

43076.

T.C. ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**NAKİT BÜTÇESİ HAZIRLANMASI SIRASINDA
İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUKLARI
VE ÖRNEK UYGULAMA**

Feride Hayırsever

43076

Yüksek Lisans Tezi

Eskişehir
1995

T.C. YÜKSEKÖĞRETİM KURULU
DOKÜMANTASYON MERKEZİ

ÖZET

İşletme bütçeleri bir seri planlardan oluşur. Diğer bir deyişle bütçeler geleceğe yönelik planların sayısal ifadesi olarak görülebilir. Önceden tespit edilen zaman diliminde işletmenin faaliyetlerini yürütebilmesi için gerekli olabilecek giderler ve faaliyetler sonucu elde edilmesi beklenen gelirler tahmin edilir. Bu gider ve gelirlerin ışığında ödeme ve tahsilat tutarları hesaplanır. Bu tutarlar ait oldukları dönemler içinde karşılaştırılarak, fazla fon veya yetersiz fon miktarları önceden belirlenmeye çalışılır.

Bu karşılaştırma nakit bütçesinde görülebilir. Hesaplanan tahsilat tutarlarının ödeme tutarlarını karşılayıp karşılayamadığına bakılır. Nakit bütçesi, duruma göre ileriki bir tarihte işletmenin fazla fonu nasıl değerlendirebileceği ya da ihtiyaç duyduğu fonları nereden sağlayabileceği konusunda karar alınmasına yardımcı olur. İşletmelerin sürekliliği açısından bu tür finansal kararlar çok önemlidir. Çünkü bu çalışmalar aracılığıyla işletmeler sahip oldukları fonları daha planlı bir şekilde kullanabilirler. Dolayısıyla bütçeler işletme faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında büyük öneme sahiptir. Ancak bütçelerden beklenen başarı içerdiği bilgilerin doğruluğuna, objektif olarak değerlendirilmiş verilerin gerçeğe yakınlığına paralel olarak artar. Bu da bütçelerin hazırlanması sırasında görev alan en alt basmaktadaki yöneticiden yönetim kurulu üyelerine kadar her kişinin konuya bilinçli ve sorumluluklarını bilerek yaklaşmasıyla elde edilebilir. İşletme çalışanlarının bütçelere bakış açısı, hazırlanmaları ve denetimleri sırasında görevlerini tam olarak yerine getirmeleri de çok önemlidir. Kısaca belirtilen bu konular gerçekleştirilen uygulama bölümlerinde ayrıntılarıyla görülebilir.

Sonuç olarak şu söylenebilir : Nakit bütçesinin hazırlanması dolayısıyla bütün bütçe çalışmaları sırasında işletme yöneticilerine büyük sorumluluklar düşmektedir.

SUMMARY

Administration budgets are a series of plans. On the other hand, budgets can be seen as the numeric statement of the plans which are directed to the future. Expenses which can be necessary for an administration in order to prolong its business and incomes which are expected to be gained as a result of business, are estimated beforehand. Due to these expenses and incomes, sums of the paying and money collected are periodically in order to guess the excess fund or insufficient fund.

This comparing can be seen on cash budget. Collected money compared with sum of payment to check the balance. Cash budget helps the administration about to decide how to realise the value of the excess fund or how to supply the fund which can be necessary for the future. These kind of financial decisions are very important for the administrations. Because administrations can use the funds they have, more systematically in this way. So budgets are very important when administering a business. However the success which is expected from these budgets due to the data they cover and the data which is realized the value objectively. This can be managed by the staff who are working at the lowest step, managers and members of board of managers, approaching the matter consciously and being aware of their responsibilities. Furthermore, it is important for the staff to be prepared well, doing their job in a devoted manner and their point of vision to the budgets. In short, these topics can be seen in application section in detail.

As a result; It can be said that administration managers have important responsibilities while preparing the cash budget and on the whole budget business.

ÖZGEÇMİŞ

Adı : Feride

Soyadı : Hayırsever

Doğum Yeri : Kırşehir

Doğum Tarihi : 1971

Bitirdiği Okullar ve Bitirme Tarihi : Hürriyet İlkokulu (1982)
Bilecik Ertuğrulgazi Lisesi (1988)
Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F.
İşletme Bölümü (1992)

Halen Devam Ettiği Eğitim Kurumu : Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İşletme Ana Bilim Dalı
İşletme Finansmanı
Yükseklisans Programı.

GİRİŞ

Artan rekabet koşulları altında yaşamlarını sürdürmek isteyen işletmelerin verecekleri finansal kararlar çok önemlidir. Gerek işletme içinde gerekse çevre koşullarında gündeme gelen değişiklikler, farklılaşan uygulamalar işletme yöneticilerinin karar alma ortamlarını yakından ilgilendirmektedir. Dolayısıyla alınacak kararların ve yapılacak planların gerçekleşme olasılığı değişebilmektedir. Planların sayısal ifadesi olan işletme bütçeleri de bu doğrultuda yöneticilerin kararlarına, geçmiş yıllara ait bilgileri değerlendirme yeteneklerine ve gelecekle ilgili beklentilerine bağlıdır. İşletme bünyesinde gerek planlama gerekse denetleme alanlarında bütçelerin artan önem derecesi işletme yöneticilerine bütçeleme çalışmaları sırasında büyük sorumluluklar yüklemektedir.

Nakit bütçesi, bütçeleme çalışmalarında özel bir yere sahiptir. İşletmelerin planlanan dönem içinde ne zaman ne tutarda nakdinin olabileceği, tahsilatların ödemeleri karşılayamadığı durumlarda ne kadar fona ihtiyaç duyulabileceği ve fazla fon durumunda bu fonun nasıl değerlendirilebileceği ve buna benzer konularda tahmin yapılmasına yardımcı olur. Bu nedenle işletme faaliyetlerinin arzu edildiği gibi yürütülmesinde nakit bütçelerinin ve dolayısıyla nakit bütçesini oluşturan kararların ve çalışmaların büyük önemi vardır. Bu da doğal olarak yönetici sorumluluklarını ön plana çıkarır.

Bu çalışma bu düşüncelerden hareketle ikisi uygulama çalışması olmak üzere üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Çalışma bünyesinde bütçelerin hazırlanma süreci, bir takım tahminler ve hesaplamalar sonucu bütçelerin hazırlanması, uygulama sonuçlarıyla karşılaştırılması ve yeni dönem için yapılabilecek revize çalışmaları kapsamına almaktadır.

Üç kısımdan oluşan I. BÖLÜM'de ilk olarak bütçeleme çalışmaları ile yönetim fonksiyonu arasında ilişki kurulmaya çalışılmıştır. İkinci kısımda nakit bütçesinin önemi, düzenlenme amacı, faydaları ve nasıl düzenlenebileceği anlatılmıştır. Üçüncü kısımda ise genelde bütçeleme özelde nakit bütçesi düşünülerek, gerek bütçelerin hazırlanması gerekse denetlenmesi aşamalarında ve değişebilen koşullar altında işletme yöneticilerinin sorumlulukları belirtilmeye çalışılmıştır.

II. BÖLÜM'de ise Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş. adlı bir şirket esas alınarak 1994 yılına yönelik 31 Aralık 1993 tarihi itibarıyla nakit bütçesi hazırlanmıştır.

III. BÖLÜM'de de ilk olarak bütçe kontrol sistemleri hakkında kısaca bilgi verilmiştir. İkinci olarak Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş. şirketi

bünyesinde oluşturulan bütçe kontrol sistemi 1-31 Ocak 1994 dönemi dikkate alınarak incelenmiştir. Üçüncü olarak ise yine aynı şirket için Şubat-Aralık 1994 Dönemi'ni kapsayan bütçelerin revize çalışmaları yer almaktadır.

Uygulama çalışmaları Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş.'de yapılan incelemeler sonucunda hayali olarak oluşturulmuştur. Yapılan bu çalışmalar, her firma bu şekilde yapar veya yapmalıdır şeklinde anlaşılmamalıdır. Bu çalışmanın amacı nakit bütçesi hazırlanması (revize edilmesi dahil) sırasında işletme yöneticilerinin sorumluluklarını örnek uygulama yardımıyla, içinde bulunulan koşullar çerçevesinde anlatabilmektir.

Eskişehir, Ocak 1995

Saygılarımla,



İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
GİRİŞ	VI
ŞEMALAR LİSTESİ	XIV
TABLolar LİSTESİ	XIV

BİRİNCİ BÖLÜM

NAKİT BÜTÇESİ HAZIRLANMASI SIRASINDA İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN SORUMLULUKLARI

KISIM : I

YÖNETİM VE BÜTÇELEME

A - Genel Açıklama	2
B - Bütçeleme	4
C - Bütçe Çeşitleri	4
D - Bütçeleme Dönemi	7
E - Bütçe Sistemi	8
1 - Satış Bütçesi	9
2 - Üretim Bütçesi	10
3 - Direkt Hammadde ve Malzeme Bütçesi	10
4 - Satınalma Bütçesi	10
5 - Stoklar Bütçesi	11
6 - Direkt İşçilik Bütçesi	11
7 - Genel İmalat Giderleri Bütçesi	12

8 - Satış Giderleri Bütçesi	12
9 - Genel İdare Giderleri Bütçesi	12
10 - Araştırma Geliştirme Giderleri Bütçesi	13
11 - Yatırım Bütçesi	13
12 - Nakit Bütçesi	13
13 - Mali Tablolar (Bütçelenmiş Gelir Tablosu, Bütçelenmiş Bilanço) Bütçeleri	13
14 - Proforma Fon Akım Tablosu	14
F - Bütçe Denetimi	14
G - İşletme Bütçe Sisteminin Temel İlkeleri	15
1 - Yönetimin Desteği İlkesi	15
2 - İşletmede Sağlıklı Bir Organizasyonun Kurulmuş Olması (Örgüt İlkesi)	16
3 - Yöneticiler Arasında İşbirliğinin Sağlanmış Olması (Katılma İlkesi)	16
4 - Yeterli Bir Muhasebe Sistemi	17
5 - Gerçekcilik İlkesi	17
6 - Esneklik İlkesi	18
H - Bütçelerin Genel Amaçları ve Yönetim Fonksiyonlarıyla İlgisi	19
1 - Planlama	20
2 - Koordinasyon	22
3 - Harekete Geçirme	23
4 - Kontrol	24
5 - Haberleşme	25

KISIM : II

NAKİT BÜTÇESİ VE ÖZELLİKLERİ

A - Genel Açıklama	27
B - Nakit Bütçesinin Amacı ve Faydaları	28
C- Nakit Bütçelerinin Düzenlenme Yöntemleri	31
1- Nakit Giriş ve Çıkışlarının Tahmini	31
2- Düzeltilmiş Net Kar Yöntemi	32

D - Nakit Bütçelerinin Düzenlenmesi	32
1 - Bütçenin Kapsayacağı Sürenin Saptanması	32
2 - Nakit Girişlerinin Tahmini	33
3 - Nakit Çıkışlarının Tahmini	34
4 - Net Nakit Akışı ve Nakit Dengesi	35

KISIM : III

İŞLETME YÖNECİLERİ VE NAKİT BÜTÇESİ

A - İşletme Yöneticileri ve Bütçeleme Sorumluluğu	36
B - İşletmelerdeki Finans Yöneticileri	39
C - Finans Yöneticilerinin Görev ve Sorumlulukları	40
1 - Finansal Analiz ve Denetim	41
2 - Finansal Planlama	42
3 - Varlıkların Yönetimi	42
4 - Kaynak (Fon) Sağlanması	42
5 - İşletmelerin Karşılaştığı Özel Sorunların Çözümü	43
D - Bütçe Denetiminde Yönetici Sorumlulukları	45
E - Değişen Koşullar İçinde Yöneticilerin Görev ve Sorumlulukları	48
F - Bütçelerin Başarıya Ulaşmasında Yöneticilerin Rolü	52
1 - İyi Bir Kontrol Sisteminin Gerçekleştirilmesi İçin Gerekli Olan Nitelikler	52
2 - Bütçeleme Sisteminin Başarısını Sınırlayabilen Nedenler	54
3 - Bütçeler ve Yönetici Davranışları	56
4 - Yönetim Organını Kontroldeki Zorluk	57

İKİNCİ BÖLÜM

1994 YILINA KADAR NAKİT BÜTÇESİ HAZIRLANMASI

A - Başak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de 1994 Yılı İçin Nakit Bütçesi Hazırlanması	60
B - Nakit Bütçesinde İlk Aşama : Tahsilatlar	62
1 - Başak Pazarlama A.Ş.'nin Başak Gıda A.Ş. İçin Hazırladığı Satış Bütçesi.....	62
2 - Başak Gıda A.Ş.'nin Başak Pazarlama A.Ş.'den Tahsilatı	67
3 - Başak Gıda A.Ş.'nin İhracat Tahsilatı	71
4 - Yatırım Kredisi	74
5 - Sair Gelirler	74
6 - İştiraklerden Gelirler	75
7 - Cep Depo Tahsilatı	75
8 - Grup Merkez Masraflarından Tahsilat	75
C - Nakit Bütçesinde İkinci Aşama : Ödemeler	78
1 - Hammadde ve Ambalaj Malzemeleri Ödemeleri	78
2 - İşçilikle İlgili Giderlerin Hesaplanması	89
a - İdari ve Asli Personelin İşletmeye Maliyetinin Hesaplanması	91
1 - İşlemlerin Açıklanması	93
b - Muvakkat İşçilerin İşletmeye Maliyetinin Hesaplanması....	101
1 - İşlemlerin Açıklanması	101
c - Başak Gıda A.Ş. Bünyesindeki Stajyerlerin Maliyeti	105
d - Asli İşçilerde Ortalama Bulunurken	106
e - Muvakkat İşçilerde Ortalama Bulunurken.....	106
f - İşçilikten Kaynaklanan Ödemelerin Bulunması.....	110
1 - İşlemlerin Açıklanması	111
2 - İşçilikten Kaynaklanan Sonuç Gider ve Ödemelerin Gösterimi	115
3 - Yakıt - Elektrik - Gider Ödemeleri	117
4 - İşletme ve İdare Gider Ödemeleri	119
5 - Satış Gider Ödemeleri	123
6 - Finansman Gider Ödemeleri	125
7 - Yatırım Gider Ödemeleri	127

8 - Taşıt Araç Gider Ödemeleri	127
9 - Tazminatlar	130
10 - Başak Marka Kullanma Hakkı	130
11 - Vergi Ödemeleri	130
12 - Kar Dağıtımı	131
13 - Faaliyet Dışı Gider Ödemeleri	133
14 - Fark Ödemeleri	134
15 - Amortismanlar	134
D - Sonuç Tablolarına İlişkin Bilgiler	136
1 - Gider İcmalleri	136
2 - Satılan Malın Maliyeti	136
3 - Satışlar - Masraflar Tablosu	139
4 - Nakit Bütçesi	141
5 - Gelir Tablosu	144

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

1994 OCAK AYINA AİT FİİLİ DURUMLAR VE ŞUBAT - ARALIK 1994 DÖNEMİ REVİZE BÜTÇE ÇALIŞMALARI

KISIM I

İŞLETME BÜTÇESİNDE SÜREKLİ KONTROL

A - Genel Açıklama	147
1 - Bütçe Sorumluluk Raporları	148
2 - Bütçe Farklarının Analizi	149

KISIM II

ÖRNEK KONTROL SİSTEMİ

A - Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş.'de Bütçe Kontrol Sistemi	152
1 - Kontrol Tedbir Tablosu.....	152
2 - Bütçe Raporu	161
3 - Nakit Giriş / Çıkış Mukayese Tablosu	167

KISIM III

REVİZE BÜTÇE ÇALIŞMLARI

A - Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş.'de Şubat - Aralık 1994	
Dönemi Revize Bütçe Çalışmaları	171
B - Sonuç Tablolarına İlişkin Bilgiler	184
C - Revize Nakit Akım Tahmini	189
SONUÇ	192
KAYNAKÇA	196

ŞEMALAR LİSTESİ

<u>SEMA</u>		<u>Sayfa</u>
II - 1	Bir Firmadaki Bütçeleme Süreci ve Bu Süreç İçindeki İlişkiler	9
I - 2	Finans Yöneticisinin Büyük İşletmelerde Organizasyon İçindeki Tipik Veri	40
II - 1	Başak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin Organizasyon Yapısı (Genel Merkez)	61

TABLolar LİSTESİ

(TABLO : II - 1) ila (TABLO : II - 30) dahilinde yer alan tablolar, Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş.'ye ait 31 Aralık 1994 Tarihinde hazırlanarak Ocak - Aralık 1994 dönemini kapsar.

(TABLO : II - 31) ila (TABLO : III - 38) dahilinde yer alan tablolar ise, yine aynı şirkete ve Ocak 1994 dönemine ait raporlardır.

(TABLO : III - 39) ila (TABLO : III -53) dahilinde bulunan tablolar da aynı şirkete ait Şubat - Aralık 1994 dönemini kapsayan revize bütçe çalışmalarıdır.

TABLO**Sayfa**

II - 1	Başak Pazarlama A.Ş. 'nin Başak Gıda A.Ş. İçin Hazırladığı Satış Bütçesi	65
II - 2	Başak Gıda A.Ş. 'nin Başak Pazarlama A.Ş. 'den Tahsilatı	70
II - 3	İhracat Tahsilatı	72
II - 4	Tahsilat Tablosu	77
II - 5	Devrebaşı ve Devresonu Stok Tablosu	79
II - 6	Stok Tablosu	82
II - 7	Toplam Hammadde Ödemelerinin Hesaplanması	87
II - 8	Toplam Ambalaj Malzemeleri Ödemelerinin Hesaplanması	88
II - 9	Asli İşçi Ücret Hesaplaması (Karşılık Hariç)	99
II - 10	Asli İşçi Ücret Hesaplaması (Karşılık Dahil)	100
II - 11	Muvakkat İşçinin Ücret Hesaplaması (Karşılık Hariç)	104
II - 12	Ortalama Asli İşçi Ücreti (Karşılık Hariç)	107
II - 13	Ortalama Asli İşçi Ücreti (Karşılık Dahil)	108
II - 14	Asli İşçilik Kaynaklanan Ödemeler	113
II - 15	Muvakkat İşçilikten Kaynaklanan Ödemeler	114
II - 16	İşçilikten Kaynaklanan Sonuç Gider ve Ödemeleri	116
II - 17	Yakıt - Elektrik Gider Ödemeleri	118
II - 18	İşletme - İdare Gider Ödemeleri	122
II - 19	Satış Gider Ödemeleri	124
II - 20	Finansman Gider Ödemeleri	126
II - 21	Yatırım Gider Ödemeleri	128
II - 22	Taşıt Araç Gider Ödemeleri	129
II - 23	KDV Ödemelerinin Hesaplanması	132
II - 24	Ödemeler Tablosu	135
II - 25	Giderler İcmali (Karşılık Hariç)	136
II - 26	Giderler İcmali (Karşılık Dahil)	137
II - 27	Satılan Malın Maliyeti Tablosu	138
II - 28	Satışlar - Masraflar Tablosu	140
II - 29	Tahmini Nakit Akımı Tablosu	143
II - 30	Tahmini Gelir Tablosu	145
III - 31	Kontrol Tedbir Tablosu (1)	154
III - 32	Kontrol Tedbir Tablosu (2)	156
III - 33	Kontrol Tedbir Tablosu (3)	158
III - 34	Ocak 1994 Dönem Sonu Stok Tablosu	159
III - 35	Ocak 1994 Gelir Tablosu	160

III - 36 Ocak 1994 Bütçe Raporu	163
III - 37 Ocak 1994 Nakit Akım Mukayese Tablosu	169
III - 38 Ocak 1994 Nakit Giriş / Çıkış Mukayese Tablosu	170
III - 39 Başak Gıda A.Ş.'nin Başak Pazarlama A.Ş.'den Revize Tahsilat Tablosu	172
III - 40 Revize Tahsilat Tablosu	174
III - 41 Revize Stok Tablosu	177
III - 42 Revize Ücret Giderleri ve Ödemeleri	178
III - 43 Revize İşletme ve İdare Gider Ödemeleri	179
III - 44 Revize Satış Gider Ödemeleri	180
III - 45 Revize Finansman Gider Ödemeleri	181
III - 46 Revize Taşıt Araç Gider Ödemeleri	182
III - 47 Revize KDV Ödemelerinin Hesaplanması	183
III - 48 Revize Ödemeler Tablosu	185
III - 49 Revize Giderler İcmali (Karşılık Hariç)	186
III - 50 Revize Giderler İcmali (Karşılık Dahil)	187
III - 51 Revize Satışlar Masraflar Tablosu	188
III - 52 Revize Satılan Malın Maliyeti Tablosu	189
III - 53 Revize Tahmini Nakit Akım Tablosu	190
III - 54 İşletmelerde Ayrıntılı Gelir Tablosu Tipi	191



I. BÖLÜM

NAKİT BÜTÇESİ HAZIRLANMASI

SIRASINDA İŞLETME YÖNETİCİLERİNİN

SORUMLULUKLARI

KISIM 1

YÖNETİM VE BÜTÇELEME

A. GENEL AÇIKLAMA

Yönetim, işletme amaç ve hedeflerinin elde edilmesi için diğer kişilerin faaliyetlerinden yararlanılmasıdır. Diğer bir deyişle yönetim, diğer kişilere işleri yaptırmak demektir. Bunun için de, yöneticinin yapılacak iş hakkında karar vermesi zorunludur. Yönetim, belli amaçların ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için karar verme, seçilen yöntem ve usullerin uygulanması ile kişi ve grupların harekete geçirilmesini içerir. O halde bir işletme fonksiyonu olarak ifade edilen yönetim, diğer işletme fonksiyonlarının planlanması, örgütlenmesi, harekete geçirilmesi, koordinasyonu ve kontrolü olarak tanımlanabilir.¹

Günümüzün sürekli değişen koşulları ekonomik, teknolojik ve toplumsal birçok sorunu da yanında getirmektedir. Toplumu ve toplumun geleceğini çok yakından ilgilendiren bu sorunlar sanayi, ticaret, tarım ve kamu hizmetleri alanında eylemlerini sürdüren tüm işletmeleri etkilemekte ve işletme yöneticileri için çok yönlü ve karmaşık bir ortam hazırlamaktadır.

İşletmelerin toplumsal yaşamı büyük ölçüde etkilediği günümüzde, işletme ve yönetimine ilişkin kuramsal ve uygulamalı çalışmalar yoğun bir biçimde sürmekte ve buna bağlı olarak yönetim biliminde köklü değişiklikler oluşmaktadır. Bir yandan davranış bilimcileri işletmelerin örgütsel yapısını oluşturan birey ve grupların psikolojik yanlarını açıklığa kavuşturarak etkin bir biçimde yönetilmelerini sağlamaya çalışırken, öte yandan sistem kuramcıları ayrı disiplinler tarafından bu alanda yapılan çalışmaların bulgularını gözönüne alarak, disiplinlerarası bir yaklaşımla sorunlara çözüm getirmeye çalışmaktadırlar.²

Yönetim sürecine önceden belirlenen amaçlara ulaşabilmek için işletme kaynaklarının kullanımını planlayan, düzenleştiren ve kontrol eden bir sistem olarak bakıldığında, bu sistemin işlerlik kazanabilmesinin öncelikle içsel ve çevresel uyumun sağlanmasına bağlı olduğu görülür. Çünkü işletmelerde bir

¹ YÜKSEL KOÇ-YALKIN, Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, 3. Baskı, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara 1989, s. 19.

² ALİ FUAT YÜZER, İşletme Yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım, E.İ.T.İ.A. Yayınları No: 236/157, 1988, s. 7,8.

yandan aynı doğrultuda olmayan (çelişen) alt bölümlerin amaçları, öte yandan içinde bulundukları belirsizlik ortamı yönetimin belirgin sorunlarını oluşturmaktadır. Bu sorunlara dengeli çözümler ancak bilimsel teknik ve yöntemler yardımıyla getirilebilir. Bu konuda geliştirilen etkin araçlardan biri de işletme bütçeleridir.³ Etkili yönetimin temel ilkelerinden biri kabul edilen işletme bütçeleri, bugün kar planı ve kontrolü ile eş anlamda kullanılmaktadır.⁴

İşletme bütçesi geniş anlamda finansal bir plan olarak belirtilmektedir. İngiltere Maliyet ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü işletme bütçesini şöyle tanımlamıştır: “Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işlerin parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir.” Öte yandan konuyla ilgili yayınlarda benzer tanımlara rastlanılmaktadır. Bu tanımların temel vurguları birleştirilerek, işletme bütçeleri daha ayrıntılı olarak aşağıdaki gibi tanımlanabilir:

İşletme bütçeleri, gelecekteki bir zaman aralığında işletmelerin yönetim sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak ve başarı (performans) değerlemelerine kısmen temel olmak üzere kestirimlere dayalı olarak hazırlanan, eylem geliştirme ve kaynak dağılımının ayrıntılarını niceliksel (parasal ya da sayısal) olarak belirleyen bir yönetim aracıdır.⁵

Bu tanımlar, işletme bütçelerinde temel deyim olan plan olduğunu ortaya koyar. İşletme bütçelerinin amaç ile yönetim planlamasının amacı aynıdır. Bu da işletmenin verimliliğini, karlılığını ve likitidesini arttırmaktadır.

Teori ve uygulamada bütçe ve plan deyimlerinin birbirlerinin yerine kullanıldığı görülmektedir. Bütçe, bir seri planlardan oluştuğundan, daha açık bir deyişle işletme planlarının belli bir zaman kesimi için sayılarla ifadesi olduğundan plansız bütçe düşünülemez.⁶

Plan, önceden belirlenen hedefe ulaşmak için takip edilecek yolu gösteren bir modeldir. Planlama ise, geleceğin faaliyetini bugünden belirleme işlemidir. Bütçeleme temeli olan finansal planlama (mali planlama) ise bir işletmenin mali yönetimi ile ilgili bütün planların programlaştırılması ve işletmenin faaliyet planları ile birleştirilip, koordine edilmesidir.⁷

³ YÜZER, Ön.Ver., s. 23.

⁴ YALKIN, Ön.Ver., s. 4.

⁵ YÜZER, Ön.Ver., s. 24.

⁶ YALKIN, Ön.Ver., s. 4.

⁷ ERTUĞRUL ÇETİNER, *İşletmelerde Mali Analiz*, Gazi Üniversitesi Meslek Eğitim Fakültesi, Ankara 1992, s. 213-214.

B. BÜTÇELEME

İşletme bütçelerinin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin teknikler, yöntemler, usuller de dahil olmak üzere işletme bütçelerinin mekanik ve teknik cepheleri bütçeleme deyimi ile ifade edilmektedir.⁸

İşletme bütçelerinin mekanik kısmı, işletme bütçeleri ile ilgili tabloların şekillerinin saptanmasına, düzenlenmesine ve tamamlanmasına ilişkin esasları kapsamına alır. Bütçe sisteminin en basit cephesini oluşturan bu kısımda, tablolarla ilgili hesaplamalar ve kayıtlar üzerinde durulur.

İşletme bütçelerinin teknik kısmı ise işletme bütçelerinde resmi ve sayısal bir biçimde belirlenen amaçların, politikaların ve kararların saptanmasında yararlanılan yönetim tekniklerinden oluşur. Bu teknikler ve yöntemler basit ve karmaşık olmak üzere pek çoktur. Bunlardan bütçe sisteminde çok yarar sağlananlardan bazıları şunlardır: Kara geçiş analizleri, para akımı analizi, yatırım karar yöntemleri, satış hacmini bütçeleme yöntemleri gibi.⁹

C. BÜTÇE ÇEŞİTLERİ

İşletme bütçeleri çeşitli açılardan türlere ayrılan biçimlerde düzenlenebilir:

- (i) Durağan (sabit) ya da esnek işletme bütçeleri,
- (ii) Kısa ya da uzun süreli işletme bütçeleri,
- (iii) Tahmin ya da ödenek (program) işletme bütçeleri,¹⁰
- (iv) Klasik ya da sıfır tabanlı işletme bütçeleri
- (v) Proje ya da dönem işletme bütçeleri.¹¹

(i). Sabit (statik) bütçeler işletmelerin gelecek dönemlerine ilişkin eylemlerin gerçekleşen sonuçlarla karşılaştırılmasını sağlamak amacıyla, belli bir iş hacmi temel alınarak hazırlanan bütçelerdir. Bu tür bütçeler ana çizgileriyle değişmez bir özellik gösterir.¹² Sabit bütçe yönteminin uygulanabilmesi için satış tutarlarının doğrulukla tahmin edilebilmeleri gerekir. Ancak bu suretle işletmenin üretim kapasitesi önceden belirlenebileceği gibi

⁸ YALKIN, Ön.Ver., s. 8.

⁹ Ayn, s. 32.

¹⁰ İ. MELİH BAŞ, AYHAN ARTAR, İşletmelerde Verimlilik Denetimi (Ölçme ve Değerlendirme Modelleri) Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları : 435, Ankara 1991, s. 60.

¹¹ ALPARSLAN PEKER, Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, İstanbul 1988, s. 370.

¹² YÜZER, Ön.Ver., s. 31.

üretim giderleri de belirli bir kapasite için sağlıklı olarak önceden tahmin edilebilir.¹³ Ancak gerçekleşen iş hacmi ile bütçede öngörülen iş hacimleri arasında anlamlı sapmaların olduğu zamanlar, bütçe ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılması, kontrol açısından önem taşımaz.¹⁴ Statik bütçe yönteminde üretim giderleri belirli bir kapasite miktarı için tespit edildiğinden, bu giderlerin sadece değişir ve değişmez giderler şeklinde bir ayrıma tabi tutulmaları yeterlidir.¹⁵

Esnek bütçeler ise; işletmelerde kapasite kullanım düzeylerinde oluşabilecek farklılıklara uyum sağlayabilmek için değişik iş hacimlerine ilişkin maliyet ve harcamaları, her kapasite için ayrı ayrı tahmin edilmesi esasına dayalı olarak geliştirilen bütçelerdir. Temel de esnek bütçeler, değişik kapasite kullanım düzeyleri için hazırlanan ayrı ayrı sabit bütçelerden oluşurlar.¹⁶

Genellikle üretim giderlerinin, değişik iş hacimlerine göre değişmez, değişir ve yarı değişir giderler olarak bir ayrıma tabi tutulduğu bir esnek bütçe yöntemi, özellikle üretim giderlerinin denetimi ve yöneticilerinin başarılarının değerlendirilmesinde önem kazanmaktadır.¹⁷ Bu nedenle de, statik işletme bütçelerinden daha üstün niteliklere sahip bulunmaktadır.

(ii). Kısa dönemli işletme bütçeleri veya işletme bütçesi gelecek faaliyet dönemi ve gelecek yıl için düzenlenir. Gelecek faaliyet dönemi veya bir yılı aşan süreler için işletme bütçelerine ise uzun dönemli işletme bütçeleri denir.¹⁸ Uzun dönemli işletme bütçeleri 5 yıl, 10 yıl gibi süreleri kapsayabilir.¹⁹

(iii) Tahmin tipi bütçelerde, giderler gelecek dönemler için planlanan faaliyet seviyelerine göre saptanırlar. Ödenek tipi bütçelerde ise; faaliyet seviyesi ile saptanan giderler arasında direkt bir ilişki yoktur. Ödenek tipi bütçelere örnek olarak, reklam bütçeleri, araştırma ve geliştirme bütçeleri gösterilebilir. Uygulamadaki işletme bütçeleri, tahmin tipi işletme bütçeleri ile ödenek tipi işletme bütçelerinin karışımından oluşurlar.²⁰

(iv). Klasik bütçe anlayışında, temelde önceki yıllar bütçe rakamları ele alınır. Yeni yıl beklentileri (iş hacmi, faaliyet türü ve politikalarda) dikkate alınarak düzeltmelerle bir tür “trend uzatması” yapılır.

¹³ KAMURAN PEKİNER, *İşletme Denetimi (İşletme Analizleri)*, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü, Yayın No: 55, İstanbul 1988, s. 336.

¹⁴ YÜZER, *Ön.Ver.*, s. 31.

¹⁵ PEKİNER, *Ön.Ver.*, s. 336.

¹⁶ YÜZER, *Ön.Ver.* s. 31.

¹⁷ PEKİNER, *Ön.Ver.*, s. 336.

¹⁸ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 11-12.

¹⁹ Aynı, s. 8.

²⁰ Aynı, s. 12.

Sıfır tabanlı bütçe anlayışında ise eski ile bağlantı koparılarak yeni yılda yüklenilecek fonksiyonlar dikkate alınır. Bu fonksiyonları asgari maliyetle gerçekleştirmeyi hedef alan bir bütçeleme yapılır.

(v). Bütçe hedefleri olarak belirli bir projenin tamamlanması temel alınırsa ortaya çıkan bütçeye proje bütçesi denir. Bu tür bütçede zaman, projenin gerçekleştirilmesi süresine göre değişir. Dönem bütçesi ise; belirli bir dönemi temel alan, bu dönem içinde tamamlansın, tamamlanmasın bütün faaliyetler; ve sonuçlarını inceleyen bütçedir.²¹

İşletme bütçeleri, bir diğer açıdan da,

- (i) Genel (Ana) işletme bütçeleri,
- (ii) Bölüm veya fonksiyon bütçeleri olarak ayrılır.²²

İşletmede yer alan her bölüm veya fonksiyon için ayrıntılı işletme bütçeleri düzenlenir. Bölümlere veya fonksiyonlara ait bütçelerin konsolide edilmesi yoluyla, işletmeye ait genel işletme bütçesi ortaya çıkar.²³ Bütçelemenin amacı, işletmede kar ve iktisadilik planlaması ve denetimini gerçekleştirmek olduğuna göre, bölümler seviyesinde sürdürülen planlama faaliyetlerinin ayrıca ana hatlarıyla bir genel bütçe içinde toplanması gerekmektedir.²⁴

İster genel işletme bütçeleri olsun, ister bölüm ya da fonksiyon başında düzenlenen bütçeler olsun, işletme bütçeleri iki ana gruba ayrılırlar:

- a) İşletme Faaliyet Bütçeleri,
- b) Finansman ve Yatırım Bütçeleri.

İşletme faaliyet bütçeleri şöyle sıralanabilir:

- (i) Satış bütçesi,
- (ii) Üretim (imalat) bütçesi
- (iii) Direkt hammadde ve malzeme bütçesi,
- (iv) Satınalma bütçesi,
- (v) Direkt işçilik bütçesi,
- (vi) Genel imalat giderleri bütçesi,
- (vii) Dönem giderleri bütçesi,
- (viii) Gelir tablosu bütçesi.

Finansman ve yatırım bütçeleri ise şöyle sıralanabilir:

- (i) Yatırım bütçesi,

²¹ PEKER, Ön.Ver., s. 370-373.

²² BAŞ - ARTAR, Ön.Ver., s. 60,

²³ YALKIN, Ön.Ver., s. 7.

²⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 328.

- (ii) Nakit bütçesi,
 - (iii) Stoklar bütçesi,
 - (iv) Bilanço bütçesi.
- (Bütçe isimleri farklı kaynaklarda farklı gösterilebilmektedir.)

İşletme faaliyet bütçelerinden satış bütçesi ile başlamak üzere düzenlenen çok sayıdaki bütçelerin konsolide edilmesinden, gelir tablosu veya tahmini gelir tablosu elde edilir. Gelir tablosu bütçesi, işletmenin hedeflediği performansa 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 seçenekleri dikkate alınarak 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.

Gelir tablosu bütçesi ile bilanço bütçesi, tüm yıllık planların sonuçlarını toplu bir şekilde gösterdiklerinden, ana bütçeler olarak adlandırılırlar. Bu iki bütçede, iki temel mali tablo esas alındığından bu bütçelere mali bütçeler de denilmektedir.²⁵

D. BÜTÇELEME DÖNEMİ

Belirlenen amaçlar doğrultusunda kaynakların dağılımında ve eylemlerin yönetilmesinde karar organı için niceliksel göstergeler durumunda olan bütçelerin kapsayacağı zaman aralığı, uygulamada sorunlara neden olmaktadır.²⁶ Dolayısıyla bütçe döneminin uzunluğu, işletme içi ve işletme dışı birçok faktörün etkisi altındadır. İşletmenin bağlı bulunduğu endüstri kolunun özelliği, ülke ekonomisinin konjonktürel durumu, piyasadaki mevsim dalgalanmaları gibi işletme dışı faktörler ile üretim safhalarının süresi, stokların dönme çabukluğu, işletmenin finansal durumu ve faaliyet koşulları gibi işletme içi nedenler bütçe döneminin uzunluğunu olumlu veya olumsuz yönde etkiler. Bütçe döneminin uzunluğu olarak kabul edilen süre genellikle bir yıl olup, bu süre muhasebe dönemi ile de uyum içindedir.²⁷

²⁵ BAŞ - ARTAR, Ö.n.Ver., s. 61.

²⁶ YÜZER, Ö.n.Ver., s. 29.

²⁷ PEKİNER, Ö.n.Ver., s. 333-334.

E. BÜTÇE SİSTEMİ

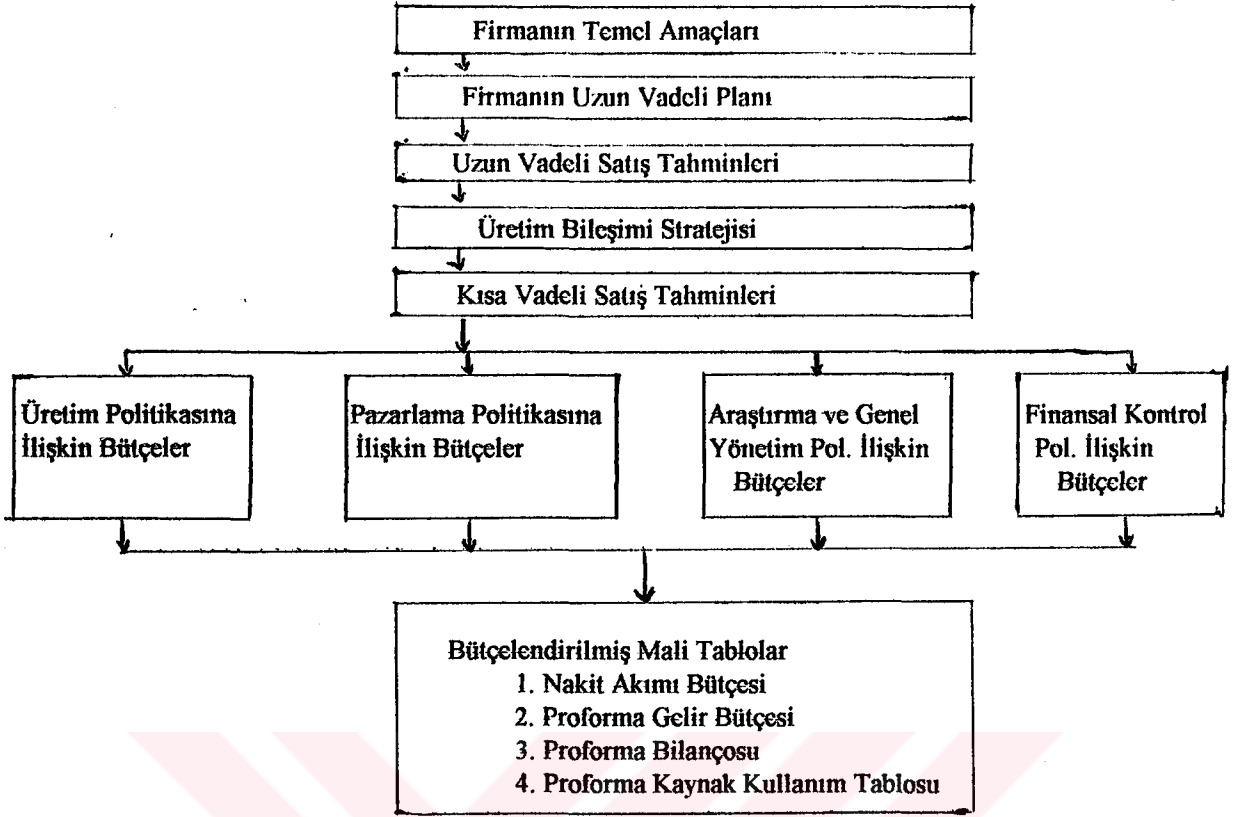
Bütçeleme, işletmede planlama faaliyetinin bir bölümünü oluşturduğundan bütçelemeye, işletmenin temel amaçlarının saptanması ile başlanmalıdır. İşletmenin temel amaçları, işletmenin uzun vadeli planını belirler. Kuşkusuz uzun vadeli planın bir bölümü işletme ile ilgili uzun vadeli satış tahminlerini de kapsar. Uzun süreli satış tahminlerinin yapılması, bir yerde işletmenin üretim bileşimi konusunda izlediği ve izleyeceği strateji ile ilgilidir. İşletme ile ilgili kısa süreli satış tahminleri ve bütçeler, ancak uzun süreli planın çizdiği çerçeve içinde hazırlanabilir.²⁸ (Şema I-1)

Kısa süreli dönem planının faaliyet döneminin bitiminden birkaç ay önce hazırlanması gerekir. Örneğin; Dönem 31 Aralık'ta son buluyorsa, plan çalışmaları Eylül ayında başlamalıdır. Dönem planının düzenlenmesine, satış bölümü tarafından hazırlanan satış bütçesinin geliştirilmesi ile başlanır. Satış bütçesi ile birlikte reklam ve dağıtım giderleri bütçelerinin de geçici olarak hazırlanması gerekir. Çünkü bu faaliyetler işletmenin satışlarını etkileyecektir.

Satış bütçesinin düzenlenmesinden ve geçici olarak onayından sonra sıra diğer faaliyet bütçelerinin hazırlanmasına gelir. Bundan sonra düzenlenecek ilk bütçe "Üretim Bütçesi" olmalıdır. Üretim bütçesini sırayla "Hammadde (Direkt malzeme) Bütçesi, Satınalma Bütçesi, Direkt İşçilik Bütçesi, Genel İmalat Giderleri Bütçesi" izlerler. Bu arada Genel İdare Giderleri, Finansman Giderleri, Araştırma-Geliştirme Giderleri, Yatırım ve Nakit Bütçeleri gibi, Bütçelenmiş Gelir Tablosu ve Bütçelenmiş Bilanço için de toplanan bütçelerin düzenlenmesi gerekmektedir.²⁹

²⁸ ÖZTİN AKGÜÇ, *Finansal Yönetim*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası) Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 56, İstanbul 1989, s. 160.

²⁹ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 333.



ŞEMA: I-1 Bir firmadaki bütçeleme süreci ve bu süreç içindeki ilişkiler.³⁰

1. SATIŞ BÜTÇESİ:

Bir işletmede, genellikle ilk hazırlanan bütçe, satış bütçesidir. Bu bütçenin düzenlenme sorumluluğu çoğunlukla satış örgütüne aittir ve bu bütçenin ön onayı, satış genel müdür yardımcısı tarafından yapılır. Yönetim kurulunda (varsa finansman komitesiyle birlikte) bu ön tasarı niteliğindeki satış bütçesi görüşülür. Yönetim kurulunun önerilerine uygun olarak yapılan değişikliklerden sonra son şeklini alır ve genel müdür tarafından onaylanır. Satış bütçesi, bütçe döneminde satılması planlanan mamüllere ilişkin miktarları, fiyatları ve tutarları sorumluluk merkezlerine gösterir. Ayrıca satış faaliyetlerine ilişkin (Satış Gider Bütçesi, Reklam ve Dağıtım Giderleri Bütçesi gibi...) gider bütçeleri de düzenlenir.³¹

Satış bütçesi, öteki tüm bütçelerin temelini oluşturur. Çünkü bu bütçeler kısmen ya da tamamen bütçelenen satış hacmiyle ilgilidir. Satış bütçesi,

³⁰ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 161.

³¹ YALKIN, Ön.Ver., s. 70.

planlanan birim satış fiyatı ve planlanan reklam ve satış giderlerinden etkilenir. Ayrıca planlanan birim satış fiyatını, üst düzey işletme yönetimi belirler.

2. ÜRETİM BÜTÇESİ:

Satış bütçesini üretim bütçesinin düzenlenmesi izlemektedir. Üretim tahmini satışlara bağlı olarak, imalat dönemiyle ilgili olmalıdır. Yani hammadde ve malzemeyi nihai mamül biçimine sokmak için gerekli olan zaman süresi ile ilgili olmalıdır.³² Üretim bütçesinde satışlara bağlı olarak hangi mamülden, ne zaman ve ne kadar üretilmesi gerektiği yer alır. Üretim bütçesinin hazırlanmasından direkt sorumlu çoğunlukla üretim genel müdür yardımcısıdır. Bu yönetici, düzenlenen ve kendisi tarafından ön onayı yapılan üretim bütçesini yönetim kuruluna sunar. Bu kuruldaki görüşmeler ışığında, gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra üretim bütçesinin son şekli genel müdür tarafından onaylanır.

3. DİREKT HAMMADDE ve MALZEME BÜTÇESİ:

Bu bütçe, üretim hacmi için gerekli hammadde ve malzeme miktarlarına ilişkin tahminleri kapsamına alır. Direkt hammadde ve malzeme, mamül üretiminde direkt olarak kullanılan hammadde, malzeme ve ara mamüllerden oluşur. Bu bütçenin düzenlenmesi için gerekli temel veriler, üretilecek mamül birimlerinin miktarları ile her mamül birimlerinin üretiminde kullanılacak direkt hammadde ve malzeme miktarıdır.³³ Malzeme türleri ve miktarları konuyla ilgili proje (dizayn) mühendisleri sağlayabilir.

4. SATINALMA BÜTÇESİ:

Bu hazırlanması gereken ilk maliyet bütçelerinden birisini oluşturur. Gerektiğinde istenen hammadde ve malzemenin mevcut olmasını sağlamak için, satın alınacak hammadde ve malzeme miktarlarının ve sipariş verme programının hemen belirlenmesi gerekir.³⁴ Bu amaçla da hammadde ve malzeme satınalma bütçesi hazırlanır. Bu bütçede, hammadde ve malzemenin satınalma miktarı, fiyatı ve tutarı ile ilgili tahminler yer alır.

Satınalma bütçesi, çoğunlukla satınalma müdürlüğü tarafından düzenlenir. Bu bütçenin düzenlenmesinde, birinci derecede direkt hammadde ve malzeme bütçesinden yararlanılmaktadır. Ayrıca dönem başı ile dönem sonu stok seviyelerine ve hammadde birim fiyatlarına ilişkin verilere gereksinme vardır.³⁵

³² RIFAT ÜSTÜN, *Yönetim Muhasebesi* (Gözden Geçirilmiş 2. Baskı), İstanbul 1992, s. 93.

³³ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 71.

³⁴ ÜSTÜN, *Ön.Ver.*, s. 98.

³⁵ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 72.

5. STOKLAR BÜTÇESİ:

Stoklar bütçesi, hammadde ve malzeme stokları ile nihai mamül stokları için ayrı ayrı düzenlenir. Hammadde ve malzeme birimlerinin akışının (dönem başı stoklar $\Rightarrow$ alımlar $\Rightarrow$ kullanımlar $\Rightarrow$ dönem sonu stoklar) hammadde ve malzeme türleri itibariyle analiz edilmesi, bize hammadde ve malzeme türlerine ilişkin bilgileri sağlar. Hammadde ve malzeme stokları öyle ayarlanmalıdır ki, bir maddeden yeterli stok bulunmaması gibi bir durumla karşılaşılsın.

İkinci olarak aynı çalışmalar nihai mamül stokları için de yapılmaktadır. Bulundurulması gereken dönem sonu nihai mamül stoklarını işletme yönetimi belirler. Bu stokların belirlenmesinde, şu üç maliyetin genellikle en azlanması yoluna gidilir.

1. Nihai mamülleri bulundurma maliyeti,
2. Müşteriler istediğinde nihai mamüllere sahip olamamanın maliyeti,
3. Nihai mamül stoklarını sipariş verme maliyeti.

Mamül birimlerine ilişkin akışın girdi-çıktı analizi temel alınarak mamül miktarları sağlanır ve bu miktarlar da, bir birim nihai mamülün maliyetiyle çarpılır. Bu şekilde satılan malın maliyeti bütçesi oluşturulur. Bu bütçenin temel maliyet verileri; hammadde kullanım, direkt işçilik, genel imalat giderleri ve dönem sonu nihai mamül stokları bütçelerinden yararlanılarak elde edilir.³⁶ Satılan mamüllerin bütçelenen maliyeti de, proforma gelir tablosunda kullanılır.

6. DİREKT İŞÇİLİK BÜTÇESİ:

Bir mamül üretimi ile direkt olarak ilgilendirilen işçilik maliyetlerine, direkt işçilik maliyetleri denir. Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesi için gerekli verilerden en önemlileri üretim bütçesinden elde edilir. Ayrıca, üretilcek mamül birimi başına direkt işçilik standart zamanlarının ve ücretlerinin de saptanmış olması zorunludur. Bu bütçe, imalat genel müdür yardımcısının sorumluluğu altında düzenlenmekte, personel dairesi ile belli alandaki uzmanların da (fabrika müdürü, mühendisler gibi) işbirliğinden yararlanılmaktadır.³⁷

Direkt işçilik bütçesinin, üretim-satınalma ve genel bütçenin öteki bölümleri ile ilişkili kılınması gerekir. Böylece hem direkt hem de endirekt

³⁶ ÜSTÜN, Ön.Ver., s. 103-108.

³⁷ YALKIN, Ön.Ver., s. 74.

işçilik bütçelerinin, personel bölümünce istihdam miktarının saptanması amacıyla, işçi sayısı biçimine dönüştürülmesi gerekir.³⁸

7. GENEL İMALAT GİDERLERİ BÜTÇESİ:

Bir mamül maliyetini oluşturan giderlerden üçüncüsü olan genel imalat giderleri, diğer iki gider olan direkt hammadde ve malzeme ile direkt işçilikten farklı niteliklere sahiptirler. Bu giderler ile üretilen mamüller arasında direkt bir ilişki yoktur. Bu giderler değişkenlik ve kontrol edilebilirlik kavramına ilişkin birbirlerinden çok farklı nitelikteki giderlerden oluşur. Bu giderlere ilişkin sorumluluk, işletme içinde bir yerde toplanmamıştır.³⁹ Her bölüm yöneticisi, kendi bölümlerinde oluşan giderlerden sorumlu tutulmalıdır. Her bölüme dağıtım yoluyla gelen bu tarz giderlerin, bölüm yöneticisinin doğrudan sorumlu olduğu giderlerden ayrı olarak gösterilmesi gerekir. Daha etkin bir kontrolün sağlanması için, sabit ve değişken genel imalat giderlerinin ayrı ayrı gösterilmesi gerekir. Genel imalat giderleri bütçesi, bu giderlerin değişken ve sabit olarak sınıflandırılmasına dayanır.⁴⁰

Genel imalat giderleri içinde endirekt işçilik giderleri, işletme malzeme giderleri, üretimle ilgili vergiler, sigorta ve amortisman giderleri, su, enerji, ısıtma ve aydınlatma giderleri, bakım-onarım vb. giderler yer alır.⁴¹

8. SATIŞ GİDERLERİ BÜTÇESİ:

Satış giderleri pazarlama, dağıtım, satış ve mamülün müşteriye teslimi ile ilgili tüm giderleri içerir. Satış giderleri bu şekilde tanımlandığından reklam giderlerini de kapsar. Satış giderleri grubunda yer alan diğer gider kalemlerinin başlıcaları şunlardır: satış örgütleri ve personelinin giderleri, ulaştırma, depolama giderleri vb.

9. GENEL İDARE GİDERLERİ BÜTÇESİ:

Genel idare giderleri, işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilgilendirilmeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve denetimi için yapılan giderlerden oluşur. Bu giderler üst seviyedeki yöneticilerin ücretleri ve yollukları ile diğer yöneticilerin ücretleri ve yolluklarını, büro giderlerini, idari bölümlerle ilgili olan amortisman ve bakım onarım giderlerini kapsamına alır.⁴²

³⁸ ÜSTÜN, Ön.Ver., s. 99.

³⁹ YALKIN, Ön.Ver., s. 74.

⁴⁰ ÜSTÜN, Ön.Ver., s. 102.

⁴¹ PEKİNER, Ön.Ver., s. 365.

⁴² YALKIN, Ön.Ver., s. 79-80.

10. ARAŞTIRMA - GELİŞTİRME GİDERLERİ BÜTÇESİ:

Araştırma-geliştirme giderleri piyasa için üretimde bulunan her işletmenin piyasadaki durumunu geliştirmek, en azından korumak için yapmak durumunda olduğu giderlerdir. Piyasanın rekabet koşulları her işletmeyi, üretim tekniklerini geliştirmeye, mevcut mamüllerini değiştirmeye veya piyasaya yeni mamüller sürmeye itmektedir. Bunun sağlanması ise, ancak araştırma ve geliştirme faaliyetlerinin düzenlenmesi ile mümkün olabilir.

11. YATIRIM BÜTÇESİ:

Yatırım bütçeleri, işletmenin elindeki yatırım olanaklarının en iktisadi olarak kullanılmasını sağlamak üzere, yatırıma konu üretim araçlarının seçimi için düzenlenen bütçelerdir. Ancak yatırım bütçeleri ile planlanan harcamalar, işletme için uzun bir zaman gelir getirecek harcamaları oluşturduğundan, üretim araçlarının seçimi için ön görülen faaliyetler, yalnızca sabit varlıkları kapsamaktadır. Aslında, cari varlıklar için yapılan harcamalar da yatırım olarak kabul edilebileceği halde genel de yatırım bütçeleri kapsamı dışında kalmaktadırlar.⁴³

12. NAKİT BÜTÇESİ:

Nakit bütçesi, bir bütçe dönemi veya gelecekte belirli bir zaman parçası için nakit giriş ve çıkışlarını ayrıntılı olarak tahmin eden bir bütçedir. Nakit bütçesi düzenlenmesinin en önemli nedeni, bir yönetim aracı olarak, işletmenin zaman itibarıyla nakit ihtiyacını belirlemek ve elde birikebilecek fonların atıl kalmasını önlemektir.⁴⁴

(Nakit bütçesine ileriki konularda daha ayrıntılı değinilmiştir.)

13. MALİ TABLOLAR (BÜTÇELENMİŞ GELİR TABLOSU, BÜTÇELENMİŞ BİLANÇO) BÜTÇELERİ:

İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde en son evreyi mali tablolar bütçelerinin hazırlanması oluşturur. Mali tablolar bütçeleri veya tahmini mali tablolar gelecek faaliyet dönemi için planlanan faaliyetlerle ulaşılması beklenen

⁴³ PEKİNER, Ö.n.Ver., s. 372-395.

⁴⁴ Aynı, s. 446.

işletme faaliyet sonuçlarını ve mali durumunu özlü bir biçimde gösterirler. Mali tablolar bütçeleri, işletme tarafından düzenlenen tüm bütçelerin koordinasyonuna olanak sağlar. Diğer bir deyişle, bu bütçeler işletme tüm faaliyetlerinin iyi bir şekilde planlanıp planlanmadığını açıklığa kavuştururlar. Bu nedenle, mali tablolar bütçelerinin düzenlenmesi, yıllık işletme bütçesinin tamamlanma evresi olarak tanımlanır.⁴⁵ (Bazı kaynaklarda nakit akımı bütçesi de bu sınıfa dahil edilmektedir.)

14. PROFORMA FON AKIM TABLOSU:

(Kaynak-Kullanım Tablosu) Bu tablo firmanın gelecek hesap dönemlerinde sağlayacağı tahmin edilen kaynaklarla bunların olası kullanım yerlerini gösteren bir tablodur. Uzun süreli bir planlama aracı olan proforma fon akım tablosu, (i) işletmenin gelecek dönemlerde sağlayabileceği kaynakları, (ii) işletmenin, planın kapsadığı dönem içindeki fon (kaynak) gereksinimini, (iii) işletmenin yarattığı kaynakların ihtiyaçlar için yeterli olup olamayacağını, (iv) yeterli değilse farkın hangi yollarla karşılanabileceğini ortaya koyar.⁴⁶

F. BÜTÇE DENETİMİ

Bütçe denetimi ile anlatılmak istenen şey, bütçede saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemlerin alınmasıdır.⁴⁷

Diğer bir deyişle bütçe denetimi esas, (a) bütçe rakamlarının planlanması, (b) fiili sonuçların tespiti ve (c) fiili sonuçlar ile bütçe rakamları arasındaki farkların belirlenmesi şeklinde ifade edilebilecek üç safhadan oluşan bir faaliyettir.

Bütçenin denetim amacının gerçekleştirilmesi için işletmede aşağıdaki tedbirlerin alınmış olması gerekmektedir.

1. İşletme içinde yetki ve sorumluluklar açıkça belirlenmiş olmalıdır.
2. Faaliyetlerle ilgili olarak politikalar, hedefler, planlar ve standartlar tespit edilmiş olmalı ve bunlar arasında gerekli bağlantı sağlanmış olmalıdır.
3. İşletme içinde bir raporlama sistemi kurulmuş olmalıdır.

⁴⁵ YALKIN, Ön.Ver., s. 200.

⁴⁶ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 171.

⁴⁷ BAŞ - ARTAR, Ön.Ver., s. 61.

4. Fiili rakamlar ile planlanmış ve standart rakamların karşılaştırılması sonucu tespit edilen farkların analizi, nedenlerinin tespiti, gerekli düzeltmenin yapılabilmesini sağlamak üzere, denetim faaliyetinin işletme içinde devamlı bir faaliyet haline getirilmiş olması gerekmektedir.⁴⁸

G. İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNİN TEMEL İLKELERİ

İşletme bütçelerinin prensipleri olarak da ifade edilen temel ilkeler, bütçe sisteminin etkinliğini ve başarısının geliştirilmesinde ön koşullardır. Bu ilkelerin öngördüğü esaslar ve koşullar mevcut olmadıkça, bütçe sistemi yönetime etkili bir alet olarak hizmet edemez. Sistemin asıl başarısı bu ilkelerin iyi anlaşılmasına dayanmaktadır.

Bu ilkelerin sayısı hakkında yazarlar arasında tam bir görüş birliği yoktur. Bu çalışmada, işletme bütçeleri sisteminin temel ilkelerinin başlıcaları aşağıdaki şekilde incelenmektedir.

1. YÖNETİMİN DESTEĞİ İLKESİ:

Bütçe sisteminin etkili olabilmesi için bütün yönetim basamaklarının, özellikle üst düzeydeki işletme yönetimi tarafından tam olarak desteklenmesi zorunludur.⁴⁹ Genel müdürden başlayarak yönetimin bütün kademeleri için sözkonusu olan destekleme bütçelemenin işletmede yerleşmesinin ve başarıya ulaşmasının önemli bir ilkesidir.⁵⁰ Bu nedenle üst düzeydeki yöneticilerin (a) bütçe sisteminin niteliklerini ve (b) kendilerine yararlı olacağına ikna edilmeleri gerekmektedir.⁵¹

Bütçe yapma görevi bir şahsa veya bir şahsın başkanlığında bir gruba verilebilir. Fakat en son harekete geçirici güç üst yöneticiden gelmelidir, onun tarafından desteklenmelidir.⁵² Bütçe sistemi ile ilgili kurmay faaliyetlerden sorumlu bütçe yöneticilerinin ve uzmanların bir görevi de, işletme yöneticilerinin, özellikle üst düzeydekilerin sisteme karşı olumlu tutumda bulunmalarını sağlamaktır. Bu görev, bütçe örgütünün yüklendiği görevlerin en önemlisi ve aynı zamanda en zor olanıdır.⁵³

⁴⁸ PEKİNER, Ön.Ver., s. 323.

⁴⁹ YALKIN, Ön.Ver., s. 33.

⁵⁰ PEKİNER, Ön.Ver., s. 325.

⁵¹ YALKIN, Ön.Ver., s. 33.

⁵² İLHAN CEMALCİLER, İşletme Bütçeleri, E.İ.T.İ.A. Yayınları 24-2, 1965, s. 26.

⁵³ YALKIN, Ön.Ver., s. 33.

2. İŞLETMEDE SAĞLIKLI BİR ORGANİZASYONUN KURULMUŞ OLMASI (ÖRGÜT İLKESİ)

Bütçe uygulamasının başarılı olabilmesi, herşeyden önce, işletmede sağlıklı bir organizasyonun gerçekleştirilmiş olmasına bağlıdır. Planlar ve bütçeler bireylerin sorumluluklarına göre geliştirilmiş olması gerektiğinden, işletmede, özellikle yetki ve sorumlulukların iyi belirlenmiş olması gerekir. Bu bakımdan hazırlanan organizasyon şemaları çalışanların yetki ve sorumluluklarını belirten yazılı yönetmeliklerle tamamlanmalıdır.⁵⁴ Başarılı bütçe sistemi için ön koşul olarak belirlenen sağlıklı örgütün amacı, örgütte yetki ve sorumlulukların etkili dağıtımı ile işletme amaç ve hedeflerinin etkili ve ahenkli bir biçimde gerçekleştirilmesini sağlayacak bir çerçeve yaratmaktır.⁵⁵

Bütçeler aynı zamanda bir başarı değerlendirme aracı olarak kullanılabilirdiğinden, işletmede sorumluluk merkezlerinin iyice belirlenmiş ve hazırlanan plan ve bütçelerin sorumluluk merkezlerine göre bir ayrıma tabi tutulmuş olmaları gerekir.

3. YÖNETİCİLER ARASINDA İŞBİRLİĞİNİN SAĞLANMIŞ OLMASI (KATILMA İLKESİ)

Bütçe sadece bütçe yöneticisi tarafından hazırlanmamalıdır.⁵⁶ Bu ilkeye göre bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim seviyelerinin katılması, bütçelerde saptanan amaçların, planların gerçekleştirilmesi yönünden şarttır. Sağlıklı işletme bütçeleri, bütçe yöneticileri, mali işler ve muhasebe yöneticileri, istatistikçiler, ekonomistler ve hat yöneticilerinin yakın işbirliği ile düzenlenir. İşletmenin bütçe yöneticileri bütçeyi hazırlamaktan ziyade; bu yöneticilerin sorumluluğu bütçe faaliyetlerine nezaret etmek ile bütçelerin düzenlenmesine ve uygulanmasına ilişkin konularda koordinatörlük ve danışmanlık hizmeti sağlamakla sınırlıdır. O halde işletme bütçelerinin düzenlenmesinden birinci derecede hat yöneticileri sorumludur. Bu yöneticiler, işletme bütçelerinin hazırlanmasına ilişkin tüm girdileri ve verileri sağlarlar.⁵⁷ Her ne kadar planlama faaliyetlerinde son karar yeri üst kademe yönetimi ise de, bu

⁵⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 324.

⁵⁵ YALKIN, Ön.Ver., s. 34.

⁵⁶ PEKİNER, Ön.Ver., s. 325.

⁵⁷ YALKIN, Ön.Ver., s. 35.

faaliyetlerde alt kademe yöneticilerinin de işbirliğini sağlamak planlamanın hedefine ulaşmasını kolaylaştıracaktır.⁵⁸

4. YETERLİ BİR MUHASEBE SİSTEMİ

Bir işletmenin bütçe sistemi ile muhasebe sistemi arasında çok yakın ilişkiler vardır. Bütçe sistemi hem planlama hem de kontrol safhasında verilere dayanır. Bu veriler ise muhasebe sistemi tarafından sağlanabilir. Bu nedenle bir işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin, planlama ve kontrol gereksinmelerine karşılık verecek nitelikte olmalıdır. Bu nitelikleri taşıyan muhasebe sorumluluk muhasebesidir.

Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas olarak sınıflar. Diğer bir deyişle muhasebe sistemi, işletmenin sorumluluk yapısına göre saptanır.⁵⁹

İşletmede çalışanların başarı değerlemesinde gerekli verilerin elde edileceği sorumluluk muhasebesi, her şeyden önce, işletmenin maliyet sistemi içinde denetlenebilen ve denetlenemeyen maliyet giderleri ayrımının yapılmış olmasını gerektirir.⁶⁰

Sorumluluk muhasebe sistemi, bütçeleme yanında raporlamayı da yönetimin örgütsel sorumluluklarına dayandırır. Çünkü bu sistemin esas aldığı raporlarda faaliyet sonuçlarına ait tutarlar, bütçe tutarları veya diğer faaliyet standartları ile farkları da gösterecek şekilde karşılaştırmalı sunulur.

5. GERÇEKÇİLİK İLKESİ

Bu ilke işletme bütçelerinde belirlenen amaçların saptanış biçimi ile ilgilidir. Yönetim bu amaçların ve hedeflerin saptanmasında hem gereksiz tutuculuktan, hem de yersiz iyimserlikten kaçınmalıdır. Belli bir zaman aralığı için saptanan bu amaçlar ve hedefler o zaman aralığında etkili olacağı varsayılan işletme dışı ve içi çevresel faktörlerle ilgili olarak, yönetimin gerçekçi bekleyişlerini temsil etmelidir. Bütçe sisteminin esas aldığı amaçlar ve hedefler veya gerçekçi bekleyişler, “beklenen fiili durum” dur. Bütçe sistemindeki amaçlar, elde edilmeleri olanaksız olan yüksek verimlilik düzeyinde saptanırsa yapılan ciddi çabalara rağmen gerçekleştirilemeyecekleri için işletme personeli üzerinde olumsuz etkiler yaratacaktır. Böylece, işletmede

⁵⁸ PEKİNER, Ön.Ver., s. 325.

⁵⁹ YALKIN, Ön.Ver., s. 36-37.

⁶⁰ PEKİNER, Ön.Ver., s. 326.

bütçenin bir baskı aleti olduğu düşüncesi yer edecektir. Aksi durumda, amaçların hiçbir ciddi çabaya gereksinim göstermeyen düşük bir seviyede saptanmaları halinde, bütçe standartları yapılan faaliyetlerin gerçek bir ölçüsü olma niteliklerini taşımadığından, işletme personeli verimli faaliyetlerde bulunmaya teşvik edilmeyecektir. Diğer bir deyişle, bütçe sistemi motivasyon unsuruna sahip olmayacaktır. Bu nedenle, bütçe sisteminde yer alan amaçlar, mantık ölçütleri dahilinde elde edilebilir hedefler olmalı, fakat güç olan bir faaliyet sonucu elde edilmelidir.⁶¹

Bütçelemelerde gerçekçilikle ilgisi olmayan şu durumlar söz konusu olabilmektedir:

1.Satış bütçesinin rakamları olduğundan düşük tahmin edilerek fiili rakamların daha yüksek seviyede gerçekleştiği ve bu bakımdan hedeflere ulaşıldığı izlenimi verilmek istenebilir.

2.Bütçede giderler olduğundan yüksek tahmin edilerek fiili rakamların bütçe rakamlarının altında meydana gelmesi sağlanabilir.

3.İhtiyaçtan fazla nakit talep edilerek fiili rakamların yeterli olması sağlanabilir.

Bütçelemelerde gerçekçilikle ilgili olmayan bu gibi durumlar ancak bütçe eğitimi ile ortadan kaldırılabılır.⁶²

6.ESNEKLİK İLKESİ

Yönetimin bütün basamaklarındaki görevliler bütçenin işletmeyi yönetmeyeceğini ve yönetmemesi gerektiğini iyice bilmelidirler.Bütçenin uygulanmasında esneklik temel bir ilke olarak kabul edilmeli ve bütçeye ne ölçüde esneklik verileceği dikkatle düşünülmelidir.Sebebi ise, bütçe hazırlanırken önceden görülmeyen ve beklenilmeyen birçok olayın, uygulanma safhasında ortaya çıkabilmesi ve eldeki bütçenin bu yeni durumları kapsamamasıdır.⁶³ Dolayısıyla hergün beklenilmeyen durumlarla karşılaşmak doğaldır.Bu nedenle, ilk bütçeye rağmen bütçe planlarında cari düzeltmelerin yapılması zorunlu olur.Ayrıca, bütçede gerekli ödeneklerin yer almadığı gerekçesi ile ortaya çıkan lehde olanakların yararları da gözden kaçırılmamalıdır.Bu da, esneklik prensiplerinin, özellikle maliyet ve gider kontrolü için önemli olduğunu belirlemektedir.Bütçede beklenilmeyen harcamalar, kararların alınmasını engellememelidir.Esneklik prensibinin

⁶¹ YALKIN, Ön.Ver., s. 38-39.

⁶² PEKİNER, Ön.Ver., s. 327.

⁶³ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 30.

gerçekleştirilmesi yönetim davranışı ile çok yakından ilgilidir. Buna ek olarak, işletmede değişken gider bütçeleri, sürekli bütçeleme, direkt maliyet, maliyet-hacim-kar analizleri, istisna yoluyla yönetim ve bütçe revizyonu gibi tekniklerin ve yöntemlerin benimsenmiş olması da, bütçe sistemine ilişkin esnekliğin gerçekleştirilmesinde önemli katkılar sağlar.⁶⁴

H.BÜTÇELERİN GENEL AMAÇLARI VE YÖNETİM FONKSİYONLARIYLA İLGİSİ

İşletme bütçeleri uygulamada türlü amaçlarla kullanılan bir yönetim aracıdır. Temel amaç, eylemlerin yöneticileceği en karlı yolu bulmak ve işletmeyi bu yolda tutabilmek için yöneticilere yardımcı olmaktır.

Yönetim fonksiyonlarının başarı ile yerine getirebilmesi için bütçelerin amaçları;

- Planların ayrıntılarını belirleyerek saptanan amaçlara ulaşma yolunda eylemlere açıklık kazandırmak,

- Alt bölümlerin amaçları arasında uyum sağlayarak eylemleri düzenleştirmek,

- Etkinliği ölçmek ve yönetici denetimini sadeleştirmek,

- İçsel ve çevresel koşullara ilişkin kestirimler yardımıyla finans kararlarına ışık tutmak,

- Değişik kısımlardaki yöneticilere gereksinme duydukları bilgileri sağlamak,

biçiminde belirlenebilir.⁶⁵

Bu maddeler ve benzer kaynakların ışığında bütçelerin genel amaçlarının planlama, koordinasyon ve denetim olduğu söylenebilir.

Daha öncede kısaca belirtildiği gibi yönetim “diğer işletme fonksiyonlarının planlanması, örgütlenmesi, harekete geçirilmesi, koordinasyonu ve kontrolü olarak” tanımlanabilir.⁶⁶

Görüldüğü gibi bütçelemenin temel amacı yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarının etkinliğini enyüksekleyebilmek için, yöneticiye gerekli göstergeleri hazırlamaktır.⁶⁷

⁶⁴ YALKIN, Ö.n.Ver., s. 41.

⁶⁵ YÜZER, Ö.n.Ver., s. 26.

⁶⁶ YALKIN, Ö.n.Ver., s. 19.

⁶⁷ YÜZER, Ö.n.Ver., s. 26.

Bu doğrultuda işletme bütçeleri sisteminin yönetim fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde sağladığı katkıları ve dolayısıyla bütçelerin genel amaçlarını bir arada ele alalım.

Genel olarak yönetim fonksiyonları,

1. Planlama,
2. Koordinasyon,
3. Örgütlenme,
4. Harekete geçirme,
5. Kontrol,

olarak belirtilebilir.

Örgütlenme ilkeler içinde belirtildiği için tekrar incelenmemiştir. Ayrıca, yönetim fonksiyonları arasında belirtilmemesine rağmen, yönetimin sorumluluk alanına giren haberleşmenin gerçekleştirilmesinde bütçe sisteminin katkıları üzerinde durulacaktır.⁶⁸

1. PLANLAMA

Planlamak, amaçların ve amaçlara erişmek için kullanılacak araçların seçimi veya işletme didinmelerinin gelecek dönemde nasıl olacağına değin bir düzen kurmaktır. Bütçe ise, planı rakamlarla ve daha ayrıntılı şekilde gösterme aracıdır.⁶⁹

Serbest rekabetin geçerli olduğu bir ekonomide, işletmelerin uzun vadeli amacı kar maksimizasyonudur. İşletmenin başarı ve başarısızlıklarının ölçülmesinde, kar en önemli etken kabul edilir. Bu nedenle, işletmeler rekabet karşısında sağlıklı kalabilmek ve kuruluşlarından itibaren varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya büyük önem vermek zorundadırlar.

Planlama, tüm karar alma sürecini kapsamına alır. Planlama işletme için amaçlar ve hedeflerin saptanması ile başlar; geçerli seçenekleri analiz eder ve en optimum seçeneği belirleyerek karara ulaşır. O halde, bir işletmede yönetim, devamlı kararlar akımı ile sağlanır. Yönetim kararları, işletmenin uzun dönemli başarısı için gerçekçi olan kar ve yatırım kazançları gerçekleştirilmesini sağlayacak nitelikte olmalıdır. Bunu sağlamak için yönetim karar akımları, insan faktörü, sermaye ve malzemelere ilişkin işletme içi akımlar ile mamüller, hizmetler ve sosyal katkıya ilişkin işletme dışı akımları, en etkin şekilde gerçekleştirecek planlar ve önlemler ortaya koymalıdır. Bu da işletme bütçe sisteminin kapsamını oluşturur. Planlama fonksiyonu, işletme için temel

⁶⁸ YALKIN, Ön.Ver., s. 20.

⁶⁹ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 7.

amaçların saptanmasını, örgütsel planlamayı, faaliyet planlamasını ve değişiklikler için planlama gibi çeşitli faaliyetleri kapsar. Bütün bu faaliyetler, işletme bütçeleri sisteminde ele alınmakla sayısal ve formel planlar şekline dönüştürülmektedir.⁷⁰

Planlar, zaman bakımından kısa ve uzun vadeli olarak düzenlenebilir. Yeni piyasaların kazanılması, üretim yöntemlerinin geliştirilmesi gibi uzun süreli yatırımları gerektirecek işletme faaliyetlerinin gelecekte bir çok yılları kapsayacağı düşünülerek, yapılacak uzun vadeli planlarda, bu suretle ortaya çıkacak giderlerin ve sağlanacak gelirlerin çok iyi belirlenmesi gerekmektedir.

Bir işletmede genellikle, üretim faktörlerinin tedariki, üretim, sürüm ve finansman gibi faaliyetlerle ilgili olarak düzenlenen kısa vadeli planlarda ise, mevcut üretim araçlarından ve organizasyon yapısından hemen yararlanma amacı söz konusudur.

Planlar işletmenin bütün faaliyetlerini kapsayacak tarzda genel planlar şeklinde düzenlenebileceği gibi, yalnızca belirli bir faaliyet bölümü ile sınırlandırılacak kısmi planlar şeklinde de düzenlenebilirler.⁷¹

Planlama fonksiyonu kontrol edilemeyen değişkenlerin olumlu etkilerinden en iyi şekilde yararlanılmasına ve olumsuz etkilerin ise minimum seviyeye düşürülmesine olanak sağlar. İşletme bütçeleri sisteminin esasını oluşturan bu anlamdaki planlama fonksiyonu, yönetimin değişikliklere göre hareketini düzenleme yerine, değişikliklerin etkilerini kontrol ederek, planların ve hareket biçimlerinin düzenlenmesini ister. İşletme bütçeleri sistemi, yönetim sorumlulukları ve zaman aralıkları itibariyle gelecekteki faaliyetlerin planlanmasını, yürütülmesini ve kontrolünü ifade etmektedir.⁷²

İşletme bütçeleri bir planlama aracı olarak kullanıldığında,

-İşletmenin yönetileceği amaçların tespiti,

-Bu amaçlara ulaşmak için uygun bir organizasyon yapısı,

-İşletmenin temel politikalarının tespiti ve bunların periyodik olarak gözden geçirilmesi gerekmektedir.⁷³

Yönetim planlama fonksiyonunun amacı ile bütçe sisteminin amacı aynıdır. Bu da, işletmenin sahip olduğu kaynakların en etkin biçimde kullanılmasını sağlayarak, yakın gelecekteki veya bütçe dönemindeki işletme karlılığı, verimliliği ve likitidesi ile uzun dönemde işletme sürekliliği ve gelişmesi arasında optimum bir denge kurmaktır.

⁷⁰ YALKIN, Ön.Ver., s. 21.

⁷¹ PEKİNER, Ön.Ver., s. 320.

⁷² YALKIN, Ön.Ver., s. 22.

⁷³ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 8.

Bir işletmede, planlama fonksiyonunun kapsamı ve yoğunluğu, yönetim seviyesine göre farklılık gösterir. Yönetim seviyesi yükseldikçe, planlama fonksiyonunun kapsamı genişler; buna paralel olarak kontrol fonksiyonunun alanı daralır. Fakat planlama fonksiyonunun kapsamına ve alanına bakılmaksızın, bir işletmede yer alan her yönetim seviyesinin planlama sorumluluğuna sahip olması temel prensiptir. Bütçe sisteminin temel ilkelerinden olan katılma ilkesi, tüm yönetim seviyelerinin işletme bütçelerinin düzenlenmesine katılmalarını zorunlu kıldığından, işletmenin tüm seviyelerinde planlama fonksiyonunun en etkili bir biçimde yürütülmesine olanak sağlar.⁷⁴

2.KOORDİNASYON

Yönetim fonksiyonlarından koordinasyon, işletmede yer alan bütün fonksiyonlara ait faaliyetlerin, işletme temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak biçimde ve birbiriyle dengeli olarak yürütülmesini öngörür. Yönetime ait bu fonksiyonun da gerçekleşmesinde, bütçe sistemi kesin ve görülebilen katkılar sağlar. Diğer bir deyişle, işletme bütçeleri sistemi en etkili koordinasyon aletidir. Çünkü işletme bütçelerinin düzenlenmesine ve kontrolüne ilişkin prensipler koordinasyonun gerçekleştirilmesine yöneliktir. Bütçe sistemine ilişkin katılma ilkesi, koordinasyonun gerçekleştirilmesinde çok önemli rol oynar. İşletme bütçelerinin planlanmasına bütün yöneticiler katıldıklarından, işletmenin genel amaçlarının ve diğer bölümlerinin faaliyetleri hakkında kesin bilgilere sahip olurlar. Böylece kendi bölüm faaliyetlerini, işletme genel amaçlarına ve diğer bölüm faaliyetlerine uyumlu olacak bir biçimde planlamaya çalışırlar. Koordinasyon, işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması veya işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir.⁷⁵ Genel ve kısmi planlar da buna göre düzenlenirler. Diğer bir deyişle kısmi planların birbirleriyle uyum içinde olmaları gerektiği gibi, aynı zamanda, genel plan ile kısmi planlar arasında da bir uyumun kurulmuş olması gerekir. Genel planın sorumluluğu üst kademenin sorumluluğunda olduğu halde, kısmi planlar çeşitli bölüm yöneticilerinin sorumluluğu altındadır. Bu bakımdan, planlar arasındaki koordinasyon yetersizliğinden üst kademe yöneticileri ile birlikte bölüm yöneticileri de sorumlu tutulurlar.⁷⁶ Böylece bütçeler, firmanın çeşitli

⁷⁴ YALKIN, Ön.Ver., s. 24.

⁷⁵ Ayn., s. 25.

⁷⁶ PEKİNER, Ön.Ver., s.321.

bölüm ve işlevleri arasında uyumlaştırma sağlayarak işletmenin optimizasyonunu yükseltebilirler.⁷⁷

Etkili bir şekilde düzenlenen ve uygulanan bütçe sistemi devamlı koordinasyonun gerçekleştirilmesinde temel etkindir. İşletne bütçeleri katılma ilkelerini planlama fonksiyonunda esas kabul ettiklerinden, koordine edilmiş düşüncelerin ve dolayısıyla koordine edilmiş işletme faaliyet planlarının düzenlenmesini mümkün kılar. Bu şekilde gerçekleştirilen planlama fonksiyonu, koordinasyon için ana temellerin tesisi olarak kabul edilir. O halde koordinasyonun gerçekleştirilmesinde birinci unsur etkili planlamadır.

Koordinasyonun gerçekleşmesinde zorunlu ikinci unsur ise etkili haberleşmedir.⁷⁸ En üst basamaktan en alt basamağa kadar bütün yönetim basamaklarındaki görevliler, neyin planlandığını, ne zaman ve nasıl yapılması gerektiğini en iyi şekilde bilmelidir.⁷⁹ Koordinasyonun etkili olabilmesi için üçüncü unsur devamlı koordinasyonun ve dönem boyunca günlük faaliyetlerin yürütülmesinde koordinasyonun sağlanmasıdır. Bunu da, bütçe sistemi sahip olduğu kontrol teknikleri ile gerçekleştirir. Böylece yönetim; saptadığı politikaların ve planların uygulanmasını yakından izleyebileceği gibi bunlarda ortaya çıkan eksikleri saptama ve gerekli düzeltmeleri yapma olanağına da sahip olur.⁸⁰ Koordinasyon aracı olarak bütçenin kullanılmasıyla, yöneticiler arasında koordinasyon ve işbirliği kurulması sağlanır. Böylelikle planlar daha uyumlu şekilde hazırlanır. Üretim faktörlerinin en ekonomik şekilde kullanılmasını sağlamak üzere koordinasyon kurulur. Genel ekonomik şartların gidişi ile işletme planları koordine edilmiş olur.⁸¹

3. HAREKETE GEÇİRME

Yönetimin harekete geçirme veya motivasyon fonksiyonu, işletmenin, genel amaçlarının ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak şekilde tüm işletme personelinin ahenkli bir biçimde faaliyette bulunmaya teşvik edilmeleri ile ifade edilmektedir. Bazen davranışlarla ilgili olan bu fonksiyonun ön koşulları etkili ve dinamik liderlik ile sağlıklı örgüt yapısı ve modern işletme bütçeleri sistemidir.

Bütçe sistemi etkili bir biçimde uygulanırsa, işletmede motivasyonun gerçekleşmesini sağlayan önemli bir yönetim tekniği olarak da değer kazanır.

⁷⁷ PEKER, Ön.Ver., s. 358.

⁷⁸ YALKIN, Ön.Ver., s. 25.

⁷⁹ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 8.

⁸⁰ YALKIN, Ön.Ver., s. 26.

⁸¹ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 9.

Bütçe, işletme personeline kendilerinden beklenen faaliyet seviyesini açıkça gösterdiğinden, personelin verimli faaliyetlerde bulunmalarını teşvik eder. Bütçe sistemi planlama faaliyetlerine işletme personelinin, özellikle her kademedeki yöneticilerin katılmasına olanak verdiği için otürü de motivasyon üzerinde olumlu etkilere sahip bulunmaktadır.

Yönetimin harekete geçirme fonksiyonu ile bütçe sistemi arasındaki ilişkiler, bütçenin beşeri unsurla ilgili cephesini ortaya koyar. Bütçe sisteminin bu cephesi üzerinde birçok araştırmalar yapılmıştır. Bugünkü eğilim teknik ve beşeri cephelerine eşit önem ve ağırlığın verilmesi yönündedir.⁸²

4. KONTROL

Kontrol amaçların, planların, politikaların ve standartların elde edilmesini güvence altına alacak önlemler olarak tanımlanabilir. Yönetim, bu fonksiyonun yardımı ile, işletme faaliyetlerinin saptanılan amaçlara ve politikalara göre yürütölüp yürütölmediğini, bu amaçlar ve politikalardan sapmaların nedenlerini belirler ve düzeltici önlemleri zamanında almaya çalışır. O halde, kontrol fonksiyonunun sözkonusu olabilmesi için, işletmede amaçların, planların, politikaların ve standartların önceden saptanmış olması ve gerçekleştirilmelerinden sorumlu olanların da bunlar hakkında bilgi sahibi kılınmış olmaları gerekir. Geniş anlamda kontrol fonksiyonu, faaliyetlerin verimliliğinin saptanacağı ölçü birimlerini, fiili sonuçlar ile ölçü birimleri arasındaki farkların analizini, düzeltici önlemlerin alınmasını ve bunların etkilerinin sürekli olarak izlenmesini içerir. Bu anlamdaki yönetim kontrol fonksiyonunun gerçekleştirilmesinde işletme bütçeleri sistemi en etkili yönetim sistemi olarak kabul edilmektedir.⁸³

Kolaylıkla kabul edileceği üzere, bütçelemenin bizzat kendisi bir denetim değildir. Ancak denetimi mümkün kılan bir araçtır. Fiili sonuçların önceden belirlenmiş plan rakamları ile karşılaştırılması işletmenin bütün bölümleri için sözkonusudur.⁸⁴

İşletme faaliyetlerine ilişkin iki tür yönetim kontrolünden sözedilebilir.

Bunlar;

- Faaliyet öncesi kontrol,
- Faaliyet sonrası kontrol.

⁸² YALKIN, Ön.Ver., s. 29-30.

⁸³ Aynı, s. 26.

⁸⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 322.

İşletmede karlılık ve verimliliğin gerçekleştirilmesi yönünden en önemli kontrol, faaliyet öncesi kontroldür. Çünkü bu kontrol türü, işletme faaliyetlerinin en uygun zamanda en uygun yöntem ve tekniklerle, en uygun miktarlarla, niteliklerle ve en uygun maliyetlerle yapılmasını gerçekleştirmeye çalışır. Faaliyet sonrası kontrolün ise, direkt olarak verimlilik ile ilişkisi yoktur. Çünkü kontrolün yapıldığı anda verimsizlik meydana gelmiş ve faaliyet yapılmıştır. Bununla birlikte, faaliyet sonrası kontrol sonuçlarından, geçmiş dönem faaliyetlerinin değerlendirilmesi ve gelecek dönemde kontrolü geliştirmek için yararlıdır. Bütçe sistemi her iki kontrole ilişkin ölçü birimlerini ve standartlarını sağlamaktadır.⁸⁵ Bütçe bir kontrol aracı olarak, yönetimin kontrolünü, satışın yönetimini, üretimin planlanmasını, stokların kontrolünü, üretim maliyetinin kontrolünü sağlar ve bu konularda temel verileri temin eder.⁸⁶

Bütçe sistemi, bilimsel yönetimin en önemli yöntemlerinden biri olan “istisna yoluyla yönetim” e de olanak verir. Bu yönetimin tarzı, yönetim personelinin, özellikle üst düzeydeki yöneticilerin, zamanlarını en etkili biçimde değerlendirmeleri ile sonuçlanır. Bütçe sisteminin ortaya koyduğu kontrol sistemindeki raporlar, bütçe tutarlarını, fiili faaliyet sonuçlarını ve farkları kapsamalarına aldıklarından, yöneticiler günlük faaliyetlerin yürütülmesinde normal olmayan ve olağanüstü olan farklar üzerinde duracak, bunlarla ilgili önlemlerle ilgileneceklerdir. Böylece, üst düzeydeki yöneticilerin zamanlarının önemli kısmını ise kontrol faaliyetlerine ayırabilmeleri için olanak sağlanmış olur.⁸⁷

5. HABERLEŞME

Başlıca yönetim sorunlarından biri kabul edilen haberleşme, bir kişinin fikirlerinin ve görüşlerinin diğer kişiler tarafından bilinmesini ve öngörülmesini sağlama hareketi olarak tanımlanabilir. Haberleşme sürecinde önemli olan husus, haberleşmede bulunacak kişinin karşı tarafa neyi bildirmek istediğini açık ve kesin olarak bilmesidir.

Örgüt içinde haberleşme iki yönlü sağlanmalıdır. Üst düzeydeki yönetim seviyesinden aşağı yönetim seviyesine, saptanan amaçlar, politikalar ve planlar ile bunları gerçekleştirme yöntemlerinin iletilmesi gerekli olduğu gibi, faaliyet sonuçlarının da aşağı seviyedeki yönetimden üst seviyedeki yönetime hızlı örgüt içinde haberleşme iki yönlü sağlanmalıdır. Üst düzeydeki

⁸⁵ YALKIN, Ö.n.Ver., s. 27.

⁸⁶ CEMALCİLER, Ö.n.Ver., s. 9.

⁸⁷ YALKIN, Ö.n.Ver., s. 28.

yönetime bildirilmesi zorunludur.⁸⁸ Özellikle yukarıdan aşağıya düzenli bilgi akışı aşağıdakilerin, örgütün hedefleri, yöntemleri ve beklentileri konularında aydınlığa kavuşmalarına yardım eder.⁸⁹ Etkili bir bütçe sistemi, işletme bütçelerinin düzenlenme ve kontrol safhalarında haberleşmeyi en iyi şekilde gerçekleştirecek niteliklere sahip bulunmaktadır. Sözlü ve yazılı olmak üzere ikiye ayrılan haberleşme yöntemlerinin tümünü kapsamına alan bütçe sistemi, işletmede resmi ve gayri resmi haberleşmeyi gerçekleştirir. Bütçe sisteminin yararlandığı haberleşme yöntemleri, gayri resmi tartışmalar, resmi toplantılar, resmi işletme bütçeleri ve resmi bütçe raporlarından meydana gelir.⁹⁰



⁸⁸ YALKIN, Ön.Ver., s. 30.

⁸⁹ PEKER, Ön.Ver., s. 358.

⁹⁰ YALKIN, Ön.Ver., s. 31.

KISIM 2

NAKİT BÜTÇESİ VE ÖZELLİKLERİ

A. GENEL AÇIKLAMA

İşletmeler, gelecek dönemlerdeki faaliyetlerinin gerektirdiği finansman ihtiyaçlarını önceden tahmin ederler ve finansal planlarını hazırlarlar. İşte işletmelerin mali ihtiyaçlarının planlanmasında şu yöntemler uygulanabilir:

- Proforma bilanço,
- Proforma fon akım tablosu,
- Nakit bütçesi.⁹¹

Söz konusu ilk iki yöntem, aynı amaca ulaşmak için yararlanılabilecek iki yaklaşım olmakla beraber, firmalar genellikle bu iki tekniği birlikte birbirlerinin tamamlayıcısı, destekleyicisi olarak kullanmaktadırlar. Proforma bilanço ve proforma fon akım tablosu, firmanın uzun süreli finansman gereksiniminin saptanması açısından elverişli araçlar olmalarına karşılık; kapsadıkları dönem içerisindeki nakit akışlarını göstermezler. Daha açık bir deyişle, örneğin proforma bilançoya göre bir firmanın belirli bir dönem sonunda ek finansman gereksinmesi olmasına karşın söz konusu dönem içerisindeki önemli tutarlara ilişkin fon açıkları veya fazlaları olabilir. Bu nedenle nakit bütçeleri, proforma bilanço ve proforma fon akım tablolarını bir anlamda tamamlayan, finans yöneticisinin elindeki en önemli araçlardan biridir. Nakit bütçeleri, yalnız işletmelerin belirli bir dönem sonundaki toplam finansman gereksinimini değil aynı zamanda finansman ihtiyacının zaman içerisindeki dağılımını ortaya koyarak, zamanlama sorununun çözümüne de katkıda bulunur.

Nakit bütçesi hazırlanmasında amaç, belirli bir süre içerisinde para giriş ve çıkışlarıyla ilgili tahminleri ayrıntılı olarak göstermek yoluyla, işletmenin nakit gereksinmesi tutarını belirlemek ve bu ihtiyacı karşılayacak likit fonların gerekli zamanlarda elde mevcut olup, olmayacağını ortaya koymak, likitide sıkışıklığını önlemek, işletmenin her an için ödeme gücünü kontrol etmek, elde birikebilecek fonların aylak kalmasına engel olmaktadır.⁹²

Nakit bütçesi, genel bütçenin (işletme bütçesi) bölümlerini oluşturan, satış, üretim, stok ve gider bütçeleri gibi diğer bütçe verilerinden yararlanarak hazırlanır.⁹³ Ancak işletmenin finansal ilişkileri bakımından önemli bir yönetim

⁹¹ ÇETİNER, Ön.Ver., s. 215.

⁹² AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 162-176.

⁹³ ÇETİNER, Ön.Ver., s. 227.

aracı olan nakit bütçesinin işletmede, diğer bütçelere nazaran, özel bir yeri vardır.⁹⁴ Genellikle 6 aylık veya 1 yıllık süreler için düzenlenmekte beraber, işletmenin faaliyet türüne göre 3'er aylık veya aylık olarak da düzenlenebilir. Aslında her işletmeye standart bir süre uygulamak mümkün değildir. İşletmenin özelliği, bütçe süresinin seçimini etkileyecektir.⁹⁵

Yıllık kar planında yer alan nakit bütçesi, gelecek dönem için ara dönemlere göre, nakit durumuna ilişkin tahminleri içerir. Bir nakit bütçesi iki ana bölümden oluşur:

1. Nakit tahsilatına (girişlerine) ilişkin tahminler,
2. Nakit ödemelerine (çıkışlarına) ilişkin tahminler.

Daha öncede belirtildiği gibi, nakit bütçesi, diğer işletme bütçelerindeki verilerden yararlanarak, nakit tahsilatı ile ödemelerine ilişkin nakit hareketlerini belirler. Ancak, nakit bütçesi ile diğer işletme bütçeleri arasında çok önemli bir fark vardır. Diğer işletme bütçeleri (gelir-gider bütçeleri) tahakkuk esasına göre düzenlenirken, nakit bütçesinde temel ilke nakit esasıdır.⁹⁶ Nakit bütçesini oluştururken nakit giriş ve çıkışları gelir ve giderlerden zaman itibarıyla, tamamen bağımsızdır. Bu bakımdan nakit giriş ve çıkışlarının planlamasında zaman faktörü önemli bir unsur olarak ortaya çıkmaktadır. Gelir ve giderler ile nakit giriş ve çıkışları arasında zaman bakımından sözkonusu olan bu fark nakit bütçesinin düzenlenmesinde önemli bir durum yaratmaktadır. Çünkü nakit çıkışları zaman bakımından giderler toplamına uymadığı gibi, nakit girişleri de gelirler toplamına uymamaktadır.⁹⁷ Bu husus uygulama bölümünde daha ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

B. NAKİT BÜTÇESİNİN AMACI VE FAYDALARI

Bütçe planlamasının ilk amacı, belli bir zaman süresi içinde nakit ihtiyacını karşılayacak kaynaklar konusunu planlamaktır. Bütün bütçeler gibi, nakit bütçesi de, firmanın gelecekteki nakit akışlarına ışık tutmak amacıyla hazırlanır. Beklenen bütün girişler önceden hesab edilir; bütün muhtemel çıkışlar da bunlara göre ayarlanır.

Genel olarak nakit bütçesinin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

1. Beklenen nakit akışını göstermek ve devre sonu nakit dengesini tahmin etmek,

⁹⁴ PEKİNER, *Ön.Ver.*, s. 446.

⁹⁵ ÇETİNER, *Ön.Ver.*, s. 227.

⁹⁶ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 185.

⁹⁷ PEKİNER, *Ön.Ver.*, s. 446.

2. Ek finansman gerekip gerekmediğini tahmin etmek, muhtemel miktarı, zamanı ve fonlara ihtiyaç duyulan sürenin uzunluğuna tayin etmek,
3. İşletme faaliyetlerindeki hareketleri ve stokların genişletilmesi ya da daraltılması gereğini tayin etmek,
4. Arttırılan (atıl hale getirilen) nakdin miktarını ve yatırımda kullanılabileceği zamanı önceden belirtmek,
5. Yönetime kontrol aracı sağlamak.

Nakit bütçesi elde bulunan nakit ile ilerde sağlanması düşünülen nakit tutarların, bütçe dönemi içinde yapılması gereken harcamaları karşılayamaması ihtimalini göz önünde tutar. Bu güç sorun iki yoldan çözümlenebilir: Ya para kaynakları çoğaltılır ya da harcamalar kısılır. Eğer bütün harcamaların, işletme yönetimi tarafından karı azami hadde çıkarmak için hazırlanan genel faaliyet planı ile doğrudan doğruya ilişkili olduğu düşünülürse; harcamalardan yapılacak indirimler, işletmenin amacına ulaşmasına engel olabilir. Bu durumda belli borçların ödenmesini kredi sürelerini uzatarak bir süre erteleme imkanı düşünülebilirse de, bu firmanın alacaklılar nazarında itibarını zedeleyebilir ve bu bakımdan böyle bir planlama pahalıya mal olabilir.

İkinci çözüm olarak da işletmenin kaynaklarını arttırmada şu yollar aranabilir: Nakit satışlar arttırılabilir. Fakat bütçenin nakit tahminleri esasen gerçekçi bir görüşle yapılmışsa, bu mümkün olmayacaktır. Ya da borçları tahsil etme faaliyetine hız verilir ki bu da, müşteri çevresinde aksi sonuç yaratabilir ve kredi politikalarının değiştirilmesini gerektirebilir.

Nakit miktarını fazlaştırmamanın üçüncü bir yolu da, dış kaynaklardan borç almaktır ki bu, nakit bütçesinin ikinci özel faydasını meydana getirir. Başarılı bir nakit planlaması, sadece ek finansman gerekip gerekmediğini göstermekle kalmaz, ihtiyaç duyulan tutarları, borç alma zamanı ve bu fonların ihtiyaç duyulduğu süreyi gösterir. Bu bilgilerin firmaya sağlayacağı faydaları, bütün ayrıntılarıyla tespit etmek mümkündür. Eğer fonlar, uzun süreler için, fazla miktarlarda ve erken alınmışlarsa, bunları kullanma maliyeti artacak ve işletmenin kar etme yeteneği azalacaktır. Bunların yanısıra, nakit ihtiyacını ve miktarını önceden bilmek, işletmeye, zamanında en ucuz kaynağı araştırarak elverişli şekilde borçlanma imkanını da sağlar.⁹⁸

Çalışmalarını nakit akışı planları ile yürüten işletmeler, nakit sıkışıklığı ile karşılaşmamak ve borçlarını zamanında ödemek için önlem alma olanağına sahiptirler ve bu konularda ciddi bir tutum içinde bulundukları izlenimini

⁹⁸ JOHN L. O'DONNELL, ALİ SAİT YÜKSEL, *Para Bulma (finansman) nın Seçilmiş Konuları*, Michigan State Üniversitesi, İ.İ.T.İ.A. Ankara 1970, s. 2.

verirler. Ödünç para veren kredi kurumlarının ve veresiye mal satanların bu işletmelere kolaylık göstermeleri doğaldır. Çünkü planlama, riski azaltmaktadır.

Nakit akım planlamasıyla, işletme bütçelerinde özellikle hangi tarihte ve ne tutarda harcama yapılacağı saptandığından, tüm işletmenin nakit harcama denetlemesi yapılabilir. Sapmaların tespiti ve nedenlerin araştırılması suretiyle de nakit çıkışlarının uygun seviyede tutulması ve dolayısıyla finansman maliyetinin düşürülmesi mümkün olabilecektir.

Önemli ölçüde iş hacmi artışının gerçekleştirilmesi, para ihtiyacının karşılanmasına bağlı olabilir. Nakit ihtiyacı için zamanında önlem alınmazsa büyüme gecikebilir ve belki de gerçekleştirilmeyebilir. Nakit akışı planlaması bu güçlüğün giderilmesinde önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır.⁹⁹

Nakit bütçesinin diğer bir faydası da, işletme faaliyetleri boyunca uygulanacak politikanın tayinine imkan vermesi ve stokların azaltılması ya da genişletilmesinin gerektiği durumları önceden göstermesidir. Nakit planının hazırlanması, satış hacmi ve alacakların tahsili gibi konulardaki tahminlere dayandığına göre bütçe beklenen faaliyet basamaklarını ve bunun stoklar üzerindeki etkilerini de gösterecektir.¹⁰⁰ Özellikle iş konusu mevsimlik dalgalanma gösteren işletmelerde, çalışmalar aylar itibarıyla değişiklik gösterir ve bu durum alacaklar stoklar gibi varlıkların seviyesinin ve sarf miktarlarının aydan aya farklı olmasına yol açar. İşletme çalışmalarındaki bu dalgalanmaya nakit akışının da uyması gerekir. Yoksa, nakit fazlası ve nakit eksikliği işletmenin sürekli olarak karşılaştığı bir sorun olarak ortaya çıkar.

Nakit akışı planlaması ile nakit giriş ve çıkışları işletme çalışmalarına uydurulmuş olacağından yönetimin sözü edilen biçimdeki sorunlarla fazla karşılaşması önlenilebilecektir.¹⁰¹

Buraya kadar, genel de yeterli nakit bulunmayan haller gözönüne alınmıştır. Fakat aslında işletme, o anda ihtiyaç duyulandan fazla nakit sağlayabilir. Bu durumda yönetim bu fazlalık için de bir karar vermek zorundadır. Fazla nakit yatırımdan umulan kar haddini azaltma eğilimindedir. Yatırım tutarı, satışların gelişimini zedelemekten çoğaltılmalıdır.¹⁰² Nakit akışı planlaması ile işletmenin eline hangi tarihlerde ve ne tutarda nakit geçeceği yaklaşık olarak saptanabileceği için, nakit çıkışları, elde fazla para bulundurmayacak biçimde ayarlanabilir. Uyum sağlamaya çalışılsa bile, geçici nakit birikimlerinin önüne geçmenin fazla mümkün olmayacağını da belirtmek

⁹⁹ OKTAY GÜVEMLİ, *Uygulamalı Mali Tablolar Analizi*, İ.İ.T.İ.A. Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul 1981, s. 266.

¹⁰⁰ O'DONNELL - YÜKSEL, *Ön.Ver.*, s. 2.

¹⁰¹ GÜVEMLİ, *Ön.Ver.*, s. 267.

¹⁰² O'DONNELL - YÜKSEL, *Ön.Ver.*, s. 2.

gerekmektedir. Bu fazlalığın ne tutara yükseleceğinin ve ne süre elde kalacağının belirlenmesinden sonra, fazlalığın duruma göre, tahvil ve hisse senedi satın alınmasında, peşin mal tedarikinde, vadesinden önce borç ödenmesinde ya da son yıllarda geliştirilen diğer alanlarda (repo gibi) kullanıp kullanılamayacağına karar vermek olanağı ortaya çıkacaktır.¹⁰³

Son olarak, nakit bütçesi, beklenen ve hali hazır durumları karşılaştırmak bakımından bir kontrol aracıdır. Bu aynı zamanda, yönetimin nakit akışı üzerindeki kararlarını etkileyen bir araçtır. Beklenen ve mevcut durum arasındaki farklar, işletmenin kontrolü dışında kalan şartlardaki değişikliklerin bir sonucu olabilir ve başlangıçtaki tahminlerin yanlış olduğunu ve bütçenin buna göre düzeltilmesi gerektiğini ortaya koyabilir. Bu gibi farklar yönetim planlarının uygun ya da tamam bir şekilde yapılmamış olmasından da doğabilir. Böylece, bütçeyi bir kontrol ve analiz aracı olarak kullanmak gündeme gelecektir.¹⁰⁴

C. NAKİT BÜTÇELERİNİN DÜZENLENME YÖNTEMLERİ

Nakit bütçesinin düzenlenmesi ile ilgili olarak iki yöntemden sözedilebilir. Bunlar “Nakit Giriş ve Çıkışlarının Tahmin Yöntemi” ile “Düzeltilmiş Net Kar Yöntemi” dir.

1. NAKİT GİRİŞ VE ÇIKIŞLARIN TAHMİN YÖNTEMİ

Bu yöntem yıllık işletme bütçesinin düzenlendiği durumlarda uygulanır.¹⁰⁵ Bu yöntemde göre nakit bütçesinin düzenlenmesi için nakit giriş ve çıkışların ayrı ayrı tahmini gerekmektedir.

Önce nakit girişlerine olanak sağlayan işlemler tespit edilerek nakit bütçesinin tahsilat kısmı oluşturulur. Bu suretle nakit girişleri belirlendikten sonra nakit çıkışlarını yaratan ödemelerin tespitine sıra gelir. Nakit çıkışlarının belirlenmesi ile ilgili bütçeler incelenirken gider bütçeleri ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken husus, amortisman giderleri, şüpheli alacak giderleri, birikmiş giderler gibi nakit çıkışı doğurmayan giderlerin nakit bütçesi içinde gösterilmemesi gereğidir. Tahakkuk esasına göre meydana gelen bu giderlerin nakit esasına göre düzenlenen nakit bütçesinde yer almayacağı doğaldır.

¹⁰³ GÜVEMLİ, *Ön.Ver.*, s. 267.

¹⁰⁴ O'DONNELL - YÜKSEL, *Ön.Ver.*, s. 3.

¹⁰⁵ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 135.

Nakit giriş ve çıkışları tahmin edildikten sonra, işletmenin mali kaynak ihtiyacının belirlenmesi gerekir. Ancak bu ihtiyacın kesin olarak tespiti için dönem başındaki nakit mevcudunun da gözönünde tutulması gerekir. Bu suretle bütün veriler tamamlandıktan sonra nakit bütçesi kesin olarak düzenlenebilir.¹⁰⁶

2. DÜZELTİLMİŞ NET KAR YÖNTEMİ

Bu yöntem, vergilenmemiş net karın tahmini ile başlar. Bu veri işletmenin gelir tablosu bütçesinden (proforma gelir tablosu) elde edilir. Bu kara, amortisman gibi nakit çıkışları gerektirmeyen kalemler eklenerek faaliyetler tarafından yaratılan nakit belirlenir. Böylece net kar, tahakkuk esasından nakit esasına dönüştürülür. Bunu izleyen evrede diğer nakit kaynakları ile kullanışlarının tahmini yapılır ve bu verilere dayanarak nakit bütçesi düzenlenir. Bu yöntemle göre düzenlenen nakit bütçeleri, nakit girişlerini ve çıkışlarını ayrıntılı olarak göstermezler. Bu nedenle, “net kar nakit akımı yöntemi” olarak da bilinen bu yöntem uzun dönemli nakit bütçesinin yapısına daha uygundur.¹⁰⁷

D. NAKİT BÜTÇELERİNİN DÜZENLENMESİ

1. BÜTÇENİN KAPSAYACAĞI SÜRENİN SAPTANMASI

Bütçe nitelik itibarıyla gelecek olaylarla ilgili bir tahmindir. Bütçe için esas alınan dönem; işletmenin niteliğine bağlıdır. İşletme özelliği olarak satışları kararlı olmayan ve stok seviyeleri süratle değişebilen işletmeler için, günlük ya da haftalık tahminler gerekli olabilir. Diğer taraftan, bu gibi beklenmeyen değişikliklerle sık sık karşılaşmayan firmalar için üçer ya da birer aylık tahminler yeterlidir. Aynı zamanda, hem nakit miktarındaki değişiklikleri gösteren uzun süreli bütçe ve hem de özet şeklinde nakitteki ayrıntıları gösteren kısa süreli bütçe hazırlamak da faydalı olabilir. Bu tip uzun süreli bütçe, özellikle işletme genişletme planları veya uzak gelecekte harcamaları gerektiren diğer önemli amaçların planlanması konularında kullanışlıdır.¹⁰⁸ Bu doğrultuda 3 ila 5 yılı kapsayan uzun süreli nakit bütçeleri de yapılabilir.¹⁰⁹ Kuşkusuz, zaman aralıkları uzadıkça, nakit giriş ve çıkış tahminlerinin gerçekleşme olasılığının zayıfladığı da, bütçe hazırlanırken gözönünde tutulmalıdır. Ancak

¹⁰⁶ PEKİNER, Ön.Ver., s. 448.

¹⁰⁷ YALKIN, Ön.Ver., s. 186.

¹⁰⁸ O'DONNELL - YÜKSEL, Ön.Ver., s.4

¹⁰⁹ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 108.

daha kısa süreleri kapsıyacak şekilde hazırlanacak bütçelerin tahminlere kazandırdığı sağlık derecesi ile, bu tür bütçe hazırlanmasının firmaya yükleyeceği külfet arasındaki denge, ikinci lehine bozulmamalı, bütçe hazırlamanın külfeti, sağlayacağı yararı aşmamalıdır.¹¹⁰ Görülüyorki nakit bütçesinin yapısı tespit ederken öncelikle verilmesi gereken karar, bütçe döneminin uzunluğu hakkında olmalıdır.¹¹¹

2. NAKİT GİRİŞLERİNİN TAHMİNİ

Nakit bütçesinin hazırlanmasında ikinci adım, para girişlerinin tahmin edilmesidir. Para girişlerinin dolayısıyla nakit bütçesinin sağlıklı olmasını belirleyen temel etmen, gelecek dönemler için yapılan satış tahminidir. Para girişlerinin tutarı ve zamanı ile satışlar arasında yakın ilişki olduğundan, işletmenin, nakit bütçesi düzenlemeden önce, satış tahminleri yapması veya satış bütçesi hazırlaması zorunludur. Sağlıklı bir nakit bütçesi, ancak iyi hazırlanmış bir satış bütçesi temeli üzerinde kurulabilir.

Satış tahminlerinin ışığı altında atılacak ikinci adım; bu satışlardan sağlanacak para girişlerinin saptanmasıdır. Para girişinin saptanabilmesi için, firmanın satış koşullarının veya bu konudaki varsayımların, işletmenin tahsilat politikasının bilinmesi gereklidir. Ekonomik hayatta ve işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri kolundaki gelişmeler, satış koşulları ve müşterilerin borç ödeme alışkanlıkları üzerine etki yaptığından, firma dışı etmenlerde olabilecek değişiklikler de, para girişlerinin hesaplanmasında dikkate alınmalıdır. İş hayatında olabilecek değişikliklerin nakit bütçesi hazırlanırken dikkate alınması, bütçenin kuşkusuz daha gerçekçi olmasına olanak hazırlar.

Peşin satışlar ve kredili satışlardan tahsilattan başka, işletmenin stokları dışında diğer aktiflerinin satışı da bir nakit kaynağı oluşturabilir. Pazarlanabilir finansal varlıkların paraya çevrilmesi, bazı bağlı ve duran varlıkların satışı önceden planlandığından, bu işlemlerin sağlayacağı para girişleri de büyük bir olasılıkla tahmin edilebilir. Ayrıca işletmenin nakden tahsil edeceği gelirler(iştirak karları, kira gelirleri, royaltler, komisyonlar vb.) ve / veya alacağı sübvansiyonlar (vergi iadesi gibi) nakit bütçesi hazırlanırken, bir nakit girişi kalemi olarak dikkate alınır.

¹¹⁰ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 177.

¹¹¹ O'DONNELL - YÜKSEL, Ön.Ver., s. 4.

3. NAKİT ÇIKIŞLARININ TAHMİNİ

Bir işletmenin nakit çıkışı gerektiren işlemleri dört grupta toplanabilir: (i) işletmenin günlük olağan faaliyetleri, (ii) borç ödemeleri, (iii) yatırım harcamaları, (iv) kar payı ödemeleri, işletme sahip veya sahiplerinin işletmeden yaptıkları çekişler, sermayenin azaltılması...

Gelecek dönemlerle ilgili para çıkışlarını sağlıklı şekilde tahmin edebilmek için, işletmenin üretim, stok, satınalma (tedarik), direkt işçilik, genel imalat giderleri, satış giderleri bütçelerinin mevcut olması gereklidir. Ayrıca firmanın ilgili dönemdeki araştırma-geliştirme harcamaları ile duran varlıklara yatırımlarını gösterir. Sermaye (yatırım) bütçesinin hazırlanmış olması da, sağlıklı bir nakit bütçesinin gerekli koşuludur. Söz konusu bütçeler hazırlanmadan, nakit bütçesi hazırlama girişiminin pratik bir yararı yoktur. Anılan bütçelerle aralarında organik bir bağ kurulmadan, tutarlılık sağlanmadan hazırlanacak bir nakit bütçesinin ciddi bir temelden yoksun kalacağı açıktır.

Nakit bütçesinin hazırlanabilmesi için sözü edilen bütçelerin varlığının yanı sıra, işletmenin alış ve ödeme şartlarının da bilinmesi gereklidir. Hammadde alışlarında peşin ve vadeli oranı, sürenin uzunluğu, alacak senetlerinin ciro edilmesi suretiyle yapılabilecek ödemeler gibi... Duran varlık alışlarında alış koşullarının bilinmesi de, gerçekçi bir nakit bütçesi hazırlanabilmesi için gereklidir.

Nakit çıkışı genel giderler ve satış giderleri kısa dönemler için oldukça doğru bir şekilde tahmin edilebilir. İşletmenin ödeyeceği gelir veya kurumlar vergisi gibi dolaysız vergilerin, emlak vergisi gibi aynı vergilerin ödeme tarihleri bilindiğinden ve tutarları büyük bir kesinlikle hesaplanabildiğinden, nakit bütçesinin hazırlanmasında, ödenecek vergiler önemli sorunlar yaratmaz.

Mevcut borç senetlerinin süreleri, orta ve uzun süreli kredilere ilişkin geri ödeme(itfa) planları, tahvil çıkarılmış ise, ana para ve faiz ödemeleri bilindiğinden, borç ödemelerinin gerektireceği nakit çıkışları gerçeğe yakın bir şekilde hesaplanabilir. İşletmeler, özellikle halka açık şirketler, kar dağıtımını genellikle belirli tarihlerde yaptıklarından ve kar dağıtım esasları, sermaye piyasası kurulunca ve / veya ana sözleşmelerinde belirlenmiş olduğundan, özellikle istikrarlı kar dağıtımı yapan işletmelerde, kar dağıtımının gerektireceği nakit çıkışları da kolaylıkla saptanabilir.

4. NET NAKİT AKIŞI ve NAKİT DENGESİ

Belirli zaman aralıkları itibariyle olası nakit giriş ve çıkışları tahminleri yapıldıktan sonra, bu tahminlerin birleştirilmesi sonucu, her dönem itibariyle nakit açığı veya nakit fazlasını saptamak mümkün olabilir. Dönem başı nakit mevcudunun bu rakama eklenmesi ve işletmenin asgari olarak bulundurması gerekli nakit tutarının da indirilmesi gerekir. Bu şekilde, zaman aralıkları itibariyle nakit açıkları veya fazlalıkları saptandıktan sonra, nakit açığı olan dönemler için bu açığı giderici kaynakların bulunması; nakit fazlası için de bu fazlalığın gelir getirecek likitidesi yüksek finansal varlıklara yatırılması, finans yöneticisinin görevleri arasındadır.

Nakit bütçesi, nakit açığının süresini, bu açığın geçici veya devamlı bir nitelik taşıyıp taşımadığını ortaya koyarak, bu açığı gidermek için sağlanacak kaynakların seçimini etkilediği gibi sürelerini de belirler. Nakit açığı, yıl içerisinde geçici bir süre için sözkonusu ise, bu açığın, esnekliği yüksek kısa süreli yabancı kaynaklarla karşılanması; yıl boyunca açığın devamlılık göstermesi halinde, açığı doğuran etmen de dikkate alınarak, orta veya uzun süreli yabancı kaynak ve öz sermaye ile açığın giderilmesi daha uygun olabilir. Nakit açığının giderilmesinde diğer bir seçenek, bazı ödemelerin ertelenmesi, alışların daha uzun süreli olarak yapılması için çaba harcanmasıdır.¹¹²

¹¹² AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 176-180.

KISIM 3

İŞLETME YÖNETİCİLERİ VE NAKİT BÜTÇESİ

Ekonomik ortamda işletmenin ayakta kalabilmesine yardımcı araçlardan biri olan bütçeler büyük ölçüde yöneticilerin kararlarına ve tutumlarına bağlıdır. Başta finans yöneticileri, olmak üzere işletmelerin bütün bölüm yöneticilerini yakından ilgilendirmektedir. Sonuçta oluşturulan nakit bütçesi başlangıçtaki çalışmaların ve yöneticilerin kararlarının bir sonucudur. Dolayısıyla gerek hazırlanmasında gerekse denetim aşamasında yöneticilere büyük sorumluluklar düşmektedir.

A. İŞLETME YÖNETİCİLERİ ve BÜTÇELEME SORUMLULUĞU

Bütçeleme, işletmede değişik düzeylerdeki yöneticiler arasında geniş işbirliği gerektiren bir süreçtir. Bu süreçte esas olarak sorumluluk üst yöneticidedir. Ancak uygulamada bütçelerin tarafsız, bağımsız, her türlü etkiden uzak olarak hazırlanabilmesi için bütçe genyöntemlerini belirlemek, verileri sağlamak, incelemek ve bunları düzenleştirerek kullanıma hazır bir duruma getirmek görevi, işletmenin büyüklüğüne göre bir kişi yada gruba verilmektedir.¹¹³

Bir bütçenin hazırlanmasında birçok kişinin görev aldığı, öncelikle genel bütçenin işletmede çeşitli faaliyet bölümlerinin durumlarını bünyesinde toplamak durumunda kaldığı gözönünde tutulacak olursa, kısım bütçelerinin koordinasyon görevinin herşeyden önce bir bütçe bölümüne düşeceği doğaldır.¹¹⁴ Bütçe bölümü olarak belirlenen bu örgüt birimi, işletmenin büyüklüğüne göre doğrudan doğruya genel müdüre bağlı olabileceği gibi, mali işler ve muhasebe müdürlüklerine bağlı bir bölüm olarak da örgütlenebilir.¹¹⁵

Küçük işletmelerin özelliği bakımından bu işletmelerde tüm işletme fonksiyonları, ayrı ayrı bölümler halinde kurulmamış olabilir. Bu tür işletmelerde genellikle finans fonksiyonu ile muhasebe fonksiyonu birbirinden ayrılmamıştır.¹¹⁶ Bu nedenle küçük işletmelerde bütçeyi hazırlanmak görevi muhasebeciye verilebilir. Muhasebeci genel müdür ve bölüm yöneticileri ile yakın işbirliği kurarak bu görevini yerine getirir.

¹¹³ YÜZER, Ön.Ver., s. 28.

¹¹⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 339.

¹¹⁵ YALKIN, Ön.Ver., s. 44.

¹¹⁶ SEMİH BÜKER - RIZA AŞIKOĞLU, Finansal Yönetim, Eskişehir, 1992.

Büyük işletmelerde, genellikle bölümler bütçelerini kendileri hazırlarlar. Bu halde genel bütçe prosedürü, bölüm bütçelerinin hazırlanmasını denetlemek ve bunları genel bütçe halinde birleştirmek olmaktadır. Böylelikle genel bütçenin hazırlanması ve idaresi özel uzmanlığı gerektirir bir fonksiyon haline gelir. Büyük işletmelerde bu fonksiyonun yürüttüğünden bir şahıs, bütçe yöneticisi veya benzer bir ünvanla direkt olarak sorumlu kılınabilir.¹¹⁷ Bu sorumlu kişinin görevleri şöyle özetlenebilir:

1. Bütçe politika ve yöntemlerini tanımlamak,
2. Ayrıntılara ilişkin bilgilerin derlenmesinde yardımcı olmak,
3. Kestirimlerin ve bütçelerin hazırlanmasında gerekli araçları, verileri sağlamak ve teknik uyarlamalarda bulunmak,
4. Kestirimleri ve bütçeleri üst yöneticiye sunmak için birleştirmek, (genel ve mali bütçeler gibi)
5. Bütçelenen ve gerçekleşen sonuçları karşılaştırarak yorumlamak ve rapor etmek.¹¹⁸

Bununla birlikte büyük işletmelerde bir bütçe komitesi kurmak yoluyla bütçe yöneticisine danışma görevi görecektir bir organ yeralabilir.¹¹⁹

Bütçe komitesi "Bütçe Program Komitesi" ve "Bütçe Uygulama Komitesi" olmak üzere iki ayrı komite şeklinde organize olabileceği gibi, her iki faaliyeti de bünyesinde toplayan sadece bir tek komite şeklinde de kurulabilir. Bütçe komitesinin uygulamada genellikle bir tek komite şeklinde kurulduğu izlenmektedir. Genel müdür, genel müdür yardımcıları ve bütçe yöneticisinden -zaman zaman ilgili bölüm yöneticileri- oluşan bu bütçe komitesinin süreklilik göstermesi gerekmektedir.¹²⁰ İşletmenin yönetim kurulu ile aynı ağırlığa sahip olması ileri sürülen bu komiteye genel müdür başkanlık eder.¹²¹

Genel olarak bütçe komitesinin görev ve sorumlulukları şöyle belirtilebilir:

1. İşletme faaliyet bölümlerince hazırlanan bütçe tahminlerini gözden geçirerek gerekli tavsiyelerde bulunmak,
2. Bütçe ile ilgili konularda bölümler arasında meydana gelen anlaşmazlıklarda çözüm getirici yollar göstermek,
3. Kısım bütçelerinde yapılacak değişikliklerde bölüm yöneticilerine yardımcı olmak,

¹¹⁷ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 33-34.

¹¹⁸ YÜZER, Ön.Ver., s. 29.

¹¹⁹ CEMALCİLER, Ön.Ver., s. 34.

¹²⁰ PEKİNER, Ön.Ver., s. 340.

¹²¹ YALKIN, Ön.Ver., s. 45.

4. Bütçelerin geçici ve kesin onayı ile ilgili yöntemlerin belirlenmesinde tavsiyelerde bulunmak,

5. Denetim raporlarını gözden geçirerek bütçe rakamları ile fiili rakamlar arasındaki farklar hakkında görüş bildirmek.

Yukarıda sayılan görevlerden de anlaşılacağı üzere, bütçe komitesi işletme genel amaçlarına uygun olarak çeşitli bölüm ve kısımların bütçeleri arasında gerekli koordinasyonu gerçekleştirir. Bütçe komitesinin yetkisi bir kurmay yetkidir. Ancak bugünkü bütçe uygulamasında bütçe komitesinin yetkisi, yavaş yavaş komuta yetkisine doğru kaymakta ve bütçenin hazırlanması görevi bütçe komitesinden beklenmektedir. Bölüm yöneticileri ile bir yetki karmaşıklığı doğuracak bu tutumun yanlış olduğu söylenebilir.¹²²

Bu nedenle her işletmede bütçelere ilişkin yetki ve sorumluluklar açık ve kesin bir biçimde belirlenmelidir. Örgütte bütçe sistemine ilişkin yetki ve sorumlulukların belirlenmesi, bütçe yöneticileri ve uzmanları ile bölüm yöneticileri arasındaki sürtüşmeleri ortadan kaldırır.¹²³

Sonuçta, bütçe yöneticisi, bütçenin teknik ve mekanik yapısı bakımından sorumluluk taşır. Bütçe komitesi ve genel müdür bütçenin değerlemesi ve onayı ile ilgili olduklarından sorumlulukları daha geniş kapsamlıdır. Muhasebe bölümü bütçeleme için gerekli tarihi verileri temin etmekle sorumludur.¹²⁴

Hemen belirtmek gerekir ki, bütçe hazırlama sistemi içinde muhasebeci (mali işler yöneticisi, genel müdür yardımcısı veya diğer bir pozisyondaki kişi olabilir) “durumu tartışılmaz” bir koordinatör olmalıdır. Ancak, herhalde başında bulunduğu bölüm dışındaki tüm bölümlerin bütçelerinin hazırlanmasında yalnızca bilgi aktaran, bilgi toplayan ve bölümler arası uyumda görev alan kişi olmaktan öteye kesinlikle gitmemelidir.

Muhasebeciye, bütçe rakamları üzerinde tayin edici bir rol verildiği takdirde, başkalarının sorumlu tutulacağı kararları oluşturma yetkisini elde etmesi gibi bir durum ortaya çıkar. Bu da diğer bölümlerin hemen hemen tümünde bütçeye karşı bir antipati yaratır. Dolayısıyla bütçenin başarısızlığına neden olunabilir.¹²⁵

Bütçe yöneticisi belirtilen görevlerini yerine getirirken gerek bölüm veya kısım yöneticileri ile gerekse komitede görev alan diğer yöneticiler ile uyum içinde olmalıdır. Bütçe yöneticisi, bütçe komitesinde alınan kararlar doğrultusunda bölüm ve kısım yöneticileriyle birlikte işletme bütçesinin hazırlanmasında aracı görevi görmektedir.

¹²² PEKİNER, Ön.Ver., s. 340.

¹²³ YALKIN, Ön.Ver., s. 45.

¹²⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 347.

¹²⁵ PEKER, Ön.Ver., s. 364-365.

Görüldüğü gibi, işletme bütçelerinin hazırlanmasında diğer bir deyişle sonuç olarak nakit bütçesinin ve diğer mali bütçelerin oluşturulmasında en alt basamaktaki yöneticiden genel müdüre kadar bütün yöneticiler görev almaktadır. Bu doğrultuda karşımızı, zaman zaman bütün yöneticileri kapsamına alan finans yöneticisi kavramı çıkmaktadır.

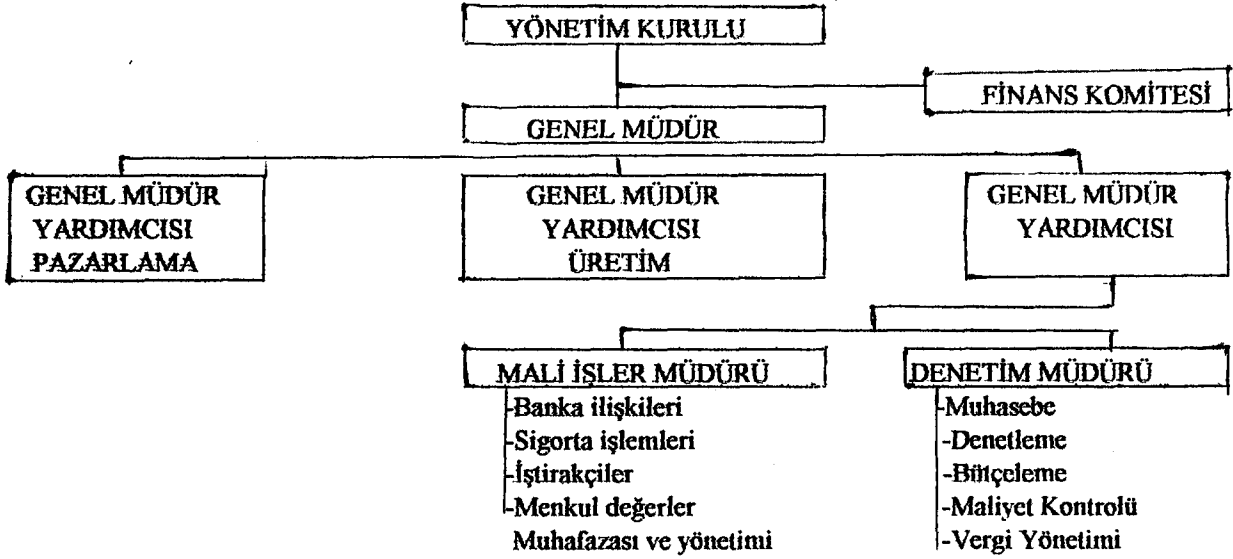
B. İŞLETMELERDEKİ FİNANS YÖNETİCİLERİ

Finans yöneticilerinin, önemi gittikçe artan görevlerine koşul olarak örgüt içindeki yerleri ve statüleri yükselmektedir. İşletmelerde, finans kökenli üst düzey yöneticilerinin sayısı görece olarak artma eğilimi göstermektedir.

İşletmelerde özellikle büyük firmalarda, finans genel müdür yardımcısı, finansman müdürü, mali koordinatör, kontrolör ünvanlarını taşıyan kişiler bulunmakla beraber, gerçekte finans yöneticisi bir soyutlama, bir kavram olarak düşünülmelidir. Bir işletmede yatırım ve finansal kararlar alan, bu kararlara etki ve katkıda bulunan herkes bir anlamda finans yöneticisidir. Bu nedenle büyük işletmelerde gerçekte birden fazla finans yöneticisi vardır. Üst düzey yöneticiler, yönetim kurulu üyeleri de, gerçekte kilit finansal yöneticilerdir. Dolaylı bir şekilde de olsa, pazarlamacılar, teknik elemanlar, planlamacılar da finansal yönetimle ilgilidir.

Genellikle işletmelerde finansal planlama, üst düzey yöneticiler tarafından yürütülmektedir. Hatta bazı işletmelerde genel müdür, finans yöneticisinin görev ve sorumluluklarını yüklenmektedir. Büyük işletmelerde, önemli finansman kararları, ayrı bir finans komitesinde alınmakta ve örgüt içerisinde finans komitesi, yönetim kuruluna bağlı olarak görev yapmaktadır. Söz konusu finans komitesi, finansal stratejilerin ve politikaların saptanmasında ve işletmenin tüm planlama faaliyetlerinin eşgüdümünde yönetim kuruluna yardımcı olmaktadır.

Finans yöneticisinin büyük işletmelerde organizasyon içindeki tipik yeri, Şema I-2 ile daha somut bir şekilde gösterilmeye çalışılmıştır.



ŞEMA: I-2 Finans yöneticisinin büyük işletmelerde organizasyon içindeki tipik yeri.

Finans yöneticisinin örgüt içerisinde üst düzeylerde yer alması, kendisinin sorumlu olduğu planlama, analiz ve denetim faaliyetlerine verilen önemin bir sonucudur. Daha öncede değinildiği gibi, organizasyon şeması içinde, ayrı bir finans yönetici görülmezse dahi, finans yöneticisinin, bir soyutlama, bir kavram olduğu, çeşitli düzeydeki yöneticilerin yatırım ve finansal kararlara katıldığı dikkatten kaçmamalıdır.¹²⁶

Şemadan da görüldüğü üzere bütçeleme başta mali işler müdürlüğü ile denetim müdürlüğü olmak üzere ilgili yöneticiler ve finans komitesinin kararları doğrultusunda yapılmaktadır. Bütçe çalışmaları finans yöneticileri sayılabilen bütün görevlileri kapsamaktadır. Bütçelemenin gerek işletme açısından verilen büyük önemi gerekse işletmeyi denetlemeye ve analize yarar bir araç olması nedeniyle finans yöneticilerinin görevlerinin büyük bir bölümünü bütçe oluşturmaktadır.

C. FİNANS YÖNETİCİSİNİN GÖREV ve SORUMLULUKLARI

Yakın bir geçmişe kadar finans yöneticisinin başlıca görev ve sorumluluğu, firmanın gereksinme duyduğu fonları zamanında sağlaması ve dönen varlıkların yönetimi olarak düşünülürdü. Oysa günümüzde finans yöneticisinin görev ve sorumluluğu konusunda önemli değişiklikler olmuştur.

¹²⁶ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 21-22.

Temel amaç firmanın piyasa değerinin (anonim şirketlerde hisse senetlerinin piyasa değerini) diğer bir deyişle firma sahiplerinin servetlerinin en yüksek düzeye yükseltilmesi şeklinde belirlendiğinde, finans yöneticisinin kar ile riski en uygun biçimde dengeleyerek işletmenin piyasa değerini maksimize edebilmek için başlıca üç fonksiyonu yerine getirmesi gerekir:

- i. Planlama,
- ii. Varlıkların (aktiflerin) yönetimi diğer bir deyişle yatırım kararlarının alınması,
- iii. İşletmenin gereksinme duyduğu fonların sağlanması,

Çağdaş finans yöneticisi,

- a. İşletmenin büyüklüğü ve büyüme hızı ne olmalıdır,
 - b. İşletmenin kaynakları çeşitli iktisadi değerler arasında nasıl dağıtılmalıdır,
 - c. İşletmenin amacı açısından en iyi sonucu verecek kaynak bileşimi nasıl sağlanmalıdır,
- gibi işletme faaliyetiyle ilgili temel sorulara yanıt aramak durumundadır.

Bunlara göre finans yöneticisinin görev ve sorumluluklarını şöyle sıralayabiliriz:

1. Finansal analiz ve denetim,
2. Finansal planlama,
3. Varlıkların yönetimi (yatırım kararları)
 - a. Dönen varlıkların yönetimi,
 - b. Duran varlıkların yönetimi.
4. İşletmenin gereksinme duyduğu fonların sağlanması,
5. Özel sorunların doğurduğu finansal problemlere çözüm getirme.

Kısaca değinecek olursak;

1. FİNANSAL ANALİZ ve DENETİM (KONTROL)

İşletmenin geçmiş dönemlerine ait verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması, finans yöneticisinin sağlıklı kararlar alabilmesi ve planlama fonksiyonunun gereği gibi yerine getirebilmesi için zorunlu ön koşullardır. Bu nedenle finans yöneticisinin analiz ve kontrol tekniklerini bilmesi ve analiz yapabilecek nitelik ve yeteneklere sahip olması gerekir.

2. FİNANSAL PLANLAMA

Finansal planlama, finans yöneticisinin temel, belki de en ilginç ve iddialı işlevidir. Finansal planlama için, işletmenin amaç ve hedeflerinin, uzun süreli planlarının belirli olması gerekir. Finans yöneticisi, işletmenin uzun süreli amaçlarının saptanması sürecine katılarak, işletmenin gelecekteki faaliyetleri hakkında geniş bir görüşe sahip olur. Finans yöneticisi, ancak bu bilgilerin ışığı altında ve çerçevesinde, işletmenin uzun ve kısa süreli finansman gereksinmesini tahmin edebilir.

Nakit ve yatırım bütçelerinin hazırlanması, proforma bilanço, proforma gelir ve proforma fon akış tablolarının düzenlenmesi, finans yöneticisinin, finansal planlamaya ilişkin görevleri arasındadır. Finans yöneticisi, bütçeleme tekniklerini bilmek ve uygulamak durumundadır. Kuşkusuz sözü edilen bütçeler, işletmenin satış, üretim, araştırma-geliştirme gibi diğer fonksiyonel alanlarına ait bütçeleriyle aralarında organik bağ kurularak, karşılıklı bilgi alış verişine dayanılarak hazırlanır. Geleceğin belirsizliği karşısında hazırlanan bütçe ve planlara esneklik verilmesi ve değişik koşullara göre farklı finansman seçeneklerinin ve çözüm yollarının getirilmesi gerekir. Bütçe ve planların esneklikten yoksun olması halinde, bütçe ve planların hazırlanması sırasında öngörülme-yen olayların ortaya çıkışı, söz konusu bütçelerin bir yana bırakılmasına, bu konuda yapılan çabaların boşa gitmesine neden olabilir.

3. VARLIKLARIN YÖNETİMİ

Finans yöneticisi, ister dönen, ister duran varlıklara ayrılınsın, yatırılan her liranın alternatif maliyeti (fırsat maliyeti) olduğunu gözönünde tutarak, kaynak kullanımında, işletmenin piyasa değerini en yüksek düzeye çıkartacak şekilde, karlılıkla yüklenilen riski bağdaştırmalıdır. Eğer işletmenin piyasa değerini yükseltecekse, gerektiğinde karlılıktan fedakarlık yaparak iş riskini azaltmalıdır.

4. KAYNAK (FON) SAĞLANMASI

Planların para çıkışlarının para girişlerini aştığı ve açığın para mevcudu ile karşılanamadığı hallerde, finans yöneticisi, işletmenin gereksinme duyduğu fonları zamanında sağlamak görev ve sorumluluğu altındadır. Finans yöneticisi, işletmenin gereksinimine en uygun, işletmenin amaçları açısından en iyi sonuçları verecek bir kaynak yapısını sağlamak durumundadır. İşletmenin

sermaye yapısı ile ilgili kararlar, işletme için optimal sermaye yapısının saptanması, çeşitli finansman kaynakları arasında en elverişli olan veya olanların seçilmesi, finans yöneticisinin, fon sağlaması başlığı altında topladığımız görevleri arasındadır.

5. İŞLETMENİN KARŞILAŞTIĞI ÖZEL SORUNLARIN ÇÖZÜMÜ

İşletmenin başka bir işletmeyi satın alması, işletmenin başka bir işletmeyle birleşmesi, işletmenin tamamının veya bir bölümünün satılması, mali yönden yeniden organizasyonu, konkordato önerilerinin kabulü veya konkordato teklif edilmesi, kapalı bir aile şirketinin halka açılması, tasfiyesi, işletmenin ömrü boyunca periyodik şekilde karşılaştığı sorunlar değildir. Bunlar ve benzerleri, özel sorunlar olarak nitelendirilebilir. Finans yöneticisi bu belirtilen sorunlarla ilgili kararların alınmasında önemli rol oynadı gibi, sözkonusu sorunların gerektirdiği (işletmenin değerlendirilmesi, hisse senetlerinin değerlemesi gibi) değerlemelerin yapılması da finans yöneticisinin görevleri arasındadır.¹²⁷

Finans yöneticisinin amacı bir işletmede hem likiditenin hem de karlılığın sağlanmasıdır. Bu iki araçta tamamen birbirine karşıt faktörler rol oynadığından, finans yöneticisi amacını gerçekleştirirken daima bir çıkmaz karşısında kalmaktadır. İşletmede atıl fonlar kalmaması için finans yöneticisi nakit giriş ve çıkışlarını çok iyi bir şekilde düzenler. Fakat tahminlerin yüzde yüz kesin olmaması karşısında ihtiyat fonları ayırmak zorunda kalır. Vadesi gelen borçların zamanında ödenmemesi halinde, işletmenin mali itibarı sarsılacağından finans yöneticisi ihtiyat fonunu ayırmayı bir zorunluluk olarak görür. Fakat ihtiyat fonunun ihtiyaçtan fazla ayrılması işletmenin fonlardan sağlayacağı kar olanaklarını ortadan kaldırır. Bu bakımdan likidite amacı ile ilgili kararların isabetli olmamasının karlılık üzerinde olumsuz etkileri bulunduğu gibi, karlılık kararlarındaki hatalı unsurların likidite amacı üzerinde aynı karakterde etkileri olduğu da görülür. Finans yöneticisi bu iki amacı birlikte yürütürken sağladığı denge oranında işletmenin maksimizasyonunun ve sürekliliğinin sağlanmasına hizmette bulunur.¹²⁸ Bu alanda finans yöneticisine yardımcı araçlardan biri de nakit bütçesidir.

Görüldüğü gibi finans yöneticisinin sayılan görevleri bütçeleme farklı aşamalarında karşımıza çıkmaktadır. Bütün yöneticiler plan yapmak zorundadır.

¹²⁷ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 11-21.

¹²⁸ YÜKSEL KOÇ - YALKIN, İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1975, s. 21.

Bütçeleme bu planların formel hale getirilmesine yardım eder. Bunlar işletmenin yönünü gösterir. Yöneticilerin ne gibi sorunlarla karşı karşıya gelebileceğini ortaya koyar ve zamanlı bir biçimde çözüm yollarının belirlenmesine yardım ederler.¹²⁹

Sayısal hale getirilen planlar aracılığıyla işletmenin gelecek dönemdeki faaliyetlerinin ve yatırımlarının sonucu tahmin edilir. Bu arada dönen ve duran varlıklara yapılabilecek yatırımlar gözden geçirilir. Faaliyet bütçeleri aracılığıyla yatırım ve nakit bütçeleri hazırlanarak, nakit bütçesinde eksik veya fazla kaynak durumuna göre gerekli olabilecek fonların miktarı, zamanı ve nasıl sağlanabilecekleri tespit edilir. Eğer fazla kaynak durumu söz konusuysa, en iyi şekilde değerlendirme yolları aranır.

Bu arada işletmenin zaman zaman karşılaşılabileceği büyük öneme sahip özel olayların ve doğabilecek finansal sorunların çok iyi incelenmesi gerekmektedir. Çünkü işletme bünyesinde hayati öneme sahip sorunlar çıkabilmekte ve çözüm yollarının önceden tasarlanmış olması gerekebilmektedir.

Bu doğrultuda hazırlanan bütün tahminler ve bütçeler tamamlandıktan sonra uygulamaya konulur. Bundan sonraki aşama bütçe değerleri ile fiili sonuçların karşılaştırılmasıdır. Bu aşamada da finans yöneticisinin diğer bir görevi olan finansal analiz ve denetim karşımıza çıkar. Bütçeler işletme faaliyetleri için iyi bir denetim ve analiz aracıdır. Yapılan incelemeler sonucu ortaya çıkan sapmalar tespit edilir. Nedenleri araştırılarak duruma göre gelecek aylar için bütçe revizyonuna gidilebilir. Bu süreç bütçe dönemi boyunca devam ederek ekonomik ve diğer alanlardaki değişmelere paralel olarak işletme faaliyetlerinin sürdürülmesine çalışılır. Bir sonraki bütçe döneminde ise yine geçmiş yıllardaki tecrübeler ve gelecekle ilgili beklentiler dikkate alınarak yeni bir bütçeye başlanır. Sonuçta gerek bütçelerin planlama çalışmaları gerekse denetim ve analiz safhaları işletme yöneticilerinin çalışmalarının ve zamanlarının büyük bir bölümünü almaktadır. Bu da işletme yöneticilerine bütçeleme faaliyetleri sırasında büyük sorumluluklar yükler. Özellikle bütçe sapmalarının analizi ve denetimi sırasında bu sorumluluklar biraz daha ön plana çıkmaktadır.

¹²⁹ ZEYYAT HATİBOĞLU, *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları No:12, İşletme Yönetimi İktisat Dizisi No:9, İstanbul 1987, s. 223.

D. BÜTÇE DENETİMİNDE YÖNETİCİ SORUMLULUKLARI

Bütçenin planlanması, uygulanması ve denetiminde son sorumluluk basamağının tepe yöneticileri olacağı açıktır. Bununla beraber, özellikle bütçenin denetim fonksiyonu bakımından işletme içinde diğer yöneticilere de sorumluluk vermek bugünün işletmecilik anlayışında kaçınılmazdır.

Bütçeleme faaliyetlerini oluşturan; bütçe programının hazırlanması, bütçenin düzenlenmesi, uygulanması ve denetimi, aslında komuta yetkisi gerektiren faaliyetlerdir. Bu nedenle de bu faaliyetlerin işletmede komuta yetkisine sahip bölüm yöneticileri tarafından yerine getirilmesi ve sorumluluğun da tepe yönetimi ile birlikte, onlar tarafından taşınması gerekir. Ancak, bütçe denetiminin uygulanması ve sonuçların raporlanmasında yetki ve sorumlulukların ayrıca ele alınmasında yarar vardır.

Fiili sonuçların bütçe rakamları ile karşılaştırılmasını ifade eden bütçe denetimi uygulanmasının bir komuta yetkisine ihtiyaç duyduğu ve bu nedenle de bölüm yöneticilerince yerine getirilmesi gerektiği kolaylıkla söylenebilir. Bölüm yöneticileri bu faaliyetleri alt kademe yöneticileri ile birlikte yürütürler. Bu suretle bölüm içinde bütün çalışanların bütçe verilerine ayak uydurabilmesi sağlanmaya çalışılır.¹³⁰

Bütçe denetiminin başarılı olmasının en önemli koşulu, satış tahminlerinin sağlıklı ve doğru olarak yapılmasıdır. Diğer kısım bütçelerinin esasını oluşturan satış bütçesinin doğru ve sağlıklı düzenlenebilmesi, herşeyden önce, satış bütçesini hazırlayanların büyük bir dikkat ve titizlikle çalışmasına ve satış tahminlerini etkileyen işletme içi ve işletme dışı etkenlerin iyi değerlendirilmiş olmasına bağlıdır. İşletme dışı etkenler olarak, ülkenin ekonomik durumu, özellikle bağlı bulunulan sektörün durumu, hükümet politikası, tüketicilerin satın alma gücü, satın alma nedenleri ve moda gibi hususlar sayılabilir. İşletme içi etkenler, satışların seyri, işletmenin üretim kapasitesi, yeni mamüller ve mevsimlik mamüller, satış elemanlarının tahminleri ve özellikle işletmenin kar etme arzusu şeklinde belirtilebilir.

Satış bütçesinde yer alan verilerle ilgili olarak doğrudan doğruya sorumluluk satış bölümüne özellikle bölüm yöneticisine aittir. Ancak satış tahminleri aslında satış bölümü ile birlikte pazar araştırmaları yapanların beraberce oluşturdıkları tahminler olduğundan, satış bütçesinde yer alan verilerle ilgili sorumlulukta onların da paylarının olması gerekir.

Satış bütçesi diğer kısım bütçelerinin, işletmelerde özellikle, üretim, hammadde, işçilik, genel imalat giderleri, finans bütçelerinin, düzenlenmesine

¹³⁰ PEKİNER, Ön.Ver., s. 337.

esas teşkil edeceğinden, satış bölümünün diğer bölümlerle işbirliği içinde bulunmak sorumluluğu da vardır. Satış bölümü yöneticileri tarafından bütçe tahminlerinde yapılacak bir hata diğer bölümlerin hazırlayacakları bütçeleri de olumsuz yönde etkileyebilecektir. Bu bakımdan bütçenin hazırlanmasında bir yandan satış bölümü içinde bir koordinasyon sağlanmaya çalışılırken, aynı zamanda satış bölümü ile diğer bölümler arasında da bir koordinasyonun temini gerekmektedir.¹³¹

Bugünün modern işletmelerinde önemli bir denetim aracı olan bütçe denetimi sayesinde işletmede faaliyet bölümlerinin hangi ölçüde bütçe rakamlarını gerçekleştirebildiği, bütçe rakamları ile fiili rakam arasında farkların hangi nedenlerle meydana geldiği ve bu farkların nasıl ortadan kaldırılabileceği saptanabilir. Bugünkü genel kanıya göre bütçe verilerine uygunluk ancak bölüm içinde birlikte çalışmak ile mümkündür. Bu nedenle, faaliyetlerin gözden geçirilmesi ve analizi için muntazam aralıklarla bölüm içinde toplantılar yapmak, katılanların görüşlerini almak çok yararlıdır. Bu toplantılar, genellikle üç aylık, aylık, günlük ve olağanüstü olmak üzere değişik zaman aralıkları ile yapılır.

Üç aylık toplantılar, bölüm yöneticisinin başkanlığında bölümün diğer yöneticilerini meydana getiren mühendisler, ustabaşları, formen'lerin katılmasıyla oluşur. Bu toplantılarda fiili rakamlar ile bütçe rakamları arasındaki farklar ve alınması gerekli tedbirler görüşülür. Bu toplantıların esas amacı, bütçe çalışmalarının gelişmesini sağlamaktır.

Aylık toplantılar, daha ziyade, bölümün alt kademe yöneticileri tarafından düzenlenir. Bu toplantılarda daha fazla ayrıntılara girilerek işçilik ücretleri, bakım ve onarım giderleri gibi gider kalemleri, fiili ve bütçe verileri bakımından incelenir. Bu toplantılarda üzerinde durulan bir diğer husus ta, gider kalemleri ile ilgili bütçe rakamlarının gerçeğe uygun olarak belirlenip belirlenmediğidir. Bütçe rakamlarının çok yüksek bulunması halinde bunun üst düzey yöneticilerine bildirilmesi bu toplantılarda kararlaştırılır.

Günlük toplantılar, formel olmayan günlük görüşmelerden oluşur. Mühendisler ve ustabaşları arasında, bütçe farklarının günlük olarak tartışılması ustabaşlarını hemen ertesi günü bu farkların ortadan kaldırılması ile ilgili tedbirleri almaya yöneliktir.

Olağanüstü toplantılar, bütçe denetiminin uygulanması bakımından özellikle önemlidirler. Bu toplantılar farklarla ilgili acil tedbirlerin alınmasında çok yararlıdır. Olağanüstü toplantılar günlük toplantılar şeklinde olur ve farklarla ilgili etkili tedbirler geliştirilinceye kadar devam eder. Bu toplantılara

¹³¹ PEKİNER, Öm.Ver., s. 346.

mühendislerden başka iş yerlerinde fiili rakamlarla bütçe rakamları arasında fark bulunan bölümün ustabaşları da katılır.

Bu açıklamalardan da görüleceği üzere, işletmede bütçe denetimi hat organizasyonunu oluşturan, bölüm yöneticisinden, ustabaşlar ve formenlere kadar çeşitli kademelerde uygulanan, faaliyet bölümlerinin görevidir. Bu denetimin başarılı olabilmesi için bölüm yöneticilerinin üst yöneticiler tarafından desteklenmesi gerekmektedir.¹³²

Bu arada fiili rakamlarla bütçe rakamları arasında meydana gelen farklarla ilgili olarak üç çeşit tedbir söz konusu olabilir. Bu tedbirlerden birincisi, bütçenin uygulanması ile görevli kişilerin bütçenin önemi hususunda bilinçlendirilmesidir. İkincisi, işletmede çalışanların verimliliğini arttırmak, gördükleri işlerin kalitesini yükseltmek şeklinde belirtilebilir. Üçüncü tedbir ise, bizzat bütçenin kendisi ile ilgili olup, onun daha iyi bir alet olmasını sağlamak üzere alınacak düzeltici tedbirleri belirlemektir.

Bütçenin uygulanmasında görevli kişilerde bütçe bilincinin geliştirilmesi bütçe denetiminin en önemli unsurudur. İşletmelerde bütün basamaklarda çalışan kişilerde bütçenin en iyi bir denetim aracı olduğu bilinci geliştirilmeden bütçe denetiminden pek fazla birşey beklememek gerekir. İşletmenin çeşitli faaliyet sahalarında fiili rakamlarla bütçe rakamları arasındaki farklar bakımından hesap verme prensibinin işletmede işbirliği ruhu içinde uygulanması bütçe denetiminin vazgeçilmez bir koşuludur.

İşletmede çalışanların verimliliğini arttırarak gördükleri işlerin kalitesini yükseltmek suretiyle olumsuz bütçe farklarının ortadan kaldırılabilmesi, herşeyden önce işletme içi eğitime gereken önemin verilmesi ile mümkündür. Buna ek olarak işletme içi iş disiplininin sağlanması, çalışanları teşvik edici yöntemlerin geliştirilmesi gerekmektedir.

Eğitim, denetim ve teşvik ile çalışanlarda verimliliği arttırmak işletmede üst kademe yönetiminin en önemli bir görevi olmalıdır.

Bütçenin bizzat üzerinde yapılacak düzeltme onun daha iyi bir denetim aracı olmasını sağlamak amacını taşır. Farkların analizi ile ilgili elde edilen bilgilere dayanarak bütçe rakamlarının gelecek ay (dönem) için düzeltilmesi ve bu suretle bütçe rakamlarının erişilebilir rakamlar olmasının sağlanması zaman zaman zorlaşan bir iştir.¹³³

Ayrıca bütçe denetiminde, denetim sonuçlarının, üst yöneticilere bildirmek üzere raporlanması da dikkat edilmesi gereken bir noktadır. Bütçe denetiminin uygulanması ile raporlama farklı görevleri oluşturduklarından farklı

¹³² PEKİNER, Ön.Ver., s. 338.

¹³³ Aynı, s. 345-346.

kişilerce yapılması normaldir. Bu nedenle üst yöneticilere verilmek üzere fiili rakamlar ile bütçe rakamları arasındaki farkları analiz eden bu raporların bütçe bölümü, denetim bölümü veya muhasebe bölümü tarafından düzenlenmesi gerekir. Bütçe bölümünün bütçe yöneticisi ile birlikte, bu hususta en uygun bölüm olduğu şüphesizdir. Ancak burada önemli olan husus, bu raporları düzenleyen bütçe bölümünün, özellikle bütçe yöneticisinin bütçe denetimi ile ilgili bir komuta yetkisine sahip olmadığıdır.

Bu raporları hazırlanmasına rağmen bütçe yöneticisinin bütçenin düzenlenmesi, uygulaması ve denetimindeki yetkisi sadece bir kurmay yetkisidir. Onun esas görevi, bölüm yöneticilerine bütçeleme ile ilgili teknik bilgi yardımıyla bulunmaktadır.¹³⁴

Bütçelemenin bütün aşamalarında hızla değişen çevre koşulları ve karar ortamları yöneticilerin olaylara daha geniş bir açıdan bakma gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda yöneticilerin içinde bulundukları ortamı çok yakından tanımları ve değişen koşullar içinde görev ve sorumluluklarını iyi tanımlamaları başarı açısından zorunlu olmaktadır.¹³⁵

E. DEĞİŞEN KOŞULLAR İÇİNDE YÖNETİCİLERİN GÖREV ve SORUMLULUKLARI

Daha önce de belirtildiği gibi, işletme planları içinde bütçelerin özel bir yeri vardır. Bütçeler üst yönetim ve kurmay grubunun gelecekle ilgili beklenti ve tasarılarına göre hazırladığı, planların, yönetimin uygulama hattındaki grubuna yansıtılan parçası olarak da görülebilir. Dolayısıyla bütçe, planlama ile uygulama işlevleri arasındaki bağlantıyı sayısal hale dönüştürerek, uygulanır duruma getirir ve yine bu rakamlar kanalıyla da faaliyet sonuçlarını değerlendirme ve yorumlama işlevlerini yapar.

Bütçe aslında kendisi özel bir plan türüdür. Dolayısıyla bütçenin bir plan olarak amacı, değerlendirilen seçenekler için optimal sonuçları verecek biçimde geleceğin hedeflerini ve o hedeflere ulaşma yolları saptamaktır.¹³⁶ Bu doğrultuda yöneticilerin bazı kararları almaları gerekir. Karar almada ve geleceğe ilişkin planlar yapmada, işletme yöneticileri genel olarak belirlilik, risk ve belirsizlik ortamları ile karşılaşabilirler.¹³⁷

Geleceğin kesinlikle bilinebildiği çok ender durumlarda planlama faaliyeti göreceli olarak daha kolay olur. Ancak, çoğu kez gelecek böyle açıkça

¹³⁴ PEKİNER, Ön.Ver., s. 338-339.

¹³⁵ YÜZER, Ön.Ver., s. 8.

¹³⁶ PEKER, Ön.Ver., s. 357.

¹³⁷ RIDVAN KARALAR, Yönetmel Ekonomiyeye Giriş, Eskişehir 1990, s. 1.

görülemmez. O zaman gelecekle ilgili kararları oluştururken risk ve belirsizlik unsurlarının da dikkate alınması gerekir. Plan, sonuç olarak geleceğin kestirilmesine dayandığına göre, belirsizlik ve riskin sınırlayıcı koşullar olarak ortaya çıkması söz konusudur. Bu durumlarla planlamanın hemen tüm aşamalarında karşılaşılabilir.

Genel olarak gelecekle ilgili kararlar şu ya da bu derecede belirsizlik veya risk koşulları altında verilir. Ancak bazı olağandışı koşullarda veya gelecekteki koşulların kesinlikle önceden saptanabildiği bazı faaliyet çeşitlerinde “belirlilik” durumunda karar alma ve planlama söz konusu olabilir.¹³⁸ Belirlilik, karar vericinin herbir almasığın doğuracağı sonuca ilişkin önceden bilgi sahibi olmasını sağlayıcı ortamdır. Bu çeşit bir durumun ne dereceye dek gerçekçi olduğunu ve karar verme sorunlarında bu ortamla hangi ölçülerde karşılaşıldığını ortaya koymak gerekir. Belirlilik koşullarında, belirli bir stratejinin seçiminin doğuracağı sonuçlar bilinir.¹³⁹

Belirlilik koşullarında planlama yapan yönetici genellikle rahattır ve çeşitli seçenekler arasında en az maliyetli olanını veya en yüksek verim vadedeni seçme durumundadır.

Bir konuda belirsizlik varsa, fakat kararı alacak yönetici gelecekle ilgili tahminleri yapabilecek bilgi ve deneyime sahip bulunuyorsa, yönetici risk koşulları altında karar veriyor demektir.¹⁴⁰ Risk, her almasığın özel bir sonuca götüreceğinin ve her sonucun belirli bir olasılık yaratacağının karar verici tarafından bilindiği durumları ortaya koyar. Risk, zarar ya da kar olarak belirlenebilecek bir olasılığın ölçülmesidir. Riskli ortamlarda karar olma, geçmişten elde olunan deneylerden yararlanmayı gerektirir.¹⁴¹ Örneğin, gelecekle ilgili üretim-planlaması yapacak olan yönetici-plancı; pazarlama bölümünden gelecekle ilgili fiyat bekleyişlerini alır. Geçmiş yıllardaki deneylerine dayanarak malın talep esnekliğini saptayabiliyorsa, gelecek yıl yeni fiyatlarla ne kadar satış yapılabileceğini, deney ve bilgilerine dayanarak kestirebilir.

Geçmiş olan bir işletmenin yöneticisi planlama yaparken çoğu kez risk koşulları altında çalışıyor demektir. Zira, işletmenin geçmişle ilgili kayıtları çeşitli konularda bilgilerle doludur. Bu bilgileri bir kısım yöntemler kullanarak değerler. Buna kendi deneyim ve sezgilerini de ekleyerek geleceği planlayabilir.

Yeni kurulmuş bir işletme yöneticisi ise bu olanaklardan yoksundur. Dolayısıyla çoğu kez belirsizlik koşulları altında kararlar almak zorunda kalır.

¹³⁸ PEKER, *Ön.Ver.*, s. 274-275.

¹³⁹ KARALAR, *Ön.Ver.*, s. 2.

¹⁴⁰ PEKER, *Ön.Ver.*, s. 275.

¹⁴¹ KARALAR, *Ön.Ver.*, s. 3.

Geçmişteki deneyimlerin gelecekle ilgili seçimler yapmaya olanak vermediği durumda “belirsizlik” altında karar veriliyor demektir. Özellikle belirsizlik durumunda, nesnel (objektif) bir kısım ölçütlerden çok, planlamayı yapanların kişisel yetenekleri, bilgileri ve sezgileri planlamaya damgasını vurur.¹⁴²

Belirsizlik koşullarında, karar vericiler yetersiz bilgilerle kuşatılı bir ortamda seçim yapmak zorundadırlar. Bu durumda, geleceğe ilişkin kestirim gücüne ağırlık verilir. Belirsizlik, sigorta edilemez ve işletmenin maliyetleri içerisine kolaylıkla sokulamaz. Deneysel olarak olasılık dağıtımı yapılamaz; çünkü tüm kestirimler öznel ve her yöneticinin geleceğe ilişkin düşüncelerine bağlıdır. Umulan sonuçlar, öznel olasılıklara dayanılarak ortaya konulur.¹⁴³

Yöneticiler belirlenen amaçlara ulaşabilmek için öncelikle eylemlerini ekonomik belirsizlik ortamında sürdürme gerçeğini kavramak ve bu gerçeğin koşulları içinde sözkonusu belirsizliğe karşı gerekli olan tüm önlemleri zamanında almak sorumluluğu altındadır. Bu durumda yöneticilerin başlıca görevi, belirlenen temel amaçlar doğrultusunda önce işletmenin gerçek üretim gücünü korumak sonra da bu gücü arttırmak biçiminde tanımlanabilir. Sözkonusu görev yerine getirilirken, koşullara uyabilmek için yönetim stratejinde bir dizi değişikliğin yapılması zorunlu olmaktadır. Uygulanacak yeni politika, işletmenin özellikleri ve ekonomik belirsizliğin yapısına göre değişebilir. Bu nedenle yöneticiler gerekli önlemleri alabilmek ve politikalarını saptayabilmek için, öncelikle sözkonusu belirsizliğe yol açan etkenleri yakından tanımak zorundadır.

Genel olarak ekonomik belirsizliği oluşturan ve buna bağlı olarak işletme eylemlerini doğrudan ve dolaylı olarak etkileyen etkenler;

- Para değerinin düşmesi ve ülkenin ödemeler dengesinin bozulması sonucu ithalatta kısıntıların yapılması ve buna bağlı olarak ithal mallarının fiyatlarının yükselerek pahalılığın yaygınlaşması,

- Kredi darlığı, kaynak yetersizlikleri, politik kararsızlık ve sendikal eylemlerin yoğunlaşması gibi nedenlerle üretimin ve karlılığın düşmesi ve giderek işletmelerin büyüme güçlerinin azalması, olarak belirlenebilir.¹⁴⁴

Ayrıca işletmelerin büyümesi, pazarın gelişmesi, ekonomide bazı sektörlerin öneminin artması, taşıma ve haberleşmenin hızlanması, rekabetin artması, sürekli enflasyon ve genel ekonomi politikasında yapılan değişiklikler

¹⁴² PEKER, Ön.Ver., s. 275.

¹⁴³ KARALAR, Ön.Ver., s. 5.

¹⁴⁴ YÜZER, Ön.Ver., s. 9.

finans fonksiyonunu etkileyen önemli etmenler olmuştur. Dolayısıyla finans fonksiyonunu etkileyen etmenleri, finansal yöneticiler üzerindeki etkileri önemli boyutlara ulaşmıştır.

İşletmelerin büyümesi ve artan aşırı rekabet, daralan kar marjları ve yüksek faiz oranları, çalışmalarını daha da etkin hale getirecek tekniklere olan ihtiyacı arttırmıştır.

Finans yöneticilerinin işletme faaliyetlerinin planlama amaçlarına uygunluğunu araştırırken, ekonomi ve endüstri içerisindeki değişiklikleri de gözönüne almaları, finans yöneticilerinin sorumluluk alanlarını genişletmiştir. Finans yöneticilerinin sorumluluk alanlarının genişlemesi, güçlü ve yeni yönetim tekniklerinin gelişmesini gerektirmiştir. İşletmelerin son yıllarda elektronik bilgi işlem makinaları ile veriler işlemeleri, işletmelerdeki, mali karakterde nitelik taşıyan olayların (nakit, alacaklar, stoklar, ücretler ve borçlarının vb.) finansal yöneticiler tarafından izlenmesini kolaylaştırmıştır.¹⁴⁵

Bu sayılan etkenler altında işletmelerin temel amaçlar doğrultusunda yönetilebilmesinde, yöneticilerin vereceği kararlara esas olacak bilgilerin ekonomik belirsizliğin yanıltıcı etkilerinden arınmış gerçek verilere dayandırılması zorunludur. Bu nedenle ekonominin kararlı olduğu dönemlerde karar vermede kullanılan genel kabul görmüş yöntemler, ekonomik belirsizlik ortamında yetersiz kalmaktadır.

Yöneticiler sözkonusu yetersizlikleri en azlayarak belirsizlik ortamında başarılı olabilmek için, koşullara uygun önlemler olmak ve yöntemler bulmak zorundadır. Ancak burada sözü edilen yöntemler tartışılmayacak, fakat çalışmamızın amacına uygun önemli bir önleme kısaca değinilecektir.

Bilindiği gibi geleceğe yönelik çalışmalarda genellikle geçmiş dönemlere ilişkin bilgilerden yararlanılır. Bu nedenle, ekonomik belirsizlik ortamında özellikle parasal verilerin istatistiksel yöntemlerle ortak bir temele göre düzeltilmesi büyük önem taşımaktadır. İşletmelerde üretim maliyetlerinin doğru olarak saptanması ve buna bağlı olarak tutarlı bir fiyatlama politikasının izlenmesi yukarıda değinilen düzeltmenin yapılması ile mümkün olmaktadır. Ayrıca değişmeyen sermaye kalemlerinin ve amortisman karşılıklarının gerçek değerler üzerinden gösterilmesi ile de işletmeyle ilgili doğru bilgi edinmek isteyenlere büyük kolaylık ve yararlar sağlanmış olur.

İşletme yöneticilerini olduğu kadar işletme sahiplerini, devleti, alacaklıları, işgörenleri ve kamuoyunu yakından ilgilendiren dönemsel kar ya da zararın gerçeklere uygun olarak hesaplanması ancak düzeltilmiş rakamlarla mümkündür. Buna bağlı olarak, düzeltilmemiş bir kar-zarar tablosunun

¹⁴⁵ BÜKER - AŞIKOĞLU, Ön.Ver., s. 10.

göstereceği dönem karı, işletme eylemlerinin sonucu oluşan gerçek karı değil, ekonomik belirsizliğin yol açtığı gölge karını da içeren, görünür (itibari) bir kar olacaktır. Bu nedenle işletme ile ilgili tarafların, özellikle işletme yöneticilerinin, hatalı verilere dayanan ve gelecekte büyük kayıplara neden olabilecek kararlardan kaçınabilmeleri, yukarıda öngörülen önleme titizlikle uymaları ile mümkündür.¹⁴⁶

F.BÜTÇELERİN BAŞARIYA ULAŞMASINDA YÖNETİCİLERİN ROLÜ

Bütçelemeye başarıyı etkileyen bir takım unsurlar vardır. Bunlara geçmeden önce şu iki noktayı belirtmekte fayda görüyoruz.

- 1.İyi bir kontrol sisteminin gerçekleştirilmesi için gerekli olan nitelikler,
- 2.Bütçeleme sisteminin başarısını sınırlayabilen nedenler.

1.İYİ BİR KONTROL SİSTEMİNİN GERÇEKLEŞTİRİLMESİ İÇİN GEREKLİ OLAN NİTELİKLER

İşletme faaliyetlerini ve yönetimini kontrol edebilen araçlar içinde en yaygın ve tanınmış olanı Bütçe'dir. Bütçe planların sayılarla anlatımından başka birşey değildir. Bu sayılar, ya fiziksel miktarları ya da parasal tutarları ifade edebilir. Dolayısıyla bütçenin diğer kontrol sistemleri gibi, başarılı olabilmesi için bazı niteliklere sahip olması gereklidir. Bunlar;

a)Kontrol sistemi, ilgili çalışmanın kapsam ve gereklerine uygun olmalıdır. İşletmede, genellikle sanıldığıının tersine olarak her düzeydeki yöneticinin kontrol işlevi vardır; kontrol, yalnızca en yüksek düzeydeki yöneticilere ilişkin bir işlev değildir. Öyleyse, genel müdürün gereksinmelerini karşılayacak bir kontrol sistemi, ustabaşığı tatmin etmekten uzak olabilir. Aynı şekilde finans departmanının gereksinmelerine uygun bir kontrol sistemi, satış departmanına uymayabilir.

b)Kontrol sistemi, planda sapmaları, olanak bulunduğu kadar çabuk, süre kaybetmeden bildirmelidir. Zamanında düzeltme olanağı verebilmesi için, kontrol sistemi bunu yapabilmelidir. Ancak, şunu da tekrar belirtelim ki, kontrol sisteminin bu niteliğe sahip olabilmesi için, plan ve programların açık, eksiksiz ve birbirini tamamlayıcı biçimde olmaları, örgütün ise, faaliyetleri görecekt kişilere gerekli uyumlaştırma yetkisini vermesi gereklidir.

¹⁴⁶ YÜZER, Ön.Ver., s. 9-10.

c) Kontrol sistemi umulmayan olaylar karşısında esneklik göstermelidir. Bu esneklik, temel olarak, planda veya bütçede, önceden görünmeyen durumları dikkate almakla sağlanır. Özellikle alternatif planlar ve esnek bütçeler, bu gibi durumlarda alınacak önlemleri öngörmek yoluyla, kontrol sisteminin işleyişini kolaylaştırır.

ç) Örgüt, yetki ve sorumlulukları açık bir şekilde belirtmeli, böylece, standartlardan sapmaların nedenlerinin ve önlemlerin saptanmasına olanak vermelidir. Sapmalara neden olan personeli saptama olanağı vermeyen bir kontrol sistemi, düzeltme işlevini de yerine getiremez. Öyleyse, genel olarak ifade edersek, kontrol sistemi düzeltici önlem ve olanakları da öngörmelidir. Düzeltici çalışmalar şu dört noktada toplanabilir.

1. Sapmalara işletme dışı koşullar neden oluyorsa, bu koşulların değiştirilmesi ve plana uydurulmasının olanaklı olmadığı durumlarda planda değişiklik yapılmasına çalışmak gerekir.

2. İkinci düzeltici önlemler grubu personel ile ilgilidir. Sapmalar, personelin iyi seçilmemiş olmasından, nitelik ve eğitiminin işine uygun olmamasından veya emir-komuta mekanizmasının bozukluğundan ileri gelebilir. Bu durumda, olanak varsa, personeli yetiştirmek veya başka yere nakletmek gibi önlemler düşünülebilir. Aynı şekilde, emir-komuta mekanizması ile diğer yönetim işlevleri çerçevesi içinde, personeli özendirici ve moralini yükseltici önlemler de alma yoluna gidilebilir.

3. Kontrol sistemi, ondan yararlanacak yöneticiler tarafından anlaşılabilir biçimde olmalıdır. Gerçekten, çok zaman kullanılan grafikler, tablolar, ileri istatistik yöntemleri, matematik formülleri, başabaş grafikler ve bu gibi kontrol araçları, onlardan yararlanacak kişiler tarafından anlaşılmadıklarından kendilerinden beklenen sonuç meydana gelmez. Bu nedenle, kontrol araçlarının yalın ve duruma uygun olmaları gereklidir.

4. Düzeltici iş ve çalışmaları kolaylaştırmak için kontrolü kimin, nasıl ve ne zaman yapacağını kesinlikle saptamak ve belirlemek gereklidir. İşletme içinde, ara sıra ayrı gözeticiler ve kontrolör kullanmak ve bunlara, çalışmaları kontrol ettirmek gerekebilir. Aynı zamanda, işletmede, genel gidiş ve çalışmaları kontrol eden kontrolör ve revizörler istihdam edilebileceği gibi, işletme dışından uzmanlara da, bazı kontrol işleri gördürülebilir. Öte yandan, kontrolü, faaliyetten önce yaptırmanın bazı durumlarda yararları çok olabilir.

d) İstisnalar üzerinde çabaları yoğunlaştırmak da, kontrol sisteminin etkinliğini arttırabilir. İstisnai (kural dışı, olağanüstü) durumlarda üste rapor

vermek, işlerin olağan gelişimini ve zaman arttırımı bakımından çok önemlidir.¹⁴⁷

2.BÜTÇELEME SİSTEMİNİN BAŞARISINI SINIRLAYABİLEN NEDENLER

Bütçeleme sisteminin başarısını sınırlayabilen nedenlerin başlıcaları şöylece özetlenebilir:

a)Gereken özen gösterilmeden, bir formalitenin , bir şekil şartının yerine getirilmesi anlayışı içinde bütçelerin düzenlenmesi.

b)Bütçelerin, bilimsel yöntemler kullanılmadan, sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması.

c)Yöneticilerin veya girişimcilerin bazı hayallerinin, düşlerinin, bütçe şeklinde ifade edilmesi.

d)Bütçelerle ulaşılması olanaksız hedefler çizilmesi veya hedeflerin saptanmasında çok gevşek davranılması... Ulaşılması olanaksız hedefler çizilmesi, alt kademe yöneticilerde bir tepki, bir direnç doğurduğu gibi hedeflerin çizilmesinde gevşek davranılarak hemen ulaşılabilir hedeflerin saptanması da bütçe hazırlanmasındaki amaca uygun düşmemektedir.

e)Bütçelerin, verimsiz harcamaları gizleyici bir araç olarak kullanılmak amacıyla hazırlanması...

f)Bütçeyi yapan veya uygulayanların bütçe bilinci ile hareket etmemeleri, bütçeye uyma disiplinine sahip bulunmamaları.

g)Yöneticilerin, bütçeleme sisteminin kendilerini başarıya ulaştıracak bir araç olduğunu gözden kaçırarak, bütçelerin her derde deva olduklarına inanmaları, onlardan çok şeyler ümit etmeleri.

ğ)Bütçelerle çizilen hedeflerin gerçekleştirilmesine aşırı önem verilerek, işletmenin temel amaçlarının gözden kaçırılması veya ikinci plana itilmesi.

h)Büyük işletmelerde yöneticilerin yaratıcılıklarını, düşüncelerini kısıtlayarak, tutucu stratejilerin geliştirmelerine veya izlemelerine yol açması.

i)Yönetimin daha çok mevcut kaynakların etkin kullanılmasına önem verilmesine neden olarak, yeni iş fırsatları veya olanakları geliştirilmesini kısıtlaması.

j)Maliyet denetimine, giderlerin denetim altına alınmasına ağırlık vererek, büyüme hedefini arka planlarda bırakması.

¹⁴⁷ KEMAL TOSUN, İşletme Yönetimi Genel Esaslar, 6.baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ankara, 1992, s. 292-293.

k) Bütçelerin, üst kademe yöneticiler tarafından, alt kademe yöneticilerin üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılması.

l) İşletmenin organizasyonunun, etkin bir bütçeleme sisteminin uygulanmasına elverişli bulunmaması.

m) Bütçeler hazırlanırken aşırı ölçüde ayrıntıya boğularak, esas amacın gözden kaçırılması.

Bu sayılanlar ve benzeri nedenler, uygulamada bütçelemeye ilişkin başlıca hataları ve bu konudaki başarısızlık kaynaklarını oluşturmakta veya planlamanın yararını kısıtlamaktadır. Böyle olmakla beraber planlamanın sağlayacağı yararları artırmak, başarılı işletmelerin bu aracı nasıl kullandıklarını kavramaktır.

Bütçeleme yoluyla etkin bir planlama yapılmak isteniyorsa, yukarıda belirtilen hatalardan kaçınmanın yanı sıra, dayanan tahminlerin sağlıklı olmasına ve bütçelerin değişken koşullara uydurulmasına devamlı bir çaba gösterilmesine, yöneticilerin planlamanın devamlı bir süreç olduğunu gözden uzak tutmamalarına, bütçelerin özdevimli (otomatik) olarak gerçekleşmeyeceği bilincinde olmalarına, alt düzey yöneticilerinin planlama sürecine katılmalarına, planlamada büyümeyi özendiren yaklaşımlara yer verilmesine gerek vardır. Bütçeler ne kadar bilimsel yöntemlerle hazırlanırsa hazırlansınlar yönetim ve yöneticilerin yerini alamazlar. Bütçeler ancak yöneticilerin elinde bir araçtır. Bütçe hazırlanmasında basmakalıp hatalar tekrarlanır, bütçelemenin eksik yönleri görülemezse, bütçelerin yapılması, işletmelere yarardan çok külfet yükleyen boş bir çabadan öteye gidemez.¹⁴⁸

Bütçenin iyi bir kontrol sistemi olarak gerçekleştirilmesinde gerekli olan nitelikler ve başarıya ulaşmayı engelleyebilen sorunlar incelendiğinde bütçelerin başarısını etkileyen unsurlar şöyle sıralanabilir.

1. Kayıt ve haber düzeyi ve sistemleri ile ilgili unsurlar,
2. Örgüt ile ilgili unsurlar,
3. Bütçeleme sistemi ile ilgili unsurlar.

Bütçelemeye başarı herşeyden önce yeterli ve gerekli bilgilerin derlenebilmesine bağlıdır. Özellikle bütçelerin, yürütmenin denetlenmesini sağlama amacı yönünden, işletmenin örgütsel yapısının belirli bazı niteliklere sahip olması gerekmektedir.

¹⁴⁸ AKGÜÇ, Ön.Ver., s. 158-159.

Bütçeleme sistemi ile ilgili unsurlar ise hedefler, sistemin teknik yönü ve sistemin beşeri yönü (insan faktörü) olmak üzere üç ana grupta toplanabilir.¹⁴⁹

Bu çalışma sırasında bütçemele ile yöneticilerin ilişkisi dikkate alındığı için başarı unsurlarından sistemin beşeri yönü (her noktadaki sorumlu) ele alınacaktır.

3. BÜTÇELER ve YÖNETİCİ DAVRANIŞLARI

Bütçelemede insan faktörü, muhasebe tekniklerinden daha önemlidir. Bütçe sisteminin başarısı, bütçelerden etkilenecek işletme personelinin bütçeleri kabul etmesine bağlıdır. Bütçeler, işletme yöneticilerini ön plana çıkarır. Sınırlamalara, kontrole ve eleştiriye karşı doğal tepkiyi, karşı koyma ve kendini savunma oluşturur. Burada, eğitim işi ve satış son derece önemlidir. Oldukça fazla sayıdaki bölüm yöneticisi, bütçeleri sıkıntı verici ve yönetsel baskının olumsuz yönü olarak düşünürler. Onlara göre bütçe kavramı, tam halk deyimiyle “işten çıkarma” “grev” ya da “azalan miktarda ödeme “ anlamına gelir. Belirli durumlara, kişilerin nasıl tepki göstereceğini bilen bir üst düzey işletme yöneticisi, bütçeyi öylesine düzenleyecektir ki, kişiler arzuladıkları amaçları gerçekleştirmek için işbirliği havasına girebileceklerdir. Gerçekte işletme personelinin bütçelerin; işletmenin, bölümlerin ve kişilerin gelişmesinde pozitif araç olma özelliklerini anlayıp kabul etmesi gerekir. Bütçeler, işgörenleri terlerinin son damlasını akıttıncaya dek çalıştıran iğrenç araçlar değildir. Bütçeler uygun bir biçimde kullanıldıklarında; başarı standartlarının belirlenmesinde, kişileri güdülemede, başarıları ölçmede ve işletme yöneticilerine amaçlarını gerçekleştirmede yardımcı olan düzenli araçlardır. Bütçe tekniği kendi başına şiddetten uzak olmasına karşın, bütçelerin yönetimi çoğu kez sorunlarla doludur. Bütçelerin en önemli rolünü, işletmenin yönetim personeli arasında zaten mevcut olan çeşitli güdüler ya da amaçları iletmesi oluşturur. Böylece işletme örgütü içinde bulunan herkes; işletmenin amaçlarını, araçlarını ve olanaklarını görür, öğrenir ve düzenler.¹⁵⁰

Her noktadaki sorumlu bütçeyi kendi faaliyetleri ve hedeflerine ulaşmada yardımcı bir araç, bir dost olarak görebilmelidir. Bunun için de belirli önlemlerin alınması gerekir.

a. Bütçelemeye bütçeler yoluyla denetlenecek ilgili bütün sorumluların, ilke olarak, katılmaları gereklidir.

¹⁴⁹ PEKER, Ön.Ver., s. 361-363.

¹⁵⁰ ÜSTÜN, Ön.Ver., s. 83.

b. Bütçelemede bölümler arası uyum sağlanmalıdır. Bunun için ilgili bölüm sorumluları bir araya getirilerek, daha yukarılara gönderilecek taslakların bütünlük kazanması gerçekleştirilmelidir. Aksi halde, bazı bölümlerde sağlanabilecek optimallik, diğer bölümlerin ve neticede işletmenin alt dereceli optimalliğine bir neden olur.

c. Bütçe rakamları ile fiili sonuçlar arasında olumlu ya da olumsuz sapmaların mükafatının da, sorumluluğunun da kendilerine ait olacağı sorumlu görevlilere bildirilmelidir.

d. Sapmaların olumlu ya da olumsuz olmasına göre, verilecek mükafat ve cezaların nesnel (objektif) biçimde, fakat kesinlikle uygulanacağına yetkililer inanmalıdırlar.

e. Bütçeden sapmaların bazen bizzat bütçelerin iyi düzenlenememiş ve seçeneklerin iyi değeri lenememiş olmalarının da sonucu olabileceği dikkate alınmalıdır. Bu takdirde sapmalardan uygulayanları sorumlu tutmakta acele etmemeli, gerekiyorsa, bütçeleri yeni koşullara göre yeniden düzenlemelidir.¹⁵¹

Bütçelemenin insanlara ilişkin bu yönlerinin öneminin, abartılmaması gerekir. İşletmenin tüm sorumluluk düzeylerinde çok iyi eğitilmiş ve örgütlenmiş yönetim grupları olmadığı sürece, bütçeler etkin işletme eylemlerine yardımcı olma yerine, işletmenin fonlarını sürekli olarak tüketen ve eylemlerini engelleyen araçlardır. Bütçe programı; zayıf bilgi sistemi ile oldukça yeteneksiz yönetime sahip ve hatalı kurulmuş işletmeler için, tek başına deva ya da kurtarıcı olamaz.¹⁵²

Bütçeler ile yönetici davranışları incelenirken şu noktaya dikkat etmek gerekir. Bütçelerin kontrolünde yönetim organlara büyük bir paya sahiptir. Bu doğrultuda yönetim organlarının kontrolü de gündeme gelir.

4. YÖNETİM ORGANINI KONTROLDEKİ ZORLUK

Yönetim organının işlevlerinden biri olan kontrolü yönetim organı ya kendisi yapar ya da başkasına yaptırır. Bu durumda, yönetim organı, kontrol organı durumundadır. Ancak, şimdi söz konusu olan son kontrol alanında, yönetim organı, kontrolün toplandığı yer olduğundan dolayı, onu bir kontrol konusu olarak düşünmek zordur. Aslında bu zorluktan dolayı yönetim kontrolü alanında, uygulamada ve teoride fazla şey yapılmamıştır. Ancak yönetim organı da, insanlardan oluşmuştur ve sermaye sahipliği ile yönetimin birbirinden ayrılması sonucunda, onun da, kontrole tabi olmasını olağan karşılamak gerekir.

¹⁵¹ PEKER, Ön.Ver., s. 363-364.

¹⁵² ÜSTÜN, Ön.Ver., s. 83-84.

Kaldı ki, işletmenin varlığının devamı ile ilgili yüksek çıkarları ve politikası bu organın elinde olduğundan, her kişi ve konudan önce onun kontrole tabi olması gerekmektedir. Emir-komut zincirinin alt basamaklarında oluşacak yanlışlar, işletmeyi zarara sokabilirse de, onu yıkabilecek önemde olamazlar. Üst düzeydeki yöneticilerin yanlışları ise işletmenin varlığını tehlikeye düşürür ve tamirleri çok zaman ve gider gerektirir. Bir yazarın söylediği gibi, bir onbaşının yanlışsı, sert bir bakış veya bir iki sözle geçirilebilir. Bir generalin yanlışsını ise tamir etmek, aylara bağlıdır. Bu açıdan, son karar yetki ve yetkesine sahip olan yönetim organı, yetki ve yetkesini kendi kendine kısırarak kendini kontrol altına sokmak ve böylece kuruluşun varlığını tehlikeye sokan birçok neden ve etkenleri ortadan kaldırmak yoluna gitmekten çekinmemelidir.

Her kurum, başındaki üst yönetimin bütün niteliklerini taşır. İnsanları etkilemek, onları işletmenin veya ortak amacın gerektirdiği yola yöneltmek kolay değildir. Bu bakımdan, yönetim sanatını başarı ile uygulayanların sayısı çok azdır. Ancak, bütün bu güçlükler karşılık, bir grubun, işletmenin ya da kurumun yönetim yetkisini elinde bulunduran kişiler, insanları yönetme konusunda birçok kolaylık ve olanaklara da sahiptirler. Bunlardan yararlanmak, yöneticilerin başlıca görevleridir. Bu nedenle, işletmede olup bitenlerden esas olarak üst yöneticileri sorumlu tutmakta pek yanlış yoktur. Çünkü, “üst herşeye yetişemez, herşeyi göremez” gibi eskimiş sözler, yönetimin çağdaş teorisinde değerli olmaktan uzak kalmıştır. Üst’ün herşeyi göremeyeceği, her yere yetişemeyeceği apaçık bir gerçektir. Ancak, üst, becerisini, herşeyi görebilecek ve her yere yetişebilecek nitelik ve sayıda adam seçme ve örgüt kurma konusunda göstereceği yetenekle kanıtlayacaktır. Öyleyse, teoride, yönetim organının, sık sık ve geniş bir şekilde kontrolü yolunda açılmış olan çığırın güçlenmesini iyi bir yöneticilik adına, desteklemek gerekir.¹⁵³

Sonuç olarak, bütçelemede başarı işletme personelini kazanabilmeye de bağlı kalarak gerçekleşir. Bunun için de, içinde bulunulan koşullara göre sınırları ve türü saptanan sürekli eğitim önemli bir yardımcı olur.¹⁵⁴

¹⁵³ TOSUN, Ön.Ver., s. 301-302.

¹⁵⁴ PEKER, Ön.Ver., s. 364.



II. BÖLÜM

1994 YILINA YÖNELİK

NAKİT BÜTÇESİ

HAZIRLANMASI

A. BAŞAK GIDA SANAYİ ve TİCARET A.Ş.'DE 1994 YILI İÇİN NAKİT BÜTÇESİ HAZIRLANMASI

Bu bölüm Başak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.'de yapılan nakit bütçesi hazırlık çalışmaları dikkate alınarak hazırlanmıştır. Aralık 1993 tarihi itibarıyla nakit giriş ve çıkışlarını tahmin yöntemi esasına göre 1994 yılı için nakit bütçesi düzenlenmiştir. Oluşturulan tablolarda gerektiğinde örnek bir hesaplama yapılmış ve sonra da toplam tutarlar verilmiştir. Çalışmalarda kullanılan bütün tutarlar ve ürünler hayalidir.

Başak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.* adından da anlaşılacağı gibi gıda sektöründe çalışmaktadır. Bu şirkete bağlı ikinci bir üretim şirketi olan Dolunay Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş. ile Başak Pazarlama ve Ticaret A.Ş. şirketi bulunmaktadır. Çalışmada kullanılan Başak Gıda A.Ş. hem üretim şirketi hem de genel merkezi kapsamaktadır. İleriki açıklamalarda da görüleceği üzere üretim şirketlerinde üretilen mamüller pazarlama şirketi aracılığıyla pazara sunulmaktadır.

Çalışmada ikinci üretim ve pazarlama şirketleri ancak gerekli oldukları yerde belirtilmiştir.

Şirket aynı sektörde çalışan firmalar arasında ikinci büyüklüktedir. Yaklaşık 50 yıllık bir geçmişi vardır.

Şirketin grup merkezinin genel organizasyon yapısı, çalışmaların yürütüldüğü ve bilgilerin toplandığı bölümler şöyledir:

Başak Gıda A.Ş.'nin aynı zamanda diğer üretim ve pazarlama şirketlerinin genel merkezi olduğunu daha önce belirtmiştik. Bu doğrultuda (Şema II-1)de görülen organizasyon yapısının dışında bir de üretim şirketi olarak Başak Gıda A.Ş. 'nin organizasyon yapısı vardır. Bu yapı;

İmalat Müdürlüğü,

Kalite Kontrol Müdürlüğü,

Tesisler Müdürlüğü,

Hammadde Ambarı,

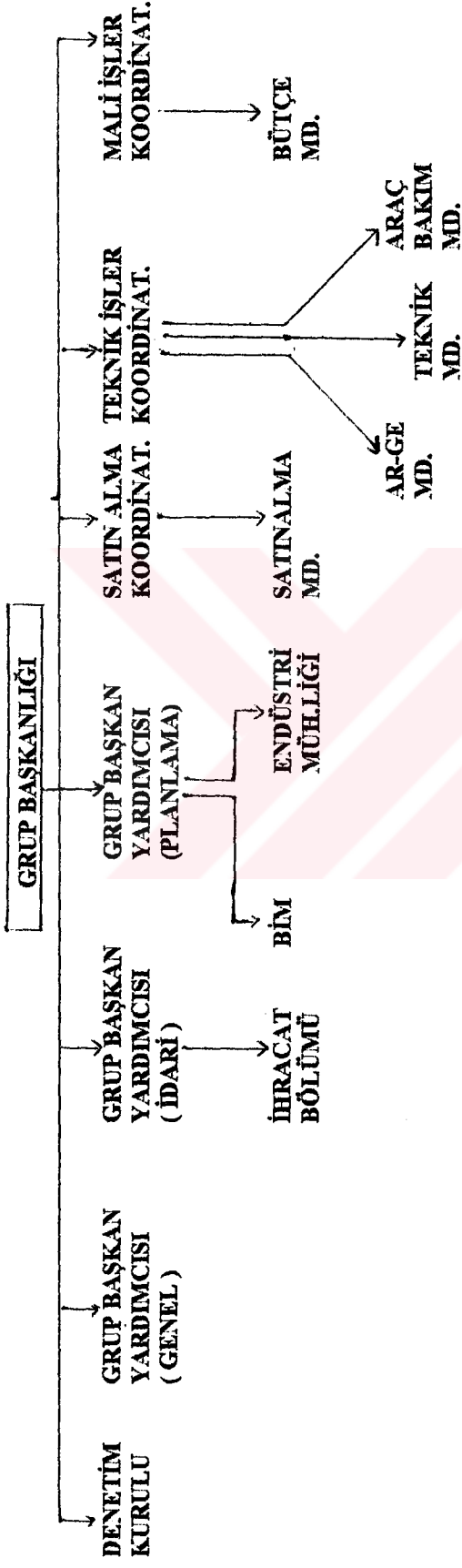
Fabrika Müdürlüğü,

Mali İşler Müdürlüğü,

Ticaret Müdürlüğü,

İdare işler (sağlık) müdürlüğünden kuruludur. İdari personel olarak bu yapı içinde 70 kişi yer almaktadır.

* Başak Gıda Sanayi ve Ticareti A.Ş. çalışmada Başak Gıda A.Ş. olarak kısaltılmıştır.



ŞEMA : II -1 BAŞAK GIDA A.Ş.'NİN ORGANİZASYON YAPISI (GENEL MERKEZ)

Bütçe çalışmaları diğer bölümlerden elde edilen bilgiler ışığında mali işler müdürlüğünde yürütülmektedir. Gerekli görüldüğü zaman genel merkeze bağlı mali işler koordinatörlüğüne başvurulur. Bölümler arasındaki bilgi alışverişi ilerleyen çalışmada daha iyi görülebilir.

Örnek nakit bütçesi uygulaması yaptığımız Başak Gıda A.Ş.'de kesin olmamakla birlikte toplam 900 dolayında asli ve geçici (muvakkat) personel görev almaktadır. Sayının kesin olmamasının nedeni üretim programlarındaki değişiklik gözönüne alınarak geçici personelin ihtiyaca göre artırılıp, azaltılmasıdır. Şirket kapasitesini %75 oranında kullanabilmektedir. Ancak bu alanda araştırma ve geliştirme çalışmaları sürekli yapılmaktadır.

Bu kısa açıklamadan sonra Başak Gıda A.Ş.'ye yönelik 1994 yılı için hazırlanmış nakit bütçesi çalışmalarını inceleyelim. Bu çalışmalar Aralık 1993 tarihinde Başak Gıda A.Ş. başlığı altında hem üretim şirketi hem de grup genel merkezi dikkate alınarak yapılmıştır.

B. NAKİT BÜTÇESİNDE İLK AŞAMA: TAHSİLATLAR

Bilindiği üzere nakit bütçesinin ilk kalemlerini nakit girişleri oluşturmaktadır. Bu doğrultuda şirketin toplam tahsilatlarının hesaplanması gerekir. (Tablo II-4) de görüldüğü gibi şirketin tahsilatlarını şu ana kalemler oluşturmaktadır:

- Önceki yıldan devreden tahsilat,
- Üretim şirketinin Başak Pazarlamadan tahsilatı,
- İhracat tahsilatı,
- Yatırım kredisi,
- Sair gelirler,
- İştiraklerden tahsilat,
- Dolunay Gıda'dan depo tahsilatı,
- Grup merkez masraflarından tahsilat...

Bu kalemleri inceleyerek şirketimize ait 1994 yılına yönelik tahsilatları hesaplayalım.

1. BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'NİN BAŞAK GIDA A.Ş. İÇİN HAZIRLANDIĞI SATIŞ BÜTÇESİ

Başta İstanbul, Ankara ve İzmir olmak üzere Başak Pazarlama A.Ş.'nin 9 ilde satış bölge müdürlükleri kurulmuştur. Çevre iller bu bölgelerden yürütülür. Her bölge kendisine bağlı iller üzerinde çalışır. Müşteri grupları incelenerek özellikle satış yapılan büyük toptancılar belirlenir. Karşılıklı

görüşmeler, geçmiş yıllara ait satış tonajlarıyla ilgili istatistiki bilgiler ve tecrübelerden yararlanarak mamül bazında satış kotaları belirlenir. Bu miktarlar merkez Başak Pazarlama A.Ş.'de toplanır. Pazarlama yöneticileri bu miktarları tekrar inceler. Piyasa koşulları, genel ekonomik durum, pazarın özellikleri, rakiplerin durumları ve tecrübeler de dikkate alınarak gerekli görülen düzeltmeler yapılır. Bulunan sonuçlar Başak Gıda A.Ş. ve Dolunay Gıda A.Ş. olmak üzere mamül bazında bildirilir. Çalışmamız çerçevesinde Başak Gıda A.Ş.'yi düşünürsek, üretim ve planlama bölümü belirlenen satış tonajlarıyla fabrikanın üretim kapasitesini karşılaştırır.

Satış tonajlarında genelde yıllar arasında çok büyük bir fark yoktur. Örneğin 1993 yılı Başak Gıda A.Ş.'nin satış kotası 22.337 ton iken 1994 yılı için 24.024 ton tahmin edilmiştir. Bu nedenle üretim kapasitesi ile satış tonajları arasında büyük farklılıklar olmamaktadır. Bununla birlikte her yıl kapasitenin artırılması ve daha verimli sonuçlar alınması yönünde çalışılmakta ve yatırım programları hazırlanmaktadır.

Özetlemek gerekirse üretim miktarları ile satılabilecek miktarlar birbiriyle uyumludur. Şirketin bu yönde talebi karşılayamama gibi bir durumu yoktur.

Bu arada satış tonajlarına ilave edilmeyen ancak üretimi yapılan iki kalem vardır. Bunlar da perakende satışlar ve personele verilen mamül yardımıdır. Perakende satışlar fabrika girişinde halka açık olarak yapılan satışlardır. Bunlar mamül bazında çok küçük oldukları için satış tonajlarına katılmamaktadır. Şirkette çalışan personele (idari-asli-muvakkatlar olmak üzere) çeşitli zamanlarda mamül yardımı yapılır. Bu mamüller satış tonajlarına ilave edilmez. Ancak parasal değerleri gider olarak gösterilir. İşçilik giderleri hesalanırken de aynı hak olarak ele alınır. Her iki kalem üretim programları yapılırken dikkate alınarak stoklar bunlara göre ayarlanır.

Mamül bazında satış tonajları belirlenirken diğer yandan da satış fiyatları tahmin edilmektedir. Geçmiş yıllarda uygulanan fiyat politikalarından yararlanarak gelecek yıl için tahminde bulunulur. Genel olarak bazı mamüllerin fiyatı her yıl aynı dönemlerde ve benzer oranlarda değişmektedir. Bazı mamüller ise rakip firmaların fiyat politikaları doğrultusunda fiyatlandırılmaktadır. Başak Pazarlama A.Ş.'nin fiyatlama politikası, geçmiş yıllardaki tecrübeler ve yapılan anlaşmalar dikkate alınarak her mamül için bütün bir yıla ait fiyat tahminleri yapılır.

Böylece Başak Pazarlama A.Ş. tarafından, Başak Gıda A.Ş. bünyesinde üretilen mamüllere ilişkin satış tonajları ve satış fiyatları belirlenmiştir. Miktar ve fiyatların çarpımı sonucunda Başak Pazarlama A.Ş.'nin (Başak Gıda A.Ş.'nin satışından kaynaklanan) cirosu bulunmaktadır. (Tablo II-1)



(Milyon TL)

TABLO II - 1 BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'NİN BAŞAK GIDA A.Ş. İÇİN HAZIRLADIĞI SATIŞ BÜTÇESİ

1994 YILI	TOPLAM	OCAK		ŞUBAT		MART		NİSAN		MAYIS		HAZİRAN	
		Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)
I. Mamül 100 gr.		16,696	38	18,364	28		34		40	20,032	34		37
		634,448		514,192		624,376		734,560		681,088		741,184	
II. Mamül 250 gr.		20,928	34	24,480	31		33		36	26,680	38		39
		711,552		758,880		807,840		881,280		1,013,840		1,040,520	
TOPLAM AYLIK SATIŞLAR	24,024		1,982,6		1,595,7		1,839,9		1,980,9		1,930,4		2,136
TOPLAM AYLIK CİROLAR	958,337	60,833		55,980		63,400		67,715		72,321		85,291	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 1 DEVAMI

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	TEMMUZ		AGUSTOS		EYLÜL		EKİM		KASIM		ARALIK	
		Kg. Fiyatı	Kota(ton)	Kg. Fiyatı	Kota(ton)	Kg. Fiyatı	Kota(ton)	Kg. Fiyatı	Kota(ton)	Kg. Fiyatı	Kota(ton)	Kg. Fiyatı	Kota(ton)
I. Mamül 100 gr.			34	22.360	41		40		40	25.040	40		35
		681.088		912.660	890.400			890.400		1.001.600		876.400	
II. Mamül 250 gr.			36	28.928	42		40		44	33.376	32		36
		960.480		1.214.976	1.157.120			1.272.832		1.068.032		1.201.536	
TOPLAM AYLIK SATIŞLAR		1.943.2		2.024.8	2.202.1			2.192.4		2.137.7		2.058.3	
TOPLAM AYLIK CİROLAR		76.643		85.417	96.944			96.973		100.089		96.731	

Tabloda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

2. BAŞAK GIDA A.Ş.'NİN BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'DEN TAHSİLATI

Daha önce verilen bilgiler doğrultusunda Başak Pazarlama A.Ş.'nin Başak Gıda A.Ş.'den kaynaklanan cirosu bulunmuştur. (Tablo II-1) Bulunan cirodan Başak Gıda A.Ş.'nin 1994 yılı için beklediği tahsilatların hesaplanmasını bir örnek yardımıyla gösterelim:

Başak Gıda A.Ş.'den üretilen I. mamülü	
I. mamülünün sınai maliyeti	11.300.TL.
Başak Gıda A.Ş.'nin Başak Pazarlama A.Ş.'ye satış fiyatı	11.938.TL.
Başak Pazarlama A.Ş.'nin Perakendeciye satış fiyatı	+16.696.TL.
%25 Perakendeci Payı	+4.174.TL.
%15 KDV	+3.131.TL.
Tüketiciye satılan fiyat	24.001.TL.

Görüldüğü gibi Başak Gıda A.Ş. mamülleri üretip Başak Pazarlama A.Ş.'ye satmaktadır. Mamülleri tüketiciye ulaştıran ise Başak Pazarlama A.Ş.'dir.

Mamülleri sınai maliyeti, hammadde halinden satılabilecek mamül haline gelene dek yapılan işlemlerden kaynaklanan bütün maliyetleri kapsar. Başak Pazarlama A.Ş. bu sınai maliyet tutarlarına ilişkin bilgileri üretim şirketlerinden alır. Bir takım araştırmalar yaparak perakendeciye satabileceği fiyatı belirler. (Tablo II-1) de görülen satış fiyatları bu niteliktedir. Bundan sonraki aşama Başak Gıda A.Ş.'nin Başak Pazarlama A.Ş.'ye satış fiyatının (yani transfer fiyatı) bulunmasıdır. Bunu bulabilmek için şirket içinde geliştirilen şu oranın sonucu hesaplanmalıdır.

$$\frac{\text{BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'NİN MASRAFLARI} + \%05 \text{ veya } \%06 \text{ KAR PAYI}}{\text{BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'NİN CİROSU}} = A$$

Şirket bünyesinde üst yönetim tarafından geçmiş yıllardaki bilgiler, genel eğilim ve 1994 yılı Başak Pazarlama A.Ş.'nin tahmini masraf ve cirosu ile ayrıca asgari oranda elde etmesi planlanan kar payı da dikkate alınarak bu oran hesaplanır. Yıllar arasında çok büyük fark olmamakla birlikte 1994 yılı için bu oranın %28,5 olarak işlem görmesi kararlaştırılmıştır. Bu oranın tahmini tahsilat rakamlarını belirlemedeki anlamı şudur;

Başak Pazarlama A.Ş.'nin satış fiyatının %28,5 eksiği Başak Gıda A.Ş.'nin transfer yani Başak Pazarlama A.Ş.'ye satış fiyatıdır. Diğer bir deyişle

Başak Gıda A.Ş.'nin Başak Pazarlama A.Ş.'ye yaptığı satışların cirosudur. Bu ciroya bir takım işlemler yapılarak ay başında Başak Gıda A.Ş.'nin yurtiçi satışlarından kaynaklanan tahmini tahsilat tutarlarına ulaşılır.

Örneğimizde ele alırsak;

$$16.696 * \%28.5 = 4.758.TL.$$

$$16.696 - 4.758 = \underline{11.938.TL.} \quad \text{Transfer fiyatı}$$

veya;

$$100 - 28.5 = 71,5.$$

$$16.696 * \%71,5 = \underline{11.938.TL.} \quad \text{Transfer fiyatı}$$

Transfer fiyatı ile mamülün sınai maliyeti arasındaki olumlu ya da olumsuz farka göre Başak Gıda A.Ş.'nin karı ya da zararı meydana gelir.

Bu doğrultuda Başak Gıda A.Ş.'nin Pazarlama'dan tahsilatı hesaplanırken öncelikle Pazarlamanın cirosunun %71,5'i alınır. İşte bulunan bu ikinci değerler Başak Gıda A.Ş.'nin satış cirosudur. Bu ciro üzerine %15 KDV eklenerek 1994 yılı için tahsil edilmesi planlanan tutarlara ulaşılır. Ancak dikkat edilmesi gereken nokta tutarların gerçekleştiği anda değil de ortalama olarak 40 gün vadeli tahsil edilebileceğinin belirlenmiş olmasıdır. Bu koşullar altında, zaman içinde satılabilecek mamüllerin tahsilat zamanının hesaplanması gerekir. Bunun için de bir sonraki aylara kaydırmalar yapılır.

Öncelikle vade hesaplamalarında işgünü ve tahsilat günü kavramlarına dikkat edilmelidir. İşgünü, pazar hariç diğer günler kabul edilirken, tahsilat günleri içine cumartesi de girmemektedir. Hesaplamalar sırasında resmi tatil kabul edilen özel günler unutulmamalı ve ayrıca şirket uygulamaları doğrultusunda karar verilmelidir. Çalışmamızda dini bayram arifeleri de tatil olarak kabul edilmektedir.

ÖRNEK HESAPLAMA

1994 Ocak ayında yapılabilecek satışlara ilişkin tahsilat gününün hesaplanması:

Hesaplamalarda bir sonraki ayın son günü (Cumartesi-Pazar-Resmi tatil hariç) temel alınır. Örneğimize göre 1994 Şubat'ının son günü 28' i pazartesidir. Ocak'ın 31'i 29 diye başlanıp 40 güne kadar sayılır. 40. günden önceki işgünleri ise Mart ayına kalan tahsilatlardır. Örneğimizde 40. gün 20

Ocak'tır. 20 Ocak'tan önceki 15 işgününde yapılan satışlar Şubat ayında, 20 Ocak'tan sonraki 10 işgününde yapılan satışlar ise Mart ayında tahsil edilebileceklerdir.

* OCAK 1994 25 işgünü - Toplam Tutar 50.020 TL.
 $50.020 / 25 = 2.000,8$ TL. Bir günlük tutar.

15 işgünü * 2.000,8 = 30,012.TL Şubat ayına kayan tahsilat
10 işgünü * 2,000,8 = 20,008.TL.Mart ayına kayan tahsilat'tır.

Her ay için aynı şekilde hesaplamalar yapılarak Başak Gıda A.Ş.'nin 1994 yılı içinde Başak Pazarlama A.Ş.'den tahsil etmeyi beklediği toplam tutarlara ulaşılır.



* 1 Ocak resmi tatildir, işgünü olarak alınmaz.

(Milyon TL)

TABLO II-2 BAŞAK GIDA A.Ş.'NİN BAŞAK PAZARLAMA A.Ş.'DEN TAHSİLATI

1994 YILI	TOPLARI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	Ekim	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT
Aylık Cirolar	958,337	60,833	55,980	63,400	67,715	72,321	85,291	76,643	85,417	96,944	96,973	100,089	96,731		
Pazarlama Satışları %71.5	685,213	43,496	40,026	45,331	48,416	51,710	60,983	54,800	61,073	69,315	69,336	71,564	69,163		
%15 K.D.V.	102,782	6,524	6,004	6,800	7,262	7,757	9,147	8,220	9,161	10,397	10,400	10,735	10,375		
K.D.V.'li Tutarlar	787,995	50,020	46,030	52,131	55,678	59,467	70,130	63,020	70,234	79,712	79,736	82,299	79,538		
1994 Yılı İşgünleri	301	25	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27		
Tahsilatlar 40 gün vadeli	1.Ay-2.Ay	15 - 10	17 - 7	14 - 10	18 - 7	15 - 6	16 - 10	19 - 7	18 - 8	18 - 8	18 - 7	17 - 9	19 - 8		
	479,831	-	30,012	32,605	30,410	40,088	42,476	43,157	46,053	48,624	55,185	57,410	53,811	55,971	
	200,138	-	-	20,008	13,425	21,721	15,590	16,991	26,973	16,967	21,610	24,527	22,326	28,488	23,567
Başak Pazarlama Tahsilatı	679,969	-	30,012	52,613	43,836	61,809	58,066	60,148	73,026	66,691	76,796	81,937	76,137		

3. BAŞAK GIDA A.Ş.'NİN İHRACAT TAHSİLATI

Başak Gıda A.Ş.'de ihracat bölümü grup genel merkezinde yer almaktadır. Yani Başak Pazarlama A.Ş.'den bağımsızdır. Ayrıca genel merkezde olmasından dolayı hem Başak Gıda A.Ş.'ye hem de Dolunay Gıda A.Ş.'ye hizmet vermektir. Bu prensipten hareketle Başak Gıda A.Ş. için ihracat tahsilatları şöyle hesaplanır:

İlk olarak önceki yıllardan bilgiler, tecrübeler ve yapılan bir takım sözleşmeler sonucu hangi mamüllerden ne kadar ihracat yapılabileceği ihracat bölümü tarafından tahmin edilir. İhraç edilecek mamüllere dolar cinsinden satış fiyatı belirlenir. Aynen Pazarlama'nın cirosunun hesabında olduğu gibi satılacak miktarlarla satış fiyatları çarpılarak aylık satış cirosu bulunur. Bu ciro yine dolar cinsindedir. Bu nedenle 1 doların yıl içinde olabileceği değerler tahmin edilir. Bulunan bu değerler sayesinde ihracat satış hasılatları Türk Lira'sına çevrilir. Nakit bütçesinde Türk Lira'sı olarak görülür. İhracat satışlarının gerçekleştiği ay içinde tahsil edildiği kabul edilmiştir. (Tablo II-3)

Şirketin ihracat yatığı ülkeler ve ihraç edilen miktar içindeki ortalama olarak oransal büyüklükleri şöyledir:

ÜLKELER	ORANLAR %
Suudi Arabistan	15,17
Romanya	14,16
Bağımsız Devletler Topluluğu	13,05
Lübnan	10,68
Yugoslavya	10,63
Kuveyt	7,08
K.K.T.C.	6,26
Hong Kong	3,07
Bulgaristan	2,44
Katar	1,33
Ürdün	1,11
Bahreyn	0,73
Diğer	<u>14,29</u>
	100,00

TABLO II - 3 İHRACAT TAHSİLATI

1944 YILI	TOPLAM	OCAK			ŞUBAT			MART			NİSAN			MAYIS			HAZİRAN		
		Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)
III. Mamül 1. Kg.		4,5\$	1		1,5			5\$	1		5,5\$	2			2,3		1,7		
Beklenen Tutar		4,500\$		6,750\$		5,000\$				11,000\$		12,650\$				9,350\$			
Tahmini Dolar Kuru		14,360 TL		14,992 TL		15,652 TL		16,341 TL		17,060 TL		17,811 TL							
Bek. Tut. x Tah. Dolar Kuru (Milyon TL)	2,115,487	64,620 TL		101,196 TL		78,260 TL		179,751 TL		215,809 TL		166,533 TL							
Başak Gıda A.Ş.'nin																			
TOPLAM İHRACAT MİKTARI	1,281,6	147,6		96,7		100,7		94,5		79,6		76,8							
TL CİNSİNDEN TOPLAM																			
İHRACAT TAHSİLATI (Milyon TL)	41,865	3,724 TL		2,512 TL		2,730 TL		2,710 TL		2,371 TL		2,373 TL							

Tablolarda yer alan tutarlar (000.000.000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 3 DEVAMI

1994 YILI	TOPLAM	TEMMUZ		AGUSTOS		EYLÜL		EKİM		KASIM		ARALIK	
		Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)	Kg.Fiyatı	Kota(ton)
III. Mamül 1.Kg.		75	1		1	85	1,5		2		1	105	1,2
Beklenen Tutar		7,000 \$		7,000 \$		12,000 \$		16,000 \$		8,000 \$		12,000 \$	
Tahmini Dolar Kuru		18,701 TL		19,485 TL		20,342 TL		21,341 TL		22,236 TL		23,214 TL	
Bek. Tut. x Tah. Dolar Kuru (Milyon TL.)		130,907 TL		136,395 TL		244,104 TL		341,456 TL		177,888 TL		278,568 TL	
Başak Gıda A.Ş.'nin													
TOPLAM İHRACAT MİKTARI		76,8	76		117,6		133,6		137,6		144,1		
TL CİNSİNDEN TOPLAM													
İHRACAT TAHSİLATI (Milyon TL.)		2,475 TL		2,582 TL		4,422 TL		4,907 TL		5,303 TL		5,756 TL	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

4. YATIRIM KREDİSİ

Şirketin yapmış olduğu sözleşmelere dayalı olarak olabileceğini planladığı kredidir.

5. SAİR GELİRLER

Bu başlık altında gösterilebilecek başlıca gelirler şunlardır: (Şirket hesap planından alınmıştır)

a. FAİZ GELİRLERİ

Banka Mevduat Faizleri

Tahvil ve Bono Faizleri

Devlet Tahvili Faizleri

Hazine Bonosu Faizleri

Şirketin Cari Hesap Faizi

Diğer Faiz Gelirleri

b. KOMİSYON GELİRLERİ

Satış Komisyonları

Hizmet Komisyonları

Diğer Komisyonlar

c. KONUSU KALMAYAN KARŞILIKLAR

Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı

Şüpheli Ticari Alacak Karşılığı

Şüpheli Diğer Alacak Karşılığı

Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Bağlı Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı

İşkirakler Sermaye Payı Değer Düşüklüğü Karşılığı

Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payı Değer Düşüklüğü Karşılığı

d. MENKUL KIYMET SATIŞ KARLARI

Hisse Senetleri Satış Karları

Özel Kesim Tahvil, Senet ve Bonoları Karları

Tahviller

Finansman Bonoları

Diğer

Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Karları

Devlet Tahvili

Hazine Bonoları

- Gelir Ortaklığı Senetleri
- Diğer Menkul Kıymet Satış Karları
- Yatırım Fonları
- Diğer
- e. KAMBIYO KARLARI
- Kambiyo Karları
- Kur Farkı Karı
- Diğer Olağan Gelir ve Karlar
- f. REESKONT FAİZ GELİRLERİ
- g. DİĞER OLAĞAN GELİR ve KARLAR

Şirket kendi çalışmaları sırasında yukarıda sayılan gelir kalemlerinden bazılarını elde etmektedir. İşte tahsilatlar tablosunda sair gelirler adı altında yer alan tutarlar bu gelirler ve varsa KDV'leridir. Önceki yıllarda gerçekleşen sair gelirler dikkate alınarak tahmini bir değer olarak hesaplamalara alınır.

6. İŞTİRAKLERDEN GELİRLER

Şirketimizin biri üretim diğeri pazarlama şirketi olmak üzere iki ayrı işletmede iştiraki vardır. Bu gelirler yıl içinde bu şirketler alınması beklenen iştirak paylarıdır.

7. CEP DEPO TAHSİLATI

Dolunay Gıda A.Ş.'nin mamülleri satış sunulmak üzere arabalara merkezde yüklenmektedir. Bu işlemler sırasında oluşan işçilik giderleri bu şirketten tahsil edilmektedir. Bu gruba giden gelirler bunları içerir.

8. GRUP MERKEZ MASRAFLARINDAN TAHSİLAT

Genel merkez, satınalma, bütçe, ihracat ve bilgi işlem bölümleri her iki üretim şirketine de hizmet vermektedir. Başlangıçta da belirtildiği gibi genel merkez hesapları da incelediğimiz şirket tarafından düzenlenmektedir. Böylece diğer şirketin genel merkezden aldığı hizmet karşılığı yaptığı ödemeler bizim şirketimiz açısından bir tahsilattır. Aynı mantıkla şirket kendine düşen masraflara karşılık da genel merkeze ödemeler yapmaktadır. Bu tutarlar giderler icmallerinde Grup Merkez Masraf Payı adı altında gösterilir. Tahsilatlar tablosunda görülen Grup Merkez Masraflarından Tahsilat ise diğer

şirketin genel merkeze yaptığı ödemelerden şirketimizin yapacağı ödemelerin düşülmesiyle bulunan tahsilat tutarlarıdır. Bu nedenle ödemeler tablosunda grup merkezi adına bir ödeme görülmezken, ödeme tutarı tahsilattan düşülerek işlem yapılır.

Tahsilat tablosunda görülen tutarların hepsi (varsa) KDV'lidir. Yani her türlü hesaplamalar ve vade kaydırmaları yapıldıktan sonra alınan kesin rakamlardır. Ayrıca 1993 yılında gerçekleşip de tahsil edilmesi 1994 yılına kalan tutarlar da toplam tahsilat rakamlarına ilave edilmektedir.

Tahsilat tutarlarının hesaplaması sırasında KDV tablosu ile satışlar masraflar tablosu için de veri hazırlanır. Satışlar - masraflar tablosunda yer alan tutarlar KDV'sizdir. Satışlar bölümünde yer alan rakamlara KDV hesaplanarak tahsilat tablosuna aktarılır. Hesaplanan KDV'lerde KDV Tablosu'nda (Tablo II-23) yer alır. Ödenecek KDV rakamlarının bulunmasında ilk olarak şirketin aldığı KDV tutarının hesaplanması gerekir. Tabloda satışların KDV'si olarak gösterilen bölümde Başak Pazarlama A.Ş.'ye yapılan satışlardan, depo tahsilatlarından, grup merkez masraflarından ve sair gelirlerden alınan KDV tutarları yer alır. Pazarlamaya yapılan satışların KDV'si Başak Pazarlama A.Ş.'den Tahsilat Tablosu'nda (Tablo II-2) gösterilmiştir. Diğerlerinin de KDV oranı %15'tir.

Dolunay Gıda Depo Tahsilatı	530 TL (Satışlar - Masraflar Tablosu)
KDV Hesaplanması ($530 \times \%15$)	80 TL (KDV Tablosu)
KDV'li Depo Tahsilatı	610 TL (Tahsilat Tablosu)
Grup Merkez Masraf Tahsilatı	15.640 TL
KDV Hesaplanması ($15.640 \times \%15$)	2.346 TL (KDV Tablosu)
KDV'li Grup Merkez Masraf Tahsilatı	17.986 TL (Tahsilat Tablosu)
Sair Gelirler (İştirak Gelirleri Hariç)	480 TL (Satış Masraf Tablosu)
KDV Hesaplanması ($480 \times \%15$)	72 TL (KDV Tablosu)
KDV'li Sair Gelirler	552 TL (Tahsilat Tablosu)

Grup merkez masraf tahsilatı olarak belirtilen (15.640 TL) tutar daha önce anlatılan işlemler sonucu bulunmuştur. İşlemlere ayrıntılı girilmemiş, sonuç rakam verilmiştir.

Görüldüğü gibi satışlar - masraflar tablosu satışlar bölümüne KDV uygulanarak tahsilatlara ulaşılır. Satışlar - masraflar tablosu, gelir tablosunun hazırlanmasında temel kaynaktır.

Tahsilat tablosunun son satırında belirtilen toplam tutarlar nakit bütçesinde, nakit girişleri bölümünde yer almıştır.

1994 YILI	TOPLARI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	BİRÜN	KASIRI	ARALIK
1993 den Devreden Tahsilat	59,988	50,398	9,590										
Başak Gıda A.Ş.'nin Pazarlamadan Tahsilatı	679,969	30,012	52,613	43,835	61,809	58,066	60,148	73,026	65,591	76,795	81,937	76,137	
İhracat Tahsilatı	41,865	3,724	2,512	2,730	2,710	2,371	2,373	2,475	2,562	4,422	4,907	5,303	5,756
Yatırım Kredisi	28,560	5,600	4,000	4,000	4,800				10,160				
Sair Gellirler	552	46	46	46	46	46	46	46	46	46	46	46	46
İştiraklerden Tahsilat													
Dolunay Gıda A.Ş.	4,668								4,668				
Başak Pazarlama A.Ş.	1,465								1,465				
Dolunay Gıda A.Ş. Depo Tah.	610	43	41	42	43	43	42	49	61	61	62	61	62
Grup Mrk. Masrf. Tah.	17,986	1,356	1,374	1,374	1,403	1,387	1,398	1,618	1,595	1,610	1,638	1,614	1,619
TAHSİLAT TOPLAMI	836,863	61,167	47,676	60,806	62,837	66,666	61,925	64,336	77,310	85,023	83,448	88,961	83,620

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

C. NAKİT BÜTÇESİNDE İKİNCİ AŞAMA : ÖDEMELER

Nakit bütçesinin ilk aşamasının tahsilatlar yani beklenen nakit girişleri olduğunu belirtmiştik. İşte ikinci aşaması da ödemelerin zamanının ve tutarının belirlenmesidir. Böylece beklenen nakit çıkışları da hesaplanmış olmaktadır.

Çalışmamızda kullanılan ödemeler tablosu (Tablo II-24)'de görülmektedir. Bu tabloyu oluşturan kalemler sırasıyla incelenmiş ve sonuç tutarlara ulaşılmıştır. Ayrıca ödemeler tablosunun yanı sıra karşılık hariç ve dahil olmak üzere gider icmalleri ve satışlar - masraflar tablosu da düzenlenmiş, sonuçta nakit bütçesinin verileri hazır hale getirilmiştir.

Şimdi bu yukarıda anlatılanları, tablolar yardımıyla gösterelim:

1. HAMMADDE ve AMBALAJ MALZEMELERİ ÖDEMELERİ

Şirketimizin hammadde ve ambalaj malzemeleri ödemelerinin hesaplanmasında ilk aşama satış miktarlarına bağlı olarak üretim programlarının hazırlanmasıdır. Bu doğrultuda her ay için satılması planlanan miktarları karşılamak şeklinde hangi mamülden ve ne kadar üretilmesi gerektiği belirlenir. Üretim miktarları hesaplanırken mamül yardımı verilen aylar ve perakende satış miktarları dikkate alınmalı ve bunlara göre stoklar belirlenmelidir. Bu amaçla yapılan çalışmalarda birisi dönembaşı ve dönemsonu stok çizelgelerinin yapılmasıdır. Bu çizelgelerde öncelikle her mamül için yıl sonunda bulunması gereken merkezi asgari stoklar, her ay için hesaplanmış iç piyasa ve ihracat satışları ve bu satışları karşılayacak üretim miktarları gösterilmektedir. (Tablo II-5)'de ilk olarak örnek olması açısından üç ürünün dönembaşı ve dönemsonu stok hesaplamaları yapılmış daha sonrada şirketimizin toplam üretim ve satış miktarları verilmiştir.

Dönembaşı ve dönemsonu stok çizelgesinden elde edilen bilgiler ışığında stok tablosu (Tablo II-6) düzenlenir. Bu tabloda yıl içindeki üretim, stok ve satış miktarları görülebilmektedir.

(TON)

TABLO II-5 DEVREBAŞI, DEVRESONU STOK TABLOSU

AYLAR		OCAK						ŞUBAT						MART						NİSAN						
MERKEZ	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	
ASGARİ	BAŞI	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	İç	İh	İç	İh	SONU	DEVRE	
STOK	STOK	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	DEVRE	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	DEVRE	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	DEVRE	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	DEVRE	
ÜRETİM CİNSLERİ																										
I. Mamül 100 Gr.	8	28	7,2	-	30	-	(+) 5,2	10	-	14,2	-	(+) 121,8	-	24	-	(+) 0,2	24	-	(+) 0,2	-	24	-	(+) 0,2	-	(+) 0,2	
II. Mamül 250 Gr.	56	-	193,4	20	182,5	20	(+) 10,9	108,3	20	119,2	20	(+) 1	134,4	20	57	20	(+) 77,4	151,2	20	194,5	20	(+) 34,1	(+) 34,1	(+) 34,1	(+) 34,1	
III. Mamül 1 Kg.	5	-	14,7	1	14,7	1	-	20,45	1,5	17,65	1,5	(+) 2,80	8,5	110,8	1	(+) 0,5	15,1	2	13,4	2	(+) 2,2	(+) 2,2	(+) 2,2	(+) 2,2	(+) 2,2	
Beşak Gıda A.Ş'nin																										
TOPLAM ÜRETİM-SATIŞLAR	859,7		2.200,0	2.130,2	(+) 1929,6	1.862,0	1.692,4	(+) 899,1	1.898,1	1940,6	(+) 864,6	2.187,1	2.075,4	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	(+) 966,3	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 5'İN DEVAMI

(TON)

AYLAR	EYLÜL						EKİM						KASIM						ARALIK					
	DEVRE		ÜRETİM		SATIŞ		DEVRE		ÜRETİM		SATIŞ		DEVRE		ÜRETİM		SATIŞ		DEVRE		ÜRETİM		SATIŞ	
	BAŞI	SONU	İç	İh	İç	İh	BAŞI	SONU	İç	İh	İç	İh	BAŞI	SONU	İç	İh	İç	İh	BAŞI	SONU	İç	İh	İç	İh
STOK	STOK	STOK	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	STOK	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	STOK	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	STOK	STOK	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç	Piyasa raç
ÜRETİM CİNSLERİ																								
I. Mammü 100 Gr.	(+) 0,3 24	-	23,2	-	25,6	-	26	-	(+) 0,7	25,6	-	25,8	-	(+) 0,5	22,4	-	14,9	-	(+) 8	-	(+) 8	-	(+) 8	-
II. Mammü 250 Gr.	(+) 22,4 186,4	20	172	20	152,0	20	120	20	(+) 48,8	152,0	11,192	1	(+) 8,8	147,8	20	100,6	20	(+) 56						
III. Mammü 1 Kg.	(+) 2,7 22,4	1,5	23,4	1,5	8,0	2	8,1	2	(+) 1,8	7,2	17,5		(+) 1,3	6,4	1,2	2,7	1,2	(+) 5						
BAŞAK GIDA A.Ş.																								
TOPLAM ÜRETİM-SATIŞLAR			2,336,8	2,319,7	(+) 738,8	2,300,6	2,326,0	(+) 713,3			2,277,4	2,275,3	(+) 716,4		2,204,4	2,202,4	(+) 717,4							

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 6 STOK TABLOSU

(TON)

AYLAR	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Dönem Başı Stok	859,7	859,7	899,5	884,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	713,3	716,4
ÜRETİM												
İç Piyasa	23.861,7	2.052,4	1.565,3	1.795,4	2.092,6	1.863,7	1.921,4	1.945,5	2.039,2	2.219,2	2.166,9	2.139,8
İhracat	1.281,6	147,6	96,7	100,7	94,5	79,6	76,8	76,8	76,0	117,6	133,6	137,6
144,1												
TOPLAM ÜRETİM	25.163,3	2.200,0	1.662,0	1.896,1	2.187,1	1.963,3	1.998,2	2.022,3	2.115,2	2.336,8	2.300,6	2.277,4
2.204,4												
SATIŞLAR												
Başak Pazarlama	24.024,0	1.982,6	1.595,7	1.839,9	1.980,9	1.830,4	2.136,0	1.943,2	2.024,8	2.202,1	2.192,4	2.137,7
İhracat	1.281,6	147,6	96,7	100,7	94,5	79,6	76,8	76,8	76,0	117,6	133,6	137,6
144,1												
TOPLAM SATIŞ	25.305,6	2.130,2	1.692,4	1.940,6	2.075,4	2.010,0	2.212,8	2.020,0	2.100,8	2.319,7	2.326,0	2.275,3
2.202,4												
Dönem Sonu Stok	717,4	929,5	899,1	854,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	715,4	717,4

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

Her mamül için belirlenen üretim miktarlarından sonra ikinci olarak bu mamüllerde kullanılacak hammadde ve ambalaj malzemelerinin miktarlarının belirlenmesi gerekir. Şirket bünyesinde her mamülün standart miktarı için (Örneğin 100 gr , 250 gr gibi) hangi hammadde ve ambalaj malzemelerinden ne kadar kullanıldığı hasaplanmıştır. Buna göre üretim programlarında o mamül için verilen miktarlar ile bir birimde bulunan hammadde ve ambalaj malzemesi miktarları çarpılarak yıl boyunca o mamül için gerekli olabilecek miktarlar belirlenir. Bütün mamüller için bu çalışma yapılarak aynı özelliklere sahip hammadde ve ambalaj malzeme miktarları birleştirilir. Böylece şirketin belirlediği üretim programı için gerekli olabilecek çeşitli hammadde ve ambalaj malzeme miktarları ve zamanları belirlenmiş olmaktadır. Bu anlatılanları örneklemek gerekirse,

I. MAMÜL 100 gr.

AI maddesi 40 gr
BI maddesi 15 gr
CI sıvısı 20 mlt.
DI esansı 5 gr
EI maddesi 30 gr.

II. MAMÜL 250 gr.

AII. maddesi 53 gr
BII. maddesi 28 gr
CI. sıvısı 30 mlt.
AI. maddesi 45 gr
DI. esansı 10 gr
CII. maddesi 50 gr
DII. maddesi 60 gr

AMBALAJ MALZEMELERİ

I. MAMÜL 100 gr.

xI Kağıtları 13 cm
xI Mürekkep 8 mlt.
zI Kağıtları 28 mm

II. MAMÜL 250 gr.

xII Kağıtları 32 cm
xII Mürekkep 13 mlt
zII Kağıtları 53 mm

Bu şekilde her birim mamül için miktarlar belirlenmiştir. Malzeme miktarları mamülde kalma durumları dikkate alınarak hesaplanmıştır. Çünkü bazı maddelerde buharlaşma, çökme veya ambalaj malzemelerinde sünme durumları sözkonusudur.

İşlemlerin kolaylığı açısından I mamülünden 2 birim, II. mamülden de 3 birim üretileceğinin planlandığını varsayalım. Bir birim için verilen miktarları programda verilen miktarlarla çarparak aynı özellikteki hammadde ve ambalaj malzemelerini birleştirelim.

	<u>I. MAMÜL</u>		<u>II. MAMÜL</u>	
AI maddesi	(2*40)	+	(3*45)	= 215 gr.
BI maddesi	(2*15)			= 30 gr
CI sıvısı	(2*20)	+	(3*30)	= 130 gr
DI esansı	(2*5)	+	(3*10)	= 40 gr
EI maddesi	(2*30)			= 60 gr
AII maddesi			(3*53)	= 159 gr
BII maddesi			(3*28)	= 84 gr
CII maddesi			(3*50)	= 150 gr
DII maddesi			(3*60)	= 180 gr

AMBALAJ MALZEMELERİ

	<u>I. MAMÜL</u>		<u>II. MAMÜL</u>	
xI Kağıtları	(2*13)			= 26 cm
yI Mürekkebi	(2*8)			= 16 mlt
zI Kağıtları	(2*28)	+	(3*53)	= 215 cm
xII Kağıtları			(3*32)	= 96 cm
yII Kağıtları			(3*13)	= 39 cm

Yukarıda görüldüğü gibi şirket içinde her mamül için bu şekilde hesaplamalar yapılarak toplam miktarlara ulaşılmaktadır. Yıl içinde hangi hammadde ve ambalaj malzemesinden ne zaman ne kadar ihtiyaç olduğu belirlenmiş olmaktadır.

Üçüncü aşama ise bu hammadde ve ambalaj malzemelerinin fiyatlarının tahmin edilmesidir. Şirketimizde bu fiyatlar; hammadde ve ambalaj malzemeleri fiyatlarının geçmiş yıllarda gösterdiği artış veya azalış eğiliminden, belirli bir artış oranının belirli zamanlarda kullanılmasından, piyasadaki değişikliklerden, satıcı firmanın uyguladığı fiyat politikalarından ve yöneticilerin tecrübelerinden etkilenmekte ve bunların ışığında tahmin edilmektedir. Bütün çalışmalar enflasyon rakamları dikkate alınarak yapılmaktadır.

Şirkette üretimde kullanılacak hammadde ve ambalaj malzemeleri yıl boyunca satınalma bölümü tarafından sağlanmaktadır. Yaklaşık bu malzemeler 300 kalem civarındadır. Bazı malzemeler alım imkanı kısıtlı olmasından dolayı bir firmadan alınmakta bazıları ise 3 veya 4 firma alternatif olarak düşünülmektedir. Satıcı firma sayısının artması gelecek yıla ait tahmin yapılmasını zorlaştırmakta, alternatif firmalar da dikkate alınarak ortalama bir fiyat hesaplanmaktadır. Ayrıca yöneticilerin gelecek yıla ilişkin politikaları değişebilmektedir. Bu kararlarda firma yöneticilerinin karşılıklı ilişkileri, kısa vadeli yapılabilen sözleşmeler ya da piyasa koşullarındaki riskin artması etkili olabilir.

Bu doğrultuda satınalma bölümü çalışanları ve yöneticileri bütün bu etkenleri dikkate olarak alımı düşünülen malzemeleri mümkün olduğu kadar ayrıntılı incelemekte ve gelecek yılki fiyat tahminlerini yapmaktadır. Yapılan tahminler bütçe ve maliyetler ve muhasebe bölümüne aktarılmakta ve karşılıklı görüşmeler başlamaktadır. Sonuçta ilgili bölümlerin onayı alınarak gerekli görülen değişiklikler yapılmakta ve fiyat tahminleri kesinleşmektedir. Bu süreç Ekim ayında başlamakta ve 31 Aralık 1993 tarihine kadar sürmektedir. Bu süre zarfında gelişen fiili durumlar da dikkate alınarak 1994 için son fiyat çalışmaları yapılmaktadır. Şirket bu çalışmalara son derece önem vermekte ve her ay oluşan fiili fiyatlarla tahminleri karşılaştırmakta ve gelecek ayları yeniden tahmin etmektedir. Yani 31 Aralık 1993 fiyatlarıyla 1994 bütçeleri hazırlanmakta, Ocak 1994'de oluşan fiili fiyatlar yeniden dikkate alınarak gerekli görülürse Şubat-Aralık dönemi, bütçelerinde ayarlamalar yapılmaktadır. Bu çalışma devam etmekte ve yıl sonuna dek her ay yeni revize bütçeler elde edilebilmektedir. Böylece şirket piyasadaki değişiklikleri en kısa zamanda görebilmekte ve gelecekteki çalışmalarına yansıtabilmektedir. Ani fiyat değişimlerine uyum sağlayabilmekte gereksiz yere nakit tutulmasını ya da nakit açığı doğmasını önlemeye çalışmaktadır.

Hammadde ve ambalaj malzemelerinin 1994 yılı için birim fiyatları tahmin edildikten sonraki aşama yıl için alınması planlanan miktarlarla bu

fiyatların çarpılmasıdır. Yani hammadde ve ambalaj malzemelerinin şirkete maliyetinin bulunmasıdır.

Hammaddelerin maliyetinin hesaplanması (Tablo II-7) de gösterilmiştir. Örnek olması açısından AI ve BI hammaddeleri alınmış ve alt kısımda da çalışmamızda kullanacağımız toplam tutarlar verilmiştir. Her hammaddenin özelliği ve alınan firmanın yapısına bağlı olarak birbirinden farklı vade ve KDV oranları tespit edilmiştir. Şirketin pazarlama tahsilatının hesaplandığı gibi vade kaydırmaları yapılarak yılın hangi ayında ne kadar ödeme yapılabileceği tahmin edilmektedir.*

Ambalaj malzemeleri ödemeleri de aynı mantıkla hesaplanır. (Tablo II-8). Bu malzemelerin çoğunluğunda KDV oranı %15'dir. Bazı özel malzemelerde KDV oranı sıfır olabilmektedir.

Her iki hesaplamada da KDV matrahları gider icmalleri ve satışlar-masraflar tablolarına, KDV'li son ödeme tutarları ise ödemeler tablosuna yazılır. Yine bunlara ilişkin hesaplanan KDV rakamları da Ödenen KDV başlığı altında KDV hesaplamalarında (Tablo II-23) dikkate alınır.

* 30 gün vade kaydirmada 1'er ay, 90 gün vadede ise 3'er ay kaydırılır. Eksik veya fazla çeken aylar dikkate alınmaz.

(Milyon TL)

TABLO II - 7 TOPLAM HAMMADDE ÖDEMELERİNİN HESAPLANMASI

1994 YILI	TOPLAM OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİR.	TEMMUZ	AĞUST.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT
AI maddesi gideri	36,181	2,017	1,849	2,305	2,813	2,638	2,927	2,974	3,177	3,566	3,935	4,055	4,005	
%8 KDV Oranı	2,893	161	148	185	225	211	226	238	254	285	315	325	320	
KDV'li AI maddesi	39,054	2,178	1,997	2,490	3,038	2,849	3,053	3,212	3,431	3,851	4,250	4,380	4,325	
1994 yılı işgünlere	301	25	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27	
Ödeme 30 gün vadeli	1 Ay	25	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27	
		-	2,178	1,997	2,490	3,038	2,849	3,053	3,212	3,431	3,851	4,250	4,380	4,325
AI MADDE Ödemesi	34,729	-	2,178	1,997	2,490	3,038	2,849	3,053	3,212	3,431	3,851	4,250	4,380	4,325
BI Maddesi gideri	2,140	196	128	205	210	100	30	138	152	234	246	237	264	
%15 KDV Oranı	321	29	19	31	31	15	5	21	23	35	37	35	40	
KDV'li BI maddesi	2,461	225	147	236	241	115	35	159	175	269	283	272	304	
1994 yılı işgünlere		25	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27	
Ödeme 45 gün vadeli	1 Ay - 2 Ay	11-14	12-12	10-14	14-11	13-8	12-14	14-12	14-12	14-12	13-12	13-13	15-12	
	1,101	-	99	74	98	135	71	16	86	94	145	147	136	169
	920	-	-	126	73	138	106	44	19	73	81	124	136	135
BI MADDE Ödemesi	2,021	-	99	200	171	273	177	60	106	167	226	271	272	305
TOPLAM HAMMADDE GİD.	311,376	21,761	16,788	20,336	23,486	21,968	22,746	24,980	26,486	31,821	32,174	34,664	34,178	
TOPLAM KDV GİD	26,919	1,824	1,420	1,717	1,968	1,813	1,834	2,076	2,191	2,565	2,683	2,891	2,847	
TOPLAM HAMMADDE ÖDEMESİ	320,636	22,987	23,162	20,889	22,062	24,429	23,794	23,793	27,110	29,008	30,314	36,178	36,909	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 8 TOPLAM AMBALAJ MALZEMELERİNİN ÖDEMELERİNİN HESAPLANMASI

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİR	TEMM	AGÜST.	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT	MART
x I Kağıt Gideri	2.537	54	98	158	207	192	220	242	237	262	302	295	270			
%15 KDV Oranı	381	8	15	24	31	29	33	36	36	39	45	44	41			
KDV'li x I Kağıtları	2.918	62	113	182	238	221	253	278	273	301	347	339	311			
1994 Yılı İşgünleri		25	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27			
Ödeme 90 gün vadeli					62	113	182	238	221	253	278	273	301	347	339	311
x I KAĞIT ÖDEMESİ	1.921				62	113	182	238	221	253	278	273	301	347	339	311
TOPLAM AMBALAJ GİD.	120.873	8.860	6.638	7.220	9.026	8.393	8.046	9.797	10.360	12.063	13.394	13.889	13.427			
TOPLAM KDV GİD.	11.721	873	616	702	887	828	701	922	971	1.200	1.329	1.366	1.327			
TOT. AMBALAJ ÖDEMESİ	125.642	8.760	8.946	8.759	8.782	8.963	9.198	9.165	10.441	10.992	12.120	14.278	14.268			

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

2. İŞÇİLİKLE İLGİLİ GİDERLERİN HESAPLANMASI

İşçilikle ilgili giderlerin hesaplanması sırasında Başak Gıda A.Ş. üretim ve idari personeli ve Başak Gıda A.Ş.'nin Grup Genel Merkez personeli dikkate alınır. Bu gruplar için aynı hesaplama yöntemi kullanılarak ayrı ayrı işçilikle ilgili giderler hesaplanır. Sonuçta bu giderler Başak Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. adına düzenlenmiş nakit bütçesini etkiler.

Öncelikle çalışanlar idari personel, asli işçi ve muvakkat işçi olarak ayrılır.

IDARİ PERSONEL: Genel olarak şirket faaliyetlerinin planlanması, planlar doğrultusunda yönetilmesi ve sonuçların değerlendirilmesi aşamalarında görev alan kişilerdir. Muhasebe, satınalma, bütçe ve maliyetler üretim planlama, kalite kontrol bölümleri çalışanları ve üst yöneticileri gibi....

ASLİ İŞÇİLER: Şirket bünyesinde sürekli kadroda çalışan işçilerdir.

MUVAKKAT İŞÇİLER: Bu gruba giren işçiler ise sınırlı dönemler içinde, fabrikanın faaliyetlerinde yer alırlar. Üretim programlarındaki artış ve azalışa göre çalışabilecekleri dönemler belirlenir.

Asli ve muvakkat işçilerden kaynaklanan giderler direkt ve endirekt işçilik giderleri olarak ikiye ayrılır. Direkt işçilik, imal edilen mamüllere doğrudan doğruya yüklenebilen ve mamülün temel yapısını oluşturan hammaddenin şeklini, yapısını ve niteliğini değiştiren giderlerdir. Nihai mamüllerin imalatında kullanılan direkt işçilik dışında kalan ve bu mamüllere doğrudan doğruya yüklenmeleri olanaksız olan işçiliklere, endirekt işçilik adı verilir. Endirekt işçilik yardımcı ve yönetici işçilik olmak üzere ikiye ayrılır. Yardımcı işçilik, imalat eylemlerinin düzenli bir biçimde sürdürülmesine yardım eden işçilik olup, bakım ve onarım işçileri, kapıcı ve çırak vb. personelden kaynaklanan işçilik giderlerinden oluşur. Yönetici işçilik de; imalat eylemlerini yöneten ustabaşı, gözlemci, atölye şefi vb. kişilere ödenen giderlerden oluşur.¹⁵⁵

Çalışanlar idari, asli ve muvakkat şeklinde gruplandırıldıktan sonra ait oldukları bölümlere;

Başak Gıda A.Ş. idari personeli,
Başak Gıda A.Ş. asli işçileri,

¹⁵⁵ Rifat ÜSTÜN, Maliyet Muhasebesi (İlkeler ve Uygulamalar), 3. Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1988, s. 170.

Başak Gıda A.Ş. muvakkat işçileri,
Genel merkez idari personeli,
şeklinde dağıtılır.

Böylece nerede, hangi katagoride kaç çalışan olduğu rahatlıkla hesaplanabilir. Bu ayırım işçilikle ilgili giderlerin hesaplanmasında başlangıç noktasıdır.

HESAPLAMA SÜRECİ:

İlk olarak yukarıda belirtilen ana bölümlerin alt bölümünde (hamurhane, üretim hatları, paketlenme bölümü gibi) aynı katagoride bulunan çalışanlar gruptandırılır. Personel bölümünden her bir çalışana ait çalışma ve sosyal hayatına ilişkin bilgiler toplanır. Bu bilgiler ışığında bütçesi yapılmak istenen yıla ait her çalışan için tahmini işçilik giderleri hesaplanır. Aynı gruptaki çalışanların toplamı alınır ve gruptaki kişi sayısına bölünerek o bölümde çalışana ait ortalama bir değer bulunur. Bu şekilde bütün alt bölümlerde, idari, asli ve muvakkat personel için ortalamalar elde edilir. Bunlar birleştirilerek belirtilen ana bölümlerin idari, asli ve muvakkat personeline ait birer kişinin işçilik giderleri ile ilgili rakamlara ulaşılır. Bu rakamlar o grubun ortalama olarak şirkete maliyetidir.

Üretim bölümü önceden belirlediği aylık kapasite ve üretim programları doğrultusunda her ay için gerekli olabilecek asli ve muvakkat işçi sayısını verir. Genelde asli işçilerde yıl boyunca büyük boyutlu değişiklikler olmaz. Muvakkat işçi sayısında ise daha belirgin bir artma ya da azalma görülebilir. Bu da üretimdeki artış veya azalışa göre işçi sayısında yapılan değişikliklerden kaynaklanmaktadır. İdari personelde ise şirket içinde geçmiş yıllardan gelen oturmuş bir kadro bulunmaktadır. Ancak emeklilik veya özel durumlarda çıkan personelden dolayı değişimler olabilir. Böylece Başak Gıda A.Ş. ve Grup Genel Merkezi için daha önceden hesaplanan her katagoriye (idari-asli-muvakkat) ait ortalama gider rakamları ile, o grupta olması beklenen çalışan sayısı çarpılarak genel tablolara ulaşılır. Bu arada genelde yöneticilerde görülmek üzere, hesaplanan katagoride bir kişi bulunuyorsa o kişinin hesapları esas alınır. Ortalama alınabilecek bir değer yoktur. Koordinatörler, bölüm başkanları gibi...

Bundan sonraki aşama bulunan toplam işçilikle ilgili gider rakamlarından işçilikle ilgili ödeme rakamlarına ulaşılmasıdır. Yapılan hesaplamalar sonucu çeşitli kurumlara, önceden belirlenen fonlara ve personele ödenecek tutarlar ve ödeme zamanları bulunur. Böylece işçilikten kaynaklanan nakit çıkışları saptanmıştır.

Örnek çalışmamızda öncelikle bir asli ve muvakkat işçinin şirkete maliyeti (çalışanın giydirilmiş ücreti) hesaplanmıştır. Asli ve idari personel arasındaki benzerliklerin çokluğu ve farkların azlığı dikkate alınarak ayrıca idari personel için örnek düzenlenmemiştir. Hesaplama kolaylığı sağlaması açısından asli ve muvakkat işçi sayısı yıl içinde 10'ar kişi olarak belirlenmiş ve ortalama değerlere ulaşılmıştır. Bulunan ortalama değerler, çalışması planlanan işçi sayılarıyla çarpılarak yıllık toplam değerlere ulaşılmıştır. Bundan sonraki aşama olarak bulunan toplam değerler üzerinden örnek hesaplamalar yapılarak, çalışmamızda kullanılan toplam tutarlar verilmiştir.*

a. İDARİ ve ASLİ PERSONELİN İŞLETMEYE MALİYETİNİN HESAPLANMASI

Genelde asli ve idari personel hemen hemen aynı yöntemlerle hesaplanmaktadır. İki grupta da diğerinde olmayan birkaç ayrıcalık sözkonusudur. Ayrıca idari personelin ücreti genelde asli personelden biraz daha yüksek olabilmektedir. Hesaplamalara geçmeden önce gider hesaplamalarıyla ilgili olarak karşımıza çıkan karşılık hariç ve dahil kavramlarını açıklayalım.

KARŞILIK HARIÇ: Tahakkuk esasına göre yapılan hesaplamaları kapsar. Yani yapılan ödeme ve tahsilatlar gerçekleştiği ayda dikkate alınır. (Nakit Bütçesi).

KARŞILIK DAHİL: Yapılan ödemeler gerçekleştiği zamanda değilde bütün bir yıla dağıtılarak (karşılık ayrılarak) gösterilir. (Gelir Tablosu) Toplamı 12'ye bölerek olabilir.

Şimdi ise genel hesaplanış yöntemi çerçevesinde bir asli veya idari personelin şirkete maliyetini hesaplayalım.

ÖRNEK:

Onuncu yılını Mayıs 1994'te tamamlayacak olan bir ustabaşının Ocak 1994 ücret hesaplamaları (Karşılık Dahil esasına göre):

* Yapılan örnekler konuya ışık tutması açısından dikkate alınmalıdır.

Örnek çalışmamızda öncelikle bir asli ve muvakkat işçinin şirkete maliyeti (çalışanın giydirilmiş ücreti) hesaplanmıştır. Asli ve idari personel arasındaki benzerliklerin çokluğu ve farkların azlığı dikkate alınarak ayrıca idari personel için örnek düzenlenmemiştir. Hesaplama kolaylığı sağlaması açısından asli ve muvakkat işçi sayısı yıl içinde 10'ar kişi olarak belirlenmiş ve ortalama değerlere ulaşılmıştır. Bulunan ortalama değerler, çalışması planlanan işçi sayılarıyla çarpılarak yıllık toplam değerlere ulaşılmıştır. Bundan sonraki aşama olarak bulunan toplam değerler üzerinden örnek hesaplamalar yapılarak, çalışmamızda kullanılan toplam tutarlar verilmiştir.*

a. İDARİ ve ASLİ PERSONELİN İŞLETMEYE MALİYETİNİN HESAPLANMASI

Genelde asli ve idari personel hemen hemen aynı yöntemlerle hesaplanmaktadır. İki grupta da diğerinde olmayan birkaç ayrıcalık sözkonusudur. Ayrıca idari personelin ücreti genelde asli personelden biraz daha yüksek olabilmektedir. Hesaplamalara geçmeden önce gider hesaplamalarıyla ilgili olarak karşımıza çıkan karşılık hariç ve dahil kavramlarını açıklayalım.

KARŞILIK HARIÇ: Tahakkuk esasına göre yapılan hesaplamaları kapsar. Yani yapılan ödeme ve tahsilatlar gerçekleştiği ayda dikkate alınır. (Nakit Bütçesi).

KARŞILIK DAHİL: Yapılan ödemeler gerçekleştiği zamanda değilde bütün bir yıla dağıtılarak (karşılık ayrılarak) gösterilir. (Gelir Tablosu) Toplamı 12'ye bölerek olabilir.

Şimdi ise genel hesaplanmış yöntemi çerçevesinde bir asli veya idari personelin şirkete maliyetini hesaplayalım.

ÖRNEK:

Onuncu yılını Mayıs 1994'te tamamlayacak olan bir ustabaşının Ocak 1994 ücret hesaplamaları (Karşılık Dahil esasına göre):

* Yapılan örnekler konuya ışık tutması açısından dikkate alınmalıdır.

Normal Ücret	6,500.000
Fazla Mesai (normal ücret * %3)	195.000
İkramiye (normal ücret / 3)	2.166.667
Başarı Primi (30.000 * işgünü)	750.000
İşveren Sigorta Primi (sigorta tavana * %19,5)	1.270.815
Senelik İzin Harçlığı (1.000.000 / 12)	83.333
Bayram Harçlığı (2.000.000 / 12)	166.667
Yakacak Yardımı (2.000.000 / 12)	166.667
Giyim Yardımı (1.000.000 / 12)	83.333
Tahsil Yardımı (900.000 / 12)	75.000
Çocuk Yardımı (yasal düzenleme)	98.000
Doğum-ölüm-evlenme	30.000
Yemek Giderleri (17.000 * işgünü)	425.000
Konut Fonu	80.000
İşveren Tasarruf Teşvik Fonu	201.450
Taltif İkramiyesi	541.667
Mamül Yardımı	65.000
Aile Yardımı (yasal düzenleme)	294.000
Gıda Yardımı	33.333
* Yılsonu Primi	250.000
Gece Zammı	27.446
Diğer Giderler	+ 20.000
	13.273.378

Örneğimizdeki asli işçinin OCAK 1994'e ait giydirilmiş ücreti yada şirkete maliyetidir.

* Yılsonu Primi asli personelin giydirilmiş ücret hesaplarına alınmamıştır.

1. İŞLEMLERİN AÇIKLAMASI

Açıklamalara başlamadan önce şu noktayı hatırlatalım;

Başak Gıda A.Ş.'nin bazı gider hesaplamalarında iki yönde hareket ettiğini belirtmiştik. İşte işçilikle ilgili giderlerin hesaplanmasında da karşılık hariç ve karşılık dahil tabloları düzenlenmektedir.

Bu hatırlatmadan sonra maliyeti oluşturan kalemlere sırasıyla bakalım:

NORMAL ÜCRET: Çalışanın aylık brüt ücretidir. (6.500.000 TL) Şirket politikası olarak 6 ayda bir %20 ücret artışı öngörülmüştür

FAZLA MESAI: Geçmiş yıllarda gerçekleşen fazla mesai durumları gözönünde tutularak üst yönetim tarafından belirlenen tahmini bir orandır. Başak Gıda A.Ş.'de brüt ücretin %3'ü olarak bütçelenmektedir.

$$6.500.000 * \%3 = 195.000 \text{ TL.}$$

İKRAMIYE: Mart, haziran, eylül ve aralık ayları olmak üzere her üç ayda bir, çalışana brüt ücreti tutarında ikramiye ödenir. Örneğimiz karşılık dahil olduğu için üç ay boyunca karşılık ayrılmıştır.

$$6.500.000 / 3 = 2.166.667 \text{ TL.}$$

BAŞARI PRİMİ: İşçi sendikalarıyla yapılan bir takım anlaşmalar ya da üst yönetimin aldığı birtakım kararlar sonucu özellikle imalat hattında yöneticiye benzer konumlarda çalışan (ustabaşı-postabaşı gibi) asli işçilere ödenen bir primdir. İdari personele böyle bir uygulama yoktur.

Çalışmamızda başarı primi günlük 30.000 TL'dir. Aylık tutar o ayın iş günü sayısı ile çarpılarak bulunur.

OCAK 1994 için işgünü 25

$$30.000 * 25 = 750.000 \text{ TL.}$$

İŞVEREN SİGORTA PRİMİ: Yasalarla normal ücret, fazla mesai, ikramiye, gece zammı ve başarı primleri toplamının %19,5'ü olarak öngörülmüştür. Ancak devlet tarafından bir sigorta tavanı belirlenir. Normal ücret, fazla mesai, ikramiye, gece zammı ve başarı priminin toplamı bu tavanı aşıyor ise tavan üzerinden prim hesaplanır. Tavanı aşan kısmı dikkate alınmaz. Aşmıyorsa bulunan toplam, prim hesaplamasına esas alınır.

1994 yılı için belirlenen sigorta tavanları şöyledir:

Ocak-Şubat-Mart için = 6.517.000 TL.

Nisan-Mayıs-Haziran için = 7.315.000 TL.

Temmuz-Ağustos-Eylül için = 8.193.000 TL.
Ekim-Kasım-Aralık için = 9.012.000 TL.

Normal ücret = 6.500.000 TL.
Fazla mesai = 195.000 TL.
İkramiye = 2.166.667 TL.
Başarı Primi = 750.000 TL.
Gece zammı = 20.000 TL.

9.631.667 TL. Tavanı aştığı için tavan üzerinden prim

hesaplanır.

$6.517.000 * \%19,5 = 1.270.815$ TL.

$7.315.000 * \%19,5 = 1.426.425$ TL.

$8.193.000 * \%19,5 = 1.597.635$ TL.

$9.012.000 * \%19,5 = 1.757.340$ TL.

Emekli olmaya hak kazanıpta çalışmaya devam eden işçilerde bu oran %18'dir.

SENELİK İZİN HARÇLIĞI: Çalışan izne çıkarken genelde 1.000.000 TL. ödenmektedir. Yine örneğimiz karşılık dahil olduğu için,
 $1.000.000 / 12 = 83.333$ TL. olarak her aya yazılır.

BAYRAM HARÇLIĞI: Dini bayramlarda 1.000.000 TL. olmak üzere toplam 2.000.000 TL. ödeme yapılır Aynı prensipten hareketle;
 $2.000.000 / 12 = 166.667$ TL olarak dikkate alınır. 1994 yılı bayram harçlığı ödemeleri ise Mart ve Mayıs ayındadır.

YAKACAK YARDIMI: Yılda bir kere genelde mayıs aylarında 2.000.000 TL'lık ödemeler yapılmaktadır.
 $2.000.000 / 12 = 166.667$ TL.'dir.

GİYİM YARDIMI: Asli işçilere mayıs ve kasım; idari personele mayıs olmak üzere toplam 1.000.000 TL. giyim yardımı düşünülmüştür. Bu yardım işçilere yazlık ve kışlık olmak üzere pantolon, gömlek, ayakkabı, havlu ve sabun olarak verilir. İdari personele ise anlaşma yapılan bir mağazadan giyim eşyası olma hakkı tanınır.

$1.000.000 / 12 = 83.333$ TL.

TAHSİL YARDIMI: Öğrenim gören çocuğu olan çalışanlara verilmek üzere düzenlenmiş bir yardımdır. Farklı düzeydeki okullar için farklı olabilir. Örneğin; bir ilkokul ve bir ortaokul öğrencisi olan çalışana toplam 900.000 TL'lık bir tutar öngörülmüştür. Bu tutar eylül ayında ödenmekte ancak her aya karşılık ayrılmaktadır.

$$900.000 / 12 = 75.000 \text{ TL.}$$

ÇOCUK YARDIMI: Bu yardım da bir ve iki çocuk için geçerlidir. 1994 yılı için 2 çocuk sahibi bir çalışana ödenmesi belirtilen tutarlar şöyledir:

Ocak-Şubat-Mart için	= 98.000 TL.
Nisan-Mayıs-Haziran için	= 110.000 TL.
Temmuz-Ağustos-Eylül için	= 124.000 TL.
Ekim-Kasım-Aralık için	= 136.000 TL.

DOĞUM-ÖLÜM-EVLENME YARDIMI: Geçmiş yıllarda gerçekleşen doğum-ölüm ve evlenme olayları dikkate alınarak 1994 yılı için de tahmini bir rakam belirlenmiştir. Çalışanın evlenmesi, çocuğunun olması, birinci dereceden yakınlarını kaybetmesi ya da kendi ölümü halinde ödemeler yapılır. 1994 yılı için bu giderler toplamına her çalışana olmak üzere 30.000 TL. öngörülmüştür.

YEMEK GİDERLERİ: Başak Gıda A.Ş. bütün çalışanlarına günde bir kez yemek vermektedir. Şirketin bir günlük, bir kişi için yemek bedeli 17.000 TL. olarak hesaplanmıştır. Bu günlük tutar o aydaki iş günü sayısı ile çarpılıp, aylık yemek gideri bulunmaktadır.

$$17.000 * 25 \text{ işgünü} = 425.000 \text{ TL.}$$

KONUT FONU: Bu fon ise, işe ilk girenler için 17.500 TL. olmak üzere üst limiti 80.000 TL'dır. Örneğimizde asli işçiler için 80.000 TL. alınmaktadır.

İlk 6 ay için	17.500 TL.
2. 6 ay için	37.500 TL.
3. 6 ay için	45.000 TL.
4. 6 ay için	58.000 TL.
5. 6 ay için	80.000 TL.

İŞVEREN TASARRUFU TEŞVİK FONU: Normal ücret, fazla mesai ve gece zammı tutarları toplanır. Bu toplamın %3'ü işveren tasarruf teşvik fonudur.

Normal ücret	6.500.000
Fazla mesai	195.000
Gece zammı	+ 20.000
	<u>6.715.000</u>

$$6.715.000 * \%3 = 201.450 \text{ TL.}$$

TALTİF İKRAMİYESİ: Şirket içinde çalışma yıllarına göre bazı çalışanlara ikramiye ödenir. Şu şekildedir;

10 yılını doldurmuş çalışana = 1 maaş ikramiye

15 yılını doldurmuş çalışana = 1,5 maaş ikramiye

20 yılını doldurmuş çalışana = 2 maaş ikramiye

Örneğimizde çalışmamız 10.yılını 1994 yılının Mayıs ayında tamamlamakta ve primini olmaktadır. Ancak yine yıllık karşılık ayrılmıştır.

$$6.500.000 / 12 = 541.667 \text{ TL.}$$

MAMÜL YARDIMI: Başak Gıda A.Ş. bütün çalışanlarına iki ayda, dini bayramlarda ve yıl başında olmak üzere ürettiği mamüllerden vermektedir. Hesaplamalara bu mamüllerin tutarı gider olarak yansımaktadır.

1994 yılı için mamül bedelleri şöyledir;

Ocak-Şubat-Mart için = 65.000 TL.

Nisan-Mayıs-Haziran için = 70.000 TL.

Temmuz-Ağustos-Eylül için = 75.000 TL.

Ekim-Kasım-Aralık için = 85.000 TL.

1994 yılı için toplam 9 kez bu yardım verilecektir. Mamül tutarlarına karşılık ayrılmayıp gerçekleştikleri ayda dikkate alınırlar.

AİLE YARDIMI: Yine bazı şartlar aranarak çalışanlara bu yardım yapılmaktadır. Örneğin; evli ve eşi çalışmayan erkek çalışanlara 3 ayda bir değişen tutarlar dahilinde her ay ödemeler yapılır. Tutarlar,

Ocak-Şubat-Mart için = 294.000 TL.

Nisan-Mayıs-Haziran için = 330.000 TL.

Temmuz-Ağustos-Eylül için = 370.000 TL.

Ekim-Kasım-Aralık için = 407.000 TL.'dır

GIDA YARDIMI: Yılda bir kez, genelde Ramazan ayı içinde bu yardım yapılmaktadır. Onar kilo olmak üzere pirinç, yağ ve şeker verilir. Bunlar için 1994 yılı değeri 400.000 TL. düşülmüştür.

$$400.000 / 12 = 33.333 \text{ TL.'dır.}$$

YILSONU PRİMİ: Yılsonu primi idari kadro da üst yönetimde olanlara verilir. (Koordinatör gibi). Yılsonu itibariyle elde edilen kar rakamına göre yönetim kurulunun vereceği karar doğrultusunda dağıtılır. Tablolarımızda 3.000.000.TL. olarak alınmış, karşılık ayrımı esasına göre yerleştirilmiştir.

$$3.000.000 / 12 = 250.000 \text{ TL.}$$

Asli işçilere böyle bir uygulama yoktur.

GECE ZAMMI: Başak Gıda A.Ş.'de üretim 3 vardiyalı olarak yapılmaktadır. Pazar günleri üretim yoktur.

$$1. \text{ vardiyeye} = 07:00 \text{ , } 15:00$$

$$2. \text{ vardiyeye} = 15:00 \text{ , } 23:00$$

$$3. \text{ vardiyeye} = 23:00 \text{ , } 07:00$$

Akşam 20:00 ila sabah 05:30 saatleri arasında yapılan çalışmalara saat ücretinin %10'u oranında gece zammı uygulanmaktadır. Böylece 2. vardiyada (20:00-23:00) 3 saatlik bir zamana, 3. vardiyada da (23:00-05:30) 6,5 saatlik bir zamana gece zammı geçerli olur. İşçilerin haftada bir vardiya değiştirdikleri ve vardiya sırasının değişmediği kabul edilirse üç işçinin bir aylık gece zammı uygulanacak saat dağılımı 9,5-12,5-16 saat şeklinde olmaktadır.

Bütün aylar 30 gün düşünülürse; bir günlük net çalışma saati 7,5 (+ yarım saat yemek)

$$7,5 * 30 = 225 \text{ saat/ay}$$

$$6.500.000 / 225 = 28.889 \text{ TL örneğimizdeki asli işçinin 1 saatlik ücreti}$$

$$28.889 * \%10 = 2.889 \text{ TL. 1 saat için gece zammı tutarı}$$

$$9,5 \text{ saat} * 2.889 = 27.446 \text{ TL.}$$

$$12,5 \text{ saat} * 2.889 = 36.113 \text{ TL.}$$

$$16 \text{ saat} * 2.889 = \underline{46.224 \text{ TL.}}$$

$$109.783 \text{ TL.}$$

$$109.783 / 3 = 36.594 \text{ TL. ortalama bir işçinin bir aylık gece zammı}$$

$$36.594 * 12 = 439.128 \text{ TL. Toplam tutar.}$$

Çalışmamızda bütün gece zammı değerleri tahmini olarak böyle alınmıştır.

DİĞER GİDERLER: Geçmiş yıllardan edinilen tecrübeler doğrultusunda tahmini olarak konulan bir rakamdır. İlaç ve tedavi giderleri bu gruba girer.

Yukarıda anlatılanlar doğrultusunda hesaplanmış, asli veya idari personelin 1994 yılına ilişkin giderleri karşılık hariç ve dahil tablolarında gösterilmiştir.

(Tablo II-9) Karşılık Hariç Esasına Göre
(Tablo II-10) Karşılık Dahil Esasına Göre



b. MUVAKKAT İŞÇİLERİN İŞLETMEYE MALİYETİNİN HESAPLANMASI

Muvakkat işçilerin maliyeti asli ve idari personelden oldukça farklı şekilde hesaplanır. Asli ve idari personele tanınmış pekçok sosyal haktan faydalanamazlar. Aylık ücretleri devletin belirlediği asgari ücret tutarı temel alınarak belirlenir. Bu doğrultuda muvakkat işçilerin işletmeye maliyeti bulunurken de asgari ücretten hareket edilir. Hesaplama şu şekildedir;

Normal ücret	2.497.500
Fazla mesai (normal ücret * %3)	74.925
İşveren sigorta primi	501.623
Yemek giderleri (17.000 * işgünü)	425.000
Konut fonu	45.000
İşveren tasarrufu teşvik fonu	77.173
Mamül yardımı	65.000
Gıda yardımı	33.333
Diğer giderler	+ 20.000
	3.739.554 TL.

Bir muvakkatın işletmeye maliyeti (muvakkatın giydirilmiş ücreti)

1. İŞLEMLERİN AÇIKLAMASI

NORMAL ÜCRET: Muvakkat işçinin brüt ücreti ve aynı zamanda yasalarla belirlenmiş asgari ücrettir. Asgari ücretin Ağustos aylarından geçerli olmak üzere %70 oranında arttırılacağı beklenmektedir. Aylık hesaplamalar şöyledir:

Günlük net çalışma saati: 7,5 saat (yarım saat yemek)
Ortalama ay günü : 30 gün
 $7,5 * 30 = 225$ saat/ay
30 günlük temel asgari ücret 2.497.500 TL.
 $2.497.500 / 225 = 11.100$ saat ücreti

OCAK 1994 HESAPLAMALARI

Ocak ayı 31 gündür.
 $31 * 7,5 = 232,5$ saat/ay
 $232,5 * 11.100 = 2.580.750$ TL.

ŞUBAT 1994 HESAPLAMALARI

Şubat 28 gündür.
 $28 * 7,5 = 210$ saat/ay
 $11.100 * 210 = 2.331.000$ TL.

AĞUSTOS 1994 HESAPLAMALARI

$$2.497.500 * 0,70 = 1.748.250 \text{ TL.}$$

$$2.497.500 * 1.748.250 = 4.245.750 \text{ TL. Ağustos 1994'ten itibaren geçerli olması beklenen 30 günlük asgari ücret.}$$

$$4.245.750 / 225 = 18.870 \text{ TL. saat ücreti}$$

Ağustos ayı 31 gündür.

$$232,5 * 18.870 = 4.387.275 \text{ TL muvakkat işçinin Ağustos 1994 için tahmin edilen brüt ücretidir.}$$

Diğer aylar için brüt ücret hesaplamaları da bu şekilde yapılır.

FAZLA MESAI: Aynen asli ve idari personelde olduğu gibi geçmiş yıllarda gerçekleşen durumlardan hareketle bu oran brüt oran alınır. Başak Gıda A.Ş.'de bu oran brüt ücretin %3'dür.

$$2.497.500 * 0,03 = 74.925 \text{ TL.}$$

İŞVEREN SİGORTA PRİMİ: Normal ücret ve fazla mesai toplamı alınır. Bu toplamın %19,5'i hesaplanır. Bulunan tutar işveren sigorta primidir. Asli işçi ve idari personelde olduğu gibi muvakkat işçilerde sigorta tavanı uygulaması yoktur. Bulunan tutardan prim hesaplanır.

Normal ücret	2.497.500
Fazla mesai	+ 74.925
	<u>2.572.425 TL.</u>

$$2.572.425 * \%19,5 = 501.623 \text{ TL. işveren sigorta primidir.}$$

YEMEK GİDERLERİ: Bu giderlerin hesaplanması asli işçi ve idari personelden farklı değildir. Yine 1994 yılı için günlük 17.000 TL.'lık yemek gideri kabul edilerek hesaplama yapılan ayın işgünü sayısı ile çarpılarak bulunur.

$$\text{Ocak ayı yemek gideri} \Rightarrow 17.000 * 25 = 425.000 \text{ TL.}$$

KONUT FONU: Muvakkat işçilerde de aynı sınırlar geçerlidir. Yani 17.500 TL. alt limit, 80.000 TL'de üst limittir. Çalışmamızda muvakkat işçiler için ortalama 45.000 TL. alınmaktadır.

İŞVEREN TASARRUFU TEŞVİK FONU: Normal ücret ve fazla mesai tutarları toplanır. Bu toplamın %3'ü işveren tasarrufu teşvik fonudur.

Normal ücret	2.497.500 TL.
Fazla mesai	<u>74.925 TL.</u>
	2.572.425 TL.
$2.572.425 * 0,03 = 77.173 \text{ TL.}$	

MAMÜL YARDIMI, GIDA YARDIMI, DİĞER GİDERLER: Bunların işleyiş tarzı ve hesaplamaları aynen asli işçilerde olduğu gibidir.

Muvakkat işçilerde birtek gıda yardımında karşılık ayrılır. Diğerlerine tahakkuk esasına göre işlem yapılır. Bu nedenle ayrıca karşılık dahil tablosu düzenlenmeden sadece karşılık hariç tablosu düzenlenmiştir. (Tablo II-11).

TABLO II - 11 MUVAKKAT İŞÇİNİN ÜCRET HESAPLAMASI

Karşılık Hariç (Bin TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Gün Sayısı İş Günleri	365 301	31 25	28 24	31 24	30 25	31 21	30 26	31 26	31 26	30 26	31 25	30 26	31 27
Normal Ücret	39,304	2,581	2,331	2,581	2,498	2,581	2,498	2,581	4,387	4,246	4,387	4,246	4,387
Fazla Mesai	1,178	77	70	77	75	77	75	77	132	127	132	127	132
İşv. Sigorta Primi	7,893	518	468	518	502	518	502	518	881	853	881	853	881
Yemek Gideri	5,117	425	408	408	425	357	442	442	442	442	425	442	459
Konut Fonu	540	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45	45
İşv. Tas. Tesvik Fonu	1,216	80	72	80	77	80	77	80	136	131	136	131	136
Mamül Yardımı	655	65	65	65/65		70/70		75		75		85	85
Gıda Yardımı	400		400										
Diğer Giderler	240	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
TOPLAM	66,643	3,811	3,814	3,859	3,642	3,818	3,859	3,838	6,043	5,939	6,026	5,949	6,145
1994 Yılı Muvakkat Sayısı	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
TOPLAM MUVAKKAT GİDERLERİ	666,430	38,110	38,140	38,590	36,420	38,180	36,590	38,380	60,430	59,390	60,260	59,490	61,450

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

c. BAŞAK GIDA A.Ş. BÜNYESİNDE STAJYERLERİN MALİYETİ

Başak Gıda A.Ş. bünyesinde farklı okullardan 18 yaşından küçük ve büyük stajyerler vardır. Bu stajyerlerin maliyet hesaplamaları şöyledir:

18 yaşından küçük stajyerler
 Normal ücret = 611.550
 Yemek gideri = 425.000
 Mamül yardımı = 65.000
 1.101.888

18 yaşından büyük stajyerler
 Normal ücret = 749.250
 Yemek gideri = 425.000
 Mamül yardımı = 65.000
 1.239.250

Yukarıdaki hesaplamalar tahmini olarak Ağustos ayına kadar geçerlidir. Yani asgari ücrette beklenen resmi artışlara göre değişmektedir. Normal ücret,

18 yaşından küçükler için ~ Asgari ücret * %24,5
 18 yaşından büyükler için ~ Asgari ücret * %30

2.497.500 * %24,5 = 611.888 TL.
 2.497.500 * %30 = 749.250 TL.

Stajyer ücretleri ödemeler tablosunda idare giderleri içinde hesaplanmıştır.

Yemek giderleri ve mamül yardımları daha önce anlatılan gruplarda olduğu gibidir.

d. ASLİ İŞÇİLERDE ORTALAMA BULUNURKEN:

Uygulamaya ışık tutması açısından örneklerdeki rakamlarla bir ortalama değer bulunmuştur. (Yasalarla belirlenenler de bir değişiklik yoktur.) Örneğimizde 10 asli işçiden hareket edilmiştir. Bu işçilerden biri ustabaşıdır. Bu doğrultuda;

- 1 ustabaşı başarı primi,
- 4 işçi tahsil yardımı,
- 5 işçi çocuk yardımı,
- 1 ustabaşı taltif ikramiyesi (10. yılını doldurması nedeniyle)
- 6 işçi de aile yardımı almaktadır.

Bunlar dikkate alınarak 10 asli işçide, bir asli işçinin ortalama değeri bulunmuştur. (Tablo II-12 ve Tablo II-13)

e. MUVAKKAT İŞÇİLERDE ORTALAMA BULUNURKEN:

Muvakkat işçiler arasında statü yönünden pek fark olmaması ve asli işçilerde olduğu gibi birtakım sosyal haklara sahip olmaması nedeniyle örnekteki bir kişinin hesaplamaları aynı zamanda ortalama değer olarak alınmıştır. (Tablo II-11).

TABLO II - 12 ORTALAMA ASLİ İŞÇİ ÜCRETİ

Karşılık Hariç (Bin TL)

1994 YILI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Normal Ücret	105,600	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	9,600	9,600	9,600	9,600	9,600	9,600
Fazla Mesai	3,168	240	240	240	240	240	288	288	288	288	288	288
İkramiye	35,200		8,000			8,000			9,600			9,600
Başarı Primleri	903	75	72	72	75	78	78	78	78	75	78	81
İşv. Sigorta Primi	18,156	1,271	1,271	1,271	1,426	1,426	1,598	1,598	1,598	1,757	1,757	1,757
Sene İzin Harçlığı	1,000		200	100		200	100	200		100		
Bayram Harçlığı	2,000			1,000		1,000						
Yakacak Yardımı	2,000				2,000							
Giyim Yardımı	1,000				500						500	
Tabsil Yardımı	360								360			
Çocuk Yardımı	702	49	49	49	55	55	62	62	62	68	68	68
Doğum Yardımı												
Ölüm Yardımı	360	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Evlenme Yardımı												
Yemek Giderleri	5,117	425	408	408	425	442	442	442	442	425	442	459
Konut Fonu	960	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80
İşv. Tas. Teşvik Fonu	3,275	248	249	248	249	248	297	298	297	298	298	297
Teklif İkramiyesi	800				800							
Mamül Yardımı	655	65	65/65				75		75		85	85
Aile Yardımı	2,522	176	176	177	198	198	222	222	222	244	244	245
Gıda Yardımı	400		400									
Gece Zammı	439	36	37	36	37	37	36	37	36	37	37	37
Diğer Giderler	240	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
TOPLAM	184,867	10,715	11,232	19,861	10,835	16,393	12,928	12,966	22,788	13,022	13,527	22,647
1994 Yılında Tahmini Aslı İşçi Sayısı	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
TOPLAM	1,848,670	107,150	112,320	198,610	108,350	163,930	129,280	129,560	227,880	130,220	135,270	226,470

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 13 ORTALAMA ASLİ İŞÇİ ÜCRETİ

Karşılık Dahil (Bin TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Normal Ücret	105,600	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	8,000	9,600	9,600	9,600	9,600	9,600	9,600
Fazla Mesai	3,168	240	240	240	240	240	240	288	288	288	288	288	288
İkramiye	35,200	2,667	2,667	2,666	2,667	2,666	2,667	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200	3,200
Başarı Primleri	903	75	72	72	75	63	78	78	78	78	75	78	81
İşv. Sigorta Primi	18,156	1,271	1,271	1,271	1,426	1,426	1,426	1,598	1,598	1,598	1,757	1,757	1,757
Senelik İzin Harclığı	1,000	83	83	84	83	83	84	83	83	84	83	83	84
Bayram Harclığı	2,000	167	167	166	167	167	166	167	166	167	167	166	167
Yakacak Yardımı	2,000	167	167	166	167	167	166	167	166	167	167	166	167
Giyim Yardımı	1,000	83	83	84	83	83	84	83	83	84	83	83	84
Tahsil Yardımı	360	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Çocuk Yardımı	702	58	59	58	59	58	59	58	59	58	59	58	59
Doğum Yardımı													
Ölüm Yardımı	360	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Evlenme Yardımı													
Yemek Giderleri	5,117	425	408	408	425	357	442	442	442	442	425	442	459
Konut Fonu	960	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80	80
İşv. Tas. Tesvik Fonu	3,275	248	248	248	249	248	248	297	298	297	298	298	297
Tatil İkramesi	800	67	67	66	67	67	67	66	66	67	67	66	67
Mamül Yardımı	655	65	65	65 / 65		70 / 70		75		75		85	85
Alle Yardımı	2,522	176	176	177	198	198	198	222	222	222	244	244	245
Gıda Yardımı	400	33	33	34	33	33	34	33	33	34	33	33	34
Gece Zammı	439	36	37	36	37	36	37	36	37	36	37	37	37
Diğer Giderler	240	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20
TOPLAM	184,867	14,021	13,939	14,086	14,136	14,192	14,166	16,653	16,579	16,657	16,743	16,844	16,871
1994 Yılında Tahmini													
Asli İşçi Sayısı	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10
TOPLAM	1,848,570	140,210	139,390	140,680	141,360	141,920	141,560	166,530	165,790	166,570	167,430	168,440	168,710

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

f. İŞÇİLİKTE KAYNAKLANAN ÖDEMELERİN HESAPLANMASI:

Buraya kadar yapılan hesaplamalar sonucu ortalama çalışan giderleri ile olması planlanan çalışan sayısı belirlenerek toplam giderler bulunmuştur. Bundan sonraki aşama işçilikten kaynaklanan ödemelerin yerinin ve zamanının kesin olarak belirlenmesidir. Bu hesaplamaları örneğimizde yer alan Ocak 1994* ayına ait değerlerde gösterelim:

A. ÜCRETLER GENEL TOPLAMI	107.150
1. Yemek+Mamül+Gıda+Giyim Yardımları	4.900
2. İşveren Sigorta Primi	12.710
3. İşçi Sigorta Primi	9.125
4. Konut Fonu	800
5. Özel İndirim	6.000
6. İşveren Tasarrufu Teşvik Fonu	2.480
7. İşçi Tasarrufu Teşvik Fonu	1.653
B. (1 + 7) TOPLAMI	37.668
A-B = VERGİ MATRAHI	69.482
Vergi + Pul	%25,4
VERGİ(MUHTASAR)	17.648
SSK ÖDEMELERİ (İşçi + İşveren Payı)	21.835
TASARRUF FONU ÖDEMELERİ (İşçi + İşveren Payı)	4.133
KONUT FONU ÖDEMESİ	800
MUHTASAR VERGİ ÖDEMESİ	17.648
PERSONELE ÖDENEN	57.834
PERSONELİN AYNİ HAKLARI	4.900

* Ödeme hesaplamaları karşılık hariç esasına göre hazırlanmış tablolardan yapılır. (Tablo II-12)

1. İŞLEMLERİN AÇIKLAMASI

AYNI HAKLAR: Yemek, gıda, mamül ve giyim olarak belirtilen yardımlar çalışanlara para olarak verilmeyip aynı bir hak olarak oluşan giderlerdir. Bu nedenle bu hakların üzerinden vergi hesaplamaları yapılmaz. Çalışmamızda nakit bütçesi çalışmalarında bu hakların toplam tutarı personele ödenen tutar içerisinde gösterilmiştir.

SSK ÖDEMELERİ: Bu ödemeler işveren ve işçi sigorta primlerinin toplamından oluşur.

$$\text{İşçi sigorta primi} = \text{İşveren sigorta primi} * 1/19,5 * 14$$

Bu hesaplama sonucu bulunan işçi sigorta primi ile işveren sigorta primi toplamı SSK ödemeleri olarak, gerçekleştiği aydan bir sonraki ayın son günü ödenir. Bazen özel durumlardan dolayı ödemeler bir iki gün kayabilir.

TASARRUF TEŞVİK FONU ÖDEMELERİ: Bu fon için yapılan ödemeler de yine SSK ödemelerinde olduğu gibi işveren ve işçi paylarının toplamından oluşur.

$\text{İşçi T.T.F.} = \text{İşveren T.T.F.} * 1/3 * 2$
şeklinde hesaplanır. Bulunan toplam tutar gerçekleştiği aydan bir sonraki ayın son günü ödenir.

KONUT FONU ÖDEMESİ: Bu fon için ayrıca bir hesap yapılmaz. Ancak ödemeler yine bir sonraki ayda yapılır.

VERGİ ÖDEMESİ: Vergi ödemeleri için öncelikle vergi matrahının hesaplanması gerekir.

Yemek, mamül, gıda ve giyim yardımları, işveren ve işçi sigorta payları, işveren ve işçi tasarrufu teşvik fonu payları, konut fonu ve özel indirim tutarları toplanır. Ücretler genel toplamından bu tutar çıkartılır. Çıkartma işleminin kalanı vergi matrahıdır. Bu matrah üzerinden belirlenen oranlar doğrultusunda muhtasar vergisi hesaplanır. 1994 yılı için öngörülen vergi dilimleri,

0 -	72 milyon	%25
72 -	144 milyon	%30
144 -	288 milyon	%35
288 -	576 milyon	%40
576 -	1.152 milyon	%45

Çalışmamızda şirket bünyesindeki farklı gelir ve vergi dilimlerine giren kişiler olduğu için, her aya ortalama vergi oranı uygulanmaktadır.

PERSONELE ÖDEME: Ücretler genel toplamından SSK, Tasarruf Teşvik Fonu, Muhtasar Vergisi ve ayni haklar çıkartılır. Kalan tutar personelin eline nakit olarak geçecek ücretidir.

Bu yöntemle idari personel, asli işçiler ve muvakkat işçilerle ilgili ödemeler hesaplanır. Farklı personelin aynı adla gösterilen ödemeleri birleştirilir; toplam SSK, toplam muhtasar vergisi gibi. Böylece işçilikten kaynaklanan; işçilerin eline geçen para, işçilere verilen ayni hakların nakit cinsinden tutarları ve yine gerek devlete gerek sigorta kurumlarına yapılan ödemelerin tutarları ve ödenecekleri zamanlar tahmin edilmiştir. Sonuçta nakit bütçesini oluşturan verilerden biri daha elde edilmiştir.

(Tablo II-14) Asli işçilerden kaynaklanan ödemeler

(Tablo II-15) Muvakkat işçilerden kaynaklanan ödemeler

TABLO II - 14 ASLİ İŞÇİLERDEN KAYNAKLANAN ÖDEMELER

(Bin TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT
Ücretler Genel Toplamı	1,848,570	107,150	112,320	198,610	108,350	153,930	189,540	129,280	129,550	227,880	130,220	135,270	226,470		
1)Yemek+Gıda+Giyim+Mamül	71,720	4,900	8,080	5,380	4,250	9,970	4,420	5,170	4,420	5,170	4,250	10,270	5,440		
2)İşveren Sigorta Primi	181,560	12,710	12,710	12,710	14,260	14,260	14,260	15,980	15,980	15,980	17,570	17,570	17,570		
3)İşçi Sigorta Primi	130,351	9,125	9,125	9,125	10,238	10,238	10,238	11,473	11,473	11,473	12,614	12,614	12,614		
4)Konut Fonu	9,600	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800		
5)Özel Vergi İndirimi	72,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000		
6)İşveren Tas. Teşv. Fonu	32,750	2,480	2,480	2,480	2,480	2,480	2,480	2,970	2,980	2,970	2,980	2,980	2,970		
7)İşçi Tas. Teşv. Fonu	21,833	1,653	1,653	1,653	1,653	1,653	1,654	1,980	1,986	1,980	1,986	1,987	1,981		
1-7 Toplamı	519,814	37,668	40,865	38,148	39,698	45,401	39,862	44,373	43,639	44,373	46,200	52,222	47,375		
VERGİ MATRAHI	1,328,756	69,482	71,455	160,462	58,652	108,529	149,888	84,907	85,911	183,507	84,020	83,048	179,085		
Muhtasar Vergi Oranı + Pul	%	25,4	25,4	26,4	27,4	28,4	30,4	31,4	32,4	35,4	36,4	37,4	40,4		
Muhtasar Vergisi	426,752	17,648	18,150	42,362	18,811	30,822	45,505	26,661	27,835	64,961	30,583	31,060	72,354		
SSK	311,911	21,835	21,835	21,835	24,498	24,498	24,498	27,453	27,453	27,453	30,184	30,184	30,184		
TASARRUF FONU	54,583	4,133	4,150	4,133	4,150	4,133	4,134	4,950	4,966	4,950	4,966	4,967	4,951		
KONUT FONU	9,600	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800		
MUHTASAR VERGİSİ	426,752	17,648	18,150	42,362	18,811	30,822	45,505	26,661	27,835	64,961	30,583	31,060	72,354		
PERSONELE ODENEN	974,004	57,834	59,305	124,100	55,481	83,707	110,183	64,246	64,076	124,546	59,437	57,968	112,741		
AYNI HAKLAR	71,720	4,900	8,080	5,380	4,250	9,970	4,420	5,170	4,420	5,170	4,250	10,270	5,440		
KAYMALAR															
SSK	281,727		21,835	21,835	21,835	24,498	24,498	24,498	27,453	27,453	27,453	30,184	30,184		
TASARRUF FONU	49,632		4,133	4,150	4,133	4,150	4,133	4,134	4,950	4,966	4,950	4,966	4,967		
KONUT FONU	8,800		800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800		
MUHTASAR VERGİSİ	354,398		17,648	18,150	42,362	18,811	30,822	45,505	28,661	27,835	64,961	30,583	31,060		
PERSONELE ODENEN	974,004		57,834	59,305	124,100	55,481	83,707	110,183	64,246	124,546	59,437	57,968	112,741		
AYNI HAKLAR	71,720		4,900	8,080	5,380	4,250	9,970	4,420	5,170	4,420	5,170	10,270	5,440		
TOPLAM ÖDEMELER	1,740,281	62,734	111,801	174,416	129,221	141,936	174,866	144,363	128,360	190,770	161,861	134,791	185,193	108,269	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 15 MUVAKKAT İŞÇİLERDEN KAYNAKLANAN ÖDEMELER

(Bin TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT
ÜCRETLER GENEL TOPLAMI	865,430	38,110	38,140	38,580	36,420	38,180	36,580	38,380	60,430	59,390	60,260	59,490	61,460		
1)Yemek+Gıda+Giyeim+Mamül	61,720	4,900	8,080	5,380	4,250	4,970	4,420	5,170	4,420	5,170	4,250	5,270	5,440		
2)İşveren Sigorta Primi	78,930	5,180	4,680	5,180	5,020	5,180	5,020	5,180	8,810	8,530	8,910	8,530	8,810		
3)İşçi Sigorta Primi	8,107	533	480	534	513	533	513	534	907	879	907	873	907		
4)Konut Fonu	5,400	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450		
5)Özel Vergi İndirimi	72,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000	6,000		
6)İşveren Tas. Teşv. Fonu	12,160	800	720	800	770	800	770	800	1,360	1,310	1,360	1,310	1,360		
7)İşçi Tas. Teşv. Fonu	8,107	533	480	534	513	533	513	534	907	873	907	873	907		
1-7 Toplamı	294,986	21,682	23,770	22,083	20,607	21,662	20,777	21,863	28,272	28,467	28,102	28,567	29,283		
VERGİ MATRAHI	270,445	16,528	14,370	16,527	15,813	16,828	15,813	16,527	32,158	30,933	32,158	30,933	32,157		
Muhtasar Vergi Oranı + Pul	%	25,4	25,4	25,4	27,4	28,4	30,4	31,4	32,4	35,4	36,4	37,4	40,4		
Muhtasar Vergisi	88,869	4,198	3,650	4,363	4,333	4,694	4,807	5,189	10,419	10,950	11,706	11,569	12,991		
SSK	135,598	8,899	8,040	8,899	8,624	8,899	8,624	8,899	15,135	14,654	15,135	14,654	15,136		
TASARRUF FONU	20,267	1,333	1,200	1,334	1,283	1,333	1,283	1,334	2,267	2,183	2,267	2,183	2,267		
KANUT FONU	5,400	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450		
MUHTASAR VERGİSİ	88,869	4,198	3,650	4,363	4,333	4,694	4,807	5,189	10,419	10,950	11,706	11,569	12,991		
PERSONELE ODENEN	253,576	18,330	16,720	18,164	17,480	17,834	17,006	17,338	27,739	25,983	26,452	25,364	25,166		
AYNI HAKLAR	61,720	4,900	8,080	5,380	4,250	4,970	4,420	5,170	4,420	5,170	4,250	5,270	5,400		
KAYMALAR															
SSK	120,462		8,899	8,040	8,899	8,624	8,899	8,624	8,899	15,135	14,654	15,135	14,654		
TASARRUF FONU	18,000		1,333	1,200	1,334	1,283	1,333	1,283	1,334	2,267	2,183	2,267	2,183		
KONUT FONU	4,960		450	450	450	450	450	450	450	450	450	450	450		
MUHTASAR VERGİSİ	75,878		4,198	3,650	4,363	4,333	4,694	4,807	5,189	10,419	10,950	11,706	11,569		
PERSONELE ODENEN	253,576	18,330	16,720	18,164	17,480	17,834	17,006	17,338	27,739	25,983	26,452	25,364	25,166		
AYNI HAKLAR	61,720	4,900	8,080	5,380	4,250	4,970	4,420	5,170	4,420	5,170	4,250	5,270	5,400		
TOPLAM ÖDEMELER	534,586	23,230	39,680	36,884	36,776	37,494	36,802	37,672	48,031	59,424	58,839	60,192	59,482	30,844	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

2. İŞÇİLİKTE KAYNAKLANAN SONUÇ GİDER ve ÖDEMELERİN GÖSTERİMİ (Tablo II-16)

Bu tabloda örneklerle gerçekleştirdiğimiz rakamlar ile çalışmamızda kullanılacak kesin rakamlar yer almaktadır.

Karşılık hariç ve dahil esaslarına göre idari, asli ve muvakkat işçiler olmak üzere ayrılmıştır. İlk satırda yer alan (açık renkli) tutarlar örneklerimizde, ikinci satırda olanlar (koyu renkli) ise çalışmada kullanılacak rakamlardır. Ayrıca işçilikten kaynaklanan ve çalışmada kullanılacak olan kesin ödeme tutarları da verilmiştir. Diğer bir deyişle, bu tablo işçilikle ilgili daha önce yapılmış işlemlerin bir özeti olarak görülebilir.

Tabloda görülen personele, sigorta kurumlarına, devlete ve çeşitli fonlara yapılan ödeme tutarları ödemeler tablosunda (Tablo II-24)de yer alır.

İdari, asli ve muvakkat işçilere ait ücret tutarları ise satışlar-masraflar tablosunda (Tablo II-28) ve gider icmallerinde (Tablo II-25 ve Tablo II-26) yer alır. Satışlar-masraflar tablosunda tutarlar idari, asli ve muvakkat işçi ücretleri olarak gösterilir. Gider icmallerinde ise asli ve muvakkat işçiler imalat ve yönetimle ilgili olarak direkt ve endirekt olarak belirtilir. Bu ayrımlar şirket bünyesinde yapılmış ve sadece sonuç rakamları tablolara geçirilmiştir.

Bu arada stajyer giderlerine ait ödemeler daha önce de belirtildiği gibi idare giderleri içinde yer alır. Gider icmallerinde ise imalat ve yönetim bölümleri ayrı ayrı olmak üzere gider olarak belirtilmiştir.

(Milyon TL)

TABLO II - 16 İŞÇİLİKTE KAYNAKLANAN SONUÇ GİDER VE ÖDEMELERİ

1994 YILI	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Hariç												
Muvakkat Ücretleri	565	38	38	39	36	38	37	38	60	59	60	62
MUVAKKAT Ücretleri	13,707	976	924	991	950	1,038	971	734	1,199	1,530	1,460	1,328
Asli İşçi Ücretleri	1,849	107	112	199	108	154	190	129	130	228	130	227
Asli İşçi Ücretleri	88,987	5,388	5,265	9,725	5,210	7,582	8,898	6,667	6,263	10,908	6,227	10,698
İdari Personel Ücretleri	16,634	911	943	1,717	941	1,146	1,774	1,215	1,177	2,076	1,166	2,412
TOPLAM	119,328	7,246	7,132	12,433	7,101	9,766	11,643	8,506	8,629	14,414	9,009	14,338
Karşılık Dahil												
Muvakkat Ücretleri	565	38	38	39	36	38	37	38	60	59	60	62
MUVAKKAT Ücretleri	13,707	976	924	991	950	1,038	971	734	1,199	1,530	1,460	1,328
Asli İşçi Ücretleri	1,849	140	139	140	141	142	141	167	166	167	168	169
Asli İşçi Ücretleri	88,987	6,965	6,481	6,912	6,766	6,898	6,668	8,148	8,065	7,913	8,096	8,116
İdari Personel Ücretleri	16,634	1,241	1,226	1,242	1,247	1,253	1,251	1,522	1,521	1,522	1,533	1,542
TOPLAM	119,328	9,182	8,631	9,145	8,963	9,189	8,890	10,404	10,775	10,965	11,244	10,954
Karşılık Hariç												
Personeler Ödeme	84,653	4,609	4,654	8,701	4,414	7,154	8,918	5,949	5,850	10,485	5,894	6,142
SSK Ödemesi	17,548	1,520	1,440	1,419		2,988	1,561		3,161	1,710	1,791	1,958
Muhtasar Vergisi	22,622	3,280	975	948	2,198	972	1,669	2,393	1,546	1,647	3,522	1,769
Konut Fonu	622	52	54	53	54	52	53	52	50	51	50	51
Tasarruf Fonu	4,523	492	362	332		735	355		821	466	471	489
TOPLAM	129,968	9,963	7,486	11,453	6,666	11,901	12,566	8,394	11,428	14,369	11,728	10,408
												13,636

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

3. YAKIT - ELEKTRİK GİDER ÖDEMELERİ

Şirketimizde yakıt olarak fueloil, LPG (Gaz) ve mazot kullanılmaktadır. Yakıt ve elektrik ödemelerinin bulunması için öncelikle yıl boyunca gerekli olabilecek miktarların tespit edilmesi gerekir. Önceden hazırlanmış üretim programlarına bakılarak her ay itibarıyla fabrika içinde kullanılabilecek yakıt ve elektrik miktarları tahmin edilir. Bu arada idari kasımlar da hesaplama katılır. İkinci olarak geçmiş yıllardaki eğilimler ve geleceğe ilişkin beklentiler dikkate alınarak her ay için bir birim yakıt ve elektriğin fiyat tahminleri yapılır. Beklenen fiyatlarla tüketilebileceği tahmin edilen miktarlar çarpılarak yakıt ve elektrik giderleri bulunur.

Bundan sonraki aşama ödemelerin bulunmasıdır. Hem yakıt hem de elektrik giderleri için %15 KDV hesaplanır. KDV'siz giderler satışlar-masraflar ve gider icmalleri, KDV'li ödeme rakamları ise ödemeler tablosuna yazılır. Tabii ki yakıt ve elektrik giderlerinden kaynaklanan KDV'ler de masrafların KDV'si içerisinde yerini alır.

(Tablo II-17) de yakıt ve elektrik miktar ve fiyat çarpımları gösterilmeyerek, çarpım sonucu bulunan giderler verilmiştir. Her ikisi içinde %15 KDV tutarları hesaplanarak yakıt ve elektrik giderlerinden kaynaklanan ödemeler bulunmuştur. Bu çalışmalar karşılık dahil veya hariç şeklinde ayrılmayıp, bulunan rakamlar diğer tablolarda aynen kullanılır.

(Milyon TL)

TABLO II - 17 YAKIT - ELEKTRİK GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Yakıt Gideri	6.587	446	374	429	470	470	509	550	572	680	654	720	713
% 15 KDV	988	67	66	64	71	70	76	83	86	102	98	108	107
KDV'li Yakıt	7.575	513	430	493	541	540	585	633	658	782	752	828	820
Yakıt Ödemesi	7.575	513	430	493	541	540	585	633	658	782	752	828	820
Elektrik Gideri	4.318	314	261	293	339	318	330	351	375	424	427	441	445
% 15 KDV	648	47	39	44	51	48	50	53	56	64	64	68	66
KDV'li Elektrik	4.966	361	300	337	390	366	380	404	431	488	491	507	511
Elektrik Ödemesi	4.966	361	300	337	390	366	380	404	431	488	491	507	511

Tablolarda yer alan tutarlar (000.000.000) esasına göre yazılmıştır.

4. İŞLETME ve İDARE GİDER ÖDEMELER:

Bu giderler ile üretilen mamüller arasında direkt bir ilişki yoktur. Bu giderler değişkenlik ve kontrol edilebilirlik kavramına ilişkin birbirlerinden çok farklı nitelikteki giderlerden oluşur.¹⁵⁶ İşletme giderleri üretime yardımcı ve üretim araçları ile daha yakından ilgili giderlerdir. Bu doğrultuda, şirketimizde bu tanımın kapsamına şu giderler girmektedir:

- İşletme malzeme gideri,
- Bezbant gideri,
- Makina, tesis tamir bakım gideri,
- Soğutucu pişirici bant giderleri,
- Demirbaş, alet ve takım giderleri,
- Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler,
(Hammadde, ambalaj ve müteahhitlik hizmetleri),
- Revizyon giderleri, (Tesisler müdürlüğü programı doğrultusunda)
- Elektrik malzemesi gideri,
- Diğer işletme giderleri...

İdare giderleri ise, işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilgilendirilmeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlaması, yönetimi ve denetimi için yapılan giderlerden oluşur. Çalışmamızda bu giderler maliyetlerle ve genel yönetimle ilgili olanlar şeklinde ikiye ayrılarak incelenmiştir. Bu tanımın kapsadığı giderler ise şunlardır:

MALİYETLERLE İLGİLİ OLANLAR

- Yurtiçi seyahat giderleri,
- Kırtasiye giderleri,
- Bina tamir, bakım giderleri,
- Sigorta giderleri,
- Kira giderleri,
- Aydınlatma giderleri, (lamba sayısına bağlıdır.)
- Isıtma giderleri,
- Temizleme giderleri ve diğer giderler...

¹⁵⁶ YALKIN, Ön.Ver., s. 74-80.

GENEL YÖNETİMLE İLGİLİ OLANLAR

- Yönetim kurulu huzur hakkı,*
- Yurtiçi seyahat giderleri,
- Yurtdışı seyahat giderleri,
- Kırtasiye giderleri,
- Demirbaş giderleri,
- Demirbaş tamir bakım giderleri,
- Bina tamir bakım giderleri,
- Emlak vergisi,
- Sigorta gideri,
- Vergi, resim, harç
(pazar ruhsatı, damga vergisi, noter harcı, senet pulu, tescil harcı, sicil belgeleri giderleri v.b.)
- Kira (depo, makina)
- PTT (Posta - telefon - telex - telefaks)
- Belediye ilan ve reklam giderleri,
- Abone neşriyat ve kitap giderleri,
- Aidatlar (Tüsiad, Ticaret Odası, Sanayi Odası v.b.)
- Müşavirlik ve istişare giderleri, (Sözleşmeler Çerçevesinde)
- Temsil ve ağırlama giderleri,
- Havale giderleri,
- Aydınlatma enerji ve malzeme giderleri,
- Isıtma giderleri,
- Temizleme giderleri,
- Nakliye ve hammaliye giderleri,
- Mamül deneme ve araştırma giderleri,
- Mamül muayene ve analiz giderleri,
- Diğer idare giderleri... (stajyer ücretleri)

Her iki grupta yer alan giderlerin hesaplanması sırasında şirketin geçmiş yıllardaki gerçekleşen rakamlarından, tesisler müdürlüğü tarafından bildirilen fabrika içerisinde olabilecek yeni düzenlemeler, ek tesisler ve revizyon bilgilerinden, beklenen enflasyon oranları doğrultusunda gerçekleştirilecek fiyat değişimlerinden, yasalardan ve şirketin yaptığı bir takım sözleşmelerden hareket edilir.

Çalışmamızda bu giderlerin tutarları ayrı ayrı gösterilmemiş, şirketin yaptığı hesaplamaların sonucu verilmiştir. (Tablo II-18) de görüldüğü gibi

* Yönetim kurulu üyelerinin her ay maaş gibi aldığı ücret.

işletme ve idare giderleri karşılık dahil ve hariç esaslarına göre ayrı ayrı hesaplanmaktadır. Ayrıca şirketimizin bünyesinde yer alan genel merkez için de idare giderleri hesaplanmaktadır.

İşletme ve idare gider ödemelerinin bulunması için öncelikle KDV tutarları bulunur. Bu iki grup içerisinde yer alan sigortalar, aidatlar, emlak vergisi ve huzur hakları giderleri için KDV hesaplanmaz. Diğerleri için ise %15 KDV oranı dikkate alınır.

İşletme ve idare giderleri gider icmallere karşılık dahil ve hariç esasına uygun olarak kaydedilir. Bu arada idare giderlerinin imalatla ilgili kısmı ile genel yönetimle ilgili kısmı ayrılmıştır.

Satışlar - masraflar tablosuna da karşılık dahil prensibiyle ama toplam olarak alınır. KDV'li toplam tutarlar da ödemeler tablosunda yerini almıştır.

Şirket bünyesinde oluşan bu giderler hesaplama sırasında değişken, sabit, bir kısmı değişken bir kısmı ise sabit olarak alınırlar. Ancak bu ayarlamalar çok kesin olmayabilir. Bazı özel faaliyetler sonucu değişebilir.

Bu bölümde giderlerde böyle bir ayrıma gidilmemiş ancak üçüncü bölümde sabit ve değişken giderler olmak üzere belirtilmiştir.

TABLO II - 18 İŞLETME VE İDARE GİDER ÖDEMELERİ

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Dahil													
İşletme Gideri	6,042	453	494	465	501	499	468	502	546	531	519	521	543
İdare Gideri	10,230	717	802	771	750	907	787	694	857	1,013	919	970	1,043
Karşılık Hariç													
İşletme Giderleri	6,042	912	630	640	1,005	683	221	324	416	295	290	274	352
İmalatla İlgili İdare Giderleri	3,220	486	297	294	266	231	159	163	207	212	259	318	328
Genel Yönetimle İlgili													
İdare Giderleri	7,010	514	551	474	474	630	529	422	540	702	610	739	825
% 15 KDV'li Ödeme													
İşletme Gid. Ödemesi	6,948	1,049	725	736	1,156	785	254	373	478	339	333	315	405
İdare Gid. Ödemesi	11,661	1,110	969	881	842	979	788	670	858	1,047	997	1,206	1,314
Genel Merkez İdari													
Gider Ödemesi	2,973	264	286	251	298	194	208	228	174	214	287	293	287
İşletme Gid. KDV'si	906	137	95	96	161	102	33	49	62	44	33	41	53
İdari Gid. KDV'si	1,431	110	121	113	102	118	100	85	111	133	128	149	161
Genel Merkez İdari													
Gider KDV'si	367	29	33	30	36	22	24	30	22	28	38	38	37

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

5.SATIŞ GİDER ÖDEMELERİ

Şirkette yurtiçi ve yurtdışı satış giderleri olmak üzere ikiye ayrılarak incelenen giderler şunlardır :

YURTIÇİ SATIŞ GİDERLERİ

- Reklam giderleri (Tv-Radyo)
- Basın ilan ve reklam giderleri,
- Reklam gider vergileri,
- Hediyeelik eşya giderleri,
- Fuar giderleri,
- Numune giderleri,
- Diğer satış giderleri.

YURTDIŞI SATIŞ GİDERLERİ

- Nakliye giderleri (CIF)
- Gümrükleme giderleri
- İhracat reklam giderleri*
- İhracat banka giderleri
- Nakliye sigortaları
- Komisyon giderleri
- Fuar giderleri
- Fatura tasdik ücretleri
- Nakliye giderleri (FOB)

Yukarıda sayılan satış giderlerine ait ödemeler bulunurken sadece yurtiçi satış giderlerine KDV hesaplanır. (Tablo II-19) da görüldüğü gibi satış giderleri tek tek hesaplanmamış, sonuç rakamları verilmiştir. Daha önceki ödeme hesaplarında da olduğu gibi karşılık dahil ve hariç esasları dikkate alınarak ilgili tablolara yerleştirilmiştir.

* Karşılık dahil esasına göre yapılan düzenlemede sadece ihracat reklam giderleri 12'ye bölünerek karşılık ayrılır. Diğerlerinde böyle bir uygulama yoktur.

TABLO II - 19 SATIŞ GİDER ÖDEMELERİ												
1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM
SATIŞ GİDERLERİ												ARALIK
Karşılık Dahil												
Yurtiçi Satış Giderleri	358	25	26	30	31	32	27	29	32	27	34	30
Yurtdışı Satış Giderleri	3.974	437	126	162	178	126	114	132	135	683	531	649
TOPLAM	4.332	462	152	192	209	158	141	161	167	710	565	679
Karşılık Hariç												
Yurtiçi Satış Giderleri	358	25	26	30	31	32	27	29	32	27	34	30
Yurtdışı Satış Giderleri	3.974	437	126	146	161	117	98	115	126	666	514	658
TOPLAM	4.332	509	151	176	192	149	125	144	168	693	548	688
Yurtiçi % 15 KDV	54	4	4	5	5	5	4	4	5	4	5	4
KDV'li Yurtiçi Satış Gid.	412	29	30	35	36	37	31	33	37	31	39	34
Yurtiçi Gider Ödemesi	412	29	30	35	36	37	31	33	37	31	39	34
Yurtdışı Gider Ödemesi	3.974	437	125	146	161	117	98	115	126	666	514	658
TOPLAM ÖDEME	4.386	513	155	181	197	164	129	148	163	697	553	692
												704

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

6.FİNANSMAN GİDER ÖDEMELERİ

İncelenen şirkette finansman giderleri başlığı altında şu giderler yer almaktadır:

- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri

- Ticari kredi faizleri
- Cari hesap faizleri
- İhracat kredisi faizleri
- Tahvil ve finansman bonosu faizleri
- Teminat mektubu giderleri
- Kredi mukavele giderleri
- Çek provizyon giderleri
- Senet tahsil giderleri
- Diğer finansman giderleri

- Uzun Vadeli Finansman Giderleri

- Fon kaynaklı kredi faizleri
- Döviz kredisi faizleri
- Diğer yatırım kredisi faizleri
- Orta vadeli işletme kredisi faizleri
- Diğer uzun vadeli borç faizleri

(Tablo II-20) de görüldüğü gibi şirkete ait finansman giderleri ana başlıklar halinde gösterilmiştir. Yine karşılık dahil ve hariç prensipleri unutulmamalıdır. Kısa vadeli kredi olarak gösterilen tutarlar, cari hesap vade farkı geliridir. Şirketin kendi içinde Başak Pazarlama A.Ş.'den doğan alacaklarına uyguladığı faizdir. Bu nedenle diğer hesaplardan ters karakterli bir hesaptır. Diğer bir deyişle gider değil bir gelirdir. Bu nedenle de diğer giderlerden düşülür. İlgili tablolara karşılık dahil ve hariç esasına göre ya toplam tutarlar ya da ayrı ayrı şekilde yazılmaktadır.

Bu arada bu gruba girmeyen ve daha önceden alınmış uzun vadeli bir kredinin Mayıs ayında geri ödemesi söz konusudur. Bu tutar ödemeler tablosunda ilgili aya yazılmıştır. (Tablo II-24)

(Milyon TL)

TABLO II - 20 FİNANSMAN GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Hariç													
Uzun Vadeli Kredi Masraf.	6,720						1,960		1,400	1,400			1,960
Orta Vadeli Kredi Masraf.	1,916				836						1,080		
Diğer Kredi Masrafı	888	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vadeli Kredi Masrafı (C/H Vade Farkı Geliri)	(1,014)			(1,655)			(94)			738			
TOPLAM FİNANSMAN													
GİDER ÖDEMESİ	8,510	8	56	(1,505)	844	104	2,018	4	1,448	2,290	1,084	48	2,112
Karşılık Dahil													
Uzun Vadeli Kredi Masraf.	6,720	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560
Orta Vadeli Kredi Masraf.	1,916	159	159	160	159	159	160	160	160	160	160	160	160
Diğer Kredi Masrafı	888	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vadeli Kredi Masrafı (C/H Vade Farkı Geliri)	(1,014)	(552)	(553)	(31)	(31)	(32)	246	246	246				
TOPLAM FİNANSMAN													
GİDERLERİ	8,510	175	222	319	696	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

7.YATIRIM GİDER ÖDEMELERİ

Şirketin kendi bünyesinde yaptığı bir takım yatırımlar için planlanan ödeme tutarlarıdır. Yatırımlar için başlıca şu giderler söz konusudur:

- Yatırımın yapılacağı arsa giderleri,
- İnşaat malzeme giderleri,
- İnşaatlarda kullanılan yakıt ve elektrik giderleri,
- Yatırımlardaki işçilik giderleri,
- İnşaatlara direkt takılan malların giderleri,
- Makina yapım ve parça giderleri,
- Bazı makinalar ve arabalar için yapılan leasing giderleri,
- Elektrik, su, kalorifer, doğal gaz tesisleri, telefon santrali giderleri gibi.

Bu gider kalemleri için %15 KDV hesaplanarak sonuçta yatırımlar için ödenmesi tahmin edilen tutarlara ulaşılır. (Tablo II-21) de sonuç tutarlar verilerek, ödeme rakamları gösterilmiştir.

8.TAŞIT ARAÇ GİDER ÖDEMESİ

Şirket içinde kullanılan taşıt araçlarından kaynaklanan giderlerdir ve ana konuları şunlardır:

- Akaryakıt giderleri,
- Tamir - bakım giderleri,
- Lastik giderleri,
- Taşıt araç sigorta giderleri...

Taşıt araç sigorta giderleri için KDV hesaplanmaz. (Tablo II-22) de görüldüğü gibi yine sonuç rakamlar verilmiş ve KDV tutarları belirtilmiştir. Şirketin genel merkezi için de aynı şekilde hesaplamalar yapılmış ve tabloda gösterilen sonuçlar bulunmuştur.

(Milyon TL)

TABLO II - 21 YATIRIM GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Arsa Gideri	xxxx												
İnşaat Malzeme Gideri	xxx												
Yakıt - Elektrik Gideri	xx												
İşçilik Gideri	xx												
Direk Takılan Malzeme Gid.	xxx												
Makina Yapım Parça Gid.	xxx												
Leasing Ödemeleri	xxx												
Bina İçi Tesisat Gid.	xxxx												
Aydınlatma	xxx												
Su	xx												
Isıtma	xx												
Doğal Gaz	xx												
Telefon Santrali	xxx												
TOPLAM	55,712	2,850	5,600	5,982	12,427	4,554	4,548	3,550	4,749	3,884	2,583	2,062	3,123
% 15 KDV	8,357	428	840	897	1,864	683	682	533	712	553	387	309	469
YATIRIM GİD. ÖDEME.	64,069	3,278	6,440	6,879	14,291	6,237	6,230	4,083	5,461	4,237	2,970	2,371	3,592

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 22 TAŞIT ARAÇ GİDER ÖDEMELERİ

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Hariç													
Akarvaktı Giderleri	xxx												
Tamir-Bakım Giderleri	xx												
Lastik Giderleri	x												
Taşıt Araç Sigorta Giderleri	xx												
TOPLAM	540	56	37	34	43	48	42	50	43	43	44	50	50
Karşılık Dahil													
Akarvaktı Giderleri	xxx												
Tamir-Bakım Giderleri	xx												
Lastik Giderleri	x												
Taşıt Araç Sigorta Giderleri	xx												
TOPLAM	540	38	38	35	46	50	42	51	45	45	46	52	52
%15 KDV													
Akarvaktı Giderleri													
Tamir-Bakım Giderleri	77	5	6	6	6	7	6	8	6	6	6	7	8
Lastik Giderleri													
TOPLAM TAŞIT ARAÇ	617	61	43	40	49	55	48	58	49	49	50	57	58
ÖDEMESİ													
GENEL MERKEZ TAŞIT	124	8	8	6	9	9	10	10	11	12	13	13	13
ARAÇ KDV'Sİ													
GENEL MERKEZ TAŞIT	1,034	142	62	70	68	73	74	82	83	89	97	96	98
ARAÇ ÖDEMESİ													

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

9.TAZMİNATLAR

Kıdem, kaza ve ihbar tazminatı bu başlık altında görülür. Kaza ve ihbar tazminatında, geçmiş yıllardaki gerçekleşme durumu dikkate alınarak tahmini bir tutar bulunur. Kıdem tazminatında ise, personel bölümünden gelecek yıl emekli olabileceklerin listesi alınarak, buna göre tutar belirlenir. Karşılık dahilinde toplam tutar bir yıla dağıtılırken, hariçde çalışanların emekli olabilecekleri aylarda görülür. Çalışmamızda bu tutarlar ayrı bir tabloda belirtilmemiş direkt olarak ilgili tablolara yerleştirilmiştir. Görüldüğü gibi şirketin hem genel merkezi hem de üretim bölümleri için ayrı ayrı tazminat hesaplamaları yapılmıştır.

10.BAŞAK MARKA KULLANMA HAKKI

Şirket kurucularına marka kullanımından dolayı yapılan bir ödemedir. Pazarlama ve ihracat satış cirolarının %2,5'idir. KDV tutarları hesaplanırken de pazarlamaya yapılan satışların KDV'sinin %2,5'i alınır. Şirket bünyesinde son yıllarda uygulamaya konulan bir giderdir. Ödemeler tablosunda yer alan rakamlar ise %2,5 esasıyla bulunan tutarların bazı özel durumlar gözönüne alınarak zamana kaydırılması sonucu ulaşılan tutarlardır. Şirkete özel bir durum söz konusu olduğu için fazla ayrıntıya inilmeden sonuç tutarlar verilmiştir.

11.VERGİ ÖDEMELERİ

1993 yılı gelirleri dikkate alınarak hesaplanan kurumlar vergisi nisan, temmuz ve ekim aylarında ödenecektir. Ayrıca gelir vergisi stopajı da mayıs, temmuz ve ekimde ödenmektedir. Ödemeler tablosunda kurumlar vergisi (gelir vergisi stopajı dahil) ödemeleri bu esaslar dikkate alınarak tespit edilmiştir.

Peşin vergi ise önceki yılın vergisinin %50'sinin 12'de biridir. Yani 1994'ün ilk üç ayında 1992 yılı vergisinden hesaplanmış tutarlar, diğer 9 ayda ise 1993 yılı vergisinden hesaplanmış peşin vergi tutarları yer almaktadır. Bu ödeme zamanları her yılın mart ayında bir önceki yılın bilanço ve gelir tablolarının açıklanması esasına dayanmaktadır.

KDV ödemesi ise (Tablo II-23) de görülen hesaplamalar ve zaman kaydırması sonucu bulunan tutarlardır. KDV tutarları gerçekleştiği aydan, bir sonraki ayda ödenir.

12.KAR DAĞITIMI - SERMAYE ARTTIRIMI

Şirket, yönetim kurulunun aldığı kararlar doğrultusunda 1994 yılının mayıs ayında kar dağıtılmasını uygun görmüştür. Yine iştiraki bulunan Başak Pazarlama A.Ş. şirketinde de eylül ayında sermaye arttırımı söz konusudur.



TABLO II - 23 KDV ÖDEMELERİNİN HESAPLANMASI

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	1995 OCAK
MASRAFLARIN KDV'Sİ														
Ham madde Giderleri	25,919	1,824	1,420	1,717	1,968	1,813	1,834	2,076	2,191	2,655	2,663	2,891	2,847	
Ambalaj Giderleri	11,721	873	616	702	887	828	701	922	971	1,200	1,329	1,365	1,327	
Yakıt Giderleri	988	67	56	64	71	70	76	83	86	102	98	108	107	
Elektrik Giderleri	648	47	39	44	51	48	50	53	56	64	64	66	66	
İşletme Giderleri	906	137	95	96	151	102	33	49	62	44	43	41	53	
İdare Giderleri	1,431	110	121	113	102	118	100	85	111	133	128	149	161	
Taahhüt Araç Giderleri	77	5	6	6	6	7	6	8	6	6	6	7	8	
Yatırım Giderleri	8,357	428	840	897	1,864	883	882	533	712	553	387	309	469	
Başak Marka Kullanma	257												257	
Grup Mrk. İdare Giderleri	367	29	33	30	36	22	24	30	22	28	38	38	37	
Grup Mrk. Taahhüt Araç Gid.	124	8	8	8	9	9	10	10	11	12	13	13	13	
Yurtiçi Satış Giderleri	54	4	4	5	5	5	4	4	5	4	5	4	5	
TOPLAM	50,849	3,632	3,238	3,682	6,160	3,706	3,620	3,853	4,233	4,801	4,794	4,991	5,360	
GELİRLERİN KDV'Sİ														
Pazarlamaya Satışlar	102,782	6,524	6,004	6,800	7,262	7,757	9,147	8,220	9,161	10,397	10,400	10,735	10,375	
Depo İşçiliği	80	5	6	5	6	5	6	7	7	8	8	8	9	
Grup Mrk. Msr. KDV'si	2,346	178	179	179	183	181	182	211	208	210	214	210	211	
Sair Gelirler KDV'si	72	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
TOPLAM	106,280	6,713	6,196	6,990	7,467	7,949	9,341	8,444	9,382	10,621	10,628	10,969	10,501	
ÖDENECEK KDV	54,431	3,181	2,957	3,308	2,307	4,244	5,821	4,591	5,149	5,820	5,834	5,968	5,251	
1993 Aralık'tan Kavan	3,479	3,479												
KDV Ödemesi	52,659	3,479	3,181	2,957	3,308	2,307	4,244	5,821	4,591	5,149	5,820	5,834	5,968	5,251

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

13.FAALİYET DIŞI GİDER ÖDEMELERİ

Satışlar - masraflar tablosunda iade mamül zararı, sair zararlar ; gider icmallerinde faaliyet dışı gider ve kanunen kabul edilmeyen gider olarak gösterilen kalemler, ödemeler tablosunda faaliyet dışı gider başlığı altında toplanmıştır.

Başak Pazarlama A.Ş.'ye bozulma, kırılma ya da satılamama nedeniyle gelen mamüller transfer fiyatı üzerinden şirkete fatura edilir. Transfer fiyatı ile sınai maliyet arasında doğabilecek olumsuz fark iade mamül zararını oluşturur.

Şirket bünyesinde sair zararlar başlığı altında şu kalemler gösterilmiştir:

- Komisyon Giderleri
- Karşılık Giderleri
 - Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı
 - Şüpheli Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - Bağlı Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - İştirakler Sermaye Pay Değer Düşüklüğü Karşılığı
 - Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payı Değer Düşüklüğü Karşılığı
- Menkul Kıymet Satış Zararları
 - Hisse Senetleri Satış Zararları
 - Özel Kesim Tahvil, Senet, Bonoları Zararları
 - Kamu Kesimi Tahvil, Senet ve Bonoları Zararları
 - Devlet Tahvili,
 - Hazine Bonosu,
 - Gelir Ortaklığı Senetleri,
 - Diğer Menkul Kıymet Satış Zararları
 - Yatırım Fonları,
 - Diğer.
- Kambiyo Zararları
- Reeskont Faiz Giderleri
- Diğer Olağan Gider ve Zararlar
 - Kur Farkı Zararı
 - Menkul Kıymet Satış Zararı
 - Diğer Gider ve Zararlar...

Faaliyet dışı giderler ile kanunen kabul edilmeyen giderler, olağandışı giderler ana başlığı altında şirket hesap planlarına girmiştir. Şöyle ki;

OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR

- Faaliyet Dışı Giderler
 - Yardım ve Teberrular
- Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler
 - Öğrenci Bursları
 - Gecikme Faizi ve Cezaları
 - Tasfiye Edilecek Hesap Bakiyeleri
 - Motorlu Kara Taşıtları Vergisi
 - İhracat Masrafları
 - Diğer Kanunen Kabul Edilmeyen Zararlar
- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar
 - Mamül ve Malzeme Tasfiye Zararları
 - Maddi Duran Varlık Satış Zararları
 - Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar...

Tablolarda görüldüğü gibi şirket öncelikle bunları ayrı ayrı hesaplamış ve ödemeler tablosuna Faaliyet Dışı Gider Ödemeleri başlığı altında yerleştirmiştir.

14.FARK ÖDEMELERİ

Mayıs 1994'de yapılması beklenen yeni ücret sözleşmeleri ile doğabilecek tahmini farkları kapsar. Bunlar personele ödemelerde, muhtasar ve tasarrufu teşvik fonlarında oluşabilecek fark ödemelerinde gösterilmiştir.

15.AMORTİSMANLAR

Şirket maddi duran varlıklarına %25 normal amortisman yöntemi uygulamaktadır. Maddi olmayan varlıklarda ise amortisman matrahı yoktur. Amortisman tutarları gider icmallerine yazılır ancak nakit çıkışı olmadığı için nakit bütçesinde yeralmaz.

TABLO II - 24 ÖDEMELER TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Hammaddede Ödemeleri	320,635	22,987	23,162	20,889	22,062	24,429	23,794	23,793	27,110	29,008	30,314	36,178	36,909
Ambalaj Ödemeleri	125,642	9,750	8,946	8,759	8,782	8,963	9,198	9,155	10,441	10,992	12,120	14,278	14,258
Yakıt Ödemeleri	7,575	513	430	493	541	540	585	633	658	782	752	828	820
Elektriklik Ödemeleri	4,966	361	300	337	390	366	380	404	431	488	491	507	511
İşletme Giderleri	6,948	1,049	725	736	1,156	785	254	373	478	339	333	315	405
Personale Ödeme	84,653	4,609	4,654	8,701	4,414	7,154	8,198	5,949	5,850	10,485	5,894	6,142	11,883
SSK Ödemesi	17,548	1,520	1,440	1,419	2,988	1,161	1,669	2,393	1,546	1,710	1,791	1,958	
Muhtasar Ödemeleri	22,622	3,280	975	948	2,198	972	1,869	2,393	1,546	1,647	3,522	1,769	1,703
Konut Fonu Ödemeleri	622	52	54	53	54	52	53	52	50	51	50	51	50
Tasarruf Teşvik Fonu Öde.	4,523	492	362	332	842	735	355		821	466	471	489	
İdare Giderleri	11,661	1,110	969	881	478	979	788	670	858	1,047	997	1,206	1,314
Tazminatlar	9,666	185	30	1,718	478	1,513	1,509	1,254	556	406	824	193	
Başak Marka Kullan. Hakkı	1,456	48	48	80	280	48	84	260	64	84	260	64	136
İç Piyasa Satış Giderleri	411	29	30	35	36	37	31	33	37	31	39	34	39
İhracat Satış Giderleri	3,974	484	125	146	161	117	98	115	126	866	514	658	764
O.V. Kredi Faizi	1,916				836						1,080		
Faiz Harıç Diğer Masraf	898	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kurumlar Vergisi	22,414				7,118	360		7,468			7,468		
Peşin Vergi	8,352	120	120	120	898	898	898	898	898	898	898	898	898
KDV Ödemesi	52,659	3,479	3,181	2,957	3,308	2,307	4,244	5,821	4,591	5,149	5,820	5,834	5,968
Yatırım Ödemesi	64,069	3,278	6,440	6,879	14,291	5,237	5,230	4,083	5,461	4,237	2,970	2,371	3,592
Taahhüt Araç Ödemesi	617	61	43	40	49	55	48	58	49	49	50	57	58
Kar Dağılımı	2,120					2,120							
Sermaye Arttırımı - Pazarla.	1,202									1,202			
Uzun Vadeli Krd. Masraf.	6,720						1,960		1,400	1,400			1,960
Tazminatlar Genel Merkez	277	26									251		
İdare Gid. Genel Merkez	2,973	254	285	251	298	194	208	228	174	214	287	293	287
Taahhüt Araç Genel Merkez	1,034	142	62	70	68	73	74	82	83	89	97	96	98
Orta Vadeli Krd. Ödemesi	20,400					20,400							
Faaliyet Dışı Giderler	1,080	93	80	90	76	76	116	82	70	79	93	93	132
Personale Ödenen Farklar	2,371					1,186		1,185					
Muhtasar Tas. Teşv. Farkları	938						938						
TOPLAM ÖDEMELER	812,932	53,930	53,517	56,086	68,334	82,678	63,135	64,983	64,951	71,661	77,380	74,360	81,927

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

D. SONUÇ TABLOLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

1. GİDER İCMALLERİ (Tablo II-25 ve Tablo II-26)

Karşılık hariç ve karşılık dahil olmak üzere 2 adet düzenlenirler. İmalat giderleri, genel yönetim giderleri, kredi giderleri, satış giderleri, faaliyet dışı giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler bölümlerinden oluşurlar. Daha önceki işlemler sonucu bulunan gider tutarları ilgili oldukları bölümlere karşılık dahil ve hariç esasları gözönünde alınarak yerleştirilir. Tek bir esasa düzenlenen giderlerin tutarları ise iki tabloya da aynen yazılır.

Karşılık dahil gider icmali, satışlar-masraflar tablosunun düzenlenmesine yardımcı olmaktadır. Bu gider icmalinin imalat giderleri toplamı, satılan malın maliyetinin bulunmasında kullanılır.

2. SATILAN MALIN MALİYETİ (Tablo II-27)

Dönem başı stok, üretim, satış ve dönem sonu stok sürecinde satılan mamüllerin maliyetinin bulunmasına yönelik bir tablodur.

Tablonun işleyişini bir örnek yardımıyla şöyle açıklayabiliriz:

Karşılık dahil gider icmalinden imalat giderleri tutarları alınarak işleme başlanır. Tablolardan görüldüğü gibi Ocak 1994 aya ait bu tutar 42.213.TL'dır. 31 Aralık 1993 tarihi itibarıyla şirket bünyesinde bir araştırma yapılarak bir kilogramlık stoğun maliyeti bulunur. Çalışmamızda bu maliyet 18.000 TL./KG'dır. Bundan sonraki aşama dönem başında elimizde olan mamüllerin TL cinsinden tutarlarının bulunmasıdır. Yani dönem başı stok miktarı ile bir kilogramlık stoğun değeri çarpılır:

$$859.700 \text{ KG.} * 18.000 \text{ TL/KG} = 15.475 \text{ TL.}$$

Bulduğumuz değer (15.475 milyon TL) dönem başı stok değeridir. Ocak ayında üretilmesi planlanan mamüllerin imalat gideri ile dönem başı stoğun değeri toplanarak toplam mamül mevcudunun TL cinsinden tutarı bulunur.

$$42.213 + 15.475 = 57.688 \text{ milyon TL. Toplam mamül mevcudu}$$

Toplam mamül mevcudu elde bulunan mamül miktarına bölünerek Ocak ayına ait stok maliyeti bulunur.

$$\begin{array}{rcl} \text{D.Başı Stok} + \text{Toplam Üretim} & = & \text{Toplam Mamül Miktarı} \\ 859,7 & + & 2.200,0 & = & 3.059,7 \text{ Ton} \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{Toplam mamül mevcudu (TL)} / \text{Toplam mamül miktarı} & = & \text{Stok maliyeti} \\ 57.688.000.000.\text{TL.} / 3.059.700. \text{ KG} & = & 18.854,14 \text{ TL/KG} \end{array}$$

Bulunan stok maliyeti ile satışı planlanan satış miktarı çarpılarak **SATILAN MALIN MALİYETİ** bulunur.

$$\begin{array}{rcl} \text{Stok maliyeti} * \text{Toplam satış} & = & \text{SATILAN MALIN MALİYETİ} \\ 18.854,14 & * & 2.130.200 & = & 40.163 \text{ milyon TL.} \end{array}$$

Toplam mamül mevcudundan (TL) satılan malın maliyeti çıkartılarak dönem sonu stok değeri bulunabilir. Ya da stok maliyeti ile dönem sonu stok miktarı çarpılırsa yine aynı sonuca ulaşılır.

$$\begin{array}{rcl} \text{Stok maliyeti} * \text{Dönem sonu stok değeri} & = & \text{D.S. Stok maliyeti} \\ 18.854,14 & * & 929.5 & = & 17.525 \text{ milyon TL} \end{array}$$

$$\begin{array}{rcl} \text{Toplam mamül mevcudu} - \text{Satılan malın maliyeti} & = & \text{D.S. Stok maliyeti} \\ 57.688 & - & 40.163 & = & 17.525 \text{ milyon TL.} \end{array}$$

Bulunan değer (17.525 milyon TL) Şubat ayının dönem başı stok değeridir ve yukarıda sayılan işlemler tekrarlanır.

TABLO II - 25 GİDERLER İÇMALI

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Hammaddeler Gid.	311,376	21,761	16,786	20,336	23,486	20,958	22,746	24,890	26,486	31,821	32,174	34,664	34,178
Ambalaj Gid.	120,873	8,850	6,638	7,220	9,026	8,393	8,046	9,797	10,350	12,063	13,394	13,669	13,427
Direkt İşçi Gid.	71,571	4,283	4,237	7,835	4,168	6,084	7,211	5,266	4,995	8,729	4,997	5,220	8,546
Direkt Munk İşçi Gid.	12,264	880	834	894	855	940	878	634	1,045	1,378	1,461	1,296	1,169
End. İşçi Gid.	10,397	635	616	1,129	624	896	993	765	751	1,250	737	770	1,231
İdari Personel Gid.	6,898	385	413	727	415	481	749	507	511	874	484	484	868
Yakıt Gid.	6,587	446	374	429	470	470	509	550	572	680	654	720	713
Elektrik Gid.	4,318	314	261	283	339	318	330	351	375	424	427	441	445
İşletme Gid.	6,042	912	630	640	1,005	883	221	324	416	295	290	274	352
İdare Gid.	3,220	486	297	284	286	231	159	163	207	212	259	318	328
Amortismanlar	27,010												27,010
End. Munk İşçi Gid.	284	19	17	19	18	19	18	21	30	30	31	31	31
Stajyer Gid.	387	38	35	40	38	37	65				51	56	57
İMALAT GID. TOPLAMI	681,227	38,009	31,138	39,856	40,710	40,510	41,396	43,368	45,738	57,766	54,969	57,933	88,365
End İşçi Gid.	7,019	440	412	761	419	602	694	526	506	829	492	516	822
İdari Personel Gid.	9,737	526	530	990	527	666	1,025	707	667	1,202	682	672	1,543
Tazminatlar	9,666	185	1,030	1,718	478	1,513	1,509	1,254	556	406	824	193	
İdare Gid.	7,010	514	551	474	474	630	528	422	540	702	610	739	825
Amortismanlar	152												152
Taşıt Araç Gid.	540	56	37	34	43	48	42	50	43	43	44	50	50
Başak Marka Kull. Hakkı	1,818	118	106	120	128	135	158	143	159	185	186	192	188
Grup Mrk. Masrfl. Pavı	8,153	626	627	614	630	618	628	717	708	739	751	748	747
End.Munk. İşçi Gid.	1,158	77	73	78	75	78	75	80	124	122	125	123	128
Stajyer Gid.	48	5	4	6	5	4	5				6	6	7
GENEL YÖN. GID. TOP.	45,301	2,547	3,370	4,795	2,779	4,294	4,665	3,889	3,303	4,228	3,720	3,239	4,482
O.V. Kredi Masrfl.	8,636				836		1,960		1,400	1,400	1,080		1,960
Diğer Kredi Masrfl.	886	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vad.Krd. Masrfl.	(1,014)			(1,658)			(94)			738			
KREDİ MASRFL. TOPL.	8,510	8	56	(1,506)	844	104	2,018	4	1,448	2,290	1,084	48	2,112
Yurt İçi Satış Gid.	358	25	26	30	31	32	27	29	32	27	34	30	35
Yurtdışı Satış Gid.	3,974	484	125	146	161	117	98	115	126	666	514	658	764
SATIŞ GİDER TOPLAMI	4,332	509	161	176	192	149	126	144	188	693	548	688	799
Faaliyet Dışı Giderler	850	63	63	75	63	63	103	64	63	63	63	64	103
Kamunen Kabul Edilm. Gid.	230	30	17	15	13	13	13	18	7	16	30	29	29

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO II - 26 GİDERLER İÇMALI (Karşılık Dahil) (Milyon TL)													
1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Hammerde Gid.	311,376	21,761	16,786	20,336	23,486	21,958	22,746	24,990	26,486	31,821	32,174	34,654	34,178
Ambalaj Gid.	120,873	8,850	6,638	7,220	9,026	8,393	8,046	9,797	10,350	12,063	13,394	13,969	13,427
Direkt İşçi Ücret ve Gid.	71,571	5,807	5,210	5,562	5,437	5,544	5,363	6,547	6,472	6,385	6,523	6,412	6,529
Direkt Muvak. İşçi Ücret ve Gid.	12,264	880	834	894	885	940	878	634	1,045	1,378	1,461	1,296	1,169
End. İşçi. Ücret ve Gid.	10,397	806	755	802	792	802	775	959	956	930	940	930	950
İdari Personel Gid.	6,898	512	508	513	516	519	515	633	633	632	638	638	641
Yakıt Gid.	6,587	446	374	429	470	470	509	550	572	680	654	720	713
Elektrik Gid.	4,318	314	261	293	339	318	330	351	375	424	427	441	445
İşletme Gid.	6,042	453	494	465	501	499	488	502	546	531	519	521	543
İdare Gid.	3,220	276	274	281	282	282	218	221	268	271	281	276	282
Amortismanlar	27,010	2,251	2,251	2,251	2,251	2,250	2,251	2,251	2,251	2,251	2,250	2,251	2,251
End. Muvak. İşçi Ücret ve Gid.	284	19	17	19	18	19	18	21	30	30	31	31	31
Stajyer Gid.	387	38	35	40	38	37	35				51	56	57
İMALAT GID. TOPLAMI	581,227	42,213	34,437	39,105	44,011	42,039	42,162	47,466	49,984	57,376	59,343	61,895	61,216
End İşçi Ücret ve Gid.	7,019	552	516	548	537	552	530	642	627	618	632	628	637
İdari Personel Gid.	9,737	729	718	730	731	735	735	890	888	890	895	896	900
Tazminatlar	9,666	806	805	806	805	806	805	806	805	806	805	806	805
İdare Gid.	7,010	441	528	490	488	617	589	473	589	742	638	694	761
Amortismanlar	152	12	13	12	13	13	13	12	13	12	14	12	13
Taşıt Araç Gid.	540	38	38	35	46	50	42	51	45	45	46	52	52
Başak Marka Kull. Hakkı	1,818	118	106	120	128	135	156	143	159	185	186	192	188
Grup Mnk. Masrf. Payı	8,153	626	627	614	630	618	628	717	708	739	751	748	747
End. Muvak. İşçi Ücret ve Gid.	1,158	77	73	78	75	78	75	80	124	122	125	123	128
Stajyer Gid.	48	5	4	6	5	4	5				6	6	7
GENEL YÖN. GID. TOP.	45,301	3,404	3,428	3,439	3,438	3,608	3,560	3,814	3,968	4,159	4,098	4,167	4,238
O. V. Kredi Masrf.	8,636	719	719	720	719	719	720	720	720	720	720	720	720
Diğer Kredi Masrf.	888	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vad. Krd. Masrf.	(1,014)	(552)	(552)	(553)	(31)	(31)	(32)	246	246	246			
KREDİ MASRF. TOPL.	8,510	175	222	319	696	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872
Yurt İçi Satış Gid.	358	25	26	30	31	32	27	29	32	27	34	30	35
Yurtdışı Satış Gid.	3,974	437	126	162	178	126	114	132	135	683	531	649	701
SATIŞ GİDER TOPLAMI	4,332	462	152	192	209	168	141	161	167	710	665	679	736
Faaliyet Dışı Giderler	850	63	63	75	63	63	103	64	63	63	63	64	103
Kamunen Kabul Edilm. Gid.	230	30	17	15	13	13	13	18	7	16	30	29	29
TOPLAM	640,450	46,347	38,319	43,145	48,430	46,673	46,809	52,483	55,193	63,442	64,823	67,692	67,194

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

(Milyon TL)

TABLO II - 27 SATILAN MALIN MALİYETİ TABLOSU

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
İMALAT GİDERLERİ	581,227	42,213	34,437	39,105	44,011	42,039	42,152	47,486	49,994	57,376	59,343	61,895	61,216
31 Aralık 1993 Stok maliyeti TL. 1 Kg.	18,000												
D. Baş Stok Değeri (Milyon TL)	15,475	15,475	17,525	18,028	17,468	19,531	19,327	14,855	16,160	16,913	17,945	18,139	19,145
TOPLAM Mamül mevcudu	596,702	57,688	51,962	57,133	61,479	61,570	61,479	62,311	66,144	74,289	77,288	80,034	80,361
Stok Maliyeti TL/Kg	18,854,14	20,050,94	20,439,58	20,212,05	21,016,52	21,070,33	22,847,14	23,434,54	24,289,36	25,429,54	26,760,96	27,522,78	
SATILAN Malın maliyeti	576,957	40,163	33,934	39,665	41,948	42,243	45,624	46,161	49,231	56,344	59,149	60,889	60,616
D. Sonu Stok Değeri (Milyon TL)	19,745	17,525	18,028	17,468	19,531	19,327	14,855	16,160	16,193	17,945	18,139	19,145	19,745
D. BAŞI STOK (TON)	859,7	859,7	929,5	899,1	854,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	713,3	715,4
TOP. ÜRETİM (TON)	25,163,3	2,200,0	1,662,0	1,896,1	2,187,1	1,963,3	1,998,2	1,022,3	2,115,2	2,336,8	2,300,5	2,277,4	2,204,4
TOP. SATIŞ (TON)	25,305,6	2,130,2	1,692,4	1,940,6	2,075,4	2,010,0	2,212,8	2,020,0	2,100,8	2,319,7	2,326,0	2,275,3	2,202,4
D. SONU STOK (TON)	717,4	929,5	899,1	854,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	713,3	715,4	717,4

3- SATIŞLAR - MASRAFLAR TABLOSU (Tablo II-28)

Şirkete ait tahmini satış ve masraf tutarlarını gösteren bir tablodur. Ayrıca satışlar bölümü içinde diğer bazı gelirler de yer aldığından bir ölçüde gelir ve giderleri mukayese etmektedir. Karşılık dahil esasına göre düzenlenir. Satışlar içinde yeralan repo gelirleri nakit bütçesi sonucunda bulunmuştur.

Alt kısımda yer alan bilgilere ise şu şekilde ulaşılmıştır:

Gelir-gider farkı satışlar toplamından, masraflar toplamının çıkarılması ile bulunmuştur. Örneğin;

$$742.323 \text{ milyon TL.} - 640.450 \text{ milyon TL.} = + 101.873 \text{ milyon TL.}$$

Dönem sonu ile dönem başı stok farkı ise satılan malın maliyeti tablosunda yer alan stok değerleri arasındaki farktır. Örneğin;

$$19.745 \text{ milyon TL.} - 15.475 \text{ milyon TL.} = + 4.270 \text{ milyon TL.}$$

Kar-zarar bölümü ise gelir tablosu aracılığıyla bulunmuş değerlerden oluşmuştur. Böylece aynı tabloda gelir ve gider farkı ile kar-zarar durumu ve oranları görülebilmektedir.

Son kısımda yer alan üretim ve stoklara ilişkin bilgiler ise daha önceki çalışmalarda yer alan bilgilerdir.

Ayrıca gider icmallerinde yer alan faaliyet dışı giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler, satışlar-masraflar tablosunda iade mamül zararı ve sair zararlar başlıkları altında toplanmıştır.

TABLO II - 28 SATIŞLAR - MASRAFLAR TABLOSU

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
SATIŞLAR													
Pazarlamaya Satışlar %71.5	685,213	43,496	40,026	45,331	48,416	51,710	60,983	54,800	61,073	69,315	66,336	71,564	69,163
İhracat Satışları	41,865	3,724	2,512	2,730	2,710	2,371	2,373	2,475	2,582	4,422	4,907	5,303	5,756
Dolunay Depo Tahsilatı	530	37	36	37	38	37	38	42	53	53	53	52	54
Sair Gelirler	6,613	40	40	40	40	40	40	40	40	6,173	40	40	40
Repo Gelirleri	8,102	600	1,050	1,020	753	183				398	910	1,390	1,798
SATIŞLAR TOPLAMI	742,323	47,897	43,664	49,158	51,957	54,341	63,434	57,357	63,748	80,361	75,246	78,348	76,811
MASRAFLAR													
Hammadde Masrafları	311,376	21,761	16,786	20,336	23,486	21,958	22,746	24,990	26,486	31,821	32,174	34,654	34,178
Ambalaj Masrafları	120,873	8,850	6,638	7,220	9,026	8,393	8,046	9,797	10,350	12,063	13,384	13,689	13,427
Asli İşçi Ücretleri	88,987	6,965	6,481	6,912	6,766	6,898	6,668	8,148	8,055	7,913	8,095	7,970	8,116
Muvakkat İşçi Ücret ve Gid.	13,707	976	924	981	950	1,038	971	734	1,199	1,530	1,616	1,450	1,328
İdari Personel Ücret ve Gid.	16,634	1,241	1,226	1,242	1,247	1,253	1,251	1,522	1,521	1,522	1,533	1,534	1,542
Yakıt Gideri	6,587	446	374	429	470	470	509	550	572	680	654	720	713
Elektrik Gideri	4,318	314	261	293	339	318	330	351	375	424	427	441	445
İşletme Gideri	6,042	453	494	465	501	499	468	502	546	531	519	521	543
İdare Gideri	10,230	717	802	771	750	907	787	694	857	1,013	919	970	1,043
Amortismanlar	27,162	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264
Taahhüt Araç Gideri	540	38	38	35	46	50	42	51	45	45	46	52	52
Başak Marka Kull. Hakkı	1,818	118	106	120	128	135	158	143	159	185	186	192	188
Grup Mktz. Masrf. Payı	8,153	626	627	614	630	618	628	717	708	739	751	748	747
Finansman Gideri	8,510	175	222	319	696	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872
Satış Gideri	4,332	462	152	182	209	158	141	161	167	710	565	679	736
Stajyer Ücretleri	435	43	39	36	43	41	40				57	62	64
İade Marmül zararları	720	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
Sair zararlar	360	33	20	30	16	16	56	22	10	19	33	33	72
Tazminatlar	9,666	806	805	806	805	806	805	806	805	806	805	806	805
MASRAFLAR TOPLAMI	640,450	46,347	38,319	43,114	48,432	46,873	46,810	52,481	55,193	63,442	64,822	67,582	67,195
GELİR-GİDER FARKI	101,873	1,550	5,345	6,014	3,525	7,568	16,624	4,876	8,555	16,919	10,424	10,757	9,616
DS-DB STOK FARKI	4,270	2,050	503	-561	2,064	-204	-4,472	1,305	33	1,752	194	1,006	600
KAR/ZARAR	106,143	3,600	6,847	5,455	5,589	7,466	12,162	6,182	9,306	17,981	10,614	11,768	10,216
KAR/ZARAR %Sİ	14,59	7,5	13,73	11,34	10,92	13,80	19,17	10,79	14,61	24,33	14,29	15,30	13,63
DB. STOK - TON	859,7	859,7	929,5	899,1	854,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	713,3	715,4
DS. STOK - TON	717,4	929,5	899,1	854,6	966,3	919,6	705,0	707,3	721,7	738,8	713,3	715,4	717,4
DB. STOK DEĞERİ	15,475	15,475	17,525	18,028	17,467	19,531	19,327	14,855	16,160	16,160	17,945	18,139	19,145
DS. STOK DEĞERİ	18,745	17,525	18,028	17,467	19,531	19,327	14,855	16,160	16,160	17,945	18,139	19,145	19,745
ÜRETİM - TON	25,163,3	2,200,0	1,662,0	1,896,1	2,187,1	1,963,3	1,998,2	2,022,3	2,115,2	2,336,8	2,300,5	2,277,4	2,204,4
SATIŞ - TON	25,305,6	2,130,6	1,692,4	1,940,6	2,075,4	2,010,0	2,212,8	2,020,0	2,100,8	2,319,7	2,326,0	2,275,3	2,202,4

4. NAKİT BÜTÇESİ (Tablo II-29)

Tahmini nakit akımı olarak da anılan nakit bütçesi çalışmamızın odak noktasıdır. Tablodan da görüldüğü gibi şirketin gelecek yılda ne zaman ve ne tutarda nakdinin olacağını, ne zaman bu nakdin işletme faaliyetleri için az veya fazla olduğu görülebilir. Daha önce yapılan diğer bütçelerin ışığında ve onların sonuçları doğrultusunda düzenlenir.

31 Aralık 1993 tarihi itibarıyla şirketin bünyesinde varolan nakit mevcudu ile başlanır. Daha önce hesaplanan Tahsilat Tablosu (Tablo II-4) toplam tutarı nakit girişleri bölümüne yazılır. Nakit çıkışları ise Ödemeler Tablosu (Tablo II-24) toplam tutarından oluşur. Görüldüğü gibi nakit bütçesinin temel verileri olarak şirketin tahsilatları ve ödemeleri alınmakta, ve bunların karşılaştırılması yapılmaktadır. Eğer ödemeler toplam nakit mevcudundan fazla ise ek finansman kaynağı (kredi alımı) aranmaktadır. Ya da fazla ise atıl kaynağın değerlendirilmesine gidilmektedir. Böylece şirketin ileriki aylardaki durumu önceden görülebilmekte tahsilat ve ödeme tutarları gerek zaman gerekse tutar olarak uyumlaştırılmaktadır.

Şirket politikası olarak ihtiyaç olduğu dönemlerde sadece ihtiyaç kadar kredi alınmakta, bir sonraki ay gerekirse ilave kredi gündeme gelmektedir. (Kredi bulma konusunda şirketin bir problemi yoktur.)

Şirketin tutmak istediği asgari nakit mevcudu 200 milyon TL'dir. Bu gözönüne alınarak atıl fonlar bu miktar ayrıldıktan sonra repoya yatırılmaktadır.

Tablodan da görüldüğü gibi şirketin Mayıs ve Eylül ayları arasında kredi alımı söz konusudur. Olabilecek fazla fon ile önce krediler kapatılmaya çalışılmakta, krediler geri ödendikten sonra da repo düşünülmektedir.

Kullanılan kredilere yaklaşık aylık %8 faiz tahmin edilmektedir. Repo için düşünülen gelir de aylık %5 dir. Hesaplanış tarzı ise ikisinde de aynıdır.

Şöyle ki;

$$\text{Ortalama Kullanılan Kredi} = \frac{\text{D.B. Kredi Bakiyesi} + \text{D.S. Kredi Bak.}}{2}$$

$$4.875 \text{ milyon TL.} = \frac{0 + 9750}{2} \quad (\text{Mayıs 1994})$$

$$10.350 \text{ milyon TL.} = \frac{9.750 + 10.950}{2} \quad (\text{Haziran 1994})$$

Ortalama kullanılan kredi faizi $\Rightarrow 4.875 * \%8 = 390$ milyon TL.
 $10.350 * \%8 = 828$ milyon TL.

Faiz ödemelerinde şu önemli noktayı hemen belirtelim;

Kredi ne zaman alınırsa alınsın faiz ödeme dönemleri Ocak-Nisan-Temmuz ve Ekim aylarıdır. Bu genel bir uygulamadır. Bu belirtilen aylara kadar faiz gerçekleşirse o tutar ödemesi yapılır. Tabloda yer alan faiz ödemeleri de bu uygulama koşullarına göre düzenlenmiştir.

Repo uygulaması ise şöyledir;

$$\text{Aylık ortalama repo} = \frac{\text{D.B. Repo Bakiyesi} + \text{D.S. Repo Bakiyesi}}{2}$$

$$12.000 \text{ milyon TL.} = \frac{0 + 24.000}{2} \quad (\text{Ocak 1994})$$

$$21.000 \text{ milyon TL.} = \frac{24.000 + 18.000}{2} \quad (\text{Şubat 1994})$$

$$\text{Repo geliri } \%5 \Rightarrow 12.000 * \%5 = 600 \text{ milyon TL.}$$

$$21.000 * \%5 = 1.050 \text{ milyon TL.}$$

Repo gelirlerinde böyle bir dönem uygulaması yoktur. Nakit bütçesinde bulunan repo gelirleri satışlar-masraflar ve gelir tablosunda ilgili yerlere yazılır.

(Milyon TL)

TABLO II - 29 TAHMİNİ NAKİT AKIMI (NAKİT BÜTÇESİ)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
D. BAŞI NAKİT MEVCUDU	17,000	17,000	24,237	18,285	23,014	7,517	245	235	220	279	16,141	20,707	35,318
NAKİT GİRİŞLERİ	835,663	61,167	47,575	60,805	52,837	65,656	61,925	64,336	77,310	88,023	83,448	88,961	83,620
KREDİ ALIMI	12,800					9,750	1,200	1,850					
TOPLAM NAKİT MEVCUDU	865,463	78,167	71,812	79,100	76,861	82,923	63,370	66,421	77,636	88,302	98,669	109,668	118,938
NAKİT ÇIKIŞLARI	812,932	53,930	53,517	56,086	68,334	82,678	63,135	64,983	84,951	71,861	77,360	74,350	81,927
KREDİ ÖDEMESİ	12,800								12,300	500			
FAİZ ÖDEMESİ	2,720							1,218			1,502		
TOPLAM ÖDEME	828,452	53,930	53,517	56,086	68,334	82,678	63,135	66,201	77,251	72,161	78,862	74,350	81,927
D. SONU NAKİT MEVCUDU	37,011	24,237	18,285	23,014	7,617	245	235	220	279	16,141	20,707	35,318	37,011
D. BAŞI KREDİ BAKİYESİ							9,750	10,950	12,800	500			
D. SONU KREDİ BAKİYESİ						9,750	10,950	12,800	500				
KULLANILAN KREDİ						4,875	10,350	11,875	6,650	250			
KULLANILAN KREDİ FAİZİ %8						390	828	950	532	20			
FAZLA NAKİT (REPO)		24,000	18,000	22,800	7,300	1,218			1,502				
AYLIK ORTALAMA REPO		12,000	21,000	20,400	15,050	3,650				7,950	18,200	27,800	35,950
REPO GELİRİ %5	8,102	600	1,050	1,020	753	183			398	910		1,390	1,798

Tablolarda yer alan tutarlar (000.000.000) esasına göre yazılmıştır.

5. TAHMİNİ GELİR TABLOSU (Tablo II-30)

Gelir tablosu karşılık dahil esasına göre düzenlenerek, brüt satış hasılatı ile başlar. Brüt satış hasılatı aynı zamanda net satış hasılatıdır. Satışlarda iskonto ve iade için bir tahminde bulunulmamaktadır. Bu durumlar gerçekleşme durumuna göre fiili gelir tablolarında yer alır. Yine aynı doğrultuda olağanüstü gelir ve karlar, olağanüstü gider ve zararlar da ayrıca tahmin edilmemiştir. Bu tür gelir veya giderler fiiliyatta karşımıza çıkmaktadır.

Satılan malın maliyeti daha önce düzenlenen tablodan alınmıştır. Satış, genel yönetim ve finansman giderleri karşılık dahil esasına göre hazırlanmış gider icmalinden elde edilmiştir. Satışlar-masraflar tablosunda sair gelirler ve iştirak gelirleri toplam tutar olarak verilmiştir. Gelir tablosunda ise ayrı başlıklar altında gösterilmiştir. Yine aynı bölümde yer alan iade mamül zararı ve sair zararlar da satışlar-masraflar tablosundan alınmıştır. Daha önce de belirtildiği gibi faaliyet dışı giderler ve kanunen kabul edilmeyen giderler bu iki başlık içinde yer almaktadır. Repo gelirleri ise nakit bütçesinden alınmıştır. İşlemlerin sonucunda da 1994 yılı itibariyle şirketimizin elde edebileceği tahmini kar-zarar tutarları bulunmuştur. Vergi öncesi net karın brüt satış hasılatına bölünmesi sonucunda da kar-zarar yüzdesi bulunmaktadır.

$$\begin{aligned} \text{Kar/zarar \% 'si} &= \frac{\text{Vergi öncesi net kar}}{\text{Brüt satış hasılatı}} \\ \%7,6 &= \frac{3.600 \text{ milyon TL.}}{47.257 \text{ milyon TL.}} \quad (\text{Ocak 1994'e aittir.}) \end{aligned}$$

Sonuç olarak Başak Gıda A.Ş.'nin 1994 yılına ait Nakit Bütçesi tamamlanmıştır. Şirket 1994 yılına ait proforma bilançosu hazırlamamaktadır. Fon Akım Tabloları hazırlanmakta ancak bu çalışma kapsamına girmediği için alınmamıştır.

TABLO II - 30 TAHMİNİ GELİR TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
I - Brüt Satış Hasılatı	727,608	47,267	42,574	48,098	61,164	54,118	63,394	57,317	63,708	73,790	74,296	76,919	74,973
Pazarlamaya Satış	685,213	43,496	40,026	45,331	48,416	51,710	60,983	54,800	61,073	69,315	69,336	71,564	69,163
İhracat Satış	41,865	3,724	2,512	2,730	2,710	2,371	2,373	2,475	2,582	4,422	4,907	5,303	5,756
Dönüv Depo Tahsilatı	530	37	36	37	38	37	38	42	53	53	53	52	54
II - Net Satış Hasılatı	727,608	47,267	42,574	48,098	61,164	54,118	63,394	57,317	63,708	73,790	74,296	76,919	74,973
Satılan Malın Maliyeti	576,957	40,163	33,934	39,665	41,948	42,243	46,624	46,151	49,231	56,344	59,149	60,889	60,616
Satış Giderleri	4,332	462	152	192	209	168	141	161	167	710	566	679	736
İç Piyasa	358	25	26	30	31	32	27	29	32	27	34	30	35
İhracat	3,974	437	126	162	178	126	114	132	135	683	531	649	701
III - Brüt Satış Karı	146,319	6,632	8,488	8,241	9,007	11,717	16,629	11,005	14,310	16,736	14,582	15,351	13,621
Genel Yönetim Giderleri	45,301	3,404	3,428	3,439	3,438	3,608	3,560	3,814	3,968	4,169	4,098	4,167	4,238
Finansman Giderleri	8,510	175	222	319	686	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872
O.V. Kredi Masrafları	8,636	719	719	720	719	719	720	720	720	720	720	720	720
Diğer Kredi Masrafları	888	8	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
C/H Vade Farkı Geliri	(1,014)	(552)	(552)	(553)	(31)	(31)	(32)	246	246	246			
IV - İşletme KAR / ZARAR	92,508	3,053	4,838	4,483	4,873	7,317	12,229	6,221	9,338	11,459	9,760	10,426	8,511
Sair Gelirler	480	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40	40
Repo Gelirleri	8,102	600	1,050	1,020	753	183				398	910	1,390	1,798
İştirak Gelirleri													
Dönüv Gıda A.Ş.	4,668									4,668			
Başak Pazarlama A.Ş.	1,465									1,465			
İade Mammül Zaranı (-)	720	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
Sair Zararlar (-)	360	33	20	30	16	16	56	22	10	19	33	33	72
V - Vergi Öncesi Net Kar	106,143	3,600	5,848	5,453	5,690	7,464	12,163	6,179	9,308	17,951	10,617	11,763	10,217
VI - KAR / ZARAR %'si	14,69	7,6	13,74	11,34	10,93	13,79	19,17	10,78	14,61	24,33	14,29	15,29	13,63

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.



III. BÖLÜM

**1994 OCAK AYINA AİT FİİLİ
DURUMLAR VE**

**ŞUBAT-ARALIK 1994
DÖNEMİ REVİZE
BÜTÇE ÇALIŞMALARI**

KISIM 1

İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNDE SÜREKLİ KONTROL

A. GENEL AÇIKLAMA

Bütçe döneminin ilk gününden başlayarak uygulamaya geçilen işletme bütçelerinin, ön görülen hedeflere ulaşabilmesi için periyodik denetimi zorunludur.

Bilindiği üzere, yönetimin en önemli fonksiyonlarından biri de denetim fonksiyonudur. Denetim, bir amacın gerçekleşmesi için faaliyetlerin plana göre gerçekleşmesinin sağlanması, plandan ayrılmaların saptanması ve düzeltilmesi, gelecekteki planların yapılmasında geçmiş deneyimlerin kullanılması işlemlerini kapsamaktadır.

İşletme için kısa dönemli bir plan sayılan ve belirli amaçların gerçekleştirilmesi için hazırlanan işletme bütçeleri de, denetim fonksiyonunun sık sık uygulandığı alanlardan biridir.

İşletme bütçelerinin uygulanması esnasında ulaşılan fiili sonuçlar, çoğu zaman, planlanan hedeflerinin altında kalır veya üzerine çıkar. Gerçekleşen sonuçlar, planlanan hedeflerle nadiren, yüzde yüz oranında çakışırlar. Bu fiili sonuçların, öngörülen hedeflerden sapmasının belli başlı iki nedeni; ya hedefler gerçekçi olmayan bir görüşle çok yüksek bir seviyede tayin edilmiştir, ya da uygulamayı fiilen yürütenler gerekli sorumluluğu taşımamakta, yeteri kadar teşvik edilmemekte ve yakından denetlenmemektedirler.¹⁵⁷

İşletme bütçelerinin etkin uygulanması sürekli kontrol sistemi ile sağlanır. Sürekli kontrol verimsizlikleri ve başarısızlıkları anında saptar ve gerekli önlemlerin zamanında alınmasını mümkün kılar. Bu nedenle, faaliyetlerin ölçüldüğü ve üst seviyedeki yönetime raporlandığı bir rapor sistemi zorunlu olmaktadır. Diğer bir deyişle, sürekli kontrol işletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulamaya konulmasını güvence altına almaktadır. İşletme bütçe sisteminde sürekli kontrol aşağıdaki öğeler yardımıyla sağlanır.

1. Bütçe sorumluluk raporları,
2. Bütçe farklarının analizi.

¹⁵⁷ ERDAL YAMAN, *Endüstride İşletme Bütçeleri*, Sümerbank Genel Müdürlüğü Araştırma ve Planlama Müdürlüğü, Devlet Yatırım Bankası Yayını, Ankara ,1972, s. 201-202.

1. BÜTÇE SORUMLULUK RAPORLARI

İşletme, faaliyetlerinin etkinliği ve başarısı ile ilişkili olarak işletme rapor sistemine büyük bir önem verilir. Rapor sisteminde yer alan raporlar işletmenin ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşların çeşitli gereksinimlerini cevaplar. Bütçe sorumluluk raporları işletme içi gereksinimleri karşılar ve sadece işletme yönetimi tarafından kullanılması ön görülür. Bu raporlar, işletme rapor sisteminde yer alan kontrol raporlarının en önemli bölümünü meydana getirirler.

Bütçe sorumluluk raporlarına “faaliyet raporları” veya “bütçe kontrol raporları” da denir. Bu raporlar, işletme rapor sisteminin sadece bir kısmını oluştururlar. Bundan ötürü, işletme rapor sistemi için belirlenen özellikleri bütçe sorumluluk raporları da taşır. Ancak, bütçe sorumluluk raporlarının sahip olması gereken temel özellikleri ise şu şekildedir.¹⁵⁸

1. Organizasyon yapısına (sorumluluklara uymalıdır),
2. Yönetimdeki istisna prensibini uygulayacak biçimde düzenlenmelidir,
3. Kısa sürelerde tekrarlanmalıdır,
4. Kullanacak olanın ihtiyacına göre ayarlanmalıdır,
5. Basit, anlaşılabilir ve sadece gerekli bilgileri kapsayan bir rapor olmalıdır.
6. Kesin ve önemli bilgileri ortaya koyan bir rapor olmalıdır,
7. Kısa bir sürede hazırlanıp, sunulabilmelidir.
8. Uslubu yapıcı olmalıdır.¹⁵⁹

Bütçe sorumluluk raporları bu özellikleri sahip oldukları zaman işletme bütçelerinin uygulanmasında etkinlik gerçekleştirilir. Bu raporlar işletme bütçeleri gibi yönetim sorumluluklarına göre düzenlenmelidir. Bütçe sorumluluk raporlarında istisna yoluyla yönetim ilkesinin uygulanması bütçe verilerinin faaliyetlere ilişkin fiili sonuç verileri ile karşılaştırılmasını öngörür. Raporda yer alan bütçe farkları istisna yoluyla yönetim ilkesinin uygulanmasında büyük bir önem taşır. Yöneticiler, kendilerine sunulan bütçe sorumluluk raporlarında, normal sayılmayacak bütçe farkları üzerinde dururlar. İstisna yoluyla yönetim ilkesine dayalı raporlar, yöneticilerin zamanlarının büyük bir kısmını planlama faaliyetlerine ayırmalarına olanak sağlar. Yöneticilerin, sadece normal olmayan

¹⁵⁸ YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 222-223.

¹⁵⁹ GLENN A. WELSCH.(Çev. Yaman ERDAL ve Diğerleri), *İşletme Bütçeleri, Kar Planlaması ve Kontrolü*, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:4, Ankara ,1978, s. 572-573.

bütçe farkları üzerinde durmaları faaliyetlerin kontrolüne daha az zaman ayırmaları ile sonuçlanır. Diğer bir deyişle bütçe sorumluluk raporları, yöneticileri günlük faaliyetlerin ayrıntılarından uzaklaştırır ve planlama ile kontrol fonksiyonlarını daha etkin bir biçimde yürütmelerine olanak verir.¹⁶⁰

Uygulama sonuçlarının ölçülmesi, işletme bütçelerinde öngörülen hedeflerden sapmaların saptanması, ancak o dönem bütçe sorumluluk raporları düzenlenir ve düzeltici tedbirleri alabilecek işletme yetkililerine zamanında gönderilirse bir yarar sağlayabilir. Bu raporların gecikmeden ve en doğru verileri yansıtacak bir biçimde hazırlanması ve işletme yetkililerine sunulması gerekir. Ne yazık ki, işletme bütçelerinin periyodik denetim aracı olan bu raporların hem en kısa zamanda, hem de en doğru bir biçimde hazırlanması ve işletme yetkililerine sunulması pek mümkün olmaz. Bu durumda, denetim raporlarının öz ve çabuk hazırlanması, çok ayrıntılı ve uzun sürede hazırlanmasına tercih edilir.

Böyle bir tercihin nedeni, eğer uygulama sonuçları işletme bütçelerinde öngörülen standartlardan büyük ölçüde sapıyorsa, zaman geçirmeden gerekli düzeltici tedbirlerin alınabilmesi için, suçlu aramak yerine, standartlardan sapmaların objektif nedenlerinin araştırılmasıdır. Fakat, uygulama sonuçları, işletme bütçelerinde öngörülen hedeflerden büyük sapmalar gösteriyor ve bu bütçenin temel niteliğini değiştiriyorsa, düzeltici tedbirin alınmasından söz edilemez. Yeniden planlama veya bütçenin değiştirilmesi söz konusudur.¹⁶¹

Kısaca, işletme bütçesinin uygulama sonuçlarını gösteren veriler tarihi veri niteliğini kazanmadan yönetimin yararına sunulmalıdır. Örneğin; aylık olarak düzenlenen bütçe sorumluluk raporları, ilişkili bulunduğu ayı izleyen ayın en geç yedisinde ilgililere ulaştırılmış olmalıdır.

2. BÜTÇE FARKLARININ ANALİZİ

İşletme bütçelerinin uygulanma durumu, bütçe farklarının ve bu farkların analizi yoluyla sağlanır. Bu nedenle, bütçe kontrolü deyimini ile çoğu kez bütçe farklarının analizi anlaşılır.

Bütçe sorumluluk raporları bütçe farklarının lehte veya aleyhte olduğunu gösterecek biçimde düzenlenir. Burada kullanılan “lehte” veya “aleyhte” deyimleri farkların kesinlikle lehde veya aleyhte olduğunu belirlemez. Bunlar teknik deyimlerdir. Bütçe farklarının gerçek niteliği fark analizleri yoluyla ortaya konur.

¹⁶⁰ YALKIN, Ön.Ver., s. 224.

¹⁶¹ YAMAN, Ön.Ver., s. 204-205.

Fark analizleri, standart maliyet sisteminde de çok önemlidir. Standart maliyetlere dayalı işletme bütçe sistemi, iki fark analizini birleştirir. Standart maliyet sisteminde fiili maliyetlerin standart maliyetleri aşan kısmına aleyhte fark ve standart maliyetlerin fiili maliyetleri aşan kısmına da lehde fark denir. İşletme hem giderleri hem de gelirleri kapsadığından bütçe farklarının niteliklerini saptama standart maliyet sistemine göre daha karışıktır. Giderlere ilişkin farkların niteliği standart maliyet sisteminde olduğu gibi saptanır. Gelirler de ise, fiili gelirlerin bütçe gelirlerini aşan kısmı lehde fark ve bütçe gelirlerinin fiili gelirleri aşan kısmı ise aleyhte fark olarak tanımlanır.

Bütçe farklarının analizini birinci adımı farkların hesaplanmasıdır. Farkların hesaplanması, fark nedenlerinin başlıcalarını belirler. Bundan sonra sorumluları ve ayrıntılı nedenlerini saptayacak biçimde fark analizlerine geçilir.¹⁶²

Yapılan başlıca fark analizleri gelirler, üretilen mal veya hizmet miktarı ve giderler olmak üzere üç bakımdan ele alınabilir. Gelirler bakımından fark analizleri veya bütçe denetimi, fiili satış tutarının planlanmış satış tutarı ile mukayesesi şeklinde uygulanır. Her ne kadar işletmede satış tutarı dışında yan faaliyet gelirleri varsa da, gelirler bakımından bütçe denetimi özellikle ana faaliyet konusunu oluşturan satışlar bakımından önemlidir.

Üretilen mal veya hizmet miktarı bakımından fark analizleri veya bütçe denetimi ise fiziksel miktarlar esas alınarak uygulanır. Örneğin fiili üretim miktarının bütçelenmiş üretim miktarı ile mukayesesinde fiili miktarın planlanmış miktarın altında kalmasının çeşitli nedenleri olabilir. Aynı mantıkla satış miktarları da, fiili miktarlar ile bütçe miktarları olarak karşılaştırılabilir ve olabilecek sapmaların nedenleri araştırılır. Bu nedenlerin kısa süreli olarak açıklanabilmesi ve gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir.

Bütçe denetiminin üçüncü uygulanış sahası giderler, özellikle maliyet giderleridir. Fiili maliyet giderlerinin bütçelenmiş maliyet giderleri ile mukayesesi şeklinde yürütülen bu bütçe denetimi ile üretilen mal veya hizmet miktarı bakımından yürütülen bütçe denetimi aslında birbirini tamamlamaktadır.¹⁶³

¹⁶² YALKIN, *Ön.Ver.*, s. 229-230.

¹⁶³ PEKİNER, *Ön.Ver.*, s.340.

Bu raporlama araçları genel olarak şu şekilde sınıflandırılabilir:

1. Yazılı Araçlar

- a. Tablolar,
- b. Grafikler (şemalar, diyagramlar ve resimler),
- c. Metinler,

2. Sözlü Araçlar

- a. Grup toplantıları,
- b. Konferanslar,

Bu araçların birkaçından veya hepsinden, işletmeler yararlanabilirler.¹⁶⁴

Sonuç olarak işletme faaliyetlerinin değerlemesinde kullanılan bu bütçe denetim raporlarında ortak olan özellik fiili değerlerin bütçelenmiş değerler ile mukayesesidir. Yöneticilerin başarısının değerlemesinde bütçe denetimi bu özelliği ile en önemli denetim aracıdır.¹⁶⁵



¹⁶⁴ YALKIN, Ön.Ver., s. 227.

¹⁶⁵ PEKİNER, Ön.Ver., s. 341.

KISIM 2

ÖRNEK KONTROL SİSTEMİ

A. BAŞAK GIDA A.Ş.'DE BÜTÇE KONTROL SİSTEMİ

Bu kısımda Başak Gıda A.Ş.'nin yapmış olduğu bütçeleri nasıl denetlediğini ve hangi raporlar aracılığıyla gerçekleşen sonuçlarla bütçe rakamları arasındaki ilişkiyi üst yönetime bildirdiği incelenmiştir.

Çalışmamızda öncelikle Ocak 1994 ayına ait fiili ve bütçe rakamları karşılaştırılmıştır. Daha sonra da Şubat-Aralık 1994 dönemini kapsayan revize bütçe gündeme gelmiştir.

Şirketin 1993 Aralık ayında hazırladığı ve ikinci bölümde yer alan bütçeler Standart Bütçe olarak adlandırılmıştır. Her ay sonunda fiili üretim ve satış tutarları dikkate alınarak o ay için ikinci bir tahmini bütçe hazırlanır. Buna İndirgenmiş Bütçe denilmektedir. Diğer bir deyişle standart bütçeyi sabit bir bütçe olarak kabul edersek, indirgenmiş bütçeyi de bir esnek bütçe olarak kabul edebiliriz. Standart ve indirgenmiş bütçeler ile fiili durum verileri birarada verilerek karşılaştırılır. Daha sonrada standart bütçede meydana gelen sapmalar ve bunların nedenleri araştırılır.

Şirket bünyesinde yapılan çalışmalar şu şekildedir:

1. KONTROL TEDBİR TABLOSU

Üç bölümden oluşan bu tabloda (Tablo II-1,2,3) şirketin standart ve indirgenmiş bütçeler aracılığıyla yaptığı tahminler ile fiili durumlar karşılaştırılır. Bu tablo başka çalışmalara veri oluşturmaları açısından dikkate alınır. Şirket bünyesinde kontrol tedbir tablosu için yorum belirtilmez. Ancak analiz edilen diğer tabloların hazırlanmasında temel veri olarak dikkate alınır. Diğer bir deyişle kontrol tedbir tablosu, bütçe sorumluluk raporu özelliklerini taşımaktadır.

Tablonun 1. bölümünde (Tablo III-31) gelirler ve giderler başlıkları altında standart ve indirgenmiş bütçeler ile fiili durumlar karşılaştırılır. Tablolarda yer alan standart bütçe rakamları ikinci bölümde yer alan ilgili tablolardan alınmıştır. İndirgenmiş bütçe ve fiili durumların sonuç tutarları ise şirket bünyesinde yapılan çalışmalardan elde edilmiştir. Bununla birlikte

hesaplama tarzı standart bütçeden farklı değildir. Tablonun birinci bölümünde yer alan rakamlar karşılık hariç prensibiyle hazırlanmış gider icmalinden (Tablo II-25) ve satışlar-masraflar tablosunun (Tablo II-28) satışlar bölümünden alınmıştır. Dikkat edilmesi gereken nokta bu tablolarda yer alan tutarlar tahsilat ve ödeme rakamları değildir. Gelir ve giderlerdir.



TABLO III - 31 KONTROL TEDBİR TABLOSU (1)

OCAK 1994

GELİRLER	Standart Bütçe	İndirgen Bütçe	Fiili	İnd. Büt. Göre	İndir. Büt %	Stn. Büt. Göre Fark
Pazarlamaya Satış	43,496	46,514,6	45,072,6	-1,442	3,1	+1,576,6
İhracat Satışı	3,724	3,229,0	3,887,7	658,7	20,4	+163,7
Dolunay Depo Tahsilatı	37	38,4	38,4			+1,4
Sair Gelirler	40	40	33,1	-6,9	17,3	-6,9
Repo Gelirleri	600	600	550	-50	8,33	-50
TOPLAM GELİRLER	47,897	50,422	49,581,8	-.840,2	1,67	+1,684,8
GİDERLER						
Hammadde Gideri	21,761	21,250	21,526,3	+276,3	1,3	-234,7
Ambalaj Gideri	8,850	7,646	7,577,2	-68,8	0,9	-1,272,8
Asli İşçi Ücret Gideri	5,358	5,407	4,569,	-838,0	15,5	-789,0
Muvakkat İşçi Ücret Gideri	976	1,323,2	1,351,0	+27,8	2,1	+375,0
İdari Personel Ücret Gideri	911	911	934,6	+23,6	2,6	+23,6
Yakıt Gideri	446	432,4	397,4	-35,0	8,1	-48,6
Elektrik Gideri	314	397,1	402,7	+5,6	1,4	+88,7
İşletme Gideri	912	900	463,3	-436,7	48,52	-448,7
İdare Gideri	1,000	931	908,	-23,0	2,5	-92
Genel Merkez Masraf PAYı	626	626	719,3	+93,3	14,9	+93,3
Taşıt Araç Gideri	56	56	79,6	+23,6	42,2	+23,6
Stajyer Ücretleri	43	43	38,4	-4,6	10,7	-4,6
Yurtiçi Satış Gideri	25	25	26,6	+1,6	6,4	+1,6
İhracat Satış Gideri	484	617,0	617,0			+133,0
O.V. Kredi Gideri						
Kısa Vadeli Ticari Kredi Masrafı						
Diğer Kredi Gideri	8	8	77,2	+69,2		+69,2
Tazminatlar	185	185	2,031,	+1,846		+1,846
İade Mamül Zararı	60	31,4	31,4			-28,6
Sair Zararlar	33	33	55,5	+22,5	68,3	+22,5
Başak Marka Kullanma Hakkı	118	113,4	113,4			-4,6
TOPLAM GİDERLER	42,166	40,935,5	41,918,9	+.983,4	2,4	-.247,1

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

2.bölümde (TabloIII-32) ise giderlere ayrılan karşılıklar incelenmektedir. Bu çalışmanın amacı ayrılan karşılıkların fiiliyatta oluşan rakamlarla karşılaştırılmasıdır. Yani ayrılan karşılığın yeterli olup olmadığının saptanmasıdır. Bu bölüm hazırlanırken karşılık hariç gider icmalindeki değerlerden karşılık dahil prensibiyle hazırlanmış gider icmalindeki değerler çıkartılarak o kalem için ayrılan karşılık bulunur. İndergenmiş ve fiili değerlerde de aynısı yapılarak ayrılan karşılığın gerçek rakamlarla olan ilişkisine bakılır.

Tabloda standart bütçe bölümünde yer alan değerlerin bulunması şöyledir:

	Karşılık Hariç	Karşılık Dahil	Standart bütçe Karşılık Farkı
Asli işçi ücret Gid.Karş.	5.358	6.965	+ 1.607
İdari Pers.Ücr.Gid.Karş.	911	1.241	+ 330
İşletme Gider Karşılığı	912	453	- 459
İdare Gider Karşılığı	1.000	717	- 283
Amortismanlar	-	2.263	+ 2.263
İhracat masraf Gid.Karş.	484	437	- 47
Tazminatlar	185	806	+ 621
O.V.Kredi Masraf Karş.	-	719	+ 719
K.V. Kredi Masraf Karş.	-	(552)	- 552
Taşıt Aracı Gider Karş.	56	38	- 18
			+4.181

Yukarıdaki açıklamalardan da görüldüğü gibi karşılık dahil rakamları karşılık hariç rakamlarından büyük olduğu zaman bulunan sonuç (+), küçük olduğu zaman bulunan sonuç (-)'dir. Yani gerçekleşmesi tahmin edilen rakamdan daha fazla karşılık ayrılmışsa (+), daha küçük karşılık karşılık ayrılmışsa (-) olmaktadır. Ancak kısa vadeli kredi (C/H Vade Farkı Geliri) daha önce de anlatıldığı gibi bir alacak rakamıdır. Karşılık ayırma değildir. Buna rağmen belirtilmesi gerektiği için diğerlerinden ters işaretli olarak işlem görmektedir.

TABLO III - 32 KONTROL TEDBİR TABLOSU (2)

OCAK 1994

	Standart	İndirgen	Fiili	İnd. Bütçe	İindir. Bütçe	Stn.Bütçe
MASRAFLAR KARŞILIKLARI - +	Bütçe	Bütçe		Göre Fark	%	Göre Fark
Asli İşçi Ücret Masrf. Karşılığı	.+1,607	.+3,046	.+3,046			.+1,439
İdari Personel Ücret Masrf. Karşılığı	.+330	.+553	.+553			.+223
İşletme Giderleri	.-459	.-401	.-319	.+82	20,45	.+140
İdare Gider Karşılığı	.-283	.-200	.-200			.+83
Amortismanlar	.+2,263	.+2,263	.+2,263			
İhracat Masrf. Gider Karşılığı	.-47	.+12,1	.+12,1			.+59,1
Tazminatlar	.+621	.+621	.-1,211	.-1,832		.-1,832
O. V. Kredi Masrf. Karşılığı	.+719	.+125,8	.+125,8			.-593,2
Kısa Vad.Kredi Masrf. Karşılığı	.-552	.-705	.-705			.-153
Taşıtl Araç Gider Karşılığı	.-18	.-20	.-20			.-2
TOPLAM KARŞILIK	4,181,	5,294,9	3,544,9	.-1,750	33,33	.-636,1

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

Kontrol Tedbir Tablosu'nun 3. bölümünde (Tablo II -28) veya aynı bilgileri içeren ilgili tablolardan (stok tabloları, gelir tablosu vb.) alınmıştır. İşçilere ait veriler ise daha önceki hesaplamalarda belirtilmeyip, burada verilmiştir. Her bölüme ait indirgenmiş ve fiili değerler ait oldukları bölümlerin ikinci bölümde gösterilen hesaplama şekilleri doğrultusunda bulunmuş şirket bilgileridir. Ayrıca konuya ışık tutması açısından (Tablo III-34) de Başak Gıda A.Ş.'nin Ocak 1994 ayına ait Stok Tablosu ve (Tablo III-35)'de aynı döneme ait Gelir Tablosu yer almaktadır.

(Tablo III-35) de yer alan gelir tablosu daha önce saptanan kanunlar çerçevesinde 1 Ocak 1994'ten itibaren geçerli olmak üzere düzenlenmiş gelir tablosu örneğinden alınmıştır. (TabloIII-54) şirket 1994 yılı için kabul edilen yeni düzenlemeye göre tahmini gelir tablosu hazırlamamıştır. Bu nedenle tahmini ve fiili gelir tabloları düzenlemesinin farklı olması ve şirketten bu konuda ayrıntılı bilgi alınamaması nedeniyle ayrıca analiz edilmemiştir. Sadece fiili kar-zarar rakamları ilgili tablolarımızda kullanılmış ve bütçe rapor özetlerinde analiz edilmiştir.

Kontrol Tedbir Tablosu daha önce de belirtildiği gibi genel olarak şirket ile ilgili tahmini ve fiili değerlerin birarada gösterilerek kontrolüne yönelik hazırlanan bir tablodur. Aynı zamanda başka tabloların ve analizlerin yapılmasına da veri sağlamaktadır.

Kontrol Tedbir Tablosu yardımıyla düzenlenen tablo, Bütçe Raporu (Tablo III-36) olarak adlandırılan çalışmadır.

TABLO III - 33 OCAK 1994 KONTROL TEDBİR TABLOSU(3)

MASRAFLAR KARŞILIKLARI -	Standart Bütçe	İndirgen Bütçe	Fiili	İnd.Büt. Göre F	İndir. Büt. %	Stn.Büt. Göre F
Karşılıklar Dahil Gider Toplamı	46,347,	46,230,4	45,463,8	.-766,6	1,66	.-883,2
Gelir - Gider Farkı	.+1,550	.+4,191,6	.+4,118	.-73,6	1,76	.+2,568
D. Sonu - D. Başı Stok Farkı	.+2,050	.+1,973,9	.+1,973,9			.-76,1
Kar / Zarar	.+3,600	.+6,713	.+6,147	.-566	8,4	.+2,547
Kar / Zarar %'si	7,6	13,6	12,6	.-1,0	7,4	.+5,0
Üretim - TON	2,200,0	2,415,2	2,415,2			215,2
Satış İadeleri			31	.+31		.+31
TOPLAM SATIŞ	2,130,2		2,252,3			.+122,1
D.Sonu Stok - TON	929,5		1,030,4			.+100,9
Asli İşçi Sayısı	498		502			.+4
Muvakkat İşçi Sayısı	254		317			.+63
İdari Personel Sayısı	51		52			.+1

Gelir - Gider Farkı

(Tablo : III -31) - (Tablo : III - 33)

Gelirler Toplamı		Karşılıklar Dahil Giderler Toplamı			
47,897	-	46,347	=	1,550	(Standart Bütçe)
50,422	-	46,230,4	=	4,191,6	(İndirgenmiş Bütçe)
49,581,8	-	45,463,8	=	4,118	(Fiili)

TABLO III - 34 OCAK 1994 DÖNEM SONU STOK TABLOSU

(TON)

	Bütçe	Fiili	Fark (+,-)	% ' si
D. BAŞI STOK	859,7	836,5	- 23,2	2,7
ÜRETİM	2,200,0	2,415,2	+ 215,2	9,8
SATIŞ İADELERİ	—	31	+ 31	—
TOPLAM MAMÜL MEVCUDU	3,059,7	3,282,7	+ 223	7,3
TOPLAM SATIŞ	2,130,2	2,252,3	+122,1	5,7
D. SONU STOK	929,5	1,030,4	+ 100,9	10,86

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 35 OCAK 1994 GELİR TABLOSU

(Milyon TL)

	TUTAR TL	TUTAR TL
A) BRÜT SATIŞLAR		48,961
Yurtiçi Satışlar	45,073	
Yurtdışı Satışlar	3,888	
B) SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)		45
Satışlar İadeler	32	
Satış İskontoları	13	
C) NET SATIŞLAR		48,916
D) SATIŞLARIN MALİYETİ (-)		40,380
Satılan Mamüllerin Maliyeti	39,991	
Satılan Ticari Malların Maliyeti	163	
Diğer Satışların Maliyeti	226	
<u>BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI</u>		8,536
E) FAALİYET GİDERLERİ (-)		4,800
Araştırma Geliştirme Giderleri	1	
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	1,497	
Genel Yönetim Giderleri	3,302	
<u>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</u>		3,736
F) DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR		2,558
Faiz Geliri	1,563	
Faaliyetlerle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar	995	
G) DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)		5
Diğer Olağan Gider ve Zararlar	5	
H) FİNANSMAN GİDERLERİ (-)		203
Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri	126	
Diğer Borçlanma Giderleri	77	
<u>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</u>		6,086
I) OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR		112
Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	112	
J) OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)		51
Önceki Dönem Gider ve Zararları	1	
Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	50	
<u>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</u>		6,147

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

2.BÜTÇE RAPORU

(Tablo III-36) da görüldüğü gibi personel sayısı, üretim ve satış miktarları, satış gelirleri ve giderler, ortalama satış fiyatı, ortalama maliyet, ortalama kredi kullanımı ve kar-zararla ilgili diğer bilgiler yer almakta ve analiz edilmektedir. Şirket bünyesinde bütçe raporları her ay hazırlanmakta ve standart bütçe ile fiili durum arasındaki farklar incelenmektedir. İlerleyen aylarda da incelemeler kümülatif değerler üzerinden yapılır.

Başak Gıda A.Ş.'de yapılan incelemeler sonucu oluşturan 1994 Ocak ayına ait bütçe raporu ilgili tabloda (Tablo III-36) gösterilmiştir. Analize geçmeden önce tabloda yer alan değerlerin hangi ilgili çalışmalardan alındığını belirtelim.

Personel sayısı ile ilgili bilgiler kontrol tedbir tablosunun üçüncü bölümünden alınmıştır. Üretim ve satış miktarlarının bütçe rakamları II. bölümde yer alan tablolardan, fiili rakamlar ise şirket çalışmalarından elde edilmiştir. Satış gelirleri kontrol tedbir tablosu birinci bölümünden alınırken, satış giderleri üçüncü bölümünden alınmıştır. Sabit ve değişken gider tutarları ise şirket çalışmalarından elde edilerek tabloya yazılmıştır.

Ortalama satış fiyatı ve ortalama maliyet bölümleri ilk defa bu tabloda karşımıza çıkmaktadır. Ortalama satış fiyatları hesaplanırken satış gelirleri ilgili satış miktarlarına bölünmektedir.

$$\text{Ortalama Pazarlama} \Rightarrow \frac{43.496.000.000}{1.982.600} = 21.938,87 \text{ TL/KG}$$

$$\text{Satış İhracat} \Rightarrow \frac{3.724.000.000}{147.600} = 25.230,35 \text{ TL/KG}$$

$$\text{Fiyatı (TL/KG) Genel Ortalama} \frac{47.220.000.000}{2.130.200} = 22.166,93 \text{ TL/KG}$$

Genel ortalama hesaplanırken sair gelirler alınmamıştır. Çünkü satış gelirleri içinde gösterilen sair gelirler kontrol tedbir tablosu birinci bölümünde yer alan Dolunay Depo Tahsilatını, Sair Gelirleri ve Repo Gelirlerini kapsamaktadır.

$$\text{Sair Gelirler} = 37 + 40 + 600 = 677 \text{ milyon TL.}$$

Pazarlama ve ihracat satış gelirleriyle ilgili olmadığı için genel ortalama hesaplamalarına sair gelirler alınmamıştır.

Ortalama maliyet hesaplamalarında da giderler toplamı, toplam üretim miktarına bölünerek ortalama maliyet bulunur. Giderleri oluşturan sabit ve değişken gider oranları dikkate alınarak ortalama maliyet de sabit ve değişken olarak ayrılır. Hesaplama şöyledir;

$$\text{Ortalama maliyet} = \frac{46.347.000.000}{2.200} = 21.066,82 \text{ TL/KG}$$

$$\text{Sabit giderlerin toplam giderler içindeki payı} \Rightarrow \frac{13.709}{46.347} = \%29,6$$

$$\text{Değişken giderlerin toplam giderler içindeki payı} \Rightarrow \frac{32.638}{46.347} = \%70,4$$

$$21.066,82 * \%29,6 = 6.235,78 \text{ TL/KG (ort.sabit gider)}$$

$$21.066,82 * \%70,4 = 14.831,04 \text{ TL/KG (ort.değişken gider)}$$

Ocak 1994'de şirket ticari kredi kullanmamıştır.

$$\begin{array}{r} \text{Ortalama Satış Fiyatı - Ortalama Maliyet (TL/KG)} \\ 22.166,93 \quad \quad \quad - 21.066,82 = 1.100,11 \end{array}$$

K/Z ÷ Brüt Satış Hasıla Oranı

$$3.600 \text{ milyon} \div 47.257 \text{ milyon} = 7,6 \text{ veriler tahmini gelir tablosundan alınmıştır. (Tablo II-30)}$$

K/Z ÷ Satış Tonu (TL/KG)

$$3.600 \text{ milyon} \div 2.130,2 \text{ Ton} = 1.689,98 \text{ (TL/KG)}$$

Ay sonu stok seviyesi (Tablo III-34) de yer alan stok tablosundan alınmıştır.

Bu tablonun analizi ise şöyledir:

Ocak 1994 ayında bütçeye göre asli kadroda 4 fazla, muvakkatlarda ise 63 fazla gerçekleşme olmuştur.

Ocak döneminde; 2.321,4 ton iç piyasa 93,8 ton ihracat olmak üzere toplam 2.415,2 ton üretim yapılmıştır. Planlanan 2.052,4 ton iç piyasa ve 147,6 ton ihraca göre genelde (%9,78) fazla gerçekleşme olmuştur. İç piyasa üretiminde 269 ton (%13,11) fazla, ihracat üretiminde ise 53,8 ton (%36,45) eksik gerçekleşme vardır.

İç piyasa satışlarında (pazarlama) bütçelenen 1.982,6 tona göre 137,8 ton (%6,95) fazlası ile 2.120,4 ton satış gerçekleşmiştir. İhracat satışlarında ise bütçelenen 147,6 tona göre 15,7 ton (%10,65) eksigi ile 131,9 ton satış olmuştur.

Pazarlama cirosu bütçeye göre 1.576,6 milyon TL (%3,62) fazlası ile 45.072,6 milyon TL olarak oluşmuştur. İhracat cirosu ise 163,7 milyon TL (%4,40) fazlasıyla 3.887,7 milyon TL olmuştur.

Bu arada sair gelirlerde de beklenenin altında bir gerçekleşme olmuştur.

Başak Gıda A.Ş.'nin, Başak Pazarlama A.Ş.'ye yaptığı satışlarda 1.576,6 milyon TL artış;

+ 2.713 milyon TL.

122,1 ton fazla satışın gelirinden,

- 1.136 milyon TL.

ortalama satış fiyatının 682,22 TL/KG bütçenin altında gerçekleşmesinden kaynaklanmıştır.

+ 1.577 milyon TL.

Başak Gıda A.Ş.'nin Ocak 1994 döneminde karşılıklar dahil giderler toplamı 46.347 milyon bütçeye göre 883,2 milyon (%1,91) eksigi ile 45.463,8 milyon olarak gerçekleşmiştir.

-883 milyon eksik gerçekleşmeye etki eden önemli kalemler şunlardır;

- 235 milyonu	Hammadde giderleri (K.T.T.1)
- 1.273 milyonu	Ambalaj giderleri (K.T.T.1)
+ 650 milyonu	Asli işçi ücret ve masraflarından (fazla mesai ile yemek maliyeti artışından) (K.T.T.2 - K.T.T.1) $1.439 - 789 = 650$ milyon TL.
+ 247 milyonu	İdari personel ücret ve masraflarından (fiili masraf karşılıklarının yıllık ortalamaya göre hesaplanmasından) (K.T.T.2 + K.T.T.1) $223 + 23,6 = 246,6$ milyon TL
+ 93 milyonu	Genel merkez masraf payı (fiili ücret karşılıklarının yıllık ortalamaya göre hesaplanmasından) (K.T.T.1)
+ 192 milyonu	İhracat masrafları (K.T.T.1 + K.T.T.2) $133 + 59,1 = 192,1$ milyon TL.
+ 14 milyonu	Tazminatlar (K.T.T.1 - K.T.T.2) $1.846 - 1.832 = 14$ milyon TL.
- 153 milyonu	Kısa vadeli kredi masraflarından (pazarlamadan alınan vade farklarından) (K.T.T.2)
- 593 milyonu	Orta vadeli kredi masraflarından (K.T.T.2)
+ 375 milyonu	Muvakkat işçi ücret ve masraflarından (63 fazla muvakkat kullanılması) (K.T.T.1)
- 309 milyonu	İşletme giderlerinde eksik gerçekleşme (K.T.T.1 - K.T.T.2) $(-448,7 + 140 = -308,7)$
+ <u>109 milyonu</u>	Diğer gider kalemlerinden kaynaklanmıştır.
- 883 milyon	(K.T.T.1 + K.T.T.2) $(-247,1) + (-636,1) = 883,2$ milyon

Hammadde ve ambalaj giderlerindeki farkları ayrı ayrı ele alalım;

HAMMADDE GİDERLERİNDEKİ 235 MİLYON EKSİK GERÇEKLEŞMEYE,

+ 2.158 milyon	215 ton fazla üretimin malzeme artışı,
+ 276 milyon	indirgenmiş bütçeye göre kullanım artışı (K.T.T.1)
- 906 milyon	malzeme fiyatlarının bütçenin altında gerçekleşmesinin getirdiği masraf azalışı,
- <u>1.763 milyon</u>	mamül karması değişikliği sebebiyle maliyet
- 235 milyon TL.	azalışı etken olmuştur.

AMBALAJ GİDERLERİNDEKİ 1.273 MİLYON EKSİK GERÇEKLEŞMEYE,

+ 951 milyon	215 ton fazla üretimin malzeme artışı,
- 69 milyon	indirgenmiş bütçeye göre kullanım azalışı (K.T.T.1)
- 1.213 milyon	malzeme fiyat bütçenin altında gerçekleşmesinin getirdiği masraf azalışı,
- <u>942 milyon</u>	mamül karması değişikliği sebebiyle maliyet
- 1.273 milyon TL.	azalışı etken olmuştur.

KARLILIĞIN ANALİZİ,

Başak Gıda A.Ş. Ocak 1994 döneminde bütçelenen 3.600 milyon TL. karına karşılık 2.547 milyon TL. fazlası ile 6.147 milyon TL. kar gerçekleştirmiştir. Bütçede %7,6 olan kar / brüt satış hasıla oranı (Kar / Ciro oranı), fiilide %12,6 oranına yükselmiştir.

2.547 MİLYON KARLILIK ARTIŞINA,

+1.740 milyon	Gelirlerdeki artıştan, (Pazarlama + ihracat satış geliri) $1.576,6 + 163,7 = 1.740,3$
+ 883 milyon	Giderlerdeki azalıştan,
- 76 milyon	D.S. - D.B. Stok farkından kaynaklanmaktadır. (K.T.T.3)
+ 2.547 milyon TL.	

Karlılık artışına; ortalama satış fiyatının %1,94 bütçenin altında gerçekleştirilmesi ve sabit masraflarda 592 milyon artış olması olumsuz etki yaparken, malzeme fiyatlarının bütçenin altında gerçekleşmesi ve değişken giderlerdeki 1.475 milyon TL'lik azalma olumlu etki yapmıştır.

3. NAKİT GİRİŞ / ÇIKIŞ MUKAYESE TABLOSU

Bütçe raporundan sonra ikinci çalışma nakit giriş ve çıkışları üzerinde yapılmaktadır. Nakit Giriş / Çıkış Mukayese Tablosu olarak belirtilen (Tablo III-38)'de görüldüğü gibi standart bütçede yer alan tahsilat ve ödeme değerleri fiilide oluşan değerlerle karşılaştırılmaktadır.

Nakit giriş / çıkış mukayese tablosunun analizine geçmeden önce Başak Gıda A.Ş.'nin Ocak 1994 dönemine ait Nakit Akım Mukayese Tablosu'nu (Tablo III-37) inceleyelim.

Başak Gıda A.Ş.'nin Ocak 1994 döneminde dönem başı nakit mevcudu ile birlikte, pazarlamadan tahsilat, ihracat satış geliri, grup şirket tahsilatı ve diğer satış ve gelirler toplamı olarak 70.365 milyon TL'lik nakit mevcudu oluşmuştur. Toplam nakit çıkışları olan 47.283 milyon TL. bu mevcuttan düşüldükten sonra geriye 23.082 milyon TL'lik dönem sonu nakit mevcudu kalmıştır. Bu mevcudun 1.082 milyon TL'lik kısmı elde tutulup 22.000 milyon TL'lik kısmı repoya yatırılmıştır. Yatırılan repodan 550 milyon TL'lik gelir elde edilmiştir. Bu gelir rakamı repo geliri başlığı altında nakit giriş / çıkış mukayese tablosuna yazılır. Bu açıklamalardan sonra sözü edilen tablonun (Tablo III-38) analizine geçelim;

Örnek geliştirilen Başak Gıda A.Ş.'de Ocak 1994 döneminde 61.767 milyon TL tahsilat planlanırken bunun 7.852 milyon TL. (%12,71) eksik olmak üzere 53.915 milyon TL. gerçekleşmiştir. Bunun nedenleri,

- 5.600 milyon	Yatırım kredisinin alınamaması,
- 3.089 milyon	Başak Pazarlama A.Ş.'den beklenen tahsilatın gerçekleşmemesi,
+ 276 milyon	İhracat gelirindeki artış,
+ 644 milyon	Grup merkez masraflarından alınan tahsilattaki artış,
- 83 milyon	Diğer gelirlerdeki azalış oluşturmaktadır.
- 7.852 milyon TL. TOPLAM	

Ödemelerde de bütçelenen 53.930 milyon TL'ye karşılık bunun 6.647 milyon TL'lik (%12,32) eksikliği ile 47.283 milyon TL'lik gerçekleşme olmuştur.

ÖDEMELERDE OLUŞAN 6.647 MİLYON TL'LİK AZALIŞIN NEDENLERİ;

- 2.565 milyon	Hammadde ve ambalaj ödemelerindeki eksik,
- 1.905 milyon	Personele ödemelere eksik (bütçede %25 vergiye göre personele ödeme planlanmıştı),
+ 1.020 milyon	Muhtasar vergisinde fazla gerçekleşme,
+ 272 milyon	Tazminat ödemelerinde fazla gerçekleşme,
- 304 milyon	KDV ödemelerinde eksik gerçekleşme,
- 3.200 milyon	Yatırım ödemelerinde eksik gerçekleşme,
+ 35 milyon	Diğer ödemelerdeki fazla gerçekleşme olarak belirtilebilir.
- 6.647 milyon TL. TOPLAM	

TABLO III - 37 OCAK 1994
NAKİT AKIM MUKAYESE TABLOSU

(Milyon TL)

D.BAŞI NAKİT MEVCUDU	17,000
PAZARLAMADAN TAHSİLAT	47,309
İHRACAT SATIŞ GELİRİ	4,000
GRUP ŞİRKET TAHSİLATI	2,000
DİĞER SATIŞ VE GELİRLER	56
TOPLAM NAKİT MEVCUDU	70,365
NAKİT ÇIKIŞLARI	47,283
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞLARI	47,283
DÖNEM SONU NAKİT MEVCUDU	1,082
REPO (FON)	22,000
D. BAŞI REPO	—
ALINAN REPO	22,000
ORTALAMA REPO	11,000
KULLANILAN REPO FAİZİ ~ % 5	550

TABLO III - 38 OCAK 1994 NAKİT GİRİŞ / ÇIKIŞ MUKAYESE TABLOSU

NAKİT GİRİŞLERİ	S. Bütçe	Filii	Fark (+,-)	%
Pazarlama Tahsilat	50,398	47,309	-3,089	6,13
İhracat Geliri	3,724	4,000	276	7,41
Yatırım Kredisi	5,600	---	-5,600	---
Sair Gelirler	46	16	-30	65,22
İştiraklerden Tahsilat	---	---	---	---
Dolunay Gıda Depo Tah.	43	40	-3	6,98
Grup Merk. Masrf. Tahsilat	1,356	2,000	644	47,49
Repo Geliri	600	550	-50	8,33
TOPLAM NAKİT GİRİŞİ	61,767	53,915	-7,852	12,71
NAKİT ÇIKIŞLARI				
Hammadde / Ambalaj	32,737	30,172	-2,565	7,84
Yakıt	513	610	97	18,91
Elektrik	361	401	40	11,08
İşletme Gid. Öde.	1,049	1,004	-45	4,29
Personele Ödeme	4,609	2,704	-1,905	41,33
SSK	1,520	1,520	---	---
Muhtasar	3,280	4,300	1,020	31,10
Konut	52	52	---	---
Tasaruf	492	492	---	---
İdare Gid. Öde.	1,364	1,300	-64	4,69
Tazminatlar	211	483	272	128,91
Başak Marka Kullanma	48	40	-8	16,67
İç Piyasa Satış Gid.	29	36	7	24,14
İhracat Satış Gid.	484	521	37	7,64
Faiz Hariç Diğer Giderler	8	10	2	25,00
Peşin Vergi	120	120	---	---
KDV Ödemesi	3,479	3,175	-304	8,74
Yatırım Ödemesi	3,278	78	-3200	97,62
Taahhüt Araç Gid. Ödemesi	203	215	12	5,91
Faaliyet Dışı Ödemeler	93	50	-43	46,24
TOPLAM NAKİT ÇIKIŞI	53,390	47,283	-6,647	12,32

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

KISIM 3

REVİZE BÜTÇE ÇALIŞMALARI

A. BAŞAK GIDA A.Ş.'DE ŞUBAT-ARALIK- 1994 DÖNEMİ REVİZE BÜTÇE ÇALIŞMALARI

Başak Gıda A.Ş.'de Ocak 1994 dönemi bütçelenenler ile fiili rakamlar karşılaştırıldıktan sonra Şubat-Aralık 1994 dönemi revize bütçe çalışmalarına geçilir.

Revize bütçe değerlerini kesinleştirmeden önce bazı çalışmalar yapılmaktadır. Çalışmaların temel noktası, oluşan sapmaların sadece Ocak ayına ait özel bir durum olup olmadığının incelenmesi ve bütün bir yılı etkileyecek bir durum söz konusuysa tedbirlerin buna göre alınmasıdır.

Öncelikle tahsilatlarda olabilecek gecikmeler incelenir ve gerekli görülürse 40 gün olarak belirlenen vadede değişiklikler yapılabilir.

Bu arada mamüllerin satış fiyatları ve maliyetleri yeniden incelenir. Ocak 1994 sonu itibariyle kesinleşen fiyatlar ve diğer giderler dikkate alınarak her mamülün maliyeti hesaplanır. O günkü koşullar içinde bu maliyetler satış fiyatlarının altında kalabiliyorsa mamüllerin fiyat değişimine gidilmez. Ancak bazı mamüllerde maliyet satış fiyatlarından daha yüksek çıkabilir. Böyle durumlarda pazar yapısı, rakip firmanın benzer mamüllerdeki fiyatları incelenir. Bu durumda eğer rakip firma da fiyat artışına gidiyorsa sözkonusu mamüllerin fiyatı değiştirilir. Ancak rakip firmada bir fiyat değişikliği sözkonusu değilse, şirket fiyat artışına gidemez. Çünkü sahip olunan pazar payının diğer rakip şirkete kaptırılması sözkonusu olabilir. Böyle bir durumda yapılabiliyorsa, maliyet azaltılmasının yolları aranır. Ancak bunu yapmaya imkan yoksa, mamül fiyatında bir değişiklik yapılmayarak, bir süre için bu durumdaki mamüllerin zararına satışına göz yumulur. Çünkü ilerleyen aylarda fiyat zammı gündeme gelebilir. Görüldüğü gibi şirketlerin alacağı kararlar rekabet ortamından etkilenmekte ve ancak finansal yapısı güçlü şirketler bu ortamda uzun süre kalabilmektedirler.

Bu incelemelerin ışığında Başak Gıda A.Ş., Başak Pazarlama A.Ş.'den Şubat-Aralık 1994 döneminde alabileceği tahsilatları revize etmiştir. 40 günlük vade üzerinde bir değişiklik yoktur. (Tablo III-39)

TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK	ŞUBAT
AYLIK GİROLAR	927,964	60,181	65,800	70,115	73,250	87,390	80,164	87,142	98,143	99,873	105,760	99,876	
PAZARLAMA SATIŞLARI %71.5	663,300	43,029	47,047	50,132	52,374	62,484	57,317	62,307	70,172	71,409	75,618	71,411	
%16 K.D.V.	99,496	6,464	7,067	7,520	7,856	9,373	8,598	9,346	10,526	10,711	11,343	10,712	
K.D.V.'Lİ TUTARLAR	762,796	49,483	54,104	57,652	60,230	71,857	65,915	71,853	80,698	82,120	86,961	82,123	
1994 YILI İŞGÜNLERİ	276	24	24	25	21	26	26	26	26	25	26	27	
Tahsilatlar 40 gün vadeli	1 Ay - 2 Ay	17 - 7	14 - 10	18 - 7	15 - 6	16 - 10	19 - 7	16 - 8	18 - 8	18 - 7	17 - 9	19 - 8	
	464,463	—	35,050	31,561	41,509	43,021	44,220	47,643	49,606	55,868	59,126	56,859	57,790
	186,108	—	—	14,433	22,543	16,143	17,209	27,637	18,272	22,047	24,830	22,994	30,102
BAŞAK PAZARLAMA Tahsilat	650,671	—	35,050	46,994	64,052	69,164	61,429	76,280	67,878	77,915	83,966	79,853	

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

Bu ve diğer tablolarda genel hesaplama şekli II. bölümde anlatıldığı gibidir. Bu nedenle fazla ayrıntıya girilmeden sadece sonuç rakamları verilmiştir.

Revize tahsilatlar tablosunda da (Tablo III-40) büyük boyutlu değişiklikler yoktur. Farklı olarak 1993'den devreden ve alınamamış tahsilat rakamının yanında Ocak 1994 döneminde alınması planlanan yatırım kredisinin alınamaması üzere bu kredi tutarları düşürülmüştür. Daha önce yapılan standart bütçede yer alan tahsilat tutarları ile karşılaştırdığımızda büyük farklılıklar görülmez.

Örneğin; Toplam yıllık tahsilat tutarından Ocak 1994 dönemini çıkardığımızda,

$$835.663 - 61.167 = 774.496 \text{ milyon TL.}$$

bulduğumuz değer Şubat-Aralık 1994 dönemi standart bütçe tahsilat tutarıdır. Revize bütçede ise bu tutar yukarıda belirtilen çalışmalar nedeniyle 5.796 milyon TL. eksiltilerek 768.700 milyon TL. olarak belirlenmiştir.

Revize bütçede üretim programlarında büyük boyutlu değişiklikler yapılmaz. Ocak 1994 dönemi fiili üretim, satış ve stok durumları dikkate alınarak, Şubat-Aralık 1994 dönemi üretim ve stok miktarlarında küçük değişiklikler olabilir.

(Tablo III-41) de görüldüğü gibi üretim ve satış miktarlarında büyük boyutlu değişiklik yoktur. Tahsilatlarda yaptığımız karşılaştırmayı burada da yaparsak,

$$\begin{array}{ccc} 25.163,3 & - & 2.200 = 22.963,3 \text{ ton} \\ \downarrow & & \downarrow \\ \text{Toplam} & & \text{Standart bütçe} \\ 1994 & & \text{Şubat-Aralık} \\ \text{üretimi} & & 1994 \text{ dönemi} \\ & & \text{üretimi} \end{array}$$

Revize bütçe üretimi ise 22.969,6 ton'dur.

Aynı hesaplamalar satış miktarında da benzer sonuçları verir.

TABLO III - 40 REVİZE TAHSİLATLAR TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
1993'DEN DEVREDEN TAHSİLAT	12,679	12,679										
OCAK 1994'DEN DEVREDEN TAHSİLAT	30,012	30,012										
PAZARLAMADAN TAHSİLAT	650,571		35,050	45,994	64,052	59,164	61,429	75,280	67,878	77,915	83,956	79,853
İHRACAT TAHSİLATI	39,969	4,102	2,741	2,740	2,394	2,381	2,490	2,598	4,455	4,984	5,356	5,768
YATIRIM KREDİSİ	11,400	3,600	3,600	4,200								
SAİR GELİRLER	506	46	46	46	46	46	46	46	46	46	46	46
İSTİRAKLERDEN TAHSİLAT												
DOLUNAY GIDA AŞ.	4,668								4,668			
BAŞAK PAZARLAMA AŞ.	1,465								1,465			
DOLUNAY GIDA DEPO TAHSİLAT	582	43	42	46	47	45	49	62	62	62	61	63
GRUP MRK. MASRAFLAR TAHSİLATI	16,848	1,380	1,380	1,426	1,401	1,415	1,668	1,610	1,644	1,663	1,639	1,622
TAHSİLATLAR TOPLAMI	768,700	51,862	42,859	54,452	67,930	63,051	65,682	79,586	80,218	84,660	91,058	87,362

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

Giderlerde ise Ocak 1994 döneminde fiili fiyatlar ve ileride yürürlüğe girmesi kesinleşen fiyatlar dikkate alınarak hesaplamalar yapılır. Bu nedenle bütün giderlere ilişkin tablolar hazırlanmayıp gider icmallerine ve diğer ilgili tablolara sonuç tutarlar yazılmıştır. Yine büyük boyutlu farklılıklar yoktur.

Ancak gider hesaplamalarında karşılık hariç ve dahil esaslarına göre yapılan düzenlemelerde küçük farklılıklar vardır. Karşılık hariç ve dahil toplam tutarları Şubat-Aralık 1994 döneminde Ocak-Aralık 1994 döneminde olduğu gibi birbirine eşit değildir. Çünkü Ocak ayında ayrılan karşılıklar düşüldükten sonra kalan Şubat-Aralık 1994 dönemi tutarları 11'e bölünür. Ancak hariç değerlerde ayrılan karşılık tutarları düşülmez. Böylece hariç tutarlar dahil tutarlardan daha yüksektir.

Ayrıca Şubat-Aralık 1994 döneminde Ocak-Aralık 1994 döneminden farklılıklar olabilir. Ayrılması gereken yeni karşılıklar gündeme gelebilir. Bu nedenle de kontrol tedbir toblosu 2. bölümünde (Tablo III-32) görülen masraf karşılıkları da dikkate alınarak işlemler yapılır. Ancak hariç ve dahil değerler arasındaki fark (Tablo III-32) de oluşan farkla aynı değildir. Bu anlatılanları rakamsal olarak şöyle açıklayabiliriz:

Asli işçilere ve idari personele genelde Mayıs aylarında 2.000.000 TL'lik yakacak yardımı verilmektedir.

Standart Bütçede

Karşılık Hariç _____	Mayıs ayı 2.000.000 TL.
Karşılık Dahil _____	Her aya 166.667 TL. (2.000.000 / 12 = 166.667)

Revize Bütçelerde ise

Karşılık Hariç _____	Mayıs ayı 2.000.000 TL.
Karşılık Dahil _____	2.000.000 - 166.667 = 1.833.333 TL. 1.833.333 / 11 = 166.667 TL.

Karşılık dahilde 11 aya 166.667 TL. yazılır. Hariç'de toplam değer 2.000.000 TL. olduğu halde, Dahil'de bu değer 1.833.333 TL. olarak dikkate alınır.

Bu tarz hesaplamalar Ocak-Aralık 1994 dönemindeki değerlerin Şubat-Aralık 1994 dönemi değerlerine eşit olduğu zaman yapılır. Farklılıklar varsa hesaplamalara ilave edilir.

Örneğin; Şubat-Aralık 1994 döneminde Ocak-Aralık 1994 dönemine nazaran yakacak yardımı alacakların sayısı değişmişse,

Azalmışsa --- azalan tutarlara ayrılan karşılıklar iptal edilir.

Artmışsa --- artan tutarlara ait yeni karşılıklar ilave edilmelidir.

Herbir gider birden fazla kalemden oluşabildiği için hepsinin ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir. Böylece Şubat-Aralık 1994 dönemi dikkate alınınca gider icmallerinde yer alan karşılık dahil ve hariç toplam değerler birbirine eşit değildir. Ayrıca karşılık dahil ve hariç gider icmalleri toplamı arasındaki fark da kontrol tedbir tablosunun 2. bölümünde görülen toplam karşılıklara eşit değildir. Bu farklı değerler 31 Aralık 1994 tarihinde eşit hale gelirler. Böylece yıl içinde olması beklenen giderlerle ayrılan karşılıklar, tıpkı 1994 başında olduğu gibi eşitlenirler. Yukarıda anlatılanlar çerçevesinde revize ücret giderleri ve ödemeleri, işletme ve idare giderleri, satış giderleri, finansman giderleri ve taşıt araç giderleri örnek teşkil etmesi açısından düzenlenmiştir. II. bölümde anlatılanlar çerçevesinde bulunan değerler ilgili tablolara yazılarak KDV ödemelerine ilişkin tutarlar da bulunmuştur.

Sonuç olarak (Tablo III-48) de de görüldüğü gibi Başak Gıda A.Ş.'nin Şubat-Aralık 1994 dönemi Revize Ödemeler Tablosu oluşturulmuştur.

TABLO III - 41 REVİZE STOK TABLOSU

(TON)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
D. BAŞI STOK	1,030,4	1,030,4	976,1	906,2	1,021,7	966,3	781,7	799,2	789,1	804,2	745,4	721,1
ÜRETİM												
İÇ PİYASA	21,835,6	1,550,1	1,780,4	2,108,6	1,890,7	1,963,4	1,970,1	2,020,1	2,230,3	2,140,7	2,120,3	2,050,9
İHRACAT	1,134,0	96,7	100,7	94,5	79,6	76,8	76,8	76	117,6	133,6	137,6	144,1
TOPLAM ÜRETİM	22,969,6	1,646,8	1,881,1	2,203,1	1,970,3	2,040,2	2,046,9	2,096,1	2,347,9	2,274,3	2,257,9	2,195,0
SATIŞLAR												
İÇ PİYASA	2,159,1	1,604,4	1,860,3	1,993,1	1,954,1	2,140,0	1,952,6	2,030,2	2,215,2	2,199,5	2,144,6	2,065,1
İHRACAT	1,134,0	96,7	100,7	94,5	79,6	76,8	76,8	76	117,6	133,6	137,6	144,1
TOPLAM SATIŞLAR	23,293,1	1,701,1	1,961,0	2,087,6	2,033,7	2,216,8	2,029,4	2,106,2	2,332,8	2,333,1	2,282,2	2,209,2
D.SONU STOK	706,9	976,1	906,2	1,021,7	966,3	781,7	789,2	789,1	804,2	745,4	721,1	706,9

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 42 REVİZE ÜCRET GİDERLERİ VE ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Hariç												
MUVAKKAT ÜCRETLERİ	12,819	930	998	981	1,044	980	742	1,203	1,539	1,630	1,452	1,340
ASLI İŞÇİ ÜCRETLERİ	83,799	5,270	9,745	5,240	7,590	8,903	6,576	6,270	10,814	6,250	6,524	10,617
İDARI PERSONEL ÜCRETLERİ	16,006	951	1,760	954	1,161	1,803	1,230	1,203	2,098	1,198	1,168	2,480
TOPLAM	112,624	7,181	12,803	7,165	9,798	11,686	8,548	8,676	14,481	9,078	9,144	14,437
Karşılık Dahil												
MUVAKKAT ÜCRETLERİ	12,819	930	998	981	1,044	980	742	1,203	1,539	1,630	1,452	1,340
ASLI İŞÇİ ÜCRETLERİ	82,673	6,510	6,983	6,800	6,921	6,751	8,281	8,103	8,051	8,133	8,015	8,145
İDARI PERSONEL ÜCRETLERİ	15,693	1,239	1,273	1,280	1,284	1,281	1,555	1,550	1,555	1,557	1,559	1,580
TOPLAM	111,185	8,679	9,254	9,041	9,249	9,012	10,568	10,866	11,145	11,320	11,026	11,045
Diğer Ödemeler												
Karşılık Hariç												
PERSONELE ÖDEME	80,120	4,660	8,710	4,420	7,158	8,921	5,957	5,859	10,493	5,897	6,149	11,896
SSK ÖDEMESİ	18,065	1,410	1,430	-	2,998	1,570	-	3,179	1,719	1,799	1,962	-
MUHTASAR ÖDEME	19,422	982	954	2,201	976	1,681	2,398	1,554	1,657	3,534	1,776	1,709
KONUT FONU	570	54	53	54	52	53	52	50	51	50	51	50
TASARRUF TEŞVİK FONU	4,104	366	342	-	742	381	-	834	478	483	498	-
TOPLAM	120,281	7,472	11,489	6,676	11,924	12,586	8,407	11,476	14,398	11,763	10,436	13,665

TABLO III - 44 REVİZE SATIŞ GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
SATIŞ GİDERLERİ												
Karşılık Dahil												
YURTIÇI SATIŞ GİD.	351	27	32	33	34	29	30	33	29	35	32	37
YURTDIŞI SATIŞ GİD.	3.591	131	185	182	129	119	139	140	689	537	653	707
TOPLAM	3.942	168	197	215	163	148	169	173	718	572	685	744
Karşılık Hariç												
YURTIÇI SATIŞ GİD.	351	27	32	33	34	29	30	33	29	35	32	37
YURTDIŞI SATIŞ GİD.	3.621	134	161	173	132	110	127	135	680	529	669	771
TOPLAM	3.972	161	193	206	166	139	157	168	709	564	701	808
YURTIÇI %15 KDV	53	4	5	5	5	4	5	5	4	5	5	6
TOPLAM	404	31	37	38	39	33	36	38	33	40	37	43
SAT. GİD. ÖDEMELERİ												
YURTIÇI SATIŞ GİD.	404	31	37	38	39	33	35	38	33	40	37	43
YURTDIŞI SATIŞ GİD.	3.621	134	161	173	132	110	127	135	680	529	669	771
TOPLAM	4.025	165	198	211	171	143	162	173	713	569	706	814

Tablolarda yer alan tutarlar (000.000.000) esasına göre yazılmıştır.

(Milyon TL)

TABLO III - 45 REVİZE FİNANSMAN GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Hariç												
UZUN VADELİ KREDİ MASR	6,720					1,960		1,400	1,400			1,960
ORTA VADELİ KREDİ MASR	1,916			836						1,080		
DİĞER KREDİ MASRF.	880	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
KISA VADELİ KREDİ MASRF	(1,014)	-	(1,658)	-	-	(94)	-	-	738			
TOPLAM	8,502	56	1,506	844	104	2,018	4	1,448	2,290	1,084	48	2,112
Karşılık Dahil												
UZUN VADELİ KREDİ MASR	6,160	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560	560
ORTA VADELİ KREDİ MASR	1,757	159	160	159	159	160	160	160	160	160	160	160
DİĞER KREDİ MASRF.	880	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
KISA VADELİ KREDİ MASRF	(462)	(553)	(553)	(31)	(31)	(32)	246	246	246	-	-	-
TOPLAM	8,336	222	319	696	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 46 REVİZE TAŞIT ARAÇ GİDER ÖDEMELERİ

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Karşılık Harıç												
AKARYAKIT GİD.												
TAMİR-BAKIM GİD.												
LASTİK GİD.												
TAŞIT ARAÇ SİGORTA GİD.												
TOPLAM	570	44	37	49	54	49	58	52	51	55	60	61
Karşılık Dahil												
AKARYAKIT GİD.												
TAMİR-BAKIM GİD.												
LASTİK GİD.												
TAŞIT ARAÇ SİGORTA GİD.												
TOPLAM	558	45	40	43	55	49	55	53	52	49	58	59
% 15 KDV												
AKARYAKIT GİD.												
TAMİR-BAKIM GİD.												
LASTİK GİD.												
TOPLAM	80	6	7	6	7	8	9	7	6	7	8	9
TOPLAM TAŞIT ARAÇ												
ÖDEMESİ	650	50	44	55	61	57	67	59	57	62	68	70
GENEL MERKEZ KDV	127	9	9	9	11	11	11	12	13	14	14	14
GENEL MERKEZ												
TAŞIT ARAÇ ÖDEMESİ	1.009	71	82	77	84	85	91	93	97	105	110	114

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 47 REVİZE KDV ÖDEMELERİNİN HESAPLANMASI

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	OCAK
GİDERLERİN KDV'Sİ													
HAMMADDE	24,756	1,480	1,815	2,012	1,916	1,900	2,100	2,213	2,727	2,725	2,903	2,965	
AMBALAJ	11,368	926	670	744	900	904	750	969	1,310	1,400	1,405	1,390	
YAKIT	937	57	65	72	72	78	84	87	103	101	110	108	
ELEKTRİK	620	41	45	52	49	51	55	58	65	66	68	70	
İŞLETME GİD.	854	99	107	160	108	41	56	72	49	52	49	61	
İDARE GİD.	1,358	123	116	105	122	105	91	118	134	130	151	163	
TAŞIT ARAÇ	80	6	7	6	7	8	9	7	5	7	8	9	
YATIRIMLAR	8,347	857	902	2,118	699	694	567	726	569	403	327	485	
BASAK MARKA KULLANMA	284											284	
GRUP MRK.İDARE GİD.	356	34	31	37	24	26	31	24	30	40	40	39	
YURTIÇI SATIŞ GİD.	53	4	5	5	5	4	5	5	4	5	5	6	
GRUP MRK. TAŞIT ARAÇ GİD.	127	9	9	9	11	11	11	12	13	14	14	14	
TOPLAM	49,120	3,636	3,772	5,320	3,913	3,822	3,769	4,291	6,010	4,943	5,080	5,574	
GELİRLERİN KDV'Sİ													
PAZARLAMAYA SATIŞ	99,496	6,454	7,057	7,520	7,856	9,373	8,598	9,346	10,526	10,711	11,343	10,712	
DOLUNAY DEPO TAHSİLATI	75	6	5	6	6	6	6	8	8	8	8	8	
GRUP MRK. MASRAFLAR KDV'Sİ	2,198	180	180	186	183	185	218	210	214	217	214	211	
SAİR GELİRLER	66	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
TOPLAM	101,836	6,646	7,248	7,718	8,061	9,570	8,828	9,570	10,764	10,942	11,571	10,937	
ÖDENECEK KDV	52,715	3,010	3,476	2,398	4,138	5,748	5,069	5,279	5,744	5,999	6,491	5,363	
OCAK 1994'DEN KAYAN	3,175	3,175											
KDV ÖDEMESİ	50,527	3,175	3,010	3,476	2,398	4,138	5,748	5,069	5,279	5,744	6,491	5,363	

Tablolarda ver alan tutarlar (000.000.000) esasına göre yazılmıştır.

B. SONUÇ TABLOLARINA İLİŞKİN BİLGİLER

Gider icmalleri (Tablo III-50) ve satışlar-masraflar tabloları(Tablo III-51) daha önce verilen bilgiler ve II. bölümde yer alan hesaplama şekillerine göre hazırlanmıştır. Görüldüğü gibi karşılık dahil ve karşılık hariç genel toplamaları birbirlerinden küçük farklılıklar göstermektedirler. Ancak standart bütçe rakamları ile çok büyük farklılıkları yoktur.

Satılan malın maliyeti (Tablo III-52) çalışmasında da üretim ve satış miktarlarında küçük boyutlu değişiklikler olduğu için yeniden hesaplanmıştır. 31 Ocak 1994 tarihi itibariyle stok maliyeti 18.500 TL/KG olarak tespit edilmiş ve buna göre satılabilecek mamüllerin maliyeti bulunmuştur. Sonuçta standart bütçe ile karşılaştırıldığında satılan malın maliyetinde büyük değişimler görülmemektedir.



TABLO III - 48 REVİZE ÖDEMELER TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Hammaddede Ödemeleri	328,770	19,300	23,725	27,222	24,006	26,528	28,618	30,323	35,735	35,535	38,713	39,065
Ambalaj Ödemeleri	125,514	7,844	8,080	10,007	9,428	9,005	10,624	11,578	13,528	15,042	15,168	15,210
Yakıt Ödemeleri	7,184	437	499	550	550	596	646	668	792	772	842	832
Elektrik Ödemeleri	4,755	314	347	396	374	393	420	446	501	507	524	533
İşletme Giderleri	6,545	761	817	1,225	828	315	426	551	377	400	376	469
Personele Ödeme	80,120	4,660	8,710	4,420	7,158	8,921	5,957	5,859	10,493	5,897	6,149	11,896
SSK Ödemesi	16,065	1,410	1,430	2,996	2,996	1,570		3,179	1,719	1,799	1,962	
Muhtasar Ödemeleri	19,422	982	954	2,201	976	1,681	2,398	1,554	1,657	3,534	1,776	1,709
Konut Fonu Ödemeleri	570	54	53	54	52	53	52	50	51	50	51	50
Tasarruf Teşvik Fonu Öde.	4,104	366	342		742	361		834	478	483	498	
İdare Giderleri	10,994	1,006	905	873	1,018	834	726	904	1,088	1,032	1,248	1,360
Tazminatlar	9,529	1,037	1,725	482	1,516	1,514	1,260	559	409	830	197	
Başak Marka Kullan. Hakkı	1,534	94	85	297	53	91	274	69	89	272	69	141
İç Piyasa Satış Giderleri	404	31	37	38	39	33	35	38	33	40	37	43
İhracat Satış Giderleri	3,621	134	161	173	132	110	127	135	680	529	669	771
O.U. Kredi Faizi	1,916			836						1,080		
Faiz Hariç Diğer Masraf	880	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kurumlar Vergisi	22,414			7,118	360		7,468			7,468		
Peşin Vergi	8,232	120	120	888	888	888	888	888	888	888	888	888
KDV Ödemesi	50,527	3,175	3,010	3,476	2,398	4,138	5,748	5,069	5,279	5,744	5,999	6,491
Yatırım Ödemesi	63,995	6,567	6,917	16,239	5,362	5,318	4,350	5,566	4,360	3,088	2,508	3,720
Taahhüt Araç Ödemesi	650	50	44	55	61	57	67	59	57	62	68	70
Kar Dağılımı	2,120				2,120							
Sermaye Artırımı - Pazarla.	1,202								1,202			
Uzun Vadeli Krd. Masraf.	6,720					1,960		1,400	1,400			1,960
Tazminatlar Genel Merkez	263									263		
İdare Gid. Genel Merkez	2,803	290	260	305	201	213	236	182	221	293	304	298
Taahhüt Araç Genel Merkez	1,009	71	82	77	84	85	91	93	97	105	110	114
Orta Vadeli Krd. Ödemesi	20,400				20,400							
Faaliyet Dışı Giderler	1,018	82	92	78	77	120	86	72	82	96	96	137
Personele Ödenen Farklar	2,371				1,186		1,185					
Muhtasar Tas. Teşv. Farkları	938					938						
TOPLAM ÖDEMELER	806,589	48,842	58,561	77,013	83,111	65,874	71,686	70,126	81,371	85,809	78,300	85,907

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 49 REVİZE GİDERLER İÇMALI

(Karşılık Hariç) (Milyon TL)

1994 YILI	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
TOPLAM	17.820	21.910	25.210	22.080	24.628	26.518	28.110	33.008	32.810	35.810	36.100
Hammaddé Gid.											
Ambalaj Gid.	6.918	7.410	9.263	8.528	8.101	9.874	10.609	12.218	13.642	13.763	13.820
Drekt İşçi Gid.	4.240	7.848	4.190	6.088	7.214	5.281	5.007	6.734	5.015	5.233	5.560
Direkt Munk. İşçi Gid.	839	900	865	945	886	641	1.048	1.386	1.474	1.298	1.180
End. İşçi Gid.	618	1.131	626	898	996	768	752	1.257	740	779	1.230
İdari Personel Gid.	418	746	421	488	761	514	522	883	498	490	892
Yakıt Gid.	380	434	478	478	518	562	589	671	671	732	724
Elektrik Gid.	273	302	344	325	342	365	388	436	441	456	463
İşletme Gid.	662	710	1.065	720	274	370	479	328	348	327	408
İdare Gid.	325	309	288	261	188	201	232	243	281	347	358
Amortismanlar											
End. Munk. İşçi Gid.	18	20	19	20	19	22	31	31	32	32	33
Stajyer Gid.	35	40	38	37	35				51	56	57
İMALAT GİD. TOPLAMI	32.546	41.761	42.807	40.878	43.962	45.116	47.759	59.213	66.003	69.323	90.836
End İşçi Gid.	412	765	424	604	693	527	511	823	495	512	826
İdari Personel Gid.	533	1.014	533	673	1.042	716	681	1.215	700	678	1.568
Tazminatlar	1.037	1.725	482	1.516	1.514	1.260	559	409	830	197	
İdare Gid.	558	480	480	635	541	434	554	711	621	750	839
Amortismanlar	152										152
Taşıt Araç Gid.	44	37	49	54	49	58	52	51	55	60	61
Başak Marka Kull. Hakkı	238	124	132	137	162	150	162	187	191	202	193
Grup Mrk. Masrf. Payı	631	619	642	624	635	721	714	745	762	749	751
End Munk. İşçi Gid.	73	78	77	79	75	79	124	122	124	122	128
Stajyer Gid.	5	6	5	6	5				6	6	7
GENEL YON. GİD. TOP.	3.531	4.848	2.824	4.328	4.716	3.945	3.357	4.263	3.784	3.276	4.545
O.V. Kredi Masrf.			836		1.960		1.400	1.400	1.080		1.960
Diğer Kredi Masrf.	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vad. Krd. Masrf.	(1.014)	(1.658)			(94)			738			
KREDİ MASRF. TOPL.	56	(1.506)	844	104	2.018	4	1.448	2.290	1.084	48	2.112
Yurt İçi Satış Gid.	351	32	33	34	29	30	33	29	35	32	37
Yurtdışı Satış Gid.	3.621	161	173	132	110	127	135	680	529	669	771
SATIŞ GİDER TOPLAMI	3.972	161	206	166	139	167	168	709	564	701	808
Faaliyet Dışı Giderler	802	64	77	64	105	66	64	64	64	65	105
Kanunen Kabul Edilmeyen Gid.	216	15	14	13	15	20	8	18	32	31	32
TOPLAM	617.112	45.398	46.759	46.563	50.955	49.308	52.804	66.557	61.531	63.444	98.437

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 50 REVİZE GİDERLER İÇMALI (Karşılık Dahil) (milyon TL.)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Hammaddede Gid.	304,014	17,820	21,910	25,210	22,090	24,628	26,518	28,110	33,008	32,810	35,810	36,100
Ambalaj Gid.	114,146	6,918	7,410	9,263	8,528	8,101	9,874	10,609	12,218	13,642	13,763	13,820
Direkt İşçi Gid.	66,505	5,350	5,581	5,460	5,520	5,418	6,810	6,506	6,428	6,561	6,501	6,570
Direkt Muuk. İşçi Gid.	11,462	839	900	865	945	886	641	1,048	1,386	1,474	1,298	1,180
End. İşçi Gid.	9,684	764	811	800	807	800	962	951	950	931	941	947
İdari Personel Gid.	6,503	510	521	525	527	523	645	645	644	653	653	657
Yakıt Gid.	6,247	380	434	478	476	518	562	581	689	671	732	724
Elektrik Gid.	4,135	273	302	344	325	342	365	388	436	441	456	463
İşletme Gid.	5,561	496	469	504	510	470	507	550	541	524	529	559
İdare Gid.	2,982	275	285	287	288	220	226	269	280	288	279	285
Amortismanlar	24,759	2,251	2,251	2,251	2,250	2,251	2,251	2,251	2,251	2,250	2,251	2,251
End. Muuk. İşçi Gid.	276	18	20	19	20	19	22	31	31	32	32	32
Stajyer Gid.	349	35	40	38	37	35				51	56	57
İMALAT GID. TOPLAMI	566,703	35,831	40,834	46,044	42,325	44,211	49,183	51,939	58,862	60,328	63,301	63,946
End İşçi Gid.	6,504	396	591	540	594	533	689	646	673	641	573	628
İdari Personel Gid.	9,190	729	752	755	757	758	910	905	911	904	906	903
Tazminatlar	9,485	862	862	862	862	862	862	862	862	863	863	863
İdare Gid.	6,572	524	483	463	616	568	470	588	747	638	700	785
Amortismanlar	140	13	12	13	13	13	12	13	12	14	12	13
Taşıt Araç Gid.	558	45	40	43	55	49	55	53	52	49	58	59
Başak Marka Kull. Hakkı	1,878	238	124	132	137	162	150	162	187	191	202	193
Grup Mrk. Masrf. Payı	7,593	631	619	642	624	635	721	714	745	762	749	751
End. Muuk. İşçi Gid.	1,081	73	78	77	79	75	79	124	122	124	122	128
Stajyer Gid.	46	5	6	5	6	5				6	6	7
GENEL YON. GID. TOP.	43,047	3,616	3,577	3,532	3,743	3,660	3,948	4,067	4,311	4,192	4,191	4,310
O.V. Kredi Masrf.	7,917	719	720	719	719	720	720	720	720	720	720	720
Diğer Kredi Masrf.	880	56	152	8	104	152	4	48	152	4	48	152
Kısa Vad. Krd. Masrf.	(462)	(553)	(553)	(31)	(31)	(32)	246	246	246			
KREDİ MASRF. TOPL.	8,335	222	319	696	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872
Yurt İçi Satış Gid.	351	27	32	33	34	29	30	33	29	35	32	37
Yurtdışı Satış Gid.	3,591	131	165	182	129	119	139	140	689	537	653	707
SATIŞ GİDER TOPLAMI	3,942	158	197	215	163	148	169	173	718	672	686	744
Faaliyet Dışı Giderler	802	64	77	64	64	105	66	64	64	64	65	105
Kanunen Kabul Edilmeyen Gid.	216	18	15	14	13	15	20	8	18	32	31	32
TOPLAM	613,046	39,909	46,119	50,565	47,100	48,979	54,356	57,265	65,091	65,912	69,041	69,708

Tablolarda ver alan tutarlar (000 000 000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 51 REVİZE SATIŞLAR - MASRAFLAR TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MARİ	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
SATIŞLAR												
Pazarlamayla Satışlar	663,300	43,029	47,047	50,132	52,374	62,484	57,317	62,307	70,172	71,409	75,618	71,411
İhracat Satışları	38,391	2,524	2,741	2,740	2,384	2,381	2,490	2,598	4,455	4,964	5,356	5,768
Dolunay Depo Tahsilatı	507	37	37	40	41	39	43	54	54	54	53	55
Sair Gelirler	6,573	40	40	40	40	40	40	40	6,173	40	40	40
Repo Gelirleri	1,982	645	898	253				60	93	33		
SATIŞLAR TOPLAMI	710,763	46,276	50,763	53,205	54,839	64,944	59,890	65,049	80,947	76,500	81,067	77,274
MASRAFLAR												
Hammadde Masrafları	304,014	17,820	21,910	25,210	22,090	24,628	26,518	28,110	33,008	32,810	35,810	36,100
Ambalaj Masrafları	144,146	6,918	7,410	9,263	8,528	8,101	9,674	10,609	12,218	13,642	13,763	13,820
Asli İşçi Ücretleri	82,673	6,510	6,983	6,800	6,921	6,751	8,261	8,103	8,051	8,133	8,015	8,145
Muvakkat İşçi Giderleri	12,819	930	998	961	1,044	980	742	1,203	1,539	1,630	1,452	1,340
İdari Personel Gideri	15,693	1,239	1,273	1,280	1,284	1,281	1,555	1,550	1,555	1,557	1,559	1,560
Yakıt Gideri	6,247	380	434	478	478	518	562	581	689	671	732	724
Elektrik Gideri	4,135	273	302	344	325	342	365	388	436	441	456	463
İşletme Gideri	5,861	498	469	504	510	470	507	550	541	524	529	559
İdare Gideri	9,554	799	778	750	904	788	696	857	1,027	926	979	1,050
Amortismanlar	24,899	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264	2,263	2,264
Taşıt Araç Gideri	558	45	40	43	55	49	55	53	52	49	58	59
Başak Marka Kullı Hakkı	1,878	238	124	132	137	162	150	162	187	191	202	193
Grup Mktz. Masr. Payı	7,593	631	619	642	624	635	721	714	745	762	749	751
Finansman Gideri	8,335	222	319	686	792	840	970	1,014	1,118	724	768	872
Satış Gideri	3,942	158	197	215	163	148	169	173	718	572	685	744
Stajyer Ücretleri	395	40	46	43	43	40				57	62	64
İade Mamül zaran	660	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60	60
Sair zararlar	358	25	34	18	17	58	25	16	22	35	35	73
Tazminatlar	9,485	862	862	862	862	862	862	862	862	863	863	863
MASRAFLAR TOPLAMI	643,046	39,912	45,121	50,565	47,100	49,977	54,355	57,269	65,091	65,911	69,040	69,704
GELİR-GİDER FARKI	97,708	6,363	5,642	2,640	7,739	15,967	5,535	7,780	15,856	10,589	12,027	7,570
DS-DB STOK FARKI	1,183	988	-776	2,189	-1,033	-3,578	1,806	583	781	-567	415	375
KAR/ZARAR												
KAR/ZARAR %'İ												
DB. STOK - TON	1,030,4	1,030,4	976,1	906,2	1,021,7	958,3	781,7	799,6	789,5	804,6	745,8	721,5
DS. STOK - TON	707,3	976,1	906,2	1,021,7	958,3	781,7	799,6	789,5	804,6	745,8	721,5	707,3
DB. STOK DEĞERİ	19,062											
DS. STOK DEĞERİ	20,245											
ÜRETİM - TON	22,969,6	1,646,8	1,891,1	2,203,1	1,970,3	2,040,2	2,046,9	2,096,1	2,347,9	2,274,3	2,257,9	2,195,0
SATIŞ - TON	23,293,1	1,701,1	1,961,0	2,087,6	2,033,7	2,216,8	2,029,4	2,106,2	2,332,8	2,333,1	2,282,2	2,209,2

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
MALAT GİDERLERİ	556.703	35.931	40.934	46.044	42.325	44.211	49.183	51.939	58.862	60.328	63.301	63.645
31 Ocak 1994 Stok malİYETİ TL/Kg.	18.500											
D. Başı Stok Değeri (Milyon TL)	19.062	19.062	20.050	19.274	21.463	20.430	16.852	18.658	19.241	20.022	19.455	19.870
TOPLAM Mamül mevcudu	575.765	54.993	60.984	65.318	63.788	64.641	66.036	70.597	78.103	80.360	82.756	83.516
Stok Maliyeti TL/Kg		20.541,24	21.268,53	21.007,30	21.319,52	21.557,78	23.345,47	24.383,31	24.897,35	26.100,37	27.555,02	28.639,28
SATILAN Malın maliyeti	556.520	34.943	41.710	43.856	43.368	47.789	47.377	51.356	58.081	60.895	62.886	63.270
D. Sonu Stok Değeri (Milyon TL)	20.245	20.050	19.274	21.463	20.430	16.852	18.658	19.241	20.022	19.455	19.870	20.245
D. BAŞI STOK (TON)	1.030,4	1.030,4	976,1	906,2	1.021,7	958,3	781,7	799,2	789,1	804,2	745,4	721,1
TOP. ÜRETİM (TON)	22.969,6	1.646,8	1.891,1	2.203,1	1.970,3	2.040,2	2.046,9	2.096,1	2.347,9	2.274,3	2.257,9	2.195,0
TOP. SATIŞ (TON)	23.293,1	1.701,1	1.961,0	2.087,6	2.033,7	2.216,8	2.029,4	2.106,2	2.232,8	2.333,1	2.282,2	2.209,2
D. SONU STOK (TON)	706,9	976,1	906,2	1.021,7	958,3	781,7	799,2	789,1	804,2	745,4	721,1	706,9

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır

C. REVİZE NAKİT AKIM TAHMİNİ

Bu aşamaya kadar yaptığımız çalışmaların son durumunu nakit akım tahmininde diğer bir deyişle nakit bütçesinde görebiliriz.

Her ne kadar ayrı ayrı hesaplamalarda standart bütçe ile revize arasında çok büyük farklar olmamasına rağmen sonuçta tahsilat ve ödemelerde ters yönlü bir değişimin olduğu görülmüştür. Yani şirkette olmasını planladığımız nakit mevcudu düşerken, şirketin yapması gerektiği ödemeler artmıştır. Dolayısıyla şirketin kredi ihtiyacı hem miktar hem de zaman olarak değişme eğilimindedir. Standart bütçede 12.800 milyon TL'lık kredi alımı yeterliken revize bütçede bu tutar 49.200 milyon TL. gibi bir rakama ulaşmıştır. Bunun sonucunda beklenen repo gelirleri de azalmıştır.

Sonuç olarak şirket Ocak 1994 döneminde elde edilen kar rakamına fazla güvenmemelidir. Çünkü satış miktarları yükselse bile tahsilat rakamları beklediğinin altında ve maliyetleri de beklediğinin üstünde gelişebilecektir. Ülke içindeki ekonomik ve siyasi gelişmeler ve ayrıca enflasyon oranları da dikkatten kaçmamalıdır. Şirketin özellikle Nisan ve Mayıs aylarında standart bütçeye karşın oluşan nakit ihtiyacı gözden kaçmamalı ve gerekli tedbirlerin alınması için üst yönetim uyarılmalıdır.

Görüldüğü gibi şirketi gelecekte bekleyebilen kötü olasılıklar nakit bütçesinde ortaya çıkabilmekte ve üst yönetime karşı bir uyarı sinyali taşıyabilmektedir. Ancak unutulmaması gereken nokta çalışmalarda kullanılan verilerin gerçekleri yansıtacak şekilde oluşturulmasıdır. Aksi halde bütçeler yöneticilere yarar yerine zarar sağlarlar.

TABLO III - 53 TAHMİNİ NAKİT AKIM TABLOSU

(Milyon TL)

1994 YILI	TOPLAM	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
D. BAŞI NAKİT MEVCUDU	23,082	23,082	26,102	10,410	249	218	245	230	2,690	1,537	242	200
NAKİT GİRİŞLERİ	768,700	51,862	42,859	54,452	67,930	63,051	65,682	79,586	80,218	84,650	91,058	87,352
KREDİ ALIMI	49,200			12,400	15,150	2,850	10,400			8,400		
TOPLAM NAKİT MEVCUDU	840,982	74,944	68,961	77,262	83,329	66,119	76,327	79,816	82,708	94,687	91,300	87,652
NAKİT ÇIKIŞLARI	806,589	48,842	58,551	77,013	83,111	65,834	71,685	70,126	81,371	85,809	78,300	85,907
KREDİ ÖDEMESİ	21,200							7,000			12,800	1,400
FAİZ ÖDEMESİ	12,948						4,412			8,536		
TOPLAM ÖDEME	840,737	48,842	58,551	77,013	83,111	66,874	76,097	77,126	81,371	94,345	91,100	87,307
D. SONU NAKİT MEVCUDU	245	25,102	10,410	249	218	245	230	2,690	1,537	242	200	245
D. BAŞI KREDİ BAKİYESİ					12,400	27,550	30,400	40,800	33,800	33,800	42,200	29,400
D. SONU KREDİ BAKİYESİ	28,000			12,400	27,550	30,400	40,800	33,800	33,800	42,200	29,400	28,000
KULLANILAN KREDİ				6,200	19,975	28,975	35,600	37,300	33,800	38,000	35,800	28,700
KULLANILAN KREDİ FAİZİ %8				496	1,596	2,318	2,848	2,984	2,704	3,040	2,864	2,296
FAZLA NAKİT (REPO)		25,800	10,100		4,412			8,536			6,200	
AYLIK ORTALAMA REPO		12,900	17,950	5,050				1,200	1,850	650		
REPO GELİRİ %5	1,982	645	898	253				60	93	33		

Tablolarda yer alan tutarlar (000,000,000) esasına göre yazılmıştır.

TABLO III - 54 İŞLETME AYRINTILI GELİR TABLOSU**Önceki Dönem Cari Dönem**

- A - BRÜT SATIŞLAR
1- Yurtiçi Satışlar
2- Yurtdışı Satışlar
3- Diğer Gelirler
- B - SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)
1- Satıştan İadeler (-)
2- Satış İskontoları (-)
3- Diğer İndirimler (-)
- C - NET SATIŞLAR
- D - SATIŞLARIN MALİYETİ (-)
1- Satılan Mamüller Maliyeti (-)
2- Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)
3- Satılan Hizmet Maliyeti (-)
4- Diğer Satışların Maliyeti (-)
- BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI**
- E - FAALİYET GİDERLERİ (-)
1- Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)
2- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri (-)
3- Genel Yönetim Giderleri (-)
- FAALİYET KARI VEYA ZARARI**
- F - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KARLAR
1- İştiraklerden Temettü Gelirleri
2- Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri
3- Faiz Gelirleri
4- Komisyon Gelirleri
5- Konusu Olmayan Karşılıklar
6- Faaliyetle İlgili Diğer Olağan Gelir ve Karlar
- G - DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)
1- Reeskont Faiz Giderleri
2- Komisyon Giderleri
3- Karşılık Giderleri
4- Diğer Olağan Gider ve Zararlar
- H - FİNANSMAN GİDERLERİ (-)
1- Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
2- Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)
- OLAĞAN KAR VEYA ZARAR**
- I - OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR
1- Önceki Dönem Gelir ve Karları
2- Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar
- J - OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)
1- Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)
2- Önceki Dönem Gider ve Zararlar (-)
3- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)
- DÖNEM KARI VEYA ZARARI**
- K - DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)
- DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI**

SONUÇ

İkibinli yıllara yaklaştığımız şu günlerde farklı piyasalara farklı pek çok şirket girme eğilimindedir. Bu şirketlerin amacı piyasalarda bir yer edinebilmek ve uzun süreyle faaliyetlerini karlı bir şekilde yürütebilmek olarak özetlenebilir. Dolayısıyla bu sayının artma eğiliminde olması şirketlerin varolan pazar paylarını korumalarını veya pazardan yeni pay almalarını güçleştirebilmektedir. Bu doğrultuda şirketlerin faaliyetlerini istedikleri çerçevede yürütebilmeleri geleceği tahmin etme ve geleceğe uyum sağlayabilme gücüne bağlıdır. Yani şirket finansal yapısını kuvvetlendirebilmeli, karşısına çıkabilecek yeni fırsatları kaçırmadan ve doğabilecek krizlere karşı da koruyabilmelidir.

Bu konuda işletmelerin elinde güçlü bir araç olan bütçelerden sözedilebilir. İşletmeler, gerçeği yansıtabilen yani birtakım olumlu veya olumsuz ekonomik olayların etkisinden arındırabildikleri verileri objektif bir şekilde değerleyerek iyimserlik ve kötümserlik sınırlarını aşmadan gelecekle ilgili tahminlerde bulunabildikleri ölçüde bütçeleri daha iyi kullanabilirler. Bu doğrultuda bütçeler işletme faaliyetlerinin yönetiminde diğer bir deyişle planlanması, organize edilmesi, koordinasyon sağlanarak yürütülmesi ve sonuçların kontrolü ile düzeltici tedbirlerin alınmasında yardımcı olabilirler. Ancak böyle bir araç yanlış kullanılırsa şirketler için yararı derecesinde zararı da sözkonusudur. Bu durumda bütçeleri hazırlayanların, analiz edenlerin ve düzeltmelere karar verenlerin önemi ve sorumlulukları ön plana çıkmaktadır.

Nakit bütçesi de belki bir sonuç bütçesi olarak kabul edilebilir. Yani kendisinden önce yapılan bütün çalışmaları kapsayabildiği ve şirket açısından bir karşılaştırma imkanı verdiği için özellikle dikkate alınmıştır.

Bütçeleme süreci işletmenin her türlü gelir ve gider kalemini hesaplama ölçüleri çerçevesinde dikkate almaktadır. Bu belirtilen konularla ilgili verilerin hazırlanmasında en alt basamaktaki yöneticiden en üst basamaktaki yöneticiye kadar (ustabaşı-atölye şefi-bölüm şefi veya müdürü-genel müdür vb.) herkes sorumludur. Bu sorumluluk aşağıdan yukarıya doğru çıktıkça komuta yetkisinden kurmay yetkisine doğru kaymaktadır. Aynı zamanda planlama fonksiyonu üst yönetimden aşağıya doğru aktarılırken, kontrol fonksiyonu ise alt yönetimden üst yönetime doğru aktarılır. Dolayısıyla başarılı bir bütçe çalışmasında gerek yöneticilerin kendi bölümleri ve elemanları ile uyumu, gerekse diğer yöneticiler ve işletme üst yöneticileri ile uyumu çok önemlidir. Çünkü kişilerin uyumlu hareket etmesi işletme faaliyetlerinde de uyumu getirebilir. Bu arada hemen belirtmek gerekirse ana konu bütçeleme olduğuna

göre, bütçe yöneticileri veya bu görevi üstlenen diğer yönetici veya komitelerine düşen görev ve sorumluluklar ise daha yoğundur.

Örnek uygulamalardan da anlaşılacağı üzere bütçeleme gerçekten çok zaman alabilen bir çalışmadır. Çünkü eylül ve ekim aylarında bir sonraki yılın bütçe hazırlık çalışmaları başlar ve 31 Aralık tarihine kadar devam eder Ocak ayından itibaren her ay sonunda o ayın tahmini ve fiili değerleri karşılaştırılarak bütçe analizi yapılır. Bu analizler ve raporlar devam eden ayın yedisine dek üst yönetime veya diğer ilgililere iletilmelidir. Bu arada oluşan sapmalardan hareketle revize edilmesi gereken bütçe kalemleri belirlenmeli ve gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Bir sonraki ayın bitiminden itibaren bu işlemler tekrarlanır. Bu arada 3 aylık, 6 aylık gibi özel süreleri kapsayan bütçeler ya da üst yönetimin istediği istisnai raporlar da hazırlanabilir. Duruma göre sık sık yapılabilen toplantılar, karşılıklı görüşmeler yöneticileri sadece bütçelerle çalışır hale getirebilir.

Örneğin geçtiğimiz 1994 Ekim ayında 1995'in bütçe çalışmaları başlarken aynı zamanda 1994 Ekim, Kasım ve Aralık aylarının bütçe kontrollerinin yapılması gerekir. Görüldüğü gibi oldukça yoğun bir çalışmadır. Bir de verileri sağlayan diğer bölüm veya hat yöneticilerinin aynı tempo ile çalıştırılması, gerekli verileri en kısa zamanda sağlamaları koordinasyon açısından oldukça zordur. Ayrıca çalışmaların bir süreç halinde yapılması, ortaya çıkabilecek bir aksaklığın bütün çalışmaları bekletmesine neden olabilmektedir. Dolayısıyla, beklenmedik zaman kayıpları ve planlandığı gibi yürümeyen çalışmalar ortaya çıkabilir.

Maalesef uygulamada da bu sorunlar sık sık yaşanmakta ve diğer günlük faaliyetlere gereken önem verilmeyebilmektedir. Belki son yıllarda işletmelere giren bilgisayar ağları bu çalışmaları oldukça kolaylaştırmış olmasına rağmen, bu haliyle de çok zaman alabilmektedir. Çünkü sonuçta bu teknolojik imkanları kullananlar çalışanlardır ve kişilerden kaynaklanan gecikmeler olabilir. İşte bu aşamada bütçelerin bir araç olma özelliğini kaybedip amaç olma haline gelme eğiliminde olduğu söylenebilir. Bu aşamada üst yönetici, yönetici olma yeteneklerini çok iyi kullanıp elemanlarını uyumlu bir çalıştırmaya yönlendirmelidir. Bir eleman bütçe çalışması yaparken, genel hatlarıyla elinde bulunan verilerin kendisine gelene dek hangi süreçten geçtiğini ve kendisinden sonra hangi işlemlerin yapılacağını bilmelidir ki, kendisinden beklenen bilgileri tam olarak sağlayabilsin. Çünkü, eleman neyi yaptığını ya da hangi işlemlere veri hazırladığını tam olarak bilemediği için zamanla yaptığı işten sıkılmakta ve verimsiz çalışabilmektedir. Ancak şunu hemen belirtelim, bu konu astlar herşeyi en ince ayrıntısına kadar bilmelidir anlamına gelmemelidir. Çünkü bu yaklaşım

da yetki ve sorumlulukların karmaşasına neden olabilir. Ama yönetici emrinde çalışan astlara onlarla bir bütün olduğunu ve onların verecekleri doğru bilgilerle amaca daha çok yaklaşılabilceğini anlatabilmelidir. Böylece hem astlar hem de yöneticiler uyumlu bir şekilde çalışmakta ve bu uygulama astların motivasyonu açısından büyük önem taşımaktadır. Ast kendi çalışmaları çerçevesinde bütçelemeden payına düşen sorumlulukları alabilmektedir. Böylece yöneticilere sonuç bilgiler daha doğru ve hızlı bir şekilde gidebilmekte ve zaman kayıpları azalabilmektedir.

Yönetici sorumlulukları incelenirken ortaya çıkan diğer bir nokta da yöneticilerin olumsuz sapmaların sorumluluklarından kaçma isteğidir. Çünkü olumsuz sapmalar doğal olarak pek hoş karşılanmaz ve sorumlusu aranır. Bunu bilen yöneticilerde de sapmaları tam olarak göstermeme ya da o ayki raporları verilmesi gereken zamandan sonra verme gibi davranışlar ortaya çıkabilmektedir. Bu konuya son derece dikkat edilmesi ve bütçelerin adeta bir baksı aleti haline getirilmemesi gerekir. Çünkü son derece yararlı olabilen bütçeleme, işletme faaliyetlerini yanlış yönlendirebilen olumsuz bir araç haline de getirilebilir. Aynı doğrultuda bütçeleri denetleyen yönetim organlarında da kendi kendini kontrol sistemine fazla önem verilmeden alt yöneticilere sorumlulukların yüklenebildiği gözlenebilir.

Başka bir nokta da, raporlar aracılığıyla bilgi verilen üst yöneticilerden, raporlardan sonra geribildirim olayının olmaması durumudur. Yani verilen raporlar neyi değiştirdi veya neler değişmedi sorularına yanıt bulunabilmelidir. Diğer bir deyişle rapor hazırlayan yöneticiler raporlarının dikkate alındığını ve yönetim organları tarafından önem verildiğini görebilmelidir. Bu hem yöneticileri hem de astları bütçe lehine çalışmaya yönlendirebilir. Kişileri verimlilik yönünde motive edebilir.

Sonuç olarak şunlar söylenebilir; bütçelemenin her aşamasında işletme yöneticileri farklı düzeylerde sorumluluk taşırlar. Diğer bir deyişle her işletme çalışanın konumuna göre farklı boyutlarda bütçelere bir katkısı vardır. Bu katkıların olumlu sonuç vermesinde en önemli faktörlerden birinin uyum olduğu söylenebilir. Bütçelerin, iyi değerlendirilse işletmenin gelecekteki faaliyetleri, finansal yapısı ve benzeri konularda yardımcı bir araç olduğu unutulmamalı ancak bütçelerden de çok şey beklenmemelidir. Bütçe yapmak amaç haline gelmemelidir.

Bu aşamalarda ortaya çıkabilecek farklı nitelikteki sorunlar işletme içi eğitimle halledilebileceği ya da enazlanabileceği söylenebilir. Belki bundan sonraki bir çalışmada işletme bünyesinde bütçeleme çalışmalarında beklenen

verimin, gerek yöneticiler gerekse astlar açısından nasıl bir eğitimle artırılabilceğı incelenabilir. Çünkü pek çok konuda olduğı gibi bu konuda da, istenilen sonuca ulaşmada karşımıza çıkan odak noktalarından biri de kişilerin eğitimidir.



KAYNAKÇA**AKGÜÇ, Öztin.****Finansal Yönetim, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 56, İstanbul 1989.****BAŞ, Melih İ., Ayhan Artar.****İşletmelerde Verimlilik Denetimi (Ölçme ve Değerlendirme Modelleri), Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları No: 435, Ankara 1991.****BÜKER, Semih, Rıza Aşkoğlu.****Finansal Yönetim, Eskişehir 1992.****CEMALCİLER, İlhan.****İşletme Bütçeleri, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları 24-2, 1965.****ÇETİNER, Ertuğrul.****İşletmelerde Mali Analiz, Gazi Üniversitesi Meslek Eğitim Fakültesi, Ankara 1992.****GÜVEMLİ, Oktay.****Uygulamalı Mali Tablolar Analizi, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Siyasal Bilgiler Fakültesi, İstanbul 1981.**

HATİBOĞLU, Zeyyat.

Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Temel Araştırma A.Ş. Yayınları No:12, İşletme Yönetimi İhtisas Dizisi No:9, İstanbul 1987.

KARALAR, Rıdvan.

Yönetimsel Ekonomiye Giriş, Eskişehir 1990.

KOÇ-YALKIN, Yüksel.

Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, 3. Baskı, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Ankara 1989.

İşletmelerde Mali Analiz Teknikleri, Siyasal Bilgiler Fakültesi, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, Ankara 1975.

O'DONNELL, John L., Ali Sait Yüksel.

Para Bulma (Finansman)ın Seçilmiş Konuları, Michigan State Üniversitesi - İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Ankara 1970.

PEKER, Alparslan.

Modern Yönetim Muhasebesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:53, İstanbul 1988.

PEKİNER, Kamuran.

İşletme Denetimi (İşletme Analizleri), İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:55, İstanbul 1988.

TOSUN, Kemal.

İşletme Yönetimi Genel Esaslar, 6. Baskı, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Ankara 1992.

ÜSTÜN, Rıfat.

Yönetim Muhasebesi, Gözden Geçirilmiş 2. Baskı, İstanbul , Bilim Teknik Yayınevi , 1992.

Maliyet Muhasebesi, 3. Baskı, İstanbul, Bilim Teknik Yayınevi, 1988.

WELSCH, Glenn A.
(Çev. Erdal Yaman ve Diğ.).

İşletme Bütçeleri Kar Planlaması ve Kontrolü, Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:4, Ankara 1978.

YAMAN, Erdal.

Endüstride İşletme Bütçeleri, Sümerbank Genel Müdürlüğü Araştırma ve Planlama Müdürlüğü, Devlet Yatırım Bankası Yayını, Ankara 1972.

YÜZER, Ali Fuat.

İşletme Yönetiminde Kar/Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım, Eskişehir İktisadi ve “ Ticari İlimler Akademisi Yayınları No:236-157, 1988.

“Yürürlükteki Mevzuat,”
Mükellefin Dergisi, Lebib Yalkın Yayınları, Sayı 1, Ocak 1993.