

**T.C.**  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**İŞLETME ANABİLİM DALI**  
**MUHASEBE VE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR VAKIF**  
**ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ**

**Celal UYAR**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman**

**Prof. Dr. Yunus CERAN**

Konya 2016



T. C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Bilimsel Etik Sayfası

Öğrencinin	Adı Soyadı	Celal Uyas	
	Numarası		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İşletme / Muhasebe ve Finansman	
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tezin Adı	Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Vakıf Üniversitesi Örneği	

Bu tezin proje safhasından sonuçlanmasına kadarki bütün süreçlerde bilimsel etiğe ve akademik kurallara özenle riayet edildiğini, tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıf yapıldığını bildiririm.

Öğrencinin imzası  
(İmza)

*(Handwritten signature)*



T. C.  
**SELÇUK ÜNİVERSİTESİ**  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



**Yüksek Lisans Tezi Kabul Formu**

Öğrencinin	Adı Soyadı	CELAL UYAR
	Numarası	134227031001
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME/MUHASEBE FİNANSMAN
	Programı	Tezli Yüksek Lisans <input checked="" type="checkbox"/> Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	PROF. DR. YUNUS CERAN
Tezin Adı	FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ	

Yukarıda adı geçen öğrenci tarafından hazırlanan FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ başlıklı bu çalışma 13/5/2016 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda oybirliği/oyçokluğu ile başarılı bulunarak, jürimiz tarafından yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

Ünvanı, Adı Soyadı  
PROF. DR.  
YUNUS CERAN

Danışman ve Üyeler  
Danışman

İmza

DOÇ. DR. MUHAMMET BEZİRCİ Üye

YRD. DOÇ. DR. AHMET AKTÜRK Üye

## ÖNSÖZ

Lisans eğitiminden başlayarak çalışma hayatımdaki bugünlere gelinceye kadar engin tecrübeleri ile desteğini esirgemeyen, bu tez çalışmamda da sabırla sonuna kadar ilgilenen Sayın Danışman Hocam Prof. Dr. Yunus CERAN' a, tez çalışmamda bilgisi ve desteği dolayısı ile Prof. Dr. Cemal ELİTAŞ hocama saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Çalışma sürecinde bilgileri ile yön vermesinde, uygulamalarında sınırsız kaynakları sunmasında desteklerini esirgemeyen Vakıf Üniversitesi Rektörlüğüne ve özellikle Mali İşler Daire Başkanlığına teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca benim bugünlere gelmemdeki en büyük destekçim, sürekli okumam noktasında telkinde bulunan sevgili annem Emine UYAR' a ve Babam Cemil UYAR' a, benim akşamları bilgisayar başından kalkmadan çalışmama göz yuman eşim Zeliha UYAR' a ve çocuklarım Cemil, Kaan ve Zehra UYAR' a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Celal UYAR

2016, Konya



T.C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	CELAL UYAR		
	Numarası	134227031001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN		
	Program	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Yunus CERAN		
	Tezin Adı	<b>FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ</b>		

## ÖZET

Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek dönem içerisinde hedeflenen ve bu doğrultuda planlanan çıktıları karşılamak adına faaliyetlerin gerçekleştirilmesi ve bu faaliyetler için tüketilmesi gereken kaynakların maliyet ve miktarlarının bütçelenmesine dayandırılan ve modern sayılan bir bütçeleme tekniğidir. Bu bütçeleme türünde, işletmelerin bütçe sistemi içinde maliyet bütçelerinin tümünün faaliyet tabanlı maliyet sistemi temelinde oluşturulması amaçlanmıştır. Faaliyet tabanlı bütçelemeye dair olarak incelenen çalışmalara bakıldığında faaliyet tabanlı bütçeleme tekniğinin işletmelere yarar sağlayacağı ifade edilmiştir. Bununla birlikte, işletmelerin organizasyon yapıları ve bu süreçlere faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin oluşturulmasında uyumun net olmadığını da belirtmek gerekir. Bu çalışmada faaliyet tabanlı bütçeleme konusunda bilgi verilmiş ve özel bir vakıf üniversitesi örnek olarak aktarılmıştır.

**Anahtar Kelime:** Bütçe, Bütçeleme Sistemleri, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Vakıf Üniversitesi.



T.C.  
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü



Öğrencinin	Adı Soyadı	CELAL UYAR		
	Numarası	134227031001		
	Ana Bilim / Bilim Dalı	İŞLETME / MUHASEBE VE FİNANSMAN		
	Program	Tezli Yüksek Lisans	<input checked="" type="checkbox"/>	Doktora <input type="checkbox"/>
	Tez Danışmanı	Prof. Dr. Yunus CERAN		
	Tezin Adı	<b>FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİ ÖRNEĞİ</b>		

## SUMMARY

**Activity-based budgeting, in line with the targeted in future and planned outputs should be consumed for the realization of activities on behalf of meet and these activities cost the resources required and the amount of the budget is to be regarded as modern budgeting founded on and technique. This type of budgeting, cost budgets in the budget system of enterprises of all of the activity-based cost system is intended to be created on the basis of. Activity-based budgeting as that should be examined when looking at the activity-based budgeting technique to study businesses will benefit. However, the organizational structure of enterprises and the process of activity-based budgeting to this process in the creation of the possibility of the net must specify that it is not manners. In this study, activity-based budgeting and regulated private foundations information about as an example.**

**Key Words: Budget, Budgeting Systems, Activity-Based Budgeting, University**

## İÇİNDEKİLER

	<b>Sayfa No.</b>
BİLİMSEL ETİK SAYFASI .....	iii
YÜKSEK LİSANS TEZİ KABUL FORMU.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
SUMMARY .....	vii
KISALTMALAR .....	xii
TABLolar LİSTESİ .....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xiv
GİRİŞ.....	1

### **BİRİNCİ BÖLÜM İŞLETME BÜTÇELERİ**

1.1. İşletme Bütçelerinin Kapsamı .....	3
1.1.1. Bütçenin Tanımı.....	3
1.1.2. Bütçeleme Sistemleri.....	4
1.1.3. Bütçeleme .....	5
1.1.4. Bütçe Çeşitleri.....	7
1.1.5. Bütçelemenin Amaçları.....	11
1.1.6. İşletme Bütçe Sisteminin Sağladığı Yararlar.....	12
1.1.7. Bütçenin Etkinliğini Arttıran Unsurlar .....	13
1.2. Yönetim ve Bütçe İlişkisi.....	14
1.2.1. Yönetim Kavramı ve Kapsamı.....	14
1.2.2. Yönetim Fonksiyonları ve Bütçeleme .....	16
1.2.3. İşletme Bütçelerinin Planlanma Aşaması.....	19

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

2.1 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı ve Sisteminin Yapısı .....	24
2.1.1. Faaliyet Tabanlı Bütçenin Oluşturulması .....	25
2.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe Süresi .....	27
2.1.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz .....	28
2.1.4. Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçeleme .....	31
2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile İlgili Temel Kavramlar .....	33
2.2.1. Tüketim Oranı .....	33
2.2.2. Tahmini İş yükü .....	33
2.2.3. Operasyonel Denge .....	33
2.2.4. Gerekli Kaynaklar .....	34
2.2.5. Tedarik Edilen Kaynaklar .....	34
2.2.6. Kullanılan Kaynaklar .....	35
2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Aşamaları .....	35
2.3.1. Birinci Aşama: Mamül veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması .....	36
2.3.2 İkinci Aşama: Faaliyet İhtiyaçlarının Belirlenmesi .....	38
2.3.3 Üçüncü Aşama: Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi .....	41
2.3.4 Dördüncü Aşama: Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyaçlarının Karşılanması .....	42
2.3.5 Beşinci Aşama: Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi .....	44
2.3.6 Altıncı Aşama: Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilmesi .....	45
2.3.7 Yedinci Aşama: Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması .....	46
2.3.8 Sekizinci Aşama: Bütçenin Oluşturulması .....	47



2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları .....	48
2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Dezavantajları .....	52

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİNDE FAALİYET TABANLI BÜTÇE UYGULAMASI ÖRNEĞİ

3.1. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ.....	54
3.1.1. Vakıf Üniversitelerinin Kuruluşu.....	54
3.1.2. Vakıf Üniversitelerinin Eğitim ve Öğretimi .....	55
3.1.3. Vakıf Üniversitelerinin Yönetimi .....	56
3.1.4. Vakıf Üniversitelerinde Mali Hükümler.....	56
3.1.5. Vakıf Üniversitelerinin İşleyişi.....	58
3.1.5.1. Vakıf Üniversitelerinde Öğrenci Kayıt Kabul İşlemleri .....	58
3.1.5.2. Vakıf Üniversitelerinde Okuyan Ücretli ve Tam Burslu Öğrenciler.....	60
3.1.6. Vakıf Üniversitelerinde Öğrenci Ücret Tespiti, İlan ve Tahsil Esasları.....	61
3.2. Vakıf Üniversitesinin Gelir ve Giderleri .....	62
3.3. Araştırma: Bir Vakıf Üniversitesinde Faaliyet Tabanlı Bütçe Uygulaması Örneği .....	67
3.3.1. Örnek Olarak Seçilen Üniversitenin Özellikleri Ve Yapısı.....	67
3.3.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sistemi.....	69
3.3.3. Üniversitenin Bütçesinin Hazırlanması.....	70
3.3.3.1. Gelirlerin Tahmin Edilmesi .....	74
3.3.3.2. Giderlerin Tahmin Edilmesi .....	75
3.2.4. Örnek Ayrıntılı Proforma Bilanço ve Gelir Tablosu.....	78
3.2.4.1. Ayrıntılı Proforma Gelir Tablosu.....	78

3.2.4.2. Ayrıntılı Proforma Bilanço .....	79
<b>SONUÇ .....</b>	<b>81</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>84</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>88</b>



**KISALTMALAR**

FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
FTM	: Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
KDV	: Katma Değer Vergisi
METEB	: Mesleki ve Teknik Eğitim Bölgesi
ÖSS	: Öğrenci Seçme Sınavı
ÖSYM	: Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi
RG	: Resmi Gazete
TDK	: Türk Dil Kurumu
Vd.	: ve diğerleri
YÖK	: Yüksek Öğretim Kurumu

**TABLolar LİSTESİ**

Tablo 1. Bütçe Çeşitleri.....	8
Tablo 2. Kapsamlarına Göre Kısmi Bütçeler.....	10
Tablo 3. Kapsamlarına Göre Genel Bütçeler.....	11
Tablo 4. Vakıf Üniversitesinin Gelirleri.....	63
Tablo 5. Vakıf Üniversitesinin Giderleri.....	65
Tablo 6. Vakıf Üniversitesinin Öğrenim Ücretleri ve Gelirleri.....	72
Tablo 7. Üniversitenin Öğrenci Sayısı ve Yıllık Toplam Öğrenci Gelirleri.....	73
Tablo 8. Vakıf Üniversitesi Birimlere Göre Bütçe Hasılatları .....	75
Tablo 9. Vakıf Üniversitesi Gider Yerlerine göre Hesap İsimleri ve Bütçe Giderleri.....	76
Tablo 10. Vakıf Üniversitesi 2014 Yılı Gelir Tablosu.....	78
Tablo 11. Vakıf Üniversitesi 2014 Yılı Ayrıntılı Bilanço .....	79

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1. Yönetimin Fonksiyonları .....	18
Şekil 2. İki Aşamalı FTM Sistemi.....	27
Şekil 3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz.....	31
Şekil 4. Resmi Bütçe Oluşturulma Süreci .....	48



## GİRİŞ

Günümüz işletmelerinin kalite ve etkinlik arayışı, yöneticileri fonksiyonlar bazında düşünmek yerine, süreçler bazında düşünmeye zorlamaktadır. Çevresel faktörlerde gerçekleşen değişiklikler ve beraberindeki sorumluluklar da mevcut bütçeleme anlayışında yer bulamamaktadır. Geleneksel bütçeleme sisteminin, finansal boyutu dışında zaman boyutu incelendiğinde, geleceğe yönelik dar vizyona sahip olduğu ve mevcut gelişmeleri engellediği görülmektedir. Zaman kaybına neden olan bu süreç, katma değer yaratmayan bir sonucu da beraberinde getirmektedir.

Yönetim anlayışlarında meydana gelen bu değişim karşısında bütçeleme yaklaşımının da değişmesi kaçınılmaz olmaktadır. Geleneksel bütçeleme yaklaşımı olarak isimlendirilen ve hala çoğu işletmenin uygulamaktan vazgeçemediği bütçeleme yaklaşımı, sağladığı yararlar açısından büyük bir oranda artış göstermektedir. İşletmeler, karlılıklarını sürdürebilmek için süreçlere odaklanmak durumundadırlar. Bu da işletmelerin stratejilerini faaliyetler temelinde somutlaştırarak bütçelerine yansıtılabilmelerini gerektirmektedir. Bu gerekliliğin farkında olan işletmeler ve araştırmacılar, geleneksel bütçe sisteminin buna imkan vermediğini ya da yetersiz kaldığını tespit ettiklerinden, stratejik planlama ve yönetim anlayışına uygun bir bütçeleme sistemi arayışına girmişlerdir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, bu çabaların neticesinde oluşturulmuş bir bütçeleme tekniğidir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı yönetimin unsurlarından biridir. Faaliyet tabanlı yönetim, iş operasyonlarını ve stratejilerini yönetmek, israfları elimine etmek, ürün, hizmet ve süreçleri geliştirmek için iş faaliyetlerini planlamak, kontrol etmek ve yönetmek için ihtiyaç duyulan verileri sağlayarak süreç odaklı organizasyonları desteklemek için geliştirilmiş bir araçtır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı yönetimin planlama ve kontrol faaliyetlerini gerçekleştirmek için yararlandığı bir araç konumundadır.

Faaliyet tabanlı bütçelemenin amacı, geçerli bir plan ve bütçe oluşturmak için planlama ve bütçelemenin faaliyet tabanlı bir açıdan birleştirilmesi suretiyle operasyonel ve finansal süreç arasında önemli bir bağlantı oluşturmaktır. Faaliyet tabanlı bütçeleme bu amacı gerçekleştirmeye yönelik olarak, bir organizasyonun

hedeflerine ulaşabilmesi için bir döneme ilişkin ihtiyaç duyulan kaynakların miktarını ve maliyetini tespit etmeye yönelik çalışmalar yapar. Faaliyet tabanlı bütçeleme, organizasyondaki beklenen faaliyetlerin planlanması ve kontrol edilmesi süreci olduğundan bu teknik ile faaliyetler, ürünler ve hizmetler arasındaki neden-sonuç ilişkileri açıkça ortaya konulabilmektedir. Özet olarak faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin, sürekli gelişim ve süreç yönetimini destekleyecek bir yaklaşım olduğu ve faaliyet tabanlı maliyetlemenin operasyonel kontrolle bağlantısını oluşturabileceği ifade edilebilir.

Faaliyet tabanlı maliyetlemenin operasyonel kontrolle bağlantısını oluşturan söz konusu teknik, operasyonel planlamayı bütçeleme sistemine dahil etmek suretiyle bütçe sistemini iyileştirmeyi hedeflemektedir. 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. Faaliyete dayalı yönetim anlayışının önemli bir bileşeni olan teknik, işletmeler için etkin bir planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme aracı olarak değerlendirilmektedir. Zira faaliyet tabanlı bütçeleme, kaynak tüketimiyle çıktılar arasındaki ilişkiyi 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.

Bu çerçevede üç bölüm halinde incelenmiş olup, tezin birinci bölümünde, işletme bütçeleri başlığı altında, bütçenin tanımı, bütçeleme sistemleri, yönetim ve bütçe ilişkilerine yer verilmiştir. İkinci bölümde ise, faaliyet tabanlı bütçeleme kavramı, ilgili temel kavramlar, aşamaları ile faaliyet tabanlı bütçelemenin avantaj ve dezavantajlarından bahsedilmiştir. Tezin son bölümünde ise, bir vakıf üniversitesinde faaliyet tabanlı bütçe uygulama örneğine yer verilecektir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### İŞLETME BÜTÇELERİ

#### 1.1. İşletme Bütçelerinin Kapsamı

##### 1.1.1. Bütçenin Tanımı

Bütçe kavramı İngilizlerin kullandığı "Budget" kelimesinden gelmiştir. Kelimenin kökü ise Latince' den Fransızca' ya geçen Bougette sözcüğüdür. Kelime anlamı ise çanta, dağarcık ve çekmecedir (Bağlı, 2012: 42). Türk Dil Kurumu (TDK) bütçeyi, devlet ile diğer kuruluş ve toplulukların belli bir dönemde gelir ve giderlerinin oranlama niceliklerinin önceden belirlenmesi, onaylanması ve bütün bunların yapılmasını sağlayan karar ve kanun olarak tanımlar. Devlet bütçesi ise, kamu ekonomisi konusu kapsamına giren kamu hizmet ve malların üretiminde kullanılan finansman aracına verilen isimdir. İngiltere'nin Hazine Bakanı Parlamenta sunmak için taşınan ve hükümetin bütçe ile ilgili belgeleri kapsayan deri çanta, daha sonra taşınan belgeler için bütçe kavramını kullanmıştır (Ataç vd., 2004: 3).

Bütçe kavramı hukuksal ve bütçeleme kavramı da kurumsal bir süreci ifade eder. Bütün ülkelerde ve dillerde bulunmak ile birlikte, bütçenin tanımı konusunda bir fikir birliği bulunmamaktadır. Genel olarak, harcamalarla gelirlerin geleceğe dair tahminlerini belirten hem giderler ve hem de gelirlerin toplanması ile ilgili hükümleri düzenleyen belgelere verilen isimdir (Özel, 2007: 40).

Bütçenin ayrıca hizmet ettiği hedef ve özelliklere göre farklı tanımları yapılmıştır: Klasik nitelikte *“hükümetin senelik gelir ile gider tahminleri, bu tahminlerin bir tasdike tabi olması”*, *“bir sonraki sene içerisinde toplanacak gelirler ve yapılması gereken giderler konusunun tahmini için tazammum eden tasarruftur”*, *“devlet ya da başka amme hükmü taşıyan kişilerin gelecek olan muayyen bir devre içerisindeki gelir ile giderleri tahmin etmek ve tüm bunların koordine edilip;*



*uygulanması hususunda izin veren bir tasarruftur”* şeklinde tanımlanabilir (Ataç vd., 2004: 3).

Bütçe bir ülkenin ekonomik ve sosyal özellikleri göz önüne alınıp ve toplum gereksinimleri dikkate alınarak hazırlanan, yürütme organlarınca izlenecek olan politikaları yansıtan bir araçtır (Maliye Bakanlığı, 1993: 1).

Bütçenin tanımlarında kullanılan ortak noktalar şunlardır (Temelli, 2007: 30);

- Geleceğe yönelik öngörülerin bütünü olması
- Bütçenin hazırlandıktan sonra yasama meclisi tarafından onanması
- Yasalaşmasının ardından meclis onayından geçmesi
- Bütçe maliye politikasının bir aracı olması
- Bütçeye konulan hükümlerle savaş dönemlerinde bütçede harcamaların değiştirilmesi.

Bütçe, tam çalışma, fiyat istikrarı, ekonomik gelişme, ödemeler dengesi gibi ulusal ekonominin ihtiyaçlarını sağlamaktadır. Bunun yanı sıra devletin yapması gerektiği hizmetleri sınıflandırır ve yapılması gerekenleri ele alarak bunların en etkili şekilde yapılmasını sağlar. Devletin gelir ile gider dengesini ekonomide kurabilen, bu amaçla hizmet programları için mali kaynak bulan, geleceğe ait olan bu mali planı saptarken geçmişteki hizmetlerin etkin şekilde yapıldığı konusunda gerek kamuoyuna gerekse parlamentoya bilgi veren hukuki belgedir.

### **1.1.2. Bütçeleme Sistemleri**

Ülke ekonomileri içinde kamu harcamalarının paylarının artması bütçenin önemini vurgulamıştır. Kamu harcamalarının yasal bir zemine oturtulması ve bu harcamalarda verimlilik ve etkinliğin sağlanması amacıyla farklı bütçe sistemlerinin denendiği görülür (Özel, 2007: 40):

*Klasik Bütçe Sistemi* genellikle geleneksel bütçe ismiyle kullanılmaktadır; bu sistem içinde, hangi harcama ve kuruluşların kalemlerine ne kadar ödenek verileceği tespit edilerek ve ödenekler parlamentonun onayından geçirilmek sureti ile bütçeler oluşturulur (Mutluer vd, 2005: 101).

*Torba Bütçe Sistemi* içinde ödenekler genel olarak ayrıntıya inilmeden toplu olarak verilmektedir. Bu bütçe içerisinde harcamacı kuruluşlar, verilen ödeneklerde özellikle harcama alanları açısından herhangi bir sınırlama yoktur.

*Sıfır Tabanlı Bütçe Sisteminde*, kurum bütçelerinin bir önceki yılın bütçeleriyle ilişkileri tamamen kesilmektedir. Aynı zamanda harcamacı kuruluşlar tüm bütçe dönemlerinde ödenekleri tespit ederken yapılması gereken harcamaların gerekçelerini yeniden tespit etmektedirler.

*Plan-program bütçe sisteminde*, diğer sistemlere benzer nitelikte kuruluşlar düzeylerinden farklıdır. Bu sistem içerisinde, ülke için öncelikli hizmetlerin tespiti ve bu hizmetlerin tespiti sırasında ekonomik ve sosyal yarar ve maliyetlerin analizi gerekmektedir (Mutluer vd., 2005: 107-108).

*Performans esaslı bütçe sisteminde*, çıktılar ve sonuçlar esas alınır. Sistem içerisinde çıktılar ve sonuçlar değerlendirilmektedir. Kısacası klasik bütçe sisteminin tersi olarak denetim bakımından harcama sonrası süreçler önem taşımaktadır. Bu sistem genel olarak üç aşamadan oluşmaktadır (Özel, 2007: 41):

1. Aşama; bütçeler yapılacak olan işler baz alınması,
2. Aşama, önceden tespiti yapılan işlerin maliyetlerinin hesaplanması,
3. Aşama, çıktıların ve sonuçların genel olarak ölçülmesi, kısacası başarı veya başarısızlıkların tespit edilmesi.

### **1.1.3. Bütçeleme**

Bütçelerin amaçlar doğrultusunda olabilmesi, doğruyu aktarması ve bilgilerin özellikle güvenilir olması için gerekli olan kurallar mevcuttur. Bu kuralların tümü bütçe ilkeleri olarak düzenlemiştir. Bütçelerin sosyo-ekonomik ve mali fonksiyonların etkinliği ve başarısı açısından önem taşıyan ilkeleri arasında; birlik, genellik, ön izin, tahsis, yıllık olma, açıklık ve alenilik, samimilik ve doğruluk, denklik, anlaşılabilirlik, hesap verme, mali saydamlık sorumluluğu olarak belirtilebilir (Akdoğan, 2009: 333).

### **1. Genellik İlkesi**

Devletin gelir ve giderlerinin tümünün bütçede yer almasıdır. Bütçenin bu işlevleri tamamlanırken, gelir ve giderler birbirlerinden gizlenmezler. Gelir ve

giderler ayrı tutarlar şeklinde gösterilir ve kamu gelirleri daha önceden belirlenen bir hizmete karşılık gösterilmeden tüm kamu gelirlerinin, kamu giderlerinin karşılığı olarak kabul görmesidir (Akdoğan, 2009; 334).

Genellik ilkesini kendi içerisinde üçe ayırmak mümkündür: birincisi, Tüm kamu gelirlerinin ve giderlerinin bütçe içerisinde bulunması, ikincisi, Devlet hazinesinin tek varlık niteliğinde olması. Üçüncüsü, Bütün gelirlerin ortak bir havuz içinde toplanması ile giderlerin bu havuzdan karşılanması anlamları taşımaktadır.

Bütçe, devletin tüm gelir ve giderlerini kapsamaktadır. Devletin bütün gelir ve giderleri bütçe içine dâhil edilmelidir. Gelir ve giderler ayrı ayrı tutarlar olarak gösterilmesi, bütçenin gayri safiliğine ilişkin bir durumdur. Kısacası, gelir ve giderlerin arasında mahsup yapılamayacağı vurgulanır. Gelir ve giderlerin brüt tutarları olarak farklı takip edilip; dönem sonunda karşılaştırma yapılır. Bu uygulamaya da gayri safi yöntem ismi verilmektedir.

## **2. Birlik(Teklik) İlkesi**

Birlik ilkesi, devlete dair bütün gelir ve giderlerin tek bir bütçede bulunması gerekmektedir. Kamu kurum ve kuruluşları, kendilerinin mali durumlarını kapsayan bütçelerinin konsolide edilerek tek bir bütçede toplanmaktadır. Böylelikle devlete ait olan tek bütçenin oluşması sağlanır. Türkiye'deki bütçe çeşitliliği bakıldığında birlik ilkesi, harcama ile gelir arasındaki bağı kurar ve maliyet hesaplarının yapılmasına da olanak sağlar.

## **3. Yıllık Olma İlkesi**

Bütçenin yıllık olmasının anlamı, gelir ile giderlerin tahminlerinde doğruluğun artırılması, bütçe denetiminin verimli ve doğru yapılması için bütçe gelir ve giderlerine dair yetki ve izinlerin bir sene içinde verilmesini öngörmek demektir. Gerek gelir tahminlerinin gerekse de ödeneklerin ancak bir sene içinde geçerli olması gerekir (Dülger vd, 2012: 20).

## **4. Ön İzin İlkesi**

Bütçe, yasama organı tarafından belli bir süre içinde yürütme organına harcama yapma ve gelir tahsil etme amacı ile verilen bir ön izindir. Bu ilkeye göre;

mali yıl başlamadan evvel, yasama organı, bütçe yasası aracılığı ile yürütme organına, mali yıl süresinde gelir toplama ve gider yapma yetkisi vermektedir.

### **5. Anlaşılır Olma İlkesi**

Bu ilke içerisinde hazırlanan bütçeler, yasama ve yürütme organları üyeleri ve toplumun tümü tarafından anlaşılır ve açık olması gerekmektedir. Bütçe uygulama sonuçlarıyla bütçe tahminlerine, bakmak isteyenler tarafından doğru ve kolay bir şekilde anlaşılmasını sağlamayan ilkedir.

### **6. Mali Saydamlık İlkesi**

Her çeşit kamu kaynağını elde etmek ve kullanılması konusunda denetimin sağlanması için kamuoyunun bilgilendirmesini ifade etmektedir. Bu hedefle bütçeler, yetki, görev ve sorumlulukların net olarak tanımlanması sağlanır. Hükümet politikaları, yıllık programlar, kalkınma planları, stratejik planlarla bütçelerin hazırlanması, yetkili olan organlarda görüşülmesi, uygulanması ve uygulama neticeleriyle raporların kamuoyuna ulaşılabilir ve açık olması gerekir. Bunun dışında genel yönetim kapsamına giren kamu idarelerince sağlanan destek ve teşviklerin bir seneyi geçmemek üzere belli dönemler itibarı ile kamuoyuna açıklanması, hesaplarının standart bir muhasebe sistemi ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir muhasebe düzenine göre oluşturulması gerekir (Dülger vd, 2012: 23).

#### **1.1.4. Bütçe Çeşitleri**

İşletme bütçelerini konularına, sorunları ele alış biçimlerine, amaçlarına, teknik yapılarına, kapsamlarına, rakamlarının niteliğine ve başlangıç rakamlarına göre sınıflandırmak mümkündür. Tablo 1’de söz konusu ölçütlere göre sınıflandırılmış olan bütçe çeşitleri bir bütün olarak gösterilmiştir.

**Tablo-1 Bütçe Çeşitleri**

<b>Sınıflandırma Esası</b>	<b>Bütçe Türü</b>
Konuları Açısından Bütçeler	1-Gelir Bütçeleri 2-Gider Bütçeleri
Sorunları Ele Alış Biçimlerine Göre Bütçeler	1-Proje Bütçeleri 2-Dönem Bütçeleri
Amaçlarına Göre Bütçeler	1-Program Bütçeleri 2-Faaliyet Bütçeleri
Teknik Yapılarına göre Bütçeler	1-Statük Bütçeler 2-Mukayeseli Statik Bütçe 3-Dinamik Bütçe
Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler	1-Klasik Bütçe 2-Sıfır Tabanlı Bütçe
Kapsamlarına Göre Bütçeler	1-Bölüm Bütçeleri 2-Genel Bütçeler

**Kaynak:** Püskül A. Seden Özbek ,(2010) İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamaları Yönelik Bir Araştırma Doktora Tezi İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İstanbul s.11.

### **Konuları Açısından Bütçeler**

İşletme bütçeleri konuları açısından gelir ve gider bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

- Gider Bütçeleri: Faaliyetlerin sonuçları sadece üretilen hizmet ve mallarla üretimlerin maliyeti aralarındaki ilişkiler bakımından değerlendirildiği bütçelere verilen isimdir.
- Gelir Bütçeleri: Faaliyet sonuçları maliyet ve mamul ilişkilerinin yanı sıra, hasılat bakımından değerlendirilen bütçe türüdür (Devek 2011: 34).

### **Sorunları Ele Alış Biçimine Göre Bütçeler**

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

- Proje Bütçeleri: Bütçeleme amacı olarak belirli projelerin tamamlanması temel alındığı bütçe çeşididir.

- Dönem Bütçeleri: Belli bir dönemi temel alıp, bu dönem içerisinde tamamlansın, tamamlanmasın bütün faaliyetleri ve sonuçlarını inceleyen bütçe türüne denir (Devek 2011: 34).

### **Amaçları Açısından İşletme Bütçeleri**

İşletme bütçeleri amaçlarına göre, program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere iki ayrılır.

- Program bütçeleri: Reklam ve genel yönetim gibi hasılat-gider ilişkilerini doğrudan saptanmaması durumunda belli programların gerçekleştirilmesiyle çalışmaların tamamlanmasını ve ulaşılabilecek sonuçta ele alan bütçe çeşididir.
- Faaliyet bütçeleri: Hasılat ve gider ilişkilerinin kısa zamanda, doğrudan ve ölçülebilir seviyede saptanabilen faaliyetlerin bütçelenmesi ile faaliyet bütçesi ortaya çıkmaktadır.

### **Teknik Niteliklerine Göre Bütçe Çeşitleri**

Teknik niteliklerine göre bütçe çeşitleri, statik bütçeler karşılaştırmalı (mukayeseli) statik bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

- Statik Bütçeler: Belli bir kapasite kullanışlarını temel almaktadır. Bu kapasite kullanışların da faaliyetleri hacim ve zaman olarak planlanmaktadır. Faaliyetlerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli olan giderlerin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, hepsinin kapasite değişimleri karşısında oluşan duyarlılık derecelerini de değerlendirmeyi gerekli kılmamaktadır (Devek 2011: 35).
- Karşılaştırmalı (Mukayeseli) Statik Bütçeler: Seçenekli hareket şekillerden, en çok gerçekleşme olasılığı olanlarına bakıldığında, önceden bütçe taslaklarının hazırlanması sistemidir. Bu bütçe anlayışına, seçenekli bütçeleme ismi de verilmektedir. Temel bütçe, gerçekleşme olasılığı çok olan seçenekler için hazırlanmaktadır.
- Dinamik (Esnek) Bütçeler: Bütçe rakamları, çeşitli fiili kullanım ve hacimlere göre ayarlanabilen şekilde düzenlenen bütçe tekniğine denir.

### **Başlangıç Rakamlarına Göre Bütçeler:**

Başlangıç rakamlarına göre bütçeler, klasik ve sıfır tabanlı bütçeler şeklinde ikiye ayrılır.

- **Klasik Bütçe:** Temelinde önceki yıllarında çıkarılan bütçe rakamları bulunur. Yeni yılla gelen beklentiler, dikkate alınıp düzeltmeler ile bir tarz trend uzatması yapılmaktadır. Böylece geçmiş dönemlere ait bütçeler yeni yıl bütçelerini etkilemektedir.
- **Sıfır Tabanlı Bütçe:** Eskiyle bağlantı koparılıp yeni yıl içinde yüklenilecek fonksiyonlar dikkate alınmaktadır. Bu fonksiyonlar, asgari maliyet ile gerçekleştirmeyi amaçlayan bir bütçeleme yapılmaktadır. Pratikte bu çalışma, her seviyede karar paketleri oluşturulmaktadır (Devek 2011: 36).

### **Kapsamlarına Göre Bütçe Çeşitleri**

Kapsamları açısından işletme bütçeleri, kısım bütçeler ve genel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

**Kısım Bütçeleri:** Kısım bütçeleri genel bütçenin parçalarını oluşturmaktadır. Bölüm bütçeleri aşağıdaki ana bölümlerde toplanabilmektedir (Devek 2011: 37):

**Tablo – 2 Kapsamlarına Göre Kısım Bütçeleri**

Faaliyet Bütçeleri	Satış Bütçesi
Üretim Bütçesi	Üretim Bütçesi
Direkt ilk madde ve malzeme miktarı bütçesi	Direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi
Direkt ilk madde ve malzeme stok bütçesi	Direkt ilk madde ve malzeme maliyeti bütçesi
Direkt işçilik bütçesi	Genel üretim giderleri bütçesi
Mamul stokları bütçesi	Satılan mamuller maliyeti bütçesi
Ar-ge giderleri bütçesi	Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi
Genel yönetim giderleri bütçesi	Diğer olağan faaliyet gelirleri ve diğer olağan faaliyet giderleri bütçesi
Olağan dışı gelirler ve olağan dışı giderler bütçesi	Planları uygulama bütçesi (yatırım bütçesi)
Finansal kaynaklar Bütçesi	

Genel Bütçeler: işletmenin tümünü ele alıp, bütün işlevleri kapsayan bütçelerdir. Genel bütçelere ana bütçe adı da verilmektedir. Genel bütçeler, bütçelerin bir arada toplanarak özetlenmesiyle düzenlenmektedir. Genel bütçe oluşturulurken aşağıdaki sıra izlenmektedir (Devek 2011: 37):

**Tablo – 3 Kapsamlarına Göre Genel Bütçeler**

Satış Bütçesi	Üretim Bütçesi
Tedarik Bütçesi	Faaliyet giderleri Bütçesi
Yatırım Planları Bütçesi	Yatırım Planları Uygulama Bütçesi
Finansal kaynaklar (nakit) bütçesi	Proforma Gelir Tablosu
Proforma Bilanço	

### 1.1.5. Bütçelemenin Amaçları

Tarihi gelişime bakıldığında bütçeler, bir önceki giderleri kontrolde tutarak, sınırlayan bir araçtır. Günümüzde ise, yöneticilerin ellerinde işletmelerin kaynakları verimli ve karlı kullanılabilmesini sağlamak için kullanılan bir araç niteliğindedir. Bütçelemedeki esas amaç ise; işletme faaliyetlerinin iyi biçimde yönetilmesi ve yapılması gerekenlerin etkin şekilde gerçekleştirilmesidir (Akgüç, 1998: 165)

İşletmelerde bütçeler;

- Yıllık faaliyet planlama konusunda yardımcı olmak,
- Çeşitli bölümlerde bölüm içi faaliyetlerin koordinasyonu ile bölümlerin uyumunu sağlayabilmek,
- Farklı bölümlerin yöneticilerine planları doğru iletme,
- Yöneticileri, işletme hedeflerinin başarılabilmesi için motive edebilmek,
- Faaliyetlerin kontrolünü yapmak,
- Yöneticilerin başarısını değerlendirebilmek için hazırlanmak ve kullanmak amacıyla kullanılmaktadır ( Gündüz, 2005 : 267)

İşletme kazançlarının tespitine yönelik o döneme ait gelir tablosuna, nakit akış tablosuna ve dönem sonu bilançosu ile finansal tablolarına bakılmaktadır. Ancak bu



çevrelerden işletme içerisinde olanları, kısacası yöneticiler veya ortaklar, mevcut durumu, olmuş olayları gösteren finansal tablolar ile yetinmemektedirler. Bunun nedeni de karar alabilmeleri amacıyla gelecek ile ilgili bazı tahminlerde bulunmaları ile planlama yapmalarındaki gerekliliktir. Bu tahmin ve planlamaların gösterimiye bütçe içinde bulunmalıdır. Bu sebeple bütçenin hedefleri yalnızca planlamayla kalmamaktadır. Ayrıca, kontrol ve koordinasyonda olmalıdır (Tokaç, 2006 : 244).

### **1.1.6. İşletme Bütçe Sisteminin Sağladığı Yararlar**

Bütçeler yönetimin hazırladığı ve kullandığı önemli finansal planlama araçlarıdır. Bütçeleme, yöneticilerin kaynakları ayırma kararları, farklı stratejiler geliştirmesi, kaynak ile kullanım yerleri konusunda önemli katkıları vardır. Bütçelerin sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Peker, 1988 : 668):

- Üst düzey yöneticiler, hedeflerine yönelik bekleyişlerini bütçelemeyle berraklaştırmakta ve nicel biçime dönüştürmektedirler.
- Bütçeleme sistemi, geleceği öngörme gereğini beraberinde doğurmaktadır.
- Yöneticiler, izlenecek olan temel politikayı önceden saptamaya zorlamaktadırlar.
- Tutarlı biçimde düşünmeyi ve önemli kararlar almadan önce bütün ilgili etmenlerin dikkate alınmasını sağlamaktadırlar.
- Faaliyet neticelerinin değerlendirilmesi ve ölçülmesi hususunda kullanılması gereken standartları geliştirmesini ve ortaya konulmasını sağlamaktadır.
- Faaliyetlerin etkin şekilde denetimine olanak sağlamaktadır.
- Denetim giderleri konusunda da önemli tasarruflar sağlamaktadır.
- İşletmelerin alt kademe bulunan yöneticileri planlama süreçlerine katılmak ve katkıda bulunmakla birlikte, amaçlarına göre yönetime olanak vermektedir.
- İşletme planları ve amaçları, alt kademedeki yöneticiler ile personel tarafından iyi kavranmasını kolaylaştırmaktadır. Bu anlamda, işletme faaliyetlerinin yürütülmesi konusunda yol gösterici olmaktadır.

- İşletme yönetimi tarafından, üretim tesislerinde kullanılan hammadde ve malzemelerin ekonomik biçimde kullanılmasını katkıda bulunmak ve kaynak kullanımını da bu anlamda iyileştirmektedir.
- Firmanın alt kademe yöneticilerinin planlama sürecine katılma ve katkıda bulunmalarına ve amaçlarına göre yönetime olanak verirler. Firmanın plan ve amaçlarının, alt kademe yönetici ve personel tarafından daha iyi kavranmasını kolaylaştırır.
- Yöneticilerin günlük sorunlardan uzaklaşarak planlama ve yaratıcı düşünce için daha fazla zaman ayırmalarına olanak sağlar.
- Firma içinde çeşitli bölümler arasında daha iyi eşgüdüm kurulmasına olanak sağlar. Çeşitli bölüm yöneticileri arasında karşılıklı sorunlara ilişkin ortak görüş birliğinin yaratılmasında yardımcı olur.
- İşletme bütçelerinin finansman kurumlarından kredi alınmasını kolaylaştırmaktadır. Aynı zamanda muhasebe servisinin planlama ve kontrol için gerekli bilgileri vermesini hızlandırmak gibi yararları da vardır. (Akgüç, 1994 : 166).

### **1.1.7. Bütçenin Etkinliğini Arttıran Unsurlar**

Bütçenin başarılı olması, çok sayıda unsurun bir arada bulunmasına bağlıdır. Bu unsurlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Devek, 2011: 30):

- Üst kademe yöneticiler, bütçeleme uygulamalarında gerekli olan desteği verilmelidirler.
- Bütçenin başarılı olabilmesi için, bundan sorumlu yöneticilerin sürekli çaba göstermeleri gerekmektedir. Bundan dolayı, yöneticiler de bütçenin yararına inanmalıdır.
- Bütçeleme yapılan işletmelerde, yetki ve görev tanımları yeterli ve açık olmalıdır.
- Bütçenin hazırlanma sırasında ve revizesi için sonrasında bilgi akışı zamanında ve tam olmalıdır.

- Değişen şartların karşısında sürekli gözden geçirilip ve gerekli düzeltmelerin yapılması gerekmektedir.
- Bütçe amaçlarının tespiti iyi yapılmalıdır.
- Ulaşılması kolay amaçlar belirlenmemelidir. Bu amaçlar hemen yakalanabileceğinden organizasyonda gevşemeler olabilmektedir. Diğer yandan ulaşılması mümkün olan amaçlar da bazı yılgınlıklara sebep olabileceklerdir.

## 1.2. Yönetim ve Bütçe İlişkisi

### 1.2.1. Yönetim Kavramı ve Kapsamı

Yönetim kavramı ile ilgili olarak farklı tanımlara rastlanılmaktadır. Yönetim konusunda her ne kadar farklı tanımlamalar yapılmış olsa bile, bunları ortak bir çatı altında toplamak mümkündür. Bir tanıma göre yönetim, diğer kişilerin çabaları aracılığıyla amaçların başarılması süreci olarak ifade edilebilir (Can, 1989: 34). Benzer bir tanım ise yönetim, başkaları vasıtasıyla iş görmek olarak da tanımlanabilir (Koçel, 2001: 11). Baysal (1991: 3)'a göre, yönetim belli bir hedefe ulaşabilmek amacıyla, insanların işbirliğini sağlamak, insan gücü, malzeme, zaman ve para gibi olanakları, bu hedefler doğrultusunda, en verimli ve etkili bir şekilde kullanabilmedir.

Dinçer ve Fidan (1998: 152), yönetimi ortak hedeflerin verimli ve etkili olarak gerçekleştirilebilmesi amacıyla işbirliği yapan insan gruplarının faaliyetlerin planlanması, kontrol ve koordinasyon edilmesiyle ilgili bütün çabalar olarak görmüşlerdir.

Bu açıklamalardan yola çıkarak yönetimin temel unsurundan söz etmek mümkündür. Yönetimin olabilmesi için birinci etken bir topluluğun olması gereklidir. Yönetilecek olanlar bu topluluktaki kişiler olacaktır. İkinci olarak söz konusu topluluğu harekete geçirebilmek için yönetimin bir güce sahip olması gerekmektedir. Ve bir kaynağa göre bu gücün kaynağı korkutmaya, ödüllendirmeye, uzmanlığa ya da biçimsel güce dayalı olabilir (Can, 1989: 185). Yöneticiler söz konusu bu güç kaynaklarını kullanarak yönetme eylemini gerçekleştirebilir.

Yönetim kelime anlamıyla bir işi yapmak, çekip çevirmektir. Yönetim, belirli birtakım amaçlara ulaşmak için başta insan olmak üzere, parasal kaynakları, araç ve gereçleri, zamanı ve hammaddeyi kendi aralarında uyumlu ve etkin kullanmaya olanak verecek kararlar alması ve bunları uygulama süreçlerinin toplamıdır. Başka bir tanıma göre yönetim önceden belirlenmiş işleri yapmak için bir araya getirilen insanları organize edip, örgütleyip eyleme geçirme sürecidir. Yönetimin, uğraş alanı insandır ve insan da son derece değişken bir varlıktır. Örgütlü çabaların en iyi biçimde sürdürülebilmesi için yönetime ihtiyaç duyulmuş ve yönetimin önemi de örgütlü yaşamla birlikte artmıştır (Karakışla, 2009: 26).

Herhangi bir örgütün amacına ulaşabilmesi için iyi yönetilmesi gerekir (Tortop, 1993: 25). Yine kamu ve özel kuruluşlardaki yöneticilerin profesyonel olarak yaptıkları da kurumdaki farklı amaçlara yönelik örgüt çabalarının yönetilmesidir. Buradaki yönetim; işgücü, sermaye vb. her türlü kaynağı etkin bir şekilde örgütün amaçları doğrultusunda organize etmeyi gerektirir.

Yönetim ne kadar başarılı bir biçimde gerçekleşirse, örgüt de o kadar başarılı olacaktır. Bütün organizasyonların başarısı toplumun kaliteli yönetilmesi sonucunu doğurur. Yani örgütlerin başarısı toplumun başarısı demektir. Bu sebepten dolayı da yönetim fonksiyonu bütün toplumu etkiler (Duren, 2001: 36). Dolayısıyla, modern çağın koşullarında yönetimin; vizyon sahibi, yetkiyi paylaşan, risk almada arzulu, yenilik ve değişikliğe açık, başarıyı ödüllendiren, ekip çalışmasına yönelmiş ve kalite odaklı gibi sıralayacağımız birçok özelliği de beraberinde barındırması artık zorunluluktur. Yönetim bu özellikleri yerine getirdiğinde ise başarıya ulaşmış olacaktır.

Son olarak, yönetilen topluluğun elde etmeye çalıştığı ortak bir amacın varlığı gerekmektedir. Yöneticiler varlık sebeplerini bu amaca dayandıracaklardır (Tekeli, 1999: 240).

Bütçe yönetimi, kısaca örgütün parasını yönetmek anlamına gelmektedir. Bir örgüt içerisinde paranın önemi kadar bütçe yönetiminin de önemi vardır. Bütçe yönetimini örgüt yönetimin özü olarak değerlendirmek mümkündür. Bir yönetici,

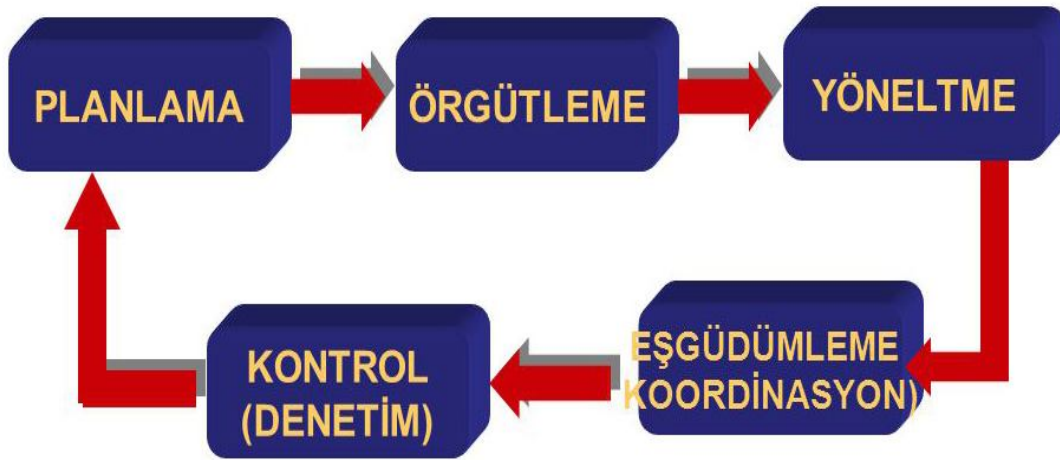
örgütün parasını nasıl yönetiyorsa, örgütü öyle yönetiyor denilebilir (Başaran, 1984: 184).

### 1.2.2. Yönetim Fonksiyonları ve Bütçeleme

Bütçe sistemlerinin hedefleri yönetim planlamasının amaçlarıyla aynı doğrultudadır. Yönetimin işlevleri bakımından işletme bütçe sisteminin amaçlarını 5 grupta toplanabilir:

- Planlama
- Örgütlenme
- Yönelme
- Eşgüdümleme (Koordinasyon)
- Kontrol (denetim)

Şekil-1 Yönetimin Fonksiyonları



Kaynak: <http://slideplayer.biz.tr/slide/2285105/>, 10.10.2014

#### 1. Planlama

Bütçenin kendisi temelde bir plan çeşididir. Bir plan niteliğinde bütçenin hedefi, iyi sonuçlar alınabilmesi için amaçların tespiti ve bu hedeflere ulaşma yollarını saptamaktır (Peker, 1988: 357).

İşletmeler, kar amaçlı ya da sosyal amaçlı, her şartta plan yapmalıdırlar. Bu planlar zaman açısından kısa ve uzun vadeli düzenlenebilir. Bu bakımdan, kısmi ve genel planlar da düzenlenebilir (Pekiner, 1988: 320). Bu planlar neticesinde belirlenen amaçlara ulaşmak için gerekli hususlar belirlenmelidir. Bunlar belirlenirken işletmede bulunan kaynakların etkin olarak kullanımı sağlanmalıdır. Ayrıca, belirlenen dönemler içerisinde ve bunların sonrasında işletmelerin verimliliği, karlılığı ve likiditesiyle uzun vadeli işletmenin devamlılığı ve gelişmesi arasında uygun dengelerin oluşturulması, planlamanın temel görevi olduğu gibi bütçelemenin de temel hedeflerini oluşturmaktadır.

## **2. Örgütlenme**

Örgütlenme ya da organize etme olarak da isimlendirilen organizasyon işlevleri tipik bir planlama işlevini izlemektedir. Planlarda belirlenen unsurlara uygun yapı oluşturmada ve işletmenin planları nasıl başarmaya çalıştığını yansıtmaktadır. Organizasyon, hedeflerine ulaşmak amacıyla yapılacak olan işlerin belirlenmesinde ve gruplandırılmasında işleri yapacak olan personellerin ve sorumluluk ile yetkilerin belirlenmesi, faaliyetlerin etkinliği için gerekli olan fiziki ortamların hazırlanması çabalarının bütünüdür (Arslan, 2014: 21).

## **3. Yönelme**

Yönetici, kurumun amaçlarına başkalarıyla beraber ulaşabilmek amacıyla yönelme faaliyetinde bulunmaktadır. Yönelme, plan yaparak, organizasyon yapılarını oluşturup gerekli olan görevlendirmelerin ardından organizasyonun hedefine ulaşması amacıyla harekete geçirilmesinin karşılığıdır (Arslan, 2014: 21). Yönelme görevi örgütte görev yapanlar, bunu verimli ve etkin yollardan yapmalarını açısından yol göstericidir. Yönelme, çalışanların yanında, tüm organizasyon birimleri için motivasyonu da kapsamaktadır.

## **4. Eşgüdümleme (Koordinasyon)**

İşletmelerin esas amaçlarına ulaşmak için kısa ve uzun vadeli planlar hazırlanır. Bu planların içinde uyum olmalıdır. Uzun ve kısa vadeli planlar işletmenin hemen hemen her bölümlerinin yapacağı işlerin tümünün koordine edilmesi

önemlidir. Örneğin; pazarlama, üretim ve finansman bölümlerinin arasında eksik bir haberleşme ya da koordinasyonsuzluk var ise bu durum işletmenin başarısını yakından etkilemektedir. Bu nedenle bütçenin amaçlarından biri de koordinasyonu sağlamaktır. Bütçeleme, üretim faktörlerinin optimal bileşimini, işletmenin bütünleşmesini, işletme politikalarının yürütülmesini ve sosyal bir birlik oluşturulmasını sağlar (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1993: 306).

### **5. Kontrol (Denetim)**

Bütçenin tamamı ya da kısmi bölümleri ayrı ayrı işletme içerisinde bir kontrol aracı niteliğindedir. Bu aralarındaki farklılığın tespit edilme olanağını vermez ve aynı zamanda bu farkların sebeplerini araştırmak, gerekli tedbirlerin alınmasını da sağlamaktadır (Pekiner, 1988: 322). Sadece bütçeleme tek başına bir kontrol aracı olarak kullanılmaz. Kontrol için bir araçtır. Bütçe yardımı ile kontrol aşağıdaki nitelikler ile sağlanır (Karacan, 2008: 6):

- Bütçe rakamlarının belirlenmesi,
- Fiili sonuçların tespiti,
- Fiili sonuçlar ile bütçelenmiş rakamlar arasındaki farkların belirlenmesi,
- Eğer arada farklılıklar varsa nedenlerinin araştırılmasıdır

Bütçe yardımı ile kontrolün sağlanabilmesi, işletme içerisinde aşağıdaki tedbirlerin de alınmış olmasını gerekli kılar (Pekiner, 1988: 322):

- İşletme içerisinde sorumluluk ve yetkiler açıkça belirlenmelidir.
- Faaliyetler ile ilgili, hedefler, politikalar, standartlar ve planlar tespit edilmeli ve bunlar arasındaki gerekli olan bağlantılar sağlanmalıdır.
- İşletme içerisinde raporlama sistemi bulunmalıdır.
- Fiili rakamlarla bütçelenmiş rakamlar arasında oluşan farkların sebeplerinin gerekli düzenlemelerinin ve tespitinin yapılabilmesi işi sürekli bir görev haline getirilmelidir.

### 1.2.3. İşletme Bütçelerinin Planlanma Aşaması

İşletmelerin faaliyetleri genelde bir yıl olarak kabul edilen kısa dönemleri kapsamaktadır. Bunun nedenlerinden biri geleceğin belirsizlik riski taşımasıdır. Bir diğer nedeni ise, işletme faaliyetlerinin planlama, denetleme ve kontrol aşamalarında daha belirgin ve daha rahat fikir yürütebilme isteği olmasıdır. Çünkü kısa dönemde daha tutarlı öngörülerde bulunma ihtimali ve yapılan hataları daha kolay giderme ihtimali oldukça yüksektir. Bütçe döneminin uzunluğu en az beş yıl olan bütçeler ise uzun dönem bütçeler olarak isimlendirilir.

Genellikle hesap döneminin bir yıl olması ve istatistiklerin yıllık olarak hazırlanması nedeniyle uygulamada en yaygın bütçe dönemi bir yıldır. Bunun yanında altı aylık, üç aylık, ve haftalık bütçeler de hazırlanmaktadır. İşletmeler mali yıl başlamadan iki üç ay önce gelecek dönemlerdeki finansal planların hazırlığını yaparlar. Yapılması gereken işler ve varılması istenen sonuçlar üzerinde öngörülerde bulunulur. Bu süreç zarfında işletmedeki yönetici satış bütçesi, üretim ve direkt ilk madde ve malzeme bütçelerini kendi hazırlar. (Haftacı 2005: 26)

#### 1. Satış Bütçesi

İşletme bütçe sisteminde satış bütçesi ilk düzenlenmesi gereken bütçedir. Satış bütçesi gerçekçi ve doğru olduğu ölçüde tüm işletme bütçeleri de doğru olur. Satış Bütçesi İşletme bütçeleri üç gruba ayrılmaktadır.

- 1-) Faaliyet bütçeleri,
- 2-) Sermaye bütçeleri,
- 3-) Bütçelenmiş (proforma) Finansal Tablolar

Satış bütçesi, bütçelenen faaliyet döneminde alıcılara (müşteri) yapılacak olan satışların hayali(tahmini) ve satışların tutar veya miktar itibariyle ayrıştırılmasıdır. Diğer söyleyiş ile satış bütçesi, bütçe döneminde satılması planlanan ürünlere miktarları, fiyatları ve tutarları birim merkezlerine göre gösterilen bütçedir. Satış bütçesinin ana kaynağı, maliyetlerin ve satışların ön görüşüne dayanır. Bu bağlamda satış bütçesi, olan satışlarla bunlar için katlanılması mecbur olan gider oluşur. Satış



bütçeleri genel olarak pazarlama ve satış bölümleri tarafından hazırlanır. Pazarlama ve satış birimlerinde personel satış bütçesini hazırlarken, alıcılar (müşteriler) ile ilgili daha çok bilgi toplamayı, onların satın almayı düşündükleri ürün veya hizmetler için miktar ve fiyat beklentilerini öğrenmeyi belirleyerek çalışmalar yaparlar. Pazarlama ve satış birimleri satış bütçesini hazırladıktan sonra bu bütçeyi bütçe komitesi ile üretim birimlerine iletirler. Üretim birimleri gerekli kaynak planlamasını gerçekleştirir. Satış bütçesinde; satılması hazırlanan mal veya hizmetler, tutar bazında da belirlendiğinden işletmenin nakit bütçesinin oluşumunda büyük öneme sahiptir. Satış bütçesi diğer bütçelerin koordinasyonunu sağlayan ana bütçedir. Bu bütçenin amaçları şunlardır (Tambaş, 1994: 38):

- Satılmak istenen ürünün niteliğinin tespit edilmesi,
- Ulaşılmak istenen tüketici kitlesinin tanımlanması,
- Satış yöntemlerinin ve araçlarının ortaya çıkarılması,
- Satış fiyatının saptanması.
- Satış bütçeleri, satış tahminleri yapıldıktan sonra hazırlanmaktadır.

Satış tahminleri ve satış bütçeleri aynı şey değildir. Satış bütçesi, bütçe yönetimi tarafından kabul edilen (ve yönetim tarafından onaylanan), beklenen satışları birim ve tutar olarak planlar dizisidir. Satış tahminleri satış birimleri ve pazarlama tarafından bütçe yönetiminin değerlendirmesine sunulur. Komite tahminleri aşırı iyimser veya kötümser bulabilir ve revize edebilir. Örneğin, eğer komite tahminlerin çok kötü yorumlar olduğuna ve işletmenin stratejik planlarıyla uymadığına karar verirse, satışları belirlenen seviyeye yükseltmek için ek ürünlerin faaliyetlerini çoğaltmak veya yeni satış elemanları belirlemek gibi bazı fikirlerde bulunabilir. Satış ek ürünlerin bütçelere dönüştürülmesi için tahmin edilen satış miktarı ile tahmini fiyatın çarpılması yöntem yeterli gözükmemektedir. Diğer bütçelerin hazırlanmasına yardım edebilmesi için satış bütçelerinin çeşitli özelliklere göre ayrılması gerekir. Ticari hizmetlerin bölümleri arasında paylaşılmış olması durumunda hizmetlerin toplanması sorunu oluşturur. Satış bütçeleri tahmini zamanın başlangıcını oluşturur. Hesap dökümünün hangi özelliğe göre yapılacağı işletmenin faaliyet alanına ve seçilen bağlantı kanallarına bağlıdır. Tahminler bazı tecrübelerle

bağlı olarak yapılır. Bu tekniklerin yaygın olarak aşağıda kullanılanları verilmiştir (Önce, 1992: 86):

- Geçmiş satışların önceki bazı önemli faktörlerin regresyon ve korelasyon analizlerine dahil edilmesi ile satışların adetleri ve tutarı söylenebilir.
- Bir işletmenin pazar payının, ürünün yaşam eğrileri ve rekabeti incelenmesi ile satışların tutar ve miktarları tahmin edilir.
- Tüketici davranışlarının incelenmesi ile satışların tutar ve miktarları tahmin edilir.
- Sektör ve makroekonominin incelenmesi ile satışların tutar ve miktarı söylenebilir.

Satış bütçesinin oluşması için satılacak adetin tahminini belirten bir programın hazırlanması ile başlar. Bununla genel bir periyotlara göre, coğrafi bölgelere dayanan ayrıntılı tahmin yapılması gerekir. Satışların gider bütçesi satış elemanlarına yönelik yapılan ödemeleri, satışları artırmak amacıyla yapılan faaliyet giderleri, satışın gerçekleştirilmesinde yapılması gereken harcamaları belirten oldukça kapsamlı bir gider bütçesi sayılmaktadır. Satış giderlerinin bütçesi satışı ücretlerini, primlerini, konaklama ve haberleşme giderleri gibi benzer (doğrudan) satış giderlerini, depolaması, nakliye edilmesi satış-reklam kredi ve özendirme ve tahsilat giderleri vb. indirekt (dolaylı) satış giderlerini kapsar. İşletmeden işletmeye değiştirilebilen giderler, satışı harcamaları şeklinde ulaşım, yiyecek, otel, bahşiş, elbise, dernek vb. üyelikler, hediyeler, haberleşme, ulaşım, otomobil olarak belirlemiştir (Önce, 1992: 86-87) .

Bu bütçelerin hazırlanmasından sonra proforma bilanço ve gelir tablosu hazırlanır. Bütün bu tablolar genellikle bir yıllık olur ve üçer aylık dönemlere bölünür. Bu üçer aylık dönemlerde aylık dönemlere bölünür. Tüm bu tahmini bütçelerin hazırlanması finansal planlamanın yapılması işletmelerin geleceği görme isteğinden kaynaklanmaktadır. Bu durum çalışanlar için yeni bir hedef oluşturur. Bu hedeflere ulaştığını yaklaştığı dönemlerde yapılan denetimlerle ve yıl sonunda hazırlanan gelir tablosu ve bilançosunun dönem başında hazırlanan gelir tablosu ve Proforma Bilanço ile uygunluğuna bakılarak anlaşılabilir.

## 2. Üretim Bütçesi

Bütçe sisteminin en önemli adımlarından birisi üretim faaliyetlerinin planlanmasıdır. Bu planlama, üretim bütçesi aracılığı ile yapılır. Üretim bütçelemesinde ana veriler satış için öngörülen miktar ve zamandır. Bununla birlikte hammadde, dolaysız işçilik bütçelerinin düzenlenmesi de gerekmektedir. (Kaplan 2011. 24)

Üretim bütçesinin temel amacı, üretim planlamasında sıkça karşılaşılan bir sorun olan satışlar, stoklar ve üretim düzeyleri arasında uygun bir dengeyi sağlayabilmektir. Bu denge sağlanmadıkça diğer bütçe bölümlerinde olumsuzluklara rastlanabilir. Üretim bütçeleri de satış bütçeleri gibi uzun ve kısa dönemli diye ikiye ayrılırlar. Uzun dönemli üretim bütçeleri genellikle Beş yıllık bir zaman boyutunu kapsadığı için düzenlenmesi daha fazla veri gerektirir ve daha fazla zaman alır. Bu nedenle üretim bütçesi denildiğinde tersi belirtilmedikçe genellikle kısa süreli olanı kastedilir. Bu bilgilerin ışığında üretim bütçesi “bir işletmenin gelecek hesap döneminde üreteceği mamul miktarlarını ara dönemlere göre ayrıntılı bir biçimde satış bütçesine ve stok politikalarına uygun olarak gösteren, ilgili ve yetkililerce onaylanmış sayısal bir plan” olarak tanımlanabilir (Haftacı 2005, 33).

## 3. Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi

Üretim hesaplandıktan sonra direkt ilk madde-malzeme bütçesi hazırlanmaktadır. Bu bütçe, üretimi gerçekleştirmek için gerekli hammadde ve uygun stok miktarlarının belirlenmesini sağlamaktadır.

Üretim bütçesinin hazırlanmasından sonra üretilecek ürün miktarına göre; Satın alınması istenen direkt ilk madde ve malzeme miktarı ve maliyeti, kullanılması gereken direkt ilk madde ve malzeme miktarı ve maliyetlerinin saptanması gerekir(<http://www.giv.org.tr>, 2014).

## 4. Direkt İşçilik Bütçesi

Direkt işçilik harcamaları bütçeleri, üretim adetleri için gerekli işçilik zamanlarının, saat başına işçilik ücretleriyle çarpılması sonucu ortaya çıkar. Direkt işçilik harcamaları bütçesi personel bölümlerini doğrudan ilgilendirir. Çünkü ürün miktarına göre işgücü açığı durumunda bu açığı nasıl kapatılacağı ya da işgücü

zaman fazlalığının nasıl yok edileceği önem kazanır. Ayrıca direkt işçilik giderleri bütçesini hazırlarken örgütte uygulanan ücret sisteminin göz önünde bulundurulması amaçlanır (<http://www.giv.org.tr>, 2014).

### **5. Satışların Maliyeti Bütçesi**

Satılan ürünlerin maliyet bütçesi, proforma gelir tablosunun yardımcı bütçesidir. Kastedilen bütçe satış döneminde öngörülen ürün(mamul)maliyetinin tahmini yapılabilir. Satış ve ürün miktarları ile ilgili maliyetler bütçelenmesinden sonra, bunların bazılarının birleştirilmesi ile satılan ürünlerin maliyeti bütçesinin düzenlenmesi kolay hale getirilir. Satılan ürünlerin maliyet bütçesinde yer alan; direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik giderleri, genel üretim giderleri, dönem başı ve dönem sonu yarı mamul stoklarına uygun, dönem başı ve dönem sonu ürün stoklarına ilişkin verilen veriler, düzenlenen diğer bütçelere uygun yararlanılarak düzenleme yapılır (Gökbulut, 2012: 7).

### **6. Nakit Bütçesi**

Nakit bütçesi, dönem süresince yapılacak nakit giriş ve çıkışlarının tahminine dayanır. Nakit bütçesi diğer bütçelerle oldukça yakından ilgilidir. Bütçelenen nakit girişlerinin miktarı, satış tahminine, kredili satışların miktar ve vadelerine, işletmenin tecrübelerine göre alacaklarının ne kadarının tahsil edilebileceğine dayanmaktadır. Bütçelenen nakit çıkışlarının miktarı ise üretim maliyetlerine, faaliyet giderlerine, yatırım harcamalarına ve tabii satıcıların tanıdıkları vadelerine dayanmaktadır. Ayrıca, borcun alınması ve geri ödenmesi, kar payı dağıtımı, nakit sermaye artırımını gibi unsurlar da nakit bütçesini etkiler. (Yılmaz 2001: 9)

Nakit bütçesi, uzun dönemli ve kısa dönemli olarak düzenlenir. Uzun dönemli nakit bütçesi, işletmenin uzun vadedeki amaçlarını gerçekleştirebilmesi için gereksinim duyduğu nakdin sağlanmasının ana hatlarını belirler. Kısa dönemli nakit bütçesi ise, bir işletmenin gelecek dönemdeki nakit giriş ve çıkışlarını saptayarak işletmenin her an ödeme yeteneğini kontrol ve garanti eder. (Tokaç 2005: 66)

## İKİNCİ BÖLÜM

### FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

#### 2.1 Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı ve Sisteminin Yapısı

Faaliyet tabanlı yönetimin bir parçası olan faaliyet tabanlı bütçeleme, (FTB) aynı zamanda faaliyet tabanlı maliyetlemenin de bir uzantısıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetlemenin bütçelemeye uygulamasıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek olan faaliyet dönemleri için planlanmış çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin ve faaliyetler için tüketilmesi gereken kaynakların miktar ve maliyetlerinin bütçelenmesi olarak tanımlanabilmektedir. Bunun yanında faaliyet tabanlı bütçeleme, örgüt faaliyetlerinin planlanarak kontrolün sağlanması için iş yükü tahminlerine göre, stratejik amaçlara ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek için planlanan değişimleri gerçekleştirmek üzere finansal ile finansal olmayan ihtiyaçları yansıtan, bütçe ve plan çalışmalarının gerçekleştirilmesi şeklinde de ifade edilebilir (Özer, 2001: 81).

FTB genel olarak, mal ve hizmetlerin üretilmesinde ne tarz faaliyetlere ihtiyaç olduğunun tespiti ve faaliyetleri gerçekleştirirken gereksinim duyulan kaynakların da bütçelenmesi gerektiğini analiz eden bir bütçeleme tekniğidir. Faaliyet tabanlı bütçelemenin en çok kullanıldığı alanlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Brimson Antos, 1999: 235):

- Ürün karması, ürün fiyatlaması, yatırım kararları ve yap-sat gibi stratejik kararların desteklenmesi,
- Tasarım kararları konusunda maliyet bilinci ile eş zamanlı olarak mühendislik süreçlerinin geliştirilmesi
- Devamlı olarak gelişmeleri desteklemek,
- Kendi alanında öncü olan örgütlerle maliyet kıyaslaması yapılmasını sağlamak,

- Faaliyetlere ilişkin iş yükü, maliyeti ve tahmini konusundaki gerek duyulan anlaşılabilirliği sağlayıp iletişim engellerini ortadan kaldırmak.

Faaliyet tabanlı bütçelemeyle yöneticiler gerekli olan kaynakların hangilerinin gerçekten ihtiyaç olduğu konusunda ikna oldukları görülür. Yöneticiler öncelikle gelecek dönemler için üretim ve satış miktarlarına ilişkin tahminler yürütürler. Daha sonra örgütlerdeki faaliyetlerde talep tahminleri yapmaktadırlar. Bundan sonraki adımda ise, faaliyetin kapasitesi ile harcama şablonu üzerine oluşturulan gerçek kaynak arzının tespitidir. Faaliyet kapasiteleri, kimi kaynakların parçalar halinde satılmaları sebebiyle, tahminden farklı üretim miktarı çıkabilmektedir. Kaynaklarla ilgili etkili kararlar alabilmek için, faaliyet tabanlı bütçelemeye çalışanların performansları üzerine temellendiğinden bütçeye karşılık vermek herkes için daha kolay olmaktadır (Brimson, Antos 1999: 11).

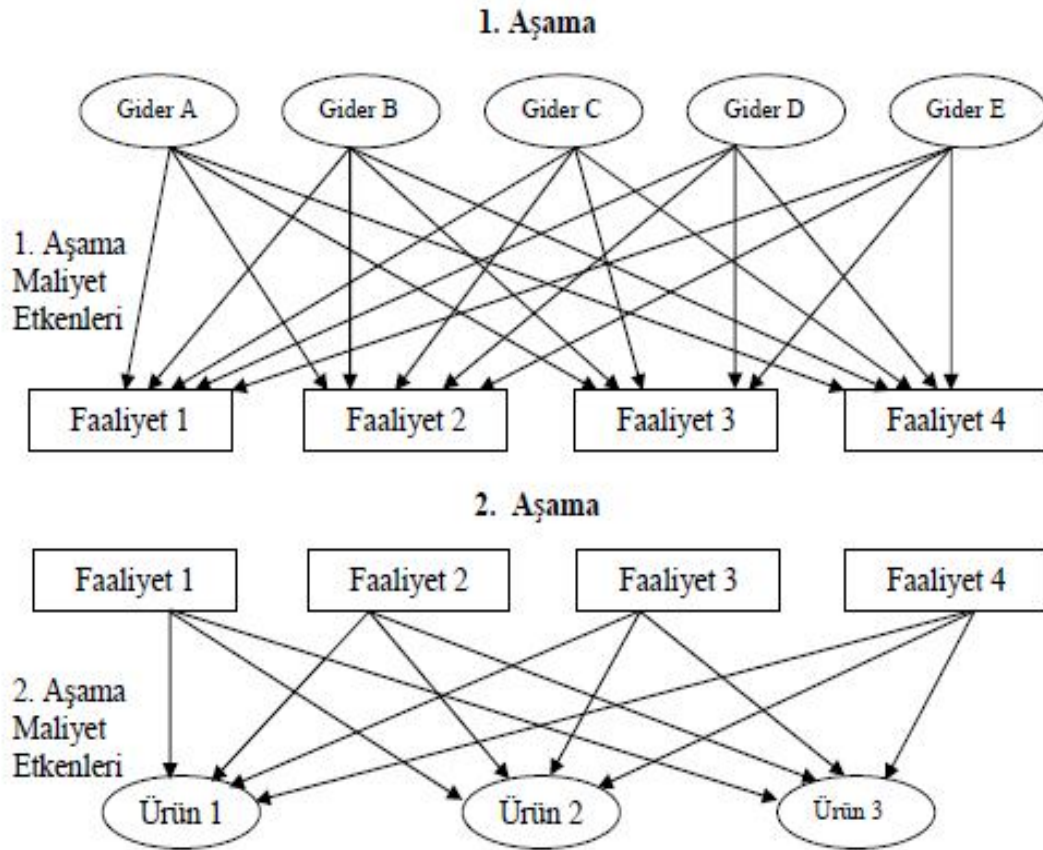
Yukarıdaki açıklamalardan hareketle, faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımının odak noktası, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıları karşılamak amacıyla yapılması gereken faaliyetlerin miktarına karar vermektir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet miktarına karar verilmesi konusunda stratejik amaçları da göz önüne aldığı için, faaliyetlerin stratejik amaçları başarmakla olan ilişkisini anlamaya yönelik bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Bu anlamda teknik, maliyetleme sisteminin bir parçası olmasının yanında stratejik planlama sürecinin de vazgeçilmez bir parçası olarak nitelendirilmektedir. FTB, devamlı olarak gelişimi temel alarak nihai çıktılarla faaliyetler, faaliyetlerle kaynaklar arasında kullanım oranları vasıtasıyla ussal ve dinamik bir ilişki kurmaya çalışmaktadır (Innes, Mitchell 1997: 130). Böylece kaynak ve faaliyet kullanım yaklaşımı ile harcamaların kontrol altına alınması hedeflenmektedir.

### **2.1.1. Faaliyet Tabanlı Bütçenin Oluşturulması**

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminde maliyetler, maliyet nesnelere iki aşamalı olarak yüklenmektedir. Şekil 5'te de görüleceği üzere öncelikle kaynaklar, kaynak etkenleri aracılığıyla faaliyetlere yüklenmektedir. Sonrasında ise faaliyet maliyetleri faaliyet maliyet etkenleri aracılığıyla maliyet nesnelere yüklenmektedir. Yöntemin uygulanmasında her faaliyet türü için maliyet havuzu oluşturulmaktadır.

Mamuller faaliyetlerden ne ölçüde faydalanmış ise direkt olarak o maliyet havuzundan maliyet almaktadır (Karaca, 2008: 47).

Şekil-2 İki Aşamalı FTM Sistemi



Kaynak: Öker 2003: 36

Faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin oluşturulması aşamaları farklı yazarlarca farklı kapsamlarda ortaya konulmuş olmakla beraber çalışmada aşağıda verilen beş adımlık süreç esas alınacaktır:

- Faaliyetlerin belirlenmesi,
- Kaynak etkenlerinin belirlenmesi,
- Kaynak maliyetlerinin faaliyetlere yüklenmesi ve faaliyet maliyet havuzlarının oluşturulması,
- Faaliyet etkenlerinin belirlenmesi,
- Faaliyet maliyetlerinin maliyet nesnelere yüklenmesi.

### 2.1.2. Faaliyet Tabanlı Bütçe Süresi

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sürecinin tam tersi olan, faaliyet tabanlı bütçeleme süreci kaynaklarla başlamaktadır. Kaynaklarla faaliyetler arasında kaynak etkenleri aracılığıyla ve ardından ürünler ya da müşterilerle faaliyetler arasında faaliyet etkenleri aracılığı ile ilişkiler kurulmaktadır. Ürünler ya da müşterilerle faaliyetler arasında da faaliyet etkenleri aracılığıyla ilişki kurulmaktadır. Bu süreç, yukarıdan aşağıya doğru hareket etmektedir. Böylece ürün ve müşteri maliyeti hesaplanmaktadır. FTB süreciyse, FTM sürecinin tam tersine aşağıdan yukarı hareket etmektedir. FTB, işletme ve faaliyet sürecini yansıtmakla birlikte; işçilikler ve malzemeleri değil, ihtiyaç duyulan kaynakları tahmini faaliyetlerden, örgüt süreçlerinden ve iş yükünden elde edilmektedir. İş yükü basit bir ifadeyle bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli olan miktarın ifadesidir. Bu sebeple bütçeler gelecekteki iş yükünü karşılamak için hazırlanmalıdırlar (Kaygusuz, 2006: 17).

Kısacası FTB, maliyetlere değil faaliyet ve kaynak taleplerini vurgulamaktadır. Sistemde öncelikle, o andaki kapasite üzerinden müşteri gereksinimlerini karşılamak üzere örgütün malzeme miktarını ve çalışan sayısını belirleyerek başlamaktadır. Ardından, kapasiteleri desteklemek üzere gerek duyulan kaynak miktarlarını belirlemektedirler. Son olarak, oluşabilecek ek taleplerin kapasite üzerindeki etkilerine bakılarak gelecek dönemlerdeki taleplerin karşılanabilirliğine bakılmaktadır (Leahy, 2005: 2).

FTB yaklaşımı, örgüt stratejisi ile uyumlu, operasyonel nitelikte finansal ve ussal olarak da kabul edilebilen bir bütçe geliştirme konusunda önerilen bir yaklaşımdır. Bu yaklaşımı açıklayan model ise; “kapalı döngü modeli”dir. Modelde, birbirine bağlı aşamalar kapalı bir döngü sistemini andığından bu ad verilmekte ve aşağıda Şekil 'de görüldüğü gibi düzenlenmektedir (Eker, 2004: 147).

FTB süreci yani kapalı döngü süreci, finansal ve operasyonel denge olmak üzere iki aşamadan oluşur. Birinci aşamada, belli bir zaman periyodu için örgüte dair tahmini talep ve strateji esas alınmaktadır. Operasyonel planların gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan kaynak miktarlarıyla arasında bir denge sağlanmaya çalışılmaktadır. Bu işlem “operasyonel denge” olarak isimlendirilmektedir. Bu denge sağlanamadığı



zaman ortaya çıkacak kullanılmayan kapasite, pozitif anlamda, tampon veya yedek kapasite olarak, negatif olarak aşırı kapasite olarak düşünülebilir. FTB modelinin oluşturulması süreci içerisinde birbirlerini izleyen aşamalar bulunmaktadır. Bu süreç içerisinde ikisi yineleme olmak üzere toplamda yedi aşama vardır. Örgütün kaynaklarında faaliyetle ilgili operasyonel denge ve öncedene belirlenen finansal amaçlara ulaşmak amacıyla finansal denge oluşturmak için yinelemeler yapılır. FTB modelinin oluşturulmasında bulunan yedi aşama şunlardır (Bleeker, 2001, 9-11):

1. Her bir ürün/hizmet (maliyet unsurları) için talebin tahmin edilmesi,
2. Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi,
3. İhtiyaç duyulan faaliyet miktarının hesaplanması,
4. Kaynak kullanım oranının belirlenmesi
5. İhtiyaç duyulan kaynak miktarının hesaplanması,
6. İhtiyaç duyulan kaynak maliyetine dönüştürmek,
7. Tahmini talebi karşılamak için gerekli kaynağın toplam maliyetini hesaplamak.

### **2.1.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz**

Faaliyet tabanlı maliyetleme, faaliyet tabanlı yönetim ve faaliyet tabanlı bütçeleme model ve sistemlerinin ortak paydaları faaliyet olduğu daha önceden belirtilmişti. Değer zincirini izleyen örgütte bir taraftan katma değer analizi yapılmakta diğer taraftan da bütün fonksiyonlar arası maliyet ve muhasebe bilgileri sağlanmaktadır. Geleceğe dair ve fonksiyonlar arası bir planlama aracı olarak da faaliyet tabanlı bütçeleme kullanılmaktadır (Kaygusuz, 2002: 13).

FTY, FTB ve FTM sistemleri içindeki örgüt, bir taraftan katma değer analizleri yaparken, diğer taraftan da bütün işlemlerin maliyet ve muhasebe bilgileri faaliyetleri izleyerek elde etmektedir. FTY ve FTM ile geliştirilen süreçte değer analizinde faaliyetler, katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetler olarak ele alınmakta ve incelenmektedir. Katma değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması, karlılık ve süreç etkinliğinin artmasına sebep olmaktadır. Bu durumda FTB sisteminde dikkat edilmesi gereken konular aşağıdaki gibi sıralanabilir (Ginter, 1999: 20):

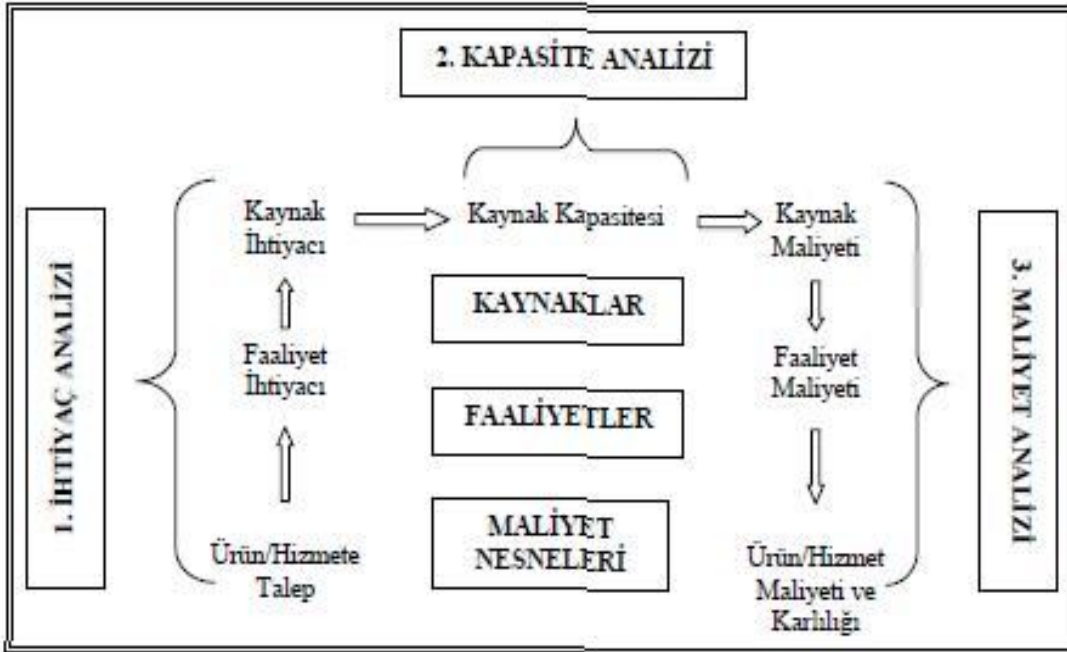
- Oluşan maliyetlerin değer zincirine göre analizi,

- Katma değer yaratmayan faaliyetlerin belirlenmesi konusunda izlenecek olan sürecin nasıl olduğu ve hangi tekniklerin uygulanacağı,
- Uygulanan maliyet analizinin ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin bütçe çalışmalarına yansıtılması,
- Maliyet nesnelerinin hacim ve miktar olarak belirlenmesi,
- Maliyet nesneleriyle faaliyetler arasındaki ilişkileri doğru bir biçimde gösteren maliyet etkenlerinin ve oranlarını seçimleri,
- Faaliyet kapasitesinin belirlenmesi,
- Faaliyetler ve kaynaklar arasındaki tüketim ilişkisini doğru bir şekilde gösteren Kaynak etkenlerinin ve oranlarının seçimi,
- Kaynak miktarının belirlenmesi,
- Atıl veya yetersiz kapasitenin yeniden düzenlenmesi,
- Kullanım oranlarının düzenlenmesi (kaynak ve faaliyet kullanım oranları),
- Talep düzenlemesi, kaynaklar sabit kalırsa yeniden düzenlenir. Bu da yönetimin yeni finansal düzenlemelere gitmesine neden olabilir.
- Fiyatların düzenlenmesi, ticari amaçlar için yapılır. Ancak fiyat – talep ilişkisinin göz önünde bulundurulması gerekir.
- Kaynak maliyetlerinde düzelme, kaynak maliyetlerinin yeniden incelenmesi ile ortaya çıkar.

Bu açıdan analiz, FTB ve FTM modeline uygun olarak;

1. İhtiyaç Analizi,
2. Kapasite Analizi ve
3. Maliyet Analizi olarak üç ayrı boyutta gerçekleştirilir (Kaygusuz, 2002:14).

Şekil-3 Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz



**Kaynak:** Sait Y. Kaygusuz, “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, İstanbul, Alkım Yayıncılık, Mayıs-Haziran 2002, s. 5.

FTM ve FTB modelleri arasında ters bir ilişki bulunmaktadır. Bir yanda yukarıdan-aşağıya bütçe hareketleri izlenmektedir, diğer yandan da aşağıdan-yukarı maliyet hesaplamaları yapılmaktadır.

- İhtiyaç analizi, her bir maliyet faktörünün ne kadar faaliyete gereksinim duyduğu ve sonrasında bu faaliyetlerin yerine getirilmesi konusunda ne kadar kaynağa gereksinim duyulduğunun tespitidir. İhtiyaç analizinde, aşağıdan yukarı doğru işleyen bu süreçte, maliyet hesaplamaları için kaynak ve faaliyet kullanım miktarları tespit edilmektedir. İhtiyaç analizinde faaliyet, kaynak ve maliyet faktörleri arasındaki ilişkide özellikle faaliyet ve kaynak bölümü daha dikkatli incelenmelidir. Her bir faaliyetin kaynak kullanım yapısı ürün türü, miktarı, karması ve zaman gibi özellikler de analize dâhil edilmelidir (Kaygusuz, 2002: 14).

- Kapasite analizi ise, kaynaklar için yapılan harcama bir faaliyeti yerine getirmek için tedarik ya da ele geçirme olarak ifade edilebilir. Bir örgüt faaliyetleri için ihtiyaç duyulan kaynaklara sahip olunması faaliyet kapasitesine ulaşıldığının da bir göstergesidir. Faaliyet kapasitesinin, etkin biçimde gerçekleştirilen faaliyet

düzeyle aynı olduğu kabul edilmektedir. Bir faaliyetin kaynakları tanımlandığında, faaliyetlerin kapasitesi de tanımlanmaktadır. Bu kapasite, faaliyetin yerine getirilmesine sebep olabilecek kaynak kapasitesidir.

- **Maliyet Analizi:** faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde maliyet dağıtım süreci içinde gerçekleştirilen analize verilen isimdir. Geleceğe dair olup, proforma faaliyet tabanlı maliyet hesaplanmasını kapsamaktadır. Ürün, hizmet ve müşterilerin tahmini etkenler uygulanmalıdır. Yeni bütçelenmiş veya planlanmış maliyetler hesaplanmalıdır. Bu hususta, finansal değerlendirme yapılmalıdır. Belirlenen finansal neticelere ulaşmak için, kaynak harcamalarıyla beraber tahmin edilen talepleri uyumlaştırabilmek için bütçe ve planlama uzmanları aşağıdaki düzeltmeleri yapmalıdır (Cokins, 3. (Aktaran: Kaygusuz) 2002, 14-15):

- Kapasitede yetersizlik ve fazlalık olacağı düşüncesi ile kapasitenin düzenlenmesi.
- Kullanım oranlarının düzenlenmesi, hem kaynak hem de faaliyet kullanım oranları düzenlenir.
- Talepte düzenleme, kaynaklar sabit kalırsa talepler yeniden düzenlenmeli, talep ile satış miktarı arasında düzenleme sonucu finansal sonuçlar olumlu değilse yönetim yeni finansal düzenlemelere gitmelidir.
- Bu tür bir yaklaşım, fiyatlardaki değişimin talebe etkisi olduğunu göstermektedir.
- Kaynak maliyetlerinde düzelme, mümkün olduğu kadar, girdi olarak kaynak maliyetleri yeniden incelenmelidir.

#### **2.1.4. Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçeleme**

Farklı çalışma derecelerine göre ayarlanabilen bütçeler esnek bütçe olarak nitelendirilmektedir (Peker, 1983: 434). Esnek bütçe yaklaşımının esas amacı, bir sorumluluk merkezindeki her gider kaleminin bu merkezdeki çıktı ya da yapılan iş miktarından nasıl ve ne dereceye kadar etkilendiğini tanımlamaktır. Esnek bütçenin altında yatan ilke, maliyetin değişkenliği kavramıdır.

Esnek bütçelerin işletmelere sağlayacağı faydalar genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Pazarçeviren, 2006):

Esnek bütçeler, üretim merkezinin faaliyetini en iyi yansıtacak kapasite ölçüsünü esas aldığından üretim faaliyetinin maliyetinin gerçeği yansıtan yöntem ve ölçü ile ürün maliyetlerine yüklenmesi olanağı verir.

- Esnek bütçeler vasıtasıyla, ürün birim maliyetlerinin GÜG' lerindeki ve kapasitedeki değişimlerden etkilenmesinin önüne geçmek mümkün olmaktadır.

- Esnek bütçeler, kaynaklar ve ürünler için farklı faaliyet seviyeleri itibarı ile beklenen maliyeti hesaplama imkânı verdiğiinden, işletme yönetimine maliyet kontrolünde, üretim için gerekli olan kaynakların planlamasında, ürün karlılıklarının değerlendirilmesinde farklı faaliyet seviyeleri itibarı ile veri sağlamaktadır.

- Esnek bütçeler, ürün değişken GÜG' lerini muhasebe sistemi içinde, daha doğru ölçü ve yöntemlerle, gerçeğe daha uygun ve hassas belirleme olanağı vermektedir.

- Esnek bütçeler, yoğun rekabet dönemlerinde ve atıl kapasite durumlarında stratejik önem kazanan katkı payı temelinde fiyatlama ve ürün temelinde karlılık ve başa baş analizlerinin güvenilirliğini arttırmaktadır.

- Esnek bütçelerin, ürün maliyetlerini sorumluluklar ve faaliyetler temelinde, ürün değişken ve sabit maliyeti şeklinde belirlemeye olanak vermesi, bu bütçelere maliyet kontrolü, performans değerlendirme, stratejik fiyatlama, karlılık değerlendirilmesi gibi konularda, stratejik önemde temel bir maliyetleme ve yönetim aracı olma özelliğini vermektedir.

- Esnek bütçeler, bütçe dönemi boyunca ürün GÜG' lerinin sabitlenmesinin ve ürünün sınırlı maliyetinin değişken ve sabit ürün maliyeti olarak belirlenmesine olanak vermektedir.

- Esnek bütçeler, bütçenin oluşturulması aşamalarında gider merkezleri kapasite planlaması ve dengelemesi yaparak gereksiz kapasite büyüklüklerinin ve buna bağlı olarak gereksiz ve fazla kaynak kullanımının önlenmesine olanak vermektedir.

## 2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile İlgili Temel Kavramlar

### 2.2.1. Tüketim Oranı

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 (Karaca, 2008: 87).

### 2.2.2. Tahmini İş yükü

Bütün bütçeleme süreçleri içerisinde olduğu gibi faaliyet tabanlı bütçelemenin hedefi de örgütün gelecek dönemlerde üreteceği ürünler ve sunacağı hizmetin tespitiyle gelecek döneme dair gereksinimlerin tahmin edilmesidir. Böylelikle, faaliyet tabanlı bütçelemede öncelikli olarak ihtiyaç duyulan bilgiler, ürün ve hizmetlere dair tahmini taleplere ilişkin verilerdir (Kaplan, 2011: 70).

Tahmini iş yükü; gelecek dönemde amaçlanan çıktının elde edilebilmesi için gerçekleştirilecek olan faaliyetlerin miktarını ifade etmektedir. Tahmini iş yükü, kaynak miktarlarına duyulan ihtiyacın hesaplanması sırasında kullanılmaktadır. Örneğin, makine ile ilgili faaliyetlerin tahmini iş yükü, tahmini üretimi karşılamak için makine ile ilgili kaynakların hesaplanmasında da kullanılacaktır. Hesaplanan kaynak miktarı, ihtiyaç duyulan kaynaktır. (Kaplan 2011: 71)

### 2.2.3. Operasyonel Denge

Faaliyet tabanlı maliyetlemedeki finansal rakamlarla ifade edilen bilgilerden farklı olarak FTB verileri faaliyet veya miktarlarla ifade edilmektedir. Bu miktar verileri, tahmini taleplere göre üretilecek ürünlerle başlayıp, kaynaklar ve faaliyetlere kadar uzamaktadır. Son aşamada ise, kaynak kapasitesi verileri, kaynak havuzundaki miktar toplamalarını ihtiyaç duyulan kaynak toplamına dönüştürmektedir (Kaplan 2011: 71).

#### **2.2.4. Gerekli Kaynaklar**

Bütçeleme dönemine ait hedeflenen çıktının sağlanması için talep edilen, yani elde bulundurulması gereken kaynakların miktarını ifade etmektedir (Karaca, 2008: 88).

FTB sisteminin uygulamış olduğu süreçte, birbirini izleyen ikisi yineleme olmak üzere toplam yedi aşama vardır. İşletmenin tükettiği kaynaklarda, faaliyet ile ilgili operasyonel denge ve daha önce saptanmış finansal hedefleri gerçekleştirmek üzere de finansal denge oluşturmak amacıyla yinelemeler yapılmaktadır. Bu yedi aşama sırasıyla şu şekilde gerçekleşmektedir: Her bir maliyet nesnesi için talebin tahmin edilmesi, faaliyet kullanım oranının belirlenmesi, gereksinim duyulan faaliyet miktarının hesaplanması, kaynak kullanım oranının belirlenmesi, gereksinim duyulan kaynak miktarının hesaplanması, gereksinim duyulan kaynak miktarının gereksinim duyulan kaynak maliyetine dönüştürülmesi ile tahmini talebi üretilmesi için gereksinim duyulan kaynağın toplam maliyetinin hesaplanması şeklindedir. (Nemli 2005: 71-72)

Kullanılacak kaynak miktarının hesaplanması için faaliyet miktarı ile kaynak kullanım oranı çarpılır. Tüketilecek kaynaklarda operasyonel dengenin sağlanması için, gereksinim duyulan kaynak miktarı ile talep edilen veya fiili olarak elde edilen miktar ile karşılaştırılmaktadır (Nemli, 2005: 73)

Gereksinim duyulan kaynak, elde edilen kaynak miktarına eşitse ya da kabul edilen sınırdan ise kaynak miktarı denktir, sonraki aşamaya geçilir. Denklik olmadığı takdirde, operasyonel denkliliği sağlamak için ekleme ya da azaltma yapılması gerekir ya da sürecin ilk aşamasına dönülerek, ilk aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir.

#### **2.2.5. Tedarik Edilen Kaynaklar**

Cari dönemde işletme dışından veya işletme içindeki diğer bölümlerden sağlanarak elde bulundurulan kaynakların miktarını ifade etmektedir. Kaynakların tedarikinde iki yol bulunmaktadır. Kaynaklar ihtiyaç duyuldukça veya kullanımından önce tedarik edilebilir. (Karaca, 2008: 88).

Finansal denklığı belirlemek için, FTM sisteminin dağıtım yönü kullanılır ve beşinci aşamadaki operasyonel denklikte sağlanan kaynakların toplam maliyeti, faaliyetlere ve maliyet nesnelere dağıtılır, kâr ve gelir hesaplanır ve işletmenin finansal hedefleri ile kıyaslanır. Şayet hedefler gerçekleşirse, gereksinim duyulan kaynaklar tedarik edilen kaynaklara denk gelir. Hedefler gerçekleşmezse beşinci aşamaya dönülür ve birinci aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir elde edilen kaynak miktarı tekrar hesaplanır. (Nemli, 2005: 74).

### **2.2.6. Kullanılan Kaynaklar**

Kaynak maliyetlerinin maliyet ve faaliyet faktörlerin yani ürün ve hizmetlerin aktarılmasının yerine faaliyet tabanlı bütçeleme, hizmet ve ürün üretimlerindeki kaynak kullanım oranlarını kullanmaktadır. Bu oranlara bakıldığında, çıktılarının faaliyet kullanımı ve faaliyetinde kaynak kullanımıyla ilgili olduğu görülür. Faaliyet tabanlı maliyetlemede bulunan etkenlerin yerine faaliyet tabanlı bütçeleme oranları kullanılmaktadır. Bu oranlardan, bir maliyet faktörünün faaliyet kullanım oranları ilkidir. İkincisi ise, faaliyetlerin kaynak kullanım oranlarıdır.

Burada dağıtım anahtarlarının tanımlanması ve kullanım oranlarının belirlenmesi oldukça karmaşık ve güçtür. Dağıtım anahtarları ve kullanım oranlarının sürecinin içeriği şöyledir:

İlk olarak geçmiş veriler toplanmaktadır. Daha sonra çeşitli araştırma teknikleriyle birlikte istatistiksel yöntemler ya da regresyon yöntemi ile veya örneksel veri analizi, delphi metodu ya da bunların kombinasyonunun kullanılarak analizleri gerçekleştirilmektedir. Bir sonraki adımda, planlanmış mamul/hizmet ile birlikte süreç değişimleri değerlendirilmektedir. FTB modelinde faaliyet ve taleple kaynak ve faaliyet arasındaki bağlantının geliştirilmesine ve bu bağlantıların birbirini nasıl etkileyebileceğinin anlaşılmasına çalışılmaktadır (Eker, 2004, 146).

### **2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Aşamaları**

Faaliyet tabanlı bütçeleme aşamalarının uygulanmasında, CAM-I (Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu) kapalı döngü modeli baz alınarak bu bölüm incelenecektir. Kapalı döngü modeline bağlı olarak uygulama adımları aşağıdaki gibi



sıralanabilir. Bu aşamalar içerisinde ilk dört aşama, operasyonel dengenin sağlanmasına dair işlemler ifade edilir. Son dört aşamaysa finansal dengelerin sağlanmasına dair işlemleri içermektedir:

**1.Aşama:** Gelecek bütçeleme dönemine yönelik olarak her mamul veya hizmet için talep tahminlerinin yapılması,

**2.Aşama:** Gelecek bütçeleme dönemine yönelik faaliyet ihtiyacının belirlenmesi,

**3.Aşama:** Gelecek bütçeleme dönemine yönelik kaynak ihtiyacının belirlenmesi,

**4.Aşama:** Operasyonel dengenin sağlanmasına yönelik olarak mevcut kaynaklarla kaynak ihtiyacının karşılaştırılması,

**5.Aşama:** Kaynak maliyetlerinin belirlenmesi suretiyle finansal sonuçların elde edilmesi,

**6.Aşama:** Toplam finansal sonuçları elde etmek için faaliyet tabanlı olmayan maliyetlerin eklenmesi,

**7.Aşama:** Finansal dengenin sağlanmasına yönelik olarak finansal sonuçlarla finansal hedeflerin karşılaştırılması,

**8.Aşama:** Bütçenin hazırlanması.

Bu aşamaların her biri aşağıda ayrı başlıklar altında detaylı olarak incelenecektir.

### **2.3.1. Birinci Aşama: Mamül veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması**

Faaliyet tabanlı bütçeleme süreci içerisinde ilk aşamada, hizmet ve mamullere dair talep miktarlarının önceden tahmin edilmesidir. Bu aşamada en temel amaç, satış tahminleri aracılığıyla satış bütçesinin, bununla ilintili olarak üretim bütçesinin hazırlanmasına olanak vermektir. FTB' de detaylar önemlidir ve ihtiyaç çoktur. Örneğin; faaliyet tabanlı bütçe, satış ve üretim miktarlarını gerçekleştirecek süreçler, malzemeler için sipariş sıklığı, taşıma metodu gibi bilgileri içermelidir (Cooper, 1998: 115).

Satış bütçesi örgütlerde bütçeleme sisteminin temel bütçesidir. Bu sebeple bütçeleme çalışmalarına satış bütçesinin hazırlanmasından başlanmaktadır. Satış bütçelerinin gerçekçi bir biçimde hazırlanması diğer bütçelerin gerçekçi olması bakımından önemlidir. Bu sebeple satış bütçesinin doğru ve dikkatli bir biçimde hazırlanması gerekir. Satış bütçesinin hedefi, hangi mamullerden kaç birim satılacağını ve hangi mamullerin hangi fiyattan satılacağını tahmin etmek suretiyle işletmenin planlanan satış hasılatını belirlemektir (Haftacı, 2005: 32). Satış bütçesinin hazırlanabilmesi için öncelikle bütçe dönemine ilişkin satış tahminlerinin yapılması gerekmektedir.

Satış tahminlerinin yapılması konusunda piyasa analizinin önemi büyüktür. Piyasa analizi, pazar, müşteri, mamul ve fiyat konularına dair olarak yapılmaktadır. Satış tahminleri için örgüt içi sayısal bilgiler, pazarlamaya koşut olarak örgüt içi rakamlarla gelecekteki pazar gelişmeleri istatistiksel çözümlenmelerle incelenmektedir. Bunun için aşağıdaki bilgiler faydalı olmaktadır (Öktem, 1998: 72):

- Nüfustaki gelişmeler,
- Belirli mamullerin yüzde ve kişi başına satışları,
- Gelir ve satın alma gücündeki gelişmeler,
- Endüstrideki gereksinme yapısı ve sipariş teslimleri.

Bu ekonomik göstergelerle örgütün satışları arasında istatistiksel ilişkiler saptanmaktadır. Buna göre gelecek olan bütçe döneminde yapılan satışlar hususunda tahminde bulunulmaktadır. İstatistiki ilişkilerin saptanması konusunda trend analizi, regresyon analizi gibi istatistiki yöntemlerden yararlanılmaktadır. Bunun yanında, satış yöneticilerinin örgüt içi geçmiş olan dönemlere ilişkin satış rakamlarından hareket edilerek ve bireysel deneyimlerine göre de satış tahminlerinde bulunmaları önemlidir (Yalkın, 1985: 64). Satış öngörülerini düzenlenirken aşağıdaki faktörler dikkate alınmaktadır (Tokaç, 2005: 43):

- Mevcut satış hacmi,
- Geçmiş yıllara göre satışların artış trendi,
- Rakiplerin stratejileri,
- Fiyatlandırma politikaları,
- Vadeli satış politikaları,

- Satışı artırmaya yönelik faaliyetler.

Satış tahminlerinin ardından bu sonuçlara göre satış bütçesi düzenlenmektedir. Satış bütçesi, bir örgütün bütçe dönemlerinde mamul miktarları, birim satış fiyatı ile toplam tutarları ayrı ayrı cetveller ve tablolar şeklinde gösteren ve işletme yöneticilerince benimsenmiş ve onaylanmış resmi bir belge niteliğindedir (Akdoğan, 2004: 617). Satış bütçesi, doğru ve gerçekçi olduğu derecede bütün örgüt bütçeleri de öyle olacaktır.

Satış bütçesi hazırlandıktan sonra üretim bütçesi düzenlenir. Üretim bütçesi, bütçelenmiş satışları karşılamak için bütçe döneminde üretilmesi gereken mamul miktarının öngörülmesidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 305). Üretim miktarları bütçesinde, gelecek faaliyet döneminde hangi mamulden ne miktarda ve kaç üretim partisinde üretim yapılacağı bütçelenmektedir. Üretim miktarları bütçesi, ürünlerin satış bütçesindeki bütçelenen satış miktarları esas alınarak düzenlenmektedir.

Üretilecek olan ürün miktarlarının bütçesi yapılırken, dönem sonlarında elde tutulması istenen ürün miktarlarının da belirlenmesi gerekmektedir. Örgütün stok politikasına göre dönem başı ve dönem sonlarında elinde bulunduracağı miktarlar belirlenmektedir (Haftacı, 2005: 34). Buna göre ürün üretim miktarları bütçesi, satış ve stok bütçesindeki miktar verilerine göre şekillenir. Mamullerin üretim miktarları, tahmini satış miktarlarına hedeflenen dönem sonu miktarları ilave edilip, fiili stok miktarları çıkarılmak suretiyle belirlenir. FTB' de kullanılmak üzere her bir ürünün bütçelenen üretim miktarı ortalama veya hedeflenen/standart parti büyüklüklerine bölünmek suretiyle ürünlerin bütçelenen parti sayıları bulunur.

### **2.3.2 İkinci Aşama: Faaliyet İhtiyaçlarının Belirlenmesi**

Faaliyet ihtiyaçlarının belirlenmesi, faaliyetler için bütçeleme dönemlerinde oluşacak iş yüklerinin tahminidir. Faaliyet iş yüklerinin belirlenmesi aşaması toplam üç adımdan oluşmaktadır (Antos, 1999'den Aktaran Karaca 2008: 111):

- Ürün ilişkili (Temel) faaliyetlerin/iş süreçlerine yönelik iş yükünün tahmini,
- Ürünlere yönelik olmayan (Destek) faaliyetlerin/iş süreçlerine yönelik iş yükünün tahmini
- Özel projelere yönelik iş yükünün tahmini.

Bu aşamalar aşağıdaki gibi açıklanabilir (Brimson ve Antos, 1999: 72-74). Aynı zamanda FTB, gelecek faaliyet döneminde söz konusu olacak iş yükünü karşılamak için aşağıdaki hususları göz önünde bulundurmalıdır (McLemore, 1997: 50):

- Müşteri beklentileri,
- Organizasyonel ve fonksiyonel hedefler ve stratejiler,
- Yeni ve değişen ürünler ve ürün karması,
- İş sürecindeki değişiklikler,
- Etkinlik ve verimlilikteki gelişmeler,
- Kalite, esneklik ve süreç zamanı hedefleri,
- Hizmet seviyesindeki değişiklikler.

#### **a) Birincil Faaliyetlere Yönelik İş Yükünün Tahmini**

Bu aşamada, ilk aşamada belirlenen hizmet ve mamul miktarlarına bağlı olarak birincil faaliyetlere dair iş yükünün bulunması gerekmektedir. Birincil faaliyetlere; bir mamul tanımlanması, tasarlanması, geliştirilmesi, test edilmesi, üretim ile dağıtım gibi faaliyetler örnek verilebilir. Birincil faaliyetlere yönelik iş yükünün aşağıdaki hususlara göre belirlenmesi gerekmektedir (Brimson ve Antos, 1999: 72):

- Yeni mamul ve hizmetlere yönelik faaliyetlerin tanımlanması,
- Mamul, hizmet ve müşteri özelliklerinin tanımlanması,
- Mevcut mamul ve hizmetlere yönelik planlanan değişikliklerin tanımlanması,
- Her bir mamul ve hizmet hattının faaliyet listesinin oluşturulması ve güncellenmesi,
- Her bir mamul ve hizmetten ziyade mamul ailesi veya hizmet hattına yönelik iş yükünün tahmininin yapılması,
- Her bir mamul veya hizmet hattı için süreç ve faaliyet miktarını belirleyecek bir faaliyet listesinin hazırlanması.

Bir faaliyet listesi, hizmet veya mamul, spesifik bir nitelik, iş süreci ve proje oluşturmak için ihtiyaç duyulan faaliyet miktarı veya listesini ifade etmektedir. Faaliyet listesi, çeşitli müşteriler, dağıtım kanallarına hizmet, iş süreçleri, dış kaynak kullanımı ve yatırım kararlarının mahiyetini belirlemek için düzenlenebilir. Bir faaliyet listesinin oluşturulması için aşağıdaki unsurların tespit edilmesi gerekmektedir:

- Her bir mamul veya hizmet hattının listesi,
- Söz konusu ürün ve hizmetlerin tahmin edilen miktarlarının listesi,
- Her bir mamul veya hizmetin faaliyet tüketim oranlarının listesi,
- Mamul veya hizmetlerin faaliyet miktarını hesaplamak için mamul veya hizmet miktarlarının her bir faaliyet için belirlenen tüketim oranlarıyla çarpılması,
- Mamul veya hizmetler için hesaplanan faaliyet miktarlarının toplanması.

### **b) İkincil Faaliyetlere Yönelik İş Yükünün Tahmini**

Faaliyetlere dair iş yükünün tespit edilmesinde ikinci aşama ise, insan kaynakları, güvenlik, yönetim bilgi sistemleri, muhasebe gibi ikincil destek bölümler tarafından gerçekleştirilen faaliyetlere dair iş yüklerinin tespit edilmesidir. İkincil faaliyetler, birincil faaliyetleri desteklemek amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerdir. Bu sebeple bunların maliyetlerinin tespit edilerek birincil faaliyetlere yüklenmeleri gerekmektedir. İkincil faaliyetlere dair iş yükünün tespit edilmesinde her bir faaliyet için belirlenen faaliyet etkeni esas alınmaktadır. Bir mamul için satın alma emri, parça sayıları, müşteriler için düzenlenen fatura sayılarının dikkate alınması örnek verilebilir.

### **c) Özel Projelere Yönelik İş Yükünün Tahmini**

Faaliyetlere dair iş yükü tespitinin yapılmasında üçüncü aşama; var olan veya geleceğe yönelik projelerin iş yükünün belirlenmesidir. Özel projelere; ISO 9000 sisteminin kurulması, telefon sisteminin kurulması, kalite uygulamaları, FTM/FTB uygulamasının yapılması, yeni bir bilgi sistemi buna örnek verilebilir. Bu projelere dair gereksinim duyulacak personel ve ilave olan kaynakların belirlenmesi amacıyla faaliyet ve görev listesi oluşturulmalıdır.

Bu noktada üretilmesi beklenen her mamul ya da hizmet için gereken faaliyetlerin miktarının belirlenmesi için faaliyetlerin her bir hizmet veya mamulle birim başına ne kadar tüketildiğinin tespiti yapılmaktadır.

İkinci aşamada bulunan faaliyet kullanım oranları, üretilmesi beklenen mamul veya hizmet miktarı ile çarpılmak suretiyle gereksinim duyulan faaliyet miktarı her bir

faaliyet için kümülatif olarak hesaplanır. Böylece faaliyet seviyeleri itibariyle gereksinim duyulan faaliyet miktarı belirlenmiş olmaktadır.

### **2.3.3 Üçüncü Aşama: Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi**

Kaynakların ve gelecek dönemlerde gerekli olan kaynağın düzeyini belirlemek bütçeleme sistemlerinin odaklandığı ana nokta üçüncü aşamadır (Bleeker, 2001: 11). FTB' de de üretilmesi planlanan hizmet ve ürünler için gereken kaynakların belirlenmesi FTB modelinin oluşturulmasında önemlidir. Bu sebeple gelecek bütçe dönemlerinde üretilmesi planlanan hizmet ve ürünler için gereken kaynakların sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi gerekmektedir.

Kaynak ihtiyacının belirlenmesi sırasında öncelikli olarak faaliyetlerin tüketilen kaynakların çeşitlerinin belirlenmesi gerekmektedir. Var olan faaliyetler için kullanılan kaynak çeşitleri belli olmakla birlikte kaynak çeşitlerinin belirlenmesi, bir önceki yıldan bu tarafa faaliyetlerde ve kullanılan kaynakların çeşitlerindeki değişmelerin olması ya da planlanması halinde ayrıca önem arz eder. Kaynak çeşitleri belirlendikten sonra bütçeleme dönemine ilişkin toplam kaynak ihtiyacının belirlenmesine yönelik olarak her bir faaliyetin her bir kaynaktan ne kadar tüketim yapacağını yani kaynak tüketim oranlarının tespit edilmesi gerekir.

Bunun için öncelikle kaynakların esnek, değişken veya bağımlı, sabit kaynak niteliğinde olup olmadıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Zira gelecek faaliyet dönemlerinde hangi kaynaktan ne kadar kullanılacağını tespit edilmesi, bu kaynakların davranışlarına göre belirlenmektedir. Önceden de ifade edildiği gibi kaynakların bir bölümü tüketim miktarları esnek ve bir bölümüyse önceden belirlenmiş bir miktarda tüketildiği için bağımlı kaynak özelliğindedir. Esnek kaynaklar, gerek olduğunda tedarik edilmektedirler. Bu tip kaynaklara malzeme, enerji örnek olarak gösterilebilmektedir. Bu kaynakların maliyeti, faaliyetlerin kaynak kullanımına göre değişim göstereceği için değişken kaynak maliyeti olarak nitelendirilmektedir. Sabit kaynaklarsa faaliyete başlamadan evvel edinilmiş olan bina, makine, demirbaş gibi kaynaklardır. Bu tip kaynaklar için katlanılan maliyet tutarı, kaynakların kullanımından bağımsızdır.

Esnek kaynaklar için, her bir faaliyetin esnek kaynakları tüketim oranları tespit edilip her bir faaliyet itibariyle faaliyet miktarı ile kaynak tüketim oranının çarpılması suretiyle bütçeleme dönemi için esnek kaynaklara yönelik talep miktarı toplam olarak tespit edilmiş olur. Sabit kaynaklar ise, her bir faaliyetin sabit kaynakları tüketim oranları tespit edilip her bir faaliyet itibariyle faaliyet miktarı ile kaynak tüketim oranının çarpılması suretiyle bütçeme dönemine ilişkin ihtiyaç tutarı belirlenir. Sabit kaynakların esnek kaynaklardan farkı, sabit kaynakların, kullanmadan önce tedarik edilmesinden dolayı bu kaynaklar için yapılan harcamanın, kaynakların kullanımından bağımsız olmasıdır. Dolayısıyla bu aşamada sabit kaynaklara ilişkin olarak ihtiyaç miktarı hesaplanmakla beraber sabit kaynaklara yapılacak harcamanın miktarının belirlenmesine esas teşkil etmemektedir.

#### **2.3.4 Dördüncü Aşama: Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyaçlarının Karşılanması**

Bütçeleme dönemiyle ilgili kaynak ihtiyacının belirlenmesinin ardından var olan kaynak miktarı ile ihtiyaç duyulan kaynakların miktarı karşılaştırılan aşama dördüncü aşamadır. Bu karşılaştırma operasyonel dengelerin sağlanması için zorunludur. Karşılaştırma işlemi neticesinde üç durumun ortaya çıkması olasıdır. Bu durumlar aşağıda sırasıyla verilmiştir (Stevens, 2004: 17).

**Kullanılmayan (Aşırı-Fazla) Kapasite (Unused Capacity):** Var olan kaynak miktarları, ihtiyaç duyulan kaynak miktarından yüksekse kullanılmayan kaynakların değerlendirilmesi yoluna gidilmektedir. Kullanılmayan kapasitelerin mevcut durumda talep ihtiyacı, kullanılmayan kapasitenin bir kısmıyla karşılanabilecektir. Kullanılmayan kapasite, operasyonel olarak uygulanabilir. Ancak kullanılmayan kapasite çok fazlaysa, daha yüksek maliyetlere sebep olabilecektir. (Karaca 2008: 116)

**Eksik Kapasite:** Eksik kapasitenin var olması durumunda talep ihtiyacı kaynak kapasitesinin eksikliğinden dolayı karşılanamayacaktır. Eksik kapasitenin var olması durumunda operasyonel denge sağlanamamış olacaktır. Finansal sonuçlar anlamlı hale gelmeden bu durum dikkate alınmalıdır.

**%100 Kullanım:** Bu durum talep ihtiyacıyla kaynak kapasitesinin tam dengede olması durumudur. Kısacası ya elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile ihtiyaç duyulan kaynak miktarı denktir ya da birbirine yakın seviyededir. Tam dengenin olması durumu birçok kaynak için söz konusu olamamaktadır. Bazı kaynaklara ilişkin kapasite fazlası söz konusu ise faaliyet dönemi boyunca söz konusu kapasite fazlalığı, talep artışları veya hizmet seviyesinin yükseltilmesine yönelik ihtiyaçları karşılamak için muhafaza edilmelidir. Bu durumda söz konusu kapasite fazlalığı gelecekte karşılanması olası ihtiyaçlar için bir tampon görevi görecektir (Karaca 2008: 117)

Mevcut kaynaklar ile kaynak gereksiniminin karşılaştırılması işlemi neticesinde üçüncü durumun mevcut durumunda operasyonel denge sağlanmış demektir. Bu sebeple bütçeleme işleminde bir sonraki aşamadan devam edilir. İlk iki durumda aşırı ya da eksik kapasite olması durumunda, yönetim kapasiteyi aşağıda sayılan yollar ile dengeleme yoluna gidebilmektedir (Hansen ve Torok, 2004: 41-42):

a) Kaynakların fazla veya eksikliğinin, dikkate değer bir büyüklükte olup olmadığı veya kabul edilir olup olmadığı değerlendirilmelidir. Örneğin kabul edilebilir küçük bir kapasite eksikliği, fazla mesaiyle, yönetici personelin kullanımıyla ya da sözleşmeyle karşılanabilir. Kabul edilebilir bir kapasite fazlalığının olması durumunda, söz konusu kapasite fazlalığı, beklenmedik talep artışlarını veya hizmet seviyesinin karşılanmasına yönelik ihtiyaçları karşılamak için muhafaza edilebilir. (Karaca 2008: 117)

b) Kapasite fazlalığı veya eksikliği durumunun uzun vadeli devam edip etmeyeceği hususunda tahmin yürütülerek fazla veya eksik kapasiteye dair bir eylem planı yapılmalıdır. Eksik kapasite durumunun uzun vadeli devam etmesi, fazla mesai dolayısı ile maliyetlerin aşırı biçimde artmasına veya hizmet ve performans düzeyinin azalmasına sebep olabilmektedir. Fazla kapasitenin uzun süre devam etmesiyle, bu kapasitelerin atıl biçimde kalmasına böylece kaynakların atıl kalmasına sebep olacaktır. (Karaca 2008: 117)

c) Kapasite, geçerli ekonomik şartlar sebebiyle değiştirilemeyebilir. Örneğin sıkı bir emek piyasasında ilave bir işçi kaynağının elde edilmesi zor ve beklenenden daha maliyetli olabilecektir.



d) Kapasite eksikliği veya kullanılmayan kapasite varsa, tüketime dayalı modelde sorunu çözüme kavuşturmak için üç yol söz konusudur. Bunlar aşağıda sıralanmıştır (Hansen ve Torok, 2004: 43-45; Stevens, 2004: 17-18):

**a)Kapasitenin Ayarlanması ya da Kaynak Kullanımının Geliştirilmesi**

Operasyonel dengeyi sağlamak amacıyla ilk yol kapasiteyi artırmak ve ya da azaltmaktır. Örneğin personeli işe alarak veya işten çıkararak, dış kaynaklarla donanım alarak veya satarak kapasite artırılabilir veya azaltılabilir. Kapasitenin ayarlanmasına yönelik söz konusu çözümler işletmeye pahalıya mal olur ve pratik değildir.

**b) Faaliyet ve/veya Kaynak Tüketim Oranlarının Ayarlanması**

Operasyonel dengeyi sağlamanın diğer bir yolu, süreç iyileştirme çalışmalarıdır. Örneğin; faaliyetleri gerçekleştirmek için gerekli olan zamanı azaltmak, değer katmayan faaliyetlere yönelik ihtiyacı ortadan kaldırmak veya azaltmak, yüksek maliyetli faaliyetleri azaltmaya çalışmaktır. Bu iyileştirme çalışmaları operasyonel dengenin sağlanmasında en rasyonel yaklaşım olarak değerlendirilebilir. (Karaca 2008: 118)

**c) Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talebin Ayarlanması**

Operasyonel dengeyi sağlamanın diğer bir yolu da mevcut kapasite ve karlılık hedeflerini karşılamak için mamul ve hizmet karışımını değiştirmektir. Alternatif bir mamul veya hizmet karışımı, hedeflenen finansal sonuçlara ulaşmak için kurumun kaynaklarının daha iyi kullanımına olanak verebilmektedir (Connolly ve Ashworth, 1994: 33).

**2.3.5 Beşinci Aşama: Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi**

Kaynak maliyetlerinin belirlenmesinde asıl hedef, kaynak miktarlarının finansal değerlere dönüştürülmesidir. Kısacası kaynakların fiyatlandırılmasıdır. Operasyonel denge sonucunda belirlenen kaynakların maliyeti, kaynakların belirlenen miktarı ile kaynakların birim fiyatıyla çarpılmak suretiyle hesaplanmaktadır. Örneğin satış faaliyeti için bütçelenen personel sayısı 3 olarak belirlenmiş ise ve gelecek bütçeleme dönemine ilişkin olarak belirlenmiş olan satış

personeli ücret maliyeti 2.000 TL ise personel kaynağına ilişkin ücret maliyeti 6.000 TL ( $2.000 \text{ TL/Kişi} * 3 \text{ Kişi}$ ) olarak hesaplanacaktır. Bu işlem doğaldır ki her bir kaynak itibariyle ayrı olarak yapılır. Toplam kaynak maliyeti, her bir kaynak için belirlenen maliyet tutarı toplanmak suretiyle belirlenmektedir (Hansen ve Torok, 2004: 47).

Örgütte kullanılan kaynakların hepsi için yukarıda verilen örnek hesaplama biçiminin geçerli olmadığını belirtmek gerekir. Bu aşamada bir sonraki adım, hesaplanan kaynak maliyetlerinin her bir kaynağın her bir faaliyetle olan ilişkisi dikkate alınarak kaynak tüketim oranları vasıtasıyla faaliyetlere, faaliyet maliyetlerinin de faaliyet tüketim oranları vasıtasıyla mamul ve hizmet gibi maliyet nesnelere dağıtılmasıdır. Faaliyet tabanlı bütçelemede bu aşamada, faaliyet tabanlı maliyetlemenin maliyet dağıtım boyutu kullanılmaktadır (Bleeker, 2001: 13). Zira faaliyet tabanlı bütçelemede de dağıtım anahtarlarının yerine tüketim oranlarının kullanılması dışında maliyet dağıtım boyutu aynı biçimde işlemektedir.

### **2.3.6 Altıncı Aşama: Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilmesi**

Örgütün bazı maliyetleri ile faaliyet hacmi arasında anlaşılır veya direkt bir ilişki kurmak mümkün değildir. Bu sebeple bu tarz kaynak maliyetlerinin geleneksel bütçeleme yaklaşımından yararlanmak suretiyle bütçelenmesi daha rasyonel bir yol olarak değerlendirilebilmektedir (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.

Faaliyet tabanlı maliyetleme, bu tarz faaliyetlerin maliyetlerinin hizmet veya mamullere dağıtılmasında geleneksel dağıtım yöntemlerinden daha iyi bir yol önermemektedir. Dolayısıyla bu tarz faaliyet maliyetlerinin faaliyet tabanlı bütçeleme sürecine dâhil edilmesi yerine geleneksel bütçeleme yaklaşımını kullanmak suretiyle bütçelenmesi yoluna gidilebilir.

### **2.3.7 Yedinci Aşama: Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması**

Bu aşamada, bir önceki aşamada üretilmiş olan finansal neticelerin örgütün gelecek faaliyet dönemine dair amaçladığı finansal hedefler ile karşılaştırılmak suretiyle finansal dengenin var olup olmadığı araştırılmaktadır. Bu işlemin neticesinde finansal dengenin sağlandığı anlaşılır ise artık resmi bütçe oluşturulabilir anlamına gelir. Finansal denge sağlanmamışsa finansal dengenin sağlanmasına dair olarak izlenebilecek üç yol vardır (Hansen ve Torok, 2004: 50):

- a. Hizmet ve mamullerin fiyatlarını piyasa fiyatlarına uyumlu biçimde yeniden belirlemek,
- b. Dış kaynak kullanımı olasılığını hesaba katarak kaynak maliyetlerini değiştirmek,
- c. Operasyonel denge aşamasına tekrar dönmek suretiyle talebi, tüketim oranlarını ve mevcut kapasiteyi ayarlamak.

İlk seçenekte hizmet ve mamullerin fiyatları ayarlanmaktadır. Şayet örgüt hizmet veya mamullerin fiyatlarını azaltır veya artırırsa, fiyatların azalış veya artışlarının hizmet ve mamullerin talep miktarları üzerinde bulunan etkilerini hesaba katmak gerekir. Zira fiyatların azalması veya artırılması yönünde bir karar hizmet ve mamullerin talep miktarını etkileyebileceğinden operasyonel dengenin bozulmasına yol açmış olabilmektedir. Bu sebeple talep miktarlarında oluşan değişimlerin operasyonel denge üzerindeki etkileri de gözden geçirilmelidir.

İkinci olarak kaynak maliyetleri ayarlanmalıdır. Kaynak maliyetlerinin değiştirilmesi söz konusu olduğunda ilk seçenekte olduğu gibi bu değişimlerin hizmet ve mamullerin talep miktarları üzerindeki etkilerinin hesaba katılması gerekmektedir. Kaynak maliyetlerinin ayarlanmasıyla ilgili aşağıdaki örnekler verilebilir:

- Örgütteki var olan fazla mesai ve vardiya primlerini ortadan kaldırmak ya da azaltmak için vardiyaları yeniden düzenlemek,
- İşçilerin örgüte bağlılıklarını artırmak amacıyla ücretlerini artırmak ve ya örgütten ayrılmaları için ücretlerini azaltmak,

- Kaynakların daha düşük maliyet ile edinimi için dış kaynak kullanımına başvurmak veya aşırı kapasitenin maliyetini azaltmak,
- Enerji ve diğer kaynakların elde edilmesinde tedarikçilerle pazarlık yapmak,
- Diğer kaynak maliyetlerinin artırılmaması koşuluyla, pahalı malzemelerin daha ucuza mal edilmesi,

Üçüncü seçenekte operasyonel parametrelerin bir ve ya daha fazlasının değiştirilmesi sureti ile finansal dengenin sağlanmasıdır. Bu parametreler; talep miktarı, faaliyet veya kaynak tüketim oranları ve mevcut kapasitedir. Yine bu parametrelerden birinde veya daha fazlasında değişiklik yapıldığında bu değişikliğin operasyonel dengeye etkisinin dikkate alınması gerekir.

### 2.3.8 Sekizinci Aşama: Bütçenin Oluşturulması

Bu aşamada, bütçeleme dönemine dair olarak operasyonel ve finansal dengeye ulaşılması ile artık resmi bütçe oluşturulabilir. Oluşturulan bu bütçe hem faaliyet tabanlı hem de faaliyet tabanlı olmayan faktörleri içermektedir. Kapalı döngü modeli, strateji, mamul ve hizmetler, faaliyetler ve kaynaklar arasındaki bağlantıları açıkça gösteren ilk bütçe yaklaşımı olma özelliğini taşımaktadır. Resmi bir bütçenin oluşması için, faaliyet tabanlı bütçeleme kapalı döngü modeli sonrasındaki unsur bütçeyi oluşturur.

Şekil 2’de oluşturulabilecek resmi bütçenin bileşenlerine ilişkin örnek bir bakış sunulmaktadır.

**Şekil-4 Resmi Bütçe Oluşturulma Süreci**



Kaynak: Karaca, 2008, 121.

## 2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları

FTB, kaynak ve faaliyet tüketim oranlarını kullanarak örgüt içi verimsizlikleri ve darboğazları ortaya koyabilmektedir. Maddi bilgileri, kullandığı için daha anlaşılabilir ve iletişime katkısı büyüktür. Bölüm yöneticileri arasında iletişimi daha etkin kılmaktadır. Örgütün kaynak ve faaliyet yapısını gösterdiği için örgüt yöneticilerinin ticaretteki fırsatları daha iyi görmesini sağlamakla birlikte, onların girişimcilik ruhlarını teşvik etmektedir. “Sürekli iyileştirme” yaklaşımı konusunda temel oluşturacak sistemi sağlamaktadır. (Brimson ve Antos 1999; Pryor, 2000: 152)

- Yönetimin anlayışlarını geliştiren ve mali tahminlerin doğruluğunu artıran bir yöntem niteliğindedir. Kaynaklardan oluşan bir bütçeye bakarak yönetim açısından uygun derinliklerde ve detayda bilgiyi bulmak oldukça güçtür. Örgütte yükümlülük sahibi olan herkes FTB’den çabuk etkilenebilmektedir. Çünkü çalışanların gösterdikleri faaliyet, iş ve çabaya dayanmaktadır. FTB, giderlerin sebeplerine inmektedir. (Buttonwodd Group LLP, 2004 Akt. Balcı 2007: 219)
- Sağlanan bilgi gelecekte oluşacak giderlerin tahminleri ve planlaması açısından oldukça yararlıdır. Gider kontrolünün etkin bir biçimde sağlamaya yararmaktadır. Örgütün süreçleri, faaliyetleri ve ilişkili maliyetleri arasındaki bağlantıların daha iyi anlaşılmasını sağlamaktadır. FTB, işletmeye fon ya da sermaye sağlayacaklar ile diyalogu kolaylaştırmaktadır. FTB, planların uzun vadede kârlılık ve uygun getiri sağlayacağı üzerinde inandırıcı etki bırakmaktadır. FTB sistemi, strateji ve hedeflerin belirlenmesini, başarılı bir şekilde uygulanmasını kolaylaştırmaktadır.
- FTB kaynak tahsisinde adil davranıldığı inancını kuvvetlendirmektedir. FTB, örgütten yararlanan dış ve iç kullanıcılarının her biri için bir teminattır. Gerçek performansları izlemeyi sağlar ve plandan sapmaları zamanında uyarılmaktadır. FTB, örgüt içi iş yüklerini belirlemektedir.

Detaylı biçimde FTB sistemi geliştirildiğinde yöneticiler, is yükü ve maliyetler arasında açık anlaşılır ilişkiler kurabilmektedir.

- FTB, gizli ve şeffaf maliyetleri önleyebilmektedir. FTB, değersiz maliyetleri ortaya çıkartmaktadır. Böylece israfı katma değeri olmayan faaliyetler ve maliyetler belirleyebilmektedir. FTB, bütçelemenin yanı sıra süreç modellemesinde de kullanılmakta ve süreç maliyetine odaklanılmaktadır. Kullanılmayan kapasiteleri belirlemeye yaramakta ve kapasite yönetimini gerçekleştirmekte yardımcı olmaktadır. Geleneksel devlet bütçelerine bir alternatiftir. (Shane 2005: 23)
- FTB' nin oluşturduğu bütçe sistemi mantığa dayalıdır ve örgüt üst yönetiminin onayına sunulduğunda bütün unsurları savunulabilmektedir. FTB örgüt değerlerinde artışa yol açmakta ve bölümler arası stratejik dayanışmayı artırmaktadır. İşletme genelinde tasarruf çabalarını destekleyici sistemlere sahiptir. Çalışanların yıl içerisinde bütçe hedeflerine ulaşip ulaşmadıklarını ortaya koyacak bütçe izlenebilirliğini sağlamaktadır. FTB, bütçelemeye ilişkin yanlışları ortaya çıkaran bir sistemdir.
- Daha ileri düzey sapma analizi yapmaktadır. FTB faaliyet, maliyet, zaman ve kaliteye odaklanmaktadır. FTB uygulamasına hazırlık aşamasında bile birçok yarar elde edilebilmektedir. “Olursa ne olur çözümlenmeleri” (What-if analysis) ile bütçe hazırlayabilme imkânı sağlamaktadır. Bu imkândan dolayı işletme yönetimi karar almadan önce alternatif stratejileri inceleme ve bunların işletme üzerindeki olası etkilerini görmemizi sağlamaktadır. Böylelikle tahminler, gerçeği, iyiyi ve kötüyü yansıtacak şekilde yeniden gözden geçirilir, ihtiyaç duyulan kaynakların maliyeti hesaplanmaktadır (Balcı, 2006, 219-220).

Faaliyet tabanlı bütçelemenin en önemli yararı, bir dönemde var olan kaynaklarla kullanılan kaynaklar arasında farkı tespit etmek için verimlilik hakkında bilgi vermesidir. Faaliyet tabanlı bütçelemenin örgüte sağlayacağı avantajlar genel olarak aşağıdaki gibi özetlenebilir (Brimson; Antos 1999, 12; Buys; Green 2007, 38-

39; Meyer 2002, 10-11; Sandison 2003, 19; The Buttonwood Group 2004, 45'den Aktaran Kaplan 2011: 95-97):

- İşletme maliyetlerinin detaylı bir şekilde anlaşılmasını sağlar,
- Spesifik maliyet nesnelere ilişkin daha doğru bütçe bilgisi sunar,
- İşletmenin faaliyetleri ve süreçleri ile onların maliyetleri arasında anlaşılabilir bağlantılar kurar,
- Harcamaların etkin bir şekilde kontrolüne olanak verir,
- Bütçede operasyonel ve finansal boyut bir arada gösterilir,
- Girdi ve çıktı arasındaki ilişkileri açıkça ortaya koyar,
- Birimler arası ilişkileri açıkça ortaya koyan süreç bakış açısını içerir,
- Bütçeleme modelini oluştururken detaylı kaynak ve operasyonel bilgisi kullanır,
- Bütçeleme yinelenmeleri ya da senaryolar makro seviyede ve oldukça anlaşılabilir,
- Atıl/aşırı kapasitenin belirlenip kapasitenin ne şekilde değerlendirileceğine ilişkin kararlara destek olur,
- Faaliyet ve kaynak tüketim oranları vasıtasıyla işletme içi verimsizlikleri ve darboğazları ortaya koyar,
- Faaliyet ve kaynakların işletmenin stratejik amaçlarına ulaşma konusunda nasıl kullanılacağını açık bir şekilde gösterdiğinden işletmelerin planlama süresince kapasite ile ilgili sorunları tanımlamaya ve çözmeye yardımcı olur,
- Her bir ürün için gerekli olan direkt ve destek faaliyetleri tamamen ve ayrıntılı şekilde ortaya koymak suretiyle tepe yönetiminin her bir bölüm, süreç ve ürünün maliyet etkenlerini büyük ölçüde görmesine olanak sağlar,
- Yöneticilerin; üretim destek hizmet seviyeleri, ürün miktarları, üretim süreci zamanları, ürün karması, kaynakların alternatif kullanımı gibi stratejik alternatiflere daha iyi odaklanmasını sağlar,
- Finansal sonuçları ortaya koymadan önce operasyonel dengenin sağlanmasına

odaklanarak, gereksiz bütçe işlemlerinden kaçınılmasını sağlar ve böylelikle bütçeleme sürecinin verimliliği artar,

- Fiyat listelerinin anlaşılabilir, açıklanabilir, doğru ve bütçeleme ile uyumlu şekilde belirlenmesini sağlar,
- Müşteriler, taleplerinin doğru maliyetini öğrenir ve gerçek maliyetleri öğrendiklerinde taleplerine yönelik düzeltme yapma imkânı elde ederler.

FTB'nin bu sayılan finansal yararlarının yanında kurumun kültürel ve yapısal dönüşümlerini sağlayacak yararları da bulunmaktadır. Bunları genel olarak aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Buys; Green 2007, 39; Meyer 2002, 12-14'den Aktaran Kaplan 2011: 96):

- Faaliyet maliyetiyle bütçe bilgisini entegre etmek için örgütte faaliyet tabanlı düşüncenin yaygınlaştırılmasına yardımcı olmaktadır.
- Faaliyet tabanlı bütçeleme, bütçeleme süreçlerinde müşteriler ile doğrudan ilişkilendirerek müşteri odaklı örgüt kültürünün geliştirilmesine imkân tanımaktadır.
- İşin çeşitli bölümlerinin bütünleştirilmesine dair fırsatların tanımlanması için yol göstermek için organizasyonun yapısının gelişimiyle ilgili bir kavrayış ortaya koymaktadır.
- Müşteri odaklı kurum kültürünün oluşumunu sağlamaktadır. Müşteri odaklı kültürün sağlanması için çeşitli yollar bulunmaktadır: Çalışanların, hizmet ve mamullerin sadece müşteriler için üretildiğini ve son karar vericilerin müşteriler olduğunu kavramaları sağlanmalıdır. Çalışanlar, müşterilerin her birinin ürün tercihlerini tanımlamalıdır. Bunun için müşteriler hakkında detaylı bilgi toplanıp listeler oluşturulmalıdır.
- Müşteri beklentilerinin çalışanın verebileceği kaynaktan daha fazla olduğu zamanlarda tüketiciler hayal kırıklığına uğrayabilmektedir. Bu noktada onların doğru bir şekilde bilgilendirilmeleri olası hayal kırıklıklarını ve çelişkileri gidererek ilişkilerin iyi bir yönde gelişmesini sağlayacaktır.
- Girişimcilik kültürünü güçlendirmektedir.



Girişimcilik kültürünü geliştirmeye yönelik yararları bulunmaktadır. Bu yararlar şu şekilde sıralanabilir; Katılımcıların sattıkları spesifik mamul veya hizmetleri ve yürüttükleri faaliyetleri açık bir şekilde anlamasına olanak verir. Katılımcılar, işletme içerisinde kendilerini planlamayı öğrenerek, gelir tahminlerini, kendi işlerine dair büyüme fırsatlarını ve bunlara dair strateji senaryolarının ne olduğunu tahmin ederler.

Faaliyet tabanlı bütçeleme katılımcılara, yürüttükleri faaliyetlerin daha etkin gerçekleştirilmesine yönelik alternatifler arasında seçim yapmalarına olanak verdiğinden, kendi maliyetleri hakkında rasyonel olmayı öğretir.

Katılımcılar eğitim, ürün geliştirme ve müşteri isteklerine cevap verme gibi fatura edilemeyen faaliyetlere yönelik kritik yatırımlar için zaman ve para ayırmayı öğrenirler. FTB, çalışanlara önceden belirlenmiş harcama düzeylerine göre yeni iş ihtiyaçlarını karşılayacak yeni fikirler önermek suretiyle kendilerini genişletecek fırsatlar sunar.

Takım çalışmasını teşvik eder. Takım çalışmasının geliştirilmesi için çeşitli yollar söz konusudur:

- Proje takımları tanımlanır ve takım üyeleri yılbaşında belirlenir.
- Projeler finanse edildiğinden proje takım üyelerinin tamamı finanse edilmiş olmaktadır.
- Yöneticiler diğer yöneticileri iç müşteri olarak tanırlar. Birbirlerinin ihtiyacını dikkate almak suretiyle birbirlerine alıp vereceklerini etkin bir diyalog ortamında etkin bir şekilde planlarlar.
- Süreç, alt hizmet ve projenin dağıtımını uyumlaştırmak için işbirliğine yöneltir.
- Çalışanlar görevlerini gerçekleştirmeye yönelik kaynaklara sahip olduğu zaman örgütün bütünlüğünü koruyabilir.

## **2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Dezavantajları**

Bir örgütte faaliyet tabanlı bütçeleme uygulanabilmesi için öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme uygulanıyor olması gerekmektedir. Yeni bir maliyet sisteminin kurulması da örgüt için oldukça maliyetli olacaktır. Bunun yanında FTB ve FTM'

nin kurulumu zaman israfına sebep olmaktadır. Örgütte çalışanlar doğru kayıt yapmadıkları takdirde FTB ve FTM doğru sonuç vermeyecektir.

Bölüm sınırlarını aşan faaliyetler ve süreçler sebebiyle bölüm yöneticilerine dayalı yükümlülük sistemi FTB ile uyuşmamaktadır. Örgütlerin organizasyon yapısı ve örgüt süreçlerine FTB çerçevesini veya sürecini nasıl oturtacakları net ve açık olmaması durumu vardır. FTB' ye dair ilgi ve heyecana rağmen yönetim muhasebesi kitaplarında ve araştırmalarda FTB' den oldukça az söz edilmektedir. FTB, FTY ve FTM modellerini birbirinden ayıran niteliklerinin yeterince belirginleşmemiş olduğu vurgulanmaktadır. Bu üç sistem arasındaki sınırların tam olarak çizilememiş olması, FTB sisteminin tasarlanmasında ve uygulamasında zorluklar çıkarmaktadır. FTB uygulamalarında karşılaşılan engellerin, uygulamanın genişliği ve içeriğinin neler olduğu konularında uygulamacılar kamuoyuna çok az bilgi vermektedir. Anketler FTB uygulamasının öyle kolay olmadığını göstermektedir. Yapılan bir ankette 82 şirketten 20'sinin (% 24) FTB' yi uygulayabileceğini belirtirken, diğer bir ankette 82 şirketten yalnızca 5'inin FTB' yi (% 6) uyguladığı ortaya çıkmaktadır. Bu sonuç, FTB uygulamalarında şirketlerin değişik düzeylerde engellerle karşılaştıklarını ortaya koymaktadır (Balcı, 2006, 221-222).

Faaliyet tabanlı bütçelemeye ilgili olarak literatürde belirtilen dezavantajları aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (The Buttonwood Group, 2004, 45'den Aktaran Kaplan 2011: 98):

- Yöneticiler ve çalışanlar faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinde elde edilecek sonuçları yeterince önemsemeyebilirler.
- Faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması için öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme sisteminin kurulması gerektiğinden, faaliyet tabanlı bütçelemenin kurulması ve uygulanması oldukça güç olabilir.
- Faaliyet tabanlı bütçeleme uygulaması oldukça karmaşık olduğundan çalışanlarda tedirginliğe yol açabilir.
- Bütçe katı bir şekilde belirlenmişse, dağıtılan maliyetler tartışmalara neden olabilir.
- Faaliyet tabanlı bütçelerin hazırlanması uzun zaman almaktadır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### BİR VAKIF ÜNİVERSİTESİNDE FAALİYET TABANLI BÜTÇE UYGULAMASI ÖRNEĞİ

#### 3.1. VAKIF ÜNİVERSİTELERİNİN KURULUŞU VE İŞLEYİŞİ

##### 3.1.1. Vakıf Üniversitelerinin Kuruluşu

Vakıf üniversitelerinin yasal dayanağı, Anayasanın 130. maddesidir. Bu maddeye göre, kar amacına yönelik olmamak şartı ile vakıflar tarafından, Devletin gözetim ve denetimine tabi yükseköğretim kurumları kurulabilir. Vakıf yükseköğretim kurumlarının hangi usulde kurulacağı 2547 Sayılı Yükseköğretim Kanununun ek 3. maddesinde gösterilmiştir. Vakıflar tarafından kurulan üniversiteler Devlet eliyle kurulan üniversiteler gibi kanunla kurulmakta olup, kamu tüzel kişiliğine sahiptir (YÖK, 2007: 5).

Anayasanın 130. maddesinin son paragrafı uyarınca, vakıflar tarafından kurulan yükseköğretim kurumları mali ve idari konular dışındaki akademik çalışmaları ve öğretim elemanlarının sağlanması bakımından Devlet eliyle kurulan yükseköğretim kurumları için Anayasada belirtilen hükümlere tabiidir. 2547 sayılı kanunun ek 8, 9 ve 10. maddelerinde (YÖK, 2007: 5);

- Vakıflar tarafından kurulacak yükseköğretim kurumlarındaki akademik organların, Devlet yükseköğretim kurumlarındaki akademik organlar gibi düzenleneceği ve onların görevlerini yerine getireceği,

- Öğretim elemanlarının niteliklerinin Devlet yükseköğretim kurumlarındaki öğretim elemanlarının niteliklerinin aynısı olduğu,

- Devlet yükseköğretim kurumlarında çalışmaları yasaklanmış veya disiplin yoluyla bu kurumlardan çıkarılmış kişilerin, vakıf yükseköğretim kurumlarında görev alamayacakları,

- Vakıf yükseköğretim kurumlarının eğitim - öğretim esasları, öğretim süreleri ve öğrenci hakları ile ilgili hususların 2547 sayılı Kanun hükümlerine tabi olduğu,

- Bu kurumların mali, idari ve ekonomik konularda Yükseköğretim Kurulunun gözetim ve denetimine tabi oldukları belirtilmektedir.

Vakıf üniversitelerinin kurulma biçimleri, organları ve tabi olacakları esaslar 2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'na 7.8.1983 tarihli ve 2880 sayılı Kanun ile eklenen maddelerle düzenlenmiştir. Üniversiteler dışında, vakıflar tarafından meslek yüksekokulları da açılabilir. 2547 sayılı Kanunun Ek 2. maddesi uyarınca, "Vakıflar; kazanç amacına yönelik olmamak şartıyla ve mali ve idari hususlar dışında, akademik çalışmalar, öğretim elemanlarının sağlanması ve güvenlik yönlerinden bu Kanunda gösterilen esas ve usullere uymak kaydıyla, Yükseköğretim kurumları veya bunlara bağlı birimlerden birini veya birden fazlasını ya da bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsüne bağlı olmaksızın, ekonominin ihtiyaç duyduğu alanlarda yüksek nitelikli işgücü yetiştirmek amacıyla, bu kanun hükümleri çerçevesinde kalmak şartıyla meslek yüksekokulu kurabilir. Bu meslek yüksekokulu, kamu tüzel kişiliğini haiz olup, Yükseköğretim Kurulunun görüşü alınarak Bakanlar Kurulu kararı ile kurulur. Kurulacak meslek yüksekokullarına, meslek ve teknik eğitim bölgesinde gereksinim duyulması esastır" (Hopoğlu, 2012: 16).

### **3.1.2. Vakıf Üniversitelerinin Eğitim ve Öğretimi**

Özel yükseköğretim 21. yüzyılın en hızlı büyüyen ve dinamik sektörlerinden biridir. Yükseköğretime daha önce hiç görülmemiş düzeyde ortaya çıkan talep ve kamunun bu talebi karşılamadaki yetersizliği ya da isteksizliği özel yükseköğretim kurum sayısında bir patlama yaratmıştır. Japonya, Güney Kore, Tayvan, Filipinler gibi özel yükseköğretim kurumlarının geçmişinin oldukça eskiye dayandığı ülkelerin yanı sıra Brezilya, Meksika, Kolombiya gibi Latin Amerika ülkelerinde kamudan özele kayma olmuş, öğrencilerin artık yarısı özel kurumlarda okumaya başlamıştır. Eski Sovyet ülkeleri ve Doğu Avrupa ülkeleri de bu değişimden en çok etkilenen ülkelerdendir. Ülkemizde de sayıları hızla artan vakıf üniversiteleri, yükseköğretim kuruluşlarının etrafında oluşan çeşitli vakıflar ve şirketler, devlet üniversiteleri içinde ikinci öğretim başta olmak üzere sayıları giderek artan paralı programlar, son yıllarda

yükseköğretimde gözlenen finansman değişiminin başta gelenlerindedir. Öğrenci odaklı hizmet vermeleri, güçlü eğitim kadroları ve birçok kaliteli yabancı kadrolarına dâhil etmeleri, uygulamalı eğitim, iş dünyası ile birlikte hareket etmeleri, yeni teknolojileri kısa bir sürede uygulamaları, yabancı dilde eğitim, uluslararası ikili anlaşmalarla öğrencilerine dünya kapılarını açmaları gibi olumlu özellikleri sayesinde artan oranlarda öğrenci, vakıf üniversitelerini tercih etmektedir. Ayrıca vakıf üniversiteleri, küresel ekonominin sürdürülmesini sağlayan başlıca aktörlerden olan finans, işletme, yöneticilik gibi bölümlerin açılmasına ağırlık vermekte, kurum öğrencilerinin %40'ı bu bölümlerde okumaktadır (Erguvan, 2013: 137-138).

### **3.1.3. Vakıf Üniversitelerinin Yönetimi**

Vakıf üniversitelerinin yönetim yapısı akademik ve idari olmak üzere ikiye ayrılır. Vakıf üniversitelerinde akademik yapı, Devlet Üniversitelerinin akademik yapısında uygulanan yasal hükümlere tabidir. Akademik yönetim aynen Devlet üniversitelerinde olduğu gibi fakültelerde fakülte kurulu ve fakülte yönetim kurulu, üniversitelerde senato ve yönetim kurulu aracılığıyla 2547 Sayılı Kanun ve ilgili yönetmelik hükümlerine göre icra edilir. Vakıf üniversitelerinin yönetimini Devlet üniversitelerinden ayıran en önemli husus idari yönetimde temel yetkilerin mütevelli heyete ait olmasıdır. Vakıf üniversitelerinde öğretim elemanları sözleşme usulü ile çalıştıklarından, mütevelli heyet, öğretim elemanlarının göreve alınması, ücretlerinin tespiti, üniversite harcamalarının belirlenmesi ve genel olarak bütçesinin oluşturulması suretiyle parasal yetkiyi kullanma görevini yürütür. Rektör, mütevelli heyetin doğal üyesi olmakla birlikte, genelde, mütevelli heyet tarafından alınan kararların uygulayıcısı konumundadır (YÖK, 2007: 9).

### **3.1.4. Vakıf Üniversitelerinde Mali Hükümler**

2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun ek 6.maddesinde "Kurulacak yükseköğretim kurumu, vakıf tüzel kişiliği dışında ayrı bir tüzel kişiliğe sahip olur ve bu kurumun gelirleri, *geçici olarak dahi hiç bir suretle vakıf mamelekine veya hesaplarına intikal edemez. Vakıf yükseköğretim kurumuna doğrudan doğruya bağlı*

ve yardım yapılabilir” denilmektedir. Bu hüküm, vakıf üniversitesinin gelirlerinin vakfa aktarılmasına engel olarak üniversiteyi korumaktadır (Arıkan, 2011: 172).

Bu tüzelkişiliğin yönetimi ve işleyişi, Mütevelli Heyet adıyla anılan üst organ dışında, 2547 sayılı kanuna tabidir. Üniversite'nin kurucusu olan Vakıf tüzel kişi olarak, üniversitenin yönetim ve çalışmalarına katılmak veya müdahale etmek yetkisine sahip değildir. Kuruluşla birlikte Vakıf'tan ayrı ve bağımsız bir tüzel kişilik kazanan üniversite, mevzuatımızda çeşitli tipleri olan bir “kamu kuruluşu” niteliği kazanır. Buna karşılık kurucu Vakıf özel hukuk hükümlerine tabi bir tüzel kişi olmakta devam eder. Vakfın, özel hukuk kuruluşu olmasına karşın, kurucusu olduğu üniversitenin çalışmalarına katılması veya müdahalesi sadece üniversite Mütevelli Heyeti'ni (4 yıl için) seçmek ve Mütevelli Heyet'te boşalma olursa, boşalan üyeliğe yeni üye seçmekle sınırlıdır. Vakfın, bunlar dışında, üniversite tüzel kişiliğine herhangi bir suretle müdahale yetkisi yoktur. Vakıf yükseköğretim kurumlarının eğitim - öğretim esasları, öğretim süreleri ve öğrenci hakları ile ilgili hususların 2547 sayılı kanun hükümlerine tabi olduğu, bu kurumların mali, idari ve ekonomik konularda Yükseköğretim Kurulunun gözetim ve denetimine tabi oldukları belirtilmektedir (YÖK, 2007: 50).

2547 sayılı Kanununun ek 18.maddesi, vakıf üniversitelerine bütçede (YÖK Bütçesi içerisinde) yer alan ödenekle sınırlı olmak üzere, ilgili üniversitenin başvurusu, Yükseköğretim Kurulu'nun görüşü ve Milli Eğitim Bakanlığının teklifi üzerine Maliye Bakanlığınca Devlet yardımı yapılmasını öngörmektedir. Buna göre, Devlet yardımı, Devlet yükseköğretim kurumlarına o yıl tahsis edilen toplam bütçe ödeneklerinin örgün öğrenci sayısına bölünmesiyle elde edilen tutarın, ilgili vakıf yükseköğretim kurumunda okuyan örgün öğrenci sayısı ile çarpılması sonucu bulunacak miktarın %30'unu geçemez. Ancak, bu miktarın üniversitelere dağıtımı öğrenci seçme ve yerleştirme sisteminde kullanılan sayısal (% 50), sözel (% 20) ve eşit ağırlıklı (% 30 ) puan türlerinin parantez içinde gösterilen ağırlıklar uygulanarak, üniversitenin toplam örgün öğrenci sayısına göre yapılır. En az iki yıl eğitim öğretim yapmış olan vakıf üniversiteleri Devlet yardımı almak amacı ile Yükseköğretim Kurulu Başkanlığına müracaat edebilirler (Hopoglu, 2012: 18).

### 3.1.5. Vakıf Üniversitelerinin İşleyişi

Vakıf yükseköğretim kurumunun en yüksek karar organı olan mütevelli heyet, vakıf yükseköğretim kurumunun tüzel kişiliğini temsil etmektedir. Mütevelli heyet 4 yıl süre ile seçilen en az yedi üyeden oluşmaktadır. Süresi biten üyeler yeniden seçilebilmektedir. Rektör, vakıf meslek yüksekokulunda müdür mütevelli heyetin tabii üyesi olup, kendi ile ilgili mevzularda toplantılara katılamaz ve aynı zamanda mütevelli heyet başkanı seçilemezler. Devlet üniversitelerinde görev yapan öğretim elemanları üniversitesinden gerekli iznin alınmış olması şartı ile vakıf yükseköğretim kurumları mütevelli heyetinde görev yapabilirler. Mütevelli heyet üyelerinin isimleri mütevelli heyet başkanlığınca Yükseköğretim Kurulu'na bildirilir (Temiz, 2014: 6). Mütevelli heyet, yükseköğretim kurumunda görevlendirilecek öğretim elemanları, yöneticiler ve diğer personelin sözleşmelerini yapar, atamalarını, öğretim elemanı dışındaki personelin terfilerini ve görevden alınmalarını onaylar, yükseköğretim kurumunun bütçesini kabul eder ve uygulamaları izler. Öğrencilerden tahsil edilecek ücretleri tespit eder. Ayrıca Yükseköğretim Kurulu'nun olumlu görüşü alınmak kaydıyla vakıfça hazırlanan yönetmelik hükümlerine göre diğer görevleri yürütür (Arıdemir ve Dursun, 2009: 326).

#### 3.1.5.1. Vakıf Üniversitelerinde Öğrenci Kayıt Kabul İşlemleri

Vakıf üniversitelerinde öğrenci kayıt kabul işlemleri öğrencinin ÖSYS yerleştirmeleri sonucunda kayıt hakkına kazanıp işlemler için bizzat üniversiteye gelmeleri gerekmektedir. Kayıt işlemleri hafta içi mesai saatleri içerisinde gerçekleşmektedir. Eğitim öğretim yılı bölümlere göre farklılık göstermektedir.

Öğrencilere ilan edilen tarihlerde kayda gelmeleri, kayıt yoğunluğunun yaşanmaması ve bekleme sürelerinin azalması için önemlidir. Vakıf üniversitelerine öğrenci alımları madde 18'de belirtildiği üzere, "Vakıf üniversitelerine/yüksek teknoloji enstitülerine kaydedilecek öğrenci kontenjanları Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenir. Vakıf üniversitelerine/yüksek teknoloji enstitülerinin lisans ve ön lisans programlarına öğrenciler merkezi yerleştirme sistemiyle alınır. Ancak, Yükseköğretim Kurulunca düzenlenen esaslara göre, Öğrenci Seçme Sınavından (ÖSS) Yükseköğretim Kurulunca belirlenen puanların üzerinde puan alan belli sanat

ve spor dallarında üstün kabiliyeti olduğu tespit edilen öğrenciler, ilgili dalda eğitim yapmak kaydıyla yine bu esaslar içerisinde yetenek sınavı ile yabancı uyruklu öğrenciler Yükseköğretim Kurulunca belirlenen esaslara ve Yabancı Uyruklu Öğrenci Sınavı (YÖS) sonuçlarına ve Yükseköğretim Kurulunun belirlediği esaslara göre vakıf üniversitelerine/yüksek teknoloji enstitülerine alınabilir. Mesleki ve teknik ortaöğretim kurumlarından mezun olan öğrenciler istedikleri takdirde bitirdikleri programın devamı niteliğinde veya buna en yakın programların uygulandığı, öncelikle kendi mesleki ve teknik eğitim bölgesi (METEB) içinde yer alan veya bölgesi dışındaki vakıf meslek yüksekokullarına, Yükseköğretim Kurulu'nun tespit edeceği usul ve esaslar çerçevesinde, Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) tarafından sınavsız olarak yerleştirilebilirler. Vakıf meslek yüksekokuluna kaydedilecek öğrencilerin kontenjanlarının üst sınırları Yükseköğretim Kurulu tarafından belirlenir, yerleştirme işlemleri Öğrenci Seçme ve Yerleştirme Merkezi (ÖSYM) tarafından yapılır (Resmi Gazete: 21.12.2005 Sayısı: 26040).

Vakıf üniversitelerinde kayıt kabul işlemlerinde istenilen gerekli belgeler şu şekildedir.

- Adayın mezun olduğu liseden aldığı diplomanın aslı ya da yeni tarihli mezuniyet belgesi ya da diplomasının aslını kaybedenler için mezun oldukları liseden alacakları "Diplomasını Kaybedenlere Mahsus Öğrenim Belgesi" nin aslı.
- Aday ek puandan yararlanarak ya da sınavsız geçişle yerleştirilmiş ancak alanı diplomasında veya mezuniyet belgesinde belirtilmemişse, hangi okul ve alandan mezun olduğunu gösterir resmi belge (METEM programlarından mezun olanların diplomalarında okul adı olarak, diplomayı düzenleyen merkezin adı yazılmaktadır.)
- 2 adet önlü arkalı nüfus cüzdanı fotokopisi. (Bir tanesi Öğrenci Kimlik Kartı için banka tarafından alınacaktır.) (Nüfus Cüzdanınızın aslını yanınızda bulundurunuz.)
- Öğrencinin tüm puanlarının yer aldığı 2014 LYS sonuç belgesinin internet çıktısı, (Yurt kaydı yaptıracak öğrencilerimiz 2 adet getirmelidir, yurt kaydı sırasında birisi verilecektir.)



- Öğrencinin yerleştirildiğine dair 2014 ÖSYS sonuç belgesinin internet çıktısı,
- 12 adet 4.5x 6 cm boyutunda fotoğraf (Fotoğraflar son altı ay içinde, önden, adayı kolaylıkla tanıtabilecek şekilde çekilmiş olmalıdır.) Polaroid ve fotokopi resim kabul edilmeyecektir.
- %75 Burslu, %50 Burslu, %25 Burslu ve Ücretli kontenjanlara kayıt yaptıracak olan öğrenciler için ücret ödendiğine dair belge, (Ücret ödemeleri ile ilgili ayrıntılı bilgi aşağıda bulunmaktadır.)
- Erkek öğrencilerin Askerlik durumu, üniversitemiz tarafından Milli Savunma Bakanlığı Bilgi Sistemi internet sorgusu üzerinden kayıt haftasından önceki hafta kontrol edilecek ve öğrencilere SMS ile bildirilecektir. 93 ve daha genç doğumluların Askerlik Sorgulamasına gerek bulunmamaktadır. Askerlik sorgusunda "Askerlik Durum Belgesi getirmesi gerekmektedir" yazan öğrencilerimizin Askerlik Şubelerinden belge getirmeleri zorunludur. Bu belge olmadan kayıt işlemi yapılsa dahi eğitime devam edemeyeceklerdir.

### **3.1.5.2. Vakıf Üniversitelerinde Okuyan Ücretli ve Tam Burslu Öğrenciler**

Özel üniversitelerinde okuyan ücretli ve tam burslu öğrenciler üniversitelerin belirtmiş olduğu eğitim öğretim yönetmelikte gerekli detaylara yer verilmektedir. Her üniversitenin her takvim yılı içerisinde ödeyecekleri ücretler farklılık göstermektedir.

Ders kayıtlarının yapılabilmesi için üniversitelerin ücretlerini akademik takvimde belirtilen ders kayıtlarının yapılması tarihlerinin sonuna kadar ödemeleri gerekmektedir. % 50 ve % 25 ücretli öğrencilere yönelik yönetmeliklerinde belirtildiği üzere ödeme seçenekleri verilmiştir. Ödeme seçeneklerinde taksitli ödeme seçeneği ile yıllık peşin ödeme seçenekleri yer almaktadır.

Vakıf üniversitesi ödeme seçeneklerinde kredi kartı ile taksitli ödemelerde 1 peşin 9 taksit uygulaması esas alınmaktadır. Eğitim ücretinin yıllık ücreti kadar limitlerinin yeterli olması halinde Bonus, Cardfinans, Axess, World Maximum ve Halkbank paraf kartlarına 10 taksit uygulaması yapılmaktadır.

### **3.1.6. Vakıf Üniversitelerinde Öğrenci Ücret Tespiti, İlan ve Tahsil Esasları**

Vakıf üniversitelerinde öğrenci ücret tespiti, ilan ve tahsis esaslarının yönetmeliğin genel hükümlerinde belirtildiği üzere, özel öğretim kurumlarında öğrenci ücretlerinin hangi esaslara göre tespit, tayin, ilan ve tahsil edileceğini belirlemeye yöneliktir.

Özel öğretim kurumları öğrenci ücretleri tespit ve tahsil yönetmeliği 625 sayılı özel öğretim kurumları ile 625 sayılı özel öğretim kurumları Kanunu'nun bir maddesinde değişiklik yapılmasına dair 2 Haziran 1988 tarih ve 326 sayılı kanun hükmünde Kararname'ye dayanılarak hazırlanmıştır. (RG, 2009)

Üniversitelerdeki ücret tespiti ilan ve tahsiliyle ilgili esaslar yönetmelik madde 5'de belirtildiği üzere “Kurumlar, Kanununun 12 nci maddesinde ifade edilen hükümlere uygun olarak ilköğretim birinci, ortaöğretimin hazırlık, dokuzuncu sınıfları ile diğer özel öğretim kurumlarının öğrenci ve kursiyer ücretlerini; veli veya kursiyerlerle yapacakları özel sözleşmelerinde sağlayacaklarını belirttikleri eğitim ve öğretim imkânlarına, gelişmelerine de imkân verecek yatırım ve hizmetlere ve diğer işletme giderlerine göre tespit ederler. İlköğretim ve ortaöğretim okulları, ara sınıflarının öğrenci ücretlerini, bir önceki yılda gerçekleşen üretici fiyat endeksindeki (ÜFE) artış oranını dikkate alarak artırabilir. Kurumlar, öğrenci ve kursiyer ücret tespitlerini, istenildiğinde yetkili makamlara belgelendirirler. Ücretlerin ilan edilmesi için verilen süreden sonra kurum açma izni verilen kurumların öğrenci ve kursiyer ücreti, buldukları ilde aynı tür kurumların ilan ettikleri en düşük ücretten aşağı olamaz” (RG 2009).

Üniversitelerin ücretlerin ilanı ile ilgili ikinci bölüm ücretlerin tespit ve tahsiliyle ilgili esaslarında ücret ilanlarıyla ilgili madde 6'da belirtildiği üzere “(1) Ücretler aşağıdaki esaslara göre ilan edilir. a) Kurumların öğrenim ve diğer ücretleri, kurumlarca her yıl tespit edilerek ocak ayından itibaren mayıs ayının sonuna kadar ilan edilir. Bu ilanlarda ders yılı, aylık veya ders saati ücretiyle birlikte, peşin veya süreli ödemeler ve kurumca belirlenecek diğer indirimler belirtilir. Öğrenci ve kursiyerlere; yetiştirme kursu, yemek, servis, pansiyon, etüt ve benzeri

hizmetleri verecek kurumlar, bu hizmetler için alacakları ücretleri de aynı tarihlerde tespit ve ilan ederler. b) Bu Yönetmelikte belirtilenlerin dışında öğrenci ve kursiyerlerden, bağış ve yardım da dâhil olmak üzere hiçbir ad altında ücret alınmaz. c) Kurumlar, ücretlerini ilân etmeden önce öğrenci ve kursiyerlerden ücret tahsil edemez. d) Kurumlar ücret ilanlarını, süresi içinde doğrudan bağlı buldukları il veya ilçe millî eğitim müdürlüğüne verir ve Bakanlığın İLSİS programına işleyerek belirtilen süre sonuna kadar kurumda velilerin görebilecekleri bir yere asar. Ayrıca, kurumca uygun bulunan diğer yollarla velilere duyurulmasını sağlayabilir. d) Kurumlar ilan ettikleri ücretleri bir sonraki ilan tarihine kadar artıramaz. (2) Süresi içinde ücret ilanı yapmayan kurumlar bir önceki yılın ücretini alır. Ayrıca, süresi içinde ücret ilanı yapmayan kurumlar hakkında Kanunun 7 nci maddesi hükümleri uygulanır”. (RG 2009)

Yönetmeliğin ücretlerin tahsiline yönelik madde 8’de belirtildiği üzere “Okullar, yıllık öğrenci ücretlerini en az beş eşit taksitte tahsil eder. Ancak isteyen öğrenci velileri ücretleri peşin veya beşten az sayıda taksitte de ödeyebilir. Diğer kurumlar ücretlerini peşin veya belirleyecekleri sayıda taksitte tahsil eder. Yeni kayıtlarda ücretin ilk taksiti kesin kayıt esnasında alınır. Ara sınıflarda ise bir sonraki öğretim yılının ilk taksiti, haziran ayı içinde alınır. Okullar, çalışma takviminde belirtilen tarihte yeni ders yılına ait ücretini ödemeyen öğrencilerin kayıtlarını yenilemeyebilir”. (RG 2009)

### **3.2. Vakıf Üniversitesinin Gelir ve Giderleri**

Vakıf üniversitesi toplam yedi kategoride bütçe gelirlerini sıralamıştır. Bunlar sırasıyla, eğitim, öğretim hizmet hasılatları, kurucu vakfın yardım ve destekleri, menkul ve gayrimenkul satış hasılatları, hazine yardımı ve devlet katkısı, özel bağışlar ve kurum bağışları, yatırım fonları ile alınan sipariş tahakkukları şeklinde gelir hasılatları sınıflandırılmıştır.

Tablo-4 Vakıf Üniversitesinin Gelirleri

No	Gelir Türü **	Gelir Tutarları		
		Gerçekleşen (Bir Önceki Yıl)	Gerçekleşen (Denetlenen Yıl)	Tahmin (Bir Sonraki Yıl)
1	Yabancı Diller Yüksekokulu Hizmet Gelirleri	2.058.283,50	469.640,04	493.122,04
2	Eğitim Fakültesi Hizmet Gelirleri	10.682.246,51	12.759.546,44	13.397.523,76
3	İşletme Fakültesi Hizmet Gelirleri	590.104,83	1.138.266,79	1.195.180,13
4	Mühendislik ve Mimarlık Fak. Hizmet Gelirleri	2.731.412,19	3.485.363,93	3.659.632,13
5	Adalet Meslek Yüksek Okulu Hizmet Gelirleri		779.759,27	818.747,23
6	Sağlık Hizmetleri Yüksek Okulu Hizmet Gelirleri		6.925.006,22	7.271.256,53
7	Hukuk Fakültesi Hizmet Gelirleri	3.479.295,52	4.572.418,53	4.801.039,46
8	Meslek Yüksekokulları	4.053.439,96	379.000,77	397.950,81
9	Tıp Fakültesi Hizmet Gelirleri	3.849.807,89	7.406.023,57	7.776.324,75
10	Sağlık Bilimleri Enstitüsü Hizmetleri Gelirleri		17.685,18	18.569,44
11	Fen Bilimleri Enstitüsü Hizmet Gelirleri	128.002,96	399.692,23	419.676,84
12	Sosyal Bilimler Enstitüsü Hizmet Gelirleri	663.159,26	700.819,04	735.859,99
13	Rektöre Bağlı Merkez Hizmet Gelirleri	-	-	-
14	Hizmet Satış Gelirleri	30.805.545,81	190.819,23	2.000.000,00
15	Yayın Satış Gelirleri			-
16	Öğrenci Yurdu/Konukevi Hizmet Satış Gelirleri	855.866,34	1.534.969,20	1.611.717,66
17	Sertifika Programları Gelirleri	946.097,91	655.955,66	688.753,44
18	Kur Farkı Gelirleri	18.733,87	115.311,26	121.076,82
19	Sponsorluk ve Katkı Payı Gelirleri			-
20	Diğer Hasılatlar	1.466.952,74	498.678,31	523.612,23
<b>A) EĞİTİM-ÖĞRETİM HİZMET GELİRLERİ TOPLAMI</b>		<b>62.328.949,29</b>	<b>42.028.955,67</b>	<b>45.930.043,26</b>
1	Kurucu Vakfın Zorunlu Yardımları	12.178.861,87	6.438.727,96	7.500.000,00
2	Kurucu Vakfın İhtiyari Yardımları	-	-	
<b>B) KURUCU VAKFIN YARDIM VE DESTEKLERİ TOPLAMI</b>		<b>12.178.861,87</b>	<b>6.438.727,96</b>	<b>7.500.000,00</b>
1	Banka Mevduat Faizleri	45.148,18	17.196,74	18.056,58
2	Kur Farkı Gelirleri		-	-
3	Gayrimenkul Satış Gelirleri		-	-
4	Gayrimenkul Kira Gelirleri			-
5	Menkul Satış Gelirleri	31.000,00	7.422.646,19	-

6	Menkul Kira Gelirleri			-
7	İştirak Gelirleri			-
<b>C) MENKUL VE GAYRİMENKUL SATIŞ GELİRLERİ TOPLAMI</b>		<b>76.148,18</b>	<b>7.439.842,93</b>	<b>18.056,58</b>
1	Devlet Yardımı			
2	Kamu Kurumlarından Sağlanan Diğer Hasılatlar	-	<b>682.536,94</b>	<b>716.663,79</b>
<b>D) HAZİNE YARDIMI VE DEVLET KATKISI TOPLAMI</b>		-	<b>682.536,94</b>	<b>716.663,79</b>
1	Kurum Bağışları			
2	Özel Vakıf Bağışları			
3	Özel Şahıs Bağışları			
4	Özel Kurum Bağışları			
<b>E) ÖZEL BAĞIŞLAR VE KURUM BAĞIŞLARI TOPLAMI</b>		-	-	-
<b>F) YAT. FONLARI (SON İKİ YILIN GELİR FAZLASI)</b>		<b>33.509.144,48</b>	<b>37.290.160,12</b>	<b>38.000.000,00</b>
<b>G) ALINAN SİPARİŞ TAHAKKUKLARI</b>		<b>3.859.777,72</b>	<b>26.754.441,92</b>	<b>25.000.000,00</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>		<b>111.952.881,54</b>	<b>120.634.665,54</b>	<b>117.164.763,63</b>

Eğitim, öğretim hizmet hasılatlarından alınan gelir kategorileri, yabancı diller yüksekokulu, fen edebiyat fakültesi hizmetleri, iktisadi ve idari bilimler fakültesi hizmet hasılatları, mühendislik ve mimarlık fakültesi hizmet hasılatları, güzel sanatlar fakültesi, eğitim fakültesi tıp fakültesi meslek yüksekokulları, hukuk, işletme, fen bilimleri ile sosyal bilimler enstitüsü hizmet hasılatlarından elde edilen gelirlerdir. Aynı şekilde Vakıf üniversitesi eğitim öğretim hizmetinden dolayı elde edilen gelir kategorilerinde hizmet satışı, yayın satışı, öğrenci yurdundan elde edilen gelir hasılatı, sertifika programları, kur farkı hasılatları sponsorluk ve katkı payı hasılatlarından elde edilen gelirler şeklinde sıralanmaktadır.

Vakıf üniversitesi kurucu vakfın yardım ve destekleriyle elde edilen gelirler ise zorunlu yardım ile ihtiyarı yardımlar şeklinde ayrılmıştır.

Tablo-5 Vakıf Üniversitesinin Giderleri

No	Gider Türü	Gider Tutarları		
		Gerçekleşen (Bir Önceki Yıl)	Gerçekleşen (Denetlenen Yıl)	Tahmin (Bir Sonraki Yıl)
1	Akademik Yönetim Giderleri	27.455,55	503.637,67	554.001,44
2	Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri	21.216.542,90	14.438.552,42	15.882.407,66
3	Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri		-	-
4	Ek Ders Giderleri	1.266.689,61	1.944.701,72	2.139.171,89
5	Akademik personel Kıdem ve İhbar Taz. Gid.	57.710,03	45.728,10	50.300,91
6	Yolluk Giderleri	122.837,12	199.493,90	219.443,29
7	Konferans, Panel, Seminer v.b. Giderleri	-	1.938,98	2.132,88
8	Bilimsel Toplantı Düzenleme Giderleri	92.102,60	97.814,61	107.596,07
9	Lisans Kiralama Giderleri	-	27.844,70	30.629,17
10	Öğrenci Başarı Bursları Giderleri	371.400,00	545.074,86	599.582,35
11	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri	475.532,64	283.508,17	311.858,99
12	Sağlık Giderleri	-	4.044,39	4.448,83
13	Staj Gezi v.b Eğitim Giderleri	12.851,59	46.389,01	51.027,91
14	Yayın Teşvik Giderleri	39.244,05	16.340,31	17.974,34
15	AR-GE Giderleri			-
16	METEB Gider Payı			-
17	Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri	134.706,28	125.874,81	138.462,29
<b>A. DİREKT EĞİTİM – ÖĞRETİM GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>23.817.072,37</b>	<b>18.280.943,65</b>	<b>20.109.038,02</b>
1	Üst Yönetim Giderleri	1.401.088,72	1.639.029,65	1.802.932,62
2	Müşavirlik Hizmetleri Giderleri	33.898,28	-	-
3	İdari Personel Giderleri	10.995.726,31	3.612.808,98	3.974.089,88
4	İdari Personel Kıdem ve İhbar Tazminat Gid.	177.808,02	37.500,79	41.250,87
5	İdari Personel Yemek Giderleri	1.551.075,35	1.319.015,43	1.450.916,97
6	İdari Personel Giyecek Giderleri	-	-	-
7	Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri	15.123,50	27.236,75	29.960,43
8	Fotokopi, Teksir v.b. Baskı Giderleri	35.404,24	122.164,95	134.381,45
9	İdari Personel Sağlık Giderleri	2.385,06	-	-
10	İnternet Giderleri	84.443,57	100.953,95	111.049,35
11	Tanıtım Giderleri	284.046,64	298.540,53	328.394,58
12	Sportif Faaliyetler Giderleri	169,49	38.667,93	42.534,72
13	İdari Personel Yolluk Giderleri	124.502,12	13.282,13	14.610,34
14	Tüketim Malz. Giderleri	5.160.778,96	-	-
15	Diğer Genel Yönetim Giderleri	2.270.190,31	453.720,95	499.093,05
<b>B. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>22.136.640,57</b>	<b>7.662.922,04</b>	<b>8.429.214,24</b>
1	Isınma ve Aydınlatma Giderleri	1.205.039,51	983.050,75	1.179.660,90
2	Diğer Yürütme Giderleri	548.405,92	488.853,58	586.624,30
3	Taşıma Giderleri	109.890,32	91.334,61	109.601,53
4	Sigorta Giderleri	26.792,99	32.318,82	38.782,58
5	Kira Giderleri	1.814.807,32	322.234,11	386.680,93
6	Danışmanlık ve Denetleme Giderleri	109.613,29	115.117,59	138.141,11
7	Çeşitli Vergi ve Harç Giderleri	1.358.953,29	277.134,62	332.561,54
8	Temizlik Giderleri	1.568.967,38	1.268.254,49	1.521.905,39
9	Yapı, Tesis ve Bina Onarım Giderleri	1.989.423,48	59.891,44	71.869,73
10	Finans Giderleri	-	-	-

11	Güvenlik Giderleri	269.506,95	348.844,81	418.613,77
12	Kamulaştırma Giderleri			-
<b>C. YÜRÜTME GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>9.001.400,45</b>	<b>3.987.034,82</b>	<b>4.784.441,78</b>
1	Büro Demirbaş Alım Giderleri	374.641,50	38.487,00	46.184,40
2	Büro Makinaları Alım Giderleri	829.393,04		-
3	Lab. Stüdyo ve Atölye Demirbaş Alım Gid.	436.409,09	351.715,78	422.058,94
4	Yangın Koruma ve Demirbaş Alım Giderleri			-
5	Spor Yatırım Ve Demirbaş Alım Giderleri			-
6	Bilgisayar Programları Demirbaş Alım Gid.	659.744,06	106.783,54	128.140,25
7	Taşıt Alım Giderleri			-
8	Kütüphane Dok. Demirbaş Alım Gid.			-
9	Diğer Demirbaş Alım Giderleri	5.400,00	386.571,48	463.885,78
<b>D. DEMİRBAŞ GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>2.305.587,69</b>	<b>883.557,80</b>	<b>1.060.269,36</b>
1	Arazi ve Arsa Alım Giderleri (**)		9.245.000,00	
2	Bina Alım Giderleri	35.140.102,54	24.598.691,99	25.000.000,00
<b>E. YATIRIM GİDERLERİ TOPLAMI</b>		<b>35.140.102,54</b>	<b>33.843.691,99</b>	<b>25.000.000,00</b>
<b>GENEL TOPLAM</b>		<b>92.400.803,62</b>	<b>64.658.150,30</b>	<b>59.382.963,40</b>

Tabloda da görüldüğü gibi gider türleri: Akademik Yönetim Giderleri, Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri, Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri, Ek Ders Giderleri, Akademik personel Kıdem ve İhbar Taz. Gid., Yolluk Giderleri, Konferans, Panel, Seminer v.b. Giderleri, Bilimsel Toplantı Düzenleme Giderleri, Lisans Kiralama Giderleri, Öğrenci Başarı Bursları Giderleri Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri, Sağlık Giderleri, Staj Gezi v.b Eğitim Giderleri Yayın Teşvik Giderleri, Ar-Ge Giderleri, METEB Gider Payı, Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri vs. gibi sıralanmıştır.

Direkt Eğitim – Öğretim Giderleri arasında; Üst Yönetim Giderleri, Müşavirlik Hizmetleri Giderleri, İdari Personel Giderleri, İdari Personel Kıdem ve İhbar Tazminat Gid., İdari Personel Yemek Giderleri, İdari Personel Giycek Giderleri, Kırtasiye Ve Basılı Yayın Giderleri, Fotokopi, Teksir v.b. Baskı Giderleri, İdari Personel Sağlık Giderleri, İnternet Giderleri, Tanıtım Giderleri, Sportif Faaliyetler Giderleri, İdari Personel Yolluk Giderleri ve Tüketim Malz. Giderleri sayılmaktadır.

Genel Yönetim Giderleri ise; Isınma ve Aydınlatma Giderleri, Diğer Yürütme Giderleri, Taşıma Giderleri, Sigorta Giderleri ve Kira Giderleridir.

Danışmanlık ve Denetleme Giderleri arasında Güvenlik Giderleri, Kamulaştırma Giderleri, Çeşitli Vergi ve Harç Giderleri, Temizlik Giderleri, Yapı, Tesis ve Bina Onarım Giderleri ve Finans Giderleri çıkarılmıştır.

Yürütme Giderleri; Büro Demirbaş Alım Giderleri Büro Makinaları Alım Giderleri Lab. Stüdyo ve Atölye Demirbaş Alım Gid., Yangın Koruma ve Demirbaş Alım Giderleri, Spor Yatırım Ve Demirbaş Alım Giderleri, Bilgisayar Programları Demirbaş Alım Gid., Taşıt Alım Giderleri, Kütüphane Dok. Demirbaş Alım Gid.

Diğer Demirbaş Alım Giderleri ise iki başlıkta çıkarılmıştır: Arazi ve Arsa Alım Giderleri, Bina Alım Giderleri.

### **3.3. Araştırma: Bir Vakıf Üniversitesinde Faaliyet Tabanlı Bütçe Uygulaması Örneği**

#### **3.3.1. Örnek Olarak Seçilen Üniversitenin Özellikleri Ve Yapısı**

Kurucu Vakfı olan X Eğitim, Araştırma, Kültür ve Sağlık Vakfı (X)'nin 2007 yılında kurulması ile birlikte kuruluş çalışmalarına başlayan Vakıf Üniversitesi Temmuz 2009 yılında eğitim hayatına başlamıştır. Vakıf üniversitenin hedefi, eğitim kalitesi, bilimsel araştırma ve yayınları ile kültür ve sanat faaliyetleri açısından dünyanın önde gelen üniversiteleri arasında yer almaktır.

Vakıf Üniversitesinin kampüsü 100.000 m<sup>2</sup> arazi üzerinde yaklaşık 30.000 m<sup>2</sup> kapalı alan sahip olup öğrencilerin tüm ihtiyaçlarını karşılayacak konforda tasarlanmıştır. Vakıf Üniversitesinin kalıcı kampüsünün 450.000 m<sup>2</sup> arazi üzerinde proje çalışmaları devam etmektedir. Öğrencilerin ihtiyaç duyabileceği barınma, ulaşım, sosyal, sağlık, spor ve eğlence ile tüm fırsatların en konforlu sunulacağı kampüste eğitim binaları Selçuklu mimarisinde modern bir şekilde tasarlanmaktadır.

Bina dışında otoparkları, spor, eğlence ve gezi alanları bulunmakla birlikte bina içindeki kapalı mekânlarda da modern ve teknik donanıma sahip imkânlar yer almaktadır. Resmi müsabakaların yapılabileceği spor salonu, spor ve sağlık merkezleri, 1250 m<sup>2</sup> büyüklüğünde kütüphanesi, merkezi iklimlendirmesi bulunan sinema salonları, kongre merkezi, kafeteryaları, yemekhanesi, derslik ve modern alt yapı ile donatılmış laboratuvarları ile konforlu bir ortamda teknolojiyi kullanarak eğitim imkânı sunmaktadır. Kalıcı kampüsü tramvay hattına yakın hazineden tahsis edilen 450.000 m<sup>2</sup> arazi üzerinde proje çalışmaları devam etmektedir. Öğrencileri ihtiyaç duyabileceği barınma, ulaşım, sosyal, sağlık, spor ve eğlence ile tüm



fırsatların en konforlu sunulacağı kampüste eğitim binaları Selçuklu mimarisinde gayet modern bir şekilde tasarlanmaktadır.

Ayrıca üniversiteye ait olan şehir merkezindeki arsa üzerinde 41.000 m2 kapalı alanı olan ve 400 yatak kapasiteye kadar çıkabilen Tıp Fakültesi ve Hastanesi projesinde son aşamaya gelmiştir Akıllı bina konseptinde son teknolojinin kullanılacağı hastane üniversite bünyesinde bulunan Tıp ve Eczacılık Fakülteleri, Sağlık Bilimleri Enstitüsü, Sağlık Hizmetleri Yüksekokulu (Hemşirelik, Beslenme ve Diyetetik, Fizyoterapi ve Rehabilitasyon lisans programları) ve Meslek Yüksekokulu (Tıbbi Sekreterlik, Radyoloji Teknisyenliği, Tıbbi Laboratuvar, Biyomedikal Cihaz Teknolojisi, Tıbbi Dokümantasyon” ön lisans programları) lisans, ön lisans ve yüksek lisans eğitimlerinin uygulama ve araştırma çalışmalarına hizmet edecektir.

Kuruluş kanununda Tıp, Eczacılık, Hukuk, İşletme, Mühendislik ve Eğitim Fakültelerinin bulunduğu üniversite 2010-2011 eğitim-öğretim yılında Kampüsünde 30.000 m2 kapalı alanda eğitime başlamıştır. İlk yıl için Mühendislik Fakültesi bünyesinde Bilgisayar Mühendisliği ve Elektrik-Elektronik Mühendisliği, Eğitim Fakültesi bünyesinde ise Psikolojik Danışmanlık ve Rehberlik, Türkçe Öğretmenliği, İngilizce Öğretmenliği ve İlköğretim Matematik Öğretmenliği olmak üzere toplamda 6 bölümde öğrenci alımı yapılmıştır. Açılan bu bölümlerde ulusal ve uluslararası arenada kendini ispatlamış, mesleki bilgi ve beceri açısından son derece donanımlı akademisyenler eğitim vermektedir.

Vakıf üniversitesi dünyanın seçkin eğitim kurumlarıyla yapacağı değişim anlaşmalarıyla öğrencilerine uluslararası bir vizyon kazandırmayı ve eğitim kalitesini pekiştirmeyi hedeflemiştir. Eğitimin ilk yılından itibaren sıkı bir üniversite sanayi ve ticaret işbirliği ile öğrencilerin her türlü iş çevrelerini ve dünyanın köklü şirketlerini tanımları ve mezun olduklarında buralarda iş bulmaları planlanmaktadır. Söz konusu iş çevreleri ile iletişim kurma ve buralarda iş bulma konusunda Kariyer Planlama Merkezi aktif bir şekilde çalışacak ve öğrencilere her türlü desteği vermiştir. Vakıf Üniversitesi, kurulduğundan beri hemen her yıl öğretim üyesi başına düşen uluslararası bilimsel yayın sayısı bakımından Türkiye`nin en önde gelen üniversiteleri arasında yer almayı ve yükseköğretimdeki öncü rol üstlenmeyi hedeflemektedir.

Vakıf üniversitesi bünyesinde sosyal bilimler, fen bilimleri ile sağlık bilimleri enstitüsü bulunmaktadır. Sosyal bilimler enstitüsü 2012-2013 akademik yılında ilk öğrencilerini almış olup eğitim yönetimi, teftişi, planlaması ve ekonomisi, Türkçe eğitimi, rehberlik ve psikolojik danışmanlık, işletme, özel hukuk ve kamu hukuku anabilim dalları bulunmaktadır. Bunlara ek olarak eğitim yönetimi, teftişi, planlaması ve ekonomisi ana bilim dalında doktora programı açmıştır.

Vakıf üniversitesi Fen Bilimler Enstitüsü 2011- 2012 eğitim öğretim yılında ilk öğrencilerini almaya başlamış, bu alanda bilgisayar Mühendisliği, Elektrik-Elektronik Mühendisliği, ilköğretim Matematik Öğretmenliği, Bilgisayar ve Öğretim Teknolojileri Eğitimi ana bilim dallarında tezli yüksek lisans programlarıyla Elektrik-Bilgisayar Mühendisliği Anabilim dalında doktora programını açmıştır.

Vakıf üniversitesi Sağlık Bilimleri Enstitüsü bünyesinde ise 2547 sayılı Yükseköğretim kanununa göre 2009 yılında Sağlık Bilimleri enstitüsü kurulmuştur. Selçuk üniversitesi sağlık bilimleri enstitüleri işbirliği ile tıbbi genetik tezli yüksek lisans, tıbbi genetik doktora, tıp anatomi tezli yüksek lisans ve tıp anatomi doktora programları açılmıştır.

### **3.3.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sistemi**

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 olarak da tanımlanabilir (Karaca ve Yıldız, 2010). Bütçe, devletin, bir kuruluşun veya bir kimsenin gelecekteki belirli bir süre için tasarladığı gelir ve giderlerinin tümüdür. Vakıf üniversitelerinde bütçe, faaliyet dönemi başlamadan önce öngörülen gelir ve giderlerin tablosudur. Faaliyet dönemi sonunda gerçekleşen gelir ve giderlerin tablosu ise kesin bütçe olarak tanımlanmaktadır (Temiz, 2014: 74).

### 3.3.3. Üniversitenin Bütçesinin Hazırlanması

Vakıf Üniversitesinde bütçe, faaliyet dönemi başlamadan önce öngörülen gelir ve giderlerin tablosudur. Bütçenin hazırlanması aşamasında önemli olan hususlar;

-Öncelikle giderlerin tahmini yapılmaktadır

-Sonrasında gelirlerin tahmini yapılmaktadır

-Giderler gerçeklere göre gözden geçirilmeli ve gelirlere oranla dengeye getirilmektedir

-Önerilen bütçe onaylatılmaktadır

-Bütçe gerçekleştirmeleri, dönem içinde önerilen bütçeden farklı önemli sapmalar fark edilirse, bütçe güncellenmeli ve revize edilmektedir

Vakıf üniversitesi KDV'yi devlet adına toplamakla ve devlete ödemekle mükelleftir. KDV mükellefi olması sebebiyle Vakıf üniversitesi bütçesini genel olarak KDV hariç olarak düzenlemektedir. Vakıf üniversitesi, bütçesini akademik yıl baz alınarak düzenlemekte ve Mütevelli Heyetine sunmaktadırlar. Genel olarak gelir bütçesi, gider bütçesi, yatırım bütçesi, nakit bütçesi hazırlamaktadır.

Vakıf Üniversitesi Bütçe Hazırlığı;

1 – Bütçe dönemi 01 Eylül ile 31 Ağustos tarihleri arasında hazırlanmaktadır.

2– Rektörlük bütün fakültelere enstitülere ve tüm daire başkanlıklarına, müdürlüklere ve ilgili birimlere bütçe yazısı yazılır. Temmuz ayı içinde ve Eylül başında teslim edilir.

3– Birimlerden gelen bütçe yazıları Rektörlüğe teslim edilir. Rektörlük bunları birim birim görüşür

4- Rektörlük onayından geçen bütçe kalemleri Mütevelli Heyetine sunulur. Mütevelli heyeti detaylı inceleme sonunda bütçeyi Mütevelli den geçirir.

5– Mütevelliden geçen bütçe Mütevelli heyet başkanı ve Rektörlükçe yıllık takvime ve birimlerin harcama tarihlerine göre harcamaları yürütür

6 – Aynı zamanda mütevelliden geçen bütçe YÖK' e bildirilir.

- Faaliyet tabanlı bütçe tüm faaliyet konusunu kapsayacak şekilde yukarıdaki maddelerde belirtilen

Fakülteler

Enstitüler

Yüksek Okullar

Müdürlükler

Daire Başkanlıkları bütçelerin ayrıntılı şekilde ele alınmasını kapsar.

Üniversitenin Mütevelli Heyeti tarafından onaylanan ayrıntılı bütçenin bir örneği ile bütçenin uygulamasına ilişkin esaslar ve harcamaya ilişkin yetkileri gösterir Mütevelli heyet kararları YÖK' e gönderilir. Mali yıl sonunda gerçekleşen harcamalar YMM tarafından usulüne uygun olarak incelenip tasdik edilir ve YÖK'e en geç müteakip yılın mart ayına kadar gönderilir.

**Tablo-6 Vakıf Üniversitesinin Öğrenim Ücretleri ve Gelirleri**

<b>VAKIF ÜNİVERSİTESİ ÖĞRENİM ÜCRETLERİ VE GELİRLERİ</b>	
Eğitim Fakültesi	16.500,00
Eğitim Fakültesi Bilg. Öğr.	17.500,00
Mühendislik Fakültesi	19.500,00
Tıp Fakültesi	29.750,00
Hukuk Fakültesi	21.000,00
İşletme Fakültesi	17.500,00
Sağlık Hizmetleri Y.O. Hemşirelik	12.000,00
Sağlık Hizmetleri Y.O. Beslenme	15.500,00
Sağlık Hizmetleri Y.O.Fizyoterapi	17.500,00
Adalet M.Y.O	11.000,00
M.Y.O İş Sağlığı ve Güv. (Uzaktan)	4.000,00
Ücretler Peşin (Yıllık), Taksitli(Aylık) Dönemlik Tahsilat Yapılmaktadır.	
<b>YILLIK TOPLAM ÖĞRENCİ GELİRİ</b>	<b>41.224.146,87</b>
<b>YAZ OKULU ÖĞRENCİ SAYISI</b>	<b>40</b>
<b>YAZ OKULU ÖĞRENCİ ÜCRETİ</b>	<b>119.622,14</b>
<b>TOPLAM GİDER YATIRIMLAR HARİÇ</b>	<b>29.930.900,51</b>
<b>TOPLAM ÖĞRENCİ SAYISI</b>	<b>3784</b>
<b>SADECE ÖĞRENCİ GELİRİ</b>	<b>41.224.146,87</b>
<b>TOPLAM GELİR</b>	<b>56.590.063,50</b>

Yukarıdaki tabloda üniversite birimlerinde ayrı ayrı çıkarılan ücretler yer almaktadır. Ayrıca öğrenci sayısı ve yıllık toplam öğrenci gelirleri hesaplanmıştır.

**Tablo-7 Üniversitenin Öğrenci Sayısı ve Yıllık Toplam Öğrenci Gelirleri**

ÖĞRENCİ BAŞINA CARİ HİZMET MALİYETİ	Yıl	Öğrenci Geliri	Öğrenci Geliri	Yüzde
$29.930.900,51 / 3.784 = 7.909,86$	7.909,86			
<b>ÖĞRENCİ KATKISININ TOPLAM GELİRLER İÇİNDEKİ PAYI</b>				
$41.224.146,87 / 56.590.063,50 = \%72,85$	72,85%			
<b>.HARCAMA KALEMLERİ</b>				
<b>Tanıtım Harcamaları</b>				
2013 -2014 Yılı - 284.046,64 / 92.400.803,62 = %0031	2013 - 2014 Yılı	284.046,64	92.400.803,62	0,31%
2014 - 2015 Yılı - 298.540,53 / 64.658.150,30 = %0046	2014 - 2015 Yılı	298.540,53	64.658.150,30	0,46%
<b>.Öğretim Elemanlarına Ödenen Ücretler</b>				
2013 -2014 Yılı - 22.510.688,06 / 111.952.881,54 = %20	2013 - 2014 Yılı	22.510.688,06	111.952.881,54	20%
2014 - 2015 Yılı - 16.886.891,81 / 93.880.223,62 = % 18	2014 - 2015 Yılı	16.886.891,81	93.880.223,62	18%
<b>5.5.3.Kütüphaneye Yapılan Harcamalar</b>				
2013 -2014 Yılı - 345.828,13 / 111.952.881,54 = %0031	2013 - 2014 Yılı	345.828,13	111.952.881,54	0,31%
2014 - 2015 Yılı - 283.508,17 / 93.880.223,62 = %0030	2014 - 2015 Yılı	283.508,17	93.880.223,62	0,30%
<b>Araştırma Harcamaları</b>				
<b>Öğrencilere Yapılan Burs, Yardım vb. Harcamalar</b>	2013 - 2014 Yılı	371.400,00	111.952.881,54	0,33%
2013 -2014 Yılı - 371.400,00 / 111.952.881,54 = % 0033	2014 - 2015 Yılı	545.074,86	93.880.223,62	0,58%
2014 - 2015 Yılı - 545.074,86 / 93.880.223,62 = %0058				
<b>5.5.6. Yönetim Giderleri</b>				
2013 -2014 Yılı - 22.136.640,57 / 111.952.881,54 = %19,8	2013 - 2014 Yılı	22.136.640,57	111.952.881,54	19,8%
2014 - 2015 Yılı - 7.662.922,04 / 93.880.223,62 = %082	2014 - 2015 Yılı	7.662.922,04	93.880.223,62	8,2%
<b>.SON İKİ YILA AİT TOPLAM GELİRLERİN TOPLAM HARCAMALARLA KIYASLANMASI</b>				
2013 -2014 Yılı - 111.952.881,54 / 92.400.803,62 = %82,54	2013 - 2014 Yılı	111.952.881,54	92.400.803,62	82,54%
2014 - 2015 Yılı - 93.880.223,62 / 64.658.150,30 = %68,87	2014 - 2015 Yılı	93.880.223,62	64.658.150,30	68,87%
<b>KURUCU VAKIF TAAHHÜTLERİ VE DESTEĞİ</b>				
<b>Kurucu Vakıf Taahhütlerinin Yerine Getirilip Getirilmediği</b>				
<b>.Kurucu Vakfın Cari Harcamalara Katkısı</b>				
(Son iki yılda kurucu vakıf tarafından yapılan katkı tutarları toplam cari harcamalara oranlanmak suretiyle belirtilecektir.)	2013 - 2014 Yılı	12.178.861,87	48.259.300,63	25,2%
2013 -2014 Yılı - 12.178.861,87 / 48.259.300,63 = %25,20	2014 - 2015 Yılı	6.438.727,96	29.930.900,51	21,5%
2014 - 2015 Yılı - 6.438.727,96 / 29.930.900,51 = %21,50				

### 3.3.3.1. Gelirlerin Tahmin Edilmesi

Vakıf üniversitesinin birimlere göre bütçe hasılatları tabloda geniş yer verilmiştir. Bütçe hasılatları, eğitim, öğretim hizmet hasılatları, kurucu vakfın yardım ve destekleri, menkul ve gayrimenkul satış hasılat, hazine yardımı ve devlet katkısı, özel bağışlar ve kurum bağışları, yatırım fonları ile alınan sipariş tahakkukları şeklindeki birimlere yer verilmiştir.

Bir vakıf üniversitesi olan Vakıf üniversitesi birimlere göre bütçe hasılatları da yedi kalemede incelenmiştir. Bu hasılatlar ise eğitim-öğretim hizmet hasılatları, kurucu vakfın yardım ve destekleri, menkul ve gayrimenkul satış hasılat, hazine yardımı ve devlet katkısı özel bağışlar ve kurum bağışları yatırım fonları ile alınan sipariş tahakkukları olarak incelenmiştir.

Tablo-8 Vakıf Üniversitesi Birimlere Göre Bütçe Hasılatları

VAKIF ÜNİVERSİTESİNİN ADI: VAKIF ÜNİVERSİTESİ			
FORM-22			
BİRİMLERE GÖRE BÜTÇE HASILATLARI**			
A- EĞİTİM-ÖĞRETİM HİZMET HASILATLARI		HASILAT TUTARLARI	
		Gerçekleşen	Tahmini
1	Yabancı Diller Yüksekokulu Hizmet Hasılatları	2.058.283,50	2.469.940,20
2	Fen-Edebiyat Fakültesi Hizmet Hasılatları	-	-
3	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Hizmet Hasılatları	-	-
4	Mühendislik ve Mimarlık Fak. Hizmet Hasılatları	2.731.412,19	3.277.694,63
5	Güzel Sanatlar Fakültesi Hizmet Hasılatları	-	-
6	Eğitim Fakültesi Hizmet Hasılatları	10.682.246,51	12.818.693,81
7	Tıp Fakültesi Hizmet Hasılatları	3.849.807,89	4.619.769,47
8	Meslek Yüksekokulları	4.053.439,96	4.864.127,95
9	Hukuk Fakültesi	3.479.295,52	4.175.154,62
10	İşletme Fakültesi	590.104,83	708.125,80
11	Fen Bilimleri Enstitüsü Hizmet Hasılatları	128.002,96	153.603,55
12	Sosyal Bilimler Enstitüsü Hizmet Hasılatları	663.159,26	795.791,11
13	Rektöre Bağlı Merkez Hizmet Hasılatları	-	-
14	Hizmet Satış Hasılatları	30.805.545,81	33.886.100,39
15	Yayın Satış Hasılatları	-	-
16	Öğrenci Yurdu/Konukevi Hizmet Satış Hasılatları	855.866,34	1.027.039,61
17	Sertifika Programları Hasılatları	946.097,91	1.135.317,49
18	Kur Farkı Hasılatları	18.733,87	22.480,64
19	Sponsorluk ve Katkı Payı Hasılatları	-	-
20	Diğer Hasılatlar	1.466.952,74	1.760.343,29
TOPLAM		62.328.949,29	71.714.184,57
<b>B KURUCU VAKFIN YARDIM VE DESTEKLERİ</b>			
1	Kurucu Vakfın Zorunlu Yardımları	12.178.861,87	13.500.000,00
2	Kurucu Vakfın İhtiyari Yardımları	-	-
TOPLAM		12.178.861,87	13.500.000,00
<b>C- MENKUL VE GAYRİMENKUL SATIŞ HASILAT.</b>			
1	Banka Mevduat Faizleri	45.148,18	-
2	Kur Farkı Hasılatları	-	-
3	Gayrimenkul Satış Hasılatları	-	-
4	Gayrimenkul Kira Hasılatları	-	-
5	Menkul Satış Hasılatları	31.000,00	-
6	Menkul Kira Hasılatları	-	-
7	İştirak Hasılatları	-	-
TOPLAM		76.148,18	-
<b>D- HAZİNE YARDIMI VE DEVLET KATKISI</b>			
1	Devlet Yardımı	-	-
2	Kamu Kurumlarından Sağlanan Diğer Hasılatlar	-	-
TOPLAM		-	-
<b>E- ÖZEL BAĞIŞLAR ve KURUM BAĞIŞLARI</b>			
1	Kurum Bağışları	-	-
2	Özel Vakıf Bağışları	-	-
3	Özel Şahıs Bağışları	-	-
4	Özel Kurum Bağışları	-	-
TOPLAM		-	-
<b>F- YAT. FONLARI (SON İKİ YILIN GELİR FAZLASI)</b>		33.509.144,48	35.000.000,00
<b>G- ALINAN SİPARİŞ TAHAKKUKLARI</b>		3.859.777,72	5.000.000,00
TOPLAM HASILAT		111.952.881,54	125.214.184,57

(\*) Yeminli Mali Müşavir Raporu hazırlanırken tablodaki hususlara yer verilmelidir.

(\*\*) Hasılat elde edilen birimler üniversitenin yapısına uygun olarak bu tabloda gereken değişiklikler yapılarak işlenecektir.

### 3.2.3.2. Giderlerin Tahmin Edilmesi

Vakıf üniversitesi yeminli mali müşavirlik yıllık gelir gider bütçesi tasdik raporunda, kurumun 01.09.2013 ile 31.08.2014 tarihli ayrıntılı mizan çerçevesinde çıkarılan 2013-2014 özel hesap dönemi tahmini bütçesi ve 2013-2014 döneminde gerçekleşen kalemlerine ait rakamların defter ve belgelere uygun olduğu ve gerçeği



yansıttığı sonucuna varılmıştır. Kurumun Yüksek öğrenim Kurumu'na sunduğu 01.09.2013-31.08.2014 dönemine ait tahmini bütçesi ile gerçekleşen tutarlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

**Tablo-9 Vakıf Üniversitesi Gider Yerlerine göre Hesap İsimleri ve Bütçe Giderleri**

<b>A. DİREKT EĞİTİM-ÖĞRETİM GİDERLERİ</b>		<b>Gerçekleşen</b>	<b>Tahmini</b>
1	Akademik Yönetim Giderleri	27.455,55	32.946,66
2	Tam Zamanlı Akademik Personel Giderleri	21.216.542,90	25.459851,48
3	Kısmi Zamanlı Akademik Personel Giderleri	-	-
4	Ek Ders Giderleri	1.266.689,61	1.520.027,53
5	Akademik Personel Kıdem ve İhbar Tz. Gid.	57.710,03	69.252,04
6	Yolluk giderleri	122.837,12	147.404,54
7	Konferans, Panel, Seminer v.b. giderleri	-	-
8	Bilimsel toplantı Düzenleme Giderleri	92.102,60	110.523,12
9	Lisans kiralama Giderleri	-	-
10	Öğrenci Başarı Bursları Giderleri	371.400,00	445.680,00
11	Kırtasiye ve Basılı Yayın Giderleri	475.532,64	570.639,17
12	Sağlık giderleri	-	-
13	Staj Gezi v.b. Eğitim Giderleri	12.851,59	15.421,91
14	Yayın Teşvik Giderleri	399.244,05	47.092,86
15	Ar-Ge Giderleri	-	-
16	Meteb Gider Payı	-	-
17	Diğer Eğitim-Öğretim Giderleri	134.706,28	161.647,54
	<b>TOPLAM</b>	<b>23.817.072,37</b>	<b>28.580.486,84</b>
<b>B.GENEL YÖNETİM GİDERLERİ</b>			
1	Üst Yönetim Giderleri	1.401.088,72	1.681.306,46
2	Müşavirlik Hizmetleri Giderleri	33.898,28	40.677,94
3	İdari Personel giderleri	10.995.726,31	13.194.871,57
4	İdari Personel Kıdem ve ihbar Tazminat Gid.	177.808,02	213.369,62
5	İdari personel yemek giderleri	1.551.075,35	1.861.290,42
6	İdari personel giyecek giderleri	-	-
7	Kırtasiye ve basılı yayın giderleri	15.123,50	18.148,20
8	Fotokopi, teksir v.b. baskı giderleri	35.404,24	42.485,09
9	İdari personel sağlık giderleri	2.385,06	.862,07
10	İnternet giderleri	84.443,57	101.332,28
11	Tanıtım giderleri	284.046,64	340.855,97
12	Sportif faaliyetler giderleri	169,49	203,39
13	İdari personel yolluk giderleri	124.502,12	149.402,54
14	Tüketim Malz. Giderleri	5.160.778,96	6.192.934,75
15	Diğer genel yönetim giderleri	2.270.190,31	2.724.228,37
	<b>TOPLAM</b>	<b>22.136.640,57</b>	<b>26.563.968,68</b>
<b>C. YÜRÜTME GİDERLERİ</b>			
1	Isınma ve aydınlatma giderleri	1.205.039,51	1.446.047,41
2	Taşıma giderleri	109.890,32	131.868,38
3	Sigorta giderleri	26.792,99	32.151,59
4	Kira giderleri	1.814.807,32	2.177.768,78
5	Danışmanlık ve denetleme giderleri	109.613,29	131.535,95
6	Çeşitli vergi ve harç giderleri	1.358.953,29	1.630.743,95
7	Temizlik giderleri	1.568.967,38	1.882.760,86
8	Yapı Tesis ve bina onarım giderleri	1.989.423,48	2.387.308,18
9	Finans giderleri	1.444.057,54	1.732.869,05

10	Güvenlik giderleri	269.506,95	323.408,34
11	Kamulaştırma giderleri	-	-
12	Diğer yürütme giderleri	548.405,92	658.087,10
	<b>TOPLAM</b>	<b>10.445.457,99</b>	<b>12.534.549,59</b>
<b>D. DEMİRBAŞ GİDERLERİ</b>			
1	Büro demirbaş alım giderleri	374.641,50	5.000.000,00
2	Büro makinaları alım giderleri	829.393,04	-
3	Lab. Stüdyo ve atölye demirbaş alım giderleri	436.409,09	2.000.000,00
4	Yangın koruma ve demirbaş alım giderleri	-	-
5	Spor yatırım ve demirbaş alım giderleri	-	-
6	Bilgisayar programları demirbaş alım giderleri	659.744,06	3.000.000,00
7	Taşıt alım giderleri	-	250.000,00
8	Kütüphane dök. Demirbaş alım giderleri.	-	-
9	Diğer demirbaş alım giderleri	5.400,00	30.000.000,00
	<b>TOPLAM</b>	<b>2.305.587,69</b>	<b>40.250.000,00</b>
<b>E. YATIRIM GİDERLERİ</b>			
1	Arazi ve arsa alım giderleri (**)	-	-
2	Bina alım giderleri	33.696.045,00	15.000.000,00
	<b>TOPLAM</b>	<b>33.696.045,00</b>	<b>15.000.000,00</b>
	<b>GENİL TOPLAM</b>	<b>92.400.803,62</b>	<b>122.929.005,12</b>
(*) Yeminli Mali Müşavir Raporu Hazırlanırken tablodaki hususlara yer verilmelidir.			
(*) Üniversite bu amaçla ipotek vermişse bu durum rakam da belirtilerek açıkça gösterilmelidir.			

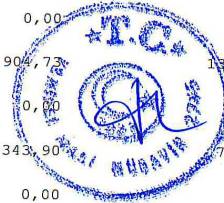
Bir vakıf üniversitesi olan Vakıf üniversitesi gider yerlerine göre hesap isimleri ve bütçe giderleri beş kalemede incelenmiştir. Bu giderler ise direkt, eğitim ve öğretim giderleri, genel yönetim giderleri, yürütme giderleri, demirbaş giderleri ve yatırım giderleri olarak ele alınmıştır. Tabloda yer alan beş kalemin gerçekleşen ve tahmini giderleri ayrıntılı olarak incelenmiştir.

### 3.2.4. Örnek Ayrıntılı Proforma Bilanço ve Gelir Tablosu

#### 3.2.4.1. Ayrıntılı Proforma Gelir Tablosu

Tablo-10 Vakıf Üniversitesi 2014 Yılı Gelir Tablosu

	(Önceki Dönem)	(Cari Dönem)
B A-BRÜT SATIŞLAR	53.455.737,66	74.985.646,58
C 1-Yurt İçi Satışlar	43.097.674,06	60.843.262,68
C 3-Diğer Gelirler	10.358.063,60	14.142.383,90
B B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)	154.038,33	531.380,46
C 1-Satıştan İadeler (-)	154.038,33	531.380,46
B C-NET SATIŞLAR	53.301.699,33	74.454.266,12
B D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)	35.525.301,68	41.233.144,28
C 3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)	35.525.301,68	41.233.144,28
A BRÜT SATIŞ KARI VEYA ZARARI	17.776.397,65	33.221.121,84
B E-FAALİYET GİDERLERİ	0,00	0,00
C 3-Genel Yönetim Giderleri (-)	3.421.605,92	12.354.679,60
A FAALİYET KARI VEYA ZARARI	14.354.791,73	20.866.442,24
B F-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR	68.556,65	95.851,11
C 3-Paiz Gelirleri	28.206,16	48.148,18
C 7-Kambiyo Karları	38.450,49	46.058,68
C 10-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.900,00	1.644,25
B G-DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN	0,00	0,00
B GİDER VE ZARARLAR (-)	17.351,26	27.324,81
C 4-Kambiyo Zararları (-)	17.351,26	27.324,81
B H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)	0,00	0,00
C 1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)	489.491,39	1.444.057,54
A OLAĞAN KAR VEYA ZARAR	13.916.505,73	19.490.911,00
B I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR	0,00	0,00
C 2-Diğer Olağandışı Gelir ve Karlar	56.904,73	134.331,64
B J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)	0,00	0,00
C 3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	16.343,90	73.164,72
A DÖNEM KARI VEYA ZARARI	0,00	0,00
A DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI	13.957.066,56	19.552.077,92



### 3.2.4.2. Ayrıntılı Proforma Bilanço

Tablo-11 Vakıf Üniversitesi 2014 Yılı Ayrıntılı Bilanço

AKTİF (VARLIKLAR)		(Önceki Dönem)	(Cari Dönem)
A	I-DÖNEN VARLIKLAR	25.744.965,90	34.473.022,90
B	A-Hazır Değerler	7.149.299,11	6.873.804,25
C	1-Kasa	626.597,49	538.572,11
C	2-Alınan Çekler	2.051.100,00	0,00
C	3-Bankalar	2.872.443,09	2.874.783,99
C	5-Diğer Hazır Değerler	1.599.158,53	3.460.448,15
B	B-Menkul Kıymetler	0,00	0,00
B	C-Ticari Alacaklar	5.277.478,77	6.176.681,48
C	1-Alıcılar	5.089.161,46	5.129.133,90
C	2-Alacak Senetleri	188.317,31	1.047.547,58
B	D-Diğer Alacaklar	1.994.061,01	8.809.399,47
C	4-Personelden Alacaklar	6.200,35	4.614,39
C	5-Diğer Çeşitli Alacaklar	1.987.860,66	8.804.785,08
B	E-Stoklar	10.035.681,94	8.648.640,70
C	7-Verilen Sipariş Avansları	10.035.681,94	8.648.640,70
B	F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri	0,00	0,00
B	G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	0,00	0,00
B	H-Diğer Dönen Varlıklar	1.288.445,07	3.964.497,00
C	1-Devreden KDV	1.201.830,26	3.899.043,91
C	4-Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar	217,50	217,50
C	5-İş Avansları	0,00	0,00
C	6-Personel Avansları	543,37	1.159,28
C		85.853,94	64.076,31
A	DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI	25.744.965,90	34.473.022,90
A	II-DURAN VARLIKLAR	34.103.143,20	73.876.175,40
B	A-Ticari Alacaklar	7.413,47	9.290,47
C	5-Verilen Depozito ve Teminatlar	7.413,47	9.290,47
C		0,00	0,00
B	B-Diğer Alacaklar	0,00	0,00
B	C-Mali Duran Varlıklar	0,00	0,00
B	D-Maddi Duran Varlıklar	29.914.939,11	64.339.917,79
C	1-Arazi ve Arsalar	6.750.000,00	6.750.000,00
C	3-Binalar	4.885.700,00	12.542.700,00
C	5-Taşıtlar	298.846,46	268.846,46
C	6-Demirbaşlar	9.547.743,00	11.349.755,62
C	8-Birikmiş Amortismanlar(-)	-1.753.531,93	-2.796.610,87
C	9-Yapılmakta Olan Yatırımlar	10.186.181,58	36.225.226,58
B	E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar	3.288.788,81	4.830.796,20
C	1-Haklar	19.589,44	219.987,40
C	5-Özel Maliyetler	3.551.630,28	4.918.919,79
C	6-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar	212.789,64	212.789,64
C		0,00	0,00
C	7-Birikmiş Amortismanlar(-)	-495.220,55	-520.900,63
B	F-Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar	0,00	0,00
B	G-Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları	892.001,81	4.696.170,94
B		0,00	0,00
C	1-Gelecek Yıllara Ait Giderler	892.001,81	4.696.170,94
B	H-Diğer Duran varlıklar	0,00	0,00
A	DURAN VARLIKLAR TOPLAMI	34.103.143,20	73.876.175,40
A	AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI	59.848.109,10	108.349.198,30

## PASİF (KAYNAKLAR)

	(Önceki Dönem)	(Cari Dönem)
A PASİF (KAYNAKLAR)	59.848.109,10	108.349.198,30
A I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	14.900.583,06	21.940.886,43
B A-Mali Borçlar	0,00	0,00
B B-Ticari Borçlar	9.623.820,06	12.718.057,92
C 1-Satıcılar	2.791.260,59	3.174.696,08
C 2-Borç Senetleri	6.832.559,47	9.543.361,84
B C-Diğer Borçlar	1.748.179,83	2.126.080,53
C 4-Personele Borçlar	1.730.191,90	1.910.819,74
C 5-Diğer Çeşitli Borçlar	17.987,93	215.260,79
B D-Alınan Avanslar	2.656.444,87	5.384.168,46
C 1-Alınan Sipariş Avansları	2.654.444,87	5.382.168,46
C 2-Alınan Diğer Avanslar	2.000,00	2.000,00
B E-Yıllara Yaygın İnşaat ve	0,00	0,00
B Onarım Hakediş Bedelleri	0,00	0,00
B F-Ödenecek Vergi ve Diğer	849.700,30	1.710.608,50
B Yükümlülükler	0,00	0,00
C 1-Ödenecek Vergi ve Fonlar	349.974,67	413.189,01
C 2-Ödenecek Sosyal Güvenlik	499.725,63	1.297.419,49
C Kesintileri	0,00	0,00
B G-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	0,00
B H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve	22.438,00	1.971,02
B Gider Tahakkukları	0,00	0,00
C 2-Gider Tahakkukları	22.438,00	1.971,02
B I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı	0,00	0,00
B Kaynaklar	0,00	0,00
A KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	14.900.583,06	21.940.886,43
A II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR	10.801.323,59	32.710.031,50
B A-Mali Borçlar	10.771.323,59	32.577.756,50
C 1-Banka Kredileri	10.771.323,59	32.577.756,50
B B-Ticari Borçlar	0,00	0,00
B C-Diğer Borçlar	0,00	0,00
B D-Alınan Avanslar	30.000,00	132.275,00
C 1-Alınan Sipariş Avansları	30.000,00	132.275,00
B E-Borç ve Gider Karşılıkları	0,00	0,00
B F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler	0,00	0,00
B ve Gider Tahakkukları	0,00	0,00
B G-Diğer Uzun Vadeli Yabancı	0,00	0,00
B Kaynaklar	0,00	0,00
A UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI	10.801.323,59	32.710.031,50
A III-ÖZ KAYNAKLAR	34.146.202,45	53.698.280,37
B A-Ödenmiş Sermaye	0,00	0,00
B B-Sermaye Yedekleri	0,00	0,00
B C-Kar Yedekleri	0,00	0,00
B D-Geçmiş Yıllar Karları	20.189.135,89	34.146.202,45
C 1-Geçmiş Yıllar Karları	20.189.135,89	34.146.202,45
B E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)	0,00	0,00
B F-Dönem Net Karı(Zararı)	13.957.066,56	19.552.077,92
C 1-Dönem Net Karı	13.957.066,56	19.552.077,92
A ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI	34.146.202,45	53.698.280,37
A PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI	59.848.109,10	108.349.198,30



## SONUÇ

Günümüzde işletmelerin yoğun rekabet yapısına ve hızlı teknolojik değişmelere yönelik en etkin yönetsel tepkileri verebilmeleri; büyük ölçüde işletmelerin hedeflerini, amaçlarını ve stratejilerini faaliyetler temelinde somutlaştırarak, bütçelere yansıtılabilmelerine bağlıdır. Geleneksel bütçe sistemlerinde genel üretim giderleri bölümler temelinde bütçelendiğinden, geleneksel bütçeler bu ihtiyacı karşılayamamaktadır. Günümüzde çok önemli bir yönetim aracı olan stratejik maliyet yönetiminin faaliyet tabanlı maliyet sistemi tarafından desteklendiği, geleneksel bütçeleme sisteminin ise buna olanak vermediği ifade edilebilir.

Geleneksel bütçeleme yaklaşımları işletme yönetiminin gerek planlama ve gerekse de denetim fonksiyonlarıyla ilgili olarak bilgi gereksinimlerini karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bunun yanı sıra geleneksel bütçeleme sistemleri işletmede maliyet tasarruflarına olanak verecek kaynak ve kapasite ihtiyacının belirlenmesi ve gereksiz kaynak ve kapasite kullanımının önüne geçilmesi, gereksiz faaliyetlerin önlenmesi gibi açılardan yetersiz kalmaktadır. Aynı zamanda faaliyet tabanlı yaklaşımların işletmelerde stratejik amaçlarla kullanılması söz konusu olduğunda, geleneksel bütçeleme anlayışlarının bu yaklaşımları tamamlamada eksik kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla geleneksel bütçeleme yaklaşımları işletme yönetiminin bilgi ihtiyacını karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Bundan dolayı mevcut bütçeleme sisteminin yeniden yapılandırılması gereği ön plana çıkmaktadır. Bu durum, geleneksel bütçeleme yaklaşımlarının geliştirilmesini ya da yerine başkasının ikamesini gerektirmektedir.

Süreçten anlaşılacağı üzere 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. Faaliyete dayalı yönetim anlayışının önemli bir bileşeni olan faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmeler için etkin bir planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme aracı olarak değerlendirilmektedir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, bugün birçok kurum ve kuruluşta uygulanmaktadır. Bu bilgiler ışığında; bir vakıf üniversitesi yönetimi, kurumunu başarılı bir şekilde yönetmek istiyorsa, kararlarını doğru ve güvenilir bilgilere dayandırmak zorundadır. Doğru ve güvenilir bilgilerde ancak iyi hesaplanmış ve kapsamlı bir yönetim ve muhasebe bilgi sistemini ile mümkün olabilmektedir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme faaliyet dönemleri için planlanan çıktıyı karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin ve kaynakların hacmine karar vermektir. Kaynaklar ve gelecek dönemlerde sağlanacak kaynağın seviyesini belirleme bütçeleme sistemlerinin odaklandığı ana noktalardandır. Üretilmesi planlanan ürün veya hizmetler için gerekli olan kaynakların belirlenmesi faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin oluşturulmasında önemli bir amaç taşımaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyetlerin tüketmesi gereken kaynak miktarını faaliyetin çıktı seviyesini esas alarak belirlemektedir. Böylelikle faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerde yönetiminin planlama ve kontrol faaliyetlerini gerçekleştirmelerine yardımcı olmaktadır.

Vakıf üniversiteleri, bir hizmet işletmesi olması sebebiyle muhasebe sisteminin uygulanışı noktasında ticaret ve üretim işletmelerinden farklılık göstermektedir. Bu aşamada muhasebe bilgi sistemini karar alma durumunda bulunan ilgililere doğru, yeterli ve güvenilir bilgiler sunmaya olanak sağlayacak şekilde planlanmalıdır.

Vakıf kapandığında vakfın iktisadi kıymetleri de üniversiteye geçmektedir. Vakıf üniversitesi herhangi bir sebeple faaliyetini sona erdirdiğinde mal varlığı başka bir devlet üniversitesine geçmektedir. Vakıf tarafından üniversiteye tahsis edilmiş kaynakların ve malvarlıklarının kurucu vakfa geri dönüşü söz konusu olmamaktadır.

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. Faaliyete dayalı yönetim anlayışının önemli bir bileşeni olan faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmeler için etkin bir planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme aracı olarak değerlendirilmektedir.

Bir vakıf üniversitesinde, bütçenin hazırlanması aşamasında öncelikle giderlerin tahmini ve sonrasında gelirlerin tahmini yapılmaktadır. Bütçe gerçekleştirmeleri, dönem içinde önerilen bütçeden farklı önemli sapmalar fark edildiğinde, bütçe güncellenmeli ve revize edilmelidir.

Bir vakıf üniversitesi olan Vakıf üniversitesi gider yerlerine göre hesap isimleri ve bütçe giderleri beş kalemede incelenmiştir. Bu giderler ise direkt, eğitim ve öğretim giderleri, genel yönetim giderleri, yürütme giderleri, demirbaş giderleri ve yatırım giderleri olarak ele alınmıştır. Vakıf üniversitesi yeminli mali müşavirlik yıllık gelir gider bütçesi tasdik raporunda, kurumun 01.09.2013 ile 31.08.2014 tarihli ayrıntılı mizan çerçevesinde çıkarılan 2013-2014 özel hesap dönemi tahmini bütçesi ve 2013-2014 döneminde gerçekleşen kalemlerine ait rakamların defter ve belgelere uygun olduğu ve gerçeği yansıttığı sonucuna varılmıştır.

Yukarıda Vakıf Üniversitesinin gelir gider tabloları net olarak verilmiştir. Bunun yanında ayrıntılı bilanço tablosu da sunulmuştur. Tablolara bakıldığında hesaplamaların yerinde olduğu, gelir ve gider dengesinin korunduğu ve alanında uzman kişilerle çalışıldığı görülmektedir. Bununla birlikte bütçe denetiminin artırılması diğer kurum ve kuruluşlar içinde ayrıca önem arz edileceği konusunu da belirtmek gerekir.



## KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalân (2009), *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 8. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.

Akdoğan, Nalan. (2000). *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Akgüç Ö, (1994), *Mali Tablolar Analizi*, Avcıol Basım Yayın, 9.baskı, İstanbul.

Akgüç, Öztin. (1998) *Finansal Yönetim*. 7.Basım. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın.

Arıdemir A. G. ve Dursun A. (2009). *Vakıflar Mevzuatı*, İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık

Bleeker Ron; (2001), “Key Features of Activity-Based Budgeting”, *Journal of Cost Management*, Volume:15, Number: 4, s.25-27

Brimson, James A. and John Antos (1999), *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley & Sons, USA.

Buys, Pieter and Kevin Green; (February 2007), “Strategic Costing Techniques: Activity-Based Budgeting”, *Accountancy SA*, s.55-58.

Connolly, Tim ve Gary Ashworth (1994), “An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting”, *Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants*, Vol.72, No.3, March, pp.32-36.

Cooper Robin ve Kaplan Robert S. (1998) *The Promise and Peril of Integrated Cost Systems* Harvard Business Review, July august

Dinçer Ömer, Fidan Yahya (1998), “İşletme Yönetimi”, 2. Baskı, Beta Yayınları, Sosyal Bilimler Enstitüsü -yayınlanmamış- Yüksek Lisans Tezi. Ankara

Erguvan D. (2013). *Vakıf Üniversitelerinin Türkiye Yükseköğretim Sistemi Üzerindeki Etkilerine Dönük Akademisyen Algıları*, Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri, Cilt:13, Sayı:1

Ginter, L; James, J; (1999), *The Supply Chain Management Research Group*, The Ohio State University,

Haftacı, Vasfi (2005), *İşletme Bütçeleri*, 4.Bası, Beta, İstanbul. İstanbul.

Hansen, C. Stephen; Robert G. Torok; (2004), *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting, CAM-I*, Bookman Publishing, Martinsville, Indiana.

Hopoğlu S. (2012). Vakıf Üniversiteleri ve TRB1 Bölgesinde Vakıf Üniversitelerinin Kurulabilirliği, Malatya: Fırat Kalkınma Ajansı Planlama, Programlama ve Koordinasyon Birimi

Karaca N. Ve Yıldız Ş. (2010). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sistemine İlişkin Bir Öneri, *Mevzuat Dergisi*, Yıl: 13, Sayı: 156

Karaca Nevran (2008) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması, Sakarya üniversitesi sosyal bilimler enstitüsü Doktora Tezi Sakarya.

Kaygusuz, Sait Y. (2002), “Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme”, *Activefinans*, Mayıs-Haziran, www.activefinans.com

Kaygusuz, Sait Y. (2006), *Yenilikçi Yönetim Muhasebesi: Sistem-Araçlar-Yöntemler*, 1. Baskı, Alfa Aktüel Yayıncılık, Bursa.

Koçel, Tamer (2001). *İşletme Yöneticiliği*, 8. bs., İstanbul, Beta Basım A.S.

Leahy, Tad; (April 2005), “The Ivy League of Activity-Based Management”, *Business Finance*, s.25-29.

Maliye Bakanlığı, (1993), *Analitik Bütçe Sınıflandırması*, MB, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, 2. Baskı, Ankara,.

Mclemore Ivy (1997) “The New Frontier In Budgeting”, *Controller Magazine*, September,

Melek Eker, (2004). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği Ve Bir Uygulama*, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi, Bursa-2004

Vakıf Üniversitesi Yeminli Mali Müşavirlik Yıllık Gelir Gider Bütçesi Tasdik Raporu, 2014. YMM 06104245-706-2014-314

Meyer, N. Dean (2002), *An Introduction to Activity-Based Budgeting*, NDMA Publishing, USA.

Mutluer M. Kamil - Erdoğan Öner ve Ahmet Kesik, (2005) *Bütçe Hukuku*, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayını, İstanbul.

Öktem, Recep (1998), “İşletmelerde Bütçeleme Süreci”, *Analiz Dergisi*, Sayı:9, Aralık, s.63-78.

Özer, Gökhan; (2001), “Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı:5, s.79-97.

Peker Alparslan (1988) *Modern Yönetim Muhasebesi* İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Yayın No. 53 İstanbul

RESMÎ GAZETE “Özel öğretim kurumları öğrenci ve kursiyer ücretleri tespit ve tahsil yönetmeliği” 11 Şubat 2009 Sayı 27138  
<http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2009/02/20090211-6.htm> Erişim Tarihi: 15.05.2015

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

Sandison, Derek; Stephen C. Hansen; Robert G. Torok; (March/April 2003), “Activity-Based Planning and Budgeting: A New Approach From CAM-I”, *Journal of Cost Management*, Vol:17, No:2, s. 17-18.

Sevgener, A. Sait ve Hacırüstemoğlu. Rüstem (2000). *Yönetim Muhasebesi*. 6.Basım. İstanbul: Alfa Basım.

Stevens, Mark F. (2004), “Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the “Consumption-Based” Approach”, *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol: 15, pp.15-28.

Tambaş, Necla (1994) “İşletme Bütçeleri ve Kontrol”. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi.

Temelli S, (2007), Devlet Bütçesi ve gelişimi ve 5018 Sayılı Kamu Mali Yönetim Kontrol Kanununun Çukurova Üniversitesi Uygulaması, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi.

Temiz E. (2014). Vakıf Üniversitelerinde Finansal Raporlama, İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul: Yüksek Lisans Tezi

Tokaç, Ahmet (2005), *Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama*, Tunca Kitabevi,

Tokaç, Ahmet. (2006). *Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Bütçeleme Ve Raporlama*. 1.Basım. İstanbul: Tunca Kitabevi.

Yalkın, Yüksel Koç (1985), “*Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri*”, 2. Basım, Turhan Kitabevi, Ankara.

YÖK (2007). Vakıf Üniversiteleri Raporu, Ankara: Yüksek Öğretim Kurulu

## ÖZGEÇMİŞ

Adı Soyadı: Celal UYAR

Doğum Yeri: Tarsus / Mersin

Doğum Tarihi: 16.01.1970

Medeni Durumu: Evli ve 3 çocuk sahibi

Öğrenim Durumu: Lisans: 1994 Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler  
Fakültesi Maliye Bölümü

Mesleği: Mali Müşavir – Bağımsız Denetçi

Tel: 0533 328 33 06

E-Posta: celaluyar@hotmail.com

Adres: Akabe Mah. Cemil Çiçek Cad. Akkonak Siteleri No:19/8 Karatay / KONYA