

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**TİCARİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEME**

**HAZIRLAYAN**

**ÜLVİ ABBASLI**

**1317.01006**

**BAKÜ - 2017**

**AZERBAYCAN CUMHURİYETİ EĞİTİM BAKANLIĞI**  
**AZERBAYCAN DEVLET İKTİSAT ÜNİVERSİTESİ**  
**TÜRK DÜNYASI İŞLETME FAKÜLTESİ**  
**İŞLETME**

**LİSANS BİTİRME TEZİ**

**TİCARİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEME**

**HAZIRLAYAN**

**ÜLVİ ABBASLI**

**1317.01006**

**DANIŞMAN**

**DR. NURHODJA AKBULAEV**

**BAKÜ - 2017**

# TİCARİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEME

## ÖZET

Küreselleşme döneminin etkisiyle başlayan değişimler kamu sektörünü de etkisi altına almıştır. Kamu maliyesinin temel unsurlarından birisi olan bütçe fonksiyonu da bu değişim sürecinden etkilenmiştir. Geçmişte kullanılan klasik bütçe sistemleri değişen ekonomik şartlara uyum sağlayamamış, yerini çağdaş bütçeleme sürecinde yeni yaklaşımlara bırakmıştır. Bu anlamda, sosyal bütçeleme, cinsiyete duyarlı bütçeleme ve katılımcı bütçeleme gibi yeni bütçeleme yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Yeni bütçeleme uygulamaları, temsili demokrasinin doğrudan demokrasiye geçişini destekleyen düşünceni savunur. Bu durumda bütçeleme süreci devam ederken vatandaşlar bu durumun her aşamasında bütçeye aktif bir katılımı müdahalede bulunabilir. Çağdaş bütçeleme anlayışları, vatandaşların bütçe beklentileri için oy verdikleri siyasi sisteme, seçimlerden sonra da müdahale edebileceğini savunan bütçeleme yaklaşımlarıdır. Yeni üretim ortamlarında, gelişen teknoloji ve artan rekabet işletmelerin daha az maliyetle daha iyi kalitede ürün üretmelerini zorunlu kılmıştır. Bu durum, işletme kaynaklarının niteliğini ve niceliğini değiştirmiş, direkt maliyetler mamul üretimindeki payını genel üretim giderlerine bırakmaya başlamıştır. İşletmeler artan endirekt maliyetlerin ürünlere yüklenilmesinde bazı yetersizlikler ve hatalarla karşılaşmaya başlamıştır. Bu nedenle tercih edilen bütçeleme tekniği yeni üretim ortamlarının yarattığı zorunlulukları yansıtabilmelidir. Aksi halde, maliyetlerin yanlış saptanması ve bütçelere yanlış yansıtılması kaçınılmazdır.

## İÇİNDEKİLER

TUTANAK .....	i
ÖZET .....	iii
İÇİNDEKİLER .....	iv
TABLolar LİSTESİ .....	v
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	vi
GİRİŞ .....	1

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İŞLETME ÇEŞİTLERİ VE TİCARİ İŞLETME KAVRAMI

1.1. İŞLETMENİN TANIMI .....	2
1.2. ÜRETİM FAKTÖRLERİ .....	2
1.2.1. Doğa .....	2
1.2.2. Emek .....	3
1.2.3. Sermaye .....	3
1.2.4. Girişimci .....	4
1.3. İŞLETME ÇEŞİTLERİ .....	4
1.3.1. Tek Kişi İşletmeleri .....	5
1.3.2. Şirketler .....	5
1.3.3. Adi Şirketler .....	5

1.3.4. Ticaret Şirketleri .....	6
1.3.5. Şahıs Şirketleri .....	6
1.3.5.1. Kollektif Şirketler .....	7
1.3.5.2. Komandit Şirketler .....	7
1.3.5.2.1. Komandite ortak .....	7
1.3.5.2.2. Komanditer ortak .....	7
1.4. TİCARİ İŞLETME .....	8
1.4.1. Ticari İşletmenin Unsurları .....	8
1.4.2. Tacir .....	8

## İKİNCİ BÖLÜM

### İŞLETMELERDE BÜTÇELEME

2.1. BÜTÇELEMEDE TEMEL KAVRAMLAR .....	10
2.2. BÜTÇELEMENİN AMAÇLARI .....	12
2.3. İŞLETME BÜTÇELERİNİN İLKELERİ .....	14
2.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi .....	14
2.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi .....	15
2.3.3. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi .....	15

2.3.4. Katılımcılık İlkesi .....	15
2.3.5. Amaca Yönlendirme İlkesi .....	16
2.3.6. Geçerlilik İlkesi .....	16
2.3.7. Tam Haberleşme İlkesi .....	17
2.3.8. Esnek Uygulama İlkesi .....	17
2.4. İŞLETME BÜTÇELERİNİN TÜRLERİ .....	17
2.4.1. Konuları Açısından Bütçeler .....	18
2.4.1.1. Gelir Bütçeleri .....	18
2.4.1.2. Gider Bütçeleri .....	18
2.4.1.3. Kar Bütçeleri .....	18
2.4.2. Sorunları İnceleyiş Açısından Bütçeler .....	18
2.4.2.1. Proje Bütçeleri .....	18
2.4.2.2. Dönemsel Bütçeler .....	18
2.4.3. Amaçları Açısından Bütçeler .....	19
2.4.3.1. Program Bütçeleri .....	19
2.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri .....	19
2.4.4. Teknik Yapıları Açısından Bütçeler .....	20
2.4.4.1. Durağan (Statik, Sabit). Bütçe.....	20
2.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler .....	21
2.4.4.3. Esnek Bütçeler .....	21
2.4.5. Temel Alınan Rakam Açısından Bütçeler .....	21
2.4.5.1. Geleneksel Bütçe .....	21
2.4.5.2. Sıfır Tabanlı Bütçe .....	22
2.4.6. Kapsamları Açısından Bütçeler .....	23
2.4.6.1. Genel (Ana) Bütçe .....	23
2.4.6.2. Bölümsel (Kısım). Bütçeler .....	23
2.4.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler .....	24

2.4.7.1. Miktar Bütçeleri .....	24
2.4.7.2. Tutar Bütçeleri .....	24
2.4.8. Süreklilik Özelliğine Göre Bütçeler .....	24
2.4.8.1. Sabit Bütçeler .....	24
2.4.8.2. Sürekli (Dinamik) Bütçeler .....	25
2.5. İŞLETMELERDE YILLIK BÜTÇENİN HAZIRLANIŞI .....	25
2.5.1. Satış Bütçesi .....	26
2.5.2. Üretim Bütçesi .....	28
2.5.2.1. Üretim Miktarı Bütçesi .....	29
2.5.2.2. Direkt İlk Madde- Malzeme Bütçesi .....	30
2.5.2.3. Direkt İşçilik Bütçesi .....	31
2.5.2.4. GÜG Bütçesi .....	32

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TİCARİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEME UYGULAMASI

3.1. KÜÇÜK HİZMET İŞLETMELERİNDE BÜTÇELEME .....	33
3.2. YÖNETİM ARACI OLARAK BÜTÇELER .....	34
3.3. BÜTÇELEMENİN YARARLARI .....	34
3.4. PERFORMANS RAPORU .....	36
3.5. GENEL BÜTÇE HAZIRLAMA .....	37
3.5.1. Faaliyet bütçesi .....	37
3.5.2. Sermaye gider bütçesi .....	38
3.5.3. Finansman bütçesi .....	38
3.6. GENEL BÜTÇE HAZIRLANMASINDA SÜREÇ .....	38
3.6.1. Örnek: WHITE Spor Şirketi'nin Genel Bütçesi .....	39

3.7. FAALİYET BÜTÇESİ HAZIRLAMA .....	41
3.8. BÜTÇELENMİŞ GELİR TABLOSUNUN HAZIRLANMASI .....	42
3.9. FİNANSAL BÜTÇELEME HAZIRLAMA .....	46
3.9.1. Nakit Bütçesinin Hazırlanması .....	46
3.10. BÜTÇELENMİŞ BİLANÇO HAZIRLANMASI .....	52
3.10.1. Nakit Akım Fon Akım Tablosunun Hazırlanması .....	53
3.11. BÜTÇELERDE DUYARLILIK ANALİZİNİN KULLANIMI ....	55
3.11.1. Ara Uygulama ... ..	56
3.12. SORUMLULUK MUHASEBESİ .....	64
3.12.1. Sorumluluk Merkezleri .....	64
3.12.1.1. Maliyet Merkezi .....	64
3.12.1.2. Satış Merkezi .....	65
3.12.1.3. Kar Merkezi .....	65
3.12.1.4. Yatırım Merkezi .....	65
3.12.2. Sorumluluk Muhasebesi Uygulaması .....	66
3.15. DEĞİŞKEN BÜTÇELER .....	66
3.15.1. Uygulama .....	69
SONUÇ .....	73
KAYNAKLAR .....	74



## TABLolar LİSTESİ

Tablo 2.1 : Satış Bütçesi .....	27
Tablo 2.2 : Üretim Bütçesi .....	29
Tablo 2.3 : Üretim Miktarı Bütçesi .....	30
Tablo 2.4 : Direkt İlk Madde - Malzeme Miktarı .....	30
Tablo 2.5 : Direkt İşçilik Bütçesi .....	31
Tablo 3.1 : X Seyahat İşletmesi - Mayıs 2017 Bütçesi .....	33
Tablo 3.2 : Y Şirketi İçin Performans Raporu .....	36
Tablo 3.3 : White Spor Şirketi - Mart 30, 2017 Bilançosu .....	39
Tablo 3.4 : White Spor Şirketi Bütçelenmiş Gelir Tablosu.....	42
Tablo 3.5 : White Spor Şirketi Satış Bütçesi .....	43
Tablo 3.6 : White Spor Şirketi - Stok,Alım & SMM Bütçesi .....	44
Tablo 3.7: White Spor Şirketi - Faaliyet Giderleri Bütçesi .....	45
Tablo 3.8: White Spor Şirketi Tahsilat (Nakit Girişleri) Bütçesi .....	47
Tablo 3. 9: White Spor Şirketi Nakit Ödeme (Çıkışları) Bütçesi .....	47
Tablo 3.10: White Spor Şirketi - Faaliyet Giderleri İçin Nakit Ödeme Bütçesi .....	49
Tablo 3.11 : White Spor Şirketi - 30 Temmuz 2017 (4 Aylık) Nakit Ödeme Bütçesi .....	50
Tablo 3. 12: White Spor Şirketi - 30 Temmuz 2017 Tarihli Bütçelenmiş Bilançosu .....	52
Tablo 3. 13: White Spor Şirketi – 30. 07. 2017 Tarihli 4 Aylık Proformo Nakit Akım Tablosu .....	54
Tablo 3.14: White Spor Şirketi Düzeltilmiş Satış Bütçesi .....	56

Tablo 3.15 : W.S. Şirketi Düzeltilmiş Stok,Alımlar, SMM Bütçesi.....	56
Tablo 3.16 : White Spor Şirketi - Düzeltilmiş Faaliyet Giderleri Bütçesi... ..	57
Tablo 3.17 : White Spor Şirketi – Düzeltilmiş (Bütçelenmiş) Proformo Gelir Tablosu .....	58
Tablo 3.18: White Spor Şirketi Düzeltilmiş Proformo Tahsilat Tablosu.....	59
Tablo 3. 19: White Spor Şirketi Düzeltilmiş Proformo ( Bütçelenmiş) Nakit Çıkış Tablosu .....	59
Tablo 3.20: :White Spor Şirketi - Düzeltilmiş Faaliyet Giderleri İçin Bütçelenmiş Proformo Nakit Çıkış Tablosu .....	60
Tablo 3. 21: White Spor Şirketi - 30. 07. 2017 Tarihli 4 Aylık Düzeltilmiş Nakit Bütçesi .....	60
Tablo 3. 22: White Spor Şirketi 30 Temmuz 2017 Tarihli Düzeltilmiş Proformo Bilanço .....	61
Tablo 3.23 : 4 Aylık Proformo Fon (Nakit) Akım Tablosu .....	63
Tablo 3.24 : :Kool Time Pools Şirketi 30 Haziran, 2017 Gerçek Sonuçlarla Karşılaştırmalı Statik Bütçe .....	67
Tablo 3.25 : Kool Time Pools Şirketi 30.06.2017 Değişken Bütçe ..	68
Tablo 3.26 : Kool Time Pools Şirketi - Gelir Tablosu Performans 30.06.2017 Değişken Bütçe .....	70
Tablo 3.27 : Kool Time Pools Şirketi - Gelir Tablosu Performans 30.06.2017 - Değişken Bütçe .....	71

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1 : İşletme Çeşitlerinin Sınıflandırılması .....	4
--	---

## GİRİŞ

Artan rekabet, küresel değişimler ve teknolojik gelişmeler işletmeleri etkilemektedir. İşletmelerin pazardaki yerlerini koruyabilmeleri ve kâr hedeflerinde süreklilik sağlayabilmeleri için tüm bu gelişmeleri ve değişimleri takip edip, gelişen yeni teknikleri iyi analiz ederek atacakları adımları doğru tespit etmeleri gerekmektedir. Bu gerekliliğin farkında olan işletmelere kârlılıklarını ve rekabet edebilirliklerini arttırmak için en uygun bütçeleme tekniklerini kullanmaktadırlar. Çünkü geleneksel yaklaşımların işletmelerin hedeflerine ulaşmalarında yetersiz kaldığı görülmektedir. İşletmeler, tüm bu değişimleri ve piyasa şartlarını iyi analiz ederek piyasadaki gücünü arttırmak için süreçlere odaklanarak stratejilerini geliştirip bu stratejilerini de bütçelerine yansıtabilmelidirler. Gelişen stratejilerin bütçelere yansıtılmasında geleneksel bütçelemenin eksik ve yetersiz kaldığı görülmüş ve işletme yöneticilerinin stratejik planlama anlayışına uygun yeni bütçeleme arayışlarına girmeleri sonucunda bir çok farklı bütçeleme teknikleri oluşturulmuştur. İşletmelerin temel amaçları firma değerini arttırmak ve kar elde etmektir. Mamul veya hizmet maliyeti ile ürünlerin belirlenen fiyatı arasındaki fark işletme karıdır. Çalışmamın ilk kısmında, işletme kavramı ve türleri açıklanmıştır. Ayrıca ilk bölümde, işletmelerin hukuki açıdan çeşitleri incelenmiştir. İkinci bölümde ise, bütçe hakkında genel bilgiler, bütçelemenin ticari işletmeler açısından önemine yer verilmiştir. Son bölümde ise, uygulamalı bir şekilde ticari işletmeler üzerinde bütçelemenin işleyişi gösterilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İŞLETME ÇEŞİTLERİ VE TİCARİ İŞLETME KAVRAMI

#### 1.1 . İşletmenin Tanımı

İşletme, üretim faktörlerini planlı ve sistemli bir şekilde bir araya getirerek mal ya da hizmet üretimi amacı güden üretim birimine denir.

İşletmenin genel olarak üç tane amacı bulunmaktadır:

- **Kar elde etme:** Kar, bir işletmenin herhangi dönem sonunda elde ettiği gelirlerin toplamıdır. İşletmelerin temel amaçlarından biridir. Kar işletmeler için gelişme ve büyüme göstergesidir.

- **Topluma hizmet etme:** İşletmeler, elde ettikleri karın bir bölümünü devlete vergi olarak verirken, diğer bir bölümünü de ortaklarına ve çalışanlarına dağıtarak sosyal sorumluluklarını yerine getirmeye çalışır. Böylece daha başarılı ve uzun ömürlü olma avantajını elde eder.

- **İşletmenin yaşamını devam ettirme:** İşletmeler, kâr elde etme ve topluma hizmet etme amaçlarını gerçekleştirmek için tutarlı bir denge kurmak zorundadır. Bu denge kurulduğu zaman işletme uzun süreli olur. İşletme kısa sürede aşırı kâr elde etmeyi amaçlarsa ya sunduğu mal ve hizmetlerin fiyatını yüksek tutacak ya da ucuz ve kalitesiz mal sunacaktır ki bunun sonucunda işletme belirli bir süre sonra piyasadan çekilmek zorunda kalacaktır. (<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>) (07.10.2016)

#### 1.2. Üretim Faktörleri

Üretim faktörleri, üretimde kullanılan unsurlara verilen genel isim. Üretim faktörleri, doğa, emek, sermaye ve girişimcidir.

##### 1.2.1. Doğa

Tarım arazisi, ormanlar, maden rezervleri, su kaynakları, hava, güneş gibi yeraltı ve yerüstünde bulunan kaynakları ifade eder. Doğa olmadan üretim gerçekleştirilemez. Bu üretim faktörünün sahip olduğu önem, her üretim dalında farklı olabilir.

Tabiat faktörünün başlıca özellikleri:

- Taşınamaz.
- Sınırlı ve kıttır.
- Dayanıklı bir üretim faktörü olmakla birlikte tabiat için herhangi bir yıpranma payı (amortisman) dikkate alınmaz.

Her işletmenin kuruluş yeri olarak tabiat faktörüne ihtiyaç vardır. Tarımsal ve endüstriyel üretimde tabiat enerji kaynağı olarak da önemli bir yere sahiptir. (<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>) (07.10.2016)

### **1.2.3. Emek**

Mal ve hizmet üretmek için planlı bir şekilde yapılan bedensel ve zihinsel faaliyetler. Bedensel emek kas gücünden yararlanmaya, zihinsel emek ise beyin gücüne dayanan üretkenliği ifade eder. Toprağı kazan bir insanın faaliyeti emek olduğu gibi, çizim yapan bir mimarın veya turizm rehberliği yapan bir insanın faaliyeti de emek sayılmaktadır.

Emeğin veriminin artmasına olumlu katkı sağlayan hususlar şunlardır:

- Genel eğitim düzeyinin yükseltilmesi, mesleki ve teknik eğitime önem verilerek uzmanlaşma ve iş bölümünün uygun şekilde yürütülmesi
- Yeni teknolojiler arasında en uygun olanının seçilerek kullanılması
- Çağdaş işletmecilik kuralları olan planlama, örgütlenme, yönlendirme ve denetim şeklinde sıralanan yönetim işlerinin en iyi ve bilimsel tarzda uygulanması

En vasıfsız iş gücünden en tepe yöneticiye kadar üretimde görev alan her birey emek faktörü içerisinde yer alır. Bir bireyin emek faktörü içinde yer alması ise alın teri karşılığında ücret alması ile mümkündür.

### **1.2.4. Sermaye**

Sermaye, işletmeyi kuranlar tarafından, işletmeye konulan para, mal ve emek. Bir iş ya da işletme için yapılan toplam yatırım, üretim araçlarının tümü, kullanılmaya hazır para ve varlıklardır. Sermayeye mutlaka ihtiyaç vardır. Ekonomide mal veya hizmet üretmekte kullanılacak üretilmiş kaynakların tümü sermayedir. İşletmenin net varlıklarını gösterir. Sermaye, üretimi bazen mümkün kılar bazen de daha verimli hâle getirir. İlk insanlar, sadece emek ve doğayı kullanarak üretimde bulunmuş ve ihtiyaçlarını karşılamışlardır. Üretimde kullanılma sayısına ve süresine

göre sermaye, sabit sermaye ve döner sermaye olmak üzere ikiye ayrılır. Sabit sermaye, fiziki ömrü devam ettikçe üretime katılan, üretim esnasında şekil ve yapı değiştirmeyen sermayedir (binalar, makineler vs.). Döner sermaye ise üretime bir kez katılan, yapı ve şekil değiştirerek yeni ürün içerisinde yer alan madde ve malzemedir. (<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>) (07.10.2016)

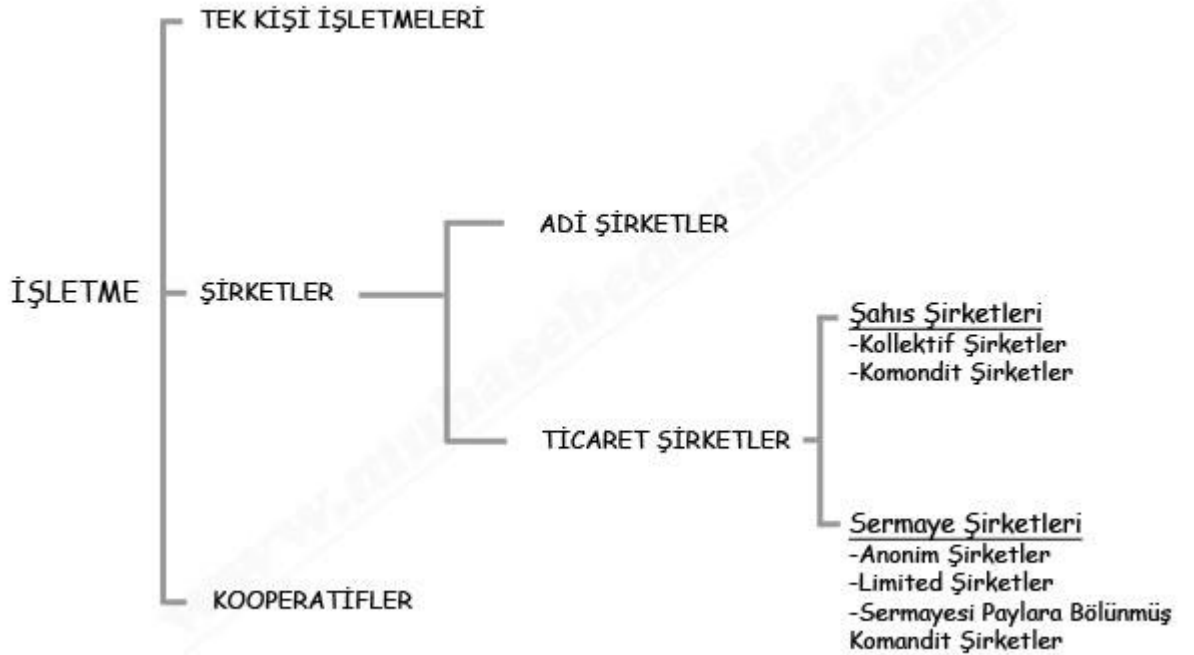
### 1.2.5. Girişimci

Girişimci, üretim elemanlarını (doğa, emek, sermaye) sistemli ve bilinçli bir şekilde bir araya getirerek mal ve hizmet üretimini sağlayan kişidir. Doğa, emek ve sermaye gibi üretim faktörlerini fayda sağlayacak mal ve hizmete dönüştüren dördüncü üretim faktörüdür. İşletmelerin başarı derecelerinin farklı olması, genelde girişimci faktöründen kaynaklanır. Girişimci, risk üstlenir, kar amaçlar, üretimi ve organizasyonu gerçekleştirir. (<http://cafertopaloglu.blogspot.com/> , (03.02.2017)

## 1.3. İŞLETME ÇEŞİTLERİ

### Hukuki Olarak İşletme Çeşitleri:

#### İŞLETME ÇEŞİTLERİNİN SINIFLANDIRILMASI



### **1.3.1. Tek Kişi İşletmeleri**

Tek kişi işletmeleri en basit, en eski ve uygulamada en çok görülen işletme biçimidir. İşletmenin tek sahibi vardır. Bu nedenle işletme sahibi işletme faaliyetleri konusunda her türlü kararı alır, uygular ve denetler. Ortaya çıkabilecek işletme riskleri tümüyle kendisine aittir. Kurulmaları ve sona ermeleri yasal açıdan kolaydır. Sermayelerinin yetersiz olması ve alacaklılara karşı sınırsız sorumluluk üstlenmeleri, büyümelerine engeldir.

### **1.3.2. Şirketler**

Ortak ekonomik amaç ve çıkarları gerçekleştirmek, ya da belli bir ekonomik amaç ve çıkarın gereği olarak birden çok kişilerin emek ve sermayelerini bir sözleşme ile birleştirerek kurulan işletmelere şirket denir. Bir ortaklığın varlığından söz edilebilmesi için aşağıdaki niteliklerin bulunması gereklidir:

- Ortaklığı oluşturan kişiler birden fazla olmalıdır. Bu kişiler gerçek veya tüzel kişi olabilir. Bu kişilere ortak, hissedar, şerik veya pay sahibi denir.
- Ortak bir amacın bulunması gereklidir.
- Ortak amaca ulaşabilmek için ortaklar arasında bir sözleşme bulunmalıdır.
- Şirketin amacına ulaşabilmesi için ortaklarının mal ve emeklerini sermaye olarak şirkete getirmelidir.

### **1.3.3. Adi Şirketler**

İki veya daha fazla kişinin ortak bir amacı gerçekleştirmek için mal ve emeklerini ortaya koyarak oluşturdukları şirket türüdür. Adi şirket sahibinden ayrı bir varlığı olmayan şirketlerdir. En basit şirket modelidir. Borçlar Kanununa tabi olan adi şirketlerin tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. Bu nedenle kendilerine ait mal varlıkları üzerinde ortaklarının müşterek mülkiyeti vardır. Şirketle ve şirketin malvarlığı ile ilgili hukuki eylem ve işlemlerde tüm ortaklar birlikte hareket etmek zorundadırlar. (<http://www.muhasibedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>) (07.10.2016)

- Kuruluşu belirli bir şekle tabi tutulmamıştır.



-Sözlü veya ispat güçlüğü bakımından yazılı sözleşme ile kurulabilir. Sözleşme Notere onaylatılır. Sözleşmede aksi belirlenmemişse Sermaye tutarı farklı olsa da ortakların kar ve zarar payları eşittir

- Kararlar ortakların oybirliği ile alınır.

- Şirketin yönetimi ortakların tümüne aittir

- Şirketin borçlarından dolayı ortaklar birlikte sorumlu olurlar

- Şirketin Ticaret Siciline tescil ve ilanı zorunlu değildir.

-Adi Şirket kuracak kişi tüccar ise, bağlı bulunduğu bölgenin Ticaret Odasına fert olarak kayıt olmak durumundadır.

-Asgari bir sermaye öngörülmemiştir. Hangi ortağın ne kadar sermaye koyacağı konusu isteğe bağlıdır. Alacak sermaye olarak konulmuşsa, sermaye koyan ortak bu alacağı şirkete devretmiş ve ödenmesini taahhüt etmiş sayılır. Emegın sermaye olarak konması halinde, bu ortak zarara iştirak ettirilmeyebilir, ancak kardan pay alır. Bu ortak sorumluluktan muaf olamaz. Ticaret unvanı kullanmak zorunda değildir.

-Sermaye olarak getirilen her şey üzerinde iştirak halinde mülkiyet söz konusudur. Her ortak belli bir oranda katılır ve kendi payı üzerinde tasarruf hakkı yoktur. Adi Şirket daha çok geçici ortaklıklarda kurulmalı, sürekli işlerle ilgili olarak bu yola gidilmemelidir.

#### **1.3.4. Ticaret Şirketleri**

Ticaret şirketleri özelliklerine göre ikiye ayrılır.

#### **1.3.5. Şahıs Şirketleri**

Tüzel kişiliğe sahip ve ortakların sorumlulukları sınırsız olan şirket türleridir. Ortak ekonomik bir çıkar veya çıkarların gereği olarak sayısı belli kişilerin kurdukları ve sorumlulukları kişisel olan ortaklıklara şahıs şirketleri denir. Ortakların sayısı genelde azdır ve ortaklığın devri de oldukça zordur. Kişi şirketlerinde ortakların hepsi uygun görmeden ortaklık payı başkalarına satılmaz veya devredilemez. Şirketten ayrılan bir ortağın şirket ilişkilerinden dolayı üçüncü kişilere olan sorumluluğu bir süre

daha devam eder. Ortaklar, gerçek kişilerdir ve şirket borçlarına karşı sınırsız (bütün mal varlığı ile) sorumludurlar. Şahıs şirketleri TTK'ya göre ikiye ayrılır. Kollektif şirket ve Komandit şirket.

(<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>)  
(07.10.2016)

#### **1.3.5.1. Kollektif Şirketler**

Bir ticari işletmeyi bir ticaret unvanı altında işletmek amacıyla, gerçek kişiler arasında kurulan ve ortaklarından hiçbirinin sorumluluğu, şirket alacaklarına karşı sınırlandırılmamış olan şirket türüdür. Türk Ticaret Kanunu'na göre, ticari bir işletmeyi bir ticaret unvanı altında çalıştırmak amacıyla gerçek kişiler arasında kurulan, ortakların her birinin şirket alacaklılarına karşı sınırsız sorumlu olduğu ortaklıklara kollektif şirket denir. Şirketin yönetiminden her ortak sorumludur. Kuruluş anlaşmasında aksine bir hüküm yoksa diğer ortakların rızası olmadan ortaklıktan çıkılamaz. Aynı şekilde şirkete yeni bir ortağın alınması için tüm ortakların rızası olmalıdır. Kollektif şirketlere yalnızca gerçek kişiler ortak olabilir. Ortaklar, kâr veya zararı eşit olarak ya da daha önce kuruluş anlaşmasında belirtilen oranlarda bölüşebilirler.

#### **1.3.5.2. Komandit Şirketler**

Kollektif şirketin bir çeşidi olup, ortaklardan bir veya birkaçının sorumluluğu sınırlı değildir. Diğer ortakların sorumlulukları, şirkete katıldıkları sermaye miktarı ile sınırlıdır. Sorumlulukları sınırsız olan ortaklara "komandite ortak", sınırlı olanlar da "komanditer ortak" denir. Komandite ortakların gerçek kişiler olması gereklidir. Komanditer ortaklar ise gerçek veya tüzel kişi olabilir. Komandit şirketler komandite ortaklar tarafından yönetilirler. Komanditer ortaklar yılsonunda hesaplarını denetleyebilirler ve kârdan sermayeleri oranında pay alırlar. Ticaret hayatında bu şirket türüne fazla rastlanmamaktadır.

##### **1.3.5.2.1. Komandite ortak**

Sorumluluğu sınırsız ve zincirleme olan ortaktır. Şirketin yönetimine seçilebilirler ve gerçek kişilerden oluşur.

##### **1.3.5.2.2. Komanditer ortak**

Sorumluluğu şirketteki sermaye ile sınırlı olan ortaklardır. Şirketin yönetimine seçilemezler. Komanditer ortaklar gerçek ve tüzel kişiler olabilir.

Komandit şirketlerin ticaret unvanı, komandite ortaklardan birinin ismi ile şirket konusunu gösterecek bir ibareyi taşımalıdır. Bu şirketlerin ticaret unvanlarında komanditer ortakların ad ve soyadının bulunması yasaktır. Komandit şirketlerin idare ve temsili komandite ortaklara aittir. Kolektif şirket ana sözleşmesinde bulunması gereken hususlar ile tescil işlemlerinde aranan evrak komandit şirketler için de geçerlidir. Komandit şirketler Adi Komandit ve Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit şirketler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

#### **1.4. Ticari İşletme**

Ticari işletme kavramı kanunda açık ve net olarak tanımlanmış değildir. Sadece kanunun 11. maddesinde ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır denilmektedir. Ekonomik hayatta karşımıza çıkan, para ya da paraya ölçülebilen değerlerle ilgili faaliyet gösteren her iktisadi kurum, teknik anlamda mutlaka bir ticari işletme olmayabilir.

##### **1.4.1. Ticari İşletmenin Unsurları**

- Gelir Sağlama Hedefi: Burada önemli olan gelir sağlama amacının varlığıdır. Gerçekten gelir sağlanmamış olması, hatta zarar edilmiş olması işletmenin, ticari işletme sayılmasına engel oluşturmaz.
- Devamlılık: Bir ticari işletmenin varlığı için o işletmenin devamlı bir nitelik taşıması gerekir. Burada da önemli olan süreklilik amacıdır. Faaliyetin konusu gereği kesintili olması devamlılık öznesini etkilemez. Ticari işletme konusu gereği periyodik de çalışabilir. Antalya’da yaz sezonu çalışan oteller buna örnek gösterilebilir.
- Esnaf Faaliyetini Aşma: Bir işletmenin ticari işletme olarak nitelendirilebilmesi için bu işletmenin etkinlik çapının belirli bir sınırı aşmış olması gerekmektedir. Bu sınır da esnaf işletmesine göre belirlenmektedir. Hangi işletmelerin esnaf işletmesi olacağı Türk Ticaret Kanununun 17. maddesi ile düzenlenmiştir. Kanunun 17. maddesi “iktisadi faaliyetin nakdi sermayeden çok bedeni çalışmaya dayanmasını ve kazancın ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olmasını” öngörür. İşletme, vergi kanunlarında belirtilen gelir seviyesinin üzerinde bir gelir elde etmişse esnaf işletmesi değil, ticari işletmedir. (<http://www.muhasibedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>) (07.10.2016)

##### **1.4.2. Tacir**

Tacir, ticari bir işi sürekli olarak yapan ve onu meslek edinen, bu faaliyeti bir düzen içerisinde meslek ve sanatının gereklerine göre yapan gerçek veya tüzel kişilerdir. Ticaret Kanunu; ticari bir işletmeyi kısmen dahi olsa kendi adına işleten kimseye tacir denir. (madde 14) şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımlamaya göre tacir olabilmenin koşulları şunlardır:

- Ticari bir işletmenin var olması
- Ticari bir işletmenin işletilmesi
- Ticari bir işletmenin kısmen dahi olsa kendi adına işletilmesi

Ticari bir işletmeyi kurup açtığını sirküler, gazete, radyo, vs. ilan vasıtalarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline kaydettirerek durumu ilan etmiş olan kimse gerçekten işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### İŞLETMELERDE BÜTÇELEME

#### 2.1. Bütçelemde Temel Kavramlar

Bugünün işletmelerinde yönetim sürecini oluşturan “planlama, örgütleme, yöneltme, uyumlaştırma ve denetleme” işlevlerini işletme amaçlarına ulaşabilecek biçimde gerçekleştirmek, yönetimin en önemli görevleri arasındadır. Bugünün gelişen ekonomik ve teknik koşullarında yönetim sürecinin karmaşıklığı artmakta, bu da yönetimle ilgili yöntemler ve tekniklerin gelişmesine, yeni yeni kavramların ortaya çıkmasına neden olmaktadır (Haftacı, 2005; 1).

**Bütçe**, önceden ortaya konulan amaçlara ulaşabilmek için, geleceğe ait bir dönemde yapılacak işleri ve izlenecek politikaları, sayısal tanımlar ile açıklayan bir raporlar dizisidir. Bir diğer ifadeyle bütçe, işletmelerin geleceğe bugünden hazırlıklı olmaları anlamında kullandıkları önemli bir araçtır. Sadece, geleceğe hazırlıklı olmakla kalmayıp, belirlenen faaliyetlerin de ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğinin de kontrol fonksiyonunu üstlenmektedir. Bütçe, işletmenin önceki döneme ait verileri ile tahmini verilerin uygun teknik ve yöntemler kullanılarak işletmede planların oluşturulması ve bu konuda yönetime yardımcı olunması ile ilgili faaliyetler olarak tanımlanabilir (Kaygusuz, 2003; 1).

Tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bütçeler yönetim muhasebesinin temel araçları arasındadır. Çünkü bütçeler, değişen koşullarda işletmenin gelecekteki faaliyetlerini planlamakta, koordine ve kontrol etmektedir.

Üç yıllık, beş yıllık, yedi yıllık ve s. bütçeler uzun dönemli planlar olur. Kısa dönemli bütçeler genellikle yıllık bütçe olarak hazırlanır. Yıllık bütçeler de kendi içinde aylık, üç aylık zaman dilimlerine ayrılabilir. Hatta nakit bütçesinde olduğu gibi günlük temele kadar inen (tahsilât ve ödeme dolayısıyla) bütçeleme tahminleri de söz konusu olabilir (Civelek; Özkan 2006, 582).

Bütçe, hem tek bir bütçeyi, hem de işletmenin birbiriyle bağlantılı bütün bütçelerini ifade eder. Benimsenmiş amaçlar etrafında örgütü yönlendiren, birimler arasında bu amaçların gerçekleştirilmesi yolunda işbirliği sağlayan bütçelerin tamamına **ana bütçe (master budget)** denir (Civelek; Özkan 006, 582-583).

**İşletme bütçesi**, bütçe kavramından doğmuştur. önceleri devlet daha sonraları özel sektöre ait belirli bir dönem içerisindeki gelir ve giderlerin ayrıntılarını hazırlayan hesap tablosu olarak kullanılan bütçe, genel anlamda “tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kârlar ile maliyetlerin tahminlerini içeren bir faaliyet planıdır.” Bu terimden geliştirilen işletme bütçesi ise işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecek bir faaliyet dönemi için belirlenen vizyonlarının, amaçların, hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir (Haftacı, 2005; 1).

İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecekte belli bir dönemine ait faaliyetlerinin tüm cephelerini kapsayan bir yönetim planlamasıdır. (Yalkın,1989; 4).

İşletme bütçeleri, yıllık programların finansal ifadesi ve yönetsel kontrol sisteminin birinci evresidir. İşletme bütçeleri, gerçekleşen işletme faaliyetleri ve öngörülen sonuçların karşılaştırılmasında önemli bir araç olarak kontrole katkı sağlar. Bu karşılaştırmalar sonunda yapılan değerlendirmeler ile gelecek dönemlere ait planların yapılmasında önemli veriler sağlar.

İşletme bütçesi ile birlikte bütçeleme kavramı da kullanılır. **Bütçeleme**, bütçenin yapılabilmesi için, gerekli tekniklere ve yöntemlere verilen genel bir addır. Bütçeleme eylemi sonunda işletme bütçesi oluşur.

Bütçelemenin bir diğer adı da **kar planlaması (profit planing)**’dır.

Bütçe, işletmenin gelecek döneme ilişkin amaçlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi olarak tanımlanırken; bütçeleme bu amaçlara ulaşmada gerçekleştirilecek faaliyetlerin planı, koordinasyonu ve kontrolünü sağlayan bir süreçtir. Bütçeleme, planlama, işlem ve kontrol gibi klasik yöntemin önemli bir bileşeni olmakla birlikte aşağıdaki unsurları

içinde bulunduran toplam yönetim sisteminin de bir bileşenidir (Schwarz, 1987, 2'den (aktaran Kaygusuz) 2003, 2).

- Strateji belirlenmesi ve uygulanması,
- Planlama sistemleri,
- Bütçeleme sistemleri,
- Organizasyon,
- Üretim/pazarlama sistemleri,
- Raporlama/Kontrol sistemleri.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, bütçeleme bir planın, hedefin ya da stratejinin tahmini sonuçlarının belirli çerçevelere göre sunumudur. Bu terim, belirli amaçlarla ilişkili olarak, klasik muhasebe ve bütçeleme arasında bazı farkları ortaya koyar: Bütçeleme, geçmiş değil, gelecek dönemlere odaklı faaliyetler bütünüdür. Klasik anlamda bütçelemede sadece finansal boyutta yer alan faaliyetler yer almaktadır. Ancak modern yaklaşımdaki bütçelemede zaman, kalite ve müşteri memnuniyeti gibi finansal olmayan performans ölçüleri yer almaktadır. Bütçeleme, işletmenin geleceğe ve gelecekteki belirsizliklere karşı hazırlıklı olmasında kullandığı etkin bir risk yönetim aracı olarak da tanımlanabilir (Kaygusuz, 2003; 2-3).

Literatürde bütçe, bütçeleme ve bütçe kontrolü kavramları çoğu zaman birbirlerinin yerine kullanıldıkları gibi, her bir kavramdan farklı anlamlarda olmak üzere, yoğun bir şekilde yararlanılmaktadır. Bu şekilde kullanımda, bu terimler çok geniş kapsamlı olarak ele alınmakta, bütçe sisteminin tüm yönlerini ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, bu terimlerle hem kısa ve uzun süreli bütçeler hem de bütçelerin düzenleme, uygulanma ve kontrol süreçleriyle esasları belirtilmektedir (Yalkın 1989, 5-6).

## **2.2. Bütçelemenin Amaçları**

Yönetim, spesifik amaçlara etkin bir şekilde ulaşmada kısıtlı kaynakların yönetimi ve geleceğe ilişkin belirsizlik ortamında karar verme olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, başarılı yöneticiler etkin

planlama, bu doğrultudaki faaliyetler ve kısıtlı kaynaklar ile belirlenen amaçlara ulaşmak için çaba göstereceklerdir. Bu faaliyetler içerisinde planlama, karar verme, organizasyonun yapılandırılması, iletişim, motivasyon ve kontrol yer almaktadır (Kaygusuz, 2003; 3). Dolayısıyla bütçenin amacı, en iyi sonuçların alınabileceği hedefleri belirlemek ve belirlenen bu hedeflere işletme kaynaklarını en etkin biçimde kullanılarak ulaşım yollarını saptamaktır. Bütçe sisteminin bir amacı da işletmenin genel amaçları ile bölümlerin faaliyetleri arasında uyumun sağlanmasıdır. Bütçeler, bölümleri birbirleriyle uyumlu çalışarak işletmenin genel amacına ulaşmasında bir araç olarak kullanılmaktadır. Bütçeler ayrıca iç denetim aracı olarak da kullanılabilir. Bütçelenmiş rakamların fiili rakamlarla sürekli olarak karşılaştırılması, yalnızca fiili sonuçlar ile planlanmış sonuçlar arasındaki farkların saptanması olanağını vermemekte, aynı zamanda bu farkların nedenlerini araştırmak ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını da sağlamaktadır (Balcı, 2007; 8).

Yönetimin planlama kapsamındaki görevlerinden birisi kısa süreli seçenekler üretmektir. Kısa süreli planlama olmaksızın hiçbir örgüt günlük talepleri karşılayacak mal ve hizmet üretimini gerçekleştiremez. Bu anlamda kısa süreli planlama, seçenekler arasından birinin seçilmesi ve bu seçeneğe ilişkin süreçlerin yürütülmesini içerir. Bu anlamda bütçe ve bütçelemenin amaçları şu başlıklar altında toplanabilir (Haftacı, 2005; 2):

- ✓ Beklentilerin resmi olarak ifade edilmesi nedeniyle bunların altında yatan varsayımları tanımlayabilmek.
- ✓ Üst yönetim tarafından seçilen hedef ve yöntemlerin bütçeler saye-sinde alt kademelere iletilebilmesi sonucu diğer yöneticilerin bunları anlayıp bütçeyi desteklemelerini sağlamak.
- ✓ Amaçlara ulaşılabilmesi için alt kademelerde bulunan çalışanların üretim öğelerine uyumlaştırılmasını sağlamak.
- ✓ Beklentilerin başarı değerlemesi için bir çerçeve oluşturması sağlandıktan sonra çalışanların kendilerinden beklenenleri anlayabilmelerini sağlamak.



- ✓ Çalışanların bütçelenen hedefler doğrultusunda motive edilebilmeleri ve sonuçta bütçelenen ölçütlerle değerlendirilebilmelerine olanak sağlamak.

### **2.3. İşletme Bütçelerinin İlkeleri**

Genel olarak ilke, "bilime temel olan, yön veren, gelecek eylem, gözlem ve denetler için temel olarak tartışılmayacak biçimde sağlam bilgi, düşünce ve kanı" olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda işletme bütçeleri temel ilkeleri, bütçe etkinliği artırılması ve bütçe başarısını geliştirilmesinin ön koşullarıdır. Bu ilkelerin öngördüğü temeller oluşmadıkça, bütçe yönetimine etkili bir araç olarak hizmet edemez. Bütçenin başarılı olması, bu ilkelerin iyi anlaşılması ve uygulanmasına bağlıdır (Haftacı 2005, 4).

Bu ilkelerin sayısı hakkında yazarlar arasında tam bir görüş birliği olmamasına karşılık önemli temel ilkeler şunlardır:

- Yönetimin desteği ilkesi
- Örgütsel uyum ilkesi,
- Sorumluluk muhasebesi ilkesi,
- Katılımcılık ilkesi,
- Amaca yönlendirme ilkesi,
- Geçerlilik ilkesi
- Tam haberleşme ilkesi
- Esnek uygulama ilkesi

Şimdi sırasıyla bu başlıklara değinilecektir.

#### **2.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi**

Bir işletme bütçesinin başarılı olabilmesi için, işletmenin yöneticileri ve üst yöneticileri tarafından tam olarak desteklenmesi gerekmektedir. Yönetim kadrosunda bulunanların her biri, bütçe sisteminin neler gerektirdiğini ve işletmeye sağlayacağı faydayı iyi bilmelidir. Genel müdür ve üst düzey yöneticiler bütçeyi desteklemezlerse bütçe

başarıya ulaşamaz. Kısacası, tüm yönetim kademelerinin tam desteğine sahip olma, başarılı bir işletme bütçesinin ilk koşuludur.

### **2.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi**

Bütçe, yetki ve sorumlulukları açıkça belirlenmiş bir yapıya sahip olmalıdır. İşletme bütçelerinde belirlenen amaçlar ve planlar çalışanlar yoluyla uygulamaya konulacağından, işletme bütçeleri, yetki ve sorumluluklara göre düzenlenerek uygulamaya konulmalıdır. Bu şekilde hazırlanan bir bütçe, işletme amaçlarına ve yöneticilerin sorumluluklarına uygun olarak belirlenmiş olur.

### **2.3.3. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi**

İşletme bütçesi hazırlanırken hareket edilen temel ilkelerden biri de sorumluluk muhasebesi ilkesidir. Bu ilkeye göre bütçe hazırlanırken sorumluluk yerleri temel alınır. Öncelikle sorumluluk merkezleri kar ve yatırım merkezi şeklinde sınıflandırılırlar. Her sorumluluk merkezinin maliyetine inilerek bu yerler için belirlenmiş verilere göre bütçeler hazırlanır.

Sorumluluk muhasebesi, işletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas olarak sınıflar. Böylelikle maliyetler, gelirler ve diğer veriler, işletme gereksinimi için kullanılabilirler. Sorumluluk muhasebe sistemi esas alınınca, bütçe sistemi ile muhasebe sistemi aynı hesap planından yararlanmalıdır. Bu hesap planı, yönetim gereksinimlerine birinci derecede önem verecek şekilde saptanmış olmalıdır (Yalkın 1989, 38).

### **2.3.4. Katılımcılık İlkesi**

Bu ilkeye göre bütçelerde belirlenen amaçların ve planların gerçekleştirilmesi için bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim kademelerinin katılması gerekir. Sağlıklı işletme bütçeleri, bütçe müdürü, finans ve muhasebe müdürü, istatistikçiler, iktisatçılar ve bölüm yöneticileri-

nin yakın işbirliği ile düzenlenir. İşletmenin bütçe ile ilgili bölümünün sorumluluğu bütçe faaliyetlerine nezaret etmek, bütçelerin düzenlenmesine ve uygulanmasına alt konularda koordinatörlük ve danışmanlık hizmeti sağlamaktır. O halde işletme bütçelerinin düzenlenmesinden birinci derecede kademe yöneticileri sorumludur. Çeşitli bölüm yöneticileri, işletme bütçelerinin hazırlanmasına ilişkin bilgileri sağlarlar. İşletmedeki her düzeydeki yöneticinin özellikle orta ve alt düzeydeki yöneticilerin işletme bütçelerinin düzenlenmesine katılmaları yoluyla “katılımcı yönetim” kavramı gerçekleştirilmiş olur. Bu şekilde bir işbirliği, işletme amaçlarının ve planlarının gerçekleştirilmesine ilişkin etkili güdüleme salar ve işletmede bölümler arası işbirliğini geliştirir. Ayrıca alt kademe yöneticileri, işletmenin gelecekle ilgili amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olurlar (Haftacı, 2005; 5).

### **2.3.5. Amaca Yönlendirme İlkesi**

Bu ilkeye göre, yöneticilerin “amaçlara göre yönetim” görüşünü benimsemiş olmaları gerekmektedir. Çünkü işletmenin geleceğine ancak, işletmenin başlıca alt bölümlerinden her birim için genel hedeflerin, alt amaçların ve performans standartlarının bir bütün olarak belirlenmesiyle katkıda bulunulabilir.

### **2.3.6. Geçerlilik İlkesi**

Bütçeler hazırlanırken, yönetim gereksiz kötümserlikten ve akıldışı iyimserlikten kaçınmalıdır.

İşletme bütçesinde belirlenen standartlar, elde edilmeleri imkânsız olan yüksek verimlilik düzeyinde belirlenirse bütün çabalara rağmen standartların yakalanamaması işletme personeline karamsarlığa yol açar. Aynı şekilde, amaçların hiçbir çabaya gerek duyulmayan düşük bir düzeyde belirlenmesi halinde bütçe standartları, yapılan faaliyetlerin gerçek bir ölçüsü olma niteliklerini taşımaz ve işletme personelinin verimli faaliyetlerde bulunmasına neden olmaz. Genel olarak, bütçede yer alan amaçlar mantık ölçüleri içinde elde edilebilir hedeflerden oluşmalıdır.

### **2.3.7. Tam Haberleşme İlkesi**

Etkin planlama ve kontrole yönelik haberleşme, yönetici ve astların hedefler ve sorumluluklar konusunda aynı anlayışa sahip olmasını gerektirir. Tam katılımın sağlanmasıyla ve belirlenen sorumluluklarla uyum içinde hazırlanan bütçeler, başka türlü söz konusu olmayan bir anlayış düzeyine ulaşılmasını güvence altına alır. Belirlenen sorumluluklara eğilen performans raporlarının açık ve tam olarak duyurulması, aynı şekilde, ussal yönetim için gerekli haberleşme derecesini geliştirir (Ulukan, 1992; 23).

### **2.3.8. Esnek Uygulama İlkesi**

Esnek uygulama ilkesi, işletme bütçelerinin gerekli görüldüğünde ve koşullara göre değiştirilebileceğini ve yeniden düzenlenebileceğini ifade eder. İşletme bütçeleri gelecekle ilgili tahminlere dayanması nedeniyle ihmal edilmiş durumlar olabileceği gibi her gün beklenilmeyen durumlarla da karşılaşılabilir. Bu nedenle beklenilmeyen durumlar karşısında bütçe planlarında gerekli düzeltmelerin yapılması gerekir. Bütçelerin esneklik ilkesi özellikle finansal bilgilerin denetimi için önemlidir. Yukarıda sayılanlar gerçekte işletmelerin gelecek eylem dönemindeki başarısı için kaçınılmazdır. Bu nedenle bütçelerden beklenen yararların sağlanabilmesi, ancak varsayımların gerçeklere uygun bir biçimde belirlenmesine ve genel bütçeleme ilkelerine uyulmasıyla mümkün olur. Bu nedenle bütçeleme, yöneticilere sorunlarıyla oranlı bir dizi sorumluluklar yüklemektedir (Yüzer, 1981; 28).

## **2.4. İşletme Bütçelerinin Türleri**

İşletme bütçelerinin birçok şekilde sınıflandırıldığı görülmektedir. Bu sınıflandırma konuları açısından, sorunları inceleyiş açısından, amaçları açısından, teknik yapıları açısından, temel alınan rakam açısından, kapsamları açısından, rakamları niteliği açısından ve zaman uzunluğuna göre yapılabilir.

### **2.4.1. Konuları Açısından Bütçeler**

İşletme bütçelerini konusuna göre gelir bütçeleri ve gider bütçeleri olmak üzere ikiye ayırabiliriz.

#### **2.4.1.1. Gelir Bütçeleri**

Gelir bütçeleri; faaliyet sonuçlarının hâsılat ve gelir açısından tahmininin yapıldığı sayısal planlar olup, satış bütçesi, diğer faaliyetlerden doğan gelir ve karlar, olağandışı gelir ve karlar gibi tahminleri içerirler.

#### **2.4.1.2. Gider Bütçeleri**

Gider Bütçeleri; faaliyet sonuçlarının maliyet ve gider açısından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı sayısal planlardır. Hammadde, işçilik, genel üretim giderleri, satılan mamullerin maliyeti bütçeleri, araştırma geliştirme, pazarlama satışdağıtım ve genel yönetim giderleri gider bütçelerine örnek olarak verilebilir. İşletme bütçesi ve kontrolü programının satış bütçesinden üretim miktarı saptanır. Çıktının ölçülebildiği sorumluluk merkezlerinde birim ürüne standart madde ve işçilik uygulanır. Bu şekilde her bölüm kendi standart madde ve işçilik bütçesine sahip olur. Daha sonra bütçelenen üretim hacmine göre genel üretim giderleri hesaplanarak, üretim bölümlerine dolaylı yahut dolaysız olarak yüklenir (Gürsoy, 1985; 45-46).

#### **2.4.1.3. Kar Bütçeleri**

Gelir ve gider bütçelerini kapsar. İşletmenin tümü yahut bölümleri için ayrı ayrı düzenlenebilir. İşletmenin bölümlerinin faaliyetlerini planlama ve uyumlaştırma, işletme bölüm yöneticilerinin finansal başarıdaki sorumluluk paylarını ayırtırmada ve gider bütçelerini denetlemede kullanılabilir (Özkan, 2006; 64).

### **2.4.2. Sorunları İnceleyiş Açısından Bütçeler**

Sorunları inceleyiş açısından bütçeler, proje bütçeleri ve dönemsel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

#### **2.4.2.1. Proje Bütçeleri**

Belirli bir projenin tamamlanmasını amaçlayan tahmin ve değerlemeleri içeren sayısal planlara proje bütçeleri denir.

#### **2.4.2.2. Dönemsel Bütçeler**

Bütçeler genel olarak yıllık olarak hazırlanır. Bazı durumlarda ise bir yılla ilişkin sonuçlar, bir ay, üç ay gibi maliyet dönemlerine bölünerek dönemsel bütçeler elde edilir. Faaliyet sonuçlarının yıllık değil de işletme yönetimi tarafından belirlenen kısa maliyet dönemlerine bölünerek, dönemsel yapılan sayısal planlamaya dönemsel bütçe denir.

### **2.4.3. Amaçları Açısından Bütçeler**

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

#### **2.4.3.1. Program Bütçeleri**

Reklam, genel yönetim gibi, doğrudan doğruya hasıla/gider ilişkisi saptanamayan, ancak belirli programların gerçekleştirilmesini, çalışmanın tamamlanmasını, ulaşılabilecek sonuç olarak ele alan bütçelerdir. Hâsıla / gider ilişkisi kısa sürede ve açıklıkla saptanamadığı için, bu bütçelerin uygulanmasında denetim, hâsıladan çok programın gerçekleştirilip gerçekleştirilemediği noktasında yapılır. Ancak, geniş perspektif içinde yapılan değerlemeler programların hâsıla getirici olmadığını gösterirse programın kendisi değiştirilir. Böylece yeni program bütçesi (örneğin yeni reklam bütçesi) bu yeni programa göre düzenlenir. Bu tip bütçeleri ödenek tipi bütçeler olarak da sınıflandırmak mümkündür (Yalkın, 1989; 30).

#### **2.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri**

Faaliyet sonuçlarının hasılat, gelir ve gider açılarından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı sayısal planlara faaliyet bütçeleri denir. Pazarlama, üretim ve finansman işlevlerine göre bu bütçeler üç şekilde sınıflandırılabilir (Haftacı, 2005; 10).

- Pazarlama Faaliyetine İlişkin Bütçeler
  - ✓ SatışBütçesi,
  - ✓ SatışGiderleri Bütçesi,
  - ✓ Satın Alma Bütçesi.
  
- Üretim Faaliyetine İlişkin Bütçeler
  - ✓ Hammadde Bütçesi,

- ✓ İşçilik Bütçesi,
- ✓ Genel Üretim Giderleri Bütçesi.

- Finansal Faaliyetlere İlişkin Bütçeler

- ✓ Finansman Bütçesi,
- ✓ Yatırım Bütçesi,
- ✓ Nakit Bütçesi.

Faaliyet bütçeleri düzenleniş amaçlarına göre iki farklı başlık altında incelenebilir (Bulat 2002, 34).

❖ **Sorumluluk Bütçeleri:**

Amaç, ele alınan dönem faaliyetlerini başlangıçta belirlenmiş ölçütlerle karşılaştırmak ve böylece etkin ve yeterli bir faaliyet yönetiminin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini denetlemektir (Özkan, 2006, 59).

❖ **Mamul Hatları ve Satış Biçimlerini Programlama Bütçeleri:**

Üretim ve satış biçimleri arasında optimal sonucu verecek araştırmalar yapma amacı güdülür. Bunlarla bir ürün tamamı ile değerlendirilir. Maliyet ve getireceği hasılat diğer seçeneklerle karşılaştırılır (Özkan, 2006, 59).

#### **2.4.4. Teknik Yapıları Açısından Bütçeler**

Teknik yapıları açısından bütçeler, bazı kaynaklara göre durağan bütçeler ve esnek bütçeler olmak üzere ikiye ayrılırken, bazı kaynaklara göre ise bir üçüncü ayırım olarak karşılaştırmalı durağan bütçeler eklenmektedir.

##### **2.4.4.1. Durağan (Statik, Sabit). Bütçeler**

Belirli bir kapasite kullanım seviyesini temel alıp, bu kapasite kullanım seviyesinde faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlayan ve her biri için nihai tek hedef veren bütçeler olarak tanımlanabilir (Yalkın,

1989; 32). Halbuki sadece bir çıktı seviyesi için hazırlanan bütçe, riskli ve bilinmeyen koşullar altındaki işletmenin geleceğini etkileyen kararları kapsamaz. Çünkü koşulların değişmesiyle fiili durum genellikle statik bütçeden farklı olacak, dolayısıyla söz konusu bütçe yetersiz duruma düşecektir. Böylece gelir, maliyet ve giderlerin faaliyet hacmindeki düzensiz (planlanamayan) değişikliklerden etkilenmeleri, statik bütçelerin kullanımını sınırlarken, değişken (esnek) bütçe kullanımını teşvik etmiştir (Bulat, 2002; 35).

#### **2.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler**

Karşılaştırmalı statik bütçeler, birbirinden farklı gerçekleşme olasılığı yüksek faaliyet hacimlerine göre hazırlanır. İçlerinden temel olarak hazırlanan seçeneğin gerçekleşmemesi halinde, gerçekleşene göre de hazırlanmış bir taslak bulunduğundan, uyumlu bir bütçe izlenmiş olur. İşletme literatüründe seçenekli bütçe (Alternative Budget) olarak da isimlendirilen bu bütçeler, alternatifleri sınırlı olsa da, esnek bütçeye sahip olmanın bir yolu olarak görülebilir (Gürsoy, 1985; 52).

#### **2.4.4.3. Esnek Bütçeler**

Bu anlayışa göre bütçeleme yapıldıktan sonra, eğer fiili faaliyetlerde bütçeye göre büyük sapmalar olursa bütçe yeniden ele alınır. Bütçe yeni koşullara uydurulur. Esnek bütçe kavramı, faaliyet hacminin değişmesine karşı bütçe kalemlerinin davranış değişkenliği anlayışına dayanır (Gürsoy, 1985; 50). Esnek bütçeler, sabit bütçelere oranla uygulaması ve düzenlemesi daha kolay bütçelerdir. Bu nedenle faaliyet hacmi daha düşük olan üretim işletmelerinde uygulama açısından daha kolay kabul görecektir bütçeleme çalışmalarını içeren bir teknik olarak göze çarpar (Özkan, 2006; 61).

#### **2.4.5. Temel Alınan Rakam Açısından Bütçeler**

Temel alınan rakam açısından bütçeler, geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **2.4.5.1. Geleneksel Bütçe**

Gelecek dönem değerlendirmeleri için geçmiş yıl sonuçlarının dikkate alınmasıyla hazırlanan sayısal planlara geleneksel bütçe denir.



Geleneksel bütçe, daha çok kar amacı gütmeyen işletmeler tarafından kullanılır. Bu yaklaşımda ilkin, tüm harcama kalemleri geçmiş bütçe kalemine ait tutarlar halinde sınıflandırılır. Buradan, gelecek bütçe dönemi için harcama kalemleri, geçmiş dönemin tutarlarının, beklenen değişimleri dikkate alarak, düzeltilmesi ve varsa yeni kalemlerin eklenmesi suretiyle planlanır. Bu yaklaşımda kontrol, fiili harcama tutarlarının, bütçelenmiş tutarları aşmış olduğuna göre yapılır. Dikkatler yürütülecek işler üzerinde değil, harcamalar üzerinde yoğunlaşır (Drury, 467 (aktaran, Öztürk) 1994; 39).

#### **2.4.5.2. Sıfır Tabanlı Bütçe**

Sadece gelecek dönem verilerini dikkate alıp geçmiş dönem sonuçlarını göz ardı ederek yapılan sayısal planlara sıfır tabanlı bütçe denir. Geçmiş dönemdeki hiçbir bütçe verisi gelecek dönem bütçesinde yer almaz. Her veri yeniden değerlendirilerek seçenekler karşılaştırılır ve öncelikler belirlenerek sıfır tabandan hareket edilir. STB'nin temel mantığı, işletmedeki her faaliyetin her yıl, bütçe ilk defa hazırlanmış gibi, ayrı ayrı ele alınması ve bu faaliyetlerin birbirine göre önceliklerinin belirlenmesidir. Ayrıca, STB'nde her bir işletme faaliyeti, bir karar paketi olarak ele alınmakta ve böylelikle, birbirleriyle karşılaştırılmaktadır (Lazol, 80 (aktaran, Öztürk) 1994; 42). Kısaca, STB'de bölümün gider bütçesi ilk kez tahmin edilircesine hazırlanır. Yani daha önceki bütçeler yokmuş gibi tahminlere sıfırdan başlanır. Öngörülen her harcama kalemi yeniden gözden geçirilir ve sağlam gerekçelere dayandırılır. Sıfır tabanlı bütçelemenin temel varsayımı daha fazla harcamayı haklı gösterecek bir neden olmadıkça her bir programa "sıfır lira" harcanacağıdır.

STB'nin kendine özgü bazı sakıncaları vardır. Bunlar; fazla zaman gerektirmesi ve kırtasiye işlerini arttırması sebebiyle masraflı olması, subjektif yargılara yer vermesi olarak sıralanabilir. STB'nin bu sakıncalara karşın, yönetime sağladığı katkılarının önemli oluşu, STB'yi popüler yapmıştır. Kaynak tahsisinde etkinliğin saplanması sebebiyle, israfın önüne geçilmesi, en uygun yolların belirlenmesine imkan sağlanması, haberleşmeyi kolaylaştırmasının sonucu olarak, işletme amaçlarının tüm yönetim kademelerince daha iyi anlaşılmasına ve yöneticilerin kendilerini yetiştirmesine imkan sağlaması, karar paketleri arasında

önceliğin belirlenmesi, STB'nin olumlu yönleri olarak ileri sürülmektedir (Woolf 114-115 (aktaran, Öztürk) 1994, 43).

#### **2.4.6. Kapsamları Açısından Bütçeler**

Kapsamları açısından bütçeler genel bütçe ve bölümsel bütçe olmak üzere ikiye ayrılırlar.

##### **2.4.6.1. Genel (Ana) Bütçe**

Genel Bütçe, işletmenin tüm işlevlerini kapsayan sayısal planlara denir. İşletmenin farklı faaliyet ve işlevlerine göre düzenlenmiş bütçeler birleştirilerek genel bütçe (ana bütçe) hazırlanır.

Bu bütçede (Gürsoy 1985, 52);

- Ele alınan hesap dönemi için olağan faaliyet bütçesi,
- Ele alınan hesap döneminde uygulamaya konulacak yatırım planı,
- Bu iki faaliyet grubunu tamamı ile dikkate alan birfinansman bütçesi yer alır.

Ayrıca, dönemin tahmini sonuçları proforma bilanço ve gelir tablosu ile saptanır. Gelişmeler konusundaki tahminleri güçlendirmek için de, dönem başı gelir tablosu ve bilançosu da kullanılarak, proforma fon akış tabloları hazırlanır (Özkan, 2006, 63).

##### **2.4.6.2. Bölümsel (Kısım). Bütçeler**

Firmanın belirli bir faaliyet veya bölümünü konu edinen bütçelerdir. Kısım bütçeleri gerçekte genel bütçenin parçalarını oluşturur ve işlevsel bir temele dayanırlar. Genel bütçeye ulaşmak için kısım bütçeleri arasında bir uyumlaştırma yapmak gerekir. Uyumlaştırmanın gerçekleşmesi için de, kısımların bütçelenmesine, kısımlar ve işlevler arasındaki ilişkileri dikkate alan bir sıralama ile başlamak gerekir. İşletmenin faaliyetleri doğrultusunda işletme bütçesi ve kontrolü programında yer alan bütçeler (Bulat 2002, 37);

- a. SatışBütçesi,
- b. Üretim Bütçesi,
  - i. Madde alım ve kullanım bütçesi,

- ii. Direkt işçilik bütçesi,
- iii. Genel üretim giderleri bütçesi,
- iv. Stok düzeyi değişim bütçesi,
- c. Satılan Malın Maliyeti Bütçesi,
- d. Satış ve Pazarlama Giderleri Bütçesi,
- e. Yönetim Giderleri Bütçesi,
- f. Yatırım Planları Uygulama Bütçesi,
- g. Finansal Kaynaklar Bütçesi.

#### **2.4.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler**

Rakamların niteliği açısından bütçeler miktar bütçeleri ve tutar bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **2.4.7.1. Miktar Bütçeleri**

Miktar (Fiziksel) Bütçeleri; geleceğe yönelik faaliyetlerin miktar açısından tahmin ve değerlemesinin yapıldığı sayısal planlar olup gereç bütçeleri ve üretim miktarı bütçeleri örnek olarak verilebilir

##### **2.4.7.2. Tutar Bütçeleri**

Tutar Bütçeleri; Satış, üretim, genel yönetim ve finans işlevlerine ilişkin geleceğe yönelik faaliyet sonuçlarının parasal açıdan tahmin ve değerlemesinin yapıldığı sayısal planlardır. Örnek olarak, satış bütçesi, üretilen mamul maliyeti bütçesi, faaliyet giderleri bütçesi, nakit bütçesi verilebilir.

#### **2.4.8. Süreklilik Özelliğine Göre Bütçeler**

Süreklilik özelliğine göre bütçeler sabit bütçeler ve sürekli bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

##### **2.4.8.1. Sabit Bütçeler**

İşletme bütçelerinin hazırlanmasında genellikle seçilen dönemler kısa dönem işletme bütçesi (kar planı) için bir yıllık, uzun dönem işletme bütçesi (kâr planı) için beş yıldır. Bir yıllık dönem özellikle kuruluşun mali raporlarının hazırlanması için seçilir. Bu durumda planlama devresi olarak yılın son iki veya dört ayı belirlenir. Yılsonunda, daha sonraki yıl için yeniden ayrı bir bütçe düzenlenir (Bulat, 2002; 39).

#### **2.4.8.2. Sürekli (Dinamik) Bütçeler**

Sürekli bütçelemenin esası, bütçenin gerçekçiliğini sağlamak maksadıyla, sürekli değişen şartlardan dolayı, planların ve tahminlerin sık sık yeniden yapılmasıdır. Buna göre, bütçe dönemi (genellikle bir yıl) aylara veya çeyrek yıllara ayrılır. Böylece bütçe dönemi 12 aya veya dört çeyrek yıla bölünür (Öztürk, 1994; 38).

Bu yaklaşımda bir sonraki ay veya çeyrek yıl ayrıntılı olarak planlanır ve bütçe hazırlanır. Geri kalan 11 ay veya üç çeyrek yıl ise bir bütün olarak planlanır ve gereken değişiklikler yapılır. Cari ayın veya çeyrek yılın bitmesiyle, bütçe dönemine bir ay veya bir çeyrek yıl ilave edilerek, bütçe dönemi 12 ay veya dört çeyrek yıl olarak sabitleştirilir (Welsch, 88 (aktaran Öztürk) 1994; 38).

Sürekli bütçelemenin yöneticileri, devamlı olarak geleceği düşünmeye sevk etme avantajının yanı sıra, potansiyel bir tehlikesi vardır. Planların sürekli gözden geçirilip, değiştirilebilecek olması, bütçe hazırlama sürecine katılanların, sisteme olan ilgilerini azaltabilir (Drury, 452; (aktaran Öztürk) 1994; 38).

#### **2.5. İşletmelerde Yıllık Bütçenin Hazırlanışı**

Yıllık bütçeler işletmenin misyonu, vizyonu, uzun vadeli amaçları ve bu amaçlara ulaştıracak stratejiler dikkate alınarak önceki yıldan itibaren, sonraki yıl için hazırlanmaya başlanır. Bütün bunlar işletmenin bütçelemeyi nasıl yöneteceğine dair usuller çerçevesinde ve bir takvime bağlı olarak disiplinli bir şekilde yürütülür. Böylece yeni yılın ilk gününden itibaren bütçelerin uygulanmasına geçilebilir (Civelek; Özkan 2006; 586).

Bütçeleme satış bütçesinin hazırlanması ile başlar. Satış bütçesi üretim hacminin ne olacağının belirlenmesini sağlamaktadır. Bu yüzden de üretim bütçesi satış bütçesinden sonra hazırlanmaktadır. Üretim bütçesi miktar bilgilerinden oluşmaktadır. Bu bütçeye dayanarak direkt malzeme, direkt işçilik ve genel üretim gider bütçeleri hazırlanmaktadır. Satış bütçesinden kaynaklanan nakit girişleri, üretim ve faaliyet giderleri bütçelerinden dolayı oluşan nakit çıkışları nakit bütçesinde bir araya getirilmektedir. Nakit bütçesi sonrasında bütçelenmiş mali tablolar hazırlanmaktadır (Balcı, 2007, 15)

### **2.5.1. Satış Bütçesi**

Satış bütçesi, işletme bütçesi için temel oluşturur. İşletmelerin temel amaçları, toplumsal amaçlarıyla tutarlı olması koşuluyla, kar elde etmektir. Kar ise, maliyetin üzerinde bir fiyattan mal ve hizmetlerin satılmasıyla elde edilir. O halde sorun, önce hangi mal ve hizmetlerin hangi fiyattan satılacağını sonra da mal ve hizmet üretimi için hangi maliyetlere katlanılacağını saptanmasıdır (Heckert- Wilson 127, (aktaran Ulukan) 1992; 30).

Satış bütçesi, bir işletmenin gelecek faaliyet dönemine ilişkin satışlarını mamüllere, örgütsel sorumluluklara ve zaman dönemlerine göre gösteren, ayrıca işletme amaçları ile stratejilerine uygun biçimde miktar ve tutar olarak düzenlenen ve yetkili organlar tarafından onaylanan satış planıdır. Satış bütçesinin kapsamı, işletmenin niteliklerine göre değişir. Ancak satış bütçesi, diğer bütçelerin düzenlenmesini olanaklı kılacak ayrıntıları kapsamalıdır (Yalkın 1989, 88). Genel bütçe sisteminde başlangıç noktası satış bütçesidir. Diğer bütün bütçeler ona dayanır. Satış bütçesi bütçelenmiş satışların satış fiyatları ile çarpımından oluşmaktadır. Dolayısı ile Satış Miktarları Bütçesi (Birim) ve Satış Gelirleri bütçelerini de kapsamaktadır. Satış tahminlerinin yapılması, pazarlama yöneticisinin sorumluluk alanına girmektedir. Bu tahminlerde genel ekonomik durum, gayri safi milli hasıla ile firmanın satışları arasındaki korelasyon, sektördeki rekabet düzeyi, enflasyon beklentileri, geçmişteki satış trendi, firmanın satış elemanlarının bireysel satış tahminleri, reklam ve satış geliştirme planları, fiyatlandırma politikası ve Pazar araştırması yapılarak elde edilen sonuçlar göz önünde bulundurulmaktadır. Aşağıda sunulmuş olan Satış Bütçesi ikiye ayrılmaktadır. Bütçenin üst kısmı satış bilgileri, alt kısmı ise nakit bütçesinde yer alacak olan nakit girişleri ile ilgilidir (Balcı, 2007; 16).

**Tablo 2.1 : Satış Bütçesi**

<b>Gül Şirketi</b>					
<b>Satış Bütçesi</b>					
<b>07.02.2017</b>					
	<b>Dönemler</b>				
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>Toplam</b>
Bütçelenmiş Satış Miktarı	100	200	150	200	550
Her bir birimin satış fiyatı	10 TL	10 TL	10 TL	10 TL	10 TL
Toplam satışlar	1.000 TL	2.000 TL	1.500 TL	2.000 TL	5.500 TL
Satış döneminde tahsil edilen	%80				
Bir sonraki dönem tahsil edilen	%20				
<b>Satışlardan Tahsilâtlar (Nakit Girişleri).</b>					
Alıcılar hs. dönembaşı bakiyesi	400 TL				400 TL
Birinci dönem satışlarından	800 TL	200 TL			1.000 TL
İkinci dönem satışlarından		1.600 TL	400 TL		2.000 TL
Üçüncü dönem satışlarından			1.200 TL	300 TL	1.500 TL
Dördüncü dönem satışlarından				1.600 TL	1.600 TL
Toplam Nakit Tahsilâtlar	1.200 TL	1.800 TL	1.600 TL	1.900 TL	6.500 TL

Tablo 2.1’de görüldüğü gibi çeyrek dönemlere göre belirlenen tahmini satış miktarları birim satış fiyatı ile çarpılarak tahmini satış ciroları elde edilmektedir. Satış cirolarının yüzde 80’i içerisinde bulunan dönemde tahsil edilmekte, kalanı ise bir sonraki döneme devretmektedir. Böylelikle satış bütçesi içerisinde “Satış Miktarı Bütçesi” dışında Satış Hasılatı Bütçesi de yer alabilmektedir.

### **2.5.2.Üretim Bütçesi**

Bütçe sisteminin en önemli adamlarından birisi üretim faaliyetlerinin planlanmasıdır. Bu planlama, üretim bütçesi aracılığı ile yapılır. Üretim bütçelemede ana veriler satış için öngörülen miktar ve zamandır. Bununla birlikte hammadde, dolaysız işçilik ve GÜG bütçelerinin düzenlenmesi de gerekmektedir. Üretim bütçesinin temel amacı, üretim planlamasında sıkça karşılaşılan bir sorun olan satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında uygun bir dengeyi sağlayabilmektir. Bu denge sağlanmadıkça diğer bütçe bölümlerinde olumsuzluklara rastlanabilir. Üretim bütçeleri de satış bütçeleri gibi uzun ve kısa dönemli diye ikiye ayrılırlar. Uzun dönemli üretim bütçeleri genellikle beş yıllık bir zaman boyutunu kapsadığı için düzenlenmesi daha fazla veri gerektirir ve daha fazla zaman alır. Bu nedenle üretim bütçesi denildiğinde tersi belirtilmedikçe genellikle kısa süreli olanı kastedilir. Bu bilgilerin ışığında üretim bütçesi “bir işletmenin gelecek hesap döneminde üreteceği mamul miktarlarını ara dönemlere göre ayrıntılı bir biçimde satış bütçesine ve stok politikalarına uygun olarak gösteren, ilgili ve yetkililerce onaylanmış sayısal bir plan” olarak tanımlanabilir (Haftacı, 2005; 33).

Aşağıdaki örnek olayda üretim bütçesi satış bütçesinde belirlenen satış miktarına dayandırılarak hazırlanmıştır. Birinci dönemin başındaki mamul stoku bir önceki muhasebe döneminin dönem sonu bilançosundan elde edilmiştir. Her dönem sonu mamul stoku ise bütçelenmiş satış miktarının yüzde 10'u olarak kabul edilmiştir

**Tablo 2.2 : Üretim Bütçesi**

<b>Gül Şirketi</b>					
<b>Üretim Bütçesi</b>					
<b>07.02.2017</b>					
	<b>Dönemler</b>				<b>Toplam</b>
	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	
Bütçelenmiş satış miktarları (Satış Bütçesi).	100	200	150	200	550
(+). İstenen dönem sonu mamul stoğu (%10).	10	20	15	20	55
Toplam İhtiyaç	110	220	165	220	550
(-). Dönem başı mamul stoğu	20	10	20	15	65
Gerekli üretim miktarları	90	210	145	205	545

İşletmenin stok politikası, üretim bütçesine yansıtılmaktadır. Üretim bütçesinin nihai amacı, üretim faaliyetlerinin programlanması ve satışlar, stoklar, üretim seviyesi arasında dengenin sağlanmasıdır. Bu dengenin sağlanmaması bütçe sistemini olumsuz etkileyecektir. Dengenin sağlanması için, satış, üretim ve stoklara ilişkin bütçeler arasında koordinasyon sağlanması gerekmektedir. Tutulması gereken stok miktarı çok iyi hesaplanmalıdır. Fazla stok fonların bağlanması yol açtığı gibi, depolama sorunlarına da yol açmaktadır. Yetersiz stok ise satış kaybına ya da aşırı maliyetli üretime yol açabilmektedir. Üretim bütçesi, üç ayrı bütçenin hazırlanmasına temel teşkil etmektedir. Bunlar, direkt ilk maddemalzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçeleridir (Balcı, 2007; 18).

### **2.5.2.1.Üretim Miktarı Bütçesi**

Satış bütçesinde satılacak miktar ve satış hâsılatı tahmin edilir, stok bütçesinde işletmenin dönem başında ve dönem sonunda elinde bulunduracağı miktarlar belirlenir. Üretim miktarı bütçesi ise satış ve



stok bütçesindeki miktar verilerine göre hazırlanır. Üretim miktarı bütçesinin hazırlanmasında üretim yöneticilerinin bilgi ve deneyimlerinden yararlanılır. Üretim miktarı bütçesi aşağıdaki gibi düzenlenebilir;

**Tablo 2.3. Üretim Miktarı Bütçesi**

	A MAMÜLÜ
Bütçelenen satış miktarı	30.000
Dönem sonu stok miktarı	10.000 (+)
Gerekli toplam Miktar	40.000
Dönem başı stok miktarı	13.000 (-)
<b>Gerekli üretim miktarı</b>	<b>27.000</b>

#### **2.5.2.2.Direkt İlk Madde- Malzeme Bütçesi**

Üretim hesaplandıktan sonra direkt ilk madde-malzeme bütçesi hazırlanmaktadır. Bu bütçe, üretimi gerçekleştirmek için gerekli hammadde ve uygun stok miktarlarının belirlenmesini sağlamaktadır. Direkt ilk madde – malzeme ihtiyacı aşağıdaki tablodaki gibi belirlenir.

**Tablo 2.4. Direkt İlk Madde - Malzeme Miktarı**

	A MAMÜLÜ
Üretim için gerekli malzeme miktarı	25.000
İstenen dönem sonu malzeme miktarı	10.000 (+)
Toplam malzeme ihtiyacı	35.000
Dönem başı malzeme Stoğu	12.000 (-)
Satın alınması gerekli malzeme miktarı	23.000

Direkt ilk madde-malzeme bütçesinin düzenlenmesinin amacı:

1. Direkt ilk madde-malzeme harcamalarının kontrol edilmesi,

2. Direkt ilk madde-malzeme maliyetinin hesaplanmasıdır.

### 2.5.2.3. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik bütçesi de üretim bütçesinden türetilmektedir. Söz konusu üretim miktarları için gerekli olan işgücünün olup olmadığını belirlemeye yarar. Dolayısıyla ile Direkt İşçilik Zaman Bütçesi, Direkt işçi Sayıları Bütçesi ve Direkt işgören Maliyet Giderleri Bütçelerini kapsamaktadır. Direkt işçilik bütçesinin hazırlanabilmesi için, planlanan üretim miktarına ve direkt işçilik ortalama ücretine ihtiyaç duyulmaktadır. Aşağıdaki örnek olayda olduğu gibi direkt işçilik saatleri üretim bütçesindeki üretim miktarlarına dayanmaktadır. Üretim miktarları da birim üretimde ihtiyaç duyulan direkt işçilik saati ile çarpılmaktadır. Bu hesap sonunda her dönem gerçekleştirilecek üretim için gerekli olan işgücü miktarı olarak belirlenmektedir. Daha sonra bu işçilik miktarları, saat başı direkt işçilik maliyeti ile çarpılarak toplam işçilik maliyeti bulunmaktadır (Balcı, 2007; 20).

**Tablo 2.5.** Direkt İşçilik Bütçesi

Gül Şirketi					
Direkt İşçilik Bütçesi					
07.02.2017					
	Dönemler				
	1	2	3	4	Toplam
İhtiyaç Duyulan Üretim Miktarı	90	210	145	205	650
Birim başı direkt işçilik saati	0,6	0,6	0,6	0,6	0,5
İhtiyaç duyulan toplam DİS	54	126	87	123	325
Saat başı direkt işçilik maliyeti	10 TL	10 TL	10 TL	10 TL	10 TL
Toplam direkt işçilik maliyeti	540 TL	1.260 TL	870 TL	1.230 TL	3.250 TL

#### **2.5.2.4. GÜG Bütçesi**

Üretim maliyetinin bütçelenebilmesi için düzenlenmesi gereken üçüncü bütçe, genel üretim gideri bütçesidir. Üretilen mamullerle arasında doğrudan bir ilişki olmayan gereç ortak maliyetleri, dolaylı işçilik, bakım onarım, bina, ısı, ışık, enerji, eskime payı gibi farklı birçok veriden oluşan üretim ortak maliyetleri bir mamul ya da maliyet yerine ait olduğu kesinlikle bilinmeyen fakat maliyet yerlerine ve mamullere bölünebilen diğer kullanımları olarak tanımlanabilir. İşletme ekonomisi ve muhasebe ile ilgili yayınlarda üretim ortak maliyeti, genel imal giderleri, genel imalat masrafları, genel üretim maliyetleri gibi adlarla da anılan bu maliyetlerin oluşmuş verilerle mamullere yüklenmesinde başlıca üç sorun vardır (Haftacı, 2005; 37–38).

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### TİCARİ İŞLETMELERDE BÜTÇELEME UYGULAMASI

#### 3.1. Küçük Hizmet İşletmelerinde Bütçeleme

Küçük hizmet işletmelerinde bütçelemeyi bir örnek ile açıklayalım. X işletmesi küçük bir hizmet işletmesidir ve seyahat faaliyetlerini yürütmektedir. Bu işletme sahibi A, ayda bu işletmeden 275.000 TL kazanmak istemektedir. A hedefine ulaşp ulaşamayacağını belirleyebilmek için bir bütçe hazırlamıştır.

A ayda 3.000 TL dan 100 adet seyahat paketi satmayı hedeflemektedir. 6 ay süresince, internet hizmeti için aylık 18.000 TL ödemiştir. Ayrıca, seyahatler ile ilgili malzeme için ayda ek 20.000 TL ilave ödeme yapmıştır. A aylık giderlerinin aynı olacağını tahmin etmektedir. Satış hasılatının %5 oranında da web sitesi için ödeme gerçekleştirmiştir.

X işletmesinin gelir gider bütçesi aşağıdaki gibi hazırlanmaktadır.

**TABLO 3.1:** X Seyahat İşletmesi - Mayıs 2017 Bütçesi

Satışlar	(100 x 3.000)	300.000
Hizmet Maliyetleri		
İnternete Giriş Gideri	18.000	
Malzeme Gideri	20.000	
Reklam Gideri (%5 x 300.000)	<u>15.000</u>	<u>53.000</u>
Faaliyet Karı :		247.000

İşletme hedeflerine ulaşırsa, yukarıdaki bütçenin gerçekleşeceğini

göstermektedir. Fakat, 275.000 TL lık hedefine ulaşamazsa, hasılatını arttırabilmek için reklam giderlerini ve diğer giderlerini azaltarak hedefine ulaşma yoluna gitmeyi deneyecektir.

Bu işletme yapılan bütçeleme faaliyetleri, kurumsal yapıya sahip ve birden fazla yerde ve ülkeye yayılmış şekilde faaliyette bulunan şirketler içinde hazırlanmaktadır. Hazırlanan bu bütçeler bir organizasyon çatısı altında her bir yerde faaliyette bulunan işletmeleri içine alacak şekilde hazırlanmaktadır.

### **3.2. Yönetim Aracı Olarak Bütçeler**

Bütçeler anahtar yönetim araçlarıdır ve büyük ve geniş organizasyon yapısına sahip işletmelere yardımcı olmaktadır.

### **3.3. Bütçelemenin Yararları**

1. Bütçeler, yöneticilerin planlama yapmasını zorunlu tutar
2. Bütçeler, tam bir koordinasyon ve iletişimi zorunlu tutar.
3. Bütçeler, yöneticilere performans değerlemesi yapmak için karşılaştırma yapma olanağı sağlar.
4. Bütçeler, işletme organizasyonunun hedeflerine ulaşması için çalışanları motive etmektedir.

**Bütçeler, yöneticilerin planlama yapmasını zorunlu tutar :** Eğer işletmeler, hazırlayacakları planlarda doğru verilerden faydalanıp, ulaşabilecekleri hedefleri doğru saptamaları halinde hazırlayacakları planları da o derece gerçekçi olacaktır. Sonuçları bütçelenen rakamlardan aşırı sapmalar göstermeyecektir. Doğru veriler ve doğru bütçelerin hazırlanmaması durumunda, işletmelerin hedeflerine, harcamalarını azaltarak ulaşmaya çalışacaktır.

**Bütçeler, tam bir koordinasyon ve iletişimi zorunlu tutar:** İşletme faaliyetlerinin koordinasyonu genel bütçeler ile yapılmaktadır. İşletmeler, bütçelerde meydana gelen her sapmada, işletme planlarını hazırlarken gelir kalemlerini arttırırken, gider kalemlerini azaltmak için daha fazla zaman harcamaları gerektiğini öğrenecektir.

Bu kalemlerin doğru bütçelemesinin yapılması içinde işletmelerin tüm bölümleri arasında tam bir koordinasyon ve iletişim zincirinin kurulması gereklidir. Hazırlanacak bütçelerin işletmelerin tüm bölümlerinde

uygulanabilmesi gereklidir. Bunun için örneğin, işletmenin pazarlama bölümünde bazı siparişlerin maliyetinin getirisinden daha fazla olması halinde, bu durumu bütçe hazırlayanlarında bilmesini gerekli kılmaktadır. Aksi takdirde, doğru planlanmamış bir bütçe hazırlanacak ve gerçek sonuçlar ile bütçe rakamlarının karşılaştırılmasında büyük sapmalar olacaktır. Bu sorunun giderilmesi için çalışmalar yürütülürken, bu faaliyetlerinde bütçeye yansıtılması gerekecektir. Aynı şekilde, üretim hattında bir makinenin teknolojik gelişmelerin geri kalması nedeniyle sorun yaratmasında bütçe hazırlayanlar tarafından bilinmesini gerekli kılar. Çünkü, bu makinenin geliştirilmesi veya yenilenmesi için yeni kaynak ihtiyacı oluşmasına neden olacak ve bu durum bütçeler ile gerçek rakamlar arasında sapmaların artmasına neden olacaktır.

**Bütçeler, yöneticilere performans değerlemesi yapmak için karşılaştırma yapma olanağı sağlar:** Bütçeler, yöneticilere gerçek sonuçlar ile karşılaştırma imkanı sağlamaktadır. Karşılaştırma neticesinde, işletmenin hangi alanlarda sorun ile karşılaştığını belirleme ve bu sorunları zamanında giderme yoluna gitmesine olanak vermektedir. Örneğin, bir şirket 2005 yılı satışlarının %20 artacağını planlamıştır. Fakat, 2005 yılında gerçek sonuçlar ile bütçelenen rakamlar karşılaştırıldığında %20 yerine %10 luk bir artış sağlanmış ise ilk anda bu sonuç işletme hedeflerine ulaşamadığını ifade etse bile, sektörün genel durumu göze alındığında şirketin içinde yer aldığı sektördeki satışların artışının %10 olduğu varsayılacak olursa, bu durumda işletme başarılı kabul edilebilir. Fakat bu şirketin, %20 lik bir artışı kendi içsel faktörlerinin etkin yürütülmemesinden kaynaklanıyorsa, varsayalımki, bu işletmenin geçen yıla oranla maliyetlerinde de yeterli düzeyde azalma olmasına rağmen hedeflerine ulaşamadıkları kabul edilirse, bu durumda yöneticiler, gerekli iletişim ve koordinasyon faaliyetlerini hızlandırarak sorunun neden kaynaklandığı (pazarlama, dağıtım, tanıtım, üretim, teknoloji, ikame malı ...) tespit edilerek, sorunun çözülmesi yoluna gitmesi gerekecektir.

**Bütçeler, işletme organizasyonunun hedeflerine ulaşması için çalışanları motive etmektedir:** Bütçeler, işletme hedeflerine ulaşmada, çalışanları motive ederler. Özellikle, çalışanların bütçelerin adil olduğuna inanmaları gereklidir. Bu nedendir ki, işletme yöneticileri çalışanlarına bütçelerin hazırlanmasında yardımları istenir ve bütçelerin değerlendirme-

sini yamalarını isterler.

Gerçekçi olmayan bütçeler, çalışanların morali bozar. Örneğin bir işletme satışlarını %15 arttıracığını varsayalım. Güçlü ekonomide böyle bir bütçenin kabul edilebilir olduğunu kabul edelim. Bu durumda, çalışanların daha fazla çalışması gerekecektir. Fakat, morali bozuk çalışanların bu bütçe rakamlarına ulaşılmasının imkansız olduğunu düşünecektir. Böylece, en başından hedeflenen rakamdan şaşmış olunacaktır. Bütçelerin hazırlanmasında, yöneticiler, çalışanlarında bütçe hazırlıklarına katılmasını sağlayarak, bölgesel sorunların en baştan çözülmesini sağlayacak ve çalışanların işin içine alınmasını sağlayarak morallerini yükselterek, çalışanların motivasyonunu üst noktada tutarak, hedeflediği rakamlara ulaşmış olacaktır.

### 3.4. Performans Raporu

Yöneticilerin planlarını, nasıl bütçelenmesi gerektiğine yardım ederler. Buna karşılık, bütçeler, kontrol yapabilmek için çok faydalıdır. İşletme faaliyet-lerinin kontrol edilmesinde, yöneticiler performans raporu hazırlarlar ve bu şekilde gerçek rakamlar ile karşılaştırma yapma imkanı elde ederler. Performans raporları yöneticilere,

- Değerlendirme faaliyetleri,
- Problemleri nasıl sabitliyecekleri veya çözecekleri,
- Gelecek dönemlere ait bütçelerin hazırlanmasında yardımcı olacaktır.

Örneğin Y Şirketi için aşağıdaki gibi bir performans raporu hazırlanmış olsun.

**TABLO 3.2** Y Şirketi Performans Raporu

	<b>Gerçek Rakamlar</b>	<b>Bütçe</b>	<b>Fark</b>
Satışlar	550.000	600.000	(50.000)
Toplam Giderler	510.000	520.000	10.000
Net Kar	40.000	80.000	(40.000)

Satışlar, 50.000 daha az gerçekleşmiştir. Net kar ise bütçelenen rakamın yarısı kadar gerçekleşmiştir. Bu durumda, yönetici, satışların bütçelenen tutardan neden daha az gerçekleştiğini açıklamalıdır. Yönetici, satıcılara dönerek satışların neden düşük olduğunu araştırır. Burada üç çeşit problemin olduğunu görür.

- a. Bütçe tamamen gerçek dışı hazırlanmış.
- b. Satış ekibinin planlanan süre içinde zayıf olduğu belirlenmiştir.
- c. Ekonomide meydana gelen ani düşüklere hedeflenen tutara ulaşmayı engellemiştir.

Yöneticinin performans raporlarında, ortaya çıkan bu sorunun nasıl giderilmesi gerektiğinde yer almasını gerekli kılmaktadır. Bu raporda satış departmanının zayıf olması konusunda yapılacaklar belirlenmeli (motivasyon artırılmalı, personel alımı) veya işletme yeni bir reklam kampanyasına ihtiyaç duyabilir. Yöneticiler, bu sorunları giderdikten sonra gelecek diğer dönemleri bütçeleme yoluna gitmelidir. Bu sorunların giderilmesi ile diğer bütçeler ve gerçek rakamlar arasındaki fark giderilerek, işletme karlılığı arttırılabilecektir.

### **3.5. Genel Bütçe Hazırlama**

Genel bütçeler, işletmelerin finansal tablolarını ve işletmenin tüm organizasyonuna ilişkin tüm faaliyetlerinin bütçelendiği bir dizi tablodan oluşmaktadır. Genel bütçeler, faaliyet bütçesi, sermaye gider bütçesi ve finansman bütçelerinden oluşur.

#### **1.5.1. Faaliyet Bütçesi**

Tahmini gider ve gelir kalemlerinden oluşur ve belirlenen periyod için tahmini net faaliyet karını belirlemede kullanılır. Faaliyet bütçesi,

- a. satış bütçesi,
- b. stok bütçesi, alım bütçesi ve satılan malın maliyeti bütçesi,
- c. faaliyet giderleri bütçesi,
- d. bütçelenmiş gelir tablosundan oluşur.



Bütçelenmiş gelir tablosu, işletme faaliyet bütçesinin son tablosudur ve işletmenin bütçelenmiş gelir, gider, döneme ilişkin faaliyet karını gösterir.

### **1.5.2. Sermaye Gider Bütçesi**

İşletmenin duran varlık, menkul kıymet alımları ile uzun dönemli diğer varlıkları ile ilgili planlarını ifade eder.

### **1.5.3. Finansman Bütçesi**

İşletmelerin nakit giriş ve çıkışlarının planlandığı, nakit bütçesidir. Finansman bütçesi,

- a. nakit bütçesi: bütçelenmiş nakit girişleri ve nakit ödemelerini bütçeleme tablosudur.
- b. Bütçelenmiş bilanço,
- c. Bütçelenmiş nakit akım tablosundan oluşur.

Bütçelenmiş nakit akım tablosu da, işletmenin faaliyetleri için gerekli olan bütçelenmiş, tahmini nakit akışlarını, yatırımlarını ve finansal faaliyetlerini gösterir. Bütçelenmiş finansal tablolar, tıpkı yıllık hazırlanan finansal tablolara benzemektedir. Tek fark, gerçek rakamlardan ziyade, bütçelenen tahmini rakamlardan oluşmasıdır.

## **3.6. Genel Bütçe Hazırlanmasında Süreç**

Genel Bütçe hazırlanmasında süreç aşağıdaki adımlardan oluşmaktadır :

I. ADIM : Satış bütçesi, genellikle genel bütçelerin oluşturulmasında ilk basamağı oluşturur.

II. ADIM : Alımlar, Stok ve satılan malın maliyeti bütçeleri ise satış bütçesinin ardından hazırlanır.

$$\text{Alımlar} = \text{SMM} + \text{Dönem Sonu Stok} - \text{Dönem Başı Stok}$$

III. ADIM : Faaliyet giderleri bütçesi hazırlanır. Bazı giderler satışlara bağlı olarak artmasından dolayı değişken giderlerde artış olmasına neden olurken, bazı giderlerde satışlardan bağımsız olan sabit giderlerden oluşur.

IV. ADIM : Yukarıda saydığım bütçelerin tamamlanmasından sonra da tüm verilerin kullanıldığı bütçelenmiş gelir tablosu hazırlanır.

V. ADIM : Sermaye giderleri bütçesi hazırlanır.

VI. ADIM : Nakit giriş ve çıkışlarının yer aldığı nakit bütçesi hazırlanır.

VII. ADIM : Bütçelenmiş bilanço düzenlenir.

VIII. ADIM : Bütçelenmiş nakit akım tablosu düzenlenir.

### 3.6.1. Örnek: WHITE Spor Şirketi'nin Genel Bütçesi

1. Sizin bu şirketi yönettiğinizi kabul edelim. İçinde bulunduğunuz yıla ait veriler aşağıda yer almaktadır.

**TABLO 3.3:** White Spor Şirketi - 30.03.2017 Bilançosu (Milyon TL.)

Kasa	15.000
Alacaklar	16.000
Stoklar	48.000
Peşin Ödenen Sigorta	<u>1.800</u>
Toplam Döner Varlıklar	80.800
Duran Varlıklar	32.000
Birikmiş Amortismanlar	<u>(12.800)</u>
Toplam net Duran Varlıklar	19.200
<b>TOPLAM AKTİF</b>	<u><b>100.000</b></u>
Satıcılar	16.800
Maaşlar & Komisyon	<u>4.250</u>
Toplam Borçlar	21.050
Sermaye	<u>78.950</u>
<b>TOPLAM PASİFLER</b>	<b>100.000</b>

Siz, bu şirketin genel bütçesini, temel satış sezonu olan Nisan, Mayıs, Haziran ve Temmuz ayları için düzenlemeniz gerekmektedir.

2. Şirket satışlarını vadeli gerçekleştirmektedir. Şirket nakit ihtiyacı duyduğunda 6 aylık tahvillerle gidermektedir.

3. Şirkete ait bilanço yukarıda yer almaktadır.

4. Mart ayı satışları 40.000 dir. Satış ekibinin gelecek aylara ilişkin satış tahminleri aşağıda yer almaktadır.

Nisan 50.000

Mayıs 80.000

Haziran 60.000

Temmuz 50.000

Satışların %60 ı nakit ve %40 ı vadeli gerçekleşmektedir. Şirketin tahsilatları, satışlardan 1 ay sonra olmaktadır. 30 Mart'ta, şirketin alacakları 16.000 ( $40.000 \times \%40$ ) dir. Şirketin şüpheli alacakları önemli sayılabilecek düzeyde değildir.

5. Gelecek ay için bu şirketin temel stok kalemleri 20.000 ve bütçelenmiş SMM ne eşittir. 30 Temmuz için tahmini dönem sonu stok 42.400 dür. SMM ortalama satışların %70 dir.

30 Mart'ta Stoklar =  $20.000 + 0.80 \times (0.70 \times 50.000(\text{Nisan satışları}))$

$$= 20.000 + (0.80 \times 35.000)$$

$$= 20.000 + 28.000$$

$$= 48.000 \text{ TL}$$

Bu şirket, stoklarına ödemeyi; alımların yapıldığı ayda %50 ve %50 sini de gelecek ayda yaparak gerçekleştirmektedir. Şirket satıcılara borçları sadece stok alımlarından kaynaklanmaktadır. Mart ayı alımları = 33.600 TL , 30 Mart'ta satıcılara borçların toplamı 16.800 TL ( $33.600 \times 0.50$ ) 'dir.

6. Şirketin aylık ödemeleri iki bölümden oluşmaktadır. Maaşlar 2.500 ve satış iskontoları %15 ine eşittir. Şirket ödemelerin yarısını ayın içinde yarısını da gelecek ayın başında gerçekleştirmektedir. Bu nedenle, şirket her ayın sonunda maaş ve satış iskontolarının yarısını ödemektedir. Mart ayı bilançosunda maaş ve iskonto borçları Mart ayı bordrosundaki rakam olan 8.500 yerine 4.250 olarak yer almaktadır.

$$\begin{aligned}\text{Mart Ayı Maaş Ödemesi (Bordrosu)} &= \text{Maaşın } 2.500 \text{ ü} \\ &+ \text{satıştan iskontonun } 6.000 \text{ (} 0.15 \times \\ &40.000 \text{) i} \\ &= 8.500\end{aligned}$$

$$\text{Ödenecek 30 Mart maaş ve satış iskontosu} = 0.50 \times 8.500 = 4.250$$

7. Diğer aylık harcamalar (gider kalemleri);

Kira	2.000
Amortisman (Kamyonunki dahil)	500
Sigorta gideri	200
Diğer giderler	Satışların %5'i

8. Şirket Nisan ayında dağıtımda kullanılmak üzere bir kamyon aldı ve 3.000 TL nakit ödedi.

9. Şirket her dükkan için her ayın sonunda minimum 10.000 TL nakit bulundurmamak istemektedir. Şirket, yıllık faizi %12 olan ve ana para 1.000 TL tutarında senetli borçlanabilir. Yönetim, 10.000 TL den fazla nakit ihtiyacı duymayacağını tahmin etmektedir. Senetli borçlar 6 ayda ve eşit taksitlerle anapara ve faiz ödemesi yapılmasını gerektirecektir. Borçlanma ve anapara ve faiz ödemelerinin tamamı ayın sonunda yapılacaktır.

10. Vergiler merkezin sorumluluk alanına bırakılmıştır. Vergi ile ilgili hesaplamaları işlem dışında tutulacaktır.

### 3.7. Faaliyet Bütçesi Hazırlama

Bu örneğimizde şirkete ait gelecek 4 ay için faaliyet ve finansal planların geliştirilmesi gerekmektedir.

İlk adım basit gibi görünebilir. Fakat, yöneticilerin bu aşamada çok dikkatli ve hassas davranmasını gereklidir. Yöneticiler, fiyatlama, üretim aşamaları, personel, ek üretim ve diğer araçlara olan gereksinimlerini, banka ile olan anlaşmaları ile ilgili konularda yeterli bilgiye ve hassasiyete sahip olmalarını gerektirmektedir. Yöneticiler bu planlama işlemlerinde, karar verme fırsatı bularak, işletmelerini başarıya ulaştırma ve geleceğini planlama, şekillendirme fırsatını eline geçirirler. İşletmelerde, faaliyet bütçeleri; satış bütçesi, stok bütçesi, alım bütçesi ve satılan malın maliyeti bütçesi ve ayrıca faaliyet giderleri bütçesi düzenlenerek, işletmenin gelir tablosu bütçesi oluşturulur.

### 3.8. Bütçelenmiş Gelir Tablosunun Hazırlanması

Bütçelenmiş gelir tablosunun hazırlanabilmesi için çeşitli adımların tamamlanmış olması gereklidir. Bu adımlar aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

TABLO 3.4: White Spor Şirketi Bütçelenmiş Gelir Tablosu 30.07.2017 Tarihili 4 Aylık (000.000)

		<b>Tutar</b>	<b>Kaynaklar</b>
<b>Satışlar</b>		240.000	Satış Bütçesi
<b>SMM</b>		168.000	Stok, Alımlar & SMM Bütçesi
<b>Brüt Kar</b>		72.000	
<b>Faaliyet Giderleri</b>		68.800	Faaliyet Giderleri Bütçesi
Maaş & Satış İskontosu	46.000		
Kira	8.000		
Amortisman	2.000		
Sigorta	800		

Diğer Giderler	12.000		
<b>Faaliyet Karı</b>		3.200	
Faiz Gideri		225*	Nakit Bütçesi (90+75+60)
<b>Net Kar</b>		2.975	

### ADIM 1: Satış Bütçesi

Satışlar işletme faaliyetlerinde anahtar bütçeyi oluşturur. Her bir mal çeşidi için bütçelenmiş toplam satışlar, tahmini satış miktarı ile tahmini satış fiyatının çarpılması ile hesaplanır. Örneğimizdeki şirkete ilişkin satış bütçesi yer almaktadır. Nisan dan temmuz ayına kadar toplam bütçelenmiş satışlar 240.000 dir.

**TABLO 3.5 : White Spor Şirketi Satış Bütçesi (000.000tl)**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Nisan- Mayıs Toplam
Nakit Satışlar (%60)	30.000	48.000	36.000	30.000	
Kredili Satışlar (40)	20.000	32.000	24.000	20.000	
<b>Toplam</b>	<b>50.000</b>	<b>80.000</b>	<b>60.000</b>	<b>50.000</b>	<b>240.000</b>

### Adım 2: Stok, Alımlar Ve SMM Bütçeleri

SMM-nin tanımlanması bütçelenmiş gelir tablosunun hazırlanmasında kullanılacaktır. Dönem sonu stokların tahmini ise bütçelenmiş

bilançonun hazırlanmasında kullanılacaktır. SMM'nin hesaplanması için aşağıdaki formülden yararlanarak hesaplayabiliriz.

$$\boxed{\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçi Alımlar} - \text{Dönem Sonu Stok} = \text{SMM}}$$

SMM'nin hesaplanabilmesi için formülde yer alan tüm faktörlerinde tahmini rakamlarının oluşturulmasını gerekli kılmaktadır.

Dönem başı stoku, geçmiş ayın bilançosundaki dönem sonu stoku rakamından faydalanarak kullanılır. Bütçelenmiş SMM de geçmiş dönemin satışları üzerinden belirlenmiş sabit bir yüzde ile hesaplanmaktadır. Sizin çözmeniz gereken bütçelenmiş dönem içi alımlardır. Bunun için SMM de kullandığımız formülü ters tarafından hareket ederek hesaplayabiliriz.

$$\boxed{\text{Dönem Başı Stok} + \text{Dönem İçi Alımlar} - \text{Dönem Sonu Stok} = \text{SMM}}$$

$$\boxed{\text{Dönem İçi Alımlar} = \text{SMM} + \text{Dönem Sonu Stok} - \text{Dönem Başı Stok}}$$

İkinci formülümüz, şirketin dönem içinde satın alması gereken tahmini alımları hesaplamamıza yardımcı olmaktadır. Bu bütçelemede dikkat edilemesi gereken optimum düzeyde alım gerçekleştirerek, şirketin satışlarını karşılamasında sorun çıkmasını engellemek, buna karşın şirketin stok politikasının dışına çıkıp aşırı bir stoklama yapıp, stok maliyetini arttırmamasını sağlamaktır.

**TABLO 3.6 :**White Spor Şirketi -Stok,Alım & Smm Bütçesi -(000.000tl)

	<b>Nisan</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Haziran</b>	<b>Temmuz</b>	<b>Nisan-Mayıs Toplam</b>
SMM (0.70 x Satışlar)	35.000	56.000	42.000	35.000	168.000
+Tahmini Dönem Sonu Stok (20.000+0.80xGelecek	64.800*	53.600	48.000	42.400-	

aya ait SMM )					
= Toplam Tahmini Stok	99.800	109.600	90.000	77.400	
- Dönem Başı Stok	(48.000)* *	(64.800 )	(53.600)	(48.000)	
= Dönem İçi Alımlar	51.800	44.800	36.400	29.400	

$$* 20.000 + (0.80 \times 56.000) = 64.800$$

\*\* 30 Mart ait DBS 48.000 Tablo 3'den alınmıştır.

Tablo SMM ilişkin bütçelenmiş rakamları göstermektedir. Bütçelenmiş gelir tablosunda kullanılacak SMM = 168.000 dir. Daha sonra stokları ve dönem içi alımları daha sonra kulanacağız.

### Adım 3 : Faaliyet Gider Bütçesi

Bütçelenmiş faaliyet harcamaları /giderleri , satış iskontoları ve diğer giderler kapsamındaki kira ve sigorta giderleri olup aynı ay içinde sabit olan giderler kapsamında yer almaktadırlar.White şirketine ait faaliyet giderleri bütçesi aşağıda yer almaktadır. Bu şirketin maaş & satış iskonto tutarı 46.000, kira gideri 8.000 dir.

**TABLO 3.7 : White Spor Şirketi - Faaliyet Giderleri Bütçesi -**  
(000.000tl)

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Nisan-Temmuz Toplam
Maaşlar (Sabit)	2.500	2.500	2.500	2.500	
Satış İskontoları (bütçelenmiş satışların %15)	7.500	12.000	9.000	7.500	
Toplam Maaş & Satış İskontosu	10.000	14.500	11.500	10.000	46.000



Kira Giderleri	2.000	2.000	2.000	2.000	8.000
Amortisman Giderleri	500	500	500	500	2.000
Sigorta Giderleri	200	200	200	200	800
Diğer Giderler (Bütçelenen satışların %5)	2.500	4.000	3.000	2.500	12.000
Toplam Faaliyet Gideri	15.200	21.200	17.200	15.200	68.800

#### Adım 4 : Bütçelenmiş Gelir Tablosu

1, 2 ve 3 adımlarda yer alan verilerden faydalanarak, bütçenmiş gelir tablosu hazırlanır.

### 3.9. Finansal Bütçeleme Hazırlama

Bütçelenmiş finansal tabloar, bütçelenmiş nakit bütçesi, bütçelenmiş bilanço ve bütçelenmiş fon akım tablosundan oluşmaktadır. Nakit bütçesi veya bütçelenmiş tahsilat ve ödeme tablosudur ve işletmenin tahsilat ve yapacağı ödemeler ile ilgili bütçeleme rakamlarını verir. Ayrıca, işletmenin istediği, dönem başı kasası ile dönem sonu kasasının nasıl oluşturulacağını ifade eder. İşletmenin ödeme ve tahsilatları doğrudan doğruya işletmenin satışları ve giderleri ile ilgilidir. Bu nedenle, bütçelenmiş gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Bu nedenle de, bütçelenmiş nakit bütçesi, bütçelenmiş gelir tablosundan sonra hazırlanır.

#### 3.9.1. Nakit Bütçesinin Hazırlanması :

Nakit bütçesi 4 temel bölüme ayrılır.

- Müşterilerden yapılan tahsilatlar.
- İşletmenin faaliyet giderleri için yapılan ödemeler
- Dönem içi alımlara yapılan ödemeler.
- Sermaye harcamaları.

Tablo 6, bütçelenmiş tahsilat bütçesinin hesaplanmasını göstermektedir. Nisan ayı nakit satışlarının 30.000 i artı mart ayı nakit satışlarının 16.000 (30 Mart bilançosundan) olup, nakit bütçesinde kullanılacak toplam bütçelenmiş tahsilat tutarı 46.000 olarak hesaplanmaktadır.

**TABLO 3.8 : White Spor Şirketi Tahsilat (Nakit Girişleri) Bütçesi - (000.000tl)**

	<b>Nisan</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Haziran</b>	<b>Temmuz</b>	<b>Nisan-Temmuz Toplamı</b>
Bütçelenmiş nakit satışlar (Satış Bütçesinden- Tablo 3)	30.000	48.000	36.000	30.000	
Satış Bütçesinden geçen aya ait tahsilatlar (Tablo 3)	16.000*	20.000	32.000	24.000	
<b>Toplam Tahsilatlar</b>	<b>46.000</b>	<b>68.000</b>	<b>68.000</b>	<b>54.000</b>	<b>236.000</b>

\*30 Mart alacaklar hesabı (Tablo 1- bilanço)

**TABLO 3.9 : White Spor Şirketi Nakit Ödeme (Çıkışları) Bütçesi - (000.000tl)**

	<b>Nisan</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Haziran</b>	<b>Temmuz</b>	<b>Nisan-Tem. Toplamı</b>
SMM Bütçesi + Geçen ayın stok alımlarının %50 (Tablo 4:Stok, alım, SMM bütçesi)	16.800	25.900	22.400	18.200	
Bu aya ait alımların %50 si (Tablo 4)	25.900	22.400	18.200	14.700	

Alımlar için yapılan Tolam ödemeler	42.70 0	48.30 0	40.60 0	32.900	164.500
-------------------------------------	------------	------------	------------	--------	---------

\*30 Mart satıcılara borçlar (Tablo 1- bilanço)

Tablo 9, bütçelenmiş stoklar, alımlar ve SMM ile ilgili verilerden (Tablo 8) faydalanmaktadır ve dönem içi stok kalemlerinin alımları için yapılan ödemeler de nakit bütçesinin hazırlanmasında kullanılan verilerdir.

Nisan ayı dönem içi alımları için yapılan ödemeler iki bölüme ayrılır:

- Mart ayı alımlarının %50 si 16.800 (30 Mart bilançosundan elde edilen veri) artı
- Nisan ayı alımlarının %50 si 25.900 =%50 x 51.800 (tablo 6) dır. Nisan ayında 42.750 (16.800 + 25.900) nisan yı bütçelenmiş nakit tablosunda ödeme olarak yer almaktadır.(Tablo11).

Tablo 10 işletmenin faaliyet giderlerinin ödenmesinin hesaplamaktadır. Nisan ayı için faaliyet gideri ödemeleri aşağıdaki hesaplamaları içermektedir.

Mart ayı maaş ve satış iskontosunun %50 ödemesi (30 Mart 2017 bilançosu)	4.250
Nisan ayı maaş ve satış iskontosunun %50 ödemesi (50%x10.750 – tablo7)	5.000
Kira gideri ödemesi (tablo 7)	2.000
Diğer gider ödemeleri (tablo 7)	<u>2.500</u>
<b>Toplam Nisan ayına ait faaliyet gideri ödemeleri</b>	<b>13.750</b>

Toplam Nisan ayına ait faaliyet gideri ödemeleri olan 13.750 rakamı tablo 10 da kullanılacaktır. Daha sonra bu veriler nakit bütçesinin oluşturulmasında (tablo11) kullanılacaktır.

**TABLO 3.10 : White Spor Şirketi - Faaliyet Giderleri İçin Nakit Ödeme Bütçesi-(000.000tl)**

	<b>Nisan</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Haziran</b>	<b>Temmuz</b>	<b>Nisan- Temmuz Toplamı</b>
Maaşlar & Satış İskontoları:					
Geçen ayın giderlerinin %50 si (Tablo 5: faaliyet giderleri bütçesi)	4.250	5.000	7.250	5.750	
Bu ayın giderlerinin %50 si (Tablo 5)	5.000	7.250	5.750	5.000	
Toplam Maaşlar ve Satış İskontoları	9.250	12.250	13.000	10.750	
Kira Giderleri (Tablo 5)	2.000	2.000	2.000	2.000	
Diğer Giderler (Tablo 5)	2.500	4.000	3.000	2.500	
Faaliyet Giderleri için Toplam Ödemeler	13.750	18.250	18.000	15.250	65.250

\*30 Mart maaş ve satış iskonlarına borçlar (Tablo 1- bilanço)

Tabloda amortismanlar ve sigorta giderleri dahil edilmemiştir. Çünkü, dönem içinde nakit çıkışı gerektirmezler. Amortismanlar dönemin sabit giderleri içine dahil edilmiştir. Sigorta giderleri de peşin ödenmesi nedeniyle kapsam dışında bırakılmıştır.

Nakit bütçesini (Tablo 9)'u hazırlıyabilmek için dönem başı kasa

ve tahsili mümkün olacak nakit girişlerinin (Tablo 6) eklenmesi gereklidir. Daha sonra dönem içi yapılan ödemelerin (Tablo 7), faaliyet giderleri (Tablo 8) ve sermaye harcamalarının çıkartılması gereklidir. Ortaya çıkan rakam finanslama yapmadan önceki dönem sonu kasayı belirleyecektir. White Spor şirketi için minimum kasa tutarı 10.000 olarak belirlenmiştir. 1.550 olarak tahmin edilen kasa, finanslamadan önceki 8.450 lük bir minimum açığı (10.000 –1550) ifade etmektedir. Çünkü bu şirket 1.000 tutarında bir senetli borçlanmaya gidecektir. Bu durumda şirket, Nisan ayı açıklarını kapatmak için 9.000 tutarında borçlanmaya gitmesi gerekir.

**TABLO 3.11 :White Spor Şirketi - 30 Temmuz 2017 (4 Aylık) Nakit Ödeme Bütçesi (000.000tl)**

	<b>Nisan</b>	<b>Mayıs</b>	<b>Haziran</b>	<b>Temmuz</b>
Dönem Başı Kasa	15.000*	10.550	10.410	18.235
Tahsilatlar (Tablo 6)	46.000	68.000	68.000	54.000
Toplam Nakit Girişleri	61.000	78.550	78.410	72.235
Stok Alımları (Tablo 7)	42.700	48.300	40.600	32.900
Faaliyet Giderleri (Tablo 8*)	13.750	18.250	18.000	15.250
Kamyon Alımı (İlk Verilen Data)	3.000	-	-	-
Toplam Nakit Çıkışları	59.450	66.550	58.600	48.150
(1) NG –NÇ = FARK	1.550	12.000	19.810	24.085
Minimum Kasa	10.000	10.000	10.000	10.000

NAKİT FAZLASI /AÇIĞI	(8.450)	2.000	9.810	14.085
Nakit Açıklarının Finansmanı (a-c)				
Borçlar (ayın sonunda)	9.000			
Anapara ödemeleri (ayın sonunda)		(1.500)	(1.500)	(1.500)
Faiz gideri (%12 yıllık faiz)		(90)	(75)	(60)
(2) Yeni finansmanın Toplam Etkisi	9.000	(1.590)	(1.575)	(1.560)
Dönem Sonu Kasa (1)+ (2)	10.550	10.410	18.235	22.525

\*30 Mart kasa (Tablo 1)

Not: a. Borçlanma ihtiyaç duyulan minum kasa ile kadardır. Nisan ayında yaklaşık 1.000 tutarında nakdin olduğu kabul edilmektedir.

Dolayısıyla, borçlanılacak tutar 9.000 dir.

b. Aylık ana para ödemesi:  $9.000 / 6 = 1.500$

c. Faiz Gideri: Mayıs:  $9.000 \times (0.12 \times 12) = 90$

Haziran :  $(9.000 - 1.500) \times (0.12 \times 1/12) = 75$

Temmuz :  $(9.000 - 1.500 - 1.500) \times (0.12 \times 1/12) = 60$  olarak hesaplanmaktadır.

Şirketin bütçelenmiş dönem sonu kasası, Nisan sonunda 1.000 kabul edildiğinden, ihtiyaç duyulan fon miktarı (minimum kasa (10.000 – 1.000) 9.000 olmaktadır. Şirketin nakit tablosu (Tablo 9) dönem sonunda kasasının 10.550 (9.000 + 1.550) olarak hesaplanmaktadır ve bu tablo Temmuz ayının sonuna kadar her ay için işletmenin kasasını belirlemektedir.

Bu şirket Nisan ayı sonunda ihtiyaç duyduğu 9.000 tutarındaki borçunu 6 eşit taksitte ve her ay için 1.500 ödeme yapmak üzere hesaplamaktadır. Aynı şekilde faiz hesaplamalarını da gerçekleştirmiştir. Bütçe döneminin sonu olan Temmuz sonunda işletmenin dönem sonu kasasında 22.525 tutarında nakit bulunacağı tahmin edilmektedir.

### 3.10. Bütçelenmiş Bilanço Hazırlanması

Bütçe lemede diğer adım, genel bütçe dahilinde bütçelenmiş bilançonun hazırlanması oluşturmaktadır. Proje işletmenin bilançosunda (Tablo 1) de yer alan varlık ve kaynakları temel alınarak bütçelenir.

30 Temmuz 2004 tarihli bütçelenmiş bilançodaki bütçelenmiş kasa, dönem sonundaki bütçelenmiş kasası 22.525 (Tablo 9), alacakları 30 Temmuzdaki kredili satışları olan 20.000 (Tablo 3), stokları 42.400 tutarında olup, dönem sonu stokları, alımlar, SMM den (Tablo 4) den gelmektedir. Bu hesapların ayrıntıları ile ilgili tüm veriler Tablo 10 da gösterilmiştir.

**TABLO 3.12 : White Spor Şirketi - 30 Temmuz 2017 Tarihli Bütçelenmiş Bilançosu**

			<b>KAYNAKLAR</b>
KASA	22.525		Tablo 9- Nakit Bütçesi
ALACAKLAR	20.000		Tablo 3 - Satış Bütçesi
STOKLAR	42.400		Tablo 4- Stoklar, Alımlar, SMM
PEŞİN ÖDENEN SİGORTA	1.000		Tablo 5-Faaliyet Giderleri  Bütçesi

TOPLAM DÖNER VARLIKLAR		85.925	
DURAN VARLIKLAR	35.000		Sorudaki verilerden
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(14.800)		Tablo 5-Faaliyet Giderleri Bütçesi
NET DURAN VARLIKLAR		20.200	
<b>TOPLAM AKTİF</b>		<b>106.125</b>	
SATICILARA BORÇLAR	14.700		Tablo 4
SENETLİ BORÇLAR	4.500		Tablo 9
MAAŞ VE SATIŞ İSKONTUSU	5.000		Tablo 5
TOPLAM KISA SÜRELİ BORÇLAR		24.200	
SERMAYE		81.925	Tablo 2- Bütçelenmiş Gelir Tablosu
<b>TOPLAM PASİF</b>		<b>106.125</b>	

### 3.10.1. Nakit Akım Fon Akım Tablosunun Hazırlanması

Bütçeleme hazırlıklarında en son adım fon akım bütçesini oluşturmaktadır. Daha önce hazırlamış olduğumuz tablolardan faydalanarak, işletmeye giren ve çıkan nakit akışlarını belirler.



**TABLO 3.13 - White Spor Şirketi – 30. 07. 2017 Tarihli 4 Aylık Proformo Nakit Akim Tablosu**

<b>İşletme Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
<b>Tahsilatlar:</b>		
Tahsilatlar (Tablo 6)	236.000	
Toplam Nakit Girişleri		236.000
<b>Ödemeler:</b>		
Stok Alımları (Tablo 7)	(164.500)	
Faaliyet Giderleri –Faizler Hariç (Tablo 8)	(65.250)	
Faiz Gideri Ödemesi (Tablo 9 ve 3)	(225)	(229.925 )
Toplam Nakit Çıkışları		6.025
<b>Yatırım Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
Kamyon Alımı	(3.000)	
Yatırım için Nakit Çıkışları Toplamı (Sorudadaki veri)		(3.000)
<b>Finansman Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
İhraç edilen senetli Borçlar (Tablo 9)	(9.000)	
Senetli Borçların Ödemesi (Tablo 9)	(4.500)	4.500
<b>Net Nakit ARTIŞI</b>		7.525
1 NİSAN 2017 KASA (Tablo 1)		15.000
30 Temmuz 2017 KASA (Tablo 9 ve 10)		<b>22.525</b>

Bu tablo hazırlanırken daha önce hazırlanmış ve hesaplanmış olan diğer verilerin nasıl ve ne şekilde tablolarda yer aldığını anlamak çok önemlidir. Performance değerlemesi yapan yöneticilerin bu değerlemeleri sırasında kişileri suçlamadan önce ortaya çıkan farklılık ile ilgili gerekli incelemeyi tamamlamış olmaları gerekir. Aksi halde, çalışanların motive etme gibi bir işlevi bütçelem yerine getiremez. Çalışanlar arasında huzursuzluk ve tedirginlik yaşanmasına neden olur. Bu durum, daha sonraki dönemler için yapılacak bütçelerinde aynı olumsuz sonuç ile sonlanmasına neden olacaktır. Bu durum, işletme üst yöneticileri tarafından hiç bir zaman istenmemesi gereken bir sonuç olacaktır.

### **3.11. Bütçelerde Duyarlılık Analizinin Kullanımı**

İşletme organizasyonun planlamasında en önemli modeli bütçeler oluşturur. Bütçelenmiş bütçe dökümanları, bütçelenmiş gelir tabosu, bilanço nakit bütçesi, fon akım tablolarıdır.

İşletme (üst düzey) yöneticileri bütçelenmiş rakamlar ile gerçek rakamlar arasında karşılaştırma yaparak, işletmenin hedeflerine ne derece yaklaştığını saptamalıdır. Bu saptamalar neticesinde, eğer, fark olumlu yada olumsuz bir sapma oluşmuş ise bunu nedenleri araştırmalı, sorumlu tutacağı kişiyi belirlemeli ve ardından sorunu giderme yönüne giderek daha sonraki bütçelerin sapmalarını engellebilsin.

**Duyarlılık analizi;** işletmenin gerçek değerler ile bütçe rakamları arasında karşılaştırma olanağı sağlayan ve bu yolla işletmenin hangi noktalarda sorunları olduğunu ortaya çıkartmasına yardımcı olan analizdir. Bu analizden işletme yöneticileri performans değerlemesi sırasında faydalanırlar. Bu analiz, işletme yöneticilerine zaman kaybetmeden, sorunun ve sorumlunun tespit edilerek, gerekli önlemlerin zamanında alınmasına yardımcı olmaktadır.

### 3.11.1. Ara Uygulama

WHITE Spor Şirketi'nin Temmuz ayı satışlarının tahmini 50.000 olacağına 40.000 olduğunu kabul edelim. Siz satışlardaki bu değişikliğin bütçe üzerinde nasıl ettike bulunduğunu duyarlılık analizini kullanarak test edelim.

İstenenler:

1. Satış bütçesi, stok, alımlar ve SMM bütçeleri ve faaliyet giderleri bütçesini düzeltiniz.
2. Bütçelenmiş tahsilat ve ödemeler tablosunu, faaliyet giderleri bütçesini düzeltiniz. Nakit bütçesini ve 30 Temmuz 2017 bütçesini hazırlayınız. Ayrıca, 4 aylık düzeltilmiş nakit bütçesini hazırlayınız.

### ÇÖZÜM:

**1- TABLO 3.14 : White Spor Şirketi Düzeltilmiş Satış Bütçesi (000.000 TL.)**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
Nakit Satışların %60	30.000	48.000	36.000	24.000	
Kredili Satışların %40	20.000	32.000	24.000	16.000	
Toplam Satışlar %100	50.000	80.000	60.000	40.000	230.000

**TABLO 3.15 : WHITE SPOR ŞİRKETİ DÜZELTİLMİŞ STOK,ALIMLAR, SMM BÜTÇESİ (000.000 TL.)**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
SMM (0.70xsatışlar,	35.000	56.000	42.000	28.000	161.000

satış bütçesinden)					
+Tahmini DS Stok (20.000+0.80x Gelecek ay için SMM)	64.800	53.600	42.000	42.400	
= Toplam Tahmini Stok Tutarı	99.800	109.600	84.400	70.400	
- DM Stok	(48.000)*	(64.800)	(53.600)	(42.400)**	
= Dönem içi alımlar	51.800	44.800	30.800	28.000	

\* 30 Mart Bilançosundan (Tablo 1)

\*\* Verilen data.

**TABLO 3.16 : White Spor Şirketi - Düzeltilmiş Faaliyet Giderleri Bütçesi (000.000 TL.)**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
Sabit Maaş Tutarı	2.500	2.500	2.500	2.500	
Satış iskontosu , düzeltilmiş proforma satış bütçesinin %15 i	7.500	12.000	9.000	6.000	
Toplam maaş & iskontolar	10.000	14.500	11.500	8.500	44.500
Sabit tutarda Kira gideri	2.000	2.000	2.000	2.000	8.000
Sabit tutarda Amortisman Gideri	500	500	500	500	2.000

Sabit tutarda Sigorta Gideri	200	200	200	200	800
Diğer Giderler, düzeltilmiş satış bütçesinin %5 i	2.500	4.000	3.000	2.000	11.500
Toplam Faaliyet Giderleri	15.200	21.200	17.200	13.200	66.800

**TABLO 3.17 : White Spor Şirketi - Düzeltilmiş (Bütçelenmiş) Proformo Gelir Tablosu**

		<b>TUTAR</b>	<b>KAYNAKLAR</b>
Satışlar		<b>230.000</b>	Düzeltilmiş Satış Bütçesi
SMM		<b>161.000</b>	Düzeltilmiş Stok, Alımlar, & SMM Bütçesi
<b>BRÜT KAR</b>		<b>69.000</b>	
<b>FAALİYET GİDERLERİ</b>			
Maaşlar & Satış İskontoları	44.500		Düzeltilmiş Faaliyet Gideri Bütçesi
Kira Giderleri	8.000		Düzeltilmiş Faaliyet Gideri Bütçesi
Amortisman Giderleri	2.000		Düzeltilmiş Faaliyet Gideri Bütçesi
Sigorta Giderleri	800		Düzeltilmiş Faaliyet Gideri Bütçesi
Diğer Giderler	11.500	<b>66.800</b>	Düzeltilmiş Faaliyet Gideri Bütçesi

FAALİYET KARI		<b>2.200</b>	
FAİZ GİDERİ		225	Düzeltilmiş Nakit Bütçesi
<b>NET KAR</b>		<b>1.975</b>	

**2- TABLO 3.18:** White Spor Şirketi Düzeltilmiş Proformo Tahsilat Tablosu (000.000 TL.)

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
Nakit Satışların %60 (Tablo 1*)	30.000	48.000	36.000	24.000	
Geçen ayın kredili satışları (Tablo1*)	16.000*	20.000	32.000	24.000	
Toplam Satışlar %100	46.000	68.000	68.000	48.000	230.000

\*30 Mart ayına ait alacakları (Tablo 1)

**TABLO 3.19 :** White Spor Şirketi Düzeltilmiş Proformo ( Bütçelenmiş) Nakit Çıkış Tablosu (000.000 TL.)

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
Geçen aya ait alımların %50 si (Tablo 2*)	16.800*	25.900	22.400	15.400	
Bu aya ait alımların %50 si (Tablo 2*)	25.900	22.400	15.400	14.000	
Alımlara yapılan Toplam Ödeme	42.700	48.300	37.800	29.400	158.200

\*30 Mart alacakları (Tablo 1).

**TABLO 3.20 :White Spor Şirketi - Düzeltilmiş Faaliyet Giderleri İçin Bütçelenmiş Proformo Nakit Çıkış Tablosu (000.000 TL.)**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz	Toplam
Maaşlar & Satış İskontoları:					
Geçen aya ait giderlerin %50 si (Tablo 3*)	4.250*	5.000	7.250	5.750	
Bu aya ait giderlerin %50 si (Tablo 3*)	5.000	7.250	5.750	4.250	
Toplam Maaşlar & Satış İskontoları	9.250	12.250	13.000	10.000	
Kira Giderleri (Tablo 3*)	2.000	2.000	2.000	2.000	
Diğer Giderler (Tablo 3*)	2.500	4.000	3.000	2.000	
Faaliyet Giderleri için yapılan Toplam Ödemeler	13.750	18.250	18.000	14.000	64.000

\*30 Mart ayıMaaşlar & İskonto Borçları (Tablo 1)

**TABLO 3.21 : White Spor Şirketi - 30. 07. 2017 Tarihli 4 Aylık Düzeltilmiş Nakit Bütçesi**

	Nisan	Mayıs	Haziran	Temmuz
Dönem Başı Kasa	15.000 *	10.550	10.410	21.035
Tahsilatlar (Tablo 5*)	46.000	68.000	68.000	48.000
Toplam Nakit Girişleri	61.000	78.550	<b>78.410</b>	<b>69.035</b>
Stok Alımları (Tablo 6*)	42.700	48.300	<b>37.800</b>	<b>29.400</b>
Faaliyet Giderleri (Tablo 7*)	13.750	18.250	<b>18.000</b>	<b>14.000</b>

Kamyon Alımı (İlk Verilen Data)	3.000	-	-	-
Toplam Nakit Çıkışları	59.450	66.550	55.800	<b>43.400</b>
(1) NG –NÇ = FARK	1.550	12.000	22.610	<b>43.400</b>
Minimum Kasa	10.000	10.000	10.000	10.000
NAKİT FAZLASI /AÇIĞI	(8.450)	2.000	<b>12.610</b>	<b>15.635</b>
Nakit Açıklarının Finansmanı (a-c)				
Borçlar (ayın sonunda)	9.000			
Anapara ödemeleri (ayın sonunda)	-	(1.500)	(1.500)	(1.500)
Faiz gideri (%12 yıllık faiz)	-	(90)	(75)	(60)
(2) Yeni finansmanın toplam etkisi	9.000	(1.590)	(1.575)	(1.560)
Dönem Sonu Kasa	10.550	10.410	21.035	24.075

\* 30 Mart ayının kasası (Tablo 1)

Not: a Borçlanma sadece ihtiyaç duyulduğu kadar yapılmıştır.

b. Aylık ana para ödemesi:  $9.000 / 6 = 1.500$

c. Faiz Gideri: Mayıs:  $9.000 \times (0.12 \times 12) = 90$  Haziran :  
 $(9.000 - 1.500) \times (0.12 \times 1/12) = 75$  Temmuz :  $(9.000 - 1.500 - 1.500) \times (0.12 \times 1/12) = 60$

**TABLO 3.22 : White Spor Şirketi 30 Temmuz 2017 Tarihli Düzeltilmiş Proformo Bilanço**

KASA (Tablo 8)	24.075	
ALACAKLAR (Tablo 1)	16.000	
STOKLAR	42.400	



PEŞİN ÖDENEN SİGORTA	1.000	
TOPLAM DÖNER VARLIKLAR		83.475
DURAN VARLIKLAR	35.000	
BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR	(14.000 )	
NET DURAN VARLIKLAR		20.200
<b>AKTİF TOPLAMI</b>		<b>103.67 5</b>
SATICILARA BORÇLAR (0.50 x 28.000 (Temmuz alımları) (Tablo 2))	14.000	
SENETLİ BORÇLAR	4.500	
MAAŞ & İSKONTO BORÇALARI (0.50 x 8.500 Temmuz giderler (Tablo 3))	4.250	
TOPLAM KISA SÜRELİ BORÇLAR		22.750
SERMAYE		80.925
<b>PASİF TOPLAMI</b>		<b>103.67 5</b>

**TABLO 3.23 : 30.07. 2017 Tarihli 4 Aylık Proformo Fon (Nakit)  
Akım Tablosu**

<b>İşletme Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
<b>Tahsilatlar:</b>		
Tahsilatlar (Tablo 5)	230.000	
Toplam Nakit Girişleri		230.000
<b>Ödemeler:</b>		
Stok Alımları (Tablo 6)	(158.200)	
Faaliyet Giderleri –Faizler Hariç (Tablo 7)	(64.000)	
Faiz Gideri Ödemesi	(225)	(222.425)
Toplam Nakit Çıkışları		7.575
<b>Yatırım Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
Kamyon Alımı	(3.000)	
Yatırım için Nakit Çıkışları Toplamı		(3.000)
<b>Finansman Faaliyetlerinden Doğan Nakit Akışları:</b>		
İhraç edilen senetli Borçlar	(9.000)	
Senetli Borçların Ödemesi	(4.500)	
<b>Net Nakit ARTIŞI</b>		<b>4.500</b>
1 NİSAN 2004 KASA (Tablo 2)		15.000
30 Temmuz 2004 KASA (Tablo 8)		<b>24.075</b>

### **3.12. Sorumluluk Muhasebesi**

Bu aşamada yöneticiler belirledikleri stratejiler, daha sonra bu stratejilere bağlı yaptıkları planları ve bütçeleri ile gerçek rakamlarına ne derece ulaştıklarını belirleyecekler. Her bir yönetici, işletme faaliyetlerinin bir bölümündeki planlama ve kontrol aşamalarından sorumludur.

Sorumluluk muhasebesi, işletme organizasyonu içinde yer alan yönetici, sayılamayan her bir faaliyetten veya bir bölümünden sorumlu tutulmaktadır.

Alt seviyedeki yöneticiler, bütçeleme faaliyetinden ve kontrol zincirinin bir halkasından sorumludur. Örneğin, bir yönetici planlama ve kontrol süreci içinde üretimden sorumlu iken diğeri üretilen malların dağıtımından sorumlu tutulmaktadır.

Alt seviyedeki yöneticiler, kendi sorumluluk alanları ile ilgili planlama ve kontrol ve planlama faaliyetlerinin sonuçlarını üst yöneticiye rapor vermesi gerekir. Örneğin, üretim ve dağıtım hattından sorumlu yöneticiler raporlarını, işletmenin karını hesaplayan yöneticiye bu raporları vermek durumundadır.

#### **3.12.1. Sorumluluk Merkezleri**

Sorumluluk muhasebesi, her bir sorumluluk merkezinin ve bu merkezden sorumlu yöneticinin performansını değerlendiren bir sistemi içerir. Sorumluluk muhasebesi raporları, gerçek faaliyet sonuçları ile planlanan (bütçelenen) sonuçları karşılaştırır.

Planlardan sorumlu üst düzey yöneticiler, her bir bölümden sorumlu yöneticilerin ne derece başarılı olduklarını değerlendirir. Bunun için (1)her bir sorumluluk merkezinin gerçek sonuçlarını bütçe rakamları ile karşılaştırır. (2) bu şekilde işletme faaliyetlerinden sorumlu olan kişilerin kontrollünü yapmış olur.

##### **3.12.1.1. Maliyet Merkezi**

Bu merkezde yer alan yöneticiler sadece gider (harcamalar)dan sorumlu tutulmaktadır. Bu merkez, satışlar ile ilgili değildir. Üretimde gerekli olan maliyet unsurlarının azaltılabilmesi için bütçe rakamları ile gerçek rakamların karşılaştırmasını yapar. Fakat, maliyet azaltılması yollarını

ararken kaliteden de ödün vermemenin yollarını bulmaya çalışır.

### **3.12.1.2. Satış Merkezi**

Bu bölüm satışların arttırılması konusunda sorumludur. Bazı durumlarda satışlarını gerçekleştirdikleri mal / hizmet ile ilgili faaliyetleri ile ilgili olarak, satış maliyetlerden de sorumlu tutulabilir. Bu bölüm bütçelenmiş satış rakamları ile gerçek rakamları arasındaki farkı belirliyerek, bütçeden sapma olmuşsa bu sapmayı tespit etmelidir.

### **3.12.1.3. Kar Merkezi**

Bu sorumluluk merkezi satışlar ve maliyetlerden dolayısıyla işletmenin karından sorumlu tutulmaktadır. Bu nedenle, bütçe rakamları ile gerçek rakamlar arasında ne derece farklılık olduğunun sürekli takibini yapar. Farklılık olması halinde bu farklılığın nedenlerini araştırarak, çözüm yollarını belirlemeye çalışır.

### **3.12.1.4. Yatırım Merkezi**

Bu sorumluluk merkezinde olan yöneticiler, yatırımlar, maliyetler ve satışlardan sorumlu tutulmaktadır. Yatırımdan sorumlu yöneticiler, (1) satışların arttırılması, (2) giderlerin kontrolü, ve (3) beklenen karlılığı sağlayacak optimum yatırım tutarının yönetimini de üstlenmektedirler.

Üst düzey yöneticiler, (yatırımdan sorumlu yöneticiler) genellikle yatırımın karlılık oranını incelerler. Bu nedenle, aşağıdaki formülden faydalanırlar.

Net Kar + Faiz Gider

Ortalama Toplam Varlıklar

Yöneticiler, bütün bir işletmeden ziyade bir bölümü değerlendiriyorsa, yatırımın karlılığını belirlerken aşağıdaki formülden faydalanır.

Bölümün Faaliyet Karı

Bölümün Ortalama Varlıkları

Bu oranların yüksek çıkması işletme için bütçeleme çalışmalarında başarılı olduklarını ifade etmektedir.

### **3.12.2. Sorumluluk Muhasebesi Uygulaması**

Şube müdürleri bölgenin çeşitli yerlerine dağılmış olan dükkanların ve dükkan müdürlerinin performanslarını değerlendirmektedir. Bölge müdürü de o bölgenin tamamı ile ilgili bir performans değerlendirmesinden sorumludur. Şube müdürleri o bölgedeki yemek fiyatları ve satışlarından sorumludurlar. Bölge müdürü ise tüm bölgeye ait fiyat ve satışlardan sorumludur ve ana merkeze bu sonuçları rapor etmekle yükümlüdür.

Kuzey restoran zincirinin 54.000 TL lik bir bütçe belirlenmiş ise bölge müdürü altındaki tüm müdürlere bunu bildirmelidir. Eğer, bütçelenen rakamın altında bir sonuç alındı ise bu sonuçların nedeni araştırılmalı ve sorun saptandıktan sonra bunun ile ilgili gerekli önlemler alınmalıdır.

Aşağıdaki tablo , bu şirkete ait bütçe farklılıklarını (sapmaları) göstermektedir. Ortaya çıkan büyük bütçe farklılıkları, sorunun nerden kaynaklandığının tespitini ve o sorunun nerden çıktığını belirledikten sonra gerekli önlemlerin alınması için gerekli özen gösterilmesini ister.

Bu işletmenin gerçek faaliyet karı 460.000 dir ve bütçe rakamına (465.000) e çok yakın bir rakamdır. İstisnai durumlar hariç ,, yöneticiler ortaya çıkacak küçük bütçe sapmaları üzerinde durmazlar. Örneğimizde, işletmemiz, bütçelenen rakamların üstünde bir faaliyet karına sahip olmuştur. Fakat, bölge müdürü bu fazlalığın nedenini bulmak istemektedir. O Şube müdürü, yerel satışlara yapılan promosyon çalışmaları, bubaşarının elde edilmesinde etkili olmuştur. Bu yöntem, diğer şube, bölgelerde, şehirlerde de uygulanırsa aynı başarının alınacağına inanmaktadır.

### **3.13. Değişken Bütçeler**

Genel bütçeler, statik bütçedir ve sadece bir satış seviye için hazırlanırlar. Statik bütçeler, işletmenin değişen satış seviyesi için değişiklik göstermez sadece bir satış fiyatı, maliyeti ve miktarı üzerinden hazırlanırlar.

Örneğin, KOOL TIME POOLS adlı yüzme havuzu üreten şirketi ele alabiliriz. Bu şirket havuz yapımında kullanılmak üzere direkt madde satın alır ve bu havuzun yapımında işçilik ve malzeme kullanmaktadır. Bu şirketin statik genel bütçesinde Temmuz ayı için 8 havuz yer almaktadır. Fakat, havaların çok sıcak seyretmesi nedeniyle, satışları artmış ve 10 yüzme havuzu yapmışlardır.

Gerçek sonuçlarla, bütçelenen rakamların karşılaştırmasında (Tablo1), gerçek faaliyet karının 3.000 dir ve tahmin edilenden daha fazla faaliyet karı elde etmiştir. 3.000 rakkam işletmenin bütçelenen faaliyet karı ile gerçek rakamlar arasındaki farkı oluşturmaktadır. Tablo 1 in 3. kolununda yer alan rakamlar bütçelenen rakamın üstünde bir rakam elde edildiğinde (f), altında bir rakam gerçekleştirildiyse (U) ile gösterilmektedir. Uygulamamızda meydana gelen artış işletmemizin tercih ettiği bir artıştır. Çünkü, işletmenin net karının artışına neden olmuştur.

**TABLO 3.24 :Kool Time Pools Şirketi 30 Haziran, 2017 Gerçek Sonuçlarla Karşılaştırmalı Statik Bütçe**

	<b>GERÇEK SONUÇLAR</b>	<b>STATİK BÜTÇE</b>	<b>FARK</b>
Üretilen Havuz Sayısı	10	8	2
Satışlar	120.000	96.000	24.000 F
Giderler	(105.000)	(84.000)	21.000 U
Faaliyet karı	15.000	12.000	3.000 F

Tablo 1, 8 havuz yapı üzerine bütçe rakamlarını oluşturduğundan performanse raporlarının analiz edilmesinden sonra tabloda yer alan rakamlar yer almıştır. Gerçekte 10 havuz yapılmasına rağmen neden tercih edilmeyen bir gider farkı olan 21.000 rakkamı ile karşılaşılmıştır?

Çalışanlar malzemeyi kötüye mi kullanmışlardır? Yoksa SMM etkiliyen temel unsurlarda mı artış olmuştur? Ne kadarlık bir ilave gider yapılmıştır 8 yerine 10 havuz yapmak için? Bu durum karşısında statik planlar, yöneticilere yeterli açıklamada bulunmamaktadırlar.

Bu durumda yöneticilere en büyük yardımı, DEĞİŞKEN BÜTÇELER yardım etmektedir. Uygulamamızda olduğu gibi işletmeler bir genel bütçe hazırlarlar. Fakat, statik nitelikteki genel bütçelerin dışında farklı satış seviyelerine uygun olabilecek farklı nitelikte değişken bütçeleri hazırlanabilir.

**TABLO 3.25:** Kool Time Pools Şirketi 30 Haziran, 2017 Değişken Bütçe

	<b>Değişken bütçe (br)</b>	<b>5 birim</b>	<b>8 birim</b>	<b>11 birim</b>
SATIŞLAR	12.000	60.000	96.000	132.000
DEĞİŞKEN MALİYET	8.000	40.000	64.000	88.000
SABİT MALİYET		20.000	20.000	20.000
TOPLAM GİDERLER		60.000	84.000	108.000
FAALİYET KARI		0	12.000	24.000

Sabit maliyetler toplam tutar olarak verilmiştir. Birim bazında değerlendirilmemiştir.

Değişken maliyet ve giderler: değişken bütçelerde aşağıdaki şekilde formüle edilmiştir.

**Değişken Bütçe**

$$\text{Toplam Maliyet} = (\text{Satılan Birim} \times \text{Birim Başına Değişken Maliyet}) + \text{Toplam Sabit Maliyet}$$

Bütçelenmiş değişken maliyetler (işçilik ve temel maliyet unsurları) bir havuz başına 8.000 olarak artış göstermiştir. Bu verilen birim başına artış tutarı bütçeyi değişken duruma getirmektedir. Çünkü, bütçelenmiş aylık sabit maliyetler (idari maaş, amortisman, malzeme)in sabit olacağı kabul edilmiş ve 5 ile 10 havuz arasındaki sabit maliyetler 20.000 olarak hesaplanmıştır.

Bu şirketin 11 havuz için değişken bütçe maliyeti 108.000 olarak gerçekleşmesi planlanmaktadır. Yukarıdaki formülden yararlanarak bu hesaplamayı yapalım.

$$\begin{aligned}\text{Değişken bütçenin toplam maliyeti} &= 11 \text{ havuz} \times 8.000 + 20.000 \\ &= 88.000 + 20.000 \\ &= 108.000\end{aligned}$$

Değişken bütçelerde yer alan bütçeler için detay verilerinde hazırlanması gereklidir. Bu hesaplamalar yapılırken, genel bütçede yapılan işlemlerin tamamı 5, 8, ve 11 havuz içinde yapılmalı ve bu veriler genel bütçe rakamlarının yanında olmalıdır.

Değişken bütçeler saptanan zamandan önce hazırlanmış olması, yöneticilere planlamada kolaylık sağlayacaktır. Yöneticiler, her satış seviyesi için satış, SMM, kar, tahmini yaparak bunları alternatif seviyeler için tekrarlayacaktır. Değişken bütçeler, yöneticilerin kontrol işlemlerine fazlasıyla yardımcı olurlar. Yöneticiler performans değerlendirmesi yaparken, sadece bütçe rakamları ile tek gerçek sonuçları değil farklı seviyelerde işletmenin durumunu da aynı anda karşılaştırma olanağı elde ederler.

### **3.13.1. Uygulama**

Aşağıdaki tablo Haziran boyunca 10 havuz yapıldığını ifade etmektedir. Gerçek ortalama satış fiyatı 12.500 (havuz başına). Gerçek değişken maliyetler 57.400 ve gerçek sabit maliyetler ise 19.000 dür.

- a. Düzeltilmiş gelir tablosu performans raporunu hazırlayınız
- b. Faaliyet giderleri için değişken bütçe farkını ve satış miktarı



farkını gösteriniz. Değişken bütçe ile genel bütçe farkını gösteriniz.

c. Bir şirket sahibi olarak hangi çalışanınızı eleştirirsiniz?

**Tablo 3.26 : Kool Time Pools Şirketi - Gelir Tablosu Performans**  
30.06.2017 Değişken Bütçe

	(1) Gerçek Sonuç	(2) Değişken Bütçe Farkı (1)-(3)	(3) Değişken bütçe “gerçek rakam ile” (br)	(4) Satış Miktarı Farkı (3)-(5)	(5) Statik Genel Bütçe
Birim	10	0	10	2 F	8
Satışlar	120.000	0	120.000	24.000 F	96.000
Değişken Maliyetler	83.000	3.000 U	80.000	16.000 F	64.000
Sabit Maliyetler	22.000	2.000 U	20.000	0	20.000
Toplam Giderler	105.000	5.000 U	100.000	16.000 U	84.000
Faaliyet Karı	15.000	5.000 U	20.000	8.000 F	12.000

Değişken Bütçe Farkı (1), (2), (3) = 5.000 U

SATIŞ Miktarı Farkı = 8.000 F

STATİK GENEL BÜTÇE FARKI = 3.000 F

\* Bütçelenmiş satış fiyatı birim başına 12.000

Bütçelenmiş değişken maliyet her bir havuz için 8.000

Bütçelenmiş aylık toplam sabit maliyet 20.000 dür.

### ÇÖZÜM (a ve b)

**Tablo 3.27 :** Kool Time Pools Şirketi - Gelir Tablosu Performans  
30.06.2017 - Değişken Bütçe

	(1) Gerçek Sonuç	(2) Değişken Bütçe Farkı (1)-(3)	(3) Değişken bütçe “gerçek rakam ile” (br)	(4) Satış Miktarı Farkı (3)-(5)	(5) Statik Genel Bütçe
Birim ÇIKTI	7	0	7	1 U	8
Satışlar	87.500	3.500 F	84.000	12.000 U	96.000
Değişken Maliyetler	57.400	1.400 U	56.000	8.000 F	64.000
Sabit Maliyetler	19.000	1.000 F	20.000	-	20.000
Toplam Giderler	76.400	400 U	76.000	8.000 F	84.000
Faaliyet Karı	11.100	3.100 F	8.000	4.000 U	12.000

Değişken Bütçe Farkı (1), (2), (3) = 3.100 F

Satış Miktarı Farkı = 4.000 U

STATİK GENEL BÜTÇE FARKI = 900 U

c. Bir işveren olarak,

- Eleştirmeniz gereken kişileri eleştirmeden önce bütçe ile gerçek

rakamlar arasındaki farkın nereden ve neden kaynaklandığını tespit etmeniz gerekir.

- Müdür tarafından ortaya çıkan bu farkın sorumlusunun kim olduğunu tespit etmelisiniz.

Örneğin, tercih edilmeyen satış miktarı farkı, etkin çalışmayan satış elemanından kaynaklanmış olabilir. Yada kontrol edilmeyen bir nedenden (aşırı yağmur) ötürü ortaya çıkmış olabilir.

Benzer şekilde, sabit maliyetler için ortaya çıkan ve tercih edilen değişken bütçe farkı, çalışanlardan birinin düşük maliyetli kiralık malzeme kullanmış olmasından kaynaklanabilir. Yada tahsilatların zamanında yapılmamasından kaynaklanan bir maliyet artışı nedeniyle gerçekleşmiş olabilir.

Akıllı yöneticiler, bütçe ile gerçek sonuçlar arasındaki farkları, soruları ve sorunları ortaya çıkartmak için kullanır. Kişileri suçlamak için değil.

## SONUÇ

Çağdaş bütçeleme uygulamaları, formal demokrasinin direkt demokrasiye integresini sağlayan bir yapıyı savunmaktadır. Bu durumda bütçeleme aşaması öz seyriyle yoluna devam ederken, insanlar bu aşamanın her noktasında bütçeye aktif bir katılımı müdahalede bulunabilir. Çağdaş bütçeleme anlayışları, vatandaşların mali beklentileri için oy verdikleri siyasi sisteme, seçimlerden sonra da müdahale edebileceğini savunan bütçeleme yaklaşımlarıdır. Küresel dünyada işletmeler için bütçeleme faaliyetlerinin çok büyük önemi vardır. Tez çalışmamda işletmelerin hukuki açıdan çeşitleri incelenmiş, bütçe hakkında genel bilgiler verilmiş, uygulamalı bir şekilde ticari işletmeler üzerinde bütçelemenin işleyişi gösterilmiştir. Ticari işletmelerde bütçelemenin yararları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir ;

- İşletmenin geleceğe doğru bilinçli ve istekli bir şekilde adım atmasına yardımcı olur,
- Birimler arasında koordinasyon ve iletişim sağlar,
- Kontrol için bir referans noktası olmaktadır.

Şirketler bütçeleme ile gelecek dönemlerde planlamış oldukları tahmini satışları ile hazırladıkları bütçe tablolarına uygun hareket etmeye çalışmaktadırlar. Dönem sonunda da planlanan ile gerçekleşen arasındaki farklar tespit edilmekte ve sorumlu departmanlar araştırılmaktadır. Araştırma sonucunda elde edilen sorunlara yönelik tedbirler geliştirilmektedir. Sonuç olarak şirketler bütçeleme ile şirket sahiplerine ve kamuoyuna gelecekteki tahmini kazançları hakkında tahmini bilgi sunma imkanı olmaktadır.

## KAYNAKÇA

BLEEKER , Ron ; “Key Features of Activity-Based Budgeting”, Journal of Cost Management, Volume:15, Number: 4, (July/August 2001),

BOZGEYİK ,Yusuf; 1990 Sonrası Türkiye’de Uygulanan Bütçe Politikaları,Yüksek Lisans Tezi, Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Gaziantep. (2004),

BULAT , İlker Ömer Sait; İşletme Bütçeleri Sisteminin İncelenmesi ve İşletme Bütçesi Sisteminin Mekanik İhtiyaçlarının Sağlanmasına Yönelik Bir Uygulama Araştırması, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. (2002)

CIVELEK , Muzaffer; Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Detay Yayıncılık, Ankara. (2006)

COOPER , Robin; Regine Slagmulder; x”Activity Based Budgeting-Part I”, Strategic Finance, Vol.82, No:3, (2006),

DOĞAN , Ahmet; Faaliyete Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Uygulaması, Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. (1996)

DURSUN , Adem; “Maliyet Düşürmeye Yönelik Stratejik Bir yaklaşım: Faaliyete Dayalı Yönetim (FDY).”, Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi, Yıl 2, Sayı 7, (Ekim 2002)

EKER , Melek; Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa. (2004)

ERDOĞAN , Necmettin; Maliyet Muhasebesi, Barış Yayınları, İzmir. (2002),

GÜRSOY , Ümmüşen; İşletmelerin Kâr Planlaması ve Denetim Sürecinde Muhasebenin Rolü Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. (1985)

HAFTACI , Vasfi ; İşletme Bütçeleri, Beta Yayınevi, İstanbul. (2005)

KAPLAN, Rüya ; İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri . (2011)

KARAKAYA, Mevlt; Maliyet Muhasebesi, Gazi Kitabevi, Ankara. (2004)

KAYGUSUZ, Sait Yüksel; “İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, Balıkesir Üniversitesi Yayınları, cilt 1, sayı 1. (2003)

KAYGUSUZ , Sait Yüksel; Yenilikçi Yönetim Muhasebesi, Alfa Akademi Basım Yayın, Bursa . (2006)

ÖZKAN, Esmeray; Stratejik Karar Aracı Olarak Dinamik Bütçeleme ve Bir retim İşletmesinde Uygulama, Yüksek Lisans Tezi, Dmlpınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya . (2006)

TOKAÇ, Ahmet; Bütçeleme ve Raporlama, Tunca Yayınevi, İstanbul. (2005)

YILMAZ, Rıfat; Dengeli Performans lm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci ve Bir Uygulama, Doktora Tezi, Dmlpınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya . (2006)

İşletmenin Tanımı, İşletme eřitleri,  
(<http://www.muhasabedersleri.com/ekonomi/isletme-cesitleri-html>)  
(07.10.2016)