



MALİYETLERİN STRATEJİK YÖNETİMİNE İLİŞKİN BİR YAKLAŞIM: FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Metin YILMAZ

Öğr. Gör. Dr., Dumlupınar Üniversitesi, Gediz MYO, Kütahya, metinyilmaz@dpu.edu.tr

Ali COŞKUN

Doç. Dr., Fatih Üniversitesi, İ.İ.B.F., İşletme Bölümü, İstanbul, alicoskun@fatih.edu.tr

ÖZET: Rekabetin sürekli olarak arttığı piyasalarda, işletmelerin stratejik yönetim açısından planlama yaparken, kısa dönemli planlar yerine uzun dönemli planlar yapmaları önem kazanmaktadır. İşletmelerin finansal planlaması için yapılan mevcut geleneksel bütçeler sadece finansal boyutta hazırlanmaktadır. Finansal boyutta hazırlanan bu bütçeleme çalışmaları, işletmelerin içinde bulunduğu piyasa koşulları dikkate alınmadan yapılmaktadır. Sabit ve durağan bir anlayışa sahip geleneksel bütçeleme süreci işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi ortamın ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. İşletmeler ise belirledikleri amaçlara ulaşmak için gelecekteki belirsizliğe karşı hazırlıklı olmalıdır. Faaliyet tabanlı bütçeleme ise geleneksel bütçeleme sürecinin dezavantajlarını azaltmak amacıyla tasarlanmış bir bütçeleme tekniğidir. Faaliyet tabanlı bütçeleme, stratejik hedeflere ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla planlama ve bütçelemeyi, faaliyet tabanlı yöntemler ile birleştirerek bir plan ve bütçe oluşturmaktadır. Bu şekilde gelecekteki mamul ve hizmetlere olan talebi karşılamak için gerekli kaynak ihtiyaçlarının tespit edilmesi ve böylece kaynakların daha etkin bir şekilde temin edilebilmesi mümkün olabilecektir.

Anahtar Kelimeler: Geleneksel Bütçeleme, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, Planlama, Operasyonel Denge, Finansal Denge

241

AN APPROACH FOR STRATEGIC MANAGEMENT OF COSTS: ACTIVITY BASED BUDGETING

ABSTRACT: The markets experiencing a continuous increase in competition encourages long term planning over short term planning in terms of the strategic management of enterprises. Current traditional budgets applied for financial budgeting of an enterprise is prepared solely at a financial level, which makes this budgeting come into being without any considerations on the market conditions the enterprises face. The traditional budgeting process which is based on a fixed and stable nature fails to address the need of an enterprise. The enterprises are to be ready to face the possible future obscurities to achieve their goals. Activity-based budgeting is a technique based on the goal to reduce the disadvantages of the traditional budgeting process. In order to achieve strategic goals and improve the current performance, activity-based budgeting makes a plan and a budget through combining strategic planning and budgeting with activity-based methods. In this way, it will be possible to determine the need for resources to supply for the future demand for goods and thus it will be possible to procure funds in a more effective way.

Keywords: Traditional Budgeting, Activity-Based Budgeting, Planning, Operational Stability, Financial Stability

GİRİŞ

İşletmelerde uygulanan geleneksel bütçelerin geçmişine baktığımızda, bütçelerin 1920'lerde yöneticilerin maliyetleri kontrol etmelerine yardımcı olması amacı ile geliştirildiği görülmektedir. Geliştirilen ve uygulanan bu bütçelemenin temelinde kontrol fonksiyonu yer almaktadır. Plan ve bütçelerin kabul edildikten sonra yöneticilerin isteklerine göre plan oluşturdukları görülmektedir. Yöneticilerin performans değerlemelerinde olumsuz bir durum ile karşılaşmayı istememeleri, kontrol raporlarında devamlı düzeltmeler yapılmasına neden olmaktadır. Bu ise bütçelerin işletme gerçeklerine göre değil, üst yönetimin isteklerine göre hazırlandığını göstermektedir. Hazırlanan bu geleneksel bütçelerin temel özelliği bütçelerin finansal boyutta olup operasyonel konuları içermemesidir. Ayrıca meydana gelen değişiklikler ve sorumluluklar mevcut bütçeleme anlayışında yer almamaktadır. Bunun neticesinde katma değersiz bir netice elde edilmekte ve bütçeleme süreci üst yönetimce belirlenen rakamlara ulaşmak amacı ile keyfi olarak yapılandırılmaktadır. Bütçeleme çalışmaları işletmenin içinde bulunduğu ortamdaki gerçekler göz ardı edilerek yapılmaktadır. Bu ise katma değer oluşturmayan faaliyetlerden dolayı çalışanların zaman harcamasına neden

olmaktadır. Mevcut bütçeleme sürecinde planlanan ve gerçekleşen sonuçlar arasında karşılaştırma, finansal boyutta yapılmakta, operasyonel karşılaştırma yapılmamakta ve varsa sapmaların nedenleri araştırılmamaktadır. Sabit ve durağan bir anlayışa sahip geleneksel bütçeleme süreci işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi ortamın gereklerine cevap verememektedir. İşletmeler belirledikleri amaçlara ulaşmak için gelecekteki belirsizliğe karşı hazırlıklı olmalıdır. Ancak finansal boyutlu bir bütçeleme ile bu hazırlık yetersiz kalmaktadır. Özellikle stratejik yönetim anlayışı ile birlikte planlama stratejik bir boyut kazanmakta maliyet yönetiminden değer yönetimine doğru bir geçiş olmakta, ölçüm ve kontrol ise geçmişten çok geleceği kapsamaktadır. İşletmelerin geleceğe yönelik olarak vereceği kararlar sadece günü kurtarmak amaçlı olmamalıdır. Geleceği şekillendirmek amaçlı olarak düzenlenen bütçeler, işletmelerin geleceğe daha net bakmalarını gerektirmektedir (Kaygusuz, 2002:1-6).

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME

Faaliyet tabanlı bütçeleme (FTB), gelecek dönemde işletme bölümlerinin kaynak ihtiyaçlarını tespit etmek, ürün ve hizmetlerin satılması için gerekli olan faaliyetlerin öngörülmesi maliyetlerini kullanan bir hareket planı olarak tanımlanabilir (Öker, 2003: 80; Hornegren vd., 2003: 190). FTB'nin amacı, operasyonel ve finansal işlemler arasında bir bağ oluşturarak, iş yükü tahminlerine dayalı olarak, stratejik hedeflere ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla planlanmış değişimleri gerçekleştirmek üzere finansal ve finansal olmayan gereksinimleri yansıtan, planlama ve bütçelemeyi, faaliyet tabanlı yöntemler ile birleştirerek, geçerli bir plan ve bütçe oluşturmaktır (Kaygusuz, 2002: 5; Özer, 2001: 81).

FTB, faaliyet hacmine karar verilmesinde faaliyetlerin stratejik hedefleri başarmakla ilişkisi arasında bir bağ kuran yöntem değerlendirilmektedir. FTB, maliyetleme yönteminin bir parçası olmasının yanında stratejik planlama sürecinin de ayrılmaz bir parçasıdır (Liu vd., 2003: 35). FTB sürecinde, üretilen mamul veya hizmetler analiz edilerek üretim için hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu tespit edilir. Daha sonra bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynakların bütçelemesi gerçekleştirilir. FTB sürecinde harcamaların kontrol altına alınması hedeflenmektedir (McLemore, 1997: 49; Innes ve Mitchell, 1995: 130).

242

FTB'nin gücü faaliyete tabanlı maliyetleme (FTM) yöntemine dayanmasından dolayı işletmenin gelecekteki performans seviyesini hesaplayabilmesinden kaynaklanmaktadır (Turney, 2000: 46). FTB, süreçlerdeki iş yükü ve kaynağa olan ihtiyacın tahmin edilmesinde; yapılacak işin çeşidi, kalitesi ve maliyeti olmak üzere üç anahtar unsura odaklanmak suretiyle, bir işletmenin faaliyetlerinin iş yükünü ve kaynak ihtiyaçlarını aynı anda belirler ve böylece kaynakların nasıl ve ne için kullanıldığını ortaya koyar. FTB sürecinde faaliyet dönemine ilişkin kaynak ihtiyacını belirlemek için maliyet etkenlerine odaklanılması söz konusudur. Maliyet etkenleri vasıtasıyla, faaliyetlerin gelecek faaliyet dönemine ilişkin iş yükleri belirlenmektedir. FTB ayrıca, finansal tahminlerin doğruluk derecesini yükselterek, kaynak, faaliyet ve maliyet ilişkisini oldukça açık bir biçimde ortaya koyarak yönetsel anlayışın gelişmesini; maliyetlerin ve performansın ölçülerek yönetilmesini sağlamaktadır (Özer, 2001: 92).

Bütçelemeye ilişkin yeni bir kavramda zamana dayalı faaliyet tabanlı maliyetlemenin (ZDFTM) ortaya çıkması ile kullanılmaya başlanan zamana dayalı faaliyet tabanlı bütçeleme (ZDFTB) kavramıdır. FTB, geleneksel bütçeleme işlemiyle ilişkili işlemlerin çoğunu ortadan kaldırır. FTB, ZDFTM buluşundan önce de mevcuttu. Yeni olan ise, FTB işleminin, ZDFTM metoduyla ne kadar basit ve şeffaf hale geldiğidir. ZDFTB yöneticilere harcama yetkilisi için yapılacak görüşmelerden ziyade, şeffaf bir analiz yapma olanağı sağlar. Yöneticiler, kaynak taleplerini önceden tahmin etmek için analitik bir temel olarak ZDFTB modelini kullanabilirler. Böylece idareciler, gelecekteki kaynak arzını ayarlama ve bu talepleri karşılamaya ilişkin olarak harcamaları ayarlama bilgisini elde ederler (Yılmaz, 2012: 85).

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle Geleneksel Bütçeleme Arasındaki İlişki

FTB, finansal tahminlerin doğruluğunu arttırmak ve artan operasyonel işlemler için yöneticilere yardımcı olmak için kullanılan bir tekniktir (McLemore, 1997: 33). FTB'nin faydaları geleneksel bütçeleme ile karşılaştırılarak, Tablo 1'de belirtilmiştir.

Tablo 1: Geleneksel Bütçeleme ve Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

GELENEKSEL BÜTÇELEME	FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME
<ul style="list-style-type: none">Her bir bölüm için kaynak planlaması yapılır.Geçen dönemdeki giderleri esas alır ve enflasyon ve artan gelirlere dayalı bütçe oluşturur. Bu nedenle bütçe geçen yılın verimsizliklerini içerir.Genellikle maliyet azaltma fırsatlarını vurgulanır, faaliyetlere odaklanmaz.Üst düzey yönetim tarafından sabit bir yüzdeye dayalı olarak hesaplanır.İşletmenin bölümlerinde iş yükü hacminde değişiklik olsa bile bütçe yıl boyunca aynı kalır.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.	<ul style="list-style-type: none">Genel olarak faaliyetlerin planlaması yapılır.Kaynaklara ve sonuçlara (çıktı/ürün) odaklanır.Nelerin yapıldığına ve nasıl çalışmaların yapılmakta olduğuna ve iş yükü üzerine yoğunlaşır; kaynaklar faaliyetlerin bir sonucudur.Faaliyetler ve çıktuların performansları birbirleri ile tutarlıdır.Faaliyetler için tutarlı performans ve çıktı sağlarİşletmedeki verimlilik için çeşitli senaryoları dener.Kapasite görünürlüğü sağlar.Faaliyetleri izleme ve kontrol yeteneği sağlar.

Kaynak: McLemore, 1997: 32

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Kullanım Alanları

FTB'nin en çok kullanıldığı alanlar genel olarak şöyle sıralanabilir (Brimson vd., 1999: 235);

- Ürün fiyatlaması, ürün karması, yatırım kararları gibi stratejik kararlar aşamasında.
- Tasarım kararları ve bu kararlara bağlı mühendislik süreçlerini geliştirme aşamasında.
- Rakip işletmelerle maliyet kıyaslaması aşamasında.
- Faaliyetlerin maliyeti, faaliyetlere ilişkin iş yükü ve tahmini taleplerin gerekliliklerinin anlaşılabilirliğini sağlama aşamasında.

FTB, yöntemi işletmenin günlük faaliyetleri ile ticari ve finansal sonuçları arasındaki ilişkinin daha net görülmesini sağlar. Bu ilişkinin stratejik açıdan değerlendirilmesi, FTB yönteminin, faaliyet tabanlı yönetim ve FTM ile birlikte değerlendirilmesine bağlıdır. Bu yüzden, işletme unsurlarının iyileştirilmesini sağladığı da söylenebilir. Bu unsurlar şöyle sıralanabilir (Türk, 2000: 42);

- Üretim kapasitesi.
- Fark analizleri aracılığıyla maliyet kontrolü.
- Kalite maliyetlerinin kontrolü.
- Yatırım projeleri.
- Rasyonelleştirme ve iyileştirme.
- Süreç iyileştirilmesi ve yeniden yapılandırma.

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları ve Özellikleri

FTB, geleneksel bütçeleme sürecinin dezavantajlarını azaltmak amacıyla tasarlanmış önemli bir bütçeleme tekniğidir. FTB'nin amacı, gelecekteki mamul ve hizmetlere olan talebi karşılamak için gerekli kaynak ihtiyaçlarının tespit edilmesidir. Böylece kaynakların daha etkin bir şekilde elde edilebilmesi mümkün olabilecektir (Cooper ve Slagmulder, 2000: 85).

FTB geçmişe dayalı olarak değil geleceğe yönelik olarak işletmeyi vereceği kararlarda ve stratejik amaçlara ulaşmasında desteklemektedir. Faaliyetlerin kaynakları kullanımı ile maliyet oluştuğundan faaliyet FTB fonksiyonel bütçeleme yaklaşımına göre daha güçlü bir planlama ve kontrol aracı olmaktadır. FTB gereğinden fazla ve katma değer oluşturmayan faaliyetleri azaltarak ya da ortadan kaldırarak faaliyetlerde etkinliğin sağlanması ile maliyetlerin düşürülmesini sağlamaktadır. Stratejik yönetim ve organizasyonel süreçler ile bütçe arasındaki ilişki FTB ile daha farklı bir boyut kazanmıştır. FTB, süreç, maliyet ve çalışanlara daha farklı bir açıdan bakarak yönetimi desteklemektedir. FTB'nin temel özellikleri ise genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaygusuz, 2002: 7).

FTB süreç yönetimi ile ilgili konularda;

- Kaynaklara değil, çıkıya odaklanma.
- 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 odaklanma.

Maliyet yönetimi ile ilgili konularda;

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

Çalışanlarla ilgili konularda;

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

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Temel Kavramları

FTB yönteminde sıkça kullanılan kavramlar; tüketim oranı, tahmini iş yükü, operasyonel denge, gerekli kaynaklar, temin edilen kaynaklar, kullanılan kaynaklar ve finansal denge kavramlarıdır (Bleeker, 2001: 6; Stevens, 2004: 16).

- Tüketim oranı; hedeflenen çıktının elde edilmesi için gerekli olan girdinin miktarını ifade eder. Tüketim oranı "faaliyet tüketim oranı" ve "kaynak tüketim oranı" olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Faaliyet tüketim oranı; maliyet objesinin faaliyetleri kullanma oranıdır. Kaynak tüketim oranı; faaliyetlerin kaynakları kullanma oranıdır.
- Tahmini iş yükü; gelecek dönemde hedeflenen çıktının elde edilebilmesi için gerçekleştirilecek faaliyetlerin miktarını ifade eder. Tahmini iş yükü, kaynak miktarlarına duyulan ihtiyacın hesaplanması sırasında kullanılır.
- Operasyonel denge; mevcut kaynaklarla, hedeflenen çıktının elde edilebilmesi için gerekli kaynakların dengede olmasını ifade etmektedir. Kaynakların miktarı, dengede olmalı veya aradaki fark kabul edilebilir.

sınırlar içinde olmalıdır. Eğer fark kabul edilebilir değerlerin dışında ise farkın dengelenmesi faaliyetleri ekonomik olmalıdır.

- Gerekli kaynaklar; hedeflenen çıktının sağlanması için talep edilen kaynakların miktarını ifade eder.
- Tedarik edilen kaynaklar; içinde bulunulan dönemde işletme dışından veya işletmedeki bölümlerden sağlanan kaynakların miktarını ifade eder.
- Kullanılan kaynaklar; hedeflenen çıktının elde edilmesi için faaliyet döneminde fiili olarak kullanılan kaynakların miktarını ifade eder.
- Finansal denge; işletmenin belirlediği finansal hedeflere ulaşmayı ifade eder.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme İle Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki İlişki

FTM yöntemi, stratejik amaçlar için geliştirilmiş bir maliyet yöntemi olup, müşteri kârlılık analizleri, ürün kârlılık analizleri ve mamul ve hizmet fiyatlandırması, iç performans ölçümü ve maliyet yönetimi konularında yöneticilere stratejik kararlar için doğru veri sağlamaktadır. Böylece bu yöntemin uygulanması sonucunda elde edilen veriler, işletmenin herhangi bir kârlılığı olmayan müşterilerden veya ürünlerden vazgeçerek kârlılığı yüksek müşteri ve ürün gruplarına yönlendirilmesini sağlamaktadır (Yılmaz ve Coşkun, 2012: 280). FTM, mamul maliyetlerinin hesaplanmasında kullanılmakla birlikte, müşteri kârlılığı analizi, imal edilebilirlik analizi, fiyatlandırma, mamul ve süreç analizi, değer analizi ve performans ölçümü amacı ile de kullanılmaktadır (Coşkun ve Güngörmüş, 2008: 219).

FTB, FTM'ye göre daha geniş kapsamlı bir süreci ifade etmektedir. FTB, gelecekteki kaynak ihtiyaçlarını belirlemek için FTM modelinin ters tarafa çalıştırılmasıdır (Bradley ve Mozjerin, 2002: 4). FTM ile FTB arasındaki ilişki, iki yöntemin işleyiş farklılıkları üzerine kurulmuştur. Bu farklılıklar şöyle sıralanabilir (Kaygusuz, 2002: 9-10; Bleeker, 2001: 6-9; Cooper ve Slagmulder, 2000: 85-86);

- Tahmin etme; FTB yönteminin temel amacı, işletmenin gelecek dönemlerdeki üretim ve satış rakamlarını tespit etmesi ve buna yönelik ihtiyaçların tahmin edilmesidir. Böylece, FTB'de ihtiyaç duyulan ilk veriler, üretilmesi planlanan mamul ve hizmetlere yönelik talep tahminleri olacaktır.
- Tahmini iş yükü; FTB'nin odak noktası, gelecek faaliyet dönemi için planlanan çıktıyı karşılamak için gerçekleştirilmesi gereken faaliyetlerin ve kaynakların miktarına karar vermektir. Örneğin, nakliye ile ilgili faaliyetlerin tahmini iş yükü, tahmini üretimi karşılamak üzere nakliye ile ilgili kaynakların hesaplanmasında da kullanılacaktır.
- Aşağıdan yukarıya doğru işleyen süreç; FTB, bir işletmede mamullerin ve hizmetlerin nasıl üretilceğine dair tespitlerde bulunmaktadır. Bu durumda FTB, FTM sürecinin tersine aşağıdan yukarıya, yani çıktılardan faaliyetlere, faaliyetlerden kaynaklara doğru bir yol izleyecektir.
- Birbirini izleyen aşamalar; FTM yöntemindeki gibi birbirini izleyen aşamalar, FTB yönteminde de kullanılmaktadır.
- Tüketim oranları; FTB kaynakların maliyetini faaliyetlere ve maliyet objelerine aktarmak yerine, mamul ve hizmetlerin üretilmesi için tüketilen girdi oranlarına odaklanır. Bu oranlar, ürünlerin faaliyetleri tüketmesi ve faaliyetlerin de kaynakları tüketmesi ile ilgilidir. Faaliyet tüketim oranı, maliyet objelerinin faaliyetleri, kaynak tüketim oranı ise faaliyetlerin kaynakları tüketme derecesini göstermektedir. FTM yönteminde kullanılan maliyet etkenleri yerine, FTB'de oranların kullanıldığı görülmektedir. Bu oranlardan birincisi, maliyet objesinin faaliyeti kullanım oranı, ikincisi ise, faaliyetlerin kaynak kullanım oranıdır.
- Kullanım oranları; FTB, maliyet objelerinin üretimindeki kaynak kullanım oranlarını kullanmaktadır.
- Operasyonel (kantitatif) veriler; finansal terimlerle ifade edilen FTM verilerinin tersine, FTB verileri operasyonel ya da sayısal terimlerle ifade edilir. Bu miktar verileri, tahmini taleplere göre üretilen ürün miktarı ile başlayıp, üretim için ihtiyaç duyulan faaliyet ve kaynakları da kapsayacaktır. Son aşamada kaynak kapasitesi verileri ile gereksinim duyulan kaynak toplamına ulaşılabacaktır.

FTB ile FTM arasındaki en büyük fark, FTB'nin bir tahminleme modeli olmasıdır. FTB'nin temelinde tahmin olmasına rağmen geçmişte gerçekleşmiş talepler, faaliyetler ve kaynakların seviyesini rehber olarak kullanır (Bleeker, 2001: 16).

FTB ile FTM arasındaki farklılıklar ise şu şekildedir;

- FTM yönteminin amacı ürün ve işlem maliyetlerini belirlemektir. FTB'nin amacı ise istenilen seviyede çıktıyı elde edebilmek için gerekli olan kaynakların miktarını belirlemektir.
- FTM yöntemi tarihsel bir süreç takip eder. FTB ise tahmin edici bir süreç takip eder.
- FTM yöntemi tarihsel veriler kullanılır. FTB ise tahmini veriler kullanılır.
- FTM yönteminde maliyetler bir kereye mahsus olmak üzere belirlenir. FTB ise bütçeleme yinelemeleri, mevcut kaynaklarla, istenilen çıktıyı elde edebilmek için tahmini sonuçlar kıyaslamak suretiyle yapılır.
- FTM yöntemi maliyetlendirme ve operasyonel kararlarda kullanılır. FTB ise bütçedeki bir değişken işletmenin performansını nasıl etkilediğine ilişkin rasyonel bir tanımlama sağlar.
- FTM yönteminde öncelik finansal sonuçlardır. FTB ise öncelik operasyonel dengenin sağlanmasıdır. Finansal değerlere dönüştürme işlemi son adımdadır.
- FTM yönteminde faaliyet hacimleri model seviyesini belirler ve üretilen birimlerin hesaplanmış maliyetleri mevcut çıktı hacimlerine uygulanır. FTB ise çıktı talebinin daha açık bir tanımı önemli bir başlangıç noktasıdır ve faaliyetlerin kantitatif miktarı öngörülen talebi karşılamak için gerekli olan kaynakların seviyesini hesaplamak için belirlenir.
- FTM yöntemi işletmenin kaynakları, çıktıları ve işlemleri arasında bağlantılar kurar. FTB ise işletmenin çıktıları, faaliyet ve kaynakları, üretim kapasitesi, finansal performansı ve geleneksel bütçelemesi arasında bağlantılar kurar.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Süreci

FTB yönteminde yöneticiler ile süreç uygulayıcıları arasında bir uyum süreci gerektirir. FTM yöntemi; gerçekleştirilen faaliyetleri, kaynak ihtiyaçlarını ve faaliyet başına düşen maliyeti belirleyerek aslında FTB için bir ön hazırlık sağlamış olmaktadır. Bütçe süreci, ön hazırlık çalışmasından elde edilen bilgiyi, hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulacağını, hangi etken ve kaynakların sağlanacağını ve ne kadar finansmana ihtiyaç olacağını ve bunun ne ölçüde sağlanabileceğini tespit etmeye yöneliktir (La Londe ve Ginter, 1999: 20)

FTB yönteminin uygulanmış olduğu süreçte, birbirini izleyen yedi aşamadan oluşur. Bu aşamalar sırasıyla şu şekildedir (La Londe ve Ginter, 1999: 20; Kaygusuz, 2002; 10-11);

1- Her bir maliyet objesi için talebin tahmin edilmesi; tahminlerde sadece satış rakamları değil, aynı zamanda müşterilerin beklentileri de tahmin edilmelidir. Örneğin her maliyet objesinin üretim miktarı, malzeme siparişlerinin alım sıklığı, müşterilerden gelen sipariş miktarı ve teslim yöntemleri gibi veriler.

2- Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi; maliyet objelerinin, faaliyetleri ne sıklıkta ve hangi oranda tükettiklerini ifade eder.

3- Gereksinim duyulan faaliyet miktarının hesaplanması; maliyet objesi miktarının, faaliyet kullanım oranları ile çarpılmasıyla hesaplanır.

4- Kaynak kullanım oranının belirlenmesi; maliyet objeleri tarafından tüketilen faaliyetlerin gerçekleşmesi için kaynak tüketiminin oluşması gerekir. Ne kadar kaynak tüketileceğinin hesaplanması için kaynak kullanım oranı tespit edilmelidir.

5- Gereksinim duyulan kaynak miktarının hesaplanması; kullanılacak kaynak miktarının hesaplanması için faaliyet miktarı ile kaynak kullanım oranı çarpılır. Tüketilecek kaynaklarda operasyonel dengenin sağlanması için, gereksinim duyulan kaynak miktarı karşılaştırılmalıdır;

a- Eğer gereksinim duyulan kaynak miktarı, elde edilen kaynak miktarına eşitse ya da kabul edilen sınırdan ise kaynak miktarı dengededir, izlenecek süreç altıncı aşamadır.

b- Eğer gereksinim duyulan kaynak miktarı ile elde edilen kaynak miktarı dengede değilse, operasyonel denkliliği sağlamak için kaynak miktarını artırma ya da azaltma yoluna gidilir ya da sürecin ilk aşamasına dönülerek, ilk aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir.



6- Gereksinim duyulan kaynak miktarının, gereksinim duyulan kaynak maliyetine dönüştürülmesi; operasyonel denge sağlandıktan sonra, gereksinim duyulan kaynak miktarına ilişkin maliyetin, maliyet objelerine yansıtılması için, elde edilen kaynakların miktar değerleri finansal değerlere dönüştürülür.

7- Tahmini talebin üretilmesi için gerek duyulan kaynağın toplam maliyetinin hesaplanması; finansal denklığı belirlemek için, FTM yönteminin dağıtım yönü kullanılır ve beşinci aşamadaki operasyonel denklkte sağlanan kaynakların toplam maliyeti, faaliyetlere ve maliyet objelerine dağıtılır, kar ve gelir hesaplanır ve işletmenin finansal hedefleri ile kıyaslanır;

a- Eğer hedefler gerçekleşirse, gereksinim duyulan kaynaklarla tedarik edilen kaynaklar dengededir.

b- Eğer hedefler gerçekleşmezse, beşinci aşamaya dönülür ve birinci aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir, elde edilen kaynak miktarı tekrar hesaplanır.

Yinelenen yapıdaki FTB modelinde neden yinleme yapılacağı belirlenen gereklerin karşılanıp karşılanmayacağı ile ilgilidir. İşletmenin faaliyet dönemine ait belirlemiş olduğu hedefleri karşılayıp karşılayamayacağı konusunda operasyonel dengenin sağlanmış olması önemli rol oynamaktadır. Operasyonel denge sağlandığında finansal hedeflere ulaşılması veya aşılması gerekir ki finansal dengede sağlanmış olsun. FTB süreci maliyet unsurları için talebin tahmin edilmesi ise başlar; faaliyet kullanım oranının belirlenmesi, ihtiyaç duyulan faaliyet miktarının belirlenmesi, kaynak kullanım oranının hesaplanması, İhtiyaç duyulan kaynak miktarının hesaplanması, ihtiyaç duyulan kaynak miktarını ihtiyaç duyulan kaynak maliyetine dönüştürülmesi ve tahmini talebi karşılamak için gerekli kaynağın toplam maliyetinin hesaplanması aşamaları ile devam eder (Kaygusuz, 2002:11-13). FTB yöntemine göre düzenlenmiş örnek bir bütçe Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo 2. Faaliyet Tabanlı Bütçe Tablosu

FTB Modelinde Aşamalar	FTB Modelinde Süreç	Açıklamalar	Bütçe Dönemi	1. Senaryo	2. Senaryo
1. Her bir maliyet objesi için talebin tahmin edilmesi	HAMMADDE DEPOLAMA	Hammadde araç sayısı	20 Adet	16 Adet	23 Adet
2. Faaliyet kullanım oranının belirlenmesi	FAALİYET KULLANIM ORANI	Palet sayısı	25 Adet	25 Adet	25 Adet
3. Gerekseim duyulan faaliyet miktarının hesaplanması (1. Aşama * 2. Aşama)	FAALİYET HACMİ (Gelen Sipariş Sayısı*İnceleme Sayısı)	Tahmini İş Yüğü (Palet İndirme Sayısı)	500 Adet	400 Adet	575 Adet
4. Kaynak kullanım oranının belirlenmesi	KAYNAK KULLANIM ORANI	Palet İndirme Başına Süre (Dk/İndirme)	5 dakika	5 dakika	5 dakika
5. Gerekseim duyulan kaynak miktarının hesaplanması (a veya b)	GEREKLİ KAYNAK ((Tahmini İş yüğü*İnceleme Başına Süre)/60 dakika)	Gerekli Kaynak (Toplam Çalışma Süresi)	2.500/60=33 Saat	2.000/60=37 Saat	2.875/60=48 Saat
a- Eğer gerekseim duyulan kaynak miktarı, elde edilen kaynak miktarına eşitse ya da kabul edilen sınırdan ise kaynak miktarı dengededir, izlenecek süreç altıncı aşamadır.	b- Eğer gerekseim duyulan kaynak miktarı ile elde edilen kaynak miktarı dengede değilse, operasyonel denklığı sağlamak için kaynak miktarını artırma ya da azaltma yoluna gidilir ya da sürecin ilk aşamasına dönülerek, ilk aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir.	Çalışan Personel Başına Palet İndirme Süresi (Saat/Çalışan)	8 saat	8 saat	8 saat
6. Gerekseim duyulan kaynak miktarının, gerekseim duyulan kaynak maliyetine dönüştürülmesi	İHTİYAÇ DUYULAN KAYNAK (Gerekli Kaynak/Çalışan Personel Başına İnceleme Süresi)	İhtiyaç Duyulan Kaynak (Personel Sayısı)	33 saat/8 saat= 5 personel	37 saat/8 saat= 4 personel	48 saat/8saat= 6 personel
		İstihdam Edilen Personel Sayısı	6 personel	6 personel	6 personel



		OPERASYONEL DENGE	HAYIR	HAYIR	EVET
		Toplam Personel Gideri	9.000 TL	9.000 TL	9.000 TL
		Diğer Giderler	68.000 TL	68.000 TL	68.000 TL
7.Tahmini talebin üretilmesi için gerek duyulan kaynağın toplam maliyetinin hesaplanması (a veya b)		TOPLAM MALİYET	77.000 TL	77.000 TL	77.000 TL
a- Eğer hedefler gerçekleşirse, gereksinim duyulan kaynaklarla tedarik edilen kaynaklar dengededir.		Araç Başına Gelir	5.000 TL	5.000 TL	5.000 TL
b- Eğer hedefler gerçekleşmezse, beşinci aşamaya dönülür ve birinci aşamadan dördüncü aşamaya kadar süreç yeniden düzenlenir, elde edilen kaynak miktarı tekrar hesaplanır.		Toplam Satış Geliri (Araç sayısı* Araç Başına Gelir)	100.000 TL	80.000 TL	115.000 TL
		NET KAR	23.000 TL	3.000 TL	38.000 TL
		KARLILIK ORANI	23%	3%	33%
		HEDEFLenen KARLILIK ORANI	20%	20%	20%
		FİNANSAL DENGE	EVET	HAYIR	EVET

FTM, Faaliyet Tabanlı Yönetim (FTY) ve FTB yöntemlerinde işletme, katma değer analizleri yapar, tüm işlemlerin muhasebe ve maliyet bilgilerini, faaliyetleri izleyerek elde eder. FTM ve FTY ile geliştirilen süreç değer analizinde faaliyetler, katma değer oluşturan ve katma değer oluşturmeyan faaliyetler olarak ele alınır ve incelenir. Katma değer oluşturmeyan faaliyetlerin azaltılması, karlılık ve süreç etkinliğinin artmasına neden olur. Bunun için FTB yönteminde dikkat edilmesi gereken hususlar şu şekilde sıralanabilir (La Londe ve Ginter, 1999: 13);

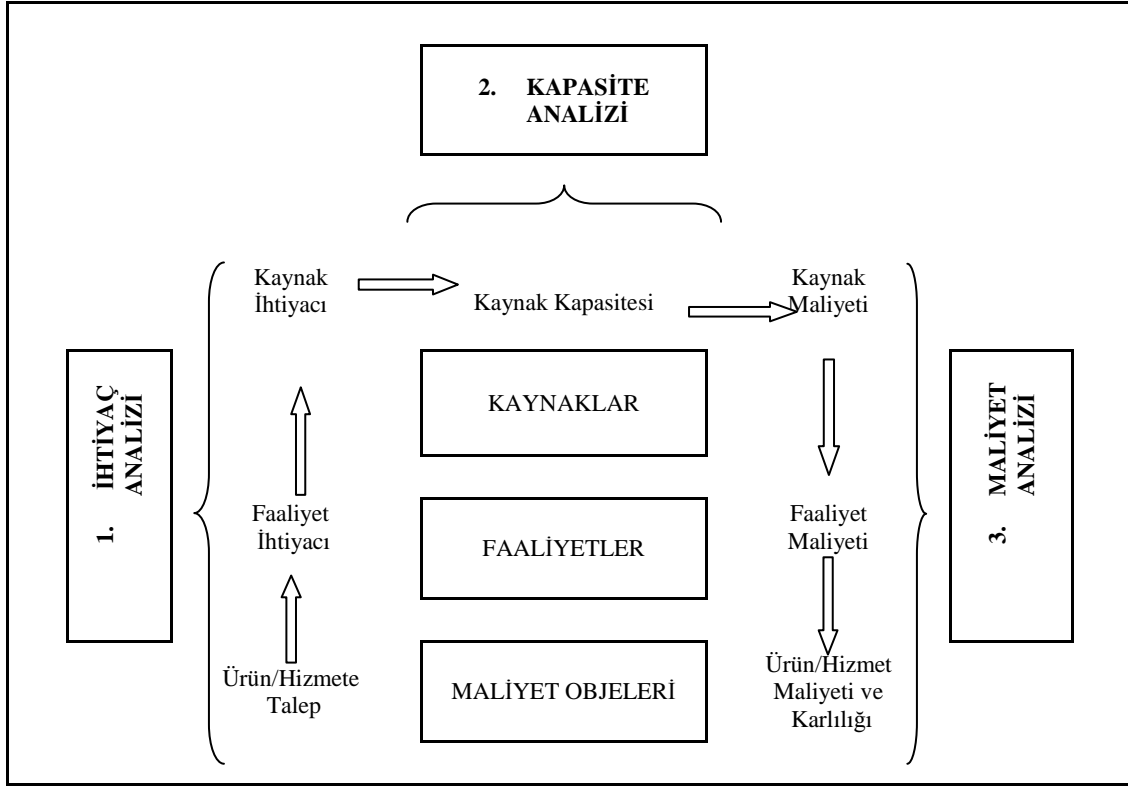
- Oluşan maliyetlerin değer zincirine göre nasıl analiz edileceği belirlenmelidir.
- Katma değer oluşturmeyan faaliyetlerin belirlenmesinde nasıl bir yol izleneceği ve hangi tekniklerin uygulanacağı belirlenmelidir.
- Uygulanan maliyet analizinin ve katma değer oluşturmeyan faaliyetlerin bütçe çalışmalarına nasıl yansıtılacağı belirlenmelidir.
- Maliyet objeleri miktar ve hacim olarak belirlenmelidir.
- Maliyet etkenlerinin ve oranlarının seçimine dikkat edilmelidir.
- Faaliyetlerin kapasitesi belirlenmelidir.
- Kaynak etkenlerinin ve oranlarının seçimine dikkat edilmelidir.
- Kaynak miktarı belirlenmelidir.
- Atıl ya da yetersiz kapasitenin nasıl düzenleneceği belirlenmelidir.
- Ticari amaç için fiyatların düzenlenmesi yapılmalıdır. Bu yapılırken fiyat-talep ilişkisi göz önünde bulundurulmalıdır.
- Kaynak maliyetlerinde düzeltme gerekiyorsa, kaynak maliyetlerinin yeniden incelenmesi gerekir.

250

FTB sürecinde tahmini ürün hacmi ve çeşitliliği ve mevcut üretim süreçleri için gerekli olan faaliyetlere dayalı olarak, her bir kaynak için bütçeler belirlenir. Eğer öngörülen kaynaklarda bir noksanlık söz konusu ise, bu analiz, kullanılabilir kaynakları arttırmaya yönelik gerekli ek harcamalar için bir dayanak sağlar. Öngörülen bir kaynak talebinde bir fazlalık durumu söz konusuysa, yöneticilerden, mevcut kaynak miktarını düşürmeleri ve dolayısıyla bu kaynak için gerçekleştirilen harcamaları da azaltmaları beklenir. Bu şekilde işletme aynı geliri sağlarken, daha düşük maliyetli kaynakları sayesinde işletme karında artışa neden olur (Cooper ve Kaplan, 1992: 11).

FTB müşteri taleplerine göre değişiklik arz eden ürün hacim ve çeşitliliğindeki değişiklikleri de ölçmek üzere tasarlanmış bir yöntemdir. Kısaca analizlerde vurgulanmak istenen, işletmenin faaliyet ve kaynakları üzerindeki talep unsurlarıdır (Cokins, 2001: 21). Aynı zamanda FTB, işleyen bir bütçe mekanizması olarak parasal dengeye faaliyet çıktılarının öngörülmüş maliyet düzeylerini de katmak için değer zincirindeki faaliyetleri kullanmaktadır. Böylelikle, yönetim tarafından arzu edilen düzenlemeler için gelecekteki bütçe ayarlamalarına olanak tanımaktadır (Van Der Merwe ve Keys, 2002: 32). FTB sürecinin analizi Şekil 1'de aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Şekil 1: Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sürecinde Analiz



Kaynak: Kaygusuz, 2002: 8

FTM ve FTB modelleri Şekil 1’de görüldüğü gibi ters yönlü ilişki içindedir (Kaygusuz, 2002: 14). FTB sürecindeki analizleri açıklayacak olursak;

İhtiyaç analizi; her bir maliyet unsurunun ne kadar faaliyete ihtiyaç duyduğu ve daha sonra bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ne kadar kaynağa ihtiyaç duyulduğu sorusuna cevap arar. Maliyet hesaplamaları için faaliyet ve kaynak kullanım miktarları tespit edilir.

Kapasite analizi; işletmenin faaliyeti yerine getirmek için ihtiyaç duyduğu kaynakları elde edebiliyorsa bu işletmenin faaliyet kapasitesine ulaştığını gösterir. İhtiyaç duyulan faaliyet kapasitesi ile etkin olarak gerçekleştirilen faaliyet düzeyi ile aynı olduğu varsayılır. Bu etkin performans düzeyi pratik kapasitedir. Tedarik edilen kaynaklar kullanılan kaynak arasında fark oluşuyorsa bu fark, kaynak farkı veya kullanılmayan kapasite farkıdır. Aradaki farkın işletme yöneticileri tarafından kabul edilebilir sınırlarda olması faaliyet kapasitelerinde etkinliğin sağlandığını gösterir. Kapasite analizi ile operasyonel ve finansal ölçüler arasında kabul edilebilir bir denge sağlanmalıdır.

Maliyet analizi; FTB modelindeki maliyet dağıtım sürecinde gerçekleştirilen analizdir. Geleceğe yönelik olup FTM hesaplanmasındır.

FAALİYET TABANLI BÜTÇELEME MODELLERİ

FTB’ye ilişkin çalışmalar; Brimson ve Fraser tarafından ortaya konulan FTM Modeli, Kaplan ve Cooper’ın FTB modeli, CAM-I’in FTB modeli (Kapalı Döngü Modeli) ve Bleeker’in FTB modelleridir.

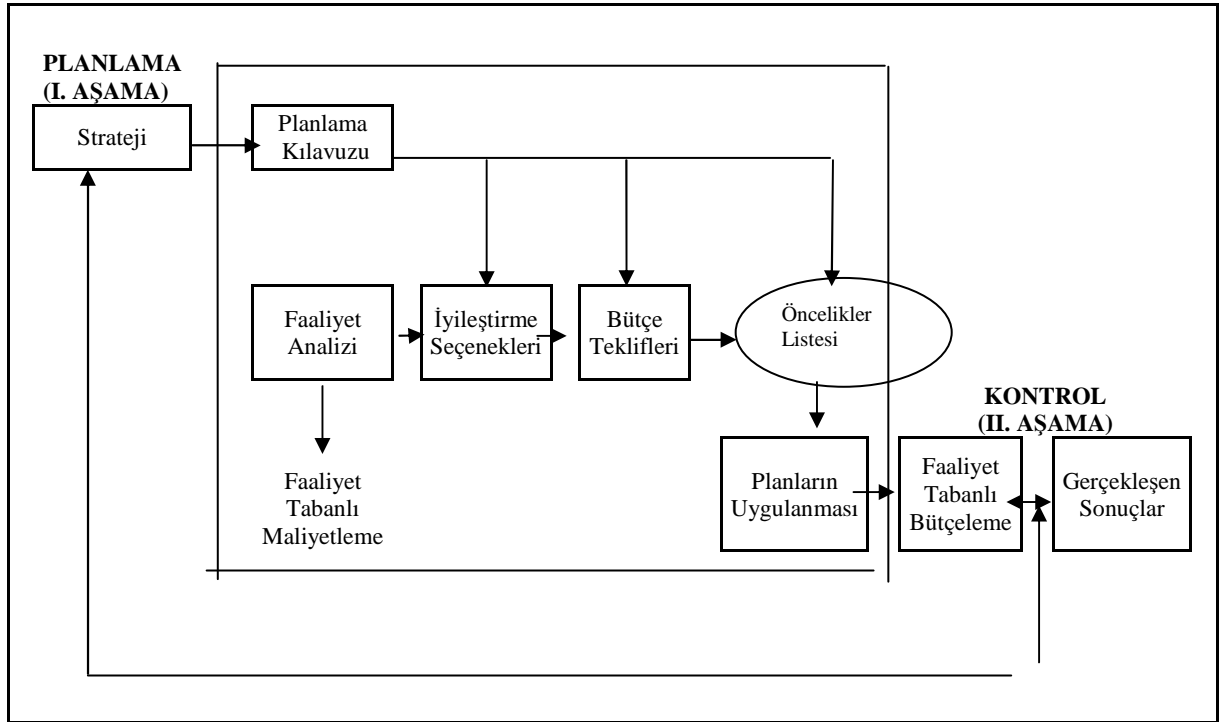
Brimson ve Fraser'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Brimson ve Fraser, FTB'nin en önemli özelliğinin planlama ve bütçeleme arasındaki bağı güçlendirmesi olduğunu belirtmişlerdir. Modelin planlama ve kontrol olmak üzere iki aşaması bulunmaktadır.

Birinci aşama olan planlama aşamasında, işletme stratejilerini ve bütçe kriterlerini içeren planlama kılavuzu hazırlanmaktadır. Planlama kılavuzundaki bilgilerle ve FTM bilgi sisteminden alınan faaliyet bilgilerinden yararlanmak suretiyle iyileştirilebilecek faaliyetler belirlenmekte ve bu bilgilere dayalı olarak da bütçe teklifleri hazırlanmaktadır.

İkinci aşamada, planlanan veriler ile uygulama sonuçları karşılaştırılarak kontrol işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu işlemle işletmenin stratejik hedeflerine ulaşıp ulaşmadığı kontrol edilmektedir. Şayet işletme stratejik hedeflerine ulaşmadıysa stratejiler tekrar gözden geçirilmekte ve buna bağlı olarak süreçte gerekli değişiklikler yapılmaktadır. Bu model Şekil 2'de aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Şekil 2: Brimson ve Fraser'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

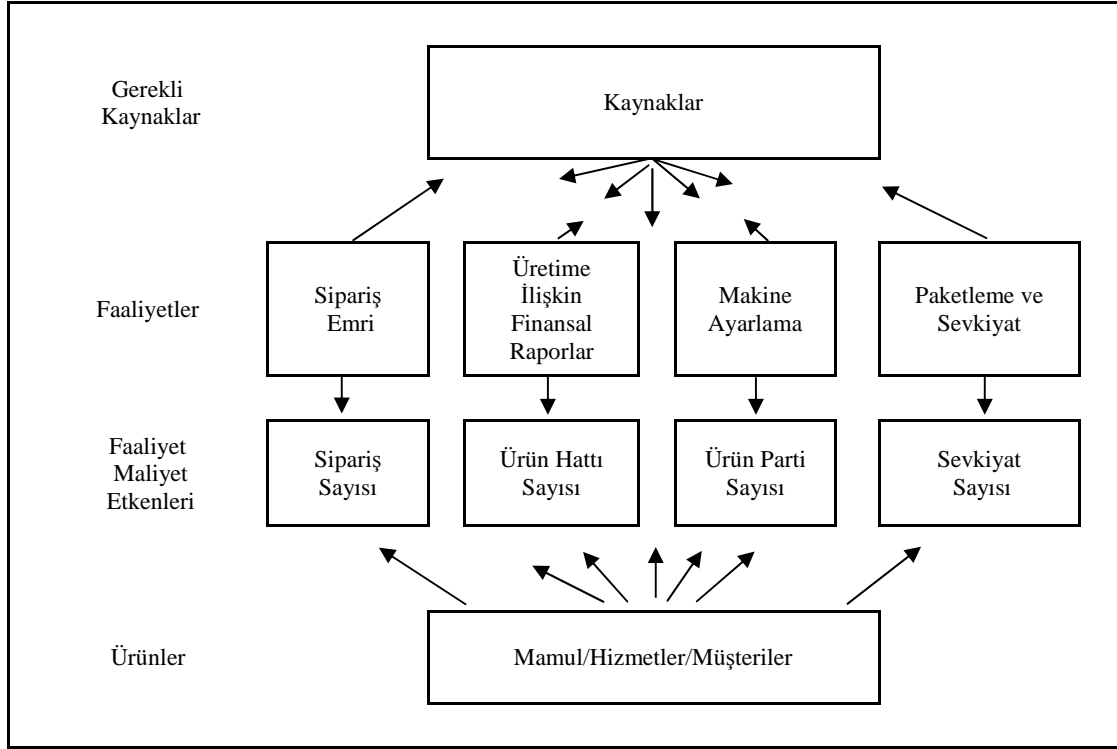


Kaynak: Brimson, 1991: 42

Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Kaplan ve Cooper tarafından ortaya atılan FTB modelinde, FTB süreci, mamul ve hizmetlere yönelik taleplerin tahmin edilmesi ile başlar. Daha sonra kapasite kısıtları dikkate alınarak faaliyet ve kaynak ihtiyaçları belirlenir. Kaplan ve Cooper tarafından ortaya çıkarılan FTB süreci Şekil 3'te gösterilmiştir.

Şekil 3: Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli



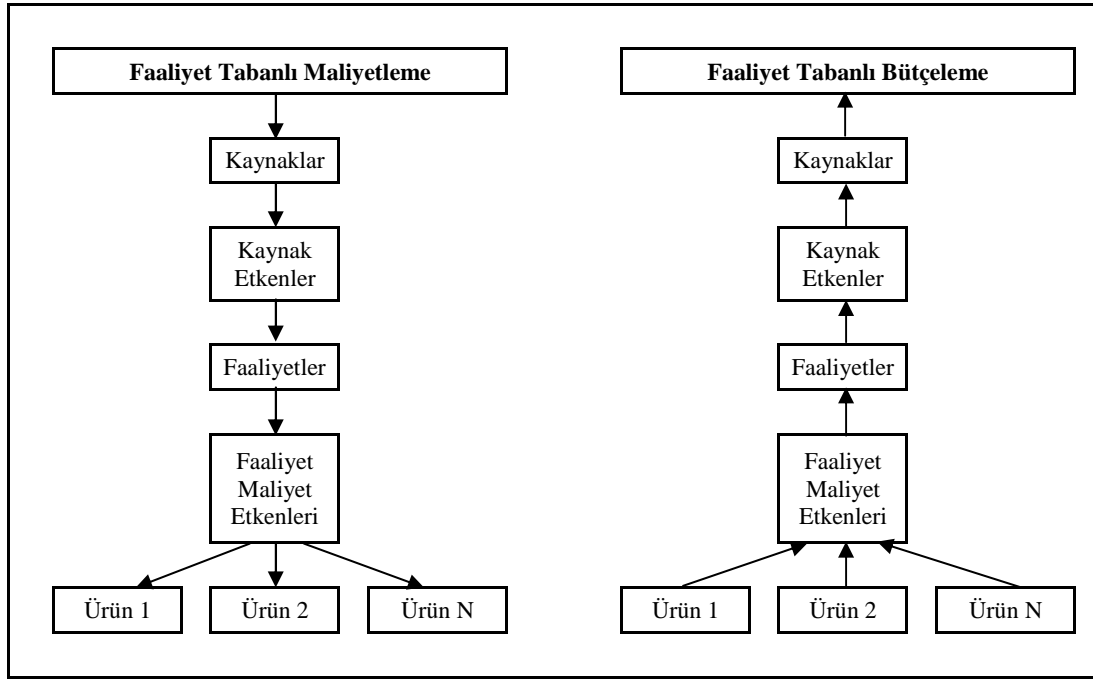
Kaynak: Kaplan ve Cooper, 1998: 304

Kaplan ve Cooper, önerdikleri FTB modelinin aşamalarını ise şöyle açıklamışlardır (Kaplan ve Cooper, 1998: 303-304);

- Gelecek döneme ilişkin satış ve üretim hacimlerinin tahmin edilmesi.
- İşletme faaliyetlerine ilişkin talebin tahmin edilmesi.
- İşletmenin faaliyetleri için gerekli olan kaynak talebinin hesaplanması.
- Kaynak taleplerini karşılamak için gerçek kaynak ihtiyacının belirlenmesi.
- Faaliyet kapasitesinin belirlenmesi.

Kaplan ve Cooper'ın önerdikleri FTB modeli, FTM ve FTB sürecini kıyaslanmak suretiyle FTB'nin işleyişini ortaya koymaktadır. Bu model Şekil 4'te ifade edilmiştir.

Şekil 4: Kaplan ve Cooper'ın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelinin FTM ile Kıyaslanması



254

Kaynak: Kaplan ve Cooper, 1998: 303

Bu modelde FTB, gelecek dönemdeki kaynak ihtiyaçlarını belirlemek için FTM modelinin ters hali olarak kabul edilmiştir.

CAM-I'nın Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli)

Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I), FTB yöntemi ile planlamayı birleştiren bir model ortaya çıkarmışlardır (Newing, 1994: 49). CAM-I'nın FTB sürecine ilişkin kapalı döngü modeli, kapasite konularına dikkat çeken, ileriye yönelik, talep odaklı çalışan bir bütçeleme ve planlama içerir (Bleeker, 2002: 7). Bu model ile FTM yöntemini ile planlama ve bütçeleme birleştirilerek ilk önce operasyonel bir dengeye sonrada bir mali dengeye, ulaşmak hedeflenmektedir (Sandison vd., 2003: 16).

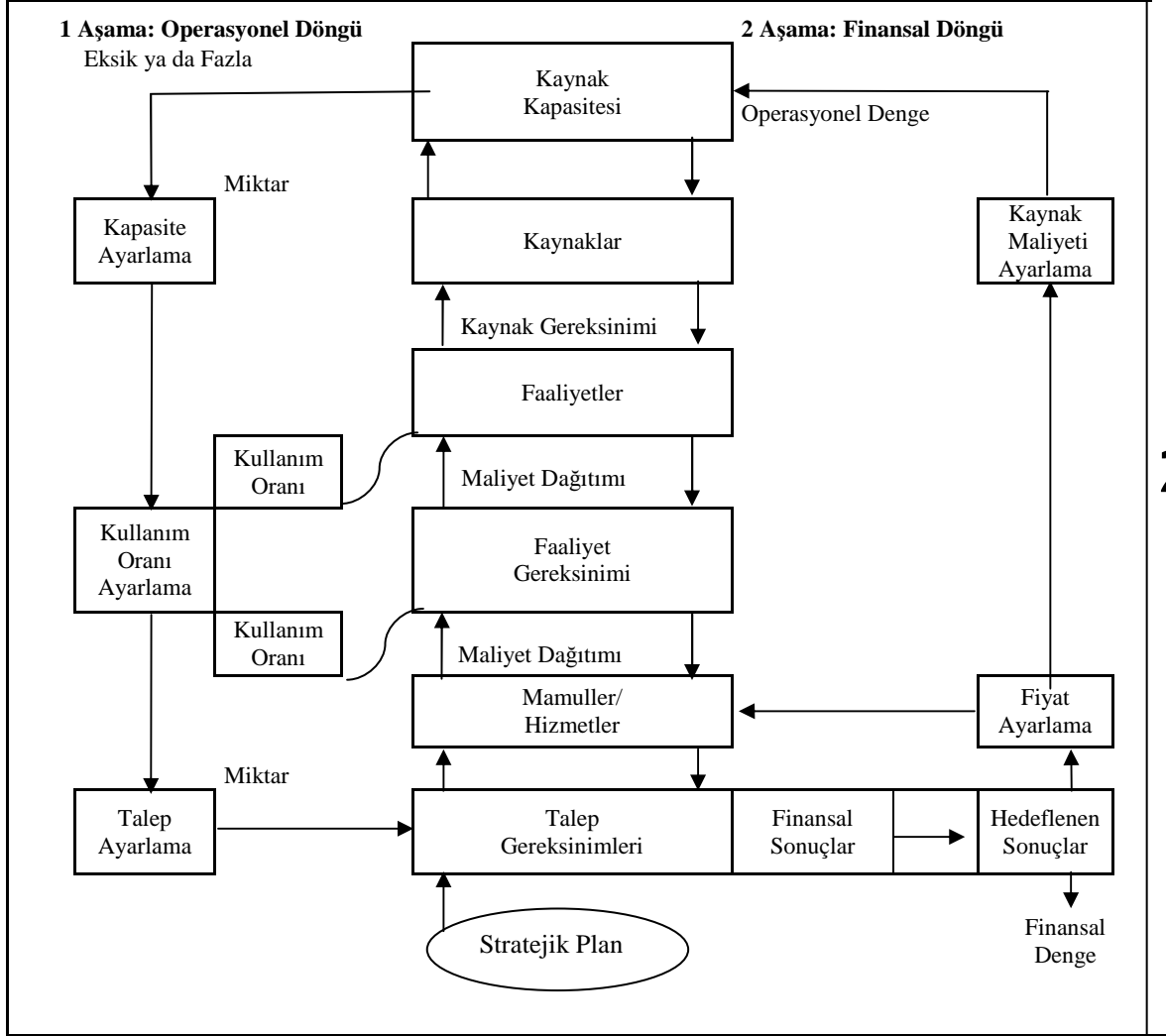
FTB kapalı döngü modelinde süreç, iki aşamadan oluşmaktadır. Birinci aşamada operasyonel dengenin sağlanması, ikinci aşamada ise finansal dengenin sağlanması amaçlanmaktadır.

İlk aşama olan operasyonel denge aşamasında, gelecek faaliyet dönemine ilişkin ihtiyaç duyulan kaynak miktarıyla bu kaynakların her birine ilişkin mevcut kaynak kapasitesi arasında denge sağlanmaktadır. İkinci aşama olan finansal denge aşamasında, bütçeleme dönemi için gerekli kaynaklar ile kaynak fiyatları çarpılmak suretiyle kaynakların maliyeti oluşturulur. Böylece bütçeleme dönemine ilişkin harcama tutarı belirlenmiş olur. Bulunan sonuç işletmenin finansal hedefleriyle uyumlu değilse bu durum planlamanın mali olarak dengede olmadığını gösterir. Bu noktada finansal dengeye ulaşmak için önceki aşamalar tekrar gözden geçirilir ve finansal açıdan kabul edilebilir bir sonuca ulaşılır. Kapalı döngü modeli, gerçekçi temellere dayanan bir plan ve bütçe oluşturmak için işletmenin geçmiş bilgilerini göz önünde bulundurarak gelecekteki ihtiyaçlarını belirler. Finansal sonuçları üretmeden önce operasyonel denge üzerinde yoğunlaşarak gereksiz bütçe tekrarları yapılmasına engel olur. Bu şekilde bütçeleme işleminin

verimliliği artır. Bu çözümlenme, fonksiyon ve işlemlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlar (Sandison vd., 2003: 17-19).

FTB kapalı döngü modelindeki iki aşamalı süreç Şekil 5'te gösterildiği gibi uygulanmaktadır.

Şekil 5: CAM-I'nın FTB Kapalı Döngü Modeli



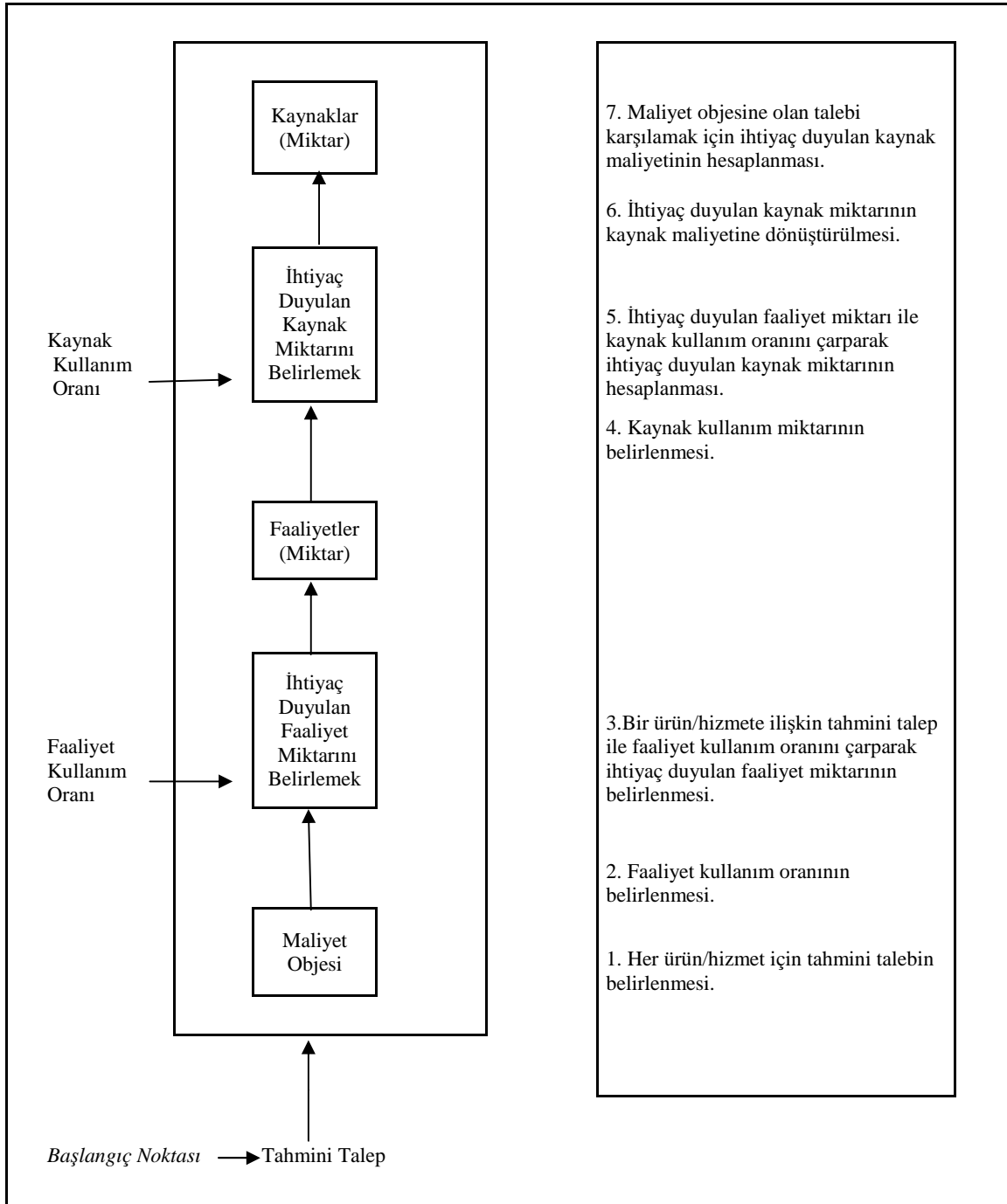
Kaynak: Hansen ve Torok, 2004: 34

Bleeker'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli

Bleeker, CAM-I'nın tasarladığı FTB modelinden yola çıkarak FTB'nin işleyişini ortaya yeni bir model ortaya çıkartarak açıklamıştır. Bu modelde açıklanan FTB'nin aşamaları Şekil 6'da gösterilmiştir.

Şekil 6: Bleeker'in FTB Modeli

256



Kaynak: Kaygusuz, 2002: 6

Bleeker FTB'yi yedi adımda açıklamaktadır. Bu aşamalar talep tahmini ile başlar ve talebi karşılamak için kaynak maliyetini tespit edilmesi aşamasına kadar belirli bir sıra takip eder. Bu sıralama şeklin sağ tarafında detaylandırılarak anlatılmıştır.

SONUÇ

FTB, geleneksel bütçeleme sürecinin dezavantajlarını azaltmak amacıyla tasarlanmış önemli bir bütçeleme tekniğidir. FTB'nin amacı, gelecekteki mamul ve hizmetlere olan talebi karşılamak için gerekli kaynak ihtiyaçlarının tespit edilmesidir. Böylece kaynakların daha etkin bir şekilde elde edilebilmesi mümkün olabilmektedir. Rekabetçi bir ortamda geleneksel bütçeleme süreci işletmenin içinde bulunduğu durumun gereklerine cevap verememektedir. İşletmeler gelecekle ilgili karar alırken çok daha hızlı karar alabilmelidirler. Alınan bu kararların da sadece finansal boyutta kalmaması, operasyonel açılardan da karar alabilmeyi sağlaması gerekir. İşletmeler için içinde buldukları rekabetçi ortamın gerekliliği olarak üretilen mamul veya hizmetlerin analizleri yapılarak üretim için hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynakların neler olduğu tespit edilebilmelidir. Bu süreç ise bu konulara cevap verebilecek nitelikte özelliklere sahip olan FTB yönteminin kullanılmasını gerekli kılmaktadır.

İşletmeler ayrıca FTB sürecinde harcamalarını kontrol altına alabileceklerdir. Bu ise işletmelerin katma değeri olmayan işlerle vakit kaybetmelerinin önüne geçecektir. FTB'nin uygulanabilmesi için işletmede öncelikle FTM yönteminin kurulması gerekliliği de dikkat edilmesi gereken bir konudur. FTB sürecinde işletmeler planlama ile bütçelemeyi birleştirebildiklerinden dolayı stratejik kararlar alırken de bu yöntemi kullanabileceklerdir. Dolayısı ile işletmeler FTB ile rakiplerini de dikkate almış olacak ve planlamalarını ona göre yapıp bütçenin içine dâhil edebileceklerdir.

FTB sürecinde, üretilen mamul veya hizmetler analiz edilerek üretim için hangi faaliyetlere ihtiyaç duyulduğu tespit edildiğinden ve bu faaliyetlerin yerine getirilmesinde ihtiyaç duyulan kaynakların bütçelemesi gerçekleştirilerek ve FTB sürecinde işletmeler harcamalarını kontrol altına alabileceklerdir. FTB ayrıca, finansal tahminlerin doğruluk derecesini yükselterek, kaynak, faaliyet ve maliyet ilişkisini oldukça açık bir biçimde ortaya koyarak yönetsel anlayışın gelişmesini; maliyetlerin ve performansın ölçülerek yönetilmesini sağlamaktadır. Rekabetin gittikçe arttığı günümüzde işletmelerin FTB'yi kullanmaları yararlı olacaktır.

257

KAYNAKÇA

- BLEEKER, R. (2001). "Key Features of Activity-Based Budgeting", *Journal of Cost Management*, 15, 4: 5-20.
- BLEEKER, R. (2002). "CAM-I Cost Management Systems Program Research Report", *Journal of Cost Management*, 15, 4: 5-8.
- BRADLEY, G. and MOZJERIN, C. (2002). "An Introduction to Activity Based Costing and Activity Based Budgeting", <http://www.usask.ca/tabbs/documents/An%20Introduction%20to%20Activity%20Based%20Costing%20and%20Activity%20Budgeting>, (08.09.2011).
- BRIMSON, J.A. (1991). *Activity Accounting: An Activity Based Costing Approach*. New York, USA: John Wiley&Sons.
- BRIMSON, J.A., ANTOS, J. and COLLINS, J. (1999). *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*. New York, USA: John Wiley&Sons, Inc.
- COKINS, G. (2001). *Activity-Based Cost Management: An Executive's Guide*. John Wiley&Sons.

- COOPER, R. and SLAGMULDER, R. (2000). "Activity Based Budgeting-Part I", *Strategic Finance*, 82, 3: 85-88.
- COŞKUN, A. ve GÜNGÖRMÜŞ, A. H. (2008). "Özel İnşaat (Yap-Sat) İşletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Uygulanması", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2: 213-232.
- HANSEN, S.C. and TOROK, R.G. (2004). *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*. Martionsville: CAM-I, Bookman Publishing.
- HORNGREN, C.T., DATAR, S.M. and FOSTER, G. (2003). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. New Jersey: Pearson Education International, Prentice Hall.
- INNES, J. and MITCHELL, F. (1995). "A Survey of Activity-Based Costing in The U.K.'s Largest Companies", *Management Accounting Research*, 6, 2: 137-153.
- KAPLAN, R.S. and COOPER, R. (1998). *Cost&Effect; Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
- KAYGUSUZ, S.Y. (2002). "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", *Active Bankacılık ve Finans Dergisi*, 24: 1-18.
- LA LONDE, B.J. and GINTER, J.L. (1999). *A Summary of Activity-Based Costing Best Practices*. The Ohio State University's The Supply Chain Management Research Group: Ohio State Publications.
- LIU, L.Y.J., ROBINSON J.J. and MARTIN, J. (2003). "An Application of Activity-Based Budgeting: A UK Experience", *Cost Management*, 17, 5: 30-36.
- MCLEMORE, I. (1997). "The New Frontier in Budget", <http://businessfinancemag.com/article/new-frontier-budget-0901>, (19.09.2011).
- NEWING, R. (1994). "Out with the old, in with the new", *Accountancy*, 114, 1211: 49-50.
- ÖKER, F. (2003). *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme; Üretim ve Hizmet İşletmelerinde Uygulamalar*. İstanbul: Literatür Yayınları.
- ÖZER, G. (2001). "Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı", *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 5: 79-97.
- SANDİSON, D., HANSEN, S.C. and TOROK, R.G. (2003). "Activity-Based Planning and Budgeting: A New Approach from CAM-I", *Journal of Cost Management*, 17, 2: 16-22.
- STEVENS, M.E. (2004). "Activity-Based Planning and Budgeting: The Coming of Age of the "Consumption-Based" Approach", *Journal of Corporate Accounting and Finance*, 15, 3: 15-28.
- TURNEY, P.B.B. (2000). "The State of 21st Century Cost Management", *Journal of Cost Management*, 14, 5: 45-47.
- TÜRK, Z. (2000). "Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 2, 4: 37-50.



- VAN DER MERWE, A. and KEYS, D.E. (2002). “The case for resource consumption accounting”, *Strategic Finance*, 83, 10: 31-36.
- YILMAZ, M. ve COŞKUN, A. (2012). “Ortaöğretim Kurumlarında Öğrenci Birim Maliyetlerinin Hesaplanmasında Modern Bir Yöntem”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Dergisi*, 33: 277-290.
- YILMAZ, M. (2012). “Zamana Dayalı Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Ve Bir Üretim İşletmesinde Uygulanması”, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*.

260