

İŞLETMELERDE BİR KONTROL ARACI OLARAK SATIŞ BÜTÇELERİ

Semra KARDEŞ (*)

ÖZET

İşletmelerde satış bütçeleri bir çok amaca hizmet etmektedir. Bu amaçlardan en önemlileri şunlardır : Birincisi, bütçeler yöneticiye işletme politika ve stratejilerinin belirlenmesinde gerekli bilgileri sağlayan bir iletişim aracıdır. İkincisi, tüm işletme faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlamaktadır. Bütçeleme üçüncü önemli avantajı ise, planlama fonksiyonu görmesidir. Son olarak, satış bütçelerinden işletme hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetlerin ölçülmesinde bir kontrol aracı olarak yararlanılmaktadır.

Satış bütçeleri, bütçelenen satışlar ile gerçekleşen satışlar karşılaştırılarak farkların belirlenmesi ve bunların oluşmasındaki nedenlerin ortaya konması suretiyle, satış yönetimindeki zayıflıkların belirlenebilmesini ve bunların giderilmesine yönelik çözümlerin geliştirilmesini mümkün kılmaktadır.

SATIŞ BÜTÇESİ KAVRAMI

Modern satış yönetiminin en etkin araçlarından biri olan satış bütçesi, tahmin edilen satışların gerçekleştirileceği düşünülerek, işletmenin üretim, finansman ve pazarlama programlarının tahmin edilmesidir. En yalın şekliyle tanımlandığında, işletmenin satışlarındaki net kârın hesaplanmasıdır. Buna göre, satış bütçesi, değer ve miktar olarak satışların ve bunların gerçekleştirilmesi için yapılması gerekli giderlerin tahmin edilmesini gerektirmektedir (Still, Cundiff and Govoni, 1981; 579). Gelir ve gider kavramlarıyla ilgili olan satış bütçesi işletme bütçelerinin gelir tarafını temsil etmektedir.

(*) Yrd.Doç,Dr. D.E.Ü., İ.İ.B.F., İşletme Bölümü

Satış bütçeleri kısa dönem ya da uzun dönem esas alınarak yapılmaktadır. Kısa dönem satış bütçesi genellikle, bir yıl ya da daha kısa süreler esas alınarak yapılır. Satışların mamül türüne, satış bölgelerine ve çeşitli zaman dönemlerine göre tahminini içeren kısa dönem satış bütçesi ulaşılmaya çalışılan amaçları ortaya koyan bir plan geliştirmektedir. Tam bir satış bütçesi, yıllık miktarlar ve parasal değer olarak satışların tahmininin yanısıra, örgütsel bölünme, mamül türü ve aylık, üç aylık gibi dönemler itibariyle satışların tahmin edilmesini gerektirmektedir (Welsh, 1964; 82). Uzun dönem satış bütçeleri ise, bir yıldan daha uzun dönemler için ve uzun dönem işletme hedeflerini gerçekleştirmeye yönelik olarak hazırlanır. Ancak uzun dönemde, zamanla değişen faktörler gözönünde bulundurulurken, satış tahminlemesine dayalı bütçenin geliştirilmesi zorunludur. Kısa ve uzun dönem satış bütçeleri birbirini tamamlar nitelikte hazırlanmalı ve uyumlu olmalıdır. Uzun dönem satış bütçesi genel bir yaklaşımı içerirken, kısa dönem satış bütçesi; üretim finansman ve pazarlama yöneticilerine gerekli bilgileri verecek biçimde ayrıntıları da içermelidir.

Yukarıdaki tanımlamalardan satış bütçesinin hareket noktasını satış tahminlerinin oluşturduğu ve bütçelemenin satış tahminlerinden daha geniş bir kavram olduğu anlaşılmaktadır. Satış tahmini, belirli bir dönemde satışların hangi düzeyde olacağını belirlemektir. Buna karşın satış bütçesi ise, satış tahminlerine dayalı olarak bir planın oluşturulmasını, çeşitli işletme fonksiyonlarının koordinasyonunu, satışlar gerçekleştikten sonra planlanan satışlar ile gerçekleşen satışlar arasındaki sapmaların kontrolünü ve buna dayalı olarak işletme faaliyetlerini iyileştirebilmek ve işletme amaçlarına daha çok yaklaşabilmek için planın geliştirilmesini içermektedir. Satış bütçesinin amacı, satışların düzeyini tahmin etmeye çalışmak değil, daha çok işletme faaliyetlerini gerçekleştirmeye yönelik açıkça tanımlanmış hedefler ile bir plan geliştirmektir. Ancak, bütçeler satış tahminlerine dayalı olarak hazırlandığından bütçenin güvenilirliği de satış tahminlerine bağlıdır. Satış tahminleri dikkatli ve doğru bir biçimde yapıldığında, bütçelerin güvenilirliği de artar.

Fiziksel miktarlara göre hazırlanan satış bütçesi, tahmin edilen satış fiyatlarına bağlı olarak satış tutarı cinsinden de hazırlanabilir. Miktar ve birim fiyatlarına ilişkin tahminlerin ayrı ayrı gösterilmesi, performans analizlerinin kolaylaştırılması bakımından yararlıdır. Çünkü, satış tahmini sadece satış tutarı olarak gösterildiğinde, gerçekleşen satışlar ile beklenen satışlar arasındaki farkın, satış hacmindeki farktan mı yoksa satış fiyatındaki farktan mı kaynaklandığı bilinemez.

Bütçeleme Amaçları

Bütçeler bir çok amaca hizmet etmektedir. Bu amaçlardan en önemlileri şunlardır :

1. Bütçeler yöneticiye işletme politika ve stratejilerinin belirlenmesinde gerekli bilgileri sağlar. Sadece kaç birimin üretileceği, hangi yöntem ve makinaların kullanılacağı ve ne kadar materyal satın alınacağı gibi program ve hedeflere ilişkin verileri değil, aynı zamanda reklam, yönetim giderleri, ücret oranları, çalışma saatleri istenen kalite, düzeyi gibi hususlarda harcanabilecek maksimum miktarların belirlenmesi ve bunlara ilişkin politikaların yönlendirilmesi bakımından da gerekli bilgileri sağlamak suretiyle önemli bir hizmet görmektedirler.

2. Bütçeler tüm işletme faaliyetlerinin koordinasyonunu sağlamaktadırlar. Tüm faaliyetlerin doğru bir zamanlamayla ve birbiriyle uyumlu olarak yönlendirilmesinde bütçelerin önemli bir rolü bulunmaktadır. Örneğin, üretim satışa göre ayarlanır, satın alma ve personel faaliyetleri üretim ile belirlenir ve tüm faaliyetlerin gerçekleşebilmesi, gerekli sermayenin uygun zamanda bulunmasına bağlıdır. Tüm işletme faaliyetlerinin planları ile işletmedeki bütün bölümlerin çabaları ortak bir hedefe yönelik olarak örgütlenmiş bir şekilde yönlendirilebilir.

3. Bütçenin hazırlanması planlamayı gerektirir. Bütçelerin bir planlama aracı olması, geleceğe ilişkin işletme faaliyetlerine yol gösteren bir klavuz olarak kullanılmasına neden olmaktadır. Böylece kararlar, ani olarak ortaya çıkan olaylara göre değil, planlı, sistemli ve dikkatli bir düşüncenin ürünü olarak verilebilmektedir. Ulaşılmaya çalışılan hedeflere yönelik olarak ve bütçeleme ile sağlanan formülasyon doğrultusunda sağlıklı kararlar alınabilmektedir.

4. Bütçeler işletmelerde kontrol fonksiyonunu da sağlarlar. İşletmenin satış ve kâr hedeflerini tanımlayan satış bütçesi, işletme hedefleri doğrultusunda gerçekleştirilen faaliyetlerin ölçülmesinde bir standart olarak kullanılır. Bütçelenen satışlar ile gerçekleşen satışlar karşılaştırılarak farkların belirlenmesi ve bunların oluşmasındaki nedenlerin ortaya konması satış yönetimine önemli bilgiler sağlar. Satış bölgesi, mamüller, dağıtım kanalları gibi pazarlama birimlerinin performansının ölçümünü sağladığı gibi, satışlardan sorumlu kişiler, bütçelenmiş rakamların gerçekleşen sonuçlar ile düzenli bir şekilde kıyaslanacağını bilirlerse, satış elemanlarının etkinliğini arttırmaya yönelik devamlı bir teşvik de geliştirilmiş olur. Araştırmalar ya da kişisel deneyimler göstermektedir ki, bireyler başlangıçta o düzeye ulaşmayı beklemeyebilirler ancak ulaşabileceğini de bilirler ya da inanırlar (Montgomery, 1979; 117). Ayrıca, pazarlamacılar satış tahminlerinden sonra, bütün çalışmalarını satışların belirli bir düzeyde gerçekleştirilmesi üzerinde yoğunlaştırmaktadırlar (Pride, Fernell, 1985; 59). Tüm bunlar, satış tahminlerine dayalı satış bütçelerinin, satıştan sorumlu yönetici ve elemanları teşvik edici nitelikte olduğunu göstermektedir. Satış bütçelerinin bir kontrol aracı olarak kullanılabilmesi

için öncelikle, gerçekleşen satışların değerlendirilmesinde bir ölçü olarak kullanılacak standartların oluşturulması gerekir. Bunlar, geçmiş dönemlerdeki satışlardan ya da pazar araştırmalarından sağlanabilir. İkinci olarak, geliştirilen standartlar ile gerçekleşen sonuçlar karşılaştırılarak, farklar ortaya konur. Son olarak ise, bu farkların nedenleri araştırılarak satış yönetimindeki zayıflıkların belirlenmesi ve bunların giderilmesine yönelik çözümlerin geliştirilmesi sağlanır. Ayrıca belirli ilkelerin geliştirilmesi yönetim zamanından da tasarruf sağlar. Böylece, satış bütçeleri gelecek için bir temel oluşturarak satış yönetimine revizyonları gösteren ve pazarlama birimlerinin performansını yükseltmeye yönelik çözümler geliştiren bir araç olarak önem kazanmaktadır.

Satış hacminin, satış giderlerinin ve net kârların kontrol edilmesinde bir araç olarak kullanılan satış bütçelerinin bu özellikleri aşağıda sayısal bir örnek yardımıyla gösterilmeye çalışılmıştır. Bütçelenen satışlar ile gerçekleşen satışlar arasında oluşan farkların analizi, nedenlerin ortaya konması, yönetime kontrol fonksiyonunu gerçekleştirmesinde yardımcı olacaktır.

Bir çok işletmenin birden fazla sayıda mamül ürettiği düşünülerek, aşağıdaki sayısal örnekte, bir işletmenin üç tür mamülden oluşan bir mal karmasına sahip olduğu ve bütçelenen satışları ile gerçekleşen satışlarının da tablo (1) deki gibi olduğu varsayılmıştır (1).

Tablo (1) incelendiğinde, satış faaliyetinin sonunda, mamüllerin kâra yaptıkları toplam katkının bütçelenen rakamlara göre 4.600.000 TL artmış olduğu görülmektedir. Bu fark analiz edildiğinde, aşağıda tanımlanmış farklardan bir yada bir kaçına dayalı olarak ortaya çıktığı görülebilir (Er-can, 1977; 24).

1. Fiyat ve Maliyet Farkları: Bütçelenen ve gerçekleşen satış fiyatları arasındaki farklar.

2. Miktar Farkı : Bütçelenen satış miktarları ile gerçekleşen satış miktarları arasındaki fark.

(1) Bütçelenen satışlar ile gerçekleşen satışlar karşılaştırmalar yapılırken toplam maliyetler yerine sadece değişken maliyetler esas alınmıştır. Bunun nedeni değişken ve sabit maliyetlerin satış hacmindeki değişmeler karşısında aynı şekilde değişmemesinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle, analiz yapılırken sadece değişken maliyetlerinin ele alınması yeterli görülmektedir.

Tablo (1) : Bütçelenen ve Gerçekleşen Satışlar

	<u>A Mamülü</u>			<u>B Mamülü</u>			<u>C Mamülü</u>		
	Birim	Değer	Satış Tutarı	Birim	Değer	Satış Tutarı	Birim	Değer	Satış Tutarı
Satışlar	2000	2000	4 000 000	4000	1500	6 000 000	4000	4000	16 000 000
Değişken Maliyetler	2000	1000	2 000 000	4000	1000	4 000 000	4000	3000	12 000 000
Kâra Katkı		1000	2 000 000		500	2 000 000		1000	4 000 000

a) Bütçelenen Satışlar

Satışlar	1500	2600	3 900 000	5000	2000	10 000 000	4000	5000	20 000 000
Değişken Maliyetler	1500	1400	2 100 000	5000	1440	7 200 000	4000	3000	12 000 000
Kâra Katkı		1200	1 800 000		560	2 800 000		2000	8 000 000

b) Gerçekleşen Satışlar

3. Karışım Farkı : Satışa sunulan mal karması içindeki ağırlıkların değişmesi sonucu ortaya çıkan farklar.

4.600.000 TL lık toplam farkı analiz ederek fiyat ve maliyet farkları, miktar farkı ve karışım farklarına ayırarak, bu farkın hangi nedenlere dayalı olarak ortaya çıktığını göstermeye çalışalım.

Bu farkların hesaplanması aşağıdaki şekillerde formüle edilebilir (Geniş bilgi için bkz. Moscové, Growningshied and Gormon, 1985; 374 - 395, Helmkamp, Imdieke and Smith, 1986; 982, Moore and Jaedioke 1980; 161 - 163, Decoster and Schafer, 1982; 551).

$$\text{Fiyat Farkı} = \left(\begin{array}{c} \text{Birim} \\ \text{başına} \\ \text{gerçekleşen} \\ \text{fiyat} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Birim} \\ \text{başına} \\ \text{bütçelenen} \\ \text{fiyat} \end{array} \right) \times \text{Gerçekleşen} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı}$$

$$\text{Maliyet Farkı} = \left(\begin{array}{c} \text{Birim} \\ \text{başına} \\ \text{gerçekleşen} \\ \text{maliyet} \\ \text{fiyatı} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Birim} \\ \text{başına} \\ \text{bütçelenen} \\ \text{maliyet} \\ \text{fiyatı} \end{array} \right) \times \text{Gerçekleşen} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı}$$

$$\text{Miktar Farkı} = \left(\begin{array}{c} \text{Gerçekleşen} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Bütçelenmiş} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı} \end{array} \right) \times \text{Ortalama} \\ \text{bütçelenmiş} \\ \text{kâra katkı}$$

$$\text{Karışım Farkı} = \left(\begin{array}{c} \text{Her mamülün} \\ \text{bütçelenmiş} \\ \text{katkısı} \end{array} - \begin{array}{c} \text{Ortalama} \\ \text{Bütçelenmiş} \\ \text{katkı} \end{array} \right) \times \text{Gerçekleşen} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı} - \text{Bütçelenmiş} \\ \text{mamül} \\ \text{miktarı}$$

Yukarıdaki formüllerden yararlanarak fiyat, maliyet, miktar ve karışım farkları hesaplandığında aşağıdaki sonuçlar elde edilir (2) :

(2) Lehte olan farklar için (L), aleyhte olan farklar için (A) kullanılmıştır.

Fiyat Farkı

$$\begin{aligned} \text{A Mamülü} &= (2600 \text{ TL} - 2000 \text{ TL}) \times 1500 = 900\,000 \text{ TL (L)} \\ \text{B Mamülü} &= (2000 \text{ TL} - 1500 \text{ TL}) \times 5000 = 2\,500\,000 \text{ TL (L)} \\ \text{C Mamülü} &= (5000 \text{ TL} - 4000 \text{ TL}) \times 4000 = 4\,000\,000 \text{ TL (L)} \end{aligned}$$

$$\underline{\underline{7\,400\,000 \text{ TL (L)}}}$$

Maliyet Farkı

$$\begin{aligned} \text{A Mamülü} &= (1400 \text{ TL} - 1000 \text{ TL}) \times 1500 = 600\,000 \text{ TL (A)} \\ \text{B Mamülü} &= (1440 \text{ TL} - 1000 \text{ TL}) \times 5000 = 2\,200\,000 \text{ TL (A)} \\ \text{C Mamülü} &= (3000 \text{ TL} - 3000 \text{ TL}) \times 4000 = 0 \end{aligned}$$

$$\underline{\underline{2\,800\,000 \text{ TL (A)}}}$$

Miktar Farkı

$$\begin{aligned} \text{A Mamülü} &= (1500 \text{ TL} - 2000 \text{ TL}) \times 800 = 400\,000 \text{ TL (A)} \\ \text{B Mamülü} &= (5000 \text{ TL} - 4000 \text{ TL}) \times 800 = 800\,000 \text{ TL (L)} \\ \text{C Mamülü} &= (4000 \text{ TL} - 4000 \text{ TL}) \times 800 = 0 \end{aligned}$$

$$\underline{\underline{400\,000 \text{ TL (L)}}}$$

Karışım Farkı

$$\begin{aligned} \text{A Mamülü} &= (1000 \text{ TL} - 800 \text{ TL}) \times (1500 - 2000) = 100\,000 \text{ TL (A)} \\ \text{B Mamülü} &= (500 \text{ TL} - 800 \text{ TL}) \times (5000 - 4000) = 300\,000 \text{ TL (A)} \\ \text{C Mamülü} &= (1000 \text{ TL} - 800 \text{ TL}) \times (4000 - 4000) = 0 \end{aligned}$$

$$\underline{\underline{400\,000 \text{ TL (A)}}}$$

Farkların Yorumu

Bütçelenen satışlar ile gerçekleşen satışlar arasında 4 600 000 TL olan toplam fark, fiyat, maliyet, miktar ve karışım farklarına ayrıştırılarak

bir tablo halinde dökümü sağlandığında, ortaya çıkan sonuçların yorumu da yapılabilir. Tablo (2), farkların analizini göstermektedir. Tablo (1) ve Tablo (2)'den yararlanılarak şu sonuçlar çıkarılabilir.

Farkların analizi, satış elemanı, satış bölgesi, mamüller v.b. gibi çeşitli pazarlama birimlerinin performanslarının ölçümünde yararlı ipuçları

Tablo (2) : Fark Analizi

<u>Fiyat Farkı</u>	<u>Maliyet Farkı</u>	<u>Miktar Farkı</u>	<u>Karışım Farkı</u>	<u>Açıklanan Farkı</u>
A Mamülü= 900 000TL(L)	600 000 TL(A)	400 000(A)	100 000TL(A)	200 000TL(A)
B Mamülü= 2500 000 (L)	2200 000 (A)	800 000(L)	300 000 (A)	800 000 (L)
C Mamülü= 400 000 (L)	0	0	0	400 000 (L)
7400 000 TL(L)	2800 000 TL(A)	400 000(L)	400 000 (A)	4600 000TL(L)

sağlamaktır. Özellikle, fiyat ve maliyet farkları ile miktar farkları mamüllerin, satış elemanlarının ve satıştan sorumlu yöneticilerin değerlendirilmesinde ve zayıf yönlerin ortaya çıkarılmasında yararlı bir ölçü durumu vardır. Satış örgütünün gerçekleşen ve bütçelenen performansı arasında fark bulunduğunda, iki alternatif söz konusu olabilir. Birincisi, fark, satış örgütünün zayıf performansının sonucu olabilir. Satış elemanlarının seyahat giderleri satış bölgelerinin yeterince iyi değerlendirilememesi sonucu olarak bütçelenen rakamların üzerinde olabilir. Bu durumda, satış elemanlarının seyahat güzergâhını daha iyi örgütlemesi sağlanmalıdır. İkincisi, seyahat giderleri önceki müşteri listelerinde yer almayan yeni müşterileri ziyaret etme gereğinin sonucu olarak artmış olabilir. Bu durumda da, bütçeyi değişen koşulları yansıtmak üzere yeniden düzenlemek gerekmektedir.

Karışım farkı ise, kâra en çok hangi mamüllerin katkı yaptığını göstermesi bakımından önemlidir. Örneğin, A mamülü kâra katkısı olan bir mamül olmakla birlikte satış miktarı azalmış, buna karşın, kâra katkısı A mamülüne oranla yarı yarıya az olan B mamülünün ise satışları artmıştır. Öte yandan C mamülünün, kârlı bir mamül olmakla birlikte mal karması içindeki oranının değişmediği görülmektedir. Bu durum mal karmasındaki karışımın olumsuz olduğunu göstermektedir.

A mamülünün bütçelenen satış fiyatından daha yüksek bir fiyatla satılmış olması, buna karşın, satılan mal miktarının düşme göstermesi bu mamülün fiyat esnekliğinin yüksek olduğunu göstermektedir. 600 TL lık fiyat artışı gelirlerde de bir artışa neden olmakla birlikte, satılan mal miktarının düşmesi de azalışa neden olmuştur. Öte yandan maliyet fiyatının yükselmiş olmasının nedenleri de araştırılmalıdır. Maliyet farkı, satış miktarının düşmesinin doğal bir sonucu olabileceği gibi üretimden kaynaklanan bir sorun da olabilir.

B mamülünün bütçelenen satış fiyatından daha yüksek bir fiyatla satılmış olması, buna karşın, satılan mal miktarının artması bu malın fiyat esnekliğinin çok düşük olduğunu göstermektedir. B mamülü maliyetler açısından değerlendirildiğinde, satış miktarının artmasına rağmen maliyet fiyatının yükselmesi, üretimden ya da satış faaliyetlerinden kaynaklanan bir sorunun varlığına dikkati çekmektedir.

C mamülünde ise satış fiyatının bütçelenen fiyattan yüksek olması, satılan mal miktarını etkilememiştir. Bu da yine fiyat esnekliğinin düşük olduğuna işaret etmektedir. Maliyet fiyatının değişmemiş olması ise, satış miktarının değişmemiş olmasından kaynaklanabilir.

Satış hacminin, satış masraflarının ve net kârların kontrol edilmesinde satış bütçelerinden bir araç olarak yararlanılabilir. Farkların gerçek nedenlerinin araştırılması, belirli zayıflıkların ortaya konması ve bunların giderilmesine çalışılması çeşitli pazarlama birimlerinin performansını yükseltecektir.

SALES BUDGET AS AN INSTRUMENT FOR CONTROLLING IN BUSINESS

Sales budgets serve a number of purposes, among the more important of which are the following. First the budget is useful as a communication device. Budgets will be carried out a knowledge about policies and strategies to which the organization is expected to adhere. Second, budgeting is the resulting coordination of all the activities of the business. A third major advantage of budgeting is that it is served the planning function. Finally, sales budget serves as an instrument which the progress made toward business objectives is measured.

Sales budget is the best possible standart against which to measure actual performance. Variations from budgeted figures provide a basis for analyzing their cause and determining responsibility. These variations help to identify specific weaknesses in operating plans and make it possible for sales managers to indicate revisions aimed to improve performance.

KAYNAKÇA

DECOSTER, Don T., 1982; "Management Accounting: A Decision

SCHAFFER, Eldon I. **Emphasis**", Third Edition, John and Sons, Inc.,

ERCAN, Yücel, 1977; "Satış Bütçeleri ve Kontrol", **Pazarlama Dergisi**, Yıl:3 Aralık , Say 2

HELMKAMP, John G., 1986; "**Principles of Accounting**", Second Edition

IMDIEKE Leroy F., SMITH, Ralph E. John Wiley and Sons, Inc., Newyork ,

MONTGOMERY, A.T., 1979 : "**Managerial Accounting Information :An Introduction to Its Usefulness**, Addison - Wesley Publishig Company

MOORE, Carl L., 1980; "**Managerial Accounting**", Fifth Edition, South

JAEDICKE, Robert K. Western Publishing Co. Cincinnati, Ohio,

MOSCOVE, Stephen A., 1985; "**Cost Accounting**", Fifth Edition, Hough

CROWNINGSHIELD, G.R., GORMAN; Kenneth A. ton Mifflen Company, Boston.

PRIDE-FERRELL, 1985; "**Marketing**", Fourth Edition, Houghton Mifflen Company, Boston .

STILL, Richard R., 1981; "Sales Management : Decisions, Strategies and

CUNDIFF, Edward W., GOVONI, Norman A.P; Cases, 4th Edition, Prentice - Hall Inc., New-jersey.

WELSH, Glenn A. 1964; **Budgeting : Profit Planning and Control**, Second Edition, Prentice - hall In., Englewood Cliffs, New Jersey.