MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN NO : 562
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN NO : 398

ESNEK BÜTÇELER

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZKAN

J
005
Ö95
994
.1

İstanbul, 1994

MARMARA ÜNİVERSİTESİ MATBAASI

HJ
2005
.Ö95
1994
k. 1

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYIN NO : 562
İKTİSADİ VE İDARİ BİLİMLER FAKÜLTESİ YAYIN NO : 398

ESNEK BÜTÇELER

M.Ü.
İ.İ.B.F.

Yrd. Doç. Dr. Mehmet ÖZKAN

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0002093

İstanbul, 1994

T.C.
Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire
Başkanlığı

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜT. DÖK. D. BŞK.
E.N.
2093

ISBN : 975 – 400 – 128 – 6

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
TEKNİK EĞİTİM FAKÜLTESİ
DÖNER SERMAYE İŞLETMESİ
MATBAA BİRİMİNDE BASILMIŞTIR.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Amcam
Uzun Ömer Özkan'ın
Aziz Hatırasına.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İÇİNDEKİLER

I. BÖLÜM 1
1. GİRİŞ 1
II. BÖLÜM 3
2. İŞLETME BÜTÇELERİ 3
21 . BÜTÇE KAPSAMI VE NİTELİKLERİ 3
211. Bütçenin Tanımı 3
212. Bütçenin Amaçları 4
213. Bütçenin Yararları 5
214. Bütçenin Kapsamı 6
215. Planlama Adımları 7
22. BÜTÇE TÜRLERİ 10
221. Konuları Açısından Bütçe Türleri 11
2211. Maliyet - Gider Bütçeleri 11
2212. Gelir Bütçeleri 12
222. Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçe Türleri 13
2221. Proje Bütçeleri 13
2222. Dönem Bütçeleri 13
223. Amaçlarına Göre Bütçe Türleri 13
2231. Program Bütçeleri 13
2232. Sıfır Tabanlı Bütçeler 13
2233. Faaliyet Bütçeleri 14
22331. Sorumluluk Bütçeleri 14
22332. Mamul Hatları ve Satış Bileşimlerini Programlama Bütçeleri 14
224. Teknik Niteliklerine Göre Bütçe Türleri 15
2241. Statik Bütçeler 15
2242. Karşılaştırmalı Statik Bütçeler 15
2243. Dinamik- Esnek Bütçeler 15

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

225. Kapsamlarına Göre Bütçe Türleri 16
2251. Kısım - Bölüm Bütçeleri 16
2252. Genel Bütçeler 16
III. BÖLÜM 19
3. ESNEK BÜTÇELER 19
31. ESNEK BÜTÇENİN TANIMI VE AMAÇLARI 19
32. ESNEK BÜTÇELERİN YARARLARI 20
a) Mamul Düzeyinde Kontrol 20
b) Maliyet Yeri Düzeyinde Kontrol 20
c) Maliyet Türü Düzeyinde Kontrol 20
33. ESNEK BÜTÇELERİN İŞLETME İÇİNDEKİ ÖNEMİ 20
331. Esnek Bütçeler ve Yönetici Davranışları 21
332. Planlama Ve Koordinasyon Aracı Olarak Esnek Bütçeler 22
333. Esnek Bütçeler Ve Maliyet Muhasebesi 22
3331 . Standart Maliyet Yöntemi Ve Esnek Bütçeler 27
33311. Standartların Saptanması 28
33312. Standart Türleri 29
a) İdeal Standartlar 29
b) Normal Standartlar 30
c) Beklenen Standartlar 30
333121. Dolaysız Madde Standartlarının Saptanması 30
3331211. Miktar Standartlarının Saptanması 30
3331212. Fiyat Standartlarının Saptanması 31
333122. Dolaysız İşçilik Standartlarının Saptanması 32
3331221. Zaman Standartlarının Saptanması 32
3331222. Ücret Standartlarının Saptanması 32
333123. Genel Üretim Maliyetleri Standartlarının Saptanması 33

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

33313. Sapmaların (Varyans - Fark) Analizleri 34
333131. Dolaysız Madde Sapmalarının Analizi 34
3331311. Miktar Sapmalarının Analizi 35
3331312. Fiyat Sapmalarının Analizi.....35
333132. Dolaysız İşçilik Sapmalarının Analizi.....36
3331321. Ücret Sapmalarının Analizi 36
3331322. Zaman Sapmalarının Analizi 37
333133. Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Analizi 38
3331331. İkili Sapma Analizi.....40
33313311. Harcama - Kontroledilebilir Sapma 40
33313312. Kapasite Sapması 40
3331332. Üçlü Sapma Analizi 41
33313321. Kapasite Sapması 41
33313322. Harcama Sapması 42
33313323. Verim Sapması.....42
3331333. Dörtlü Sapma Analizi.....42
33313331. Harcama Sapması 43
33313332. Verim Sapması 43
33313333. Etkinlik Sapması 43
33313334. Kapasite Sapması.....44
33314. Sapmaların Nedenleri 47
a) Dolaysız Madde Sapmalarının Nedenleri 47
b) Dolaysız İşçilik Sapmalarının Nedenleri 47
c) G. Ü. M. Sapmalarının Nedenleri 48
33315. Sapmaların Yorumlanması 49
4. YARARLANILAN KAYNAKLAR.....53
41. KİTAPLAR.....53
42. DERGİ VE MAKALELER.....54

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

1. BÖLÜM

GİRİŞ

1. GİRİŞ

II. Dünya Savaşından sonra, meydana gelen teknolojik gelişmeler işletmelerinin faaliyet alanlarının genişlemesine, yapılarının değişmesine neden olmuştur. Bu değişimlerin sonucunda gelecekteki faaliyetlerde riskin azaltılması ve işletme faaliyetlerinin daha etkin kılınması amaçlanmıştır. Gerek ticari işletmeler, gerekse endüstri (üretim) işletmelerinin faaliyetlerini önceden belirlemek üzere bazı planlar yapmaları gereklidir. Bu çalışmalar sonucu geliştirilen en önemli yaklaşımlardan birisi bütçelerdir.

Bütçeler yönetim etkinliğinin sağlanmasında bir kontrol ve planlama aracıdır. Faaliyetlerin önceden planlanması ve faaliyet sonuçlarının planlanan ile karşılaştırılması bütçeler aracılığı ile gerçekleştirilir. Günümüzde işletmelerin karşılaştıkları sorunların başında maliyet kontrolü ve maliyetlerin minimum düzeyde tutulması gelmektedir. Özellikle genel üretim giderlerinin kontrolünde; sabit ve değişken maliyet unsurlarına bünyesinde yer vermesi ve maliyet yerleri ile ilişkilerin kurulması önem taşımaktadır. Faaliyet sonuçlarının yada gerçekleşen rakamların etkin ve düzenli bir biçimde izlenmesi, gerçekleşen sonuçların önceden belirlenen standartlar ile karşılaştırılması, sapmaların nedenlerinin belirlenmesi ve raporlanmasını olanaklı kılar. Böylece sapmaların kimlerin sorumluluğunda oluştuğu saptanarak gerekli düzeltici önlemler alınabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ
KÜTÜPHANE DOKÜMANTASYON
DAİRE BAŞKANLIĞI

Esnek bütçeler olanakların elverdiği ölçüde her faaliyet düzeyinde ayarlanabilmektedir. Bu nedenle genel üretim giderlerinin kontrolünde kullanılarak, maliyet (veya gider) yerleri düzeyinde, mamul (gider taşıyıcısı) düzeyinde ve maliyet (gider) türü düzeyinde kontrolün gerçekleşmesine olanak vermektedir. Böylece, faaliyet yada çıktı düzeyinde elde edilen ürün ile elde edilmesi gereken ürün arasındaki sapmaların incelenmesi ve yorumlanması sırasında sapmanın ne kadarının kapasitenin olumsuz kullanımından, ne kadarının gereksiz ve hatalı harcamalardan oluştuğunun maliyet merkezleri düzeyinde saptanması olasıdır.

İşletmelerin yapısal değişikliklere uğraması ve ilişkilerin yoğunluk kazanması sonucu yöneticiden beklenen kontrol, planlama ve koordinasyon işlevleri büyük bir önem kazanmaktadır. Yönetici karar ve davranışları, iş görenleri ve grupları olumlu ya da olumsuz yönde etkilemekte ve pek çok maliyet (gider) kalemi yönetici kararları sonucu oluşmaktadır. Bu yüzden örgütün üretkenliğini ve etkinliğini saptayacak rasyonel yönetimin, faaliyet kontrolünü ölçümleyici bilgiler ile geleceğe dönük öngörülerin yapılmasını sağlayacak bilgilere duyduğu gereksinim daha da fazla olmaktadır. Bunlara bağlı olarak esnek bütçelerin önemi kendiliğinden ortaya çıkmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

2. BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİ

2. İŞLETME BÜTÇELERİ

Sanayi devrimi ile birlikte işletme faaliyetlerinin artması ve faaliyet sahalarının genişlemesiyle işletme faaliyetlerini daha etkin kılmak ve yönetim kararlarındaki riski azaltmak amacı ile geliştirilen en önemli yaklaşımlardan birisi işletme bütçeleridir.

21. BÜTÇE KAPSAMI VE NİTELİKLERİ

Gerek hizmet amaçlı gerekse kâr amaçlı tüm işletmeler genellikle geleceğe yönelik faaliyetlerini önceden belirlemek üzere bazı çalışmalar yapmaya gereksinim duyarlar. İşletme bütçeleri yönetim ve işletme etkinliğinin arttırılmasına olanak verdikleri gibi gelecekteki çalışmaların planlanmasına ve öngörülen ile gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasına da yardımcı olur.

211. Bütçenin Tanımı

İşletme bütçeleri, günümüz işletme dilinde çok sık kullanılan kavramlardan birisidir. Bütçeler gerek uzun süreli, gerekse orta süreli planlarda hedef alınan amaçlara ulaşma aracı olarak değerlendirilmektedir. Genellikle kısa süreli planların içinde yer verilen bütçeler "Belirli bir gelirin sağlanması ile saptanan amaçların gerçekleştirilmesi için işletmenin çeşitli bölümlerinin en çok bir yıla kadar olan çalışmalarını kontrol etmek üzere düzenlenen bir plandır". Bir başka tanımda ise"Bütçe, belirli bir zaman aralığında kaynakların nasıl elde edileceğini ve kullanılacağını gösteren bir plandır." biçiminde ifade edilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ambalaj sanayiinde büyük bir isim olan bir Amerikan tröstü ise bütçe ile ilgili olarak"Bir bütçe önceden saptanan bir zaman kesitinde düzenlenen , işletme plan ve programlarının sayısal bir ölçüsüdür." biçiminde bir tanımı, benimsediğini vurgulamaktadır. Bu tanımlardan **Bütçelerin; geleceğe dönük, belirli bir süre için hazırlanan (genellikle bir yıl için) ve sayısal olarak ifade edilen kısa süreli planlar olduğu** sonucuna ulaşılmaktadır. Bununla birlikte bütçeler, belirsizlik etkilerinin daha az olduğu dönemler için hazırlanmalı yani kesin rakamlarla ifade edilmiş planlar olarak yorumlanmalıdır.

212. Bütçenin Amaçları

İşletmelerin, varlıklarını sürdürebilmeleri, genişleme ve büyümeleri için geleceğe dönük bir takım planlar yapmaları gereklidir. Bu planların en önemlisi bütçelerdir. Hazırlanan bütçelerde büyüme ve genişleme hedef olarak seçilir. Özellikle ana hedef, işletmenin kârlılığının arttırılması, satışların büyümesi ve maliyetlerin minimum düzeyde tutulmasıdır. Önceden belirlenen bu hedeflere ulaşılmaya çalışılmalı ve gerçekleşen faaliyetlerin sonuçları ile bütçelenenler karşılaştırılarak gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır. Yönetim işletme amaçlarının ne olduğunu, ne olması gerektiğini ve bu amaçlara hangi araçlarla ulaşılacağını belirlemelidir. İşte belirlenen bu hedeflere ulaşmak için bütçeler düzenlenir.

Bütçeler, nakit giriş ve çıkışlarının sonuçlarını veri kabul ederek yönetimin işletme faaliyetleri için gereken nakit gereksinimini belirlemesine yardımcı olur. Kısacası, işletmelerin planlı bir yönetime kavuşturulması bütçe amaçlarından birisidir. Çünkü nakit giriş çıkışlarının izlenmesi, finansal yapıyı tehlikeye düşürecek kararlar ve davranışların önlenmesi, bütçe kontrolü ile olanaklıdır.

Bütçelerin diğer önemli görevi ise, satış ve üretim faaliyetleri arasında koordinasyonu sağlamaktır. Burada, basit olarak üretilen mamulün satışından gelir oluşmaktadır. Ancak, üretim esnasında maliyetler sık sık gözönünde bulundurularak mamül geliştirilir. Sonuçta bu kalitatif olarak yüksek bir değer taşımamakla birlikte pazar (piyasa) için katlanılmaz bir fiyatı da beraberinde getirebilir. Fiyat, mamulün satışına göre saptanmalıdır.

Böylece, belki de mamulün düşük bir fiyatla dahi satılamaması nedeni ile kalitesinin düşürülmesi gerekebilir. Mamulün satışa dönüşümü,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

gerçek anlamı ile bir satış ya da pazar kazancı elde edilmesi veya üretimle işletmenin satış hacminin artması anlamını taşımaktadır.

Bölüm yöneticilerinin bütçeler aracılığı ile daha kısa bir yol izleyişi, kendi alt bölümleri için çok önemli olmakla beraber, bütün olarak işletme için bir kazanç olmaktadır. İşletme yönetiminde farklılaşma genellikle büyük işletmelerde görülen bir durumdur. Bu durumda koordinasyon, başarılı bir yönetim için zorunludur.

Öte yandan, bütçe kontrolü, özellikle çok sık olarak maliyet kontrolünde uygulanmaktadır. Çünkü bütçeler önceden öngörülen sonuçları anlamaya ve planlama etkinliğinin sağlanmasına yardımcı olduğu için amaçların saptanmasına yönelik öngörü ve kuralları belirlemeye yarar. Bu anlamı ile bütçe, fiili - gerçek rakamlar ile öngörülenlerin karşılaştırılması, sapmalar varsa nedenlerinin bulunması ve düzeltilmesi için alınacak önlemleri belirleme amacını taşımaktadır. Bir diğer deyişle, bütçeler aracılığı ile gerçekleşen faaliyetler bütçe hedefleri ile karşılaştırılarak, bütçe rakamlarına göre sapmalar düzeltilmek üzere raporlanabilir.

213. Bütçenin Yararları

Bütçeler geleçek dönem faaliyetlerinin (aylık bölümler halinde, yıllar itibarıyla) planlanmasında, planlama amaçlarının belirlenmesine olanak veren bir özet tablodur. Böylece geleceğe dönük faaliyetlerin daha rasyonel bir biçimde gerçekleştirilmesi, etkinliğin ve üretkenliğin arttırılması olasıdır. Hazırlanan bütçe ile ileriye bakmak, işletmenin çeşitli öğeleri arasında uyum sağlamak ve dikkatleri yoğunlaştırmak olanaklıdır. Bütçelerin işletme yönetimine sağladığı yararlar aşağıdaki gibi özetlenebilir:

- Bütçeler, ulaşılabilecek bir amacın saptanmasına yardımcı olur.
- Bölüm yöneticilerinin sorumluluklarını belirler.
- Değişik faaliyetlere ilişkin kesin hedefleri saptamaya yardımcı olur.
- Faaliyetlerin uyumlu hale getirilmesini sağlar.
- Bir yönetim aracı olarak sermaye ve diğer kaynakların kullanımını değerlendirme olanağı verir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İşletme bütçelerinin sağladıkları bu yararlara rağmen, işletme amaçlarının gerçekleştirilmesi, faaliyetlerin rasyonelleştirilmesi sadece bütçelere bağlı bir olgu değildir. Bütçelerin, yönetimin değişik kademelerinde yer alan yöneticiler için gereksinim duyduğu araçlardan birisi olduğu ve kusursuz olmadığı hiçbir zaman unutulmamalıdır.

214. Bütçenin Kapsamı

Gerek kar amaçlı gerekse hizmet amaçlı tüm işletmelerde yöneticinin görevi, işletmenin genel amaçları ile uyumlu etkin performansı sağlamak olup, grup halinde çalışan bireylere olumlu ortamı yaratmak ve sürdürmektir. Bu nedenle hazırlanacak bütçe, kapsam bakımından hem işletme amaçlarına, hem de işletmede çalışanlarının gereksinimlerine yönelik olmalıdır. Çünkü işletme bütçeleri ve bütçe kontrolü, yönetim, planlama ve kontrolünün kalbi sayılır.

İşletme bütçelerinin sürekli gelişimi; üretim faaliyetlerinin, satış, tedarik ve finansman bütçelerinin farklılaşmasına neden olmuştur. Farklılaşmaya bağlı olarak, bütçeler daha ayrıntılı bilgileri kapsayan ve örgüt yapısına uygun bir biçimde, maliyet yerlerinin her birisini kapsayacak şekilde hazırlanmalıdır. Bir üretim bütçesi hazırlanırken;

- **Ne,**
- **Ne kadar,**
- **Nerede,**
- **Ne zaman,**
- **Nasıl,**

üretilmelidir sorularına yanıt aramak gerekir. Yine bir üretim bütçesi;

- Üretimin büyüklüğüne (üretim yerleri veya mamül türlerine göre),
- Genişleme ve gelişmeye göre hazırlanan yatırım planına,
- Program iyileştirme yöntemlerine göre hazırlanan rasyonalizasyon planına,
- Memur ve işçi personele bağlı olarak hazırlanan personel planına uygun olmalıdır.

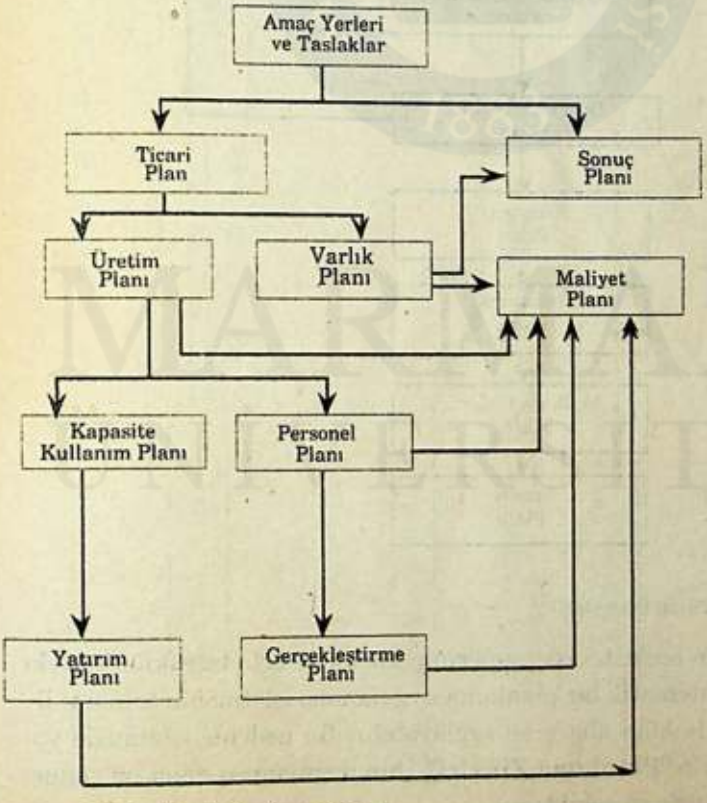
MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Genel olarak, endüstriyel bütçe konusu üzerinde daha çok durulmasına rağmen, imalat veya üretimden çok perakende satışlarda ayrıntılı bütçe kontrolünün yapıldığı belirtilmektedir. Bunun nedeni, ticari işletmelerde kar marjının daha düşük olmasıdır. Bununla birlikte etkin bir bütçenin içeriği aynıdır.

215. Planlama Adımları

Bütçenin, bölüm -kısım planları arasındaki ilişki, bölüm planlarının karşılıklı ve birbirlerini izleyişine göre ayarlanmalı ve kesin olarak bütçenin tümü birbiri ile uyumlu olmalıdır. Birbirini izleyen bölüm planlarının şemaları doğru ve düzenli olmalı, bölüm planlarının sırası ve yerleri açık ve kesin olarak belirtilmelidir.

Aşağıdaki şekilde, hatalı ve belirsiz bir sıralama ifade edilmektedir.

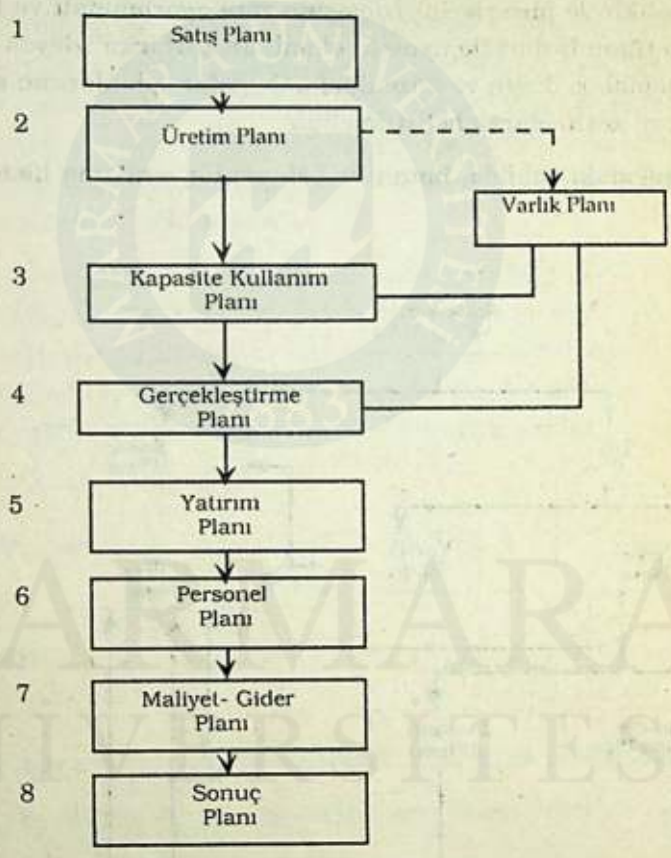


Şekil 1. Hatalı Planlama Zinciri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

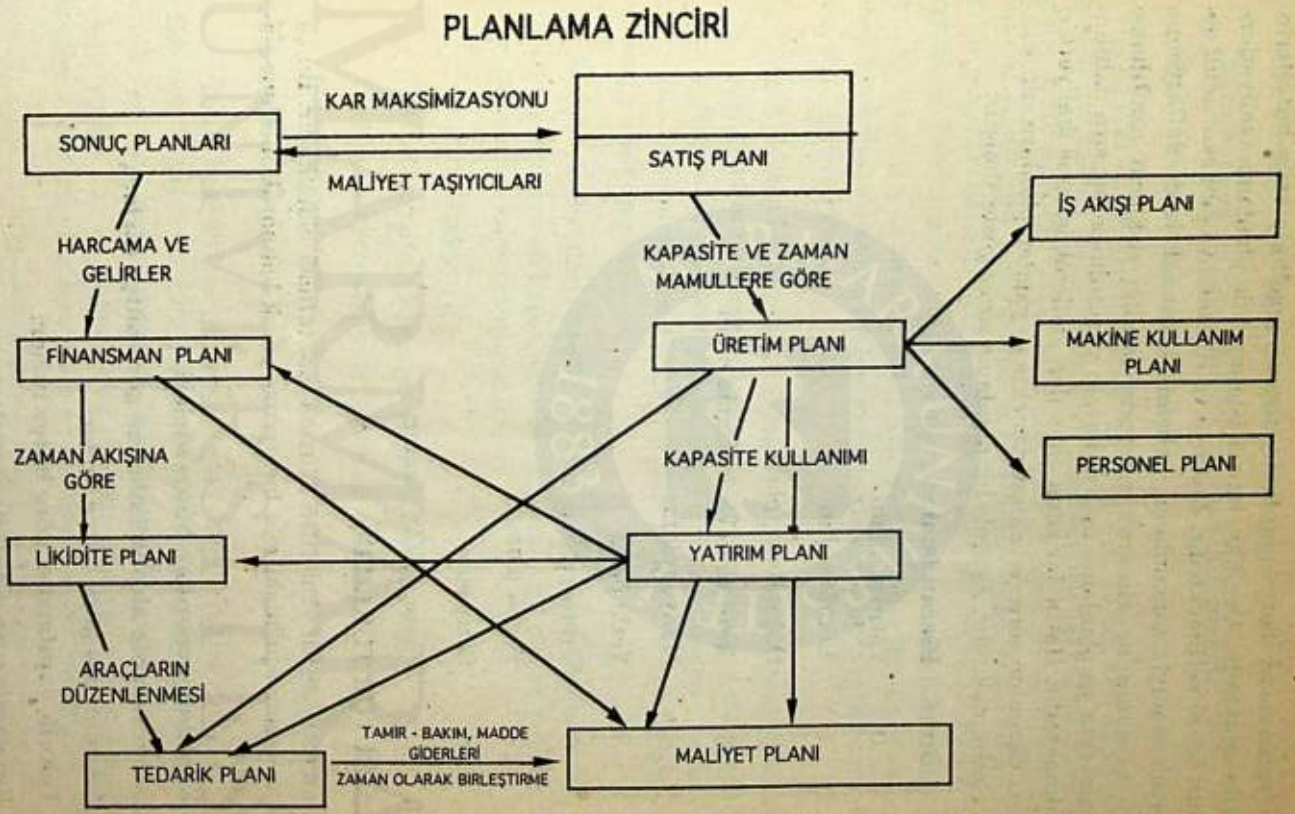
Bölüm planlarının karşılıklı olarak birbirini izlemesi ile bütçe yerlerinin belirlenmesi sadece planlama adımlarının kesin bir sıralamaya tabi tutulması ile olasıdır.Böylece, kısım planlarının bilimsel ve anlamlı bir özetine ulaşılabilir. Şekil 2 sıralamanın nasıl olması gerektiğini göstermektedir. Bu şekilde sadece II. planlama düzeyine göre alternatif seçeneklerin belirlenmesi olanaklıdır.

PLANLAMA DÜZEYLERİ



Şekil 2 : Planlama Düzeyleri

Öte yandan endüstri işletmelerinin küçük ve orta büyüklüklükteki bölümlerinde, sistematik bir planlama uygulaması işletmenin tamamı ile bölümler arasında bilgi alışverişi sağlayabilir. Bu nedenle işletmede yukarıda ifade edilen **"Planlama Zinziri"** , nin uygulaması daha iyi sonuçlar verecektir. Zincir şu şekildedir:



Şekil 3. Planlama Zinciri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Uygulamada, bütçeleme faaliyetlerine genellikle satış bütçelerinden başlanmaktadır. Özellikle büyük işletmelerde planlama faaliyetlerine büyük önem verilmektedir. Japonya ve B. Almanya gibi ekonomik gelişimlerini tümüyle tamamlamış gelişmiş batılı ülkelerde enflasyonun etkileri de gözönüne alınarak geleceğin taşıdığı risklerin azaltılması amaçlanmakta ve planlama faaliyetlerinin yürütülmesi bir sıra dahilinde yapılmaktadır. Hatta bir adım daha ileri gidilerek işletme faaliyetleri planlama düzenine göre gerçekleştirilmekte ve yapılan planlara sıkı sıkıya bağlı kalınmaktadır. Aşağıda bir planlama sırası gösterilmiştir:

Sınıf	Planın ismi
0	Yatırım planı
1	Likidite planı
2	Doğal sonuç planı
3	Satın alma ve depolama planı
4	Maliyet planı
5	Yetki planı
6	Üretim planı
7	Varlik planı
8	Satış planı
9	Sonuç (K/Z) planları

22. BÜTÇE TÜRLERİ

Bütçeleri çeşitli yönlerden ayırıma tabi tutmak olanaklıdır. Bu çalışmada bütçeler aşağıdaki gibi bir ayrıma sadık kalınarak incelenecektir. Bütçeler,

- **Konuları açısından bütçe türleri,**
- **Sorunları ele alış biçimlerine göre bütçe türleri,**
- **Amaçlarına göre bütçe türleri,**
- **Teknik yapılarına göre bütçe türleri**
- **Kapsamlarına göre bütçe türleri**

olmak üzere beş grupta toplanabilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

221. Konuları Açısından Bütçe Türleri

Bütçeler konuları açısından iki bölümde incelenebilir.

2211. Maliyet-Gider Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının sadece üretilen mal ve hizmet ile üretimin maliyeti arasındaki ilişkiler açısından değerlendirildiği bütçeler **maliyet - gider bütçeleri** olarak tanımlanmaktadır. Bütçelerin hazırlanması sırasında, işletmenin her bölümü maliyetlerine göre değerlendirilmelidir.Bir maliyet bütçesi, işletme örgütünün tüm bölüm ve alt bölümlerini kapsamalı her bölümün maliyetlerinin planlaması esnasında, o bölümün faaliyet hacmi ya da üretim miktarı öngörülmelidir. Böylece tüm maliyetlerin planlamasının öngörülen ya da beklenen üretim miktarına yönelik olması gerekmektedir.

Maliyet planlamasının ya da maliyet-gider bütçelerinin en önemli yararı satış, üretim ve yönetim için katlanılması gereken maliyetleri biraraya toplamasıdır. Böylece yönetimin, planlama dönemi ya da bütçe döneminde katlanılması gerekli maliyetleri görmesi ve daha sağlıklı karar alması sağlanacaktır.

Üretim maliyetleri, üretim planının saptanan ölçüsüne göre ve planlama periyodunun kapsadığı diğer aylara bağlı olarak üretim maliyetleri bütçesinin kapsamını oluşturur .

Üretim maliyetleri; (*)

- Üretim için gerekli hammadde (dolaysız madde),
- Üretim için gerekli işçilik (dolaysız işçilik),
- Genel üretim maliyetleri,

olmak üzere üç grupta toplanabilir.

Üretim maliyetleri, parça liste ya da diğer imalat - üretim (konstrüksiyon) belgelerine göre saptanan üretim kapasitesinde her maliyet yerine göre ayrı ayrı incelenir. Maliyet yerlerinde gereksiz, hatalı ve fazla kulanımlar sonucu oluşan hurda parçalar, ıskartalar ve eksilmeler vs. şimdiye kadar edinilen deneyimlere bağlı olarak değerlendirilmektedir.

(*) Ülkemizde, uygulamada üretim maliyetleri hammadde - dolaysız madde, dolaysız işçilik ve G.Ü.G. dışında dönem giderlerinden G.İdare G. (Yönetim giderleri) ile Finansman Giderleri ve Araştırma - Geliştirme Giderlerinden pay ayrılması ihtiyaridir. Ayrıca V.U.K Md. 275'e göre piyasaya ambalajlı olarak sürülmesi zorunlu olan mamüllerde ambalajlama giderleri de üretim maliyetlerine dahil edilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Kullanılan dolaysız madde ölçüsünün değerlendirilmesini önceden saptanan durumun belirlenen fiyatları veya satınalma planı, tedarik fiyatlarının gözönüne alınması izler. Genel olarak maliyet-gider bütçelerinde dolaysız madde için öngörülen fiyat, bu değişimlerden etkilenmektedir. Gerçekte ise, öngörülen fiyat piyasa fiyatlarındaki değişimlerden etkilenmemelidir. Böylece maliyet - gider bütçesinin önceden belirlenen değerler ile hazırlanması olasıdır.

Yönetim maliyetleri bütçesinde de maliyet türlerine veya belirlenen amaçlara uygun bir bölümleme yapılması olasıdır. Bir yönetim maliyetleri bütçesinde, maliyet türleri; maaşlar, komisyonlar, kiralar, posta ücretleri, nakliye, aydınlatma ve ısıtma ücretlerinden sigorta, vergi ve faiz gibi birçok maliyet kalemlerinden oluşmaktadır. (*)

Maliyet yerlerine göre bölümlemede faaliyetler bölümlenmektedir. Bu bölümleme maliyet yerlerinin örneğin: satış, reklam , depolama, taşıma, planlama ve finansman biçiminde bölümlenmesine benzer bir biçimde olmalıdır.

212. Gelir Bütçeleri

Gelir bütçeleri, faaliyet sonuçlarını maliyet / ürün ilişkisi ile gelir açısından da öngörü değerlemesinin yapıldığı bütçe türü olarak tanımlanmaktadır. Gelir bütçeleri hazırlanırken ya da gelir planlaması yapılırken aşağıdaki noktalar gözönünde tutulmalıdır.

- Gelir, planlanan satış hacminin sonuçlarıdır.

- Gelir, seçilen satış bileşimine göre oluşur.

- Satış hacmi, tüm maliyetleri içermeli, yeterli bir gelir büyüklüğüne ulaşmalı, dividant dağıtımını ve gelecekteki finans gereksinimlerini karşılamalıdır.

- K.G.N. satışların toplam maliyetlere eşit olduğu noktadır.

- Seçilen faaliyet kapasitesi ile satışlar sınırlanmalıdır.

- İşletme verimliliği hesaplanmalıdır (return on capital employed).

(*) Yönetim Maliyetleri veya G.İdare G. yapı olarak G.Ü.M benzemekte olup zaman zaman tanımlanmasında zorluklarla karşılaşılmaktadır. Bu nedenle bu iki gider grubunun ayrılmasında üretim gideri - dönem gideri ayrımı yapılmakta ve yönetim maliyetleri dönem gideri olarak kayıtlara alınarak dönemin kar-zararı ile doğrudan ilgilendirilmektedir. Ayrıca gider yerlerinin bölümlenmesi yada sorumluluk merkezleri ayrımı ile üretim gider - maliyet merkezinde toplanın giderler üretim giderleri, yönetim gider - maliyet merkezinde toplanan giderler dönem giderleri olarak tanımlanabilmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- İşletme bütçelerinin bu şekilde ayırıma tabi tutulması, işletmenin maliyet ve gelir merkezleri biçiminde örgütlenmesi yani örgüt yapısının merkezcilikten merkezkaçlığa doğru nitelik değiştirmesi halinde uygulanmaktadır.

222. Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçe Türleri

Bütçeler sorunları ele alış biçimlerine göre iki grupta ele alınabilir.

2221. Proje Bütçeler

Belirli bir projenin gerçekleştirilmesini amaçlayan **proje bütçelerinde** faaliyetlerin kendisi bütçelenmektedir. Tamir- bakım ücretlerinde olduğu gibi. Proje bütçelerin görevi, program bütçelerde yer alan bütçe elemanlarını ayrıntılı bir biçimde incelemektir.

2222. Dönem Bütçeleri

Dönem bütçeleri isminden anlaşılacağı gibi, belirli bir dönemi kapsamaktadır. Bu dönem esas alınarak faaliyetlerin tümüne bütçe içinde yer verilir. Dönem bütçelerini; proje bütçelerinden ayıran özelliği, tedarik (edinme), üretim, depolama, satış, yönetim vs. tüm faaliyetler ve bu faaliyetlerin sonuçlarını içermesidir. Dönem bütçeleri işletme politikalarına bağlı olarak 3 ay, 6 ay, 1 yıl için olabileceği gibi, gereksinim duyulduğunda daha kısa süreler için de hazırlanabilmektedir.

223. Amaçlarına Göre BütçeTürleri

Amaçlarına göre bütçeleri üç grupta incelemek olasıdır.

2231. Program Bütçeleri

Genellikle birçok işletmede program bütçelerinin konusu, işletme politikalarını ve işletme kararlarını yönlendirmektedir. Bu nedenle de, program bütçelerin hazırlanmasında teknik işlemler gözönüne alınır. Program bütçelerinde gelir-maliyet ilişkisinin kurulamaması nedeni ile programın gerçekleşme derecesi önem taşımaktadır.

Program bütçeler, işletmenin gelecek faaliyet dönemi içinde öngördüğü programları esas aldığı için, yöneticilere çeşitli programlar arasında karşılaştırma yaparak değerleme olanağı verir.

2232. Sıfır Tabanlı Bütçeler

Maliyet öngörülerinin optimalliğini araştırmak gayesi ile geliştirilen bir bütçe türü de sıfır tabanlı bütçelerdir. **Sıfır tabanlı bütçeler,"Uzun süreli işletme planları ve planlama amaçlarına uygun**

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

bir biçimde gelecekteki bütçe faaliyetlerinin, kaynakların kullanımına dönük bir biçimde savunma, inceleme ve değerlendirme işlevlerini kapsayan bir yönetim aracıdır" biçiminde tanımlanmaktadır.

Üretim bölümünün faaliyetlerini destekleyen personel, pazarlama ve satınalma v.b. gibi bölümlerde büyük bir uygulama alanı bulan sıfır tabanlı bütçelerin özünü, her bütçe dönemine ilişkin faaliyetlerin sıfırdan başlayarak yeniden ele alınması ve saptanan öncelik sıraları gözönünde bulundurularak kaynakların yeniden dağılımının sağlanması oluşturur. Böylece, bütçeye konu olacak tüm faaliyetlerin **"Karar paketleri olarak tanımlanması ve önem sırasına göre değerlemesi"** yapılacaktır.

Geleneksel bütçenin eksikliğini gidermek amacı ile bir yönetim tekniği olarak uygulanan sıfır tabanlı bütçeler, üretim-imalat işletmelerinde üretim bölümünü destekleyen faaliyet alanlarında ve hizmet işletmelerinin tüm bölümünde etkin bir biçimde uygulanmaktadır. Bu bakımdan, kamu yönetim birimlerinde; devlet bütçelerinde ve K.İ.T. bütçelerinde rahatlıkla uygulanabilecek çağdaş bir yönetim niteliği taşımaktadır.

2233. Faaliyet Bütçeleri

Doğrudan doğruya ve kısa sürede ölçülebilir düzeyde gelir/maliyet ilişkisinin kurulduğu faaliyetlerin yer aldığı bütçelerdir. Faaliyet bütçeleri iki grupta toplanabilir.

22331. Sorumluluk Bütçeleri

Bütçe dönemi içinde faaliyetlerin önceden saptanan ölçülere uygun bir biçimde karşılaştırılarak faaliyetleri yürütmekten sorumlu kısımlara göre bölümleyen bütçelerdir. Sorumluluk bütçeleri, fiili sonuçların değerlendirileceği standart veya öngörülen performansı belirlediği için kontrol aracı olarak değerlendirilmekte ve kullanılmaktadır.

22332. Mamul Hatları ve Satış Bileşimlerini Programlama Bütçeleri

Üretim ve satış bileşimleri içinde optimal sonuçları verecek araştırmaları yapmak üzere hazırlanan bütçelerdir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

224. Teknik Niteliklerine Göre Bütçe Türleri

Bütçeleri, teknik niteliklerine göre üç grupta incelemek olasıdır.

2241. Statik Bütçeler

Kesin bir kapasite kullanımını temel alarak, bu kapasite kullanımında faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlayan ve her biri için tek ve kesin bir amacı içeren bütçe türüne **statik bütçe** adı verilmektedir.

2242. Karşılaştırılmalı Statik Bütçeler

Alternatif seçenekler arasında gerçekleşme olasılığı en yüksek alternatiflere göre önceden bütçe taslaklarının hazırlandığı sisteme karşılaştırmalı **statik bütçe** adı verilmektedir.

2243. Dinamik - Esnek Bütçeler

Esnek bütçeler, işletmenin sorumluluk alanlarında etkin kontrolü sağlayacak ölçümleme verilerini elde etmek amacı ile fiili kapasite kullanım derecelerine göre ayarlanabilecek biçimde düzenlenebilen bütçelerdir. Esnek bütçenin en önemli özelliği, farklı kapasite kullanım derecelerine göre ayarlanabilmesidir. Bu özellikten yararlanarak esnek bütçeler, fiilen gerçekleşen üretim gözönüne alarak, bu üretim için gerekli standart kapasite kullanım derecesine göre ayarlanmaktadır.

Teknik niteliklerine göre bölümlenen bütçelerin birbirinden ayrılmasını gerçekleştiren temel nitelikleri şunlardır :

- Statik bütçeler basit olup uygulaması kolaydır.

- Karşılaştırmalı statik bütçeler ise, kapasite kullanım derecelerini kapsamaktadır. Yani, esnek bütçeler aracılığı ile sonuçların önceden bütçelenen rakamlardan farklı olması halinde, bu farkın nelerden dolayı oluştuğu ve sapmaların ortaya çıkış nedenlerinin belirlenerek gerekli önlemlerin alınması sağlanır.

Esnek bütçeler, maliyetlerin yapısal özelliklerini ve tutarlarını belirleyerek değişik düzeyde gerçekleşen üretimi, standart oranların yüklenmesini, yönetimin gelecek dönemler için kontrol işlevini etkin yapmasını olanaklı kılar. Bu yüzden büyük ve gelişmiş işletmelerde daha çok uygulama bulmaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

225. Kapsamlarına Göre Bütçe Türleri

Kapsamları açısından bütçeler iki grupta toplanabilir.

2251. Kısım (Bölüm) Bütçeleri

Kısım (bölüm) bütçeleri hem işletme fonksiyonlarını hem de işletmenin çeşitli bölümleri arasındaki ilişkileri gösteren bütçelerdir. Kısım bütçelerine örnek olarak; satış, üretim, yatırım ve finansman bütçeleri gösterilebilir.

Bir kısım bütçesi, üretim maliyetleri bütçesinin,

- Hammadde maliyetleri (dolaysız madde),
- Dolaysız işçilik maliyetleri,
- Genel üretim maliyetleri bütçesi,

gibi bölümlenmesine benzer bir biçimde alt faaliyet bütçelerine ayrılabilir.

2252. Genel Bütçeler

İşletmenin tüm faaliyetlerini ya da bölümlerini kapsayan ve kısım bütçelerinin biraraya gelmesi ile oluşan bütçelere **genel bütçeler** adı verilmektedir. Bir başka deyişle, kısım bütçelerinin biraraya getirilmesi ile genel bütçelere ulaşılmakta ve bu nedenle de kısım bütçelerinin uyumlaştırılması zorunlu olmaktadır.

Genel bütçeler birbirini izleyen ve karşılıklı olarak birbirini tamamlayan kısım bütçelerinden oluştuğu için, hangi kısım bütçesinin daha ayrıntılı ve öncelikli olarak düzenleneceği işletmeden işletmeye değişiklik göstermektedir. Bununla birlikte hemen hemen tüm işletmelerin belirli bütçe türlerini içeren bir bütçe kontrol sistemleri vardır.

Bütçe kontrol sisteminin içeriğini oluşturan bütçeleri şöyle sıralamak olasıdır.

- **Gelir ve gider (maliyet) bütçeleri**
  - a) Satış bütçeleri ,
  - b) İşletme maliyetleri bütçesi,
  - c) Üretim bütçesi,
  - d) Üretim maliyetleri bütçesi
    - i) Dolaysız madde maliyetleri bütçesi,
    - ii) Dolaysız işçilik maliyetleri bütçesi,
    - iii) Genel üretim maliyetleri bütçesi,
  - e) Yönetim maliyetleri bütçesi,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Bilançoyla ilgili (bilançoyu tamamlayan) bütçeler

a) Yatırım bütçesi,

b) Ödeme araçları bütçesi ,

c) Borçlanma ve kredi bütçesi,

d) Varlık bütçesi,

i) Üretim malzemesi bütçesi,

ii) Stok bütçesi,

- Bütçe özetleri

a) Proforma gelir tablosu,

b) Proforma bilanço

Yukarıdaki sıralamadan da anlaşılacağı gibi, genel bütçeye ulaşmak, proforma gelir tablosu ve bilançoları hazırlamak için, kısım bütçelerinin işlevlerine ve birbiri ile olan ilişkilerine uygun olarak sıralanması gereklidir. Bu nedenle, ekonomik koşullara bağlı olarak, bütçelerin satış bütçelerinden başlayarak hazırlanması işletmelerin planlanan satış hacmine ulaşmasına olanak verecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3. BÖLÜM

ESNEK BÜTÇELER

3. ESNEK BÜTÇELER

İşletmelerde kontrol, bir faaliyetin önceden yapılan planlara uygun bir biçimde gerçekleşip gerçekleşmediğini sürekli olarak izleyen bir sistemdir. Sistemin verdiği sonuçlar işletme yönetiminde çeşitli kademelerde yer alanlar için düzeltici kararları alma olanağı verir.

Faaliyet sonuçlarını ya da fiili rakamların etkin ve düzenli bir biçimde izlenmesi ile izlenen fiili sonuçların önceden belirlenen ölçü veya standartlar ile karşılaştırılması, sapmaların nedenlerinin belirlenmesini ve raporlanmasını olanaklı kılar. Böylece yöneticilerin sapmaların kimlerin sorumluluğunda gerçekleştiğini saptaması ve gerekli düzeltici önlemleri alması kolaylaşır.

Mamul maliyetinin hesaplanmasında mamul bünyesine giren bir maliyet kalemi de G.Ü.M. leridir. G.Ü.M. leri sapmalarının saptanması, raporlanması ve gerekli düzeltici kararların alınması ya da etkin bir G.Ü. M. leri kontrolü ve analizi esnek bütçeler aracılığı ile gerçekleştirilebilinir.

31. ESNEK BÜTÇENİN TANIMI VE AMAÇLARI

Esnek bütçelerin ana prensibi, olanaklı olduğu ölçüde her faaliyet derecesinin ya da üretim düzeyinin bir form içinde izlenmesi, yani değişik üretim düzeylerine göre ayarlanabilmesidir. Esnek bütçeler birden fazla faaliyet derecesi ya da üretim düzeyine göre ayarlanabilen gider paylarını ifade edir. Bu anlatım biçimi ile esnek bütçeler birden fazla üretim düzeyi için hazırlanan bir bütçeler setidir.

Değişik faaliyet dereceleri için farklı maliyetleri içeren ve sabit ve artan oranlı maliyetlerin değişkenlik yönünden ayrımlanmasını gerektiren bütçeler, esnek bütçelerdir.

Esnek bütçelerin çıkış noktası, esas anlamı ile G.Ü. M. nin kontrol edilmesinde uygulanma amacıdır. Uzun zamandan beri bu temel anlayış

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

biçimi, tüm bütçe hesaplamaları için geçerli olmuştur. Bununla birlikte, hem satış ve üretim planları hem de işletme ve yönetim giderleri için esnek bütçe hazırlanması olasıdır.

Esnek bütçelerin asıl işlevi, planlanan ile fiili faaliyetler arasında sapmalar varsa, bunları sorumlu kişiler açısından saptayabilmektir. Yani faaliyet ya da çıktı düzeyinde elde edilen ürün ile elde edilmesi gereken ürün arasındaki sapmanın incelenmesi ve yorumlanması sırasında, sapmanın ne kadarının kapasitenin olumsuz kullanımından, ne kadarının kapasite kullanımından ve ne kadarının gereksiz ve hatalı harcamalardan oluştuğunun saptanmasına olanak vermesidir. Böylece, esnek bütçeler aracılığı ile yönetici davranışlarının izlenmesi olacaktır.

32. ESNEK BÜTÇELERİN YARARLARI

Yöntem olarak statik (sabit) bütçe ile aynı yapıya sahip bulunan esnek bütçeler, birden fazla faaliyet derecesi için ayarlanabilen bütçeleridir. Esnek bütçeler, G.Ü.M. ndeki sapmaların belirlenmesinde, sapmaların nedenleri ve sorumlularını belirlemede üç ayrı düzeyde kontrolü olanaklı kılar.

a) Mamul düzeyinde kontrol

Üretim düzeyinin standart maliyeti ile gerçekleşen maliyeti arasındaki sapmaların kontrolüdür. Mamul düzeyinde kontrol üst yönetim ve özellikle satış departmanı açısından önem taşımaktadır.

b) Maliyet yeri düzeyinde kontrol

En etkin kontrol, maliyet yeri düzeyinde yapılan kontroldür. Oluşan sapmaların hangi maliyet yerine ait olduğu, maliyet yeri düzeyinde kontrolün konusudur.

c) Maliyet türü düzeyinde kontrol

Maliyet türleri düzeyinde yapılan kontrol, maliyet yerleri itibarı ile sorumluluk alanlarının belirlenmesinde büyük bir önem taşımaktadır. Oluşan sapmaların kimlerin sorumluluğunda olduğu maliyet türü düzeyinde kontrolün konusudur.

33. ESNEK BÜTÇELERİN İŞLETME İÇİNDEKİ ÖNEMİ

İşletme yönetiminin en önemli işlevleri, planlama, örgütleme, yürütme , kontrol ve koordinasyondur. Yöneticinin görevi, örgüt içinde meydana gelen yönetsel ve işlevsel faaliyetlerin (üretim, pazarlama, finansman, personel vs.) işletme amaçlarına uygun bir biçimde yürütülmesini sağlamaktır. Öte yandan, çalışanları motive edebilen bir yönetici hem verimliliği hem de kişisel başarısını arttırma olanağına sahip olur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

İşletme kaynaklarının dağılımı ve kontrolü süreçleri bütçeler aracılığı ile gerçekleştirilmektedir. İşgörenlerin başarısının kontrol edilmesinde bütçeler ve standartlar büyük ölçüde kullanılmakta, hatta uygulamada işgörenlerin kabul ettiği normlardan yararlanmak sureti ile üretim düzeyini, bütçe ve standartlarını; işletme yöneticileri yerine belirlemektedir. Bu konuda yapılan araştırmalar sonucu, işgörenlerin kontrol sürecinde arzu ve isteklerinin bütçeler ile yakından ilişkili olduğu ve işgörenlerin başarılarının standardı olarak bütçeleri kabul ettikleri anlaşılmıştır.

İşletme bütçelerinin kendilerinden beklenen amaçlara ulaşmasını sağlamak için insan - beşer faktörü üzerinde önemle durulması gereken bir konu olduğu için, farklı kapasite kullanım derecelerine göre ayarlanan esnek bütçeler hem yönetici hem de işgörenlerin başarısının değerlendirilmesinde işletme yönetimi için en önemli araç olmaktadır. (*)

331. Esnek Bütçeler ve Yönetici Davranışları

İşletmelerin yapılarında meydana gelen değişimler, faaliyet sahalarının genişlemesi ve ilişkilerin yoğunluk kazanması sonucu yöneticiden beklenen işlevler, özellikle kontrol, planlama ve koordinasyon işlevleri büyük bir önem taşımaktadır. Yönetici karar ve davranışları, işgörenleri ve grupları olumlu ya da olumsuz etkilemektedir. Öte yandan, pek çok maliyet kalemi ise yönetici kararları sonucu oluşmaktadır.

İnsanların;

- Nedenli,
- Güdülü,
- Amaca yönelik

hareketlerine davranış adı verilmektedir.

Yönetici davranışlarını işletme amaçları doğrultusunda yoğunlaştırmak ya da onların enerjilerini faaliyet amaçlarının yerine getirecek davranışlarda bulunmaya yönelmesini sağlamak ve bunun için de örgütsel haberleşme sisteminden yararlanılarak yönetici davranışları hakkında bilgi sahibi olunmalıdır. Bu ise, üst yönetim düzeyinde oluşturulan bütçe komitesinin görevidir. Bütçe komitesi, esnek bütçenin yenilenmesi veya düzeltilmesi çalışmaları sırasında departmanlar arası bilgi değişimi ile yöneticileri ortak amaçlara yöneltecek öneri ve kararları vererek, işletmenin planlanan amaçlara ulaşmasını sağlar.

(*) İşletme faaliyetlerinde insan-beşer faktörüne daha fazla önem verilmesi amacı ile özellikle gelişmiş ülkelerde beşeri kaynaklar muhasebesi uygulamaya girmiştir. Bu hususla ilgili olarak A.B.D. Almanya ve Japonya'da beşeri kaynakların iktisadi faaliyetlerine daha etkin bir biçimde katılması ve karar mekanizması içinde yer almasına önem verilmekte ve faaliyetlerle ilgili olarak alınacak kararlarda işletme çalışanlarının görüşlerini de almaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

332. Planlama ve Kordinasyon Aracı Olarak Esnek Bütçeler

Genellikle üretim departmanlarınca G.Ü.M. kontrolü için hazırlanan esnek bütçeler, diğer departmanların bilgilerine gereksinim duyulmaksızın düzenlenmektedir. Bununla birlikte bütçelerin hazırlanması departmanlar arası bilgi değişimi, bir ana koordinasyon elemanı olarak nitelendirilmektedir.

Planlama, çeşitli alternatifleri saptayarak ve seçerek; faaliyet yönünü belirleme sürecidir. Rakamlaştırılmış plan olan bütçeler başarı değerlemenin ve dolayısı ile motivasyonun ilk adımıdır. Bütçelerin hazırlanması faaliyetler arasında koordinasyon sağlayacağı gibi başarı değerlemesi, sorumluluk merkezlerine göre yapılacağından görev, yetki ve sorumlulukların dengeli ve açık bir şekilde dağılımını sağlar.

333. Esnek Bütçeler ve Maliyet Muhasebesi

İşletme bütçeleri, gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini, esnek bütçeler ise gerçekleşen faaliyet sonuçlarının karşılaştırma yapılacağı standart veya öngörülen performansı belirler. Maliyet muhasebesi ise ;

- İşletmede yaratılan değer için katlanılan fedakarlıkları (birim maliyetler),

- İşletme faaliyetlerini kontrole yardımcı olacak bilgileri,

- Alınacak kararlar için gerekli bilgileri yönetim için kullanılabilecek bir biçimde saptamak amacını taşımaktadır.

G.Ü.M. nin kontrolünün yapılması ;

- Maliyet standartlarının saptanması ve

- Gerçekleşen faaliyetlerin standartlar ile karşılaştırılarak belirlenen sapmaları düzeltici ve önleyici kararların alınması ya da karşılaştırma sonucu oluşun sapmaların raporlanması ile olasıdır. Bu nedenlerden ötürü, maliyet muhasebesi ve esnek bütçeler arasında yakın bir ilişki vardır.

Öte yandan G.Ü.M. sabit, değişken ve yarı değişken maliyetlerden oluşmaktadır. G.Ü.M. nin sabit ve değişken olarak ayrılması maliyet muhasebesinin en büyük sorunlarından birisidir. Bu ayrımın amacı, dairelerin ya da faaliyet merkezlerinin maliyetlerinin, faaliyet derecesi ile ilişkisinin belirlenmesi ve bu ilişkiye göre her maliyet dairesi için esnek

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

bir bütçenin düzenlenmesidir. Esnek bütçeler kısa dönemde G.Ü.M. nin en kesin biçimde saptanmasına olanak verir ve yöneticinin sorumluluk alanında yapması gereken faaliyetleri belirleyerek işletme amaçları doğrultusunda yönlendirilmesini sağlar. Böylece de maliyet muhasebesinin kendisinden beklenen işlevleri yerine getirmesine yardımcı olur.

Konunun daha açık olarak anlatılabilmesi için bir örnek üzerinde esnek bütçe düzenlemesi yararlı olacaktır :

Örnek : A.G. Metal A.Ş. inde, 30 mm ve 40 mm çaplı iki tip kapak üretilmektedir. 1. nolu işyerinde çapı 30 mm olanlar için 3 DİS. çapı 40 mm olanlar için 2 DİS gereklidir. İşletmede %80 ve %100 kapasite için öngörülen faaliyet düzeyi 20.000 DİS, 25.000 DİS tir. 01-30 Nisan 1994 döneminde bütçelenen maliyetlerin aşağıdaki gibi olacağı öngörülmektedir .

Maliyetler	Sabit (TL)	Değişken (TL)
Dolaylı madde m.	-	35. -
Büro ücretleri	50.000. -	15. -
Dolaylı işçilik m	-	25. -
Enerji m.	75.000. -	40. -
Vergiler	150.000. -	-
Sigorta m.	125.000. -	-
Tamir - bakım m.	40.000. -	20. -
Sosyal hizmetler m.	100.000. -	10. -
Amortismanlar	200.000. -	-
Faizler	60.000. -	-
Toplam	**800.000. -**	**145 TL/Birim**

İşletmede 1994 yılı Nisan, Mayıs ve Haziran aylarında 1. nolu işyerine ilişkin üretim düzeyi, saptanan standart DİS ve fiili DİS leri aşağıdaki gibi olmuştur :

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Aylar	Üretim Düzeyi (Birim)		Std. DİS			Fiili D.İ.S
	30mm kap	40mm kap	30mm kap	40mm kap	Toplam	
Nisan	3.500	4.000	10.500	8.000	18.500	19.000
Mayıs	4.000	4.250	12.000	8.500	20.500	20.500
Haziran	4.500	3.750	13.750	7.500	21.000	22.000

Nisan ayında gerçekleşen diğer bilgiler ise şöyledir.

30mm. lik kapaklardan 3600 birim, 40 mm. lik kapaklardan 3800 birim üretilmiştir.

Üretim maliyetleri :

Dolaylı işçilik	550.000 -
Büro ücretleri	340.000 -
Dolaylı madde	725.000 -
Enerji	850.000 -
Tamir-bakım	460.000 -
Sosyal hizmetler	300.000 -
Vergi	175.000 -
Sigorta	125.000 -
Amortisman	220.000 -
Faizler	60.000 -
Toplam	3.805.000 -

Bu bilgiler ışığında işletmenin esnek bütçesini hazırlayalım.

- Esnek bütçenin hazırlanmasında,

I. adım faaliyet düzeyinin seçimidir. Faaliyet düzeyinin seçiminde gerçekleşme olasılığı en yüksek olan kapasiteler gözönüne alınır. Bu kapasitelerde, faaliyet düzeyi ya da çıktı miktarı DİS. leri, makina saatleri vs. cinsinden belirlenerek maliyetler çeşitli faaliyet düzeyleri için bütçelenir. Örnekte, faaliyet düzeyleri %80 ve %100 kapasiteler için 20.000 DİS ve 25.000 DİS dir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- **II. adımda,** maliyetlerin sabit, değişken ve yarı değişken ayrımının yapılması ve değişme ilkelerinin ölçülmesi gerekir. Çünkü, maliyetlerdeki değişimler belirlenmeden esnek bütçe hazırlanamaz. Örnekte, işletmenin I. nolu işyeri için hazırlanan esnek bütçede maliyetlerin sabit-değişken ayrımı geçmiş yılların tecrübesi ile yapılmıştır.

- **III. adımda** ise, değişik kapasitelerde esnek bütçe rakamlarının hesaplanması gereklidir. Örnekte, bu hesaplamalar da **y = a + bx** denkleminden yararlanılmıştır.

A.G. Metal A.Ş. Esnek Bütçesi

Kapasite:			%80	%100
Üretim düzeyleri:			20.000 DİS	25.000 DİS
Maliyetler :				
Kont. E.bilir Mal.:	Sabit	D.ken		
Dolaylı işçilik	-	25-	500.000-	625.000-
Büro ücretleri	50.000-	15-	350.000-	425.000-
Dolaylı madde	-	35-	700.000-	875.000-
Enerji	75.000-	40-	875.000-	1.075.000-
Tamir ve bakım	40.000-	20-	440.000-	540.000-
Sosyal hizmetler	100.000-	10-	300.000-	350.000-
I. TOPLAM	**265.000-**	**145.-**	**3.165.000-**	**3.890.000**
Kont. edilemez maliyetler :				
Vergiler	150.000-		150.000-	150.000-
Sigortalar	125.000-		125.000-	125.000-
Amortismanlar	200.000-		200.000-	200.000-
Faizler	60.000-		60.000-	60.000-
I I. TOPLAM	**535.000-**		**535.000-**	**535.000-**
GENEL TOPLAM	**800.000-**	**145-**	**3.700.000-**	**4.4250.000-**
Sabit yükleme oranı:			**40 TL/ DİS**	**32 TL/DİS**
Değişken yükleme oranı:			**145 TL/DİS**	**145TL/DİS**

Şekil 4: Esnek Bütçe

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

A.G. Metal işletmesinin bu bilgiler ışığında %80 kapasitede Nisan ayı başarı değerleme raporu şöyle olacaktır :

	Bütçelenen	Fiili	Harcama sapması
Üretim düzeyi	19.000 DİS	19.000 DİS	
Maliyetler			
Dolaylı işçilik	475.000-	550.000-	75.000- (A)
Büro ücretleri	335.000-	340.000-	5.000- (A)
Dolaylı madde	665.000-	625.000-	40.000- (L)
Enerji	835.000-	850.000-	15.000- (A)
Tamir - bakım	420.000-	460.000-	40.000- (A)
Sosyal hizmetler	290.000-	280.000-	10.000- (L)
I. TOPLAM	**3.020.000-**	**3.105.000-**	**85.000-(A)**
Vergiler	150.000-	175.000-	25.000- (A)
Sigortalar	125.000-	125.000-	-
Amortismanlar	200.000-	220.000-	20.000- (A)
Faizler	60.000-	60.000-	-
II. TOPLAM	**535.000-**	**580.000-**	**45.000- (A)**
GENEL TOPLAM	**3.555.000-**	**3.685.000-**	**130.000- (A)**
Fiili DİS lerine göre bütçelenen,	**3.555.000-**		**Verim sapması**
Fiili üretimin std. DİS lerine göre bütçelenen maliyeti		**3.468.000 (*)**	**72.500 (L)**

Başarı raporundan da anlaşılacağı üzere, harcama farkının nedeni fiili üretim maliyetleri ile bütçelenenler arasındaki fark olup bir kısmı kontrol edilebilir maliyetlerden, bir kısmı da kontrol edilemez maliyetlerdeki farklardan oluşmaktadır.

[800.000 TL + 145 TL / DİS (3800 x 2 + 3600 x 3)]

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Verim sapmasının nedeni ise, fiili DİS. lerine göre bütçelenen ile standart DİS lerine göre bütçelenen maliyetler arasındaki farktan yani, standart üretim ile bütçelenenin farklı olmasındandır.

Esnek bütçeler hazırlanırken gözönünde bulundurulacak en önemli nokta, faaliyet düzeyinin seçimi ve G.Ü.M. nin sabit-değişken ayrımının yapılmasıdır. Maliyetlerin sabit-değişken ayrımında kullanılan başlıca teknikler.

- Maliyetlerin doğrudan sabit-değişken olarak ayrıma tabi tutulması,

- Maliyetlerin istatistiki yöntemler vasıtası ile ayrıma tabi tutulması,

- Mühendislik çalışmalarıdır.

3331. Standart Maliyet Yöntemi ve Esnek Bütçeler

Standart, karşılaştırmaya esas olan şeylerdir. Bu yönü ile değerlendirildiğinde standartlar ne olması gerektiğini temsil etmekte ve çok geniş bir kullanım sahasına sahip bulunmaktadır. Muhasebe uygulamaları yönünden değerlendirildiğinde oran niteliği taşıdığı veya oransal olarak iki şey arasında olması gereken ve sayısal olarak ifade edildiği görülmektedir. İşletmede kullanılacak standartların belirlenmesinde ;

- Girdiler,

- Çıktılar,

- Para,

etkendir. Ancak girdi ve çıktıların tüm faaliyet bölümleri arasındaki ilişkileri içermesi ve faaliyetlerin tümünü yansıtan değerler olması gerekmektedir. Çünkü böylece belirlenen standartlar faaliyetlerin kontrolunda kullanılacaktır. Maliyet muhasebesinin en önemli fonksiyonları olan kontrol, planlama ve işletme kararlarında gerekli bilgileri verme fonksiyonları fiili rakamlarla istenilen biçimde kullanılamamaktadır. Bu nedenle maliyet muhasebesinin etkin bir yönetim ve kontrol aracı olarak kullanılmasında en önemli yöntem standart maliyet yöntemidir.

Standart maliyet yöntemi, mamul maliyetlerinin önceden ve bilimsel hesaplar sonucu olması gereken düzeyede planlanması ve maliyet hesaplarında fiili rakamlar yerine bunların kullanılmasıdır biçimde ifade edilmektedir. Bu yönteme göre saptanan maliyetler, ilgili mamul, ara

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

mamul ve operasyonların gerçek maliyetidir ve bunların fiili maliyetlerinin ne olması gerektiğini gösterirler. Standart maliyet yönteminde maliyetler önceden saptanmıştır. Bununla birlikte faaliyet öncesi saptanan tüm maliyet rakamlarını standart maliyet olarak nitelemek olanaksızdır. Çünkü standart maliyetler geçmiş faaliyet dönemlerinin getirdiği tecrübelere ve ilmi araştırmalara bağlı olarak saptanır.

Bütçeler ve standart maliyetler arasında yakın ilişkiler vardır. Standart maliyet yöntemi, yönetime verimlilik ve karlılık bakımından gereken kontrol hedeflerinin saptanmasını amaçlamaktadır. Yani, saptanan üretim düzeyinde ve belirli koşullarda maliyetlerin ne olması gerektiğini göstermektedir. Bütçelerde ise, beklenen ya da öngörülen maliyetler ifade edilmekte ve kullanılacakları dönemle ilgili olarak kaynakların nasıl elde edileceğinin ve kullanılacağının saptanması ana amaçtır.

Tüm standart maliyetler, uygulanacakları dönemde sadece bir tek üretim düzeyine göre saptandıkları için, fiili üretim düzeyinin değişik olması halinde oluşan sapmaların verimlilikle ilgisinin belirlenmesi çok güç bir işlemdir. İşletmelerde üretim düzeyleri yönetim politikasına, satış taleplerine ve stoklara göre değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle, fiili üretim düzeyide farklı olmaktadır. Bu durum ise, esnek bütçelerin uygulamaya konulması ile çözüme kavuşturulmuştur. Böylece fiili üretim düzeyinin, standart üretim düzeyinden farklı olması halinde G.Ü.M. nin etkilenme dereceleri saptanabilmekte ve üretim faaliyetleri ile ilgili olarak planlama koordinasyon ve kontrolu olanaklı kılmaktadır.

33311. Standartların Saptanması

Standart maliyet sisteminin uygulanması, yani kendisinden beklenen yararları sağlaması için sapma hesaplamalarının yapılması, standartların en etkin ve gerçekçi bir biçimde saptanması gereklidir. Böylece;

-- Standartların saptanması ve bütçeye göre düzeltilerek daha detaylı bir inceleme ve faaliyet kontrolunun sağlanması olası olur.

- Standartların saptanması ile işletmenin değişik bölüm ve üst yönetim kadrolarında bulunanlara sorumlulukları hatırlatılmakta ve bütçenin uygulanma olasılığı yükselmektedir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Standartların saptanması ile ölçümleme işlemlerinin yapılması kolaylaşacaktır.

- Standartların saptanması ve standart maliyet yönteminin kurulması ile etkin bir haberleşme kanalı kurularak bilgi alışverişi artacaktır.

Şu halde standartların saptanmasında ;

- Standartların kimlerce saptanacağı,

- Standart türlerinin incelenmesi,

konuları önem taşımaktadır.

Standartların seçiminde kişisel görüş ve düşünceler etkili olmakla birlikte, en iyi teknik ve araçlarla yapılan bilimsel çalışmalar asıl etkenlerdir. Bu yönü ile de tahmini-öngörü maliyetlerle standart maliyetler genellikle birbirine karıştırılmaktadır. Oysa ki standart maliyetler çok titiz ve dikkatli çalışmalar sonucu belirlenmekte, uygulanabilirliği ise mühendislik (veya teknik) ve bilimsel yöntem ve faaliyetlere dayanmakta, tahmini-öngörü maliyetler ise tarihi ve bilimsel nitelik taşımayan, subjektif ve gerçek maliyetlerin ne olması gerektiğini belirtmesi gerekirken, ne olacağını belirten maliyetlerdir.

Şu halde standartların saptanması sorumluluğu sapmalardan sorumlu olacak bölüm ya da departman yöneticilerine verilmelidir. Çünkü yöneticiler önceden belirlenen standartlar ile çalışmak zorundadır. Bu nedenlede saptanan standartların yönetici tarafından belirlenmesi ya da yöneticinin standartlara inanması gereklidir. Böylece yöneticinin performansı yükselecektir. Örneğin işçilik standartları, üretim ve personel yönetimi departmanlarınca hareket ve zaman etüdleri yapılarak saptanabilir.

33312. Standart Türleri

Standartlar miktar, değer, kapasite, ve kalite olarak ulaşılması gereken hedefler olarak değerlendirildiğinde en verimli çalışma koşulları altında üç tür standarttan söz etmek olasıdır .

a) İdeal Standartlar

En verimli veya en mükemmel çalışma koşulları altında gerçekleşecek faaliyetler ile ulaşılabilecek hedefleri ifade etmekte ve verimliliği düşüren etkenleri dikkate almamaktadır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

b) Normal Standartlar

Verimli bir çalışma ortamında ulaşılması olanaklı olan standartlar olup verimlilik düşüren etkenleri de dikkate almaktadır.

c) Beklenen Standartlar

Belirli bir verimlilik düzeyi seçilmiş olmakla birlikte maliyetlerin gelecekte beklenen fiyatlarda ve planlanan miktarda harcamaların gerçekleşmesi durumunda verimliliğin arttırılmasında teşvik edici rol oynayan standartlardır. Standart maliyet yönteminin uygulanmasında esas etkenler miktar ve fiyat standartlarıdır. Direkt madde giderleri için, miktar ve fiyat standardı olduğu gibi direkt işçilik giderleri içinde miktar olarak zaman standardı, fiyat olarak ücret standartı kullanılabilmektedir. Şu halde standartların saptanmasının işletmede en yetkili ve bilgili olan kişilerce oluşturulan bir komite tarafından gerçekleştirilmesi durumunda daha sağlıklı sonuçlara ulaşılacaktır. Saptanan standartlar işletmede miktar ve değer satandardı olarak kullanılır. Miktar standartları (physical standart) satınalma, ilave kullanımlar ya da gerçek kullanım miktarları esas olmak kaydı ile zamansal, kalitatif ve kantitatif olarak süreklilik gösteren standartlardır.

Değer ya da kıymet standartları (financial standarts) ise zararı da beraberinde taşır. Bu standartların saptanmasında piyasının etkisi sık sık gözönüne alınarak kısa süreli değişiklikler yapılması gereklidir. Bir başka deyişle, gelecekte beklenen fiyat değişimleri değer standartları ile uyumlaştırılmalıdır. Mamul maliyetlerini oluşturan unsurlar dikkate alındığında standartları direkt madde standartları, direkt işçilik standartları ve G.Ü.M. standartları biçiminde bölümlemek olasıdır. Böylece standartlardan beklenen yararlar gerçekleştirilecek ve daha etkin bir kontrol yapılması olanaklı olacaktır.

333121. Dolaysız Maddde Standartlarının Saptanması

Dolaysız madde standartları iki grupta incelenebilir .

3331211. Miktar Standartlarının Saptanması

İşletmede üretimi planlanan mamulun en iyi kalitede olması ve optimal alış ve stok miktarlarının belirlenmesi gereklidir. Üretilecek yarı mamul ve mamullerin optimal miktarda üretimi ve birim maliyetlerinin azaltılması üzerinde durulması gereken en önemli konudur. Bu nedenle daha iyi çalışma ortamının yaratılması için maliyet hesaplayıcıları (muhasebeciler) ve mühendislerce miktar standartlarının saptanması zorunludur.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Her mamul türü ya da çıktı için, öngörü veya normal kullanım miktarı ve miktar standardı farklıdır. Bazı durumlarda örneğin kimya endüstrisi, besin, kağıt ve kozmetik sanayiinde üretimin gerçekleştirilmesinde en önemli etken tüm madde miktarının aynı olarak saptanmasıdır.

Miktar standartlarının saptanmasında üç yöntemden söz edilmektedir. Bunlar;

- Önceki yılların üretim miktarlarının standart olarak seçilmesi,

- En iyi ve en kötü faaliyet düzeyinde üretim miktarlarının ortalamasının standart olarak seçilmesi,

- En iyi faaliyet düzeyindeki üretim miktarının standart olarak seçilmesidir.

Dolaysız madde miktar standartlarının seçiminde dikkat edilmesi gereken en önemli noktalar ise;

- Yapılan intelemelerde elden geldiğince özenli olmak,

- Standartların gelecekteki etkinliklerinin belirlenerek seçimde özenli olmak,

- Gerektiğinde deneme üretimi yaparak standart seçimidir.

Almanya'da bir işletmenin kıymetli taş standartlarının saptaması sırasında kullandığı yöntem aşağıdaki gibidir:

Ağırlık (Kg) = Düz yüz (satıh) x Kalınlık x Özgül ağırlık

3331212. Fiyat Standartlarının Saptanması

Dolaysız madde fiyat standartları bütçelenen yıl ya da planlanan faaliyet dönemi için geçerli olmak üzere değişik maddelerin piyasa (pazar) fiyatları, piyasa fiyatlarındaki değişimleri dikkate alınarak saptanır veya pazardaki potansiyel müşterilerden oluşan bir fiyat komitesince saptanan fiyatlar standart olarak kabul edilir.

Piyasada dolaysız maddelerin iki fiyatı vardır :

- Normal fiyat

- İdeal fiyat

Bu fiyatlardan hangisinin dolaysız madde fiyat standartı olarak seçileceği satınalma departmanının sorumluluğuna verilebilir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fiyat standartları seçilirken ;

- Dolaysız madde fiyatının gelecek yıllardaki değişimlerinin dikkate alınması,

- Normal ya da ideal fiyatlardan hangisinin seçileceği,

- Seçilen standardın süresinin belirlenmesi (genellikle bütçe yılı ve bazı özel durumlarda planlama dönemi) zorunludur.

333122. Dolaysız İşçilik Standartlarının Saptanması

Standart maliyetlerin ayrımlanmasında önem taşıyan ikinci grup maliyetler, dolaysız işçilik maliyetleridir. Dolaysız işçilik standartlarının saptanması, standart maliyet yönteminin sürekli uygulama koşullarından birisi olarak nitelendirilmektedir.

Dolaysız işçilik standartları mamul türleri itibarıyla doğrudan saptanabilme olanağı olmasına rağmen genellikle G.Ü.M. ile birlikte maliyet yerleri itibarıyla planlanmaktadır. Böylece maliyet hesaplamaları kolaylaşmaktadır. Dolaysız işçilik standartlarını iki gurupta incelemek olasıdır.

3331221. Zaman Standartlarının Saptanması

Zaman standartları, geçmiş dönemlerin kayıtları incelenerek, işlemler ile ilgili gözlem yaparak hareket ve zaman etüdleri yapılarak ya da işletme dışı zaman standartlarının standart olarak seçmimi ile sağlanabilir. Zaman standartlarının saptanmasında deneme üretiminin yapılması olasıdır. Geçmiş dönem kayıtlarının incelenmesi ve gözlemlerin yapılması birer öngörme (tahmin) işlemidir.Hareket ve zaman standartlarının seçimi daha titiz bir çalışmayı gerektirmektedir.

Zaman standartları her maliyet yerinde mamul üzerinde yapılacak operasyonlar ile zaman ve hareket etüdlerinin yapılması sonucu saptanmalıdır. Saptanan zaman standardı işletmenin uyguladığı ücret sistemi ile yakından ilgilidir. Harcanan zamanlar ile ödenen ücretler arasında çok sıkı bir ilişki olan akord sistemi, dolaysız işçilik zaman standardı seçiminde en uygun ücret sistemidir.

3331222. Ücret Standartlarının Saptanması

Dolaysız işçilik standartlarının saptanmasında gözönüne alınması gereken ikinci standart türü, ücret standartlarıdır. Ücret standartları ;

- İşletme de uygulanan ücret oranlarının,

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

- Uygulanan ücret sistemlerinin incelenmesi,

ile saptanabilir.

Çünkü, ücret standartlarının saptanması zaman standartlarının saptanmasına göre oldukça kolaydır.

Ücret standartlarında temel veri, toplu iş sözleşmeleridir. Ayrıca ücret standartlarının seçiminde ödenecek ortalama zam, fazla mesai ücretleri, yaşlılık, malulluk sigortası primleri, hastalık ve kaza sigortası primleri, tatil ve bayram günleri tazminatları (ödemeleri) vbg. gözönünde bulundurulmalıdır.

333123. Genel Üretim Maliyeti Standartlarının Saptanması

Standart maliyet sisteminin en önemli konularından biri G.Ü.M'nin planlanmasıdır. G.Ü.M. nin çok sayıda maliyet kaleminden oluşması ve dolayısıyla oldukça karmaşık bir yapıya sahip olması ya da sabit, değişken ve yarı değişken maliyetleri bünyesinde taşıması nedeni ile mamul maliyetine düşecek paylarının hesaplanması güç olmaktadır.

G.Ü.M. nin planlaması iki şekilde yapılmaktadır.

- Analitik planlama,
- Sentetik planlama.

Analitik planlama, geçmiş dönemlerin gerçekleşen maliyetlerinin analizi esas alınmak şartı ile matematik-istatistik yöntemler ile maliyet yerlerinin maliyetlerinin örgörülmesidir.

Sentetik planlamada ise, geçmiş dönemlerin maliyetlerinden bağımsız olarak, geçmiş dönem kullanım miktarları ya da harcama miktarları ve zaman etüdleri esas alınarak G.Ü.M. planlanmaktadır. Sentetik planlama bir ya da daha fazla üretim düzeyi için uygulanmaktadır.

Birden fazla üretim düzeyi için hazırlanan sentetik planlama (ya da esnek bütçe) de öngörülen G.Ü.M. birden fazla faaliyet düzeyinde sabit ve artan oranlı maliyetlerin çözümlenmesi ve belirlenen her üretim düzeyi için (%50, %60, %50-60, %60-70 vs.) planlanan maliyetler esas alınarak G.Ü.M. nin hesaplanması kararlaştırılır. Böylece gerçek faaliyet düzeyinin maliyetleri önceden belirlenmiş olur.

Maliyet yerlerinin G.Ü.M. planlamasını, periyodik olarak maliyet kontrolü izlemelidir. Planlanan ve gerçekleşen G.Ü.M. arasında sap-

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

malar belirlenmeli ve analiz edilmelidir. Bu maliyet yerlerine göre, aylık ya da daha kısa dönemler için maliyet türleri özellikle personel, yardımcı madde ve işletme malzemesi maliyetleri, bakım-onarım ve enerji maliyetleri için maliyetlerin sorumlularını belirlemek üzere gerçek ve öngörü maliyetleri karşılaştırılmalıdır. Bunlar G.Ü.M. standartlarının saptanmasını gerektirmektedir.

İşletmenin tümünde geçerli olmak üzere G.Ü.M. standart yükleme oranı aşağıdaki gibidir :

$$\text{G.Ü.M. std. yük. oranı} = \frac{\text{Bütçelenen G.Ü.M.}}{\text{Bütçelenen Üretim Miktarı}}$$

Üretim miktarı; birim DİS. ve makine saati olarak ifade edilebilir. G.Ü.M.nin ayrıntılı olarak kontrolu maliyetlerin kimlerin sorumluluğunda oluştuğunu saptamak amacı ile işyerleri düzeyinde yapılmaktadır. İşyerleri düzeyinde G.Ü.M nin kontrolu standart yükleme oranının öngörülecek faaliyet yada üretim düzeyine göre belirtilmesi ile olanaklıdır. Faliyet düzeyleri;

- İdeal faaliyet düzeyi,

- Normal faaliyet düzeyi,

- Satış öngörülerine göre beklenen faaliyet düzeyidir.

Bu faaliyet düzeylerinin seçiminde, maliyet yerlerinin faaliyetlerinin homojen olması ve sorumluluk sahalarının kesinlikle belirlenmiş olmasına dikkat edilmelidir.

33313. Sapmaların (Varyans-Fark)Analizleri

Dolaysız madde, dolaysız işçilik ve G.Ü.M. standartlarının saptanması ile gerçekleşen rakamların bütçelenen yada öngörulenler ile karşılaştırılması ve sapmaların raporlanması olanaklı olur. Bu bölümde, sapmalar örnekler ile incelenecektir.

333131. Dolaysız Madde Sapmalarının Analizi

Belirli bir dönemde geçekleşen dolaysız madde maliyetleri ile bu dönemde planlanan üretim için saptanan standartlar arasındaki olumlu ya da olumsuz farklar miktar ve fiyat sapmalarıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3331311. Miktar Sapmalarının Analizi

Dolaysız madde miktar sapmaları, faaliyet döneminde harcanan ya da kullanılan madde miktarının o dönem için saptanan dolaysız madde miktar standardından daha az veya daha çok olması nedeni ile oluşur.

Örnek: Bir işletmede 100 birimlik mamul üretimi için 25TL/KG birim fiyatlı B hammaddesinden 600 Kg.lık kullanılması öngörülmüştür.100 birimlik üretim için fiilen 612 Kg.lık dolaysız madde kullanılmıtır. Bu durumda dolaysız madde sapması:

Fiili kullanım :	612 Kg. x 25 TL /Kg	(Std. fiyat) =	15.300-
Standart kullanım :	600 Kg. x 25 TL / Kg	(Std. fiyat) =	15.000
Miktar sapması :			300-

Dolaysız madde kullanımı sonucu oluşan miktar sapması, 612 - 600 = 12 Kg. lık fazla kullanım sonucu oluşmuş olumsuz bir sapmadır. Dolaysız madde miktar sapması şöyle formüle edilebilir:

Miktar Sapması = (Fiili kul. mik. - Std. kul. mik.) xStd.fiyat

3331312. Fiyat Sapmalarının Analizi

Dolaysız madde fiyat sapmaları, faaliyet dönemi içinde kullanılan dolaysız madde birim fiyatlarının, standart olarak saptanan dolaysız madde fiyatlarından daha az ya da daha fazla olması ile meydana gelir.

Örnek : Bir işletmede gerçekleşen faaliyet düzeyinde kullanılan dolaysız madde miktarı 10.000 Kg.dır. Dolaysız maddenin birim maliyetinin 25 Tl / Kg olması öngörülmüştür. Fakat çeşitli nedenlerle dolaysız maddenin maliyeti 27 TL / Kg olmuştur. Bu durumda fiyat sapması :

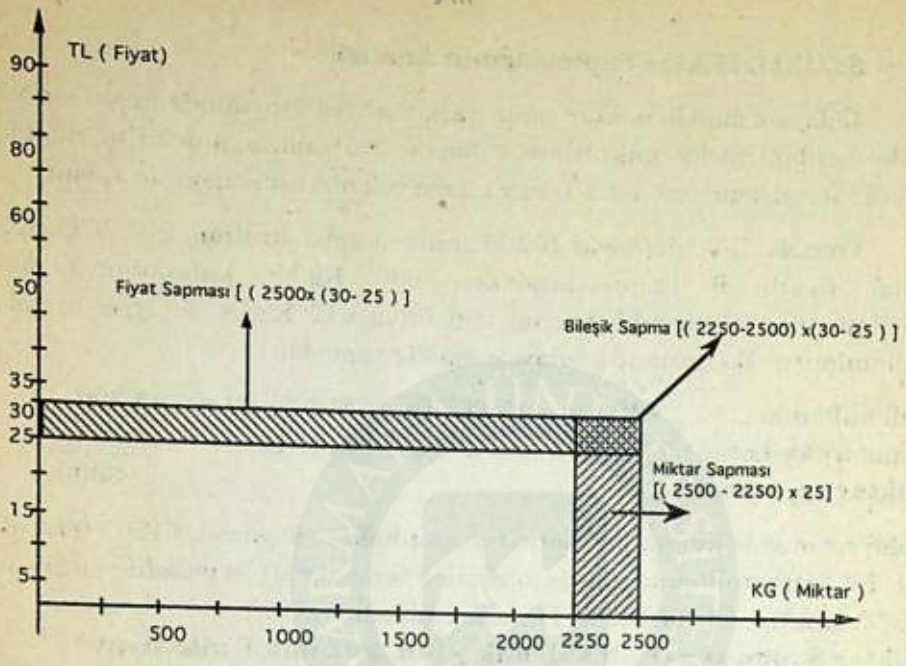
	Birim	Birim maliyet	Toplam
Fiili:	10.000 Kg.	27 TL / Kg. Fiili fiyat	270.000 -
Standart:	10.000 Kg.	25 TL / Kg. Std. fiyat	250.000 -
Fiyat Sapması:			20.000 -

Olumsuz fiyat sapması (27 TL - 25 TL) = 2 TL'lik fiyat farkından oluşmuştur. Fiyat sapması şu şekilde formüle edilebilir:

Fiyat Sapması = (Fiili fiyat - Std. fiyat) x Fiili kull. mikt.

Dolaysız madde miktar ve fiyat sapmalarını bir grafik üstünde göstermek olasıdır (grafikte standart fiyat 25 TL/Kg, gerçek fiyat 30 TL / Kg ve standart kullanım 2.250Kg gerçek kullanım 2.500Kg alınmıştır) .

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Şekil: 5 Dolaysız Madde Miktar ve Fiyat Sapmaları

333132. Dolaysız İşçilik Sapmalarının Analizi

Dolaysız işçilik sapmaları gerçekleşen dolaysız işçilik maliyetlerinin, o dönemde faaliyet düzeyi için öngörülen işçilik standartlarından daha az ya da daha fazla olması nedeni ile oluşur. Dolaysız işçilik sapmalarını iki grupta incelemek olasıdır.

3331321. Ücret Sapmalarının Analizi

Dolaysız işçilik ücret sapması, gerçekleşen faaliyet düzeyinde oluşan dolaysız işçilik ücretlerinin, standart saat ücretinden farklı olması nedeniyle oluşur.

Örnek: Bir işletmede gerçekleşen faaliyet düzeyinde 34.200 DİS kullanılmış ve ortalama 21,20 TL / DİS işçilik ücret ödenmiştir. İşletmede bu faaliyet düzeyi için öngörülen ortama işçilik ücreti ise 20,70 TL / DİS dir. Bu durumda ücret sapması şöyle hesaplanabilir:

	Zaman (DİS)	Ortalam Ücret	Toplam
Fiili	34.200	21,20 (Gerç. ücr.)	725.040 -
Fiili	34.200	20,70 (Std. ücr.)	707.940 -
Ücret Sapması			**17.100 -**

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Dolaysız işçilik ücret sapması aşağıdaki formül ile hesaplanabilir.

Ücret sapması = (Fiili ücret - Standart ücret) x Fiili zaman

3.3.3.1.3.2.2. Zaman Sapmalarının Analizi

Dolaysız işçilik zaman sapmaları, gerçekleşen üretim düzeyinde fiilen kullanılan D. İ. S. lerinin standart saatlerden farklı olması ile oluşur.

Örnek: Bir işletmede gerçekleşen faaliyet düzeyinde 34.200 DİS kullanılmış ve ortalama 20,70 TL / DİS ücret ödenmiştir. İşletmede bu faaliyet düzeyinde 32.400 DİS kullanılması öngörülmüştür. Bu durumda zaman sapması :

	Zaman (DİS)	Birim Saat Ücreti	Toplam
Fiili	34.200	20.70 TL / DİS	707.940 -
Standart	32.400	20.70 TL / DİS	670.680 -
Zaman Sapması			**37.260 -**

Zaman sapmasını şöyle formüle edebilirsiniz.

Zaman sapması=(Fiili zaman-Std zaman)xStd.saat ücret

Yukarıda incelenen örnekler birleştirilirse toplam sapma şöyle olur:

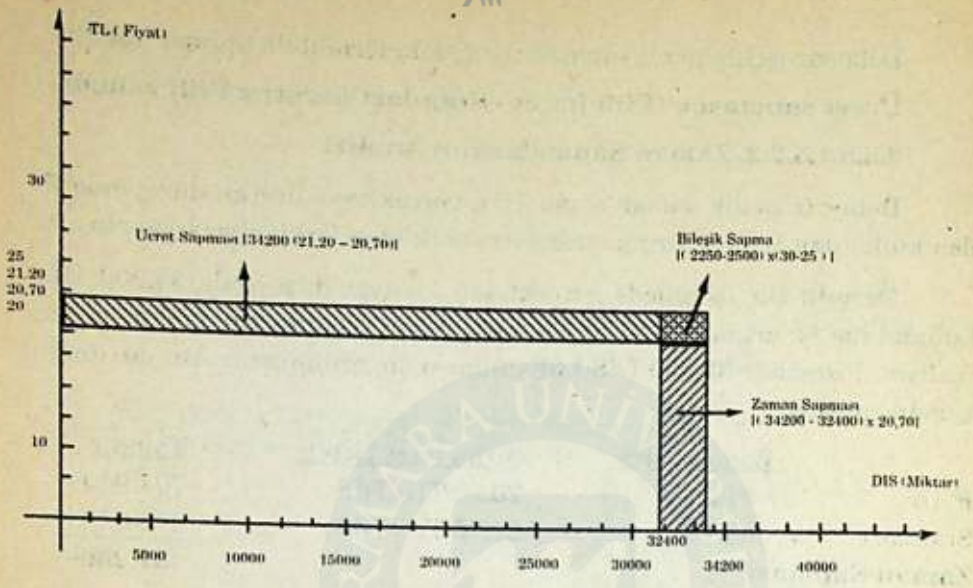
Fiili	(34.200 DİS X 20.70 TL / DİS)	707.940 -
Standart	(32.400 DİS X 20.70 TL / DİS)	670.680 -
(Olumsuz zaman sapması) (I)		**37.260 -**
Fiili	(34.200 DİS X 20.70 TL / DİS)	725.040 -
Standart	(32.400 DİS X 20.70 TL / DİS)	707.940 -
(Olumsuz Ücret sapması) (II)		**17.100 -**
Toplam Sapma (I+II)		**54.360 -**

ya da toplam sapma,

Fiili	(34.200 DİS X 20.70 TL / DİS)	725.040 -
Standart	(32.400 DİS X 20.70 TL / DİS)	670.680 -
		54.360 -

Dolaysız işçilik zaman ve ücret sapmalarını grafik üzerinde şöyle gösterebiliriz.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Şekil 6 : Dolaysız işçilik Zaman ve Ücret Sapmaları

3.3.3.1.3.3. Genel Üretim Maliyeti Sapmalarının Anaiizi

Dolaysız madde ve dolaysız işçilik için yapılan sapma analizleri daha geniş bir biçimde G.Ü.M.nin kontrolu için yapılır. G.Ü.M. nin çok değişik maliyet kalemlerinin bünyesinde taşıması ve birçoğunun tahmini-öngürülen rakamlarla hesaplanması nedeniyle üretilen mamuller ile dolaysız madde ve işçilikte olduğu gibi doğrudan bir ilişki kurulamamaktadır.Bu nedenle, G.Ü.M.değişik faaliyet düzeyleri için planlanmaktadır.Bir başka deyişle, değişken ya da esnek (flexibl) bir standart maliyet ve bütçe kontrol sistemi düzenlenir.

Sipariş veya üretim faaliyetleri sonucu oluşan G.Ü.M. standart saatler (DİS) esas alınarak üretim maliyetine yüklenir.İşletmelerin yapısına bağlı olarak, gerçekleşen G.Ü.M. ile standart yüklenen G.Ü.M. hafta sonlarında veya ay sonlarında karşılaştırılır. Karşılaştırma sonucu saptanan fark G.Ü.M sapmalarıdır. Örnek olarak bir esnek bütçe şöyle olacaktır. (Şekil 7)

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Standart Üreti:		706	1.059	1.412	1.765	2.118
D.İ.S.:		1.600	2.400	3.200	4.000	4.800
Faaliyet Düzeyi:		%40	%60	%80	%100	%120
Gider Türü:	Sabit/D.ken	TL.	TL.	TL.	TL.	TL.
Genel Md. Ücr.	Sabit	1500	1.500	1.500	1.500	2.000
Usta-KalfaÜcr.	Sabit	300	300	300	300	500
İş HazırlamaÜcr.	Sabit	200	200	200	200	350
Yrd. İşçilik Gid.	Sabit	400	400	400	400	400
	D.ken.	240	360	480	600	720
Yrd. Madde Gid.	D.ken.	480	720	960	1.200	1.440
İşl. Malz Gid.	Sabit	50	50	50	50	50
	D.ken.	80	120	160	200	240
Amortisman Gid.	D.ken.	160	240	320	400	480
	Sabit	500	500	500	500	500
Sigorta Gid	Sabit	200	200	200	200	200
Enerji-Aydınlatma	Sabit	150	150	150	150	150
Ayd. Gid.	D.ken.	32	48	64	80	96
Bölümün Toplam Maliyeti		4.292	4.788	5.284	5.780	7.126
D.ken. maliyetler		992	1.488	1.984	2.480	2.976
Sabit maliyetler		3.300	3.300	3.300	3.300	4.150

Birim maliyetler :
Birim değişken yükleme oranı : 2480 / 4000 = 0.62 TL / DİS
Birim sabit yükleme oranı : 3300 / 4000 = 0.825 TL / DİS
Standartyüklenecek G.Ü.M 1.445 TL / DİS
TOPLAM (% 100 Kapasitede) (1,445TL/ x 4000 DİS) = 5780 TL

Şekil: 7 Bölüm 10 Esnek Bütçesi

Bu bölümün bir aylık faaliyetleri sonucu gerçekleşen G.Ü.M 5497- TL olmuştur. Bu dönemde gerçekleşen DİS 3475 ve standart olarak öngörülen ise 3400 DİS tir. Bu durumda toplam sapma esnek bütçeden de yararlanılarak şöyle hesaplanır :

Fiili G.Ü.M.	5.497-
Planlanan (3400DİS x1.445)	4.913-
Toplam Sapma	584-

Bu sapma sürekli olarak analiz edilmeli ve verimliliği etkileyici bir eleman olarak gözönünde tutulmalıdır.

G.Ü.M. sapma analizleri bir çok yöntemle gerçekleştirilmekte olup bu çalışmada ikili, üçlü ve dörtlü sapma yöntemleriyle incelenecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

3331331. İkili Sapma Analizi

Bu yöntemde G.Ü.M. sapmaları ikiye ayrılır. Sapma incelemeleri daha önce verilen örnek geliştirilerek yapılacaktır.

33313311. Harcama - Kontrol Edilebilir Sapma

Gerçekleşen G.Ü.M. ile fiili faaliyet düzeyinde bütçelenen G.Ü.M. arasındaki farka, **harcama-kontrol edilebilir sapma** denir.

Kontrol edilebilir - Harcama sapması :

Fiili G.Ü.M.		5.497-TL
Fiili düzeyde bütçelenen sabit	3.300-	
Değişken(3.400 x0.62)	2.108-	5.408-TL
		89-TL (A)

Kontrol edilebilir sapma veya harcama sapması sadece değişken maliyetler ile değişik faaliyet düzeyleri için hesaplanabilir.

Değişken G.Ü.M. normal kapasitede (4000 x 0.62)	2.480-TL dir.
Standart G.Ü.M. (3400 DİS x 0,62)% 85 kapasitede	2.108.-
Fiili G.Ü.M (5497-3300)	2.197.-
	89.- (A)

Kontrol edilebilir sapma ya da harcama sapması bölümün verimliliğini ve ustabaşlarını etkileyebilir.

33313312. Kapasite Sapması

Standart düzeyde yüklenen G.Ü.M. ile gerçek düzeyde bütçelenen G.Ü.M. arasındaki fark kapasite sapmasıdır.

Kapasite sapması :

Fiili düzeyde bütçelenen		5.408-TL
Standart yüklenen (1.445 x3400 DİS)		4.913-TL
	olumsuz	495-TL (A)

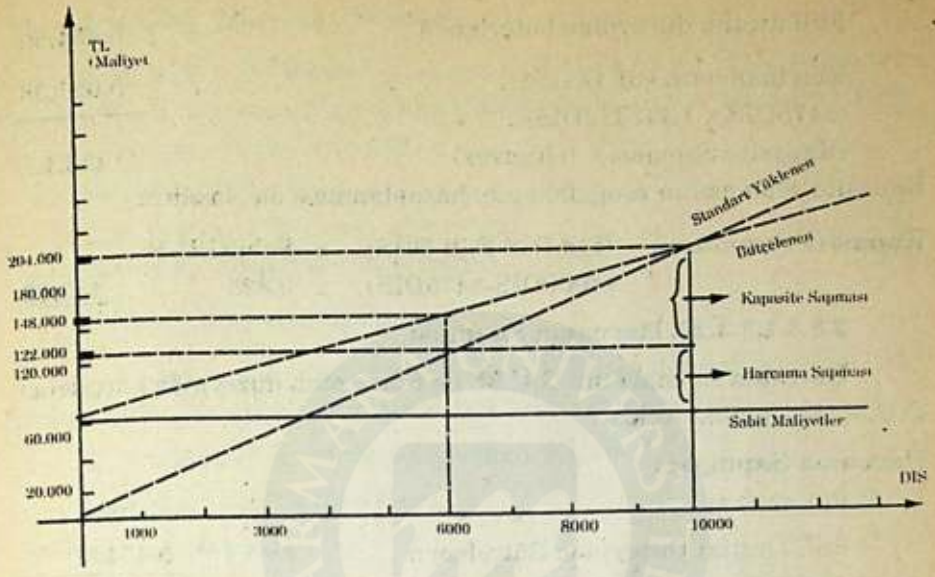
veya kapasite sapması ;

Normal faaliyet düzeyi	4.000DİS
Gerçekleşen kapasite std.	3.400DİS
	600 DİS ve

600 DİS x0.825 TL/ DİS =495- TL olarak bulunabilir.

G.Ü.M. sapmalarını ikili sapma yönteminde grafik üzerinde göstermek ve formüle etmek olasıdır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Şekil : 8 İkili Sapma Yönteminin Grafik Üzerinde Gösterimi

Harcama-Kontrol Edilebilir Sapma :

=Fiili G.Ü.M.- Fiili Üretim Düzeyinde Bütçelenen =
[Fiili Sabit G.Ü.M. (fiili DİS x G.Ü.M. std. yükleme oranı)]—
[Bütçelenen Sabit G.Ü.M.(Fiili üretim düzeyinde std DİS x std değişken G.Ü.M. yükleme oranı)]

Kapasite Sapması :

=Fiili Üretim Düzeyinde Bütçelenen - Std Yüklenen=
Fiilli düzeyde bütçelenen — (Fiili DİS x std G.Ü.M. yük. oranı)
biçiminde formüle edilebilir.

3331332. Üçlü Sapma Analizi

G.Ü.M. nin üçlü sapma yönteminde analizi kapasite, harcama ve verim sapmalarının incelenmesidir.

33313321.Kapasite Sapması

Fiili faaliyet düzeyinde bütçelenen G.Ü.M. ile fiili faaliyetin standart maliyeti arasındaki farktır.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Fiili üretim düzeyinde bütçelenen	5.454.50
Fiili faaliyetin std. G.Ü.M. (3475DİS x 1.445TL/DİS)	5.021.38
(Kapasite Sapması) (olumsuz)	433.12

Kapasite sapmasının aşağıdaki gibi hasaplanması da olasıdır :

Kapasite Sapması : (Std.DİS-Fiili DİİS) x SabitG.Ü.M
: (4000DİS-3475DİS) x 0.825 : 433.12

3.3.3.1.3.3.22. Harcama Sapması

Harcama sapması fiili G.Ü.M. ile fiili üretim düzeyinde bütçelenen G.Ü.M. arasındaki farktır.

Harcama Sapması :

Fiili G.Ü.M.	5.497.-
Fiili Üretim Düzeyinde Bütçelenen	5.454.50 (*)
(olumsuz)	42.50

33313323.Verim Sapması

Fiili faaliyetin standart maliyeti ile standart düzeyde yüklenenen G.Ü.M arasındaki fark verim sapmasıdır.

Fiili Faliyetin Std. G.Ü.M.	5.021.38
Std.Düz. Yük. G.Ü.M. (3400DİS x 1.445 -)	4.913.-
Verim Sapması (olumsuz)	108.38

Yada verim sapması ;

(3475 DİS-3400 DİS) x 1.445 = 75 x 1.445 : **108.375**

olarak bulunur

3331333. Dörtlü Sapma Analizi

Dörtlü sapma analizi, üçlü sapma analizinin daha geliştirilmiş biçimidir.Üçlü sapma analizinden farkı G.Ü.M.nin (sabit ve değişken) standart ve normal DİS ışığında daha ayrıntılı analiz edilmesidir.Bu yönteme göre, sapmalar dört grupta incelenebilir.

(*) Sabit G.Ü.M.	3.300.-
D.ken G.ÜM. (3475 X 0.62)	2.154.50
	5.454.50

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

33313331. Harcama Sapması

Fiili üretim düzeyinde büçelenen G.Ü.M.ile fiili G.Ü.M. arasındaki fark harcama sapmasıdır.Harcama sapması üçlü sapma yöntemine göre saptanan bütçe sapmasına eşittir.

Fiili G.Ü.M.	5.497.-
Fiili Üretim Düzeyinde Bütçelenen	5.454.50
Harcama Sapması (olumsuz)	42.50

33313332. Verim Sapması

Fiili üretim düzeyinde bütçelenen G.Ü.M. ile standart saatlere (DİS) göre bütçelenen G.Ü.M. arasındaki fark verim sapmasıdır.

Fiili Üretim Düzeyinde Bütçelenen G.Ü.M.	5.454.50
Standart DİS ile Bütçelenen	5.408.-
Verim Sapması	46.50

Verim sapması gerçek DİS (3475) ile standart DİS (3400) arasındaki fark nedeni ile oluşmaktadır. Yani verim sapması: [(3475DİS - 3400DİS)] x062 TL/DİS= 46.50 olarak bulunabilir.

Üçlü sapma yöntemi ile hesaplanan kontrol edilebilir (harcama) sapma, dörtlü sapma yöntemi ile hesaplanan verim ve harcama sapmalarının toplamına eşittir.

Harcama sapması (üçlü sapma yöntemi ile hesaplanan)	89.-TL
Harcama sapması (dörtlü sapma yöntemine göre)	42.50
Verim sapması (dörtlü sapma yöntemine göre)	46.50

33313333. Etkinlik Sapması

Sabit G.Ü.M nin, fiili ile standart DİS arasındaki fark,etkinlik sapmasıdır. Etkinlik sapması şöyle hesaplanabilir.

3475 DİS (Fiili) x 0.825 (Sabit G.Ü.M. Yükl Oranı)	2.866.88
3400 DİS (Std.) x 0825 (Sabit G.Ü.M Yükl Oranı)	2.805.-
Etkinlik Sapması: (*)	61.88

İkili sapma yöntemine göre hesaplanan kapasite sapması dörtlü sapma yönteminde daha ayrıntılı incelendiğinde etkinlik ve kapasite sapmasına ayrılmaktadır. Daha önce hasaplanan ikili sapma yönteminin

---

(*) [(3475 DİS- 3400 DİS) x0.825 = (75 x 0825)]

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

495.-TL olumsuz kapasite sapması sabit G.Ü.M.yükleme oranının bütçelenen,standart ve gerçekleşen faaliyet düzeyleri (DİS) arasındaki eksik (veya fazla) yüklemeleri yansıtmaktadır.

33313334. Kapasite Sapması

Kapasite sapması daha önce de ifade edildiği gibi, bütçelenen faaliyet düzeyi ile fiili faaliyet düzeyleri arasındaki fark nedeniyle sabit maliyetlerdeki eksik yüklemeyi belirtmektedir.Kapasite sapması şöyle hesaplanabilir.

Bütçelenen DİS x Sabit GÜM. Yükl. Oranı (4000 x 0,825)	3.300
Fiili DİS x Sabit GÜM. Yükl. Oranı (3475 x 0,825)	2.866,8
Kapasite sapması (olumsuz) (*)	**433,12**

Dörtlü sapma yöntemine göre analiz edilen sapmaların toplamı toplam G.Ü.M. sapmasına eşittir.

Toplam Sapma :		584.-
Harcama sapması	42.50	
Verim sapması	46.50	
Etkinlik sapması	61.88	
Kapasite sapması	433.12	

G.Ü.M.nin ikili ve üçlü sapma yöntemleri ile analizinin daha ayrıntılı olarak incelenmesi dörtlü sapma yöntemi ile olmaktadır. Sonraki bölümde inceleneceği gibi, sapmaların nedeni ve yorumlanmasında dörtlü sapma yöntemi özellikle büyük işletmeler de uygulama sahası bulmuştur .İkili, üçlü ve dörtlü sapma yöntemleri ile saptanan sapmaları bir tablo üzerine göstermek (Şekil 9) bu yöntemlerin birbiri ile olan ilişkilerini daha açık biçimde görebilmeye olanak verir. G.Ü.M. nin maliyet yerleri düzeyinde kantrolu ise Şekil 10'da verilmiştir.

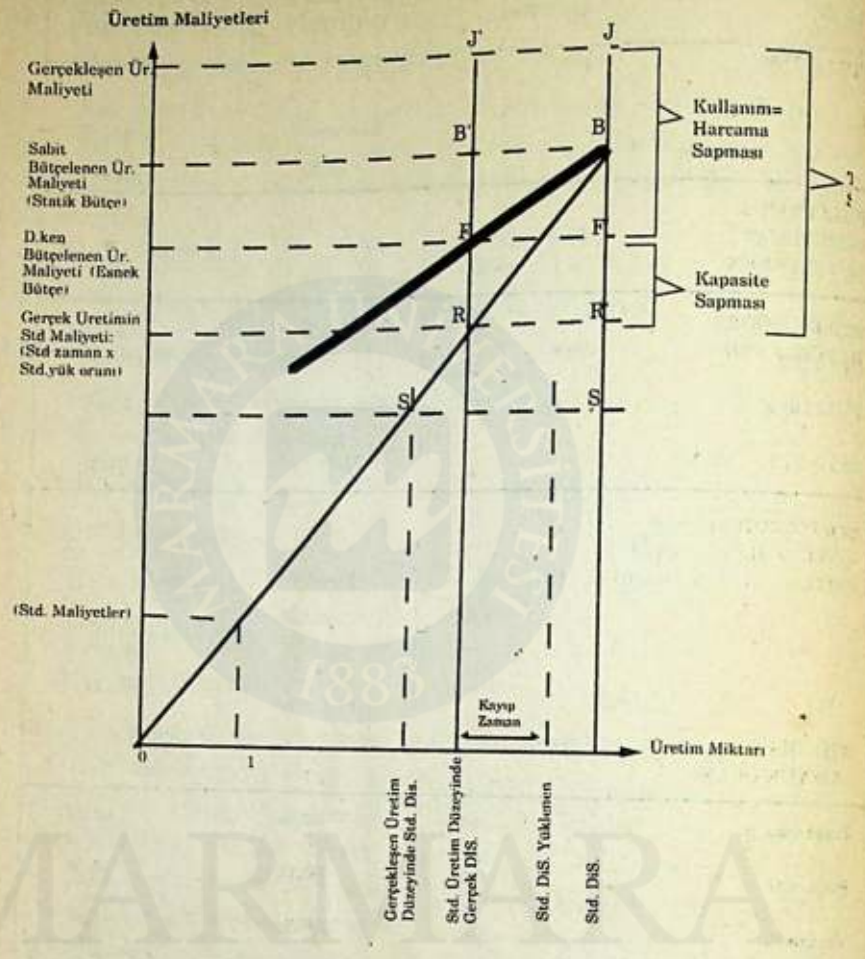
(*) [(4000 DİS- 3475 DİS) x 0,825]

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

G.Ü.G	IKİLİ SAPMA YÖNTEMİ	ÜÇLÜ SAPMA YÖNTEMİ	DÖRTLÜ SAPMA YÖNTEMİ
FİİLİ G.Ü.M.	5497.-	5497.-	5497.-
		Harcama S.	Harcama S.
		= 42.50	= 42.50
FİİLİ ÜRETİM DÜZEYİNDE BÜTÇELENEN	Harcama S. = 89.-	5454.50	5454.50 Verim S.
STD.D.İ.S.GÖRE BÜTÇELENEN	5408.-	= 433.12	= 46.50 5408.-
FİİLİ DİSX .		Kapasite S.	Etkinlik
SSTD YÜK. ORANI		5021.38	= 61.88
STD.DİS BÜTÇELENEN + (VERİMLİLİK DÜZEYİ X SABİT G.Ü.M. YÜK. ORANI)	Kapasite S. 495. -	Verim S. = 108.38	4346. - Kapasite S. =433.12
STD. DİS X STD.YÜK ORANI	4913.-	4913.-	4913.-
Harcama S.	**89. -**	**42,50**	**42,50**
Kapasite S.	**495. -**	**433,12**	**46,50**
Verim S.	-	**108.38**	**61.88**
Etkinlik S.	-	-	**433,12**
TOPLAM SAPMA	584.-	584.-	584.

Şekil 9 : Sapma Yöntemlerinin Karşılaştırılması

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ



Şekil 10: Maliyet yerleri Düzeyinde G.ü.m. nin Analizi

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

33314. Sapmaların Nedenleri

Standart maliyet yönteminin en önemli işlevi, stardartlar ile gerçekleşen maliyetler arasındaki sapmaların analizine olanak vermesidir. Sapmaların düzeltilmesi ve önlenmesi sapmalara neden olan etkenlerin kontrol edilmesi ve giderilmesi ile olasıdır. Böylece, etkin bir maliyet kontrolü gerçekleştirilmiş olacaktır.

a- Dolaysız Madde Sapmalarının Nedenleri

Mamül maliyetine ve mamulün bünyesine giren dolaysız madde çeşitli etkileri maliyetler üzerine yansıtmaktadır.Bu nedenle, dolaysız maddenin satınalma bölümü tarafından en uygun miktar ve zamanda en iyi maliyet fiyatı ile tedarik edilmesi zorunludur. Dolaysız maddenin istenilen kalitede olmayışı ve zamanında üretime verilememesi üretimin verimliliğini düşürmektedir.Yine dolaysız maddenin gereğinden fazla ve dikkatsiz kullanımı, ıskarta ve firelerin fazla oluşu üretimi azaltıcı bir etkendir. Bunun yanısıra dolaysız madde miktar ve fiyat standratlarının hatalı seçimi, dolayısız madde stok ve envanter kontrolüne önem verilmemesi, stok ambarının kontrolunun yapılmaması, çalınma kaybolma vbg. durumları engelleyici yönetim politikalarının olmayışı yada, yetersiz oluşuda dolaysız madde sapmalarına neden olmaktadır. Ayrıca yurtdışından dışalım yolu ile hammadde dolaysız madde satın almalarında çok dikkatli hareket edilmelidir. Çünkü kur farkları, dövizli ödemelerde gecikmeler malların eksik veya geç yüklenmesi, malların gümrükten zamanında çekilmemesi hatalı yada yanlış G.T.İ.P. larından dışalım yapılması, sağlıklı dışalım bağlantılarının yapılmaması nedenleri ile de dolaysız maddelerde miktar ve tutar sapmalarının oluşabileceği unutulmamalıdır.

b-Dolaysız İşçilik Sapmalarının Nedenleri

Dolaysız işçilik sapmalarının nedenlerini şöyle sıralayabiliriz:

- İşgücünün verimli kullanılamaması (işçilerin bilgi ve becerilerine uygun bir istihdamın olmayışı),

- Üretim faaliyetlerinin yetersiz bir çalışma ortamında ve kontrolsuz gerçekleştirilmesi,

- Ücret sisteminin faaliyetlerle uyumlu olmaması ve açık, anlaşır bir ücret sisteminin uygulanmaması,

- Üretim faaliyetlerinde, etkinlik ve üretkenliği yükseltecek makine ve teçhizatın olmaması yada yetersiz kalması nedeni ile işgücünden yeterince yararlanılmaması,

- Standartlar dışında işgücü kullanılması (kalite ve kantitite olarak fazla yada eksik işgücü kullanılması),

- Gerektiğinden fazla yada kısa süreli çalışılması,

- İşçilik standartlarının seçiminde hatalı davranılması,

c- G.Ü.M. Sapmalarının Nedenleri

Mamul bünyesine giren en önemli maliyet kalemi G.Ü.M. dir. Gerçekleşen G.Ü.M. nin standartlara göre farklı olması ; sabit G.Ü.M. payının fazla veya eksik yüklenmesi, standartlara göre daha fazla DİS kullanılması, sabit G.Ü.M ve birim değişken G.Ü.M. nin bütçelenen G.Ü.M den farklı olması ve faaliyet etkinsizliği veya etkinliği sonucu sapmalar oluşmaktadır.

Sapmalara neden olan etkenleri aşağıdaki gibi özetlemek olasıdır :

- Raporlamanın yetersiz olması ve muhasebe kayıtlarının gereken titizlik ile izlenmeyişi,

- Standartların hatalı yada yalnış seçimi,

- G.Ü.M ile G. İdare Gid. arasındaki ayrıma (üretim gideri dönem gideri ayrımı) önem verilmemesi,

- Gider yeri ve gider türleri ayrımının yapılmaması,

- Hatalı yönetim politikaları ile giderlerden kimlerin sorumlu olacağının belirlenmemiş olması,

-Yönetimin gereksiz veya hatalı kararları,

- Kontrol edilemeyen etkenlerin varlığı,

- Kontrol sisteminin (maliyet türü, maliyet yeri, maliyet taşıyıcısı düzeyinde) olmayışı yada etkin çalışmaması ile işletme personelinin sapma analizlerinin yapılmasını gereksiz bulması ve inanmaması.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

33315. Sapmaların Yorumlanması

İşletmeler; çevredeki tabi,sosyal, siyasal, ekonomik, kültürel ve hukuki her türlü etkinin altındadır. Çevreden gelen mesajlar ile yönetim fonksiyonları ve etkinlik ile üretkenlik etkilenmektedir. Öte yandan, yönetici davranışlarını, yetenekleri, görev karakteristikleri, örgütsel ortam ve grup etkileşimleri ile birlikte yöneticinin kişisel özellikleri ve örgütsel çevre etkilemektedir. Böylece verimlilik düşmekte ve yönetsel etkinlik azalmaktadır. Yönetsel etkinliğin ve verimliliğin arttırılması için sapmaların hangi düzeyde ve kimlerin sorumluluğunda oluştuğunun analiz edilmesi ve işletme dışı etkenlerin ihmal edilerek raporlanması zorunludur.

Sapmaların anlam kazanması veya alınacak düzeltici kararların zamanında alınması sapmaların yorumlanmasını gerektirmektedir.Bu nedenle de sapmaların öncelikle kontrol edilebilir veya edilemez ayrımının yapılması ve sorumlu yöneticilere sunulması zorunludur.

Kontrol edilemeyen sapma, gerçekleşen faaliyetin standart olarak bütçelenen maliyetleri: ile gerçekleşen üretime stardart yükleme oranı ile yüklenen maliyetler arasındaki farklar nedeni ile oluşmaktadır. Bir başka deyişle, beklenen üretim düzeyine göre daha düşük düzeyde üretimin gerçekleştirilmiş olması nedeni ile sabit G.Ü.M nin eksik yüklendiğini göstermektedir. Sapmaların bu şekilde ayrımı, yöneticinin sorumluluk sahasının açıkça belirlenmesi veya kontrol sınırlarının saptanması demektir. Böylece verim sapmasından üretim yöneticisi, bütçe sapmasından ise tedarik sorumluluğunu taşıyan yöneticinin kontrolu gerçekleştirilir.

Kontrol edilebilir sapmaların daha ayrıntılı olarak analiz edilmesi ile sapmalar içinde bir çok kontrol edilemez sapmanın olduğu saptanabilmektedir. Bir başka deyişle, yöneticinin sorumluluk alanı dışında kalan etkenleri de içerdiği görülmektedir. Bu durumda öncelikle sapmaların hangi işyerinde oluştuğu ve sapmaların hangilerinin işletme dışı etkenler sonucu oluştuğunun belirlenmesi gereklidir. Çünkü kendi sorumluğunda oluşmayan bir sapmadan sorumlu tutulan bir yöneticinin başarısı, sosyal görev ve sorumluluk bilinci kaybolacaktır.

Sapmaların yorumlanmasında dikkat edimesi gereken bir başka önemli konu ise, standartların saptanmasına ilişkindir. Standartların yanlış veya hatalı saptanması, işgörenleri olumsuz yönde etkileyecektir.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Ve stadartlar ile bütçelere olan güvenleri sarsılacak,belki de kaybolacaktır. Öte yandan, muhasebe kayıtlarının gereken titizlikle izlenmeyişi kaynakta sapma analizini gerekli kılmaktadır.Böylece düzeltici kararların alınması mümkün olur.

Örgütlenme, amaçlara ulaşmak için gerçekleştirilmesi gereken faaliyetleri belirleyen, gruplayan ve bunları ilgili yönetici ve kişilere yetki ve sorumlulukları ile birlikte dağıtma sürecidir. Sapmaların analizi ile yetki ve sorumlulukların dağılımı, yani örgütleme eksikliklerinin olup olmadığının belirlenmesi de olasıdır. Örneğin maliyet yerleri düzeyinde yapılan sapma analizinde bu maliyet yerinin imalat müdürü değil, posta başları, ustalar ve diğer teknik elemanlarda sorumlu olmalıdır veya mamul düzeyinde yapılan analizlerden özellikle satış departmanı sorumlu tutulmalıdır. Her ne kadar mamulun üretimi, üretim bölümünü ilgilendirirse de mamulun kârlılığından üretim bölümünü sorumlu tutmak, işletmede bir örgütlenme eksikliğinin olduğunu ya da yetki ve sorumlulukların dağılımının yetersiz olduğunu gösterir. Sapmaların yorumlanarak düzeltici kararların alınması sonucu planların ve kontrol sisteminin değiştirilmesi gerekli olabilir. Bu durumda standart bir kontrol sisteminin geliştirilmesi gerekmekle birlikte bütçeler bir kontrol ve motivasyon aracı olarak etkili olamamaktadır.

Dolaysız maddelerde oluşan fiyat sapması kontrol edilemeyen bir sapma olduğu için satın alma yöneticisinin sorumluluğunda oluşmamıştır. Fakat satın alma yöneticisinin kalitesiz madde alımları (ya da zamanında satın almayışı) sonucu oluşan miktar sapması hem üretimin azalmasına, hem de verimliliği azaltacağı için satın alma yöneticisinin davranışları büyük bir ilgiyle izlenmelidir. Onun bu şekilde davranışlarının arkasında saklanan nedenin bulunması hem yöneticinin performansını yükseltecek hem de işletme faaliyetlerinin etkinliği artacaktır.Aynı zamanda bu durumun işgörenler tarafından öğrenilmesi, işgörenlerin performansının da yükselmesini sağlayacaktır. Böylece de maliyet kontrolundan beklenen yararlara ulaşılacaktır.

Ayrıca maliyetlerin oluştuğu merkezlerin belirlenmesinde bir diğer deyişle gider yerlerinin bölümlendirilmesinde hem yöneticiler hem de bu yerlerde çalışacak oranların birlikte hareket etmesi gerekmekte ve bölümlendirme;

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

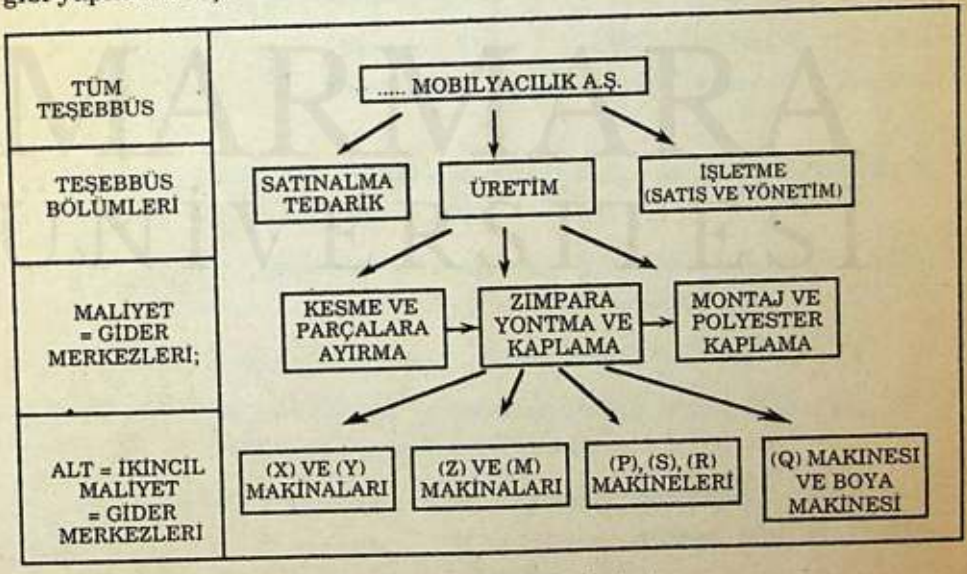
- Yere göre bölümleme,
- Fonksiyonlara göre bölümleme,
- Sorumluluklara göre bölümleme,
- Gider taşıyıcılarına göre bölümleme,

kiriterlerinden hangisinin esas alındığı işletmenin tüm çalışanlarınca öğrenilmeli ve buna göre örgütlenmeye gidilmelidir.

Gider yerlerinin (=maliyet merkezlerinin) belirlenmesinde özellikle,

- İşletme büyüklüğü,
- Faaliyet kolu,
- Üretim programı ve üretim yöntemleri,
- Örgütsel yapı,
- Maliyetlerin sürekliliği,
- Maliyetlerin kontrol olanakları gibi

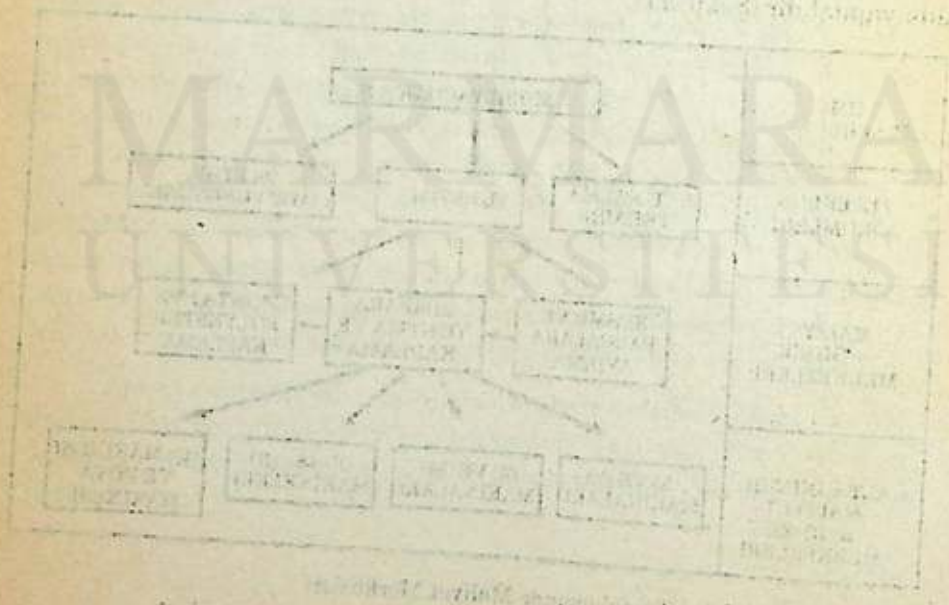
faktörlerin gözden uzak tutulmaması gerekmektedir. Örneğin bir mobilya teşebbüsünde maliyet yerlerinin bölümlendirilmesi aşağıdaki gibi yapılabilir (Şekil: 11).



Şekil 11: Bir Mobilya Teşebbüsünde Maliyet Merkezleri

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Şemadan da görüleceği gibi maliyet merkezlerinin bölümlendirilmesinde faaliyetler ve üretim biçimi dikkate alınmıştır. Bu bölümlendirme teşebbüsten teşebbüse faklılık gösterecektir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli husus bölümlendirmenin maliyet analizi ve kontrolune olanak verecek bir biçimde olması, işletme politika amaçları ile uyumlu olmasıdır. Aksi halde bütçelerden beklenen faydalara ulaşılamadığı gibi yeni sorunların doğmasına neden olunur. Bunun yanısıra gider taşıyıcıları aracılığı işletme dışı (bilanço ve gelir tabloları) işletme içi (fiyat politikalarının saptanması ve varlık değerlemesi) kontroller kolayca yapılabilecektir.



MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

4. YARARLANILAN KAYNAKLAR

41. KİTAPLAR

Aysan, M.- Albayrak, İ.H. : Sıfır Tabanlı Bütçeleme İlkeler ve Uygulama, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.

Bursal, N. : Muhasebe - Maliyet - Finansal - Kontrol Konuları, Sermet Matbaası, İstanbul, 1976.

Bursal, N. : Maliyet Muhasebesi, "Prensipler ve Uygulama", Formül Matbaası, İstanbul, 1978.

Bobsin, R. : Handbuch der Kostenrechnung in Klaus Aghte "Das Rechnen mit Budgets", 4. Kapitel, Verlag Moderne Indüstrie, München, 2. Auflage, 1974.

Denk R., - Stöber, K. : Moderne Kosten Und Leistungsrechnung in Fallbeispielen, Wien 1979.

Güvemli, O. : İşletmelerde Kısa ve Uzun Süreli Plânlama, Güryay Matbaası, İstanbul, 1981.

Hatipoğlu, Z. - Gürsoy, C.T. : Maliyet ve Yönetim Muhasebesi, Aktif Büro Basım Organizasyon Yayınları, No. 9, İstanbul, 1979.

Hülschoff, F. : Kosten und Leistungsrechnung, Indüstrieller Betriebe, Gabler Verlag, Wiesbaden 1974.

Jaedicke, R.K. - Moore, C.L. : Yönetim Muhasebesi, "Çev. Alparslan Peker", İ.Ü. Yayını, No. 2683, Fatih Yayınevi Matbaası, İstanbul, 1980.

Joschke, H.K. : Praktisches Lehrbuch der Betriebswirtschaft, 6. überarbeitete Auflage, Augsburg. 1981.

Kaefer, K. : Standartkostenrechnung, 2. Neubearbeitete und stark erweiterte Auflage, C.O. Poeschel Verlag, Stutgart 1964.

Kilger, W. : Einführung in die Kostenrechnung, Opladen 1976.

Koç, Y. Yalkın : Sanayi İşletmelerinde Standart Maliyetler, A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi, Yayın No. 329, Ankara, 1972.

Kolasa, J.B. : İşletmeler İçin Davranış Bilimlerine Giriş, "Çev. Kemal Tosun, Fulya Aykar, Tomris Somay, Mirgün Menteşe", İ.Ü. İşletme İktisadi Enst. Yayın No. 42, İstanbul, 1969.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

Matz, A. : Planung und Kontrolle von Kosten und Gewinn, Betriebwirtschaftlicher Verlag, Wiesbaden, 1964.

Mellerowicz, K. : Planung und Plankostenrechnung, Band I. "Betriebliche Planung", Haufe Verlag, Freiburg in Breisgau, 1970.

Peker, A. : Yönetim Muhasebesi, II. Kitap, Formül Matbaası, İstanbul, Nisan 1979.

Thomaschewski, G. : Kosten und Gewinne Planen, Talyorix Fachverlag Stutgart, 1961.

Welsch, G.A. : İşletme Bütçeleri, "Kâr Plânlanması ve Kontrolu" (Çev. Bilimsel Yayınlar Derneği), Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1978.

Wille, F. : Plan und Standartkostenrechnung, Verlag W. Girardet Essen, 1963.

Wöhe, G. : Einführung in die allgemeine Betriebswirtschaftlehre 13. Auflage, München 1978.

Zimmermann, G. : Grundzüge der Kostenrechnung, Stutgart 1976.

42. DERGİ VE MAKALELER

Albayrak, İ.H. : "Kamu Yönetim Bilimlerinde Sıfır Tabanlı Bütçeleme" İ.Ü. İşletme Fak., Muhasebe Enst. Dergisi, Şubat 1982, Sayı: 27.

Bilginoğlu, F. : "Sıfır Tabanlı Bütçeleme", İ.Ü. İşletme Fak., Muhasebe Enst. Dergisi, Kasım 1978.

Orhun, F. : "Yönetimde Muhasebe" İ.Ü. İşletme Fak. İşletme İktisadı Enst. Dergesi, Yıl : 4, Eylül 1981.

Orhun, F. : "Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolu", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Yıl : 8, Şubat 1982.

Tekaslan, E. : "Davranış bilimleri ve Yönetim Muhasebesindeki Yeri" İ.Ü. İşletme Fak., Muhasebe Enst. Dergisi, Yıl : 7 Şubat - Mayıs 1981.

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ YAYINEVİ

MARMARA ÜNİVERSİTESİ 1883

MARMARA ÜNİVERSİTESİ

Marmara Üniversitesi
Kütüphane ve Dokümantasyon Daire Başkanlığı
0002093