

**T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**HABERLEŞME SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI  
MALİYETLEME VE ESNEK BÜTÇE UYGULAMASI:  
PTT ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Okan GELMEDİ**

**Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman**

**Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Recep YILMAZ**

**TEMMUZ - 2012**

T.C.  
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ


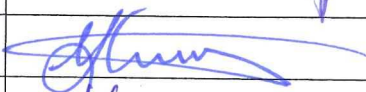



**HABERLEŞME SEKTÖRÜNDE FAALİYET TABANLI  
MALİYETLEME VE ESNEK BÜTÇE UYGULAMASI:  
PTT ÖRNEĞİ**

**DOKTORA TEZİ**

**Okan GELMEDİ**

Enstitü Anabilim Dalı : İşletme  
Enstitü Bilim Dalı : Muhasebe ve Finansman

Bu tez .../.../2012 tarihinde aşağıdaki jüri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

JÜRİ ÜYESİ	KANAATI	İMZA
Prof. Dr. Vasfi HAFTACI	OLUMLU	
Prof. Dr. Hilmi KURUCUOĞLU	Olumlu	
Yrd. Doç. Dr. Neuran KARACA	Olumlu	
Prof. Dr. Cihangir AKIN	Olumlu	
Yrd. Doç. Dr. Recep YILMAZ	Olumlu	

## **BEYAN**

Bu tezin bilimsel ahlak kurallarına uyulduğunu, başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunulduğunu, kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapılmadığını, tezin herhangi bir kısmının bu üniversite veya diğer bir üniversitede tez çalışması olarak sunulmadığını beyan ederim.

**Okan GELMEDİ**

**23 Kasım 2012**

## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın konusunu PTT Genel Müdürlüğünün mektup hizmeti sunum maliyetlerinin faaliyet tabanlı olarak hesaplanması ve buna ilişkin bütçenin oluşturulması teşkil etmektedir. Bu bağlamda; mektup hizmeti sunumu maliyetlerinin hesaplanabilmesi ve bütçesinin oluşturulması için gerekli süreç açıklanmıştır.

Bu çalışmanın başlangıcında tez konusunun oluşumuna destek veren değerli hocam Prof.Dr. Selim Yüksel PAZARÇEVİREN'e, sonuca ulaşmasında uygulamadaki tecrübesiyle tezi orijinal bir mecraya taşıyan değerli danışman hocam Yrd.Doç.Dr. Recep YILMAZ'a,

Öğrencilik hayatımın başından itibaren emekleri ve önerileri ile katkıları bulunan değerli hocalarıma,

Tezin yürütülmesi için gerekli kolaylığı esirgemeyen PTT Genel Müdürü Sayın Osman TURAL ve PTT üst yönetimine, PTT Teftiş Kurulu Başkanımız Sayın İbrahim ÖZBEK'e ve bana destek olan değerli üstatlarıma,

Doktora sürecinde birlikte olduğum ve akademik dünyanın kapılarını kendileriyle açtığım tüm doktora arkadaşlarıma, bu vesileyle Dr. Erdal Yılmaz, Yrd. Doç.Dr. Burak Kahyaoğlu, Dr. Sema Ülkü ve Dr. Ahmet Gökgöz'e

Bu günlere ulaşmamda en büyük pay sahibi olan, haklarını hiçbir zaman ve hiçbir şekilde ödeyemeyeceğim rahmetli babama, anneme ve kardeşlerime,

Hayatıma ortak olarak, bana dünyadaki tüm güzellikleri yaşatan ve kendisinden çalarak teze adadığım saatlerin hesabını sormayan biricik eşim Deniz'ime ve doğacak oğluma teşekkür ederim.

**Okan GELMEDİ**

**23 Kasım 2012**

## İÇİNDEKİLER

<b>KISALTMALAR LİSTESİ .....</b>	<b>v</b>
<b>TABLO LİSTESİ .....</b>	<b>vi</b>
<b>ŞEKİLLER LİSTESİ .....</b>	<b>viii</b>
<b>ÖZET.....</b>	<b>ix</b>
<b>SUMMARY .....</b>	<b>x</b>
<b>GİRİŞ .....</b>	<b>1</b>
<b>BİRİNCİ BÖLÜM: MALİYET SİSTEMLERİ VE FAALİYET TABANLI</b>	
<b>MALİYET.....</b>	<b>6</b>
1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları ve Araçları .....	6
1.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı .....	6
1.1.2. Maliyet Muhasebesinin Amaçları .....	6
1.1.3. Maliyet Muhasebesinin Araçları .....	7
1.2.Harcama, Gider ve Maliyet Kavramları .....	7
1.3.Geleneksel Maliyet Sistemleri .....	9
1.3.1. Sipariş Maliyet Sistemi .....	10
1.3.2. Evre (Safha) Maliyet Sistemi .....	10
1.3.3. Fiili Maliyet Sistemi .....	11
1.3.4. Tahmini Maliyet Sistemi .....	11
1.3.5. Standart Maliyet Sistemi .....	11
1.3.6. Tam Maliyet Sistemi .....	12
1.3.7. Normal Maliyet Sistemi .....	12
1.3.8. Değişken Maliyet Sistemi .....	12
1.4. Maliyet Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar .....	12
1.4.1.Hedef Maliyetleme .....	13
1.4.2.Kaizen Maliyetleme .....	14
1.4.3.Ürün Yaşam Dönemince Maliyetleme .....	14
1.4.4.Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme .....	14
1.4.5.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi (FTM) .....	15
1.4.6.Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sistemi .....	15
1.5.Geleneksel Maliyet Sistemlerinin Yetersizliği ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ....	21

1.5.1.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sistemi .....	21
1.5.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Sisteminin Gelişimi .....	22
1.5.3.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları .....	24
1.5.4.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Özellikleri .....	27
1.5.5.Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminde Kullanılan Temel Kavramlar .....	28
1.5.6.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Kullanılan Faaliyetler Hiyerarşisi .....	33
1.5.7. Faaliyet Tabanlı Maliyet Sisteminin Kuruluş Aşamaları .....	36
1.5.8.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları .....	44
1.5.9.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yöneltilen Eleştiriler .....	46
<b>BÖLÜM 2:BÜTÇELEME VE BÜTÇELEME YÖNTEMLERİ.....</b>	<b>49</b>
2.1.Bütçe'nin Tanımı .....	49
2.2.Bütçenin Özellikleri .....	50
2.3.Bütçenin İlkeleri.....	50
2.4. Bütçenin Yönetim Fonksiyonlarıyla İlişkisi .....	53
2.5.Bütçenin Amaçları .....	56
2.6.Bütçenin Avantajları .....	58
2.7.Bütçe Çeşitleri .....	60
2.8.Geleneksel Bütçelemenin Yetersizliği .....	72
2.9.Modern Bütçeleme Teknikleri .....	78
2.9.1.Esnek Bütçeleme .....	80
2.9.1.1.Esnek Bütçeleme İçin Ön Koşullar .....	83
2.9.1.2.Esnek Bütçelemenin Aşamaları.....	83
2.9.1.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme .....	93
2.9.2.1.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları ve Özellikleri.....	94
2.9.2.2.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Temel Kavramları .....	96
2.9.2.3.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri .....	97
2.9.2.4.Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Hazırlanması.....	101
2.9.3.Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçeleme .....	109
2.9.3.1.Genel Üretim Giderleri Fark Analizi.....	112
2.9.3.2.Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçelemede GÜG Fark Analizi.....	115

## **BÖLÜM 3:FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE BÜTÇELEMENİN**

<b>HABERLEŞME SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI .....</b>	<b>120</b>
3.1. Haberleşme Kavramı.....	120
3.1.1.Haberleşmenin Tarihçesi .....	120
3.1.2.Haberleşme Hakkı.....	121
3.1.3.Haberleşmenin Örgütlenmesi .....	121
3.2.Posta Hizmetleri .....	122
3.2.1.Posta Hizmetlerinin Haberleşmedeki Yeri .....	122
3.2.2.Posta Sektöründe Güncel Gelişmeler.....	123
3.2.3.Türkiye’de Posta İdaresi .....	126
3.2.4.PTT Genel Müdürlüğünün Faaliyet Alanlarında Durum .....	127
3.2.4.1.Posta Sektörü .....	128
3.2.4.2.Kargo Sektörü.....	129
3.2.4.3.Bankacılık Sektörü .....	131
3.3. PTT Genel Müdürlüğünde Faaliyet Tabanlı Maliyet Uygulanması .....	133
3.3.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi .....	134
3.3.2. Kaynakların Belirlenmesi .....	136
3.3.2.1.Birimler İtibariyle Kaynak Analizi .....	137
3.3.2.2. Destek Birimleri Giderlerinin Dağıtım ve Operasyon Puanlarının Oluşturulması .....	143
3.3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması .....	145
3.3.3.1.Kabul (F1) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları .....	145
3.3.3.2.Nakliye (F2) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları.....	147
3.3.3.3.İşleme (F3) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları.....	149
3.3.3.4.Nakliye (Şehirlerarası-F4) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları ....	151
3.3.3.5.İşleme (F5) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları.....	153
3.3.3.6.Dağıtım (F6) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları .....	156
3.3.3.7.Posta ve Telgraf Dairesi Maliyet Hesaplamaları.....	158
3.3.3.8.Mektup Sunumu Toplam Hizmet Maliyeti .....	159
3.4.PTT Genel Müdürlüğünde Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçe Uygulaması .....	159
3.4.1.Kabul (F1) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları .....	161
3.4.1.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	161

3.4.1.2.Başmüdürlük Bütçesi (Ankara) .....	164
3.4.1.3.Ulus PTT Merkezi Bütçesi .....	166
3.4.2.Nakliye (F2) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları .....	168
3.4.2.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	168
3.4.2.2.Başmüdürlük Bütçesi .....	169
3.4.2.3.Taşıt Kiralama Bütçesi .....	170
3.4.3.İşleme (F3) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları .....	170
3.4.3.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	170
3.4.3.2.Başmüdürlük Bütçesi .....	172
3.4.3.3.Ankara Posta İşleme Merkezi (APİM) Bütçesi.....	173
3.4.4.Nakliye (Şehirlerarası-F4) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları.....	175
3.4.4.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	175
3.4.4.2.Başmüdürlük (Ankara) Bütçesi .....	176
3.4.4.3.Taşıt Kiralama Bütçesi .....	177
3.4.5.İşleme Faaliyeti Bütçe Hesaplamaları .....	178
3.4.5.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	178
3.4.5.2.Başmüdürlük (Sakarya) Bütçesi.....	179
3.4.5.3.Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi (SDTM) Bütçesi.....	181
3.4.6.Dağıtım (F6) Faaliyeti Bütçe Hesaplamaları .....	183
3.4.6.1.Genel Müdürlük Bütçesi .....	183
3.4.6.2.Başmüdürlük (Sakarya) Bütçesi.....	184
3.4.6.3.Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi Bütçesi.....	185
3.4.7.Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Bütçesi .....	187
3.4.8. Normal Kapasite Mektup Sunum Hizmeti Bütçesi Hesaplamaları .....	187
3.5. Maliyet ve Bütçe Uygulamalarında Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi ...	188
<b>SONUÇ.....</b>	<b>191</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>196</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>210</b>



## KISALTMALAR LİSTESİ

<b>APİM</b>	: Ankara Posta İşleme Merkezi
<b>GHG</b>	: Genel Hizmet Gideri
<b>GÜM</b>	: Genel Üretim Maliyeti
<b>GÜG</b>	: Genel Üretim Giderleri
<b>DİE</b>	: Devlet İstatistik Enstitüsü
<b>DPT</b>	: Devlet Planlama Teşkilatı
<b>FTM</b>	: Faaliyet Tabanlı Maliyet
<b>PTT</b>	: Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü
<b>SDTM</b>	: Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi
<b>TBB</b>	: Türkiye Bankalar Birliği
<b>ERP</b>	: Enterprise Resource Planning
<b>NERA</b>	: Nera Economic Consulting
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>GSMH</b>	: Gayri Safi Milli Hasıla
<b>KİT</b>	: Kamu İktisadi Teşebbüsü
<b>NRA</b>	: National Rifle Association
<b>UPU</b>	: Universal Postal Union
<b>KİK</b>	: Kamu İktisadi Kuruluşu

## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.</b> Maliyet Sistemleri .....	9
<b>Tablo 2.</b> Maliyet Taşıyıcılar ve Çeşitli Örnekler.....	32
<b>Tablo 3.</b> Faaliyet Düzeyleri, Maliyetler ve Maliyet Etkenleri.....	36
<b>Tablo 4.</b> Kayıtsız Mektup Hizmetinde Belirlenen Faaliyetler .....	39
<b>Tablo 5.</b> Direkt İlk Madde Malzeme İhtiyacı Belirleme Yolu .....	68
<b>Tablo 6.</b> Geleneksel Bütçelemenin Yetersizlikleri.....	76
<b>Tablo 7.</b> Gider Merkezinin Değişken GÜG Bütçesinin Düzenlenmesi .....	89
<b>Tablo 8.</b> Türkiye'deki Kargo Firmalarına Ait Bilgiler.....	131
<b>Tablo 9.</b> Mektup Sunum Hizmetinde Yürütülen Faaliyetler ve Faaliyetleri Destekleyen Başmüdürlükler .....	134
<b>Tablo 10.</b> Ulus PTT Merkezinde Kabul Faaliyetinde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları.....	139
<b>Tablo 11.</b> APİM Merkezinde Kabul Faaliyetinde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları.....	140
<b>Tablo 12.</b> Sakarya DT Merkezinde Kabul Faaliyetinde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları .....	141
<b>Tablo 13.</b> Destek Birimlerinin Desteklediği Faaliyetler .....	142
<b>Tablo 14.</b> Destek Birimlerinin Birincil Kaynak ve Ücret Tablosu (Aylık).....	142
<b>Tablo 15.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Giderler (Kabul) .....	145
<b>Tablo 16.</b> Ulus PTT Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları .....	146
<b>Tablo 17.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Kabul).....	146
<b>Tablo 18.</b> Ulus (F1) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Kabul).....	146
<b>Tablo 19.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Nakliye-Ankara).....	148
<b>Tablo 20.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Nakliye-Ankara).....	148
<b>Tablo 21.</b> Başmüdürlük (F2) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Nakliye-Ankara) .....	148
<b>Tablo 22.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (İşleme-Ankara) .....	149
<b>Tablo 23.</b> APİM Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları .....	150
<b>Tablo 24.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (İşleme-Ankara) .....	150
<b>Tablo 25.</b> APİM (F3) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (İşleme-Ankara).....	150
<b>Tablo 26.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Nakliye-Şehirlerarası) .....	152
<b>Tablo 27.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Nakliye-Şehirlerarası).....	152

<b>Tablo 28.</b> Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Nakliye-Şehirlerarası).....	152
<b>Tablo 29.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (İşleme-Sakarya).....	154
<b>Tablo 30.</b> SDTM Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları .....	154
<b>Tablo 31.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (İşleme-Sakarya).....	154
<b>Tablo 32.</b> Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (İşleme-Sakarya) .....	155
<b>Tablo 33.</b> Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Dağıtım) .....	156
<b>Tablo 34.</b> SDTM Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları .....	156
<b>Tablo 35.</b> Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Dağıtım).....	157
<b>Tablo 36.</b> Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Dağıtım).....	157
<b>Tablo 37.</b> Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Kaynak Hesaplamaları .....	158
<b>Tablo 38.</b> Mektup Sunumu Toplam Hizmet Maliyeti .....	159
<b>Tablo 39.</b> Birimlerin Faaliyetler Bazında Normal Kapasiteleri .....	160
<b>Tablo 40.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (Kabul).....	163
<b>Tablo 41.</b> Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Kabul) .....	165
<b>Tablo 42.</b> Ulus PTT Merkezi Bütçesi (Kabul) .....	167
<b>Tablo 43.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (Nakliye-Ankara).....	168
<b>Tablo 44.</b> Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Nakliye-Ankara) .....	169
<b>Tablo 45.</b> Taşıt Kiralama Bütçesi (Nakliye-Ankara) .....	170
<b>Tablo 46.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (İşleme-Ankara).....	171
<b>Tablo 47.</b> Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (İşleme-Ankara) .....	172
<b>Tablo 48.</b> Ankara Posta İşleme Merkezi Bütçesi (İşleme-Ankara).....	174
<b>Tablo 49.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası) .....	175
<b>Tablo 50.</b> Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası).....	176
<b>Tablo 51.</b> Taşıt Kiralama Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası) .....	177
<b>Tablo 52.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (İşleme-Sakarya).....	178
<b>Tablo 53.</b> Sakarya PTT Başmüdürlüğü Bütçesi (İşleme-Sakarya).....	180
<b>Tablo 54.</b> Sakarya Dağıtım Toplama Merkez Müdürlüğü Bütçesi (İşleme-Sakarya)..	182
<b>Tablo 55.</b> Genel Müdürlük Bütçesi (Dağıtım) .....	183
<b>Tablo 56.</b> Sakarya Başmüdürlüğü Bütçesi (Dağıtım).....	184
<b>Tablo 57.</b> Sakarya Dağıtım Toplama Merkez Müdürlüğü Bütçesi (Dağıtım) .....	186
<b>Tablo 58.</b> Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Bütçesi .....	187
<b>Tablo 59.</b> Normal Kapasite Seviyesinde Bütçelenecek Gider Tutarı.....	188

## ŞEKİLLER LİSTESİ

<b>Şekil 1.</b> Geleneksel Yöntem ve FTM Sisteminin Karşılaştırılması .....	26
<b>Şekil 2.</b> FTM'nin Kuruluş Aşamaları .....	37
<b>Şekil 3.</b> Mektubun Kabul İle Dağıtım Adresi Arası Seyri .....	38
<b>Şekil 4.</b> Geleneksel Bütçelemenin Eksik Yönleri .....	73
<b>Şekil 5.</b> Giderlerin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Bütçede Gösterimi .....	93
<b>Şekil 6.</b> FTB Modellemesinde Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi .....	98
<b>Şekil 7.</b> CAM-I Kapalı Döngü Modeli .....	101
<b>Şekil 8.</b> Resmi Bütçe Oluşturma Süreci.....	109
<b>Şekil 9.</b> Hizmet Sunumu Faaliyet Akışı.....	136

**Tezin Başlığı:** Haberleşme Sektöründe Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Esnek Bütçe Uygulaması: PTT Örneği

**Tezin Yazarı:** Okan GELMEDİ

**Danışman:** Yrd.Doç. Dr. Recep YILMAZ

**Kabul Tarihi:** 31/07/2012

**Sayfa Sayısı:** x (ön kısım) + 210 (tez)

**Anabilimdalı:** İşletme

**Bilim Dalı:** Muhasebe ve Finansman

Ticaret hayatında faaliyet gösteren işletmeler, küresel ve yerel rekabetin artmasıyla gün geçtikçe daha fazla rakiple mücadele etmek zorunda kalmışlardır. İşletmelerin güttüğü en önemli amacın kar etmek olduğu düşünüldüğünde, bu amacı gerçekleştirmek için işletmeler satış fiyatını mümkün olduğunca ürün maliyetinden yüksek tutmaya çalışmaktadırlar. Ancak ürün maliyeti ile satış fiyatı arasındaki farkı satış fiyatını arttırarak sağlamak işletmelerin, karlılıklarını sürdürülebilmeleri için uygun bir yöntem değildir. Oysa maliyetlerinin oluşum şeklini ve üretim veya hizmet sunumundaki süreçlerini kontrol ederek ve maliyeti mümkün olduğunca düşürerek maliyet ile satış fiyatı arasındaki farkı arttıran işletmeler gelecekte de kar elde etmeye devam edecektir.

İşletmeler maliyetlerini kontrol etmek için çeşitli maliyet muhasebesi yöntemleri denemiş olmakla birlikte günümüzde bu yöntemlerden en fazla ilgi görenlerinden biri Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemidir. Bu yöntemle analiz edilen üretim veya hizmet sunumu sürecindeki maliyetlerin çoklu dağıtım anahtarları ile gerçeğe daha yakın belirlenebileceği ve süreçteki gereksiz aşamaların elimine edilmesi yoluyla maliyetin daha aşağıya düşürülebileceği görülmektedir.

Öte yandan Faaliyet Tabanlı Maliyet sistemini kuran işletmelerin bu metoda uygun bir üretim planlaması yapması için oluşturulan Faaliyet Tabanlı Bütçe de sürecin kontrolü ve ayrıntılı öngörüler yapmak yönünde işletmeye yardımcı olabilecektir. Oluşturulan bütçenin çeşitli çalışma seviyelerindeki bütçe rakamlarını gösterir esnek bir kimlikle oluşturulması işletmeye çok daha faydalı olacaktır.

Haberleşme sektörünün ülkemizdeki en büyük oyuncusu PTT Genel Müdürlüğünde kayıtsız bir mektubun kabulünden dağıtımına kadar olan süreci ele alınarak hazırlanan bu çalışma ile hem PTT Genel Müdürlüğü hem de sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelerin kullanabileceği bir maliyet ve bütçe sistemi ortaya konmaya çalışılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, Esnek Bütçe, Haberleşme Sektörü

<b>Title Of The Thesis: Activity Based Cost Accounting and Flexible Budget Implementation in the Communication Sector : PTT Example</b>	
<b>Author:</b> Okan GELMEDİ	<b>Supervisor:</b> Assist.Prof. Recep Yılmaz
<b>Date:</b> 31/07/2012	<b>Nu. of pages:</b> x (pre text)+ 210 (main body)
<b>Department:</b> Business Administration <b>Subfield:</b> Accounting and Finance	
<p>Enterprises operating in commercial life have become obliged to struggle with more competitors day by day due to increasing global and local competition. When it is considered that the most important goal pursued by the enterprises is to make profit, they strive to keep sale price as higher as possible than product cost. However, it is not an appropriate method for the enterprises to ensure the difference between product cost and sale price by increasing the sale price in order to maintain the profitability of enterprises. Yet, the enterprises which increase the difference between the cost and sale price by controlling the form of occurrence of their costs and their processes in production or providing service and decreasing the costs as much as possible will continue to make profit also in the future.</p> <p>Enterprises have tried different cost accounting methods in order to control their costs; nevertheless, one of these methods which attracts the attention most today is the method of Activity Based Cost. With this method, it can be seen that the analysed costs during production or service provision processes can be determined more realistic by means of multi allocation keys and the costs can be decreased more by eliminating unnecessary steps within the process.</p> <p>On the other hand, Activity Based Budget will also be helpful for those enterprises which establish Activity Based Cost system to make an appropriate production planning in the way of controlling the process and making detailed predictions. Constituting the budget with a flexible identity which shows budget figures in different working levels will be more beneficial to the enterprise.</p> <p>With these study which is prepared by dealing with the process from collection of an ordinary (unregistered) letter until its delivery by the General Directorate of PTT, the greatest market player of the communication sector in our country, it is aimed at setting forth a cost and budget system that can be used by both the General Directorate of PTT and other enterprises operating in the sector.</p>	
<b>Keywords:</b> Activity Based Cost, Communication, Flexible Budget	

## GİRİŞ

Küreselleşen ekonomi paralelinde işletmeler, hem yarattıkları istihdam hem de yaptıkları üretim ile yurtiçi ve yurtdışındaki ticarete katkıları bakımından günümüz ekonomik hayatında önemli bir yer tutmaktadır.

İşletmelerin çok büyük bir kısmında amaç karını mümkün olan en üst seviyeye taşımaktır. Bunun için de satış fiyatı ile maliyet arasındaki olumlu fark olarak nitelenebilecek karın artırılması yönünde işletmeler çeşitli yollar aramaya başlamaktadır. Satış fiyatını arttırarak karını arttırmaya çalışan işletmeler kısa vadede bunu başarabilseler de uzun vadede karlılıklarını sürdürmemektedirler. Çünkü rekabet ortamında işletme muadillerine göre yüksek bir fiyat belirlerse Pazar payını kaybetme tehlikesi yaşamaktadır. Bu nedenlerle pazar payını ve karlılığını arttırmak isteyen firmalar fiyat arttırma stratejisini kullanamamaktadır.

Ekonomi küreselleştikçe rekabet daha üst seviyelere taşınmakta, böyle bir ortamda rakiplerine karşı avantajlı bir konum sağlamak isteyen işletmeler, kaliteden ödün vermeden fiyatlarını tüketicilerin istediği seviyelere çekmek için müthiş bir uğraş içerisine girmektedirler. Bu fiyat stratejisinde başarıya ulaşmanın yolu, israfın önlenmesi, üretim için harcanan zamanın azaltılması, yapılan çalışmalarda verimliliğin sağlanması ve en önemlisi maliyetlerin aşağı çekilmesi olarak görülmektedir. Bu yolda başarıya ulaşmanın en önemli ayaklarından biri de işletmenin sunduğu her bir mal/hizmetin maliyetini doğru olarak hesaplamasıdır. Ancak tam ve doğru bir maliyet ölçümü yapıldıktan sonra maliyetleri azaltma yönünde etkin tedbirler alınabilir.

İşletmeler maliyetlerinin ölçümünü yaptıktan sonra maliyetlerin azaltılması yoluyla rekabette avantaj sağlamaya yönelmektedir. Ancak bu yöntemi uygulamak düşünüldüğü kadar kolay değildir. Maliyeti düşürmek için akla ilk gelen çarelerden olan personel giderinin azaltılması için işten çıkarmalar veya nispeten daha az kaliteye razı olarak bir kısım süreçlerin ortadan kaldırılması uzun vadede işletmeye zarar verebilecektir.

Bu nedenle kaliteden ödün vermeden maliyetlerin aşağıya çekilmesi gerekmektedir. Bu noktada Faaliyet Tabanlı Maliyetleme yöntemi önemli bir alternatif olarak ele alınmaktadır. Yöntem öncelikle ürün veya hizmet üretim sürecindeki faaliyetlerin belirlenmesini hedeflemektedir. Daha sonra maliyetlerin ne gibi giderlerden oluştuğunu, hangi faaliye-

tin hangi kaynağı ne kadar kullandığını, üretim veya hizmet sunumunda hangi faaliyetin maliyete ne kadar etki ettiği tespit edilerek, bu verilere göre toplam veya birim maliyetler hesaplanmaktadır.

Yukarıda bahsedilen yöntemle maliyet hesapladıktan sonra üretim sürecindeki faaliyetlerin daha az kaynak tüketimi ile gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Yapılan analizler sonucunda her bir faaliyetin işletmeye sağladığı katkı ile katlanılan maliyeti belirlenerek, maliyet kabul edilebilir düzeyin üzerinde ise faaliyetin kısaltılması, farklı bir faaliyet ile birleştirilmesi veya dışarıdan satın alınması gibi alternatifler gündeme getirilerek faaliyetten sağlanan faydanın farklı bir yolla elde edilmesi değerlendirilmektedir.

Maliyetin hesaplanması veya hesaplanan maliyetin düşürülmesine yönelik çalışmalar işletmenin maliyet muhasebesi yönteminden tek beklentisi olmamalıdır. İşletme bu yolla elde edeceği sonuç ve gerçekleştirmelere ilişkin verileri depolayarak önemli bir veri tabanı oluşturabilmektedir. Bu veri tabanı ise mal veya hizmetin fiyatlandırılmasından özel siparişlerin kabulüne kadar her alanda işletme tarafından kullanılabilir. Öte yandan bu veri tabanındaki bilgilerle meydana getirilen raporlar yönetime stratejik kararların alınması sırasında yol göstermektedir.

Maliyet Muhasebesi Yönteminin kurulmasından sonra işletmenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere yapacağı planlara öncülük eden bütçenin oluşturulması aşamasına geçilmiştir. Zira bütçe işletmenin izleyen dönem veya dönemler için güttüğü tüm amaçlara yönelik operasyonel planlarını finansal planlara dönüştürdüğü bir ana tablo olarak kabul edilmektedir. Kurulan Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemini destekleyecek bütçenin de Faaliyet Tabanlı olması gerekmektedir. Çünkü üretim sürecinin her bir aşaması olarak kabul edilen faaliyet maliyetlerinin ayrı ayrı bütçelenmesi, her bir faaliyete ilişkin öngörülerin bağımsız olarak yapılabilmesine olanak tanımaktadır. Bu şekilde yapılan bütçeleme sayesinde faaliyetlerin maliyete katkısı ve bu faaliyetin ortadan kaldırılması halinde maliyetin ne ölçüde azaltılabileceği belirlenmektedir. Öte yandan bir faaliyetin işletme dışında yaptırılması halinde kabul edilebilecek maksimum fiyat belirlenmiştir olacaktır.



Özetle Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Bütçe Yönteminin kurulması ve işletilmesi işletmeye raporlama, karar verme, maliyet azaltma, kar artışı ve pazar payını arttırma konusunda rakiplerine göre avantaj sağlayacaktır.

### **Çalışmanın Amacı ve Önemi**

Bu çalışmanın amacı Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Bütçe Yönteminin haberleşme sektöründeki tatbikini göstermek ve kurulacak yöntemin işletmeye katkısını ortaya koymaktır. Literatürde Faaliyet Tabanlı Maliyet yönteminin işletmelere uygulanmasını gösteren çok sayıda çalışma mevcuttur. Ancak bu çalışmaların önemli bir kısmı üretim işletmelerine yönelik olarak uygulanmıştır. Hizmet işletmelerinde yapılan az sayıda çalışmada ise önemli bir eksiklik göze çarpmaktadır. Örneğin bir banka şubesinde yapılan çalışmada banka şubesinin giderleri ile sınırlı kalınarak şubeye yönetim, muhasebe, insan kaynakları gibi alanlarda destek veren üst birimlerin katkısı ihmal edilmiştir. Bunun yanı sıra bu tip çalışmalarda tüm faaliyetlerin tek bir fiziki mekanda gerçekleştiğinin varsayıldığı görülmektedir. Bu çalışmada ise hizmetin yapılabilmesi için esas hizmet üretim yerlerine destek veren tüm birimlerin katkıları dikkate alınarak daha gerçekçi bir modelleme ortaya konmuştur. Öte yandan faaliyetlerin birden fazla fiziki mekanda gerçekleşmesi de çalışmanın orijinalliğine katkıda bulunmuştur.

Diğer taraftan bütçeleme ile ilgili olarak yapılan çalışmaları Faaliyet Tabanlı Bütçe seviyesinde bırakılmıştır. Bu çalışmada ise Esnek Bütçe modeli ortaya konmuştur.

Çalışma PTT Genel Müdürlüğü örnek alınarak yürütülmüş olsa da, aslında ülkemizde ve dünyada faaliyet gösteren tüm kargo firmalarının yararlanabileceği bir maliyet modeli ortaya konmuştur. Ülkemizde ve dünyada giderek artan kargo trafiği göz önünde bulundurulduğunda çalışmanın hem ticari hayata hem de akademik literatüre katkısı olacağı düşünülmektedir.

### **Çalışmanın Yöntemi**

Bu çalışmada ülkemizde ve dünyada Faaliyet Tabanlı Maliyet ve Bütçe üzerine yapılan çalışmalar irdelenmiş, bu çalışmalarda göze çarpan eksiklikler tespit edilerek bu eksikliklerin de tamamlandığı bir model ortaya konmuştur.

Çalışmanın uygulama kısmında bir kısım bilgiler muhasebe kayıtlarından elde edilmiş, bir kısmı için fiili tespitler yapılmış ve bir kısmı için de kurum yöneticilerinin verdiği bilgiler kullanılmıştır. Yapılan hesaplamalar sonucunda, işletmenin üreteceği raporlar örnek alınan kurumun ihtiyaçları, amaçları, stratejileri, beklentileri düşünülerek oluşturulmuştur. Çalışmada ortaya çıkan model istenirse benzer hizmet üretimi gerçekleştiren işletmelerde de kullanılabilir.

### **Çalışmanın Kısıtları**

Bu çalışmadaki en önemli kısıt örnek alınan kurumun çok geniş bir coğrafyada faaliyet göstermesi, kaynakların neredeyse tamamının operasyon merkezlerince ortak kullanılmasıdır. Bu yüzden ortak kaynakların ne kadarlık bir kısmının hangi faaliyette kullanıldığına dair belirlemeler yapmak zorlaşmıştır. Bu yüzden ortak kaynakların faaliyetlere yüklenmesinde yöneticilerin görüşleri ve yapılan gözlemler önemli yol göstericiler olmuştur.

Copenhagen Economics'in 2010 yılı raporuna göre Posta sektörü araştırma kapsamındaki ülkelerde Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'nin ortalama 0,6'sını oluşturmaktadır. Sektörü büyüklüğü 70,2 milyar Euro'dur. Bu denli büyük bir ekonominin yönetilmesinde ve geliştirilmesinde maliyet yönteminin ve bütçeleme esaslarının oluşturulmaması düşünülemez. Ancak hali hazırda bu konuda ne ülkemizde ne de dünyada hatırı sayılır bir uygulama mevcut değildir. Yani ülkeler herhangi bir maliyet ve bütçe yöntemini esas alıp uygulamalarını ona göre yapmayı başaramamışlardır. Posta sektörünün Özel girişimdeki karşılığı kargo şirketleri olarak karşımıza çıkar. Ancak tıpkı devlet sektöründe olduğu gibi özel girişimlerde de herhangi bir maliyet ve bütçe modelinin uygulandığı söylenemez. Türkiye'deki pazar payı yüksek bir kargo şirketinin bütçe uygulamasını geçilen yıla % 10 ilave ödenek yazmak suretiyle gerçekleştirdiği düşünüldüğünde bu sektörün uzun bir süre maliyetleme ve bütçeleme bilincine erişemeyeceğini söylemek zor değildir. Oysaki maliyetleme ve bütçeleme yönteminin varolması bu sektörün daha çok büyümesine, daha iyi yönetilmesine, dünya kaynaklarının daha az tüketilmesine ve sile olacaktır.

Bir başka sorun da uygulama yerinin hizmet işletmesi olması ve faaliyet verilerinin sık değişmesinin standart bir iş ve faaliyet akışını belirlemeyi zorlaştırmasıdır. PTT Genel Müdürlüğü'nün tüm ülkede aynı faaliyeti göstermesi dolayısıyla yapılan amprik çalış-

manın sadece örnek alınan parkurdaki maliyeti belirlediğinden hareketle, tüm parkurlar için aynı maliyet verilerinin esas alınamayacağı görülmüş olup, örnek alınan parkurla yapılan çalışmada sadece kurum için bir model oluşturulmuştur.

### **Çalışmanın Bölümleri**

Çalışmanın birinci bölümünde maliyet muhasebesinde kullanılan terimlerden ve geleneksel maliyet yöntemlerinden bahsedilmiştir. Bu maliyet yöntemlerinin ekonomideki hızlı ve sürekli gelişmeye ayak uyduramamasının nedenleri irdelenmiş, yeni yöntem arayışları sonucunda en çok uygulama alanı bulan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin özellikleri, uygulanmasındaki zorluklar, özellikleri ve işletmeye sağladığı faydalar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde işletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik finansal planı da kabul edilen bütçeye geçilmiştir. Bu bölümde öncelikle bütçenin tanım, amaç ve özellikleri üzerinde durulmuş, geleneksel bütçe yöntemlerinden bahsedilmiş, ekonominin ve küresel ticaretin gelişimine paralel olarak uygulaması artan Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin bütçe uygulaması, esnek uygulaması anlatılmıştır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde uygulama için örnek alınan kurum olan PTT Genel Müdürlüğü ve faaliyet alanlarından söz edilmiş, verilere dayalı maliyet ve bütçe tabloları oluşturulmuştur. Yapılan hesaplamalar çerçevesinde elde edilen sonuçlar işletmenin durumu da dikkate alınarak irdelenmiştir.

## **BİRİNCİ BÖLÜM: MALİYET SİSTEMLERİ VE FAALİYET TABANLI MALİYETLEME YÖNTEMİ**

Maliyet Muhasebesi muhasebe bilgi yönteminin bir parçasıdır. İşletmelerin katlandıkları maliyetlerin belirlenmesi, hesaplanması ilgili oldukları yerlere dağıtımı, mamullere yüklenmesi, kaydedilmesi, izlenmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi, raporlanması, analiz edilmesi, planlanması, kontrol edilmesi ve yorumlanması gibi bir dizi eylem içerir. Maliyet Muhasebesi uygulaması için farklı yöntemler mevcuttur.

### **1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı ve Amaçları ve Araçları**

Maliyet muhasebesi tanımında yer alan eylemleri ile hem akademik hayatta hem de ekonomik hayatta önemli bir yer tutmaktadır.

#### **1.1.1. Maliyet Muhasebesinin Tanımı**

Maliyet muhasebesi günümüz ekonomik koşullarında işletmelere şu andaki durum, gelecekle ilgili planlar ve alınacak stratejik kararlarda ışık tutan bir bilgi yöntemidir.

Maliyet muhasebesi; bir işletmede üretilen mal ya da hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların alıcılara ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakarlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin hangi giderlerden oluştuğunu belirleyen, söz konusu giderleri, türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç bilen işlemler bütünüdür (Özel,2009:20).

Bir başka tanıma göre Maliyet Muhasebesi; üretilen mamul ya da hizmetlerin maliyetini oluşturan maliyet türlerinin, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ya da hizmet cinsleri bakımından belirlenmesi ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesap ve kayıt yöntemidir (Kartal,2007: 3).

#### **1.1.2.Maliyet Muhasebesinin Amaçları**

Maliyet muhasebesinin başlıca amaçları şunlardır (Büyükmirza,2003:82,Bursal-Ercan,2000:14):

1- Üretilen mamullerin birim maliyetlerini saptayarak, bilançoda mamul (ve yarı mamul) stoklarının, gelir gider tablosunda satılan mamullerin maliyetinin belirlenmesini sağlamak,

2- Yönetimin kısa vadeli planlama ve mamul fiyatlandırma çalışmalarına ışık tutacak tarihsel (fili) ve tahminsel gider ve maliyetleri belirlemek, gider bütçelerini düzenlemek,

3- Yapılan giderleri sorumluluk merkezleri (gider yerleri) itibariyle ayrıntılı biçimde izleyerek ve bunları gider standartları ile karşılaştırıp, ortaya çıkmış sapmaları nedenlerine göre çözümleyerek, yöneticilere maliyet kontrolü ve başarı değerlendirme için gerekli temel bilgileri sağlamak,

4-Uzun vadeli ya da olağan dışı kararlarla ilgili seçeneklerin maliyetlerini saptayıp, karşılaştırmalı biçimde ortaya koyarak, özel yönetim kararlarına ışık tutmak,

5-İşletme faaliyetlerinin kontrolüne ve planlamaya yardımcı olmak.

### **1.1.3. Maliyet Muhasebesinin Araçları**

Maliyet Muhasebesi, (yukarıda gösterilen ve) birincisi öncelikle finansal muhasebeye, diğerleri ise doğrudan doğruya yönetim muhasebesine dönük bulunan bu amaçlarını, maliyet yöntemi ve bu yöntem üzerinde kurulmuş maliyet analizleri yardımıyla gerçekleştirmeye çalışır (Büyükmirza,2003:82).

Bir işletmede maliyet muhasebesinin varlığını bilmek işletmenin maliyetlerini nasıl tespit ettiği hakkında sadece bir fikir verir. Çünkü tek bir maliyet yöntemi yoktur. Maliyet hesaplarının ortaya çıkaracağı sonuç ve sunacağı raporlar işletme tarafından kullanılan maliyet yöntemine bağlı olarak değişir. Maliyet yöntemi; İşletme giderlerinin gereksinme duyulan biçim ve ayrıntıda sınıflandırılmış şekilde saptanıp izlenmesi, bunların gider yerlerine dağıtılması, stok maliyet giderlerinin dönem giderlerinden ve zararlardan ayrılarak üretilen mamul maliyetine yüklenmesi ve böylelikle mamul birim maliyetlerinin saptanması amacıyla kullanılan belgelerden, düzenlenen tablolardan ve tutulan kayıtlardan oluşur.

## **1.2. Harcama, Maliyet ve Gider Kavramları**

### **a) Harcama Kavramı**

Harcama; Bir varlık elde etmek veya bir hizmeti sağlamak veya bir zararın giderilmesi amacıyla borçlanma, para ödeme veya bir varlığın aktarılmasıdır (Unutkan,2002:191).

Bir başka tanıma göre harcama; Para, ayın, borçlanma, alacaktan vazgeçme, hizmet ifa etme karşılığında veya diğer şekillerde menfaat sağlamak suretiyle bir mal ve hizmetin iktisap edilmesidir (Uzelli:15.02.2011).

Büyükmirza (2003:54)'ya göre Harcama; bir varlığın edinilmesi, bir hizmetin sağlanması ya da bir zararın karşılanması amacıyla para ödeme, mal verme, hizmet sunma, borç altına girme, ortaklık hakkı tanıma vb. şekilde katlanılan esirgemezlikleri kapsar.

### **b) Maliyet Kavramı:**

Maliyet, bir mal veya hizmetin edinilmesi için, o dönem içinde yapılan harcamalarla, daha önceki dönemde yapılan harcamalardan o mal ve hizmetin edinilmesinde katlanılan fedakârlıkların parasal tutarıdır. Bir başka deyişle, maliyet; herhangi bir malı veya hizmeti, kullanıldığı veya satıldığı yerde veya durumda elde edebilmek için doğrudan doğruya ve dolaylı olarak yapılan toplam harcamalardır (Akdoğan,2000:11).

Savcı (2009:9)'ya göre geniş anlamda maliyet, bir şeyi elde etmek için katlanılan her türlü fedakarlıklar toplamı, dar anlamda maliyet ise, daha çok üretim sürecinde katlanılan değer kullanımlarını ifade eder.

### **c) Gider Kavramı**

Gider, kurumun varlığını sürdürebilmek ve kurumu işletebilmek için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin değer olarak tutarıdır (Haftacı, 2003:31).

Başka bir tanımla gider dönem hasılatının elde edilmesi amacıyla kullanılmış veya tüketilmiş maliyetlerdir (Kartal,2007:8).

Gider kavramını işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilmesi ve bir gelir elde edebilmesi için belirli bir zaman dilimi içinde kullanılan ve tüketilen mal ve hizmetlerin parasal tutarı şeklinde tanımlamak da mümkündür (Unutkan,2002).

Giderden söz edebilmek için şu koşulların var olması gerekir (Savcı,2009:9).

-Maliyetlerin faydasının belli bir dönemde tüketilmiş olması gerekir.

-Faydası tükenen maliyetler işletmenin faaliyetinin ve varlığının sürdürülebilmesi ile ilgili olmalıdır.

### 1.3. Geleneksel Maliyet Yöntemleri

Her işletmede maliyet yöntemi ilk olarak birim üretimde katlanılan maliyeti gerçeğe en yakın şekilde hesaplamayı amaçlar. Ancak maliyet hesaplamak işletmenin durumuna göre farklı zorluklar göstermektedir.

Bir ürün üretim sırasında çeşitli aşamalardan geçer ve her bir aşamada işletmenin değişik kaynaklarını kullanır. Çeşitli aşamalarda kullanılan kaynakların değerleri toplandığında üretilen ürünün maliyeti hesaplanmış olur. İşletmelerin tek bir çeşit ürün üretmesi ve üretim süreçlerinin bazen çok karmaşık olması maliyet hesaplamalarını zorlaştırır. Bu nedenle işletmeler finansal muhasebenin kuralları içinde kalmak şartıyla kendi üretim ortamlarına uygun maliyet yöntemleri geliştirmişlerdir. Maliyet yöntemlerini çeşitli amaçlar için farklı kategorilere ayırmak mümkündür. Geleneksel Maliyet Yöntemlerinde kullanılan bu kategoriler aşağıdaki şekilde gösterilmiştir (Öker,2003:7).

**Tablo 1.Maliyet Yöntemleri**

Üretim Yapısına Göre	-Sipariş Maliyet Yöntemi -Evre Maliyet Yöntemi
Maliyetleme Zamanına Göre	-Fiili Maliyet -Tahmini Maliyet -Standart Maliyet
Kapsamına Göre	-Tam Maliyet -Normal Maliyet -Değişken Maliyet

Kaynak: (Öker,2003:7)

Farklı üretim ortamları için tasarlanmış olan maliyet hesaplama yöntemleri, üretim ortamlarının zamanla değişmiş olmasına rağmen, günümüzde de aynı prensipler çerçevesinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla üretim süreci değişirken, maliyet muhasebesi bu değişimin gerisinde kalmış ve kendisini yenileyememiştir. Ancak işletmelerin örgütsel yapısı ve rekabetin boyutları yıllar boyunca önemli değişikliğe uğrarken maliyet muhasebesi ve yönetim kontrol yöntemlerinin tasarım ve uygulaması çok küçük değişikliklere uğramıştır (Kaplan,1984:390).

Halbuki maliyet yöntemleri yöneticilere maliyet verisi sağlamak ve onların karar vermesine yardımcı olmak amacını taşır. Maliyet parametrelerini tanımlamak ve bunların yöneticiler tarafından anlaşılması karar vermede önemlidir. Aksi durumda yöneticilerin yanlış kararlar vermesi muhtemeldir (Al-Tahat ve Abbas,2012:75).

Yukarıdaki tabloda gösterilen maliyet yöntemleri aşağıda kısaca açıklanmaktadır.

### **1.3.1. Sipariş Maliyet Yöntemi**

Sipariş Maliyet Yönteminin esası; Direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik giderlerinin doğrudan doğruya üretim partileri itibariyle saptanıp izlenmesi; genel üretim giderlerinin ise, uygun bazı ölçülerden yararlanılarak, üretim partileri arasında dağıtılmasıdır (Büyükmirza,2003:243).

Sipariş Maliyet Yöntemi; Sipariş üzerine üretilen, üretimleri yıllara sarkabilen büyük ölçekli ürünlerin (gemi, uçak, makine, yol, bina inşaatı vb.) maliyetlerinin belirlenmesinde ve farklı cins ve modeldeki ürünlerin “üretim partileri” halinde üretildiği, atölye/hücre tip imalat yapan işletmelerde kullanılır (Pazarçeviren,2006:217).

Sipariş maliyet yöntemi, maliyet unsurlarının işlere veya mamul partilerine göre toplanmasına ve dağıtılmasına ağırlık verir (Backer ve Jacobsen,1964:195).

### **1.3.2. Evre (Safha) Maliyet Yöntemi**

Evre maliyet yöntemi genellikle birbirinin aynı ve üretimin devamlı olduğu işletmelerde uygulanan bir maliyet yöntemidir.

Safha Maliyet Yöntemi (process costing system) üretimin; birbirine paralel ve zincirleme olarak bağlı safhalarda gerçekleştiği, devamlı olarak ve kitle halinde bir tek veya birkaç mamulün üretildiği işletmelerde uygulanır. Bu yöntemde üretim tipi, müşterilerin özel isteklerine veya siparişlere göre değil, stoklama veya satış için yapılır. Birbirine benzerlik gösteren, eşdeğer özellikte üretimin devamlılığı şart olan endüstri işletmelerinde, üretilen mamulün maliyetini saptayabilmek için belirli dönemlerde üretimi durdurmak mümkün olmasa bile, durmuş gibi işlem yapılarak maliyetleri belirleme yoluna gidilebilir (Yükçü,2005:345).

Safha Maliyet Yönteminin uygulandığı işletmelerde üretim; çimento, demir çelik, lastik, un, şeker gibi genelde tek tip ürün üretmek üzere kurulan tesislerde yapılır. Ürün birbi-



rini takip eden proseslerde, hammadde ve malzemelerin fiziksel ve kimyasal değişimlerden geçmeleri sonucu ortaya çıkar. Bu proseste tamamlanan birimler bir sonraki proseste aktarılarak son proseste ürünün üretimi tamamlanır (Pazarçeviren,2006:263).

### **1.3.3. Fiili Maliyet Yöntemi**

Üretilen mamul maliyetlerini, üretim yapıldıktan sonra, üretim giderlerinin fiili (gerçekleşmiş) tutarlarını esas alarak saptayan yöntemdir (Büyükmirza,2003:240).

Fiili maliyet yöntemi, maliyet unsurlarının gerçek harcamalara dayalı maliyet giderlerinden oluştuğu ve hesaplamaların üretimin tamamlanmasından sonra elde edilen fiili (gerçekleşen) rakamlarla yapıldığı, hem sipariş maliyet hesaplamasında hem de evre (safha) maliyet hesaplamasında kullanılan bir yöntemdir (Özel,2009:66, Kartal,2007:10).

Yöntemin en önemli özelliği gerçekleşen rakamlar üzerinden hesaplama yapılması dolayısıyla yanlış hesaplama ihtimalinin çok düşük olmasıdır.

### **1.3.4.Tahmini Maliyet Yöntemi**

Tahmini Maliyet Yöntemi, işletmedeki üretim maliyetlerinin geçmişteki gerçekleşme rakamlarına dayanarak ön görüler yoluyla belirlenmesidir. Yöntem tarihi veriler üzerine kurulu olduğundan esas alınan geçmiş veriler hatasız olmalı ve öngörü yapılacak alanların tümünü kapsamalıdır.

Yöntemin uygulama aşamasında mamul maliyetleri tahmini olarak takip edilirken, diğer taraftan fiili maliyetlerde izlenir. Dönem sonunda, tahmini ve fiili maliyetler karşılaştırılarak, tahmini maliyetler fiili maliyetlere dönüştürülür. Bu yöntem, ağırlıklı olarak genel üretim giderlerinin dağıtılmasında kullanılır (Güngörmüş-Boyar, 2010:114).

### **1.3.5.Standart Maliyet Yöntemi**

İşletmede üretim yapılmadan önce üretilecek mamulün bilimsel esaslara göre hazırlanmış maliyet toplamının ortaya konması yoluyla maliyet hesaplayan yöntemdir.

Başka bir tanıma göre; Belli faaliyet düzeyinde ve belli koşullar altında bir ürün veya hizmetin maliyetini oluşturan direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve genel üretim giderlerine standart maliyetler ve bu maliyetleri hesaplama yöntemine de Standart Maliyet Yöntemi denir (Büyükkşalvarcı:2004:13).

Standart maliyet yönteminde ürün maliyetleri, üretime geçmeden önce teknik hesaplamalara dayanılarak olması gereken düzeyde hesaplanır ve kayıtlar bu hesaba göre tutulur. Dönem sonunda fiili maliyetler ile standart maliyetler arasında fark olursa fiili durum düzelterek iyileştirme çabaları yapılır (Taşçı,2004:7).

### **1.3.6. Tam Maliyet Yöntemi**

Tam maliyet yöntemi; Direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik giderleri ile genel üretim giderlerinin değişken ve sabit kısımlarının tamamını mamul maliyeti olarak kabul eden yöntemdir (Güngörmüş ve Boyar,2010:114).

Bu yöntem işletmede üretilen mamullere ilişkin yapılan giderlerin hiçbir ayırıma tabi tutulmadan mamul maliyetine aktarıldığı yöntemdir.

Bu yöntemi uygulayan işletmeler, direkt veya endirekt olsun, sabit veya değişken olsun üretim giderlerinin tamamını maliyete sokarlar. Tam maliyet denilmesinin sebebi de budur (Hacırüstemoğlu,2000:244).

### **1.3.7.Normal Maliyet Yöntemi**

Tam ve kısmi maliyetleme yönteminin arasında bir yöntemdir. Bu yöntemin tek farkı sabit GİM noktasındadır. Sabit GİM hariç maliyetlerin tamamı mamule yüklenir. Sabit GİM'lerin ise ancak belli bir kısmı mamule yüklenir. Sabit GİM'lerin ne kadar yükleneceği genelde oran (%) olarak ifade edilir. Bu oran ise çoğu zaman kapasite kullanım oranıdır (Can, 2009:150).

### **1.3.8.Değişken Maliyet Yöntemi**

Bu yöntemde üretime bağlı olarak değişen giderler ilk madde ve malzeme, direkt işçilik, değişken genel üretim giderleri maliyete katılır, üretime bağlı olarak değişiklik göstermeyen giderler dönem gideri olarak kabul edilir (Çetiner,1992:13).

## **1.4. Maliyet Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**

Küreselleşme olgusu ve ekonomik gelişmeler paralelinde muhasebe biliminde de çeşitli değişimler ve gelişmeler meydana gelmiş, uygulaması devam eden maliyet yöntemlerinin bir kısmı güncelliğini yitirmiş, bazıları değişime uğramıştır. Öte yandan yeni maliyet yöntemleri de oluşturulmaya başlanmıştır.

Civelek (2002:554)'e göre maliyet muhasebesinde görülen değişme olgusu başlıca iki sebebe dayanır. Bunlardan birincisi teknolojik gelişmelerle birlikte bilgisayar destekli üretim, otomasyonun yüksek seviyelere ulaşması. İkincisi özellikle Japon sanayinin etkisiyle maliyetlerin düşürülmesi, kalitenin yükseltilmesi konularında ülkeler ve şirketler arası rekabetin yoğunlaşmasıdır.

Söz konusu sebeplerle oluşturulan yeni maliyet hesaplama yöntemleri şöyle sıralanabilir:

- 1-Hedef Maliyetleme
- 2-Kaizen Maliyetleme
- 3-Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme
- 4-Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme
- 5-Faaliyet Tabanlı Maliyetleme
- 6-Zaman Sürücülü Faaliyet Tabanlı Maliyetleme

#### **1.4.1.Hedef Maliyetleme**

Üretilen mal ve hizmetlerin hedeflenen satış fiyatından, satıştan elde edilmesi hedeflenen kar miktarının düşülmesinden sonra elde edilen fiyat hedef fiyat, bu hedefi gerçekleştirmeye yönelik stratejiye de hedef maliyetleme denir.

Kaygusuz(2003:152)'a göre hedef maliyetleme “bir mamulün tasarım ve geliştirilmesi sürecini uzatmaksızın ve mamullerin kalite ve fonksiyonelliğinden taviz vermeksizin mamul ömrü süresince, üretim maliyetlerinin etkin olarak azaltılmasına yönelik bir yöntemdir.”

Bu maliyet yönteminin dört aşaması vardır (Hongren vd.,1994:438):

- Potansiyel müşterilerin ihtiyaçlarına göre üretim geliştirmek.
- Hem müşterileri hem de rakipleri dikkate alarak hedef satış fiyatı seçmek.
- Hedef satış fiyatından, beklenen kar marjını çıkararak hedef maliyetleri belirlemek.
- Hedef maliyetlerde başarılı olmak için değer mühendisliği yapmak.

### **1.4.2.Kaizen Maliyetleme**

Bu maliyet hesaplama yöntemi temelde iyileştirme kavramına dayanır. İşletmedeki üretim aşamalarının tümünde süreç farkı gözetmeksizin yapılacak iyileştirmelerle maliyeti düşürme çabaları şeklinde kendini gösterir.

Kaizen, ani bir gelişmeden çok faaliyetlerde küçük iyileştirmelerin sürekliliğini ifade eder. Kaizen işletme ile ilgili tüm faaliyetleri içine alan bir yaşam biçimi, bir felsefedir. Kaizen felsefesinde bir işletme ile ilgili herhangi bir konudaki; maliyetler, ürün veya hizmet teslim süreleri, tedarikçi ilişkileri, yeni ürün geliştirme verimlilik vb gibi gelişmeler esas alınır (Gümüş,2007:46).

### **1.4.3. Ürün Yaşam Döneminde Maliyetleme**

Bu maliyet hesaplama yöntemi esasen diğer maliyetleme yöntemlerindeki aşamaları da kapsayan daha geniş bir zemine yayılır. Yöntem, işletmede üretilen mamullerin üretiminden önceki aşamasından satış sonrası hizmetlere ve ürünün kullanılamaz hale gelmesine kadar olan süreçle ilgilenmekte, bu geniş sürecin maliyet hesaplamalarını irdelemektedir.

Yöntemin amacı gerek ürün karması, gerekse fiyatlama kararlarındaki stratejik yaklaşım, ürün veya hizmetin maliyetlerini düşürme fırsatlarını yakalamak ve üretilen ürün veya hizmetin müşteriye değer katabilmesini sağlayabilmektir. Ürünün tüm yaşamı boyunca tüm aşamalardaki faaliyetler nedeniyle oluşan maliyetlerin incelenmesi yaşam dönemi maliyetlemesi olarak tanımlanabilir (Gümüş,2007:47-48).

Geleneksel maliyet yöntemleri sadece üretim sürecindeki giderleri üretim maliyeti olarak algılamaktadır. Öte yandan örneğin araştırma geliştirme giderleri veya pazarlama satış ve dağıtım giderleri genel olarak dönem gideri sayılmaktadır (Civelek, 2002:574).

Yöntem aslında geleneksel maliyet yöntemlerinin dikkate almadığı ancak maliyete katkısı önemli bulunan bu giderlerin dönem gideri olarak kabul edilmesine bir tepkidir.

### **1.4.4.Tam Zamanında Üretim Anlayışıyla Maliyetleme**

Tam Zamanında Üretim; Parti büyüklüklerini azaltmayı, hazırlık sürelerini minimize etmeyi, düzgün ve sürekli bir üretim akışı sağlamayı ve kendi felsefesini satıcıları da

kapsayacak şekilde genişletmeyi amaçlayan bir yönetim ve kalite kavramıdır.” (Okudan:2005,31)

Bu yöntem üretim sürecindeki darboğazları ortadan kaldırmayı, sürecin sorunsuz ve mümkün olduğunca fazla stok oluşturmadan sürdürülmesini amaçlar. Üretim sürecinin safhaları ne kadar sorunsuz ve seri olursa yöntemin o denli sağlıklı çalışacağı öngörüsü üzerine kuruludur.

“Bu yöntem gönderme veya itme esasına değil, çekme esasına dayanır. Üretimi harekete geçiren müşteri olup bu müşteri nihai alıcı veya işletmedeki başka bir birim olabilir. Yöntemin temeli doğru miktarda, doğru zamanda, düşük maliyetli kusursuz mamulü ortaya çıkarmak olarak özetlenebilir.” (Civelek,2002:568)

#### **1.4.5.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi (FTM)**

Ürünlerin işletmenin kaynaklarını faaliyetler bazında tükettiği, dolayısıyla endirekt giderlerin faaliyetler bazında sınıflandırılması gerektiği anlayışıyla hareket eden ve ürün ile endirekt giderler arasında sadece üretim hacmine bağlı olmaksızın çeşitli seviyelerde doğrusal ilişki kuran bir maliyet ve yönetim anlayışıdır.(Öker,2003:32) Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde bu yönetime ayrıntıları ile yer verilecektir.

#### **1.4.6.Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi**

FTM'nin avantajlarını destekleyen birçok çalışma olmasına karşın yöntemin işletmelerdeki uygulama oranının beklentilerin altında kaldığını gösteren çalışmalar da mevcuttur (Baird ve diğ., 2004:393).

FTM'nin işletmelerdeki uygulama oranının beklentilerin altında kalmasının sebebi geleneksel FTM yönteminin uygulanmasında ve sürdürülmesinde yaşanan zorluklardır ve bu zorluklar FTM'nin verimli, güncel ve çağdaş bir yönetim aracı olmasını engellemiştir (Kaplan ve Anderson, 2007:14).

FTM kullanımının bu sınırlamaları Amerikalı profesörler Kaplan ve Anderson'ı FTM'nin başka bir versiyonu sayılabilecek fakat FTM'ye göre uygulaması daha kolay ve daha az maliyetli olan başka bir maliyetleme yöntemi olan Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeyi (SDFTM) geliştirmeye yöneltmiştir (Cengiz, 2010:36).

Sürece Dayalı FTM (SDFTM), geleneksel FTM'ye göre daha basit aynı zamanda daha doğru maliyet hesaplamaları yapan yeni bir yaklaşımdır (Koşan,2007:155).

SDFTM tanımları genel olarak Geleneksel FTM tanımları ile (zaman unsuru dışında) örtüşmektedir.

SDFTM işletmenin kaynaklarının faaliyetler tarafından, faaliyetlerin ise ilgili maliyet objesi tarafından kullanıldığı bir maliyet yöntemi olarak açıklanmaktadır. Bir başka tanımla faaliyetlerin yerine getirilmesi için gereken süre ile kapasite birim süre maliyeti yardımıyla her bir işlem, ürün veya müşterinin kaynak talebinin tahmin edilmesine yardımcı geleneksel FTM'nin geliştirilmiş hali olarak tanımlanır (Koşan,2007:160).

Geleneksel FTM ve SDFTM tanımları birlikte değerlendirildiğinde iki yöntem arasındaki farkın SDFTM'de maliyet taşıyıcısının tek olduğu bunun da "zaman" olduğu anlaşılmaktadır.

Geleneksel FTM'yi uygulayan işletmelerin bir kısmı istediği sonuçları alamamış, bu yüzden sistem bazı eleştirilere maruz kalmıştır. Çalışmanın ilerleyen aşamalarında bu eleştirilere daha geniş yer verileceğinden burada söz konusu eleştirilerden bir kaç başlık olarak verilmiştir. (Saban ve Irak, 2009:97)

1-Süreçteki görüşmeler ve araştırmaların zaman alıcı ve maliyetli olması,

2-Bu yöntemin uygulanması için (toplanan) bilginin subjektif olması,

3-Bilginin depolanması, işleme tabi tutulması ve raporlanmasının zor olması,

4-Güncellemesinin kolay olmaması,

5-Kullanılmamış kapasite ihmal edildiğinde modelin teorik olarak da hatalı olması.

FTM'nin gelişmiş bir hali olarak literatüre sunulan SDFTM'nin ise daha doğru, kesin ve kolay bir bilgi demeti sunacağı savunulmuştur. SDFTM'nin özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Kaplan ve Anderson,18.12.2011):

1-Yöntemin kurulması ve parametrelerin tespit edilmesi daha hızlı yapılmaktadır.

2-Kaynak maliyetleri, emirler ve süreçlerdeki değişimlere tepki verilerek güncelleştirmeler daha kolay yapılmaktadır.

3-ERP ve CRM yöntemlerinden faydalanılabilmektedir.

4-Birim zamanların tespitinde doğrudan gözlemlemeye olanak sağlamaktadır.

5-Çok sayıda işlem, faaliyet sürdürülürken ve gerçek zamanlı olarak tespit edilebilmekte ve ölçümü yapılabilmektedir.

6-Yönetim eylemleri için kaynak kapasitesi ile kullanılmayan kaynak kapasitesi dikkate alınmaktadır.

7-Emirlerdeki değişimler ve müşteri davranışlarındaki değişimler de dahil olmak üzere zaman eşitlikleri kullanılmaktadır.

### **1.5.Geleneksel Maliyet Yöntemlerinin Yetersizliği ve Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Üretim sürecinde zaman içinde meydana gelen gelişmeler, giderlerin niteliğini, niceliğini ve hesaplamalardaki önem sıralamasını değiştirmiştir. Sanayi devriminden önce üretim sürecinde en büyük payı işçilik giderleri almaktaydı. Ancak makineleşme ve sanayileşme ile ortaya çıkan değişimler sabit giderlerin artmasına neden olmuştur. Bu yüzden maliyet hesaplamada direkt işçiliği esas alan geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri yetersiz kalmaya ve yanıltıcı sonuçlar vermeye başlamıştır. Sabit giderler örneğın üretim yapılan fabrikanın kirası genel üretim giderleri olarak muhasebe kayıtlarında yer almaktadır. Aynı şekilde elektrik giderleri de genel üretim giderleri şeklinde muhasebeleştirilmektedir. Ancak bu gider türü ayırımılaması sonucu yapılan maliyet hesaplarının doğru sonuçlar vermesi, ancak bu giderlerin mamul maliyetini etkilemeyecek derecede küçük olmasına bağlıdır. Oysa günümüzde makineleşme elektrik giderini mamul maliyetinin önemli bir kalemi haline getirmiştir. Bu durumla benzerlik taşıyan genel üretim giderlerinin çokluğu ve bunların tutar olarak büyüklüğü dolayısıyla maliyet yöntemleri bu giderlerin mamullere yüklenmesinde değişik yollar aramaya başlamıştır. Çünkü hangi maliyet yöntemi kullanılırsa kullanılsın genel üretim giderlerinin mamullere nasıl yükleneceneceği önemli bir sorun teşkil etmekte ve maliyet hesaplamalarında hatırı sayılır farklar yaratmaktadır. Genel üretim giderlerinin mamullerle doğrudan ilişki kuracak nitelikte olmaması bu sorunun esasını teşkil etmektedir.

Yapılan çalışmalar bir süre bu giderlerin tek bir dağıtım anahtarı aracılığıyla mamullere yüklenmesi noktasında ilerlemiş, ancak bunun da bir çözüm olmadığı anlaşılmış, genel üretim giderlerinin birden çok (çeşitli) dağıtım anahtarı yardımıyla mamullere yüklenme fikri ortaya çıkmıştır. Ancak maliyetlerin mamullere yüklenmesinde de giderlerin nerede toplanacağı sorunu yani kaynakları kimin tükettiğinin tespiti sorunu ortaya çıkmıştır. Bu iki sorun nedeniyle organizasyonel (fonksiyonel) birimleri maliyet merkezi olarak kabul edip, giderleri hacim tabanlı tek dağıtım anahtarı ile dağıtan geleneksel maliyet yöntemleri miadını doldurmuş, başka bir deyimle iktisadi hayattaki gelişmelerle birlikte yetersiz kalmaya ve uygulamada zorluklar çıkarmaya başlamıştır. Bu durum maliyet hesaplamalarında da yanıltıcı sonuçlar alınmasına neden olmuştur. Geleneksel maliyet yöntemlerinin yetersiz kaldığı, uygulamada zorluk yaratan ve yanıltıcı maliyet sonuçları ortaya çıkaran faktörler başlıklar şeklinde şöyle sıralanabilir (Okudan,2005:7-9,Yükçü,1999:898):

- a) Genel üretim giderlerinin tespitinde direkt işçiliğin dağıtım anahtarı olarak kullanılması,
- b) Stok maliyetlerinin azaltılması gereği,
- c) Üretim merkezlerinin yerini mamul merkezlerinin alması,
- d) Sabit Maliyetlerin Artması,
- e) Maliyet Yöntemlerinin Fonksiyonunu Yerine Getirmekte Yetersiz Kalması,
- f) Geleneksel Yöntemlerin Farklı Departmanlar ve Fonksiyon Alanı Benzer Faaliyetlerin Arasındaki İlişkiyi Gözardı Etmesi,
- g) GÜG'lerinin Üretim Faaliyeti Temeline Göre Mamul Maliyetlerine Yüklenmesinin Kar Merkezlerine Göre Hazırlanan Raporları ve Bölüm Yöneticilerinin Performans Değerlendirmesini Güçleştirmesi.

#### **a) GÜG'lerin Tespitinde Direkt İşçiliğin Dağıtım Anahtarı Olarak Kullanılması**

Sanayi devriminden bu yana üretim maliyetleri içerisinde direkt işçiliğin payı sürekli düşmektedir. Oysa geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri, genel üretim giderlerinin dağıtımında daha çok direkt işçiliği esas almıştır. Genel üretim giderleri, üretim için



kullanılan direkt işçilik üzerinden hesaplanan oranlar yardımıyla mamullere yüklenmiştir. Ancak günümüzün gelişmiş üretim tekniklerinin kullanıldığı işletmelerde direkt işçilik esas alınarak yapılan genel üretim gideri dağıtımı yanlış sonuçlar vermektedir.

### **b) Stok Maliyetlerinin Azaltılması Gereği**

İşletme depolarındaki mal stoklarının azaltılması amacıyla uygulanan üretim teknikleri de maliyet muhasebesini değişime zorlamaktadır. Stok maliyetlerinin nedenlerini saptayıp bunları ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetlere girişilmesi, maliyet muhasebesinin görevlerinden biri haline gelmiştir.

Modern üretim düşüncesinde iş geliştirme ve stoksuz çalışma prensibi ile kalite yönetim yöntemleri geliştirilmiş ve gerek maliyetler, gerekse faaliyetler açısından analiz yapılması şirketlerin üretim ve maliyetler açısından doğru bilgilere ihtiyacı artmıştır. Stok maliyetlerinin nedenlerini saptayıp bunları ortadan kaldırmayı amaçlayan faaliyetlere girişilmesi, örneğin tam zamanında üretim modelini uygulayan işletmelerin ortaya çıkması işletmeye ilave bir maliyet getirmiş, bu maliyetlerin hesaplanması konusunda geleneksel yöntemler yetersiz kalmıştır. Yeni üretim tekniklerinin uygulamasına muhasebe yöntemlerinde yer veremeyen geleneksel maliyet yöntemlerine göre yapılan hesaplamalarda çeşitli sapmalar ortaya çıkmaktadır.

### **c) Üretim Merkezlerinin Yerini Mamul Merkezlerinin Alması**

Pek çok işletme artık makine ve tezgahların fonksiyonel olarak gruplandırılması eğiliminden uzaklaşmaktadır. Bunun yerine mamullere yönelik mamul hatları oluşturulmaktadır. Bu durumda, klâsik anlamdaki maliyet merkezlerinin yerini daha çok dağıtım anahtarı gerektiren çok sayıda üretim merkezi almaktadır. Geleneksel maliyet yöntemleri ise hacim tabanlı tek bir dağıtım anahtarı kullandığından maliyet hesaplarının sonuçları yanıltıcı olabilmektedir. Farklı gider türlerini gerçeğe en yakın şekilde hesaplayabilecek birden çok dağıtım anahtarının belirlenmesi yeni maliyet hesaplama yöntemlerine yön vermektedir. Birçok dağıtım anahtarı kullanılarak oluşturulan maliyet hesaplamaları daha zor ve uzun bir süreç gerektirmesine karşın, daha ayrıntılı raporlama yeteneği ve maliyet hesaplamada gerçeğe daha yakın sonuçlar elde edilmesi sebebiyle tercih edilmektedir.

#### **d) Sabit Maliyetlerin Artması**

Otomasyonun maliyet yöntemlerinin uygulanması konusunda ortaya çıkardığı bir başka zorluk da sabit ve değişken maliyet kavramlarında görülmektedir. Sabit maliyetlerin artmasıyla da başa baş noktası analizi ve katkı payı kavramı da önemini kaybetmektedir. Katkı payı fiyat ile ortalama değişken maliyet arasındaki farkı ifade etmektedir. Başa baş noktasının analizi ise satış hasılatı ile üretim maliyetini kullanarak kara geçiş noktasının bulunmasını amaçlamaktadır. Üretim maliyetleri içerisinde sabit maliyetlerin artması üretim maliyetlerini yükseltmekte, dolayısıyla katkı payının sabit maliyetleri karşılaması gecikmektedir.

Değişken maliyetlerin azalması katkı payının büyümesine neden olmaktadır, ancak bu büyüme sabit maliyetleri karşılamakta yetersiz kalmaktadır. Tüm bunlar kâra daha geç ulaşılması anlamına gelmektedir. Ancak katkı payının büyümesi, başa baş noktasına ulaşıldıktan sonra bir avantaj doğurmaktadır. Zira başa baş noktasından sonra satılan her birim mamul daha fazla katkı payı sağlamaktadır. Sabit maliyetlerin artışı sadece başa baş noktası analizlerinde değil birim maliyet hesaplamalarında da önemlidir. Çünkü sabit olarak görülen bir giderin değişken olarak algılanmaya başlaması, birim maliyetleri değiştirebilir. Bunun dışında giderin sabit veya değişken olması kapasite artışı, özel sipariş fiyatlaması ve benzeri durumlarda belirleyici bir faktör olarak karşımıza çıkar. Günümüz koşullarında değişken giderlerin toplam maliyetteki ağırlığının arttığı düşünüldüğünde geleneksel metodlarla maliyet hesaplamasının yanıltıcı sonuçlar verebileceği ortadadır. Bu sebeple değişken giderlerin artışı dikkate alan ve bunu maliyet hesaplamalarına yansıtan maliyet yöntemleri günümüz üretim dünyasında daha fazla tercih edilebilmektedir.

#### **e) Maliyet Yöntemlerinin Fonksiyonunu Yerine Getirmekte Yetersiz Kalması**

Maliyet yöntemleri üç ana amaca ulaşmak için kullanılır: işlem kontrolü, stok değerlendirme ve mamul maliyetlerinin hesaplanması. Daha önceleri geleneksel maliyet muhasebesi yöntemleri ile bu amaca ulaşmak mümkündü. Ancak bugün için tek bir yöntemle her üç amaca birden ulaşmak imkânsızdır. Raporlama sıklığı, dağıtım derecesi, maliyet çeşitliliği ve yöntemlerin faaliyet alanları gibi açılardan her üç amacın talepleri farklı olmaktadır. Dolayısıyla her üç amaç için farklı yöntemlerin kullanılması, işletme yönetimine yönelik raporlama için oldukça önemlidir. Günümüz şartlarında direkt işçilik esas

alınarak dağıtılan genel üretim giderleri finansal raporların sunulmasında hata vermese de yöneticilerin performansının ölçülmesinde ve maliyet bilgilerinin hesaplanmasında tatmin edici sonuçlar vermemektedir.

#### **f) Geleneksel Yöntemlerin Farklı Departmanlar ve Fonksiyon Alanı Benzer Faaliyetlerin Arasındaki İlişkiyi Gözardı Etmesi**

Geleneksel yöntemlerde maliyetlemenin üretim birimi bazında yapılması, aynı faaliyeti gerçekleştiren farklı birimlerin faaliyet bazında birleştirilmesini engellemektedir. FTM'de ise faaliyet bazında maliyetleme yapıldığından birimlerin birlikte değerlendirilmesi gereken noktalarda faaliyeti yürüten iki birim birleştirilebilmektedir. Hatta bunun ötesinde faaliyetlerin birleştirilmesi veya faaliyetin alt faaliyetlere bölünmesi de mümkün olabilmektedir.

#### **g) GÜG'lerin Üretim Faaliyeti Temeline Göre Mamul Maliyetlerine Yüklenmesinin Kar Merkezlerine Göre Hazırlanan Raporları ve Bölüm Yöneticilerinin Performans Değerlendirmesini Güçleştirmesi**

Performansın düşmeye başladığı zamanlarda, envanter politikalarının belirlenmesi ve GÜG'lerin mamul maliyetlerine yüklenmesi üretim faaliyeti temeline göre yapıldığından, aksaklıkların nerede olduğunun belirlenmesi güçleşmekte, bölüm yöneticilerinin performansları hakkında açık ve doğru bilgi elde edilememektedir. Bu yüzden raporlar çok anlamlı bilgiler sunamamaktadır.

### **1.5.1 Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**

Yukarıda söz edilen sorunları ortadan kaldırmak üzere geliştirilen maliyet yöntemlerinden en önemlisi Faaliyet Tabanlı Maliyet yöntemidir. Günümüz işletmelerinin birkaç çeşit mal ve hizmet üretmekle yetinmeyip, çeşitli türlerde ve çok sayıda mal veya hizmet ürettiği olması ve bu üretimlerde çok çeşitli kaynaklar kullanmasıyla hesaplamaların zorlaşması işletmelerin FTM kullanmasının önemli bir sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır (Hongren ve diğ.,2003:137).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemi, Herhangi bir mamul ya da hizmetin maliyetinin hesaplanmasında faaliyetlerin temel maliyet nesnesi olarak dikkate alındığı bir maliyet hesaplama yöntemidir” şeklinde tanımlanmıştır (Horngren vd.,2006:115).

Literatürdeki diğer FTM tanımlarından bazıları şöyledir:

Bir organizasyon içerisinde meydana gelen değişik faaliyetleri tanımlayan ve bu faaliyetlerin temelini oluşturan maliyetleri bir araya getiren muhasebe bilgi yöntemidir (Ranborn ve diğ. 1993:154).

FTM, genel üretim giderlerini başta organizasyonun her bir faaliyet merkezi içinde toplayan ve daha sonra bu faaliyet merkezlerindeki maliyetleri, faaliyetleri kullanan mamul, hizmet ve diğer maliyet nesnelere yükleyen yöntemdir (Büyükşalvarcı, 2004:33).

Bu tanımlar doğrultusunda FTM, kaynak maliyetlerinin faaliyetler aracılığıyla, neden-sonuç ilişkisine dayalı çeşitli dağıtım anahtarları kullanılarak mamullere yüklenmesini sağlayan bir hesaplama metodu şeklinde tanımlanabilir. Bu yöntemde, her bir endirekt maliyet dikkate alınarak, bu maliyetin belirli bir faaliyetle ilişkisi belirlenmeye çalışılmaktadır (Karcıoğlu,2000:153).

### **1.5.2.Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Gelişimi**

Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemi ekonomik ve endüstriyel gelişmelerin gerisinde kalan maliyet muhasebesi yöntemlerinin revize edilme çalışmaları ile ortaya çıkmıştır. Bu yönetime dair ilk çalışmalar Robert Kaplan tarafından 1985-1987 yıllarında yeni üretim ortamlarında yetersiz kalan muhasebe yöntemlerine yönelik çalışmalarında o döneme kadar kullanılan maliyet muhasebesi yöntemlerindeki yetersizliğini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Öte yandan Robin Cooper'ın 1985 yılında "Shrader Bellows Group" şirketinde yaptığı çalışma FTM yönteminin oluşmasına büyük katkı sağlamıştır. Bu çalışmada Cooper'ın amacı endirekt üretim giderlerini ürünlere daha doğru yükleyecek bir yöntem bulmaktır. Bu sırada R.Kaplan "John Deree" şirketi üzerinde yaptığı çalışma ile genel üretim giderlerinin temelde birden fazla faaliyet için kullanıldığının tespiti ile birlikte bu giderlerin hangi faaliyet tarafından ne miktarda tüketildiğini ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Bu sırada R.Kaplan'ın Johnson, H.T ile yaptığı ortak çalışmanın ürünü olan Relevance Lost (Kaybolan İlişki) adlı makale ile FTM şekillendirilmeye başlanmıştır. Bu dönemde yapılan çalışmalar FTM yönteminin kullanılması yoluyla maliyetlerin doğru hesaplanmaya çalışılmasından ibarettir. Horngren C.T, Miller J.G ve Kaplan R. 1975-1985 arası yaptıkları çalışmalarda FTM yönteminde verimliliği artır-

mak için maliyeti etkileyen gizli faktörlerin de dikkate alınması gerektiğini ifade etmişlerdir. Johnson H.T. de 1990'daki çalışmasında buna rekabeti örnek vermiştir. (Ahmed ve diğ.,2011:995)

1990'larda FTM'nin üretim işletmelerindeki uygulamaları gittikçe daha az sorunlu, daha açık ve ayrıntılı sonuçlar verirken, yöntemin hizmet işletmelerinde uygulanabilirliği yönünde çalışmalar yapılmıştır. Wen-Hiesen Tsai hem bu konuda yapılan çalışmalara destek vermiş, hem de 1998 yılında yaptığı çalışmada FTM'nin kalite iyileştirme alanındaki yerini irdelemiştir. (Tsai,1998) Öte yandan Harr D.J. 1990'daki çalışmasında FTM'nin bir devlet kurumunda uygulanmasını göstermiştir. Bu dönem çalışmalarında FTM sadece bir maliyet hesaplama aracı olarak değil, farklı amaçlara hizmet edebilecek bir veri tabanı oluşturma yöntemi olma yolunda ilk adımlarını atmıştır. Shoal ve Chung 1998 yılında yaptıkları çalışmada FTM uygulamak için bir işletmenin teknoloji açısından da gelişmiş olması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. Eğer teknoloji yeteri kadar kullanılamıyorsa yöntemin kullanılması büyük destek maliyetleri gerektirebilecektir. (Sohal ve Chung, 1998). Aynı çalışmanın devamında yazarlar endirekt maliyetlerin ürün maliyetine katılmasıyla daha başarılı maliyet sonuçları elde edileceğini belirtmektedirler. Bu görüşe Snyder ve Davenport (1997) da çalışmalarında değinmekte ve bu sayede yöneticilerin karar vermede daha fazla kontrol sahibi olacağını eklemektedir. Bunun aksini savunan görüşler olmasına karşın, endirekt maliyetleri ürün maliyetinin içinde göstermek düşüncesi günümüzde de geçerlidir.

2000'li yılların ilk on yılında FTM'nin dış kaynak kullanımı (Tsai and Lai:2007), ürün dizaynı ve geliştirilmesi (Qian and Ben-Arieh: 2008), finansal analizler (Comelli vd.: 2008) ve çevre yönetimi (Tsai and Hung 2009) konularında kullanımını irdeleyen çalışmalar yapılmıştır. FTM bu dönemde maliyet hesaplama misyonunu başarılı bir şekilde icra etmiş, yöntemin yönetime uygulanması ile ortaya çıkan Faaliyet Tabanlı Yönetim kavramına da öncülük etmiştir. FTM'yi uygulayarak yönetim anlayışına yansıtan işletmelerin bu sayede verimli-verimsiz faaliyet ayıklamasını kolayca yapabilecekleri (Needles ve Crosson 2002), stratejik karar alma ve işletmeyi vizyonu çerçevesinde harekete geçirme konusunda yol gösterici olabileceği çeşitli çalışmalarda dile getirilmiştir.

FTM Yöntemi ortaya konduğu günden bu yana hastane, kütüphane, banka, lojistik firmaları gibi birçok işletmede geniş bir uygulama alanı bulmuş ve iyi sonuçlar vermiştir.

Bu durumun en önemli nedeni direkt işçiliğin toplam maliyet içindeki payının azalmasıdır. Kaplan (1994), King (1994), Snyder and Davenport (1997), Sage ve Fox (1989) Ellis-Newman (2003), çalışmalarında bu duruma değinmişlerdir.

Kim, 2009 yılında (Kim,2009), FTM'nin ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) ile kullanımına ilişkin çalışmasında yöntemin kurulum aşamalarını ve uygulanması için gerekli şartları konu etmiştir.

2000'li yıllardan sonra FTM, işletmeyi bir bütün olarak görmek suretiyle, gerek tedarikçiler gerek alıcılarla olan ilişkilerin düzenlenmesi, faaliyet satın alma, stratejik hedefler koyma, rekabette öne geçmeyi sağlama konusunda uygulama alanını genişletmeyi amaçlamıştır. Diğer yandan işletmenin küresel bazda makro bir yaklaşımın gereklerini yerine getirme konusunda yöntemin kullanılabilirliği sorgulanmaktadır.

Günümüzde FTM ile ilgili olarak yapılan çalışmalarda en önemli konulardan biri yöntemin güncellenmesi ve uygulanmasında yaşanan zorlukların işletmelere dezavantaj sağlaması ve bu dezavantajı ortadan kaldırmak için yapılması gerekenlerin irdelenmesidir. FTM Yönteminin son 10 yılda ekonomide ve iş çevrelerinde yaşanan gelişmelere paralel olarak Sürece Dayalı FTM Yöntemi olarak yenilendiği belirtilmektedir. (Gremco ve Gremco, 2007:7) Bu yeni yöntemin FTM'den ayrılan tek özelliği tek maliyet sürücü olarak zamanı dikkate alması ve bütün maliyet yöntemini bu sürücü üzerine kurmasıdır.

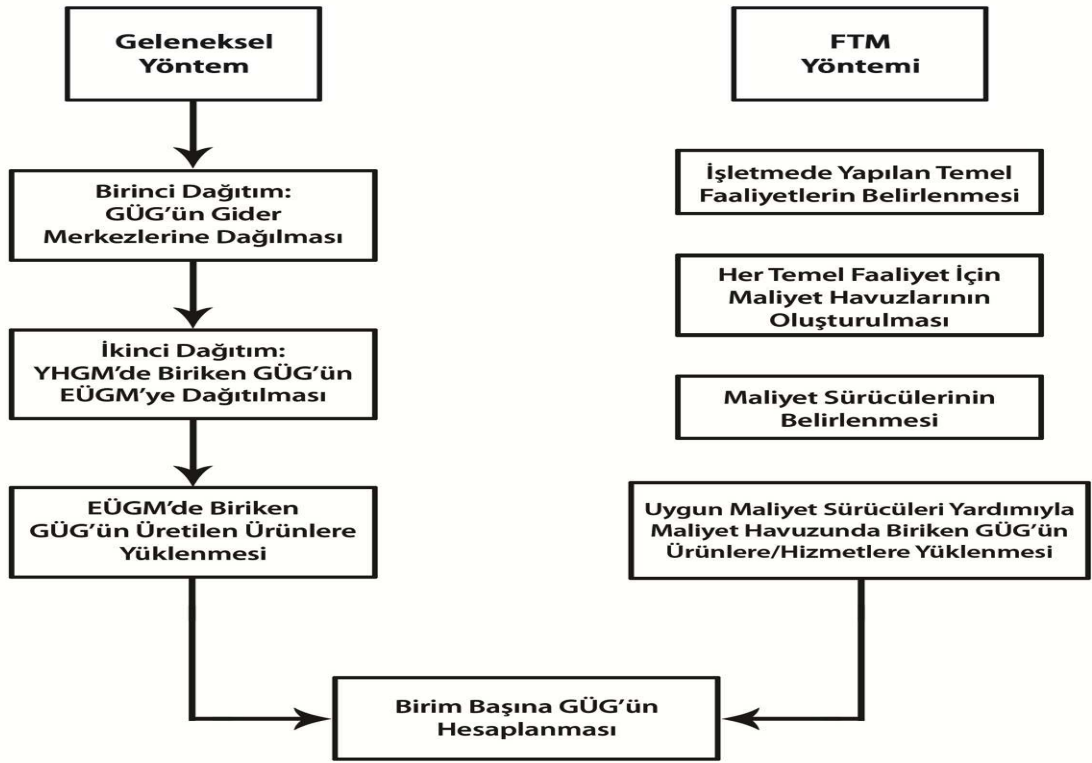
### **1.5.3.Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Amaçları**

Küreselleşen ekonomi ve ticaret sayesinde tüketicilerin mamullere ulaşabilmesi kolaylaşmış, aynı zamanda işletmelerin de tüketicilere mal sunma imkanı artmıştır. Tüketici istediği bir ürünün sadece yaşadığı yerde değil, başka bir şehirde hatta başka bir ülkede bulunması halinde bile bu ürünü talep edebilmekte, internet ve buna benzer araçlar kullanılarak satın alabilmektedir. Öte yandan üreticiler de sadece buldukları bölgelerde değil, başka bölge ve ülkelerde de mallarını satma imkanına kavuşmuştur. Bu durum rekabeti eskisinden çok daha üst seviyelere taşımıştır. İşletmeler bu noktada pazar payını korumak veya arttırmak için, tüketicilerin tüm taleplerine cevap vermeye çalışmaktadırlar. Bu taleplerin en fazla öne çıkanları ise; kalite ve fiyattır. İşletmeler kaliteden ödün vermeden tüketicilere sunacakları en düşük fiyata ulaşma çabası içerisindeyler. En düşük fiyata ulaşmanın yolu da en düşük maliyetten ve ürünün doğru fiyatlanması

için ürün maliyetinin doğru hesaplanmasından geçmektedir. “Çünkü ürünlerin gerçek maliyetlerinin üstünde maliyetlendirilmesi, ürünlerin tüketici açısından çekici olmayan bir şekilde fiyatlandırılmasına ve ürün satış hacminin azalmasına yol açabilmektedir.” (Şen,2008:32)

İşletmelerin direkt maliyetleri azaltma konusunda çok fazla alternatifi bulunmadığı, makineleşme ve otomasyonun artması, genel üretim maliyetlerinin (tesis seviyesindeki maliyetlerin) üretim sürecindeki payının yüksek olması dolayısıyla bu giderlerin doğru hesaplanmasına dönük çalışmalar artmıştır. Bu çalışmalardan dünyada en fazla uygulama alanı bulan ise FTM olmuştur. Çünkü FTM yukarıda sözü edilen gelişmelerden sonra maliyet yöntemlerinin yetersiz kaldığı alanları doldurmaya, stratejik yönetimde önemli bir veri sağlayıcı olmaya başlamıştır. FTM'nin modern maliyet yöntemleri içerisinde geniş bir uygulama alanı bulmasının önemli bir nedeni üretim maliyetlerini geleneksel yöntemlere göre daha kesin bir şekilde tahmin etmesidir.

Geleneksel maliyet yöntemleri mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, yani genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde üç aşamalı bir yöntem benimsemiştir. Bu aşamalardan ilkinde işletmede üretim esnasında ortaya çıkan genel üretim giderleri türler itibariyle gider yerlerine dağıtılmakta, bir sonraki aşamada esas üretim gider yerleri dışındaki gider yerlerinde biriken genel üretim giderleri esas üretim gider yerlerine dağıtılmakta, üçüncü aşamada esas üretim gider yerlerinden mamullere / hizmetlere yüklemeler yapılmaktadır. Bu yöntemlerin en büyük handikapı ise bu yüklemelerde hacim tabanlı ölçüler kullanılmasıdır. FTM yönteminde ise bu ölçüler değişmektedir. Bu değişim hacim tabanlı tek bir dağıtım anahtarı yerine çoklu dağıtım anahtarları ile faaliyet bazında maliyetlemeyi getirmektedir. Geleneksel ve faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinde birim maliyetlere ulaşma aşamaları Şekil 1’de gösterilmektedir:



Kaynak: Upchurch, (2002; 165)

### Şekil 1. Geleneksel Yöntem ve FTM Yönteminin Karşılaştırılması

FTM temel olarak geleneksel maliyet yöntemlerinde ortaya çıkan eksiklerin tamamlanması, ve maliyet hesaplamalarındaki zorlukların giderilmesine dönük amaçlar taşır. FTM'nin amaçları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Peter B.B. Turney, 1991:40, Horngren vd. 2003:41).

- Toplam üretim sürecinde katma değeri düşük olan faaliyetleri ayıklamak ya da en düşük düzeye indirmek,
- Katma değeri yüksek faaliyetlerin kolaylaştırılmasına dönük çalışmalar yapmak
- Faaliyetlerin işletmenin istediği şekilde yürütülmesini temin edecek geniş, etkin ve verimli bir bilgi tabanı sağlamak,
- Üretim sürecindeki problemlerin, darboğazların belirlenerek ortadan kaldırılmasına dönük çalışmalar yapmak.
- Zayıf varsayımlar ve yetersiz maliyet dağıtımından kaynaklanan yanlışları ortadan kaldırmak.



- Üretim sürecinin tasarımının yapılması,
- Genel üretim maliyetlerinin değer analizlerinin yapılması
- Performans değerlendirme analizlerinin yapılmasını oluşturmak,
- Maliyet yönetimi ve karlılık analizleri yapmak.

Öte yandan Innes ve Mitchel tarafından Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) üyeleri arasında yapılan bir araştırmada, faaliyet tabanlı maliyet yönteminde maliyetlerin düşürülmesi üzerine çalışmalar yapıldığı görülmektedir. Araştırma sonuçlarına göre faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminin kullanım amaçları aşağıdaki biçimde gösterilmiştir (Koçyiğit, 2006:23,24);

- Maliyet düşürme ve maliyet yönetimi,
- Faaliyet performans ölçümü ve iyileştirme,
- Mamul ve hizmet çıktıları ile ilgili kararlar,
- Mamul ve hizmet maliyetleme,
- Bütçeleme,
- Müşteri kârlılık analizi,
- Stok değerlendirme,
- Yeni mamul ve hizmet tasarımı.

#### **1.5.4. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Özellikleri**

FTM, işletmelerin üretim sürecinde karşılaştıkları önemli faaliyetlerin belirlenmesi, ortaya çıkan giderlerin bu faaliyetler ile ilişkilendirilmesi ve üretilen mamul ya da hizmetler tarafından bu faaliyetlerin ne kadarının tüketildiğinin saptanması süreci ile ilgili maliyet yöntemidir (Gürdal, 2007:116).

FTM'nin özellikleri şunlardır (Bıçakçı, 2006: 43-44,Gürdal,2007:116):

- GÜG yüklenmesinde, otomasyona bağlı olarak direkt işçilik saati yerine makine saatleri kullanılmaktadır,

-Üretici iş yerlerinin belirlenmesinde daha düşük birimler esas alınmaktadır,

-Mamul maliyetleri ile faaliyet maliyetleri birlikte hesaplanmakta ve bunun sonucu olarak stoklarda oluşabilecek tüm kayıplar dikkate alınmaktadır,

-Üretim giderlerinin sabit-değişken ayrımı yapılmamakta ve tümü değişken kabul edilmekte ya da değişken giderler üretim giderleri olarak ele alınmaktadır,

-Maliyetler önce faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izlenmekte, bunun için de satınalma siparişleri, harekete geçirme, kalite kontrolleri, üretim planlaması, yüklemeler, tamir bakım tutarları ve sayısı, hammadde alımları, kullanılan enerji miktarı ve makine saatleri vb. GÜG'ün dağıtımında dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır,

-Kapasite fazlası sonucu oluşan maliyetler mamul gruplarına yüklenmektedir,

-İşletmelerin üretim sürecinde yürüttükleri faaliyetler üzerine yoğunlaşmaktadır.

#### **1.5.5. Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde Kullanılan Temel Kavramlar**

##### **a) Kaynak**

Kaynak, kısaca mamulleri meydana getirmek için üretim sürecinde kullanılan her türlü unsur olarak tanımlanabilir.

FTM yönteminin temeli kaynakların mamullere faaliyetler aracılığıyla yüklenmesine dayanır. FTM yöntemi için kaynağı; her bir faaliyetin yerine getirilmesi için bu faaliyetin kullanımına sunulan unsur olarak tanımlamak mümkündür. Genel anlamda bir üretim işletmesindeki bu kaynaklar şöyle sınıflandırılabilir (Gümüş,2007:67-68):

-Direkt ilk madde ve malzeme kaynağı,

-Direkt işçilik kaynağı,

-Üretim faaliyetleri ile ilgili olan endirekt nitelikteki kaynaklar,

-Üretim dışındaki faaliyetleri yerine getirmek için kullanılan kaynaklar.

Yukarıda sıralanan kaynaklar işletmelerin üretim faaliyetlerini yerine getirebilmeleri için kullandığı temel kaynaklardır. İşletmelerin üretim dışı faaliyetleri ise; Ar-Ge, pazarlama, satış ve dağıtım, genel yönetim ve finansman faaliyetleri olarak sıralanabilir. İş-

letmeler bu faaliyetleri yerine getirirken de çeşitli kaynakları farklı kullanım oranlarında tüketmektedirler.

## **b) Faaliyet**

Maliyet yöntemlerini birbirinden ayırt eden özellik giderlerin mamullere yüklenme şeklidir. FTM’de giderler ürünlere faaliyetler üzerinden yüklenmektedir. Faaliyet bir örgüt içindeki grupların kendi fonksiyonel görevlerini yerine getirebilmek için gerçekleştirdikleri tekrarlayıcı görevlerdir (Erdoğan,1995:33).

Başka bir tanıma göre faaliyet bir fonksiyonu yerine getirebilmek için yapılan işlemler bütünüdür. (Öker,2003:32)

Literatürde faaliyetle ilgili diğer tanımlar ise şöyledir:(Esen,2002:7-8)

-Faaliyet, bir çalışmayı ortaya çıkaran süreç ya da işlemler bütünüdür.

-Faaliyet, herhangi bir organizasyonda yerine getirilen iştir.

-Faaliyet, işletme amaçlarına ulaşmak için yapılan, işletme kaynaklarını tüketen ve maliyet doğuran her türlü eylemdir.

Daha geniş bir tanıma göre faaliyet, işletme amaçlarına ulaşmak için her biri işinde uzmanlaşmış kişilerden oluşan gruplar tarafından tekrar tekrar yapılan işler ve görevlerdir.

Örneğin bir satın alma süreci içinde pek çok alt işlemi barındırması ve bir fonksiyonu yerine getirmesi açısından bakıldığında bu süreç bir faaliyet olarak nitelendirilmelidir (Öker,2003:32).

Mal veya hizmet üretiminde faaliyetler birbirini takip eden bir süreç şeklindedirler. Süreç birbirinin devamı olduğu ve her bir süreç bir öncekinin bitiminde başlayabileceği için bunları bir zincirin halkaları şeklinde görmek mümkündür.

İşletmelerdeki bu faaliyetleri daha sonraki üretim süreci ve diğer kararların alınmasında kullanılmak üzere “Katma Değer Yaratın Faaliyetler” ve “Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler” olarak ikiye ayırmak gerekmektedir (Arzova,2002:21).

**-Katma Değer Yaratan Faaliyetler:** Müşteri tarafından satın alınan mamule ya da satın alınan hizmete değer katan faaliyetlerdir. Bu faaliyetlere, bir mamul ya da hizmetin ortaya çıkarılmasında işletmenin yerine getirmek zorunda olduğu faaliyetler de denilebilir. Örneğin, ayakkabı üretimi yapan bir işletmenin üretmiş olduğu ayakkabıların taban ve üst yüzey dikişlerinin yapılması ürünün tamamlanması için gerekli olan ve müşteriye değer katan bir faaliyet olarak gösterilebilir.

**-Katma Değer Yaratmayan Faaliyetler:** Bir mamul ya da hizmete maliyet yükü getiren ancak bu mamul ya da hizmetin pazar değerini artırmayan faaliyetlere katma değer yaratmayan faaliyet denilmektedir. Katma değer yaratmayan faaliyetler zaman ve maliyet tüketimine neden olarak işletme kaynaklarını tüketirler fakat müşteri için herhangi bir değer üretmezler. Bu faaliyetlere örnek olarak, fabrikanın üretim faaliyetleri için düzenlenmesi, makinelerin bir araya getirilmesi, üretim yerinin temizliği, makinelerin tamiri, depolar arasında ilk madde ve malzemelerin, yarı mamullerin taşınması gibi faaliyetler örnek olarak verilebilir. Bu faaliyetler sonucu oluşan maliyetlere de katma değer yaratmayan faaliyetlerin maliyetleri denilmektedir.

İşletme bu ayrımı yaparak katma değer yaratan faaliyetlerde sürekli iyileştirme ile etkinliği sağlamayı, katma değer yaratmayan faaliyetleri ise ayıklamayı amaçlamaktadır.

Faaliyet kavramını maliyet yönteminin temeline yerleştirmek işletmeye bir çok yönden fayda sağlar. Faaliyetler ayrı ayrı ele alındığından ve giderler mamullere her bir faaliyeti ilgilendiren maliyet etkenleri aracılığıyla yüklendiğinden daha doğru bir maliyetleme mümkün olur. İşletmenin üretim sürecini faaliyetlere bölmeye, bazı faaliyetlerin dışarıdan daha ucuza mal edilmesi imkanını gösterdiği için önemlidir.

FTM işletmeyi faaliyetlerin maliyeti açısından inceler. Bunun için;

-İşletmeyi bir faaliyetler bütünü olarak yeniden tanımlar,

-Bu faaliyetler tarafından tüketilen kaynakları belirler (Erdoğan,1995:34).

İşletmenin üretim sürecini faaliyetlere bölerek izlemesi, faaliyetlerin maliyet ve performanslarının belirlenmesini, süreçteki aksaklıkların daha doğru ve kesin bir şekilde izlenmesini mümkün kılar.

Faaliyetler birimlere göre daha küçük/kısa süreçlerdir. İşletme eğer faaliyeti değil fonksiyonel birimi esas alırsa üretim sürecindeki aksaklığın tespiti daha zor olacaktır. Faaliyetlerde aksaklığın tespit edilmesi halinde değişiklik yapmak daha kolaydır. Bunun yanında yapılan değişiklikleri izlemek ve bunların sağladığı faydaları analiz etmek de mümkün olmaktadır.

FTM yöntemi belirlenen faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini ölçmelidir. Yöntem ancak doğru faaliyetleri belirler ve bu faaliyetleri doğru analiz edip gerekli düzeltmeleri yaparsa belirlediği hedeflere ulaşabilir.

### **c) Maliyet Havuzu**

İşletmede yapılan benzer faaliyetlerin sonucunda oluşan maliyetlerin toplandığı havuzdur. Faaliyetlerin belirlenmesinden sonra bu faaliyetlerin maliyetlerle ilişkilendirilmesi için her birinin tükettiği kaynakların maliyeti belirlenir.

Maliyet havuzu oluşturma işletmede yapılan faaliyetler sonucu oluşan bireysel maliyetleri gruplayarak tek bir maliyet havuzunda oluşturma işlemidir. Diğer bir deyişle, faaliyetlerin tükettiği kaynakların toplam tutarının faaliyetler açısından belirlenmesi işlemine “maliyet havuzu” oluşturma adı verilmektedir. Örneğin, bakım onarım departmanına ait maliyetler tek bir maliyet havuzunda biriktirilebilir. Bu bölümde oluşan maliyetler bakım onarım işçilerinin ücretleri, bakım onarım için gerekli olan malzemelerin tedarik maliyetleri vb gibi sayılabilir (Jiambalvo, 2001; 159).

FTM'nin başarısında maliyet havuzları kritik bir öneme sahiptir. Eğer maliyet havuzları maliyet sürücüleriyle doğru bir şekilde ilişkilendirilirse yöntemden beklenen sonuçlara ulaşmak mümkün olacaktır (Fritsch,1997-1998:84).

### **d) Maliyet Sürücü**

Maliyet sürücüsü ürün veya hizmetleri üretmek için yapılan faaliyetlerin miktarını ölçen ve faaliyetler ile maliyet taşıyıcıları arasındaki ilişkiyi açıklayan en uygun etken olarak tanımlanabilir (Atkinson ve Kaplan, 2004:130).

Bir işletmenin maliyetleri doğru bir şekilde belirlemesi ve bu maliyetleri hedeflerine uygun olarak yönetmesi maliyetler ile faaliyetler arasında anlamlı ve doğru ilişkiler ku-

rulmasına bağlıdır. İşte maliyet sürücülerini maliyetlerin faaliyetlere yüklenmesinde kullanılan yüklenme araçları olarak bu görevi yerine getirir.

Maliyet sürücüler bir faaliyetin ya da faaliyetler zincirinin neden yapıldığını anlatırlar. Maliyet sürücülerin açıkladıkları bir diğer nokta ise işin sürdürülmesi için ne kadar çaba harcanması gerektiğidir. Maliyet sürücü terimi ile anlatılmak istenen faaliyet süresi boyunca iş hacmini yansıtan en uygun etken olduğudur. Bu nedenle maliyet sürücülerini maliyet etkeni olarak da adlandırmak yanlış olmaz (Arzova, 2002; 27).

FTM yönteminde kullanılan maliyet sürücülerini belirlemenin amacı, her faaliyeti en uygun biçimde ölçebilecek nitelikte olan anahtarların belirlenmesidir. FTM uygulamasında geçerli bir sürücü maliyet havuzu ile bağlantılı olup, faaliyetin maliyetini ürünlere yüklemek için anlamlı veriler sunar (Fritsch,1997-1998:84).

Bu anahtarlar sayesinde maliyet ile mamul arasında direkt bir ilişki olamaması durumunda bile neden sonuç ilişkisine dayalı olarak pazarlama, güvenlik gibi genel giderler (tesis seviyesindeki giderler) faaliyetlere ve dolayısıyla mamullere daha doğru yüklenir.

#### e) Maliyet Taşıyıcı

Bir faaliyet veya faaliyet grubu tarafından üretilen mamul veya hizmet grubu olarak tanımlanabilir.

İşletmeler tarafından genel olarak kullanılan bazı maliyet taşıyıcıları ve bunlara ilişkin örnekler aşağıdadır.

**Tablo 2. Maliyet Taşıyıcıları ve Çeşitli Örnekler**

<b>Maliyet Taşıyıcılar</b>	<b>Örnekler</b>
Faaliyet	Makinelerin Tamiri, Üretilen Ürünlerin Kalite Testleri
Ürün	Kişisel Bilgisayarlar, Otomobiller
Hizmet	Mali Müşavirlik Hizmetleri, Sağlık Hizmetleri
Proje	Köprü, Yol, Baraj Projeleri, Ürün Tasarımı İle İlgili Projeler
Coğrafi Bölge	Ülke, Bölge, Şehir
Departman	Pazarlama Departmanı, Muhasebe Departmanı

Kaynak: Jones ve diğ., 2000: 21

Maliyetleri maliyet taşıyıcılarıyla ilişkilendirmek stratejik bilginin pek çok önemli noktasıyla ilişki içinde olmayı da gerektiren kritik bir çalışma özelliğindedir.

Bu ilişkilendirme (Arzova, 2002; 29);

-Maliyet taşıyıcılarının bunları sağlayan işletme için ne kadar değerli olduğunu belirlemeye yardım eder.

Bu değer ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Kar} = \text{Gelir} - \text{Faaliyet Tabanlı Maliyet}$$

-Müşteri tarafından elde edilen değer ölçülmesine yardım eder.

Burada değer ise aşağıdaki gibi hesaplanabilir;

$$\text{Değer} = \text{Müşteriye Sağlanan Getiri} - \text{Müşterinin Özverisi}$$

-Müşteriye Sağlanan Getiri; Müşteri tarafından mamule / hizmete ilişkin algılanan özelliklerin, kalitenin ve hizmetin toplamıdır. Müşterinin özverisi ise; müşteriye sağlanan getiri ile birleştirilmiş FTM ile mamulü nasıl kullanacağını / hizmetten nasıl yararlanaacağını öğrenmek için geçirdiği süre gibi müşteri tarafından katlanılan ek maliyetlerin toplamıdır.

-Maliyet taşıyıcılarının maliyetini azaltmak yoluyla maliyet taşıyıcısının değerinin nasıl artırılacağı konusunda derinlemesine bir kavrayışı önemli ve gerekli kılar.

#### **1.5.6. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemede Kullanılan Faaliyetler Hiyerarşisi**

Geleneksel maliyet yönteminde GÜG'leri esas gider merkezlerinde biriktirildikten sonra bu giderler işletme bazında veya gider merkezleri bazında seçilen yükleme katsayıları ile ürünlere yüklenir. Bu yükleme katsayılarının hesabında direkt işçilik saati, makine saati, kullanılan hammadde miktarı gibi üretim hacmi ile doğrudan ilişkili ölçütler kullanılır. Bunun anlamı şudur; eğer bir ürünün üretim miktarı % 15 artarsa bu ürünün üretim için kullanılacak direkt işçilik saati, makine saati ve direkt hammadde miktarı da % 15 artacaktır. Genel Üretim Giderleri yükleme katsayısı bu ölçütlerden biri ise o zaman yüklenecek toplam GÜG de % 15 artacaktır. Oysa endirekt giderlere bakıldığında bu giderlerin pek çoğunun üretim hacmiyle birebir ilişkili olmadığı kolayca görülebilir.

Faaliyetlerin ürünler tarafından tüketiminin hangi seviyelerde gerçekleştiği sağlıklı ve çok yönlü analizler yapılması için önemlidir. Faaliyetler Hiyerarşisi kaynakların faaliyetler tarafından tüketilmesini sebep-sonuç ilişkisini gözeterek farklı dereceler bazında maliyet havuzlarında biriktirilerek farklı dağıtım anahtarlarına göre ürünlere yüklenmesini sağlayan kategorilemedir (Horngren ve diğ.,2003:158). Bu açıdan faaliyetler çeşitli seviyelerde gruplandırılmaktadır. Faaliyet hiyerarşisi olarak tanımlanan sınıflandırmaya göre faaliyetler 4 ana gruba ayrılır (Öker,2003:38):

- a) Birim Seviyesi Faaliyetler
- b) Parti Seviyesi Faaliyetler
- c) Ürün Seviyesi Faaliyetler
- d) Tesis Seviyesi Faaliyetler

#### **a) Birim Seviyesi Faaliyetler**

İşletmede üretilen her bir birim veya verilen her hizmet için tekrarlanan faaliyetlerdir. Bu faaliyetler üretimin tamamlanması için şarttır. Örneğin montaj, mal üretimin tamamlanması için olmazsa olmazdır. Birim seviyesi faaliyetler üretim hacmine bağlı olarak değişmektedir. Yani üretimle doğru orantılıdır. Bu faaliyetler gerçekleştirilirken tüketilen kaynak maliyetleri de birim düzeyindeki maliyetleri gösterir. Bu seviyedeki faaliyet maliyetleri üretim hacmine bağlı olduğundan maliyet yüklemesinde direkt işçilik saati, makine saati vb. hacim tabanlı anahtarlar kullanılabilir.

#### **b) Parti Seviyesi Faaliyetler**

İşletmelerin bir kısmı sürekli üretim yapmayı, üretime geçmek için sipariş gelmesini beklerler. Bu üretim tarzına küçük ve orta ölçekli firmalarda rastlanabilmekle birlikte, gemi veya uçak üretimi gibi büyük çapta bir üretimi uzun zamanda yapan işletmelerde daha çok karşılaşılmaktadır. Üretim giderleri olduğu tartışma götürmeyen gider türleri üretime geçildiği dönemde yapılmaya başlanır. Ancak bazı üretim dışı faaliyetler de üretilen parti için yapılıyor olabilir. Bu tip faaliyetler parti için yapıldığından parti seviyesi faaliyetler olarak adlandırılabilir. Sürekli üretim yapan işletmelerde de bu durum ortaya çıkabilir. Örneğin özel üretim bir sipariş için makinelerin ayarlanması parti seviyesi faaliyetlere örnek gösterilebilir. Parti seviyesi faaliyetler için tüketilen kaynakların



toplam giderleri parti seviyesi maliyetler olarak adlandırılabilir. Bu maliyetler de parti sayısı arttıkça artış gösterirler.

### **c) Mamul (Ürün) Seviyesi Faaliyetler**

Mamul Seviyesi Faaliyetler mamul farklılaştırmasına giden bir işletmede farklı türde mamuller üretebilmek için yerine getirilen ve tüm mamuller yerine belirli bazı mamullere yararlı olan işlerdir. Bu düzeydeki faaliyetler özel bir mamul türünün üretimini desteklemek için, gereksinme duyulduğunda gerçekleştirilen faaliyetlerdir (Esen,2002:17). Bu faaliyetlere ürün bazında gerçekleşen mühendislik, araştırma geliştirme faaliyetleri örnek verilebilir. Müşteri bazında istenen ürüne özel şartnameler, testler veya teknik destek faaliyetleri de müşteri düzeyindeki faaliyetler olarak bu gruba eklenebilir (Öker,2003:39).

Mamul seviyesi faaliyetler gerçekleştirilirken tüketilen kaynak maliyetleri mamul seviyesi maliyetleri oluşturur. Faaliyet maliyetleri her bir mamule ayrı ayrı yüklenebilir, ancak bu maliyetler her bir mamul türü için aynıdır. Bu maliyetlerin önceki iki maliyet türünden farkı birim üretim ile hareket etmeyen, ancak mamul çeşidi ile doğru orantılı, sabit olarak nitelenebilecek giderlerden oluşmasıdır.

### **d) Tesis Seviyesi Faaliyetler**

Genel üretim sürecinin olanaklarını güçlendiren, destekleyen ve sürecin yürütülmesi için gerekli olan faaliyetlerdir. Üretimin sürekliliğini sağlamaktadırlar.

Herhangi bir ürüne veya müşteri grubuna bağlı olarak ayrıştırılmayan ama üretimin sürekliliğini sağlamak için yapılan faaliyetlerdir (Esen,2002:18, Öker,2003:39).

Bu tip faaliyetlerin tükettiği kaynakların maliyeti tesis seviyesi maliyetlerdir. Bu maliyetler, birim üretim miktarı, sipariş sayısı veya ürün çeşidinden bağımsız hareket etmektedir. Bunların artış veya azalışı tesis seviyesi maliyetleri etkilemez. Bu giderlere örnek olarak; bina kirası, güvenlik, cafeterya gibi ortak kullanım alanlarının giderleri örnek gösterilebilir.

Birim esaslı geleneksel maliyet yöntemlerinin günümüzün ileri teknoloji kullanan üretim ortamlarında yetersiz kalmasının, yeterince doğru ve işletme ile ilgili bilgiler raporlayamamasının nedenleri arasında ürün ve tesis seviyesi faaliyet maliyetlerinin, birim

düzeıı maliyetlerden yüksek olması ve birim düzeyinde olan ve birim düzeyinde olmayan faaliyetleri farklı oranlarda tüketen ürünlerin üretilmesidir (Erdoğan, 1995:49).

Bu faaliyet maliyetlerinin mamullere nasıl yükleneceği literatürde halen tartışmalıdır. Bazı görüşlere göre bunları dönem gideri olarak kabul etmek, geleneksel maliyet yöntemlerinde olduğu gibi gelir-gider tablosunda göstermek gereklidir, diğer görüşler ise anlamlı bir neden-sonuç ilişkisi kurulmasa dahi bu faaliyet maliyetlerini mamullere yüklenmesi gerektiğini savunmaktadır. Ancak keyfi veya tahmini olarak söz konusu maliyetlerin mamullere yüklenmesi durumunda mamul toplam maliyet sonuçları yanıltıcı olacaktır.

Sözü edilen faaliyetlerin, bu faaliyetlere ilişkin maliyetlerin ve bu maliyetleri ürünlere yüklemek için esas alınacak maliyet etkenleri örneklerinin bazıları aşağıda verilmiştir. Maliyet etkenleri burada gösterilenlerle sınırlı değildir. İşletmenin üretim durumuna göre faaliyet, maliyet ve ürün arasında en geçerli ve mantıklı neden sonuç ilişkisini kuran etkenler kullanılmalıdır.

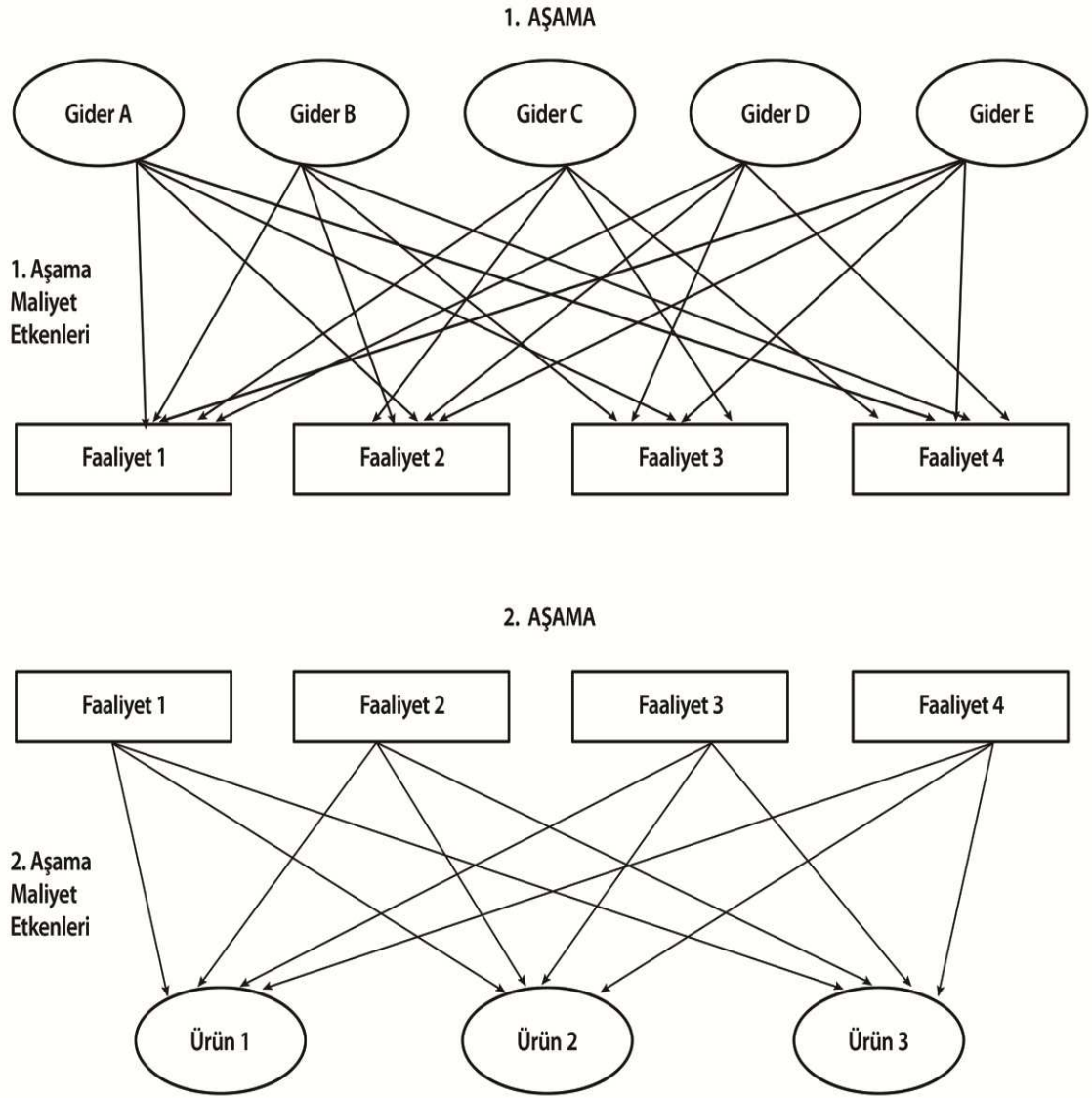
**Tablo 3. Faaliyet Düzeyleri, Maliyetler ve Maliyet Etkenleri**

<b>FAALİYET DÜZEYLERİ</b>	<b>MALİYETLER</b>	<b>MALİYET ETKENLERİ</b>
<b>TESİS DÜZEYİ</b>	-fabrika yönetimi -çevre düzeni	
<b>MAMUL DÜZEYİ</b>	-süreç geliştirme -mamul geliştirme	-mamul çeşidi, sayısı -mamul geliştirme süresi
<b>PARTİ DÜZEYİ</b>	-hazırlık -satınalma siparişleri	-hazırlık süresi -sipariş süresi
<b>BİRİM DÜZEYİ</b>	-enerji -işçilik	-makine saatleri -işçilik saatleri

Kaynak: Esen,2002:20

### **1.5.7. Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yönteminin Kuruluş Aşamaları**

FTM’de maliyet hesabı iki aşamalı olarak yürütölmektedir. Birinci aşamada kaynaklar, kaynak etkenleri kullanılarak faaliyetlere yüklenmekte, ikinci aşamada ise faaliyet maliyetleri faaliyet maliyet etkenleri aracılığıyla maliyet nesnelere yüklenmektedir. Her faaliyet türü için oluşturulan maliyet havuzlarında biriken maliyetler mamullerin faaliyetlerden faydalanma derecesine göre mamullere yüklenmektedir. Bu aşamalar Şekil 2’de gösterilmektedir.



Kaynak: Öker (2003:36)

### **Şekil 2. FTM'nin Kuruluş Aşamaları**

FTM'nin kuruluş aşamaları aşağıda verildiği şekilde gösterilebilir (Karaca,2007:36):

- a) Faaliyetlerin belirlenmesi,
- b) Kaynak Etkenlerinin Seçilmesi
- c) Faaliyetler İçin Maliyet Havuzlarının Oluşturulması
- d) Faaliyet Etkenlerinin Belirlenmesi

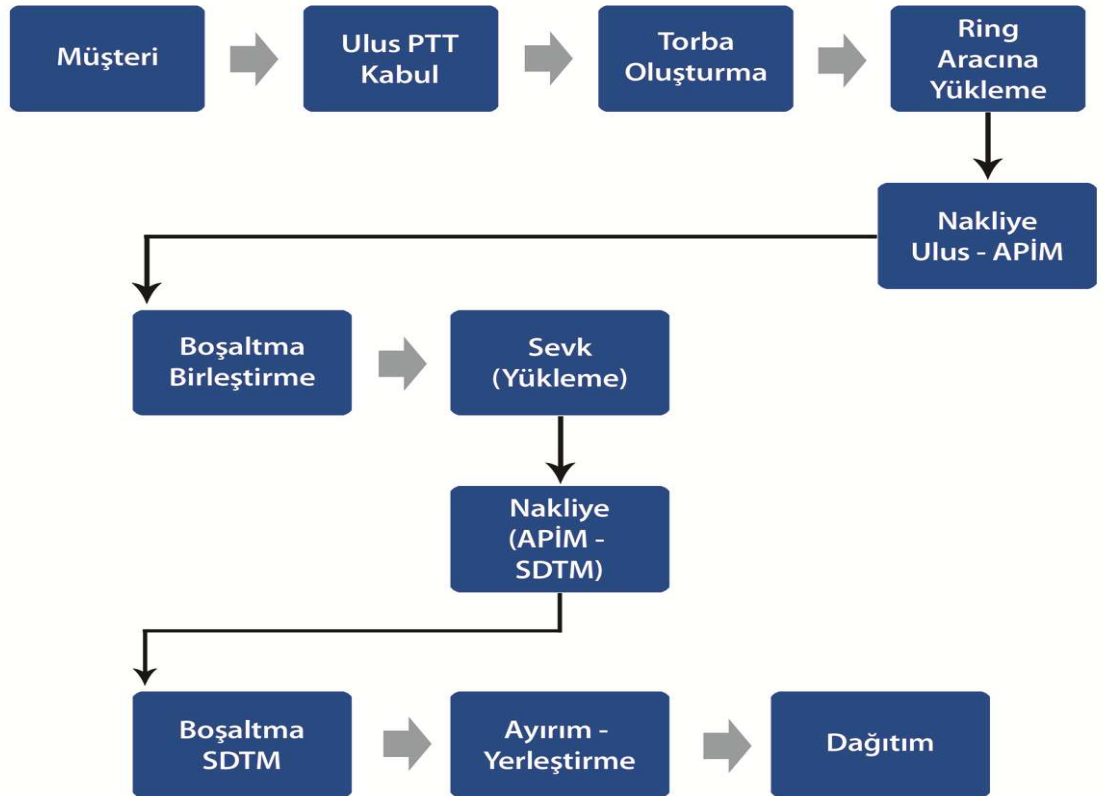
e) Uygun Maliyet Sürücülerini Yardımıyla Maliyet Havuzlarındaki Maliyetlerin Ürünler/Hizmetlere Yüklenmesi

#### a) Faaliyetlerin Belirlenmesi

FTM yönteminin temeli faaliyetlere dayanır. Yöntem kurulurken üretim sürecindeki faaliyetlerin doğru ve eksiksiz belirlenmesi yöntemin çalışması ve sonrasında yöntemden çıkan verilerin doğru ve tam olmasına yardımcı olur.

FTM yönteminin kuruluşunda öncelikle organizasyon şemasını esas almak suretiyle her departmanın kendi iş akışı temelinde faaliyetleri belirlenmelidir. Bu faaliyetler, hammadde ve malzeme satın alma, üretim planlaması, kalite kontrol, malzeme hareketleri, makine ayarlama, ürün geliştirme, Ar-Ge, satış sonrası destek faaliyetleri gibi maliyetler açısından ürünler arasında farklılık yaratacak faaliyetlerdir (Öker 2003:37).

İşletmelerin tümü mal veya hizmet üretme sürecini tek bir fiziki mekanda (örneğin sadece fabrikada) tamamlamamaktadır. Örneğin PTT Genel Müdürlüğünde PTT Merkez Müdürlüğünce kabul edilen bir gönderi, Şekil 3'te gösterildiği üzere, sadece kabul edildiği merkezde işlem görmeyip farklı fiziki mekanlarda da işlem görmektedir.



### Şekil 3. Mektubun Kabul İle Dağıtım Adresi Arası Seyri

**SDTM: Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi**

**APİM: Ankara Posta İşleme Merkezi**

Bu hizmet sunumu seyri 6 faaliyet bazında incelenebilir:

**Tablo 4. Kayıtsız Mektup Hizmetinde Belirlenen Faaliyetler**

F1	F2	F3	F4	F5	F6
Kabul	Nakliye (Merkez- İşleme Merke- zi	Ayırım- Birleştirme- Sevk	Nakliye (Şehir- lerarası)	Boşaltma- Birleştirme	Dağıtım

Müşterinin mektubu Ulus PTT Merkezine getirmesinden sonra, gönderinin APİM'e gönderilmek üzere ring aracına yüklenmesine kadar olan aşama (F1) Ulus PTT Merkezinde yapılmaktadır.

Gönderinin ring aracına yüklenerek APİM'e gönderilmesinden sonra APİM'deki aşamalar başlamaktadır. APİM F2 ve F3'ü gerçekleştirmektedir.

Gönderi en son Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezine gelerek buradaki işlemleri yapılmakta (F5) ve dağıtıma (F6) çıkarılmaktadır. F2 ve F4 nakliye faaliyeti olduğundan fiziki mekan hareketlidir. Görüldüğü gibi hizmetin sunumu mektubun PTT Merkezinden APİM'e ve APİM'den SDTM'ye nakliyesi de eklenince 5 farklı fiziki mekanda yapılan işlemlerle tamamlanmaktadır. Fiziki mekanların çokluğu faaliyetlerin belirlenmesi için daha ayrıntılı ve yerinde çalışmalar gerektirmektedir.

#### **b) Kaynak Etkenlerinin Belirlenmesi**

Bir maliyet hesaplanırken ideal olan bütün maliyetlerin direkt olarak gerçek ölçülerle mamullere yüklenmesi imkanı bulunması ve bu vesileyle tam ve doğru bir maliyetleme yapılmasıdır. Ancak mamullerle veya faaliyetlerle direkt olarak ilişkilendirme imkanı bulunmayan bazı işletme giderlerinin de mamullere yüklenmesi zorunluluğu bulunduğundan bu giderlerin faaliyetlere ve oradan da ürünlere yüklenmesi şarttır. Bu yüklemeyi direkt olarak yapma imkanı bulunmadığından bazı kriterlerden faydalanmak gerekir. Kriterler müşterek kaynak maliyetlerini faaliyetlere yüklemek amaçlı kaynak etkenleri-

dir. FTM uygulamasında maliyetlemenin başarısı büyük ölçüde kaynak etkenlerinin doğru tespitine bağlıdır. Eğer ortak kaynakların faaliyetlere ne şekilde yükleneceğine dair doğru tespitler yapılabilirse maliyet hesaplarında daha gerçekçi rakamlara ulaşılabilecektir. İşletmeler kaynak etkenlerini seçerken ilişki derecesi, ölçümleme maliyeti ve davranışsal etkiler faktörlerine dikkat etmelidir (Esen,2002:30).

Örneğin makine hazırlık faaliyeti için hazırlık süresi veya hazırlık sayısı maliyet etkeni olarak seçilebilir. Eğer hazırlık süresi farklı mamuller için değişiklik göstermiyorsa hazırlık sayısının maliyet etkeni olarak seçilmesi uygun olur. Ancak hazırlık sürelerinde anlamlı farklılıklar varsa hazırlık süresinin maliyet etkeni olarak seçilmesi daha doğru olacaktır (Esen,2002:30).

Kaynak etkenlerinin seçiminde ikinci önemli faktör ölçümleme maliyetidir. İşletme ortak giderlerin maliyetlere daha doğru yüklenmesini teminen birden fazla kaynak etkeni kullanacaktır. Bu sebeple kaynak etkenleri ile ilgili ölçümler ve diğer işlemlerin yapılması için işletme ek bir maliyet yüklenecektir. Bir işletmede ortak giderlerin, faaliyet merkezlerinin ve faaliyetlerin fazlalığı kaynak etkeni sayısını arttıran unsurlardandır. İşletme bu kaynak etkenlerini ne kadar azaltabilirse yükleneceği maliyet o kadar az olacaktır. Ayrıca az rastlanan kaynak etkenlerinin sayısının mümkün olduğu kadar azaltılması gerekmektedir. Çünkü az rastlanan maliyet etkenlerinin kullanılması, maliyet etkenlerinin sayısının artmasına ve ek işlem yapılmasına yol açacaktır.

Maliyet etkenlerinin seçiminde davranışsal etkiler de önemlidir. Seçilecek kaynak etkenleri başarının geliştirilmesini teşvik etmelidir. Örneğin hammadde elde bulundurma süresini kaynak etkeni olarak esas alan bir işletme, dikkatleri hammadde bulundurma süresine çekeceğinden işletmenin hammadde stoku bulundurma süresi ile ilgili değişiklik yapma imkânına kavuşacaktır.

### **c) Faaliyet Maliyet Havuzlarının Oluşturulması**

Faaliyetlerin ve faaliyet merkezlerinin belirlenmesinden sonra her bir faaliyetin tükettiği kaynaklara ilişkin maliyet tutarları faaliyet merkezlerine yüklenmelidir.

Kaynak maliyetleri faaliyet merkezlerine ya doğrudan ya da uygun kaynak etkeni aracılığıyla yüklenirler. Faaliyetlerin direkt tükettikleri kaynaklar faaliyetlere doğrudan yüklenir. Örneğin kalite kontrol faaliyetinde çalışan personelin ücret maliyeti kalite kontrol

faaliyet havuzuna doğrudan yüklenir. Bina aydınlatma, bina amortismanı gibi firma düzeyinde ortak tüketilen kaynaklar ile birden fazla faaliyet tarafından ortak kullanılan bina otomobilin amortisman gideri gibi birkaç faaliyet tarafından ortak tüketilen kaynaklar ise uygun faaliyet etkenleri aracılığıyla faaliyetlere yüklenmektedir (Karaca,2009:37).

Tüm yüklemeler yapıldıktan sonra, her bir faaliyetteki kaynak maliyetleri toplanarak her faaliyetin toplam maliyeti hesaplanmış olmaktadır. Dolayısıyla faaliyetlerin kendi direkt maliyetlerine ortak maliyetlerden aldığı payın eklenmesiyle bunların toplam genel üretim maliyetleri hesaplanmış olmaktadır (Özkan ve Aksoylu, 2002: 56).

İşletmede direkt olarak üretim sürecinde yer almayan ancak temel üretim süreçlerinin işlenmesi için devam ettirilmesi gereken faaliyetler destek faaliyeti olarak adlandırılır. FTM sürecinde maliyetler üretim sürecindeki temel faaliyetler ekseninde belirlendiğinden söz konusu destek faaliyetlerinin kullandığı kaynak maliyetlerinin esas faaliyetlere yüklenmesi gerekir. Karaca (2008:38)'ya göre bu dağıtım yapılırken geleneksel maliyetleme sürecindeki ikinci dağıtım yöntemlerinden biri kullanılabilir.

Bu dağıtım bitirildikten sonra faaliyet merkezlerinin maliyet havuzları oluşmuş olur. Bu noktada artık tüketilen kaynakların bütün maliyetleri faaliyet merkezlerine mal edilmiştir.

Faaliyet merkezlerinin her birinde tek bir maliyet havuzu olması şart değildir. Aynı faaliyet merkezi içinde farklı faaliyetler devam ettiğinden, birden fazla maliyet havuzu oluşturulabilir. Örneğin kalite kontrol faaliyet merkezinin kapsamında “dolap kalite kontrol”, “dolap menteşesi kalite kontrol” şeklinde faaliyetler tanımlanmış olabilir. Bu durum her bir faaliyetin maliyetinin ayrı ayrı bilinmesine olanak sağlar.

Maliyet havuzlarının sayısı belirlenirken çeşitli faktörlerin dikkate alınması gerekmektedir. Bu faktörler aşağıda verilmiştir (Doğan, 1996: 160):

-Bir havuzda toplanan faaliyet maliyetleri, onun ayrı bir havuz olarak ele alınmasını gerektirecek ölçüde büyük olmalıdır.

-Maliyet havuzları homojen olmalıdır. Homojen bir maliyet havuzu, yapılan işlerle mantıksal olarak ilişkisi olan endirekt maliyetlerin bir araya gelmesiyle oluşur. Maliyet

havuzu içindeki maliyet değişimleri tek bir maliyet etkeni ile açıklanabilir ve çıktılarına yüklenebilir olmalıdır.

-Çıktıların faaliyet tüketimleri arasında farklılık sözkonusu olduğunda maliyet havuzlarının birleştirilmesi yanlış sonuçların ortaya çıkmasına neden olabilir.

#### **d) Faaliyet Etkenlerinin Belirlenmesi**

FTM yönteminde giderleri maliyetlere dönüştürecek etkenlerin belirlenmesi kritik öneme sahiptir. Bu yüzden seçilecek etkenler gider ile faaliyet ve ürün arasındaki ilişkiyi en iyi şekilde temsil edecek şekilde seçilmelidir.

FTM'nin geleneksel maliyet muhasebesi yöntemlerinden ayrıldığı en önemli noktalardan biri üretim sürecinde oluşan genel üretim giderlerinin üretilen ürün veya hizmetlere direkt işçilik saati, makine saati gibi hacim tabanlı ölçüler kullanılarak yüklenmesi uygulamasını terk edip, çoklu ve neden-sonuç ilişkisine dayalı dağıtım anahtarları kullanmasıdır.

Genel üretim giderlerinin mamullerle ilişkisi çoğu kez endirekt nitelikte sayılmakta ve bu nedenle de mamullere yüklemeler yapılırken hacim tabanlı dağıtım ölçüleri kullanılmaktadır. Geleneksel yöntemlerdeki temel mantık, maliyetlerin üretilen birimlerin sayılarıyla doğru orantılı olarak değişmesidir. Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde ise maliyet havuzlarında biriktirilen maliyetlerin ürünlere /hizmetlere aktarılması için uygun maliyet sürücülerinin seçilmesi gerekmektedir (Gümüş,2007:87).

Bu sürücü/etkenler faaliyetlerde biriken maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılan etkenler olarak tanımlanmaktadır. Maliyet dağıtımının ikinci aşamasında, maliyet havuzlarında toplanan maliyetler faaliyet maliyet etkenleri yani, ikinci aşama maliyet etkenleri ile mamullere yüklenmektedir. Bunun için öncelikle faaliyet maliyetlerini mamullere yüklemede kullanılacak faaliyet maliyet etkenlerinin seçilmesi gerekmektedir. Faaliyet etkenlerinin doğru şekilde belirlenmesi, mamul maliyetlerinin de doğru şekilde belirlenmesini etkileyeceği için önem arz etmektedir. Bu nedenle faaliyetleri doğrudan etkileyen faaliyet maliyet etkenlerinin belirlenmesi aşaması oldukça önemlidir (Karaca,2009:39).



Yöntem tasarımında faaliyet etkenlerinin doğru olması kadar işletme maliyetleri hakkında hızlı bilgi vermesi de önemlidir. Zira işletme maliyetleri ihtiyaç duyulan anda hızlı bir şekilde ortaya çıkarılabilirse, yönetimin karar alma sürecini kısaltarak stratejik karar alma sürecinde etkin bir organizasyonun ortaya çıkmasına yardımcı olabilecektir.

Faaliyet etkenlerinin belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak hususlar aşağıdaki gibidir (Eker, 2002: 246):

- Maliyet etkenlerinin fiili faaliyet tüketimine uygunluk derecesi,
- Maliyet etkenleri ile bağlantı kurulan verinin elde edilme kolaylığı,
- Maliyet etkenlerinin mamullerin fiili faaliyet tüketimini ölçme derecesi,
- Maliyet etkenlerinin performansın geliştirilmesini teşvik derecesi,
- Çok az rastlanan maliyet etkenlerinin sayısının en aza indirilmesi,
- Asgari ölçüm maliyetine sahip olan maliyet etkenlerinin seçilmesi,
- Yeni ölçümler gerektiren maliyet etkenlerinin seçilmemesine özen gösterilmesi.

Belirlenen faaliyet etkenleri değişmez değildir. İşletmenin, teknolojinin, üretim sahası ve mamul özelliklerinin göstereceği değişime göre faaliyet etkenleri değiştirilebilir. Bu hem dinamik bir çalışma yöntemi getirir, hem de maliyet hesaplamalarında doğruluk derecesini artırır.

#### **e) Maliyet Havuzlarındaki Maliyetlerin Ürünlere/Hizmetlere Yüklenmesi**

Maliyet sürücülerinin belirlenmesini müteakip her ürün grubunun bu maliyet sürücülerini kullanma miktarı belirlenir. Her bir ürün grubuna kullandığı maliyet sürücüsü miktarı nispetince maliyet yüklenir.

Faaliyet maliyeti yükleme oranı (maliyet sürücüsü birim maliyeti) maliyet havuzunun toplam maliyetinin faaliyet maliyet etkeni miktarına bölünmesi suretiyle hesaplanır. Ürünlere yüklenecek maliyetler maliyet sürücülerin birim maliyeti ile maliyet sürücünün tekrarlanma sayısının çarpımı ile elde edilmektedir. Bu şekilde yapılan hesaplamalar yardımıyla faaliyetler tarafından kullanılan kaynaklar bu faaliyetleri kullanan ürünlere doğrudan aktarılmış olmaktadır (Öker,2003: 52, Karaca,2009:40-41).

### 1.5.8. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Avantajları

Geleneksel yöntemlerin bazı kabulleri ve teknikleri işletmenin maliyetleri yanlış hesaplamasına ve bu yüzden hedeflerinden uzaklaşmasına neden olur.

Örneğin geleneksel maliyet yönteminin sunduğu tek ölçülü sınırlı dağıtım anahtarları maliyet hesaplamalarında yanlış sonuçların elde edilmesine yol açmakta, bu sonuçlara istinaden alınan tedbirler de işletmeyi hedeflerinden uzaklaştırmaktadır.

Diğer bir örnek; üretim maliyetleri dışındaki giderleri dönem gideri mi yoksa ürün maliyeti olarak mı kabul edileceğidir. Geleneksel yöntemler bu tip giderleri dönem gideri olarak kabul etmesine karşın FTM bu giderlerin üretilen malın maliyetine eklenmesi gerektiğini belirtmektedir. Bu giderler arasında satış temsilcilerine ödenen satış komisyonları, taşıma maliyetleri, garanti ve onarım maliyetleri gösterilebilir. Bu yüzden bu giderler için belirlenecek maliyet taşıyıcılar da maliyet hesaplamalarında önemli farklar meydana getirebilir.

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönteminde maliyet taşıyıcılarına olan ilgi işletmenin hedefleri doğrultusunda önem gösterebilir. Genellikle yapılan ürün maliyetlemesinin yanı sıra işletmenin stratejik hedefleri doğrultusunda pazar karlılığı, bölge karlılığı, dağıtım kanalları ve müşteri maliyetlemesi ve özellikli müşteriler de önem kazanmaktadır (Gümüş, 2007:90).

FTM yöntemi işletmenin hedeflerine ulaşmasına şu şekilde yardımcı olur (Erdoğan,1995:35):

-FTM, mamul karması ve kaynak oluşturma gibi konular hakkında uzun dönem kararları vermede yararlanılacak bilgileri sağlar,

-FTM, ürün tasarımcılarının yapmış oldukları farklı tasarımların maliyet ve esneklik üzerindeki etkilerini anlamalarına ve tasarımlarını uygun şekilde değiştirmelerine olanak sağlar,

-FTM, yöneticilerin dikkatini faaliyetler ve faaliyetler tarafından talep edilen kaynaklar üzerinde toplayarak faaliyetlerin performansının iç yüzünü yakalamalarını sağlayarak sürekli gelişme sürecini destekler,

-FTM, üretimin karmaşıklığını yönetmek için bir araçtır. Çünkü yöneticilere karmaşıklığı anlamak ve elimine etmede yararlı olan faaliyete dayalı bilgi sağlamaktadır.

FTM yönteminin sağladığı faydalar literatürde şöyle yer almaktadır: (Aslan,2008:91-92,Arzova,2002:84 vd.,Erdoğan,1995:35)

- Daha sağlıklı mamul ya da hizmet maliyetlerine ulaşmak,
- Yanlış fiyatlandırma ve ürün bileşimlerine ilişkin kararlardaki hataları elimine etmek,
- Üretim koşullarının anlaşılmasında gelişme sağlamak,
- İşletme tarafından gerçekleştirilen tüm faaliyetleri ortaya koymak,
- İşletme faaliyetlerinde sürekli iyileştirmenin sağlanması için yeterli bilgi sağlamak,
- Müşterilerin özel isteklerinin maliyetlerinin belirlenmesini sağlamak,
- İşletmeye katma değer yaratmayan faaliyetlerin görülmesini sağlamak,
- Belirsizlikleri azaltmak,
- İşletmelerin nereye, ne amaçla ve ne kadar para harcadıklarını saptayarak, karın nasıl gerçekleştiğini göstermek,
- Planlama, kontrol, bütçeleme ve stok değerlemesine yardımcı olmak,
- Maliyetlerin düşürülmesine olanak sağlamak,
- Kapasite analizi yapılmasına imkan sağlamak,
- Müşteri karlılık analizine yardımcı olmak,
- İşletmelerin stratejik amaçlarını destekleyen faaliyet ve kaynaklar ile ilgili planlar yapmasına imkan sağlamak,
- Günümüz ileri üretim teknolojisi için gerekli olan yeni ve farklı faaliyetlerin etkisinin anlaşılmasını sağlamak,
- İşletme içerisinde yer alan departmanların motivasyonlarını artırarak, muhasebe departmanlarının diğer departmanlar ile yakın ilişki içerisinde bulunmasını sağlamak,
- Davranışsal değişime yol göstermek,
- Başarının değerlemesine olanak vermek,
- Toplam kalite yönetimi ve sürekli ilerlemeyi güçlendirmek,

- Alternatif mamul ya da hizmet tasarımı sağlamak,
- Gelecek ile ilgili planların daha reel olarak yapılabilmesine olanak sağlamak.

### **1.5.9. Faaliyet Tabanlı Maliyetlemeye Yöneltilen Eleştiriler**

FTM tüm iyi yanlarına karşılık tek başına maliyetle ilgili bütün sorunları çözecek bir sihirli değnek değildir. Yöntem her ne kadar son yıllarda hem yazım dünyası hem de uygulamada hatırı sayılır bir tevecüh görmekte ise de bazı kaynaklara göre işletmeler arasında FTM'ye adaptasyon, firmaların büyüklüğü, yeri ve tipine göre % 10-30 arasında kalmaktadır (Anderson ve diğ.,2011:893). Bu aslında FTM'nin uygulama alanı ve yoğunluğunun sanıldığı kadar fazla olmadığını göstermektedir. FTM konusunda bir çok araştırma yapılmış olmasına karşın bu araştırmaların önemli bir kısmının gelişmiş ülkelerde yapıldığını ve gelişmekte olan ülkelerde özellikle de Asya'da yapılan çalışmaların çok az olduğunu, değerlendirmelerin çalışmalara göre yapıldığını da belirtmek gerekir. (Zhang-Che,2010:147) Bu çalışmalarda çoğunlukla FTM yönteminin avantajları ön plana çıkmakta ise de yöntemin birçok dezavantajının olduğu da kabul edilmektedir. Yöntemin çok ayrıntılı ve uzun süren veri toplama süreci de önemli eleştiri alanlarından biridir.

Yukarıda bahsedilen avantajları yanında yöntemin dezavantajları da mevcuttur. Bu eleştirileri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Gürdal,2007:144-145, Sievanen ve Tornberg, 2005; 140, Geri ve Ronen, 2005:135):

-Bazı küçük farklılıklarına rağmen FTM, bir tarihi maliyet yöntemidir. Gelecekle ilgili tahminlerde bazı eksiklikleri oluşabilmektedir. Bu yüzden FTM bir başlangıç olarak algılanabilir,

-Geleneksel yöntemlerde görülen, endirekt maliyetlerin ilgisiz sürücülerle yüklenmesi, FTM ile daha da artabilmektedir,

-FTM uygulamasında iki ana varsayım vardır; her bir faaliyet havuzlarındaki maliyetler, aynı maliyet kaynağına sahip olma açısından homojen faaliyetlerin maliyetleridir ve her havuzdaki maliyetler faaliyetlerle orantılıdır. Havuzdaki faaliyet sayısı arttıkça, maliyetler yükselmektedir. Bu varsayımlardan birinin gerçekleşmemesi, FTM'nin yanlış sonuçlar vermesine neden olmaktadır,

-Bir FTM modeli, faaliyetlerin bütünleştirilmesinin aksine, çok detaylandırılmış faaliyetlerle birlikte çok karmaşık olarak tasarlanmış olabilir. Ancak bu model, ihtiyaç duyulan bilgiyi sunmasına karşın, çok karmaşık ve pahalı olabilir, böylece modelin anlaşılmasını zorlaştırabilir,

-FTM subjektif maliyet dağıtımları üzerine kurulmuştur. Geleneksel tam maliyetleme ile FTM arasındaki temel fark, yükleme anahtarlarının sayısı ya da FTM terminolojisindeki maliyet sürücüleridir. Tam maliyetlemenin kullanımı, yükleme kıstaslarının ve hacim öngörüsünün subjektif seçimini gerektirmektedir. Dolayısıyla, FTM daha karmaşık bir maliyetleme modeli yaratmakta ve böylece ister istemez çok doğru ve faydalı bir yöntem olmaktan çıkmaktadır. Üretim hacimleri değiştiğinde, FTM karları tahmin edemeyebilmekte ve böylece karar vermede yeterli olmayabilmektedir,

-FTM, kısıtları dikkate almamakta ve böylece, kapasite fazlası olan kaynakları uygun bir şekilde kullanacak bir farklılaşmaya gidebilecek bilgiyi verememektedir. Eğer bir işletmenin iç kapasite kısıtı varsa (mamullere olan talep üretim kapasitesinden fazlaysa) işletme, sınırlı kaynağın birimi başına her bir mamulün katkısına göre optimal mamul karmasını belirlemelidir,

-İşletme içinde motivasyonun iyi sağlanmaması sonucu, bilgi alınacak kişilerin yeterli katılımını sağlamak mümkün olmayabilmektedir,

-İşletmede ürünlerin faaliyetleri, faaliyetlerin de kaynakları tükettiği gerçeğinden hareket eden bu yöntemde geleneksel maliyet yöntemlerine göre daha doğru maliyet bilgisi sağlanmakla beraber, sermaye maliyeti dikkate alınmamaktadır (Yıldız-Karaca:2011:2),

-Bütün bu eleştirilere karşın FTM işletmelerin koyduğu hedeflere ulaşmasını sağlamak bakımından faydalı bir yöntemdir. Ancak yöntem tüm işletmelere beklenen faydayı sağlamayabilmektedir. Literatürde yöntemin en fazla aşağıdaki özelliklere sahip işletmelerde katkı sağladığı yer almaktadır (Garrison ve Noreen,1997:198):

-Mamullerin imalatında hacim ve üretim farklılıkları olan işletmeler,

-Üretim sürecinde mamullerin çok fazla ve farklı hazırlık, denetim vb. faaliyetlere ihtiyaç duyulan işletmeler,

-Mamul çeşitliliğinde mevcut maliyetleme yöntemi kurulduğundan beri anlamlı olarak artış olan işletmeler,

-Genel üretim maliyetleri yüksek olan ve giderek artan işletmeler,

-Fiyatlandırma yaparken ve diğer üretim kararları alınırken mevcut yöntem tarafından sağlanan maliyet bilgileri üst yönetim ve pazarlamacılar tarafından dikkate alınmayan işletmeler,

-Mevcut yöntem kurulduğundan beri üretim teknolojisi anlamlı bir şekilde değişen işletmeler.

## **BÖLÜM 2: BÜTÇELEME VE BÜTÇELEME YÖNTEMLERİ**

İşletmelerin yapacakları faaliyetlerinde karşılaşacakları maliyetleri önceden bilmeleri hedeflerine ulaşmaları ve rakipleri karşısında bir adım öne geçmeleri açısından oldukça önemlidir. Ancak kaynaklarını belli bir plana göre yönlendiren işletmeler herhangi bir sürprizle karşılaşmadan kısa veya uzun vadeli hedeflerini gerçekleştirebilir. Bu planlama da bütçe sayesinde gerçekleşir.

### **2.1. Bütçe'nin Tanımı**

Bütçe; işletmenin belirlenmiş hedeflere ulaşması için gerekli olan faaliyetlerin yerine getirilmesi amacıyla ihtiyaç duyulan kaynakların nasıl sağlanacağını ve bu kaynakların nerelere ve ne şekilde harcanacağını gösteren bir plan olarak tanımlanabilir (Karaca,2008: 57).

Bir başka tanıma göre bütçe Planı paraya dönüştüren bir dökümandır (<http://www.civicus.org/>:22.12.2011).

Bayram (2007:11) bütçeyi, bir amaca erişmek için belirli bir süre takip edilecek politikayı gösteren, önceden hazırlanmış finansal bir hesap tablosu şeklinde tanımlamaktadır.

Küçüksavaş'a (2006:416) göre bütçe; belirli bir dönem için planlanan ve parayla ifade edilen tüm faaliyetleri gösterir.

Bütçeleme ise, işletmenin amaçlarına ulaşabilmesi ve rakiplerine karşı başarılı olabilmesi için ne yapması gerektiğinin planlanmasını ve kontrol edilmesini sağlayan bir araçtır (Savcı:2009,299).

Tanım nasıl olursa olsun bütçede değişmeyen hususlar, hedef ve plan kavramlarıdır. Buna göre bütçe önceden belirlenmiş gelir veya gider hedeflerinin gerçekleşmesine yönelik kaynak, varlık, harcama ve hasılat planlamasının yapıldığı bir dökümandır.

Bu doküman işletmeler sürekli bir planlama içinde olduklarından, ara vermeksizin devam eden bir süreçtir (Petersen-Fabozzi,2003:5). Bu süreçte ne tür bir bütçenin seçileceği tamamen yöneticinin bütçe ile neyi bilmek istediğine bağlıdır (Shane,2005:11).

## 2.2.Bütçenin Özellikleri

Bütçelerin özellikleri şöyle sıralanabilir (Seydi,2010:6-7, Ulukan,1992:13-18,<http://www.civicus.org/>:22.12.2011,Deakin ve Maher,1984:626 vd.):

-Bütçeler belirlenen amaçlara yani hedeflere göre düzenlenir. Bunlar belli bir satış hacmi, bir yatırım tutarı, bir kar tutarı olabilir.

-Bütçe, işletmenin tüm bölümlerini ve işletme çalışmalarının tamamını kapsar.

-İşletme çalışmalarının yürütülmesinde işletme bütçesinden yararlanılabilmesi için bütçe, parasal ve sayısal verileri kapsamalıdır.

-İşletme planlamasında işletme bütçesi, kısa süreli bir yönetim aracıdır. Bu nedenle bütçe, bir yıla kadar bir süre için düzenlenir.

-Bütçeler sadece gider kontrol aracı değil, aynı zamanda kar planlama ve kontrol araçlarıdır.

- Basit bir öngörü olmayıp gelecekteki uğraşların önceden planlanmasıdır.

-Uygulamada gerçekleşen sonuçların ve öngörülen sonuçların karşılaştırılıp departmanların ve çalışanların gerçek başarılarını ölçmek için kullanılan bir standarttır.

-Uygulandığı alanda işletmenin politikasını belirleyen bir dökümandır.

-Değişen ekonomik koşullara bağlı olarak revize edilebilir özelliktedir.

-Yönetim basamakları arasında iletişim aracıdır.

-Her yılın şartları farklı olduğundan değişik planlamalara açıktır.

-Belli periyotlarda (günlük, aylık) izlenebilir özelliktedir.

-Hedefler, planlar, kararlar ve çalışan performanslarıyla bağlantılı dinamik bir süreçtir.

## 2.3.Bütçenin İlkeleri

Bir bütçe bazı temel ilkelere sahip olmadığı sürece işletmede hazırlanan çok sayıda dökümandan başka bir şey değildir. Ancak bu temel ilkelere sahip bir döküman bir anda bütün işletmeyi yönlendiren bir plan halini alır. "Planlama ve kontrol bütün işletmelerde



yönetimin en önemli faaliyetidir. Bütçeler planlama ve kontrol süreçlerinin merkezidir. (Upchurch, 2002:449) Böylece işletmenin ne şekilde yol alacağı daha dönemin başında belirlenir, hedefler netleştirilir ve işçisinden başlayarak yöneticisine kadar bütün işletme bu planda yer alan hedefleri gerçekleştirmek üzere çalışır. Bütçenin sahip olması gereken en önemli temel ilkeler şöyle sıralanabilir (Ulukan,2007:21):

- a) Yönetimin Desteği
- b) Örgütsel Uyum
- c) Sorumluluk Muhasebesi
- d) Amaca Yönlendirme
- e) Tam Haberleşme
- f) Gerçekçi Beklentiler
- g) Esnek Uygulama
- h) Bireyin ve Grupların Tanınması

Bu ilkelere kısaca değinmek gerekirse;

#### **a) Yönetimin Desteği**

Bir bütçenin başarıya ulaşması yönetimin desteğine bağlıdır. Bütçe kurumu disipline eden bir plandır. Buna göre tüm birimlerin aynı duyarlılık ve disiplinle hedeflere sadakat göstermesi için üst yönetimin aktif olarak bütçeyi ve onun getirdiği uygulamaları desteklemesi şarttır.

#### **b) Örgütsel Uyum**

Bütün birimlerin bütçeye olan sadakatini sağlamak ve bütçenin kendi birimlerine getirdiği sorumlulukları yerine getirebilmeleri için bütçenin oluşum şekline ve ortaya koyduğu hedeflere uygun bir örgütsel yapının oluşturulması ve bu örgütsel yapı birimlerinin birbiriyle uyumlu çalışması gerekir.

### **c) Sorumluluk Muhasebesi**

İşletme faaliyetleri ile ilgili bilgileri, örgütsel sorumlulukları veya sorumlu yöneticileri esas olarak sınıflar. Böylelikle maliyetler, gelirler ve diğer veriler, işletme gereksinimi için kullanılabilirler. Sorumluluk muhasebe yöntemi esas alınınca, bütçe yöntemi ile muhasebe yöntemi aynı hesap planından yararlanmalıdır. Bu hesap planı, yönetim gereksinmelerine birinci derecede önem verecek şekilde sağlanmış olmalıdır (Yal-kın,1989:5-6). Sorumluluk muhasebesine gereksinim duyulmasının nedenleri ;İşletme faaliyetlerinin daha kompleks bir yapıya ulaşması, yönetimde yetki ve sorumluluk devrinin genişlemesi, verimlilik artırılmasında ve rekabette kontrolün öneminin anlaşılması olarak sıralanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 280).

### **d) Amaca Yönlendirme**

Bütçe örgütün tümüne çeşitli hedefler vermelidir. Her bir birim amaçlara göre yönetim saikiyle harekete geçerek kendi amaçlarını gerçekleştirdiği zaman işletmenin bütçede ortaya koyduğu hedefler gerçekleşmiş olur.

### **e) Tam Haberleşme**

Bütçenin başarıya ulaşması sorumluluk yüklenen tüm birimlerin birbirinden haberdar olması, yatay ve dikey iletişim kanallarının açık olması, hedeflerin gerçekleşme oranının sıklıkla duyurulması ve her süreçte tam katılımın sağlanması ile gerçekleşir.

### **f) Gerçekçi Beklentiler**

Bütçe hazırlanırken işletmenin mali gücü, personel yapısı, örgütsel davranışlar, içinde bulunulan sektörün ve ekonominin durumu ile buna ilişkin beklentiler dikkate alınmalıdır. Aksi takdirde bütçe hedefleri işletmeyi yıpratıcı uzak hayaller olarak kalmakta, hedeflere bir inanç sağlanmadığından bunlara yönelik kuvvetli çalışmalar da yapılamamaktadır.

### **g) Esnek Uygulama**

Bütçelerin hazırlanma aşamasında varolan durum ile beklentiler dikkate alınır. Ama hem işletmenin içinde bulunduğu sektör hem de ülke ekonomisi bütçenin uygulanma sürecinde çeşitli değişimler yaşar. Bütçenin bu değişimlere ayak uydurabilmesi için ha-

reket alanı olmalıdır. Beklenmeyen bir durumun ortaya çıkması halinde tutulacak yollar belirlenmeli az da olsa bütçenin rakamlarına esneklik kazandırılmalıdır. Bu arada bütçenin oluşumundan sonraki gelişmeleri izlemek ve tedbir almak amacıyla sürekli ölçümler yapılmalıdır.

#### **h) Bireyin ve Grupların Tanınması**

İşletme bütçelerinin sorumluluk yüklediği ve performans beklediği tüm yöneticiler bütçe uygulama sürecinde izlenmeli ve sonuçlara göre değerlendirilmelidir.

#### **2.4. Bütçenin Yönetim Fonksiyonlarıyla İlişkisi**

Yönetim insanlığın var oluşundan beri varlığını sürdürmektedir. Ortak bir amacı gerçekleştirmek için bir araya gelmiş veya fiziken aynı mekanı paylaşan/paylaşmak zorunda olan insanların huzur ve sükununu sağlamak ve varsa ortak amaçlarını gerçekleştirmek için yapılması gerekenleri ve uyulması gereken kuralları belirlemek için bir yönetim mekanizması oluşturulur. Bu yürüdüğümüz yoldan oturduğumuz mahalleye ve yaşadığımız ülkeye kadar çeşitli organizasyonlar olarak kendini gösterir. Örneğin oturduğumuz mahallenin bir muhtarı, yürüdüğümüz caddenin bir düzeni vardır, ülke yönetimi partilerin belli kurallarla girdikleri seçim sonrasında kazanan parti tarafından hükümet adı ile yönetilir. Yönetim her yerde karar alıcı ve yönlendiricidir. Kısa ve uzun vadeli hedefler koyar ve bunlara ulaşmak için çeşitli planlar yapar. Bu planlar fiziksel mekandan kaynak planlaması ve harcamaya kadar geniş bir yelpaze olarak karşımıza çıkar.

Bir organizasyonun idaresi için yönetim çeşitli fonksiyonlar icra eder. Bu fonksiyonlar:

- Planlama
- İşletmenin örgütlenmesi
- Koordinasyon
- Yönelme
- Kontrol, olarak belirlenmiştir.

Bütçe yönetim süreci ile iç içedir. Bütçeler bir planlama ve kontrol aracı olarak yöneticilere karar verme ve yöneticilerin hedeflerini tanımlama, koordine etme ve aralarında haberleşmeyi sağladıkları aşamada alternatifler arasından seçim yapma sürecini içine

alırlar (Wilsmore,1973:25). Bütçeler yönetimin tüm fonksiyonları ile ilişki içerisindedir. Bu ilişki yönetim fonksiyonları bazında şöyle özetlenebilir:

#### **a) Planlama ve İşletme Bütçeleri**

Plan önceden belirlenen bir amaca izlenecek yöntem ve ortaya konacak davranış biçimi olarak tanımlanabilir. Planlama ise, belirlenen amacı gerçekleştirmek için en iyi hareket şeklini seçme ve geliştirme şeklinde ortaya çıkan bilinçli bir süreçtir.

Planlama dar ve geniş olmak üzere iki anlamda ele alınabilir. Geniş anlamda planlama şimdiki veriler ve gelecekteki muhtemel gelişmelerin ışığında belli bir amaca ulaşmada izlenecek yolu gösteren bir süreç olarak tanımlanır. Dar anlamda planlama ise; neyin, ne zaman, nasıl, nerede ve kim tarafından yapılacağını önceden kararlaştırma sürecidir” (www.ekodialog.com,24.12.2011, Yüngül,1998:1).

İşletme belirlediği hedefleri gerçekleştirmek üzere çeşitli planlamalar yapmaktadır. Bütçe de hedeflerin gerçekleşmesine dair bir planlama dökümanıdır. Bütçeleme işletmedeki genel planlama faaliyetinin bir kısmını oluşturur. Her şeyden önce işletmenin amaç ve hedeflerinin tespiti ile bütçelemeye başlanır. İşletmenin amaç ve hedeflerini uzun vadeli planı belirler (Türko,1994:182). Yönetimin fonksiyonlarından biri olan planlama genel bir planı işaret ederken bütçeleme belli bir zaman dilimi için bir kısmından bahsetmektedir. Büyükmirza’ya (2003:665) göre bütçenin planlamadaki asıl katkısı, dönemsel çalışmayı zorunlu hale dönüştürmesinden kaynaklanmaktadır. Öte yandan bütçenin başka bir üstün yanı derli toplu bir plan olmasıdır. Oysa bütçe niteliği taşımayan planlarda kimi hesapların üstün körü yapılmış olması, olayın bazı boyutlarının dikkate alınmamış bulunması, vb. gibi aksaklıklar çoğu kez kaçınılmazdır.

#### **b) Örgütlenme ve İşletme Bütçeleri**

Bütün işletmeler bir organizasyon olabilmek için örgütlenmeye ihtiyaç duyarlar. İşletmenin yetki ve sorumlulukları belli birimleri, bu birimler arasındaki bağılık ve ast üst ilişkisi kurulmadan işletmenin yaşama şansı yoktur. İşletmeler kurdukları bu örgütsel yapıdan yola çıkarak bütçelerini oluşturmalıdır. Çünkü herhangi bir görev yüklenmiş birimin bunu yerine getirebilme yeteneği yanlış tahmin edilmişse toplam hedeflerin gerçekleşmesinde negatif bir durum ortaya çıkabilecektir. Bu durum da örgüt yapısına göre bütçe hazırlama zorunluluğu yaratmaktadır.

### **c) Koordinasyon ve İşletme Bütçeleri**

Koordinasyon, belli bir amaca ulaşmak için bu işi gerçekleştirmeye hasredilmiş bütün varlıkların arasında bir düzen ve uyum sağlama olarak tanımlanabilir. Haftacı (2010:17)'ya göre işletme bütçeleri açısından koordinasyon (uyumlaştırma), işletmenin genel planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması ve işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi demektir. Bayram (2007:14), İşletme bütçelerinin üç ana unsuru olduğunu dile getirmektedir. Buna göre koordinasyonun birinci unsuru planlamadır. Bize göre de planlama bütçenin esas unsurudur. Çünkü bütçe de nihayetinde büyüklüğü farklı bir plandır. Bayram, ikinci unsur olarak haberleşmeyi gösterir. Gerçekten de birimlerin birbirinden haberdar olması yürütülen planların amaca ulaşmasına katkıda bulunur. Sevgener ve Hacıüstemoğlu (2000:278) bütçe yönteminde planların, işletme bütçelerinde yer alması ve bunlara ait kopyaların yöneticilere dağıtılmasını sağlayarak etkin haberleşmeyi sağladığını savunurlar. Bayram'ın savunduğu üçüncü unsur devamlı koordinasyonun ve dönem boyunca günlük faaliyetlerin yürütülmesinde koordinasyonun sağlanmasıdır. Bunu da, bütçe yöntemi sahip olduğu kontrol teknikleri ile gerçekleştirir. Öte yandan bütçenin yürütülmesi için koordinasyonun varlığı birimlerin sadece kendi alanlarındaki işlerin iyi yürütülmesi için veya kendi hedeflerinin tutması için değil tüm örgütün hedeflerinin tutması için çalışması anlamına gelir.

### **d) Yöneltilme ve İşletme Bütçeleri**

Planların iyi hazırlanıp, örgütün buna göre kurulmuş olması belirlenen görevleri doğru yapacak çalışanlar bulunmadıkça önemsizdir.

Yöneltilme veya motivasyon fonksiyonu, örgütlenmiş hareketi başlatarak, mevcut kaynakları akılcı ve etkin biçimde kullanarak, örgütlenmiş yapıyı önceden belirlenen amaçlara yönlendirme işlevidir. Yöneltilmenin özü, tüm örgüt üyelerinin, örgüt amaçlarının gerçekleştirilmesi doğrultusunda seferber edilmesidir ve bu da salt plan yapmakla, emir vermekle sağlanamaz, önemli olan söz konusu plan ve emirlerin uygulanmasıdır (Bayram, 2007: 16).

Her ne kadar günümüzde teknolojik üretim toplam üretimde gittikçe payını artırıyor ise de kurulan organizasyonlar ve yapılan planlar neticede insan unsuruna dayalıdır. Planla-

ra inanan bir grubun harekete geçmesi hedeflerin gerçekleşmesini sağlar. Bu yüzden bütçe gösterdiği hedefler ve kurduğu yapı ile çalışanları motive etmeli, işlerini kolaylaştırmalı ve katılımcı bir gelişim göstererek yol gösterici olmalıdır.

#### **e) Kontrol ve İşletme Bütçeleri**

İşletme bütçesinin sayısal ve ölçülebilir hedefler koyması onun sonuçlarını ölçebilmesini sağlar. Kontrol için de en önemli kriter eldeki hedeflerle onlara ulaşma derecesini gösteren sayısal veriler bulunmasıdır. Bu sayede döneminin sonunda rakamsal karşılaştırmalar yapılarak bütçeden sapmalar, hedeflere ulaşmada etkinlik, birim bazında gerçekleştirmeler, dönem içindeki yükseliş ve düşüşler hesaplanabilir. Bu hesaplamalar bütçeyi işletmeyi sürekli kontrol eden bir araç haline getirir. Bütçe bu yönüyle tedbir alınacak durumu yöneticiye sunar. “Örneğin büyük ve ani değişiklikler, harcamanın hedefe uygun, satışın hedeften sapsmış olduğu belirlenirse işletmeyi hedefleri doğrultusunda ilerletmek için tedbir almak gerekir (Stutely, 2004:352).

Bütçe örgütü kontrol amacını kendisinin denetlenmesine borçludur. Bütçe denetiminin başarılı olabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmiş olması gerekir (Büyükmirza,2003:666).

-Öngörölmüş koşullardaki değişmelere uyarlanabilen (esnek) ve sağlıklı bir bütçenin hazırlanmış olması,

-Fiili sonuçları bütçe ile aynı sınıflandırma düzeni içerisinde izleyen rasyonel bir muhasebe yönteminin uygulanması,

-Bütçe sapmalarının bölümsel sorumlulukları yansıtabilecek şekilde hesaplanıp rapor edilmesini sağlayacak bir rapor yönteminin (sorumluluk muhasebesi) kurulmuş bulunması gerekir.

#### **2.5.Bütçenin Amaçları**

Bütçe işletmenin gelecek dönemdeki kılavuzudur. Yöneltilme fonksiyonu ile bireyden başlayarak tüm organizasyonu amaçlara yönlendirir. Bütçenin amaçları şöyle sıralanabilir (Yükçü ve diğ.,1999:455, Gündüz,2007:267):

-İşletmenin bütünü itibariyle ulaşılacak amacı saptamak ve bu amaca ulaşmak için ayrıntılı plan yapmak.

-İşletmenin saptanan amacına uygun olarak bölümlere ve işletmedeki görevlilere yapılacak işlemleri ve ulaşılabacak sonuçları açıklamak; her bir işletme fonksiyonu için yetkileri ve sorumlulukları açıkça gösterir bir plana uygun organizasyon sağlamak.

-Çalışmaların en verimli biçimde yürütülmesi ve amaca ulaşılması için işletmenin bölümleri ve bütün görevliler arasında koordinasyon ve işbirliği kurmak.

- Bölüm yöneticilerini işletmenin diğer bölümleri ile uyumlu planlar yapmaya zorlamak.

-Bütçelenen ile ulaşılan sonuçlar arasındaki ayrımların kolayca görülmesini sağlamak, yöneticileri uyarmak, gerekli düzeltmelerin yapılmasını olanaklı kılmak ve bu yolda kararlar alınmasında ilgililere önderlik etmek.

-İşletme dışındaki durumlarda değişmeler olduğunda planların ve amaçların bunlara uygun olarak düzeltilmesi için yöneticilere yardımcı olmak.

-Gerekli yerlerde kullanılmak için her türlü kayıtların tutulmasını ve istatistiklerin yapılmasını, geçmişe ilişkin hesap ve muhasebe verilerine değer verilmesini, elverişli muhasebe yöntemi kurmayı zorunlu kılmak.

-Üretim unsurlarının ve araçlarının en ekonomik şekilde kullanılmasının planlanması ve bu yolda incelemeler yapılması için yöneticileri zorlamak.

-Nakite gereksinme duyulan zamanı ve gereksinmesinin miktarı ile ödeme zaman ve miktarını belirlemede en iyi araç görevi görerek, likit kaynakların varlığını güvenli kılmak.

-En elverişli ve etkili şekilde satış, üretim ve finansal politikaların yapılmasında ve düzeltilmesinde yöneticilere yardım etmek.

-Planları uygulamakla sorumlu kişilerin performansını değerlendirmek için birer ölçüt görevini yerine getirmek.

-Yıllık faaliyetlerin planlanmasına yardımcı olmak.

-Farklı bölümlerdeki bölüm içi faaliyetlerin eşgüdümünü ve bölümler arasında uyumu sağlamak.

- Farklı bölüm yöneticilerine planları iletebilmek.
- Yöneticileri işletmenin amaçları doğrultusunda motive edebilmek.
- Faaliyetleri kontrol edebilmek.
- Yöneticinin başarısını değerlendirebilmek.

## **2.6. Bütçenin Avantajları**

Bütçe daha önce anlatıldığı üzere ilkelere ve yönetim ile olan ilişkilerine uygun olarak hazırlanır ve yürütülürse işletmeye birtakım faydalar sağlayacaktır.

Bu faydaları şöyle sıralanabilir (Kırılıdoğ,1999:20,Peker,1988:360-368, Ulu-kan,2007:17, www.butcebiz.com:25.12.2011):

-İşletmenin amaçlarına uygun hareket planını rakamlarla, sorumlularla ve hareket zamanlarıyla beraber belirler.

-Detaylı yapılan bir bütçe ile; işletme kabiliyetleri, kaynakları ve bütçe amaçlarına ulaşmak için şart olan kabiliyetler ve kaynaklar mukayese edilebilir. Etkin ve verimli kaynak tahsisi mümkün olur.

-Amaca giden yolda karşılaşılabilecek muhtemel sorunları önceden gösterir ve hazırlıksız yakalanmayı engeller.

-İşletmenin genel çalışma şeklinin bütünü görmeyi sağlayarak aksayan süreçlerin belirlenmesini kolaylaştırır.

-Devamlı olarak yapılan bütçeleme tahmin ve planlama yeteneklerini güçlendirir.

-Fiili durumla sürekli yapılan karşılaştırmalarla aksayan kısımların fark edilmesi ve düzeltici faaliyetin gerçekleştirilmesi mümkün olur.

-İşletme bölümleri arasında koordinasyon sağlanır.

-Bölüm yöneticilerinin finansal yetenekleri güçlenir.

-Yöneticileri izlenecek temel politikaları önceden saptamaya zorlar.

-Faaliyetlerin yürütülmesinde yönetime yol gösterir.



-Rasyonel düşünmeyi, önemli kararlar almadan önce tüm etmenlerin dikkate alınmasını sağlar.

-Belirlenen amaca ulaşmak için maddi, finansal ve personel ile ilgili unsurlara duyulacak gereksinimi, gerekli güç kaydırmalarını ve zamanlamayı daha başlangıçta saptayarak, işlerin istenen yönde ve zaman kaybı olmaksızın akışını sağlar. Böylece kaynakların etkin ve verimli bir biçimde kullanılmasına katkıda bulunur.

-Somut ve gerçekçi hedeflerin saptanıp, çabaların bu hedeflere yönelik olarak birleştirilmesini sağlar,

-Belirlenen amaca ulaşmak için gerekli güç kaydırmalarını ve planlamayı başta yaptığından işlerin zaman kaybı olmadan ve istenen yönde akışını sağlar.

-Yöneticilerin sürekli ileriye düşünmesini, gerçekleşen rakamlar ile bütçe rakamlarını karşılaştırmalarını sağlar, böylece uyanık ve dinamik bir yönetim ortamı gerçekleşmiş olur.

-Bütçelemeye işletmenin bir bütün olarak, optimal hedeflere, gerçekçi yollarla ulaşması sağlanır. Bunun doğal sonucu olarak da, çeşitli sorunlara dar, bölümsel açıdan değil, işletmenin bütünü açısından bakma alışkanlığı kazanılır.

-Üst düzey yöneticiler, amaçlarını, geleceğe dönük beklentilerini bütçeleme ile berraklaştırırlar, nicel şekle dönüştürürler.

-Bütçeleme, geleceği düşünme, öngörme gereğini doğurur.

-Tutarlı düşünmeyi, önemli kararlara varmadan önce tüm ilgili etmenlerin dikkate alınmasını sağlar.

-Faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde, ölçülmesinde kullanılacak standartların geliştirilmesini, ortaya konulmasını sağlar.

-Faaliyetlerin etkin bir biçimde denetimine olanak sağlar.

-Denetim giderlerinde önemli tasarruflar sağlar.

-Firmanın alt kademe yöneticilerinin planlama sürecine katılma ve katkıda bulunmalarına, amaçlara göre yönetime olanak verir.

-Firmanın plan ve amaçlarının, alt kademe yöneticiler ve personel tarafından daha iyi kavranmasını kolaylaştırır. Firmanın faaliyetlerinin yürütülmesinde yol gösterici olur.

## **2.7. Bütçe Çeşitleri**

Bir örgütün (bir aile, bir işletme, bir işletmeler topluluğu) tümü açısından hazırlanan bütçelere genel bütçe adı verilir. Örneğin bir işletmenin bu çerçevedeki bütçesine genel işletme bütçesi denilmesi gibi. Bunun yanında bir örgüt içinde genel bütçeleri oluşturan ya da bağımsız alt birimlere ait bütçeler oluşturulabilir. Bu tür bütçelere bir işletmedeki üretim, pazarlama, araştırma ve geliştirme bütçeleri örnek gösterilebilir.

İşletmelerin bütün fonksiyonlarını kapsayan bütçeler Genel Bütçe (Master Budget) olarak adlandırılır. Genel bütçe işletmenin fonksiyonlarını içine alan çeşitli bütçelerin bir araya getirilerek özetlenmesiyle hazırlanır ve aynı zamanda işletmenin ulaşacağı amacı gösterir. Genel bütçe bütün öteki ikinci derece bütçelerin (bölüm bütçelerinin) üstünde olup, ötekiler onu destekler (Cemalcılar, 1965: 23).

Bütçeler aşağıda gösterildiği şekilde sınıflandırılabilir: (Çaldağ,2006:351)

- 1) Gelir ve Gider Ayırımına Göre Bütçeler
- 2) Hedef ve Zaman İlişkisine Göre Bütçeler
- 3) Amaçlarına Göre Bütçeler
- 4) İş Hacmiyle İlişkilerine Göre Bütçeler
- 5) Hesaplama Temellerine Göre Bütçeler
- 6) Kapsamlarına Göre Bütçeler

### **1) Gelir ve Gider Ayırımına Göre Bütçeler**

#### **a) Gelir Bütçeleri**

Bu bütçeler gelir tablosunun yapısına göre, satış gelirleri bütçesi, olağan gelirler bütçesi ve olağandışı gelirler bütçesinden oluşur. Diğerleri de genel bütçe üzerinde etkin olmakla birlikte gelir bütçesinin en önemli kalemını satış bütçesi oluşturmaktadır.

#### **b) Gider Bütçeleri**

İşletme faaliyetleri ile yapılacak giderler arasındaki ilişkiye göre hazırlanan bütçelerdir. Bütçelerde her gider gerçekleştirilebilecek en mantıklı ve uygun varsayımlarla destek-

lenmelidir. Bu tür bütçelerde de, yine gelir tablosunun yapısına göre üretim bütçesinden hareketle hazırlanan satışların maliyeti bütçesi, faaliyet ve finansman giderleri bütçesi, olağan giderler ve olağandışı giderler bütçesi şeklinde hazırlanabileceği gibi, gider merkezlerine göre düzenlenmiş bütçeler ve genel işletme bütçesi hazırlamak olanaklıdır.(Çaldağ, 2004:353-Tokaç, 2005:53) Bu kısımda yer alan bütün bölüm bütçeleri genel bütçeye etki etmekle birlikte, hepsi üretim bütçesinden hareketle düzenlenmektedir.

## **2) Hedef ve Zaman İlişkisine Göre Bütçeler**

Yöneticilerin hedeflerine göre hedef ve zaman ilişkisi açısından bütçeler iki gruba ayrılır. Bunlar Proje Bütçeleri ve Dönem Bütçeleri'dir (Çaldağ,2004:352).

### **a) Proje Bütçeleri**

İşletme yönetiminin belli bir projeyi gerçekleştirmek amacıyla hazırladığı projedir.

### **b) Dönem Bütçeleri**

Belirli bir dönemi ele alan, bu dönem içinde tamamlansın veya tamamlanmasın tüm faaliyetleri ve sonuçları inceleyen bütçelerdir (Bayram,2007:22).

## **3) Amaçlarına Göre Bütçeler**

İşletme bütçeleri hazırlanış amaçlarına göre program ve faaliyet bütçesi şeklinde ayrılabilir.

### **a) Program Bütçeler**

Reklam giderleri,araştırma geliştirme giderleri gibi gelir-gider ilişkisi doğrudan saptanamayan ancak belli programların gerçekleştirilmesini ulaşılabilecek sonuç olarak ele alan bütçelerdir (Çaldağ,2004:353).

### **b) Faaliyet Bütçeleri**

Gelir/gider ilişkilerinin doğrudan doğruya kısa zamanda ve ölçülebilir düzeyde saptanabildiği faaliyet türlerinin bütçelenmesiyle ortaya çıkan bütçelerdir (Bayram,2007:22).

#### **4) İş Hacmiyle İlişkilerine Göre Bütçeler**

İşletme yaptığı bütçelemeleri kapasitesi dahilinde üç sınıfa ayırabilir.

##### **a) Statik Bütçe**

Genel itibariyle tek bir durum varsayımı altında hazırlanan bütçe olarak anlaşılır.

Belirli bir kapasite kullanımını temel alır. Bu kapasite kullanımında, faaliyetleri zaman ve hacim olarak planlar. Her biri için tek nihai hedef verir. Faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için gerekli giderlerin çok ayrıntılı biçimde incelenmesini, herbirinin kapasite değişimleri karşısındaki duyarlılık derecelerini inceden inceye değerlemeyi gerekli kılmaz. Bu anlayışa göre bütçe yapılıncaya, eğer fiili durumda, bütçeye göre büyük sapmalar söz konusu olursa, bütçeler yeniden ele alınır (Yılmaz,2001:79).

##### **b) Karşılaştırmalı Statik Bütçe**

Tahmin edilen her iş hacmine göre bütçelerin yapılmasıyla oluşturulur. Yani birden çok statik bütçenin yapılması demektir.

##### **c) Esnek Bütçeler**

Birden çok durum varsayımı altında hazırlanan bütçedir.

Esnek bütçelerde en önemli nitelik, farklı kapasite kullanışları için ayarlanabilen bir yapıya sahip olmalarıdır. Diğer bir deyişle, esnek bütçelerin sabit, yarı değişken ve değişken maliyet unsurlarının, farklı kapasite kullanışlarında ürün maliyetleri üzerindeki etkilerini vurguladığı söylenebilir. Bu nitelik ön planda tutularak, literatürde genellikle benimsenen bir görüşle, esnek bütçeleme anlayışı “genel üretim giderleri”nin bütçelenmesi türlerinden biri olarak ele alınmaktadır.

Esnek bütçelerin ana prensibi, olanaklı olduğu ölçüde her faaliyet derecesinin ya da üretim düzeyinin bir form içinde izlenmesi, yani değişik üretim düzeylerine göre ayarlanabilmesidir. Esnek bütçeler birden fazla faaliyet derecesi ya da üretim düzeyine göre ayarlanabilen gider paylarını ifade eder. Bu anlatım biçimi ile esnek bütçeler birden fazla üretim düzeyi için hazırlanan bir bütçeler setidir.

Değişik faaliyet dereceleri için farklı maliyetleri içeren ve sabit ve artan oranlı maliyetlerin değişkenlik yönünden ayrımlanmasını gerektiren bütçeler, esnek bütçelerdir (Karacan,2008).

Esnek bütçeleme çalışmanın ilerleyen bölümlerinde daha ayrıntılı olarak incelenmiştir.

## **5) Hesaplama Temellerine Göre**

İşletme ortaya koyduğu hedeflere göre yaptığı bütçeleri hesaplama şekillerine göre ayrıldığında iki tip bütçe karşımıza çıkar.

### **a) Klasik Bütçeler**

Geçmiş dönem verileri esas alınıp, gelecek döneme ilişkin tahminlerin de eklenmesiyle ortaya çıkarılan bütçelerdir.

### **b) Sıfır Tabanlı Bütçeler**

Önceki dönem rakamlarına dayanmadan her türlü gideri ilk kez yapılacak şekilde tahmin ederek düzenlenen bütçedir.

## **6) Kapsamlarına Göre Bütçeler**

İşletme hazırladığı bütçelerin kapsadığı alanlar itibariyle sınıflandırmasını yaparsa iki tür bütçeden söz edilebilir.

### **a) Birim Bütçeleri**

İşletmenin belirli etkinlik veya bölümlerini kapsayan bütçe türleridir. Bu tür bütçeler genellikle işlevsellik temeline dayandırılır. Finansman bütçesi gibi (Yüngül,1998:389).

### **b) Genel İşletme Bütçeleri**

Birim bütçelerinin toplamından oluşan ve işletmenin tüm fonksiyonlarını kapsayan bütçedir.

Genel Bütçe hazırlanırken izlenecek sıra her bir bütçenin açıklamaları ile birlikte aşağıda verilmiştir:

#### **ba) Satış Bütçesi**

Satış Bütçesi genel bütçenin uygulanmasında başlangıç noktasını oluşturur,“ ilk hazırlanması gereken bütçedir (Shim ve Siegel, 1994: 70). Satış bütçesinin temeli bütçenin ait olduğu yılda gerçekleştirilmesi gereken satış ve bu satışı gerçekleştirmek için katlanılacak maliyetlere dayanır. Satış sadece satış adedi olarak ele alınmaz, satışların

fiyatı ile maliyetlerin karşılaştırılması sayesinde kar oranı da satış bütçesi içinde hesaplanır.

İşletmenin darboğazları dikkate alınarak bütçelemeye satış bütçesinden başlanır. Satış bütçesinin sağlıklı şekilde hazırlanması için sağlıklı satış tahminleri yapılmalıdır (Civelek,2002:535).

Bütçe ile tahmin farklı kavramlardır. Tahmin dayanaksız olsa bile dikkate alınabilir ve herhangi bir risk içermez. Oysa bütçenin dayanaksız tahminlerle oluşturulması işletmenin varlığını tehlikeye sokar. İşletme satış bütçesini çeşitli faktörleri dikkate alarak oluşturur. Satış bütçesinin temeli satış rakamına dayanır. İşletme yönetimi satış rakamını öngörürken aslında bazı kararlar da almaktadırlar. Zira satış tahmini bir önceki yıl satışları, genel ekonomik durum, piyasa koşulları ve benzeri durumlar dikkate alınarak yapılır. Bu durumda örneğin bir firma genel ekonomik durumda bir kriz öngörüorsa satışlarının bundan ne kadar etkileneceğini de hesaplamalı ve istemediği etkilerden korunmak için tedbirler almalıdır. Her bir tedbir bir yönetim kararı olduğuna göre satış bütçesi hazırlanırken dönemsel satış stratejisi de belirlenmiş olmaktadır. Satış tahmin yöntemleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Cemalcılar 1965:94):

### **1) Yargısal Yöntemler**

Satış Gücüne Dayalı Yargısal Yöntem ve Yöneticilere İlişkin Yargısal Yöntem olarak ikiye ayrılır. Her iki yöntemde de kişilerin tahminlerine dayanarak meydana getirilen rakamlar kullanılır. Üstün yönü katılımcı olmasıdır.

### **2) Trend Analizi**

Geçmişten bugüne kadar satışların göstermiş olduğu gelişme eğiliminin matematik istatistik yaklaşımlarla belirlenmesi ve aynı eğilimin gelecekte de devam edeceği varsayılarak, ekstrapolasyon yoluyla tahmin yapılmasıdır. Satış trendinin büyük dalgalanmalar göstermediği veya dalgalanmaların mevsimlik ya da konjonktürel olarak karşımıza çıktığı durumlarda, başarı şansı yüksek bir yöntemdir. Düzensiz ve önemli dalgalanmalar söz konusu ise bu yöntem tavsiye edilmez (Büyükmirza, 2003:675).

### **3) Regrasyon Analizi**

Regrasyon analizi, aralarında sebep-sonuç ilişkisi bulunan iki veya daha fazla değişken arasındaki ilişkiyi belirlemek ve bu ilişkiyi kullanarak o konu ile ilgili tahminler (estimation) ya da kestirimler (prediction) yapabilmek amacıyla yapılır. (<http://fikretgultekin.com>,27.12.2011, Büyükmirza,2003:676) Bu yöntemin satış bütçesinde uygulanması ile ilgili, satış fiyatı, reklam harcamaları, nüfus ve milli gelir gibi giderler alınır. Bunların geçmiş dönemlerdeki değerleri, aynı dönemlerin satışlarıyla karşılıklı olarak analize tabi tutulur.

### **4) Özel Amaçlı Yöntemler**

Bu gruptaki yöntemleri; endüstri analizi, mamul analizi ve en son kullanım yöntemleri olarak sıralayabiliriz (Bayram,2007:48-49).

#### **-Endüstri Analizi Yöntemi**

İlgili endüstrinin toplam iş hacmi ile işletme satışları ilişkileri kurularak tahminlerde bulunan bir yöntemdir.

#### **-Mamul Analizi Yöntemi**

Her bir mamul bu yöntemde toplanarak işletmenin toplam satış tahmini bulunur.

#### **-En Son Kullanım Yöntemi**

Yan sanayi işletmelerinin çok kullandığı bu yöntemde, kuruluşların ürettikleri parçaları sattıkları esas üretici işletmelerden elde ettikleri bilgilere dayanarak bir satış tahmininde bulunulur.

### **5) Birleşik Yöntemler**

Bir işletme söz konusu yöntemlerin sadece birine dayanarak satış tahmininde bulunamayabilir. İşletmenin büyüklüğü, özellikleri, faaliyet gösterdiği sektör, mevsimlik etkileri vb. etkenleri göz önüne alarak bütün yöntemlerden faydalanarak satış tahminlerini geliştirmeleri amaca daha çok hizmet edebilir.

Satış bütçeleri çeşitli uzunluklarda hazırlanabilir. Literatürde genellikle 1 yıllık bütçeler kısa süreli (dönemli) daha geniş bir zamana yayılan (3-5 yıl) bütçeler ise uzun süreli (dönemli) bütçe olarak adlandırılırlar.

Satış bütçesi döneminin belirlenmesinde dikkate alınacak faktörler şunlardır (Seydi,2010:41):

- Üretimin, satışların veya mamullerin mevsimlik yapısı,
- Moda,
- Pazarın sağlamlığı,
- Üretim süresinin uzunluğu,
- Geçmişteki deneyimler,
- Genel ekonomik koşullar,
- Üretim teknolojisi.

Özellikle genel ekonomik koşullar ve pazarın sağlamlığı küreselleşen dünya ile birlikte en önemli faktörler haline gelmiştir. Zira dünyanın herhangi bir yerinde ortaya çıkan finansal veya reel bir kriz bütün dünyayı etkilemektedir. Bu sebeple satış bütçesinin hazırlanmasında muhtemel olumsuzluklar dikkate alınmalı hatta mümkünse bütçenin alternatifli hazırlanması düşünülmelidir.

Satış miktarları saptanırken ya azami satış olanakları veya azami kar olanakları araştırılır ve hedef olarak alınır. Bazı hallerde azami karı veren bir optimal üretim ve satış hacmi hedef alınabilir. Burada temel amaç katkı payı maksimizasyonu olmalıdır (Sevgener ve Hacirüstemoğlu, 2000: 298-299).

Satış bütçeleri işletmenin içinde bulunduğu koşullara göre ;

- Pazar payı maksimizasyonu,
- Kar maksimizasyonu,
- Satış maksimizasyonu,
- Belirli bir kar tutarını gerçekleştirmeyi amaç edinebilirler.

Satışlar olağan olarak üretim kapasitesi, mal ve hizmetlere olan istem düzeyiyle sınırlıdır. Bununla birlikte, dikkate alınması gereken diğer bazı koşullarda söz konusu olabilir. Örneğin enerji ya da malzeme sağlamlığındaki tıkanıklıklar (Ulukan,1992:30).



### **bb) Üretim Bütçesi:**

Üretim bütçesi, bir işletmenin gelecek hesap döneminde üreteceği mamul miktarlarını ara dönemlere göre ayrıntılı bir biçimde satış bütçesine ve stok politikalarına uygun olarak gösteren, ilgili ve yetkililerce onaylanmış sayısal bir plandır (Haftacı, 2010:33).

Üretim bütçesinin yapısını genelde üretimle ilgili üç ana faktör oluşturur. Bunlar doğrudan işçilik, doğrudan malzeme tutarı ve satınalma bütçesinden intikal eden dolaylı malzeme tutarının da dahil olduğu genel giderlerdir. Doğal olarak satış bütçesi ile kapasite kullanım verilerinin de üretim bütçesi yöntemi içinde yer aldığı unutulmamalıdır. Dolayısıyla firmalar için kar planlaması olarak da düşünülen genel bütçelemenin sonucu öngörülen (proforma) kar ve zarar ancak üretim bütçesinin neticesinde hasıl olmaktadır (Turgay,<http://dergiler.ankara.edu.tr>).

Üretim bütçesi, işletmenin üretim fonksiyonunu (hammadde ve işgücü ihtiyaçlarını, stok politikalarını, üretim kapasitesini dikkate alarak) ayrıntılı şekilde planlama yapmaya yarayan bir araçtır. Yapılan üretim bütçesi ile satışlar, stoklar ve üretim seviyeleri arasında bir optimum denge sağlanarak, işletmenin verimliliği artırılır. Bu bütçelemelerde kullanılan parametreler; Dönem Başı Stok Miktarı Tespiti, Dönem Sonu Stok Miktarı Tespiti ve Ürün Ağacı Güncelleme olarak sıralanabilir (<http://www.progroup.com.tr>,28.12.2011).

Üretim bütçelerinin hazırlanmasında yol gösterici olarak satış bütçesi esas alınır. Çünkü satış bütçesinde işletme kaç adet mal satacağını belirlemiştir. Yani belirlediği adette mal için talep olduğunu varsaymıştır. O zaman bu talebi karşılayacak arzı da hazırlamalıdır. İşte bu aşamada yukarıda bahsedilen parametreler devreye girer. İşletmenin önümüzdeki dönem için elinde bulunan stok miktarı ile bütçe dönemi için varsaydığı talep arasındaki (eğer varsa) arz açığı üretimle karşılanacaktır. Bunun için üretim şekli, yoğunluğu, ürün yelpazesi, çalışan sayısı ve benzeri faktörler gözden geçirilerek optimum bir denge kurulmalıdır.

Üretim bütçesinin dönemi satış bütçesi dönemi ve genel bütçe dönemi ile uyumlu olmak zorundadır. İşletmenin amacı arz talep arasında optimum denge sağlamak olmakla birlikte işletmenin amacı üretiminin tümünü satmak olmayabilir. Öte yandan işletme bir arz sorunu yaratmak veya stok sayısını arttırmak isteyebilir. İşletmenin hazırlayacağı üretim bütçesinin uzunluğu stok veya sipariş için çalışmasıyla ilişkilidir. Eğer sipariş

için çalışıyorsa siparişlerin gelişine göre bütçe hazırlanacağından süre belirlenmez, stok için üretim yapılıyorsa öncelikle dönemsel bütçe (1 yıllık) yapılır. Bu bütçe geçici nitelik taşır, daha sonra daha kısa süreli kesin bütçeler yapılır.

İşletme üretim bütçesini yaparken, öncelikle stoklarını hangi düzeyde tutacağını belirlemelidir. Bu stok düzeyinin korunması için her bir üründen ne miktarda üretileceği kararı verilmelidir. Bu stok düzeyi için üretimin hangi takvimde yapılacağı da belirlenmek zorundadır. Üretim bütçesi, satış bütçesinin dönemi, stok birikimini etkileyecek diğer unsurlar ile ekonominin gidişatından da etkilenir.

### **bc) Direkt İlk Madde ve Malzeme Bütçesi:**

Üretim bütçesinin verilerine dayanılarak üretilecek miktar için yeterli ilk madde ve malzeme giderinin hesaplandığı bütçedir.

Uygulamada işletmeler bu bütçeyi alt bütçelere ayırmaktadırlar. Alt bütçeler genellikle

-Direkt İlk Madde-Malzeme Miktar Bütçesi,

-Direkt İlk Madde-Malzeme Bütçesi,

-Satın Alma Bütçesi

-Stok Bütçesi

-Kullanılan Direkt İlk Madde-Malzeme Maliyeti Bütçesi şeklinde oluşturulabilmektedir.

İşletme Direkt İlk Madde-Malzeme ihtiyacını belirlerken aşağıdaki şekilde belirlenir:

**Tablo 5. Direkt İlk Madde Malzeme İhtiyacı Belirleme Yolu**

Üretimi karşılayacak malzeme miktarı (A)	xxx
İstenen dönem sonu malzeme miktarı (B)	xxx
Toplam malzeme ihtiyacı (A+B)	xxx
Dönem başı malzeme stoku (C)	xxx
Satın alınması gerekli malzeme miktarı (A+B-C)	xxx

Kaynak: Balcı,2007:18

### **bd) Direkt İşçilik Bütçesi**

Direkt işçilik bütçesi “bütçelenmiş üretimi gerçekleştirmek için üretilen mamul ile doğrudan ilişkili olan işgücünün, bütçe dönemi için tahminlerini gösteren plan” şeklinde tanımlanabilir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 2000: 317).

Direkt İşçilik bütçesinin hesaplanabilmesi için arz açığını ve ilaveten ihtiyaç duyulan üretimi gerçekleştirebilmek için gerekli direkt işçilik saat toplamı ile saat başına ödenen direkt işçilik ücretine ihtiyaç duyulur. Direkt işçiliğin bütçelenen toplamı bu iki rakamın çarpımıyla elde edilir.

Direkt işçilik bütçesinin düzenlenmesinden, üretim gider yerleri yöneticileri sorumludur. Bu yöneticiler direkt işçilik bütçesini hazırlanması sırasında işletmede uygulanan ücret yöntemini ve toplu iş sözleşmelerini de göz önünde bulundurmalıdır. (Akdoğan, 2006: 635)

### **be) Genel Üretim Maliyetleri Bütçesi**

Genel Üretim Maliyetleri direkt ilk madde ve malzeme ile direkt işçilik dışında kalan tüm maliyetlerdir ( Kartal,2007:72).

Bu maliyetler çok çeşitli olmakla birlikte bunları bir kaç grup altında toplamak hem maliyet hesaplarının yapılmasında hem de bütçe hesaplama tekniğinde işlemleri kolaylaştırmaktadır.

Genel Üretim Maliyetleri; Endirekt Madde ve Malzeme,Endirekt İşçilik, Üretimde Kullanılan Duran Varlıkların Amortismanı, Kullanılan Sabit Kıymetlerin Sigorta, Vergi, Resim, Harç ve Kira Giderleri, Enerji ve Yakıt Giderleri, Servis Giderleri kalemlerinden oluşur ( Kartal,2007:72).

Genel üretim maliyetleri bütçesinin düzenlenmesinde gider yerleri esas alınır. Bu bütçe sayesinde GÜM ayrı olarak görüleceğinden buna ilişkin nakit çıkışları da hesaplanabilir. Bunun yanında bu giderlerin etkin maliyet kontrolü de sağlanabilir. (Yalkın,1989:153)

### **bf) Faaliyet Giderleri Bütçesi**

Faaliyet Giderleri işletmenin ana faaliyet konusu ile ilgili olmakla beraber üretim maliyetine yansıtılmayan giderlerdir. Bu bütçenin uygulamasında birden çok giderin toplamı üzerinden bütçeleme yapılmaktadır. Faaliyet Giderleri bütçeleri temel olarak dört ana kalemde incelenir ve oluşturulur:

- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri
- Genel Yönetim Giderleri
- Araştırma Geliştirme Giderleri
- Finansman Giderleri.

Birçok kaynakta genel yönetim giderleri ayrı bir bölüm bütçesi olarak gösterilse de genel yönetime ait giderleri bu bölüm bütçesinde göstermek daha doğru bir yaklaşımdır.

### **bg) Nakit Bütçesi**

Esas alınan bütçeleme dönemi içinde işletmede meydana gelen tüm nakit giriş ve çıkışları tahminini gösteren dökümandır. Bu tahminler iki amaca yöneliktir: İlki gelecekteki nakit ihtiyacını belirlemek, ikincisi de nakit akışlarına göre işletmenin performansını bütçeye göre izlemektir (Ceylan,2003:89).

Nakit bütçesi dört ana bölümden oluşur:

- Nakit Girişleri,
- Nakit Çıkışları,
- Nakit Fazlası veya Eksiği,
- Finansman.

Nakit bütçesini satış bütçesi ile karıştırmamak gerekir. Zira satış bütçesinde satılması muhtemel mal miktarı üzerinden bir bütçeleme yapılmaktadır. Oysa nakit bütçesinde tahakkuk esas geçerli olmayıp sadece nakit girişleri ve çıkışları esas alınmaktadır. Nakit bütçesi işletmenin gelecekteki stratejik kararlarını etkileyebilecek konumdadır. Bu bütçeleme ile işletmenin elinde hangi günlerde nakit fazlası veya nakit açığı olacağı belirlenerek, iskonto, peşin alım ve benzeri imkanlardan faydalanmak konusunda yol göster-

rici olabilir. Bu faydalarından başka nakit bütçesi aşağıdaki şekillerde işletmeye fayda sağlar (Bakır,2004:97):

-İşletmenin en az nakit ihtiyacının planlanması ve böylece işletmede en az ne kadar nakit bulundurulması gerektiği nakit bütçesiyle belirlenir.

-Nakit bütçesinde hangi tarihte nakit açığı olduğu görüldüğünden ne zaman borçlanmaya gidileceği de planlanır.

-Kredi verenler, verecekleri borcu zamanında tahsil edip edemeyeceklerini işletmenin nakit bütçesinden öğrenebilir ve işletmeye kredi verip vermeyeceklerine karar verebilirler.

-Ortaklara ne zaman kar payı verileceği nakit bütçesi ile planlanır.

-Mevcut veya sağlanacak nakit miktarının etkili bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını belirler.

## **bh) Proforma Mali Tablolar**

İşletmenin tamamında yapılan bölüm bütçeleri ile genel bütçenin sonucunda ortaya çıkan rakamlardan tahmini mali tablolar oluşturulabilmektedir. Her ne kadar belli bir zamanda işletmenin genel durumunu gösteriyor olsa da praforma mali tablolar bütçelerin toplam sonucu olduğundan başlangıçta ortaya konan hedeflere yönelik tahmini bütçelerle yola çıkılarak hedeflere ulaşma başarısını göstermesi açısından önemlidir.

### **1. Proforma Bilanço**

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren finansal tablodur (Akdoğan, 2007:72).

Bilanço tahmini olarak düzenleniyor yani varsayımları temel alıyorsa elde edilen çizelgeye proforma bilanço, bütçelenmiş bilanço ya da bilanço bütçesi denir.

### **2. Proforma Gelir Tablosu**

İşletmenin belirli bir dönemde elde ettiği tüm gelirler ile aynı dönemde katlandığı tüm maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda işletmenin net karını veya dönem net zararını kapsar (Öztürk,2006:522).

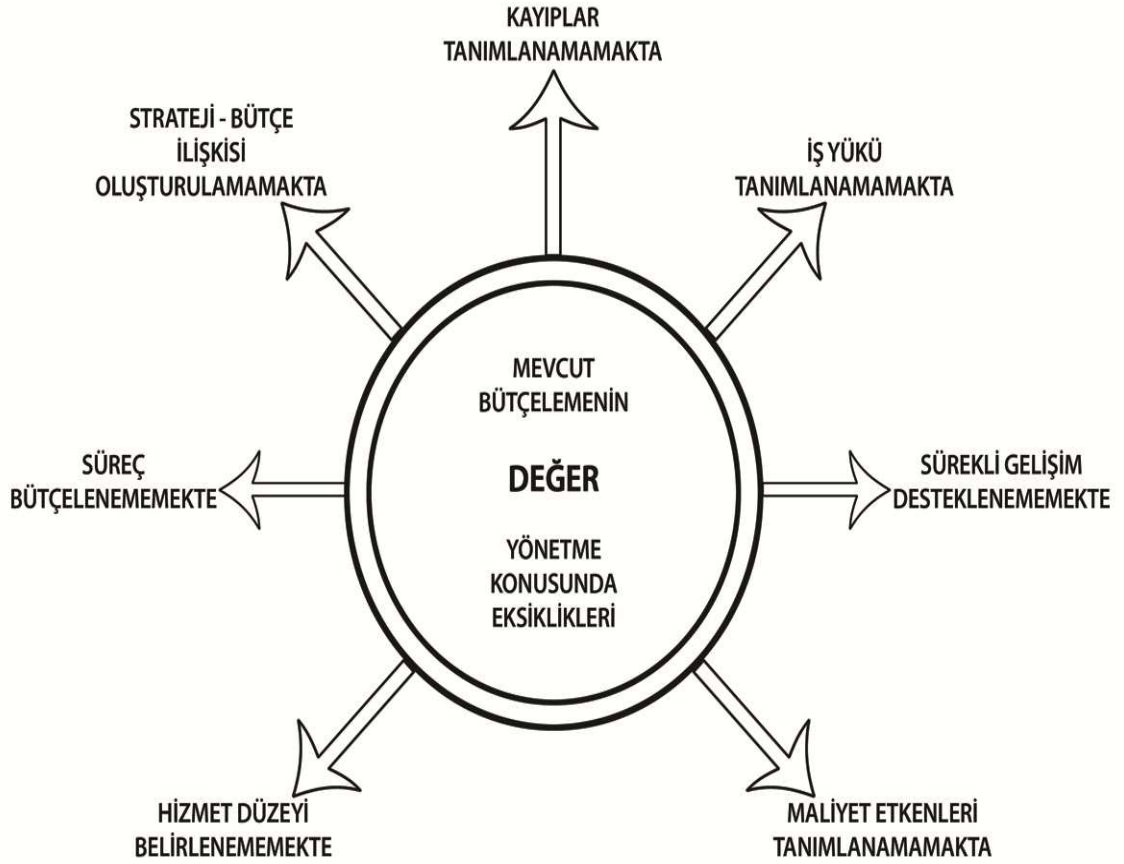
İşletmenin gelecek döneme ait gelir ve gider tahminlerini bölüm bütçeleri ve genel bütçelerden yola çıkarak toplam olarak gösteren çizelgeye de proforma gelir tablosu denir.

## **2.8. Geleneksel Bütçelemenin Yetersizliği**

Bütçe hazırlama, işletmenin gelecek planlamasına ve stratejik kararların alınmasına ışık tutmaktadır. Bütçe sayesinde işletme hem bölümler arasındaki farkları görmekte ve her birimin üretimine göre pozisyon alabilmekte, hem de birimler arasında uyum sağlama zorunluluğu ortaya çıkararak bütçe döneminde işletmeyi bir bütün olarak, ekip olarak hareket ettirmektedir. Öte yandan bütçede konan hedeflere ulaşılabilmesi için işletme içinde, sektörde ve ekonominin genelinde meydana gelen gelişmeleri izleyerek buna göre tedbirler alınması sağlanmakta ve böylece dinamik bir işletme yönetimi sergilenmektedir. Ancak bütün bu avantajlarına rağmen kullanılagelen geleneksel bütçe yöntemlerinin zaman içerisinde bir çok dezavantajı ortaya çıkmıştır.

Herşeyden önce geleneksel bütçeleme yöntemi “mamul/hizmet hacimleri ile tüketilen kaynaklar arasında gerçekçi bir ilişkinin var olduğu işletmelerde olumlu sonuçlar verir.” (Innes,2005:143) Bunun tersinde yani tüketilen kaynağın üretim hacmi ile artıp eksilmediği işletmelerde geleneksel bütçelemenin isabetli sonuçlar vermediği görülmektedir. Zira günümüzde üretim yapısı direkt kaynaklardan endirekt kaynak yoğunluğuna doğru bir seyir göstermiştir. Bu yüzden maliyetlemede olduğu gibi bütçelemede de kaynak/hacim esasına dayalı hesaplamalar yanlış sonuçlar vermeye başlamıştır.

Geleneksel bütçelemenin dezavantajlarına bakıldığında ilk olarak bütçenin iş ve işlemlerin yürütülmesi odaklı değil bu iş ve işlemlerin yürütülmesinde kullanılacak kaynakları finansal açıdan değerlendirme odaklı olduğu görülmektedir. Bunun sonucunda bütçe mali bölümler dışındaki bölümlere bir anlam ifade etmemektedir. Bir bakıma bütçe yöntemi işletmeye bu boyutu ile değer katamamaktadır (Balcı,2007:28). Keza mevcut bütçeler zaman boyutu ile incelendiğinde geleceğe dönük dar bir vizyonla mevcut gelişmeleri genelledikleri görülmektedir. Zaman tüketici olan bu süreç sonucu, katma değersiz bir netice elde edilmektedir (Kaygusuz,2002:5). Mevcut bütçelemenin yetersiz yönleri Şekil 4’te gösterilmiştir.



**Şekil 4. Geleneksel Bütçelemenin Eksik Yönleri**

Bütçeleme süreci üst yönetimce belirlenen rakamlara ulaşmak amacıyla keyfi olarak yapılandırılmaktadır (Kaygusuz,2002:5-6). Bütçeler, tepe yönetiminden gelen emredici hedef ve amaçlar karşısında, çalışanların kendilerini değersiz hissettirecek bir psikoza girmelerine ve motivasyonlarının kırılmasına yol açmaktadır. Yukarıdan aşağıya olan anlayış her ne kadar bütçelemeyi kolaylaştırıcı etkisinden söz edilse bile, alt kademe yöneticilerinin bütçeye katkısını sıfırladığı için bir gerçekçilikten uzaklaştırmaktadır. (Nolan, 2005,27-31). Her ne kadar bütçenin birimler arasında koordinasyon ve haberleşmeyi arttırdığı savunulsa da hem birim bütçelerinin hem de genel işletme bütçelerinin bütçe veya finans bölümünce hazırlanması ve çoğu işletmede birim bütçeleri hazırlanırken birimde fiilen işi yürütenlerin bu süreçte yer almaması veya söz konusu birimde yürütülen işlerin iyi analiz edilememesi nedeniyle birim bütçesi tepeden inme bir plan olarak çalışanları rahatsız etmektedir.

Geleneksel bütçe tekniğinin başka bir sıkıntısı da kaynakları ortaya koymas, fakat bu kaynakların işletme hedeflerine ulaştırarak şekilde hangi faaliyetler tarafından nasıl tüketileceği, tüketirken hangi stratejilere hizmet edecekleri konusunda açık bilgi vermemesidir (Barfield, 2001:683).

Örneğin danışmanlık giderlerini kısımaya çalışan firmanın bunun etki ve sonuçlarını iyi tahlil edememesi durumunda hedeflere ulaşmada bir zafiyet ortaya çıkarabilir.

Geleneksel bütçeleme süreci yönetimin gelir tahmini ve bütçe amaçlarını belirlemesiyle başlamaktadır. Sonra, bölüm bütçeleri geçen yılın maliyetlerine, içinde bulunulan yılın o ana kadar gerçekleşen fiili sonuçları ile artı ve eksi ilaveler temeline dayanmaktadır (Bunce vd.,1995:255). Bütçe bir öngörü niteliği taşıdığından geçmiş yılı esas alması doğru değildir. Zira bütçeleme döneminde içinde bulunulan ve daha önce kapanmış bütçe döneminden çok daha farklı gelişmeler beklenebilir. Bu durumda meydana gelebilecek gelişmeleri dikkate almayan bütçe hedeflere ulaşmada başarısız olacaktır. Öte yandan bütçenin uygulamasındaki kesintiler kalemi yuvarlak bir ifade olup, duruma göre istediği yerden kesinti yapma konusunda finans bölümüne az da olsa bir hareket alanı sunmaktadır.

Mevcut bütçeleme sürecinde, planlanan ve gerçekleşen değerler arasında karşılaştırma finansal boyutta yapılmakta, operasyonel karşılaştırma yapılmamakta ve varsa sapmaların nedenleri araştırılmamaktadır (Kaygusuz,2002:6).

Geleneksel bütçelemede kaynaklar birimlere göre dağıtılmaktadır. Katılımcı bir bütçeleme sürecinde bile birim yöneticileri kendi birimlerine daha yüksek bir kaynak aktarılmasını temin etmek için üretim dışındaki harcamalarını yüksek gösterme eğilimine girmektedir. Bütçe döneminin sonuna doğru ise kullanılmayan kaynakları iade etmek yerine kapanan dönem harcamalarının yeni kaynak tahsisinde dikkate alınacağını öngören birim yöneticileri bu kaynakları bir şekilde kullanmakta bu da verimsiz kaynak kullanımı ve kaynak israfına yol açmakta, bu şekilde işletme maliyetleri de artmaktadır.

Geleneksel bütçelemede dönem sonunda hedeflere ulaşma açısından varolabilecek başarısızlığın önü kesilmektedir. Bütçe dönemi içerisinde bütçenin gerçekleşme derecesine dair kontrollerde eğer dönem sonu hedeflere ulaşmada sıkıntı yaşanacaksa, kontrol şekli ve kriterleri değiştirilmekte, hedeflere başka açıdan yaklaşılmakta ve dönem sonunda



üst yönetime bütçe hedeflerinin tuttuğuna dair bir sunum yapılmaktadır. Böylece başarısız olan bütçeleme tekniği ve uygulama metodu devam ettirilmektedir. Geleneksel bütçelemenin yetersizlikleri Antos(2002:12)'a göre şunlardır.

-Geleneksel bütçeleme kaynaklara maliyet merkezleri açısından bakar.

-Geçen yılın verilerini esas alır.

-Geçen yılın olumsuzluklarını bu bütçe yılına da taşır.

-Genellikle maliyet azalış fırsatlarının altını çizmez, gereksiz faaliyet ve görevlerin elimine edilmesi için çalışmaz.

-Bazı birimlerde iş yükünün artacağı gerçeğini yeterince değerlendiremez.

-İç ve dış Tedarikçiler ve müşterilerle gereği gibi ilgilenmez.

-Genellikle süreçler yerine maliyetleri kontrol eder.

-Ana nedenler yerine sonuçlarla ilgilenir.

-Maliyetleri kullanılan veya kullanılmayan kapasite yerine sabit ve değişken gider şeklinde ayırma eğilimindedir.

-Maliyetleri azaltma konusunda hedef belirler ancak hedeflerin nasıl gerçekleştirileceğini belirlemez.

-Birim yöneticileri "herkesin birimi" mantığına bürünür.

Newing'e göre ise geleneksel bütçelemenin sorunları Tablo 6'da şöyle gösterilebilir:

**Tablo 6. Geleneksel Bütçelemenin Yetersizlikleri**

AMAÇ	UYGULAMA	SORUN
Stratejik Uyum	Geçmiş Yıl Uygulamasından Sarkan Keyfi Kesintiler	İşletme Stratejisiyle İlgisiz Yanlış Hizmet Kesintileri
Kaynak Dağılımı	Fonksiyonel Organizasyon	Bütçe Yapanların Pazarlık Yeteneğine Dayanan Dağıtım
	Yıllık Süreç	Uygun Olmayan Dönüşüm Zamanları
	Maliyet Elemanı Odaklı	Görünmez Özellikli dolaylı Çıktılar
	Gözardı Edilmiş Yatırım Faydaları	Kaynak Fazlasının Tekrar Dağıtılması
Sürekli İyileştirme	Artan Oranlı İyileştirme	İşletme İçi Belirlenmiş Hedefler
	Maliyetlerin Sabit veya Değişken Olarak Tanımlanması	Sabit Maliyetlerin Düşürülmemesi
Genel Amaçlar	Genelde Yukarıdan Aşağıya Doğru Akım	Katılımın Eksikliği
	Finansal Ölçülerin Kullanımı	İşlevsel Kararların Çarpıtılması
Değer İlave Etme	Faaliyetler Fiilen Gerçekleştirildikten Sonra Raporlama	Sapmalardan Kaçınılması
	Bürokratik	Fırsatların Kaçırılması

Kaynak:Newing (1994)

Geleneksel bütçeyi hazırlama süreci çok uzun olmaktadır. Orta büyüklükteki işletmeler bütçelerini hazırlamak için her yıl 110 günlerini harcamaktadırlar (Karaca,2008:77).

Birçok kaynakta geleneksel bütçenin kaynaklarla daha fazla ilgilendiği yer almaktadır. Oysa bütçe, hem kaynaklar hem de elde edilen çıktılarla ilgilenmek zorundadır. İşletme

eldeki kaynakları israf etmeden kullanılmalıdır. Ancak hedefini gerçekleştirmek için daha fazla kaynağa ihtiyaç duyuyorsa, yeni kaynak bütçelemesinden kaçınmamalıdır.

Geleneksel bütçeleme, fonksiyonlarla ilgilidir ve organizasyonel hiyerarşi oluşturarak fiili harcamaları kontrol etme amacındadır (Bunce,1995:255). Kontrol hiyerarşik düzene uygun olarak yukarıdan aşağıya olmakta ve örgüt çalışanları birim veya kişisel hedefleri üzerinde yoğunlaşmak zorunda bırakılmıştır. Bu yüzden çalışanlar ne işletmeye yeni bir avantaj getirecek çalışmaları yapmaktadır ne de bütçe ve hedef belirleme çalışmalarında yer alabilmektedir. Bu yüzden çalışanların motivasyonu da gittikçe düşmektedir.

Geleneksel bütçeleme sürecinde başlangıç noktası, mevcut kaynak kullanımı ve performans düzeyi olduğu için geleneksel bütçeler önceki faaliyet döneminin verimsizliklerini mevcut faaliyet dönemine taşıyan bir tablo niteliğindedir (Brimson ve Antos,1999:19). İşletmeler değişen ekonomik koşullarda artık sadece maliyeti azaltarak ve bu maliyet azalışını fiyat avantajı olarak müşteriye sunarak onların memnuniyetini kazanamamaktadır. Müşteri memnuniyeti için; kalite kontrol, satış sonrası destek, CRM uygulamaları gibi servislerin hizmete sokulması gerekir ki, bunların her biri kendi başına ve gelen işletme bütçesi içerisinde dikkate alınacak ve dahi bütçelenecek giderler olarak karşımıza çıkar. Ancak bu servislerden örneğin satış sonrası destek ile ilgili harcamaların tam olarak tahmin edilmesi imkansızdır. Diğer taraftan yıl içerisinde rakip bir işletme tarafından uygulamaya konan bir CRM uygulamasına yanıt verebilmek için buna ilişkin bir kaynak ayırması işletmenin faydasına olacaktır. Kısacası geleneksel bütçeleme sürekli iyileştirmeyi dikkate almadan başarısız bir bütçe olmaya mahkumdur.

Geleneksel bütçelerdeki handikaplardan biri de faaliyeti değil birimi esas almasıdır. Oysa birim faaliyetin uygulayıcısı olsa bile üretim bir süreç olduğundan tek başına birimlerin maliyetleriyle uğraşmak, istenen bilgilerin elde edilmesi ve tedbirlerin alınması için yeterli olmayabilir, hatta işletmeye yanlış sonuçlar verebilir. Örneğin bir faaliyet birden çok birim tarafından yerine getiriliyor olabilir. Bu durumda bir birimin hedefine ulaşması işletme bütçesinin başarısı için yeterli olmayacak aksine üretimde bir darboğaz meydana getirecektir.

Birimi esas almanın uzantısı olarak birim yöneticileri sadece kendi birimlerinde yürütülen işlere odaklanarak hedeflerini tutturmaya çalışmakta diğer birimlerde yürütülen işlerin niteliği ve süreci ile ilgilenmemekte böylece birimler arasındaki iletişimsizlik art-

makta, çalışanlar kendilerini işletme çalışanı olarak değil birim çalışanı olarak görmektedir.

Bunce (1995:256)'e göre; Bir kısım görüşe göre bütçeleme, yönetim yönteminin önemli bir parçası olarak devam etmelidir. Diğerlerine göre ise, geleneksel bütçelemeden vazgeçilemiyorsa en azından önemi azaltılmalıdır.

“Geleneksel bütçelemenin ihtiyaca cevap verebilmesi için iki önemli nokta başarılmalıdır. Bunlardan birincisi, işletmelerde bütçeleme sürecinin yeniden yapılandırılması, ikincisi ise, bütçenin nasıl kullanılacağına yeniden düşünülmesidir (Harvard Management Update,1999:12).

## **2.9. Modern Bütçeleme Teknikleri**

Geleneksel bütçeleme tekniklerinin anılan yetersizlikleri ve işletmeler için ortaya koyduğu zorluklar ile işletme yönetimi ve üretimi üzerindeki olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için yeni bütçeleme tekniklerine ihtiyaç duyulmuştur. Ancak bütçeleminin olumsuzluklarını ortadan kaldırmak vizyonu gerçekleştirmeye yönelik bütçeleme tipini ortaya çıkaramaz, bu yüzden yeni bütçeleme tekniğinin amaçları aşağıdaki gibi olmalıdır (Bunce vd., 1995; 257):

- a) İşletme stratejisinden uygun bir şekilde faaliyet planlarının çekilmesi,
- b) Süreç çıktılarıyla kaynak tüketimleri arasında bağlantı kurmak,
- c) Sürekli gelişimi desteklemek,
- d) Uyumlu davranış inşa etmek ve devam ettirmek,
- e) Planlama ve bütçeleme yoluyla gerçek değer ilave etmek.

Bu amaçları gerçekleştirmek için işletme yönetimi aşağıdaki süreçleri tamamlamalıdır: (Bunce vd., 1995; 257)

- Süreçler ve faaliyetler belirlenmeli ve ayrıntılarıyla planlanmalıdır.
- Faaliyet analizi yapılmalı ve maliyetlenmiş faaliyet veri tabanı oluşturulmalıdır.
- Faaliyet esasına dayalı maliyetleme uygulanmalıdır.

- Gelişimin izlenmesini sağlayacak dışsal hedefler belirlenmelidir.
- Stratejik amaçlar tamamıyla bütçelerle birleştirilmelidir.
- İhtiyari hizmet seviyesi tanımlanmalı ve önemi belirtilmelidir.
- Süreç tabanlı performans ölçüleri oluşturulmalıdır.
- Katma değer yaratmayan faaliyetler ve kullanılmayan kapasite açığa çıkarılmalıdır.
- Esnek bütçeleme süreci oluşturulmalıdır.
- Faaliyet ve süreç tabanlı raporlama yöntemi oluşturulmalıdır.
- Performans değerlendirme yöntemi bütçeyle ilişkilendirilmelidir.
- Yönetici temelli bütçeleme sürecinden vazgeçilmelidir.

Pek çok endüstriyel organizasyon, en modern teknoloji ile donatılmış olmalarına, yüksek kalitede mamul üretebilme kabiliyetlerine rağmen, rekabetçi olmayan bir anlayışla başarısız bir yönetimine bağlı olarak oluşan temel problemleri aşamadığı için rakipleriyle rekabette çok geride kalmışlardır. Bu nedenle, endüstriyel organizasyonların başarısı ve rekabet edebilirliği, donanımdaki yüksek teknoloji kadar, yöntemin tümüyle göz önünde bulundurularak yöntem performansının iyileştirilmesine bağlıdır. Gerek üretim gerekse diğer fonksiyonel alanlarda işletme performansının iyileştirilmesi ancak problemleri kaynakları ile birlikte tanımlama yeteneğine sahip bir performans ölçüm yönteminin kurulması ve çalıştırılmasına bağlıdır (Akgün,2004:66-67).

İşletmenin hedeflerini ve buna yönelik stratejilerini kurguladığı ana kaynaklardan biri de bütçedir. Bu nedenle işletmenin bütünsel gözden geçirmesinde bütçe önemli bir yer tutmaktadır. İşletmeler geleneksel bütçeleme eksikliklerini gördükten sonra bu olumsuzlukları ortadan kaldıracak bütçeleme teknikleri geliştirmeye gayret etmişlerdir. Böylece hem literatürde hem de uygulamada çeşitli bütçeleme teknikleri oluşmuştur. Bu tekniklerden Esnek Bütçe ile Faaliyet Tabanlı Bütçe üzerinde durulacaktır.

### 2.9.1. Esnek Bütçeleme

İşletmenin çalışma derecesi birçok farklı faktör tarafından etkilenir. Bu faktörlerin bir kısmı öngörülebilir iken, bir kısmı da öngörülemez niteliktedir. Bu durum da değişen faktörlere göre şekil alabilecek işletme argümanlarını zorunlu kılar. Bahsedildiği şekilde değişiklik gösterebilmek ise esneklik ile mümkündür. Esneklik kavramı günümüzde stratejik bir kavram olarak algılanmaktadır. Bu nedenle birçok model, sistem, teknik, esneklik olgusu dikkate alınarak yeniden biçimlendirilmekte ya da yeni anlayışlar olarak ortaya atılmaktadır. Esneklik, üretim sisteminin piyasadaki değişikliklere hızlı ve etkili şekilde uyum sağlayabilmesiyle ilgili bir kavramdır. Başka bir deyimle her türlü yeni gelişmelere veya değişikliklere cevap verebilme, uyum sağlamada yeterli olabilme kalitesidir (Tekin,2005:28). Esnek bütçe söz konusu faktörler tarafından etkilenen çalışma derecelerine göre işletmeye alternatif planlar/bütçeler sunan bir süreçtir. Değişik çalışma derecelerinin dikkate alınması bunların da bütçelendiği anlamına gelmez (Işıklılar,1997:212). Ancak o çalışma seviyesinde karşılaşılabilecek rakamları gösterir.

Esnek Bütçe en kısa tanımıyla Farklı çalışma derecelerine göre ayarlanabilen bütçedir (Peker,1988:417).

Bir başka tanıma göre; giderlerin yapısal ve değişik faaliyet düzeylerinde incelenmesini, bütçelenmesini ve standart oranların saptanmasını sağlayan bütçe yöntemidir (Özkan,1994:19).

Esnek bütçenin özellikleri aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Kaygusuz,2006:153, Garrison, 1991:409, Bayram,2007:24, Ocak,2007:40, Boydemir,2007:114, Haftacı,2010:58):

-Esnek Bütçe bir seviyeye odaklanmak yerine, tüm faaliyet seviyelerine göre ayarlanabilir.

-Dinamik bir yapıya sahiptir. Faaliyetin herhangi bir seviyesine göre yeniden ayarlanabilir ve bu da yönetime karar vermede yardımcı rol oynar.

-Elde edilen çıktı ile elde edilmesi gereken çıktı arasındaki farkı analiz ederek yorumlarken bu farkın; (1) Ne kadarının kapasitenin kullanımından, (2) Ne kadarının kapasitenin verimli kullanılmasından ve (3) Ne kadarının harcama farkından kaynaklandığını belirlemede yardımcı olmasıdır.

-Sabit bütçelerden daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Bu nedenle işletmelerdeki kapasite değişikliklerinden dolayı ortaya çıkan giderlerdeki değişiklikleri yansıtabilme özelliğini taşır.

-Esnek bütçeleme maliyet-hacim-kar analizi ile bütçeleme konseptinin kombinasyonundan oluşmaktadır. Herhangi bir faaliyet seviyesini yansıtmayı için üretim maliyet bütçesi sabit ve değişken maliyet tahminleri kullanılarak revize edilebilir.

-Fiili maliyetleri karşılaştırmaya temel olacak fiili iş hacminin bütçelenmiş tutarları bu yolla elde edilebilir.

-Dar bir üretim aralığında kısa dönemli maliyet-hacim ilişkilerini gösterir.

-Sapma incelemelerinin anlamlı bir biçimde yapılmasını, bu incelemeler için gerekli verilerin kendiliğinden ortaya çıkmasını sağlar.

-Sapmaların yetki ve sorumluluk merkezlerine göre belirlenmesine yardımcı olur.

-Standart maliyetlerle birlikte işletme faaliyetlerinin planlanmasında etkili bir araç görevini görür.

-Üretim yetki ve sorumluluk merkezine bağlı maliyet yerlerinde genel üretim giderlerinin bütçelenmesinde kullanılabilir.

-Genel üretim giderleri ile birlikte pazarlama, satış ve dağıtım giderlerinin bütçelenmesinde de kullanılabilir.

-Değer yaratan bütün faaliyetler için uygulanabilir.

-Yönetim hedeflerini hazırlayan kâr planlamasının yapılmasında uygun bir veri tabanı oluşturması ve sapma analizlerini kolaylaştırır.

-Çeşitli kapasite seviyelerindeki gider merkezleri itibariyle gider tutarlarını öngörmeyi mümkün kılar.

Genel olarak özetlemek gerekirse esnek bütçe; maliyet-miktar-kâr üçlüsünün bir ifadesidir. Esnek bütçeler oluşturulurken, gelir ve değişken giderlerin değişik faaliyet miktarlarına göre değiştiği, fakat sabit maliyetlerin en azından belirli aralıklar için sabit kaldığı

göz önünde bulundurulur ve bütçeler buna göre hazırlanır. Bu nedenle esnek bütçeleri hazırlamadan önce, her bir maliyetin miktar değişmelerinden ne yönde etkilendiği detaylı olarak incelenmelidir.

Esnek bütçeler her zaman için kullanılabilir değildir. Esnek bütçenin kullanılabilmesi; girdiler ile çıktılar arasında anlamlı bir ilişki kurulabilmesine ve girdilerin belirli bir zaman ve hacim aralıkları arasındaki değişme ilkelerini ortaya konulmasına bağlıdır. Bu faaliyet için katlanılan maliyetler ile o faaliyet sonucunda elde edilecek mamuller arasında doğrudan ve kısa dönemli bir ilişki kurulamıyor ise, o faaliyet esnek bütçe ilkelere göre bütçelenemez.

Söz konusu duruma örnek olarak bir araştırma-geliştirme departmanı verilebilir. Buradaki çalışmalar herhangi bir mamul elde etmekle sorumlu tutulamazlar. Bu nedenle girdi-çıkıtı ilişkisini kurmak mümkün olmayacaktır. Araştırma geliştirme faaliyeti için belli bir miktar maliyete katlanırsa üç mamul, daha fazla katlanırsa beş mamul elde edilir gibi bir sonuca varmak mümkün değildir. Araştırma Geliştirme bölümü sorumlusu sadece araştırmayı tamamlamaktan sorumlu tutulabilir. Program bütçeleri adı verilen araştırma geliştirme, reklam işleri ve bakım onarım işleri gibi sabit nitelikteki çalışmaların bütçelenmesinde girdi/çıkıtı ilişkisi kurulamadığı için esnek bütçe anlayışı uygulanamaz. Bu tür işler için statik bütçe anlayışına uygun bütçeler kullanılabilir. (Tokgöz,2000:11)

Öte yandan üstünlüklerine karşın bazı görüşler esnek bütçenin inovasyon ve öğrenmeye zarar verdiğini ifade etmektedir. Ancak son zamanlarda yapılan çalışmalarla elde edilen bulgular bu görüşlerin aksinedir (Ekholm ve Wallin,2011:148).

Esnek bütçe, genel üretim maliyetlerinin kontrol edilmesinde uygulanmak üzere dizayn edilmiştir. Uzun zamandan beri bu temel anlayış biçimi, tüm bütçe hesaplamaları için geçerli olmuştur. Pazarçeviren (2006:108)'e göre esnek G.Ü.G. Bütçelerinin en temel amacı, gerçekleşen GÜG'lerin, fiili kapasite kullanım seviyesinde ürünlere yüklenmesinin getirdiği olumsuzlukların önlenilmesidir.

### **2.9.1.1. Esnek Bütçeleme İçin Ön Koşullar**

Genel üretim giderlerini içeren bir değişken bütçenin hazırlanabilmesi için işletmede aşağıdaki koşulların oluşması şarttır (Ocakçı,2007:43).



- a) Gider yerleri belirlenmiş olmalıdır.
- b) Her gider yeri için faaliyet ölçü birimi seçilmiş olmalıdır.
- c) Faaliyet seviyesi (hacmi) belirlenmiş olmalıdır.
- d) Giderlerin değişken ve sabit kısımlara ayrılması ön çalışmaları tamamlanmış olmalıdır.

### **2.9.1.2. Esnek Bütçelemenin Aşamaları**

Bu çalışmalar ile esnek GÜG Bütçelerinin uygulanma aşaması olarak Pazarçeviren (2006:109)'in ifade ettiği Esnek Bütçe hazırlama Süreci bazı yerlerde örtüştüğünden açıklamaları birlikte yapmak faydalı olacaktır. Esnek GÜG Bütçe süreci şu aşamalardan oluşmaktadır:

- a) Gider merkezlerinin yarı değişken nitelikli GÜG'lerinin sabit ve değişken kısımlarının ayrılması.
- b) Gider merkezlerinin değişken ve sabit GÜG'lerinin bütçelenmesi.
- c) Gelecek faaliyet döneminin satış tahminleri esas alınarak, esas gider merkezlerinin faaliyet kapasitelerinin (Normal Kapasite) bütçelenmesi.
- d) Esas gider merkezlerinin bütçelenen normal kapasiteleri esas alınarak, yardımcı gider merkezlerinin normal kapasitelerinin bütçelenmesi.
- e) Yardımcı gider merkezlerinin Esnek GÜG Bütçeleri Ana Tablolarının hazırlanması.
- f) Yardımcı gider merkezleri bütçelenen GÜM'lerinin, Esas Gider Merkezlerinin bütçelenen yardımcı üretim ve hizmetleri miktarında Esas Gider Merkezlerine dağıtımı.
- g) Esas Gider Merkezlerinin Esnek GÜG Bütçeleri Ana Tablolarının hazırlanması.
- h) Esas Gider Merkezlerinin Normal Kapasite Seviyesinde Bütçelenen GÜM Yükleme Oranının bulunması.

Esnek bütçelemeyi hazırlamanın en önemli aşamalarından biri giderlerin sabit ve değişken ayırımına tabi tutulması olduğundan öncelikle bu kavramları açıklamak yerinde olacaktır.

#### **a) Gider Merkezlerinin Yarı Değişken Nitelikli GÜG'lerinin Sabit Ve Değişken Kısımlarının Ayrılması:**

Maliyet fonksiyonu, faaliyet ölçütü ile herhangi bir maliyet kalemi arasındaki ilişkiyi gösteren fonksiyondur. Maliyet fonksiyonlarının bilinmesi bütçeleme ve kontrol için zorunludur (Gürsoy,1997:361).

Hammadde ve yardımcı malzeme gibi değişkenliği ispatlanmış ve parametrelere bağlanmış ana giderler maliyet fonksiyonlarında değişken gider olarak yerlerini alırlar.

Genel üretim giderleri, direkt ilk madde ve direkt işçilik dışında kalan üretimle ilgili katlanılan tüm giderler olarak tanımlanmaktadır. Bunlar, o iş kolundaki ve işletmenin özelliğine göre yararlandığı üretim faktörleri çeşitlerine göre değişmektedir. Genel üretim giderleri, mamul ile endirekt ilişki kurulabilen bir üretim faktörüdür. Endirekt malzeme, endirekt işçilikler, dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler, vergi resim ve harçlar, amortisman ve tükenme payları, üretimle doğrudan ilgili finansman giderleri ve üretimle ilgili diğer çeşitli giderler şeklinde sınıflandırılmaktadır (Muhasebe Uygulama Tebliği No:1).

GÜG'ler birbirinden farklı birçok giderlerden oluşur, düzensiz bir seyir gösterir ve bazılarının tutarı ancak yılsonunda belli olur (Altuğ,1996:123). GÜG'leri içerisinde sabit, değişken veya karma nitelikli bir çok gider bulunmaktadır. Bu gider türleri aşağıda anlatılmıştır.

#### **-Sabit Giderler**

İşletmede üretim hacmi ve faaliyet düzeyinden bağımsız faaliyet gösteren giderlerdir. Bu giderler işletme hiçbir faaliyet göstermese dahi aynı seviyede kalırlar. Büyükmirza (2003:309) bu giderleri; "kısa dönemde iş hacminde meydana gelen dalgalanmalardan etkilenmeyen giderler" olarak tanımlamaktadır. Bu tip giderlere örnek olarak sigorta primleri, kiralar, amortisman, reklam ve araştırma giderleri gösterilebilir.

#### **-Değişken Giderler**

İşletmenin faaliyet düzeyi ve üretim hacmine bağlı olarak bu artış veya azalışlarla doğru orantılı olarak hareket eden giderlerdir. İşletme faaliyetlerini durdurduğu anda bu giderler de sifıra düşer. Bu giderlere örnek olarak satış komisyonu, ambalaj malzemesi ve benzerleri gösterilebilir.

### **-Karma Giderler**

Karma giderler hem sabit hem de değişken maliyetleri içeren maliyetlerdir. Karma maliyetlere bazı kaynaklarda yarı değişken maliyetler olarak da rastlanır.

Belirli faaliyet düzeyinde, karma maliyetler esas olarak sabit maliyetlerde görülen karakteristiklere de sahipken aynı zamanda değişken maliyetlerde görülen karakteristikleri de gösterebilirler. Bu maliyetlerde faaliyet düzeyi sıfır iken sabit maliyete katlanılacak, faaliyet hacmi arttığında karma maliyetler toplamda artacaktır (Kartal,2007:84).

İçeriğinde hem sabit hem de değişken gider bulunduran yarı değişken giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrılmasında çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bunlar:

- 1) Muhasebe Yöntemi,
- 2) En Düşük ve En Yüksek Noktalar Yöntemi,
- 3) Basit Regrasyon Yöntemi,
- 4) Grafik Yöntemi,
- 5) En Küçük Kareler Yöntemi.

Bu yöntemler aşağıda kısaca açıklanmıştır.

#### **1) Muhasebe Yöntemi:**

Bu yöntem, hesap planında yer almış gider kalemlerinin sabit ve değişken olmak üzere bir ayırma tabi tutulması ve bu ayırımın ışığı altında, geçmiş dönemlerde gider hesaplarında yer alan tutarlardan hareket ederek, önce sabit ve değişken giderlerin belirlenmesi, sonra da gider fonksiyonunun saptanmasını temel alır (Tokgöz, 2000:25).

#### **2) En Düşük ve En Yüksek Noktalar Yöntemi:**

Bu yöntemde bir gider merkezinde, belli bir dönem (bir yıl veya daha uzun bir süre) boyunca gerçekleşen en yüksek ve en düşük kapasite seviyelerinde yarı değişken giderin

ortaya çıkan tutarları arasındaki değişimin, gider merkezinin en düşük ve en yüksek aylık üretim kapasiteleri arasında kapasitedeki değişime oranlanması sonucu, kapasite bir birim değiştiğinde, giderin ne kadar değiştiğini saptanır. Varsayılacak rakamsal örnekte, gider merkezinin üretim kapasitesindeki değişime aylık 1.026 TL ve kapasitedeki değişime aylık 4.104 makine saati olarak kabul edilirse, değişiklik oranı aşağıdaki şekilde belirlenir.

Giderin Değişkenlik Oranı: Giderdeki Değişme/Kapasitedeki Değişme

$$: 1.026/4.104=0,25 \text{ TL/Makine Saati}$$

Giderin değişkenlik oranı ile kapasite seviyeleri çarpılarak, kapasite seviyeleri itibariyle giderin değişken kısmının toplam tutarı bulunur. Herhangi bir kapasite seviyesinde giderin gerçekleşen toplam tutarından, giderin değişken kısmının toplam tutarı düşülerek, giderin sabit kısmının toplam tutarı bulunabilir. Giderin sabit kısmının toplam tutarı her kapasite seviyesi için aynıdır. İşletmede en yüksek kapasite aylık 6.840 makine saati ve en düşük kapasite aylık 2.736 makine saati olarak kabul edilirse yukarıda belirlenen değişkenlik oranına göre giderin sabit ve değişken kısmı şöyle oluşacaktır.

	<b><u>En Yüksek Kapasite</u></b>	<b><u>En Düşük Kapasite</u></b>
Kapasite Seviyesi:	6.840 MS/Ay	2.736 MS/Ay
Değişkenlik Oranı:	x <u>0,25 TL/MS</u>	x <u>0,25 TL/MS</u>
Giderin Değ.Kısmı	1.710 TL/Ay	684 TL/Ay

Yarı değişken giderin sabit kısmı, giderin toplamından, giderin değişken kısmı düşülmek suretiyle bulunacaktır. Giderin sabit kısmının en düşük ve en yüksek kapasite seviyelerinde eşit olduğu tespit edilmiştir.

	<b><u>En Yüksek Kapasite</u></b>	<b><u>En Düşük Kapasite</u></b>
Toplam Gider:	2.776 MS/Ay	1.750 MS/Ay
Değişken Kısım:	x <u>1.710 TL/MS</u>	x <u>684 TL/MS</u>

Sabit Kısım

1.066 TL/Ay

1.066 TL/Ay

Bu yöntemle göre; yarı değişken analiz edildiğinde, giderin değişken kısmı; 0,25 TL/MS, sabit kısmı; 1.066 TL/Ay olarak ayrılacaktır (Pazarçeviren, 2006:110).

### **3) Basit Regrasyon Yöntemi:**

Basit regrasyon analizi yöntemi, istatistikî bir yöntem olup bir çok konuda kullanıldığı gibi yarı değişken giderlerin değişken ve sabit kısımlarının ayrılmasında da kullanılmaktadır. Yöntem bu ayrımı, gider ile kapasite eksenleri arasında farklı noktalarda gerçekleşen giderin en uygun değişim eğilimini hesaplayarak yapmaktadır. Bu yöntemde kullanılan temel formül;

$Y = A + BX$  şeklindedir.

$Y =$  Yarı Değişken Giderin Toplam Tutarı (TL/Ay)

$B =$  Yarı Değişken Giderin Değişkenlik Oranı (TL/Faaliyet Ölçüsü)

$A =$  Yarı Değişken Giderin Sabit Kısım (TL/Ay)

$X =$  Kapasite Kullanımı (Faaliyet-Kapasite Ölçüsü)

Yöntemde giderin sabit kısmı üzerine değişkenlik oranı ve kapasite kullanımı esas alınarak toplam gider belirlenmektedir. (Pazarçeviren,2006:110-111)

### **4) Grafik Yöntemi:**

Bu yöntemde giderlerin sabit ve değişken kısımlarının ayrılması, grafik yardımıyla sağlanır. Gider Y ekseninde, faaliyet hacmi ise X ekseninde yer alır. Gider ve faaliyet hacmine ilişkin veriler grafik üzerinde işaretlenir. Göz kararıyla grafikte işaretlenmiş olan noktaları eşit parçalara ayıracak şekilde bir doğru çizilir. Yapılacak iş, bu doğrunun eğimini bulmaktır. Eğimi bulabilmek için doğru üzerinde rast gele iki nokta alınır, bu iki nokta arasında giderde meydana gelen değişme, faaliyet hacmindeki değişmeye oranlanır. Bunun sonunda elde edilen rakam değişken orandır (Tokgöz,2000:21).

### **5) En Küçük Kareler Yöntemi:**

En küçük kareler tekniği bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koyar. Bu yöntemde kullanılan doğrusal eğri denklemi

(  $Y = a + bx$  ) şeklinde oluşmaktadır.

$Y$  = Bağımlı değişken  $a$  = Sabit faktör

$x$  = bağımsız değişken  $b$  = Trend eğrisinin eğimi

Aynı semboller gider denklemine göre tanımlanırsa;

TG = Toplam gider (Bağımlı değişken)

$a$  = Sabit gider ( Sabit faktör)  $b$  = Değişim Oranı (Eğrinin eğimi)

$x$  = Faaliyet hacmi (bağımsız değişken)

Yöntem trend eğrisinin eğimine ve bağımsız değişkene göre bağımlı değişkeni ölçmektedir.

#### **b) Gider Merkezlerinin Değişken ve Sabit GÜG'lerinin Bütçelenmesi**

Maliyet yerleri işletme içinde çeşitli amaçları gerçekleştirmek için kendi aralarında sınırlanıp bölümlenmiş, uygun bir yetki sorumluluk merkezine bağlanmış hesap yerleridir (Boydemir,2007:118).

**-Esas Üretim Gider Merkezi:** İşletmenin esas faaliyet konusunu oluşturan mamullerin üretildiği teknik ünitelerdir (Atamanalp ve diğ.,2000:214). Örneğin çalışmamız konusu faaliyetlerden PTT'nin mektup aktarma merkezi (Posta İşleme Merkezi)'nde sevk servisi bir esas gider üretim yeridir.

**-Yardımcı Üretim Gider Merkezi:** İşletmenin ana konusunun dışında kalan fakat teknik bir gereklilik veya ekonomik açıdan yararlı görüldüğü için işletme içinde üretilen, satın alınan vb.birimlerdir (Boydemir, 2007:120).

#### **ba) Gider Merkezlerinin Değişken GÜG'lerinin Bütçelenmesi**

Daha önce de değinildiği gibi değişken giderler üretim hacmi ile doğru orantılı olarak hareket ederler. Üretimde kullanılan elektrik, buhar gibi enerji kaynakları yaygın örnekler olarak verilmektedir. Çalışmamız konusu PTT Genel Müdürlüğünde kabul edilen gönderileri kabul merkezinden aktarma merkezine taşıyan kamyonların yakıt gideri gönderi sayısı arttıkça daha fazla sefer yapılacağından değişkendir. Yakıt gideri için hesaplama;

1 seferde ödenen yakıt gideri yapılan sefer sayısının çarpımı formülü ile bulunabilir.

Normal şartlarda Ulus PTT merkezinden Ankara PİM'e yapılan gönderi taşıması günde iki sefer yapılmaktadır.

**Tablo 7. Gider Merkezinin Değişken GÜG Bütçesinin Düzenlenmesi**

Günlük Sefer Sayısı	Yakıt Miktarı (Sefer/Litre)	Günlük Yakıt Miktarı (Litre)	Yakıt Fiyatı (TL/Litre)	Bütçelenecek Günlük Tutar (TL)	Normal Kapasiteye Göre Bütçelenecek Yıllık Toplam (TL)
2	1	2	3	6	1.928,00

#### **bb) Gider Merkezlerinin Sabit GÜG'lerinin Bütçelenmesi**

İşletmelerde faaliyet düzeyinden bağımsız olarak yapılan giderler olan sabit giderlere en iyi örnekler kira, sigorta gibi giderler olup, bu giderlerin bütçelenecek rakamı, diğer şartlar sabit olmak üzere muhasebe kayıtlarına göre belirlenir.

#### **bc) Esas Gider Merkezlerinin Normal Kapasitelerinin Bütçelenmesi**

**-Normal Kapasite:** Küresel ve ülkeye özgü ekonomik şartlar mal veya hizmet piyasasındaki talebi belirler. İşletmenin mal veya hizmetlerine olan talep de piyasadaki genel talepten etkilenir. İşletme piyasada kendi mal veya hizmetlerine olan talebi karşılamak için, her bir mal veya hizmet üretimi için gereken süre ile toplam talep rakamını çarparak normal kapasitesini belirler. Normal kapasite standart yükleme oranının saptanmasında esas alınan kapasite olduğundan son derece önemlidir.(Can,2009:230-232)

Esas gider merkezlerinin normal kapasitesi, ürünlerin bütçelenen üretim miktarı esas alınarak belirlenir. Ürünlerin bütçelenen üretim miktarları, gelecek dönem tahmini satış miktarlarına, yıl sonu tahmini stok miktarları ilave edilip, emniyet stoğu düşülerek bulunur (Pazarçeviren,2006:114).

Esas gider merkezlerinin normal kapasitelerinin bütçelenmesi öncesi, gider merkezlerinin, işletmenin ürünlerine olan talebi ne ölçüde karşılayabileceklerini gösteren pratik kapasitelerinin belirlenmesi gerekir. Esas gider merkezlerinin pratik kapasiteleri belirlenirken önce, işletmenin pratik kapasitesinin belirlenmesi gerekir (Pazarçeviren,2006:113).

İşletmenin bütçeleme faaliyeti kapasite hesaplamalarıyla birebir ilişki içerisinde bulunduğundan diğer kapasite kavramlarının da tanımlanmasında fayda görülmektedir.

**-Teorik Kapasite:** İşletmede hiçbir duraksama ve aksaklık olmadığı ve üretim birimlerinin her birinin fiziki kapasitelerinin en üst sınırında çalışması durumunda ulaşılabilecek kapasitedir.

**-Pratik Kapasite:** İşletmenin veya bir esas gider merkezinin teorik kapasitesinden hareketle kaçınılması mümkün olmayan zorunlu duraksamaların veya kesintilerin düşülmesiyle bulunan gerçekleştirilebilir kapasite seviyesini ifade eder (Can,2009:229). Kaçınılması mümkün olmayan duraksamalara örnek olarak “beklenmeyen makine arızaları, işçi devamsızlıkları, elektrik kesintileri” gibi durumlar örnek gösterilebilir (Orhan ve Bozdemir,2009):

İşletmenin yeni yatırımlar yapmaması durumunda pratik kapasite artmaz. Pratik kapasitenin arttırılabilmesi için: (Orhan-Özdemir,2009:56)

-İş yöntemlerini iyileştirerek makine hazırlık süreleri düşürülebilir.

-Bakım ihtiyacı nispeten az olan makineler satın alınabilir.

-İş görenlerden kaynaklanan sorunların giderilmesi amacıyla iş görenlerin motivasyonuna ağırlık verilebilir.

-Süreçte iyileştirmeler yapılabilir.

-Hatasız malzeme kullanılabilir.

- Malzemenin işletmeye zamanında gelmesi için önlem alınabilir.

- Koruyucu bakım faaliyetlerinin zamanlaması düzenlenebilir.

**Fiili Kapasite:** İşletmenin, belirli bir süre içerisinde çevresel etkilere ve piyasa koşullarına bağlı olarak gerçekleştirdiği üretim miktarı fiili kapasiteyi ifade etmektedir (Bozdemir,2007:123).

**Atıl Kapasite:** En kısa tanımıyla pratik kapasitenin kullanılmayan kısmıdır. Kullanılabilir kapasitenin tamamının kullanılmaması çeşitli sebeplerden kaynaklanabilir. Bunlar



kısa vadeli beklentiler, ekonomik durgunluk, üretilen mala olan ilginin azalması, satış koşullarının elverişsizliği, dış etkenler, mevzuat düzenlemeleri ve benzerleri olabilir.

Bir başka anlatımla Pratik Kapasite, Fiili Kapasite ile Atıl Kapasitenin toplamına eşittir. İşletmenin Kapasite Kullanım Oranı (KKO) Fiili Kapasite/Pratik Kapasite formülü ile bulunabilir.

### **c) İşletmenin ve Gider Merkezlerinin Normal Kapasitelerinin Bütçelenmesi**

Pratik kapasitenin belirlenebilmesi için işletmede çalışılmayacak günlerin teorik kapasiteden çıkarılması ve kalan günler üzerinden hesaplamalar yapılması gerekir. Örneğin A işletmesi için teorik kapasite yılın tüm günlerinde tam çalışma iken, bayram, hafta sonu ve diğer tatiller bu kapasiteden çıkarıldığında pratik kapasite çalışma gün sayısı ortaya çıkarılmış olacaktır. A işletmesi için bayram ve hafta sonu izinleri 119 gün olarak dikkate alınırsa Pratik Kapasite Çalışma Günü;  $365-119=246$  olacaktır. Ancak işletmenin 246 günün bütün saatlerinde çalışması beklenemez, zira işletmede somut olarak belirlenmiş makine bakımı gibi sebeplerden dolayı tüm saatlerde üretim aktif olmayabilir. Tablo-7'de verilen nakliye örneğinde her bir çalışma gününde 2 sefer yapıldığı düşünüldüğünde yıllık pratik kapasite 592 sefer/yıl olarak belirlenir. Buna göre aylık pratik kapasite  $592/12=50$  sefer/ay olarak belirlenir (Pazarçeviren,2006).

### **d) Yardımcı Gider Merkezlerinin Normal Kapasitelerinin Belirlenmesi**

İşletmenin ürettiği mal veya hizmetlerin fiilen üretildiği yerler esas gider üretim yerleridir. Yardımcı Gider Merkezleri ise işletmenin ana faaliyet konusu dışında kalan birimlerdir. Örneğin bakım onarım birimi bir yardımcı gider merkezidir. Yardımcı Gider Merkezlerinin bütçeleri Esas Gider Merkezlerine bağlıdır. Esas Gider Merkezlerinin kapasite birimi başına kullanacağı yardımcı hizmet, tükettiği standart yardımcı hizmet ile Esas Gider Merkezinin normal kapasitesi çarpılarak bulunur. Bu işlem her bir EGM için tekrarlandığında YGM'nin bütçelenecek üretim veya hizmet toplamı bulunur.

### **e) Yardımcı Gider Merkezi Esnek GÜM Bütçesi Ana Tablosunun Düzenlenmesi**

Değişken giderler bu ana tabloda değişik sütunlarda gösterilir. İşletme malzemesinin yarı değişken olduğu, yani her halükarda değişen, tükenen, kullanılan malzemeler olduğundan öngörülen tükenmelerin sabit, öngörülemeyen giderlerin ise değişken gider ola-

arak ele alınması gerekmektedir. Daha önce bahsedildiği gibi değişken giderler kullanılan kapasite ölçüsünde değiştiğinden tablonun değişken giderler kısmında yer alır. Sabit giderler üretim miktarından etkilenmeyeceğinden dönem esas alınarak bütçelenir.

#### **f) Yardımcı Gider Merkezleri Bütçelenen GÜM'lerinin, EGM'lerine Dağıtılması**

Yardımcı Gider Merkezlerinin bütçeleri Esas Gider Üretim Merkezlerinin bütçelerine bağlıdır. Bu yüzden YGM'lerde yapılan bütçeleme tek başına bir şey ifade etmez. Çünkü işletme maliyetlerini EGM'ler üzerinden oluşturacaktır. Bu durumda YGM'lerde biriken maliyetlerin EGM'lere yüklenmesi şarttır. YGM giderlerinin EGM'lere yüklenmesinde; EGM'nin Bütçelenen Yardımcı Hizmet ve Üretim Tüketim Miktarı x YGM'nin Değişken GÜM Oranı formülü kullanılır. YGM'den EGM'lere dağıtılan, toplam bütçelenen değişken GÜM, EGM'nin bütçesinde, değişken yardımcı hizmet veya üretim gideri olarak bütçelenir (Pazarçeviren, 2006:116).

Yardımcı gider merkezlerinde biriken Sabit GÜM'lerin de EGM'lere yüklenmesi gerekir. Bu yükleme, örneğin nakliye EGM'nin bakım-onarım YGM hizmetinden ay içerisinde ne kadar faydalandığına bağlıdır. Nakliye EGM'nin tükettiği bakım onarım hizmeti bakım-onarım YGM hizmetlerinin ne kadarlık bir oranına tekabül ediyorsa, YGM'nin aylık toplam sabit GÜM'ünden EGM'ye bu oranda bir aktarma yapılacaktır.

#### **g) Esas Gider Merkezi Esnek GÜG Bütçesi Ana Tablosunun Hazırlanması**

Esas ve Yardımcı Gider Merkezi bütçeleri hazırlanırken elde edilen sonuçlar bu aşamada hazırlanacak tabloda sabit gider ve değişken gider olarak ayrılır.

EGM'lerin Esnek GÜG bütçesi ana tabloları düzenlenirken, gider merkezinde ortaya çıkan giderlerin, gider merkezi yöneticisinin kontrol edebileceği ve edemeyeceği giderler olarak ayrılmaları sorumluluk muhasebesi uygulamalarına destek sağlar (Pazarçeviren,2006:118).

#### **h) Esas Gider Merkezlerinin Bütçelenen GÜM Yükleme Oranlarının Bulunması**

İşletmedeki EGM'lerin bütçelenen toplam GÜM oranları, bütçelenmiş değişken ve sabit yükleme oranlarının toplamına eşittir. Yalnız değişken ve sabit GÜM oranlarının aktarım şekli farklı olmaktadır. EGM'ye ait bulunan Değişken GÜM oranı ana tablodan ay-

nen alınır, sabit GÜM ise tüm işletmeyi ilgilendirdiğinden EGM için bütçelenen normal kapasiteye düşen kısmı esas alınır.

## 2.9.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

Bütçe, işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi ve belirlenen amaçlara ulaşmak açısından bir plan niteliğindedir. Bu planın işletmece alınacak kararlara ve uygulamaya konacak faaliyetlere ilişkin öngörülere olması ve bu öngörülere işletme lehine çevirmek için gerekli yolları göstermesi gerekir. Bu da demektir ki işletme bütçesi sadece finansal bir süreç planı olarak kalmamalı, genel plana operasyonel süreci de dahil etmelidir.

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme; işletmenin beklenen faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi için iş yükü tahminlerine dayalı olarak, stratejik hedeflere ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla planlanmış değişimleri gerçekleştirmek üzere finansal ve finansal olmayan gereksinimleri yansıtan, plan ve bütçe çalışmalarının gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir (Özer, 2001: 81).

Bir başka anlatımla FTB, finansal ve operasyonel süreçleri birlikte ele alarak gelecek faaliyet döneminde hedeflenen çıktıları sağlamak için gerekli kaynak miktarı ve faaliyet hacmine karar vermektir.

Geleneksel Bütçe		Faaliyet Bütçesi			
Gider Sınıfları	Bütçe \$	Faaliyet Tasviri	Çıktı Başına Maliyet	Çıktı Kullanımı	Faaliyet Maliyeti
Aylıklar	\$500,000	E-postaların İşlenmesi	\$0.25	20,000	\$ 5,000
Ücrete İlaveler	\$150,000	Başlangıç İncelemesi	\$17.50	20,000	\$350,000
Kira	\$40,000	Profesyonel İnceleme	\$50	1,000	\$ 50,000
Malzeme	\$60,000	Editörün İncelemesi	\$30	2,000	\$ 60,000
Bilgi İşlem	\$50,000	EOB Yaratılması	\$9.00	20,000	\$180,000
Seyahat	\$30,000	Kontrol Yaratılması	\$6.00	12,000	\$ 72,000
Danışmanlık	\$70,000	Soruların Yanıtlanması	\$4.20	10,000	\$ 42,000
Telefon	\$30,000	Taleplere Dava Açılması	\$3.00	500	\$150,000
	<b>\$930,000</b>	Bölümün Yönetilmesi			\$ 21,000
					<b>\$930,000</b>

Kaynak: Brimson ve Antos (1999:11)

### Şekil 5. Giderlerin Geleneksel ve Faaliyet Tabanlı Bütçede Gösterimi

FTB, sürekli gelişimi temel alarak nihai çıktılarla faaliyetler, faaliyetlerle kaynaklar arasında kullanım oranları vasıtasıyla ussal ve dinamik bir ilişki kurmaya çalışmaktadır

(İnnes ve Mitchell, 1995:130). İşletme böyle davranarak maliyetlerini kaynak ve faaliyetler arasında denge kurarak azaltmaya çalışmaktadır. Zaten bütçelemenin en temel amacı da en az maliyetle en çok çıktıyı belli standartlarda üretmek olduğundan FTB bütçe amacı ile örtüşen bir tarza sahiptir.

Turney (2000:46)'e göre FTB'nin gücü, talebe dayalı maliyetleme yöntemine dayanmasından ve organizasyonun hedeflenen performans seviyesini raporlamasından gelir.

Brimson ve Antos (1999:235)'a göre FTB'nin en çok kullanıldığı alanlar şunlardır:

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

### **2.9.2.1. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Amaçları ve Özellikleri**

FTB, öncelikle makro planlama ile bütçelemeyi birleştiren bir yapıdır. Daha önce de bahsedildiği gibi operasyonel süreci de bütçelemeye katarak daha dinamik ve bağlantılı bir plan süreci oluşturur. Kaynak planlamasını maliyet etkenleri yardımıyla yaptığından daha etkin ve verimli bir üretim süreci gerçekleşir. FTB'nin amaçları genel olarak aşağıdaki gibidir (Eker,2004:139,Kaygusuz,2002:8):

- Süreç geliştirmede faaliyetlere ilişkin maliyet verilerine odaklanmak,
- İşletmenin maliyet yapısını daha iyi anlamak,
- Maliyetlerin oluşumuna neden olan faaliyetleri belirleyerek, maliyetlerin bütçelenmesine, kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak,
- Faaliyet Tabanlı Yönetimin sonucu olarak katma değer yaratmayan faaliyetlerin elenmesi ile finans sürecinin yeniden yapılandırılmasına ilişkin fırsatlar sunmak,

-Maliyetler, faaliyetler ve maliyet objeleri hakkında geniş veri sunarak, yöneticilerin karar alma sürecinde maliyet bilgilerinden yararlanarak, daha sağlıklı karar verebilmelerine yardımcı olmak,

-Rasyonel mamul maliyet tahminleri oluşturmak.

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin amaçları gerçekleştirilmede kendisine güç veren özellikleri ise aşağıdaki gibi sıralanabilir (Karaca, 2008:86-87,Kaygusuz,2002:9):

-Maliyet merkezlerinin/departmanlarının kaynaklarını planlamaya odaklanır.

-Kaynaklardan ziyade iş süreçlerine ve faaliyetlere odaklanır.

-İş süreçlerindeki faaliyetlerin eş zamanlı olarak yerine getirilmesini ve faaliyetlerin gelişimini sağlar.

-Müşteri ihtiyaçlarının öğrenilmesini gerektirir.

-Girdilerden ziyade çıktılara odaklanır.

-Çıktılarda istikrarı yakalayabilmeye ve faaliyetlerde istikrarlı performansı yakalamaya çalışır.

-Hangi faaliyetlerin nasıl yürütüldüğüne ve iş yüküne odaklanır. Ayrıca kaynakların faaliyetlerin sonuçları olduğunu kabul eder.

-Faaliyet ve görevlerin performansının ve çıktıların sürekliliği için uğraşır.

-Çalışanları faaliyetleri yürütmeleri konusunda motive eder.

-Süreçlerin kontrolüne odaklanır.

- Bütçeleme yaparken iç/dış müşteri ve tedarikçileri de dikkate alır.

-İşletmede tüm süreçlerde faaliyetlerin eş zamanlı olarak yürütülmesi, operasyonel ve sermaye bütçesinin strateji ve hedeflerle aynı doğrultuda olması, kullanılmayan kapasitenin en iyi şekilde kullanılması konusunda süreç yönetimini destekler,

-Katma değersiz faaliyetleri ve kayıpları azaltmayı da bütçeye dahil eder,

-İşletmede ortak dil ve anlayışın gelişmesine katkıda bulunur.

### 2.9.2.2. Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin Temel Kavramları

Faaliyet Tabanlı Bütçelemenin temelini oluşturan tüketim oranı, tahmini iş yükü, operasyonel denge, gerekli kaynaklar, temin edilen kaynaklar, kullanılan kaynaklar kavramları aşağıda açıklanmıştır (Karaca, 2006:87-88):

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

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

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

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

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

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

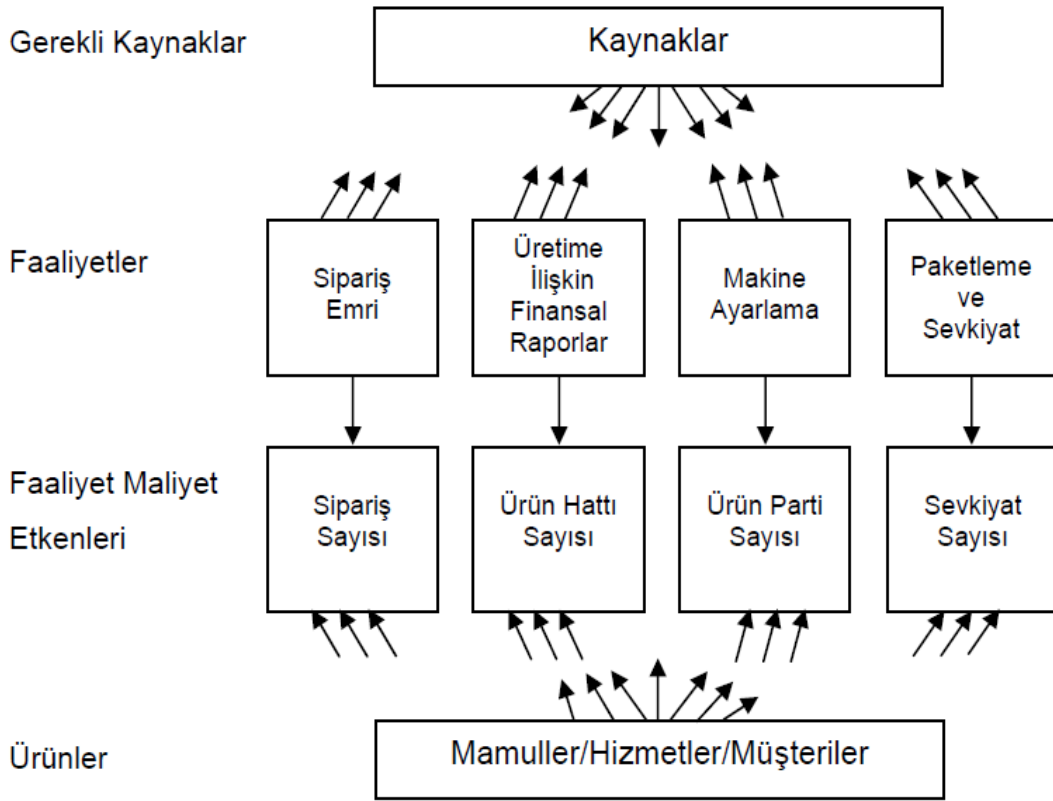
**g) Finansal Denge (Financial Balance):** Hedeflenen talebi karşılamak için kullanılacak kaynakların toplam maliyetinin, çıktının makul satış fiyatı ile satılması halinde işletme tarafından belirlenen kar gibi finansal hedeflere ulaşmasını sağlamasıdır. Bunun için kaynakların toplam maliyeti faaliyetler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

### **2.9.2.3.Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modelleri**

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

#### **1)Kaplan ve Cooper'in Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli**

Genel itibariyle bütçe hazırlama süreci, geleneksel yöntemler bahsinde de belirttiğimiz üzere talep (satış) tahminlerinin yapılması ile başlar. Çünkü bütçeleme, tahmin edilen talepleri karşılamaya yönelik bir planlama sürecidir. Bu kapsamda talebi karşılamak için gerekli kaynaklar, faaliyetler ve benzerleri belirlenerek işletmenin genel durumuna yönelik bir öngörüde bulunulur. Talebin karşılanamayacak kısmı için gerekli tedbirler alınır. Kaplan ve Cooper'in faaliyet tabanlı bütçeleme modelinde de bütçeleme talep tahminlerinin yapılması ile başlar ve sonrasında kapasite sınırları da dikkate alınarak faaliyet ve buna bağlı olarak kaynak ihtiyacı belirlenir. Bu çalışmada kaynak ihtiyacının belirlenmesine ilişkin süreç Şekil 6'da gösterilmiştir:



Kaynak: Kaplan ve Cooper(1998:304)

### Şekil 6. FTB Modellemesinde Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi

**a) Gelecek Döneme İlişkin Satış ve Üretim Hacimlerinin Tahmini:** Bu aşama, bütçeleme sürecinin başlangıcını oluşturan talep tahmini ve bu talebi gerçekleştirecek müşterilere ait verilerin toplanması aşamasıdır.

**b) İşletme Faaliyetlerine İlişkin Talebin Tahmini:** Bu aşama, gelecek bütçe döneminde karşılanacak ürün talebine göre hangi faaliyetlerin talep edileceğine ve bu faaliyetlerin hangi miktarlarda gerekli olduğuna dair hesaplamaların yapıldığı aşamadır.

**c) İşletmenin Faaliyetleri İçin Gerekli Olan Kaynak Talebinin Hesaplanması:** Öngörülen talep tahminlerini gerçekleştirmek için uygulamaya konacak faaliyetler için gerekli kaynak miktarları bu aşamada hesaplanır.

**d) Kaynak Taleplerini Karşılama İçin Gerçek Kaynak İhtiyacının Belirlenmesi:** Her bir faaliyeti belirlemek için gerekli kaynakların toplamının belirlenmesi bu aşamada yapılır.



**e) Faaliyet Kapasitesinin Belirlenmesi:** Bir faaliyetin gerçekleştirilmesi için gerekli tüm kaynakların belirlenmesi ile faaliyetlerin pratik kapasiteleri belirlenebilir duruma gelmektedir. Bu da işletmenin kaynak kapasitesini belirler.

Kaplan ve Cooper'in modeli temel olarak Faaliyet Tabanlı Maliyet Sürecini ters çevirerek kaynak ihtiyacını belirlemek üzerine kurulmuştur. İşletmeler Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde kaynaklardan başlayarak çıktılara doğru bir süreç izlerken Faaliyet Tabanlı Bütçe yönteminde çıktı tahmini baz alınarak bu talebi karşılamaya yönelik kaynak ihtiyacı belirlenmeye çalışılmaktadır.

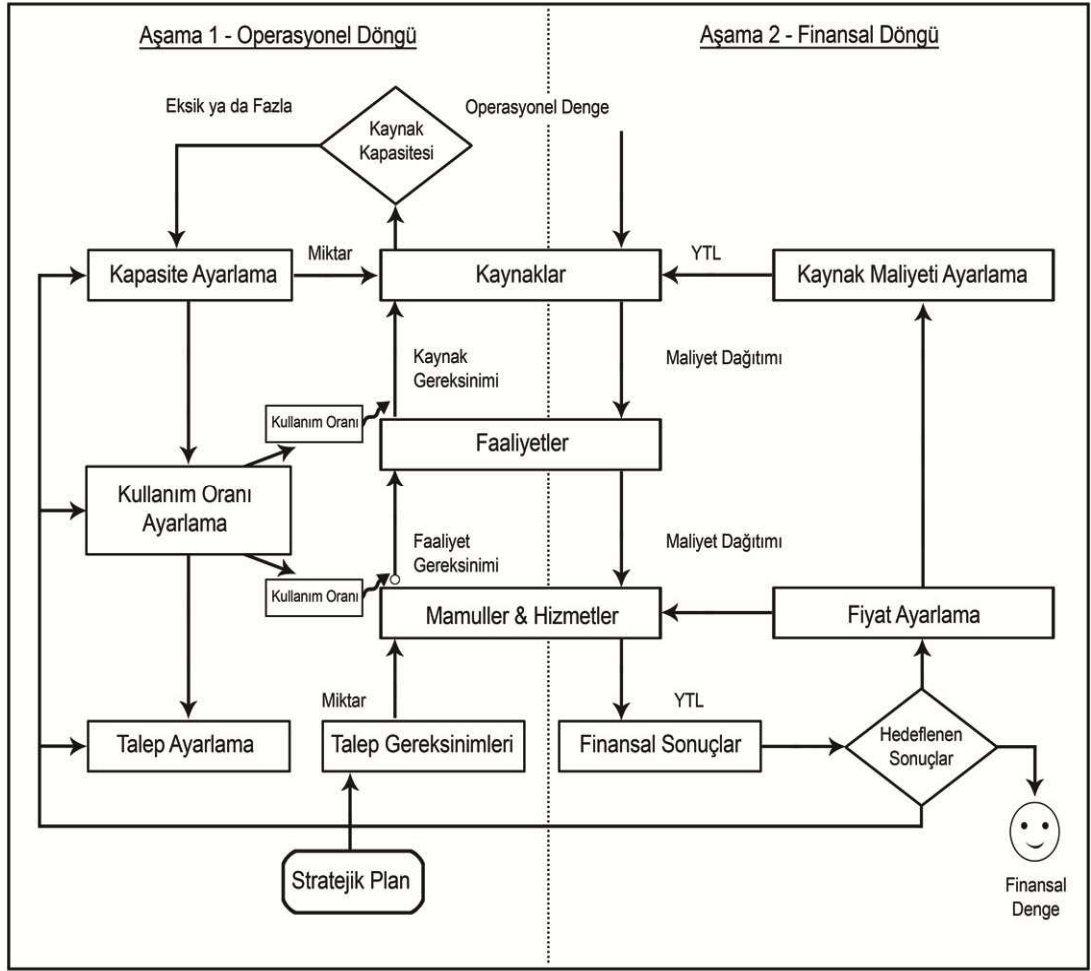
## **2) CAM-I'nin Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modeli (Kapalı Döngü Modeli)**

CAM-I rekabet öncesi bir ortamda, grubun ortak yönetim sorunları ve kritik iş sorunlarını çözmek için işbirliği içinde çalışmak üzere seçilen üretim ve hizmet şirketleri, kamu kuruluşları, danışmanlık ve akademik ve mesleki kuruluşlardan oluşan uluslararası bir konsorsiyumdur. Bu konsorsiyum, kurumların maliyetleri, süreç ve performans yönetimleri, pratik ve etkili yönetim araçları, teknikleri ve yöntemleri geliştirmek, düşünce liderleri işbirliği forumu olarak hizmet etmektedir ([www.cam-i.org](http://www.cam-i.org)).

CAM-I oluşturduğu FTB modelinde planlama ile faaliyet tabanlı bütçe tekniğini bir arada ele almıştır. Model yine başlangıç noktası olarak talep miktarını almıştır. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Kapalı Döngü Modeli Şekil 7'den de görüleceği üzere çalışmanın önceki bölümlerinde bahsedilen operasyonel dengeyi de içine alan iki aşamalı bir modeldir. Modelin birinci aşaması operasyonel dengenin, ikinci aşaması finansal dengenin sağlanmasına yöneliktir. Modeldeki operasyonel denge, temelde kaynak kapasitesi ile kaynak ihtiyacının uyumlaştırılmasını ifade etmektedir. İşletme bütçe dönemi başında belirlediği satış tahmini için gerekli faaliyet hacmi ve bu hacmi gerçekleştirmeye yönelik kaynak ihtiyacını belirledikten sonra bu ihtiyacı karşılayacak kapasitesi olup olmadığını yani bir arz açığı bulunup bulunmadığını gözden geçirir. Eğer kapasitesi ihtiyaç duyduğu kaynaktan fazla ise sorun yoktur, ancak kaynak ihtiyacı kapasiteden fazla ise önceki aşamaları yeniden gözden geçirmelidir. Modelin finansal denge kısmı ise bütçe dönemi başında öngörülen çıktıları elde etmek amacıyla yapılacak harcamalar ile işletmenin finansal hedeflerinin uyumlaştırılmasından ibarettir. Bu noktada hedeflenen çıktıları üretmek için gerekli olan kaynakların maliyeti bulunarak işletmenin yapacağı harcamalar belirlenir, hesaplanan maliyet rakamları ile işletmenin finansal hedefleri uyum-

lu ise sorun yoktur. Uyumlu değilse finansal dengeyi oluşturmak için süreç baştan itibaren tekrar ele alınır.

Kapalı döngü modeli, gerçekçi temellere dayanan bir plan ve bütçe oluşturmak için bir şirketin geçmiş bilgilerini gözönünde bulundurarak gelecek ihtiyaç ve kısıtlarını bir araya getirir. Finansal sonuçları üretmeden önce operasyonel fizibilite ve denge üzerinde yoğunlaşarak gereksiz bütçe tekrarlarından kaçınılır ve böylelikle bütçeleme işleminin verimliliği artar. Bu çözümleme, fonksiyon ve işlemlerin birbirleriyle olan ilişkilerinin daha iyi anlaşılmasını sağlar. Aynı zamanda operasyonel ve finansal dengenin sağlanmasına yönelik ihtiyaçların dengelenmesine yönelik analizlerin daha detaylı bir şekilde yapılmasını kolaylaştırır (Sandison ve Diğ., 2003: 17).



Kaynak: Hansen ve Torok (2004:34)

### Şekil 7.CAM-I Kapalı Döngü Modeli

#### 2.9.2.4. Faaliyet Tabanlı Bütçenin Hazırlanması

Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB), işletmenin beklenen faaliyetlerinin planlanması ve kontrol edilmesi için iş yükü tahminlerine dayalı olarak, stratejik hedeflere ulaşmak ve mevcut performansı iyileştirmek amacıyla planlanmış değişimleri gerçekleştirmek üzere finansal ve finansal olmayan gereksinimleri yansıtan, plan ve bütçe çalışmalarının gerçekleştirilmesi (Karaca, 2008:66) olarak tanımlanabilir.

FTB'nin geleneksel bütçeleme tekniğine en önemli katkısı operasyonel dengeyi de bütçeleme sürecine dahil etmesidir. Finansal ve operasyonel denge arasında bağlantı kurulmasıyla geleneksel bütçeyi de içine alan bir süreç olmaktadır. FTB, geleneksel bütçelemeye göre iki avantaja sahiptir (Cooper ve Slagmulder, 2000:85). Bunlardan birincisi

çok kesin olma potansiyeline sahip olma, ikincisi ise ürün sayısı ile doğrusal olmayan kaynak taleplerine yönelik geniş bir bakış açısı sağlamak.

Faaliyet Tabanlı Bütçe hazırlama süreci CAM-I Kapalı Döngü Yöntemi esas alınarak açıklanmıştır. FTB hazırlama aşamalarının ilk dördü FTB'nin bütçeleme tekniğine katkısı olan operasyonel dengeye, diğer aşamaları ise finansal dengeye yönelik çalışmalarından oluşur.

**1. Aşama:** İşletmenin gelecek bütçe dönemine ilişkin üreteceği mal ve hizmetlere dair talep tahminlerinin yapılması,

**2. Aşama:** Gelecek bütçeleme döneminde ihtiyaç duyulacak faaliyet hacminin belirlenmesi,

**3. Aşama:** Gelecek bütçeleme döneminde gerçekleştirilecek faaliyetler için gerekli kaynak hacmi/düzeyinin belirlenmesi,

**4. Aşama:** Gerçekleştirilecek faaliyetler için gerekli kaynaklarla mevcut kaynakların karşılaştırılması,

**5. Aşama:** Kaynak maliyetlerinin belirlenerek finansal sonuçların ortaya çıkarılması,

**6. Aşama:** Faaliyet Tabanlı olmayan maliyetlerin ilave edilerek toplam finansal sonuçların elde edilmesi,

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

**8. Aşama:** Bütçenin oluşturulması.

### **1. Aşama: İşletmenin Gelecek Bütçe Dönemine İlişkin Üreteceği Mal Ve Hizmetlere Dair Talep Tahminlerinin Yapılması**

Kullanılan bütçeleme tekniği ne olursa olsun bütçelemeye üretilen mal ve hizmetlere oluşacak talebin tahmini ile işe başlanması en doğru sonuçlara ulaşmada yardımcı olur. Bu nedenle FTB tekniğinde de süreç satış tahminlerinin yapılması ile başlar. Yani işletme öncelikle satış bütçesini oluşturur. Satış bütçesinin mantığı ve hazırlanma şekli klasik bütçeleme tekniklerinde olduğu gibidir. Ancak FTB hem operasyonel hem de finansal süreci kapsadığından geleneksel bütçeleme yaklaşımından farklı olarak daha faz-

la detaya ihtiyaç vardır. Örneğin Faaliyet Tabanlı Bütçe, üretim ve satış miktarlarını gerçekleştirecek süreçler, malzemeler için sipariş sıklığı, taşıma metodu gibi bilgileri içermek zorundadır (Cooper, 1998:15).

Satış bütçesinin hazırlanması, işletmenin ürettiği mal ve hizmetlerden piyasaya süreceği arzı belirlemesidir. Bu arzın işletmedeki stoklarla karşılanması mümkün ise ve işletme dönem sonu stok bulundurmamak istemiyorsa üretim yapmasına gerek yoktur. Ancak piyasaya sürülecek arzın dönem sonunda işletmede bulunması istenen stokla toplanması sonucunda ortaya çıkan rakam işletmede hali hazırda bulunan stoklardan az ise üretim yapmak zorunludur. Üretim yapılacaksa üretim bütçesi hazırlanması da zorunludur. İşletme üretim bütçesini hazırlarken gelecek bütçe döneminde hangi mamulden, hangi miktarda kaç parti üreteceğini de bütçeleyecektir.

## **2.Aşama: Gelecek Bütçeleme Döneminde İhtiyaç Duyulacak Faaliyet Hacminin Belirlenmesi**

Faaliyet Tabanlı Maliyet yönteminde olduğu gibi Faaliyet Tabanlı Bütçelemede de faaliyetlerin belirlenmesi hayati bir önem taşır. Faaliyetler belirlendikten sonra çıktı miktarı hedefi belirlenmelidir. Faaliyetlerin hangi yoğunlukta gerçekleşeceği hedeflenen çıktı miktarına bağlı olarak değişir.

Birinci aşamada ürün/hizmet için yapılan talep tahminleri sonrasında her bir ürün veya hizmetin üretilmesinde ne kadar faaliyet kullanılacağı belirlenmesi için, faaliyetleri kullanan her ürün/hizmet için kullanım oranlarının hesaplanması gerekir. Ürün/hizmetler, faaliyet kullanmaktadır. Örneğin, makine ile ilgili faaliyetlerin tahmini iş yükü, tahmini üretimi karşılamak için makine ile ilgili kaynakların hesaplanmasında da kullanılacaktır. Hesaplanan kaynak miktarı, ihtiyaç duyulan kaynaktır (Kaygusuz,2006:158).

Faaliyet yüklerinin belirlenmesi aşaması üç adımdan oluşur (Karaca,2008:128):

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

Birincil faaliyetler, bir mal veya hizmetin üretilmesi veya piyasaya arzında, esas süreçlere verilen isim olarak tanımlanabilir. Örneğin ürün tasarımı birincil faaliyettir. Birincil faaliyetlere yönelik işyükü aşağıdaki hususlara göre belirlenmelidir (Brimson ve Antos, 1999: 72):

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

Bir faaliyet listesi, mamul veya hizmet, spesifik bir özellik, proje ve iş süreci oluşturmak için gereksinim duyulan faaliyet miktarı veya faaliyet listesini ifade etmektedir. Faaliyet listesi, farklı müşteriler, dağıtım kanallarına hizmet, iş süreçleri, dış kaynak kullanımı ve yatırım kararlarının mahiyetini belirlemek için düzenlenebilir.

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

İşletmenin ürettiği mal ve hizmetlerin üretiminde esas olarak yerine getirilen faaliyetlere destek olarak yürütülen faaliyetlere ikincil faaliyetler denir. Muhasebe, Güvenlik gibi faaliyetler bunlara örnek olarak gösterilebilir. Örneğin muhasebe departmanı için kesilen fatura sayısı esas alınarak departmanın iş yükü belirlenir.

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

İşletmenin yürüttüğü veya ileride uygulamaya koymayı düşündüğü bir projenin de iş yükünün belirlenmesi gerekir. Örneğin bir işletmenin uygulamaya koymayı planladığı projeleri için görevlendirilen personelin dışında ilave kaynakların belirlenmemesi bütçelemenin verdiği sonuçların hatalı olmasına yol açabilir.

### **3.Aşama: Gelecek Bütçeleme Döneminde Gerçekleştirilecek Faaliyetler İçin Gerekli Kaynak Hacmi/Düzeyinin Belirlenmesi**

Kaynak, insanların toplum içinde mevcut gereksinimlerini karşılamak üzere mal ve hizmet üretmek için gerekli faktörlerdir. FTB sürecinde üretim için gereken faaliyetlerin ne kadar kaynak tüketeceği yani kaynak tüketim oranları da planlanmalıdır. Bu planla-

mada eğer tüketilecek toplam kaynak miktarı işletmenin elinde bulunan kaynaklarla karşılanabilecekse yeni kaynak alımına gerek yoktur, ancak kaynak yetersiz gözüküyorsa, o zaman kaynakların eksik kalan kısmı tamamlanmalıdır.

Kaynak ihtiyacının belirlenmesinde kaynağın miktarı kadar niteliği veya üretimde gösterdiği davranışı da önemlidir. Kaynaklar davranışlarına göre sabit ve esnek (değişken) kaynak olarak iki grupta incelenebilir. Sabit kaynaklar için kısa vadede değiştirilemeyecek ve üretim düzeyine bağlı olarak değişmeyen kaynaklar şeklinde bir tanım yapılabilir. Bunlara örnek olarak bina veya makineler örnek gösterilebilir. Esnek (değişken) kaynaklar ise üretimle birlikte ortaya çıkan yani üretimle doğru orantılı olarak hareket eden kaynaklardır. Bunlara örnek olarak enerji veya işçilik örnek gösterilebilir.

Bu kaynakların maliyete yansımaları da farklı olmaktadır. Sabit kaynaklarda maliyet tutarı kaynak kullanımı ile ilişkisiz bir davranış gösterir, başka bir ifadeyle sabit kaynak maliyeti üretimin artış veya azalışıyla değişiklik göstermez, esnek kaynaklarda kaynak kullanım maliyeti üretimle birlikte hareket etmekte, üretim artınca artmakta, azalınca da azalmaktadır. Esnek kaynakların toplam talep miktarı her bir faaliyetin esnek kaynağı kullanım oranı ile faaliyet miktarının çarpımı ile bulunmaktadır.

#### **4.Aşama: Gerçekleştirilecek Faaliyetler İçin Gerekli Kaynaklarla Mevcut Kaynakların Karşılaştırılması**

Yukarıda da bahsedildiği gibi FTB sürecinde üretim için gereken faaliyetlerin ne kadar kaynak tüketeceği yani kaynak tüketim oranları da planlanmalıdır. Bu planlama ile talep edilen toplam kaynak miktarı işletmenin elinde bulunan kaynaklarla karşılaştırılarak operasyonel dengenin sağlanmasının son aşaması tamamlanmış olur. İşletme bu karşılaştırma sonucu şu 3 durumla karşılaşabilir:

**a) Atıl Kapasite Olması Durumu:** İşletmenin belirli bir dönemdeki fiili veya gerçekleşen üretim miktarı (fiili kapasitesi) normal kapasitesinin altında ise aradaki fark “atıl kapasiteyi” gösterir. Atıl veya kullanılmayan kapasiteye “boş kapasite” “aylak kapasite” gibi adlar da verilir. Atıl kapasite, kaynaklar açısından işletmece yapılan karşılaştırmada işletmenin elindeki kaynak miktarının gelecek bütçeleme dönemi için talep edilen toplam kaynak miktarından fazla olması durumunda ortaya çıkar.

**b) Eksik Kapasite Olması Durumu:** Yukarıda anlatılan fazla kapasitenin tersine işletmenin elindeki toplam kaynakların gelecek bütçeleme döneminde talep edilen kaynak miktarından eksik olması durumudur.

**c) Tam Kullanım:** İşletmece yapılan karşılaştırmada işletmenin elindeki kaynak miktarının gelecek bütçeleme dönemi için talep edilen toplam kaynak miktarının denk olması, başka bir deyimle kullanılmayan veya eksik kaynağın olmaması anlamına gelir.

Başta bahsedilen iki durumun yani eksik veya fazla kapasitenin varlığı durumunda işletme kapasiteyi aşağıdaki şekillerde dengeleyebilir ( Hansen ve Torok, 2004:41-42):

-Kaynakların eksik ya da fazlalığının, dikkate değer büyüklükte olup olmadığı ya da kabul edilir olup olmadığı değerlendirilmelidir. Örneğin kabul edilebilir küçük bir kapasite eksikliği, fazla mesaiyle, yönetici personelin kullanımıyla ya da sözleşmeyle karşılanabilir. Kabul edilebilir bir kapasite fazlalığının olması durumunda, sözkonusu kapasite fazlalığı, beklenmedik talep artışlarını veya hizmet seviyesinin karşılanmasına yönelik ihtiyaçları karşılamak için muhafaza edilebilir.

-Kapasite eksikliği veya fazlalığı durumunun uzun süre devam edip etmeyeceği konusunda tahmin yürütülerek eksik veya fazla kapasiteye yönelik bir eylem planı yapılmalıdır. Eksik kapasite durumunun uzun süre devam etmesi, fazla mesai dolayısıyla maliyetlerin aşırı şekilde artmasına ya da performans ve hizmet seviyesinin azalmasına neden olabilir. Fazla kapasitenin uzun süre devam etmesi ise, bu kapasitenin atıl şekilde kalmasına dolayısıyla kaynakların atıl kalmasına neden olacaktır.

- Kapasite, geçerli ekonomik koşullar nedeniyle değiştirilemeyebilir. Örneğin sıkı bir emek piyasasında ilave bir işçi kaynağının elde edilmesi zor ve beklenenden daha maliyetli olabilecektir.

## **5.Aşama: Kaynak Maliyetleri Belirlenerek Finansal Sonuçların Ortaya Çıkarılması**

Kaynak ihtiyacının belirlenmesinden sonra, işletme içerisinde öteden beri varolup, söz konusu bütçeleme döneminde kullanılacak veya yeni satın alınacak kaynaklar toplamının işletmeye maliyeti belirlenir. Bu maliyeti belirlemek amacıyla faaliyetler için belirlenen kaynak miktarı ile kaynak fiyatları çarpılarak kaynak maliyeti bulunur.



Bu aşamada bir sonraki adım, hesaplanan kaynak maliyetlerinin her bir kaynağın her bir faaliyetle olan ilişkisi dikkate alınarak kaynak tüketim oranları vasıtasıyla faaliyetlere, faaliyet maliyetlerinin de faaliyet tüketim oranları vasıtasıyla mamul ve hizmet gibi maliyet nesnelere dağıtılmasıdır. Faaliyet tabanlı bütçelemede bu aşamada, faaliyet tabanlı maliyetlemenin maliyet dağıtım boyutu kullanılmaktadır Zira faaliyet tabanlı bütçelemede de dağıtım anahtarlarının yerine tüketim oranlarının kullanılması dışında maliyet dağıtım boyutu aynı şekilde işlemektedir (Karaca,2008:119).

#### **6.Aşama: Faaliyet Tabanlı Olmayan Maliyetlerin İlave Edilerek Toplam Finansal Sonuçların Elde Edilmesi**

FTB süreci işletmenin maliyetleri ile faaliyet hacimleri arasında mantıklı ilişkiler kurmak suretiyle bütçeleme yapma tekniğidir. Ancak bu süreçte işletmenin tüm maliyetlerinin faaliyet hacmi ile direkt veya mantıklı bir şekilde bağdaştırılması söz konusu olmayabilir. İşletmede daha çok tesis düzeyinde olup üretim hacmi ne olursa olsun değişmeyen maliyetler FTB tekniğinde geleneksel maliyetlendirme tekniğinden daha ussal bir şekilde dağıtılamayacağından, bu maliyetlerin geleneksel yöntemle göre dağıtılması düşünülebilecek alternatiflerden birisidir (Karaca,2008).

#### **7.Aşama: Finansal Dengenin Sağlanmasına Yönelik Olarak Finansal Sonuçlarla Finansal Hedeflerin Karşılaştırılması**

İşletmenin her zaman gerçekleştirmeye çalıştığı operasyonel ve finansal hedefleri mevcuttur. Bütçe, işletmenin bu hedeflerine ulaşmak için hazırladığı bir plandır. FTB sürecinde işletme bundan önceki aşamaların sonucunda elde ettiği finansal sonuçların işletmenin ortaya koyduğu finansal hedeflere uygun olup olmadığı yönünde bir karşılaştırma yapar. Eğer elde edilen sonuçlarla hedeflenen finansal rakamlar örtüşüyorsa, bütçe süreci tamamlanabilir. Eğer iki veri arasında uyumsuzluk varsa bunun nedenleri araştırılmalıdır. Bir finansal sonucun diğerini aşması şeklinde uyumsuzluk da ortaya çıkabilir. Bu uyumsuzluk üretilen mal veya hizmetin fiyatından, maliyetlerin hesabından, kaynak maliyetinden veya sürecin yanlış kurgulanmasından kaynaklanabilir. Hansen ve Torok (2004:50)'a göre bu uyumsuzluk şu şekillerde ortadan kaldırılabılır:

a)Mamul ve hizmetlerin fiyatlarını piyasa fiyatlarına uyumlu şekilde yeniden belirlemek,

- b) Dış kaynak kullanımını olasılığını hesaba katarak kaynak maliyetlerini değiştirmek,
- c) Operasyonel denge aşamasına tekrar dönmek suretiyle talebi, tüketim oranlarını ve mevcut kapasiteyi ayarlamak.

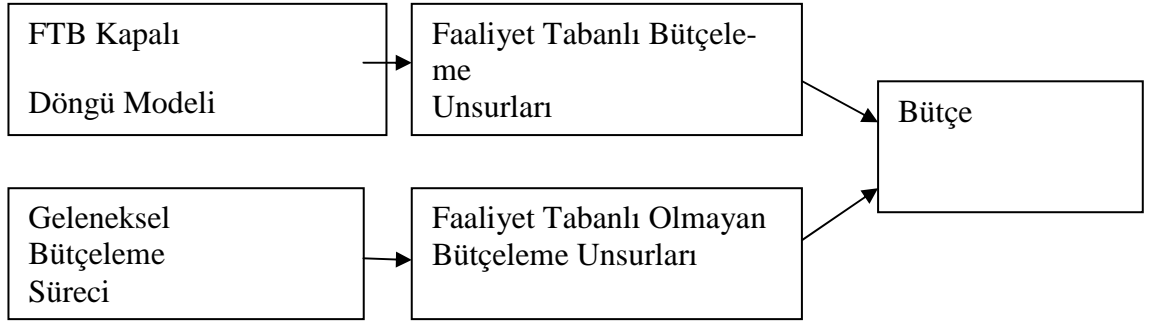
Fiyat ayarlaması üretilen mal veya hizmetin fiyatında yapılacak değişiklikleri içerir. Ancak işletmenin yapacağı fiyat ayarlamalarında fiyat esnekliğini yani tüketicinin fiyat ayarlamasına vereceği tepkiyi hesaba katması gerekir. Örneğin tüketici fiyatların yükselmesine, talebi kırmakla cevap verebilir. Bu durumda işletmenin kurduğu operasyonel denge bozulur. Bu da işletmenin koyduğu hedeflere ulaşmasını engeller.

Dış kaynak kullanımı, işletmenin kendi bünyesinde ürettiği bir kaynağı dışarıdan daha ucuza mal edebilmesi durumunda düşünülebilir. Bu durumda maliyetlerin toplamı azaltılarak finansal hedeflerle elde edilen finansal sonuçlar birbirine yaklaştırılmış olur. Dışarıdan kaynak temininden başka üretim sürecinde, istihdam politikasında veya tedarik zincirinde değişikliklere gitmek suretiyle de kaynak maliyeti azaltılarak finansal sonuçlarla hedefler birbirine yaklaştırılabilir.

Operasyonel dengenin sağlanması yukarıda bahsedildiği şekilde bazı temel veriler esas alınarak kurulur. Bu dengenin en önemli verileri mevcut kapasite ve tüketim oranlarıdır. İşletme mevcut kapasitesi hedeflenen finansal verilere göre yetersiz kalıyorsa kısa vadede atıl kapasitesini kullanmak, uzun vadede kapasitesine eklemeler yapmak suretiyle daha yüksek miktarda üretim yapma olasılığına kavuşur. Tüketim oranları ve talebin ayarlanması da operasyonel dengenin sağlanmasına katkıda bulunur.

### **8. Aşama: Bütçenin Oluşturulması**

Bu aşamalardan sonra artık resmi bütçe oluşturulabilir. Yukarıdaki aşamalarda bahsedildiği üzere FTB esas alınarak hazırlanmış bir bütçe hem faaliyet tabanlı olan hem de olmayan maliyetleri içermektedir. Şekil 8’de bütçe hazırlama sürecine bir bakış sunulmaktadır (Karaca,2008:121):



Kaynak: Karaca, (2008:121)

### Şekil 8. Resmi Bütçe Oluşturma Süreci

#### 2.9.3. Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçeleme

Gelişen ekonomi ve değişen şartlara ayak uydurmaya çalışan işletmeler, daha isabetli stratejik kararlar vermek için, ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyetini hesaplamak ve üretecekleri mal ve hizmetler için bütçeleme yapmaktadırlar. Maliyetlemeden sonra günümüzde bütçeleme de faaliyet tabanlı olarak yapılmaya başlanmıştır.

Bütçeler, gelecek faaliyet dönemi için işletmenin amaçlarına, hedeflerine ve politikalarına dayalı olarak işletme yönetimi tarafından hazırlanan, gelecek dönem faaliyetleri ve sonuçlarını parasal ve sayısal olarak ifade eden raporlardır. Üretim bölümlerinde gelecek faaliyet döneminde yapılacak üretim miktarı ve buna bağlı olarak da hizmet kısımlarının işlem kapasitelerinin tahmin edilmesi üretim bütçelemesi olarak bilinir. FTM ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşım bütçelemede de devam etmiş ve fonksiyonel bütçeleme yaklaşımına dayanan geleneksel bütçeleme yaklaşımı yerini FTM'nin bütçelemeye uygulaması olan Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB)'ye bırakmıştır.

Etkin bir maliyet kontrolü için fiili maliyetlerle bütçelenen maliyetler karşılaştırılmalıdır. statik bütçeler tek bir faaliyet hacmine göre hazırlanır. Ancak fiili kapasite bütçelemeye esas olan faaliyet hacmi ile çakışmazsa yapılacak karşılaştırma anlamsız olacaktır. Bu sakınca farklı faaliyet hacimleri için bütçelenmiş maliyet düzeylerini listeleyen esnek bütçeler ile giderilir. Esnek bütçeler gerçekleşen faaliyet hacminde katlanılan fiili maliyetler ile katlanması gereken standart maliyetler arasındaki sapmaların analizine olanak verir. FTM yöntemini uygulayan işletmelerde, esnek bütçeler de faaliyet tabanlı olarak oluşturulacaktır (Parlakkaya, 2004).

Esnek bütçeler, çeşitli düzeylerde gider toplamını saptayan bir dizi bütçedir. Esnek bütçenin amacı da işletmenin sorumluluk alanlarında etkin kontrolü sağlayacak ölçümleme verilerini elde etmektir (Ocakçı, 2007:66). Esnek bütçe maliyetlerin ne ölçüde değiştiği ile ilgilenir. Günümüz üretim koşullarına bakıldığında maliyet kontrolünün ön plana çıkması doğaldır. Cooper (2000:9)'e göre 18. yüzyılın sonlarında, maliyet yönteminde tek maliyet havuzu kullanılmakta ve havuzda toplanan endirekt maliyetler, direkt içilik gibi hacme dayalı anahtarlar kullanılarak mamullere yüklenmekteydi. Standart maliyet yöntemi ve fark analizi, 1920'lerin sonunda tam anlamı ile uygulanmaya başlanmıştır. Bilimsel yönetim ve standart maliyet kavramı gelişme gösterdikçe maliyet hesaplama amacı yerini etkinlik yönetimine bırakmıştır. Sonuç olarak, maliyet hesaplama gibi bir amacı kabul etmekle birlikte, maliyet yönteminin ikinci fonksiyonu olan maliyet kontrolü diğer amaçların önüne geçmektedir. Maliyet kontrolünde günümüzde başlıca unsur Genel Üretim Giderlerinin kontrolüdür. Çünkü bu giderlerin üretim maliyetleri içindeki payı, otomasyon, ürün çeşitliliği, yeni ihtiyaçlar (kalite kontrol, güvenlik...) artışı çerçevesinde artış göstermiştir. Esnek bütçelerin de daha önce bahsedildiği gibi çeşitli üretim/faaliyet seviyelerinde öngördüğü senaryolardaki kontrol mekanizması Genel Üretim Giderleri üzerinden yürütülür.

Genel üretim giderleri esnek bütçelerinin temel özelliği; bütçe dönemi boyunca üretim gider yerlerinde, ürünlerin tükettikleri kapasite veya faaliyet ölçüsü başına sabit bir GÜM yükleme olanağı vermesidir. Esnek GÜM bütçelemesinin yönetim muhasebesi açısından en önemli amacı; esas üretim gider yerlerinin değişken ve sabit GÜM'lerini ayrı ayrı bütçelemek suretiyle esas üretim gider yerlerinin kapasite başına bütçelenecek değişken ve sabit GÜM yükleme oranlarını belirlemektir (Karaca,2008:146).

FTB uygulamasında geleneksel bütçeleme tekniklerinden farklı olarak birden fazla maliyet havuzu bulunmaktadır. Bu maliyet havuzlarında birbirine benzer maliyetler birlikte değerlendirilmektedir. Bu havuzlarda biriken giderler de neden-sonuç ilişkisini dikkate alan maliyet etkenleri aracılığıyla faaliyetlere yüklenerek doğru maliyet sonuçları alınabilir.

Geleneksel esnek GÜM bütçe süreci, yukarıda da değinildiği gibi yardımcı üretim ve hizmet gider yerleri ile esas üretim gider yerlerinin kapasitelerinin ve bu merkezlerdeki tüm GÜM'lerin bütçelenmesini içeren bir süreçtir. Faaliyet tabanlı esnek bütçelemede

bu yapı, faaliyet merkezlerinin ve alt faaliyetlerinin maliyetlerinin kapasitelerinin ve maliyetlerinin bütçelenmesi şeklinde karşımıza çıkacaktır (Karaca,2008:148).

Faaliyet tabanlı maliyetleme yönetiminin işletmelerde uygulanması faaliyet bazlı maliyetlerin hesaplanmasını sağlamakta ve faaliyetin ürün ya da hizmete etkisini ölçebilmektedir. Endirekt maliyetleri öncelikle faaliyetler tüketiyorsa maliyet kontrolü faaliyetten başlamalıdır. Faaliyet tabanlı maliyet yöntemi sayesinde faaliyete dayalı yönetim için gerekli olan bilgiler oluşturulmaktadır. İşletmelerin bütçeleri geçmiş veriler ve gelecek tahminlerine dayalı olarak yapılmaktadır. Faaliyet tabanlı bütçeleme geleneksel bütçe yöntemine göre daha doğru sonuçlar vermektedir, fakat daha doğru bütçe verilerine ulaşmak için faaliyet kapasitelerinin geçmiş dönemde nasıl gerçekleştiğinin ve gelecek dönemde nasıl gerçekleşebileceğinin bilinmesi gerekmektedir. Faaliyet maliyetleri kapasite artışına bağlı olarak sabit ve değişken maliyet özelliklerine göre artmakta ya da azalmaktadır. Faaliyetlerin kapasiteleri geçmiş yıl ve ay bazında farklılık göstermektedir. Faaliyet kapasitelerindeki bu konjonktürel dalgalanmalar maliyet ve buna bağlı bütçe sapmalarına neden olmaktadır. Faaliyetlerdeki bu değişkenlik statik bütçe uygulamalarında sapmalar meydana getirmektedir. Bu yüzden faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini uygulayan işletmelerde faaliyet tabanlı esnek bütçe uygulanması gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı esnek bütçe uygulaması için üretilecek mamul ve hizmetin esas üretim faaliyetlerinde tüketileceği standart zamanların doğru hesaplanması gerekmektedir. Bunun için zaman etüdü çalışmaları yapılmalıdır. Bir işletmede binlerce mamulun olduğu durumda, her bir mamulun 10 adet yarımamulu ve her yarımamulun 10 adet hammadde olduğunu ve her bir hammaddenin en az 5 farklı proseste işlem gördüğünü aynı operasyonun farklı proseslerde yapılabildiği düşünülürse ürünü oluşturan her bir parça için operasyon zamanını hesaplamak mamul talebinden başlayarak üretim planlama ve çizelgelemenin yapılması bu bilgilere dayanarak iş etüdü için gerekli olan operasyon zamanı gerekmektedir.

Örneğin 100 adet mamul x 10 adet yarımamul x 10 adet hammadde 10 adet farklı makina operasyon zamanı hesaplandığında düşündüğümüzde 100.000 adet operasyon bilgisine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durum ciddi anlamda zaman etüdü çalışmaları yapılmasını gerektirmektedir. Toplanan verilerin anlamlı bilgiler haline dönüşmesi için her bir hammaddenin hangi prosese bağlı makina için olacağını tahmin edip makinanın gün-

lük ve aylık fiili ve pratik kapasitelerinin hesaplanması tüm yıla ait bilgilere göre normal kapasitelerinin hesaplanması gerekmektedir. Esas üretim ya da hizmet üretim faaliyetlerine bağlı olarak destek ve hizmet faaliyetlerinin ya da üretime bağlı değişen diğer faaliyetlerin maliyet davranışları belirlenen esas üretim faaliyet normal kapasitesine göre hesaplanacaktır. Diğer taraftan kaynak tüketim setlerinin oluşturulması ve kaynak tüketim davranışlarının sabit değişken yarı sabit/değişken olarak belirlenmesi ve hangi kapasite aralığında değiştiğinin ölçülmesi gerekmektedir.

Faaliyet tabanlı esnek bütçe uygulaması için yukarıda kısada anlatılan süreçlerde üretim ve muhasebe bilgilerinin sistem ve organizasyonu çok önemlidir. Bu kadar çok sayıda veriye ihtiyaç duyulan bir uygulama günümüzde kullanılan Kurumsal Kaynak Planlama (enterprise resource planing) ERP sistemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Kurumsal kaynak planlama sistemlerinde esnek bütçeleme ile ilgili veriler daha sağlıklı hesaplanabilmektedir. Fakat birçok ERP sisteminde mevcut bulunan bütçeleme eksikliklerinin giderilmesi amaca dönük sonuçlar alınması için şarttır.

Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçelemenin en önemli özelliklerinden biri bütçelenmiş değerler ile fiili değerler arasındaki farkları yani sapmaları hesaplamayı kolaylaştırmasıdır. Bu farkların hesaplanma şekilleri ve Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçedeki uygulamasına aşağıdaki başlıklarda değinilmiştir.

### **2.9.3.1. Genel Üretim Giderleri Fark Analizi**

Bütçeler, hesap dönemi sonunda fiili gerçekleştirmelerle standart değerler arasında oluşan farklarının hesaplanmasına imkan tanır. İşte maliyet muhasebesi ile bütçe arasında oluşan bu farklara sapma denir (Boydemir,2007:138). Bir başka anlatımla sapma işletmenin bütçelediği değerler ile fiilen gerçekleşen değerler arasındaki farktır.

Sapma analizleri farklı maliyet unsurları için ayrı ayrı yapılabilmektedir. Genel olarak sapmalar 3 kısımda incelenir; (a) hammadde sapması, (b) dolaysız işçilik sapması, (c) genel üretim gideri sapmasıdır. Sapma bütçelenen ve fiili maliyetler arasındaki farka eşit olduğundan, sapmanın hesaplanabilmesi için ölçülebilecek unsurların bulunması gerekir. Bu unsurlar hammadde sapması için fiyat ve miktar, dolaysız işçilik sapması için ise fiyat ve zaman olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Boydemir,2007:138). Faaliyet Tabanlı Bütçeleme anlamında en önemli sapma alanı Genel Üretim Giderleri sapmalarıdır.

Bu nedenle Direkt İlk Madde Malzeme (hammadde) ve dolaysız işçilik sapmalarına genel olarak değinilecek, GÜG sapmaları daha ayrıntılı incelenecektir.

#### **a) Direkt İlk Madde Malzeme (DİMM) Sapma Analizi**

Yukarıda da belirtildiği gibi hammadde sapmalarını ölçümlemek için fiyat ve miktar unsurlarının belirlenmesi gerekir. Yani işletme bütçeleme dönemi için ne kadarlık bir hammaddeyi hangi fiyattan alacağını belirlemelidir. Bu belirlemeler ışığında “hammadde miktarı x fiyat” formülü bütçeleme dönemindeki hammadde maliyetini verecektir. Eğer bütçe dönemi için planlanan hammadde maliyeti planlanan maliyet toplamının üzerine çıkar veya altında kalırsa bu durumda bir sapma meydana gelmiştir. Elde ölçümlenebilecek unsurlar olduğundan sapma nedeninin ya fiyatın veyahutta miktarın planlandığı şekliyle gerçekleşmediği sonucu çıkarılabilir.

Bu sapmaların hesaplanmasında ikili ve üçlü sapma yöntemleri uygulanabilmektedir. Ancak temel hesaplama şekli ikili sapma yöntemi olup, burada ölçümlenebilir unsurlar olan fiyat ve miktar sapmaları üzerinden hesaplama yürütülmekte, üçlü sapma hesaplamasında ise ilaveten bileşik sapma hesabı devreye girmektedir.

#### **b) Dolaysız (Direkt) İşçilik Sapmaları**

Dolaysız İşçilik sapmalarını ölçümleyebilmek için fiyat ve zaman unsurlarının belirlenmesi gerekir. İşletme bütçeleme dönemi için ne kadarlık bir dolaysız işçilik zamanını (İşçilik Saati) hangi fiyattan satın alacağını, yani işçiye saat başına ödeyeceği ücretin toplamını belirlemelidir. İşletme bu hesaplamayı;

“Dolaysız İşçilik Zamanı(Saat/Süre) x İşçilik Saat Maliyeti” formülüyle hesaplayarak toplam dolaysız işçilik maliyetini bulmalıdır. Dolaysız İşçilikte sapmalar ya bütçelenen işçilik sürelerinde veya işçilik saati için ödenen ücrette meydana gelecektir. Bu sapmaların hesaplamaları da hammadde sapmaları gibi ikili ve üçlü sapma yöntemleri ile yapılabilir. İkili sapma metodunda işçilik zamanı ve işçilik ücreti üzerinden hesaplama yürütülmekte, üçlü sapma hesaplamasında ise ilaveten bileşik sapma hesabı devreye girmektedir.

### c) Genel Üretim Giderleri Sapmaları

GÜG'ler mamullerle direkt olarak ilişkilendirilemediği için bunların hesaplanma şekilleri çeşitli yöntemlerin doğmasına neden olmuştur. Çünkü işçilik ve hammadde gibi giderler mamullerle ve faaliyet hacmi ile doğrudan ilişkilidir, bu yüzden de mamullere yüklenme şekliyle ilgili çok fazla alternatif bulunmamaktadır. Ancak GÜG'lerin mamullere yüklenmesinde çeşitli yöntemler kullanmak mümkündür. GÜG'lerin kendisinin hesaplanması çeşitli yorumlara yol açmasının yanı sıra bu giderlerin sapma analizlerinin yapılması da çeşitli tartışmalara yol açmaktadır. Genel Üretim Giderleri Fark analizi klasik olarak bütçelenmiş faaliyet hacmi esas alınarak yapılmaktadır. Haftacı (1999:328-337) bu durumu genel üretim giderleri (GÜG) belirli bir faaliyet hacmi temel alınarak bütçelenirler. Bu nedenle bütçelenmiş genel üretim giderleri ile fiili genel üretim giderleri temel alındığı faaliyet hacimlerine veya kapasiteye ulaşamadığı için fark oluşur diyerek özetlemektedir. Basit olarak genel üretim giderleri verim farkı, planlanan direkt işçilik saati ve fiili direkt işçilik saati arasındaki farktır. Bu fark zaten, direkt işçilik giderleri fark analizinde hesaplanmaktadır. Aynı farkın tekrar hesaplanması zaman kaybına ve yanlış yönlendirmelere neden olmaktadır (Malcolm, 1991:69).

Klasik genel üretim giderleri fark analizine karşı yapılan eleştiriler aşağıda açıklanmaktadır (Kaygusuz,2006:160):

**- Faaliyet Hacmine Dayalı Maliyet Etkenleri:** Direkt işçilik (gider ve saati) ve makine saati gibi maliyet etkenleri, endirekt maliyetlerin mamullere yüklenmesinde kullanılmaktadır. Bu durum, miktar olarak daha çok üretilen mamullere, az üretilen mamullere göre daha fazla maliyet yüklenmesine neden olmaktadır. Tek tip maliyet etkeni ile maliyet ve mamul arasında nedenselliğe dayalı ilişki kurulamayacaktır. Bu durum, maliyet hesaplamalarının, planlamanın ve kontrolün hatalı olmasına ve yanlış kararlar verilmesine yol açabilecektir.

**-Maliyet Yapısındaki Değişiklikler:** İleri üretim teknolojilerinin kullanılması ile birlikte üretim maliyetini oluşturan giderler içerisinde direkt işçilik giderlerinin payı azalırken genel üretim giderlerinin payı artmaktadır. Azalan direkt işçilik giderleri, genel üretim giderlerinin maliyet davranışını ifade etmekte yetersiz kalmaktadır. Değişken giderlerin payı azalmakta ve bu nedenle maliyet ile mamul arasında doğrusal bağlantı kurma olasılığı azalmaktadır. Bu bağlantıyı kurmak için kullanılan direkt işçilik giderle-



rinin, toplam maliyet içerisinde payının azalması nedeni ile endirekt giderlerin mamullere dağıtımında direkt işçiliğin kullanılması, hatalı maliyet hesaplamalarına neden olmaktadır.

**-İleri Üretim Ortamının Gereklere İle Uyuşmazlık:** Standart maliyet yöntemi, birim maliyet düzeyinde standart ve fiili maliyetlerin karşılaştırılması ile ilgilenmektedir. Sabit maliyetler de mamullere birim düzeyinde yüklenmektedir. Birim düzeyde standart ve fiili maliyet arasında yapılan karşılaştırma, kontrol amacının karşılanması açısından mantıklı değildir. Fiili ve standart gider arasında yapılan karşılaştırma sonucunda ortaya çıkan olumlu ya da olumsuz farklar, üretim miktarına göre hesaplanmaktadır. Gider kontrolü, bu açıdan anlamsız kalmaktadır. Bu nedenle, ileri üretim ortamında standart maliyet yöntemi, yöneticilerin yanlış kararlar vermesine neden olabilmektedir.

**-Sürekli Gelişme Anlayışı İle Uyuşmazlık:** Rekabetçi ortamda başarılı bir şekilde rekabet edebilmek için işletmelerin sürekli gelişme anlayışına sahip bir yapıda olması gerekmektedir. Mühendislik çalışmaları sonucunda tespit edilen standart maliyetler, statik bir yapıya sahiptir. Belirlenen standart maliyete dayalı olarak fiyatlandırma yapılmaktadır. Rekabetçi bir ortamda satış fiyatını belirlemek amacı ile piyasa fiyatı esas alınmaktadır. Maliyet ve kâr, piyasa fiyatına göre belirlenecektir. Rekabetçi baskıya karşı koymak ve kâr düzeyini korumak veya artırmak için maliyetlerin azaltılması gerekmektedir. Bu bağlamda, standart maliyet yöntemi ile maliyetlerin nasıl azaltılacağına ilişkin bilgi edinilmemektedir.

**-Yeterli Bilgi Sağlanamaması:** Standart maliyet yöntemi klasik yapısı ile farkların hesaplanması ve analizine ilişkin bilgiler vermektedir. Ancak, farkların nasıl azaltılacağına ilişkin nasıl bir hareket tarzı geliştirileceğine ilişkin bilgiler vermemektedir. Sürekli gelişim anlayışının kullanımı ile maliyet yönetimi ve maliyeti azaltmak için faaliyetlerin nasıl daha etkin bir şekilde yapılması gerektiği konusunda bilgilere ulaşılmaktadır.

### **2.9.3.2. Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçe Lemede Genel Üretim Giderleri Fark Analizi**

FTM yönteminde kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle mamuller arasında bir neden sonuç ilişkisi mevcuttur. Bu nedenle kaynakların maliyetlere dönüşmesi sürecinde homojen maliyet havuzlarının oluşturulmasını müteakip faaliyetler üzerinden maliyet etkenleri aracılığıyla mamullere yükleme yapılmaktadır. Esnek bütçe ve sapma analizinin

FTM yöntemine göre oluşturulması aşamasında giderlerin sabit, değişken veya karma olabileceği hesaba katılmalıdır. FTM yönteminde dikkate alınan giderlerden bir kısmı sabit, bir kısmı değişken ve bir kısmı da karmadır. Ancak FTM yöntemi, tesis seviyesi faaliyetler dışında kalan faaliyetlere ilişkin maliyetlerin değişken olduğunu varsaymaktadır.

FTB yöntemini benimseyen işletmelerde sapma analizlerinin de faaliyet bütçeleri temelinde yapılması gereklilik arz etmektedir. Bu gereklilik FTB yönteminde maliyet bütçelerinin gider merkezleri bazında değil faaliyetler/faaliyet merkezleri bazında yapılmasından kaynaklanmaktadır. Buna bağlı olarak faaliyet tabanlı bütçelerin sapma analizlerine olanak verecek şekilde yapılandırılması gerekmektedir. İşletmede yürütülen her bir faaliyete ilişkin faaliyet etkenlerinin belirlenmesi ve faaliyet maliyetlerinin değişken, sabit ve karma maliyet şeklinde bütçelenmesi gerekmektedir (Pazarçeviren ve diğ. 2011).

FTB'nin diğer bütçeleme tekniklerinden farkı tüm maliyetlerin faaliyetler bazında belirlenmesidir. Doğal olarak sapmalar da bu faaliyetlerin bütçelenmiş ve fiili gerçekleşmeleri arasındaki farklardan oluşacaktır. Sapmalar analiz edilirken faaliyet temelli olarak hazırlanmış bütçelerle fiili gerçekleşmeler karşılaştırılır. Ancak buradaki önemli bir ayrıntı, bütçelenmiş ve fiili maliyetler için değişken ve sabit maliyetler anlamında ikiye ayrılmış bir karşılaştırma uygulanmasıdır. Örneğin bakım faaliyetinde sapma meydana gelmesi ya arızaların beklenenden fazla olması veya üretim hacminin artması ile rutin bakım faaliyetlerinin sıklaşmasından kaynaklanabilir.

Kaygusuz (2006:160), sapma analizlerinde kullanılmayan kapasitenin önemli bir yeri olduğundan bahisle kullanılmayan kapasite maliyetini tedarik edilen kaynak maliyeti ile kullanılan kaynak maliyeti arasındaki fark olarak tanımlayarak, bu kapasitenin faaliyet değil de kaynak düzeyinde meydana geldiğini ifade etmektedir. Buna göre FTM yönteminde endirekt giderlerin yükleme oranlarının hesaplanmasında, bütçelenmiş kapasite yerine pratik kapasite kullanılır. Bu sayede kullanılmayan kapasite maliyetlerinin hesaplanmasına imkan tanınacaktır. Halbuki kullanılmayan kapasite de işletme için bir maliyettir. Kaygusuz, genelde kullanılmayan kapasitenin, mamuller yerine bir sorumluluk merkezi veya yöneticilerin sorumluluğuna verilmesi gerektiğini eklemektedir.

Bir Faaliyet Tabanlı bütçeleme süreci takip edildiyse kullanılmayan kapasitenin kapasitenin kullanılmamasından sorumlu olan merkeze yüklenmesi, kullanılmayan kapasitenin klasik maliyetleme tekniklerine göre dağıtılması anlamına gelecektir. Bu yüzden faaliyetler bazında bütçelenmiş kapasiteye göre fiilen kullanılmış kapasite farklı olursa kullanılmayan kapasitenin faaliyetlere yüklenmesi daha doğru olacaktır.

Klasik maliyetleme yöntemlerinde Genel Üretim Giderleri üretim hacmi gibi tek bir ölçü üzerinden hesaplanırken, FTM’de anlamlı maliyet etkenleri ile kaynakların faaliyetlere ve oradan mamullere yüklenmesi ile daha anlamlı maliyet sonuçları elde edilmektedir. Bütçelemenin faaliyet tabanlı olarak uygulanması ile faaliyet tabanlı bakış açısı işletmenin tümüne yayılmaktadır. Bu noktada eğer sapmalar da faaliyetler bazında yapılmazsa yanıltıcı sonuçlar alınabilecektir.

Faaliyet tabanlı bütçelerin oluşturulmasına ve sapma analizlerine yönelik diğer öneriler aşağıda sıralanmıştır (Pazarçeviren ve diğ.,2011).

a) Geleneksel bütçeleme de üretim dışı faaliyetlerin maliyetleri “+, -” yaklaşımı kullanılarak belirlenmekte, bu durum sapma analiz sonuçlarının yanıltıcı olmasına neden olmaktadır. Faaliyetlere yönelik sapma analizlerinin çalışmada önerilen şekilde yapılması, sapma analiz sonuçlarının isabetli şekilde yorumlanmasına olanak verecektir.

b) Faaliyet kapasitelerinin üretim kapasitesinden ne derecede etkilendiğinin ve bu etkiye göre faaliyet maliyetlerinin faaliyet etkeni karşısında nasıl bir maliyet davranışı gösterdiğinin tespit edilmesi gelecek yılda yapılacak bütçeleme çalışmaları için iyi bir bilgi havuzu oluşturacaktır. Bu nedenle faaliyet maliyetlerinin maliyet davranışlarının geçmiş dönem verileri kullanılarak analiz edilerek belirlenmesi ve takip edilmesi gerekmektedir.

c) Faaliyet tabanlı maliyetleme yöntemini kullanan işletmeler maliyet planlaması ve kontrolü amaçlarının gerçekleştirilmesine yönelik olarak faaliyet tabanlı bütçe yöntemi oluşturmalı ve bu kapsamda sapma analizine yer vermelidirler. Kaynakların faaliyetler arasında etkin şekilde dağıtımı ve faaliyetlerin “yararlanılamayan kaynak maliyetlerinin tespit edilmesi ancak sapma analizleri ile mümkün olacaktır.

d) Üretim işletmelerinde esas üretim faaliyetlerindeki kapasite değişikliği birim seviyesi, destek seviyesi ve işletme genelindeki faaliyetlerde farklı maliyet etkisi oluşturmak-

tadır. Buradan hareketle hazırlanacak faaliyet bütçelerinin sözkonusu seviyeler dikkate alınarak hazırlanması ve sapma analizlerinin de bu çerçevede yapılması gereklilik arz etmektedir.

e) Mühendislik, Ar-Ge, tedarik, satış, vb. üretim dışı faaliyetlerin maliyetleri bazı faaliyet tabanlı maliyet yöntemlerinde mamul maliyetlerine dahil edilebilmektedir. Bu nedenle yapılacak sapma analizlerinin kapsamı sözkonusu faaliyetler temelinde genişletilmelidir.

Üretim maliyetlerini analiz etmek ve bu arada sapma analizleri için faaliyetlere ilişkin sabit ve değişken GÜM arasında ayırım ihtiyacı yaygın bir şekilde kabul görmektedir. Etkin bir sapma analizi için, hangi kaynakların sabit, hangi kaynakların değişken olduğunu anlamak zorundayız. Sabit ve değişken faaliyet maliyetleri arasında böyle bir ayırım, FTM ortamında da maliyet kontrolü için yararlı olacaktır.

Geleneksel maliyet analizine benzer şekilde, değişken faaliyet maliyetleri için toplam sapma, harcama ve verim sapmaları kısımlarına ayrılırken, sabit faaliyet maliyetleri için toplam sapma, bütçe ve kapasite sapmaları kısımlarına ayrılabilir. Değişken ve sabit faaliyet maliyetleri için sapma hesaplamaları şu şekilde olacaktır: (Parlakkaya, 2004:229-243).

### **Değişken Faaliyet Maliyeti Sapmaları:**

**1. Harcama Sapması:** Faaliyete Ait Fiili Değişken Maliyet-Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Fiili Miktarına Dayalı Olarak)

**2. Verim Sapması:** Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Fiili Miktarına Dayalı Olarak)- Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Standart Miktarına Dayalı Olarak)

### **Sabit Faaliyet Maliyeti Sapmaları:**

**1.Bütçe Sapması:** Faaliyete Ait Fiili Sabit Maliyet-Faaliyete Ait Bütçelenmiş Sabit Maliyet

**2. Kapasite Sapması:** Faaliyete Ait Bütçelenmiş Sabit Maliyet- Bütçelenmiş Faaliyet Kullanımı (Maliyet Etkeninin Standart Miktarına Dayalı Olarak)

GÜM için, sabit ve değişken ayırımı yapmak için bileşik sapma analizi yapılması durumunda bütçe, verim ve kapasite sapmaları hesaplanır. Faaliyet maliyetleri için bileşik sapma hesaplaması şu şekilde olacaktır:

**1. Bütçe Sapması:** Faaliyete Ait Fiili Maliyetler (Sabit ve Değişken Maliyetler)-Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Fiili Miktarına Dayalı Olarak)

**2. Verim Sapması:** Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Fiili Miktarına Dayalı Olarak)-Esnek Bütçe (Maliyet Etkeninin Standart Miktarına Dayalı Olarak)

**3. Kapasite Sapması:** Esnek Bütçe (Maliyet Etkenin Standart Miktarına Dayalı Olarak)-Maliyet Etkenin Standart Miktarına Dayalı Olarak Bütçelenmiş Faaliyet Kullanımı

## **BÖLÜM 3: FAALİYET TABANLI MALİYETLEME VE BÜTÇE- LEMENİN HABERLEŞME SEKTÖRÜNDE UYGULANMASI**

Küreselleşme baş döndürücü bir hızla dünyayı küçük bir köye çevirirken süreçte en önemli rolü haberleşme oynamıştır. Günümüzde de ekonomiden siyasete spordan sanata tüm alanların hızlı bir şekilde gelişmesi ve diğer toplumlardan etkilenmesi haberleşme veya aktüel deyişimiyle iletişim sayesinde olmaktadır.

### **3.1. Haberleşme Kavramı**

Türk Dil Kurumu sözlüğünde Haber “Bir olay, bir olgu üzerine edinilen bilgi, salık” (TDK,05.12.2011) olarak yer almaktadır. Haberleşme ise kişiler veya kişiler ile teknik cihazlar arasındaki bilgi ve haber aktarımı. Haber alma, haber aktarma olgusunun karşılıklı görünümü olarak tanımlanmıştır (TDK,05.12.2011).

Haberleşme sözcüğünün yerine günümüzde iletişim kavramı kullanılmaya başlanmıştır. nın yerine, yakın zamanlara kadar "haberleşme" ve Fransızca'dan alman "komünikasyon" (Communication) sözcükleri kullanılıyordu. "Communication" sözcüğü, Latince'deki communicatio'nun karşılığıdır. Communication'un kökeninde yine Latince'deki communis kavramı bulunmaktadır. "Birçok kişiye ya da nesneye ait olan ortaklaşa yapılan" anlamındaki bu kavramdan hareketle iletişim sözcüğünün özünde, yalın bir ileti alışverişinden çok, toplumsal nitelikli bir etkileşimi ve paylaşımı dile getirdiği söylenebilir (iletisimbilimleri.blogspot.com).

#### **3.1.1.Haberleşmenin Tarihçesi**

Haberleşme duman ve ateşle yapılan işaretlerden başlayarak zaman içinde konuşmaya, yazmaya evrilmiş, günümüzde ise baş döndürücü bir hızla hayatımızın başköşesine oturmuştur. Tarih boyunca da her zaman değişim ve gelişimin dinamosu olmuştur. Hangi toplumda bir değişim yaklaşırsa veya yaşansa orada bir iletişim akımı vardır (Lerner ve Schramm,1969:6) Haberleşme isteği tarihin hiçbir zamanında yok olmamış ancak zaman içinde daha fazla hissedilen bir ihtiyaç olmuş, toplumun modernleşmesinde ön ayak olmuştur. Toplumun modernleşmesi dediğimiz ekonomik ve sosyal gelişimde haberleşme/iletişim talebi toplumsal büyümenin diğer aşamalarından daha fazladır. Modern iletişimin kendisi ekonomik gelişmede bir fenomendir (Lerner ve Sch-

ramm:1969:6-7). Haberleşmenin toplum modernleşmesindeki bu rolü zamanla devlet veya toplumsal kitleleri etkilemek ve yönetmek için de kullanılmıştır.

### **3.1.2.Haberleşme Hakkı**

İnsanlığın varoluşundan bu yana devam eden bir ihtiyaç olan haberleşme özellikle modern toplum sonrası özel olarak ele alınan bir konu ve hukuki olarak korunan bir hak olmuştur.

Nitekim, İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi'nin 12 nci maddesinde, söz konusu hak "Kimsenin özel yaşamı, ailesi, konutu ya da haberleşmesine keyfi olarak karışılmaz, şeref ve adına saldırılamaz. Herkesin, bu tür karışma ve saldırılara karşı yasa tarafından korunma hakkı vardır" şeklinde ifade edilerek haberleşmenin önemine vurgu yapılmaktadır (İnsan Hakları Evrensel Beyannamesi).

Ayrıca, söz konusu Bildirgenin 19.maddesinde: "Herkes düşünce ve ifade özgürlüğü hakkına sahiptir; bu hak hiç bir müdahale olmaksızın belli bir düşünceye sahip olmak, sınırlardan bağımsız olarak, herhangi bir araç marifetiyle bilgi ve fikirlere ulaşmak ve bunları yaymak hususlarını da kapsamaktadır" ifadesine yer verilmektedir (DPT,2007:1).

Haberleşme hürriyeti Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda da yer almıştır.

Anayasaya göre, "Herkes, haberleşme hürriyetine sahiptir. Haberleşmenin gizliliği esastır. Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; haberleşme engellenemez ve gizliliğine dokunulamaz. Yetkili merciin kararı yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, karar kendiliğinden kalkar (1982 Anayasası:md.22).

Bu hükümle haberleşme hakkı anayasal güvence altına alınmıştır.

### **3.1.3.Haberleşmenin Örgütlenmesi**

Haberleşme zaman içinde gittikçe artan bir ihtiyaç olmuştur. İnsanlık hem bu ihtiyacı karşılama hem de bu ihtiyacını zahmetsiz giderme adına bir çok yeniliğe imza atmıştır.

Küçük toplumlarda işaretle haberleşme yeterli olurken zamanla işaretler yetersiz kalmaya başlamış, insanlar önce ulaklardan yararlanmaya başlamış, kâğıdın icadı ve yazının kullanılmaya başlaması haberleşmede çığır açmış zaman içinde ülkeler bu işe el atarak örgütlü bir haberleşmenin yolunu açmıştır. Heredot tarihine göre ilk düzenli haberleşme yöntemi Akamanışlar tarafından kurulmuştur. Akamanışlar soyunun egemen olduğu Pers Krallığındaki posta yöntemi(nin mükemmeliyeti) Heredot Tarihinin Kral Yolu'nu anlatan bölümünde nakledilmiştir (Bezaz,2002:15).

Haberleşme yöntemleri tarihten günümüze önemini arttırarak sürdürmektedir. Etkin ve hızlı bir haberleşme yöntemi kullanıcılarına birçok yönden avantaj sağlamaktadır. Bu yüzden günümüzde hem devlet hem de özel girişimciler etkin bir haberleşme yöntemi kurma ve bunu pazarlama çalışmalarını devam ettirmektedir.

## **3.2. Posta Hizmetleri**

### **3.2.1. Posta Hizmetlerinin Haberleşmedeki Yeri**

“Haberleşme, Anayasa ile teminat altına alınan temel vatandaşlık haklarından biri olup, posta hizmetleri bu hakların önemli bir bölümünü teşkil etmektedir (DPT, 2007:1). Posta hizmetleri her ne kadar tarihte özel ortaklıklarca verilmişse de zamanla kritik bir öneme sahip olması nedeniyle devlet tekeline alınmıştır (Bezaz,2002:36).

Posta hizmetlerinin devlet tekeline alınmasından sonra haberleşme ve özellikle posta sektörü gittikçe önem kazanmış ve zaman içinde imzalanan birçok anlaşma ile hem ulusal hem de uluslar arası kolay ve hızlı haberleşmenin önü açılmıştır. Bu süreçte bazı uluslar arası kuruluşlar da kurularak dünya posta sektörüne yön verici ortak kararlar almıştır.

Son zamanlarda teknolojik ilerlemenin de etkisiyle haberleşme sektörü büyümesini artarak sürdürmektedir. Haberleşme araçlarının sayısı artmakta, iletişim araçlarının kullanımını giderek daha fazla kişiye daha yoğun bir şekilde yayılmaktadır. Artan talep, bu talebi karşılayacak yeni oluşumları tetiklerken sektörde yeni oyuncular boy göstermektedir. Oyuncuların artması sektörde rekabeti yükseltirken, sektör oyuncuları piyasa payını yükseltmek için çeşitli uğraşlar vermektedir. Haberleşme araçlarının sayısı, niteliği ve kullanıcılarına sunduğu imkanlar gün geçtikçe artmaktadır. Örneğin Mobil telefon, fax ve internet çağın kullanıcılara sunduğu büyük bir gelişimdir.



Her ne kadar haberleşme eksenini kağıt ortamından elektronik ortama kaymışsa da hem geleneksel haberleşme şeklini devam ettirmek isteyen kişilerin bilinen posta hizmetlerini kullanması hem de hukuki düzenlemelerin bazı işlemlerin yazılı olarak yürütülmesine ilişkin zorunluluğu bilinen anlamda postacılık hizmetinin devam etmesine katkıda bulunmaktadır. Bir yandan geleneksel posta gönderi sayısının azalmasına neden olan haberleşme şekillerinin elektronik ortama taşınması diğer yandan bu haberleşme süreçlerine ve aygıtlarına ilişkin hizmet sunucuları tarafından kullanıcıya gönderilen çeşitli bildirimler sayesinde artış göstermektedir. Örneğin bütün mahkemeler, noterler, icra daireleri bildirimlerinin tamamını yazılı ortamda yapmakta, elektronik haberleşme hizmet sunucuları da kullanıcılara gönderdikleri bildirimlerin büyük bir kısmını yazılı olarak gerçekleştirmektedir. Bu durum da çalışmamıza konu posta idarelerinin günümüzde de hizmete devam etmesine etki etmektedir.

### **3.2.2. Posta Sektöründe Güncel Gelişmeler**

Copenhagen Economics'in 2010 yılı raporuna göre Posta sektörü araştırma kapsamındaki ülkelerde Gayri Safi Milli Hasıla (GSMH)'nin ortalama 0,6'sını oluşturmaktadır. Sektörün büyüklüğü 70,2 milyar Euro'dur. (Copenhagen Economics,2010:14)

“Raporu düzenleyenlerin inceledikleri ülkelerdeki Posta Sektörü Düzenleyici Otoritelerine dayandırdığı bilgilere göre posta sektörü 2005-2009 yılları arasında yılda ortalama % 0,6 ve bu periyotta toplam % 2,6 oranında büyümüştür. Büyümenin kaynaklarına bakıldığında lojistik ve finansal hizmetlerin büyümenin yükünü çektikleri anlaşılmaktadır. (Copenhagen Economics,2010:24)

Bu arada sektörün 2008'de başlayan finansal krizden etkilendiğini de unutmamak gerekir. Posta gönderisi piyasasında hem gelir hem de gönderi adedi düşmüştür. En çok etkilenen gönderi türleri ise: direkt mektup, adresiz basılmış kağıt ve ilan olmuştur (Copenhagen Economics,2010:14).

Yine aynı rapora göre Araştırma kapsamındaki ülkelere GSMH'sine en fazla katkı alan İsveç GSMH'sinin % 1,4 en az katkı alan Kıbrıs % 0,3'ünü almaktadır (Copenhagen Economics,2010:22).

Posta sektörü Avrupa'da halen önemli bir iş koludur. Araştırmaya dahil altı ülkede işgücünün % 1'den fazlası posta sektöründe çalışmaktadır. Ortalama olarak işgücü toplamının % 0,75'i sektör çalışanı konumundadır (C.Economics:2010:23).

Geçtiğimiz yıllarda posta sektörü birkaç önemli stratejik trend tarafından karakterize edilmiştir (NERA,2004:159-160):

-Lojistik ve doküman yönetimi aktivitelerinin dikey entegrasyonu,

-Express postanın yatay entegrasyonu,

-Endüstrinin uluslararasılaşması.

Posta sektörünün uzun dönem dinamikleri ise şöyle sıralanabilir:

-Evrensel Hizmet Sağlayıcı firmaların tüm ülkelerde önemli rolünü sürdürmesi,

-Tüm ülkelerde rekabetin gelişmesi, sektördeki oyuncuların küçük fakat önemli paylar alması,

-Sektördeki oyuncuların birleşmelere gitmesi vb.

Bu kadar büyük bir ekonominin yönetimi çeşitli çıkar çatışmaları ve değişik örgütlenmeler ortaya çıkarmıştır. Dünya geneline bakıldığında, ulusal posta işletmeleri, devlet idaresinden özel şirketlere kadar farklı modellerde yönetilen; ya tipik kamu kurumu, ya da kısmen veya tamamen özelleştirilen yapılara sahip bir şekilde hizmetlerini sunmaktadırlar (PTT Gn.Md.2010b:2).

1990'lı yıllara kadar posta idareleri, geleneksel kamu kurumları yapısında iken posta hizmetlerinin rekabete açılmaya başlamasıyla beraber gelişmiş ülkelerde birçok posta idaresi, çoğunlukla yine devletin sahibi olduğu; ancak daha fazla ticari ve operasyonel özerklik içeren halka açık limitet şirket yapısına doğru bir geçiş yapmıştır. AB üye ülkelerinin birçoğunda posta idaresi devletin sahibi olduğu halka açık sınırlı sorumlu şirket yapısında, bazısında kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) yapısındadır (Gürbüz:2007:2).

Dünyadaki posta idarelerinin işletmesi ülkeler itibariyle farklılık göstermektedir. Örneğin Bulgaristan, Danimarka, Fransa, Belçika gibi ülkelerde şirket yapısıyla faaliyet göstermekte olup, devletin bu şirketteki payı değişkenlik göstermektedir. Öte yandan Ro-

manya, Türkiye, İsviçre gibi ülkelerde ise posta idaresi devlet kurumu olarak faaliyet göstermektedir (Copenhagen Economics,2010:32).

Ulusal Posta İdareleri halen sektörün büyük bir kısmını domine ediyor olsa da sektöre bazı giriş engelleri kaldırılmış ve yer yer rekabet sorunları da ortaya çıkmaya başlamıştır.

Her ne kadar Estonya, Almanya, Hollanda, İngiltere gibi ülkelerde sektör rekabete yasal olarak ve tamamen açılmışsa da bu ülkelerde bile rekabet halen gizli olarak yürütülmekte ve düşük kalmaktadır (Copenhagen Economics,2010:16).

Posta sektörü serbestleştirilen ülkelerde regülasyon sorunu ortaya çıkmıştır. Bu sebeple posta üst kurulları oluşturularak bu kurullara regülasyonu sağlama görevi verilmiştir. Ancak birkaç ülke dışında güçlü bir düzenleyicisi otorite bulunmamaktadır.

Tüm AB üyelerinde posta sektörü için bir Ulusal Düzenleyici Otorite (NRA) bulunmaktadır. AB üye ülkelerinde kamu ve özel sektör posta işletmecilerince müşterilere posta hizmeti sunulurken, NRA'ların görevi; ulusal, ekonomik ve sosyal hedeflere uygun bir pazar modeli kurmak ve kurulan bu modele uyumluluğu yönetmek ve denetlemektir (Gürbüz:2007).

Çoğu ülkede düzenleyici otoriteler hükümet tarafından yönetildiğinden alınan kararlar yine hükümetin konsültasyonuna tabidir.

Fransa, Almanya gibi güçlü yasal yapısı ve düzenleyici (otorite) geleneği varolan ülkelerde posta sektörünün düzenleyici otoritesi hem daha güçlü hem de daha bağımsız olmaktadır.

Araştırma kapsamındaki 16 ülkenin düzenleyici otoritesi evrensel hizmet fiyatını onaylama yetkisine sahip olmadığından bu otoritelerin pratikte fiyat kontrolünü elinde tuttuğuna dair şüpheler doğurmaktadır.

Ayrıca araştırma kapsamındaki dört ülkede Evrensel Hizmet Sunucunun hesapları bağımsız denetçilerce denetlenmemektedir. Ayrıca 23 ülkede Evrensel Hizmet Sunucusu maliyet dağılımını (Maliyet Muhasebesi verilerini) yayımlamamaktadır (Copenhagen Economics:2010:15).

### 3.2.3. Türkiye’de Posta İdaresi

Ülkemiz posta hizmetleri sektöründe her zaman önde gelen ülkelerden olmuştur.

1 Temmuz 1875’te yürürlüğe giren Bern Antlaşması ile Dünya Posta Birliği (UPU) kurulmadan önce, “Osmanlı İmparatorluğu da 1874’te toplanan ilk kongrede yer almış”(Bezaz,2002:44) ve Türk Posta İdaresi, UPU’ya kuruluşundan itibaren üye olmuştur.

“İlk Posta Teşkilatı Tanzimat Fermanı ile yaşanan gelişmelerin sonucu olarak Osmanlı Devleti’nin tüm halkının ve yabancıların posta ihtiyaçlarına cevap vermek amacıyla Nezaret olarak 23 Ekim 1840 tarihinde kurulmuştur. 1871 yılında ise Posta Nazırlığı ile Telgraf Müdürlüğü birleştirilerek Posta ve Telgraf Nezaretine dönüştürülmüştür. 1876 yılında milletlerarası posta nakli şebekesi kurulmuş,1901 yılında ise koli ve havale işleminin kabulüne başlanmıştır. 23 Mayıs 1909 tarihinde ilk manuel telefon santralinin İstanbul’da hizmete verilmesinden sonra Posta ve Telgraf Nezareti, 1909 yılında Posta, Telgraf ve Telefon Nezareti haline dönüştürülmüş,1913 yılında da Posta, Telgraf ve Telefon Umum Müdürlüğü adını almıştır (PTT Gn.Md.,2011:16).

“Bu sırada Umum Müdürlük İçişleri Bakanlığı’na bağlı olarak faaliyet göstermiştir. (PTT, 2010a:122),TBMM’nin açılmasından sonra PTT yine bir Umum Müdürlük (Genel Müdürlük) olarak çalışmıştır (PTT,2010a:228). PTT Genel Müdürlüğü 1939 yılında Ulaştırma Bakanlığına bağlanmıştır. “1954 Yılında Kamu İktisadi Teşebbüsü (KİT) olan PTT Genel Müdürlüğü, 1984 yılında Kamu İktisadi Devlet Teşebbüslerinin yeniden düzenlenmesi ile ilgili olarak çıkarılan 233 sayılı KHK ile Kamu İktisadi Kuruluşu (KİK) statüsüne geçirilmiştir.” (Gürbüz,20007:6). PTT Genel Müdürlüğü halen bu statüde 655 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ile kurulan Ulaştırma, Denizcilik ve Haberleşme Bakanlığına bağlı olarak çalışmalarını sürdürmektedir.

Günümüzde PTT Genel Müdürlüğü 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükümünde Kararnameye tabi bir Kamu İktisadi Kuruluşudur. Kamu İktisadi Kuruluşu "Kuruluş" sermayesinin tamamı Devlete ait olup, tekel niteliğindeki mal ve hizmetleri kamu yararı gözeterek üretmek ve pazarlamak üzere kurulan ve gördüğü bu kamu hizmeti dolayısıyla ürettiği mal ve hizmetler imtiyaz sayılan kamu iktisadi teşebbüsüdür.

Kamu İktisadi Teşebbüsü, İktisadi Devlet Teşekkülü ile Kamu İktisadi Kuruluşunun ortak adı olup, Teşebbüslerin ortak nitelikleri şunlardır:

-Teşebbüsler tüzel kişiliğe sahiptir.

-Teşebbüsler, bu Kanun Hükmünde Kararname ile saklı tutulan hususlar dışında özel hukuk hükümlerine tabidir.

-Teşebbüsler, Genel Muhasebe Kanunu ile Devlet ihale Kanunu hükümlerine ve Sayıştay'ın denetimine tabi değildir.

-Teşebbüslerin sorumlulukları sermayeleri ile sınırlıdır. Teşebbüslerin sermayesi, ilgili bakanlığın talebi üzerine Koordinasyon kurulunca tespit edilir (PTT Gn.Md.:06.12.2011).

#### **3.2.4. PTT Genel Müdürlüğünün Faaliyet Alanlarında Durum**

Günümüzde PTT Genel Müdürlüğü faaliyet gösterdiği alanlarda hatırı sayılır gelişmelere imza atarak önemli bir piyasa oyuncusu/yapıcısı haline gelmiştir. PTT Genel Müdürlüğünün yayımladığı 2010 yılı istatistik rakamlarına göre Kurum Türkiye genelinde 81 PTT Başmüdürlüğü, 4 Posta İşletme ve Dağıtım Başmüdürlüğü şeklinde örgütlenmiştir. “Faaliyet alanları ile ilgili olarak işlemleri fiilen gerçekleştiren 4.112 işyeri mevcuttur. Bunlardan 1.056’sı Merkez Müdürlüğü şeklinde, 830’u acentelik şeklindedir. 2.226 adet işyeri ise Şube (Özel İşlem Merkezine benzer) şeklinde hizmet vermektedir (PTT Gn.Md.:07.12.2011).

PTT Genel Müdürlüğü meydana gelen gelişmeleri de göz önünde bulundurarak yeni bir konumlamayla kurum sadece fiziki posta ve kargo taşımacılığı ile yetinmeyerek tahsilat bankacılığı alanında da çalışmaya başlamıştır. Dünya’da da posta idareleri haberleşme yöntemlerinin örgütlü yürütülmesi için kurulmuş olsalar da zamanla misyonları değişerek ekonomi sahnesinde önemli aktörler haline gelmiştir. Günümüz örgütlü posta idarelerinin sadece geleneksel posta hizmetlerini yürütmediği görülmektedir. Zira bu idareler ve paydaşları da (çoğunlukla hükümetler) devam eden gelişmeleri görmüş ve yeni konumlamalarla birçok sektörde boy göstermeye başlamıştır. Örneğin Alman Posta İdaresi geleneksel hizmetlerin yanında güçlü bir kargo firması kurarak tüm dünyadaki kargo trafiğinde yer almış, öte yandan Deutsche Post adıyla kurmuş olduğu banka ile normal

bankacılık faaliyetlerini güçlü bir şekilde yürütmüştür. Sözü edilen bu iki sektör sadece Alman Posta İdaresince değil diğer bazı posta idarelerince de bir faaliyet alanı olarak belirlenmiş durumdadır. Bu sektörlerden başka çeşitli malların satışı, satış hizmetlerine aracılık, iştirak kurma faaliyetleri de posta idarelerinin faaliyetleri arasında yer almaktadır. Örneğin Hırvatistan'ın Dubrovnik kentindeki postane oyuncak bile satılan bir marketi andırmakta, Türk Posta İdaresi işyerlerinde Milli Piyango bileti satmaktadır.

PTT Genel Müdürlüğü de dünya'daki bu gelişmelere paralel olarak kendi faaliyet alanlarını Posta, Banka ve Lojistik olarak tanımlamaktadır. Kurumun faaliyet alanları bu sınıflamaya göre aşağıdaki gibi incelenmiştir.

#### **3.2.4.1.Posta Sektörü**

Kamu posta idarelerinin maruz kaldıkları posta hacimlerindeki düşüş, posta piyasasındaki segmentin türüne, tüketici profiline, söz konusu segmentteki rekabetin seviyesine ve diğer sektör dışındaki ikame haberleşme araçlarının tehdidine göre değişiklik arz etmektedir. Bu çerçevede posta piyasasının, sektör dışındaki rekabete en savunmasız segmenti geleneksel posta hizmeti olarak da ifade edilen yazılı haberleşme gönderileri segmenti olarak karşımıza çıkmaktadır (PTT Gn.Md.,2010:3).

PTT Genel Müdürlüğü bu alanda Mektup Postası Gönderileri, Mektup, Posta Kartı, Tebrik Kartı, Basılmış Kağıt, Davetiye, Küçük Paket, Körlere Özgü Yazı, Telgraf, Fax ve Birleşik Posta Hizmetlerini vermektedir.

2010 yılında PTT Genel Müdürlüğü 1.034.469.000 adet gönderi kabul etmiş olup bunun karşılığında 942.302.000 TL gelir elde etmiştir (PTT Gn.Md.,2011:25).

Yukarıda da bahsedildiği gibi dünyadaki posta idareleri dünya ekonomisinde meydana gelen gelişmelere paralel olarak ekonomideki konumlarını yeniden belirlemişlerdir.

Posta sektöründe Türkiye için dönüm noktası 1995 yılında PTT'nin Türk Telekomünikasyon Anonim Şirketi ve Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü olarak ikiye ayrılmasıdır. Türk Telekom teknolojiyi de kullanarak kendini yenilemiş, satışı gerçekleştirerek özelleşmiş ve bilahare halka açılarak Türkiye için büyük bir değer haline gelmiştir. Posta İşletmesi Genel Müdürlüğü ise (PTT adı daha sonra geri alınmıştır) uzun bir süre bocala-

mış, ekonomik olarak kendine yetememiş, ancak daha sonra yeni faaliyet alanlarına açılarak değerini yükseltmiş ve ekonomideki yerini sağlamlaştırmıştır.

Posta sektörünün Türkiye’de gittikçe büyüyen bir trend yakalaması özel girişimlerin de dikkatini çekmiş olup, sektörde PTT Genel Müdürlüğünün yanında bazı başka aktörler de boy göstermeye başlamıştır. Kurumun avantajı kanunen desteklenmiş posta tekeline sahip olmasıdır. 5584 sayılı Posta Kanununun 2. Maddesinde Açık ve kapalı mektuplar ile üzerlerinde haberleşme mahiyetinde yazı bulunan kartların sadece PTT Genel Müdürlüğü eliyle başka bir kişiye ulaştırılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak Kurum tarafından yapılan çalışmalar posta tekeli hakkına uymayan birçok kargo firmasının mevcudiyetini göstermektedir. Kurum bu sebeple büyük zararlar ettiğini iddia etmektedir. Sektörün büyümesi ve ekonomik olarak büyük boyutlara gelmesi ile oyuncusunun artmasının rekabeti, küresel veya bölgesel oyuncuların bu pastadan pay kapma adına kanun yapıcıya sektörün serbestleştirilmesi yönünde baskılar getirmesi kaçınılmazdı. Hem bu baskılar, hem küreselleşme hem de posta idarelerinin görece başarısızlıkları bu sektörde yeni kanuni düzenlemeleri getirmeye başlamıştır. Posta sektöründe, açık ve net olarak özel yasalara ve bağımsız gözetime doğru giden bir eğilim izlenmektedir. Bu durum Avrupa ve Afrika’da dikkate değer bir şekilde ve daha büyük bir reform sürecinin bir parçası olarak yürütülmektedir (PTT Gn. Md.2010:2).

Avrupa’daki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de posta sektörünün serbestleşmesi ve regülasyonu ile ilgili çeşitli kanun çalışmaları yapılmaktadır. Bu kanunda sektörün serbestleştirilmesi, posta tekelinin azaltılması veya tamamen kaldırılması, sektörü denetleyecek ve düzenleyecek bir mekanizma kurulması, sektörde faaliyet gösterecek firmaların izin, lisans vb. yükümlülüklerinin belirlenmesi, evrensel hizmet ile ilgili hususlar düzenlenmek istenmektedir. Halihazırda bir kanun taslağının mevcudiyeti bilinmekle birlikte ne zaman yasalaşacağı konusunda bir bilgi yoktur.

#### **3.2.4.2.Kargo Sektörü**

Belli sürelerde bir yerden başka bir yere taşınan, tek parçada 100 kg’yi geçmeyen, ambalaj ve kap içerisinde olan dosya, paket, koli, sandık vb. eşya ve emtialara kargo denir (KARİD,10.12.2011).

Kargo taşımacılığı tarihi Avrupalılardan çok öncelerinde Atlantik kıyılarında Mısırlılar, Fenikeliler, Antik Yunanlılar ve Çinlilere uzanır. Sağlam kanıtlar Amerikanın Kolombo tarafından keşfedilmesinin duyurulmasından önce Çin ticaret gemilerinin baharat ticareti için Amerika, Antartica, Avustralya ve Pasifik ve Hint Okyanusuna seferler düzenlediğini göstermektedir (J House:2005:1).

Baharat ticareti ile başlayan taşımacılık zamanla çeşitlendi. Dünyada üretilen mallar teknolojinin gelişmesi ile hatırı sayılır ölçüde arttı (J House,2005:1).

Yine de kargoculuk anlamında taşınan ürünler 6 grupta toplanabilir (House,2005:1):

- a) Katı Kargolar
- b) Sıvı Kargolar
- c) Konteynerle Taşınanlar
- d) Donmuş/Dondurulmuş Kargolar
- e) Genel
- f) Roll-on,Roll-off Kargolar

PTT ülke kalkınmasında üzerine düşen görevi en iyi biçimde yapma gayreti ve azmi ile hizmetlerini daha etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmek için 02.06.2008 tarihinde PTT Kargo hizmetini hayata geçirmiştir (PTT Gn.Md.:2011,s.58).

PTT Genel Müdürlüğü yaptığı kara ve hava kargoculuğunda esasen bir kısım yüklerin taşınmamasını mevzuatla düzenlemişse de hatırı sayılır bir ayırım ve eleme yapmadığından yaptığı işi Genel Kargo Taşımacılığı olarak sınıflamak yerinde olacaktır.

PTT Genel Müdürlüğü bu sektörde; Kargo/Kurye, Yurtdışı Koli ile Acele Posta Servis ve İç Hat Kargo Hizmeti vermektedir.

PTT 2010 yılında 16.014.000 adet kargo gönderisi kabul etmiş olup, bunun karşılığında 60.810.000 TL gelir elde etmiştir (PTT Gn.Md.:2011:60).

Ülkemizde kargo sektöründe daha çok 1982 yılından itibaren gelişim görüldüğü, nüfus yoğunluğu fazla olan yerlerde başlayan kargo firmalarının ticari faaliyetleri günümüzde bir çok firmayla devam etmektedir. Kargo ve kurye alanlarında sektörün büyüklüğü



Türkiye’de tam olarak bilinmemekle birlikte Türkiye Kargo, Kurye ve Lojistik İşletmecileri Derneği ile Kargo İşletmecileri ve İş Adamları Derneği’ne dayanarak 9. Kalkınma Planında yer alan 2005 yılına ait bazı rakamlar aşağıdaki gibidir (DPT,2007).

**Tablo 8.Türkiye’deki Kargo Firmalarına Ait Bilgiler**

	Şube	Transfer Merkezi	Taşıt	Personel	Gönderi Sayıları (bin adet)	
					0-2 Kg	2 Kg +
Kargo İşletmecileri	3.250	158	5280	33300	500.000	200.000
Kur.ve Dağ.İşl.	600	-	700	5000	48.000	2.000
Motorlu Kur. İşl.	25	-	400	500	1.500	50
Uluslar arası İşl.	340	-	930	1760	5.070	2.000

Kaynak: DPT (2007)

Yukarıda kargo sektörü hakkında anılan gelişmeler aslında posta sektörü için de geçerlidir. Çünkü ülkemizde posta tekeli ihlalleri mevcut olup, aslında kargo sektörü ile posta sektörü iç içe girmiş durumdadır.

### **3.2.4.3.Bankacılık Sektörü**

Bankacılık benzeri ilk faaliyetlerin din görevlileri aracılığıyla yürütüldüğü söylenmektedir. Bankacılık tarihinde kabul gören görüşe göre kutsal topraklara yapılan ziyaretlerde hacı adayları para ve kıymetli eşyalarını kilise papazlarına emanet ederlermiş. Papazlarda bu şekilde biriken paraları diğer ihtiyaç sahiplerine geri almak suretiyle ödünç verirlermiş (İncedal:2011). Çeşitli kaynaklarda ticari belgelerin ilk olarak Mezopotamya’da kullanıldığı söylenmektedir.

Paranın değişim aracı olarak kullanılmaya başlanmasıyla para borç alıp veren ve bir parayı bir diğer ülke veya şehir parasına çeviren bankerler ortaya çıkmıştır. Bu şekliyle başlayan bankerlik zaman içinde mevduat toplama ve kredi verme faaliyetlerini de yürütür olmuştur. Böylece ilk banka örnekleri Mezopotamya, Eski Yunan ve Eski Roma’da görülmeye başlamıştır. Banka kelimesi İtalyanca masa, tezgah anlamına gelen

banco kelimesi kaynaklıdır. Zira İtalya’da önlerine bir masa koyarak bankacılık faaliyeti yürüten kişilere (banchiero) banker denmiştir (www.ekodialog.com,10.12.2011).

Kurtuluş Savaşı sırasında tüm ülke kaynaklarının savaşa akıtılması nedeniyle halkta özel bir teşebbüs kurmak için gerekli olan sermaye birikimi mevcut değildi. Öte yandan kurulan yeni devlete de yabancı ülkelerce destek verilmiyordu. Ancak yeni cumhuriyetin ayağa kalkmasında ekonominin rolünün çok büyük olduğu da biliniyordu. Bu nedenle devlet çeşitli iktisadi işletmelerin oluşturulması, sermaye oluşturma, kısaca, ekonominin yönetimini üzerine aldı.

Cumhuriyetin ilk yıllarında yapılan 1. İzmir İktisat Kongresi’nde alınan kararlar uyarınca, devletçilik politikası hakim olmuş ve ekonomide temel sektörleri desteklemek ve finanse etmek üzere 1924 yılında Türkiye İş Bankası, 1925 yılında Sınai ve Maadin Bankası ve 1927 yılında Emlak ve Eytam Bankası kurulmuştur. Bu bankalardan Türkiye İş Bankası’nın ticari krediler, Sınai ve Maadin Bankası’nın endüstri kredileri ve Emlak ve Eytam Bankası’nın konut kredileri üzerine yoğunlaşmaları öngörülmüştür. 1930’larda Merkez Bankası da dahil olmak üzere 6 devlet bankası daha kurulmuştur.

1940’larda çok partili siyasi hayata geçiş ve özel sermaye birikiminin de oluşması sonucunda özel bankaların gelişimi için zemin oluşmuş ve 1945-1960 döneminde 30 adet özel banka faaliyete geçmiştir.

1960’larda planlı döneme geçiş sonrasında Beş Yıllık Planlar çerçevesinde çeşitli sektörleri desteklemek amacıyla yatırım ve kalkınma bankaları kurulmuştur. Bunlara örnek olarak 1960 yılında kurulan Turizm Bankası, 1963 yılında kurulan Sınai Yatırım ve Kredi Bankası, 1964 yılında kurulan Devlet Yatırım Bankası, 1976 yılında kurulan Devlet Sanayi ve İşçi Yatırım Bankası gösterilebilir (Bakdur,2003:11).

O zamandan günümüze sektör Türkiye’de çok büyük rakamlara ulaşmıştır. BDDK’nın verilerine göre bankacılık sektörünün 2010 net karı önceki yıla göre % 8 artışla 21.931 milyon TL olarak gerçekleşti (Akyatırım, 07.12.2011). Sektörde toplam 44 banka ve bu bankalara ait 9.841 şube ile 181.277 personel bulunmaktadır (TBB,07.12.2011).

PTT Genel Müdürlüğü ekonomideki yeni konumlamasıyla bankacılık işlemlerine de yönelmiş bu amaçla PTT Bank projesini hayata geçirmiştir. Kurum bu alandaki hedefini

“bankacılık hizmetlerinin daha etkin ve süratli bir şekilde çağın gereklerine uygun olarak sunulmasının temini” (PTT Gn.Md.,2011:36) olarak belirlemiştir.

PTT Genel Müdürlüğü sektörde Posta Çeki, Havale-Para Transferi, Efektif İşlemler, Tahsilat İşlemleri (Banka, GSM, Elektrik, Su, Doğalgaz, Telekom), Ödeme İşlemleri (Banka, Emekli Ödeme), Sigorta Acenteliği, Abonelik İşlemleri, Konsinye Ürün Satışı hizmetlerini sunmaktadır.

Kurum 2010 yılında 235.992.566 adet bankacılık işlemi karşılığında 292.963.516,00 TL gelir elde etmiştir (PTT Gn.Md.2011).

### **3.3. PTT Genel Müdürlüğünde Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Uygulanması**

PTT Genel Müdürlüğü posta, kargo ve bankacılık alanında faaliyet göstermektedir. Postacılık faaliyeti içerisinde kayıtsız mektup, taahhütlü mektup, telgraf vs., kargo faaliyeti içinde kargo taşımacılığı, bankacılık alanında ise tahsilat, ödeme, havale, posta çeki gibi işlemleri mevcuttur. Bu faaliyetlerin posta ve kargo kısmında standart bir dolaşım oluşturulmuştur. Ancak bu dolaşım planı her zaman rutin bir şekilde işlememektedir. Ortaya çıkan sorunlar bazen kurumdan bazen de gönderici veya alıcıdan kaynaklanabilmektedir. Bu nedenle bir gönderi ile ilgili teslim, bekletme, geri gönderme vs. gibi birçok sonuç gerçekleşebilmektedir. Bir çok ihtimalin bulunması ve bu ihtimallerin tümünü göz önünde bulundurmak çalışmanın hem amacını hem de kapsamını açacağından bir (kayıtsız gönderi) mektubun standart dolaşım planından yola çıkılarak kuruma maliyetinin ne kadar olacağı ve bu hizmete ilişkin faaliyet tabanlı esnek bütçeleme hesaplanmaya çalışılmıştır.

PTT Genel Müdürlüğü yukarıda sözü edilen faaliyetleri için ortak iş alanlarını ve dağıtım hatlarını kullanmaktadır. Bunun ötesinde bir kısım işyerinde personel ya kargo ve posta faaliyetini müştereken yürütmekte veya bu faaliyetlere postacılığı da ekleyerek PTT Genel Müdürlüğünün tüm iş ve işlemlerini görmektedir. Bu yüzden ortak kaynakların faaliyetlere paylaşılmasında zorluklar ortaya çıkmaktadır. Bununla birlikte, gerek kurum içinde yapılan gözlemler, gerek muhasebe kayıtlarındaki rakamlar, gerekse de kurum yetkililerinden alınan bilgiler ışığında yapılan çalışmalar sonucunda Ankara Ulus PTT Merkezinde kabul edilerek, Sakarya Maltepe Mahallesinde alıcısına teslim

edilen bir kayıtsız mektubun kuruma maliyeti hesaplanmıştır. Hesaplama aşağıdaki şekilde yapılmıştır.

- 1- Faaliyetlerin Belirlenmesi
- 2- Kaynakların Belirlenmesi
- 3- Kaynak Etkenlerinin Belirlenmesi
- 4- Her Faaliyetin Operasyon Puanının Belirlenmesi
- 5- Her Faaliyetin Maliyetinin Hesaplanması
- 6- Destek Faaliyet Maliyetlerinin Eklenmesiyle Toplam Maliyetlerin Hesaplanması

### 3.3.1. Faaliyetlerin Belirlenmesi

Mektubun kabulünden dağıtımına kadar geçen hizmet sunumu aşamaları aşağıdaki gibidir. Bu aşamalar aynı zamanda esas hizmet üretim faaliyetleridir. Bu faaliyetler dışındaki faaliyetlerin tümü destek hizmet üretim faaliyeti olarak dikkate alınacaktır.

**Tablo 9. Mektup Sunum Hizmetinde Yürütülen Faaliyetler ve Faaliyetleri Destekleyen Başmüdürlükler**

F1	F2	F3	F4	F5	F6
Kabul (PTT Merkezi-Ankara Başmd.)	Nakliye (PTT Merkezi-İşleme Merkezi-Ankara Başmd.)	Ayırım- Birleştirme- Sevk (Posta İş- leme Merkezi- Ankara Başmd.)	Nakliye (Şehir- lerarası-Ankara Başmd.)	Boşaltma- Birleştirme (Dağıtım Top- lama Merkezi- Sakarya Başmd.)	Dağıtım (Dağıtım Toplama Merkezi- Sakarya Başmd.)

Yukarıda gösterilen faaliyetler esas hizmet üretim faaliyetleri olup, Genel Müdürlük ve Başmüdürlüklerce muhasebe, insan kaynakları, yapı işleri, malzeme işleri, teknik işler, hukuk işleri, denetim işleri yürütülmektedir.

Esas hizmet üretim faaliyetlerini fiilen PTT merkezleri ile dağıtım toplama merkezleri ve posta işleme merkezleri yürütmekte olup, bahsedilen iş birimlerinin tanımları şöyledir.

**PTT Merkezi:** PTT'nin ana faaliyet konularına ilişkin tüm işlemleri yapan Müdürlük seviyesinde örgütlenmiş birimlerdir.

**Posta İşleme Merkezi (PİM):** PTT’ce kabul edilen posta gönderilerinin (kayıtsız mektuplar, taahhütlü mektuplar, APS, tebligat) gidiş yerlerine göre ayrılarak işlendiği merkezler olup müdürlük seviyesinde örgütlenmişlerdir.

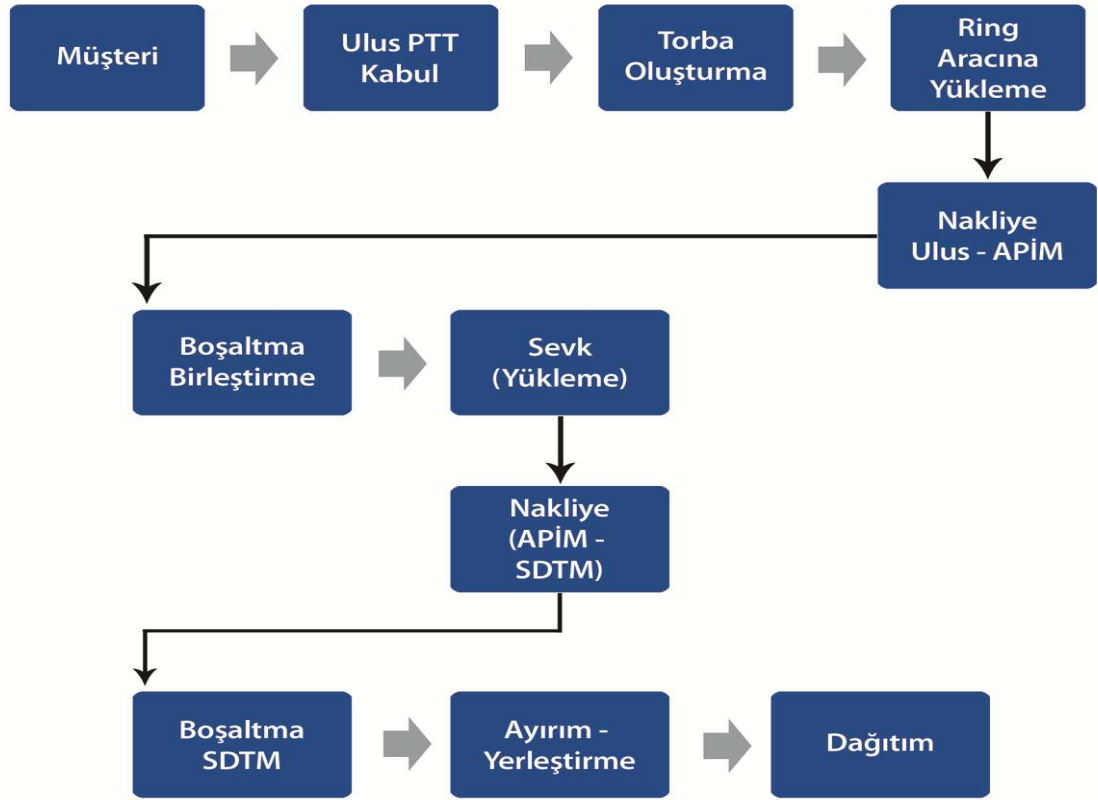
**Dağıtım Toplama Merkezi (DTM):** PTT’ce kabul edilen posta gönderilerinin ve kargoların gidiş yerlerine göre ayrılarak işlendiği merkezler olup müdürlük seviyesinde örgütlenmişlerdir.

**PTT Başmüdürlüğü:** PTT tarafından kabulü ve dağıtımını yapılan gönderiler ile bankacılık işlemleri ve kurumun diğer işlemleri ile ilgili organizasyonu il düzeyinde yapan örgütlenmelerdir. 81 ilde mevcuttur.

**Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı:** Genel Müdürlük içinde kayıtsız gönderilerine ilişkin işlemlerinin yürütülmesine destek veren ihtisas dairesidir. Daire çeşitli gönderilerin işlemlerine destek vermekte ise de örneğin sadeliğini koruması için sadece kayıtsız gönderi işlemlerine destek verdiği kabul edilmiştir.

**Genel Müdürlük:** PTT Genel Müdürlüğünün tüm operasyonlarını destekleyen, organizasyonları yapan birimdir.

Kayıtsız mektup hizmet sunumundaki faaliyetlerin akışı aşağıdaki şekilde oluşmaktadır.



**Şekil 9. Hizmet Sunumu Faaliyet Akışı**

### 3.3.2. Kaynakların Belirlenmesi

İkinci aşamada belirlenen faaliyetlerin yürütülmesinde kullanılan direkt ve endirekt işçilik ile kaynaklar belirlenmiştir. Kurumda gider kalemleri çok çeşitli olup tümünün çalışma kapsamında değerlendirilmesi imkansızdır. Öte yandan kurumun gider toplamının % 83'ü ücretlerden oluşmaktadır. Bu gider kalemi de çalışmamızda direkt ve endirekt işçilik olarak dikkate alınmaktadır. Ücretlerin dışında elektrik, temizlik, güvenlik, ısınma, iletişim ve su olmak üzere 6 çeşit gider dikkate alınmıştır.

Bu vesileyle kurum giderlerinin büyük bir kısmı maliyet ve bütçe hesaplamasında dikkate alınmıştır.

Söz konusu giderler aşağıda anlatılan kurallara bağlı kalınarak hesaplamalara dahil edilmiştir.

**a) Ücretler:** Kurumca çalışanlara ödenen ücretler üçe ayrılarak incelenmiştir.

**aa) Direkt İşçilik Ücretleri:** Bu ücretler işi fiilen yapan personele yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Maliyet hesapları yapılırken bu giderler hizmeti fiilen gerçekleştiren birimlerde ortaya çıktığından sadece o hizmete ilişkin operasyon puanına göre paylaştırılmıştır.

**ab) Endirekt İşçilik Ücretleri:** Bu ücretler işi fiilen yapmayıp, işin yapılmasına destek olan faaliyetleri yürüten personele yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Maliyet hesaplarında bu giderler gerçek gönderi sayılarının zorluk dereceleri ile çarpılmış operasyon puanlarına göre paylaştırılmıştır.

**ac) Destek Personeli Ücretleri:** Bu ücretler destek birimlerinde çalışan personelin aldığı ücretler olup, destek birimlerinin maliyete katkısı hesaplanırken ve bütçe yapılırken birincil kaynaklar içinde dikkate alınmıştır.

**b) Birincil Kaynaklar:** Bu maliyet kalemi esas hizmet üretim yeri veya destek hizmet üretim yeri olarak faaliyet gösteren birimin hesaplamalarda dikkate alınacak ücretler dahil kullandığı elektrik, su ve diğer kaynakları ifade etmektedir. Bu giderlerin maliyete katkısı hesaplanırken ikili bir ayırım gözetilmiştir. Destek birimlerinde ortaya çıkan giderler faaliyetin yapıldığı esas hizmet üretim birime kaynak etkenleri esas alınarak yüklenmiştir. Esas Hizmet Üretim Birimlerinde ortaya çıkan bu tür giderler ise gönderi sayısı esas alınarak maliyet ve bütçe hesaplarında dikkate alınmıştır.

**c) Hizmet Üretim Faaliyeti Giderleri:** Bu giderler Genel Müdürlük içerisinde kayıtsız mektup faaliyetlerine destek veren Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığının giderlerinden oluşmaktadır. Genel Müdürlükte oluşan giderlerden kaynak etkenleri kullanılarak bu dairenin giderleri tespit edilmiş ve operasyon sayısına göre maliyete katkısı hesaplanmıştır.

**3.3.2.1. Birimler İtibariyle Kaynak Analizi:** Bu başlık altında öncelikle esas hizmet üretim yerlerinde daha sonra destek hizmetleri birimlerinde oluşan giderlere ilişkin giderlere ilişkin kaynak açıklamalarına yer verilmiştir. Birimler bazında önce direkt işçilik, endirekt işçilik ve kullanılan diğer kaynaklara ilişkin giderlerin maliyet hesaplamalarında nasıl dikkate alınacağı anlatılmış, daha sonra da destek birimlerinde oluşan giderlerin esas hizmet üretim yerlerine nasıl yüklendiği izah edilmiştir.

Faaliyetin gerçekleştirilmesinde çalışan personelin başka bir ifadeyle direkt işçilik gideri oluşturan çalışanların başka bir işi de yürütmesi durumunda kendisine ödenen ücret, faaliyetin yürütülmesi sırasında harcadığı mesaiye göre hesaplanmıştır. Direkt işçilik sadece esas hizmet üretim yerlerinde (birimlerinde) oluşmaktadır. Diğer kaynakların, esas hizmet üretim yerlerinde diğer faaliyetlerin de yürütülmesinde kullanıldığı göz önünde bulundurularak kaynak etkenleri vasıtasıyla maliyeti hesaplanan faaliyette kullanılan kısmı tespit edilmiş ve bu rakam maliyetlendirmede dikkate alınmıştır.

Esas alınan giderlerden, elektrik giderinde lamba sayısı, temizlik ve ısınmada m2, güvenlik ve su giderinde kişi sayısı, iletişimde ise görüşme sayısı kaynak etkeni olarak dikkate alınmıştır.

Kayıtsız mektubun yukarıda gösterilen akış şemasına uygun olarak esas hizmet üretim yerlerinde direkt ve endirekt işçilik hesaplamaları aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Her bir Memurun PTT Genel Müdürlüğüne maliyeti (Kesinti İşveren Payları Dahil): 2.901,14 Memur maliyeti hesaplanırken 11 yıl hizmeti bulunan sicil düzeyi A olan memur esas alınmıştır.

Her bir İşçinin PTT Genel Müdürlüğüne maliyeti (Kesinti İşveren Payları Dahil): 3.608,00 TL (Her türlü yemek, yol, SGK kesintileri işveren payları dahil). İşçi maliyeti hesaplanırken 10 yıl hizmeti bulunan kurum işçisi esas alınmıştır.

-APİM'de çalışan 1 Firma elemanının PİM Müdürlüğüne maliyeti 1.245, 56 TL'dir.

-Sakarya PTT Başmüdürlüğün genelinde bir firma işçisinin maliyeti 1.333,32 TL'dir.

**a) Ulus PTT Merkezi:** Kabul faaliyetinde 8 Memur çalışmaktadır.

Toplam İşçilik Maliyeti:  $2.901,14 \times 8 = 23.209,12$  TL'dir.

Ulus PTT Merkezi yetkililerinden alınan bilgilere göre gişelerde çalışan 8 memur hem kayıtlı hem de kayıtsız gönderi kabul etmektedir. 2011 yılında aylık ortalama 352.782 adet gönderi kabul edilmiştir. Ancak gişelerin hem kayıtsız hem kargo kabul ettiği düşünüldüğünde kargo kabulünün kayıtsız gönderi kabulüne göre daha fazla vakit aldığı anlaşılmış, bu yüzden gönderi türleri arasında bir oranlama yapılmış olup, kayıtsız gönderiler için söz konusu işçiliğin % 30'unun harcadığı varsayımı oluşturulmuştur. Bu



durumda kayıtsız gönderi direkt işçilik ücreti:  $23.902,12 \times 0,30 = 6.962,73$  TL olarak belirlenmiştir.

Ulus PTT Merkezinde 2011 yılında 352.782 adet, Ankara genelinde 11.064.000 adet mektup kabul edilmiştir.

Ulus PTT Merkezinde kullanılan birincil kaynakların tamamı (mektup) posta faaliyetinde kullanılmadığından kaynak etkenleri kullanılarak, esas alınan kaynaklar faaliyet kullanım seviyesinde indirgenmiş ve maliyetlemede dikkate alınmıştır.

**Tablo 10. Ulus PTT Merkezinde Kabul Faaliyetinde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları**

Gider Türü	Toplam Gider (TL)	Kaynak Etkeni	Kaynak Etkeni Miktarı	Kaynak Etkeni Başına Düşen Gider	Faaliyette Kullanılan Kaynak Etkeni Sayısı	Faaliyet Seviyesine İndirgenmiş Birincil Kaynaklar (TL)
Elektrik	1.888,00	Lamba sayısı	200	9,44	10	94,40
Temizlik	5.600,00	M2	795	7,04	12	84,53
Güvenlik	3.200,00	Kişi Sayısı	63	50,79	8	101,59
Isınma	287,00	M2	795	0,36	12	4,33
İletişim	913,85	Görüşme Sayısı	1.725	0,53	225	119,20
Su	179,00	Kişi Sayısı	63	2,84	8	5,68
					<b>TOPLAM</b>	<b>409,73</b>

Kabul faaliyetinin yürütülmesi için tüketilen birincil kaynaklar 409,73 TL'dir. Direkt işçilik ise yukarıda 6.692,73 olarak hesaplanmıştır.

Ulus PTT Merkezinde yönetici giderleri ise 8.328,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam maliyet hesaplarında endirekt işçilik gideri olarak alınacaktır.

**b) Ankara Posta İşleme Merkezi (APİM):** APİM faaliyetlerden üçüncüsü olan işleme faaliyetini yürütmektedir.

Bu işle ilgili olarak APİM'de 8 Memur, 2 kurum işçisi ve 32 firma elemanı çalışmaktadır. Çalışanlara ödenen toplam ücret 70.283,04 TL olup, bu çalışanların mesaisinin % 40'ını işleme faaliyetinde geçirdikleri görülmüştür. Bu bilgiler ışığında işleme için ödenen toplam ücret  $70.283,04 \times 0,40 = 28.113,21$  TL olmaktadır.

APİM’de 2011 yılı için aylık ortalama 24.662.830 adet kayıtsız mektubun işlendiği tespit edilmiştir.

APİM’de kullanılan birincil kaynakların tamamı (mektup) posta faaliyetinde kullanılmadığından kaynak etkenleri kullanılarak, esas alınan kaynaklar faaliyet kullanım seviyesinde indirgenmiş ve maliyetlemede dikkate alınmıştır.

**Tablo 11. APİM Merkezinde Kabul Faaliyetinde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları**

Gider Türü	Toplam Gider (TL)	Kaynak Etkeni	Kaynak Etkeni Miktarı	Kaynak Etkeni Başına Düşen Gider	Faaliyette Kullanılan Kaynak Etkeni Sayısı	Faaliyet Seviyesine İndirgenmiş Birincil Kaynaklar (TL)
Elektrik	15.151,03	Lamba Sayısı	500	30,30	100	3.030,21
Temizlik	7.056,00	M2	9.000	0,78	3000	2.352,00
Güvenlik	5.520,00	Kişi Sayısı	197	28,02	42	1.176,85
Isınma	17.796,60	M2	9.000	1,98	3000	5.932,20
İletişim	661,92	Görüşme Sayısı	1.750	0,38	1200	453,89
Su	2.645,71	Kişi Sayısı	197	13,43	42	564,06
					<b>TOPLAM</b>	<b>13.244,44</b>

İşleme faaliyetinin yürütülmesi için tüketilen birincil kaynaklar 13.244,44 TL’dir. Direkt işçilik ise yukarıda 28.113,21 olarak hesaplanmıştır.

APİM Merkezinde yönetici giderleri ise 38.720,15 TL olarak gerçekleşmiştir. Bu rakam maliyet hesaplarında endirekt işçilik gideri olarak dikkate alınacaktır.

**c) Sakarya Dağıtım Toplama Merkezi (SDTM):** SDTM faaliyetlerden beşincisi olan İşleme ve altıncısı olan dağıtım faaliyetlerini yürütmektedir. SDTM’de bu faaliyetler için 41 Firma personeli kullanılmakta olup bunların toplam maliyeti:  $41 \times 1.333,32 = 54.666,12$

Ancak bu personelin toplam mesaisinin % 25’ini ayırım faaliyetine harcadığı göz önünde tutularak bu ücretlerin % 25’i ayırım maliyeti olarak dikkate alınmıştır. Buna göre SDTM’deki personele işleme için ödenen direkt işçilik ücreti;

$54.666,12 \times 0,25 = 13.666,53$  TL olarak hesaplanmıştır.

SDTM’de 2011 yılı için aylık ortalama 1.796.100 adet kayıtsız mektubun işlendiği tespit edilmiştir.

SDTM’de kullanılan birincil kaynakların tamamı (mektup) posta faaliyetinde kullanılmadığından kaynak etkenleri kullanılarak, esas alınan kaynaklar faaliyet kullanım seviyesinde indirgenmiş ve maliyetlemede dikkate alınmıştır.

**Tablo 12. Sakarya Dağ.Top.Mrkz.’inde Kullanılan Kaynaklar ve Hesaplamaları**

Gider Türü	Toplam Gider (TL)	Kaynak Etkeni	Kaynak Etkeni Miktarı	Kaynak Etkeni Başına Düşen Gider	Faaliyette Kullanılan Kaynak Etkeni Sayısı	Faaliyet Seviyesine İndirgenmiş Birincil Kaynaklar (TL)
Elektrik	2.864,58	Lamba Sayısı	500	2,13	300	639,00
Temizlik	700,00	M2	1.340	0,52	500	260,00
Güvenlik	1.056,00	Kişi Sayısı	68	15,52	100	388,00
Isınma	622,67	M2	1.340	0,46	3000	1.380,00
İletişim	296,45	Görüşme Sayısı	1750	4,35	1150	391,95
Su	245,07	Kişi Sayısı	68	7,78	100	194,50
					<b>TOPLAM</b>	<b>5.036,50</b>

İşleme faaliyetinin yürütülmesi için tüketilen direkt kaynaklar 5.036,50 TL’dir. Direkt işçilik ise yukarıda 13.666,53 TL olarak hesaplanmıştır.

SDTM’de yönetici giderleri ise 5.328,00 TL olarak gerçekleşmiştir. Ancak bu yöneticilerin hem işleme hem de dağıtım işlerine eşit destek sağladığı düşünülerek, bu gider iki faaliyet arasında eşit olarak paylaştırılmış ve İşleme faaliyeti için 2.664,00 TL’si maliyet hesaplarında endirekt işçilik gideri olarak dikkate alınacaktır.

Dağıtım faaliyeti için de SDTM’de aynı firma personelini kullanmakta olup, bu personel mesaisinin % 75’ini dağıtım faaliyetine ayırmaktadır.

41 Firma personelinin toplam maliyeti:  $41 \times 1.333,32 = 54.666,12$

Buna göre SDTM’deki personele işleme için ödenen direkt işçilik ücreti;

$54.666,12 \times 0,75 = 40.999,59$  TL olarak hesaplanmıştır.

SDTM’de 2011 yılı için aylık ortalama 1.321.048 adet kayıtsız mektubun dağıtıldığı tespit edilmiştir.

**d) Destek Birimleri (Ankara PTT Başmüdürlüğü, Sakarya PTT Başmüdürlüğü, Genel Müdürlük ve Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı)**

Genel Müdürlük içinde faaliyet gösteren Posta Telgraf Dairesi Başkanlığı ile birlikte Ankara’dan Sakarya’ya olan mektup hizmeti sunumuna destek veren 4 destek birimi mevcuttur.

Birimlerin destek verdiği faaliyetler aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 13. Destek Birimlerinin Desteklediği Faaliyetler**

<b>Birim</b>	<b>Desteklediği Faaliyetler</b>
<b>Ankara PTT Başmüdürlüğü</b>	Kabul (F1), Nakliye (F2), İşleme (F3), Şehirlerarası Nakliye (F4)
<b>Sakarya PTT Başmüdürlüğü</b>	İşleme (F5), Dağıtım (F6)
<b>Genel Müdürlük</b>	Kabul (F1), Nakliye (F2), İşleme (F3), Şehirlerarası Nakliye (F4), İşleme (F5), Dağıtım (F6)

Maliyet ve bütçe hesaplarında her destek biriminin hangi faaliyete destek verdiği dikkate alınmıştır.

**Tablo 14. Destek Birimlerinin Birincil Kaynak Tablosu (Aylık)**

<b>Gider Türü</b>	<b>Ankara PTT Başmüdürlüğü</b>	<b>Sakarya PTT Başmüdürlüğü</b>	<b>Genel Müdürlük</b>	<b>Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı</b>
<b>Elektrik</b>	27.550,70	1.559,75	61.028,00	1.464,67
<b>Temizlik</b>	26.544,00	700,00	98.000,00	2.674,90
<b>Güvenlik</b>	44.440,00	544,00	40.000,00	3.919,92
<b>Isınma</b>	28.843,94	500,00	9.296,00	253,73
<b>İletişim</b>	8.092,64	870,25	20.642,72	2.580,34
<b>Su</b>	12.843,68	529,17	5.789,00	567,31
<b>Ücretler</b>	1.377.544,35	110.610,00	2.304.708,58	220.491,00
<b>Toplam</b>	<b>1.674.174,27</b>	<b>120.016,34</b>	<b>2.539.464,30</b>	<b>231.951,87</b>

Genel Müdürlük birimi faaliyetlerin tümüne destek vermektedir. PTT kayıtsız mektup haricinde kargo ve bankacılık işlemleri de yapmakta ve Genel Müdürlük birimi bu faaliyetlere de destek vermektedir. Genel Müdürlük giderleri maliyet hesaplarında Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı giderleri düşünülerek dikkate alınmıştır.

Ankara PTT Başmüdürlüğü, ve Sakarya PTT Başmüdürlüğü de kendi yetki çevrelerinde aynı şekilde yürütülen posta, kargo ve bankacılık faaliyetlerine destek vermektedirler.

Destek birimleri PTT Genel Müdürlüğünde yapılan faaliyetleri fiilen gerçekleştirmekte, sadece bu faaliyetleri yapanları ve faaliyetlerin sonuçlarını yönetmektedir. Bir başka ifadeyle, destek birimleri faaliyetleri değil kişileri yönetmektedir. Bu yüzden de çalışmada destek birimlerinin giderleri maliyetlere eklenirken kaynak etkeni olarak personel sayısı kullanılmıştır.

### **3.3.2.2. Destek Birimleri Giderlerinin Dağıtımı ve Operasyon Puanlarının Oluşturulması**

Her bir destek biriminde oluşan giderler destek birimindeki giderler aşağıdaki kurallara göre maliyetlere dönüştürülmüştür.

#### **a) Genel Müdürlük**

Genel Müdürlük faaliyetleri fiilen yürütmediğinden giderleri yönetim gideri olarak ele alınmıştır. Genel Müdürlük bütün Türkiye'deki PTT personelini yönetmektedir. Bu yüzden maliyet toplamı Türkiye genelindeki personel sayısına bölünmüş, bu arada Genel Müdürlük binasında çalışan personel ise yönetim işini kendi yapmasından dolayı personel sayısı içerisinde yer almamıştır. Bu hesaplama sayesinde Genel Müdürlüğün her bir personeli yönetirken katlandığı maliyet ortaya çıkmıştır. Yönetim maliyeti aşağıya, bir başka deyimle işi fiilen yapan birime yükleneceğinden, Genel Müdürlüğün personel başı maliyeti önce Başmüdürlüklere personel sayısı nispetince yüklenmiştir. Ortaya çıkan rakam Başmüdürlüğün Genel Müdürlük yönetim maliyeti aldığı pay olarak Başmüdürlük maliyetlerine eklenmiştir.

#### **b) Başmüdürlük (Ankara ve Sakarya)**

Başmüdürlük faaliyetleri fiilen yürütmediğinden maliyetleri yönetim maliyeti olarak ele alınmıştır. Başmüdürlükler kendi yetki sınırları çevresindeki personeli yönetmektedir.

Başmüdürlüğün kendi yönetim binasındaki gider toplamı kendisinin birincil kaynağıdır. Bu giderle birlikte Genel Müdürlükten aldığı yönetim maliyeti payı da maliyelendirmede dikkate alınmalıdır. Bu yüzden Başmüdürlüğün birincil kaynakları ile Genel Müdürlükten gelen yönetim payı toplamı il genelindeki personel sayısına bölünerek Başmüdürlüğün her bir personeli yönetirken katlandığı maliyet ortaya çıkarılmıştır. Bu arada Başmüdürlük binasında çalışan personel ise yönetim işini kendi yapmasından dolayı personel sayısı içerisinde yer almamıştır.

### **c) Faaliyetin Yürütüldüğü Birimler (Ulus PTT Merkezi, APİM, Sakarya Dağıtım Toplama Merkezi)**

Faaliyetin yürütüldüğü birimler, işi fiilen yapan birimlerdir. Bu birimlerde de birimlerin birincil kaynaklarının yanı sıra destek birimlerinden gelen yönetim payı da olarak dikkate alınmıştır. Yönetim payı yukarıda da izah edildiği gibi merkezdeki personeli sayısı nispetince alınacaktır. Bu pay merkezin üst (destek) birimlerinden aldığı yönetim payıdır. Öte yandan kendi yöneticilerinin maliyetleri de maliyet hesaplarında endirekt işçilik olarak dikkate alınmıştır. Her bir gider türünün destek verdiği faaliyet türü ve sayısı belirlendikten sonra maliyetlendirmede operasyon sayısı kaynak etkeni olarak kabul edilmek suretiyle hesaplamalarda dikkate alınmıştır.

Kurumda yürütülen hizmetlerin zorluk dereceleri eşit değildir. Bankacılık işlemlerinin yapılmasında herhangi bir nakliye, yükleme boşaltma vs. olmadığından üç hizmet alanı içinde en kolay yürütülen hizmettir. Posta hizmetinde fiziki nakliye mevcuttur. Bu yüzden bankacılık işlemlerine göre daha zor bir hizmettir. Kargo hizmeti posta hizmetleri ile aynı aşamalardan geçmekle birlikte gönderilerin büyüklüğü ve nakliyesindeki zorluk ile kayıt zorunluluğu bu hizmeti posta hizmetlerinden daha güç bir hale getirmektedir. Bu yüzden her bir hizmet alanında yürütülen operasyonlara bir zorluk puanı verilmiştir. Zorluk puanı bankacılık için 1, posta hizmetleri için 2 ve kargo hizmetleri için 4 olarak kabul edilmiştir. Gerçek operasyon sayılarının zorluk derecesi ile çarpımıyla oluşturulan operasyon puanı da gerektiğinde maliyetlendirmede dikkate alınmıştır.

Hesaplamalarda faaliyet bazında tablolar oluşturulmuştur. Bu yüzden her bir faaliyetin maliyet hesaplaması ayrı ayrı tablolarda gösterilecek ve altında tabloya ilişkin açıklamalar yer alacaktır.

Bu bilgiler ışığında; Ankara Ulus PTT Merkezinden kabul edilerek (postaya verilerek) Sakarya Maltepe Mahallesinde alıcısına dağıtılan bir mektuba ilişkin maliyet hesapları faaliyet bazında aşağıdaki gibi olmuştur.

### 3.3.3. Faaliyet Maliyetlerinin Hesaplanması

#### 3.3.3.1. Kabul (F1) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları

Kabul faaliyeti müşterinin PTT işyerine gelerek mektup göndermek istemesi ile başlar. Görevli personel mektubu alarak ücretlendirmesini yapar ve müşteriden ücretini tahsil eder. Böylece kabul aşaması gerçekleşmiş olur. Kabul edilen mektup işleme dediğimiz (boşaltma-birleştirme-sevk) aşaması için Ankara Posta İşleme Merkez Müdürlüğüne gönderilmek üzere posta çuvallarına atılır.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı maliyet tutarı hesaplamaları şöyle olmuştur.

**Tablo 15. Birimlerin Gider Topamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Kabul)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Başına Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Ankara PTT Başmd.	1.674.174,27	4.687	357,20

Hesaplanan personel başı giderler yukarıda söz edildiği şekilde faaliyeti gerçekleştiren birime doğru yönetim gideri olarak alttaki birimlerin giderlerine personel sayısı nispetince ilave edilmiştir.

Ulus PTT Merkezinde gerçekleştirilen kabul operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 16. Ulus PTT Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları**

Ulus PTT Merkezi			
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	352.782	705.564
Kargo	4	9.021	36.084
Bankacılık	1	89.640	89.640
<b>TOPLAM</b>			<b>831.288</b>

Ankara ilinde ve Türkiye'nin tamamında gerçekleştirilen kabul operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 17. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Kabul)**

		Ankara PTT Başmd.		Genel Müdürlük	
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	11.064.000	22.128.000	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	290.614	1.162.456	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	2.636.068	2.636.068	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			<b>25.926.524</b>		<b>1.848.139.463</b>

Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yüklenme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 18. Ulus (F1) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yüklenme Oranı (Kabul)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yüklenme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen Yön.Payı	314.607,62		
Başmd.Birincil Kaynakları	1.674.174,27		
Başmd.Toplam Kaynakları	1.988.781,89		
Başmd.Kişi Başı Maliyeti	424,32		
Ulus Mrkz.Başm.Gelen Yön.Payı	26.732,08	831.288	0,03216
Direkt İşçilik	6.962,73	705.564	0,00987
Endirekt İşçilik	8.328,00	831.288	0,01002
Ulus PTT Mrkz. Birincil Kaynak	409,73	705.564	0,00058
<b>1 puana düşen maliyet yüklenme oranı</b>			<b>0,05262</b>



Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL maliyet yüklenmektedir. Ankara PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 4.687 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 314.607,62 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 1.674.174,27 TL ile toplanarak 1.988.781,89 gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 4.687 ile bölünmesi ile 424,32 TL olarak belirlenmiştir. Ulus PTT Merkezinde çalışan sayısı 63 olduğundan Merkezin yönetim payı (424,32x63) 26.732,16 TL olmuştur. Bu rakam toplam operasyon puanına bölünerek 1 puana düşen maliyet yükleme oranı bulunmuştur. Direkt işçilik sadece posta faaliyetinde kullanıldığından, posta faaliyetinin operasyon puanına bölünmüş, endirek işçilik olarak alınan yönetici giderleri, yöneticiler tüm faaliyetlere destek verdiği için toplam operasyon puanına bölünmüştür. Birincil kaynaklar sadece posta faaliyetinde kullanılan gider seviyesine indirildiğinden posta operasyon puanına bölünmüştür.

### **3.3.3.2. Nakliye (F2) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları**

Kabul işlemi yapılan mektup işlenmek üzere PTT Merkezinden İşleme Merkezine gönderilmelidir. PTT bu işlemi öz kaynakları ile yürütmekte, dışarıdan hizmet temini yoluna gitmektedir. Nakliye için personel dahil araç kiralanmaktadır. Bu araçlar günün belli saatlerinde (ihtiyaç duyulursa ilave seferler de düzenlemek suretiyle) merkezlerde biriken mektupları toplar. Çalışmamıza konu Ankara ilinde araç başına 1.395,08 TL ödenmektedir. Ankara içerisinde toplam 6 posta hattında 24 araçla taşıma yapıldığından katlanılan toplam taşıt kirası gideri 33.480,00 TL olarak gerçekleşmektedir.

PTT Genel Müdürlüğü bu işlem için kendi araç gerecini kullanmamasına karşın bu işin muhasebe, ihale vb. süreçlerini Ankara PTT Başmüdürlüğü bünyesindeki 22 personelle gerçekleştirmektedir. Maliyet hesaplaması yapılırken bu personele düşen yönetim payı ile araç kiralama giderleri gerçek operasyon sayılarına bölünmüştür.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı gider tutarı hesaplamaları şöyle oluşmuştur.

**Tablo 19. Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Nakliye-Ankara)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Başına Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Ankara PTT Başmd.	1.674.174,27	4.687	357,20

Ankara ilinde ve Türkiye'nin tamamında gerçekleştirilen nakliye operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 20. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Nakliye-Ankara)**

		Ankara PTT Başmd.		Genel Müdürlük	
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	11.064.000	22.128.000	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	290.614	1.162.456	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	2.636.068	2.636.068	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			25.926.524		1.848.139.463

Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yükleme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 21. Başmüdürlük (F2) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Nakliye-Ankara)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yükleme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen Yön.Payı	314.607,62		
Başmd.Birincil Kaynakları	1.674.174,27		
Başmd.Toplam Kaynakları	1.988.781,89		
Başmd.Kişi Başına Maliyeti	424,32		
Faaliyette Çalışan Personel Sayısı	22		
F.Çalışan Pers.Maliyeti	9.335,01	22.128.000	0,00042
Kira Bedeli	33.480,00	22.128.000	0,00151
<b>1 puana düşen maliyet yükleme oranı</b>			<b>0,00193</b>

Tablo 15’te gösterildiği üzere Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL maliyet yüklenmektedir. Ankara PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 4.687 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 314.607,62 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 1.674.174,27 TL ile toplanarak 1.988.781,89 gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 4.687 ile bölünmesi ile 424,32 TL olarak belirlenmiştir. Nakliye faaliyetinde çalışan personelin yönetim payı giderleri sadece kayıtsız mektuba destek verdikleri göz önünde bulundurularak Ankara genelinde kabul edilen kayıtsız mektup gerçek sayısına, araç kira bedeli ise kira bedeli sadece Ulus PTT Merkezine indirildiğinden Ulus PTT Merkezinde kabul edilen mektup operasyon sayısına bölünerek 1 puana düşen maliyet yükleme oranı bulunmuştur.

### 3.3.3.3. İşleme (F3) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları

İşleme faaliyeti Ankara genelinde kabul edilen mektupların APİM’e nakliyesinden sonra boşaltılması, varış yerlerine göre birleştirilerek gruplandırılması ve varış yerlerine sevki için araçlara yüklenecek hale getirilmesi işlemidir. Faaliyeti APİM yapmakta Ankara PTT Başmüdürlüğü ile Genel Müdürlük birimi faaliyete destek vermektedir.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı gider tutarı hesaplamaları şöyle oluşmuştur.

**Tablo 22. Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (İşleme-Ankara)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Başı Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Ankara PTT Başmd.	1.674.174,27	4.687	357,20

Hesaplanan personel başı giderler yukarıda söz edildiği şekilde faaliyeti gerçekleştiren birime doğru yönetim gideri olarak alttaki birimlerin giderlerine personel sayısı nispetince ilave edilmiştir.

APİM Merkezinde gerçekleştirilen kabul operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 23. APİM Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları**

Faaliyet Türü	APİM		
	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	24.662.830	49.325.660
<b>TOPLAM</b>			49.325.660

Ankara ilinde ve Türkiye'nin tamamında gerçekleştirilen işleme operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 24. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (İşleme-Ankara)**

Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Ankara PTT Başmd.		Genel Müdürlük	
		Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	11.064.000	22.128.000	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	290.614	1.162.456	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	2.636.068	2.636.068	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			25.926.524		1.848.139.463

Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yüklenme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 25. APİM (F3) Esas Faaliyet Merkezinin Operasyon Puanı Başına Maliyet Yüklenme Oranı (İşleme-Ankara)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yüklenme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen Yön.Payı	314.607,62		
Başmd.Birincil Kaynakları	1.674.174,27		
Başmd.Toplam Kaynakları	1.988.781,89		
Başmd.Kişi Başı Maliyeti	424,32		
APİM Mrkz.Başm.Gelen Yön.Payı	83.590,79	49.325.660	0,00169
Direkt İşçilik	28.113,21	49.325.660	0,00057
Endirekt İşçilik	38.720,15	49.325.660	0,00078
APİM Mrkz. Birincil Kaynak	13.244,44	49.325.660	0,00027
1 puana düşen maliyet yüklenme oranı			0,00332

Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL maliyet yüklenmektedir. Ankara PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 4.687 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 314.607,62 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 1.674.174,27 TL ile toplanarak 1.988.781,89 gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 4.687 ile bölünmesi ile 424,32 TL olarak belirlenmiştir. Ankara Posta İşleme Merkezinde çalışan sayısı 197 olduğundan Merkezin yönetim payı (424,32x197) 83.590,79 TL olmuştur. Bu rakam toplam operasyon puanına bölünerek 1 puana düşen maliyet yükleme oranı bulunmuştur. Direkt işçilik ve endirekt işçilik ve birincil kaynaklar APİM’de sadece posta faaliyeti yürütüldüğünden, posta faaliyetinin operasyon puanına bölünmüştür.

#### **3.3.3.4. Nakliye (Şehirlerarası-F4) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları**

Şehirlerarası nakliye Ankara ilinde kabul edilen mektupların varış yerlerine sevk edilmesi demektir.

PTT bu işlemi öz kaynakları ile yürütmemekte, dışarıdan hizmet temini yoluna gitmektedir. Nakliye için personel dahil araç kiralanmaktadır. Bu araçlar belirlenen tarifelere göre mektupları varış yerlerine taşırlar. Çalışmamıza konu olan Ankara-Sakarya arası taşıma yapan araçların toplam ücreti 35.620,69 TL olup, Sakarya iline taşınan mektupların bu kapasite içerisinde 2 m<sup>3</sup>’lük bir alan işgal ettikleri saptanmıştır. Buna göre araç giderinden Sakarya ilinin almış olduğu pay (35.620,59/55\*2=) 1.295,29 TL olarak hesaplanmıştır.

PTT Genel Müdürlüğü bu işlem için kendi araç gerecini kullanmamasına karşın bu işin muhasebe, ihale vb. süreçlerini Ankara PTT Başmüdürlüğü bünyesindeki 11 memurla gerçekleştirmektedir. Maliyet hesaplaması yapılırken bu personelin gideri gerçek operasyon sayılarına bölünmüştür.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı gider tutarı hesaplamaları şöyle oluşmuştur.

**Tablo 26. Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Nakliye-Şehirlerarası)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Başına Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Ankara PTT Başmd.	1.674.174,27	4.687	357,20

Ankara PTT Başmüdürlüğü ve PTT Genel Müdürlüğünün destek verdiği şehirlerarası nakliye operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 27. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Nakliye-Şehirlerarası)**

		Ankara PTT Başmüdürlüğü		Genel Müdürlük	
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	19.730.264	39.460.528	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	508.415	2.033.660	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	2.636.068	2.636.068	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			44.130.256		1.848.139.463

Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yükleme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 28. Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (Nakliye-Şehirlerarası)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yükleme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen Yön.Payı	314.607,62		
Başmd.Birincil Kaynakları	1.674.174,27		
Başmd.Toplam Kaynakları	1.988.781,89		
Başmd.Kişi Başına Maliyeti	424,32		
Faaliyette Çalışan Personel Sayısı	11		
F.Çalışan Pers.Maliyeti	4.667,51	39.460.528	0,00012
Kira Bedeli	162.965,59	39.460.528	0,00413
<b>1 puana düşen maliyet yükleme oranı</b>			<b>0,00425</b>

Tablo-26’da gösterildiği üzere Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL maliyet yüklenmektedir. Ankara PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 4.687 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 314.607,62 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 1.674.174,27 TL ile toplanarak 1.988.781,89 gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 4.687 ile bölünmesi ile 424,32 TL olarak belirlenmiştir. Şehirlerarası nakliye faaliyetinin süreç kontrolünde çalışan sayısı 11 olduğundan faaliyetin yönetim payı (424,32x11) 4.667,51 TL olmuştur. Nakliye faaliyetinde çalışan personelin yönetim payı giderleri sadece kayıtsız mektuba destek verdikleri göz önünde bulundurularak Ankara’dan nakledilen kayıtsız mektup gerçek sayısına, araç kira bedeli ise kira bedeli sadece Sakarya Başmüdürlüğüne indirildiğinden Sakarya’ya nakledilen mektup operasyon sayısına bölünerek 1 puana düşen maliyet yüklenme oranı bulunmuştur.

### **3.3.3.5. İşleme (F5) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları**

İşleme faaliyeti Türkiye’nin çeşitli yerlerinden Sakarya’ya gelen mektupların boşaltılması varış yerlerine (semt, sokak) göre gruplandırılması ve dağıtımına hazır hale getirilmesidir.

İşleme, Sakarya Başmüdürlüğü bünyesinde faaliyet gösteren Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezince (SDTM) yapılmaktadır. İşlem için SDTM’de Ayırımında 41 Firma personeli çalışmaktadır. Ancak bu personel toplam mesaisinin % 25’ini işleme faaliyetine ayırmaktadır.

Firma personelinin toplam maliyeti:  $41 \times 1.333,32 = 54.666,12$  TL’dir.

Ancak işleme faaliyetine harcanan mesai % 25 olduğundan, katlanılan ücret giderinin de % 25’inin işleme maliyetinde dikkate alınması gerekir.

Buna göre;  $54.666,12 \times 0,25 = 13.666,53$  TL direkt İşçilik olarak dikkate alınmıştır.

2011 yılında aylık olarak Sakarya DTM’ye gelen ve işlenen gönderi sayısı 1.796.100 adettir.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı gider tutarı hesaplamaları şöyle olmuştur.

**Tablo 29. Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (İşleme-Sakarya)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Başı Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Sakarya PTT Başmd.	120.016,34	323	371,57

Hesaplanan personel başı giderler yukarıda söz edildiği şekilde faaliyeti gerçekleştiren birime doğru yönetim gideri olarak alttaki birimlerin giderlerine personel sayısı nispetince ilave edilmiştir.

APİM Merkezinde gerçekleştirilen kabul operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 30. SDTM Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları**

Faaliyet Türü	SDTM		
	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	1.796.100	3.592.200
Kargo	4	35.194	140.776
<b>TOPLAM</b>			<b>3.732.976</b>

Sakarya ilinde ve Türkiye'nin tamamında gerçekleştirilen işleme operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 31. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (İşleme-Sakarya)**

		Sakarya PTT Başmüdürlüğü		Genel Müdürlük	
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	1.796.100	3.592.200	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	35.194	140.776	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	220.153	220.153	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			<b>3.953.129</b>		<b>1.848.139.463</b>



Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yükleme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 32. Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına Maliyet Yükleme Oranı (İşleme-Sakarya)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yükleme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen	21.680,87		
Başmd.Birincil Kaynak	120.016,34		
Başmd.Toplam	141.697,21		
Başmd.Kişi Başı Gd.	438,69		
SDTM Başmd. Gelen	29.830,99	3.732.976	0,00799
Direkt İşçilik	12.709,87	3.592.200	0,00354
Endirekt İşçilik	5.328,00	3.732.976	0,00143
SDTM Birincil Kaynak	5.036,50	3.592.200	0,00140
<b>1 puana düşen maliyet yükleme oranı</b>			<b>0,01436</b>

Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL gider yüklenmektedir. Sakarya PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 323 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 21.680,87 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 120.016,34 TL ile toplanarak 141.697,21 TL gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 323'e bölünmesi ile 438,69 olarak belirlenmiştir. SDTM'de çalışan sayısı 68 olduğundan Merkezin yönetim payı (438,69x68) 29.830,99 TL olmuştur. SDTM'nin Başmüdürlükten aldığı yönetim payı toplam operasyon puanına bölünerek 1 puana düşen maliyet yükleme oranı bulunmuştur. Direkt işçilik sadece posta faaliyetinde kullanıldığından, posta faaliyetinin operasyon puanına bölünmüş, endirekt işçilik olarak alınan yönetici giderleri, yöneticiler tüm faaliyetlere destek verdiği için toplam operasyon puanına bölünmüştür. Birincil kaynaklar sadece posta faaliyetinde kullanılan gider seviyesine indirildiğinden posta operasyon puanına bölünmüştür.

### 3.3.3.6. Dağıtım (F6) Faaliyetinin Maliyet Hesaplamaları

Dağıtım faaliyeti Türkiye'nin çeşitli yerlerinden Sakarya'ya gelen mektupların varış alıcılarına teslimidir. İşlem Sakarya Başmüdürlüğü bünyesinde faaliyet gösteren Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezince (SDTM) yapılmaktadır. İşlem için SDTM'de 41 Firma personeli çalışmaktadır. Ancak bu personel toplam mesaisinin % 75'ini dağıtım faaliyetine ayırmaktadır. Firma personelinin toplam maliyeti:  $41 \times 1.333,32 = 54.666,12$  TL'dir. Ancak işleme faaliyetine harcanan mesai % 75 olduğundan, katlanılan ücret giderinin de % 75'inin işleme maliyetinde dikkate alınması gerekir.

Buna göre;  $54.666,12 \times 0,75 = 40.999,59$  TL Direkt İşçilik olarak dikkate alınmıştır.

2011 yılında Sakarya DTM'ye gelen ve dağıtılan gönderi sayısı 1.321.047 adettir.

Genel Müdürlük ve Başmüdürlükte oluşan aylık giderler dikkate alınarak kişi başı gider tutarı hesaplamaları şöyle oluşmuştur:

**Tablo 33. Birimlerin Gider Toplamları ve Personel Sayılarına Göre Kişi Başına Maliyetler (Dağıtım)**

Birim	Gider Toplamı (TL)	Personel Sayısı (Kişi)	Personel Baş Gider (TL/Kişi)
Genel Müdürlük	2.528.003,43	37.662	67,12
Sakarya PTT Başmd.	120.016,34	323	371,57

SDTM'de gerçekleştirilen kabul operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir.

**Tablo 34. SDT Merkezinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları**

Sakarya Dağıtım Toplama Merkezi			
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	1.796.100	3.592.200
Kargo	4	35.194	140.776
<b>TOPLAM</b>			<b>3.732.976</b>

Sakarya ilinde ve Türkiye'nin tamamında gerçekleştirilen dağıtım operasyonlarının zorluk dereceleri dikkate alınarak hesaplanan operasyon puanları şöyledir:

**Tablo 35. Destek Birimlerinde Gerçekleştirilen Operasyon Sayıları ve Operasyon Puanları (Dağıtım)**

		Sakarya PTT Başmüdürlüğü		Genel Müdürlük	
Faaliyet Türü	Zorluk Derecesi	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı	Operasyon Sayısı	Operasyon Puanı
Posta	2	1.796.100	3.592.200	907.161.408	1.814.322.816
Kargo	4	35.194	140.776	2.993.734	11.974.936
Bankacılık	1	220.153	220.153	21.841.711	21.841.711
<b>TOPLAM</b>			3.953.129		1.848.139.463

Destek birimlerinden gelen yönetim payı, birincil kaynaklar ve operasyon puanlarının da dikkate alınmasıyla kabul faaliyeti için operasyon puanı başına maliyet yükleme oranı şöyle hesaplanmıştır.

**Tablo 36. Gider Türleri İtibariyle Operasyon Puanı Başına**

**Maliyet Yükleme Oranı (Dağıtım)**

Gider Türü	Gider Tutarı	Operasyon Puanı	Maliyet Yükleme Oranı
Gen.Müd. Başmd.Gelen	21.680,87		
Başmd.Birincil Kaynak	120.016,34		
Başmd.Toplam	141.697,21		
Başmd.Kişi Başı Gd.	438,69		
SDTM Başmd. Gelen	29.830,99	2.650.182	0,01126
Direkt İşçilik	40.999,59	2.642.094	0,01552
Endirekt İşçilik	5.328,00	2.650.182	0,00201
SDTM Birincil Kaynak	5.036,50	2.642.094	0,00191
<b>1 puana düşen maliyet yükleme oranı</b>			<b>0,03069</b>

Genel Müdürlük kişi başına 67,12 TL gider yüklenmektedir. Sakarya PTT Başmüdürlüğünde çalışan sayısı 323 ile çarpıldığında Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı 21.680,87 TL olarak belirlenmiştir. Bu rakam Başmüdürlüğün birincil kaynakları olan 120.016,34 TL ile toplanarak 141.697,21 TL gider toplamına ulaşılmıştır. Başmüdürlüğün yetki sınırları içerisinde yönettiği personel başına gideri de bu rakamın 323'e bölünmesi ile 438,69 olarak belirlenmiştir. SDTM'de çalışan sayısı 68 olduğun-

dan Merkezin yönetim payı (438,69x68) 29.830,99 TL olmuştur. SDTM'nin Başmüdürlükten aldığı yönetim payı toplam operasyon puanına bölünerek 1 puana düşen maliyet yükleme oranı bulunmuştur. Direkt işçilik sadece posta faaliyetinde kullanıldığından, posta faaliyeti operasyon puanına bölünmüş, endirek işçilik olarak alınan yönetici giderleri, yöneticiler tüm faaliyetlere destek verdiği için toplam operasyon puanına bölünmüştür. Birincil kaynaklar sadece posta faaliyetinde kullanılan gider seviyesine indirildiğinden posta operasyon puanına bölünmüştür.

### 3.3.3.7. Posta ve Telgraf Dairesi Maliyet Hesaplamaları

Kayıtsız mektubun tüm işlemlerini destekleyen Genel Müdürlük içerisinde yapılmış olan Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığının giderleri aşağıdaki gibidir.

**Tablo 37. Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Kaynak Hesaplamaları**

Gider Türü	Tutar
Elektrik	1.464,67
Temizlik	2.674,90
Güvenlik	3.919,92
Isınma	253,73
İletişim	2.580,34
Su	567,31
Toplam	11.460,87
Ücretler	220.491,00
Gen.Top.	231.951,87

Posta Telgraf Dairesi giderlerinin PTT'de yürütülen posta operasyon puanına bölünmesi ile bulunan operasyon başı rakam da toplam maliyete eklenecektir.

$231.951,87/1.814.322.816=0,000127$  TL olarak bulunmuştur.

Faaliyet bazında yapılan hesaplamalar sonucunda Ulus PTT Merkezinde kabul edilip Sakarya Maltepe Mahallesinde teslimi sağlanan mektup maliyeti Tablo 38'deki gibi oluşmuştur.

### 3.3.3.8. Mektup Sunumu Toplam Hizmet Maliyeti

Yapılan hesaplamalar sonucunda Ankara Ulus PTT Merkezinde kabul edilerek Sakarya Maltepe Mahallesinde alıcısına teslim edilen gönderinin toplam maliyeti Tablo 38’de gösterilmiştir.

**Tablo 38.Mektup Sunumu Toplam Hizmet Maliyeti**

<b>Faaliyetler</b>	<b>Operasyon Puanı Başına Maliyet</b>
<b>Kabul (F 1)</b>	0,052625
<b>Nakliye (Ankara-F 2)</b>	0,001935
<b>İşleme (Ankara-F 3)</b>	0,003318
<b>Nakliye (Şehirlerarası-F 4)</b>	0,004248
<b>İşleme (Sakarya-F 5)</b>	0,014359
<b>Dağıtım (F 6)</b>	0,030691
<b>Posta Telgraf Dairesi Bşk.</b>	0,000127
<b>Toplam</b>	<b>0,107303</b>

### 3.4. PTT Genel Müdürlüğünde Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçe Uygulaması

Çalışmada bütçe uygulaması yapılırken, maliyet hesaplamalarının yapıldığı aşamada dikkate alınan maliyetler kullanılmıştır.

Bütçe çalışmaları sırasında öncelikle birimlerin normal kapasiteleri belirlenmiştir. Bu belirlemede hem kurumdaki yöneticilerin görüşleri uzman görüş olarak dikkate alınmış hem de bizzat gözlemler yapılmıştır. Bunun sonucunda faaliyetleri yürüten ve destekleyen birimlerin normal kapasiteleri faaliyetler bazında aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

**Tablo 39. Birimlerin Faaliyetler Bazında Normal Kapasiteleri**

Birim	Faaliyet	Normal Kapasite
Genel Müdürlük	Kabul (F1), Nakliye (F2), İşleme (F3), Şehirlerarası Nakliye (F4), İşleme (F5), Dağıtım (F6)	% 25
Ankara PTT Başmüdürlüğü	Kabul (F1), Nakliye (F2), İşleme (F3), Şehirlerarası Nakliye (F4)	% 25
Sakarya PTT Başmüdürlüğü	İşleme (F5), Dağıtım (F6)	% 25
Ankara Posta İşleme Merkezi	İşleme (F3)	% 70
Sakarya Posta İşleme Merkezi	İşleme (F5), Dağıtım (F6)	% 70
Ulus PTT Merkezi	Kabul (F1)	% 70

Birimlerin dışında Nakliye olarak adlandırılan ve Ankara’da gerçekleştirilen F2 ile, yine Nakliye (Şehirlerarası) olarak adlandırılan F4 için kiralanan araçların % 70 normal kapasite ile çalıştıkları göz önünde bulundurularak bu kiralama gideri için ayrıca bütçe oluşturulmuştur.

Destek hizmetlerini yürüten Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığının da normal kapasitesi % 25 olarak kabul edilip, buna göre bütçe oluşturulmuştur.

Bütçe hesaplamalarında esas alınan normal kapasite bütçeleri ile yetinilmemiştir. Bunun yanında çeşitli çalışma seviyelerinde işletmenin bütçeleyeceği gider toplamları da bulunarak bütçeye esnek bir kimlik kazandırılmıştır.

Bütçe hesaplamaları yapılırken türleri itibariyle giderler aşağıdaki gibi dikkate alınmıştır.

**-Sabit Giderler:** Birimlerin katlandığı sabit giderler kapasite kullanım oranına bölünmek suretiyle birim sabit gider bütçelenmiştir. Bu sabit gider alt birimlere de kullanılan kapasite ölçüsünde yansıtılmıştır. Giderler faaliyeti yürüten birimde toplanarak buradan

da operasyon sayılarına (faaliyet seviyelerine) göre bütçelenecek gider tutarına ulaşılmıştır. Destek birimleri faaliyeti yürüten personeli yönettiklerinden kapasite seviyeleri yönetilen personel olarak alınmış, faaliyeti yürüten birimde biriken giderleri bütçelemek için ise operasyon sayıları dikkate alınmıştır. Elektrik, su vs. tipindeki giderler üretim yapılan işletmelerde değişken davranış göstermektedir. Oysa PTT’de örneğin elektrik sadece aydınlatma amacıyla kullanıldığından, gönderi sayısına göre değişkenlik göstermeyerek sabit kalmaktadır.

**-Değişken Giderler:** Birimlerin katlandığı giderlerden sadece iletişim gideri değişken kabul edilmiştir. Çünkü gönderi sayısının artması ile sevk sırasında veya her faaliyet sırasında varolabilecek problemler artmakta veya operasyon teyitlerine ilişkin daha fazla görüşme yapılmaktadır.

Birimlerin katlandığı bu değişken giderler kapasite kullanım oranına bölünmek suretiyle birim değişken gider bütçelenmiştir. Değişken gider alt birimlere de kullanılan kapasite ölçüsünde yansıtılmıştır. Giderler faaliyeti yürüten birimde toplanarak buradan da faaliyet seviyelerine göre birim bütçelenecek gider tutarına ulaşılmıştır. Destek birimleri faaliyeti yürüten personeli yönettiklerinden kapasite seviyeleri yönetilen personel olarak alınmış, faaliyeti yürüten birimde biriken giderleri bütçelemek için ise operasyon sayıları dikkate alınmıştır.

F1, F3, F5 ve F6 faaliyetlerinde Başmüdürlükten gelen değişken gider personel sayısına göre yansımakta, böylece sabit bir kimlik kazanmaktadır. Bunun sebebi bu birimlerde söz konusu faaliyetlerde kapasite seviyesinin operasyon seviyeleri olarak belirlenmesidir.

Bu bilgiler ışığında faaliyetler bazında bütçe rakamlarına ilişkin tablolar aşağıdaki gibidir.

### **3.4.1. Kabul (F1) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları**

**3.4.1.1. Genel Müdürlük Bütçesi:** Genel Müdürlük bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak personel sayısı alınmıştır. Çünkü Genel Müdürlük birimi faaliyetlerle direkt ilişki kurmayıp faaliyetleri yürüten personeli yönetmektedir. Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde 36.713 personeli yönettiği görülmektedir. Ge-

nel Müdürlüğün birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. Sabit giderlerin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için btçelenecek gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. Genel Müdürlük biriminde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır. Burada hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları Başmdrlklerde personel sayısı ile çarpılarak Başmüdürlüğün btçelenecek yönetim payı hesaplanmıştır.

Genel Müdürlüğün tüm faaliyetlerde btesi aynı kurallara bağlı olarak kalındığından, bundan sonraki faaliyetlerde açıklama yapılmayacak, ancak faaliyetin btesinin anlaşılabilmesi adına yapılan hesaplamalar gösterilecektir. Kabul'deki Genel Müdürlük Btesi hesaplamaları Tablo 40'ta gösterilmiştir.



**Tablo 40. Genel Müdürlük Bütçesi**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	Personel Sa- yısı	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 68,86 TL'dir. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları Başmüdürlüğe o Başmüdürlükte yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir. Öte yandan diğer tüm çalışma seviyelerinde Genel Müdürlüğün toplam ve birim GHG'leri hesaplanmış olup, herhangi bir personel artış veya azalışında bütçelenecek gider kolayca hesaplanabilecektir.

**3.4.1.2. Başmüdürlük Bütçesi (Ankara):** Başmüdürlük bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak personel sayısı alınmıştır. Çünkü Başmüdürlük birimi faaliyetlerle direkt ilişki kurmayıp faaliyetleri yürüten personeli yönetmektedir. Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde 4.355 personeli yönettiği görülmektedir. Başmüdürlüğün birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. Genel Müdürlükteki normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile Başmüdürlükte çalışan personel sayısı çarpılarak Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı bulunmuştur. Başmüdürlüğün birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Genel Müdürlükten gelen yönetim payı ile Başmüdürlüğün birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderlerin hesaplamasına geçilmiştir. Başmüdürlük biriminde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Genel Müdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile kapasite seviyesinin çarpımından çıkan sonuç da Genel Müdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Genel Müdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

Başmüdürlükte hesaplanan birim sabit ve birim değişken gider yükleme oranları faaliyeti yürüten birimdeki personel sayısı ile çarpılarak F1 için Ulus PTT Merkezinin bütçelenecek yönetim payı hesaplanmıştır. Başmüdürlüğün Kabul bütçesi Tablo 41'de gösterilmiştir.

**Tablo 41. Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Kabul)**

ANKARA BAŞMD.	Sabit GHG					Değişken GHG					Toplam GHG	
	Person. Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md.Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/ Personel Sayısı)	Birincil (TL/Ay)	G.M. Gelen Yük.Or. (TL/Per.Say.)	G.M.Gelen (TL/Ay)	Toplam Değiş. GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/ Per.Say.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/ Pers.S.)
<b>KKO</b>												
100%	17.420	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	114,02	42.165,35	0,56227	9.794,79	51.960,14	2,42051	2.038.146,36	117,00
90%	15.678	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	126,69	37.948,82	0,56227	8.815,31	46.764,13	2,42051	2.032.950,34	129,67
80%	13.936	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	142,52	33.732,28	0,56227	7.835,83	41.568,11	2,42051	2.027.754,33	145,50
70%	12.194	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	162,88	29.515,75	0,56227	6.856,35	36.372,10	2,42051	2.022.558,32	165,87
60%	10.452	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	190,03	25.299,21	0,56227	5.876,87	31.176,09	2,42051	2.017.362,30	193,01
50%	8.710	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	228,04	21.082,68	0,56227	4.897,40	25.980,07	2,42051	2.012.166,29	231,02
40%	6.968	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	285,04	16.866,14	0,56227	3.917,92	20.784,06	2,42051	2.006.970,27	288,03
30%	5.226	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	380,06	12.649,61	0,56227	2.938,44	15.588,04	2,42051	2.001.774,26	383,04
25%	4.355	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	456,07	8.092,64	0,56227	2.448,70	10.541,34	2,42051	1.996.727,55	458,49
20%	3.484	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	570,09	8.433,07	0,56227	1.958,96	10.392,03	2,42051	1.996.578,24	573,07
10%	1.742	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	1.140,18	4.216,54	0,56227	979,48	5.196,01	2,42051	1.991.382,23	1.143,16

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 456,07 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 458,49 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.1.3. Ulus PTT Merkezi Bütçesi:** Ulus PTT Merkezi bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak operasyon sayısı alınmıştır. Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde 831.288 operasyon yürütüldüğü görülmektedir. Ulus PTT Merkezinin birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır.

Başmüdürlüğün birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. Başmüdürlükteki normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile Ulus PTT Merkezinde çalışan personel sayısı çarpılarak Başmüdürlükten Ulus PTT Merkezi- ne düşen yönetim payı bulunmuştur. Ulus PTT Merkezinin birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Başmüdürlükten gelen yönetim payı ile Ulus PTT Merkezinin birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. Ulus PTT Merkezinde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Başmüdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile personel sayısı çarpımından çıkan sonuç da Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Burada personel sayısının esas alınmasının nedeni yükleme oranının operasyon seviyesine göre belirlenmesidir. Eğer operasyon seviyesi değişken gider payının hesaplanmasında da esas alınırsa yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

Başmüdürlükte hesaplanan birim sabit ve birim değişken gider yükleme oranları faaliyeti yürüten birimdeki personel sayısı ile çarpılarak F1 için Ulus PTT Merkezinin bütçelenecek yönetim payı hesaplanmıştır.

Ulus PTT Merkezinin Kabul (F1) Bütçesi Tablo 42'de gösterildiği şekilde oluşmuştur.

**Tablo 42. Ulus PTT Merkezi Bütçesi (Kabul)**

Ulus PTT Merkezi		Sabit GHG				Değişken GHG						Toplam GHG	
KKO	Kapasite Seviyesi	Birincil GHG (TL/Ay)	Başmd. Gelen Sab.GHG (TL/Per.Say.)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim Sabit GHG (TL/Kap.Sev.)	Birincil GHG (TL/Ay)	Çalışan Personel Sayısı	Başmd.Gel. Değişken Yükl. Oran (TL/Pers.Say.)	Başmd. Gelen Değ.GHG	Topl.Değ. GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)	Toplam (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)
100%	1.187.554	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,03145	388,13	63	2,42051	152,49	540,62	0,00033	37.891,58	0,03191
90%	1.068.799	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,03495	349,32	63	2,42051	152,49	501,81	0,00033	37.852,77	0,03542
80%	950.043	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,03932	310,50	63	2,42051	152,49	463,00	0,00033	37.813,96	0,03980
70%	831.288	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,04493	119,20	63	2,42051	152,49	271,69	0,00033	37.622,65	0,04526
60%	712.533	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,05242	232,88	63	2,42051	152,49	385,37	0,00033	37.736,33	0,05296
50%	593.777	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,06290	194,06	63	2,42051	152,49	346,56	0,00033	37.697,52	0,06349
40%	475.022	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,07863	155,25	63	2,42051	152,49	307,74	0,00033	37.658,70	0,07928
30%	356.266	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,10484	116,44	63	2,42051	152,49	268,93	0,00033	37.619,89	0,10559
20%	237.511	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,15726	77,63	63	2,42051	152,49	230,12	0,00033	37.581,08	0,15823
10%	118.755	8.618,53	28.732,43	37.350,96	0,31452	38,81	63	2,42051	152,49	191,31	0,00033	37.542,27	0,31613

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,04493 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00033 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,04526 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem Başmüdürlüğün hem de Ulus PTT Merkezinin giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlük ve Başmüdürlük giderleri de Ulus PTT Merkezine yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

### 3.4.2. Nakliye (F2) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları

#### 3.4.2.1. Genel Müdürlük Bütçesi

**Tablo 43. Genel Müdürlük Bütçesi (Nakliye-Ankara)**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	KKO	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG		
		Personel Sa- yısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
	100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
	90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
	80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
	70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
	60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
	50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
	40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
	30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
	25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
	20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
	10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 68,86 TL'dir. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları Başmüdürlüğe o Başmüdürlükte yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

### 3.4.2.2. Başmüdürlük Bütçesi

**Tablo 44. Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Nakliye-Ankara)**

ANKARA BŞMD.	KKO	Kapasite Seviyesi	Sabit GHG				Değişken GHG						Toplam GHG	
			Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)	Birincil GHG (TL/Ay)	Çalışan Personel Sayısı	G.M. Gelen Yük.Or (TL/Per.Say.)	G.M. Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam Değiş. GHG (TL/Ay)	Birim Değiş. GHG (TL/Per.Say.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap. Sev.)
	100%	88.512.000	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00410	42.912,05	4.687	0,56227	2.635,37	45.547,42	0,00048	408.336,58	0,00461
	90%	79.660.800	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00455	38.620,84	4.687	0,56227	2.635,37	41.256,22	0,00048	404.045,38	0,00507
	80%	70.809.600	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00512	34.329,64	4.687	0,56227	2.635,37	36.965,01	0,00048	399.754,17	0,00565
	70%	61.958.400	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00586	30.038,43	4.687	0,56227	2.635,37	32.673,81	0,00048	395.462,97	0,00638
	60%	53.107.200	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00683	25.747,23	4.687	0,56227	2.635,37	28.382,60	0,00048	391.171,76	0,00737
	50%	44.256.000	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,00820	21.456,02	4.687	0,56227	2.635,37	24.091,40	0,00048	386.880,56	0,00874
	40%	35.404.800	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,01025	17.164,82	4.687	0,56227	2.635,37	19.800,19	0,00048	382.589,35	0,01081
	30%	26.553.600	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,01366	12.873,61	4.687	0,56227	2.635,37	15.508,99	0,00048	378.298,15	0,01425
	25%	22.128.000	42.815,01	320.104,59	362.919,60	0,01640	8.092,64	4.687	0,56227	2.635,37	10.728,01	0,00048	373.647,61	0,01689
	20%	17.702.400	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,02049	8.582,41	4.687	0,56227	2.635,37	11.217,78	0,00048	374.006,94	0,02113
	10%	8.851.200	42.684,58	320.104,59	362.789,16	0,04099	4.291,20	4.687	0,56227	2.635,37	6.926,58	0,00048	369.715,74	0,04177

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,01640 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00048 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,01689 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyet seviyelerinde gerçekleşen operasyon sayısına göre yüklenmiştir.

### 3.4.2.3. Taşıt Kiralama Bütçesi:

PTT Genel Müdürlüğü nakliye faaliyeti için araç kiralamaktadır. Araçların normal kapasite seviyesi % 70 olarak kabul edilmiştir. Ankara içindeki nakliye faaliyeti için işletme tanesi 1.395,00 TL'den 24 araç kiralamıştır. Nakliye 6 hattan APİM' e yapılmaktadır. Toplam 33.480,00 TL'nin bütçe hesapları aşağıdaki gibi olmuştur.

**Tablo 45. Taşıt Kiralama Bütçesi (Nakliye-Ankara)**

TAŞIT KİRALAMA	Operasyon Sayısı	Yarı Sabit GHG	
		Yarı Sabit GHG (TL)	Birim Yarı Sabit G. (TL/Oper.Say.)
100%	31.611.429	41.850,00	0,00132
90%	28.450.286	33.480,00	0,00118
80%	25.289.143	33.480,00	0,00132
70%	22.128.000	33.480,00	0,00151
60%	18.966.857	33.480,00	0,00177
50%	15.805.714	33.480,00	0,00212
40%	12.644.571	33.480,00	0,00265
30%	9.483.429	33.480,00	0,00353
25%	7.902.857	33.480,00	0,00424
20%	6.322.286	33.480,00	0,00530
10%	3.161.143	33.480,00	0,01059
0%			

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim yarı sabit gider 0,00151 TL olarak hesaplanmıştır.

Araçlar % 90 seviyesine kadar ortaya çıkan operasyon sayılarında mektup nakliyesi için yeterlidir. Ancak % 90 seviyesinden sonra her bir hat için bir araç daha kiralamak durumunda kalınmaktadır. Bu nedenle taşıt kira bedeli  $1.395,00 \times 30 = 41.850,00$  TL'ye ulaşmaktadır.

Bu gider seviyesinde katlanılan birim yarı sabit gider artış göstermektedir.

### 3.4.3. İşleme (F3) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları

**3.4.3.1. Genel Müdürlük Bütçesi:** Genel Müdürlüğün İşleme (F3) bütçesi de F1 ve F2'deki açıklamalara uygun olarak yapılmış ve aşağıdaki bütçe rakamlarına ulaşılmıştır.



**Tablo 46. Genel Müdürlük Bütçesi (İşleme-Ankara)**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	Personel Sa- yısı	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 68,86 TL'dir.

Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları Başmüdürlüğe o Başmüdürlükte yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.3.2. Başmüdürlük Bütçesi:** Ankara Başmüdürlüğünün işleme bütçesi, F1 (Kabul) bütçesi kurallarına uygun olarak yapılarak aşağıdaki rakamlara ulaşılmıştır.

**Tablo 47. Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (İşleme-Ankara)**

ANKARA BAŞMD.	Sabit GHG					Değişken GHG					Toplam GHG	
KKO	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayısı)	Birincil GHG (TL/Ay)	G.M. Gelen Yük.Or (TL/Per.Say.)	G.M.Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam Değiş. GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Pers.Say.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Pers.S.)
100%	17.420	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	114,02	42.165,35	0,56227	9.794,79	51.960,14	2,42051	2.038.146,36	117,00
90%	15.678	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	126,69	37.948,82	0,56227	8.815,31	46.764,13	2,42051	2.032.950,34	129,67
80%	13.936	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	142,52	33.732,28	0,56227	7.835,83	41.568,11	2,42051	2.027.754,33	145,50
70%	12.194	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	162,88	29.515,75	0,56227	6.856,35	36.372,10	2,42051	2.022.558,32	165,87
60%	10.452	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	190,03	25.299,21	0,56227	5.876,87	31.176,09	2,42051	2.017.362,30	193,01
50%	8.710	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	228,04	21.082,68	0,56227	4.897,40	25.980,07	2,42051	2.012.166,29	231,02
40%	6.968	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	285,04	16.866,14	0,56227	3.917,92	20.784,06	2,42051	2.006.970,27	288,03
30%	5.226	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	380,06	12.649,61	0,56227	2.938,44	15.588,04	2,42051	2.001.774,26	383,04
25%	4.355	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	456,07	8.092,64	0,56227	2.448,70	10.541,34	2,42051	1.996.727,55	458,49
20%	3.484	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	570,09	8.433,07	0,56227	1.958,96	10.392,03	2,42051	1.996.578,24	573,07
10%	1.742	1.666.081,63	320.104,59	1.986.186,22	1.140,18	4.216,54	0,56227	979,48	5.196,01	2,42051	1.991.382,23	1.143,16

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 456,07 TL olarak, birim değişken gider ise 2,42051 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 458,49 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.3.3. Ankara Posta İşleme Merkezi (APİM) Bütçesi:** APİM bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak operasyon puanı esas alınmıştır. Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde operasyon sayısı 24.662.830 operasyon puanı 49.325.660 olmuştur.

APİM'in birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. APİM'in normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile APİM'de çalışan personel sayısı çarpılarak Başmüdürlükten APİM Merkezine düşen yönetim payı bulunmuştur. APİM Merkezinin birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Başmüdürlükten gelen yönetim payı ile APİM Merkezinin birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. APİM Merkezinde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Başmüdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile personel sayısı çarpımından çıkan sonuç da Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Burada personel sayısının esas alınmasının nedeni yükleme oranının operasyon seviyesine göre belirlenmesidir. Eğer operasyon seviyesi değişken gider payının hesaplanmasında da esas alınırsa yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

**Tablo 48. Ankara Posta İşleme Merkezi Bütçesi (İşleme-Ankara)**

APİM	Sabit GHG					Değişken GHG						Toplam GHG	
KKO	Kapasite Seviyesi	Birincil GHG (TL/Ay)	Başmd. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)	Birincil GHG (TL/Ay)	Çalışan Person. Sayısı	Başmd.Gel. Yükl.Oram (TL/Pers.Say.)	Başmd. Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Birim Değiş. GHG (TL/Kap.Sev.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)
100%	70.465.229	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00318	1.626,80	197	2,42051	476,84	2.103,64	0,00002	226.336,88	0,00321
90%	63.418.706	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00354	1.464,12	197	2,42051	476,84	1.940,96	0,00002	226.174,20	0,00357
80%	56.372.183	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00398	1.301,44	197	2,42051	476,84	1.778,28	0,00002	226.011,52	0,00401
70%	49.325.660	135.555,38	89.845,85	225.401,23	0,00457	661,92	197	2,42051	476,84	1.138,76	0,00002	226.539,99	0,00459
60%	42.279.137	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00530	976,08	197	2,42051	476,84	1.452,92	0,00002	225.686,16	0,00534
50%	35.232.614	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00636	813,40	197	2,42051	476,84	1.290,24	0,00002	225.523,48	0,00640
40%	28.186.091	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,00796	650,72	197	2,42051	476,84	1.127,56	0,00002	225.360,80	0,00800
30%	21.139.569	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,01061	488,04	197	2,42051	476,84	964,88	0,00002	225.198,12	0,01065
20%	14.093.046	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,01591	325,36	197	2,42051	476,84	802,20	0,00002	225.035,44	0,01597
10%	7.046.523	134.387,38	89.845,85	224.233,23	0,03182	162,68	197	2,42051	476,84	639,52	0,00002	224.872,76	0,03191

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,00457 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00002 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,00459 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem Başmüdürlüğün hem de APİM Merkezinin giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlük ve Başmüdürlük giderleri de APİM Merkezine yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

### 3.4.4. Nakliye (Şehirlerarası-F4) Faaliyetinin Bütçe Hesaplamaları

**3.4.4.1. Genel Müdürlük Bütçesi:** Genel Müdürlüğün İşleme (F4) bütçesi de F1 ve F2'deki açıklamalara uygun olarak yapılmış ve aşağıdaki bütçe rakamlarına ulaşılmıştır.

**Tablo 49. Genel Müdürlük Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası)**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	Personel Sa- yısı	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 68,86 TL'dir. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları Başmüdürlüğe o Başmüdürlükte yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.4.2. Başmüdürlük (Ankara) Bütçesi:** Ankara Başmüdürlüğünün Nakliye (Şehirlerarası-F4) bütçesindeki açıklamalara uygun olarak yapılmıştır.

**Tablo 50. Ankara Başmüdürlüğü Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası)**

ANKARA BAŞMD.	Sabit GHG	Değişken GHG				Toplam GHG						ANKARA BAŞMD.	Sabit GHG
KKO	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	KKO	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	KKO	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	KKO	Personel Sayısı
100%	157.842.112	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00309	42.617,37	4.687	0,56227	2.635,37	45.252,74	0,00027	532.990,42	0,00338
90%	142.057.901	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00343	38.355,63	4.687	0,56227	2.635,37	40.991,01	0,00027	528.728,69	0,00372
80%	126.273.690	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00386	34.093,90	4.687	0,56227	2.635,37	36.729,27	0,00027	524.466,95	0,00415
70%	110.489.478	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00441	29.832,16	4.687	0,56227	2.635,37	32.467,53	0,00027	520.205,21	0,00471
60%	94.705.267	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00515	25.570,42	4.687	0,56227	2.635,37	28.205,79	0,00027	515.943,48	0,00545
50%	78.921.056	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00618	21.308,69	4.687	0,56227	2.635,37	23.944,06	0,00027	511.681,74	0,00648
40%	63.136.845	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,00773	17.046,95	4.687	0,56227	2.635,37	19.682,32	0,00027	507.420,00	0,00804
30%	47.352.634	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,01030	12.785,21	4.687	0,56227	2.635,37	15.420,58	0,00027	503.158,27	0,01063
25%	39.460.528	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,01236	8.092,64	4.687	0,56227	2.635,37	10.728,01	0,00027	498.465,69	0,01263
20%	31.568.422	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,01545	8.523,47	4.687	0,56227	2.635,37	11.158,85	0,00027	498.896,53	0,01580
10%	15.784.211	167.633,10	320.104,59	487.737,68	0,03090	4.261,74	4.687	0,56227	2.635,37	6.897,11	0,00027	494.634,79	0,03134
0%					#SAYI/0!							#SAYI/0!	0,00

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,01236 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00027 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,01263 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır.

### 3.4.4.3. Taşıt Kiralama Bütçesi

PTT Genel Müdürlüğü nakliye faaliyeti için araç kiralamaktadır. Araçların normal kapasite seviyesi % 70 olarak kabul edilmiştir. Ankara içindeki nakliye faaliyeti için işletme tanesi 2.295,00 TL'den 71 araç kiralamıştır. Nakliye 13 hattan Türkiye'nin çeşitli yerlerine yapılmaktadır. Toplam 162.965,59 TL'nin bütçe hesapları aşağıdaki gibi olmuştur.

**Tablo 51. Taşıt Kiralama Bütçesi (Nakliye-Şehirlerarası)**

ANKARA BAŞMD.		Yarı Sabit GHG	
KKO	Operasyon Sayısı	Yarı Sabit GHG	Birim Yarı Sabit GHG
100%	56.372.183	192.804,36	0,00342
90%	50.734.965	162.965,59	0,00321
80%	45.097.746	162.965,59	0,00361
70%	39.460.528	162.965,59	0,00413
60%	26.553.600	162.965,59	0,00614
50%	22.128.000	162.965,59	0,00736
40%	17.702.400	162.965,59	0,00921
30%	13.276.800	162.965,59	0,01227
25%	11.064.000	162.965,59	0,01473
20%	8.851.200	162.965,59	0,01841
10%	4.425.600	162.965,59	0,03682
0%			

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim yarı sabit gider 0,00413 TL olarak hesaplanmıştır.

Araçlar % 90 seviyesine kadar ortaya çıkan operasyon sayılarında mektup nakliyesi için yeterlidir. Ancak % 90 seviyesinden sonra her bir hat için bir araç daha kiralamak durumunda kalınmaktadır. Bu nedenle taşıt kira bedeli  $2.295,00 \times 84 = 192.804,36$  TL'ye ulaşmaktadır.

Bu gider seviyesinde katlanılan birim yarı sabit gider artış göstermektedir.

### 3.4.5. İşleme Faaliyeti Bütçe Hesaplamaları

**3.4.5.1. Genel Müdürlük Bütçesi:** Genel Müdürlüğün İşleme (F5) faaliyeti bütçesi de F1 ve F3'teki açıklamalara uygun olarak yapılmış ve aşağıdaki bütçe rakamlarına ulaşılmıştır.

**Tablo 52. Genel Müdürlük Bütçesi (İşleme-Sakarya)**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	Personel Sa- yısı	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır.

Bu seviyedeki birim toplam Genel Hizmet Gideri 68,86 TL'dir.



**3.4.5.2. Başmüdürlük (Sakarya) Bütçesi:** Başmüdürlük bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak personel sayısı alınmıştır. Çünkü Başmüdürlük birimi faaliyetlerle direkt ilişki kurmayıp faaliyetleri yürüten personeli yönetmektedir. Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde 288 personeli yönettiği görülmektedir. Başmüdürlüğün birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. Genel Müdürlükteki normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile Başmüdürlükte çalışan personel sayısı çarpılarak Genel Müdürlükten Başmüdürlüğe düşen yönetim payı bulunmuştur. Başmüdürlüğün birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Genel Müdürlükten gelen yönetim payı ile Başmüdürlüğün birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. Başmüdürlük biriminde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Genel Müdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile kapasite seviyesinin çarpımından çıkan sonuç da Genel Müdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Genel Müdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

Başmüdürlükte hesaplanan birim sabit ve birim değişken gider yükleme oranları faaliyeti yürüten birimdeki personel sayısı ile çarpılarak F5 için Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi Müdürlüğünün İşleme faaliyeti için bütçelenecek yönetim payı hesaplanmıştır.

**Tablo 53. Sakarya PTT Başmüdürlüğü Bütçesi (İşleme-Sakarya)**

SAKARYA BAŞMD.	Sabit GHG					Değişken GHG					Toplam GHG	
	KKO	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Per.Sayısı)	Birincil GHG (TL/Ay)	G.M. Gelen Yük.Or (TL/Per.Say.)	G.M.Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam Değiş. GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Pers.Say.)	Toplam GHG (TL/Ay)
100%	1.152	119.146,09	22.059,69	141.205,78	122,57	4.128,74	0,56227	647,74	4.776,48	3,58397	145.982,26	126,72
90%	1.037	119.146,09	22.059,69	141.205,78	136,19	3.715,86	0,56227	582,96	4.298,83	3,58397	145.504,61	140,34
80%	922	119.146,09	22.059,69	141.205,78	153,22	3.302,99	0,56227	518,19	3.821,18	3,58397	145.026,96	157,36
70%	806	119.146,09	22.059,69	141.205,78	175,11	2.890,12	0,56227	453,42	3.343,53	3,58397	144.549,32	179,25
60%	691	119.146,09	22.059,69	141.205,78	204,29	2.477,24	0,56227	388,64	2.865,89	3,58397	144.071,67	208,44
50%	576	119.146,09	22.059,69	141.205,78	245,15	2.064,37	0,56227	323,87	2.388,24	3,58397	143.594,02	249,30
40%	461	119.146,09	22.059,69	141.205,78	306,44	1.651,50	0,56227	259,10	1.910,59	3,58397	143.116,37	310,58
30%	346	119.146,09	22.059,69	141.205,78	408,58	1.238,62	0,56227	194,32	1.432,94	3,58397	142.638,73	412,73
25%	288	119.146,09	22.059,69	141.205,78	490,30	870,25	0,56227	161,93	1.032,18	3,58397	142.237,97	493,88
20%	230	119.146,09	22.059,69	141.205,78	612,87	825,75	0,56227	129,55	955,30	3,58397	142.161,08	617,02
10%	115	119.146,09	22.059,69	141.205,78	1.225,74	412,87	0,56227	64,77	477,65	3,58397	141.683,43	1.229,89

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 490,30 TL olarak, birim değişken gider ise 3,58397 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 493,88 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır.

Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yüklenme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.5.3. Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi (SDTM) Bütçesi:** SDTM bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak operasyon puanı esas alınmıştır. Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde operasyon sayısı 1.796.100 operasyon puanı 3.592.200 olmuştur.

SDTM'nin birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. SDTM'in normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile SDTM'de çalışan personel sayısı çarpılarak Başmüdürlükten SDTM Merkezine düşen yönetim payı bulunmuştur. SDTM Merkezinin birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Başmüdürlükten gelen yönetim payı ile SDTM Merkezinin birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. SDTM Merkezinde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Başmüdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile personel sayısı çarpımından çıkan sonuç da Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Burada değişken gider payının hesaplanması için personel sayısının esas alınmasının nedeni yükleme oranı olarak operasyon seviyesinin alınmasıdır. Eğer değişken gider payının hesaplanmasında da operasyon seviyesi esas alınırsa yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

**Tablo 54. Sakarya Dağıtım Toplama Merkez Müdürlüğü Bütçesi (İşleme-Sakarya)**

SDTM	Sabit GHG					Değişken GHG						Toplam GHG		
	KKO	Kapasite Seviyesi	Birincil GHG (TL/Ay)	Başmd. GelenSabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev)	Birincil GHG (TL/Ay)	Çalışan Person. Sayısı	Başmd.Gel. Yükl.Oranı (TL/Pers.Say.)	Başmd. Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim Değ.GHG (TL/Kap.Sev.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)
	100%	5.131.714	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,03919	771,66	68	3,58397	243,71	1.015,37	0,00015	202.145,18	0,03939
	90%	4.618.543	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,04355	694,49	68	3,58397	243,71	938,20	0,00015	202.068,02	0,04375
	80%	4.105.371	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,04899	617,33	68	3,58397	243,71	861,04	0,00015	201.990,85	0,04920
	70%	3.592.200	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,05599	296,45	68	3,58397	243,71	540,16	0,00015	201.669,97	0,05614
	60%	3.079.029	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,06532	462,99	68	3,58397	243,71	706,70	0,00015	201.836,52	0,06555
	50%	2.565.857	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,07839	385,83	68	3,58397	243,71	629,54	0,00015	201.759,35	0,07863
	40%	2.052.686	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,09798	308,66	68	3,58397	243,71	552,37	0,00015	201.682,19	0,09825
	30%	1.539.514	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,13064	231,50	68	3,58397	243,71	475,21	0,00015	201.605,02	0,13095
	20%	1.026.343	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,19597	154,33	68	3,58397	243,71	398,04	0,00015	201.527,86	0,19636
	10%	513.171	167.789,56	33.340,25	201.129,81	0,39193	77,17	68	3,58397	243,71	320,88	0,00015	201.450,69	0,39256

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,05599 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00015 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,05614 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem Başmüdürlüğün hem de Ulus PTT Merkezinin giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlük ve Başmüdürlük giderleri de Ulus PTT Merkezine yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

### 3.4.6. Dağıtım (F6) Faaliyeti Bütçe Hesaplamaları:

**3.4.6.1. Genel Müdürlük Bütçesi:** Genel Müdürlüğün Dağıtım (F6) faaliyeti bütçesi de F1 ve F2'deki açıklamalara uygun olarak yapılmış ve aşağıdaki bütçe rakamlarına ulaşılmıştır.

**Tablo 55. Genel Müdürlük Bütçesi (Dağıtım)**

GENEL MÜ- DÜRLÜK	Personel Sa- yısı	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Personel Sayı- sı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Topl.Değiş.GHG/ Pers.Sayısı	Personel Sayısı	Birincil GHG (TL/Ay)
100%	146.852	2.507.360,71	17,07	82.570,88	0,56227	2.589.931,59	17,64
90%	132.167	2.507.360,71	18,97	74.313,79	0,56227	2.581.674,50	19,53
80%	117.482	2.507.360,71	21,34	66.056,70	0,56227	2.573.417,42	21,90
70%	102.796	2.507.360,71	24,39	57.799,62	0,56227	2.565.160,33	24,95
60%	88.111	2.507.360,71	28,46	49.542,53	0,56227	2.556.903,24	29,02
50%	73.426	2.507.360,71	34,15	41.285,44	0,56227	2.548.646,15	34,71
40%	58.741	2.507.360,71	42,69	33.028,35	0,56227	2.540.389,06	43,25
30%	44.056	2.507.360,71	56,91	24.771,26	0,56227	2.532.131,98	57,48
25%	36.713	2.507.360,71	68,30	20.642,72	0,56227	2.528.003,43	68,86
20%	29.370	2.507.360,71	85,37	16.514,18	0,56227	2.523.874,89	85,93
10%	14.685	2.507.360,71	170,74	8.257,09	0,56227	2.515.617,80	171,30

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 68,30 TL olarak, birim değişken gider ise 0,56227 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 68,86 TL'dir.

### 3.4.6.2. Başmüdürlük (Sakarya) Bütçesi:

**Tablo 56. Sakarya Başmüdürlüğü Bütçesi (Dağıtım)**

SAKARYA BAŞMD.	KKO	Personel Sayısı	Sabit GHG				Değişken GHG					Toplam GHG	
			Birincil GHG (TL/Ay)	Gen.Md. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Per. Sayısı)	Birincil GHG (TL/Ay)	G.M. Gelen Yük.Or (TL/Per.Say.)	G.M.Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam Değiş. GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Pers.Say.)		Toplam GHG (TL/Ay)
	100%	1.152	119.146,09	22.059,69	141.205,78	122,57	4.128,74	0,56227	647,74	4.776,48	3,58397	145.982,26	126,72
	90%	1.037	119.146,09	22.059,69	141.205,78	136,19	3.715,86	0,56227	582,96	4.298,83	3,58397	145.504,61	140,34
	80%	922	119.146,09	22.059,69	141.205,78	153,22	3.302,99	0,56227	518,19	3.821,18	3,58397	145.026,96	157,36
	70%	806	119.146,09	22.059,69	141.205,78	175,11	2.890,12	0,56227	453,42	3.343,53	3,58397	144.549,32	179,25
	60%	691	119.146,09	22.059,69	141.205,78	204,29	2.477,24	0,56227	388,64	2.865,89	3,58397	144.071,67	208,44
	50%	576	119.146,09	22.059,69	141.205,78	245,15	2.064,37	0,56227	323,87	2.388,24	3,58397	143.594,02	249,30
	40%	461	119.146,09	22.059,69	141.205,78	306,44	1.651,50	0,56227	259,10	1.910,59	3,58397	143.116,37	310,58
	30%	346	119.146,09	22.059,69	141.205,78	408,58	1.238,62	0,56227	194,32	1.432,94	3,58397	142.638,73	412,73
	25%	288	119.146,09	22.059,69	141.205,78	490,30	870,25	0,56227	161,93	1.032,18	3,58397	142.237,97	493,88
	20%	230	119.146,09	22.059,69	141.205,78	612,87	825,75	0,56227	129,55	955,30	3,58397	142.161,08	617,02
	10%	115	119.146,09	22.059,69	141.205,78	1.225,74	412,87	0,56227	64,77	477,65	3,58397	141.683,43	1.229,89

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 490,30 TL olarak, birim değişken gider ise 3,58397 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 493,88 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem de Başmüdürlüğün giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlüğün giderleri de Başmüdürlüğe yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.

**3.4.6.3. Sakarya Dağıtım ve Toplama Merkezi Bütçesi:** SDTM bütçesi hazırlanırken kapasite kullanım oranı göstergesi olarak operasyon puanı esas alınmıştır. Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde operasyon sayısı 1.796.100 operasyon puanı 3.592.200 olmuştur.

SDTM'nin birincil kaynakları sabit ve değişken olarak ikiye ayrılmıştır. SDTM'in normal kapasite seviyesine denk gelen sabit gider yükleme oranı ile SDTM'de çalışan personel sayısı çarpılarak Başmüdürlükten SDTM Merkezine düşen yönetim payı bulunmuştur. SDTM Merkezinin birincil sabit giderleri de bütçeye işlendikten sonra, Başmüdürlükten gelen yönetim payı ile SDTM Merkezinin birincil sabit gideri toplanarak toplam sabit gidere ulaşılmıştır. Toplam sabit giderin yönetilen personel sayısına bölünmesiyle yönetilen her bir personel için bütçelenilecek sabit gider ortaya çıkarılmıştır. Daha sonra değişken giderler hesaplamasına geçilmiştir. SDTM Merkezinde iletişim gideri değişken gider olarak dikkate alınmıştır. Normal kapasite seviyesinde değişken gider operasyon sayısına bölünerek değişken gider yükleme oranı bulunmuş, bu rakam ile diğer kapasite seviyelerinin çarpımı ile de birincil değişken gider rakamları elde edilmiştir. Başmüdürlükten gelen değişken gider yükleme oranı ile personel sayısı çarpımından çıkan sonuç da Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı olarak dikkate alınmıştır. Burada değişken gider payının hesaplanması için personel sayısının esas alınmasının nedeni yükleme oranı olarak operasyon seviyesinin alınmasıdır. Eğer değişken gider payının hesaplanmasında da operasyon seviyesi esas alınırsa yanıltıcı sonuçlar ortaya çıkacaktır. Burada personel sayısının esas alınmasının nedeni yükleme oranının operasyon seviyesine göre belirlenmesidir. Başmüdürlükten gelen değişken gider yönetim payı ile birincil değişken gider toplamı da Toplam Değişken Genel Hizmet Gideri olarak kabul edilmiştir. En son toplam (sabit+ değişken) GHG hesaplanarak birim değişken GHG yükleme oranına ulaşılmıştır.

**Tablo 57. Sakarya Dağıtım Toplama Merkez Müdürlüğü Bütçesi (Dağıtım)**

SDTM	KKO	Sabit GHG				Değişken GHG						Toplam GHG		
		Kapasite Seviyesi	Birincil GHG (TL/Ay)	Başmd. Gelen Sabit GHG (TL/Ay)	Toplam Sabit GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)	Birincil GHG (TL/Ay)	Çalış. Pers. Sayısı	Başmd.Gel. Yükl.Oram (TL/Pers.Say.)	Başmd. Gelen GHG (TL/Ay)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim Değ.GHG (TL/Kp.Sv.)	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/Kap.Sev.)
	100%	3.774.420	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	771,66	68	3,58397	243,71	1.015,37	0,00020	173.855,46	0,04606
	90%	3.396.978	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	694,49	68	3,58397	243,71	938,20	0,00020	173.778,30	0,05116
	80%	3.019.536	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	617,33	68	3,58397	243,71	861,04	0,00020	173.701,13	0,05753
	70%	2.642.094	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06542	296,45	68	3,58397	243,71	540,16	0,00020	173.380,25	0,06562
	60%	2.264.652	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	462,99	68	3,58397	243,71	706,70	0,00020	173.546,80	0,07663
	50%	1.887.210	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	385,83	68	3,58397	243,71	629,54	0,00020	173.469,63	0,09192
	40%	1.509.768	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	308,66	68	3,58397	243,71	552,37	0,00020	173.392,47	0,11485
	30%	1.132.326	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	231,50	68	3,58397	243,71	475,21	0,00020	173.315,30	0,15306
	20%	754.884	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	154,33	68	3,58397	243,71	398,04	0,00020	173.238,14	0,22949
	10%	377.442	139.499,84	33.340,25	172.840,09	0,06561	77,17	68	3,58397	243,71	320,88	0,00020	173.160,97	0,45878

Normal kapasite seviyesi olan % 70 seviyesinde birim sabit Genel Hizmet Gideri (GHG) 0,06562 TL olarak, birim değişken gider ise 0,00020 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyedeki birim toplam GHG 0,06562 TL'dir. Bu sonuçlarda artık hem Genel Müdürlük hem Başmüdürlüğün hem de APİM Merkezinin giderleri dikkate alınmıştır. Bir başka ifadeyle Genel Müdürlük ve Başmüdürlük giderleri de APİM Merkezine yüklenmiş durumdadır. Hesaplanan birim sabit ve değişken gider yükleme oranları faaliyeti gerçekleştiren birime o birimde yönetilen personel sayısına göre yüklenecektir.



**3.4.7. Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Bütçesi:** Genel Müdürlük içerisinde yapılarak sadece mektup sunum hizmetine destek veren Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığının bütçe hesaplamaları yapılmış ve aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

**Tablo 58. Posta ve Telgraf Dairesi Başkanlığı Bütçesi**

Posta ve Telgraf Dairesi Bşk.	Kapasite Seviyesi	Sabit GHG		Değişken GHG		Toplam GHG	
		Birincil GHG (TL/Ay)	Birim GHG (TL/ Personel Sayısı)	Toplam Değişken GHG (TL/Ay)	Birim Değişken GHG	Toplam GHG (TL/Ay)	Birim Toplam GHG (TL/ Pers.S)
KKO							
100%	7.257.291.264	229.371,53	0,000126	10.321,36	0,000001	239.692,89	0,000033
90%	6.531.562.138	229.371,53	0,000126	9.289,22	0,000001	238.660,75	0,000037
80%	5.805.833.011	229.371,53	0,000126	8.257,09	0,000001	237.628,62	0,000041
70%	5.080.103.885	229.371,53	0,000126	7.224,95	0,000001	236.596,48	0,000047
60%	4.354.374.758	229.371,53	0,000126	6.192,82	0,000001	235.564,34	0,000054
50%	3.628.645.632	229.371,53	0,000126	5.160,68	0,000001	234.532,21	0,000065
40%	2.902.916.506	229.371,53	0,000126	4.128,54	0,000001	233.500,07	0,000080
30%	2.177.187.379	229.371,53	0,000126	3.096,41	0,000001	232.467,94	0,000107
25%	1.814.322.816	229.371,53	0,000126	2.580,34	0,000001	231.951,87	0,000128
20%	1.451.458.253	229.371,53	0,000126	2.064,27	0,000001	231.435,80	0,000159
10%	725.729.126	229.371,53	0,000126	1.032,14	0,000001	230.403,66	0,000317
0%							

Normal kapasite seviyesi olan % 25 seviyesinde birim sabit gider 0,000126 TL olarak hesaplanmıştır. Bu seviyede birim değişken gider ise 0,000001 olarak oluşmuştur. Normal kapasite seviyesinin toplam genel hizmet gideri ise 0,000128 TL olarak oluşmuştur.

### **3.4.8. Mektup Sunum Hizmet Faaliyetinin Normal Kapasite Seviyesindeki Maliyetinin Hesaplanması**

Faaliyet bazında her birim için yapılan bütçelerin sonucunda işletmenin mektup hizmetini sunmak için normal kapasitede bütçelemesi gereken toplam tutar aşağıdaki gibi hesaplanmıştır.

**Tablo 59. Normal Kapasite Seviyesinde Bütçelenecek Gider Tutarı**

<b>Faaliyet</b>	<b>Bütçelenecek Tutar</b>
Kabul	0,045258
Nakliye (Ankara)	0,016886
Taşıt (Ankara)	0,001513
İşleme (Ankara)	0,004593
Nakliye (Şehirlerarası)	0,012632
Taşıt (Şehirlerarası)	0,004130
İşleme (Sakarya)	0,056141
Dağıtım	0,065622
Posta Telgraf D.	0,000128
<b>TOPLAM</b>	<b>0,206903</b>

### **3.5. Maliyet ve Bütçe Uygulamalarında Elde Edilen Sonuçların Değerlendirilmesi**

Maliyet hesaplamaları yapılırken katlanılan en büyük maliyet kaleminin personel giderleri olduğu görülmüştür. Faaliyeti gerçekleştiren birimlere yüklenen destek birimleri yönetim payı, bu birimlerin birincil kaynaklarından fazla olmuştur. Bu durum özel sektörde faaliyet gösteren bir işletme için varolsa; destek birimlerinin yapısında sadeleştirmeye gitmek, personel sayısını azaltmak veya bunların ortadan kaldırılmasını sağlamak mümkün olabilirdi. Ancak PTT'nin bir devlet kurumu olması ve mevzuattan kaynaklı zorunlulukları bulunması dolayısıyla bu değişikliklerin yapılması daha zor gözükmektedir. Bu kurum için önemli bir dezavantaj olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kurumun şu an itibariyle belirlediği oranlar yardımıyla giderlerini hizmet alanlarına dağıttığı da göz önünde bulundurulduğunda, çalışmada yapılan uygulama ile hem faaliyet bazında hem de toplam bazında önemli göstergeler elde edilmiştir. Elde edilen rakamlar sayesinde kurumun hangi faaliyette nasıl bir akış şeması düzenlemesi veya tasarruf sağlayacağına ortaya çıkarılması daha kolay olacaktır.

Öte yandan hizmet birimlerinde oluşan birim maliyetlerin o birime muadil birimlerle birlikte değerlendirilmesi sonucunda performansı düşük veya yüksek birimler de ortaya çıkarılabilecek ve gerekli tedbirler alınabilecektir. Örneğin Ankara ilinde çalışmada örnek olarak alınan Ulus PTT Merkezinin muadili Yenişehir PTT Merkezi olup, bu merkezde de benzer bir çalışmanın yapılması halinde performans değerlendirmesinin kolayca yapılabileceği düşünülmektedir.

PTT Genel Müdürlüğü için yapılan bütçeleme çalışmasında, kurumun değişken giderlerinin az olmasından dolayı birim Genel Hizmet Giderleri değişiklikleri faaliyet seviyeleri değiştiğinde sınırlı kalmaktadır. Dikkate alınan değişken gider iletişim olup diğer tüm giderler kurumda herhangi bir üretim olmadığından sabit olarak gerçekleşmektedir. PTT'nin en büyük gider kalemi olan personel giderleri de devlet kurumu olmaktan kaynaklanan mevzuat zorunluluklarından dolayı sabit kalmaktadır. Öte yandan tam anlamıyla değişken olmayan, ancak yarı sabit bir davranış gösteren araç kira giderleri de ayrıca değerlendirilmesi gerekli bir maliyet unsurudur. Hem şehiriçi (Ankara) hem de Şehirlerarası nakliye faaliyetlerinin yürütülmesinde % 90 seviyesinden sonra taşıma yapan araç kapasitelerinin yetersiz kalmasından dolayı yeni araç kiralama yoluna gidilmesi gerektiği görülmektedir. Bu durum da toplam ve birim giderlere önemli etkiler yapmaktadır. Ankara içinde yapılan nakliye faaliyetinde bütçelenecek birim operasyon gideri % 80 seviyesinde 0,00132 iken, % 90 seviyesinde 0,00118'e düşmüştür. Ancak yapılan yeni kiralama neticesinde gider toplamı arttığından birim operasyon gideri % 100 seviyesinde tekrar 0,00132 seviyesine çıkmıştır. Benzer bir durum Şehirlerarası nakliye faaliyetinde de kendisini göstermektedir. Burada da yükselen her faaliyet seviyesinde işletmenin birim operasyon gideri azalan bir seyir izlemektedir. % 80 seviyesinde bu gider 0,00361, % 90 seviyesinde 0,0321 TL'dir. Ancak bu seviyede yapılan yeni taşıt kiralama ile gider artmış ve % 100 seviyesinde birim operasyon gideri yükselerek 0,00342 seviyesine gelmiştir. İşletmede meydana gelen giderlerin her faaliyet seviyesindeki gerçekleşmesi dikkate alınarak yapılan uygulamada araç kiralama gideri yarı sabit davranışı ile bütçeleme kararlarında yönetimin kararlarını etkileyecek önemli maliyet değişiklikleri ortaya çıkarmaktadır.

Elbette değişken giderlerin az olması kuruma önemli bir avantaj da sunmaktadır. Eğer kurum iyi bir pazarlama stratejisi ve konumlama ile Pazar payını yükseltmeyi ve aldığı

gönderi sayısını arttırmayı başarabilirse birim maliyetleri azalacağından daha fazla kar elde etme şansına sahip olacaktır.

Sonuç olarak faaliyet tabanlı olarak yapılan maliyet hesaplamaları sayesinde ayrıntılı ve çok sayıda rapor elde eden kurum yönetiminin fiyatlama ve benzeri kararlarda daha kolay yol alacağı açıktır. Öte yandan her faaliyet seviyesinde bütçelenecek tutarı ortaya koyan uygulama ile yönetim daha fazla gönderi alması karşısında nasıl bir maliyet rakamı ile karşılaşacağını da önceden bilmekle rakiplerine oranla önemli bir avantaj elde edecektir.

## SONUÇ

Günümüzde işletmeler küreselleşmenin de etkisiyle giderek artan bir rekabet kısılacı içindedirler. Sürekli gelişen teknoloji ve artan iletişim olanaklarıyla insanlar herhangi bir mal veya hizmeti yaşadıkları noktadan çok uzakta bir yerden alabilmektedir. Sürekli yaygınlaşan e-ticaret kişinin Türkiye’de otururken örneğin Avusturya’da satılan bir malı bilgisayarının başında bir tıkla alabilmesine olanak sağlamaktadır. Bu nedendir ki işletmeler için yüksek kar elde etme, tekel olarak iş görme gibi avantajlar geride kalmıştır. Öte yandan alıcılar mal veya hizmetin sadece fiyatına değil, kalitesine, beklentisini karşılmasına ve ödeme koşullarına da bakarak karar verebilmektedir. Bütün bunların yanı sıra, işletmelerin paydaşları da yatırdıkları paranın karşılığını kar olarak almak istemektedirler. İşletmelerde belli aralıklarla yapılan gözden geçirme toplantılarında veya borsadaki fiyat hareketlerinde paydaşlar için bir kar azalması veya tehdit meydana gelirse, paydaşlar işletme yöneticilerine daha fazla kar etme yollarını bulmaları yönünde kuvvetli baskılar yapmaktadır. Bir yandan alıcıların talep ve beklentileri, diğer yandan paydaşların kar beklentisi dolayısıyla arada sıkışan işletme yöneticileri karlarının ne şekilde arttırılabileceğine kafa yormaktadır.

İşletmenin satış veya fiyatlama yönünde alabileceği tedbirler sınırlı olup, hemen hemen tüm diğer işletmelerin de uygulayabileceği tedbirlerden oluşmaktadır. Örneğin reklam promosyon ve benzeri tedbirler her işletmenin kolayca uygulamaya koyacağı tiptedir.

Öte yandan işletmenin, satış fiyatı ve ürün kalitesine dokunmaksızın kendi maliyet süreçlerinde çeşitli iyileştirmeler yapmak, öte yandan doğru bir bütçeleme tekniği de kullanılarak geleceğe dönük doğru öngörüler yapması mümkündür. Elbette işletmeler bundan önce de maliyet süreçleri hakkında kafa yorarak maliyetleri azaltma yolları aramışlardır. Ancak uygulanan maliyet yöntemlerinin yapısından kaynaklı bazı sınırlamalar maliyet iyileştirmesini de sınırlı bırakmıştır.

Geleneksel maliyet yöntemleri mamul maliyetlerinin hesaplanmasında, yani genel üretim giderlerinin mamullere yüklenmesinde üç aşamalı bir yöntem benimsemektedir. Bu aşamalardan ilkinde işletmede üretim esnasında ortaya çıkan genel üretim giderleri türler itibariyle gider yerlerine dağıtılmakta, daha sonraki aşamada esas gider üretim yerleri dışındaki gider yerlerinde biriken genel üretim giderleri esas üretim gider yerlerine dağıtılmakta, üçüncü aşamada esas üretim gider yerlerinden mamullere/ hizmetlere yük-

lemeler yapılmaktadır. Bu yöntemlerin en büyük handikapı ise bu yüklemelerde hacim tabanlı ölçüler kullanılmasıdır.

Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminde ise maliyetler önce faaliyetlere daha sonra da mamullere göre izlenmekte neden-sonuç ilişkisine dayalı bir çok ölçü dağıtım anahtarı olarak kullanılmaktadır.

Bunun yanı sıra üretim süreci faaliyet bazında ele alındığından Katma Değer Yaratıcı ve yaratmayan faaliyetler kolayca tespit edilmektedir. Tüm bu özellikleri sayesinde FTM maliyetlerin tespiti ve maliyet süreci iyileştirmeleri ile ilgili önemli bir anahtar olmaktadır.

Çalışmaya konu uygulamada ise hizmet sektöründe faaliyet gösteren PTT Genel Müdürlüğü esas alınmıştır. Üretim işletmelerinde FTM uygulama örnekleri pek çok olmakla birlikte, hizmet işletmelerinde sınırlıdır. Öte yandan haberleşme sektöründe ise bu tip bir çalışma bulunmamaktadır. PTT Genel Müdürlüğü şu an itibarıyla hesap planında maliyet yöntemine dönük çeşitli kırılımları başarıyla yapmış olmakla birlikte, yöntemin uygulamasında tekli ve oransal dağıtım anahtarları ile posta, kargo ve bankacılık alanlarına paylaştırılan maliyet rakamları kesin ve yönlendirici olamamaktadır. Yapılan çalışmada ise mektup sunum hizmetinin maliyeti hesaplanmaya çalışılırken gerek esas hizmet üretim yerlerinde, gerekse de destek hizmet üretim yerlerinde oluşan giderler çoklu ve neden sonuç ilişkisine dayalı dağıtım anahtarları yoluyla mektup sunumu hizmetine indirgenmiştir. Oluşan diğer giderler de dikkate alınarak uygulanagelen yöntemle elde edilen ve muhasebe kayıtlarına yansıtılan sonuçlardan çok daha kesin, doğru ve yönlendirici sonuçlar elde edilmiştir. Öte yandan elde edilen faaliyet bazında maliyet rakamları, kurumun hizmet satın alma, fiyatlama, rekabet sınırı ve benzeri alanlarda kullanacağı faydalı bir veri tabanı elde etme yönünde attığı ilk adım olabilir.

Postacılık sektörü günümüz ekonomilerinde önemli bir yer tutmaktadır. Örneğin İsveç ekonomisine katkısı % 1,4 seviyesinde olup, yapılan araştırmalar Avrupa işgücününün ortalama % 0,75'inin posta sektöründe çalıştığını ortaya koymaktadır. Bu denli büyük bir sektör için henüz tüm ülkelerce uygulanabilecek bir maliyet yöntemi ortaya konulamamıştır. Ülkemizin posta sektörünün öncülerinden olduğu düşünüldüğünde, bu çalışmanın önce Türkiye sonra da tüm ülkelerce uygulanabilecek bir maliyet yöntemine yönelik bir adım olacağı düşünülmektedir.

İşletmeler ürettikleri mal ve hizmetlerin maliyet ve fiyatlama boyutuyla ilgili önemli tespitler yapsalar da bütçe kavramı hep bunların bir adım gerisinde kalmıştır. Oysa bütçe, geleceğe dönük projeksiyonlar yapılması ve stratejik kararların alınmasında önemli bir göstergedir. İşletmeler faaliyet tabanlı maliyet yöntemini kullanmaya başladıktan sonra, bu yöntemin bütçeye uyarlanmış şeklini de uygulamaya başlamıştır. Faaliyet Tabanlı Bütçe olarak adlandırılan yöntemde geleneksel bütçelerin aksine sadece finansal verilere dayalı bir bütçe yapılamamaktadır. Bunun yerine mal ve hizmet üretim sürecini yani operasyonel süreci de içine alan, giderlerin nedenlerini de dikkate alan, raporlamalarını bu yönde de geliştiren bir yöntem benimsenmektedir.

Öte yandan Faaliyet Tabanlı Bütçe birimlerin gerçek performanslarını izlemeyi sağlamakta ve bütçe planından sapmalar konusunda da yöneticileri zamanında uarmaktadır. Zaten bu tip bütçe birimlerin iş yükü ve maliyetleri arasında geleceğe dönük kararlar verme açısından görülebilir ilişkiler kurmaktadır. Yine bu tip bütçeler maliyet yönteminde olduğu gibi katma değer yaratmayan faaliyet ve maliyetleri ortaya çıkarabilmektedir.

İşletmeler her zaman tek bir faaliyet seviyesinde çalışmazlar. Tek bir faaliyet seviyesinde hazırlanan bütçe ise kontrol amacını tam olarak yerine getirmeyebilir. Değişken bütçe olarak da adlandırılan esnek bütçe ise çeşitli faaliyet seviyelerini içeren bir dizi tek faaliyet seviyesi bütçesinden oluşur. Bu bütçe aracılığıyla aksayan kontrol mekanizması da daha sağlıklı çalışır.

Bütçenin tek faaliyet seviyesinde hazırlanması canlı bir organizma olan işletmenin yapısına uygun değildir. Çünkü her an çeşitli sebeplerle işletme çalışma seviyesini arttırabilir veya azaltabilir. Bu durumlarda bütçenin halen eski faaliyet seviyesinde kalması hedeflere ulaşmada yapılan kontrollerin yanlış yorumlanmasına yol açar. Bu yüzden kurulacak esnek bir bütçe yöntemi tüm faaliyet seviyesi değişikliklerine cevap verebilecektir.

Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçe ise hem bütçeden beklenen işlevlerin yerine getirilmesine, hem de bu işlevler yerine getirilirken, mikro ve makro bazda çeşitli kontroller yapılmasına olanak sağlayacaktır.

Faaliyet tabanlı esnek bütçeleme sayesinde, faaliyet merkezleri ve bu merkezlerin yürütmekte olduğu alt faaliyetler de kapasite ve maliyet açısından bütçelenebilecektir. Faaliyetlerin veya alt faaliyetlerin bütçelenmesi hangi faaliyet seviyesinde ne kadarlık bir giderle karşılanacağına hesaplanmasının bir adım ötesine geçmektedir. Bu sayede işletme hangi seviyede faaliyeti öz kaynaklarla yürütmenin anlamsızlaştığını, yani dış kaynak kullanımının maliyet kontrolüne daha çok yardımcı olacağını analiz edebilir. Diğer yandan belli bir faaliyet seviyesinden sonra, üretim sürecini makineleştirmenin daha doğru olacağı sonucuna varabilir. Varolan üretim kaynaklarını arttırmayı veya yenilemeyi de analiz edebilir. Kısacası faaliyet tabanlı esnek bütçe hazırlanan esnek bir bütçe mal üretimi veya hizmet sunumu sürecinin tamamını ele alarak yöneticilere stratejik ve doğru kararlar almasında yardımcı olabilir.

Yapılan çalışmada uygulanan faaliyet tabanlı esnek bütçe de bu öngörülere uygun olarak tek bir faaliyet seviyesinde düzenlenmemiştir. Yapılan çalışmalarla hesaplanan normal kapasite seviyesindeki gider kalemleri ve çalışma seviyesi dikkate alınarak hazırlanan bir bütçeden sonra 10'ar puanlık dilimler halinde çalışma seviyesi artırılıp azaltılarak, bütçelenecek gider rakamları ortaya konmuştur. Bu sayede işletmenin herhangi bir sebeple hizmet seviyesinin artması veya azalması sonucunda ortaya çıkacak maliyet değişimleri de gösterilmiştir.

Öte yandan faaliyet tabanlı esnek bütçeleme sayesinde her bir faaliyetin ve ona bağlı olarak yürütülen alt faaliyetlerin de bütçesi hazırlanmış olmaktadır. Bu sayede işletme, yukarıda da değinildiği gibi, faaliyetler arasında bir eliminasyon gerçekleştirebilecektir. Belki de örneğin dışarıdan hizmet satın alma yoluyla yürütülen nakliye faaliyetlerinin öz kaynaklarla yürütülmesinin maliyet kontrolüne daha fazla yardım edeceği ortaya çıkacaktır. Yapılan çalışma çok büyük ve yaygın bir örgütün küçük bir parçası ele alınarak tamamlanmıştır. Eğer yöntem tüm kurumda uygulanabilirse, örneğin kabul faaliyetini yürüten birimler arasında bir karşılaştırma imkanı doğabilecektir. Bunun yanı sıra yönetici performanslarını değerlendirme, akış sürecini değiştirme, hizmet üretim yerlerinin yeniden dizaynı da gündeme gelebilecektir.

Günümüze kadar faaliyet tabanlı maliyet üzerine birçok çalışma yapılmıştır. Ancak hizmet işletmelerinde yapılan çalışmalar üretim işletmelerine göre azdır. Öte yandan kargo, haberleşme gibi sektörlerde bu konuda yapılan çalışmalar da sayılıdır.



Bu çalışma ile ülkemizde de ekonomideki payı gittikçe artan posta ve kargo sektöründe kullanılabilir bir model ortaya konmaya çalışılmıştır.

Bütçeleme konusunda ise maliyet yöntemlerinden daha az çalışma yapılmıştır. Özellikle hizmet sektöründe Faaliyet Tabanlı Bütçe uygulamasına dair akademik çalışma ihtiyacı mevcuttur. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme çalışmaları az iken çalışmamızla bu ihtiyacın karşılanmasına katkıda bulunulduğu gibi bir adım ötesine geçilerek Faaliyet Tabanlı Esnek Bütçe uygulaması hizmet sektöründe yapılmış, ve bu konuda ileride yapılması muhtemel çalışmalara ışık tutulmaya çalışılmıştır.

## KAYNAKÇA

- AHMED, Zaffar-BİN DOST, M.Khyzer, KHAN, A.Jabbar-BUKHARİ, Warda-AİN, Noor-UL-ALİ,M.Hadi (2011) **Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business Copy Right**, Institute of Interdisciplinary Business Research June 2011 Vol 3, No 2,p.94-100
- AKDOĞAN, Nalan (2007) **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara
- AKDOĞAN, Nalan (2000) **Tekdüzen Muhasebe Yönteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi,5. Baskı, Ankara
- AKGÜN, Melek (2004) Standart Maliyetlemede Faaliyet Tabanlı Sapma Analizi, **Mali Çözüm**, Sayı 66, Ocak-Şubat-Mart 2004, s.66-79
- AKYATIRIM,[http://akyatirim.com.tr/Arastirma/tr/SektorRaporlari/Bankacilik\\_Sektoru\\_110208-AK-tr.pdf](http://akyatirim.com.tr/Arastirma/tr/SektorRaporlari/Bankacilik_Sektoru_110208-AK-tr.pdf)
- AL-TAHAT, Mohammad, ABBAS, Al Rafaie (2012) **Jordan Journal of Mechanical and Industrial Engineering**, Volume 6, Number 1, Feb. 2012, Pages 75 - 86
- ALTUĞ, Osman (1996) **Maliyet Muhasebesi**, Evrim Kitabevi, 11.Baskı, İstanbul
- ANDERSSON, John-SKOOGH, Anders-JOHANSSON, Björn (2011) **Environmental Activity Based Cost Using Discrete Event Simulation, Simulation Conference Proceedings of the 2011-Winter**
- ANTOS, John (2002) **A Better Way to Budget: Solving Traditional Budgeting Problems with Activity-Based Budgeting** By John Antos Value Creation Group
- ARZOVA, Burak. (2002) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönetimi**, Türkmen Kitabevi,1.Baskı, İstanbul.
- ASLAN, Seçkin (2008) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ve Bir Hastane İşletmesi Üzerinde Uygulama**, Niğde Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi

- ATAMANALP Celalettin, Reşat Karcıoğlu ve M. Suphi Orhan, (2000) **Maliyet Muhasebesi**, Aktif Yayınevi, İstanbul
- ATKİNSON, Anthony A.- KAPLAN Robert S. , Young, S. Mark. (2004). **Management Accounting**, International Edition, Prentice Hall.
- BACKER, Morton-JACKOBSEN, Lyle (1964) **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Türkçeye Çeviren Sadık Baklacioğlu, Beta Yayınları, 2.Baskı, İstanbul
- BAIRD, K. M.- HARRİSON, G. L.- REEVE, R. C. (2004), “Adoption Of Activity Management Practices: A Note On The Extent Of Adoption And The Influence Of Organizational And Cultural Factorsmanagement”, **Accounting Research**, No.15, p.383–399.
- BAKDUR, Alper (2003), **Bankacılık Sektörünü Düzenleyen Kurumların Yapıları: Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Öneri**, DPT Uzmanlık Tezi
- BAKIR, Hasan (2003) **Finansal Yönetim**, Anadolu Üniversitesi Açıköğretim Yayınları Editör: Nurhan AYDIN, Eskişehir,2004
- BALCI, Baki Rıza (2007) **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme ve Bir Üretim İşletmesindeki Uygulaması**, Doktora Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- BARFIELD, Jesse T. (2001), **Cost Accounting: Traditions And Innovations**, South-Western, USA, s.682-683.
- BAYRAM, A.Alparslan (2007) **İşletmelerde Maliyet Kontrolü Açısından Esnek Bütçeleme Bir Üretim İşletmesi Üzerinde Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- BEZAZ, Yurda Güven (2002), **Geçmişten Günümüze Haberleşme ve PTT Tarihi**, Türkiye Haber İş Sendikası
- BIÇAKÇI, Fatma (2006), **Sanayi işletmelerinde Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Geçiş Çabaları ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

- BOYDEMİR, Mebrure (2007) **Yönetim Kararlarında Kullanılacak Muhasebe Verilerinin Hazırlanmasında Esnek Bütçelerin Önemi ve Bir Örnek Olay**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- BRIMSON, Jim and Robin FRASER (1991), “The Key Features of ABB”, **Management Accounting (London)**, Vol:69, No:1, January, pp.42-43.
- BRİMSON, James A., Antos, John (1999), **Driving Value Using Activity-Based Budgeting**, John Wiley&Sons, Inc., Canada.
- BUNCE, Peter- Robin FRASER ve Lionel WOODCOCK (1995), “Advanced Budgeting: A Journey To Advanced Management Systems”, **Management Accounting Research**, No:6.
- BURSAL, Nasuhi ve ERCAN, Yücel (2000), **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, 8.Baskı, İstanbul
- BÜYÜKMİRZA, Kamil (2003) **Maliyet ve Yönetim Muhasebesi**, Gazi Kitabevi, Ankara
- BÜYÜKŞALVARCI, Ahmet (2004) **Faaliyet Tabanlı Maliyetlerme ve Bankalarda Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F.
- CAN, A.Vecdi (2009) **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Yayıncılık, Üçüncü Baskı, Sakarya
- CECİLY, A.Rainborn, Jesse T.Barfield and Michael R.Kinney; “**Menagerial Accounting**”, West Publishing Company, 1993,
- CEMALCILAR İlhan (1965), **İşletme Bütçeleri**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi
- CİVELEK, Muzaffer (2002) **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, Ankara
- COOPER, Robin and Regine SLAGMULDER (2000), “Activity Based Budgeting-Part I”,**Strategic Finance**, Vol.82, No.3, September, p.85-86.
- COOPER, Robin and KAPLAN Robert S. (1988), “Measure Cost Right: Make The Right Decisions”, **Harvard Business Review**, September-October, Vol:66, No:5, pp.96-103.
- Copenhagen Economics (29.11.2010) **Main Developments İn The Postal Sector (2008-2010)**.

- CİVELEK, Muzaffer (2002) **Maliyet Muhasebesi**, Detay Yayıncılık, 3.Baskı, Ankara
- CENGİZ, Emre (2011) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Arasındaki Farklar-Bir Mobilya Üreticisi Firmada Vaka Çalışması**, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Nisan/2011,33-58
- CEYLAN, Ali (2003) **İşletmelerde Finansal Yönetim**, Ekin Kitabevi, 8. Baskı, İstanbul
- COMELLİ, Mickael-FENİES, Pierre, and YCHERNEV, Nikolay, (2008) A Combined Financial And Physical Flows Evaluation For Logistic Process and Tactical Production Planning: Application In A Company Supply Chain. **International Journal of Production Economics**, p.77–95.
- ÇALDAĞ, Yurdakul (2004) **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, Gazi Kitabevi, Ankara
- ÇETİNER, Ertuğrul (1992), **Üretimde Maliyet Hesapları**,1.Baskı, Gazi Yayınevi, Ankara
- DOĞAN, Ahmet (1996), **Faaliyete Dayalı Maliyet Yöntemi ve Türkiye Uygulaması**, Basılmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- DEAKİN, Edward and MAHER, Michael (1984) **Cost Accounting**,R.İrwing Inc., First Edition,USA
- DPT (2007), **Dokuzuncu Kalkınma Planı**, Posta Hizmetleri Alt Komisyon Raporu.
- EKER, Melek Çakır (2002), Genel Üretim Giderlerinin Faaliyet Dayalı Maliyet Yöntemine Göre Dağıtımı ve Muhasebeleştirilmesinde 8 Nolu Ana Hesap Grubunun Kullanımı, **Uludağ Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi**, Cilt:XXI,Sayı:1, s.237-256.
- EKER, Melek (2004), **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği ve Bir Uygulama**, Basılmamış Doktora Tezi, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- EKHOLM, Bo-Göran-WALLİN, Jan (2011) **Journal of Business Finance & Accounting**, 38(1) & (2), 145–164, January/March 2011,145-161
- ELLİS-NEWMAN, Jennifer- **Library Trends**, Vol. 51, No. 3, Winter 2003, pp. 333-348

- ERDOĞAN, Nurten (1995), **Faaliyete Dayalı Maliyetleme Maliyet Muhasebesinde Yeni Bir Yaklaşım**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, 1.Baskı, Eskişehir
- ESEN, Özgür Muhittin (2002) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Bir Tekstil İşletmesinde Uygulanması**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- FRITZSCH, Ralph (1998) The Theory of Constraints: Using Time Horizons To Resolve Two Alternative Concepts Of Product Cost, **Journal of Applied Business Research**, v. 14, iss. 1, pp. 83-89
- GARRISON, Ray H. and ERIC, W.Noreen (1997) **Managerial Accounting**, 8th edition, The McGraw Hill Companies, Inc, USA
- GERİ, N.-RONEN, B. (2005) **”Relevance Lost: The Rise and Fall of Activity-Based Costing”**, Human Systems Management
- GREMCO, Olivier De La Villarmois, GREMCO, Yves Levant (2007), “Time-driven ABC: The Simplification Of The Assessment Of Costs Through Resorting To Equivalents”, **30th Annual Congress of the European Accounting Association**, Lisbon 2007
- GÜMÜŞ, Yusuf (2007) **Üretim İşletmelerinde Lojistik Maliyetlerinin Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Yöntemine Göre Hesaplanması ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- GÜNGÖRMÜŞ, A.Haydar-BOYAR (2010) Ender TMS – 2 Stoklar Standardına Göre Standart Maliyet Yönteminin Uygulanması, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım Aralık 2010,109-127
- GÜNDÜZ, H.Erdin (2007) **Planlama ve Kontrol Aracı Olarak Bütçeler**. Editör: Kerim Banar, Maliyet Muhasebesi, Açıköğretim Yayınları Eskişehir
- GÜRBÜZ, Sanem (2007), **Posta Hizmetlerinde Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne Uyum Süreci**, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE
- GÜRDAL, Kadir (2007) **Maliyet Yönetiminde Güncel Yaklaşımlar**, Siyasal Kitabevi.

GÜRSOY, Cudi Tuncer (1997) **Yönetim ve Maliyet Muhasebesi**, Lebib Yalkın Yayınları, İstanbul

HACIRÜSTEMOĞLU, Rüstem (2000) **Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayın Dağıtım, 1. Baskı İstanbul

HAFTACI, Vasfi (2010) **İşletme Bütçeleri**, 6.Basım, İstanbul

HAFTACI, Vasfi, (1999) **Maliyet Muhasebesi**, Beta Basım Yayım Dağıtım, 3.Baskı, İstanbul

HAFTACI, Vasfi, (2003) **Maliyet Muhasebesi**, Derya Kitabevi, 4.Baskı, Trabzon

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

HARR, D.J., (1990) How Activity Accounting Works İn Government. **Management Accounting**, 72 (3),36–40.

Harvard Management Update (1999), High Performance Budgeting, **Harvard Business Review**, January.

HORNGREN, Charles-T. FOSTER, George - SRIKANT M. Datar, (1994) **Cost Accounting**, Prentice Hall Inc.,Newjersay,

HORNGREN, Charles-T. FOSTER, George - SRIKANT M. Datar (2006) **Cost Accounting**, 12th Edition, Prentice Hall Inc.

HOUSE, J.David(2005) **Cargo Work for Maritime Operatrions**, Charon Tec.Pvt.Ltd.

[http://www.ekodialog.com/Konular/bankacilik\\_tarihi\\_panigi.html](http://www.ekodialog.com/Konular/bankacilik_tarihi_panigi.html) (11.12.2011)

<http://www.civicus.org/new/media/Budgeting.pdf:22.12.2011:18:57>

<http://www.ekodialog.com/Konular/planlama-nedir-planlama-Sureci.html,24.12.2011,10:32>

<http://www.cam-i.org/index.php>,15.01.2012,15:55

<http://fikretgultekin.com/yukseklisans/Regresyon%20Analizi.pdf>,15.12.2011,16:02

<http://www.progroup.com.tr/hizmetler.asp?id=54> ,28/12/2011,16:09

<http://www.butce.biz/isletme-butceleri/butcelelemeye-giris/22-isletme-butceleri-neden-gereklidir>,  
25.12.2011:10.21

<http://iletisimbilimleri.blogspot.com/2010/04/iletisim-kavrami-ve-tanimi.html>,06/11/2012:11.14

INNES, John (2005), Handbook of Management Accounting, GEE Publishing Ltd,

Londra, Birlesik Krallık.

INNES, John and Falconer MITCHELL (1997), “Survey Research on Activity-Based Costing: A Reply to Dugdale and Jones”, **Management Accounting Research**, Vol:8, No:2, June, pp.241-249

İŞIKLILAR, Sadi (1997) **İşletme Bütçeleri Orta Vadeli Planlama**, Beta Yayınları, Birinci Baskı,İstanbul

JİAMBALVO, James. (2001). **Managerial Accounting**. John Wiley & Sons, First Edition, USA

JONES, Kumen H.-WERNER, Michael L-TERRELL, Katherene P. -TERRELL Robert L.(2000), **Introduction to Management Accounting: A User Perspective**. Prentice Hall, USA.

İNCEDAL, Ali (22.09.2011) <http://www.kredikazan.com/Blog/25/bankacilik-tarihi>

LERNER, Daniel and SCHRAMM, Wilbur (1969), **Communication and Change in the Developing Contries**, Vail-Ballou Press, İnc.

KAPLAN Robert S.,(1984) The Eveluation of Menagement Accounting The **Accounting Review**, July 1984

KAPLAN, Robert-ANDERSON,StevenR., (18.12.2011) **Time Driven Activity-Based Costing- A Simpler And More Powerful Path To Higher Profits**,USA: Harvard Business Scholl Pres,<http://www.hbs.edu/research/facpubs/workingpapers/papers2/0304/04-045.pdf>(18.12.2011)

KAPLAN, R.S. (1994). Management Accounting (1984-1994): Development Of New Practice And Theory, **Management Accounting Research**, vol. 5, p. 247- 260.



- KAPLAN, Robert S. and Robin COOPER (1998), **Cost and Effect: Using İntegrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance**, Boston: Harvard Business School Pres.
- KAPLAN, Robert and Anderson, Steven R. (2007),“The Innovation Of Time-Driven Activity-Based Costing”, **Cost Management**; Mar/Apr, Vol. 21, No. 2, p.5-15.
- KARACA, Nevran (2008) **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Modellemesi ve Bir Üretim İşletmesi Uygulaması**-Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- KARACAN, Sami (2008) **Bütçe ve Bütçeleme Konulu Eğitim Semineri Ders Notu**, Adapazarı Ticaret ve Sanayi Odası
- Kargo Kurye İşletmecileri Derneği,[http://www.karid.org.tr/tr/archive\\_content.asp?C=25](http://www.karid.org.tr/tr/archive_content.asp?C=25)
- KARCIOĞLU, Reşat (2000) **Stratejik Maliyet Yönetimi ve Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Aktif Yayın Dağıtım, 1.Baskı, İstanbul
- KARTAL, Ali (2007) **Maliyet Muhasebesi Açıköğretim Ders Kitabı**, Editör: BANAR K. Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir
- KAYGUSUZ, Sait (2002) Maliyet Yönetim Aracı olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme, **Active Dergisi**, Mayıs-Haziran 2002,s:1-18
- KAYGUSUZ, Sait (2003) Stratejik Maliyet Yönetim Aracı: Hedef Maliyetleme, **Active Dergisi** Eylül-Ekim 2003,s:1-13
- KAYGUSUZ (2006) Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemine Göre Genel Üretim Giderleri Fark Analizi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı 30,Nisan 2006,s.152-162
- KIRLIDOĞ M. (1999), Bütçe Gerekli mi Yararlı mı? **Active Dergisi**,2 (8): 20
- KİM, Jim (2009) Activity-Based Framework For Cost Savings Through The İmplementation Of An ERP System. **International Journal of Production Research**, 47 (7), 1913–1929.
- KOÇYİĞİT, Seyhan ÇİL (2006), “**Faaliyete Dayalı Maliyet Yönetimi ve Hastane**

**Uygulaması**”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.

KOŞAN, Levent (2007) Maliyet Hesaplamasında Yeni Bir Yaklaşım: Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi, **Mali Çözüm Dergisi**, Kasım-Aralık 2007,s.155-168

KÜÇÜKSAVAŞ, Nihat (2006) **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, 2.Baskı, Kare Yayınları, İstanbul

MOORE, Carl L. and Jaedicke, Robert K. "**Yönetim Muhasebesi**", Çev:Alparslan Peker, İ.Ü.İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını,2.baskı,İstanbul

National Economic Research Associated (2004) **Economics of Postal Services: Final Report**

NEEDLS B. and CROSSON S. (2002) **Managerial Accounting**, Houghton Mifflin Company

NEWING, Rod (1994), “Out With The Old, In With The New”, **Accountancy**, July, Vol:14

NOLAN, Gregory J., (2005), “The End of Traditional Budgeting”, **Journal of Performance Management**, Cilt 18, Sayı 1, s.27-39

OCAKÇI, Ayşe (2007) **İnşaat İşletmelerinde Maliyet Kontrol Aracı Olarak Esnek Bütçeleme Ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, İTÜ Fen Bilimleri Enstitüsü

OKUDAN, Kerem (2005) **Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme Analizinin İşletme Yönetimindeki Karar Alma Sürecine Etkisi ve Buna Yönelik Bir Uygulaması**, Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü

ORHAN, M.Suphi-BOZDEMİR, Enver (2009) Üretim İşletmelerinde Atıl Kapasite Maliyetleri, Muhasebeleştirilmesi ve Örnek Bir Uygulama, **Mufad Dergisi**, Sayı 43 - Temmuz 2009,s.54-64

ÖKER, Figen (2003) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme**, Literatür Yayıncılık,1.Baskı, İstanbul

ÖZEL, Salih (2009) **Maliyet Muhasebesi**, Maliye ve Hukuk Yayınları 2009, Ankara

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

ÖZKAN, Azzem ve Semra AKSOYLU (2002), “Kaizen ve Faaliyet Tabanlı Maliyetlemenin Birlikte Uygulanabilirliği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, Cilt:4,Sayı:3, Eylül, s.49-63.

ÖZKAN, Mehmet (1994) **Esnek Bütçeler**, Marmara Üniversitesi Yayın No:562, İstanbul,

ÖZTÜRK, Bünyamin (2006) **Dönemsonu Envanter ve Değerleme İşlemleri**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 4.Baskı, Ankara

PARLAKKAYA, Raif (2004) **Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme ve Sapma Analizi**, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Yıl, 2004, C.9, S.1, s.229-243

PAZARÇEVİREN, Selim (2006) **Maliyet Muhasebesi**, Sakarya Yayıncılık, Sakarya

PAZARÇEVİREN, Selim-YILMAZ, Recep- KARACA, Nevran (2011) Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Yönteminde Sapma Analizleri **9.Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi Bildirisi**,16-17 Haziran 2011

PEKER, Alparslan (1998) **Modern Yönetim Muhasebesi**, Genişletilmiş 4.Bası, I-II-III. Kitap Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 5, İstanbul,

PETERSEN, Pemela-Fabozzi, Frank (2003) **Capital Budgeting**, John Wiley&Sons, Inc. First Edition, Canada

PTT Genel Müdürlüğü (2010a) **İstiklal Harbimizde PTT**, PTT Genel Müdürlüğü Yayını,Ankara

PTT Genel Müdürlüğü (2010b) **Dünya’da ve Türkiye’de Posta Hizmetlerine İlişkin Sektör Raporu**, PTT Genel Müdürlüğü Yayını,Ankara

PTT Genel Müdürlüğü (2011), **2010 Yılı Faaliyet Raporu**, PTT Genel Müdürlüğü Yayını,Ankara

PTT Genel Müdürlüğü, **İstatistikler**,

<http://www.ptt.gov.tr/source.cms.docs/ptt.org.tr.ce/docs/istatistik/2010-istatistik.pdf>

PTT Genel Müdürlüğü, **Hukuki Dayanak,**

[http://www.ptt.gov.tr/index.snet?wapp=legalBasis\\_tr&open=1](http://www.ptt.gov.tr/index.snet?wapp=legalBasis_tr&open=1)

QIAN, Li and Ben-ARIEH, David (2008) Parametric Cost Estimation Based On Activity-Based Costing: A Case Study For Design And Development Of Rotational Parts. **International Journal of Production Economics**, 113 (2), 805–818.

SABAN, Metin-İRAK GÜĞERÇİN Gülay (2009) Çağdaş Maliyet Yönetimi Yöntemlerinden Sürece Dayalı Faaliyet Tabanlı Maliyetleme, **ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi**, Cilt 5,Sayı 10,2009,s.97-108

SAGE, L. ve FOX, B. (1989), ``Human integrated manufacturing'', Information Strategy: **The Executive's Journal**, Fall, pp. 35-48.

SANDISON, Derek- HANSEN,Stephen C. and TOROK, Robert G. (2003) “Activity-Based Planning and Budgeting: A New Approach From CAM-I”, **Journal of Cost Management**, Vol:17, No:2, March/April, pp.16-22.

STUTELY, Richard (2003) **The Definitive Guide To Managing The Numbers**, Prentice Hall, First Edition, Great Britain

SAVCI, Mustafa (2009) **Maliyet Muhasebesi**, Murathan Yayınevi,10.Baskı, Trabzon

SEVGENER Sait Ali ve HACİRÜSTEMOĞLU Rüstem( 2000), **Yönetim Muhasebesi**, Alfa Basın Yayın Dağıtım, İstanbul

SEYDİ, Nurten (2010) **İşletme Bütçelerinin Bir Kontrol Aracı Olarak Kullanılması ve Bir Uygulama**, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

SHİM J. K. ve SİEGEL J. G. (1994), **Budgeting Basics And Beyond**, Printice Hall

Yayınları, New Jersey,

SİAVENEN, Matti-Tornberg, K. (2002) : “**Process-Based Costing: The Best of Activity-Based Costing**”, AACE International Transactions CSC.15.

- SHANE, Jon M. (2005) Activity Based Budgeting, **FBI Law Enforcement Bulletin**, Jun2005, Vol. 74 Issue 6, p11-23.
- SOHAL, A.S. and CHUNG, W.W.C. (1998), ``Activity Based Costing İn Manufacturing: Two Case Studies On İmplementation'', **Integrated Manufacturing Systems**, Vol. 9 No. 3, pp. 137-46.
- SNYDER and DAVENPORT (1997), ``What does it really cost? Allocating indirect costs'', **The Bottom Line: Managing Library Finances**, Vol. 10 · Number 4 · 1997 · 158–164.
- ŞEN, M.Lütfi (2008) **Faaliyet Tabanlı Maliyet Yöntemi ve Faaliyet Tabanlı Maliyet Yönteminin Otel İşletmelerinde Uygulanması**, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, SBE
- TAŞÇI, Hakan: (2004) **Aktiviteye Dayalı Maliyet Yöntemi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Uygulama Örneği**, TCMB Uzmanlık Tezi
- TOKAÇ, Ahmet (2005) **Uygulamacı Gözüyle İşletmelerde Bütçeleme ve Raporlama**, Tunca Kitabevi, Birinci Baskı, İstanbul
- TOKGÖZ, Erhan (2000) **Bütçeleme ve Esnek Bütçelerin Hazırlanması**, Süleyman Demirel Üniversitesi, Yönlendirilmiş Çalışma
- TEKİN, Muzaffer (2005) **Esnek Üretim Sistemlerinde Maliyetlerin Belirlenmesi, Kontrolü ve Bir Uygulama**, Doktora Tezi, Süleyman Demirel Üniversitesi, Isparta
- TSAİ, W.-H., (1998) Quality Cost Measurement Under Activity-Based Costing, **International Journal of Quality and Reliability Management**, 15 (7), 719–752.
- TSAİ, Wen-Hiesen ve LAİ, Chien-Wen, (2007) Outsourcing Or Capacity Expansions: Application Of Activity Based Costing Model On Joint Product Decisions. **Computers & Operations Research**, 34 (12), 3666–3681.
- TSAİ, Wen-Hiesen and HUNG, Sihih-Jieh, (2009) A Fuzzy Goal Programming Approach For Green Supply Chain Optimisation Under Activity-Based Costing And Performance

Evaluation With A Value-Chain Structure, **International Journal of Production Research**, 47 (18), 4991–5017.

TURGAY,Tayfun (28.12.2011) Yeni Ürün Politikasında Üretim ve Bütçeleme Stratejileri, [http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5420.pdf,\(28/12/2011\)](http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/468/5420.pdf,(28/12/2011))

TURNEY, Peter B. B.(1991), Common Cents: The ABC Performance Breakthrough, **Cost Techonology**, June.

TURNEY, Peter B. B. (2000), “The State of 21st Century Cost Management”, **Journal of Cost Management**, September/October, pp.45-47.

Türk Dil Kurumu (2011), <http://tdkterim.gov.tr/bts/>

Türkiye Bankalar Birliği, [http://www.tbb.org.tr/tr/Banka\\_ve\\_Sektor\\_Bilgileri/Istatistiki\\_Coklu\\_Raporlar.aspx?Rid=1056](http://www.tbb.org.tr/tr/Banka_ve_Sektor_Bilgileri/Istatistiki_Coklu_Raporlar.aspx?Rid=1056)

**Türkiye Cumhuriyeti Anayasası** (1982)

TÜRKO, R. Metin, **Finansal Yönetim**, 1. Erzurum Atatürk Üniversitesi Yayınları, 1994.

ULUKAN, Cemil (1992) **İşletme Bütçeleri ve Bilgisayar Destekli Bir Uygulama Denemesi**, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

UNUTKAN, Özcan (2002) Telefon, Su Ve Elektrik İdarelerine Ödenen Gecikme Zamlarının Gider Niteliği Ve Muhasebeleştirilmesi, **İSSMO Dergisi**, Sayı 61,Ekim-Kasım 2002 s.191

UPCHURCH, Alan (2002) **Cost Accounting Principles and Practice**, Printice Hall, First Edition, Great Britain

UZELLİ, Cenk (15.12.2011) Maliyete Yansıyan Kanunen Kabul Edilmeyen Giderlerin Vergisel Açıdan Değerlendirilmesi, <http://www.dengeymm.com.tr/userfiles/File/Maliyete%20Yansiyen%20Kanunen>

[%20Kabul%20Edilmeyen%20Giderlerin%20Vergisel%20Acidan%20Degerlendirilmesi\(3\).pdf,15.12.2011](#)

YALKIN KOÇ, Yüksel (1989) **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**, Turhan Kitabevi,1989,Ankara

YILDIZ, Şule- KARACA, Nevran (2011) Stratejik Yönetim Bakış Açısıyla Bütünleşik Faaliyet Tabanlı Maliyetleme ve Ekonomik Katma Değer Yöntemi, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Temmuz 2011,1-26

YILMAZ, Fatih (2001)İşletmelerde Bütçeleme, **Mali Çözüm**, Sayı:55,s.72-83.

YÜKÇÜ, Süleyman (1999) **Yönetim Açısından Maliyet Muhasebesi**, Birleşik Matbaacılık, İzmir

YÜKÇÜ, Süleyman ve diğerleri (1999), **Finansal Yönetim**, Vizyon Yayınları, İzmir

YÜNGÜL, İbrahim (1998) **Üretim Maliyet Unsurları**, Bütçe Yoluyla Kontrolü, Gazi Kitabevi, 1. Baskı, Ankara

WILSMORE A. W. (1973), **Business Budgets In Practice**, Copp Clark Yayınları, Toronto, Kanada

ZHANG, Yi Fei-CHE, Ruhana Isa (2010) Factors Influencing Activity-Based Costing

Success: A Research Framework, **International Journal of Trade, Economics and Finance**, Vol. 1, No. 2, August, 2010

## ÖZGEÇMİŞ

Okan GELMEDİ 10/06/1979 tarihinde Mardin’de doğmuştur. İlk ve orta öğrenimini Mardin’de tamamlamıştır. 1997 yılında Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Kamu Yönetimi Bölümünü kazanmış ve 2001 yılında buradan mezun olmuştur. 2006 yılında Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda Yüksek Lisans Programına girmiş ve 2008 yılında yüksek lisansını “PTT Örneğiyle Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Vergilendirme ve Muhasebe Kayıtları” isimli projesiyle tamamlamış ve aynı yıl Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme ABD Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı’nda Doktora öğrenimine başlamıştır. 2002 yılında Maliye Bakanlığına Memur olarak iş yaşamına başlamış, 2003 yılında Maliye Bakanlığının açmış olduğu Vergi Denetmen Yardımcılığı sınavını kazanarak bu göreve atanmıştır. 2007 yılında Vergi Denetmenliği görevine atanmış, aynı yıl PTT Genel Müdürlüğü’nin açmış olduğu Müfettiş Yardımcılığı sınavını kazanarak bu göreve atanmış, 2010 yılında kurumun yeterlilik sınavını da başararak PTT Genel Müdürlüğü Müfettişliği görevine atanmış olup halen bu görevini sürdürmektedir.

Yazar evli olup, İngilizce ve Arapça bilmektedir.