

## ÜRETİM İŞLETMELERİNDE İŞLETME BÜTÇELERİ VE BÜTÇESEL KONTROL

**Prof. Dr. Rifat ÜSTÜN\***

Planlama, işletmenin temel amaçlarının belirlenmesi ile başlar. İşletmenin temel amaçları, planlama sürecinin bir parçasını oluşturur. Temel amaçlar, üst düzey işletme yönetimince işletmenin içinde bulunduğu koşullar, sahip olduğu olanaklar ve beceriler gözönünde bulundurularak belirlenir. İşletme yönetimi bu geniş ve uzun dönemli amaçlara ulaşmada araç olarak; üretim faktörlerini, üretim kapasitesini ve pazarlama kanallarını sağlar. Öte yandan yönetim muhasebecileri; fiyat, maliyet, üretim hacmi ve kâr etkenleri arasındaki ilişkilerin anlaşılması için gerekli çabayı gösterirler. Yönetim muhasebecileri işletme yöneticilerine ayrıca; giderleri, gelirleri ve kârdaki değişimleri tahmin etmede yardımcı olan bilgileri de sağlarlar. Bu bilgiler, işletme yöneticilerinin daha tutarlı karar almalarına olanak sağlar. İşte bu çalışmamızda yönetim muhasebecilerinin, işletme bütçelerinin hazırlanmasında gereksinim duyulan verileri nasıl ve nereden sağlayacakları ve ayrıca işletme bütçelerine dayanarak işletme yöneticilerince işletmenin çeşitli bölüm faaliyetlerinin nasıl kontrol edileceği kısaca incelenecektir.

---

\* Afyon Meslek Yüksekokulu Öğretim Üyesi

## 1— Planlamanın Önemi

Her yeni dönem yaklaştığında, işletme yöntemi; işletmecilik yaşamına ilişkin genel kültürünü, bilgisini ve çevresindeki koşulları, çok yakın gelecekte karşılaşmayı beklediği belirli sorunlara genellikle uygulama ihtiyacını duyar. İşletme yönetiminin gereksinim duyduğu bütçe, işletmenin çok yakın geleceğine ilişkin eylemlerine yol gösteren ayrıntılı bir plandır. Bütçeler; işletme eylemlerini planlama, düzenleştirme ve kontrol etme aracı olarak kullanılırlar.

Genel bütçe, bütçeler serisinden oluşur. Bütçeler serisi de, üst düzey işletme yöneticilerinin işletmenin gelirlerine, giderlerine, net kârına, nakit akışlarına ve finansal gücüne ilişkin tahminlerini belirleyen planlama süreciyle belirlenir. Genel bütçe, sadece gelir ve giderleri içeren faaliyet bütçesi ve işletmenin finansal durumunu belirten finansal bütçe olmak üzere iki temel kısımdan oluşur. Faaliyet bütçeleri; bütçelenen gelir tablosunu oluşturan satış bütçesini, imalat bütçesini, direkt hammadde bütçesini, direkt işçilik bütçesini, genel imalat giderleri bütçesini, satılan mamullerin maliyeti bütçesini, dönem sonu stoklarının maliyeti bütçesini, satış ve yönetim giderleri bütçesini içerir. Öte yandan finansal bütçe de; nakit bütçesi ile proforma (bütçelenmiş) bilançoyu içerir.

İşletmelerin birçoğu genel bütçelerini, bir yıl ya da üç ay için hazırlar ve daha sonra genel bütçeyi aylık bütçelere ayırırlar. Böylece her ayın fiili (gerçek) sonuçlarının ilgili ayın hemen sonunda, bütçelenen rakamlarla karşılaştırılabilme olanağı elde edilmiş olur. Fiili sonuçlarla bütçelerin karşılaştırılması, işletme yöneticilerine yıl sonunda ya da ay sonunda işletme amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı konusunda bilgi sağlar. Bu karşılaştırmalardan elde edilen bilgiler işletme yöneticilerinin dikkatini aydan aya, önemli sorunlara yöneltir ve yöneticiler böylece sorunlar daha fazla büyümeden gerekli düzeltici önlemleri alabilirler. Bir bütçe, işletme yönetiminin yerini hiçbir zaman alamaz. Bütçe, işletme yönetimine ancak yardımcı bir araçtır. Bütçelerin kendi kendine işlediği hiçbir zaman düşünülmemelidir. Bunun yerine, bütçelerin yönetim kontrolünde önemli bir araç olarak düşünülmesi gerekir.

Bütçe yılı, mali yıla uygun olur. Böylece fiili sonuçlarla bütçe rakamlarının karşılaştırılması olanağı elde edilir. Bazen dönen ya da sürekli bütçe sistemi uygulanır. Her ay tamamlandıkça, bütçe süresi bir ay daha uzatılır. Örneğin; Nisan ayı sonunda gelecek Ni-

san ayının bütçesi hazırlanarak, yıllık bütçeye eklenir. Mayıs ayı sonunda da, gelecek Mayıs ayının bütçesi yıllık bütçeye eklenir ve böylece devam eder. Böylece bütçeleme, sürekli bir nitelik kazanır. Böyle bir bütçelemede, işletme her an bir yıllık bir bütçeye sahip olur. Zamanla koşullarda bazı değişiklikler olduğunda, gelecek ayların bütçeleri yeniden ayarlanır.

Bütçeleme, işletme faaliyetlerinin ayrıntılı bir sayısal planının hazırlanması ile başlar. Bütçeler, geleceğin sayısal planlarını oluşturur. Bütçeler aslında geçmiş tecrübelerle dayanır, fakat gelecekteki beklentilere (tahminlere) göre ayarlanırlar. Bu nedenle geçmişe ilişkin muhasebe verileri, bütçelerin hazırlanmasında çok önemli bir rol oynar. Muhasebe sistemi ile bütçeler arasında, çok yakın bir ilişki vardır. Bütçelerin ayrıntıları ile işletmelerin büyük defter hesaplarının uyuşması gerekir. Başka bir deyişle büyük defter hesaplarının bütçelerin hazırlanmasına, finansal tabloların düzenlenmesine ve eylemsel kontrolün yapılmasına olanak sağlayan işletme içi birçok maliyet ve finansal raporların düzenlenmesine yardımcı olacak bir biçimde belirlenmesi gerekir.

Bütçe, temeli oluşturan satışların tahmini ile birlikte, imalat işletmesi için aşağıda belirtilen konulara ilişkin tahminleri içermektedir: İmalat, Hammadde ve Malzeme Kullanımı, Hammadde ve Malzeme Alımı, Direkt İşçilik için yapılması gereken maliyet ve gerekli işgören sayısı, Genel İmalat Giderlerinin oluşması, Faaliyet (dönem) giderlerinin oluşması, çeşitli stokların değerleri ve düzeyleri, Nakit Akışı, Borçlanma Gereksinimi, planlanan sermaye harcamalarının tutarı. Bütçe, bütçe dönemi sonunda proforma bilanço ile gelir tablosunun tüm işletme açısından düzenlenmesiyle sona erer.

## 2— Satışların Tahmini

Bütçelerin hazırlanmasına, genellikle satışların tahmin edilmesi ile başlanmalıdır. Satış tahminleri dikkatli ve doğru bir biçimde yapıldığında, bütçeleme sürecindeki birbirini izleyen aşamalara daha da güvenilir. Çünkü satış tahminleri; imalat bütçesinin, hammadde ve malzeme bütçesinin, direkt işçilik bütçesinin, satış ve yönetim giderleri bütçesinin düzenlenmesinde gereksinim duyulan verileri sağlar. Satış tahmini yöntemleri, en basit olanından başlayarak, pazar araştırması verileri ile ekonomik verilerin istatistiksel ve matematiksel hesaplamalarını zorunlu kılan karmaşık

yöntemlere dek uzanır. Dağıtım Grafiği Yöntemi, Regresyon Analizi, geçmiş verilerin analizi yöntemi ve yargısal (sezgisel) yöntemler satış tahminlerinde kullanılan yöntemleri oluşturur. Genel olarak satış tahminleri ,geçmiş satışların analizinden ve gelecekteki gelişmelerin tahmininden çıkarılan sonuçlara dayandırılır. Tahminler bazen bilgisayar ile de yapılabilir. Bilgisayar satış tahminlerine kendi başına hiçbir şey katmaz. Bilgisayarlar, çeşitli bileşimler halinde ve doğrulukları test edilmiş çeşitli bilgilerin sonuçlarını belirli bir düzen içinde veren bir araçtır.

Bir işletmenin orijinal satış tahminleri; mamul türleri, coğrafik bölgeler ve işletme bölümleri itibariyle yapılabilir. Büyük bir işletme, birkaç bölge satış müdürüne sahip olabilir. Her bölge satış müdürüne, belirli mamul türlerinden sorumlu birer il satış yöneticisi bağlanabilir. Bu durumda il satış yöneticisi, satış tahminlerini bölge satış yöneticisine sunar. Bölge satış yöneticisi de, bu tahminleri toplar ve bölge satış bütçesi adı altında üst düzey satış yöneticisine sunar. Üst düzey satış yöneticisi (satış müdürü) de, tüm satış bölge müdürlerinden gelen tahminleri birleştirerek tüm işletmeye ilişkin satış bütçesini elde eder. Beklenen satış fiyatlarına bağlı olarak, satış bütçesi önce birimler sonra da tutarlar cinsinden hazırlanır. Büyük işletmelerde, ekonomik tahmin ve değerlendirme bölümü ya da hiç olmazsa, finansal işler müdürlüğünün bir bölümü, tamamen ekonomik değerlemeler üzerinde çalışır. Bu bölüm, kısa süreli analiz ve değerlemeler yanında, 10-20 yıllık süreler için ekonomik tahmin ve değerlemeler üzerinde de çalışır. Bir kısım büyük işletmeler, kendi satış tahminlerini kendileri yapabilirler. Öte yandan işletmelerin birçoğu, büyük bankalar ya da sigorta şirketlerince istihdam edilip çalıştırılan ekonomistlerce yapılan tahminleri kullanırlar. Aynı zamanda bazı devlet kuruluşları da, yaptıkları satış tahminlerini kamunun yararına sunarlar.

Bir bütçe programının tüm sorumluluğunu üstlenen, tarafsız ve teknik yardımı sunan kişi bütçe direktörü (yöneticisi) dir. Bütçe direktörü, bütçe hazırlama geniyöntemlerini belirleme, bütçe formlarını düzenleme, etkin bir eğitimi ve satışı gerçekleştirme, verileri toplama ve düzenleme, bilgilerin doğruluğunu araştırma ve başarıları raporlama ile sorumludur. Muhasebe müdürü ya da ona karşı sorumlu bir kişi, genellikle bütçe direktörüdür. Bütçe direktörü ayrıca, işletmenin had ve kurmay bölümleri arasında haberleşmeyi sağlayan çok önemli bir kişidir. Becerikli bir bütçe direk-

törü, had yöneticilerle genellikle çok iyi ilişkiler kurar. Öte yandan, bir de Bütçe Komitesi bulunur. Bütçe Komitesi genellikle, bütçe direktörüne danışman bir grup olarak hizmet eder. Bütçe komitesini; genellikle, bütçe direktörü, veznedar, bir iktisatçı, işletme müdürü ya da genel müdür oluşturur. Büyük işletmelerde aynı zamanda; satış bütçesi komitesi ve imalat bütçesi komitesi gibi özel bütçe komiteleri de oluşturulmaktadır. Bütçe komitesi; faaliyet ve finansal planları geliştirme ve dikkatli bir biçimde inceleme, görüş ve öneriler sunma, birbirleriyle uyuşmayan düşünceleri uzlaştırma ve bütçeleme faaliyetlerini düzenleme ile sorumludur. Bu komite öncelikle, gelecek bütçe dönemiyle ilgili ekonomik koşulları ve var sayımları belirler, gözden geçirir ve ilgililere bildirir. Ayrıca fiili başarı ile bütçeleri karşılaştırarak, dönemsel raporları dikkatli bir biçimde gözden geçirir .

### 3— Bütçenin Hazırlanmasına İlişkin Aşamalar

Bütçe lemede gözönünde bulundurulacak ilkeleri ve satış planını, üst düzey işletme yönetimi hazırlayarak, işletmenin ilgili bölümlerine gönderir. Bölüm yöneticileri de, bütçenin genel ilkelerinin sınırları içinde çalışarak, sorumlu oldukları gider kalemlerine ilişkin bütçe planlarını hazırlar. Satış tahminleri kesin resmi şeklini kazanınca, istekler bütçe direktörünce maliyet tahminleri için işletmenin sorumlu üyelerine gönderilir. Her sorumluluk merkezinin yöneticisi, kendi sorumluluk merkezine ilişkin her önemli gider kalemini tahmin eder. Bu gider tahminlerini, analitik tekniklerden ve kişisel yargılardan yararlanarak yaparlar. Gider tahminlerinde genellikle, fiili maliyetlere ilişkin en son (yeni) veriler kullanılır. Bütçenin hazırlanmasında veri toplama işi, bütçe direktörlüğüne bağlı personelce yapılır ve genellikle şu aşamalar izlenir:

a- Hammadde ve malzeme faturaları ile mamul parçalarının miktar listeleri, proje (dizayn) mühendisliği bölümünden sağlanır. Bu fatura ve listelerden, bir birim mamulü ima letmek için kullanılacak hammadde ve malzemenin türleri ve miktarlarına ilişkin bilgiler sağlanır.

b- Faaliyet ya da iş cetvelleri, endüstri mühendisliği bölümünden alınır. Bu cetvellerden, işletmenin imalat işlemleri ile tahmini direkt işçilik saatlerine ilişkin bilgiler sağlanır,

c- Hammadde ve malzemenin alış fiyatlarına ilişkin bilgileri de, satınalma bölümü sağlar.

d- Stoklara ve iş programına ilişkin bilgiler de, imalat kontrol bölümünden sağlanır.

e- Ödenen ücretlerle ilgili bilgiler de, maaş ve ücret bölümünden elde edilir .

Bütçeyle ilgili bilgiler, işletmenin bir döneme ilişkin tahmini faaliyet hacmi biçiminde süreçlenip toplandıktan sonra, geçici amaçla düzenlenen bir tablo ile bütçe komitesine sunulur. Bütçe komitesi toplanarak kendilerine sunulan bu bilgiler üzerinde, bazı değişiklik yapabilir. Bütçenin hazırlanmasına ilişkin bu aşamalar dizisi, işletmenin ve işletme eylemlerinin karmaşıklığına ve büyüklüğüne bağlı olarak iki aylık ya da daha fazla bir süreyi kapsayabilir. Faaliyet programı, bütçe dönemine ilişkin sermaye harcamalarını gösteren planlarla birlikte, üst düzey yönetimce onaylandıktan sonra ,bütçeye ilişkin bilgiler, bütçe direktörünce nihai basıma ve yayıma hazır bir duruma getirilir. Bütçe döneminin (yılının) başlayacağı aydan yaklaşık üç hafta önce, nihai bütçe programının kopyaları, işletmenin sorumlu üyelerine kişisel gereksinmelerine uygun olarak dağıtılır.

#### **4- Bütçeler ve Kişi Davranışları**

Bütçelemede insan faktörü, muhasebe tekniklerinden daha da önemlidir. Bütçe sisteminin başarısı, bütçelerden etkilenecek işletme personelinin bütçeleri kabul etmesine bağlıdır. Sınırlamalara, kontrole ve eleştiriye karşı doğal tepkiyi, karşı koyma ve kendini savunma oluşturur. Oldukça fazla sayıdaki bölüm yöneticisi, bütçeleri sıkıntı verici ve yönetsel baskının olumsuz yönü olarak düşünür. Belirli durumlara, kişilerin nasıl tepki göstereceğini bilen bir üst düzey işletme yöneticisi, bütçeyi öylesine düzenleyecektir ki, kişiler arzuladıkları amaçları gerçekleştirmek için işbirliği havasına girebilecektir .Bütçeler uygun bir biçimde kullanıldıklarında; başarı standartlarının belirlenmesinde, kişileri güdülemede, başarıları ölçmede ve işletme yöneticilerine amaçlarını gerçekleştirmede yardımcı olan düzenli araçlardır. Bütçelerin en önemli rolünü, işletmenin yönetim personeli arasında zaten mevcut olan çeşitli güdüleri ve amaçları iletmesi oluşturur. Böylece, işletme örgütünde bulunan herkes, işletmenin amaçlarını, araçlarını ve olanaklarını görür, öğrenir ve düzenler.

İşletmenin tüm sorumluluk düzeylerinde çok iyi eğitilmiş ve örgütlenmiş yönetim grupları olmadığı sürece, bütçeler etkin iş-

letme eylemlerine yardımcı olma yerine, işletmenin fonlarını sürekli olarak tüketen ve engelleyen bir araçtır. Bütçe programı; zayıf bir bilgi sistemi ile oldukça yeteneksiz yönetime sahip ve hatalı kurulmuş işletmeler için tek başına bir deva ya da kurtarıcı olmaz.

Muhasebeci, bütçe sürecinin neresinde işe başlar? Muhasebecinin bütçeleri hazırlayan kişi yerine, koordinatör olması gerekir. Bütçelerin hazırlanması süreci sırasında, önemli finansal bilgileri sunması ve açıklaması gerekir. Ayrıca, işletme amaçlarının TL cinsinden belirtilmesini sağlayarak, ilgili maliyet bilgilerini de listelemesi gerekir. Anlamli bütçe raporlarının düzenlenmesinden, muhasebeci sorumludur. İşletmede herkesin, muhasebe sistemine inanması ve güvenmesi gerekirken, muhasebecinin de yönetimin gereksinmelerini karşılayacak bir muhasebe sistemi kurmak için çaba harcaması gerekir.

## 5- Bütçelerin Hazırlanmasına İlişkin Sayısal Bir Örnek

Bir planlama bütçesinin geliştirilmesi ile geçilmesi gereken aşamalar dizisi, sayısal ayrıntılarıyla birlikte ele alınacak yalın bir örnekte büyük bir olasılıkla, en iyi biçimde incelenebilir. Ele aldığımız bu sayısal örnek, hayali bir imalat işletmesinin faaliyetleri ile ilgilidir. Örnek olarak ele aldığımız X imalat işletmesinin, standartlaştırılmış tek tür mamul imal ettiğini kabul etmekteyiz.

### A- Satış Bütçesi

İşletmenin satış bölümü, mamülün satışlarının 1988 yılında üçer aylık dönemler için aşağıda görüldüğü biçimde olacağını tahmin etmiştir.

#### I. PROGRAM: (X) İmalat İşletmesi, Üç Aylık Dönemler İtibariyle Satış Tahmini

| Üçer Aylık Dönemler               | Bütçe Yılı—1988 |            |                     |
|-----------------------------------|-----------------|------------|---------------------|
|                                   | Mamul Birimi    | Satış Fiy. | Satış Tutarı        |
| 1. Dönem (Ocak, Şubat, Mart)      | 100.000         | x 2 TL     | 200.000 TL          |
| 2. Dönem (Nisan, Mayıs, Haziran)  | 125.000         | x 2 TL     | 250.000 TL          |
| 3. Dönem (Temmuz, Ağustos, Eylül) | 150.000         | x 2 TL     | 300.000 TL          |
| 4. Dönem (Ekim, Kasım, Aralık)    | 325.000         | x 2 TL     | 650.000 TL          |
| <b>Yıllık Toplam</b>              | <b>700.000</b>  |            | <b>1.400.000 TL</b> |

Mamulün satış fiyatı 2 TL'dir. Planan bu birim satış fiyatını, üst düzey işletme yönetimi belirler. Bütçe planlarının tümü, satışların tahmini ile başlar. Satış bütçesi, öteki tüm bütçelerin temelini oluşturur. Çünkü öteki bütçeler, kısmen ya da tamamen bütçelenen satış hacmiyle ilgilidir.

### B- İmalat Bütçesi

İmalat bütçesi, satış bütçesine dayanır. İmalat bütçesinin hazırlanmasında; tahmini satışlar, yönetimce kararlaştırılan dönem sonu stokları ve dönembaşı stokları gözönünde bulundurulur. Cari üç aylık dönemin satışları, cari dönembaşındaki elde bulunan nihai mamul stokları ve cari dönemde imal edilen mamul miktarlarıyla karşılanır. İmalat bütçesi, II. Programda görüldüğü gibi düzenlenebilir.

### II. PROGRAM: (X) İmalat İşletmesi, İmalat Bütçesi

| Üç Aylık Dönemler    | Bütçe Yılı - 1988 |                         |                        |                     |                |
|----------------------|-------------------|-------------------------|------------------------|---------------------|----------------|
|                      | Dön. Sonu Stok.   | Tahmini Sat. (1. Prog.) | Eksi: Dön. Başı Stokl. | Tahmini İmalat Mik. |                |
| 1. Dönem             | 60.000 +          | 100.000 —               | 10.000 ←               | =                   | 150.000        |
| 2. Dönem             | 135.000 +         | 125.000 —               | 60.000 ←               | =                   | 200.000        |
| 3. Dönem             | 160.000 +         | 150.000 —               | 135.000 ←              | =                   | 175.000        |
| 4. Dönem             | 135.000 ← +       | 325.000 —               | 160.000 ←              | =                   | 300.000        |
| <b>Yıllık Toplam</b> | <b>135.000 ←</b>  | <b>700.000</b>          | <b>10.000 ←</b>        | <b>=</b>            | <b>725.000</b> |

Üçer aylık dönemlere göre düzenlenen bu imalat bütçesi, her bir imalat bölümü için aylık, haftalık ve hatta günlük olarak da düzenlenebilir.

### C- İmalat Maliyetleri ve Satılan Mamullerin Maliyeti Bütçesi

İmalat bütçesindeki rakamlardan yararlanılarak, imal edilen mamullerin maliyeti ile satılan mamullerin maliyeti bütçesi, III. Programda görüldüğü gibi düzenlenebilir. İmalat maliyetleri, standart maliyetleri içermektedir. Çünkü (X) imalat işletmesi, standart maliyet muhasebesi sistemini kullanmaktadır.



III. PROGRAM: (X) İmalat İşletmesi-İmal Edilen Mamuller İle Satılan Mamullerin Maliyeti Bütçesi, Bütçe Yılı-1988

|  | Üç Aylık Dönemler |           |            |           | Yıl. Toplam |
|--|-------------------|-----------|------------|-----------|-------------|
|  | 1. Dönem          | 2. Dönem  | 3. Dönem   | 4. Dönem  |             |
| Dir. Ham.de (III. Prog. 1)                     | 90.000TL          | 120.000TL | 105.000TL. | 180.000TL | = 495.000TL |
| Dir. İşç. (III. Prog. 2)                       | 60.000TL          | 80.000TL  | 70.000TL   | 120.000TL | = 330.000TL |
| Gen. İ. Gid. (III. Prog. 3)                    | 52.500TL          | 70.000TL  | 61.250TL   | 105.000TL | = 288.750TL |
| İmal Edil. Mam. Maliy.                         | 202.500TL         | 270.000TL | 236.250TL  | 405.000TL | 1.113.750TL |
| Nihai Mamul Stokların-<br>daki (Artış), Azalış | (67.500)          | (101.250) | 33.750TL   | 33.750TL  | (168.750)   |
| Sat. Mamul Maliyeti                            | 135.000TL         | 168.000TL | 202.500TL  | 438.750TL | = 945.000TL |

III. Program; Direkt Hammadde Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve Genel İmalat Giderleri bütçesiyle desteklenmiştir. III. program 1, direkt hammadde maliyetleri bütçesini göstermektedir. Bu bütçede hem standart maliyetler, hem de standart maliyetlerden meydana gelen sapmalar gösterilmiştir. Direkt hammadde giderleri bütçesi de, Direkt Hammadde Satınalma Bütçesi ile desteklenmektedir. Direkt Hammadde Satınalma bütçesi de, aynı imalat bütçesi gibi hazırlanmaktadır. Şöyleki: (Dönem Sonu Direkt Hammadde Stokları + İmalatta Kullanılan Direkt Hammadde Miktarı — Dönem Başı Direkt Hammadde Stokları) x Birim Hammadde Fiyatı = Satın alınması Gereken Hammaddenin Toplam Tutarı). Bu formül üçer aylık dönemlerin herbirine uygulanarak, her üç aylık dönemde satın alınması gereken direkt hammaddelerin toplam tutarı bulunur.

III. PROGRAM-1-(X) İmalat İşletmesi-Direkt Hammadde Giderleri Bütçesi

Bütçe Yılı-1988

|   | Üç Aylık Dönemler |            |            |            | Yıl. Toplam |
|---|-------------------|------------|------------|------------|-------------|
|   | 1. Dönem          | 2. Dönem   | 3. Dönem   | 4. Dönem   |             |
| Tahmini İmal.Mik.(II.Prog.)             | 150.000br.        | 200.000br. | 175.000br. | 300.000br. | 825.000br.  |
| Bir. Mam. Standart<br>Hammadde Maliyeti | x 0.60 TL         | 0.60 TL    | 0.60 TL    | 0.60 TL    | 0.60 TL     |
| Stan. Hammadde Maliyeti                 | 90.000TL          | 120.000TL  | 105.000TL  | 180.000TL  | 495.000TL   |
| Bir. Ham.de Maliy. Sapm.<br>(Olumsuz)   | 1.800TL           | 2.400TL    | 2.100TL    | 3.600TL    | 9.900TL     |

Direkt işçilik giderleri bütçesi de, III. Program-2'de görülmektedir. Bu bütçede de; hem standart direkt işçilik giderleri, hem de

standart maliyetlerden meydana gelecek sapmalar tahmin edilmiştir. Çünkü işletme gerçekleşen toplam işçilikleri ödemek zorundadır. Direkt işçilik giderleri bütçesi de, imalatta kullanılması gereken direkt işçilik saatleri bütçesi ile desteklenir. Fakat bu bütçe, burada hazırlanmamıştır. Her mamul türünden bir birim imal etmek için her bölümde ne kadar D. İşçilik saatine gerek olduğunu, endüstri mühendisleri, zaman analizlerine dayanarak saptar. Her bölüme ilişkin bütçelenmiş direkt işçilik saat miktarları ile bölümlere ilişkin saat ücretleri çarpıldığında, direkt işçilik maliyetleri saptanır.

### III. PROGRAM-2(X) İmalat İşletmesi-Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi

Bütçe Yılı—1988

|                                       | Üç Aylık Dönemler |            |            |            | Yıl. Toplam  |
|---------------------------------------|-------------------|------------|------------|------------|--------------|
|                                       | 1. Dönem          | 2. Dönem   | 3. Dönem   | 4. Dönem   |              |
| Tahmini İmal.Mik. (II.Prog.)          | 150.000br.        | 200.000br. | 175.000br. | 300.000br. | = 825.000br. |
| Bir.Mam.Stan.Dir.İşç.Mal. x           | 0.40 TL           | 0.40 TL    | 0.40 TL    | 0.40 TL    | 0.40 TL      |
| Stand. Dir. İşç. Maliyeti             | 60.000TL          | 80.000TL   | 70.000TL   | 120.000TL  | = 330.000TL  |
| Dir. İşç. Maliy. Sapması<br>(Olumsuz) | 2.400TL           | 3.200TL    | 2.800TL    | 4.800TL    | = 13.200TL   |

III. Program-3'de, genel imalat giderleri bütçesi görülmektedir. Bu bütçede; hem imalata yüklenen genel imalat giderleri, hem de genel imalat giderleri sapmaları yer almaktadır. Genel imalat giderleri mamullere, önceden hesaplanan yükleme oranlarına dayanarak yüklenir. Genel imalat giderleri sapmaları; yüklenmesi beklenen G.İ. Giderleri ile oluşması beklenen genel imalat giderleri arasındaki farkı gösterir.

### III. PROGRAM-3(X) İmalat İşletmesi-Genel İmalat Giderleri Bütçesi

Bütçe Yılı—1988

|                                    | Üç Aylık Dönemler |            |            |            | Yıl. Toplam  |
|------------------------------------|-------------------|------------|------------|------------|--------------|
|                                    | 1. Dönem          | 2. Dönem   | 3. Dönem   | 4. Dönem   |              |
| Tahmini İmal.Mik. (II.Prog.)       | 150.000br.        | 200.000br. | 175.000br. | 300.000br. | = 825.000br. |
| Bir.Stan.G.İ.G.(Yük. Or) x         | 0.35 TL           | 0.35 TL    | 0.35 TL    | 0.35 TL    | 0.35 TL      |
| Stand. G. İ. Giderleri             | 52.500TL          | 70.000TL   | 61.250TL   | 105.000TL  | = 288.750TL  |
| G. İ. Gider Sapmaları<br>(Olumsuz) | 6.000TL           | 6.200TL    | 6.300TL    | 7.100TL    | = 25.600TL   |

#### d- Satış Giderleri Bütçesi

Satış giderleri bütçesi genellikle, bölümsel satış tahminlerinin yapıldığı anda düzenlenir. Satış Giderleri bütçesi; satış memurlarının maaşlarını, satış komisyonlarını, satış yöneticilerinin maaşlarını, satış bölümü büro giderlerini, reklam ve satışları arttırıcı çabaların giderlerini içerir. Bu bütçe, IV. program'da görüldüğü gibi düzenlenir.

#### IV. PROGRAM:(X) İmalat İşletmesi-Satış Giderleri Bütçesi

Bütçe Yılı—1988

##### Üç Aylık Dönemler

|                               | 1. Dönem        | 2. Dönem        | 3. Dönem        | 4. Dönem        | Yıl. Toplam       |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| Satış Memurlarının Maaşl.     | 1.000TL         | 1.000TL         | 1.200TL         | 1.900TL         | = 5.100TL         |
| Satış Memurlarının Komisyl.   | 2.500TL         | 3.125TL         | 3.750TL         | 8.125TL         | = 17.500TL        |
| Satış Yönetic. Maaşları       | 4.000TL         | 4.000TL         | 4.000TL         | 4.000TL         | = 16.000TL        |
| Satış Bölümü Büro Giderl.     | 900TL           | 980TL           | 1.200TL         | 1.250TL         | = 4.330TL         |
| Reklam Giderleri              | 1.600TL         | 2.100TL         | 3.000TL         | 8.000TL         | = 14.700TL        |
| <b>Toplam Satış Giderleri</b> | <b>10.000TL</b> | <b>11.205TL</b> | <b>13.150TL</b> | <b>23.275TL</b> | <b>= 57.630TL</b> |

#### e- Yönetim Giderleri Bütçesi

Yönetim giderleri bütçesi, çeşitli yönetim departmanlarının yönetim giderleri bütçesinden oluşur. Bu bütçede genel müdürün, genel müdür yardımcılarının ve mali işler müdürünün büro giderleri yer alır. Bu bütçe, V. programda görüldüğü gibi düzenlenir:

#### V. PROGRAM-(X) İmalat İşletmesi-Yönetim Giderleri Bütçesi

Bütçe Yılı—1988

##### Üç Aylık Dönemler

|                               | 1. Dönem        | 2. Dönem        | 3. Dönem        | 4. Dönem        | Yıl. Toplam       |
|-------------------------------|-----------------|-----------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| Genel müdür. Büro Maaş.       | 3.000TL         | 3.100TL         | 3.600TL         | 3.600TL         | = 13.300TL        |
| Üst Düzey Yönt. Maaşl.        | 10.000TL        | 10.000TL        | 10.000TL        | 10.000TL        | = 40.000TL        |
| Kira Giderleri                | 900TL           | 900TL           | 900TL           | 750TL           | = 3.600TL         |
| Sigorta Giderleri             | 750TL           | 750TL           | 750TL           | 750TL           | = 3.000TL         |
| Amortisman Giderleri          | 4.200TL         | 4.350TL         | 4.400TL         | 4.700TL         | = 17.650TL        |
| Öteki Yönetim Giderleri       | 500TL           | 650TL           | 710TL           | 900TL           | = 2.760TL         |
| <b>Toplam Yönetim Giderl.</b> | <b>19.350TL</b> | <b>19.750TL</b> | <b>20.360TL</b> | <b>20.850TL</b> | <b>= 80.310TL</b> |

#### f- İlave Sabit Aktif Alımlar Bütçesi

Planlanan ilave sabit aktif alımlarının işletmenin nakit gereksinmelerini etkilemesi nedeniyle, Ek Sabit Aktif Alımları Bütçesi,

finansal bütçenin ilk aşaması olarak düzenlenmiştir. İlave Sabit Alımları Bütçesi, VI. program'da görüldüğü gibi düzenlenir:

**VI. PROGRAM:(X) İmalat İşletmesi-İlave Sabit Aktif Alımları Bütçesi**

**Bütçe Yılı—1988**

**Üç Aylık Dönemler**

|                                    | 1. Dönem       | 2. Dönem       | 3. Dönem        | 4. Dönem       | Yıl. Toplam       |
|------------------------------------|----------------|----------------|-----------------|----------------|-------------------|
| Yeni Makine Alımı                  | —              | —              | 18.000TL        | —              | = 18.000TL        |
| Büro Araç Gereçlerinin Yenilenmesi | 3.000TL        | 3.000TL        | 1.000TL         | 1.500TL        | = 8.500TL         |
| <b>Toplam</b>                      | <b>3.000TL</b> | <b>3.000TL</b> | <b>19.000TL</b> | <b>1.500TL</b> | <b>= 26.500TL</b> |

**g- Nakit Akışı Bütçesi**

Nakit akışı bütçesi, işletmenin çeşitli bölümlerinin faaliyet bütçelerine, ilave sabit kıymet alımları bütçesine ve öteki nakit gereksinmelerine dayanır. Alacakların tahsili ve satışlar nakit girişlerini gösterirken, hammadde alışları ve öteki giderler de nakit çıkışlarını gösterir. Nakit Akışı Bütçesi, VII. Program'da görüldüğü gibi düzenlenir:

**VII. PROGRAM-(X) İmalat İşletmesi-Nakit Akışı Bütçesi**

**Bütçe Yılı—1988**

**Üç Aylık Dönemler**

|                                 | 1. Dönem       | 2. Dönem       | 3. Dönem       | 4. Dönem       | Yıl. Toplam          |
|---------------------------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------------|
| Dönembaşı Nakit Miktarı         | 59.000         | 134.367        | 44.429         | 12.147         | = 59.000TL           |
| <b>Artı : Nakit Girişleri :</b> |                |                |                |                |                      |
| Alacakların Tahsili             | 410.000        | 205.000        | 260.000        | 450.000        | = 1.325.000TL        |
| Banka Kredileri                 | —              | —              | 20.000         | —              | = 20.000TL           |
| <b>Toplam Nakit Mevcudu</b>     | <b>469.000</b> | <b>339.367</b> | <b>324.429</b> | <b>462.147</b> | <b>= 1.404.000TL</b> |
| <b>Eksi : Nakit Çıkışları :</b> |                |                |                |                |                      |
| Hammadde Alışları               | 180.000        | 92.000         | 120.000        | 112.000        | = 504.000TL          |
| Ücret Ödemeleri                 | 82.900         | 104.425        | 95.350         | 152.425        | = 435.100TL          |
| Gen. İmalat Gid.                | 31.000         | 56.000         | 38.500         | 76.100         | = 201.600TL          |
| Satış Bürosu Gid.               | 900            | 980            | 1.200          | 1.250          | = 4.330TL            |
| Reklam Giderleri                | 1.600          | 2.100          | 3.000          | 8.000          | = 14.700TL           |
| Kira Giderleri                  | 1.800          | —              | 1.800          | —              | = 3.600TL            |
| Sigorta Giderleri               | —              | 3.000          | —              | —              | = 3.000TL            |
| İlave Sabit Aktif Alışları      | 3.000          | 3.000          | 19.000         | 1.500          | = 26.500TL           |
| Faiz Giderleri                  | —              | —              | —              | 900            | = 900TL              |
| Gelir Vergisi Ödem.             | 33.433         | 33.433         | 33.432         | 33.432         | = 133.730TL          |
| Banka Kredilerinin Ödenmesi     | —              | —              | —              | 20.000         | = 20.000TL           |
| <b>Toplam Nakit Çıkışları</b>   | <b>334.633</b> | <b>294.938</b> | <b>312.282</b> | <b>405.607</b> | <b>= 1.347.460TL</b> |
| Dönemsonu Nakit Miktarı         | 134.367        | 44.429         | 12.147         | 56.540         | = 56.540TL           |

(X) İmalat işletmesi, krediye üçüncü üç aylık dönemde gereksinim duyduğu için bir bankadan kısa vadeli kredi almış ve bu krediyi ve faizlerini 4. dönemde ödemiştir. Nakit akışı bütçesi, yukarıdan aşağıya sütunlar halinde düzenlenir. Dönem içinde alınması gereken sabit kıymetler, gelir tablosunu etkilememesine rağmen, nakit akışı bütçesinde yer alır. Çünkü bunlar, bütçe yılında nakit çıkışına yol açacaklardır. Öte yandan amortismanlar, gelir tablosunda uygun bir gider kalemini oluşturmasına rağmen, bütçe yılında herhangi bir nakit çıkışını gerektirmediği için, nakit çıkışı bütçesinde gösterilmez. Nakit akışı bütçesi uygulamada, aylık hatta daha kısa süreler için düzenlenir.

Bütçenin hazırlanmasında herhangi bir aşamadaki beklentiler, bir önceki bütçede değişiklik yapılmasını zorunlu kılabilir. Örneğin; imalat programlama sorunları satış bütçesinde, finansal sorunlar da hammadde satınalma bütçesinde bir değişikliğin yapılmasını zorunlu kılabilir. Bu nedenle planlama bütçelerinin hazırlanması, bireysel bütçeleme problemleri dizisi yerine, tüm eylemlerin birlikte düşünülmesini zorunlu kılar.

#### **h- Proforma Gelir Tablosu ve Proforma Bilânço**

I. Program'dan VII. Program'a kadar görülen çeşitli planlama bütçeleri, tahmini gelir tablosu ile tahmini bilançonun düzenlenmesi amacıyla birleştirilir. Başka bir deyişle; Satış Bütçesi, Satılan Mamullerin Maliyeti Bütçesi, Satış ve Yönetim Giderleri Bütçesi vb. tüm faaliyet bütçelerinin nihai sonucu, Proforma Gelir Tablosunda özetlenir. Bu tablo, çeşitli gider ve gelir bütçelerini bir araya getirerek, genel sonuçların daha kolayca değerlendirilmesine olanak sağlar. Tahmini gelir tablosu, üç aylık ve aylık dönemlere ayrılır. Bu tabloların analiz edilmesi sonucunda, işletme yöneticileri her dönem ne kadar kâr elde edebileceklerini saptarlar. Tahmini (proforma) Gelir Tablosu, VIII Programda görüldüğü gibi düzenlenir. Gelir Vergisi, vergi öncesi net gelirin %50'si oranında hesaplanmıştır. Örneğin; 1. dönemin gelir vergisi şöyle hesaplanmıştır. Brüt Satış Kârı 65.000 TL  $-(10.000 \text{ TL} + 19.350 \text{ TL} + 10.200 \text{ TL}) = 25.450 \text{ x } \%50 = 12.725 \text{ TL}$ . Öteki dönemlerin gelir vergisi de, aynı 1. dönemin ki gibi hesaplanır.

## VIII. PROGRAM:(X) İmalat İşletmesi-Proforma Gelir Tablosu

Bütçe Yılı—1988

### Üç Aylık Dönemler

|   | 1. Dönem | 2. Dönem | 3. Dönem | 4. Dönem | Yıl. Toplam   |
|---|----------|----------|----------|----------|---------------|
| Satışlar (I. Program)   | 200.000  | 250.000  | 300.000  | 650.000  | = 1.400.000TL |
| Satılan Mam.Mal. (III.Prog.)                                    | 135.000  | 168.750  | 202.500  | 438.750  | = 945.000TL   |
| Brüt Satış Kârı   | 65.000   | 81.250   | 97.500   | 211.250  | = 455.000TL   |
| Satış Gid. (IV. Prog.)  | 10.000   | 12.205   | 13.150   | 23.275   | = 57.630TL    |
| Yönetim Giderleri (V.)  | 19.350   | 19.750   | 20.360   | 20.850   | = 80.310TL    |
| Öteki Gid. (VII. Prog.)   | —        | —        | —        | 900      | = 900TL       |
| Standart Mal. Sapm.<br>(Olumsuz) (Prog. III-1,<br>III-2, III-3) | 10.200   | 11.800   | 11.200   | 15.500   | = 48.700TL    |
| Gelir Vergisi ödem.   | 12.725   | 19.247   | 26.395   | 75.363   | = 133.730TL   |
| Toplam Giderler   | 52.275   | 62.002   | 71.105   | 135.888  | = 321.270TL   |
| Net Kâr   | 12.725   | 19.248   | 26.395   | 75.362   | = 133.730TL   |

Proforma (tahmini) Bilanço'da IX Program'da görüldüğü gibi düzenlenir. Proforma Bilanço, Proforma Gelir Tablosu ile finansal bütçelerden yararlanılarak düzenlenir. Bu bilanço, işletmenin gelecekteki bir tarihte, finansal açıdan ne durumda olması gerektiğini gösterir .

## IX. PROGRAM:(X) İmalat İşletmesi-Proforma Bilanço-31 Aralık 1988

### AKTİFLER

#### I- DÖNER AKTİFLER:

|                        |                  |
|------------------------|------------------|
| KASA (VII. Prog.)      | 56.540.—         |
| ALACAKLAR              | 320.000.—        |
| STOKLAR                | 231.725.—        |
| Döner Aktifler Toplamı | <u>608.265.—</u> |

#### II- SABİT AKTİFLER

|                        |                         |
|------------------------|-------------------------|
| Binalar                | 61.500.—                |
| Makinalar              | 132.000.—               |
| Demirbaşlar            | 12.100.—                |
| Arsa                   | <u>17.000.—</u>         |
| Sabit Aktifler Toplamı | <u>222.600.—</u>        |
| AKTİF TOPLAMI          | <u><u>830.865.—</u></u> |

## PASİFLER

### I- DÖNER BORÇLAR

|                          |                  |
|--------------------------|------------------|
| Borçlar                  | 138.000.—        |
| Ödenecek Vergiler        | 75.000.—         |
| Ödenecek Banka Kredileri | 40.000.—         |
| Döner Borçlar Toplamı    | <u>253.000.—</u> |

### II- ÖZ SERMAYE

|                    |                  |
|--------------------|------------------|
| Sermaye            | 100.000.—        |
| Sermaye Arttırımı  | 30.000.—         |
| Yedekler           | <u>447.865.—</u> |
| Öz Sermaye Toplamı | <u>577.865.—</u> |
| PASİF TOPLAMI      | <u>830.865.—</u> |

### 6- Bütçesel Maliyet Kontrolü

Buraya dek planlama bütçelerinin nasıl düzenlenebileceğini, sayısal bir örnekle inceledik. Şimdi de, bütçelerle fiili maliyetlerin nasıl kontrol edildiğini, kısaca görelim. Maliyetler, ancak oluştuğlarında kontrol edilebilir. Kontrol bütçelerinin, işletmede maliyet oluşumlarına ilişkin sorumlulukların dağılımına uygun olarak hazırlanması gerekir. Bu nedenle kontrol bütçeleri, planlama bütçeleri gibi genel bütçe içinde birleştirilmeyip ,ayrı ayrı düzenlenir. Bölümsel kontrol bütçeleri, bölümsel planlama bütçesinden şu dört konuda farklılık gösterir: i- Bütçelerin hazırlanma zamanı, ii- Bütçelerce içerilen maliyetler, iii- Gözönünde bulundurulmuş faaliyet hacmi ve iv- İçerilen maliyetlerin düzeyi.

i- Planlama bütçeleri, ilgili faaliyetler gerçekleşmeden önce hazırlanır .Oysa kontrol bütçeleri, dönemin sonunda düzenlenir.

ii- Planlama bütçelerinde her bölümün ilgili tüm maliyetleri yer alırken, kontrol bütçelerinde sadece bölüm yöneticilerince kontrol edilebilen maliyetler yer alır.

iii- Planlama bütçeleri tahmini faaliyet hacmine dayanarak hazırlanırken, kontrol bütçelerinde ise bütçelenen maliyetler ile fiili maliyetler aynı faaliyet düzeyinde karşılaştırılır. Bu faaliyet düzeyi de, fiili faaliyet hacmidir. Başka bir deyişle, fiili faaliyet hacmindeki bütçelenen maliyetler ile, fiili maliyetler karşılaştırılır.

iv- Bölümsel planlama bütçeleri, oluşması beklenen maliyetleri içerir. Kontrol bütçelerinde ise, fiili maliyetler ile bütçelenen maliyetler karşılaştırılır ve ayrıca sapmalar da yer alır. Bu sapmaların nedenleri araştırılarak, olumsuz sapmaların düzeltilmesi için her bütçe dönemi sonunda gerekli önlemler alınır ve olumlu sapmalara yol açan koşulların devam etmesi sağlanır.

### A- Satış Sapmalarının Analizi

Önce, satış sapmalarını inceleyelim. (Y) İmalat işletmesinin üst düzey işletme yönetiminin şu başarı (kontrol) raporunu aldığını kabul edelim:

#### (Y) İmalat İşletmesi-Satış Başarı Raporu-Ocak Ayına İlişkin-1988

| Satış Bölgesi | Fiili Sonuçlar      | Bütçelenen (Kâr Planı). | Sapma (Olumsuz) (Olumlu) |
|---------------|---------------------|-------------------------|--------------------------|
| 1             | 481.500 TL          | 500.000 TL              | (18.500 TL)              |
| 2             | 198.800 TL          | 200.000 TL              | (1.200 TL)               |
| 3             | 402.100 TL          | 400.000 TL              | 2.100 TL                 |
| <b>Toplam</b> | <b>1.082.400 TL</b> | <b>1.100.000 TL</b>     | <b>(17.600 TL)</b>       |

Bu raporda dikkatlerin, 1. Satış Bölgesi yöneticisine çevrilmesi gerekir. Burada sapmaya yol açan neden, belli değildir. Bu nedenle, 1. bölgeye ilişkin şu raporun hazırlanması gerekir:

#### (Y) İmalat İşletmesi-Satış Başarı Raporu-1. Bölge, Ocak Ayına İlişkin-1988

| Mamuller      | Fiili Sonuçlar |                  | Kâr Planı |                  | Sapma (Olumsuz) olumlu |                 |
|---------------|----------------|------------------|-----------|------------------|------------------------|-----------------|
|               | Birim          | Tutar            | Birim     | Tutar            | Birim                  | Tutar           |
| M             | 35.000         | 182.000TL        | 40.000    | 200.000TL        | (5.000)                | (18.000TL)      |
| N             | 49.900         | 299.500TL        | 50.000    | 300.000TL        | (100)                  | (500TL)         |
| <b>Toplam</b> |                | <b>481.500TL</b> |           | <b>500.000TL</b> |                        | <b>18.500TL</b> |

Önemli sapmanın, (M) mamulünde olduğu görülmektedir. Zeki bir yönetici, 18.000 TL'lik olumsuz sapmaya neyin yol açtığını araştırıp öğrenecektir. Bunun için önce, fiili ve bütçelenen satış fiyatlarını hesaplayacaktır:

182.000 TL / 35.000 birim = 5.20 TL Fiili Ortalama Satış Fiyatı  
200.000 TL / 40.000 birim = 5.00 TL Bütçelenen Orta. Sat. Fiyatı



Böylece ,18.000 TL'lık olumsuz sapmanın, bütçelenen miktara göre fiilen 5.000 birim daha az mamulün satılmasından kaynaklandığı açıkça görülmektedir. Oysa ortamlama fiili fiyat, 0.20 TL daha fazla gerçekleşmiştir. Bu iki faktörün (miktar ve fiyat) etkisi, tablo halinde şöyle hesaplanabilir:

| Fiili Mik.xFiili Fiy.               | Fiili Mik.xBüt. Fiy. | Büt. Mik.xBüt. Fiyat |
|-------------------------------------|----------------------|----------------------|
| (35.000x5.20TL)                     | (35.000x5TL)         | (40.000x5TL)         |
| 182.000TL                           | 175.000TL            | 200.000TL            |
| ↑ Satış Fiyat Sapması               | Satış Miktar Sapması | ↑                    |
| <u>7.000TL</u>                      | <u>(25.000TL)</u>    |                      |
| ↑ Toplam Satış Sapması (18.000TL) ↑ |                      |                      |

### B- Direkt Hammadde Sapmalarının Analizi

Direkt hammadde sapması, iki ayrı başarı raporuyla analiz edilebilir. Birinci raporu, satınalma yöneticisinin başarı raporu, ikincisini de imalat bölümünün başarı raporu oluşturur. Satınalma yöneticisi, hammaddenin alış fiyatını, satınalınan hammaddenin alış zamanını ve miktarını kontrol etmekle sorumludur. Sapmaya; ya miktar, ya da fiyat faktörü yol açar.

(Y) İmalat İşletmesi-Satınalma Bölümü Başarı Raporu-Ocak Ayına İlişkin-1988

| (A) Hammad. Alımı: | Fiili            | Bütçelenen       | Sapma             |
|--------------------|------------------|------------------|-------------------|
| Birim              | 210.000          | 200.000          |                   |
| Ort. Fiyat         | <u>0.224 TL</u>  | <u>0.200</u>     |                   |
| Toplam Maliyet     | <u>47.040 TL</u> | <u>40.000 TL</u> | <u>(7.040 TL)</u> |

Şu analiz biçimi, işletme yönetimine daha ayrıntılı bilgi vermektedir.

Sapma Analizi-(A) Hammaddesi:

|   |                  |
|---|------------------|
| Satınalma Fiy. Sap. (0.224TL—0.200TL) x 210.000 br. | (5.040TL)        |
| Satınalma Mik. Sap. (210.000—200.000) x 0.20 TL     | <u>(2.000TL)</u> |
| Toplam Satınalma Sapması                            | <u>(7.040TL)</u> |

Yukarıda görülen hem fiyat sapmasından hem de fiyat sapmasından, satınalma bölüm yöneticisi sorumludur.

Şimdi de, imalat bölümünün başarı raporunu düzenleyelim. Bu bölüm, imalatta belirtilen miktarda hammadde kullanmakla sorumlu olmasına karşın, bu hammaddenin maliyetinden sorumlu değildir.

(Y) İmalat İşletmesi-İmalat Bölümü Başarı Raporu-Ocak Ayına İlişkin-1988

|  | <u>Fiili</u>    | <u>Bütçelenen</u> | <u>Sapma</u>               |
|--|-----------------|-------------------|----------------------------|
| İmalatı Tamamlanan Nihai Mamuller (çıktı) :                        | 87.500          | 100.000           |                            |
| (A) Hammaddesi ;   |                 |                   |                            |
| Birim (Bir Nihai Mamul Başına Bütçelenen Hammadde Tiktarı-2 Birim) | 176.000         | 175.000           | Fiili Stand. (87.500x2 br) |
| Ortalama Birim Maliyet (Bütçelenen 0.20TL)                         | x <u>0.20TL</u> | <u>0.20TL</u>     |                            |
| Direkt Hammadde Maliyeti   | <u>35.200TL</u> | <u>35.000TL</u>   | <u>(200TL)</u>             |

Olumsuz oluşan bu 200 TL'lık hammadde kullanım sapması, şöyle de hesaplanabilir:  $(176.000-175.000) \times 0.20TL = (200TL)$ . İmalat bölümü yöneticisi, sadece bu kullanım sapmasından sorumludur. Oysa satınalma bölümü yöneticisi; hem fiyat, hem de miktar sapmasından sorumludur.

c- Direkt İşçilik Sapmalarının Analizi

Bu giderlerde de, miktar (direkt İşçilik Saatleri) ve fiyat (ortalama saat ücreti) sapmalara neden olur.

(Y) İmalat İşletmesi-(Z) İmalat Bölümü Başarı Raporu-Ocak Ayına İlişkin-1988

|   | <u>Fiili</u>     | <u>Bütçelenen</u> | <u>Sapma</u>      |
|---|------------------|-------------------|-------------------|
| İmalatı Tamamlanan Nihai Mamuller (çıktı)                                     | 87.500           | 100.000           |                   |
| Direkt İşçilik  |                  |                   |                   |
| Direkt İşçilik Saatleri (Bir Nihai Mamul Başına Bütçelenen D. İ. Saati - 0.4) | 35.357           | 35.000            | (87.500x0.4 saat) |
| Ortalama Saat Ücreti (D.İ.S. Başına Bütçelenen ücret 2TL/DİS)                 | x <u>1.96 TL</u> | <u>2 TL</u>       |                   |
| Direkt İşçilik Maliyeti   | <u>69.300TL</u>  | <u>70.000TL</u>   | <u>700TL</u>      |

Aşağıdaki sapma analizi ise, başarı raporundaki iki sapmayı göstermektedir:

### Sapma Analizi-Direkt İşçilik:

|  |                     |
|--|---------------------|
| Direkt İşçilik Ver. (Kull.) Sap.: (35.357 - 35.000) x 2 TL = | (714TL)             |
| Direkt İşçilik Ücret Sap. (2TL - 1.96TL) x 35.357            | = 1.414TL           |
| <b>Toplam Direkt İşçilik Sapması-olumlu</b>                  | <b><u>700TL</u></b> |

Direkt İşçilik Verim Sapması olumsuz olduğu için, üst yönetim bunun nedenini araştırıp, nedene göre düzeltici önlemleri alacaktır. Standart saat ücretinden fiilen daha az bir ücret ödendiği için de, ücret sapması olumlu olarak oluşmuştur. Bu da, (Z) bölümünde düşük ücretli işçilerin çalıştırılması sonucunda oluşmuş olabilir. İşçi ilişkileri ve mamulün kalitesi olumsuz yönde etkilenmedikçe, bu durum arzulanabilir.

### D- Genel İmalat Giderlerine İlişkin Sapmalar

Genel imalat giderlerine ilişkin sapmalar, en karmaşık olduğu için maliyet muhasebecilerinin yıllarca dikkatini çekmiştir. Genel imalat giderleri; sabit ve değişken unsurlarına, esnek bütçelerle ayrıldıklarında, bu giderlere ilişkin sapmaların gerçek analizi genellikle yapılabilir.

### (Y) İmalat İşletmesi-(Z) İmalat Bölümü Başarı Raporu-Ocak Ayına İlişkin-1988

|   | Bütçelenen<br>G.İ.Gider. | Bütçelenen<br>Faal. Hac. (DİS) | Bütçelenen<br>G.İ.G. Yük<br>Oranı<br>(Dis Başın.) |
|---|--------------------------|--------------------------------|---|
| Sabit G. İ. Giderleri   | 192.000 TL /             | 480.000 D.İ.S. =               | 0.40 TL   |
| Değişken G. İ. Gider.   | 120.000 TL /             | 480.000 D.İ.S. =               | 0.25 TL   |
| <b>Toplam G. İ. Gider.</b>  | <b>312.000 TL /</b>      | <b>480.000 D.İ.S. =</b>        | <b>0.65 TL</b>                                    |
| Gerçekleşen (Fiili) Genel İmalat Giderler   |                          |                                | 24.550 TL   |
| İmalata Yüklenen Genel İmalat Giderleri<br>(Standart D.İ.S. x G.İ.G. Yükleme Oranı<br>(35.000 D.İ.S. x 0.65 TL) |                          |                                | 22.750  |
| Eksik Yüklenen G.İ.Giderleri<br>(Olumsuz Sapma)   |                          |                                | (1.800 TL)  |

Aşağıdaki üçlü sapma analizi, toplam 1.800TL'lık sapmanın üç kısımdan oluştuğunu göstermektedir:

**Bütçe (Ya da Harcama) Sapması:**

|   |                         |
|---|-------------------------|
| Fiili D.İ.Saatlerine Göre Ayar. Esnek Büt. Tut.                   | 24.839 TL               |
| 16.000 TL Aylık Sabit Maliyetler + (0.25TL x 35.357 Fiili D.İ.S.) |                         |
| Fiili Genel İmalat Giderleri (35.357 D.İ.S'de)                    | <u>24.550 TL</u> 289 TL |

**Genel İmalat Giderleri Verim Sapması:**

|   |                          |
|---|--------------------------|
| Standart D.İ.Saatlerine Göre Ayarlanan Esnek Bütçe Tutarı |                          |
| 16.000 TL + (0.25 TL x 35.000 D.İ.S.)                     | 24.750 TL                |
| Fiili D.İ.S. Göre Ayarlanan Esnek Bütçe Tutarı            |                          |
| 16.000 TL + (0.25 TL x 35.357 D.İ.S.)                     | <u>24.839 TL</u> (89 TL) |

**Genel İmalat Giderleri Boş Kapasite (Hacim) Sapması:**

|   |                             |
|---|-----------------------------|
| İmalata Yük. G.İ.Gider. (35.000 D.İ.S. x 0.65 TL) | 22.750 TL                   |
| Standart D.İ.S. Göre Ayar. Esnek Büt. Tut.        |                             |
| 16.000 TL + (0.25 TL x 35.000 D.İ.S.)             | <u>24.750 TL</u> (2.000 TL) |
| Toplam Genel İmalat Giderleri Sapması-(olumsuz)   | <u>(1.800 TL)</u>           |

Sadece Değişken Genel İmalat Giderlerine İlişkin Verim Sapması, şöyle de hesaplanabilir.

|                            |                          |
|----------------------------|--------------------------|
| Standart D.İ.Saatleri      | 35.000 D.İ.S.            |
| Fiili D.İ.Saatleri         | <u>35.357 D.İ.S.</u>     |
| Fark-Fazla Çalışılan Saat  | (357) olumsuz            |
| x Değiş. G.İ.G. Yük. Oranı | <u>0.25 TL</u>           |
| Değiş. G.İ.G. Verim Sap.   | <u>(89 TL)</u> (Olumsuz) |

Öte yandan, yukarıda görülen 2.000 TL'lık Boş Kapasite sapması, şöyle de hesaplanabilir:

|   |                   |
|---|-------------------|
| Stan. Süre x Değ.G.İ.G. Yük.Or.           |                   |
| Değ. G.İ.G. 35.000 DİS x 0.25 TL          | 8.750 TL          |
| Sab. G.İ.G. 16.000 TL                     | 16.000 TL         |
| Stan. Süre x Değ.G.İ.G. Yük.Or.           |                   |
| Değ. G.İ.G. 35.000 DİS x 0.25 TL          | 8.750 TL          |
| Stan. Süre x Değ.G.İ.G. Yük.Or.           |                   |
| Sab. G.İ.G. 35.000 DİS x 0.40 TL          | 14.000 TL         |
| Sabit G.İ.G. Boş Kapasite Sapması-Olumsuz | <u>(2.000 TL)</u> |

Fiili üretim miktarının bütçelenmiş üretim miktarından farklı olması nedeniyle, mamul maliyetlerine yüklenememiş ya da fazla olarak yüklenmiş sabit genel imalat giderleri tutarına, kapasite sapması adı verilir. Bu sapmanın, değişken genel imalat giderleriyle hiçbir ilgisi yoktur. Bütçelenen sabit genel imalat giderleri tutarı, imalata yüklenen sabit genel imalat giderlerine eşit olduğunda, kapasite sapması da sıfır demektir. Üretime eksik yüklenen sabit genel imalat giderleri, genel imalat giderlerine ilave edilip ayrı bir maliyet kalemi olarak gösterilirken, fazla yüklenen sabit genel imalat giderleri genel imalat giderlerinden ve mamul maliyetlerinden düşülür ve genellikle dönem gideri olarak kabul edilir. Sabit genel imalat giderleri kısa süredeki etkinliklere göre değişmeyecekleri için, sabit genel imalat giderlerine ilişkin verim sapması saptanmaz. Oysa Türkiye’de hiçbir üretim işletmesinde boş kapasite maliyetleri dahi hesaplanmamaktadır. Boş kapasite nedeniyle oluşan gelir kaybı ya da maliyet, oldukça kaygı vericidir ve işletme yöneticileri bu kaybın tutarını bilmek ister. Boş kapasite sapmasına; imalat programlarının iyi yapılmamış olması, makinelerde her zaman oluşmayan arızaların oluşması, uzman işçilerin yeterli sayıda bulunamaması, işgörenlerin greve gitmesi, bir kasırganın oluşması vb. nedenler yol açabilir. Boş kapasite maliyetlerinden alt düzey işletme yöneticileri yerine, tamamen üst düzey işletme yöneticileri sorumludur.

## **SONUÇ**

Bütçeler, geleceğin sayısal planlarını oluşturur. Bütçeler aslında geçmiş tecrübelerle dayanır, fakat gelecekteki beklentilere göre ayarlanırlar. Bu nedenle geçmişe ilişkin muhasebe verileri, bütçelerin hazırlanmasında çok önemli bir rol oynar. Muhasebe sistemi ile bütçeler arasında çok yakın bir ilişki vardır. Bütçelerin ayrıntıları ile, işletmenin büyük defter hesaplarının uyumu gerekir.

Bütçeler işletmenin gelecek dönemdeki finansal ve finansal olmayan tüm faaliyetlerinin planlanmasında, düzenlenmesinde ve kontrol edilmesinde kullanılır. Bütçeler üst düzey işletme yöneticilerinin; işletmenin gelirlerine, giderlerine, net kârına, nakit akışlarına ve finansal gücüne ilişkin beklentilerini açıkça gösterir. İşletmelerin birçoğu, bütçelerini bir yıl ya da üç ay için hazırlar ve daha sonra bütçeleri aylık bütçelere ayırırlar. Böylece her ayın fiili

(gerçek) sonuçları, ilgili ayın hemen sonunda bütçelenen rakamlarla karşılaştırılarak, sapmalar bulunur. Daha sonra sapmalara yol açan nedenler belirlenerek, gerekli çözüm önerileri geliştirilir. Sapma analizinin ana amacını, işletme yöneticilerine bütçelerden ayrılmalara yol açan nedenleri belirleme ve düzeltici önlemleri alma ve ayrıca fiili başarıyı önceden bütçelenmiş başarıyla karşılaştırıp, ölçme olanağını sağlaması oluşturur. Sapmalara yol açan nedenler ne olursa olsun, işletme yönetiminin bu sapmalardan sorumlu kişileri doğru bir biçimde belirlemesi gerçekten önemlidir. Maliyet unsurlarını kontrol etmekle sorumlu kişilerin, en doğru bir biçimde belirlenmesi ve düzeltici önlemlerin alınmasının günvenceye bağlanması gerekir. Eğer bütçeler gerçekçi ve ulaşılabilir bir düzeyde iseler, sapmalar olumlu olduğu gibi olumsuz da olabilir. Olumlu bir sapma meydana geldiğinde, övgünün ya da ödülün doğru kişiye verilmesi gerçekten çok önemlidir. Bu tür olumlu sapmalara yol açan nedenlerin belirlenmesi sonucunda, işletmenin öteki bölümlerinde de maliyet tasarrufu sağlayan etkin araçların saptanması olanağı elde edilebilir. Fiili sonuçlarla bütçelerin karşılaştırılması şeklinde yapılan kontrole, **bütçesel kontrol** adı verilir. Fiili sonuçlar ile bütçe rakamlarının karşılaştırılması, işletme yöneticilerine dönem ya da yıl sonunda, işletme amaçlarına ne ölçüde ulaşıldığı konusunda bilgi sağlar. Bu karşılaştırmalardan elde edilen bilgiler, işletme yöneticilerinin dikkatini aydan aya önemli sorunlara yöneltir ve yöneticiler böylece, sorunlar daha fazla büyümeden düzeltici önlemleri alabilirler. Bütçe yılı, mali yıla uygun olur. Böylece, fiili sonuçlarla bütçe rakamlarının karşılaştırılması olanağı elde edilir.

#### YARARLANILAN KAYNAKLAR

- ANTHONY H. Robert - WELSCH A. Glenn: **Fundamentals of Management Accounting**, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin Inc, 1974)
- WELSCH A. Glenn: **Butgeting Profit Planing and Control** (Englewood Cliffs: New Jersey: Prentice Hall Inc., 1971).
- CASHIN A. James - POLIMENI S. Ralph: **Cost Accounting**, (London : McGraw-Hill International Book Company, 1981).

- HORNGREN T. Charles: Cost Accounting. A Managerial Emphasis, Fifth Edi, (London: Prentice-Hall International Inc, 1982).**
- HORNGREN T. Charles: Accounting For Management Control. An Introduction Third Edi., (London: Prentice-Hall International Inc., 1975).**
- LYNCH M. Richard: Accounting For Management: Planing And Control, (NewYork: McGraw-Hill Book Company, 1967).**
- SHILLINGLAW, Gordon: Cost Accounting Analysis And Control, (Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc., 1972).**