

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI

**STRATEJİK KAR PLANLAMASI VE DİNAMİK BÜTÇELEME
MODELİNİN GELİŞTİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

ERKAN ÖZTÜRK

158443

Danışman: Prof.Dr.MÜNİR ŞAKRAK

İstanbul, 2005

0. GİRİŞ.....1

1. BÜTÇE KAVRAMI VE YÖNERGESİ.....4

1.1. Bütçenin Tanımı ve İşlevi.....5

1.1.1. Bütçe Düzenlenme Aşamaları.....7

1.1.2. Temel Bütçeleme İlkeleri.....13

1.1.3. Bütçe Türleri.....14

1.1.3.1. Bütçe Kontrolü Açısından Bütçeler.....14

1.1.3.1.1. Faaliyet Bütçeleri.....14

1.1.3.1.1.1. Program Bütçeleri.....16

1.1.3.1.1.2. Sorumluluk Bütçeleri.....16

1.1.3.1.2. Nakit Bütçeleri.....16

1.1.3.1.3. Sermaye(Yatırım) Bütçeleri.....18

1.1.3.2. Düzenlenme Zamanı Açısından Bütçeler.....18

1.1.3.2.1. Kısa Dönemli Bütçeler.....19

1.1.3.2.2. Optimum Dönemli Bütçeler.....20

1.1.3.2.3. Uzun Dönemli Bütçeler.....21

1.1.3.3. Hazırlanma Tekniği Açısından Bütçeler.....21

1.1.3.3.1. Statik Bütçeler.....22

1.1.3.3.2. Dinamik(Hareketli) Bütçeler.....23

1.1.3.4. G.Ü.M. Kontrolü Açısından Bütçeler.....23

1.1.3.4.1. Sabit Bütçeler.....24

1.1.3.4.2. Değişken(Esnek) Bütçeler.....24

1.1.3.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçeler.....25

1.2. İşletmelerde Bütçeleme Süreci.....25

1.2.1. İşletme Bütçe Sisteminin Kapsamı.....26

1.2.2.1. Ana Bütçenin Bileşenleri ve Alt Bütçe Sistemleri.....27

1.2.2.2. Alt Bütçelerin Sistemsel Entegrasyonu.....28

1.2.2. İşletmelerde Dinamik Bütçe Sürecinin Gerekliliği.....29

2. STRATEJİK KAR PLANLAMASI VE DİNAMİK BÜTÇELEME MODELİNİN GELİŞTİRİLMESİ.....	30
2.1. Strateji Kavramı ve Unsurları.....	30
2.1.1. Stratejinin Önemi ve Stratejik Yönetim Kavramı.....	31
2.1.1.1. Stratejik Yönetim Açısından Genel Rekabet Stratejileri.....	33
2.1.1.2. Genel Rekabet Stratejilerinin İşletme Karına Olan Etkileri.....	35
2.2. Kar Planlamasının Kavramsal Yapısı ve Temel Özellikleri.....	39
2.3. Stratejik Kar Planlaması İçin Dinamik Bütçeleme Modeli.....	40
2.3.1. Bağımsız Düzeyde Karı Etkileyen Unsurlar.....	42
2.3.2. Dinamik Bütçe Sürecinde Stratejik Kar Tahmin Modeli.....	43
2.3.3. Kar Tahmin Modelinin Temel Varsayımları.....	45
2.4. Dinamik Bütçeleme Modelinin Stratejik Amaçla Kullanımı.....	46
2.4.1. Üretim Maliyetlerinin Dinamik Bütçelenmesi.....	49
2.4.1.1. D.İ.M.M.M.'in Bütçelenmesi.....	50
2.4.1.2. D.İ.M.'in Bütçelenmesi.....	51
2.4.1.3. G.Ü.M.'ün Bütçelenmesi ve Bütçe Formülünün Oluşturulması.....	52
2.4.2 Faaliyet Giderlerinin Dinamik Bütçelenmesi.....	53
2.4.2.1. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin Bütçelenmesi.....	53
2.4.2.2. Genel Yönetim Giderlerinin Bütçelenmesi.....	54

3. MALİYET LİDERLİĞİ STRATEJİSİNDE DİNAMİK BÜTÇELEMENİN KAR PLANLAMASINDA KULLANIMI VE BİR UYGULAMA.....	55
3.1. Gereç ve Yöntem.....	55
3.2. Mevcut Bütçe Sisteminin Şirket Stratejilerine Hizmet Etme Açısından Analizi.....	57
3.3. Maliyet Liderliği Stratejisine Uygun Bütçe Sisteminin Oluşturulması.....	58
3.3.1. Satış Bütçesinin Oluşturulması.....	58
3.3.2. Stratejik Kar Tahmin Modelinin Oluşturulması ve Stratejik Karın Tahmini.....	63
3.3.3. Bütçe Formülünün Oluşturularak Sabit ve Değişken Maliyetlerin Belirlenmesi.....	66
3.3.4. D.İ.M.M. Maliyeti Bütçesinin Elde Edilmesi.....	68
3.3.5. Direkt İşçilik Maliyeti Bütçesinin Elde Edilmesi.....	71
3.3.6. G.Ü.M. Bütçesinin Elde Edilmesi.....	72
3.3.7. Pazarlama-Satış ve Yönetim Giderleri Bütçelerinin Elde Edilmesi.....	73
3.4. Sonuç ve Öneriler.....	74
Kaynakça.....	76

0. GİRİŞ

Bütçe, modern işletmecilik anlayışında, özellikle orta ve büyük ölçekli işletmelerin uzun vadede oluşan stratejilerini, sistemsel bir bütünlük içerisinde gerçekleştiren temel araçlardan biri olarak görülmektedir. İşletmelerde amaca yönelik olarak kullanılabilen bilgilerin toplanması, depolanması ve kullanıma sunulması ancak etkin ve verimli bir bilgi yönetimi ile sağlanabilecektir.¹ Globalleşen dünyada yeni yaklaşımları ve yeni kültürleri benimseyen işletmeler, bu süreçte kendi iç bilgi sistemlerini, dış dünyayla entegre bir biçime dönüştürme çabası içine girmişlerdir.

Bütçe kavramından bahsedildiğinde, çoğu insan bazı olumsuz duygu ve düşüncelerle doğal bir karşı koyma davranışına girmektedir. Bu kişilere göre bütçe, onların faaliyetlerini sınırlandıran, harcamalarını kısıtlayan ya da yapmamayı tercih ettikleri birtakım şeyleri yapmalarını gerektiren bir yönergedir. Buna karşın yine de finansal başarıları olan kişiler ve birçok işletme, bütçeleme sürecini gelecekteki faaliyetlerin planlanmasında çok etkin bir araç olarak görmektedirler.²

Bu aşamada bütçelemenin önemini ve gerekliliğini, bir sistem yaklaşımıyla ele almak mümkün olacaktır. Bu sistem dahilinde bütçeyi, salt ana bütçe ve alt bütçelerinin uyumlu bir bileşimi olarak ele almak yerine, işletmenin politikalarına uygun bir sistemin kurulması olarak ele almak akılcı olmaktadır.

İşletmenin uzun vadeli politikalarının ve dolayısıyla stratejilerinin belirlendiği bu süreçte, bir yol haritası niteliğindeki bütçeyi kullanmak, stratejilere bağlı öngörülerin elde edilmesini de beraberinde getirmektedir. Sözü edilen öngörülerin başlangıcı niteliğindeki satış öngörülerinin yapılması aşamasında gerekli bilgilerin toplanması gerekmektedir. Bunun için satış departmanı, son yıldan başlamak üzere yeteri kadar

¹ ÖKTEM, Recep; “Ticari Bilgi ve Belgeler”, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004, s.18.

² ŞAKRAK, Münir; “İşletmelerde Planlama Sürecinde Dinamik Bütçelemenin Önemi”, Dünya Gazetesi, 19 Şubat 1991, s.4.

geriye giderek, işletmenin gerçekleşen satış miktarlarını, mamullere ve bölgelere göre muhasebe departmanından temin edecektir.³

Belirlenen hedeflere ulaşmak için hedefler , politikalar ve planlar bütünü olan strateji, gelecekle ilgilidir ve işletmenin optimuma ulaşması için seçmiş olduğu kararlar dizisidir. İşletmeler stratejilerini belirlerken mevcut durumlarını analiz etmenin yanısıra, iç ve dış çevre dinamiklerini de iyi bir şekilde gözlemleyerek, bu dinamiklerde meydana gelen değişimlere de uyum sağlayabilecek esnek bir örgüt yapısı geliştirmelidirler. Bu nedenle işletmelerin örgüt yapılarına en uygun stratejileri belirlemeleri gerekmektedir.⁴

Yukarıda sözü edilen süreci hayata geçirmek, bütçeyi statik yapıdan daha ziyade dinamik bir yapıda inceleme gerekliliği doğuracaktır. Bütçeleme tekniği açısından ele alınan bu yaklaşımda, gelir kalemlerine ilişkin değerlerin elde edilmesiyle beraber stratejik kar planlaması modeline ulaşılması mümkün olmaktadır.

Dinamik bütçeleme yaklaşımında, bütçeyi sürekli güncelleyen bir sistemin kurulması gerekliliği mevcuttur. Bu gerekliliğin yeterlilikle bağdaştırılması, stratejik kar planlaması modelinin etkin kullanılmasıyla mümkün olabilmektedir. Stratejik kar planlaması modelinin dinamik bütçeleme sürecinde uygulanabilmesi için, modelin tüm gerekli şartlarının yerine getirebilir olmasının yanında kendini revize edebilir nitelikte bir özelliğe sahip olması gerekmektedir. Bu revizyon işlemi, bütçe dinamiğinin belirlendiği zaman dilimlerinin ilerlemesine paralel olarak şekillenecektir. Diğer bir ifadeyle, kendini bir yıldan daha kısa dönemlerde güncelleyen bir model için, her dönem gerçekleşen(fiili) değerlerin, modelin gözlem aralığına dahil edilmesi gerekmektedir.

³ ERDOĞAN, Muammer; ”Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçeleri”, Dicle Üniversitesi Diyarbakır Meslek Yüksekokulu Yayınları Yayın No:1, Diyarbakır, 1987, s.27.

⁴ [http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=156&hit=ny.\(9.12.2004\)](http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=156&hit=ny.(9.12.2004))

Fiili değerlerin her gerçekleşen dönem ile dinamik bir yapıda modele dahil edilmesi sonucunda, stratejik kar planlaması için gerekli materyal elde edilmiş olacaktır. Bu sayede önümüzde bir yıllık bteyi sürekli olarak tamamlama ve revize etme şansına da sahip olmaktadır.

Ancak tüm bu anlatılan sürecin yaratılabilmesi için öncelikle, statik anlamda bir bte modelinin oluşturulması gerekliliği genel kabul grmştir. Bu model tamamıyla sistemsel bir btnliğ ifade ederken, bilindiği üzere ana bte ve bunu yaratan alt btelerin bileşiminden meydana gelecektir. Satış btesiyle başlayan bu süreci optimal bir dönem için tanımlamak ve devamında ihtiyaç duyulan diğer btelerin oluşumuna imkan tanımakla beraber elde edilecek statik bte, uzun vadede modellere dayalı tahmin teknikleri vasıtasıyla dinamik bir yapıya kavuşacaktır. Bu yapı, günümüz işletmecilik anlayışı içerisinde yoğun düzeyde ihtiyaç duyulan bir sistemi ortaya koymaktadır. Günümüz işletmelerinin, uzun vadede stratejik kararlarını alabilmek adına, statik btelerini dinamik bir sürece kavuşturma gereklilikleri artık göz ardı edilemez bir gerçek haline gelmiştir.

1. BÜTÇE KAVRAMI VE SÜRECİ

Gelecekte var olmak isteyen işletmeler, “bilinçli” olarak ne yapmak istediklerini belirlemek zorundadırlar. Teknolojinin hızlı gelişmesi, ekonomideki hızlı değişim, işletmelerin plan yapmalarını zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle yöneticiler işletmeyi kar ettirmek ve geleceğe taşımak için işletme faaliyetlerini planlamalı ve bu planları günün şartlarına göre revize etmelidirler. Yöneticiler bu sayede işletme geleceğine yönelik öngörülerde daha başarılı olmaya başlarlar.⁵

Bütçeleme, bir organizasyonun dönemsel istekleri için oluşturduğu hedeflerin finansal ve operasyonel öngörülerinin planlanması olarak düşünülebilir. Bütçeleme, belirli bir dönemde işletmenin gelir ve gider faaliyetlerinin planlandığı, koordine edildiği ve denetlendiği sistematik bir disiplindir. Bu sayede kuruluşlar geçmiş tecrübelerine ve gelecek ile ilgili öngörülerini doğrultusunda yapacakları planlama ile satışlar, maliyetler, net kar, nakit akışları ve yatırımlar gibi çeşitli etmenlerin gelişimi konularında kendilerini hazırlama imkanına kavuşabilmektedirler.⁶

Bütçeleme uygulaması işletmeden işletmeye büyük farklılıklar göstermektedir. Çok küçük olanlar hariç, hemen her işletmede şu veya bu türden bir bütçe hazırlanır. Sözgelisi nakit bütçesi çoğu işletmede rastlanan bir bütçedir.⁷ Öyle ki ; özellikle nakit giriş ve çıkışlarının çok hareketli olduğu bazı işletmelerde nakit bütçesinin haftalık, günlük ve hatta günün belirli saatleri için yapıldığı görülmektedir. Örneğin bankacılık sektörü için nakit bütçesi, vazgeçilemez bir finansal kontrol aracı niteliğine sahip olmaktadır.

⁵ ÖKTEM, Recep; “İşletmelerde Bütçeleme Süreci”, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:9, Aralık-1998, s.63.

⁶ <http://www.qualisbudget.com/Download/Bütçeleme%20ve%20Qualis%20Budget%201.01.doc>.(10.12.2004)

⁷ GÜRSOY, Cudi Tuncer; “Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.607.

Bütçenin geleceğe dönük olarak hazırlanması, geleceğin ise belirsizliklerle dolu olması, pek çok kişinin, bütçenin yararına kuşku ile bakmasına yol açmıştır. Özellikle Türkiye gibi istikrarsız ekonomilerde bu kuşku daha da belirginleşmektedir. Ancak, bulundukları endüstri kolunun lideri durumundaki bütün işletmelerde bütçe uygulamasıyla karşılaşılmasının sadece bir rastlantı olmadığı da unutulmamalıdır. Bu işletmelerin bugünkü konumlarına ulaşmalarında en büyük etkenlerden birisi, bütçeleme ve bütçe kontrolüne verdikleri önem olmuştur.⁸

1.1. Bütçenin Tanımı ve İşlevi

Bütçe, işletmenin ne gibi işler yapacağı, bundan ne gibi sonuçlar bekleyeceği, bu işlerin gerçekleştirilmesi gereken zaman ile, maddi, mali ve saptanması gereken planlardır.⁹

İşletme bütçesi, bir mali plan veya bir yönetim planı olarak bilinmektedir ve şu şekilde tanımlanabilmektedir: İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecekte belli bir döneme ait faaliyetlerinin tüm cephelerini kapsayan bir yönetim planlamasıdır. İngiltere Maliyet ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü ise işletme bütçesini şöyle tanımlamıştır. “Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir.”¹⁰

⁸ BÜYÜKMİRZA, Kamil; “Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”, Barış Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, Ankara, 2000, s.624.

⁹ JAEDICKE, R. K , MOORE, C. L.; “Yönetim Muhasebesi”, Çev:PEKER, Alparslan, Dördüncü Basıdan Çeviri, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1988, s.123.

¹⁰ YALKIN, Yüksel Koç; “Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri”, Turhan Kitabevi, 2.Basım, Ankara, 1985, s.4.

İşletme bütçesi, geleceğin belli bir dönemindeki çalışmaların bütün safhalarını kapsayan bir plandır. Üst yönetimce işletmenin tamamı veya her alt bölümü için önceden tespit edilmiş olunan politikaların, planların, amaçların ve hedeflerin biçimsel ifadesidir.¹¹

İşletme yönetimi, belirlediği amaçlara ulaşmak için plan yapar. Bütçe kısa vadeli planların kantitatif ifadesidir. Bu şekilde bütçe, hem planlama ve hem de kontrol amacıyla kullanılan yönetim aracı olmaktadır. İşletme kaynaklarının en etkin ve en verimli alanlarda kullanılması konusunda orta ve üst yönetime rehberlik hizmeti sunan bütçeler, iyi bir faaliyet analizine dayandırılarak, etkin şekilde çalıştırılabildiğinde yönetim kademeleri arasında gerekli olan haberleşme ağını oluşturabilir.

Bütçenin genel yapısı, örgütten örgüte değişebilmekle birlikte genelde birçok finansal tablonun bileşiminden oluşmaktadır. Bütçe ve finansal tablolarındaki temel farklılık her birinin oluşmasında kullanılan veriler olmaktadır.¹² Bilindiği üzere muhasebe bilgi sisteminde geçmiş, içinde bulunulan ve gelecek dönemlere ait sistemsel analiz öngörülmektedir. Geçmiş dönem bilgilerinin saklanması ve içinde bulunulan döneme ait bilgilerin kaydedilmesi finansal muhasebenin konusuyken; yönetim muhasebesi anlamında, geçmiş dönem verilerinden yola çıkılarak geleceğin planlanması ve bunun dönemler itibariyle bütçelenmesi gerekmektedir.

¹¹ WELSCH, A. Glenn; “İşletme Bütçeleri-Kar Planlaması ve Kontrolü”, Çev:ERDAL, Yaman ve arkadaşları, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:4, Ankara, 1978, s.18.

¹² ŞAKRAK, Münir; a.g.m., s.4.

1.1.1. Bütçe Düzenlenme Aşamaları

Bütçelerin düzenlenme aşamasında sistematik bir sıra izlenmek zorundadır. Bu sistem dahilinde öncelikle ana bütçeyi oluşturacak alt bütçelerin neler olacağı ortaya konulmalı, arkasında da her bir alt bütçe için gereken veri setlerinin elde edilmesi gerekmektedir. Bu aşamada; finansal muhasebenin bilgi yaratma sürecinin yetersiz kaldığı durumlarda, sosyal bilimlere konu olan birtakım tahmin yöntemlerini devreye sokmak gerekecektir.¹³ Bu yöntemler çoğunlukla istatistiksel ve ekonometrik tahmin yöntemleri çerçevesinde kalmaktadır. Bunun dışında; stokastik süreçleri içeren hareket planlaması(yöneylem araştırması) tekniklerini de kullanmak mümkün olabilmektedir.

İşletmelerde bütçeleme sürecinin başlangıcı satış bütçesi olmalıdır. Bütçelenen düzeydeki bilgilerin, temelde işletmenin ana faaliyet konusuyla ilintili olduğu da düşünülecek olursa, işletmenin ana faaliyet konusu gereği önündeki dönem ne satacağını bilmesi gerekmektedir.

Yapılan bütçeleme çalışmaları, şirketlerin tüm faaliyetlerini kapsayacak ve bunları planlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Bu nedenle yapılan çalışmanın bir metodolojisi oluşturulmalı ve aşamalar itibariyle tamamlanmalıdır. Bütçelerin bir kısmı ancak diğer bir kısmının tamamlanması ile yapılandırılabilirdiğinden, birbirini takip eden bir süreç içerisinde çalışmalar yürütülmelidir.¹⁴

Bütçelemenin, özellikle bütçe döneminin başarılı olabilmesi her şeyden önce bu faaliyetle ilgili sorumlulukların ve yetkilerin iyi belirlenmiş olmasına bağlıdır.

¹³ ÖKTEM, Recep; a.g.m., s.74.

¹⁴ <http://www.qualisbudget.com/Download/Bütçeleme%20ve%20Qualis%20Budget%201.01.doc>.(10.12.2004)

Bütçe hazırlık koordinasyonunda etkin rol oynayan birimin ya da sorumlunun görevleri şöyle özetlenebilir;¹⁵

- 1) “Kar planlaması(bütçe) ve kontrol programının tüm yönleri konusunda baş yöneticiye ilgili üst yönetim komitesine ve ötekilerine danışmanlık hizmeti sunmak,”
- 2) “Kar planlaması ve kontrol programının her bir ögesi için teknik gereklerin, işlemlerin ve yöntemlerin neler olacağını öğrenmek,”
- 3) “Programın örgütlenmesi ve uygulanması için zorunlu zaman çizelgelerinin hazırlanması konusunda sorumluluk taşımak,”
- 4) “Kar planlaması ve kontrol programı ile ilgili gerekli formları, çizelgeleri ve raporları geliştirmek ve önermek,”
- 5) “Baş yönetici(genel müdür)’nin onayına sunulacak kar planlaması ve kontrol kılavuzu ile öteki ilgili dokümanların hazırlanması ve gözden geçirilmesine nezaret etmek,”
- 6) “İlgilenen yöneticilere geçmiş ve gelecek giderler ve gelirler vb. analizleri sunmak,”
- 7) “Belirli ön politika kararlarını gelecekteki faaliyetler üzerindeki olasılık ya da alternatif mali etkileri açısından değerlendirmek ve yorumlamak,”
- 8) “Sorumlulukları ve öteki sınıflandırmalara göre performans raporları hazırlamak,”
- 9) “Planlanan amaçlar ile gerçekleşen sonuçlar arasındaki sapmaları analiz etmek ve yorumlamak,”
- 10) “Kar planlaması ve kontrol programı ile ilgili rutin işleri yapmak,”
- 11) “Hem kar planlaması ve kontrol programının, hem de kar planlarının gözden geçirilmesine nezaret etmek,”
- 12) “Kar planlaması ve kontrol programı ile ilgili değişik istatistiksel analizleri (istek üzerine) yapmak,”
- 13) “Geçici planları almak ve plan taslaklarını gözden geçirmek ve düzeltme için ilgili yöneticilere ulaştırmak,”

¹⁵ WELSCH, A. Glenn; a.g.k., s.92-93.

14) “Kar planlaması ve kontrol programıyla ilgili eğitim toplantıları ve konferansları organize etmek, koordine etmek ve yönetmek,”

15) “Kar planlarının değişik bölümlerini baş yöneticinin yönergelerine uygun olarak çoğaltmak ve dağıtmak.”

Bütçeleme çalışmalarında finansal muhasebeden gelen fiili bilgilerin belirli dönemler itibariyle kontrolü ve bütçelenen döneme müteakip gerçekleşecek eş dönemin bütçelenmesi sonucu oluşan dinamik süreç, bütçe hazırlama tekniği açısından bütçe aşamalarının tamamını etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda bütçeleme izleyeceği sürecin statik veya dinamik olmasına göre bütçe aşamalarının da yapılandırılmalarının farklılaşması gerekmektedir.

Bütçe hazırlama çalışmalarında, orta kademe ve alt kademe yöneticilerini görevlendirmek “katılmalı bütçeleme” olarak adlandırılmakta ve bu katılma, planlamada olduğu kadar, kontrol çalışmalarında da yararlı olmakta, bütçe hedeflerine uyum sağlayan yöneticiler, bu hedeflere erişmede etkin biçimde çalışmaktadır.¹⁶

Bu açıklamalarla beraber bütçe hazırlanması sürecindeki aşamaları aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olacaktır;¹⁷

- Bütçe amacının saptanması,
- Planlama varsayımlarının belirlenmesi,
- Satış tahminlerinin yapılması,
- Bütçenin öteki parçalarına ait ilk taslakların hazırlanması,
- İlk taslaklarda yer alan bütçe tahminlerinin tartışılması ve uzlaşma,
- Koordinasyon ve gözden geçirme,
- Bütçenin onaya sunulması.

¹⁶ SEVGENER, A.Sait; “Yönetim Muhasebesi”, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 1988, s.289.

¹⁷ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.613.

Bütçenin Amacının Saptanmasında; amaçlar ve hedefler faaliyetin yöneldiği sonuç noktaları ise de, aynı zamanda planların çıkış noktasıdır. Genel olarak, amaçlar ve hedefler daha ayrıntılı planların yapılmasına bir çatı oluştururlar. Buna göre işletmenin amaçları doğrultusunda bütçenin kapsamı belirlenecektir.¹⁸

Planlama Varsayımlarının Belirlenmesi; sürecinde bütçenin kapsamının belirlenmesi gerekmektedir. Daha açık bir şekilde belirtmek gerekirse, stratejik planlama kararlarının verildiği yer bütçe olmamalıdır. Bu kararların daha önceden verilmiş olması ve bütçenin bu yönerge dahilinde şekillenmesi gerekmektedir. Bütçeleme sürecinde kapsama giren çeşitli varsayımlar altında tahminlere dayalı bir takım varsayımlar mevcuttur. Bu varsayımlar gerek içsel, gerekse dışsal karakterli olabilir. Her ne şekilde olursa olsun bu varsayımların sağlanmasında etkileyicilerin tümü, varsayımlara eş düzeyde tabi tutulacaktır.¹⁹

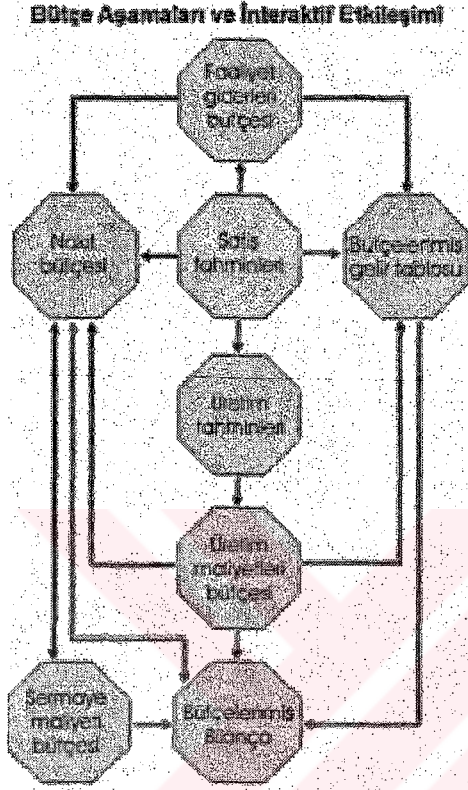
Satış Öngörülerinin Yapılması; aşaması aynı zamanda satış bütçesinin oluşturulmasını da olanaklı kılacaktır. Etkin bir satış tahmini, diğer bir deyişle satış tahmin sonuçlarının sapmasız ve tutarlı olması, bütçeleme sürecinde bu aşamada arzu edilen bir durumu ifade etmekle beraber aynı zamanda bu aşamadaki temel varsayımları da teşkil etmektedir. Bu anlamda seçilen tahmin yönteminin de burada sözü edilen varsayımları sağlaması gerekmektedir. Böyle bir gereklilik oldukça zahmetli bir süreci içerirken, elde edilen sonuçların gerçeği yansıtırma derecesine bağlı olarak bütçe sonuçlarının da güvenilirliği artacaktır. Bu noktada, bütçe sisteminin başlangıcı olarak kabul edilen satış bütçesinin, zincirleme ilerleyen bir süreçteki önemi göz ardı edilmemelidir.

Satış bütçesi, gerçekçi ve doğru olduğu ölçüde tüm işletme bütçeleri de gerçekçi ve doğru olacaktır. Çünkü satış bütçesi diğer bütçelerin temelini oluşturmaktadır ve bütçe hazırlanmasının ilk basamağıdır. Satış bütçesi, bir işletmenin bütçe döneminde mamul miktarı, birim satış fiyatı ve toplam tutarı ayrı ayrı tablolar ve cetveller

¹⁸ ÖKTEM, Recep; a.g.k., s.71.

¹⁹ ÖKTEM, Recep; a.g.k., s.71-72.

biçiminde gösteren ve işletme yöneticilerine hedef olarak benimsenmiş ve onaylanmış resmi bir belgedir.²⁰



Yandaki şekilde de görüleceği üzere satış tahminleriyle başlayan bir bütçe; genel hatlarıyla, üretim miktarının elde edilmesine ve buradan yola çıkarak işletmenin belirli bir dönemdeki gelir ve gider tutarlarının, bütçelenmiş bilanço ve gelir tablosuna aktarılmasına kadar geçen bir süreci içermektedir.

Kaynak:Meigs&Meigs, Accounting, Mc Graw Hill Publications, 9.Baskı, s.1156.

²⁰ AKDOĞAN, Nalan, “Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”, 6. Baskı, Cem Ofset, Ankara, 2004, s.617.

Satış öngörülerini için işletme içi sayısal bilgiler, pazarlamaya koşt olarak işletme içi rakamlar ile gelecekteki pazar gelişmeleri istatistiksel çözümlemelerle incelenir. Bunun için aşağıdaki bilgiler faydalı olmaktadır:²¹

- Nüfustaki gelişmeler,
- Belirli mamullerin yüzde ve kişi başına satışları,
- Gelir ve satın alma gücündeki gelişmeler,
- Endüstrideki gereksinme yapısı ve sipariş teslimleri.

Söz konusu ekonomik göstergeler ile işletmenin satışları arasında istatistiksel ilişkiler saptanır ve buna göre gelecek bütçe dönemindeki satışlar konusunda öngöründe bulunulur. Bunun yanı sıra, satış yöneticilerinin işletme içi geçmiş dönemlere ait satış rakamlarından hareketle ve kişisel deneyimlerine göre de satış öngörülerinde bulunmaları söz konusudur.²²

Satış öngörülerini yapılırken:

- İşletmenin mamullerine ve hizmetlerine ilişkin gelecekteki talebin saptanmasında piyasa çözümlemesi,
- Bütçe döneminde işletmenin piyasaya süreceği mamullerin türlerinin ve sayısının saptanmasıyla ilgili mamul çözümlemesi,

ayrı ayrı öneme sahip olacaktır.²³

Şayet işletme bölgesel anlamda üretme ve yine ürettiklerini bölgesel anlamda pazarlama şansına sahip ise, bir üçüncü açılım olarak bölgesel çözümlemelere ihtiyaç duyulacaktır. Bölgesel ortamda, konjonktürel ve mevsimsel hareketler izlemek mümkün olabilmektedir. Bu açıdan özellikle pazarların bulunacağı bölgelerin yapısal özellikleri dahilinde çözümlemeye gidilmesi gerekmektedir.

²¹ ÖKTEM, Recep; a.g.k., s.72.

²² YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.64.

²³ SERPİL, Ahmet; “İşletme Yönetiminde Kontrol”, İ.İ.T.İ.A. Doktora Tezi, İstanbul, 1976, s.127.

1.1.2. Temel Bütçeleme İlkeleri

Bir işletme, bütçeleme sürecinde, ana bütçeyi meydana getiren alt bütçeleri oluşturmalıdır. Bu süreçte her bir alt bütçe, diğer alt bütçelerle koordineli bir şekilde hazırlanmalıdır. Diğer bir deyişle bir alt bütçenin sonucu, diğer alt bütçe veya bütçelerinin sonuçlarını etkileyecektir. Bu anlamda bütçeleme sürecinde her bir alt bütçe için geçerli olan ve uyulması gereken temel düzeydeki bir takım ilkelerin varlığından söz etmek gerekmektedir. Bu ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkün olmaktadır.²⁴

- Bütçe yönetim tarafından desteklenmelidir.
- Bütçe sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenmelidir.
- Bütçe kalemleri hesap planı ile uyumlu olmalıdır.
- Bütçe katılımcı bir anlayışla hazırlanmalıdır.
- Bütçe hedefleri gerçekçi olmalıdır.
- Bütçe üst yönetim tarafından onaylanmalıdır.
- Bütçe revizyonları bütçenin bütünlüğünü bozmadan yapılmalıdır.

Bu ilkeler çerçevesinde hazırlanacak bir bütçe, işletmenin gerçekleştirecek sonuçlarını daha iyi gösterme özelliğine sahip olacaktır. Özellikle son dönemlerde popüleritesini arttıran dinamik bütçeleme anlayışı çerçevesinde son madde oldukça büyük bir önem arz etmektedir. Dinamik bütçelemenin temelinde yatan dönemsel revizyonlar sürecinde, bütçenin kontrol edilmesi ve gerekli düzenlenmelerin yapılmasının yanında, bütçeye süreklilik kazandıran bir yapının korunması çalışmaları bütçenin bütünlüğünün korunabilmesi açısından büyük bir özenle gerçekleştirilmelidir.

²⁴ BÜYÜKMİRZA, Kamil; a.g.k., s.628.

1.1.3. Bütçe Türleri

İşletme bütçeleri çeşitli açılardan değişik şekillerde sınıflandırılabilirler. Bu sınıflandırmaların; bütçe kontrolü açısından, düzenlenme zamanı açısından, hazırlanma tekniği açısından ve genel üretim maliyetlerinin kontrolü açısından yapılması mümkün olabilmektedir.

1.1.3.1. Bütçe Kontrolü Açısından Bütçeler

Bütçe kontrolü açısından bütçeleri; Faaliyet Bütçeleri, Nakit Bütçeleri ve Sermaye Bütçeleri olarak sınıflandırmamız mümkün olmaktadır. Faaliyet bütçeleri ise Program Bütçeleri ve Sorumluluk Bütçeleri olarak alt dalara ayrılabilir. Faaliyet bütçesi, gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini, sermaye bütçesi işletmenin duran varlıklarında planlanmış değişimleri, nakit bütçesi ise aynı dönemdeki beklenen nakit giriş ve çıkışlarını içerir.²⁵

1.1.3.1.1. Faaliyet Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının sağlayacağı gelirler ve giderler açısından tahminlerin ve değerlendirilmesinin yapıldığı kantitatif planlara faaliyet bütçeleri adı verilmektedir.

Pazarlama, üretim ve finansman işlevlerine göre bu bütçeler üç şekilde sınıflandırılabilir.²⁶

Pazarlama Faaliyetine İlişkin Bütçeler;

- Satış Bütçesi,
- Satış Maliyetleri Bütçesi,
- Satın Alma Bütçesi.

²⁵ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.607.

²⁶ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.12-13.

Üretim Faaliyetine İlişkin Bütçeler;

- Direkt İlk Madde ve Malzeme Maliyetleri Bütçesi,
- Direkt İşçilik Maliyetleri Bütçesi,
- Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi.

Finansal Faaliyetlere İlişkin Bütçeler;

- Genel Yönetim Maliyetleri Bütçesi,
- Yatırım Bütçesi,
- Nakit Bütçesi.

Burada yapılan bölümlendirme, işletmenin çeşitli faaliyet düzeylerine göre hazırlanmış olup; bütçe kontrolü açısından işletme bütçelerini faaliyet düzeylerine göre program bütçeleri ve sorumluluk bütçeleri alt başlıklarında incelemek uygun olmaktadır.

1.1.3.1.1.1. Program Bütçeleri

İşletme yönetimi tarafından belli programların gerçekleştirilmesi amacıyla yapılmış sayısal planlara program bütçeleri denir. Bu bütçeler, işletmenin belirli hedeflere ulaşabilmesi amacıyla yaptığı hizmetlerin öncelik sırası içinde sınıflandırılması temeline dayanır.²⁷

Program bütçeleri, işletmenin gelecek faaliyet dönemi içinde öngördüğü temel programları içerir.²⁸ Bu bütçe türünde işletmenin gelecek dönemdeki faaliyetlerinden doğacak olan gelir ve giderler programlar itibarıyla tasnif edilir. Burada sözü edilen programlar, işletmenin çeşitli faaliyetlerinin birbirinden ayrılması sonucu belirlenir.

²⁷ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.12.

²⁸ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.609.

Faaliyet bütçelerinden biri olan program bütçeleri; yukarıda sözü edilen özelliğiyle, farklı düzeydeki faaliyetlerin(programların) birbiriyle olan eş uyumunun gözden geçirilmesi aşamasında oldukça büyük bir öneme sahiptir.

1.1.3.1.1.2. Sorumluluk Bütçeleri

Çeşitli faaliyet düzeylerinin sorumluluk merkezlerine göre tasnifi sorumluluk bütçelerini oluşturmaktadır. Bu özelliğiyle sorumluluk bütçeleri faaliyet merkezlerinin kontrolü aşamasında büyük öneme sahip olmaktadır. Sorumluluk bütçeleri, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının mukayese edileceği standart ya da öngörülen performansı belirlemektedir.²⁹ Bütçe dönemi içinde faaliyetlerin önceden saptanan ölçülere uygun bir biçimde karşılaştırılarak faaliyetleri yürütmekten sorumlu kısımlara göre bölümleyen bütçelerdir. Sorumluluk bütçeleri, fiili sonuçların değerlendirileceği standart veya öngörülen performansı belirlediği için kontrol aracı olarak değerlendirilmekte ve kullanılmaktadır.³⁰

1.1.3.1.2. Nakit Bütçeleri

Faaliyet bütçeleri pazarlama faaliyetleri, üretim faaliyetleri ve finansal faaliyetlerden dolayı oluşan bütçeleri kapsamaktadır. Bu bütçe grubu verileriyle ulaşılabilecek bütçe nakit bütçesi olacaktır. Bu anlamda nakit bütçesi, ileriye ait nakit giriş ve çıkışlarını öngörmek, giriş ve çıkışlar arasındaki dengesizlik olan dönemlerde denge sağlayıcı önlemleri planlamaktır.³¹

Nakit bütçeleme çalışması, daha önceki aşamalarda belirlenmiş olan stratejiler neticesinde oluşacak olan nakit giriş ve çıkışların belirlendiği kısımdır. Nakit giriş ve çıkışlar, gelir ve giderlerin bütçelenmesi çalışmasına göre daha faydalı veriler sağlayabilmektedir. Şöyle ki, bütçeleme yapılan dönemdeki şirketlerin nakit durumları

²⁹ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.609.

³⁰ ÖZKAN, Mehmet; “Esnek Bütçeler”, Marmara Üniversitesi Yayın No:562, İstanbul, 1994, s.14.

³¹ SEVGENER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; “Yönetim Muhasebesi”, 6. Baskı, Alfa Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2000, s.332.

tespit edilebildiğinden, herhangi bir nakit sıkıntısı önceden belirlenmiş olmakta ve faaliyetlerin kesintisiz devamının sağlanması temin edilebilmektedir.³²

Nakit bütçeleri genel olarak üç ana bölümden meydana gelmektedir. Bu bölümler;

- a) Nakit girişlerine ilişkin öngörüler,
- b) Nakit çıkışlarına ilişkin öngörüler,
- c) Nakit bütçesi

olarak sınıflandırılabilir.

Belirli bir dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarının öngörülmesi oldukça zor iken, bu öngörülerin hangi dönemler itibariyle yapılacağı da ayrı bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır. Nakit bütçesi uzun ve kısa dönemli olarak düzenlenir. Uzun dönemli nakit bütçesi, işletmenin uzun dönemli amaçlarına uygun planlarını gerçekleştirmek için gereksinme duyduğu nakit taleplerinin tedarik biçimlerinin ana hatlarını belirler. Kısa dönemli nakit bütçesi bir işletmenin gelecek dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarını saptayarak işletmenin her an ödeme yeteneğini kontrol ve garanti eder.³³

Nakit bütçesi hazırlamanın ve dolayısıyla nakit yönetimi sağlamanın en önemli amaçlarından birisi; nakit akımını devam ettirmektir. Böylece işletme borç alma planları yapabilir veya nakit fazlası olduğunda elinde bulunan nakdi gerekli yerlere yatırabilir. Bu açıdan nakit bütçesi, beklenen nakit girişleri ve çıkışlarının şematik olarak gösterilmesi olarak tanımlanabilir.³⁴

³² <http://www.qualisbudget.com/Download/Bütçeleme%20ve%20Qualis%20Budget%201.01.doc>.(10.12.2004)

³³ SEVGENER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.333.

³⁴ YÜKÇÜ, S.; İÇERLİ, M.Y.; “Etkili Bir Nakit Yönetim Aracı Olarak Dinamik Nakit Bütçesi Önerisi”, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003, s.2.

Daha önce de değinildiği üzere nakit bütçelerinin kapsamı ve dönemi işletmeden işletmeye farklılık gösterecektir. Nakit hareketlerinin oldukça hızlı olduğu bankacılık ve benzeri finans sektörlerinde nakit bütçesi oldukça büyük bir öneme sahip olmakla beraber, hazırlanma dönemi açısından diğer işletme türlerine nazaran daha kısa dönemleri kapsamaktadır. Benzer şekilde nakit bütçesine dahil olacak değerlerin likidite düzeyi de işletmeden işletmeye farklılık gösterecektir. Bu değerlerin likidite düzeyi ise nakit bütçesinin dönemini belirleyen temel kriter olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.1.3.1.3. Sermaye(Yatırım) Bütçeleri

Yatırım bütçesi yatırım planı esas alınarak hazırlanır. Büyük yatırımların değerlendirilmesinde hangi yöntem(statik veya dinamik) kullanıldıysa, bütçe de o yönteme göre hazırlanır. Yatırım bütçesi ile nakit planı arasında uyum sağlanarak hazırlanan yatırım bütçesi, yönetimin onayından geçirilerek uygulamaya konulur.³⁵

Yatırım kararı genellikle, işletmelerin uzun vadeli stratejik planlarının bir sonucu olarak karşılaşılan bir unsur olurken; yatırım bütçeleri, sözü edilen unsurun kantitatif ifadelerinin dönemler itibariyle sunulmasına olanak tanımaktadır. Diğer bir ifadeyle yatırım bütçeleri, işletmenin önceden alınmış yatırım kararlarının ilgili bütçe dönemine düşen payını belirtmektedir.

1.1.3.2. Düzenlenme Zamanı Açısından Bütçeler

İşletme bütçeleri, belli bir dönemi kapsayacak biçimde hazırlanırlar. Dönemin uzunluğunu kesin bir kural yoktur. İşletmenin türüne, bütçenin amacına, işletmenin içinde yer aldığı sektörün özel koşullarına (satış mevsimi, mevsimlik dalgalanmalar) ve genel ekonomik duruma göre değişirler. İşletmede bütçe dönemi genellikle, bir takvim yılını kapsayıp muhasebe dönemiyle paralellik gösterir. İşletmenin çeşitli fonksiyonlarına ait bütçeler de birbirinden farklı dönemleri kapsar.

³⁵ KUTLAN, Serhat; “Maliyet Kontrolü”, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998, s.26.

Bütçe dönemi kararlaştırılırken aşağıdaki faktörler dikkate alınmalıdır;³⁶

- Muhasebe dönemi (Özel hesap dönemi olabilir),
- Genel ekonominin sağlamlığı (Belirsizlik hallerinde bütçe dönemi kısa tutulmalıdır),
- İşletme politikalarındaki değişimler (Bütçe dönemi bu değişikliklerin sonuçlarını kapsayacak kadar uzun olmalıdır)
- Mevsimlik faktörlerin etkisi,
- İşletme riski ve risk tipi (Bütçe dönemi riskin bütünü ve en kötü halini kapsamalıdır)
- Finansman, üretim ve stok kontrol metodları,
- İstatistiklerin yapısı,
- Diğer.

İşletmenin çeşitli fonksiyonlarına ait bütçeler de birbirinden farklı dönemleri kapsar. Buna göre bütçe dönemleri üçe ayrılabilir;

1.1.3.2.1. Kısa Dönemli Bütçeler

Genellikle işletmelerde hesap dönemlerinin bir yıl olması ve istatistiklerin yıllık olarak hazırlanması nedeniyle uygulamada en yaygın bütçe dönemi bir yıldır.³⁷

Kısa dönemli bütçeleme, gelecek faaliyet dönemi ve gelecek yıl için düzenlenir.³⁸ Kısa süreli bütçeler karşılaştırma ve kontrol işlemlerine kolaylaştırır. Yıllık ya da daha kısa dönemler itibarıyla hazırlanacak işletme bütçesi (kar planı), şirketin genel ve dönemsel amaçları ile stratejileri göz önünde tutularak hazırlanır. Kısa dönem bütçelerinde iki yöntem geliştirilmiştir.³⁹

³⁶ SEVGENER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.292-293.

³⁷ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.31.

³⁸ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.12.

³⁹ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.42-43.

- **Dönemsel Bütçeleme**

Bazı işletmeler oniki aylık ay ay bütçeler. Bazı işletmeler ise ilk üç ayı ayrıntılı olarak bütçelediği halde geri kalan süreyi üçer aylık dönemler itibariyle bütçeler. Dönemsel bütçe hazırlayan firmaların revizyon için yapacakları şey yeniden tahmin etmektir.

- **Sürekli Bütçeleme**

İsabetli tahminler ancak çok kısa dönemler için yapılabilir. Aksi halde sürekli revizyon gerekir. Bu nedenle bir yıllık dönemin ilk üç ayı aylık, kalan dokuz aylık dönemi üçer aylık dönemler itibariyle bütçelenir. İlk üç ay sonunda ikinci üç aylık olarak ayrıntılarıyla tekrar bütçelenir. Kalan süre gözden geçirilir ve bu beklentiler doğrultusunda, baştan düşünülen ilk üç ay yerine,sona bir üç aylık dönem eklenerek bir yıllık süre yerine kapsanmış olur. Bu süreç sürekli devam ettiği için yönetim hep en yakın gelecekteki (ilk üç aylık) ve biraz daha ilerisi için amaç belirler ve sürekli olarak hep bir tahminleme faaliyetiyle ileri bakar. Bu nedenle bütçe revizyonu sorunu hemen hemen ortadan kalkmış olur.

1.1.3.2.2. Optimum Dönemli Bütçeler

İşletme bütçeleme işlemini yeni uyguluyorsa, bu devre onun için uzun bir dönemdir. Bütçeler üçer aylık dönemler şeklinde düzenlenir. İlk üç ay içinde 1'er aylık ayrıntılı bütçeler yapılır. Şöyle ki;⁴⁰

1 Ocak – 31 Aralık	Yıllık Bütçe Dönemi
1 Ocak – 31 Mart	Birinci Üç Aylık Bütçe (ayrıntılı aylık bütçeler)
1 Nisan – 30 Haziran	İkinci Üç Aylık Bütçe
1 Temmuz – 30 Eylül	Üçüncü Üç Aylık Bütçe
1 Ekim – 31 Aralık	Dördüncü Üç Aylık Bütçe

⁴⁰ SEVGENER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.293.

İşletme bütçelerinin hazırlanması uzun zaman alır ve masraflı bir işlemdir. Bu sebepten, çok kısa bir bütçe dönemi genel olarak tercih edilmemektedir. Aşırı uzunlukta bir bütçe dönemi seçildiğinde ise, önceden görülemeyen birtakım faktörlerin bütçeyi aksatması söz konusu olabilir. Optimum dönem, fiyatların uygun seviyede tutulmaları için elverişli şekilde kısa; aynı zamanda, uzun süreli görünüşü temin için de yeterli uzunluktadır. Ayrıca aşırı bir çabayı gerektirmez.

1.1.3.2.3. Uzun Dönemli Bütçeler

Uzun dönemli bir bütçe stratejik bir yapıya sahiptir. İşletmelerin büyük ölçülü, diğer bir deyişle uzun vadeli politikalarını aksettirir. Bir yıldan daha uzun süreyi kapsar. Yatırım bütçeleri, araştırma-geliştirme bütçeleri vb. uzun dönemli bütçeler değişen şartlara göre düzeltilmelidir, kısa dönemde kullanılmak üzere hazırlanmış ve cari şartlara bağlı bütçelerle desteklenmeli ve yıllık bütçelere uygulanmalıdır. Böylelikle, uzun dönemli bütçenin cari bütçe yılına düşen payı bilinmiş olur.⁴¹

1.1.3.3. Hazırlanma Tekniği Açısından Bütçeler

Hazırlanma tekniği açısından bütçeleri Statik Bütçeler ve Dinamik(Hareketli) Bütçeler olmak üzere iki grupta incelemek mümkün olmaktadır. Statik bütçeler belirli bir faaliyet dönemindeki faaliyet hacmi esas alınarak hazırlanırken; dinamik bütçeleme anlayışında, bütçeleme dönemi ve dolayısıyla bütçelenen düzeydeki faaliyet hacmi süreklilik arz etmektedir. Böyle bir yaklaşım, bütçenin sürekli revizyonunu gerektirdiğinden oldukça zahmetli bir süreci gerektirmektedir. Hareketli bütçede daima işletmenin belirlenen gelecek bir süre için bütçesi olacaktır.⁴²

⁴¹ SEVGENER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.293.

⁴² LAZOL, İbrahim; “Maliyet Muhasebesi”, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002, s.258.

Statik bütçeler, tüm planlama dönemi için aynı cari fiyatların esas alındığı bütçelerdir. Buna karşılık dinamik bütçeler, ilgili oldukları dönemler için geçerli olacak fiyat seviyelerine göre hazırlanmış bütçelerdir.⁴³

1.1.3.3.1. Statik Bütçeler

Kesin bir kapasite kullanımını temel alarak, bu kapasite kullanımında faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlayan ve her biri için tek ve kesin bir amacı içeren bütçe türüne statik bütçe adı verilmektedir.⁴⁴

Statik işletme bütçeleri belli dönemler için hazırlanır. Bu dönemlerin sonuna kadar bu bütçeler uygulanır. Diğer bir deyişle, statik bütçeler belli bir dönem için kesinlikle bir kere düzenlenir.⁴⁵

Birden fazla döneme ait statik bütçelerin karşılaştırılması ile *karşılaştırılmalı statik bütçe* anlayışını da geliştirmek mümkün olmaktadır. Bu şekilde yapılan bir çalışmada farklı faaliyet dönemlerine ilişkin faaliyet hacimlerinin mukayesesi de mümkün olabilmektedir. Ancak bu anlayışın bütçe revizyonuna müsait olmaması dinamik bütçe anlayışının gerekliliğini ortaya koymaktadır.

Günümüz işletmecilik anlayışında, uygulama anlamında statik bütçelerin yaygınlığı tartışılmaz bir gerçektir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde bütçeleme süreci statik bir yapıda düşünülmektedir.

⁴³ IŞIKLILAR, S.Sadi; “İşletme Planlaması”, İstanbul, 1997, s.213.

⁴⁴ ÖZKAN, Mehmet; a.g.k., s.15.

⁴⁵ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.12.

1.1.3.3.2. Dinamik(Hareketli) Bütçeler

Dinamik işletme bütçeleri, belli ara dönemler itibariyle işletme bütçelerinin yeniden düzenlenmesini öngörür. Örneğin bir yıl için düzenlenen işletme bütçesi, her ay veya üç ayın sonunda, bu dönemleri izleyen bir yılı kapsayacak şekilde düzenlenir. Dinamik işletme bütçelerinin uygulandığı işletmelerde, her an bütçe döneminin tümünü kapsayan işletme bütçelerinin varlığına birinci derece önem verilmektedir.⁴⁶

Dinamik bütçeleme anlayışında her ay geçmiş bir ay olarak düşünülür ve her ayın sonuna müteakip 12 ay ilave olunur. Bu şekilde hazırlanan bütçelere dinamik(hareketli) bütçe adı verilmektedir. Bu anlayışa göre, satış bütçesinin hazırlanmış olması, sonraki bütçelerin hazırlanması sırasında, tekrar bu bütçeye dönülerek incelenmeyeceği, gerekirse de değişiklikler yapılmayacağı anlamına gelmez.

1.1.3.4. G.Ü.M. Kontrolü Açısından Bütçeler

Gelecekteki belli bir faaliyet hacmi esas alınarak sadece bu faaliyet hacmi için yapılan bütçeye “Sabit Bütçe” denmektedir. Birden fazla faaliyet hacmi için hazırlanan bütçeye “Esnek Bütçe” adı verilmektedir.⁴⁷

Üretimle direkt ilişkisi bulunmayan giderlerin kontrolünde kullanılabilen bir diğer yaklaşım da, sıfır tabanlı bütçelemedir. Bu teknik, işletmedeki harcama kalemlerinin her yıl yeniden gözden geçirilmesini ve faaliyetlerin fayda-maliyet analizine göre sıralanarak fon tahsis edilmesini öngörmektedir. Bu bütçeleme tekniği, direkt üretim giderleri dışında kalan giderleri kontrol etmeye yöneliktir.⁴⁸

⁴⁶ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.12.

⁴⁷ IŞIKLILAR, S.Sadi;a.g.k., s.211.

⁴⁸ LAZOL, İbrahim; a.g.k., s.258.

1.1.3.4.1. Sabit Bütçeler

Sabit işletme bütçeleri, bir işletmenin belli bir döneminin tahmin edilen cari faaliyet seviyesi için düzenlenir. Bu bütçeler o dönemle ilgili bir tek faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluşur.⁴⁹

Sabit bütçelerde belirli bir kapasite kullanılışı temel alınmaktadır. Bu kapasite kullanılışında faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlanarak her biri için tek bir hedef belirlenmektedir.⁵⁰ Ortaya konulan bu bütçe hedefi, adından da anlaşılacağı üzere sabit olmalıdır; diğer bir deyişle belirli bir faaliyet düzeyini kapsamalıdır.

1.1.3.4.2. Değişken(Esnek) Bütçeler

Esnek bütçe, düzenlendiği tarihten sonraki bir tarihte üretim maliyetlerinde genel yönetim giderlerinin dolaylı etkileri dikkate alınarak ve gelecekteki muhtemel değişikliklere uyaranabilen bütçelerdir.⁵¹

Esnek bütçeler, özellikle genel üretim giderlerinin planlanması ve kontrolü için düzenlenen ve çeşitli faaliyet hacimlerine göre ayarlanabilen bütçelerdir.⁵²

Değişken işletme bütçeleri, bir işletmenin çeşitli faaliyet seviyelerine ilişkin bir seri statik işletme bütçelerinden meydana gelmektedir. Bu işletme bütçeleri, bütçe tutarlarının fiili faaliyet seviyesine göre düzeltilmesine olanak verdiklerinden, gerçek bütçe kontrolünü mümkün kılarlar. Bu nedenle de, statik işletme bütçelerinden daha üstün niteliklere sahip bulunmaktadır.⁵³

⁴⁹ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.11.

⁵⁰ SEVGİNER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.290.

⁵¹ ÖZKAN, Mehmet; "Bütçe Hakkında-I", http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=64 (10.12.2004)

⁵² USLU, M. Selçuk; "Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi", Gazi Üniversitesi Yayın No:170, Ankara, 1991, s.310.

⁵³ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.12.

1.1.3.4.3. Sıfır Tabanlı Bütçeler

Sıfır tabanlı bütçeleme, uzun süreli işletme planları ve planlama amaçlarına uygun olarak, gelecek bütçe dönemi faaliyetlerinin, kaynakların kullanımına dönük olarak savunulması, incelenmesi ve değerlendirilmesi işlevlerini kapsayan bir yönetim aracı olarak tanımlanabilmektedir.⁵⁴

Sıfır tabanlı bütçelemede kısmın gider bütçesi ilk kez tahmin edilircesine hazırlanır. Yani daha önceki bütçeler yokmuş gibi tüm tahminlere sıfırdan başlanır. Öngörülen her harcama kalemi yeniden gözden geçirilir ve sağlam gerekçelere dayandırılır. Sıfır tabanlı bütçeleme için temel varsayımı, daha fazla harcamayı haklı gösterecek bir neden olmadıkça, her programa “sıfır” lira harcanacağıdır.⁵⁵

1.2. İşletmelerde Bütçeleme Süreci

İşletme bütçe sistemi işletme için genel amaçların saptanması ile proje planlanmasını, uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı kapsamına alır. İşletme bütçeleri sistemi, hem kar amaçlı hem de kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından uygulanabilir. Diğer bir deyişle, işletme bütçeleri bir yönetim aleti olduğundan yönetimin var olduğu her örgüt için işletme bütçe sistemi zorunlu olacaktır. Kısaca, çok küçük işletmeler dışında kalan tüm işletmeler, amaçlarını en etkin bir biçimde gerçekleştirebilmek için bu sistemden yararlanmak zorundadırlar.⁵⁶

İşletme bütçe sisteminin temel amacı, yönetime, temel fonksiyonlarının yürütülmesinde en etkili biçimde yarar sağlamaktır. Bu nedenle, bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalı, gelecek faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun ve en karlı planların saptanması olarak anlaşılmalıdır. Ayrıca düzenlenme sırasında görülmeyen faktörlerin uygulama sırasında ortaya çıkması karşısında, bu bütçelerde gerekli düzeltmelerin

⁵⁴ AYSAN, Mustafa A.; ALBAYRAK, İsmail Hakkı; “Sıfır Tabanlı Bütçeleme(İlkeler ve Uygulama)”, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2630, İstanbul, 1979, s.1.

⁵⁵ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.620.

⁵⁶ WELSCH, A. Glenn; a.g.k., s.49.

yapılacağı peşinen kabul edilmelidir. Uygulama olanağı en fazla olan planlardan oluşan işletme bütçeleri, işletmeye ilişkin zayıf ve tehlikeli durumları önceden gösterme yoluyla, önleyici önlemlerin zamanında alınmasına olanak sağlar.⁵⁷

1.2.1. İşletme Bütçe Sisteminin Kapsamı

İşletme bütçe sistemi kapsamlı bir sistem olup, yönetim sürecinin tüm yönlerini koordine edilmiş bir bütün haline getirebilmekte ve yönetim karar ve faaliyetlerinin güç yanlarını bir araya toparlayabilmektedir.⁵⁸

İşletme bütçe sisteminin üç yönü bulunmaktadır:⁵⁹

1- İşletme Bütçe Sisteminin İşleyişi:

Sistemin bu yönü, bütçe çizgilerinin hazırlanması, bu çizgileri tamamlamanın yöntemleri ve tekdüze hesaplamalar gibi konularla ilgilidir.

2- İşletme Bütçe Sisteminin Teknikleri:

Teknikler, yönetimin karar verme sürecinde kullanılması için gerekli verilerin geliştirilmesine yarayacak özel yaklaşımlar ve yöntemler ile ilgilidir.

3- İşletme Bütçe Sisteminin Temelleri:

Temeller, oldukça karışık çabalarda, yönetim sürecinin etkin bir biçimde uygulanması ile doğrudan doğruya ilgilendirler.

İşletme bütçelerinin ilkeleri olarak da ifade edilen temel prensipler, bütçe sisteminin etkinliğinin ve başarısının geliştirilmesinde ön koşullardır. Bu prensiplerin öngördüğü esaslar ve koşullar mevcut olmadıkça, bütçe sistemi yönetime etkili bir alet olarak hizmet edemez.⁶⁰

⁵⁷ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.9.

⁵⁸ SEVGENER, A.Sait; a.g.k., s.287.

⁵⁹ SEVGENER, A.Sait; HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem; a.g.k., s.277.

⁶⁰ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.32-33.

1.2.2.1. Ana Bütçenin Bileşenleri ve Alt Bütçe Sistemleri

İşletmenin gelecek yıldaki faaliyetlerinin sayısal gösterimi olarak ifade edilen ana bütçe, işletme bütçesiyle aynı anlamda da kullanılmakta ve birçok alt bütçenin birleşmesinden meydana gelmektedir. Ana bütçenin oluşturulması, işletmenin hemen hemen tüm departmanlarını ilgilendirmekte ve bunlar arasında bir koordinasyon sağlanmasını zorunlu kılmaktadır.⁶¹

İşletme bütçelerinin kapsamı incelendiğinde, sistemsel bütünlük içerisinde ana bütçeyi oluşturan alt bütçelere ulaşılabılır. İşletme bütçeleri hazırlanırken ortaya çıkması muhtemel alt bütçeler aşağıdaki gibi sıralanabilir.⁶²

- 1) Satış Bütçesi
- 2) Üretim Bütçesi
- 3) Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi
- 4) Satınalma Bütçesi
- 5) Direkt İşçilik Bütçesi
- 6) Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi
- 7) Yatırım Bütçesi
- 8) Nakit Bütçesi
- 9) Stoklar Bütçesi
- 10) Bilanço Bütçesi
- 11) Gelir Tablosu Bütçesi

Satış bütçesi işletmelerde bütçeleme sisteminin temel bütçesidir. Bütçeleme çalışmalarına satış bütçesinin hazırlanmasından başlanır. Satış bütçesinin hareket noktası ise satış tahminidir. Doğru bir biçimde hazırlanması durumunda; satış bütçesi, diğer bütçelerin de daha gerçekçi olarak hazırlanmasına olanak sağlar.⁶³

⁶¹ USLU, M. Selçuk; a.g.k., s.317-318.

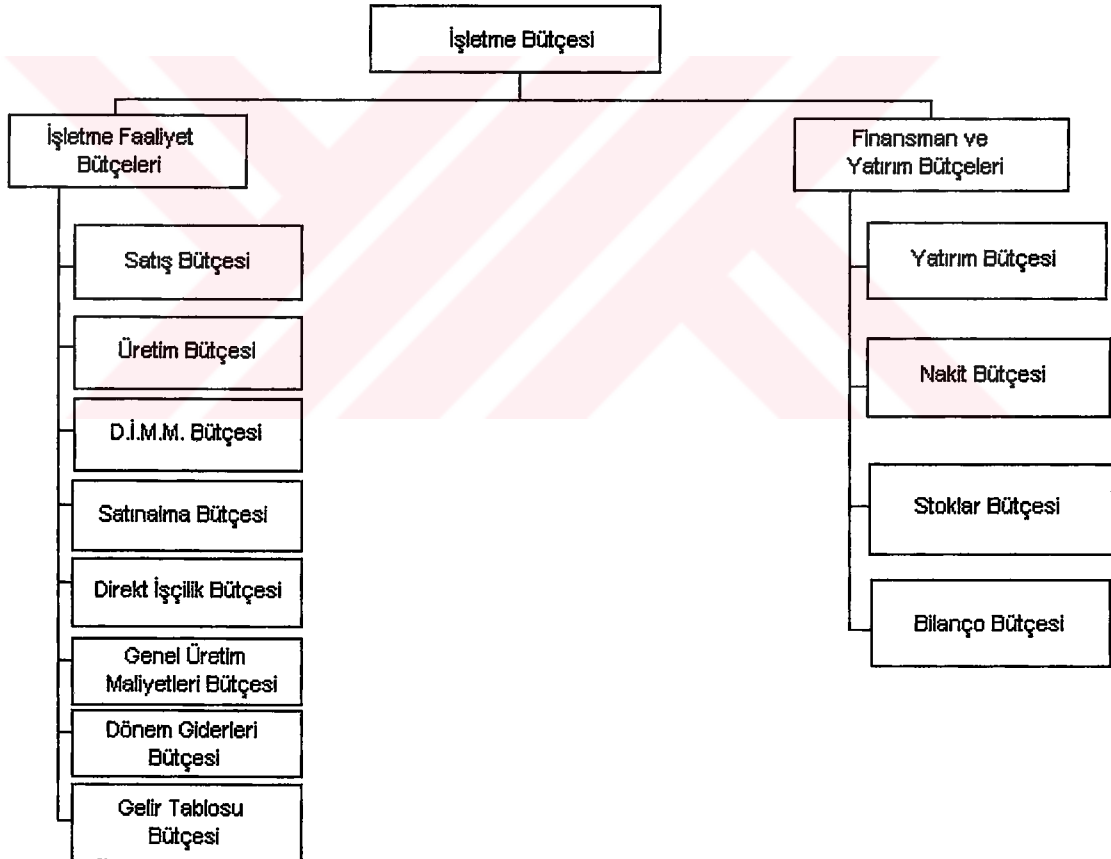
⁶² ÖZKAN, Mehmet; "Bütçe Hakkında-II", http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=65 (10.12.2004)

⁶³ YÜKÇÜ, Süleyman; "Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi", Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999, s.760.

1.2.2.2. Alt Bütçelerin Sistemsel Entegrasyonu

İşletmelerin bütçe sisteminde ilk önce satış bütçesi hazırlanır. Bu bütçenin doğruluğu, önemli ölçüde diğer bütçeleri de etkiler. Bu bütçenin amacı, hangi mamullerin hangi fiyattan satılacağını tahmin etmek, böylece işletmenin planlanan satış hasılatını belirlemektir.⁶⁴

Satış tahminleriyle başlayan bütçeleme süreci, elde edilen tahmin sonuçlarına göre satış ve üretim bütçelerinin oluşturulmasıyla devam edecektir. Bunlar temel bütçelerdir. İşletmenin diğer bütçeleri bu bütçeler göz önüne alınarak yapılır.⁶⁵



⁶⁴ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.38.

⁶⁵ HATİBOĞLU, Zeyyat; "Yönetim Muhasebesi", Sedok Yayınları, İstanbul, 1995, s.79.

İşletme bütçesi, bu şekilde iki ana guruba ayrılmıştır: İşletme faaliyet bütçesi ile finansman ve yatırım bütçeleri. İşletme faaliyet bütçelerinden, satış bütçesi ile başlamak üzere düzenlenen çok sayıdaki bütçelerin konsolide edilmesinden, gelir tablosu bütçesi veya tahmini gelir tablosu elde edilir. Gelir tablosu bütçesi, işletme genel ve özel amaçlarına uygun olarak verimlilik ve karlılık esaslarına uygun olarak yapılan planların faaliyet sonuçları üzerindeki etkisini ortaya koyar. Finansman ve yatırım bütçeleri ise gerekli finansman fonlarının makul bir maliyetle sağlanması ve en etkili bir biçimde kullanılması, sermaye yatırımlarının en iyi seçeneklerle ilgili olarak yapılması ve sağlıklı bir stok politikasının sürdürülmesi ile ilgilidir. Çok sayıda düzenlenen finansman ve yatırım bütçeleri ile işletme faaliyet bütçelerinin konsolide edilmesinden bilanço bütçesi veya tahmini bilanço elde edilir. Bilanço bütçesi, bütçe dönemine ilişkin olarak yapılan planlar sonucu, dönem sonunda işletmenin ulaşacağı mali durumu gösterir.⁶⁶

1.2.2. İşletmelerde Dinamik Bütçe Sürecinin Gerekliliği

Planlanan dönemin tüm alt dönemleri(bütçe dönemleri) aynı şartlara ve aynı verilere sahip değildir. Örneğin enflasyon sebebiyle maliyetler, gelirler ve giderler değişecek; reel olarak aynı olsa bile itibari olarak daha büyük tutarların hesabı yapılacaktır. Benzer şekilde döviz kurlarındaki değişim de farklı dönemlere ait farklı verileri yaratacaktır. Bu yüzden, her dönem için ayrı hesaplama yapmak yerine bir defa baz alınan yıl için hesaplanmış tutarların gelecek seviyelerinin tespiti için dinamik bütçeleme yaklaşımı uygun olmaktadır.⁶⁷

Dinamik bütçe anlayışında, satış bütçesinin hazırlanmış olması, sonraki bütçelerin hazırlanması sırasında, tekrar bu bütçeye dönülerek incelenmeyeceği, gerekirse de değişiklikler yapılmayacağı anlamına gelmez. Bu yüzden bütçeleme sürecinin çeşitli aşamalarına ilişkin sonuçların belirlenmesi amacıyla etkin tahmin yöntemleri kullanılmalı ve gerekli hallerde verilerin değişen şartlara uyumu sağlanmalıdır.

⁶⁶ YALKIN, Yüksel Koç; a.g.k., s.61-63.

⁶⁷ IŞIKLILAR, S.Sadi; a.g.k., s.213.

2. STRATEJİK KAR PLANLAMASI VE DİNAMİK BÜTÇELEME MODELİNİN GELİŞTİRİLMESİ

2.1. Strateji Kavramı ve Unsurları

Strateji, belirlenen hedeflere ulaşmak için, temel amaçlar, gayeler veya hedefler ve önemli politikalar, planlar bütünüdür.⁶⁸

Strateji, kelime anlamı itibariyle, “sevketme, yöneltme, gönderme, götürme ve gültme” demektir. Strateji kavramı, işletmenin çevresiyle arasındaki ilişkileri düzenleyen ve rakiplerine üstünlük sağlayabilmek amacıyla kaynaklarını harekete geçiren bir anlam taşımaktadır.⁶⁹

Rekabete dayanan ekonomik bir ortamda strateji, her şeyden önce, yeniliği, ilerlemeyi ve işletmenin devamlı olarak çevreye uyumunu sağlayarak meydana gelen değişiklikleri kontrol altına alan yönetsel bir araçtır.⁷⁰

Günümüzde strateji seçimi işletmenin çevresiyle olan karşılıklı ilişkilerinin, çevreye karşı gösterdiği tepkilerinin, iç organizasyonunun ve personelinin davranışlarıyla ilgili değişkenlerin etkisi dikkate alınarak yapılır. Bu çok değişkenli ortamda değişkenlerin hepsini kontrol altında tutabilmek ve her birinin davranışlarını ve olasılıklarını sezerek programlamaya gitmek ya da birtakım varsayımlardan hareket ederek kantitatif kesin bir programlama yapmak imkansız olmaktadır. Kantitatif araçlarla optimal seçim hesapları, ancak sınırlı değişkenli durumlarda, strateji seçimine yardımcı bir araç olarak kullanılabilir.⁷¹

⁶⁸ JAIN, Subhash C.; “Marketing Planing&Strategy”, Fourth Edition, South Western Publishing Co., 1993, s.4.

⁶⁹ DİNÇER, Ömer; “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Genişletilmiş 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996, s.5-6.

⁷⁰ BUDAK, Gülay; “Öğrenen Örgütlerde Stratejik Planlama ve Stratejik Öğrenme”, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, Cilt:15, Sayı:1, 2000, İzmir, s.4.

⁷¹ EREN, Erol; “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Genişletilmiş 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000, s.5.

2.1.1. Stratejinin Önemi ve Stratejik Yönetim Kavramı

Stratejik yönetimin en genel tanımı bir işletmenin hedef ve amaçlarını tanımlayarak bu amaçlara ulaşabilmek için gereken kaynaklarını bu yönde kullanmasıdır.⁷² Stratejik yönetim, bir işletmenin uzun dönemli performansını tanımlayan yönetsel kararların uygulanmasıdır. Bunlar, çevresel izleme, strateji oluşturma, strateji araçlarını değerlendirme ve kontrolünü içermektedir. Bu nedenle stratejik yönetim çalışmaları, işletmenin zayıf ve güçlü yanlarını açığa çıkaran çevredeki fırsat ve tehditlerin değerlendirilmesi ve izlenmesi üzerine yoğunlaşmaktadır.⁷³

Stratejik yönetim; pazar payı ya da karlılık oranı olarak tanımlanan şirket hedeflerine ulaşmak üzere planlar yapıp sonra onları uygulamak değil, sürekli mükemmeli aramak üzere heyecanı hiç azalmadan devam eden bir yolculuktur.⁷⁴ Bu anlamda, işletmelerin stratejileri doğrultusunda yapacağı çalışmaların planlanması da, bütçe dönemlerinin uzun vadeli stratejilere uyumlu hale getirilmesiyle mümkün olacaktır.

⁷² FEURER, Rainer; CHAHARBAGHI, Kazem; “Strategy Development: Past, Present and Future”, Management Decision, Vol:33, No:6, 1995, s.11.

⁷³ WHEELER, Thomas L.; HUNGER, David; “Strategical Management and Business Policy”, Fifth Edition, Addison Wesley Publishing Co., 1995, s.5.

⁷⁴ ÜNALDI, Haluk; “Stratejik Yönetim Nedir? Ne Değildir?”, <http://www.danismend.com/konular/stratejiyon/STR-STRATEJIK%20YONETIM%20NEDIR.htm> (08.02.2005)

Stratejik yönetim sürecinin işletmeye sağlayacağı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir.⁷⁵

- Strateji, her şeyden önce çevreyi değerlendirme ve geleceği tahmin etme imkanı verir.
- İşletmeye kendi kendini değerlendirme imkanı verir.
- Strateji, işletme içinde bir bütün olarak ortak amaca yönelme ve tutarlılık sağlar.
- Strateji ve politikalar, faaliyetleri belirli bir alana sevk eder ve planlar için çerçeve oluşturur.
- Strateji, işletmenin kararlarının ve projelerinin kalitesini yükseltir.

Stratejik yönetim açısından stratejik planlama, geleceğin belirsizlikleriyle beraber önem kazanmaktadır. Gelecekteki günlerden emin olunamayacağını bilen yöneticiler, ileride meydana gelebilecek olaylarla ilgili işletme içinde alınmış bütün kararların sistematik bir şekilde incelenmesi gereğini duyarak planlama işlevinden yararlanmaktadırlar. Sistematik bir yönetim olan planlama sayesinde gelecekte belirli bir zaman süresi sonunda erişilmesi istenen amaçlar açıkça belirlenir. İşletmenin faaliyette bulunduğu çevrede olabilecek değişiklikler tahmin edilerek karar süreçleri içine yeni veriler dahil edilir. Planlama, işletmenin bütün bölümlerini ve bunlara ait verileri kapsayan bütünsel bir yöntem olduğundan, geleceğin bütün kararlarının tepkileri uygulamaya geçmeden önce dikkatlice değerlendirilip, meydana gelebilecek kazanç ve kayıplar belirlenir.⁷⁶

Stratejik yönetim süreci, özel bir karar alma veya problem çözme süreci olarak düşünülebilir. Dolayısıyla stratejik yönetim, karar alma sürecinde olduğu gibi, genel bir yaklaşımla planlama, uygulama ve değerlendirme safhalarından meydana gelir. Sürecin mantıki olarak başlangıcını, amaçların tespiti ve uygun stratejilerin geliştirilmesi

⁷⁵ DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.9-10.

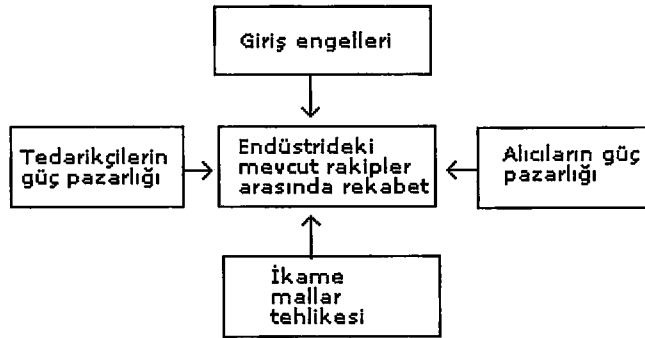
⁷⁶ BUDAK, Gülay; a.g.m., s.5-6.

oluşturur. Daha sonra, bunların uygulanması ve sonuçlarının kontrol edilerek değerlendirilmesi takip eder.⁷⁷

2.1.1.1. Stratejik Yönetim Açısından Genel Rekabet Stratejileri

Stratejik yönetim, işletmenin tepe yönetiminin belirleyeceği bir süreci oluştururken, işletme yönetiminin seçeceği stratejiye bağlı olarak hangi stratejik karar alanında bulunulursa bulunulsun, bir işletmenin izleyebileceği birçok strateji bulunmaktadır. Bu stratejiler; hızla büyüme yönünden değişmeme veya durumunu koruma yönüne ve hatta tasfiye etmeye kadar geniş bir alanda yer alır. Yine bu stratejilerin işletme içi ya da işletme dışı boyutları bulunmaktadır. İç boyutlu stratejilerde işletmenin sahip olduğu kaynak ve kabiliyetlerden faydalanılırken, dış boyutlu stratejilerde başka işletmelerle ortak işbirliği veya birleşme sağlanır.⁷⁸

İşletmenin çevresi, toplumsal ve ekonomik güçleri de kapsayacak şekilde çok geniş olmasına rağmen, firmanın çevresinin kilit yönü, rekabet ettiği sektör veya sektörlerdir. Sektör yapısının, firma için potansiyel olarak mevcut stratejilerin belirlenmesinde olduğu kadar, oyundaki rekabet kurallarının saptanması üzerinde de etkisi büyüktür.⁷⁹



Şekil: Sektördeki Rekabeti GÜdüleyen Güçler

⁷⁷ DİNÇER, Ömer; “Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”, Genişletilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, 2003, s.36.

⁷⁸ DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.197-198.

⁷⁹ PORTER, Michael E; “Rekabet Stratejisi: Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri”, Çeviren: Gülen ULUBİLBEN, 2.Basım, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2003, s.3.

Beş rekabet gücü, pazara giriş, ikame ürün etkisi, alıcıların pazarlık gücü, tedarikçilerin pazarlık gücü ve mevcut rakipler arasındaki rekabet; bir sektördeki rekabetin, mevcut oyuncuların çok ötesine geçtiği gerçeğini yansıtır. Müşterilerin, tedarikçilerin, ikame firmaların ve sektöre yeni girecek olanların tümü, sektördeki firmalar açısından birer rakiptir ve özel koşullara bağlı olarak, az ya da çok öne çıkabilirler. Beş rekabet gücünün hepsi bir arada, sektör rekabetinin ve karlılığın yoğunluğunu belirler; stratejinin kurulması açısından en büyük güç veya güçler iş başındadır ve bunlar son derece önemli hale gelirler.⁸⁰

Beş rekabet gücüyle başa çıkmada, sektördeki diğer rakipleri devre dışı bırakmak için potansiyel olarak başarılı olacak üç genel strateji yaklaşımı vardır:⁸¹

- 1) Toplam Maliyet Liderliği
- 2) Farklılaştırma
- 3) Odaklanma

Gerçekte, bir firma daha yüksek karlılık için iki ana yönteme sahiptir. Bunlar ya bilinen bir mal/hizmeti en düşük fiyattan satmak, ya da müşterinin daha fazla ödemeyi kabul edeceği bir farklılaştırma yapmaktır. Bunlara maliyet üstünlüğü ve farklılaştırma üstünlüğü adı verilir. Diğer taraftan, bir işletme maliyet veya farklılaştırma üstünlüğünü ya genel pazarda, ya da pazarın özel bir bölümüne odaklanarak sağlamaya çalışır. Odaklanma stratejisi kendi içinde daha özel stratejilere ayrılabilir. Bu anlamda odaklanma stratejisi, maliyet ve farklılaştırma odaklanması olarak iki şekilde de incelenebilir.⁸²

⁸⁰ PORTER, Michael E; a.g.k., s.6.

⁸¹ PORTER, Michael E; a.g.k., s.44.

⁸² DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.198.

geniş	1.Maliyet liderliği	2. Farklılaştırma
Rekabet alanı		
dar	3a.Maliyete odaklan	3b.Farklılaştırmaya Odaklanma
	Düşük maliyet	Farklılaştırma

Şekil: Genel Rekabet Stratejileri

2.1.1.2. Genel Rekabet Stratejilerinin İşletme Karına Olan Etkileri

Bir işletmenin bu üç stratejiden hiçbirini başaramaması, arada sıkışıp kalması, son derece zayıf bir stratejik durumdur. Bu firmanın pazar payı, sermaye yatırımı ve düşük maliyet oyununu oynamak için azmi, düşük maliyetli bir konum elde etme ihtiyacını çözecek sektör çapında farklılaştırma yapma isteği veya odaklanması yoktur. Arada sıkışıp kalmış olan firma düşük karlılığı hemen hemen garantilemiştir. Ya düşük fiyatlar talep eden yüksek hacimli müşterilerini kaybeder, ya da işi düşük maliyetli firmaların elinden kapmak için karlarından vazgeçmek zorunda kalır. Ayrıca yüksek marjlı işleri de, bu alana odaklanmış veya farklılaştırmayı başarmış firmalara kaptırır.⁸³ Bu anlamda işletmenin temel düzeyde, bu stratejilerden birini benimsemesi gerekmektedir.

Bir işletmenin, yönetim aracı olarak farklı rekabet stratejilerinden birini benimseme ihtiyacı; farklı stratejilere arasından hangisinin işletme menfaatlerine daha iyi hizmet edeceği sorusunu akla getirmektedir. Bununla birlikte; konu hakkında yapılan araştırmaların, işletmelerin karlılığını etkileyen unsurlar üzerinde yoğunlaşmış olduğu görülmektedir. Bu araştırmalardan biri olan PIMS analizi, işletmenin pazarlama stratejileri ile yatırımın geri dönmesi arasındaki ilişkilerin açıklanmasına dayanmaktadır. Bu analiz, 620 değişik alanda faaliyet gösteren 57 işletmede yapılan bir araştırmanın sonuçlarına dayanmaktadır. PIMS analiz tekniğinin temel amacı; farklı

⁸³ DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.199.

rekabet şartları altında mücadele eden işletmelerin, bekledikleri karlılık ve diğer amaçlarına ait bilgileri sağlamak ve bu bilgileri stratejik planlamacıların ifadesine sunmaktır.⁸⁴

Bu analiz sonucunda işletme karını etkileyen faktörlerin sayısının 37 tane olduğu belirlenmiştir. Bu faktörler, tüm işletmeleri kapsayabilecek bir genelleştirmeye tabi tutulduğunda; temel düzeydeki 6 faktörün, karı belirleyici unsurların %80'ini oluşturduğu genel geçer bir yapıda ortaya konulmuştur. Bu faktörler aşağıdaki verilmiştir:⁸⁵

- Pazar Payı,
- Toplam Pazarlama Harcamaları,
- Mal veya Hizmetin Kalitesi,
- Ar-Ge Harcamaları,
- Dikey Bütünleşme,
- Sermaye Yoğunluğu.

Bu altı faktörün dışında kalan faktörler, karı etkilemede %20'lik bir etkiye sahipken, işletmeden işletmeye farklılık göstermektedir.

Bir işletmenin, kar planlaması yaparken başarılı olabilmesi için karı etkileyen çeşitli unsurları ayrı ayrı dikkate alması ve bunlar arasındaki ilişkileri en iyi şekilde ortaya koyması gerekmektedir.⁸⁶ Yukarıda sayılan ve işletme karlılığını rekabet ortamında stratejik bir yapıda etkileyen çeşitli faktörlerin yanısıra işletmenin kendi iç dinamiklerinden ileri gelen birtakım faktörler de mevcuttur.

⁸⁴ DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.296-297.

⁸⁵ DİNÇER, Ömer; a.g.k., s.297.

⁸⁶ SEVGENER, A.Sait;a.g.k., s.73.

Bu faktörlerden en önemliler aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁸⁷

- Mamul veya Malların Satış Fiyatı,
- Satış Hacmi,
- Mamul Satış Karışımı,
- Mamul veya Malların Birim Değişken Maliyeti,
- Sabit Maliyetler Toplamı.

Bir kar planının amacı, belirli bir dönemdeki karı en iyi duruma getirmek olduğuna göre, kar planının hedefleri de performansının, işletmenin başarısını etkilemesinin söz konusu olduğu her bir sahadaki karları etkileyebilecek her etken için belirlenmelidir.⁸⁸

Kavramsal çatıyı geliştiren araştırmalar ve işletme performansı ve örgütsel özellikler arasındaki ilişkiyi tanımlamayı amaçlayan PIMS (profit impact of marketing strategies- pazarlama stratejilerinin kar etkisi) projesi gibi, kantitatif çalışmaları içeren büyük sayıdaki araştırma, örgüt başarısını açıklamada kullanılmıştır. Bu araştırma faaliyetleri günümüzde genel olarak hala baş vurulan kar yaklaşımları ve analiz araçları içermektedir. Analiz araçları Boston Grubunun pazar genişletme, pazar payı matrisi ve Mc Kinsey' in pazar etkinliği stratejik pozisyon matrisi gibi geniş bir şekilde kullanılan araçları içerir.⁸⁹

⁸⁷ SEVGENER, A.Sait;a.g.k., s.73.

⁸⁸ ERDOĞAN, Muammer; a.g.k., s.9.

⁸⁹ [http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=156&hit=ny.\(9.12.2004\)](http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=156&hit=ny.(9.12.2004))

Boston grubu matrisi

Pazar büyüme oranı	yüksek	Yıldızlar	Soru işareti
	düşük	Sağmal inekler	Köpekler
		yüksek	düşük

Göreceli pazar payı

McKinsey / GE pazar çekiciliği ve stratejik pozisyon matrisi

Pazar çekiciliği	Düşük	Yatır/ büyü		Baskın yaygın
	Orta		Kaza/ koru	
	yüksek	Kazan / Koru		Harmanla/ terket
		yüksek	orta	Düşük

Stratejik pozisyon

2.2. Kar Planlamasının Kavramsal Yapısı ve Temel Özellikleri

İşletmeler, stratejik amaçları kar sağlamak ve bunu en çoklamak olduğunda, -temel yönetim işlevleri çerçevesinde- bilinçli ve organize bir çabayı, etkin bir şekilde ortaya koyabilmek zorundadırlar. İşletme yönetiminin bu temel gereği gerçekleştirilebilmesi doğrultusunda, varolan çok çeşitli yönetim araç ve tekniklerinden biri de “Kar Planlaması”dır.⁹⁰

Kar planlaması, işletme yönetiminin başlıca fonksiyonlarından birini ve yıllık bütçe hazırlanmasının da esas unsurunu oluşturur.⁹¹ Önceden kararlaştırılan faaliyet akışı ve ileriye düşünme süreci olan bir kar planı, işletmenin geleceğini ve faaliyetini kapsamının gerekliliği yanında sorumluluğun, otoritenin ve oluşan faaliyetle ilgili hesap verme zorunluluğunun örgütsel yapısına önem vermelidir. Dolayısıyla bir kar planı, örgütsel yapı içerisinde söz konusu olan belirsizlik ve risk şartları altındaki gelecek faaliyetin tahminini kapsadığından özel bir şekilde açık ve ayrıntılı olarak hazırlanmalıdır. Bir kar planı, şu temel özellikleri kapsamalıdır:⁹²

- İşletmede çalışan personelin kar planının gerekliliğine inanması ve desteklemesi.
- Hazır ve geçmiş faaliyetler ile işletme kaynakları hakkında gerçek bilgilerin ele geçirilmesi ve işletmeyi etkileyen dış etkenlerin belirlenmesi.
- Elde edilen bilgilere dayanarak işletmenin hedeflerinin ve amaçlarının ortaya konması.
- Bu hedefler için uzun ve kısa dönemli özel planların yapılması.

⁹⁰ SEVGENER, A.S.; HACİRÜSTEMOĞLU, R.; a.g.k. s.85.

⁹¹ JAEDICKE, R. K , MOORE, C. L.; a.g.k., s.511.

⁹² ERDOĞAN, Muammer; a.g.k., s.8-9.

- Planları para cinsinden ifade ederek, kazanç, nakit akışı, sermaye harcamaları ve varlıkların geri devriyle ilgili projelenmiş tabloların hazırlanması.
- Hedefler, planlar ve beklenen sonuçlar üzerinde uyum sağlandıktan sonra yazılı kar planının yayınlanması.
- Bir çalışma planı yapılarak kalite, miktar ve zamanla ilgili performansın yürüyüp yürümediğini anlamak üzere denetimlerin tesis edilmesi.

2.3. Stratejik Kar Planlaması İçin Dinamik Bütçeleme Modeli

İşletmelerde kar planlaması yapılırken, çoğunlukla bilimsel yaklaşımlardan uzak kalınarak geçmiş deneyim ve tecrübelerin eseri olan tahminlerden yararlanılmak istenmektedir. Bunun yanı sıra; stratejik unsurları içeren bir kar planında kullanılmak üzere, istatistik ve dolayısıyla ekonometri biliminin ortaya koyduğu teoremlerden veya en azından bu bilimlerin sunmuş olduğu bilgi ışığı çerçevesinden hareketle yola çıkan işletmeler, ileriye dönük kestirimlerinde diğer işletmelere nazaran daha başarılı sonuçlar elde etmektedirler.

Kar planında bilimsel içeriğe yer vermek isteyen işletmeler, özellikle bütçeleme sürecinde yaşanacak dinamik takip sisteminin geliştirilmesi yönündeki çalışmaları için, stratejik unsurları içeren dinamik modeller kullanmayı gerekli görmektedirler. Burada sözü edilen dinamik model, zamanı bir faktör(değişken) olarak açık bir biçimde içeren bir model türüdür. Dinamik modeller, değişkenlerin geçmiş ve geleceğe ait değerleri arasında bir mekanizma aracılığı ile bağıntı sağlarlar.⁹³

⁹³ İŞYAR, Yüksel; “Model Kurma Teknikleri”, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F., Bursa, 1997, s.12.

Stratejik unsurların yer aldığı bir modelin değişkenlerine ait özelliklerin, modeli dinamik bir süreçte yaratması söz konusudur. Modelin temel özelliklerinin belirleyicisi konumunda olan bu değişkenlerin seçilmesinden ve bu değişkenlere ait veri setlerinin oluşturulması başlı başına ek bir çalışmayı gerektirmektedir. Araştırmacıların büyük bir çoğunluğunun oldukça yoğun uğraşlarla geçirdiği bu sürecin ardından en etkin sonuçların(kar tahminlerinin) elde edilebilmesi için, veri setinin en uygun bileşimini yansıtabilen model kalıbının belirlenmesi gerekmektedir.

Kar planlaması için öngörülen bu modeller, çeşitli sosyal olguların etkilerini sayısal değerlerle ifade etme çabasına bağlı olarak stokastik bir süreci de beraberinde getirirler. Bu modeller, matematiksel kalıplarla benzerlik gösterirken, kullanılan veri setlerinin deterministik süreçte ilişkilendirilememesinden dolayı ekonometrik modeller olarak adlandırılırlar.

Bazı durumlarda, gerek gelir, gerekse maliyet hatları doğrusal nitelik taşımazlar. Satış miktarı yükseltildiği zaman satış fiyatlarını düşürmek gerekebilir. Bu koşullarda, gelir hattı, doğrusal değil eğrisel bir nitelik kazanır. Diğer tarafta, maliyetler de eğrisel nitelik taşıyabilir. Başlangıçta eğri yavaşça yükselebilir fakat üretim arttıkça daha hızlı yükselme gösterebilir. Daha fazla mal üretildikçe, birim başına değişken maliyet payı yükselebilir.⁹⁴ Buna bağlı olarak kullanılacak olan ekonometrik modellerin fonksiyonel şekli de doğrusal ve doğrusal olmayan modeller olarak gruplanabilir.⁹⁵ Ancak hangi model grubu seçilirse seçilsin, dinamik bütçeleme sürecinde oluşturulacak stratejik kar planlaması modeli için, veri setlerinin zaman serilerinden oluşması ve stratejik unsurları içermesi gerekmektedir.

⁹⁴ JAEDICKE, R. K , MOORE, C. L.; a.g.k., s.515-516.

⁹⁵ GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; “Ekonometri: Temel Kavramlar”, DER Yayınevi Yayın No:282, İstanbul, 2000, s. 9-10.

2.3.1. Bağımsız Düzeyde Karı Etkileyen Unsurlar

İşletmeler, stratejik kar planlaması yapabilmek için stratejik rekabet ortamına ilişkin çeşitli unsurların; gerek genel yapıda, gerekse işletmenin özel yapısında irdelenebilecek boyutunu ortaya koymalıdır. Bunun yanında, genel bir rekabet ortamının doğurduğu stratejik davranışların sonucu olan verilerden ziyade, işletmenin kendi iç dinamiklerinden kaynaklanan ve hacim-kar ilişkisi doğrultusunda oluşan verilerden de faydalanmak mümkün olabilmektedir. Buna dayanarak işletmenin karını etkileyen ve yoğun olarak işletmenin kendi iç dinamikleri tarafından yaratılan veri setleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:⁹⁶

- Mamul veya Malların Satış Fiyatı,
- Satış Hacmi,
- Mamul Satış Karışımı,
- Mamul veya Malların Birim Değişken Maliyeti,
- Sabit Maliyetler Toplamı.

İşletme dışı dinamiklerden kaynaklanan ve ölçülebilen niteliğe sahip veri setleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Pazar Payı.
- Toplam Pazarlama Harcamaları.
- AR-GE Harcamaları.
- Sermaye Yoğunluğu.

Burada adı geçen pazar payı ve sermaye yoğunluğu verileri, ulaşılması güç veriler olmakla birlikte; uygulamada pratiklik sağlaması açısından, temsili kukla değişkenler(dummy) aracılığı ile de oluşturulabilir.

⁹⁶ JAEDICKE, R. K , MOORE, C. L.; a.g.k., s.511.

2.3.2. Dinamik Bütçe Sürecinde Stratejik Kar Tahmin Modeli

Dinamik bütçeleme süreci için tasarlanan bir kar tahmin modelinde, karı etkileyen dinamiklerde meydana gelebilecek olası değişmelere bağlı olarak tahmin edilecek kar değerinde de parametrelerin belirleyeceği yönde değişimler meydana gelecektir. Bu açıdan, modelin tahmini tek başına bir anlam ifade etmemekte, özellikle zaman unsurunun model üzerinde yaratacağı etkilerin etkin bir şekilde takip edilmesi de gerekmektedir.

Burada sözü edilen veriler zaman serisi verileri olmakla birlikte, kullanılacak zaman periyotlarında farklılıklar yaşanabilir. Bir zaman serisi, bir değişkenin değişik zamanlarda gözlenen bir değerler takımıdır. Bu veriler günlük, haftalık, aylık, üç aylık, yıllık, beş yıllık, on yıllık aralarla düzenli olarak toplanabilir.⁹⁷

Oluşturulacak modelin fonksiyonel şekli, modele dahil değişkenlerin zaman periyodunda izledikleri seyirle ortaya çıkacaktır. Modelin fonksiyonel şekli iktisadi ilişkilerin açıklanması bakımından da önemlidir. Modellerin fonksiyonel şekillerinin kendilerine özgü yapıları, fonksiyonel şeklin iktisat teorisini de dikkate alınarak belirlenmesini zorunlu kılmaktadır.⁹⁸ Ancak, sosyal bilimlerde kullanılan model kalıpları genellikle doğrusal veya enflasyonist ortamlara bağlı olarak logaritmik model kalıpları olmaktadır. Bu kalıplarda yer alacak değişkenlerin sayısı ise genel olarak hendry yaklaşımı ile belirlenir. Hendry yaklaşımı, yaygın bir biçimde yukarıdan aşağıya ya da genelden özele doğru yaklaşımı olarak bilinir, çok sayıda açıklayıcı değişken içeren bir modelle işe başlanır, bu kesilip biçilerek yalnız önemli değişkenleri kapsayan bir modele ulaşılır.⁹⁹ Diğer bir deyişle önemsiz değişkenler modelden çıkartılarak, daha sade ve etkin kullanıma uygun bir model elde edilmiş olur.

⁹⁷ GUJARATİ, Damodar N.; “Temel Ekonometri”, Çevirenler: Ümit ŞENESEN, Gülay Günlük ŞENESEN, Literatür Yayınları, İstanbul, 1999, s.23.

⁹⁸ GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; a.g.k., s.304.

⁹⁹ GUJARATİ, Damodar N.; a.g.k., s.485.

Başlangıçta tüm değişkenlerin modelde dahil edilmesi halinde aşağıdaki model kalıbı ortaya çıkacaktır:

$$K_t = C + \beta_1 PP_t + \beta_2 TPH_t + \beta_3 AG_t + \beta_4 SY_t + \beta_5 SF_t + \beta_6 SH_t + \beta_7 BDM_t + \beta_8 TSM_t + \omega_t$$

Bu modelde;

K_t : Stratejik Karı,

C: Otonom Kar Düzeyini,

PP_t : Pazar Payını,

TPH_t : Toplam Pazarlama Harcamalarını,

AG_t : AR-GE Harcamalarını,

SY_t : Sermaye Yoğunluğunu,

SF_t : Satış Fiyatını,

SH_t : Satış Hacmini,

BDM_t : Birim Değişken Maliyetleri,

TSM_t : Toplam Sabit Maliyetleri

göstermektedir.

Her bir değişkenin önünde yer alan β_i 'ler ise davranışsal parametreleri temsil ederken; modelin sonunda yer alan ω_t , stokastik sürecin doğurduğu hata terimlerini(bozucu terimleri) temsil etmektedir. İstatistiksel modellerde hata terimlerinin yer almasının temel kaynağı değişkenler arasındaki ilişkinin türüdür. Değişkenler arasındaki ilişki deterministik ve stokastik ilişki olmak üzere iki farklı şekilde açıklanabilir. Değişkenler arasında stokastik ilişki olması durumunda, değişkenlerden birinin alacağı aynı değere karşılık diğer değişken farklı değerler alabilmektedir. Bu tür ilişki söz konusu olduğunda değişkenlerin aldığı değerler modelin matematiksel yapısıyla tam uyum sağlamazlar, değerler matematiksel şekilden sapmalar gösterirler. Sapmaları açıklamak için modele hata terimi eklenir.¹⁰⁰

¹⁰⁰ GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; a.g.e., s.5-6.

2.3.3. Kar Tahmin Modelinin Temel Varsayımları

Kar tahmin modelinde elde edilen sonuçların geçerliliği, temel varsayımların geçerliliğine bağlıdır. Bu varsayımlar aşağıdaki gibidir.¹⁰¹

- 1- Normallik,
- 2- Sıfır Ortalama,
- 3- Sabit Varyans,
- 4- Otokorelasyon Olmaması,
- 5- Açıklayıcı Değişkenlerin Tesadüfi Değişken Olmaması,
- 6- Çoklu Doğrusal Bağlılık Olmaması,
- 7- Gözlem Sayısının Davranışsal Parametre Sayısından Fazla Olması.

İlk üç varsayım $\omega_i \approx N(0, \sigma^2)$ şeklinde de gösterilebilir. Bu gösterim hata terimlerinin sıfır ortalama ve sabit varyansla normal dağılıma sahip olduğunun göstergesidir. Şayet hata terimlerinin kovaryansı $kov(\omega_i, \omega_j): E(\omega_i, \omega_j) = 0 ; i \neq j$ eşitliğini de sağlıyorsa, ω_i ile ω_j 'nin yalnız ilişkisiz olduklarını değil, aynı zamanda bağımsız olduklarını da anlatır.¹⁰² Bu durumda otokorelasyon olmaması varsayımı da sağlanmış olacaktır. Buna göre yeni gösterim $\omega_i \approx NB(0, \sigma^2)$ şeklinde olacaktır.

Altıncı varsayıma göre açıklayıcı değişkenler tesadüfi değişken olmamalıdır. Diğer bir deyişle tekrarlanan örnekler için veri setlerinin sabit kalması gerekmektedir. Aksi takdirde açıklayıcı değişkenler ile hata terimleri arasında ilişki olmayacaktır.

Açıklayıcı değişkenlerden ikisi veya daha fazlası arasında kuvvetli doğrusal ilişki olması durumu, yedinci varsayımda belirtilen varsayımın ihlali anlamına gelmektedir. Tahmin sonuçlarının geçerliliği için modelde çoklu doğrusal bağlılık olmamalıdır.¹⁰³

¹⁰¹ GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; a.g.k., s.207-208.

¹⁰² GUJARATI, Damodar N.; a.g.k., s.102-103.

¹⁰³ GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; a.g.k., s.208.

2.4. Dinamik Bütçeleme Modelinin Stratejik Amaçla Kullanımı

Stratejik unsurları içeren modelle kar planlaması yapan bir işletme; hedeflediği bu karı, dış dinamiklerinden ziyade kontrolü daha kolay olan kendi iç dinamiklerin etkisiyle belirleyecektir. Hedef olarak konulan ve sabit bir düzeyi belirten tek bir kar rakamı mevcutken, bir bütçe dönemi için iç ve dış dinamiklerden hangisinin veya hangilerinin bu kar rakamını sağlamada en etkili araç olacağı; bu dinamiklerin etkin bir kontrol mekanizmasına bağlanması ile mümkün olabilmektedir.

Daha önce de değinildiği üzere, işletmelerin karlılığını etkileyen çeşitli unsurlar mevcuttur. Bu unsurların bir ayağını oluşturan maliyet kalemleri yardımı ile karın düzeyini belirlemek; dinamik düzeyde ve etkin ölçümler yapılarak, rakip firmalara karşı sağlanan maliyet avantajını ölçmek mümkün olmaktadır.

Maliyet liderliği stratejisinin uygulanabilmesi, etkin bir maliyet kontrol sisteminin benimsenmesi ile mümkün olabilmektedir. Bir firmanın stratejik yönetim sürecinde benimseyebileceği stratejiye bağlı olarak, klasik yönetim muhasebesine göre bazı farklılıklar ortaya çıkacaktır:¹⁰⁴

¹⁰⁴ ŞAKRAK, Münir; **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997, s.116.

	Yönetim Muhasebesi	SMY Yaklaşımı
Maliyetlerin Analizi İçin En Uygun Bakış Açıları:	Maraul, müşteri ve fonksiyon koşullarına bağlı Güçlü bir içe dönük bakış Katma değer anahtar kavramdır	Firmanın bir anahtar parçası olduğu genel değerler zincirinin çeşitli aşamalarındaki koşullara bağlı. Güçlü bir dışa dönük bakış. Katma değer, dar bir kavram olarak görülür.
Maliyet Analizlerinin Amaçları	Her biri stratejik bakış olmaksızın uygulanan üç Amaç: ölçme, yönetme ve Problem çözmeye dikkat.	Üç amaç daimi mevcut olmakla birlikte, maliyet yönetim sistemlerinin tasarımı, firmanın temel stratejik konumuna bağlı olarak değişir.
Maliyetlerin Yapısal Analizinin Dayanağı	Maliyet, texmelde çıktı düzeyinin bir fonksiyonudur. Değişken maliyet-Sabit maliyet Ayırımının dayanağı gibi.	Maliyet, rekabet şeklinin yapısı hakkındaki stratejik seçimler ile bu stratejik seçimlerin yürütülmesinde yönetim özelliklerinin bir fonksiyonudur.

Tabloda yer alan karşılaştırma; maliyetlerin, yönetim muhasebesi ve stratejik yönetim muhasebesi açısından farklılaşan yönlerini ortaya koymaktadır. Diğer bir deyişle maliyet kontrolü ile stratejik maliyet kontrolü arasındaki farklılıkları ifade etmektedir. Stratejik kontrolün amacı, şirket için potansiyeller yaratmak ve varolan potansiyellerin kullanılmasını ve korunmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda stratejik kontrol, şirket ile dış dünya arasındaki uyumu sağlamaya çalışır.¹⁰⁵

Geleneksel maliyet sistemleri, fiyatları belirlerken maliyet bilgilerini dikkate almaktadırlar. Bu yüzden de, çoğu maliyetin üretim safhasında ortaya çıkmasından dolayı; bu aşamayı göz önünde bulundurmaktadırlar.¹⁰⁶ Stratejik bir kar ve maliyet yönetim süreci olarak ifade edilen Hedef Maliyetleme tekniği, bir mamule ait beklenen kar oranını kazandıracak kabul edilebilir maliyet düzeyi şeklinde tanımlanan hedef maliyet kavramına dayanmaktadır.¹⁰⁷

¹⁰⁵ KUTLAN, Serhat; a.g.k., s.16.

¹⁰⁶ COŞKUN, Ali; "Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme", Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 15, 2002-2003, s.25-34.

¹⁰⁷ ŞAKRAK, Münir; a.g.k., s.90-91.

Hedef maliyetleme yöntemi, yeni bir ürünün planlama, araştırma ve geliştirme sürecinde maliyetlerin düşülmesi için ortaya atılan tüm fikirlerin gözden geçirilmesi yoluyla hız, kalite ve güvenilirlik gibi müşteri ihtiyaçlarını karşılamayı sağlarken bu ürünün tüm yaşam seyri maliyetlerini de düşürmeyi amaçlayan bir faaliyet olarak görülmektedir.¹⁰⁸

Geleneksel maliyet artı yaklaşımı, bir kapalı sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım, bir organizasyon ile içinde bulunduğu çevre arasındaki karşılıklı etkileşimi gözardı etmekte; sistem davranışını açıklamak için sınırlı sayıda değişkeni dikkate almakta; düzeltici önlemleri fiili sonuçlardan sonra devreye sokmakta ve sadece belirlenmiş standartlara uyum sağlamaya çaba göstermektedir.

Hedef maliyetleme ise, bir açık sistem yaklaşımını temsil etmektedir. Bu yaklaşım, bir işletmenin içine bulunduğu çevrenin uyumunun önemini ön planda tutmakta; sistem yapısının açıklanmasında daha karmaşık bir etkileşimin ağını dikkate almakta; fiili sonuçlar öncesinde hataları önlemeye yönelik çabaları devreye sokmakta ve zaman içinde sürekli daha iyi standartlara ulaşmayı hedeflemektedir.

İşletmelerdeki bütçeleme sürecinde olduğu gibi , hedef maliyetlemede de hedeflerin sayısallaştırılması söz konusudur. Hedef satış fiyatından başlanmak suretiyle hedef karın planlandığı ve bu iki hedefin ortaya çıkaracağı rakam çerçevesinde oluşturulacak maliyet hedeflerinin gerçekleştirilmeye çalışıldığı bu süreç aslında bütçe sürecinden başka bir şey değildir.¹⁰⁹

¹⁰⁸ CAN, A.Vecdi; “Hedef Maliyetleme: Kuram ve Uygulama”, Birinci Baskı, Sakarya Kitabevi, 2004, s.9.

¹⁰⁹ CAN, A.Vecdi; a.g.k., s.201.

2.4.1. Üretim Maliyetlerinin Dinamik Bütçeleme

Üretim maliyetleri, adından anlaşılacağı üzere, işletmenin üretim faaliyetlerinin bir sonucu olarak ortaya çıkan maliyetlerdir. Bütçe sisteminin can damarlarından birisi üretim faaliyetlerinin planlanmasıdır. Bu planlama, üretim bütçesi aracılığı ile yapılır. Üretim bütçelemeinde satış için öngörülen miktar ve zamanlar ana verileri oluşturur. Bunun yanısıra direkt madde maliyeti, direkt işçilik maliyeti ve genel üretim maliyeti bütçelerinin düzenlenmesi gerekmektedir.¹¹⁰

Direkt İlk Madde Malzeme Maliyeti (+)

Direkt İşçilik Maliyeti (+)

Genel Üretim Maliyeti (+)

ÜRETİM MALİYETİ

Dinamik bütçeleme sürecine göre bütçelerin revize edip edilmeyeceği yönetim anlayışına bağlıdır. Kimi işletmeler biri statik, diğeri dinamik olmak üzere iki bütçe yamaktadır. Dinamik bütçe, yıl içinde değişen koşullara göre revize edilirken, statik bütçeye dokunulmaz.

Üretim yerlerinde girdi-çıkı ilişkileri çoğu zaman sayısal olarak ölçülemediği için, maliyetler kasıtlı olarak genel üretim maliyetlerine aktarılırlar. Diğeri bir deyişle etkin bir maliyet sistemi oluşturulmaz ve maliyet kontrolü yapılmaz. Buna karşın maliyetlerin gerek üretim yeri ve gerekse ileriki safhalarda mamul bazına dinamik kontrolünün yapılabilmesi için maliyetlerin ayrıntılı olarak ilgili alt bütçelerde incelenmesi gerekmektedir.¹¹¹

¹¹⁰ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.40.

¹¹¹ GÜRSOY, Cudi Tuncer; a.g.k., s.649-650.

2.4.1.1. D.İ.M.M.M.'in Bütçelenmesi

Bu maliyetler, işletmede kullanılan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve ambalaj malzemeleri gibi giderlerden oluşur.¹¹² Bu maliyetlerin her biri, direkt ilk madde malzeme maliyetlerini belirleyen temel iki unsur olan miktar ve fiyat bütçeleriyle düzenlenmelidir. Bunun ardından bu iki bütçenin bileşimi olan direkt ilk madde malzeme maliyetleri bütçesi elde edilmiş olacaktır.

İlk Madde Stok Kodu	Birim Maliyet	DBS	DSS	Kullanılacak Miktar	Kullanılacak Tutar(Maliyet)
XXX1	...	..	..		
...	...	..	..		
...	...	..	..		
XXXN	...	..	..		
TOPLAM	...	..	..		

Yukarıda N adet ilk madde malzeme üreten bir işletmenin, direkt ilk madde malzeme maliyetini ilk madde bazında ve toplam bazda elde edebilmesi için tasarlanmış bir tablo formatı verilmiştir.

Üretilecek miktar ile birim başına gerekli standart ilk madde ilişkilendirilerek üretim için gerekli standart ilk madde miktarı elde edilecektir. Bu miktara ilk madde satın alma bütçesinde yer alan fiyatlar uygulanarak üretimde kullanılan ilk maddeye ilişkin bütçe düzenlenmiş olur.¹¹³

¹¹² LAZOL, İbrahim; a.g.k., s.88.

¹¹³ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.42-43.

2.4.1.2. D.İ.M.'in Bütçelenmesi

Direkt işçilik bütçesi, bütçelenmiş üretim miktarlarını üretmek için gerekli direkt işçilik miktarlarının ve maliyetlerinin tahmin edilmesidir. Direkt işçilik maliyetleri, üretim maliyetlerinin ikinci önemli unsurunu oluşturmaktadır. Mamul ve mamul grupları ile doğrudan doğruya ilişkilendirilebilen işçilik giderleri bu bütçede yer almaktadır. Endirekt nitelikteki işçilik giderleri ise genel üretim maliyetleri bütçesinde gösterilmektedir. Direkt işçilik giderleri bütçesi, üretim bütçesinin işlemlerini karşılamak ve işletmede istikrarlı bir istihdam düzeyinin sağlanmasında önemli bir araç olmaktadır.¹¹⁴

Mamul Kodu	Üretim Miktarı	Birim İçin Gereken D.İ.	Toplam D.İ. Saati	Direkt İşçilik Saat Maliyeti	Direkt İşçilik Toplam Maliyeti
XX1	...	..	...		
...	...	..	...		
...	...	..	...		
XXM	...	..	...		
TOPLAM			...		

Bu bütçede üretilmesi gereken mamul için standart direkt işçilik süreleri dikkate alınarak gerekli olan toplam standart süre ve işçilik maliyetleri dikkate alınır. Bu bilgilerden, direkt işçilik maliyeti bütçesi oluşturulur. Bir işletmede standart maliyet sistemi uygulanırsa, bütçede de aynı direkt işçilik giderleri kullanılacaktır.¹¹⁵

¹¹⁴ AKDOĞAN, Nalan, a.g.k., s.635.

¹¹⁵ LAZOL, İbrahim; a.g.k., s.278.

2.4.1.3. G.Ü.M.'ün Bütçelenmesi ve Bütçe Formülünün Oluşturulması

Genel üretim maliyetlerinin gerçek tutarları genellikle dönem sonlarında belirlenebilir. Ancak, işletmeler yıl içinde iktisadi faaliyetlerine devam ettiğinden, ürettiği mamulün maliyetini bilmek zorundadırlar. Bu problemi çözmek amacıyla, genel üretim maliyetleri, standart bir oranla mamul maliyetine yüklenir.¹¹⁶ Genel üretim maliyetinin mamul maliyetine yüklenebilmesi için; işletme tarafından oluşturulabilecek bütçe formülünden de yararlanılabilir. Bütçe formülünün elde edilebilmesi için yararlanılan yöntemler ise aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Subjektif Yargı
- En Yüksek-En Düşük Hacimler Yöntemi
- Çifte Ortalamalar Yöntemi
- Grafik Yöntemi
- En Küçük Kareler Yöntemi

Genel üretim maliyetleri bütçesinin düzenlenebilmesi için maliyetlerin yukarıda belirtilen yöntemlerden yararlanarak sabit ve değişken giderler olarak ayrılması gerekir. Birimlerine göre kriter olarak alınan faaliyet ölçüsü her bir gider türü için değişken oranın hesaplanması ve buna dayanarak da toplam değişken giderin ölçülmesi gerekir. Diğer taraftan sabit giderlerin de aylık tutarlarının öngörülmesi gerekir. Genellikle sabit giderlerin yıllık tutarları öngörülmekte ve bu tutarlar aylara eşit olarak dağıtılmaktadır.¹¹⁷

$Y=aX+b$ şeklinde verilen bir bütçe formülünde;

a: Birim Değişken Maliyeti

b: Toplam Sabit Maliyeti

X: Üretim Miktarını

Y: Toplam Maliyeti gösteriyorken;

¹¹⁶ LAZOL, İbrahim; a.g.k., s.278.

¹¹⁷ AKDOĞAN, Nalan, a.g.k., s.639.

toplam sabit maliyetin direkt işçilik saati, makine saati gibi genel üretim maliyeti yükleme anahtarlarıyla ilişkilendirilmesi sonucunda genel üretim maliyetleri standart düzeyde mamul maliyetine yüklenir. İşletmedeki her esas üretim gider yeri için bir standart yükleme oranı hesaplanır. Gider yerlerinde üretilen mamul başına genel üretim gider payı ise, ilgili gider yerinin standart yükleme oranıyla, birim mamulü üretmek için gerekli olan faaliyet seviyesinin çarpılmasıyla elde edilir.

2.4.2. Faaliyet Giderlerinin Dinamik Bütçelemesi

İşletmenin ana faaliyetiyle ilgili olarak yapılan fakat üretim maliyeti dışında kalan değer kullanımlarına faaliyet giderleri adı verilir.¹¹⁸ Bu giderler pazarlama satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri başlıkları altında incelemek basit bir işletme modeli için yeterli olurken; bu giderlerin bütçelenmesi, uzun dönemli bütçelerle ifade edilebilen değer kullanımı nedeniyle oldukça güç olmaktadır. Buna karşın, faaliyet giderlerinin geri dönüşü olmayan giderler niteliğine sahip olması, bu giderlerin kontrol sürecine ayrı bir önem kazandırmaktadır.

2.4.2.1. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderlerinin Bütçelenmesi

Mamullerin üretilip mamul ambarına konulmasından tüketicilere ulaştırılmasına dek geçen zaman dilimi içinde oluşan değer kullanımları pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini oluşturur. Bir başka anlatımla bu giderler, mamul veya hizmetlerin pazarlanması için katlanılan değer kullanımları olup, talebin oluşturulması ve sürdürülmesine ilişkin giderler, reklam ve satış geliştirme, taşıma ve depolama giderleri gibi kullanımları kapsar.

¹¹⁸ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.50.

Pazarlama satış ve dağıtım giderleri de genel üretim maliyetleri gibi yarı değişken bir özellik taşımaktadır. Bu nedenle bütçenin düzenlenmesi sırasında değişken giderler ile sabit giderlerin çeşitli teknikler ile tahmin edilmesi gerekmektedir.¹¹⁹

2.4.2.2. Genel Yönetim Giderlerinin Bütçelenmesi

Bu bütçe hem aylık dönemler bakımından ayrıntılı olarak bütçelenmekte hem de genel olarak yalnızca yıllık tutarları içerecek biçimde özet olarak düzenlenmektedir. Bu bütçenin düzenlenmesinde pazarlama ve üretim bölümleri dışında kalan bölüm yöneticileri ile mali işler bölümünün işbirliği içinde olması gerekir.¹²⁰

Genel yönetim giderleri tahmin edilirken geçmiş dönem giderlerinden ve tecrübelerinden geniş ölçüde yararlanılır. Bütçe dönemi içinde yönetim politikalarında ve genel ekonomik şartlarda meydana gelecek değişimler de göz önünde bulundurulur.

Genel yönetim giderlerinin büyük bir kısmı sabittir. Bazıları ise faaliyet hacmine göre değişir. Geçmiş dönemdeki sabit genel yönetim giderlerinde gelecek dönemde önemli bir değişiklik beklenmiyorsa, geçmiş dönem sabit genel yönetim giderleri tutarı bütçeye alınır. Değişken genel yönetim giderlerinin tespitinde genellikle satış hasılatı, direkt işçilik saati veya vergiden önceki net kar faaliyet ölçüsü olarak kullanılır. Bu ölçü birimine göre değişken genel yönetim giderlerinin tutarları tahmin edilir. Değişken genel yönetim giderlerine ait değişkenlik oranı beklenen şartlara göre aynen kullanılır veya yeniden tespit edilir.¹²¹

¹¹⁹ AKDOĞAN, Nalan, a.g.k., s.644.

¹²⁰ AKDOĞAN, Nalan; a.g.k., s.645.

¹²¹ HAFTACI, Vasfi; a.g.k., s.55.

3. MALİYET LİDERLİĞİ STRATEJİSİNDE DİNAMİK BÜTÇELEMENİN KAR PLANLAMASINDA KULLANIMI VE BİR UYGULAMA

3.1. Gereç ve Yöntem

On dört yıldan bu yana züccaciye sektöründe faaliyet gösteren bir firmanın, 2004 Ocak- 2005 Nisan aralığında gerçekleşen üçer aylık maliyet ve gelir bilgileri; 2005 ikinci çeyreğinin bütçelenmesi amacıyla kullanılacaktır. Öncelikli olarak yapılacak çalışma, hedef maliyetlerin belirlenebilmesi amacıyla stratejik düzeydeki karın ortaya konulması olacaktır. Ancak şirketin şu anki ticari faaliyetine konu olan 177 farklı mamul olması, uygulama anlamında yapılabilecek çalışmanın kapsamını genişletmektedir. Bu sebepten ötürü, uygulama mamul bazlı değil, dokuz farklı mamul grubu üzerinden sürdürülecektir. Bu mamul gruplar yalnızca yurtiçi satış faaliyetlerine ilişkin ürünlere ait olup, bu ürün grupları aşağıdaki gibi sıralanmaktadır:

- Sürahi Grubu
- Tuzluk Grubu
- Tuzluk Seti Grubu
- Baharatlık Grubu
- Kavanoz Grubu
- Yağlık-Sirkelik Grubu
- Paslanmaz(Metalize) Ürünler Grubu
- Ahşap Ürünler Grubu
- Saklama Kabı Grubu

Çalışmada kullanılacak yazılım, ekonometrik modelleme ve analiz tekniklerini uygulanabileceği E-Views programı olacaktır. Program yardımı ile öncelikli olarak stratejik unsurlar modellenecektir. Bu sayede ikinci çeyreğe ait stratejik kar tahmin edilmeye çalışılacaktır. Tahmin edilen bu standart düzeydeki kar rakamı için hedef maliyet rakamı belirlenmeye çalışılacaktır. Burada sözü edilen hedef maliyet, üretim maliyetleri ve faaliyet giderleri çerçevesinde belirlenmeye çalışılacaktır. Temel düzeyde, üretim maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri, direkt işçilik

maliyetleri ve genel üretim maliyetleri başlıklarında; faaliyet giderleri ise pazarlama satış ve dağıtım giderleri ile genel yönetim giderleri çerçevesinde incelenecektir.

Üzerinde çalışılan şirketin satış rakamlarının elde edilmesi sürecinde, konjonktürel dalgalanmalara sıkça rastlanmaktadır. Bunun dışında, yıl içerisinde gerçekleşen çeşitli fuarların ve kampanyaların yanısıra, fiyat politikalarının ve tahsilat politikalarının sürekli değişme göstermesi, sözkonusu şirketin satışlarını büyük ölçüde etkilemektedir. Bu etkilerin, rakip firmalar üzerindeki çeşitli sonuçlarının takibi, hedeflenen stratejilerin uygulanmasının yanısıra, rakiplerin stratejilerinin takip edilebilmesi açısından son derece önemlidir.

Firmanın, hızlı gelişen rekabet ortamındaki şartları takip edebilmek ve uzun vadede karlılığını sürdürebilmek için, genel rekabet stratejilerinden maliyet liderliği stratejisini benimsemiş olduğu görülmektedir. Buna bağlı olarak; şirketin stratejik düzeyde elde etmiş olduğu karı sağlayacak hedef maliyetin de bütçe dönemi için öngörülmesi gerekmektedir.

Tüm bu sürecin sonunda, firmanın ikinci çeyreğe ait bilanço ve gelir tablosu öngörülerinin elde edilmesi gerekmektedir. İkinci çeyreğin bütçelenmesi, dinamik bütçe sistemini başlangıç noktasını oluşturmaktadır. Gelecek dönemlerde, firmanın önündeki üçer aylık dönemleri de sistem dahilinde bütçelemesi gerekmektedir. Bu sayede şirketin önünde sürekli güncellenen üçer aylık bütçeler olacaktır. Bu bütçelerin yıllık bütçe şeklinde raporlanması, dinamik bütçe uygulamasının başlangıcı için gereklidir. Bundan sonraki süreç ise şirketin bir faaliyet dönemi sonundaki üç aylık bütçe dönemini öngörmesi ve firmanın önünde sürekli olarak bir yıllık bütçeyi bulundurmaya sağlaması olacaktır. Bu sayede statik bütçeden dinamik bir bütçe uygulamasına geçilmiş olacaktır.

Araştırma sürecinde gerekli öngörülerin tamamı En Küçük Kareler yöntemine göre yapılarak tüm tahmin değerlendirmeleri $\alpha = 0,05$ anlam düzeyi esas alınacaktır.

3.2. Mevcut Bütçe Sisteminin Şirket Stratejilerine Hizmet Etme Açısından Analizi

Şirketin şu anda uygulamakta olduğu bütçe sistemi, satış departmanının subjektif yargılarına göre elde ettiği satış tahmin rakamlarına göre yapılmaktadır. Diğer bir deyişle satış departmanı, geçmiş dönemlerden elde ettiği deneyimlerle, mevcut piyasa şartlarını da göz önünde bulundurarak öngörülerde bulunmaktadır. Bu çatıda elde edilen bütçenin sapmaları oldukça yüksek düzeyde olup, şirketin uzun vadeli stratejik planlarını hayata geçirme sürecini büyük ölçüde sekteye uğratmaktadır.

Şirketin benimsemiş olduğu maliyet liderliği stratejisi, yoğun rekabet şartlarında yer alan büyük ölçekli firmalara karşı etkin olarak uygulanamamaktadır. Rakiplerin büyük ölçekli firmalar olması ve buna bağlı olarak tedarikçileri kontrol edebilme avantajına sahip olması, rakip firmaların ikame ürünleri daha düşük maliyetle üretebilmelerine olanak sağlamaktadır. Firma ise, bu şartlarda rekabet edebilmek için öncelikli olarak satış öngörülerini için dinamik bütçelemeyi hedeflemektedir. Firma, satış öngörülerini oluşturamazsa, rakiplerine karşı bir maliyet üstünlüğü elde edememektedir. Bu aşamada firmanın maliyetlerini kontrol edebilmesi önemli ölçüde, etkin bir stok kontrolü ile mümkün olabilmektedir. Bu açıdan bakıldığında, stratejik karı sağlayacak satış miktarı doğrultusunda ihtiyaç duyulan ilk madde ve malzemelerin stok maliyetinin minimum seviyeye indirilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde, şirketin eksik veya fazla ilk madde ve malzeme stoğu bulundurma maliyetini büyük ölçüde arttırmaktadır. Şirket yöneticilerinin önceki dönemlere ait deneyimlerine göre, satış öngörülerinde yüksek düzeyli sapmaların yaşanması, toplam üretim maliyetinde yaklaşık %30 ile %40 arasında bir artış görülmektedir.

Bunun dışında kalan diğer üretim maliyetlerinin ve faaliyet giderlerinin planlanması ve kontrolünde büyük sıkıntılar yaşanmamaktadır. Satış öngörülerinin sapmalarının az olması, bu sürecin kontrolü için yeterli olmaktadır.

3.3. Maliyet Liderliği Stratejisine Uygun Bütçe Sisteminin Oluşturulması

3.3.1. Satış Bütçesinin Oluşturulması

Maliyet liderliği stratejisine bağlı olarak kurulacak bütçe sisteminde, bütçeleme sisteminin başlangıç noktası olan satış bütçesinin tahmin edilmesi gerekmektedir. Bu bütçe için, şirketin toplam satışlarının üçer aylık gruplanarak En Küçük Kareler yöntemiyle tahmini yapılmaya çalışılmıştır. Daha sonra bu toplam satış, ürün gruplarına, modellenemeyen dış faktörlerin etkisi de göz önünde bulundurularak satış paylarına göre dağıtılmıştır.

Metod olarak, şirketin satışlarındaki uzun vadeli eğilimi açıklayabilmesi için trend değişkeni kullanılmıştır. Bu değişken ile elde edilen tahmin sonuçları aşağıdaki gibidir:

Bağımlı Değişken: YURTICI
Metod: En Küçük Kareler
Tarih: 04/30/05 Saat: 09:42
Gözlem Aralığı: 2004:1 2005:1
Gözlem Sayısı: 5

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	839643.5	103527.8	8.110319	0.0039
T	324253.5	37068.90	8.747319	0.0031
R-kare	0.962272	Bağımlı Değ. Ort.		1682703.
Düzeltilmiş R-kare	0.949695	Bağımlı Değ. St. Sap.		376883.8
Reg.'un St. Hatası	84530.10	Akaike Bilgi Kriteri		25.81678
Hata Kareler Toplamı	2.14E+10	Schwarz Kriteri		25.66055
Log likelihood	-62.54194	F-İstatistiği		76.51560
Durbin-Watson İst.	2.926174	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)		0.003146

Buna göre model;

$$Satis = 839645,5 + 324253,5 \times TREND$$

St.Hata: (103527,8) (37068,90)

t-stat. : (8,110319) (8,747319)

t-prob : (0,0039) (0,0031)

olarak tahmin edilmiştir ve modelin R^2 değeri 0,96 olarak bulunmuştur. Buna göre trend değişkeninin işletmenin üçer aylık satışlarını açıklama oranının %96 olduğu söylenebilir. Diğer yandan modele ait otonom ve davranışsal parametrelerin istatistiksel olarak sıfıra eşit olup olmadığı da (istatistiksel anlamlılığı) test edilmelidir. Test sonuçları aşağıdaki gibidir.

$$H_0 : \beta_0 = 0$$

$$H_a : \beta_0 \neq 0$$

Otonom parametreye ait t hesap değerinin kuyruk olasılığı 0,0039 olarak hesaplanmıştır. Bu değer 0,05 anlam düzeyiyle karşılaştırıldığında H_0 hipotezi reddedilecektir. Buna göre otonom parametre istatistiksel olarak sıfırdan farklı bir değeri göstermektedir.

$$H_0 : \beta_1 = 0$$

$$H_a : \beta_1 \neq 0$$

Benzeri şekilde trend değişkenin parametresi de t sınamasına tabi tutulacaktır. Bu parametreye ait hesaplanan kuyruk olasılığı değeri de 0,0031 olarak bulunmuştur. Bu değere göre davranışsal parametre, istatistiksel olarak sıfırdan farklı bir büyüklüğe sahiptir.

İncelenen modele ilişkin yapısal değişiklik söz konusu olmazken, hata terimlerine ilişkin otokorelasyon olmama ve sabit varyans varsayımları da sağlanmaktadır. Bu varsayımlara ilişkin sınamalar aşağıdaki gibidir:

• Otokorelasyon Sınaması:

Hata terimlerinin otokorelasyon sahip olup olmadığı, diğer bir deyişle hata terimlerinin geçmiş değerlere ait istatistiki açıdan anlamlı ve doğrusal bir fonksiyona sahip olup olmadığı Breusch-Godfrey(LM testi) testi ile sınanabilir. Test çıktısı ve sonuç değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir:

Breusch-Godfrey Serial Correlation LM Test:

F-İstatistiği	1.480231	Kuyruk Olasılığı	0.502490
N*R-kare	3.737521	Kuyruk Olasılığı	0.154315

Test Tahminleri:

Bağımlı Değişken: Hata Terimleri Değişkeni

Metod: En Küçük Kareler

Tarih: 05/27/05 Saat: 22:07

Hata terimleri veri setinde kayıp gözlem yer almamaktadır.

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	-31382.38	102692.3	-0.305596	0.8112
T	6234.241	43821.40	0.142265	0.9100
Hata Terimleri(-1)	-0.939221	1.391412	-0.675013	0.6220
Hata Terimleri(-2)	0.293685	1.739658	0.168818	0.8935
R-kare	0.747504	Bağımlı Değ. Ort.	-5.82E-11	
Düzeltilmiş R-kare	-0.009983	Bağımlı Değ. St. Sap.	73205.21	
Reg.'nun St. Hatası	73569.71	Akaike Bilgi Kriteri	25.24042	
Hata Kareler Toplamı	5.41E+09	Schwarz Kriteri	24.92797	
Log likelihood	-59.10104	F-İstatistiği	0.986821	
Durbin-Watson İst.	1.960670	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)	0.611741	

Test modeline ilişkin hesaplanan R-Squared değerinin gözlem sayısı ile çarpılması sonucu elde edilen test istatistiği değeri 3,737521'dir. Bu değer hesaplanan kuyruk olasılığı değeri ise 0,154315'dir.

$$H_0 : \rho = 0$$

$$H_a : \rho \neq 0$$

H_0 hipotezi altında yapılacak sınamada, hesaplanan kuyruk olasılığı değerine göre H_0 hipotezi kabul edilecektir. Buna göre otokorelasyon katsayısı olan ρ 'nun istatistiksel olarak sıfıra eşit olduğu, diğer bir deyişle modelin hata terimlerinin otokorelasyonsuz olduğu söylenebilir.

• Değişen Varyans Sınaması:

Hata terimleri varyansının incelenen zaman dilimi içerisinde değişiklik gösterip göstermediği, White sınaması ile incelenebilir. Test çıktısı ve değerlendirmeleri aşağıdaki gibidir.

White Heteroskedasticity Test:

F-İstatistiği	1.043580	Kuyruk Olasılığı	0.489337
N*R-kare	2.553314	Kuyruk Olasılığı	0.278968

Test Tahminleri:

Bağımlı Değişken: Hata Terimleri Karesi

Metod: En Küçük Kareler

Tarih: 05/27/05 Saat: 22:08

Gözlem Aralığı: 2004:1 2005:1

Gözlem Sayısı: 5

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	-7.16E+09	8.10E+09	-0.883547	0.4701
T	9.57E+09	7.17E+09	1.335479	0.3134
T^2	-1.72E+09	1.43E+09	-1.205682	0.3512
R-kare	0.510663	Bağımlı Değ. Ort.		4.29E+09
Düzeltilmiş R-kare	0.021325	Bağımlı Değ. St. Sap.		3.15E+09
Reg.'nun St. Hatası	3.12E+09	Akaike Bilgi Kriteri		46.84425
Hata Kareler Toplamı	1.95E+19	Schwarz Kriteri		46.60992
Log likelihood	-114.1106	F-İstatistiği		1.043580
Durbin-Watson İst.	2.708791	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)		0.489337

Test modeline ilişkin hesaplanan R-Squared değerinin gözlem sayısı ile çapılması sonucu elde edilen test istatistiği değeri 2,553314'tür. Bu değer hesaplanan kuyruk olasılığı değeri ise 0,278968'dir.

$$H_0 : \sigma_1^2 = \sigma_2^2$$

$$H_a : \sigma_1^2 \neq \sigma_2^2$$

H_0 hipotezi altında yapılacak sınamada, hesaplanan kuyruk olasılığı değerine göre H_0 hipotezi kabul edilecektir. Buna göre incelenen dönem aralığında, hata terimleri varyansının sabit kaldığı söylenebilir.

Modelin tüm varsayımları sağlamasından sonra tahmin için kullanılabilir olduğu söylenebilir. Bu modele göre yapılan öngörülere göre, firmanın ikinci çeyreğe ait satış bütçesi aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	ÜÇER AYLIK SATIŞ MİKTAR TOPLAMLARI					
	2004Q1	2004Q2	2004Q3	2004Q4	2005Q1	2005Q2
SÜRAHI	224.909	344.770	341.265	302.106	393.412	361.308
TUZLUK	420.848	311.058	520.924	627.533	618.594	620.026
TUZLUK SETİ	89.796	58.931	89.082	149.910	107.070	120.413
BAHARATLIK	200.183	269.887	439.554	464.203	381.443	336.502
KAVANOZ	23.878	79.790	182.314	190.630	95.492	63.975
YAĞLIK-SİRKELİK	126.242	194.606	161.407	169.464	113.394	151.580
PASLANMAZ	11.840	7.578	26.176	15.396	23.464	20.333
AHŞAP	2.242	11.433	16.114	16.726	22.396	12.410
SAKLAMA KABI	73.236	127.030	85.697	136.176	145.314	125.856
TOPLAM	1.173.174	1.405.083	1.862.533	2.072.144	1.900.579	1.812.404

Modele göre 2005 yılı ikinci çeyreğine ait satışlar toplam düzeyde 1.812.404 adet olarak tahmin edilmiştir. Satış bölümünün fuar ve benzeri kampanya öngörülerine göre ve mevsimsel beklentilerine göre bu toplam rakam, her bir ürün grubuna beklenen subjektif satış payı doğrultusunda dağıtılmıştır.

3.3.2. Stratejik Kar Tahmin Modelinin Oluşturulması ve Stratejik Karın Tahmini

Satış öngörülerinin yapılmasının ardından, hedeflenen satış miktarına bağlı olarak, stratejik unsurlarla belirlenen bir kar rakamı oluşturulacaktır. Bu kar rakamına bağlı olarak, maliyetlerin hedef maliyet düzeyine çekilmesi gerekecektir.

Kar tahmin modeli için stratejik unsurların tamamını modellemek mümkün olmadığından model kalıbı aşağıdaki gibi incelenecektir. Bununla birlikte, modele dahil edilecek bağımsız değişkenlerin sayısına, serbestlik derecesi problemi yüzünden kısıtlama getirilmek durumundadır. Diğer bir deyişle, şu anki gözlem aralığında, 4'ten fazla bağımsız değişkenle model tahmini yapmak, matris notasyonlu işlemler açısından imkansız hale gelmektedir. Ancak işletmenin ilerleyen dönemlerde artan gözlem değerlerine bağlı olarak daha fazla sayıda değişkeni modele dahil etmesi gerekmektedir.

$$StKar_i = \beta_0 + \beta_1 PazHar_i + \beta_2 SatisHacmi_i + \beta_3 DegMal_i + \omega_i$$

Bu kalıba göre yapılan tahmine ilişkin program çıktısı ve parametre sonuçları aşağıdaki gibidir.

Bağımlı Değişken: KAR
Metod: En Küçük Kareler
Tarih: 05/16/05 Saat: 19:48
Gözlem Aralığı: 2004:1 2005:1
Gözlem Sayısı: 5

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	2410534.	886328.9	2.719684	0.2243
PAZHAR	-0.493239	0.383086	-1.287543	0.4204
NETSATIS	-0.207627	0.131641	-1.577220	0.3597
DEGMAL	-0.142923	0.180628	-0.791259	0.5739
R-kare	0.799936	Bağımlı Değ. Ort.		748653.4
Düzeltilmiş R-kare	0.199745	Bağımlı Değ. St. Sap.		52951.83
Reg.'nun St. Hatası	47369.09	Akaike Bilgi Kriteri		24.35989
Hata Kareler Toplamı	2.24E+09	Schwarz Kriteri		24.04744
Log likelihood	-56.89972	F-İstatistiği		1.332803
Durbin-Watson İst.	1.461904	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)		0.549896

Model çalışması sonucunda, mevcut değişkenlerle %80 açıklama oranına sahip bir kar tahmin modeli elde edilmiştir. Modelin gösterimi ise;

$$StKar_i = 2410534 - 0,493239PazHar_i - 0,207627SatisHacmi_i - 0,142923DegMal_i$$

şeklindedir.

Yapılan ön incelemede, modele ait parametrelerin istatistiki olarak anlamlı olmadıkları görülmektedir. Benzeri şekilde yapılabilecek bir F sınaması da modelin genel olarak anlamlılığı yönünde olumsuz sonuç doğuracaktır. Ancak uygulamada kullanılan sağlıklı gözlem sayısının sınırlı olması, bu sonuçların kabul edilebilir düzeyde iyi olduğunu ortaya koymaktadır.

Modele ait parametreler incelendiğinde; satış hacmi dışındaki tüm değişkenlerin parametre işaretinin beklenen yönde olduğu görülmektedir. Bu sonuçlara göre;

- Pazarlama harcamalarındaki bir birimlik artış, işletme karını 0.49 birim azaltmaktadır.
- Satış hacmindeki bir birimlik artış, işletme karını yaklaşık 0,21 birim azaltmaktadır.
- Değişken Maliyetlerdeki bir birimlik artış, işletme karını 0,14 birim azaltmaktadır.

İşletmenin bütçelenen döneme ait toplam satış tahmini 1.812.404 adet olarak belirlenmiştir. Bu adete göre beklenen satış tutarı 3.840.764 olarak modele katılacaktır. Benzeri şekilde toplam pazarlama harcamalarının ve değişken maliyetlerin de bütçelenen döneme ait tutarları öngörülmelidir. Bu öngörüler, değişkenlerin izlediği trende göre aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

Değişken Maliyet 2005Q2 = 2.453.077

Pazarlama Harcamaları 2005Q2 = 805.172

Bu sonuçlara göre stratejik düzeyde belirlenen(bütçelenen) kar aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$$\text{St.Kar} = 2.410.534 - 0,493239 \times 805.172 - 0,207627 \times 3.840.764 - 0,142923 \times 2.453.077$$

$$\text{St.Kar} = 865.344 \text{ YTL}$$

Burada hesaplanan 865.344 YTL'lik stratejik kar tutarı, işletmenin ikinci çeyrekte stratejik düzeyde ulaşabileceği karı göstermektedir. Bu kar rakamına bağlı kalınarak hedef maliyetler saptanmaya çalışılmalıdır.

Stratejik kar düzeyi 865.344 YTL ve ilgili dönem için net satış hasılatı 3.840.764 YTL olduğuna göre hedef maliyet tutarı aşağıdaki gibi belirlenecektir:

$$\text{Hedef Maliyet} = \text{Satış Hasılatı} - \text{Stratejik Kar}$$

$$\text{Hedef Maliyet} = 3.840.764 - 865.344$$

$$\text{Hedef Maliyet} = 2.975.420 \text{ YTL}$$

Firmanın 2005 ikinci çeyreğinde bütçelenen toplam maliyet tutarı, burada hesaplanan hedef maliyet tutarından daha az veya en azından buradaki tutara eşit olmalıdır. Aksi taktirde işletmenin stratejik düzeyde hedeflemiş olduğu kar rakamını elde emesi mümkün olmayacaktır. Ancak 2005 yılı ilk çeyreğindeki toplam maliyet 3.622.943 YTL iken, bütçelenen dönem için bu rakamın 2.975.420YTL gibi bir rakama çekilmesi gerekmektedir. Eş dönem aralığında bütçelenen satış hacminin yaklaşık %5 azalmasına karşın; toplam maliyetin hedeflenen düzeyde yaklaşık %18 dolayında azalması, birim değişken maliyetlerin kısa vadede azaltılması ile mümkün olabilecektir. Bu sebepten, öncelikli olarak bütçe formülünün oluşturulması gerekmektedir.

3.3.3. Bütçe Formülünün Oluşturularak Sabit ve Değişken Maliyetlerin Belirlenmesi

Bütçe formülünün oluşturulması, standart düzeyde bütçelenen sabit maliyetlerin ve değişken maliyetleri hesaplanması açısından önemlidir. Bu hesaplama sürecinde; alternatif yöntemlerden biri olan en küçük kareler yönteminden faydalanılabilir. Bu yöntem; göre gerçekleşen düzeydeki toplam maliyetler ile gerçekleşen düzeydeki üretim hacimleri basit doğrusal regresyon kalıbı ile modellenenecektir. Son gözlem değerine bütçelenen üretim miktarı ile bütçelenen toplam hedef maliyet de dahil edildiğinde standart düzeydeki bütçe formülüne ulaşılmış olacaktır.

Bütçe formülünün genel denklemi aşağıdaki gibi olacaktır:

$$Y = aX + b$$

Bu kalıba göre tahmin edilen standart düzeydeki bütçe formülü aşağıdaki gibidir:

Bağımlı Değişken: TOPMAL
Metod: En Küçük Kareler
Tarih: 05/27/05 Saat: 22:01
Gözlem Aralığı: 2004:1 2005:1
Gözlem Sayısı: 5

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	1685486.	437370.8	9.569653	0.0024
SATISHACMI	0.498921	0.254858	-0.816224	0.4742
R-kare	0.181719	Bağımlı Değ. Ort.		3835448.
Düzeltilmiş R-kare	-0.091041	Bağımlı Değ. St. Sap.		183914.1
Reg.'nun St. Hatası	192103.7	Akaike Bilgi Kriteri		27.45863
Hata Kareler Toplamı	1.11E+11	Schwarz Kriteri		27.30241
Log likelihood	-66.64658	F-İstatistiği		0.666222
Durbin-Watson İst.	1.634469	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)		0.474155

Buna göre bütçe formülünün tahmini;

$$Y = 0,498921X + 1.685.486$$

şeklinde olacaktır.

Bütçe formülünün parametreleri incelendiğinde, işletmenin hedef maliyetine ulaşabilmesi için sabit maliyetlerde yaklaşık %60 dolayında bir artırım ve birim değişken maliyetlerinde yaklaşık %20 dolayında bir azaltım yaratması gerekmektedir. Bu sonuçlar, uzun vadeli yatırımları ve dolayısıyla daha yüksek kapasitelerde daha düşük maliyetli üretimleri öngörmektedir.



3.3.4. D.İ.M.M. Maliyeti Bütçesinin Elde Edilmesi

Daha önceki bulgulara göre, firmanın üretim-planlama departmanı ile yapılan çalışma neticesinde Direkt İlk Madde Malzeme Miktar Bütçesi, aşağıdaki gibi elde edilmiştir.

2005 İkinci Üç Ay Bütçelenen Direkt İlk Madde Malzeme Miktarı				
İlk Madde Grupları	Kull.M.(Sat.M.Artışı Kadar)	D.İç Alımlar	DSSM(Kull.M.%18'i)	Ort.Br.Fly.(YTL)
AK Kodlu İlk Maddeler	1.754.071	1.386.187	249.514	0,13
BK Kodlu İlk Maddeler	268.317	212.043	38.168	0,12
BT Kodlu İlk Maddeler	84.108	66.468	11.964	0,09
CK Kodlu İlk Maddeler	556.420	439.721	79.150	0,11
CR Kodlu İlk Maddeler	114.947	90.839	16.351	0,14
FK Kodlu İlk Maddeler	2.652.660	2.096.313	377.336	0,07
FL Kodlu İlk Maddeler	77.070	60.906	10.963	0,16
LM Kodlu İlk Maddeler	116.463	92.037	16.567	0,14
MT Kodlu İlk Maddeler	436.529	344.975	62.096	0,12
OK Kodlu İlk Maddeler	36.561	28.893	5.201	0,19
PTZ Kodlu İlk Maddeler	87.784	69.373	12.487	0,14
PYS Kodlu İlk Maddeler	517.261	408.775	73.580	0,16
RK1 Kodlu İlk Maddeler	783.293	619.012	111.422	0,13
SB Kodlu İlk Maddeler	275.152	217.444	39.140	0,11
SR Kodlu İlk Maddeler	4.036.517	3.189.932	574.188	0,10
SU Kodlu İlk Maddeler	241.472	190.827	34.349	0,16
TM Kodlu İlk Maddeler	1.266.161	1.000.607	180.109	0,21
TZ Kodlu İlk Maddeler	4.738.103	3.744.373	673.987	0,11
TZK Kodlu İlk Maddeler	1.024.338	809.502	145.710	0,08
WD Kodlu İlk Maddeler	176.697	139.638	25.135	0,13
YS Kodlu İlk Maddeler	1.500.272	1.185.618	213.411	0,15
YST Kodlu İlk Maddeler	187.600	148.254	26.686	0,12

Dönem içerisinde kullanılan miktarın, her bir ilk maddeye ait birim maliyet ile çarpılması sonucunda, aşağıda görülen direkt ilk madde malzeme maliyet bütçesi elde edilmiş olacaktır.

2005 İkinci Üç Ay Bütçelenen D.İ.M.M.M.

İlk Madde Grupları	Kull.M.(Sat.M.Artışı Kadar)	Ort.Br.Fiy.(YTL)	D.İ.M.M.M.(Kull.)
AK Kodlu İlk Maddeler	1.754.071	0,13	228029,2186
BK Kodlu İlk Maddeler	268.317	0,12	32198,07514
BT Kodlu İlk Maddeler	84.108	0,09	7569,6768
CK Kodlu İlk Maddeler	556.420	0,11	61206,18662
CR Kodlu İlk Maddeler	114.947	0,14	16092,57216
FK Kodlu İlk Maddeler	2.652.660	0,07	185686,1745
FL Kodlu İlk Maddeler	77.070	0,16	12331,19232
LM Kodlu İlk Maddeler	116.463	0,14	16304,84352
MT Kodlu İlk Maddeler	436.529	0,12	52383,53664
OK Kodlu İlk Maddeler	36.561	0,19	6946,59456
PTZ Kodlu İlk Maddeler	87.784	0,14	12289,71072
PYS Kodlu İlk Maddeler	517.261	0,16	82761,79968
RK1 Kodlu İlk Maddeler	783.293	0,13	101828,059
SB Kodlu İlk Maddeler	275.152	0,11	30266,69184
SR Kodlu İlk Maddeler	4.036.517	0,10	403651,728
SU Kodlu İlk Maddeler	241.472	0,16	38635,4473
TM Kodlu İlk Maddeler	1.266.161	0,21	265893,9091
TZ Kodlu İlk Maddeler	4.738.103	0,11	521191,3006
TZK Kodlu İlk Maddeler	1.024.338	0,08	81947,04384
WD Kodlu İlk Maddeler	176.697	0,13	22970,65056
YS Kodlu İlk Maddeler	1.500.272	0,15	225040,8269
YST Kodlu İlk Maddeler	187.600	0,12	22511,9785
		TOPLAM:	2427737,217

Firmanın 2005 yılı ikinci çeyreğinde standart düzeyde belirlediği direkt ilk madde malzeme maliyeti kullanım toplamı 2.427.737YTL olarak belirlenmiştir.

Daha önce hesaplanan hedef maliyet tutarının 2.925.420YTL olduğu göz önünde bulundurulacak olursa; arada oluşan 497.683YTL'lik farkın, diğer maliyet kalemleri toplamının alabileceği maksimum değer olacağı söylenebilir.

Firmanın stok politikası, dönem içerisinde kullanılan miktarın %18'i oranında dönem sonu stoğu ayırmak olarak belirlenmiştir. Buna göre direkt ilk madde malzeme stok bütçesi aşağıdaki gibi elde edilecektir.

2005 İkinci Üç Ay Bütçelenen D.S.S.M.

İlk Madde Grupları	DSS(Kull.Mik.%18'i)(ADET)	Ort.Br.Fly.(YTL)	
AK Kodlu İlk Maddeler	249.514	0,13	32436,77
BK Kodlu İlk Maddeler	38.168	0,12	4580,122
BT Kodlu İlk Maddeler	11.964	0,09	1076,774
CK Kodlu İlk Maddeler	79.150	0,11	8706,477
CR Kodlu İlk Maddeler	16.351	0,14	2289,141
FK Kodlu İlk Maddeler	377.336	0,07	26413,55
FL Kodlu İlk Maddeler	10.963	0,16	1754,091
LM Kodlu İlk Maddeler	16.567	0,14	2319,337
MT Kodlu İlk Maddeler	62.096	0,12	7451,47
OK Kodlu İlk Maddeler	5.201	0,19	988,1414
PTZ Kodlu İlk Maddeler	12.487	0,14	1748,191
PYS Kodlu İlk Maddeler	73.580	0,16	11772,73
RK1 Kodlu İlk Maddeler	111.422	0,13	14484,87
SB Kodlu İlk Maddeler	39.140	0,11	4305,386
SR Kodlu İlk Maddeler	574.188	0,10	57418,78
SU Kodlu İlk Maddeler	34.349	0,16	5495,828
TM Kodlu İlk Maddeler	180.109	0,21	37822,96
TZ Kodlu İlk Maddeler	673.987	0,11	74138,59
TZK Kodlu İlk Maddeler	145.710	0,08	11656,83
WD Kodlu İlk Maddeler	25.135	0,13	3267,537
YS Kodlu İlk Maddeler	213.411	0,15	32011,68
YST Kodlu İlk Maddeler	26.686	0,12	3202,291
		TOPLAM	345341,5

Dönem sonu stok maliyeti bütçesine göre elde edilen sonuçlara göre, dönem sonu stok maliyetinin 345.341YTL olması beklenmektedir.

3.3.5. Direkt İşçilik Maliyeti Bütçesinin Elde Edilmesi

Esas üretim gider yerleri bazında, firmanın finans departmanından alınan direkt işçilik maliyeti bilgileri aşağıdaki gibidir:

2005 İkinci Üç Ay Bütçelenen Direkt İşçilik Maliyetleri Bütçesi

Bölüm	Normal Mesal(gün)	Çalışma Saati(DİS)	DİS Başına Ücret	Brüt Çalışma Tutarı
Ahşap	127	2.600	7,971213	13.144,53
Enjeksiyon	5.243	23.070	3,661706	97.635,72
Montaj	1.708	31.057	14,42376	122.962,59
Kalıphane	73	4.782	67,21983	58.077,93
Sevkiyat	568	9.535	13,34366	56.924,04
Depo	463	4.847	6,664881	31.211,64
Yemekhane	210	2.673	12,30237	13.877,07
TOPLAM	8.392	78.564	8,242826	393.834

Tablodan görüleceği üzere; standart düzeyde bütçelenen brüt çalışma tutarı 393.834YTL olarak hesaplanmıştır. Bu hesaplama, bütçelenen düzeydeki üretim miktarı için, her bir esas üretim gider yerinde harcanması gereken direkt işçilik saati baz alınmak suretiyle yapılmıştır.

3.3.6. G.Ü.M. Bütçesinin Elde Edilmesi

İnceleme kapsamındaki firmadaki genel üretim maliyetleri; endirekt madde, endirekt işçilik, bakım-onarım, enerji, ısıtma ve aydınlatma, sosyal yardımlar, sigorta ve amortisman kalemleri altında incelenmektedir. Genel üretim maliyetlerinin, önceki dönemlerden elde edilen bilgiler ışığı altında, direkt işçilik maliyetlerini ortalama %75'i oranında gerçekleştirdiği tespit edilmiştir. Buna göre genel üretim maliyetleri belirlenmeli, ardından D.İ.S. başına değişken kısım belirlenerek G.Ü.M. bütçe formülü tespit edilmelidir. Bu sayede, şu ana kadar kurulan bütçe sisteminde ihtiyaç duyulan bir revizyon çalışması, G.Ü.M. bütçe formülü yardımı ile dinamik bir özellik kazanmış olacaktır.

Direkt işçilik maliyetleri toplamı, 393.834YTL olarak bütçelenmişti. Bu tutarın %75'i olan genel üretim maliyeti toplamı, bütçelenen dönem için 295.376YTL olarak öngörülmektedir. Geçmiş dönemlerdeki farklı üretim düzeylerine göre D.İ.S. baz alınarak tahmini yapılan G.Ü.M. bütçe formülü aşağıdaki gibidir:

Bağımlı Değişken: GUM
Metod: En Küçük Kareler
Tarih: 05/28/05 Saat: 01:20
Gözlem Aralığı: 2004:1 2005:1
Gözlem Sayısı: 5

Değişken	Parametre	St. Hata	t-İstatistiği	Kuyruk Ol.
C	28237.27	75262.71	0.375183	0.7325
DIS	3402527.	477533.8	7.125208	0.0057
R-kare	0.944205	Bağımlı Değ. Ort.		545421.4
Düzeltilmiş R-kare	0.925607	Bağımlı Değ. St. Sap.		163116.6
Reg.'nun St. Hatası	44490.16	Akaike Bilgi Kriteri		24.53310
Hata Kareler Toplamı	5.94E+09	Schwarz Kriteri		24.37687
Log likelihood	-59.33274	F-İstatistiği		50.76858
Durbin-Watson İst.	2.579040	Kuyruk Ol.(F-İstatistiği)		0.005690

Buradan öngörülen genel üretim maliyeti toplamı, işletme politikasına göre belirlenen genel üretim maliyetleri toplamından çok büyük sapmalar göstermemektedir. Bu yüzden subfektif yargılara göre öngörülen GÜM kullanılmaya devam edilecektir.

3.3.7. Pazarlama-Satış ve Yönetim Giderleri Bütçelerinin Elde Edilmesi

İnceleme kapsamındaki firmadan elde edilen bilgiler ışığı altında satış pazarlama ve idari faaliyetlere bağlı olarak tahmin edilen bütçe rakamları aşağıdaki gibidir.

Bölüm	Brüt İkramiye Tutarı	Brüt Çalışma Tutarı
İdari	2.170,53	155.408,45
Satış Pazarlama		67413,375

Buna göre idari bölümün bütçelenen düzeydeki brüt çalışma tutarı 155.408YTL ve satış-pazarlama bölümünün bütçelenen düzeydeki brüt çalışma tutarı 67.413YTL olarak hesaplanmıştır.

3.4. Sonuç ve Öneriler

Yapılan çalışma doğrultunda, firmanın şu anki mevcut bütçe yapısı incelenmiş; buna bağlı olarak mevcut sistemde bazı aksaklıklar olduğu tespit edilmiştir. Tespit edilen aksaklıkların temel nedeni, satış öngörülerindeki sapmaların oldukça yüksek değerlere ulaşması olarak tespit edilmiştir. Firmanın orta vadeli yatırım ve büyüme hedeflerini hayat geçirme çabaları, beklenen satışların gerçekleşmemesi ve dolayısıyla mevcut bütçe sisteminin yetersiz kalmasıyla oldukça yüksek maliyetlere neden olmaktadır. Şirketin burada ihtiyacı olan sistem, statik bir bütçe sisteminden ziyade dinamik süreçleri izleyen bir bütçe sistemidir.

Dinamik bütçe sürecinde, dinamikleştirme faktörlerinin izleyeceği hedefi belirleyebilmek için stratejik unsurların belirlenmesi gerekmektedir. Bu amaçla, stratejik unsurların işletme karına olan etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Buradan elde edilen kar rakamı, işletmenin dinamik maliyet bütçeleri ile hedeflerin tutturulmasına kadar geçen bir dizi eylemler sürecini yaratmaktadır.

Firmanın mevcut bütçe sistemine alternatif olarak hazırlanan bütçe sistemi, stratejik karın hedef maliyeti belirlediği bir yapıyı oluşturmaktadır. Yapılan uygulamada, bu yapıya göre belirlenen hedef maliyetin aşılmasında amaçlanmıştır. Elde edilen rakamlara göre, hedef maliyetin tutturulabilmesi için, sabit maliyet toplamında bir artış gerekirken, birim maliyetlerin azaltılması gereği ortaya çıkmaktadır. Rakamlarla ifade etmemiz gerekirse; toplam sabit maliyetteki %60'lık bir artışa karşın, birim değişken maliyetlerdeki %20'lik azalma, firmanın hedeflenen maliyet düzeyinde çalışabilmesi için gerekli ve de yeterli olmaktadır. Buradan da anlaşılacağı üzere, firma aşırı kapasite ile çalışmaktadır. Diğer bir deyişle, mevcut sabit yatırımlarının üretim miktarını karşılama gücündeki yetersizlik, işletmenin maliyetlerindeki artışın önemli sebeplerinden birini oluşturmaktadır. Bu sebepten, işletmenin öncelikli olarak yatırım kararlarını alması ve hayata geçirmesi gerekmektedir.

Burada özellikle üzerinde durulması gereken nokta; statik bütçe anlayışının firma ihtiyaçlarını karşılayamıyor olmasıdır. Burada ihtiyaç duyulan sistem, hazırlanma tekniği açısından dinamik bütçeleme sistemidir. Özellikle işletmenin dış dinamiklere bağlı kalarak belirleyeceği stratejik karı yakalayabilmesi için, dış dinamiklerin yaratacağı yeni şartların takibi ve revizyonu için maliyet kalemlerinin dinamik düzeyde izlenmesi ve bütçelenmesi, bu sayede hedeflenen maliyetin ve dolayısıyla hedeflenen stratejik karın yakalanabilmesi gerekmektedir. Yoğun rekabet şartlarının bir gerekliliği olarak dinamik bütçeleme, mevcut rakiplere karşı bir maliyet avantajı sağlayabilmenin ve işletmenin temel stratejisi olan maliyet liderliği stratejisinin elde edilebilmesinin nihai şartını oluşturmaktadır.

Firmanın temel stratejisi olan maliyet liderliği stratejisi, firmanın henüz elde edemediği, ancak güçlü rakiplerinin muhafaza ettiği bir stratejidir. Firmanın şu anki kapasitesi, güçlü rakiplerine nazaran oldukça düşüktür; Pazar gücü olarak rakiplerine ciddi bir tehdit oluşturabilecek niteliktedir. Bu açıdan bakıldığında firmanın mutlak şartla kapasitesini rakip firmaların düzeyine ulaştırması gerekmektedir.

Kaynakça

Kitaplar:

- AKDOĞAN, Nalan, **“Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları”**, 6. Baskı, Cem Ofset, Ankara, 2004.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil; **“Maliyet ve Yönetim Muhasebesi”**, Barış Basım Yayım Dağıtım, 8. Baskı, Ankara, 2000.
- CAN, A.Vecdi; **“Hedef Maliyetleme: Kuram ve Uygulama”**, Birinci Baskı, Sakarya Kitabevi, 2004.
- DİNÇER, Ömer; **“Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”**, Genişletilmiş 3. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1996.
- DİNÇER, Ömer; **“Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”**, Genişletilmiş ve Yenilenmiş 6.Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2003.
- EREN, Erol; **“Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası”**,Genişletilmiş 5. Baskı, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- GUJARATİ, Damodar N.; **“Temel Ekonometri”**, Çevirenler: Ümit ŞENESEN, Gülay Günlük ŞENESEN, Literatür Yayınları, İstanbul, 1999.
- GÜRİŞ, Selahattin; ÇAĞLAYAN, Ebru; **“Ekonometri: Temel Kavramlar”**, DER Yayınevi Yayın No:282, İstanbul, 2000.
- GÜRSOY, Cudi Tuncer; **“Yönetim ve Maliyet Muhasebesi”**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 2. Baskı, İstanbul, 1999.
- HAFTACI, Vasfi; **“İşletme Bütçeleri”**, Kocaeli Üniversitesi Yayınları, Yayın No:24, İzmit, 2001.
- HATİBOĞLU, Zeyyat; **“Yönetim Muhasebesi”**, Sedok Yayınları, İstanbul, 1995.
- İŞIKLILAR, S.Sadi; **“İşletme Planlaması”**, İstanbul, 1997.
- İŞYAR, Yüksel; **“Model Kurma Teknikleri”**, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F., Bursa, 1997.
- JAEDICKE, R. K , MOORE, C. L.; **“Yönetim Muhasebesi”**, Çev:PEKER, Alparslan, Dördüncü Basıdan Çeviri, Fatih Yayınevi, İstanbul, 1988.
- JAIN, Subhash C.; **“Marketing Planing&Strategy”**, Fourth Edition, South Western Publishing Co., 1993.
- KUTLAN, Serhat; **“Maliyet Kontrolü”**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1998.

- LAZOL, İbrahim; **“Maliyet Muhasebesi”**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2002.
- ÖKTEM, Recep; **“Ticari Bilgi ve Belgeler”**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2004.
- PEKER, Alparslan; **“Yönetim Muhasebesi”**, 2.Kitap, İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No:89, İstanbul, 1979.
- PORTER, Michael E; **“Rekabet Stratejisi: Sektör ve Rakip Analizi Teknikleri”**, Çeviren: Gülen ULUBİLBEN, 2.Basım, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2003.
- SERPİL, Ahmet; **“İşletme Yönetiminde Kontrol”**, İ.İ.T.İ.A. Doktora Tezi, İstanbul, 1976.
- SEVGİNER, A.S.; HACIRÜSTEMOĞLU, R.; **“Yönetim Muhasebesi”**, 6. Baskı, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2000.
- SEVGİNER, A.Sait; **“Yönetim Muhasebesi”**, Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları, 2.Baskı, İstanbul, 1988.
- ŞAKRAK, Münir; **Maliyet Yönetimi**, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997.
- YALKIN, Yüksel Koç; **“Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri”**, Turhan Kitabevi, 2.Basım, Ankara, 1985.
- YÜKÇÜ, Süleyman; **“Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi”**, Genişletilmiş Dördüncü Baskı, Cem Ofset, İzmir, 1999.
- WELSCH, A. Glenn; **“İşletme Bütçeleri-Kar Planlaması ve Kontrolü”**, Çev:ERDAL, Yaman ve arkadaşları, Bilimsel Yayınlar Derneği, Yayın No:4, Ankara, 1978.
- WHEELEN, Thomas L.; HUNGER, David; **“Strategical Management and Business Policy”**, Fifth Edition, Addison Wesley Publishing Co., 1995.

Makaleler:

- COŞKUN, Ali; **“Stratejik Maliyet Yönetimi Aracı Olarak Hedef Maliyetleme”**, Akademik Araştırmalar Dergisi, Sayı 15, 2002-2003.
- ÖKTEM, Recep; **“İşletmelerde Bütçeleme Süreci”**, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:9, Aralık-1998.
- ÖZKAN, Mehmet; **“Esnek Bütçeler”**, Marmara Üniversitesi Yayın No:562, İstanbul, 1994.
- YÜKÇÜ, S.; İÇERLİ, M.Y.; **“Etkili Bir Nakit Yönetim Aracı Olarak Dinamik Nakit Bütçesi Önerisi”**, Muhasebe ve Denetime Bakış, Yıl:3, Sayı:9, Mayıs 2003.

İnternet Kaynakları:

- http://www.isguc.org/arc_view.php?ex=156&hit=ny.(9.12.2004).
- <http://www.qualisbudget.com/Download/Bütçeleme%20ve%20Qualis%20Budget%201.01.doc>.(10 .12.2004).
- ÖZKAN, Mehmet;”**Bütçe Hakkında I**”,
http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=64 (10.12.2004).
- ÖZKAN, Mehmet;”**Bütçe Hakkında-II**”,
http://www.bilgiyonetimi.org/cm/pages/mkl_gos.php?nt=65 (10.12.2004).
- ÜNALDI, Haluk; “**Stratejik Yönetim Nedir? Ne Değildir?**”,
<http://www.danismend.com/konular/stratejiyon/STR-STRATEJIK%20YONETIM%20NEDIR.htm> (08.02.2005).

Diğer Yayınlar:

- AYSAN, Mustafa A.; ALBAYRAK, İsmail Hakkı; “**Sıfır Tabanlı Bütçeleme(İlkeler ve Uygulama)**”, İstanbul Üniversitesi Yayın No:2630, İstanbul, 1979.
- ERDOĞAN, Muammer; ”**Sanayi İşletmelerinde Stokastik Kar Bütçeleri**”, Dicle Üniversitesi Diyarbakır Meslek Yüksekokulu Yayınları Yayın No:1, Diyarbakır, 1987.
- FEURER, Rainer; CHAHARBAGHI, Kazem; “**Strategy Development: Past, Present and Future**”, Management Decision, Vol:33, No:6, 1995.
- USLU, M. Selçuk; “**Planlama ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi**”, Gazi Üniversitesi Yayın No:170, Ankara, 1991.
- ŞAKRAK, Münir; “**İşletmelerde Planlama Sürecinde Dinamik Bütçelemenin Önemi**”, Dünya Gazetesi, 19 Şubat 1991.
- BUDAK, Gülay; “**Öğrenen Örgütlerde Stratejik Planlama ve Stratejik Öğrenme**”, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, Cilt:15, Sayı:1, 2000, İzmir.