

İKTİSAT VE MALİYE

BÜTÇE DENETİMİNDE FARK ANALİZLERİ

ve

KÂRA GEÇİŞ ANALİZLERİ

Prof. Dr. Vahdet AYDIN
S.B.F. Öğretim Üyesi

I. İŞLETME BÜTÇELERİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA(*)

İş hayatının ve dolayısıyla yönetim sorunlarının gittikçe karmaşık bir durum almış olması ile birçok yönetim alet, teknik ve usullerinin geliştirilmesine tanık olunmuştur. Bu aletlerin en önemlilerinden birisi de işletme bütçeleridir. İş adamları, faaliyetlerinin plânlanması gereğini şüphesiz ki çok önceden, yani işletmeciliğin başlangıcından beri duymuşlardır. Bu ihtiyaç işletme bütçelerinin geliştirilmesini sağlamıştır. Gerçekten bilindiği gibi bütçe geleceğe ait bir plân ve bir tahmindir.

Bir işletmenin kârlılık derecesi, aynı zamanda o işletmenin başarı ölçüsüdür. İşletme cesametleri büyüdükçe, masraf ve gelir ilişkileri üzerinde artan bir dikkatle durulacağı açıktır. Uygun bir plânlama, etkin bir koordinasyon ve dinamik bir denetim sistemi olmadan işletme faaliyetlerinin yürütülemediği sadece günümüzde değil, eskidenberi anlaşılmış bir husustur. Aynı cümleden olarak gelir hedeflerinin gerçekçi

(*) İmalât işletmelerinde bütçe farkları analizleri yolu ile bütçe denetiminin incelendiği bu makalede, kâra geçiş analizleri (KGA) konusu da daha çok bütçe denetimi açısından ele alınmıştır. Bütçelerin teknik yönden nasıl hazırlandıkları, bütçe formları ve bütçe raporlarının çeşitleri çalışmamızın kapsamına alınmamışlardır. Bununla beraber anılan işletmelerde bütçelerin ve bütçe raporlarının anlamları ve yönetim bakımından önemleri belirtilmeye gayret edilmiştir.

bir şekilde saptanabilmesi, gider limitlerinin asgari ölçüler içerisinde tutulabilmesi, gelirlerle giderler arasındaki olumlu farkın azamileştirilebilmesi için gereklidir. Şu halde ileriye ait faaliyetlerin gerçekçi tahminler sonucu plânlanması büyük önem taşır. İşte bütçe bu tahmin ve plândenelamanın en somut ve en anlamlı ifadesidir.

İşletme bütçeleri bir bakıma devlet bütçelerine benzemektedirler. Belli zaman aralıkları için geleceğe ait bütün işletme faaliyetlerinin kapsanması bütçeler yolu ile olur. Keza işletmelerin bütünü ve bölümleri için izlenecek siyaset, plân, hedef ve amaçların yönetimce önceden saptanmasına, onların gerçekleştirilmesine ve uygulamada gereken denetimin yapılmasına bütçeler imkân verecektir.

Şu halde genel bir işletme bütçesi ve bunun işletmenin daire ve bölümlerine göre ayrılan tali kısımları vardır. Örneğin satış bütçeleri ile gelir hedefleri, masraf bütçeleri ile gider sınırlamaları saptanır. Saptanan net geliri elde etmek için gelir hedefleri ve giderlerde de belli limitler içerisinde kalınması gerekir. Ayrıca,

- Stok miktarı
- Sermaye artırılması
- Nakit ihtiyacı
- Üretim plânlaması
- Satınalma plânlaması
- İşgücü ihtiyacının saptanması

gibi hususlarda yapılacak plânları en iyi biçimde bütçeler gösterir.

Kısaca işletme bütçesi, belli bir zaman için yönetimin uygulayacağı resmî bir plân ve politikanın uygulanacağını gösteren belgedir.

Yukarıdaki niteliği ile bütçe bir kontrol aracı olarak da kullanılır. Zira o ve onunla ilgili raporlar ilgili dönem için eşgüdüm, değerlendirme ve günlük işlemlerin denetimine olanak hazırlar. Bu şekilde bütçe ile saptanan amaçlara ne ölçüde ulaşılabildiği anlaşılmış olur. Denebilir ki orta büyüklükte bir işletme için bütçenin bizatihi hazırlanması büyük değer sağlar. Ancak onun gösterdiği en büyük önem belli bir dönemin plânlanması ve o dönemde bir koordinasyon ve kontrol maksadı ile kullanılmasıdır. Bütçe kontrolü, gerçekleşen durumlarla bütçede gösterilen durumların karşılaştırılmasına, değerlendirme yapılmasına ve gerektiğinde gecikmeden tashih tedbirlerinin alınmasına yardım eder.

İŞLETMELERDE GENEL BÜTÇE KAVRAMI VE YÖNETİM

Genel bütçe, tek bir işletme bölümünün bütün muamelelerine tatbik edilen bütçe prensip ve tekniklerinin işletmenin her bölümü ile

ilgili kısımlarına uygulanması ve onların bir bütçe programı altında birleştirilmesidir. Bununla beraber bazı işletmelerde kısmî bütçeler uygulanır.

Örneğin:

- Satış bütçeleri,
- Gelişme bütçeleri gibi.

Yine bazı işletmeler bütçe plânlama usullerine önem verirler, fakat bütçe kontrol usullerini ihmal ederler. Ne var ki, bütçe tam yararını, bütün faaliyetleri kapsamına alınca ve özellikle plânlama, koordinasyon ve kontrol maksadı ile kullanılıncaya gösterebilir.

Bütçe, muhasebe ile yakından ilgilidir. Zira her iki usul de (teknik de) gerek plânlanmış, gerekse fiilî durumların malî yönü ile ilgilidir. Keza her iki usulde bazı malî raporlar yolu ile (ki bunlarla fiilî durumlarla, bütçede yer almış bulunan hedefler karşılaştırılır) yönetimce çok kere birlikte ele alınırlar.

Bütçe usulleri geniş ölçüde muhasebe sisteminin etkisi altında kalırsa da (direkt maliyetler, standart maliyetler vs. yolu ile) o, ayrı bir tekniktir. Bütçenin varlığının en belirli gerekçesi yönetime olan yararadır. Yani daha ziyade işletmenin kendi iç yönetim sorunlarının çözümüne hizmet eder.

Oysa muhasebe,

- Kamuya örgüt hakkında bilgi verir,
- Hissedarların haklarının korunmasına yardımcı olur,
- Kamu otoritelerinin istediği rapor ve bilgileri karşılar
- Borç verenlerin taleplerinin karşılanmasına hizmet eder.

Bütçe bilhassa, örgüt içinde kullanılır. Tabii ayrıca kredi kuruluşlarına bilgi verirken de işlev görür. Bu bakımdan bütçe yönetim fonksiyonlarına hizmet edecek şekilde olmalıdır. Şu bir gerçektir ki yığın üretim tekniklerinin gelişiminden ayrı olarak bilimsel yönetim belki de endüstriyel gelişimde en önemli etken olmuştur, Bilimsel yönetim, formalitelere fazla ağırlık veren, karmaşık bir sistemin aksine, işletme sorunlarını basitleştirmeğe ve kolay çözümlere ulaşmaya yönelir. İşletme faaliyetleri bu açıdan görülünce üç ana yönetim sorunu karşımıza çıkar. Bunlar,

- 1) Plânlama
- 2) Koordinasyon ve
- 3) Denetim sorunlarıdır.

Bu üç işlev kendi başlarına ele alınamazlar. Biri diğeri ile o şekilde ilgilidir ki, birinden bahsetmek ister istemez diğelerinden de bahsetmeği gerektirir. Örneğin plânlama fonksiyonu yapılırken, etkin bir koordinasyonun da yapılabilmesinin temeli hazırlanıyor demektir. Etkin bir koordinasyon ve kontrol, rasyonel bir plânlamanın da varlığını gerektirir.

Koordinasyon ve kontrol arasında da buna benzer bağlar vardır.

Bilimsel yönetim, bu ana fonksiyonların görülmesinde birçok alet ve tekniklerden yararlanır. Bu tekniklerin bazıları, bazı hallerde daha çok ağırlık gösterir. Örneğin bazı teknikler özel durumlarda uygulandıkları halde bazıları daha geniş alanlarda uygulanır. İşte bu geniş alanlarda tatbik edilebilen tekniklerin başında işletme bütçeleri gelir. Zira yukarıdaki üç temel yönetim fonksiyonunun görülmesinde işe yarar. Bunları ana hatları ile ele alalım.

1- Plânlama ve İşletme Bütçeleri.

Plânlama amaçların tesbitini ve bu amaçla elde etmeği sağlayacak örgütü kurmayı içine alır. Plânlama gerek bütünü ile işletme için, gerekse onun bölümleri için uzun ve kısa vadeli hedefleri içine alır.

Plânlama tamamlanınca üretim faktörlerinin temini gerekir. Ancak bu şekilde işletme hedefine yönelinebilir.

Konuya bütçe açısından bakınca, plânlama; satış hedeflerini, reklam programlarını, üretim şemalarını, stok miktarlarını, ham madde maliyetlerini ve ihtiyacını, işçilik giderleri ve ihtiyacını, personel ihtiyacını, masraf limitlerini, araştırma programlarını, sermaye artırımlarını ve malî plânlara hakkında ayrıntılı plânlara, yani (tali bütçeler) hazırlanmasını ifade eder.

Tecrübeler göstermiştir ki, en başarılı örgütler belirli amaçları olan ve bu amaçları elde etmek için hazırlanmış ciddi plânlara sahip olan örgütlerdir. Plânlamada önce uzun vadeli amaçlar tesbit edilmeli, yani ilgili örgütün, endüstri içerisinde 3, 5, 10, 20 sene sonraki durumunun ne olacağı belirlenmelidir. Bu uzun vadeli hedefler de birer yıla bölünüp burdan 1'er yıllık plân ve bütçe tahminine gidilmelidir. Keza 1'er yıllık hedefler de daha kısa zaman aralıklarına ve işletme bölümlerine göre bölünürler.

Plânlama ve hedef tayini işletmede de, örneğin askerlikte olduğu kadar önemlidir. Plânlamanın bütçelere dayanmasının önkoşul oluşu öne sürülemez. Şu var ki bütçe, işleri ağra alma, geriye atma gibi insan zaafını önleyen ve bütçedeki hedefleri belli zamanlarda elde etme gayretini artıran bir tekniktir. Bütçe ile plan ve hedefler kesin şekilde be-

lirtilmiştir. Adeta siyah beyaz şeklinde ortaya konmuştur. Bu şekilde plân, kendisine tabi olunan adeta iş hayatında yaşanan, günlük faaliyetlerde kendisine uyulan bir döküman niteliğindedir. Bütçenin en önemli avantajlarından biri, yönetimin bütün kademelerini plânlama fonksiyonunda birleştirmesi ve ona uymaya zorlamasıdır. Bu şekilde hiç olmazsa orta kademe yöneticilerinin görüş açılarını genişletmek ve kendi dar kalıplarından onları genel amaçlara yöneltmek de mümkün olur. Bu aynı zamanda onlara çeşitli işletme bölümlerinin bir bütünün parçaları olduğu gerçeğini daha iyi anlatır. Diğer yandan amaçların ortaklaşa saptanması ve bunlara ulaşacak bir plânın ortaklaşa hazırlanması aktif katılım sağlar. İlgi, istek ve moral yönden yararlı olur. Keza, her eleman kendi yerini örgütte daha iyi görür ve bölümler arası ilişki durumunu kavrar. Başka bir deyişle bir bölümde alınacak keyfi bir kararın diğer bölümlerde doğuracağı sorunlar hakkında fikir edinilir.

2- Eşgüdüm İşlevi ve Bütçe.

Eşgüdüm, örgütün her alt bölümünü ortak hedefe yönelten bir uygulama ve bir oluşumdur. Bu oluşum ortak bir gayret meydana getirir.

Başka bir deyimle, eşgüdüm, örgüt içerisinde çeşitli faaliyetlerin uygun ilişki durumlarını geliştirmeye ve korumayı ifade eder. Eşgüdüm yokluğunu ya da eksikliğini şöyle bir durumda görebiliriz. Örneğin bir bölüm başkanı kendi bölümünü diğer bölümlerle olan gelişme orantısını düşünmeden geliştirme yoluna giderse, kararlarını sadece kendi bölümünün ihtiyaçlarına bakarak ve diğer bölümleri ihmal ederek alırsa orada eşgüdüm yoktur.

Planlama, eşgüdüm için gerekli temeli hazırlar. Bütçe isterlerine cevap verecek kadar önceden ve dikkatle hazırlanan plânlar, hedefleri, problemleri, olanakları, gerek işletmenin bütününü, gerekse bölümlerini dikkate alan eşgüdüm sağlayıcı planlardır.

Eşgüdüm büyük ölçüde etkin ve uygun bir haberleşmeye dayanır. Yönetim bütün kademeleri ile önceden,

- Neyin plânlandığını
- Nasıl plânlandığını
- Ne zaman planlandığını
- Kim tarafından uygulanacağını bilmelidir.

Keza yönetim organı ve işletme personeli değişikliklerden ve elde edilen sonuçlardan da haberli bulunmalıdır. Bu şekilde ilgililer tahmini rakamlar ve fiili durumlar hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu husus da eşgüdümle sağlanır ki bunu da en etkin biçimde bütçe ortaya koyar.

3- Denetim İşlevi ve Bütçe.

Denetim plân ve hedeflere uyulup uyulmadığını anlatan ve sağlayan bir eylemdir. Yani planda belirtilen hususların uygun şekilde uygulanışının sağlanması için koordineli bir eylem ve plânın iyi bir şekilde tatbiki ile kaybı asgaride tutmaya gayret edilir.

Bütçe açısından denetim, önceden hazırlanmış bulunan plânların hedeflerin ve politikaların plânlandığı şekilde yürütülüp yürütülmediği hakkında yönetime bilgi ulaştırılan sistemli çabalardır.

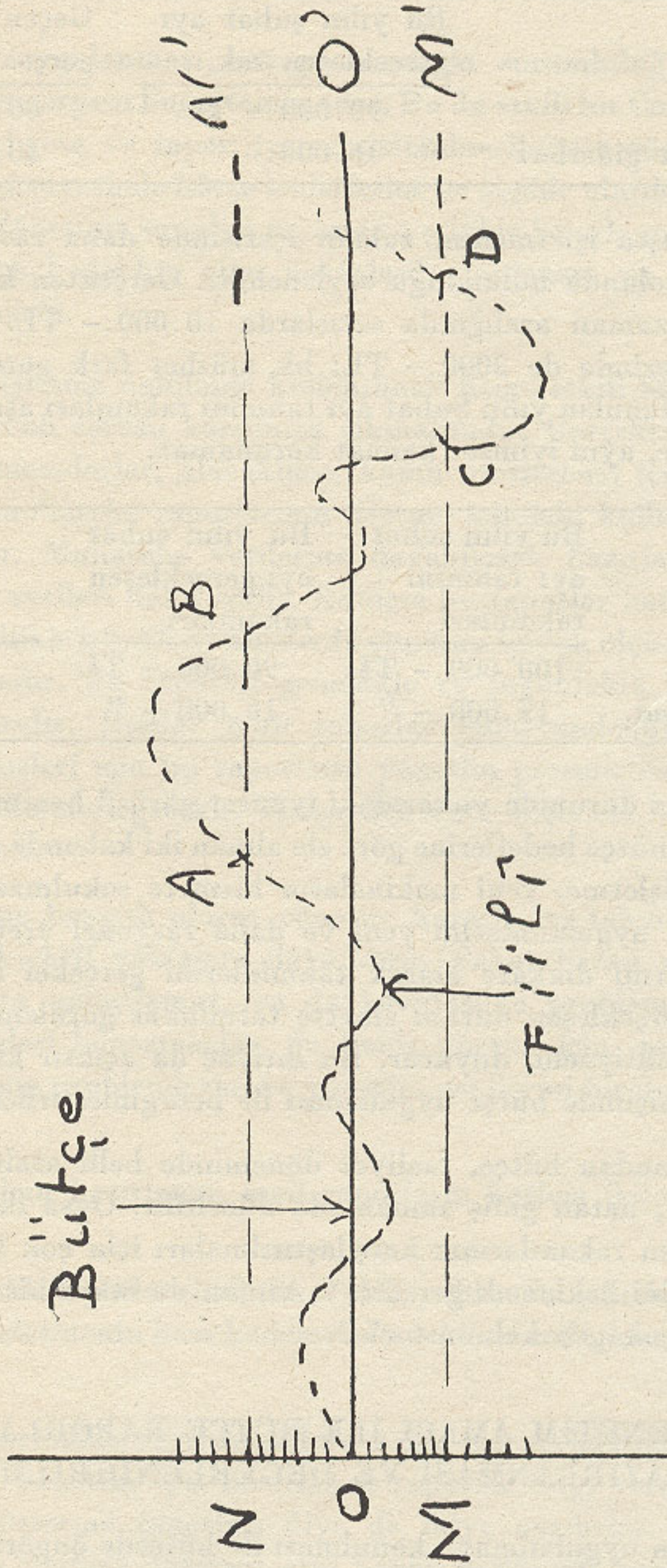
Kontrol bir anlamda ölçme demektir. Ölçü için bütçe bir ölçüt teşkil eder. Kendi başına bütçe denetim sağlamaz. Ama o bu amaç için kullanılır. Tam (genel) bütçe anlayışı özellikle denetime elverişlidir. Fiilî durumla tahminlerin mukayesesi ve ölçülmesi, kontrolde açıklık ve anlamlılık sağlar. Yani şu tesbitler ışığında kontrol yapılır.

- a) Fiili rakamlar
- b) Bütçe rakamları
- c) a ile b'nin farkı.

Uygulamanın yüzde yüz tahminlerle aynı olacağı düşünülmemeyeceğine göre belli oranlar dahilinde a ile b arasında lehte ya da aleyhte farklar meydana gelecektir. Bu farklar yönetimce kabul edilebilir sınırları aşmadıkça üzerlerinde durulmaz. Hiç olmazsa üst kademelerde durulmaz. Fakat söz konusu sapmalar tolerans sınırlarını aşarsa yönetim bu noktalar üzerinde tutuzlukla durur. Şu halde gerçekleşen rakamların, tahmini (bütçe) rakamlardan belli ölçülerde ayrıldığı istisnai durumlarda yüksek yönetim organı gereken kontrol faaliyetine girişecektir. Buna istisna yolu ile kontrol denir. Aksi takdirde, yönetim her sapma halini dikkate alacak olursa ayrıntılar içerisinde boğulur ve kendi asıl yönetim görevini yerine getiremez. Bu durum aşağıdaki basit diyagramda daha belirgin hale getirilmiştir (Şekil: 1).

Diyagramdaki $0-0'$ yatay hattı tahmini durumu, ona paralel $N-N'$ hattı tahmini limitin aşıldığı ve $M-M'$ hattı ise aynı limitin altında kalınabilecek sınırı, göstermektedir. Yani, $N-N'$ ile $M-M'$ arası sapmalarda kabul edilebilir sahayı (tolerans sahasını) göstermektedir. Şu halde yönetim bu sahanın dışına fiilen çıkılan $A-B$ ve $C-D$ aralıklarındaki sapmalara özel bir dikkat göstererecek ve kontrol görevini özellikle buralarda yoğunlaştıracaktır.

Kontrol amacı ile sadece birbirini izleyen iki dönemin fiilî rakamlarından yararlanılsa aynı açıklığı görme imkânı elde edilemez.



Şekil: 1

Şu örneği ele alalım:

	Bu yılın şubat ayı gerçekleşen rak.	Geçen yılın şubat ayı gerçekleşen rak.
Satışlar	90.000.- TL.	80.000.- TL.
Direkt işçilik giderleri	16.000.- "	18.000.- "

İlk bakışta işletmenin, zaman içerisinde daha rasyonel çalıştığı ve gelişme yolunda bulunduğu söylenebilir. Gerçekten karşılaştırmaya esas alınan zaman aralığında satışlarda 10.000.- TL. lık ve direkt işçilik giderlerinde de 2000.- TL; lık müsbet fark görülüyor. Ancak içerisinde bulunan yılın Şubat ayı tahmini rakamları aşağıdaki şekilde kabul edilirse, aynı iyimser kanaat korunamaz.

	Bu yılın şubat ay tahmini rakamları	Bu yılın şubat ay gerçekleşen rakamları	Fark
Satışlar	100.000.- TL.	90.000.- TL	10.000.-TL*
Direkt işç. gid.	15.000.- "	16.000.- "	1.000.- " *

Bu ikinci durumda yukarıdaki iyimser görüşü benimsemeye imkân yoktur. Zira bütçe hedeflerine göre ele alınan iki kalemede aleyhte farklar belirmiştir. İşletme, yeni makinaların hizmete sokulmasını, yeni satış tekniklerinin uygulanmasını yeni ve daha rasyonel üretim usullerinin uygulanmalarını dikkate alarak tahminlerini gerçekçi bir yaklaşımla yapmışsa, gerçekleşen durum elbette tatminkâr görülemez ve dikkatli bir denetim ihtiyacını duyurur. Bu ihtiyaç da açıktır ki, en çabuk ve en anlaşılır biçimde bütçe uygulaması ile belirginleştirilebilir.

Diğer yandan bütçe, faaliyet döneminde belli aralıklarla kontrol imkânı verir; hatalı gidiş zamanında düzeltilir. Oysa iki yılın mutlak ve gerçekleşen rakamlarının karşılaştırılmaları için çok kere bütün bir yılın geçmesini beklemek gerektirir. O zaman da etkin bir denetimin yapılmasında çok geç kalınmış olur.

2- DENETİM AMACI İLE BÜTÇE RAPORLARININ HAZIRLANMASI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Bütçenin uygulanmaya konulması ile bütçede öngörülen hedeflerin gerçekleştirilmesine yönelinir. Bu devamlı bir gayret gerektirir. Böyle

(*) Burada ve devam eden sayfalarda rakamlar üzerindeki çarpı işareti aleyhteki farkları göstermektedir.

bir gayret gösterilmez ise bütçenin hazırlanması için harcanan emekler boşa gider.

Bütçenin uygulanması hat personelinin sorumluluğu altındadır. Yüksek yönetim organı bunu temin eder. Bu da etkili bir Communication sisteminin varlığına ve rapor verme sistemine ihtiyaç gösterir. Bu iki sistemin işleyişi sayesinde bütçe hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığı hakkında fikir edinilir. Yönetime sunulan raporlar o şekilde hazırlanmış olmalıdır ki, dikkat derhal aleyhte olan noktalarda toplansın ve hemen telâfi yoluna gidilebilsin.

Şu halde işletme dahilinde kullanılmak üzere etkili bütçe raporları nasıl hazırlanmalı sorusu karşımıza çıkmaktadır. Gerçekten işletmenin dış ilişkileri (hissedarlar, alacaklılar, kamu otoriteleri) için hazırlanan her zamanki muhasebe raporlarının işletme içindeki kullanılabilirlik dereceleri sınırlıdır. Muhasebe verilerine dayanılarak hazırlanan raporlara nadiren bütçe verileri dahil edilir. Edilirse bu raporlar hariç için kullanılmazlar. Özellikle büyük işletmelerde yönetim büyük ölçüde icraatında raporlara dayanır. Bu raporlar genellikle ve çoğunlukla muhasebe ve bütçe raporlarıdır. Bunlar mali raporlar cümlesindedir. Yönetime faydalı olabilmeleri için bu raporların yönetim personeline anlamlı bir şekilde iletilebilmeleri gerekir. Herşeyden önce biçimsel haberleşmenin gereği de budur.

Haberleşme başarılı olursa yönetim kararlarını tahmin ve önsezi-lerin yerine objektif vak'alara dayandırır. Fakat bazan malî raporlar yöneticilerce ya anlaşılabilir, ya da karşılaşılan problemleri çözmeye yarımacak verileri kapsamazlar. Şu halde yönetim için rapor hazırlayanlar yönetimin problemlerini ve yönetim usullerini bir dereceye kadar bilmelidirler.

Yönetim için hazırlanan malî raporların başlıca ikiye ayrıldıkları görülür.

1) Periyodik raporlar (haftalık, aylık, yıllık): Bu gibi dahili raporlar, en iyi şekilde işletmenin bazı kademelerindeki sorumlu kimselerce hazırlanırlar.

2) Özel durumlar veya koşullara bağlı olarak hazırlanan özel raporlar. Ayrıca yönetim için hazırlanan raporlar bilgi verme ve başarı durumlarını gösterme raporları diye de ikiye ayrılırlar. Bilgi verme raporu, verilen üniteye endirekt etki yapan malûmatı kapsarlar. Dolayısı ile bu raporlar tarihî bilgi vererek gelecek plânların hazırlanmasının sıhhatli olmalarını sağlarlar. İkinci olarak gelecek faaliyetler için mali sonuçların ne olabileceğini gösterirler. Bu gibi raporlar ileriye dönük

ve bütçeyi ilgilendiren gelir ve masraf fonksiyonlarının yapılmasına yardım ederler. Böyle bir rapor genellikle bir plânın kabulünü ya da reddini gerektirir.

Diğer yandan bu raporlar hali hazır işlemlerin kontrolü ile ulaşılacak başarı derecesini gösterirler.

Görüldüğü gibi bu gibi raporlar örgütteki sorumluluğun ne olduğunu göstermeye geniş ölçüde yardım ederler. Açıktır ki bu raporların anlamlı bir şekilde yorumlanmaları işletme hedeflerine ve bazı kıstasların varlığına göre yapılabilecektir. Raporlar hazırlanırken ve yorumlanırken şu hususlar ağırlık gösterir. Rapor;

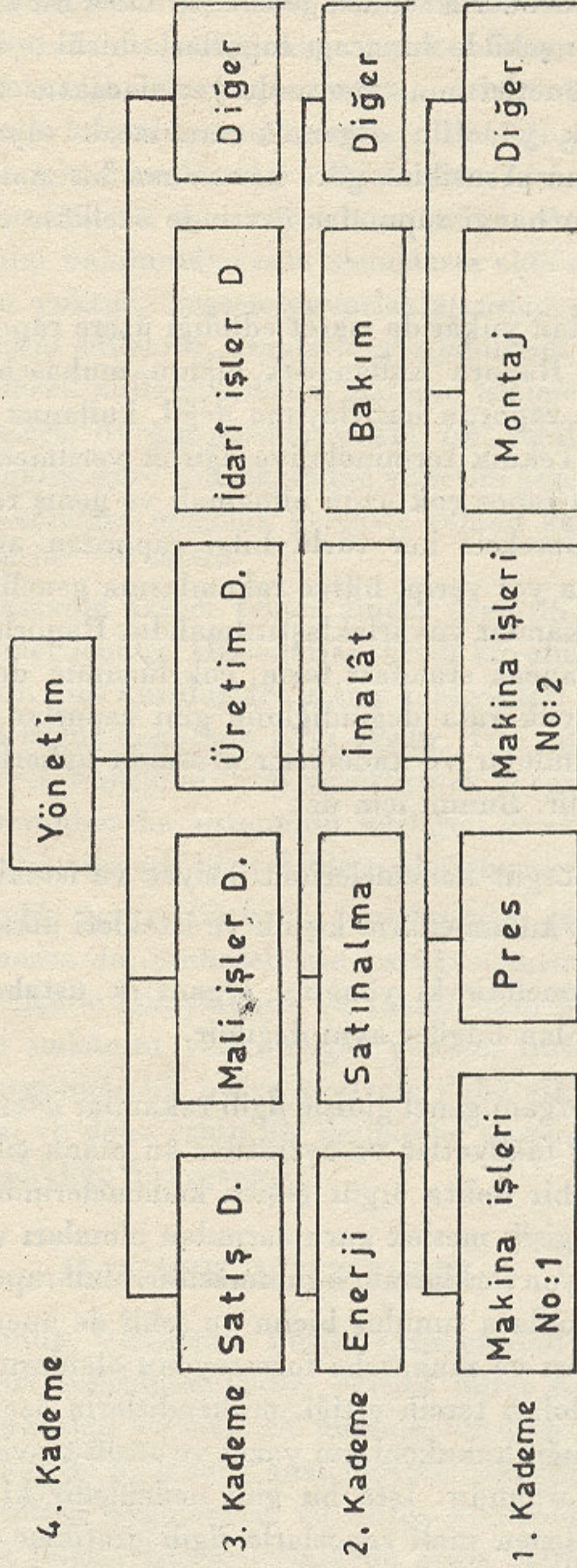
- Örgüt bünyesi ile tutarlılık göstermeli,
- Gerektiğinde istisna ilkesine yer verilmeli,
- Sade ve anlaşılır olmalı,
- Sadece gerekli bilgiyi havi bulunmalı,
- Kullanılacak olanın kişiliğine uygun olmalı,
- Ne maksat için hazırlanmış ise o maksat iyi belirtilmeli ve rapordan anlaşılmalı,
- Doğru olmalı,
- Çabuk hazırlanmalı ve kısa zamanda sunulmalı,
- Yardımcı ve yapıcı bir üslup ve tonda olmalı, pek gerekmiyor ise tenkid yoluna gitmemeli,
- Standard olmalı,
- Verilerin değerlendirilmesinin yapılabileceği kıstasları havi olmalı.

Gerçekten malî raporlar ve bu arada bütçe raporları örgütün kademe ve dairelerine göre verilirse kontrol sistemi daha iyi kurulmuş olur. Başarı raporları özellikle örgütün her alt kademesince bağlı bulunduğu üst kademeye sunulur.

Bu raporlar o şekilde hazırlanmalıdır ki, leh ve aleyhteki başarı derecelerinin kaynağı hemen tesbit edilebilsin. Keza raporlarda özetler olmalı ve istisna prensibine göre hazırlanmalı. Örgüt kademeleri bakımından raporlar, alt kademelerde daha ayrıntılı olmak üzere yukarı kademelere çıkıldıkça genel bir nitelik gösterir. Bu da çok normaldir, zira yönetim organı ayrıntılar üzerinde değil genel durumları göz önüne alarak ileriye ait kararlar verecektir. Meseleyi, daha somut bir vaziyette belirtmek için aşağıdaki basitleştirilmiş örgüt resmi yapısında hazırlanan bütçe raporuna bakalım (Şekil: 2).

Yukarıdaki örgüt şemasında hazırlanacak bütçe raporlarına esas olmak üzere, 2 no.lu makina işlemlerini ele alalım. Orada hazırlanacak

A. İşletmesinin kısmi şeması



Şekil: 2

raporda hangi kalemlerin yer alacağı aşağıdaki tabloda yer almış bulunmaktadır. Bu kalemlerin sonucu genelleştirilerek bir kalem halinde diğer işyerlerinin aynı şekilde sunacağı raporlarla birlikte bağlı buldukları imalât şubesi yöneticisinin raporunda yer alacaktır. Bu şekildeki genelleştirme yüksek yönetim organına sunulacak rapora kadar devam edecektir. İstisna prensibine göre hazırlanan bu malî raporlarda kademeler yönünden hangi sapmalar üzerinde özellikle durulacağı raporda gösterilmiştir.

Diğer yandan yukarıda işaret edildiği üzere raporlar basit ve anlaşılır olmalıdır. Raporu kullanacak olanın muhasebeci olamayacağını unutmamak ve raporun hazırlayana değil, kullanıcı için olduğunu bilmek lâzımdır. Teknik terminolojiye ağırlık verilmemeli, başlıklar açık olmalıdır. Keza rapor çok uzun olmamalı ve geniş rakamlı tablolardan sakınmalıdır. Gereksiz her türlü bilgi rapordan atılmalıdır. Örneğin bütçe farklarına yer verip, bütçe rakamlarına genellikle yer verilmeyebilir. Ayrıca rakamlar yuvarlaklaştırılmalıdır. Raporlar zaman içerisinde islah edilmeli, ancak standart form, çok lüzumlu değilse değiştirilmelidir. Yine yukarıda değindiğimiz gibi raporlar kullanıcıya uygun olmalıdır. Sorumlular ve kademeler arasında haberleşme sağlanmasına yardım etmelidir. Bunun için de;

- a) Çeşitli örgüt kademelerinin ihtiyaç ve isteklerine hitap etmeli,
- b) Başlıca kullanıcıların kişilik ve istekleri dikkate alınmalıdır.

Yani bilinmelidir ki yönetim organı ile ustabaşının sorumluluğu ve ihtiyaçları olan bilgiler aynı değildir.

Yönetim organı genel gidişle ilgili rakamlar isterken kademeler alta indikçe günlük faaliyetler ve ayrıntılar ön plâna çıkar. Unutulmaması gereken diğer bir nokta örgüt çeşitli kademelerinde yer alan yönetici elemanların değişik meslek guruplarından olmaları ve dolayısı ile aralarında formasyon farklarının bulunmasıdır. Malî raporları yorumlamada bu raporların onlara sunulmuş biçim ve şekli de önem gösterir. Örneğin hesap uzmanları ve muhasebe formasyonu olanların, ayrıntılı verilerin yer aldığı tabloları tercih ettiği, mühendislerin özet bilgiler ve grafiklerden hoşlandığı, hukukçuların yazılı ve sözlü tasvirî bilgiler istedikleri bilinen hususlardandır. İşte bu gibi nedenledir ki, çok kere tablolar halinde düzenlenen malî raporlarla ilgili grafikler de çizilir. Keza bu raporların gerekli görüldüğü hallerde yazılı ve sözlü izahatları yapılarak anlamları onları kullanacaklar için açıklığa kavuşturulmaya çalışılır.

Raporlarla ilgili olarak değinmek istediğimiz diğer iki önemli nokta; raporların *zamanında* ilgili makamlara verilebilmesi ve raporların ceza-

landırıcı, cesaret kırıcı karakterde değil; yapıcı, ilham verici, uyarıcı ve bir işbirliği atmosferinde hataların düzeltilmesine imkân verici nitelikte hazırlanmaları lâzım geldiği hususlarıdır. Önemleri aslında pek açık olan bu iki noktanın uzun boylu izahı gerekmez. Ancak zamanında rapor verme üzerinde kısaca durmak gerekir. Bilindiği gibi malî raporlar iki amaca hizmet için hazırlanırlar. Bunlardan biri örgüt içerisinde yönetim gereklerine hizmet için rapor tanzimidir. Bu tip raporların, gerçekleşen rakamlar bakımından tam sonuçların elde edilmelerini beklemek zorunluluğu yoktur. Esasen yuvarlaklaştırılan rakamlar gerçek durummuş gibi kabul edilebilir, oranlarla ayrılabilir gibi iseler rapor tanziminde veri olarak kullanılabilirler. Aslında işlemlerin sonuna yaklaşırken gerçekleşecek durum kesine yakın bir şekilde saptanabilir. Kararlar da genel gidişe göre alınacağından yönetim gerekleri için kuruluşuna kesin rakamlara ulaşmak gereksiz zaman kaybına ve raporların geciktirilmelerine yol açar.

Rapor hazırlamanın ikinci temel amacı örgütün dış ilişkilerinin yürütülmesine hizmet içindir. Hissedarlar, kredi kuruluşları, kamu oyu, kamu otoriteleri vb. gibi kuruluşlar işletme faaliyetleri ile ilgili bulacakları için onlara örgüt hakkında bilgi verilir. İşte bu amaçla hazırlanacak raporlar gerçek durumları tam aksettirmek zorundadırlar. Onun için de sağlam bir muhasebe sisteminin varlığını gerektirirler. Zira bize kesin rakamları en sıhhatli bir şekilde muhasebe verecektir.

Her ne kadar bir örgütte bütçenin hazırlanması muhasebenin varlığını zorunlu kılmazsa da, muhasebenin varlığı açıktır ki bütçe hazırlanmasını, büyük ölçüde kolaylaştırır ve tahminlerin gerçeğe en yakın biçimde yapılması imkânını verir. Diğer yandan bütçe hazırlanması uygulanması ve tatminkâr bir bütçe kontrolü daha etkin bir örgüt yapısı kurma gereğini ve daha etkin bir muhasebe sisteminin kurulup işletilmesi yararını açıklığa kavuşturur.

II- FARK ANALİZLERİ

Bu başlık altında, işletmenin bütün faaliyet dallarını kapsamına alan bir fark analizi anlaşılmalıdır. Verilen bütçe özetlerine paralel sahalardaki fark analizleri özellikle ele alınmış, bir de bunlara ek olarak imalât genel giderleri ile ilgili fark analizleri eklenmiştir. Diğer yönden bütçe hazırlama, bütçe uygulaması ve bütçe kontrolü sadece imalât işletmelerinin değil ticaret işletmelerinin de geniş olarak kullandıkları usul ve teknikler oldukları halde bu makalenin kapsamı dışında tutulmuşlardır.

Bütçe kontrolü dendiği zaman, tahmini bütçe rakamları ile gerçekleşen rakamlar arasındaki leh ve aleyhte görünen sapmaları tesbit etmek

ve istisna ilkesine göre sapmaların nedenlerini bulup yönetim bakımından gereken tedbirleri zaman kaybetmeden almak anlaşılmalıdır. Açık-
tır ki sadece sapmaları tesbit etmek yetmez. Gerçek nedenlerin açığa
çıkartılması önemlidir. Bunun için de ek tahlillerin yapılması zorunludur.
O halde bu ek tahlilleri yapmak için yeterli ve gerekli verilere sahip
olmak tahlilleri gelişi güzel değil, bir takım varsayımlar ışığı altında
yapmak ve nihayet tahlillerle varılacak sonuçların kullanışlılık dere-
celerini gözden uzak tutmamak lâzımdır. Başta bir deyişle sonuçlar
yönetim bakımından kullanılamayacak ise, söz konusu fark analizlerine
girişmek pek anlamlı olmayacaktır.

Rakamlı örneklerle, üzerinde durduğumuz fark analizleri konusunu
ele aldığımız A işletmesinin faaliyetleri bakımından daha somut hale
getirelim.

A işletmesinin yönetimi Ocak 19... ayına ait aşağıdaki özet satış
raporunu almış olsun:

Yekûn Satış Şubeleri

		No: 1	No: 2	No: 3
Bütçe (tah.) TL.	1.100.000	500.000	200.000	400.000
Fiilî	1.082.400	481.500	198.800	402.100
	17.600*	18.500*	1.200*	2.100

İstisna prensibine göre yöneticinin dikkati 17.600*.-TL. ile
18.500*.-TL. ye çevrilecektir. Bu sonuncu, No. 1 sat. şub. den gelmiş-
tir. Araştırma daha da yoğunlaştırılınca şu görülüyor:

1 No.lu Satış Şubesinin Özet Satış Raporu

Ürün Türleri

	Yekûn	M	N
Bütçe	500.000	200.000	300.000
Fiilî	481.500	182.000	299.500
Fark	18.500*	18.000*	500*

Hastalığın M ürününde olduğu görülüyor. Bununla ilgili tahlil
daha da derinleştirilince yönetim şu rakamlara ulaşıyor:

Satışların Tahlili

1 No. lu Satış Şubesi M. Ürünü Ocak 19.... için Durum

	Miktar (Birim)	Ortalama birim saf. fi.	Yekûn Satışlar
Büt. Tahm.	40.000	5.00	200.000
Fiili	35.000	5.20	182.000
Fark	5.000*	.20 TL.	18.000*

a) *Y.Y.O.'ca kabul edilen (aleyhte):*

Görülüyor ki satış fiyatı daha yüksek tesbit edilmiş olmasına rağmen 18.000 aleyhte fark 5.000 birim planlanandan az satıldığından ileri geliyor.

Bu iki faktörü dikkate aldığımızda, sonuç üzerindeki etkilerini sırası ile önce birini, sonra diğerini sabit tutarak gösterebiliriz.

a) *Satış Fiyatı Sabit:*

Fiili satış × Bütçe satış fiyatı	35.000 × 5 = 175.000
Tah. × " " "	40.000 × 5 = 200.000
Yani (40.000—35.000) × 5 =	25.000
Satış fiyatı faktörünün rolü, yani	

b) *Satış Miktarı Sabit*

Fiili satış × fiili sat. f.	35.000 × 5.20 = 182.000
Fiili satış × but sat. f.	35.000 × 5.00 = 175.000
Yani 35.000 (5.20—5.00) =	7.000

Miktarın ortaya koyduğu 25.000 TL. lik aleyhteki fark, satış fiyatı ile 7.000 TL. lik kadar telâfi edilmiştir. Fakat satış fiyatı düşük olsa idi belki satış daha çok olabilecekti. Şu halde yorumda dikkatli davranmalı. Anlaşılacağı üzere piyasa ve talep etüdleri ile ilgili veriler elde edilmeden kesin bir şey söylenemez.

Kâr konusundaki farklar hakkında yapılan tahlil:

Fiili (gerçekleşen) kârla tahmini kâr arasındaki farkın (bir zaman aralığında) bilinmesi yönetim için son derece önemlidir. Durumu aydınlatacak analizlerin yapılması gerekir. Zira örgütün başarı derecesini ölçmek ve anlamak söz konusudur.

Kâr ve Zarar Verileri ile İlgili Özet

	Fiili	But	Fark
Satışlar (birim)	90.000	100.000	
Birim sat. fi.	2.02 TL	2.00 TL	
Yek sat.	181.800	200.000	18.200*
(a) Sat. mik. maliyeti	129.330	140.200	
Diğer gid.	1.500		
Yek. Maliyet	130.830	140.200	9.370
Birim maliyeti	1.454	1.402	
G. S. Kâr eksi	50.970	59.800	8.830*
Dağıtım mas.	28.000	25.000	3.000
İdarî mas.	14.670	15.000	330
Net kâr	8.300	19.800	11.500*

(a) Satılan Ürünlerin Maliyeti:

	Fiili	Bütçe
İlk envanter		
Birim	10.000	10.000
Değeri	14.130-	14.200-
(b) Üretilen mallar		
Birim	87.500	100.000
Değeri	126.000-	140.000-
Satılabilecek mal.		
Birim	97.500	110.000
Değeri	140.130	154.200
Son stok		
Birim	7.500	10.000
Birim maliyeti	1.44	1.40
Değeri	10.800	14.000
Satılan malın maliyeti		
Birim	90.000	100.000
Birim maliyeti	1.437	1.402
Değeri	129.330	140.200

(b) İmal Edilen Ürünlerin Maliyeti ile İlgili Veriler :

	Fiili	Bütçe	
Üretilen birim sayısı	87.500	100.000	
Ham Mad.			
Birim (2 bin ham mad- de 1 birim mamul)	176.000	200.000	
Ortal. bir. mal. TL.	.224	.20	
Yek. ham. md. mal.	39.424	40.000	576.-TL.
Direct işçilik			
ürün birim. düş.			
direkt işçi/saat	35.357	40.000	
Ortala. ücret had.	1.96	2.00	
Yek. direct iş mal.	69.300	80.000	10.700.-

İmalât genel giderleri (Standart direkt işgücü/saat esas alınarak)

	Fiili	Bütçe
St. Saat	35.000	40.000
St. saate düşen imalât		
gen, gid. haddi	.50 TL.	.50 TL,
İmalât gen. gid. bütçe		
karşılıkları	17.500	20.000
Birim maliyeti	1.443	1.40

Satışlardaki Değişmelerin Analizi

Yukarıda görülen satışlardaki 18.200 TL. lık aleyhteki farkın iki ana faktöre göre analizi

a) Satış hacminin değişmesi

Fiili satış × Bütçe satış	(90.000 × 2)	=	180.000
Büt. satış × Bütçe satış	(100.000 × 2)	=	200.000

b) Satış fiyatının değişmesi

Fiili satış × Fiili sat. f.	(90.000 × 2.02)	=	181.800
Fiili satış × bütçe sat. f.	(90.000 × 200)	=	180.000
			1.800

Yekûn fark

18.200-

G. Safi Kârdaki değişmenin Analizi

G. S. Kârda 8.830 TL. lık aleyhte bir fark vardı. Bu fark şu faktörlerden ileri gelebilir.

mişti. Bu da açıktı, zira üretim hacmi 12.500 ünite tahminden daha azdı. Buradaki analizde bir öncekine benzemektedir.

Ücret hadleri ile ilgili farklar :

Tahmini ücret had. - Fiili ücret had) × Direkt işgücü saat	
(2.000—1.96) × 35.357	1.414—TL.
İşgücü (saat) farkı	
Tahmini saat-fiili saat) × Tahmini ücret haddi	
(40.000—35.357) × 2.—	9.286
Yekûn direkt iş güc. farkı	<u>10.700 TL.</u>

Bu analiz ücret haddi farkını ortaya koyuyor, fakat miktar (valum) farkı ile işgücünün etkinliği konusunu ayırmıyor. Yekûn değişimde 3 önemli faktörün rolü şu tarzda açığa çıkarılabilir:

Miktar farkı (fiili üretim hacmi plânlanandan daha az olduğuna göre işgücü kullanımında da farkı vardır)

Tahmini işgücü kullanımı

$$(40.000 \text{ direkt işgücü/saat} \times 2) \quad 80.000 \text{ TL}$$

87.500 birimi üretmek için kullanılması gereken işgücü

$$(87.500 \times 4 \times 2.—) \quad 20.000$$

1 birim için .4 saat çalışıldığı kabul edilerek

$$10.000.—\text{TL.}$$

Tahmini ücret haddi ile fiilen kullanılan

$$\text{işgücü/saat } 25.357 \times 2 \quad 70.714 \quad 714.—*$$

Ücret hadlerinin ortaya koyduğu fark

$$1.414.—$$

Yekûn direkt işgücü farkı

$$\underline{\underline{10.700.—}}$$

İmalât genel giderlerinin analizi

(Standart direkt işgücü/saat tutarı esas alınarak):

	Fiili	Tahmini
Üretimde St. dır. İşg. Saat	35.000	40.000
İmalât genel gid. haddi	.50 TL.	.50 TL
İmalât gen. git. bütçe karşılıkları	10.500.—”	20.000.—
Birim maliyeti	1.44	
Fiili imalat gen. gid.	19.000.—	
Maliyetlere fiili tutarlarından az yüklenen işgücü gid.	<u>1.500*</u>	

Ham mad. Fiat farkı	
Büt. fiyatı, eksi fiili fiyat kere	
Ham madde (kullanılan)	
$(20-.224) \times 176.000$	4.224*
Ham mad. miktarındaki değişme (fark)	
Büt. birim sayısı, eksi fiili birim sayısı kadar büt. fiyatı	
$(200.000 - 176.000) \times .20$	4.800
	<u>576 TL.</u>

Ham madde fiyat farkını ortaya koyan 576 TL.

Ham madde miktar farkı ile ham mad. kullanımındaki etkinliği ortaya koymuyor. Halbuki realist bir değerlendirme için etkinlik durumun da ortaya konması gereklidir.

Bunun için;

Miktar farkı

(Fiili üretim plânlanandan az)

Bütçe ham mad. kullanımı $(200.000 \text{ birim} \times 20)$ 40.000

87.500 birim mal yapmak için kullanılması gerekli

ham mad. değeri:

$$(87.500 \times 2 \times \text{TL}.20) \quad \begin{array}{r} 35.000 \\ \hline 5.000 \\ \hline \hline \end{array}$$

Ham md. kullanım farkı (etkinlik)

87.500 birim üretimde bulunmak için

kullanılacak ham madde:

$$(87.500 \times 2 \times \text{TL}.20) = 35.000 \text{ TL.}$$

Tahmini fiyatla fiilen kullanılan ham madde:

$$(176.000 \times \text{TL}.20) \quad \begin{array}{r} 35.200 \\ \hline \end{array}$$

Ham madde fiyat farkı

200*TL,

Büt. fiyat, eksi fiili fiyat kadar

Ham mad. birim (kullanılan)

$$(\text{TL}.20-.224) \times 176.000 \quad 4.224^*$$

Yekûn ham madde farkı

576

Son analiz ham madde kullanımının iyi olmadığını ortaya koyuyor, ve anlamlı olan da bu tür bir analizdir.

Direkt İşçiliklerdeki farkların analizi:

Daha önce direkt işçiliklerde 10.700.-TL. lehte bir fark saptan-

- 1) Satış fiyatlarındaki değişmeler
- 2) Satış bileşimindeki değişmeler
- 3) Satılan miktarlardaki değişmeler
- 4) Satılan malların satış maliyetlerindeki değişmeler

Tahlillerine gidersek;

Satış fiyatlarındaki fark	1.800.-
Hacim (miktar) değişmesinin satışlara ve satış maliyetlerine etkisi	
Fiili satış × Büt. sat. f. (90.000 × 2)	180.000
Fiili satış × Büt. sat. mali (90.000 × 1.402)	126.180
	<u>53.820</u>
Eksi bütçe G.S. kârı	59.800
	<u>5.980*</u>

Satış bileşimi farkı yok. Tek ürün bulunduğunu kabul ediyoruz.

Satılan malların satış maliyetlerindeki değişmeleri:

Fiili sat. × büt. mal (90.000 × 1.402)	126.180
Fiili sat. × fiili mal (90.000 × 1.454)	130.830
	<u>4.650*</u>
G. S. Kârdaki yekûn değişme	<u>8.830*</u>

5.980 TL. lık hacim değişmesinin K. S. kâra olan etkisi tahmini ve gerçekleşen 10.000 lik farkın etkisini ifade eder.

Bu miktar esasında iki faktörden ileri geliyor.

- 1) Satış hacmindeki fark (önceden hesaplandı) 20.000*TL.
- 2) Maliyetlerde düşme (daha az birim satılmış olmasından ötürü)

Tahmini sat × brüt mal. (100.000 × 1402)	140.200
Fiili satış. × büt. mal (90.000 × 1.402)	126.180
Miktar değişmesinin maliyeti	<u>14.020</u>
Yekûn değişme	5.980

Ham madde değişmelerinin analizi :

İlgili tabloda ham madde farkı ile ilgili lehte 576 TL. tesbit edilmiş idi. Bu rakam tek başına fazla birşey ifade etmez. Fiilen üretilen birim sayısı plânlanandan 12.500 daha azdır.

Bu konuda 576 TL. nin anlamlı olup olmadığını anlamak için aşağıdaki gibi bir analizin yapılabileceği düşünülebilir.

Aleyhte görülen 1.500* TL. fiilen maliyetlere yüklenen imalât genel giderleri ile imalât genel giderleri bütçe karşılıkları arasındaki farktır. Hemen işaret edelim ki, özellikle imalât genel giderleri ile ilgili analizin yapılması muhasebe verilerinin varlığına ve daha iyisi flexible bütçe uygulamasına yer verilmiş bulunmasına bağlıdır.

İmalât genel giderleri bütçe farkı:

$$20.000.- \quad 19.000.- \quad = \quad 1000.-\text{TL.}$$

Atıl zaman farkı (fiili direkt işgücü /saat = tahmini dir. İşg. saat)
× İmalât genel giderleri haddi.

$$35.357-40.000 = 4.643* \times .50 = 2.322.-*$$

İmalât genel giderlerindeki harcamaların etkinliği

$$(35.000-35.357) \times .50 = \quad 178*$$

$$\text{Şu halde yekûn sapma} \quad \underline{\underline{1500*}}$$

Meseleyi kolaylaştırmak için gereken veriler şu şekilde kaydedilir:

(1) Statik (planning) bütçe hedefi	20.000.-
(2) İmalât genel giderleri (standart saat yek. imalât gen. gid. had.)	17.500.-
(3) Fiili saat tutarı kadar, imalât genel giderleri haddi	17.678.-
(4) Fiilen yüklenen (imalâta) imâlat genel giderleri	19.000.-

Fark analizi

İmalât genel gid. bütçesi farkı ((1)-(4))	1.000
Atıl zaman farkı ((3)-(1))	2.322*
Etkinlik farkı ((2)-(3))	178*
Yekûn fark ((2)-(4))	<u><u>1.500*</u></u>

III- KÂRA GEÇİŞ ANALİZLERİ

Elde edilen gelirlerle, o gelirleri elde etmek için yapılan giderler arasındaki ilişki durumlarının anlaşılmasının önemi açıktır. Yapılan giderler (harcamalar) maliyetleri meydana getirdiğine ve maliyet tutarının üretilen ve dolayısı ile satışa konu olan mal hacmi ile bağlantısı gözönünde tutularak kâra geçiş analizlerine; maliyet, miktar (hacım) ve kâr analizleri de denmektedir. Konuyu esas kapsamı ile belirtmesi niteliğinden

ötürü bu ikinci başlık daha çok tercih edilmektedir. Maliyet ve gelir ilişkisini gösterdiğinden ve kâra geçiş noktasında maliyetlerle gelirlerin ipotetik de olsa birbirleriyle eşit hale geldiklerinden bazı türkçe kaynaklarda başabaş noktası, başabaş grafikleri ve başabaş analizleri deyimlerine de yer verilmiş bulunmaktadır.

Hemen belirtelim ki, kâra geçiş analizleri (KGA) ne gidilmeden de işletme bütçeleri hazırlanabilir, mükemmel şekilde uygulanmaya konabilir ve bütçe kontrolü yapılabilir. Ancak işletme bütçelerinin daha anlaşılır hale getirilmesinde KGA kolaylık sağlar. Keza yönetim organlarının diğer karar ve uygulamalarında da KGA'dan geniş ölçüde faydalanılır.

KGA.'nin bütçe ile olan yakın ilişkileri ve yönetime sağlayacağı çeşitli yararlar aşağıdaki sayfalarda açıkça belirmiş olduğundan burada tasviri şekilde ayrıca izah etmiyoruz. Şimdilik şu kadarını belirtelim ki, tahmini maliyet ve gelir rakamlarına dayanarak yapılan KGA ileriye dönük yönetim kararlarının alınmasında gerekli alternatifleri ortaya koyar. Şu halde tahmini rakamlara dayanarak KGA yapabilmek, sağlam bir bütçe sistemine ihtiyaç gösterir.

Gerçekleşmiş verileri kullanarak da KGA yapılır. Aslında bunlar daha tam ve daha sıhhatli analizlerdir. Ne var ki geleceğe ışık tutmaları realist olmak kaydı ile tahmini verilerle yapılan analizler derecesinde güvenilir olamazlar.

KGA. de masraf ayırımının saptanması çok önem gösterdiği için flexible bütçelerin varlığı özellikle yarar sağlar. Diğer yandan KGA bakımından masrafları kategorik olarak sabit ve değişken diye ikiye ayırmak da yetmez. Mikdar ve kapasite değişimi ışığı altında bu kategorik ayırımın ihtiyatla karşılanması gereği ve aynı ışık altında masraf değişikliğinin bir gerçek olduğu hususunun unutulmamasının lâzım geldiği bilinmelidir.

Kâra geçiş analizi, başlıca şu faktörlerin kâr üzerindeki etkisinin incelenmesini kendisine konu alır:

- a) Sabit masraflardaki değişme
- a) Değişken masraflardaki değişme
- c) Satış hacminin değişmesi
- d) Satış fiyatlarının değişmesi
- e) Satış bileşiminin değişmesi

İşletmeler yönünden bu kadar hayati konuları aydınlığa çıkarmayı amaçlayan KGA. nın önemi açıkça ortaya çıkıyor.

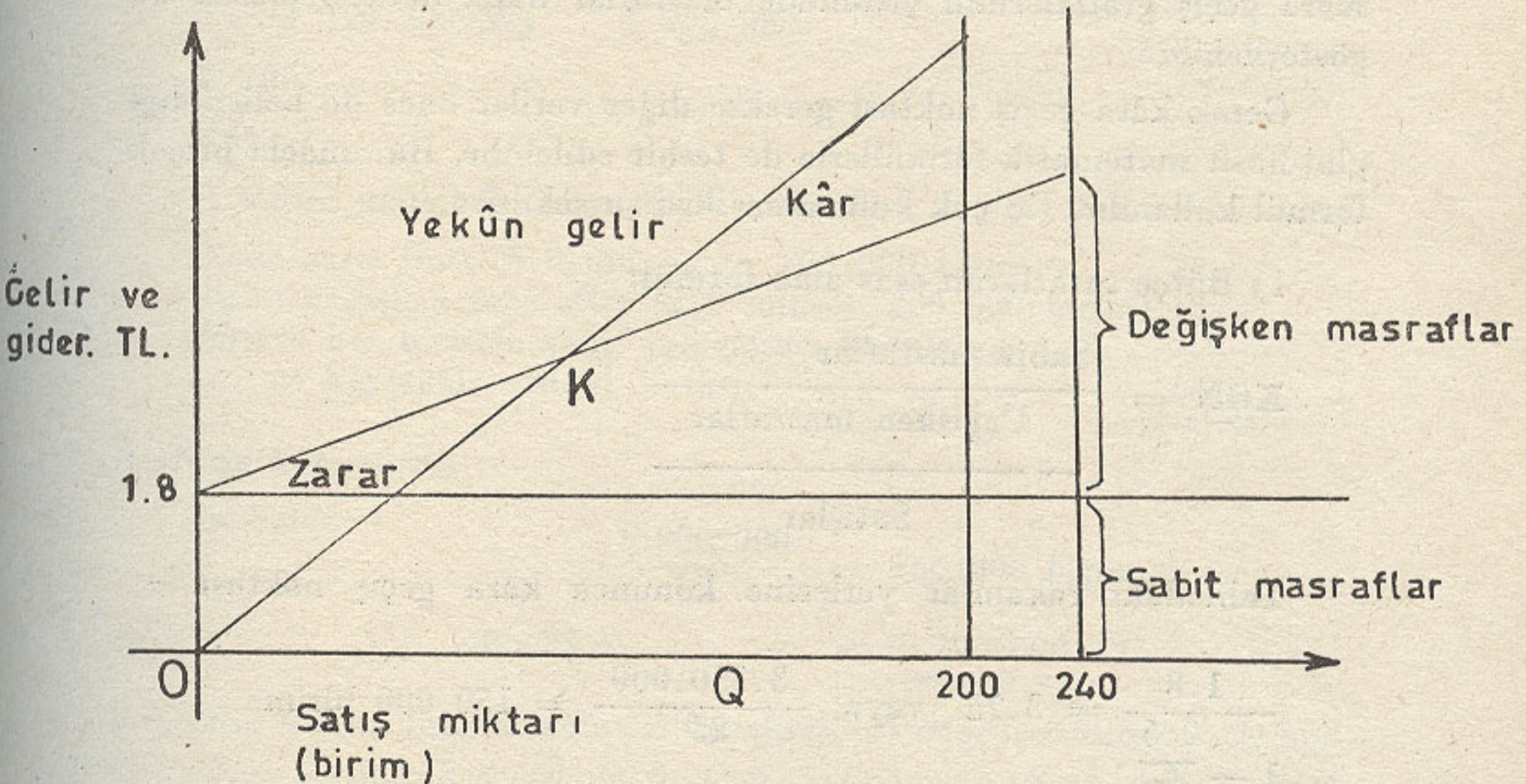
KGA. matematiksel bir tekniktir. Şu varki elde masraf ayırımı ile ilgili veriler olunca, grafik şeklinde çizilmesi konuyu daha iyi anlatmaktadır. Örneğin grafik çizimine esas olmak üzere A. işletmesi ile ilgili şu verileri ele alalım:

A. İşletmesinin Bütçe Rakamları :

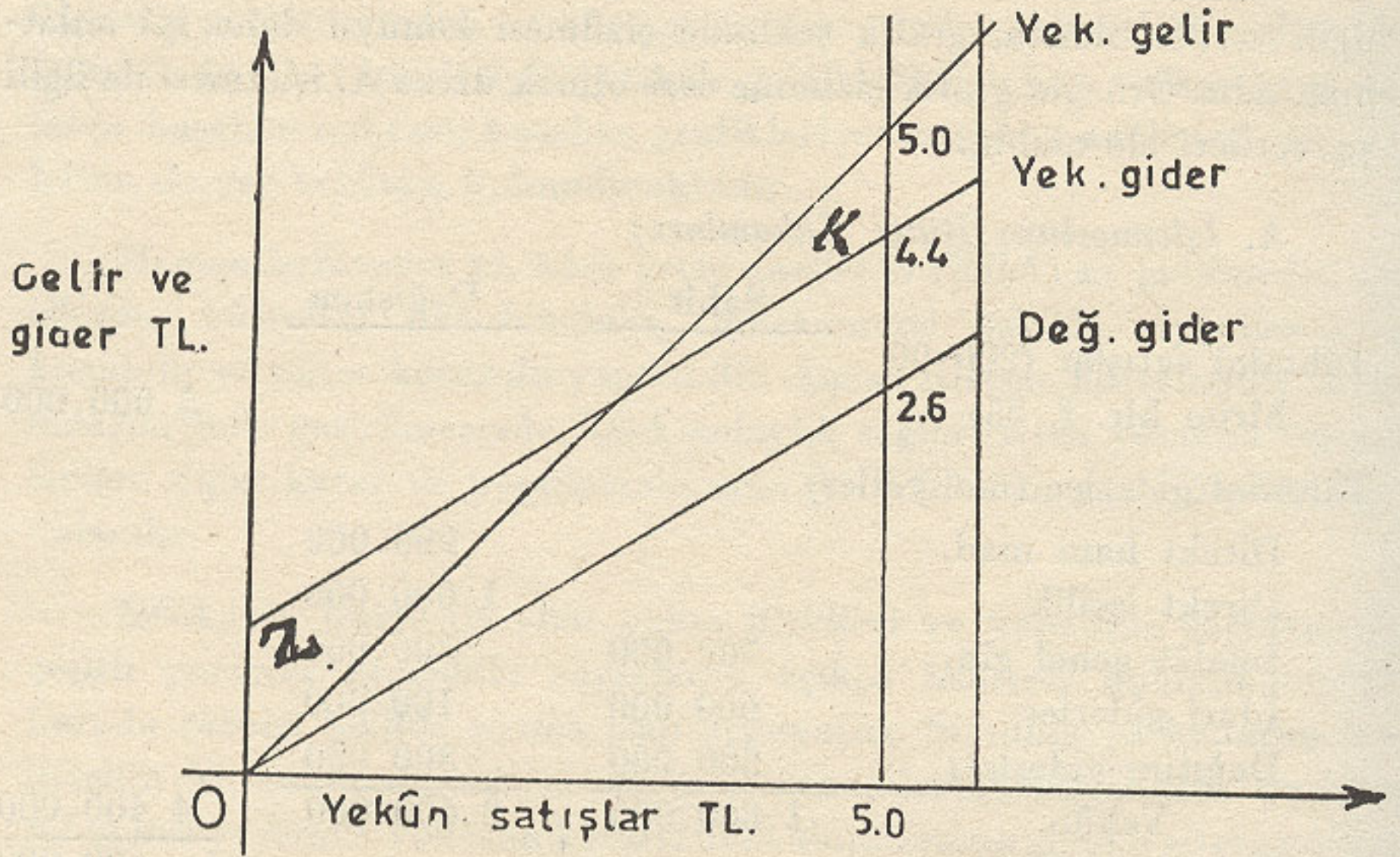
	<u>Sabit</u>	<u>Değişken</u>	
Tahmini satışlar (200.000 birim bir. f. 25)			5.000.000
Tahmini giderler (maliyetler)			
Direkt ham mad.		900.000	
Direkt işçilik		1.000.000	
İmalât genel gid.	700.000	300.000	
İdarî giderler	600.000	100.000	
Dağıtım giderleri	500.000	300.000	
Yekûn	<u>1.800.000</u>	<u>2.600.000</u>	<u>4.400.000</u>
Tahmini kâr			<u>600.000</u>

Bu verilere dayanarak kâra geçiş grafiğini çizelim (Şekil: 3) (Üretim kapasitesi 240.000 birim)

Toplam gelirlerle, toplam giderlerin kesiştiği K noktası kâra geçiş noktasıdır. Bütçe hedefi olan 200.000 ünite ile Q0 arası emniyet aralığıdır. Bu aralık büyüdükçe işletme kendisini rahat hisseder. Aynı verilere dayanarak aynı grafiği aşağıdaki şekilde de çizebiliriz (Şekil 4).



Şekil: 3



Şekil: 4

Yatay ekseninde fizik birim yerine ona tekabül eden değeri de gösterebiliriz. Burada önce değişken giderler çizilmiş sonra ona sabit masraflar ilâve edilerek yekûn giderlere varılmıştır. Zira kâra ulaşmadan önce değişik üretim seviyelerinde gelirlerden değişken masraflar çıktıktan sonra ne ölçüde sabit masrafların karşılanabildiğini göstermektedir. Kâra geçiş grafiklerinin çiziminde masraflar daha detaylı olarak da gösterilebilir:

Gerek kâra geçiş noktası gerekse diğer veriler önce de belirtildiği gibi basit matematik formüllerle de tesbit edilebilir. Bu amaçla birçok formül kullanılır. En çok kullanılan ikisi şu şekildedir:

1) Bütçe tutarlarını esas alan formül:

$$KGN = \frac{\text{Sabit masraflar}}{1 - \frac{\text{Değişken masraflar}}{\text{Satışlar}}}$$

Tablodaki rakamlar yerlerine konunca kâra geçiş noktası =

$$\frac{1.8}{1 - \frac{2.6}{5}} = 3.75 \quad \text{veya} \quad \frac{3.750.000}{25} = 150.000 \text{ birim}$$

KGA bakımından formülün anlaşılması zor değildir. Değişken masrafları satışlara bölmek, değişken masraf oranını (reşyosunu) verir. Örneğin yukarıdaki rakamları kullanarak bu reşyoyu bulalım:

$$2.5 \div 5.0 = 0.52$$

Yani değişken masraflar satışların % 52'sidir. Diğer bir ifade ile, satışlardan elde edilen beher TL. nin % 52'si değişken masrafları karşılayacaktır. Bu oranı (değişken masraf oranını) 1'den çıkarınca marjinal kâr reşyosu elde edilir.

$$(1-52) = .48$$

yani satışların % 48 hem sabit giderleri karşılayacak, hem de kârı ihtiva edecektir. Diğer bir deyişle satışlardan elde edilen beher TL'nin % 48'i sabit masrafları karşıladıktan sonra bir de kâr bırakacaktır. Kâra geçiş noktasında kâr sıfır olduğuna göre; sabit masraflar tutarını söz konusu marjinal kâr oranına (örnekte % 48'e) bölünce sabit masrafları karşılayacak satış haddine ulaşılabacaktır.

$$\text{Yani } 1.8 \text{ milyon} \div .48 = 3.75 \text{ milyon}$$

Sağlayı :

KGN satış tutarı		3.750.000
Eksi (—)		
Sabit masraflar	1.800.000.—	
Değişken M.		
(3.750.000x52)	1.950.000	
Yekûn		3.750.000
Kâr		Sıfır

2) Birim maliyetlerini esas alan formül:

Birim satış fiyatı (5.0 milyon ÷ 200.000 birim)	25.—
Birim değişken masraflar (2.6 mil. — 200.000 birim)	13.—
Satılan her birimin sabit masrafları karşılama ve kâr sağlamadaki katkısı	<u>12.—</u>

KGN'da kâr sıfırdır.

Şu halde

$$\frac{1.800.000}{12} = 150.000 \text{ birim}$$

$$\text{veya } 150.000 \times 25.— = \underline{\underline{3.750.000 \text{ TL.}}}$$

Pek tabii bunun (birim maliyeti formülünün) uygulanabilmesi tek mal üretiminde ya da çok çeşitli mal üretimi söz konusu ise her birine ayrı ayrı uygulanacaksa geçerlidir.

Ayrıca tekrar edelim ki, buraya kadar verilen izahat, kısa devrede geçerlidir ve dayanılan temel varsayımlar şunlardır:

- a) Masrafların ayırımı prensibi geçerlidir.
- b) Masraflar iki ana guruba ayrılır (sabit ve değişken)
- c) Sabit masraflar değişmez, daima sabit kalır
- d) Değişken masraflar hacımla düz orantılı olarak artar.
- e) Satış hacmi değiştikçe satış fiyatı sabit devam eder.
- f) Tek ürün vardır. Satış bileşimi söz konusu ise, bu bileşim sabit kalır
- g) Fiyatlar genel seviyesinde bir değişim söz konusu olmayacaktır.
- h) İşçi başına verim değişmeyecektir.
- i) Tam rekabet şartları geçerlidir.

KGA'nın yapılabilmesi için masraf ayırımı zorunludur. Fakat masrafları kategorik olarak sabit ve değişken diye ikiye ayırmak imkânı yoktur. Bazı masraf kategorilerinin hem sabit hem de değişken unsurlardan oluştuğu ve bunların ayırımının keyfilik payı taşıdığı bazı masrafların da yarı değişken özellik gösterdiği bilinmektedir. Sabit masrafların değişmezliği de tartışılabilir. Kısa dönemler için geçerli olan bu değişmezlik uzun vadede ve kapasite değiştirilmesi koşullarında söz konusu değildir. Değişken masraflar yönünden de dikkat edilmesi gereken noktalar vardır. Bilinen bir husus, üretim hacminin düşük seviyelerinde çoğunlukla rasyonellik sağlanamamasından ötürü ürün birimine düşen söz konusu gider payları yüksek olmakta, üretim seviyesi makul ölçülere ulaştırılınca da bu paylar tatminkâr görülecek bir seyir izlemektedir. Diğer yandan tam kapasiteye yaklaştıkça ve bu kapasite zorlandıkça azalan verimler kanunu işlemeğe başlayarak değişken masrafları tekrar yükseltmektedir. Yani değişken masrafların üretim hacmi ile düz orantılı olarak arttığı varsayımı belli koşulların varlığında geçerlidir.

İş hayatında eksik rekabet koşulları daha çok geçerli olduğundan fiyatlar genel seviyesinin değişebileceğini; satış hacmi arttırılınca satış fiyatlarının düşebileceği, işgücü verimliliğinin bir çok değişkenin fonksiyonu olarak keza değişebileceği ve nihayet satış bileşiminin (sales mix) aynı kalamayacağı hususları unutulmamalıdır.

Durum bu şekilde olunca denebilir ki, KGA'nın yapılabilmesi için masraf ayırımının makul geçerlilikte tesbiti ile yetinmekten başka yapacak şey yoktur. Masraf ayırımında iş adamları bir takım bilimsel usuller uyguladıkları gibi pratik yollarla da bu sorunu çözmeye gayret ederler, Diğer derslerde yer verilen masraf ayırımındaki bilimsel usullere ayrıca burada yer verilmemiştir. Pratik çözüm yolları cümlesinden

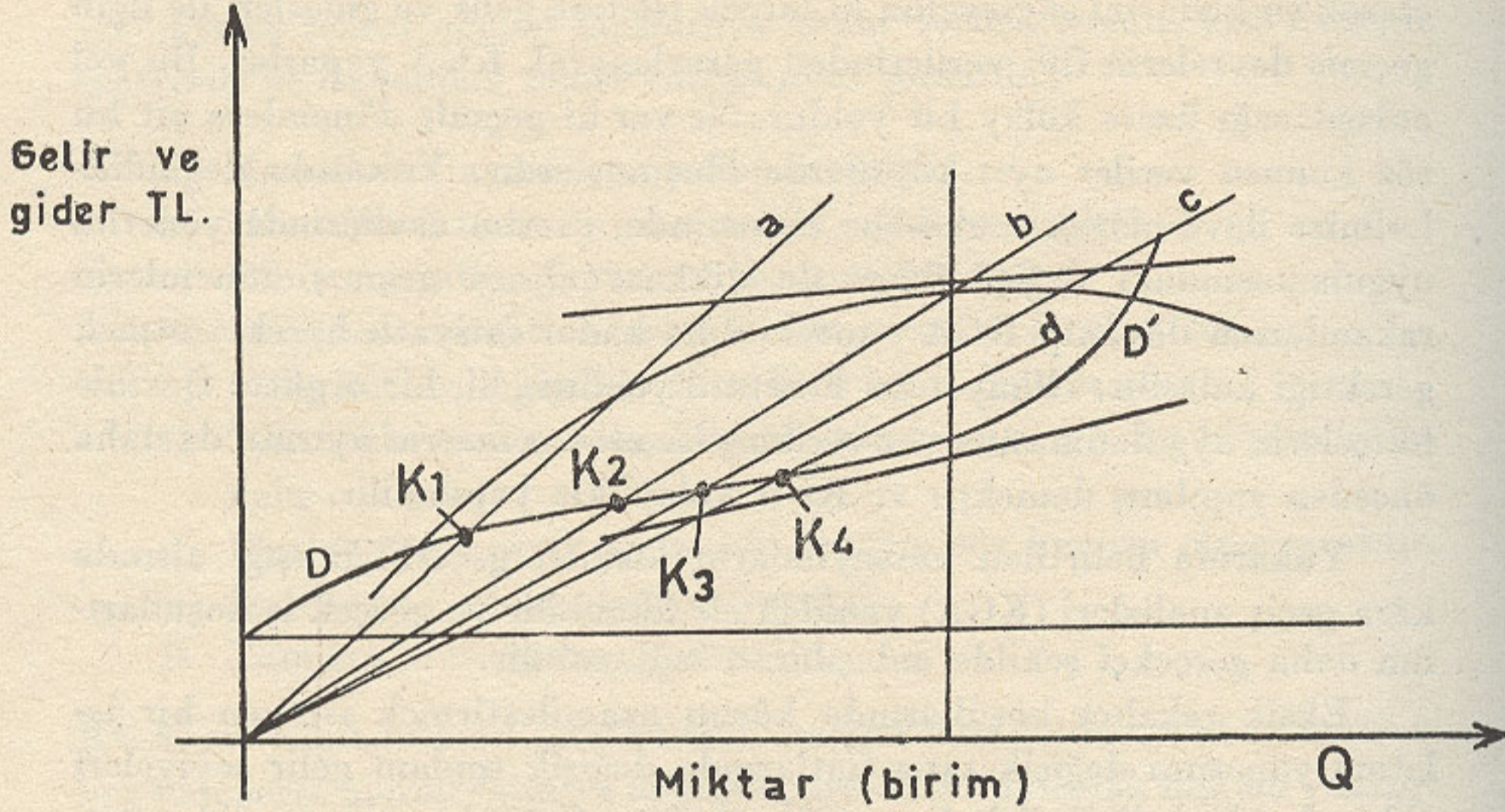
olarak şu kadarını söyleyelim ki birçok işletme gelir ve giderleri ile ilgili geçmiş devrelerin fiili verilerinden yararlanarak KGA yaparlar. Bu yol anlaşılacağı üzere kolay bir yoldur. Ne var ki geçmiş dönemlere ait bu söz konusu veriler ayrı koşullarda oluşmuşlardır. Yukarıda değindiklerimize ilâve olarak muhasebe sisteminde, üretim usullerinde yönetim uygulamasındaki değişiklikleri de dikkate alınca geçmiş dönemlerin rakamlarına dayanıp KGA yaparken ne kadar ihtiyatlı hareket etmek gerektiği anlaşılır. Nihayet bu hususta diyebiliriz ki, bir örgütte flexible bütçelerin uygulanmasına yer verilmiş ise esasen masraf ayırımı da daha önceden yapılmış demektir ve KGA kolaylıkla yapılabilir.

Yukarıda belirtilen varsayımların kısmen geçerliliği ışığı altında kâra geçiş analizleri (KGA) yeniden ele alınabilir ve gerçek iş koşullarının daha gerçekçi şekilde anlaşılması sağlanabilir.

Eksik rekabet koşullarında kârını azamileştirmek isteyen bir işletme yönetimi değişik satış fiyatlarında değişik toplam gelir seviyeleri elde edeceğini düşünürken, en yüksek satış fiyatında gelir ve gider farkının da zorunlu olarak en yüksek noktaya çıkmayacağını dikkate alır. Zira satış fiyatlarının fazla yükseltilmesi talebin kısılmasına, dolayısı ile satışların azalmasına yol açacaktır. Bu durumda ya atıl kapasiteden ötürü ya da üretimin büyük bir kısmının satılamamasından ötürü katlanılan yüksek yekûn gider hacmini muhtemelen bu yüksek satış fiyatları ile elde edilecek yekûn gelirler karşılayamayacaktır. Ne var ki yüksek satış fiyatlarının uygulanması halinde daha düşük üretim hacimlerinde kâra geçileceği açıktır. Örneğin A. işletmesi yüksekten düşüğe doğru a, b, c, d satış fiyatlarını uygulanması halinde KGA yapmak suretiyle bir optimum (en uygun) seviye elde etmek istesin, A işletmesi söz konusu satış fiyatlarındaki talep durumlarını da dikkate alacaktır. Yukarıdan beri belirtmeğe çalıştığımız varsayımların kısmen geçerliliklerini de dikkate alarak bu değişik satış fiyatları karşısında kâra geçiş grafiği aşağıdaki şekilde karşımıza çıkacaktır (Şekil: 5).

Yekûn maliyetler, üretimin düşük ve tam kapasitenin zorlandığı sıralarda dik seyretmektedir. Çeşitli satış fiyatlarında kâra geçiş noktaları da satış fiyatlarına göre K_1 , K_2 , K_3 , ve K_4 olmaktadır. Bu çeşitli satış fiyatlarının uygulanması düşünülürken aslında talep incelemesi de yapıyor, demektir. Satışa konu olacak malın değişik satış fiyatları karşısında o mala yönelik talibin durumunu D D' eğrisi göstermektedir. Bu eğri maliyetler eğrisini, iki noktada kesmektedir (D ve D'). D nin solunda ve D'nin sağında işletme için zarar ve D ve D' arasında da kâr etme söz konusudur.

Buradaki talep eğrisi, değişik fiyatlara göre çizilen bir talep eğrisidir ve çeşitli alternatifler ışığında yekûn geliri gösterir. Ortalama geliri gösteren klâsik talep eğrisi olmadığından şekli de ondan ayrıdır.



Şekil: 5

Kârın en yüksek olduğu nokta marjinal gelire marjinal maliyetin birbirine eşit olduğu nokta olduğundan şu halde bu iki marjinalin eşit olduğu noktanın tesbiti gerekir. Her hangi bir eğriye herhangi bir noktadan çizilen teğetin eğimi eğrinin o noktadaki türevini yani marjinalini verdiği göre yekûn maliyet ve yekûn gelir (talep) eğrilerine çizilen teğetlerin eğimlerinin eşit olduğu nokta ulaşmak istediğimiz optimal iş hacmini verecektir.

Anlaşılacağı üzere KGA, sadece ipotetik durumlarda değil, gerçek iş koşullarında da aydınlatıcı, yol gösterici bir teknik karakterindedir. Ne var ki fiatların sık sık değiştiği, keza ürün (satış) bileşiminin pazarlamasının sık sık değiştirilerek yapıldığı hallerde KGA'lerine dayanarak karar vermek yöneticiyi olumlu sonuçlara ulaştıramaz. Kaldı ki talep tahmini de kolaylıkla yapılamaz.

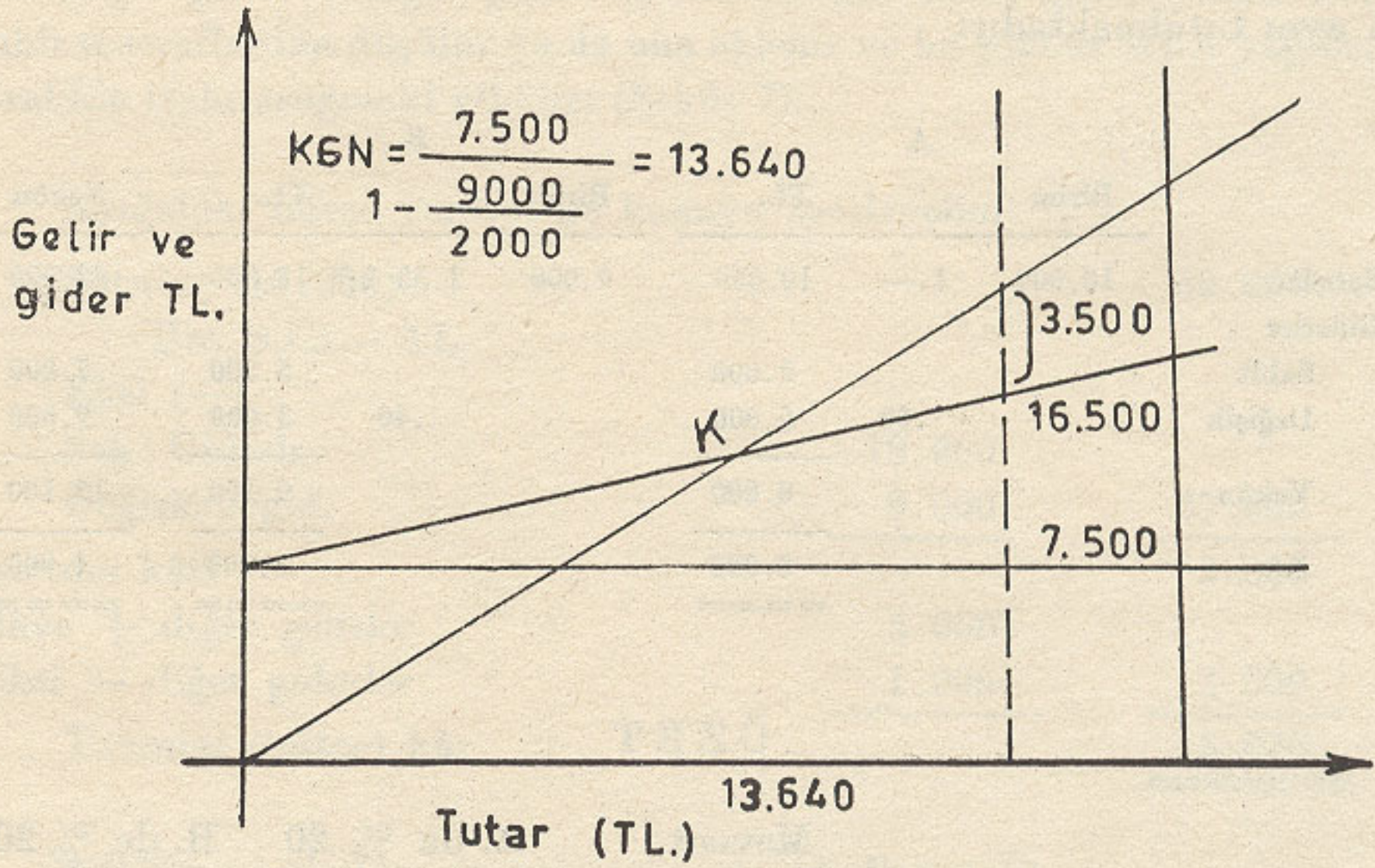
Özel durumlarda KGA

KGA bazı özel durumlarda da aydınlatıcı olmaktadır. Aşağıda bu durumlardan önemli gördüğümüz; satış bileşimi, diğer ya da sair gelir ve sair giderler, değişen faktörler ve koşullar ve emniyet aralığı durumları dikkate alınarak ana hatları ile üzerlerinde durulmuştur.

1) Satış bileşiminde KGA

A. İşletmesinde A ve B olmak üzere iki tür mal satıldığını düşünelim ve KGA na bu açıdan bakalım (Şekil: VI). A. işletmesi ile ilgili olarak aşağıdaki bütçe rakamlarına sahip bulunuyoruz.

	A. ÜRÜNÜ			B. ÜRÜNÜ			Yekûn
	Birim		TL.	Birim		TL.	
Satışlar	10.000	1.—	10.000	7.500	1.33 1/2	10.000	20.000
Giderler							
Sabit			2.000			5.500	7.500
Değişik		.60	6.000		.40	3.000	9.000
			<u>8.000</u>			<u>8.500</u>	<u>16.500</u>
Kâr		.20	2.000		.20	1.500	3.500



Şekil: 6

Her iki ürün satışında birim başına kâr .20 TL. gösterilmişse de, kâr her satış hacmi için ikisinde de farklı olmaktadır.

Acaba hangi ürün daha çok potensiel kâr imkânı gösteriyor. Bunun için ek analizlere ihtiyaç vardır. Örneğin satış bileşiminde ürünlerden biri miktar itibarile değiştirilirken diğeri sabit tutularak, sonuç üzerine yapacağı etki açıklığa kavuşturulabilir.

1. ci Varsayım :

A. Ür. de % 20 miktar artışı istendiği halde B aynı tutulmaktadır.

	A		B		Yekûn
	Birim	TL.	Birim	TL.	
Satışlar	12.000	1.—	7.500	1.33 1/3	22.000
Giderler					
Sabit		2.000			7.500
Değişik		.60		.40	10.200
Yekûn		9.200			17.700
Kâr		2.800			4.300
		=====		=====	=====

2. ci varsayım : B. Ür. de % 20 miktarda artışı istendiği halde A aynı tutulmaktadır:

	A		B		Yekûn
	Birim	TL.	Birim	TL.	
Satışlar	10.000	1.—	9.000	1.33 1/3	22.000
Giderler					
Sabit		2.000			7.500
Değişik		.60		.40	9.600
Yekûn		8.000			17.100
Kâr		2.000			4.900
		=====		=====	=====

Ö Z E T

	Mevcut durumda	A. da % 20 artışta	B. de % 20 artışta
Kâr	3.500	4.300	4.900
Değişim %		% 23	% 40
KG N	13.640	13.980	13.300
Değişme %		% 2	% 4*

Demekki B. nin satışına hız vermek gerekiyor. Zira

- Kâr daha fazla artıyor
- KG N düşüyor
- Bütçe satış tahmini ile KG N aralığı (emniyet aralığı) büyüyor.

Satış bileşimine devam etmek veya kompozisyonu değiştirmek istendiğinde böyle bir analize gidilir. Böyle bir analiz yönetim bakımından kolaylığı yanında büyük de önem gösterir. Tabii fiyat değişmesi söz konusu olursa, bu değişimin giderler ve satışlardaki etkisini de ortaya koymak gerekir.

Yukarıdaki tahlillerde hacim (mikdar) yatay ekseninde mal birimi veya onun karşılığı satış tutarı olarak alınmıştır. Bu noktada denebilir ki, tek ürün söz konusu ise birim sayısı, çok ürün söz konusu ise satış tutarı (TL) esas alınır. Fakat grafiğin ve analizin mahiyetinde bir değişme olmaz.

2) Sair gelir ve giderlerin mevcudiyetinde KGA:

Bir örgüt için KGA'yi yapılırken her dairenin veya bölümün sabit masrafları toplanır. Bulunan miktar yekûn giderden düşülür. Aradaki fark değişken giderleri verir.

Diğer gelir ve diğer gider kalemleri eğer önem gösteriyorlar ise, sabit masraflardan düşülür ya da ona eklenir ve bu şekilde KGA yapılır. Grafikte izahı aşağıdaki gibidir: (Şekil: 7).

Aşağıdaki bütçe verileri ile konuyu inceleyelim:

Satışlar (10.000)		30.000
Bir. S.f.3.- TL.		
Eksi (—)		
Sab. Giderler	18.000	
Değişken gid.	9.000	27.000
İşletme kârı		3.000
İlave + diğer gelirler	3.000	
Eksi — diğer giderler	1.000	2.000
Tahmini (bütçe) kâr		5.000

KGN'nin bulunuşu (önceki rakamları kullanarak)

a) Diğer gelir ve giderler hesaba katılmadan

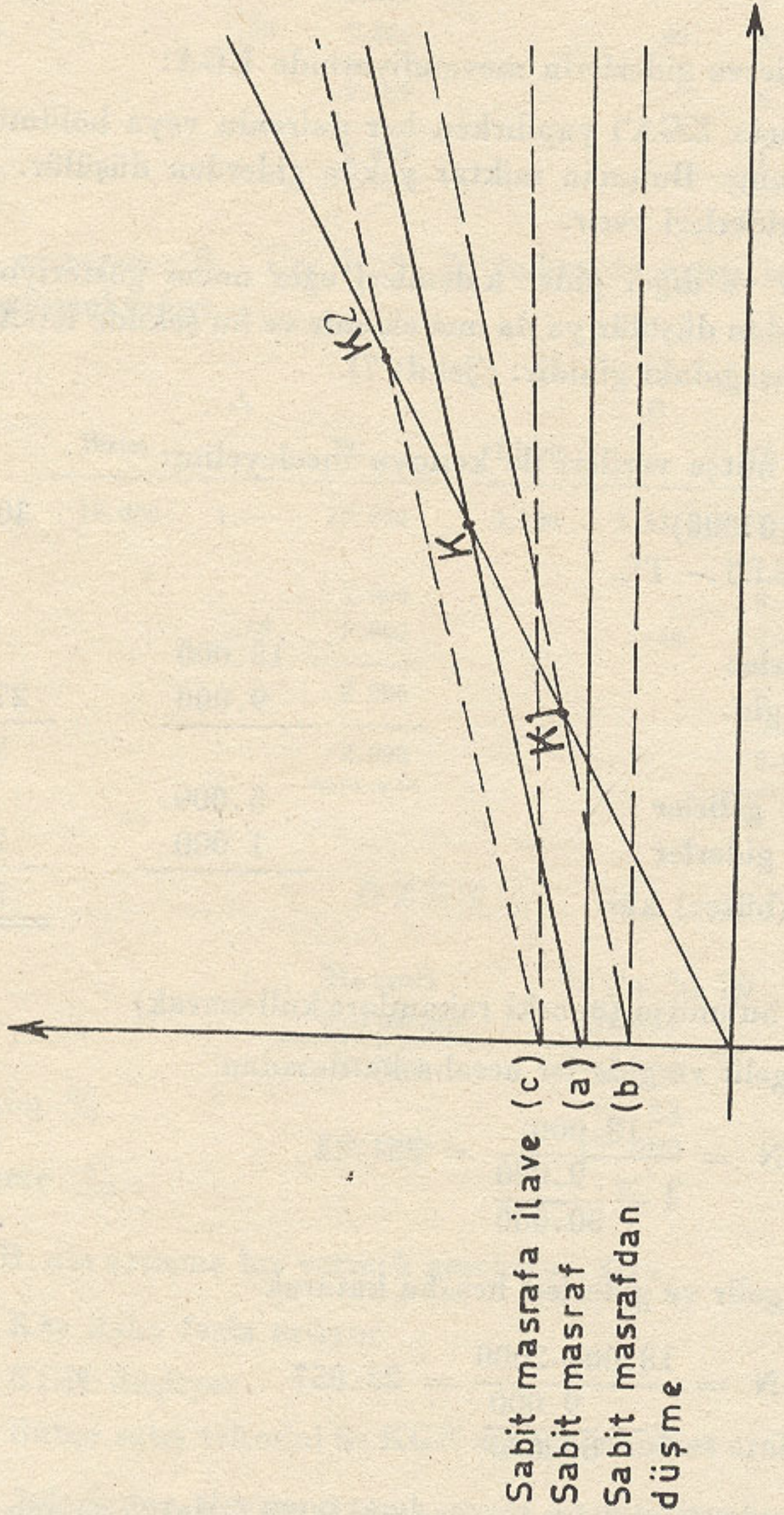
$$KGN = \frac{18.000}{1 - \frac{9.000}{30.000}} = 25.714$$

b) Diğer gelir ve giderleri hesaba katarak

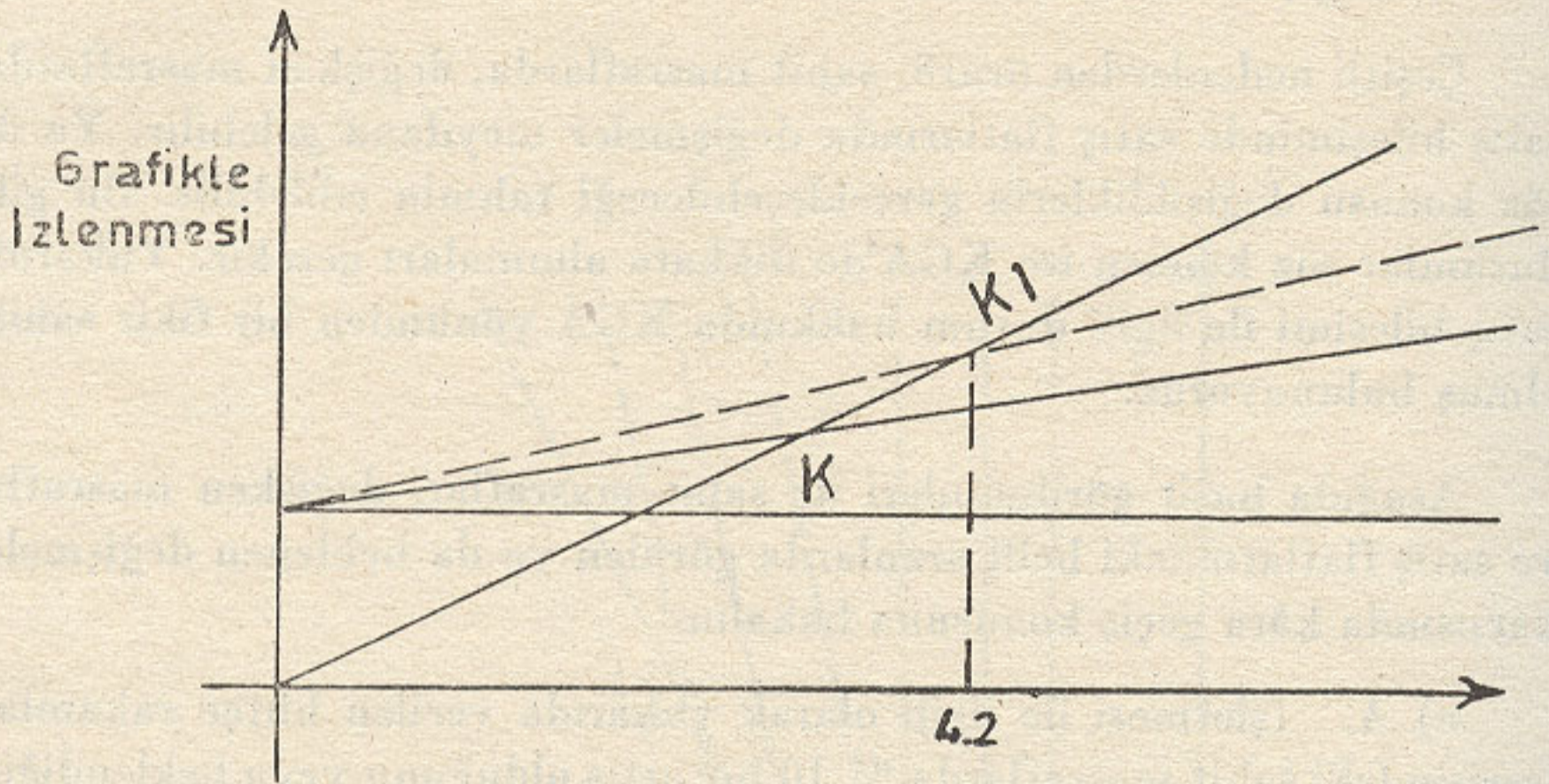
$$KGN = \frac{18.000 - 2000}{1 - \frac{9.000}{30.000}} = 22.857$$

giderler gelirlerden fazla olsa idi (örneğin 9000 fazla), o zaman

$$KGN = \frac{18.000 + 2000}{1 - \frac{9000}{30.000}} = 28.571$$



Şekil: 7



Şekil: 9

c) Satış fiyatlarında % 10 bir artış ve bu artışın satış birim sayısında % 5 bir azalış meydana getireceği halinde KGA:

$$KGN = \frac{1.8 \text{ milyon}}{1 - \frac{2.6 \text{ milyon} \times 95 \%}{5.0 \text{ milyon} \times \% 95 \times \% 110}} = 3.413.8$$

d) KGA ve Emniyet aralığı.

Emniyet aralığı yukarıda temas edilmiş bulunduğu gibi, tahmini veya fiili üretim hacminin KGN'daki üretim hacmi ile olan ilişkisidir. İşletme yönetimleri faaliyetlerinde ne derecede KGN'na yakın bulduklarını bilmek zorundadırlar. Yani üretimlerini dolayısı ile satışlarını ne ölçüde kısırlarsa KGN'na varırlar. Bu nokta nihai durumda işletmenin yaşayıp yaşamamasını ilgilendirdiği için son derece büyük önem taşır.

Aşağıda A ve B olmak üzere iki farazî işletme ele alınmıştır. Faaliyetlerinde her ikisinin kârlılık durumu aynıdır.

	A	B
Satışlar	100.000	100.000
Giderler		
Sabit	70.000	20.000
Değişken	20.000	70.000
Kâr	10.000	10.000
KGN	77.500	66.667

Kârlılık durumları her ikisinde de aynı olmakla beraber, KGN. farklıdır. Görüldüğü gibi B. İşletmesinin emniyet aralığı daha geniş olduğundan kendisini faaliyetlerinde daha rahat hissedecektir. Başka bir deyişle B işletmesi A işletmesine nazaran üretimini, dolayısı ile satışlarını daha büyük oranda düşürerek faaliyetine devam edebilecektir. Söz konusu durum tabloda görüldüğü gibi iki örgütün masraf kompozisyonlarının bir sonucudur.

KAYNAKLAR

- Foulke, R. A.:** *Practical Financial Statement Analysis* 5. B., New York, McGraw-Hill Book Company, Inc. 1961.
- Gordon M. J., Gordon Sh.:** *Accounting, A Management Approach* 3. B. Homewood, Ill., Richard D. Irwin, Inc., 1964.
- Horngreen Ch. T.:** *Cost Accounting. A Managerial Emphasis.* 3. B. Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall Inc., 19.
- Koç, Y.:** *Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler* Ankara, Ankara Üniversitesi Basımevi, 1972.
- Stanton, W. J.:** *Fundamentals of Marketing.* 2. B. New York, McGraw Hill Book Company, 1967.
- Welch, G. A.:** *Budgeting: Profit-Planning and Control* 3. B. Englewood Cliffs, N. J., Prentice-Hall, Inc., 1958.