



**STRATEJİK BİR ARAÇ OLARAK FAALİYET
TABANLI BÜTÇELEME: BİR YEMEK ŞİRKETİ
ÜZERİNE UYGULAMA**

**2021
YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME**

Cansel ÇİFTÇİ

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN**

**STRATEJİK BİR ARAÇ OLARAK FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME:
BİR YEMEK ŞİRKETİ ÜZERİNE UYGULAMA**

Cansel ÇİFTÇİ

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

T.C.

Karabük Üniversitesi

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalında

Yüksek Lisans Tezi

Olarak Hazırlanmıştır

KARABÜK

Ocak 2021

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER	1
TEZ ONAY SAYFASI.....	4
DOĞRULUK BEYANI	5
ÖN SÖZ	6
ÖZ.....	7
ABSTRACT.....	8
ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ.....	9
ARCHIVE RECORD INFORMATION	10
KISALTMALAR	11
ARAŞTIRMANIN KONUSU	12
ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	12
ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	12
KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER	12
BİRİNCİ BÖLÜM	14
BÜTÇELEME.....	14
1.1. Bütçe Kavramı.....	14
1.1.1. Bütçeleme.....	15
1.2. İşletme Bütçeleri.....	17
1.3. İşletme Bütçelerinin Çeşitleri.....	19
1.3.1. Konularına Göre Bütçeler.....	19
1.3.2. Kapsamlarına Göre Bütçeler	20
1.3.3. Amaçlarına Göre Bütçeler	21
1.3.4. Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler	22
1.3.5. Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler.....	22
1.3.6. Hazırlanma Şekline Göre Bütçeler.....	23
1.3.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler	23
1.4. İşletme Bütçelerinin Yararları.....	24
1.4.1. Etkin Bir Bütçe Oluşturmak İçin Yapılması Gerekenler	24
1.5. İşletme Bütçelerinin Hazırlanması	26

1.5.1. Satış Bütçesi.....	27
1.5.2. Üretim Bütçesi.....	27
1.5.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi.....	28
1.5.4. Direkt İşçilik Bütçesi.....	28
1.5.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi	29
1.5.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi.....	29
1.5.7. Nakit Bütçesi.....	29
1.5.8. Proforma Gelir Tablosu ve Proforma Bilanço	29
1.6. Bütçeleme ve Performans İlişkisi.....	30
1.6.1. Performans Kavramı	30
1.6.2. Performans Ölçümü.....	30
1.6.3. Bütçeleme ve Performans.....	31
İKİNCİ BÖLÜM.....	34
FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME VE GELENEKSEL BÜTÇELEME.....	34
2.1. Geleneksel Bütçe Anlayışı	34
2.1.1. Geleneksel Bütçeleme Tekniklerinin Yetersizliği	36
2.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe Kavramı	38
2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Genel Özellikleri	40
2.2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları	41
2.2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle Geleneksel Bütçelemenin Karşılaştırılması	41
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri	43
2.2.3.1. Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli.....	43
2.2.3.2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	44
2.2.3.3. CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International –Uluslararası İleri Üretim Korsorsiyumu)'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli).....	46
2.2.3.4. Bleeker'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli	49
2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci.....	49
2.3.1. Ürün Veya Hizmetler İçin Talep Tahmini Yapılması	50
2.3.2. Faaliyet Kullanım Oranının Belirlenmesi	51
2.3.3. İhtiyaç Duyulan Faaliyet Miktarının Hesaplanması	51
2.3.4. Kaynak Kullanım Miktarının Belirlenmesi.....	53

2.3.5. İhtiyaç Duyulan Kaynak Miktarının Hesaplanması	53
2.3.6. İhtiyaç Duyulan Kaynak Miktarının Kaynak Maliyetine Dönüştürülmesi.....	54
2.3.7. Tahmini Talebi Karşılatabilmek İçin Gereksinim Duyulan Toplam Kaynak Maliyetinin Hesaplanması.....	55
2.3.8. Bütçenin Oluşturulması.....	55
2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları ve Dezavantajları	55
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	58
FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: YEMEK ŞİRKETİ UYGULAMASI	58
3.1. Literatür Araştırması	58
3.2. Uygulamannın Yapıldığı İşletme Hakkında Genel Bilgi	60
3.3. Bütçenin Oluşturulması.....	61
3.3.1. Satış Bütçesinin Hazırlanması	61
3.3.2. Üretim Bütçesinin Hazırlanması	63
3.4. Üretimde Kullanılacak Malzeme Maliyetlerinin Bütçelenmesi.....	64
3.5. İşletmedeki Faaliyetler ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	67
3.5.1. Tedarik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi	67
3.5.2. Pişirme Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi	68
3.5.3. Sevkiyat Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi.....	69
3.5.4. Temizlik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi	70
3.6. İşletmede Ortaya Çıkan Diğer Giderler	71
3.7. 2020 Yılı İşletme Kârının Hesaplanması	75
3.8. Bütçelenen Gelir Tablosu	76
SONUÇ	78
KAYNAKÇA.....	80
TABLolar LİSTESİ	86
ŞEKİLLER LİSTESİ	87
ÖZGEÇMİŞ	88

TEZ ONAY SAYFASI

Cansel ÇİFTÇİ tarafından hazırlanan “STRATEJİK BİR ARAÇ OLARAK FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR YEMEK ŞİRKETİ ÜZERİNE UYGULAMA” başlıklı bu tezin Yüksek Lisans Tezi olarak uygun olduğunu onaylarım.

Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN

Tez Danışmanı, İşletme Anabilim Dalı

Bu çalışma, jürimiz tarafından Oy Birliği/Oy Çokluğu ile İşletme Anabilim Dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir. 29/01/2021

Ünvanı, Adı SOYADI (Kurumu)

İmzası

Başkan : Dr. Öğr. Üyesi Berk YILDIZ (BEUN)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN (KBÜ)

.....

Üye : Dr. Öğr. Üyesi Fatih GÜÇLÜ (KBÜ)

.....

KBÜ Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Yönetim Kurulu, bu tez ile, Yüksek Lisans Tezi derecesini onamıştır.

Prof. Dr. Hasan SOLMAZ

Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürü

DOĞRULUK BEYANI

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum bu çalışmayı bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı herhangi bir yola tevessül etmeden yazdığımı, araştırmamı yaparken hangi tür alıntıların intihal kusuru sayılacağını bildiğimi, intihal kusuru sayılabilecek herhangi bir bölüme araştırmamda yer vermediğimi, yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu ve bu eserlere metin içerisinde uygun şekilde atıf yapıldığını beyan ederim.

Enstitü tarafından belli bir zamana bağlı olmaksızın, tezimle ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak ahlaki ve hukuki tüm sonuçlara katlanmayı kabul ederim.

Adı Soyadı: Cansel ÇİFTÇİ

İmza :

ÖN SÖZ

Öncelikle, çalışma boyunca bana emeği geçen, tezimin oluşturulma ve yazma sürecinde bilgi ve desteklerini esirgemeyen, yardımcı yaklaşımı ile tezimin sonuçlanmasını sağlayan danışmanım Sayın Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN hocama teşekkür ederim. Ayrıca çalışma boyunca deneyimlerini benimle paylaşan ablam Cansu ÇİFTÇİ' ye, eğitim hayatım boyunca sevgi ve anlayışlarını her zaman hissettiğim, maddi ve manevi hiçbir desteği esirgemeyen sevgili ailem, annem ve babama sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

ÖZ

Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek dönem faaliyetleri için yapılması planlanan çıktıları temin edebilmek amacıyla gerekli olan kaynakların faaliyetler dikkate alınarak bütçelenmesini sağlayan bir bütçeleme sürecidir. İşletmelerin hedeflerine ulaşabilmek adına önlerine çıkabilecek her türlü zorluğa karşı hazırlıklı olmaları gerekir. Faaliyet tabanlı bütçeleme süreci, stratejik planlama yardımıyla hedeflere ulaşmak için bütçe sistemini faaliyet tabanlı bütçe ile birlikte yürütmekte olup, gelecek dönem ürün ve hizmetlere olan talebi yerine getirebilmek adına gereksinim duyulan kaynak kullanım miktarını tespit etmekte ve kaynakların elde edilmesine yardımcı olmaktadır.

Bu bağlamda gerçekleştirilen çalışmada, modern bir yaklaşım tekniği olan faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminden bahsedilmiş ve bir yemek şirketinde uygulama yapılmıştır. Uygulama sonuçlarına göre değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışmanın birinci bölümünde bütçe, bütçe çeşitleri ve geleneksel bütçe anlayışından bahsedilmiştir. Daha sonra modern bütçe sistemi olarak adlandırılan faaliyet tabanlı bütçeleme ve sürecinden bahsedilmiş olup, bir yemek şirketinde uygulamasına yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Faaliyet tabanlı bütçeleme; Geleneksel bütçe; Bütçe.

ABSTRACT

Activity-based budgeting is a budgeting process that allows you to budget the resources necessary to ensure the results planned for future activities, taking into account the activities. Businesses need to be prepared for any challenges they may face in order to achieve their goals. Activity-based budgeting and strategic planning process to achieve your goals with the help of the budget system of activity-based budget along with leading and next term in order to fulfill the demand for their products and services to obtain resources that are needed to help determine the amount of resource usage.

In this context, activity-based budgeting method, which is a modern approach technique, was mentioned and applied in a catering company. It is intended to be evaluated according to application results. For this purpose, budget, budget types and traditional budget understanding were mentioned in the first part of the study. Activity-based budgeting and its process, later called the modern budget system, were mentioned and their application was included in a catering company.

Keywords: Activity-based budgeting; Traditional budget; Budgeting.

ARŞİV KAYIT BİLGİLERİ

Tezin Adı	Stratejik Bir Araç Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Yemek Şirketi Üzerine Uygulama
Tezin Yazarı	Cansel ÇİFTÇİ
Tezin Danışmanı	Dr. Öğr. Üyesi Hakan VARGÜN
Tezin Derecesi	Yüksek Lisans Tezi
Tezin Tarihi	29.01.2021
Tezin Alanı	İşletme
Tezin Yeri	KBÜ/LEE
Tezin Sayfa Sayısı	88
Anahtar Kelimeler	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; Geleneksel Bütçe; Bütçe

ARCHIVE RECORD INFORMATION

Name of the Thesis	Activity-Based Budgeting As A Strategic Tool: Application On A Caterer
Author of the Thesis	Cansel ÇİFTÇİ
Advisor of the Thesis	Asst. Prof. Dr. Hakan VARGÜN
Status of the Thesis	Master of Science (M.Sc.)
Date of the Thesis	29.01.2021
Field of the Thesis	Business Administration
Place of the Thesis	KBU/LEE
Total Page Number	88
Keywords	Activity-based Budgeting; Traditional Budget; Budgeting

KISALTMALAR

- CAM-I** : Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu - The Consortium of Advanced Manufacturing – International
- DİMM** : Direkt İlk Madde ve Malzeme
- FTB** : Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
- FTM** : Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
- GÜG** : Genel Üretim Giderleri
- PEB** : Performans Esaslı Bütçeleme

ARAŞTIRMANIN KONUSU

İşletmelerin, piyasadaki konumlarını koruyabilmeleri, gelişen teknolojik değişimlere uyum sağlayabilmeleri ve geleceğe yönelik hedeflerinde süreklilik gösterebilmeleri açısından, yenilikleri takip ederek analiz etmeleri gerekmektedir. Ancak bu anlamda geleneksel yöntemler yetersiz kalmaktadır. Bu sebeple işletmelere faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetleme gibi stratejik yöntemlerden yararlanmaları önerilmektedir. Bu bağlamda araştırmanın konusu, modern bir bütçeleme tekniği olan faaliyet tabanlı bütçelemenin işletmeler üzerindeki etkisi ve bu tekniğin bir yemek şirketi üzerinde uygulanmasıdır.

ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Çalışmada, geleceğe yönelik kararlar almak adına, geleneksel bütçe yöntemiyle bütçe hazırlayan, ancak hedeflerine ulaşabilmeleri yolunda yetersiz kalan işletmelere, faaliyet tabanlı bütçelemenin önemini göstermesi amaçlanmaktadır. Ayrıca teorik bilgilerden faydalanarak gerçekleştirdiğimiz uygulama sonucunda ortaya çıkan veriler doğrultusunda, faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin gerek yemek sektöründe gerekse akademik anlamda çalışmalar yapan uygulayıcılara yol göstermesi de amaçlanmaktadır.

ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada, araştırma yöntemi olarak Örnek Olay Yöntemi tercih edilmiştir. Bu yöntem, araştırmada nicel ve nitel tekniklerin kullanılmasına olanak sağlamaktadır. Örnek olay yönteminin en önemli avantajlarından biri veri toplama sürecindeki metotların kullanılmasına pozitif bakmasıdır. Çalışmada veriler açık uçlu sorulardan oluşan bir mülakat sonucu ve verilerin doküman analizi ile elde edilmiştir.

KAPSAM VE SINIRLILIKLAR/KARŞILAŞILAN GÜÇLÜKLER

Bütçe, işletmenin devamlılığı ve kâr oranının artırılması için önemli bir faktördür. Günümüzde işletmeler dar kapsamlı bütçe planlaması yapmaktadır. Ancak işletmelerin birçoğu bütçeye gereken önemi vermemekte ve detaylı bir bütçe hazırlığı yapmamaktadır. Bütçe hazırlığı yapan işletmeler ise bütçelerini bünyelerinde bulunan muhasebe birimlerine hazırlatmaktadır.

Araştırma kapsamında, görüşme yapılan yedi tane işletmeden beş tanesi ile yüz yüze, iki tanesi ile telefonda görüşülmüştür. Ancak yapılan görüşmelerde, sadece Bursa'da bulunan isminin gizli tutulmasını isteyen bir yemek şirketi muhasebe bilgilerinin verilmesine izin vermiştir. Bunun üzerine bu yemek şirketi ile yüz yüze görüşülmeye devam edilmiş ve uygulama yapılmasına karar verilmiştir. Ancak işletmede yeterli muhasebe kayıtları ve sistemi bulunmadığı için Excel'de hazırlanmış veriler incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇELEME

Araştırmanın birinci bölümünde, öncelikle bütçe ve bütçeleme kavramları tanımlanacak, daha sonra işletme bütçesi ve bütçe çeşitleri üzerinde durulacak, etkin bir bütçe oluşturmak için yapılması gerekenler açıklanacak, son olarak da bütçeleme ve performans ilişkisi üzerinde durulacaktır.

1.1. Bütçe Kavramı

Bütçe kelimesi, Fransızcadan dilimize geçmiş bir sözcüktür. Fransızcada deri, torba veya çekmece anlamına gelmektedir. Kelimenin kökü “bouge-bougette” kelimesine dayanmaktadır (Tüğen K. , 2014). Bütçe kavramı, bugünden başlayarak gelecek dönemlerde hangi konumda olmak istediğimizin çeşitli durumlarda elde edilmiş bir planıdır. Bütçe, kimine göre hesap planıyla, kimine göre tahmini belirlenmiş olduğu rakamlarla, kimine göre elde ki küçük not kağıtları ile oluşturulabilmektedir. Teknolojik gelişmeler, ekonominin önem kazanması, işletmeler arası rekabet, geleceğe dönük bazı önlemler alınmasına sebep olmuştur. Bu bağlamda bütçe, işletmenin seviyesini artırmak, rekabet ortamında işletmeyi güvence altına almak, kazanç elde etmek için ulaşmak istediği noktanın seviyesinin belirlendiği bir plan olarak da tanımlanabilir. Genel olarak bütçe, yapılan giderlerin ve elde edilen gelirlerin geleceğe yönelik tahminlerini belirten belgelere verilen isimdir (Haftacı, 2005).

İşletme bilimi alanında bütçe kavramıyla ilgili çeşitli tanımların yer aldığı görülmektedir. Bütçe süreci, 1920’li yıllarda maliyetlerin ve nakit akışlarının yönetilebilmesi için bir araç olarak ortaya çıkmıştır (Hope & Fraser, 2003). Başka bir ifadeyle, işletmenin önceki dönemlere ait verileri ile tahmin edilen verilerinin uygun teknik ve yöntemler kullanılarak işletmeye ait gerekli planların oluşturulması ve bu konuda yönetime yardımcı olunması ile ilgili faaliyetler bütünü olarak tanımlanabilir (Kaygusuz, 2003). Başka bir tanımla bütçe, belirli bir döneme ait henüz gerçekleşmemiş olan, tahmini rakamları gösteren mali bir plandır. Bunlarla birlikte ‘‘Bütçe, bir işletmenin gelecekte belli bir dönemine ait faaliyetlerinin tüm cephelerini kapsayan bir yönetim planlaması’’ olarak tanımlanmaktadır (Yalkın, 1989).

Bütçe kavramının tanımlarından yola çıkılarak kullanılan bazı ortak noktalar şu şekilde sıralanabilir;

- 1) Gelecek dönemlere yönelik planlı olması
- 2) Belirli bir döneme ait verileri analiz ederek oluşturulması
- 3) Maliye politikasının aracı olması
- 4) Verimlilik ve etkinliğin artırılmasının dikkate alınması

Son olarak bütçe, işletmenin hedeflerine ulaşabilmek için önceden planlanmış ve geleceğe ait bir dönemde belirlenen politikalar ve yapılacak işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor ya da raporlar serisi şeklinde tanımlanmaktadır (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 1993).

1.1.1. Bütçeleme

Belirli bir dönemde kaynakların nasıl elde edileceğini ve ne şekilde kullanılacağını gösteren bütçelerin, hazırlanması için uygulanan yöntem ve tekniklere bütçeleme denir. Bütçeleme kavramının diğer bir adı da kâr planlamasıdır. Bütçeleme; Planlama, İletişimi ve Koordinasyonu Kolaylaştırma, Kaynakların Dağılımı, Kârın ve Faaliyetlerin Denetimi, Başarının Değerlendirilmesi şeklinde beş ana unsura hizmet etmektedir (Hilton & W. Donald, 2001). Bütçeleme sisteminin ana unsurlarını maddeler halinde açıklayabiliriz:

1) Planlama: Bütçelemenin en temel özelliğidir. Faaliyetlerin rakamsal olarak raporlanmasıdır. Planlamanın işletme yönetimi ve organizasyon şeması ile doğru orantılı olması gerekmektedir. Bu durum, işletmenin elde etmiş olduğu kaynakların, uygulayacağı faaliyetlerin verimli bir şekilde kullanılmasını sağlayarak işletmenin kârlılığını, faaliyetleri, verimliliğini, sürekliliğini gibi kriterlerin ön plana çıkmasını sağlamaktadır. Ayrıca işletmelerin yürütmüş olduğu faaliyetlerin her biriminde planlama fonksiyonuna ihtiyaç vardır. İşletmelerin mevcut kapasiteleri, yoğunluğu, üretim miktarları farklılık gösterebilmektedir, tüm yönetim birimlerinin planlama fonksiyonuna ihtiyacı olduğundan faaliyetlerin etkin bir planlama anlayışına göre ilerlemesi gerekmektedir. Planlı bir bütçe sisteminin olması işletmeler için yarar sağlamaktadır (Büyükmirza & Kamil, 2012).

2) İletişimi ve Koordinasyonu Kolaylaştırma: Bütçenin verimli bir şekilde ilerleyebilmesi için yöneticilerin işletme içinde birbirleri ile koordinasyon içinde olması gerekmektedir. Bu nedenle, bütçe planlarının yöneticilerin birbirleriyle iletişim içinde olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Bu aşamada yöneticilerin yapılması gereken işleri ne zaman, hangi aşamada, ne kadar süre içerisinde yapılacağından birbirlerini haberdar etmesi gerekmektedir.

3) Kaynakların Dağılımı: İşletmelerde elde edilen kaynakların en uygun şekilde dağıtılmasını sağlar. Kaynakların, bütçede belirtilmiş olan amaçlar ve hedefler doğrultusunda açık ve anlaşılır bir şekilde ifade edilmesi, sorumlulukları ve yetkileri olan birimler tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

4) Kârın ve Faaliyetlerin Denetimi: Bütçe hazırlanmış bir plandır ve planlar, değişebilirler. Buna göre bütçe, gerçekleşen sonuçlarla elde ki planların karşılaştırılmasını sağlayan önemli bir araçtır. Yapılan bu karşılaştırmalar, maliyetlerin kontrol altında tutulması, varsa eksikliklerin belirlenmesi ve bunların analiz edilmesine olanak sağlar. Bunun sonucunda da işletmenin etkinlik ve verimliliğinin arttırılmasına yönelik gerekli tedbirler alınmasına yardımcı olabilir.

5) Başarının Değerlendirilmesi: Bütçe ile oluşan raporlar, faaliyet sistemleri ve sapmaların değerlendirilmesidir. Elde edilen sonuçlarla, gerçekleşen sonuçların karşılaştırılmasıdır. Başka bir ifadeyle bütçeleme, elde edilen rakamların toplanması ve bir araya getirilmesi sürecinden hariç işletmenin iyi bir rekabet avantajı elde etmesini sağlayan plan niteliğindedir. Bütçeler, işletmenin stratejik hedeflerinin başarılmasında kullanılacak olan kaynakların dağıtılması ve bu dağıtımın ne şekilde uygulanacağını belirtmek amacıyla düzenlenirler (Kathryn, 1999). Dolayısıyla bütçenin amacı, en iyi sonuçların ortaya çıkaracağı hedefleri belirlemek ve belirlenen bu hedeflere işletme kaynaklarını en etkili şekilde kullanarak ulaşım yollarını saptamaktır.

Bu çerçevede, bütçeleme kavramını aşağıda verilen özellikler bakımından değerlendirmek mümkündür.

- 1) Bütçeleme sistemi, geleceği öngörme gereğini beraberinde doğurmaktadır.
- 2) Faaliyetlerin etkin bir şekilde denetimine olanak sağlamaktadır.
- 3) Yöneticilerin günlük sorunlardan uzaklaşarak planlama ve yaratıcı düşüncelerine olanak sağlamaktadır.

4) Çeşitli birimler arasında ortak kararların alınmasına olanak sağlamaktadır.

5) Plan ve amaçların yöneticiler ve çalışanlar tarafından açık bir şekilde anlaşılmasına olanak sağlamaktadır.

Özetle bütçeleme, işletmeler arasında rekabetin artması ile zorunlu hale gelmiştir. Günümüz işletmelerinin kalite ve etkinlik arayışı, yöneticileri fonksiyonlar üzerinde düşünmek yerine, süreçler üzerinde düşünmeye zorlamaktadır. Yönetim anlayışlarında ortaya çıkan bu değişim karşısında bütçeleme yaklaşımının da değişmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bütçe sürecinin etkin bir biçimde çalışmasını sağlamak için uygun yönetim sistemlerinin uygulanması önemlidir. Yönetim sistemlerinin işletmelerin gereksinimlerine göre hazırlanması ve bütçe sürecine işletme yönetici ve çalışanlarının katkı vermesi gerekir (Drury, 2012). Bu tanımlamalar doğrultusunda bütçeleme süreci sonunda işletme bütçesi oluşmaktadır.

1.2. İşletme Bütçeleri

İşletme bütçesi, bir işletmenin gelecek dönemlere ait faaliyetlerinin tüm aşamalarını kapsayan bir yönetim planlamasıdır (Yalkın, 1989). İşletme bütçesi, bütçe kavramından ortaya çıkmıştır. İlk olarak devlet daha sonra özel sektöre ait belirli bir dönem içindeki ön görülmüş gelir, gider ve kârların ayrıntılarını tasarlayan yönetim aracı olarak kullanılan bütçe, genel anlamda “tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kârlar ile maliyetlerin tahminlerini içeren bir faaliyet planıdır.” Bu kavramdan geliştirilen işletme bütçesi ise işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecek bir faaliyet dönemi için belirlenen politikaların, amaçların, hedeflerin resmi ve sayısal ifadesidir (Haftacı, 2005). Bir işletme bütçesinin başarılı olabilmesi için, işletmenin çalışanları ve üst yöneticileri tarafından tam olarak desteklenmesi gerekmektedir. Yönetim kadrosunda bulunanların her biri, bütçe sisteminin neler gerektirdiğini ve işletmeye sağlayacağı faydayı iyi bilmelidir. Genel müdür ve yöneticiler bütçeyi desteklemezlerse bütçe başarılı bir sonuca ulaşamaz. Özetle, tüm departmanların desteğine sahip olmak, başarılı bir işletme bütçesinin en önemli şartıdır.

Bu doğrultuda işletme bütçelerinin kendilerine yönelik bazı amaçları vardır, bunlar maddeler halinde sıralanabilir (Haftacı, 2005).

- 1) İşletmenin gelecek dönemdeki beklentilerini ve bu beklentilerin altında yatan sebepleri resmi olarak tanımlayabilmek.
- 2) Üst yönetim tarafından belirlenen sebeplerin, bütçeyi tanımlayarak ve anlamasını sağlayarak alt yönetimdekilere destek olmasını sağlamak.
- 3) Amaçlara ulaşabilmek adına alt yönetim çalışanlarının üretim safhalarına uyumlarını sağlamak.
- 4) Beklentilerin bir başarı çerçevesi oluşturması sağlandıktan sonra alt kademe yöneticilerin kendilerinden bekleneni anlamasını sağlamak.
- 5) Çalışanların bütçelenen hedefler doğrultusunda kendilerini motive edebilmeleri ve değerlendirmelerini sağlamak.

Bazı araştırmacılara göre başarılı bütçelerin birçok ortak özelliğe sahip olduğu bilinmektedir. Bunların içinde en önemlisinin, bütçenin bütün üst yöneticiler ve çalışanlar tarafından kabulü ve desteklenmesi (Boucher, Scott, Cokins, & Kung, 2005) olduğu varsayımı da bütçenin yönetim aracı rolünü ortaya çıkaran diğer bir özellik olarak değerlendirilmektedir. Bütçenin bir yönetim aracı olarak görülmesi, bütçeyi işletme açısından önemli bir değer haline getirmektedir. Başarılı bir bütçe ise daima teknik yönden doğru ve anlamlı sayıları yansıtır. Teknik yönleri ile yetersiz olan bir bütçe değersiz kabul edileceği gibi yetersiz verileri ortaya çıkaran bütçe güvensiz ve kullanıma elverişsiz hale gelecektir (Boucher, Scott, Cokins, & Kung, 2005). Bir başka eserde bütçe, bir zaman çizelgesinde işletmedeki finansal ve finansal olmayan kaynakların kullanımı ve satın almalar için yapılan detaylı plan olarak ifade edilirken; aynı eserde bütçeleme ise işletmenin hali hazırda devam eden faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerinin finansal etkilerinin tasarlanması süreci olarak vurgulanmaktadır (Yalkın & Demir, 2015).

Başka bir çalışmada bütçe “planların sayısal olarak ifade edilmesi ve işletme çalışanlarının gelecekteki faaliyetlerinin belirlenmesi olarak” ifade edilmektedir (Haftacı, 2005). Bu tanım doğrultusunda bütçeleme, işletmelerin hedefledikleri amaçlarına ulaşmalarında gerekli davranışların yerine getirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan kaynakların nasıl elde edileceğini ve nerelerde kullanılacağını planlanması olarak açıklanmaktadır.

Literatürde genel olarak kabul gören tanımlardan hareket edildiğinde “bütçe” özetle; bir işletmenin geleceğe yönelik faaliyet tahminlerini ve hedeflerini ortaya koyan bir mali yönetim aracı olarak görülmektedir.

İşletme bütçesi kavramını en geniş biçimde şu şekilde tanımlayabiliriz: Daha önce belirlenen amaç ve hedeflere ulaşabilmek için işletmenin gelecek dönemde izleyeceği politikayı, uygulayacağı faaliyetleri miktar bakımından ve sayısal olarak açıklayan bir rapor ve raporlar dizisidir (Yükçü, 2007).

1.3. İşletme Bütçelerinin Çeşitleri

İşletme bütçeleri birçok şekilde sınıflandırılabilir. Bunlar: Konularına göre bütçeler, kapsamlarına göre bütçeler, amaçlarına göre bütçeler, teknik özelliklerine göre bütçeler, sorunları ele alış biçimine göre bütçeler, hazırlanma şekline göre bütçeler ve rakamların niteliği açısından bütçeler şeklinde yapılabilir (Doğan, Zeki-Hatunoğlu, & Zeynep(Ed), 2012).

1.3.1. Konularına Göre Bütçeler

1) Gelir Bütçeleri

Faaliyet sonuçları maliyet ve mamul ilişkileri başta olmak üzere, hasılat bakımından değerlendirilen bütçe türüdür (Haftacı, 2005). Gelir bütçeleri, satış bütçesi ve diğer faaliyetlerden ortaya çıkan olağan gelir ve karlar gibi gelir durumlarını kapsayan tahminleri içerirler (Haftacı, 2005).

2) Gider Bütçeleri

Faaliyet sonuçlarının maliyetlerinin, kapsamlarının ve giderlerinin tahmin edildiği ve değerlendirilmesinin yapıldığı sayısal planlardır. Hammadde, işçilik, genel üretim giderleri, satılan malın maliyeti, ar-ge, pazarlama, satış ve genel yönetim giderleri gibi kavramlar gider bütçelerine örnek olarak gösterilebilir. İşletme bütçesi ve kontrol programına ait satış bütçesinden üretim miktarı tespit edilir (Kaplan R. , 2011). Çıktının ölçümünün yapılabildiği sorumluluk merkezlerinde bulunan ürüne standart madde ve işçilik uygulanır. Böylece her birim kendilerine ait standart madde ve işçilik bütçesini temin etmiş olur. Daha sonra bütçelenmiş olan üretim hacmine göre genel üretim giderlerinin hesaplanması yapılarak üretim bölümlerine dolaylı ya da dolaysız

olarak yüklenir (Gürsoy, 1985). İşletmenin yapmış olduğu üretim faaliyetleri, üretilen mal veya verilen hizmet ile bunların arasında oluşan ilişkinin değerlendirilmesine “gider bütçeleri” denmektedir.

1.3.2. Kapsamlarına Göre Bütçeler

Kapsamlarına göre bütçeler, bölüm bütçeleri ve genel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

1) Bölüm Bütçeleri

Genel bütçelerin oluşmasını sağlayan kısım bütçeleridir. Her bir bölüm için ayrı ayrı hazırlanmakta olan bütçeleri ifade eder. İşletmenin yapmış olduğu belirli bir faaliyeti veya bölümünü dikkate alan bütçelerdir. Kısım (bölüm) bütçeleri uygulama sırasında genel bütçenin parçalarını oluşturur ve işlevsel bir temele dayanırlar. Genel bütçeyi aktif hale getirebilmek için kısım bütçeleri ile etkileşim içinde olması gerekir. Bu etkileşimin gerçekleşebilmesi için var olan bölümlerin bütçelenmesine, bölümler ve işlevler arasında bulunan ilişkiyi dikkate alan bir sıralama ile başlamak gerekir. İşletmede bulunan faaliyetlere yönelik işletme bütçesi adı altında yer alan bütçeler (Bulat, 2002):

- Satış bütçesi
- Üretim bütçesi
- Direkt ilk madde ve malzeme (DİMM)
- Direkt işçilik bütçesi
- Genel üretim giderleri (GÜG) bütçesi
- Satışların maliyeti bütçesi
- Faaliyet giderleri bütçesi
- Yatırım bütçesi
- Nakit bütçesi

2) Genel Bütçeler

Genel Bütçe, işletmenin içinde bulunan ve yapmış olduğu tüm faaliyetleri bünyesinde bulunduran sayısal planlara denir. İşletme faaliyetlerine ve işlevlerine göre düzenlenmiş olan bütçeler bir araya getirilerek genel bütçe hazırlanır (Gürsoy, 1985).

Bu bütçeler, işletmenin tümünü ve işlevlerini kapsayan bütçelerdir. Genel bütçelere ‘ana bütçe’ de denilmektedir. Genel bütçeler, bütçelerin bir araya getirilerek özetlenmesi ile düzenlenmektedir. Genel bütçenin düzenlenmesi yapılırken aşağıdaki sıra izlenmektedir (Gürsoy, 1985).

- 1) Olağan faaliyet bütçesi
- 2) Yatırım planı
- 3) Finansman bütçesi

Ayrıca faaliyet dönemi içinde yapılan tahmini sonuçlar bilanço ve gelir tablosu ile tespit edilir. Gelişmelere yönelik tahminleri güçlendirmek amacıyla dönem başı gelir tablosu ve bilanço kullanılarak fon akış tabloları hazırlanmaktadır (Özkan, 2006).

1.3.3. Amaçlarına Göre Bütçeler

Amaçlarına göre bütçeler, program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

- 1) Program bütçeleri

İşletmelerin gelecek faaliyet dönemi içinde katılmayı planladığı tanıtım, seminer, eğitim vb. gibi işletmenin faaliyet döneminde yapılmasını planladığı programlara program bütçesi denir. Gelir / gider ilişkisi kısa zamanda ve net bir şekilde belirlenemediği için bu bütçelerin uygulanmasında kontrol, gelirden çok programın gerçekleştirilip gerçekleştirilemediği durumunda yapılır. Ancak detaylı yapılan analizler programların gelirleri arttırmaya yönelik olmadığını ortaya koyarsa program değiştirilir. Bu durumda yeni program bütçesi (örneğin yeni seminer bütçesi) yenilenen programa göre düzenlenir. Bu tür bütçelere ödenek tipi bütçelerde denilmektedir. (Yalkın, 1989).

- 2) Faaliyet bütçeleri

Gelir-gider dengesinin ölçülebilir düzeyde olduğu faaliyetler için düzenlenmiş olan bütçelerdir. İki ana parçadan oluşmaktadır. Bunlar; sorumluluk bütçeleri, mamul hatları ve satış bileşimlerini programlama bütçesidir. Sorumluluk bütçesi, faaliyetleri daha önce belirlenmiş olan ölçülere uygun şekilde karşılaştırma yapılarak faaliyetleri yürütmekten sorumlu kısımlara göre bölümleyen bütçelerdir. Mamul hatları ve satış

bileşimlerini programlama bütçesi ise üretim ve satış hacimleri içinde gerekli olan araştırmaları yaparak en uygun sonuca ulaşma amacı olan bütçelerdir (Peker, 1988).

1.3.4. Teknik Özelliklerine Göre Bütçeler

Teknik özelliklerine göre bütçeler, statik(durağan) bütçeler, karşılaştırmalı statik bütçeler, dinamik (esnek) bütçeler olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1) Statik (durağan) bütçeler

İşletmelerde belirlenmiş olan kapasite kullanımını dikkate alan ve sadece bu faaliyet kapasitesi için hazırlanan bütçelere statik(durağan) bütçeler denilmektedir (Işıklılar, 1997). Faaliyet kapasitesi, faaliyetlerin planlaması zaman ve kapasite miktarına göre yapılır. Statik (durağan) bütçelerde giderler ayrıntılı olarak incelenmez ve kapasiteye bakılarak değerlendirme yapılmaz. Ancak gerçek durumla bütçe arasında çok büyük bir fark oluşması halinde gözden geçilir (Peker, 1988).

2) Karşılaştırmalı (mukayeseli) statik bütçeler

Seçenekli bütçeleme ya da alternatif bütçe şeklinde de isimlendirilebilen bütçelerdir. Farklı faaliyet biçimlerine göre bütçe taslakları hazırlama sistemi olarak da bilinir. (Haftacı, 2005). İşletme olumsuz bir duruma düştüğünde değişik taslaklardan yararlanarak seçim yapma ve seçenek belirleme durumunda işletmeye yardımcı olacaktır (Işıklılar, 1997).

3) Dinamik (esnek) bütçeler

Farklı faaliyet kapasitelerine göre hazırlanan bütçelerdir. Dönem başında hesaplanan faaliyetlerin oluşabilecek olumsuz durumlarının önceden tespit edilmesini sağlayan bütçe çeşidine dinamik bütçeler denilmektedir. Esnek bütçeler, sabit bütçe ile karşılaştırıldığında uygulama yapılması daha kolay olan bütçe çeşididir. Faaliyet hacmi daha düşük olan işletmelerde, teknik olarak daha fazla tercih edilmektedir (Özkan, 2006).

1.3.5. Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler

Sorunları ele alış biçimine göre bütçeler, proje bütçeleri ve dönem bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

1) Proje bütçeleri

Belirlenmiş bir projenin tamamlanmasını hedefleyen bütçeye proje bütçesi denilmektedir. Zaman faktörü proje bütçelerinde projenin hazırlanma süresine göre değişiklik gösterebilir, değişkendir (Çam, 2008).

2) Dönem bütçeleri

Belli bir dönemi ve faaliyetleri temel alan bütçeler dönem bütçeleridir. Dönem bütçeleri üç aylık, altı aylık, yıllık gibi dönemler dikkate alınarak yapılabilir.

1.3.6. Hazırlanma Şekline Göre Bütçeler

Hazırlanma şekline göre bütçeler, klasik(geleneksel) bütçeler ve sıfır tabanlı bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

1) Klasik (geleneksel) bütçeler

Gerçekleşen bir önceki faaliyet dönemini dikkate alarak hazırlanmış olan bütçelere klasik bütçe denir.

2) Sıfır tabanlı bütçeler

Her dönemi gerçekleştirmiş olan bir önceki faaliyet döneminden bağımsız olarak ele alan yalnızca içinde bulunduğu dönemi ve faaliyetleri dikkate alarak hazırlanan bütçelerdir.

1.3.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

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

1) Miktar bütçeleri

İşletmenin hammadde ve üretim faaliyetlerinin miktar olarak tahmininin yapılmasına miktar bütçeleri denir. Buna örnek olarak üretim miktarı bütçeleri verilebilir.

2) Tutar bütçeleri

İşletmenin maliyet (nakit, satış) vb. faaliyetlerinin parasal(tutar) olarak değerlendirilmesine tutar bütçesi denir. Örnek olarak satış bütçesi ve nakit bütçesi verilebilir.

1.4. İşletme Bütçelerinin Yararları

İşletme faaliyetleri bütün emek gerektiren planlamalar gibi dikkatli bir hazırlık, ciddi bir uygulama ve kontrol çabası gerektirmektedir. Bu doğrultuda, bütçelemenin işletmelere bazı yararları bulunmaktadır. Bu yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Civelek & Özkan, 2015):

1) Bütçeler, işletmelerin geleceğe dönük bir yol göstergesi olabilir; işletmeleri ortak amaçlar ve hedefler doğrultusunda birleştirir ve bilinçli olarak ilerlemesini sağlar.

2) Departmanlar arasındaki koordinasyonu ve iletişimi sağlar. Birimler arasındaki anlaşmazlıkları önlemeye yardımcı olur.

3) Çalışanları amaç ve hedefler doğrultusunda çalışmaya teşvik eder.

4) Uygulama gerçekleştikten sonra bütçe faaliyetlerini kontrol aracı olarak kullanır.

5) Giderlerin etkin kullanılıp kullanılmadığını kontrol eder.

6) Günümüzdeki şartların faaliyetlere etkisini önceden belirlemeye yardımcı olur.

7) İşletme kararlarının üst yöneticiler ve çalışanlar tarafından en iyi şekilde anlaşılmasına olanak sağlar.

8) Geleceğe yönelik kararların alınmasında gereken konularla ilgilenen birimlerin dikkate alınmasına olanak sağlar ve bu sayede yatırım kararları alınırken rakamlar dikkate alındığı için daha sağlıklı sonuçlar ortaya çıkarır.

9) Üst yönetimin izleyeceği yolu önceden görmelerine olanak sağlar ve buna göre strateji geliştirmelerine yardımcı olur.

1.4.1. Etkin Bir Bütçe Oluşturmak İçin Yapılması Gerekenler

Bütçe çeşitli parçalardan oluşan bir bütünden oluşmaktadır. İşletme, sağlıklı bir bütçe oluşturabilmek için bu parçaları belli hedefler doğrultusunda bir araya

getirmelidir. Etkin bir şekilde bütçe hazırlamak için başlangıç safhasından sonuca kadar bazı fonksiyonları dikkate almak gerekir (Welsch & (Çev. Sadık Baklacioğlu ve diğerleri), 1978).

- 1) Bütçe hedefleri faaliyetler doğrultusunda net bir şekilde belirlenmelidir.
- 2) Hedeflerin gerçekçi sapmalar sonucunda belirlenmiş olması gerekir.
- 3) Bütçeleme yapılacak işletmenin aktif katılım sağlaması gerekir.
- 4) Bütçeler yöneticiler tarafından destek çıkılmalı; kabul edilir nitelikte olmalıdır.
- 5) Bütçeler işletmenin kullanmış olduğu hesap planı ile uyumlu olmalıdır.
- 6) Uygulama döneminde çok gerekli olmadığı sürece iyileştirmeye gidilmemelidir.

Bütçeler ne kadar iyi düzenlenmiş olsalar da yukarıda belirtilen esasların sonucunda ortaya çıkan ihmal, hata, eksiklik bütün bütçeleme sürecini etkiler. Bütçelerin iyi oluşturulabilmesi için tüm yönetim biriminin çalışması gereklidir. İşletmenin üst yöneticileri ve çalışanları arasında iş birliği olmadan etkin bir bütçe oluşturmak mümkün değildir. Bütçe sisteminin yararlı ve etkin olabilmesi için muhasebe sisteminin iyi olması gereklidir. Bütçelerin işletmelere çeşitli yararları vardır (Pinney C. , 1992). Bunlar;

- 1) Bütçeler performans ölçümüne bir seçenektir.
- 2) İşletmenin gelecek dönemleri hakkında bilgiler vermektedir.
- 3) Bütçeler, işletmenin farklı birimlerine kısa vadeli hedefleri ulaştıran bir araçtır.
- 4) Bütçeler, performansın belirlenmesinde etkilidir.
- 5) Bütçeleme yönetici planlarını ve genel planların yapılmasını sağlayan bir araçtır.

Teknolojik gelişmeler ve artan rekabet ortamı ile birlikte gelişen üretim hacminde, hammadde, işçilik ve üretim giderleri gibi maliyet unsurları değişim göstermeye başlamıştır. Bu değişimler; teknolojik gelişmelerin artış göstermesi sonucu insan gücüne olan ihtiyacın azalmasından kaynaklanan işçilik, yapılan sabit yatırımlar, işletme yatırımları ve bunların maliyetler üzerindeki etkisinin artış göstermesidir. Ortaya çıkan bu değişimler bütçe sürecini de etkilemektedir (Tanış, 2005). Bütçeler; hazırlık süreci, uygulama süreci ve raporlama süreci olarak üç ana başlık altında

toplanabilir. Verimli bir bütçe oluşturmak için belli birimlerin örgütler halinde çalışması gerekmektedir. (Haftacı, 2005). İşletmenin büyüklüğüne göre, bütçe hazırlama aşamasından görevli kişi müdür ya da muhasebeden sorumlu olan diğer çalışanlardır. Bütçe hazırlama kadrosu yine işletmenin büyüklüğüne göre belli olmaktadır (Türk, 1999). Bütçeleme sürecinin en önemli adımlarından biri organizasyon halinde bilgi paylaşımı içerisinde olmaktır (Parker & L. Kyj, 2006).

Birimlerden gelen bütçe tahminleri ve bunların kontrol edilmesi gibi önemli işlemlerin birçoğu bütçe komitesi tarafından kontrol edilmektedir. Ortaya çıkan durumların değerlendirilmesi komitenin kendisi tarafından kontrol edilmektedir. (Haftacı, 2005).

Bütçe hazırlama sürecinde içerik hazırlanırken bazı temel unsurlara dikkat etmek gerekir. Bunlar;

1) *Satış gelirleri*: Ürün veya hizmetlerin parasal tutarıdır.

2) *Toplam maliyet*: Mal ve hizmetlerin kazanılması için yapılan çalışmaların tutarıdır.

3) *Kar*: Gelirler ile giderler arasındaki farktır (Pinney & Woelful, 1992).

Genel olarak etkin bir bütçe oluşturmak için ilk adım işletmenin ihtiyaçlarının belirlenmesidir. Gerekli tespitler yapıldıktan sonra bütçe komisyonu kendilerine ait birimlerin durumlarına göre bir rapor hazırlamalıdır. Başlangıçta da bahsedildiği gibi bu aşamalardan sonra kontrol, hedefin belirlenmesi ve sürecin başlaması gerekmektedir. Bütçelemenin en önemli aşamalarından biride yapılan kontroller sonucunda hataların tespit edilmesi ve bütçenin işleme koyulmasıdır. Kontrolde geçirilmemiş bir bütçe daha sonra işletmeyi yanlış adımlar atmaya yöneltebilir. Son olarak, etkin bir bütçenin oluşması için, hazırlanması, kontrolden geçmesi ve uygulama süreci bir bütün olarak ele alınmalıdır.

1.5. İşletme Bütçelerinin Hazırlanması

İşletme bütçeleri, işletmelerin gelecek dönem mali ya da takvim yılını dikkate alarak hazırlamış olduğu planlardır. Genel bütçelerin hazırlık aşamasında genel olarak aşağıda belirtilen sıralama izlenmektedir (Doğan, Zeki- Hatunoğlu, & Zeynep(Ed), 2012).

- 1) Satış bütçesi
- 2) Üretim bütçesi
- 3) Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi (DİMM)
- 4) Direkt işçilik bütçesi
- 5) Genel üretim giderleri bütçesi
- 6) Faaliyet giderleri bütçesi
- 7) Nakit bütçesi
- 8) Proforma bilanço ve proforma gelir tablosu

Bütçeleme süreci, satış bütçesi ile başlar, üretim bütçesi, DİMM bütçesi, direkt işçilik bütçesi, genel üretim giderleri, faaliyet giderleri bütçesi, nakit bütçesi, proforma gelir tablosu ve proforma bilançonun da hazırlanması ile son bulur (Balcı, 2007).

1.5.1. Satış Bütçesi

İşletme bütçesi hazırlanırken öncelikli olarak satış bütçesinin düzenlenmesi yapılmaktadır. Satış bütçesi, işletmenin gelecek dönemde ki faaliyetlerine yönelik satışları; ürünlere, kurumsal önceliklere ve zamanına göre belirten ayrıca işletmenin amaçlarına, stratejilerine uygun şekilde miktar ve tutar olarak düzenleyen, yetkisi olan kişiler tarafından onaylanan bir plandır. Satış bütçesi, diğer bütçe çeşitlerinin düzenlenmesine yardımcı olur (Yalkın, 1989).

Satış bütçesinde miktar ve fiyatın belirlenmesi en önemli aşamadır. Fiyat belirlenirken, piyasa düzeyinde üretilen mamullerin ve verilen hizmetin maliyetlerinin dikkate alınması gerekmektedir (Gökçen, Çelenk, & Horasan, 2017).

1.5.2. Üretim Bütçesi

Satış bütçesi tamamlandıktan sonra üretim bütçesi hazırlanmaktadır. Üretim bütçesi, satış ve stok miktarının belirlenmesine yardımcı olan bütçedir. Üretim bütçesi sadece üretim miktarı hakkında bilgi verdiği için maliyetlere ulaşmak mümkün değildir (Shim, Joel G. , & Allison, 2005). Üretim bütçesinin hazırlanmasında öncelik, stok miktarının belirlenmesidir. Daha sonra üretimi yapılacak ürünlerin miktarını, satış bütçesi ile stok miktarlarını dikkate alarak hazırlanır. Üretim bütçesini satış bütçesini baz alarak hazırlamak gerekiyor olsa da mevcut üretim kapasitesi yetersizse ve satış bütçesinin ihtiyaçlarına destek olamıyorsa işletme bütçelerinin oluşturulmasında ki ana

bütçe üretim bütçesi olur. Üretim yöneticileri işletmenin iş gücü kapasitesine ve üretim bölümü hakkında bilgiye sahip oldukları için üretim bütçesinin hazırlığı üretim departmanındaki yöneticiler tarafından yapılmaktadır. Hazırlanan üretim bütçesi üst yöneticilere sunulduktan ve gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra en son halini alır. Böylece satış ve stok miktarlarının durumuna göre üretimi yapılacak ürünlerin üretim zamanları ve miktarları belirlenmiş olur (Yalkın & Demir, 2015). Üretim bütçesinin temel amacı; satışlar, stoklar ve üretim miktarları arasındaki dengeyi sağlamaktır. Bu denge sağlanmadıkça üretim aşamalarında bazı sorunlar çıkması kaçınılmaz olabilmektedir (Haftacı, 2005). Bütün bu sürece bağlı olarak üretim bütçesinden faydalanılarak direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt işçilik bütçesi ve genel üretim giderleri bütçesinin hazırlığı yapılmaktadır.

1.5.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi

Üretim aşamasında ihtiyaç duyulan stok miktarı ve direkt ilk madde ve malzeme miktarını tespit edebilmek için düzenlenen bütçedir. Direkt ilk madde ve malzeme bütçesinin genel amacı; üretim bütçesinde ihtiyaç duyulan malzeme ve hammadde, direkt ilk madde ve malzeme stok miktarları, direkt ilk madde ve malzeme satın alınması olmak üzere belirlenen ve değişkenlik gösteren denetim ve planlamaların devamlılığını sağlamaktadır (Durmuş & Toroslu, 2013).

1.5.4. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik bütçesi, üretimi gerçekleştirebilmek için direkt işçilik süresinin ve giderlerinin belirlenmesini sağlayan bütçedir. Direkt işçilik, verilecek bir hizmetin veya bir ürünün üretimi sırasında kullanılan ve direkt olarak maliyete eklenen işçilik payıdır. Direkt işçilik bütçesi de üretim bütçesinden faydalanmaktadır. Direkt işçilik bütçesi, direkt işçilik maliyetlerinin kontrolünün yapılmasına ve ürün maliyetlerinin tespit edilmesine olanak sağlamalıdır (Yalkın & Demir, 2015). Direkt işçilik bütçesinde sözü geçen üretim miktarları için gerekli olan iş gücünün hacmi tespit edilmektedir (Balcı, 2007). Üretimi yapılan ürün miktarının sayısına göre direkt işçilik ile üretilen ürün miktarının çarpılması direkt işçilik saatlerinin toplamını vermektedir.

1.5.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Genel üretim giderleri, mamullere direkt olarak yansıtılmayan giderlerdir ve mamul maliyetine dağıtılmak üzere yansıtılmaktadır (Akgüç, 1998). Üretim miktarının belirlenebilmesi için düzenlenmesi gereken bütçelerden biridir. Üretimi yapılan mamuller ile arasında direkt bir ilişki olmayan ısı, bina, ışık, enerji ve işçilik gibi birbirinden farklı verilerden oluşan üretim maliyetlerinin hangi mamul veya maliyet yerine ait olduğunun bilinmediği ancak maliyet ve mamullere bölünebilen kullanımlar olarak açıklanabilir (Haftacı, 2005).

1.5.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi

İşletmenin gerçekleşen faaliyet konusuyla ilgili olan fakat üretim giderlerine yüklenmeyen giderleridir. Pazarlama ve satış, dağıtım, tanıtım, araştırma ve geliştirme, genel üretim giderleri gibi unsurlar faaliyet giderleri bütçesini kapsamaktadır (Haftacı, 2005).

1.5.7. Nakit Bütçesi

Nakit bütçesi, bütçe döneminde işletmenin elinde bulunan kaynakları ve bu kaynakların kullanımının nasıl yapılacağını tahmin etmeye yardımcı olan bütçe sistemidir. Nakit bütçesi iki temel amaca hizmet etmektedir. Bunlardan birincisi, gelecek dönemlerde elde edilecek nakit miktarlarını tespit edebilmek; Bir diğeri ise nakit akış durumuna göre işletmenin performansını belirleyebilmektedir (Ceylan & Korkmaz, 2015). Aynı zamanda nakit bütçesi bir finansman bütçesidir. Nakit giriş ve çıkış tahminlerinin yapılması, dönem başı nakit miktarını ve faaliyetler süresince tahmin edilen nakit seviyesini tespit etmek durumundadır.

1.5.8. Proforma Gelir Tablosu ve Proforma Bilanço

Proforma gelir tablosu, işletmenin başarısını amaçlayan bütçelerdir. Proforma gelir tablosundaki temel amaç; işletmenin gerçekleştirmeyi ön gördüğü faaliyetlerin değerlendirmesini yapmak ve ön gördüğü hedeflerin sonucuna ne kadar sürede ulaşabildiğini görmektir (Tokaç, 2012).

Proforma bilanço ise gelir tablosunda gerçekleşmiş olan hedeflerin ekonomik boyutunun ulaşacağı noktayı göstermektedir.

1.6. Bütçeleme ve Performans İlişkisi

Bütçeleme ve performans konusu altında işletmelerde performans ölçümünden, performans kavramından, performans ve bütçeleme arasındaki ilişkiden bahsedilecektir.

1.6.1. Performans Kavramı

Performans kavramı; amaçlanmış, hedeflenmiş ve planlanmış bir çalışma sonucunda elde edilen verilerin nitel/nicel olarak değerlendirilmesinin yapılmasıdır (Akal, 1998). Performans kavramının çeşitli tanımları da yapılmaktadır.

Falay'a göre performans; "bir işi yapan bireyin, grubun veya kurumun bununla amaçlamış olduğu şeyi ne kadar gerçekleştirebildiğinin nicelik ve nitelik olarak ifade edilmesidir" (Falay, 2000).

Başka bir tanıma göre performans, belirlenmiş bir hedefe ulaşmak adına yapılan çalışmaların sonucudur (Şentürk, 2006). Başka bir ifadeyle performans, gerçekleşmesi planlanan hedeflerin ne kadarının gerçekleşip gerçekleşmediğidir (Schick, 2003). Performans yönetimindeki genel amaç; birimlerin etkinliklerini, verimliliklerini, katkı ve becerilerini daha iyi seviyeye getirmek amacıyla bir algı oluşturmaktır. Bu algının temel unsurları; verim, kalite ve insanlar arasındaki iletişimidir (Canman, 2000).

Performans, bir kişinin yapmış olduğu çalışmaların sonucunda elde etmiş olduğu başarı oranıdır. Bir kişinin performansı sahip olduğu başarılarla doğru orantılıdır. Kişinin performansı verdiği emeğe, yaptığı çalışmalara, göstermiş olduğu çabaya ve yeteneklere göre değişim göstermektedir. Kısaca bu tanımlamalardan yola çıkarak, performans kavramı hakkında değişime açık bir ölçüm aracıdır diyebiliriz.

1.6.2. Performans Ölçümü

Performans ölçümü, iyi veya kötü performansın değerlendirilmesinde etkili bir kavramdır. Performans ölçümünde ki temel amaç, mal ve hizmetlerin kalitesinin

artmasına yöneliktir. Performans ölçümü bir işletmede, belirlenen amaç ve hedefler ile gösterilen performansın ne kadar yerine getirildiği konusunda yardımcı olmaktadır. Performansın ölçülmesi yapılan işlerin hesap verilebilirliğinin artmasına neden olmaktadır. Çalışan kişilerin yapmış olduğu işlerin değerlendirilmesi, performans ölçümünün bir parçasıdır. Çalışan performanslarının ölçülmesi, işletmeye katkılarının bir bütün olarak tespit edilmesini sağlamaktadır. Performans ölçümü çalışan kişilerden beklenen performansın artış göstermesine olanak sağlamaktadır (Robson, 2005). Performans ölçümünün önemli bir başka işlevi de değerlendirme yapılmasıdır. Değerlendirme, performans ölçümü sonucuna göre iyi olan performansın ödüllendirilmesi, kötü performansın cezalandırılmasıdır. Performans değerlendirilmesinin yapılması özellikle kamuda çok zor bir süreçtir (Kurnaz, 2010).

Son olarak performans ölçümü, bir işletmenin değerlendirilmesi sırasında en önemli unsurdur. İşletmeyi ileri düzeye taşıyacak amaçların belirlenmesinde, belirlenen amaçların kontrol altına alınmasında, süreçler üzerinde olumlu etkiler bırakılmasında kullanılan bir yönetim aracıdır (Amaratunga & Baldry, 2002).

1.6.3. Bütçeleme ve Performans

Bütçeleme ve performans arasındaki ilişki, uygulanan bütçe sistemine göre değişim göstermektedir. Geleneksel bütçeleme sisteminde, tahsis edilen kaynakların ve girdilerin finanse edilmesi bütçeleme performans durumunu oluşturmaktadır. Bu tanımlamaları açıklamak gerekirse, bütçe ve performans arasındaki ilişki performans esaslı bütçeleme (PEB) ile ortaya çıkmamıştır. Uzun bir gelişim ve değişim aşamasından sonra bu noktaya ulaştığı söylenebilir. Bu bütçe sistemindeki asıl amaç, kamu faaliyetlerinin etkinliğini artırmak, faaliyetlerin gerçekleşebilme derecelerini ölçmektir (Eker, 2004). Bütçe ve performans arasındaki ilişki sonucu ortaya çıkan PEB sistemini kısaca açıklamak gerekirse: Performans esaslı bütçeleme (PEB), uygulama alanı olan başarılı bir bütçe sistemidir. Planlama, performans, verimlilik, tutumluluk gibi kavramları içerisinde barındırması kamu sektöründe kendisine önemli bir yer edindirmiştir. PEB ile süreçlerden daha çok sonuçlara ve girdilere odaklanılmaktadır. Literatürde birçok tanımı bulunan PEB:

Diamond'a göre; birimlerin performans göstergelerinin net olarak belirlenmesi, karar alma-verme sorumluluklarının artırılması, performans sonuçlarının net olarak ortaya koyulması açısından önemlidir.

PEB; kurumların fonksiyonlarını, amaç ve hedeflerini belirleyen, kaynakların bu amaçlar ve hedefler doğrultusunda kullanılmasını sağlayan, performans ölçümü yaparak hedeflere ulaşıp ulaşılamayacağını değerlendiren bütçeleme tekniğidir (Edizdoğan & Çetinkaya , 2007).

PEB, 1912 yılında kurulan Ekonomi ve Etkinlik Komisyonu'nun bütçe sistemindeki eksikliklerini düzeltmek amacıyla harcama verimliliği, maliyet hesaplama ve faaliyetlerin sınıflandırılması gibi çalışmalarda ortaya çıkmıştır (Hager & Habson, 2001). PEB; etkinlik, verimlilik, tutumluluk gibi kavramlarla birlikte anılmaktadır. Bu kavramların tanımlarına kısaca değinecek olursak; etkinlik, belirlenen amaç ile ortaya çıkan sonucun değerlendirilmesine dayanarak, değerlendirme sonucunda doğru işlerin yapılmasıdır. Verimlilik, girdi/çıktı oranına göre belirlenen, yapılması gereken işleri doğru yapmak olarak tanımlanabilmektedir. Tutumluluk ise amaçlara ulaşma derecesi olarak tanımlanabilir (Köseoğlu, 2007). PEB; geleneksel bütçe sisteminden farklı olarak ihtiyaca göre kaynak dağıtımını yapmayı, faaliyet ve projeler için performans hedefleri oluşturmayı sağlamaktadır (Aktan, 2006). PEB sistemi, performansa dayalı uygulama aracıdır. Bu sistemin temel amacı daha fazla kaynak çıktısına sahip olmak ve bu çıktılarla planlanan hedeflere ulaşmaktır (Altay & Kaplan, 2006). Son dönemlerde kaynakların daha etkili ve verimli kullanılması açısından PEB sistemi önem kazanmıştır (Bülbul, 2014). PEB sisteminde, yalnızca bütçe planlamasından değil, bununla birlikte oluşumundan, sürecinden ve uygulanmasında da yararlanılmaktadır (Şahin, 2013).

Dünyada uygulama alanı yaygın olan PEB sistemi, kalitenin artırılması ve kaynakların daha etkili kullanımını sağlamak amacı ile önemli bir yere sahiptir. Literatür incelendiğinde daha önce yapılmış olan bir çalışmada, PEB sisteminin ilerlemesi bakımından ülkelerin içinde bulunduğu gelişmişlik düzeyinin önemli olduğu anlaşılmaktadır (Tüğen, Egeli, & Özen, 2007). Sonuç olarak bütçe, işletmelerde üst yöneticiler için belirlenmiş olan hedeflerle bu hedefler sonucunda ortaya çıkan sonuçların arasında bulunan ilişkiyi belirlemek ve nedenlerini analiz etmek ister. Analizleri belirli aralıklarla ve sistematik bir şekilde yapmak ister. Bu doğrultuda,

bütçe belirlenen amaçlar ve koyulan hedefler doğrultusunda performansın değerlendirilmesi için önemli bir araçtır (Weygant, Kimmel, & Kieso, 1993).

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME VE GELENEKSEL BÜTÇELEME

2.1. Geleneksel Bütçe Anlayışı

Geleneksel anlamda bütçe anlayışı, miktar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler, giderler, karlar ve maliyetlerin finansal olarak tahminini içeren bir faaliyet dönemidir (Haftacı, 2009). Geleneksel bütçe kavramından ortaya çıkan işletme bütçesi ise yöneticilerin gelecek faaliyet döneminde gerçekleştirmek istediği hedefleri, amaçları ve politikaları kapsayan bir sistemdir (Haftacı, 2009). Geleneksel bütçeleme anlayışı, 1920’li yıllarda gelişmiş büyük çaplı sanayi kuruluşları tarafından ortaya çıkmıştır. Bu kuruluşlara örnek olarak Siemens, General Mobile gibi gelişmiş kuruluşlar verilebilir (Hope & Fraser, 2003).

Drury (2012) geleneksel bütçe anlayışının bazı temel işlevleri olduğunu belirtmektedir. Bunlar;

- 1) İşletmelerin geleceğe dönük planlarının iyileştirilmesi
- 2) İşletmelerin birimleri arasında iş birliği sağlanması ve kişisel ilişkilerin sağlamlaştırılmasına yardımcı olması
- 3) Yöneticilerin işletme çalışanlarına amaç ve hedeflerin aktarılmasında yardımcı olması
- 4) Gerçekleştirilmesi beklenen hedefler için gereken motivasyonun sağlanması
- 5) İşletme faaliyetlerinin kontrol edilmesi
- 6) İstenen hedeflere ulaşma çabasında yönetici performanslarının değerlendirilmesi

Rickards (2006) bütçeleme planlama ve kontrol etme bağlamında düşünülmesine karşı çıkmakta, işletmenin belirlemiş olduğu hedeflerin ve stratejilerin uygulanmasında yardımcı bir araç olduğu düşüncesini savunmaktadır. Değişen ve gelişen teknolojik şartlar, iş süreçleri, çevresel etkenler ile birlikte bütçe süreçlerinde de bazı değişiklikler olmuştur. Bu değişimler faaliyet tabanlı bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme, zaman esaslı faaliyet tabanlı bütçeleme, performans esaslı bütçeleme gibi çeşitli modern bütçe sistemlerinin ortaya çıkmasına olanak sağlamıştır.

Geleneksel bütçeleme, işletme yöneticileri ile üst düzey yöneticiler arasında devamlı olarak tekrarlanan bir pazarlık sürecidir. İşletme yöneticileri, devamlı bir şekilde daha fazla kaynak araştırması yapma çabası içerisinde iken; üst düzey yöneticiler ise harcamalar sonucunda meydana gelen artışları kontrol çabası içerisindeyler. Sonuç olarak gelecek yıl gerçekleşmesi planlanan bütçe önceki yılın gerçekleşmiş olan bütçesini temel alarak, üst düzey yöneticiler ve departman yöneticileri arasında yapılan pazarlıkların sonuçlarına göre artırılarak veya eksilme yapılarak tekrar düzenlenir. Diğer taraftan faaliyet tabanlı bütçeleme, güç kullanma, karşısındakini etkileyebilme ve pazarlık yetenekleri gibi durumlardan daha çok; bütçelerin gerçeğe ulaşabilmesi yolunda fırsat sağlamaktadır (Kaplan R. S., 1992).

Geleneksel bütçeler, işletmenin bölümleri için gerekli olan kaynak miktarını artırmak amacı ile yıllık olarak hazırlanan finansal tablolardır. Bu nedenle bütçe hazırlık sürecinden sorumlu tutulan yöneticiler için bütçelemeye ki temel amaç rakamların en doğru şekilde tespit edilmesidir (Rehner, 1995).

Genel olarak geleneksel bütçe sisteminde bir önceki dönemin rakamları dikkate alınmaktadır. Bütçeleme işlemi üç ana unsur üzerinde gerçekleşmektedir (Akgüç, 1998). Bunlar;

- 1) Geçmiş dönem harcama miktarını gelecek yıl için dikkate almak,
- 2) Analizlerle elde edilen seviyeyi; maaşlar ve ödenecek ücretlerle, satın alınması gereken malzeme ve hizmet maliyetlerinde olması beklenen artışlar için yükseltmek,
- 3) Yapılacak yeni programlar için harcama miktarını artırmak,

Günümüzde geleneksel bütçelere bakıldığında, işletme yöneticilerinde bulunan kaynakları verimli ve etkin kullanmaları açısından yapılan planlardır. Geleneksel bütçelerin hazırlanmasındaki esas amaç ise faaliyetlerin yönetilmesi ve planlanan durumların gerçekleşmesidir (Akgüç, 1998).

2.1.1. Geleneksel Bütçeleme Tekniklerinin Yetersizliği

İşletmelerin hazırlamış olduğu bütçelerin ana hatları incelendiğinde göze çarpan ilk özellik, finansal boyutta olan bütçelerin işlem özelliği taşıyan konuları içermemesidir. Ayrıca ortaya çıkan değişiklikler ve sorumluluklar da mevcut bütçeleme sisteminde yer bulamamaktadır. Finansal ve mali boyut dışında zaman boyutu incelendiğinde elde bulunan bütçeler klasik olarak geleceğe yönelik dar çerçeve ile mevcut gelişmeleri genellemektedir (Hope & Fraser , 1997).

İşletmelerde uygulanan yönetim anlayışından yola çıkarak bütçelemin gereken sorulara neden cevap vermediği anlaşılmaktadır. Bütçeler; piyasalarda değişen gelişmelere hızlı bir şekilde cevap verememekte, personel bulma ve daimi çalışma konusunda da engel teşkil etmektedir. Stratejik çalışmalara karşı olan mevcut bütçeleme, işlem özelliği taşıma anlamında da başarının önüne geçmektedir. Başka bir bakımdan mevcut bütçeleme sisteminde müşteriler ile yakından ilgilenmek söz konusu olmamaktadır. Bu davranış şekli devamlı ve rekabetçi sonuçların elde edilmesini olumsuz yönde etkilemektedir. Yıllık bütçelerin hazırlanma süreci ve analiz edilmesinde çok fazla kaynak harcadığı ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte elde edilen bilgilerin de geçersiz olduğu ve gereken ihtiyaçlara cevap vermediği görülmektedir. Elde bulunan bütçeleme ve planlama ile değer ortaya çıkmamaktadır. Daha önceki zamanlarda değer; kâr, hisselerden elde edilen kazanç, nakit akışı ve öz kaynaklar gibi finansal durumlar ile tespit edilirken; son dönemlerde ekonomik, peşin ve piyasa katma değeri gibi pay sahipliğine dayanan ölçütler bir işletme tarafından ortaya çıkarılan değerın göstergeleri olmuştur. Müşteriler, işletmenin vermiş olduğu hizmet ve ürünleri almak isterler ise değer yaratılmış demektir. Değer yaratmak için işletmenin hedeflerini, amaçlarını, tanımlayabileceği bir stratejiye dönüştürmesi gerekir. Amaçlar ve hedeflerde değer yaratmaktır. Bütçeleme süreci ve anlayışı değer kavramını tam olarak tanımlayamamakta ve sonuç olarak değer yönetilememektedir (Kaygusuz, 2002). Yapılan deneysel araştırmaların birçoğu, işletmelerin büyük çoğunluğunun bütçe sistemini etkin bir kontrol aracı olarak gördüğünü ifade etmektedir. Ancak yaygın bir kontrol aracı olarak sürekli bir biçimde kullanılmasına rağmen işletme yöneticilerinin bütçe sistemindeki planlama ve kontrol aracı kullanımına yönelik memnuniyetsizlikleri sürekli olarak artmakta; planlama ve bütçeleme sürecinin etkisini ve verimini kaybettiği düşüncesine neden olmaktadır.

Planlama ve bütçeleme süreçlerinin tükettikleri kaynak miktarına göre daha az fayda sağladığı düşünülmektedir (Rickards, 2006).

Hope ve Fraser (2003) geleneksel bütçe anlayışını yıllık bir gelenek olarak görmekte ve sebebi olmayan bir fayda için işletmenin çalışma saatlerinin büyük bir kısmını meşgul ettiğini söylemektedirler. Hope ve Fraser'e göre ortalama olarak bir bütçe 4-5 ay süren kısmen uzun sayılabilecek bir sürede oluşturulmaktadır. Bu süre yaklaşık olarak yöneticiler ile finansal yöneticilerin zamanlarının % 20'sine ya da % 30'una denk gelmektedir (Hope & Fraser, 2003). Bu süreç, modern işletmelerin daha önce karşılaştığı çevrelerde tespit edilemeyen faaliyetler göstermelerinin bir kanıtı olarak serbest ve uyarlanabilir olma özelliklerinin ortadan kalkmasına, stratejilerinden vazgeçilmesine ve bu sebeple rekabet şartlarına uygun davranış gösterememelerine neden olur (Libby & Lindsay, 2010).

Geleneksel bütçe anlayışı için ortaya atılan bu eleştiriler genellikle Hope ve Fraser'in yapmış olduğu çalışmalarla ifade edilmektedir. Günümüzün teknolojik ve bilgi çağındaki rekabet ortamında bütçelerin gereklerini taşımadıklarını iddia eden Hope ve Fraser, yaptıkları çalışmalarında geleneksel bütçelerin kullanılmaması ve bütçe ötesi anlayışına geçilmesi gerektiğini düşünmektedirler. Genel anlamda geleneksel bütçelere aşağıdaki eleştiriler yapılmaktadır (Drury, 2012).

- 1) Katı kurallar uygulamaya ve farklı düşünmeye teşvik etmesi,
- 2) Zaman kaybına neden olması,
- 3) Kısa vadeli ekonomik göstergelere daha fazla dikkat ederek işletmenin uzun vadeli dönemde değerini artıracak önemli etkenlere dikkat etmemesi,
- 4) İşletmelerin günümüzdeki gelişen ortamlarda esnek ve kullanılabilir olmalarını engelleyen bütçeler haline dönüşmesi,
- 5) Kesin sonuçları olmayan tahmin yöntemine dayalı olduğundan, işletmeleri riskli süreçlere (12 aylık) bağlaması,
- 6) Yalnızca minimum hedefleri gerçekleştirmek ve hedeflerin geliştirilmesi girişiminde bulunmaması,
- 7) Bir sonraki yıl gerek olmasa dahi bütçe rakamlarının düşürülmesine yönelik harcama kalemleri oluşturması,
- 8) İstenilen sonuçları vermese de bütçe rakamlarına ulaşılmaya çalışması,
- 9) İşletmenin belirlemiş olduğu stratejik yönetimden uzak olmasıdır.

Geleneksel bütçe anlayışına yapılan bu eleştiriler, 1990'lı yılların sonundan itibaren yeni kavramlar oluşmasına neden olmuştur (Rickards, 2006).

Geleneksel bütçeleme anlayışının dezavantajlarını ortadan kaldırmak amacıyla işletmeler tarafından yeni bütçeleme sistemleri geliştirilmiştir. Gelişen bu sistemlerden biri de faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin temelinde faaliyet tabanlı bütçeleme sistemidir. Muhasebe yönetiminin en önemli gereksinimlerinden biri olan bütçelerin, zaman içinde değişen yönetim ihtiyaçlarına karşılık verebilmesi gerekir. İhtiyaçların cevabını verebilmek için geliştirilmiş olan faaliyet tabanlı bütçeleme modern bir bütçeleme yöntemidir (Zaneta, 2013).

2.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe Kavramı

Günümüzde iş dünyasındaki rekabetin artması, teknolojinin gelişmesi, makineleşme, işletmelerin üretim süreçlerini, teknik yapılarını, ürün veya hizmetlerin kontrolünü ve finansman yapısını önemli derecede etkilemiştir. Bu durum tüketici kullanımındaki değişmelere ve gün geçtikçe artan rekabetle doğru orantılı olarak işletmelerin planlama, performans ve kontrolü açısından önemli bir ihtiyaç haline gelmiştir (Bengu, 2010). Aşağıda verilen yönetim yaklaşımlarının uygulanmasıyla işletmelerde yeni bir dönem söz konusu olmuştur. Bu yaklaşımlarla birlikte maliyet ve yönetim muhasebesi alanında yeni bir dönem başlamıştır (Dalğar, Taş, Cevher, & Akın , 2010).

- 1) Mamul yaşam döneminde maliyetleme yöntemi
- 2) Hedef maliyetleme yöntemi
- 3) Kaizen maliyetleme yöntemi
- 4) Değer mühendisliği
- 5) Kalite maliyetleri
- 6) Stratejik maliyet yönetimi
- 7) Faaliyet tabanlı maliyetleme
- 8) Tam zamanında üretim

Geleneksel bütçeleme yöntemleri işletmelerin ihtiyaçlarını ve taleplerini yerine getirmek için eksik kaldığından yukarıda belirtilen gelişmelerin ortaya çıkmasıyla daha

etkin ve gelişmiş bütçeleme yöntemlerine duyulan ihtiyaç ortaya çıkmıştır (Bengu, 2010).

Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin açıklamasını yapmadan önce faaliyet kavramının tanımına yer vermek daha uygun olur. Faaliyet; bir etkinliği yerine getirmek amacı ile yapılan çalışmaların tamamı, çalışmalar ise bağımsız bir şekilde yapılan detaylı çalışmalar olarak tanımlanabilir (Öker, 2003). Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin tanımını yapacak olursak; gelecek dönem faaliyetleri için planlanmış olan verileri karşılayabilmek amacıyla yapılması gereken kaynakların bütçelenmesine yardımcı olan modern bir bütçeleme sürecidir (Özer, 2001). Geleneksel bütçeleme sisteminin yaratmış olduğu olumsuzlukları ortadan kaldırıp finansal tahminlerin doğruluk oranını artırır ve kaynakların kullanımı, faaliyet merkezleri, maliyet birleşimini oluşturmakla birlikte, yönetim anlayışının gelişmesine maliyet ve başarı oranını artırarak yönetilmesine destek olur. FTB sürecinin uygulamasına alışıldığında, sektörel anlamda farklılık gösteren iş ve faaliyet merkezleri için gerekli olan ekonomik planları hızlı ve doğru adımlarla üretebilir bir yandan geleneksel bütçeleme sürecinin gereksiz iş yükünün ortadan kaldırılmasını sağlar. FTB, üretimi yapılacak ürünlerin ve verilecek hizmetlerin ortaya çıkmasında ihtiyaç duyulan kaynak miktarını ortaya çıkarır (Özer, 2001). Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinde kullanılacak kavramlar genel olarak aşağıda belirtilmiştir. (Bleeker, 2001).

1) *Tahmin:* Bütçeleme süreçlerinin tamamında olduğu gibi faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin amacı da gelecek dönem için ihtiyaç duyulacak kaynağın belirlenmesiyle birlikte üretilecek ürün ve hizmetlerin tespit edilerek ihtiyaçlarının öngörülmesidir.

2) *Tüketim Oranı:* Hedeflenen ürünün ortaya çıkarılmasında tüketilen kaynak miktarının oranı şeklinde ifade edilmektedir. FTB yönteminde iki farklı tüketim oranı bulunmaktadır. Kaynak tüketim oranı, faaliyetlerin tüketmiş olduğu kaynakların oranını, faaliyet tüketim oranı demek maliyetlerden elde edilen verilerinin faaliyetleri tüketme oranı demektir.

3) *Finansal Denge:* Mali analiz (toplam maliyet, birim maliyet, kar vb.) sonuçlarının işletmenin finansal hedefleri ile mukayese edilmesiyle belirlenen finansal hedeflerin gerçekleşmesi durumudur.

4) *Tahmini İş Yükü:* İşletmenin gelecek dönemlerde hedeflediği ürünün oluşması aşamasında yapmış olduğu faaliyetlerin miktarını ifade etmektedir. Bununla birlikte ihtiyaç duyulan kaynakların miktarının hesaplanmasında tahminin iş yükü kullanılmaktadır.

5) *Operasyonel Denge:* Elde ki kaynaklarla, sonuca ulaşması istenen ürünlerin kaynak ihtiyacına göre denge de olmasını ifade etmektedir. İhtiyaç duyulan kaynak miktarı var olan kaynak miktarına eş değer veya yakın olmalıdır.

6) *Kullanılan Kaynaklar:* Faaliyet döneminde aktif olarak kullanılan ürün miktarıdır.

2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Genel Özellikleri

FTB, işletmenin stratejik planlamasında önemli bir rol oynamaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek dönemle alakalı faaliyetlerin tespit edilmesiyle birlikte faaliyetlerin kontrol edildiği bir planlama sistemidir (Kaygusuz, 2003).

FTB'nin bazı özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Bleeker, 2001).

1) Faaliyet merkezlerinin kaynaklarının kullanılmasında planlamaya destek olur,

2) İş anlaşmalarındaki faaliyetlerin yerine getirilmesini ve aynı zamanda faaliyetlerin ilerlemesine destek olur,

3) Daha çok faaliyetlere ve iş süreçlerini dikkate alır,

4) Müşteri istek ve ihtiyaçlarını sorgular,

5) Çıktılara odaklanır,

6) Faaliyetlerin nasıl uygulandığına ve iş yüküne destek olur, elde ki kaynakların yapılan faaliyetlerin sonucu olduğunu öngörür,

7) İşletmelerin bütçelemeleri ve amaçları arasında ilişki kurmasına yardımcı olur,

8) İşletme çalışanlarına yapmış oldukları faaliyetler ile ilgili karar verme ve sorumluluk bilincine sahip olma fırsatı verir,

9) Çıktılarda ve faaliyetlerde istikrarlı olmaya çalışır,

2.2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları

FTB'nin genel olarak amacı, işletmenin gelecek dönem gereksinimlerinin önceden öngörülmesidir. Bu gereksinimleri belirleyen özellik ürün ve hizmetlerin talep edilme derecesidir.

FTB'nin diğer bir amacı da bütçede belirtilmiş olan amaç ve hedeflerin fiili faaliyet sonuçları ile daha önceden bütçelenmiş faaliyet sonuçlarının karşılaştırılmasını doğru bir şekilde yapmaktır (Saygı, 2019). Karşılaştırma sonucunda söz konusu bir sapma ortaya çıkıyorsa bunun nedeni veri analizi yapıldıktan sonra daha detaylı ortaya çıkmaktadır (Eker, 2004). Faaliyet tabanlı bütçeleme sonucunda işletmelere personel alımları ihtiyaç olduğu koşulda yapılmaktadır. Ayrıca işletmeye katkısı olmayan çalışmalar tespit edilerek ayırt edilmektedir (Shane, 2005).

2.2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle Geleneksel Bütçelemenin Karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı bütçeleme ileriye dönük kaynak ihtiyacının öngörülmesinde faaliyet tabanlı maliyetlemenin temel özelliklerinden faydalanır. Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin, geleneksel bütçeleme anlayışına göre iki farklı temel özelliği vardır. Bunlardan ilki, FTB'nin geleneksel bütçelemeye karşın daha doğru maliyet bilgisi ortaya çıkarmasıdır. Diğer bir özelliği ise kaynak taleplerinin üretim hacmi ile daima doğru orantılı olmamasıdır (Cooper R. -S., 2000).

Faaliyet tabanlı bütçeleme, geleneksel bütçeleme yöntemi ile ortaya çıkan hata ve sorunların çözümü için ortaya çıkarılmış bir yöntem olmasının yanı sıra işletmeye sağlamış olduğu birçok faydası bulunmaktadır (Doğan S. , 2016).

Faaliyet tabanlı bütçeleme ve geleneksel bütçeleme karşılaştırılması tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1. Geleneksel Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Karşılaştırılması.

Geleneksel Bütçeleme	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
<p>1) Geçmiş yılın bütçesi dikkate alınarak, gelecek dönem bütçesi hazırlanır, bütçe kalemleri enflasyon ve gelirlere göre artırılır veya azaltılır.</p> <p>2) Geçmiş dönemin durumları cari dönem bütçesinde de dikkate alınır.</p> <p>3) Maliyetlerin azaltılması, gereksiz faaliyetler ve verilen görevlerin ortadan kaldırılmasına yönelik fırsatları değerlendirmez.</p> <p>4) Yöneticiler tarafından bütçe kalemlerinde istenilen oranda kesintiler yapılmaktadır.</p> <p>5) Çeşitli departmanlar tarafından iş yükü miktarı değişiklik gösterse de bütçe planında bu duruma yer verilmez.</p> <p>6) Maliyetleri kullanılan veya kullanılmayan maliyet yerine sabit ve değişken maliyet olarak sınıflandırır.</p> <p>7) Maliyet miktarını azaltmak hedeflense de bunun için çalışma ortaya konulmamaktadır.</p>	<p>1) Faaliyet merkezleri ve işletme departmanları üzerinde yoğunlaşır.</p> <p>2) İş süreçlerinin birlikte hareket etmesine olanak sağlar, faaliyetlerin gelişmesine yardımcı olur.</p> <p>3) Müşteri beklentilerini dikkate alır.</p> <p>4) Girdilerden daha çok çıktılar üzerinde durulur.</p> <p>5) Faaliyet çeşitleri, nasıl ve ne şekilde yapıldığı üzerinde durulur; faaliyetlerin sonucuna göre kaynak miktarını belirler.</p> <p>6) Kendi faaliyetlerini yönetme konusunda çalışanlarını görevlendirir.</p> <p>7) Kaynaklarda ve faaliyetlerde devamlığı ve uyumu sağlamaya özen gösterir.</p>

Kaynak: Bleeker, R. (2001). Key Features Of Activity Based Budgeting, Journal Of Cost Management. s. 5-20.

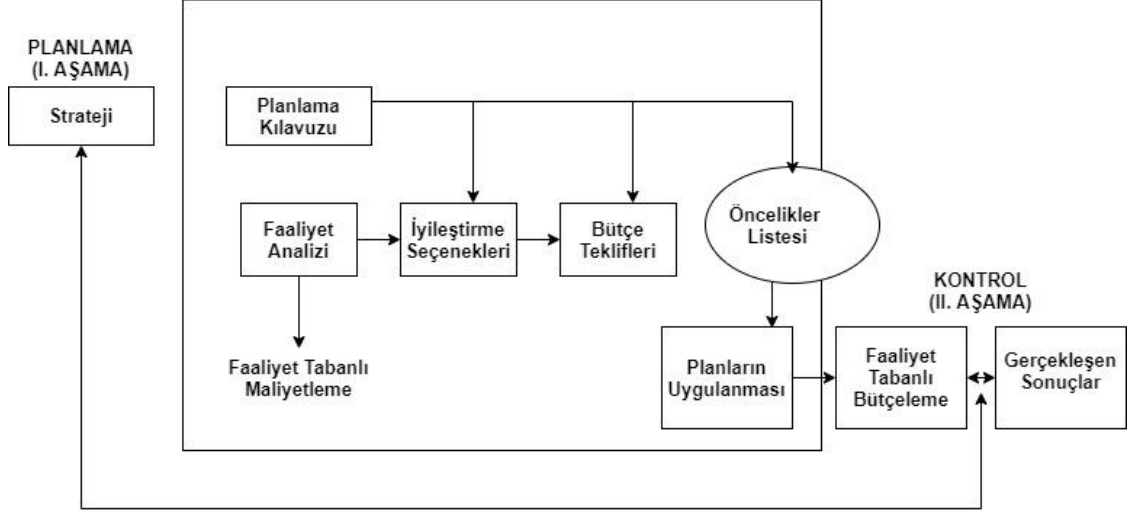
2.2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri

Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin ortaya çıkışından günümüze kadar literatürde farklı modeller oluşturulduğu görülmektedir. Bu çalışmada ele alınan temel modeller şunlardır: Brimson ve Fraser (1991), Kaplan ve Cooper(1998) ile Bleeker'ın faaliyet tabanlı bütçeleme modelleri ve CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International)'ın Kapalı Döngü Modelidir. Bu modellere bakıldığında ana temanın aynı olduğu fakat detaylı inceleme sonucunda, yönetim esasına uygun olarak farklı yollar izlenerek farklı modellerin ortaya çıktığı görülmektedir (Zengin & Şen, 2014). Faaliyet tabanlı bütçeleme ilgili iki ana model ortaya çıkmıştır. İlk model Brimson ve Fraser tarafından diğer model ise Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilmiştir. Brimson ve Fraser, FTB ile ilgili ana modellerden bahsederken, Kaplan ve Cooper ise bu modellere açıklama getirmektedir (Zengin & Şen, 2014). CAM-I(Consortium for Advanced Manufacturing International)'ın FTB Kapalı Döngü Modeli ve Bleeker' ın FTB modelleri ise yukarıda belirtilen iki model dikkate alınarak oluşturulmuştur (Doğan S. , 2016).

2.2.3.1. Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Brimson ve Fraser' ın faaliyet tabanlı bütçeleme modeli; başarısını ortaya koymuş olan önceliğe dayalı FTB, toplam kalite yönetimi, faaliyet tabanlı maliyetleme gibi yönetim uygulamalarının birleşiminden oluşmaktadır. Bu modelin temel hedefi, işletmenin öngörülen faaliyetlerinin planlanması ve denetlenmesine bağlı bir bütçeleme süreci geliştirmek, ayrıca tahmini iş yükü ve işletmenin stratejik hedefleriyle uyumlu maliyet-etkin bir bütçe oluşturmaktır (Doğan S. , 2016) Brimson ve Fraser faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin temel yapısını şema şeklinde açıklamıştır. Şekil 2' de görüldüğü gibi Brimson ve Fraser, faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin çalışma aşamalarını belirtmektedir. İlk aşama olan planlama aşamasında, işletme stratejileri ve bütçe hedeflerinin yer aldığı planlama kılavuzunun hazırlığı yapılmaktadır. Planlama kılavuzunda yer alan hedefler ve faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminden elde edilen faaliyetlere ilişkin bilgilerden yararlanılarak hangi faaliyetlerin iyileştirilebileceği belirlenir. Faaliyetlere ilişkin iyileştirme seçenekleri değerlendirildikten sonra bütçe teklifleri hazırlanır. Öncelik verilecek bütçe teklifleri belirlendikten sonra uygulamaya aşamasına geçilir.

İkinci aşama ise kontrol aşamasıdır. Bu aşama bütçelenen verilerle ortaya çıkan sonuçların karşılaştırılması ve işletmenin stratejik hedeflerini yerine getiremediğini kontrol etmektedir. Eğer işletme stratejik hedeflerini yerine getirememişse bir sonraki dönemi ilgilendiren değişiklikleri yapmak üzere hedeflediği stratejileri tekrar kontrol etmektedir (Doğan S. , 2016).



Şekil 1. Brimson ve Fraser'in FTB Modeli.

Kaynak: Metin Yılmaz ve Ali Coşkun, "Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.34 (2012), s.252.

2.2.3.2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaplan ve Cooper tarafından geliştirilen faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde süreç; ürün, hizmet ve müşteri ihtiyaçlarına bağlı olarak talep tahminlerinin yapılmasıyla başlar, faaliyet ve kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesi ile devam eder (Doğan S. , 2016). Daha sonra ihtiyaç duyulan faaliyet hacmi büyüklüğünün belirlenmesi ile tahminlere göre uyarılama işlemi yapılır. Kaynakların bütçesel olarak bir ispatı olan veriler, kaynaklar ile taleplerin uyum içinde olmasına olanak sağlamaktadır (Zengin & Şen, 2014).

Kaplan ve Cooper'in faaliyet tabanlı bütçeleme modelindeki akış aşağıda belirtilmiştir:

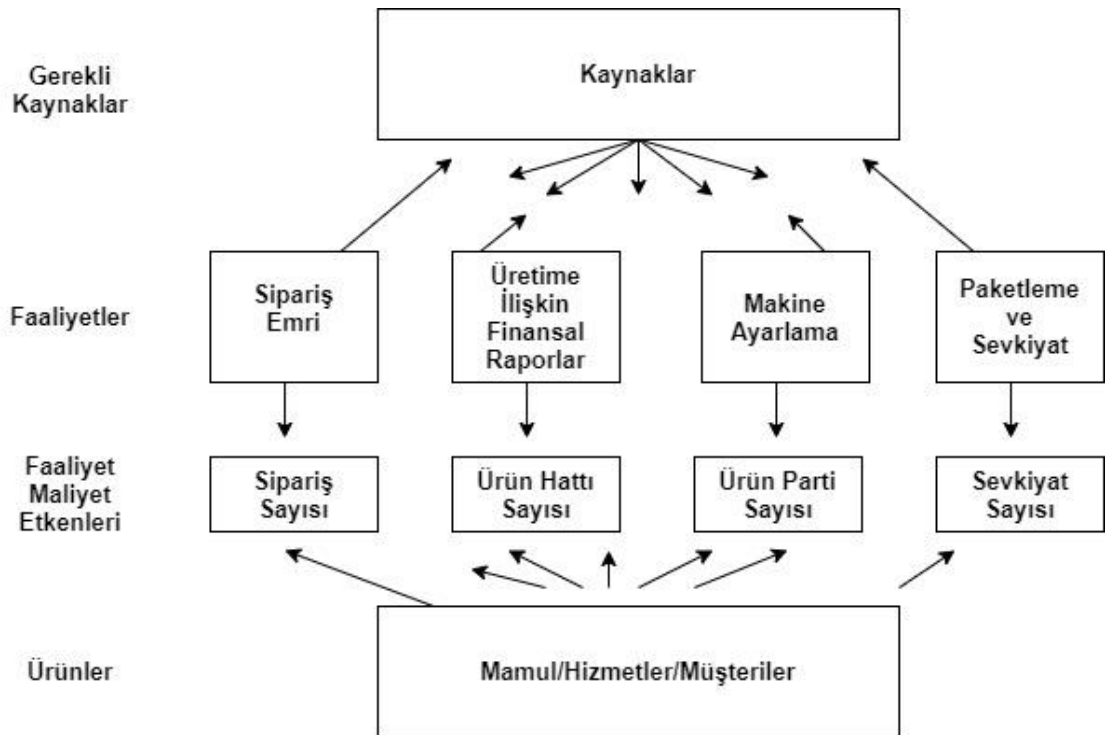
1) Gelecek dönem satış ve üretim hacminin tahmin edilmesi: Satışı yapılan ürün ve hizmetlerin talep tahminleri yapılır ve ürün talebinde bulunan müşteriler hakkında bilgi toplanır (Doğan S. , 2016).

2) İşletme faaliyetleri için talebin tahmin edilmesi: Geleneksel bütçe yönteminde uygulanan bu aşama, gelecek dönem için tahmin edilen ürün, hizmet, müşteri ve hacmi değerlendirilerek işletmenin yürütmüş olduğu faaliyetlerin talep miktarlarının tahmini yapılır (Zengin & Şen, 2014).

3) İşletmenin faaliyetlerinin yürütülmesi için gerekli olan kaynak talebinin hesaplanması: Faaliyetler için tahmin edilen talep miktarında faydalanarak faaliyetlerin gerçekleşmesi için gereken kaynak miktarları belirlenir (Zengin & Şen, 2014).

4) Kaynak taleplerini karşılamak için gerçek kaynak ihtiyacının belirlenmesi: Faaliyetlerin devamlılığını sağlayabilmek amacıyla ihtiyaç duyulan kaynakların talep miktarları belirlenerek bir sonraki dönem için gerekli olan kaynak miktarı belirlenir (Doğan S. , 2016).

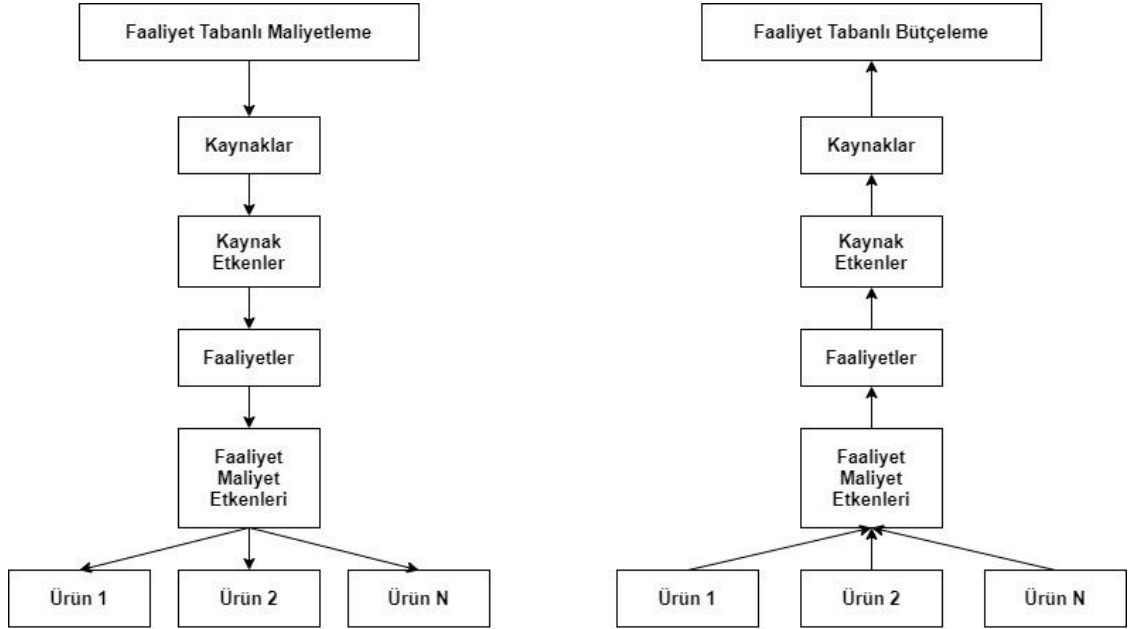
5) Faaliyet kapasitesinin belirlenmesi: Faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gereken tüm kaynakların tanımlanmasıyla faaliyetlerin pratik kapasiteleri belirlenmiş olur (Doğan S. , 2016).



Şekil 2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli.

Kaynak: Metin Yılmaz ve Ali Coşkun, “Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.34 (2012), s.253.

Bu modelde faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin tersine ilerleyen bir süreç söz konusudur. Faaliyet tabanlı maliyetleme süreci, kaynak maliyetlerinin faaliyetlere uyarlanmasıyla başlar, faaliyet maliyetlerinin faaliyet maliyet etkenleri aracılığıyla da ürün, müşteri gibi maliyet faktörlerine uygulanmasıyla devam eder. Maliyet akış süreci, kuzeyden-güneye (yukarıdan-aşağıya) doğrudur. FTB sürecinde ise güneyden-kuzeye (aşağıdan- yukarıya) doğru bir akış söz konusudur (Doğan S. , 2016). Ters yönde ilerleyen FTB ile FTM süreçleri şekil 4’te verilmiştir.



Şekil 3. Kaplan ve Cooper'ın Ters Yönde İşleyen FTM ve FTB Süreci.

Kaynak: Metin Yılmaz ve Ali Coşkun, “Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.34 (2012), s.254.

2.2.3.3. CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing International – Uluslararası İleri Üretim Korsorsiyumu)’in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli)

Consortium for Advanced Manufacturing-International (CAM-I), global alanda bir araştırma yapısı olarak yönetimsel ve teknik konuların farklı endüstri alanlarında ortak ve kritik olan sorunlarını çözebilmek ve bu sorunların ilgilendiği konuları daha

detaylı anlamalarına çözüm bulabilmek amacıyla kurulmuştur. Bununla birlikte maliyet yönetim alanında da ciddi değişikliklerin öncüsü olarak gösterildiğinden dolayı faaliyet tabanlı bütçeleme konusuyla ilgili olarak da önemli bazı değişiklikleri ilgilendiren bir çalışma grubu oluşturmuştur. Faaliyet Tabanlı Planlama ve Bütçeleme İlgi Grubu (The Activity-Based Planning&Budgeting Interest Group) olarak adlandırılan bu ekip, faaliyet tabanlı bütçeleme için “CAM-I Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kapalı Döngüsü (The CAM-I ABB Closed Loop)” olarak isimlendirilen bir model ortaya çıkarmıştır (Doğan S. , 2016).

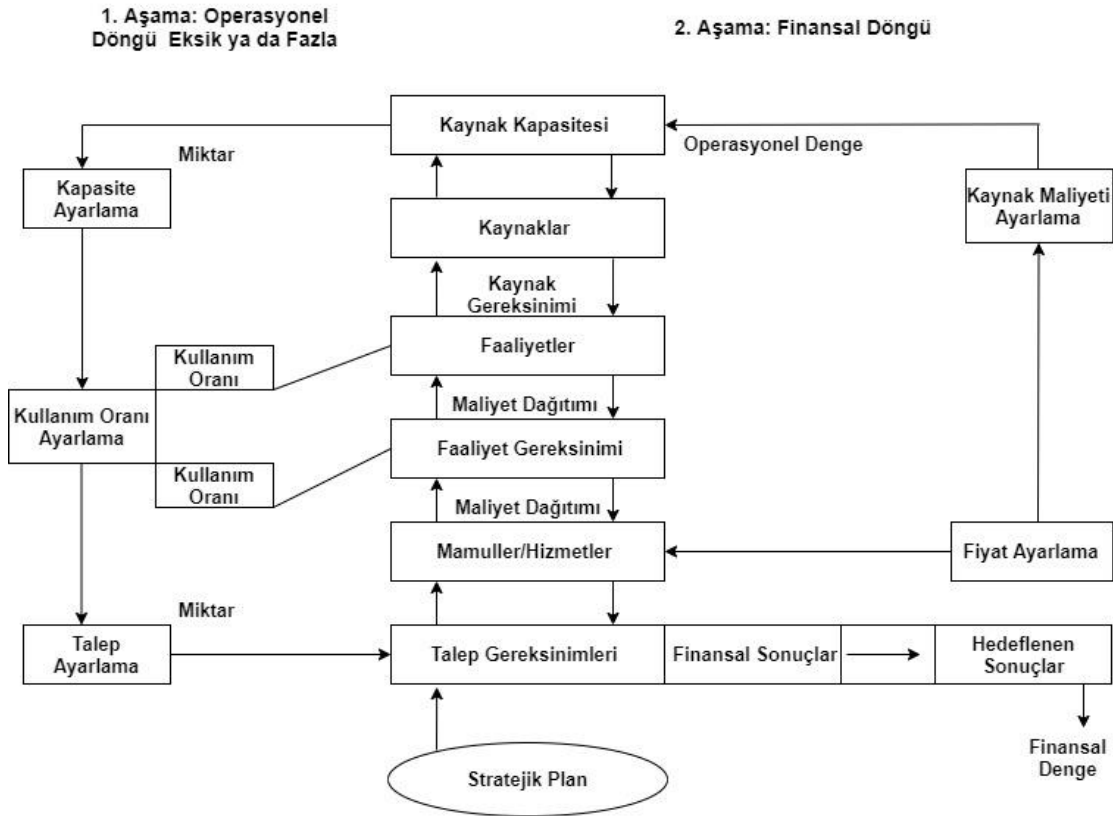
Kapalı döngü modelinde, operasyonel ve finansal denge olmak üzere süreç iki aşamadan oluşmaktadır. Bunlardan ilki işletme stratejisidir. İşletme stratejisinin kalitesi, kaynak istekleri ve operasyonel kararlılığı başarısı için kaynak miktarına duyulan ihtiyacı belirler. Daha sonra finansal denge oluşturmak amacıyla kullanılması gereken finansal araçların ilgili faktörlerini tespit etmekle ilgilenir. Sonra ki işlerin tamamıyla ilgilenecek olan dağılımlar, finansal ve operasyonel planlardır (Zengin & Şen, 2014).

Operasyonel denge aşamasında ilk olarak uygun bir biçimde operasyonel plan oluşturabilmek için işletme stratejisinden faydalanılır. Belirli bir dönem için strateji ve tahmini isteklere bağlı kalarak ve operasyonel planların ihtiyaç duyulan kaynaklarla değerlendirilebilmesi için mevcut olan kaynak kapasitesi ile bir denge kurulmaya çalışılır. Operasyonel denge aşaması olarak nitelendirilen ilk aşamadaki amaç, gelecek dönem faaliyetleriyle ilgili ihtiyaç duyulan kaynakların miktarı ve kaynaklarının tamamının yeterliliği arasında bir denge kurulmasını sağlamaktır. İkinci aşama olan finansal denge aşamasında, bütçeleme döneminde ihtiyaç olan kaynaklar ve kaynak fiyatlarının çarpılarak elde edilmesiyle, kaynakların maliyeti belirlenir. Bütçeleme dönemini ilgilendiren harcama miktarları bu sayede belirlenmiş olur. İşletmenin hedeflemiş olduğu finansal değerler ile elde edilen sonuçlar örtüşmüyorsa bu durumda mali denge ve planlamanın örtüşmediğini göstermektedir. Buna bağlı olarak finansal dengeyi sağlamak için daha önceki aşamalar tekrar gözden geçirilir ve finansal boyutta onaylanabilecek bir sonuç orta çıkar. Kapalı döngü modeli, gerçekçi bir plan ve bütçeyi düzenlemek amacıyla işletmenin önceki dönem verilerini dikkate alarak gelecek dönemdeki ihtiyaçlarını belirler. Finansal sonuçları elde etmeden önce operasyonel denge sağlamak amacıyla bütçeleme sisteminin gereksiz olarak tekrar

edilmesini engellenmiş olur. Bütçeleme işleminin bu şekilde verimliliğini arttıracak ve bu işlem, fonksiyon ve işlemler arasındaki bağlantının daha belirgin bir şekilde anlaşılmasına olanak sağlayacaktır (Yılmaz & Ali Coşkun, 2012). Finansal dengenin sağlanamadığı durumda Kapalı döngü modeli, işletmenin bütçelemiş olduğu hedeflere ulaşabilmesi adına 5 temel faktörü kullanması için olanak sağlar (Doğan S. , 2016).

- 1) Ürün talep miktarı
- 2) Faaliyet/Kaynak tüketimi
- 3) Kaynak kapasitesi
- 4) Kaynak maliyeti

Ürün ya da hizmet fiyatları

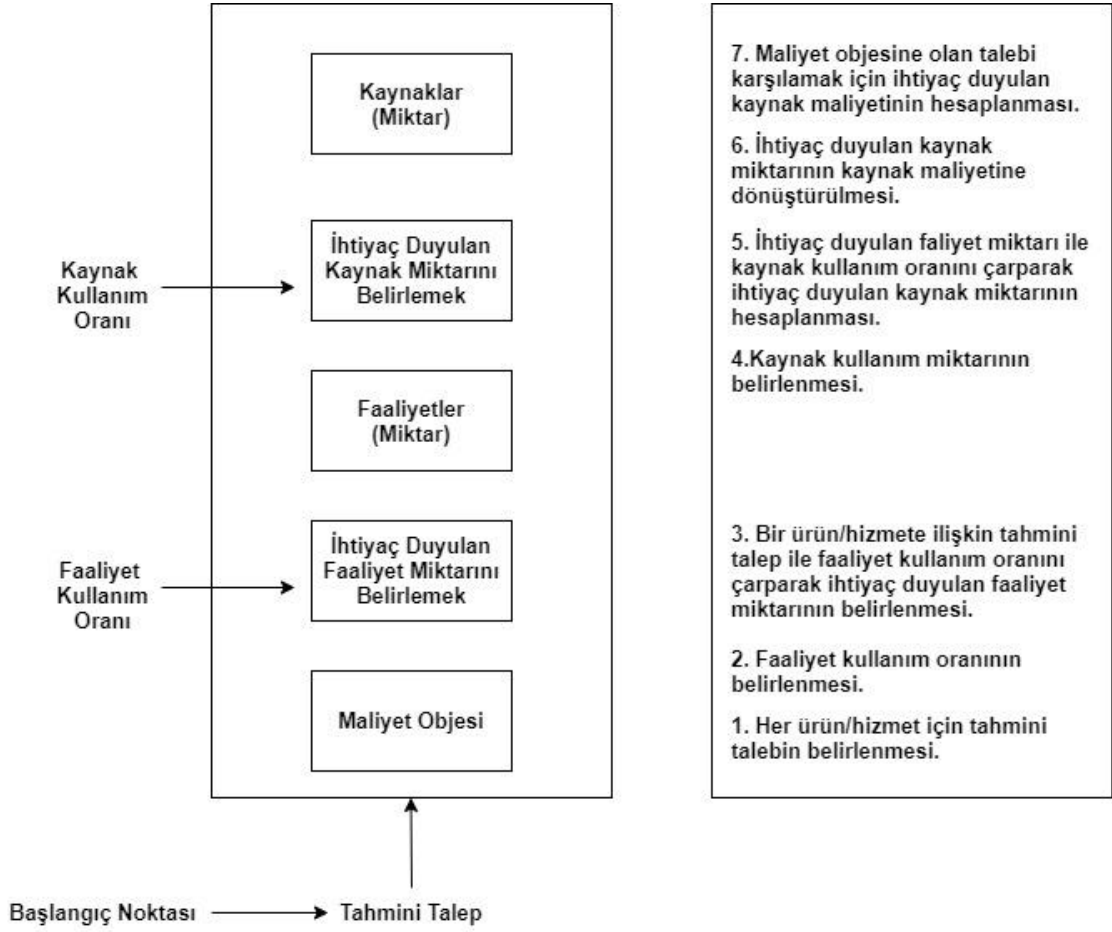


Şekil 4. CAM-I'in FTB Kapalı Döngü Modeli.

Kaynak: Metin Yılmaz ve Ali Coşkun, "Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.34 (2012), s.255.

2.2.3.4. Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Bleeker'in faaliyet tabanlı bütçeleme modeli, yedi aşamadan oluşan iki aşaması birbirini tekrar eden bir süreçtir. Tekrar edilmesinin sebebi işletmenin belirlemiş olduğu finansal hedeflerini karşılamak ve kaynak miktarında denge sağlamaya çalışmaktır. Bleeker'in faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin aşamaları şekil 6'da gösterilmiştir.



Şekil 5. Bleeker'in FTB Modeli.

Kaynak: Metin Yılmaz ve Ali Coşkun, "Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı.34 (2012), s.256.

2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

Faaliyet tabanlı bütçeleme süreci, Bleeker'in FTB sürecinin dikkate alan bir süreçtir. FTB uygulama süreci sekiz aşamadan oluşmaktadır. İki aşama üzerinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Bunlar operasyonel ve finansal dengenin sağlanmasındaki

değişikliklerdir. FTB sürecinin sonucuna ulaşılmadan önce ilk olarak işletmenin sağladığı kaynaklara yönelik operasyonel denge kurulmalıdır. Daha sonra finansal denge için hedefler uygulanmaya başlanır. FTB sürecinde uygulamalar aşağıdaki gibidir (Bleeker, 2001).

- 1) Ürün veya hizmetler için talep tahmini yapılması
- 2) Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi
- 3) Gereksinim duyulan faaliyet miktarının hesaplanması
- 4) Kaynak kullanım oranının belirlenmesi
- 5) Gereksinim duyulan kaynak miktarının hesaplanması
- 6) Gereksinim duyulan kaynak miktarının kaynak maliyetine dönüştürülmesi
- 7) Tahmini Talebi Karşılatabilmek İçin Gereksinim Duyulan Toplam Kaynak Maliyetinin Hesaplanması
- 8) Bütçenin oluşturulması

2.3.1. Ürün Veya Hizmetler İçin Talep Tahmini Yapılması

Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecine başlarken öncelikle işletme, üretim hacmini ve satış hacimlerini tahmin ederek başlar. Tahminler yalnızca satılacak olan ürün ve hizmetleri ilgilendirmez bununla birlikte bunları satın alacak müşterileri de ilgilendirir. Yapılacak tahminler, toplam üretim kapasitesi ve satışları yapılacak müşterilerle birlikte siparişlere dayalı detayları kapsamalıdır. Buna bir örnek vermek gerekirse üretim miktarı sayısı, sipariş sıklığı, ulaştırma yöntemi vb. unsurlardır (Cooper & Kaplan, 1998).

Bütçe hazırlanırken öncelikli olarak satış tahmini gerçekleştirilir. Bunun sebebi satış hasılatının belirlenmesidir. Ürünlerin hangi fiyattan satılacağını belirlemek ve önceden tahmin etmek işletmenin işine yarayan bir etkidir. Satış bütçesi ne kadar doğru ise diğer bütçelerde o kadar gerçekçi olacaktır (Haftacı, 2005). Ancak satış bütçelerinin tek amacı gelecekteki satışları tahmin etmek değildir aynı zamanda daha önce belirlenmiş hedeflere ulaşacak ve onlardan öne geçecek biçimde çalışmaların nasıl yönetileceğini göstermektir (Çam, 2008). Satış bütçesinin hazırlanmasının ardından üretim bütçesi hazırlanmaktadır. Üretim bütçesinin amacı, satışlar, üretim

seviyesi ve stok miktarları arasındaki dengeyi en uygun biçimde göstermektir (Haftacı, 2005).

2.3.2. Faaliyet Kullanım Oranının Belirlenmesi

İlk aşamada, ürün ve hizmetlere yönelik talep tahminleri yapıldıktan sonra ürünlerin ve hizmetlerin üretilmesinde kullanılacak olan faaliyet miktarının belirlenmesi için faaliyetleri kullanan ürünlerin ve hizmetlerin faaliyet kullanım miktarının hesaplanması gerekmektedir (Kaygusuz, 2003).

Faaliyet kullanım oranı, talep edilen ürünlerin üretilmesi için ihtiyaç duyulan faaliyetlerin miktarıdır.

Bu süreç gelecek dönemi kapsadığı için geleneksel bütçeleme sürecine benzer niteliktedir. Bunun sebebi direkt işçiliğin hesaplanması, makine kullanımı, direkt ilk madde ve malzemenin satın alma süreçleridir. Faaliyetlerin kullanım oranları belirlenmeden önce geçmiş dönem verileri elde edilmekte ve bunun yanında araştırma teknikleri kullanılarak daha sonraki süreçte planlanmış ürün ve hizmetlerin süreç değişiklikleri değerlendirilmektedir. Bunlara ek olarak FTB modelinde talep miktarı, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki ilişkinin gelişmesine ve bu ilişkinin süreci nasıl etkileyeceğinin anlaşılmasına yardımcı olacaktır (Eker, 2004).

2.3.3. İhtiyaç Duyulan Faaliyet Miktarının Hesaplanması

Faaliyet kullanım miktarları ile tahmini ürün ve hizmet miktarının çarpılması sonucunda ihtiyaç duyulan faaliyet miktarı hesaplanır. İhtiyaç duyulan faaliyet miktarının belirlenmesinde üç aşama etkindir. Bu etkenler aşağıda açıklanacaktır (Brimson & Antos, 1999). Bunlar;

- **Temel Faaliyetlere Yönelik İş Yükü**

İşletmenin toplam iş yükü tahmininde ilk aşama, maliyet nesnesine (ürün, hizmet, dağıtım kanalı gibi işletmenin içinde bulunan etkenler) bunlara ilişkin talep miktarının tahmin edilmesi ve daha sonra faaliyetlerin iş yükünün belirlenmesidir. Faaliyetler işletmenin amaçlarına doğrudan katkı sağlamaktadır. Bunlara; mamul veya hizmetin açıklanması, tasarlanması, geliştirilmesi, kontrol edilmesi, kurulması,

dağıtılması ve sürdürülebilmesi gibi faaliyetler örnek gösterilebilir. Temel faaliyetlere yönelik iş yükü aşağıda belirtilen kriterlere göre belirlenmektedir.

- Yeni mamullere ve hizmetlere yönelik faaliyetlerin açıklanması,
- Mamul, hizmet ve müşteri özelliklerinin açıklanması,
- Mevcut ürün ve hizmetlere yönelik planlanan değişikliklerin uygulanması,
- Ürün ve hizmet hattının tamamı için faaliyet listesi oluşturulması ve güncellenmesi,
- Hizmet ve ürünler için tek tek süreç ve faaliyet miktarı tespit edilerek faaliyet tablosunun oluşturulması,

- **Destek faaliyetlere yönelik iş yükü**

İşletmenin faaliyetlere yönelik iş yükünün tespit edilmesinde ikinci aşama, muhasebe, idari işlemler, bilgi sistemleri, insan kaynakları ve güvenlik sistemi gibi destek hatları tarafından uygulanan faaliyetlere yönelik iş yükünün belirlenmesidir (Doğan S. , 2016). Burada bahsedilen destek hatları işletmenin temel faaliyetlerinin uygulanması için onları destekleyen faaliyetlerdir. Kısaca destek faaliyetlerine ait maliyetler belirlenerek bu maliyetlerin temel faaliyetlere dağıtımının yapılması gerekmektedir (Saygı, 2019). Faaliyetlere yönelik iş yükünün belirlenmesinde bütün faaliyetler için faaliyet etkenleri ayrı ayrı dikkate alınmaktadır. Faaliyet etkenlerine örnek vermek gerekirse; müşteriler için düzenlenmiş faturaların sayısı, ürün ve hizmetler için verilen satın alma emirleri, parça sayısı vb. gibi unsurlar örnek gösterilebilir.

- **Özel Projelere Yönelik İş Yükü**

İş yükünün tespit edilmesinde etken olan üçüncü aşama, mevcut veya geleceğe dönük özel projelerin iş yükünün belirlenmesidir. Özel projelere örnek verecek olursak bunlar (Brimson & Antos, 1999) ;

- ISO 9000 kalite yönetimi sisteminin kurulması
- Yeni bilgisayar sistemine geçilmesi
- Ofis alanının büyütülmesi
- Güncel bir bilgi sistemi kurulması

Faaliyetlerin iş yükü belirlendikten sonra her özel proje için faaliyet ve görevlerin belirlendiği bir program hazırlanmalıdır.

2.3.4. Kaynak Kullanım Miktarının Belirlenmesi

İşletmenin içinde bulunduğu faaliyet dönemlerinde ürün ve hizmet üretimini sağlamak amacıyla ihtiyaç gerektiren işletme girdilerini elde etmek için maddi kaynaklara ihtiyaç duyar. Kaynak kullanımının hangi oranda kullanılacağını tespit edilmesi ve hesaplanması için kaynak kullanım miktarının belirlenmesi gerekmektedir (Kaygusuz, 2003).

2.3.5. İhtiyaç Duyulan Kaynak Miktarının Hesaplanması

İşletmenin içinde bulunduğu dönemi ilgilendiren talep miktarını karşılayabilmek adına gereken kaynak miktarını tespit etmesi gerekmektedir. Kaynak miktarını hesaplayabilmek için kaynak kullanım oranı ve faaliyet miktarı çarpılmaktadır. Kaynaklar, işletmeler için önemli unsurlardır, faaliyetler tarafından tüketilen ve harcama yapılmasına sebep olan ekonomik unsurlardandır. Söz edilen kaynaklardan bazıları ihtiyaç halinde temin edilmektedir: Bu kaynaklar esnek kaynaklardır. Bazı kaynaklar ise ihtiyaç duyulmadan da tedarik edilmekte olup bu kaynaklarda bağlı kaynaklardır. Faaliyet döneminde ürün talebini karşılamak amacıyla mevcut bulunması gereken kaynak miktarını ihtiyaç duyulan kaynaklar oluşturmaktadır. İhtiyaç duyulan kaynakların maliyeti ve kaynak kullanım maliyeti birbirine eşittir. Buna örnek vermek gerekirse; üretim sürecinde olan bir makinenin çalışması için elde edilen enerji maliyeti, enerji tüketim maliyetine, başka bir durumda ihtiyaç halinde elde edilen ham madde maliyeti, kullanılan ham madde maliyetine eşit olmak zorundadır. İhtiyaç duyulmadan temin edilen kaynak miktarı olan bağlı kaynaklar ise eldeki ya da gelecekteki faaliyetleri karşılanması amacıyla temin edilen kaynaklardır. Buna örnek verecek olursak; kiralınmış ofis ya da satın alınmış binalar, vb. (Eker, 2004).

Kaynakların kontrol edilmesinden ve kaynak miktarlarının belirlenmesinden sonra operasyonel dengenin sağlanabilmesi için gereksinim duyulan kaynak miktarı ve tedarik edilen kaynak miktarının karşılaştırılması yapılır. Kaynaklar kontrol edildiğinde gereksinim duyulan kaynakların kaynak kullanım maliyeti, kaynak tedarik

edilme maliyetine eşit olmalıdır. Ancak kaynak tedarik maliyetinin, kaynak kullanım maliyetine eşit olmadığı durumlarda aşırı kapasite ya da kullanılmayan kapasite çıkabilmektedir. Aşırı kapasite, talep edilen ihtiyacı kullanılmayan kapasitenin bir miktarı ile karşılanmakta ve işletmede olması beklenen maliyetinin çok üstündeki maliyetlerle karşılanmaktadır. Fakat taleplerin yüksek olduğu bazı durumlarda aşırı kapasiteden yararlanılmaktadır. Kapasitenin yetersizliği sebebiyle eksik kapasite ortaya çıkmaktadır ve kaynak ihtiyacı karşılanamamaktadır. Böylece operasyonel denge sağlanamayacağından kötüye giden finansal sonuçlarla karşılaşmadan durumun kontrol altına alınması gerekmektedir. Ancak gereksinim duyulan kaynak miktarı, tedarik edilen kaynak miktarı ile eşitse ya da bu seviyeye yakın ise kaynak miktarında kontrol sağlanır ve bir diğer aşama olan altıncı aşamaya geçilebilir. Aksi durumda ise gereksinim duyulan kaynak miktarı tedarik edilen kaynak miktarı ile eşit değilse eksik veya fazla kapasite bulunuyorsa denge sağlanması açısından bazı düzenlemelere gidilebilir. Bu düzenlemelerden birincisi kapasite miktarıdır. Gereken dengenin sağlanabilmesi için personel alımı yapılması veya işine son verilmesi, demir baş, makine alım satımı, yabancı kaynaklardan faydalanarak kapasite miktarının artırılması-azaltılması vb. gibi durumlardan yararlanılabilir ancak bu durumlar hem ekonomik olarak pahalı hem de işlevsel değildir. Tüketim miktarlarını kontrol altına almanın, operasyonel dengesizliğin çözümünü sağlamanın bir başka seçeneği de süreç geliştirme girişimleridir. Buna örnek olarak; faaliyetleri gerçekleştirmek adına ihtiyaç duyulan sürenin en aza düşürülmesi gösterilebilir veya talebin düzenlenmesi, elde olan kapasite ve karlılık amaçları ile uygun bir dengenin sağlanması için hizmet veya ürün karmasının düzenlenmesi diğer bir seçenektir. Bu seçenek işletmenin kaynaklarını kullanabilen, en çekici hizmet veren ve ürün karmasının oluşmasında rol oynayarak işletmenin finansal anlamda kesin sonuçlara ulaşmasını sağlayabilir. Operasyonel dengenin kesin sonuca varması için çözüm yolları aranabilir ve tekrar edilebilir (Doğan S. , 2016).

2.3.6. İhtiyaç Duyulan Kaynak Miktarının Kaynak Maliyetine Dönüştürülmesi

Operasyonel dengeye ulaşılmasıyla, gereken kaynak miktarları finansal değerlere dönüştürülür. Kaynak maliyetini hesaplanmasında iki faktör gerekir; gereken kaynakların her birinin birim maliyeti ve kaynağın tamamının miktarıdır. Bu sayede

birim maliyeti ve kaynak miktarı çarpılarak kaynakların her birine dair maliyet hesaplaması yapılmış olur. Sonrasında ihtiyaç duyulan kaynaklara dair maliyetler üretilen ürün ya da verilen hizmete yüklenerek birim mamul veya toplam mamul maliyetine dönüştürülür (Doğan S. , 2016).

2.3.7. Tahmini Talebi Karşılatabilmek İçin Gereksinim Duyulan Toplam Kaynak Maliyetinin Hesaplanması

Bu aşamada her bir kaynağa göre hesaplanan maliyetler toplanır ve toplam kaynak maliyeti elde edilir (Bleeker, 2001). Hesaplaması yapılan kaynak maliyetleri, faaliyetlerin kaynak kullanım miktarına göre dağıtım yapılacaktır. Daha sonra ki aşamada ise, biriken faaliyetlerin kaynak maliyetleri ve bu faaliyetleri tüketen mamul ya da hizmetlere faaliyet kullanım oranına göre dağıtılacaktır. Bu sayede mamul veya hizmet birim maliyeti, toplam maliyet ve toplam gelir, kar vb. gibi finansal sonuçlar elde edilecektir. Elde edilen sonuçlar ve işletmenin önceden hedeflediği finansal oranlar ile karşılaştırma yapılmalıdır. İstenilen hedeflere ulaşılmışsa, mevcut kaynaklar ve gereksinim duyulan kaynaklar dengededir. Ancak hedeflere ulaşılmamışsa, aradaki farkın düzeltilip düzeltilemeyeceğini tespit etmek için ürün, hizmet fiyatı ya da kaynak maliyeti değiştirilebilir. Bu değişimlerden sonra yine hedefler istenildiği oranda başarılamamışsa, finansal dengeyi sağlamak için bir önceki aşamaya geri dönülmeli ve ilk aşamadan dördüncü aşamaya gelene kadar olan bütün girdiler ya da tedarik edilen kaynaklar değiştirilmelidir. Bu sayede işletmenin finansal hedeflerini elde etmesine yardımcı olan, maliyet unsurlarının tahmin edilen talep miktarını sağlayan operasyonel denge seviyesine ulaşmak için faaliyete dayalı bütçeleme sürecinde çeşitli tekrarlamalar yapılabilir (Doğan S. , 2016).

2.3.8. Bütçenin Oluşturulması

Bütçeleme sürecine dair operasyonel ve finansal denge sağlandıktan sonra işletme resmi bütçesi oluşturulabilir.

2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları ve Dezavantajları

Faaliyet tabanlı bütçelemenin işletmeye sağladığı en önemli yarar, dönem içinde mevcut olan kaynaklar ve kullanılan kaynakların arasındaki farkı ortaya

çıkarmak ve işletmeye sağladığı yararlar hakkında bilgi vermektir. Faaliyet tabanlı bütçelemenin işletmelere sağladığı avantajlar genel anlamda aşağıda belirtildiği gibidir (Brimson & Antos, 1999).

İşletmenin hedeflediği performans derecesine ulaşması ve bu yönde faaliyetlerin en iyi şekilde koordinasyonunun sağlanması için çalışanlara görev ve sorumluluklar verir. Maliyet analizinde gerçek sorumluların tespit edilmesine yardımcı olur.

- 1) İş yükü miktarının hizmet seviyesini belirler.
- 2) Departmanlar arasındaki ilişkiyi anlamaya yönelik bakış açısı sağlar.
- 3) Kontrol ve ön izleme becerisinin gelişmesine olanak sağlar.
- 4) İş stratejisine yönelik çalışmaları düzenler.
- 5) Müşterilere işletmeye yönelik taleplerinin maliyetini öğrenmeleri açısından yardımcı olur ve bu durum sonucunda geri çekilmelerine olanak sağlar.
- 6) Müşteri taleplerinin anlaşılmasıyla proje ve hizmet giderlerine yönelik hazırlanan bütçeyi savunurlar.
- 7) Bütçeleme süreci boyunca, güvenilir bilgiye ulaşma ve bunun sonucunda karar almaya yardımcı olma olanağı sağlar.
- 8) İşletme içindeki verimsizliklerin ortaya çıkmasını sağlar.

Finansal listelerin açık, anlaşılır, doğru ve bütçeleme ile uyumlu olarak belirlenmesini sağlar.

Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinde işletmelerin bir takım sorunlar ile karşılaştığı görülmektedir (Balcı, 2007). FTB sürecine ilişkin bu dezavantajlar genel olarak aşağıda belirtildiği gibidir (Doğan S. , 2016).

- 1) Üst yönetim ve çalışanlar FTB sürecinde ortaya çıkan sonuçları gereğinden fazla dikkate alabilirler.
- 2) Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecine başlayabilmek için öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi kurulması gerektiğinden dolayı FTB sürecinin uygulanması zor olabilmektedir.
- 3) FTB süreci karmaşıklığa sebep olabilir, bu durum çalışanlar üzerinde olumsuzluklara yol açabilir.

4) Belirlenen bütçe, dağıtılan maliyetlerin durumuna göre tartışmalara sebep olabilir.

5) FTB süreci uzun zaman almaktadır ve sabır gerektirir.

6) Çalışanlar tarafından kayıtlar doğru ve anlaşılır şekilde tutulmadığı durumlarda, FTB sürecinde karışıklıklar ortaya çıkabilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: YEMEK ŞİRKETİ

UYGULAMASI

3.1. Literatür Araştırması

Bu bölümde, uygulama ile ilgili olacağı düşünülen çalışmalar yer almaktadır. Çalışmaların kim tarafından yapıldığı, amacının ne olduğu ve bu çalışmalar sonucunda neler elde edildiği kronolojik sırayla açıklanmıştır. Araştırmaya benzerlik gösteren bazı çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

Nemli (2005) tarafından yapılan çalışmada Faaliyet tabanlı maliyetleme ve FTB sistemleri açıklanmış; Faaliyet tabanlı bütçeleme kullanım sebepleri, çalışma koşulları ve özellikleri irdelenmiş ve bir sanayi firmasında uygulama yapılarak elde edilen sonuçlar incelenmiştir.

Balcı (2007) tarafından yapılan çalışmada Faaliyet tabanlı maliyetleme ve Faaliyet tabanlı yönetime uygun olacak bir bütçe hazırlamak amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda bir üretim işletmesinde Faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması yapılmış ve çalışma sonucunda FTB'nin bütün işletmeler için dinamik, etkin ve faydalı bir araç olduğu sonucuna varılmıştır.

Pockeviciute (2008) tarafından yapılan çalışmada Faaliyet tabanlı bütçeleme tarım sektöründe uygulanmasına yer verilmiştir. Bu çalışma sonucunda, daha doğru üretim maliyeti hesaplamalarının, bütçeleme ve bütçe kontrolünün değişen ve olumsuz şartlarda iş başarısızlıklarını önlemeye yardımcı olduğu tespitinde bulunulmuştur.

Karaca (2011) tarafından yapılan çalışmada kaynakların bütçelenmesinin önemini ortaya çıkaran bir FTB modeli geliştirmek ve geliştirilen FTB uygulamasını detaylı bir şekilde açıklamaktır. Bu uygulama ile ortaya çıkan modelin, işletmede maliyet kontrolü ve performans değerlendirmesi gibi amaçların gerçekleştirilmesinde yol göstereceği düşünülmektedir.

Kaplan (2011) tarafından yapılan çalışmada günümüz şartlarında işletmelerde kullanılan geleneksel bütçeleme sisteminin eksikliklerini belirleyip FTB'nin önemini anlatmaktadır. Bu amaçla öncelikle geleneksel bütçeleme anlatılmış ve sonrasında Faaliyet tabanlı bütçeleme sistemi anlatılarak örnek bir uygulamaya yer verilmiştir.

Vazonienê ve Stonciuviene (2012) tarafından yapılan çalışmada bir şirket için bütçeleme sisteminin önemini ortaya koymak ve bütçeyi analiz etmek amaçlanmıştır. Bu doğrultuda işletmelerde bütçeleme sistemi uygulamasının yapılması ve analiz edilmesinin şirketlerde bütçe sistemi oluşturulmasında yol gösterici olacağı tespitinde bulunulmuştur.

Şen (2013) tarafından yapılan çalışmada konaklama işletmelerinde faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemine dikkat çekerek FTB'nin konaklama işletmelerinde uygulanmasında, işletmede tüm yapılan faaliyetler, faaliyetlerin maliyetleri ve bunlardan sorumlu olan kişilerin belli olması nedeniyle daha verimli performans ölçme ve bütçe analizi yapılacağı konusunda yol göstereceği düşünülmektedir.

Doğan (2016) tarafından yapılan çalışmada faaliyet tabanlı bütçeleme kavramı irdelenmiş ve bir tekstil firmasında uygulanması ile geleneksel bütçeleme yönteminin eksik taraflarını gidermek amacıyla ortaya çıkarılan faaliyet tabanlı bütçeleme ile işletme faaliyetleri bütçelenmek amacıyla etkin ve verimli kaynak kullanımı sağlandığı belirlenmiştir.

Ertürk (2019) tarafından yapılan çalışmada bütçe, çağdaş bütçe ve geleneksel bütçe yönteminin detaylı incelenmesi amaçlanmıştır. FTB sisteminin amaçları ve bu sisteme duyulan ihtiyaç anlatılmış geleneksel bütçeleme sistemi ve karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışma, sağlık sektöründe hizmet vermekte olan özel bir diyaliz merkezinde yapılmıştır. Çalışma sonucunda işletmede faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin temelleri atılmıştır.

Saygı (2019) tarafından yapılan çalışmada modern bir yaklaşım olarak değerlendirilen Faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin bir inşaat firmasında uygulanmasına yer verilmiş ve geleneksel bütçeleme yöntemi ile arasındaki farklılıklara yer verilmiştir.

Saltukoğlu (2020) tarafından yapılan çalışmada ihale aşamasında olan bir inşaat firmasında vaka temelli bir çalışma yapılmıştır. İşletmeye ait maliyet sistemi, projeye

ait örnek belgeler ve önceden tamamlanan projelere ait dosyalar incelenerek ortaya çıkan sonuçlar karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir. Çalışmanın inşaat sektöründe yapılacak çalışmalar için bir başlangıç olacağı düşünülmektedir.

3.2. Uygulamanın Yapıldığı İşletme Hakkında Genel Bilgi

İşletme yöneticilerinden izin alınamaması sebebiyle şirket ismi gizli tutulmuş, uygulama sırasında X Limited şirketi olarak bahsedilmiştir.

Uygulamaya konu olan işletme, 2010 yılında Bursa ilinin Yıldırım İlçesi'nde hizmet vermeye başlamıştır. 432 m²'lik alana kurulmuş iki katlı, birinci katında üretim (yemeklerin hazırlanması), ikinci katında yönetim kısmı bulunan bir Limited Şirkettir. İşletme, Bursa'da taşımali eğitim veren devlet okullarına günlük öğle yemeği menü hizmeti vermektedir. İşletmede üretilen menüler günlük olarak ve kişi sayısı dikkate alınarak hazırlanmaktadır. İşletmeden alınan bilgiye dayanarak, 2019 yılında 1.500 kişiye yemek hizmeti verilmektedir. İşletmede günlük olarak 3 çeşit yemek üretimi yapılmaktadır ve yemekler tabldot ile servis edilmektedir.

İşletmede çalışan personel saatleri farklılık göstermektedir. Aşçılar 00.00-08.00 saatleri arasında, sevkiyat sorumlusu personel 08.00-16.00 saatleri arasında diğer çalışan personel ise 8.00-18.00 saatleri arasında çalışmaktadır.

Şirketin üretim bölümünde aşçı, sevkiyat sorumlusu, depo sorumlusu, bulaşıkçı ve temizlik elemanı tam zamanlı olarak görev yapmaktadır. Yönetim bölümünde ise işletme müdürü, muhasebe sorumlusu, insan kaynakları sorumlusu, satın alma sorumlusu, kalite yönetim sorumlusu ve satış pazarlama sorumlusu tam zamanlı olarak görev yapmaktadır. Gıda güvenliği ekip lideri (gıda mühendisi) ise yarı zamanlı (part-time) olarak görev yapmaktadır. Şirket çalışanlarından bazıları birden fazla departmanda görev almaktadır. Tablo 2'de şirket personeline ait bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 2. İşletme Personel Sayısı.

Satın Alma	1
Aşçı	2
Gıda Mühendisi	1
Sevkiyat Sorumlusu	4
Bulaşıkçı	2
Temizlik Elemanı	1
Muhasebe	1
Müdür	1
TOPLAM	13

Tablo 2’de görüldüğü üzere işletmede çeşitli birimlerde çalıştırılmak üzere toplam 13 personel bulunmaktadır.

3.3. Bütçenin Oluşturulması

Bir işletmede bütçe hazırlayabilmek için öncelikli olarak ürün ya da verilecek hizmetlerin satışlarının tahmin edilmesiyle başlanmaktadır. Tahmin edilen satış miktarları işletmenin satış bütçesini de oluşturmaktadır.

3.3.1. Satış Bütçesinin Hazırlanması

Uygulamaya konu olan işletmede bu aşamada öncelikle üretimi yapılan menülerin gerçekleşmiş satış miktarlarına yer verilmiştir. 2019 yılında menülerin kişi başı satış fiyatı 5,00 TL’dir. İşletmenin satış bütçesi oluşturulurken tablo 3’te verilen 2019 yılına ait gerçekleşmiş satış verilerinden yararlanılmıştır.

Tablo 3. 2019 Yılına Ait Gerçekleşmiş Satış Miktarı.

Aylar	Yemek Sayısı	Birim Satış Fiyatı	Tutar
Ocak	17.482	5,00	87.410
Şubat	29.149	5,00	145.745
Mart	29.160	5,00	145.800
Nisan	29.759	5,00	148.795
Mayıs	29.113	5,00	145.565
Haziran	7.136	5,00	35.680
Temmuz	29.023	5,00	145.115
Ağustos	7.557	5,00	37.785
Eylül	25.738	5,00	128.690
Ekim	29.745	5,00	148.725
Kasım	29.559	5,00	147.795
Aralık	29.629	5,00	148.145
TOPLAM			1.465.250

2019 yılında gerçekleşmiş satış hasılatı tablo 3'te görüldüğü üzere 1.465.250 TL'dir.

İşletme, 2019 yılında hafta içi 5 gün tam gün eğitim veren okullarda 1.500 öğrenciye öğle yemeği hizmeti vermiştir. Ancak 2020 yılında, hizmet verilen bölgede tam gün eğitime geçecek bir okulun daha bulunmasından dolayı 2020 yılı eğitim öğretim döneminde bu sayının %10 oranında artacağı ve tahmini 1.650 öğrenciye yemek hizmeti verileceği düşünülmektedir. Önceki dönemler dikkate alındığında, menüler için kullanılan malzemelerde yapılacak zamlar ve enflasyon oranları düşünüldüğünde menülerin satış fiyatında %10 oranında bir artış olması beklenmektedir. Buna göre 2020 yılı satış fiyatı 5,5 TL olarak hesaplanmıştır. İşletmenin satış bütçesi, aylık olarak hazırlanmıştır ve önceki dönemlerden edinilen bilgiye göre bazı aylarda resmi tatiller dolayısıyla ve okulların tatil olmasından dolayı satış miktarlarında değişiklik olacağı düşünülmektedir. 15 günlük Şubat tatili ve 2 aylık yaz tatili döneminde yemek satışlarında azalma meydana gelmektedir. Ancak yaz tatilinde haftanın 2 günü yaz dönemi okul kurslarının devam etmesinden dolayı yemek hizmeti verilmektedir. Bu bilgilerden hareketle 2020 yılı tahmini satış bütçesi tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4. 2020 Yılına Ait Bütçelenen Satış Bütçesi.

Aylar	Yemek Sayısı	Birim Satış Fiyatı	Tutar
Ocak	19.425	5,5	106.837,5
Şubat	32.338	5,5	177.859
Mart	32.400	5,5	178.200
Nisan	33.066	5,5	181.863
Mayıs	32.348	5,5	177.914
Haziran	7.929	5,5	43.609,5
Temmuz	32.248	5,5	177.364
Ağustos	8.397	5,5	46.183,5
Eylül	28.598	5,5	157.289
Ekim	33.050	5,5	181.775
Kasım	32.844	5,5	180.642
Aralık	32.922	5,5	181.071
TOPLAM			1.790.607,5

Tablo 4’te görüldüğü üzere işletmede 2020 yılına ait bütçelenen toplam satış hasılatı 1.790.607,5 TL’dir.

3.3.2. Üretim Bütçesinin Hazırlanması

Tablo 5’de yemek işletmesine ait gerçekleşmiş üretim bütçesi yer almaktadır. Üretim bütçesi oluşturulurken işletmenin satış bütçesinde tahmin edilen satış miktarları dikkate alınmıştır. İşletme menü üretimini günlük olarak hazırladığından dönem başı stok ve dönem sonu stok miktarı bulunmamaktadır. 2019 yılında işletmenin üretimini yapmış olduğu toplam yemek sayısı 293.050 adettir.

Tablo 5. 2019 Yılına Ait Gerçekleşmiş Üretim Miktarı.

Aylar	Üretim Miktarı
Ocak	17.482
Şubat	29.149
Mart	29.160
Nisan	29.759
Mayıs	29.113
Haziran	7.136
Temmuz	29.023
Ağustos	7.557
Eylül	25.738
Ekim	29.745
Kasım	29.559
Aralık	29.629
TOPLAM	293.050

Bu verilere göre 2020 yılında bütçelenen yemek üretim sayısı tablo 6'da verilmiştir. Verilen bilgiye göre işletmede yemek verilen kişi sayısında %10 oranında artış beklendiğinden dolayı üretim bütçesi de bu oranda artış hesaplanarak hazırlanmıştır. Menüler günlük olarak üretildiğinden dönem başı stok ve dönem sonu stok bulunmamaktadır. Bu bağlamda 2020 yılında üretilmesi için bütçelenen yemek sayısı 325.565 adettir.

Tablo 6. 2020 Yılına Ait Bütçelenen Üretim Miktarı.

Aylar	Satış Miktarı
Ocak	19.425
Şubat	32.338
Mart	32.400
Nisan	33.066
Mayıs	32.348
Haziran	7.929
Temmuz	32.248
Ağustos	8.397
Eylül	28.598
Ekim	33.050
Kasım	32.844
Aralık	32.922
TOPLAM	325.565

3.4. Üretimde Kullanılacak Malzeme Maliyetlerinin Bütçelenmesi

İşletmede üretilmesi planlanan ve işletmenin satışta bulunacağı menülerin hazırlanmasında kullanılan malzeme miktarları aşağıda belirtilmiştir. İşletmenin 2019 yılında gerçekleşmiş verilerine dayanarak 2020 yılında günlük 1.650 kişilik yemek üretimi yapacağını öngörmektedir. İşletmede üretilen menülerin sayısı net olarak bilinmemektedir. Ve bazı günlerde menüler farklı ikramlarla çeşitlendirilmektedir. Bu nedenle tablo 7'de uygulama sırasında örnek olarak kullanılacak beş adet yemek menülerinin üretimine ait verilen bilgiler işletmenin kendisi tarafından temin edilmiştir.

Tablo 7. Üretilmesi Planlanan Yemek Menüleri.

Menü 1	Taze Fasulye	Bulgur Pilavı	Meyve suyu
Menü 2	Sebzeli Tavuk	Makarna	Meyve (elma)
Menü 3	Mercimek Çorba	Makarna	Kadınbudu Köfte
Menü 4	Sebzeli Bezelye	Pirinç Pilavı	Yoğurt
Menü 5	Nugget	Şehriye Çorba	Makarna

1.650 kişi için menülerin üretiminde kullanılacak bütçelenmiş malzeme maliyetleri tablo 8, 9, 10, 11 ve 12’de verilmiştir. Malzeme maliyetlerinin bütçelenmesinde yemek şirketinden alınan bilgiler dikkate alınmıştır.

Tablo 8. Menü 1 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.

Kullanılacak Malzeme	Kg/Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Taze Fasulye	110,00 kg	6,00	660,00
Havuç	10,00 kg	4,50	45,00
Sıvıyağ	7,00 kg	8,00	56,00
Salça	8,00 kg	7,00	56,00
Soğan	10,00 kg	1,00	10,00
Bulgur	50,00 kg	4,25	212,50
Şehriye	10,00 kg	3,30	33,00
Yağ	15,00 kg	8,00	120,00
Meyve Suyu	2.008 adet	0,65	1.305,20
Gıda toplamı			2.497,70

Not: Gıda toplamı= kg/adet x birim fiyatı

Tablo 9. Menü 2 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.

Kullanılacak Malzeme	Kg/Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Erişte	60,00 kg	3,30	198,00
Sıvıyağ	15,00 kg	8,00	120,00
Elma	250,00 kg	2,50	625,00
Bezelye	40,00 kg	7,50	300,00
Havuç	20,00 kg	4,50	90,00
Patates	80,00 kg	1,75	140,00
Soğan	10,00 kg	1,00	10,00
Sıvıyağ	7,00 kg	8,00	56,00
Salça	7,00 kg	7,00	49,00
Tavuk	35,00 kg	13,95	488,25
Gıda toplamı			2.076,25

Not: Gıda toplamı= kg/adet x birim fiyatı

Tablo 10. Menü 3 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.

Kullanılacak Malzeme	Kg/Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Un	10,00 kg	5,00	50,00
Yeşil Mercimek	5,00 kg	5,90	29,50
Nohut	5,00 kg	10,50	52,50
Erişte	5,00 kg	3,30	16,50
Yağ	10,00 kg	8,00	80,00
Yoğurt	10,00 kg	4,00	40,00
Yumurta	1,00 kg	10,00	10,00
Makarna	55,00 kg	3,30	181,50
Yağ	15,00 kg	8,00	120,00
Kadınbudu Köfte	72,00 kg	11,95	860,40
Gıda toplamı			1.440,40

Not: Gıda toplamı= kg/adet x birim fiyatı

Tablo 11. Menü 4 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.

Kullanılacak Malzeme	Kg/Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Bezelye	90,00 kg	7,25	652,50
Havuç	20,00 kg	4,50	90,00
Soğan	10,00 kg	1,00	10,00
Salça	7,00 kg	7,00	49,00
Patates	40,00 kg	1,75	70,00
Yağ	7,00 kg	8,00	56,00
Pirinç	60,00 kg	7,25	435,00
Şehriye	10,00 kg	3,30	33,00
Yağ	15,00 kg	8,00	120,00
Yoğurt	110,00 kg	4,00	440,00
Gıda toplamı			1.955,50

Not: Gıda toplamı= kg/adet x birim fiyatı

Tablo 12. Menü 5 Üretim Maliyetinin Hesaplanması

Kullanılacak Malzeme	Kg/Adet	Birim Fiyatı	Toplam
Naget	72,00 kg	10,50	756,00
Patates	200,00 kg	1,75	350,00
Sıvıyağ	15,00 kg	8,00	120,00
Makarna	55,00 kg	3,30	181,50
Sıvıyağ	15,00 kg	8,00	120,00
Un	10,00 kg	3,50	35,00
Salça	10,00 kg	7,00	70,00
Şehriye	5,00 kg	3,30	16,50
Sıvıyağ	10,00 kg	8,00	80,00
Gıda toplamı			1.729,00

Not: Gıda toplamı= kg/adet x birim fiyatı

3.5. İşletmedeki Faaliyetler ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

İşletme faaliyetlerinin belirlenmesinde iş akış şeması ve işletme personeli ile yapılan görüşmelerden yararlanılmıştır. Bu doğrultuda işletmeye ait 4 faaliyet merkezi belirlenmiştir. İşletmeye ait faaliyet merkezleri tablo 13'te verilmiştir.

Tablo 13. İşletme Faaliyet Merkezleri.

Faaliyet Merkezleri	Faaliyetler
Tedarik Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none">• Satın alma bölümünün malzeme listesini hazırlaması• Gerekli piyasa araştırmalarının yapılması• Üretimi yapılacak yemeklerin hazırlanmasında kullanılacak malzemelerin temin edilmesi
Pişirme Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none">• Yemeklerin ön hazırlığının yapılması• Kesme, doğrama, yıkama işlemlerinin gerçekleştirilmesi• Hazırlanan malzemelerin pişirilerek dağıtımına hazır hale getirilmesi
Sevkiyat Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none">• Sevkiyatı yapılacak yemeklerin araçlara yüklenmesi• Yemeklerin dağıtım merkezlerine ulaştırılması• Dağıtılan yemeklerden kalan bulaşıkların toplanması
Temizlik Faaliyet Merkezi	<ul style="list-style-type: none">• Hazır hale getirilen yemeklerin paketlenmesi,• Dağıtım sırasında kullanılacak peçete, eldiven, çöp poşeti gibi malzemelerin hazırlanması

3.5.1. Tedarik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi

Tedarik faaliyetinde kullanılacak malzeme miktarının bütçelenmesinde işletmenin 2019 yılı toplam tedarik etmiş olduğu malzeme fiyatından yararlanılmıştır. Gıda alışverişinde birden çok malzeme olduğu için toplam tedarik fiyatı üzerinden yapılmıştır. Toplam malzemeler bünyesinde et ve süt ürünleri, bakliyatlar, meyve ve sebzeler, içecekler, yağ, salça, tuz gibi temel gıda ürünlerini bulundurmaktadır. İşletme, et ve süt ürünlerini günlük, sebze ve meyveleri haftalık, bakliyatlar, paketlenmiş gıdalar gibi ürünleri aylık olarak tedarik etmektedir. 2019 yılında

işletmenin toplam tedarik maliyeti 720.989 TL'dir. Bu bilgiler doğrultusunda 2020 yılında enflasyon oranı olarak son 5 yılın enflasyon ortalaması olan 12,33 TL dikkate alınmıştır. Bu bilgilerden hareketle 2020 yılında bütçelenen tedarik maliyeti 809.886,944 TL'dir.

2019 yılı tedarik edilen malzeme miktarı = 720.989,00 TL

2020 yılı tedarik edilen malzeme miktarı= 720.989+% 12,33= 809.886,944 TL

İşletmede tedarik faaliyet merkezinde görevli olan 1 personele uygulanacak ücret 2020 yılı asgari ücretidir.

1 tedarik personeli ücreti = 2.324,70 TL (Aylık)

1 tedarik personeli ücreti = 2.324,70x12 = 27.896,40 TL (Yıllık)

Tablo 14. Tedarik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi.

Tedarik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi	Tutar (TL)
Tedarik Faaliyeti	809.886,944
Tedarik Personeli	27.896,40
TOPLAM	837.783,344

Tablo 14'te görüldüğü üzere işletmenin tedarik faaliyeti merkezi için bütçelenmiş toplam maliyeti 837.793,344 TL'dir.

3.5.2. Pişirme Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi

Tedarik faaliyeti tamamlandıktan sonra yemeklerin pişirilmesi işlemi sırasında kullanılacak malzemeler yıkanır, doğranır ve işleme hazır hale getirilir. Aşçılar tarafından yemeklerin pişirilmesi işlemi gerçekleştirilir. İşletme bu faaliyet merkezi için bünyesinde 2 adet aşçı ve yemeklerin kontrol edilmesi amacıyla, 1 adet gıda mühendisini part-time(yarı zamanlı) olarak çalıştırmaktadır. 2020 yılında personel sayısında bir değişiklik olmayacağı bilgisi söylenmiştir. İşletmenin bünyesinde çalıştırdığı 2 aşçı için ödediği ücret aylık 5.000 TL iken part-time olarak çalışan gıda mühendisine ödenen ücret aylık 600,00 TL'dir.

2 Aşçı ücreti = 10.000 x 12 = 120.000 TL (yıllık)

1 Gıda Mühendisi Ücreti = 600,00x12 = 7.200 TL (yıllık)

Tablo 15. Pişirme Faaliyet Merkezinin Bütçelenmesi.

Piştirme Faaliyetinin Bütçelenmesi	Tutar (TL)
Piştirme Faaliyet Giderleri	127.200
TOPLAM	127.200

Tablo 15’de görüldüğü üzere işletmenin piştirme faaliyeti merkezi için bütçelenmiş toplam maliyeti 127.200 TL’dir.

3.5.3. Sevkiyat Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi

İşletme sevkiyat faaliyetinde çalıştırılmak üzere bünyesinde 4 sevkiyat sorumlusu personel çalıştırmaktadır. İşletmeye ait sevkiyat bütçesi oluşturulurken 2019 yılı verilerinden yararlanılmıştır. İşletme hafta içi 5 gün belirli mesafelere yemek dağıtımını yapmaktadır. Sevkiyat sırasında işletmeye ait 2 araç kullanılmaktadır. Kullanılan araçlar motorin ile çalışmaktadır. 2018 ve 2019 yılı ortalama motorin fiyatları değerlendirildiğinde 2020 yılında 1 litre motorin bedelinin tahmini olarak 6,50 TL olması düşünülmektedir. Sevkiyat sorumlusu personel, dağıtım sırasında haftada ortalama 250 km yol gitmektedir.

250 km x 4 hafta = 1000 km

1000 km x 6,50 TL = 6.500 TL (aylık motorin fiyatı)

6.500 TL x 12 ay = 78.000 TL (yıllık motorin fiyatı)

Personele 2019 yılında 2.500 TL ücret uygulanmaktadır. 2020 yılında da ücretlerde bir değişikliğe gidilmeyeceği ve aynı ücretin verileceği söylenmiştir.

4 Sevkiyat sorumlusu x 2.500 = 10.000 (aylık ücret)

10.000 x 12 = 120.000 (yıllık ücret)

Tablo 16. Sevkiyat Faaliyetinin Bütçelenmesi.

Sevkiyat Faaliyetinin Bütçelenmesi	Tutar (TL)
Motorin	78.000
Sevkiyat Sorumlusu Personel	120.000
TOPLAM	198.000

Tablo 16’da görüldüğü üzere sevkiyat faaliyet merkezi için işletmenin bütçelenmiş toplam maliyeti 198.000 TL’dir.

3.5.4. Temizlik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi

Her alanda olduğu gibi yemek işletmelerinde de temizlik ve hijyen son derece önemlidir. Gerek yemeklerin pişirilmesi gerekse insan sağlığı açısından kullanılacak malzemelerin temizliğine önem verilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda İşletme temizlik faaliyetinde çalıştırılmak üzere bünyesinde 2 bulaşıkçı ve 1 temizlik elemanı çalıştırmaktadır. Temizlik faaliyeti hesaplanırken yemek dağıtım sırasında kullanılan malzemeler dikkate alınmıştır. Personele 2020 yılı asgari ücret uygulanmaktadır.

$$2 \text{ bulaşıkçı} \times 2.324,70 = 4.649,40 \text{ (aylık bulaşıkçı ücreti)}$$

$$4.649,40 \times 12 = 55.792.80 \text{ (yıllık bulaşıkçı ücreti)}$$

$$1 \text{ temizlik elemanı} = 2.324,70 \times 12 = 27.896,40 \text{ (yıllık temizlik elemanı ücreti)}$$

İşletme yemeklerin hazırlık aşamasından dağıtım sürecine kadar geçen sürede bütün aşamaların temiz olması açısından önem göstermektedir. Dağıtıma hazırlanan yemeklerin paketlenmesinde oldukça titiz davranılmaktadır, bu bağlamda işletmede çöp poşeti, tabldot, kaşık, çatal, streç film, eldiven, gibi ürünler kullanılmaktadır. Bu faaliyetin bütçelenmesinde de bir önceki faaliyetlerde olduğu gibi 2019 verilerinden yararlanılmıştır. 2020 yılında aynı fiyatların geçerli olacağı tahmin edilmektedir.

$$\text{Köpük tabak, kaşık+çatal} = 2.000 \text{ TL (aylık)}$$

$$\text{Köpük tabak, kaşık+çatal} = 2.000 \times 12 = 24.000 \text{ TL (yıllık)}$$

$$\text{Streç, çöp poşeti, eldiven} = 200 \text{ TL (aylık)}$$

$$\text{Streç, çöp poşeti, eldiven} = 2.400 \text{ TL (yıllık)}$$

Tablo 17. Temizlik Faaliyetinin Bütçelenmesi.

Temizlik Faaliyetinin Bütçelenmesi	Tutar (TL)
Tabldot, Kaşık, Çatal	24.000
Streç, Çöp poşeti, Eldiven	2.400
Temizlik Sorumlusu Personel	83.689,20
TOPLAM	110.089,20

Tablo 17’de görüldüğü üzere temizlik faaliyet merkezi için işletmenin bütçelenmiş toplam maliyeti 110.089,20 TL’dir.

Tablo 18. Faaliyet Merkezleri Faaliyet Bütçesi.

Faaliyet Merkezleri	Bütçelenen Yıllık Maliyet
Tedarik Faaliyet Merkezi	837.783,344
Pişirme Faaliyet Merkezi	127.200
Sevkiyat Faaliyet Merkezi	198.000
Temizlik Faaliyet Merkezi	110.089,20
TOPLAM	1.273.072,54

Tablo 18’de işletmeye ait belirlenen faaliyet merkezleri ve bu faaliyetler doğrultusunda bütçelenmiş maliyetleri verilmiştir. Buna göre işletmenin bütçelenmiş toplam yıllık maliyeti 1.273.072,54 TL olarak hesaplanmıştır.

3.6. İşletmede Ortaya Çıkan Diğer Giderler

Uygulamada kullanılan hesaplamalar işletmenin 2019 yılında gerçekleşmiş olan ve kullanılan kapasiteleri dikkate alınarak hesaplanmıştır.

1) Elektrik Gideri;

İşletme yöneticisi ile yapılan görüşme sonucunda elektrik tüketiminde geçen yıla göre bir artış veya azalma beklenmediğini ancak birim fiyatta oluşabilecek zamlar ve enflasyon oranı dikkate alındığında, 2020 yılı için bütçelenen elektrik giderinin 8.400 TL olacağı düşünülmektedir. Toplam 432 m²’lik alana sahip olan işletmenin, %26,38 m²’lik alanı yönetim, %73,62 m²’lik alanı üretim bölümünü oluşturduğundan elektrik gideri bu oranda dağıtım yapılacaktır. İşletmenin yönetim bölümünde 2 klima, 3 bilgisayar bulunmaktadır. Üretim bölümünde fırın ve soğuk hava deposu elektrik tüketiminde önemli bir paya sahiptir. Bu bilgiler doğrultusunda;

Yönetim Bölümünün Elektrik Gideri Bütçesi: $8.400 \text{ TL} \times \%26,38 = 2.215,92$
TL

Üretim Bölümünün Elektrik Gideri Bütçesi: $8.400 \text{ TL} \times \%73,62 = 6.184,08$ TL

2) Su Gideri;

Su kullanımının geçen yıla göre miktar olarak bir artış veya azalış göstermeyeceği ancak birim fiyatta oluşabilecek zamlar ve enflasyon oranı dikkate alındığında 2020 yılında bütçelenmiş su maliyeti 9.000 TL'dir. İşletmeden edinilen bilgiye göre su kullanımının %70'i üretim bölümünde, geriye kalan %30'luk kısmının ise yönetim bölümünde kullanıldığı söylenmiştir.

Yönetim Bölümünün Su Gideri Bütçesi: $9.000 \text{ TL} \times \%30 = 2.700$ TL

Üretim Bölümünün Su Gideri Bütçesi: $9.000 \text{ TL} \times \%70 = 6.300$ TL

3) Doğalgaz Gideri;

Elektrik tüketim miktarının belirlenmesinde olduğu gibi doğalgaz tüketiminde de işletme ile yapılan görüşmelerden yararlanılmış ve aynı dağıtım oranları kullanılmıştır. Buna göre 2020 yılında işletmenin 9.600 TL doğal gaz gideri olacağı düşünülmektedir. İşletmede yemeklerin pişirilmesi sırasında kullanılan ocaklar doğal gaz tüketiminde önemli bir paya sahiptir. Bu bilgiler doğrultusunda;

Yönetim Bölümünün Doğalgaz Gideri Bütçesi: $9.600 \text{ TL} \times \%26,38 = 2.532$ TL

Üretim Bölümünün Doğalgaz Gideri Bütçesi: $9.600 \text{ TL} \times \%73,62 = 7.068$ TL

4) İletişim Gideri

İşletmenin kullanmış olduğu iş yeri telefonu, sabit hatlar, muhasebe personelinin kullanmış olduğu şirket hattı, internet ve faks kullanımını kapsamaktadır. İletişim gideri aylık bütçelenmiş maliyeti 420 TL'dir.

İletişim Gideri (yıllık) : $420,00 \text{ TL} \times 12 = 5.040$ TL

5) Bakım ve Onarım Gideri;

İşletme ile yapılan görüşmelerde yemeklerin hazırlanmasında kullanılan ocaklar için yaptırmış olduğu bakım onarım giderinin mevcut olduğu söylenmiştir. Yılda 2 defa bakımı yapılan ocaklar için bakım ve onarım maliyeti yıllık 2.400 TL'dir.

İşletme ile yapılan görüşmelerde bu fiyatta bir değişiklik olmayacağı 2020 yılında da bakım onarım maliyetinin 2.400 TL olacağı söylenmiştir. Bu doğrultuda;

Bakım ve Onarım Gideri (yıllık) : $1.200 \times 2 = 2.400$ TL

6) Amortisman Gideri;

İşletmede amortisman ayrılacak kalem taşıtlardır. İşletmenin kuruluş tarihi 2010 yılı olmasına rağmen kuruluş yıllarında işletmeye ait araçlar bulunmadığı, kiralık araçlar vasıtasıyla sevkiyat yapıldığı söylenmiştir. İşletmeye ait 2015 yılından sonra alınan ve şu anda sevkiyat için kullanılan faydalı ömrü (5 yıl) tükenmemiş 2 minibüs olduğu bilgisi verilmiştir.

Taşıtların Maliyeti: $(90.500 \text{ TL} + 115.000 \text{ TL}) = 205.500 \text{ TL}$

2020 Yılı Amortisman Oranı: $(205.500 \text{ TL} \times \%20) = 41.110 \text{ TL}$

7) Kira Gideri;

İşletmenin 2020 yılında ödeyeceği aylık kira 7.500 TL'dir. İşletmenin yıllık toplam kira maliyeti 90.000 TL'dir. 432 m²'lik işletmenin %26,38'lik kısmı yönetim birimini, %73,62'lik kısmı üretim bölümünü oluşturmaktadır. Bu doğrultuda işletmenin;

Yönetim Bölümünün Kira Gideri (yıllık) : $90.000 \text{ TL} \times \%26,38 = 23.742 \text{ TL}$

Üretim Bölümünün Kira Gideri (yıllık) : $90.000 \text{ TL} \times \%73,62 = 66.258 \text{ TL}$

8) Kırtasiye Malzemeleri;

İşletmenin 2019 yılında kalem, kağıt, toner gibi yönetim birimine ilişkin kırtasiye maliyeti aylık ortalama 200 TL'dir. Kırtasiye malzemelerinin tamamı yönetim biriminde kullanılmaktadır. 2020 Yılında bu fiyatta bir değişiklik olmayacağı öngörülmektedir. Bu doğrultuda;

Yönetim Bölümünün Kırtasiye Malzeme Gideri (yıllık): $200 \times 12 = 2.400 \text{ TL}$

Tablo 19. İşletmede Ortaya Çıkan Diğer Giderlerin Bütçelenmesi.

İşletmede Ortaya Çıkan Diğer Giderler	Bütçelenen Maliyet (TL)
Elektrik	8.400
Su	9.000
Doğalgaz	9.600
İletişim	5.040
Bakım ve Onarım	2.400
Amortisman Oranı	41.110
Kira	90.000
Kırtasiye Malzemeleri	2.400
TOPLAM	167.950

Tablo 19’da görüldüğü üzere işletmede ortaya çıkan diğer giderler için bütçelenmiş maliyeti 167.950 TL’dir.

Tablo 18’de hazırlanan faaliyet bütçesi ile tablo 19’da hazırlanan işletmede ortaya çıkan diğer giderlerin üretimle ilgili kısımları birleştirilerek Tablo 20’de yer alan gider dağıtım tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 20. Gider Dağıtım Tablosu.

Gider Kalemleri	Günlük Tüketim Adedi	Birim Fiyat	TOPLAM
Ekmek	2.600	0,21	546,00
Tabldot, Kaşık, Çatal	2.000	0,40	800,00
	Aylık Tüketim Maliyeti		Günlük Tüketim Maliyeti
Doğalgaz+Elektrik+Su+Diğer		27.000	900,00
Motorin		6.500	216,66
Eleman + Kira		46.954,46	2.347,72
Streç, Çöp poşeti		2.400	200,00
TOPLAM			5.010,38

Not: Ekmek= Adet x birim fiyatı, Tabldot + kaşık, çatal= Adet x birim fiyatı

İşletmede ortaya çıkan diğer giderlerin üretimi yapılacak menülere ilişkin maliyetleri tablo 20’de belirtilmiştir. Menülere ait bütçelenen malzeme maliyetleri ve bütçelenen diğer giderler birleştirilerek menülerin işletmeye olan toplam maliyetleri bulunmuştur.

Tablo 21. Üretimi Yapılacak Menülerin İşletmeye Maliyeti.

Üretilecek Menüler	Bütçelenen Malzeme	Sabit Giderler	Bütçelenen Toplam
Menü 1	2.497,70	5.010,38	7.508,08
Menü 2	2.076,25	5.010,38	7.086,63
Menü 3	1.440,40	5.010,38	6.450,78
Menü 4	1.955,50	5.010,38	6.965,88
Menü 5	1.729,00	5.010,38	6.739,38

Buna göre, yemek üretimi sırasında kullanılacak malzemelerin bütçelenen maliyeti ile diğer giderlerin birleştirilmesi ile menülerin işletmeye olan günlük maliyetleri ortaya çıkmıştır. Her menünün üretim sırasında işletmeye olan 1 günlük maliyeti hesaplanmıştır. Buna göre, menü 1 maliyeti 7.508,08 TL, menü 2 maliyeti 7.086,63 TL, menü 3 maliyeti 6.450,78 TL, menü 4 maliyeti 6.965,88 TL, menü 5 maliyeti 6.739,38 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletme tarafından bütçelenen toplam menü maliyetine göre birim menü fiyatları tablo 22’de gösterilmektedir.

Tablo 22. 2020 Yılı Bütçelenen Ürün Maliyeti.

Menüler	Bütçelenen Üretim Maliyeti	Kişi Sayısı	Birim Fiyatı
Menü 1	7.508,08	1.650	4,55
Menü 2	7.086,63	1.650	4,29
Menü 3	6.450,78	1.650	3,90
Menü 4	6.965,88	1.650	4,22
Menü 5	6.739,38	1.650	4,08

Not: Bütçelenen üretim maliyeti/kişi sayısı= Birim fiyatı

Tablo 22’de menülerin birim fiyatları verilmiştir. Buna göre, menü 1 birim fiyatı 4,55 TL, menü 2 birim fiyatı 4,29 TL, menü 3 birim fiyatı 3,90 TL, menü 4 birim fiyatı 4,22 TL, menü 5 birim fiyatı 4,08 TL olarak hesaplanmıştır.

3.7.2020 Yılı İşletme Kârının Hesaplanması

İşletmeden alınan bilgiye göre Milli Eğitim Bakanlığı, 2019 yılında kişi başı menü fiyatı için 5,00 TL ödeme yapmaktadır. Bu bilgiden yola çıkarak 2020 yılında tahmini ödeme yapması düşünülen fiyat 5,5 TL’dir. İşletmenin menülerden elde etmesi düşünülen toplam kâr maliyeti aşağıdaki tabloda verilmiştir. İşletmenin yıllık kazancının hesaplamasında ortalama üretilen menü maliyetleri dikkate alınmıştır.

Tablo 23. 2020 Yılı Bütçelenen Kâr Tutarı

Menüler	Birim Kâr	Bütçelenen Satış Miktarı	Bütçelenen Toplam Kâr
Menü 1	0,95	1.650	1.567,50
Menü 2	1,21	1.650	1.996,50
Menü 3	1,60	1.650	2.640,00
Menü 4	1,28	1.650	2.112,00
Menü 5	1,42	1.650	2.343,00

Tablo 23’de verilen bilgiler doğrultusunda işletmenin menü 1’den elde etmiş olduğu kâr 1.567,50 TL, menü 2’den elde etmiş olduğu kâr 1.996,50 TL, menü 3’ten elde etmiş olduğu kâr 2.640,00 TL, menü 4’ten elde etmiş olduğu kâr 2.112,00 TL ve menü 5’ten elde etmiş olduğu kâr 2.343,00 TL’dir. İşletmenin menü başı elde etmiş olduğu ortalama gelir hesaplanmıştır. Bu doğrultuda işletmenin aylık menü satışından elde etmiş olduğu ortalama geliri 42.636,00 TL olarak bütçelenmiştir. İşletmenin elde etmesi düşünülen tahmini yıllık kazancı ise ortalama 511.632,00 TL olarak hesaplanmıştır.

3.8. Bütçelenen Gelir Tablosu

Tablo 24’te 2019 yılı gerçekleşmiş gelir tablosu verilmiştir.

Tablo 24. 2019 Yılı Gelir Tablosu.

Net Satışlar	1.465.250
SMM (-)	1.074.745,72
Brüt Satış Kârı	390.504,28
Faaliyet Giderleri (-)	106.560
Faaliyet Kârı	283.944,28
Olağan Gelir ve Kârlar (+)	331.200
Olağan Gider ve Zararlar (-)	
Finansman Giderleri (-)	
Olağan Kâr veya Zarar	615.144,28
Olağandışı Gelir ve Kârlar	
Olağandışı Gider ve Zararlar	
Dönem Kârı	615.144,28
Vergi (%22)	135.331,742
Dönem Net Kârı	479.812,538

Bütçelenen satışlar ve maliyetler dikkate alınarak 2020 yılı tahmini gelir tablosu oluşturulmuştur.

Tablo 25’de yer alan gelir tablosuna göre dönem net kârı 540.748,229 TL’dir. İşletmede kurumlar vergisi (%22 alınmıştır) 152.518,731 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin faaliyet giderlerinden genel yönetim giderleri 167.950 TL olarak hesaplanmıştır.

İşletmenin satışlardan elde etmesi düşünülen kazanç 511.632,00 TL olarak hesaplanmıştır.

2019 yılı gelir tablosuna bakıldığında 2020 yılında işletme dönem net kârında artış olduğu görülmektedir.

Tablo 25. 2020 Yılı Bütçelenmiş Gelir Tablosu.

Net Satışlar	1.790.607,50
SMM (-)	1.441.022,54
Brüt Satış Kârı	349.584,96
Faaliyet Giderleri (-)	167.950
Faaliyet Kârı	181.634,96
Olağan Gelir ve Kârlar (+)	511.632,00
Olağan Gider ve Zararlar (-)	
Finansman Giderleri (-)	
Olağan Kâr veya Zarar	693.266,96
Olağandışı Gelir ve Kârlar	
Olağandışı Gider ve Zararlar	
Dönem Kârı	693.266,96
Vergi (%22)	152.518,731
Dönem Net Kârı	540.748,229

SONUÇ

Günümüzde işletmeler için bütçe hazırlamanın zor olduğunu söylemek gerekir. İşletmeler bütçe hazırlığı yaparken gelecek dönemde gerçekleşmesi düşünülen faiz oranları, döviz kurları, enflasyon oranı ve bunların sektör üzerindeki etkilerini analiz etmek durumundadır. Ancak bütçe hazırlamak ne kadar zor olsa da işletmenin geleceği görebilmesi ve kendini bu duruma hazırlaması açısından önem arz etmektedir.

Bütçelerin oluşturulmasında başarıya ulaşmak için mevcut durumla karşılaştırma yapılması, işletmenin gerekli bilince sahip olması, mevcut durum ve gerçekleşmesi düşünülen durumun farklarının iyi analiz edilmesi ve işletme üst yöneticileri ve çalışan personel dahil olmak üzere herkesin bu süreçte birlikte hareket etmesi gerekmektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımının genel özelliği genel üretim giderlerinin kullanılan mamul ve hizmetlere yönelik değil, bu hizmetlerin kullanımına yönelik faaliyetler açısından tüketiminin sağlanmasıdır. FTB sistemine göre kullanılan kaynakların bütçelenmesi ve kaynakların verimli bir şekilde dağıtılması mümkündür.

Tez çalışmasında öncelikle, faaliyet tabanlı bütçeleme sistemi anlatılmış ve bir yemek şirketinde uygulaması yapılmıştır. FTB sürecine başlarken ilk olarak satış bütçesi hazırlanmıştır. Satış tahminlerinin yapılmasında işletmenin 2019 yılı verileri ve işletme yönetimi ile yapılan görüşmeler dikkate alınmıştır ve bu doğrultuda 2020 yılı tahmini satış bütçesi oluşturulmuştur. Satış bütçesinin devamında işletmede üretilen ve gelecek dönemde üretilmesi düşünülen menülerin kişi sayısı dikkate alınarak maliyeti hesaplanmıştır (Örnek olarak: 1650 kişilik pilav yapımında ne kadar pirinç kullanılması gerektiği gibi). Yine satış bütçesinde olduğu gibi üretim bütçesi hazırlanırken de bir önceki yılın verileri dikkate alınmıştır.

İşletme giderlerinin bütçelenmesinde ilk olarak işletmenin faaliyetleri belirlenmiştir. Bu bağlamda işletmede 4 ana faaliyet merkezi oluşturulmuştur. Bu faaliyetlerin bütçelenmesi yapılırken 2019 yılında kullanılan kapasite dikkate alınmış ve faaliyet merkezleri bütçesi hazırlanmıştır.

Yemek şirketinde ortaya çıkan diğer giderler belirlenerek kullanıma göre gerekli dağıtım oranlarıyla faaliyetlere düşen paylar hesaplanmış ve faaliyet merkezleri ile diğer giderler birleştirilerek menülerin birim fiyatı belirlenmiştir.

Uygulama sırasında örnek 5 menü temel alınmıştır. Bunun nedeni işletmede günlük olarak ve menülerin çeşitlenerek hazırlanmasıdır ve dolayısıyla hazırlanan bütün menülerin üretim maliyetlerinin hesaplanması zor olacağından böyle bir yöntem düşünülmüştür. Menülerin hazırlanmasında genel olarak pilav, makarna gibi temel yemekler sabit kalarak, meyve, çorba gibi yardımcı yemekler çeşitlendirilmiştir.

Yemek şirketinde daha önceden yapılmış bir bütçe hazırlığı, giderlerin analiz edilmesi, muhasebe programının kullanılması gibi kavramlar üzerinde durulmadığından yapılan çalışmanın şirket açısından fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Sonuç olarak Faaliyet tabanlı bütçeleme sistemi ile yemek şirketinin gelir ve giderleri hakkında daha kapsamlı bir bilgiye ulaşacağı, bütçe hazırlığı yaparken genel bir bütçe hazırlığı yapmak yerine faaliyetler bazında bir tahminde bulunulması gerektiği, satış fiyatı belirlerken aynı zamanda şirketin faaliyet giderlerine de hâkim olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Akal, Z. (1998). *İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi*. Ankara: Mert Yayınevi.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim*. İstanbul: Avcıol Basım.
- Aktan, C. C. (2006). *Kamu Mali Yönetiminde Stratejik Planlama ve Performans Esaslı Bütçeleme*. Ankara: Seçkin Yayınları.
- Altay, A., & Kaplan, E. (2006). Türkiye’de Performansa Dayalı Yönetim Uygulamasına Geçiş ve IMF’nin Rolü. *Maliye Dergisi*, s.3-6.
- Amaratunga, D., & Baldry, D. (2002). Moving from Performance Measurement to Performance Management Facilities. s.217.
- Balcı, B. R. (2007). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması*. Sakarya: Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Bengu, H. (2010). The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices. *Suleyman Demirel University, The Journal of Faculty of Economics and Administrative Sciences*, s. 213-233.
- Bleeker, R. (2001). Key Features Of Activity Based Budgeting , *Journal Of Cost Management*. s. 5-20.
- Boucher, Scott, E., Cokins, D. E., & Kung, G. v. (2005). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. USA.
- Brimson, J. A., & Antos, J. (1999). *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*. Newyork: John Wiley&Sons Inc.
- Bulat, İ. Ö. (2002). *İşletme Bütçeleri Sisteminin İncelenmesi ve İşletme Bütçesi Sisteminin Mekanik İhtiyaçlarının Sağlanmasına Yönelik Bir Uygulama Araştırması*. Adana: Yüksek Lisans Tezi.
- Bülbül, D. (2014). *Bütçe*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Büyükmirza, & Kamil, H. (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Canman, D. (2000). *İnsan Kaynakları Yönetimi*. Yargı Yayınevi.
- Ceylan, A., & Korkmaz, T. (2015). *Finansal Yönetim Temel Konular*. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Civelek, M., & Özkan, A. (2015). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. Ankara: Detay Yayıncılık.

- Cooper, R., & Kaplan, R. (1998). "The Promise and Peril of Integrated Cost Systems". *Harvard Business Review*, s. 109-119.
- Çam, S. (2008). *İşletmelerde Bütçe Yönetimi*. İstanbul: Hayat.
- ÇEPNİ, S. (2014). *Araştırma ve Proje Çalışmalarına Giriş*. Trabzon: Celepler Matbaacılık.
- Dalğar, H., Taş, S., Cevher, E., & Akın, O. (2010). Maliyet Yönetim Aracı Olarak Altı Sigma: Kuramsal Bir Yaklaşım. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, s. 235-255.
- Doğan, S. (2016). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Tekstil Firmasında Uygulaması Doktora Tezi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, Zeki- Hatunoğlu, & Zeynep (Ed). (2012). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*. İstanbul : Lisans Yayıncılık.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. London: Cengage Learning EMEA.
- Durmuş, C. N., & Toroslu, M. (2013). *İşletme Bütçeleri*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Edizdoğan, N., & Çetinkaya, Ö. (2007). *Kamu Bütçesi*. Bursa: Ekin Kitabevi.
- Eker, M. (2004). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama Doktora Tezi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ertürk, E. (2019). *Faaliyet tabanlı bütçeleme: Bir sağlık işletmesi uygulaması*. İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Falay, N. (2000). "Yerel Yönetimlerde Performans Ölçümü". Antalya: XV. Türkiye Maliye Sempozyumu.
- Gökçen, G., Çelenk, H., & Horasan, E. (2017). *Yönetim Muhasebesi ve Uygulamaları*. Beta Basım.
- Gürsoy, Ü. (1985). *İşletmelerin Kâr Planlaması ve Denetim Sürecinde Muhasebenin Rolü Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama*. Adana: Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Haftacı, V. (2005). *İşletme Bütçeleri*. İstanbul: Beta Yayınevi.
- Haftacı, V. (2009). *İşletmelerde Finansal Çözümleme*. Kocaeli: Umuttepe Kitabevi.
- Hager, G., & Habson, A. v. (2001). Performance-Based Budgeting: Concepts and Examples. Legislative Research Commission, Committee for Program Review and Investigation Report.

- Hilton, & W. Donald. (2001). *Managerial Accounting*. Newyork: Sixth Edition, Mc Graw Hill Co.
- Hope, J., & Fraser , R. (1997). "Beyond the Budgeting..." *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*. s.40.
- Hope, J., & Fraser, R. (2003). Beyond budgeting: how managers can break free from the annual performance trap. *Soundview Executive Book Summaries*, 1-8.
- Innes, J. –M., & Falconer. (1995). A Survey of Activity – Based Costing In The U.K.'s Largest Companie. *Management Accounting Research*, s. 137-153.
- Işıklılar, S. (1997). *İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama*. İstanbul: Beta Basım.
- Kaplan, R. (2011). *İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme*. Kayseri: Yüksekisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kaplan, R. S. (1992). "In Defense of Activity – Based Cost Management". *Management Accounting*, s. 58-63.
- Karaca, N. (2008). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması*. Sakarya : Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Kathryn, J. (1999). Budgeting as a Competitive Advantage. *Strategic Finance*, 54.
- Kaygusuz, S. Y. (2002). Maliyet ve Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Active Dergisi*, s. 2-15.
- Kaygusuz, S. Y. (2003). *Balıkesir Üniversitesi Yayınları*, s. 115-158.
- Köseoğlu, Ö. (2007). Türk Kamu Yönetiminde Değişen Denetim Anlayışı ve Performans Denetimi. s. 309-339.
- Kurnaz, A. (2010). "Kamuda Performans Esaslı Bütçe Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi ve Bu Çerçevde Part (Program Assessment Rating Tools) Sisteminin İncelenmesi". Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı, Mesleki Yeterlilik Tezi.
- Libby, T., & Lindsay, R. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? a survey of north-american budgeting practice. *Management Accounting Research*, s. 56-75.
- Nemli, A. Y. (2005). *Stratejik Maliyet Yönetiminde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme* . İstanbul: Yüksekisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi.

- Öker, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme – Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- Özer, G. (2001). Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, s. 79-97.
- Özkan, E. (2006). *Stratejik Karar Aracı Olarak Dinamik Bütçeleme ve Bir Üretim işletmesi'nde Uygulama*. Kütahya : Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Parker, R., & L. Kyj. (2006). Parker, R. ve Kyj, L. (2006): “Vertical information sharing in the budgeting process”, *Accounting, Organizations and Society*,.
- Peker, A. (1988). Modern Yönetim Muhasebesi. *İstanbul Üniversitesi, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayını*.
- Pockevičiūtė, R. (2008). Case study: Activity based budgeting at agricultural holdings in Lithuania. *Economics and rural development*, 2008, vol. 4, no. 2, p. 26-34.
- Pinney, C. (1992). *Budgeting For The Small Business*. USA.
- Rehner, S. M. (1995). “Keep Your Head Out of the Cockpit” 1995, ss.34-34. *Management Accounting*, s. 34.
- Rickards, R. (2006). Beyond budgeting: boon or boondoggle. *Investment Management and Financial Innovations*, s. 62-76.
- Robson, J. (2005). Implementing A Performance Measurement System Capable of Creating A Culture of High Performance, *International Journal of Productivity and Performance Management*. s. 138.
- Saltukoğlu, A. (2020). *İnşaat Taahhüt İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Temelinde Ön Maliyetleme: Bir Otoyol Projesi Uygulaması*. İstanbul: Doktora Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Saygı, E. İ. (2019). *İnşaat Sektöründe Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Uygulama*. İstanbul: Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Aydın Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Schick, A. (2003). The Performing State: Reflection on an Idea Whose Time has Come but Whose Implementation has not. *OECD Journal on budgeting*.
- Sevgener, A., & Hacırüstemoğlu, R. (1993). *Yönetim Muhasebesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı.
- Shane, J. M. (2005). Activity-Based Budgeting: Creating a Nexus Between Workload and Costs. *FBI Law Enforcement Bulletin*, s. 1-20.

- Shim, J. K., Joel G. , & Allison, S. (2005). *Budgeting Basics and Beyond Second Edition*. Willey.
- Şahin, İ. (2013). *Kamu Kesiminde Performans Yönetim Aracı Olarak Performans Esaslı Bütçeleme Sistemi: Büyükşehir Belediyeleri Örneği*. Ankara.
- Şen, L. M. (2013). *Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Uygulaması* . Sakarya : Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Şentürk, H. (2006). *Belediyeler İçin Performans Yönetim Rehberi*.
- Tanış, V. N. (2005). *Teknolojik Değişim ve Maliyet Muhasebesi*. Adana: Nobel Kitabevi.
- Tokaç, A. (2012). *İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama*. İstanbul: Derin Yayınları.
- Tüğen, K. (2014). *Devlet Bütçesi*. İzmir: Bassaray Matbaası.
- Tüğen, K., Egeli, H., & Özen, A. (2007). Gelişmiş Ülkelerde Performans Esaslı Bütçeleme Sistemine Yönelik Reform Arayışları ve Bütçe Uygulamaları.
- Türk, Z. (1999). *İşletmelerde Yönetim Aracı Olarak Kar Planlaması ve Kontrolü Uygulamalarında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri*. Adana: Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi İşletme Anabilim Dalı.
- Vazonienė, M., & Stončiuvienė, N. (2012). The formation of company budgeting system: importance, problems and solutions. *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, 30(1).
- Welsch, G. A., & (Çev. Sadık Baklacıoğlu ve diğerleri). (1978). *İşletme Bütçeleri Kâr Planlaması ve Kontrolü*. Ankara: Ayyıldız Matbaa.
- Weygant, Kimmel, & Kieso. (1993). *accounting principles (third edition)*. NEW YORK: John Wiley & Sons.
- Yalkın, Y. K. (1989). *Genel Muhasebe İlkeleri ve Uygulaması*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Yalkın, Y. K., & Demir, V. (2015). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Yılmaz, M., & Ali Coşkun. (2012). Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, s. 241-257.
- Yükçü, S. (2007). *Yönetim Muhasebesi*. İzmir: Birleşik Matbaacılık.

- Zaneta, P. (2013). Traditional Versus Activity Based Budgeting in Non-Manufacturing Companies. *Social Scences*, s. 26-37.
- Zengin, B., & Şen, L. (2014). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Temel Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri. *Akademik Turizm ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, s. 265-276.

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1. Geleneksel Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Karşılaştırılması .	42
Tablo 2. İşletme Personel Sayısı	61
Tablo 3. 2019 Yılına Ait Gerçekleşmiş Satış Miktarı	62
Tablo 4. 2020 Yılına Ait Bütçelenen Satış Bütçesi.....	63
Tablo 5. 2019 Yılına Ait Gerçekleşmiş Üretim Miktarı	63
Tablo 6. 2020 Yılına Ait Bütçelenen Üretim Miktarı	64
Tablo 7. Üretilmesi Planlanan Yemek Menüleri.....	65
Tablo 8. Menü 1 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	65
Tablo 9. Menü 2 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	65
Tablo 10. Menü 3 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	66
Tablo 11. Menü 4 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	66
Tablo 12. Menü 5 Üretim Maliyetinin Hesaplanması.....	66
Tablo 13. İşletme Faaliyet Merkezleri	67
Tablo 14. Tedarik Faaliyeti Merkezinin Bütçelenmesi	68
Tablo 15. Pişirme Faaliyet Merkezinin Bütçelenmesi	69
Tablo 16. Sevkiyat Faaliyetinin Bütçelenmesi.....	70
Tablo 17. Temizlik Faaliyetinin Bütçelenmesi	71
Tablo 18. Faaliyet Merkezleri Faaliyet Bütçesi	71
Tablo 19. İşletmede Ortaya Çıkan Diğer Giderlerin Bütçelenmesi	74
Tablo 20. Gider Dağıtım Tablosu	74
Tablo 21. Üretimi Yapılacak Menülerin İşletmeye Maliyeti	75
Tablo 22. 2020 Yılı Bütçelenen Ürün Maliyeti	75
Tablo 23. 2020 Yılı Bütçelenen Kâr Tutarı	76
Tablo 24. 2019 Yılı Gelir Tablosu	76
Tablo 25. 2020 Yılı Bütçelenmiş Gelir Tablosu	77

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Brimson ve Fraser'in FTB Modeli	44
Şekil 2. Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli.....	45
Şekil 3. Kaplan ve Cooper' ın Ters Yönde İşleyen FTM ve FTB Süreci.....	46
Şekil 4. CAM-I'in FTB Kapalı Döngü Modeli	48
Şekil 5. Bleeker'in FTB Modeli	49

ÖZGEÇMİŞ

Cansel Çiftçi 1996 yılında Bursa'da doğdu. İlk ve orta öğrenimini Bursa'da tamamladı. 2018 yılında Karabük Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme Bölümü'nden mezun olarak lisans eğitimini tamamlamıştır. Aynı yıl kazandığı Karabük Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı yüksek lisans programına başladı.