



YIL: 13

SAYI: 156

ARALIK 2010

ISSN 1306-0767

MEVZUAT DERGİSİ

[Yrd. Doç. Dr. Nevran KARACA](#)[Yrd. Doç. Dr. Şule YILDIZ](#)

## FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME SİSTEMİNE İLİŞKİN BİR ÖNERİ

### Özet

Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerin verecekleri stratejik kararlar için rehber niteliğini taşıyan operasyonel konulara öncelik verdiği için pratik bir yaklaşım olduğu, dolayısıyla uygulamacılar tarafından benimsenme olasılığının yüksek olduğu düşünülmektedir. Bu nedenle çalışmada, faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin uygulama sürecinin daha iyi anlaşılmasına olanak verecek bir öneriye yer verilmiştir. Söz konusu faaliyet tabanlı bütçe önerisi özellikle yöneticilerin sorumlu oldukları faaliyetleri finansal ölçülerden çok operasyonel olarak ifade edebilmelerine, böylece bütçelerini daha kolay hazırlamalarına ve geliştirmelerine yardımcı olacaktır.

**Anahtar Sözcükler:** *Bütçe, Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Faaliyet Tabanlı Yönetim.*

### Abstract

Activity-based budgeting, gives priority to operational issues that guide the business strategic decisions and is a practical approach. Therefore, it is thought that the possibility of the practitioners to adopt activity-based budgeting is high. For this reason in this study, it is given place to a proposal that will allow a better understanding for the application process of activity-based budgeting system. The activity-based budgeting proposal will help especially to the managers to Express the operational activities operationally more than financial dimension and to develop and prepare their budgets more easily.

**Keywords:** *Budget, Budgeting, Activity Based Budgeting, Activity Based Costing, Activity Based Management.*

### 1. Giriş

Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin ve faaliyetler için tüketilmesi gereken kaynakların miktar ve maliyetlerinin bütçelenmesine dayanan modern bir bütçeleme tekniğidir. Temel amacı, işletme bütçe sistemi içerisinde maliyet bütçelerinin faaliyet tabanlı maliyet sistemi temelinde oluşturulmasıdır. Faaliyet tabanlı bütçelemeye ilişkin olarak incelenmiş çalışmalarda faaliyet tabanlı bütçeleme tekniğinin işletmelere birçok açıdan fayda sağlayacağı ifade edilmiş olmakla beraber, işletmelerin organizasyon yapısı ve işletme süreçlerine faaliyet tabanlı bütçeleme sürecini nasıl adapte edecekleri açık ve net değildir. Söz konusu çalışmalarda özellikle tekniğin uygulanmasında en önemli aşama olduğu düşünülen "kaynakların bütçelenmesi" başta olmak üzere tekniğinin uygulama süreci net bir şekilde ortaya konulmamıştır. Sonuç olarak söz konusu çalışmalar, tekniği tanıtıcı nitelikte olup gerek akademisyenler, gerekse de uygulayıcılar açısından çok fazla detay içermemektedir. Bu noktada çalışmanın amacı, kaynakların bütçeleme aşamalarını detaylı bir şekilde ortaya koyan, faaliyet tabanlı bütçeleme tekniğinin etkin olarak uygulanmasına olanak sağlayacak bir model geliştirmektir. Faaliyet tabanlı bütçeleme tekniğinin uygulanmasına yönelik bir model oluşturulmasının teori ve uygulama açısından Türkiye'de yapılacak kapsamlı çalışmalara ışık tutacağı ve tekniğin işletmelerin bünyesine kazandırılmasında yol göstereceği ve katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

### 2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Faaliyet tabanlı bütçeleme (FTB) genel olarak, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin ve faaliyetler için tüketilmesi gereken kaynakların miktar ve maliyetlerinin bütçelenmesi olarak tanımlanabilir. Teknik aynı zamanda, işletmenin beklenen faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi için iş yükü tahminlerine dayalı olarak, stratejik hedeflere ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla planlanmış değişimleri gerçekleştirmek üzere finansal ve finansal olmayan gereksinimleri yansıtan, plan ve bütçe çalışmalarının gerçekleştirilmesi (Özer, 2001, 81) olarak da tanımlanabilir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımının odak noktası, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin miktarına (hacmine) karar vermektir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet hacmine karar verilmesinde stratejik hedefleri de göz önünde bulundurduğu için, faaliyetlerin stratejik hedefleri başarmakla ilişkisini anlamaya odaklı bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda teknik, maliyetleme sisteminin bir parçası olmasının yanı sıra stratejik planlama sürecinin vazgeçilmez bir parçası (Liu, Robinson ve Martin, 2003, 35) olarak nitelendirilmektedir.

FTB, sürekli gelişimi temel alarak nihai çıktılarla faaliyetler, faaliyetlerle kaynaklar arasında kullanım oranları vasıtasıyla ussal ve dinamik bir ilişki kurmaya çalışmaktadır (Innes ve Mitchell, 1995, 130). Böylelikle kaynak ve faaliyet kullanım yaklaşımı ile harcamaların kontrol altına alınması hedeflenmektedir. Süreçte, üretilen mamul veya hizmetler analiz edilerek üretim için ne tür faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu tespit edilir ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde de ihtiyaç duyulan kaynakların bütçelenmesi gerçekleştirilir (McLemore, 1997, 49). Teknik ayrıca, finansal tahminlerin doğruluk derecesini yükselterek, kaynak, faaliyet ve maliyet ilişkisini oldukça açık bir biçimde ortaya koyarak yönetsel anlayışın gelişmesini; maliyetlerin ve performansın ölçülerek yönetilmesini sağlamaktadır (Özer, 2001, 92).

Faaliyet tabanlı bütçeleme tekniği işletmelere birçok alanda fayda sağlamakla birlikte en çok kullanıldığı alanlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Brimson ve Antos, 1999, 235):

- Ürün fiyatlaması, ürün karması, yap-sat ve yatırım kararları gibi stratejik kararları desteklemek,
- Tasarım kararlarında maliyet bilinciyle eş zamanlı mühendislik süreçlerini geliştirmek,
- Sürekli gelişmeyi desteklemek,
- Sınıfında en iyi olan işletmelerle maliyet kıyaslaması yapılabilmesini sağlamak,
- Faaliyetlere ilişkin işyükü, faaliyet maliyeti ve tahmini taleplerin gerekliliklerinin anlaşılabilirliğini sağlayarak iletişim engellerini ortadan kaldırmak.

Faaliyet tabanlı bütçeleme tekniği, faaliyetler ile ilgili tüm bilgileri vermek vasıtasıyla yönetimin alacağı kararlara ışık tutması açısından da son derece önemli bir yönetim aracı olarak değerlendirilmektedir. Özet olarak faaliyet tabanlı bütçeleme genel olarak geleneksel bütçeleme anlayışında olduğu gibi sadece finansal verilerle sınırlı olmayan, finansal verilerin yanında operasyonel verilerin planlanması ve sonuçlarının analiz edilebilmesini sağlayan bir temel sunmaktadır.

### 2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle İlgili Temel Kavramlar

Faaliyet tabanlı bütçelemenin temelini oluşturan ve sistemde sıkça kullanılan birtakım kavramlar sözkonusudur. Bu kavramlar aşağıda kısaca açıklanmıştır (Bleeker, 2001: 6; Stevens, 2004: 16).

**1) Tüketim Oranı (Consumption Rate):** Hedeflenen çıktının elde edilmesi için gereken girdinin miktarını ifade etmektedir. Tüketim oranları çıktının faaliyetleri, faaliyetlerin de kaynakları kullanması ile ilgilidir. Faaliyet tabanlı bütçelemede "faaliyet tüketim oranı" ve "kaynak tüketim oranı" olmak üzere iki tüketim oranı bulunmaktadır. Faaliyet tüketim oranı; maliyet nesnesinin faaliyetleri kullanma oranını, kaynak tüketim oranı ise faaliyetlerin kaynakları kullanma oranını ifade etmektedir.

**2) Tahmini İş Yükü (Forecasted Workload):** Gelecek dönemde amaçlanan çıktının elde edilebilmesi için gerçekleştirilecek olan faaliyetlerin miktarını ifade etmektedir. Tahmini iş yükü faaliyet tabanlı bütçelemenin en önemli unsurlarındandır. Çünkü tahmini iş yükü, gereksinim duyulan kaynak miktarlarının hesaplanmasında kullanılmaktadır.

**3) Operasyonel Denge (Operational Balance):** Mevcut kaynaklarla, hedeflenen çıktının elde edilebilmesi için gerekli olan kaynakların dengede olmasını ifade etmektedir. Bu bağlamda temin edilen kaynakların miktarı, hedeflenen çıktının elde edilebilmesi için gerekli olan kaynak miktarına eşit olmalı veya aralarındaki fark kabul edilebilir sınırlar için olmalı ve farkın giderilmesi için yapılan işlemler ekonomik olmalıdır.

**4) Gerekli Kaynaklar (Resources Needed):** Bütçeleme dönemine ait hedeflenen çıktının sağlanması için talep edilen, yani elde bulundurulması gereken kaynakların miktarını ifade etmektedir.

**5) Tedarik Edilen Kaynaklar (Resources Supplied):** Cari dönemde işletme dışından veya işletme içindeki diğer bölümlerden sağlanarak elde bulundurulmuş kaynakların miktarını ifade etmektedir. Kaynakların tedarikinde iki yol bulunmaktadır. Kaynaklar ihtiyaç duyuldukça tedarik edilebilir (enerji vb.) veya kullanımından önce tedarik edilebilir (Bina, malzeme ve materyaller vb.).

**6) Kullanılan Kaynaklar (Resources Used):** Hedeflenen çıktının elde edilmesi için faaliyet döneminde fiili olarak kullanılan kaynakların miktarını ifade etmektedir.

**7) Finansal Denge (Financial Balance):** Hedeflenen talebi karşılamak için kullanılacak kaynakların toplam maliyetinin, çıktının makul satış fiyatı ile satılması halinde işletme tarafından belirlenen kar gibi finansal hedeflere ulaşmasını sağlamasıdır. Bunun için kaynakların toplam maliyeti faaliyetler aracılığı ile maliyet nesnelere yüklenmeli, kar ve işletme tarafından kullanılan getiri göstergeleri hesaplanarak, işletmenin finansal hedefleri ile karşılaştırılmalıdır.

### 2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Aşamaları

Faaliyet tabanlı bütçeleme kavramı ilk olarak 1990 yılında Robin Coopers ve Lybrand Deloitte tarafından geliştirilmiştir (Brimson and Fraser, 1991, 42). FTB'ye ilişkin ilk teorik çerçeve çalışması ise, Brimson ve Fraser (1991) tarafından ortaya konulmuştur. FTB'ye ilişkin ikinci teorik çerçeve çalışması ise Kaplan ve Cooper (1998) tarafından ortaya konulmuştur. Sözkonusu iki çalışma, FTB'ye ilişkin temel modeller olup, izleyen diğer model çalışmaları bu temel modelleri açıklayıcı niteliktedir. Faaliyet tabanlı bütçelemenin aşamaları genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir.

**1. Aşama: Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması:** FTB'de geleneksel bütçeleme yaklaşımında olduğu gibi bütçeleme sürecine öncelikle mamul veya hizmet taleplerinin tahmini ile başlanır. FTB'de geleneksel bütçeleme yaklaşımından farklı olarak daha fazla detaya ihtiyaç vardır. Örneğin; FTB, üretim ve satış miktarlarını gerçekleştirecek süreçler, malzemeler için sipariş sıklığı, taşıma metodu gibi bilgileri içermek zorundadır (Cooper, 1998, 115).

**2. Aşama: Faaliyet İhtiyacının Belirlenmesi:** Bu aşamada üretilmesi beklenen her bir mamul veya hizmet için gerekli olan faaliyetlerin miktarının belirlenmesi için faaliyetlerin her bir mamul veya hizmette birim başına ne kadar tüketildiğinin tespiti yapılır. Örneğin; X ürününün kalite kontrol işlemi için faaliyet kullanım oranı 8Kki/100 Adet olarak belirlenmiş olabilir. Bu aşamada faaliyet kullanım oranlarının belirlenmesi esnasında faaliyet tüketim seviyelerinin göz önünde bulundurulması gerektiği unutulmamalıdır.

**3. Aşama: Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi:** Bu aşamada, mamul veya hizmetlerin üretilmesi için gereksinim

duyulan faaliyetlerin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların, her bir faaliyet için kullanım oranı belirlenir. Örneğin; X ürünü için yapılacak her bir kalite kontrol işlemi için 6 dakika harcanması gerektiği tespit edilmiş ise kalite kontrol için kaynak kullanım oranı 6 Dakika/Kki olarak belirlenecektir.

**4.Aşama: Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyacının Karşılaştırılması:** Gereksinim duyulan kaynak miktarının hesaplanması için her bir faaliyet itibarıyla faaliyet miktarı ile kaynak kullanım oranının çarpılması suretiyle planlama dönemi için gereksinim duyulan kaynak miktarı kümülatif olarak hesaplanır. Burada elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile gereksinim duyulan kaynak miktarı karşılaştırılır. Karşılaştırma işlemi sonucunda iki durumun ortaya çıkması olasıdır:

- Ya elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile gereksinim duyulan kaynak miktarı denktir ya da birbirine yakın seviyededir,
- Ya da elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı, gereksinim duyulan kaynak miktarından az ya da çoktur.

Birinci durumun sözkonusu olması durumunda bütçeleme işlemine bir sonraki aşamadan devam edilir. İkinci durumun sözkonusu olması durumunda ise operasyonel denklik sağlanamamış demektir. Operasyonel denkliğin sağlanması için bir önceki aşamalar gözden geçirilir. Şayet elde bulunan veya tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı, gereksinim duyulan kaynak miktarından düşükse yönetim tedarik miktarının artırılmasına karar verebilir. Bu durumda, talebi karşılamak için gerekli ek kapasite miktarı ve mevcut kapasite ile ek talebin ne kadarlık kısmının karşılanabileceği belirlenir (Leahy, 17.08.2010). Yönetimin tedarik edilecek miktarın artırılmaması yönünde karar vermesi durumunda önceki aşamalara geri dönülerek talep miktarları, faaliyet kullanım oranı, kaynak kullanım oranı tekrar gözden geçirilir ve gerekli ayarlamalar yapılır (Cokins, 09.08.2010). Elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı, gereksinim duyulan kaynak miktarından yüksek ise kullanılmayan kaynakların (kaynak kapasitesi) değerlendirilmesi yoluna gidilir.

**5.Aşama: Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi:** Kaynak gereksinimleri gerekli olan kaynak maliyetlerine dönüştürülür. Başka deyişle tedarik edilmesine karar verilen kaynaklar parasal olarak ifade edilir.

**6.Aşama: Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilmesi:** İşletmenin bazı maliyetleriyle faaliyet hacmi arasında direkt ya da anlaşılır bir ilişki kurmak mümkün değildir. Bu nedenle bu tip kaynak maliyetlerinin geleneksel bütçeleme yaklaşımından faydalanılmak suretiyle bütçelenmesi daha rasyonel bir yol olarak değerlendirilebilir (Hansen ve Torok, 2004, 47-49). Faaliyet tabanlı olmayan bu maliyetlere neden olan faaliyetler, tesis düzeyindeki faaliyetlerdir. Bu tip faaliyetlere, personelin eğitimi, fabrika güvenliği, fabrika yönetimi faaliyetleri örnek gösterilebilir. Bütçeleme sürecinin tamamlanması açısından bu faaliyetlerin maliyetlerinin mamul veya hizmetlere faaliyet tabanlı maliyetleme veya geleneksel dağıtım yöntemlerinden biri ile dağıtılması gerekmektedir.

**7.Aşama: Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması:** Bu aşamada, bir önceki aşamada üretilen finansal sonuçların işletmenin gelecek faaliyet dönemine yönelik hedeflediği finansal hedeflerle karşılaştırılmak suretiyle finansal dengenin var olup olmadığı araştırılır. Bu işlemin sonucunda finansal dengenin sağlandığı anlaşılırsa artık resmi bütçe oluşturulabilir demektir. Finansal denge sağlanmamışsa finansal dengenin sağlanmasına yönelik olarak izlenebilecek üç yol sözkonusudur (Hansen ve Torok, 2004, 50):

- a) Mamul ve hizmetlerin fiyatlarını piyasa fiyatlarına uyumlu şekilde yeniden belirlemek,
- b) Dışkaynak kullanımı olasılığını hesaba katarak kaynak maliyetlerini değiştirmek,
- c) Operasyonel denge aşamasına tekrar dönmek suretiyle talebi, tüketim oranlarını ve mevcut kapasiteyi ayarlamak.

**8.Aşama: Bütçenin Oluşturulması:** Bütçeleme dönemine yönelik olarak hem operasyonel hem de finansal dengeye ulaşılmasıyla artık resmi bütçe oluşturulabilir. Yukarıda da değinildiği üzere oluşturulan bütçe hem faaliyet tabanlı hem de faaliyet tabanlı olmayan unsurları içermektedir.

### 2.3. Önerilen Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Aşamaları

Çalışmada önerilen modelin temel yaklaşımı, kaynak tüketimlerini faaliyet seviyelerine uygun olarak bütçelemektir. Böylece kaynakların tüketim miktarlarının ne şekilde değiştiğini vurgulamak ve bütçelemeyi bu temelde oluşturarak kaynak miktarlarının daha doğru bütçelenmesine zemin oluşturmak amaçlanmaktadır. Önerilen faaliyet tabanlı bütçeleme modeli aşağıdaki tabloda literatürde yer alan bütçeleme aşamaları ile karşılaştırmalı olarak sunulmuştur.

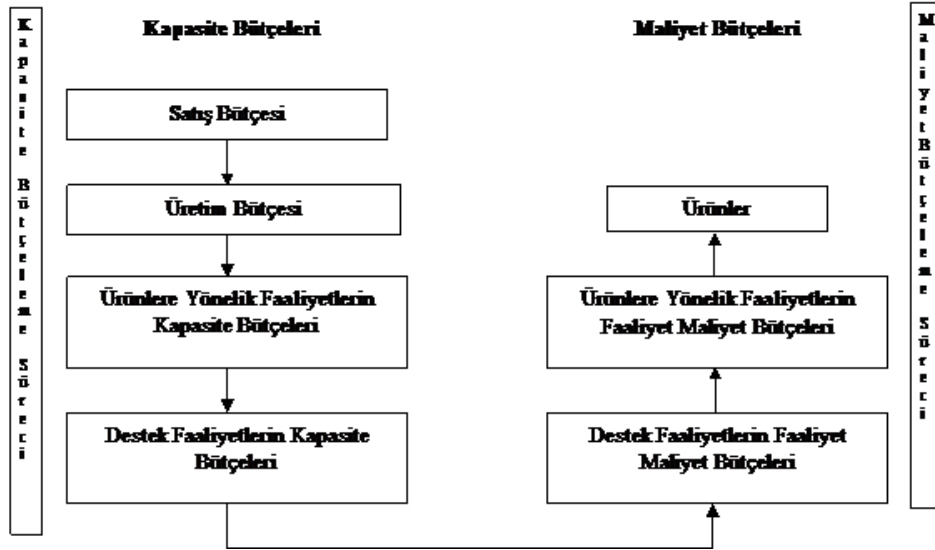
**Tablo 1: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Aşamaları (Karşılaştırmalı)**

<b>Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Aşamaları- LİTERATÜR</b>	<b>Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin Aşamaları- ÖNERİLEN</b>
<b>1.Aşama:</b> Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması	<b>1.Aşama:</b> Faaliyet Merkezlerinin ve Alt Faaliyetlerin Yapılandırılması
<b>2.Aşama:</b> Faaliyet İhtiyacının Belirlenmesi	<b>2. Aşama:</b> Faaliyet Etkenlerinin Belirlenmesi
<b>3.Aşama:</b> Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi	<b>3. Aşama:</b> Kaynakların Tanımlanması ve Gruplandırılması.
<b>4.Aşama:</b> Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyacının Karşılaştırılması	<b>4. Aşama:</b> Faaliyet Kapasitelerinin Bütçelenmesi
<b>5.Aşama:</b> Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi	<b>a) Satış Bütçesinin Düzenlenmesi</b>
<b>6.Aşama:</b> Faaliyet Tabanlı Olmayan	<b>b) Üretim Bütçesinin Düzenlenmesi</b>
	<b>c) Ürünler Yönelik Faaliyetlerin Kapasitelerinin Bütçelenmesi</b>

Maliyetlerin İlave Edilmesi		d) Destek Faaliyetlerin Kapasitelerinin Bütçelenmesi
7.Aşama: Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması 8.Aşama: Bütçenin Oluşturulması		5. Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi a) Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi ve Kaynak Miktarlarının Bütçelenmesi b) Kaynak Fiyatlarının Belirlenmesi ve Kaynak Maliyetlerinin Bütçelenmesi c) Faaliyet Merkezleri Temelinde Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi

Faaliyet tabanlı bütçeleme sistemi, temel olarak kapasite ve maliyet bütçelerinden oluşmaktadır. FTB sürecinin ilk aşamasında, mamullerin bütçelenen satış miktarlarına bağlı olarak üretim miktarları bütçelenmekte ve ürünlerin bütçelenen üretim miktarları temelinde önce, ürünlere yönelik faaliyetlerin kapasiteleri ve daha sonra ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelenen kapasitelerine göre destek faaliyetlerin kapasiteleri bütçelenmektedir.

FTB sürecinin ikinci aşamasında önce, destek faaliyetlerin maliyetleri bütçelenmekte ve destek faaliyet maliyetleri ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelerine aktarılmaktadır. Son olarak ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelenen maliyetleri ile destek faaliyetlerden yüklenen faaliyet maliyetleri toplanarak ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelenen faaliyet maliyetleri bulunmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme modeline ilişkin uygulama süreci Şekil 1'de ayrıntılı olarak gösterilmiştir.



**Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Uygulama Süreci**

Faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin uygulama aşamaları aşağıda detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

**1. Aşama: Faaliyet Merkezlerinin ve Alt Faaliyetlerin Yapılandırılması**

a) **Faaliyet Merkezlerinin Yapılandırılması:** Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerinde genel olarak temel faaliyet düzeyleri; tesis düzeyi faaliyetler, ürün düzeyi faaliyetler, parti düzeyi faaliyetler ve birim düzeyi faaliyetler şeklinde sınıflandırılmaktadır. Önerilen faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde faaliyetler/faaliyet merkezleri aşağıda görüleceği üzere

birinci aşamada, destek faaliyetler ve ürünlere yönelik faaliyetler olarak iki ana grupta toplanmış ve ikinci aşamada ürünlere yönelik faaliyetler, faaliyet tabanlı maliyetleme sistemlerindeki gibi sınıflandırılmıştır.

1. Destek Faaliyet Merkezleri/ Faaliyetler
  - a) Üretim Destek Faaliyet Merkezleri/ Faaliyetler
  - b) Firma/İşletme Düzeyi Destek Faaliyet Merkezleri/ Faaliyetler
2. Ürünlere Yönelik Faaliyet Merkezleri / Faaliyetler
  - a) Firma Düzeyi Faaliyet Merkezleri / Faaliyetler
  - b) Ürün Düzeyi Faaliyet Merkezleri / Faaliyetler
  - c) Parti Düzeyi Faaliyet Merkezleri / Faaliyetler
  - d) Birim Düzeyi Faaliyet Merkezleri / Faaliyetler

Geliştirilen modelde; firma düzeyi faaliyetlerin bir kısmına destek faaliyet ana grubu içerisinde yer verilmiştir. Firma düzeyi destek faaliyetlerin ürünlere yönelik firma düzeyi faaliyetlerden farkı, bu faaliyetlerin doğrudan ürünlere değil, ürünlere yönelik faaliyetlere yönelik olmalarıdır.

**b) Alt Faaliyetlerin Yapılandırılması:** Geliştirilen faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde gerektiğinde faaliyet merkezleri kapsamında alt faaliyetlerin oluşturulması önerilmiştir. Faaliyet merkezleri bünyesinde farklı faaliyet etkeni ve çıktısı olan faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini artırmanın, bu faaliyetler üzerinde maliyet kontrolü sağlamanın ve ürünlerin faaliyet maliyetlerini daha hassas belirlemenin stratejik önem arz etmesi durumunda, faaliyet merkezleri altında alt faaliyet oluşturulması gerekli olmaktadır.

**2.Aşama: Faaliyet Etkenlerinin Belirlenmesi:** Faaliyet etkenlerinin belirlenmesi aşamasında, geleneksel faaliyet tabanlı maliyetleme uygulamasında olduğu gibi, faaliyet maliyetlerini, kaynak tüketim oranlarına göre mamullere yükleyebilmek için uygun faaliyet maliyet etkenleri belirlenir. Seçilecek faaliyet maliyet etkenleri, her bir mamulün faaliyetleri ne oranda tükettiğini göstermektedir. Korelasyon derecesi yüksek, ölçülebilir ve kolaylıkla izlenebilir, ek ölçümler gerektirmeyen faaliyet etkenlerinin seçilmesi faaliyet tabanlı bütçelemenin başarıyla uygulanması ve geliştirilmesi açısından oldukça önemlidir.

**3.Aşama: Kaynakların Tanımlanması ve Gruplandırılması:** Modelde faaliyet bütçelerinin hazırlanmasında esas alınacak kaynak gruplaması Şekil 2’de ayrıntılı şekilde gösterilmiştir.



## Şekil 2: Kaynakların Gruplandırılması

**1) Kaynakların Tüketim Şekillerine Göre Sınıflandırılması:** Çalışmada faaliyetlerin kaynakları tüketim şekillerine göre kaynaklar; faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynaklar ve ortak tükettikleri kaynaklar olmak üzere iki ana grupta toplanmıştır. Ortak tüketilen kaynakların üç farklı faaliyet seviyesinde tüketildikleri gözönüne alınarak sözkonusu kaynaklar aşağıda görüldüğü gibi kendi içlerinde ayrıca üç alt grupta toplanmıştır.

### a) Faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynaklar

### b) Faaliyetlerin ortak tükettikleri kaynaklar

- Firma/işletme/Tesis düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar
- Üretim faaliyet merkezleri/faaliyetleri düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar
- Alt faaliyetler düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar

**a) Faaliyetlerin Doğrudan Tükettikleri Kaynaklar:** Modelde yalnızca bir faaliyet tarafından tüketilen kaynaklar faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynaklar olarak tanımlanmaktadır. Bir kaynaktan, bir faaliyette ne kadar tüketildiği doğrudan ölçülerek tespit edilebiliyorsa, sözkonusu kaynağın maliyetinin doğrudan tüketildiği faaliyetin maliyetini oluşturması gerekliliği ilkesi ortaya konmaktadır. Faaliyetler için tüketilen malzemeler, işçilik, ilgili faaliyetin yürütülmesi için kullanılan teçhizatların amortismanları, faaliyet yöneticisinin ücret maliyetleri faaliyetlerin direkt tükettiği kaynaklara örnek olarak gösterilebilir. Bu tip

kaynakların maliyetleri, faaliyetlerin bütçeleme dönemi içinde bu kaynaklardan gereksinim duyulan miktarlar belirlenmek suretiyle bütçelenirler.

**b) Faaliyetlerin Ortak Tükettikleri Kaynaklar:** Faaliyetlerin ortak tükettikleri kaynaklar kendi içlerinde; firma/işletme/tesis düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar, üretim faaliyet merkezleri/faaliyetleri düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar ve alt faaliyetler düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar olmak üzere üç grup altında toplanmışlardır. Bunlar, aşağıda sırasıyla açıklanmıştır.

**i) Firma/işletme/Tesis Düzeyinde Ortak Tüketilen Kaynaklar:** Bu tip kaynaklar; güvenlik, ısıtma, aydınlatma, içme suyu gibi tüm faaliyetlerin firma/işletme/tesis bütününde ortak tükettikleri kaynaklardır. Bu kaynakların bütçelenen maliyetleri, bu kaynaklardan tükettikleri miktarlar esas alınarak faaliyetlere ve tüketmeleri durumunda mamullere dağıtılır. Bu kaynakların firma düzeyinde bütçelenmeleri ve firma düzeyinde ortak bütçelenen kaynak maliyetlerinin kendi maliyet etkenleri esas alınarak bunları tüketen faaliyet bütçelerine varsa mamullerin direkt maliyetlerine aktarılmaları gerekir (Pazarçeviren, 2000, 90). Mamullerin bu tip kaynak tüketimlerine, uygulamada örnek işletme için verilen açık alan amortismanları örnek olarak gösterilebilir.

**ii) Üretim Faaliyet Merkezleri/Faaliyetleri Düzeyinde Ortak Tüketilen Kaynaklar:** Üretim faaliyet merkezleri/faaliyetleri düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar, birden fazla üretim faaliyet merkezi/faaliyeti tarafından ortak tüketilen kaynaklardır. Örneğin uygulamada yer verdiğimiz vardiya amiri ücreti, fabrika aydınlatma gideri üretim faaliyet merkezlerinin/faaliyetlerinin ortak tükettiği kaynaklardır. Bu kaynakların bütçelenen maliyet tutarları, kaynakların maliyet etkeni esas alınarak, tükettikleri ölçülerde üretim faaliyetlerine dağıtılır.

**iii) Alt Faaliyetler Düzeyinde Ortak Tüketilen Kaynaklar:** Alt faaliyetler düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar, bir faaliyet merkezi bünyesinde bulunan alt faaliyetlerin ortak olarak tükettikleri kaynaklardır. Örneğin uygulamada bilgi işlem şefi, bilgi işlem faaliyet merkezi bünyesinde oluşturulan yazılım bakım ve donanım bakım alt faaliyetlerinin ortak tükettikleri bir kaynak niteliğindedir. Bu nedenle bilgi işlem faaliyet merkezi bünyesinde bilgi işlem şefine ilişkin olarak bütçelenen kaynak maliyeti, bilgi işlem şefinin sözkonusu alt faaliyetlerle ilgilenme derecesine göre alt faaliyetlere dağıtılır.

**2) Kaynakların Faaliyet Hacimleri (Seviyeleriyle) İle İlişkilerine Göre Sınıflandırılması:** Önerilen bütçeleme modelinde ikinci olarak kaynaklar, kaynakların tüketim miktarlarının hacimleri faaliyet seviyeleriyle ilişkilerine göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma şekline göre kaynaklar;

**a) Faaliyet hacmi/seviyesi değiştikçe tüketimi değişen kaynaklar,**

**b) Faaliyet hacmi/seviyesi kademeleri temelinde tüketimi sabit kaynaklar,**

**c) Teorik kapasite hacmi/seviyesi aralığında sabit tutarda tüketilen kaynaklar, olmak üzere üç grupta toplanarak bütçelenmektedir.**

**Faaliyet Hacmi/Seviyesi Değiştikçe Tüketimi Değişen Kaynaklar,** faaliyet aralığı boyunca faaliyet hacmi arttıkça tüketim miktarı artan, faaliyet hacmi azaldıkça tüketim miktarı azalan kaynaklardır. Örneğin, sevkiyat faaliyetinde kullanılan forkliftin mazot tüketimi, sevkiyat miktarı arttıkça artış göstermektedir. Ancak bu kaynaklar çok istisnai olanlar dışında kapasite değiştikçe tüketimi değişen, ancak kapasite birimi başına sabit miktarda tüketilmediklerinden dolayı kapasite birimi başına sabit bir tutarda bütçelenemeyen kaynaklardır. Bu tip kaynaklar faaliyet seviyelerine bağlı olarak bütçelenirler. Örneğin laboratuvar malzemelerinin tüketim miktarı, kalite kontrol işlem sayısı arttıkça artmakla birlikte bu artışın kontrol işlemi başına miktarının sabit olması genelde sözkonusu olmamaktadır. Bununla birlikte bir takım matematiksel yöntemler kullanılarak, bu tür kaynakların kapasite birimi başına ortalama tüketim miktarlarının belirlenmesi ve kaynak maliyetlerinin bu temelde bütçelenmesi sözkonusu olabilir. Sözkonusu kaynakların bütçelenmesi çok analitik bir şekilde yapılabileceği gibi geçmiş yıl verileri esas alınarak hedeflenen faaliyet seviyesi için ne kadar kaynak tüketileceği öngörülebilir. Örneğin mamuller için hangi test işlemlerinin yapılacağı, bu test işlemlerinin hedeflenen faaliyet seviyesi için ne kadar yapılacağı, farklı test işlemleri için hangi malzemelerden ne miktarlarda kullanılacağı belirlenmesi gibi. Ne tür bir yöntemin seçileceğine fayda maliyet analizi yapılmak suretiyle karar verilmelidir.

**Faaliyet Hacmi/Seviyesi Kademeleri Temelinde Tüketimi Sabit Kaynaklar,** belirli bir faaliyet aralığında sabit miktarlarda tüketilen kaynaklardır. Diğer deyişle, kurulu kapasite içinde faaliyet aralıkları itibarıyla değişim gösteren kaynaklardır. Örneğin, sevkiyat faaliyetinde forklift'i kullanan operatör kaynağına ilişkin ihtiyaç miktarı, belirli bir kapasite aralığı için sabittir. Kapasite aralığı belirli bir seviyede artırıldığında buna bağlı olarak operatör ihtiyacı da artacaktır. Buradan anlaşılacağı üzere operatör ihtiyacı, sevkiyat kademeleri temelinde artış gösteren kaynak niteliğindedir. Benzer şekilde ustabaşı ihtiyacı belirli bir kapasite aralığında sabittir. Ancak kapasite aralığında bir değişiklik olursa ustabaşı ihtiyacı da farklılaşacaktır. Yine bu tip kaynaklara, operasyonel eleman ihtiyacı örnek olarak gösterilebilir. Fabrikada bir vardiya çalışıldığında operatör ihtiyacı 3 kişi ise, vardiya ikiye çıkarıldığında operatör ihtiyacı ikiye katlanacaktır. Bu tip kaynakların bütçelenmesini faaliyet hacmi değiştikçe tüketimi değişen kaynaklara göre daha kolay ve daha gerçeğe uygun yapmak olanağı vardır.

**Teorik Kapasite Hacmi/Seviyesi Aralığında Sabit Tutarda Tüketilen Kaynaklar,** başlangıç noktasından teorik kapasite hacmine/seviyesine kadar sabit tutarda tüketilen kaynaklardır. Bu tür kaynaklar, kurulu kapasite için tüm kapasite aralıklarında tüketimi değişmeyen yani tüketimi sabit kalan kaynaklardır. Bu kaynaklar bir anlamda, organizasyonun tükettiği kaynaklar olarak tanımlamak mümkündür. Bu tip kaynakların maliyetleri organizasyon gereği katlanılan kapasite maliyetleri olarak da ifade edilebilir. Bu tip kaynaklara; ihtiyaç miktarları organizasyon şemasıyla belirlenmiş kadrolarda görevlendirilen personel ücretleri örnek olarak verilebilir. Örneğin, faaliyet merkezlerinin müdür, şef ücretleri gibi. Bu tip kaynaklar, üretim veya faaliyet seviyesinden bağımsız olarak bütçelenen kaynaklardır.

**3) Kaynakların Tüketim Miktarlarına Göre Sınıflandırılması:** Önerilen bütçeleme modelinde üçüncü olarak kaynaklar, kaynakların tüketim miktarlarına göre sınıflandırılmaktadır. Bu sınıflandırma şekline göre kaynaklar;

- a) Esnek tüketimli kaynaklar,
- b) Zorunlu tüketimli kaynaklar, olmak üzere iki grupta toplanarak bütçelenmektedir.

**Esnek tüketimli kaynaklar**, ihtiyaç duyuldukları zaman tedarik edilen kaynaklardır. Esnek tüketimli kaynaklar, tüketimleri değişken olan kaynaklar ve tüketimleri kademeli değişen kaynaklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tüketimi değişen kaynaklara, bir işletmede yürütülen bilgi işlem faaliyetinde kullanılan sarf malzemeleri örnek olarak verilebilir. Tüketimi kademeli değişen kaynaklara ise bilgi işlem faaliyetinde görevli donanım ve yazılım personel ücretleri örnek olarak verilebilir.

**Zorunlu tüketimli kaynaklar**, ihtiyaç duyulmadan önce tedarik edilen kaynaklardır. Bu kaynaklar, tüketim miktarları yönetim kararı, sözleşme ile belirlenen kaynaklar ve faaliyete geçebilmek için belli bir miktarda tüketilmesi gereken kaynaklar olmak üzere iki gruba ayrılmaktadır. Tüketim miktarları yönetim kararı, sözleşme ile belirlenen kaynaklara, bilgi işlem faaliyetinde tüketilen sözleşmeli bakım-onarım hizmetleri maliyeti örnek olarak verilebilir. Faaliyete geçebilmek için belli bir miktarda tüketilmesi gereken kaynaklara ise bina amortismanları ve bina kiralari örnek olarak verilebilir.

**4.Aşama: Faaliyet Kapasitelerinin Bütçelenmesi:** Bütçeleme sürecinin kapasite bütçeleme aşamasında önce ürünlere yönelik faaliyetlerin kapasiteleri ve daha sonra ürünlere yönelik faaliyetlerin bütçelenen kapasiteleri esas alınarak destek faaliyetlerinin kapasiteleri bütçelenir. Buna bağlı olarak ürünlere yönelik faaliyet kapasiteleri bütçelenirken önce maliyet nesnelere yönelik faaliyet tüketimleri belirlenmekte ve bütçeleme döneminde üretilmesi planlanan her bir ürün için ve tüm ürünler için gerekli olan faaliyet kapasitesi bütçelenmektedir. Firma/işletme düzeyi destek faaliyetlerin önemli bir kısmında faaliyet seviyelerini bütçeleme olanağı yoktur. Örneğin genel yönetim faaliyetinin, hizmet sunduğu faaliyetlere vereceği hizmet miktarının kesin olarak belirlenmesi mümkün değildir. Bu nedenle genel yönetim faaliyetinin bütçeleme dönemine ilişkin olarak ihtiyaç duyacağı kaynak miktarı, geçmiş yıl kaynak tüketim verilerine dayalı olarak bütçelenecektir.

Bütçelenen faaliyet kapasitesi temelinde bir kısım firma düzeyi destek faaliyetlerinde diğer faaliyetlerin gereksinim duyduğu destek çıktısı miktarı esas alınarak destek faaliyetinin kapasite seviyesini bütçelemek olanaklıdır. Bir işletmede yürütülen bilgi işlem faaliyeti bu tip faaliyetlere örnek olarak gösterilebilir. Bilgi işlem faaliyetinin diğer faaliyetlere sunduğu hizmet miktarı ölçülebildiği için, bilgi işlem faaliyetinin faaliyet kapasite seviyesi, hizmet sunduğu faaliyetlerin gereksinim duydukları destek faaliyeti çıktısı temel alınarak bütçelenmektedir.

**5.Aşama: Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi:** Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin son aşamasında her bir faaliyet için bütçelenen kaynak miktarları ve maliyetleri temelinde faaliyet maliyet bütçesi düzenlenir. Faaliyet bütçelerinin düzenlenmesine ilişkin aşamalar aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

**a) Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi ve Kaynak Miktarlarının Bütçelenmesi:** Faaliyet maliyetlerinin bütçelenmesi aşamasında faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynakların tüketim miktar ve maliyetleri bütçelenir. Bazı kaynak miktarları, kaynakların maliyet etkenleri temelinde bütçelenirken bazı kaynaklar için maliyet etkeni temelinde bütçeleme yapılabilirliği mümkün değildir. Buna bağlı olarak kaynak miktarlarının belirlenmesi işlemi üç şekilde gerçekleştirilmektedir:

- Maliyet etkeni temel alınarak bütçelenen kaynaklarda, bütçeleme dönemi için ihtiyaç duyulan kaynak miktarı, ilgili faaliyetin bütçeleme dönemi için belirlenmiş faaliyet kapasitesi temel alınarak belirlenir. Örneğin; Bir departmanda "X" işi için bütçeleme döneminde ihtiyaç duyulan personel saat miktarı 140 ise ve o iş tek kişi ile yapılabilirse departman personelinin aylık çalışma süresi 160 saat olarak kabul edilirse, bütçeleme dönemi için personel ihtiyacı 1 (140 / 160) olarak hesaplanacaktır.

- Maliyet etkeni temel alınarak bütçelenemeyen kaynaklar, bir önceki faaliyet döneminde gerçekleşen kaynak kullanımları esas alınarak bütçelenirler. Örneğin; büro malzemeleri birçok kalemi bünyesinde barındırdığından bunların tüketim miktarlarının tek tek belirlenmesi oldukça zordur. Bu yüzden bu tip kaynakların miktarları ve maliyetleri, geçmiş faaliyet dönemindeki kullanımlar esas alınmak suretiyle toplu şekilde belirlenecektir.

- Bazı kaynakların tüketim miktarlarının ise zorunlu olarak organizasyonun gerektirdiği miktarlarda bütçelenmesi gerekmektedir. Örneğin; bir işletmede yalnızca bir genel müdür kadrosu sözkonusu olabileceğinden sözkonusu kaynak her bütçeleme dönemi için 1 genel müdür olarak bütçelenecektir. Benzer şekilde bir işin yapılması birden fazla kişiye ihtiyaç gösteriyorsa, faaliyet kapasitesine bağlı olarak kaynak ihtiyacının belirlenmesi mümkün değildir. Örneğin; bir işletmede bulunan bakım-onarım departmanındaki bakım faaliyetinin yürütülmesi en az 3 işçi ile mümkünse, bütçeleme temeli olarak kaynak ihtiyacının en az 3 işçi olarak belirlenmesi gerekir. Buradan da anlaşılacağı üzere, organizasyonun "yapılan işin" gerektirdiği miktarda tüketilmesi gereken kaynaklara ilişkin kaynak ihtiyacı, faaliyet kapasitesi temel alınarak belirlenmemektedir.

**b) Kaynak Fiyatlarının Belirlenmesi ve Kaynak Maliyetlerinin Bütçelenmesi:** Kaynak maliyetlerinin bütçelenmesi aşamasında ilk olarak kaynak seviyeleri tahmin edilir. Bunun için kaynakların geçmiş yıl fiyat verileri ve gelecek bütçe dönemi fiyatlarının ne olabileceği tahmin edilir. Çok sayıda olan ve her birinin maliyetinin ayrı ayrı bütçelenmesinin zor ve zaman alıcı olduğu benzer kaynakların maliyetleri pratiklik sağlamak amacı ile bir grup altında ve kaynak grubunun geçmiş yıl maliyeti dikkate alınarak bütçelenebilir. Örneğin, içinde birçok kaynak kalemini barındırması nedeniyle bir kaynak grubunu temsil eden büro malzemelerinin maliyetinin tek tek tespiti güç olduğundan ve faydası maliyetini aşacağından büro malzemelerinin maliyeti, geçmiş faaliyet dönemindeki veriler dikkate alınarak bir grup altında bütçelenebilir. Tek başına bütçelenen kaynakların maliyeti kaynağın bütçelenen miktarı ile kaynağın bütçelenen fiyatı çarpılarak bulunur. Örneğin uygulamada, genel yönetim faaliyetinin yürütülmesi için gerekli sekreter kaynağı miktarı 1 olarak belirlendiğinden ve sekretere ödenmesi planlanan ücret tutarı 1.500 TL olarak belirlenmiş olduğundan, sekreter kaynağına ilişkin ücret maliyeti 1.500 TL (1.500 TL/Kişi \* 1 Kişi) olarak bütçelenecektir.

**c) Faaliyet Merkezleri Temelinde Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi:** Faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin son aşamasında her bir faaliyet/faaliyet merkezi için faaliyet maliyet bütçesi düzenlenir. Faaliyet maliyeti bütçelerinde, faaliyetlerin doğrudan tükettikleri kaynakların, kaynak gruplarının bütçelenen maliyetleri, firma düzeyinde ortak tüketilen

kaynaklardan alınan paylar yer almaktadır. Ürünlere yönelik faaliyet merkezlerinin/faaliyetlerin maliyet bütçelerinde ise ayrıca destek faaliyetlerinden alınan faaliyet maliyet payları da yer almaktadır. Modelde, faaliyet bütçeleri Tablo 2' den de görülebileceği gibi; direkt ve ortak olarak tüketilen kaynak kategorileri altında ve faaliyet aralığında tüketimi değişen, faaliyet kademeleri temelinde tüketimi sabit ve teorik kapasite seviyesinde sabit tutarda tüketilen kaynaklar olarak ayrılmak suretiyle düzenlenmiştir.

Tüketilen kaynak hangi kategoride yer alacaksa faaliyet maliyet bütçe tablolarında o kategoride yer almaktadır. Örneğin amortisman maliyetleri, hangi faaliyete ait olursa olsun faaliyet maliyet bütçe tablosunda "teorik kapasite seviyesinde sabit kaynak" kategorisinde yer alacaktır. Söz konusu kaynakların farklı faaliyetlerde farklı kategorilerde yer almasının nedenleri, kaynakların bütçeleme miktarlarının daha doğru bir şekilde planlanmasına, izlenmesine, daha iyi kontrolüne, kısacası işletmede harcama disiplininin oluşmasına olanak vermektir. Faaliyet tabanlı bütçeleme modeli kapsamında düzenlenecek faaliyet maliyet bütçeleme tablolarına örnek teşkil etmesi bakımından, genel yönetim faaliyeti için düzenlenmiş olan faaliyet maliyet bütçesi aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 2: Genel Yönetim Faaliyeti Maliyet Bütçe Tablosu**

Faaliyet Maliyetleri	TOPLAM (TL/Ay)	Faaliyet Etkeni: Faydalanma Oranı (%)		
		Faaliyet Seviyesi Değişikçe Tüketimi Değişen Kaynaklar (TL/Ay)	Faaliyet Seviyesi Kademeleri Temelinde Tüketimi Sabit Kaynaklar (TL/Ay)	Teorik Kapasite Seviyesinde Sabit Tüketim Tutarı (TL/Ay)
<b>Direkt Tüketilen Kaynaklar</b>				
Büro malzemeleri	3.000		3.000	
Genel Müdür ücret ve ekleri	15.000			
Genel Müdür Sekreteri ücret ve ekleri	1.500			
Yönetim ve Denetim Kurulu ücret ve ekleri	16.000			
Demirbaş Amortismanları	456			
Taşıt Amortisman Giderleri	4.000			
Taşıt Sigorta Giderleri	100			
Benzin Giderleri	600			
Haberleşme	8.000			
<b>Faaliyet Merkezleri Tarafından Ortak Tüketilen Kaynaklar</b>				
İdari Bina Aydınlatma	180			
Bina Isıtma	1.029,10			
İdari Bina Amortismanı	250			
<b>a- Direkt ve Ortak Tüketilen Kaynaklar Toplamı</b>	<b>50.115,10</b> TL/Ay		<b>3.000</b> YTL/Ay	<b>4</b>
<b>Firma Düzeyinde Ortak Tüketilen Kaynaklardan Gelen Paylar</b>				
Personel Yemek	624		624	
Personel Taşıma	156		156	
İçme Suyu	19,5		19,5	
Temizlik işleri	262		262	



<b>Güvenlik işleri</b>	<b>562,5</b>		<b>562,5</b>	
<b>b- Firma Düzeyinde Ortak Tüketilen Kaynaklardan Gelen Paylar</b>	<b>1.624</b>		<b>1.624</b>	
<b>Toplamı</b>	<b>TL/Ay</b>		<b>TL/Ay</b>	
<b>BÜTÇELENEN TOPLAM FAALİYET MALİYETİ (a+b)</b>	<b>51.739,10</b>		<b>4.624</b>	<b>4</b>
	<b>TL/Ay</b>		<b>TL/Ay</b>	

### 3.Sonuç

Faaliyete dayalı yönetim anlayışının önemli bir bileşeni olan faaliyet tabanlı bütçeleme tekniği, işletmeler için etkin bir planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme aracı olarak değerlendirilmektedir. Zira faaliyet tabanlı bütçeleme, kaynak tüketimiyle çıktılar arasındaki ilişkiyi açık bir şekilde ortaya koymaya çalışır. Bu ilişkilerin açık bir şekilde ortaya konulması, mamuller, mamul tasarımı, mamul karması, üretim süreçleri, pazar payı ve müşteri karması gibi unsurlarda değişiklik olduğunda bunların kaynak talepleri üzerindeki etkisinin incelenmesine olanak vermektedir.

Önerilen faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin temel yaklaşımı, kaynak tüketimlerini faaliyet seviyelerine uygun olarak bütçelemektir. Bu şekilde kaynakların tüketim miktarlarının ne şekilde değiştiğini vurgulamak ve bütçelemeyi bu temelde oluşturarak kaynak miktarlarının daha doğru bütçelenmesine zemin oluşturmak amaçlanmaktadır. Önerilen faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin temel amaçları; bütçeleme kolaylığı ve bütçelemede doğruluğu sağlayan bir bütçeleme modeli oluşturmak, faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmeye olanak vermek ve faaliyet maliyet kontrolüne ve bütçe disiplinine olanak vermek olarak sıralanabilir.

Bütçe modeli geliştirilirken, gerek faaliyetlerin yapılandırılması gerekse kaynakların tanımlanması ve gruplandırılmasında sözkonusu üç temel amacın gerçekleştirilmesi hedeflenmiştir. Sözkonusu amaçların sağlanmasına yönelik olarak çalışmada, faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması için "faaliyet merkezlerinin ve alt faaliyetlerin yapılandırılması; faaliyet etkenlerinin belirlenmesi; kaynakların tanımlanması ve gruplandırılması; faaliyet kapasitelerinin bütçelenmesi ve faaliyet maliyetlerinin bütçelenmesi" olmak üzere 5 aşamalı bir metodoloji önerilmiştir.

Önerilen faaliyet tabanlı bütçeleme modeli; işletmede hangi faaliyetlerin yürütüldüğü, kaynakların nerelere ve nasıl dağıtıldığı, kapasitenin tamamının kullanılıp kullanılmadığı, maliyet nesnelerinde yapılacak herhangi bir değişimin bütçe tutarları üzerine nasıl etki yapacağı konularında açık ve net bilgiler vermektedir. Sonuç olarak denilebilir ki; faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması ile, kaynakların etkin şekilde bütçelenmesi ve kaynakların etkin dağıtımının sağlanması mümkün hale gelmektedir.