

İŞLETMELERDE FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Yrd.Doç.Dr.Sait Y.KAYGUSUZ

ÖZET

İşletmeler gelişen faaliyet tabanlı yönetim anlayışı ile birlikte yeni tekniklerle de karşılaşmaktadırlar. Sadece, maliyetlendirme ile sınırlı kalmayan faaliyet tabanlı yönetim anlayışında geliştirilen yeni bir teknik de **faaliyet tabanlı bütçelemedir**. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetlendirme sisteminin kullanıldığı işletmelerde, geleceğe yönelik olarak hazırlanan planların önemli bir bileşeni olmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemindeki ileriye tersine işleyen bir yapıya sahiptir. Amacı, bütçe amaçları çerçevesinde işletmelerde planlama, kontrol, denetim ve karar vermeye yardımcı olmaktır. Bu amaçla bir faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin oluşturulması ve etkin bir şekilde uygulanabilmesi için gerekli aşamaların yerine getirilmesi gerekir. Bu çalışmada da faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminin oluşturulması ve oluşturulan sistemin uygulanmasındaki aşamalar belirli bir sistematığa göre anlatılmaktadır. Klasik bütçeleme sürecinde olduğu gibi, faaliyet tabanlı bütçelemede de süreç pazara yönelik araştırma ve satış tahminleri ile başlar. Bunu takiben maliyet unsurları, faaliyetler ve kaynaklar arasında nedenselliğe dayalı bir ilişki kurulur. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemindeki kaynak ve faaliyet etkenleri yerini kaynak ve faaliyet kullanım oranlarına

bırakmaktadır. Faaliyet kullanım oranları, belirlenen ve potansiyel satışlara yönelik üretilecek ürünler ile faaliyetler arasındaki kullanımı yansıtirken; kaynak kullanım oranları da faaliyetler ve kaynaklar arasındaki kullanımı yansıtmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçelemeye operasyonel denge ile finansal dengenin sağlanması temel amaçlardır. Sadece finansal eğilimli hareketlere yönelik bir planlama değil finansal olmayan unsurları da bünyesine dahil eden bir bütçeleme anlayışıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerin pazarlarda göreceli avantaj elde etmesini sağlayacak önemli bir planlama ve bütçeleme aracı olarak faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemini uygulayan işletmelerde uygulanmaktadır

Anahtar kelimeler: Faaliyet tabanlı bütçeleme, kaynak maliyetleri, operasyonel denge, finansal denge

ABSTRACT

As Activity – based costing model moved into the early 1990s, some companies wanted to apply this system. After the applying the activity – based costing system, other systems that applied in the companies must be with together it. Activity - based management model has developed. With activity -based management model activity management understanding give answer to the companies' questions that are related to operational management and performance management. As a part of activity - based management, the activity - based budgeting system has developed last years. In this article, the creating of activity – based budgeting system and necessary steps viewed. In the creating the activity - based budgeting model, two main parts organized: creating the activity - based budgeting model and

application and modification of this model for gaining the expected results. In addition to, being part of a costing system, activity – based budgeting is part and parcel of an overall strategic planning process for achieving an organization’s goals. As all budgeting systems, the objective of activity – based budgeting system is to forecast an organization’s needs. In addition to forecasting needs, activity – based budgeting system must define the necessary steps for defining and achieving the goals. After the forecasting step, the relations between the cost objects, activities and resources determined. At first, relation between the cost object and activities defined. In this relation, cost objects consume activities. An activity’s consumption by cost object is measured with consumption rate. Like this, activities consume resources. An resource’s consumption by activity is measured with consumption rate. This consumption relations is reverse of activity –based costing model. Activity – based budgeting model starts with at the bottom of the basic activity based costing model. But, activity based costing model starts with at top. In activity based budgeting model, after the determining the demands for product/services, process goes from bottom to up. This process show the consumption relations. In addition to , activity based budgeting model, the data is expressed in operational or quantitative terms. This quantitative format is started demanding cost objects and goes through to activities and resources. In the activity - based budgeting model, resources must be determined according to consumption and operational usage rates. System established getting establishing the operational usage. If the operational balance is not established, required modifications must do. If the operational balance is not established, finance balance never established. Because of this, at both operational and financial level required modification

must do until to getting balance. Otherwise, budgeting will be a time-consuming function for companies. Activity - based budgeting is a part of business planning system. In the companies that apply the activity – based budgeting system, budgeting process and understanding is well-growed with operational and financial balance understanding. As a result, companies must be ready for future’s unknown conditions. For this companies must have well – organized budgeting and planning systems like activity - based budgeting system.

Keywords: activity - based budgeting, resource costs, operational balance, financial balance.

GİRİŞ

Faaliyet tabanlı yönetim anlayışı işletmelerde maliyet ve yönetim muhasebesinin esas unsurlarında önemli değişikliklere neden olmuştur. Sadece maliyetlerin hesaplanmasındaki değişim ile sınırlı kalmayan bu yönetim anlayışı yönetim muhasebesi fonksiyonlarında da değişikliğe neden olmuştur. Bütçe, işletmeler için geleceğin şekillendirilmesi anlamına gelmektedir. İşletmelerin pazarlardaki devamlılığı ve üstün bir konuma yerleşmeleri geleceğe hazırlıklı olmaları ile sağlanabilecektir. Sadece dış çevrede değil işletme duvarları içinde de zayıf ve güçlü yönlerin belirlenmesi etkin bir bütçeleme mantığı ile sağlanacaktır. Bu amaçla geliştirilen bir bütçe yapısı da **faaliyet tabanlı bütçeleme**dir. Faaliyet tabanlı yönetim anlayışının önemli bir bileşeni olan bu bütçe anlayışı, işletmeler için etkin bir planlama, kontrol, karar verme ve performans değerlendirme aracı olmaktadır.

1. İŞLETMELERDE BÜTÇELEME

Bütçe, işletmelerin geleceğe bugünden hazırlıklı olmaları anlamında kullandıkları önemli bir araçtır. Sadece, geleceğe hazırlıklı olmakla kalmayıp, belirlenen faaliyetlerin de ne ölçüde gerçekleşip gerçekleşmediğinin de kontrol fonksiyonunu üstlenmektedir. Bütçe, işletmenin önceki döneme ait verileri ile tahmini verilerin uygun teknik ve yöntemler kullanılarak işletmede planların oluşturulması ve bu konuda yönetime yardımcı olunması ile ilgili faaliyetler bütünüdür.

Bu tanımda planın oluşturulması önemli bir aşamadır. Çünkü planlama, yönetim sürecinin temel unsurları arasında yer almaktadır. İşletmenin tüm fonksiyonları, belirli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi amacı ile yapılandırılmışlardır. Farklı fonksiyonlar ve yöneticiler olmasına rağmen amaçları aynıdır.

Bütçe, işletmenin gelecek döneme ilişkin amaçlarının ayrıntılı olarak belirlenmesi olarak tanımlanırken *bütçeleme* bu amaçlara ulaşmada gerçekleştirilecek faaliyetlerin planı, koordinasyonu ve kontrolünü sağlayan bir süreçtir. Bütçeleme, planlama, işlem ve kontrol gibi klasik yönetimin önemli bir bileşeni olmakla birlikte aşağıdaki unsurları içinde bulunduran toplam yönetim sisteminin de bir bileşenidir (Schwarz,1987:2):

- Strateji belirlenmesi ve uygulanması,
- Planlama sistemleri,
- Bütçeleme sistemleri,
- Organizasyon,
- Üretim/pazarlama sistemleri,
- Raporlama/kontrol sistemleri.

Yukarıda da ifade edildiği gibi, bütçeleme bir planın, projenin ya da stratejinin tahmini sonuçlarının belirli biçimlere göre sunumudur. Bu tanım, belirli amaçlara bağlı olarak klasik muhasebe ve bütçeleme arasında şu farkı ortaya koyar : *bütçeleme, geçmiş yerine gelecek dönemlere odaklı faaliyetler bütünüdür*. Klasik anlamda

bütçelemede sadece finansal boyutta yer alan faaliyetler yer almaktadır. Zaman, kalite ve müşteri tatmini gibi finansal olmayan performans ölçüleri yer almamaktadır. Bütçeleme, işletmenin geleceğe ve gelecekteki belirsizliklere karşı hazırlıklı olmasında kullandığı etkin bir risk yönetim aracı olarak da tanımlanabilir.

2. BÜTÇELEMENİN AMAÇLARI

Yönetim, spesifik amaçlara etkin bir şekilde ulaşmada kısıtlı kaynakların yönetimi ve geleceğe ilişkin belirsizlik ortamında karar verme olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, başarılı yöneticiler etkin planlama, bu doğrultudaki faaliyetler ve kısıtlı kaynaklar ile belirlenen amaçlara ulaşmak için çaba göstereceklerdir. Bu faaliyetler içerisinde planlama, karar verme, organizasyonun yapılandırılması, iletişim, motivasyon ve kontrol yer almaktadır.

Yönetim, plan ve politikalarını organizasyonun alt kademelerine yaymak amacıyla bütçeleri kullanmaktadır. Buna paralel olarak bütçeler ve bütçelemenin amaçları belirli başlıklar altında şu şekilde toplanabilir (Chandra ,1987:835):

- Planlama ve koordinasyon,
- İletişim ve yetki devri,
- Motivasyon,
- Planların uygulanması ve kontrolü,
- Değerlendirme.

İşletmelerin kar amaçlı olup olmadıkları, faaliyetlerini ulusal ve uluslar arası boyutta gösterip göstermedikleri ve faaliyet alanları ile ölçekleri, bütçelerin öneminin göz ardı edilmesine neden olmaz. Bütçeler, plan, koordinasyon işlem ve kontrol gibi bir çok işlemi yerine getiren ve gelecekteki belirsizlik ortamında işletmeye yardımcı olan önemli bir araçtır. Bütçe, planlama ve uygulama arasında önemli bir rol üstlenmektedir. Bütçeler ile yönetim, geleceğe yönelik olarak hazırladıkları planları yönetim kademelerine yansıtmaktadırlar (Peker,1988:355-356). Geleceğe yönelik oluşturulacak vizyon ile işletmenin planlarını daha etkin olarak oluşturması ve değişen ortama uyum göstermesi sağlanır. Bunlara bağlı olarak yönetimin bütçeyi daha etkin yönetmesi sağlanır (Connolly ve Ashworth,1995)

3. BÜTÇELEMEYE FAALİYET TABANLI YAKLAŞIM

Faaliyet tabanlı yönetim, ürünler, müşteriler ve hizmetlerin karlılığı ile ilgili stratejik konularda kendi yeterliliğini gösterdiği için son yıllarda işletmecilik dünyasına kendini kabul ettirmiştir. Bu yönetim anlayışı, katma değer analizi, maliyet etkenleri, performans ölçüleri ve finans sürecinin yeniden yapılandırılması konularında fırsatlar da sunmaktadır. Faaliyet tabanlı yönetim anlayışındaki başarının sonucunda işletmeler, faaliyet tabanlı maliyetlendirme gibi faaliyet tabanlı süreçlere yönelmişlerdir (McLemore,1997).

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme modeli 1990' larda uygulanmaya başlanırken, işletmelerde operasyonel amaçlı olarak

faaliyet tabanlı maliyet verileri kullanılmaya başlanmıştır. Üretim teknolojisindeki gelişme, üretim maliyetini oluşturan bileşenler üzerindeki etkisini hissettirmiştir. Bu bileşenler içinde yer alan direkt işçilik, göreceli olarak önemini yitirirken genel üretim giderlerinin üretilen ürün,ürün karması veya hizmetler ile ilişkilendirilmesi daha önemli bir hale gelmiştir.

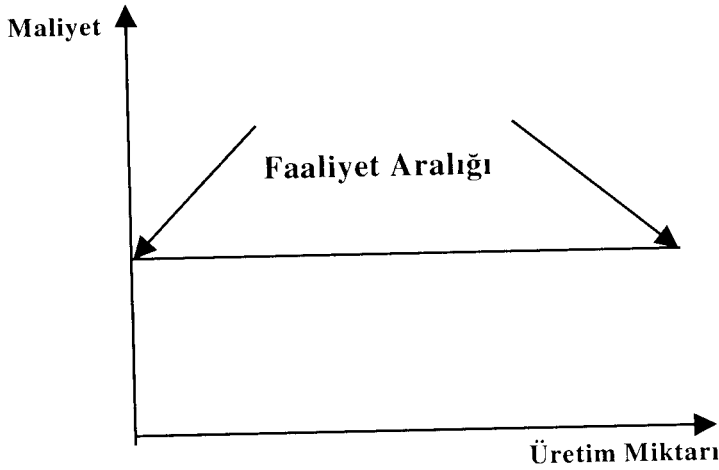
Sadece üretilen ürünlere genel üretim giderlerinin dağıtımı ile sınırlı kalmayan bu değişim anlayışı Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme ile "**maliyet kavramı**" üzerinden de etkisini hissettirmiştir. Maliyetlerin kontrol edilebilmesi ve kontrol alanının geliştirilmesi, klasik bütçe anlayışı ile mümkün olmamaktadır.

3.1. FAALİYET TABANLI MALİYET SİSTEMİNDE MALİYET YAPISI

Maliyetler, üretilen ürün veya sunulan hizmet miktarına göre değişme göstermektedir. Maliyetlerde değişimin nedenlerini belirlemek için faaliyet çıktısının hesaplanması gerekir. Bu nedenle faaliyet tabanlı maliyet yapısında maliyetlerdeki değişimin nedenini anlamak için temel faaliyetler ve faaliyet kapasitesi ile bütünleşik etkenlerde tanımlanmalıdır. Maliyet – faaliyet arasındaki ilişkiyi anlama ihtiyacı, uygun bir faaliyet çıktısı veya faaliyet etkeni belirlemeye yol açar. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sisteminde maliyet daha geniş bir açıdan ele alınmaktadır. Fonksiyonel sınıflamada esas alınan birim üretim dışındaki etkileyici unsurlar da

faaliyet tabanlı maliyetlendirme sisteminde maliyetin daha farklı ele alınmasını gerektirmektedir (Hansen ve Mowen,1995:65).

Sabit Maliyetler, faaliyet etkeni veya faaliyet çıktı düzeyi değişirken belirli faaliyet aralığında toplam olarak sabit kalan maliyetlerdir. Büyük defterlerde bir çok maliyet sabit maliyet olarak görülmektedir. Ancak, bunlar faaliyete dönüştükçe değişken maliyet olarak tanımlanmaktadır. Planlama dönemine bağlı olarak, uzun dönemli kararlarda tüm maliyetler değişken olmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme, maliyetlerin bu değişken yapısını ortaya çıkarmaktadır (Cokins,1996). Maliyetin tanımlanmasında *ilk adım*, uygun bir faaliyet etkeninin belirlenmesi; *ikinci adım* ise, faaliyet aralığının belirlenmesidir. Bu aralık, (Şekil 1) bir işletmenin normal faaliyetlerinde geçerli olan maliyet –faaliyet ilişkisi için geçerli olarak varsayılmaktadır.



Şekil 1. Sabit Maliyet

Değişken maliyetler, bir faaliyet etkenindeki değişime göre toplam olarak doğrudan değişen maliyetlerdir. Faaliyet etkeni veya faaliyet çıktısı için sabit özellikteki bu maliyetler, çıktı miktarı arttıkça toplam olarak değişmektedir.

3.2. KAYNAK – FAALİYET – MALİYET İLİŞKİSİ

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sisteminde bir faaliyetin yerine getirilmesi için kaynak kullanılmaktadır. İşlemler faaliyet odaklı olarak yürütülürken, faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesinde en önemli unsur kaynaklardır. Bir faaliyeti yerine getirmek için ihtiyaç duyulan kaynak elde edilirse bu, faaliyet kapasitesine ulaşılmış anlamına gelir. Genelde, ihtiyaç duyulan faaliyet kapasitesi seviyesinin etkin olarak gerçekleştirilen faaliyet düzeyi ile aynı düzeyde olduğu varsayılmaktadır. Etkin olarak belirlenen performans düzeyi **pratik kapasitedir** (Hansen ve Mowen,1999:71).

Faaliyetler, kaynak tüketerek etkin bir performans ile sonuca gitmek için planlanırlar. Bu nedenle faaliyet ile kaynak arasında, kullanım boyutundaki bir ilişkinin oluşturulması gerekir. Aşağıda faaliyetler ve bu faaliyetlerce kaynak kullanımına ilişki bir eşitlik ortaya konulmaktadır.

Ulaşılan Kapasite = Faaliyetlerin Kullanımı + Kullanılmayan Kapasite
(Tedarik Edilen)

Diğer bir ifade ile, ulaşılan veya tedarik edilen kaynak, elde edilen kapasiteyi gösterirken, tedarik edilen kaynak ile kullanılan kaynak arasındaki fark ise kullanılan kaynak miktarıdır ki bu da **kullanılmayan kapasitedir** (Cooper ve Kaplan,1992:1). Kullanılmayan kapasite, faaliyet için yapılan harcama ile faaliyetin kullanımı arasındaki farktır. Kullanılmayan kapasite hem parasal olarak hem de miktar olarak ifade edilmektedir. Yöneticiler, kısa dönemde kullanılan kapasiteye ilişkin veriler ile kaynakların kullanımına ilişkin karar verebilirler (Kaplan,1994:94).

Tedarik edilen veya ihtiyaç duyulan kaynak, kullanılan kaynak miktarı ile ilişkilendirilirken kullanılan kapasitenin minimum seviyede tutulması amaçlanır. Bir çok operasyonel kaynağın harcanması faaliyet hacmi ve karmasındaki kısa dönemli dalgalanma ile değişmeyecektir. Bu yaklaşım, bu tür maliyetlerin neden sabit olduğunu da göstermektedir (Cooper ve Kaplan,1994:2). Kaynaklar, faaliyetlerce kullanım esasına göre tedarik edilirken, kaynakların faaliyetler ile ilişkisine göre farklı bir sınıflandırma da yapılmıştır: **Esnek Kaynaklar ve Bağlı Kaynaklar.**

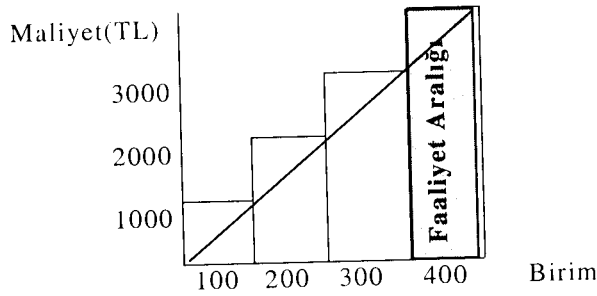
Esnek Kaynaklar, ihtiyaç duyulduğunda işletme dışından tedarik edilen kaynaklardır. Bu kaynaklar, uzun vadeli bağlayıcı sözleşmeler ile tedarik edilmez. Bu nedenle işletmeler, ihtiyaç duydukları kadar bu tür kaynaklardan satın alırlar. Bu tür kaynaklar için *kaynak kullanımı tedarik edilen kaynak miktarına eşittir*. Esnek kaynakların maliyeti kaynak kullanım maliyetine eşit olduğundan

kaynağa ihtiyaç arttığında toplam kaynak maliyetleri de artacaktır. Bu nedenle esnek kaynaklara değişken maliyet gözü ile bakılmaktadır.

Bağlı Kaynaklar, kullanımdan önce tedarik edilen kaynaklardır. Alınacak kaynağın tamamen kullanılıp kullanılmadığına bakılmaksızın belirli kaynakların temini için yapılan bağlayıcı *uzun dönemli* sözleşmeler yoluyla elde edilirler. Bağlı kaynaklar, kullanım için ihtiyaç duyulan miktarın üstünde olabilirler ki bu durumda kullanılmayan kapasite söz konusudur. Bağlı kaynaklara örnek olarak makine teçhizat satın alınması veya kiralanması örnek olarak verilebilir. Bağlı kaynaklar içerisinde yer alan bir grup kaynak ise, **kısa dönemli bağlayıcı kaynaklardır**. İşletmede çalışanlar ile yapılan bir sözleşme örnek olarak verilebilir. Bu durumda çalışanların sayısı, faaliyet miktarında azalma olduğu durumda bile azaltılmayacaktır.

Kaynak- faaliyet ve maliyet arasındaki ilişki, **yönetim tarafından kontrol ve karar verme** amaçlı olarak da kullanılabilir. Operasyonel kontrol sistemleri, yöneticilerin kaynak tedariki ve kullanımı konusunda daha dikkatli davranmalarını sağlayacaktır. Kaynağa duyulan ihtiyaç miktarındaki bir değişim, ürün karmasındaki değişiklik sonucu ortaya çıkabilir. Müşteri istekleri doğrultusunda üretilen bir ürün için değişik türde genel üretim gideri olarak tanımlanacak kaynağa ihtiyaç duyulabilir. Kullanılmayan kapasite yoksa, kaynak kullanımı artacaktır. Ters durumda ,fazla kapasite söz konusu ise, yönetici bu kapasite ile ne yapacağı konusunda düşünmeye başlayacaktır. Aşamalı Maliyet Yapısı, belirli faaliyet

aralıklarında sabit maliyetlerde aşamalı bir değişim görülecektir. Faaliyetlerdeki değişmeye göre değil, kapasiteye bağlı olarak aşamalı bir artış ya da azalış görülecektir. İlgili faaliyet aralığında ise sabit maliyetler değişme göstermeyecektir. Bu değişim, faaliyet aralıklarının alt ve üst sınırlarının dışında gerçekleşeceğinden aşamalı bir değişken maliyet yapısı ortaya çıkacaktır.



Şekil 2. Aşamalı Maliyet

Normal üretimin 101 -200 birim aralığında olduğunu varsayarsak bu aralık **faaliyet aralığı**dır. Bu aralıkta toplam sabit maliyet değişmeyecektir. Bu aralıkta sabit maliyet 2.000 TL olacaktır. Ancak, üretim 200 birimin de üstünde gerçekleşirse sabit maliyet 3.000 TL' ye çıkacaktır. Aşamalı olarak değişen maliyetteki artış, sadece bir ürünün üretim miktarındaki artıştan değil, ürün karmasındaki ürünlerin artışından kaynaklanmaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme ile, sabit maliyetten değişken maliyete geçiş, kaynakların kullanım maliyetleri hakkında farklı bir düşünce ortaya çıkarmaktadır. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme, girdi maliyetleri ile başlayıp çıktılar ile sona eren bir anlayış değildir. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme, faaliyetlerin başlatılması için gerekli olan unsura duyulan gereksinim ile başlar. Faaliyet tabanlı maliyetlendirmede bu gereksinim maliyet etkenleri ve etken oranları ile belirlenmektedir. Maliyetlerin dağıtımı da bu etkenler aracılığı ile belirlenmektedir. Maliyetlerin türü, faaliyetin düzeyine göre belirlenmekte ve daha sonra kaynaklar ve ürünler ile ilişkilendirilmektedir(Cokins,1996). Bu durumda maliyetlerin türü üründen önce faaliyet aşamasında yeni bir şekil almaktadır.

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme, işletme yöneticilerinin maliyetlere bakış açısını değiştirmektedir. Özellikle, faaliyet tabanlı maliyetlendirmenin operasyonel kontrolle bağlantısında yöneticiler için önemli bir araç olarak faaliyet tabanlı bütçeleme ön plana çıkmaktadır. Tesis, teçhizat ve teknoloji sistemlerinden oluşan bir organizasyonel yapıda klasik maliyet düşüncesinden vazgeçilmelidir. Üretimde kullanılacak değişik girdi veya kaynağın kullanım düzeyini neler belirlemektedir. Yöneticiler, yıllık bütçe sürecinde bu düzeyin tespit ve devamlılığı için karar vermelidir. Bu kararlar verilirken kaynak kullanım/harcama düzeyi sabit olarak görülecek ve böylece ürün/müşteriler hakkındaki kısa dönemli kararlarla ilişkili olmayacaktır (Cooper ve Kaplan,1998:115).

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sistemini uygulayan işletmelerin faaliyet tabanlı bütçeleme sistemini oluşturabilecekleri açıktır. Faaliyet düzeyinde bir bütçe sistemi sürekli gelişim ve süreç yönetimini destekleyecek bir yaklaşım olmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme sistemi, faaliyet tabanlı maliyetlendirmenin operasyonel kontrol ile bağlantısını oluşturmaktadır. Dahası, faaliyetler kaynakları kullandığından ve bu nedenle maliyetler oluştuğundan Faaliyet tabanlı bütçeleme, klasik fonksiyonel bütçe yaklaşımına göre daha güçlü planlama ve kontrol aracı olmaktadır (Hansen ve Mowen,1999:561). Bu nedenle faaliyet tabanlı bütçeleme yaklaşımı, işe yaramaz ve gereğinden fazla faaliyetlerin ortadan kaldırılması ve zorunlu faaliyetlerde etkinliğin artırılması ile maliyetlerde azalmayı sağlayacaktır.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, finansal tahminlerin gerçeğe yakın olma ihtimalini artırmakta ve yönetsel anlayışı etkinleştirmektedir. Bu bütçeleme anlayışı, çeşitli düzeydeki miktara dayalı finansal plan ve modelleri gerçekçi ve hızlı bir şekilde geliştirmektedir. Klasik anlayıştaki gereksiz çalışmaların bir çoğunu ortadan kaldırmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme ile üretilen ürün/hizmetler analiz edilerek üretim için ne tür faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu tespit edilir ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde de ihtiyaç duyulan kaynakların bütçelenmesi gerçekleştirilir (McLemore,1997).

4. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME SÜRECİ

Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyet tabanlı maliyetlendirme sürecinin tersi bir yapıdadır. Faaliyet tabanlı maliyetlendirme süreci, kaynaklar ile başlamakta, kaynaklar ile faaliyetler arasında kaynak etkenleri aracılığı ile ilişki kurulmaktadır. Daha sonra ürünler veya müşteriler ile faaliyetler arasında da faaliyet etkenleri aracılığı ile ilişki kurulmaktadır. Yukarıdan aşağı hareket eden bu süreçte, ürün/müşteri maliyeti hesaplanmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme süreci ise, faaliyet tabanlı maliyetlendirme sürecinin tersine aşağıdan yukarı hareket etmektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, faaliyetler ve işletme sürecini yansıtmaktadır, malzeme ve işçikleri değil. İhtiyaç duyulan kaynaklar tahmini faaliyetlerden, işletme süreçlerinden ve işyükünden elde edilmektedir, iş yükü basit bir ifade ile, bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan miktarın ifadesidir. Bu nedenle bütçeler gelecekteki işyükün karşılamak için hazırlanmalıdır. Bunlar aşağıdaki gruplar etrafında toplanabilirler (McLemore,1997):

- Müşteri ihtiyaçları,
- Organizasyonel ve fonksiyonel amaçlar ve stratejiler,
- Yeni ve değişen ürünler ve ürün karması,
- İşletme sürecindeki değişiklikler,
- Etkinlik ve etkenlikteki gelişmeler,
- Kalite esnekliği ve süreç zamanı amaçları.

4.1. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMENİN TEMEL ÖZELLİKLERİ

Faaliyet tabanlı maliyetlendirmenin işleyişini ifade eden temel modelde dikey ve yatay boyutlar yer almaktadır. Dikey ya da maliyet dağıtım boyutunda maliyet bilgileri ile yukarıdan aşağı doğru bir işleyiş sözkonusu iken, yatay ya da süreç boyutunda işletme süreçlerindeki finansal olmayan bilgilerin akışı söz konusudur. Ancak, bu modelde daha çok maliyet dağıtım boyutu üzerinde durulmuş, süreç yönü ihmal edilmiştir. Son yıllarda faaliyet tabanlı maliyetlendirmeden faaliyet tabanlı maliyet yönetime doğru bir genişleme sürecine faaliyet tabanlı bütçeleme de katılmıştır.

Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmelerdeki mevcut bir planın bir parçası olarak, süreçlerdeki işyükü ve kaynağa olan ihtiyacın tahmin edilmesinde faaliyetler ve etkenler arasındaki ilişkiyi kullanan bir bütçeleme anlayışıdır. Bütçeler, tahmin edilen işyüküne dayalı olarak faaliyetlerin kullanacağı kaynakların türünü, miktarını ve maliyetini göstermektedir. Bütçe, işletmenin faaliyet tabanlı planlama sürecinin bir parçasıdır ve stratejik amaçlara ulaşmak için başarı değerlemesinde de kullanılmaktadır (Dierks ve Cokins,2001:35). Bir maliyetlendirme sisteminin bileşeni olarak faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmenin stratejik planlama sürecinin önemli bir unsurudur. Bir bütçeleme süreci, gelecek döneme ilişkin harcamaların tespiti yanında faaliyetlerin incelendiği bir planlama ve kontrol sistemidir.

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme ve faaliyet tabanlı bütçeleme arasında benzer yönler olmasına rağmen bariz farklar da görülmektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, daha geniş kapsamlı bir süreçtir. Her iki sistem arasındaki temel farklılıklar aşağıda ortaya konulmuştur (Blecker,2001:6-9) :

Tahmin: Tüm bütçeleme süreçlerinde olduğu gibi faaliyet tabanlı bütçelemenin amacı da işletmenin gelecek dönemde üreteceği ürün ve sunacağı hizmetin tespit edilmesi ile gelecek döneme ilişkin ihtiyaçların tahmin edilmesidir. Böylece, faaliyet tabanlı bütçelemede ihtiyaç duyulan bilginin ilk kısmı, ürün/hizmet ile ilgili talep verileri tahmin edilmiş olunur.

Aşağıdan Yukarıya Süreç: Faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmede ürün ve hizmetin nasıl üretileceğini inceleyeceğinden , faaliyet tabanlı maliyetlendirmedeki kaynak-ürün sürecinin tersi bir süreci izleyerek ürün-kaynak sürecini izleyecektir.

Kullanım Oranları: Kaynak maliyetlerinin faaliyet ve maliyet unsurlarına (ürün/hizmet) aktarılması yerine faaliyet tabanlı bütçeleme, ürün/hizmet üretimindeki *kaynak kullanım oranlarını* kullanmaktadır. Bu oranlar, çıktıların faaliyetleri kullanması ve faaliyetlerin de kaynakları kullanması ile ilgilidir. Böylece, faaliyet tabanlı maliyetlendirmedeki etkenler yerine faaliyet tabanlı bütçelemede oranlar kullanılmaktadır. Bu oranlardan ilki, bir maliyet unsurunun *faaliyet kullanım oranı.*, ikincisi ise, faaliyetlerin *kaynak kullanım oranıdır.*

Tahmini İşyükü: Faaliyet tabanlı bütçelemede en önemli nokta, gelecek döneme ilişkin tahmini çıktı miktarını karşılamak için gerçekleştirilecek faaliyetlerin belirlenmesidir. Bu, tahmini işyükü olarak tanımlanmaktadır. Makine ile ilgili faaliyetlerin tahmini işyükü, tahmini üretimi karşılamak için makine ile ilgili kaynakların hesaplanmasında da kullanılacaktır. Hesaplanan kaynak miktarı, ihtiyaç duyulan kaynaktır.

Operasyonel (Miktar ile ilgili) Bilgi: Faaliyet tabanlı maliyetlendirmedeki finansal rakamlar ile ifade edilen bilgilerin tersine faaliyet tabanlı bütçeleme verileri faaliyet ya da miktarlar ile ifade edilmektedir. Bu miktar verileri, tahmini taleplere göre üretilecek ürünler ile başlayıp faaliyetler ve kaynaklara kadar uzamaktadır. Son aşamada, kaynak kapasitesi verileri, kaynak havuzundaki miktar toplamlarını ihtiyaç duyulan kaynak toplamına dönüştürmektedir.

Aşamalar: Faaliyet tabanlı bütçelemede de faaliyet tabanlı maliyetlendirmede olduğu gibi birbirini izleyen aşamalar vardır. Faaliyet tabanlı maliyetlendirmedeki bu aşamalar faaliyet tabanlı bütçelemenin oluşturulmasında da kullanılacaktır.

4.2. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME SÜRECİNDE AŞAMALAR

Faaliyet tabanlı maliyetlendirme sürecinin tersinin izlendiği faaliyet tabanlı bütçeleme, sadece hareket yönlerinin değiştirilmesi ile başlayıp biten bir süreç değildir. Temel bir faaliyet tabanlı bütçeleme modeli geliştirilirken belirli aşamaların uygulanması gerekmektedir. Faaliyet tabanlı bütçe sisteminin yapılandırılmasında aşağıdaki aşamalar izlenmektedir (Bleeker,2001; Kaplan ve Cooper,1998):

- 1) Her bir ürün/hizmet (maliyet unsurları) için talebin tahmin edilmesi.
- 2) Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi.
- 3) İhtiyaç duyulan faaliyet miktarının hesaplanması.
- 4) Kaynak kullanım oranının belirlenmesi.

5) İhtiyaç duyulan kaynak miktarının hesaplanması.

Düzenleme: Kaynaklarda operasyonel dengenin sağlanması için ihtiyaç duyulan kaynak miktarı talep edilen veya fiili olarak elde edilen miktar ile karşılaştırılmalıdır.

a- İhtiyaç duyulan kaynak, elde edilen kaynak miktarına eşitse ya da kabul edilen sınırdan ise, kaynak miktarı dengedir, 6. aşamaya geçilir.

b- Eğer denklik yoksa, operasyonel denkligi sağlamak için ekleme ya da azaltma yapılacak ya da 1. aşamaya dönülerek denkligin sağlanması için 1. aşamadan 4. aşamaya kadar geçen süreç yeniden düzenlenecektir.

6) İhtiyaç duyulan kaynak miktarının ihtiyaç duyulan kaynak maliyetine dönüştürmek.

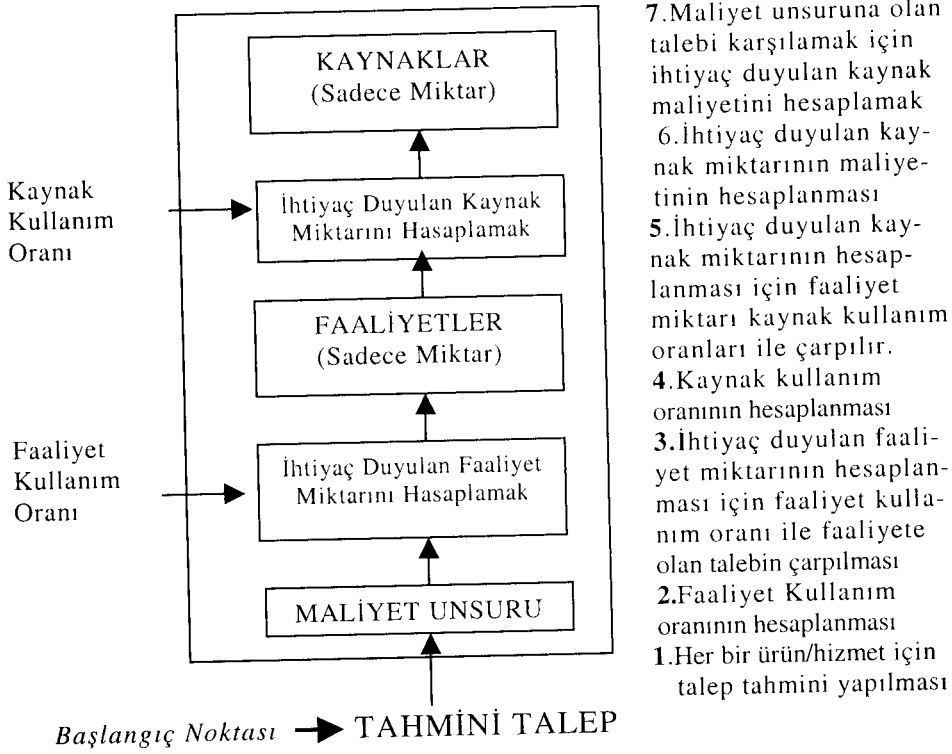
7) Tahmini talebi karşılamak için gerekli kaynağın toplam maliyetini hesaplamak.

Düzenleme : Finansal denkligin olup olmadığını belirlemek için faaliyet tabanlı maliyetlendirmedeki maliyet dağıtım yönü kullanılmalı ve 5. aşamadaki operasyonel denlikte tedarik edilen kaynakların toplam maliyeti faaliyetlere ve maliyet unsurlarına yüklenmeli, kar ve işletmece kullanılan getiri göstergeleri hesaplanmalı ve bunlar işletmenin finansal hedefleri ile karşılaştırılmalıdır.

a- Eğer hedeflere ulaşırsa, ihtiyaç duyulan kaynaklar elde edilen kaynaklara dengedir.

b- Ulaşılamazsa, 5. aşamaya dönülmeli ve 1. aşamadan 4. aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenmeli, tedarik edilen kaynak miktarı yeniden hesaplanmalıdır.

Yinelenen yapıdaki temel faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde neden yineleme yapılacağı, belirlenen gereklerin karşılanıp karşılanmayacağı ile ilgilidir. İşletmenin faaliyet dönemine göre belirlemiş olduğu hedefleri karşılayıp karşılayamayacağına operasyonel denkleğin sağlanmış olması önemli rol oynamaktadır. Operasyonel denklik sağlandığında finansal hedeflere ulaşılması veya aşılması gerekir ki finansal denklik de sağlanmış olsun. Yukarıdaki yedi aşama, temel faaliyet tabanlı bütçeleme modelinin gösterildiği şekil 3 üzerinde de yer almaktadır.



Şekil 3. Temel Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli
 Kaynak : BLEEKER,2001:10.

1. Her bir ürün/hizmet (maliyet unsurları) için talebin tahmin edilmesi: Faaliyet tabanlı bütçeleme süreci, üretim ve satış miktarları ve ürün/müşteri karmasına olan talebin tahmini ile başlar. Bu tahminlerde sadece satılacak değil, müşterilerin de alması tahmin edilen ürünler yer almalıdır. Diğer bir ifade ile, sadece ürün/hizmetler değil bunları satın alacak müşteri/müşteri tipleri de tahmin edilmelidir. Bütçe her ürünün üretim miktarı, malzeme siparişleri ve alımlarının sıklığı, müşterilerden gelen sipariş miktarı ve sıklığı ile teslim yöntemleri gibi bilgileri de kapsamalıdır (Kaplan ve Cooper,1998:304)

2. Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi : Birinci aşamada ürün/hizmet için yapılan talep tahminleri sonrasında her bir ürün veya hizmetin üretilmesinde ne kadar faaliyet kullanılacağına belirlenmesi için faaliyet kullanan ürün/hizmet için kullanım oranlarının hesaplanması gerekir. Ürün/hizmetler, faaliyet kullanmaktadır

3. İhtiyaç duyulan faaliyet miktarının hesaplanması
Ürün/hizmet miktarının faaliyet kullanım oranları ile çarpılması sonucunda ihtiyaç duyulan faaliyet miktarı hesaplanır.Bu aşamada endirekt ve destekleyici faaliyetlere duyulan gereksinimin de tahmini ile klasik anlayış geliştirilmektedir (Cooper ve Kaplan,1998:116). Bu faaliyetler arasında malzeme siparişlerinin işlenmesi, teslim alınması, planlama ve hazırlık gibi faaliyetler yer almaktadır.

4. Kaynak kullanım oranının belirlenmesi : Ürün/hizmetler tarafından kullanılan faaliyetlerin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için kaynak kullanılacaktır. Ne kadar kaynak kullanılacağına hesaplanması için kaynak kullanım oranını belirlenmesi gerekir.

5. İhtiyaç duyulan kaynak miktarının hesaplanması : Kaynak miktarının hesaplanması için faaliyet miktarı kaynak kullanım oranları ile çarpılır. Kaynakların faaliyet tabanlı bütçeleme sisteminde önemli bir yeri vardır. İhtiyaç duyulan kaynak ile tedarik edilen veya elde edilen kaynaklar karşılaştırılmalıdır. Talep ve ürün planlama kararları gelecek dönemde fiili olarak kullanılacak kaynakların tedarik miktarını tespit edecektir ki bu da faaliyet tabanlı bütçelemeye kullanılan kaynak olarak yansıtacaktır. **İhtiyaç duyulan kaynaklar**, gelecek bütçe dönemindeki çıktıya olan talebi karşılamak için elde olması gereken kaynak miktarıdır. **Tedarik edilen kaynaklar**, faaliyet döneminde elde edilen kaynak miktarıdır. **Kullanılan kaynaklar** ise, faaliyet döneminde fiili olarak kullanılan kaynaklardır (Bleeker,2001:6).

Bazı kaynaklar, ihtiyaç duyuldukları için tedarik edilirler. Bu kaynaklar için tedarik veya elde etme maliyeti kaynak kullanım maliyetine eşittir. Bunlar *esnek kaynaklardır*. Bazı kaynaklar ise, kullanımdan önce tedarik edilirler ki bunlar da *bağlı kaynaklardır*. Her iki kaynak grubu incelendiğinde, esnek kaynaklarda kaynak kullanım maliyeti, kaynağın tedarik maliyetine eşit olacaktır (Cooper ve

Kaplan,1992:4). Ancak kaynağın tedarik maliyetinin kullanım maliyetine eşit olmadığı durumlarda da ortaya kullanılmayan kapasite çıkacaktır.

İhtiyaç duyulan kaynak ile tedarik edilen kaynak arasındaki karşılaştırmal analiz yönetimce kabul edene kadar devam eder ki her iki kaynak grubu arasında ileride görülecek değişiklik avantajlı olmayacaktır. Tedarik edilen kaynak, ihtiyaç duyulan kaynağa tamamen eşit olmayabilir. Ancak, aradaki farkın belirli sınırlar dahilinde olması kabul edilebilir. Sonuçta denge sağlanmış denebilir ve kaynaklara ilişkin nihai miktar, gelecek dönemlerdeki faaliyetler için tedarik edilecek kaynak miktarıdır. Aradaki kaynak farkı (kullanılmayan kapasite), gelecek faaliyet döneminde ürün ve süreçlere yüklenecek maliyet tutarını da etkileyebileceği gibi faaliyet birimlerinin performansını da etkileyecektir (Bleeker,2001:11). Kaynakların belirlenmesi ve kaynak tedarikine ilişkin tahmin, faaliyetlerin yerine getirilmesindeki etkenlik anlayışı temeline dayanmaktadır (Cooper ve Kaplan,1998:116).

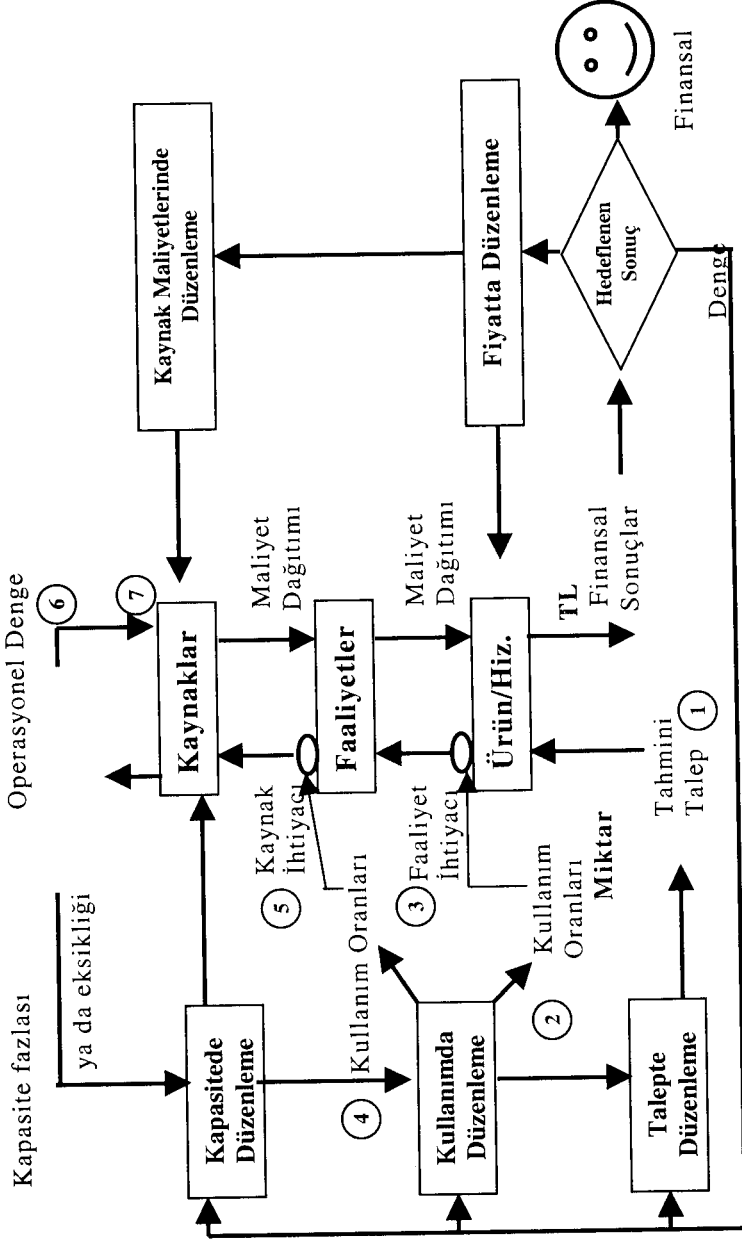
Bu aşamada, operasyonel denge sağlanması amaçlanır. Eğer operasyonel denge sağlanırsa düzenleme yapılmadan 6. aşamaya geçilir. İhtiyaç duyulan kaynak miktarı tedarik edilen kaynak miktarına miktar olarak eşit ya da yakın bir değerde değilse, denge sağlanmamış demektir. Operasyonel denge sağlamak için, tedarik edilen miktara ilave veya azaltım yapılmalıdır. Ya da maliyet

yöneticisi, ihtiyaç duyulan denklığı sağlamak için 1. aşamaya dönmelidir.

6. İhtiyaç duyulan kaynak miktarının ihtiyaç duyulan kaynak maliyetine dönüştürmek : Operasyonel dengeye ulaşıldıktan sonra, tedarik edilen kaynakların miktar değerleri bu aşamada finansal değerlere dönüştürülür. İhtiyaç duyulan miktarın maliyetinin üretilen ürün/hizmete yansıtılması için parasal değerler hesaplanması gerekir. Amaç ,finansal hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının incelenmesi için taban oluşturmaktır.

7. Tahmini talebi karşılamak için gerekli kaynağın toplam maliyetini hesaplamak : Talebin karşılanması için gerekli kaynakların toplam maliyeti hesaplanmalı ve işletmede finansal hedeflere ulaşıp ulaşılmayacağı tespit edilmelidir. Finansal denge olup olmadığını belirlemek için, faaliyet tabanlı maliyetlendirme modelindeki dağıtım boyutu kullanılmalı ve 5. aşamada hesaplanan operasyonel dengedeki tedarik edilen kaynakların toplam maliyeti faaliyetlere ve maliyet unsurlarına yansıtılmalıdır. Kar ve işletmece kullanılan getiri göstergeleri hesaplanmalı ve bunlar işletmenin finansal hedefleri ile karşılaştırılmalıdır. Hedeflere ulaşılmışsa, ihtiyaçlara duyulan kaynaklar, kullanılan kaynaklar ile dengededir. Ters durumda, yani hedeflere ulaşılmaz ise, 5. aşama yeniden incelenmeli ve veriler 1. aşamadan 4. aşamaya kadar tekrar gözden geçirilmeli ya da finansal

dengeye ulaşmak için tedarik edilen kaynak miktarı yeniden belirlenmelidir. Toplam yedi aşama ve son iki aşamadaki düzenlenme şekil 4. üzerinde gösterilmektedir.



Şekil 4. Faaliyet Tabanlı Bütçelemede Aşamalar

Kaynak: BLEEKER, agk., s.14.

Faaliyet tabanlı bütçelemedeki aşamaların gösterildiği şekil 4’ de daire içerisindeki numaralar, temel modeldeki yedi aşamayı göstermektedir. Şekil 4’de kaynaklar ile ürün/hizmetler üzerinde iki yönlü hareket olduğu görülmektedir. Aşağıdan yukarı hareketin olduğu sağ bölüm maliyet dağıtım boyutunu göstermektedir. Yukarıdan aşağıya doğru hareketin olduğu sol bölümde ise, kaynak kullanım boyutu gösterilmektedir. Şeklin en üstünde yer alan operasyonel dengeyi bulma sürecinde, klasik bütçeleme ve planlama süreci ile karşılaşılmaktadır.

5. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMENİN KLASİK BÜTÇELEME İLE KARŞILAŞTIRILMASI

Faaliyet tabanlı bütçelemenin uygulanması, klasik bütçelemenin ortadan kalkacağı anlamına gelmemelidir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, klasik bütçelere yardımcı olma rolünü üstlenmektedir. Bu tür bir yaklaşım, her iki yöntemin en iyi araçlarını kullanarak faaliyet tabanlı bütçeleme ve planlama gibi bir sistemin oluşturulmasını sağlar. Bu tür bir sistemin oluşumu, organizasyon kapasite planlaması, faaliyet planlaması ve mevcut bütçe ile performans raporlama sürecine dayanmaktadır. Planlama ve bütçeleme verileri, gerçek olarak çalışmanın yapıldığı koşullarda elde edilmediğinden klasik fonksiyonel bütçeler engel ile karşılaşmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme ile , fonksiyonlararası ilişkiyi tanımlayan faaliyet ve süreç analizinin kullanımı ile bu engel aşılmaktadır. Faaliyet ve süreç

verileri yöneticilere bölümleri ile ilgili kaynakları ayrıca, faaliyetler ile ilgili kaynakların nasıl ilişkilendirileceğini göstermektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme ile klasik bütçeler arasındaki karşılaştırma, tablo 1'de gösterilmektedir.

Tablo 1.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle Klasik Bütçelemenin Karşılaştırılması

Klasik Bütçelemenin Özellikleri	Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Özellikleri
<ul style="list-style-type: none"> • Geçen dönemin harcamaları ve gelirleri dikkate alınır. • Geçen döneme ait yetersiz durum cari dönemle ilişkilendirilir. • Maliyet azaltma veya fire/kayıpların azaltılması konusundaki fırsatları dikkate almaz. • İşyükünün değişik bölümlerde değiştiği dönemlerde bile esnek değildir. • Harcamalar kullanılan ve kullanılmayan kapasiteden ziyade sabit ve değişken olarak sınıflandırılır. • Amaç harcamaları azaltmak olabilir ama,bu amaçlara nasıl ulaşılacağı konusunda görüş bildirmez. • İç ve dış tedarikçileri dikkate almaz. • Süreçten çok sonuçların kontrolüne odaklanır. • Nedenden çok sonuçlara odaklanır. 	<ul style="list-style-type: none"> • Bir maliyet merkezi için planlanan kaynaklara odaklanır. • Süreçlerde faaliyetleri eşanlı hale getirir ve faaliyetleri etkinleştirir. • Müşteri ihtiyaçlarını öğrenmeyi amaçlar • Girdiye değil , çıktıya (maliyet unsuruna) odaklanır. • Bir iş yükünün faaliyetlerce nasıl gerçekleştirileceğine odaklanır. • Çalışanları faaliyetleri yerine getirmeleri konusunda motive eder. • Çıktılar ile faaliyetlerin performansı arasında uyumu sağlamaya çalışır.

Kaynak: BLEEKER,2001:18.

6. FAALİYET TABANLI BÜTÇELEMENİN AVANTAJLARI

Faaliyet tabanlı bütçeleme, finansal tahminlerin gerçeğe en yakın olma ihtimalini artırmakta ve yönetsel anlayışı etkinleştirmektedir. Ayrıca, çeşitli düzeylerdeki miktara dayalı finansal plan ve modelleri gerçekçi ve hızlı bir şekilde geliştirmektedir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, klasik bütçelemedeki gereksiz çalışmaların bir çoğunu ortadan kaldırmaktadır. Üretilecek ürün/hizmetleri analiz ederek bu ürün ve hizmetler için ne tür faaliyetlere ihtiyaç duyulduğunu ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynakların bütçelenmesini gerçekleştirir. Bir faaliyet tabanlı bütçeleme, işletmedeki tahmini faaliyetlerin rakamsal ifadesidir. Burada performansı geliştirmek için stratejik amaçlar ve planlanan değişimlere bağlı olarak finansal ve finansal olmayan gerekler ile işyüküne ilişkin yönetimin tahmini yansıtılmaktadır. Stratejik amaçlar ve performans hedefleri, faaliyet düzeyinde hedeflere dönüştürülmelidir.

Faaliyet tabanlı bütçeleme ve planlama, faaliyet ve kaynakların işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmada nasıl kullanılabileceği saydamlığını bütünleşik bir plan ve bütçe ile geliştirmektedir. Kaynak kullanımında artış gösteren bu saydamlık işletmelerin planlama ve planlama aşamaları süresince kapasite ile ilgili sorunlarını çözmeye yardımcı olmaktadır (Bleeker,2001:15). Faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde ortaya konan kaynak ve faaliyet kullanım yaklaşımı ile

harcamalar kontrol altına alınacaktır. Kaynağa olan talep iki tür yöntemle azaltılacaktır: İlki, tekrarlanan faaliyetlerin sayısını azaltma ve ikincisi, gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğini artırma (Cooper ve Kaplan,1992:4). Kullanılan kaynaklarda azalmanın sağlanması ile işletmelerde kaynağa duyulan ihtiyaçta azalma olacak, kullanılmayan kapasitenin önüne geçilecek ve sonuçta işletmenin daha etkin kaynak kullanımı sağlanacaktır. Bunun doğal sonucu olarak da, harcamanın önüne geçilecek, operasyonel denge sağlanacak, operasyonel denge finansal performansa da olumlu olarak yansiyacak ve işletmenin bütçe tahminleri fiili rakamlarla kar olarak ifade edilecektir

SONUÇ

İşletmenin rekabetçi pazarlarda etkin bir şekilde faaliyet göstermesi, iç yapısı ile işletme dışındaki gelişmelerin uyum içinde olmasını gerektirir. İşletmenin gelişmelere ayak uydurabilmesi için de fırsatlar ve tehditleri çok iyi tanımlayıp buna göre bir hareket tarzı belirlemesi gerekir. Bu hareket tarzını belirlerken işletme, güçlü ve zayıf yönlerini de tanımlamalıdır.

Faaliyet tabanlı yönetim anlayışı, faaliyet tabanlı maliyetlendirme ve faaliyet tabanlı bütçeleme ile pek çok ülkede işletmeler tarafından kabul görmüştür. Bunun nedeni işletmelere, pazarlarda göreceli avantaj sağlayan bir yönetim anlayışı olmasıdır. Yapısal bir değişimin ötesinde olan bu değişim, işletmelerin geleceğin belirsizliğine karşı hazırlıklı olmalarını sağlamaktadır. Faaliyet tabanlı

bütçeleme ile işletmelerin optimum kaynak kullanımını sağlanırken, ne olacağından çok ne olması gerektiği de dikkate alınmaktadır. Üretimin belirli amaçlar için yapılacağı ve bunun için hangi tür faaliyetlerin gerçekleştirileceği ve kaynakların da hangi tür faaliyetler tarafından nasıl kullanılacağı ortaya konulmalıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme , işletmenin vizyon, strateji, plan ve amaçlarına ulaşmasını ve bunların uygulanmasını sağlayan bir süreç olarak işletmede sadece yıllık olarak hazırlanan tablolardan oluşmamaktadır. Strateji , plan ve amaçların şekillendirilmesine yardımcı olan faaliyet tabanlı bütçeleme işletmelerin yönetim muhasebesi fonksiyonunda önemli bir araç olmaktadır.

KAYNAKLAR

BLEEKE Ron (2001), "Key Features of Activity Based Budgeting", **Journal of Cost Management**, July-August.

CHANDRA, Gyan (1987), " **The Behavioral Aspects of Budgeting** ", Handbook of Budgeting (Editörler: H.W.Allen SWEENEY ve Robert RACHLIN), John Wiley&Sons.

COKINS, Gary (1996), " **New Age Accounting: Activity -Based Budgeting (ABB)** ", ABC Technologies, www.abctech.com.

CONNOLLY, Tim ve ASHWORTH, Gary (1995), " **An Integrated Activity-Based Approach to Budgeting**", Articles of Merit,FMAC-

COOPER, Robin ve KAPLAN Robert S. (1992), "Activity -Based Systems : Measuring The Costs of Resorce Usage" , **Accounting Horizons**, September, Vol.6, Issue3.

COOPER, Robin ve KAPLAN Robert S. (1998), " The Promise and Peril of Integrated Cost Systems", **Harvard Business Review**, July&August.

DIERKS, Paul A. ve COKINS, Gary (2001) "The Cam-1 Glossary OF Activity-Based Management, Version 3.0" , **Journal of Cost Management**, Januray-February.

HANSEN, Don R. ve MOWEN, MaryanneM.(1999), " **Cost Management Accounting and Control**" South-Western College Publishing.

KAPLAN,RobertS. (1994), “Flexible Budgeting in Activity – Based Costing Framework” , **Accounting Horizons**, June,Vol.8,Issue2.

KAPLAN, Robert S. ve COOPER , Robin (1998), **”Cost&Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance”** , Harvard Business School Press.

McLEMORE,Ivy (1997), “The New Frontier in Budgeting”, **Controller Magazine**,September, (businessfinancemag.com)

PEKER,Alparslan (1988) , **”Modern Yönetim Muhasebesi”** , İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü yayın No :53, İstanbul.

SCHWARZ, Hugh W (1987), **” Budgeting and The Managerial Process”**, Handbook of Budgeting(,Editörler: H.W.Allen SWEENEY ve Robert RACHLIN), John Wiley&Sons.

