

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENDÜSTRİ İŞLETMELERİNDE
ESNEK BÜTÇELEME

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

DANIŞMAN

Yrd.Doç. Dr. Ekrem YAVUZ

Yaşar Nabi KURTARAN

İSTANBUL _1986

İ Ç İ N D E K İ L E R

	<u>Sayfa</u>
0. GİRİŞ	
1. BÜTÇELEME	1
11. BÜTÇENİN TANIMI VE ÖZELLİKLERİ	1
111. Bütçenin Tanımı	1
112. Bütçenin Amaçları	2
113. Bütçenin Yararları	4
114. Bütçenin Kapsamı	6
115. Bütçeleme ile İlgili Sorunlar	7
12. BÜTÇE TÜRLERİ	8
121. Konuları Açısından Bütçe Türleri	9
1211. Maliyet-Gider Bütçeleri	9
1212. Gelir Bütçeleri	11
122. Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçe Türleri	11
1221. Proje Bütçeleri	12
1222. Dönem Bütçeleri	12
123. Amaçlarına Göre Bütçe Türleri	12
1231. Program Bütçeleri	12
1232. Sıfır Tabanlı Bütçeler	13
1233. Faaliyet Bütçeleri	14

	<u>Sayfa</u>
124. Teknik Niteliklerine Göre Bütçe Türleri	14
1241. Statik Bütçeler	14
1242. Karşılaştırmalı Statik Bütçeler	15
1243. Esnek-Dinamik Bütçeler	15
125. Kapsamlarına Göre Bütçe Türleri	16
1251. Kısım-Bölüm Bütçeleri	16
1252. Genel Bütçeler	16
13. BÜTÇELEMEİNİN TEMEL İLKELERİ	17
2. ESNEK BÜTÇELER	20
21. Esnek Bütçenin Tanımı ve Nitelikleri	21
211. Esnek Bütçenin Tanımı	21
212. Esnek Bütçenin Nitelikleri	22
22. Esnek Bütçenin Faydaları	24
221. Mamül Düzeyinde Kontrol	24
222. Maliyet Yeri Düzeyinde Kontrol	24
223. Maliyet Türü Düzeyinde Kontrol	24
23. Esnek Bütçeler ve İşletme Yönetimi	24
231. Esnek Bütçelerin Yönetici Davranışları Üzerine Etkisi	26
232. Esnek Bütçelerin Plānlama ve Koordinasyon Aracı Olarak Kullanılması	27

	<u>Sayfa</u>
233. Maliyet Muhasebesi ve Esnek Bütçeler Arasındaki İlişki	28
2331. Esnek Bütçeler ve Standart Maliyet Yöntemi	30
23311. Standartların Belirlenmesi	32
233111. Standartları Belirleme Sorumluluğu	32
233112. Standart Türleri	34
233113. Direkt Madde Standartları	36
a) Direkt Madde Miktar Standartları	36
b) Fiyat Standartları..	37
233114. Direkt İşçilik Standartları	38
a) Zaman Standartları..	38
b) Ücret Standartları..	39
233115. G.İ.G. Standartları ...	40
23312. Sapmaların Analizi	43
233121. Direkt Madde Sapmalarının Analizi	43
a) Miktar Sapması	44
b) Fiyat Sapması	45
c) Bileşik Sapma	46

	<u>Sayfa</u>
233123. G.İ.G. Sapmalarının Analizi	50
2331231. İkili Sapma Analizi	53
a) Harcama Sapması	53
b) Kapasite Sapması	53
2331232. Üçlü Sapma Analizi	56
a) Harcama Sapması	56
b) Verim Sapması	56
c) Kapasite Sapması	56
2331233. Dörtlü Sapma Analizi	59
a) Harcama Sapması	60
b) Verim Sapması	60
c) Etkinlik Sapması	60
d) Kapasite Sapması	60
23313. Sapmaların Nedenleri	61
233131. Direkt Madde Sapmalarının Nedenleri	61
233132. Direkt İşçilik Sapmalarının Nedenleri	62
233133. G.İ.G. Sapmalarının Nedenleri	63
23314. Sapmaların Raporlanması ve Yorumu	65
3. UYGULAMA	68
4. SONUÇ	83
5. KAYNAKÇA	84

KISALTMALAR

- A.Ş. : Anonim Şirket
Br. : Birim
Büt. : Bütçe
D.B.S. : Dönem başı stok
D.S.S. : Dönem sonu stok
D.İ. : Direkt İşçilik
D.İ.S. : Direkt İşçilik Saati
D.M. : Direkt Madde
İ.Ü. : İstanbul Üniversitesi
G.İ.G. : Genel İmal Giderleri
K.İ.T. : Kamu İktisadî Teşebbüsü
Kg. : Kiloğram
Md. : Müdürü
Muh. : Muhasebe
Müh. : Mühendislik
Std : Standart
S.M.M. : Satılan Mal Maliyeti
T.L. : Türk Lirası
V.b. : Ve Benzeri
V.b.g. : Ve bunun gibi
v.s. : Vesaire
\$: Dolar

O, GİRİŞ

Son dünya savaşından bu yana her alanda meydana gelen teknolojik gelişmeler insanoglundu devamlı olarak daha mükemmeli aramaya yöneltmekte hatta bir bakıma içinde bulunduğu ortamda hayatıyetini devam ettirebilmesi için buna zorlamaktadır. Bu süreç içersinde gelişmelere paralel olarak yönetim bilimi de yöneticilerin faaliyetlerinde; daha etkin, daha verimli ve daha rasyonel davranabilmeleri ve mevcut kaynaklardan azami istifadeyi sağlayabilmeleri için kantitatif tekniklerden bilgisayar teknolojisine kadar yararlanabilecek sistemler sunmaktadır.

İşletme yöneticisinin ana görevlerinden birisi olan plânlama faaliyetleri içinde yer alan finansal plânlama-bütçeleme konusunun özel bir yer tuttuğu inkâr edilemez. Bütçeler yönetim etkinliğinin sağlanmasında plânlama ve kontrol aracı olarak büyük önem taşımaktadır. Faaliyetlerin önceden plânlanması ve faaliyet sonuçlarının plânlananlar ile karşılaştırılması bütçeler aracılığı ile gerçekleştirilir.

Günümüzde işletmelerin karşılaştıkları sorunların başında maliyet kontrolu ve maliyetlerin minimum düzeyde tutulması gelmektedir. Özellikle genel imal giderlerinin kontrolünde; sabit ve değişken gider unsurlarına bünyesinde yer vermesi ve maliyet yerleri ile ilişkilerin kurulması önem arzeder. Bütçeler yardımıyla faaliyet sonuçlarının yada gerçekteleşen rakamların etkin ve düzenli bir biçimde izlenmesi, gerçekteleşen sonuçların önceden belirlenen standartlar ile karşılaştırılması, var ise, sapmaların raporlanması mümkün olur. Bu konuda faydalanılabilecek en etkin bütçe tekniği ise esnek bütçelemedir. Esnek bütçeler yardımıyla meydana gelen sapmaların giderilme imkânları vardır. Değişik kapasite düzeylerine ayarlanabilen,

bir başka ifade ile kontrol amacına dönük esnek bütçeler yönetici faaliyetlerinin ölçümlenmesinde etkin bir kontrol aracı olarak kullanılabilir.

İşletme kaynaklarının etkin olarak kullanımı amacıyla uygulanması halinde tıpkı bir otomatik sigorta niteliğinde olan Esnek Bütçeleri ve önemini kuramsal olarak açıklamayı ve uygulamaya yönelik sonuçlara varmayı amaçlayan bu çalışma "giriş" bölümünü izleyen üç ana bölümle "sonuç" ve "kaynakça" bölümlerini kapsamaktadır.

Birinci bölümde, Bütçeleme genel olarak tanımlanarak Bütçenin tanımı ve özellikleri, Bütçe türleri, Bütçeleme temel ilkeleri açıklanmaktadır;

İkinci bölümde, Esnek bütçeler ve standart maliyet yöntemi incelenmekte ve sapma analizleriyle sapmaların sebepleri ve yorumlanması yer almaktadır;

Üçüncü bölümde, Esnek Bütçe uygulamasına ait bir örnek verilmektedir;

Dördüncü bölümde ise bu çalışma ile varılan sonuç ve görüşler sunulmaktadır.

1. BÜTÇELEME

Plânlama, finansman yöneticisinin görevinin ayrılmaz bir parçasıdır. Finans yöneticileri, plânlama fonksiyonlarını yerine getirirken, bir plânlama aracı olarak bütçeleme tekniğinden geniş ölçüde yararlanmaktadırlar. Tarihi gelişim itibariyle bütçeleme önceleri giderleri kontrol altında tutmak, sınırlamak amacıyla kullanılan bir araç iken, günümüzde bütçeleme; yöneticilerin elinde firmanın kaynaklarının en verimli, en kârlı şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik bir araç olarak değerlendirilmektedir. Gerçekten bütçeleme ile güdülen amaç, firma faaliyetlerinin en iyi şekilde yönetilmesi, yapılması gerekli olan işlerin en etkin biçimde gerçekleştirilmesidir(1).

11. BÜTÇE TANIMI VE ÖZELLİKLERİ

Bütçe kavramı işletme literatüründe çok kullanılan ve oldukça önemli bir yere sahip bir kavram olarak faaliyetleri etkilemektedir. Tüm işletmelerde, geleceğin belirsiz oluşu ve riskin artması ile birlikte sınırlı kaynaklarla sınırsız ihtiyaçların giderilmek zorunda oluşuna bağlı olarak orta ve uzun vadeli plânlara ile hedef alınan amaçlara ulaşmada bütçelerden faydalanılmaktadır.

111. Bütçenin Tanımı

Tüm işletmelerin elde edecekleri gelirler ile zorunlu olarak yapacakları giderler arasında denge sağlanması zorunludur. Çünkü faaliyetlerin zamanla sınırlı bir düzende yürütülmesi ve kıt kaynakların işletme amaçlarına en uygun biçimde tüketilmesi gerekmektedir. Şu halde genellikle kısa vadeli plânlama içinde yer alan bütçe bu yönü ile "Kaynakların belirli bir zaman aralığında nasıl elde edileceğini ve kullanılacağını gösteren bir plân"(2) olmaktadır.

(1) Akgüç,Ö.: Finansal Yönetim, Met/er Matbaası, İstanbul, 1976, S.121.

(2) Moore,C.L.; Jaedicke,K.: Yönetim Muhasebesi, (Çev.Alpaslan Peker), Fatih Matbaası, İstanbul, 1980, S.667.

İşletme hedeflerinin saptanmasını, hedeflerin bilinçli bir düzenleme ile elde edilmesini düşündüğümüzde bu düzenleme yöneticilerin arzu ve aktivitesini de aşarak yapılacak çalışmalara ilişkin olarak ilgililere bir görüş vermektedir. İşletme amaçları olarak gelirin arttırılması büyüme ve genişleme, pazar payının yükseltilmesi sayılabilir. İşte bu amaçlara ulaşmak için plânlamaya gidilir. Bütçede bir plânlama faaliyeti olarak kısa vadede uygulamaya konulan tekniklerden birisidir. Bu yönü ile de bütçe, "Piyasa koşullarının araştırılması, sorunların belirlenmesi amaç ve kararın belirlenerek uygulamaya konulması" faaliyetlerini içermekte ve geleceğe yönelik bir karar aracı olarak kullanılmaktadır(3).

Bir başka tanımda ise "Bütçe kontrolünün, kaynağını bütçe veya finansal plânlama oluşturmaktadır. Önce hedefler belirlenir, plânlamalar yapılır ve bütçe kontrol aşamasına geçilir. Bütçe kontrol aşamasında gerçekleşen rakamlar ile bütçelenen karşılaştırılarak sapmalar-varyanslar belirlenir. Sapmaların nedenleri araştırılır. Uygulama ile birlikte belirlenen nedenlere bağlı olarak gerekli düzeltmeler yapılır(4)".

Özetlenirse "Bütçenin işletme faaliyetlerinde riski azaltmak geleceği önceden belirlemek ve belirlenen işletme amaçlarına ulaşmak üzere bir yıla kadar olan faaliyetlerin rakamlaştırılmış ifadesi (5)" olduğu söylenebilir. Aynı zamanda bütçeler yazıya alınmış ve özellikle sayısal olarak ifade edilen plânlardır(6).

112. Bütçenin Amaçları

İşletmelerin çevrelerinde oluşan ve gittikçe hızlı bir artış oranına sahip bulunan değişimler üretim ve yönetim programları açısından bu programların kontrol edilmesini ve gerçekleştirilme amaçlarına yönelik olmak üzere özellikle endüstri işletmele-

(3) Özkan, M.: Esnek bütçeler ve bir uygulama Örneği, Yüksek Lisans Bitirme Tezi, İstanbul, 1982, S.3-4.

(4) Brock, R.H.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: Cost Accounting, Theory And Practice Mc Graw-Hill Inc., New-York, 1965, S.223.

(5) Özkan, M.: A.g.e., S.3-4.

(6) Öcal, F.:Yönetim Muhasebesi, Ders Notları, İstanbul, 1985, S.39.

rinde yönetimin daha sağlıklı ve daha güçlü bir plânlama yapılmasını zorunlu kılmaktadır. İşletmelerin varlıklarını sürdürmeleri, büyümeleri için geleceğe dönük plânlama yapmaları gerekmektedir. Bu plânlara en önemlisi bütçeler olup bir bütçenin esas olarak iki temel amacı vardır.

- Plânlama ve
- Kontrol (7)

İlk olarak bütçenin yönetim tarafından onaylanmasından sonra işletme faaliyetlerin plânlaması ve koordinasyonunda esas kullanım aracı olur. Örnek olarak satış bütçesinin gelecekteki materyal ve personel taleplerinin plânlanmasında esas alınması gösterilebilir.

İkincisi de bütçenin bir kontrol aracı olarak kullanılmasıdır(8). Bilindiği gibi bütçelenen rakamların gerçekleşen rakamlarla karşılaştırılması işlemidir.

Bir taraftan ülke içi diğer taraftan da ülke dışı faaliyetlerin gerekse maliyetlerin kontrolü zorunlu olmaktadır. Bu nedenle işletmenin hayatta kalabilmesi için işletme yönetiminin bütçeye göre değişen koşulları da gözönüne alarak karşılaştırmalar yapması gerekmektedir. Bir başka ifadeyle gerçekleşen faaliyetlerin sonuçları ile bütçelenenler karşılaştırılarak gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır. Yönetim işletme amaçlarının ne olduğunu, ne olması gerektiğini ve bu amaçlara hangi araçlarla ulaşılacağını belirlemelidir. Belirlenen bu hedeflere ulaşmak için bütçeler düzenlenir(9).

Kısacası, işletmelerin plânlı bir yönetime kavuşturulması bütçe amaçlarından birisidir. Çünkü nakit giriş ve çıkışlarının izlenmesi, finansal yapıyı tehlikeye düşürecek kararlar ve davranışlardan korunmak bütçe kontrolü ile sağlanabilir(10).

(7) Dearden, J.: Cost and Budgets Analysis, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1962, S.78.

(8) Dearden, J.: A.g.e., S.78.

(9) Koç, Y.Y.: Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, T.O.D.A.İ.E. Yayınları, No.166., Doğan Basımevi, Ankara, 1979, S.19.

(10) Dearden, J.: A.g.e., S.78.

Bütçelerin diğ er önemli görevi ise, satış ve üretim faaliyetleri arasında koordinasyonu sağlamaktır. En basit anlamı ile üretilen mamülün satışından gelir oluşmaktadır. Ancak üretim esnasında maliyet sık sık gözönünde bulundurulurken mamül geliştirilir. Gerçi bu kalitatif olarak yüksek bir değer taşımakla birlikte pazar için katlanılmaz bir fiyatı da beraberinde getirebilir. Fiyat mamülün satışına göre saptanmalıdır. Belki de bu durumda mamülün düşük bir fiyatla dahi satılmaması nedeni ile kalitesinin düşürülmesi gerekli olabilir. Bölüm yöneticilerinin bütçeler aracılığı ile daha kısa bir yol izleyişi, kendi alt bölümleri için çok önemli olmakla beraber, tümü ile işletme için bir kazanç olmaktadır. İşletme yönetiminde farklılaşma genellikle büyük işletmelerde görülen bir durumdur. Bu durumda koordinasyon başarılı bir yönetim için zorunludur(11).

Öte yandan, bütçe kontrolü genellikle çok yaygın olarak maliyet kontrolünde uygulanmaktadır. Çünkü bütçeler önceden öngörülen sonuçları anlamaya, plânlama etkinliğinin sağlanmasına yardımcı olduğu için, amaçların saptanmasına yönelik öngörü ve kuralları belirlemeye yarar. Bu anlamı ile bütçe fiili rakamlar ile öngörülenlerin karşılaştırılması, sapmalar varsa nedenleri ve düzeltilmesi için alınacak önlemleri belirleme amacını taşımaktadır. Bir başka deyimle, bütçeler aracılığı ile gerçekleşen faaliyetlerin bütçe hedefleri ile karşılaştırılarak, bütçe rakamlarına göre sapmaların düzeltilmek üzere raporlanması mümkündür(12).

113. Bütçenin Yararları

Bütçeler kısa dönemler için belirlenen hedeflere ulaşıp ulaşılamadığına ve bütçe (Standartlar) rakamlarına ilişkin olarak bilgi vermektedir. Bir başka ifade ile, bütçeler gelecek dönemlerdeki işletme faaliyetlerinin plânlanmasında (Yıllar itibarı ile aylık bölümler halinde) plânlama amaçları-

(11) Özkan, M.: A.g.e., S.6.

(12) Peker, A.: Yönetim Muhasebesi, II.Kitap, Formül Matbaası, İstanbul, 1979, S.238-239.

nın belirlenmesine olanak veren bir özet tablodur. Böylece geleceğe yönelik faaliyetlerin daha rasyonel bir biçimde ele alınarak, uygulanması etkinlik ve üretkenliğin arttırılması mümkün olmaktadır. Sorumluluk muhasebesi açısından, yöneticiler ve işletme bölümlerinin faaliyet sonuçlarının raporlanması ve başarı değerlendirilmesinde bütçeler önem taşımaktadır. Çünkü hazırlanan bütçe ile ileriye bakmak, işletmenin çeşitli ögele-ri arasında uyum sağlamak ve dikkatleri yoğunlaştırmak olanak içindedir. Bütçenin işletme yönetimine sağladığı yararlar şöyle özetlenebilir(13):

- Plânlama işlevinin bütçe açısından yerine getirilmesi ve böylece kısa vadeli plânların ortaya konmuş olması,
- İşletme faaliyetleri ve bölümler arasında koordinasyonun sağlanması,
- Bütçelerin, onları uygulamaktan sorumlu olanlara iletilmesiyle her bölümün göstereceği faaliyeti ve yapacağı işi tam olarak bilmesi,
- Ortak bir amaç için çalıştıklarını bilmesi nedeniyle bölümlerin verimli bir çalışmaya girmesi,
- Bölümlerin işletmenin hedefi olarak adlandırdığımız ortak amaç için çalışması ve böylece etkinliğin artması,
- Gerçekleşen sonuçların değerlendirilmesi ve böylece işletme kontrolünün sağlanması açısından esaslı dayanakların temin edilmiş olması,
- Alternatif yönetim kararlarının sonuçlarını, bütçe sonuçları ile karşılaştırılabilme olanağının sağlanmış olması ve böylece yönetimin daha tutarlı kararlar alması.

İşletme bütçelerinin sağladıkları bu yararlarla rağmen, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin rasyonelleştirilmesi sadece bütçelere bağlı bir olgu değildir. Bütçelerin: yönetimin, değişik kademelerinde yer alan yöneticiler için işletme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi amacı ile kullanılan en iyi araçlardan birisi olduğu ancak kusursuz olmadığı hiçbir zaman unutulmamalıdır.

114. Bütçenin Kapsamı

Gerek ticari işletmelerde gerekse endüstri işletmeleri ile hizmet işletmelerinde yöneticinin görevi, işletmenin genel amaçları ile uyumlu etkin performansı sağlamak amacı ile grup halinde çalışan bireylere olumlu ortamı yaratmak ve sürdürmektir(14). Bu nedenle hazırlanacak bütçe, kapsam bakımından hem işletme amaçlarına hemde işletmede çalışanların ihtiyaçlarına yönelik olmalıdır. Çünkü işletme bütçeleri ve bütçe kontrolü; yönetim, plânlama ve kontrolün kalbi sayılır(15).

İşletme yönetimini üst yönetim ve faaliyetlerin yönetimi olarak bölümlendiğimizde üst yönetimin görevi; günlük faaliyetlerle ilgili kararlardan daha çok genel amaçlı kararlar olmaktadır. Bu nedenle de işletmenin finansal yapısı ile ilgilenmekte ve aylık, 3 aylık, 6 aylık ve yıllık faaliyet sonuçlarını izlemektedir. Faaliyet yönetimi ise yönetici, formen (Kalite Kontrolörleri) postabaşı-ustabaşı veya vardiya ustaları dahil olmak üzere faaliyet sonuçları ve maliyet giderlerine ilişkin günlük haftalık veya en çok aylık sonuçlarla ilgilenmekte ve bu sonuçlara ilişkin raporlara ihtiyaç duymaktadır. Bu nedenle hazırlanacak raporlar hem başarı değerlemeye hemde faaliyet sonuçlarını incelemeye ve karşılaştırmaya imkân verecek raporlar olmak zorundadır. İşte bütçelerde bu yönden değerlendirildiğinde kapsam olarak önem taşımaktadır. Aynı zamanda bütçeler işletmenin uzun süreli geleceğinin yönetim tarafından saptanması ve kontrol edilmesi esaslarına dayandığından işletme ile ilgili proje plânlamasını uzun dönemli plânlamayı ve kısa dönemli plânlamayı da kapsamına almaktadır(16). İşte bütçelerde yukarıda ifade edilenlerin ışığında değerlendirildiğinde kapsam olarak önem taşımaktadır.

İşletme bütçelerinin sürekli gelişimi, üretim faaliyetlerinin satış tedarik ve finansman bütçelerinin farklılaşmasına neden olmuştur. Farklılaşmaya bağlı olarak, bütçelerin daha ayrıntılı

(14) Welsch, G.A.: İşletme Bütçeleri, Kâr plânlaması ve Kontrolü (Çev. Bilimsel Yayınlar Derneği), Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1978, S.708.

(15) Moore, C.L.; Jaedicke, R.K.: A.g.e., S.668.

(16) Koç, Y.Y.: A.g.e., S.22-23.

bilgileri kapsayan ve örgüt yapısına uygun bir biçimde hazırlanması ve uygulanması zorunlu olmaktadır. Örneğin, bir maliyet (Gider) bütçesi, maliyet türlerine uygun bir biçimde ve maliyet yerlerinin her birisini kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır. Bir satış bütçesinde ise satışlara miktar ve değer olarak yer verilmeli ve bütçenin hazırlanmasında piyasanın ve içinde bulunulan ortamın koşulları ile işletmenin satış politikası dikkate alınmalıdır(17).

Özetlenirse bütçeler işletmenin bütçe kontrol sisteminin kaynaklarıdır. Bütçe kontrol sistemi işletme faaliyetlerinin satış, üretim, yönetim ve finansman dahil tüm konuları kapsamaktadır(18).

115. Bütçeleme İle İlgili Sorunlar

Bütçeleme sisteminin başarısını sınırlayan nedenlerin başlıcaları şöylece özetlenebilir(19).

-Gereken önem verilmeden, bir formalitenin, bir şekil şartının yerine getirilmesi anlayışı içinde bütçelerin hazırlanması,

-Bütçelerin, bilimsel yöntemler kullanılmadan, sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması,

-Yöneticilerin veya girişimcilerinin bazı hayallerinin, düşlerinin bütçe şeklinde ifade edilmesi,

-Bütçelerde ulaşılmaması olanaksız hedefler çizilmesi veya hedeflerin saptanmasında çok gevşek davranılması... Ulaşılmaması olanaksız hedefler çizilmesi, alt kademe yöneticilerde, bir tepki, bir direnç doğurduğu gibi hedeflerin çizilmesinde çok gevşek davranılarak hemen ulaşılabilecek hedeflerin saptanması da bütçe hazırlamaktaki amaca uygun düşmemektedir.

- Bütçelerin, verimsiz harcamaları gizleyici bir araç olarak kullanılmak amacıyla hazırlanması... Geçmiş yıllarda yapılmış, ancak verimli ve yararlı olup olmadıkları saptanmamış giderlerin adeta bir elde edilmiş hak gibi birbirini izleyen bütçelerde yer alması, bütçelerin verimsiz bazı harcamaları gizleme aracı olarak kullanılmasına örnek olarak gösterilebilir.

(17) Öcal, F.: A.g.e., S.45.

(18) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.79.

(19) Akgüç, Ö.: A.g.e., S.122.

- Bütçeyi yapan ve uygulayanların bütçe bilinci ile hareket etmemeleri, bütçeye uyma disiplinine sahip bulunmamaları,

- Yöneticilerin, bütçeleme sisteminin kendilerini başarıya ulaştırarak bir araç olduğunu gözden kaçırarak, bütçelerin her derde deva olduklarına inanmaları, onlardan çok şeyler ümit etmeleri,

- Bütçelerde çizilen hedeflerin gerçekleştirilmesine aşırı önem verilerek, firmanın temel amaçlarının gözden kaçırılması veya ikinci plâna itilmesi,

- Bütçelerin, üst kademe yöneticiler tarafından, alt kademe yöneticilerin üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılması,

- Firmanın organizasyonun etkin bir bütçeleme sisteminin uygulanmasına elverişli bulunmaması,

- Bütçeler hazırlanırken aşırı ölçüde detaya boğularak, esas amacın gözden kaçırılması,

Yukarıda sayılanlar ve benzeri nedenler, uygulamada bütçelemeye ilişkin başlıca hataları ve bu konudaki başarısızlık kaynaklarını teşkil etmektedirler.

Bütçeleme yoluyla etkin bir plânlama yapılmak isteniyorsa, herhalde, yukarıda sayılan hatalardan kaçınmaya gerekli titizlik gösterilmelidir. Aksi halde bütçeleme, firmaya yarardan çok külfet yükleyen boş bir çaba olmaktan öteye geçemez(20).

12. BÜTÇE TÜRLERİ

Bütçeleri değişik yönlerden bölümlenmek mümkün olmakla birlikte bu çalışmada aşağıdaki gibi bir ayırım esas alınmıştır.

Bütçeler;

- Konuları açısından,

- Sorunları ele alış biçimlerine göre,

- Amaçlarına göre,

- Teknik yapılarına göre,

- Kapsamlarına göre, olmak üzere beş ana grupta toplanabilir(21).

(20) Akgüç, Ö.: A.g.e., S.123.

(21) Peker, A.: A.g.e., S.246.

121. Konuları Açısından Bütçe Türleri

Bütçeleri konularına göre iki grupta incelemek mümkündür.

1211. Maliyet-Gider Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının sadece üretilen mal ve hizmet ile üretim maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçeler maliyet-gider bütçeleri olarak tanımlanmaktadır(22). Bütçelerin hazırlanması sırasında, işletmenin her bölümü maliyetlerine göre değerlendirilmelidir. Bir maliyet bütçesi, işletme örgütünün tüm bölüm ve alt bölümlerini kapsamalı, her bölümün maliyetlerinin plânlanması esnasında, o bölümün faaliyet hacmi yada üretim miktarı öngörülmalıdır. Böylece tüm maliyetlerin plânlanmasının öngörülen yada beklenen üretim miktarına yönelik olması gerekmektedir(23).

Maliyet plânlanmasının yada maliyet-gider bütçelerinin en önemli yararı, satış, üretim ve yönetim için katlanılması gereken maliyetleri biraraya toplamasıdır. Böylece yönetimin plânlama dönemi yada bütçe döneminde katlanması gerekli maliyetleri görmesi ve daha sağlıklı karar alması sağlanacaktır. Üretilen malın maliyetini oluşturan unsurlar;

- Hammadde-direkt madde giderleri
- Direkt İşçilik giderleri
- Genel imalat giderleridir(24).

Üretilen mamül maliyetini oluşturan bu unsurların her birisi için ayrı bir hesaplama gerekmektedir. Daha sonraki hesaplamalar üretim maliyetleri bütçesi olarak düzenlenir.

Üretim maliyetleri bütçesini oluşturan bölümler, direkt madde giderleri, direkt işçilik giderleri ve genel imalat giderleri bütçesidir(25).

(22) Peker, A.: A.g.e., S.246.

(23) Welsch, G.A.: A.g.e., S.311.

(24) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.226-228.

(25) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.228.

Direkt madde giderleri bütçesinde dolaysız maddeler hem miktar hemde tutar olarak yer almaktadır. Ayrıca dolaysız maddelerin stok miktarları bu bütçede yer almaktadır. Yine bu bütçelerde aylık kullanım miktarları, yapılacak iskontolar, miktar indirimleri, kullanım zamanları v.b. faktörlere yer verilmektedir. Dolaysız madde giderleri bütçesi gelecekteki nakit ihtiyacının belirlenmesinde büyük bir önem arz etmektedir. Dolaysız işçilik giderleri bütçesinde bütçeleme dönemi için öngörülen üretimin gerçekleştirilmesi amacıyla gerekli işçilik süresi ve işçilik giderlerine yer verilmektedir. Örneğin; tepsi üreten bir firmada dolaysız işçilik giderleri bütçesinin düzenlenmesinde aşağıdaki gibi bir hesaplama biçimi tercih edilmektedir.

Bölüm	Öngörülen Üret.Mik.	Ünite Başına Saat	Toplam Tahmini Süre(Saat)	Saat/Br. Ücreti ₺	Toplam Maliyet ₺
Şekillendirme	60.000.-	0.5	30.000.-	3.00	90.000.-
Bitirme	60.000.-	0.7	42.000.-	3.50	+147.000.-
					<u>237.000.-</u>

Genel imalat giderleri bütçesinin hazırlanması dolaysız madde ve dolaysız işçilik giderleri bütçesine nazaran çok daha zor olmaktadır. Her ikisi de üretim miktarına bağlıdır. Fakat G.İ.G. ni oluşturan giderlerin sayısı hem fazladır hemde üretim miktarı ile doğrudan ilgili değildir. Bir başka fark ise G.İ.G. sabit, değişken ve yarı değişken giderleri içermekte ve aynı zamanda üretim ile ilgilerinin kurulması güçtür. Bu nedenle G.İ.G. bütçesinin hazırlanması yoğun ve karışık işlemlerin sonuçlandırılmasıyla yapılabilmektedir(26).

(26) Brock,H.R.; Palmer,C.E.; Archer,F.C.: A.g.e., S.228.

1212. Gelir Bütçeleri

Gelir bütçeleri faaliyet sonuçlarının maliyet/üretim ikilisi ile gelir açısından öngörülen değerlemesinin yapıldığı bütçe türü olarak tanımlanmaktadır(27). Bu bütçede bir kontrol aracı olarak şu ana görevler ifa edilmektedir.

- Yöneticilerin gider bütçelerini değerlendirmede kullanabileceği en son ölçüttür.

- Sorumluluk merkezlerinin dağıtımı halinde gelir bütçesi ana merkez için faaliyet bütçesi haline dönüşür.

- Firmada plânlama ve koordinasyon faaliyetlerinde kullanılan en önemli araçtır. Örneğin nakit tahminleri gelir bütçesinin rakamları esas alınarak yapılmaktadır(28).

Bilanço işletmenin sahip olduğu varlık ve kaynakların dönem sonu itibariyle anlık durumunu(enstantane) gösteren bir cetveldir. Gelir tablosu ise işletmenin belirli bir dönemdeki gelir ve giderlerini gösteren bir özet tablodur. Bu nedenle iyi bir muhasebe sisteminde gelir ve giderlerin karşılaştırılması esas alınmakta ve gelir tablosunda yer alan giderler aynı düzeydeki gelir veya zararı yaratan giderler olarak nitelendirilmektedir(29). Buna bağlı olarak iyi bir gelir bütçesinin amaçlanan gelir düzeyine ulaşmadaki rolünün büyüklüğü unutulmamalıdır. Bir başka ifade ile firmanın kârlılık durumu diğer firmalarla karşılaştırılma yapıldığında önem arz etmektedir. Aynı zamanda gelir bütçeleri içerik açısından gider bütçelerine göre daha büyük sorunlar taşımaktadır(30).

122. Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçe Türleri

Sorunları ele alış biçimlerine göre bütçeler iki ana grupta toplanmaktadır(31).

(27) Özkan,M.: A.g.e., S.12.

(28) Dearden,J.: A.g.e., S.121-122.

(29) O'Donnel,J.L.: İşletme Finansmanı, II.Başnur Matbaası, Ankara, 1967, S.54-55.

(30) Dearden,J.: A.g.e., S.129.

(31) Peker,A.: A.g.e., S.248.

1221. Proje Bütçeleri

Belirli bir projenin gerçekleştirilmesi amacıyla ile hazırlanan proje bütçelerinde faaliyetlerin kendisi bütçelenmekte olup bu bütçelerin görevini program bütçelerinde yer alan bütçe elemanlarının detaylı bir biçimde incelenmesi oluşturmaktadır(32).

1222. Dönem Bütçeleri

Dönem bütçeleri isminden anlaşılacağı gibi belirli bir dönemi kapsamaktadır. Bu dönem esas alınarak faaliyetlerin tümüne bütçe içinde yer verilir. Dönem bütçelerini, proje bütçelerinden ayıran özelliği, tedarik, üretim, depolama, satış, yönetim vs. tüm faaliyetler ve bu faaliyetlerin sonuçlarını içermesidir. Dönem bütçeleri işletme politikalarına bağlı olarak 3 ay, 6 ay, bir yıl için olabileceği gibi, ihtiyaç duyulduğunda daha kısa süreler içinde hazırlanabilmektedir(33).

123. Amaçlarına Göre Bütçe Türleri

Amaçlarına göre bütçeler üç grupta incelenebilir.

1231. Program Bütçeleri

Genellikle bir çok işletmede program bütçelerinin konusu, işletme politikalarını ve işletme kararlarını yönlendirmektedir. Bu bütçeler işletme yönetiminin anlayış ve takdirine göre uygun görülen araştırma, geliştirme, satış ve yönetim giderlerine de yer vermekte ve programlanmış giderlerin plânlama safhasına yönetimin katılması ile maliyet giderlerinin kontrolüne imkân vermektedir. Yönetim bütçeyi analiz ederek yeterliliğinin ölçülmesi ve standartların belirlenmesi konuları ile ilgilenmez. Ancak üstlenilen görevin büyüklüğü ile orantılı olarak karar alır ve böylece maliyet kontrolünü gerçekleştirmiş olur. Örneğin bir araştırma geliştirme bütçesi hazırlanırken önce projeler arasında işletme

(32) Peker, A.: A.g.e., S.249.

(33) Peker, A.: A.g.e., S.249.

politika ve amaçlarına uygun olanları seçilir. Daha sonra seçilen projenin maliyet yönünden değerlendirilmesi yapılır ve uygulamaya konulur. Burada dikkat edilecek en önemli nokta: gerçekleştirilecek işin önem ve boyutlarına göre karar verilmesidir(34).

1232. Sıfır Tabanlı Bütçeler

Maliyet öngörülerinin optimalliğini araştırmak gayesi ile geliştirilen bir bütçe türü de sıfır tabanlı bütçelerdir(35). Sıfır tabanlı bütçeler "Uzun süreli işletme plânları ve plânlama amaçlarına uygun bir biçimde gelecekteki bütçe faaliyetlerinin, kaynakların kullanımına dönük bir biçimde savunma, inceleme ve değerlendirme işlevlerini kapsayan bir yönetim aracıdır"(36) biçiminde tanımlanmaktadır.

Üretim bölümünün faaliyetlerini destekleyen personel, pazarlama ve satınalma v.b. gibi bölümlerde büyük bir uygulama alanı bulan sıfır tabanlı bütçelerin özünü, her bütçe dönemine ilişkin faaliyetlerin sıfırdan başlayarak yeniden ele alınması ve saptanan öncelik sıraları gözönünde bulundurulularak kaynakların yeniden dağılımının sağlanması oluşturur(37). Böylece, bütçeye konu olacak tüm faaliyetlerin "Karar paketleri olarak tanımlanması ve önem sırasına göre değerlendirilmesi" yapılacaktır (38).

Geleneksel bütçenin eksikliğini gidermek amacı ile bir yönetim tekniği olarak uygulanan sıfır tabanlı bütçeler, üretim veya imalat işletmelerinde üretim bölümünü destekleyen

(34) Dearden, J.: A.g.e., S.79-80.

(35) Gürsoy, C.T.; Hatipoğlu, Z.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Büro Basım Organizasyon Yayınları, No:9., İstanbul, 1979, S.393.

(36) Aysan, M.; Albayrak, İ.H.: Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Formül Matbaası, İstanbul, 1979, S.1.

(37) Aysan, M.; Albayrak, İ.H.: A.g.e., S.8-9.

(38) Bilginoglu, F.: Sıfır Tabanlı Bütçeleme, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım, 1978, S.21.

faaliyet alanlarında ve hizmet işletmelerinin tüm bölümünde etkin bir biçimde uygulanmaktadır. Bu bakımdan, kamu yönetim birimlerinde; devlet bütçelerinde ve K.İ.T. bütçelerinde rahatlıkla uygulanabilecek çağdaş bir yönetim niteliği taşımaktadır(39).

1233. Faaliyet Bütçeleri

Doğrudan doğruya ve kısa sürede ölçülebilir düzeyde gelir-maliyet ilişkisinin kurulduğu faaliyetlerin yer aldığı bütçelerdir(40). Bir başka tanıma göre faaliyet bütçesi, genel olarak özel bütçe gibi bir alt sistemin faaliyetlerinin plânlanması ile ilgilidir(41). Ancak burada yönetim biriminin sorumluluk alanı önem kazanmaktadır(42). Bu durumda faaliyet bütçeleri hazırlanırken plânlama faaliyetlerinin yanısıra bütçe kontrolü de önem kazanmaktadır.

Faaliyet bütçelerinde esas sorun herbir faaliyetin maliyetinin ne olacağını belirlenmesidir. Yani etkin bir maliyet standardının tesis edilmesidir. Bazı durumlarda hammadde, işçilik ve genel imalat giderlerinin yanısıra bu bütçelerde, yönetim giderleri olarak aylıklar, satış giderleri, sevk ve teslim giderlerine yer verilmektedir(43).

124. Teknik Niteliklerine Göre Bütçe Türleri

Bütçeleri teknik niteliklerine göre üç ana bölümde toplamak mümkündür(44).

1241. Statik Bütçeler

Kesin bir kapasite kullanımını temel alarak, bu kapasite kullanımında faaliyetleri zaman ve hacim olarak

(39) Albayrak, İ.H.: Kamu Yönetim Birimlerinde Sıfır Tabanlı Bütçe, İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat, 1982, Sayı.27, S.86-87.

(40) Peker, A.: A.g.e., S.250.

(41) Dopuch, H.; Birnberg, J.G.: Cost Accounting, Second Ed, Harcourt Brace, Jovanovich Inc., New-York, 1974, S.372.

(42) Helfert, E.A.: Techniques of Financial Analysis, Third Ed, Richard D. Irwin Inc., Homewood ILL., 1972, S.123.

(43) Dearden, J.: A.g.e., S.79.

(44) Peker, A.: A.g.e., S.250.

plânlayan ve herbiri için tek ve kesin bir amacı içeren bütçe türüne statik bütçe adı verilmektedir(45).

1242. Karşılaştırmalı Statik Bütçeler

Alternatif seçenekler arasında gerçekleşme olasılığı en yüksek alternatiflere göre önceden bütçe taslaklarının hazırlandığı sisteme karşılaştırmalı statik bütçe adı verilmektedir(46).

1243. Esnek-Dinamik Bütçeler

Esnek bütçeler mevcut koşullarda, bir başka ifadeyle belirlenen üretim düzeyleri arasında, maliyetlerin ne olduğunu belirlemede ihtiyaç duyulan en önemli bütçeleme aracıdır. Daha açık bir ifade ile esnek bütçeler aracılığıyla sapmaların-varyansların ölçülmesi, araştırılması ve yönetimin düzeltici tedbirler alması mümkündür. Esnek bütçeler gerçekleştirilen üretim düzeyinde maliyetlerin kolayca hesaplanmasına imkân verir(47). Esnek bütçelerin en önemli özelliği farklı kapasite kullanım derecelerine göre ayarlanabilmesidir. Bu özelliğinden yararlanarak esnek bütçeler, fiilen gerçekleşen üretimi gözönüne alarak bu ürün için gerekli standart kapasite kullanım derecesine göre ayarlanmaktadır(48).

(45) Peker, A.: A.g.e., S.251.

(46) Peker, A.: A.g.e., S.251.

(47) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.223.

(48) Özkan, M.: A.g.e., S.16.

125. Kapsamlarına Göre Bütçe Türleri

Kapsamları açısından bütçeler iki grupta toplanabilir.

1251. Kısım (Bölüm) Bütçeleri

Kısım (Bölüm) bütçeleri hem işletme fonksiyonlarını hemde işletmenin çeşitli bölümleri arasındaki ilişkileri gösteren bütçelerdir. Kısım bütçelerine örnek olarak satış, üretim, yatırım ve finansman bütçeleri gösterilebilir(49).

Birer kâr ve yatırım merkezi olan bölümler kâr merkezlerinin sağladığı tüm yararları sağlamaktadır. Bu nedenle de bu bütçeler hazırlanırken o bölümün gelirleri esas alınmaktadır. Aynı zamanda bölüm ana işletmeye bağlı bir bağımsız işletme olabileceği gibi işletmenin kendi içinde tüzel kişiliği olmaksızın bağımsız hareket etme yetkisi taşıyan kısım olabilir. Yani faaliyetlerin plânlanmasından, üretimden, finansal işlemlerinden ve de genellikle pazarlama işlemleri ve bölümün kârlılığından sorumlu olan yönetici ve astların oluşturduğu bu bölümlere (50) ilişkin bütçeler aynı zamanda bölüm yöneticilerinin performanslarını ölçmede yararlanılan birer tekniktir.

1252. Genel Bütçeler

İşletmenin tüm faaliyetlerini yada bölümlerini kapsayan ve kısım bütçelerinin biraraya gelmesi ile oluşan bütçelere genel bütçeler adı verilmektedir. Bir başka deyimle, kısım bütçelerinin biraraya getirilmesi ile genel bütçelere ulaşılmakta ve bu nedenle de kısım bütçelerinin uyumlaştırılması zorunlu olmaktadır(51).

(49) Peker, A.: A.g.e., S.253.

(50) Solomons, D.: Divisional Performance Measurement and Control, R.D. Irwin Inc., Homewood, ILL., 1965, S.3.

(51) Peker, A.: A.g.e., S.253.

Genel bütçeler birbirini izleyen ve karşılıklı olarak birbirini tamamlayan kısım bütçelerinden oluştuğu için, hangi kısım bütçesinin daha ayrıntılı ve öncelikli olarak düzenleneceği işletmeden işletmeye değişiklik göstermektedir. Bununla birlikte hemen hemen tüm işletmelerin belirli bütçe türlerini içeren bir bütçe kontrol sistemleri vardır.

Gelecekteki bir zaman diliminde (genellikle 1 yıl) faaliyetlerin ifadesi olan bütçeler (52) işletmelerin çeşitli faaliyetlerine yönelik olan birer plânlama aracıdır. Bu nedenle genel bütçeler hazırlanırken her bölümün faaliyetleri ile bölümler arası koordinasyon ve kontrol işlemleri de dikkate alınmalıdır. Zira A.Peker'in ifade ettiği gibi Bütçe "Kadife eldiven içinde demir bir yumruk gibidir".

13. BÜTÇELEMENİN TEMEL İLKELERİ

İşletme bütçelerinin düzenlenmesi, kısaca bütçeleme belli ilkeler dahilinde gerçekleştirilir. Bu ilkeler aşağıda sıralanan noktalarda toplanmaktadır(53).

- Yönetim Desteği İlkesi : Bütçelerin etkin olabilmesi için tüm yönetim basamaklarındaki yöneticiler tarafından destek görmelidir.

- Örgüte Uyum İlkesi : Bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukları açıkça belli edilmiş bir örgüt sistemi ile uyum sağlamalıdır. İşletme örgütünde her bölüm bir sorumluluk merkezi olduğundan, bütçelerin sorumluluk merkezleri esasına göre düzenlenmeleri, örgüte uyum sağlama ilkesinin dikkate alındığını gösterir. Bu ilke, bütçelerin kontrol fonksiyonunda kullanılabilmesi açısından gereklidir.

- Sorumluluk Muhasebesi İlkesi : Bütçelerin sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenmeleri, işletmede sağlıklı bir sorumluluk muhasebesinin kurulmasını gerektirir. İşletmede bütçeler sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenmiş olsa bile, eğer sorumluluk muhasebesi uygulaması yok ise, gerçekleşen sonuçların sorumluluk merkezleri itibariyle ayırımı ve

(52) Anthony,R.N.; Welsch,G.L.: Fundamentals of Management Accounting, R.D., Irwin Inc., Homewood, ILL., 1974, S.304.

(53) Öcal,F.: A.g.e., S.40-41.

belirlenmesi mümkün olamayacağından, bütçede yer alan sonuçların fiili sonuçlarla karşılaştırılması mümkün olmayacaktır.

- Etkili Haberleşme İlkesi : Bütçelerin etkin olarak uygulanabilmesi, işletme içinde iyi bir haberleşme sisteminin varlığına bağlıdır. Bütçeyi hazırlayanlar, çeşitli faaliyetlerin plânlanmasını yaparlarken, ilgili bölüm yöneticilerinin görüşlerini almak zorundadırlar.

- Gerçekçi Beklentiler İlkesi : Bütçelerin düzenlenmesinde gereksiz iyimserlikten ve tutuculuktan kaçınmalıdır. Bütçeler, içinde bulunan koşullara göre hazırlanmalıdır.

- Zamanlama İlkesi : Plânlama dönemi uzadıkça verilerin sağlığı azalır. Bütçeler, kısa dönemli plânlama ürünü olduklarından genellikle bir yıllık süreyi kapsamalıdır. Öte yandan bütçelerin hazırlanması ile uygulamaya konulması arasındaki sürenin de uzun olmaması gerekir.

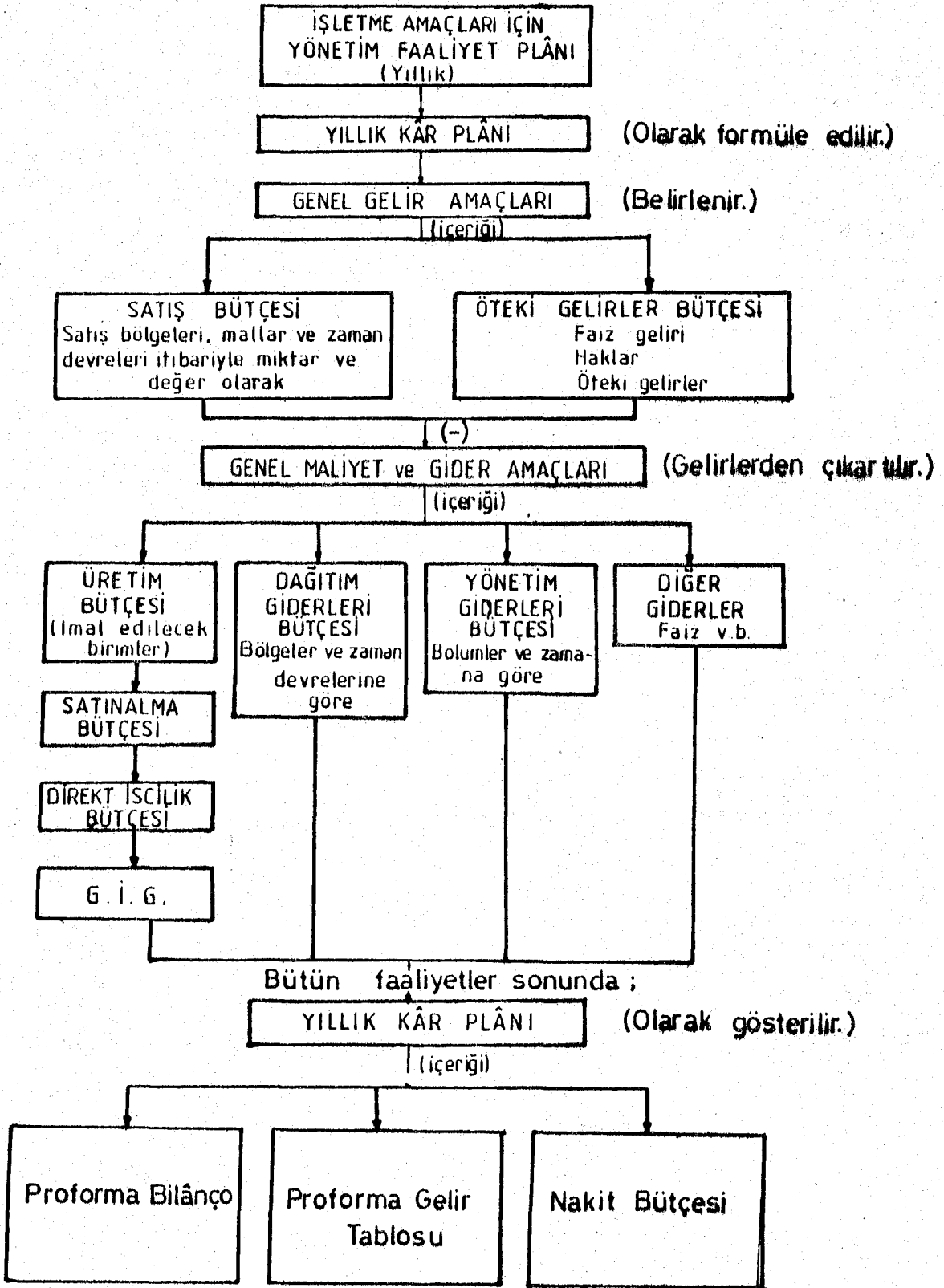
- Raporlama İlkesi : Kontrol için bütçe döneminin sonunun gelmesi beklenmez, bu amaçla, bütçe dönemleri, ara dönemlere ayrılmalı ve bu ara dönemler için düzenli olarak uygulamacılar tarafından rapor edilmelidir. Ancak bu ara dönemler itibariyle kontrolün yapılabilmesi için bütçelerin de ara dönem sonuçlarını kapsamaması gerekir.

- Esnek Uygulama İlkesi : Bütçeler, işletme amaçlarının değişmesi halinde, amaçlara paralel olarak değiştirilebilir nitelikte olmalıdır.

- İzleme İlkesi : Bu ilkeye göre gerçekleşen sonuçların bütçelerde yer alan sonuçlara göre iyi veya kötü olması üzerinde ayırım yapılmaksızın aynı önemde ele alınarak izlenmesi ve incelenmesi gerekir. Başka deyişle iyi performans, kötü performans kadar önemlidir. Düşük (kötü) performanslar, yapıcı bir tutumla düzeltilmelidir. Yüksek performansdan ise gelecekte daha tutarlı bütçelerin hazırlanmasında yararlanılabilir.

Yukarıda ifade edilen ilkeler ışığında bir işletme bütçesinin nasıl hazırlanacağı ve izlenmesi gereken yol şematik olarak aşağıda gösterilmektedir.

Bütçenin Hazırlanma Aşamaları(54).



(54) Livingstone, J.L.: Managerial Accounting, The Behavioral Foundations Grid Inc., Columbus Ohio, 1975, S.37, (From Glenn A. Welsch, Budgeting, third.Ed, 1971 Pretince-Hall.Inc.)

2. ESNEK BÜTÇELER

Gelecekteki faaliyetlerin ve muhtemel faaliyet sonuçlarının herbiri veya birkaçı için yapılan bütçelemeye esnek bütçeleme denilmektedir. Bir başka deyişle esnek bütçeler, çeşitli faaliyet düzeyleri için beklenen sonuçları gösteren kısa vadeli ve sayısal bir plandır. Esas fonksiyonu faaliyetlerin kontrolü olan esnek bütçeler, statik bütçelerin taşıdığı sakıncaları ortadan kaldırmak için geliştirilmiştir. Statik bütçelerde görülen faaliyet hacmi, fiili faaliyet hacminden farklı olduğunda, kontrol imkânı kaybedilmiş olmaktadır. Çünkü statik bütçelerde bir tek faaliyet hacmi bulunmakta ve bu hacim için bütçelenen gider veya gelirler gösterilmektedir. Oysa değişik bir faaliyet hacmi ve değişik gider tutarları ortaya çıktığında bunların etkili ve verimli bir faaliyet sonucu olduğu belirtilememektedir(55).

İşletmelerde kontrol, bir faaliyetin önceden yapılan plânları uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini sürekli olarak izleyen bir sistemdir. Sistemin verdiği sonuçlar işletme yönetiminde çeşitli kademelerde yer alanlar için düzeltici kararları alma imkânı verir. Faaliyet sonuçlarının yada fiili rakamların etkin ve düzenli bir biçimde izlenmesi ile izlenen fiili sonuçların önceden belirlenen ölçü veya standartlar ile karşılaştırılması, sapmaların nedenlerinin belirlenmesini ve raporlanmasını mümkün kılar. Böylece yöneticilerin sapmaların kimlerin sorumluluğunda gerçekleştiğini saptamasını ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını kolaylaştırır(56).

Mamül maliyetini oluşturan, bir başka ifade ile üretim maliyeti fiyatını belirleyen, direkt madde, direkt işçilik ve G.İ.G.dir(57).

(55) Öcal, F.: A.g.e., S.84.

(56) Bursal, N.: Muhasebe-Maliyet, Finansal Kontrol Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976, S.214.

(57) Altuğ, O.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, Venüs Ofset, İstanbul, 1984, II.Baskı, S.19.

Bu maliyet ögeleri içinde G.İ.G. bütçelerini hazırlamak direkt madde ve direkt işçilik bütçelerine göre oldukça zordur. Çünkü G.İ.G. bütçesi her zaman tam bir mühendislik analizi şartına tabi değildir. Zira bu bütçelerin en önemli özelliği standartlara göre hazırlanmış olması (58) ve direkt madde direkt işçilik dışındaki çok sayıda üretimle ilgili giderleri içermiş olmasıdır. Örnek olarak amortisman giderleri, vergi resim harç giderleri, tamir-bakım giderleri, nezaretçi ücretleri, endirekt madde, endirekt işçilik giderleri gösterilebilir(59).

21. Esnek Bütçenin Tanımı ve Nitelikleri

211. Esnek Bütçenin Tanımı

Esnek bütçelerin ana prensibi, imkân olduğu ölçüde her faaliyet derecesinin yada üretim düzeyinin bir form içinde izlenmesi, yani değişik üretim düzeylerine göre ayarlanabilmesidir. Esnek bütçeler birden fazla faaliyet derecesi yada üretim düzeyine göre ayarlanabilen gider paylarını ifade eder. Bu anlatım biçimi ile esnek bütçeler birden fazla üretim düzeyi için hazırlanan bir bütçeler setidir(60).

Statik bütçeler işletmenin günlük faaliyetlerinin izlenmesinde yeterli ve kullanışlı değildir. Mevcut koşullarda maliyetin ne olması gerektiğini belirleyecek bir bütçeye gereksinme duyulmaktadır. Bu, yönetimin değişen durumlara göre izleme ve ölçümlene yapmasına imkân vermeli ve yönetimi hemen alınması gereken önleyici tedbirleri almaya muktedir kılmalıdır. İşte esnek bütçeler (Flexible Budget) arzu edilen bir üretim

(58) Dearden, J.: A.g.e., S.81.

(59) Terrill, A.W.; Patrick, A.W.: Cost Accounting for Management, Holt Rinehart and Winston Inc., New-York, 1965, S.336.

(60) Orhon, F.: "Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü", İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 8, Şubat, 1982, Sayı, 27, S.21.

düzeyinde maliyetin ne olması gerektiğini hesaplamaya imkân vermektedir(61).

Bir başka tanımda ise, "Esnek bütçeler şöyle ifade edilmektedir: "Bana belirlediğiniz faaliyet düzeyi veriniz ki, ben size belirlediğiniz bu özel faaliyet düzeyine göre hazırlanmış bütçeyi temin edeyim"(62).

Esnek bütçeler genellikle yalnız G.İ.G. için hazırlanmaktadır. Bununla birlikte eğer arzu edilirse direkt madde ve direkt işçilik giderlerini de kapsayan bir esnek bütçe düzenlenebileceği gibi (63) hem satış ve üretim hemde işletme ve yönetim giderleri için esnek bütçe hazırlanabileceği ifade edilmektedir(64).

212. Esnek Bütçenin Nitelikleri

Esnek bütçelerin asıl işlevi, plânlanan ile fiili faaliyetler arasında sapmalar varsa; bunları sorumlu kişiler açısından saptayabilmektir. Yani faaliyet yada çıktı düzeyinde elde edilen ürün ile elde edilmesi gereken ürün arasındaki sapmanın kapasitenin olumsuz kullanımından, ne kadarının kapasite kullanımından ve ne kadarının gereksiz ve hatalı harcamalardan oluştuğunun saptanmasına imkân vermesidir(65). Böylece, esnek bütçeler aracılığı ile yönetici davranışlarının izlenmesi imkân dahilinde olmaktadır(66).

(61) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.233.

(62) Horngren, C.T.: Accounting for Management Control, Third Ed, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1974 S.268.

(63) Horngren, C.T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1962, S.203.

(64) Özkan, M.: A.g.e., S.21.

(65) Peker, A.: A.g.e., S.311-312.

(66) Özkan, M.: A.g.e., S.21.

Esnek bütçeler özellikle sorumluluk merkezinde toplam giderlerin faaliyet düzeylerinin değişmelerine bağlı olarak değişmesi halinde kullanılırlar. Kontrol amacına dönük esnek bütçeler, giderlerin çeşitli faaliyet düzeyinde olması gereken değişik toplam tutarını sağlamayı amaçlar ve özellikle plânlama amacına dönük öngörülerden sapılması halinde yöneticinin gerçekleşen faaliyet düzeyinde sorumluluk sınırlarını ölçümlemeye imkân verir(67).

Bütçe sapmalarında seçilen faaliyet düzeyi ve buna göre saptanan bütçe önemli bir yere sahiptir. Esnek bütçelere göre saptanan harcamalarla gerçekleşen giderler arasındaki sapmalar fiyat dalgalanmalarından daha büyük değildir. Esnek bütçelerin beklenen faaliyet düzeyine yakın düzeyde saptanması nedeniyle sapmalar düşük olacaktır. Bununla birlikte kısa dönemlerde faaliyet düzeylerinin gerçeğe yakın öngörülme olanağı esnek bütçede sapmayı azaltan diğer bir neden olarak ortaya çıkmaktadır(68).

Esnek bütçeler; değişken bütçeler olarak da tanımlanmakta ve statik(Sabit)bütçelerden birçok yönden farklı özelliklere sahip olduğu ifade edilmektedir. Bu ayırt edici özellikler şunlardır(69):

- Esnek bütçeler tek bir faaliyet düzeyi yerine belirli bir faaliyet alanı için hazırlanmaktadır.

- Esnek bütçeler karşılaştırma için dinamik bir temele sahip bulunmaktadır. Çünkü esnek bütçeler kendiliğinden faaliyet düzeyinde oluşan değişimlere göre değişmektedir.

(67) Weinwurn, E.H.: A Muddle Ground Between Fixed and Flexible Budgeting N.A.A. Bulletin, September, 1958, S.51.

(68) Weinwurn, E.H.: A.g.e., S.52.

(69) Horngren, C.T.: A.g.e., S.267-268.

22. Esnek Bütçenin Faydaları

Yöntem olarak statik (Sabit) bütçe ile aynı yapıya sahip bulunan esnek bütçeler birden fazla faaliyet derecesi için ayarlanabilen bütçelerdir. Esnek bütçeler, G.İ.G.'ndeki sapmaların saptanmasında, sapmaların nedenleri ve sorumlularını belirlemede üç ayrı düzeyde kontrolü olanaklı kılar(70).

221. Mamül Düzeyinde Kontrol

Üretim düzeyinin standart maliyeti ile gerçekleşen maliyeti arasındaki sapmaların kontrolüdür. Mamül düzeyinde kontrol üst yönetim ve özellikle satış departmanı açısından önem taşımaktadır(71).

222. Maliyet Yeri Düzeyinde Kontrol

En etkin kontrol; maliyet yeri düzeyinde yapılan kontroldür(72). Oluşan sapmaların hangi maliyet yerine ait olduğu, maliyet düzeyinde kontrolün konusudur.

223. Maliyet Türü Düzeyinde Kontrol

Maliyet türleri düzeyinde yapılan kontrol, maliyet yerleri itibarı ile sorumluluk alanlarının belirlenmesinde büyük bir önem taşımaktadır(73). Bununla birlikte, oluşan sapmaların kimlerin sorumluluğunda olduğu maliyet türü düzeyinde kontrolün konusudur.

23. Esnek Bütçeler ve İşletme Yönetimi

Esas olarak bir bütçeler seti halinde düzenlenen ve istenen herhangi bir faaliyet sahası için uygulanabilen(74) esnek bütçelerin amaçları genel bütçe amaçlarıyla eş anlama sahiptir. Bilindiği gibi

(70) Bursal,N.: A.g.e., S.220.

(71) Bursal,N.: A.g.e., S.220.

(72) Bursal,N.: A.g.e., S.220.

(73) Bursal,N.: A.g.e., S.222.

(74) Horngren,C.T.: A.g.c., S.269.

bir bütçe sisteminin amaçları(75):

- Gelecekteki ihtiyaçların plânlanması,
- Faaliyetlerin koordinasyonu,
- Maliyetlerin kontrolü, ve
- Yönetime yardımcı olmaktır.

Yöneticinin görevi ise, örgüt içinde oluşan yönetsel ve işlevsel faaliyetlerin işletme amaçlarına uygun biçimde yönetilmesini sağlamak ve çalışanları motive ederek verimliliği ve kişisel başarısını yükseltmektir(76).

İşletme kaynaklarının dağılımı ve kontrolü bütçeler aracılığı ile gerçekleştirilmekte ve işgörenlerin başarısının kontrol edilmesinde bütçeler ve standartlar büyük ölçüde kullanılmakta hatta uygulamada işgörenlerin kabul ettiği normlardan faydalanmak suretiyle üretim düzeyini bütçe ve standartların işletme yöneticileri yerine belirlemek için kullanılmakta(77) olduğu ifade edilmektedir.

Bütçe çalışmaları tıpkı bir piramit biçimini andırmakta ve bütçeler en alt düzeyden başlayarak en üst düzeyde yöneticilerin sorumluluğunda uygulamaya konulması, düzeltilmesi veya yeniden hazırlanmasına ilişkin kararlara bağlı olarak yaşam olanağı bulmaktadır(78).

Esnek bütçeler, farklı kapasite düzeylerine ayarlanabilen bir başka ifade ile kontrol amacına dönük esnek bütçeler yönetici faaliyetlerinin ölçülmesinde, etkin bir kontrol aracı olarak kullanılmaktadır.

(75) Cohen,J.B.; Robin,S.M.: The Financial Management, Basic Aspects of Financial Administration, Harper, and Row, Publishers, New-York, 1966, S.283.

(76) Özkan,M.: A.g.e., S.22.

(77) Tekarslan,E.: "Davranış Bilimleri ve Yönetim Muhasebesindeki Yeri", İ.Ü. İşletme Fakültesi, Muh.Enst.Dergisi, Yıl 7, Mayıs, 1981, Sayı, 23-24, S.53-54.

(78) Dearden,J.: A.g.e., S.95.

231. Esnek Bütçelerin Yönetici Davranışları Üzerine Etkisi

İşletmelerin yapılarında meydana gelen değişimler, faaliyet sahalarının genişlemesi ve ilişkilerin yoğunluk kazanması sonucu yöneticiden beklenen işlevler, özellikle kontrol plânlama ve koordinasyon işlevleri büyük bir önem taşımaktadır (79).

Yönetici karar ve davranışları işgörenleri ve grupları olumlu yada olumsuz yönde etkilemektedir(80). Öte yandan, pek çok maliyet kalemi ise yönetici kararları sonucu oluşmaktadır (81).

İnsanların;

- Nedenli,
- Güdümlü ve
- Amaca yönelik hareketlerine davranış adı verilmektedir

(82).

Yönetici davranışlarını işletme amaçları doğrultusunda yoğunlaştırmak yada onların enerjilerini faaliyet amaçlarını yerine getirecek davranışlarda bulunmaya yönelmesini sağlamak ve bunun içinde örgütsel haberleşme sisteminden yararlanılarak yönetici davranışları hakkında bilgi sahibi olunmalıdır. Bu ise, üst yönetim düzeyinde oluşturulan bütçe komitesinin görevidir. Bütçe komitesi esnek bütçenin yenilenmesi veya düzeltilmesi çalışmalarını sırasında departmanlar arası bilgi değişimi ile yöneticileri ortak amaçlara yöneltecek öneri ve kararları vererek, işletmenin plânlanan amaçlara ulaşmasını sağlar(83).

Örneğin, G.İ.G. bütçesinin hazırlanmasına ilişkin olarak görev ve sorumluluk alan kişi ve grupların kontrolünde aşağıdaki

(79) Özkan, M.: A.g.e., S.23.

(80) Tekarslan, E.: A.g.e., S.52.

(81) Orhon, F.: A.g.e., S.21.

(82) Kolosa, J.B.: İşletmeler için Davranış Bilimlerine Giriş (Çev.Kemal Tosun, Fulya Aykar, Tomris Somay, Mirgün Mentese), İ.Ü. İşletme İktisadı Ens.Yayın No.42, İstanbul, 1969.

(83) Özkan, M.: A.g.e., S.24.

gibi bir yol izlenebileceği ifade edilmektedir(84).

	<u>Departman Bütçesi</u>	<u>Fabrika Bütçesi</u>	<u>Üst Yönetim Bölüm Büt.</u>
Bütçe Hazırlamasından Sorumlu Personel	İlgili Kontrol Memuru Veya Formenler	Fabrika Müdürü	Bölüm Başkanı
Bütçe Hazırlamasına Yardımcı Olan Grup	Fabrika Muhasebesi ve Endüstri Mühendisliği Bölümü	Fabrika Muhasebesi ve Endüstri Müh.Bölümü	Bölümün Muhasebe ve Endst. Müh.Kısmı
Hazırlanan Bütçeyi Onaylayacak Yetkili Personel	Fabrika Müdürü	Üst Yönetim Bölüm Başkanı (Divisional Manager)	Şirket Başk. (Corporate President)
Bütçenin Değerlenmesinde Görev Alan Personel	Bütçe Müdürü Veya Kontrolör	Üst Yönetim Bütçe Müdürü veya Kontrolörü	Şirket Bütçe Müdürü Veya Kontrolörü

232. Esnek Bütçelerin Plânlama ve Koordinasyon Aracı Olarak Kullanılması

Genellikle üretim departmanlarınınca G.İ.G.'nin kontrolü için hazırlanan esnek bütçeler, diğer departmanların bilgilerine ihtiyaç duyulmaksızın düzenlenmektedir. Bununla birlikte bütçelerin hazırlanması sırasında departmanlar arası bilgi değişimi, bir ana koordinasyon elemanı olarak nitelendirilmektedir(85).

Plânlama çeşitli alternatifleri saptayarak ve seçerek faaliyet yönünü belirleme sürecidir. Rakamlaştırılmış plân olan bütçeler başarı değerlemenin ve dolayısı ile motivasyonun ilk adımıdır(86). Bütçelerin hazırlanması faaliyetler arasında koordinasyon sağlayacağı gibi başarı değerlemesi, sorumluluk merkez-

(84) Dearden, J.: A.g.e., S.100.

(85) Özkan, M.: A.g.e., S.24.

(86) Orhon, F.: A.g.e., S.57.

lerine göre yapılacağından görev, yetki ve sorumlulukların dengeli ve açık bir şekilde dağılımını sağlar(87).

233. Maliyet Muhasebesi ve Esnek Bütçeler Arasındaki İlişkiler

İşletme bütçeleri, gelecek dönemin plânlanmış faaliyetlerini, esnek bütçeler ise gerçekleşen faaliyet sonuçlarının karşılaştırma yapılacağı standart veya öngörülen performansı belirler(88). Maliyet Muhasebesi ise;

- İşletmede yaratılan değer için kullanılan fedakârlıklar (Birim Maliyetler),
- İşletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olacak bilgileri,
- Plânlama için gerekli bilgileri,
- Alınacak kararlar için gerekli bilgileri (89) yönetim için kullanılabilecek bir biçimde saptamak amacını taşımaktadır.

G.İ.G.'nin kontrolünün yapılması;

- Faaliyet standartlarının saptanması ve
- Gerçekleşen faaliyetlerin standartlar ile karşılaştırılarak saptanan sapmaları düzeltici ve önleyici kararların alınması yada karşılaştırma sonucu oluşan sapmaların raporlanması ile olasıdır. Bu nedenlerden ötürü, maliyet muhasebesi ve esnek bütçeler arasında yakın bir ilişki vardır(90).

Öte yandan G.İ.G.; sabit, değişken ve yarı değişken maliyetlerden oluşmaktadır. G.İ.G.'nin sabit ve değişken olarak ayrılması maliyet muhasebesinin en büyük sorunlarından birisidir. Bu ayrımın amacı, dairelerin yada maliyet yerlerinin, maliyetlerinin faaliyet derecesi ile ilişkisinin belirlenmesi ve bu iliş-

(87) Orhon,F.: A.g.e., S.57.

(88) Özkan,M.: A.g.e., S.25.

(89) Bursal,N.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, Formül Matbaası, İstanbul, 1978, S.6.

(90) Özkan,M.: A.g.e., S.25.

kiye göre her maliyet dairesi için esnek bir bütçenin düzenlenmesidir(91). Esnek bütçeler kısa dönemde G.İ.G.'nin en kesin biçimde saptanmasına imkân verir ve yöneticinin sorumluluk alanında yapması gereken faaliyetleri belirleyerek işletme amaçları doğrultusunda yönlendirilmesini sağlar. Böylece de, maliyet muhasebesinin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesine yardımcı olur.

Belirgin bir avantajı, gerçek faaliyet (Activity) seviyesi ne olursa olsun G.İ.G.'nin kontrolü için uygun bütçeyi kısa zamanda sağlaması olan esnek bütçelerin kendisinden beklenen faydaları gerçekleştirmesi ve belirlenen amaçlara ulaşabilmesi için aşağıdaki safhalar sonucu hazırlanması gerekmektedir(92).

- I.Safha-Zaman Peryodu : Esnek bütçenin kapsadığı dönemi ifade etmektedir. Peryod 1 gün, 1 hafta, 1 ay, 1 yıl v.b. olabilmektedir(93).

-II.Safha-Sınıflandırma : Giderlerin sabit, değişken, yarı değişken olarak sınıflandırılmasıdır(94).

-III. Safha-Bütçe Hedefinin Belirlenmesi : Bütçe rakamlarının iyimser, kötümser veya ikisinin arası olması üst yönetimin tutum ve davranışlarına bağlıdır(95).

-IV.Safha-Geçmiş Dönem : Geçmiş faaliyet dönemlerinin gelecekteki faaliyetlerin plânlanmasında nasıl kullanılacağıının belirlenmesidir(96).

(91) Bursal,N.: A.g.e., S.367.

(92) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(93) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(94) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(95) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(96) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

-V. Safha-Maliyetlerin Seyrinin İzlenmesi : Maliyetlerin ortaya çıkışlarını ve gösterdikleri davranış biçimlerinin belirlenmesinde kullanılacak tekniklerin saptanması(97).

-VI.Safha-Bütçenin tablo haline getirilmesi veya formülasyonu : Bütçeler tablo olarak hazırlanabildiği gibi formüller yardımı ile de tablolaştırılabilir(98).

Esnek bütçeler hazırlanırken gözönünde bulundurulacak en önemli nokta, faaliyet düzeyinin seçimi ve G.İ.G.'nin sabit-değişken ayrımının yapılmasıdır. Maliyetlerin sabit-değişken ayrımında kullanılan teknikler;

- Maliyetlerin doğrudan sabit-değişken olarak ayrımı tabi tutulması,

- Maliyetlerin istatistikî yöntemler vasıtası ile ayrıma tabi tutulması, ve,

- Mühendislik çalışmalarıdır(99).

2331. Esnek Bütçeler ve Standart Maliyet Yöntemi

Maliyet muhasebesinin önemli fonksiyonları olan; kontrol, plânlama ve işletme kararlarında gerekli bilgileri verme fonksiyonları fiili rakamlarla istenilen biçimde kullanılamamaktadır. Bu nedenle, maliyet muhasebesinin etkin bir yönetim ve kontrol aracı olarak kullanılmasında en önemli sistem standart maliyet yöntemidir(100).

Standart maliyet yöntemi, "Mamül maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplamalar sonucu olması gereken düzeyde plânlaması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır"(101), biçiminde ifade edilmektedir.

Bu sisteme göre saptanan maliyetler, ilgili mamül, ara mamül ve operasyonların gerçek maliyetidir ve bunların fiili

(97) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(98) Horngren,C.T.: A.g.e., S.204.

(99) Orhon,F.; Peker,A.; Bursal,N.: A.g.m., S.25, A.g.e., S.353-364, A.g.e., S.367-372.

(100)Bursal,N.: A.g.e., S.347.

(101)Bursal,N.: A.g.e., S.348.

maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterirler(102). Standart maliyet sisteminde maliyetler önceden saptanmış maliyetlerdir. Bununla birlikte faaliyet öncesi saptanan tüm maliyet rakamlarını standart maliyet olarak nitelendirmek olanaksızdır. Çünkü standart maliyetler geçmiş faaliyet dönemlerinin getirdiği tecrübeler ve ilmi araştırmalara bağlı olarak saptanır. Bir başka ifadeyle gerçek maliyetlerin beklenenlere erişme düzeyini ölçebilmesi için etkili standartların yanında düzenli gerçek maliyet kayıtlarının varlığı da gerekmektedir. Bu nedenle standart maliyet yöntemi gerçek maliyetleri ihmal eden bir yöntem olmayıp gerçek maliyet bilgilerine dayanan safha maliyeti ve belirli ölçüde sipariş maliyetine öngörülere yansıtılarak kontrol imkânı veren bir yöntemdir(103).

Bütçeler ve standart maliyetler arasında yakın ilişkiler vardır. Standart maliyet sistemi, yönetime verimlilik ve kârlılık bakımından gereken kontrol araçlarının saptanmasını amaçlamaktadır. Yani, saptanan üretim düzeyinde ve belirli koşullarda maliyetlerin ne olması gerektiğini göstermektedir(104).

Bütçelerde ise, beklenen yada öngörülen maliyetler ifade edilmekte ve kullanılacakları dönemle ilgili olarak kaynakların nasıl elde edileceğini ve kullanılacağını saptanması ana amaçtır(105).

Tüm standart maliyetler, uygulanacakları dönemde sadece bir tek üretim düzeyine göre saptandıkları için, fiili üretim düzeyinin değişik olması halinde oluşan sapmaların verimlilikle ilgisinin saptanması çok güç bir işlemdir. İşletmelerde üretim düzeyleri yönetim politikasına, satış taleplerine ve stoklara göre değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle, fiili üretim düzeyi de farklı olmaktadır. Bu durum ise, esnek bütçelerin uygu-

(102) Koç, Y.Y.: Sanayii İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ank. Üni., S.B.F. Yayın No:329, Ankara, 1972, S.16.

(103) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.393.

(104) Özkan, M.: A.g.e., S.31.

(105) Özkan, M.: A.g.e., S.31.

lamaya konulması ile çözüme kavuşturulmuştur(106). Böylece gerçekleşen üretim düzeyinin, standart üretim düzeyinden farklı olması halinde, G.İ.G.'nin etkilenme dereceleri saptanabilmekte ve üretim faaliyetleri ile ilgili olarak plânlama, koordinasyon ve kontrolü olanaklı kalmaktadır(107).

Geçmiş yılların tecrübeleri standart maliyetlerin belirlenmesinde önemli bir işleve sahip olmakla birlikte hakim bir görüntüye sahip bulunmamaktadır. Performans ölçümünde gerçekleri göstermesi bakımından bu bilgilerin güncelleştirilmesi zorunludur (108). Bu nedenle bütçelerin hazırlanmasında standart maliyet yönetiminin büyük bir kullanım olanağı bulunmaktadır.

23311. Standartların Belirlenmesi

Standartların etkin ve gerçekçi biçimde belirlenmesi işlevinin işletmenin tüm ilgili bölümlerini içermesi ve belirleme düzeylerinin titizlikle incelenmesini zorunlu kalmaktadır. Standartların belirlenmesinden önce,

- Standartların kimler tarafından saptanacağı,
- Standart türlerinin incelenmesi sorunları ile karşılaşılmaktadır(109).

233111. Standartları Belirleme Sorumluluğu

Standartların saptanması sorumluluğu sapmalardan sorumlu olacak departman yöneticilerine verilmelidir. Çünkü yöneticiler önceden saptanan standartlar ile çalışmak zorundadır. Bu nedenle de, saptanan standartların yönetici tarafından benimsenmesi yada yöneticinin standartlara inanması gerekir. böylece yöneticinin performansı yükselecektir. Örneğin; işçilik standartları, üretim ve personel yönetimi departmanları tarafından hareket ve zaman etüdüleri yapılarak saptanabilir(110).

(106) Koç, Y.Y.: A.g.e., S.37.

(107) Özkan, M.: A.g.e., S.31.

(108) Kohler, E.L.: A.g.e., S.166.

(109) Sevgener, A.S.: İşletmelerde Maliyet Kontrolü (Doçentlik tezi) İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1980, S.131.

(110) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.131.

Ayrıca G.İ.G. esnek bütçeleri ve işçilik zaman standartları gözönüne alınarak G.İ.G. yükleme oranları belirlenir (111)

Standartların belirlenebilmesi için en iyi yöntemler kullanılmalıdır. Ancak en iyi yöntemlerin kullanılması ve çok titiz çalışmalar yapılmış olsa dahi standartların hatalı seçimi sözkonusu olabilir. Bu durumda bu standartların hemen değiştirilmesi gerekmektedir (112).

Bilindiği gibi standartların seçiminde işletme içindeki tüm faaliyetler gözden geçirilir. Bunun gerçekleştirilmesi için değişik bölümlerin bir araya getirilmesi ve amaçlarının sap - tanması gerekir. Bunun için ekip çalışması ve etkin bir iletişim sistemi olmalıdır. Standartlar işletme içinden yada işletme dışından kişilerce belirlenir. Standartların belirlenmesinde gözönüne alınacak faktörler :

- Şirketin Büyüklüğü,
- Finansal durumu,
- Uzman personel durumu ve
- Yapılacak işin gücü- (çeşidi) dir. Esas görevli gruba bakılmaksızın işletmenin (Fabrika) tüm personelinin herşeye rağmen standartların belirlenmesi çalışmasına bir ölçüde katılması istenmektedir.(113).

Bazı kuruluşlar standartların belirlenmesi, yenilenmesi, düzeltilmesi için ayrı bir bölüm belirlemektedir. Bazı kuruluşlarda ise standartların belirlenmesi, yenilenmesi, düzeltilmesi için ise belirli personel (Kişiler) saptanmaktadır. Özellikle mühendisler standartların seçiminde görev almaktadır. Çünkü onların görevleri içinde bir birim üretim için gerekli hammadde miktarı "kullanılacak işçilik süresi v.s. gibi" hususların belirlenmesinde bulunmaktadır. Diğer personel,örneğin; satın-alma personeli, hammadde edinme fiyatının belirlenmesinde rol oynar.

(111) Fiske, W.P.; Beckett, J.A (Editors) : Industrial Accountant's Handbook, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs N.J., 1964, S.264-265.

(112) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.399.

(113) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.399

Standartların belirlenmesi ve uygulanmasına ilişkin etkin bir programın hazırlanması için, tüm fabrika personelinin standartların belirlenmesinde, faaliyetlerin yeterliliğinin geliştirilmesinde sağlıklı bir raporlamada, değişikliklerin dikkatle ve zamanında izlenmesinde ve standartların gözden geçirilmesinde yardımlaşma ve işbirliğini zorunlu kılmaktadır. Aynı zamanda standartların belirlenmesini üstlenen komite kilit rol oynar ve genellikle aşağıdaki bölüm başkanlarından oluşmaktadır(114).

- Ürün dizaynı (Product design)
- Satınalma
- Üretim
- Personel
- Mühendislik ve
- Maliyet Muhasebesi

Standartların belirlenmesi oldukça yoğun bir çalışmayı ve büyük bir maliyet yükünü beraberinde getirmektedir. Ancak gözle görülebilecek düzeyde kâr artışı sağlayabilir. Tekrar belirtmek gerekir ki, standartların belirlenmesinin başlıca amacı, faaliyetlerin hergün yönetim tarafından izlenmesi ve kârın maksimizasyonudur(115).

233112. Standart Türleri

Üst kademelerce uygulanması öngörülen ve genel uygulamalar için bir model niteliği taşıyan standartlar (116) arzu edilen ve ulaşılabilecek düzeyi belirleyen geleneksel, bilimsel, mesleki veya yasal organlarca, yönetsel faaliyetler yada kanunlar, deney ve araştırmalar testler plânlama ve sürekli kontroller sonucu saptanmakta faaliyet ve maliyet kontrolünde yönetim için etkin bir kontrol aracı olmaktadır. Standartlar bir maliyet ölçüsü olup ilişkileri düzenleyen

(114) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.399.

(115) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.400.

(116) Kohler, E.L.: A Dictionary for Accountants, Fifth Ed., Prentice-Hall, Inc., 1975, S.438.

kalite ve kantiteyi belirleyen ve yüksek kullanım olanağı olan değerlendirme araçları olarak işletme faaliyetlerinin etkinliğinin ve üretkenliğinin ölçülmesinde kullanılır. Bu nedenle değişik türlerde standartlar uygulama olanağı bulunmaktadır.

Standartları üç ana grupta toplayabiliriz. :

- Kuramsal (ideal) standartlar,
- Normal standartlar (Ulaşılabilir standartlar),
- Öngörülen (tahmini) standartlar.

Kuramsal standartlar : En mükemmel faaliyet koşullarında çalışılması durumunda erişilecek düzeyi ifade etmekte ve zaman kaybı, duruşlar, kesilmeler ve diğer verimlilik düşürücü faktörleri dikkate almamaktadır. Ancak nadiren ulaşılması nedeniyle psikolojik dezavantajları bulunmaktadır. Bir başka ifade ile sorumluların " eğer belirlenen amaçlara ne olursa olsun ulaşılmayacaksa bu standartları kullanmanın gerekliliği nedir? " düşüncesini taşımasına neden olmaktadır. Buna bağlı olarak da nadiren kullanıldıkları görülmektedir. (117)

Normal standartlar; yada ulaşılabilir standartlar verimli çalışma koşullarında ulaşılabilir standartlardır. Kuramsal standartlara ulaşmayı engelleyen bozulma, durma, arıza, elektrik kesilmesi gibi verimlilik azaltıcı faktörler birer tahsisatı - harcamayı gerektirmektedir. Bu nedenle normal standartlar günün koşullarını temsil etmekte ve çok kullanılmaktadır. Ancak normal standartlar da psikolojik bir sorun taşımaktadır. Şöyleki ; hedeflere ulaşabilmesi için daha düşük düzeyler seçilmektedir. Bu ise yüksek verimlilik elde edilmesinde psikolojik sorun yaratmaktadır. (118)

(117) Brock, R.H.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.247

(118) Brock, R.H.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e.,
S.247-248

- Öngörülen Standartlar; gerçekte gelecek dönemlerde gerçekleşmesi beklenen düzeyler için önceden saptanan standartlardır(119).

Standartlar saptanırken normal faaliyet düzeyinde miktar ve zaman standardı saptanmalı miktar ve zaman standartları saptanırken normal düzeydeki fire ve kayıplar ile işçilerin dinlenme ve bazı diğer zorunlu nedenlerle oluşacak zaman kayıpları gözönünde tutulmalıdır. Ayrıca G.İ.G. standartları normal faaliyet düzeylerinde saptanan esnek bütçeler aracılığı ile belirlenmesi gerekmektedir(120).

233113. Direkt Madde Standartları

Direkt madde standartlarının saptanması, imalat maliyetlerinde en fazla payı materyal (Malzeme ve Madde) giderlerinin oluşturması nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir. Bunun içinde hem miktar hem de tutar olarak izlenmesi gerekmektedir(121).

a) Direkt Madde Miktar Standardı

Direkt madde miktar standardı, üretimde kullanılacak direkt madde miktarını yansıtmaktadır. Miktar standardının saptanmasında;

- Mamül
- Maddenin kalitesi ve üretim biçimleri
- Fire ve kayıpların incelenmesi zorunludur(122).

Miktar Standardının belirlenmesinden önce imalata alınacak yada üretilecek mamül belirlenmeli daha sonra ise her değişik ürün imalat modeli seçilmelidir. Bu modelde ürünün özellikleri, imalatta kullanılacak teçhizat ve üretimin her aşamasında kullanılacak madde ve malzemenin kalitesi belirlenmelidir(123).

(119) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.248.

(120) Fiske, W.P.; Beckett, J.A.: A.g.e., S.265.

(121) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.401.

(122) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.401.

(123) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.401.

Üretimi planlanan mamül için gerekli miktar standartları geçmiş kayıtlardan, deneysel çalışmalardan, teknik hesaplardan, yada özellikle montaj tipi üretimde daha önceden belirlenen standart madde fişlerinden elde edilebilir. Standartların saptanmasında en önemli unsurlardan biri olağan fire ve kayıpların önceden saptanmasıdır. Özellikle direkt madde kullanımlarını çeşitli safhalarda gerçekleştiren işletmelerde olağan fire ve kayıpların hesaplanması montaj işletmelerine karşın daha önemlidir. Ayrıca, olağan fire ve kayıpların saptanması ile olağan dışı miktar kullanımlarının etkin kontrol olanağı doğmaktadır. Özellikle mobilya, ayakkabı, döküm, konfeksiyon gibi olağan fire ve kayıpların kaçınılmaz olduğu sanayi işletmelerinde olağan fire ve kayıpların teknik elemanlarca önceden saptanması gereklidir(124).

b) Direkt Madde Fiyat Standartları

Direkt madde fiyat standartları gerçekleşmesi beklenen fiyatların öngörüsünü ifade eder. Fiyatlar genellikle çok kısa süre içinde düzensiz ve sık bir değişim içinde olmakla birlikte bazı durumlarda ise sabit kalmaktadır. Örneğin yün ipliğinin bir önceki yıla göre %200 artış göstermiş iken suni ipek ipliğinin fiyatı birkaç yıldan beri herhangi bir değişim göstermemiştir. Ancak birer öngörü olduğunu unutmamak ve standart olarak nitelendirmek gereklidir(125).

Direkt madde fiyat standartları saptanırken çeşitli maddelerin cari fiyatları ve piyasa fiyat değişimleri, tedarik şartları, yapılacak miktar ve fiyat indirimleri bütçe döneminde incelenir.

Fiyat standartları bütçe dönemi için saptanır ve her bütçe döneminin başında değişen koşullara göre düzeltilmektedir(126). Aynı zamanda fiyat standartlarının daha sağlıklı bir biçimde belirlenmesinde faydanılabilecek bilgi kaynakları ise şunlardır (127):

(124) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.136-137.

(125) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.404-405.

(126) Blocker, J.G.; Weltmer, W.K.: Cost Accounting, Third Ed., Mc Graw Hill Book Company, Inc., New-York, 1954, S.307.

(127) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.405.

- Özel sektör ve kamu sektörü yayınları
- Satıcıların özel fiyat listeleri
- Nakliye tarifeleri
- Teknik konferans ve toplantı tutanak ve raporları
- Piyasayı tanıyanlarla sözlü konuşmalar.

233114. Direkt İşçilik Standartları

İşçilerin veriminin arttırılabilmesi için sürekli çaba gösterilmelidir. Bu nedenle direkt işçilik standartları, işçinin hem zaman hemde ücret yönünden daha verimli bir çalışma yapmasında ve işçilik giderlerinin kontrolünde önem taşımaktadır(128).

Direkt işçilik standartları mamül türleri itibariyle doğrudan saptanabilme olanağı olmasına rağmen genellikle, G.İ.G. ile birlikte maliyet yerleri itibariyle plânlanmaktadır. Böylece maliyet hesaplamaları kolaylaşmaktadır(129). Standart direkt işçilik giderleri her birim için standart zaman ve ücretlerin ana fonksiyonudur. Ancak gerçek rakamlar bazı durumlarda farklılık gösterebilir. Örneğin, parça başı ücret sistemine göre ücret verilmesi benimsenmişse standart işçilik giderleri; (Standart parça sayısı x standart birim ücreti)dir(130).

Direkt işçilik standartlarını iki grupta inceleyebiliriz.

a) Zaman Standartları

Direkt işçilik zaman standartları,

- Geçmiş kayıtların incelenmesiyle,
- İşlemlerle ilgili gözlemler yapılarak,
- Zaman ve iş etüdüleri kullanarak,
- İşletme dışında saptanmış zaman standartlarını aktararak,
- Deney üretimi yaparak belirlenmektedir.

(128) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.407.

(129) Bursal, N.: A.g.e., S.358.

(130) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.407.

İlk iki yöntem standartların belirlenme işleminden çok basit bir öngörü işlemidir. Zaman standartlarının gerçekçi saptanması ancak bilimsel yöntemlerin saptama işlevine yansıtılması ile gerçekleştirilebilir(131).

Zaman ve metod etüdüleri deney üretimi ve işletme dışı bilimsel bulgular, işletme koşulları elverdiği ölçüde standartların saptanmasında kullanılır. Zaman standartlarının çalışanların kişisel özelliklerini ve gereksinimlerini işletme koşullarını yansıtacak ve çalışanları kontrol edebilecek düzeyde olması gereklidir(132). Zaman standartlarının saptanmasının ana amacı gecikmelerin, duruşların, kesilmelerin vb. boşa geçen sürelerin en aza indirilerek zamanın daha verimli kullanımını gerçekleştirmektir(133).

b) Ücret Standartları

Ücret Standartları, ücret oranlarının ve kullanılan ücret sistemlerinin, incelenmesi sonucu belirlenir. İşletmenin uyguladığı ücret sistemi, zaman esasına göre ücret parça başı esasına göre ücret veya primli ücret sistemi olabilir. Ayrıca yürürlükteki toplu sözleşmeler hesaplamalarda esas alınmaktadır. Öte yandan mükafat ve teşvik gibi yan ödemeler standartların saptanmasında gözönünde bulundurulmalıdır. Üretim işleminin grup çalışmasını gerektirmesi durumunda standartlar grup düzeyinde saptanmalıdır. Örneğin 4 kişilik bir grupta her işçiye birim için 2 cent ödeniyorsa standart ücret oranı $(2 \text{ cent} \times 4 =) 8 \text{ cent}$ tir. 1 saatlik bir üretim süresinde standart üretim miktarı 100 birim ise o zaman standart ücret oranı 8 dolar olacaktır. Standart süre ise 0,01 saat olacaktır(134).

(131) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: S.408.

(132) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.140.

(133) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.408.

(134) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.408.

Çeşitli ücret düzeyindeki kişilerin aynı işi yapması halinde standart ücret ortalama ücreti yansıtacaktır. Ancak ortalama ücretlerin standartlara esas alınmasında kişilerin çıkardıkları iş sayısı ve verimi değişik olmamalıdır. Önemli farklar bulunması durumunda ağırlıklı ortalamalar kullanılmalıdır(135).

233115. G.İ.G. Standartları

Standart maliyet yönteminin en önemli konularından biri G.İ.G. nin plânlanmasıdır(136). G.İ.G. nin çok sayıda maliyet kaleminden oluşması ve dolayısı ile oldukça karmaşık bir yapıya sahip olması yada sabit, değişken ve yarı değişken maliyetleri bünyesinde taşıması nedeni ile mamül maliyetine düşecek paylarının hesaplanması güç olmaktadır(137).

Bilindiği gibi işletme yönetimi D.M. ve D.İ. giderlerinde olduğu gibi G.İ.G. ninde yakından kontrolünü amaçlamaktadır. Bu nedenle G.İ.G. standartlarıyla; G.İ.G. nin kontrolü G.İ.G. saptamalarının belirlenmesi ve düzeltici kararların alınması kolaylaşır(138).

G.İ.G.; üretim, yönetimin tutumu, harcanan zaman, direkt işçilik maliyetleri, yasal değişiklikler ve olağanüstü koşulların etkisi altındadır. Bu nedenle G.İ.G. standartlarının saptanması D.M. ve D.İ. standartlarına göre daha güç olmakta ve standartların saptanması belirli aşamaların gerçekleştirilmesi sonucu yapılmaktadır. Bu aşamalar şunlardır(139):

- a) G.İ.G. bütçesinin türüne uygun temel kararın alınması,
- b) G.İ.G. ni oluşturan giderlerin sabit-değişken ayrımının yapılması,
- c) Esnek bütçe için seçilecek faaliyet düzeyinin saptanması,

(135) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.141.

(136) Bursal, N.: A.g.e., S.362.

(137) Özkan, M.: A.g.e., S.37.

(138) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.259.

(139) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.411-412.

d) G.İ.G. yükleme oranlarının ve birim üretim miktarı için standart maliyetlerin belirlenmesinde seçilecek faaliyet düzeyinin saptanması,

e) (d)şıkındaki koşullara göre pratik kapasitenin 1 yıl için saptanması,

f) Pratik kapasite esas alınarak 1 yıllık esnek bütçenin hazırlanması,

g) Bir birim üretim için G.İ.G. sabit ve değişken oranının belirlenmesi,

h) Bir birim üretim için standart sürenin saptanması,

ı) Bir birim üretim için sabit ve değişken G.İ.G. standart maliyetinin saptanması.

G.İ.G. nin birçok işyerini kapsaması giderlerin işyerleri düzeyinde bütçelenmesini gerektirmektedir(140). Aynı zamanda işletmenin tümünde geçerli standart bir G.İ.G. yükleme oranı kullanılabilir

G.İ.G. nin işletmenin tümünde her gider türü için kullanılacak standart yükleme oranı formül olarak şöyle gösterebiliriz(141);

$$\text{G.İ.G. Standart Yükleme Oranı} = \frac{\text{Bütçelenen G.İ.G.}}{\text{Bütçelenen Üretim Miktarı}}$$

İşletme düzeyinde belirlenen G.İ.G. standart yükleme oranı nadiren tatmin edici sonuçlar vermektedir. Çünkü genellikle işletmelerde(veya fabrikalarda);

- Değişik mamüller imal edilmekte,
- Farklı mamüller için farklı işlemler uygulanmakta,
- Maliyet merkezleri itibariyle maliyetler farklı oluşmakta ve,
- Envantere kayıtlı olan mallar işlem sırasında değişik merkezlerde bulunmaktadır(142).

(140) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.143.

(141) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.337.
Sevgener, A.S.: A.g.e., S.144.

(142) Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: A.g.e., S.337.

G.İ.G. nin çeşitli işyerlerinde (Departman veya bölüm) ortaya çıkmış olması bu giderlerin işyerleri düzeyinde bütçelenmesini gerekli kılmakta ve böylece G.İ.G. sapmalarının işyerleri düzeyinde kontrolü olanaklı olmaktadır(143). Bir başka ifadeyle bir işletmede aynı cins makine ve teçhizata sahip olan her bir maliyet merkezi için ayrı G.İ.G. oranı saptanması üretim süresi içinde sapmaların ortaya çıkarılmasını, sorumlulukların belirlenmesini ve düzeltici kararların alınmasını olanaklı kılacaktır(144).

Standart G.İ.G. oranlarının en çok uygulananları şunlardır(145):

Saat başına G.İ.G. Oranı : Bu oran her bölümde(Üretici işyerleri ile yardımcı ve hizmet işyerleri) oluşan sabit ve değişken gider toplamının, toplam bütçelerinin saatlere(DİS) bölünmesi biçiminde uygulanmaktadır. Aşağıda bu oranın uygulanmasına ilişkin örnek verilmiştir(146).

<u>Şekillendirme Bölümü</u>	<u>Toplam Maliyet</u>	<u>Toplam Süre(Saat)</u>	<u>Saat Başına G.İ.G.Oranı</u>
D.ken Giderler	₺ 45,300.-	30,000.-	1,510,000.-
Sabit Giderler	₺ 32,820.-	30,000.-	1,094,000.-
TOPLAM			<u>2,604,000.-</u>
<u>Bitirme Bölümü</u>			
D.ken Giderler	₺ 63,000.-	42,000.-	1,500,000.-
Sabit Giderler	₺ 33,930.-	42,000.-	0,807,857.-
TOPLAM			₺ <u>2,307,857.-/Saat</u>

Birim Üretim Miktarı İçin G.İ.G. Oranı: Saat başına G.İ.G. oranı, D.İ.S. saatleri ile çarpılarak her bölümün G.İ.G. tutarı bulunur. Bu oranın uygulanmasına ilişkin örnek aşağıda verilmiştir(147).

- (143) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.144.
(144) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.259.
(145) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.260.
(146) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.260.
(147) Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: A.g.e., S.261.

<u>Şekillendirme Bölümü</u>	<u>Standart D.ken</u>	<u>G.İ.G.(Birim Başına) Sabit</u>
D.ken Giderler (0,5 x 1,510)	\$ 0,755.-	.-
Sabit Giderler (0,5 x 1,094)	.-	\$ 0,5470
<u>Bitirme Bölümü</u>		
D.ken Giderler (0,7 x 1,50)	\$ 1,050.-	.-
Sabit Giderler (0,7 x 0,807857)	.-	\$ 0,5655
TOPLAM	<u>\$ 1,805.-</u>	<u>\$ 1,1125</u>

Standart G.İ.G. Yükleme Oranı

Değişken	1,8050
Sabit	1,1125
\$	<u>2,9175.-/Birim.</u>

23312. Sapmaların Analizi

Değişken Madde, Değişken İşçilik ve G.İ.G. standartlarının saptanması ile gerçekleşen faaliyet sonuçlarının bütçelenen rakamlarla karşılaştırılması ve oluşan sapmaların raporlanarak gerekli düzeltici önlemlerin alınması mümkün olacaktır. Bu durumun detaylı bir biçimde ifade edilebilmesi amacı ile sapma analizlerinin örneklerle yapılması benimsenmiştir.

233121. Direkt Madde Sapmalarının Analizi

Direkt madde sapmaları, belirli bir faaliyet döneminde gerçekleşen direkt madde giderleri ile saptanan standart madde giderlerinin miktar ve fiyat yönünden

karşılaştırılması sonucu bulunan rakamları ifade etmektedir. Direkt madde sapmalarını üçlü sapma yöntemini uygulayarak,

- Miktar Sapması,
- Fiyat Sapması,
- Bileşik Sapma biçiminde. İkili sapma yöntemi uygulanarak;
- Fiyat Sapması,
- Miktar sapması biçiminde bölümleyebiliriz(148).

a) Direkt Madde Miktar Sapması

Direkt madde, miktar sapmaları, faaliyet döneminde harcanan yada kullanılan madde miktarının o dönem için saptanan direkt madde miktar standardından daha az veya daha çok olması nedeni ile oluşur(149). Direkt madde miktar sapması aşağıdaki gibi formüle edilebilir(150).

$$\text{Direkt Madde Miktar Sapması} = \left(\begin{array}{cc} \text{Gerçek D.M.} & \text{Standart D.M.} \\ \text{Miktarı} & - \text{Miktarı} \end{array} \right) \times \text{Std.B.Fiyat}$$

ÖRNEK 1: Bir endüstri işletmesinde 1030 Birimlik mamül üretmek için (a_1) direkt maddesinden 7000 Kg. kullanılması öngörülmüştür. 1000 Birim mamül üretimi için 7200 Kg. (a_1) direkt maddesi kullanılmıştır. (a_1) direkt maddesinin birim fiyatı 125 TL.'dir. Dolaysız madde miktar sapmasını bulalım.

$$\begin{aligned} \text{Gerçek Kullanım} &= 7200 \text{ Kg} \times 125 \text{ TL/Kg} = 900.000.-\text{TL.} \\ &7000 \text{ Kg} \times 125 \text{ TL/Kg} = 875.000.-\text{TL.} \\ &(7200-7000) \times 125 \text{ TL.} = \underline{\underline{25.000.-\text{TL.}}} \end{aligned}$$

Sapma gerçek kullanım miktarının fazla oluşu nedeni ile olumsuzdur ve esas olarak $7200-7000 = \underline{\underline{200 \text{ Kg.}}}$ lık fazla kullanım sonucu oluşmuştur.

(148) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.190.

(149) Özkan, M.: A.g.e., S.39.

(150) Altuğ, O.: A.g.e., S.210.

ÖRNEK 2: Aynı işletmede diğer fiyatlarında değişmemesi varsayımı altında gerçekleşen direkt madde kullanımı 6850 Kg olmuştur. Bu durumda direkt madde miktar sapması:

Miktar Sapması $((6850-7000) \times 125 \text{ TL}) = \underline{\underline{18750 \text{ TL}}}$ olup olumlu bir sapmadır.

b) Direkt Madde Fiyat Sapması

Direkt madde fiyat sapmaları, faaliyet dönemi içinde kullanılan direkt madde birim fiyatlarının, Std. olarak saptanan dolaysız madde miktarından daha az yada fazla olması ile meydana gelir(151).

Direkt madde fiyat sapması belirlenmesi zamanı esas alınarak ikiye ayrılabilir(152).

- Satınalma anında fiyat sapmasının belirlenmesi, satınalma departmanının performansını ölçmek amacıyla hesaplanmakta olup aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır(153).

Satınalınan (Satınalınan (Satınalınan
D.M.Fiyat = D.M.Gerçek - D.M.Standart
Sapması Maliyeti) Maliyeti)

= (Satınalınan Gerçek (Satınalınan Standart
D.M.Miktarı \times Br.Fiyat) - D.M.Miktarı \times Br.Fiyat)

= Satınalınan (Gerçek Standart
D.M.Miktarı \times Br.Fiyat - Br.Fiyat)

ÖRNEK : Bir endüstri işletmesinde 100 Birim (x) mamülünün üretimi için 300 metre (b₂) direkt maddesine ihtiyaç duyulmaktadır. (b₂) maddesinin Std.fiyatı 1500 TL./m olarak belirlenmiş olup işletme birim fiyatı 1600 TL/m dan 900 metre satın alınmıştır.

(151) Özkan,M.: A.g.e., S.39.

(152) Altuğ,O.: A.g.e., S.210.

(153) Altuğ,O.: A.g.e., S.210.

(x) Mamülünün üretimi için 400 metre kullanılmıştır. Buna göre satın alınan D.M. fiyat sapmasını bulalım.

Satın alınan

$$\text{D.M.Fiyat} = (900 \text{ m} \times (1600 \text{ TL} - 1500 \text{ TL})) = \underline{\underline{90.000 \text{ TL.}}}$$

Sapması

Bulunan sapma olumsuzdur. Çünkü standart olarak belirlenen fiyattan daha yüksek fiyatla (b₂) direkt maddesi satın alınmıştır.

- Üretime verilme anında direkt madde fiyat sapmasının belirlenmesi satış bölümünün performans değerlemesinin gecikmeli olarak yapılması olup aşağıdaki gibi formüle edilebileceği ifade edilmektedir(154).

$$\begin{array}{l} \text{Üretime Ver.} \\ \text{D.M.Fiyat} \\ \text{Sapması} \end{array} = \begin{array}{l} (\text{Üretime Verilen} \\ \text{D.M.Gerçek} \\ \text{Maliyeti}) \end{array} - \begin{array}{l} (\text{Üretime Verilen} \\ \text{D.M.Standart} \\ \text{Maliyeti}) \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Ür.Verilen} \\ \text{D.M.Fiyat} \\ \text{Sapması} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Üretime Verilen} \\ \text{D.M.Miktarı} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Gerçek} \\ \text{Br.Fiyat} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Standart} \\ \text{Br.Fiyat} \end{array} = 600 \text{ m} \times (1600 - 1500) = \underline{\underline{60.000 \text{ TL.}}}$$

olup olumsuz bir sapmadır.

c) Direkt Madde Bileşik Sapması

Direkt madde sapmaları miktar ve fiyat sapmaları olarak incelendiğinde bileşik sapma fiyat sapması içinde yer alacak ve dolayısı ile de fiyat sapması daha yüksek çıkacaktır. Bu nedenle direkt madde sapmalarının miktar, fiyat ve bileşik sapma olarak incelenmesini daha gerçekçi bir yaklaşım olduğu ifade edilmektedir(155).

(154) Altuğ, O.: A.g.e., S.211.

(155) Altuğ, O.: A.g.e., S.211.

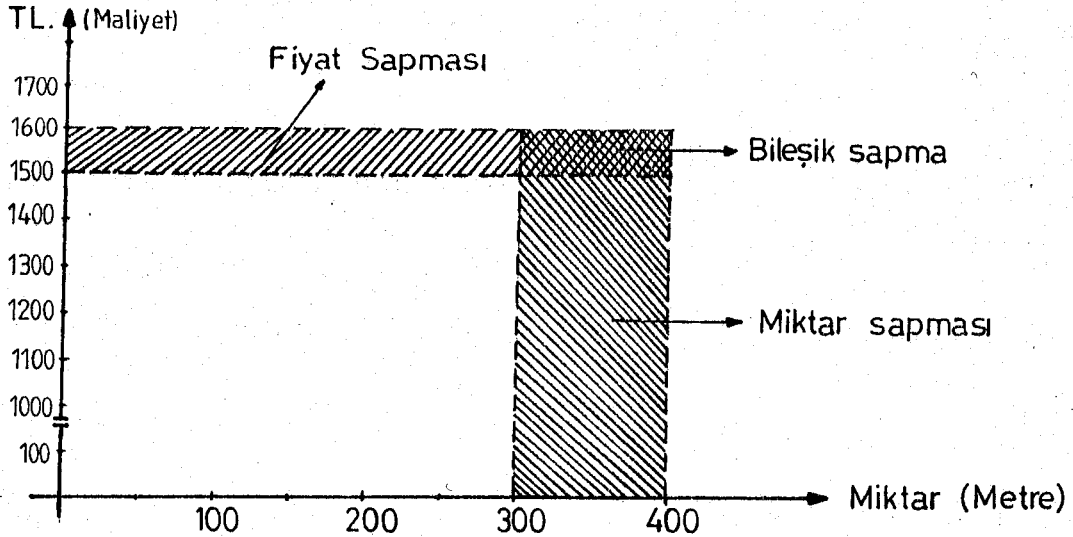
Direkt madde fiyat sapmasının saptanmasında verilen örnek tekrar incelenirse sapmaları aşağıdaki gibi saptamak mümkün olur.

$$\begin{aligned} \text{Miktar Sapması} &= (\text{Gerçek D.M.Miktarı} - \text{Standart D.M.Miktarı}) \times \text{Standart Br.Fiyat} \\ &= (400 \text{ m} - 300 \text{ m}) \times 1500 \text{ TL./m} = \underline{15.000.-\text{TL.}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Fiyat Sapması} &= (\text{Gerçek Br.Fiyat} - \text{Standart Br.Fiyat}) \times \text{Standart D.M.Miktarı} \\ &= (1600 - 1500) \times 300 = \underline{30.000.-\text{TL.}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Bileşik Sapma} &= (\text{Gerçek D.M.Miktarı} - \text{Std. D.M.Miktarı}) \times (\text{Gerçek Br.Fiyat} - \text{Std. Br.Fiyat}) \\ &= (400 - 300 \text{ m}) \times (1600 \text{ TL.} - 1500 \text{ TL.}) \\ &= 100 \times 100 = \underline{10.000.- \text{TL. dır.}} \end{aligned}$$

Direkt Madde sapmalarını grafik olarak gösterebiliriz.



$$\text{Fiyat Sapması} = (1600 - 1500) \times 300 = 30.000.-\text{TL. (Olumsuz)}$$

$$\text{Miktar Sapması} = (400 - 300) \times 1500 = 15.000.-\text{TL. (Olumsuz)}$$

$$\text{Bileşik Sapma} = (400 - 300) \times (1600 - 1500) = 10.000.\text{TL. (Olumsuz)}$$

233122. Direkt İşçilik Sapmalarının Analizi

Direkt işçilik sapmaları gerçekleşen direkt işçilik maliyetlerinin, o dönemde faaliyet düzeyi için öngörülen işçilik standartlarından daha az yada daha fazla olması nedeni ile meydana gelir. Direkt işçilik sapmalarını iki grupta incelemek mümkündür(156).

a) Direkt İşçilik Ücret Sapması

Direkt işçilik ücret sapması, gerçekleşen faaliyet düzeyinde oluşan direkt işçilik ücretlerinin, standart saat ücretinden farklı olması nedeni ile oluşur(157).

ÖRNEK : Bir işletmede gerçekleşen faaliyet düzeyinde 3500 D.İ.S. kullanılmış ve ortalama 400 ₺/D.İ.S. ücret ödenmiştir. Bu faaliyet düzeyinde öngörülen ortalama ücret ise 385 ₺/D.İ.S. dir. Ücret sapmasını bulalım.

$$\begin{aligned} \text{D.İşçilik Ücret Sapması} &= (\text{Gerçek Ücret} - \text{Std. Ücret}) \times \text{Gerçek Zaman} \\ &= (400 \text{ ₺.} - 385 \text{ ₺.}) \times 3500 \text{ D.İ.S.} \\ &= 15 \text{ ₺./D.İ.S.} \times 3500 \text{ D.İ.S.} = \underline{\underline{52.500 \text{ ₺. (Olumsuz)}}} \end{aligned}$$

b) Direkt İşçilik Zaman Sapması

Üretimde kullanılan gerçek D.İ. zamanı ile saptanan standart zaman arasındaki fark olup şöyle formüle edilmektedir (158).

$$\text{D.İşçilik Zaman Sapması} = (\text{Gerçek Zaman} - \text{Std. Zaman}) \times \text{Std. Ücret}$$

Yukarıda verilen örnekte standart zamanını 3400 D.İ.S. olarak belirlendiği varsayılırsa direkt işçilik zaman sapması ;

$$\begin{aligned} &= (3500 \text{ D.İ.S.} - 3400 \text{ D.İ.S.}) \times 385 \text{ ₺./D.İ.S.} \\ &= \underline{\underline{38.500 \text{ ₺.}} \text{ dir.} \end{aligned}$$

(156) Özkan, M.: A.g.e., S.40-41.

(157) Altuğ, O.: A.g.e., S.218.

(158) Altuğ, O.: A.g.e., S.218.

c) Direkt İşçilik Bileşik Sapması

Direkt işçilik bileşik sapması ücret ve zaman sapmalarının birbirini etkilemesini önleyen üçlü sapma yöntemince uygulanabileceği ve aşağıdaki gibi formüle edilebileceği ifade edilmektedir(159).

$$\text{Bileşik Sapma} = \left(\frac{\text{Gerçek Zaman} - \text{Std. Zaman}}{\text{Zaman}} \right) \times \left(\frac{\text{Gerçek Ücret} - \text{Std. Ücret}}{\text{Ücret}} \right)$$

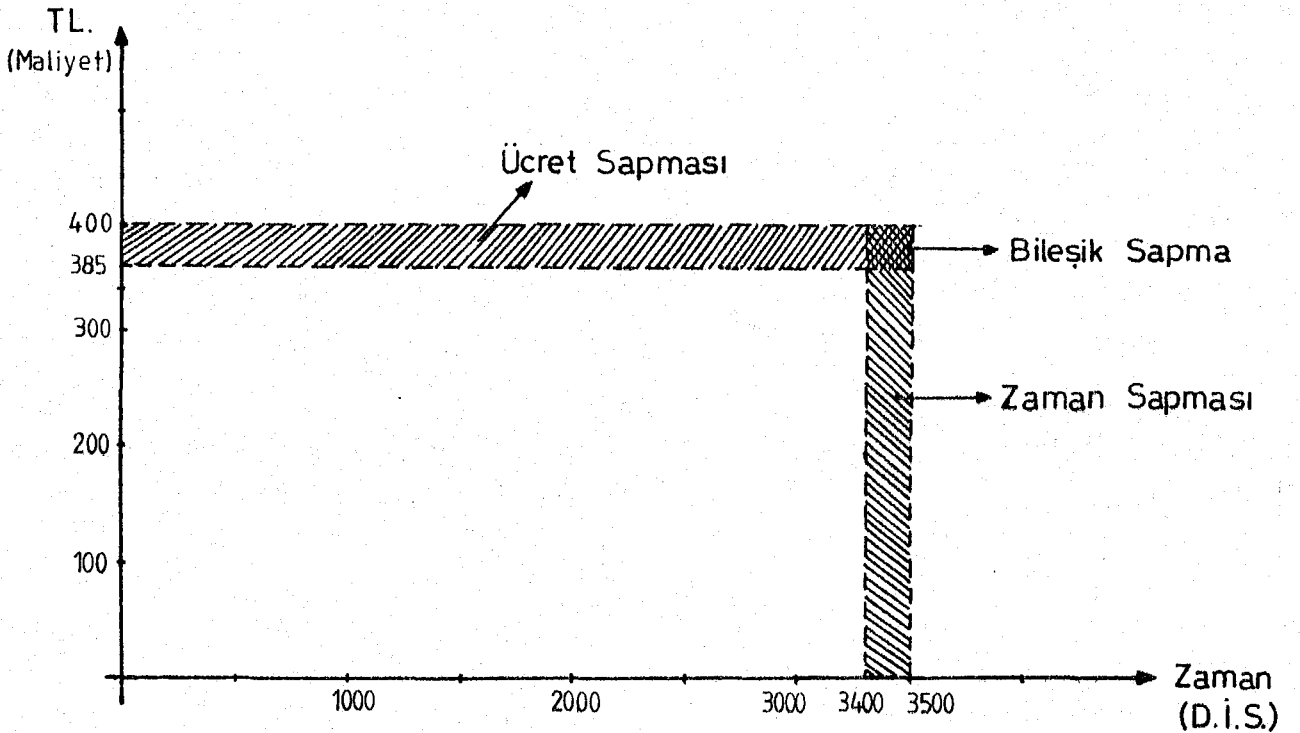
Yukarıdaki örneği üçlü sapma yöntemine göre çözümlendiğimizde,

$$\text{Zaman Sapması} = (3500 - 3400) \times 385 \text{ TL/D.İ.S.} = \underline{\underline{38.500.-\text{TL.}(-)}}$$

$$\text{Ücret Sapması} = (400 \text{ TL.} - 385 \text{ TL.}) \times 3500 \text{ D.İ.S.} = \underline{\underline{52.500.-\text{TL.}(-)}}$$

$$\text{Bileşik Sapma} = (3500 - 3400) \times (400 - 385) = \underline{\underline{1.500.-\text{TL.}(-)}}$$

Direkt işçilik sapmalarını grafik üzerinde gösterebiliriz.

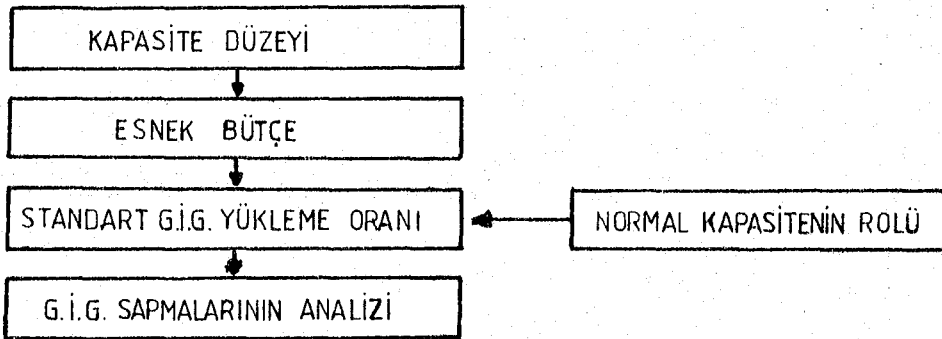


233123. G.İ.G. Sapmalarının Analizi

Direkt madde ve direkt işçilik için yapılan sapma analizleri daha geniş bir biçimde G.İ.G. nin kontrolü için yapılır. G.İ.G. nin çok değişik maliyet kalemini bünyesinde taşıması nedeni ile üretilen mamüller ile dolaysız madde ve işçilikte olduğu gibi doğrudan bir ilişki kurulamamaktadır. Bu nedenle, G.İ.G. değişik faaliyet düzeyleri için plânlanmaktadır. Bir başka deyişle, değişken yada esnek (Flexibl) bir standart maliyet ve bütçe kontrolü sistemi düzenlenir(160).

Sipariş veya üretim faaliyetleri sonucu oluşan G.İ.G. standart saatler (D.İ.S.) esas alınarak üretim maliyetine yüklenir. İşletmelerin yapılarına bağlı olarak, gerçekleşen G.İ.G. ile karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu saptanan fark, G.İ.G. sapmalarıdır(161).

D.M. ve D.İ. sapmalarına göre daha değişik bir görünüme sahip bulunan G.İ.G. sapmalarının analizi, maliyet muhasebesinin çeşitli kavramları arasındaki ilişkilere açıklık kazandırılmasında kilit görevi yapmaktadır. Bu durumu şematik olarak aşağıdaki gibi gösterebiliriz(162),



G.İ.G. sapmalarının analizinde esnek bütçe kullanıldığında esnek bütçe formülündeki değişken maliyet oranı standart değişken G.İ.G. oranını temsil edecektir(163).

Aşağıda bir örnek esnek bütçe verilmiştir.

(160) Bursal,N.: A.g.e., S.228.

(161) Özkan,M.: A.g.e., S.43.

(162) Anderson,H.R.; Raiborn,M.H.: Basic Cost Accounting Concepts Houghton Mifflin Company, Boston, 1977, S.368.

(163) Anderson,H.R.; Raiborn,M.H.: A.g.e., S.368-369.

	BİRİM İÇİN BÜTÇE FORMÜLÜ	FAALİYET SEVİYELERİ		
		7 000 BR	8 000 BR	9 000 BR
<u>Satış Gelirleri :</u>	24_	168 000.-TL.	192.000.-TL.	216 000.-TL.
<u>Değişken Giderler :</u>				
Direk Madde Gideri	3_	21.000.-	24.000.-	27.000.-
Direkt İşçilik Gideri	8_	56.000.-	64.000.-	72.000.-
Dahili Mlz. Taşıma ve Genel Hiz. İşçilik gideri	1,60.	11.200.-	12.800.-	14.400.-
Boşa geçen zaman giderleri	0.40	2.800.-	3.200.-	3.600.-
Temizlik işçilik ücret gideri	0.30	2.100.-	2.400.-	2.700.-
Diğer endirekt işçilik gideri	0.10	700.-	800.-	900.-
Diğer ikmal maddeleri gideri	0.60	4.200.-	4.800.-	5.400.-
<u>(Değişken Üretim Giderleri)</u>	14_	98.000.-	112.000.-	126.000.-
Satış nakliye gideri	0.60	4.200.-	4.800.-	5.400.-
Kırtasiye, telefon vb. idari giderler	0.20	1.400.-	1.600.-	1.800.-
<u>Toplam Değişken Maliyetler</u>	14,80	103.600.-	118.400.-	133.200.-
<u>Katkı Marjı</u>	9.20	64.400.-	73.600.-	82.800.-
<u>Sabit Giderler :</u>				
Fabrika denetimi		14.400.-	14.400.-	14.400.-
Fabrika kirası		5.000.-	5.000.-	5.000.-
Amortismanlar		15.000.-	15.000.-	15.000.-
Diğer sabit giderler		2.600.-	2.600.-	2.600.-
Sabit üretim maliyetleri		37.000.-	37.000.-	37.000.-
Sabit satış ve yön. gideri		33.000.-	33.000.-	33.000.-
<u>Toplam sabit maliyetler</u>		70.000.-	70.000.-	70.000.-
<u>Faaliyet Geliri (zararı)</u>		(5.600)-	3.600.-	12.800.-

D.... ŞİRKETİ
PERFORMANS RAPORU
1-30 HAZİRAN DÖNEMİ İÇİN

	Gerçekleşen (Fiili)	Esnek Bütçe	Bütçe Şapması	AÇIKLAMALAR
Birim	7000 Br.	7000 Br.	-	
DEĞİŞKEN GİDERLER :				
Direkt Madde Giderleri	21 350.-TL.	21 000.-TL.	350.- A	Daha düşük fiyat,fazla kul.
Direkt İşçilik Giderleri	61 500.-	56 000.-	5 500.- A	Fazla fiyat,fazla kullanım.
Dahili Mlz. Taşıma Giderleri ve Genel Hizmet İşçiliği	11 100.-	11 200.-	100.- L	
Boşa Geçen Zaman Ücreti	3 550.-	2 800.-	750.- A	Fazla Makina Kırımları.
Temizlik İşçiliği Giderleri	2 500.-	2 100.-	400.- A	Araştırma Gerektiriyor.
Diğer Endirek İşçilik	800.-	700.-	100.- A	
Diğer İkmal Maddeleri Gd.	4 700.-	4 200.-	500.- A	Fazla fiyat,fazla kullanım.
Değişken Üretim Gd.	105 500.-	98 000.-	7 500.- A	
Satış nakliye Giderleri	5 000.-	4 200.-	800.- A	Hava yolunun kullanılması
Kırtasiye telefon vb.İdari Gd.	2 000.-	1 400.-	600.- A	Araştırma gerekiyor.
Toplam Değişken Giderler	112 500.-	103 600.-	8 900.- A	
SABİT GİDERLER :				
Fabrika Denetimi	14 700.-	14 400.-	300.- A	Beklenmedik yükselme.
Fabrika Kirası	5 000.-	5 000.-	-	
Amortismanlar	15 000.-	15 000.-	-	
Diğer Sabit Giderler.	2 600.-	2 600.-	-	
Sabit Üretim Gider.	37 300.-	37 000.-	300.- A	
Sabit Satış ve Yön. Gd.	33 000.-	33 000.-	-	
Toplam Sabit Giderler	70 300.-	70 000.-	300.- A	
TOPLAM GİDERLER (SABİT +DEĞİŞKEN)	182 800.-	173 600.-	9 200.- A	

Bütçe 7000 Birimlik faaliyet düzeyi esas alınarak hazırlanmıştır.

A : Aleyhte ; L : Lehte

İ.G. Sapma Hesaplamaları
İkili Sapma Yöntemi
Üçlü Sapma Yöntemi
Dörtlü Sapma Yöntemleri ile yapılmaktadır(164).

64) Sevgener,A.S.: A.g.e., S.220-221.

2331231. İkili Sapma Analizi

G.İ.G. nin ikili sapma yöntemine göre analizinde G.İ.G. ikiye ayrılmaktadır.

- Bütçe Sapması(Harcama Sapması),
- Kapasite Sapması.

a) Bütçe Sapması

Gerçekleşen G.İ.G. ile gerçekleşen faaliyet düzeyinde bütçelenen G.İ.G. arasındaki farka harcama sapması yada kontrol edilebilir sapma denilmekte ve aşağıdaki gibi gösterilmektedir(165).

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Gerçekleşen G.İ.G.} - \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.}$$

Bütçe sapması yada harcama sapması sadece değişken maliyetler ile değişik faaliyet düzeyleri için hesaplanmaktadır(166). Bu durumda harcama sapması aşağıdaki gibi formüle edilebilir(167).

$$\begin{aligned} \text{Bütçe Sapması} &= (\text{Gerçekleşen Değişken G.İ.G.}) - (\text{Gerçek düzeyde Bütçelenen Değişken G.İ.G.}) \\ &= (\text{Gerçekleşen Değişken G.İ.G.}) - (\text{Gerçek D.İ.S.} \times \text{Std. Yükl. Oranı}) \end{aligned}$$

b) Kapasite Sapması

Gerçek düzeyde bütçelenen G.İ.G. ile standart düzeyde yüklenen G.İ.G. arasındaki fark olup aşağıdaki gibi formüle edilmektedir(168).

$$\begin{aligned} \text{Kapasite Sapması} &= (\text{Gerçekleşen Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.}) - (\text{Standart Düzeyde Yüklenen G.İ.G.}) \\ &= (\text{Gerçekleşen Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.}) - (\text{Ger. Üre. Seviyesinde Büt. Std. DİS} \times \text{G.İ.G. Std. Yükleme Oranı}) \end{aligned}$$

G.İ.G. sapmalarını ikili sapma yöntemine göre grafik üzerinde gösterebiliriz.

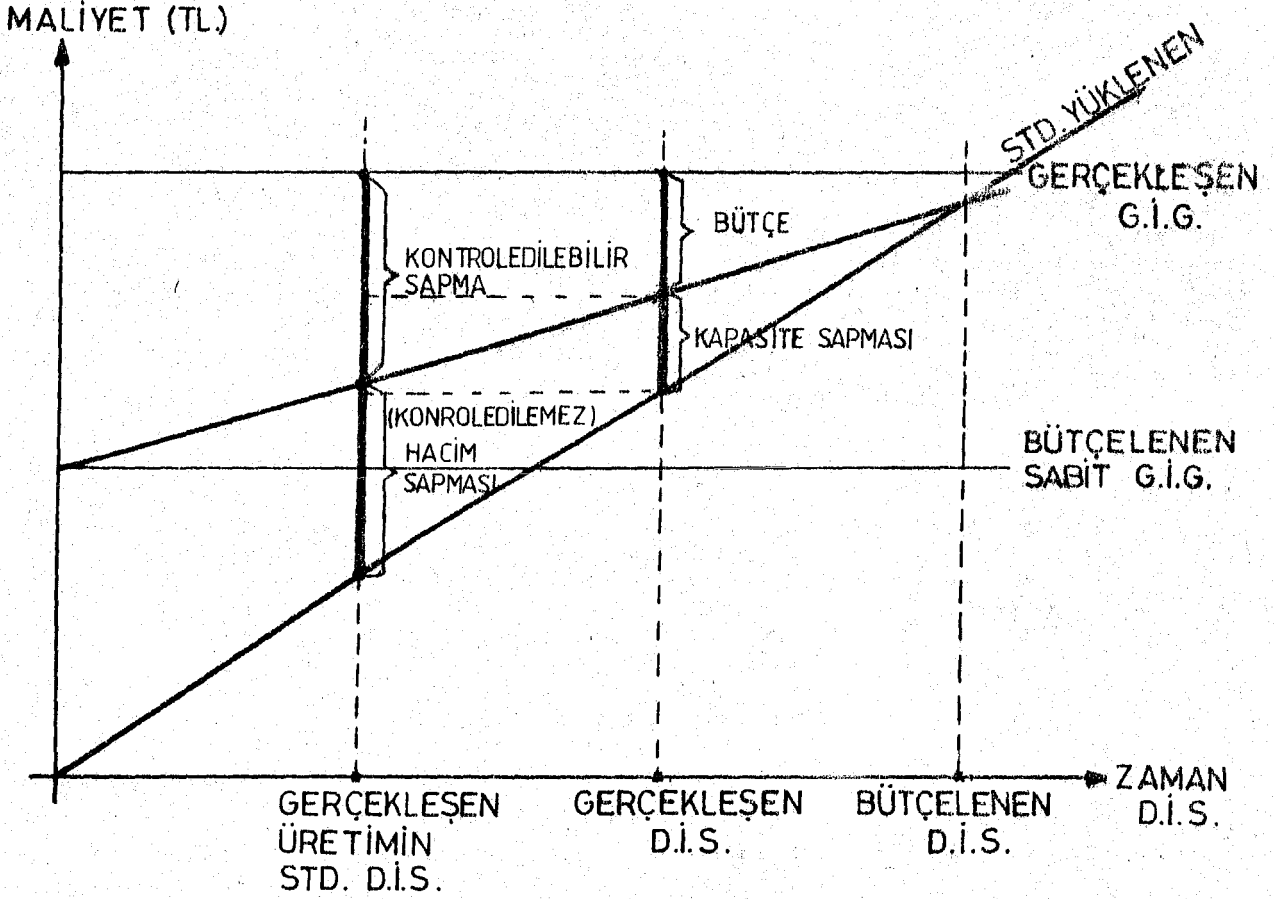
(165) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.372.

(166) Özkan, M.: A.g.e., S.46.

(167) Altuğ, O.: A.g.e., S.221.

Sevgener, A.S.: A.g.e., S.224-227.

(168) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.372-373.



ÖRNEK : (ABC) Endüstri işletmesi (Y) mamülünü üretmektedir. 1-30 EYLÜL 1986 döneminde 40.000 Kg. (Y) mamülü üretmek için (20.000 D.İ.S. kullanımında) bütçelenen G.İ.G. ve G.İ.G. yükleme oranları aşağıdaki gibidir.

$$\text{Sabit G.İ.G.} = 5.000.000.-\text{TL.}$$

$$\text{D.ken G.İ.G.} = +6.000.000.-\text{TL.}$$

$$\text{TOPLAM G.İ.G.} = \underline{\underline{11.000.000.-\text{TL.}}}$$

G.İ.G. Yükleme Oranları:

40.000 KG.(Y) Mamülü Üretimi Düzeyinde

$$\text{Sabit G.İ.G.} = 5.000.000 / 40.000 = 125 \text{ TL/Kg.}$$

$$\text{D.ken G.İ.G.} = 6.000.000 / 40.000 = +150 \text{ TL/Kg.}$$

$$\underline{\underline{275 \text{ TL/KG.}}}$$

20.000 D.İ.S. Kullanım Düzeyinde

$$\text{Sabit G.İ.G.} = 5.000.000 / 20.000 = 250 \text{ TL/D.İ.S.}$$

$$\text{D.ken G.İ.G.} = 6.000.000 / 20.000 = +300 \text{ TL/D.İ.S.}$$

$$\underline{\underline{550 \text{ TL/D.İ.S.}}}$$

Bu dönemde 28.000 Kğ. (Y) Mamülü üretilmiş olup (17.000 D.İ.S. kullanılmış) gerçekleşen G.İ.G. aşağıdaki gibidir.

Sabit G.İ.G.	5.600.000 TL.
D.ken G.İ.G.	5.040.000 TL.
	<u>+ 10.640.000 TL.</u>

İkili sapma yöntemine göre kapasite ve harcama sapmalarını bulalım.

$$\begin{aligned} \text{Harcama Sapması} &= 10.640.000 - (5.000.000 + 28.000 \text{ Kğ.} \times 150 \text{ TL.}) \\ &= 10.640.000 - (5.000.000 + 4.200.000 \text{ TL.}) \\ &= 10.640.000 - 9.200.000 \\ &= \underline{1.440.000} \quad (\text{Olumsuz}) \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kapasite Sapması} &= 9.200.000 - (28.000 \text{ Kğ.} \times 275) \\ &= 9.200.000 \text{ TL} - 7.700.000 \text{ TL.} \\ &= \underline{1.500.000 \text{ TL}} \quad (\text{Olumsuz}) \end{aligned}$$

İkili sapma yöntemini değişken G.İ.G. sapmaları için uygulayalım.

$$\begin{aligned} \text{Harcama Sapması} &= 6.000.000 - (17.000 \times 300 \text{ TL}) \\ &= 6.000.000 - 5.100.000 = \\ &= \underline{900.000 \text{ TL.}} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kapasite Sapması} &= 5.100.000 \text{ TL.} - (14.000 \times 300 \text{ TL.}) \\ &= 5.100.000 \text{ TL.} - 4.200.000 \\ &= \underline{900.000 \text{ TL.}} \end{aligned}$$

2331232. Üçlü Sapma Analizi

G.İ.G. sapmalarını ayrıntılı biçimde analiz etmek amacı ile geliştirilen (169) ve G.İ.G. sapmalarını

- Bütçe Sapması,
- Verim Sapması ve
- Kapasite sapması olarak bölünleyen (170) yöntemdir.

a) Bütçe Sapması

Gerçek düzeyde bütçelenen G.İ.G. ile gerçekleşen G.İ.G. arasındaki fark bütçe sapmasıdır. Bir başka ifade ile gerçekleşen faaliyetin, esnek bütçeye göre öngörülen ve gerçekleşen G.İ.G. arasında miktar ve fiyat farkları sonucu oluşan sapmayı ifade etmektedir(171).

b) Verim Sapması

Gerçekleşen üretim seviyesinde bütçelenen G.İ.G. nin bütçelenmiş ve gerçekleşen D.İ.S. ne göre hesaplanması sonucu ortaya çıkmaktadır(172). Bir başka ifade ile verim sapmasında gerçekleştirilen üretim miktarının standart süresi arasındaki zaman farkının standart yükleme oranı ile çarpılması sonucu hesaplanmaktadır(173).

Daha sonraki bölümlerde ele alınacağı gibi verim sapması işçilik zaman sapmasını oluşturan nedenlerle yakın ilgilidir (174).

c) Kapasite Sapması

Standart G.İ.G. ile bütçelenen D.İ.S. göre hesaplanan gerçek üretim düzeyinde bütçelenen G.İ.G. arasındaki farktır(175).

(169) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.228.

(170) Altuğ, O.: A.g.e., S.223.

(171) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.229.

(172) Altuğ, O.: A.g.e., S.224.

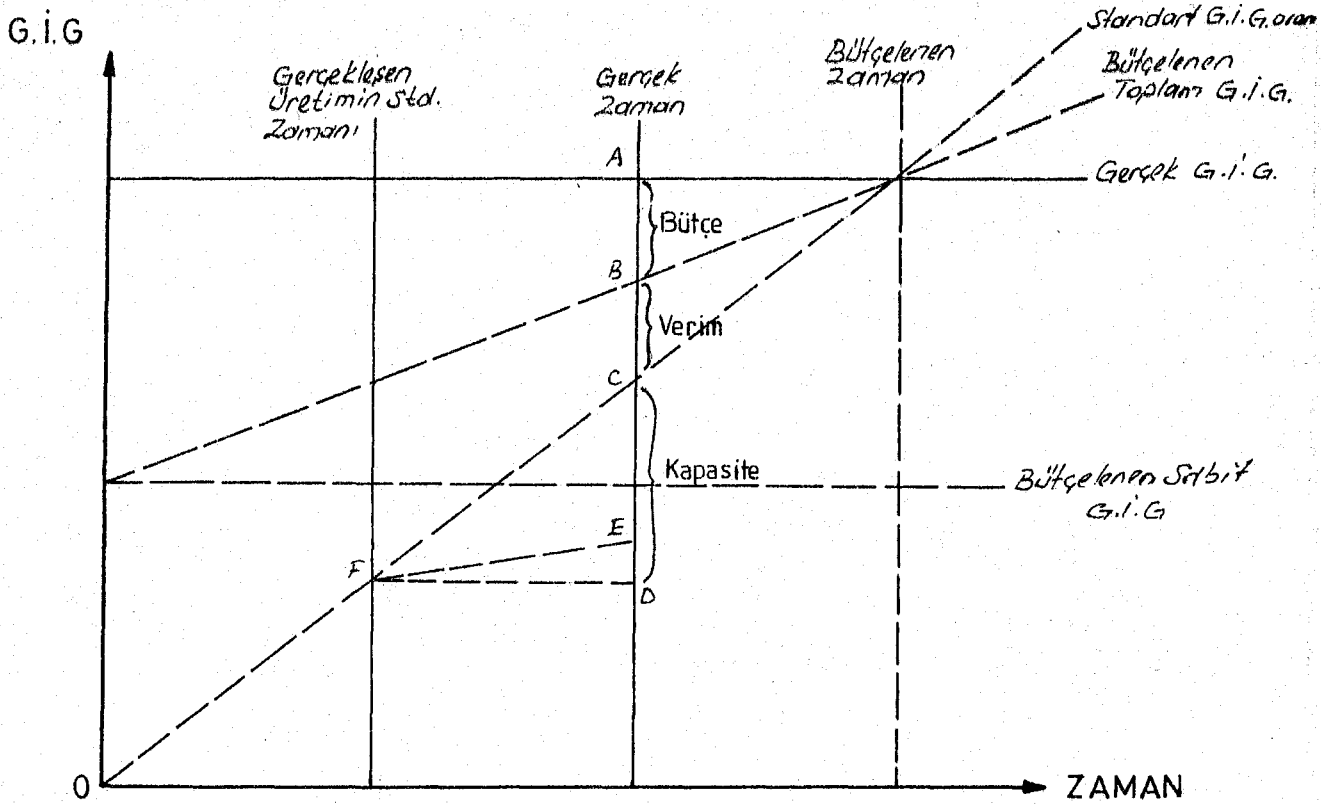
(173) Sevgener, A.S.: A.g.c. S.230.

(174) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.381.

(175) Altuğ, O.: A.g.e., S.224.

Kapasite sapması gerçekleştirilen faaliyet düzeyini etkin faaliyet düzeyi olarak kabul etmekte ve öngörülen faaliyet düzeyi ile gerçekleştirilen faaliyet düzeyi arasındaki farkı standart sabit oranla değerlendirmek ve böylece de kapasite sapması fiziksel boş kapasitenin bir ölçümü ve kullanılmayan kapasitenin işletmeye maliyet olarak kabul edilmektedir(176).

Üçlü sapma yöntemini grafik üzerinde gösterebiliriz.



Geleneksel üçlü Sapma Yöntemi

(176) Sevgener, A.S.: A.g.e., S.229.

ÖRNEK : (XYZ) Endüstri işletmesi (P) Mamülü üretmekte olup beklenen faaliyet düzeyini 12.000 D.İ.S. ve bu düzeyde bütçe formülünü, $y=12x+120.000$ olarak belirlemiştir. Bir birim (P) Mamülü üretmek için standart zaman 6 D.İ.S. dir. 1-31 AĞUSTOS 1986 döneminde gerçekleşen faaliyetlere ilişkin bilgiler şöyledir,

Üretim Miktarı	4800 Birim
Gerçekleşen Süre	10500 D.İ.S.
Gerçekleşen G.İ.G.	267000 TL.
Sabit :	120.000 TL.
D.ken :	<u>147.000 TL.</u>

Bu bilgilerin ışığında G.İ.G. sapmalarını geleneksel üçlü sapma yöntemine göre bulalım.

$$\begin{aligned}\text{Bütçe Sapması} &= \text{Gerçekleşen G.İ.G.} - \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.} \\ &= 267.000.-\text{TL.} - (120.000 \text{ TL.} + 10.500 \times 12 \text{ TL.}) \\ &= 267.000.-\text{TL.} - (120.000 \text{ TL.} + 126.000.) \\ &= 267.000.- - 246.000 \\ &= 21.000.-\text{TL. (Olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Kapasite Sapması} &= \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.} - \text{Gerçekleşen Faaliyetin Standart Maliyeti} \\ &= (120.000 + 10.500 \times 12) - (10.500 \times 22) \\ &= 246.000. - 231.000. \\ &= 15.000.-\text{TL. (Olumsuz)}\end{aligned}$$

$$\begin{aligned}\text{Verim Sapması} &= \text{Gerçekleşen Faaliyetin Standart Maliyeti} - \text{Standart Düzeyde Yüklenen G.İ.G.} \\ &= (10.500 \times 22) - ((4800 \times 2) \times 22) \\ &= 231.000 - 211.200 \\ &= \underline{\underline{19.800.-\text{TL. (Olumsuz)}}}\end{aligned}$$

Eğer sapmalar geliştirilmiş üçlü sapma yöntemine göre hesaplanmak istenirse aşağıdaki formülden faydalanılabileceği ifade edilmektedir(177).

$$\underline{\text{Bütçe Sapması}} = \text{Gerçekleşen G.İ.G.} - \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.}$$

$$\underline{\text{Verim Sapması}} = \text{Gerçek Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.} - \text{Standart Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.}$$

$$\underline{\text{Kapasite Sapması}} = \text{Standart Düzeyde Bütçelenen G.İ.G.} - \text{Standart Düzeyde Yüklenen G.İ.G.}$$

Örneği geliştirilmiş üçlü sapma yöntemine göre çözelim.

$$\underline{\text{Bütçe Sapması}} = 267.000 - 246.000$$
$$\underline{\underline{21.000.- \text{ TL.}}}$$

$$\underline{\text{Verim Sapması}} = 246.000 - ((120.000 + (4800 \times 2 \times 12)))$$
$$= 246.000 - 120.000 + 115.200$$
$$= 246.000 - 235.200$$
$$= \underline{\underline{10.800.- \text{ TL.}}}$$

$$\underline{\text{Kapasite Sapması}} = 235.200 - (22 \times 4800 \times 2)$$
$$= 235.200 - 211.200$$
$$= \underline{\underline{24.000.- \text{ TL.}}}$$

2331233. Dörtlü Sapma Analizi

Dörtlü sapma analizi, üçlü sapma analizinin daha geliştirilmiş biçimidir. Üçlü sapma analizinden farkı G.İ.G. nin (Sabit ve Değişken) standartlar ve normal D.İ.S. ışığında daha ayrıntılı analiz edilmesi olup bu yönüme göre, sap-

malar ,

- Harcama Sapması
- Verim Sapması
- Etkinlik Sapması
- Kapasite Sapması olarak (178) bölümlenmektedir.

a) Harcama Sapması

Gerçekleşen üretim düzeyinde bütçelenen G.İ.G. ile gerçekleşen G.İ.G. arasındaki fark harcama sapmasıdır. Harcama sapması aynı zamanda üçlü sapma yöntemine göre hesaplanan bütçe sapmasını ifade etmektedir(179).

b) Verim Sapması

Gerçekleşen üretim düzeyinde bütçelenen G.İ.G. ile standart (D.İ.S.) ne göre bütçelenen G.İ.G. arasındaki fark verim sapmasıdır. Üçlü sapma yöntemine göre hesaplanan harcama sapması dörtlü sapma yöntemine göre hesaplanan verim ve harcama sapmalarının toplamına eşittir(180).

c) Etkinlik Sapması

Sabit G.İ.G. nin gerçek D.İ.S. ile standart D.İ.S. arasındaki fark etkinlik sapmasıdır. İkili sapma yöntemine göre hesaplanan kapasite sapması dörtlü sapma yönteminde daha ayrıntılı incelendiğinde etkinlik ve kapasite sapmasına ayrılmaktadır(181).

d) Kapasite Sapması

Bütçelenen faaliyet düzeyi ile gerçekleşen faaliyet düzeyleri arasındaki fark nedeniyle sabit G.İ.G.'ndeki eksik yada fazla yüklemeleri ifade etmektedir.

Dörtlü sapma yöntemine göre hesaplanan bu sapmaların toplamı toplam sapmayı verecektir.

(178) Özkan, M.: A.g.e., S.48-49.

(179) Özkan, M.: A.g.e., S.49.

(180) Özkan, M.: A.g.e., S.49.

(181) Özkan, M.: A.g.e., S.49-50.

Uygulamada daha çok ikili ve üçlü sapma yöntemleri kullanılmakla birlikte büyük endüstri işletmelerinde ve maliyet hesaplamalarının ayrıntılı biçimde yapıldığı işletmelerde dörtlü sapma yöntemi uygulanmaktadır.

23313. Sapmaların Nedenleri

Sapmaların belirlenmesi ile, sapmaların analizi sonucunda gerekli düzeltici önlemlerin alınarak etkin bir maliyet kontrolü gerçekleştirilecektir. Böylece standart maliyet yöntemi kendinden beklenen işlevi yerine getirmiş olmaktadır.

Maliyet kontrolü ve performans değerlendirilmesinde D.M. D.İ. ve G.İ.G. sapmaları tek başlarına bir anlam taşımamaktadır. Bu nedenle sapma analizinde son basamağı sapmalardan sorumlu personelin seçimi ile sapmaların oluşum nedenleri ve oluşum yerlerinin belirlenmesi oluşturmaktadır(182).

233131. Direkt Madde Sapmalarının Nedenleri

Mamül maliyetine ve mamulün bünyesine giren direkt madde çeşitli etkenlerin, etkilerini maliyetler üzerine yansıtmaktadır. Bu nedenle, direkt maddenin satınalma (tedarik) departmanı tarafından en uygun miktarda ve en iyi maliyet fiyatı ile tedarik edilmesi zorunludur. Direkt maddenin istenilen kalitede olmayışı ve zamanında üretime verilmemesi ya da verilememesi üretimin verimliliğini düşürmektedir. Yine direkt maddenin gereğinden fazla ve dikkatsiz kullanımı, ıskarta ve fiyelerin fazla oluşu üretimi azaltıcı bir etkendir(183). Ancak direkt madde sapmalarının nedenlerini sapmaları ayırarak belirlediğimizde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır(184).

(182) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.380.

(183) Özkan, M.: A.g.e., S.57.

(184) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.381.

- Direkt Madde Fiyat Sapmasının Nedenleri

- Standart direkt madde maliyetinin hesaplanmasında son satınalma fiyatındaki değişmelerin gözönüne alınmamış olması (Unutma, yanlışma, ihmâl vs. nedenler ile),

- Sipariş politikasında yapılan değişiklik sonucu direkt madde satınalma miktarlarına uygulanan indirim ve iskonto oranının değiştirilmesi,

- Nakliye giderlerinde oluşan değişimler,

- Direkt Maddenin türünde yapılan değişiklik.

- Direkt Madde Miktar Sapmasının Nedenleri

- Direkt Maddenin kötü kullanımı,

- Makine operatörlerinin ehliyetsiz ve yeteneksiz oluşu,

- Hatalı malzeme ve teçhizat kullanımı,

- Ucuz hammadde kullanımı sonucu firâ miktarının artması,

- Kalite kontrolünün yetersiz olması.

233132. Direkt İşçilik Sapmalarının Nedenleri

Direkt işçilik sapmaları genellikle, işgücünün verimli kullanılmaması, yetersiz bir çalışma ortamında faaliyetlerin sürdürülmesi, ücret ödemelerinde yapılan ve kendiliğinden oluşan değişiklikler, işgücünün kullanılmasının makine ve teçhizat olmaması nedeniyle verimsiz kullanılması v.s.(185) sonucu oluşmaktadır.

Direkt işçilik sapmalarının nedenleri ilgili yöneticilere rapor edilerek sapmaların düzeltilmesi için gerekli önlemlerin alınmasına imkân sağlanacaktır(186). Ancak direkt işçilik sapmalarının ücret ve zaman sapması olarak bölümlenmesi daha uygun olacaktır.

(185) Özkan, M.: A.g.e., S.52-53.

(186) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.381.

- Direkt İşçilik Ücret Sapmasının Nedenleri

- Direkt işçilik ücretlerinde oluşan değişimler,
- İşçilerin tecrübesi ve kabiliyetine uygun işlerde çalıştırılmaması,
- Grevler,
- İşçilerin işten çıkarılmaları,
- İşçilerin hastalanma ve izin süreleri,

- Direkt İşçilik Zaman Sapmasının Nedenleri

- Makinelerde oluşan kırılma, bozulma v.s.,
- Düşük kaliteli direkt madde kullanılması,
- Denetim noksanlığı,
- Direkt maddenin zamanında kullanıma sunulmaması,
- İşçilerin performansının düşük olması,
- Üretim programında düzensizlik olması,
- Mühendislerin niteliklerinin yetersiz oluşu,
- Yeni ve tecrübesiz işçilerin çalıştırılması.

233133. G.İ.G. Sapmalarının Nedenleri

Mamül maliyetlerini oluşturan en önemli gider kalemi G.İ.G. dir. Daha öncede ifade edildiği gibi G.İ.G. bir çok sabit ve değişken gideri bünyesinde toplamaktadır. Bu nedenle G.İ.G. sapmalarının belirlenmesinde değişken olarak ifade edilebilecek sekiz unsurun sağlıklı bir biçimde belirlenerek(187) sapmaların nedenleri irdelenmelidir. Bu kilit değişkenler şunlardır(188):

- Gerçekleşen değişken G.İ.G.
- Gerçekleşen sabit G.İ.G.
- Bütçelenen sabit G.İ.G.
- Standart değişken G.İ.G.
- Standart sabit G.İ.G.
- Gerçekleşen D.İ.S.

(187) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.369.

(188) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.369.

- Standart D.İ.S.
- Normal kapasite (D.İ.S. olarak)

G.İ.G. sapmalarının analiz edilmesinin amacı fazla yada eksik yüklemelerin belirgin olarak ayırt edilmesidir. Bu nedenle G.İ.G. sapmalarının nedenlerini, G.İ.G. sapmalarının ayrıntılı biçimde yapılarak belirlenmesi etkin bir maliyet kontrolü açısından daha anlamlı olacaktır.

G.İ.G. sapmalarının nedenleri genellikle, gerçekleşen G.İ.G. nin standart G.İ.G. 'nden farklı olması, G.İ.G. sabit ve değişken paylarının fazla yada eksik yüklenmesi, standartlara göre kullanılan D.İ.S. nin daha fazla olması, G.İ.G. sabit ve değişken yükleme oranlarının bütçelenen G.İ.G. oranlarından farklı oluşu v.b. gibi (189) olarak ifade edilmekle birlikte üçlü sapma yönteminin esas alınması durumunda G.İ.G. sapmalarının nedenlerini şöyle sıralayabiliriz(190):

G.İ.G. Harcama Sapmasının Nedenleri

- Beklenmedik fiyat değişimleri,
- Aşırı endirekt işçilik kullanımı,
- Aşırı endirekt madde kullanımı,
- İşçilerin fazla mesailerinde oluşan değişimler,
- Makine ve işgücünün verimli çalışmaması,
- Amortisman oranlarında yapılan değişiklikler.

G.İ.G. Verim Sapmasının Nedenleri

- Genel olarak G.İ.G. verim sapmasının nedenleri direkt işçilik zaman sapmasının nedenleri ile aynıdır.

G.İ.G. Harcama Sapmalarının Nedenleri

- Normal kapasite düzeyine ulaşamaması,
- Sipariş alınan satışlarda oluşan değişimler,

(189) Özkan,M.: A.g.e., S.53.

(190) Anderson,H.R.; Raiborn,M.H.: A.g.e., S.371.

- Kapasitenin boşa kullanılması(Aylak kapasite oluşu),
- Mevcut kapasite kullanımının yetersiz veya fazla kullanımı.

23314. Sapmaların Raporlanması ve Yorumu

İşletmeler bir yandan işletme dışı çevreden (teknik, ekonomik, siyasal, hukuki v.s.) mesajlar almakta diğer taraftan ise işletme yöneticilerinin tutum ve davranışları işletme içinden gelen mesajlar ve yöneticinin yetenek ve tecrübesi sonucu belirlenmektedir. Bu durum ise işletme faaliyetlerinin verimli ve etkin bir düzende gerçekleşmenin olumsuz bir biçimde etkilemekte ve belirlenen hedeflerden sapmalar oluşmaktadır. Sapmaların belirlendikten sonra analiz edilerek raporlanması ile yönetim kademelerince düzeltici önlemler alınması gerçekleşecektir. Çünkü yönetime sunulan raporlar ile işletmede mevcut kuralların dışındaki olayların nedenleri yönetim tarafından izlenecektir(191). Örneğin direkt madde fiyat standartlarına göre direkt madde fiyatlarının düşük olması ilgili yönetici yada bölüm için iyi bir performansın varlığını, daha yüksek olması ise yönetici performansının iy olmadığını simgelemektedir(192).

Standart Maliyetler, esnek bütçenin ve bütçe geri besleme sisteminin temel yapıları olup önceden özenle belirlenen ve hedef olarak seçilen faaliyet düzeyinde gerçekleşmesi beklenen maliyetleri ifade etmektedir(193).

Bu açıdan bakıldığında ise sapmaların raporlanması ile işletme hedeflerine ulaşılma ölçüsü belirlenmiş olmaktadır. Kullanılan standartlar üç şekilde belirlenmektedir(194).

- Parasal olarak,
- Fiziki girdi olarak,

(191) Kohler, E.L.: A.g.e., S.440.

(192) Dearden, J.: A.g.e., S.156.

(193) Horngren, C.T.: A.g.e., S.274.

(194) Amey, L.R.; Egginton, D.A.: Management Accounting, A Conceptual Approach, Longman Group Limited, London, 1973, S.445.

- Fiziki çıktı olarak.

Standartların oran olarak kullanılması ise (Para/Çıktı), (Para/Girdi) veya $\left(\frac{\text{Girdi}}{\text{Çıktı}}\right)$ biçiminde olmaktadır. Böylece raporlarda oranların kullanılması mümkün olacak ve yöneticiler mamül birimi düzeyinde sapmaları izleyerek gerekli önlemleri alma imkânına sahip olacaklardır. Ayrıca standart maliyet oranları ile bölümler arası işbirliği yükselecek, bölümlerin birbirleri üzerine etkileri açıkça görülecektir.

Sapmaların anlam kazanması ve alınacak düzeltici kararların en uygun zamanda alınabilmesi için sapmaların yorumlanması zorunludur(195). Bu durum ise, sapmaların değer ve miktar olarak bölümlenmesini zorunlu kılmakta ve aynı zamanda yöneticilerin haberleşmesini gerektirmektedir. Standartların belirlenerek esnek bütçelerin hazırlanması ve sapmaların saptanması sonucu raporlama yolu ile ayrıntılı bir faaliyet ve maliyet kontrolü ile gelecekteki faaliyetlerin plânlanmasına ilişkin kararların alınması, işletme içinde değişik faaliyetlerin birbirleri ile uyumlaştırılması, ihtiyaçların belirlenerek işletme amaçlarına uygun biçimde giderilmesi ve, yöneticilerin işletme amaçları ve faaliyetlerine ilişkin görüşlerinin belirlenmesi standartlar aracılığı ile kurulan haberleşme kanalı tarafından sağlanmaktadır(196).

Hazırlanan bütçe için geçerli amaç olarak seçilen ve standart olarak alınan sıkı bir standartin motivasyon ve performansını olumlu yönde etkilediği kabul edilen bir görüştür. Ancak bu noktadan sonra daha fazla sıkılık muhtemelen yarardan çok zarar getirecektir. Eski bir ata sözüne göre "Bir at suya götürülebilir ancak suyu içmek için zorlanamaz"(197).

Sapmaların anlam kazanabilmesi için raporlama sisteminin düzenli olması ve sapmaların önemli tutarlarda oluşması durumunda ise, ayrıntılar içinde kaybolmayacak kadar bilgi içeren tablolar halinde sunulması gerekmektedir. Böylece hem işletme içi

(195) Özkan, M.: A.g.e., S.53.

(196) Amey, L.R.; Egginton, D.A.: A.g.e., S.447.

(197) Amey, L.R.; Egginton, D.A.: A.g.e., S.449.

raporlama hemde işletme dışı raporlama kendinden bekleneni verecektir. İşletme dışı raporlama ile bilançoda yer alan stok kalemleri ve gelir tablosunda yer alan S.M.M. kalemlerini oluşturan giderler işletme içi raporlama ile seçilen standartların işletme faaliyetlerine uygunluğu ve uygulanabilirliği, direkt madde miktar ve fiyat direkt işçilik, ücret ve zaman sapmaları, G.İ.G. kapasite, verim ve bütçe sapmalarının oluşumu ile maliyetlerin akışı izlenebilecektir(198).

Sapmaların raporlanmasında dikkat edilmesi gereken bir başka önemli konu ise, standartların saptanmasına ilgilidir. Standartların yanlış veya hatalı saptanması, işgörenleri olumsuz yönde etkileyecek standartlar ile bütçelere olan güvenleri sarsılacak, belki de kaybolacaktır. Öte yandan, muhasebe kayıtlarının gereken titizlikle izlenmeyişi kaynakta sapma analizini gerekli kılmaktadır. Böylece düzeltici kararların alınması olanaklı olacaktır(199).

Sapmaların analizi ile yetki ve sorumlulukların dağılımı yani örgütlenme eksikliklerinin olup olmadığının belirlenmesi de olasıdır. Örneğin, maliyet yerleri düzeyinde yapılan sapma analizlerinden bu maliyet yerinin imalat müdürü değil posta başları, ustalar ve diğer teknik elemanlar sorumlu olmalıdır veya mamül düzeyinde yapılan analizlerden özellikle satış departmanı sorumlu tutulmalıdır. Her ne kadar mamülün üretimi, üretim bölümünü ilgilendirirse de, mamülün kârlılığından üretim bölümünü sorumlu tutmak işletmede bir örgütlenme eksikliğinin olduğunu ya da yetki ve sorumlulukların dağılımının yetersiz olduğunu gösterir(200). Bu nedenle sapmaların sorumluluğu işletmenin en üst kademe yöneticisinden başlayarak örgütteki hiyerarşik düzene göre bölüm ve daha alt kademelere kadar indirilmeli ve belirlenecek sapmaların türlerine göre sorumlu olacakların yetki ve görevleri her kuruluşun kendisine özgü olarak saptanmalıdır.

(198) Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: A.g.e., S.382.

(199) Özkan, M.: A.g.e., S.54.

(200) Özkan, M.: A.g.e., S.55.

3. UYGULAMA

31. GENEL AÇIKLAMA

Esnek bütçeler özellikle A.B.D., F.Almanya, İngiltere, Japonya, Fransa gibi gelişmiş batılı ülkelerde yaygın bir uygulama alanına sahip bir maliyet kontrol tekniğidir. Bu teknik ile faaliyet döneminin belirlenerek giderlerin sınıflandırılması, bütçe amaçlarının saptanması, geçmiş faaliyet dönemleri sonuçlarından yararlanılması, maliyetlerinin gelişiminin incelenmesi ve bir form içinde (tablo üzerinde) izlenerek düzeltici önlemlerin alınması mümkün olmaktadır.

32. UYGULAMANIN AMACI

Bu uygulamanın amacı esnek bütçelerin yönetim kademeleri için öneminin vurgulanarak ülkemizde de uygulanabilirliğini göstermektedir.

33. UYGULAMANIN SINIRLARI

Son 15 yıldan beri ülkemiz uygulamalarına girmiş bulunan esnek bütçelerin incelenmesi işletmelerin, işletme dışına bilgi aktarmalarda titiz davranmalarına bağlı olarak mamül düzeyinde ve gider yeri düzeyinde gerçekleştirilmiştir.

Uygulamanın yapıldığı işletmede maliyet kontrolünün gider türleri, gider yerleri ve gider taşıyıcıları düzeyinde yapıldığı ve her ay sonu enflasyonun etkileri de dikkate alınarak bütçelerde enflasyonun etkilerini giderici çalışmalar yapıldığı ve durumun raporlandığı gözlemlenmiştir. Raporlar önce bölge merkezlerinde daha sonrada genel merkezde incelenmekte ve gerekli düzeltici önlemlerin zamanında alınması mümkün olmaktadır.

34. Uygulamanın Düzeni

Uygulamanın yapıldığı işletmede işletme içi raporlama ile işletme dışı raporlamada kullanılan maliyet bilgileri, sapmalar ve sapmaların nedenleri belirlenerek performans raporları ile sapma-

ların türlerine ve oluşum biçimlerine göre genel merkezde gönderilmektedir. Genel merkezde yapılan çalışmalar hakkında bilgi alınamamış sadece bütçenin eksiklikleri ile standartların seçimi ve saptanması çalışmaları yapıldığı ilgili yöneticilerce belirtilmiştir.

Bu nedenle uygulamanın beş ana bölüm olarak plânlanmış olmasına rağmen yeterli bilgi alınamaması nedeniyle daha çok ilk üç ana bölüm incelenmiştir. Bu bölümler,

- İşletmenin tanıtımı
- İşletmenin örgütsel yapısı
- İşletme faaliyetlerinin tanıtımı
- İşletme ve genel merkez arasındaki ilişkiler
- Genel merkezin faaliyetleri

35. Uygulamanın Sunulması

Uygulama kendi düzenine bağlı olarak iki ana bölümde sunulacaktır. İlk bölüm işletmenin tanıtımı, işletmenin örgütsel yapısı, işletme faaliyetlerinin tanıtımı açıklanacak işletme ve genel merkez faaliyetleri çok kısa olarak ele alınacaktır.

İkinci bölüm ise tablolar ile tablolara ilişkin hesaplamalar ve kısa bilgilerden oluşmaktadır.

351. İşletmenin Tanıtımı

İşletme daha çok yurtiçi yatırımlar yapmakta olan bir A.Ş.'dir. Ancak son beş yıldır Ortadoğu ve Balkanlarda ambalajlama malzemesi yatırımı yapmaktadır.

1958 yılında kurulan işletmede işletme politika ve amaçlarının saptanması genel merkez doğrultusunda sosyal, siyasal, ekonomik ve mali gelişmelere göre belirlenmektedir. Şirketin sermaye yapısının ilk beş yıl için %30 öz sermaye %70 yabancı sermaye biçiminde olması daha sonra ise %50 öz sermaye %50 yabancı sermaye olması öngörülmüştür.

352. İşletmenin Örgütsel Yapısı

İşletmede aşağıdaki organizasyon şemasından da görüleceği gibi bir genel müdüre bağlı beş genel müdür yardımcısı bulunmaktadır. Genel müdür yardımcıları genel müdüre bağlı olmakla birlikte kendine bağlı alt bölümleri olan birer müdürlüktür. Organizasyon şemasında yer alan ve ayrı önemleri bulunan iki genel müdür yardımcısı bulunmaktadır:

- Mali İşler Md.
- Üretim Plânlama ve Kontrolü Md.

Mali işler müdürlüğü finansman müdürlüğü ve muhasebe müdürlüğünden oluşmakta olup daha sonra ele alınacaktır.

Üretim plânlama ve Kontrolü Md. ise iki ana bölümden oluşmaktadır.

- Üretim servisi bölümü
- İmalat(Fabrika)bölümü

Üretim servisi, stok kontrolü, denetimi, yedek parça ambarı satınalma, üretim kontrolü ve tamir-bakım bölümlerinden oluşmakta imalat (fabrika) ile ilişkiler postabaşları ve ustalar ile olmaktadır. Postabaşların denetimi altında faaliyette bulunan imalat kısımları ise şunlardır:

- Direkt madde Hazırlama(D.madde ve malzemenin hazırlanarak imalata sevk)
- Mamül Üretim Hattı(Mamülün ham olarak üretimi)
- Geniş Kesme(Boyuna kesim ve düzeltme)
- Boya-Baskı ve Metalize Etme
- Dar Dilme(Tamamlama ve Mamül ambarına sevk)

Bitirme bölümü ile tamir bakım servisi arasında teknik yönden informel ilişki bulunmaktadır. Yine bitirme bölümü ile ustabaşları arasında hem formel hemde informel ilişkiler bulunmaktadır.

- Satış Müdürlüğü mamüllerin tanıtımı ve satışı ile ilgilenmekte, piyasa analizleri yapmaktadır.

- İşletme Mühendisliği dizayn şefliği ve araştırma şefliğinden oluşan ve daha çok teknik hizmetler veren bir müdürlüktür.

- Personel Müdürlüğü iş değerlendirilmesi işçi işveren ilişkileripersonel harcamaları fabrika ve işyeri temizliği, kantin ve yemekhane ile dış kapı servislerinin faaliyetlerinden sorumludur.

İşletmenin organizasyon şeması yukarıda verilmiştir. Bu şemada Mali işler bölümünün iki ana kısmı alınmış olup ayrıca detaylandırılmamıştır. Bunun nedeni bu işlemin daha sonraki bölümde yapılmasının amaçlanmış olmasıdır.

353. İşletme Faaliyetlerinin Tanıtımı

İşletmede faaliyetler altı ana grupta toplanmaktadır.

- İdari (yönetmel) faaliyetler
- Üretim faaliyetleri
- Satış ve pazarlama faaliyetleri
- Yatırım ve kredi faaliyetleri
- Sosyal faaliyetler
- Diğer faaliyetler

Üretim faaliyetleri direkt maddenin üretime hazırlanması faaliyetleri ile bağlanmaktadır. Direkt maddenin hazırlanması faaliyetlerinde: direkt madde silosuna pnömatik bir taşıyıcı ile taşınır fabrikadan gelen kırılmış deşe pulları ile karıştırılır ve extrudere sevk edilir. Extruderde ısı etkisiyle eriyik haline gelen direkt madde basınç altında dışarı alınırken kesilir. Yardımcı maddeler direkt madde yüzeyine sıvanarak yapışma özelliği kazandırılır.

Daha sonra kesilen mamül (henüz mamül mal özelliği kazanmamıştır) extruder çıkış hızından 5-6 misli hızla çekilerek oryante edilmektedir ve kenarlarından tutularak gerilir. Germe işlemi fırında ısı altında yapılır ve mamülün kalınlığı kontrol edilir. Mamül bobine sa-

rılmadan önce Carona cihazından geçirilerek okside olmaktan korunur. Tekrar kenarlarından kesilerek düzeltilir. Artık baskı-laklama ve metalize etme işlemine hazırdır.

Mamül 1 metre eninde kesilerek baskı-lak ve metalize makinelere gönderilir. Bu makinelerde mamül üzerine desenli yada düz baskı laklama ve metalize desen verilir. Basılan tabakalar kurumak üzere ısı kontrollü fırınlarda kurutulularak bobinlere sarılır(Düz baskılı mamüller (x) mamülü, desenli mamüller (Y) mamülü olarak tablolara alınmıştır).

354. İşletme ve Genel Merkez Arasındaki İlişkiler

İşletmenin genel merkezle ilişkileri her hafta içinde işletme faaliyetlerinin raporlanması ve her ay sonunda genel merkez yönetim kurulu başkanının başkanlığında müdürler seviyesinde yapılan toplantılar ile yürütülmektedir. Bu toplantılar periyodik olarak yılda 12 defa yapılmakla birlikte bazı yıllar toplantı sayısı 15-20 arasında değişmektedir. Bunun nedeni genel merkezin işletmeler arasındaki koordinasyon ve haberleşme çalışmalarına ağırlık vererek işletme yöneticilerinin daha verimli çalışmasına sağlamaktır.

355. Genel Merkezin Faaliyetleri

İşletmeler arası işbirliğinin sağlanması ve işletmelerin korunarak pazar paylarının arttırılması birinci amaçlarıdır. Aynı zamanda devlet ile vergi ilişkileri, yatırım kararları, kredi ilişkileri ve işletmelerin genel politikalarının belirlenmesi genel merkezin faaliyetleri arasında bulunmaktadır.

356. İşletme Faaliyetlerinin Ekonomik Yönden Değerlendirilmesi

İşletme üreteceği bu mamüllerle daha çekici daha zarif daha sıhhi ve koruyucu bir ambalajlama malzemesi sunarak hem iç hem de dış piyasaların gereksinmelerini karşılayacaktır.

Yurt içinde daha kaliteli mamül üretilecek ve karşılanamayan talep giderilecek (sigara, bisküvi, ekmek, makarna, şekerleme, pil, kondansatör vs. sanayi dallarının talepleri) ve dış alım önlenecektir. Yapılacak dış satım ile ülke ekonomisine katkı sağlanacaktır.

357. Mali İşler Müdürlüğü

Genel organizyon şemasında Mali İşler Müdürlüğünü iki ana bölüm oluşturmuştur.

- Finansman Müdürlüğü
- Muhasebe Müdürlüğü

Finansman müdürlüğü işletmenin finansman tedarikini, kredi ilişkilerini uzun vadeli yatırım kararlarını ve benzeri faaliyetlerini yürüten bir müdürlüktür.

Muhasebe Müdürlüğü, işletme içi değer hareketlerini izleyen maliyet muhasebesi bölümü ile işletmenin borç-alacak ilişkilerini düzenleyen genel muhasebe servislerinden oluşmaktadır.

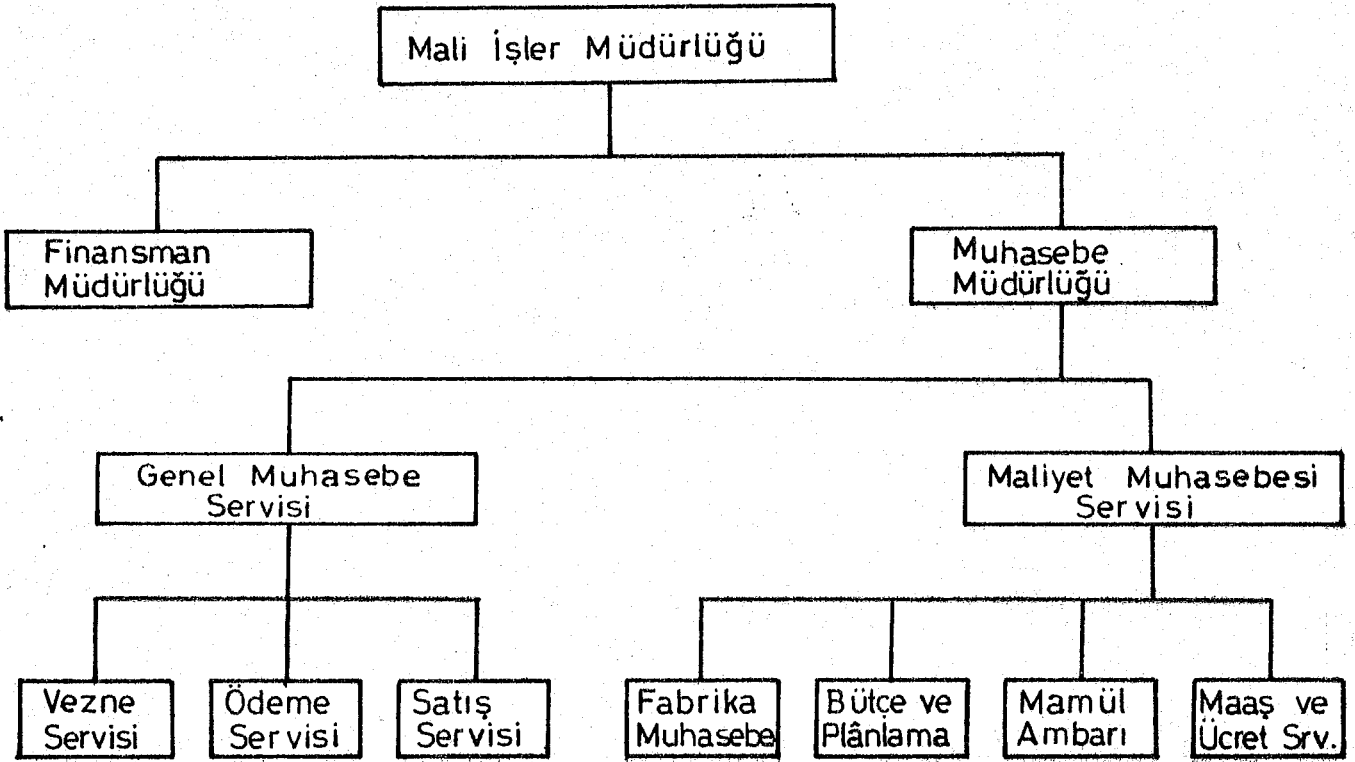
Genel muhasebenin faaliyetlerini işletme varlıklarının korunması, borç ve alacaklarının izlenmesi gelir ve giderlerin kontrolü gibi işlemler oluşturmaktadır.

Maliyet muhasebe bölümü ise iki ana servisten oluşur ve doğrudan Mali İşler Müdürüne bağlı olup işletme de yaratılan değerlerin maliyetlendirilmesi gider kontrolü bütçe ve programların yapılması gibi faaliyetleri yürütmektedir. Üretim departmanı ile yakından ilişkili olan maliyet muhasebesi bölümünde genel muhasebe tarafından kâr-zararın belirlenmesiyle birlikte aylık imalat sonuçları belirlenir. Genel muhasebenin gözden kaçırdığı, ihmal ettiği işlemleri belirleyerek Mali İşler Müdürlüğü başkanlığında oluşturulan ve genel müdürün gözlemci olarak katıldığı bir toplantıda rezerv bilgilerin maliyet muhasebesince sunulmasından sonra sonuçlar tartışılır. Enflasyonun olumsuz etkileri dikkate alınarak sonuçlar düzeltilir. Gerçekleşen rakamlar ile standartlar karşılaştırılarak sapmalar performans raporlarıyla genel merkeze gönderilir.

Mali işler departmanın organizasyon içindeki yeri aşağıda gösterilmiştir.

Genel merkeze gönderilen raporlarda, işletmenin tüm iç faaliyetlerine ve sorunlarına ilişkin olup, bazen işletme dışı faaliyet ve sorunlara da yer verilmektedir. İşletme içi raporlar para değerinden üretim ve üretimde kullanılan makine ve teçhizatın miktar ve özelliklerini içermektedir. Maliyet fiyatlarına, işletme sonuçlarına ait ve mali konuların ağırlıklı olduğu raporlar daha kapsamlı ve ayrıntılı olarak hazırlanmaktadır.

MALİ İŞLER BÖLÜMÜNÜN ORGANİZASYON ŞEMASI



Şemada Finansman Müdürlüğü'nün organizasyon içindeki yeri ayrıntılı olarak ele alınmamıştır.

36. TABLOLARA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

Ekte sunulan standart maliyet bütçesi (A) ve (B) ana üretici işyerleri esas alınarak gider yerleri düzeyinde, sabit ve değişken gider ayrımı yapılarak (X) ve (Y) mamülleri için düzenlenmiştir. Her iki mamülün maliyetini oluşturan maliyet unsurları olanaklar ölçüsünde ayrıntılı biçimde (A) ve (B) ana üretici işyerleri için standart olarak (toplam ve birimde maliyetler olarak) hesaplanmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucu (X) ve (Y) mamüllerinin standart birim maliyetleri 4,417 TL/Kg. ve 4,1845 TL/Kg. olarak bulunmuştur. (X) ve (Y) mamülleri için standart maliyetlerin hesaplanması (Tablo 1) de gösterilmiştir.

Standart maliyet bütçesinde plânlanan faaliyet seviyesi girdi düzeyinde (A) ana üretici işyeri için 21.800 D.İ.S., (B) ana üretici işyeri için 33.100 D.İ.S.'dir.

G.İ.G. nin esnek bütçede hesaplamasında kullanılan oranlar (A) ana üretici işyeri için 5,117 TL/D.İ.S., (B) ana üretici işyeri için 4,314 TL/D.İ.S.'dir. Esnek bütçede bütçelenen D.İ.S. lerinin (A) ve (B) ana üretici işyerleri için hesaplanması aşağıda verilmiştir.

	Bütçelenen Üretim Mik.	Bütçelenen D.İ.S.	
		A Ana Ür.İsy.	B Ana Ür.İsy.
<u>X MAMÜLÜ</u>	60.000 Kg.		
(0,11 D.İ.S./Kg.)		6.600 D.İ.S.	13.200 D.İ.S.
(0,22 D.İ.S./Kg.)		(640)	(355)
Fire ve Bozuk Mamül			
TOPLAM (I)		5.960 D.İ.S.	12.845 D.İ.S.
<u>Y MAMÜLÜ</u>	120.000 Kg.		
(0,13 D.İ.S./Kg.)		15.600 D.İ.S.	18.600 D.İ.S.
(0,155 D.İ.S./Kg.)		(850)	-
Fire ve Bozuk Mamül			
TOPLAM (II)		14.750 D.İ.S.	18.600 D.İ.S.
D.İ.S. TOPLAMI (I + II)		20.710 D.İ.S.	31.445 D.İ.S.

İşletmede üretim ve satış bütçeleri 6 şar aylık dönemler için hazırlanmaktadır. Bu dönemde (X) mamülü satış fiyatı 4,50 TL/Kg. (Y) mamülü satış fiyatı ise 4,25 TL/Kg. olarak belirlenmiştir.

Satış bütçesi hazırlanırken gerçekleşen rakamlarda dikkate alınmaktadır. Burada uygulamanın yapıldığı işletmede üretim, satış ve diğer bütçeleri çok ayrıntılı bir biçimde yapıldığı için yer verilmemesinin uygun olacağı görüşüyle hareket edilmiş olup sadece toplam olarak öngörülen ve gerçekleşen rakamlara göre analizler yapılmıştır.

Bütçe döneminde gerçekleşen üretim miktarları, 40.000 Kg. (X) mamülü, 150.000 Kg. (Y) mamülü olmuştur. Bu üretim miktarlarına ulaşmak için harcanan D.İ.S. şöyledir.

MAMÜL	GERÇEK ÜRETİM MİKTARI	TOPLAM D.İ.S.	İŞYERLERİNDE HARCANAN D.İ.S.	
			(A) ÜR.İŞYERİ	(B) ÜR.İŞYERİ
X	40.000 KG.	21.366	4.040	17.326
Y	150.000 KG.	29.126	9.120	20.006

Ekte sunulan standart maliyet bütçesi, esnek bütçe ve gerçekleşen giderler ve sapma analizleri (Tablo 1, Tablo 2, Tablo 3) tablolarında yer alan hesaplamalar doğrudan doğruya tablo üzerinde yapılmıştır. Gerek görülmediği için herhangi bir açıklama ve hesaplama işlemi yapılmamıştır. Bununla birlikte sapma analizleri tablosunda olanaklar ölçüsünde hesaplamalar yapılmıştır. Sapma analizleri işyerleri düzeyinde her iki mamül için ayrıntılı olarak (miktar ve tutar olarak) gerçekleştirilmiş ve birim maliyetler hazırlanmıştır. Yukarıda tabloda verilen rakamlar %95 kapasite kullanım düzeyi içindir.

Standart maliyet bütçesinde yer alan yardımcı işçilik, endirekt işçilik, memur maaşları ile sosyal harcamalara ilişkin zorunlu (yasalara göre) giderler %100 kapasite düzeyi esas alınarak bütçelenmiştir. Ancak gerçekleşen üretim düzeyi %95 kapasitede olduğu için bu giderlerin %95 kapasite de esnek bütçede yer alan tutarları değişik olmuştur. Bunun nedeni bu giderlerin bu dönemde artış göstermesi ve bütçelenen rakamların yeniden düzenlenmiş olması ve yarı değişken giderleri bünyesinde taşınmasıdır. %95 kapasitede esnek bütçeler değiştirilmeden önceki rakamlar aşağıda verilmiştir.

GİDERLER İŞYERLERİ	Yrd. İşçilik Giderleri		Endirekt İşç. Gid.		Memur Maaş Gid.		Sosyal Harcamalar	
	SABIT	D.KEN	SABIT	D.KEN	SABIT	D.KEN	SABIT	D.KEN
A. ÜRETİCİ İŞYERİ	-	3.297.	-	11.999.8.310.	1.530.330.		2.019.	
B. ÜRETİCİ İŞYERİ	-	7.695.	-	17.509.7.899.	1.644.596.		3.981.	
I. NOLU YRD. İŞYERİ	-	-	-	2.898.2.850.	-	260.	587.	
II. NOLU YRD. İŞYERİ	-	4.703.	-	21.050.3.150.	-	378.	3.120.	
III. NOLU YRD. İŞYERİ	-	-	-	(1.650)	(18.050)		(1.959)(*)	
IV. NOLU YRD. İŞYERİ	-	-		(1.230)	(18.190)		(1.950)	

(*) : Parantez içindeki rakamlar toplam (sabit + d.ken) giderleri ifade etmektedir.

Sapma analizlerinin gider yeri düzeyinde yapılabilmesi için işyerleri arasındaki ilişkiler belirlenmiş ve II nolu yardımcı işyerinin diğer tüm işyerlerine hizmet veren ilişkili olan tek işyeri olduğu görülmüştür. Bu nedenle de sadece bu işyerinde oluşan giderlerin dağıtımı yapılmıştır. Aynı zamanda bu işyerinde oluşan giderler faaliyet düzeyinde yada kapasite kullanım oranında herhangi bir değişiklik yapılmasından etkilenmemekte olduğu için esnek bütçeye aynen alınmıştır.

Tabloların alt köşelerinde maliyet özetleri verilmiştir. Bulunan toplam maliyet rakamlarının farklı olması yukarıda ifade edildiği gibi yardımcı işçilik, endirekt işçilik, memur maaşları ve sosyal harcamalardaki değişmelerdir.

(X) ve (Y) mamülleri standart maliyetleri belirlenirken standart maliyet bütçesinde hesaplamalara ayrıntılı bir biçimde yer verilmiştir. Bunun yanısıra hesaplamalar virgülden sonrası ençok 6-8 basamak yürütülerek yapılmış ancak tablolarda virgülden sonra üç veya dört basamak gösterilmiştir.

SAPMA ANALİZİ

TABLO: 3

I. MAMÜL DÜZEYİNDE SAPMA	TOPLAM SAPMA	MİKTAR SAPMASI	FIYAT SAPMASI	TOPLAM SAPMA	MİKTAR SAPMASI	FIYAT SAPMASI
	TL.	TL.	TL.		TL.	TL.
X Mamülü Öngörülen 60 000 kg. X 4,50 = 270 000,- Gerçekleşen 40 000 " X 4,50 = 180 000,-	- 90 000,-	-90 000,-	-	- 8 073,-	+ 5 049,-	- 13 122,-
Y Mamülü Öngörülen 120 000 kg. X 4,25 = 510 000,- Gerçekleşen 150 000 kg x 4,25 = 637 500,-	+127 500,-	+127 500,-	-	- 3 272,-	-	- 874,-
Ticari Mallar Gerçekleşen 14 700 Kg. x 14,6 76 (Öng. Fiyat) = 21 574,- Gerçekleşen 14 700 kg. x 15,4 63 (Gerçek fiyat) = 22 730,- Gerçekleşen 14 700 kg. x 14,6 76 = 21 574,- Öngörülen 13 900 kg x 14,6 76 = 20 400,-	+ 2 330,-	+ 1 174,-	+ 1156,-	- 4 700,-	- 2 398,-	- 2 060,-
Finansman planı uyarınca	+ 400,-	+ 400,-	-	- 16 045,-	+ 11,-	- 16 056,-
	+ 4 0230,-	+ 39 074,-	+ 1156,-	-	-	-
II. MALİYET YERİ DÜZEYİNDE SAPMA						
a) Direkt İşçilik:						
(A) Ana Üretici İşyeri						
Gerçekleşen 21 366 D.i.S. X 2,- (G.Y.O.) = 42 732,- Gerçekleşen 21 366 " X 1,82 (Ö.Y.O.) = 38 886,- Gerçekleşen 21 366 " X 1,82 = 38 886,- Öngörülen 20 710 " X 1,82 = 37 703,-	- 5 029,-	- 1183,-	- 3 846,-	- 10 100,-	- 7 100,-	- 10 100,-
(B) Ana Üretici İşyeri						
Gerçekleşen 29 126 D.i.S. X 1,87 (G.Y.O.) = 54 465,- Gerçekleşen 29 126 " X 1,73 (Ö.Y.O.) = 50 338,- Gerçekleşen 29 126 " X 1,73 = 50 338,- Öngörülen 31 445 " X 1,73 = 54 401,-	- 64,-	+ 4013,-	- 4 077,-	+ 17 077,-	+ 1 400,-	+ 10 440,-
	- 5 093,-	+ 2 830,-	- 7 923,-	+ 17 077,-	+ 17 077,-	-
b) Direkt Madde :						
(a) Direkt Madde						
Gerçekleşen 44 593 kg. X - 60 (gerçek fiyat) = 26 756,- Gerçekleşen 15 000 kg. X - 50 = 7 500,- Gerçekleşen 59 593 kg. = 34 256,- Gerçekleşen 59 593 kg. X - 50 (öngörülen fiyat) = 29 797,- Gerçekleşen 59 593 kg. X - 50 = 29 797,- Öngörülen 63 028 kg. X - 50 = 31 514,-	- 2 742,-	+ 1 717,-	- 4 459,-	+ 14 802,-	- 3 748,-	+ 559,-
(a) Direkt Madde						
Gerçekleşen 136 411 kg. X 1,10 (gerçek fiyat) = 150 052,- Gerçekleşen 10 000 kg X 1,- = 10 000,- Gerçekleşen 146 411 kg. = 160 052,- Gerçekleşen 146 411 kg. X 1,- (öngörülen fiyat) = 146 411,- Gerçekleşen 146 411 kg. X 1,- = 146 411,- Öngörülen 140 322 kg. X 1,- = 140 322,-	- 19 730,-	- 6 089,-	- 13 641,-	-	+ 16 801,-	+ 1190,-
	- 22 472,-	- 4 372,-	- 18 100,-	-	-	-
c) G.i.G.						
(A) Ana Üretici İşyeri						
Gerçekleşen 21 366 D.i.S. X 5,256 (G.Y.O.) = 112 307,- Gerçekleşen 21 366 " X 5,117 (Ö.Y.O.) = 109 330,- Gerçekleşen 21 366 " X 5,117 = 109 330,- Öngörülen 20 710 " X 5,117 = 106 014,-	- 6 293,-	- 3 316,-	- 2 977,-	- 21 008,-	+ 3 033,-	-
(B) Ana Üretici İşyeri						
Gerçekleşen 29 126 " X 4,662 (G.Y.O.) = 135 800,- Gerçekleşen 29 126 " X 4,314 (Ö.Y.O.) = 125 649,- Gerçekleşen 29 126 " X 4,314 = 125 649,- Öngörülen 31 445 " X 4,314 = 135 680,-	- 120,-	+ 10 031,-	- 10 151,-	-	- 2 605,-	+ 600,-
Endirekt Madde						
Gerçekleşen 194 308,- X 7,43% (G.Y.O.) = 14 451,- Gerçekleşen 194 308,- X 7,44% (Ö.Y.O.) = 14 457,- Gerçekleşen 194 308,- X 7,44% = 14 457,- Öngörülen 171 836,- X 7,44% = 12 791,-	- 1660,-	- 1666,-	+ 6,-	- 1 070,-	- 1 070,-	+ 4 333,-
	- 8 073,-	+ 5 049,-	- 13 122,-	- 7 276,-	- 11 609,-	+ 4 333,-
	- 5 093,-	+ 2 830,-	- 7 923,-	- 5 093,-	+ 2 830,-	- 7 923,-
	- 22 472,-	- 4 372,-	- 18 100,-	- 22 472,-	- 4 372,-	- 18 100,-
	- 16 045,-	+ 11,-	- 16 056,-	- 16 045,-	+ 11,-	- 16 056,-
	+ 17 077,-	+ 17 077,-	-	+ 17 077,-	+ 17 077,-	-
	+ 7 266,-	- 11 609,-	+ 4 333,-	+ 7 266,-	- 11 609,-	+ 4 333,-
	- 43 909,-	- 6 163,-	- 37 746,-	- 43 909,-	- 6 163,-	- 37 746,-
	+ 40 230,-	+ 39 074,-	+ 1156,-	+ 40 230,-	+ 39 074,-	+ 1156,-
	- 3 679,-	+ 32 911,-	- 36 590,-	- 3 679,-	+ 32 911,-	- 36 590,-
Yönetim Giderleri						
Gerçekleşen 554 063,- X 6,87% (G.Y.O.) = 38 052,- Gerçekleşen 554 063,- X 6,71% (Ö.Y.O.) = 37 178,- Gerçekleşen 554 063,- X 6,71% = 37 178,- Öngörülen 518 425,- X 6,71% = 34 780,-	-	-	-	-	-	-
İşletme Giderleri						
Gerçekleşen 554 063,- X 7,75% (G.Y.O.) = 42 950,- Gerçekleşen 554 063,- X 7,38% (Ö.Y.O.) = 40 890,- Gerçekleşen 554 063,- X 7,38% = 40 890,- Öngörülen 518 425,- X 7,38% = 38 250,-	-	-	-	-	-	-
Özel İşletme Giderleri :						
Vergi Gerçekleşen 20 800,- Öngörülen 17 800,-	-	-	-	-	-	-
Provizyon Gerçekleşen 47 000,- Öngörülen 39 900,-	-	-	-	-	-	-
G.i.G. Bütçelenen ve K-Z Rakamlarının Karşılaştırılması :						
Amortisman Bütçelenen 59 500,- K-Z 54 263,-	+ 5 237,-					
Faiz Giderleri Bütçelenen 40 200,- K-Z 36 800,-	+ 3 400,-					
Vergi, resim ve harçlar Bütçelenen 17 600,- K-Z 28 040,-	+ 10 440,-					
YARI MAMÜL VE MAMÜLLERDEKİ DEĞİŞİMLER :						
X Mamül						
Yarı Mamül :						
D.S.St. (Gerçek) 2 000 kg X 152 90 (gerçek fiyat) = 3 058,- D.S.St. (Gerçek) 2 000 kg X 124 93 (öng. fiyat) = 2 499,- D.S.St. (Gerçek) 2 000 kg X 124 93 = 2 499,- D.S.St. (Öngörülen) 5 000 kg X 124 93 = 6 247,-						
Tamamlanan :						
D.S. St. (Gerçek) 11 000 kg X 290 83 (gerçek fiyat) = 3 199,- D.S. St. (Gerçek) 11 000 kg X 280 01 (öng. fiyat) = 3 080,- D.S. St. (Gerçek) 11 000 kg X 280 01 = 3 080,- D.S. St. (Öngörülen) 5 000 kg X 280 01 = 1 400,-						
Y. Mamül :						
Yarı Mamül :						
D.S. St. (Gerçek) 10 000 kg X 171 49 (gerçek fiyat) = 1 714,- D.S. St. (Gerçek) 10 000 kg X 151 65 (öng. fiyat) = 1 516,- D.S. St. (Gerçek) 10 000 kg X 151 65 = 1 516,- D.S. St. (Öngörülen) 8 000 kg X 151 65 = 1 213,-						
Tamamlanan :						
D.S. St. (Öngörülen) 5 000 kg X 278 25 = 1 391,- D.S. St. (Öngörülen) 5 000 kg X 266 25 = 1 331,- D.S. St. (Gerçek) 5 000 kg X 266 25 (Gerç. fiyat) = 1 331,- D.S. St. (Gerçek) 15 000 kg X 266 25 (öng. fiyat) = 3 993,-						
TİCARİ MAL KULLANIMI :						
Gerçekleşen 14 970,- Öngörülen 13 900,-	- 1 070,-	- 1 070,-	-	- 1 070,-	- 1 070,-	-
SAPMA ÖZETİ :						
Direkt İşçilik	- 5 093,-	+ 2 830,-	- 7 923,-	- 5 093,-	+ 2 830,-	- 7 923,-
Direkt Madde	- 22 472,-	- 4 372,-	- 18 100,-	- 22 472,-	- 4 372,-	- 18 100,-
G.i.G.	- 16 045,-	+ 11,-	- 16 056,-	- 16 045,-	+ 11,-	- 16 056,-
Özel İşletme Giderleri	- 10 100,-	- 10 100,-	-	- 10 100,-	- 10 100,-	-
Bütçelenen ve (K-Z) gerçekleşen rakamların karşılaştırılması :						
G.i.G.	+ 17 077,-	+ 17 077,-	-	+ 17 077,-	+ 17 077,-	-
Varlık Değişimleri :						
	- 7 266,-	- 11 609,-	+ 4 333,-	- 7 266,-	- 11 609,-	+ 4 333,-
	- 43 909,-	- 6 163,-	- 37 746,-	- 43 909,-	- 6 163,-	- 37 746,-
	+ 40 230,-	+ 39 074,-	+ 1156,-	+ 40 230,-	+ 39 074,-	+ 1156,-
	- 3 679,-	+ 32 911,-	- 36 590,-	- 3 679,-	+ 32 911,-	- 36 590,-
SAPMALAR :						
TOPLAM SAPMALAR :						

G.Y.O: Gerçek Yükleme Oranı
Ö.Y.O: Öngörülen

4. SONUÇ

Uzay çağı aşamasına gelmiş bulunan insanlığın ezelden beri devam edegelen endişelerinden birisi de kaynakların ihtiyaçlarla dengelenmesidir. Bu konuda yapılan çalışmalar gelişen ekonomik ve toplumsal etkenleride dikkate alarak kaynak yönetimi (Resource Management) alanında optimum seviyeye ulaşmayı amaçlamaktadır. Bu amaca ulaşmada yönetim biliminin yol göstericiliğinden gerektiği şekilde yararlanmak ve faaliyetlerini bilimsel yöntemlere göre düzenlemekde şüphesiz yöneticilerin görevleri arasındadır. İlaveten; yönetim organlarına düşen görev,yeni gelişmeleri ve bunların işletmelerde olabilecek etkilerini yakından ve zamanında takip etmek şeklinde olmaktadır.

İşletme faaliyetlerinin arzu edilen düzeyde yürütülebilmesi için, işletmenin hacmine göre, çeşitli faaliyet plânlamaları yapılır, yapılan her faaliyet plânlama süreci doğal olarak bütçelerde sona erer. Her işletme için uygun bir bütçe hazırlanması ve dağılımı gittikçe önem kazanırken, Bilgi-İşlem alanında kaydedilen hızlı ilerlemeler de bununla ilgili olarak yeni imkânlar yaratmaktadır. Neticede bütçeleme bir yönetim aracı olarak tüm işletme bölümlerini ve önemli işletme faaliyetlerini kapsamaktadır. İşletmelerin başarıya ulaşmasında gün geçtikçe esnek bütçelemeye bağlı olmaktadır. Bir yandan ulusal diğer taraftan uluslararası artan işletmeler arası rekabet, işletmeleri maliyet hesaplamalarını sıkı bir şekilde kontrole zorlamaktadır. Bu nedenle faaliyetler ile ilgili plânlama çalışmalarında akılcı ve kantitatif yöntemler ağırlık kazanmaktadır. İşletmenin hedefine ulaşabilmesi için işletme yönetiminin,bütçeye göre değişen koşullarıda gözönüne alarak,faaliyetlerini buna göre düzenlemesi zorunludur. Bunun içinde gerçekleşen faaliyetlerle bütçelenenler kararlaştırılarak, sapmalar tesbit edilerek gerekli düzeltici önlemler belirlenir. Yönetimin bu işlevlerinde en etkin olarak yararlanacağı araçda esnek bütçelerdir.

5. KAYNAKÇA

51. YARARLANILAN KİTAPLAR

- Altuğ, O.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulamalar, İkinci Baskı, Venüs Ofset, İstanbul, 1984.
- Akgüç, Ö.: Finansal Yönetim, Met/er Matbaası, İstanbul, 1976.
- Amey, L.R.; Egginton, D.A.: Management Accounting A Conceptual Approach, Longman Group Limited, London, 1973.
- Anderson, H.R.; Raiborn, M.H.: Basic Cost Accounting Concepts, Houghton Mifflin Company, Boston, 1977.
- Anthony, R.N.; Welsch, G.L.: Fundamentals of Management Accounting, R.D., Irwin Inc., Homewood, ILL., 1972.
- Aysan, M.; Albayrak, İ.H.: Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.
- Blocker, J.G.; Weltmer, W.K.: Cost Accounting, Third Edition, Mc Graw Hill Book Company, Inc., New-York, 1954.
- Brock, H.R.; Palmer, C.E.; Archer, F.C.: Cost Accounting, Theory and Practice, Mc Graw-Hill, Inc., New York, 1965.
- Bursal, N.: Muhasebe-Maliyet, Finansal Kontrol Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.
- Bursal, N.: Maliyet Muhasebesi, İlkeler ve Uygulama, Formül Matbaası, İstanbul, 1978.

- Cohen, J.B.; Robins, S.M.: The Financial Manager, Basic Aspects of Financial Administration, Harper and Row Publishers, New York, 1966.
- Dearden, J.: Cost and Budget Analysis, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1962.
- Dopuch, H.; Birnberg, J.G.: Cost Accounting, Second Edition, Harcourt Brace Jovanovich, Inc., New York, 1974.
- Fiske, W.P.; Beckett, J.A. (Editors): Industrial Accountant's Handbook, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1964.
- Gürsoy, C.T.; Hatipoğlu, Z.: Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Büro Basım Organizasyon Yayınları, No.9, İstanbul, 1979.
- Helfert, E.A.: Techniques of Financial Analysis, Third Edition, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, ILL., 1972.
- Hornsgren, C.T.: Accounting For Management Control, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1974.
- Hornsgren, C.T.: Cost Accounting, A Managerial Emphasis, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1962.
- Koç, Y.Y.: Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, T.O.D.A.İ.E. Yayınları, No.166, Doğan Basımevi, Ankara, 1979.
- Koç, Y.Y.: Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayın No.329, Ankara, 1972.

- Kohler, E.L.: A Dictionary for Accountant's, Fifth Edition, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, N.J., 1975.
- Kolosa, J.B.: İşletmeler için Davranış Bilimlerine Giriş (Çev.: Kemal Tosun, Fulya Aykar, Tomris Somay, Mirgün Menteşe.), İstanbul Üniversitesi, İşletme İktisadi Enstitüsü, Yayın No.42, İstanbul, 1969.
- Livingstone, J.L.: Managerial Accounting The Behavioral Foundations, Grid, Inc., Columbus, Ohio, 1975.
- Moore, C.L.; Jaedicke, K.: Yönetim Muhasebesi (Çev.: Alpaslan Peker), Fatih Matbaası, İstanbul, 1980.
- O'Donnel, J.L.: İşletme Finansmanı II. Başnur Matbaası, Ankara, 1967.
- Öcal, F.: Yönetim Muhasebesi, (Ders notları), M.Ü. Nihad Sayar-Yayın ve Yardım Vakfı, Yayın No.401/635, İstanbul, 1985.
- Özkan, M.: Esnek Bütçeler ve Bir Uygulama Örneği, Yüksek Lisans Bitirme Tezi, İstanbul, 1982.
- Peker, A.: Yönetim Muhasebesi, II.Kitap, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.
- Sevgener, A.S.: İşletmelerde Maliyet Kontrolü, (Doçentlik tezi), İ.T.İ.A. İşletme Fakültesi, İstanbul, 1980.
- Solomons, D.: Divisional Performance Measurement and Control, R.D. Irwin, Inc., Homewood, ILL., 1965.

Terrill, W.A.; Patrick, A.W.: Cost Accounting for Management, Holt, Rinehart and Winston, Inc., New York, 1965.

Welsch, G.A.: İşletme Bütçeleri, Kâr Plânlaması ve Kontrolü, (Çev.: Bilimsel Yayınlar Derneği), Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1978.

52. YARARLANILAN DERGİLER VE TEBLİĞLER

Albayrak, İ.H.: Kamu Yönetim Birimlerinde Sıfır Tabanlı Bütçe, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat, 1982.

Bilginoğlu, F.: Sıfır Tabanlı Bütçeleme, İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Kasım, 1978.

Orhon, F.: Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Şubat, 1982.

Tekarslan, E.: Davranış Bilimleri ve Yönetim Muhasebesindeki Yeri, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, Mayıs, 1981.

Weinwurn, E.H.: A muddle Ground Between Fixed and Flexible Budgetting, N.A.A. Bulletin, September, 1985.