştür. Oranın 0,20'nin altına düşmesi, işletmenin nakit durumunda sıkışıklık ve işletmenin yeni krediler bulmasını zorunlu kılar. Fakat oranın büyük olması da istenmemektedir. Çünkü işletmede devamlı nakit fazlasının olması, paranın iyi kullanılmayıp hareketsiz bırakıldığını göstermektedir. Bu durum ise, işletmenin para kazanma gücünü azaltmakta ve gelir düşüklüğüne neden olmaktadır¹⁶¹.

3.8.2. Dikey Yüzdelere Analizi

Dikey yüzdelere yöntemi ile her bir finansal durum tablosu kaleminin bulunduğu küme içindeki yüzde payı ile aktif ya da pasif genel toplam içindeki oransal büyüklüğü hesaplanır. Rakip işletmenin finansal durum tablosu ile işletmenin finansal durum tablosu ya da sektörün finansal durum tablosu ile işletmenin finansal durum tablosu bu yöntem ile karşılaştırılmaktadır. Dikey yüzdelere analizi tek bir dönem finansal durum tablosu için yapılabileceği gibi birden fazla dönemi kapsayan finansal durum tabloları içinde uygulanabilir. Birinci yöntem statik, ikinci yöntem ise dinamik bir analiz aracı özelliği göstermektedir¹⁶².

Dikey yüzdelere yöntemi işletmeler arası karşılaştırmalar ya da işletmenin sektör içindeki yerini belirleme açısından ya da işletmenin mali yapısında meydana gelen değişiklikleri izleme açısından önemli bir araçtır¹⁶³.

Dikey analiz daha çok bilanço ve gelir tablosunun analizinde kullanılmaktadır¹⁶⁴.

Bilanço dikey yüzdelere yöntemi ile analiz edilirken bilanço toplamı yüz kabul edilir ve her bir bilanço kaleminin toplam içindeki yüzdesi hesaplanmaktadır. Bu şekilde her bir bilanço kalemi ortak bir esasa indirgenmiş olmaktadır¹⁶⁵.

¹⁶¹ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.615

¹⁶² Vasfi Haftacı, Finansal Tablolar Analizi, Kocaeli, 2013, s.72

¹⁶³ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, “Mali Tablolar Analizi”, Bursa, 2016, s.185

¹⁶⁴ Nalan Akdoğan ve Nejat Tenker, a.g.e., s.555

¹⁶⁵ Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, a.g.e., s.186

Aşağıda örnek ile X yılı finansal durum tablosu verilen işletmenin dikey yüzdeler yöntemi ile genel ve küme içindeki yüzde payları hesaplanıp, yorumlanmıştır¹⁶⁶.

Tablo 3.1. Finansal Durum Tablosu

		Genel Yüzde	Küme Yüzdesi
Kasa	100,00 TL	10	25
Bankalar	100,00 TL	10	25
Ticari Mallar	200,00 TL	20	50
DÖNEN VARLIK TOPLAMI	400,00 TL	40	<u>100</u>
Arsa ve Arazi	200,00 TL	20	34
Binalar	400,00 TL	40	66
DURAN VARLIK TOPLAMI	600,00 TL	60	<u>100</u>
AKTİF TOPLAMI	<u>1.000,00 TL</u>	<u>100</u>	
Banka Kredileri	100,00 TL	10	20
Borç Senetleri	100,00 TL	10	20
Banka Kredileri	300,00 TL	30	60
YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	500,00 TL	50	<u>100</u>
Özkaynaklar	500,00 TL	50	100
PASİF TOPLAMI	<u>1.000,00 TL</u>	<u>100</u>	

X yılında toplam aktif içinde dönen varlıklar toplamı %40, duran varlıklar ise %60 paya sahiptir. Bu duru geçmiş yıl verilerinin olmaması nedeniyle x yılında daha fazla yatırım yapılıp yapılmadığı konusunda bir ipucu vermemektedir. Dönen varlıklar içinde en yüksek pay ticari mallara aittir. Alacaklarla ilgili bir verinin olmaması işletmenin daha çok peşin satış yaptığını göstermektedir. Toplam pasif içinde yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar dağılımı %50-%50'dir. Bu durum dengeli bir dağılım olduğunu göstermektedir. Bu konu ile ilgili genel olarak şöyle özetleyebiliriz; Varlık/Kaynak dikey yüzde dağılımlarının işletme açısından olumlu olup olmadığı sektördeki rakip işletmelerin finansal durum tabloları ile karşılaştırıldıktan sonra karar verilebilir.

¹⁶⁶ Vasfi Haftacı, Finansal Tablolar Analizi, a.g.e., s.72

BÖLÜM 4. ESNEK BÜTÇELEME

İşletmelerin faaliyet hacimleri bütçenin temelini oluşturmaktadır. Gelecekteki belli bir faaliyet hacmi temel alınarak hazırlanan bütçelere durağan (sabit) bütçe denir. Ancak gelecek belirsiz ve beklendiği gibi gerçekleşmeyeceğinden dolayı bu tür bütçeler işletmenin durumunu kontrol etmede yetersiz kalabilmektedir. Bunun eksikliğini gidermek için farklı faaliyet düzeylerine göre birkaç durağan bütçe hazırlamak gerekmektedir. İşte bu şekilde farklı faaliyet düzeylerine göre ayarlanabilen sayısal planlara esnek bütçe denir¹⁶⁷.

Günümüzde özellikle ekonomilerin değişken ve belirsizliği bu tür bütçelerin hazırlanmasını zorunlu hale getirmiştir.

Esnek bütçeler değişik faaliyet hacimleri için düzenlendiğinden, gerçekleşen faaliyet hacmine uygun bütçe rakamları ile gerçekleşen maliyet rakamlarının karşılaştırmasını sağlamaktadır. Böylece gerçekleşen sonuçlar ile bütçelenmiş sonuçlar arasında sapmalar varsa bu sapmalar ve nedenleri incelenir, gerekli düzeltici önlemler alınabilir¹⁶⁸.

Esnek bütçeler farklı kapasite kullanımı için ayarlanabilme özelliğine sahiptir. Bu özelliğinden faydalanılarak esnek bütçeleme düzeninde bütçeler, fiili ürün üretimi dikkate alınarak, bu ürün için gerekli standart kapasite kullanım derecesi ve fiilen kullanılan kapasite kullanım derecesine göre ayarlanabilmektedir. Böylece kapasite kullanım derecesi ve diğer nedenlerle ortaya çıkan sapmaları ayrı ayrı saptayabilmektedir¹⁶⁹.

Bütçelenecek dönemde gerçekleşmesi tahmin edilen faaliyet düzeyi bütçeleme çalışmasının dayanak noktasını oluşturmaktadır. Durağan bütçeler belirli bir faaliyet düzeyi temel alınarak hazırlanırlar. Bu tür bir bütçelemede dönemin işletme faaliyet düzeyinin her zaman aynı kalacağı ve maliyetlerle giderlerin aynı şekilde değişim göstereceği varsayılmaktadır. Varsayımlar geçerli olduğu sürece durağan bütçelemede bir sorun olmayacaktır. Fakat uygulamada ve işletmelerin çoğu için bu varsayım geçerli değildir. İşletmelerin faaliyet hacimleri ve çalışma koşulları her zaman bir değişim içindedir¹⁷⁰. Etkin bir maliyet kontrolü, fiilen katlanılan maliyetler ile bütçelenmiş olan

¹⁶⁷ Cem N. Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.93

¹⁶⁸ Raif Parlakkaya, a.g.e., s.231

¹⁶⁹ Cem N. Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.93

¹⁷⁰ Vasfi Haftacı, İşletme Bütçeleri, a.g.e., s.57s

maliyetlerin karşılaştırılması ile elde edilebilir. Fakat fiili faaliyet hacmi, bütçenin üzerine oturtulduğu faaliyet hacmi ile çakışmazsa böyle bir karşılaştırma bir şey ifade etmeyecektir. Bu sebeple her departman için çeşitli faaliyet düzeylerine göre bütçe tutarlarının hesaplanmasına imkan sağlayan ‘esnek bütçeler’ hazırlanır¹⁷¹.

4.1. Esnek Bütçenin Kapsamı

Esnek bütçelerin temel amacı, her faaliyet derecesinin veya üretim düzeyinin bir form içinde izlenmesi, yani farklı üretim düzeylerine göre ayarlanabilmesidir. Esnek bütçelerin çıkış noktası, genel üretim giderlerinin kontrol edilmesinde uygulanma amacı oluşturmaktadır. Uzun bir süreden beri bu anlayış biçimi bütçe hesaplamaları için geçerli olmuştur¹⁷².

Esnek bütçelerin kapsamı konusunda kuramda ve uygulamada farklılıklar vardır¹⁷³.

Esnek bütçe anlayışı genel olarak gider bütçelerinde uygulanmaktadır. Ancak, girdi ve çıktı arasında doğrudan ilişki kurulabilen tüm konularda esnek bütçe uygulanabilir. Yani esnek bütçeler, bu noktada ne üretim bütçeleri ile ne de sadece ‘gider merkezi’ biçiminde teşkilatlanmış dairelerin bütçeleri ile karıştırılmalıdır.

İşletmeciler, esnek bütçenin genel üretim giderlerine uygulamaktadırlar. Bu durum, bütçelemede özellikle yararlı bir denetim, genel üretim giderlerinin denetim altına alınması ile sağlanabilmektedir.

Bu görüş gerçek olmakla beraber, girdi-çıktı ilişkisi kurulabilen alanların bütçelenmesinin tümüyle esnek bütçe anlayışına uygun biçimde yapılması, bütçelemede bir bütünlük sağlayacağı için daha yararlı olacaktır. Esasen yapılan incelemeler, bazı firmaların bu uygulamayı başarı ile yürüttüklerini ortaya koymuştur.

Diğer bir konu ise, genel üretim giderleri içinde bile sabit maliyetlerin esnek bütçelere konu edilmesine gerek olmadığıdır. Çünkü genel üretim giderlerinin sadece değişken kısımlarının esnek bütçe anlayışı içinde bütçelenmesi yeterli olacaktır.

Esnek bütçe değişken maliyetleri kapsadığı kadar sabit maliyetleri de kapsamalıdır. Şöyle ki, sabit maliyetler iki nedenden dolayı esnek bütçede yer alır. Birincisi, sabit

¹⁷¹ Raif Parlakkaya, a.g.e., s.231

¹⁷² Mehmet Özkan, “*Esnek Bütçeler*”, Marmara Üniversitesi İİBF Yayını, Yayın No.398, İstanbul, 1994, s.19-20

¹⁷³ Sami Karacan, “*Esnek Bütçeleme ve Analitik Yöntemlerin Kullanılması*”, Kocaeli Üniversitesi İİBF Dergisi, Sayı:1, 1997, s.4-5

maliyetlerin kontrol edilebilen kısmının büyüklüğünü sunmasıdır. İkincisi, sabit maliyetler, maliyetleri belirleme amacıyla esnek bütçede gösterilir.

Esnek bütçeler, genel üretim giderlerindeki sapmaların belirlenmesinde, sapmaların nedenleri ve sorumlularını belirlemede üç ayrı düzeyde kontrol sağlamaktadır. Bunlar¹⁷⁴;

a) Mamul Düzeyinde Kontrol

Üretim düzeyinin standart maliyet ile gerçekleşen maliyet arasındaki sapmaların kontrolü olup, üst yönetim ve özellikle satış departmanı açısından önem taşımaktadır.

b) Maliyet Yeri Düzeyinde Kontrol

Oluşan sapmaların hangi maliyet yerine ait olduğu, maliyet yeri düzeyinde kontrolün konusunu oluşturmaktadır. Maliyet yeri düzeyinde gerçekleşen kontrol, en etkin kontroldür.

c) Maliyet Türü Düzeyinde Kontrol

Maliyet yerleri itibariyle sorumluluk alanlarının belirlenmesinde büyük öneme sahiptir. Maliyet türü düzeyinde kontrolün konusu oluşan sapmaların kimlerin sorumluluğunda olduğudur.

4.2. Maliyet Yerlerinin Belirlenmesi

Bir işletmede toplam ve birim maliyetleri hesaplamak, gelecek ile ilgili planları hazırlamak ve bunlara dayanarak üretime ilişkin çeşitli verileri denetleyebilmek için üretim sırasında kullanılan değerleri sadece maliyet türleri olarak belirlemek yeterli olmamaktadır. Bu türleri oluştukları andan mamul hale gelişlerine kadar çok iyi izlemek gerekmektedir. Bu izleme, sağlıklı bir biçimde maliyet türlerine kaydedilen tutarların üretimin yapıldığı yerlere dağıtılması ile elde edilebilir¹⁷⁵.

Genel üretim giderleri sabit, değişken ve yarı değişken maliyetlerden oluşmaktadır. Genel üretim giderlerinin sabit ve değişken giderler olarak ikiye ayrılması maliyet muhasebesi açısından en büyük sorunlardan biridir. Bu ayrımın amacı, bölümlerin ya da faaliyet merkezlerinin maliyetlerinin, faaliyet derecesi ile ilişkisinin saptanması ve bu ilişkiye göre her maliyet merkezi için esnek bir bütçe düzenlemektir. Esnek bütçeler kısa dönemde genel üretim giderlerinin en kesin biçimde saptanmasına olanak vermekte

¹⁷⁴ Mehmet Özkan, a.g.e., s.20

¹⁷⁵ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.58-59

ve yöneticinin sorumluluk alanında yapması gereken faaliyetleri belirleyerek işletme amaçları doğrultusunda yönlendirilmesini sağlamaktadır¹⁷⁶.

Maliyet yerleri kurum ve işletme içinde çeşitli amaçları gerçekleştirmek için kendi içinde sınırlanıp bölümlenmiş, uygun bir yetki ve sorumluluk merkezine bağlanmış olan görev ve hesap birimleridir. Masraf yerleri ya da gider yerleri olarak anılan bu yerlerin her biri maliyet yerlerinden daha geniş kavram olan uygun bir yetki ve sorumluluk merkezine bağlanır¹⁷⁷.

Bir işletmede maliyet yerlerinin oluşturulması işletmeyi maliyet yerlerine ayırmak demektir. Maliyet yerlerine ayırmak ise işletme ile ilgili çalışmaları sıralayıp bölümleyerek görevleri buralarda toplama, yetki ve sorumlulukları belirleme işlemleridir¹⁷⁸. Bu nedenle maliyet yerleri saptanırken, etkili bir maliyet kontrolü yanında işletme içi yerleşme planı, malzeme akımı, üretim girdi-çıkıtı ile hurdaların meydana gelme ve ölçme noktalarının dikkate alınması gerekmektedir¹⁷⁹.

Maliyet yerlerini belirlemenin genel amacı, her maliyet yerinin işletmeye olan maliyetini belirleyerek ortak maliyetleri mamullere tam ve doğru olarak yüklemektir¹⁸⁰.

Maliyet yerlerini belirleme amaçlarını aşağıdaki gibi sayabiliriz;

- Maliyet bütçeleri biçiminde bütün bölümlerin tek tek faaliyetlerini denetleme ve eğer bütçeden sapma varsa bunun nedenlerini saptama olanağı sağlar¹⁸¹,
- Değişkenlik ve sorumluluk ilkesine dayanan gider sınıflandırmasını esas alan esnek bütçeler, giderlerin en iyi şekilde planlanmasına ve etkin bir maliyet kontrolüne imkan sağlar¹⁸²,
- Her bir maliyet yerinin işletmeye olan maliyetini belirler,
- Ortak maliyetleri belirli yerlerde toplayarak bu maliyetleri mamullere tam ve doğru yüklenmesini sağlamaktır.

Buna göre maliyet yerleri bağlanabilecekleri yetki ve sorumluluk merkezlerine göre aşağıdaki gibi sıralanabilir¹⁸³;

1) Genel Yetki ve Sorumluluğa ilişkin Maliyet Yerleri

¹⁷⁶ Mehmet Özkan, a.g.e., 22-23

¹⁷⁷ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, a.g.e., s.59

¹⁷⁸ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, a.g.e., s.59

¹⁷⁹ Yüksel K. Yalkın, Abdullah Doğan ve İ. Melih Baş, a.g.e., s.27

¹⁸⁰ Vasfi Haftacı, “İşletme ve Bütçeleri”, a.g.e., s.59

¹⁸¹ Sami Karaca, a.g.e., s.6-7

¹⁸² Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, a.g.e., s.60

¹⁸³ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.60-61

Aşevi, revir, kantin gibi sosyal tesisler; elektrik, su, gaz gibi hizmetleri sağlayan tesisler; haberleşme, yangından koruma gibi hizmetler sağlayan birimler bu yetki ve sorumluluk merkezine bağlanmaktadır.

2) Gereç Yetki ve Sorumluluk Merkezi

İşletme için gerekli her türlü hammadde, yardımcı madde ile ilgili olarak oluşturulan satın alma, kayıt ve kabul bölümleri, hammadde ve yardımcı madde ve malzeme ambarları ile gerece ilişkin maliyet yerlerinden oluşmaktadır.

3) Üretim Yetki ve Sorumluluk Merkezi

Esas üretimin yapıldığı veya mamulün üretildiği masraf yerleri bu yetki ve sorumluluk merkezine bağlanır¹⁸⁴.

Üretim yetki ve sorumluluğuna ilişkin maliyet yerleri, kendi içinde ana maliyet yeri ve yardımcı maliyet yeri olarak ikiye ayrılabilir. Birleşik mamul üreten işletmeler için bu maliyet yerlerine ek olarak ikincil maliyet yerleri oluşturulabilmektedir.

Ana maliyet yerleri, doğrudan doğruya üretilen mamule ait bölümün yapıldığı görev ve hesap yerleridir.

Yardımcı maliyet yerleri, fiilen üretim yapılmadığı ancak üretim için gerekli bazı işlerin yapıldığı görev ve hesap yerleridir.

İkincil maliyet yerleri ise, birleşik mamul üreten işletmelerde yarı mamuller üzerinde ek işlem vb. şekilde çalışan görev ve hesap yerleridir.

4) Ar-Ge Yetki ve Sorumluluk Merkezi

Araştırma, test laboratuvar ve kalite kontrol gibi yetki ve sorumluluk merkezleri bu maliyet yerleri bağlanmaktadır¹⁸⁵.

5) Yönetim Yetki ve Sorumluluk Merkezi

Bu yetki merkezine mali işler, planlama ve personel bölümleri bağlanmaktadır¹⁸⁶.

6) Sürüm Yetki ve Sorumluluk Merkezi

Bu yetki ve sorumluluk merkezinin maliyet yerlerine ayrılması mamule ve bölge temeline göre yapılabilir¹⁸⁷.

Buna göre reklam, satış yerleri ve mamul ambarları gibi maliyet yerleri sürüm yetki ve sorumluluk merkezine bağlanır.

¹⁸⁴ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.61

¹⁸⁵ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.62

¹⁸⁶ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.63

¹⁸⁷ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.63-64

4.3. Faaliyet Hacmini Belirlenmesi

İşletmenin tamamı ve gider yerleri itibariyle faaliyet hacimleri, kapasite seviyelerine göre saptanır. Esnek gider bütçelerinin düzenlenmesinde genel olarak aşağıda sıralayacağımız esaslar dikkate alınmaktadır¹⁸⁸;

1. Teorik kapasite,
2. Pratik kapasite,
3. Cari (beklenen) kapasite.

Kapasite olarak ifade edilen faaliyetin hacmini belirleyen temel değişkenleri şunlar oluşturur; İşletmenin sahip olduğu fiziki tesisler, bu tesisleri faaliyete geçirmek üzere kurduğu örgüt ve tahmin edilen satış düzeyi. Teorik kapasite, bir işletmenin hafta sonu ve bayram tatilleri dahil ve herhangi bir normal faaliyet kesintisine yer vermeden çalışılması durumunda belirli bir zaman döneminde sağlayabileceği üretim miktarıdır. Satış kapasitesi faktörünü hesaplama dışı bırakan teorik kapasite, iki ya da üç vardiya şeklinde faaliyeti esas almaktadır. Bu kapasiteye ise ideal ya da maksimum kapasite denir. Bu kapasitede, fiziki tesisler ve işletme örgütünün durmadan çalışmasını esas almaktadır, normal ve olağan üstü kesintiler tamamen göz ardı edilir. İlgili işletme ya da gider yerinin belirtilen zaman içinde %100 çalışması temel varsayım alınması nedeniyle bu kapasitenin elde edilmesi olanaksızdır¹⁸⁹.

Pratik kapasitenin belirlenmesinde de, fiziki tesisler ve işletme örgütü esas alınır ve satış kapasitesi dikkate alınmaz. Fakat bu kapasitenin saptanmasında normal faaliyet kesintileri dikkate alınmaktadır.

Bu durumda pratik kapasite, teorik kapasiteden bakım ve onarım, normal işçilik kayıpları, makinaların yeni operasyonlara hazırlanması, hafta sonu ve bayram tatilleri, maddi duran varlıklar ve stoklara ait işletme içi faktörlere ait karşılıklar çıkarıldıktan sonra geriye kalan üretim miktarına denir. Ancak, pratik kapasite, işletmenin satış kapasitesini dikkate almadığı için gerçekçi değildir.

Cari kapasite ise, üç değişkenin de dikkate alınarak saptanılan faaliyet hacmine denir. Standart maliyetlerin uygulanacağı dönem için saptanan bu kapasite, işletmenin satış kapasitesi ve stok politikasına göre gerekli üretim miktarının, işletmenin mevcut tesisleri ve örgütü ile elde edilme olanağını dikkate almaktadır. Pratik kapasiteden ekonomik faktörler ve konjoktürel dalgalanmalar gibi işletme dışı unsurlar nedeniyle

¹⁸⁸ Yüksel K. Yalkın, Abdullah Doğan ve İ. Melih Baş, a.g.e., s.28-29

¹⁸⁹ Yüksel K. Yalkın, Abdullah Doğan ve İ. Melih Baş, a.g.e., s.29

meydana gelen boş (atıl) kapasiteye ait miktarlar çıkarıldığında geriye kalan üretim miktarına cari kapasite denir.

4.4. Genel Üretim Giderlerinin Ayrılması

İşletmelerde farklı maliyet analizleri için tüm maliyetler sabit, değişken ve yarı değişken maliyet unsurlarına göre ayrılmalıdır. Buna göre¹⁹⁰;

Sabit maliyetler; üretim hacmi ya da faaliyet düzeyinden bağımsız ortaya çıkan ve bunlara bağlı olarak artıp azalmayan maliyetlerdir. Örnek olarak, kira, amortisman, sigorta primleri (bina, taşıt sigortası) ve bazı endirekt işçi ücretleri gibi giderleri gösterebiliriz.

Değişken maliyetler, üretim hacmi ya da faaliyet düzeyindeki değişmelere bağlı olarak artan ya da azalan maliyetlere denir. Örnek olarak, direkt ilk madde malzeme maliyeti, direkt işçilik maliyeti, yakıt giderlerini verebiliriz.

Yarı değişken maliyetler; karma maliyet olarak adlandırılan bu maliyetler hem değişken hem de sabit maliyet özelliği gösteren maliyetlerdir. Bu tür maliyetler faaliyet hacmi sıfır olduğunda yani faaliyet durdurulduğu halde tümüyle ortadan kalkmadığı gibi faaliyet hacmindeki değişmelere bağlı olarak artıp azalan maliyetlerdir. Bu maliyetlere örnek olarak, bakım onarım giderleri, kontrol şefi ücreti, işçi sigorta prim ödemeleri, denetleme giderleri, sosyal yardımlar gibi maliyetler gösterilebilir.

İşletme maliyetleri hem sabit hem de değişken unsurları kapsadığı için toplam bir maliyet fonksiyonu ortaya çıkacaktır. Aşağıda belirtilen matematiksel fonksiyon toplam maliyet fonksiyonu olarak ifade edilmektedir.

$$Y = a + bx \quad (4.1)$$

Y= Toplam Maliyet

X= Üretim Kapasitesi

a = Toplam Sabit Maliyet

b = Birim Değişken Maliyet

İşletmelerde yukarıda matematiksel olarak ifade edilen maliyet fonksiyonunu maliyetleri sabit ve değişken maliyetlere ayırabilmek için çeşitli yöntemler kullanılabilir.

Bunlar;

¹⁹⁰ Fatih Coşkun Ertaş, “Yönetim Muhasebesi”, İstanbul, 2015, s.42-43

- (i) Yüksek-Düşük Noktalar Yöntemi
- (ii) Korelasyon Yöntemleri

4.4.1. Yüksek-Düşük Noktalar Yöntemi

En çok kullanılan şekli ile bu yöntemleri bütçelenmiş en yüksek ve en alçak noktalar yöntemi ve üretimin sıfır olduğu nokta ile herhangi bir nokta yöntemi olarak iki şekilde incelenebilmektedir¹⁹¹.

Bu yöntemlerde ilke, iki kapasite kullanılışı arasında yarı değişken maliyetlerdeki değişken kısmı, iki kapasite kullanılışı arasındaki farka bölünmesinden ibarettir.

i. Bütçelenmiş En Yüksek ve En Alçak Noktalar Yöntemi

Bu yöntemde, ele alınacak dönemde ulaşılabilecek en yüksek kapasite kullanımı ile en kötü ihtimallerle ulaşılabilecek kapasite kullanımı saptanır. Bu iki kapasite kullanımı için yarı değişken maliyetlerin tutarları hesaplanır. Yarı değişken maliyetler arasındaki fark kapasite kullanış farkına bölünmesi ile değişken kısım bulunur.

Bu yöntemde hesaplamalarımızı yapabilmek için gerekli olan değişken gider oranı ve sabit maliyet tutarı aşağıdaki formül yardımı ile bulunulabilir¹⁹².

$$a = \frac{My - Mz}{Ky - Kz} \quad \text{ve} \quad B = My - axKy \quad (4.2)$$

Bu formülde yer alan;

a : Değişken maliyetlerin birim başına payı,

B : Sabit maliyetler,

Ky : En yüksek kapasite kullanımı,

Kz : En düşük kapasite kullanımı,

My : En yüksek kapasite kullanımında toplam maliyet,

Mz : En düşük kapasite kullanımında toplam maliyetleri ifade etmektedir.

Bu yöntem uygulanırken, saptanacak kapasite aralığının, gerçekleşmesi beklenen en yüksek ve en alçak iki hacim arasındaki aralık olmasına dikkat edilmelidir.

Bu yöntem, yarı değişken maliyetlerin sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmasında ‘doğrusal ilişki’ prensibinden hareket ettiği için, her zaman gerçek durumu yansıtmaz. Bununla birlikte bu yöntem özel bir değerlemeye yer vermemekte ve kolay bir hesaplama tekniğidir. Olası kapasite kullanım aralığı dikkate alınarak yapıldığında yöntemin yararlılığı yükselmektedir.

¹⁹¹ Sami Karacan, a.g.e., s.19

¹⁹² Sami Karacan, a.g.e., s.19-20

ii. Üretimin Sıfır Olduğu Nokta ile Herhangi Bir Nokta Yöntemi

Bu yöntem de prensip olarak, bir öncekinin aynısıdır. Ancak burada ele alınan noktalardan biri sıfır üretim noktasıdır. Dolayısı ile bu noktadaki yarı değişken maliyet hacmi sabit kısmı belirlemektedir¹⁹³.

Dolayısı ile bu seviyedeki yarı değişken maliyette, herhangi bir kısımda yer alan tutar arasındaki fark, doğrudan doğruya değişken kısmı belirlemektedir.

Ancak şunu belirtelim ki, başka yöntemlere göre bulunan sonuçlarla aynı sonuçlar alınsa bile bu yöntemin kullanılması daha sakıncalıdır. Öncelikle olası kapasite değil, yukarıda da ifade edildiği gibi sıfır üretim noktası kapasitesi dikkate alınmaktadır. Ancak bu, çalışan bir işletmede olabilecek bir kapasite değildir. Ayrıca çalışan bir işletme ile sıfır noktası kapasitede, yani çalışmayan bir işletmede sabit maliyetler de değişiklik gösterir. Bu nedenle bu yöntemin kullanılması diğer yöntemlere göre daha risklidir.

4.4.2. Korelasyon Yöntemleri

Korelasyon yöntemleri, maliyet analizlerinde diğer yöntemlere göre daha geniş bir uygulama alanı bulmuş ve daha objektif hesaplama yöntemlerini içermekte¹⁹⁴.

Grafik yöntemi ve en küçük kareler yöntemi olarak sınıflandırılan bu yöntemde amaç, maliyet trendlerini bulmaktır.

1. Grafik Yöntemi

Bu yöntemde temel nokta, farklı üretim hacimleri arasında yarı değişken maliyetlerin ulaştığı noktaları bir grafik üzerine yerleştirmek ve bu noktalar arasından geçtiği kabul edilen eğriyi bulabilmektir.

Grafik üzerine, farklı kapasiteler için yarı değişken maliyet tutarları yazılırken nesnel, trend eğrisini saptamada ise kişisel tahminlere yer verildiğinden özel bir davranışı ifade eden bir yöntemdir. Dolayısı ile aynı verileri baz alan iki kişinin yarı değişken maliyetlerin değişme ilkelerinde farklı eğilimleri belirleyen, değişik trend eğrileri bulmaları olasılığı vardır.

¹⁹³ Sami Karacan, a.g.e., s.20-21

¹⁹⁴ Sami Karacan, a.g.e., s.21

2. En Küçük Kareler Yöntemi

Bu yöntem, yarı değişken maliyetlerin değişme ilkelerinde doğrusal ilişkiler olduğu kadar, doğrusal olmayan ilişkiler bulunması durumunda da, uygulanabilen bir yöntemdir¹⁹⁵.

Bu yöntemde temel kural, iki değişken arasında ilişkiyi bulmaktan ibarettir. Değişkenlerden birine bağımlı değişken derken diğerine bağımsız değişken denir. Bağımlı değişken bağımsız değişkende meydana gelen değişime bağlı olarak değişmektedir.

En küçük kareler yönteminin kullanılması durumunda, serinin verilen grafikte gösterilen noktalarının tren doğrusundan uzaklıklarının sıfır olmasına ve sapmaların karelerinin toplamının minimum olmasına dikkat edilmelidir.

Bu yöntemin diğer yöntemlere göre daha nesnel ve doğrusal sonuç verdiği kabul edilebilir. Ancak uygulamada bu yöntemin genellikle zor bir nitelik olarak kabul edilmesinden dolayı daha az uygulandığı görülmektedir. Gerek bu yöntem, gerekse grafik yönteminde, farklı kapasite kullanımları içinde yarı değişken maliyetlerin alabileceği seyir için tahminler, büyük çapta yine geçmişteki fiili maliyet akışlarına ve yeni yönetim politikalarının etkileri ile beklenen değişiklik tahminlerine dayanmaktadır.

4.5. Yükleme Oranlarını Belirleme

Genel üretim giderleri bütçelendikten sonra bütçelenmiş olan tutar bir faaliyet hacmine oranlanarak yükleme oranı hesaplanmaktadır. Bu faaliyet hacim ölçülerinin en önemlileri¹⁹⁶;

- Üretim miktarı,
- Hammadde maliyeti,
- Dolaysız işçilik maliyeti,
- Birincil maliyet,
- Dolaysız işçilik saatleri,
- Makine saatleri sayabiliriz.

Genel üretim giderleri yükleme oranlarının hesaplanmasında her işletme kendi konumuna uygun yukarıda saymış olduğumuz ölçülerden birini kullanabilir.

¹⁹⁵ Sami Karacan, a.g.e., s.21-22

¹⁹⁶ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.133-134

Yükleme oranlarının yorumlanması yükleme oranının hesaplanması için kullanılan faaliyet ölçüsüne göre farklılık gösterebilmektedir. Genel kural, yükleme oranının hesaplanması için kullanılan faaliyet hacim ölçüsü ile yükleme oranının yorumu aynı türden olmaktadır. Yükleme oranlarının aşağıda verilen örnek yardımı ile açıklanmaya çalışılacaktır.

Örnek: Bir işletmenin (x) üretim bütçesinden alınan bazı rakamlar aşağıdaki gibidir.

Toplam genel üretim giderleri	= 9.000.000-TL
Üretim miktarı	= 6.000 Adet
Hammadde maliyeti	= 4.800.000-TL
Dolaysız İşçilik	= 7.200.000-TL
Dolaysız İşçilik Saati	= 6.000 saat
Makine Saati	= 8.000 saat

4.5.1. Üretim Miktarına Göre Yüklem Oranı

Üretim miktarına göre yüklem oranı aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır¹⁹⁷.

$$\text{Yüklem Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş GÜG}}{\text{Bütçelenmiş Üretim Miktarı}} \quad (4.3)$$

$$\text{Yüklem Oranı} = \frac{9.000.000 - \text{TL}}{6.000 \text{ Adet}} = 1.500 - \text{TL/Adet}$$

Mamul birimi başına genel üretim gideri yüklem oranı 1.500-TL/adet bulunmuştur. Bu oran şunu ifade etmektedir; X işletmesinde üretilen her birim mamul için mamul maliyetine genel üretim payı olarak 1.500-TL eklenecektir¹⁹⁸.

Genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde kullanılan en sade yöntem olan üretim miktarına göre yüklem oranı daha çok küçük üretim işletmelerinde ya da çok sayıda ancak türdeş üretim yapma özelliğine sahip yalın üretim süreci uygulayan işletmeler kullanılmaktadır.

4.5.2. Hammadde Maliyetine Göre Yüklem Oranı

Hammadde maliyetine göre yüklem oranı¹⁹⁹;

$$\text{Yüklem Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş GÜG}}{\text{Bütçelenmiş Hammadde Maliyeti}} \times 100 \quad (4.4)$$

¹⁹⁷ Vasfi Haftacı, “İşletme Bütçeleri”, s.79

¹⁹⁸ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.134

¹⁹⁹ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.135

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{9.000.000 - \text{TL}}{4.800.000 - \text{TL}} \times 100$$

$$= \% 187,5$$

Bu yönteme göre hesaplanan örnekte yükleme oranı %187,5 bulunmuştur. Bu oran şunu ifade etmektedir; bu işletmede belli bir üretim partisi için katlanılan hammadde maliyeti üzerine genel üretim gideri payı eklemesi %187,5 olacaktır.

Bu yöntem daha çok her bir mamul üretiminde ortalama aynı değerde hammadde kullanan ya da saat başına kullandığı hammadde miktarı tek düze olan işletmelerde kullanılmaktadır²⁰⁰.

Bununla birlikte bu yöntemin bazı sınırlamaları bulunmaktadır. Bunlar; ısı, ışık, sigorta, kira, amortisman ve dolaylı işçilik gibi genel üretim giderlerinin önemli bir kısmı zamana bağlı olarak tüketilmektedir. Bu durumda hammadde maliyeti ile üretimde geçen zaman arasında doğrudan bir ilişki kurulması gerekmektedir. Bu ilişki ise, mamullerin makineler tarafından denetlenebildiği ve her mamul içindeki hammadde maliyetinin birbirine yakın değerde olduğunda sağlanabilir.

4.5.3. Dolaysız İşçilik Maliyetine Göre Yüklem Oranı

Para olarak ödemeye dayanması nedeniyle hesaplanan yüklem oranı hammadde maliyetine göre yüklem oranının hesaplanmasına benzetilmektedir. Buna göre formül;

$$\text{Yüklem Oranı} = \frac{\text{Bütçelenmiş GÜG}}{\text{Bütçelenmiş Dolaysız İşçilik Maliyeti}} \times 100 \quad (4.5)$$

$$\text{Yüklem Oranı} = \frac{9.000.000 - \text{TL}}{7.200.000 - \text{TL}} \times 100$$

$$= \% 125$$

Yukarıda yapmış olduğumuz örnekte yüklem oranı % 125 olarak bulunmuştur. Bu oran şunu ifade etmektedir: Bu işletmede belli bir üretim partisi için katlanılan dolaysız işçilik maliyeti üzerine genel üretim gideri payı olarak % 125 eklemeye yapılacaktır.

4.5.4. Makine Saatine Göre Yüklem Oranı

Yukarıda vermiş olduğumuz örnekte, bütçelenmiş yıllık genel üretim gideri 9.000.000-TL ve bütçelenmiş yıllık makine saati 8.000 saattir²⁰¹.

Buna göre formül;

²⁰⁰ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.135

²⁰¹ Cem Niyazi Durmuş ve M. Vefa Toroslu, a.g.e., s.137

$$Y\ddot{u}kleme Oranı = \frac{B\ddot{u}t\ddot{c}elenmi\ddot{s} G\ddot{U}G}{B\ddot{u}t\ddot{c}elenmi\ddot{s} Makine Saati} \quad (4.6)$$

$$Y\ddot{u}kleme Oranı = \frac{9.000.000 - TL}{8.000 Makine Saati}$$

$$= 1,125 TL/MS$$

Bu y\ddot{u}kleme oranı teknoloji yoğun \ddot{u}retim yapan i\ddot{s}letmelerde kullanılmaktadır. Makine saatine g\ddot{o}re yapmı\ddot{s} olduğumuz hesaplamaya g\ddot{o}re y\ddot{u}kleme oranı 1,125-TL/MS'dir. Bu tutar \ddot{s}unu ifade etmektedir; bu i\ddot{s}letmede mamul maliyetine genel \ddot{u}retim gideri payı olarak \ddot{c}alı\ddot{s}ılan her makine saati i\ddot{c}in 1,125-TL'lik bir y\ddot{u}kleme yapılacaktır.



BÖLÜM 5. UYGULAMA

İşletme bütçelerine ilişkin olarak ele alınan konular kapsamında X alışveriş merkezi yönetim şirketinin gider bütçesinin hazırlanması tez çalışmasının uygulama yönünü oluşturmaktadır.

5.1. Uygulamanın Amacı

Uygulamanın amacı, çalışmanın başından itibaren yer alan bilgilerden yararlanılarak, tesis yönetim faaliyeti gösteren ABC²⁰² Tesis Yönetim işletmesinin Alışveriş Merkezi ortak kullanım alanı gider (ortak gider) bütçesinin hazırlanması amaçlanmıştır. ABC Tesis Yönetim şirketinin 2015 yılı esnek bütçesi hesaplanacaktır.

5.2. Uygulamanın Kapsamı

Hizmet ve üretim faaliyetlerinin gelişen teknolojinin de etkisiyle daha karmaşık bir hale gelmesi belirli işletme birimlerinin uzmanlaşmış firmalara devredilmesine neden olmuştur. Hemen hemen tüm sanayi ticaret ve hizmet sektöründe kendini gösteren bu eğilim, yüksek binaların, alışveriş merkezlerinin ve konut projelerinin yönetilmesinde profesyonel tesis yönetim firmalarını öne çıkarmıştır. Yönetim faaliyeti incelendiğinde mimari planlama ve inşaat aşamasından başlamak üzere, proje master planlarının oluşturulması, bütçeleme, kiralama ve gayrimenkul yönetimi, tedarik zinciri ve stok yönetimi, enerji planlaması ve yönetimi, otomasyon, bilgi işlem ve teknik hizmetler ile bakım-onarım faaliyetleri, çevre ve peyzaj düzenlemesi, temizlik ve atık yönetimi, yangın planlaması, güvenlik, kriz yönetimi, ulaştırma ve otoparklar, catering hizmetleri insan kaynakları uygulamaları, iş sağlığı ve güvenliği faaliyetlerinin tamamı **ortak giderler** içinde değerlendirilmektedir. Uygulamanın kapsamı, gayrimenkul yönetim faaliyeti yürüten ABC Tesis Yönetim işletmesinin ortak giderlerinin esnek bütçeleme yöntemi ile hazırlamak şeklinde sınırlandırılmıştır. Ortak giderler yukarıda da belirtmiş olduğumuz yönetim faaliyetlerinden doğan masraf ve giderlerden oluşmaktadır.

²⁰² İşletme ismi saklı tutulmuştur.

5.3. Uygulanan Yöntem

Tesis yönetim şirketleri Alışveriş Merkezleri Hakkında yayınlanan yönetmelik ve 634 sayılı Kat Mülkiyeti Kanununa göre ortak kullanım alanlarına ilişkin giderler için giderler oluşmadan avans toplayabilmektedirler. Yönetmeliğe göre bir önceki yılın kesinleşen giderlerinin yeniden değerlendirme oranında arttırılması suretiyle hesaplanacak giderler üzerinden avans (ortak gider katılım payı) toplayabileceği belirtilmiştir. Avans toplayabilmek için mülk sahibi ya da kiracılarına giderleri oluşturan yıllık bütçesinin sunulması gerekmektedir. Sektörde tesis yönetim işletmeleri ortak giderler oluşmadan avans olarak toplamaktadır.

Tezin uygulama bölümünde izlenmiş olan yöntem, ABC Tesis Yönetim şirketinin mali sisteminden şuanda mevcut, hali hazırda yapmış olduğu bütçe çalışmaları veri olarak alınmış ancak bu veriler üzerinde yapılan çalışmalarla esnek bütçeleme önerisi getirilmeye çalışılmıştır.

5.4. ABC Tesis Yönetim Şirketi

ABC Tesis Yönetim Şirketi 2013 yılında kurulmuştur. Faaliyet konusu; Bir ücret veya sözleşmeye dayalı olarak yapılan, gayrimenkul yönetimi faaliyetleridir. (Site yöneticiliği, mobil ev alanlarının, müşterek mülkiyetli konutların, devre mülklerin, ikamet amaçlı olmayan mülklerin, vb. yönetimi)

ABC Tesis Yönetim A.Ş., X GYO A.Ş.'ye bağlı bir şirkettir. ABC Tesis Yönetim A.Ş. bünyesinde pazarlama, mali işler, operasyon, satınalma, teknik, müşteri ilişkileri ve güvenlik müdürlükleri bulunmaktadır.

5.5. Uygulamada Kullanılacak Veriler

Uygulamada 2015 yılı onaylı bütçe tablosundan yararlanılmıştır. Yukarıda tanıımı yapılan ortak giderler endirekt maliyetlerden oluşmaktadır. X Tesis Yönetim A.Ş. ortak gider bütçesi 2015 yılı faaliyet dönemi için hazırlanmıştır.

Esnek bütçenin oluşturulmasında sarfiyat (elektrik, su, doğalgaz) verileri için gerçekleşen tüketim verileri işletmeden sağlanmıştır. Ortak alan giderlerini oluşturan diğer giderler (temizlik, güvenli, tamir-bakım gibi) taşeronlara yaptırılmaktadır. Taşeronlarla yapılan sözleşmeler incelenmiş gider kalemleri sabit ve değişken olarak sınıflandırılmıştır. Değişken giderler personel giderlerinden oluşmaktadır. Personel sayıları on iki aylık ortalama değerler baz alınmıştır.

Tablo 5.1. Personel Sayıları

	Bütçe	Gerçekleşen	Sabit	Değişken
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

2015 yılı bütçe departmanından alınan veriler Tablo 5.2’de verilmiştir.

Tablo 5.2. AVM 2015 Ortak Alan Yıllık Bütçesi

Ortak Alan Ana Gider Kalemleri	Yıllık Bütçe TL (A)	Gerçekleşen TL (B)	Gerçekleşen-Bütçelenen Fark (A-B)
Elektrik	5.841.740,41	6.397.635,72	-555.895,31
Su	652.800,00	504.826,81	147.973,19
Gaz	455.439,67	732.614,13	-277.174,46
Yönetim Ve Personel Giderleri	4.418.800,00	3.820.608,32	598.191,68
Tamir Bakım Onarım	1.622.612,82	956.429,98	666.182,84
Sigorta	360.000,00	435.860,29	-75.860,29
Temizlik	3.952.245,06	3.643.443,51	308.801,55
Güvenlik	2.883.118,60	2.964.804,09	-81.685,49
Teknik	877.477,69	862.227,72	15.249,97
Ortak Alan Total Gideri	21.064.234,25	20.318.450,56	745.783,69

X AVM için toplam kiralanabilir alan ve bütçelenen m² birim fiyatı Tablo 5.4 ile belirtilmiştir. Toplam giderler kiralanabilir ticari alan üzerinden dağıtılmaktadır. Bütçelenen toplam hizmet maliyeti kiralanabilir toplam ticari alana oranlanarak birim maliyet hesaplanmaktadır.

Tablo 5.3. Birim Maliyet

AVM KİRALANABİLİR TOTAL M ²	M ² BAŞINA GİDER TL
71.678,56	24,49

Tablo 5.4’de toplam kiralanabilir mağaza m² bilgisi ve boş mağaza m² bilgileri yardımı ile fiili kiralanabilir m² bilgisine ulaşılmıştır. Boş mağaza aidat giderleri

yatırımcı firma tarafından karşılanmaktadır. Toplam bütçe sapmasının hesaplanmasında m² değişimi dikkate alınmıştır.

Tablo 5.4. Toplam ve Boş Mağaza Alanı

Toplam Kiralanabilir Alan	71.678,56 m ²
Bir Yıllık Ortalama Boş Mağaza m ²	2.655,45 m ²

Tablo 5.5 Kiralanan Mağaza Alanı

2015 Yılı Fiili Kiralanan Mağaza m ²	69.023,11 m ²
---	--------------------------

Bütçelenen

$$\begin{aligned}\text{Birim Maliyet} &= \frac{(\text{Toplam Yıllık Bütçelenen Hizmet Maliyeti})/12}{\text{Toplam Kiralanabilir Alan m}^2} \\ &= \frac{(21.064.234,25\text{-TL})/12}{71.678,56 \text{ m}^2} \\ &= 24,49\text{-TL/m}^2\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Gerçekleşen Birim Maliyet} &= \frac{(\text{Toplam Yıllık Gerçekleşen Hizmet Maliyeti})/12}{\text{Toplam Kiralanan Alan m}^2} \\ &= \frac{(20.318.450,56\text{-TL})/12}{69.023,11 \text{ m}^2} \\ &= 24,53\text{-TL/m}^2\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Bütçe Sapması} &= (\text{Fiili Hizmet Üretim Maliyeti}) - (\text{Fiili Miktar} \times \text{Bütçeleme Oranı}) \\ &= (20.318.450,56\text{-TL}) - (69.023,11 \text{ m}^2 \times (24,49\text{-TL/m}^2 \times 12)) \\ &= 34.575,47\text{-TL}\end{aligned}$$

Verim Sapması = (Fiili Miktar x Bütçelenen Oran) – Bütçelenen Hizmet Üretim Maliyeti

$$\begin{aligned}&= ((69.023,11 \text{ m}^2 \times (24,49\text{-TL/m}^2 \times 12)) - 21.064.234,25\text{-TL}) \\ &= - 780.359,16\text{-TL}\end{aligned}$$

$$\text{Toplam Sapma} = - 745.783,69\text{-TL}$$

Tablo 5.6 AVM 2015 Elektrik Gideri Bütçesi

AYLAR	Bütçe Birim Fiyatı	Bütçe Tüketim Kw a	Bütçe TL 1	Gerçekleşen Birim Fiyat	Gerçekleşen Kw b	Gerçekleşen TL 2	Fark (1-2)	Fark (a-b)
OCAK	0,3109	2.090.704	650.000,00	0,2974	1.704.268	506.849,22	143.150,78	386.437
ŞUBAT	0,3109	1.205.330	374.736,97	0,2974	1.498.153	445.550,81	-70.813,84	-292.824
MART	0,3109	1.769.058	550.000,00	0,2974	1.771.639	526.885,32	23.114,68	-2.581
NİSAN	0,3114	1.509.099	470.000,00	0,2968	1.674.846	497.094,25	-27.094,25	-165.747
MAYIS	0,3114	1.445.087	450.000,00	0,2968	1.752.619	520.177,21	-70.177,21	-307.532
HAZİRAN	0,3114	1.846.500	575.000,00	0,2968	1.281.234	380.270,13	194.729,87	565.266
TEMMUZ	0,3168	1.570.670	497.666,02	0,3098	1.816.736	562.824,78	-65.158,76	-246.066
AĞUSTOS	0,3168	1.860.294	589.341,04	0,3098	2.192.346	693.791,33	-104.450,29	-332.052
EYLÜL	0,3168	1.428.213	452.457,93	0,3089	1.877.628	579.999,14	-127.541,21	-449.415
EKİM	0,3174	1.421.819	451.220,39	0,3016	1.635.154	492.142,73	-40.922,34	-213.335
KASIM	0,3174	1.325.463	420.701,87	0,3016	1.821.313	549.307,59	-128.605,72	-495.850
ARALIK	0,3174	1.136.157	360.616,17	0,3045	2.110.815	642.743,21	-282.127,04	-974.658
Toplam	0,3139	18.608.392,24	5.841.740,41	3,6182	21.136.749,58	6.397.635,72	-555.895,31	-2.528.35

Tablo 5.7 AVM 2015 Yılı Esnek Elektrik Gideri Bütçesi

AYLAR	Bütçe Birim Fiyatı	Bütçe Tüketim KW	Bütçe TL	Gerçekleşen Birim Fiyat	Gerçekleşen Kw	Gerçekleşen TL a	Esnek Bütçe Fiyat b	Fark (a-b)
OCAK	0,3109	2.090.704	650.000,00	0,2974	1.654.268	506.849,22	514.311,82	-7.462,60
ŞUBAT	0,3109	1.205.330	374.736,97	0,2974	1.458.153	445.550,81	453.339,88	-7.789,07
MART	0,3109	1.769.058	550.000,00	0,2974	1.751.639	526.885,32	544.584,47	-17.699,15
NİSAN	0,3114	1.509.099	470.000,00	0,2968	1.614.846	497.094,25	502.934,18	-5.839,93
MAYIS	0,3114	1.445.087	450.000,00	0,2968	1.702.619	520.177,21	530.195,49	-10.018,28
HAZİRAN	0,3114	1.846.500	575.000,00	0,2968	1.281.234	380.270,13	398.976,13	-18.706,00
TEMMUZ	0,3168	1.570.670	497.666,02	0,3098	1.766.736	562.824,78	559.789,41	3.035,37
AĞUSTOS	0,3168	1.860.294	589.341,04	0,3098	2.192.346	693.791,33	694.535,22	-743,89
EYLÜL	0,3168	1.428.213	452.457,93	0,3089	1.827.628	579.999,14	578.992,46	1.006,68
EKİM	0,3174	1.421.819	451.220,39	0,3016	1.605.154	492.142,73	509.402,60	-17.259,87
KASIM	0,3174	1.325.463	420.701,87	0,3016	1.801.313	549.307,59	571.736,77	-22.429,18
ARALIK	0,3174	1.136.157	360.616,17	0,3045	1.905.815	642.743,21	604.905,70	37.837,51
Yıllık Toplam	0,3139	18.608.392,24	5.841.740,41	0,3111	20.561.749,58	6.397.635,72	6.463.704,15	-66.068,43

Elektrik giderleri, AVM ortak alan aydınlatma ve soğutma tüketimlerinden oluşmaktadır. 2015 yılı için bütçelenen ve gerçekleşen elektrik tüketim ve birim fiyat bilgisi Tablo 5.7’de verilmiştir. Esnek bütçe gerçekleşen tüketim verilerinin bütçelenen birim fiyat ile çarpımı sonucu hesaplanmıştır. Ocak ayı elektrik gideri esnek bütçe aşağıda hesaplanmıştır;

$$\begin{aligned} \text{Ocak Ayı Elektrik Esnek Bütçe} &= (\text{Gerçekleşen KW} \times \text{Bütçelenen Birim Fiyat}) \\ &= (1.654.268 \text{ KW} \times 0,3109\text{-TL/KW}) = 514.311,82 \text{ TL} \end{aligned}$$

Toplam Sapma = (Gerçek Miktar x Gerçek Fiyat) – (Bütçelenen Fiyat x Bütçelenen Miktar)

$$= (20.561.749,58 \times 0,311) - (0,3139 \times 18.608.392,24)$$

$$= 6.397.635,72 - 5.841.740,41$$

$$= 555.895,31 \text{ olumsuz}$$

Fiyat Sapması = (Gerçek Fiyat- Bütçelenen Fiyat)x Gerçek Miktar

$$= (0,311- 0,3139) \times 20.561.749,58$$

$$= -57.322,98\text{-TL olumlu}$$

Miktar Sapması = (Gerçek Miktar- Bütçelenen Miktar)x Bütçelenen Fiyat

$$= (20.561.749,58- 18.608.392,24) \times 0,3139$$

$$= 613.158,87\text{-TL olumsuz}$$

Tablo 5.8. AVM 2015 Yılı Su Gideri Bütçesi

AYLAR	Bütçe Birim Fiyatı	Tüketim M ³	Tanker Su	Bütçe TL a	Gerçekleşen Tüketim M ³	Gerçekleşen Birim Fiyat	Gerçekleşen TL b	FARK (a-b)
Ocak	9,00	5.050,00		45.450,00	3.931,75	8,73	34.324,19	11.125,81
Şubat	9,10	3.895,60		35.450,00	3.424,27	8,63	29.551,49	5.898,51
Mart	9,22	6.014,10		55.450,00	4.593,82	8,80	40.425,62	15.024,38
Nisan	9,30	4.811,83		44.750,00	4.273,96	8,91	38.080,98	6.669,02
Mayıs	9,35	5.106,95		47.750,00	4.591,63	9,06	41.600,17	6.149,83
Haziran	9,42	7.139,07		67.250,00	3.972,27	9,12	36.227,10	31.022,90
Temmuz	9,54	7.232,70		69.000,00	2.794,33	9,08	25.372,52	43.627,48
Ağustos	9,60	7.187,50		69.000,00	5.723,96	9,09	52.030,80	16.969,20
EYLÜL	9,71	6.462,41		62.750,00	4.448,33	9,13	40.613,21	22.136,79
EKİM	9,79	6.409,60		62.750,00	5.981,03	9,22	55.145,00	7.605,00
KASIM	9,86	4.842,80		47.750,00	4.891,06	9,37	45.829,23	1.920,77
ARALIK	10,00	4.545,00		45.450,00	6.951,96	9,44	65.626,50	-20.176,50
Yıllık Toplam	9,5025	68.697,56		652.800,00	55.578,37	9,08	504.826,81	147.973,19

Su gideri AVM ortak alanlarında (lavabolar, abdesthane, bahçe sulama gibi) kullanılan tüketim miktarından oluşmaktadır.

Toplam Sapma

$$= (Gerçek Miktar \times Gerçek Fiyat) - (Bütçelenen Fiyat \times Bütçelenen Miktar)$$

$$= (55.578,37 \times 9,08) - (9,5025 \times 68.697,56)$$

$$= 504.826,81 - 652.800,00$$

$$= -147.973,19$$

Fiyat Sapması

$$= (\text{Gerçek Fiyat} - \text{Bütçelenen Fiyat}) \times \text{Gerçek Miktar}$$

$$= (9,08 - 9,5025) \times 55.578,37$$

$$= - 23.307,78\text{-TL olumlu}$$

Miktar Sapması

$$= (\text{Gerçek Miktar} - \text{Bütçelenen Miktar}) \times \text{Bütçelenen Fiyat}$$

$$= (55.578,37 - 68.697,56) \times 9,5025$$

$$= -124.665,41\text{-TL olumlu}$$

Tablo 5.9. AVM 2015 Yılı Su Gideri Esnek Bütçesi

AYLAR	Birim Fiyatı	Tüketim M3	Tanker Su	Bütçe TL	Gerçekleşen Tüketim	Gerçekleşen Birim Fiyat	Gerçekleşen TL (a)	Esnek Bütçe (b)	Fark (a-b)
OCAK	9,00	5.050,00		45.450,00	3.931,75	8,73	34.324,19	35.385,75	-1.061,56
ŞUBAT	9,10	3.895,60		35.450,00	3.424,27	8,63	29.551,49	31.160,90	-1.609,41
MART	9,22	6.014,10		55.450,00	4.593,82	8,80	40.425,62	42.355,06	-1.929,44
NİSAN	9,30	4.811,83		44.750,00	4.273,96	8,91	38.080,98	39.747,82	-1.666,84
MAYIS	9,35	5.106,95		47.750,00	4.591,63	9,06	41.600,17	42.931,74	-1.331,57
HAZİRAN	9,42	7.139,07		67.250,00	3.972,27	9,12	36.227,10	37.418,78	-1.191,68
TEMMUZ	9,54	7.232,70		69.000,00	2.794,33	9,08	25.372,52	26.657,91	-1.285,39
AĞUSTOS	9,60	7.187,50		69.000,00	5.723,96	9,09	52.030,80	54.950,02	-2.919,22
EYLÜL	9,71	6.462,41		62.750,00	4.448,33	9,13	40.613,21	43.193,24	-2.580,03
EKİM	9,79	6.409,60		62.750,00	5.981,03	9,22	55.145,00	58.554,26	-3.409,26
KASIM	9,86	4.842,80		47.750,00	4.891,06	9,37	45.829,23	48.225,85	-2.396,62
ARALIK	10,00	4.545,00		45.450,00	6.951,96	9,44	65.626,50	69.519,60	-3.893,10
Yıllık Toplam	9,5025	68.697,56		652.800,00	55.578,37		504.826,81	530.100,93	-25.274,12

Ocak ayı su gideri esnek bütçe aşağıda hesaplanmıştır;

Ocak Ayı Su Gideri Esnek Bütçesi = (Gerçekleşen Tüketim M3 X Bütçe Birim Fiyat)

$$= 3.931,75 \times 9,00\text{-TL/M3}$$

$$= 35.385,75\text{-TL}$$

Tablo 5.10. AVM 2015 Yılı Doğalgaz Gideri Bütçesi

AYLAR	Birim Fiyatı	Tüketim M3	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	Gerçekleşen Tüketim M3	Fark (a-b)
Ocak	0,9820	45.825	45.000,00	116.577,24	116.333	-71.577,24
Şubat	0,9826	45.797	45.000,00	95.740,21	95.634	-50.740,21
Mart	0,9832	55.940	55.000,00	93.744,56	93.601	-38.744,56
Nisan	0,9845	55.866	55.000,00	72.301,27	72.078	-17.301,27
Mayıs	0,9845	45.708	45.000,00	35.671,55	35.513	9.328,45
Haziran	0,9845	787	774,54	14.060,20	13.971	-13.285,66
Temmuz	0,9845	788	775,50	11.409,70	10.576	-10.634,20
Ağustos	0,9900	785	776,92	14.168,76	13.093	-13.391,84
Eylül	0,9900	10.215	10.112,71	18.184,96	18.045	-8.072,25
Ekim	0,9900	35.354	35.000,00	78.250,48	77.544	-43.250,48
Kasım	0,9900	78.788	78.000,00	54.863,50	54.255	23.136,50
Aralık	1,0000	85.000	85.000,00	127.641,70	126.260	-42.641,70
Yıllık Toplam	0,9883	460.851	455.439,67	732.614,13	726.902	-277.174,46

Toplam Sapma

$$\begin{aligned}
 &= (\text{Gerçek Miktar} \times \text{Gerçek Fiyat}) - (\text{Bütçelenen Fiyat} \times \text{Bütçelenen Miktar}) \\
 &= (726.902 \times 1,008) - (0,9883 \times 460.851,39) \\
 &= 732.614,13 - 455.439,67 \\
 &= -277.174,46
 \end{aligned}$$

Fiyat Sapması

$$\begin{aligned}
 &= (\text{Gerçek Fiyat} - \text{Bütçelenen Fiyat}) \times \text{Gerçek Miktar} \\
 &= (1,008 - 0,9883) \times 726.902 \\
 &= 14.248,31\text{-TL olumsuz}
 \end{aligned}$$

Miktar Sapması

$$\begin{aligned}
 &= (\text{Gerçek Miktar} - \text{Bütçelenen Miktar}) \times \text{Bütçelenen Fiyat} \\
 &= (726.902 - 460.851) \times 0,9883 \\
 &= 262.926,15\text{-TL olumsuz}
 \end{aligned}$$

Tablo 5.11. AVM 2015 Yılı Doğalgaz Gideri Esnek Bütçesi

Aylar	Birim Fiyatı	Tüketim M3	Bütçe Tl	Gerçekleşen Birim Fiyat	Gerçekleşen Tüketim M3	Gerçekleşen TL 1	Esnek Bütçe Tl 2	Fark (1-2)
Ocak	0,9820	45.824,85	45.000,00	1,0021	116.332,94	116.577,24	114.238,95	2.338,29
Şubat	0,9826	45.796,87	45.000,00	1,0011	95.634,34	95.740,21	93.970,31	1.769,90
Mart	0,9832	55.939,79	55.000,00	1,0015	93.600,88	93.744,56	92.028,39	1.716,17
Nisan	0,9845	55.865,92	55.000,00	1,0031	72.078,11	72.301,27	70.960,90	1.340,36
Mayıs	0,9845	45.708,48	45.000,00	1,0045	35.512,52	35.671,55	34.962,08	709,47
Haziran	0,9845	786,73	774,54	1,0064	13.971,06	14.060,20	13.754,51	305,69
Temmuz	0,9845	787,71	775,50	1,0788	10.576,48	11.409,70	10.412,55	997,15
Ağustos	0,9900	784,77	776,92	1,0822	13.092,67	14.168,76	12.961,75	1.207,01
Eylül	0,9900	10.214,86	10.112,71	1,0078	18.044,56	18.184,96	17.864,11	320,85
Ekim	0,9900	35.353,54	35.000,00	1,0091	77.543,52	78.250,48	76.768,08	1.482,40
Kasım	0,9900	78.787,88	78.000,00	1,0112	54.254,60	54.863,50	53.712,05	1.151,45
Aralık	1,0000	85.000,00	85.000,00	1,0109	126.260,04	127.641,70	126.260,04	1.381,66
Yıllık Toplam	0,9883	460.851,39	455.439,67	1,0079	726.901,73	732.614,13	717.893,71	14.720,41

Ocak ayı doğalgaz gideri esnek bütçe aşağıda hesaplanmıştır;

Ocak Ayı Doğalgaz Gideri Esnek Bütçesi

= (Gerçekleşen Tüketim M3 X Bütçe Birim Fiyat)

= 116.332,94 X 0,9820-TL/M3

= 114.238,95-TL

Tablo 5.12. AVM 2015 Yılı Yönetim Hizmet Gider Bütçesi

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	Fark (a-b)
Ocak	367.700,00	304.301,93	63.398,07
Şubat	367.700,00	274.207,84	93.492,16
Mart	367.700,00	292.384,74	75.315,26
Nisan	367.700,00	327.067,79	40.632,21
Mayıs	367.700,00	307.298,94	60.401,06
Haziran	367.700,00	281.823,71	85.876,29
Temmuz	367.700,00	278.448,35	89.251,65
Ağustos	367.700,00	294.294,38	73.405,62
Eylül	367.700,00	289.741,55	77.958,45
Ekim	367.700,00	292.424,87	75.275,13
Kasım	370.900,00	282.102,79	88.797,21
Aralık	370.900,00	596.511,43	-225.611,43
Yıllık Toplam	4.418.800,00	3.820.608,32	598.191,68

Tablo 5.13. AVM 2015 Yılı Yönetim Hizmet Gideri Esnek Bütçe

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL b)	Fark (a-b)	Esnek Bütçe (x)	Fark (x-b)
Ocak	367.700,00	304.301,93	63.398,07	328.303,57	24.001,64
Şubat	367.700,00	274.207,84	93.492,16	328.303,57	54.095,73
Mart	367.700,00	292.384,74	75.315,26	328.303,57	35.918,83
Nisan	367.700,00	327.067,79	40.632,21	328.303,57	1.235,78
Mayıs	367.700,00	307.298,94	60.401,06	328.303,57	21.004,63
Haziran	367.700,00	281.823,71	85.876,29	328.303,57	46.479,86
Temmuz	367.700,00	278.448,35	89.251,65	328.303,57	49.855,22
Ağustos	367.700,00	294.294,38	73.405,62	328.303,57	34.009,19
Eylül	367.700,00	289.741,55	77.958,45	328.303,57	38.562,02
Ekim	367.700,00	292.424,87	75.275,13	328.303,57	35.878,70
Kasım	370.900,00	282.102,79	88.797,21	331.160,71	49.057,92
Aralık	370.900,00	596.511,43	-225.611,43	331.160,71	-265.350,72
Yıllık Toplam	4.418.800,00	3.820.608,32	598.191,68	3.945.357,14	124.748,82

	Bütçe	Gerçekleşen	SABİT	DEĞİŞKEN
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
GENEL TOPLAM	332	305	7	298

Yönetim hizmet giderleri için personel sayıları dikkate alınmıştır. Ocak ayı yönetim hizmet gideri esnek bütçe aşağıda hesaplanmıştır.

Yönetim Hizmet Gideri Esnek Bütçesi = (Fiili Çalışan Sayısı X Bütçelenen Birim Personel Maliyet)

$$= 75 \text{ Kişi} \times (367.700,00/84)$$

$$= 75 \text{ Kişi} \times 4.377,38\text{-TL/Kişi}$$

$$= 328.303,57\text{-TL}$$

Tablo 5.14. AVM 2015 Yılı Tamir Bakım Bütçesi

AYLAR	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)
Ocak	136.089,38	20.546,57	115.542,81
Şubat	124.889,38	24.460,12	100.429,26
Mart	124.889,38	110.929,75	13.959,63
Nisan	140.076,77	22.446,90	117.629,87
Mayıs	160.058,49	40.780,44	119.278,05
Haziran	125.358,49	36.996,66	88.361,83
Temmuz	150.058,49	91.819,85	58.238,64
Ağustos	125.358,49	149.588,54	-24.230,05
Eylül	135.058,49	188.996,15	-53.937,66
Ekim	125.358,49	109.021,70	16.336,79
Kasım	125.358,49	63.321,34	62.037,15
Aralık	150.058,49	97.521,97	52.536,52
Yıllık Toplam	1.622.612,82	956.429,98	666.182,84

Tablo 5.15. AVM 2015 Yılı Tamir Bakım Gideri Esnek Bütçe

AYLAR	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)	Esnek Bütçe (x)	Fark (x-b)
Ocak	136.089,38	20.546,57	115.542,81	108.871,50	88.324,94
Şubat	124.889,38	24.460,12	100.429,26	99.911,50	75.451,38
Mart	124.889,38	110.929,75	13.959,63	99.911,50	-11.018,24
Nisan	140.076,77	22.446,90	117.629,87	112.061,41	89.614,52
Mayıs	160.058,49	40.780,44	119.278,05	128.046,79	87.266,35
Haziran	125.358,49	36.996,66	88.361,83	100.286,79	63.290,14
Temmuz	150.058,49	91.819,85	58.238,64	120.046,79	28.226,94
Ağustos	125.358,49	149.588,54	-24.230,05	100.286,79	-49.301,75
Eylül	135.058,49	188.996,15	-53.937,66	108.046,79	-80.949,36
Ekim	125.358,49	109.021,70	16.336,79	100.286,79	-8.734,91
Kasım	125.358,49	63.321,34	62.037,15	100.286,79	36.965,45
Aralık	150.058,49	97.521,97	52.536,52	120.046,79	22.524,83
Yıllık Toplam	1.622.612,82	956.429,98	666.182,84	1.298.090,25	341.660,28

	Bütçe	Gerçekleşen	SABİT	DEĞİŞKEN
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

Ocak ayı Tamir Bakım gideri esnek bütçesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

Tamir Bakım Gideri Esnek Bütçesi

= (Fiili Çalışan Sayısı X Bütçelenen Birim Personel Maliyet)

= 24 Kişi X (136.089,38/30)

= 24 Kişi X 4.536,31-TL/Kişi

= 108.871,50-TL

Tablo 5.16. AVM 2015 Yılı Temizlik Giderleri Bütçe

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)
Ocak	321.966,72	289.835,63	32.131,09
Şubat	321.966,72	316.932,63	5.034,09
Mart	321.966,72	310.777,27	11.189,45
Nisan	321.966,72	307.687,27	14.279,45
Mayıs	321.966,72	333.146,05	-11.179,33
Haziran	321.966,72	311.238,00	10.728,72
Temmuz	336.740,79	295.662,39	41.078,40
Ağustos	336.740,79	286.863,03	49.877,76
Eylül	336.740,79	290.888,24	45.852,55
Ekim	336.740,79	289.027,66	47.713,13
Kasım	336.740,79	305.928,03	30.812,76
Aralık	336.740,79	305.457,31	31.283,48
Yıllık Toplam	3.952.245,06	3.643.443,51	308.801,55

Tablo 5.17. AVM 2015 Yılı Temizlik Giderleri Esnek Bütçesi

				Esnek Bütçe	
Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)	Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler
Ocak	321.966,72	289.835,63	32.131,09	70.146,88	225.419,37
Şubat	321.966,72	316.932,63	5.034,09	70.146,88	225.419,37
Mart	321.966,72	310.777,27	11.189,45	70.146,88	225.419,37
Nisan	321.966,72	307.687,27	14.279,45	70.146,88	225.419,37
Mayıs	321.966,72	333.146,05	-11.179,33	70.146,88	225.419,37
Haziran	321.966,72	311.238,00	10.728,72	70.146,88	225.419,37
Temmuz	336.740,79	295.662,39	41.078,40	71.527,62	237.408,56
Ağustos	336.740,79	286.863,03	49.877,76	71.527,62	237.408,56
Eylül	336.740,79	290.888,24	45.852,55	71.527,62	237.408,56
Ekim	336.740,79	289.027,66	47.713,13	71.527,62	237.408,56
Kasım	336.740,79	305.928,03	30.812,76	71.527,62	237.408,56
Aralık	336.740,79	305.457,31	31.283,48	71.527,62	237.408,56
Yıllık Toplam	3.952.245,06	3.643.443,51	308.801,55	850.047,00	2.776.967,62

Temizlik giderleri sabit ve değişken giderlerden oluşmaktadır. Sabit giderleri işletmeden aldığımız bilgilerde temizlik firması ile yapılan sözleşme gereği aylık malzeme alımı ve yöneticisi (iki kişi) maliyetlerinden oluşmakta olup sabit maliyet rakamı şirketten alınmıştır. Temizlik gideri esnek bütçe aşağıdaki personel tablosu yardımı ile oluşturulmuştur.

	Bütçe	Gerçekleşen	SABİT	DEĞİŞKEN
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

Ocak ayı Temizlik Gideri esnek bütçesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır;

Temizlik Gideri

Esnek Bütçesi = Sabit Maliyetler + (Fiili Çalışan Sayısı X Bütçelenen Birim Personel Maliyet)

$$= 70.146,88\text{-TL} + (111 \text{ Kişi} \times ((321.966,72 - 70.146,88\text{-TL})/124))$$

$$= 70.146,88\text{-TL} + 111 \text{ Kişi} \times 4.536,31\text{-TL/Kişi}$$

$$= 225.419,37\text{-TL}$$

Tablo 5.18. AVM 2015 Yılı Güvenlik Giderleri Bütçesi

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)
Ocak	235.714,04	228.054,49	7.659,55
Şubat	235.714,04	242.774,08	-7.060,04
Mart	235.714,04	232.102,38	3.611,66
Nisan	235.714,04	241.334,06	-5.620,02
Mayıs	235.714,04	241.533,12	-5.819,08
Haziran	235.714,04	240.980,53	-5.266,49
Temmuz	244.805,72	245.547,50	-741,78
Ağustos	244.805,72	251.917,36	-7.111,64
Eylül	244.805,72	252.286,97	-7.481,25
Ekim	244.805,72	268.200,75	-23.395,03
Kasım	244.805,72	261.867,54	-17.061,82
Aralık	244.805,72	258.205,31	-13.399,59
Yıllık Toplam	2.883.118,60	2.964.804,09	-81.685,49

Tablo 5.19. AVM 2015 Yılı Güvenlik Giderleri Esnek Bütçesi

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	Fark (a-b)	Esnek Bütçe (x)		Fark (x-b)
				Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler	
Ocak	235.714,04	228.054,49	7.659,55	26.534,09	215.072,35	13.551,95
Şubat	235.714,04	242.774,08	-7.060,04	26.534,09	215.072,35	-1.167,64
Mart	235.714,04	232.102,38	3.611,66	26.534,09	215.072,35	9.504,06
Nisan	235.714,04	241.334,06	-5.620,02	26.534,09	215.072,35	272,38
Mayıs	235.714,04	241.533,12	-5.819,08	26.534,09	215.072,35	73,32
Haziran	235.714,04	240.980,53	-5.266,49	26.534,09	215.072,35	625,91
Temmuz	244.805,72	245.547,50	-741,78	27.132,22	223.805,15	5.389,87
Ağustos	244.805,72	251.917,36	-7.111,64	27.132,22	223.805,15	-979,99
Eylül	244.805,72	252.286,97	-7.481,25	27.132,22	223.805,15	-1.349,60
Ekim	244.805,72	268.200,75	-23.395,03	27.132,22	223.805,15	-17.263,38
Kasım	244.805,72	261.867,54	-17.061,82	27.132,22	223.805,15	-10.930,17
Aralık	244.805,72	258.205,31	-13.399,59	27.132,22	223.805,15	-7.267,94
Yıllık Toplam	2.883.118,60	2.964.804,09	-81.685,49	321.997,86	2.633.264,99	-9.541,24

Güvenlik giderleri sabit ve değişken giderlerden oluşmaktadır. Ocak ayı güvenlik gideri esnek bütçe aşağıdaki personel tablosu yardımı ile oluşturulmuştur.

	Bütçe	Gerçekleşen	SABİT	DEĞİŞKEN
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

Güvenlik Gideri

Esnek Bütçesi = Sabit Maliyetler + (Fiili Çalışan Sayısı X Bütçelenen Birim Personel Maliyet)

$$= 26.534,09\text{-TL} + (73 \text{ Kişi} \times ((235.714,04 - 25.534,09\text{-TL})/71 \text{ Kişi}))$$

$$= 26.534,09\text{-TL} + 73 \text{ Kişi} \times 2.946,20\text{-TL/Kişi}$$

$$= 215.072,35\text{-TL}$$

Tablo 5.20. AVM 2015 Yılı Teknik Giderler Bütçesi

Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)
Ocak	70.764,33	71.178,28	-413,95
Şubat	70.764,33	70.827,72	-63,39
Mart	70.764,33	68.705,25	2.059,08
Nisan	70.764,33	70.883,16	-118,83
Mayıs	70.764,33	71.405,86	-641,53
Haziran	70.764,33	70.457,60	306,73
Temmuz	70.764,33	68.752,77	2.011,56
Ağustos	76.425,48	73.639,82	2.785,66
Eylül	76.425,48	75.919,44	506,04
Ekim	76.425,48	73.420,96	3.004,52
Kasım	76.425,48	72.422,03	4.003,45
Aralık	76.425,48	74.614,83	1.810,65
Yıllık Toplam	877.477,69	862.227,72	15.249,97

Tablo 5.21. AVM 2015 Yılı Teknik Giderler Esnek Bütçesi

				Esnek Bütçe (x)		
Aylar	Bütçe TL (a)	Gerçekleşen TL (b)	FARK (a-b)	Sabit Maliyetler	Değişken Maliyetler	Fark (x-b)
Ocak	70.764,33	71.178,28	-413,95	4.568,47	62.058,62	-4.551,19
Şubat	70.764,33	70.827,72	-63,39	4.568,47	62.058,62	-4.200,63
Mart	70.764,33	68.705,25	2.059,08	4.568,47	62.058,62	-2.078,16
Nisan	70.764,33	70.883,16	-118,83	4.568,47	62.058,62	-4.256,07
Mayıs	70.764,33	71.405,86	-641,53	4.568,47	62.058,62	-4.778,77
Haziran	70.764,33	70.457,60	306,73	4.568,47	62.058,62	-3.830,51
Temmuz	70.764,33	68.752,77	2.011,56	4.568,47	62.058,62	-2.125,68
Ağustos	76.425,48	73.639,82	2.785,66	4.933,95	67.023,31	-1.682,56
Eylül	76.425,48	75.919,44	506,04	4.933,95	67.023,31	-3.962,18
Ekim	76.425,48	73.420,96	3.004,52	4.933,95	67.023,31	-1.463,70
Kasım	76.425,48	72.422,03	4.003,45	4.933,95	67.023,31	-464,77
Aralık	76.425,48	74.614,83	1.810,65	4.933,95	67.023,31	-2.657,57
Yıllık Toplam	877.477,69	862.227,72	15.249,97	56.649,03	769.526,87	-36.051,82

Teknik giderler sabit ve değişken giderlerden oluşmaktadır. Sabit giderleri işletmeden aldığımız bilgilerde temizlik firması ile yapılan sözleşme gereği aylık malzeme maliyetlerinden oluşmakta olup sabit maliyet rakamı şirketten alınmıştır. Teknik hizmet gideri esnek bütçesi aşağıdaki personel tablosu yardımı ile oluşturulmuştur. Ocak ayı teknik giderler esnek bütçe hesaplaması aşağıdaki gibidir:

	Bütçe	Gerçekleşen	Sabit	Değişken
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

Teknik Giderler

$$\begin{aligned} \text{Esnek Bütçesi} &= \text{Sabit Maliyetler} + (\text{Fiili Çalışan Sayısı} \times \text{Bütçelenen Birim Personel} \\ \text{Maliyet}) &= 4.568,47\text{-TL} + (15 \text{ Kişi} \times ((70.764,33 - 4.568,47\text{-TL})/16 \text{ Kişi})) \\ &= 4.68,47\text{-TL} + 15 \text{ Kişi} \times 4.137,24\text{-TL/Kişi} = 66.627,09\text{-TL} \end{aligned}$$

Tablo 5.22. AVM 2015 Yılı Sigorta Giderleri Bütçesi

Aylar	Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri Bütçelenen TL a	Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri Gerçekleşen TL b	Fark (a-b)
Ocak	30.000,00 TL	32.234,66 TL	- 2.234,66 TL
Şubat	30.000,00 TL	33.435,99 TL	- 3.435,99 TL
Mart	30.000,00 TL	34.802,66 TL	- 4.802,66 TL
Nisan	30.000,00 TL	35.525,32 TL	- 5.525,32 TL
Mayıs	30.000,00 TL	35.449,32 TL	- 5.449,32 TL
Haziran	30.000,00 TL	35.817,32 TL	- 5.817,32 TL
Temmuz	30.000,00 TL	36.993,32 TL	- 6.993,32 TL
Ağustos	30.000,00 TL	38.861,32 TL	- 8.861,32 TL
Eylül	30.000,00 TL	40.577,32 TL	- 10.577,32 TL
Ekim	30.000,00 TL	38.590,66 TL	- 8.590,66 TL
Kasım	30.000,00 TL	38.926,66 TL	- 8.926,66 TL
Aralık	30.000,00 TL	34.645,74 TL	- 4.645,74 TL
Yıllık Toplam	360.000,00 TL	435.860,29 TL	- 75.860,29 TL

Tablo 5.23. AVM 2015 Yılı Sigorta Giderleri Esnek Bütçesi

Aylar	Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri Bütçelenen TL a	Mali Mesuliyet Sigorta Giderleri Gerçekleşen TL b	Fark (a-b)	Esnek Bütçe (x)	Fark (x-b)
Ocak	30.000,00TL	32.234,66TL	-2.234,66TL	27.560,24TL	-4.674,42TL
Şubat	30.000,00TL	33.435,99TL	-3.435,99TL	27.560,24TL	-5.875,75TL
Mart	30.000,00TL	34.802,66TL	-4.802,66TL	27.560,24TL	-7.242,42TL
Nisan	30.000,00TL	35.525,32TL	-5.525,32TL	27.560,24TL	-7.965,08TL
Mayıs	30.000,00TL	35.449,32TL	-5.449,32TL	27.560,24TL	-7.889,08TL
Haziran	30.000,00TL	35.817,32TL	-5.817,32TL	27.560,24TL	-8.257,08TL
Temmuz	30.000,00TL	36.993,32TL	-6.993,32TL	27.560,24TL	-9.433,08TL
Ağustos	30.000,00TL	38.861,32TL	-8.861,32TL	27.560,24TL	-11.301,08TL
Eylül	30.000,00TL	40.577,32TL	-10.577,32TL	27.560,24TL	-13.017,08TL
Ekim	30.000,00TL	38.590,66TL	-8.590,66TL	27.560,24TL	-11.030,42TL
Kasım	30.000,00TL	38.926,66TL	-8.926,66TL	27.560,24TL	-11.366,42TL
Aralık	30.000,00TL	34.645,74TL	-4.645,74TL	27.560,24TL	-7.085,50TL
Yıllık Toplam	360.000,00TL	435.860,29TL	-75.860,29TL	330.722,89TL	-105.137,40TL

	Bütçe	Gerçekleşen	Sabit	Değişken
Yönetim Hizmet	84	75	0	75
Tamir Bakım	30	24	0	24
Temizlik	126	113	2	111
Güvenlik	76	78	5	73
Teknik	16	15	0	15
Genel Toplam	332	305	7	298

Sigorta giderlerinin hesaplanmasında yukarıda verilen personel tablosu verileri dikkate alınmıştır. Ocak ayı sigorta gideri esnek bütçe hesaplaması aşağıdaki gibidir;

Sigorta Giderleri

Esnek Bütçesi = (Fiili Çalışan Sayısı X Bütçelenen Birim Personel Maliyet)

= (305 Kişi X ((30.000,00-TL)/332 Kişi))

= 305 Kişi X 90,36-TL/Kişi

= 27.560,24 TL

Tablo 5.24. AVM 2015 Yılı Esnek Bütçesi

Ortak Alan Gider Kalemleri	Gerçekleşen TL (a)	Esnek Bütçe TL (b)	Yıllık Bütçe TL (x)	Esnek Bütçe- Yıllık Bütçe Farkı	Gerçekleşen TL - Esnek Bütçe Farkı	Gerçekleşen TL - Yıllık Bütçe Farkı
Elektrik	6.397.635,72	6.463.704,15	5.841.740,41	621.963,74	-66.068,43	555.895,31
Su	504.826,81	530.100,93	652.800,00	-122.699,07	-25.274,12	-147.973,19
Gaz	732.614,13	717.893,71	455.439,67	262.454,04	14.720,42	277.174,46
Yönetim ve Personel Giderleri	3.820.608,32	3.945.357,14	4.418.800,00	-473.442,86	-124.748,82	-598.191,68
Tamir Bakım Onarım	956.429,98	1.298.090,25	1.622.612,82	-324.522,56	-341.660,28	-666.182,84
Sigorta	435.860,29	330.722,89	360.000,00	-29.277,11	105.137,40	75.860,29
Temizlik	3.643.443,51	3.627.014,62	3.952.245,06	-325.230,44	16.428,89	-308.801,55
Güvenlik	2.964.804,09	2.955.262,85	2.883.118,60	72.144,25	9.541,24	81.685,49
Teknik	862.227,72	826.175,90	877.477,69	-51.301,79	36.051,82	-15.249,97
Ortak Alan Toplam Gideri	20.318.450,56	20.694.322,45	21.064.234,25	-369.911,81	-375.871,88	-745.783,69

5.3. Uygulama Sonuçları

Uygulamada çalışmada yer alan bilgilerden yararlanılarak ABC Tesis Yönetim şirketinin 2015 yılı esnek bütçesi oluşturulmuştur.

Uygulama 9 ana gider kaleminden oluşmaktadır. Bu gider kalemleri için esnek bütçe hesaplamalarında elektrik, su ve doğalgaz giderleri için fiili tüketim miktarı bütçelenen birim fiyat ile çarpılarak hesaplama yapılmıştır.

Bu yapılan hesaplama sonucunda elektrik gideri için esnek bütçe sapması -%1 hesaplanırken yıllık bütçe sapması %10'dur. Su gideri için esnek bütçe sapması -%4 hesaplanırken yıllık bütçe sapması -%23 olduğu görülmüştür. Doğalgaz gideri için ise esnek bütçe sapması %3, yıllık bütçe sapması %61.

Diğer giderler, yönetim ve personel giderleri, tamir bakım onarım, sigorta, temizlik, güvenlik, teknik hizmet giderlerine ait esnek bütçe hesaplamalarında personel sayıları dikkate alınmıştır. Bütçelenen birim maliyetler ilgili gider yerinde çalışan personel sayısı (yıllık ortalama) ile çarpımı sonucu esnek bütçe hesaplanmıştır.

Yapılan bu çalışmalara göre yönetim ve personel giderleri için esnek bütçe sapması -%3 hesaplanırken yıllık bütçe -%14 hesaplanmıştır.

Tamir bakım onarım gideri esnek bütçe sapması -%21, yıllık bütçe sapması -%41'dir. Sigorta giderlerinde yıllık bütçe sapması %21 ve esnek bütçe sapması %29 hesaplanmıştır.

Temizlik ve güvenlik giderleri için yapılan esnek bütçe sapması sıfıra çok yakın olup %0,4 hesaplanmıştır. Yıllık bütçe sapması ise temizlik için -%8 ve güvenlik için %3 olduğu görülmüştür.

Teknik hizmetler için yıllık bütçe sapması -%2 hesaplanırken, esnek bütçe %4 olarak hesaplanmıştır.

2015 yılı ABC Tesis Yönetim şirketi yıllık bütçe sapması -745.783,69-TL ve -%4 sapma hesaplanmıştır. Esnek bütçe sapması -375.871,88-TL, -%1 sapma hesaplanmıştır.

Tablo 5.25. AVM 2015 Yılı Esnek Bütçe Yıllık Bütçe Karşılaştırma

Ortak Alan Gider Kalemleri	Gerçekleşen TL (a)	Esnek Bütçe TL (b)	Yıllık Bütçe TL (x)	Esnek Bütçe TL-Yıllık Bütçe TL Farkı	Gerçekleşen TL - Esnek Bütçe Farkı	Gerçekleşen TL - Yıllık Bütçe Farkı	Esnek Bütçe TL-Yıllık Bütçe TL Yüzdesel Fark	Gerçekleşen TL - Esnek Bütçe Yüzdesel Fark	Gerçekleşen TL - Yıllık Bütçe Yüzdesel Fark
Elektrik	6.397.635,72	6.463.704,15	5.841.740,41	621.963,74	-66.068,43	555.895,31	0,10	-0,01	0,10
Su	504.826,81	530.100,93	652.800,00	-122.699,07	-25.274,12	-147.973,19	-0,23	-0,04	-0,23
Gaz	732.614,13	717.893,71	455.439,67	262.454,04	14.720,42	277.174,46	0,37	0,03	0,61
Yönetim ve Personel Giderleri	3.820.608,32	3.945.357,14	4.418.800,00	-473.442,86	-124.748,82	-598.191,68	-0,12	-0,03	-0,14
Tamir Bakım Onarım	956.429,98	1.298.090,25	1.622.612,82	-324.522,56	-341.660,28	-666.182,84	-0,25	-0,21	-0,41
Sigorta	435.860,29	330.722,89	360.000,00	-29.277,11	105.137,40	75.860,29	-0,09	0,29	0,21
Temizlik	3.643.443,51	3.627.014,62	3.952.245,06	-325.230,44	16.428,89	308.801,55	-0,09	0,004	-0,08
Güvenlik	2.964.804,09	2.955.262,85	2.883.118,60	72.144,25	9.541,24	81.685,49	0,02	0,003	0,03
Teknik	862.227,72	826.175,90	877.477,69	-51.301,79	36.051,82	-15.249,97	-0,06	0,04	-0,02
Ortak Alan Toplam Gideri	20.318.450,56	20.694.322,45	21.064.234,25	-369.911,81	-375.871,88	-745.783,6	-0,02	-0,01	-0,04

SONUÇ

Sanayi ve teknolojinin gelişimi ile birlikte ortaya çıkan yüksek binalar, alışveriş merkezleri ve konut projelerinin yönetimi profesyonel işletmeleri bir ihtiyaç haline getirmiştir. Tesis yönetim kavramı, inşa edilmiş yapıların ve tesislerin işlevselliğini sağlamak amacıyla insanlar, mekanlar, süreçler ve teknolojik bileşenler arasındaki entegrasyonu gözetten çok disiplinli bir meslek dalı olarak tanımlanmaktadır.

Tesis Yönetim işletmeleri diğer hizmet işletmelerinden farklı olarak daha önce belirtmiş olduğumuz ortak gider katılım payı adı altında kiracılardan toplamış olduğu gelirleri (aidat geliri) sadece ortak giderlerin karşılanmasında kullanabilir. ‘Alışveriş Merkezleri Hakkında Yönetmelik’ gereği tesis yönetim şirketleri, bu yönetmelikte belirtilen usul ve esaslara göre yapılan hesaplama sonucunda tahsil edilmesi gerekenden daha az ortak gider katılım payı tahsil edilmesi durumunda, tahsil edilmeyen kısım alışveriş merkezinin mülkiyetine sahip gerçek ya da tüzel kişi tarafından karşılanmaktadır. Bu durum etkin bir maliyet sistemini gerekli kılmaktadır.

Esnek bütçeler, farklı faaliyet düzeylerine göre ayarlanabilmektedir. Esnek bütçeler bütçe sapmalarının anlamlı bir şekilde yapılmasını sağlarken bu verilerin kendiliğinden ortaya çıkarmaktadır. Ayrıca, sapmaların yetki ve sorumluluk merkezlerine göre belirlenmesini sağlamaktadır. Esnek bütçe uygulamasını incelediğimizde fiili rakamlara çok yakın değerler elde edilirken, fark analizleri sonucunda hangi maliyet kalemlerinde sapmaların olduğunu bize göstermiştir.

Esnek bütçeleme yoluyla durağan bütçelerden farklı olarak dönem içinde meydana gelen bütçe sapmaları yetki ve sorumluluk merkezlerine göre belirlenmektedir. Bu ise bütçe sapmasının hangi maliyet merkezinde oluştuğunu, bütçe sapmasının nedenini işletme yönetimine göstermektedir. Böylece dönem içinde gerekli önlemleri alması konusunda yönetime bilgi verirken doğru bir maliyet kontrolünün yapılmasını da sağlamaktadır.

Sonuç olarak işletmenin esnek bütçeleme yöntemini kullanması etkin bir maliyet sistemi oluşturmasını sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- [1] Haftacı Vasfi, İşletme Bütçeleri, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 2010.
- [2] Yalkın Yüksel K., Demir Volkan, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Nobel Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 2015
- [3] Durmuş Cem N., Toroslu Vefa, İşletme Bütçeleri, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Türkiye, 2013
- [4] Yalkın Yüksel K., Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Doğan Basım, Ankara, Türkiye, 1977
- [5] Işıklar Sadi, İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 1977
- [6] Çam Salim, İşletmelerde Bütçe Yönetimi, Hayat Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, 2006
- [7] Çetiner Ertuğrul, Söyler İlhami ve Çolak Bayram, Devlet Muhasebesi-Teori, Bütçeleme İşlemleri ve Muhasebe Kayıtları- Gazi Kitabevi, Ankara, Türkiye, 2011
- [8] Tokaç Ahmet, İşletmelerde Bütçeleme Ve Raporlama, Derin Yayınları, İstanbul, Türkiye, 2012
- [9] Erdoğan Necmettin, Saban Metin, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 2010
- [10] Zelka Mehmet, Cayhan Sait, Bütçe Politikaları Ve Türk Bütçe Sistemi, Mehter Yayınları, Ankara, Türkiye, 1997
- [11] Gürsoy Cudi T., Yönetim ve Maliyet Muhasebesi, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye, 1999
- [12] Yalkın Yüksel K., Doğan Abdullah Ve Baş İ. Melih, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Esnek Bütçeli Standart Maliyet Sistemi Elkitabı, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Yayın No:378, Ankara, 1988
- [13] Musaballı Hakkı, Bütçe Teorisi ve Uygulaması, Sadrettin Tosbi- Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, Yayın No:3, İstanbul,1978

- [14] Parlakkaya Raif, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme Ve Sapma Analizi, *Süleyman Demirel Ü.İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 9,2004
- [15] Berikol Bilal Z., İşletmelerde Bütçeleme Süreci: Adana’da Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Uygulama, *Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 14, 2010
- [16] Welsch Glenn A., İşletme Bütçeleri Kar Planlaması ve Kontrolü, Ayyıldız Matbaası A.Ş., Ankara, Türkiye, 1978
- [17] Sayman Rıfat Ü., Ab Hibe Programlarında Proje Bütçe Yönetimi Ve Hibe Projelerinde Bütçeleme, Bölgesel Çevre Merkezi, Ankara, Türkiye, 2008
- [18] Gider, Ö, (1998), Hastane İşletmelerinde Bütçe Sistemi: Radyoloji Departmanı Örnek Uygulaması, Hacettepe Üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Ankara, Türkiye,
- [19] Büyükmirza Kamil, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, Barış Kitap, Ankara, Türkiye, 2000
- [20] Özkan Mehmet, Esnek Bütçeler, Marmara Üniversitesi Yayın No:562, İstanbul, Türkiye, 1994
- [21] Karacan Sami, Esnek Bütçeleme ve Analitik Yöntemlerin Kullanılması, *Kocaeli Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 1, 1997
- [22] Erdoğan Muammer, Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçeleri, Dicle Üniversitesi Basımevi, Diyarbakır, Türkiye, 1987
- [23] Hatiboğlu Zeyyat, Yönetim Ve Maliyet Muhasebesi, Lebib Yalkın Yayınları ve Basım İşleri A.Ş., İstanbul, Türkiye, 2003
- [24] Doğan Zeki, Hatunoğlu Zeynep (Eds.), Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, Lisans Yayıncılık, İstanbul, Türkiye, 2012
- [25] Manav Cevdet, Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri Ve Finansal Planlama, Desen Kağıtçılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., Ankara, Türkiye, 1990
- [26] Karasioğlu Fehmi, Eren Tevfik, Finansal Tablolar Analizi, Dizgi Ofset, Konya, Türkiye, 2011
- [27] Lazol İbrahim, Maliyet Muhasebesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Türkiye, 2011
- [28] Türksoy Adnan, Konaklama Yönetim Muhasebesi Maliyet Analizleri, Turhan Kitabevi, Ankara, Türkiye, 2011

- [29] Çabuk Adem, Finansal Tablolar Analizi, Uludağ Üniversitesi Basımevi, Bursa, Türkiye, 1989
- [30] T.C. Milli Eğitim Bakanlığı, (2008), (Mesleki Eğitim Sisteminin Güçlendirilmesi Projesi), Bütçe İşlemleri, Ankara, Türkiye
- [31] Nurten, S, (2010), İşletme Bütçelerinin Bir Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, Türkiye
- [32] Taner Tuna, Öncü Sema, İşletmelerde Planlama-Bütçeleme-Kontrol, Emek Matbaası, Manisa, Türkiye, 1999
- [33] Lazol İbrahim, Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Türkiye 2016
- [34] Kaygusuz Sait Y., Dokur Şükrü, İşletmelerde Stratejik Planlama ve Bütçeleme, Dora Yayın Dağıtım, Bursa, Türkiye 2009
- [35] ‘Mali Tablolar Analizi’
[Www.Selcuk.Edu.Tr/Dosyalar/Files/074/Mali%20tablolar%20analizi.Pdf](http://www.selcuk.edu.tr/dosyalar/files/074/Mali%20tablolar%20analizi.Pdf)
(26.06.2016) 11:00
- [36] Akdoğan Nalan, Tenker Nejat, Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri, Gazi Kitabevi, Ankara, Türkiye 2001
- [37] Çataloluk Cuma, Sıfır Tabanlı Bütçeleme Sistemi Ve Türkiye’de Uygulanabilirliği, Selçuk Üniversitesi, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı.16, 2006
- [38] Yılmaz Metin, Coşkun Ali, Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı.34, Aralık 2012
- [39] Çabuk Adem, Lazol İbrahim, Mali Tablolar Analizi, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, Türkiye 2016
- [40] Ertaş Fatih Coşkun, Yönetim Muhasebesi, Beta Basım A.Ş., İstanbul, Türkiye 2015
- [41] Haftacı Vasfi, Finansal Tablolar Analizi, Umuttepe Kitabevi, Kocaeli, Türkiye 2013
- [42] Püskül, S.Ö, (2010), İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, İstanbul, Türkiye

- [43] Kaygusuz Sait Y., İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi İ.İ.B.F, *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, Sayı 1, 2003



ÖZGEÇMİŞ

Saadet Yılmaz

1981 yılında İstanbul’da doğdu. 2002 yılında Hacettepe Üniversitesi Ankara Meslek Yüksek Okulu Muhasebe bökümünden mezun oldu. 2008 yılında Marmara Üniversitesi İİBF Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri bölümünden mezun oldu. 2014 yılında Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Denetim programında yüksek lisans eğitimine başladı. Şuan İstanbul’da gayrimenkul şirketinde çalışmaktadır.