

**T.C.**  
**İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE BİLİM DALI**

**DOKTORA TEZİ**

**İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına**  
**Yönelik Bir Araştırma**

**A. Seden ÖZBEK PÜSKÜL**  
**2502050226**

**Tez Danışmanı**  
**Prof. Dr. Cengiz ERDAMAR**

**İstanbul, 2010**



## TEZ ONAYI

Enstitümüz **MUHASEBE** Bilim Dalında **2502050226** numaralı **AYŞE SEDEN ÖZBEK PÜSKÜL'ün** hazırladığı “İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ VE BÜTÇE UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA” konulu **YÜKSEK LİSANS / DOKTORA TEZİ** ile ilgili **TEZ SAVUNMA SINAVI**, Lisansüstü Öğretim Yönetmeliği'nin 28.Maddesi **28.07.2010 ÇARŞAMBA** günü saat: **13.30'da** yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin **..KABUL..**ne\* **OYBİRLİĞİ / OYÇOKLUĞUYLA** karar verilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI(*)	İMZA
PROF.DR. CENGİZ ERDAMAR	KABUL	
PROF.DR.FAHİR BİLGİNOĞLU	KABUL	
PROF.DR. RECEP PEKDEMİR	KABUL	
PROF.DR. BAŞAK ATAMAN AKGÜL	KABUL	
DOÇ.DR. FATİH YILMAZ	KABUL	

## **ÖZ**

### **“İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma”**

#### **A. Seden ÖZBEK PÜSKÜL**

Günümüzde yaşanan ekonomik, sosyal ve teknolojik ilerlemeler neticesinde gelişen piyasalar, beraberinde rekabet artışını da getirmiştir. Bu durum işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet edebilmeleri için bütçe, planlama çalışmalarına daha fazla önem vermelerine neden olmuştur.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de imalat sanayinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) bütçe uygulamalarının düzeyini belirlemek ve söz konusu işletmelerin bütçe uygulamalarına ilişkin sorunlarını saptamaktır. Bu amaçla ilgili işletmelere anket uygulanmıştır. Daha sonra her bir soruya ilişkin frekans dağılımları verilmiş ve veriler ki-kare analizi, spearman sıra korelasyon katsayısı gibi istatistik yöntemlerle değerlendirilmiştir. Son olarak bulgular yorumlanarak sorunlar ortaya konmuş ve önerilerde bulunulmuştur.

## **ABSTRACT**

### **“Operating Budgetary System and A Study Related to Budget Applications”**

#### **A. Seden ÖZBEK PÜSKÜL**

Economic, social and technological advancements in the markets caused increase in the competition. As a result of this businesses have started to give more importance to the budgetary planning in order to continue their existence and compete with others.

The purpose of this study is to determine the level of budget applications in small and medium size entities (SMEs) operating in manufacturing sector and to identify their problems with budget applications. For this purpose, a survey is conducted on the related parties. Thereafter, the frequency distribution related to each question is provided and the data is evaluated via statistical methods such as chi-square analysis, spearman’s rank correlation coefficient. Finally, the findings were interpreted, the problems were exposed and suggestions were made.

## ÖNSÖZ

İşletmelerin sürekli gelişen piyasa koşullarına uyum sağlamalarında bütçe sistemi ve bütçeleme çalışmalarının önemi yadsınamaz. İşletmelerin bütçe çalışmaları ile faaliyetlerini planlamaları, finansal kaynaklarını etkin bir biçimde dağıtmaları geleceğe yönelik kararlarda işletme yönetimlerine yardımcı olur ve işletmelerin beklenmedik durumlar karşısında hazırlıklı olmalarını sağlar.

Bu çalışmada, Türkiye'deki küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde bütçe uygulamalarının düzeyinin belirlenmesi ve uygulama ile ilgili sorunların saptanması amaçlanmıştır. Çalışmanın kapsamı maliyet, zaman gibi faktörlerin yanı sıra ülkemizdeki işletmelerin büyük çoğunluğunun küçük ve orta ölçekli düzeyde olması ve bu işletmelerin de ağırlıklı olarak İstanbul'da bulunması nedeniyle İstanbul ilinde, imalat sanayinde faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmeler ile sınırlandırılmıştır. Bu doğrultuda söz konusu işletmelere bütçe uygulamaları ile ilgili olarak hazırlanan anket uygulanarak sonuçlar ortaya konmuştur.

Bu çalışmanın hazırlanmasında her aşamada büyük desteğini gördüğüm tez danışmanım Prof.Dr. Cengiz Erdamar'a, tez izleme komitesi üyeleri Prof.Dr. Başak Ataman Akgül ve Doç.Dr. Fatih Yılmaz'a teşekkür ederim. Tez kapsamında yürüttüğüm araştırmaya katkılarından dolayı İ.Ü. İşletme Fakültesi öğretim üye ve yardımcılarına ve bana her zaman destek olarak çalışmamı tamamlamamı sağlayan eşim Fatih'e ve aileme teşekkür ederim.

A. Seden ÖZBEK PÜSKÜL

İstanbul

Mayıs 2010

## İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	iii
ABSTRACT .....	iv
ÖNSÖZ.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
TABLolar LİSTESİ .....	x
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
GRAFİKLER LİSTESİ .....	xv
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xvi
<b>GİRİŞ</b> .....	1

### **1. BİRİNCİ BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇELERİ .....3**

1.1. Bütçe Kavramı .....	3
1.2. İşletmelerde Bütçeleme nin Önemi .....	5
1.3. İşletme Bütçelerinin Temel İlkeleri.....	6
1.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi.....	7
1.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi .....	7
1.3.3. Katılımcılık İlkesi.....	8
1.3.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi .....	8
1.3.5. Gerçekçilik İlkesi .....	9
1.3.6. Esnek Uygulama İlkesi.....	10
1.3.7. İzleme İlkesi .....	10
1.4. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması.....	10
1.4.1. Konuları Açısından İşletme Bütçeleri .....	11
1.4.1.1. Gelir Bütçeleri .....	11
1.4.1.2. Gider Bütçeleri .....	12
1.4.2. Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından İşletme Bütçeleri.....	12
1.4.2.1. Proje Bütçeleri.....	12
1.4.2.2. Dönem Bütçeleri.....	13

1.4.3. Amaçları Açısından İşletme Bütçeleri.....	13
1.4.3.1. Program Bütçeleri.....	13
1.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri.....	14
1.4.4. Teknik Yapıları Açısından İşletme Bütçeleri .....	15
1.4.4.1. Durağan Bütçeler.....	15
1.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler .....	15
1.4.4.3. Esnek Bütçeler.....	16
1.4.5. Kapsamları Açısından İşletme Bütçeleri.....	16
1.4.5.1. Bölümsel Bütçeler .....	16
1.4.5.2. Genel Bütçe .....	17
1.4.6. Rakamların Niteliği Açısından İşletme Bütçeleri .....	20
1.4.6.1. Miktar Bütçeleri .....	20
1.4.6.2. Tutar Bütçeleri.....	20
1.4.7. Başlangıç Rakamları Açısından İşletme Bütçeleri.....	20
1.4.7.1. Geleneksel Bütçe.....	20
1.4.7.2. Sıfır Tabanlı Bütçe .....	21
1.5. Modern Bütçe Teknikleri .....	23
1.5.1. Katılımcı Bütçe (Participative Budget) .....	24
1.5.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe (Activity-Based Budget) .....	26
1.5.3. Sürekli Bütçe (Rolling / Continuous Budget) .....	29
1.5.4. Bütçenin Ötesi Yaklaşım Modeli (Beyond Budgeting) .....	29
1.6. İşletme Bütçeleri ve Yönetim Fonksiyonları.....	33
1.6.1. İşletme Bütçeleri ve Planlama Fonksiyonu .....	34
1.6.2. İşletme Bütçeleri ve Örgütlenme Fonksiyonu.....	35
1.6.3. İşletme Bütçeleri ve Yürütme Fonksiyonu.....	36
1.6.4. İşletme Bütçeleri ve Koordinasyon Fonksiyonu .....	37
1.6.5. İşletme Bütçeleri ve Kontrol Fonksiyonu.....	38
1.7. İşletme Bütçeleri ve Muhasebe İlişkisi.....	39

<b>2. İKİNCİ BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BÜTÇE KONTROLÜ.....</b>	<b>40</b>
2.1. Stratejik Yönetim, Stratejik Planlama ve Bütçeleme İlişkisi .....	40
2.2. Performans Karnesi (Balanced Scorecard) – Bütçeleme İlişkisi.....	44
2.3. Bütçe Hazırlama Süreci.....	47
2.3.1. Bütçe Bölümü.....	47
2.3.2. Bütçe Komitesi .....	48
2.3.3. Bütçe El Kitabı .....	49
2.3.4. Bütçe Takvimi .....	51
2.3.5. Bütçe Dönemi.....	51
2.4. İşletme Bütçe Sisteminin İşleyişi .....	53
2.5. Genel Bütçenin Oluşturulması .....	57
2.5.1. Satış Bütçesi .....	58
2.5.2. Üretim Bütçesi.....	60
2.5.2.1. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi.....	61
2.5.2.2. Direkt İşçilik Bütçesi.....	62
2.5.2.3. Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi .....	62
2.5.3. Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi .....	64
2.5.4. Faaliyet Giderleri Bütçesi.....	64
2.5.4.1. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Giderleri Bütçesi .....	64
2.5.4.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi .....	66
2.5.4.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi .....	68
2.5.5. Yatırım Bütçesi.....	70
2.5.6. Nakit Bütçesi .....	71
2.5.7. Proforma Gelir Tablosu.....	72
2.5.8. Proforma Bilanço.....	73
2.5.9. Örnek Bütçe Uygulaması .....	74
2.6. Bütçe Kontrol Teknikleri.....	88
2.6.1. Performans (Sorumluluk) Raporları.....	89
2.6.2. Bütçe Sapma Analizi .....	92
2.6.2.1. Bütçe Sapmalarını Belirleme Yöntemleri .....	93

2.6.2.1.1. Satış Gelirleri İle İlgili Sapmalar.....	94
2.6.2.1.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları .....	95
2.6.2.1.3. Direkt İşçilik Sapmaları.....	97
2.6.2.1.4. Genel Üretim Maliyeti Sapmaları .....	98
2.6.2.1.5. Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri Sapmaları.....	101
2.6.3. Bütçe Revizyonu .....	102
<b>3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM : ÜLKEMİZ İŞLETMELERİNDE BÜTÇE UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA .....</b>	<b>103</b>
3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi.....	103
3.2. Araştırmanın Amacı .....	104
3.3. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları.....	104
3.4. Araştırmanın Yöntemi.....	106
3.4.1. Araştırmanın Modeli .....	106
3.4.2. Araştırma Problemlerinin Tespiti.....	107
3.4.3. Araştırmanın Anakütlesi ve Örnekleme .....	107
3.4.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı .....	107
3.4.5. Anketin Geçerliliği .....	108
3.5. Verilerin Analizi.....	109
3.5.1. Katılımcıların Özellikleri .....	109
3.5.2. Ankete Verilen Yanıtların Frekans Dağılımları.....	117
3.5.3. Analize Dahil Edilmeyen 52 İşletme İle İlgili Genel Bilgiler.....	137
3.5.4. Hipotezlerin Analizi .....	144
3.6. Araştırmanın Sonuçları.....	150
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>	<b>157</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>159</b>
<b>EKLER .....</b>	<b>165</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>174</b>

## TABLolar LİSTESİ

Tablo 1.1. : İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması .....	11
Tablo 2.1. : A İşletmesi Satış Bütçesi.....	75
Tablo 2.2. : A İşletmesi Üretim Bütçesi .....	76
Tablo 2.3. : A İşletmesi Direkt Hammadde Kullanım ve Satın Alma Bütçesi.....	76
Tablo 2.4. : A İşletmesi Direkt İşçilik Bütçesi .....	77
Tablo 2.5. : A İşletmesi Genel Üretim Maliyeti ve İlgili Nakit Çıkışı Bütçesi.....	77
Tablo 2.6. : A İşletmesi Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi .....	78
Tablo 2.6.1. : A İşletmesi Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi (Her Periyot Sonu İçin) .....	79
Tablo 2.7. : A İşletmesi Pazarlama ve Yönetim Giderleri Bütçesi .....	80
Tablo 2.8.1. : Nakit Girişleri .....	81
Tablo 2.8.2. : Nakit Çıktıları .....	82
Tablo 2.8. : A İşletmesi Nakit Bütçesi .....	83
Tablo 2.9. : A İşletmesi Proforma Gelir Tablosu .....	84
Tablo 2.10. : A İşletmesi Proforma Bilançosu .....	86
Tablo 2.11. : Bütçe Sapmaları .....	94
Tablo3.1. : KOBİ'lerin Sınıflandırılması .....	104
Tablo 3.2. : İmalat Sanayi İşletmelerinin Ölçeksel Dağılımı .....	105
Tablo 3.3. : İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Frekans Dağılımı.....	110
Tablo 3.4. : İşletmelerin Sektörlerine Göre Frekans Dağılımı .....	111
Tablo 3.5. : İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Frekans Dağılımı .....	112
Tablo 3.6. : İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Frekans Dağılımı .....	113
Tablo 3.7. : İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Frekans Dağılımı ....	114
Tablo 3.8. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Frekans Dağılımı .....	115
Tablo 3.9. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Göre Frekans Dağılımı .....	116
Tablo 3.10. : İşletmelerde Bütçe Çalışması Yapılıp Yapılmaması İle İlgili Frekans Dağılımı .....	117

Tablo 3.11. : Bütçe Hazırlanmamasının Nedenleri İle İlgili Frekans Dağılımı ....	117
Tablo 3.12. : Bütçenin Kim Tarafından Hazırlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı.....	119
Tablo 3.13. : Bütçe Hazırlanan Bölümün Hangi Üst Yönetime Bağlı Olduğu İle İlgili Frekans Dağılımı .....	119
Tablo 3.14. : İşletmedeki Bütçe Uygulamasının Amaçları İle İlgili Frekans Dağılımı.....	120
Tablo 3.15. : Bütçe Çalışmalarının Hangi Zaman Dilimi İçin Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	121
Tablo 3.16. : Bütçe Hedefleri Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlarla İlgili Frekans Dağılımı .....	122
Tablo 3.17. : Departman Bazında Bütçeleme Çalışmasının Yapılması İle İlgili Frekans Dağılımı .....	123
Tablo 3.18. : Bütçe Komitesi İle İlgili Frekans Dağılımı.....	123
Tablo 3.19. : Bütçe Takvimi İle İlgili Frekans Dağılımı.....	124
Tablo 3.20. : Bütçe Hazırlanırken Departman Sorumlularının Katılımı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	124
Tablo 3.21. : Bütçe Çalışmalarına Ne Zaman Başlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı.....	125
Tablo 3.22. : Bütçe El Kitabı İle İlgili Frekans Dağılımı.....	125
Tablo 3.23. : Teamüller İle İlgili Frekans Dağılımı .....	126
Tablo 3.24. : Bütçe İle İlgili Varsayımların Yönetim Tarafından Bildirilmesi İle İlgili Frekans Dağılımı .....	126
Tablo 3.25. : Hangi Bütçelerin Hazırlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	127
Tablo 3.26. : Hazırlanan Bütçelerin Hangi Dönemler İtibariyle Detaylandırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	128
Tablo 3.27. : Bütçe Çalışmalarının Ne Tür Bilgisayar Programı Üzerinden Yürütüldüğü İle İlgili Frekans Dağılımı .....	129
Tablo 3.28. : Satış Bütçesinin Nasıl Düzenlendiği İle İlgili Frekans Dağılımı.....	129
Tablo 3.29. : Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması İle İlgili Frekans Dağılımı .....	130

Tablo 3.30. : Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Ne Sıklıkta Karşılaştırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	131
Tablo 3.31. : Sapma Analizinin Hangi Kalemler İçin Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	131
Tablo 3.32. : Performans Raporlarının Hazırlanması İle İlgili Frekans Dağılımı .....	132
Tablo 3.33. : Sapma Analizi Sonrası Belirlenen Olumlu ve Olumsuz Farkların Bir Sonraki Bütçe Döneminde Dikkate Alınıp Alınmadığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	132
Tablo 3.34. Bütçenin Revize Edilip Edilmediği İle İlgili Frekans Dağılımı .....	133
Tablo 3.35. : Bütçe Revizyonunun Hangi Bölüm-Kişi Tarafından Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	133
Tablo 3.36.: Bütçe Revizyonunun Hangi Koşullarda Gerçekleştirildiği İle İlgili Frekans Dağılımı .....	134
Tablo 3.37. : Bütçenin Ne Sıklıkta Revize Edildiği İle İlgili Frekans Dağılımı ...	135
Tablo 3.38. : Bütçe Çalışmalarında İşletme İçi Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı .....	135
Tablo 3.39. : Bütçe Çalışmalarında İşletme Dışı Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı .....	136
Tablo 3.40. : İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Frekans Dağılımı .....	137
Tablo 3. 41. : İşletmelerin Sektörlerine Göre Frekans Dağılımı .....	138
Tablo 3.42. : İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Frekans Dağılımı .....	139
Tablo 3.43. : İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Frekans Dağılımı .....	140
Tablo 3.44. İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Frekans Dağılımı ....	141
Tablo 3.45. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Frekans Dağılımı .....	142
Tablo 3.46. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Frekans Göre Dağılımı .....	143
Tablo 3.47. : Bütçe Hazırlama - İşletme Türü Çapraz Tablosu .....	144
Tablo 3.48. : Bütçe Hazırlama – İşletme Türü İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi .....	145
Tablo 3.49. : Bütçe Hazırlama - Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu .....	145

Tablo 3.50. : Bütçe Hazırlama – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Spearman Sıra Korelasyon Katsayısı .....	146
Tablo 3.51. : Bütçe Hazırlama – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu .....	146
Tablo 3.52. : Bütçe Hazırlama – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Spearman Sıra Korelasyon Katsayısı.....	147
Tablo 3.53. : Departman Bazında Bütçeleme – Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu...	147
Tablo 3.54. : Departman Bazında Bütçeleme – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi .....	147
Tablo 3.55. : Departman Bazında Bütçeleme – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu .....	148
Tablo 3.56. : Departman Bazında Bütçeleme – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi .....	148
Tablo 3.57. : Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu .....	149
Tablo 3.58. : Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi .....	149
Tablo 3.59. : Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu .....	149
Tablo 3.60. : Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi .....	150

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. : Genel Bütçe .....	19
Şekil 1.2. : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – Faaliyet Tabanlı Bütçeleme .....	28
Şekil 2.1. : Planlama Döngüsü .....	42
Şekil 2.2. : Performans Karnesinin Planlama Süreciyle Bütünleştirilmesi .....	46
Şekil 3.1. : Araştırmanın Modeli .....	106

## GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1. : İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı .....	110
Grafik 3.2. : İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı.....	111
Grafik 3.3. : İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımı.....	112
Grafik 3.4. : İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı.....	113
Grafik 3.5. : İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Dağılımı .....	114
Grafik 3.6. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Dağılımı.....	115
Grafik 3.7. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Göre Dağılımı.....	116
Grafik 3.8. : İşletmedeki Bütçe Uygulamasının Amaçları İle İlgili Frekans Dağılımı.....	120
Grafik 3.9. : Bütçe Hedefleri Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlarla İlgili Frekans Dağılımı .....	122
Grafik 3.10. : Hazırlanan Bütçelerin Hangi Dönemler İtibariyle Detaylandırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı .....	128
Grafik 3.11. : Bütçe Çalışmalarında İşletme Dışı Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı.....	136
Grafik 3.12. : İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı .....	137
Grafik 3.13. : İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı.....	138
Grafik 3.14. : İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımı.....	139
Grafik 3.15. : İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı.....	140
Grafik 3.16. : İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Dağılımı .....	141
Grafik 3.17. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Dağılımı.....	142
Grafik 3.18. : Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Göre Dağılımı.....	143

## KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.e.	: Aynı Eser
Ar-Ge	: Araştırma Geliştirme
a.ş.	: Anonim Şirket
b.	: Birim
bs.	: Baskı
C.	: Cilt
Dİ.	: Direkt İşçilik
D.GÜM.	: Değişken Genel Üretim Maliyeti
DİMM.	: Direkt İlk Madde Malzeme
Dis.	: Direkt İşçilik Saati
GÜM	: Genel Üretim Maliyeti
İSMMMOM	: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
İSO	: İstanbul Sanayi Odası
Kg.	: Kilogram
KOBİ	: Küçük ve Orta Büyüklükte İşletmeler
Ltd.	: Limited
Paz. Sat. Dağ.	: Pazarlama, Satış Dağıtım
R.G.	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
S.GÜM.	: Sabit Genel Üretim Maliyeti
Şti.	: Şirket
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
U.K.	: Uzun - Kısa
vb.	: Ve Benzeri
Yrd.	: Yardımcısı
Y.O.	: Yükleme Oranı

## GİRİŞ

Bu tez çalışmasının amacı; işletmeler için önemli bir planlama ve kontrol aracı olan işletme bütçelerini ayrıntılı bir biçimde inceleyerek, yapılan bir araştırma ile ülkemizde imalat sanayinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde bütçe uygulamalarının düzeyini belirlemektir.

İşletme bütçesi, işletmelerin gelecek faaliyet dönemi için belirlenen politikalarının, amaçlarının, hedeflerinin sayısal ifadesidir. Bu bağlamda bütçe, işletmeler için oldukça önemli bir planlama ve kontrol aracıdır. Günümüzde yaşanan gerek ekonomik gerekse de teknolojik gelişmeler, işletmeleri yıpratıcı bir rekabet ortamı içinde bırakmıştır. Böyle bir ortamda işletmelerin varlıklarını sürdürüp, rekabet edebilmeleri için planlı hareket etmeleri şarttır. Bütçe uygulamaları ile işletmeler faaliyetlerini verimli bir biçimde planlayarak kaynaklarının etkin dağıtımını sağlarlar. Böylelikle işletmeler önlerine çıkan fırsat ya da tehditler karşısında daha bilinçli hareket edebilirler.

Bu tez çalışması, işletme bütçe sistemi konusunda yapılan kapsamlı bir literatür incelemesi ve kapsamlı bir anket çalışması ile küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde bütçe uygulamalarının durumunu ortaya koymaya çalışması açısından önem taşımaktadır.

Tez çalışması gerek literatür incelemesi gerekse de araştırma bölümlerinde imalat sanayi ile sınırlandırılmıştır. Literatür incelemesi bölümlerinde imalat yapan işletmelerde bütçe sistemi üzerinde durulmuştur. Araştırma kapsamına ise, İstanbul'da, imalat sanayinde faaliyet gösteren, İstanbul Sanayi Odası'na kayıtlı, işçi sayısı 200 ve daha az olan, elektronik posta adresi bilgisi olan işletmeler dahil edilmiştir.

Tezin hazırlanmasında öncelikle detaylı bir literatür çalışması yapılmış, araştırma bölümünde ise ülkemiz işletmelerinde bütçe uygulamalarının durumunu belirlemeye yönelik bir anket uygulanmıştır.

Tezin birinci bölümünde bütçe kavramı ve önemi, bütçenin sınıflandırılması, modern bütçe teknikleri ve bütçenin işletme fonksiyonları ile ilişkisi ele alınmıştır.

Tezin ikinci bölümünde stratejik yönetim, performans karnesi ve bütçeleme ilişkisi, bütçe hazırlama süreci, genel bütçenin hazırlanması, bütçe kontrolü ve revizyonu konuları açıklanmıştır.

Tezin üçüncü bölümünde ise Türkiye’de imalat sanayinde faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli işletmelerde bütçe uygulamalarının durumunu belirlemeye yönelik bir araştırma yer almaktadır. Yapılan anket çalışmasının verilerinin frekans dağılımları sunulmuş, oluşturulan hipotezler ki-kare analizi, spearman sıra korelasyonu gibi çeşitli istatistik yöntemlerle analiz edilmiştir. Son olarak, araştırma ile ilgili sonuç ve öneriler açıklanmıştır.

# 1. BİRİNCİ BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇELERİ

Bu bölümde; bütçe kavramı, işletmelerde bütçeleme çalışmalarının önemi, işletme bütçelerinin temel ilkeleri, sınıflandırılması, modern bütçe teknikleri, işletme bütçeleri ile yönetim fonksiyonları ve muhasebenin ilişkisi konuları ele alınmıştır.

## 1.1. Bütçe Kavramı

Günümüz koşullarında bir işletmenin yönetim sürecinde başarılı olabilmesi; işletme yönetiminin temel fonksiyonları olarak bilinen planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarının işletmenin amaçlarını gerçekleştirecek şekilde yerine getirmesine bağlıdır. Globalleşme ile ülkeler arasındaki sınırlar ortadan kalkmış; ekonomik ve teknolojik olarak büyük bir gelişme sağlanmıştır. Bu doğrultuda işletme yönetimlerine düşen sorumluluklar çoğalmış ve işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için planlı hareket etmeleri şart olmuş; bütçe, bütçeleme kavramlarının önemi giderek artmıştır.

Bütçe kelimesinin kökeni Fransızca deri torba veya para çantası anlamına gelen “bougette” kelimesine dayanmakta ve İngilizceye “budget” kelimesi ile yerleşmiş bulunmaktadır.<sup>1</sup> Türkçe’de ise “bütçe” kelimesi sözlük anlamı olarak; devletin, bir kuruluşun, bir aile veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerin tümünü ifade etmektedir.<sup>2</sup>

İşletme bütçesi terimi bütçe kavramından doğmuş olup, literatürde çeşitli şekillerde tanımlanmıştır. Bu bağlamda işletme bütçesi, işletmelerin üst yöneticileri tarafından

---

<sup>1</sup> Yüksel Koç Yalkın, **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1989, s. 14.

<sup>2</sup> (çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr>, Eylül 2007.

gelecek bir faaliyet dönemi için belirlenen politikaların, amaçların, hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir.<sup>3</sup>

İngiltere Maliye ve Endüstri Muhasebeciliği Enstitüsü de işletme bütçesini şöyle tanımlamıştır: “Önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir.”<sup>4</sup>

İşletme bütçesi, işletmelerin rakamlarla ifade edilmiş hareket planıdır. İşletme bütçesi; işletmenin bütün bölümlerinin belli bir zaman dilimi için hedeflerini ortaya koyar ve sonuçta ulaşılması beklenen kârı, nakit akışlarını ve finansal durumu gösterir.<sup>5</sup>

İşletme bütçesi, işletmenin gelecekteki amaçlarını ve faaliyetlerini belirleyen finansal bir plandır.<sup>6</sup>

Yukarıdaki tanımlamaları çeşitlendirmek mümkündür. Tüm tanımlamalar doğrultusunda işletme bütçelerinin önemli bir planlama ve kontrol aracı olduğu ortaya çıkmaktadır.

Günümüzde literatürde, “işletme bütçeleri” terimi ile “kâr planlaması ve kontrol” terimi eş anlamda kullanılmaktadır. Geniş anlamda, kâr planlaması ve kontrolü, yönetimin planlama, koordinasyon ve kontrol sorumluluğunu yerine getirmesini amaçlayan sistematik ve formüle edilmiş bir yaklaşım olarak tanımlanabilir.<sup>7</sup> İşletme bütçesi de işletmenin tamamını kapsayan yönetsel ve finansal bir plandır.

---

<sup>3</sup> Vasfi Haftacı, **İşletme Bütçeleri**, 4. bs., İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2005, s. 1.

<sup>4</sup> Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, “**Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**”, 1. bs, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999, s. 334.

<sup>5</sup> Kamil Büyükmirza, “**Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**”, 11. bs., Ankara, Gazi Kitabevi, 2007, s. 663-664.

<sup>6</sup> Maryanne M. Moven, Don R. Hansen, “**Management Accounting**”, 1. bs., ABD, The Thomson Corporation, 2006, s. 310.

<sup>7</sup> Glenn Welsch, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon, **Budgeting, Profit Planning and Control**, 5. bs., ABD, Prentice-Hall International Inc., 1988, s. 1.

## 1.2. İşletmelerde Bütçelemenin Önemi

Bütçeleme, işletme bütçelerinin hazırlanabilmesi için gerekli tekniklere ve yöntemlere verilen genel bir addır. Bütçeleme eylemi sonucunda işletme bütçesi oluşur.<sup>8</sup> Bütçeleme, yöneticilerin kaynak ayırma kararlarına, çeşitli stratejiler geliştirmelerine, kaynak ve kullanım yerlerinin tanımlanmasına büyük katkıda bulunur.<sup>9</sup>

Bütçelemede temel amaç, işletme faaliyetlerini en verimli şekilde planlamak ve geleceğe yönelik kararlarda yöneticilere yardımcı olmaktır.<sup>10</sup> Bütçeleme ile en iyi sonuçların alınacağı hedefler ve bu hedeflere ulaşabilmek için yapılması gerekenler saptanır. Belirlenen hedef ve yöntemlerin bütçe çalışmaları yardımıyla alt kademelere iletilmesi ve çalışanların kendilerinden beklenen performans hakkında bilgi sahibi olması amaçlanır. Ek olarak; bütçeleme çalışmalarıyla işletmenin uzun-kısa vadeli planları ile departmanları arasında uyum sağlanması hedeflenir. Düzenlenen bütçe aynı zamanda bir başarı değerlendirme aracıdır.

Günümüzde yeni teknolojilerin ortaya çıkışı, elektronik ticaretin gelişimi, piyasa koşullarının hızlı değişimi ve benzer pek çok unsur hemen hemen her iş alanını önemli bir biçimde etkilemektedir. Bu koşullarda hızlı ve doğru karar alabilen işletmeler büyük bir rekabet avantajı elde etmektedirler. Bu noktada, zorlu piyasa koşullarında varlığını koruyup, gelişmek isteyen işletmelerin bütçe uygulamalarına verdikleri önem giderek artmaktadır.

İşletme yönetiminin bütçeleme faaliyetlerinden edindiği fayda ve hizmetler, işletme bütçelerinin değerini, başarısını gösterir. Eğer işletmenin bütçe uygulamalarından sağladığı fayda düşük düzeyde ise, bu durum işletme bütçelerinin zayıf yönlerine

---

<sup>8</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 1.

<sup>9</sup> Fatih Yılmaz, "İşletmelerde Bütçeleme", **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMO Yayınları, sayı 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, s. 75.

<sup>10</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 341.

dayandırılabilir. İşletme bütçelerinin zayıf yönlerini dört madde olarak sıralamak mümkündür.<sup>11</sup>

- İşletme bütçeleri tahminlere dayanır. Yapılan tahminlerin doğruluk derecesi bütçeyi güçlendirir ya da zayıflatır.
- İş hayatı dinamiktir. Mevcut koşullar her zaman için değişim gösterebilir. Bu nedenle bütçe uygulamaları sık sık gözden geçirilerek değişime uydurulmalıdır.
- İşletmede bütçe uygulamaları kendiliğinden işlemez. Başarılı bir bütçe uygulaması için işletmede bütçe bilincinin geliştirilmesi ve bütçenin beşeri yönüne ağırlık verilmesi gereklidir.
- İşletme bütçeleri yönetim faaliyetlerinin etkin bir biçimde yerine getirilmesinin önemli araçlarından biridir.

Yukarıda açıklananlar dışında; bütçe uygulamalarından beklentinin çok yüksek olması, yetersiz organizasyon, yetersiz muhasebe uygulamaları, uygunsuz denetim ve yönetim, geçmişe ilişkin veri eksikliği, üretim ve stoklar arasında uyumlaştırmanın sağlanamaması vb. gibi nedenler de bütçenin başarısızlığının nedeni olabilir. Bütçe uygulamalarından istenen verimin sağlanabilmesi için belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekir.

### **1.3. İşletme Bütçelerinin Temel İlkeleri**

İşletme bütçelerinde başarının ve etkinliğin artırılmasında temel koşul; bütçe çalışmalarının belli ilkelere uygun olarak gerçekleştirilmesidir. Söz konusu ilkeler iyi bir şekilde anlaşılıp uygulandığında, işletme bütçeleri yönetime verimli olarak hizmet eder. İşletme bütçelerinin ilkelerinin sayısı hakkında literatürde tam bir görüş birliği olmamakla birlikte aşağıda temel olanlarına yer verilmiştir.

---

<sup>11</sup> Haftacı, a.g.e., s. 7-8.

- Yönetimin Desteği İlkesi
- Örgütsel Uyum İlkesi
- Katılımcılık İlkesi
- Sorumluluk Muhasebesi İlkesi
- Gerçekçilik İlkesi
- Esnek Uygulama İlkesi
- İzleme İlkesi

Her bir ilke aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

### **1.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi**

Yönetimin desteği ilkesine göre, işletmede bütçenin sadece bir muhasebe raporu değil, aynı zamanda ve öncelikle bir yönetim aracı olduğu görüşü tüm çalışanlarca benimsenmeli ve bütçe çalışmaları yöneticiler tarafından tam olarak desteklenmelidir.<sup>12</sup> Özellikle üst düzey yönetim tarafından bütçe çalışmalarına zaman ayrılmalı ve gereken destek sağlanmalıdır; aksi halde bütçe çalışmalarının başarıya ulaşması söz konusu olamaz.

### **1.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi**

Örgütsel uyum ilkesine göre, bütçe çalışmaları, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş sağlıklı bir örgüt yapısına dayanmalıdır. İşletme bütçelerinde belirlenen amaçlar, politikalar ve planlar çalışanlar tarafından uygulamaya konulup gerçekleştirileceğinden işletme bütçeleri, yetki ve sorumluluk merkezleri itibariyle düzenlenip uygulamaya konulmalıdır.<sup>13</sup> Ancak bu şekildeki bir düzenleme ile bütçenin bir başarı değerlendirme aracı olarak kullanımı sağlanabilir.

Etkin bir raporlamanın yapılabilmesi ve kontrol işlevinin yerine getirilebilmesi için bütçenin, işletmedeki muhasebe hesap planına uygun olarak düzenlenmesi de son

---

<sup>12</sup> Büyükmirza, **a.g.e.**, s. 668.

<sup>13</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 5.

derece önemlidir.<sup>14</sup> Örneğin, işletmede üretimde birden fazla hammadde kullanılıyor ise, hammadde bütçesi düzenlenirken her bir hammadde bazında ayrı ayrı miktar ve tutar bütçelerinin düzenlenmesi, sonuçların çok daha açık görülmesini sağlayarak etkin bir kontrole olanak verecektir. Benzer şekilde işletmede satışlar ana hesabının altında mamul türüne, satış bölgesine, satış türüne göre ayrımlar söz konusu ise, satış bütçesi oluşturulurken de bu ayrımlar dikkate alınarak satışla ilgili bütçeler hazırlanmalıdır. Böylelikle gerek mamul, gerek satış bölgesi, gerekse de satış türü temelinde başarı daha iyi değerlendirilebilecektir.

### **1.3.3. Katılımcılık İlkesi**

Katılımcılık ilkesi, bütçenin hazırlanmasında tüm yönetim kademelerinin katılımının, bütçelerde belirlenen amaçların ve planlarının gerçekleştirilmesi açısından şart olduğunu ifade eder.

Sağlıklı işletme bütçeleri, bütçe yöneticileri, mali işler ve muhasebe yöneticileri, istatistikçiler, ekonomistler ve işletmedeki diğer bölüm yöneticilerinin yakın işbirliği ile düzenlenir. Bütçe yöneticilerinin görevi bütçeyi hazırlamak değildir. Bütçe yöneticilerinin görevi bütçenin hazırlanması ve uygulanmasına ilişkin konularda koordinatörlük ve danışmanlık yapmaktır.<sup>15</sup> Bu ilke doğrultusunda işletmedeki her seviyedeki yöneticinin işletme bütçelerinin düzenlenmesine katılımı, işletme içinde önemli bir işbirliğini ve iletişimi sağlar. Bütçeleme çalışmalarının başarısı açısından katılımın planlı ve sürekli olması şarttır.

### **1.3.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi**

Sorumluluk muhasebesi ilkesine göre, işletmenin muhasebe sistemi, yönetimin planlama ve kontrol gereksinimine karşılık verecek biçimde olmalıdır. Bu nitelikleri taşıyan muhasebe, sorumluluk muhasebesidir. Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları ve sorumlu yöneticileri esas

---

<sup>14</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 338.

<sup>15</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 35.

olarak sınıflar.<sup>16</sup> İşletme yönetiminin başarısında planlama ve kontrol faaliyetlerinin rolü arttıkça sorumluluk muhasebesi de daha fazla önem kazanmıştır.

Sorumluluk muhasebesi uygulamalarına göre, bir sorumluluk merkezinin yöneticisi, birimin girdileri veya çıktıları ile ilgili belli kararları vermekten sorumludur. Bu bağlamda bir sorumluluk merkezi aynı zamanda bir karar merkezidir. Sorumluluk muhasebesinin temel işlevleri arasında yöneticilerin, hakkında karar verebildiği faktörlerle ilgili muhasebe bilgilerinin de o yöneticiler itibariyle toplanması ve rapor edilmesi yer alır.<sup>17</sup>

İşletme bütçeleri hazırlanırken bu ilke doğrultusunda sorumluluk merkezleri esas alınır. Böylelikle sorumluluk merkezi yöneticilerinin planlanan amaçlara ne ölçüde ulaşmış ulaşılmadığı belirlenebilir.

### 1.3.5. Gerçekçilik İlkesi

Gerçekçilik ilkesi ile amaçlanan; bütçedeki rakamların, ulaşılması çok zor olup personeli yıldırmayacak veya aksine çok kolay olup personeli tembelliğe sevk etmeyecek verimlilik düzeylerini esas olarak belirlenmesidir.<sup>18</sup> İşletme bütçelerinin başarısı, rakamların gerçekçi olarak belirlenmesi ile yakından ilgilidir.

İşletme içinde kimi yöneticiler, çeşitli nedenlerle bütçe rakamlarını gerçekçi rakamların dışında belirleme eğiliminde olabilirler. Bu durumu engellemek için alınacak temel önlemler şu şekilde özetlenebilir:<sup>19</sup>

- Sistemli ve sürekli bir bütçe eğitimi ile farklı bölümlere ait planların birbirleri ile ilişkisi, birbirleri üzerindeki etkileri gösterilmelidir.
- Bütçe kontrol sistemi, hem olumlu hem de olumsuz farkları aynı özen ile incelemeli ve sorgulamalıdır.

---

<sup>16</sup> A.e., s. 36.

<sup>17</sup> Nasuhi Bursal, Yücel Ercan, “Maliyet Muhasebesi”, 9. bs., İstanbul, Der Yayınları, 2002, s. 451.

<sup>18</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 669.

<sup>19</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 40.

- Bütçe ödeneklerinin onayı, tüm yönetim düzeylerinde gerçekçi nedenlere dayandırılmalıdır.

### **1.3.6. Esnek Uygulama İlkesi**

Esnek uygulama ilkesi, gerekli görülen durumlarda ve değişen koşullar karşısında işletme bütçelerinin değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini ifade eder.<sup>20</sup>

İşletme bütçeleri tahmin içerdiğinden kimi zaman bazı unsurların gözden kaçtığı ya da uygun şekilde değerlendirilmediği olabilir. Bu gibi durumlarda bütçede gerekli düzeltmeler yapılır. Ancak bütçenin herhangi bir noktasında yapılan düzeltmenin, ilgili diğer bölümlerde de düzeltme gerektireceği dikkate alınmalıdır.

### **1.3.7. İzleme İlkesi**

İzleme ilkesi doğrultusunda, iyi ve kötü performans aynı derecede araştırılmalı ve yönetim tarafından bilinmelidir. Bütçelerden işletme faaliyetlerini izlemeye yararlanılmalı ve bütçeler dinamik bir yönetim aracı olarak kabul edilmelidirler.<sup>21</sup> İzleme ilkesi dikkate alındığı sürece gerek bütçenin gerekse de işletme çalışanlarının verimi artabilecektir.

## **1.4. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması**

İşletme bütçelerini konularına, sorunları ele alış biçimlerine, amaçlarına, teknik yapılarına, kapsamlarına, rakamlarının niteliğine ve başlangıç rakamlarına göre sınıflandırmak mümkündür. Tablo 1.1.'de söz konusu ölçütlere göre sınıflandırılmış olan bütçe türleri bir bütün olarak gösterilmiştir.

---

<sup>20</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 6.

<sup>21</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 340.

**Tablo 1.1. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması**

<b>Sınıflandırma Esası</b>	<b>Bütçe Türü</b>
Konuları Açısından	Gelir Bütçeleri
	Gider Bütçeleri
Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından	Proje Bütçeleri
	Dönem Bütçeleri
Amaçları Açısından	Program Bütçeleri
	Faaliyet Bütçeleri
Teknik Yapıları Açısından	Durağan Bütçeler
	Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler
	Esnek Bütçeler
Kapsamları Açısından	Bölümsel Bütçeler
	Genel Bütçe
Rakamların Niteliği Açısından	Miktar Bütçeleri
	Tutar Bütçeleri
Başlangıç Rakamları Açısından	Geleneksel Bütçe
	Sıfır Tabanlı Bütçe

Aşağıda her bir bütçe türüyle ilgili açıklamalara yer verilmiştir.

#### **1.4.1. Konuları Açısından İşletme Bütçeleri**

Konuları açısından işletme bütçeleri, **gelir** ve **gider bütçeleri** olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **1.4.1.1. Gelir Bütçeleri**

Faaliyet sonuçlarının maliyet-ürün ilişkisi yanında hasılat açısından da tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçeler “gelir bütçesi” olarak adlandırılır.<sup>22</sup> Bu tür bütçelere örnek olarak satış türlerine, satış bölgelerine, ürün gruplarına göre satış bütçesi, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar bütçesi verilebilir.

<sup>22</sup> Alparslan Peker, “Modern Yönetim Muhasebesi”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 53, İstanbul, 1988, s. 368.

#### 1.4.1.2. Gider Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının yalnızca üretilen ürün ya da hizmet ile üretimin maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçeler “gider bütçesi” olarak adlandırılır.<sup>23</sup> Satılan mamul maliyeti bütçesi, direkt hammadde, direkt işçilik bütçeleri, pazarlama satış dağıtım giderleri bütçesi bu tür bütçeye örnek olarak gösterilebilirler.

Bütçelerin bu şekildeki sınıflandırılması, işletmenin örgütsel yapısıyla da yakından ilgilidir. İşletmede bir maliyet ya da gider merkezi şeklinde örgütlenmiş bir bölümün bütçesi yalnız üretilen ürün ile maliyeti arasındaki ilişkiyi konu edinirken; gelir merkezi şeklinde örgütlenmiş bölümün bütçesi gider ve hasılat akışlarını bir bütün olarak ele alır.<sup>24</sup>

#### 1.4.2. Sorunları Ele Alış Biçimi Açısından İşletme Bütçeleri

Sorunları ele alış biçimine göre bütçeler, **proje bütçeleri** ve **dönem bütçeleri** olmak üzere ikiye ayrılır.

##### 1.4.2.1. Proje Bütçeleri

Bütçe hedefi olarak belli bir projenin tamamlanmasını hedef alan bütçeler, proje bütçesi olarak isimlendirilirler.<sup>25</sup> Bu tür bütçenin kapsadığı zaman, projenin gerçekleştirilme süresine göre değişir.

Proje yöneticisi kimi zaman işletme içindeki çeşitli fonksiyonel departmanlardan personel ve diğer kaynak ihtiyacını karşılayabilir. Bu gibi bir durumda proje bütçesi, söz konusu departmanın bütçelenmiş miktarlarını içerir. Bu nedenle bütçe

---

<sup>23</sup> A.e., s. 368.

<sup>24</sup> A.e., s. 369.

<sup>25</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 348.

hazırlanırken, proje bütçesinin kendisine kaynak sağlayan departmanın bütçesi ile uyumlu olması son derece önemlidir.<sup>26</sup>

#### **1.4.2.2. Dönem Bütçeleri**

Faaliyet sonuçlarının işletme yönetimi tarafından belirlenen dönemler için tahmin ve değerlemesini içeren bütçeler dönem bütçeleri olarak isimlendirilir.<sup>27</sup> Bütçe, esas olarak yıllık hazırlanmakla birlikte, dönem bütçeleri gereksinmeye göre altı aylık, üç aylık, aylık ya da daha kısa periyotlarla hazırlanabilir.

#### **1.4.3. Amaçları Açısından İşletme Bütçeleri**

Amaçları açısından işletme bütçeleri, **program bütçeleri** ve **faaliyet bütçeleri** olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **1.4.3.1. Program Bütçeleri**

Program bütçe, işletmenin gelecek faaliyet dönemi için öngördüğü temel programları içerir. İşletmenin planlarını gerçekleştirmek için giriştiği her faaliyet bir programdır. Bu durumda her mamul ya da mamul grubu bir program olduğu gibi, bir araştırma geliştirme faaliyeti, bir eğitim programı, bir reklam kampanyası gibi faaliyetler de birer programdır. Bu tür bütçede işletmenin tüm gelir ve giderleri programlar itibarıyla sınıflandırılır.<sup>28</sup> Sözgelimi sıvı ve toz deterjan üretimi yapan bir işletmeyi ele aldığımızda; sıvı ve toz deterjan grupları ayrı birer programdır. Aynı işletmenin konusuyla ilgili olarak yapacağı araştırma geliştirme çalışmaları ve düzenleyeceği reklam kampanyası da birer programdır. Eğer işletme gelecek dönem planlamasında, kendi alanıyla ilgili bir fuara katılmayı amaçlıyorsa, bu durum da ayrı bir program bütçe olarak düşünülebilir.

---

<sup>26</sup> Robert N. Anthony, David F. Hawkins, Kenneth A. Merchant, **Accounting: Text & Cases**, 11. bs., ABD, McGraw-Hill Companies, 2004, s. 778.

<sup>27</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 9.

<sup>28</sup> Cudi Tuncer Gürsoy, **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 1. bs., İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları 1997, s. 623.

Program bütçe türü ile yönetim, programları birlikte ve ayrı ayrı değerlendirme imkânına sahip olur.

Program bütçede çoğunlukla fayda-maliyet ilişkisi net olarak saptanamadığından, belli programların gerçekleşmesi, ulaşılabacak sonuç olarak ele alınır.<sup>29</sup> Program bütçenin hazırlanmasında verilerinin düzenli bir şekilde toplanabilmesi ve değerlendirilmesi açısından, işletmede etkin bir muhasebe düzeninin olması son derece önemlidir.

#### **1.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri**

Faaliyet bütçeleri, gelir/gider ilişkisinin net bir şekilde, kısa sürede ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyetlerin bütçelenmesi ile oluşurlar.<sup>30</sup>

Faaliyet bütçeleri düzenleniş şekillerine göre iki bölüme oluşur:<sup>31</sup>

- A) Sorumluluk Bütçeleri
- B) Mamul Hatlarını ve Satış Bileşimlerini Programlama Bütçeleri

Sorumluluk bütçesinde işletmenin öngördüğü faaliyetler sorumlu bölümlere göre gruplandırılır.

Sorumluluk bütçesi, maliyet unsurlarına göre bölümlenir. Maliyet unsurlarına örnek olarak hammadde, işçilik, malzeme, bakım, alt yapı hizmetleri vb. verilebilir. Bu bölümlenme özellikle sorumluluk merkezlerinin performansının değerlendirilmesi açısından oldukça faydalıdır.<sup>32</sup> Sorumluluk bütçesi, gerçekleşen faaliyet sonuçlarının karşılaştırılabileceği performansı belirler.

---

<sup>29</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 348.

<sup>30</sup> **A.e.**, s. 348.

<sup>31</sup> Peker, **a.g.e.**, s. 371.

<sup>32</sup> Anthony, Hawkins, Merchant, **a.g.e.**, s. 778.

Mamul hatlarını ve satış bileşenlerini programlama bütçeleri ise, üretim ve satış bütçeleri arasında optimal sonucu verecek araştırmaları yapma amaçlıdır. Bu tür bütçelerde ürünün maliyeti ve getireceği hasılat diğer seçeneklerle karşılaştırılır.<sup>33</sup>

#### **1.4.4. Teknik Yapıları Açısından İşletme Bütçeleri**

Teknik yapıları açısından işletme bütçeleri, **durağan bütçeler**, **karşılaştırmalı durağan bütçeler** ve **esnek bütçeler** olmak üzere üçe ayrılır.

##### **1.4.4.1. Durağan Bütçeler**

Gelecekteki belli bir faaliyet hacmi esas alınarak sadece bu faaliyet hacmi için yapılan bütçeye durağan ya da sabit bütçe adı verilir.<sup>34</sup> Faaliyet hacmi direkt olarak üretim miktarı ile ifade edilebileceği gibi direkt işçilik saati, makine saati gibi ölçütlerle de temsil edilebilir. Örneğin bir üretim işletmesi, durağan bütçesini on bin adetlik planlanan üretim miktarına ya da yirmi bin direkt işçilik saati veya makine saati olarak planlanan üretim zamanına göre oluşturabilir.

Durağan bütçeler tek bir faaliyet hacmine göre hazırlandığından hacim değişmelerine karşı duyarlı değildirler. Ancak yalın olduklarından uygulama kolaylığına sahiptirler.

##### **1.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler**

Alternatif bütçe adı da verilen bu tür bütçeler, farklı faaliyet hacimleri için hazırlanmış bir dizi durağan sayısal plandan oluşur.<sup>35</sup> Diğer bir ifade ile bu tür bütçelerde, en çok gerçekleşme olasılığı olan birden çok durağan bütçe yan yana getirilmiş olur. Daha sonra belli bir dönemin başlamasıyla yöneticilere, hangi bütçeyi temel alacakları açıklanır.

---

<sup>33</sup> Peker, **a.g.e.**, s. 371.

<sup>34</sup> S. Sadi Işıklılar, **İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama**, 1. bs, İstanbul, Beta Basım A.Ş., 1997, s. 211.

<sup>35</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 11.

Gerçekleşme olasılığı yüksek olan birden fazla faaliyet hacmine göre farklı durağan bütçelerin hazırlanarak sonuçlarının ortaya konmuş olmasının çeşitli faydaları vardır. Eğer işletme planlanmış faaliyet hacmine her hangi bir sebeple ulaşamaz veya bunu aşacak gelişmeler ortaya çıkarsa, bu farklılıkların bütçe sonuçlarına nasıl etki edeceğinin önceden bilinmesi, yönetim için alternatif önlem ve politikalara hazırlıklı olması açısından oldukça önemlidir.<sup>36</sup>

#### **1.4.4.3. Esnek Bütçeler**

Esnek bütçeler, farklı faaliyet hacimlerine göre değişen tahmini rakamları gösterirler. Bu tür bütçeler yönetsel kontrol sürecinin bir evresi olarak, gerçekleşen sonuçlarla bütçelenmiş sonuçların karşılaştırılmasını sağlar. Bu doğrultuda aradaki farkların belirlenerek gerekli önlemlerin alınmasına yardımcı olurlar.<sup>37</sup>

Esnek bütçe uygulamalarının çeşitli yararları vardır. Sözgelimi işletme kimi zaman planlamış olduğu faaliyet hacmine ulaşamaz ya da bu hacmi aşar. Bu gibi durumların bütçe sonuçlarını nasıl etkileyeceğinin önceden bilinmesi, yönetim açısından çeşitli önlemlerin alınmasına yardımcı olur.

#### **1.4.5. Kapsamları Açısından İşletme Bütçeleri**

Kapsamları açısından işletme bütçeleri, bölümsel bütçeler ve genel bütçe olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **1.4.5.1. Bölümsel Bütçeler**

Bölümsel bütçeler, işletmenin belirli faaliyet ve bölümlerini esas alan bütçe türleridir. Literatürde kimi zaman kısım bütçeleri olarak da yer almaktadır.<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Işıklılar, **a.g.e.**, s. 211.

<sup>37</sup> Anthony, Hawkins, Merchant, **a.g.e.**, s. 778.

<sup>38</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 348 -349.

Bölümsel bütçelere örnek olarak satış bütçesi, satın alma bütçesi, yönetim giderleri bütçesi vb. verilebilir.

#### 1.4.5.2. Genel Bütçe

Genel bütçe, işletmenin bütününe ele alan, bir başka ifadeyle işletmenin bölümsel bütçelerinin bir araya gelmesi ile oluşan bütçedir. Genel bütçeye ana bütçe adı da verilir.

Genel bütçe, bölümsel bütçelerden oluştuğuna göre, genel bütçeye ulaşabilmek için bölümsel bütçeler arasında bir uyumlaştırma sağlanması şarttır. Bu uyumlaştırmanın gerçekleştirilebilmesi için de bölümsel bütçelemeye, bölümler ve işlevler arası ilişkileri göz önünde bulundurarak başlamak gerekir.<sup>39</sup>

Bütçeleme faaliyetlerine genel olarak, ana sorunu oluşturduğu gerekçesi ile satış bütçesinden başlanır. Bu varsayım tam rekabet ve/veya alıcı pazarının hakim olduğu iktisadi yapılar için doğrudur. Ancak kimi zaman arzın düşük, talebin yüksek olduğu piyasa koşulları söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda satış hacminin planlanması önemini yitirir; finansman ya da üretim unsurları daha önemli konuma geçer.<sup>40</sup> Bütçelemenin daha gerçekçi olabilmesi için, piyasa koşullarının çok iyi bir biçimde analiz edilerek, bütçelemeye hangi noktadan başlanacağıнын belirlenmesi oldukça önemlidir.

Genel bütçe, temel olarak üç bölümden oluşur:<sup>41</sup>

1. Gelecek yılın planlanan faaliyetleri için gerekli harcamaları, stoklardaki değişimi ve satışları gösteren faaliyet bütçesi,
2. Gelecek yılın beklenen kaynaklarını ve nakit kullanımını gösteren nakit bütçesi,

---

<sup>39</sup> Peker, **a.g.e.**, s. 374.

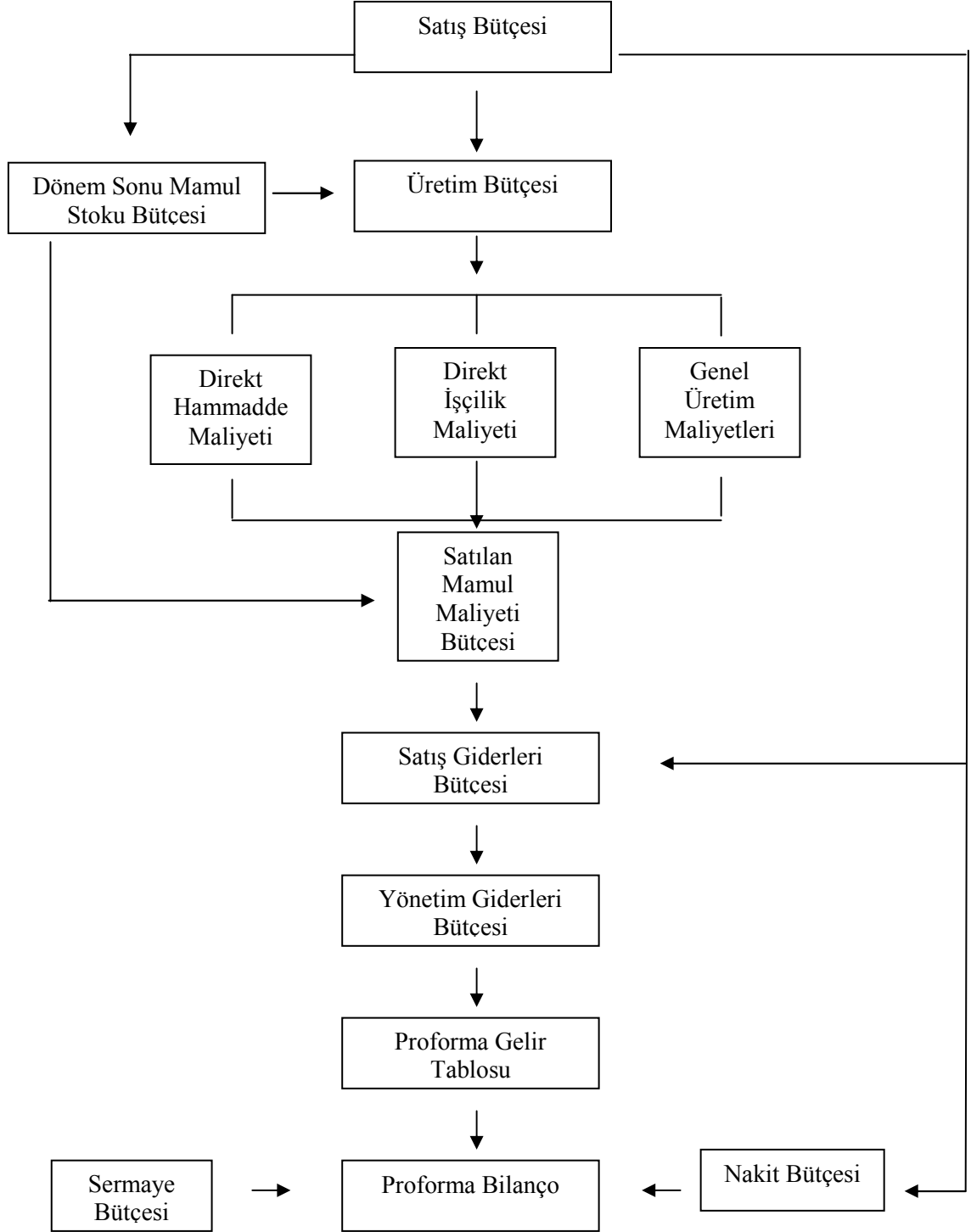
<sup>40</sup> **A.e.**, s. 375.

<sup>41</sup> Anthony, Hawkins, Merchant, **a.g.e.**, s. 776.

3. Gelecek yılın mal, gayrimenkul, demirbaş ve teçhizat değişimini gösteren sermaye harcamaları bütçesidir.

Aşağıda Şekil 1.1.'de genel bütçenin bölümleri ve işleyişi gösterilmiştir. Buna göre, temel olarak öncelikle satış bütçesi hazırlanmakta, ardından direkt hammadde, direkt işçilik ve genel üretim maliyetleri bütçeleri ile dönem sonu stoku bütçesini de içine alan üretim bütçesi oluşturulmakta, daha sonra sırasıyla satılan mamul maliyeti, satış giderleri, yönetim giderleri, yatırım ve nakit bütçeleri hazırlanarak proforma gelir tablosu ve bilançonun oluşturulmasıyla süreç son bulmaktadır.

Şekil 1.1. Genel Bütçe



*Kaynak : Jae K. Shim, Joel G. Siegel, Budgeting Basics & Beyond, 2. bs., ABD, John Wiley & Sons Inc., 2005, s. 79.*

#### **1.4.6. Rakamların Niteliği Açısından İşletme Bütçeleri**

Rakamların niteliği açısından işletme bütçelerini, miktar bütçeleri ve tutar bütçeleri olmak üzere ikiye ayırmak mümkünse de genel bütçe hazırlanırken her iki bütçe türünden de birlikte yararlanılır.

##### **1.4.6.1. Miktar Bütçeleri**

Geleceğe ilişkin faaliyet sonuçlarının, miktar açısından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçeler miktar bütçeleri olarak isimlendirilir.<sup>42</sup> Bu tür bütçelere örnek olarak hammadde ve üretim miktarları bütçeleri verilebilir.

##### **1.4.6.2. Tutar Bütçeleri**

Geleceğe ilişkin faaliyet sonuçlarının, parasal açıdan tahmin ve değerlemesinin yapıldığı bütçeler tutar bütçeleri olarak isimlendirilir.<sup>43</sup> Satış bütçesi, üretilen mamul maliyeti bütçesi, faaliyet giderleri bütçesi, nakit bütçesi bu tür bütçelere örnek olarak verilebilir.

#### **1.4.7. Başlangıç Rakamları Açısından İşletme Bütçeleri**

Başlangıç rakamlarına göre işletme bütçeleri, geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **1.4.7.1. Geleneksel Bütçe**

Geleneksel bütçe uygulamasında hareket noktası, bir önceki dönemin bütçesi ve gerçekleşen harcama düzeyidir.

---

<sup>42</sup> Haftacı, a.g.e., s. 13.

<sup>43</sup> A.e., s. 13.

Geleneksel bütçe hazırlanırken temelde önceki döneme ait bütçe rakamları ve gerçekleştirmeler ele alınır. Buna ek olarak yeni dönemle ilgili beklentiler de göz önünde bulundurulurken yapılan düzeltmelerle bir tür “trend uzatması” gerçekleştirilir. Böylelikle yeni dönem bütçesi, geçmiş dönem bütçesinden etkilenmiş olur.<sup>44</sup> Diğer bir ifade ile geleneksel bütçe, önceki dönemin gerçeğini yansıtır; işletme ve yöneticilerinin içinde buldukları zaman ya da gelecek yerine, geçmişe daha fazla odaklanmalarına sebep olur.<sup>45</sup>

Geleneksel bütçe, işletme içinde oldukça zaman alıcı ve maliyetli bir uygulamadır. Bu nedenle günümüzde işletmeler ya mevcut sistemlerinden en iyi şekilde yararlanabilmek için iyileştirme çalışmaları yapmakta ya da katılımcı bütçe, sürekli bütçe, faaliyet tabanlı bütçe, bütçe ötesi yaklaşımı gibi modern yöntemlere yönelmektedirler.

#### **1.4.7.2. Sıfır Tabanlı Bütçe**

Sıfır tabanlı bütçe uygulaması, geleneksel bütçe uygulamasının eksikliklerini gidermeye yönelik olarak 1970 yılında Peter A. Pyhrr tarafından geliştirilmiştir. Sıfır tabanlı bütçeleme, uzun süreli işletme planları ve planlama amaçlarına uygun olarak, gelecek bütçe dönemi faaliyetlerinin, kaynakların kullanımına yönelik olarak savunulması, incelenmesi ve değerlendirilmesi işlevlerini kapsayan bir yönetim aracı olarak tanımlanabilmektedir.<sup>46</sup> Sıfır tabanlı bütçe uygulaması, işletme faaliyetlerinin fayda veya zararının anlaşılabilmesi için geliştirilmiş bir tekniktir.

Geleneksel bütçe uygulamasında genellikle yapılan, bir önceki yılın harcamalarını esas alıp, gelecek yılın bütçe harcamaları için belli bir enflasyon oranı ile bir artış getirmek ve ayrıca yeni programlar için ek harcamalar öngörmektir. Bu uygulamada dikkatler genellikle yeni programlarla ilgili harcama isteklerine yönelmekte, geçmiş

---

<sup>44</sup> Peker, a.g.e., s. 373.

<sup>45</sup> Saad Maniar, Budgeting-Exceeding The Expectations, (çevrimiçi)  
[http://www.dqg.org/dqg/admin/data/File/QQ%20Sep%202007/AGN%20MAK\\_Article.pdf](http://www.dqg.org/dqg/admin/data/File/QQ%20Sep%202007/AGN%20MAK_Article.pdf), Ekim 2007.

<sup>46</sup> Mustafa Aysan, İsmail Hakkı Albayrak, **Sıfır Tabanlı Bütçeleme : İlkeler ve Uygulama**, İ.Ü.İşletme Fakültesi Yayın No: 33, İstanbul, 1979, s. 1.

dönemlerden süregelen harcamalar irdelenmeden veri olarak kabul edilmektedir.<sup>47</sup> Sıfır tabanlı bütçe uygulamasında ise, her dönem işe yeniden başlamak söz konusudur. Bir başka ifade ile, her dönem her faaliyet en ince ayrıntısına kadar incelenir ve her ayrıntının işletme için gerekli olduğu kanıtlanır.

Pyhrr'a göre, sıfır tabanlı bütçe uygulaması sıfırdan başlayıp, her bütçe yılı için tüm faaliyetlerin ve bunların önceliklerinin yeniden saptanmasını ve kaynakların faaliyetler arasında yeniden dağıtımını gerektirmektedir.<sup>48</sup>

Sıfır tabanlı bütçelemenin temel varsayımı, daha fazla harcamayı haklı gösterecek bir neden olmadıkça her bir programa "sıfır" lira harcanacağıdır.<sup>49</sup> Söz konusu tutarın üzerindeki her harcamanın, yönetim tarafından onaylanabilmesi için mutlaka haklı gerekçelere dayandırılması şarttır. Her yıl tüm program, ürün ve hizmetler tek tek gözden geçirilerek fayda sağlayanlar ve sağlamayanlar belirlenir. Fayda sağlamayan faaliyetler bütçeye dahil edilmez.<sup>50</sup>

Ancak bu değerlendirmenin yapılabilmesi için temel aşama, mevcut ve yeni eklenecek programlara ilişkin karar paketlerinin oluşturulmasıdır. Karar paketleri faaliyetin tanımını, hangi nedenlerle gerçekleştirileceğini, amaç ve yararlarını, faaliyeti gerçekleştirebilmek için yapılması gerekenleri, maliyet ve zaman bilgisini, faaliyetin hangi alternatif yollarla yapılabileceğini ve faaliyetin verimi ile ilgili bilgileri içerir.<sup>51</sup> Oluşturulan karar paketleri, fayda-maliyet analizi doğrultusunda işletmeye sağlayacakları faydaya göre sıralanırlar. Böylelikle etkin olan ve olmayan faaliyetler belirlenerek verimli bir kaynak dağıtımını sağlanır.

Sıfır tabanlı bütçeleme, kapsamlı bir planlamayı, ortaklaşa karar almayı, stratejilerin uygulanması ve geliştirilmesini ifade eder ve destekler. Sıfır tabanlı bütçeleme,

---

<sup>47</sup> A.e., s. 2-3.

<sup>48</sup> A.e., s. 8.

<sup>49</sup> Gürsoy, a.g.e., s. 634.

<sup>50</sup> Jae K. Shim, Joel G. Siegel, **Budgeting Basics & Beyond**, 2. bs., ABD, John Wiley & Sons Inc., 2005, s. 332.

<sup>51</sup> A.e., p. 333-334.

işletme içinde her bir programın ayrı ayrı izlenmesini sağlayarak, uygun düzeyde kaynak dağıtımına olanak vermesi açısından oldukça faydalıdır.<sup>52</sup>

Sıfır tabanlı bütçeleme konusunda olumlu görüşlerin yanı sıra olumsuz görüşler de mevcuttur. Bu görüşleri şöyle sıralayabiliriz:<sup>53</sup>

- Sıfır tabanlı bütçe uygulaması, büyük işletmelerde kırtasiyeciliğin büyük oranda artmasına neden olur. Karar paketlerinin sayısı çok yüksek rakamlara ulaşabilir.
- Üst kademedeki yöneticilerin karar paketlerine tek tek bakacak zamanları yoktur.
- Karar paketlerinin öncelik sırasına konulması oldukça zaman alıcı ve maliyetli bir işlemdir.
- Bölüm yöneticileri bir süre sonra programlarını daha kolay savunmalarını sağlayacak karar paketlerini hazırlamanın yollarını öğrenerek, yönetimden hak ettiklerinden daha fazla ödenek alabilirler.

Sıfır tabanlı bütçe alternatif bir uygulamadır. Özellikle devlet sektöründe kamu fonlarının düşük öncelikli kamu faaliyetlerinden daha yüksek öncelikli faaliyetlere doğru yönlendirilmesinde, hizmet işletmeleri ve işletmelerin hizmet bölümlerinin bütçe çalışmalarında sıfır tabanlı bütçe uygulaması tercih edilir.<sup>54</sup>

### **1.5. Modern Bütçe Teknikleri**

Günümüzün hızla değişen ve yoğun rekabetin yaşandığı piyasa koşullarında işletmeler, her türlü duruma hazırlıklı olup, gereken önlemleri gereken zamanda alabilmek için planlama ve bütçeleme faaliyetlerine daha fazla önem vermektedirler. Bu bağlamda geleneksel bütçe uygulamasının yetersiz kaldığı durumlar ortaya

---

<sup>52</sup> “What is Zero Base Budgeting?”, (çevrimiçi) <http://www.caltax.org/ZeroBase.pdf>, Ekim 2007.

<sup>53</sup> Gürsoy, **a.g.e.**, s. 637.

<sup>54</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 12.

çıkmaktadır. Bu tip durumların üstesinden gelebilmek için işletmeler, mevcut bütçe sistemlerinde bir kısım yenilikler yapmakta veya **katılımcı bütçe, faaliyet tabanlı bütçe, sürekli bütçe, bütçe ötesi yaklaşım** gibi modern bütçe teknikleri uygulamaya yönelmektedirler.

### 1.5.1. Katılımcı Bütçe (Participative Budget)

Bütçenin başarısı ağırlıklı olarak, bütçe hazırlanırken nasıl bir yol izlendiği ve hangi unsurların dikkate alındığı ile yakından ilgilidir. Günümüzde başarılı bütçe uygulamaları, yöneticilerin aktif olarak kendi bütçelerinin hazırlanmasına katılmasıyla gerçekleşmektedir.

Yöneticilerin kendi bütçe tahminlerini hazırladıkları, bütçe uygulamaları içinde en etkin yöntem olarak kabul edilen bütçe uygulaması “katılımcı bütçe” adıyla nitelendirilmektedir. Bu yöntem, bütçenin üst yönetim tarafından hazırlanıp, alt yönetime sunulması uygulaması ile tamamiyle terstir.<sup>55</sup> Katılımcı bütçe uygulaması özellikle yönetici performansını değerlendirme ve kontrol amaçlı kullanımda son derece faydalıdır ve tercih edilmelidir.

Katılımcı bütçe uygulamasında, sorumluluğun alt kademelere doğru aktarılışı söz konusudur. Her yönetici kendine ait bölüm için bütçe tahminlerini hazırlar ve bir üst kademeye gönderir. Bu tahminler bir üst kademede tekrar gözden geçirilip, bu kademenin tahminleri ile birleştirilerek yukarı doğru iletilir.<sup>56</sup> Bu biçimdeki bir sorumluluk artışı aynı zamanda bireyleri teşvik edeceğinden bireylerin performans düzeyinde yükselme sağlanır.

Katılımcı bütçenin birçok faydasını sıralamak mümkündür. Aşağıda söz konusu uygulamanın temel faydaları belirtilmiştir.<sup>57</sup>

---

<sup>55</sup> Ray H. Garrison, Eric W. Noreen, Peter C. Brewer, **Managerial Accounting**, 11. bs., ABD, McGraw-Hill Companies, 2006, s. 381.

<sup>56</sup> Moven, Hansen, **a.g.e.**, s. 329.

<sup>57</sup> Garrison, Noreen, Brewer, **a.g.e.**, s. 381.

- Görüş ve kararları üst yönetim tarafından değerlendirilen bireyler, işletmenin tüm kademelerindeki bireyler ile iletişim sağlarlar.
- Alt kademedeki yöneticiler tarafından hazırlanan bütçe tahminleri, günlük işlemler ve pazar hakkında net bir bilgiye sahip olmayan üst yönetim tarafından hazırlanan bütçe tahminlerine göre daha gerçekçi ve güvenilirdir.
- Kendi hedeflerinin belirlenmesine katılan bireylerde motivasyon çok daha yüksek olur ve sorumluluk duygusu artar.
- Bütçe tahminleri üst yönetim tarafından sunulduğunda, alt kademedeki yöneticiler bu tahminleri gerçek dışı ve ulaşılmaz olarak düşünebilirler. Ancak katılımcı bütçede, bu durum başarısızlık nedeni olarak ileri sürülemez.

Katılımcı bütçe konusunda bir diğer önemli nokta, alt kademedeki yöneticiler tarafından hazırlanan bütçe tahminlerinin, üst yönetim tarafından ayrıntılı bir biçimde incelenmesi gerekliliğidir. Eğer bu inceleme yapılmazsa yanıltıcı sonuçlar ile karşılaşılabilir.

Katılımcı bütçe uygulamasında bazı yöneticiler, bütçe standartlarını düşük ya da yüksek belirleme eğiliminde olabilirler. Her iki durumda da yöneticilerin performans düzeyi düşer. Ayrıca bu uygulamada bazı yöneticiler, kendi bölümlerine ait gelir tahminlerini düşük, maliyet tahminlerini de yüksek tutabilirler. Böyle bir durumda yönetici hem bütçe hedefini gerçekleştirmiş hem de karşılaşacağı risk düzeyini düşürmüş olur.<sup>58</sup> Üst yönetim kendilerine sunulan bütçe verilerini detaylı bir biçimde incelerse, sözü edilen uygulamaların etkisini en alt düzeye indirebilir. Başarılı bir katılımcı bütçe uygulaması için, işletmenin her kademesindeki yöneticinin işbirliği içinde çalışması ve işletme stratejilerini iyi kavramış olması gerekir.

---

<sup>58</sup> Moven, Hansen, a.g.e., s.330.

Yapılan çeşitli araştırmalar bütçe uygulamasında katılımın başarısının temel olarak; çalışanların kültür düzeyi, işletmenin yapısı, işletme içinde kişiler arası ilişkilerin düzeyi ve çalışanların bireysel özellikleri ile yakından ilgili olduğunu göstermiştir.<sup>59</sup>

### **1.5.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe (Activity-Based Budget)**

Bütçeleme faaliyetlerinden daha fazla yarar sağlayabilmek ve sürekli gelişimi desteklemek amacıyla geliştirilen modern bütçe tekniklerinden biri de faaliyet tabanlı bütçe uygulamasıdır.

Faaliyet tabanlı bütçe uygulamasının son yıllarda giderek artan bir ilgi görmesinin temel nedeni, söz konusu uygulamanın faaliyetlerle harcamalar arasında bir bağ kurarak yöneticilere kaynak dağıtımında daha doğru bir yol göstermesidir.<sup>60</sup>

Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı yönetimin ayrılmaz bir parçası ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin de bir uzantısıdır.

Günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelerin ve yeni üretim tekniklerinin etkisiyle üretim ortamlarının çoğu geçmiştekilerden farklı hale gelmiştir. Özellikle bilgisayar kullanımı ve otomasyonun artışı ile, geleneksel emeğe dayalı üretimden sermaye yoğun bir üretim ortamına doğru hızlı bir geçiş yaşanmaktadır. Üretim ortamında kullanılan emek miktarının azalması ve yerini otomasyona bırakması ile, mamul üretim şekli değişirken, üretim maliyet yapısı da önemli ölçüde değişmiştir. Üretim maliyetleri içinde direkt maliyetlerin oranı azalırken, endirekt maliyetler önemli duruma gelmiştir.<sup>61</sup>

Yaşanan değişim ve gelişmeler sonucunda, mamul ömürleri ve üretim süreleri kısalmış, işletmelerin mamul çeşidi artmıştır. Bu şartlar altında geleneksel yönetim

---

<sup>59</sup>Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 98-99.

<sup>60</sup> Jon M. Shane, "Activity-Based Budgeting: Creating a Nexus Between Workload and Costs", **FBI Law Enforcement Bulletin**, Haziran 2005, s. 11.

<sup>61</sup> Yıldız Çabuk, "Geleneksel Maliyetlendirme Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme", **ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, sayı 5, 2003, s. 110-111.

ve maliyetleme sistemleri ihtiyaçları karşılamada yetersiz kalmıştır. 1990’larda geliştirilen faaliyet tabanlı yönetim anlayışı ve bu anlayış kapsamında gelişen faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı bütçeleme teknikleri ile yönetim, maliyetleme ve planlama alanındaki yetersizlikler giderilmeye çalışılmıştır.<sup>62</sup> Bu bağlamda faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kullanıldığı işletmelerde, geleceğe yönelik olarak hazırlanan planların önemli bir bileşeni olmaktadır.

İşletmedeki faaliyetler için ihtiyaç duyulan kaynakların ilgili bölümlere ayrılması için yıllık bazda yapılan finansal planlar “faaliyet tabanlı bütçe” olarak isimlendirilir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmenin stratejik amaçları olan maliyet, zaman ve kaliteyi faaliyetlerle ilişkilendirir.<sup>63</sup>

Faaliyet tabanlı bütçe uygulaması, faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinin tam tersidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinde öncelikle kaynak maliyetleri belirlenir, ardından söz konusu kaynaklar ile bu kaynakları kullanan faaliyetler ilişkilendirilir ve son olarak da her faaliyetin maliyetinden mamullere, o faaliyetten yararlanma derecelerine göre pay verilir.

Faaliyet tabanlı bütçe uygulaması ise, mamul ya da hizmet hacminin tahmini ile başlar; söz konusu hacmi gerçekteştirebilecek faaliyetlerin belirlenmesi ile devam eder. Bu faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kaynakların bütçelenmesi ile son bulur.<sup>64</sup>

Aşağıda Şekil1.2.’de faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı bütçeleme süreçlerinin işleyişi gösterilmiştir.

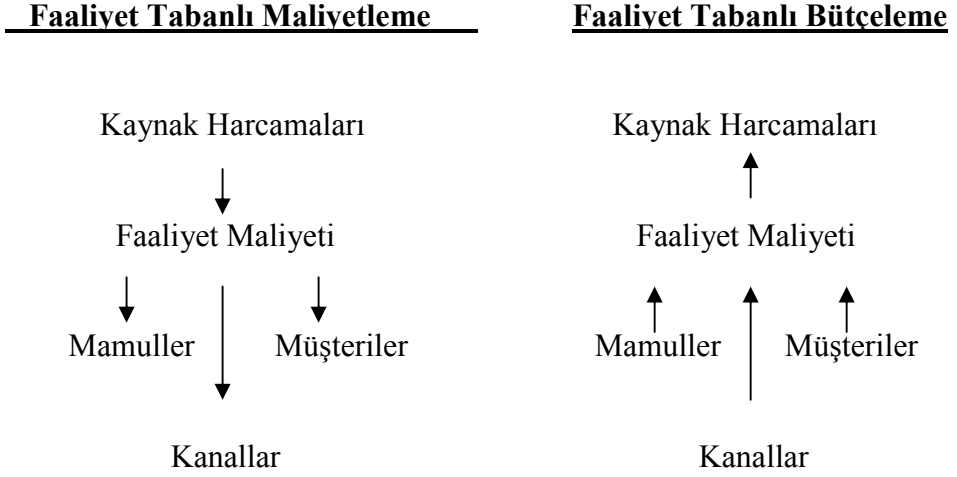
---

<sup>62</sup> Sait Y. Kaygusuz, “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Sisteminin Oluşturulması”, **Akademik Fener**, Balıkesir Üniversitesi Yayınları, No:25, sayı 1, 2003, s. 155.

<sup>63</sup> Ahmet Tokaç, **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama**, 1. bs., İstanbul, Tunca Kitabevi, 2005, s. 39.

<sup>64</sup> Robin Cooper, Regine Slagmulder, “Activity-Based Budgeting – Part 1”, **Strategic Finance**, Eylül 2000, s. 85.

**Şekil 1.2.** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – Faaliyet Tabanlı Bütçeleme



*Kaynak : Cooper, Slagmulder, a.g.e., s. 85.*

Faaliyet tabanlı bütçeleme, sabit maliyet olarak bazı maliyetlerin değişken olabileceğini göstermesi açısından son derece önemli bir planlama aracıdır. Bu özelliği ile teknik, yöneticilere daha doğru bilgi sağlayarak, daha doğru kararlar almalarına sebep olur.<sup>65</sup>

Faaliyet tabanlı bütçe uygulamasında başarı, faaliyetlerle kaynak tüketimi arasındaki ilişkinin sağlanması ve sürdürülmesine bağlıdır. Bu süreklilik sağlandığı sürece, işletme, önemli bir planlama ve kontrol avantajı elde etmiş olacaktır.

Faaliyet tabanlı bütçe uygulaması kavram olarak basit görünmesinin yanında, uygulamaya geçilmesi oldukça fazla araştırma ve analiz gerektirmektedir. Ancak günümüzde bilgisayar teknolojisi yardımıyla sistem bir kez kurulduktan sonra kolay işleyen ve daha az maliyetli bir bütçeleme tekniği olarak uygulanabilecektir.<sup>66</sup>

<sup>65</sup> Tokaç, a.g.e., s. 39-40.

<sup>66</sup> Zeynep Türk, "Modern Bütçeleme Teknikleri : Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme", (çevrimiçi) <http://muhasebefinans.freesevers.com/faaliyet.html>, Kasım 2007.

### 1.5.3. Sürekli Bütçe (Rolling / Continuous Budget)

Sürekli bütçe uygulaması, devamlı gözden geçirme ve güncelleme temeline dayanır. Örneğin bütçe on iki aylık ise, her ayın sonunda takip eden on iki aylık periyoda sürekli olarak ulaşılabilir olması gerekir.<sup>67</sup> Bir başka ifadeyle, her ayın ya da üç aylık periyodun sonu yaklaştığında yeni ay ya da üç aylık periyot, öncekilerinin sonuna ilave edilir.<sup>68</sup>

Sürekli bütçe uygulaması, daha gerçekçi hedeflerin belirlenmesine ve daha sağlıklı bir kaynak dağıtımına olanak verir. İş hayatı sürekli değişim içinde olup, tahmin edilemeyen durumlara da açık olduğundan daha kısa süreler için bütçenin hazırlanması tercih edilir. Bu anlamda sürekli bütçe uygulaması, işletmelerin beklenmedik durumlara hazırlıklı olmasını sağlar.<sup>69</sup>

İşletmede sürekli bütçe uygulamasına geçilmesi, bütçenin yılda bir kez hazırlanması dışında, işletmenin mevcut bütçe sisteminde çok büyük değişiklikler yapmasını gerektirmez. Bununla birlikte işletmeler sürekli bütçe uygulamasından fayda sağlayabilmek için mevcut süreçlerini iyileştirmeye odaklanmalıdırlar.<sup>70</sup>

Sürekli bütçe uygulamasında değişen durumlara karşı duyarlılık yüksek olduğundan, yönetim kararlarındaki başarısızlık oranı çok daha az olabilir.

### 1.5.4. Bütçenin Ötesi Yaklaşım Modeli (Beyond Budgeting)

Bütçenin ötesi yaklaşımı, geleneksel bütçe uygulamasına karşı geliştirilmiş oldukça farklı bir yönetim modelidir.

---

<sup>67</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 8.

<sup>68</sup> Garrison, Noreen, Brewer, **a.g.e.**, s. 380.

<sup>69</sup> Armin Laidre, "A Web Based Business Planner", (çevrimiçi) [http://www.netekspert.com/download/web\\_planner.pdf](http://www.netekspert.com/download/web_planner.pdf), Ocak 2008.

<sup>70</sup> Rany Myers, "Budget on a Roll", **Journal of Accountancy**, Aralık 2001, s. 42.

Bu yaklaşımın savunucularına göre, geleneksel bütçe uygulaması oldukça zaman alıcı, değişime hızlı uyum sağlayamayan, işletme stratejisinden uzak, geçmişe dönük, müşteri tatmininden çok satış hedeflerine odaklanmış ve kimi zaman etik olmayan davranışlara imkân veren bir uygulamadır.<sup>71</sup> Bu nedenlerle işletmelerde bütçe uygulamasından tamamen vazgeçilmeli, merkezileşmiş hiyerarşik organizasyon yapısından yetkilendirilmiş ağ biçimindeki organizasyon yapısına geçilmelidir.<sup>72</sup>

Bütçenin ötesi yaklaşımı genel olarak, işletmedeki mevcut stratejik yönetim süreci ile mevcut bütçe sürecini inceleyerek, bu iki süreci birbirine bağlayan tek bir bütünleşik süreç yaratmayı hedefler.<sup>73</sup> Söz konusu süreç de değişime hızlı uyum sağlayan bir uygulama ve otoritenin devrini gerektirir. Bu iki özellik bütçenin ötesi uygulamasını geleneksel uygulamadan ayıran temel özelliklerdir.

Yaklaşımın savunucuları, geleneksel bütçe uygulamasının yarattığı tatminsizliği ortadan kaldırmak ve bütçenin ötesinde olarak isimlendirilen yaklaşımı geliştirmek amacıyla 1998 yılında “Bütçenin Ötesinde Çalışma Grubunu” (Beyond Budgeting Round Table) kurmuşlardır. Heyet, işletmelere bu yaklaşımı anlamaları, değerlendirmeleri ve uygulamaları konusunda da yardımcı olmaktadır.

Heyet, bütçenin ötesi yaklaşımının işletmelerde başarılı bir biçimde uygulanabilmesi için on iki adet ilke geliştirmiştir. Bu ilkelerin altı tanesi esnek yönetim sürecinin geliştirilmesi ile diğer altı tanesi ise, otoritenin devri ile ilgilidir.

Esnek yönetim sürecinin geliştirilmesi ile ilgili ilkeler:<sup>74</sup>

- 1. Göreli Hedefler :** İşletme için önemli olan yoğun rekabet ortamında başarılı olabilmektedir. Bunun için hedefler, işletmenin esas rakipleri dikkate alınarak belirlenir. Hedefler, rakiplerin performansı ve pazar gelişmeleri temel

<sup>71</sup> Jürgen Weber, Stefan Linder, “Budgeting, Better Budgeting, or Beyond Budgeting”, **Cost Management**, Mart/Nisan 2005, s. 20.

<sup>72</sup> “About Beyond Budgeting”, (çevrimiçi) <http://www.bbrt.org>, Aralık 2007.

<sup>73</sup> John Fanning, “Budgeting in the 21st Century”, **Management Accounting**, Kasım 1999, s. 25.

<sup>74</sup> Andre A. De Waal, “Insights From Practice – Is Your Organisation Ready For Beyond Budgeting?”, **Measuring Business Excellence**, 2005, s. 57-58.

alınarak sürekli olarak güncellenir. Yöneticiler hedeflerin belirlenmesi süreci içinde yer alırlar. Bu durum işletme içerisinde motivasyonu artırır.

2. **Sürekli Strateji Oluşturma** : Bütçenin ötesi yaklaşımında, strateji oluşturma süreci aşağıdan yukarı doğru bir yol izler ve süreklidir. Strateji sürekli olarak değişen durumlara uyarlanır.
3. **Planlama** : Planlamada sadece yıllık olaylar değil, bir yılı aşan finansal ve finansal olmayan kritik başarı faktörleri de esas alınır ve süreklilik sağlanır.
4. **Kaynak Dağıtım** : Her bir yönetim birimini kendi ihtiyaçları ve yatırım planları dahilinde üst yönetimden kaynak talebinde bulunur. Üst yönetim de en iyi yatırım planına göre kaynak dağıtımını gerçekleştirir.
5. **Koordinasyon** : Bütçenin ötesi yaklaşımında, işletme içinde gereken bilgiye gereken zamanda hızlıca erişilmektedir. İşletme içi etkileşim de süreklilik sağlanmaktadır.
6. **Ödül Sistemi** : Ödüllendirmede sabit hedefler yerine, gerek bireysel olarak gerekse de yönetim birimi olarak görece performans düzeyleri dikkate alınır. Bu durum işletme çalışanlarını motive eder ve takım ruhunu güçlendirir.

Bu ilkelerin uygulanmasıyla işletmede daha gerçekçi hedefler belirlenir; işletmenin değişikliklere uyum sağlama süreci hızlanır; müşteri hizmetleri gelişir ve etik olmayan davranış eğilimi azalır.<sup>75</sup>

Otoritenin devri ile ilgili ilkeler :<sup>76</sup>

1. **Özerk Yönetim** : Bütçenin ötesi yaklaşımını benimseyen organizasyonlarda hiyerarşik yönetim yapısı daha küçük ve kendi yönetiminden sorumlu yönetim birimlerine ayrılır. Geleneksel merkezi kontrol sisteminin çoğu kural ve yönteminden vazgeçilir. Her birimin yöneticisi sahip olduğu otoriteyi, kendi birimini uygun bulunduğu şekilde yönetmek için kullanır. Ancak eğer alınacak karar tüm yönetim birimlerini etkileyecekse hiyerarşik yapıdan yararlanır.

<sup>75</sup> About Beyond Budgeting”, (çevrimiçi) <http://www.bbrt.org>, Aralık 2007.

<sup>76</sup> De Waal, a.g.e., s. 56-57.

2. **Yetkili Yöneticiler** : Organizasyon üyeleri kendi yargılarına göre davranma fırsat ve özgürlüğüne sahiptirler. Çalışanları ilgili oldukları bölümde kısıtlayacak sıkı kontroller yoktur. Yöneticiler kısa ve orta vadeli hedeflerden ve bu hedeflere ulaşılmasından sorumludurlar. Bu ilke ile sadece merkezde değil, her düzeyde yüksek sorumluluk yaratılır.
3. **Dinamik Sonuçlar İçin Sorumluluk** : Yöneticiler değerlendirmelerini daha önceki performanslarını dikkate alarak yaparlar. Başka bir ifadeyle yöneticiler, belirli bir durumda daha önceden ulaştıkları sonuç ile şu an ulaştıkları sonucu karşılaştırarak değerlendirmelerini yaparlar. Böylelikle hedeflenen sonuçlarda dinamiklik sağlanır; hedeflerde de yıl içinde düzeltme yapılabilir.
4. **Ağ Organizasyon** : Bütçenin ötesi yaklaşımında her bir küçük yönetim birimi bağımsız ve müşteri odaklı bir yapıya sahiptir. Birimler bu yapıları nedeniyle pazardaki değişime çabuk uyum sağlayıp, beklenmedik fırsat ve tehditleri algılayıp ona göre bir davranış biçimi sergileyebilmektedirler.
5. **Pazarla Uyum** : İşletme içinde merkez tarafından sağlanan insan kaynakları, bilgi işlem gibi hizmetler, servis düzeyi anlaşmalarına dayandırılarak yönetim birimleri tarafından satın alınabilir. Her bir yönetim birimi, söz konusu hizmetleri işletme içinden almak ya da dışarıdan kiralamak konusunda karar alabilir. Bu durum merkezden sağlanan hizmetlerin kalitesini artırır.
6. **Destekleyici Liderlik** : İşletme çalışanları hedeflerini büyötmek ve bu hedeflere ulaşabilmek için üst yönetim tarafından desteklenir. Yönetim birimlerinin risk almasına ve hata yapmasına izin verilir. Üst yönetim, birim yöneticileri arasındaki ilişkiyi düzenleyen bir danışman gibi hareket eder.

Bu ilkelerin uygulanmasıyla, işletmede takım sorumluluğu artar; bunun sonucu olarak çalışanların ve yapılan işin verimi yükselir. Ayrıca karar vermedeki özgürlük, yaratıcılığı destekler ve değişime uyumu artırır.<sup>77</sup>

---

<sup>77</sup> "About Beyond Budgeting", (çevrimiçi) <http://www.bbrt.org>, Aralık 2007.

Bütçenin ötesi yaklaşımı savunucularına göre pek çok açıdan geleneksel bütçe uygulamasından üstün gözükmektedir. Ancak bir grup yönetici de geleneksel bütçe uygulamasına yöneltilen eleştirileri doğru bulmakla birlikte bütçe uygulamasından tamamıyla vazgeçilemeyeceği görüşünü savunmaktadırlar. Onlara göre mevcut bütçe uygulaması geliştirilip, eksik yanları tamamlanarak devam ettirilmelidir.<sup>78</sup>

Görüldüğü gibi bütçe uygulaması ile ilgili geliştirilen her yeni model, uygulayıcıları mevcut sistem üzerinde daha fazla düşünmeye itmekte ve işletmelerin kendi yapılarına en uygun modeli belirlemelerine yardımcı olmaktadır.

### **1.6.İşletme Bütçeleri ve Yönetim Fonksiyonları**

Yönetim en genel ifadeyle başkaları ile birlikte ve onlar vasıtasıyla amaçlara ulaşmaya çalışma olarak tanımlanabilir.<sup>79</sup> Yönetim, işletme amaç ve hedeflerine ulaşabilmek için diğer kişilerin faaliyetlerinden ve çeşitli maddi kaynaklardan yararlanılmasıdır.<sup>80</sup> Bu bağlamda dinamik bir süreç olan yönetimin temel fonksiyonları; planlama, örgütleme, yürütme, koordinasyon ve kontrol olarak sıralanır.

İşletme bütçe sisteminin yönetime sağladığı yararlar, sistemin değerini ve etkinliğini belirler. İşletme bütçeleri, yönetim fonksiyonlarının hemen hemen tümüne yardımcı bir araçtır. Bu nedenle, işletme bütçeleri ile yönetim fonksiyonları arasındaki ilişkiler aşağıda ele alınacaktır.

---

<sup>78</sup> Theresa Libby, R. Murray Lindsay, "Beyond Budgeting or Better Budgeting", **Strategic Finance**, Ağustos 2007, s. 51.

<sup>79</sup> Tamer Koçel, **İşletme Yöneticiliği**, 8. bs., İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2001, s. 15-16.

<sup>80</sup> Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 1-2.

### 1.6.1. İşletme Bütçeleri ve Planlama Fonksiyonu

Plan, bugünden, gelecekte nereye ulaşılacak istendiğinin, nelerin gerçekleştirilmek istendiğinin karşılaştırılmasıdır. Planlama ise, planı ortaya çıkarmak için sarfedilen gayretleri, bir süreci ifade eder.<sup>81</sup>

Günümüzde tüm sınırların ortadan kalktığı yoğun rekabet ortamı içinde, işletmeler varlıklarını sürdürebilmek için planlamaya oldukça önem vermek durumundadırlar. İşletmelerin belli bir zaman sürecinde, arzu ettikleri sonuçlara ulaşabilmeleri ancak iyi bir planlama ile mümkündür.

Planlama faaliyetleri işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli hedefleri ile uyumlu olmalıdır. Amaç, işletme kaynaklarını uzun vadede en verimli şekilde kullanarak kâr artırımını sağlamaktır. Bu bağlamda bütçeleme, planlama sürecinin bir parçasıdır.<sup>82</sup> Kapsadıkları dönem açısından planlar kısa, orta ve uzun vadeli planlar olmak üzere sınıflandırılırlar. Her üç plan türü de aynı amaca hizmet ederler.

Kısa, orta ve uzun vadeli planlar birbirilerine sıkı bir biçimde bağımlıdırlar. Kısa vadeli planları oluşturan bütçeler, daha sonra uzun vadeli planlarda belirlenen amaçlara ulaşılacak için seçilen yöntemlerin etkisi altında biçimlendirilirler.<sup>83</sup>

Planlama fonksiyonu, işletme için temel birtakım amaçların saptanmasını, örgütsel planlamayı, faaliyet planlamasını ve değişiklikler için planlama gibi çeşitli faaliyetleri kapsar. Bu faaliyetler, işletme bütçe sisteminde de ele alınarak sayısal ve resmi planlar biçimine dönüştürülmektedir.<sup>84</sup> Yönetimin planlama fonksiyonu da bütçe sistemi de işletme kaynaklarını etkin kullanarak, yakın gelecekteki işletme kârlılığı ile uzak gelecekteki işletme gelişimi ve sürekliliği arasında en uygun dengeyi sağlamayı amaçlar.

---

<sup>81</sup> Koçel, **a.g.e.**, s. 87.

<sup>82</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 21.

<sup>83</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 15.

<sup>84</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 21.

İşletme bütçeleri, yöneticileri kendi sorumluluk alanlarına giren faaliyetlerle ilgili erken düşünmeye ve buna göre önlem almaya yönelterek planlama fonksiyonuna önemli katkıda bulunurlar.

### 1.6.2. İşletme Bütçeleri ve Örgütlenme Fonksiyonu

Örgütlenme, planlama fonksiyonu ile saptanmış bulunan amaç, araç ve yöntemlerin uygulanması yönünde fiziksel ve yönetsel düzenlemelerin yapılmasıdır. Örgütlenme fonksiyonu ile işletmede maddesel ve beşeri üretim etkenleri en verimli olacak şekilde düzenlenir; çalışanların görevleri, yetki ve sorumlulukları belirlenir. Örgüt ise, tüm bu düzenlemeler sonucu ortaya çıkan yapıdır.<sup>85</sup>

Örgütsel yapı, otorite ve sorumlulukları sistematik bir biçimde göstermesi açısından oldukça önemlidir. İşletmenin büyüklüğü, merkezi ya da merkezkaç yönetim tarzını benimsemesi, ürün çeşitliliği, çalışanlarının nitelikleri gibi özellikler işletmenin örgüt yapısını etkileyen iç faktörler olarak sıralanabilir. Öte yandan teknoloji, pazar özellikleri, çevresel bağımlılık gibi faktörler de örgüt yapısını etkileyen dış unsurlardır.<sup>86</sup>

Örgütlenme fonksiyonu, yukarıda belirtilen faktörler doğrultusunda ne şekilde oluşturulursa oluşturulsun, işletme bütçe sistemi açısından oldukça büyük öneme sahiptir. Gerek örgütlenme fonksiyonu gerekse de işletme bütçe sistemi, işletme içinde otoritenin ve sorumluluğun dağıtımını ile yakından ilgilidir.

İşletme bütçe sistemi, yetki ve sorumlulukların açıkça belirlendiği sağlıklı bir örgüt yapısına dayanmalıdır. İşletme bütçelerinde saptanan amaçlar, politikalar ve planlar kişiler yoluyla uygulamaya konulacağından ve gerçekleştirileceğinden, işletme bütçelerinin kişisel sorumluluklar itibarıyla düzenlenmesi zorunludur.<sup>87</sup> Yönetimin

---

<sup>85</sup> Kemal Tosun, **İşletme Yönetimi**, 6. bs., Ankara, Savaş Kitap ve Yayınevi, 1992, s. 225-226.

<sup>86</sup> Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 14-15.

<sup>87</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.** s. 34.

örgütlenme fonksiyonu iyi çalışmadığı takdirde işletmedeki bütçe sistemi de sağlıklı sonuç vermeyecektir.

### **1.6.3. İşletme Bütçeleri ve Yürütme Fonksiyonu**

İşletmede yönetimin planlama ve örgütlenme fonksiyonları başarıyla gerçekleştirildikten sonra üçüncü aşama, belirlenen amaçlar doğrultusunda örgütün harekete geçirilmesidir.

Yönetimin yürütme fonksiyonu, işletmede yer alana kişilere, görevlerini en verimli ve etkin bir biçimde yaptırma amaç edinmiştir. Bu niteliği ile, yürütme fonksiyonunun konusu insanlardır.<sup>88</sup>

Yürütme fonksiyonu dinamik bir özellik gösterir. Söz konusu dinamiklik işletmedeki ast-üst ilişkilerinden ve örgütün harekete geçirilmesinden kaynaklanır.

Başarılı bir yönetimin çalışanlarını harekete geçirecek kuvvetli kişisel hedefleri veya teşvik unsurları olmalıdır. Bu unsurlar ikramiye, prim gibi mali nitelikte olabileceği gibi, planlamaya katılma, belli statüleri elde etme, sorumlulukların kesin saptanması gibi mali nitelikte olmayan unsurlar da olabilirler.<sup>89</sup>

İşletme bütçe sistemi başarılı bir biçimde uygulandığı takdirde işletme çalışanlarını teşvik edici özelliklere sahiptir. Çünkü işletme bütçeleri ile çalışanlardan beklenen faaliyet düzeyi net bir biçimde belirlenir. Bütçeleme temeli ilkelerinden olan katılımcılık ilkesi doğrultusunda, her kademedeki yöneticinin bütçe çalışmalarına katılması da çalışanların motivasyonunu yükseltir.

---

<sup>88</sup> Tosun, **a.g.e.**, s. 240 – 241.

<sup>89</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 29.

#### 1.6.4. İşletme Bütçeleri ve Koordinasyon Fonksiyonu

Koordinasyon, işletmenin bütünlüğünü ve varlığını sağlayan etmenlerin başında gelir. Koordinasyon en yalın anlamıyla; işletmenin grup olarak çalışması, aynı amaca doğru çaba harcaması, kısaca işbirliği sistem ve mekanizmasıdır.<sup>90</sup> İşletmedeki çalışmaların etkinliği, işletme içi koordinasyona bağlı olarak artar.

Diğer bir ifadeyle koordinasyon; işletmede yer alan tüm işlemlere ilişkin faaliyetlerin, işletmenin temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak biçimde ve birbiri ile dengeli olarak yürütülmesidir.<sup>91</sup> Koordinasyon kelimesi yerine kimi kaynaklarda uyumlaştırma, eş güdümlenme gibi terimler de kullanılmaktadır.

İşletmedeki bütçe sisteminin başarılı bir koordinasyon sağlanmasındaki payı büyüktür. Bütçe sistemi, işletme içindeki her bir bölümün ortak hedefe veya hedeflere ulaşmak için neler yapacağını ortaya koyarak, bölümler arasında koordinasyon sağlanmasına katkıda bulunur.<sup>92</sup> Böylece işletmedeki tüm yöneticiler, işletmenin genel amaçları ve diğer bölümlerin faaliyetleri hakkında da bilgi sahibi olarak kendi bölümlerinin faaliyetlerini bunlara uygun olarak planlamaya çalışırlar. İşletme içinde başarılı bir koordinasyon, etkin bir haberleşme ile mümkündür. Bütçe sistemi; planların, işletme bütçelerinde yer alması ve bunlara ait kopyaların yöneticilere dağıtılmasını sağlayarak haberleşmenin etkinliğini artırır.<sup>93</sup>

Özetle; başarılı bir bütçe sistemi, işletme içi koordinasyonun sağlanmasında önemli bir araç ve güvencedir.

---

<sup>90</sup> Tosun, **a.g.e.**, s. 269.

<sup>91</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 16 – 17.

<sup>92</sup> Büyükmirza, **a.g.e.**, s. 666.

<sup>93</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 336.

### 1.6.5. İşletme Bütçeleri ve Kontrol Fonksiyonu

Kontrol fonksiyonu, yönetim fonksiyonlarının sonuncusu olup, diğer fonksiyonların neyi, nasıl ve hangi ölçüde başardığını araştırır ve saptar.<sup>94</sup> Kontrol fonksiyonu da planlama fonksiyonu gibi süreklilik gösterir.

Yönetsel kontrol, işletmenin her bir örgütsel unsurunun mevcut performansını ölçme ve değerlendirme süreci olup; işletmenin amaç, hedef, politika ve standartları doğrultusunda gerektiğinde çeşitli önlemlerin alınmasıyla, işletme etkinliğinin artırılmasını sağlar. İşletmenin amaç, hedef, politika ve standartları, planlama fonksiyonu ile belirlenir.<sup>95</sup> Bu bağlamda etkin kontrol, planlama fonksiyonunun sağlam temeline dayanmak zorundadır.

Üç tip kontrolden söz etmek mümkündür. Bunlar; ön kontrol, eş zamanlı kontrol ve geçmişe dönük kontroldür. Ön kontrol, faaliyete geçilmeden önce kaynak ve personelin sağlanması ile ilgili kontroldür. Eş zamanlı kontrol, kişisel gözlem ve raporlarla mevcut faaliyetin izlenmesidir. Geçmişe dönük kontrol ise, faaliyet sonrası sonuçların standartlarla karşılaştırılmasıdır.<sup>96</sup> Geçmişe dönük kontrolden, geçmiş dönem faaliyetlerinin verimliliğini değerlendirmek ve gelecek döneme ilişkin kontrolü geliştirmek için faydalanılır.

İşletme bütçe sistemi önemli bir kontrol aracıdır. Bütçe sistemi, gerek faaliyet öncesi gerekse de faaliyet sonrası kontrole ilişkin standartları sağlayarak yönetimin kontrol fonksiyonuna büyük katkıda bulunur.

Bütçe sisteminin ortaya koyduğu raporlar; bütçe tutarlarını, gerçek faaliyet sonuçlarını ve sapmaları kapsadığından, yöneticiler faaliyetlerin yürütülmesinde belli

---

<sup>94</sup> Tosun, **a.g.e.**, s. 279.

<sup>95</sup> Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 15.

<sup>96</sup> **A.e.**, s. 15-16.

toleranslar dışındaki sapmaların üzerinde duracak ve bunlarla ilgili gerekli önlemlerin alınmasını sağlayacaklardır.<sup>97</sup>

### 1.7. İşletme Bütçeleri ve Muhasebe İlişkisi

Muhasebe, belirli bir dönemde bir işletmede ortaya çıkan ve para birimiyle ifade edilebilen olayları kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve sonuçta bu sürece ilişkin bilgilerle, bu sürecin bitiminde ulaşılan durumu raporlayarak gerekli değerlendirmelerin ve yorumların yapılabileceği bilgileri ilgililere sunan bir sistemdir. Bu doğrultuda muhasebe sistemi; işletmenin yapısı ve faaliyetleri ile ilgili yapılacak planlamalarda, uygulamaya yönelik olarak alınan kararlarda, alınan bu kararların uygulanmasıyla birlikte yapılan kontrollerde, alınan bu kararların işletmenin amaçlarına uygunluğunun analizinde gerekli olan bilgilerin elde edilmesinde oldukça önemli rol oynamaktadır.<sup>98</sup>

İşletmenin önemli planlama ve kontrol araçlarından olan işletme bütçe sistemi, muhasebe verilerinden büyük ölçüde yararlanır. İşletme bütçeleri, önemli ölçüde muhasebenin geçmiş verilerine dayanan tahminleri içerir.<sup>99</sup> Ayrıca bütçenin uygulanması aşamasında, karşılaştırmanın yapılmasını sağlayacak fiili veriler muhasebe sisteminden elde edilir. Bu doğrultuda, kontrol işlevi açısından da işletme bütçeleri ve muhasebe yakın ilişki içindedir.

Muhasebe, geçmişte belli bir dönem için işletme faaliyetlerine ilişkin tüm fiili sonuçları sayısal olarak, özellikle parasal değerlerle ifade eder. İşletme bütçeleri ise, gelecekte belli bir dönem için planlanan işletme faaliyetlerini sayısal, özellikle parasal değerlerle belirtir.<sup>100</sup> Bu bağlamda; her iki sistemin de birbiriyle uyum içinde çalışması işletmenin başarısını ve etkinliğini artırır.

<sup>97</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 336-337.

<sup>98</sup> Cengiz Erdamar, Feryal Orhon Basık, **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Arıkan Basım Yayımları Ltd. Şti., 2006, s. 1.

<sup>99</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s.19.

<sup>100</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 9.

## 2. İKİNCİ BÖLÜM : İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİNİN OLUŞTURULMASI VE BÜTÇE KONTROLÜ

Bu bölümde; stratejik yönetim, stratejik planlama, performans karnesi ve bütçeleme ilişkileri, bütçe hazırlama süreci, işletme bütçe sisteminin işleyişi, genel bütçenin oluşturulması, bütçe kontrol teknikleri ve bütçe revizyonu konuları ele alınmıştır.

### 2.1. Stratejik Yönetim, Stratejik Planlama ve Bütçeleme İlişkisi

Strateji kelimesi literatürde kökeni bakımından iki kaynağa dayandırılmaktadır. Bunlardan biri; Latince yol, çizgi veya yatak anlamına gelen stratum kavramı, diğeri ise, eski Yunanlı General Strategos'un adıyla ilgilidir. Generalin bilgisini ve sanatını belirtmek için kullanılmıştır.<sup>1</sup> Türkçe'de ise strateji kelimesi, sözlükte iki şekilde tanımlanmıştır. Birincisi, izlem; ikincisi ise, bir ulusun veya uluslar topluluğunun, barış ve savaşta benimsenen politikalara destek vermek amacıyla politik, ekonomik, psikolojik ve askerî güçleri bir arada kullanma bilimi ve sanattır.<sup>2</sup>

Yönetimsel anlamda strateji ise; yeniliği, ilerlemeyi ve işletmenin devamlı olarak çevreye uyumunu sağlayarak, meydana gelen değişiklikleri kontrol altına alan bir araçtır.<sup>3</sup> Bu bağlamda stratejik yönetim ise, işletmenin uzun dönemde yaşamını devam ettirebilmek, ona sürdürülebilir rekabet üstünlüğü ve dolayısıyla ortalama kâr üzerinde getiri sağlayabilmek amacıyla, eldeki üretim kaynaklarının (doğal kaynaklar, insan kaynakları, sermaye, altyapı, hammadde, vs.) etkili ve verimli kullanılması sürecidir.<sup>4</sup>

---

<sup>1</sup> Erol, Eren, **Stratejik Yönetim İşletme ve Politikası**, 5. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000, s. 1.

<sup>2</sup> (çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr>, Temmuz 2008.

<sup>3</sup> Eren, a.g.e., s.6.

<sup>4</sup> Hayri, Ülgen, S. Kadri Mirze, **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 1. bs., İstanbul, Literatür Yayıncılık Ltd. Şti., 2004, s. 26.

Stratejik yönetim, işletmenin faaliyetlerine yön vererek içinde bulunduğu sektörde rekabet edebilmesini sağlar ve işletmenin içsel faaliyetlerini nasıl organize edeceğini belirler. Bütçeleme ise, işletmenin mevcut finansal kaynaklarının etkin bir biçimde dağıtımına ve çalışanlarının performanslarının izlenmesine olanak verir. İşletme stratejik kararlarını vermedikçe etkin bir bütçe hazırlanamayacağı gibi; bütçenin finansal rehberliği olmadan uygulanan strateji de verimsiz ve kazançsız olacaktır.<sup>5</sup>

Stratejik yönetim ve bütçeleme süreçleri uyumlu, etkin bir biçimde uygulandıkları takdirde, işletmenin başarılı bir performans göstermesine ve sürdürmesine büyük katkıda bulunacaklardır.

Stratejik planlama ise, işletmenin faaliyetlerini, önceliklerini ve hedeflerini yönetmek için yapılır. Stratejik plan, işletmenin strateji ve politikalarının uygulanması için hazırlanan ayrıntılı bir plandır. Stratejik planlama yapılırken işletmenin finansal durumu, ekonomik ve siyasi çevre, sosyal eğilimler, teknoloji, risk, piyasa şartları, rekabet, ürün grubu, müşteriler, üretim kapasitesi, iş gücü, ürün yaşam dönemi ve benzer temel unsurlar dikkate alınmalıdır. Bu doğrultuda stratejik planlama kısa dönem planlamanın ön koşuludur.<sup>6</sup> Stratejik planlama, işletmenin bütünü ile ilgili olup, uzun vadelidir. İşletmenin uzun dönem hedeflerine ulaşabilmesi için kapsamlı açıklamalar içerir.

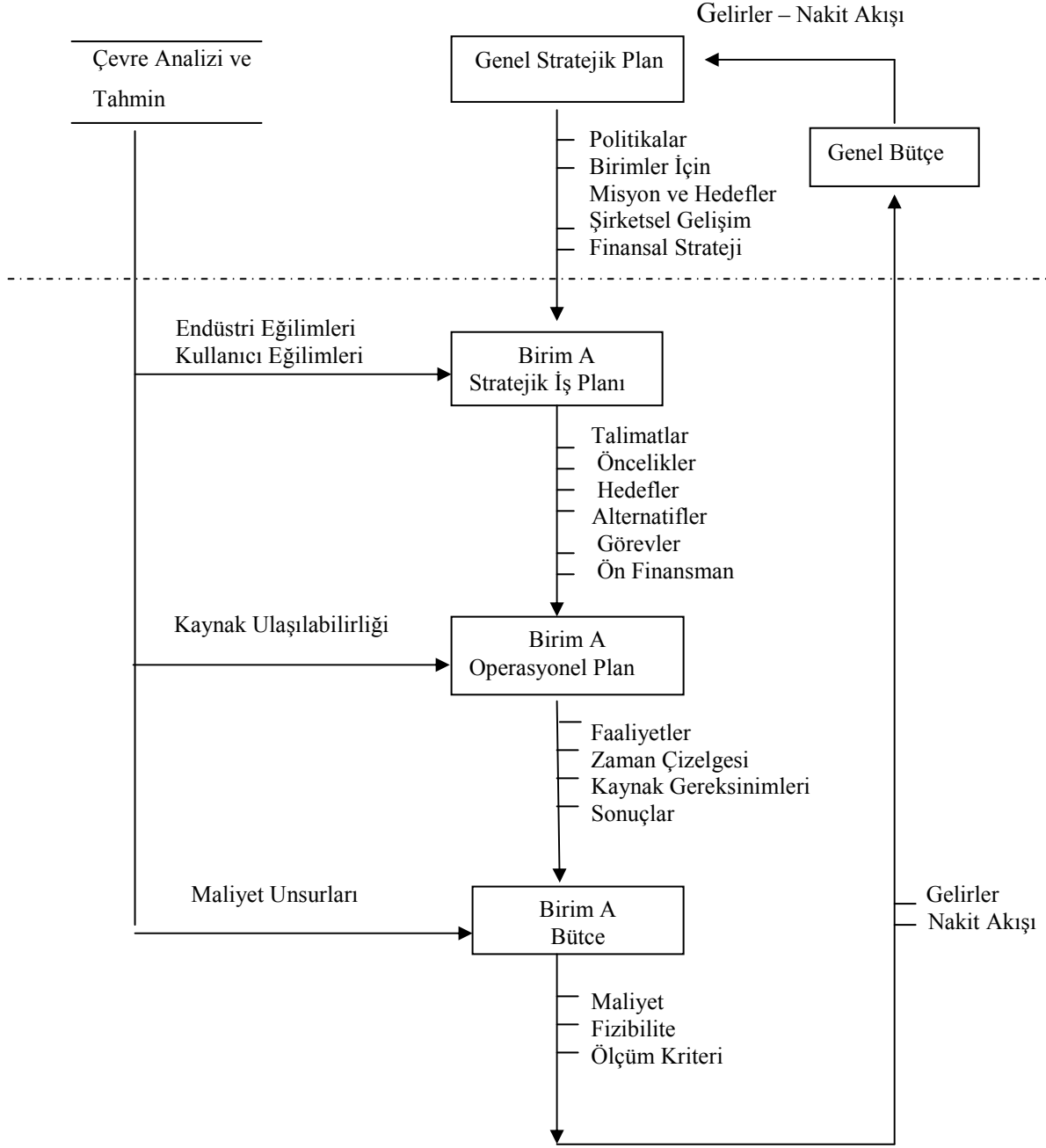
Aşağıda Şekil 2.1.'de genel olarak işletmedeki planlama süreci ve stratejik plan – bütçeleme ilişkisi gösterilmiştir.

---

<sup>5</sup> Tim Blumentritt, “Integrating Strategic Management and Budgeting”, **Journal of Business Strategy**, C. 27, S. 6, 2006, s. 74.

<sup>6</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 24.

Şekil 2.1. Planlama Döngüsü



**Kaynak :** William Rea Lalli, *Handbook of Budgeting*, 5. bs., ABD, John Wiley & Sons Inc., 2003 bölüm 2, s. 2.2.

Yukarıdaki planlama döngüsü incelendiğinde en tepede, işletmenin icra başkanı ve onun personeli tarafından hazırlanan, işletmenin bütününe ilgilendiren toplu stratejik plan yer alır. Bu plan; işletme politikasını, iş birimlerini ve onların bireysel misyon

ve hedeflerini tanımlar; özellikle devir alma - elden çıkarma gibi işletmenin gelişimine yönelik temel faaliyetlerde rehberlik eder ve işletmenin finansal politikalarını belirler. Stratejik planın açık ve kesin olmaması durumunda, diğer planlar büyük olasılıkla işletme amaçları ile uyumlu olmayacağından, planlama döngüsünün verimliliği azalacaktır. Stratejik planın her yıl yeniden düzenlenmesine gerek yoktur; çevre analizi ve bütçenin gösterdiği önemli değişiklikler söz konusu olduğunda güncellenmelidir.<sup>7</sup>

Planlama döngüsünde sonraki aşama iş birimlerinin stratejik ve operasyonel planlarının hazırlanmasıdır. (Yukarıdaki şekilde, planlamanın daha iyi anlaşılabilmesi için sadece bir iş birimine yer verilmiş olmakla birlikte, çoğu işletme birden fazla iş birimine sahiptir.) Stratejik plan ve operasyonel plan birbirleriyle yakından ilgili iki süreç olup, etkin bir bütçeleme sürecinin ilk aşamalarıdır. Detaylı bir bütçe oluşturulmadan önce söz konusu planların hazırlanıp, gözden geçirildiği ve yönetim tarafından onaylandığı takdirde bütçeleme süreci çok daha sade ve verimli bir duruma gelecektir.

İş biriminin stratejik planlama süreci, endüstri ve kullanıcı eğilimleri gibi çevre analizi sonucu ortaya çıkan sonuçları ve işletme amaçlarını girdi olarak kullanır. Böylelikle stratejik plan, iş birimine yön verir, birimin önceliklerini, hedeflerini ve yükümlülüklerini belirleyerek ilk finansal tahminlere olanak verir. Operasyonel plan ise, stratejik planın çıktılarını kullanarak, bütçe süreci için faaliyetleri ve zaman çizelgesini belirler.<sup>8</sup> Sonraki aşama ise, operasyonel planda açıklanmış finansal sonuçları kullanarak, bütçenin hazırlanmasıdır.

Şekilde görüldüğü gibi planlama döngüsü iki önemli geri bildirim aşaması içermektedir. Birincisi, genel bütçenin sonuçlarının stratejik plana dönmesidir. Bu durum, seçilen stratejinin tekrardan değerlendirilmesine olanak tanır. İkincisi ise, iş

---

<sup>7</sup>William Rea Lalli, **Handbook of Budgeting**, 5. bs., ABD, John Wiley & Sons Inc., 2003, s. 2.2-2.3

<sup>8</sup> A.e., s.2.3

biriminin bütçe sonuçlarının genel bütçeye dönmesidir. Bu geri bildirim de, bütçenin uygulanabilirliğinin tekrardan değerlendirilmesini sağlar.

## **2.2. Performans Karnesi (Balanced Scorecard) – Bütçeleme İlişkisi**

Performans karnesi, işletmelerin misyonunu ve stratejilerini kapsamlı bir performans ölçütleri setine dönüştürerek stratejik performans ölçümü ve yönetimi için bir çerçeve oluşturan, ölçme esasına dayalı bir stratejik performans yönetim sistemidir.<sup>9</sup>

Performans karnesi, bir işletmedeki stratejilerin ve vizyonunun eyleme dönüşmesini sağlar. Performans karnesi, tepe yönetim tarafından hazırlanan stratejileri belirgin, anlaşılır ve odaklanmış stratejik hedefler haline dönüştürür. Bu bağlamda, kurumsal stratejiler birimler tarafından benimsenir ve kurum içi bütünlük sağlanır. Performans karnesi bir stratejik performans ölçüm sistemi olarak, işletmelerdeki stratejik kontrol sistemine bir alt yapı oluşturmakta ve bireysel-birimsel hedefleri kurumsal stratejilerle aynı doğrultuya yönlendirmektedir.<sup>10</sup>

Performans karnesi, finansal performans ölçütleri ile birlikte finansal olmayan performans ölçütlerini de dikkate alır. Performans karnesi; finansal boyut, süreçler boyutu, müşteri boyutu ve yenilik ve öğrenme boyutu olmak üzere dört boyuttan oluşur.

Dört boyut aracılığıyla, işletmenin bütünü için, strateji açık bir biçimde ifade edilir. Bu durum aynı şekilde işletme içindeki tüm operasyonel ve destek birimler için de ifade edilmelidir. Performans karnesinin bu şekilde bölümlendirilmesi, işletmenin kaynaklarına ve stratejik önceliklerine odaklanabilmesi için her düzeyde performans

---

<sup>9</sup> Robert S. Kaplan, David P. Norton, **Translating Strategy Into Action : The Balanced Scorecard**, Harvard Business School Press, Boston, 1996 (a), s. 2.

<sup>10</sup> Ali Coşkun, **Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi**, 1. bs., İstanbul, Literatür Yayıncılık, 2006, s. 53-57.

karnesinin izlenmesi sonucunu doğurur. Böylelikle işletme açısından sürdürülebilir başarı sağlanır.<sup>11</sup>

Başarılı bir performans karnesi uygulaması için, performans karnesinin işletmenin planlama ve performans yönetimi süreçleri ile uyumlu çalışması şarttır. Performans karnesi işletme içinde, hem devam eden uygulamayı değerlendirmek amacıyla bir ölçüm aracı olarak kullanılmasının yanında; hem de yıllık planlama sürecinde, stratejik öncelikleri ileten bir araç olarak kullanıldığı takdirde, işletmenin başarısı artacaktır. Performans karnesi hedeflerinin, operasyonel birimler için direkt girdi olarak kullanılması bütçeleme sürecinin daha sadeleşmesini sağlayacak ve harcanan zamanı azaltacaktır.<sup>12</sup>

Performans karnesi ile planlama ve bütçeleme süreçlerinin bütünleşik olarak çalışması; kaynak dağıtımının merkezine stratejiyi koyacak ve kararlarda öncelik unsurunun dikkate alınmasını sağlayacaktır.

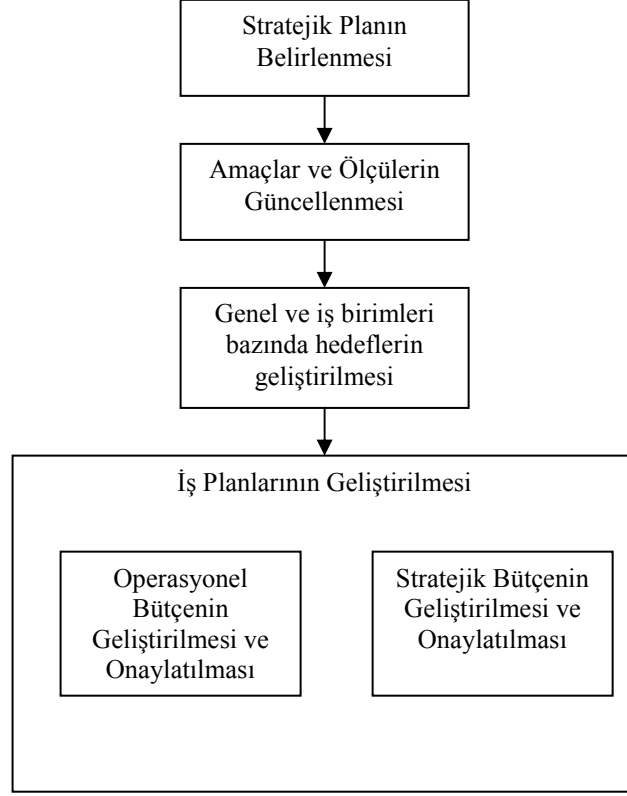
Şekil 2.2.'de performans karnesinin işletmenin planlama döngüsü ile bütünleştirilmesi gösterilmiştir. Böylelikle performans karnesi, esas olarak stratejik planlama ile bütçeleme süreci arasında bir bağ kurmakta ve stratejik planlama sürecinin öncelikleri ile bütçeleme süreci üzerinde derin bir etkiye sahip olmaktadır.

---

<sup>11</sup> Lalli, **a.g.e.**, s.1.8.

<sup>12</sup> **A.e.**, s. 1.11-1.14.

**Şekil 2.2.** Performans Karnesinin Planlama Süreciyle Bütünleştirilmesi



**Kaynak :** Lalli, A.g.e., s. 1.12.

İlk aşama olan stratejik plan ile net bir biçimde belirtilen stratejik hedef ve uygulamalar işletmenin gelişimini etkin bir biçimde ölçer ve işletme, performans karnesi ile işleyen stratejik yönetim sürecinin gösterdiği hedeflere doğru ilerler. İkinci aşamada, stratejik plan ifade edildikten sonra, performans karnesi unsurları değişiklikleri içerecek şekilde güncellenir. Üçüncü aşamada ise, performans karnesi aracılığıyla temel hedefler iş birimlerine iletilir. İş planının geliştirilmesi aşamasında, bütçeleme süreci; operasyonel bütçe ve stratejik bütçe olmak üzere ikiye ayrılmalıdır. Operasyonel bütçe, stratejik hedeflerden direkt olarak etkilenir. Stratejik bütçe ise, stratejik yönetim sürecinin tamamlayıcı bir bölümüdür. Operasyonel bütçe, işletmenin mevcut ve gelişmekte olan kapasitesini sürdürebilmesi için gerekli olan üretim, satış, hizmet gibi faaliyetleri içerir. Stratejik bütçe ise, nitelik olarak ihtiyari olan ve yeni kapasiteler oluşturmak için tasarlanmış olan faaliyetleri içerir. Bu faaliyetlere örnek olarak yeni müşteri grubunu hedeflenmesi, yeni ürün üretilmesi

gibi faaliyetler verilebilir. Her bir birimin strateji, performans karnesi ve hedeflerle uyumlu operasyonel ve stratejik bütçelerinin tamamlanıp, konsolide edilmesiyle oluşan iş planı, üst yönetimin onayına hazır hale gelecektir.<sup>13</sup>

Görüldüğü gibi performans karnesi ile bütünleştirilmiş sürecin temel hedefi; erken iletişimi sağlayarak, tüm planlama sürecindeki iş yükünü azaltmak ve tüm sürecin doğruluğunu, etkinliğini arttırmaktır.

### **2.3. Bütçe Hazırlama Süreci**

Bütçeleme süreci, katılımcılık ilkesi doğrultusunda ilgili tüm birimlerin katılımıyla gerçekleştirilecek kapsamlı ve sistematik bir çalışmayı gerektirir.

Bütçe uygulamasından beklenen faydanın elde edilebilmesi, her şeyden önce bütçeleme ciddi bir biçimde yönetilmesini gerektirir. Bunun için de, işletmenin örgüt yapısı içerisinde bütçelemeyle ilgili birimlerin oluşturulmasına ve bütçeleme çalışmalarının belli bir takvim çerçevesinde planlanıp yürütülmesine ihtiyaç vardır.<sup>14</sup> Bu doğrultuda aşağıda söz konusu birimlerle ilgili açıklamalara yer verilecektir.

#### **2.3.1. Bütçe Bölümü**

Bütçeleme, ilgili tüm işletme birimlerinin katılmasını gerektiren bir süreç olmakla birlikte, bu süreçte bölümler arası uyumu sağlayacak, her bir bölümün bütçeleme sırasında karşılaştıkları teknik sorunların çözümüne yardımcı olacak, bölümlerden gelen tahmin ve öngörülerini birleştirip bütçe haline dönüştürerek, üst yönetimin onayına sunacak ve daha sonra bütçe-fiili karşılaştırmalarını yapıp, sorumluluk raporlarını düzenleyecek bir “bütçe bölümü” oluşturulması gereklidir.<sup>15</sup>

---

<sup>13</sup> A.e., s. 1.11-1.18.

<sup>14</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 670.

<sup>15</sup> A.e., s. 670.

Bütçe bölümü, büyük işletmelerde direkt olarak genel müdüre veya mali işler genel müdür yardımcısına ya da muhasebe ve mali işler daire başkanlığına bağlı bir bütçe müdürlüğü şeklinde yer alır. Küçük işletmelerde ise muhasebe müdürlüğü içerisinde bir bütçe şefliği halinde yer alabileceği gibi, kimi zaman sadece işletmenin muhasebecisi bütçe hazırlama görevinden sorumlu olabilir.

Bütçe bölümünün görevlerini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür:<sup>16</sup>

- Bütçe usul ve yöntemlerini belirlemek,
- İlgili bölümlerce bütçe tasarılarının zamanında hazırlanmasını sağlamak,
- Kendisine iletilen veriler doğrultusunda, genel müdür ya da bütçe komitesine sunulacak olan genel bütçeyi hazırlamak,
- Bütçe-fili karşılaştırmalarını yapıp, sonuçları analiz ederek ilgili yöneticilere sunmak,
- Bütçe yazışmalarını yapmak,
- Bütçe ile ilgili tüm konularda genel müdüre, bütçe komitesine ve diğer ilgililere bilgi aktarıp, görüşmelerde bulunmaktır.

### **2.3.2. Bütçe Komitesi**

İşletmede kurmay görevi üstlenen bu komite, bütçe hedeflerinin saptanması, öngörülen verimlilik düzeyinin belirlenmesi, sapmalarla ilgili önlemlerin alınması gibi konularda bütçe bölümünün yetkisi olmaması nedeniyle oluşan boşluğu doldurur.

Üst düzey yöneticilerden oluşan bu komite; her bir bölüm tarafından yapılan bütçe tahminlerini gözden geçirir ve gerektiğinde bölümler arası uyumsuzlukları giderici müdahalelerde bulunarak bütçede düzeltme yapar ve bütçeyi üst yönetime sunmak için onaylar ya da reddeder. Bütçe komitesi, bütçe hazırlanması aşamasında herhangi

---

<sup>16</sup> Haftacı, a.g.e., s. 23.

bir problemle karşılaşıldığında danışmanlık görevini üstlenir. Komite, bütçeyi hazırlayanlar ve kullananlar arasında bir bağ kurar.<sup>17</sup>

### 2.3.3. Bütçe El Kitabı

Bütçe el kitabı, bütçe programının tanıtılması ve sürdürülmesi amacıyla oluşturulan, bütçe politikalarını açıklayan, her bir kişi ve bütçe komitesinin görevlerini tanımlayan, bütçe hazırlama şekil ve tekniklerini belirten bir rehberdir.<sup>18</sup>

Bütçe el kitabı, bütçenin nasıl hazırlanacağını detaylı bir biçimde açıklar ve tüm bütçe programları için bir planlama takvimi ile yönergeler içerir. Yönergeler özellikle bölümlerin hazırlayacağı bütçeler arasında standart bir uygulama sağlaması açısından büyük öneme sahiptir. Bütçe el kitabı, bütçenin hazırlanması için gerekli tüm politika ve yöntemlerin işletme içinde iletilmesini sağlar. Bütçenin yöneticiler tarafından nasıl kullanılacağını ve bütçeleme sürecinin değişik aşamalarından (hazırlama, sunum, raporlama, değerlendirme, onaylama gibi) kimlerin sorumlu olduğunu açıklar.<sup>19</sup>

Bütçe el kitabını hazırlama yetkisi bölüm yöneticileri adına bütçe müdürüne aittir. Bütçe müdürü ilgili bölüm yöneticilerinin görüş ve düşüncelerini aldıktan sonra taslağa son şeklini verip yayımlar.<sup>20</sup> Bütçe el kitabında açıklanan yöntemler, belirtilen amaçlar ve değişen durumlara göre düzeltiler. Böyle bir durumda söz konusu değişimlerden etkilenen tüm yönetim düzeylerinin bütçe el kitabına katkıda bulunmaları gerekir.

Bütçe el kitabı, güncellemeye olanak vermesi açısından, çıkarılabilen yaprak biçimdeki sayfalardan oluşmalıdır. Bütçe el kitabında yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir:<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 9.

<sup>18</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 23-24.

<sup>19</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 39.

<sup>20</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 24.

<sup>21</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 39-40.

- Bütçe hedefleri, amaçları, yöntemleri, kuralları ve politikaları,
- İstenilen başarı,
- Veri açıklaması,
- Personel görevleri (hazırlama, gözden geçirme, onaylama ve düzeltme işlemlerini kimlerin yapacağı),
- Bütçe kalemleri için kimlerin yetki ve sorumluluğa sahip olduğu (müdür ve bağlı olarak çalışacakları belirtme),
- Onaylama koşulları,
- Bütçelenmiş rakamlarla gerçek rakamlar arasındaki farkı kimin değerlendireceği ve kimin, ne zaman düzeltici faaliyetlerde bulunacağı,
- Bütçe zaman çizelgesi,
- Tasvir edici formlar, listeler ve raporlar,
- Terminolojinin açıklanması,
- Bütçe faaliyetlerini tamamlamak için yönergeler,
- Bütçe bilgisinin kullanımı,
- Bütçe değişiklikleri ve bütçe takviminin güncellenmesi için politikalar,
- Üst yönetim ile bölümler arasında iletişim,
- Bütçe bölümleri arasında koordinasyon,
- Açıklayıcı dipnotlar.

Bütçe el kitabı; kısa, öz ve net bir biçimde düzenlenmeli, muhasebeci olmayanlar tarafından da kolaylıkla anlaşılabilirli dolayısıyla karışık ve teknik bir dil içermemelidir. Ayrıca kullanıcıları tarafından ciddiye alınması için, bütçe el kitabının şekil olarak da profesyonel bir görünümde olması sağlanmalıdır.

Bütçe el kitabına sahip olmanın işletme açısından pek çok kazanımı mevcuttur. Bunları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.<sup>22</sup>

Bütçe el kitabı,

- Bütçe yöntemlerinde standartlaşma ve basitleştirme,

---

<sup>22</sup> A.e., s. 40.

- Bütçeleme sürecinin organize bir uygulama ile gerçekleştirildiğine dair referans,
- Bölümler arası tutarlılık,
- Yeni çalışanlar için iş tanım rehberliği,
- Mevcut çalışanların transfer veya teşvik edilmesi durumunda, yeni pozisyonlarına alışmalarını,
- Çalışanların işlerinde devamlılığını sağlar.

#### **2.3.4. Bütçe Takvimi**

Genel işletme bütçesinin hazırlanması, işletmenin hemen hemen tüm bölümlerinin belirli bir sıra içinde gerçekleştirmesi gereken bir dizi çalışmayı içerir. Genelde bir diğerinin yapılmış olmasına bağlı olan bu çalışmaların oluşturduğu sürecin herhangi bir noktasında gecikme, daha sonraki aşamaları da zincirleme etkileyerek, sonuçta bütçenin zamanında yetiştirilememesine yol açar. Bu nedenle bütçe çalışmalarının belli bir takvime göre yürütülmesi şarttır. Bu bağlamda bütçe takvimi, bütçeleme sürecindeki her bir aşamanın hangi tarihte bitmesi gerektiğini gösteren takvimdir.<sup>23</sup> Bütçe takviminde belirlenen tarihler gerçekçi ve ulaşılabilir olmalıdır.

Bir işletmede süreç, genel olarak bütçeleme sürecinin her bir aşamasının gözden geçirilmesini içeren bütçe takviminin hazırlanması ile başlar. Bütçe takvimi, bütçeleme sürecinin son tarihlerini, personel sorumluluklarını içeren taslak bir zaman çizelgesidir. Bu çizelge ile bütçeleme sürecinin temeli oluşturulur. Bu nedenle süreç ilerlemeden bu unsurların tamamlanması bütçeleme süreci için çok önemlidir.<sup>24</sup>

#### **2.3.5. Bütçe Dönemi**

İşletme bütçeleri belirli bir zaman aralığında kullanılmak üzere hazırlanırlar. Bütçe döneminin uzunluğu işletmenin tipine, bütçenin düzenlenme amacına, işletmenin içinde bulunduğu sektörün özel şartlarına, genel ekonomik duruma göre değişir.

<sup>23</sup> Büyükmirza, a.g.e., s. 671-672.

<sup>24</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 42-43.

Bütçe dönemi belirlenirken dikkate alınması gereken diğer unsurları aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür:<sup>25</sup>

- Muhasebe dönemi,
- Genel ekonominin sağlamlığı,
- İşletme politikalarındaki değişimler,
- Mevsimlik faktörlerin etkisi,
- İşletme riski ve risk tipi,
- Finansman, üretim ve stok kontrol metodları
- İstatistiksel verilerin yapısı.

Bütçe döneminin uzunluğuna göre bütçeler, kısa dönemli ve uzun dönemli bütçeler şeklinde sınıflandırılır.

Bütçe döneminin uzunluğu bir yıla kadar olan bütçeler, kısa dönem bütçeler; bütçe döneminin uzunluğu en az beş yıl olan bütçeler ise uzun dönem bütçeler olarak isimlendirilir.

Genellikle hesap döneminin bir yıl olması ve istatistiklerin yıllık olarak hazırlanması nedeniyle uygulamada en yaygın bütçe dönemi bir yıldır. Bunun yanında altı aylık, üç aylık, aylık ve haftalık bütçeler de hazırlanmaktadır.<sup>26</sup>

Uzun dönem bütçeler ise işletmenin gelecekteki yönetimi ile ilgilidir. Uzun dönemli bütçeler ile çeşitli seçeneklerin, genel amaçların gerçekleştirilmesi üzerinde yarattığı etki saptanmaya çalışılır. Uzun süreli hedefler belirlenmedikçe, kısa süreli kararlar etkin ve tek amaca yönelik olamaz.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Ataman, Hacıüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 351.

<sup>26</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 26.

<sup>27</sup> **A.e.**, 23-24.

## 2.4. İşletme Bütçe Sisteminin İşleyişi

İşletmedeki bütçe sistemi ile, işletmenin hedef ve politikaları saptanır, iletilir, kaynakları uygun biçimde dağıtılır, geri bildirim sağlanır ve çalışanlar motive edilir. Bütçe sistemi işletmenin limitlerini düzenler, kaynak ihtiyacını belirler, özel gereksinimlerini inceler, esneklik sağlar, varsayımları birleştirir ve kısıtları dikkate alır. Bu bakımdan bütçeleme süreci gerek bütçe el kitabının gerekse de bütçe formlarının ve diğer resmi işlemlerin kullanımını açısından standart hale getirilmelidir.<sup>28</sup>

Bütçeleme sürecinde başarı, işletmenin tüm düzeylerinde sürecin desteklenmesi ile mümkündür. Bütçeleme süreci genel olarak aşağıdaki aşamaları içerir:<sup>29</sup>

1. Amaç ve hedeflerin belirlenmesi,
2. Mevcut kaynakların ve bilgilerin analizi,
3. Bölümsel bütçelerin hazırlanması,
4. Bütçe bölümü tarafından bölümsel bütçelerin ilk kez incelenmesi,
5. Bölümsel inceleme toplantıları,
6. Bölümsel bütçelerin birleştirilmesi (genel bütçenin oluşturulması),
7. Üst düzey yönetimin ilk incelemesi,
8. Bölümsel bütçelerin son kez düzeltilmesi,
9. Bölümsel bütçelerin ikinci kez bütçe bölümü tarafından incelenmesi,
10. Düzeltilmiş bölümsel bütçelerin birleştirilmesi (genel bütçenin oluşturulması),
11. Üst düzey yönetimin son incelemesi ve bütçenin onaylanması

Bütçeleme sürecinde yukarıda sayılan tüm aşamaların başarılı bir şekilde yerine getirilebilmesi ve merkezi bir kontrol sağlanması amacıyla, genel müdürlük ve bölüm yöneticileri ile yakın çalışacak bir sorumluya ihtiyaç vardır. Bu sorumlu çoğu zaman bütçe müdürüdür.

---

<sup>28</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 9.

<sup>29</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 12.1-12.7.

Kısa süreli bir plan olan bütçe, orta ve uzun dönemli planlarda belirlenen amaç ve stratejiler doğrultusunda hazırlanır. Bu nedenle bütçeyi hazırlamaya geçmeden önce söz konusu orta ve uzun vadeli planların bütçelenecek dönemle ilgili sınırlarının belirlenmesi gerekir. Bu planlarda belirtilen noktalar, bütçenin amacını, hedeflerini ve genel çerçevesini belirler.<sup>30</sup> Orta ve uzun vadeli planlar üst düzey yönetim tarafından ifade edilir. Bu doğrultuda bütçe müdürü analiz ve çalışmalarına başlamadan önce, üst yönetim tarafından planlama yılının başında belirtilen, işletmenin bütçe hedefleri konusunda emin olmalı, herhangi bir kararsızlık yaşamamalıdır. İdeali, bütçe müdürünün işletme hedeflerinin belirlenmesi aşamasında, üst düzey yönetim ile görüş alışverişi içinde bulunmuş olmasıdır.<sup>31</sup>

Bütçe müdürü, bölümsel bütçeler hazırlanmadan ve analiz çalışmalarına başlamadan önce; işletmesi, içinde bulunduğu endüstri ve genel ekonomi hakkında mevcut anahtar bilgilerini değerlendirmelidir. Bu bilgileri şöyle sıralayabiliriz:<sup>32</sup>

- İşletmenin kendisi ve rakipleri tarafından piyasaya yeni ürün sunulma oranı,
- Pazar payı ve rakiplerle ilişkiler,
- Pazarlama ve satış politikaları,
- Finansal oranlar,
- Sermaye yoğunluk derecesi,
- Hammadde ve üretim kapasitesi kısıtları,
- Devlet kısıtlamaları,
- Ekonomik faktörler.

Yukarıda sayılan anahtar bilgiler dışında, üst yönetim tarafından dikkatle izlenen başka bilgiler de mevcut olabilir. Bu bilgilerin de bütçe müdürü tarafından dikkate alınması şarttır.

---

<sup>30</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 27.

<sup>31</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 12.2.

<sup>32</sup> **A.e.**, s. 12.1-12.2.

Bütçe hedeflerinin belirlenmesi ve mevcut bilgilerin analizinden sonra işletme içindeki her bir bölüm, genel bütçeyi oluşturacak olan bölümsel bütçeleri, bütçe el kitabında belirlenmiş olan yöntem ve esaslar doğrultusunda hazırlar. Hazırlanan bütçe taslakları, incelenmek üzere bütçe bölümüne gönderilir.

Bütçe taslakları, bütçe bölümünde aşağıdaki incelemelerden geçirilir:<sup>33</sup>

*1. Bilgi doğrulaması:*

Bu aşamada, matematiksel hesaplamalar kontrol edilir ve satış-pazarlama tahminlerinin bütçenin ilgili tüm bölümlerine doğru olarak aktarılıp aktarılmadığı denetlenir.

*2. Önceki yıl tahminlerinin güvenilirliğinin analiz edilmesi:*

Gelecek yıl önemli sapmalardan kaçınmak için mutlaka önceki yıl tahminleri ile mevcut yıl sonuçları ve gelecek yıl için önerilen performans düzeyi karşılaştırılmalıdır.

*3. Bölümsel bütçe varsayımlarının ve hedeflerinin analiz edilmesi:*

Bölümsel bütçelerin varsayım ve hedefleri birleştirilmeden söz konusu unsurların geçerliliğinin test edilmesi gereklidir. Geçerlilik aşağıdaki şartlara göre test edilecektir:

- İşletmenin tepe yönetimi tarafından açıklanan planlama amaç ve hedefleri ile bağlantı,
- Genel ekonomik durum ve gelecek yıl için yapılan olası ekonomik değişiklik tahminleri ile ilişki,
- Özel ekonomik durumların, bölümlerin faiz oranı, sermaye maliyeti ve benzeri unsurları üzerindeki etkisi,
- Rekabet analizleri,
- Teknolojik değişim,
- Hammadde maliyeti ve ulaşılabilirliği,
- Diğer varsayımlar, satış-pazarlama hedefleri gibi.

---

<sup>33</sup> A.e., s. 12.3.

Bütçe bölümünde yapılan incelemelerden sonra, bütçe müdürü öncelikle bölümsel personel düzeyinde bir dizi görüşmeler yapar. Bu görüşmelerin amacı, yapılan incelemeler sonucunda belirlenen noktalarda düzeltmelerin yapılmasıdır. Bu görüşmeleri bölüm müdürüyle yapılacak özel görüşme takip eder. Bu görüşmede bütçe müdürü, personel düzeyinde yapılan görüşmeler sonucunda ortaya çıkan hususlarda bölüm müdürü tarafından gerekli önlemlerin alınacağından emin olmak ister. İdeali bölüm müdürünün maaşının bir bölümünün gelecek yıl performansı ile ilgili olmasıdır. Bu bağlamda, bölüm müdürü ve personeli bütçe taslağının düzeltilmesi ve uygulanmasında daha istekli olacaktır.

Bölümsel görüşmeler tamamlandıktan sonra bütçe bölümünde tekrar toplanan bölümsel bütçeler birleştirilerek genel bütçe oluşturulur. Bu noktada bir bilgisayar programından yararlanmak hem daha doğru hem de daha hızlı bir uygulama sağlayacaktır.<sup>34</sup>

İlk genel bütçe oluşturulduktan sonra bu noktaya kadar yapılan çalışmalarla ilgili bir özet, bütçe müdürü ve personeli tarafından hazırlanarak, genel bütçeyle birlikte üst yönetime sunulur. Bu noktada kimi zaman değişen koşullar doğrultusunda işletmenin genel amaç ve hedeflerinde değişiklik yapmak gerekebilir. Üst yönetim tarafından incelenen bütçe çalışması ya kabul edilir ya da bazı özel noktalarda değişiklik yapıldıktan sonra onaya sunulur. Eğer bir takım düzeltmeler söz konusu ise, her bir bölüm müdürü, üst yönetimin yorum, öneri ve eleştirileri doğrultusunda düzeltmelerini yapar. Düzeltilen bölüm bütçeleri, bütçe bölümünde tekrar incelenir ve ardından bölümlerle yeniden bağlantı kurularak inceleme sonuçları üzerinde uzlaşma sağlanır. Yapılan tüm düzeltmeler sonucunda, bölümsel bütçelerin bir araya getirilmesi ile yenilenmiş genel bütçe oluşturularak onay için üst yönetime sunulur. Bazen onay, bütçe komitesince de yapılabilir.<sup>35</sup>

---

<sup>34</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s.16-17.

<sup>35</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 12.6-12.7.

Üst yönetim uygun gördüğü takdirde, genel bütçe çalışmasını onaylayarak bütçeye kesinlik kazandırır. Onaylanan bütçe çoğaltılarak uygulanmak üzere ilgili personele dağıtılır.<sup>36</sup>

## 2.5. Genel Bütçenin Oluşturulması

Kapsamlı bir genel bütçe, işletme yönetiminin gelecek dönemle ilgili satışları, giderleri, üretim hacmini ve diğer finansal işlemleri içine alan beklentilerinin bir ifadesidir. Dönem başında bütçe, bir plan ya da standarttır. Dönem sonunda ise, yönetime performansını değerlendirme konusunda yardımcı olan bir kontrol aracıdır.<sup>37</sup>

Genel bütçe, aşağıdaki bütçelerin birleşiminden oluşur :

- Satış Bütçesi
- Üretim Bütçesi
- Direkt Hammadde Bütçesi
- Direkt İşçilik Bütçesi
- Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi
- Faaliyet Giderleri Bütçesi
- Yatırım Bütçesi
- Nakit Bütçesi
- Proforma Gelir Tablosu
- Proforma Bilanço

Genel bütçe hazırlanırken beş ana aşama söz konusudur. Bu aşamalar sırasıyla;

1. Satış tahminlerinin yapılması,

---

<sup>36</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 29.

<sup>37</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 77.

2. Beklenen üretim hacminin kararlaştırılması,
3. Üretim maliyetlerinin ve faaliyet giderlerinin tahmini,
4. Yatırımların planlanması, nakit akışı ve diğer finansal unsurların belirtilmesi,
5. Tahmini finansal tabloların düzenlenmesi.

Genel bütçe hazırlanırken çoğu zaman ana sorunu oluşturduğu gerekçesi ile bütçelemeye satışlardan başlanır. Ancak bu durum her zaman için geçerli değildir. Bütçelemenin daha gerçekçi olması için, piyasa koşullarının çok iyi analiz edilerek dar boğaz noktasının belirlenmesi ve bütçelemeye o noktadan başlanması gerekir. Örneğin kimi zaman arzın düşük, talebin yüksek olduğu piyasa koşulları söz konusu olabilir. Bu gibi bir durumda satış hacminin öncelikli olarak planlanması önemini yitirir; üretim ya da finansman unsurları daha önemli konuma geçer.<sup>38</sup>

### 2.5.1. Satış Bütçesi

Genellikle satış bütçesi, genel bütçe hazırlama sürecinin başlangıç aşamasıdır. Bu bütçe ile toplam satışlar, ürün türüne göre miktarsal ve tutarsal olarak gösterilir. Satış bütçesi ile satış hacminin tahmin edilmesi, bütçeleme süreci içindeki hemen hemen tüm diğer bütçeleri etkiler.<sup>39</sup> Satış bütçesinin temel amacı, hangi mamullerin hangi fiyattan satılacağını tahmin etmek, böylece işletmenin planlanan satış hasılatını belirlemektir. Bu doğrultuda, satış bütçesi ne ölçüde gerçekçi ve doğru ise diğer bütçeler de o ölçüde gerçekçi ve doğrudur.<sup>40</sup> Satış planlaması ya da diğer ifadeyle satış bütçelemesinin amaçlarını şu şekilde sıralamak mümkündür:<sup>41</sup>

- Gelecekteki gelirler ile ilgili belirsizlikleri azaltmak,
- Yönetimsel kararlarla planlama sürecini birleştirmek,

---

<sup>38</sup> Peker, **a.g.e.**, s. 375.

<sup>39</sup> **A.e.**, s. 81.

<sup>40</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 32.

<sup>41</sup> (Çevrimiçi) <http://accounting-financial-tax.com/category/financial/budgeting-financial/master-budget-budgeting-financial-financial/>, Ağustos 2008.

- Diğer bütçelerin hazırlanabilmesi için gerekli bilgileri sağlamak (özellikle üretim bütçesi, satış giderleri bütçesi ve nakit bütçesi)
- Yönetimin, satış faaliyetleri üzerindeki kontrolüne yardımcı olmaktır.

Satış bütçesinin hazırlanmasında ilk aşama, satış tahminlerinin yapılmasıdır. Bu sorumluluk genellikle pazarlama bölümüne aittir.<sup>42</sup> Satış bütçesi tecrübeler, genel ekonomik ve ticari durumların tahminine, pazar araştırmalarına ve rekabet ortamına göre hazırlanır. Satış bütçesi, işletmenin stratejisine paralel olarak düzenlenmeli; fiyatlama çalışmaları, üretim miktarı ve rakip işletmelerin davranışlarına göre yürütülmelidir.<sup>43</sup>

Satış bütçesinin kapsamı ilgili işletmenin niteliklerine göre değişir. Satış bütçesi, işletmenin koşullarına bağlı olarak, ürün çeşidine, satış bölgelerine, müşteri çeşidine veya mevsimsel özelliklere göre düzenlenebilir.

Satış bütçesi genellikle 3 aylık, 6 aylık veya 1 yıllık dönemi kapsar. Bu dönemler de önceki dönemler ve birbirleriyle karşılaştırılmak amacı ile ay ve haftalara bölünür.<sup>44</sup>

Satışların bütçelenmesi ve kontrolü ile ilgili olarak pek çok yardımcı teknik mevcuttur. Bu tekniklerin başlıcaları; ürün yaşam döngüsü analizi, marjinal analiz, başabaş analizi, tahmin teknikleri, duyarlılık teknikleri, destek bütçeleme (bracket budgeting), fiyatlama teknikleri ve performans testleridir.<sup>45</sup>

Satış bütçesi genellikle daha sonra nakit bütçesinde kullanılmak üzere, kredili satışlardan beklenen tahsilatlarla ilgili hesaplamayı da içerir. Kredili satışlardan beklenen tahsilatlar da bir çizelge de hazırlandığı takdirde ileride nakit bütçesi hazırlanırken hata yapma olasılığı azalabilecektir.

---

<sup>42</sup> Mowen, Hansen, **a.g.e.**, s. 314

<sup>43</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 43-44.

<sup>44</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 356.

<sup>45</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 16.9-16.10.

## 2.5.2. Üretim Bütçesi

Satış bütçesinin hazırlanmasından sonra ikinci aşama üretim bütçesinin hazırlanmasıdır. Satış bütçesinde belirlenen amaçların gerçekleştirilmesi bu bütçe ile uyumlu üretim faaliyetlerini kapsamına alan çeşitli üretim bütçelerinin düzenlenmesi ile olur. Üretim faaliyetleri ile ilgili olarak hazırlanan bütçelerden ilki üretim bütçesi olup diğerleri, direkt ilk madde malzeme (hammadde) bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçesidir.<sup>46</sup>

Üretim bütçesi ile satış bütçesinde belirtilen satışları karşılamak için gereken mamul miktarı öngörülür. Üretim bütçesi hazırlanırken, satış bütçesi, fabrika kapasitesi, stok durumu ve dışarıdan alım gibi unsurlar dikkate alınır. Üretim bütçesi ile bütçelenmiş satışları karşılamak için gereken üretim miktarının yanı sıra stok gereksinimleri de beyan edilir.<sup>47</sup> Buna göre;

*“Beklenen Üretim Hacmi = Planlanan Satışlar + İstenilen Dönem Sonu Stok – Dönem Başı Stok”*

şeklinde ifade edilir.

Üretim bütçesinin temel amacı, üretim planlamasında sıkça karşılaşılan bir sorun olan satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında uygun dengeyi sağlayabilmektir.<sup>48</sup>

Üretim bütçesinin düzenlenirken aşağıdaki gibi bir işlem sırası takip edilir :<sup>49</sup>

1. İşletmenin stok politikaları belirlenir,
2. Üretilecek mamul miktarları, satış bütçesi ve stok politikalarına göre saptanır,
3. Üretim miktarları ara dönemler esas alınarak zaman planına bağlanır.

---

<sup>46</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 364.

<sup>47</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 82.

<sup>48</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 33.

<sup>49</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 106.

Üretim bütçesinin düzenlenmesinden birinci derecede sorumlu olanlar üretim yöneticileridir.

### **2.5.2.1.Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi**

Üretim miktarı hesaplandıktan sonra, bu üretim miktarı için gerekli olan hammadde miktarının ve tutarının belirlenmesi direkt ilk madde ve malzeme bütçesi ile olur.

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin temel amaçları;<sup>50</sup>

- Üretim için gerekli hammadde isteklerinin tespiti,
- Hammadde stok düzeylerinin belirlenmesi,
- Hammadde satın alınmasının planlama ve denetiminde uygun bir dengenin sağlanmasıdır.

Söz konusu denge belirlenen her temel amaç için bir bütçe düzenlenerek sağlanır. Bu doğrultuda direkt ilk madde ve malzeme bütçesi kendi içinde; hammadde kullanım bütçesi, hammadde satın alma bütçesi ve hammadde stok bütçesinin birleşiminden oluşur.

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin düzenlenebilmesi için, üretilecek mamul miktarı, her bir mamulün üretimi için gereken standart hammadde miktarı ve standart hammadde maliyeti bilinmelidir. Standart maliyetlerin kullanılmadığı işletmelerde ise bu bilgiler mühendislik çalışmalarına, geçmiş dönemlere ilişkin tüketim belgelerine ve malzeme faturalarına dayandırılarak saptanır.<sup>51</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi ile direkt ilk madde ve malzemeye ilişkin satın almaların ve stok politikalarının planlanması ve kontrolü sağlanır. Ayrıca bu bütçe ile üretimde kullanılan direkt ilk madde ve malzemenin miktar ve tutarının kontrolüne olanak tanınır.

---

<sup>50</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 35.

<sup>51</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 119.

### 2.5.2.2. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik bütçesi, üretim bütçesinin istemlerini karşılamak için gerekli direkt işçilik sürelerini ve maliyetlerini gösterir. Direkt işçilik bütçesinin hazırlanmasından üretim yöneticisi ve yardımcıları sorumludur; ancak bu bütçenin hazırlanmasında maliyet muhasebesi, insan kaynakları ve bütçe kontrol bölümleri de birlikte çalışmalıdır.<sup>52</sup>

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenebilmesi için, üretim bütçesinde saptanan üretim miktarları, direkt işçilik süreleri ve direkt işçilik ortalama ücret bilgilerine gereksinim vardır.

Direkt işçilik bütçesi hazırlanırken, üretim bütçesinde gereksinim duyulan direkt işçilik, üretim işlemlerinin niteliği ve bu doğrultuda gerekli olan işçiliğin niteliği, diğer bir ifade ile işçiliğin vasıflı ya da vasıfsız olması, işletmede uygulanan ücret sistemleri, toplu sözleşmeler, istenilen kalitede ve miktarda işçi tedariki ve eğitim olanakları gibi unsurlar dikkate alınmalıdır.<sup>53</sup>

Etkin bir direkt işçilik bütçesi ile, işletme içinde, personelin çok daha verimli çalışması sağlanır. Finans birimi açısından da işçiliklerin planlanmış olması, ilgili dönemde nakit gereksiniminin daha iyi planlanmasına olanak tanır. Ayrıca direkt işçilik bütçesi, direkt işçiliklerin kontrolü açısından oldukça önemli bir role sahiptir. Direkt işçilik bütçesi ile, işçilikler üretim birimlerine göre sınıflandırılır ve gerek işçilik süresi gerek işçilik maliyeti açısından izlenir.<sup>54</sup>

### 2.5.2.3. Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi

Üretim bütçesini izleyen üçüncü bütçe, genel üretim maliyetleri bütçesidir. Genel üretim maliyetleri, direkt malzeme ve direkt işçilik dışında kalan, üretimle ilgili tüm

---

<sup>52</sup> Ataman, Hacıüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 377.

<sup>53</sup> **A.e.**, s. 378.

<sup>54</sup> Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 287.

maliyetleri kapsar. Genel üretim maliyetleri içinde endirekt malzeme, endirekt işçilik, amortisman, kira, enerji, sigorta, tamir-bakım vb. maliyet kalemleri sayılabilir. Genel üretim maliyetleri direkt malzeme ve direkt işçilikten farklı özelliklere sahiptir. Bu özellikleri aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür:<sup>55</sup>

- Genel üretim maliyetleri ile üretilen mamuller arasında direkt bir ilişki kurulamaz.
- Bu maliyetler değişkenlik ve kontrol edilebilirlik kavramına ilişkin olarak birbirlerinden çok farklı niteliktedirler.
- Bu maliyetlere ilişkin sorumluluk, işletme içinde tek bir yerde toplanmamıştır. Bu maliyetlerden çeşitli yönetim kademelerindeki pek çok yönetici sorumludur.

Bu özellikleri nedeniyle her maliyet yeri için bir genel üretim maliyeti bütçesi hazırlanır. Bir maliyet yerinin genel üretim maliyeti bütçesi hazırlanırken, o maliyet yerinin sahip olduğu genel üretim maliyetleri kalemleri ayrı ayrı bütçelenir. Bu bütçelerin birleştirilmesiyle de tüm işletmeye ait genel üretim maliyetleri bütçesi elde edilir. Genel üretim maliyetleri bütçesi maliyet yerlerine ve kalemlerine göre düzenlendiği için dikkat edilmesi gereken temel koşul, işletmenin uygun yetki ve sorumluluk merkezlerine, yetki ve sorumluluk merkezlerinin de yeterli sayıda maliyet yerine ayrılmış olması ve maliyet yerlerindeki genel üretim maliyetleri kalemlerinin de uygun bir şekilde belirlenmiş olmasıdır..<sup>56</sup>

Genel üretim maliyetleri bütçesi hazırlanırken maliyet muhasebesi, üretim yöneticileri, fabrika yöneticileri ile bölüm şeflerinin işbirliğine gereksinim vardır.

Genel üretim maliyetleri bütçesinin hazırlanması ile maliyet yerlerine ve kalemlerine göre genel üretim maliyetlerinin kontrolünün yapılması sağlanır.

---

<sup>55</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 152.

<sup>56</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 38.

### 2.5.3. Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi

Dönem sonu mamul stoku bütçesi, bütçelenmiş finansal tabloların oluşturulması için gerekli bilgiyi sağlar. Bu aşamaya kadar hazırlanan bütçeler (satış bütçesi ve üretimle ilgili tüm bütçeler) üretilen bir birim mamulün maliyetini hesaplayabilmek için yeterli bilgiyi içerir. Üretilen bir birim mamulün maliyetinin hesaplanması iki önemli nedenden ötürü gereklidir.<sup>57</sup>

1. Bütçelenmiş gelir tablosundaki satılan mamul maliyetinin hesaplanabilmesi için,
2. Bütçelenmiş bilançoda gözükecek olan dönem sonu mamul stokunun tutarsal değerinin hesaplanabilmesi için.

İşletme mamul birim maliyetini hesapladıktan ve dönem sonu mamul stoku bütçesini oluşturduktan sonra isterse ayrıca satışların maliyetini bütçesini de düzenleyebilir.

### 2.5.4. Faaliyet Giderleri Bütçeleri

İşletmenin ana faaliyeti ile ilgili olarak yapılan fakat üretim maliyeti dışında kalan değer kullanımları faaliyet giderleri olarak isimlendirilir. Dönem giderleri olarak da isimlendirilen bu değer kullanımlarının ana başlıkları aşağıda sıralanmıştır.<sup>58</sup>

- Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Giderleri,
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri,
- Genel Yönetim Giderleri

#### 2.5.4.1. Araştırma-Geliştirme (AR-GE) Giderleri Bütçesi

Ekonomik, politik, sosyal, teknolojik ve çevresel etmenlerde oluşan hızlı değişiklikler işletmeler açısından araştırma-geliştirme faaliyetlerinin önemini

---

<sup>57</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 86.

<sup>58</sup> Haftacı, a.g.e., s. 43.

arttırmıştır. Günümüz yoğun rekabet ortamında faaliyet gösteren işletmelerin varlıklarını devam ettirmeleri, ar-ge faaliyetlerine gereken önemi vermeleri, buna bağlı olarak yeni mamul ve üretim süreçlerini geliştirmeleri ile yakından ilişkilidir.

Ar-ge faaliyetlerine yeni ürün ya da hizmet geliştirmek veya mevcut ürün, hizmet ya da sürecin geliştirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulur. Ar-ge faaliyetleri genel olarak aşağıdaki çalışmaları içerir:<sup>59</sup>

- Olası mamul ya da süreç alternatiflerinin araştırılmasında kavramsal biçimlendirme, tasarım ve test etme çalışmaları,
- Mamul ya da sürecin tasarım veya düzenlenmesinde iyileştirme çalışmaları,
- Üretim öncesi ön ürün ve modellerin tasarım, yapılandırılma ve test edilme çalışmaları,
- Yeni teknoloji gereksiniminin bitmesi amacıyla aletlerin tasarım çalışmaları.

Ar-ge faaliyetleri ile bütçeleme süreci arasındaki ilişkiyi anlayabilmek için bu fonksiyon ile işletmenin diğer fonksiyonları arasındaki farkı incelemek gerekir. Araştırma-geliştirme, işletmenin diğer bölümlerinden farklı olarak, işletmenin gelecekteki kârları ve büyümesi ile ilgilidir. İşletme büyümesi, ar-ge bölümü tarafından geliştirilen mamul ya da süreçlerden sağlanabileceği gibi işletmenin, başka bir işletmenin hisselerini satın alması gibi dışsal bir nedenden de kaynaklanabilir. Güçlü ve modern işletmeler büyümek amacıyla bu yolları takip edebilmek için yüksek veya orta teknoloji alanları ile ilgilidirler.<sup>60</sup>

İşletmenin pazarlama, üretim, kalite kontrol vb. gibi diğer bölümleri ise bugünün kârı ile ilgilidirler. Bu gruba giren bölümler, ar-ge bölümünün önceki mamullerini üretir ya da süreçlerini uygular, test eder veya satarlar. Araştırma-geliştirme çalışmaları bir anlamda geleceğe yapılan yatırımdır.<sup>61</sup>

---

<sup>59</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 185.

<sup>60</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 18.1

<sup>61</sup> **A.e.**, s. 18.1.

Bu bağlamda, “işletmenin sağlıklı büyümesi için ar-ge faaliyetlerine ayırması gereken fon düzeyi nedir?” sorusu işletmenin stratejik bütçeleme sürecinin bir parçasıdır.

Araştırma-geliştirme bütçesi, bölüm müdürünün yeni ürün oluşturmak ve mevcut ürünleri geliştirmek için taahhüt ettiği yıllık fon tutarı temeline dayanır. Bu tutar, önceki çalışmalardan beklenen yarar ve başarıya, istenilen büyüme oranına, bölüm büyüklüğüne, belirsizlik ve risklere, çeşitlendirmeye, rekabete, pazar payına, tüketici zevklerine, finansal kaynaklara, fiziksel olanaklara, hammaddenin ulaşılabilirliğine, verimliliğe, güvenliğe, güvenilirliğe, kârlılığa, işçi sayısı ve kapasitesine, zaman sınırlamalarına, ürün yaşam döngüsüne, araştırma programının istikrarına, demodeleşmeye ve teknolojik duruma dayandırılır.<sup>62</sup>

Ar-ge bütçesi oluşturulurken beklenen satış hasılatı, yatırımın getirisi, geri ödeme süresi, iskonto edilmiş geri ödeme süresi, bugünkü değer ve iç verim oranı dikkate alınmalıdır. Ar-ge maliyetleri öncelikle sorumluluk merkezlerine, bu merkezlerden de, destek hizmetleri dahil olmak üzere, her bir proje ya da programa dağıtılmalıdır. Bütçe hazırlanırken, araştırma çalışmalarının maliyeti bütçesi ile ar-ge hizmet ve faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için tahmin edilen toplam maliyet arasında mutabakat sağlanmalıdır. Ar-ge planları bir tarifeye bağlanamaz ve bir projenin bütünü için bütçe oluşturulamaz. Buna karşın araştırma çalışmalarının özel bir bölümü için adım adım bütçelenmiş dağıtım yapılmalıdır. Aşama tamamlandıktan sonra ikinci aşama için dağıtım yapılabilir.<sup>63</sup>

#### **2.5.4.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi**

Mamullerin üretilip mamul ambarına konulmasından tüketicilere ulaştırılmasına dek geçen zaman dilimi içinde oluşan değer kullanımları pazarlama, satış ve dağıtım giderlerini oluşturur. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri uzun dönemli etkisi olan değer kullanımları olup etkinliklerinin ve gelir getirme güçlerinin ölçülmesi zordur.

---

<sup>62</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 187.

<sup>63</sup> **A.e.**, s. 188.

Katlanıldıktan sonra geriye dönüşü olmadığından işletmelerin söz konusu giderler üzerinde özenle durmaları gerekir.<sup>64</sup>

Pazarlama giderleri, üretilen ya da ticareti yapılan ürünün satışını arttırmak amacıyla katlanılan tanıtım, reklam harcamaları gibi giderlerdir. Pazarlama giderleri, satış ve dağıtım giderlerinden farklı olarak önemli ölçüde ihtiyari olup, öncelikler ve mamul karışımına göre de büyük ölçüde değişip, kolaylıkla yönlendirilebilirler. Bu açıdan da söz konusu giderlerin kontrolü, işletme açısından oldukça önemlidir.<sup>65</sup>

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, pazarlama bölümü tarafından hazırlanır. Muhasebe ve bütçe bölümleri de pazarlama bölümüne bu konuda yardımcı olurlar. Bu bütçenin hazırlanma yöntemi satış bütçesine benzediğinden genellikle satış bütçesi ile birlikte çalışılarak düzenlenebilir.<sup>66</sup>

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi iki açıdan satış bütçesi ile ilişkilidir. Birincisi; bu bütçe satış bütçesi tarafından yönlendirilir; diğer bir ifade ile artan satış hacmi, pazarlama ve reklam harcamalarında azalışa sebep olabilir. İkincisi; pazarlama, satış ve dağıtım bütçesi satış bütçesini destekler; diğer bir ifade ile tutundurma faaliyetleri satış hacminin ve mamul karışımının artmasını destekler.<sup>67</sup>

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi hazırlanırken işletmenin mamul ya da hizmet tipi, rekabet koşulları, pazar payı, müşteri tipi, satış bölgeleri, beklenen bayi ve rakip bayi ziyaretleri, dağıtım kanalları, sipariş büyüklüğü ve sıklığı, tutundurma faaliyetleri ve endüstri standartları dikkate alınmalıdır. Böylelikle pazarlama, satış ve dağıtım giderleri çözümlenerek tahmin edilebilir.<sup>68</sup>

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi, hangi kaynakların hangi mamul ya da hizmet karışımı için kullanılacağı ile mamul ya da hizmetin işletmeden müşteriye

---

<sup>64</sup> Haftacı, **A.g.e.**, s. 45.

<sup>65</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 16.1.

<sup>66</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 45.

<sup>67</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 16.2.

<sup>68</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 168.

ulaştırılana dek katlanılan giderleri kapsar. Bu bütçe aşağıdaki temel unsurları içerir:<sup>69</sup>

- *Satış Giderleri* : Direkt satış, medya yoluyla, çalıştırılan satış gücü ile, satış temsilcileri veya bunların çeşitli birleşimleri ile sağlanır.
- *Satış Teşvik* : Satış personeli ve müşteriye yönelik olarak ikiye ayırmak mümkündür. Satış personeline yönelik olarak genellikle fiyat ve prim programlarının birleşimi ile ilgili çalışmaları; müşteriye yönelik olarak ise eşantiyon dağıtımı, fuar ve sponsorluk gibi çalışmaları içerir.
- *Reklam* : İşletme imajına, mamul grubuna veya markaya odaklanabilir. Ulusal, bölgesel, yerel veya müşteri özelliklerine göre olabilir.
- *Ürün Geliştirme* : Bazı işletmeler pazarlama harcamalarının bir kısmını, kısa dönem için, yeni özellikler, paketleme değişiklikleri, yeni ürün vb. konulara ayırabilirler.
- *Müşteri Hizmetleri* : Garanti ve garanti dışı çeşitli hizmetleri içerir.
- *Fiziksel Dağıtım* : İşletmenin mamul ya da hizmetleri müşteriye ulaştırması için kullandığı kaynaklar, dağıtıcılar ve umumi mağazaları içerir.

Pazarlama, satış ve dağıtım bütçesi, yukarıdaki unsurların hangi karışımda ve düzeyde kullanılacağına odaklanır.

Pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin bütçelenmesi ile, bu faaliyetlerle finansman faaliyetleri arasında bir dengenin sürdürülmesi sağlanır. Ayrıca bu bütçe, kâr marjlarının belirlenmesine yardımcı olur; bütçe dönemi için gerekli nakit ihtiyacının hesaplanmasına ve etkili gider kontrolüne olanak tanır.<sup>70</sup>

#### **2.5.4.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi**

Genel yönetim giderleri, işletmenin belirli bir fonksiyonu ile ilişkilendirilemeyen, tüm işletme fonksiyonlarına ilişkin faaliyetlerin planlanması, yönetimi ve denetimi

---

<sup>69</sup> Lalli, **a.g.e.**, s. 16.3.

<sup>70</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 166.

için yapılan giderlerden oluşur.<sup>71</sup> Diğer bir ifade ile, işletmenin genel yönetim fonksiyonu ile ilgili olarak yapılan ve üretimle ya da satışlar maliyeti ile doğrudan ilişkisi kurulamayan giderler genel yönetim giderlerini oluştururlar.<sup>72</sup> Bu başlık altında yer alan gider kalemlerine örnek olarak yönetici maaşları, ofis kiralari, kırtasiye giderleri, amortismanlar, sigorta giderleri, vergiler, dışarıdan sağlanan çeşitli hizmetler vb. verilebilir.

Genel yönetim giderleri bütçesi ile diğer tüm bütçeler arasında oldukça önemli bir bağ vardır. Genel yönetim giderleri bütçesi diğer bütçelenmiş faaliyetleri destekleyen faaliyetleri kapsar. Bu açıdan diğer faaliyetler üzerinde bağımsız bir kontrol olanağı sağlar.<sup>73</sup>

Genel yönetim hizmetleri bir işletmede belli bölümler tarafından yürütülür. Örneğin genel müdürlük, mali işler ve muhasebe, personel, hukuk müşavirliği, halkla ilişkiler gibi. Bu bölümlerin her biri kendi sorumlulukları altındaki genel yönetim giderlerini tahmin ederler. Bütçe bölümü bu tahminleri birleştirerek genel yönetim giderleri bütçesini hazırlar.

Genel yönetim giderleri tahmin edilirken geçmiş dönem verilerinden ve deneyimlerinden geniş ölçüde yararlanılır. Bütçe dönemi içinde yönetim politikalarında ve genel ekonomik koşullarda oluşabilecek değişimler de göz önünde bulundurulur.<sup>74</sup>

Genel yönetim giderlerinin önemli bir bölümü sabittir. Bir kısmı ise faaliyet hacmine göre değişir. Değişken genel yönetim giderinin tespitinde genellikle satış hasılatı, direkt işçilik saati veya vergiden önceki kâr faaliyet ölçüsü olarak kullanılabilir.<sup>75</sup>

---

<sup>71</sup> A.e., s. 169.

<sup>72</sup> "Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği", Sıra No: 1, R.G.: 26.12.1992-21277 Mük.

<sup>73</sup> Lalli, a.g.e., s. 19.1.

<sup>74</sup> Haftacı, a.g.e., s. 47.

<sup>75</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 172.

### 2.5.5. Yatırım Bütçesi

İşletme açısından yatırım harcamaları; geniş anlamda maddi ve maddi olmayan tüm varlıklar için yapılan ödemeleri, dar anlamda yalnızca maddi duran varlıkla ilgili harcamaları kapsar.<sup>76</sup> Yatırım harcamaları, büyümek, satışları arttırmak, üretim kapasitesini arttırmak, üretim yöntemlerini değiştirmek, maliyet azalışı sağlamak, verimliliği arttırmak, ürün kalitesini yükseltmek, varlıkları yenilemek vb. nedenlerle yapılabilir. Bu harcamaların zamanlaması, niteliği ve yeterliliği işletme üzerinde uzun vadede bir etki sağlar.<sup>77</sup>

Yatırım bütçesi ile işletmenin gelecek dönem ya da dönemlere ilişkin yatırım harcamaları, ilgili projelere ve ara dönemlere göre belirlenir. Yatırım bütçeleri, işletmelerin bütçe döneminde arazi-arsa, yer altı-üstü düzenlemeleri, bina-tesis, makine-teçhizat gibi sabit varlıklara yapacağı yatırımlar ile patent, ticaret unvanı gibi maddi olmayan duran varlıklar için yapılan harcamaları da kapsar. Bu tür harcamalar büyük fon kullanımını gerektirir ve etkileri bir yıldan uzun sürer. Bu konuda yapılacak bir yanlışlığın etkisini gidermek yıllar alabilir. Yatırım bütçesinin doğruluğu bu açıdan büyük öneme sahiptir.<sup>78</sup>

Yatırım bütçesinin hazırlanması, muhasebe ve finans yöneticisinin sorumluluğunda ilgili yönetici ve uzmanlarca yapılır. Yatırım harcamalarının bütçelenmesi ile,

- Yatırım harcamalarının işletmenin finansal gücü ile dengeli bir biçimde planlanmasını sağlamak,
- Yatırım harcamalarının gerektirdiği nakit çıkışlarını ilgili yıl ve o yılın ara dönemlerine göre saptamak,
- Yatırım harcamalarının denetimini kolaylaştırmak amaçlanır.<sup>79</sup>

---

<sup>76</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 50.

<sup>77</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 201.

<sup>78</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 176-177.

<sup>79</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 50.

Yatırım bütçesi hazırlanırken harcamalar normal ve özel olarak sınıflandırılmalıdır. Normal harcamalar rutin, düşük maliyetli ve mevcut faaliyetleri sürdürmek için yapılan harcamalardır. Özel harcamalar ise, seyrek, yüksek maliyetli ve özel bir amaç için yapılan harcamalardır. Örneğin bir defalık bir iş için özel bir üretim makinesi almak gibi.<sup>80</sup>

Yatırım harcamaları bütçelenirken üç aşama söz konusudur. İlk aşama bir proje düşüncesinin olması ve bu projenin onaylanması; ikinci aşama projeye ilgili tahminlerin onaylanması, üçüncü aşama projenin yetkilendirilmesidir. Bütçe hazırlandıktan sonraki aşama ise projenin izlenmesidir.<sup>81</sup>

#### **2.5.6. Nakit Bütçesi**

Nakit planlaması ve kontrolü için hazırlanan nakit bütçesi, ilgili dönemde beklenen nakit giriş ve çıkışlarını kapsar. Nakit bütçesi ile yönetici, ihtiyaçlar ile nakit arasında dengeli bir ilişki sağlar.<sup>82</sup>

Nakit yönetimi, işletmenin kârlılığı ve verimliliği üzerinde önemli etkilerde bulunur. Bu nedenle nakdin ayrı olarak planlanması ve kontrolü şarttır.

Nakit bütçesi, uzun dönemli ve kısa dönemli olarak düzenlenir. Uzun dönemli nakit bütçesi, işletmenin uzun vadedeki amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gereksinim duyduğu nakdin sağlanmasının ana hatlarını belirler. Kısa dönemli nakit bütçesi ise, bir işletmenin gelecek dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarını saptayarak işletmenin her an ödeme yeteneğini kontrol ve garanti eder.<sup>83</sup>

Nakit bütçesi düzenlenirken gelecek dönem nakit gereksinimi ara dönemlere göre tahmin edilir. Bu tahmin yapılırken diğer bütün bütçelerdeki nakde etki eden unsurlar dikkate alınır. Satış, üretim, gider ve yatırım bütçeleri incelenir. Bu incelemelere

---

<sup>80</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 203.

<sup>81</sup> **A.e.**, s. 203.

<sup>82</sup> **A.e.**, s. 87.

<sup>83</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 184.

göre önce nakit girişleri sonra nakit çıkışları tahmin edilir. Son aşamada ise dönem başı nakit mevcudu, nakit giriş-çıkışları ve borç-alacak hesaplarının bakiyeleri dikkate alınarak dönem sonu bütçelenmiş nakit mevcudu bulunur.<sup>84</sup> Nakit bütçesini düzenleme görevi işletmenin mali işler yöneticisine verilir. Ancak söz konusu bütçe düzenlenirken diğer bütçelerden de geniş ölçüde yararlanıldığından diğer bölüm yöneticileri de nakit bütçesinin hazırlanmasına da yardımcı olur.<sup>85</sup>

Nakit bütçesinin diğer işletme bütçelerinden önemli bir farkı vardır. Diğer işletme bütçeleri tahakkuk esasına göre düzenlenirken, nakit bütçesinde ilke nakit esasıdır. Nakit bütçesinde yararlanılan veriler kesinlikle nakit esasına dönüştürülmüştür.<sup>86</sup> Nakit bütçesi işletmenin faaliyetleri için gerekli olan nakdin, uygun zamanda, uygun yerde ve uygun maliyetle hazır bulundurulmasına olanak sağladığından işletme bütçeleri içinde oldukça önemli bir yere sahiptir. Ayrıca işletmelerin kredi politikalarının belirlenmesinde de nakit bütçesi son derece önemlidir.

### **2.5.7. Proforma Gelir Tablosu**

İşletme bütçelerinin düzenlenmesinde son aşamayı proforma gelir tablosu ve proforma bilançonun hazırlanması oluşturur. Her iki proforma finansal tablo da bütçe dönemi sonunda bütçelenmiş tüm çalışmaların sonuçlarını toplu olarak gösterir. Böylelikle bütçe döneminin başında kararlaştırılan amaçlara ulaşıp ulaşılamayacağı veya ne ölçüde ulaşılabileceği önceden tespit edilmiş olur.<sup>87</sup>

Proforma gelir tablosu bütçe dönemine ilişkin gelir ve gider tahminlerinin özetini sunar. Kontrol kolaylığı sağlaması açısından, ihtiyaca göre, proforma gelir tablosu üçer aylık periyotlarla ya da aylık olarak düzenlenmelidir.<sup>88</sup>

---

<sup>84</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 51-52.

<sup>85</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 66.

<sup>86</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 397.

<sup>87</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 404.

<sup>88</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 89.

Proforma gelir tablosu, proforma bilançonun hazırlanmasında kullanılacak ön bilgileri verir. Her iki tablo da birbirini tamamlar.

### 2.5.8. Proforma Bilanço

Proforma bilanço düzenlemek mevcut veriler ışığında işletmenin önümüzdeki bütçe dönemi sonunda muhtemel bilanço rakamlarının neler olabileceğinin tahmin edilmesidir.<sup>89</sup> Proforma bilanço, dönem başı bilançosundan ve hazırlanan bütçelerden yola çıkılarak oluşturulur.

Proforma bilançonun düzenlenme amacı, varlık, yükümlülük ve özkaynak karışımının planlanmasında yönetime yardımcı olmaktır.<sup>90</sup> Proforma bilançonun hazırlanması ile işletme,

- Çeşitli olumsuz finansal durumları daha çabuk fark edip, önlem alabilir,
- Hazırlanan diğer bütçe ve raporlarının matematiksel doğruluğunu kontrol etmiş olur,
- Bilanço üzerinde çeşitli oran analizlerini yapabilir,
- Geleceğe yönelik, beklenmeyen fırsatlardan yararlanabilme yetisi elde eder.<sup>91</sup>

Proforma bilanço ve gelir tablosunun hazırlanmasından bütçe müdürü sorumludur. Bütçe müdürü, daha önce düzenlenen bütçelerdeki verilerden yararlanarak proforma gelir tablosunu hazırlar. Ayrıca, planlanan faaliyetlerin işletmenin varlıklarında, yükümlülüklerinde ve özkaynaklarında meydana getirecekleri etkileri saptayarak proforma bilanço düzenler.<sup>92</sup>

---

<sup>89</sup> A.e., s. 404.

<sup>90</sup> Lalli, a.g.e., s. 23.1.

<sup>91</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 90.

<sup>92</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 202.

### 2.5.9.Örnek Bütçe Uygulaması

Bu başlık altında işletme bütçelerinin hazırlanma süreci bir örnek yardımıyla açıklanacaktır.

#### Örnek : A İşletmesi<sup>93</sup>

A işletmesi tek tip bir mamul üretip satmaktadır. İşletme ile ilgili diğer varsayımlar aşağıdadır:

- İşletme mamulün üretiminde bir hammadde ve tek tip işçilik kullanmaktadır.
- İşletme ana bütçesini üçer aylık periyotlar halinde hazırlamaktadır.
- Dönem başı ve dönem sonu yarı mamul mevcudu ihmal edilebilir olup, önemsizdir.
- İşletme genel üretim maliyetlerinin mamullere yüklenmesinde direkt işçilik saatlerini yükleme anahtarı olarak kullanmaktadır.

A İşletmesi'nin 31.12.200B tarihli bilançosu aşağıda yer almaktadır:

---

<sup>93</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 80-93.

**A İşletmesi**

<b>Aktif</b>	<b>31.12.200B Tarihli Bilançosu</b>	<b>Pasif</b>	
<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Kasa	19.000 TL	Borç Hesapları	6.275 TL
Alacak Hesapları	100.000 TL	Ödenecek Vergi	<u>60.000 TL</u>
Hammadde Stoku	2.450 TL		
Mamul Stoku	<u>16.400 TL</u>	Kısa Vadeli Borç Toplamı	66.275 TL
Dönen Varlık Toplamı	137.850 TL	<u>Özkaynaklar</u>	
		Sermaye	200.000 TL
<u>Duran Varlıklar</u>		Dağıtılmamış Kârlar	<u>77.575 TL</u>
Arazi	30.000 TL	Özkaynak Toplamı	277.575 TL
Bina ve Teçhizat	250.000 TL		
Birikmiş Amortismanlar	<u>(74.000 TL)</u>		
Duran Varlık Toplamı	206.000 TL		
<b>AKTİF TOPLAMI</b>	<b>343.850 TL</b>	<b>PASİF TOPLAMI</b>	<b>343.850 TL</b>

31.12.200B Tarihli Bilanço İle İlgili Açıklamalar :

- 31.12.200B tarihi itibariyle hammadde stoku 490 kilogram, mamul stoku 200 birimdir.
- Alacak hesaplarının bakiyesi mamul satışları ile ilgilidir.
- Borç hesaplarının bakiyesi hammadde tedarikçileri ile ilgilidir.

**Tablo 2.1. A İşletmesi Satış Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Satış Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Satış Miktarı (Birim)	1,000	1,800	2,000	1,200	6,000
Birim Satış Fiyatı (TL)	150	150	150	150	150
Toplam Satışlar (TL)	150,000	270,000	300,000	180,000	900,000

**Tablo 2.2. A İşletmesi Üretim Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Üretim Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Satış Miktarı (Birim)	1,000	1,800	2,000	1,200	6,000
Beklenen Dönem Sonu Mamul Stoku Miktarı(Birim)	180	200	120	300	300
Toplam (Birim)	1,180	2,000	2,120	1,500	6,300
(-) Dönem Başı Mamul Stoku Miktarı (Birim)	200	180	200	120	200
Üretilmesi Gereken Miktar (Birim)	980	1,820	1,920	1,380	6,100

**Üretim Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:**

- Satış miktarı bilgisi, satış bütçesinden (Tablo 2.1.) alınmıştır.
- Beklenen dönem sonu stok miktarı, gelecek periyot satışlarının % 10'u olarak planlanmıştır.
- 4. Periyot dönem sonu stok miktarı 300 birim olarak planlanmıştır.
- 1. Periyodun dönem başı stok miktarı bilgisi, 31.12.200B tarihli bilançodan alınmıştır.
- Bir periyodun dönem sonu stoku, bir sonraki periyodun dönem başı stokudur.

**Tablo 2.3. A İşletmesi Direkt Hammadde Kullanım ve Satın Alma Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Direkt Hammadde Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Üretilmesi Gereken Miktar (Birim)	980	1,820	1,920	1,380	6,100
Birim Başına Hammadde Miktarı (kg)	2	2	2	2	2
Üretim İçin Gerekli Hammadde Miktarı (kg)	1,960	3,640	3,840	2,760	12,200
Beklenen Dönem Sonu Hmd. Stoku Miktarı (kg)	910	960	690	520	520
Toplam Hammadde İhtiyacı (kg)	2,870	4,600	4,530	3,280	12,720
(-) Dönem Başı Hammadde Stoku Miktarı (kg)	490	910	960	690	490
Alınması Gerekli Hammadde Miktarı (kg)	2,380	3,690	3,570	2,590	12,230
Birim Fiyat (TL/kg)	5	5	5	5	5
Toplam Direkt Hammadde Maliyeti (TL)	11,900	18,450	17,850	12,950	61,150

**Direkt Hammadde Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:**

- Üretilmesi gereken miktar bilgisi, üretim bütçesinden (Tablo 2.2.) alınmıştır.
- Bir birim mamul üretmek için 2 kilogram hammadde kullanılmaktadır.

- Beklenen dönem sonu hammadde stok miktarı, bir sonraki periyodun üretimi için gerekli hammadde miktarının % 25'i olarak planlanmıştır.
- Son periyodun dönem sonu stok miktarı, sonraki yılın ilk periyodunda 2.080 kg hammadde gereksinimi duyulduğu varsayılarak hesaplanmıştır.
- 1. Periyodun dönem başı hammadde stok miktarı bilgisi, 31.12.200B tarihli bilançodan alınmıştır.
- Bir periyodun dönem sonu stoku, bir sonraki periyodun dönem başı stokudur.
- Hammaddenin kilogramının 5 liradan alınması planlanmaktadır.

**Tablo 2.4. A İşletmesi Direkt İşçilik Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Direkt İşçilik Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Üretilmesi Gereken Miktar (Birim)	980	1,820	1,920	1,380	6,100
Birim Başına Direkt İşçilik Saati dis/b	5	5	5	5	5
Toplam Direkt İşçilik Saatleri	4,900	9,100	9,600	6,900	30,500
Direkt İşçilik Maliyeti Saat Başına TL/s	10	10	10	10	10
Toplam Direkt İşçilik Maliyeti (TL)	49,000	91,000	96,000	69,000	305,000

Direkt İşçilik Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:

- Üretilmesi gereken miktar bilgisi, üretim bütçesinden (Tablo 2.2.) alınmıştır.
- Bir birim mamulün 5 saat çalışılarak üretilmesi planlanmaktadır.
- İşçilere saat başına 10 TL ödeme yapılması planlanmaktadır.

**Tablo 2.5. A İşletmesi Genel Üretim Maliyeti ve İlgili Nakit Çıkışı Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Genel Üretim Maliyeti Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Bütçelenmiş Direkt İşçilik Saatleri	4,900	9,100	9,600	6,900	30,500
Değişken GÜM Haddi TL/s.	2	2	2	2	2
Bütçelenmiş Değişken GÜM (TL)	9,800	18,200	19,200	13,800	61,000
Bütçelenmiş Sabit GÜM (TL)	18,300	18,300	18,300	18,300	73,200
Toplam Bütçelenmiş GÜM (TL)	28,100	36,500	37,500	32,100	134,200
(-) Amortisman (TL)	4,000	4,000	4,000	4,000	16,000
GÜM için Toplam Nakit Çıkışı (TL)	24,100	32,500	33,500	28,100	118,200

### Genel Üretim Maliyeti Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:

- Bütçelenmiş direkt işçilik saatleri bilgisi, direkt işçilik bütçesinden (Tablo 2.4.) alınmıştır.
- İşletmenin bütçe denklemi  $y=18.300 \text{ TL}(\text{her bir periyot için}) + 2 \text{ TL/s.x}$  olarak belirlenmiştir.
- Amortisman gideri her bir periyot için 4.000 TL olarak planlanmaktadır.
- Genel üretim maliyeti ile ilgili nakit çıkışlarının oluştuğu periyot içinde ödenmesi planlanmaktadır.
- Amortisman nakit çıkışı gerektirmemesi nedeniyle, genel üretim maliyeti ile ilgili nakit çıkışı bilgisine ulaşılrken, toplam bütçelenmiş genel üretim maliyetinden düşülmektedir.

**Tablo 2.6.** A İşletmesi Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi

A İşletmesi		
200C Yılına İlişkin Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi		
Dönem Sonu Stoku Miktarı	Birim Maliyet	Toplam Maliyet
300 Birim	82 TL	24.600 TL

### Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:

- Dönem sonu stoku bilgisi, üretim bütçesinden (Tablo 2.2.) alınmıştır.
- 82 TL olarak belirlenen birim maliyet, aşağıdaki şekilde hesaplanmıştır:

	Birim Maliyet	Birim için Gerekli Miktarlar	Toplam Maliyet
Direkt Hammadde	5 TL/kg	2 kg	10 TL
Direkt İşçilik	10 TL/dis	5 dis	50 TL
Genel Üretim Maliyeti	4,40 TL/dis	5 dis	22 TL
<b>Mamul Birim Maliyeti</b>			<b>82 TL</b>

- Bütçelenmiş genel üretim maliyeti yükleme haddi;  
 $\text{Bütçelenmiş GÜM} / \text{Bütçelenmiş Kapasite} = 134.200 \text{ TL} / 30.500 \text{ dis} = 4,40 \text{ TL/dis}$  şeklinde hesaplanmıştır.

Dönem sonu mamul stok bütçesi yukarıdaki gibi yıl sonu için hesaplanabileceği gibi, her bir periyodun sonunda da hesaplanabilir (Tablo 2.6.1.).

**Tablo 2.6.1. A İşletmesi Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi (Her Periyot Sonu İçin)**

<b>1. Periyot</b>			
	<b>Birim Maliyet</b>	<b>Birim İçin Gerekli Miktarlar</b>	<b>Toplam Maliyet</b>
Direkt Hammadde	5 TL/kg	2 kg	10 TL
Direkt İşçilik	10 TL/dis	5 dis	50 TL
Genel Üretim Maliyeti	5,73 TL/dis	5 dis	28,65 TL
<b>1.Periyot Sonu İtibariyle Mamul Birim Maliyeti</b>			<b>88,65 TL</b>
<b>2. Periyot</b>			
Direkt Hammadde	5 TL/kg	2 kg	10 TL
Direkt İşçilik	10 TL/dis	5 dis	50 TL
Genel Üretim Maliyeti	4,61 TL/dis	5 dis	23,05 TL
<b>2.Periyot Sonu İtibariyle Mamul Birim Maliyeti</b>			<b>83,05 TL</b>
<b>3. Periyot</b>			
Direkt Hammadde	5 TL/kg	2 kg	10 TL
Direkt İşçilik	10 TL/dis	5 dis	50 TL
Genel Üretim Maliyeti	4,33 TL/dis	5 dis	21,65 TL
<b>3.Periyot Sonu İtibariyle Mamul Birim Maliyeti</b>			<b>81,65 TL</b>
<b>4. Periyot</b>			
Direkt Hammadde	5 TL/kg	2 kg	10 TL
Direkt İşçilik	10 TL/dis	5 dis	50 TL
Genel Üretim Maliyeti	4,40 TL/dis	5 dis	22 TL
<b>4.Periyot Sonu İtibariyle Mamul Birim Maliyeti</b>			<b>82 TL</b>

Dönem Sonu Mamul Stoku Bütçesi (Tablo 2.6.1.) İle İlgili Açıklamalar:

- Periyot sonları itibariyle dönem sonu mamul stok bütçesi hazırlandığında, periyotlar arasında birim direkt hammadde ve direkt işçilik maliyetlerinde değişiklik olmadığından her bir periyotta söz konusu maliyetler birim başına aynı kalmaktadır.
- Periyot sonları itibariyle bütçelenmiş genel üretim maliyeti ve bütçelenmiş kapasite farklılaştığından genel üretim maliyeti yükleme haddi değişecek, dolayısıyla birim başına genel üretim maliyeti değişecektir. Bu doğrultuda her bir periyot sonunda genel üretim maliyeti yükleme haddi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\text{GÜM Yükleme Haddi} = \text{Bütçelenmiş GÜM} / \text{Bütçelenmiş Kapasite}$$

1.Periyot GÜM Haddi= $\frac{28.100 \text{ TL}}{4.900 \text{ dis}} = 5,73 \text{ TL/dis}$

4.900 dis

2.Periyot GÜM Haddi= $\frac{(28.100 \text{ TL}+36.500 \text{ TL})}{4.900 \text{ dis}+9.100 \text{ dis}} = 4,61 \text{ TL/dis}$

4.900dis+9.100dis

3.Periyot GÜM Haddi= $\frac{(28.100 \text{ TL}+36.500 \text{ TL}+37.500 \text{ TL})}{4.900 \text{ dis}+9.100 \text{ dis}+9.600 \text{ dis}} = 4,33 \text{ TL/dis}$

4.900dis+9.100dis+9.600 dis

4.Periyot GÜM Haddi= $\frac{(28.100 \text{ TL}+36.500 \text{ TL}+37.500 \text{ TL}+32.100 \text{ TL})}{4.900 \text{ dis}+9.100 \text{ dis}+9.600 \text{ dis}+6.900 \text{ dis}} = 4,40 \text{ TL/dis}$

4.900dis+9.100dis+9.600 dis+6.900 dis

**Tablo 2.7. A İşletmesi Pazarlama ve Yönetim Giderleri Bütçesi**

A İşletmesi					
200C Yılına İlişkin Pazarlama ve Yönetim Giderleri Bütçesi					
	3'er Aylık Periyotlar				Yıl
	1	2	3	4	
Satış Miktarı (Birim)	1,000	1,800	2,000	1,200	6,000
Birim Başına Değişken Gider (TL/b)	3	3	3	3	3
<b>Bütçelenmiş Değişken Gider Toplamı (TL)</b>	<b>3,000</b>	<b>5,400</b>	<b>6,000</b>	<b>3,600</b>	<b>18,000</b>
<b>Bütçelenmiş Sabit Paz.Ve Yön. Giderleri (TL)</b>					
Reklam Gideri (TL)	20,000	20,000	20,000	20,000	80,000
Sigorta Gideri (TL)		12,600			12,600
Ofis Çalışanlarının Maaşları (TL)	40,000	40,000	40,000	40,000	160,000
Vergi (TL)				7,400	7,400
<b>Toplam Bütçelenmiş Paz.ve Yön. Gideri (TL)</b>	<b>63,000</b>	<b>78,000</b>	<b>66,000</b>	<b>71,000</b>	<b>278,000</b>

Pazarlama ve Yönetim Giderleri Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:

- Birim başına değişken gider 3 TL olarak planlanmaktadır. Satış komisyonları, ulaşım vb. içerir.
- Bütçelenmiş sabit pazarlama ve yönetim giderleri ise programlı ödemelerden oluşur. Çalışanların maaşları, sigorta, reklam vb. gibi.
- Pazarlama ve yönetim giderlerinin ait oldukları periyotta ödenmesi planlanmaktadır.

## A İşletmesi Nakit Bütçesi

Nakit bütçesi oluşturulmadan önce nakit girişleri ve nakit çıkışları ile ilgili ayrı ayrı tablo yapılması kolaylık sağlar. Ayrıca nakit bütçesi ile ilgili olarak aşağıdaki varsayımlar göz önünde bulundurulacaktır:

- A işletmesinin bankası ile arasında açık kredi sınırı konusunda anlaşma söz konusudur ve işletme ihtiyaç duyduğunda nakit durumunu desteklemek amacıyla kredi çekebilmektedir. Kredi geri ödemesini ancak nakit fazlası oluştuğunda yapabilmektedir.
- İşletme her periyodun sonunda, dönem sonu nakit mevcudunu minimum 10.000 TL düzeyinde tutmak durumundadır.
- Tüm kredi alımları ve geri ödemeleri 1.000 TL'nin katları olarak yapılmak zorunda olup, yıllık faiz oranı %10'dur. Basit faiz hesaplaması yapılmaktadır.
- Bütün kredi alımları periyot başında, geri ödemeleri ise periyot sonunda gerçekleşir.
- Bu örnekte yatırım alternatifine yer verilmemiştir. Alınan kredi likidite ve satışları arttırmak için kaynak sağlamak amacıyla kullanılır.

**Tablo 2.8.1. Nakit Girişleri**

A İşletmesi					
200C Yılına İlişkin Nakit Girişleri					
	3'er Aylık Periyotlar				Yıl
	1	2	3	4	
Alacak Hesabı (TL)	100,000				100,000
1. Periyot Satışları (150.000 TL)	60,000	90,000			150,000
2. Periyot Satışları (270.000 TL)		108,000	162,000		270,000
3. Periyot Satışları (300.000 TL)			120,000	180,000	300,000
4. Periyot Satışları (180.000 TL)				72,000	72,000
Toplam Nakit Girişi (TL)	160,000	198,000	282,000	252,000	892,000

### Nakit Girişleri İle İlgili Açıklamalar:

- 31.12.200B tarihli bilançodaki alacak hesabının bakiyesinin ilk periyotta tahsil edildiği kabul edilmiştir.

- Satışların %40'ının gerçekleştiği periyotta; %60'ının ise gerçekleştiği periyodu takip eden periyotta tahsil edileceği planlanmaktadır.

**Tablo 2.8.2. Nakit Çıkışları**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Nakit Çıkışları</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Borç Hesabı (TL)	6,275				6,275
1. Periyot Hammadde Alımı (11.900TL)	5,950	5,950			11,900
2. Periyot Hammadde Alımı (18.450TL)		9,225	9,225		18,450
3. Periyot Hammadde Alımı (17.850TL)			8,925	8,925	17,850
4. Periyot Hammadde Alımı (12.950TL)				6,475	6,475
<b>Toplam Nakit Çıkışı</b>	<b>12,225</b>	<b>15.175 TL</b>	<b>18.150 TL</b>	<b>15.400 TL</b>	<b>60,950</b>

Nakit Çıkışları İle İlgili Açıklamalar:

- 31.12.200B tarihli bilançodaki borç hesabının bakiyesinin ilk periyotta ödendiği kabul edilmiştir.
- Alımlarının %50'sinin gerçekleştiği periyotta, %50'sinin takip eden periyotta ödenmesi planlanmaktadır.

**Tablo 2.8. A İşletmesi Nakit Bütçesi**

<b>A İşletmesi</b>					
<b>200C Yılına İlişkin Nakit Bütçesi</b>					
	<b>3'er Aylık Periyotlar</b>				<b>Yıl</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Dönem Başı Nakit Mevcudu (TL)	19,000	10,675	10,000	10,600	19,000
(+)Nakit Girişleri (TL)	160,000	198,000	282,000	252,000	892,000
<b>Toplam Nakit (a) (TL)</b>	<b>179,000</b>	<b>208,675</b>	<b>292,000</b>	<b>262,600</b>	<b>911,000</b>
(-) Nakit Çıkışları :					
Hammadde Alımından (TL)	12,225	15,175	18,150	15,400	60,950
Direkt İşçilik (TL)	49,000	91,000	96,000	69,000	305,000
Genel Üretim Maliyeti (TL)	24,100	32,500	33,500	28,100	118,200
Pazarlama ve Yönetim Giderleri (TL)	63,000	78,000	66,000	71,000	278,000
Teçhizat Alımı (TL)	30,000	12,000	0,000	0,000	42,000
Kâr Payı (TL)	5,000	5,000	5,000	5,000	20,000
Vergi (TL)	15,000	15,000	15,000	15,000	60,000
<b>Toplam Nakit Çıkışı (b) (TL)</b>	<b>198,325</b>	<b>248,675</b>	<b>233,650</b>	<b>203,500</b>	<b>884,150</b>
<b>Nakit Açığı/Fazlası (a-b) (TL)</b>	<b>-19,325</b>	<b>-40,000</b>	<b>58,350</b>	<b>59,100</b>	<b>26,850</b>
<b>Finansman</b>					
Alınan Kredi (TL)	30,000	50,000	0,000	0,000	80,000
Anapara Ödemesi (TL)	0,000	0,000	-43,000	-37,000	-80,000
Faiz Ödemesi (TL)	0,000	0,000	-4,750	-925	-5,675
<b>Finansman Toplamı © (TL)</b>	<b>30,000</b>	<b>50,000</b>	<b>-47,750</b>	<b>-37,925</b>	<b>-5,675</b>
<b>Dönem Sonu Nakit Mevcudu (a-b+c) (TL)</b>	<b>10,675</b>	<b>10,000</b>	<b>10,600</b>	<b>21,175</b>	<b>21,175</b>

**Nakit Bütçesi İle İlgili Açıklamalar:**

- 1. Periyottaki dönem başı nakit mevcudu bilgisi, 31.12.200B tarihli bilançodan alınmıştır.
- Periyotlara ait nakit girişleri bilgisi Tablo 2.8.1.'den alınmıştır.
- Hammadde alımından kaynaklanan nakit çıkışları bilgisi Tablo 2.8.2.'den alınmıştır.
- Direkt işçilik ile ilgili nakit çıkışları bilgisi, direkt işçilik bütçesinden (Tablo 2.4.) alınmıştır.
- Genel üretim maliyeti ile ilgili nakit çıkışları bilgisi, genel üretim maliyeti bütçesinden (Tablo 2.5.) alınmıştır.
- Pazarlama ve yönetim giderleri ile ilgili nakit çıkışları bilgisi, pazarlama ve yönetim giderleri bütçesinden (Tablo2.7.) alınmıştır.
- İşletme 1. periyotta 30.000 TL, 2. periyotta 12.000 TL olmak üzere toplam 42.000 TL'lik teçhizat alımı planlamaktadır.

- İşletme her periyotta 5.000 TL olmak üzere, toplam 20.000 TL kâr payı ödemesi yapmayı planlamaktadır.
- Ödenecek vergi ile ilgili bilgi 31.12.200B tarihli bilançodan alınmış olup, ödeme 4 eşit taksitte yapılacaktır.
- İşletme her periyot sonunda minimum 10.000 TL'lik dönem sonu nakit mevcudunu sağlamak istemektedir. Bu nedenle işletme 19.325 TL'lik nakit açığını kapatabilmek ve dönem sonunda minimum 10.000 TL nakit mevcudunu sağlayabilmek için bankadan 30.000 TL'lik kredi alacaktır.
- İşletme nakit fazlası elde ettiğinde borçlarını ödeyebilecektir. Bu durumda işletme ancak 3. periyotta borcunu ödemeye başlayacaktır. Anapara ve faiz ödemeleri ile ilgili tablo aşağıdadır:

Tarih	İşlem	Tutar	Borç Bakiyesi	Gün	Faiz Tutarı
1. Periyot Başı	Kredi Alımı	30.000 TL	30.000 TL	3 Ay	750 TL
2. Periyot Başı	Kredi Alımı	50.000 TL	80.000 TL	3 Ay	2.000 TL
3. Periyot Sonu	-	-	80.000 TL	3 Ay	2.000 TL
<b>3. Periyot Sonu</b>	<b>Geri Ödeme</b>	<b>43.000 TL</b>	<b>37.000 TL</b>		<b>4.750 TL</b>
<b>4. Periyot Sonu</b>	<b>Geri Ödeme</b>	<b>37.000 TL</b>	<b>0</b>	<b>3 Ay</b>	<b>925 TL</b>
<b>Toplam Anapara Ödemesi</b>		<b>80.000 TL</b>	<b>Toplam Faiz Ödemesi</b>		<b>5.675 TL</b>

**Tablo 2.9. A İşletmesi Proforma Gelir Tablosu**

<b>A İşletmesi</b>	
<b>200C Yılına İlişkin Proforma Gelir Tablosu</b>	
Satışlar	900.000 TL
(-)Satılan Mamul Maliyeti	(492.000 TL)
Dönem Başı Mamul Stoku	16.400 TL
(+)Üretilen Mamul Maliyeti	500.200 TL
Satışa Hazır Mamul Maliyeti	516.600 TL
(-) Dönem Sonu Mamul Stoku	(24.600 TL)
Brüt Kâr	408.000 TL
(-) Faaliyet Giderleri	(278.000 TL)
Pazarlama ve Yönetim Giderleri	(278.000 TL)
Faaliyet Kârı	130.000 TL
(-)Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar	(5.675 TL)
Faiz Gideri	(5.675 TL)
Vergi Öncesi Kâr	124.325 TL
(-) Vergi	(60.000 TL)
Net Kâr	64.325 TL

#### Proforma Gelir Tablosu İle İlgili Açıklamalar:

- Her bir periyodun sonunda proforma gelir tablosu hazırlamak mümkün olmakla birlikte, işletme yıllık olarak proforma gelir tablosu hazırlamayı tercih etmiştir.
- Bir birim mamulün satış fiyatı bilgisi, satış bütçesinden (Tablo 2.1.) alınmıştır.
- Dönem başı mamul stoku bilgisi, 31.12.200B tarihli bilançodan alınmış olup, dönem başı mamul stok maliyeti 82 TL (16.400 TL / 200 birim) 'dir.
- Üretilen mamulün toplam maliyeti aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:  
 $6.100 \text{ birim} * 82 \text{ TL/birim} = 500.200 \text{ TL}$
- Dönem sonu mamul stoku bilgisi, dönem sonu mamul stoku bütçesinden (Tablo 2.6.) alınmıştır.
- Pazarlama ve yönetim giderlerine ilişkin bilgi, pazarlama ve yönetim giderleri bütçesinden (Tablo 2.7.) alınmıştır.
- Vergi tutarı ile ilgili bilgi 31.12.200B tarihli bilançodan alınmıştır.

**Tablo 2.10. A İşletmesi Proforma Bilançosu**

**A işletmesi**

<b>Aktif</b>	<b>31.12.200C Tarihli Proforma Bilançosu</b>	<b>Pasif</b>	
<u>Dönen Varlıklar</u>		<u>Kısa Vadeli Borçlar</u>	
Kasa	21.175 TL	Borç Hesapları	6.475 TL
Alacak Hesapları	108.000 TL	Ödenecek Vergi	<u>60.000 TL</u>
Hammadde Stoku	2.600 TL		
Mamul Stoku	<u>24.600 TL</u>	Kısa Vadeli Borç Toplamı	66.475 TL
Dönen Varlık Toplamı	156.375 TL	<u>Özkaynaklar</u>	
		Sermaye	200.000 TL
<u>Duran Varlıklar</u>		Dağıtılmamış Kârlar	<u>121.900 TL</u>
Arazi	30.000 TL		
Bina ve teçhizat	292.000 TL	Özkaynak Toplamı	321.900 TL
Birikmiş Amortismanlar	<u>(90.000 TL)</u>		
Duran Varlık Toplamı	232.000 TL		
<b>TOPLAM AKTİF</b>	<b>388.375 TL</b>	<b>TOPLAM PASİF</b>	<b>388.375 TL</b>

Proforma Bilanço İle İlgili Açıklamalar:

- Her bir periyodun sonunda proforma bilanço hazırlamak mümkün olmakla birlikte, işletme 31.12.200C tarihli proforma bilanço hazırlamayı tercih etmiştir.
- Kasa hesabının dönem sonu tutar bilgisi, nakit bütçesinden (Tablo 2.8.) alınmıştır.
- Alacak Hesaplarının bakiyesi aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:  
 $100.000 \text{ TL (31.12.200B tarihli bilanço-alacak hesabı)} + 900.000 \text{ TL (kredili satışlar-Tablo 2.1.)} - 892.000 \text{ TL (tahsilat-Tablo 2.8.1)} = 108.000 \text{ TL veya 4. periyot satışlarının \% 60'ı (180.000 TL * \%60 = 108.000 TL)}$
- Direkt hammadde dönem sonu stoku bilgisi, direkt hammadde bütçesinden (Tablo 2.3.) alınmış olup, direkt hammadde stoku tutarı aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:  
 $\text{Direkt Hammadde Dönem Sonu Stoku} = 520 \text{ kg} * 5 \text{ TL/kg} = 2.600 \text{ TL}$

- Mamul stoku ile ilgili bilgi, dönem sonu mamul stok bütçesinden (Tablo 2.6.) alınmıştır.
- Duran varlıklardan arazi ile ilgili bilgi, 31.12.200B tarihli bilançodan alınmış olup; nakit bütçesinde de (Tablo 2.8.) arazi ile ilgili bir değişiklik olmadığı görülmüştür.
- Duran varlıklardan bina ve teçhizatta ise yıl içinde değişiklik öngörülmektedir. Buna göre söz konusu hesabın bakiyesi 31.12.200B tarihli bilanço ve nakit bütçesi (Tablo 2.8.) dikkate alınarak, aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:  
250.000 TL(31.12.200B tarihli bilanço)+42.000 TL(Tablo 2.8.)=292.000 TL
- Birikmiş amortismanlar hesabının bakiyesi 31.12.200B tarihli bilanço ve genel üretim maliyeti bütçesi (Tablo 2.5.) dikkate alınarak, aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:  
74.000 TL (31/12/200B tarihli bilanço) + 16.000 TL (Tablo 2.5.)=90.000 TL
- Borç hesaplarının tümü hammadde alımıyla ilgilidir. Borç hesaplarının bakiyesi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:  
6.275 TL (31.12.200B tarihli bilanço-borç hesabı) + 61.150 TL (kredili alımlar-Tablo 2.3.) – 60.950 TL (nakit çıkışları-Tablo 2.8.2.) = 6.475 TL  
veya 4. periyotta yapılan hammadde alımlarının %50'si (12.950 TL \* %50 = 6.475 TL)
- Ödenecek vergi ile ilgili bilgi, proforma gelir tablosundan (Tablo 2.9.) alınmıştır.
- Hisse senetleri ile ilgili bilgi 31.12.200B tarihli bilançodan alınmış olup, söz konusu hisse senetleri ile ilgili olarak yıl içinde bir değişiklik olmadığı nakit bütçesinden (Tablo 2.8.) görülmüştür.
- Dağıtılmamış kârlar hesabının bakiyesi aşağıdaki gibi hesaplanmaktadır:  
77.575 TL (31.12.200B tarihli bilanço) + 64.325 TL (net kâr – Tablo 2.9.) – 20.000 TL (dividand-Tablo 2.8.) = 121.950 TL

## 2.6. Bütçe Kontrol Teknikleri

Bütçe kontrolü, işletmeyi amaçlarına ulaştırabilmek için gerekli yolların limitlerini ve bu limitlerin hata paylarını bütçe yardımı ile belirlemek ve işletme faaliyetlerini bu limitler içinde yürütmektir.<sup>94</sup>

Bütçe kontrolü ile temel olarak,<sup>95</sup>

- Ekonomik ve sosyal nitelikteki olayların işletmede meydana getirdiği olumsuz etkileri azaltmak,
- İşletmenin büyümesini, aktif ve güven verici bir politika uygulayarak gerçekleştirmek,
- İşletme içinde ekonomik verimlik üzerine dayandırılmış dinamik bir işleyiş oluşturabilmek amaçlanır.

İşletme bütçe sisteminin etkinliği, sürekli kontrol sistemi ile mümkündür. Sürekli kontrol sistemi ile başarısızlıklar ve verimsizlikler anında saptanır ve gerekli önlemlerin alınmasına olanak tanınır. Bu doğrultuda, faaliyetlerin ölçüldüğü ve tepe yönetime raporlandığı bir rapor sistemi zorunlu olmaktadır.<sup>96</sup> İşletme bütçe sisteminin sürekli kontrolü aşağıdaki öğeler yardımı ile sağlanır :

- 1) Performans (Sorumluluk) Raporları,
- 2) Bütçe Sapmalarının Analizi

Bütçe kontrolünün başarıyla yürütülebilmesi için bazı koşullar gereklidir. Bu koşullar;<sup>97</sup>

- Planlama fonksiyonuna yön veren tepe yönetimi, işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli amaçlarını astlarıyla işbirliği yaparak belirlemelidir.

---

<sup>94</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 415.

<sup>95</sup> **A.e.**, s. 415.

<sup>96</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 222.

<sup>97</sup> Gürsoy, **a.g.e.**, s. 613-614.

- Sorumlu personele kendi yetki alanına giren konularda karar alma fırsatı ve olanağı verilmelidir.
- Bütçeler hazırlanırken, sorumlu personelden kendi bölümleri için gider tahminleri yapması istenmelidir.
- Sorumlu personelin aylık gelirleri, aylık sapmalardan fazla etkilenmemeli, personelin uzun vadedeki performansına bağlı kılınmalıdır.
- Bölüm şefleri ve gözetmenler kontrol edemeyeceği giderlerden sorumlu tutulmamalıdır. Bu amaçla bölüm şeflerine kendilerinin kontrol edemeyeceği giderlerin hangileri olduğu sorulmalıdır.
- Muhasebe bölümünün kurmay bir bölüm olduğu unutulmamalı ve bölüm, üstle astın arasına girmemelidir.

Yukarıda belirtilen koşulların sağlanmış olduğu bir işletmede başarılı bir kontrol sürecinin yerleşmesi, söz konusu koşulların personeli daha verimli çalışmaya ne ölçüde yönlendirdiğine bağlıdır. Personelin motive edilebilmesi için kendi çıkarları ile işletmenin çıkarlarının birbirini tamamladığına inandırılması gerekir.

### **2.6.1. Performans (Sorumluluk) Raporları**

İşletmede raporlar, bir yönetim kademesinden veya bölümden diğerine zamana ya da olaya bağlı olarak özet bilgilerin verilmesini ifade ederler. Raporlar bir bütün olarak, verimi belirtmekle birlikte, önemli bir geri bildirim sistemi konumundadırlar. Etkili bir yönetsel kontrol için iyi bir raporlama sistemi şarttır.<sup>98</sup>

İşletmelerde performansı yansıtan raporlar iki amaç için düzenlenirler:

1) *Bilgi amaçlı raporlar*; işletmecilik alanında bilgi, yöneticinin karar almasına yardımcı öğeler olarak tanımlanabilir. Yöneticilerin, karar alma ve yürütme görevlerini yerine getirirken ihtiyaç duydukları bilgilerin sistematik bir biçimde

---

<sup>98</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 420.

sunulması oldukça faydalıdır.<sup>99</sup> Bu noktada işletmede raporlamanın önemi ortaya çıkmaktadır. Bilgi amaçlı raporların düzenlenmesindeki amaç işletme sahip ve yöneticilerine, işletme ile ilgili diğer kişilere işletmede gerçekleşen olaylarla ilgili bilgi vermektir. Bu tip raporların ana kaynağı muhasebe olabileceği gibi, diğer kaynaklar da olabilir. Örnek olarak bilanço, gelir tablosu, nakit akış tablosu, hammadde sipariş raporları vb. raporlar sayılabilir. Ayrıca dış bilgileri gösteren enflasyon oranları, döviz kurları vb. raporları da bu tip raporlar içinde açıklayabiliriz.<sup>100</sup>

2) *Kontrol amaçlı raporlar*; bu raporlar işletme içindeki sorumluluk merkezlerini yöneten sorumluların performanslarını yansıtan ve özel biçimde hazırlanan raporlardır.<sup>101</sup> Bu raporların temel amacı, sorumluların gerçekleşen performansını, hedeflenen performansı ile karşılaştırmak ve eğer sapmalar mevcutsa nedenlerinin araştırılmasıdır. Performans (sorumluluk) raporları, işletme rapor sistemi içinde yer alan kontrol raporlarının en önemli bölümünü oluştururlar.

Performans raporları, performans ölçümleri ile işletme verilerini iletimin yanı sıra yönetime işletme verimliliğine ilişkin gerekli bilgileri sağlar.

Performans raporlarında bulunması gereken temel özellikleri aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:<sup>102</sup>

- Organizasyon yapısına, sorumluluklarına uymalıdır.
- İstisnalar yoluyla yönetim ilkesine uygun olarak düzenlenmelidir. Bu yönetim ilkesinin uygulanması, bütçe verilerinin faaliyetlere ilişkin fiili verilerle karşılaştırılmasını öngörür.
- Kısa bir sürede hazırlanıp, sunulabilmeli ve kısa sürelerde tekrarlanmalıdır.
- Kullanacak olanın ihtiyaçlarına göre hazırlanmalıdır.

---

<sup>99</sup> Erdamar, Cengiz, **Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar**, Eko-Bil Yayınları, İstanbul, 1982, s. 47-48.

<sup>100</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 147.

<sup>101</sup> Ataman, Hacirütemoğlu, **a.g.e.**, s. 421.

<sup>102</sup> Welsch, Hilton, Gordon, **a.g.e.**, s. 572-573.

- Basit, anlaşılır ve sadece gerekli bilgileri kapsayan bir rapor olmalıdır.
- Kesin ve önemli bilgileri ortaya koyan bir rapor olmalıdır.
- Dili yapıcı olmalıdır.

Yukarıda sıralanan ölçütlerden ilk üçü performans raporlarının düzenlenmesinde ve uygulamasında izlenecek aşamaları ortaya koymaktadır.

Performans raporları, yönetimin sorumluluklarına, örgüt yapısına göre düzenlenmelidir. Bu ilke esas alındığında, her bir sorumluluk merkezi için ayrı bir performans raporu düzenlenir. Performans raporlarının düzenlenmesinde bir diğer önemli unsur, raporların basit ve temel bilgileri içermesi, uzun ve karışık olmamasıdır.<sup>103</sup> Bu bağlamda performans raporları temel olarak, maliyet hesaplarını, bütçe verilerini, fiili verileri, bütçe ile fiili arasındaki sapmaları ve söz konusu sapmaların nedenlerini içermelidir.<sup>104</sup>

Sorumluluk merkezi açısından giderlerin kontrol edilebilir ve edilemez şeklinde sınıflandırılması da oldukça önemlidir. Performans raporlarında çoğunlukla kontrol edilebilir giderler gösterilir, istenildiği takdirde kontrol edilemeyen giderlerin de raporlarda belirtilmesinde bir sakınca yoktur. Söz konusu raporlar en alt yönetim seviyesinden başlar ve yönetim seviyesi yükseldikçe daha özlü bir biçim alır.<sup>105</sup>

Performans raporlarında istisna yoluyla yönetim ilkesinin uygulanmasıyla, bütçe verileri ile fiili veriler karşılaştırılır. Yöneticiler, kendilerine sunulan performans raporlarında normal sayılmayacak farklar üzerinde dururlar. Yöneticilerin hem olumlu hem de olumsuz farklar üzerinde durmaları ve bu farkların nedenlerini saptayarak, önlem almaları zorunludur.

Performans raporlarının düzenlenmesine ilişkin diğer temel özellik, raporların kısa sürelerde tekrarlanmasıdır. Bu rapor sisteminde çoğunlukla aylık dönem esas

---

<sup>103</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 224-228.

<sup>104</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 38.

<sup>105</sup> Gürsoy, **a.g.e.**, s. 608-610.

alınmakla birlikte, yönetimin ihtiyacına göre haftalık ya da günlük düzenlenmeleri de mümkündür. Raporların kısa sürelerde tekrarlanması faaliyet öncesi kontrole olanak verir. Böylelikle faaliyetler yapılmadan verimsizlikleri önleyecek önlemler alınabilir.<sup>106</sup>

Performans raporları, kullanıcıların değerlendirme ve karar verme gereksinimlerine cevap verebildikleri oranda değer taşırlar. Söz konusu raporlar hazırlanırken, sunulacak yöneticinin öğrenim ve deneyim düzeyi mutlaka dikkate alınmalıdır. Ayrıca raporları kullanacak değişik yöneticilerin farklı çalışma yöntemleri ve kişisel tercihleri vardır. Bu doğrultuda performans raporları hazırlanırken, sunulacak yönetim kademesine göre, gerek yazılı araçlar (tablolar, grafikler, metinler) gerekse de sözlü araçlardan (grup toplantıları, konferanslar) uygun olanları tercih edilmelidir.<sup>107</sup>

## 2.6.2. Bütçe Sapma Analizi

Bir hesap döneminin bütçelenmiş hedefleri ile aynı dönemin gerçekleşmeleri arasındaki farka “sapma”, bu sapmaların nedenlerini araştırma işlemine de “sapma analizi” adı verilir.<sup>108</sup>

Bütçe kontrolü, bütçe sapmalarının belirlenmesi ve bu sapmaların analizi yoluyla sağlanır. Giderlere ilişkin sapmalarda, öngörülen tutarın gerçekleşen tutardan büyük olması olumlu; öngörülen tutarın gerçekleşen tutardan küçük olması olumsuz sapma olarak yorumlanır. Gelirlere ilişkin sapmalarda ise, gerçekleşen gelirlerin öngörülen gelirlerden büyük olması olumlu sapma; gerçekleşen gelirlerin öngörülen gelirlerden küçük olması olumsuz sapma olarak yorumlanır. Bütçe sapmalarının analizinde ilk aşama sapmaların belirlenmesi; sonraki aşama ise sorumluların ve sapma nedenlerinin araştırılmasını kapsayan analiz çalışmalarıdır.<sup>109</sup>

---

<sup>106</sup> A.e., s. 224-225.

<sup>107</sup> Welsch, Hilton, Gordon, a.g.e., s. 578.

<sup>108</sup> Tokaç, a.g.e., s. 187.

<sup>109</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, a.g.e., s. 424.

Bütçe sapma analizlerinde sapmaları belirleyen hesaplamaların yapılması ve ilgililere rapor edilmesi yeterli değildir. Yöneticilerin, işletmenin verimliliğini ve kârlılığını arttıracak önlemleri alması şarttır. Bu durumda işletme içinde etkin bir raporlama sisteminin varlığı oldukça önemlidir. Sapma analizlerinde, sapmanın olumlu ya da olumsuz oluşunun belirlenmesi de önemli noktalardandır. Olumlu saptamalardan tüm işletmenin faydalanması sağlanırken, olumsuz saptamalar için de gerekli önlemler alınır.<sup>110</sup>

Sapma analizi ile işletme içindeki problemler belirlenir, fırsatlar vurgulanır, karar almada destek sağlanır ve sorumluluk merkezleri arasında koordinasyon teşvik edilir. Sapma analizi, problemi çabuk belirlemenin önemine bağlı olarak yıllık, üç aylık, aylık, haftalık ya da günlük yapılabilir. Üretim süreci uzun bir süreçtir ve sapma analizi için bu sürecin sonunu beklemek doğru hareketi yapabilmek için çok geç olabilir. Bu nedenle anahtar noktalarda mutlaka gerekli incelemeler yapılmalıdır. Böylelikle süreç içinde önceden önlem almak mümkün olur.<sup>111</sup>

### **2.6.2.1. Bütçe Sapmalarını Belirleme Yöntemleri**

İşletme bütçesinde yer alan tüm gelir ve gider unsurları için sapmalar belirlenebilir. Ancak sapma analizlerinin etkili olarak yapıldığı unsurlar çoğunlukla satışlar ve satılan mamul maliyetini oluşturan üretim maliyetleridir.<sup>112</sup>

Sapma analizleri, satış gelirleri, direkt hammadde ve direkt işçilikle ilgili saptamalarda iki veya üç; genel üretim maliyetlerinde ise iki, üç, dört ya da daha fazla unsura ayrılacak biçimde düzenlenebilir. Bu doğrultuda sapma analizleri ayrıntı derecesine göre 2'li, 3'lü ya da 4'lü sapma analizleri şeklinde isimlendirilir.

---

<sup>110</sup> Koç Yalkın, **a.g.e.**, s. 237.

<sup>111</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 105-106-152-153.

<sup>112</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 187.

**Tablo 2.11. Bütçe Sapmaları**

	<b>2'li Sapma</b>	<b>3'lü Sapma</b>	<b>4'lü Sapma</b>
<b>Satış Geliri Sapmaları</b>	*Miktar Sapması *Fiyat Sapması	*Miktar Sapması *Fiyat Sapması *Bileşik Sapma	----
<b>Direkt İlk Madde Malzeme Sapmaları</b>	*Miktar Sapması *Fiyat Sapması	*Miktar Sapması *Fiyat Sapması *Bileşik Sapma	----
<b>Direkt İşçilik Sapmaları</b>	*Zaman Sapması *Ücret Sapması	*Zaman Sapması *Ücret Sapması *Bileşik Sapma	----
<b>Genel Üretim Maliyeti (GÜM) Sapmaları</b>	*Bütçe Sapması *Kapasite Sapması	*Bütçe Sapması *Verim Sapması *Kapasite Sapması	*Değişken GÜM Harcama Sapması *Değişken GÜM Verim Sapması *Sabit GÜM Bütçe Sapması *Sabit GÜM Kapasite Sapması
<b>Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri Sapmaları</b>	*Bütçe Sapması *Kapasite Sapması	----	----

#### 2.6.2.1.1. Satış Gelirleri İle İlgili Sapmalar

Hedeflenen satışlara ulaşıp ulaşılmadığı ya da hangi ölçüde ulaşıldığı satış gelirleri ile ilgili sapmaların hesaplanması ile belirlenir.

Bu sapmalar, satış miktar sapması ve satış fiyat sapması olarak ikiye ayrılabilir. Ancak hem miktarın hem de fiyatın etkisiyle oluşan bileşik saptanadan da söz etmek mümkündür. Bileşik farkın ne kadarının fiyattaki farkla, ne kadarının miktardaki farkla ilgili olduğunu tespit etmek olanaksızdır. Bu nedenle uygulamada bileşik fark, ikili analiz yönteminde çoğunlukla fiyat farkının içinde yer alır. Bu noktada amacın öncelikli olarak saf bir miktar farkı elde etmek olduğu söylenebilir.<sup>113</sup> Bu doğrultuda satış miktar farkı ve satış fiyat farkı aşağıdaki formüller yardımıyla hesaplanabilmektedir:

$$\text{Satış Miktar Farkı} = \left( \frac{\text{Fiili Satış} - \text{Bütçelenen Satış}}{\text{Miktarı}} \right) * \frac{\text{Bütçelenen Birim Satış}}{\text{Fiyatı}}$$

$$\text{Satış Fiyat Farkı} = \left( \frac{\text{Fiili Birim Satış} - \text{Bütçelenen Birim Satış}}{\text{Fiyatı}} \right) * \frac{\text{Fiili Satış}}{\text{Miktarı}}$$

<sup>113</sup> Bursal, Ercan, a.g.e., s. 375.

İşletmeler nitelik ve büyüklüklerine göre tek bir satış farkı ile yetinebilecekleri gibi, bileşik farkın da dahil olduğu üçlü fark sınıflandırmasını da tercih edebilirler.<sup>114</sup> Satış bileşik farkı ise aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir:

$$\text{Satış Bileşik Farkı} = \text{Toplam Miktar Farkı} * \text{Birim Fiyat Farkı}$$

Satış gelirleri ile ilgili olumsuz sapmalar genel olarak pazarlama bölüm müdürüyle ilgili problemlere işaret eder. Çünkü satış, reklam ve genellikle fiyatlama konularında kontrol gücü pazarlama müdürünün sorumluluğundadır. Satış gelirlerindeki olumsuz sapmanın diğer nedenleri, kalite kontrol eksikliği, daha düşük kaliteli unsurların alımı ya da ürün dizaynındaki eksiklikler, yeni rakiplerin piyasaya girmesi, ekonomik kriz vb. şeklinde sıralanabilir. Pazarlama müdürü satış gelirleriyle ilgili tüm sapmaları üst yönetime açıklamak durumundadır.<sup>115</sup>

#### **2.6.2.1.2. Direkt İlk Madde ve Malzeme Sapmaları**

Direkt ilk madde ve malzeme (D.İ.M.M.) sapmaları, direkt ilk madde ve malzemenin fiili maliyetleri ile bütçelenmiş maliyetleri arasındaki farktan kaynaklanır. Bu sapmalarda da satış gelirleri sapmalarında olduğu ikili ve üçlü yöntem geçerlidir.<sup>116</sup>

İkili yönteme göre ele alındığında direkt ilk madde ve malzeme sapmaları, miktar ve fiyat sapması olarak sınıflandırılabilir. Bu doğrultuda ilgili sapmalar aşağıdaki gibi hesaplanabilmektedir:

$$\text{D.İ.M.M. Miktar Sapması} = (\text{Fiili Miktar} - \text{Bütçelenen Miktar}) * \text{Bütçelenen Birim Fiyat}$$

$$\text{D.İ.M.M. Fiyat Sapması} = (\text{Fiili Fiyat} - \text{Bütçelenen Fiyat}) * \text{Fiili Miktar}$$

---

<sup>114</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 230.

<sup>115</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 110.

<sup>116</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 232.

Direkt ilk madde ve malzeme fiyat sapmaları uygulamada satın alma ve üretime sevk anında hesaplanır. Fiyat sapmasının bu şekilde ikiye ayrımı, sapmaların sorumlulara göre dağılımını belirlemede faydalı olur. Bu bağlamda fiyat sapmasının satın alma anında hesaplanması, satın alma bölümünün performansını değerlendirmeyi sağlar. Fiyat sapmasının üretime sevk anında hesaplanmasıyla satın alma bölümünün performansının değerlendirilmesi direkt ilk madde ve malzemenin alımından üretime sevk anına kadar geciktirilmiş olur. Bu doğrultuda düzeltici müdahale de gecikmiş olur.<sup>117</sup>

Fiyat sapması, hatalı bir satın almadan kaynaklanabileceği gibi ekonomideki ya da sektördeki genel fiyat değişikliklerinden, kredili satın alma politikasına geçişten ya da belirlenenden farklı kalitede mal alınmasından da ileri gelebilir. Bu durumda fiyat sapmasının ağırlıklı olarak hangi nedenden kaynaklandığı belirlenmeli ve ona göre önlem alınmalıdır.<sup>118</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme miktar sapması ise hammaddenin işletme içinde tüketimiyle ilgilidir. Bu nedenle miktar sapması, fiyat sapmasına göre daha kolay belirlenir ve miktar sapmasının nedenlerinin büyük bir bölümü işletmece kontrol edilebilir. Miktar sapmasının ortaya çıkmasında hammaddenin dikkatsiz ve kötü kullanımı etkili olabileceği gibi, makinelerin eskimiş olması ya da hammaddenin kalitesiz olması gibi etkenler de söz konusu olabilir. Miktar sapmasının analizi ile hammadde tüketimindeki verimsizlikler saptanarak, üst yönetime maliyet kontrolünde yardımcı olunur.<sup>119</sup>

Direkt ilk madde ve malzeme sapmalarının üçlü analizinde ise, aynı satış gelirleri sapmalarında olduğu gibi yukarıdaki iki farka ek olarak bileşik fark da hesaplanır. Bileşik fark, fiyat ve miktar farklarının bileşik etkisini ifade eder. Bu açıdan bileşik farkın fiyat ve miktar farkları arasında herhangi bir biçimde dağıtımı keyfi bir dağıtım olur. Ancak direkt ilk madde ve malzeme farklarında da, uygulamada

---

<sup>117</sup> Ataman, Hacırüstemoğlu, **a.g.e.**, s. 426.

<sup>118</sup> Peker, **a.g.e.**, s. 678.

<sup>119</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 191.

birleşik fark, genellikle fiyat farkına eklenir. Kimi zaman fiyat ile miktar arasında fonksiyonel bir bağıntı bulunabilir. Örneğin bütçelenmiş tutarlara oranla daha düşük kaliteli ve daha ucuz bir hammadde, lehte bir fiyat farkı yaratırken, düşük kalite yüzünden aleyhte bir miktar farkına neden olabilir. Fiyat ile miktar arasındaki fonksiyonel ilişki bilindiği takdirde, bileşik farkın bu fonksiyonel ilişki ile ilgili kısmının fiyat ve miktar farkları arasında paylaşılması söz konusu olabilir. Ancak bileşik fark, böyle bir fonksiyonel ilişkinin olmadığı, kullanılan hammaddenin bütçe miktarlarına uygun olduğu durumlarda da ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda bileşik farkın fiyat ve miktar farkları arasında keyfi olmayan bir dağıtımını mümkün değildir.<sup>120</sup> Direkt ilk madde ve malzeme bileşik farkı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$D.İ.M.M. \text{ Bileşik Farkı} = \text{Toplam Miktar Farkı} * \text{Birim Fiyat Farkı}$$

Aleyhte bir bileşik farkın, özellikle diğer farklarda aleyhte olduğu durumda, miktar ve fiyat farkları arasında dağıtılması ya da tamamının farklardan birine eklenmesi, farklardan sorumlu olanlar üzerinde olumsuz davranışsal etkiler yaratabilir. Bu bakımdan bileşik farkın nispeten önemli olduğu durumlarda, diğer farklardan ayrı tutulması daha uygundur.<sup>121</sup>

### 2.6.2.1.3. Direkt İşçilik Sapmaları

Direkt işçilik (D.İ.) sapmalarını belirleme yöntemleri de satış gelirleri ve direkt ilk madde ve malzemeye ilişkin yöntemlerle benzerdir. Direkt işçilik sapmalarını da ikili ya da üçlü sapma analizine göre hesaplamak mümkündür. Bu doğrultuda ikili yöntemde direkt işçilik sapmasını zaman (verim) sapması ve ücret sapması olarak ayırabiliriz. Üçlü yöntemde ise bu iki sapmaya ek olarak bileşik sapma hesaplanmaktadır.

Söz konusu sapmalar aşağıdaki şekilde hesaplanabilmektedir:

---

<sup>120</sup> Yücel Ercan, "Bileşik Fark", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, S. 5, 1976, s. 29.

<sup>121</sup> *A.e.*, s. 32.

$$D. \dot{I}. \text{ Zaman (Verim) Sapması} = \frac{(\text{Fiili } D.\dot{I}. - \text{Bütçelenen } D.\dot{I}.)}{\text{Zamanı}} * \frac{\text{Bütçelenen Birim}}{\text{Ücret}}$$

$$D.\dot{I}. \text{ Ücret Sapması} = (\text{Fiili Ücret} - \text{Bütçelenen Ücret}) * \text{Fiili Zaman}$$

$$D.\dot{I}. \text{ Bileşik Sapması} = \text{Toplam Zaman Farkı} * \text{Birim Ücret Farkı}$$

Zaman sapmasının nedenleri, ücret sapmasına göre işletme tarafından daha fazla kontrol edilebilir niteliktedir. Sözgelimi olumsuz zaman sapması, üretim sisteminde yer alan makinelerin eski olmasından, işçilerin eğitime ihtiyacı olmasından ya da üretim yöntemlerinin geliştirilmesi ihtiyacından vb. nedenlerden kaynaklanabilir. Buna karşın ücret sapması çoğunlukla dış etkenlerden kaynaklanır. Örneğin devletin asgari ücret vb konularda yaptığı düzenlemeler ücret sapmasının nedeni olabilir.<sup>122</sup>

#### 2.6.2.1.4. Genel Üretim Maliyeti Sapmaları

Genel üretim maliyeti sapmalarını belirleme yöntemleri, direkt ilk madde ve direkt işçilikle ilgili yöntemlere göre daha karmaşıktır. Uygulamada ikili, üçlü ve dörtlü sapma yöntemleri gibi çeşitli analiz teknikleri mevcuttur. Ancak bu yöntemlerden hangisi esas alınırsa alınsın, hesaplanan farkların toplamı fiili genel üretim maliyetleri ile bütçe karşılıkları arasındaki sapmaya eşit olacaktır.<sup>123</sup>

Genel üretim maliyeti sapmaları, bölüm ya da maliyet merkezi bazında belirtilebilir. Ancak eğer mümkünse sabit ve değişken genel üretim maliyetleri birbirinden bağımsız olarak analiz edilmelidir.<sup>124</sup>

Değişken Genel Üretim Maliyeti (D.GÜM) Sapmaları: Değişken genel üretim maliyetlerinin sapma analizinde en önemli rolü esnek bütçeler oynar. Esnek bütçe uygulaması olmadığı takdirde, diğer bir ifade ile üretim hacmi ile değişken genel

<sup>122</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 118-119.

<sup>123</sup> Koç Yalkın, a.g.e., s. 234.

<sup>124</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 120.

üretim maliyetleri arasındaki doğrusal ilişki önceden belirlenmemiş ise sapma analizi yapılamaz.<sup>125</sup>

Değişken genel üretim maliyetleriyle ilgili sapmaları harcama ve verim sapmaları olarak ikiye ayırmak mümkündür. Söz konusu sapmalar aşağıdaki şekilde hesaplanabilmektedir:

$$D.GÜM \text{ Harcama Sapması} = \text{Fiili Değişken GÜM} - (\text{Fiili Saatler} * \text{Standart D.GÜM}) \\ \text{Yükleme Oranı}$$

$$D.GÜM \text{ Verim Sapması} = (\text{Fiili Saatler} - \text{Standart Saatler}) * \text{Standart D.GÜM} \\ \text{Yükleme Oranı}$$

Yukarıdaki formüller incelendiğinde, özellikle değişken genel üretim maliyeti verim sapması ile direkt işçilik zaman (verim) sapması arasında çok yakın bir ilişki vardır. Direkt işçilik zaman sapması yoksa, değişken genel üretim maliyeti verim sapması da olmayacaktır. Değişken genel üretim maliyeti harcama sapması ise daha karmaşıktır. Harcama sapmasını sadece değişken genel üretim maliyeti kalemlerindeki fiyat değişimleri ile açıklamak mümkün değildir. Bütçe tahminlerinin düşük tutulmuş olması, genel üretim maliyeti harcamalarının yeterince kontrol edilememiş olması vb. nedenler de harcama sapmasını ortaya çıkarabilir.<sup>126</sup>

Sabit Genel Üretim Maliyeti (S.GÜM) Sapmaları : Sabit genel üretim maliyeti sapmalarını genel olarak bütçe sapması ve kapasite sapması olarak ikiye ayırmak mümkündür.

Söz konusu sapmalar aşağıdaki gibi hesaplanabilir :

$$S.GÜM \text{ Bütçe Sapması} = \text{Fiili S. GÜM} - \text{Bütçelenmiş S. GÜM}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = \text{Bütçelenmiş S. GÜM} - \text{Standart GÜM} \\ (\text{Standart Saatler} * \text{Standart S.GÜM Y.O})$$

---

<sup>125</sup> Gürsoy, a.g.e., 690.

<sup>126</sup> A.e., s. 691-693.

Sabit genel üretim maliyeti sapmaları özellikle üretimle ilgili sabit yatırım kararlarında üst yönetime yardımcı olur. Bununla birlikte sabit genel üretim maliyetleriyle ilgili sapmaların kontrol fonksiyonu açısından yararı tartışılır. Çünkü bu sapmalar genellikle üretim müdürünün kontrolü dışındadır.<sup>127</sup>

İkili ve Üçlü Yönteme Göre Genel Üretim Maliyeti Sapmaları: İkili yöntemde bütçe ve kapasite sapmaları, üçlü yöntemde bütçe, verim ve kapasite sapmaları söz konusudur.

**İkili analiz yöntemine** göre genel üretim maliyeti sapmaları aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili GÜM} - \text{Fiili Üretimin Standart Zamanına Göre Bütçelenmiş GÜM}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = \left[ \begin{array}{l} \text{Fiili Üretimin Standart} \\ \text{Zamanına Göre} \\ \text{Bütçelenmiş GÜM} \end{array} - \begin{array}{l} \text{Fiili Üretimin Standart} \\ \text{Zamana Göre} \\ \text{Standart GÜM} \end{array} \right]$$

Kapasite sapması tamamen sabit genel üretim maliyetleriyle ilgili bir sapmadır. Genel olarak bu sapma maliyet merkezi yöneticisinin kontrolü dışındadır. Düşük faaliyet hacminin sorumluluğu satış bölümüne ait olabileceği gibi, teknik nedenlerden de kaynaklanmış olabilir. Bu teknik nedenler, maliyet merkezinden kaynaklanmışsa, maliyet merkezi yöneticilerine bir sorumluluk yüklenmesi mümkün olabilir. Bütçe sapması ise maliyet merkezi yöneticisinin kontrolündedir. Eğer fiili toplam sabit genel üretim maliyeti ile bütçelenmiş toplam sabit genel üretim maliyeti arasında bir fark oluşmamışsa, bütçe sapmasının tümü maliyet merkezi yöneticisi için kontrol edilebilir bir sapma olur.<sup>128</sup>

**Üçlü analiz yöntemine** göre ise genel üretim maliyeti sapmaları aşağıdaki gibi hesaplanabilir:

$$\text{Bütçe Sapması} = \text{Fiili GÜM} - \text{Fiili Zamana Göre Bütçelenmiş GÜM}$$

<sup>127</sup> Shim, Siegel, a.g.e., s. 121.

<sup>128</sup> Bursal, Ercan, a.g.e., s. 379.

$$\text{Verim Sapması} = \frac{\text{Fiili Zamana Göre Bütçelenmiş GÜM}}{\text{Standart Zaman Göre Bütçelenmiş GÜM}}$$

$$\text{Kapasite Sapması} = \left[ \frac{\text{Standart Zamana Göre Bütçelenmiş GÜM}}{\text{Standart Zamanın Standart GÜM'ü}} \right]$$

Yöneticiler özellikle bütçe sapmasından, maliyet merkezinin bütçelenmiş maliyet düzeyini belirlerken yararlanırlar. Ayrıca söz konusu sapma, maliyet merkezinin faaliyetlerini düzenleyici kararlarda da yönetime yol gösterir. Bütçe sapması genellikle ustabaşının sorumluluğundadır; çünkü ustabaşı fiili genel üretim maliyeti oluşurken, onu direkt olarak etkileyebilir. Bunun dışında olumsuz bütçe farkı fiyatların yükselmesinden ya da maliyet kontrolünün eksikliğinden vb nedenlerden de kaynaklanabilir.<sup>129</sup>

Üçlü analiz yönteminde bütçe sapması, verim ve bütçe sapması olarak ikiye ayrılır. Verim sapması, üretim müdürünün sorumluluğunda olup; üretim sürecinin verimliliğinden ya da verimsizliğinden kaynaklanır. Olumsuz verim sapması, yetersiz işçilik, faaliyetlerinin yenilenmemesi, yetersiz makine ya da ikinci kalite malzeme kullanımı gibi nedenlerden kaynaklanabilir.<sup>130</sup>

Görüldüğü gibi kapasite sapması ise, gerek ikili gerekse de üçlü analiz yönteminde aynı şekilde hesaplanmaktadır.

#### **2.6.2.1.5. Pazarlama, Satış, Dağıtım Giderleri ve Genel Yönetim Giderleri Sapmaları**

Bir hesap dönemi içinde oluşan fiili pazarlama, satış, dağıtım giderleri ile aynı dönem için bütçelenmiş pazarlama, satış, dağıtım giderleri arasındaki farka pazarlama, satış, dağıtım gideri sapması; aynı şekilde bir hesap dönemi için oluşan fiili genel yönetim giderleri ile o dönem için bütçelenmiş genel yönetim giderleri arasındaki farka da genel yönetim gideri sapmaları adı verilir.

<sup>129</sup>Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 123.

<sup>130</sup>**A.e.**, s. 124.

Her iki gider grubu için de bütçe ve kapasite sapmalarını hesaplamak mümkündür. Fiili pazarlama, satış, dağıtım giderleri ile standart iş hacmi için bütçelenmiş pazarlama, satış, dağıtım giderleri arasındaki fark bütçe sapması; standart iş hacmi işe fiili iş hacmi için bütçelenmiş pazarlama, satış, dağıtım giderleri arasındaki fark da kapasite sapması olarak isimlendirilir. Aynı hesaplamalar genel yönetim giderleri için de yapılabilir.<sup>131</sup>

### 2.6.3. Bütçe Revizyonu

Fransızca kökenli bir kelime olan “revizyon”, Türk Dil Kurumu sözlüğünde “yeniden gözden geçirip düzeltme” olarak ifade edilmiştir. Bütçe revizyonu ile ifade edilmek istenen ise, yapılan çeşitli hatalar, elde edilen yeni bilgiler, yaşanan ekonomik ve politik değişimler, işletmenin durumundaki değişimler sonucunda işletme bütçesinde yapılan düzeltme, güncellemedir.

İşletme bütçesi bir planlama ve kontrol aracı olarak bu fonksiyonlarını yeterince yerine getiremediği durumda güncelleme yapılmalıdır. İşletmenin faaliyetlerinde ya da satış oranlarında önemli bir değişim olduğunda da bütçe oluşan yeni duruma göre düzeltilmelidir. Özellikle değişken sektörlerde bütçe revizyonu daha sık gerçekleştirilmektedir.<sup>132</sup>

Bütçede değişiklik yapma yetkisi işletme içinde belli kişilere verilmeli ve değişikliğe yol açan nedenlere kısıtlama getirilmelidir. Aksi halde sürekli değişiklik yapmak işletme yönetimi açısından sorun yaratır. Ayrıca bütçe değişikliği süreci iyi belgelenmiş ve onaylanmış olmalıdır. Eğer bütçede yönetimin onayı olmadan keyfi değişiklikler yapılabiliyorsa kontrol gücü yok olmuş demektir. Değişikliklerin nedeni mutlaka sorgulanmalıdır.<sup>133</sup>

---

<sup>131</sup> Haftacı, **a.g.e.**, s. 128-135.

<sup>132</sup> Shim, Siegel, **a.g.e.**, s. 15-33.

<sup>133</sup> Tokaç, **a.g.e.**, s. 239-240.

### **3. ÜÇÜNCÜ BÖLÜM : ÜLKEMİZ İŞLETMELERİNDE BÜTÇE UYGULAMALARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA**

Bu bölümde; ülkemizde faaliyet gösteren işletmelerde bütçe uygulamalarına yönelik bir araştırma yapılmıştır. Bu kapsamda araştırmanın konusu, önemi, amacı, içeriği, kısıtları ve yöntemi tek tek ele alınmıştır. Verilerin analizi kısmında öncelikle katılımcıların özellikleri belirtilmiş, ardından anketteki her bir soruya ilişkin frekans dağılımları verilmiştir. Son olarak hipotezlerin analizi de yapılarak, araştırma sonucunda ulaşılan sonuçlar ortaya konmuş ve önerilerde bulunulmuştur.

#### **3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi**

Araştırmanın konusu, ülkemizde faaliyet gösteren Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerde (KOBİ) bütçe uygulamalarının durumunun belirlenmesidir.

Günümüzde yaşanan gerek ekonomik gerekse de teknolojik gelişmeler sonucu, dünya üzerinde iletişim ağı son derece güçlenmiş ve ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmıştır. Bu durum işletme yönetimlerine düşen yükümlülükleri arttırmış; işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri için planlı hareket etmeleri şart olmuştur. Bu bağlamda, işletme bütçe sisteminin ve bütçe uygulamalarının da önemi giderek artmıştır.

Dünya ekonomileri incelendiğinde KOBİ'lerin, işletme sayısının % 95'inden fazlasını, istihdamın % 60'ından fazlasını, yatırımların % 40'ından fazlasını ve katma değer % 40'ından fazlasını oluşturduğu görülmektedir.<sup>1</sup> Ülkemizde ise Türkiye İstatistik Kurumu'nun (TÜİK) 2002 yılı verileri incelendiğinde, toplam 1.720.598 adet işletme bulunmakta ve bu işletmelerin % 99,8'i KOBİ olarak sınıflandırılmaktadır. Bu doğrultuda ülkemizde faaliyet gösteren KOBİ niteliğinde

---

<sup>1</sup> Yeşim Akdeniz, "Büyüme ve Kalkınma İçin KOBİ Stratejileri",. KOBİ V Zirvesi, Aralık 2007, İstanbul.

işletmelerde, bütçe uygulamalarının nasıl olduğunun, eksikliklerinin, problemlerinin neler olduğunun belirlenmesi önem arz etmektedir.

### 3.2. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, KOBİ'lerde bütçe uygulamalarının düzeyinin belirlenmesidir. Çalışmada KOBİ niteliğindeki işletmelerde bütçe uygulamalarının nasıl olduğu, bütçe kontrolünün yapılıp yapılmadığı, bütçeleme konusunda karşılaşılan problemlerin neler olduğu gibi konuların belirlenmesi amaçlanmıştır.

### 3.3. Araştırmanın Kapsam ve Kısıtları

Araştırmanın kapsamı, imalat sanayinde faaliyet gösteren KOBİ'ler olarak belirlenmiştir. İşletmelerin sektörel dağılımı incelendiğinde ticaret sektöründen sonra en çok işletme, imalat sanayinde faaliyet göstermekte ve bütçe uygulamaları özellikle imalat yapan işletmelerde büyük önem arz etmektedir.

Ülkemizde 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak 18 Mayıs 2006 tarihinde yürürlüğe giren KOBİ Tanımı Yönetmeliği'ne göre;

- 250 kişiden az çalışan istihdam eden,
- Bilanço ve net satış hasılatı 25 Milyon TL'yi geçmeyen işletmeler KOBİ olarak sınıflandırılmaktadır.

Ayrıca KOBİ'ler ölçeklerine göre, aşağıdaki gruplara ayrılmaktadır:

**Tablo 3.1. KOBİ'lerin Sınıflandırılması**

<b>Ölçek</b>	<b>Çalışan Sayısı</b>	<b>Bilanço (Milyon TL)</b>	<b>Net Satış (Milyon TL)</b>
Mikro	< 9	< 1	< 1
Küçük	< 50	< 5	< 5
Orta	< 250	< 25	< 25

TÜİK'in 2002 yılı verilerine göre imalat sanayinde 246.899 işletme faaliyet göstermekte olup, söz konusu işletmelerin yaklaşık % 99,6'sı KOBİ olarak sınıflandırılmaktadır.

**Tablo 3.2.** İmalat Sanayi İşletmelerinin Ölçeksel Dağılımı

Ölçek (kişi)	İmalat Sanayi İşletme Sayısı	Yüzdesi
Sadece İşletme Sahibi	1.509	% 0,061
1 - 9	220.030	% 89,12
10 - 49	20.325	% 8,23
50 - 99	2.453	% 0,99
100 - 150	946	% 0,38
151 - 250	719	% 0,29
251 +	917	% 0,37
<b>TOPLAM</b>	<b>246.899</b>	<b>100,00</b>

Araştırmada ana kütlelin tamamına ulaşabilmek mali ve teknik açıdan çok güç olacağından, hedef kitle İstanbul iliyle sınırlandırılmıştır. Ek olarak, TÜİK'in 2002 yılında imalat sanayi işyeri sayılarının dağılımı konusunda yaptığı çalışmaya göre, en çok işletme % 24, 87'lik oran ile İstanbul'da bulunmaktadır. Bu bağlamda, İstanbul Sanayi Odası'nın (İSO) verileri esas alınarak, İSO'ya kayıtlı, işçi sayısı 200 ve daha az olan, elektronik posta adresi bilgisi olan 7.823 adet işletme hedef kitle olarak belirlenmiştir.

Bulunan sonuçlar, yalnızca araştırmaya dahil edilen işletmelerin mevcut durumunu yansıtmaktadır. Bu sonuçları baz alarak herhangi bir sektör veya ülke genellemesi yapmak mümkün değildir.

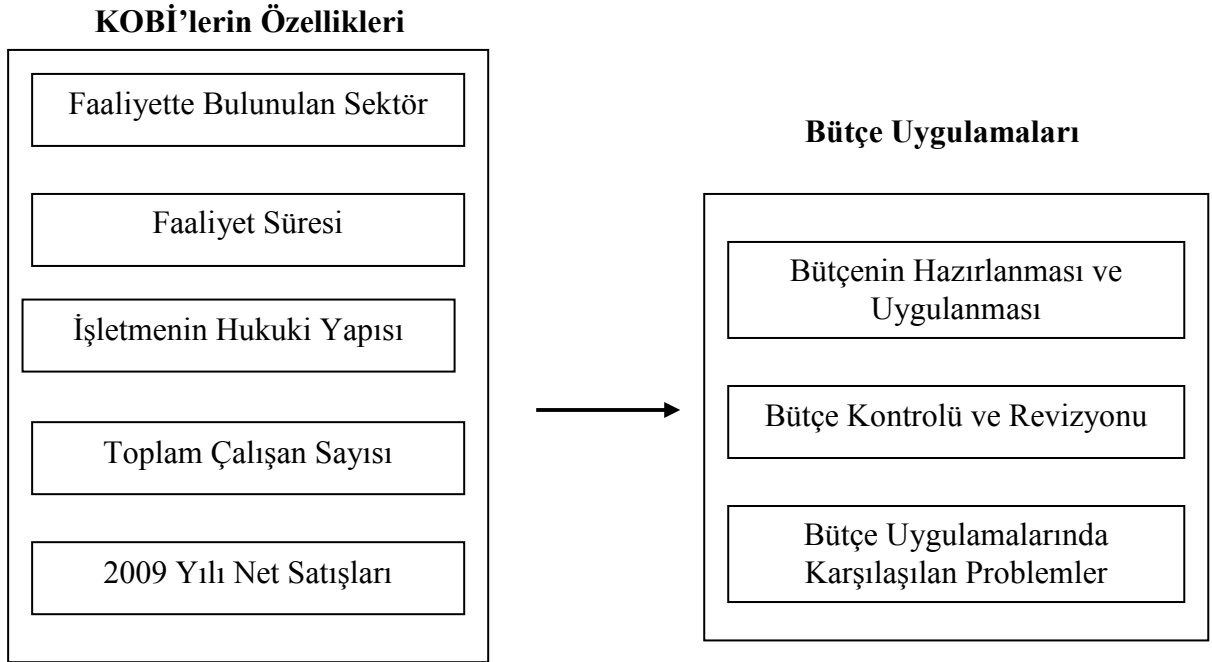
### 3.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu bölümde araştırmanın modeli, problemlerin tespiti, araştırmanın anakütlesi ve örnekleme, veri toplama yöntem ve aracı, anketin geçerliliği konuları üzerinde durulacaktır.

#### 3.4.1. Araştırmanın Modeli

Bir işletmenin gerçekleştirdiği bütçe uygulamalarının, işletmenin faaliyette bulunduğu sektör, sahip olduğu çalışan sayısı, ulaştığı net satış tutarı vb. gibi özelliklerinden etkilendiği varsayılmaktadır. Bu nedenle işletmelerin çeşitli özellikleri ile gerçekleştirdikleri bütçe uygulamaları arasında herhangi bir istatistiksel ilişkinin olup olmadığı test edilmiştir. Söz konusu analiz çalışmalarında ki-kare analizi ve spearman sıra korelasyon katsayısı kullanılmıştır.

Şekil 3.1. Araştırmanın Modeli



### **3.4.2. Araştırma Problemlerinin Tespiti**

KOBİ'lerin özelliklerini belirleyen bağımsız değişkenler ile işletmenin bütçe uygulamalarını tespit etmeye yönelik araştırmaya dahil edilen bağımlı değişkenler arasındaki ilişkileri saptamaya yönelik hipotezler geliştirilmiştir.

### **3.4.3. Araştırmanın Ana Kütlesi Ve Örnekleme**

İstanbul Sanayi Odası verilerine göre, Ocak 2010 tarihi itibarıyla odaya kayıtlı, işçi sayısı 200 ve daha az olup, elektronik posta bilgisi bulunan işletme sayısı 7.823'tür. Bu ana kütle miktarı için %5 anlamlılık düzeyinde 366 adet işletmenin örneklem olarak belirlenmesi yeterli olmaktadır.<sup>2</sup> Araştırma safhasında yeterli örneklem sayısına ulaşabilmek için tesadüfi olarak seçilen 560 işletme ile irtibata geçilmiştir. Ancak geri dönüş alınan 324 anketten 210 tanesi analiz kapsamına alınmıştır (Bu çalışmada, işletmelerin geri dönüş yapıp yapmama durumunun tesadüfi olarak değiştiği varsayılmıştır). Geri kalan anketlerden 52 adedinde katılımcılar işletmelerinde bütçe uygulaması olmadığını belirtip bunun nedenini açıklamadan ankete son vermişlerdir. Söz konusu 52 işletmenin demografik özellikleri analiz bölümünde verilecektir. Kalan 62 anket ise verilen yanıtların tam olmaması nedeniyle kapsam dışı bırakılmıştır.

### **3.4.4. Veri Toplama Yöntem ve Aracı**

Bu çalışmada veri toplama aracı olarak bu araştırma kapsamında geliştirilen bir anket kullanılmıştır. Yapılan literatür çalışması sonucunda, KOBİ'lerde bütçe uygulamalarının düzeyini belirlemeye yönelik olan anketin soruları oluşturulmuştur (Ek1). Soru formu, konusunda uzman kişilerce incelenmiş ve bunun sonucunda soru sayısının azaltılması, bazı ifadelerin değiştirilmesi veya çıkartılması gibi değişiklikler yapılmıştır. Şubat 2010'da anket internet üzerinden yayımlanmış ve katılımcıların yanıtlayabilmeleri için Mart ayı sonuna kadar ulaşılabilir tutulmuştur. Katılımcılara

---

<sup>2</sup> Creative Research Systems, "Sample Size Calculator", (çevrimiçi) <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>, Ocak 2010.

ankette 4 bölümde gruplanabilecek, genel olarak 2009 yılı verilerini içeren toplam 37 soru sorulmuştur. Anketin tamamlanma süresi yaklaşık olarak 10 dakika olarak belirlenmiştir.

### 3.4.5. Anketin Geçerliliği

Geçerlilik, ölçeğin ölçmesi gereken özelliği, bir başka özellikle karıştırmadan doğru olarak ölçebilmesidir.<sup>3</sup>

Tanımlayıcı araştırmalarda toplanan verilerin geçerliliği, araştırma sürecinin bilimsel gereklere uygun olması ve kullanılan soru formunun yüzey ve içerik geçerliliğine sahip olması ile ölçülür.<sup>4</sup>

Yüzey geçerliliği, bir ölçeğin araştırılan yapıyı ölçüp ölçmediğine ilişkin olarak araştırmacının (a) kendisinin, (b) yakın çevresindeki arkadaşlarının ve (c) pilot araştırmaya katılan cevaplayıcıların kanaat ve görüşlerinin toplanmasıyla belirlenmektedir.<sup>5</sup> Yüzey geçerliliğinde ölçek maddesinin düzgün ve anlaşılır bir şekilde ifade edilip edilmediği, doğru terimlerin kullanılıp kullanılmadığı, uygun kelimelerin seçilip seçilmediği, birden fazla anlama gelecek kelimelerden kaçınılıp kaçınılmadığı tespit edilir.<sup>6</sup> Bu doğrultuda çalışmada yüzey geçerliliğini tespit etmek amacıyla, oluşturulan anket formu İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi öğretim üyelerinden bir profesör, bir yardımcı doçent ve dört araştırma görevlisi tarafından değerlendirilmiştir.

İçerik geçerliliği ise, örneklem olarak belirlenen test veya ölçek maddelerinin belirli bir amaca yönelik olarak kavramsal ana kütleyle temsil etme derecesidir. Başka bir ifadeyle, ölçüm aracının ölçmek istediği yapıyı ölçüp ölçmediğidir. İçerik

---

<sup>3</sup> Ali Balcı, **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik ve İlkeler**, Pegem Akademi, 7. bs., Ankara, 2009, s.110.

<sup>4</sup> Hüner Şencan, **Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve Geçerlilik**, 1. bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A.Ş., 2005, s. 2.

<sup>5</sup> Şencan, **a.g.e.**, s. 743.

<sup>6</sup> **A.e.**, s. 743.

geçerliliğinin analizinde, konunun uzmanı kişilerin görüşlerinden faydalanılır.<sup>7</sup> Bu çalışmada içerik geçerliliğini tespit etmek amacıyla, üretim yapan yedi işletmenin muhasebe, finans ya da bütçe yetkilisi ile görüşülmüştür. Görüşmeler sonucunda ankete son hali verilerek, söz konusu anket formunun içerik geçerliliği sağlanmıştır.

### **3.5. Verilerin Analizi**

Bu bölümde öncelikle araştırma kapsamında uygulanan anketi cevaplandıranların özelliklerine göre frekans dağılımları verilmiştir. Daha sonra anketin her bir sorusuna ilişkin frekans dağılımları ve bu doğrultuda ulaşılan sonuçlar gösterilmiştir. Ardından araştırma modelinin bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişkileri belirlemeye yönelik ki-kare analizi ve spearman sıra korelasyon katsayı kullanılmıştır.

#### **3.5.1. Katılımcıların Özellikleri**

Araştırmada uygulanan ankete 324 işletme katılmış, yapılan değerlendirmeler sonucu 210 anket analize dahil edilmiştir. Ayrıca 52 işletme demografik soruları yanıtlayıp, işletmelerinde bütçe uygulaması olmadığını belirtmiş ancak bunun nedeni konusunda bir açıklama yapmamıştır. Söz konusu 52 işletme hakkında genel bilgiler verilecektir. Geri kalan 62 anketin ise eksik yanıtlar sebebiyle analize katılımı uygun bulunmamıştır.

Aşağıda, söz konusu 210 adet işletmenin hukuki yapılarına, sektörlerine, faaliyet sürelerine, çalışan sayılarına, 2009 yılı net satışlarına göre dağılımına ve anketi yanıtlayanların ünvanlarına ve görev sürelerine göre dağılımına yer verilmiştir.

---

<sup>7</sup> A.e., s. 745-746.

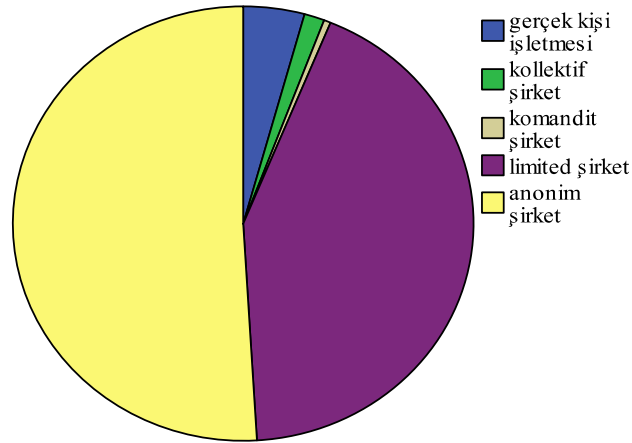
- **İşletmelerin Hukuki Yapıları**

Tablo 3.3.'den görülebileceği gibi analize katılan işletmelerin %51'i anonim şirket, %43'ü limited şirket, %4'ü gerçek kişi işletme, %1,5'i kolektif şirket ve %0,5'i komandit şirkettir.

**Tablo 3.3.** İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Frekans Dağılımı

Hukuki Yapı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Gerçek Kişi İşletme	9	4,3
Kollektif Şirket	3	1,4
Komandit Şirket	1	0,5
Limited Şirket	90	42,9
Anonim Şirket	107	51,0
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.1.** İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı



- **İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörler**

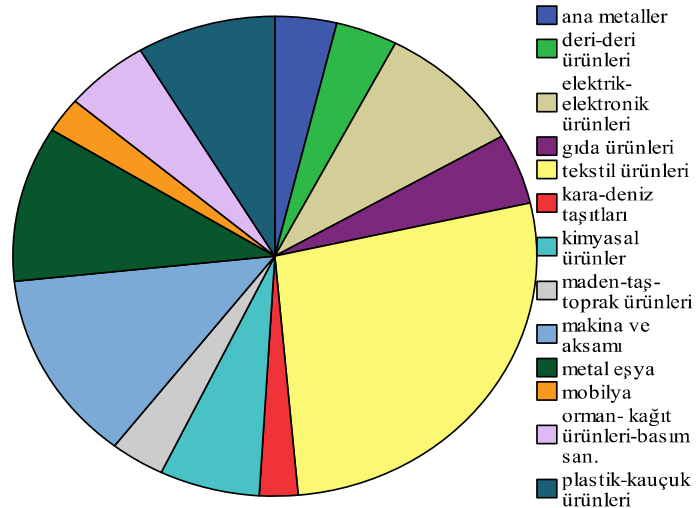
Analize katılan işletmeler faaliyette buldukları sektöre göre incelendiğinde, %27'si tekstil ürünleri imalatı, %13'ü makine ve aksamı imalatı, %10,5'i metal eşya imalatı, %9'u elektrik ve elektronik ürünleri imalatı, %8,5'i ise plastik ve kauçuk ürünleri imalatı, %6'sı kimyasal ürünlerin imalatı, %5'i kağıt ve orman ürünleri imalatı, %5'i

gıda ürünleri imalatı, %4'ü ana metallerin imalatı, %4'ü deri ve deri ürünleri imalatı, %3'ü maden, taş ve toprak ürünleri imalatı, %2,5'i kara ve deniz taşıtları imalatı, %2,5'i mobilya imalatı sektörlerinde faaliyet gösterdiklerini belirtmişlerdir (Tablo 3.4.).

**Tablo 3.4. İşletmelerin Sektörlerine Göre Frekans Dağılımı**

Sektörler	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Ana Metallerin İmalatı	8	3,8
Deri ve Deri Ürünleri İmalatı	8	3,8
Elektrik ve Elektronik Ürünlerin İmalatı	19	9,0
Gıda Ürünleri İmalatı	10	4,8
Tekstil Ürünleri İmalatı	57	27,1
Kara ve Deniz Taşıtları İmalatı	5	2,4
Kimyasal Ürünlerin İmalatı	13	6,2
Maden, Taş ve Toprak Ürünleri İmalatı	7	3,3
Makina ve Aksamı İmalatı	27	12,9
Metal Eşya İmalatı	22	10,5
Mobilya İmalatı	5	2,4
Orman ve Kağıt Ürünleri İmalatı ve Basım Sanayi	11	5,2
Plastik ve Kauçuk Ürünleri İmalatı	18	8,6
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.2. İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı**



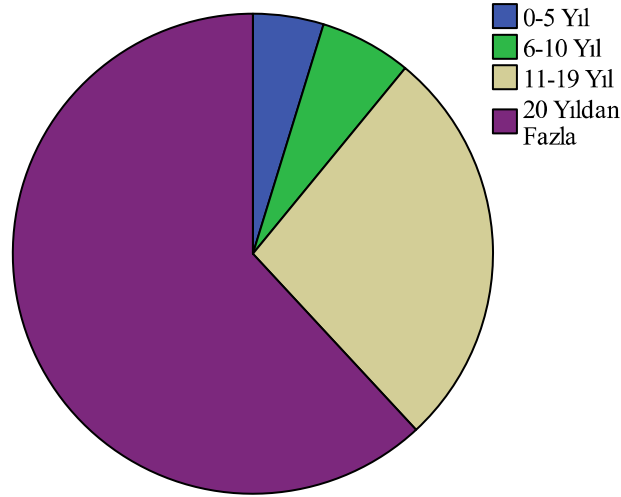
- **İşletmelerin Faaliyet Süreleri**

Analize katılan işletmelerin faaliyette buldukları süreye göre dağılımı incelendiğinde, %62'sinin 20 yıldan fazla, %27'sinin 11-19 yıl arası, %6'sının 6-10 yıl arası ve %5'inin de 0-5 yıl arası bir süredir faaliyette bulunduğu görülmektedir (Tablo 3.5.).

**Tablo 3.5.** İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

Faaliyet Süresi	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
0-5 Yıl	10	4,8
6-10 Yıl	13	6,2
11-19 Yıl	57	27,1
20 Yıldan Fazla	130	61,9
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.3.** İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımı



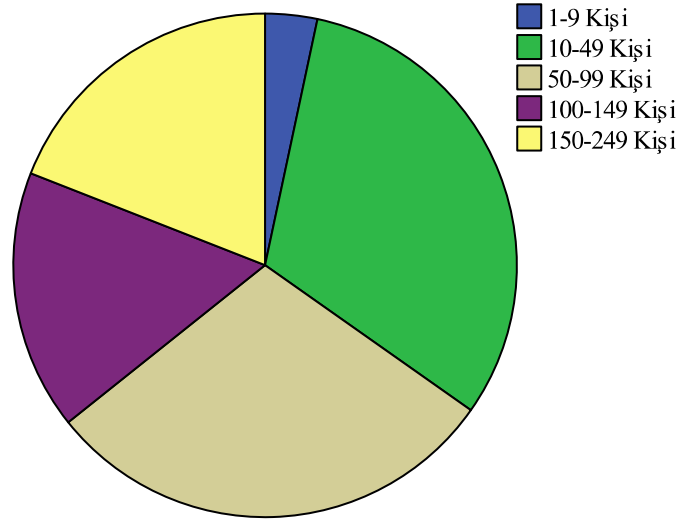
- **İşletmelerin Çalışan Sayısı**

Tablo 3.6.'den görülebileceği gibi analize katılan işletmelerin %31,5'i 10-49 kişi, %29,5'i 50-99 kişi, %19'u 150-249 kişi, %17'si 100-149 kişi ve %3'ü ise 1-9 kişi, çalıştırdıklarını belirtmişlerdir.

**Tablo 3.6. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Frekans Dağılımı**

Çalışan Sayısı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
1-9 Kişi	7	3,3
10-49 Kişi	66	31,4
50-99 Kişi	62	29,5
100-149 Kişi	35	16,7
150-249 Kişi	40	19,0
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.4. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı**



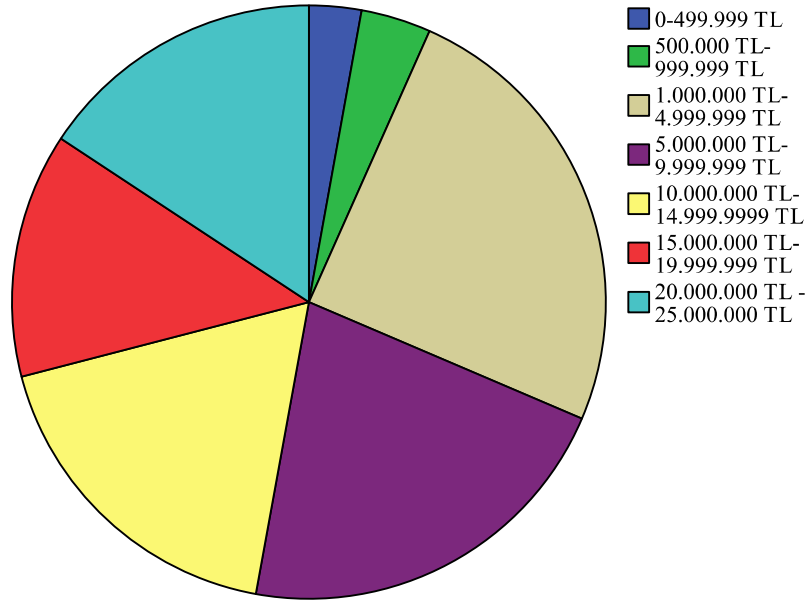
- **İşletmelerin 2009 Yılı Net Satışları**

Analize katılan işletmelerin 2009 yılı net satış tutarı tutarına göre dağılımı incelendiğinde, %25'inin 1.000.000-4.999.999 TL, %21'inin 5.000.000-9.999.999 TL, %18'inin 10.000.000-14.999.999 TL, %16'sının 20.000.000-25.000.000 TL, %13'ünün 15.000.000-19.999.999 TL, %4'ünün 500.000-999.999 TL ve %3'ünün 0-499.999 TL arasında satış tutarına ulaştığı görülmektedir (Tablo 3.7.).

**Tablo 3.7.** İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Frekans Dağılımı

Net Satış Tutarı	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
0-499.999 TL	6	2,9
500.000 TL-999.999 TL	8	3,8
1.000.000 TL-4.999.999 TL	52	24,8
5.000.000 TL-9.999.999 TL	45	21,4
10.000.000 TL-14.999.999 TL	38	18,1
15.000.000 TL-19.999.999 TL	28	13,3
20.000.000 TL - 25.000.000 TL	33	15,7
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.5.** İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Dağılımı



- **Anketi Yanıtlayanların Ünvanları**

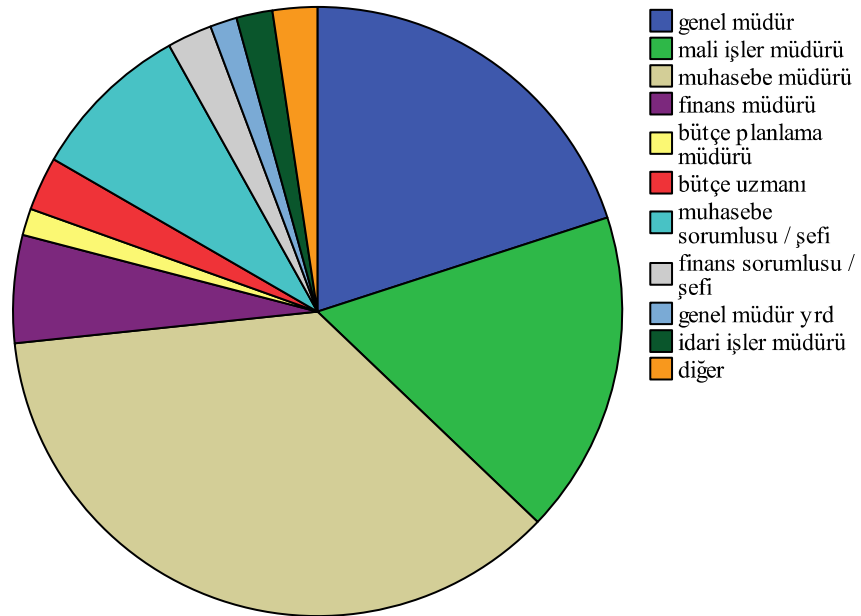
Tablo 3.8. incelendiğinde analize katılan işletmelerde anketi dolduran kişilerin %36'sı muhasebe müdürü, %20'si genel müdür, %17'si mali işler müdürü, %9'u muhasebe sorumlusu/şefi, %6'sı finans müdürü, %3'ü bütçe uzmanı, %2,5'i finans sorumlusu/şefi, %2'si de idari işler müdürü, %1,5'i bütçe planlama müdürü, %1,5'i genel müdür yardımcısı görevinde bulunduğunu belirtmiştir. Kalan %2,5'lik kısım

ise, insan kaynakları sorumlusu, üretim şefi vb görevlerdeki kişilerden oluşmakta olup diğer olarak sınıflandırılmıştır.

**Tablo 3.8.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Frekans Dağılımı

Görevi	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Genel Müdür	42	20,0
Mali İşler Müdürü	36	17,1
Muhasebe Müdürü	76	36,2
Finans Müdürü	12	5,7
Bütçe Planlama Müdürü	3	1,4
Bütçe Uzmanı	6	2,9
Muhasebe Sorumlusu / Şefi	18	8,6
Finans Sorumlusu / Şefi	5	2,4
Genel Müdür Yardımcısı	3	1,4
İdari İşler Müdürü	4	1,9
Diğer	5	2,4
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.6.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Dağılımı



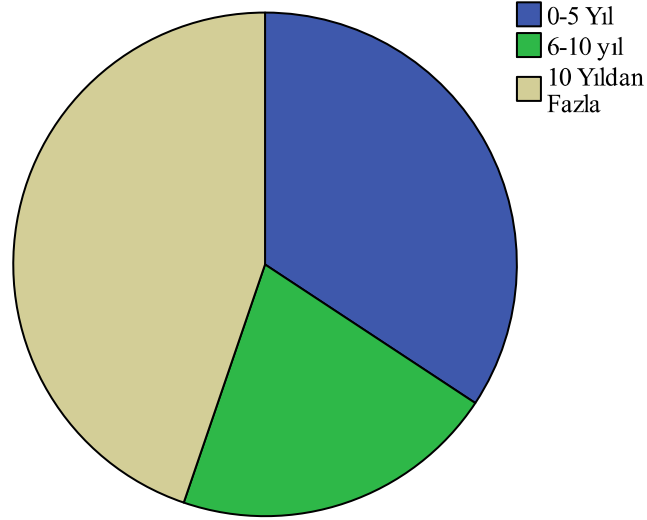
- **Anketi Yanıtlayan İşletme Mensuplarının Görev Süreleri**

Analize katılan işletmelerde anketi dolduran işletme mensuplarının görev sürelerine göre dağılımı incelendiğinde, %45'inin 10 yıldan fazla, %34'ünün 0-5 yıl arası ve %21'inin 6-10 yıl arası bir süredir o işletmede görev yaptığı görülmektedir (Tablo 3.9.).

**Tablo 3.9.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Frekans Göre Dağılımı

Görev Süresi	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
0-5 Yıl	72	34,3
6-10 yıl	44	21,0
10 Yıldan Fazla	94	44,8
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.7.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Göre Dağılımı



### 3.5.2. Ankete Verilen Yanıtların Frekans Dağılımları

Bu bölümde anketin her bir sorusuna verilen yanıtların frekans dağılımları ve bu bağlamda ulaşılan bulgular gösterilmiştir.

- **İşletmelerde Bütçe Çalışmasının Yapılıp Yapılmaması**

**Tablo 3.10.** İşletmelerde Bütçe Çalışması Yapılıp Yapılmaması İle İlgili Frekans Dağılımı

	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Bütçe sistemi ve bütçe kontrolü var	72	34,3
Kısmen bütçeleme ve bütçe kontrolü var	59	28,1
Kısmen bütçeleme var ve bütçe kontrolü yok	48	22,9
Bütçeleme çalışması yok	31	14,8
<b>Toplam</b>	<b>210</b>	<b>100,0</b>

Analize katılan toplam 210 işletmenin %34'ü bir bütçe sisteminin olduğunu ve düzenli olarak bütçe kontrolü yapıldığını, %28'i kısmen bütçeleme çalışması yapıldığını ve yapılan çalışmalarla ilgili olarak düzenli bir biçimde bütçe kontrolü yapıldığını, %23'ü kısmen bütçeleme çalışması yapıldığını ve yapılan çalışmalarla ilgili düzenli olarak bütçe kontrolü yapılmadığını, %15'i ise işletmelerinde bütçe çalışması yapılmadığını belirtmiştir (Tablo 3.10.).

- **Bütçe Hazırlamama Nedenleri**

**Tablo 3.11.** Bütçe Hazırlanmamasının Nedenleri İle İlgili Frekans Dağılımı

	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Yönetim Kontrol Aracı Olarak Bakılmaması	29	93,5
Yönetim Kurulunun Desteklememesi	22	71,0
Zaman Ayrılmak İstenmemesi	16	51,6
Çalışanlar Üzerinde Baskı Unsuru Olarak Görülmesi	2	6,5
Çalışanlar Tarafından Ek İş Yükü Olarak Görülmesi	13	41,9
Kurumsal Bir Yapıda Olamama	4	12,9

Yapılan ankette bütçe hazırlamama nedenleri olabilecek,

- Bütçeye yönetim kontrol aracı olarak bakılmaması,
- Bütçe çalışmalarının yönetim kurulu tarafından desteklenmemesi,
- Bütçe çalışmalarına zaman ayrılmak istenmemesi,
- Bütçenin çalışanlar üzerinde baskı unsuru olarak görülmesi,
- Bütçe çalışmalarının çalışanlar tarafından ek iş yükü olarak görülmesi,
- Kurumsal bir yapıda olamama

seçenekleri sunulmuş ve cevaplayıcılara birden fazla seçeneği seçebilecekleri belirtilmiştir.

Cevaplayıcıların %93,5'i işletmelerinde bütçe çalışmalarına yönetim kontrol aracı olarak bakılmamasını, %71'i yönetim kurulunun bütçe çalışmalarını desteklememesini, %52'si bütçe çalışmalarına zaman ayrılmak istenmemesini, %42'si bütçe çalışmalarının çalışanlar tarafından ek iş yükü olarak görülmesini, %13'ü işletmelerinin kurumsal bir yapıda olamamasını ve %6,5'i ise bütçe çalışmalarının çalışanlar üzerinde bir baskı unsuru olarak görülmesini bütçe hazırlamama nedenleri arasında belirtmişlerdir (Tablo 3.11.). Bütçe hazırlamama nedenleri arasında en çok tekrarlanan gerekçe bütçeye yönetim kontrol aracı olarak bakılmaması olmuştur.

Analize katılan 210 adet işletmenin 31 adedi işletmelerinde bütçe çalışması yapılmadığını belirttiğinden bundan sonraki soruları yanıtlamamışlardır. 179 işletme sonraki soruları yanıtlamaya devam etmiştir.

- **Bütçeyi Hazırlayan Bölüm**

**Tablo 3.12.** Bütçenin Kim Tarafından Hazırlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Bütçe Bölümü ya da Müdürlüğü	19	10,6
Muhasebe Bölümü	31	17,3
Muhasebe Bölümü ve Finans Bölümü	94	52,5
Muhasebe Bölümü ve Satış Bölümü	22	12,3
Serbest Muhasebeci ya da SMMM	2	1,1
Muhasebe, Satış, Finans Bölümleri	5	2,8
Finans Bölümü ve Genel Müdür	6	3,4
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.12. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %52,5'inin işletmelerinde bütçenin muhasebe ve finans bölümleri tarafından, %17'sinin yalnızca muhasebe bölümü tarafından, %12'sinin muhasebe ve satış bölümleri tarafından, %11'inin bütçe bölümü ya da müdürlüğü tarafından, geri kalan %7'sinin ise serbest muhasebeci, SMMM, satış-muhasebe-finans bölümleri ya da finans bölümü-genel müdür tarafından yapıldığını belirttikleri görülmektedir.

- **Bağlı Olunan Üst Yönetim**

**Tablo 3.13.** Bütçe Hazırlanan Bölümün Hangi Üst Yönetime Bağlı Olduğu İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Mali İşler Koordinatörü	29	16,2
Genel Müdür	145	81,0
Yönetim Kurulu	5	2,8
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

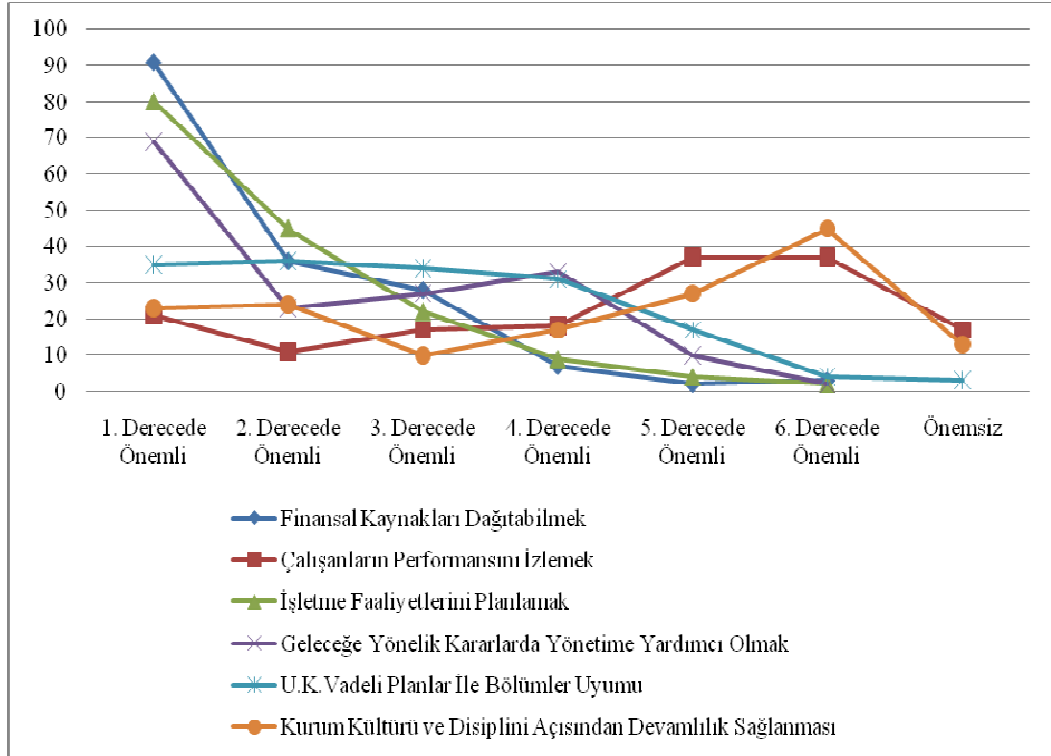
Tablo 3.13. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %81'inin bütçe hazırlanan bölümün genel müdüre, %16'sının mali işler koordinatörüne ve %3'ünün de yönetim kuruluna bağlı olduğunu ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçe Uygulamasının Amaçları**

**Tablo 3.14.** İşletmedeki Bütçe Uygulamasının Amaçları İle İlgili Frekans Dağılımı

	1. Derecede Önemli	2. Derecede Önemli	3. Derecede Önemli	4. Derecede Önemli	5. Derecede Önemli	6. Derecede Önemli	Önemsiz
Finansal Kaynakları Dağıtabilmek	91	36	28	7	2	3	
Çalışanların Performansını İzlemek	21	11	17	18	37	37	17
İşletme Faaliyetlerini Planlamak	80	45	22	9	4	2	
Geleceğe Yönelik Kararlarda Yönetime Yardımcı Olmak	69	23	27	33	10	2	
U.K.Vadeli Planlar İle Bölümler Uyumunu	35	36	34	31	17	4	3
Kurum Kültürü ve Disiplini Açısından Devamlılık Sağlanması	23	24	10	17	27	45	13

**Grafik 3.8.** İşletmedeki Bütçe Uygulamasının Amaçları İle İlgili Frekans Dağılımı



Bütçe hazırlanmasının amaçları konusundaki frekans dağılımları incelendiğinde, işletmelerin bütçe hazırlamadaki ağırlıklı amaçlarının “finansal kaynakları uygun bir biçimde dağıtabilmek”, “işletmenin faaliyetlerini planlamak” ve “geleceğe yönelik kararlarda yönetime yardımcı olmak” şeklinde sıralandığı görülmektedir.

“Uzun ve kısa vadeli planlar ile bölümler arasında uyum sağlanması”, “kurum kültürü ve disiplini açısından devamlılık sağlanması” ve “çalışanların performansını izlemek” amaçları ise işletmeler tarafından nispeten daha önemsiz olarak görülmektedir (Tablo 3.14.).

- **Bütçenin Kapsadığı Zaman Dilimi**

**Tablo 3.15.** Bütçe Çalışmalarının Hangi Zaman Dilimi İçin Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-1 Yıl Arası	142	67,6
2-3 Yıl Arası	44	21,0
4-5 Yıl Arası	10	4,8
5 Yıldan Fazla	5	2,4

Yapılan ankette bütçe çalışmalarının hangi zaman dilimi için yapıldığı ile ilgili olarak,

- 0-1 Yıl Arası
- 2-3 Yıl Arası
- 3-4 Yıl Arası
- 5 Yıldan Fazla

seçenekleri sunulmuş ve cevaplayıcılara birden fazla seçeneği seçebilecekleri belirtilmiştir.

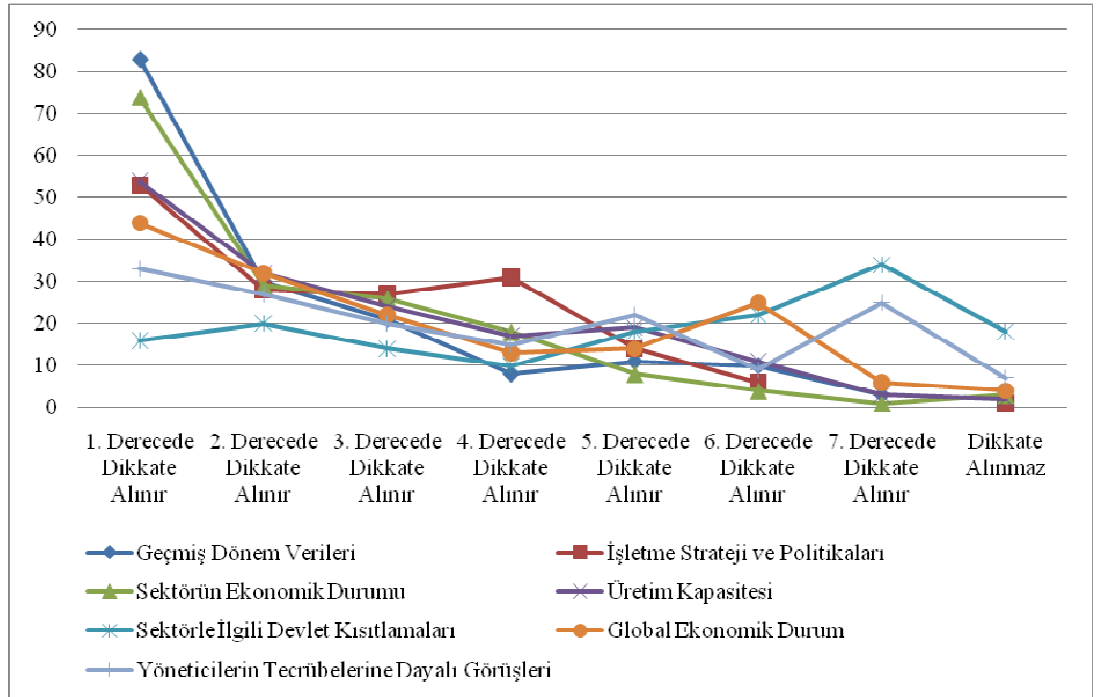
İşletmelerin %68’i 1 yıllık, %21’i 2-3 yıllık, % 5’i 4-5 yıllık, %2’si de 5 yıldan fazla bir zaman dilimi için bütçe planlama çalışması yaptığını belirtmiştir. İşletmelerin bütçe hazırlama konusunda en çok tercih ettikleri zaman diliminin bir yıl olduğu görülmektedir.

- **Bütçe Hedefleri Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlar**

**Tablo 3.16.** Bütçe Hedefleri Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlarla İlgili Frekans Dağılımı

	1. Derecede Dikkate Alınır	2. Derecede Dikkate Alınır	3. Derecede Dikkate Alınır	4. Derecede Dikkate Alınır	5. Derecede Dikkate Alınır	6. Derecede Dikkate Alınır	7. Derecede Dikkate Alınır	Dikkate Alınmaz
Geçmiş Dönem Verileri	83	30	21	8	11	10	3	
İşletme Strateji ve Politikaları	53	28	27	31	14	6		1
Sektörün Ekonomik Durumu	74	29	26	18	8	4	1	3
Üretim Kapasitesi	54	32	24	17	19	11	3	2
Sektörle İlgili Devlet Kısıtlamaları	16	20	14	10	18	22	34	18
Global Ekonomik Durum	44	32	22	13	14	25	6	4
Yöneticilerin Tecrübelerine Dayalı Görüşleri	33	27	20	15	22	9	25	7

**Grafik 3.9.** Bütçe Hedefleri Belirlenirken Dikkate Alınan Unsurlarla İlgili Frekans Dağılımı



Bütçe hedefleri belirlenirken dikkate alınan unsurların frekans dağılımları incelendiğinde, işletmelerin öncelikli olarak, “geçmiş dönem verilerini”, “içinde bulunulan sektörün ekonomik durumunu”, üretim kapasitesini” ve “işletme strateji ve politikalarını” dikkate aldıkları görülmektedir.

“Global ekonomik durum”, “yöneticilerin tecrübelerine dayalı görüşleri” ve “sektörle ilgili devlet kısıtlamaları” nispeten daha az dikkate alınmaktadır (Tablo 3.16.).

- **Departman Bazında Bütçeleme**

**Tablo 3.17.** Departman Bazında Bütçeleme Çalışmasının Yapılması İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	80	44,7
Hayır	99	55,3
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.17. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %55’inin işletmelerinde departman bazında bütçeleme çalışması yapılmadığını, %45’inin ise işletmelerinde departman bazında bütçeleme çalışması yapıldığını belirttikleri görülmektedir.

- **Bütçe Komitesi**

**Tablo 3.18.** Bütçe Komitesi İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	38	21,2
Hayır	141	78,8
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.18. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %79’unun işletmelerinde bir bütçe komitesi olmadığını, %21’inin ise bir bütçe komitesi olduğunu ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçe Takvimi**

**Tablo 3.19.** Bütçe Takvimi İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	72	40,2
Hayır	107	59,8
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.19. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %60'ının işletmelerin bütçe çalışmalarının belli bir bütçe takvimine göre yapılmadığını, %40'ının ise belli bir bütçe takvimine uyulduğunu belirttikleri görülmektedir.

- **Departman Sorumlularının Bütçe Hazırlığına Katılımı**

**Tablo 3.20.** Bütçe Hazırlanırken Departman Sorumlularının Katılımı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Mali işler veya bütçe planlama departmanında ya da şirket muhasebecisi tarafından diğer departmanların katılımı olmadan genel bütçe oluşturulur	70	39,1
Tüm departman sorumlularının hazırladıkları bölüm bütçeleri bir araya getirilerek genel bütçe oluşturulur	36	20,1
Departman sorumluları kendi bölümleri ile ilgili veri teşkil edecek tutarları belirler, tutarlar konusunda görüş birliği sağlanır, onay alınır ve genel bütçe hazırlanır.	73	40,8
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.20. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %41'inin her departmanın bütçelemeyi veri teşkil edecek rakamları hazırlayarak, bu rakamlar konusunda görüş birliği ve onay sağlandıktan sonra bütçenin oluşturulduğunu, %39'unun bütçe çalışmasının diğer departmanların katılımı olmadan sadece mali işler veya bütçe departmanında ya da şirket muhasebecisi tarafından yapıldığını, %20'sinin departman sorumluları tarafından hazırlanan bütçelerin bir araya getirilerek bütçe çalışmasının yapıldığını ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçe Çalışmalarına Başlanan Zaman**

**Tablo 3.21.** Bütçe Çalışmalarına Ne Zaman Başlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Ağustos	7	3,9
Eylül	28	15,6
Ekim	28	15,6
Kasım	99	55,3
Aralık	7	3,9
Diğer	10	5,6
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.21. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %55'inin bütçe çalışmalarına Kasım ayında, %16'sının Eylül ayında, %16'sının Ekim ayında, %4'ünün Ağustos ayında ve %4'ünün ise Aralık ayında başladığını belirttikleri görülmektedir. Belirtilen aylar dışında farklı bir zamanda bütçe çalışmalarına başladığını açıklayan yaklaşık %6 oranındaki işletmeler ise diğer grubu altında sınıflandırılmıştır.

- **Bütçe El Kitabı**

**Tablo 3.22.** Bütçe El Kitabı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	11	6,1
Hayır	168	93,9
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.22. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %94'ünün işletmelerinde bir bütçe el kitabı olmadığını, %6'sının ise bir bütçe el kitabı olduğunu ifade ettikleri görülmektedir.

- **Teamüller**

**Tablo 3.23.** Teamüller İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	127	70,9
Hayır	52	29,1
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.23. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %71'inin işletmelerinde bütçe uygulamaları ile ilgili birtakım yol gösterici teamüllerin olduğunu, %29'unun ise bu tip teamüllerin olmadığını belirttikleri görülmektedir.

- **Bütçe İle İlgili Varsayımların Yönetim Tarafından Bildirimi**

**Tablo 3.24.** Bütçe İle İlgili Varsayımların Yönetim Tarafından Bildirilmesi İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	136	76,0
Hayır	43	24,0
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.24. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %76'sının işletmelerinde bütçe hazırlanmadan ilgili varsayımların yönetim tarafından bildirildiğini, %24'ünün ise bu tip varsayımların yönetim tarafından bildirilmediğini ifade ettikleri görülmektedir.

- **Hazırlanan Bütçeler**

**Tablo 3.25.** Hangi Bütçelerin Hazırlandığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>	<b>Sıralama</b>
Satış Bütçesi	136	64,8	1
Üretim Bütçesi	132	62,9	2
Direkt Hammadde Bütçesi	68	32,4	11
D. Hammadde Satın Alma Bütçesi	82	39,0	9
Direkt İşçilik Bütçesi	104	49,5	4
Genel Üretim Giderleri Bütçesi	102	48,6	5
Dönem Sonu Stok Bütçesi	49	23,3	13
Satılan Malın Maliyeti Bütçesi	85	40,5	8
Ar-Ge Giderleri Bütçesi	41	19,5	14
Paz. Sat. Dağ. Giderleri Bütçesi	90	42,9	7
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	105	50,0	3
Yatırım Bütçesi	77	36,7	10
Nakit Bütçesi	98	46,7	6
Proforma Gelir Tablosu	57	27,1	12
Proforma Bilanço	40	19,0	15

Tablo 3.25. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin en çok hazırladıkları bütçelerin satış bütçesi (%65), üretim bütçesi (%63), genel yönetim giderleri bütçesi (%50), direkt işçilik bütçesi (%49,5), genel üretim giderleri bütçesi (%49) ve nakit bütçesi (%47) olduğu görülmektedir.

Tablo 3.25.'e göre, pazarlama, satış, dağıtım giderleri bütçesi (%43), satılan malın maliyeti bütçesi (%40,5), direkt hammadde satın alma bütçesi (%39), yatırım bütçesi (%36,7) ve direkt hammadde bütçesi (%32) ise hazırlanmaları nispeten daha az tercih edilen bütçeler olmaktadır.

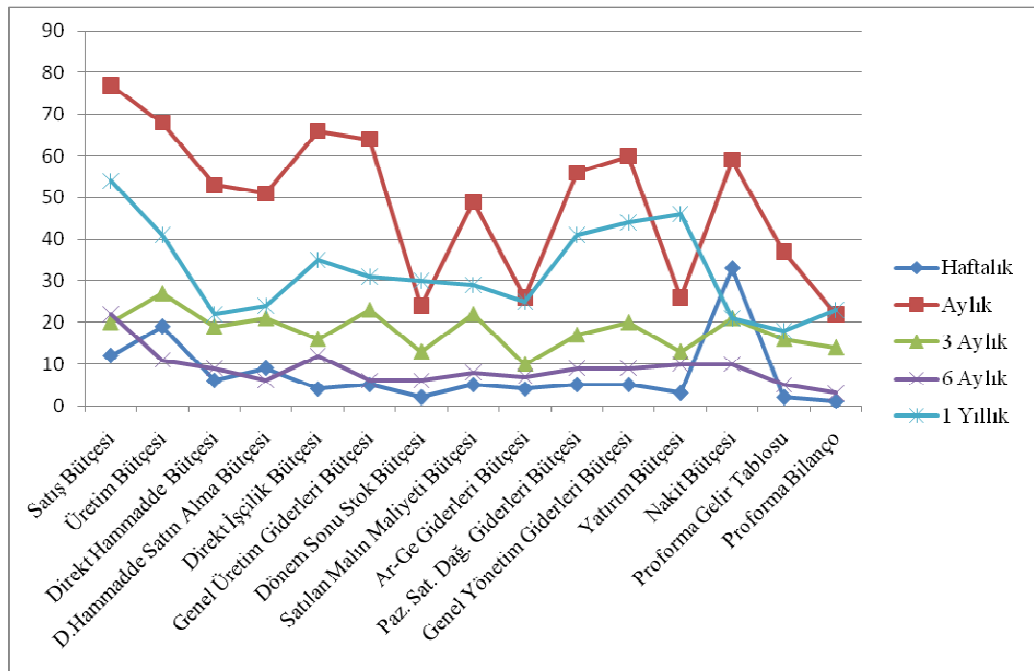
Proforma gelir tablosu (%27), proforma bilanço(%19) ve araştırma geliştirme giderleri bütçesi(19,5) ise cevaplayan işletmeler arasında en az hazırlanan bütçeler olarak ortaya çıkmaktadır.

- Hazırlanan Bütçelerin Detaylandırılması

**Tablo 3.26.** Hazırlanan Bütçelerin Hangi Dönemler İtibariyle Detaylandırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	Haftalık	Aylık	3 Aylık	6 Aylık	1 Yıllık
Satış Bütçesi	12	77	20	22	54
Üretim Bütçesi	19	68	27	11	41
Direkt Hammadde Bütçesi	6	53	19	9	22
D.Hammadde Satın Alma Bütçesi	9	51	21	6	24
Direkt İşçilik Bütçesi	4	66	16	12	35
Genel Üretim Giderleri Bütçesi	5	64	23	6	31
Dönem Sonu Stok Bütçesi	2	24	13	6	30
Satılan Malın Maliyeti Bütçesi	5	49	22	8	29
Ar-Ge Giderleri Bütçesi	4	26	10	7	25
Paz. Sat. Dağ. Giderleri Bütçesi	5	56	17	9	41
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	5	60	20	9	44
Yatırım Bütçesi	3	26	13	10	46
Nakit Bütçesi	33	59	21	10	21
Proforma Gelir Tablosu	2	37	16	5	18
Proforma Bilanço	1	22	14	3	23
<b>Toplam Tekrarlanma Sayısı</b>	<b>115</b>	<b>738</b>	<b>272</b>	<b>133</b>	<b>484</b>

**Grafik 3.10.** Hazırlanan Bütçelerin Hangi Dönemler İtibariyle Detaylandırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı



Tablo 3.26. ve Grafik 3.10. incelendiğinde, işletmelerin ağırlıklı olarak aylık (738 kez) ve yıllık (484 kez), kısmen de 3 aylık (272 kez) olarak bütçelerini detaylandıkları görülmektedir.

İşletmelerin haftalık (115 kez) ve 6 aylık (133 kez) olarak detaylandırmayı pek tercih etmedikleri, sadece nakit bütçesinde haftalık (33 kez) takibe nispeten daha fazla önem verdikleri görülmektedir.

- **Bütçe Çalışmalarının Yürütüldüğü Bilgisayar Programı**

**Tablo 3.27.** Bütçe Çalışmalarının Ne Tür Bilgisayar Programı Üzerinden Yürütüldüğü İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Kullanılan Muhasebe Programı	45	25,1
Ayrı Bir Bütçe Paket Programı	7	3,9
Elektronik Hesap Tabloları	127	70,9
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.27. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %71'inin bütçe uygulamalarını elektronik hesap tabloları (Excel, quattro pro, lotus...) üzerinden, %25'inin kullandıkları muhasebe programının ilgili modülünden ve %4'ünün ise ayrı bir bütçe paket programı üzerinden yürüttüklerini belirttikleri görülmektedir.

- **Satış Bütçesinin Düzenlenme Şekli**

**Tablo 3.28.** Satış Bütçesinin Nasıl Düzenlendiği İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Ürün Türüne Göre	117	55,7
Satış Bölgesine Göre	56	26,7
Markaya Göre	13	6,2

Yapılan ankette satış bütçesinin nasıl düzenlenebileceği ile ilgili olarak,

- Ürün türüne göre
- Satış bölgesine göre
- Markaya göre

seçenekleri sunulmuş ve cevaplayıcılara birden fazla seçeneği seçebilecekleri belirtilmiştir.

İşletmelerin % 56'sı satış bütçesini ürün türüne göre, %27'si satış bölgesine göre ve %6'sı ise markaya göre hazırladıklarını ifade etmişlerdir. En çok tekrarlanan satış bütçesi düzenlenme şekli, ürün türüne göre satış bütçesi olmuştur.

- **Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması**

**Tablo 3.29.** Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	130	72,6
Hayır	49	27,4
<b>Toplam</b>	<b>179</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.29. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %73'ünün işletmelerinde gerçekleşen veriler ile bütçe verilerinin karşılaştırıldığını, %27'sinin ise gerçekleşen veriler ile bütçe verilerinin karşılaştırılmadığını belirttikleri görülmektedir.

Anketin bu aşamasına kadar soruları yanıtlayan 179 işletmenin 49'u işletmelerinde gerçekleşen veriler ile bütçe verilerini karşılaştırmadıklarını ifade ettiklerinden, bu bölümdeki sorulara yanıt vermemiş, son bölümdeki sorulara geçmişlerdir. 130 işletme bu bölümdeki soruları yanıtlamıştır.

- **Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Karşılaştırılma Sıklığı**

**Tablo 3.30.** Gerçekleşen Veriler İle Bütçe Verilerinin Ne Sıklıkta Karşılaştırıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Yıllık	19	14,6
6 Aylık	14	10,8
3 Aylık	26	20,0
Aylık	65	50,0
Haftalık	6	4,6
<b>Toplam</b>	<b>130</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.30. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %50'sinin gerçekleşen veriler ile bütçe verilerinin karşılaştırılmasının aylık olarak, %20'sinin 3 aylık olarak, %15'inin yıllık olarak, %11'inin 6 aylık olarak ve %5'inin ise haftalık olarak yaptıklarını belirttikleri görülmektedir.

- **Sapma Analizi Yapılan Kalemler**

**Tablo 3.31.** Sapma Analizinin Hangi Kalemler İçin Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Satış Gelirleri İle İlgili Sapmalar	106	81,5
Üretim Miktarı İle İlgili Sapmalar	80	61,5
Direkt Hammadde İle İlgili Sapmalar	43	33,1
Direkt İşçilik İle İlgili Sapmalar	52	40
Genel Üretim Giderleri İle İlgili Sapmalar	64	49,2
Ar-Ge Giderleri İle İlgili Sapmalar	26	20
Paz. Sat. Dağ. Giderleri İle İlgili Sapmalar	57	43,8
Genel Yönetim Giderleri İle İlgili Sapmalar	69	53,1
Yatırım Harcamaları İle İlgili Sapmalar	29	22,3
Nakit Akışı İle İlgili Sapmalar	69	53,1

Tablo 3.31. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin ağırlıklı olarak satış gelirleri (%81,5), üretim miktarı (%61,5), genel yönetim giderleri (%53), nakit akışı (%53) ve genel üretim giderleri (%49) ile ilgili olarak sapma analizi yaptıkları görülmektedir.

İşletmeler pazarlama, satış, dağıtım giderleri (%44), direkt işçilik (%40), direkt hammadde (%33), yatırım harcamaları (%22) ve ar-ge giderleri (%20) ile ilgili olarak nispeten daha az oranda sapma analizi yaptıklarını ifade etmişlerdir.

- **Performans Raporları**

**Tablo 3.32.** Performans Raporlarının Hazırlanması İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	70	53,8
Hayır	60	46,2
<b>Toplam</b>	<b>130</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.32. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %54'ünün bütçe verileri ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması sonucu performans raporu hazırladıklarını, %46'sının ise bütçe verileri ile gerçekleşen verilerin karşılaştırılması sonucu performans raporu hazırlamadıklarını belirttikleri görülmektedir.

- **Sapma Analizi Sonrası Belirlenen Farkların Bir Sonraki Bütçe Döneminde Dikkate Alınıp Alınmaması**

**Tablo 3.33.** Sapma Analizi Sonrası Belirlenen Olumlu ve Olumsuz Farkların Bir Sonraki Bütçe Döneminde Dikkate Alınıp Alınmadığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	113	86,9
Hayır	17	13,1
<b>Toplam</b>	<b>130</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.33. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %87'sinin sapma analizi sonucunda belirlenen olumlu ve olumsuz farkların bir sonraki bütçe döneminde dikkate alındığını, %13'ünün ise söz konusu farkların bir sonraki bütçe döneminde dikkate alınmadığını ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçenin Revize Edilip Edilmemesi**

**Tablo 3.34.** Bütçenin Revize Edilip Edilmediği İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Evet	107	82,3
Hayır	23	17,7
<b>Toplam</b>	<b>130</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.34. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %82'sinin bütçeyi etkileyen önemli değişiklikler sonucu revizyon yaptıklarını, %18'inin de bütçeyi etkileyen önemli değişiklikler sonucu revizyon yapmadıklarını belirttikleri görülmektedir.

Gerçekleşen veriler ile bütçe verilerini karşılaştırdıklarını belirten 130 işletmeden 23'ü bütçelerini revize etmediklerini ifade ettiklerinden bu noktadan sonraki sorulara yanıt vermemiş, son bölümdeki sorulara geçmişlerdir. 107 işletme bu bölümdeki soruları yanıtlamıştır.

- **Bütçe Revizyonunu Yapan Bölüm**

**Tablo 3.35.** Bütçe Revizyonunun Hangi Bölüm-Kişi Tarafından Yapıldığı İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Yönetim Kurulu	28	26,2
Genel Müdür	33	30,8
Bütçeyi Hazırlayan Bölüm-Kişi	46	43,0
<b>Toplam</b>	<b>107</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.35. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %43'ünün işletmelerinde bütçe revizyonunun bütçeyi hazırlayan bölüm ya da kişi tarafından, %31'inin genel müdür tarafından, %26'sının ise yönetim kurulu tarafından yapıldığını ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçe Revizyonunun Gerçekleştirilme Koşulları**

**Tablo 3.36.** Bütçe Revizyonunun Hangi Koşullarda Gerçekleştirildiği İle İlgili Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Ekonomik Kriz, Sektörel Kriz vb. Olağanüstü Durumlar	78	72,9
Yönetimin Olağanüstü Karar Alması	48	44,9
Yüksek Sapmaların Olması	65	60,7

Yapılan ankette bütçe revizyonunun hangi koşullar altında gerçekleştirilebileceği ile ilgili olarak,

- Ekonomik kriz, sektörel kriz vb. olağanüstü durumlar
- Yönetimin olağanüstü karar alması
- Yüksek sapmaların olması

seçenekleri sunulmuş ve cevaplayıcılara birden fazla seçeneği seçebilecekleri belirtilmiştir.

Yanıtlayan işletmelerin %73'ü ekonomik kriz, sektörel kriz vb. olağanüstü durumların oluşması halini, %61'i yüksek sapmaların olmasını ve %45'i de yönetimin olağanüstü karar almasını bütçe revizyonunun koşulları arasında göstermiştir.

- **Bütçenin Revize Edilme Sıklığı**

**Tablo 3.37.** Bütçenin Ne Sıklıkta Revize Edildiği İle İlgili Frekans Dağılımı

	Frekans Dağılımı	Yüzde (%)
Aylık	16	15,0
3 Aylık	38	35,5
6 Aylık	46	43,0
Belirli Bir Zamanı Yok, İhtiyaç Olduğu Düşünüldüğünde	7	6,5
<b>Toplam</b>	<b>107</b>	<b>100,0</b>

Tablo 3.37. incelendiğinde, yanıtlayan işletmelerin %46'sının bütçe revizyonunu 6 aylık, %35,5'inin 3 aylık, %15'inin aylık ve %6,5'inin ise belli bir zaman olmadan ihtiyaç olduğunu düşündükleri periyotlarda yaptıklarını ifade ettikleri görülmektedir.

- **Bütçe Çalışmalarında Problem Yaşanan İşletme İçi Konular**

**Tablo 3.38.** Bütçe Çalışmalarında İşletme İçi Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı

	1. Derecede Önemli	2. Derecede Önemli	3. Derecede Önemli	4. Derecede Önemli	5. Derecede Önemli	6. Derecede Önemli	7. Derecede Önemli	8. Derecede Önemli	9. Derecede Önemli	Bu Konuda Problem Yaşamıyoruz
Kalifiye Bütçe Uzmanı İstihdamı	32	10	9	5	2	6	7	2	8	27
Bilgi Kayıt Sisteminin Yetersizliği	28	23	12	6	5	6	4	8	4	25
Satışların Miktarsal Tahmini	59	24	11	8	6	5	3	1	3	13
Hammadde Alış Fiyatının Tahmini	31	29	15	13	9	6	3	1	1	12
Bütçe Hazırlık Süresinin Etkin Kullanılamaması	12	12	19	10	14	9	7	5	2	19
Sapma Analizi Çalışmalarının Yapılmaması	14	13	18	10	2	11	7	7	2	23
Sapma Analizi Sonuçlarından Yararlanılamaması	12	16	10	7	11	4	12	9	4	20
Yönetim Kurulu Baskısı	14	6	10	6	7	3	8	6	16	26
İşletme İçi İletişimin Yetersizliği	21	12	9	13	8	6	6	6	4	22

İşletmelerin verdikleri yanıtların frekans dağılımları incelendiğinde ağırlıklı olarak işletme içinde bütçe çalışmaları ile ilgili olarak “satışların miktarsal tahmini”, “hammadde alış fiyatının tahmini”, “bilgi kayıt sisteminin yetersizliği” ve “kalifiye bütçe uzmanı istihdamı” konularında problem yaşadıkları görülmektedir.

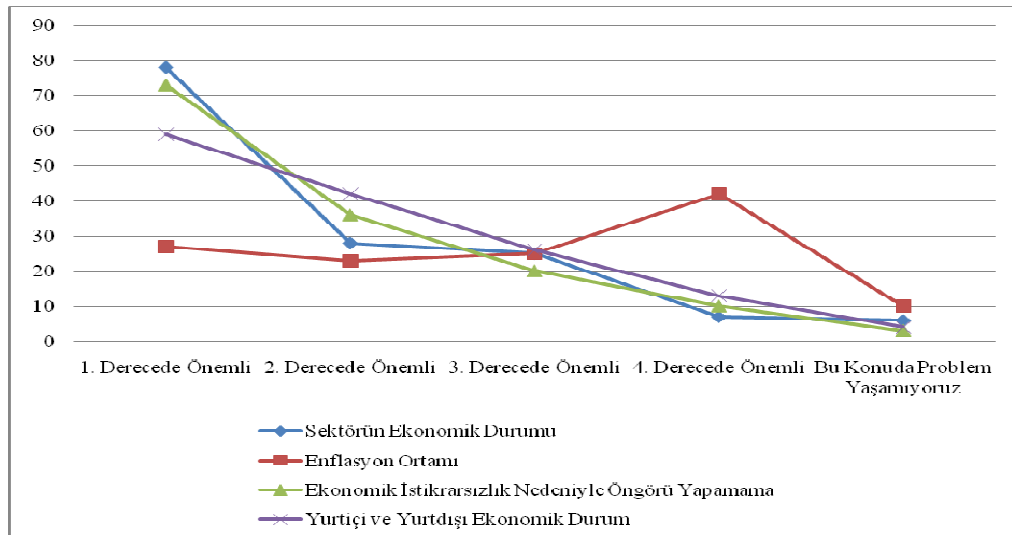
İşletmeler, “bütçe hazırlık süresinin etkin kullanılmaması”, “sapma analizi çalışmalarının yapılmaması”, “sapma analizi sonuçlarından yararlanılmaması”, “yönetim kurulu baskısı” ve “işletme içi iletişim düzeyi” konularında nispeten daha az problem yaşadıklarını ifade etmişlerdir (Tablo 3.38.).

- **Bütçe Çalışmalarında Problem Yaşanan İşletme Dışı Konular**

**Tablo 3.39.** Bütçe Çalışmalarında İşletme Dışı Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı

	1. Derecede Önemli	2. Derecede Önemli	3. Derecede Önemli	4. Derecede Önemli	Bu Konuda Problem Yaşamıyoruz
Sektörün Ekonomik Durumu	78	28	25	7	6
Enflasyon Ortamı	27	23	25	42	10
Ekonomik İstikrarsızlık Nedeniyle Öngörü Yapamama	73	36	20	10	3
Yurtiçi ve Yurtdışı Ekonomik Durum	59	42	26	13	4

**Grafik 3.11.** Bütçe Çalışmalarında İşletme Dışı Konularda Yaşanan Problemlerle İlgili Frekans Dağılımı



İşletmelerin verdikleri yanıtların frekans dağılımları incelendiğinde, “ekonomik istikrarsızlık nedeniyle öngörü yapamama”, “ sektörün ekonomik durumu” ve “yurtiçi yurtdışı ekonomik durum” konularında problem yaşadıkları, “enflasyon ortamı” konusunda ise fazla problem yaşamadıkları görülmektedir (Tablo 3.39.).

### 3.5.3. Analize Dahil Edilmeyen 52 İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

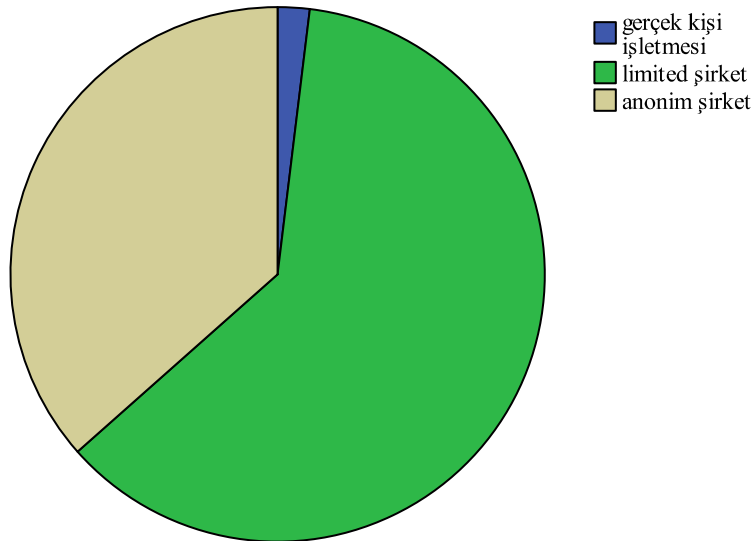
Bu bölümde bütçe yapmadığını belirtip bunun nedenini açıklamadığı için analize katılmayan 52 adet işletmenin hukuki yapılarına, sektörlerine, faaliyet sürelerine, çalışan sayılarına, 2009 yılı net satışlarına göre dağılımına ve anketi yanıtlayanların ünvanlarına ve görev sürelerine göre dağılımına yer verilmiştir.

- **İşletmelerin Hukuki Yapıları**

**Tablo 3.40.** İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Gerçek Kişi İşletme	1	1,9
Limited Şirket	32	61,5
Anonim Şirket	19	36,5
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.12.** İşletmelerin Hukuki Yapılarına Göre Dağılımı



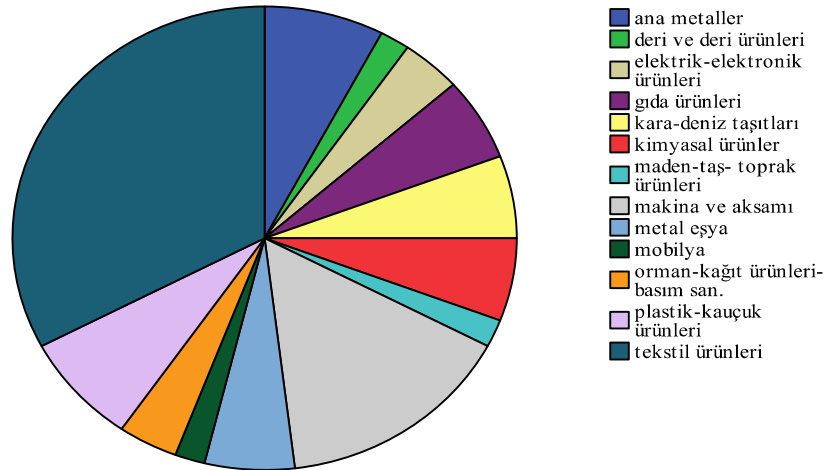
Tablo 3.40. incelendiğinde bu işletmelerin %61,5'inin limited şirket, %36,5'inin anonim şirket ve %2'sinin gerçek kişi işletmesi olduğu görülmektedir.

- **İşletmelerin Faaliyette Bulunduğu Sektörler**

**Tablo 3. 41. İşletmelerin Sektörlerine Göre Frekans Dağılımı**

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Ana Metallerin İmalatı	4	7,7
Deri ve Deri Ürünleri İmalatı	1	1,9
Elektrik ve Elektronik Ürünleri İmalatı	2	3,8
Gıda Ürünleri İmalatı	3	5,8
Kara ve Deniz Taşıtları İmalatı	3	5,8
Kimyasal Ürünlerin İmalatı	3	5,8
Maden, Taş ve Toprak Ürünleri İmalatı	1	1,9
Makina ve Aksamı İmalatı	8	15,4
Metal Eşya İmalatı	3	5,8
Mobilya İmalatı	1	1,9
Orman ve Kağıt Ürünleri İmalatı ve Basım San.	2	3,8
Plastik ve Kauçuk Ürünleri İmalatı	4	7,7
Tekstil Ürünleri İmalatı	17	32,7
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.13. İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı**



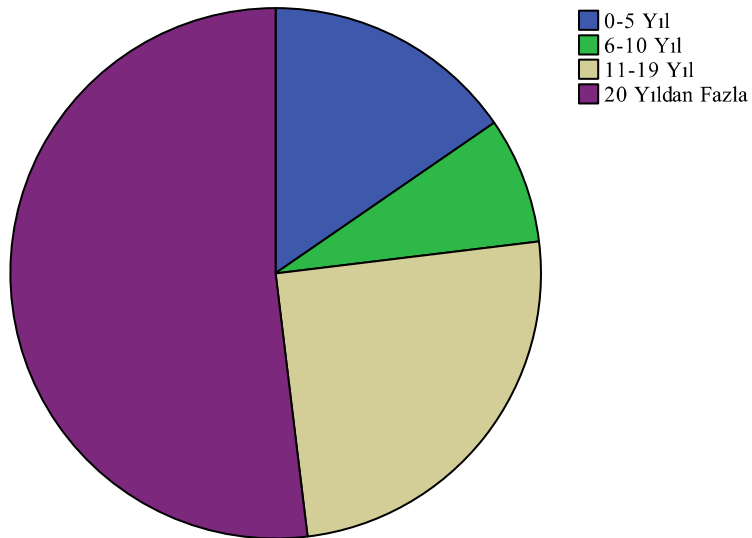
Tablo 3.41. incelendiğinde işletmelerin %33'ünün tekstil ürünleri imalatı, %15'inin makina ve aksamı imalatı, %8'inin ana metallerin imalatı, %8'inin plastik-kauçuk ürünleri imalatı, %6'sının gıda ürünleri imalatı, %6'sının kara-deniz taşıtları imalatı, %6'sının kimyasal ürünlerin imalatı, %6'sının metal eşya imalatı, %4'ünün orman-kağıt ürünleri imalatı ve basım sanayi, %4'ünün elektrik-elektronik ürünleri imalatı, %2'sinin deri ve deri ürünleri imalatı, %2'sinin maden-taş-toprak ürünleri imalatı ve %2'sinin mobilya imalatı sektörlerinde faaliyet gösterdikleri görülmektedir.

- **İşletmelerin Faaliyet Süreleri**

**Tablo 3.42.** İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-5 Yıl	8	15,4
6-10 Yıl	4	7,7
11-19 Yıl	13	25,0
20 Yıldan Fazla	27	51,9
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.14.** İşletmelerin Faaliyet Sürelerine Göre Dağılımı



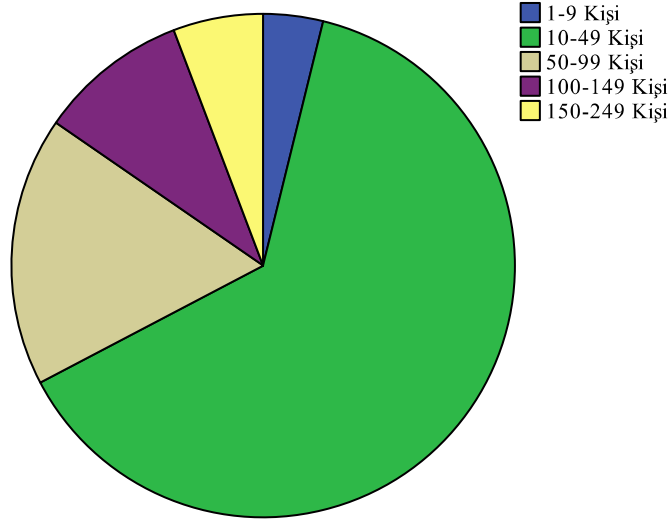
Tablo 3.42. incelendiğinde işletmelerin %52'sinin 20 yıldan fazla, %25'inin 11-19 yıl arası, %15'inin 0-5 yıl arası ve %8'inin de 6-10 yıl arası bir süredir faaliyette bulunduğu görülmektedir.

- **İşletmelerin Çalışan Sayıları**

**Tablo 3.43. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Frekans Dağılımı**

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
1-9 Kişi	2	3,8
10-49 Kişi	33	63,5
50-99 Kişi	9	17,3
100-149 Kişi	5	9,6
150-249 Kişi	3	5,8
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.15. İşletmelerin Çalışan Sayısına Göre Dağılımı**



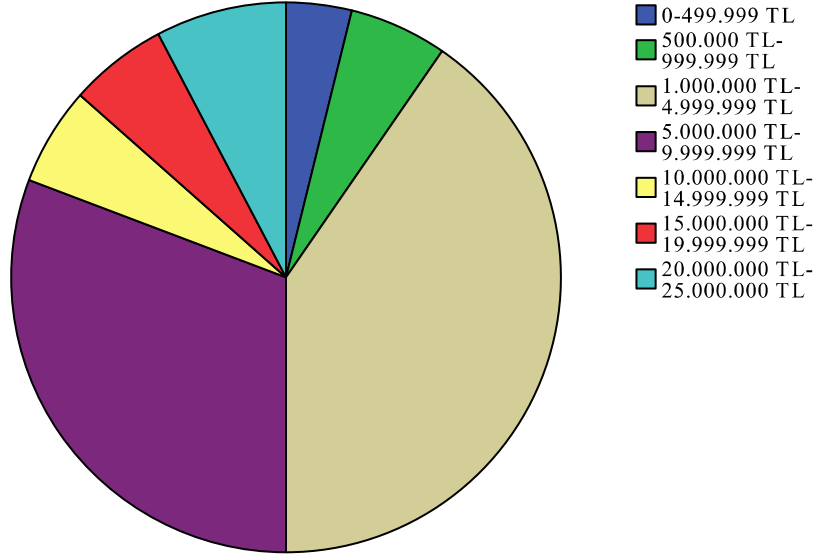
Tablo 3.43. incelendiğinde işletmelerin %63'ünün 10-49 kişi, %17'sinin 50-99 kişi, %10'unun 100-149 kişi, %6'sının 150-249 kişi ve %4'ünün 1-9 kişi çalıştırdıkları görülmektedir.

- **İşletmelerin 2009 Yılı Net Satışları**

**Tablo 3.44.** İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-499.999 TL	2	3,8
500.000 TL-999.999 TL	3	5,8
1.000.000 TL-4.999.999 TL	21	40,4
5.000.000 TL-9.999.999 TL	16	30,8
10.000.000 TL-14.999.999 TL	3	5,8
15.000.000 TL-19.999.999 TL	3	5,8
20.000.000 TL-25.000.000 TL	4	7,7
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.16.** İşletmelerin 2009 Yılı Net Satış Tutarına Göre Dağılımı



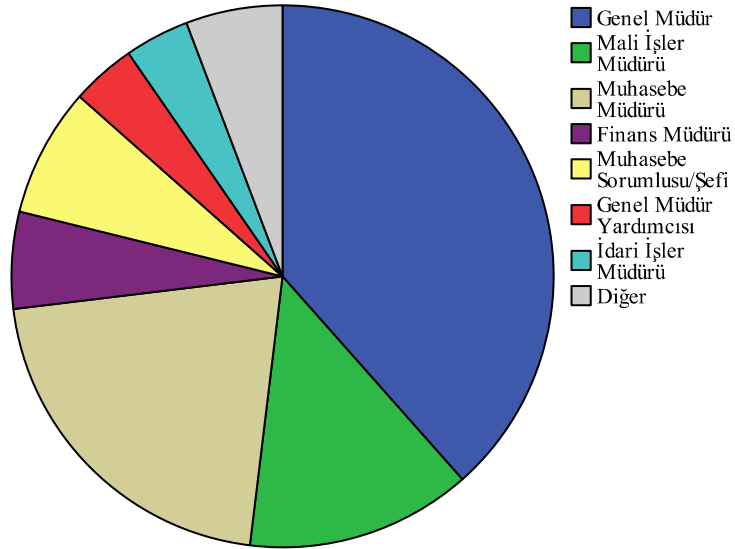
Tablo 3.44. incelendiğinde işletmelerin %40'ının 1.000.000-4.999.999 TL, %31'inin 5.000.000-9.999.999 TL, %8'inin 20.000.000-25.000.000 TL, %6'sının 10.000.000-14.999.999 TL, %6'sının 15.000.000-19.999.999 TL, %6'sının 500.000-999.999 TL ve %4'ünün 0-499.999 TL arasında satış tutarına ulaştığı görülmektedir.

- **Anketi Yanıtlayanların Ünvanları**

**Tablo 3.45.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Frekans Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
Genel Müdür	20	38,5
Mali İşler Müdürü	7	13,5
Muhasebe Müdürü	11	21,2
Finans Müdürü	3	5,8
Muhasebe Sorumlusu/Şefi	4	7,7
Genel Müdür Yardımcısı	2	3,8
İdari İşler Müdürü	2	3,8
Diğer	3	5,8
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.17.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görevlerine Göre Dağılımı



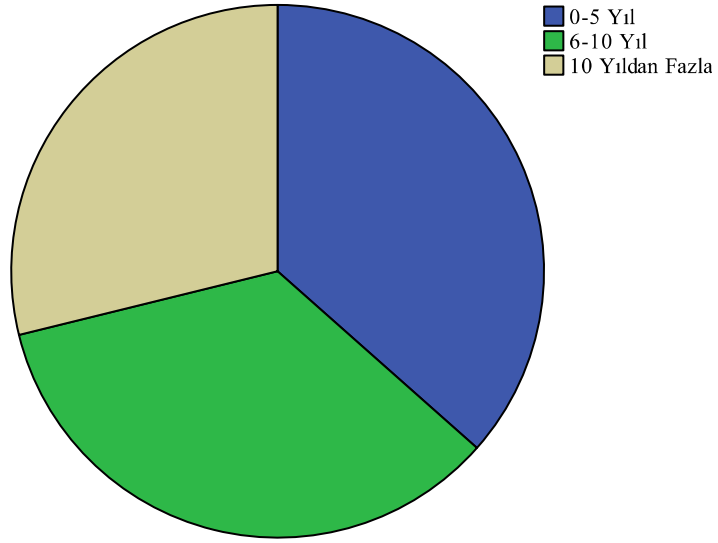
Tablo 3.45. incelendiğinde anketi dolduran işletme mensuplarının %38,5'inin genel müdür, %21'inin muhasebe müdürü, %13'5'inin mali işler müdürü, %8'inin muhasebe sorumlusu/şefi, %6'sının finans müdürü, %4'ünün genel müdür yardımcısı, %4'ünün idari işler müdürü pozisyonunda olduğu görülmektedir. Kalan %6'luk kısım ise, insan kaynakları sorumlusu, üretim şefi vb görevlerdeki kişilerden oluşmakta olup diğer olarak sınıflandırılmıştır.

- **Anketi Yanıtlayan İşletme Mensuplarının Görev Süreleri**

**Tablo 3.46.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Frekans Göre Dağılımı

	<b>Frekans Dağılımı</b>	<b>Yüzde (%)</b>
0-5 Yıl	19	36,5
6-10 Yıl	18	34,6
10 Yıldan Fazla	15	28,8
<b>Toplam</b>	<b>52</b>	<b>100,0</b>

**Grafik 3.18.** Anketi Dolduran İşletme Mensuplarının Görev Sürelerine Göre Dağılımı



Tablo 3.46. incelendiğinde anketi dolduran işletme mensuplarının %36,5'inin 0-5 yıl arası, %35'inin 6-10 yıl arası ve %29'unun 10 yıldan fazla bir süredir buldukları işletmede çalıştıkları görülmektedir.

### 3.5.4. Hipotezlerin Analizi

Araştırmanın modeli doğrultusunda oluşturulan tüm hipotezler SPSS 17.0 istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir. Hipotezlerin analizinde verilerin elde edilmesinde kullanılan ölçek türüne göre (nominal-ordinal) ki-kare analizi veya spearman sıra korelasyon katsayısı kullanılmıştır. Sağlıklı analiz yapılabilmesi için işletme türü açısından; örnek sayısının azlığı nedeniyle işletmenin hukuki yapısı ve işletmelerin bütçe uygulamaları arasındaki ilişkilerin incelendiği hipotezlerde sadece limited ve anonim şirketler analiz kapsamına alınmıştır. Ek olarak 5 kategori olan çalışan sayısı 3 kategoriye indirgenerek, 7 kategori olan net satış tutarı ise 3 kategoriye indirgenerek analizler için daha uygun duruma getirilmiştir.

Aşağıda araştırmanın bağımlı ve bağımsız değişkenleri arasındaki ilişkiler istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Bütün değişkenler arasındaki uygun analizlerin gerçekleştirilmesine rağmen yalnız istatistiksel olarak anlamlı ilişkilerin çıktığı hipotezlere bu bölümde yer verilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasında istatistiksel olarak anlamlı ilişki tespit edilemeyen hipotezlere yer verilmemiştir.

#### **Araştırma Hipotezi 1 :**

H<sub>0</sub>: “İşletmelerin bütçe hazırlaması ile hukuki yapıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.47. Bütçe Hazırlama - İşletme Türü Çapraz Tablosu**

	İşletme Türü		Toplam	
	Limited Şirket	Anonim Şirket		
<b>Bütçe Hazırlama</b>	Bütçe sistemi ve bütçe kontrolü var	22	45	<b>67</b>
	Kısmen bütçeleme ve bütçe kontrolü var	26	30	<b>56</b>
	Kısmen bütçeleme var ve bütçe kontrolü yok	21	24	<b>45</b>
	Bütçeleme çalışması yok	21	8	<b>29</b>
<b>Toplam</b>	<b>90</b>	<b>107</b>	<b>197</b>	

**Tablo 3.48.** Bütçe Hazırlama – İşletme Türü İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Pearson Ki-Kare	12,837	3	,005

Bütçe hazırlama ile işletmelerin hukuki yapıları arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığını tespit etmek amacıyla ki-kare analizi (bütçe hazırlama bilgisinin ordinal, işletme türü bilgisinin nominal ölçek ile elde edilmesinden dolayı bu analiz kullanılmıştır) yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan araştırmada bütçe hazırlama ile işletmelerin hukuki yapıları arasında %5 anlamlılık düzeyinde istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

**Araştırma Hipotezi 2 :**

$H_0$ : “İşletmelerin bütçe hazırlaması ile çalışan sayıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.49.** Bütçe Hazırlama - Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu

		Çalışan Sayısı			Toplam
		0-49 Kişi	50-99 Kişi	100 - 249 Kişi	
<b>Bütçe Hazırlama</b>	Bütçe sistemi ve bütçe kontrolü var	21	18	33	<b>72</b>
	Kısmen bütçeleme ve bütçe kontrolü var	18	19	22	<b>59</b>
	Kısmen bütçeleme var ve bütçe kontrolü yok	19	15	14	<b>48</b>
	Bütçeleme çalışması yok	15	10	6	<b>31</b>
<b>Toplam</b>		<b>73</b>	<b>62</b>	<b>75</b>	<b>210</b>

**Tablo 3.50.** Bütçe Hazırlama – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Spearman Sıra Korelasyon Katsayısı

		bütçe hazırlama	çalışan sayısı
Spearman Sıra Korelasyonu	Bütçe Hazırlama	Korelasyon Katsayısı	1
		Anlamlılık (Çift Kuyruk)	,185**
		N	0,007
			210
**.Korelasyon %1 anlamlılık düzeyinde de geçerlidir (ÇiftKuyruk).			

Bütçe hazırlama ile işletmelerin çalışan sayısı arasındaki ilişki spearman korelasyon katsayısı (iki veri türü de ordinal ölçeklerden elde edildiği için bu analiz kullanılmıştır) hesaplanarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan araştırmada bütçe hazırlama ile çalışan sayısı arasında %5 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

### **Araştırma Hipotezi 3 :**

$H_0$ : “İşletmelerin bütçe hazırlaması ile net satış tutarları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.51.** Bütçe Hazırlama – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu

		Net Satış 2009			Toplam
		0 TL- 4.999.999 TL	5.000.000 TL- 14.999.999 TL	15.000.000 TL- 25.000.000 TL	
<b>Bütçe Hazırlama</b>	Bütçe sistemi ve bütçe kontrolü var	12	12	7	<b>31</b>
	Kısmen bütçeleme ve bütçe kontrolü var	19	19	10	<b>48</b>
	Kısmen bütçeleme var ve bütçe kontrolü yok	18	23	18	<b>59</b>
	Bütçeleme çalışması yok	17	29	26	<b>72</b>
<b>Toplam</b>	<b>66</b>	<b>83</b>	<b>61</b>	<b>210</b>	

**Tablo 3.52.** Bütçe Hazırlama – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Spearman Sıra Korelasyon Katsayısı

		Bütçe Hazırlama	Net Satış 2009
	Korelasyon Katsayısı	1	,160*
Spearman Sıra Korelasyonu	Bütçe Hazırlama Anlamlılık (Çift Kuyruk)	.	0,020
	N	210	210
*.Korelasyon %5 anlamlılık düzeyinde de geçerlidir (ÇiftKuyruk).			

Bütçe hazırlama ile işletmelerin net satış tutarları arasındaki ilişki spearman korelasyon katsayısı hesaplanarak analiz edilmiştir. Bu bağlamda, yapılan araştırmada bütçe hazırlama ile net satış tutarı arasında %5 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

#### **Araştırma Hipotezi 4 :**

$H_0$ : “İşletmelerin departman bazında bütçeleme çalışması yapmaları ile sahip oldukları çalışan sayısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.53.** Departman Bazında Bütçeleme – Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu

		Çalışan Sayısı			Toplam
		0-49 Kişi	50-99 Kişi	100 - 249 Kişi	
<b>Departman Bütçelemesi</b>	Evet	18	22	40	<b>80</b>
	Hayır	40	30	29	<b>99</b>
<b>Toplam</b>		<b>58</b>	<b>52</b>	<b>69</b>	<b>179</b>

**Tablo 3.54.** Departman Bazında Bütçeleme – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Pearson Ki-Kare	9,419	2	,009

İşletmelerde departman bütçeleme yapılması ile işletmelerin sahip oldukları çalışan sayısı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek için ki-kare analizi yapılmıştır. Bu bağlamda, yapılan araştırmada departman bazında bütçeleme yapılması ile çalışan sayısı arasında %5 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

### **Araştırma Hipotezi 5 :**

$H_0$ : “İşletmelerin departman bazında bütçeleme çalışması yapmaları ile net satış tutarları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.55.** Departman Bazında Bütçeleme – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu

		Net Satış 2009			Toplam
		0 TL- 4.999.999 TL	5.000.000 TL- 14.999.999 TL	15.000.000 TL- 25.000.000 TL	
<b>Departman Bütçeleme</b>	Evet	17	32	31	<b>80</b>
	Hayır	37	39	23	<b>99</b>
<b>Toplam</b>		<b>54</b>	<b>71</b>	<b>54</b>	<b>179</b>

**Tablo 3.56.** Departman Bazında Bütçeleme – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Çift Kuyruk)
Pearson Ki-Kare	7,349	2	,025

İşletmelerde departman bütçeleme yapılması ile işletmelerin net satış tutarları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek için ki-kare analizi yapılmıştır. Bu bağlamda, yapılan araştırmada departman bazında bütçeleme yapılması ile net satış tutarı arasında %5 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

### **Araştırma Hipotezi 6 :**

$H_0$ : “İşletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile sahip oldukları çalışan sayısı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.57.** Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Çalışan Sayısı Çapraz Tablosu

		Çalışan Sayısı			Toplam
		0-49 Kişi	50-99 Kişi	100 - 249 Kişi	
Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması	Evet	36	38	56	130
	Hayır	22	14	13	49
Toplam		58	52	69	179

**Tablo 3.58.** Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Çalışan Sayısı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (ÇiftKuyruk)
Pearson Ki-Kare	5,784	2	,055

İşletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile sahip oldukları çalışan sayısı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek için ki-kare analizi yapılmıştır. Bu bağlamda, yapılan araştırmada işletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile sahip oldukları çalışan sayısı arasında %10 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

#### **Araştırma Hipotezi 7 :**

$H_0$ : “İşletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile net satış tutarları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki yoktur.”

**Tablo 3.59.** Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Net Satış Tutarı Çapraz Tablosu

		Net Satış 2009			Toplam
		0 TL- 4.999.999 TL	5.000.000 TL- 14.999.999 TL	15.000.000 TL- 25.000.000 TL	
Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması	Evet	33	53	44	130
	Hayır	21	18	10	49
Toplam		54	71	54	179

**Tablo 3.60.** Gerçekleşen Veriler ile Bütçe Verilerinin Karşılaştırılması – Net Satış Tutarı İlişkisi İçin Ki-Kare Analizi

	Değer	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (ÇiftKuyruk)
Pearson Ki-Kare	5,877	2	,053

İşletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile net satış tutarları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığını belirlemek için ki-kare analizi yapılmıştır. Bu bağlamda, yapılan araştırmada işletmelerin gerçekleşen verilerini bütçe verileri ile karşılaştırmaları ile net satış tutarları arasında %10 anlamlılık düzeyinde, istatistiki olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Başka bir deyişle,  $H_0$  hipotezi reddedilmiştir.

### 3.6. Araştırmanın Sonuçları

Günümüz koşullarında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve sürekli değişim gelişen piyasa şartlarına uyum sağlayabilmeleri için faaliyetlerini ve finansal kaynaklarını planlamaları, gelecek dönemlerle ilgili öngöründe bulunmaları şarttır. Bu noktada bütçeleme çalışmalarının işletmeler için önemi yadsınamaz.

Araştırma kapsamına alınan İstanbul ilinde imalat sanayinde faaliyet gösteren İstanbul Sanayi Odası'na kayıtlı 210 adet işletmeden alınan bilgiler doğrultusunda saptanan bulgular aşağıda özetlenmiştir. Bu sonuçlar araştırmaya dahil olan işletmelerin mevcut durumunu yansıtmaktadır. Bu verilerden hareketle sektörel veya ülke çapında bir genelleme yapılamayacaktır.

Araştırmaya katılan işletmelerin yalnızca %34'ü işletmelerinde düzgün bir bütçe sisteminin var olduğunu ve düzenli olarak bütçe kontrol çalışmalarının yapıldığını ifade etmişlerdir. Yaklaşık %51'i ise işletmelerinde bütçe çalışmalarının kısmen yapıldığını, bütçe kontrol çalışmalarının ise kısmen yapıldığını ya da hiç yapılmadığını belirtmişlerdir. Bu durum bütçe çalışmalarına, işletmeler için önemine

rağmen, gereken önemin verilmediğini göstermektedir. Bütçe çalışması yapmadığını ifade eden %15'lik kısım ise bunun temel nedenleri olarak, bütçe çalışmalarına bir yönetim kontrol aracı olarak bakılmamasını ve çalışmaların işletme yönetimleri tarafından desteklenmemesini göstermişlerdir. Bu bağlamda, işletme yönetimlerinin bütçe uygulamalarının önemi konusunda bilinçlendirilmeleri şarttır.

Araştırmaya katılan işletmelerin yarısı (%52,5) işletmelerinde bütçenin muhasebe ve finans bölümlerinin birlikte çalışması ile hazırlandığını ve söz konusu bölümlerin ağırlıklı olarak genel müdüre bağlı olduğunu ifade etmişlerdir. Genellikle bütçe çalışmaları için işletme bünyesinde ayrı bir bütçe bölümünün ya da müdürlüğünün bulunması tasviye edilir ancak işletmelerin KOBİ niteliğinde olması nedeniyle böyle bir sonucun çıkması normaldir.

İşletmelerin yaklaşık %61'i bütçenin hazırlanması aşamasında, departman sorumlularının kendi bölümlerine ilişkin bütçe rakamlarını belirleyerek bütçenin hazırlanmasına katıldıklarını bildirmelerine karşın; yarıdan fazlası (%55) ise departman bazında bütçeleme yapmadıklarını belirtmişlerdir. Tespit edilen bu durumun nedenlerinin yapılabilecek yeni araştırmalarla incelenmesinde fayda vardır.

Araştırmaya katılan işletmeler, işletmelerindeki mevcut bütçe uygulamalarının temel amaçları olarak, finansal kaynakları en uygun biçimde dağıtmayı, faaliyetlerini planlamayı ve geleceğe yönelik kararlarda yönetime yardımcı olmayı göstermişlerdir. Bu durum bütçe uygulamalarının planlama ve kontrol aracı olarak algılandığını göstermektedir.

İşletmelerin yarıdan fazlası (%68) bütçe çalışmalarını 0-1 yıllık zaman dilimi için yaptıklarını belirtmişlerdir. Buradan da işletmelerin uzun vadeli bütçeleme ve planlamayı pek tercih etmedikleri sonucu çıkarılabilir. İşletmelerin uzun vadeli planlama yapmaları gerekmektedir. Uzun vadeli planlara göre kısa vadeli planlar şekillendirildiğinde işletmeler için daha verimli sonuçlar elde edilecektir. Ancak mevcut piyasa yapısı ve ekonomik koşullardaki istikrarsızlıklar işletmelerin bu tür uzun vadeli planlar yapmasını etkilemektedir.

Araştırmaya katılan işletmeler bütçe hedeflerini belirlerken öncelikli olarak geçmiş dönem verilerini, ardından da içinde buldukları sektörün ekonomik durumunu dikkate aldıklarını ifade etmişlerdir. Geçmiş dönem verileri bütçe hedefleri belirlenirken tek hareket noktası olmamalıdır. Geçmiş dönem verilerinin bütçe hedeflerini belirlerken kullanılabilmesi için bu rakamların denetlenmiş ve aşırılıklarının nedenlerinin bulunmuş olması gerekir. Aksi halde esas alınan rakamların bütçenin maliyet kontrolü açısından bir faydası olmayacak ve bu durum finansal kaynakların etkin bir biçimde dağıtılamamasına neden olacaktır.

İşletmelerin yaklaşık %79'u bütçe çalışmaları ile ilgili olarak işletmelerinde bütçe komitesinin bulunmadığını belirtmişlerdir. Bu durum işletmelerin KOBİ niteliğinde olması nedeniyle normal kabul edilebilecektir.

Bütçe hazırlık aşamasında işletmelerin yaklaşık %60'ı belli bir bütçe takvimine uymadıklarını ifade etmişlerdir. Bütçeleme sürecinin her bir aşamasının son tarihlerinin önceden belli olduğu bir zaman çizelgesinin varlığı bütçe hazırlık aşamasının çok daha planlı, düzgün işlenmesini ve belirlenen zamanda bütçenin hazır olmasını sağlar. Bu bakımdan bütçe çalışmalarının belli bir takvime göre yürütülmesinde fayda vardır.

Bütçe çalışmalarına yıl içinde ne zaman başlandığı, işletmenin büyüklüğüne ve kapasitesine göre değişmekle birlikte araştırmaya katılan işletmeler ağırlıklı olarak Kasım ayında bütçe çalışmalarına başladıklarını belirtmişlerdir.

İşletmedeki bütçe uygulamaları ile ilgili her türlü usul ve teknikleri açıklayan bir rehber olan bütçe el kitabının işletmelerinin %94'ünde bulunmadığı belirlenmiş, bütçe el kitabı yerine işletmeler yol gösterici bir takım teamüllerden yararlandıklarını ifade etmişlerdir. İşletmelerde bütçe el kitabının varlığı, bütçe usul ve tekniklerinin işleme içinde standartlaştırılması ve tüm çalışanlar tarafından bilinmesi açısından son derece faydalıdır. Bu bakımdan işletmelerde bütçe el kitabı niteliğinde bir takım yazılı unsurların bulunmasında yarar vardır.

Araştırmaya katılan işletmeler ağırlıklı olarak (%76) bütçe ile ilgili varsayımların yönetim tarafından bildirildiğini belirtmişlerdir. Buradan araştırmaya katılan işletmeler arasında bütçe uygulamalarında klasik anlayış olan yukarıdan aşağı doğru bütçeleme anlayışının hakim olduğu sonucu çıkarılabilir. Öte yandan daha öncede ifade edildiği gibi işletmeler bütçenin hazırlanması aşamasında ağırlıklı olarak departmanların bütçeye veri rakamları hazırladıklarını ifade etmişlerdir. Bu durumda araştırmaya katılan işletmeler için hem yukarıdan aşağı hem de aşağıdan yukarı bütçeleme anlayışlarının bir arada kullanıldığı sonucu çıkarılabilir.

İşletmeler ağırlıklı olarak satış ve üretim bütçelerini, ikincil olarak da gider ve nakit bütçelerini hazırladıklarını ifade etmişlerdir. Bütçe sistemi bir bütündür; sistem içinde yer alan her kalem ile ilgili çalışma yapıldığı takdirde bütçe sisteminden yüksek verim elde edilebilir. İşletmelerin az sayıda kalem için bütçeleme çalışması yapmasına bakarak, teorik olarak bütçeleme uygulamalarının kalitesinin düşük olduğu söylenebilir.

Araştırmaya katılan işletmeler bütçelerini ağırlıklı olarak aylık ve yıllık dönemler itibariyle detaylandıklarını belirtmişlerdir. Günümüz koşullarında kimi zaman kısa dönemler itibariyle öngörü yapabilme daha mümkün ve kolay olabilmektedir.

İşletmelerin çoğunluğu (%71) bütçe çalışmalarını elektronik hesap tabloları üzerinden yürüttüğünü ifade etmiştir. Bu durum da işletmelerin bütçe uygulamalarında ayrı bir bütçe paket programını ya da mevcut muhasebe programlarının ilgili modüllerini tercih etmediklerini göstermektedir.

İşletmelerin yarıdan fazlası (%56) satış bütçelerini sahip oldukları ürün türüne göre düzenlediklerini belirtmişlerdir.

Araştırmaya katılan işletmelerin %73'ü gerçekleşen veriler ile bütçe verilerini karşıladıklarını, %27'si ise böyle bir karşılaştırma yapmadıklarını ifade etmişlerdir. Bütçe çalışmalarının temel amaçlarından biri de bütçe rakamları ile

gerçekleşen rakamların karşılaştırılarak bütçenin etkinliğinin belirlenmesidir. Eğer bu karşılaştırma yapılmıyorsa bütçe hazırlamanın da pek bir anlamı kalmamaktadır.

Bütçe verileri ile gerçekleşen verileri karşılaştırdığını belirten işletmeler, bu karşılaştırmayı ağırlıklı olarak aylık bazda yaptıklarını ve en çok satış gelirleri, üretim miktarı, genel yönetim giderleri ve nakit akışı ile ilgili olarak sapma analizi yaptıklarını ifade etmişlerdir. Bütçe sisteminin bir bütün olması gereğiyle sistem içindeki her bir kalemlerle ilgili bütçe hazırlanacağı gibi her bir kalemlerle ilgili sapma analizi çalışması yapılması da daha uygundur.

Araştırma sonuçlarına göre, sapma analizi sonucunda performans raporu hazırladıklarını (%54) ve hazırlamadıklarını (%46) belirten işletmelerin oranları birbirine yakındır. Yöneticilerin bu raporların iyi bir denetleme aracı olduğu konusunda bilgilendirilmesinde fayda vardır. Bu raporlar aracılığıyla yönetici hem kendini hem de alt kademedeki yöneticileri değerlendirebilir.

Sapma analizi yaptığını belirten işletmeler, ağırlıklı olarak bu analiz sonuçlarını bir sonraki bütçe döneminde dikkate aldıklarını ifade etmişlerdir. Sapma analizinden istenen verimin sağlanması da ancak bu şekilde mümkündür.

Araştırmaya katılan işletmelerin yarısından fazlası ağırlıklı olarak ekonomik, sektörel kriz gibi olağanüstü durumlar ile yüksek sapmaların olduğu durumlarda bütçelerini revize ettiklerini ve revize işleminin de işletmelerinde genellikle bütçeyi hazırlayan bölüm ya da kişi tarafından yapıldığını belirtmişlerdir. Ayrıca revize yapan işletmeler ağırlıklı olarak bu işlemi 6 ayda bir yaptıklarını ifade etmişlerdir. Bütçenin çok sık revize edilmesi işletmede bütçe tahminleri konusunda bir problem olabileceğini gösterir. Ancak koşulları sürekli değişen sektörlerde bu durum normal karşılanabilir.

Araştırmaya katılan işletmeler, bütçe uygulamaları konusunda işletme içinde özellikle satışların miktarsal tahmini, hammadde alış fiyatının tahmini, bilgi-kayıt sisteminin yetersizliği ve kalifiye bütçe uzmanı istihdamı konularında problem yaşadıklarını ifade etmişlerdir. Ekonomik istikrarsızlık nedeniyle satışların miktarsal

tahmini ve hammadde alış fiyatının tahmini konularında problem yaşanması kaçınılmazdır. Ekonomik istikrar sağlandığında bu problemler de ortadan kalkacaktır. Bilgi-kayıt sisteminin yetersizliği ise genellikle işletmenin kendinden kaynaklanmaktadır. Konu ile ilgili bilgisayar programları verimli kullanıldığı ve düzenli bir belge kayıt sistemi sağlandığında bu problem de ortadan kalkacaktır. Kalifiye bütçe uzmanı konusu ise, işletmelerin bütçe uygulamalarına gereken önemi verip, bu konuda yetişip çalışmak isteyen eleman sayısının artmasıyla çözüme ulaşabilir.

İşletmeler bütçe uygulamaları konusunda işletme dışında en çok problem yaşadıkları konuları ise içinde buldukları sektörün ekonomik durumu ve ekonomik istikrarsızlık nedeniyle öngörü yapamama olarak belirtmişlerdir. Genel olarak ekonomik istikrar sağlandığında sektörlerin de ekonomik durumu düzelebilecektir.

Yapılan araştırma ile ilgili oluşturulan hipotezlerin analiz edilmesi sonucu aşağıdaki bulgulara ulaşılmıştır. Ulaşılan bulguları, işletmenin hukuki yapısı, çalışan sayısı ve net satış tutarı ile ilgili ilişkiler olarak üç grupta toplamak mümkündür.

İşletmelerin **hukuki yapıları** ele alındığında, yapılan istatistik analiz sonucunda ankete katılan işletmelerin bütçe hazırlaması ile söz konusu işletmelerin hukuki yapıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. İşletmelerin hukuki yapıları limited şirketten anonim şirkete döndükçe bütçe uygulamalarının daha detaylandırıldığı söylenebilir.

İşletmelerin **çalışan sayıları** ele alındığında, yapılan istatistik analiz sonucunda ankete katılan işletmelerin

- Bütçe hazırlaması,
- Departman bazında bütçeleme çalışması yapması,
- Gerçekleşen veriler ile bütçe verilerini karşılaştırmaları

ile söz konusu işletmelerin çalışan sayıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. İşletmelerin çalışan sayısı arttıkça bütçe uygulamalarının daha

detaylandırıldığı, departman bazında bütçeleme çalışması yapma oranlarının artmakta olduğu ve gerçekleşen verileri ile bütçe verilerini karşılaştırma oranlarının artmakta olduğu söylenebilir.

İşletmelerin **net satış tutarları** ele alındığında, yapılan istatistik analiz sonucunda ankete katılan işletmelerin

- Bütçe hazırlaması,
- Departman bazında bütçeleme çalışması yapması,
- Gerçekleşen veriler ile bütçe verilerini karşılaştırmaları

ile söz konusu işletmelerin net satış tutarları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Araştırmaya katılan işletmelerin net satışlarına göre dağılımları göz önünde bulundurularak sonuçlar incelendiğinde, işletmelerin net satış tutarları arttıkça bütçe uygulamalarının daha detaylandırıldığı, departman bazında bütçeleme yapma oranlarının artmakta olduğu ve gerçekleşen verileri ile bütçe verilerini karşılaştırma oranlarının artmakta olduğu söylenebilir.

## SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletme bütçesi, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir. İşletme bütçeleri önemli bir planlama ve kontrol aracıdır. Günümüz piyasa koşullarında işletmelerin varlıklarını sürdürebilmeleri ve rekabet edebilmeleri için planlı hareket etmeleri, bu bağlamda bütçe çalışmalarına önem vermeleri şarttır.

Bu tez çalışmasının amacı, işletme bütçe sistemini kuramsal olarak inceledikten sonra ülkemiz imalat sanayinde faaliyet gösteren küçük ve orta büyüklükteki işletmelerde bütçe uygulamalarının durumunu belirlemeye yönelik bir araştırma yapmaktır.

Araştırmaya katılan işletmeler açısından sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, söz konusu işletmelerde bütçe uygulamalarına gereken önemin verilmediği, mevcut çalışmaların ise yetersiz, eksik ve gerekli özeni göstermeden yapıldığı sonucuna ulaşmak mümkündür. Çünkü araştırmaya katılan işletmelerin çoğunluğu bütçe uygulamalarını kısmen yaptıklarını, bütçe sisteminin gerektirdiği tüm kalemlerle ilgili olarak bütçe hazırlamadıklarını, başarılı bir bütçe sistemi için gerekli olan bütçe takvimi, bütçe komitesi, bütçe el kitabı gibi unsurlara sahip olmadıklarını, bütçe kontrol çalışmalarını ise kısmen ya da hiç yapmadıklarını belirtmişlerdir.

Genel olarak söz konusu işletmeler kısmen de olsa yaptıkları bütçe uygulamalarının temel amaçları arasında finansal kaynakları uygun biçimde dağıtabilmeyi, faaliyetlerini planlamayı ve yönetime kararlarda yardımcı olmayı göstererek bir anlamda bütçe uygulamalarını bir planlama ve kontrol aracı olarak gördüklerini ifade etmiş olmaktadır. Ancak uygulamada bir takım problemler olduğu açıktır. Bu bağlamda, işletme yönetimlerinin bütçe çalışmalarının önemi ve iyi bir bütçe sisteminin nasıl olması gerektiği konularında bilgilendirilmeleri şarttır.

Araştırmaya katılan işletmelerin bütçe çalışmalarını ağırlıklı olarak bir yıllık zaman dilimi için yaptıkları görülmüştür. Bu durum hem söz konusu işletmelerin uzun vadeli planlamaya gereken önemi vermemelerinden hem de piyasanın ekonomik koşullarından kaynaklanmaktadır. Piyasa koşulları iyileştiğinde ve işletmeler uzun vadeli planlama hakkında bilinçlendirildiklerinde daha uzun zaman dilimleri için bütçe çalışmaları yapılabilecektir. Ekonomik istikrarsızlık aynı zamanda işletmelerin bütçeleme çalışmalarında en çok problem yaşadıkları konulardandır.

Yapılan analizler sonucu araştırmaya katılan işletmeler açısından ulaşılan bir diğer önemli sonuç, işletmenin yapısı büyüdükçe (çalışan sayısı, net satış tutarı gibi unsurların artmasıyla) kontrol mekanizmasının daha güçlü olması gereği, bütçe uygulamalarının daha detaylandırıldığıdır. Bu bakımdan ileride benzer bir araştırmanın küçük ve orta büyüklükte işletme sınıfının dışında kalan, daha büyük boyutlu imalat işletmelerinde de yapılmasında fayda vardır.

## KAYNAKÇA

- Akdeniz, Yeşim : “Büyüme ve Kalkınma İçin KOBİ Stratejileri”,  
**V. KOBİ Zirvesi**, Aralık 2007, İstanbul.
- Anthony, Robert N.,  
David F. Hawkins,  
Kenneth A. Merchant : **Accounting : Text & Cases**, 11. bs., ABD,  
McGraw-Hill Companies, 2004.
- Ataman, Ümit,  
Rüstem Hacırüstemoğlu : **Yöneticiler İçin Muhasebe ve Finans Bilgileri**,  
İstanbul, Türkmen Kitabevi, 1999.
- Aysan, Mustafa,  
İsmail Hakkı Albayrak : **Sıfır Tabanlı Bütçeleme : İlkeler ve Uygulama**,  
İ.Ü. İşletme Fakültesi Yayın No: 33, İstanbul, 1979.
- Balcı, Ali : **Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntem, Teknik  
ve İlkeler**, 7. bs., Pegem Akademi, Ankara, 2009.
- Blumentritt, Tim : “Integrating Strategic Management and Budgeting”,  
**Journal of Business Strategy**, C. 27, S. 6, 2006.
- Bursal, Nasuhi,  
Yücel Ercan : **Maliyet Muhasebesi**, 9. bs., İstanbul, Der Yayınları,  
2002.
- Büyükmirza, Kamil : **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, 11. bs., Ankara,  
2007.
- Cooper, Robin,  
Regine Slagmulder : “Activity-Based Budgeting – Part 1”, **Strategic  
Finance**, Eylül 2000, s. 85-86.

- Coşkun, Ali : **Stratejik Performans Yönetimi ve Performans Karnesi**, 1.bs., İstanbul, Literatür Yayıncılık, 2006.
- Çabuk, Yıldız : “Geleneksel Maliyetlendirme Sistemlerine Alternatif Bir Yaklaşım : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme”, **ZKÜ Bartın Orman Fakültesi Dergisi**, sayı 5, 2003, s. 109-116.
- De Waal, Andre A. : “Insights From Practice – Is Your Organisation Ready For Beyond Budgeting?”, **Measuring Business Excellence**, sayı 9, 2005, s. 56-67.
- Ercan, Yücel : “Bileşik Fark”, **İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, S. 5, 1976.
- Erdamar, Cengiz,  
Feryal Orhon Basık : **Finansal Muhasebe ve Tekdüzen Muhasebe Sistemi**, 2. bs., İstanbul, Arıkan Basım Yayım Dağıtım Ltd. Şti., 2006.
- Erdamar, Cengiz : **Muhasebe Bilgileri ve İşletme Kararları Teori ve Uygulamalar**, Eko-Bil Yayınları, İstanbul, 1982.
- Eren, Erol : **Stratejik Yönetim İşletme ve Politikası**, 5. bs., İstanbul, Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş., 2000.
- Fanning, John : “Budgeting in the 21st Century”, **Management Accounting**, sayı 77, Kasım 1999, s. 24-25.
- Garrison, Ray H.,  
Eric W. Noreen,  
Peter C. Brewer : **Managerial Accounting**, 11. bs., ABD, McGraw-Hill Companies, 2006.

- Gürsoy, Cudi Tuncer : **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, 1. bs., İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları, 1997.
- Haftacı Vasfi : **İşletme Bütçeleri**, 4. bs., İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2005.
- Işıklılar, S. Sadi : **İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama**, 1. bs., İstanbul, Beta Basım A.Ş., 1997.
- Kaplan, Robert S.,  
David P. Norton : **Translating Strategy Into Action: The Balanced Scorecard**, Harvard Business School Pres, Boston, 1996.
- Kaygusuz, Sait Y. : “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Sisteminin Oluşturulması”, **Akademik Fener**, Balıkesir Üniversitesi Yayınları, No: 25, sayı 1, 2003, s. 129-158.
- Koç Yalkın, Yüksel : **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, 3. bs., Ankara, Turhan Kitabevi, 1989.
- Koçel, Tamer : **İşletme Yöneticiliği**, 8. bs., İstanbul, Beta Basım A.Ş., 2001.
- Maliye ve Gümrük Bakanlığı : “Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği”, **R.G.:26.12.1992-21477 Mük.**
- Laidre, Armin : “A Web Based Business Planner”, (çevrimiçi) [http://www.netekspert.com/download/web\\_planner.pdf](http://www.netekspert.com/download/web_planner.pdf)  
Ocak 2008.

- Lalli, William Rea : **Handbook of Budgeting**, 5. bs., ABD, John Wiley& Sons Inc., 2003.
- Libby, Theresa,  
R. Murray Lindsay : “Beyond Budgeting or Better Budgeting”, **Strategic Finance**, Ağustos 2007, s. 47-51.
- Maniar, Saad : “Budgeting-Exceeding The Expectations”,(çevrimiçi)  
[http://www.dqg.org/dqg/admin/data/File/qq%20Sep%202007/AGN%20MAK\\_Article.pdf](http://www.dqg.org/dqg/admin/data/File/qq%20Sep%202007/AGN%20MAK_Article.pdf), Ekim 2007.
- Moven, Maryanne M.,  
Don R. Hansen : **Management Accounting**, 1. bs., ABD,  
The Thomson Corporation, 2006.
- Myers, Randy : “Budget on a Roll”, **Journal of Accountancy**, Aralık  
2001, s. 41-46.
- Peker, Alparslan : **Modern Yönetim Muhasebesi**, İ.Ü. İşletme  
Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No:53,  
İstanbul, 1988.
- Shane, Jon M. : “Activity-Based Budgeting : Creating a Nexus  
Between Workload and Costs”, **FBI Law  
Enforcement Bulletin**, Haziran 2005, s. 11-23.
- Shim, Jae K.,  
Joel G. Siegel : **Budgeting Basics & Beyond**, 2. bs., ABD,  
John Wiley & Sons Inc., 2005.
- Şencan, Hüner : **Sosyal ve Davranışsal Ölçümlerde Güvenilirlik ve  
Geçerlilik**, 1.bs., Ankara, Seçkin Yayıncılık A.Ş.,  
2005.

- Tokaç, Ahmet : **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama**, 1. bs., İstanbul, Tunca Kitabevi, 2005.
- Tosun, Kemal : **İşletme Yönetimi**, 6. bs., Ankara, Savaş Kitap ve Yayınevi, 1992.
- Türk, Zeynep : “Modern Bütçeleme Teknikleri : Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme”, (çevrimiçi)  
<http://muhasebefinans.freeservers.com/faaliyet.html>, Kasım 2007.
- Ülgen, Hayri, Kadri Mirze : **İşletmelerde Stratejik Yönetim**, 1. bs., İstanbul, Literatür Yayıncılık Ltd. Şti., 2004.
- Weber, Jürgen, Stefan Linder : “Budgeting, Better Budgeting, or Beyond Budgeting”, **Cost Management**, Mart/Nisan 2005, s. 20-28.
- Welsch, Glenn, Ronald W. Hilton, Paul N. Gordon : **Budgeting, Profit Planning and Control**, 5. bs., ABD, Prentice-Hall International Inc., 1988.
- Yılmaz, Fatih : “İşletmelerde Bütçeleme”, **Mali Çözüm Dergisi**, İSMMMMO Yayınları, sayı 55, Nisan-Mayıs-Haziran 2001, s. 72-83.
- \_\_\_\_\_ : “About Beyond Budgeting”, (çevrimiçi)  
<http://www.bbrt.org>, Aralık 2007.
- \_\_\_\_\_ : “What is Zero Base Budgeting?”, (çevrimiçi)  
<http://www.caltax.org/ZeroBase.pdf>, Ekim 2007.

\_\_\_\_\_ : (çevrimiçi) <http://www.tdk.org.tr>, Eylül 2007 ve Temmuz 2008.

\_\_\_\_\_ : (çevrimiçi) <http://accounting-financial-tax.com/category/financial/budgeting-financial/master-budget-budgeting-financial-financial/>, Ağustos 2008.

\_\_\_\_\_ : Creative Research Systems, “Sample Size Calculator”, (çevrimiçi) <http://www.surveysystem.com/sscalc.htm>, Ocak, 2010.

## EK 1 : Anket Formu

### 1. BİRİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde yer alan soruların amacı, ankete katılan işletme hakkında genel bilgi elde etmektir.

#### 1. Anketi yanıtlayanın işletmedeki görevi - pozisyonu:

- Genel Müdür  
 Mali İşler Müdürü  
 Muhasebe Müdürü  
 Finans Müdürü  
 Bütçe Planlama Müdürü  
 Bütçe Uzmanı

Diğer

#### 2. Anketi yanıtlayanın bulunduğu pozisyonda çalışma süresi

- 0-5 yıl  6-10 yıl  10 yıldan fazla

#### 3. İşletmenizin faaliyette bulunduğu sektörü seçiniz.

İşletmenin Faaliyet  
Alanı

#### 4. İşletmenizin faaliyet süresi

- 0-5 yıl  6-10 yıl  11-19 yıl  20 yıldan fazla

#### 5. İşletmenizin hukuki yapısı

- Adi Ortaklık  Gerçek Kişi İşletmesi  Kollektif Şirket  Komandit Şirket  Limited Şirket  Anonim Şirket

#### 6. İşletmenizdeki toplam çalışan sayısı

- 1-9  10-49  50-99  100-149  150-249

#### 7. İşletmenizin 2009 yılı net satışları

- 0 - 499.999 TL  
 500.000 TL - 999.999 TL  
 1.000.000 TL - 4.999.999 TL  
 5.000.000 TL - 9.999.999 TL  
 10.000.000 TL - 14.999.999 TL  
 15.000.000 TL - 19.999.999 TL  
 20.000.000 TL - 25.000.000 TL

## 2. İKİNCİ BÖLÜM

Bu bölümde yer alan soruların amacı, KOBİ'lerdeki bütçe uygulamaları hakkında bilgi elde etmektir.

### A. Bütçenin Hazırlanması Ve Uygulanması İle İlgili Sorular

#### 1. Aşağıdaki ifadelerden işletmeniz için uygun olanını işaretleyiniz.

- İşletmemizde bir bütçe sistemi vardır ve düzenli olarak bütçe kontrolü yapılmaktadır.
- İşletmemizde kısmen bütçe çalışmaları yapılmakta olup, yapılan çalışmalar ile ilgili düzenli olarak bütçe kontrolü de yapılmaktadır.
- İşletmemizde kısmen bütçe çalışmaları yapılmakta olup, söz konusu çalışmalar ile ilgili düzenli olarak bütçe kontrolü yapılmamaktadır.
- İşletmemizde bir bütçe çalışması yapılmamaktadır.

#### 2. İşletmemizde bütçe hazırlanmıyor ise bunun temel nedenleri nelerdir?

- Bütçeye bir yönetim ve kontrol aracı olarak bakılmaması
- Bütçe çalışmalarının yönetim kurulu tarafından desteklenmemesi
- Bütçe çalışmalarına zaman ayrılmak istenmemesi
- Bütçe çalışmalarının çalışanlar üzerinde bir baskı unsuru olarak görülmesi
- Bütçe çalışmalarının çalışanlar tarafından ek iş yükü olarak görülmesi

Diğer

#### 3. İşletmemizde bütçe aşağıdaki hangi bölüm ya da kişi tarafından hazırlanır?

- Bütçe bölümü ya da müdürlüğü
- Muhasebe bölümü
- Muhasebe bölümü ve Finans bölümü
- Muhasebe bölümü ve Satış bölümü
- İşletme dışındaki serbest muhasebeci ya da serbest muhasebeci mali müşavir

Diğer

#### 4. İşaretlediğiniz bölüm hangi üst yönetime bağlıdır?

- Mali işler koordinatörü
- Genel müdür

Diğer

**5. İşletmelerde bütçe uygulamasının çeşitli amaçları vardır. Bu amaçları işletmeniz bütçe uygulamasındaki önemine göre sıralayınız.**

Çalışanların performansını izlemek için bütçeleme çalışması yapılmaktadır	<input type="text"/>
Geleceğe yönelik kararlarda yöneticilere yardımcı olmak için bütçeleme çalışması yapılmaktadır	<input type="text"/>
İşletme faaliyetlerini planlamak için bütçeleme çalışması yapılmaktadır	<input type="text"/>
İşletmenin mevcut finansal kaynaklarını en iyi biçimde dağıtabilmek için bütçeleme çalışması yapılmaktadır.	<input type="text"/>
İşletmenin uzun ve kısa vadeli planları ile işletmenin bölümleri arasında uyum sağlamak için bütçeleme çalışması yapılmaktadır	<input type="text"/>
Kurum kültürü ve disiplini açısından devamlılık sağlanması için bütçeleme çalışması yapılmaktadır	<input type="text"/>

**6. İşletmede bütçe planlama çalışmaları hangi zaman dilimleri için yapılmaktadır? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)**

- 0-1 yıl
- 2-3 yıl
- 4-5 yıl
- 5 yıldan fazla

**7. İşletmenizde bütçe hedefleri belirlenirken aşağıdakilerden hangileri dikkate alınır? (sıralama yapınız)**

Geçmiş dönem verileri	<input type="text"/>
İşletme strateji ve politikaları	<input type="text"/>
İçinde bulunulan sektörün ekonomik durumu	<input type="text"/>
Üretim kapasitesi	<input type="text"/>
Sektörle ilgili devlet kısıtlamaları	<input type="text"/>
Global ekonomik durum ve uluslar arası piyasalardaki gelişmeler	<input type="text"/>
İşletme yöneticilerinin tecrübelerine dayalı görüşleri	<input type="text"/>
Diğer	<input type="text"/>

**8. İşletmenizde departmanlar bazında bütçe çalışmaları yapılmakta mıdır?**

- Evet  Hayır

**9. İşletmenizde bütçe hedeflerinin saptanması, öngörülen verimlilik düzeyinin belirlenmesi, sapmalarla ilgili önlemlerin alınması, gerektiğinde departmanlar arası uyumsuzlukları giderici önlemlerin alınması vb. gibi görevleri olan bir bütçe komitesi var mıdır?**

- Evet  Hayır

**10. İşletmenizde bütçe, bütçeleme sürecinin son tarihlerini, bütçe hazırlamakla görevli personelin sorumluluklarını içeren taslak bir zaman çizelgesi olan, bütçe takvimine göre mi hazırlanır?**

Evet

Hayır

**11. Bütçe hazırlanırken departman sorumlularının katılımı ne şekilde olmaktadır?**

Bütçe mali işler departmanında, bütçe planlama departmanında veya şirket muhasebecisi tarafından ve işletmenin diğer departman sorumlularının katılımı olmadan hazırlanır.

İşletmenin tüm departman sorumlularının hazırladıkları bölüm bütçeleri bir araya getirilir ve genel işletme bütçesi oluşturulur.

Genel bütçe hazırlanmadan önce departman sorumluları kendi bölümleri ile ilgili bütçelemeyi veri teşkil edecek rakamlar ve/veya tutarları hazırlarlar, söz konusu tutarların geçerliliği konusunda görüş birliği sağlandıktan sonra bu veriler üst yönetimin onayına sunulur ve ardından genel bütçe düzenlenir.

Diğer

**12. İşletmenizde bütçe çalışmalarına ne zaman başlanmaktadır?**

Ağustos

Eylül

Ekim

Kasım

Diğer

**13. İşletmenizde bütçe politikalarını açıklayan, her bir kişi ve bütçe komitesinin görevlerini tanımlayan, bütçe hazırlama şekil ve tekniklerini belirten bir rehber olan "Bütçe El Kitabı" var mıdır?**

Evet

Hayır

**14. İşletmenizde bütçenin hazırlanırken yararlanılan yol gösterici birtakım teamüller var mıdır?**

Evet

Hayır

**15. İşletmenizde bütçe hazırlanmadan önce ilgili varsayımlar ( istenilen satış fiyatı, istenilen stok miktarı vb.) yönetim tarafından mı bildiriliyor?**

Evet

Hayır

**16. İşletmenizde aşağıdaki bütçelerden hangileri hazırlanıyor?(Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)**

- Satış Bütçesi
- Üretim Bütçesi
- Direkt Hammadde Bütçesi
- Direkt Hammadde Satın Alma Bütçesi
- Direkt İşçilik Bütçesi
- Genel Üretim Giderleri Bütçesi
- Dönem Sonu Stok Bütçesi
- Satılan Mamul Maliyeti Bütçesi
- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi
- Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi
- Genel Yönetim Giderleri Bütçesi
- Yatırım Bütçesi
- Nakit Bütçesi
- Proforma Gelir Tablosu
- Proforma Bilanço

**17. Hazırlanan bütçeler hangi dönemler itibariyle detaylandırılmaktadır?  
(Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)**

	Haftalık	Aylık	3 Aylık	6 Aylık	1 Yıllık
Satış Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Üretim Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Direkt Hammadde Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Direkt Hammadde Satın Alma Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Direkt İşçilik Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Genel Üretim Giderleri Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Dönem Sonu Stok Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Satılan Mamul Maliyeti Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Yatırım Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nakit Bütçesi	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Proforma Gelir Tablosu	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Proforma Bilanço	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

**18. Bütçe çalışmaları ne tür bir bilgisayar programı üzerinden yürütülmektedir?**

- Kullanılan muhasebe programı
- Aynı bir bütçe paket programı
- Elektronik hesap tabloları (excel, quattro pro,lotus...)

Diğer

\_\_\_\_\_

**19. Satış bütçesi hazırlanıyorsa, aşağıdakilerden hangisi ya da hangilerine göre düzenleniyor? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)**

- Ürün türüne göre
- Satış bölgesine göre
- Markaya göre

Diğer

\_\_\_\_\_

### 3.

#### B. Bütçe Kontrolü Ve Bütçe Revizyonu İle İlgili Sorular

**1. İşletmede gerçekleşen veriler ile bütçe verileri karşılaştırılıyor mu? (Cevabınız Hayır ise bu bölümü cevaplamaya son verip, sonraki sayfaya geçiniz.)**

Evet

Hayır

**2. Gerçekleşen veriler ile bütçe verileri karşılaştırılıyorsa, bu karşılaştırmalar ne sıklıkta yapılır?**

Yıllık

6 aylık

3 aylık

Aylık

Haftalık

**3. Sapma analizi aşağıdaki kalemlerden hangisi ya da hangileri için yapılır?**

Satış gelirleri ilgili sapmalar

Üretim miktarı ile ilgili sapmalar

Direkt ilk madde ve malzeme ile ilgili sapmalar

Direkt işçilik ile ilgili sapmalar

Genel üretim giderleri ile ilgili sapmalar

Araştırma ve Geliştirme giderleri ile ilgili sapmalar

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ile ilgili sapmalar

Genel yönetim giderleri ile ilgili sapmalar

Yatırım harcamaları ile ilgili sapmalar

Nakit akışı ile ilgili sapmalar

Diğer

**4. Bu karşılaştırmalar sonucu, söz konusu sapmaları ve bu sapmaların nedenlerini içeren, performans raporları hazırlanıyor mu?**

Evet

Hayır

**5. Sapma analizi yapıldıktan sonra belirlenen olumlu ve olumsuz sapmalar bir sonraki bütçe döneminde dikkate alınıyor mu?**

Evet

Hayır

**6. İşletmenizde hazırlanan bütçe, söz konusu bütçeyi etkileyen önemli değişiklikler sonucu bütçe dönemi içinde revize ediliyor mu?**

Evet

Hayır

**7. İşletmede bütçe revizyonu hangi bölüm ya da kişi tarafından yapılmaktadır?**

Yönetim Kurulu

Genel Müdür

Bütçeyi hazırlayan bölüm ya da kişi

Diğer

**8. İşletmenizde bütçe revizyonu hangi koşullarda gerçekleştirilmektedir? (Birden fazla seçenek işaretleyebilirsiniz.)**

Ekonomik kriz, sektörel kriz vb. olağanüstü durumlar

Yönetimin olağanüstü karar alması (ani yatırım kararı gibi)

Yüksek sapmaların olması

Diğer

**9. Revize bütçe yapma sıklığınız nedir?**

Aylık

3 Aylık

6 Aylık

Diğer

#### 4.

##### C. Bütçe Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar İle İlgili Sorular

### 1. Bütçe çalışmalarında özellikle problem yaşadığınız işletme içi konuları önem sırasına göre sıralayınız.

Kalifiye bütçe uzmanı istihdamı	<input type="text"/>
Bilgi ve kayıt sisteminin yetersizliği	<input type="text"/>
Satışların miktarsal tahmini	<input type="text"/>
Hammadde alış fiyatının tahmini	<input type="text"/>
Bütçe hazırlık süresinin etkin kullanılmaması	<input type="text"/>
Bütçe sapmalarına ilişkin analiz çalışmalarının yapılmaması	<input type="text"/>
Sapma analizinin sonuçlarında etkin bir biçimde faydalanılmaması	<input type="text"/>
Yönetim kurulu baskısı	<input type="text"/>
İşletme içi iletişim düzeyinin yetersizliği	<input type="text"/>

Diğer

### 2. Bütçe çalışmalarında özellikle problem yaşadığınız işletme dışı konuları önem sırasına göre sıralayınız.

İçinde bulunulan sektörün genel ekonomik durumu	<input type="text"/>
Enflasyon ortamı	<input type="text"/>
Ekonomik istikrarsızlık nedeniyle öngörü yapamama	<input type="text"/>
Yurtiçi ve yurtdışı genel ekonomik durum	<input type="text"/>

Diğer

## EK 2 : İrtibata Geçilen İşletme Listesi

1	(ÇİĞİR) BAŞAR KİMYA MAKİNA VE KALIP SAN.DIŞ TİC.HAYRETTİN BAŞAR SÜLHEDDİN BAŞAR KOLL.ŞTİ.
2	404 KİMYA SAN. VE TİC. A.Ş.
3	A.A.K. GIDA SAN. VE DIŞ TİC. A.Ş.
4	A.C.C. MAKİNA ELEKTRİK ELEKTRONİK SAN.VE TİC.A.Ş.
5	A.P.S. AMBALAJ PAKETLEME SAN.VE DIŞ TİC.A.Ş.
6	ABS TEKSTİL SAN. VE DIŞ TİC. A.Ş.
7	AKAR ASANSÖR MOTOR MAKİNA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
8	AKAR KIRTASIYE SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
9	AKAŞ AKBALIK GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
10	AKATEKS TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
11	AKÇELİK MADENCİLİK TİC.VE SAN.A.Ş.
12	AKEL GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
13	AKGÜN GRUP MOBİLYA
14	AKGÜN REKLAM SAN.VE DIŞ TİC. LTD.ŞTİ.
15	AKINCILAR TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.
16	AKINLAR TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
17	AKMEN MENSUCAT SAN. VE TİC. A.Ş.
18	AKMETAL METALÜRJİ ENDÜSTRİSİ A.Ş.
19	AKÖZBEKLER TEKSTİL SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
20	AKPLAS PLASTİK KALIP SAN. VE TİC. A.Ş.
21	AKPLAST PLASTİK TÜP VE AMBALAJ SAN.TİC.LTD.ŞTİ.
22	AKSU TOST MAKİNALARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
23	AKTEKS KONFEKSİYON ERHAN AKKAYA
24	AKTEL METAL TEL MAMÜLLERİ SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.
25	ALAEETTİN AKSESUAR SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
26	ALÇİN ALÜMİNYUM ÇİNKO HADDECİLİK TİC.VE SAN.A.Ş.
27	ALDEM ÇELİK İNŞAAT VE MAKİNA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
28	ALDİM TELEKOMÜNİKASYON ELEKTRONİK VE SERVİS HİZMETLERİ TİC. LTD. ŞTİ.
29	ALEMİN SAN. ÇEK YAT MAKASI İMALATI REFİK ALEMİN
30	ALİ RIZA ERİNÇ
31	ALKE İLAÇ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
32	AL-KOR MAKİNA KALIP SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
33	AL-MAK ALÜMİNYUM VE MAKİNA SAN. LTD.ŞTİ.
34	ALPİN ÇORAP SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
35	ALSA TESİSAT ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
36	ALTAN PLASTİK SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
37	ALTAY MATBACILIK SAN.VE TİC.A.Ş.
38	ALTINBAŞ KUYUMCULUK İTH.İHR. SAN.VE TİC.A.Ş.
39	ALTIPARMAK GIDA SAN. VE TİC. KOLLEKTİF ŞİRKETİ ÖZEN-ÖZGÜR ALTIPARMAK

40	ALVİMEDİCA TIBBİ ÜRÜNLER SAN. VE DİŞ TİC.A.Ş.
41	AN-EL ANAHTAR VE ELEKTRİKLİ EV ALETLERİ SAN.A.Ş.
42	ANKARA TEKSTİL PAZARLAMA SAN. VE TİC. A.Ş.
43	ANTİK DANTEL SAN. TİC. A.Ş.
44	ARDA CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
45	ARDEN ÖRME SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
46	ARGON KİMYA SAN.VE TİC.A.Ş.
47	ARITAŞ BASINÇLI KAPLAR SAN. A.Ş.
48	ARMAĞAN KİMYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
49	AS AYAKKABI SAN. TİC. VE PAZARLAMA LTD.ŞTİ.
50	ASET PLASTİK SAN.KENAN ÇİKLER
51	ASFEN MAKİNA VE TARIM ALETLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
52	ASİL AHŞAP OFİS MOBİLYALARI SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
53	ASİL MARİNE DENİZ ARAÇLARI SAN.VE TİC.A.Ş.
54	ASLANLI TEL SAN. ALİ PESEN
55	ASSAN ÇELİK ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
56	ASTEKS KAUCUK VE PLASTİK SAN. VE TİC.A.Ş.
57	ATABAY KİMYA SAN.VE TİC.A.Ş.
58	ATAK YAPI ÜRÜNLERİ PAZARLAMA SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.
59	ATEK MAKİNA SAN. VE TİC. A.Ş.
60	ATEN AŞINDIRICI TAŞLAR ENDÜSTRİ VE TİC.A.Ş.
61	ATİS ASFALT TAAHHÜT İNŞAAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
62	ATLAS ÇORAP SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
63	ATLAS ZIMPARA SAN.VE TİC.A.Ş.
64	AUDIO ELEKTRONİK İTHALAT İHRACAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
65	AVİTAŞ KOMPOZİT PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
66	AYAKSAN AYAKKABI MALZEMELERİ VE YAN SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
67	AYDIN KONFEKSİYON SAN. VE TİC.LTD.ŞTİ.
68	AYDINLI DERİ KONFEKSİYON SAN VE TİC.A.Ş.
69	AYDOĞAN TEKSTİL SAN VE TİC. LTD.ŞTİ.
70	AYSO GIDA FABRİKASI SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
71	AYTAÇ AYDINLATMA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
72	AYTANÇ KONVEYÖR SAN.VE TİC.A.Ş.
73	AYTAŞ KRİSTAL SAN. MUSTAFA MURAT
74	AZİM AMBALAJ SAN. VE TİC. A.Ş.
75	AZİZ BEBE TEKSTİL GİYİM SAN. VE TİC. A.Ş.
76	B.M.S. BATARİ MUSLUK SAN. VE TİC. A.Ş.
77	BAĞ GIDA MADDELERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
78	BAKIRKÖY YÜN İPLİK SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
79	BALKAN MOTOR SAN.VE TİC.A.Ş.
80	BALMAL AĞAÇ MAMÜLLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
81	BARIŞ KOLİ OLUKLU MUKAVVA SAN. VE TİC. A.Ş.
82	BATUSAN MAKİNA SAN. VE TİC. A.Ş.
83	BAYMEN TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.

84	BEL KARPER GIDA SAN. A.Ş.
85	BENEKS TAAHHÜT MÜHENDİSLİK MÜMESSİLLİK MAKİNA SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
86	BENŞAH TEKSTİL TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.
87	BENTO BANTÇILIK VE TEMİZLİK MADDELERİ SAN.TİC.A.Ş.
88	BERDA MOBİLYA VE İNŞ. SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
89	BEREKET DÖNER SAN. VE TİC. A.Ş.
90	BER-ONER MERMER PAZ. SAN. VE TİC. A.Ş.
91	BESA PLASTİK SUNİ DERİ SAN.A.Ş.
92	BETAŞ CAM MOZAIK VE YAPI SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
93	BEYAZ FIRIN GIDA VE İHTİYAÇ MADDELERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
94	BEYHAN KONFEKSİYON ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
95	BIÇAKÇILAR ORMAN ÜRÜNLERİ MOBİLYA VE DEKORASYON SAN.VE TİC.A.Ş.
96	BIAT ORMAN ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
97	BİG-BAGSAN ÇUVAL DİKİM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
98	BİLSAN KAÜÇUK PLASTİK GERİ DÖNÜŞÜM SAN. VE TİC. A.Ş.
99	BİMED TEKNİK ALETLER SAN.VE TİC.A.Ş.
100	BİRLEŞİK FIRÇA SAN VE TİC A Ş.
101	BİRLİK İNŞAAT MOBİLYA DEKARASYON TURİZM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
102	BİSAŞ TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
103	BİŞAR KOZMETİK TURİZM TEKSTİL İNŞAAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
104	BOĞAZIÇI ÇORAP(DOĞAN ÇORAP) TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.
105	BOĞAZIÇI KIRTASIYE BÜRO MALZEMELERİ SAN.VE DİŞ TİC.LTD.ŞTİ.
106	BORA PLASTİK SAN.VE TİC.A.Ş.
107	BOTECH ELEKTRONİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
108	BOTERSAN ENDÜSTRİYEL TESİSLER İMALAT VE SATIŞ A.Ş.
109	BOYTEK REÇİNE BOYA VE KİMYA SAN.TİC.A.Ş.
110	BÖHLER SERT MADEN VE TAKIM SAN. VE TİC.A.Ş.
111	BTA HAVALİMANLARI YİYECEK VE İÇECEK HİZMETLERİ A.Ş. İKİTELLİ İSTANBUL
112	BURAK TEKSTİL TURİZM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
113	BURDA BEBEK ANNE İTRİYAT VE PLASTİK ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
114	BÜTEM METAL FORM SAN. VE TİC. A.Ş.
115	C.A.S.A.T.I. BOYA KİMYA SAN. VE KİMYA A.Ş.
116	C.H.N. HAMLE MAKİNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
117	CABANİ AYAKKABI SAN. VE TİC. A.Ş.
118	CAN MODA TEKSTİL DİŞ TİC.LTD.ŞTİ.
119	CANAN KOZMETİK SAN. VE TİC. A.Ş.
120	CANEL MÜNİP ÇOKER MADENCİLİK TİC. VE SAN. A.Ş.
121	CANTAŞ SARACİYE MAMULLERİ SAN. VE TİC.A.Ş.
122	CAN-TEK TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.

123	CANTEKS TEKSTİL İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.
124	CARFARMA İLAÇ VE KOZMETİK SAN. VE TİC. A.Ş.
125	CATSİS KEÇE SAN.VE TİC.A.Ş.
126	CEM SU ARMATÜRLERİ SAN.VE TİC. KOLL.ŞTİ.AHMET OKTAY YILDIRIM VE ORTAKLARI
127	CENAJANS GREY REKLAMCILIK A.Ş.
128	CEPS CAM ELYAFLI POLYESTER SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
129	CERİTLER KONFEKSİYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
130	CESA TEKSTİL GIDA ÇELİK İNŞ. YAPI MALZEMELERİ DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.
131	CESİ CEPHE SİSTEMLERİ SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
132	CEVAHİR DERİ SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
133	CMS MAKİNE SAN. VE TİC. A.Ş.
134	CÖMERTLER MATBAACILIK SAN.VE TİC.A.Ş.
135	C-Y TEKSTİL NAKİŞ SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
136	ÇAĞ SERAMİK İNŞAAT TAAHHÜT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
137	ÇAĞLA GİYİM SAN.VE TİC.A.Ş.
138	ÇELİK & ÇELİK YAPISAL ÇELİK ENDÜSTRİSİ VE TİC. A.Ş. İSTANBUL ŞB.
139	ÇELİK GRANÜL SAN. A.Ş.
140	ÇELİK TEKSTİL ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
141	ÇELTEKS TEKSTİL SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
142	ÇEŞİT MENSUCAT A.Ş.
143	ÇETİN CİVATA SAN. VE TİC.A.Ş
144	ÇETİNLER UN MAMULLERİ GIDA İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
145	ÇİFTÇİLER BİRLİK KAĞITÇILIK HİJENİK ÜRÜNLER VE YAĞ SAN. A.Ş.
146	ÇİMTAŞ ÇELİK İMALAT MONTAJ VE TESİSAT A.Ş.
147	ÇUHADAROĞLU ALÜMİNYUM SAN. VE TİC.A.Ş.
148	DAL TEKNİK MÜHENDİSLİK İNŞ.SAN. VE TİC.A.Ş.
149	DALGIÇ GÜMÜŞ SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.
150	DALOĞLU ORMAN ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
151	DANONE HAYAT İÇECEK VE GIDA SAN.VE TİC.A.Ş.
152	DANTEKS DANTEL VE TÛL ÖRME SAN .VE TİC.A.Ş.
153	DANZA TEKSTİL SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
154	DARSA DIŞ TİC. NESİM KUZU DARSA
155	DAYKOM ÇANTA DERİ TEKSTİL TİC. LTD. ŞTİ.
156	DEĞİRMEN GIDA SAN.VE TİC.PAZ.LTD. ŞTİ.
157	DEİMA ELEKTROMEKANİK ÜRÜNLER İNŞAAT SPOR MALZEMELERİ İMALAT SAN. VE TİC. A.Ş.
158	DEKA ELEKTRONİK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
159	DELTA MOBİLYA DEKORASYON SAN. VE TİC A.Ş.
160	DEMES KABLO SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
161	DEMİRTAŞ METAL ALÜMİNYUM PROFİL SAN. VE TİC. A.Ş.
162	DENİZSAN GEMİ MAKİNA SAN.VE TİC.A.Ş.

163	DERİMOD DERİ KONFEKSİYON PAZARLAMA SAN.VE TİC.A.Ş.
164	DESAN BOYA VE KİMYA SAN. A.Ş.
165	DETAŞ BETON SAN. A.Ş.
166	DEVİRAN AYAKKABI SAN.A.Ş.
167	DMS DİLMENLER MAKİNA SAN VE TİC.A.Ş.
168	DOĞA ETİKET VE AMBALAJ SAN. TİC.A.Ş.
169	DOK-SAN DOKUMA SAN.VE TİC.A.Ş.
170	DORUK ALÜMİNYUM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
171	DÜŞAN KOLL.ŞTİ.MUSTAFA DİNÇ VE ORTAĞI
172	ECE BOYA KİMYA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
173	ECE DUVAR KAĞITLARI SAN VE TİC .A.Ş.
174	EDA GRUP TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
175	EGEMEN KAUCUK SAN. A.Ş.
176	EĞE SAN. A.Ş.
177	EKİNLER ELEKTRONİK SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
178	EKU FREN KAMPANA VE DÖKÜM SAN.A.Ş.
179	ELEGANZA OFİS MOBİLYA SİSTEMLERİ TURİZM SAN. VE TİC. A.Ş.
180	ELEKTRO MONTAJ ERDAL ACAR
181	ELEKTROMAG MAKİNA SAN.VE TİC. A.Ş.
182	ELİF BOYA APRE SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
183	ELOPAR ELEKTRİK VE OTOMOTİV PARÇALARI SAN. VE TİC.A.Ş.
184	ELVAN GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
185	EMBİL İLAÇ SAN.LTD.ŞTİ.
186	EMES ENDÜSTRİYEL MAKİNA EKİPMANLARI SAN. VE TİC. A.Ş.
187	EMİN PASTAHANELERİ TİC. LTD. ŞTİ.
188	ENDO PLAST POLYESTER SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
189	ENTES ELEKTRONİK CİHAZLAR İMALAT VE TİC. A.Ş.
190	ERBA MÜHENDİSLİK MAKİNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
191	ERBAY AYAKKABICILIK SAN.VE TİC. A.Ş.
192	ERDAL ÇORAP SAN. VE TİC. A.Ş.
193	ERDOĞANLAR ALÜMİNYUM SAN.VE TİC.A.Ş.
194	ERESYA GİYİM SAN.VE TİC.A.Ş.
195	EROL VİTRİFİYE ÜRÜNLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
196	ERSAN AMBALAJ VE YALITIM SAN. VE TİC. A.Ş.
197	ERSON GİYİM SAN.VE ULUSLARARASI PAZARLAMA TİC.LTD.ŞTİ.
198	ERTE KOZMETİK SAN. VE TİC. A.Ş.
199	ESİTAŞ ELEKTRİK SAN.VE TİC.A.Ş.
200	ESSELTE LEITZ BÜRO MALZEMELERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
201	ETABİR BİRLEŞİK KABLO SAN.VE TİC. A.Ş.
202	ETNA GİYİM SAN.VE TİC.A.Ş.
203	EUROART MOBİLYA SAN. VE TİC. A.Ş.
204	EUROMAT ENTEGRE MATBAACILIK A.Ş.
205	EVREN İPLİKÇİLİK SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ

206	EVREN METAL SAN VE TİC.A.Ş.
207	EZKA TEKSTİL TURİZM GIDA SAN. VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.
208	FARMAMAG AMBALAJ SAN.VE TİC.A.Ş.
209	FATİH BOYA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
210	FATİH KIRAL MOBİLYA VE DEKORASYON SAN. VE TİC. A.Ş.
211	FAVORİ HEDİYELİK EŞYA SAN. VE PAZARLAMA LTD. ŞTİ.
212	FAYN KİLİT AHMET SAĞÇOLAK
213	FEGET TIBBİ AMBALAJ SAN.VE TİC. T.A.Ş.
214	FERAH KONFEKSİYON SAN.VE TURİZM TİC .A.Ş.
215	FETTAHOĞLU MEŞRUBAT VE GIDA SAN. TİC.LTD.ŞTİ.
216	FİKRİ ÖRME SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ
217	FİLOTEKS FANTAZİ İPLİK SAN. VE TİC. A.Ş.
218	FONTANA PİETRO KALIP SAN. VE TİC. A.Ş.
219	FORTEKS TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
220	FRENTEK BALATACILIK VE OTOMOTİV SAN.TİC.A.Ş.
221	FRESH CAKE GIDA SAN.VE TİC.A.Ş.
222	GARİP USTA ALIŞVERİŞ HİZMETLERİ GIDA İNŞ. TURİZM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
223	GECEM AYDINLATMA SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
224	GECEM ÇAMAŞIR SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
225	GEMAŞ GENEL MÜHENDİSLİK MEKANİK SAN. VE TİC. A.Ş.
226	GEMTİŞ TERSANECİLİK VE TİC.LTD.ŞTİ.
227	GENCALLAR GİYİM SAN. VE TİC. A.Ş.
228	GES ELEKTRONİK OTOMOTİV SAN.VE TİC. A.Ş.
229	GORBON SERAMİK TİC.VE SAN.A.Ş.
230	GÖKAY TEKSTİL SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
231	GÖZCÜLER TEKSTİL SAN.VE DIŞ TİC.LTD.ŞTİ.
232	GÖZDE MOBİLYA DEKORASYON TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
233	GRAHAM PLASTPAK PLASTİK AMBALAJ SAN. A.Ş.
234	GRİNTEKS TEKSTİL GIDA KIRTASIYE OTOMOTİV SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
235	GÜL PRES DÖKÜM SAN. A.Ş.
236	GÜLÇİÇEK KİMYA VE UÇAN YAĞLAR SAN. VE TİC. A.Ş.
237	GÜLER ELEKTRONİK KOZMETİK KİMYA SAN. VE TİC. HASAN GÜLER
238	GÜLSEN TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
239	GÜN AK İNŞAAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
240	GÜNGÖR PLASTİK SAN VE TİC LTD.ŞTİ.
241	GÜNGÖR PLASTİK ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC. A.Ş.
242	GÜNSAN ELEKTRİK MALZEMELERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
243	GÜR METAL HASSAS DÖKÜM SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
244	GÜR TEKSTİL İMALAT SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
245	GÜVEN KARACA DERİ TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ. ŞB.

246	HACIOĞULLARI BOYA KİMYA SAN.VE TİC.A.Ş.
247	HAKART DEKORATİF EŞYA VE METAL SAN. VE TİC. A.Ş.
248	HAKSEL BÜRO MOBİLYALARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
249	HAKTEKS TEKSTİL TİC.VE SAN.A.Ş.
250	HALİL TEKSTİL YIKAMA BOYAMA PETROL ÜRÜNLERİ PAZ.SAN.VE DIŞ TİC.A.Ş
251	HANDEKS TEKSTİL KONFEKSİYON SAN. VE TİC. A.Ş.
252	HANİMEFENDİ ÇORAP SAN.VE TİC. A.Ş.
253	HARMAN EKMEK UNLU MAMULLERİ PAZARLAMA TURİZM İNŞAAT SAN.VE TİC. LTD. ŞTİ.
254	HAS MAYO TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
255	HAS PLASTİK SAN.VE TİC.A.Ş.
256	HATEMOĞLU TEKSTİL GİYİM SAN.VE TİC.A.Ş.
257	HAZNEDAR REFRAKTER SAN.A.Ş.
258	HEBO YAPI SAN. VE TİC. A.Ş.
259	HEDEF ENDÜSTRİ ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
260	HEFA POLİÜRETAN FLOK SUNİ DERİ SAN.VE DIŞ TİC.A.Ş.
261	HİDREL HİDROLİK ELEMANLAR SAN.VE TİC.A.Ş.
262	HİLAL AMBALAJ SAN.VE TİC.A.Ş.
263	HİSAR İPLİK TİC.VE SAN.A.Ş.
264	HLEKS GIDA SAN.VE TİC.A.Ş.
265	HOBİ ÇORAP TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.
266	HUZUR OLUKLU MUKAVVA VE AMBALAJ SAN. A.Ş.
267	IST TEKSTİL SAN VE DIŞ TİC. KOLL.ŞTİ. İSTAYFO AKAY VE ORT. EDVAR AKAY
268	İDEM REKLAMCILIK SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
269	İDETEKS GİYİM SAN. A.Ş.
270	İKİNCİLER MATBAACILIK SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
271	İKİZLER AYDINLATMA ARMATÜRLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
272	İLDA TEKSTİL-TRİKO VE KONFEKSİYON SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
273	İLKCAN TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.
274	İNAN MAKİNA SAN. VE TİC. A.Ş.
275	İNANLAR AYAKKABI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
276	İNCİ DÜĞME TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
277	İNKA TEKSTİL VE KONFEKSİYON SAN. A.Ş.
278	İNTER ÇAĞLA TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
279	İNTER METAL FLEX ESNEK BAĞLANTI ELEMANLARI SAN. VE TİC. A.Ş.
280	İNTERLAB LABORATUAR ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
281	İPEK İDROFİL PAMUK SAN.VE TİC. A.Ş.
282	İPEK MUFLON VE DERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
283	İPEKYOLU KAĞIT SAN.VE TİC.A.Ş.
284	İRTEM TARIM MAKİNALARI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
285	İSHAKOĞLU KUYUMCULUK VE DERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

286	İSTANBUL DEMİR ÇELİK FABRİKALARI A.Ş.
287	İSTANBUL GIDA SAN.VE TİC.A.Ş.
288	İSTANBUL ŞEMSİYE SAN. A.Ş.
289	İSTOR KUYUMCULUK SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
290	İŞMEN GIDA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
291	İŞMONT TEKSTİL ÜRETİM PAZARLAMA SAN. VE TİC. A.Ş.
292	İTİMAT PEYNİRCİLİK SÜT VE SÜT ÜRÜNLERİ İMALAT PAZARLAMA SAN. VE TİC. A.Ş.
293	JAKAR SAN TEKSTİL İMALAT VE TİC.A.Ş.
294	JÜT ÇUVAL İP SAN. VE TİC. A.Ş.
295	KAANLAR GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
296	KABAN MAKİNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
297	KAMER GİYİM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
298	KANER TEKSTİL SAN. VE DIŞ TİC. A.Ş.
299	KARADENİZ ÖRME SAN. VE DIŞ TİC. A.Ş.
300	KARDEŞ ELEKTRİK SAN. VE TİC. A.Ş.
301	KARETTA KONFEKSİYON SAN DIŞ TİC LTD.ŞTİ.
302	KAROL OLUKLU MUKAVVA SAN. VE TİC. A.Ş..
303	KARSAL ÖRME TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
304	KARTES ÇELİK EŞYA SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ
305	KASAPOĞLU SÜT MAMULLERİ GIDA SAN. LTD. ŞTİ.
306	KASTAMONU PLASTİK SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
307	KAYA KUYUMCULUK TURİZM İNŞAAT VE OTOMOTİV SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
308	KAYA ORMAN ÜRÜNLERİ TURİZM İNŞ. SAN.VE TİC. A.Ş.
309	KAYA TRİKO SAN. VE TİC. A.Ş.
310	KAYABAŞI ŞENOL AMBALAJ OLUKLU MUKAVVA SAN. VE TİC. A.Ş.
311	KAYALAR ÇELİK SAN.VE TİC.A.Ş.
312	KAYALAR PRES DÖKÜM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
313	KAYAPLAS KAYALAR PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
314	KAYNAK SU-KAYNAK SULARI İŞLETMESİ TİC VE.SAN.A.Ş.
315	KEÇOĞLU MAKİNA SAN. VE TİC.AŞ.
316	KEMER TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
317	KENT DIŞ TİC.LTD.ŞTİ.
318	KERVAN GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
319	KESKİN COLOR KARTPOSTALCILIK A.Ş.
320	KESKİN GİYİM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
321	KİL-SAN KİL SAN. VE TİC. A.Ş.
322	KİPAR TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
323	KİRAZLI TRİKO SAN. VE TİC. A.Ş..
324	KOLEJ TOPLU YEMEK GIDA DAĞITIMI TAAHHÜT TİC.VE SAN.LTD.ŞTİ.
325	KONAK TUL PERDE SAN.A.Ş.
326	KONBAŞ AMBALAJ SAN. A.Ş.
327	KORAT TEKSTİL SAN. VE PAZARLAMA A.Ş.
328	KOTON MAĞAZACILIK TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.

329	KOVUK DONATI MİMARLIK MÜHENDİSLİK İNŞAAT SAN.VE TİC.A.Ş.
330	KÖSEOĞLU YONCA MOBİLYA TİC.VE SAN.LTD.ŞTİ.
331	KRAF DOSYALAMA SİSTEMLERİ KIRTASIYE SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
332	KREON AYDINLATMA SAN. VE TİC. A.Ş.
333	KROMAŞ MAKİNA VE METAL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
334	KUMKAYA MAKİNA GIDA TEKSTİL İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
335	KURDOĞLU GIDA ÜRÜNLERİ ÜRETİM VE PAZARLAMA A.Ş.
336	KURTMAN SAN. VE TİC. ADI KOMANDİT ŞİRKETİ MEHMET KURTÖZ VE ORTAKLARI
337	KURTSAN İLAÇLARI A.Ş.
338	KUTUP TEKSTİL SAN VE TİC.A.Ş.
339	LAS ZİRH ZİNCİR SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
340	LEBİB MİSİRLİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
341	LİFLİ RULO VE LEVHA SAN. A.Ş
342	MADKİM MADEN VE KİMYA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
343	MAKEL ELEKTRİK MALZEMELERİ SAN. VE TİC. A.Ş. .
344	MAKRO AMBALAJ SAN. VE TİC. A.Ş.
345	MALKAN MAKİNA SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
346	MALKARA BİRLİK SÜT VE SÜT MAMÜLLERİ A.Ş.
347	MARMARA PLASTİK AMBALAJ İP SAN VE TİC.A.Ş.
348	MAS MASA ÜSTÜ VE OFİS GEREÇLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
349	MASAŞ METAL AMBALAJ SAN.VE TİC.A.Ş.
350	MATA MOBİLYA SAN.VE TİC.A.Ş.
351	MAYAPLAST PLASTİK YAPI ELEMANLARI SAN. VE TİC. A.Ş.
352	MAYDIN ÇORAPLARI TİC.VE SAN. A.Ş.
353	MEB DERİ EŞYA SAN VE TİC.A.Ş.
354	MEGA ELEKTRONİK SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
355	MEGA POLİETİLEN KÖPÜK SAN. VE TİC. A.Ş.
356	MEHMET GAZİOĞLU ALÜMİNYUM SAN. VE MAKİNA END.
357	MERİT TEKSTİL GİYİM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
358	MER-KA TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
359	MESA TEKSTİL KONFEKSİYON SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
360	MESAN PLASTİK SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
361	METAL PRES MAKİNA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
362	METALUM TÜP SAN.VE TİC.A.Ş.
363	METEMTEKS TEKSTİL SAN.VE TİC. A.Ş.
364	MGY OFİS KIRTASIYE ELEKTRONİK SAN. VE DIŞ TİC. LTD.ŞTİ.
365	MİLSAN BASIN SAN.A.Ş.
366	MİORO HEDİYELİK EŞYA SAN. VE TİC. A.Ş..
367	MİTA KALIP VE DÖKÜM SAN.A.Ş.
368	MODA FERMUAR SAN. VE TİC. A.Ş

369	MODİ-TEKS TEKSİTİL EKSPORT SAN. VE TİC. A.Ş.
370	MOTOSAN MOTOR SAN. VE TİC.A.Ş.
371	MULTİTEK ELEKTRONİK SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
372	MUTLU ÇORAP SAN.VE TİC.A.Ş.
373	MÜNİR ÇAĞLAR VE ORT.ADI KOM.ŞTİ.
374	NAMET GIDA SAN. VE TİC. A.Ş.
375	NEGRETİ TEKSTİL DIŞ TİC. A.Ş..
376	NET ÇELİK SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
377	NİBATEKS TEKSTİL SAN.İTH.VE İHR.LTD.ŞTİ.
378	NLT TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
379	NOBEL DERİ SARACİYE SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
380	NOKTA AHŞAP ENTEGRE VE ORMAN ÜRÜNLERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
381	NORM AMBALAJ SAN.VE TİC.A.Ş.
382	NORMSAN TİC. METAL İMALAT SAN. LTD.ŞTİ.
383	NOVAPLAST PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
384	NURHAS ÖRME TEKSTİL İNŞAAT SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
385	NURTEKS ÖRME SAN.VE TİC.A.Ş.
386	OBA TEKSTİL KONFEKSİYON SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
387	OCCA GIDA KİMYEVİ MADDELERİ SAN. ÜRETİM İÇ VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ.
388	OMKASAN OFSET OLUKLU MUKAVVA KUTU AMBALAJ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
389	OPAS OTOMOTİV PLATİNLERİ SAN. VE TİC.A.Ş.
390	ORALSAN MAKİNA TAKIM SAN.VE TİC.A.Ş.
391	ORCAN AMBALAJ SAN.A.Ş.
392	ORGANİK KİMYA SAN.VE TİC.A.Ş.
393	ORMO TEKSTİL İPLİK SAN. VE TİC.A.Ş.
394	ORSEP MOBİLYA DEKORASYON İNŞ. SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
395	OTUZBİR KİMYA VE SAN.TÜRK LTD.ŞTİ.
396	ÖĞRETMEN ÇORAP FABRİKASI A.Ş.
397	ÖREN KABLO ELEKTRİK VE ELEKTRONİK SİSTEMLER SAN. TİC. LTD.ŞTİ.
398	ÖRTEKS TEKSTİL İŞLETMELERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
399	ÖRTOP ÖRME SAN.VE TİC.A.Ş.
400	ÖZ CANAN TEKSTİL CENİ ZAKUTO
401	ÖZ EKSAN MOBİLYA MEKANİZMALARI MALZEMELERİ İMALAT PAZARLAMA.İTH.İHR. İNŞ.GIDA TURİZM SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
402	ÖZCANLAR PRES DÖKÜM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
403	ÖZÇELİK ÖRME SAN. VE TİC. A.Ş..
404	ÖZÇELİKLER EV TEKSTİL SAN.VE TİC. A.Ş.
405	ÖZDEN CAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
406	ÖZDOKU TEKSTİL SAN VE TİC. LTD.ŞTİ.
407	ÖZEN KUTU AMBALAJ VE MATBAACILIK SAN. VE TİC. A.Ş.
408	ÖZENİR TRİKO TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş
409	ÖZERTEKS TEKSTİL SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
410	ÖZGÜVEN YEMEK ÜRETİM VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.

411	ÖZKAN TEKNİK EMNİYET MALZEMELERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
412	ÖZKAR OTOMOTİV PARÇALARI İMALAT SAN.A.Ş.
413	ÖZLEM ET VE ET MAMULLERİ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
414	ÖZLER PLASTİK SAN.VE TİC.A.Ş.
415	ÖZNUR KABLO SAN.VE TİC. A.Ş.
416	ÖZTİRYAKİLER(PORTERRA) PORSELEN SAN. VE TİC.A.Ş.
417	PAK KAĞITÇILIK SAN. VE TİC. A.Ş.
418	PAKCAN TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
419	PAKSAN MADENİ EŞYA SAN. VE TİC. A.Ş..
420	PAMES AYAKKABICILIK İTHALAT İHRACAT SAN.VE TİC.A.Ş.
421	PAN OTO RADYATÖR MAKİNE SAN. VE TİC. A.Ş.
422	PANCAR MOTOR SAN.VE TİC.A.Ş.
423	PANEL MİMARİ ÜRÜNLER SAN VE TİC.LTD.ŞTİ.
424	PASHA DERİ KONFEKSİYON SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
425	PEHLİVANOĞLU KAĞIT,KAĞIT MAMULLERİ VE AMBALAJ SAN.TİC.A.Ş.
426	PELİT ÇİKOLATA VE GIDA SAN. A.Ş.
427	PELSAN AYDINLATMA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
428	PENTA REKLAM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
429	PERİ KALIP VE İSKELELERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
430	PİMSA POLİÜRETAN İMALAT SAN.VE TİC.A.Ş.
431	PİTSAN MAKİNA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
432	PLAS PLASTİK VE AMBALAJ MALZEMELERİ SAN.TİC. A.Ş.
433	PLASTİFAY KİMYA ENDÜSTRİSİ A.Ş.
434	POLEN TEKSTİL SAN. VE DIŞ TİC. LTD.ŞTİ.
435	POLİMER SAN POLİMER VE KİMYA SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
436	POLİMİKS BOYA KİMYA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
437	POLİTEKS TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş..
438	POLİYA POLİESTER SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
439	POŞETSAN AMBALAJ SAN.VE TİC.A.Ş.
440	PPG INDUSTRIES KİMYA SAN. VE TİC. A.Ş.
441	PREMIER TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
442	PRESTİJ OPTİK GÖZLÜK SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
443	PROMAT BASIM-YAYIN SAN. VE TİC. A.Ş.
444	PROMET METAL ENDÜSTRİSİ VE TİC. LTD. ŞTİ.
445	PROPEN PLASTİK ALÜMİNYUM İNŞAAT SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
446	RAMZEY MOTORSİKLET SAN.VE DIŞ TİC. LTD. ŞTİ..
447	RAPSODİ ÇORAP VE TEKSTİL SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
448	RAPSODİ DEKORASYON AMBALAJ SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
449	RASA TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
450	REAKTİF TEKSTİL SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
451	REÇ TEKSTİL VE TURİZM SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
452	REHA TEKSTİL DIŞ TİC. VE SAN. LTD.ŞTİ.

453	REKOR KAUCUK SAN. VE TİC.A.Ş
454	RENKO TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
455	RENKPLAST PLASTİK SAN. VE TİC. A.Ş.
456	RENKSAN AYDINLATMA SAN. TİC. PAZ. LTD. ŞTİ.
457	RONİTEKS TEKSTİL SAN. VE DIŞ TİC.A.Ş.
458	RÖZMAŞ ÇELİK SAN. VE TİC. A.Ş.
459	SABRİ YAMAN AĞAÇ MAKİNALARI SAN. VE TİC.A.Ş.
460	SARDOĞAN ENDÜSTRİ VE TİC. MEHMET SARDOĞAN
461	SARIKAYA ELEKTRİKLİ EV GEREÇLERİ SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
462	SARMAŞIK MAKİNE SAN.VE TİC.A.Ş
463	SCRİKSS KALEM KIRTASIYE VE OFİS MALZEMELERİ SAN.A.Ş.
464	SEBATİŞ DURUL REKLAMCILIK VE TASARIM HİZMETLERİ TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.
465	SEDEF TRİKO VE KONFEKSİYON SAN. A.Ş.
466	SELGA TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
467	SELİN FEZAYİR AKSU
468	SEM MOBİLYA A.Ş.
469	SEM-AY TEKSTİL SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
470	SEMEN YEMEK SERVİSLERİ GIDA PAZ. DAĞITIM TİC. LTD. ŞTİ.
471	SE-NA TEKSTİL VE TİC. A.Ş.
472	SENAPA-STAMPA AMBALAJ SAN.VE TİC. A.Ş.
473	SEPA ALÜMİNYUM VE METAL SAN. TİC.A.Ş.
474	SEPLAST AMBALAJ SAN. A.Ş.
475	SERA TEKSTİL TİC VE SAN LTD.ŞTİ.
476	SERAPOL PORSELEN SAN. VE TİC. A.Ş.
477	SERDAR PLASTİK VE AMBALAJ SAN. A.Ş.
478	SERKA AYAKKABI SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
479	SERMAK SAN.VE TİC.MUZAFFER TÜRK
480	SERT TABAN SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
481	SERYİL MENSUCAT FABRİKALARI SERVET YILDIRIR
482	SETAŞ KİMYA SAN.A.Ş.
483	SEVİM ÇAMAŞIRLARI SAN.VE TİC.LTD. ŞTİ.
484	SHADIA KİMYA KOZMETİK SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
485	SİLVAN SAN. A.Ş.
486	SİM İNŞAAT VE TEKSTİL SAN. DIŞ TİC. LTD. ŞTİ..
487	SİNANGİN MATBAACILIK AMBALAJ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
488	SİTECO AYDINLATMA TEKNİĞİ TİC. VE SAN. LTD. ŞTİ.
489	SOFRA YEMEK ÜRETİM VE HİZMET A.Ş.
490	SOYAK BETON SAN. VE TİC. A.Ş.
491	STANDART YAY SAN. KOLL.ŞTİ. EMİN TELCİ-BEKİR BAYIROĞLU
492	SULTANİ AYAKKABI SAN. VE TİCAERT A.Ş..
493	SURKALIP KALIP SAN.VE TİC.LTD.ŞTİ.
494	SUTEKS TEKSTİL SAN.VE TİC.A.Ş.

495	SÜLEYMAN İSHAKOĞLU İSHAKOL BOYA SAN.A.Ş.
496	SÜPER MİNİMAK ASANSÖRLERİ SAN. VE TİC. A.Ş.
497	SYS TELEKOMÜNİKASYON BİLGİSAYAR ELEKTRONİK SAN. VE TİC. A.Ş.
498	SYSTEM KONFEKSİYON SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
499	ŞAFAK KİMYA SAN.A.Ş.
500	ŞAHİNLER MENSUCAT SAN. VE TİC. A.Ş.
501	ŞEKER TEKSTİL TURİZM SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
502	ŞERİF ÇORAP SAN.VE TİC.A.Ş.
503	ŞİFA YEMEK VE GIDA ÜRETİM TESİSLERİ TİC.A.Ş.
504	TABO OTOMOTİV MAKİNA SAN. VE TİC. A.Ş.
505	TAÇ MUTFAK EŞYALARI AMBALAJ İNŞAAT İMALAT SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
506	TADİM GIDA MADDELERİ SAN.VE TİC. A.Ş.
507	TAKSA DEFTER SAN. VE TİC. A.Ş.
508	TAMA MUTFAK YEMEK SAN.İ VE İŞLETMECİLİK TİC. LTD. ŞTİ.
509	TATKAP LASTİK KAPLAMA İMALAT SAN. VE TİC. A.Ş..
510	TEDAM AYDINLATMA SAN.TİC.LTD.ŞTİ.
511	TEKNİK ALÜMİNYUM SAN.A.Ş.
512	TEKNİKÇELİK EŞYA SAN.VE TİC. A.Ş.
513	TEKNO DİZAYN SİSTEMLERİ TİC.LTD.ŞTİ.
514	TEMA LOJİSTİK VE DESTEK HİZMETLERİ SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ..
515	TERAKKİ TOPLU YEMEK GIDA DAĞITIMI TAAHHÜT TİC. VE SAN.LTD.ŞTİ.
516	TERMO ISI SİSTEMLERİ TİC. VE SAN. A.Ş..
517	TERMODİN YAPI MALZEMELERİ SAN. VE TİC.A.Ş.
518	TIFMAK MAKİNA SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
519	TİTBAŞ TEKSTİL VE KONFEKSİYON SAN.VE TİC.A.Ş.
520	TOPALOĞULLARI MAKİNA SAN. VE TİC. A.Ş.
521	TRANSVARO ELEKTRON ALETLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
522	TRİKOTEK TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş.
523	TURBOSAN TURBO MAKİNALAR SAN.VE TİC.A.Ş.
524	TUT KELEPÇE YEDEK PARÇA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
525	TÜMKA KABLO SAN. A.Ş.
526	TÜR-İP TEKSTİL SAN. VE TURİZM TİC. LTD. ŞTİ.
527	TÜRKOĞLU KAĞIT KARTON SAN.VE TİC. A.Ş.
528	U.S.O. OTOMOTİV SAN.VE TİC.A.Ş.
529	UĞUR BALKUV TRİKO SAN.VE TİC. LTD.ŞTİ.
530	UĞUR PLASTİK AMBALAJ SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
531	ULAŞ-CAN DERİ KONFEKSİYON SAN. VE DİŞ TİC. LTD.ŞTİ.
532	UNİKON METALURJİ VE KİMYA SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
533	UYARLAR DEMİR ÇELİK SAN.VE TİC.A.Ş.
534	ÜÇSAN PLASTİK VE KALIP SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
535	ÜMİT BİSİKLET SAN. VE TİC. LTD. ŞTİ.
536	ÜNİTEKS TEKSTİL VE TİC. A.Ş.
537	ÜNLÜER ET VE GIDA SAN.TİC.A.Ş.

538	ÜNTEL KABLOLARI SAN.VE TİC.A.Ş
539	VALFSAN DIŞ TİC.KOLL.ŞTİ. ORHAN YELOĞLU VE ORTAĞI
540	VAROL BETON VE YAPI ENDÜSTRİ SAN. TİC. A.Ş.
541	VEFA BOZACISI BOZA SİRKE ŞİRA VE GIDA MADDELERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
542	VEGA GIDA SAN.A.Ş.
543	VE-GE HASSAS KAĞIT VE YAPIŞTIRICI BANT SAN.VE TİC. A.Ş.
544	VELKA TEKSTİL SAN. VE PAZARLAMA A.Ş.
545	VİSEM GÖMLEK TEKSTİL TANITIM SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
546	VİTES GIDA TEKSTİL İNŞAAT OTO YEDEK PARÇA TAŞIMACILIK SAN.VE DIŞ TİC. LTD.ŞTİ.
547	VİVA TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş..
548	YAKUT CAM PVC İNŞAAT SAN. VE TİC. A.Ş.
549	YAPARLAR İNŞAAT VE TARIM ALETLERİ SAN.VE TİC.A.Ş.
550	YAVUZ TEKSTİL SAN. VE TİC. A.Ş..
551	YEL TENKE KUTU SAN.VE TİC.A.Ş
552	YILDIRIM GIDA İNŞAAT TURİZM SAN. İÇ VE DIŞ TİC. LTD.ŞTİ.
553	YILDIRIM PLASTİK MAKİNE VE KALIP SAN. MUZAFFER YILDIRIM
554	YILDIZ GEMİ VE MAKİNA SAN. TİC. A.Ş.
555	YILDIZ KAZAN SAN.A.Ş.
556	YILDIZ TEKSTİL-CEMAL GÜNAY
557	YONTAR KALIP MAKİNE VE İNŞAAT SAN. TİC. LTD. ŞTİ.
558	ZATEL PRES DÖKÜM SAN.VE TİC.A.Ş.
559	ZİRVE TEKSTİL MAKİNA SAN. VE TİC. LTD.ŞTİ.
560	ZÜMRÜT KOZMETİK SAN KOLL.ŞTİ. HALİL EKMEK VE ORTAĞI

## ÖZGEÇMİŞ

A. Seden Özbek Püskül, 6 Şubat 1980 tarihinde İstanbul'da doğmuştur. İlk öğrenimini 23 Nisan Zehra Hanım İlkokulu'nda, orta öğrenimini Bostancı Orta Okulu'nda ve lise öğrenimini Haydarpaşa Süper Lisesi'nde tamamlamıştır. 2002 yılında İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi'nden mezun olmuş ve aynı yıl İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programına kabul edilmiştir. Mart 2003 – Ekim 2004 tarihleri arasında DTM Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Limited Şirketi'nde denetçi olarak çalışmış; Aralık 2004 tarihinden itibaren İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaya başlamıştır. Temmuz 2005'de İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe Yüksek Lisans programını “Sentetik Çuval Üretimi Yapan Bir Firmada Maliyet Muhasebesinin İşleyişi ve Maliyet Oluşumu” başlıklı tez çalışması ile tamamlamıştır. Aynı yıl İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda doktora programına kabul edilmiştir. 2005 Ekim ayında İstanbul Üniversitesi İşletme İktisadi Enstitüsü İşletme Ağırlıklı İngilizce Hazırlık programına kabul edilmiş ve Temmuz 2006'da başarıyla tamamlamıştır. Kendisi halen İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı'nda araştırma görevlisi olarak çalışmaktadır.