

**T.C.
ERCIYES ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI**

**FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR ÜRETİM
İŞLETMESİ UYGULAMASI
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Seda GÜVEN**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY**

Şubat 2021, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu çalışmadaki tüm bilgilerin, akademik ve etik kurallara uygun bir şekilde elde edildiğini beyan ederim. Aynı zamanda bu kural ve davranışların gerektirdiği gibi, bu çalışmanın özünde olmayan tüm materyal ve sonuçları tam olarak aktardığımı ve referans gösterdiğimi belirtirim.

Seda GÜVEN

İmza



TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI

T.C.

ERCIYES ÜNİVERSİTESİ



Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Anabilim Dalı : İşletme
Program Adı : Yüksek Lisans
Tez Başlığı : Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Üretim İşletmesi Uygulaması

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Önsöz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 129 sayfalık kısmına ilişkin 17/02/2021 tarihinde **Turnitin** intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: % 12' dır.

Filtrelemeye **alıntılar dahil** edilmiştir. Filtrelemede **yedi (7) kelimedenden daha az** örtüşme içeren metin kısımları hariç tutulmuştur.

Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez İntihal Raporu Uygulama Esaslarını inceledim ve bu uygulama esaslarında belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmasının herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edilmesi durumunda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim./...../.....

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY

Öğrenci: Seda GÜVEN

İmza

İmza

KILAVUZA UYGUNLUK

“Faaliyet Tabanlı Bütçeleme: Bir Üretim İşletmesi Uygulaması” başlıklı Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Lisansüstü Tez Yazım Kılavuzuna uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Seda GÜVEN

İmza

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY

İmza

İşletme ABD Başkanı

Prof. Dr. A. Asuman AKDOĞAN

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı'nın 03/06/2020 tarih ve 32794 sayılı kararı gereği "Tez Onay Sayfası"na yer verilmemiştir.



ÖNSÖZ

Bu tezin hazırlanması sürecinde araştırmalarımın her aşamasında bilgi, öneri ve yardımlarını esirgemeyerek bana yol gösteren danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY'a katkı, emeklerinden dolayı saygılarımı ve teşekkürlerimi sunarım.

Ayrıca bugünlere gelmemde desteklerini hiç esirgemeyen sevgili annem F. Müjgan Güven, babam Mustafa Güven'e ve kardeşim Fatmanur Güven'e çalışmam boyunca manevi desteklerinden dolayı en derin duygularla teşekkür ederim.

Seda GÜVEN, Kayseri, 2021



FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

Seda GÜVEN

Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Şubat 2021

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Murat ESMERAY

ÖZET

Son zamanlarda yaşanan teknolojik ve ekonomik gelişmeler, küresel rekabet ortamını hem ulusal hem de uluslararası alanlarda yaygınlaştırmıştır. İşletmeler kâr elde edebilmek ve kendi piyasalarında söz sahibi olabilmek için yeni adımların atılmasını gerekli hale getirmiştir. Bu gereklilik neticesinde işletme bütçesi kavramının önemi artmış ve bütçelerle birlikte işletmeler, faaliyetlerinin planlanması, finansal kaynakların etkin ve verimli şekilde kullanması, maliyetlerin düşürülmesi konularında yardım olarak piyasalarında başarı elde etmiştir.

Üretim işletmelerinde otomasyona geçilmesiyle birlikte faaliyet tabanlı bütçeleme kavramı ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmeler amaçlarına ulaşabilmek ve mevcut performansını iyileştirmek için gelecekteki taleplere karşılık verebilecek mamul veya hizmetler için gerekli faaliyetlerin belirlenmesi ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için tüketilmesi gereken kaynakların miktarını ve maliyetini belirlemeye yönelik modern bütçeleme tekniğidir.

Bu tez çalışmasında, geleneksel bütçeleme ve faaliyet tabanlı bütçelemenin bir üretim işletmesi uygulaması üzerinden karşılaştırılması yapılmıştır. Geleneksel bütçelemenin özellikle genel üretim giderlerinin bütçelenmesinde yetersiz kaldığı tespit edilerek faaliyet tabanlı bütçelemenin üretim işletmeleri için önemi vurgulanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Bütçeleme Sistemleri, Geleneksel Bütçe, Faaliyet Tabanlı Bütçe

ACTIVITY BASED BUDGETING: A PRODUCTION ENTERPRISE APPLICATION

Seda GÜVEN

Erciyes University, Graduate School of Social Sciences

PhD Thesis, Şubat 2021

Supervisor: Dr. Murat ESMERAY

ABSTRACT

In recently technological and economic developments, the global competitive environment both in national areas has increased. Enterprises make profit to take new steps in order to have a say in your own market and has made necessary. As a result of this requirement, the importance of the concept of operating budget has increased, and with budgets, businesses have succeeded in their markets by assisting them in planning their activities, efficient and efficient use of financial resources and reducing costs.

Activity based budgeting has emerged with the introduction of the concept of automation of manufacturing enterprises. Activity-based budgeting is a modern budgeting technique for identifying the activities required for the products or services that can meet the future demands in order to achieve the objectives of the enterprises and improve their current performance, and to determine the amount and the cost of the resources that should be consumed for the realization of these activities.

In this thesis, traditional budgeting and activity based budgeting are compared over a production enterprise application. It has been determined that traditional budgeting is inadequate especially in the budgeting of general production expenses, and the importance of activity-based budgeting for production enterprises is emphasized.

Key Words: Budget, Budgeting Systems, Traditional Budgeting, Activity-Based Budgeting.

İÇİNDEKİLER

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

	Sayfa
BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
TEZ ÖZGÜNLÜK SAYFASI.....	ii
KILAVUZA UYGUNLUK.....	iii
KABUL VE ONAY TUTANAĞI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ	xiv
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xviii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİ

1.1. Bütçe ve Bütçeleme Kavramı	3
1.2. İşletmelerde Bütçelemenin Amaçları.....	4
1.3. İşletme Bütçelerinin Temel İlkeleri	5
1.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi.....	5
1.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi	5

1.3.3. Katılımcılık İlkesi.....	6
1.3.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi.....	6
1.3.5. Geçerlilik İlkesi.....	6
1.3.6. Esnek Uygulama İlkesi.....	7
1.3.7. İzleme İlkesi.....	7
1.4. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması.....	7
1.4.1. Konuları Açısından Bütçeler.....	8
1.4.1.1. Gelir Bütçeleri.....	8
1.4.1.2. Gider Bütçeleri.....	8
1.4.2. Sorunları İnceleyiş Açısından Bütçeler.....	9
1.4.2.1. Proje Bütçeleri.....	9
1.4.2.2. Dönemsel Bütçeler.....	9
1.4.3. Amaçları Açısından Bütçeler.....	9
1.4.3.1. Program Bütçeleri.....	9
1.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri.....	9
1.4.4. Teknik Yapıları Açısından Bütçeler.....	10
1.4.4.1. Durağan Bütçeler.....	10
1.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler.....	10
1.4.4.3. Esnek Bütçeler.....	10
1.4.5. Temel Alınan Rakam Açısından Bütçeler.....	11
1.4.5.1. Geleneksel Bütçe.....	11
1.4.5.2. Sıfır Tabanlı Bütçe.....	11
1.4.6. Kapsamları Açısından Bütçeler.....	11
1.4.6.1. Genel Bütçe.....	11
1.4.6.2. Bölümsel Bütçe.....	12
1.4.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler.....	12

1.4.7.1. Miktar Bütçesi	12
1.4.7.2. Tutar Bütçesi.....	12
1.5. Genel Bütçenin Oluşturulması.....	12
1.5.1. Genel Amaçların Belirlenmesi	14
1.5.2. Bölümsel Bütçelerin Hazırlanması	14
1.5.3. Taslakların Uyumlaştırılması	15
1.5.4. Bütçenin Onayı.....	15
1.6. İşletme Bütçesinin Kapsamı	15
1.6.1. Satış Bütçesi	17
1.6.2. Üretim Bütçesi	19
1.6.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) Bütçesi	21
1.6.4. Direkt İşçilik Bütçesi.....	25
1.6.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi	26
1.6.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi	29
1.6.6.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi	29
1.6.6.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi	29
1.6.6.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	31
1.6.6.4. Finansman Giderleri Bütçesi	32
1.6.7. Yatırım Bütçesi	32
1.6.8. Nakit Bütçesi	33
1.6.9. Proforma Gelir Tablosu.....	39
1.6.10. Proforma Bilanço	41

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı	45
2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları ve Özellikleri	46
2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci	47
2.3.1. Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması.....	48
2.3.2. Faaliyet İhtiyaçlarının Belirlenmesi	49
2.3.3. Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi	50
2.3.4. Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyaçlarının Karşılanması.....	50
2.3.5. Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi	51
2.3.6. Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilmesi	51
2.3.7. Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması	52
2.3.8. Bütçenin Oluşturulması.....	53
2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye Yönelik Bir Örnek.....	54
2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz.....	60
2.6. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları ve Dezavantajları	63
2.6.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları	63
2.6.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Dezavantajları	65
2.7. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Geleneksel Bütçelemenin Karşılaştırılması	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi	69
3.2. İşletme Profili	70

3.3. Çalışmanın Metodu.....	70
3.4. İşletmeye Ait Veri Toplama Tekniği.....	71
3.5. İşletmede Geleneksel Bütçeleme Uygulaması.....	71
3.5.1. Satış Bütçesi.....	71
3.5.2. Üretim Bütçesi.....	73
3.5.3. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Satınalma Bütçesi.....	74
3.5.4. Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi.....	83
3.5.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi.....	85
3.6. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	89
3.5.7. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.....	91
3.5.8. Nakit Bütçesi.....	94
3.5.9. Satışların Maliyeti Bütçesi.....	98
3.5.10. Proforma Gelir Tablosu.....	99
3.6. İşletmede Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Uygulaması.....	99
3.6.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi.....	100
3.6.2. Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi.....	103
3.6.2.1. Endirekt İşçilik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	104
3.6.2.2. Kira Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	105
3.6.2.3. Personel Servis Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	106
3.6.2.4. Makine Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	107
3.6.2.5. Yemek Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	108
3.6.2.6. Temizlik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	109
3.6.2.7. Sigorta Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	110
3.6.2.8. Elektrik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	111
3.6.2.9. Doğalgaz Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	112
3.6.2.10. Kullanma Suyu Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması.....	113

3.6.3. Faaliyetlerin Bütçelenmesi ve İkinci Aşama Maliyet Anahtarlarının Belirlenmesi	116
3.6.3.1. Faaliyet Maliyeti Yükleme Oranlarının Hesaplanması	116
3.6.3.2. Yardımcı Üretim Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Yerlerin Yüklenmesi	117
3.6.3.2.1. Planlama Faaliyeti.....	117
3.6.3.2.2. Kalite Kontrol Faaliyeti	118
3.6.3.2.3. Paketleme Faaliyeti	118
3.6.3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yüklenmesi.....	120
3.6.3.3.1. Terzihane Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi.....	120
3.6.3.3.2. Kasa İskelet Hazırlığı Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi.....	120
3.6.3.3.3. Metal Bölümü Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi	121
3.6.3.3.4. Ürün Birleştirme Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi	121
3.6.3.4. Mamullerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması.....	122
3.6.4. Geleneksel Bütçeleme İle Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sonuçlarının Karşılaştırılması	123
SONUÇ VE ÖNERİLER	126
KAYNAKÇA.....	129
ÖZ GEÇMİŞ	132

SİMGELER ve KISALTMALAR LİSTESİ

Ar-Ge	: Araştırma ve Geliştirme
DİMM	: Direkt İlk Madde ve Malzeme
DİS	: Direkt İşçilik
FTB	: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme
GÜG	: Genel Üretim Giderleri
GÜM	: Genel Üretim Maliyetleri
GYG	: Genel Yönetim Gideri
MS	: Makine Saat
PSDG	: Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri
STMM	: Satılan Malın Maliyeti

TABLolar LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1.1: ABC İşletmesinin Satış Bütçesi	19
Tablo 1.2: ABC İşletmesinin Üretim Bütçesi	21
Tablo 1.3: Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi	24
Tablo 1.4: Direkt İşçilik Bütçesi	26
Tablo 1.5: Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi.....	28
Tablo 1.6: Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi	31
Tablo 1.7: Müşterilerden Beklenen Tahsilat	36
Tablo 1.8: Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımları İçin Beklenen Ödemeler	37
Tablo 1.9: Nakit Bütçesi.....	38
Tablo 1.10: Proforma Gelir Tablosu	40
Tablo 2.1: Genel Üretim Giderleri	55
Tablo 2.2: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi	57
Tablo 2.3: Maliyet Etkenlerinin Mamullere Dağıtımı.....	58
Tablo 2.4: Geleneksel Bütçeleme ile Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Karşılaştırılması	68
Tablo 3.1: Satış Bütçesi.....	72
Tablo 3.2: Üretim Bütçesi	73
Tablo 3.3: Kumaş İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi	75
Tablo 3.4: Tela İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi.....	76
Tablo 3.5: Sünger İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi	77
Tablo 3.6: Profil İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi.....	78
Tablo 3.7: Sunta İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi.....	79
Tablo 3.8: Elastik Kolon İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi.....	80

Tablo 3.9:	Alt Bez İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi	81
Tablo 3.10:	Çivi İçin Direkt İlk Madde Malzeme Satın Alma Bütçesi.....	82
Tablo 3.11:	Direkt İşçilik Bütçesi	84
Tablo 3.12:	Değişken Genel Üretim Giderleri Bütçesi	86
Tablo 3.13:	Sabit Genel Üretim Giderleri Bütçesi	87
Tablo 3.14:	Toplam Genel Üretim Giderleri.....	88
Tablo 3.15:	Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi.....	90
Tablo 3.16:	Genel Yönetim Giderleri Bütçesi.....	92
Tablo 3.17:	Toplam Faaliyet Giderleri Bütçesi.....	93
Tablo 3.18:	Müşterilerden Beklenen Tahsilat	95
Tablo 3.19:	Direkt İlk Madde Malzeme Alımları İçin Beklenen Ödemeler	96
Tablo 3.20:	Nakit Bütçesi.....	97
Tablo 3.21:	Satışların Maliyet Bütçesi	98
Tablo 3.22:	Proforma Gelir Tablosu	99
Tablo 3.23:	Faaliyet Merkezleri ve Faaliyet Verileri	103
Tablo 3.24:	Birinci Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları.....	104
Tablo 3.25:	Faaliyete Göre Direkt İşçilik Giderlerinin Bütçelenmesi	105
Tablo 3.26:	Faaliyete Göre Kira Giderlerinin Bütçelenmesi	106
Tablo 3.27:	Faaliyete Göre Personel Servis Giderlerinin Bütçelenmesi.....	107
Tablo 3.28:	Makine Giderlerinin Bütçelenmesi	108
Tablo 3.29:	Yemek Giderlerinin Bütçelenmesi.....	109
Tablo 3.30:	Temizlik Giderlerinin Bütçelenmesi.....	110
Tablo 3.31:	Sigorta Giderlerinin Bütçelenmesi.....	111
Tablo 3.32:	Elektrik Giderlerinin Bütçelenmesi	112
Tablo 3.33:	Doğalgaz Giderlerinin Bütçelenmesi.....	113

Tablo 3.34:	Kullanma Suyu Giderlerinin Bütçelenmesi	114
Tablo 3.35:	Toplam Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması	115
Tablo 3.36:	İkinci Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları	116
Tablo 3.37:	Faaliyetlerde Kullanılan İşçilik Saatleri.....	117
Tablo 3.38:	Gider Dağıtım Tablosu	119
Tablo 3.39:	Ürünlerde Kullanılan Makine Saatleri	120
Tablo 3.40:	Ürünlerin Birim GÜG Maliyeti	122
Tablo 3.41:	Birim Mamul Maliyeti	123
Tablo 3.42:	FTB ile Geleneksel Bütçeleme Yöntemlerine göre GÜG Maliyetleri..	124
Tablo 3.43:	FTB ile Geleneksel Bütçeleme Yöntemlerine Göre Birim Maliyetler .	125

ŞEKİLLER LİSTESİ

	Sayfa
Şekil 1.1: İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması	8
Şekil 1.2: Özet Ana Bütçe	16
Şekil 1.3: Satış Bütçesinin Oluşumu	18
Şekil 1.4: Bütçelenen Üretim Miktarı	20
Şekil 1.5: Direkt İlk Madde ve Malzeme İhtiyacı	22
Şekil 2.1: Toplam Finansal Planı Oluşturmak İçin Faaliyet Tabanlı Maliyetlerin Eklenmesi.....	52
Şekil 2.2: Bütçe Oluşturulma Süreci	54
Şekil 2.3: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sürecinde Analiz.....	62
Şekil 3.1: İşletmenin İş Akış Şeması.....	101

GİRİŞ

Teknolojinin gelişmesiyle birlikte yaşanan hızlı değişiklikler bireylerin yaşamında bir takım değişikliklere yol açtığı gibi işletmelerin yönetim sürecinde de değişiklikler yapmaya zorlamaktadır. Günümüzde yaşanan hızlı değişikliklerle birlikte artan rekabet işletmelerin ayakta kalabilmesi ve kârlılıklarını artırabilmesi için yeni yöntem ve tekniklerle birlikte hızlı karar alıp vermelerini gerekli hale getirmiştir.

İşletmeler kendilerini geleceğe hazırlamak ve rakiplerinden üstün olmak amacıyla geliştirilen yöntemlerden birisi işletme bütçesi kavramıdır. İşletmelerin gelecek hedeflerine ulaşabilmesi için ihtiyaç duyduğu kaynakların tahsisi ve bu kaynakların kullanımında etkinlik ve verimliliği sağlayarak amaca giden yolda çıkan aksamaları önceden fark ederek önlem alabileceği finansal planlara işletme bütçesi denir. İşletmelerin uyguladığı bütçelerin geçmişine bakıldığında, bütçelerin sadece mali boyutta ve geçmiş verilere dayanarak bütçe hazırlandığı görülmektedir. Geleneksel bütçeleme yönteminde planlanan ve gerçekleşen sonuçlar birbiriyle sadece finansal açıdan karşılaştırılmakta ve çalışanların bütçeleme sürecine dahil edilmesi, bütçeleme sürecindeki değişiklikleri ve faaliyetlerdeki iş yükünün dikkate alınması gibi operasyonel konuları gözardı etmektedir. Geleneksel bütçeler bu eksikliklerinden dolayı rekabetçi ortamda bir üstünlük sağlayamamaktadır.

Rekabetin şiddetlenmesi ve hızla değişen sosyal gelişmelerle birlikte işletmeler, varlıklarını koruyabilmek, kıt kaynakları daha etkin ve verimli kullanabilmek ve düşük maliyetle kaliteli mal ve hizmet sunabilmek için işletmenin performans değerlendirmelerini sadece gider çeşitleri üzerinde değil bu giderleri tetikleyen unsurları yani faaliyetleri de göz önüne alarak gelecek için daha sağlam adımlar atmayı zorunlu kılmıştır. Geleneksel bütçeleme yönteminin eksikliklerini gidermek için modern yöntem olan faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ortaya çıkmıştır.

İşletmeler ayakta kalabilmek ve kârlılığını sürdürebilmek için ürettikleri mamul ve hizmetlerin analizini yaparak, üretim için ihtiyaç duyacağı faaliyetlerin belirlenmesinde ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyduğu kaynakların miktarını ve maliyetinin tespit edilmesinde faaliyet tabanlı bütçeleme etkin bir rol üstlenmektedir. İşletmelerin planlama ve bütçeleme süreçlerinin hazırlanmasında yaptıkları faaliyetlerinin esas alınarak faaliyetler ve finansal veriler arasında denge kurulması faaliyet tabanlı bütçelemenin temel amacıdır.

İşletmelerin gelecekteki amaçlarına ulaşabilmek için yaptığı planların daha gerçekçi olmasında, daha hızlı kararlar alınıp verilmesinde, yönetimin planma ve kontrol süreçlerine dahil edilmesinde faaliyet tabanlı bütçeleme önem arz etmektedir.

Tez çalışmasının birinci bölümünde, bütçe ve bütçeleme kavramları, amaçları, ilkeleri, işletme bütçesi türleri ve işletme bütçesinin kapsamı ele alınarak geleneksel bütçelemeye yönelik örnek verilmiştir.

İkinci bölümde, FTB kavramı, amaçları, özellikleri, bütçeleme süreci ve faaliyet tabanlı bütçelemeye yönelik örnek verilmiştir. Faaliyet tabanlı bütçelemenin avantaj ve dezavantajları açıklanmış, geleneksel bütçeleme yaklaşımıyla karşılaştırılması yapılmıştır.

Üçüncü bölümünde ise, faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin bir üretim işletmesinde gerçekleştirilen uygulaması yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

İŞLETME BÜTÇELERİ

1.1. Bütçe ve Bütçeleme Kavramı

Günümüzde giderek artan teknolojik yenilikler ve küresel rekabet sonucu yaşanan ekonomik değişim işletmelerde; müşterilerin ihtiyaçlarının değişmesi, rekabetin şiddetlenmesi, işletme hukuku mevzuatındaki değişiklikler, iş bölümünün artması, yeterli hammaddeyi tedarik sorunu, sermaye ihtiyacının artması, işletmelerin ulusal ve çok uluslu şirketler şeklinde büyümesi gibi unsurların sürekli değişmesine yol açarken işletmelerde yönetim sorunlarına neden olmaktadır. Bu sorunların ortadan kaldırılması, işletme sürekliliğinin sağlanması ve işletmelerin amaçlarına ulaşabilmesi için yeni tekniklerin geliştirilmiştir. Bu tekniklerin en önemlisi işletme bütçesi kavramıdır (Berikol, 2010, s. 12; Yalkın, 1989, s. 3).

Bütçe genel anlamda, bir bireyin, ailenin, kuruluşun veya devletin belirli bir dönem içindeki gelir ve gider tahminlerini gösteren ve gelecekteki amaçlarına ulaşmak için gelirlerin toplanmasına, giderler harcamalarına izin veren rapordur (Geyik, 2016, s. 147).

Bütçeler, işletmelerin önceden ortaya koyduğu amaçlara ulaşmak için bugünden hazırlıklı olmalarının yanında belirlenen tahmini faaliyet verilerinin gerçek verilerle ne ölçüde örtüştüğünün de belirlenmesinde önemli rol oynamaktadır (Kaygusuz, 2003, s. 97). Böylece bütçeler, günümüzde yaşanan hızlı değişimlere ayak uyduracak biçimde değiştirilerek işletmelerin faaliyetlerini planlayıp koordine ve kontrol etmektedir.

Bütçe kavramından geliştirilen işletme bütçesi ise, işletmelerin üst yöneticileri tarafından gelecekteki hedeflerinin saptanması ve bu hedeflere ulaşabilmek için izleyecekleri politikanın sayısal ifadesi olarak tanımlanmaktadır (Haftacı, 2010, s. 1). İşletmenin gelecekteki hedeflerine ulaşabilmesi için belirli bir zaman dilimi içinde

yapılacak işlerin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin yöntemler ise bütçeleme kavramını oluşturacağından işletme bütçesi kavramı ile birlikte kullanılır (Yalkın, 1989, s. 8). Bütçeleme kavramı; stratejilerin belirlenmesi ve uygulanması, planlama sistemleri, bütçeleme sistemleri, organizasyon, üretim/pazarlama sistemleri, raporlama/kontrol sistemlerini içeren işletme yönetim sisteminin de bir bileşenidir (Kaygusuz, 2003, s. 98).

İşletmeler değişen koşullara uyum sağlamak ve başarı elde etmek için bütçeleme sürecine ihtiyaç duymaktadır. İşletmeler hedeflerine ulaşabilmek için faaliyetlerin belirlenmesi ve sınırlı kaynaklara uygun faaliyetlerin seçiminde işletme bütçeleme yönteminden yararlanmalıdır.

1.2. İşletmelerde Bütçelemenin Amaçları

Bütçeler, işletmelerin gelecek hedeflerine ulaşabilmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların elde edilmesini ve kullanım alanlarının ayrıntılı olarak planlanması amacıyla hazırlanırlar (Gökbulut, 2012). Bütçelemenin amacı, işletmelerin yıllık faaliyetlerinin en kârlı biçimde planlanmasını sağlayarak amaç ve hedeflerine ulaşırken önüne çıkabilecek riskleri ve fırsatları önceden görmelerini sağlar (Geyik, 2016, s. 147). Her işletmenin spesifik amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini en iyi şekilde yönetmesi, işletmelerin kısıtlı kaynakların yönetiminin en verimli ve en kârlı biçimde kullanılmasını bütçeler aracılığıyla sağlayacaklardır (Akgüç, 1998, s. 165).

İşletmelerde hazırlanan bütçeler aracılığıyla yönetimin hazırladığı plan ve politikaları işletmelerin alt kademedeki çalışanlarına iletilir ve personelin performansı hakkında bilgilendirilir. Farklı bölümlerdeki çalışanlar arasında koordinasyon ve uyumu sağlamak, yöneticileri işletme amaçlarına ulaşmak için motive etmek, işletme faaliyetlerini kolayca kontrol ederek yöneticilerin başarılarını değerlendirmesine katkı sağlaması bütçelemenin amaçları arasındadır (Önal vd., 2005, s. 3 ; Püskül, 2010; Uysal, 2008, s. 114).

İşletmeler, kazanç tespiti yaparken sadece geçmişte olan olayları gösteren finansal tablolara bağlı kalmayıp, gelecekte başarılı bir şekilde hedeflerine karar verebilmek için bütçeler aracılığıyla tahminlerde bulunarak hedefleri üzerinde plan, kontrol ve koordinasyon sağlamalıdır.

1.3. İşletme Bütçelerinin Temel İlkeleri

Yönetim tarafından hazırlanan bütçelerin etkinliğinin artırılması ve bütçe başarısının geliştirilmesinde işletme çalışanlarının bütçe ilkelerini anlayıp doğru bir şekilde uygulaması önemli bir rol oynamaktadır. Çünkü, organizasyonun piramit şeklindeki yapısı gereği üst düzeydeki bir bütçenin kendi altındaki bütçeleri de yansıtacaktır ve hiyerarşinin her düzeyindeki kişilere rapor veren astları, üstler kontrolleri altına almış olacaklardır (Şahin, 2016, s. 127). İşletmelerin hedeflerine ulaşmasında işletme bütçesi ilkeleri etkili bir araçtır. İşletme bütçelerinin temel ilkeleri aşağıda sıralanmıştır;

1. Yönetimin Desteği İlkesi
2. Örgütsel Uyum İlkesi
3. Katılımcılık İlkesi
4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi
5. Geçerlilik İlkesi
6. Esnek Uygulama İlkesi
7. İzleme İlkesi

1.3.1. Yönetimin Desteği İlkesi

Etkili ve başarılı bir işletme bütçesinin ilk adımı, yönetim kademesinin işletme bütçeleri için yeterli zamanı ayırarak bütçe sistemini desteklemeleridir. Yönetim kademesi tarafından işletme bütçesinin hedeflerine ulaşmada en etkili araç olarak görerek bütçe programlarına zaman ayrılmalı ve gereken desteği vermelidir. (Gençtürk & Bağcı, 2012, s. 67 ; Püskül, 2010).

Yönetimin desteği ile birlikte bütçeler, işletme çalışanlarının gözünde sadece bir muhasebe aracı olmaktan çıkacak ve bütün departmanlar gerekli özeni göstererek bütçelere işlerlik kazandırmak için gereken çabayı göstereceklerdir.

1.3.2. Örgütsel Uyum İlkesi

Bütçeleme çalışmaları sırasında işletme için belirlenen amaçlar, planlar ve politikalar yöneticilerin sorumluluklarına uygun ve uyumlu olmalıdır (Geyik, 2016, s.148).

Yöneticiler, işletmedeki bütün çalışanların yetki ve sorumluluk alanlarını belirleyerek departmanlar arasındaki ilişkinin net olduğu bir organizasyon şeması hazırlamalıdır. Böylece işletme bütçeleri örgütsel uyum ilkesine göre hazırlanarak sağlıklı bir örgüt yapısı oluşturulabilecektir (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 278).

Ayrıca, bölümler arası iletişimi güçlendirip sağlıklı bir örgüt yapısı oluşturulacak ve bütçelerin kontrolü sağlanacaktır.

1.3.3. Katılımcılık İlkesi

Bütçelerde belirlenen amaçların, planların ve politikaların işletme içindeki tüm departmanların yakın işbirliği ile belirlenmesi gerekir. Çeşitli bölüm departmanları, işletme bütçelerinin hazırlanması için bilgileri bütçe departmanına verir. Bütçe departmanı ise, bütçelerin düzenlenmesi ve uygulanması konularında liderlik ve danışmanlık yapar. Bütçelerin düzenlenmesinde bölümler arası işbirliğinin sağlanması katılımcılık ilkesinin gerçekleşmesine yardımcı olur (Haftacı, 2010, s. 5).

Bütçelerde belirlenen amaçların ve planların gerçeğe uyarlanarak başarı sağlanması için yönetimin katılımının planlı ve sürekli olması önemlidir.

1.3.4. Sorumluluk Muhasebesi İlkesi

Sorumluluk muhasebesi ilkesi gereğince, kâr ve yatırım merkezleri şeklinde ikiye ayrılan sorumluluk merkezi temel alınır. Her sorumluluk merkezinin maliyet yerlerine kadar inilerek bu yerler için belirlenmiş standart verilere göre hazırlanan bütçeler, bütçeden sorumlu yöneticilerin amaçlarına ulaşmada ne kadar başarılı olduğunu değerlendiren bir araçtır (Haftacı, 2010, s. 6).

Sorumluluk muhasebesinde maliyetler, gelirler ve diğer veriler muhasebe hesap planından sağlanır. Yönetim bu verileri yakından takip ederek karar vermekten sorumlu olur.

1.3.5. Geçerlilik İlkesi

Yönetim bütçeleri hazırlarken; ekonomik konjonktürü, rakipleri, müşterileri, piyasa şartlarını iyi analiz edip gerçeğe en yakın veriler elde ederek amaçların belirlenmesinde gerçeklikten uzaklaşmamalıdır. Ulaşılması zor amaçlar, personel üzerinde baskı kurarak personelin vazgeçmesine neden olabilirken, ulaşılması kolay amaçlar ciddi bir çabaya gerek duyulmadan personelin verimsiz çalışmasına neden

olabilir (Geyik, 2016, s. 148). Bu nedenle bütçe çalışmaları sırasında rakamların çok iyimser ya da kötümser olmamasına dikkat edilmelidir.

1.3.6. Esnek Uygulama İlkesi

İşletme bütçeleri gelecekle ilgili tahminleri içerdiğinden sektörel, ekonomik veya işletme ile ilgili olumlu-olumsuz durumlarla karşılaşmak doğaldır. Esnek uygulama ilkesi, bu durumlarla karşılaşıldığında bunların bütçeye yansıtılarak bütçenin doğru ve güncel olmasını ve bütçelerin değiştirilerek yeniden düzenlenebilmesini sağlar. Ayrıca esnek uygulama ilkesi finansal bilgilerin denetlenmesi için de önemlidir (Geyik, 2016, s. 149).

Bütçe rakamlarının savaş, doğal afet, yasal değişiklikler gibi revize edilmesini gerektirecek istisnai durumlar dışında, sürekli olarak rakamların değiştirilmesi kontrol açısından yönetimi olumsuz yönde etkileyebileceği söylenebilir.

1.3.7. İzleme İlkesi

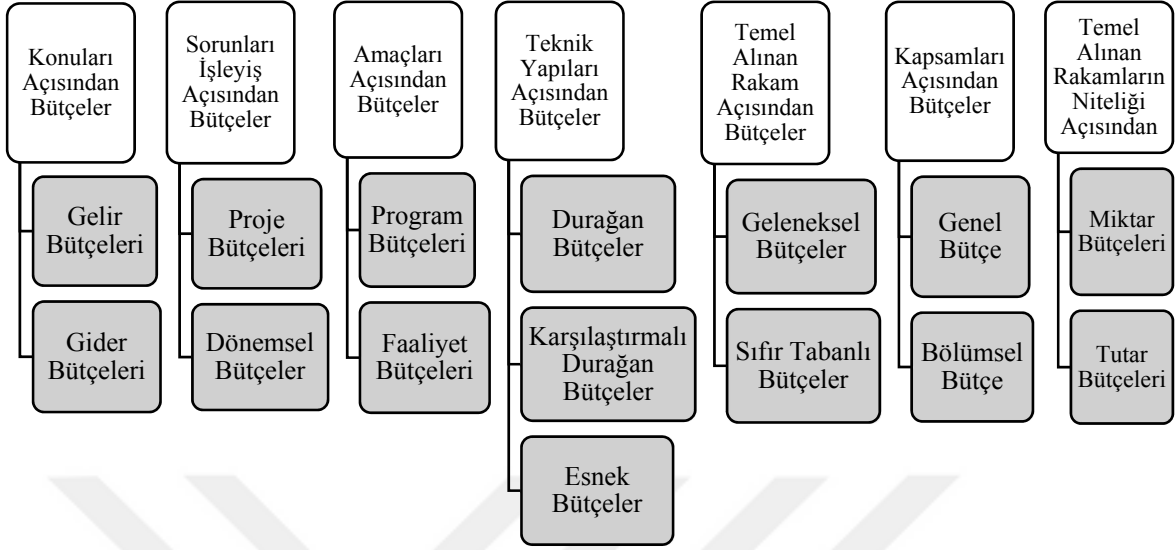
Yönetim, işletme faaliyetlerini gerçekleştirirken hazırlanan bütçeleri göz önünde tutarak yapılan planlara uygun hareket etmelidir. İzleme ilkesinde amaç, işletme personelinin performansını araştırarak, verimi artırmaktır (Püskül, 2010).

Bütçe lemede ortaya çıkan olumlu ve olumsuz sapmaların nedenlerine inilerek araştırılması, izleme ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Olumsuz sapmaların düzeltici önlemlerle giderilmesi, olumlu sapmaların ise, mükafatlandırılarak sonuçlarının izlenmesi işletme başarısı açısından büyük önem taşımaktadır.

1.4. İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması

İşletme bütçeleri çeşitli açılardan değişik şekillerde sınıflandırılabilir. Bu sınıflandırma; konuları açısından, sorunları ele alış biçimleri açısından, amaçları açısından, teknik yapıları açısından, temel alınan başlangıç rakamları açısından, kapsamı açısından ve rakamların niteliği açısından yapılabilmektedir (Haftacı, 2005, s. 8 ; Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 289 ; Şeker, 2019, s. 144 ; Yılmaz, 2001, s. 59). Şekil 1.1’de işletme bütçeleri sınıflandırılmıştır:

Şekil 1.1: İşletme Bütçelerinin Sınıflandırılması



1.4.1. Konuları Açısından Bütçeler

Konuları açısından bütçeler; gelir bütçeleri ve gider bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.1.1. Gelir Bütçeleri

İşletmelerin faaliyet sonuçlarının maliyet-ürün ilişkisi yanında hasılat açısından da tahmin ve değerlemesinin yapıldığı hesap planına gelir bütçeleri denir. Bu bütçeler; satış, diğer faaliyetlerden olağan gelir ve kârlar, olağandışı gelir ve kârlar gibi verileri içermektedir (Şeker, 2019, s. 144).

1.4.1.2. Gider Bütçeleri

İşletmelerin faaliyetleri sonucunda üretilen mal ve/veya hizmet sonucunda maliyetinin ve giderlerinin tahmin edilerek değerlemesinin yapıldığı hesap planına gider bütçeleri denir (Şeker, 2019, s. 144). Maliyetlerin tahmin edildiği bütçeler: Hammadde, işçilik, genel üretim giderleri, satılan mamullerin maliyeti bütçeleridir. Giderlerin tahmin edildiği bütçeler: Araştırma geliştirme, pazarlama satış dağıtım ve genel yönetim giderleridir.

1.4.2. Sorunları İnceleyiş Açısından Bütçeler

Sorunları inceleyiş açısından bütçeler; proje bütçeleri ve dönemsel bütçeler olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.2.1. Proje Bütçeleri

Bütçe hedefi olarak belirli bir projenin tamamlanmasını amaçlayan ve bu projeye ilgili tahmin ve değerlemenin yapıldığı hesap planına proje bütçesi denir. Uzun süreli yatırım projelerinin ilgili yıla düşen bölümüne ilişkin tutarlar, yatırım bütçesi adı altında proje bütçelerini oluşturur (Yılmaz, 2001, s. 60).

1.4.2.2. Dönemsel Bütçeler

Yıllık bütçelerin altı aylık, üç aylık gibi belirli bir dönemi temel alan ve bu kısa maliyet dönemleri içerisinde tamamlanmış ya da tamamlanmamış bütün faaliyet ve sonuçların değerlendirildiği hesap planına dönemsel bütçeler denir (Yılmaz, 2001, s. 60).

1.4.3. Amaçları Açısından Bütçeler

Amaçları açısından bütçeler; program bütçeleri ve faaliyet bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.3.1. Program Bütçeleri

İşletmelerin belirlediği amaçlara ulaşabilmesi için hizmetlerin öncelik sırası içinde sınıflandırılarak reklam, eğitim, seminer fuarlara katılım, yönetim ve diğer fayda-maliyet ilişkisi doğrudan doğruya tespit edilemeyen ancak belirli programların gerçekleştirilmesinde yol gösterici olan hesap planına program bütçeleri denir (Yılmaz, 2001, s. 60).

1.4.3.2. Faaliyet Bütçeleri

İşletme faaliyet sonuçlarının hasılat, gelir ve gider ilişkilerinin kısa zamanda ölçülebilir düzeyde saptanıp değerlendirildiği hesap planına faaliyet bütçesi denir (Şeker, 2019, s. 145).

İşletmelerin satış, üretim, stok, hammadde, işçilik gibi rutin faaliyetlerine ilişkin gelir ve kaynak kullanımının genellikle bir yıl veya daha kısa bir dönem için planlanması yapılır (Zor, 2017).

İşletmelerde faaliyet bütçeleri; pazarlama, üretim ve finansal faaliyete göre üç şekilde sınıflandırılır.

Pazarlama Faaliyetine İlişkin Bütçeler: Satış Bütçesi, Satış Giderleri Bütçesi, Satın Alma Bütçesi.

Üretim Faaliyetine İlişkin Bütçeler: Hammadde Bütçesi, İşçilik Bütçesi, Genel Üretim Bütçesi.

Finansal Faaliyetlere İlişkin Bütçeler: Finansman Bütçesi, Yatırım Bütçesi, Nakit Bütçesi.

1.4.4. Teknik Yapıları Açısından Bütçeler

Teknik yapıları açısından bütçeler; durağan bütçeler, karşılaştırmalı durağan bütçeler ve esnek bütçeler olmak üzere üçe ayrılır.

1.4.4.1. Durağan Bütçeler

İşletmenin belirli bir dönemi için tahmin edilen faaliyetleri zaman ve hacim baz alınarak düzenlenen hesap planına durağan bütçeler denir. Durağan bütçeler tek faaliyet hacminin gelir ve giderlerinden oluştuğundan hacim değişimleri karşısında duyarlı değildir (Haftacı, 2005, s. 8).

1.4.4.2. Karşılaştırmalı Durağan Bütçeler

Birbirinden farklı faaliyet hacimlerini dikkate alarak en çok gerçekleşmesi beklenen bütçe temel bütçe olarak seçilerek önceden bütçe taslağının hazırlanması sistemidir. Diğer olasılıklara göre alternatif bütçeler hazırlanır. Temel alınan bütçe gerçekleşmezse gerçeğe yakın olan bir diğer bütçeye geçilir (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 289).

1.4.4.3. Esnek Bütçeler

Farklı faaliyet hacimlerine göre tahminlerin ayarlanabildiği hesap planlarına esnek bütçeler denir. Esnek bütçeler fiili ve gerçekleşen durumlarla karşılaştırılarak aradaki farkları analiz etmeye yardımcı olur. Farklı kapasite oranları hesaplanarak üretim esnasında oluşabilecek olumlu veya olumsuz farkların önceden görülmesini sağlar (Şeker, 2019, s. 145).

1.4.5. Temel Alınan Rakam Açısından Bütçeler

Temel alınan rakamlar açısından bütçeler; geleneksel bütçe ve sıfır tabanlı bütçe olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.5.1. Geleneksel Bütçe

İlgili dönemin bütçesi hazırlanırken bir önceki dönemin verilerinden hareketle hazırlanan hesap planına geleneksel bütçe denir. Geleneksel bütçelerde bir önceki dönem bütçesi rakamları işletme yönetiminin beklentilerine göre belli bir oran dahilinde arttırılarak ya da azaltılarak yeni bütçe hazırlanır (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 289).

1.4.5.2. Sıfır Tabanlı Bütçe

Planlanan döneme ait tüm faaliyetlerin araştırılması, geçmiş döneme ilişkin sonuçların ise tamamen gözardı edilmesiyle hazırlanan hesap planı sıfır tabanlı bütçe olarak tanımlanmaktadır. Geçmiş dönemdeki hiçbir bütçe verisi gelecek dönem bütçesinde yer almaz. Geçmiş dönem verileri analiz edilerek faaliyetlerle alakalı herhangi bir olumsuzluk, kaynak israfı veya hatayı tespit ederek gelecek dönemde bütçenin etkinliğinin arttırılması amaçlanır (Zor, 2017).

Her veri yeniden değerlendirilir, seçenekler birbiriyle karşılaştırılır ve gelecek dönem için belirlenmiş işlevlerin en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi amaçlanır.

1.4.6. Kapsamları Açısından Bütçeler

Kapsamları açısından bütçeler; genel bütçe ve bölümsel bütçe olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.6.1. Genel Bütçe

İşletmenin bir hesap dönemindeki tüm faaliyetlerini ve işlevlerini gelecekte ulaşılması beklenen amacı gösterecek şekilde düzenlenen hesap planına genel bütçe denir. İşletmenin bütünü kapsadığı için bütçelerin birleştirilerek özetlenmesi yoluyla hazırlanır (Haftacı, 2005, s. 8).

1.4.6.2. Bölümsel Bütçe

İşletmelerin belirli faaliyet ve bölümlerini konu alan genel bütçe içinde özetlenmiş, çeşitli bölümlere ilişkin olarak hazırlanmış hesap planına bölümsel bütçe denir (Haftacı, 2005, s. 8). Bölümsel bütçeler üç şekilde sınıflandırılır.

Pazarlama Bölümüne İlişkin Bütçeler: Satış Bütçesi, Satış Giderleri Bütçesi, Satın Alma Bütçesi.

Üretim Bölümüne İlişkin Bütçeler: Hammadde Bütçesi, İşçilik Bütçesi, Genel Üretim Giderleri Bütçesi.

Genel Yönetim ve Finansman Bölümüne İlişkin Bütçeler: Genel Yönetim Giderleri Bütçesi, Yatırım Bütçesi, Nakit Bütçesi.

1.4.7. Rakamların Niteliği Açısından Bütçeler

Rakamların niteliği açısından bütçeler; miktar bütçesi ve tutar bütçesi olmak üzere ikiye ayrılır.

1.4.7.1. Miktar Bütçesi

İşletmelerin geleceğe yönelik hammadde ve üretim miktarları gibi faaliyet planlarının miktar açısından tahmin edilerek değerlendirilmesinin yapıldığı hesap planına miktar bütçesi denir (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 289).

1.4.7.2. Tutar Bütçesi

İşletmelerin satış, üretim, genel yönetim ve finans bölümlerinin gelecekteki amaçlarına yönelik faaliyet sonuçlarının parasal olarak tahmin edilerek değerlendirilmesinin yapıldığı bütçelere tutar bütçesi denir (Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 289).

1.5. Genel Bütçenin Oluşturulması

Bütçe oluşturulmadan önce işletmelerin amaçlarına uygun olarak doğru tahminlerin yapılması önemlidir. Doğru tahminlerin yapılması için üç aşamadan oluşan tahminleme tekniğinden yardım alınmalıdır. Üç aşamalı tahminleme tekniğinde her aşama diğerini kontrol eder. Tahminleme tekniğini her işletme kendine uygun olarak hazırlayıp uygulamalıdır (Horngren, 1977, s. 137).

a. Satış Personeli Prosedürleri

Geçmiş dönemlerdeki satış verileri satış yöneticileri tarafından incelenerek reklam, fiyatlandırma politikaları ve rekabet koşulları gibi ekonomik göstergelerle satış verilerini ilişkilendirir. Mevcut bilgiler bir araya getirilir ve üretim kapasitesi göz önünde bulundurularak üretim bütçesi ve satış bütçesi düzenlenir.

Satış yöneticileri satış bütçesi hazırlarken kararların güvenilir bilgi olmadan alınamayacağını savunurlar. Verilen kararların güvenilir olmasında pazar araştırması etkin bir rol oynar. Dolayısıyla pazar araştırması satış yöneticisinin kararları almada etkin bir araçtır (Horngren, 1977, s. 137).

b. İstatistiksel Yaklaşımlar

İstatistiksel veriler, satış tahminlerinin daha güvenilir olmasına katkıda bulunur. Fakat hiç bir işletme bu verilere tamamen güvenmemelidir. Çünkü istatistiksel verilerdeki şansa bağlı değişimler işletmeleri alt üst edebilir. İstatistiksel veriler bütçeleme sürecinde yardım sağlayabilir ancak kesin cevaplar vermez (Horngren, 1977, s. 137) .

c. Grup Yönetici Kararları

Üretim, satınalma, finans bölümlerindeki yöneticiler ve tüm üst düzey yöneticiler bir araya gelerek bütçe oluşturulmasına yönelik tecrübelerini ve bilgilerini işletmenin durumunu temel alarak karar verebilirler (Horngren, 1977, s. 137).

İşletmelerde bütçe hazırlanırken önce tahminleme tekniğinden yararlanılarak doğru tahminlerde bulunulmalı daha sonra genel bütçenin oluşturulması aşamasına geçilmelidir. Bir işletmede genel bütçenin oluşturulması dört aşamada gerçekleşir (Haftacı, 2010,s. 26). Bunlar;

1. Genel amaçların belirlenmesi,
2. Bölümsel bütçe taslaklarının hazırlanması,
3. Taslakların gözden geçirilmesi ve uyumlaştırılması,
4. Bütçenin onaylanması.

1.5.1. Genel Amaçların Belirlenmesi

Yatırım projeleri, araştırma geliştirme projeleri ile eğitim programları işletmenin orta dönemli planlarını oluştururken işletmenin genel amaçları, politikaları, özel amaçları ve stratejileri uzun süreli planlarını oluşturur. Kısa süreli plan olarak hazırlanan bütçe işletmenin orta ve uzun dönemli planlarından yardım alınarak hazırlanır.

İşletmelerin uzun dönemdeki ekonomik durumunun ne olacağı, mamul kalitesi, müşterilere karşı izlenecek tutum ve davranışlar genel amaç ve politikalarıdır. Büyüme ya da kârlılık oranları, mamul türleri ve üretim miktarları, finansal yapı dengesinin korunması, yeni pazarlara girme gibi amaçlar, işletmenin tümü ya da bölümleri için ölçülebilir amaçlardır.

Uzun süreli planlarda bu amaçlara ulaşmak için çeşitli stratejiler yer alır. Bu stratejiler arasında karşılaştırmalar yapılarak en etkin ve verimli olarak seçilen yollar işletmenin uygulayacağı stratejiyi oluşturur (Haftacı, 2010,s. 26).

1.5.2. Bölümsel Bütçelerin Hazırlanması

Kapsamlı bir bütçe, faaliyet, yatırım (sermaye) ve nakit olmak üzere üç bütçe türünden meydana gelir (Gürsoy, 2009, s. 661; Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 288).

Faaliyet bütçesi, gelecek dönemin planlanmış faaliyetlerini, *yatırım(sermaye) bütçesi* işletmenin duran varlıklarında planlanmış değişimleri, *nakit bütçesi* ise aynı dönemdeki beklenen nakit girişlerini ve çıkışlarını içerir.

Üç bütçe türünün birleştirilmesi sonucu bütçelenmiş bilanço elde edilir. Bütçelenmiş bilanço ve gelir tablosu yıllık planların sonuçlarını toplu olarak gösterdiği için bunlara ana bütçeler denir (Haftacı, 2010, s. 28).

Bölümsel bütçeler aşağıdaki sıraya göre hazırlanır (Haftacı, 2010,s. 28).

1. Satış Bütçesi: Miktar, değer, satış bölgesi ve mamul cinslerine göre işletmenin satış gelirleri tahmin edilir.

2. Üretim Bütçesi: Mevcut stok miktarı dikkate alınarak bütçelenmiş satışları kapsayacak üretim miktarı belirlenir.

3. Yapılacak üretimi karşılamak üzere alımlar, gerekli dolaysız ilk madde ve malzeme, dolaysız işçilik ile genel üretim giderleri bütçeleri hazırlanır.

4. Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri ve araştırma geliştirme giderleri tahmin edilip bütçelenir.

5. Yatırım projelerinin ilgili bütçe yılına düşen bölümü belirlenir.

6. Nakit bütçesi düzenlenir.

7. Çeşitli bölümlere ait bütçeler bir araya getirilerek bütçelenmiş gelir tablosu ve bütçelenmiş bilanço hazırlanır.

1.5.3. Taslakların Uyumlaştırılması

İşletmenin çeşitli bölümlerinde hazırlanan bütçe taslakları bütçe bölümüne gönderilir. Bütçe bölümü, bu taslakları birleştirerek bütçe komitesine sunar. Komite, bütçe taslaklarını inceleyerek çeşitli bölümlerin bütçelerinde dengesizlik ve uyuşmazlık görürse bu bütçeler üzerinde değişiklik yapılabilir.

Bütçe komitesinin denetiminden geçen bütçe taslağı, iki bölümden oluşur. Birinci bölümde bütçe ile ilgili açıklamalar ve bütçe hazırlanırken gözönünde tutulan ilkeler, ikinci bölümde ise genel ve bölümsel bütçeler yer alır (Haftacı, 2010, s. 28).

1.5.4. Bütçenin Onayı

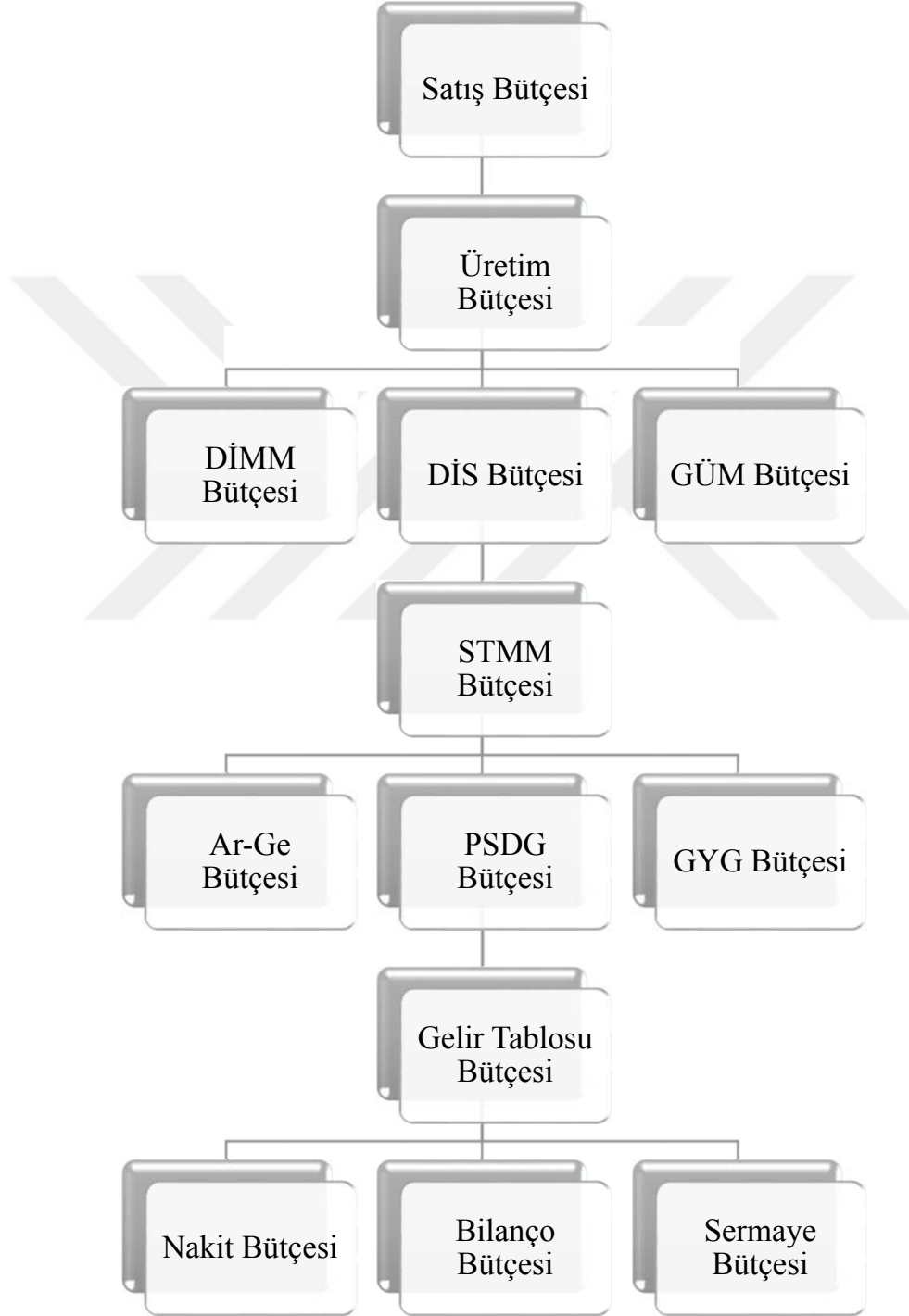
Bütçe taslağı, bütçe yılının başlangıcından hemen önce onaylanmak üzere yönetim kurulu ya da genel müdür gibi bir üst kademeye sunulur. Bu onay, bütçe komitesince de yapılabilir. Üst yönetim, sunulan bütçe taslağını incelerken genel amaç, politika ve stratejilerle konulmuş olan ilkelere uyulup uyulmadığı üzerinde durur. Üst yönetim tarafından onaylanan bütçe resmîlik kazanarak gelecek dönem içinde yapılacak çalışmalar kabul edilmiş olur. Resmîlik kazanan bütçe çoğaltılarak uygulanmak üzere ilgili personele dağıtılır (Haftacı, 2010, s. 28) .

1.6. İşletme Bütçesinin Kapsamı

İşletme bütçesi, işletmenin önceden ortaya konan amaçlarına ulaşabilmesi için gelecekte izlemesi gereken politikalardan oluşan bir gelecek planlamasıdır. İşletmelerde faaliyetlerine göre bütçeler, birbirine bağlı fonksiyonel bölüm bütçelerinden ana bütçelere ulaşılmaktadır. İşletmelerde yer alan bölümler için ayrı ayrı bütçe düzenlenir.

Fonksiyonel bölüm bütçelerinin birleştirilmesi yoluyla işletmeye ait genel işletme bütçesi ortaya çıkar (Doğan, 2016). Şekil 1.2’de fonksiyonel bölüm bütçelerinde hareketle ortaya çıkan işletme bütçesi verilmiştir.

Şekil 1.2: Özet Ana Bütçe



Kaynak: Muzaffer Civelek & Azzem Özkan (2011, s. 605)

1.6.1. Satış Bütçesi

İşletme bütçesi hazırlanırken ilk kademe satış bütçesinin hazırlanmasıdır. Gelecek faaliyet döneminde müşterilere satılması planlanan ürünlerin tahmini satış miktarı ve her birimin satış fiyatıyla çarpılması sonucu ortaya çıkan bütçedir (Tıǧlı & Demir, 2005, s. 112). Satış bütçesinin amacı, gelecek bütçe dönemindeki satış tahminleri ve tutarlarını sağlıklı bir şekilde belirlemektir. Bütçelemenin diğer kademeleri satış bütçesindeki verilerle hazırlanacağı için satış bütçesinin verilerinin gerçekçi ve doğruluğu önemlidir. Aşırı iyimser tahminler, aşırı stok birikimlerine, kötümser satış tahminleri stok yetersizliğine ve satış hasılatı kaybına neden olur (Civelek & Özkan, 2011, s. 606).

Sadece satış rakamlarını tahmin etmek satış bütçesi hazırlamaya yetmez. Fiyatlar, rakip faaliyetler ve diğer kritik faktörler göz önünde tutularak varsayımlar yapılacaktır. Yöneticiler; fiyatlar, satış gücü, reklam ve coğrafik alanlar gibi kritik faktörleri kullanarak kararlar almalıdır (Civelek & Özkan, 2011, s. 606).

Satış tahmini ve satış bütçesi arasındaki fark aktif ve pasif yönetime dayanır. Sadece tahminleri kabul eden yöneticiler pasif davranmış olur. Politika ve stratejiler belirleyerek müşteri çevresini etkilemeye çalışan yöneticiler aktif davranış sergiler (Hirsch & Louderback, 1992, s. 718).

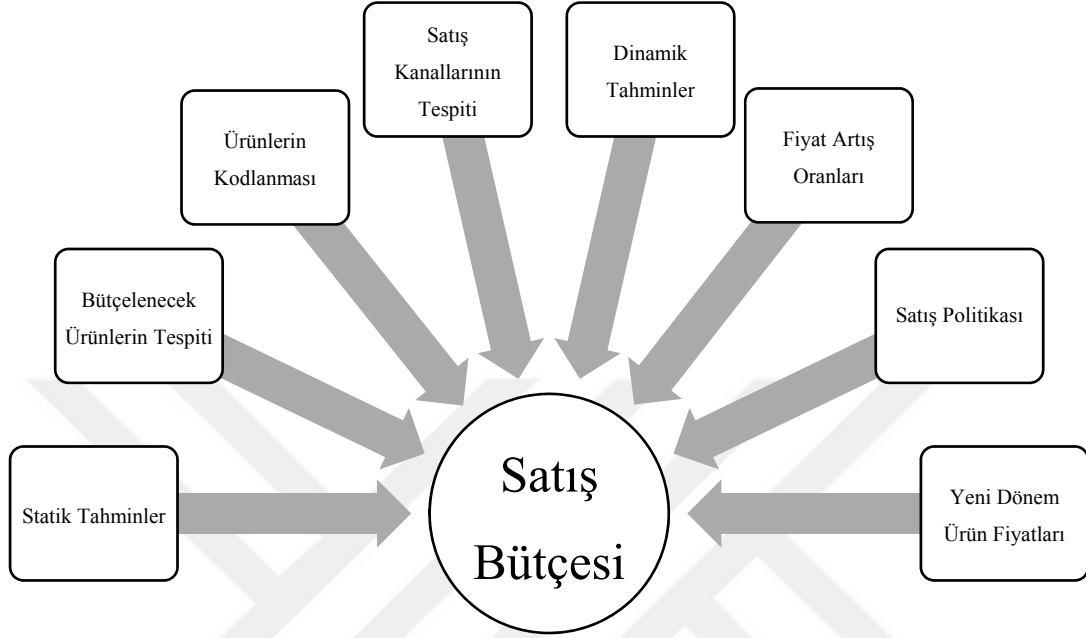
Satış bütçesinde, tahmini satış miktarı ve her bir birimin satış fiyatının belirlenmesi önemlidir. Rakiplerin ve piyasanın fiyatları ile üretilecek mamul- hizmetin maliyeti satış fiyatı belirlenirken göz önünde tutulacak başlıca faktörlerdir. Ayrıca satış miktarı belirlenirken; ekonominin ve sektörün durumu, rakiplerin satış miktarı ve tutarı gibi başlıca dış faktörler ve önceki dönemlerin satış miktarları, satış politikası, tahsilat politikası, yeni mamul üretme durumu ve kapasite gibi iç faktörler satış tahminlerinde kullanılmalıdır (Doğan, 2016).

Satış tahminlerinde bir takım yöntemler kullanılmaktadır. Bunlardan en basiti satış personelinin tahminleridir. Diğer yöntem ise, pazar araştırması anketlerinden yola çıkarak nicel verilerin istatistiksel analizlerdir (Crowningshield vd., 1977, s. 418).

Satış bütçesi ana bütçenin başlangıcı olduğu için satış bütçesini doğru ve gerçeğe uygun hazırlamak önemlidir. Çünkü satış bütçesi rakamları diğer bütçeleri de etkileyeceği için satış tahmininde kullanılan yöntemlerden yardım alarak satış

tahminleri iyi belirlenmelidir. Şekil 1.3'te satış bütçeleri oluşturulurken dikkate alınacak faktörler gösterilmiştir:

Şekil 1.3: Satış Bütçesinin Oluşumu



Kaynak: Salim Çam (2009, s. 9)

Satış Bütçesi Örneği

ABC İşletmesi X mamulünün üretimini yapmaktadır. İşletmenin 2018 yılı bütçesi üç aylık ara dönemler şeklinde hazırlanmaktadır.

Tablo 1.1'de gösterilen satış bütçesinde, ilk üç aylık dönemin satış miktarı 40.000 adet olarak bütçelenmiş, satışların her çeyrek yılda 10.000 birim artacağı ve birim satış fiyatının yıl boyunca değişmeyeceği (15 TL/ br) varsayımına göre düzenlenmiştir.

Satış Bütçesi: Bütçelenen Satış Miktarı X Birim Satış Fiyatı

Tablo 1.1: ABC İşletmesinin Satış Bütçesi

	Dönemler				Yıllık
	1	2	3	4	
Bütçelenen Satış Miktarı	40.000	50.000	60.000	70.000	220.000
Birim Satış Fiyatı	15 TL	15 TL	15 TL	15 TL	15 TL
Toplam Satış Tutarı	600.000	750.000	900.000	1.050.000	3.300.000

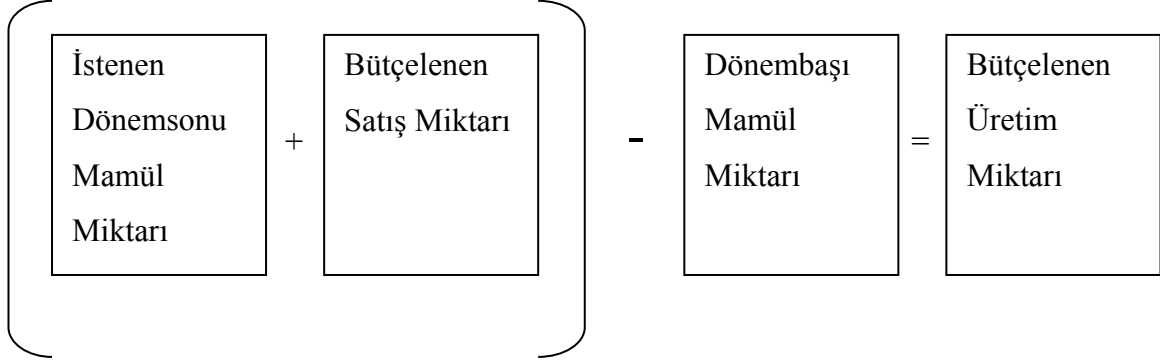
1.6.2. Üretim Bütçesi

Satış bütçesinde belirlenen satışları karşılamak için, üretilmesi gereken ürün miktarını veya üretim kapasitesinin hacminin tahminine dayalıdır (Çam, 2009, s. 9). Satış bütçesinin düzenlenmesinden sonra üretim faaliyetlerinin planmasının yapıldığı üretim bütçesi düzenlenir. Üretim ve stoklar arasında iyi bir denge oluşturmak, hacim dalgalanmalarını minimumda tutmak ve stokları makul seviyelerde tutmak her üretim işletmesi için hayati önem taşır (Crowningshield vd., 1977, s. 419). Üretim bütçesinin temel amacı, üretim faaliyetlerinin planlanmasında satış, stok ve üretim seviyesi arasında koordinasyonu sağlayabilmektir. Fazla stok, gereksiz fon kullanımına ve depolama gibi sorunlara sebep olurken yetersiz stok ise satış kaybına ya da aşırı maliyetli üretime sebep olur. Bu yüzden üretim bütçesi hazırlanırken stok miktarına dikkat etmek gerekir (Doğan, 2016).

Herhangi bir dönemde üretimin ne kadar olacağı dönemin başlangıcında mevcut mamul stoklarına, dönemin satış şartlarına ve dönem sonunda istenilen mamul stoklarına bağlı olarak değişiklik gösterebilmektedir.

Bütçelenen üretim miktarı şekil 1.4'te gösterildiği gibi hesaplanır:

Şekil 1.4: Bütçelenen Üretim Miktarı



Kaynak: Muzaffer Civelek & Azzem Özkan (2011 s. 607)

Üretim Bütçesi Örneği

ABC İşletmesi gelecek çeyrek yılın bütçelenen satış miktarının % 30'u kadar dönemsonu mamul stoku bulundurmak istemektedir. İlk üç aylık dönemin satış miktarı 40.000 ve sonraki üç aylık dönemlerde 10.000 adet artacağı planlanmaktadır.

İstenen Dönem Sonu Mamul Stoku: Sonraki Çeyrek Yılın % 30'u

$$15.000 = 50.000 \times 0,30$$

Üretim Bütçesi:

Satış Miktarı + Dönem Sonu Stok = Gerekli Mamul Miktarı

Gerekli Mamul Miktarı – Dönembaşı Stok = Üretim Miktarı

ABC işletmesinin üretim bütçesi tablo 1.2'de gösterilmiştir:

Tablo 1.2: ABC İşletmesinin Üretim Bütçesi

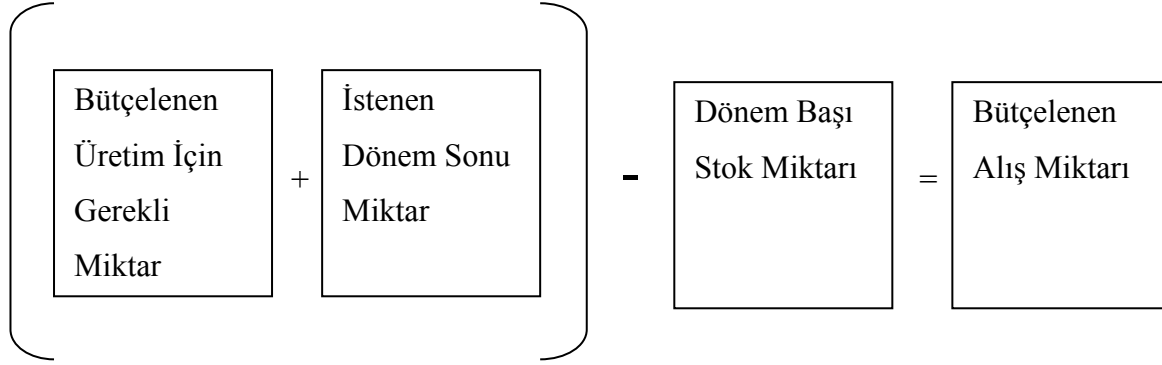
Dönemler					
	1	2	3	4	Yıllık
Satış Miktarı	40.000	50.000	60.000	70.000	
(+) İstenen Dönem Sonu Stok	15.000 (50.000x0,30)	18.000 (60.000X0,30)	21.000 (70.000X0,30)	24.000 (80.000X0,30)	
Gerekli Mamul Miktarı	55.000	68.000	81.000	94.000	
(-) Dönem Başı Stok	12.000 (40.000X0,30)	15.000 (50.000X0,30)	18.000 (60.000X0,30)	21.000 (70.000X0,30)	
Üretim Miktarı	43.000	53.000	63.000	73.000	232.000

Üretim bütçesinden yararlanarak direkt ilk madde ve malzeme satınalma bütçesi, direkt işçilik bütçesi, genel üretim maliyetleri bütçesi hazırlanır.

1.6.3. Direkt İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) Bütçesi

Üretim hacmi için gerekli ana malzeme miktarının ve tutarının tahminlerine dayanır. İşletmenin üretimini gerçekleştirmek için gerekli hammadde ve uygun stok miktarlarının belirlenmesinde yardımcı olur (Doğan, 2016). Direkt ilk madde ve malzeme ihtiyacı şekil 1.5'te gösterildiği gibi hesaplanır:

Şekil 1.5: Direkt İlk Madde ve Malzeme İhtiyacı



Kaynak: Muzaffer Civelek & Azzem Özkan (2011, s. 608)

Direkt ilk madde ve malzeme, üretim için çok önemlidir ve üretim ihtiyaçlarını karşılamak için bütçelemenin her bir döneminde yeterli miktarlarda satın alınmalıdır. Satın alınan direkt ilk madde ve malzeme miktarları, işletmenin belirlediği stok politikalarına uygun olmalıdır (Barfield vd., 1991, s. 397).

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi, direkt ilk madde ve malzeme kullanım bütçesi ve direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi olarak iki aşamadan oluşur (Doğan, 2016).

Direkt ilk madde ve malzeme kullanım bütçesinde, üretim bütçesinde belirlenen üretim miktarı için gerekli olan direkt ilk madde ve malzeme miktarını gösterirken, direkt ilk madde ve malzeme satın alma bütçesi ise direkt ilk madde ve malzemenin planlanan miktarda ve planlanan tutardan satın alınması gerektiğini gösterir (Barfield vd., 1991, s. 397).

Direkt ilk madde ve malzeme bütçesi stok kontrolünü de düzenlemektedir. İşletmeye göre stok yatırımının en uygun noktası tespit edilmeli etkili bir stok kontrolü yapılmalıdır. Ayrıca, işletmelerin optimum, maksimum ve minimum stok düzeylerine dayanılarak işletmelerin direkt ilk madde ve malzeme satın alma politikası düzenlenebilir (Barfield vd., 1991, s. 397).

Direkt İlk Madde ve Malzeme (Hammadde) Bütçesi Örneği

X mamulünün üretilmesi için 1 kilogramlık ürüne 4 kilogram hammadde kullanılmaktadır. Dönem sonu stok miktarının bir sonraki çeyrek yılda üretim için

gerekli miktarın % 10' u olması istenmektedir. Yıl boyunca beklenen alış maliyeti 0,50 TL/ kg' dır. Bütçelenen üretim miktarı tablo 1.2'de gösterilmiştir.

Bütçelenen Üretim Miktarı X Birim Standart Kullanım Miktarı= Üretim İçin Gereklili Miktar

İstenen Dönem Sonu Stok = Bir Sonraki Çeyrek Yılın %10'u

Gereklili Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı= Üretim İçin Gereklili Miktar + İstenen Dönem Sonu Miktar

Alış Miktarı = Gereklili Direkt İlk Madde ve Malzeme Miktarı – Dönembaşı Stok

Dönembaşı Stok = Üretim İçin Gereklili Miktar % 10'u

Bütçelenen Alış Maliyeti= Bütçelenen Alış Miktarı X Beklenen Birim Alış Maliyeti

İşletmenin direkt ilk madde ve malzeme bütçesi tablo 1.3'te gösterilmiştir:

Tablo 1.3: Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi

Dönemler					
	1	2	3	4	Yıllık
Bütçelenen Üretim Miktarı	43.000	53.000	63.000	73.000	
Birim Standart Kullanım Miktarı	4 kg	4 kg	4 kg	4 kg	
Üretim İçin Gerekli Miktar (kg)	172.000	212.000	252.000	292.000	
(+) İstenen Dönem Sonu Miktar	21.200 (212.000X0,10)	25.200 (252.000X0,10)	29.200 (292.000X0,10)	33.200 (332.000X0,10)	
Gerekli D. İlk Mad. Ve Malz. Mik.	193.200 (172.000+21.200)	237.200 (212.000+25.200)	281.200 (252.000+29.200)	325.200 (292.000+33.200)	
(-) Dönem Başı Miktarı	17.200 (172.000X0,10)	21.200 (212.000X0,10)	25.200 (252.000x0,10)	29.200 (292.000x0,10)	
Bütçelenen Alış Miktarı (kg)	176.000 (193.200-17.200)	216.000 (237.200-21.200)	256.000 (281.200-25.200)	296.000 (325.200-29.200)	
Beklenen Birim Alış Maliyeti	0,50	0,50	0,50	0,50	
Bütçelenen Alış Maliyeti	88.000	108.000	128.000	148.000	472.000

1.6.4. Direkt İşçilik Bütçesi

İşletmenin bir mamülü üretirken doğrudan katılan el ustalığına dolaysız işçilik denir (Haftacı, 2010, s. 34). Direkt işçilik bütçesi oluşturulurken üretimi gerçekleştirmek için gerekli olan işçilik saatinin ve tutarının belirlenmesi gerekir. Bu nedenle direkt işçilik bütçesi, her birim mamül için gerekli direkt işçilik saatleri tahmin edilip maliyet yerlerine göre ortalama ücretler belirlenir (Doğan, 2016).

Direkt işçilik bütçesi oluşturulurken üretim sırasındaki boş zamanlar, fazla mesailer ve işe yeni alınan deneyimsiz işçilerin çalışmaları dikkate alınmalıdır. Direkt işçilik bütçeleri, yöneticilerin sonraki dönemler için yapılacak üretimlerde ürün ve hizmet maliyetini belirleyerek direkt işçilik maliyetlerinin kontrol edilmesini sağlar (Doğan, 2016). Direkt işçilik saatleri ve ücretleri çarpılarak direkt işçilik bütçesi oluşturulur.

Direkt İşçilik Bütçesi Örneği

Tablo 1.2’de bütçelenen üretim miktarı gösterilmiştir. X mamulünün üretilebilmesi için bir işçinin 0,5 saat çalışması gerektirir. Bir işçinin çalışması karşılığı ödenen miktar 12 TL’ dir.

Bütçelenen Üretim Miktarı x Birim Standart Saat= Bütçelenen Üretim İçin Gerekli dis

Bütçelenen Üretim İçin Gerekli dis x Standart Ücret Haddi = Bütçelenen Direkt İşçilik Maliyeti

Formüllerden yararlanarak işletmenin direkt işçilik bütçesi tablo 1.4’teki gibi düzenlenmiştir:

Tablo 1.4: Direkt İşçilik Bütçesi

Dönemler					
	1	2	3	4	Yıllık
Bütçelenen Üretim Miktarı	43.000	53.000	63.000	73.000	
Birim Standart Saat (dis)	0,5	0,5	0,5	0,5	
Bütçelenen Üretim İçin Gerekli dis	21.500 (43.000x0,5)	26.500 (53.000x0,5)	31.500 (63.000x0,5)	36.500 (73.000x0,5)	
Standart Ücret Haddi	12	12	12	12	
Bütçelen D. İşçilik Maliyeti	258.000 (21.500x12)	318.000 (26.500x12)	378.000 (31.500x12)	438.000 (36.500x12)	1.392.000

1.6.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

Üretimle doğrudan ilişki olan direkt ilk madde ve malzeme giderleri ve direkt işçilik giderlerinin kapsamına girmeyen, fakat üretimin gerçekleştirilmesi için büyük öneme sahip olan giderlerdir. Endirekt hammadde, endirekt işçilik üretim hacmiyle değişen kontrol edilebilir giderler olurken, kira, enerji giderleri, sigorta giderleri, tamir-bakım onarım giderleri, amortisman giderleri, vergiler üretimi gerçekleştirmek için katlanılacak sabit giderler içinde yer alır. Genel üretim giderleri bütçesinde giderlerin bir bölümü faaliyet hacmi ile ilişkilendirilebilirken, bir bölümü ise sabit giderlerden oluştuğu için genel üretim giderleri bütçesi yarı değişken özelliğe sahiptir. Bu nedenle diğer bütçeler gibi değişken değildir ve üretim miktarına bağlı olarak hesaplanmadığı için diğer bütçelere göre hazırlanması daha zordur (Geyik, 2016, s. 155).

Genel üretim bütçesi hazırlanırken üretilen mamülle ilgili gider yerleri esas alınarak hazırlanır ve işletmenin her gider yerinin bütçeleri birleştirilerek genel üretim gideri bütçesi oluşturulur.

Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi Örneği

X mamulünün maliyetine giren genel üretim giderleri içerisinde dolaylı malzeme, dolaylı işçilik, dışarıdan sağlanan faydalar ve bakım-onarım giderleri olduğu saptanmıştır.

Dolaylı Malzeme 0,25 TL/ dis

Dolaylı İşçilik 0,15 TL/ dis

Dışarıdan Sağlanan Faydalar 0,60 TL/ dis

Bakım- Onarım 0,35 TL/ dis

İlk çeyrek yılda 43.000 dis miktarı gerekli olduğundan dolaylı malzeme bütçesi $43.000 \times 0,25 \text{ TL} = 10.750 \text{ TL}$ olacaktır. Çeyrek yıllara ait diğer değişken maliyetlerin tutarları da yukarıdaki rakamlarla dis miktarı çarpılarak tablo 1.5'te gösterilmiştir.

İşletmenin sabit maliyetleri tablo 1.5'te verilmiştir. Toplam değişken maliyetler ve toplam sabit maliyetler toplanarak işletmenin toplam genel üretim maliyeti bulunacaktır. En son aşamada toplam genel üretim maliyeti dis'e bölünerek bütçelenen yükleme oranı bulunacaktır.

Tablo 1.5: Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi

Dönemler					
	1	2	3	4	Yıllık
Değişken Maliyetler					
Dolaylı Malzeme	10.750	13.250	15.750	18.250	58.000
D. İşçilik	6.450	7.950	9.450	10.950	34.800
Dışarıdan Sağlanan Faydalar	25.800	31.800	37.800	43.800	139.200
Bakım-Onarım	15.050	18.550	22.050	25.550	81.200
Toplam Değişken Maliyetler	58.050	71.550	85.050	98.550	313.200
Sabit Maliyetler					
Nezaretçi Maaşları	12.000	12.000	12.000	12.000	48.000
Amortismanlar	20.000	20.000	20.000	20.000	80.000
Emlak Vergisi ve Sigorta	60.000	60.000	60.000	60.000	240.000
Bakım-Onarım	90.000	90.000	90.000	90.000	360.000
Toplam Sabit Maliyetler	182.000	182.000	182.000	182.000	728.000
Toplam Genel Üretim Maliyeti	240.050	253.550	267.050	280.550	1.041.200
D. İşçilik Saatleri (dis)	43.000	53.000	63.000	73.000	232.000

Bütçelenen (Standart) Yükleme Oranı= 1.041.200/ 232.000 dis = 4,00 TL/ dis

1.6.6. Faaliyet Giderleri Bütçesi

İşletmenin faaliyetlerini ve varlığını sürdürerek gelir elde edebilmesi için üretim maliyetleri dışında kalan fakat esas faaliyet konusu ile ilgili katlanmış olduğu diğer giderlerdir. Araştırma ve geliştirme giderleri, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri, genel yönetim giderleri faaliyet giderlerini oluşturur (Geyik, 2016, s. 156).

1.6.6.1. Araştırma ve Geliştirme Giderleri Bütçesi

Bir işletmenin üretiminde maliyetlerin azaltılması, satışların artırılması, gelişen bilim ve teknolojiyle birlikte yeni ürün, yeni sistem, süreç ve hizmetlerin oluşturulması amacıyla yapılan harcamalar araştırma ve geliştirme giderleri bütçesini oluşturur. Günümüz rekabet koşullarında işletmelerin ayakta durması ve etkinliğini artırması için, yeni ürün ya da hizmet geliştirerek üretkenliği artırmak için gereken tüm alt yapıyı hazırlamaktır (Geyik, 2016, s. 156).

Ar-Ge faaliyetleri, işletmelerin kâr elde edebilmesi ve büyümesi açısından önemlidir. İşletmelerin büyümesi, ar-ge bölümü tarafından geliştirilen ürün ya da hizmet gibi içsel davranışlardan sağlanabileceği gibi başka bir işletmenin hisselerini alması gibi dışsal bir davranış ile de sağlanabilir.

1.6.6.2. Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

İşletmelerde mamüllerin üretilmesi kadar, üretilen mamüllerin pazarlanması da büyük önem taşır. Mamüllerin pazarlanması için katlanılan; reklam, satış, satış geliştirme, tanıtım metaryelleri, toplantı ve organizasyonlar, nakliye ve depolama giderlerinin planlanması ve kontrol edilmesi pazarlama, satış ve dağıtım bütçesiyle sağlanır (Geyik, 2016, s. 156). Bu giderler satış bölgelerine göre, giderlerin sabit ve değişken ayrımına göre veya her iki ayırım dikkate alınarak farklı şekillerde bütçelenebilir (Erdoğan & Saban, 2010, s. 495).

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri değişken giderler ve sabit giderlerden oluşur. Personel maaşları ve amortismanlar her bütçeleme döneminde sabittir. Komisyonlar, reklam, seyahat, alınan borçlar satışlarla birlikte değiştiği için değişken giderleri oluşturur (Cashin & Polimeni, 1981, s. 478).

Üretilen mamul ve hizmetlere karşı talebin oluşturulması ve artırılması amacıyla yapılan, bütçede finansman ile satış-dağıtım dengeli olacak şekilde hazırlanan, satışlar için nakit miktarının ve giderlerin doğru tespit edilmesinde, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesinden yararlanılmaktadır (Çam, 2009, s. 15).

Pazarlama, satış ve dağıtım giderleri uzun dönemi etkileyeceği için kısa sürede gelir getirisinin ölçülmesi zordur. Bu giderlere katlandıktan sonra düzeltilmesi pek mümkün olmadığı için pazarlama, satış ve dağıtım giderleri bütçesi hazırlanırken dikkatli olunması gerekmektedir.

Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Bütçesi Örneği

Değişken maliyetleri yönlendiren faaliyet hacmi, satış miktarıdır. Bir adet mamül satışı başına satış komisyonu 1,00 TL, nakliye 0,25 TL' dir. İlk çeyrek yılda 40.000 birim satılacağı bütçelendiğine göre;

Satış komisyonları $40.000 \times 1,00 \text{ TL} = 40.000 \text{ TL}$

Nakliye $40.000 \times 0,25 \text{ TL} = 10.000 \text{ TL}$

Diğer çeyrek yıllar da aynı verilere göre bütçelenip, tablo 1.6 düzenlenmiştir. Sabit giderler tablo 1.6'da verildiği şekilde bütçelenmiştir:

Tablo 1.6: Pazarlama, Satış, Dağıtım ve Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Çeyrek Yıllar					
	1	2	3	4	Yıllık
Değişken Giderler					
Satış Komisyonları	40.000	50.000	60.000	70.000	220.000
Nakliye	10.000	12.500	15.000	17.500	55.000
Toplam Değişken Maliyetler	50.000	62.500	75.000	87.500	275.000
Sabit Giderler					
Reklamlar	7.000	7.000	7.000	7.000	28.000
Satış Personeli Maaşları	10.500	10.500	10.500	10.500	42.000
Büro Personeli Maaşları	8.500	8.500	8.500	8.500	34.000
Amortismanlar	5.000	5.000	5.000	5.000	20.000
Emlak Vergisi ve Sigorta	4.000	4.000	4.000	4.000	16.000
Toplam Sabit Giderler	35.000	35.000	35.000	35.000	140.000
Genel Toplam	85.000	147.500	110.000	122.500	465.000

1.6.6.3. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

İşletme faaliyetlerinin planlanması, yürütülmesi, denetlenmesi gibi yönetim gider yerlerine ait olan ve işletmelerin faaliyetlerinin yönetimi ve kontrolü için zorunlu olarak yapılan her türlü gider çeşidi genel yönetim giderlerini oluşturmaktadır. Genel yönetim giderlerinin büyük bir kısmı sabit giderlerden oluşur. Yönetici maaşları, ofis kiralari, kırtasiye giderleri, amortismanlar, sigorta giderleri, vergiler, dışarıdan sağlanan hizmetler gibi giderlerle üretim arasında doğrudan doğruya ilişki kurulamadığı için sabit genel yönetim giderlerine örnek oluşturur (Püskül, 2010).

Bazı genel yönetim giderleri ise faaliyet hacmine göre değişiklik gösterebilir. Satış hasılatı, dolaysız işçilik saati veya vergiden önceki net kâr değişken giderlerin hesaplanmasında ölçü aracı olarak kullanılır (Püskül, 2010).

Genel yönetim giderleri bütçesi tamamlandıktan sonra, satışlar bütçesi ile karşılaştırılarak ilgili giderlerin yapılabilmesi için nakit ihtiyacı belirlenir (Çam, 2009, s. 15). Genel yönetim giderleri bütçesi, diğer bütçelerdeki faaliyetleri desteklediği için faaliyetler üzerinde bağımsız bir kontrol sağlar.

1.6.6.4. Finansman Giderleri Bütçesi

İşletmeler amaçlarına ulaşmak için kredi kullanımına başvurabilirler. Bu kredilerin faizleri ilgili sabit değer maliyetine, malzeme maliyetine ve genel üretim gideri olarak kullanım amacına göre mamullerin maliyetine yüklenebilir. Fakat işletmenin üretim faaliyeti dışında gerçekleşen faiz, komisyon ve kur farkı gibi giderler finansman giderleri olarak adlandırılır (Yükçü, 1998, s. 50).

Finansman giderleri bütçesi oluşturulurken nakit bütçesinden yararlanır. Nakit bütçesi sonucunda finansman fazlası ya da açığı olması durumunda bu bütçeye göre çalışmalar yapılarak kararlar alınır. Finansman ihtiyacının olması durumunda alınacak kredilerin kredi sözleşmesindeki faiz oranlarına veya kullanılan kredi döviz kredisi ise, kur tahminlerine dayalı olarak faiz ve kur farkları hesaplanarak finansman giderleri bütçesinde bütçelenir (Işıklılar, 1997, s. 178 aktaran Geyik, 2016).

Nakit fazlasının olması durumunda bu fazlalığın rakamsal büyüklüğüne, sürekliliğine ve artışı göz önünde bulundurularak nakit fazlalığının kısa vadeli değerlendirilmesi dışında uzun vadeli yatırımlar için kaynak tahsisi elde etme yoluna gidilebilir (Işıklılar, 1997, s. 178 aktaran Geyik, 2016).

1.6.7. Yatırım Bütçesi

Bir işletmenin belirli bir süre içinde üretimini artırmayı sağlayacak her türlü harcamalarına yatırım denir. Bir işletmenin gelecek dönem veya dönemlere ilişkin yatırım giderlerini ilgili projelere ve ara dönemlere göre belirleyen bütçeye yatırım bütçesi denir. Yatırım harcamaları ve giderleri yatırım bütçesinin konusunu oluşturur. Yatırım bütçelerini, yenileme yatırımları, genişleme yatırımları, mamullerle ilgili yatırımlar ve stratejik yatırımlar olarak sınıflandırmak mümkündür. Yatırım bütçesinde

sabit ve duran varlıklara olan yatırımlar yer aldığı için sermaye bütçelemesi olarak da adlandırılır (Eren, 2010, ss. 417-418).

İşletmeler ayakta kalabilmek ve üretim kapasitesini artırmak için değişen teknolojik koşullara ayak uyduracak yeni makine, teçhizat gibi sabit varlıklara yatırım yapmaları zorunludur. İşletmeler büyüyerek satışlarını artırmak, maliyetlerini azaltmak, çeşitli üretim yöntemleri geliştirerek kaliteyi yükseltmek, verimliliği artırmak, duran varlıkları yenileyerek faydalı ömürlerini artırmak gibi amaçlara ulaşabilmek için yatırım bütçesi hazırlarlar. Yatırım bütçesi etkisini uzun vadede göstereceği için proje niteliği kazandırır (Geyik, 2016, s. 157 ; Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 329).

Yatırım bütçelerinde uzun dönemli parasal yarar sağlayacak varlıklar; arsa, bina, makina ve teçhizat, araç gibi maddi duran varlık harcamalarının yanı sıra kiralama, işletme satın alma ve birleşmeleri, marka, patent, arge çalışmaları, reklam faaliyetleri, uzun süreli borcun yeni bir vade ile daha uygun faaliyetlerle değiştirilmesi gibi kararları içeren bir yıldan uzun süren harcamaları da kapsar (Geyik, 2016, s. 15 ; Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 329).

Sermaye harcamaları ve yatırım planları uygulamaları ve nakit hareketleri arasında ilişki kurmasının yanı sıra, negatif yatırım olarak adlandırılan işletmenin elden çıkarılacak maddi duran varlıklarını gösteren net yatırımlara ulaşılmasında da rol oynar.

1.6.8. Nakit Bütçesi

Nakit bütçesi, işletmenin bütçe dönemindeki nakit ihtiyacını karşılamak amacıyla yararlanabileceği önemli bir tablo olup, işletmelerin bütçe dönemindeki nakit giriş ve çıkışlarını gösterir (Erdoğan & Saban, 2010, s. 496). Nakit bütçesi, işletmelerde temel yönetim aracı olarak kabul edilmektedir. Yöneticiler nakit bütçesinden yararlanarak işletmenin olağan faaliyetini sürdürürken karşı karşıya kalacağı belirsiz ve olumsuz durumlara karşı önlem alabilirler. Nakit dengesinin sağlanmasında ve ileride oluşacak nakit ihtiyacını bu dengeye makul ölçüde yakın tutmakta önemli rol oynar (Cashin & Polimeni, 1981, s. 480).

Peşin satışlar, alacakların tahsili, menkul kıymet satışı, faiz temettü ve kira, duran varlık satışı, borç alma, sermaye artışı (hisse senedi ihracı) nakit bütçesinde nakit girişleri bölümünde yer alırken peşin mal ve hizmet alımları, borç geri ödemesi, maaş ve ücret ödemeleri, nakit olarak yapılan satış giderleri, kira sigorta ve vergi ödemeleri,

faiz ve temettü ödemeleri, yatırım harcamaları nakit bütçesinde nakit çıkışları bölümünde yer alır (Ceylan, 1998, s. 66; Okka, 2011, s. 64).

Nakit bütçeleri işletmelerde kısa dönemli veya uzun dönemli olarak düzenlenebilir. Bir yıla kadar olan bütçeler kısa dönemli bütçeler olup, nakit giriş ve çıkış ihtiyaçlarını belirleyerek işletmenin anlık nakit ödeyebilme durumunu kontrol ederek garanti altına almayı amaçlar. Bir yıldan uzun dönemli bütçeler, işletmelerin uzun dönemli faaliyet, hedef ve yatırımlarına yönelik planlama yaparak nakit ihtiyaçlarının belirlenmesi, tedarik edilmesi ve ödeme planı yaparak izlemesi için hazırlanır (Brigham, 1996, s. 347; Geyik, 2016, s. 159 ; Sevgener & Hacırüstemoğlu, 2000, s. 333).

Nakit bütçesinde hem üretim için hedeflenen nakit giriş çıkışlarının rakamsal tahmini yapılır hem de amaçlanan nakit giriş çıkışlarının yönetimi yapılır. İşletme bütçeleme sürecinde her dönemde ihtiyaç duyacağı nakit düzeyini belirler ve üretim sırasında nakit ihtiyacı olduğunda ya da nakit fazlası olduğunda işletme planlarına göre bilinçli şekilde gerekli ayarlamalar yapılır (Ercan & Ban, 2012, s. 168).

İşletme bütçeleri tahakkuk esasına göre hazırlanırken nakit bütçeleri, nakit esasına göre hazırlanır. İşletmenin geleceğe ilişkin nakit giriş ve çıkış tahminlerinin belirlenmesinde ve gelecekteki nakit durumunun bilinçli, etkili bir şekilde değerlendirilmesi için nakit esası kullanılır.

Nakit Bütçesi Örneği

ABC İşletmesinin nakit bütçesini hazırlarken aşağıdaki varsayımlar kullanılacaktır.

Varsayımlar

1. 1 Ocak 2018’ de beklenen nakit bakiyesi 400.000 TL’ dir.
2. Satış hasılatının % 70’i satıldığı çeyrek yılda, % 20’si ikinci çeyrek yılda, % 10’u ise üçüncü çeyrek yılda tahsil edilmektedir. 31 Aralık 2017 tarihinde satışlardan alacakların 300.000 TL olacağı, 2018 yılının ilk çeyreğinde tahsil edileceği beklenmektedir. Tablo 1.7’de tahsil edilecek tutarlar gösterilmiştir.
3. Bir miktar pazarlanabilir hisse senedinin üçüncü çeyrek yılda 100.000 TL ve dördüncü yılda 50.000 TL nakit karşılığı satılacağı beklenmektedir.

4. Satın alınan direkt ilk madde ve malzemenin % 60'ı satın alındığı çeyrek yılda, % 20'si ikinci çeyrek yılda, % 20'si ise üçüncü çeyrek yılda ödenmektedir. 31 Aralık 2017 tarihindeki 28.000 TL borç, 2018 yılının ilk çeyreğinde ödenecektir. Tablo 1.8'de ödenecek tutarlar gösterilmiştir.

5. Direkt işçilik maliyetinin tamamı gerçekleştiği çeyrek yılda ödenmektedir.

6. Amortismanlar hariç bütün genel üretim maliyetleriyle pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve genel yönetim giderleri gerçekleştikleri çeyrek yılda ödenmektedir.

7. Yönetim ilk çeyrek yılda 50.000 TL nakit vererek taşıt almayı planlamaktadır.

8. Tahmini vergi tutarı 60.000 TL'dir ve her çeyrek yıl eşit taksitlerle ödenecektir.

9. Borçlar eğer nakit durumu müsait ise ilk çeyrek yılda ödenmektedir.

İşletme ikinci çeyrek yılda, 5.300 TL borç almayı planlanmaktadır. Üçüncü çeyrek yılda alınan bu borç, faizi ile birlikte 6.000 TL olarak ödenecektir.

Tablo 1.9'da gösterilen nakit bütçesini oluşturulurken ilk önce müşterilerden beklenen tahsilatlar ve satıcılara direkt ilk madde ve malzeme ödemeleri düzenlenecektir.

Tablo 1.7: Müşterilerden Beklenen Tahsilat

Çeyrek Yıllar				
	1	2	3	4
Alacaklar (31.12. 2017)	300.000			
İlk çeyrek yıl (400.000)	280.000	80.000	40.000	
İkinci çeyrek yıl (700.000)		490.000	140.000	70.000
Üçüncü çeyrek yıl (850.000)			595.000	170.000
Dördüncü çeyrek yıl (960.000)				672.000
Genel Toplam	580.000 TL	570.000 TL	775.000 TL	912.000 TL

Tablo 1.8: Direkt İlk Madde ve Malzeme Alımları İçin Beklenen Ödemeler

Çeyrek Yıllar				
	1	2	3	4
Borçlar (31.12.2017)	28.000			
İlk çeyrek yıl (88.000)	52.800	17.600	17.600	
İkinci çeyrek yıl (108.000)		64.800	21.600	21.600
Üçüncü çeyrek yıl (128.000)			76.800	25.600
Dördüncü çeyrek yıl (148.000)				88.800
Genel Toplam	80.800	82.400	116.000	136.000

Tablo 1.9: Nakit Bütçesi

Çeyrek Yıllar					
	Varsayım	1	2	3	4
Dönembaşı					
Nakit Bakiyesi	1	400.000	276.150	60.000	67.950
(+) Tahsilat					
Müşterilerden	2	580.000	570.000	775.000	912.000
Hisse Senedi Satışından	3	-	-	100.000	50.000
Toplam Tahsilat		580.000	570.000	875.000	962.000
Toplam Nakit Mevcudu		980.000	846.150	935.000	1.029.950
(-) Ödemeler					
D. İlk Madde	4	80.800	82.400	116.000	136.000
D. İşçilik	5	258.000	318.000	378.000	438.000
GÜM *	6	220.050	233.550	247.050	260.550
Paz., Sat., Dağ. Ve Gen. Yön. *	6	80.000	142.500	105.000	117.500
Taşıt Alımı	7	50.000	-	-	-
Vergi	8	15.000	15.000	15.000	15.000
Toplam Ödemeler		703.850	791.450	861.050	967.050
Nakit Fazlası veya Noksanı		276.150	54.700	73.950	62.900
Finanslama					
Ödünç Alma		-	5.300		-
Faizi ile Borç Ödeme		-	-	6.000	-
Dönemsonu Nakit Bakiyesi		276.150	60.000	67.950	62.900

*Amortismanlar indirilmiştir.

1.6.9. Proforma Gelir Tablosu

Proforma gelir tablosu işletmenin bir sonraki muhasebe döneminin tahmini gelirleri ile aynı dönemde katlandığı fedakârlıklarını topluca gösteren tablodur. Böylece işletme içinde bulunduğu dönemin kâr ya da zararını yorumlaması açısından önemlidir (Balcı, 2007).

Proforma gelir tablosunda satışlar, satılan malların maliyeti, satış giderleri ve idari giderler gibi tüm faaliyet bütçelerinin sonucu özetlenir (Cashin & Polimeni, 1981, s. 479). İşletme yönetimi tüm tabloların nihai sonucunu önceden görerek vereceği kararların daha sağlıklı olmasında ve planlarına ulaşmasında proforma gelir tablosunun önemi büyüktür (Erdoğan & Saban, 2010, s. 496). İşletmelerde bütçeleme sürecinin başında hedeflenen amaçlara ulaşıp ulaşılmadığını önceden görme fırsatı verir. İşletmelerin gelir-gider durumu hakkında bilgi vererek üretim sırasında elde edilecek kazançları ya da kayıpları ortaya koyar. Proforma gelir tablosu, proforma bilançonun hazırlanmasında önemli katkılar sağladığı için iki tablo birbirini tamamlayıcı niteliktedir (Erdoğan & Saban, 2010, s. 496).

Gelir Tablosu Bütçesi Örneği

Faaliyet bütçelerinin sonucusu olan gelir tablosu bütçesi diğer bütçelerden elde edilen bütçe rakamlarına göre düzenlenir. Dimm, dis ve güm bütçelerine göre birim başına mamul maliyeti 10 TL olacağı aşağıda hesaplanmıştır.

Birim Mamül Maliyeti

D. İlk Madde ve Malzeme 4 kg x 0,50 TL = 2 TL

D. İşçilik 0,5 dis x 12 TL = 6 TL

GÜM 0,5 dis x 4 TL = 2 TL

TOPLAM 10 TL

Tablo 1.1’de gösterilen yıllık bütçelenen satış miktarı ile birim mamül maliyeti çarpılarak satılan mamullerin maliyeti hesaplanır.

$$220.000 \times 10 = 2.200.000 \text{ TL}$$

İşletmenin yıllık finansman giderinin 700 TL, ödenecek verginin 60.000 TL olacağı beklenmektedir.

Tablo 1.10: Proforma Gelir Tablosu

Brüt Satışlar	3.300.000
(-) Satış indirimleri	-
(-) Satış İskontosu	-
Net Satışlar	3.300.000
(-) Satışların Maliyeti	(2.200.000)
Brüt Satış Kârı veya Zararı	1.100.000
(-) Faaliyet Giderleri Paz., Sat., Dağ. Gen. Yön. Gid.	(465.000)
Faaliyet Kârı veya Zararı	635.000
(-) Finansman Gideri	(700)
Dönem Kârı veya Zararı	634.300
(-) Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler Karşılıkları	(60.000)
Dönem Net Kârı veya Zararı	574.300

Tablo 1.10'da proforma gelir tablosunda yapılan hesaplamalar sonucunda işletmenin dönem sonunda 574.300 net Kâr elde ettiği tespit edilmiştir.

1.6.10. Proforma Bilanço

Proforma bilanço işletmelerin finansal bakımından gelecekteki durumunu gösteren ve daha önce hazırlanmış bütçe rakamlarına bağlı özet bir bütçedir. Bütçe dönemi içinde işletmenin varlıkları ve borçları hakkında bilgi verir (Erdoğan & Saban, 2010, s. 500).

Proforma bilanço, bütçe dönemindeki planların ve alınan kararların işletmenin aktif ve pasif yapısı üzerindeki etkisinin önceden görülmesini sağlar. İşletmelerin gelecek dönem için belirlediği planların ve aldığı kararların işletmenin bilançosu üzerinde aktif ve pasif tutarlarına etkisi araştırılır. İşletmede aktif tutar pasif tutardan fazla ise aradaki fark kadar işletmenin finansman açığı vardır. Proforma bilanço sayesinde bu açığa neden olan aktif kalemler göz önünde tutularak hangi kaynaklarla finanse edilmesi gerektiği önceden belirlenmiş olur. Pasif toplam aktif toplamdan fazla ise, işletmenin elinde fazla fon bulunduğu anlaşılır (Akgüç, 1998, s. 125; Ceylan & Korkmaz, 2010, s. 94; Erdoğan & Saban, 2010, s. 500).

Proforma bilançolar, işletmelerin gelecekteki herhangi bir tarihte aktif ve pasif durumlarının tahmini yapmaktadır. Nakit bütçesinden farkı, işletmelerin gelecekteki herhangi bir tarihte nakit giriş ve çıkışlarının tahminini göstermekte olup, proforma bilançolar nakit bütçesine göre daha geniş kapsamlıdır. Ortak özellikleri ise, fon açığı ve fon fazlası iki bütçe ile aynı şekilde etkin sonuçları vermesidir (Ceylan, 1998, s. 64).

Proforma bilançonun sadece belirli bir tarihteki işletmenin finansman durumunu göstermesi yani, statik yapıya sahip olması bir dezavantajdır. Oysa, işletmeler dinamik yapıya sahiptir. Bu yüzden, faaliyet dönemi içinde finansmana ihtiyaç duyduklarında büyük dalgalanmalarla karşılaşmaları olasıdır. Proforma bilanço ve nakit bütçeleri kıyaslandığında proforma bilançolar daha yanıltıcı olabilmektedir.

Proforma Bilanço Örneği

Önceki bütçelerden ve varsayımlardan yararlanarak proforma bilanço düzenlenecektir.

Varlıklar

Kasa	62.900	(Nakit bütçesinde yılsonu nakit bakiyesi)
Alacaklar	210.000	(Dördüncü çeyrek yıldaki satışların % 20'si)
Mamul Stokları	96.000	(Bütçelenen dönem sonu stoku) (24.000b x 4 TL/ kg)
İlk Madde ve Mlz. Stokları	16.600	(Bütçelenen dönem sonu stoku) (33.200b x 0,50 TL/ kg)
Bina ve Teçhizat	308.000	(31 Aralık 2017 tarihinde bakiyesi 258.000 TL idi, 50.000 TL değeri eklendi).
(-) Birikmiş Amortismanlar	(35.000)	(31 Aralık 2017 tarihinde B. Amortismanlar 15.000 TL idi. 20.000 genel üretim gideri amortismanı, 5.000 pazarlama, satış ve dağıtım giderleri amortismanı ilave edildiğinde toplam amortisman 35.000 TL olur.)
Toplam Varlıklar	658.500	

Kaynaklar

Borçlar	29.600	(Dördüncü çeyrek yıldaki 148.000 TL alımın % 20 ' si)
Sermaye	24.600	(Değişmedi)
Dağıtılmayan Kârlar	604.300	(31 Aralık 2017 bakiyesi 30.000 TL idi. Vergiden sonraki 574.300 TL kâr eklendi).
Toplam Kaynaklar	658.500	

İKİNCİ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Günümüzde hızla ilerleyen teknolojik gelişmeler, birçok iş alanında değişimlere sebep olmuştur. Teknolojik gelişmeler sonucunda, işletmelerde otomasyon gelişmiş ve üretim yapan işletmeler üretim süreçlerini, üretim tekniklerini, ürünün maliyet yapısını ve bileşenlerini değiştirmiştir. Buna bağlı olarak tüketici taleplerindeki değişiklikler ve rekabetin şiddetlenmesi işletmeleri yeni arayışlara yönlendirirerek karar verme sürecinin önemini artırmıştır. İşletmelerin karar verme sürecinde, stratejik planlama ve kontrol özellikle üretim yapan işletmelerin temel ihtiyaçlarından biri olmuştur (Bengü, 2010, s. 215).

Geleneksel bütçeler geçmiş yıl verileriyle oluşturulduğu için stratejik planlama ve kontrol açısından yetersiz kalmaktadır. Değişen koşullara uyum sağlamak ve bütçe çalışmalarından yüksek verimi sağlamak amacıyla modern bütçeleme yöntemi olan faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi geliştirilmiştir (Bengü, 2010, s. 215).

Faaliyet tabanlı yaklaşım, faaliyet tabanlı maliyetleme ile başlayarak faaliyet tabanlı yönetim ve faaliyet tabanlı bütçeleme ile devam etmektedir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, işletmeler mamullerin ya da hizmetlerin üretimi sırasında bir çok faaliyetlerden yararlanır. Üretim sırasında yapılan faaliyetler işletme kaynaklarının tüketimine yol açarak maliyetlerin oluşumuna neden olur. Bunun sonucu olarak işletmelerin mamul üretiminde hammadde maliyeti ya da hizmet üretmek için kullanılacak faaliyet maliyetlerinin nedeni mamulün ya da hizmetin kendisi olmayıp bu mamulün ya da hizmetin üretilebilmesi için yapılan faaliyetlerdir (Demir & Tanyıldızı, 2014, s. 46; Türk, 2000).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde, üretim sürecini faaliyetlere bölerek, mamul veya hizmet üretebilmek için gerekli olan hammadde maliyetleri ve faaliyet

maliyetlerinin toplamını faaliyetleri kullanım ölçüsü baz alınarak mamullere dağıtmaktadır (Civelek, 1998, s. 469; Yaşar, 2017, s. 205).

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, sadece ürün maliyetleme yöntemi olmayıp, işletmenin stratejik kararlar alırken doğrudan etkisi olan fiyatlandırma, kârlılık analizi, müşteri ilişkileri, dağıtım kanalları, çalışan yönetimi gibi faaliyetlerle ilgili bilgi kaynağı oluşturur (Bengü, 2010, s. 215).

Faaliyet tabanlı yaklaşımın maliyet yönü, ürün ya da hizmetle ilgili maliyetlerin daha doğru bir şekilde hesaplanmasını sağlar ve direkt maliyetlerin yanı sıra endirekt maliyetleri de hesaba katarak geleneksel maliyet hesaplama sistemlerinin yetersizliğini ortadan kaldırmıştır (Demir & Tanyıldızı, 2014, s. 46; Doğan & Çakıcı, 2016, s. 15).

İşletme üretim sırasında sadece üretim maliyetlerini değil ürün ya da hizmet, müşteri, dağıtım gibi maliyet anahtarlarının maliyetini de göz ardı etmeyip hesaba kattığı için stratejik kararlar alma açısından da önemlidir (Demir & Tanyıldızı, 2014, s. 46; Doğan & Çakıcı, 2016, s. 15).

Faaliyet Tabanlı Yönetim, faaliyet tabanlı maliyetleme sonucunda elde edilen maliyet bilgilerinin faaliyetler hakkında en doğru bilgiye ulaşarak yönetimin sağlıklı karar almasını kolaylaştırmak için ortaya çıkmıştır. İşletmeler kârlılığını ve sürekliliğini sağlamak için faaliyetlerini sürekli bir şekilde devam ettirmeleri ve kaynaklarını etkili ve verimli bir şekilde kullanmaları gerekir. Faaliyet tabanlı yönetim, işletmelerin ulaşmayı planladığı amaçların ve bu amaçlara ulaşabilmek için kullandığı kaynakların stratejik planını yapmasına olanak sağlayacak ve işletmelere yön verici bir nitelik kazandıracaktır (Koçyiğit, 2006, s. 44). İşletmeler gelecek planlarına ulaşmak için stratejik yönetim kararlarını doğru maliyet analizleri ve sağlam süreç analizi ile desteklemelidir (Doğan & Çakıcı, 2016, s. 15; Köse, 2005, s. 94).

İşletmeler sürekli değişen koşullarda ayakta durabilmek için maliyetlerin dışında işletmeye değer katacak stratejik ve faaliyet kararlarını faaliyet tabanlı yönetim sayesinde alabilmektedir (Köse, 2005, s. 94).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, işletmenin gelecek faaliyet döneminde planlanan çıktıya ulaşabilmek için yerine getirilmesi gereken günlük faaliyetlerin miktarını belirleyerek bu faaliyetlere ilişkin tüketilmesi gereken kaynakların miktar ve maliyetlerinin kısa vadede planlanmasına yönelik tekniktir (Karaca & Yıldız, 2010, s. 1).

Faaliyet tabanlı yaklaşımda, işletmede üretim sırasında faaliyetlerin ortaya çıkardığı maliyetleri belirleme açısından faaliyet tabanlı maliyetleme kullanılmaktayken, faaliyet hacmine karar verilerek stratejik hedeflere ulaşmak için en doğru karara ulaşılması faaliyet tabanlı yönetimle mümkündür. Buna bağlı olarak faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı bütçeleme ayrılmaz bir parçasıdır.

2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kavramı

İşletmelerde gelecek yıllar için kaynak ihtiyaçlarını belirlemek, ürün ve hizmetlerin satılması için gerekli olan faaliyetlerin maliyetlerini tahmin ederek stratejik hedeflere ulaşmak ve işletmelerin gelecek performans seviyesini yükseltmek amacıyla planlama ve bütçelemeyi faaliyet tabanlı yöntemler ile birleştiren bütçeleme tekniğidir (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 242).

Faaliyete dayalı bütçeleme, gelecek faaliyet döneminde kaynak ihtiyaçlarının maliyetlerinin belirlenmesinde faaliyete dayalı maliyetleme yöntemine dayanmasının yanı sıra üretilecek mamul veya hizmetlerin analiz edilerek kullanılacak faaliyetlerin belirlenmesinde stratejik planlama sürecinin de bir parçasıdır (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 242 ; Zor, 2017).

Faaliyet tabanlı bütçeleme için sıkça kullanılacak olan temel kavramlar açıklanacaktır (Bleeker, 2001, s. 6; Doğan, 2016 ; Stevens, 2004, s. 16 aktaran Moradi Berenj Abad, 2017 ; Yılmaz, 2012).

Tüketim Oranı; işletmelerin amaçladığı çıktı miktarına ulaşabilmek için ne kadar girdi kullanılması gerektiğini ifade eder. Tüketim oranı, çıktının elde edilebilmesi için ihtiyaç duyduğu faaliyeti kullanmaktayken ihtiyaç duyulan faaliyetlerde kaynakları kullanması gerektiğini belirtir. faaliyet tabanlı bütçelemede tüketim oranı “faaliyet tüketim oranı” ve “kaynak tüketim oranı” olmak üzere iki gruba ayrılır. Çıktıya ulaşabilmek için gerekli olan maliyet nesnelere faaliyetleri kullanma oranı faaliyet tüketim oranını belirtirken, belirlenen faaliyetlerin işletme kaynaklarını kullanma oranı ise kaynak tüketim oranını belirtir.

Tahmini İş Yükü; işletmelerin gelecek dönemler için planladığı üretime ve sunacağı hizmete ulaşabilmek için ihtiyaç duyulan faaliyetlerin miktarını belirlemeye yöneliktir.

Operasyonel Denge; işletmeler planladığı çıktı miktarına erişmek için gereksinim duyulan kaynak miktarı ile işletmede mevcut kaynakların dengede olması gerektiğini ifade eder. Mevcut kaynak miktarı ve üretim için gerekli olan kaynak miktarı birbirine eşit olmalı ya da aradaki fark makul sayılabilecek derecede olmalıdır. Eğer aradaki fark fazla ise operasyonel dengeyi kurmaya yönelik çalışmalar yapılmalıdır.

Gerekli Kaynaklar; bütçeleme planlarına göre hesap edilen çıktı için gerek duyulan kaynak miktarını ifade eder.

Tedarik Edilen Kaynaklar; işletmelerin cari dönem için ihtiyaç duyduğu kaynakların işletme içinden ya da işletme dışından elde edilmesidir.

Kullanılmakta Olan Kaynaklar; işletmelerde gelecek için amaçlanan ürün ya da hizmete ulaşabilmek için faaliyet döneminde fiili olarak kullanılan kaynaklardır.

Finansal Denge; işletme tarafından belirlenen kâr, toplam gelir, ürün ve hizmet birim maliyeti, toplam maliyet gibi belirlenen finansal amaçlara ulaşılmasını ifade eder.

2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları ve Özellikleri

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi işletmelere operasyonel ve finansal işlemler arasında bir bağ kurarak işletmelerin maliyet yapısını daha iyi anlamasına yardımcı olur. İşletmeye değer katmayan faaliyet ve maliyetlerin açıkça belirlenerek bunların azaltılması ya da yok edilmesinde önemli bir rol oynar ve faaliyetlerin etkinliğinin artırılması ile maliyetlerin düşürülmesini sağlar (Şen vd., 2013, s. 69).

İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlere gelecek dönemlerde beklenen talep doğrultusunda faaliyetleri belirleyerek bu faaliyetlerin gerçekleşmesi için oluşacak maliyetlerin bütçelenmesine, kontrol edilmesine ve yönetimine yardımcı olur (Şen vd., 2013, s. 69).

Maliyet ve faaliyet arasında ilişki kurarak işletmeye geniş veri imkanı sağlar ve finansal tahminlerin doğruluğunu yükselterek yöneticilerin daha sağlıklı kararlar vermesine katkıda bulunur (Şen vd., 2013, s. 69).

İşletmelerde talebi karşılayacak mal ve hizmet üretimi için gerekli olan kaynakların belirlenmesinde ve elde edilmesinde rol oynarak mamul maliyetlerinin belirlenmesinde ölçülü olmaya teşvik eder (Eker, 2004).

Faaliyet tabanlı bütçeleme özelliği aşağıdaki gibi sıralanabilir (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 244):

Süreç yönetimi ile ilgili konular,

- Kaynaklara değil, iş süreçlerine ve faaliyetlere odaklanması
- Sonuçtan çok sürecin kontrol edilmesi
- İç-dış müşteri ve tedarikçileri de kapsamı
- İşletmedeki tüm süreçlerde faaliyetlerin eş zamanlı hale getirilmesi
- Operasyonel ve sermaye bütçesinin strateji ve hedeflerle aynı doğrultuda olması
- Kullanılmayan kapasitenin en iyi şekilde kullanımına odaklanması

Maliyet yönetimi ile ilgili konular,

- İş yükü optimizasyonuna odaklanması
- Katma değersiz faaliyetleri ve kayıpları azaltmanın da bütçelemeye dahil edilmesi
- Sonuçlara değil nedenlere odaklanması

Çalışanlar ile ilgili konular,

- Tüm çalışanlar için performans hedefleri oluşturulması
- İşletmede ortak dilin ve anlayışın geçerli olması
- Çalışanlara yetki vermesi

FTB, işletmelerdeki faaliyetlerin belirlenmesi ve faaliyetlerin meydana gelmesinde oluşan maliyetlerin bütçelenmesine odaklanır. İşletmelerdeki ürünlerin ve/veya hizmetlerin oluşabilmesinde faaliyetlerin tükettiği maliyetlerin belirlenmesi faaliyet tabanlı bütçeleme en temel amacıdır. İşletmelerde faaliyet tabanlı bütçeleme önemi, ticari hayatta başarılı olabilecek yönetimin doğru karar vermesini sağlayacak bir veri tabanının oluşturulması, gereksiz fazla kaynak ve kapasite kullanımı önceden belirlenerek alınması gereken tedbirleri belirleme gibi yönleriyle her geçen gün artmaktadır (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 244).

2.3. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

FTB, üretim için ihtiyaç duyulacak faaliyetler ve kaynakların belirlenerek finansman ihtiyacının miktarını ve bu miktarı sağlamanın mümkün olup olmayacağını

tespit etmeye yöneliktir (La Londe & Ginter, 1999, s. 20 aktaran Yılmaz & Coşkun, 2012).

İşletmelerde faaliyet tabanlı bütçeleme sürecinin ilk aşaması, işletmenin müşteri taleplerinin mevcut kaynaklarıyla karşılanabilecek çalışan sayısı ve malzeme miktarını belirlemektir. İkinci aşama, üretim için gerekli olan faaliyet ve kaynak ihtiyacını belirlemektir. Kaynak ihtiyacı belirlenirken mevcut kapasiteyi destekleyecek şekilde olmalıdır. En son aşama ise, müşterilerden gelen ek taleplerin olması halinde kapasiteye bakılarak gelecek dönemlerdeki talebi karşılayıp karşılamadığının karar verilmesi işlemidir (Yılmaz, 2012).

FTB sürecinin ilerleyişi şu şekildedir (Kaplan & Cooper 1998 aktaran Karaca & Yıldız, 2010):

- Mamul veya hizmetlere yönelik talep tahminlerinin yapılması
- Faaliyet ihtiyaçlarının belirlenmesi
- Kaynak ihtiyaçlarının belirlenmesi
- Mevcut kaynaklarla kaynak ihtiyaçlarının karşılanması
- Kaynak maliyetlerinin belirlenmesi
- Faaliyet tabanlı olmayan maliyetlerin ilave edilmesi
- Finansal sonuçlarla finansal hedeflerin karşılaştırılması
- Bütçenin oluşturulması.

2.3.1. Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması

FTB, gelecek dönemlerdeki mamul veya hizmet talebinin tahmin edilmesiyle başlar. Yapılacak tahminlerde üretim miktarı, malzeme siparişlerinin alım sıklığı gibi verilerin yanında müşterilerden gelen sipariş miktarı ve teslim yöntemleri gibi müşteri verilerinin de göz önünde tutulacak olması nedeniyle geleneksel bütçe yöntemine daha fazla bilgi içerir (La Londe & Ginter, 1999, s. 20 aktaran Yılmaz & Coşkun, 2012 ; Yılmaz, 2012).

Talep tahminleri yapılırken satış ve üretim bütçesinden yardım alınmalıdır. İşletmelerde piyasa analizi, müşteri, mamul ve fiyat bilgileri göz önünde tutularak satış tahminlerini içeren satış bütçesi hazırlanmalıdır. Satış bütçesinden sonra üretim bütçesi düzenlenir. Tahmini satış bütçesi sonunda talebi karşılayacak ürün ve elde bulundurulacak

stok miktarı kadar üretilmesi gereken mamul miktarını belirleyecek üretim bütçesi hazırlanmalıdır.

2.3.2. Faaliyet İhtiyaçlarının Belirlenmesi

Gelecek dönemlerde üretilmesi beklenen mamul veya hizmetler için gerekli olan faaliyetlerin belirlenmesinde işletmenin ürünleri ve faaliyetleri arasındaki ilişkinin kurulması gerekir (Taşçı, 2004). Bir işletmede mal ve hizmetlerin üretimi sırasında yapılan işlemler faaliyet olarak adlandırılır (Parlakkaya, 2004, s. 234). Faaliyetler çeşitli alt kategorilere ayrılır (Brimson & Antos, 1999, s. 49);

Birincil Faaliyetler: Doğrudan bir bölümün amaçlarına katkı sağlar. Örneğin, ürün tasarımlarını tasarlamak ve modifiye etmek mühendislik bölümünün iki ana faaliyetidir. Bunlar ve diğer birincil faaliyetler mühendislik bölümünün varlığının nedenidir. Birincil faaliyetler sayısal olarak ölçülebilen çıktılara sahiptir.

İkincil Faaliyetler: Bir işletmenin birincil faaliyetlerini destekler niteliktedir. İkincil faaliyetler, birincil faaliyetleri desteklemek için yürütülen yönetim, denetim, eğitim ve sekreterlik gibi faaliyetlerdir. İkincil faaliyetler planlama sırasında mutlaka dikkatle incelenmelidir. Bir işletmenin ana sorumluluğu, ikincil faaliyetlerin birincil faaliyetlerin etkinliğini sağlayarak kaynakları israf etmektan korumasıdır.

Proje Faaliyetleri: Tek seferlikte denilen proje faaliyetlerinin, başlangıç ve bitiş tarihleri bellidir. Bu faaliyetler önemli miktarda zaman ve kaynak tüketirler. Bu yüzden kaynakların yeterli olabilmesi için iyi bir plan yapılmalıdır.

Alt Faaliyetler: İhtiyaç duyulduğunda faaliyetler bölünerek her birinin detayına girilir. Alt faaliyetlerin detay özelliklerinden birincil faaliyeti tanımlanamayacak kadar geniş tutulduğu durumlarda işletmenin kaynak gereksinimlerini planlama da önemli bir role sahiptir.

Ayrılan alt faaliyetlerin her biri farklı iş yüküne sahiptir. İşletmeler alt faaliyetleri tanımladığında sadece önemli olanların detayına girmeli diğerlerini diğer kategorisine yerleştirmelidir. Çok fazla ayrıntıya sahip olmak yeterince ayrıntıya sahip olamamak kadar sıkıntılı ve verimsizdir.

Faaliyetler için belirlenen maliyet etkenleri yardımıyla üretilen her bir mamul için tüketilmesi gereken miktar düzeyleri belirlenir (Karaca & Yıldız, 2010, s. 2).

İşletmelerde ürün veya hizmet üretimi sırasında faaliyet ihtiyaçlarının belirlenebilmesi için faaliyet tüketim oranı hesaplanmalıdır. Faaliyet tüketim oranı bir birim ürün elde edebilmek için ne kadar faaliyet kullanılması gerektiğini ifade eden kavramdır. Daha sonra maliyet nesnelere ve faaliyet tüketim oranı çarpılarak çıktı miktarı elde edilebilmektedir.

2.3.3. Kaynak İhtiyaçlarının Belirlenmesi

Faaliyet miktarlarının belirlenmesinden sonra bu faaliyetlerin yerine getirilebilmesi için gerekli olan kaynakların tahmini yapılır. Üretime bağlı olarak artmayan ya da azalmayan ve her zaman oluşan kaynaklar sabit kaynaklardır. Amortisman, kira, yönetim maaşları, emlak vergileri gibi kaynaklar sabit kaynaklardır. Değişken kaynaklar ise, üretime bağlı olarak artıp ya da azalan kaynaklardır. En önemli iki örnek, hammadde miktarı ve işçiliktir (Brimson & Antos, 1999, s.52).

Her bir faaliyeti gerçekleştirmek için ne kadar kaynak kullanılması gerektiğinin hesaplanması yapılarak, her bir faaliyet için kaynak tüketim oranı belirlenir (Taşçı, 2004). Her işletmede faaliyet tüketim oranı ve kaynak tüketim oranı bilinmeli ve tüketim oranlarına göre faaliyet ihtiyaçlarını belirlemelidir.

2.3.4. Mevcut Kaynaklarla Kaynak İhtiyaçlarının Karşılanması

Faaliyetlerin kaynak kullanım oranları ile faaliyet miktarları çarpılarak üretim için gerekli olan kaynak miktarı hesaplanır. Talep ihtiyacının karşılanması için işletmenin elinde bulundurduğu kaynak miktarı ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile üretim için gerekli duyulan faaliyet miktarı karşılaştırılarak operasyonel denge sağlanması yapılır (Leahy, aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

Karşılaştırma sonucunda elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı ile gereksinim duyulan kaynak miktarı denk ya da aynı seviyede ise kapasite ve talep tam dengede olup, bütçeleme işlemine devam edilir (Karaca & Yıldız, 2010, s. 3).

Elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı, gereksinim duyulan kaynak miktarından az ya da çok ise, operasyonel denklemin sağlanamadığı anlaşılır. Operasyonel denklemin sağlanması için bütçe sürecinin önceki aşamaları gözden geçirilir. Kaynak miktarı gereksinim duyulan kaynak miktarından düşük olduğu anlaşılırsa talep ihtiyacı kapasite düşüklüğünden dolayı karşılanamayacak demektir.

İşletme yönetimi talebi karşılamak için gerekli ek kapasite miktarı ve mevcut kapasite ile ek talebin ne kadarlık kısmının karşılanabileceği konusunda hesaplama yaparak tedarik edilecek miktarın artırılması yönünde karar verebilir. (Leahy, aktaran Karaca & Yıldız, 2010). Yönetimin tedarik edilecek miktarın artırılmaması yönünde karar vermesi durumunda önceki aşamalara geri dönülerek talep miktarları, faaliyet kullanım oranı, kaynak kullanım oranı tekrar gözden geçirilir ve gerekli ayarlamalar yapılır (Cokins, aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

Elde bulunan ve tedarik edilmesi planlanan kaynak miktarı, gereksinim duyulan kaynak miktarından yüksek ise talep ihtiyaçları karşılanabilmekte fakat ihtiyaç fazlası kaynak mevcuttur. İşletme kullanılmayan kaynakların (kaynak kapasitesi) değerlendirme yoluna gitmelidir. Ancak kullanılmayan kapasite aşırı yüksekse işletmede maliyetlerin artmasına neden olabilecektir (Cokins, aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

2.3.5. Kaynak Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetlerin kaynak miktarı belirlendikten sonra endirekt malzeme, endirekt işçilik, enerji, amortisman, vergiler gibi kaynak maliyetleri belirlenir. Birim başına düşen kaynak maliyeti ve talep edilen kaynağın birim miktarı çarpılarak kaynaklara ilişkin değerler parasal değerlere dönüştürülür (Parlakkaya, 2004, s. 235).

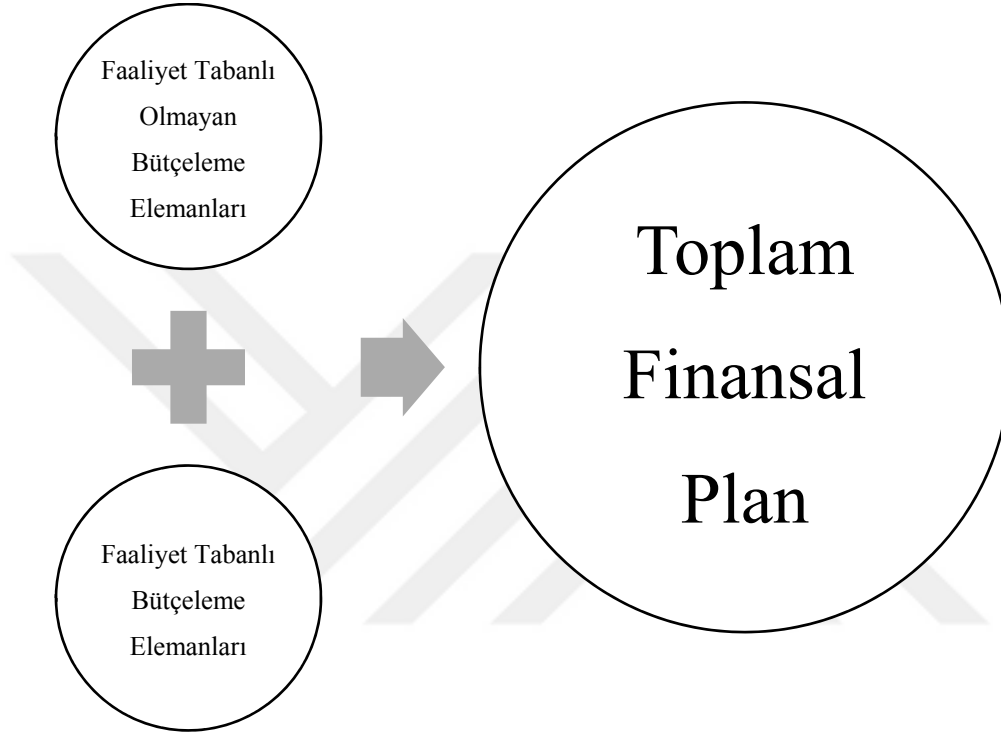
Kaynak maliyetleri hangi kaynağın hangi faaliyetlerle ilişki kurduğu göz önüne alınarak kaynak tüketim oranları hesaplanarak faaliyet nesnelere dağıtımı yapılır. Faaliyet maliyetleri ise, faaliyet tüketim oranı hesaplanarak üretilen ürün ve hizmet maliyet nesnelere dağıtılır.

2.3.6. Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilmesi

Bazı işletme faaliyetleriyle maliyetler arasında direkt ya da anlaşılır bir bağ kurulamayabilir. Bu maliyetlere iş destekleyici maliyetler denir. Yöneticilerin ücretleri, belirli bina kiralrı, fabrika güvenliği ve yönetimi, döviz kuru farkları, personelin eğitimi gibi maliyetler iş destekleyici maliyetlerdendir. İş destekleyici maliyetler üretilen mamul veya hizmetlere faaliyet tabanlı yöntemlerle dağıtılarak bütçeleme sürecine dahil edilmelidir (Şen, 2013).

Bütçeleme sürecine faaliyet tabanlı bütçeleme elemanları ve faaliyet tabanlı olmayan bütçeleme elemanları dahil edilerek toplam finansal planın oluşumu şekil 2.1’de verilmiştir:

Şekil 2.1: Toplam Finansal Planı Oluşturmak İçin Faaliyet Tabanlı Maliyetlerin Eklenmesi



Kaynak: Lütfi Mustafa Şen (2013, s. 100)

İş destekleyici maliyetler faaliyetler ve maliyetler arasında ilişki kurulamadığı için faaliyet tabanlı bütçeleme kapsamına alınamayıp geleneksel bütçeleme yaklaşımı kullanılarak mamul ve hizmetlere dağıtılması daha doğru olacaktır (Şen, 2013).

2.3.7. Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması

İşletmenin gelecek dönemler için planladığı finansal planlar ile finansal sonuçların işletme hedeflerine uygunluğu karşılaştırılır. Eğer finansal denge sağlanamamışsa dengeyi sağlamaya yönelik üç seçenek vardır (Hansen & Torok, 2004, s. 50 aktaran Karaca & Yıldız, 2010);

- Mamul ve hizmetlerin fiyatlarını piyasa fiyatlarına uygun olacak şekilde yeniden belirlemek,

- Dış kaynak kullanım ihtimalini dahil ederek kaynak maliyetlerini yeniden düzenlemek,
- Bütçeleme sürecinde operasyonel denge aşamasına geri dönerek talep, tüketim oranı veya mevcut kapasiteyi yeniden ayarlamak.

İlk seçenekte, mamul ve hizmet fiyatları yeniden ayarlanmaktadır. Fiyat ayarlamada dikkat edilecek husus, fiyat artış ya da azalışına karar verilirken mamul ve hizmetler üzerindeki talep miktarları göz önüne alınarak operasyonel dengeye olan etkileri dikkate alınmalıdır (Hansen & Torok, 2004, s. 50 aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

İkinci seçenekte kaynak maliyetleri yeniden düzenlenmektedir. İşletmedeki vardiya primlerini veya fazla mesai primlerini azaltarak veya kaldırarak vardiyaları düzenlemek, çalışanların organizasyona motive etmek amacıyla ücretlerini artırmak ya da organizasyondan ayrılmalarını sağlamak için ücretlerini azaltmak, kaynakları daha düşük fiyatlarla elde edebilmek için daha etkili tedarikçilerden dış kaynak kullanımına başvurmak ya da aşırı kapasitenin maliyetini azaltmak, kaynakları satın alırken tedarikçilerle pazarlama yapmak, pahalı malzemeleri daha ucuza getirmek gibi örnekler kaynak maliyetlerinin ayarlanmasında kullanılır (Hansen & Torok, 2004, s. 50 aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

Üçüncü ve son seçenekte ise, operasyonel değişkenlerin; talep miktarı, faaliyet veya kaynak kullanım oranı, mevcut kapasiteden bir veya daha fazlasını değiştirerek finansal dengenin sağlanması gerekir. Bu işlem yapılırken operasyonel dengeye olan etkisi göz önünde bulundurulmalıdır (Hansen & Torok, 2004, s. 50 aktaran Karaca & Yıldız, 2010).

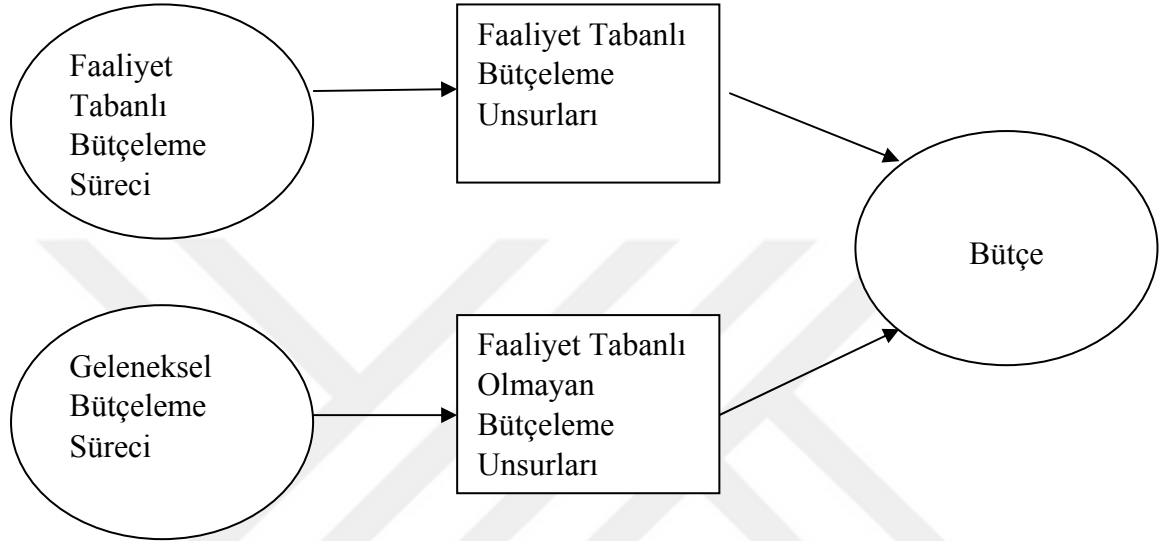
Tüm işlemlerin sonucunda finansal dengenin sağlandığı ve işletmenin stratejik ihtiyaçlarını karşıladığı anlaşılırsa resmi bütçe işletmeye uygun olarak oluşturulabilir (Hansen & Torok, 2004, s. 50 aktaran Karaca & Yıldız 2010).

2.3.8. Bütçenin Oluşturulması

İşletme hem operasyonel dengenin hem de finansal dengenin denklğine kanaat getirirse resmi bir bütçe oluşturabilir (Karaca & Yıldız, 2010, s. 3).

İşletme bütçeleri, hem faaliyet tabanlı bütçeleme kullanılarak belirlenen giderlerin hem de geleneksel bütçeleme kullanılarak belirlenen giderlerin birlikte bütçelenerek genel bir bakış açısı sunmaktadır. Bütçeleme sürecinin oluşumu şekil 2.2’de gösterilmiştir:

Şekil 2.2: Bütçe Oluşturulma Süreci



Kaynak: Melek Eker (2004, s. 171)

2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye Yönelik Bir Örnek

ABC İşletmesinde X ve Y mamulleri üretilmektedir. Bütçeleme sürecinde 1.145.000 birim X mamulü, 1.145.000 birim Y mamulü üretimi planlanmıştır. Bütçelenmiş 4.580.000 TL’lik genel üretim giderlerini oluşturan değişken maliyetlerin ve sabit maliyetlerin tahmini dağılımı tablo 2.1’de verilmiştir;

Tablo 2.1: Genel Üretim Giderleri

Değişken Maliyetler	
Dolaylı Malzeme	580.000
D. İşçilik	348.000
Dışarıdan Sağlanan Faydalar	1.392.000
Bakım-Onarım	812.000
Toplam Değişken Maliyetler	3.132.000
Sabit Maliyetler	
Nezaretçi Maaşları	48.000
Amortismanlar	800.000
Emlak Vergisi ve Sigorta	240.000
Bakım-Onarım	360.000
Toplam Sabit Maliyetler	1.448.000
Toplam Genel Üretim Maliyeti	4.580.000

X ve Y mamullerinin birim başına standart işçilik saati 2 saat olup her ikisinin üretim miktarları eşittir. 2.290.000 saatlik bütçelenmiş dis kapasitesinin 1.145.000 dis'inin X, 1.145.000 dis'inin de Y için kullanılabileceği düşünülmektedir.

1. Adım: Mamul veya Hizmetlere Yönelik Talep Tahminlerinin Yapılması

İşletme döneminde 1.145.000 adet X mamulu, 1.145.000 adet Y mamulu üretilmesi planlanmıştır.

2. Adım: Faaliyet İhtiyaçlarının Belirlenmesi

Mamullerin üretimi için üretime hazırlık, kalite kontrol, makine kullanımı (Amortisman), malzeme taşıma faaliyetleri yapılacaktır. Üretime hazırlık faaliyeti maliyet etkeni makine hazırlık saati, kalite kontrol için maliyet etkeni test sayısı, makine kullanımı (amortisman) için maliyet etkeni makine saat ve malzeme taşıma için maliyet etkeni tesellüm sayısı olarak belirlenmiştir.

3. Adım: Kaynak İhtiyaçlarının ve Kaynak Maliyetinin Belirlenmesi

Makine hazırlama faaliyeti kaynak kullanım oranı 650 saat / parti sayısı veya sipariş türü olarak belirlenmiştir. Toplamda 2 mamul için 1300 makine hazırlama saati çalışması öngörülmüştür.

4. Adım: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

1300 saatlik makine hazırlama faaliyeti için 1.300.000 TL maliyet öngörülmüştür. Maliyet etkeni oranı $1.300.000 / 1300 = 1000$ TL / makine hazırlık saati olacaktır.

İki adet mamulde kalite kontrol faaliyeti için 350 adet test sayısına 700.000 TL maliyet öngörülmüştür. Maliyet etkeni oranı $700.000 / 350 = 2.000$ TL / test sayısı olacaktır.

İki adet mamulde makine kullanımı (amortisman) faaliyeti için 4.000 makine saatine 800.000 TL maliyet öngörülmüştür. Maliyet etkeni oranı $800.000 / 4.000 = 200$ TL / makine kullanımı olacaktır.

İki adet mamulde malzeme taşıma faaliyeti için 200 adet tesellüm sayısına 1.780.000 TL maliyet öngörülmüştür. Maliyet etkeni oranı $1.780.000 / 200 = 8.900$ TL / tesellüm sayısı olacaktır.

Tüm faaliyetler için tahmin edilen maliyetler ve kullanım oranları tablo 2.2'de gösterilmiştir.

Tablo 2.2: Faaliyet Maliyetlerinin Belirlenmesi

Faaliyetler	Maliyet Etkeni	Maliyet	Kullanım Oranı	Maliyet Etkeni Oranı
Üretime Hazırlık	Makine Hazırlık Saati	1.300.000	1300 saat	1000 TL
Kalite Kontrol	Test Sayısı	700.000	350 adet	2000 TL
Makine Kullanımı (Amortisman)	Makine Saat	800.000	4000 makine saati	200 TL
Malzeme Taşıma	Tesellüm Sayısı	1.780.000	200 adet	8900 TL
Toplam		4.580.000		

Maliyet Etkenlerinin Mamullere Dağıtımı

Maliyet etkenlerinin mamullere dağıtım aşamasında, 4.580.000 TL'lik genel üretim giderleri mamullere paylaşılacaktır. İlk önce mamuller için planlanan toplam maliyet etkeni X ve Y mamullerine dağıtılacaktır. Daha sonra maliyet etkeni oranı ile çarpılacaktır.

Üretime hazırlık faaliyeti maliyet etkeni makine hazırlık saati için X mamulü ve Y mamulü için 650 saat olarak planlanmıştır.

Kalite kontrol faaliyeti maliyet etkeni test sayısı için X mamulü için 250 adet, Y mamulü için 100 adet olarak planlanmıştır.

Makine kullanım (amortisman) faaliyeti maliyet etkeni makine saat için X mamulü için 3.700 makine saati ve Y mamulü için 300 makine saati olarak planlanmıştır.

Malzeme taşıma faaliyeti maliyet etkeni tesellüm sayısı için X mamulü ve Y mamulü için 100 adet olarak planlanmıştır.

Tüm faaliyetler için maliyet etkenlerinin mamullere dağıtımı tablo 2.3'de gösterilmiştir.

Tablo 2.3: Maliyet Etkenlerinin Mamullere Dağıtımı

Faaliyetler	Maliyet Etkeni	X Mamulu	Y Mamulu	Toplam
Üretime Hazırlık	Makine Hazırlık Sayısı	650	650	1300
Kalite Kontrol	Test Sayısı	250	100	350
Makine Kullanımı (Amortisman)	Makine Saat	3700	300	4000
Malzeme Taşıma	Tesellüm Sayısı	100	100	200

Tüm faaliyetler tablo 2.2’de hesaplanan maliyet etkeni oranı ile çarpılarak X ve Y mamülleri için ayrı ayrı maliyetleri hesaplanacaktır.

Faaliyetler	X Mamulü	Y Mamulü
Üretime Hazırlık	$1.000 \times 650 = 650.000$	$1.000 \times 650 = 650.000$
Kalite Kontrol	$2.000 \times 250 = 500.000$	$2.000 \times 100 = 200.000$
Makine Kullanımı (Amortisman)	$200 \times 3700 = 740.000$	$200 \times 300 = 60.000$
Malzeme Taşıma	$8900 \times 100 = 890.000$	$8900 \times 100 = 890.000$
Toplam	2.780.000	1.800.000

Geleneksel Yönteme Göre Toplam ve Birim Maliyet Hesaplamaları

Geleneksel yönteme göre toplam maliyet; hammadde, direkt işçilik ve GÜG maliyetleri toplanarak bulunur. Toplam maliyetler elde edildikten sonra üretilen mamul maliyeti miktarına bölünerek birim üretim maliyeti hesaplaması yapılır.

İşletmenin bütçeleme sürecinde planladığı hammadde, direkt işçilik maliyetleri aşağıda verilmiştir.

Geleneksel yönteme göre GÜG hesaplaması için maliyet etkeni olarak dis kullanılacaktır. Toplam genel üretim giderleri planlanan dis'e bölünerek birim başına düşen maliyet bulunacaktır. Birim başına düşen maliyetle toplam üretilmesi planlanan miktar çarpılarak GÜG tutarı bulunacaktır.

Genel üretim gideri maliyet etkeni her mamul için 4.580.000 TL / 2.290.000 dis = 2,00 TL / dis olarak hesaplanmıştır. X ve Y mamullerinden 1.145.000 adet üretilecektir.

	X Mamulü	Y Mamulü
Hammadde	8.000.000	8.000.000
Direkt İşçilik	5.000.000	5.000.000
GÜG 1.145.000 X 2 =	2.290.000	2.290.000
Toplam Maliyet	15.290.000	15.290.000
Üretilen Mamül Miktarı	1.145.000	1.145.000
Birim Üretim Maliyeti	13,35 TL	13,35 TL

Faaliyet Tabanlı Bütçelemeye Göre Toplam ve Birim Maliyet

FTB ve geleneksel bütçelemeye göre hammadde ve işçilik maliyetleri değişmemektedir. Genel üretim maliyetleri için, geleneksel bütçelemede tek bir maliyet etkeni oranı kullanılmakta iken faaliyet tabanlı bütçelemede, tüm faaliyetler için ayrı ayrı maliyet etkeni oranı belirlenmektedir. Böylece, iki bütçeleme yöntemine göre farklı GÜG maliyeti hesaplanmaktadır.

Faaliyet tabanlı bütçelemeye göre GÜG maliyeti dağıtımı tablo 2.3'te gösterilmiştir.

	X Mamulü	Y Mamulü
Hammadde	8.000.000	8.000.000
Direkt İşçilik	5.000.000	5.000.000
GÜG	2.780.000	1.800.000
Toplam Maliyet	15.780.000	14.800.000
Üretilen Mamul Maliyeti	1.145.000	1.145.000
Birim Üretim Maliyeti	13,78 TL	12,93 TL

X' e $2.290.000 - 2.780.000 = (490.000 \text{ TL})$ eksik yükleme

Y' ye $2.290.000 - 1.800.000 = 490.000 \text{ TL}$ fazla yükleme yapılmıştır.

Örnekten anlaşılacağı üzere faaliyet tabanlı bütçeleme ile daha sağlıklı maliyet rakamlarına ulaşılmakta ve maliyet rakamlarına dayalı olarak daha sağlıklı bir kontrol gerçekleşeceği görülmektedir.

2.5. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Analiz

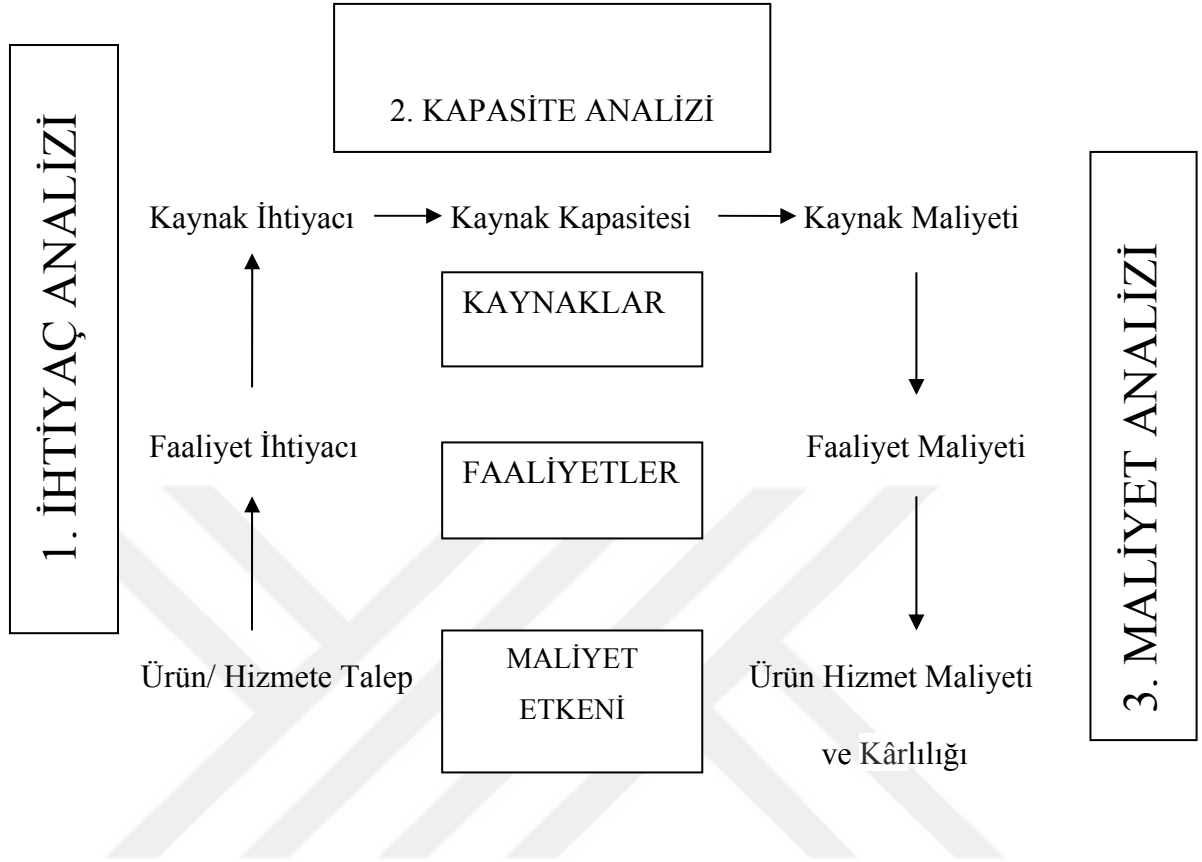
İşletmelerde faaliyete dayalı bütçeleme sürecinde gelecekteki talepleri karşılamaya yönelik planlanan ürün hacmi ve çeşitliliği ile mevcut üretim süreçleri için ihtiyaç duyulan faaliyetler belirlenerek bu faaliyetlerin kullandığı kaynakların her biri için bütçeler hazırlanır. Eğer tahmini olarak planlanan kaynaklarda eksiklik olursa, faaliyet tabanlı bütçeleme analizi kaynakları arttırabilmek için ihtiyaç duyulan ek

harcamaları da kapsar. Planlanan kaynakların herhangi birinde fazlalık olursa, işletme yöneticileri mevcut kaynak miktarını azaltarak her bir kaynak için gerçekleştirilen harcamaların da azaltılması yoluna gideceklerdir. Bunun sonucunda işletme geliri aynı kalırken, işletme kaynak maliyetlerini düşürdüğü için kârda artış olacaktır (Cooper & Kaplan, 1992, s. 11 aktaran Yılmaz, 2012). Ayrıca müşteri taleplerinde herhangi bir değişiklik olması durumunda ürün hacmindeki ve çeşitliliğindeki değişiklikleri de faaliyet tabanlı bütçeleme göz önünde tutar. Dolayısıyla faaliyet tabanlı bütçeleme analizinde önemli olan, işletmenin faaliyet ve kaynakları üzerindeki talep unsurlarıdır (Cokins, 2001, s. 21 aktaran Yılmaz, 2012).

FTB yönteminde, işleyen bir bütçe mekanizması olarak parasal dengeye faaliyet çıktılarının öngörölmüş maliyet düzeylerini de katmak için değer zincirindeki faaliyetleri kullanmaktadır (Merwe & Keys, 2002, s. 32 aktaran Yılmaz, 2012). Böylece, değer zinciri takip edilerek hem katma değer analizi yapılacak hem de fonksiyonlar arası muhasebe ve maliyet bilgileri elde edilecektir. Değer analizinde katma değer yaratan ve katma değer yaratmayan faaliyetler olmak üzere iki türlü faaliyetle karşılaşılır. İşletmede katma değer yaratmayan faaliyetler azaltılarak, kârlılık ve süreç etkinliğinin artması sağlanmalıdır.

Faaliyet tabanlı bütçelemede analiz şekil 2.3'te gösterildiği gibidir:

Şekil 2.3: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sürecinde Analiz



Kaynak: Metin Yılmaz (2012, s. 78)

Faaliyet tabanlı bütçeleme analizi;

1. İhtiyaç Analizi,
2. Kapasite Analizi,
3. Maliyet Analizi olmak üzere üç aşamadan oluşur.

Her bir maliyet etkeninin ihtiyaç duyduğu faaliyet sayısının belirlenmesi ve daha sonra bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynak sayısının tahmin edilmesinde ihtiyaç analizinden yararlanır. Maliyetlerin hesaplanması için faaliyet ve kaynak kullanım miktarları belirlenmelidir (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 251).

İşletme faaliyetlerini gerçekleştirmek için ihtiyacı olan kaynakları sağlayabiliyorsa işletme faaliyet kapasitesine ulaşmış demektir. İşletmenin ihtiyaç duyduğu faaliyet kapasitesi ile etkin olarak gerçekleştirdiği faaliyet düzeyinin eşit olduğu varsayılır ve etkin performans düzeyine pratik kapasite denir. Tedarik edilen kaynaklarla kullanılan kaynaklar arasında fark varsa, bu farka kaynak farkı ya da

kullanılmayan kapasite farkı denir. İşletme yöneticileri aradaki farkın kabul edilebilir düzeyde olduğuna kanaat getirirse, faaliyet kapasitelerinde etkinliğin sağlandığı anlaşılır. Kapasite analizi ile operasyonel ve finansal ölçüler arasında kabul edilebilir bir denge sağlanmalıdır. Faaliyet tabanlı bütçelemelerde maliyet dağıtım sürecinde gerçekleştirilen analize maliyet analizi denir. Geleceğe yönelik faaliyet tabanlı maliyetleme hesaplamasını kapsar (Yılmaz & Coşkun, 2012, s. 251).

2.6. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları ve Dezavantajları

Amerika’ da dijital alet üretimi yapan Digital Semiconductor adlı üretim işletmesi 1993 yılında faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemini uygulamaya geçirmiştir. İşletme, faaliyet tabanlı bütçelemeyi, ürün maliyetlerine daha iyi hakim olmak ve daha düşük maliyet tahminleri yapabilmek için uygulamaya koymuştur. Faaliyet tabanlı bütçelemeyi uygulamaya devam eden işletme, yöntemden sayısız faydalar sağlamıştır. FTB sonucu ulaşılan maliyet verileri departmanlar arasında iletişimi güçlendirerek, işletmede bir değer zinciri yaratmıştır. FTB sürecinde, geleceğe yönelik kararların gerçekçi ve hızlı bir şekilde alınmasını sağlayarak, yöneticilere ileriye dönük, saydam ve bölümlerarası iletişimi kolaylaştıracak bilgileri planlama aracı olarak işletmelere katkı sağlamıştır. Ayrıca FTB, yöneticilerin fiyatlama kararlarını en doğru şekilde verilmesinde ve finansal performansın ve maliyetlerin ölçülerek yönetilmesinde ekonomik model olma özelliğini taşır (Block & Carr, 1999, ss.17-18 aktaran Doğan, 2016).

İşletmenin kaynak ve faaliyet durumunu incelediği için ticari hayatta rekabette üstünlük sağlamak yanında işletme yöneticilerini girişimcilik yöneltmektedir.

2.6.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Avantajları

- Finansal tahminlerin gerçekçi olmasını sağlar ve kaynak- maliyet ve faaliyet arasındaki ilişkiyi güçlendirerek bütçe hedeflerinin doğruluk derecesini artırmayı amaçlar.
- Üretilen mal ve hizmetlere yönelik ihtiyaç duyulan faaliyetleri ve faaliyetlerin gerçekleşmesi için kaynak gereksinimlerinin açık bir şekilde belirtilmesini sağlar.
- Gelecekte oluşacak maliyet, gider ve harcamaların çıktılar üzerinden bağlantı kurularak gider kontrolünde etkinliği sağlar.

- FTB, değersiz maliyetleri ve katma değeri olmayan faaliyet ve maliyetleri keşfederek israfı ve gizli maliyetleri önleyebilir.
- Personelin sorumlulukları ve maliyetleri ilişkilendirerek yönetilmesinde rol oynar.
- Gerçek performansı izlemeyi amaçlar fakat bütçe farklarının olması durumunda sapmayı belirler ve plandan sapmaları zamanında uyararak ileri düzeyde sapma analizine yardımcı olur.
- İşletmenin gelecek için hedeflediği strateji ve performans planlarının gerçekleşmesinde ve bu amaçlar doğrultusunda faaliyetlerin yönetilmesi için çalışanlarına sorumluluk yükleyerek, maliyetlere ilişkin gerçek sorumluları belirler.
- İşletme içi iş yükünün daha gerçekçi bir şekilde belirlenmesini sağlayarak yöneticilerin iş yükü ve maliyetler arasındaki ilişkiyi kuvvetlendirecek kararlar almalarına yardımcı olur.
- Bütçeler hazırlanırken “Olusa ne olur çözümlenmeleri” ile alternatif stratejiler göz önünde tutularak, faaliyetlerdeki muhtemel değişimlerin nedenlerini anlamaya yardımcı olur.
- Faaliyetleri kaynağa dönüştürme süresinde üretilecek mal ve hizmetlere olan talepleri karşılamaya yönelik çalışmalar yaparak talebi karşılayabilecek seviyede üretime teşvik eder.
- Departmanlar arası iletişimi güçlendirecek süreç kavramını işletmeye yerleştirir.
- Bütçelemeye yer alan kaynak ve faaliyetlere ulaşılması için harcamalar kontrole alınacak ve operasyonel dengeye ulaşmada etkin kaynak kullanımı sonucunda gereksiz harcamaların önüne geçilerek bütçe tahminleri fiili rakamlara dönüştürülecektir.
- Bütçelemeye süreç modellemesi yapılarak, aşırı ve/veya yetersiz kapasiteyi belirleyip kapasite yönetimini gerçekleştirecektir.
- Geçmişini baz alarak geçen yılın bütçesiyle karşılaştırmalardan ziyade geleceği baz alarak yatırımın getirisine bağlı olarak bütçe görüşmelerini içerir.
- Müşterilerinin iş stratejisine ilişkin çalışmalarını dikkate alır.
- Müşteriler, taleplerine ilişkin gerçek maliyeti öğrenir ve gerçek maliyeti öğrendiklerinde bu taleplerinin bazılarını düzeltme yoluna gidebilirler.

- Müşteriler, taleplerinin maliyetlerini bilir ve almak istedikleri proje ve hizmetlere göre bütçeyi destekler.
- İşletmenin gelecek hedeflerine ulaşmada yardımcı olacak işletme stratejileri gerçeğe uygun olacak şekilde düzenlenerek yöneticilere kaliteli bilgi sunacak ve gelecek için daha iyi karar almaya yardımcı olacaktır.
- Fiyat listeleri hazırlanırken adil ve sağlıklı rekabet yapılabilmesi açısından dış kaynaklarla karşılaştırılacak biçimde adil, savunulabilir, anlaşılabilir olması işletmenin etkinliğini artırma da önemli rol oynayacaktır (Karaca, 2008 ; Şen, 2013; Yılmaz, 2012).

2.6.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Dezavantajları

- FTB hakkında yapılan çalışmalar oldukça sınırlı olduğu için yöneticiler ve çalışanların bütçeleme sürecinde başarılı olma konusundaki güveni kırarak, elde edilecek sonuçları önemsemeyebilirler.
- FTB uygulaması için öncelikle faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemine ihtiyaç duyulacak ve yeni yöntemin kurulması uzun zaman alacağı için zaman israfına yol açacak ve uygulanması işletme için oldukça maliyetli olacaktır.
- FTB yöntemi işletme örgütüne açık ve net bir şekilde anlatılmadığı sürece oldukça karmaşık hale gelerek çalışanlarda tedirginliğe yol açacaktır.
- Bütçe katı bir şekilde belirlenmişse, dağıtılan maliyetler tartışmalara neden olabilir.
- Bütçeleme yönteminin geleceğe yönelik sonuçlarının doğru olabilmesi için işletme personelinin gerekli dikkat ve özeni göstererek kayıtların doğru ve sistematik bir şekilde sisteme aktarılması önemlidir.

FTB'nin avantajları ve dezavantajlarına bakıldığında avantajlarının daha fazla olduğu göze çarpmaktadır. İşletmeler Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemini uygulamaya aldıklarında ticari hayatta daha başarılı olacak ve günümüzde hızla değişen teknolojik ilerlemelere daha çabuk adapte olabileceklerdir. İşletmeler Faaliyet tabanlı bütçelemeye ilişkin daha fazla araştırma yaparak, sistemi kendi sistemlerine uyumlaştırmayı sağlayacak yöntemin kuruluş ve işleyişiyle ilgili bilgisayar programlarının geliştirilmesi yoluna gitmelidir. Ayrıca işletme yönetici

ve çalışanlarının bütçeleme süreci hakkında bilgilendirilmesi yapılarak bu dezavantajların üstesinden gelinebilir (Karaca, 2008; Şen, 2013; Yılmaz, 2012).

2.7. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ile Geleneksel Bütçelemenin Karşılaştırılması

FTB, işletmelerin gelecekteki stratejik hedeflerini gerçekleştirmek ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla iş yükü tahminleri göz önüne alınarak, planlanan çıktıyı karşılamak için finansal ve finansal olmayan gereksinimleri hesaba katarak faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi için yapılan plan ve bütçe çalışmalarının gerçekleştirilmesidir (Özer, 2001, s. 81).

FTB'nin geleneksel bütçelemeye göre iki önemli avantajı vardır. Birincisi, kaynak maliyetlerinin net ve doğru bir biçimde bütçelenmesi, ikincisi ise kaynak ihtiyacının her zaman üretim hacmine bağlı olarak değişmeyeceği ile ilgili daha iyi bir bakış açısı sağlamasıdır (Cooper & Slagmulder, 2000, s. 85 aktaran Karaca, 2008).

FTB ve geleneksel bütçeleme kaynakları bütçelemeye dahil eder fakat geleneksel bütçeleme kaynak rakamlarını dikkate alırken, faaliyet tabanlı bütçeleme kaynakların dağıtımını dikkate alır. Böylece yöneticilerin kendi isteklerine göre kaynak rakamlarında gelişigüzel oynamalar yapmalarına fırsat vermeden, işletmedeki iş yükleri ve bu iş yüklerinin işletme stratejilerini nasıl desteklediğine odaklanır (Balcı, 2007).

İşletmelerde faaliyet tabanlı bütçelemenin uygulanması sırasında, geleneksel bütçeleden yardım alınacağı için işletmelerde geleneksel bütçeleme yöntemi tamamen ortadan kaldırılmamalıdır. Bu iki yöntemin birleşimi işletmelerde organizasyon kapasite planlaması, faaliyet planlaması ve mevcut bütçe ile performans raporlama sürecine katkı sağlamaktadır. Planlama ve bütçeleme verileri, geleneksel bütçe anlayışında gerçeğe yakın tahminlenmediği için faaliyet tabanlı bütçeleme ile birlikte fonksiyonlar arası ilişki tanımlanarak faaliyet ve süreç analizinin kullanımı ile bu engel ortadan kaldırılmaktadır (Şen, 2013).

Geleneksel bütçeleme yönteminde yöneticiler olumsuzluklarla karşılaşmamak için kontrol raporlarında sürekli düzeltmelere giderek bütçelerin gerçek rakamlarla değil, yöneticilerin isteklerine göre keyfi hazırlandığı görülmektedir. Geleneksel bütçelerin eksikliği finansal boyuta odaklanıp işletmeye değer katacak operasyonel konulara odaklanmamaktadır. FTB ise, gerçeğe uygun finansal tahminler yaparak

operasyonel konularda işletme yöneticilerine yardımcı gelecekteki hedeflerine ulaşma yolunda kullanılan bir tekniktir.

Geleneksel bütçeleme ile FTB tablo 2.4'te karşılaştırılmıştır:



Tablo 2.4: Geleneksel Bütçeleme ile Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Karşılaştırılması

GELENEKSEL BÜTÇELEME	FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME
<ul style="list-style-type: none">• Her bir bölümün maliyet merkezleri belirlenerek, kaynak planlaması yapılır.• Gelecek faaliyet dönemine ilişkin bütçenin hazırlanmasında geçmiş dönemin harcamaları ve gelirleri dikkate alınarak, enflasyon ve artan gelirlere dayalı bütçe oluşturur. Bu nedenle bütçe geçen yılın verimsizliklerini içerir.• Maliyet azaltma veya kayıpların azaltılması için çaba harcanmaz, faaliyetlere odaklanmaz.• Harcamalarda genellikle üst yönetim tarafından sabit bir yüzdeye dayanan keyfi kesintiler yapılmaktadır.• İşyükü hacmi çeşitli departmanlarda değişiklik gösterse de genellikle o yıl için sabit kalır, yani esnek değildir.• Giderleri azaltmak için hedefler belirlemektedir ancak bu hedeflere ulaşmak için nasıl bir yol izlenecektir bu konu belirsizdir.• Genellikle sürecin sonuçlarını kontrol etmeye odaklanmıştır.• Temel nedenler üzerine değil, etkileri üzerine odaklanır.• Harcamaları, “kullanılan kapasite” ve “kullanılmayan kapasite” olarak ayırmak yerine sabit ve değişken olarak sınıflandırma eğilimindedir.	<ul style="list-style-type: none">• Genel olarak faaliyetlerin planlaması yapılır.• Kaynaklara ve sonuçlara (çıktı/ürün) odaklanır.• İş süreçlerindeki faaliyetleri eş zamanlı hale getirir ve faaliyetleri etkinleştirir.• Müşteri ihtiyaçlarını öğrenmeyi amaçlar.• Girdilerden ziyade çıktılara (maliyet unsuruna) odaklanır ve faaliyetler ve çıktılarının performansları birbiri ile tutarlıdır.• Bir iş yükünün faaliyetlerce nasıl gerçekleştirileceğine odaklanır ve kaynakların faaliyetlerin sonuçları olduğunu kabul eder.• Çalışanları faaliyetleri yerine getirmeleri konusunda yetkilendirir.• Çıktılarda ve faaliyetlerde istikrarlı bir performans seviyesi sağlamaya çalışır.• İşletmedeki verimlilik için çeşitli senaryoları dener.• Kapasite görünürlüğü sağlar.• Faaliyetleri izleme ve kontrol yeteneği sağlar.

Kaynak: Yılmaz & Coşkun (2012, s. 243) ; Karaca (2008, s. 154)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME: BİR ÜRETİM İŞLETMESİ UYGULAMASI

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Günümüzde teknolojik ve teknik alanda yaşanan gelişmeler sonucunda işletmeler arasında rekabet artmıştır. İşletmeler rekabet ortamında doğru karar alabilmek için bütçeleme yöntemlerinden yararlanmaktadır. Geleneksel bütçeleme yöntemi işletmelerin karar alma sürecinde birçok açıdan yetersiz kalmaktadır.

İşletmeler için, pazardaki varlıklarını koruyabilmek, kıt kaynakları daha etkin kullanabilmek ve daha az maliyetle daha kaliteli mal ve hizmet sunabilmek için performans değerlendirmelerini sadece gider çeşitleri üzerinde değil bu giderleri tetikleyen unsurları yani faaliyetleri de göz önüne alarak gelecek için daha sağlam adımlar atma ihtiyacı doğmuştur. Geleneksel bütçeleme yönteminin eksikliklerini gidermek için modern yöntem olan faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ortaya çıkmıştır.

İşletmeler pazardaki yerlerini koruyabilmek kâr hedeflerinde süreklilik sağlayabilmek için rekabetçi ortamın gerekliliği olarak üretilen mamul veya hizmetlerin analizlerini yaparak üretim için hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynakların neler olduğunu tespit edebilmelidir. Faaliyet tabanlı bütçeler işletmelerin likiditesini, kârlılığını ve verimliliğini artıran etkin bir araçtır.

Çalışmanın amacı, faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemini mobilya üretim işletmesinde uygulayarak, yöntemde faaliyet tabanlı maliyetleme ve faaliyet tabanlı yönetim bilgilerinden de yararlanılmaktadır. Böylece, işletme yoğun rekabet ortamında

doğru ve hızlı kararlar alarak sektördeki diğer işletmelere karşı avantaj sağlayabilecektir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin önemi, işletmenin ürettiği mamul ve hizmetlerin analizini yaparak, üretimin gerçekleşmesinde ihtiyaç duyulacak faaliyetlerin belirlenmesinde ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyduğu kaynak miktarının ve maliyetinin göz önüne aldığı için planların daha gerçekçi olmasını ve işletmelerin daha hızlı kararlar almasında etkili bir araçtır.

3.2. İşletme Profili

Uygulama konusu işletme, mobilya üretimi yapmakta olup Kayseri’de faaliyet göstermektedir. İşletme 2012 yılında kurulmuştur. 32’si mavi yakalı, 8’i beyaz yakalı olmak üzere toplam 40 çalışanı bulunmaktadır. İşletmede bayi ya da kişisel sipariş üzerine özel tasarım ürünler üretilmektedir. Ürünler bir adet üç kişilik, bir adet iki kişilik ve iki adet tek kişilik koltuktan oluşan toplam dört parça koltuk takımı, iki adet üç kişilik ve iki adet tek kişilik koltuktan oluşan toplam dört parçadan oluşan maksi takımlar, köşe takımları, kanepeler, berjer ve puf üretimi yapılmaktadır. Üretim kapasitesi yurtiçi ve yurtdışı olmak üzere her geçen yıl artmaktadır.

İşletmenin temel ilkesi, müşteri isteklerinin karşılanmasında ürünün sadece ekonomik olması değil, aynı zamanda kaliteli, güvenilir olması ve zamanında karşılanmasıdır. İşletmede yapılan üretim, hammaddelerin tedarikinden en son kalite kontrolüne kadar ödün vermeyen mükemmellik standartlarını karşılamaktadır. Yüksek beceri ve eğitim sahibi personeli ile bugün endüstride rakipsiz durumda bulunan bir ürünün kalitesini temin etmektedir. Üretim süreci, gelen tüm hammaddelerin titiz bir denetimine tabi tutulmasıyla başlar. İşletme üretimini CNC sistemli makinalarda yapmaktadır.

3.3. Çalışmanın Metodu

Faaliyet tabanlı bütçelemenin gerçeğe uygun ve doğru bilgiler vermesi için aşamaları açıklanmıştır. Çalışmada önce geleneksel bütçelemeye göre birim maliyetler bulunmuştur. Daha sonra faaliyet tabanlı bütçelemeye geçilmiştir. İlk aşamada, işletmede kaynak miktarları ve tutarları belirlenmiştir. Belirlenen kaynak tutarları, işletmenin üretimi sırasında gerçekleşen faaliyetlerine maliyet dağıtım anahtarı yardımıyla yüklenmiştir. Daha sonraki aşamada ise, faaliyetlere yüklenen maliyetler

mamullere yüklenerek birim maliyetler geleneksel bütçelemeye göre daha doğru bir şekilde belirlenmiştir.

3.4. İşletmeye Ait Veri Toplama Tekniği

İşletme verileri; işletme yetkilileri, muhasebe yetkilisi, üretim yetkilisi ve ustabaşlarla yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Çalışmada işletmenin 2020 yılına ait üretim süreci ele alınarak bir aylık süreci ele alınmıştır.

3.5. İşletmede Geleneksel Bütçeleme Uygulaması

Uygulamada L tipi koltuk, berjer ve puftan oluşan oturma grubu için bütçeleme süreci ele alınmıştır.

3.5.1. Satış Bütçesi

Mobilya üretim hizmeti vermekte olan işletme, 2020 yılı ilk dört aylık dönemde 6.000 tane oturma grubu üretimi yapmayı planlamakta ve ikinci dört aylık dönemde bir önceki döneme göre % 10 artış, üçüncü dört aylık dönemde ise, bir önceki döneme göre % 20 artış ile satış yapacağını tahmin etmektedir. Oturma grubunun birim fiyatı 5.000 TL olup, işletme dört aylık dönemler bazında fiyat artırımına gitmeyi planlamaktadır.

İşletmenin satış bütçesi tablo 3.1’de gösterildiği gibi bütçelenmiştir:

Tablo 3.1: Satış Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	82.080
Bütçelenen Satış Fiyatı (TL/br)	5.000	5.000	5.000	5.000	5.500	5.500	5.500	5.500	6.600	6.600	6.600	6.600	
Bütçelenen Satış Tutarı (TL)	30.000.000	30.000.000	30.000.000	30.000.000	36.300.000	36.300.000	36.300.000	36.300.000	52.272.000	52.272.000	52.272.000	52.272.000	474.288.000

3.5.2. Üretim Bütçesi

İşletmede alınan siparişler doğrultusunda üretim gerçekleştireceğinden dönem başı ve dönem sonu mamul stoku bulunmamaktadır.

İşletmede üretilecek mamül miktarı tablo 3.2’de gösterildiği gibi bütçelenmiştir:

Tablo 3.2: Üretim Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	82.080
Dönem Sonu Stok (+)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Gerekli Mamul Miktarı	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	82.080
Dönem Başı Stoku (-)	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Bütçelenen Üretim Miktarı	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	82.080

3.5.3. Direkt İlk Madde Ve Malzeme Satınalma Bütçesi

Üretimde kullanılan hammaddeler; kumaş, sünger, tela, profil, sunta, elastik kolon, alt bez ve çividir.

Oturma grubu için birim başına düşecek tahmini direkt ilk madde ve malzeme maliyetleri aşağıda verilmiştir.

Kumaş: Metre fiyatı 50 TL olup üretim için 18 metre kumaş kullanılacaktır.

Tela: Metre fiyatı 0,70 TL olup üretim için 4 metre tela kullanılacaktır.

Sünger: Metre küp fiyatı 590 TL olup 0,44 metre küp sünger kullanılacaktır.

Profil: Metre fiyatı 27 TL olup 24 metre kullanılacaktır.

Sunta: Metre kare fiyatı 16 TL olup 1,2 metre kare kullanılacaktır.

Elastik Kolon: Metre fiyatı 10 TL olup 26 metre kullanılacaktır.

Alt Bez: Metre fiyatı 1,5 TL olup 4 metre kullanılacaktır.

Çivi: Gram fiyatı 10 TL olup 0,60 gram kullanılacaktır.

İşletmenin üretim bütçesinde bütçelenen miktarı üretebilmek için; tablo 3.3'te kumaş, tablo 3.4'te tela, tablo 3.5'te sünger, tablo 3.6'da profil, tablo 3.7'de sunta, tablo 3.8'de elastik kolon, tablo 3.9'da alt bez ve tablo 3.10'da çividen oluşan DİMM ihtiyaçları ve tutarları bütçelenmiştir:

Tablo 3.3:Kumaş İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m)	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	18	
Birim Fiyatı (m)	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	50	
Toplam Fiyat	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	5.400.000	5.400.000	5.400.000	5.400.000	5.940.000	5.940.000	5.940.000	5.940.000	7.128.000	7.128.000	7.128.000	7.128.000	73.872.000

Tablo 3.4: Tela İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLİL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m)	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
Birim Fiyatı (m)	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	0,70	
Toplam Fiyat	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	2,8	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	16.800	16.800	16.800	16.800	18.480	18.480	18.480	18.480	22.176	22.176	22.176	22.176	229.824

Tablo 3.5: Sünger İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m ³)	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	0,44	
Birim Fiyatı (m ³)	590	590	590	590	590	590	590	590	590	590	590	590	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satılma Tutarı	1.560.000	1.560.000	1.560.000	1.560.000	1.716.000	1.716.000	1.716.000	1.716.000	2.059.200	2.059.200	2.059.200	2.059.200	21.340.800

Tablo 3.6: Profil İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m)	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	24	
Birim Fiyatı (m)	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	27	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	648	648	648	648	648	648	648	648	648	648	648	648	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	3.888.000	3.888.000	3.888.000	3.888.000	4.276.800	4.276.800	4.276.800	4.276.800	5.132.160	5.132.160	5.132.160	5.132.160	53.187.840

Tablo 3.7:Sunta İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m^2)	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	1,2	
Birim Fiyatı (m^2)	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	16	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	20	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	120.000	120.000	120.000	120.000	132.000	132.000	132.000	132.000	158.400	158.400	158.400	158.400	1.641.600

Tablo 3.8: Elastik Kolon İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m)	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	26	
Birim Fiyatı (gr)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	260	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	1.560.000	1.560.000	1.560.000	1.560.000	1.716.000	1.716.000	1.716.000	1.716.000	2.059.200	2.059.200	2.059.200	2.059.200	21.340.800

Tablo 3.9: Alt Bez İçin Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (m)	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	4	
Birim Fiyatı (m)	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	1,5	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	36.000	36.000	36.000	36.000	39.600	39.600	39.600	39.600	47.520	47.520	47.520	47.520	492.480

Tablo 3.10: Çivi İçin Direkt İlk Madde Malzeme Satın Alma Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Birim D.İ.M.M. İhtiyacı (gr)	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	
Birim Fiyatı (gr)	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	10	
D.İ.M.M. Birim Fiyatı	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	6	
Bütçelenen Satış Miktarı (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	
Satınalma Tutarı	36.000	36.000	36.000	36.000	39.600	39.600	39.600	39.600	47.520	47.520	47.520	47.520	492.480

3.5.4. Direkt İşçilik Giderleri Bütçesi

İşletmede oturma grubunu üretmek 44 dk sürmektedir. Bütçeleme sürecinde 44 dk, 0,7333 saat olarak ele alınmıştır. İşçilerin aylık çalışma süresi 21 gün olup, günde 7,5 saat çalışmaktadır. Üretimde çalışan 28 işçi bulunmaktadır. Toplam dis ihtiyacı (21x 7,5x 28) 4.410' dur. İşçilere ilk dört ayda D.İ.S başına 20 TL, ikinci dört ayda 25 TL, üçüncü dört ayda ise, 30 TL ödeme yapmayı planlamaktadır. Tüm bu veriler ışığında tablo 3.11 DİS bütçesi oluşturulmuştur.



Tablo 3.11: Direkt İşçilik Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Üretilmesi Gereken Miktar (Adet)	6.000	6.000	6.000	6.000	6.600	6.600	6.600	6.600	7.920	7.920	7.920	7.920	82.080
Birim D.İ.S.	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333	0,7333
Toplam D.İ.S. İhtiyacı	4.399,8	4.399,8	4.399,8	4.399,8	4.839,78	4.839,78	4.839,78	4.839,78	5.807,736	5.807,736	5.807,736	5.807,736	60.189
Birim D.İ.S. Ücreti (TL)	20	20	20	20	25	25	25	25	30	30	30	30	
Toplam D.İ. Maliyeti (TL)	87.996	87.996	87.996	87.996	120.995	120.995	120.995	120.995	174.232	174.232	174.232	174.232	1.532.892

3.5.5. Genel Üretim Giderleri Bütçesi

İşletme, genel üretim maliyetlerinin bütçelenmesinde faaliyet hacmi olarak direkt işçilik saatini kullanmaktadır. Değişken genel üretim giderlerinin Ocak ayı bütçelenmiş tutarı aşağıdaki tabloda verilmiş ve her dört ayda bir %5 artış olacağı planlanmıştır.

	OCAK
Endirekt Malzeme	3.000
Elektrik	30.000
Doğalgaz	1.150
Kullanma Suyu	10.000
Tamir Bakım Giderleri	4.000
Toplam Değişken G.Ü.G.	48.150

İşletmenin sabit genel üretim giderleri Ocak ayı bütçelenen tutarı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	OCAK
Endirekt İşçilik	31.500
Kira	8.350
Personel Servis	9.700
Amortismanlar	30.000
Yemek	7.623
Temizlik	1.000
Sigorta	3.333
Tamir Bakım Giderleri	10.000
Toplam Sabit G.Ü.G.	101.506

İşletmenin değişken GÜG ve sabit GÜG bütçesi, 12 aylık dönemler halinde tablo 3.12 ve tablo 3.13'te bütçelenmiştir. Tablo 3.14'te verilen toplam genel üretim giderleri, geleneksel bütçelemeye göre maliyet dağıtım anahtarı DİS seçildiğinden, DİS'e bölünerek birim başına düşen GÜG yükleme oranı bulunacaktır.

Tablo 3.12: Değişken Genel Üretim Giderleri Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Değişken G.Ü.G.													
Endirekt Malzeme	3.000	3.000	3.000	3.000	3.150	3.150	3.150	3.150	3.308	3.308	3.308	3.308	37.832
Elektrik	30.000	30.000	30.000	30.000	31.500	31.500	31.500	31.500	33.075	33.075	33.075	33.075	378.300
Doğalgaz	1.150	1.150	1.150	1.150	1.208	1.208	1.208	1.208	1.268	1.268	1.268	1.268	14.504
Kullanma Suyu	10.000	10.000	10.000	10.000	10.500	10.500	10.500	10.500	11.025	11.025	11.025	11.025	86.100
Tamir Bakım Giderleri	4.000	4.000	4.000	4.000	4.200	4.200	4.200	4.200	4.410	4.410	4.410	4.410	50.440
Toplam Değişken G.Ü.G.	48.150	48.150	48.150	48.150	50.558	50.558	50.558	50.558	53.086	53.086	53.086	53.086	607.176

Tablo 3.13:Sabit Genel Üretim Giderleri Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Sabit G.Ü.G.													
Endirekt İşçilik	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	31.500	378.000
Kira	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	8.350	100.200
Personel Servis	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	9.700	116.400
Amortisman	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	30.000	360.000
Yemek	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	7.623	91.476
Temizlik	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	1.000	12.000
Sigorta	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	3.333	39.996
Tamir Bakım	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	10.000	120.000
Sabit G.Ü.G.	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	1.218.072

Tablo 3.14:Toplam Genel Üretim Giderleri

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Toplam Değişken G.Ü.G.	48.150	48.150	48.150	48.150	50.558	50.558	50.558	50.558	53.086	53.086	53.086	53.086	607.176
Toplam Sabit G.Ü.G.	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	101.506	1.218.072
TOPLAM G.Ü.G.	149.656	149.656	149.656	149.656	152.064	152.064	152.064	152.064	154.592	154.592	154.592	154.592	1.825.248
Üretim İçin Gerekli D.İ.S. İhtiyacı	4.399,8	4.399,8	4.399,8	4.399,8	4.839,78	4.839,78	4.839,78	4.839,78	5.807,736	5.807,736	5.807,736	5.807,736	60.189
Birim D.İ.S. Başına G.Ü.G. Yükleme Oranı (TL/DİS)	Ocak ayı için GÜG yükleme oranı 34,014												Toplam GÜG yükleme oranı 30,325

5.6. Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

Değişken pazarlama satış ve dağıtım giderlerinin Ocak ayı bütçelenmiş tutarı aşağıdaki tabloda verilmiş ve her ay bir önceki ayın tutarının %1' i kadar artış olacağı planlanmıştır.

	OCAK
Araç Yakıt Gideri	30.000
Araç Tamir Bakım Giderleri	4.500
Araç OGS Giderleri	1.920
Toplam Değişken PSDG	36.420

İşletmenin sabit pazarlama satış ve dağıtım giderleri Ocak ayı bütçelenen tutarı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	OCAK
Personel Ücretleri	7.000
Taşıt Amortisman Gideri	8.623
Vergi	415
Toplam Sabit PSDG	16.038

Değişken pazarlama, satış ve dağıtım giderleri ve sabit pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin 1 yıllık tutarı aylık dönemler halinde tablo 3.15'te gösterilmiştir:

Tablo 3.15: Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Değişken PSDG													
Araç Yakıt Gideri	30.000	30.300	30.603	30.910	31.220	31.532	31.848	32.166	32.488	32.813	33.141	33.472	380.493
Araç Tamir Bakım Giderleri	4.500	4.545	4.590	4.636	4.682	4.729	4.776	4.824	4.872	4.921	4.970	5.020	57.065
Araç OGS Giderleri	1.920	1.939	1.958	1.978	1.998	2.018	2.038	2.058	2.079	2.100	2.121	2.142	24.349
Toplam Değişken PSDG	36.420	36.784	37.151	37.524	37.900	38.279	38.662	39.048	39.439	39.834	40.232	40.634	461.907
Sabit PSDG													
Personel Ücretleri	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	7.000	84.000
Taşıt Amortisman	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	8.623	103.476
Vergi	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	415	4.980
Toplam Sabit PSDG	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	16.038	192.456
Toplam PSDG	52.458	52.822	53.189	53.562	53.938	54.317	54.700	55.086	55.477	55.872	56.270	56.672	654.363

3.5.7. Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

Değişken genel yönetim giderlerinin Ocak ayı bütçelenmiş tutarı aşağıdaki tabloda verilmiş ve her ay bir önceki ayın tutarının %5' i kadar artış olacağı planlanmıştır.

	OCAK
Kırtasiye- Matbaa- Bilgisayar Giderleri	2.000
Telefon Giderleri	1.500
Bakım- Onarım- Tamir- Temizlik Giderleri	5.000
Toplam Değişken Genel Yönetim Giderleri	8.500

İşletmenin sabit genel yönetim giderleri Ocak ayı bütçelenen tutarı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	OCAK
Personel Ücretleri	28.000
Müşavirlik Giderleri	1.500
Meslek Oda Aidatı	100
Toplam Sabit Genel Yönetim Giderleri	29.600

Değişken genel yönetim giderleri ve sabit genel yönetim giderlerinin 1 yıllık tutarı aylık dönemler halinde tablo 3.16'da gösterilmiştir:

Tablo 3.16: Genel Yönetim Giderleri Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Değişken GYG													
Kırtasiye-Matbaa-Bilgisayar Giderleri	2.000	2.100	2.205	2.315	2.431	2.553	2.681	2.815	2.956	3.104	3.259	3.422	31.841
Telefon Giderleri	1.500	1.575	1.654	1.737	1.824	1.915	2.011	2.112	2.218	2.329	2.445	2.567	23.887
Bakım-Onarım-Tamir-Temizlik Giderleri	5.000	5.250	5.513	5.789	6.078	6.382	6.701	7.036	7.388	7.757	8.145	8.552	79.591
Toplam Değişken Genel Yönetim Giderleri	8.500	8.925	9.372	9.841	10.333	10.850	11.393	11.963	12.562	13.190	13.849	14.541	135.319
Sabit Genel Yönetim Giderleri													
Personel Ücretleri	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	28.000	336.000
Müşavirlik Giderleri	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	1.500	18.000
Meslek Oda Aidatı	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	1.200
Toplam Sabit GYG	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	29.600	355.200
Toplam GYG	38.100	38.525	38.372	39.441	39.933	40.450	40.993	41.563	42.162	42.790	43.449	44.141	490.519

Tablo 3.17: Toplam Faaliyet Giderleri Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK	TOPLAM
Toplam PSDG	52.458	52.822	53.189	53.562	53.938	54.317	54.700	55.086	55.477	55.872	56.270	56.672	654.363
Toplam GYG	38.100	38.525	38.372	39.441	39.933	40.450	40.993	41.563	42.162	42.790	43.449	44.141	490.519
TOPLAM	90.558	91.347	91.561	93.003	93.871	94.767	95.693	96.649	97.639	98.662	99.719	100.813	1.144.882

3.5.8. Nakit Bütçesi

İşletme yönetiminin nakit bütçesine olan öngörülerini aşağıdaki gibidir:

1. İşletmenin dönem başında beklenen nakit tutarı 50.000 TL' dir.
2. Satış hasılatının % 50'sinin satışın yapıldığı ayda, %30' unun iki aylık vade ve % 20' sinin ise, beş aylık vade ile tahsil edileceği beklenmektedir.
3. Satın alınan hammadde bedellerinin % 40'ı alımın yapıldığı ayda, % 40'ı üç aylık vade ve %20' si ise, altı aylık vade ile ödenmesi planlanmaktadır.
4. Direkt işçilik ödemelerinin tamamı işçiliğin yapıldığı ayda ödenmesi planlanmaktadır.
5. Genel üretim giderleri ve faaliyet giderlerinde amortisman giderleri hariç tutulacak ve tüketimin yapıldığı dönemde ödenmesi planlanmaktadır.
6. 34.437.432 TL tutarındaki tahmini vergi ödemesi Nisan, Temmuz, Eylül ve Aralık aylarında eşit olarak yapılacaktır.
7. Faiz ödemesi Kasım ayında yapılacaktır.
8. Finansman giderleri tutarı 125.000.000 TL olacaktır.
9. 70.000.000 TL tutarındaki kredi anapara ödemesi Temmuz ayında yapılacaktır.

Nakit bütçesine yardımcı olmak üzere, ilk önce müşteriden beklenen tahsilatları ve satıcılara direkt ilk madde ve malzeme ödemeleri aşağıdaki tablolarda verilmiştir. Satışlar sonucunda elde edilecek aylık tahsilat tutarları Tablo 3.18'de verilmiştir. Satış tutarının %50'si satışın yapıldığı ayda, %30'u iki aylık vadeyle ve %20'si ise üç aylık vadeyle tahsil edileceği beklenmektedir.

İşletmenin mobilya üretimi için gerekli olan hammaddelerin alımı için aylık olarak yapacağı ödemeler ise, Tablo 3.19'da verilmiştir. Hammadde ödemelerinin %40'ı alımın yapıldığı ayda, %40'ı üç aylık vadeyle ve %20'si ise beş aylık vadeyle yapılacağı planlanmaktadır.

Tablo 3.20'de verilen nakit bütçesi iki tablodan yararlanılarak hazırlanmıştır. Nakit girişi, nakit çıkışı, nakit sonucu (nakit fazlası veya nakit noksanı) ve finansman kaynaklarından yararlanılarak nakit bütçesi oluşturulmuştur. Temmuz ayında kredi anapara ödemesi, kasım ayında ise, faiz ödemesi yapılacaktır.

Tablo 3.18: Müşterilerden Beklenen Tahsilat

	Satışlar	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Dönem Başı Alacaklar		100.000	150.000	50.000	50.000	50.000							
OCAK	30.000.000	15.000.000		9.000.000			6.000.000						
ŞUBAT	30.000.000		15.000.000	W	9.000.000			6.000.000					
MART	30.000.000			15.000.000		9.000.000			6.000.000				
NİSAN	30.000.000				15.000.000		9.000.000			6.000.000			
MAYIS	36.300.000					18.150.000		10.890.000			7.260.000		
HAZİRAN	36.300.000						18.150.000		10.890.000			7.260.000	
TEMMUZ	36.300.000							18.150.000		10.890.000			7.260.000
AĞUSTOS	36.300.000								18.150.000		10.890.000		
EYLÜL	52.272.000									26.136.000		15.681.600	
EKİM	52.272.000										26.136.000		15.681.600
KASIM	52.272.000											26.136.000	
ARALIK	52.272.000												26.136.000
TOPLAM	474.288.000	15.100.000	15.150.000	24.050.000	24.050.000	27.200.000	33.150.000	35.040.000	35.040.000	43.026.000	44.286.000	49.077.600	49.077.600

Tablo 3.19: Direkt İlk Madde Malzeme Alımları İçin Beklenen Ödemeler

	Alımlar	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Dönem Başı Borçlar		300.000	350.000	400.000	200.000	150.000	100.000						
OCAK	12.616.800	5.046.720			5.046.720			2.523.360					
ŞUBAT	12.616.800		5.046.720			5.046.720			2.523.360				
MART	12.616.800			5.046.720			5.046.720			2.523.360			
NİSAN	12.616.800				5.046.720			5.046.720			2.523.360		
MAYIS	13.878.480					5.551.392			5.551.392			2.775.696	
HAZİRAN	13.878.480						5.551.392			5.551.392			2.775.696
TEMMUZ	13.878.480							5.551.392			5.551.392		
AĞUSTOS	13.878.480								5.551.392			5.551.392	
EYLÜL	16.654.176									6.661.670			6.661.670
EKİM	16.654.176										6.661.670		
KASIM	16.654.176											6.661.670	
ARALIK	16.654.176												6.661.670
TOPLAM	172.597.824	5.346.720	5.396.720	5.446.720	10.293.440	10.748.112	10.698.112	13.121.472	13.626.144	14.736.422	14.736.422	14.988.758	16.099.036

Tablo 3.20: Nakit Bütçesi

	OCAK	ŞUBAT	MART	NİSAN	MAYIS	HAZİRAN	TEMMUZ	AĞUSTOS	EYLÜL	EKİM	KASIM	ARALIK
Dönem Başı Nakit	50.000	9.513.693	18.976.597	37.289.287	42.144.457	58.268.038	80.390.723	23.369.764	44.452.535	63.744.915	92.905.630	1.604.552
Nakit Girişleri												
Nakit Tahsilat	15.100.000	15.150.000	24.050.000	24.050.000	27.200.000	33.150.000	35.040.000	35.040.000	43.026.000	44.286.000	49.077.600	49.077.600
Toplam Nakit Girişleri	15.150.000	24.663.693	43.026.597	61.339.287	69.344.457	91.418.038	115.430.723	58.409.764	87.478.535	108.030.915	141.983.230	50.682.152
Nakit Çıktıları												
Hammadde Alımları	5.346.720	5.396.720	5.446.720	10.293.440	10.748.112	10.698.112	13.121.472	13.626.144	14.736.422	14.736.422	14.988.758	16.099.036
Direkt İşçilik Ödemeleri	87.996	87.996	87.996	87.996	120.995	120.995	120.995	120.995	174.232	174.232	174.232	174.232
G.Ü.G. Ödemeleri	119.656	119.656	119.656	119.656	122.064	122.064	122.064	122.064	124.592	124.592	124.592	124.592
Faaliyet Gider Ödemeleri	81.935	82.724	82.938	84.380	85.248	86.144	87.070	88.026	89.016	90.039	91.096	92.190
Vergi				8.609.358			8.609.358		8.609.358			8.609.358
Toplam Nakit Çıktıları	5.636.307	5.687.096	5.737.310	19.194.830	11.076.419	11.027.315	22.060.959	13.957.229	23.733.620	15.125.285	15.378.678	25.099.408
Nakit Fazlası / Açığı	9.513.693	18.976.597	37.289.287	42.144.457	58.268.038	80.390.723	93.369.764	44.452.535	63.744.915	92.905.630	126.604.552	25.582.744
Finansman												
Borçlar	0	0	0	0	0	0	70.000.000	0	0	0	0	0
Borç ve Faiz Ödemeleri	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	125.000.000	0
Dönem Sonu Nakit	9.513.693	18.976.597	37.289.287	42.144.457	58.268.038	80.390.723	23.369.764	44.452.535	63.744.915	92.905.630	1.604.552	25.582.744

3.5.9. Satışların Maliyeti Bütçesi

Mamul birimi başına düşen direkt ilk madde ve malzeme giderleri, direkt işçilik gideri, birim başına standart genel üretim gideri toplanarak tablo 3.21’de gösterilen satışların maliyeti bütçesi oluşturulur. Satışların maliyeti bütçesinin oluşturulabilmesi için direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderleri bütçelerinden yararlanılarak veriler alınır.

Tablo 3.21: Satışların Maliyet Bütçesi

Birim Mamul Maliyeti			2.135,757 TL/br
D.İ.M.M.			2.102,8 TL/br
Kumaş	18 m/br	50 TL/m	900 TL/br
Tela	4 m/br	0,70 TL/m	2,8 TL/br
Sünger	0,44 m ³ /br	590 TL/m ³	260 TL/br
Profil	24 m/br	27 TL/m	648 TL/br
Sunta	1,2 m ² /br	16 TL/m ²	20 TL/br
Elastik Kolon	26 m/br	10 TL/m	260 TL/br
Alt Bez	4 m/br	1,5 TL/m	6 TL/br
Çivi	0,60 gr/br	10 TL/gr	6 TL/br
D.İ.S.	0,7333 DİS/br	20 TL/DİS	14,666 TL/br
GÜG (Ocak) (DİS’e göre)	0,7333 DİS/br	34,014 TL/br	24,942 TL/br
ÜRETİM MALİYET			
D.İ.M.M. Maliyeti			172.597.824
D.İ.S. Maliyeti			1.532.892
G.Ü.G.			1.825.248
Yarı Mamul Stoklarında Değişim			
	Dönem Başı Stok (+)		-
	Dönem Sonu Stok (-)		-
BÜTÇELENEEN ÜRETİM MALİYETİ			
Mamul Stoklarında Değişim			
	Dönem Başı Stok (+)		-
	Dönem Sonu Stok (-)		-
BÜTÇELENEEN SATILAN HİZMET MALİYETİ			175.955.964

3.5.10. Proforma Gelir Tablosu

Gelir tablosunda işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm giderleri göstererek, işletmenin elde ettiği dönem net kâr ya da zararı gösteren tablodur.

İşletmenin 2020 yılındaki tahmini gelir ve gider tutarları gelir tablosunda gösterilmiştir. Tablo 3.22’de yapılan hesaplamalar sonucunda işletmenin kâr elde ettiği görülmektedir.

Tablo 3.22: Proforma Gelir Tablosu

Bütçelenen Satış Gelirleri	474.288.000
(-) Bütçelenen Satışların Maliyeti	(175.955.964)
Brüt Satış Kârı	298.332.036
(-) Faaliyet Giderleri	(1.144.882)
(-) Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	(654.363)
(-) Genel Yönetim Giderleri	(490.519)
Faaliyet Kârı	297.187.154
Finansman Giderleri	(125.000.000)
Dönem Kârı	172.187.154
Dönem Kârı Vergi Karşılığı	(34.437.432)
Dönem Net Kârı	137.749.722

3.6. İşletmede Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Uygulaması

Çalışmanın bu bölümünde işletmenin 2020 yılına ait genel üretim giderlerinin faaliyetlere dağıtılarak bütçelenmesinin bir üretim işletmesinde uygulanması ele alınacaktır. Uygulamada kullanılan genel üretim giderleri rakamları işletmenin muhasebe müdürüyle yapılan görüşmeler sonucunda elde edilmiştir. Uygulamanın son

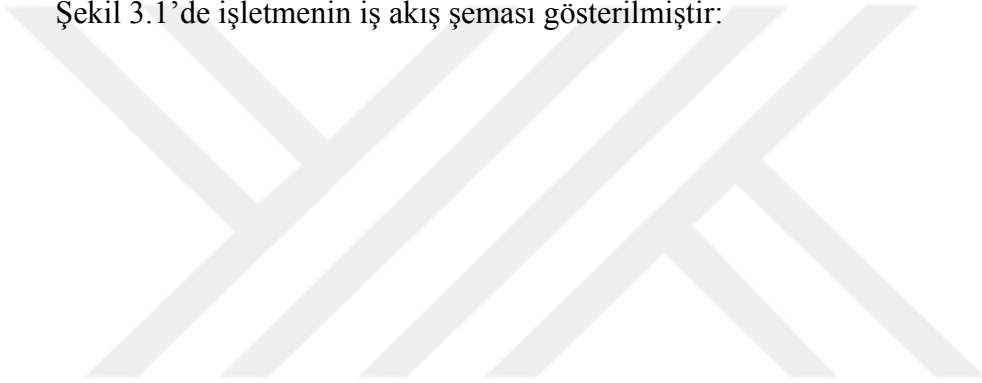
bölümünde faaliyet tabanlı bütçelemeden elde edilen rakamlar geleneksel bütçeleme uygulama sonuçları ile karşılaştırılacak faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin işletmeye olan yararları ortaya konacaktır. Çalışmada bir aylık dönem baz alınmıştır.

3.6.1. İşletmedeki Faaliyetlerin ve Faaliyet Merkezlerinin Belirlenmesi

İşletmenin faaliyetlerinin belirlenmesinde iş akış şeması incelenerek üretimde 8 faaliyet belirlenmiştir.

İşletmede verilerin asıl hizmet koltuk üretimi olduğu için terzihane, kasa iskelet hazırlığı, metal bölümü, ürün birleştirme bölümleri ana faaliyetlerdir. Diğer bölümler ise, esas üretim yerlerine yardımcı bölümlerdir.

Şekil 3.1’de işletmenin iş akış şeması gösterilmiştir:



Şekil 3.1: İşletmenin İş Akış Şeması



İşletmede gerçekleştirilen ana faaliyetler ve yardımcı faaliyetler aşağıda tanımlanmıştır:

Bayi/ Müşteri Siparişi: İşletme tarafından üretilen ürünün müşteri tarafından beğenilerek talep edilmesi ya da bayi tarafından sipariş verilmesi sonucu üretimin hazırlığın ilk aşamasıdır.

Planlama: Bayiden ya da müşteriden gelen siparişler sonrasında üretimi yapılacak ürünler için üretim programı belirlenir. Ürünlerin ağırlıkları, esneklikleri ve boyutları belirlenir. Üretilecek mobilyaların her bir parçasının teknik resmi çizilir. Planlama bölümünde iş emri çıkarılır. Ürünün üretilmesi için ihtiyaç duyulan hammaddelerin depoda olup olmadığı kontrol edilir. İhtiyaç halinde tedarik etme yoluna gidilir.

Terzihane: İstenen ürünün ebatlarına göre kumaş kesilir ve dikimi yapılır. Ürün modeline göre oturak kısmı için kumaşlar kapitonelenir.

Kasa İskelet Hazırlığı: Suntalar kesilir ve birleştirilir böylece ürünün ana iskeleti oluşturulur.

Metal Bölümü: Profiller kaynak kesme makinasında kesilerek iskeletle kaynatılır.

Ürün Birleştirme: İskeleti yapılan ürün süngerle kaplanır. Kesilen kumaşlar süngerli iskelete geçilir ve dikimi yapılır. Oturak kısmına elastik kolonlarla zigzaglar çekilir. Tela ve alt bez geçilir.

Kalite Kontrol: Üretim sırasında ve sonrasında ürün kontrol edilir. Böylece ürünlerin doğru ve kusursuz üretimi sağlanır.

Paketleme: Ürünlerin sevki sırasında zarar görmemesi için ambalajlama işlemidir.

Sevkiyat: Üretilen ürünlerin, talep eden bayiye ya da müşteriye nakliyatının yapılması aşamasıdır.

Tablo 3.23'te işletmenin faaliyet merkezleri ve faaliyet verileri gösterilmiştir:

Tablo 3.23: Faaliyet Merkezleri ve Faaliyet Verileri

Faaliyetler	İşçi Sayısı	Makine Sayısı	Kullanılan Alan (m²)
Planlama	2	-	40
Terzihane	7	3	1.800
Kasa-İskelet Hazırlığı	5	3	920
Metal Bölümü	4	2	760
Ürün Birleştirme	5	1	1.763
Kalite Kontrol	2	-	-
Paketleme	3	1	1.652
TOPLAM	28	10	6.935

3.6.2. Faaliyet Maliyetlerinin Bütçelenmesi

FTB, gelecek faaliyet döneminde satış talebini karşılamak için yerine getirilmesi gereken faaliyetlerin belirlenmesi ve üretimin gerçekleşebilmesi için faaliyetlerin tükettiği kaynakların miktar ve maliyetlerinin bütçelenmesini esas alır.

Bu amacı gerçekleştirebilmek için iki aşama söz konusudur. Çalışmanın birinci aşamasında, direkt ilk madde malzeme ve direkt işçilik kapsamına girmeyen fakat mamullün üretilmesinde rol oynayan genel üretim giderlerinin (kaynak) maliyetleri bunları tüketen faaliyetlere yüklenecektir.

İkinci aşamada ise, mamuller tarafından tüketilen kaynak maliyetleri mamullere yüklenecektir. Böylece kaynak maliyetleri ilk önce bunları tüketen faaliyetlere daha sonra ise, buradan mamullere yüklenir. Dağıtım yapılacak genel üretim giderleri ve maliyet anahtarları tablo 3.24'te verilmiştir:

Tablo 3.24: Birinci Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları

Kaynaklar	Maliyet Anahtarı	GÜG (1 aylık)
Endirekt Malzeme	Direkt	3.000
Elektrik	Kwh	30.000
Doğalgaz	m^3	1.150
Kullanma Suyu	m^3	10.000
Tamir-Bakım	Makine Sayısı	14.000
Endirekt İşçilik	Kişi Sayısı	31.500
Kira Gideri	m^2	8.350
Personel Servis	Kişi Sayısı	9.700
M. Amortisman	Makine Sayısı	30.000
Yemek	Kişi Sayısı	7.623
Temizlik	m^2	1.000
Sigorta	m^2	3.333

3.6.2.1. Endirekt İşçilik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

Endirekt işçilik giderlerinin faaliyetlere yüklenmesinde maliyet dağıtım anahtarı olarak kişi sayısı kullanılmıştır. Endirekt işçilik giderleri içinde 4 ustabaşı maaşı, planlama bölümü maaşları ve kalite kontrol bölümü maaşları alınmıştır. Üretim bölümünde çalışan işçi sayısı 28 olduğundan, uygulamada toplam işçi sayısı 28 olarak alınacaktır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Endirekt İşçilik Giderleri}}{\text{Toplam İşçi Sayısı}} = \frac{31.500}{28} = 1.125 \text{ TL/kişi}$$

Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 31.500 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımını tüm faaliyetlerde çalışan işçi sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.25 oluşturulmuştur:

Tablo 3.25: Faaliyete Göre Direkt İşçilik Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kişi Sayısı	Aylık Endirekt İşçilik Gideri (TL)
Planlama	2	2.250
Terzihane	7	7.875
Kasa İskelet Hazırlığı	5	5.625
Metal Bölümü	4	4.500
Ürün Birleştirme	5	5.625
Kalite Kontrol	2	2.250
Paketleme	3	3.375
TOPLAM	28	31.500

3.6.2.2. Kira Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık kira gideri 8.350 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı m^2 olarak kullanım alanı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Aylık Kira Gideri}}{\text{Kullanılan Alan}} = \frac{8.350}{6.935} = 1,204 \text{ TL}/m^2$$

Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 8.350 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerin kullanım alanları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.26 oluşturulmuştur:

Tablo 3.26: Faaliyete Göre Kira Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kullanılan Alan	Aylık Kira Gideri (TL)
Planlama	40	48
Terzihane	1.800	2.167
Kasa İskelet Hazırlığı	920	1.108
Metal Bölümü	760	915
Ürün Birleştirme	1.763	2.123
Kalite Kontrol	-	-
Paketleme	1.652	1.989
TOPLAM	6.935	8.350

3.6.2.3. Personel Servis Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletme personelinin tamamına ait bütçelenen servis gideri 13.857 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı olarak kişi sayısı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Personel Servis Gideri}}{\text{Kişi Sayısı}} = \frac{13.857}{40} = 346,425 \text{ TL/kişi}$$

Üretim bölümünde 28 kişi olduğu için yükleme oranı üzerinden personel servis gideri 9.700 TL olarak alınacaktır. Gider dağıtımı tüm faaliyetlerde çalışan işçi sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.27 oluşturulmuştur:

Tablo 3.27: Faaliyete Göre Personel Servis Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kişi Sayısı	Aylık Personel Servisi Gideri (TL)
Planlama	2	693
Terzihane	7	2.425
Kasa İskelet Hazırlığı	5	1.732
Metal Bölümü	4	1.386
Ürün Birleştirme	5	1.732
Kalite Kontrol	2	693
Paketleme	3	1.039
TOPLAM	28	9.700

3.6.2.4. Makine Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletme makine giderleri makine amortismanı ve tamir bakım gideri olarak iki tanedir.

Makine giderlerinin dağıtım anahtarı olarak makine sayısı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Amortisman Gideri}}{\text{Makine Sayısı}} = \frac{30.000}{10} = 3.000 \text{ TL/makine}$$

Bu yükleme oranı üzerinden faaliyetlere 30.000 TL'lik amortisman gideri dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerde çalışan makine sayıları ile yükleme oranı çarpılarak yapılacaktır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Tamir Bakım Gideri}}{\text{Makine Sayısı}} = \frac{14.000}{10} = 1.400 \text{ TL/makine}$$

Bu yükleme oranı üzerinden faaliyetlere 14.000 TL'lik tamir bakım gideri dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerde çalışan makine sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.28 oluşturulmuştur:

Tablo 3.28: Makine Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Makine Sayısı	Aylık Amortisman Gideri	Aylık Tamir Bakım Gideri (TL)
Planlama	-	-	-
Terzihane	3	9.000	4.200
Kasa İskelet Hazırlığı	3	9.000	4.200
Metal Bölümü	2	6.000	2.800
Ürün Birleştirme	1	3.000	1.400
Kalite Kontrol	-	-	-
Paketleme	1	3.000	1.400
TOPLAM	10	30.000	14.000

3.6.2.5. Yemek Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletme personelinin tamamına ait bütçelenen yemek gideri 10.890 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı olarak kişi sayısı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Yemek Giderleri}}{\text{Kişi Sayısı}} = \frac{10.890}{40} = 272,250 \text{ TL/kişi}$$

Üretim bölümünde 28 kişi olduğu için bu oran üzerinden personel servis gideri 7.623 TL olarak alınacaktır. Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 7.623 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı tüm faaliyetlerdeki çalışan işçi sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.29 oluşturulmuştur:

Tablo 3.29: Yemek Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kişi Sayısı	Aylık Yemek Gideri (TL)
Planlama	2	545
Terzihane	7	1.905
Kasa İskelet Hazırlığı	5	1.361
Metal Bölümü	4	1.089
Ürün Birleştirme	5	1.361
Kalite Kontrol	2	545
Paketleme	3	817
TOPLAM	28	7.623

3.6.2.6. Temizlik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık kira gideri 1.000 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı m^2 olarak kullanım alanı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Temizlik Giderleri}}{\text{Kullanılan Alan}} = \frac{1.000}{6.935} = 0,144 \text{ TL}/m^2$$

Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 1.000 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerde kullanılan alan sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.30 oluşturulmuştur:

Tablo 3.30: Temizlik Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kullanılan Alan	Aylık Temizlik Gideri (TL)
Planlama	40	6
Terzihane	1.800	259
Kasa İskelet Hazırlığı	920	133
Metal Bölümü	760	110
Ürün Birleştirme	1.763	254
Kalite Kontrol	-	-
Paketleme	1.652	238
TOPLAM	6.935	1.000

3.6.2.7. Sigorta Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık sigorta gideri 3.333 TL' dir. Maliyet dağıtım anahtarı m^2 olarak kullanım alanı kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Sigorta Gideri}}{m^2} = \frac{3.333}{6.935} = 0,481 \text{ TL}/m^2$$

Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 3.333 TL' lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerde kullanılan alan sayıları ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.31 oluşturulmuştur:

Tablo 3.31: Sigorta Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Kullanılan Alan	Aylık Sigorta Gideri (TL)
Planlama	40	19
Terzihane	1.800	865
Kasa İskelet Hazırlığı	920	442
Metal Bölümü	760	365
Ürün Birleştirme	1.763	848
Kalite Kontrol	-	-
Paketleme	1.652	794
TOPLAM	6.935	3.333

3.6.2.8. Elektrik Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık elektrik gideri 30.000 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı olarak Kwh kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Elektrik Giderleri}}{\text{Kwh}} = \frac{30.000}{169.490} = 0,177 \text{ TL/Kwh}$$

Bu yükleme oranı üzerinden tüm faaliyetlere 30.000 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı tüm faaliyetlerde tüketilen elektrik miktarı ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.32 oluşturulmuştur:

Tablo 3.32:Elektrik Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Elektrik Tüketimi	Aylık Elektrik Gideri (TL)
Planlama	382	68
Terzihane	40.845	7.230
Kasa İskelet Hazırlığı	62.352	11.036
Metal Bölümü	32.749	5.797
Ürün Birleştirme	25.584	4.528
Kalite Kontrol	250	44
Paketleme	7.328	1.297
TOPLAM	169.490	30.000

3.6.2.9. Doğalgaz Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık doğalgaz gideri 1.150 TL'dir. Maliyet dağıtım anahtarı olarak m^3 kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Doğalgaz Gideri}}{m^3} = \frac{1.150}{2.978} = 0,386 \text{ TL}/m^3$$

Bu yükleme oranı üzerinden faaliyetlere 1.150 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımını faaliyetlerde kullanılan doğalgaz tüketim miktarı ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.33 oluşturulmuştur:

Tablo 3.33: Doğalgaz Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Doğalgaz Tüketimi	Aylık Doğalgaz Gideri (TL)
Planlama	-	-
Terzihane	650	251
Kasa İskelet Hazırlığı	1.052	406
Metal Bölümü	834	322
Ürün Birleştirme	442	171
Kalite Kontrol	-	-
Paketleme	-	-
TOPLAM	2.978	1.150

3.6.2.10. Kullanma Suyu Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması

İşletmenin bütçelenen aylık kullanma suyu gideri 10.000 TL' dir. Maliyet dağıtım anahtarı olarak m^3 kullanılmıştır.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Kullanma Suyu Gideri}}{m^3} = \frac{10.000}{2.310} = 4,329 \text{ TL}/m^3$$

Bu yükleme oranı üzerinden faaliyetlere 10.000 TL'lik gider dağıtılacaktır. Gider dağıtımı faaliyetlerde kullanılan su tüketim miktarı ile yükleme oranı çarpılarak tablo 3.34 oluşturulmuştur:

Tablo 3.34: Kullanma Suyu Giderlerinin Bütçelenmesi

Faaliyetler	Su Tüketimi	Aylık Su Gideri (TL)
Planlama	-	-
Terzihane	-	-
Kasa İskelet Hazırlığı	760	3.290
Metal Bölümü	1.163	5.035
Ürün Birleştirme	387	1.675
Kalite Kontrol	-	-
Paketleme	-	-
TOPLAM	2.310	10.000

FTB'nin ilk aşaması olan GÜG maliyetlerinin faaliyetlere dağıtılması aşaması sona ermiştir. Tablo 3.35'te faaliyetlerin GÜG'den aldıkları paylar gösterilmiştir:

Tablo 3.35: Toplam Giderlerin Faaliyetlere Dağıtılması

	Endirekt Malzeme	Endirekt İşçilik	Kira Giderleri	Personel Servis Giderleri	Makine Amortismanı	Makine Tamir Bakım Giderleri	Yemek Giderleri	Temizlik Giderleri	Sigorta Giderleri	Elektrik Giderleri	Doğalgaz Giderleri	Kullanma Suyu Giderleri	TOPLAM
Planlama	-	2.250	48	693	-	-	545	6	19	68	-	-	3.629
Terzihane	-	7.875	2.167	2.425	9.000	4.200	1.905	259	865	7.230	251	-	36.177
Kasa İskelet Hazırlığı	-	5.625	1.108	1.732	9.000	4.200	1.361	133	442	11.036	406	3.290	38.333
Metal Bölümü	-	4.500	915	1.386	6.000	2.800	1.089	110	365	5.797	322	5.035	28.319
Ürün Birleştirme	-	5.625	2.123	1.732	3.000	1.400	1.361	254	848	4.528	171	1.675	22.717
Kalite Kontrol	-	2.250	-	693	-	-	545	-	-	44	-	-	3.532
Paketleme	3.000	3.375	1.989	1.039	3.000	1.400	817	238	794	1.297	-	-	16.949
TOPLAM	3.000	31.500	8.350	9.700	30.000	14.000	7.623	1.000	3.333	30.000	1.150	10.000	149.656

3.6.3. Faaliyetlerin Bütçelenmesi ve İkinci Aşama Maliyet Anahtarlarının Belirlenmesi

Çalışmanın ilk aşamasında kaynaklar, maliyet anahtarları aracılığıyla faaliyetlere yüklenmiştir. İkinci aşamada ise, faaliyet maliyetleri dağıtım anahtarları aracılığıyla maliyet nesnelere yükleneyecektir. Her bir faaliyet için maliyet dağıtım anahtarı tablo 3.36'daki gibi belirlenmiştir:

Tablo 3.36: İkinci Aşama Maliyet Dağıtım Anahtarları

Faaliyetler	Maliyet Dağıtım Anahtarı
Planlama	İşçilik Saati
Terzihane	Makine Saati
Kasa İskelet Hazırlığı	Makine Saati
Metal Bölümü	Makine Saati
Ürün Birleştirme	Makine Saati
Kalite Kontrol	İşçilik Saati
Paketleme	İşçilik Saati

3.6.3.1. Faaliyet Maliyeti Yükleme Oranlarının Hesaplanması

Her bir faaliyette birikmiş olan GÜG toplamı maliyet anahtarına bölünerek yükleme oranı hesaplanır.

$$\text{Faaliyet Yükleme Oranı} = \frac{\text{Faaliyet Maliyeti Toplamı}}{\text{Maliyet Dağıtım Anahtarı Toplamı}}$$

Faaliyet yükleme oranı belirlendikten sonra her bir maliyet dağıtım anahtarı miktarı ile çarpılarak faaliyet maliyeti bulunur.

$$\text{Faaliyet Maliyeti} = \text{Maliyet Dağıtım Anahtarı Miktarı} \times \text{Faaliyet Yükleme Oranı}$$

Her bir faaliyetin GÜG'den aldığı pay hesaplanarak tüm faaliyetlerin tükettiği kadar gider yüklemesi yapılacaktır.

3.6.3.2. Yardımcı Üretim Yerlerindeki Giderlerin Esas Üretim Yerlerin Yüklmesi

Yardımcı üretim yerleri olan planlama, kalite kontrol ve paketleme faaliyetlerinde biriken giderler terzihane, kasa-iskelet hazırlığı, metal bölümü ve ürün birleştirme faaliyetlerine tablo 3.37’de gösterilen işçilik saatine göre yükleme oranları hesaplanarak giderlerin dağıtımı yapılacaktır.

Tablo 3.37: Faaliyetlerde Kullanılan İşçilik Saatleri

Faaliyetler	İşçilik Saati
Terzihane	1.103 İşçilik Saati
Kasa İskelet Hazırlığı	788 İşçilik Saati
Metal Bölümü	630 İşçilik Saati
Ürün Birleştirme	788 İşçilik Saati
TOPLAM	3.309 İşçilik Saati

3.6.3.2.1. Planlama Faaliyeti

Toplam tutarı, 3.629 TL olan planlama giderleri, tablo 48’de verilen işçilik saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda işçilik saatlerinin faaliyetlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir faaliyet için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam planlama faaliyeti maliyeti / Toplam işçilik saati

Yükleme Oranı= 3.629/ 3.309 = 1,097 TL / İşçilik Saati

Terzihane faaliyeti yükleme oranı = 1.103 İşçilik Saati x 1,097 = 1.210 TL

Kasa iskelet hazırlığı faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 1,097 = 864 TL

Metal bölümü faaliyeti yükleme oranı= 630 İşçilik Saati x 1,097 = 691 TL

Ürün birleştirme faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 1,097 = 864 TL

3.6.3.2.2. Kalite Kontrol Faaliyeti

Toplam tutarı, 3.532 TL olan kalite kontrol giderleri, tabloda verilen işçilik saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda işçilik saatlerinin faaliyetlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir faaliyet için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam kalite kontrol faaliyeti maliyeti / Toplam işçilik saati

Yükleme Oranı= 3.532 / 3.309 = 1,067 TL / İşçilik Saati

Terzihane faaliyeti yükleme oranı = 1.103 İşçilik Saati x 1,067 = 1.177 TL

Kasa iskelet hazırlığı faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 1,067 = 841 TL

Metal bölümü faaliyeti yükleme oranı= 630 İşçilik Saati x 1,067 = 673 TL

Ürün birleştirme faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 1,067 = 841 TL

3.6.3.2.3. Paketleme Faaliyeti

Toplam tutarı, 16.949 TL olan paketleme giderleri, tabloda verilen işçilik saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda işçilik saatlerinin faaliyetlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir faaliyet için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam paketleme faaliyeti maliyeti / Toplam işçilik saati

Yükleme Oranı= 16.949 / 3.309 = 5,122 TL / İşçilik Saati

Terzihane faaliyeti yükleme oranı = 1.103 İşçilik Saati x 5,122 = 5.650 TL

Kasa iskelet hazırlığı faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 5,122 = 4.036 TL

Metal bölümü faaliyeti yükleme oranı = 630 İşçilik Saati x 5,122 = 3.227 TL

Ürün birleştirme faaliyeti yükleme oranı = 788 İşçilik Saati x 5,122 = 4.036 TL

Tablo 3.38'de yardımcı üretim yerlerde biriken maliyetlerin esas üretim yerlerine dağıtılarak aldıkları paylar gösterilmiştir:

Tablo 3.38: Gider Dağıtım Tablosu

Giderler	Esas Üretim Yerleri				Yardımcı Üretim Yerleri			Toplam
	Terzihane TL	Kasa İskelet Hazırlığı TL	Metal Bölümü TL	Ürün Birleştirme TL	Planlama TL	Kalite Kontrol TL	Paketleme TL	
GÜG Giderlerinin Faaliyetlere Dağıtılması	36.177	38.333	28.319	22.717	3.629	3.532	16.949	149.656
Planlama Faaliyeti İkinci Aşama Dağıtım	1.210	864	691	864	(3.629)			
Kalite Kontrol Faaliyeti İkinci Aşama Dağıtım	1.177	841	673	841		(3.532)		
Paketleme Faaliyeti İkinci Aşama Dağıtım	5.650	4.036	3.227	4.036			(16.949)	
Toplam	44.214	44.074	32.910	28.458	0	0	0	149.656

3.6.3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Mamullere Yükleneşmesi

Esas üretim yerlerinde biriken maliyetler belirlenen maliyet dağıtım anahtarları yardımıyla mamullere yüklenecektir. Maliyet dağıtım anahtarı MS olarak seçilmiştir ve ürünlerin üretimi sırasında kullanılan MS, tablo 3.39’da gösterilmiştir:

Tablo 3.39: Ürünlerde Kullanılan Makine Saatleri

ÜRÜNLER	Makine Saati
L Tipi Koltuk	625 Makine Saati
Berjer	417 Makine Saati
Puf	208 Makine Saati
TOPLAM	1.250 Makine Saati

3.6.3.3.1. Terzihane Faaliyetinin Mamullere Yükleneşmesi

Toplam tutarı, 44.214 TL olan terzihane giderleri, tablo 50’de verilen makine saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda makine saatlerinin ürünlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir ürün için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam terzihane faaliyeti maliyeti / Toplam makine saati

Yükleme Oranı= 44.214 / 1.250 = 35,371 TL / Makine Saati

L tipi koltuk ürünü yükleme oranı = 625 Makine Saati x 35,371 = 22.107 TL

Berjer ürünü yükleme oranı = 417 Makine Saati x 35,371 = 14.750 TL

Puf ürünü yükleme oranı = 208 Makine Saati x 35,371 = 7.357 TL

3.6.3.3.2. Kasa İskelet Hazırlığı Faaliyetinin Mamullere Yükleneşmesi

Toplam tutarı, 44.074 TL olan kasa iskelet hazırlığı giderleri, tablo 50’de verilen makine saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda makine saatlerinin ürünlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir ürün için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam kasa iskelet hazırlığı faaliyeti maliyeti / Toplam makine saati

Yükleme Oranı= 44.074 / 1.250 = 35,259 TL / Makine Saati

L tipi koltuk ürünü yükleme oranı = 625 Makine Saati x 35,259= 22.037 TL

Berjer ürünü yükleme oranı = 417 Makine Saati x 35,259 = 14.703 TL

Puf ürünü yükleme oranı = 208 Makine Saati x 35,259 = 7.334 TL

3.6.3.3.3. Metal Bölümü Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi

Toplam tutarı, 32.910 TL olan metal bölümü giderleri, tablo 50'de verilen makine saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda makine saatlerinin ürünlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir ürün için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam metal bölümü faaliyeti maliyeti / Toplam makine saati

Yükleme Oranı= 32.910 / 1.250 = 26,328 TL / Makine Saati

L tipi koltuk ürünü yükleme oranı = 625 Makine Saati x 26,328 = 16.455 TL

Berjer ürünü yükleme oranı = 417 Makine Saati x 26,328 = 10.979 TL

Puf ürünü yükleme oranı= 208 Makine Saati x 26,328 = 5.476 TL

3.6.3.3.4. Ürün Birleştirme Faaliyetinin Mamullere Yüklenmesi

Toplam tutarı, 28.458 TL olan ürün birleştirme giderleri, tablo 50'de verilen makine saatine göre dağıtılacaktır. İşletmeden alınan bilgiler doğrultusunda makine saatlerinin ürünlere dağılımı gösterilmiştir.

Tablodaki bilgilerden yararlanarak her bir ürün için yükleme oranı hesaplanacaktır.

Yükleme Oranı= Toplam ürün birleştirme faaliyeti maliyeti / Toplam makine saati

Yükleme Oranı= 28.458 / 1.250 = 22,766 TL / Makine Saati

L tipi koltuk ürünü yükleme oranı = 625 Makine Saati x 22,766 = 14.229 TL

Berjer ürünü yükleme oranı = 417 Makine Saati x 22,766 = 9.494 TL

Puf ürünü yükleme oranı= 208 Makine Saati x 22,766 = 4.735 TL

3.6.3.4. Mamullerin Birim Maliyetlerinin Hesaplanması

Her bir mamulün esas üretim yeri faaliyetlerinden aldığı paylar hesaplanmıştır. Her bir mamulün faaliyetlerden aldığı paylar toplanacak ve üretim miktarı sayısına bölünerek GÜG birim fiyatları bulunacaktır. Tablo 3.40'da GÜG birim maliyetlerine DİMM maliyetleri ve DİS maliyetleri eklenerek her bir mamulün toplam maliyeti hesaplanacaktır.

Tablo 3.40: Ürünlerin Birim GÜG Maliyeti

Faaliyetler	L Tipi Koltuk	Berjer	Puf
Terzihane Faaliyeti	22.107	14.750	7.357
Kasa İskelet Hazırlığı Faaliyeti	22.037	14.703	7.334
Metal Bölümü Faaliyeti	16.455	10.979	5.476
Ürün Birleştirme Faaliyeti	14.229	9.494	4.735
Toplam Maliyet	74.828	49.926	24.902

Ocak ayı için 12.616.800 DİMM, 87.996 DİS ve 149.656 GÜG tutarı bütçelenmiştir. Yapılan görüşmeler sonucunda, 12.616.800 DİMM tutarının, 6.308.400 TL'sinin L tipi koltuk üretiminde, 4.205.600 TL'sinin berjer üretiminde ve 2.102.800 TL'sinin ise puf üretiminde kullanıldığı hesaplanmıştır.

87.996 DİS tutarının 43.998 TL'sinin L tipi koltuk üretiminde, 29.332 TL'sinin berjer üretiminde ve 14.666 TL'sinin ise, puf üretiminde kullanıldığı hesaplanmıştır.

Birim mamul maliyetleri tablo 3.41'de verilmiştir.

Tablo 3.41: Birim Mamul Maliyeti

	L TİPİ KOLTUK ÜRÜNÜ
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	6.308.400
Direkt İşçilik Giderleri	43.998
Genel Üretim Giderleri	74.828
TOPLAM	6.427.226
Ürün Miktarı	6.000
Birim Maliyet	1.071 TL
	BERJER
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	4.205.600
Direkt İşçilik Giderleri	29.332
Genel Üretim Giderleri	49.926
TOPLAM	4.284.858
Ürün Miktarı	6.000
Birim Maliyet	714 TL
	PUF
Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri	2.102.800
Direkt İşçilik Giderleri	14.666
Genel Üretim Giderleri	24.902
TOPLAM	2.142.368
Ürün Miktarı	6.000
Birim Maliyet	357 TL

3.6.4. Geleneksel Bütçeleme İle Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sonuçlarının Karşılaştırılması

Çalışmanın bu bölümünde geleneksel bütçeleme ve faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemine göre hesaplanan birim genel üretim maliyeti ve toplam genel üretim maliyeti karşılaştırılması yapılacaktır.

Direkt ilk madde ve malzeme ve direkt işçilik maliyetleri faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ve geleneksel bütçeleme yöntemi farklılık gözetmeksizin aynı sonuçlar vermektedir. Genel üretim maliyetlerinde ise, geleneksel bütçeleme yönteminde birim mamullere yüklenen tek yükleme oranı olduğu için faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ile farklı sonuçlar vermektedir.

Geleneksel bütçeleme yöntemine göre GÜG maliyetleri tek maliyet dağıtım anahtarı olan DİS ile mamullere dağıtılacaktır. İşletmede 101.506 TL sabit güg ve 48.150 TL değişken güg toplamda ise, 149.656 güg maliyeti bütçelenmiştir. L tipi

koltuk, berjer ve puf üretimi için DİS ihtiyacı sırasıyla; 2.440 DİS, 1.042 DİS ve 928 DİS'dir. Toplam DİS ihtiyacı 4.410'dür.

$$\text{Yükleme Oranı} = \frac{\text{Toplam GÜG Maliyeti}}{\text{DİS}} = \frac{149.656}{4.410} = 33,936 \text{ TL/DİS}$$

L Tipi Koltuk Ürünü İçin GÜG Payı : 2.440 DİS x 33,936 = 82.803 TL/DİS

Berjer Ürünü İçin GÜG Payı : 1.042 DİS x 33,936 = 35.361 TL/DİS

Puf Ürünü İçin GÜG Payı : 928 DİS x 33,936 = 31.492 TL/DİS

FTB ile geleneksel bütçeleme uygulaması sonucu Ocak ayı için elde edilen birim maliyetler ve toplam maliyet tutarları tablo 3.42'de verilmiştir:

Tablo 3.42: FTB ile Geleneksel Bütçeleme Yöntemlerine göre GÜG Maliyetleri

Ürünler	FTB	Geleneksel Bütçeleme	Fark
L Tipi Koltuk	74.828	82.803	+7.975
Berjer	49.926	35.361	-14.565
Puf	24.902	31.492	+6.590
Toplam	149.656	149.656	

İşletmede geleneksel bütçeleme yöntemi kullanıldığında, L tipi koltuk ürününde 7.975 TL fazla, berjer ürününde 14.565 TL az, puf ürününde ise, 6.590 TL fazla genel üretim maliyet yüklemesi olduğu tespit edilmiştir.

Geleneksel bütçeleme yöntemine göre birim maliyet hesaplamasında faaliyet tabanlı bütçelemeye göre hesaplanan DİMM ve DİS maliyetleri farklılık arz etmediği için aynı veriler kullanılarak hesaplanmıştır.

Tablo 3.43'te geleneksel bütçeleme ile faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemine göre hesaplanan birim maliyetleri karşılaştırılmıştır:

Tablo 3.43: FTB ile Geleneksel Bütçeleme Yöntemlerine Göre Birim Maliyetler

Ürünler	FTB	Geleneksel Bütçeleme	Fark
L Tipi Koltuk	1.071,20	1.072,53	+1,33
Berjer	714,14	711,71	-2,43
Puf	357,06	358,15	+1,09

İşletmede geleneksel bütçeleme yöntemi kullanıldığında; L tipi koltuk ürününde 1,33 fazla, berjer ürününde 2,43 TL az ve puf ürününde ise, 1,09 TL fazla maliyet hesaplanmıştır.

Yukarıdaki hesaplamalar sonucunda oluşan farklılığın sebebi, geleneksel bütçeleme yöntemine göre, işletmede tek bir GÜG yükleme oranı kullanılmasıdır. Hesaplama DİS dağıtım anahtarı olarak kullanılmıştır.

FTB yönteminde ise, bütün faaliyetler için ayrı GÜG yükleme oranı hesaplanarak her bir hizmetin faaliyetlerden yararlanma oranları birbirlerinden değişiklik göstermiştir. Bütün faaliyetler için ayrı ayrı dağıtım anahtarı kullanılmıştır.

Geleneksel bütçeleme yöntemi birim maliyetlerin belirlenmesinde eksik kalmaktadır. Geleneksel bütçeleme yöntemini kullanan işletmelerde bazı mamüllere fazla maliyet bazı mamüllere ise eksik maliyet yükleyerek rekabet ortamında dezavantaj yaratabilir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler sonucunda üretim yapan işletmeler kârlılıklarını artırmak ve yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmek için mevcut üretim sistemine yeni teknolojileri kendi bünyelerine almak zorunda kalmışlardır. Bunun sonucunda hem maliyet yönünden az hem de kaliteli ürün üretilmesi ve müşterilerden gelen yeni ihtiyaçların giderilmesinde farklı ürün ve hizmetlerin oluşturulması önem kazanmıştır.

İşletmelerde maliyet ve yönetim muhasebesinin önem kazanmasıyla birlikte faaliyet tabanlı yaklaşımlar ortaya çıkmıştır. Faaliyet tabanlı yaklaşımlar maliyetleme, yönetim ve bütçeleme olmak üzere üç yönlüdür. Faaliyet tabanlı maliyetleme, gelecek planlara ulaşabilmek için rakamların doğru ve gerçeğe uygun olarak hesaplanarak maliyetlerin belirlenmesinde kullanılır. Kaynak maliyetleri olarak adlandırılan genel üretim maliyetlerinin, müşteriler tarafından talep edilen ürünlerin üretimi sırasında kullanılacak faaliyetler vasıtasıyla maliyetleri daha doğru ve adil biçimde ürünlere yüklemek amacıyla faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi oluşturulmuştur. Yöntemde, kaynak maliyetleri maliyet dağıtım anahtarları yardımıyla önce faaliyetlere, daha sonra faaliyetlerden ürünlere yüklenmektedir. Böylece ürünlere yüklenecek maliyetler daha doğru sonuçlar verir.

Faaliyet tabanlı yönetim, faaliyet tabanlı maliyetleme sürecinde maliyetlerin kontrolünün sağlanması iş süreçlerinin ve faaliyetlerinin yönetimini gerektirdiği için faaliyet tabanlı yönetim anlayışı ortaya çıkmıştır. İşletmelerde verimliliğin artırılması için çeşitli fırsatların tanımlanması, müşterilere değer vererek işletme kârını artırmaya yönelik bir yöntemdir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, ileride oluşabilecek talepleri karşılayabilmek için faaliyet miktarlarının belirlenmesini ve bu faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç

duyulan kaynak miktarlarının belirlenmesini sağlar. Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi iki aşamalıdır. İlk aşamada işletmenin üretimi sırasında kullanılan faaliyetler belirlenir ve kaynak maliyetleri dağıtım anahtarları yardımıyla faaliyetlere yüklenir. İkinci aşamada ise, faaliyetlere dağıtılan maliyetler ürünlere yüklenir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, gelecek faaliyet dönemi içinde müşterilerden gelecek olan talebi karşılayacak çıktıyı karşılamak için hangi faaliyetlerin yerine getirilmesi ve faaliyetlerin tüketileceği kaynak kapasitesinin belirlenmesinde işletmelerin doğru karar vermesine yardımcı olur.

Tez çalışmasının birinci bölümünde geleneksel bütçeleme kavram ve süreci ele alınmıştır. İkinci bölümde, faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemine yer verilerek teorik çerçevede anlatılmıştır. Üçüncü bölümde ise, faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemine ilişkin uygulamaya yer verilmiştir.

Uygulamada ilk önce faaliyet tabanlı bütçeleme için önemli olan faaliyetler ve dağıtım anahtarları işletmenin iş akışı şemasından yararlanılarak belirlenmiştir. Görüşmeler sonucunda elde edilen genel üretim verileri faaliyetlere yüklenmiştir. Daha sonra yardımcı bölümlerde biriken maliyetler dört ana bölüme yüklenmiştir. Uygulama sonunda ise, ana bölümlerde biriken maliyetler ürünlere yüklenmiştir. Geleneksel bütçeleme ve faaliyet tabanlı bütçeleme genel üretim giderleri açısından karşılaştırıldığında geleneksel bütçeleme yönteminde bazı ürünlerde eksik yükleme bazı ürünlerde fazla yükleme olduğu tespit edilmiştir. Ürünlere eksik maliyet yükleyen işletmeler rekabet ortamında ciddi dezavantaj sağlayabilir.

Geleneksel yöntemde genel üretim giderleri sadece endirekt maliyetler üzerinden hesaplanırken, faaliyet tabanlı bütçelemede ise, faaliyetler üzerinden tek tek ayrıntılı bir şekilde hesaplanır. Böylece işletmeye değer katan veya değer katmayan faaliyetler kolayca belirlenir, değersiz faaliyetler işletme bünyesinden kaldırılır. Geleneksel yöntem işletmelerin gelecek amaçlara yönelik planlama yapmasında ve bu planların kontrol edilmesinde yetersiz kalmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi, işletmelerin amaçlarını faaliyetlerle birlikte somut hale getirerek bütçeleme sürecine dahil etmektedir. Ayrıca geleneksel yöntemde genel üretim giderleri işletme bölümleri temelinde bütçelendiğinden, kaynak ve kapasite gereksiniminin belirlenmesi ve gereğinden fazla kullanılan kaynak ve kapasite miktarının azaltılması, gereksiz

faaliyetlerin belirlenerek işletme bünyesinden kaldırılması gibi konularda eksik kalarak işletme yönetimini bilgilendirmede yetersiz kalmaktadır. Özellikle iş süreçlerinin geliştirilmesi, gereksiz faaliyetlerin yok edilmesi gibi konularda faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi işletmeye değer katmaktadır.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemini uygulayacak işletmelerin rekabet ortamında diğer işletmelere göre avantajlı olacağı belirtilmiştir. Ancak, faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin kurulması ve uygulanması uzun zaman alabilmektedir. İşletmenin ek yatırımlar yapması, faaliyet tabanlı yöntemler konusunda işlemelerin elemanlarına eğitim vermesi gerektiğinden maliyetlerinin artmasına neden olacaktır. Faaliyet tabanlı bütçelemede; işletme faaliyetlerinin belirlenmesi, kaynak ihtiyaçlarının doğru tespit edilmesi ve kaynakların maliyet dağıtım anahtarları yardımıyla faaliyetlere aktarılması önemli rol oynadığından bu aşamaların belirlenmesinde dikkatli olunmalıdır. Yöntemin başarıya ulaşmasında başka diğer önemli husus, işletme çalışanlarının ve yöneticilerinin verilen eğitimlere katılımının sağlanmasıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme yönteminin anlaşılması zor ve uzun zaman alacağı için sürekli eğitimlerin verilmesi ciddi önem arz etmektedir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi, işletme yöneticilerine ve işletmeye yatırım yapacakların karar vermesinde ayrıntılı bilgi verir. Gelecek dönemlerde planlanan üretim için kaynakların doğru bütçelenmesi ve kaynakların verimli bir şekilde dağıtılmasında etkilidir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme yöntemi ve geleneksel bütçeleme yöntemi karşılaştırıldığında, faaliyet tabanlı bütçelemenin işletmeye sağlayacağı yararlar daha geniştir. İşletmelerin önce fayda-maliyet analizi yaparak, işletmeye olan yararları ve maliyeti karşılaştırılarak yöntemin uygulanabilirliği konusunda karar vermelidir. Faaliyet tabanlı bütçelemeyi uygulayacak işletmelerde işletme verimliliğini ve performansını artırarak, rekabet ortamında işletmelere avantaj sağlayacağı belirtilebilir.

KAYNAKÇA

- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim* (7.Baskı). Avcıol BasımYayın.
- Balcı, B. R. (2007). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Barfield, J. T., Rainborn, A. C., & Dalton, A. M. (1991). *Cost Accounting Traditions and Innovations*. West Publishing Company.
- Bengü, H. (2010). The Role Of Activity Based Budgeting On Target Costing Practices. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(1), 213-233.
- Berikol, B. Z. (2010). İşletmelerde Bütçeleme Süreci: Adana'da Faaliyet Gösteren Bir İşletmede Uygulama. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 14(2), 11-31.
- Brigham, E. F. (1996). *Finansal Yönetimin Temelleri* (Çev. Ö. Akmut, H. Sarıaslan). Ankara Üniversitesi Basımevi.
- Brimson, A. J., & Antos, J. (1999). *Driving Value Using Activity- Based Budgeting*. Wiley Cost Management Series.
- Cashin, J. A., & Polimeni, S. R. (1981). *Cost Accounting*. McGraw-Hill International Book Company.
- Ceylan, A. (1998). *İşletmelerde Finansal Yönetim* (5. Baskı). Ekin Kitabevi Yayınları.
- Ceylan, A., & Korkmaz, T. (2010). *İşletmelerde Finansal Yönetim* (11. Baskı). Ekin Basım Yayım Dağıtım.
- Civelek, M. (1998). *Maliyet Muhasebesi Sorunlar, Sorular, Cevaplar*. Emek Matbaacılık Tesisleri.
- Civelek, M., & Özkan, A. (2011). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (6. Baskı). Detay Yayıncılık.
- Crowningshield, G. R., & Gorman, A. K. (1977). *Cost Accounting Principle and Managerial Applications* (4. Baskı). Houghton Mifflin Company Boston.
- Çam, S. (2009). *İşletmelerde Pratik Bütçe Yönetimi*. Metkan Yayıncılık.
- Demir, Ö., & Tanyıldızı, İ. (2014). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi Açısından Genel Üretim Giderlerine Bakış. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(2), 43-64.
- Doğan, S. (2016). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Tekstil Firmasında Uygulaması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Doğan, S., & Çakıcı, C. (2016). Faaliyet Tabanlı Yönetim. *Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (ISSN: 2146-3417)*, 5(2), 13-32.
- Eker, M. (2004). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Ercan, M. K., & Ban, Ü. (2012). *Değere Dayalı İşletme Finansı Finansal Yönetim* (7. Baskı). Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, N., & Saban, M. (2010). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi* (5. Baskı). Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Eren, E. (2010). *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası* (8. Baskı). Beta Yayınevi.

Gençtürk, M., & Bağcı, G. (2012). Şirketlerin Bütçe ve Bütçe Uygulamalarına Genel Bir Bakışı: Burdur İlindeki Şirketlere Yönelik Nitel Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (53), 49-68.

Geyik, S. (2016). İşletme Bütçeleri Ve Kontrol. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 145-164.

Gökbulut, İ. (2012). İşletme Bütçeleri. Web Sayfası: [http://www.giv.org.tr/userfiles/files/İşletme%20Bütçeleri%20\(Doç.%20Dr.%20R.%20İ.%20Gökbulut\).pdf](http://www.giv.org.tr/userfiles/files/İşletme%20Bütçeleri%20(Doç.%20Dr.%20R.%20İ.%20Gökbulut).pdf).

Gürsoy, C. T. (2009). *Yönetim ve Maliyet Muhasebesi* (3. Baskı). Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.

Haftacı, V. (2010). *İşletme Bütçeleri* (4. Baskı). Beta Basım Yayım.

Hirsch, M. L., & Louderback, G. J. (1992). *Cost Accounting Accumulation, Analysis, and Use* (3. Baskı). Bıçaklar Kitabevi.

Horngren, C. T. (1977). *Cost Accounting A Managerial Emphasis* (4. Baskı). Library of Congress Cataloging in Publication Data.

Karaca, N. (2008). *Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karaca, N., & Yıldız, Ş. (2010). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sistemine İlişkin Bir Öneri. *ISSN 1306- 0767 Mevzuat Dergisi*, (156), 1-7.

Kaygusuz, S. Y. (2003). İşletmelerde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi*, 93-127.

Koçyiğit, M. (2006). İşletmeler Sistem ve Süreç Yönetimlerine Ne Ölçüde Stratejik Yaklaşmaktadır? Eskişehir KOBİ'lerinde Sistem ve Süreçlerin Kullanılmasına Yönelik Bir Değerlendirme. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 1(2), 43-57.

Köse, T. (2005). Faaliyete Dayalı Yönetim Ve Süreci. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 93-113.

Moradi Berenj Abad, A. (2017). *Faaliyete Dayalı Bütçelemeye Yönelik Faaliyete Dayalı Maliyetleme Ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulama* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Okka, O. (2010). *İşletme Finansmanı* (5. Baskı). Nobel Yayın Dağıtım.

Önal, Y. B., Karadeniz E., & Kandır S. Y. (2005). Otel İşletmelerinde Esnek Bütçeleme. *Journal of Social Sciences*, 2(2), 1-38.

Özer, G. (2001). Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (5), 79-97.

Parlakkaya, R. (2004). Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi. *Süleyman Demirel İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(1), 229-243.

Püskül, A. S. (2010). *İşletme Bütçe Sistemi ve Bütçe Uygulamalarına Yönelik Bir Araştırma* (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sevgener, A. S., & Hacırüstemoğlu, R. (2000). *Yönetim Muhasebesi* (7. Baskı). Alfa Basım Yayım Dağıtım.

Şahin, O. N. (2016). İşletmelerde Bütçe Ve Bütçeleme Faaliyetinin İncelenmesi. *III. Uluslararası İşletme Öğrencileri Kongresi Kitabı*, 2, 122-143.

Şeker, Y. (2019). Bütçe Kavramı Ve Bütçe Uygulamaları Üzerine Üretim İşletmelerinde Bir Araştırma. *Business & Management Studies: An International Journal ISSN: 2148-2586*, 3(7), 140-164.

Şen, L. M. (2013). *Konaklama İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Beş Yıldızlı Otel İşletmesi Uygulaması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şen, L. M., Pazarçeviren, S. Y., & Zengin, B. (2013). Otel İşletmeleri İçin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli Önerisi. *Seyahat ve Otel İşletmeciliği Dergisi/ Journal of Travel and Hospitality Management*, 10(2), 68-81.

Taşçı, H. (2004). *Aktiviteye Dayalı Maliyet Sistemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği* (Yayınlanmış Uzmanlık Tezi). Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Muhasebe Genel Müdürlüğü.

Tıgılı, M., & Demir, V. (2005). Direkt Satış Giderleri Bütçesi Ve İlaç Sektörü Satış Temsilcileri-Ürün/Satış Yöneticilerinin Satış Bütçeleri İle İlgili Yargıları Üzerine Bir Uygulama. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (18), 111-125.

Türk, Z. (2000). Modern Bütçeleme Teknikleri:Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme,

Web Sayfa: <http://muhasebefinans.freeservers.com/faaliyet.html>.

Uysal, G. (2008). Örgütsel Kaynak ve Hedef İlişisini Sağlamada Bütçe Süreci ve Uygulamaları: Bütçe Planlama, Yürütme ve Kontrol. *Muhasebe ve Finansal Dergisi*, (38), 113- 122.

Yalkın Koç, Y. (1989). *Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri* (3. Baskı). Turhan Kitabevi Yayınları.

Yaşar, R. Ş. (2017). Zaman Esaslı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ile Konteyner Terminallerinde Maliyet Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 203-228.

Yılmaz, F. (2001). İşletmelerde Bütçeleme. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, (55), 54-63.

Yılmaz, M., & Coşkun, A. (2012). Maliyetlerin Stratejik Yönetimine İlişkin Bir Yaklaşım: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (34), 241-260.

Yükçü, S. (1998). *Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi* (3. Baskı). Anadolu Matbaacılık.

Yılmaz, M. (2012). *Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması* (Yayınlanmış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Zor, Ü. (2017). *Kobi'lerde Bütçe Uygulamaları: Belirleyici Faktörler ve İşletme Performansına Etkisi* (Yayınlanmış Doktora Tezi). İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.