

ÜRETİM MALİYET UNSURLARININ KONTROLUNDA BÜTÇENİN BİR ARAÇ OLARAK KULLANILMASI

Yrd. Doç. Dr. İbrahim YÜNGÜL*

BÜTÇE KONTROLUNA İLİŞKİN BİLGİLER

İşletmelerin etkinliklerini sürdürebilmeleri, pazara sürdükleri malların satış fiyatı ile maliyetleri arasındaki farkın yeterli olmasına bağlıdır. İşletme etkinliklerinin bu yönde izlenebilmesi için iki araçtan yararlanılır. Bunlardan biri maliyet muhasebesi, diğeri ise bütçe kontrolüdür. Maliyet muhasebesinin sağladığı bilgiler genellikle geçmiş dönemleri kapsar. Bütçe uygulaması ile geleceğe dönük bilgiler sağlanarak, dinamik bir işletme yöntemi söz konusu olur. Bununla birlikte, maliyet muhasebesi bütçe kontrolün uygulanmasında temel bilgileri sağlayan bir araç olmaktadır. Çünkü, maliyet muhasebesi amaca uygun bir şekilde kullanıldığında, hem geçmiş dönemlere ilişkin bilgiler alınır, hem de yapılan öngörülerle gerçekleşen arasındaki sapmaların düzenli ve sürekli bir şekilde izlenmesini sağlayan veriler elde edilir.

Bu nedenlerden ötürü bütçe kontrolü, maliyet muhasebesine sahip işletmeler de uygulandığında, hesap planı ile bütçe kadrosunun birbirlerine uyumlu şekilde düzenlenmesi ve karşılaştırmalara konu olan verilerin aynı anlamları taşımış bulunmaları önemli kolaylıklar sağlar(1).

Buna göre, bütçe kontrolünün amacını sıralamak olanaklıdır;

- Ekonomik ve sosyal nitelikteki olaylardan ileri gelen değişmelerin, işletmede oluşturduğu etkileri karşılayabilmek,

* Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

- Aktif bir politika izlenerek, işletmenin dengeli büyümesini gerçekleştirmek,

- Üretimde verimlilik sağlayacak önlemlerin süre geçirilmeden alınmasını sağlamaktır.

Bütçe kontrolü işletme yönetimine önemli yararlar sağlar. Bütçe kontrolüne yer veren yönetimlerde, belirlenen hedeflere ulaşılabilirlik için her düzeye düşen sorumluluklar saptanır ve bu sorumluluklar dağıtılır.

Böylece, görevlendirilmiş kişiler, bütçe çerçevesi içinde dikkatli ve özenli çalışmaya alıştırılır. Buna koşul olarak, belirli bir amaç için ve yöneticiler tarafından saptanan hedeflere uygun olarak yapılan harcamaları kontrol ettiği ölçüde, bütçe kontrolü savurganlığa engel olur. İşletme sermayesinin verimli bir şekilde kullanılması ile, kaynakların korunması sağlanır.

Bütçe kontrolü; işletme yöneticisinin öngörüye dayanan bir çalışma planı hazırlayıp, etkinlikleri bu planda saptanan amaca doğru yönlendirmek ve gerekli koordinasyonu sağlamak zorunluluğundan doğmaktadır(2). Bu yönü ile bütçe kontrolünün sağladığı yararları iki noktada toplanabilir;

Bütçe kontrolüyle "olan" ile "olması gereken" karşılaştırılarak, sorumlu kişilerin işletme yönetimi üzerindeki olumlu ve olumsuz davranışları ortaya konur ve etkinliğin artırılması olanakları araştırılır. Bu iş, bütçe kontrolünün teknik yönünü belirler.

Bütçe kontrolü, üretimden önce, işletme etkinliklerinden sorumluları aydınlatır, dayanışmanın gerçekleşmesini sağlar. Bu, bütçe kontrolünün psikolojik yönüdür.

Ayrıca, bütçe kontrolü talep noksanlığı, üretimin düşmesi, artan maliyetler, stok kontrol politikası ve nakit durumu gibi, süre geçirilmeden saptanması gereken konularda da yönetime yardımcı olur.

Bütçe Kontrolünün Koşulları

Bütçe kontrolünün, işletme yönetimine olan yararı yadsınamaz. Tüm yöneticilerin gerçekleştirmek istedikleri, iyi bir planlama, koordinasyon ve zamanında kontrol etme, işlevleridir. Bu işlevleri gerçekleştirmek içinde,

bütçe kontrolünün yönetim sürecinin ayrılmaz bir unsuru durumuna getirilmesi gerekir. Bu özelliğinden ötürü, bütçe kontrolünün başarılı olması için bazı koşulların bulunması gerekmektedir. Bu koşullar şunlardır(3).

- Etkinliklerin etkin bir biçimde izlenmesi,

- Bütçelerden bir koordinasyon aracı olarak yararlanılması,

- Bütçelerin yönetsel planlar biçiminde hazırlanması,

a- Planların hazırlanması

Bütçede yer alan tutarlar tahmin yerine, olanaklar ölçüsünde gerçeğe yakın yaklaşımlar olmalıdır. İşletme dışında yapılan satış hacmiyle ilişkili bir tahmin ile satış geliştirme, dolaysız satış ve alıcılara satış için özenle hazırlanan planlara dayanan bütçelendirilmiş satış rakamları, birbirinden oldukça farklı düşüncelerdir. Aynı biçimde, fiyat endeksleri ve gider oranlarındaki eğilimlere dayanarak hesaplanan tahmini bir üretim maliyeti, makinalara dağıtım ve hammaddeye dayanan bütçelendirilmiş bir maliyetten, farklıdır. Bütçe yoluyla planlamayı geliştirme ancak, bütçeye konulan rakamların, gelecek için hazırlanan gerçek planların sonucu olarak saptanması ile gerçekleşebilir.

b- Organizasyonun yapılması

Bütçe için gerekli planlama, sorumluluklar açık olmadıkça gerçekleşmez. Bu nedenle, özellikle iyi bir personel ve muhasebe organizasyonu kurulmalıdır. Bu organizasyon içinde görev ve sorumluluklar açık bir şekilde ayrılmış, sorumluları kolayca tanımlamaya olanak verecek bir sistem oluşturulmuş olmalıdır.

c- Hesapların düzenlenmesi

Bütçe kontrolünün sağlıklı bir biçimde yapılabilmesi düzgün bir hesap planının varlığını gerektirir. Hesaplar yönetim sorumluluklarını belirtecek biçimde bölümlenmelidir. Muhasebe kayıtlarının yalnızca vergileme ve mali raporları düzenleme amacı ile yapılması, muhasebe verilerinin bütçe kontrolü amaçları için yetersiz bir duruma getirecektir. Bu durum, bütçedeki verilerin sorumluları belirtecek biçimde sayısal değerler biçiminde ifadesini zorlaştırarak ve gerçekleşen sonuçların, bütçede öngörülen rakamlara uymaması durumunda, sorumluları saptamayı güçleştirecektir.

Bu nedenle hesapların bölümlenme biçiminin, yönetim sorumluluğunu yansıtmaması gerekir. Ayrıca tutulan muhasebe kayıtları yeterli ve güvenilir olmalı, gider türleri, gider yerleri, genel üretim giderlerinin gider merkezlerine dağılımı, elden geldiğince objektif esaslara bağlı olarak saptanmalıdır.

d- Yöneticilerin bütçe çalışmalarına katılması

Bütçe hazırlama işini, bütçe komitesine verilmemesi veya yürütmeden sorumlu yöneticiler tarafından yardımcılara devredilmemesi gerekir. Bütçe komitesi ve yardımcılarının bütçelerin hazırlanmasına katkıları olabilir, ancak sorumlu yöneticiler, işletme için önemli olan gelecekteki etkinlikleri düşünmek ve uygulayabilmek amacıyla kendilerine zaman ayırmadıkça ve bütçedeki rakamların bu düşünceleri yansıtmaması sağlanmadıkça, bütçe kontrolünden yarar beklenemeyecektir.

Bu durumda, bütçeler, "bir dizi yeni rakamlar"ı, oluşturacağından, yöneticilere yardımcı olmak yerine yük getirecektir. Öte yandan sorumlu yöneticiler bütçenin hazırlanmasına katılmazlarsa, bütçelerin uygulanabilirliği konusunda isteksiz davranacaklar, gerçekleşen sonuçların bütçedeki tahminlere uymaması durumunda ise, bütçeyi gereksiz bir çalışma sayacaklardır. Bu nedenle, sorumlu yöneticilerin, bütçelerin hazırlanmasına aktif biçimde katılmaları ile bütçenin kontrol özelliği gerçekleşmiş olacaktır.

Bütçenin uygulamada gerçekleşmesine katkıda bulunacak tüm yöneticiler, bütçe çalışmalarına katılmalı bütçede yer alan hedeflere ulaşmada bütçe ile yükümlülük altına girmelidirler. Yükümlülüklerini yerine getirme veya getirmeme durumuna göre, başarı dereceleri saptanmalıdır.

e- Tahminlerin birbirine bağlanması ve ayarlamaların yapılması

Genel bütçe, bölüm bütçelerinin birleştirilmesi ile oluştuğundan bölüm bütçelerinin koordinasyonuna katkıda bulunur. Uygulamada, yapılan tahminlerin birbirlerine uymama olasılığı vardır. Örneğin, satınalma bütçesi ile, mamul karışımındaki değişiklikler, mevsimlik dalgalanmalar, büyük miktarlarda satınalmalar için nakit durumu ve benzeri etkenler göz önünde bulundurulmalıdır.

Bütçe, etkinlikleri koordine etme konusunda iyi bir araçtır. Ancak, tahminlerin gerçekten birbirine bağlanması ve ayarlanması önemli bir çalışmayı gerektirir.

Bütçe tahminlerinin koordinasyonu, bütçe kontrolü için yeterli değildir. Gerekli değişiklikler de birbirine bağlanmalı ve gerekli ayarlamalar süre geçirilmeden yapılmalıdır. Örneğin üretim sürecindeki aksaklıktan ötürü, mamulün hazırlanması gecikeceğinden, bunun sadece satış servisine duyurulması yetmez.

Yapılacak ayarlama işine karar verilirken, diğer bölümlerin de katılması sağlanmalıdır. Aynı şekilde, üretimdeki gecikme, geçici işten çıkarılmalara neden olabilir ve bu işçilik etkinliklerini ciddi biçimde etkiler. Üretimdeki gecikmeden ötürü, satış bölümü diğer siparişlerin öncelikli teslimini önerebilir, ama bu da satın alma programından ayarlamalar yapılmasını gerektirir.

Görüldüğü gibi, bütçenin ayarlanma işine, işletmedeki mevcut bölümlerin katılması ve karar vermesi uygun olacaktır.

f- Rapor sistemi ve bunun yöneticiler tarafından düzenli kullanılması

Zamanında önlem alınmasını, zamanında bu önlemlerin uygulanmasını, gereksiz verilerin toplanmamasını, toplanan verilerin kolayca biriktirilmesini ve bölümlenmesini sağlayacak bir rapor sistemi kurulmalıdır.

Bütçeler hakkında iyi hazırlanmış ve zamanında verilen raporlar bile, bütçelerin güçlü bir kontrol aracı olmasını sağlamayabilir. Raporların, yöneticiler tarafından, gösterilen çalışmayı kontrol amacıyla düzenli kullanılmalarında gereksinim vardır. Yöneticiler, olumsuz sonuçlarda ilgilileri uyarmaz ise alt düzeyde çalışanlar, bütçeyi ciddiye alınması gerekmeyen «bir dizi yeni rakamlar» olarak görebilirler.

Bütçe Kontrolünün Unsurları ve Aşamaları

İşletme yönetimininde, bütçe kontrol işleminin yürütülebilmesi üç temel unsurun bulunmasına bağlıdır(4).

a- Bir amacın saptanması

Bütçe, işletmenin hem tümünü, hem de türlü bölümleri arasındaki ilişkileri gözönüne alarak, ulaşılması istenen amaçları açık bir şekilde saptar. Amacın saptanması, bir öngörüde bulunma ve takdir işidir. Böylece, izlenecek işletme politikası belirtilir, gelecekteki etkinlikler ayrıntılı bir şekilde saptanır ve dış faktörlerin işletme etkinliklerin de oluşturacağı etkile-

rin en iyi şekilde bilinmesine ayrdım edecek hazırlıklar yapılır.

b- Bir göstergeye olan gereksinim

İşletmenin türlü bölümlerinde elde edilen sonuçlarla öngörülen rakamların belli aralıklarla karşılaştırılması söz konusudur. Bu karşılaştırmalar sonucunda saptanan sapmaların çabuk bir şekilde ilgililere ulaştırılması gerekir.

c- Düzeltmelerin yapılmasındaki gereklilik

Analize konu olan sapmaların nedenleri ve sapmalardan sorumlular saptandıktan sonra, bütçenin hazırlanışında belirlenen amaçlardan uzaklaşmamasını sağlayacak gerekli düzeltmelere girişilir.

Bütçe kontrolünün unsurları bu şekilde belirtildikten sonra, yönetim sürecinde bütçe kontrolünün yapılması sırasında şu aşamalardan geçirilmelidir;

- Bütçe dönemi içinde pisaya koşullarına ve yapılacak üretimin niteliğine bağlı olarak, üretimin hacmi öngörülür.
- İşletmenin türlü düzeylerindeki görevler ve görevlerin sorumluları saptanır.
- Bütçenin kapsamı ve amacı, gider merkezlerine göre belirtilir.
- Gerçekleşen tutarlar izlenir, bunlar planlanan verilerle karşılaştırılır.
- Varolan sapmalar analiz edilir ve nedenleri açıklanır.
- Bir rapor hazırlanarak, sonuçlar hakkında yöneticilere bilgi verilir.
- Yönetimce verilecek kararları daha gerçekçi bir hale getirebilmek için alınması gereken önlemler üzerinde durulur.

Üretim Maliyet Unsurlarının Kontrolunda Bütçe

Sabit Bütçe

Sabit bütçe ile belirli bir etkinlik düzeyi temel alınır ve bu etkinlik düzeyinde gider tutarları öngörülür. Sabit bütçeler giderlerin etkinlik hacmi karşısındaki değişmelerini gözönüne almadığından uygulanması kolaydır(5). Buna karşın sabit bütçelerde yer alan tutarlar ile gerçekleşen tutar-

ların karşılaştırılması halinde sapmaların büyük olduğu görülür. Beklenen sabit etkinlik düzeyinden zaman içindeki sapmalar gider sapmalarına doğrudan etki yapmaktadır. Planlama amacı için kullanılan sabit bütçeler, bu özelliklerinden ötürü kontrol amacı için kullanılmaz.

Bu tür bütçelerin, araştırma-geliştirme, reklâm ve bakım-onarım işleri gibi sabit özellikteki çalışmaların bütçelenmesinde kullanılması uygundur.

Bütçe döneminde, etkinlik hacmindeki değişmeler karşısında üretim maliyet unsurlarının etkilenmesi beklenecektir. Üretim maliyet unsurlarının kontrolunda, bu durumda belirli bir düzey için düzenlenen sabit bütçeler, yeterli olmayacaktır(6). Planlama ve kontrol amacına göre belirli bir dönemde öngörülen etkinliklerin miktar ve tutar toplamalarının saptanmasını amaçlayan bütçeler, değişik etkinlik düzeyine dayanır. İşletmede etkinlik düzeylerinin dalgalanması ve kontrol işlevinin kısa dönemlerde yapılması zorunluluğu, bütçe kontrolünün sabit öngörüler yerine, değişken öngörülere göre yapılmasını gerektirmektedir(7).

Ayrıca, genel üretim giderlerinin işletme örgütü içinde özellikle gider merkezlerine göre kontrolunun yapılmasında, sabit bütçeler yeterli görülmemektedir(8).

Esnek Bütçe

Esnek bütçe, işletmenin veya gider merkezinin türlü etkinlik düzeylerinde gider tutarlarının ne olması gerektiğini gösterir. Kontrol amacına dönük esnek bütçe yaklaşımının ana amacı, bir gider merkezindeki giderlerin, söz konusu merkezdeki etkinlik hacminden nasıl ve ne dereceye kadar etkilendiğini tanımlamaktır. Türlü etkinlik düzeylerine göre düzenlenen esnek bütçenin, sabit bütçeden farklı yönü ise, gerçekleşen etkinlik düzeyine göre ayarlanabilme olanağının bulunmasıdır.

Üretim maliyet unsurlarının kontrolunda kullanılacak esnek bütçenin düzenlenmesinde belirli aşamalar vardır.

Bunlar;

- a- Giderlerin gider merkezlerinde toplanması,
- b- Gider merkezinde öngörülen etkinlik düzeylerinin saptanması için gerekli ölçü birimlerinin belirlenmesi,

e- Gider merkezlerindeki giderlerin değişkenlik kavramına uygun olarak sabit ve değişken olarak ayırımı (9) biçiminde sıralanabilir.

Esnek bütçe, değişkenlik ve sorumluluk ilkelerine dayanan gider bölümlendirilmesini temel aldığından, giderlerin en iyi şekilde planlanmasına ve etkin maliyet kontrolüne olanak sağlayacaktır. Maliyet kontrolünün temel, mamuller yönetim politikaları ve iş programlarına ilişkin belli koşullarda her gider türünün ne olması gerektiğine dayanır. Bu nedenle, düzenlenen bütçelerin amacı, maliyet kontrolü sağlamaktır.

Bu görüşe göre, üretim maliyet unsurlarının, esnek bütçe ile kontrolünde şu yararlar sağlanır;

- Bölüm gider bütçeleri geliştirilir.
- Bütçe döneminde, gider merkezi yöneticilerine gider hedeflerini sağlar.
- Gerçekleşen giderlerle karşılaştırmaya temel alınacak ayarlanmış bütçe karşılıklarını saptar.

Üretim maliyet unsurlarının kontrolünde, yukarıda belirtilen nedenlerden ötürü, esnek bütçe uygulanması daha anlamlı olacaktır.

KAYNAKÇA

1. Mazhar Hiçşaşmaz; Yönetim Muhasebesi, Tisa Matbaacılık Sanayi, Ankara, 1971, s.159.
2. Mazhar Hiçşaşmaz; a.g.e., s.164.
3. William H. Newman; Yönetim Sevk ve İdare, (Çev. Kenan Sürgit), T.O.D.A.İ. Enstitüsü Yayınları No: 186, Ankara 1979,s. 511.
4. Mazhar Hiçşaşmaz; a.g.e., s. 160.
5. Oktay Güvencli; "İşletmelerde Denetleme Usulleri ve Bütçe Kontrolü", Banka Meslek ve Fikir Dergisi, Şubat 1970, C. 7, Sayı 2, s.26-37.
6. Morton Backer, Lyle E.Jacobsen; Maliyet Muhasebesi, (Çev. Sadık Baklacioğlu), 2. B, Bilimsel Yayınlar Derneği BETA Basım Yayın Dağıtım, İstanbul, s. 178.

7. Muammer Erdoğan; "Stokastik Kâr Planlaması ve Denetimi" Mahasebe Enstitüsü Dergisi, Yıl 10 Mart 1984, Sayı 35, s.45-53.
8. Mehmet Uragun; İşletme Muhasebesi (Maliyet Muhasebesi) Mars Matbaası, Ankara, 1975, s.326.
9. Robert N. Anthony, A. Gleen Welsch; Fundamentals of Management, Richard D. Irwin Inc., Homewood, Illinois, 1974, s. 326.