

1053.01.01.01

**YÖNETİM ARACI OLARAK BÜTÇELER
VE BÜTÇEYE KATILIMIN ETKİLERİ
SEMİHA ÖZALP GÜNAL
(YÜKSEK LİSANS TEZİ)
ESKİŞEHİR 1997**

ANKARA
M.ERGİNER

T.C.
ANADOLU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÖNETİM ARACI OLARAK BÜTÇELER
VE BÜTÇEYE KATILIMIN ETKİLERİ
(BİR UYGULAMA)

Semiha Özalp Günel
(Yüksek Lisans)

Danışmanı: Doç. Dr. Nurhan Aydın

Eskişehir-1997

MERKEZ

ÖZET

İşletmelerde bütçeleme sisteminin organizasyonu; yeterince iyi kurulup etkin kullanıldığında yönetimi önemli oranda destekler. İyi düzenlenmiş bir bütçe sistemi; işletmelerde sadece finansal planların yapılmasını ve sağlıklı kararlar alınmasını sağlamaz, aynı zamanda bir iletişim, yöneltme ve kontrol aracı olarak da kullanılabilirler. Ayrıca kurulumuna ve uygulamasına katılım sağlanarak, bilinçli yöneticiler tarafından işgörenleri güdüleyici ve performans artırıcı olarak da kullanılabilirler.

Bu araştırma, işletmelerde çeşitli düzeylerdeki yöneticilerin bütçe kurulumuna katılmaktan olumlu düzeyde etkilenecekleri ve bütçe kontrol etkinliğinin katılımı ile artacağı hipotezine dayanılarak yapılmıştır. Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde işletme bütçeleri ile ilgili genel bilgiler verilmiş, işletmelerdeki bütçe uygulamaları, bütçelerin ayrımlanması, bütçe ile yönetim fonksiyonları ilişkisi ve bütçenin yönetim aracı olarak kullanılmasının sonuçları ortaya konmaya çalışılmıştır. Ayrıca bütçeleme ile ilgili sorunlardan sözedilmiştir. İkinci bölümde bütçenin kontrol etkinliği, bütçeleme davranışsal boyutları ile ilgili bilgiler verilmeye çalışılmış ve bu konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalar özetlenmeye çalışılmıştır. Üçüncü bölümde ise iki uluslararası işletmede durumu ortaya çıkarmak ve katılım ile bütçe kontrol etkinliğinin ilişkisini ortaya koymak amacıyla üst, orta ve alt kademe yöneticilerine sorular yöneltilerek bir anket çalışması yapılmış ve yöneticilerin bu konudaki fikirleri ortaya konmaya çalışılmıştır. Çalışmanın sonunda sorulara verilen yanıtlar değerlendirilerek, yönetici düzeyindeki işgörenlerin bütçe kurulumuna katılmanın kontrol etkinliğini olumlu etkilediğini düşündükleri ortaya çıkmış ve hipotez önemli oranda desteklenmiştir.

Yazın

ABSTRACT

Organization of budgeting systems, supports the management in important degrees, when setted well and used effectively. A well-setted budgeting system, results, not only in setting also the financial plans and making healthy desicions, but also serves as a matter of communication, direction and controlling. In addition, it can be used by the managers in the motivation and in the improvement of the performance of the employee, by ensuring them to participate in setting and performing.

This study depends on the hypothesis that, participating in budget-setting, effects the managers at various levels of organizations in a positive manner, and budget control performance improves proportional to the participation. This study is composed of three parts and the first part includes general information on the budgets of organizations, budgeting systems, subdivisions of budgets, relationship of budgets to managerial functions and the results of the usage of the budgets in the management. This part also includes some informations on budgeting problems. The second part consists of the role budgets in controlling, behavioral aspects of budgeting and summaries of some studies on the same subject. The third part includes the data from low, middle and high-level managers working in two international organizations, using a survey questionnaire as to reveal the relationship of participation to the effectiveness of budget control. In conclusion, this study reveals that, managers at various levels, agrees that the participation in budget-setting, effects the controlling in positive manner, so the hypothesis was supported significantly.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No:

Şekil ve Tablolar Listesi.....	VIII
Kısaltmalar.....	IX
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

1.İŞLETME BÜTÇELERİ.....	4
1.1BÜTÇE TANIMI.....	6
1.2İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ.....	7
1.2.1 İşletme Bütçe Sisteminin Temel Varsayımları.....	7
1.2.2 İşletme Bütçe Sisteminin Amaçları.....	8
1.2.3 İşletme Bütçe Sisteminin İlkeleri.....	9
1.2.4 Bütçelemenin Sağlayacağı Yararlar.....	10
1.2.5 Bütçeleme İle İlgili Sorunlar.....	11
1.2.6 Bütçelemeden Sorumlu Örgüt Birimleri.....	13
1.2.7 Bütçelemenin Sınırları.....	15
1.2.8 Bütçenin Hazırlanması Aşamaları.....	16
1.3 TEMEL YÖNETİM FONKSİYONLARI VE BÜTÇE İLİŞKİSİ	17
1.3.1 Planlama ve Bütçeleme İlişkisi.....	17
1.3.2 Koordinasyon ve Bütçeleme İlişkisi.....	18
1.3.3 Yöneltilme ve Bütçeleme İlişkisi.....	19

1.3.4 Muhasebe ve Bütçeleme İlişkisi	20
1.3.5 Kontrol ve Bütçeleme İlişkisi.....	20
1.3.6 Haberleşme ve Bütçeleme İlişkisi.....	20
1.4 BÜTÇELEME VE YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMİ İLİŞKİSİ.....	21
1.4.1 Finansal Bilgi Sistemi.....	21
1.5 STRATEJİK YÖNETİM BÜTÇE İLİŞKİSİ.....	24
1.5.1 Yatırım Bütçeleri.....	24
1.5.2 Genel Uygulama ve Proje Bütçeleri.....	25
1.6 İŞLETME BÜTÇELERİNİN AYRIMLANMASI.....	25
1.6.1 İşletme Planlarındaki Amaç Gruplarına Göre Bütçeler.....	27
1.6.2 İşletmelerdeki Gelir Ve Gider Akımlarına Göre Bütçeler.....	27
1.6.3 İş İle Zaman Arasındaki İlişkilere Göre Bütçeler.....	28
1.6.4 İşletme Kapasitesinin Kullanım Biçimine Göre Bütçeler.....	29
1.6.5 İşletme Planlarındaki Başlama Noktalarına Göre Bütçeler..	30
1.6.6 İşletme Planlarının Kapsadığı Alana Göre Bütçeler.....	32
1.7 İŞLETMELERDE BÜTÇELEMENİN GELİŞİM BASAMAKLARI VE BÜTÇELERARASI İLİŞKİLER	33

İKİNCİ BÖLÜM

KONTROL ARACI OLARAK BÜTÇELEME

VE DAVRANIŞSAL BOYUTLARI

2. BÜTÇE KONTROLU.....	35
2.1 BÜTÇE KONTROLUNUN AŞAMALARI.....	38
2.2 BÜTÇELEMEDE DAVRANIŞSAL BOYUTLAR.....	39
2.2.1 Katılımcı Yönetim Yaklaşımı.....	41

2.3 KATILIM VE BÜTÇE KONTROLÜ İLİŞKİSİ KONUSUNDAKİ

ÇALIŞMALAR.....	47
2.3.1 Stedry ve Kay Araştırmaları:.....	49
2.3.2 Becker ve Green'in Çalışması:.....	50
2.3.3 Milani Araştırması:.....	51
2.3.4 Collins Araştırması:.....	53
2.3.5 Otley Araştırması:.....	54
2.3.6 Brownell; ve Arkadaşlarının Yaptığı Araştırmalar	54
2.3.7. Lokman Mia Araştırması.....	56
2.3.8. Mark K. Hirst, Steven M. Lowy Çalışması.....	58
2.3.9. Dunk Çalışması.....	58
2.3.10 Lars G. Hassel ve Gary M. Cunningham Araştırması.....	59

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TUSAŞ MOTOR SANAYİ A.Ş. VE TÜRK PIRELLİ LASTİKLERİ A.Ş.'DE BÜTÇEYE KATILIM KONUSUNDA BİR UYGULAMA

3. ARAŞTIRMA AMAÇ, YÖNTEM VE EVRENİ.....	62
3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI.....	62
3.2 ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	63
3.3 ARAŞTIRMA EVRENİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR.....	64
3.4 ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	66
SONUÇ.....	84
KAYNAKÇA.....	i-V
EK : Anket Soruları.....	VI

ŞEKİL VE TABLOLAR LİSTESİ

Tablo No:	Tablo Adı:	Sayfa No:
Tablo. 1.	Bütçeleme İşleminde Yönetici ve Personelin Fonksiyonları	14
Tablo. 2.	İşletme Bütçelerinin Ayrılması	26
Tablo. 3.	Katılımcıların, Yönetim Düzeylerinin Dağılımı	66
Tablo. 4.	Genel İşletme Bütçesinin Hazırlanma Biçimi	67
Tablo. 5.	Genel İşletme Bütçesine Katılımın Dağılımı	68
Tablo. 6.	Bütçenin Toplantı İle Hazırlanıp Hazırlanmaması	69
Tablo. 7.	Toplantıların İletişim Üzerine Etkileri	70
Tablo. 8.	Toplantıların İşletme İçi Bilgi Akışına Etkileri	71
Tablo. 9.	Bütçe Hazırlanmasına Katılımın Etkileri	72
Tablo. 10.	Bölüm Bütçelerinin Kurulumuna Katılım Düzeyi	73
Tablo. 11.	Astların Bütçe Kurulumuna Katılım Düzeyinin Dağılımı	74
Tablo. 12.	Astların Fikrinin Alınmasının, Gündülmeye Etkileri	75
Tablo. 13.	Bütçe Kurulumuna Katılımın Bütçe Kontrolüne Etkileri	76
Tablo. 14.	Bütçeye Katılımın Uygulamaya Etkileri	77
Tablo. 15.	Bütçeden Sapmaların İzlenme Oranı	78
Tablo. 16.	Katılımın Meslek - İşgören İlişisine Etkileri	79
Tablo. 17.	Katılımın İşyeri-İşgören İlişisine Etkileri	80
Tablo. 18.	Bütçe Sapmalarının Nasıl Azaltılabileceğinin Dağılımı	81
Şekil. 1.	Bütçe Kontrol Diyagramı	37

KISALTMALAR

A.Ş.:	Anonim Şirket
STB:	Sıfır Tabanlı Bütçe
İİBF:	İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi
İÜİF:	İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
DEÜ:	Dokuz Eylül Üniversitesi
AÜ:	Anadolu Üniversitesi
GİB:	Genel İşletme Bütçesi
İSO:	İstanbul Sanayi Odası
GE:	General Electric
TEI:	Tusaş Uçak Motorları A.Ş.

GİRİŞ

Günümüzde ülkelerin ve işletmelerin finansal kararlarının doğruluğu, ülkelerin ve işletmelerin ekonomik dengelerini etkilemesinden dolayı çok fazla önem kazanmıştır. Türkiye’de bütçe tartışmaları çok yoğun yaşanmakta ve her bütçe döneminde denk bütçenin hayali olduğu savları öne sürülmektedir. Her yıl denk olduğu ileri sürülen bütçe, birinci üç aylık dönemin sonunda bile büyük miktarda açık vermektedir. Bütçe açıklarının çok yoğun olması ve bu açıkların Türkiye’nin ekonomik dengelerine olumsuz etkide bulunması, herkesin farkında olduğu bir durumdur. Bu koşullarda yönetimin sorumluluğu olduğu da açıktır. Türkiye bütçesinin hazırlanması ve yönetsel etkileri daha çok kamu yönetimi uzmanlarınca incelenebilecek bir konu olduğu için, bu tez çalışmasında artan rekabet ortamında ve ekonomik dengesizliklerin yoğun olduğu Türkiye’de işletmelerin finansal kararlarını belirleyen bütçeler ve bu bütçelerin kurulmasına katılımın etkileri konusunda bir araştırma yapılmıştır.

Bütçe makro düzeyde ülkeyi ne denli etkiliyorsa mikro düzeyde işletme bütçeleri de işletme yönetimini, işletme kararlarını ve işletme denetimini etkilemektedir. İşletme bütçeleri literatürde hem finansçılar hem de yöneticiler tarafından önemsenmiş, yönetim fonksiyonları sayılırken bütçeleme genellikle bu fonksiyonların içinde sayılmıştır.

İşletme bütçeleri, işletmelerde planlamanın merkezini oluşturmaktadır. İyi hazırlanmış bir bütçe, hem işletmenin ekonomik dengelerini korumakta hem de kararların uygulanabilirliğini çok kolaylaştırmaktadır. Bir bütçenin iyi hazırlanabilmesi için, hele Türkiye gibi enflasyonist ve krize açık ülkelerde işletme yöneticilerinin vizyon sahibi olması gerekmektedir. Vizyon sahibi

olabilmek için ise işletmenin ve ülkenin durumunu iyi bilmek, çalışanların verimliliği konusunda net bilgilere sahip olmak gerekmektedir.

İleri görüşlü olmayan yöneticilerin hazırladığı bütçelerden sapmalar yoğun olmakta, kötü hazırlanan bütçeler de işletmede sadece ekonomik dengeleri bozmakla kalmayıp, çalışanların ve yöneticilerin morallerini de bozmakta, dolayısıyla verimliliklerini de etkilemektedir.

Bütçeleme işletmelerde hem planlama hem de kontrol aracı olarak kullanılmış, ama genellikle planlama işlevi ön planda tutulmuştur. Bütçenin kontrol etkinliği ve davranışsal etkileri üzerinde çok fazla durulmamıştır. Bu konu ile ilgili olarak, Türkçe literatürde çok az kaynak bulunması, bütçenin davranışsal etkileri ve kontrol etkinliği üzerinde çalışılacak önemli bir boş alan bulunduğu izlenimini vermektedir.

Günümüzde, işletmelerde hızlı bir değişim yaşanmaktadır. İşletmelerin hem iç hem de dış değişim ve gelişmelerin yanında, yönetim anlayışındaki değişim ve gelişmeler de işletmeleri etkilemektedir. Özellikle yönetimde mükemmellik, insan haklarının ön plana çıkması, uluslararası rekabetin ülkeler arası sınırların ortadan kalkmasıyla fazlalaşması, toplam kalite anlayışı gibi kavramlar ve gelişmeler, organizasyonlar üzerinde radikal değişiklikler oluşturmaktadır.

Bu değişikliklere dayalı olarak ortaya çıkan yeni yaklaşımlar, yönetim geleneklerinde önemli değişiklikler öngörmektedir. Özellikle geleneksel emir-komuta ilişkisinin hüküm sürdüğü yönetim anlayışları yerini daha demokratik, katılımcı ve kökeninde insan olan bir yönetim anlayışına terketmektedir. Bu anlayışa dayanarak geliştirilen yönetim teknikleri, çalışanları daha üretken ve daha verimli hale getirerek işletmelerde yeni bir çalışma-yaşam biçimi ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda insana dayalı becerilerin çeşitlenmesi, yaratıcılık ve verimlilik düzeyi, şirketler arasındaki farklılığı belirlemektedir. Bu farklılıklar ise ancak çalışanların kararlara katılımını sağlayan organizasyonlarda, o organizasyonu daha başarılı kılmaktadır.

Bu düşünceler doğrultusunda, finansal kararlar alınırken ve bütçe kurulurken de çalışanlarının fikrini alan organizasyonlarda, kararların daha

sağlıklı alınabileceği, bütçenin planlama ve kontrol etkinliklerinin daha kolaylaşabileceği düşünce ile bu çalışma yapılmıştır.

Çalışmanın birinci bölümünde bütçe kavramı ile ilgili teorik bilgiler verilmeye çalışılmış, bütçelerin ayrımlanması, hazırlanış biçimleri, ilkeleri varsayımları gibi konulara değinilerek, bütçelemenin yararları ve sakıncalarından sözedilmiştir.

İkinci bölüm bütçelemenin kontrol etkinliğinde yoğunlaşmış, bütçelerin davranışsal boyutları irdelenmeye çalışılmıştır. Ayrıca bütçe kurulumuna katılımın etkileri konusunda yapılmış çeşitli çalışmalar aktarılarak, bu çalışmanın yapılmasında örnek alınan araştırmalar anlatılmıştır.

Üçüncü bölümde iki uluslararası işletmede bütçe kurulumuna katılımın düzeyinin ve etkilerinin araştırılabilmesi için yapılan anket çalışması aktarılarak alınan yanıtlar değerlendirilmiş ve sonuçları karşılaştırılmaya çalışılmıştır.

Yapılan çalışmanın sonuçları ve bu konuda yapılabilecek etkinlikler sonuç bölümünde aktarılmaya çalışılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BÜTÇE KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

1. İŞLETME BÜTÇELERİ

Bütçelerin ekonomik örgütlerde bir finansal kontrol aracı olarak kullanılmaya başlaması 1920'li yıllara rastlar. 1911 de yayınlanan Frederick Winslow Taylor'un bilimsel yönetim ilkeleri adlı makalesi Amerika sanayiini fethetmiş ve bu akım *bilimsel yönetim akımı* olarak adlandırılmıştır. Bütçe kontrol sistemleri Taylor'un bilimsel yönetiminin atölye düzeyinden, işletmenin tümüne doğru mantıksal bir uzantısı olarak görülebilir. ABD'de bütçe ilkelerinin diğer kaynağı ise devlet bütçeleridir.

ABD'de bütçe kontrolünün kabul edilmesinin bir sonucu olarak bazı Amerikan işadamları endüstri işletmelerinin yönetim ve kontrolunda da aynı sistemin kullanılmasının uygunluğunu savunmaya başladılar. İşletmelerin çeşitli gereksinimlerine uygun olacak tarzda ilkelerinin değiştirilip uygulanmasından aynı faydaların elde edileceğini anladılar. 1929 Dünya Ekonomik Krizi, işletmeleri o zamana kadar bilinmeyen yeni problemler ve güçlüklerle karşı karşıya getirdi. Pazardaki talebi yeniden gözden geçirip, ekonomik kaynakların en iyi şekilde yönetilmesi için her çeşit düşünce ve araçtan faydalanmanın zorunluğu kabul edildi. Bütçeleme ve bütçe kontrolü sistemi bütün dünyada büyük önem kazandı. Onu uygulayan işletmelerin elde ettikleri sonuçlar ve edindikleri deneyimler büyük ilgiyle karşılandı¹.

¹ İlhan Cemalcılar, *İşletme Bütçeleri*. (EİTİA Yayınları:24-2, İstanbul, 1965), s. 14.

Hofstede'ye göre "Avrupa'daki işletmeler için bütçe kontrol fikri Fransız örgüt teorisi öncüsü Henri Fayol (1841 - 1925) tarafından ortaya atılmış fakat uygulamada çok az yer bulmuştur. Bu alanda pratik bir dürtü, bölümsel zarar kontrolü diye adlandırılan fikri ortaya atan Çekoslovak girişimci Thomas Bata'dan gelmiştir. Bata'nın fikirlerinin mirası hala Avrupa'da izlenebilir. Fakat Avrupa'da bütçesel kontrolün gelişmesi için asıl özendirme atlantiğin öte yanından gelmiştir"².

İşletme bütçelerinin ülkemizdeki ilk uygulamalarının 1936 yılında Sümerbank Dokuma Fabrikalarında başladığı görülür. Daha sonra yasalarla iktisadi devlet kuruluşları için iş planı ve bütçe hazırlanması zorunluluk haline getirilmiştir.

Bütçe deyiminin devlet yönetiminde de kullanılması, hatta işletme bütçelerinden çok daha önce uygulamaya konmuş olması bu konuda kavram karışıklıkları yaratmıştır.

Bütçe deyimini en azından iki bakış açısı ile ifade edilebilir:

- Bütçe, kaynak dağıtımı sürecinin bir bölümü olarak kullanılabilir ve gider yapma yetkisini belirler. Böylece bütçelenmiş giderler, yönetici tarafından yetkili olduğu sınır içersinde gerçekleştirilir.
- Bütçe, satışların artırılması, maliyetlerin azaltılması gibi belirli örgüt amaçlarını saptamak için kullanılır³.

Bütçelemeye bu iki yanlı bakış devlet bütçesi ile işletme bütçesi arasındaki farkı da ortaya koymaktadır. Devlet bütçeleri için birinci bakış açısı kullanılmasına rağmen günümüzde işletme bütçelerinin kullanılan biçimi ikinci bakış açısından olmaktadır.

² G. H. Hofstede, *The Game of Budget Control*, (Koninklijke Van Gorcum and Company, N.V., Assen 1968), s:20

³ Sinan Bozok, *Planlama, Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları; İşletme Bütçeleri ve Standart Maliyetler Açısından*, (AÜ Yayınları No:44, İİBF Yayınları No:14, Eskişehir, 1983), s: 34.

1.1. BÜTÇE TANIMI

Devlet Planlama Teşkilatı'nın tanımına göre "Bütçe, belli bir süre içinde kaynakların nasıl sağlanacağını, nerelerde, ne şekilde kullanılacağını belirleyen iktisadi ve mali bir plandır."

İngiltere maliyet ve endüstri muhasebeciliği enstitüsü işletme bütçesini şöyle tanımlamıştır: "önceden ortaya konan bir amaca ulaşabilmek için, işletmenin geleceğe ait bir dönemde izleyeceği politikayı ve yapacağı işleri parasal ve sayısal terimlerle açıklayan bir rapor veya raporlar dizisidir".

İşletme bütçeleri, gelecekteki bir zaman aralığında işletmelerin yönetim sorumluluklarının yerine getirilmesini sağlamak ve başarı değerlemelerine kısmen temel olmak üzere, kestirimlere dayalı olarak hazırlanan, eylem geliştirme ve kaynak dağılımının ayrıntılarını niceliksel (parasal ya da sayısal) olarak belirleyen yönetim aracıdır.

Tanımların içeriğine bakıldığında, bütçelerin kestirimlere dayalı olduğu görülür. Bu nedenle bazen bütçe ve kestirim sözcükleri aynı anlamda kullanılmaktadır. Aslında bir bütçeleme dönemi için, eylem planlarının düzenli bir biçimde tasarlanması bütçe, gerçekleşmesi beklenen sonuçların bütçeleme dönemi içinde gerçekleşme olasılıklarını gösteren ön hesaplamalar ise kestirim olarak tanımlanır⁴.

Tanımları toparlayacak olursak; Bütçeler, işletmelerde; çalışanlar, üretim, satış, zaman, yer ya da araç gereç için planlanan parasal harcamaları gösteren biçimsel bir tablodur. Bütçeler yapılan planların ve beklenen sonuçların rakamlarla ifadelendirilmesi olduğu için "rakamlandırılmış plan ya da program" adı da verilebilir⁵.

Bütçe konusunda yukarıdakilere benzer birçok tanım yapılmıştır ancak yukarıdaki tanımların bu çalışmada kullanılmakta olan "bütçe" deyiminin anlamını yeterli olarak açıkladığı düşünülmektedir.

⁴ Ali Fuat Yüzer, *İşletme Yönetiminde Kar-Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım*. (EİTİA Yayınları No:236/157, 1981), s.25.

⁵ Ömer Dinçer, *Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*. (2. Baskı, İstanbul, 1992), s.19.

1.2 İŞLETME BÜTÇE SİSTEMİ

Kuruluşların hizmet ve faaliyetleriyle ilgili tedarik, üretim (mal veya hizmet), maliyet ve satış planları ile yatırım ve finansman programlarının nasıl hazırlanacağını, gerekli kaynakların ne şekilde sağlanacağını ve bu kaynakların nerelerde ve nasıl kullanılabileceğini belirleyen; işletme sonuçlarını önceden tahmine yarayan metodları saptayan, yönetim ile görevli organların doğru ve çabuk karar vermelerini sağlayıcı nitelikteki bilgileri içeren ve uygulamayı temin eden sisteme "İşletme Bütçe Sistemi" denir⁶.

Bu kavram, işletme bütçelerine ilişkin prensipler, teknikler ve mekaniklerden yararlanarak uzun dönemli işletme bütçelerini ve bu bütçenin planlanmasını, düzenlenmesini, uygulanmasını ve kontrolünü ifade eder. İşletmelerde bütçeleme, sistematik bir yapı içinde oluşan ve bütçeler arası ilişkilerini belirleyen bütçeleme modeline göre yürütülür.

1.2.1 İşletme Bütçe Sisteminin Temel Varsayımları

Bütçeler hazırlanırken uygulamada ölçülemeyen ya da etkisinin önemsiz olduğu düşünülen değişkenlerin alacakları değerlere ilişkin bazı peşin yargılarda bulunulur. Sözkonusu yargılar ana çizgileriyle varsayımları oluşturur. Bütçelemede varsayımların belirlenmesi önemli adımlardan biridir. Temelde bütçelerden beklenen yararların sağlanması doğrudan varsayımların tutarlılığına bağlıdır. Açıktır ki, gerçeklere yaklaşmayan varsayımlar, amaçlardan sapmalar oluşturarak kaynak kayıplarına neden olur. Kaynak kayıplarının önüne geçmek ve bütçelemeden en iyi biçimde yararlanabilmek için, varsayımlar yapılırken gereken titizliği göstermek, başarı açısından zorunlu olmaktadır.

Temelde bütçeler yönetimin bir aracıdır. Bu nedenle bütçelemeye ilişkin varsayımlar da yönetim alanlarına ilişkindir. Bağlı olarak işletme bütçe sisteminin temel varsayımları ekonomik, teknolojik ve toplumsal koşullara, örgüt

⁶ Yüzer, *Ön. Ver.*, s.26

yapısına, eylemlere, uygulanan yöntem ve tekniklere, finansal duruma, bütçeleme dönemine v.b. ilişkindir. Yani durumsaldır.

Bütçelemenin temel varsayımları işletmenin politikalarına esas olacak bilgilerin türetilmesine olanak hazırlayarak bütçeleme dönemi için kar, büyüme ve finansal açıdan amaçların belirlenmesine yardımcı olur⁷.

Genel olarak bütçelemenin varsayımları küçük işletmelerde muhasebeci tarafından, büyük işletmelerde ise, bu işle görevlendirilmiş bir grup tarafından oluşturulur.

1.2.2. İşletme Bütçe Sisteminin Amaçları

Bütçe sisteminin yönetimdeki etkinliği, yönetim fonksiyonları ile olan ilişkilerinin belirlenmesine ve amaçların ortaya konulmasına bağlıdır. İşletme, amaçlarına ulaşabildiği ölçüde verimli ve etkin faaliyette bulunmuş olur. Özellikle gelecek faaliyet dönemine ilişkin işletme amaç ve politikalarından en karlı olanın planlanması amaçlanmaktadır.

İşletme bütçe sisteminin amacı, bu sistemi uygulayan ve belirli bir yönetim politikası ile yönetilmekte olan kuruluşların; yönetimin planlama, düzenleme ve kontrol fonksiyonlarının etkinliğini enyüksekleyebilmek için yöneticiye gerekli göstergeleri hazırlayarak yıllık ve uzun vadeli bütçe dönemlerinde, önceden saptanan hedeflere ulaşılmasını sağlamaktır.

Bu nedenle, bütçe düşüncesi, işletme için sabit ve katı bir program saptama şeklinde yorumlanmamalıdır. Bir sonraki faaliyet döneminde işletme amaçlarına ve politikalarına uygun en karlı planlarının saptanması, planların ayrıntılarını belirleyerek saptanan amaçlara ulaşma yolunda eylemlere açıklık kazandırması, ayrıca düzenleme sırasında görülmeyen faktörlerin uygulama sırasında ortaya çıkması karşısında, bu bütçelerde gerekli düzeltmelerin yapılmasının peşinen kabul edilmesidir.

Bütçelerin amaçlarından biri, işletmeye ilişkin zayıf ve tehlikeli durumları önceden gösterme yoluyla önleyici önlemlerin zamanında alınmasını

⁷ Aynı., s:27

sağlamaktır. Ayrıca işletme bütçelerinin, alt bölümlerin amaçları arasında uyum sağlayarak eylemleri düzene sokmak gibi bir üst amacı da vardır.

Bütçe sisteminin diğer amaçları; etkinliği ölçmek ve yönetici denetimini sadeleştirmek, içsel ve çevresel koşullara ilişkin kestirimler yardımıyla finans kararlarına ışık tutmak, değişik orunlardaki yöneticilere gereksinim duydukları bilgileri sağlamak, biçiminde belirlenebilir⁸.

1.2.3. İşletme Bütçe Sisteminin İlkeleri

- Bütçeler belirli bir zaman aralığında eylemler sonucu oluşabilecek giderleri ve beklenen koşullar altında gerçekleştirilecek karları yansıtmalıdır.
- Doğru bilgiler toplanması ve gerçeklere dayanması: Bütçeler, bütçeleme dönemindeki koşullara ilişkin çalışmalar sonucu gerçeklere uygun olarak türetilen, birim satış fiyatları, insangücü, hammadde gereksinme ve giderleri, gerekli zaman, vb. gibi temel verilerden yararlanılarak hazırlanmalıdır.
- Bütçelerin hazırlanması sırasında bölüm sorumlularının çalışmalara katılması sağlanmalıdır. Ayrıca üst yönetimin desteğinin bulunması da gerekmektedir.
- Bütçeler, planlanmış sonuçlardan sapmaları anlamlandırabilecek ve değişen koşullara uyabilecek bir biçimde hazırlanmalıdır.
- İyi bir organizasyonun kurulmuş olması, yeterli bir muhasebe sisteminin bulunması gerekmektedir.
- Sorumluluk merkezlerinin belirlenmesi ve uygulamada sorumluluk merkezlerine göre bütçede planlanan başarı ile gerçek başarı karşılaştırılmalı ve sapmalar değerlendirilerek rapor edilmelidir.
- Beklenmeyen giderleri karşılayabilmek için uygun bir miktar ödenek ayrılmalıdır.
- Bütçeler işleri kolaylaştırıcı nitelikte esnekliğe sahip bulunmalıdır⁹.

⁸ Yüzer, *Ön. Ver.*, s: 25.

⁹ DPT. *Tekdüzen Muhasebe sistemi İşletme Bütçesi Rehberi* . (Yayın No: DPT:1525-KD:330 Mart 1977), s: 2,28

Bütçelerden beklenen yararların sağlanabilmesi, ancak varsayımların gerçeklere uygun bir biçimde belirlenmesine ve genel bütçeleme ilkelerine uyulmasıyla mümkün olur.

1.2.4 Bütçelemenin Sağlayacağı Yararlar.

Bütçelemeden sağlanacak yararlar finansal projeksiyonların hazırlanmasından çok daha ötededir. Bu yararlar şu şekilde sıralanabilir:

- Üst düzey yöneticiler, amaçlarını, geleceğe dönük beklentilerini bütçeleme ile berraklaştırırlar, nicel şekle dönüştürürler.
- Çeşitli koşullarda ve alternatiflerin söz konusu olduğu hallerde karlılık ve maliyetler hakkında ön bilgiler ve tahminlerle yöneticilere yardımcı olur.
- Bütçeleme, geleceği düşünme, öngörme gereğini doğurur.
- Yöneticileri, izlenecek temel politikaları önceden saptamaya zorlar.
- 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 denetlenmesine olanak hazırlar.
- 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.
- İşletmede tüm fonksiyonel hizmet planlarının arasında koordinasyon meydana getirir.
- Üretim faktörlerinin, firma yönetimince en ekonomik şekilde kullanılmasına katkıda bulunur; kaynak kullanımını iyileştirir.
- Yöneticilerin, günlük yönetim sorunlarından uzaklaşarak planlama ve yaratıcı düşünce için daha fazla zaman ayırmalarına olanak hazırlar.

- Yöneticilerin, ekonomik hayattaki gelişmelerin firmanın faaliyetleri üzerinde olabilecek etkilerini önceden görerek önlem almalarını sağlar.
- Bütçeleme, firma içinde çeşitli birimler arasında daha iyi eşgüdüm kurulmasına olanak vererek, firmanın bir bütün olarak kavranmasını kolaylaştırır.
- Yönetici kadrolarda yer alan kişiler arasında sorumluluk dağıtımında önemli bir kriter oluşturur.
- Bütçelerin hazırlanmasının, ayrıca, finansman kurumlarından kredi alınmasını kolaylaştırma; muhasebe servisinin planlama ve kontrol için gerekli bilgileri vermesini hızlandırma; firmanın her bölümünün işlevlerini yerine getirirken sorumluluklarının belirlenmesine olanak verecek şekilde organize olmasını sağlama gibi yararları da vardır¹⁰.

1.2.5 Bütçeleme İle İlgili Sorunlar

Bütçeleme sisteminin başarısını sınırlayan faktörlerin başlıcaları şöyle özetlenebilir:

- Gereken özen gösterilmeden, bir formalitenin, bir şekil şartının yerine getirilmesi anlayışı içinde bütçelerin düzenlenmesi.
- Bütçelerin, bilimsel yöntemler kullanılmadan, sağlıklı verilere dayanılmadan hazırlanması,
- Yöneticilerin veya girişimcilerin bazı hayallerinin, düşlerinin, bütçe şeklinde ifade edilmesi,
- Bütçelerle ulaşılması olanaksız hedefler çizilmesi veya hedeflerin saptanmasında çok gevşek davranılması: Ulaşılması olanaksız hedefler çizilmesi, alt kademe yöneticilerinde bir tepki, bir direnç doğurduğu gibi hedeflerin çizilmesinde gevşek davranılarak hemen ulaşılabilir hedeflerin saptanması da bütçe hazırlanmasındaki amaca uygun düşmemektedir.
- Bütçelerin, verimsiz harcamaları gizleyici bir araç olarak kullanılması: Geçmiş yıllarda yapılmış, ancak verimli ve yararlı olup olmadıkları

¹⁰ Öztin Akgüç, *Finansal Yönetim*, (Muhasebe Enstitüsü Yayınları No:63, 6.Bası), ss.169-170

irdelenmemiş giderlerin adeta kazanılmış bir hak gibi birbirini izleyen bütçelerde yer alması, bütçelerin verimsiz bazı harcamaları gizlemek amacıyla kullanılmasına örnek olarak verilebilir. Bunu önlemek amacıyla işletmelerde sıfır tabanlı bütçeler hazırlama yolu seçilebilmektedir.

- Bütçeyi yapan ve uygulayanların bütçe bilinciyle hareket etmemeleri, bütçeye uyma disiplinine sahip bulunmamaları,
- Yöneticilerin, bütçeleme sistemin kendilerini başarıya ulaştıracak bir araç olduğunu gözden kaçırarak, bütçelerin her derde deva olduklarına inanmaları, onlardan çok şey ümit etmeleri,
- Bütçelerle çizilen hedeflerin gerçekleştirilmesine aşırı önem verilerek, firmanın temel amaçlarının gözden kaçırılması veya ikinci plana itilmesi,
- Büyük firmalarda yöneticilerin yaratıcılıklarını, düşüncelerini kısıtlayarak, tutucu stratejiler geliştirilmelerine veya izlemelerine yol açması,
- Yönetimin daha çok mevcut kaynakların etkin kullanılmasına önem vermesine neden olarak, yeni iş fırsatları veya olanakları geliştirilmesini kısıtlaması,
- Maliyet denetimini, giderlerin denetim altına alınmasına ağırlık vererek, büyüme hedefini arka planlarda bırakması,
- Bütçelerin, üst kademe yöneticiler tarafından, alt kademe yöneticilerin üzerinde bir baskı aracı olarak kullanılması,
- Firmanın organizasyonunun, etkin bir bütçeleme sisteminin uygulanmasına elverişli bulunmaması,
- Bütçeler hazırlanırken aşırı ölçüde ayrıntıya boğularak, esas amacın gözden kaçırılması.

Bütçeleme yoluyla etkin bir planlama yapılmak isteniyorsa, yukarıda belirtilen hatalardan kaçınmanın yanı sıra, dayanılan tahminlerin sağlıklı olmasına ve bütçelerin değişken koşullara uydurulmasına devamlı bir çaba gösterilmesine, yöneticilerin planlamanın devamlı bir süreç olduğunu gözden uzak tutmamalarına, bütçelerin özdevimli (otomatik) olarak gerçekleşmeyeceği bilincinde olmalarına, alt düzey yöneticilerin planlama sürecine katılmalarına,

planlamada büyümei özendiren yaklaşımlara yer verilmesine de gerek vardır¹¹.

1.2.6 Bütçeleden Sorumlu Örgüt Birimleri

Genel işletme bütçesini hazırlamak için kuruluşun tüm bölümlerinin işbirliği ve de her bölümün hem kendi hem de diğer bölümlerin görev ve sorumluluk sınırlarını bilmesi şarttır. Bir bütçe sisteminin hazırlanıp uygulamaya konmasında, kuruluşun iyi örgütlenmiş olması esastır. Ancak iyi örgütlenmiş kuruluşlarda sorumluluk merkezleri açıkça belirlenebilir.

İşletmelerde bütçeleme çoğunlukla iki örgütsel noktanın sorumluluğunda yürütülür. Bunlardan ilki genel düzenlemeleri ve koordinasyonu üstlenen "bütçe komitesi", ikincisi bütçeleme çalışmalarını yürütmede yönetim ile emir - komuta arasında bağlantı kuran "bütçe birimi" veya "bütçe yöneticisi"dir.

1.2.6.1 Bütçe Komitesi

Bütçe komitesi, bütçenin hazırlanmasına rehberlik etmek üzere üst yöneticiler tarafından oluşturulmuş bir kuruldur. Komite, genel müdüre, işletmenin izleyeceği genel hedefleri önerip, onayını aldıktan sonra, bütçeyi işletme temelinde yayınlar. Komitenin genel hedeflerin oluşumundaki işlevi yanında ikinci önemli görevi, değişik örgütsel birimler tarafından hazırlanmış ayrı bütçeleri birleştirmek ve bunlar arasındaki ayrımlar ve çelişkileri gidermektir. Komitenin üçüncü sorumluluğu, son şeklini almış bütçe taslağını, onay için yönetim kuruluna sunmasıdır.

1.2.6.2 Bütçe Yöneticisi

Bütçe yöneticisinin işlevi; hiyerarşi basamaklarına, bütçeleme sürecinde tarafsızca, teknik olarak yardımda bulunmak ve bütçeleme sürecinin sorumluluğunu üstlenmektir. Bütçe yöneticisinin en önemli işlevlerinden birisi işletmede bütçe eğitimi yapmak ve bütçeyi tanıtmaktır. Bunun yanısıra hiyerarşi basamaklarından gelen bütçelerde yer alan hesaplamaları gözden geçirip,

¹¹ Aynı s:171-3.

sonuçlarla ilgili incelemeler yapmak da görevidir. Bütçe yöneticisi görevini yerine getirirken danışman yetkisi kullandığının bilincinde olmalıdır¹².

Aşağıdaki tabloda bir bütçeleme işlemi sırasında yönetici ve bütçe personeli fonksiyonlarının nasıl bir ayırım gösterdiği sırasıyla gösterilmektedir.

Tablo.1. Bütçeleme İşleminde Yönetici ve Personelin Fonksiyonları

Bütçe Gereklere	Sorumluluk Merkezleri	
	Yönetici	Bütçe Dairesi
1. Bütçe modelinin hazırlanması		x
2. Ekonomik verim analizlerinin yapılması		x
3. Satış potansiyeli ve satış planının saptanması	x	
4. Stok düzeylerinin saptanması	x	
5. İmalat yöntemlerinin belirlenmesi	x	
6. Bütçe ana ayrımlarının belirlenmesi		x
7. İnsan gücü gereğinin saptanması	x	
8. Niceliksel standartların belirlenmesi	x	
9. Tahmin ve standartların parasal değerlendirilmesi		x
10. Mamul maliyetlerinin saptanması		x
11. Bütçe ve maliyet raporlarının hazırlanması		x
12. Birleştirilmiş kar planının hazırlanması	x	
13. Sapmaların açıklanması	x	
14. Düzeltici işlemlerin açıklanması	x	

Kaynak: Akat, **Ön.Ver.** s: 360

¹² Tuna Taner. **İşletme Bütçeleri** (Kaçkar ofset, İzmir 1988), s. 116-117

1.2.7 Bütçelemenin Sınırları

1. *Bütçeler Tahminlere Dayanır:* Bütçelerin iyi ya da kötü olması, sapmaların çok ya da az olması geniş ölçüde, yapılan temel tahminlerin doğruluğuna bağlıdır. Doğru tahminler yapabilmek için de istatistik metodlar ve diğer teknikler en etkili şekilde uygulanmalıdır. Bu metod ve teknikleri bilen kişilerin ya da bilgisayar programlarının kullanılması gerekmektedir. Yoksa bütçe, yeterli olmaz.
2. *Bütçeler Değişen Şartlara Devamlı Olarak Uymalıdır:* Bütçeler kısa bir zamanda hazırlanıp tamamlanamazlar. Bütçeler hazırlanırken işletmenin sadece belirli bir andaki durumu gözönünde tutulmamalı, değişen şartlara devamlı olarak uydurulmalıdır. Yani , bütçeler dinamik olmalıdır. Rijid, hiçbir esnekliği olmayan bütçe, şartlar değiştiğinde derhal yararsız, kullanışsız hale gelecektir. Özellikle ekonomik dengesizlik ortamlarında bütçelerin esnekliği çok önem kazanmaktadır.
3. *Bütçe Otomatik Şekilde İşlemez:* Bütçe tamamlandıktan sonra, bütün sorumlu şahıslar bütçeye uygun şekilde çalışmalarda bulunmalı ve onun başarıya ulaşması için devamlı çaba sarfedilmelidir. Ayrıca bu çabalar, yapılan bütçeden sapmaların kontrolü çalışmalarıyla, çeşitli toplantılarla denetlenmelidir. İşletmede bir bütçe bilinci oluşturulmalı ve kalıcılığı sağlanmalıdır.
4. *Bütçe Yönetimin Yerini Alamaz:* Bütçe yönetimin yerini alamaz ama bir yönetim aracı olarak kullanılır. En önemli husus bütçeyi akıllıca kullanarak mümkün olan yararı elde etmektir¹³.

Bütçelerin bu sınırları yöneticiler ve bütçeyi hazırlayan kişiler tarafından gözönünde tutulmalı ve işletme bütçe sisteminin organizasyonu bu sınırlar gözetilerek yapılmalıdır.

¹³ Osman Yozgat. *İşletme Yönetimi*,(M.Ü.Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No: 383-616, İstanbul, 1983),s: 360

1.2.8 Bütçenin Hazırlanması Aşamaları

Bütçe hazırlama aşamaları şu şekilde sıralanabilir¹⁴:

1. **Aşama:** Ön planlamadır. Bu aşama eski bütçe döneminin sona ermesinden birkaç ay önce başlamalıdır. Bu planlamada öncelikle işletmenin geçmiş durumu incelenir. İşletmenin satış durumu, satış alanı, dağıtım kanalları vs. gibi bilgileri elde edilir. Bu bilgilere genellikle işletmede grafiklerle varılır. Yararlı olması için mevsimlik dalgalanmalar, ticari krizler vs. gibi istisnai durumlar da kaydedilmelidir. Daha sonra, piyasa ve genel ekonomik durumun tahmini yapılır. Genel olarak piyasa payı istatistikleri, şirketin satış durumu, ülkenin iktisadi gelişimi konusunda tahminler yapılır. Daha sonra üst yönetim politikaları belirler.
2. **Aşama:** Satış tahminleri ve politikaları belirlendikten sonra yönetimin pazarlama politikasına uygun olarak satış olanaklarının geliştirilmesi, pazarlama kanallarının düzenlenmesi, reklamların kullanılması vs. gibi hususlar ve bu planların parayla ifade edilen kısımları reklam ve satış giderleri bütçesini oluşturur.
3. **Aşama:** Üretim planları yapılır. Bu planlardan sonra üretim bütçesi hazırlanır bu bütçeye dayanılarak direk işçilik giderleri, direk malzeme giderleri, üretim genel giderleri bütçeleri hazırlanır.
4. **Aşama:** Diğer aşamalar gerçekleştirildikten sonra gelecek yılın kar ve zarar hesapları ve bilançosu tespit edilebilir. Yönetim bu sonuçların arzu edilen sonuçlar olup olmadığını araştırabilir. Planlar bu şekilde kabul edilir. Bu şekilde bütçe, yönetimin planlama görevini karşılayabilir.

¹⁴ Aynı, s. 361.

1.3. TEMEL YÖNETİM FONKSİYONLARI VE İŞLETME BÜTÇELERİ İLİŞKİSİ

1.3.1 Planlama ve Bütçeleme İlişkisi

Serbest rekabetin geçerli olduğu bir ekonomide, işletmelerin uzun vadeli amacı, kar en yükseklenmesidir. İşletmelerin başarı ve başarısızlıklarının ölçülmesinde, kar en önemli etken kabul edilir. Bu nedenle işletmeler rekabet karşısında sağlıklı kalabilmek ve kuruluşlarından itibaren varlığını sürdürebilmek için planlamaya büyük önem vermek zorundadırlar.

Planlama “İşletme amaç ve politikalarının belirlenmesi, bunlara ulaşabilmek için gerekli araçların seçilmesi ve işletme faaliyetlerinin gelecek dönemde nasıl olacağına ilişkin bir düzen kurulmasıdır” biçiminde tanımlanabilir. Bütçeleme ise; planların rakamlarla ayrıntılı bir biçimde gösterilmesi çalışmasıdır¹⁵.

Yönetim planları, *amaca yönelik ve geleceğe yönelik* olmak üzere iki niteliğe sahip olmalıdır. Amaca yönelik planlar, yönetim amaçlarının geliştirilmesi ile bunları gerçekleştirecek stratejilerin saptanmasını içerirler. Geleceğe yönelik planlar ile belirlenmek istenen husus, yönetim kararlarının, karar anını izleyen dönem veya dönemlere ilişkin olmasıdır. Planlama, işletme yöneticilerini işletme sorunları üzerinde önceden düşünmeye zorlar. İşletme bütçeleri bu konuda en etkili alettir. Çünkü bütçe sistemi işletmeye ait tüm planların formel olarak ve sorumluluklar itibariyle saptanmasını öngördüğünden, tüm yöneticileri işletme sorunlarını erken ve sistemli bir şekilde ele almaya zorlar.

Yönetim kararlarının ve planlarının gerçekleşmesi, bunların formel hale getirilmesi ile mümkün olur. Diğer bir deyişle, yönetim kararlarının etkinliğini sağlamak için, bunları yazılı planlar ve standart hale getirilmiş mali tahminler şekline koymak zorunludur. İşletme bütçeleri sistemi, yönetim sorumlulukları ve zaman aralıkları itibariyle gelecekteki faaliyetlerin planlanması, yürütülmesi ve kontrolü için bir yaklaşım tarzını ifade etmektedir. Bu nedenle işletme bütçeleri

¹⁵ Müjdat Ünlen.” Bütçesel kontrol açısından bütçe tahminleme ve etkinliğe ilişkin başarı ölçümlenmesinde entegre değerlendirme sistemi,” *DEÜ İİBF Dergisi*, 9, 2 Haziran 1973, ss.33-53.

sistemi yönetim karar ve planlarının formel ve sayısal hale konulmasında en etkili yönetim aleti olarak karşımıza çıkmaktadır. Bütçe sistemi, işletmenin uzun süreli geleceğinin yönetim tarafından saptanacağı ve kontrol edileceği temel fikrine dayandığından, işletme ile ilgili proje planlamasını, uzun dönemli planlamayı ve kısa dönemli planlamayı kapsamına alır¹⁶.

1.3.2. Koordinasyon ve Bütçeleme İlişkisi

Yönetim fonksiyonlarından koordinasyon, işletmede yer alan bütün fonksiyonlara ait faaliyetlerin, işletme temel amaç ve hedeflerinin elde edilmesini sağlayacak biçimde ve birbirleriyle dengeli olarak yürütülmesini öngörür. Yönetime ait bu fonksiyonun da gerçekleşmesinde, bütçe sistemi kesin ve görülebilen katkılar sağlar. Diğer bir deyişle, işletme bütçeleri sistemin en etkili koordinasyon aletidir. Çünkü işletme bütçelerinin düzenlenmesine ve kontrolüne ilişkin prensipler koordinasyonun gerçekleştirilmesine yöneliktir.

Bütçe sistemine ilişkin katılma prensibi, koordinasyonun gerçekleştirilmesinde çok önemli rol oynar. İşletme bütçelerinin kurulumuna bütün yöneticiler katıldıklarından, işletmenin genel amaçları ve diğer bölümlerin faaliyetleri hakkında kesin bilgilere sahip olurlar. Böylece kendi bölümlerinin faaliyetlerini, işletme genel amaçlarına ve diğer bölüm faaliyetlerine uyumlu olacak bir biçimde planlamaya çalışırlar. Koordinasyon, işletmenin ana planları ile ayrıntılı planları arasında dengenin sağlanması veya işletme içindeki çeşitli faaliyetler arasında uygun ilişkilerin geliştirilmesi ve sürdürülmesi anlamına gelmektedir. Belirlenen amaç ve politikaların uygulanması için işletme bölümleri arasında bir ilişki ortamının yaratılması ve gerekli uyumun sağlanması şarttır.

Koordinasyonun gerçekleştirilmesinde birinci unsur etkili planlama, ikinci unsur etkili haberleşmedir. Üçüncü unsur ise devamlı koordinasyonun ve dönem boyunca günlük faaliyetlerin yürütülmesinde koordinasyonun sağlanmasıdır. Bunu da bütçe sistemi, sahip olduğu kontrol teknikleri ile gerçekleştirir. Böylece yönetim; saptadığı politikaların ve planların

¹⁶ Yalkın, *Ön. Ver.*, s.21.

uygulanmasını yakından izleyebileceği gibi bunlarda ortaya çıkan eksikleri saptama ve gerekli düzeltmeleri yapma olanağına da sahip olur.

Koordinasyon, aynı zamanda planlamanın esasıdır. Araştırmalar planlamanın başarısızlık nedenlerinden en önemlilerinden birinin koordinasyon eksikliği olduğunu ifade etmektedir¹⁷.

1.3.3. Yönelme ve Bütçeleme İlişkisi

Klasik teorilerin varsayımları altında düzenlenen ve uygulanan planlama ve kontrol sistemlerinin, üstten alta doğru yetki göçerimi ve sorumluluk tanımları çerçevesi içinde astların davranış biçimlerini tanımlamaya çalışması modern teori savunucularının eleştirilerine hedef olmuştur. Modern güdülenme teorileri ekonomik ödül-ceza sistemlerinin yanısıra insanların diğer ihtiyaçlarını tatmin eden uyarıcıların da davranışlar üzerinde etkisi olduğunu ileri sürmektedirler. Güdüleme ile işletmedeki insan gücünün tüm yetenekleri ve becerilerini örgütsel amaçların gerçekleştirilmesine yönlendirmeleri öngörülmektedir. Nitekim sosyal benlik, başarıma güduları insanın pasif bir unsur değil aksine çevresi ile sürekli etkileşim içinde bulunan ve aktif bir öge olduğunu ortaya koymaktadır. Söz konusu bulgular ve varsayımların ışığında örgüt üyesi olarak insanın örgütü etkileme, kendi sözünü dinletme ihtiyaçlarını da diğer ihtiyaçları gibi tatmin etmeye çalışması doğaldır. Bu tür bir durumun bütçenin hazırlanmasına katılım ya da bütçe hedeflerinin belirlenmesine katılımı yanısıra da başarıma güdüsüne ilişkin olarak incelenebilir. Yöneticinin amacı işletme amaçları ile kişisel amaçları ortaklaştırmak suretiyle bireyleri yönleltmektir. Bunu yapmanın en iyi yollarından birisi de bütçe hazırlanması aşamalarına katılımı sağlamaktır¹⁸.

Ayrıca bütçe ile belirlenen hedefler işletme çalışanları için bir yönelme aracı olacaklardır. Belirlenmiş olan hedeflere göre iş çıkarmaya çalışacaklar, bu hedefler doğrultusunda satışlar yapılacak ve gerektiğinde performanslarını

¹⁷ Aynı, s.26.

¹⁸ Bozok, *Ön. Ver.*, s. 111.

artırmak durumunda kalacaklardır. Böylece bütçeleme sistemi ve bütçe hedefleri işletme yöneticisi için çok önemli bir yöneltme aracı durumuna girecektir. İşletme yöneticisi bu aracı kullanmayı becerdiğinde işletme amaçları ile bireysel amaçları da ortaklaştırmayı bir yönden becerebilecektir.

1.3.4. Muhasebe ve Bütçeleme İlişkisi

Muhasebe disiplininin ürettiği veriler (fiili faaliyet sonuçlarına ilişkin veriler) olmadan işletme bütçelerinin gerçek bir şekilde planlanacağı, düzenleneceği ve kontrol edileceği düşünülemez. Muhasebe geçmişte belli bir dönem için işletme faaliyetlerine ait tüm fiili sonuçları sayısal olarak, özellikle parasal değerlerle ifade eder. İşletme bütçeleri ise gelecekte belli bir dönem için planlanan işletme faaliyetlerini sayısal, özellikle parasal değerlerle belirtir. Sorumluluk muhasebe sistemine dayanmayan bir işletme bütçe sistemi gerçekten düşünülemez.

1.3.5. Kontrol ve Bütçeleme İlişkisi

Bütçeler; plan başarılarının ölçülmesi, gelişmelerin gözlemlenmesi ve karşılaştırılması için bir başvuru kaynağı olarak hizmet gördüklerinden, etkin bir kontrol aracıdır. Bu bakımdan bütçeler; satış, üretim, stok, fiyatlama, finansman ve maliyet konularında gerekli kontrolleri sağlamak için veri ve bilgileri toplar ve karşılaştırma yoluyla kontrol fonksiyonunu yerine getirir. Bütçe kontrol fonksiyonu ilişkisi konusunda ayrıntılı bilgi tezin ikinci bölümünde yer almaktadır.

1.3.6. Haberleşme ve Bütçeleme İlişkisi

Sözlü ve yazılı olmak üzere ikiye ayrılan haberleşme yöntemlerinin tümünü kapsamına alan bütçe sistemi, işletmede resmi ve gayri resmi haberleşmeyi gerçekleştirir. Bütçe sisteminin yararlandığı haberleşme yöntemleri resmi toplantılar gayri resmi tartışmalar, resmi işletme bütçeleri, ve resmi bütçe raporlarından meydana gelir¹⁹.

¹⁹Yalkın, *Ön. Ver.*, s:31.

1.4 BÜTÇELEME VE YÖNETİM BİLİŞİM SİSTEMİ İLİŞKİSİ

Önceden belirlenen hedeflere ulaşabilmek için örgüt kaynaklarının dağılımının başarılı bir biçimde planlanması, örgütlenmesi ve kontrol edilebilmesi, yönetim fonksiyonları arasında gerekli uyumun sağlanması ile mümkündür. Bu da yönetim fonksiyonlarının genel örgüt sisteminde bütünleşmesiyle gerçekleşebilir. Söz konusu bütünleşmenin sağlanması ancak yeterli işlerlikte bilgi ve iletişim sistemlerinin varlığıyla mümkündür²⁰. İşletmelerde bilgilendirme faaliyetlerinin etkin bir biçimde örgütlenmesi ve bilginin ekonomik olarak elde edilip, kullanılması gerekir. Bunu sağlayan yönetim bilgi sistemleridir.

Yönetim bilgi sistemi, yöneticiye kendi sorumluluk alanında vereceği kararlarda gereksinme duyacağı bilgileri sağlar. Yönetim bilgi sistemi, her karara için bilgi akışı veren bir şebeke olduğundan, canlı organizmaların merkezi sinir sistemine benzetilir. Süreçte karar noktaları, işletme amaçlarının gruplanma özelliklerine göre ayrı düzeylerde oluşur. Karar noktalarıyla ilgili farklılaşma ise bu açıdan planlama çalışmalarının, karar noktalarına göre süreçlenmesini ve planlama alanlarının oluşumunu belirler²¹. İyi işleyen bir yönetim bilişim sisteminden bütçelerin hazırlanması için gerekli tüm bilgiler elde edilebilir.

1.4.1 Finansal Bilgi Sistemi:

İşletmelerde finansal bilgi sistemi, yönetim bilgi sistemleri içinde en önemli rolü olandır. Özellikle planlama ve bütçe çalışmalarının odağıdır. Bütçe kurulumunda erişilebilecek bilgiler bu sistemden sağlanır. Bütçelerin hazırlanmasında ve kontrolünde en yoğun kullanılan sistemlerden biridir.

Finansal bilgi sistemi, genel veya finansal muhasebe ve bunun dışında kalan maliyet muhasebesi, planlama, kontrol ve işletme istatistiği gibi konuları da içeren geniş bir bilgi sistemidir. Sistem genellikle işletme içi eylemlerle

²⁰Yüzer, *Ön. Ver.*, s:34.

²¹ Taner, *Ön. Ver.*, s. 20.

ilgilidir. Sistemden sağlanacak bilgiler, geçmişteki bilgiler olabileceği gibi ileriye dönük bilgiler de olacaktır.

Finansal bilgi sistemlerinin çoğunda bilgisayar ve onunla ilgili modern araçların kullanılması yaygındır. Sistemin özelliği gereği daha çok kantitatif bilgilerle uğraştığından kolaylıkla mekanize edilebilir. Mekanize edilmiş finansal bilgi sistemi, bilgi işlem maliyetlerinin azalmasını ve bilgilerin doğru ve zamanında edinilmesini sağlar. Finansal bilgi sistemi, örgütlerde geliştirilen en eski ve en iyi sistemdir. Bu sistemin yönetim bilgi sistemleri içinde önemi büyüktür²².

Bilgisayarların bilgi akış sistemleri içinde çok çeşitli kullanım alanları vardır. Bu alanlar tepe yönetime bilgi sağlamaktan muhasebe kayıtlarının tutulmasına kadar değişir. En yaygın kullanımı muhasebe fonksiyonundadır. Envanter kontrolünde kullanılır. Örneğin yönetim muhasebesi ve kontrol sistemi, finansal tabloların hazırlanması, bütçelerin düzenlenmesi, uzun dönemli planların yapılması, sermaye yatırımlarının analizi, ürün maliyetlerinin belirlenmesi gibi görevlerden sorumludur. Yönetim bilgi akış sistemlerinin önemli bir özelliği de maliyetleri azaltmasıdır. Bir veri tabanına dayanılarak oluşturulacak bir sistem, pazarlama, satış, üretim, satın alma, finansman, muhasebe ve genel olarak işletme yönetimi ile ilgili faaliyetlerin yürütülmesinde yararlı olacaktır²³.

Finans yöneticisi bütçeleme tekniklerini bilmek ve uygulamak zorundadır. Planlama fonksiyonu yerine getirilirken yararlanılan başlıca teknik de bütçelemedir. Finans yöneticisinin, özellikle finansman, fiyat, üretim ve yatırım politikalarının saptanmasında önemli görev ve katkıları vardır.

Günümüzde işletmelerin sayısı ve hacim bakımından büyümeleri, gereksinmelerdeki değişimler ve işgören grup benliğinin doğması ve gelişmesi, işletmelerin içsel ve çevresel etkileşimlerinde ilk bakışta görülebilen en belirgin sorunlar olmaktadır.

²² B. Çetinkaya ve Arkadaşları "Yönetim Bilgi Sistemleri Artema A.Ş. Örneği. " *Eskişehir AÜ, İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt VIII, Sayı 1-2, 1988, s. 307.

²³ Erdoğan Taşkın. *Yönetim, Pazarlama, Satış*. (3. Basım, Der Yayınları, İstanbul 1994), s.35.

Hızla değişen çevre koşulları, temel amaçlara varabilmek için ulaşılması zorunlu olan bir dizi alt amacı, bu çoğalan amaçlar ve büyüme, yöneticilerin olaylara daha geniş bir açıdan bakma gereğini ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda yöneticilerin içinde buldukları ortamı çok yakından tanımaları ve değişen koşullar içinde görev ve sorumluluklarını iyi tanımlamaları başarı açısından zorunlu olmaktadır²⁴.

Yönetim İçin Bilgi Gereksinmesi: İşletmelerin büyümesi sistem içi ve sistemlerarası etkileşimleri türsel ve sayısal yönden artırmaktadır. Bu gelişme işletme kararlarında kullanılması düşünölen niceliksel göstergelerin bileşenlerinin sayısını çoğalttığı gibi, herhangi bir bileşene ilişkin sistemin geçmiş eylem dönemlerinde ya da o andaki değerinin bulunmasında kabarık işlemlere neden olmaktadır. Bu durum yönetimde etkinliğin sağlanmasını güçleştiren önemli bir etken olmaktadır.

A) Yönetim yeterli bilgiyi zamanında elde etmek zorundadır. İşletme sorunlarına ilişkin verilecek kararların yerindeliliğini amaçlayan karar organı için, öncelikle işletme eylemlerine ilişkin içsel ve çevresel bilgileri zamanında ve tam olarak edinmek bir zorunluluk olmaktadır. Günümüzde yönetimin gereksinme ve amaçları doğrultusundaki bilgilerin yeterli bir biçimde türetilerek zamanında iletilebilmesi önemli bir sorun oluşturmaktadır. Buna bağlı olarak yöneticileri bilgi gereksinmelerini giderecek daha da geliştirilmiş bilgi sistemleri kurmak, bütün işletmelerin üzerinde durması gereken önemli bir konu olmaktadır.

B) Bir bilgi -karar sistemi olarak işletme: işletmeler bir bilgi karar sistemi olarak görölebilir. Söz konusu sistemin işleyişindeki aksaklıkları bulmak ve gidermek, geleceğe yönelik eylemlerin planlanmasında yerinde kararlar verebilmek ve sistem öğelerinin amaca katkılarını doğru değerleyebilmek için içsel ve çevresel etkileşimlere ilişkin bilgilerin her an kullanmaya hazır bir biçimde bir temelde toplanması zorunluluk olmaktadır.

²⁴ Akgüç, *Ön. Ver.*, s. 11.

Bu sistem yardımıyla yöneticiler işletmenin ve çevrenin devinmesine ilişkin bilgileri zamanında, yeterli ve sürekli bir biçimde elde etme olanağına kavuşmaktadır. Günümüzde bilgi yığınlarının ortaya çıkardığı sorunları çözmek ve yönetim bilişim sisteminin amaçları doğrultusunda işlerliğinin iyilenebilmesi için bilgisayar desteği kaçınılmaz olmaktadır²⁵.

1.5. STRATEJİK YÖNETİM BÜTÇE İLİŞKİSİ

Diğer bütçeler fonksiyonel yönetimin kontrolünde yaygın olarak kullanılırken, yatırım bütçeleri ile genel uygulama bütçeleri genellikle stratejik yönetimin konusunu oluşturur. Yani stratejik yönetim uygulayan işletmelerde yaygın olarak yararlanır.

1.5.1. Yatırım Bütçeleri:

Yatırım herşeyden önce, bir işletmenin uzun süre gelir sağlayacak üretim faaliyetlerini yürütmek amacıyla üretim araçlarının özellikle sabit varlıkların tedariki için yaptığı kaynak tahsisidir. Yatırım bütçeleri değişik şekillerde sınıflandırılabilirler:

- **Yenileme Yatırımları:** Bu yatırımlar ya kullanılma sebebiyle fiziki ömrünü doldurmuş üretim araçlarının yenilenmesi ya da teknik gelişmeler sebebiyle verimsiz kalmış üretim araçlarının değiştirilmesi şeklinde ortaya çıkar.
- **Genişleme yatırımları:** İşletmede üretim kapasitesini artırmak amacıyla yapılan yeni yatırımları ifade eder.
- **Mamullerle ilgili yatırımlar:** Bu yatırımlar, üretilen mamullerin kalitesinin düzeltilmesi veya geliştirilmesine yöneliktir. Araştırma-geliştirme ve mamul dizaynı gibi konulardaki giderleri de kapsar.
- **Stratejik yatırımlar:** işletmenin risklerini azaltmak amacıyla bütünleşme ve çeşitlendirme yönünde yapılacak yatırımlardır. Ayrıca işletmedeki çalışma şartlarının değiştirilmesine yönelik geniş kapsamlı değişiklik yatırımlarını da bu grup içerisinde değerlendirmek mümkündür.

²⁵ Aynı, s.11.

Yukarıdaki yatırım kararlarıyla ilgili bütçelerin hazırlanmasında yatırımın geri dönme oranı ile karlılık oranları en çok kullanılan değerlendirme ölçüleri olarak kullanılır.

1.5.2. Genel Uygulama ve Proje Bütçeleri

Bütçelemenin genel amacı işletmenin kar ve verimliliğinin planlanması ve kontrolü olduğuna göre yapılacak her faaliyetin ayrı ayrı bütçelendirilmesi zorunluluğu yanında bölümler düzeyinde yapılan çalışmaların ana hatlarıyla genel bir bütçe içinde toplanması da gereklidir. Genel bütçe işletmenin faaliyet bölümleri tarafından düzenlenen bütçelerin bir araya getirildiği bütçelerdir. İşletmenin bütün faaliyet sahalarını ve fonksiyonlarını kapsar. Bu bakımdan genel bütçe sadece belirli bir dönem planlamasını değil aynı zamanda proje planlamasını da içeren bir bütçedir. Proje bütçelemesi, belirli bir proje ile ilgili çeşitli alternatifleri analiz eden ve en uygun alternatifi tavsiye eden bir kontrol sistemidir. Proje bütçelerinin sonuçları da aslında belirli bir döneme ait planlar içersinde yer aldıklarından gerek uzun süreli gerekse kısa süreli planlar, çeşitli proje planlarının bir araya gelmesiyle oluşur²⁶.

1.6. İŞLETME BÜTÇELERİNİN AYRIMLANMASI

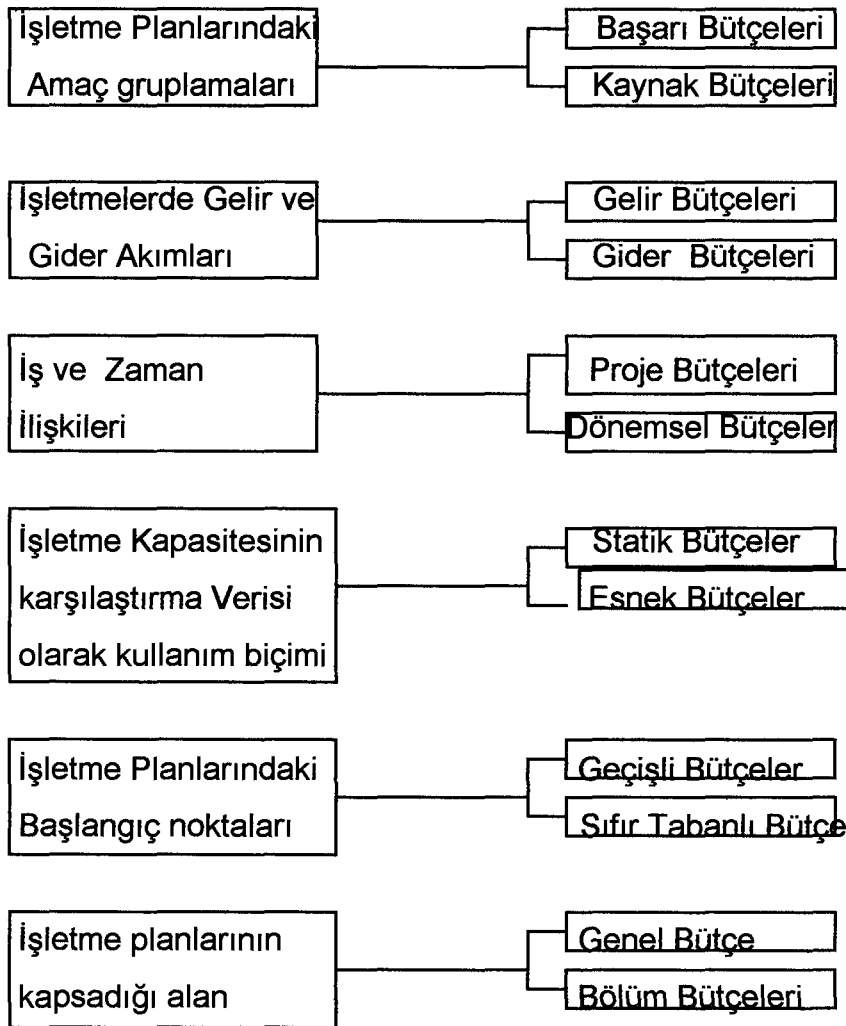
İşletmelerde bütçeleme, sistematik bir yapı içinde oluşan ve bütçelerarası ilişkileri belirleyen bütçeleme modeline göre yürütülür. İşletmelerde bütçeleme modelini belirleyebilmek için, önce modelde yer alacak bütçe türlerinin özelliklerini ortaya koymak, sonra bütçelerarası ilişkileri sıralamak üzere bütçe akışlarını izlemek gerekir. İşletmelerde bütçe modeli, değişik türden bir çok bütçeyi tutarlı bir bütün içinde birleştirir.

İşletme bütçeleri ile ilgili literatürde, işletme bütçelerinin türleri farklı yaklaşımlarla incelenmektedir. Çalışmayı yapan kişilerin benimsediği yaklaşıma göre terimler verilmekte, bileşimler düzenlenmektedir.

²⁶ Dinçer, *Ön.Ver.*, s.303.

Önemli olan bütçelerin kaç biçimde ayrıldığı değil bütçelerin ayrılanma mantığıdır. Bu mantığı yansıtan çeşitli ayrımlar sonuçta aynı özde birleşmektedir. Aşağıdaki tabloda işletme bütçelerinin başlıca farklılaşma nedenleri ve işletme bütçelerinin yaygın olarak kullanım alanı bulan türleri gösterilmiştir.

Tablo 2. İşletme Bütçelerinin Ayrılmanması



Kaynak: Tuna Taner, *Ön. Ver.*, s:60

İşletme bütçesi türlerine ilişkin bu farklılaştırma içinde yer alan bütçeler, ayrıntılarıyla aşağıdaki gibi incelenebilir:

1.6.1. İşletme Planlarındaki Amaç Gruplarına Göre Bütçeler.

İşletme planlarındaki amaç gruplarına göre bütçeler başarı bütçeleri ve kaynak bütçeleri olmak üzere ikiye ayrılır²⁷.

Başarı Bütçeleri

Başarıyı izlemek amacıyla dönük bütçeler, başarının “getiri karşısında gider” ilişkisi içerisinde değerlendirilmesini mümkün kılar. Bu yüzden bu bütçeler, izledikleri amacın adı ile “Başarı Bütçeleri ya da Performans Bütçeleri” deyimini ile anılırlar. Başarı bütçeleri, orta süreli planda belirtilen kar hedeflerini gerçekleştirmeyi öngören planların finansal etkilerini raporlamaktadır. Bu görünümü ile başarı bütçeleri setinin, kar planını oluşturduğu kabul edilir.

Kaynak Bütçeleri

İşletmenin öngörölmüş başarı hedefleri için kaynak sağlama ile ilgili bütçeler ise “ Kaynak Bütçeleri” olarak nitelenirler. Kaynak bütçeleri arasında, nakit bütçesi ve sermaye harcamaları bütçesi yer alır. Bunlar, öngörülen faaliyet hacmini gerçekleştirebilmek için gereken kaynakların türlerini, miktarlarını ve gereklilik zamanlarını gösterirler. Kaynak bütçelerinden nakit bütçesi kısa süreli, sermaye harcamaları bütçesi ise uzun süreli olarak düzenlenir.

1.6.2. İşletmelerdeki Gelir Ve Gider Akımlarına Göre Bütçeler

İşletmelerdeki gelir ve gider akımlarına göre bütçeleri ikiye ayırabiliriz²⁸:

Gelir Bütçeleri

Gelir bütçeleri iki yaklaşımla düzenlenebilir. Bunlardan birincisine göre gelir bütçeleri içinde, işletmenin ana faaliyetlerinin gelir getirici yönlerini

²⁷ Taner, *Ön. Ver.*, s.61.

izlemekte yararlanılan “satış bütçesi” ve arizi gelirleri ile ilgili “diğer gelirler bütçesi” bulunmaktadır. İkinci yaklaşıma göre gelir bütçeleri faaliyetlerin gelir ve giderlerini karşılaştırmacı biçimde düzenlemeyi öngörür. Gelir bütçeleri işletme bazında düzenleneceği gibi gelir otonomisine sahip birimler temelinde de hazırlanabilir.

Gider Bütçeleri

Gider bütçeleri faaliyetlerin yalnızca gider yönünün planlanması için yararlanılan bütçelerdir. Bu bütçeler kapsamında başarı kriterleri “gider karşısında ürün” ilişkisine göre saptanmaktadır. Bu bütçeler, işletmenin tümünü kapsayacak biçimde ele alınabileceği gibi, bölümler ve sorumluluk merkezi anlayışındaki gider merkezleri düzeyinde de hazırlanmaktadır. Gelir ve gider bütçeleri ayırımının temel amacı, gelir ve gider akımlarını bütçe çerçevesinde birleştirmektir.

1.6.3. İş İle Zaman Arasındaki İlişkilere Göre Bütçeler

İşlerin yapılış zamanına göre bütçeleri de ikiye ayırarak inceleyebiliriz²⁹:

Proje Bütçeleri

Belirli işlerin yapılmasına göre zamanlanan bütçeler, Proje Bütçeleri adını alırlar. Bunlar aslında öngörülmüş genel programların parçaları olarak uygulanırlar. Program kavramı da, seçilmiş hedeflere yöneltilecek dizgilenmiş aşamaları, kaynaklar ve zamanlaması ile ilişkilendiren tasarım olduğundan, proje bütçelerinin dar kapsamlı, program bütçelerinin ise daha geniş kapsamlı işleri ifade ettikleri söylenebilir. İşletmelerde AR-GE bütçesi, reklam bütçesi proje-program bütçe türünde gözlenmektedir.

²⁸ Aynı, s.62.

²⁹ Aynı, s.62.

Dönemsel Bütçeler

Faaliyetleri, zaman dilimlerine göre bölerek ele alan ve izleyen bütçelerdir. Burada faaliyetlerin öngörölmüş zaman içinde gerçekleştirebilmeleri inceleme konusu yapılır. Dönemsel bütçeler için genel zaman birimi bir yıldır. Dönemsel bütçelerde genel zaman birimi, faaliyetlerin kontrolü veya amaçların revizyonu gibi amaçlarla altı aylık, üç aylık ve aylık zaman birimlerine ayrılır. İşletmedeki değer dönüş hızının yüksekliği ve değer biriminin özellikleri dikkate alınarak, özel zaman birimi uygulamaları da yapılabilir.

1.6.4. İşletme Kapasitesinin Kullanım Biçimine Göre Bütçeler

Statik Bütçeler

Faaliyetleri, seçilmiş, tek bir kapasite kullanım derecesi üzerinden planlayan ve kontrol eden, bu nedenle sabit bütçeler olarak ta anılan bütçelerdir. Statik bütçelerde, gerçekleşeceği umulan kapasite kullanımının karşılığı olan faaliyet hacminin gelir ve gider tutarları kestirilerek, bu büyüklük planlama değeri olarak kabul edilir. Kontrol, burada planlanan ve gerçekleştirilen gelir ve gider tutarları karşılaştırılması üzerinden yapılır.

Esnek Bütçeler

Statik bütçelerin aksine, gerek planlama ve gerekse kontrol aşamalarında değişik faaliyet hacimlerinin etkilerini hesaba katmaktadır. Bir esnek bütçe aslında, birden fazla faaliyet düzeyi için hazırlanmış bir statik bütçeler setidir. Çeşitli üretim hacimlerinde, makul olarak ulaşılması gerekli maliyet düzeylerini belirlediği için, esnek bütçe tahsisatları her bir üretim hacmi için birer standart oluşturur. Burada planlama aşamasında, birden çok faaliyet hacmi itibarıyla gelir ve gider tutarları öngörölmektedir. Kontrol aşamasında ise gerçekleşen faaliyet hacminin gerçekleşen tutarları ile gerçekleşmesi gereken tutarlar ilişkilendirilmektedir. Esnek bütçeler, bu özellikleri ile değişik çalışma hacimlerine uygulanabilen bütçelerdir. Bu nedenle, esnek bütçeler “değişken bütçeler” olarak ta nitelenmektedir. Esnek bütçeler, bütçe rakamlarını fiili üretim

düzeyine göre ayarlayarak faaliyet düzeyindeki değişmelerin maliyet üzerindeki etkisini giderirler³⁰.

Esnek Bütçelerin Hazırlanması:

Esnek bütçelerin hazırlanmasında iki önemli evre göze çarpar. Bunlar faaliyet hacminin ifadesi ve bu faaliyet hacmine göre maliyetlerin göstereceği davranışın belirlenerek bütçe rakamlarının saptanmasıdır.

En uygun faaliyet hacmi ölçüsü, üretilen birimlerdir. Ancak safha maliyeti uygulayan işletmeler dışındaki işletmelerde, birden fazla mamul üretildiğinden, fiziki bir çıktı birimini faaliyet ölçüsü olarak kabul etmek olanaksızdır. Faaliyet düzeyinin ifadesinde basit olarak üretim birimleri kullanılamıyorsa bir diğer çıkar yol "sentetik çıktı" birimlerinin kullanımınıdır. Yani çeşitli ürünler "eşdeğer ürün" birimlerine dönüştürülebilir. Ürün birimi gibi bir çıktı birimi faaliyet düzeyinin göstergesi olarak kullanılamazsa, "girdi" birimleri kullanılabilir. Ancak bunun birtakım sakıncaları vardır.

Maliyet değişkenleri saptanırken de bir takım teknikler kullanılır. Bunlar; hesapların tek tek değişken-sabit olarak ayırımı, istatistiki analizler ve mühendislik çalışmaları olarak gruplanabilir³¹.

1.6.5. İşletme Planlarındaki Başlama Noktalarına Göre Bütçeler

Geçişli Bütçeler.

Geçişli bütçeler, genel bir planın parçaları olarak sürekli birbirini izleyen hedeflerden oluşur. Geçişli bütçeler kapsamında bütçe hedefleri, zamana, dolayısıyla dönemsel bütçelere göre dağıtılmıştır. Burada, ayrıca, bütçe hedeflerinin dönem sonlarında gözden geçirilmesi ve gerektiğinde izleyen dönem hedefleri üzerinde yeni düzenlemeler yapılması yoluna gidilir. Bu nedenle geçişli bütçeler, literatürde "kayan bütçeler" olarak da anılmaktadır.

³⁰ Yalkın, *Ön. Ver.*, s.11.

³¹ Feryal Orhon."Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü" *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*. 8, 27, 1982, s. 22.

Sfır Tabanlı Bütçeler

Her faaliyet dönemi için hedefleri ayrı olarak düzenlenen bütçelerdir. Bu düzenlemede, her dönem kendi işlevlerini üstlenir. Sfır tabanlı bütçeler (STB), kar amaçlı işletmelerden çok hizmet işletmeleri grubunda uygulama alanı bulmuştur³².

Sfır tabanlı bütçeleme olarak adlandırılan bütçeleme yönteminin ilk olarak 1960'lı yıllarda Peter A. Pyhrr tarafından geliştirilerek, Amerikan elektronik şirketi Texas Instruments ortaklığı tarafından uygulandığını ve daha sonra da ABD eski başkanı Jimmy Carter'in sfır tabanlı bütçeyi valiliği zamanında tanıttığını görmekteyiz. Özellikle ekonomik kriz dönemlerinde etkinliği kabul edilen STB, ülkemizde de "program bütçe" deyimiyile kamu kesiminde kısa süre de olsa uygulama alanı bulmuştur.

Bilindiği gibi, geleneksel bütçeleme yönteminde genellikle bir evvelki yılın bütçe rakamları hareket noktası olup; yeni bütçe bir evvelki bütçe rakamlarının azaltılıp veya çoğaltılması şeklinde hazırlanmaktadır. Sfır tabanlı bütçeleme yönteminde ise, tüm harcamaların "Sfır" düzeyinden başlanarak saptanması söz konusudur. Bu da bütçenin, teker teker ele alınarak üzerinde karar verilecek faaliyet birimlerine bölünmesini gerekli kılmaktadır. Böylece, bütçeye konu olacak tüm faaliyetlerin "karar paketleri" olarak tanımlanması ve önem sırasına göre değerlemesi yapılacaktır³³.

Söz konusu yönetimin etkin bir maliyet kontroluna ve daha rasyonel bir kaynak dağıtımına neden olacağı açıktır. Bunun yanında STB'nin yararlarını şu şekilde sıralanabilir:

1. İşletmenin hizmet faaliyetlerini gören bölümlerinin yaptıkları işlerle ilgili olarak yönetim katlarına açıklık getirir.
2. Üst kademe yöneticilerinin her bütçe dönemi ve öncesi strateji ve amaç saptamalarını zorunlu kılar.

³² Taner, *Ön. Ver.*, s.62.

³³ Fahir Bilginoğlu, "Sfır Tabanlı Bütçeleme." *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 4, 14, 1978, s. 21.

3. Tüm yönetici kadroyu, faaliyetlerin amacı ve diğer bölümlerle ilişkiler konusunda bilgi edinmeye zorlar.

Bu yöntemin gerekli ön çalışmalar nedeniyle hayli zaman gerektirdiğini ve üretim maliyeti etmenlerinin bütçelenmesinde kullanılmamasını, zayıf noktalar olarak söylenebilir.

STB'nin Uygulama Evreleri:

- 1- Karar konusu faaliyetlerin saptanması,
- 2- İş ve amaçların tanımlanması,
- 3- Alternatif yöntemlerin ortaya konması,
- 4- Bölüm yöneticilerince farklı faaliyet düzeylerinin belirlenmesi,
- 5- Karar paketlerinin öncelik sıralamasının yapılması,
- 6- İşletme yönetiminin öncelik sıralamasında geçerli olacak kararı vermesi.

İşletmelerin üretim işlevi dışındaki faaliyetlerinin oluşturduğu genel masrafların, özellikle büyük işletmelerde büyük tutarlara vardığı bilinmektedir. İşte bu tür masrafların, karların düştüğü ve finansman kaynaklarının kıt olduğu dönemlerde STB yöntemi ile azaltılabileceği ve kaynakların rasyonel dağılımının sağlanabileceği uygulamada da görülmüştür³⁴.

1.6.6 İşletme Planlarının Kapsadığı Alana Göre Bütçeler

İşletmelerde bölümlere göre ve işletmenin bütününe göre hazırlanan bütçeler genel bütçe ve bölüm bütçeleri olarak incelenebilir³⁵.

Genel Bütçe

İşletme çapında düzenlenen, hedeflerini kısa süreyi aşan planlardan alan ve bölüm bütçelerinin birleşimi ile oluşan bütçedir.

³⁴ Aynı, s. 21.

³⁵ Taner, *Ön. Ver.*, s. 67.

Bölüm Bütçeleri

İşletmenin örgüt yapısı temelinde işlevsel birimlerine göre düzenlenirler. Örnek olarak, satınalma bütçesi, üretim bütçesi ve satış bütçesi verilebilir. Bölüm bütçelerinin genel bütçe içinde toplanması, bazı bütçelerin hem bölüm bazında, hem işletme ölçeğinde düzenlenmesi sonucunu yaratmaktadır.

İşletme Bütçe Sistemi İçersinde Satış Bütçesinin Yeri:

İşletme hedefleri “belirli bir süre içinde kaynakların nasıl sağlanacağını, nerelerde, ne şekilde kullanılacağını belirleyen iktisadi ve mali bir plan” özelliğindeki bütçeler içinde belirli rakamlar haline getirilir. Söz konusu bütçeler aracılığıyla işletme faaliyetlerinin belirlenen hedeflere uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin kontrolü olanak dahiline girmiş olur. Bütçeleme geleceğe yöneliktir ve iktisadi ve mali plan özelliğine sahip olması dolayısıyla stokastik planlama sürecini oluşturur. Zira aranan değerlerin tam kesinlik ile belirlenmesi mümkün değildir ve bu özellik bütçeleme fonksiyonunun bir dizi tahminlerden oluşmasını gerektirir. Bu tahminler arasında, gelecekteki satış miktarının seviyesi bütün işletme plan ve bütçeleri için temel hareket noktası özelliğindedir. Zira bütün işletme plan ve bütçeleri çeşitli derecelerde olmak üzere bu seviye ile ilgili bulunmaktadır. Dolayısıyla ancak gelecekteki satışlar hakkında bir tahmin ileriye sürüldükten ve satış bütçesi ortaya konulduktan sonra bütçeleme faaliyetlerinin sürdürülmesi mümkün olacaktır³⁶.

1.7. İŞLETMELERDE BÜTÇELERİN GELİŞİM BASAMAKLARI VE BÜTÇELERARASI İLİŞKİLER

İşletmelerde bütçeleme, stratejik planı, yatırım planını ve kısa süreli planı, yıllık temelde birleştirmektedir. Bu birleşimde bütçeleme süreci, gelir hareketlerini temsil etmek üzere satış bütçesinden başlatılır.

³⁶ Göksel Yücel. “Satış Bütçelerinin Önem ve Özellikleri” *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 4, 11, 1978, s. 55.

Süreçte gider hareketleri, Direkt Hammadde, Direkt İşçilik ve Genel Üretim Giderlerini izleyen Üretim Maliyetleri Bütçeleri ve Genel Yönetim ile Satış giderlerini içeren dönem giderleri bütçeleri ile ifade edilir.

Gelir ve gider hareketleri, "Planlanan Kar Hedefi" doğrultusunda kararlaştırılır ve gözden geçirilir.

Gelir ve gider hareketleri arasında gider planlamasına ölçü veren Üretim Bütçesi yer alır.

İşletme bütçelerinin klasik başlangıç noktası, üretimle ilgili sınırlamaların varlığı halinde değiştirilebilir. Bu durumda bütçelemeye, satış bütçesi yerine, sınırlamanın etkilediği basamaktan başlanır. Örneğin, satış bütçesi öngörülerinin altında kalan teknik kapasite kullanımı, üretim bütçesini; satış hacminin gerektirdiği madde akımını sağlayamayan satın alma işlevi, satın alma bütçesini; planlanan üretimi gerçekleştirecek işgücünü örgütleyemeyen personel işlevi, direkt işçilik bütçesini başlangıç noktasına getirir³⁷.

Bütçe kavramı, bütçe çeşitleri, bütçeleme ile diğer yönetim fonksiyonları ilişkisi konularında verilen bilgilerden sonra, bundan sonraki bölümde, yine bir yönetim fonksiyonu olan ve bu bölümde kısaca geçtiğimiz bütçeleme, kontrol etkinliği ilişkisi konusunda ayrıntılı bilgiler verilmeye çalışılacak ve tezin ana konusu olan bütçeleme- davranış ilişkisi, bütçelemeye katılımın yönetim davranışlarına etkisi konularında bilgi verilmeye çalışılacaktır.

³⁷ Taner, *Ön. Ver.*,ss.73-74

İKİNCİ BÖLÜM

KONTROL ARACI OLARAK BÜTÇELEME VE DAVRANIŞSAL

BOYUTLARI

2. BÜTÇE KONTROLU

Kontrol; işletmenin herhangi bir alt sisteminde gerçekleşen performansın ölçümü ve değerlendirilme aşaması olarak ve şirket amaç, politika ve standartlarında etkin başarı sağlamak gerektiğinde düzeltici eylemin başlangıcı olarak tanımlanabilir³⁸. Sevk ve idarecilik açısından bakıldığında kontrol sözcüğünün dilimizdeki tam karşılığı Cemalcılar'ın deyişiyle "sınırlar içinde tutma" olmalıdır.

Bütçede saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak fiili faaliyet sonuçlarının sürekli olarak kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemlerin alınmasına bütçe kontrolü denir. İşletmeyi amaç ve hedeflerine götürebilmek için gerekli yolların sınırlarını ve bu sınırların toleranslarını bütçe yardımıyla çizmek ve işletmeyi bu sınırlar içerisinde sevk ve idare etmektir, diyebiliriz. Bir işletmede, işletme bütçelerinden maksimum yarar, ancak etkili bütçe kontrolü ile gerçekleştirilebilir³⁹.

İç kontrol sisteminde bütçeler, başlıca dört işlevi gerçekleştirirler:

1. İşletme bölümlerinin faaliyetlerini, işletme amaçlarına göre birbirleri ile bağıntılı ve uyumlu olarak yürütülmesini sağlar.

³⁸ Glenn A. Welsch et al. *Budgeting Profit Planning and Control*, (Prentice Hall Inc. NJ, 1988) s:17

³⁹ Nail Çölbaşı, "İşletme Sevk ve İdaresi Açısından Bütçe Yolu ile Kontrol Tekniği" *Sevk ve İdare Dergisi* , Sayı: 80, 1975, s.19.

2. Bölüm amaçları ile işletmenin genel amaçlarının uyumlaştırılmasını sağlayıcı haberleşmeyi gerçekleştirir.
3. Kar planlamasının etkinliğini artırır, sürekliliğini sağlar.
4. Amaçlara ulaşma düzeyini saptar, sapmaların nedenlerinin ayrıntılı incelenmesi için uyarıcı kontrol bilgilerini oluşturur.

Bütçe kontrolünün etkinliği gerçekleşen faaliyetlerle bütçe öngörülerinin karşılaştırılması ve sapmaların ölçümlenmesi ve çözümlenmesi ve de sapma nedenlerinin, sorumlulukların saptanması ile artacaktır. Gerçekleşen faaliyetlere göre bütçelerde yapılacak düzeltmeler kontrol verimliliğini artırıcı unsur olacaktır.

Bütçe kontrolünün etkinliği, sistemin gerektirdiği kademeli davranış biçimini etkili yürütmekle artırılır. Özellikle genel çevresel öngörülerin, planlamaların, finansal öngörülerin, plan ön kontrollerinin ve en son kademe, bütçe-gerçek karşılaştırılmasının zaman içinde birbirlerini izleyerek gerçekleştirilmesi sistemin etkin kontrol aracı olma özelliğinin bir nedenidir.

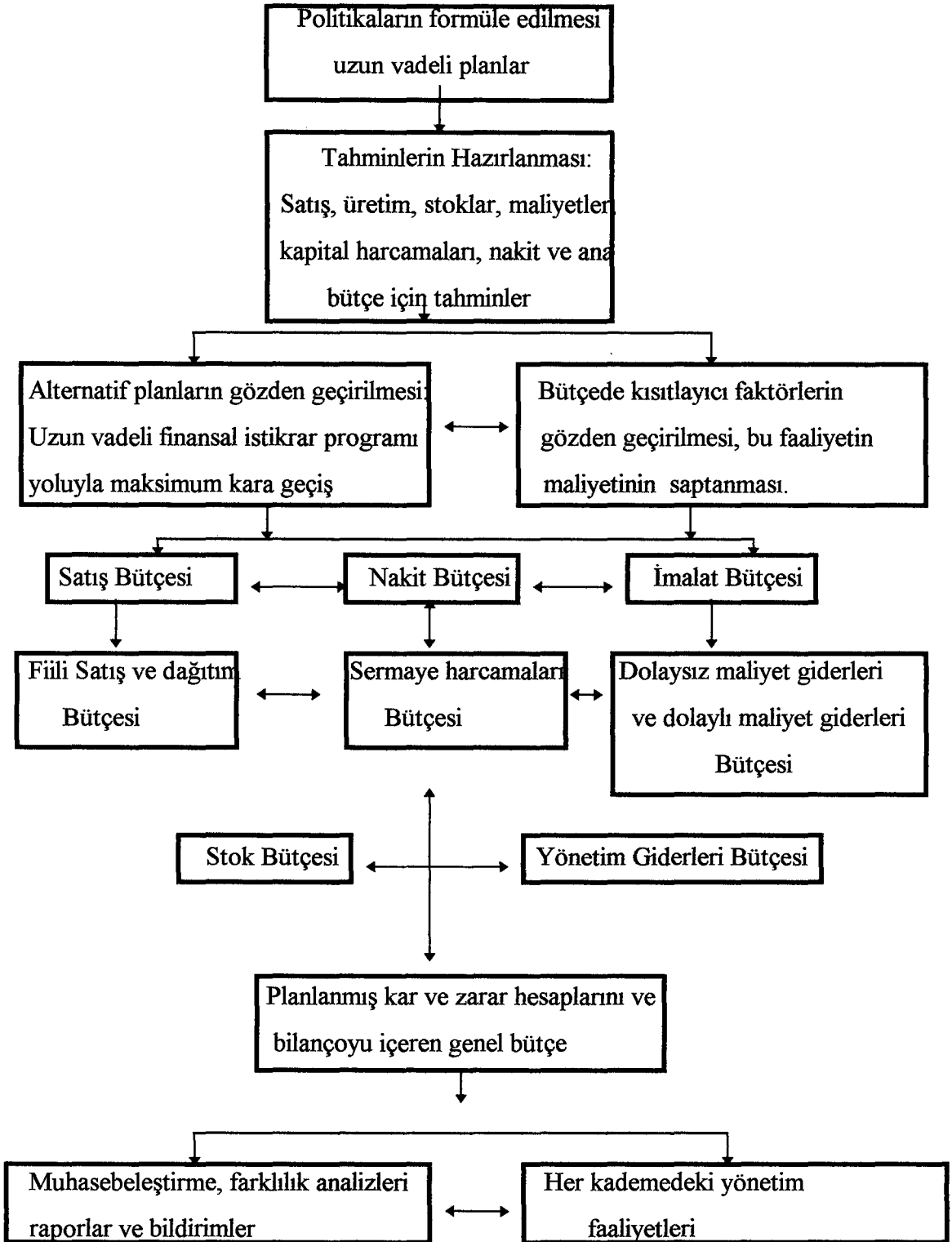
Bütçe kontrol sisteminin etkin kontrol aracı olabilmesi için bazı koşulların varlığı gereklidir. Bu koşullar şöyle sıralanabilir⁴⁰:

- Üst yönetimin destek ve ilgisi,
- Sorumluluk raporları,
- İleri düzeyde her kademedeki katılım,
- Bütçelemede etkin zamanlama,
- Kritik nokta kontrolü,
- Etkin ölçümlenme standartları,
- Esneklik,
- Etkin geri bildirim.

Bu koşulların varlığı halinde bütçeler beklenen faaliyet düzeyinde etkin gider kontrolünü ve amaçlara ulaşılmasını sağlar. Bütçe kontrol etkinliği ise bütçenin yalnız hazırlanması ile değil, sonuçların izlenmesi ile artacaktır.

⁴⁰A.Sait Sevgenler "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı" *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Sayı:36, Mayıs 84, s.66

BÜTÇE KONTROL DİYAGRAMI



Şekil 1. Bütçe Kontrol Diyagramı

Kaynak: Akat, *Ön. Ver.*, s.361

İşletme bütçelerinin etkin uygulanması, sürekli kontrol sistemi ile sağlanır. Sürekli kontrol verimlilikleri ve başarısızlıkları anında saptar ve gerekli önlemlerin zamanında alınmasını mümkün kılar. Diğer bir deyişle, sürekli kontrol işletme bütçelerinin etkin bir biçimde uygulanmaya konulmasını güvence altına almaktadır.

2.1. Bütçe Kontrolünün Aşamaları

1. Uygun hedeflerin tesbiti: Ancak çift yönlü gelişen bir haberleşme ile uygun hedefler tesbit edilir. Birincisi aşağıdan yukarı haberleşmeyle alt kademe nezaretçilerden en üst kademeye ulaşan tavsiye ve görüşler, ikincisi bu bilgiye daha başka hususların da eklenip tayin edilmiş olan hedefle ve bölümlerin sorumluluğunu içeren bütçenin gene aynı kademelerden geçerek, en alt kademeye ulaştırılması,
2. Fiili verim ile hedef rakamların karşılaştırılması: Üretim işlemlerinin gerçekleşen sonuçları, kontrol raporlarından takip edilir. Bu raporların açık olması, önemli noktaların vurgulanmış olması ve çabuk hazırlanmış olması gereklidir. Günlük, haftalık ve aylık raporlarla hedefler karşılaştırılmalıdır.
3. Uygun bir hareket tarzı tayin etmek: Sonuçlarda bir sapma varsa bu soruşturma şeklinde değil, uygun bir hareket tarzının tespitinde karar vermeye yararlı olacak şekilde yapılmalıdır⁴¹.

Bütçenin kontrol aracı olarak kullanılması oldukça basittir. Örgüt içinde bir bölümü ele aldığımızda; bu bölümün temel harcamaları doğrudan işçilik maliyetleri, dolaylı işçilikler, malzeme harcamaları, bakım ücretleri ve diğer masraflardır. Yılbaşında bu masraflar tahmin edilir. Belli bir süre sonunda gerçekte yapılan harcamalara bakılır. Örneğin bu karşılaştırmada doğrudan işçilik harcamalarıyla, malzeme alımlarında planlanandan fazla, bakım ve diğer harcamalarda tahminden daha az masraf yapılmış olabilir. Böylece yönetici plandan sapsmaları görebilir. Doğrudan işçi ücretleri fazla çalışmadan doğmuş olabilir. Bu fazla çalışma da iş tarifelerinin düzgün bir biçimde düzenlenmemesi

⁴¹ Yozgat, *Ön. Ver.*, s. 364.

sonucu ortaya çıkabilir. Yöneticinin yapacağı şey iş tarifelerini daha dikkatli bir biçimde hazırlamak ya da benzeri bir önleme gitmek olacaktır⁴².

2.2 BÜTÇELEMEDE DAVRANIŞSAL BOYUTLAR

Eğer bütçeler kontrol aracı olarak işlev görürlerse kontrol etme yolları insanların davranışlarından geçer; ve ilk önce de bütçelenen, yani bir bütçeden sorumlu tutulan yöneticilerden geçer. Bu nedenle muhasebe teorisindeki bütçeleme esasları bütçelerin ve maliye standartlarının bütçelenenlerin güdülenmesi için itici güç olduğu inancına dayanır⁴³.

İyi bir yöneticinin özelliklerini tanımlarken genellikle; hem davranış bilimlerini ve liderlik uygulamalarını öğrenmiş, hem de görevde kalacağı fiziksel donanımları kavrayacak bilgileri edinmiş olması özellikleri kullanılır. Buradan yönetimin her aşamasında insan davranışlarının önemini bilmek gerekliliği oldukça açık olarak ortaya çıkmaktadır. Özellikle günümüzde “önce insan” felsefesinin yerleştirilmeye çalışılması hem toplam kalite hem de iyi yöneticilik açısından mutlak gereklilik olmaya başlamıştır. Çalışanların katılımının sağlanması için işletmede yetki ve sorumlulukların devredilmesi gereklidir. Ortaya çıkan sorunların çözümü için kararlar alıp uygulayan ve çözümler getiren işgören kendisini yönetimin bir parçası olarak görecektir. Bütçeleme yapılırken de insan davranışları, güdülenmesi, örgüt- birey amaçlarının uyumlaştırılması mutlaka gözönünde tutulması gereken olgulardır.

İyi bir yönetimi tartışırken, yönetimin güdüleme teorilerini ve yönetime katılımın son yıllarda azımsanamayacak düzeyde artan önemini bilmeleri gerektiği de olmazsa olmaz bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin, kurulduklarından bu yana karşılaştıkları sorun, insan-örgüt bütünleşmesini sağlamak olmuştur. Artık yöneticiler insanların içlerindeki en iyiyi ortaya çıkarmaya çalışmakta, hiyerarşiyi azaltmaya uğraşmakta ve olumlu bir çalışma atmosferi yaratmaya çalışmaktadırlar.

⁴² Halil Can, *Organizasyon ve Yönetim*. (3. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara 1994), s.219.

Bunların yanı sıra güdüleme kuramlarındaki gelişmeler de bu değişiklikleri hızlandırmıştır. Klasik yönetim kuramcıları insanı ekonomik bir varlık olarak görmekte ve kendilerine en fazla kazancı sağlayacak işi yapacaklarını söylemekteydiler. Bu nedenle parça başı iş sistemi gibi kişiyi isteklendirecek yolları öneren klasikler, ekonomik araçların örgütün elinde olması nedeniyle, çalışanların dışarıdan güdülenen ve kontrol edilen pasif yaratıklar olduğunu öne sürmekteydiler. Ancak, zamanla bu görüşün düşünülen yararı sağlamadığı anlaşılmıştır. Neoklasiklerce başlatılan çalışmalar, kişilerin davranışlarının nedenlerini bulma ve kişiyi daha istekli bir biçimde örgütsel amaçlara yönlendirme çarelerini arama üzerinde odaklanmaya başlamıştır.

Yönetimde başarının en önemli faktörlerinden biri olan yetki göçerimi klasik yönetimde yararlanılmayan bir faktör olarak karşımıza çıkar. Oysa modern yönetimde çalışanlar yetkilendirilmiştir. Yöneticilerin ve astların güdülenmeleri ve yetki göçerimi ile ortaya çıkan olumlu sonuçların anlaşılması başarı şansını arttırabilir. İşletmenin başarısına çeşitli basamaklarda görev yapan yöneticilerin güdüleme derecesi etki eder.

Kararların verilmesinde iyi bir güdüleme sisteminin uygulanması, karardan olumlu sonuçlar beklenmesine yol açar. Bu güdüleme sistemlerinden birisi kararlara katılma, diğeri ise amaçların ortak olarak belirlenip, amaçlara ulaşma derecesinin geri bildiriminin sağlanmasıdır. Çağdaş işletmecilik anlayışının getirdiği yeni bir uygulama yaklaşımı olan kararlara katılma, güdüleme konusunda çok etkili bir araçtır. Yönetime katılmanın en demokratik modeli tüm işgörenlerin görüş ve önerilerine dayanarak kararların birlikte alınmasıdır.

Katılmanın temelinde yatan düşünce, kişilerin kararlara katıldıklarında verilen kararı destekleyecekleri ve benimseyecekleri gerçeğidir. Ayrıca konular tartışılarak karara varılması kararların etkinliğini artırır. Fakat daha önemlisi, katılanların moral açısından iyi olmaları, işletmeye daha çok ve içten bağlılıklarıdır.

⁴³ "Harold J. Leavitt, Manegerial Psychology s.138-140", Bozok, *Ön. Ver.*, s.40'daki alıntı.

2.2.1 Katılımcı Yönetim Yaklaşımı

Katılımcı yönetim, yönetim bilim literatüründe kara katılma, özyönetim, sahipliğe katılma v.s., gibi çeşitli anlamlarda kullanılan bir terimdir. Bu çalışmada sözü edilen katılımcı yönetim sendikal katılım, endüstriyel katılım, endüstriyel demokrasi ve özyönetimden farklı olarak algılanmalıdır.

Katılımcı yönetim, işgörenlerin iş hayatında kaliteyi yükseltmek için giderleri azaltarak, verimliliği yükseltmek amacıyla yöneticilerle birlikte belli bir organ ya da komite ya da grup içerisinde birey ya da grup olarak kararlara katılmaları anlamında kullanılmaktadır.

Bu yaklaşımın hareket noktası, insanın sahip olduğu nitelik ve yeteneklere dayanmasıdır. Çalışanlar ister alt, ister üst kademe olsunlar işletmeye katkıda bulunacak yeteneğe sahiptirler. Bütün sorun onlara yeteneklerini kullanacak olanakları hazırlamaktır. Yöneticilerle astlar arasındaki işbirliği en geniş biçimiyle yerleşmiştir. Astlar karar sürecinde önemli görevler alırlar. Bu nedenle astların oluşturdukları veya belirli oranlarda katıldıkları gruplar oluşturulur. Sorunlar çoğunlukla bu gruplarda çözümlenip karara bağlanır. Katılımcı yönetim yaklaşımında planlama ve uygulama birleştirilmiştir. Belli bir işi yapmakla görevli olan çalışan, o işi nasıl yapacağını kendisi planlar. Çünkü bu yaklaşıma göre; çalışanlar kendi kendini güdüleyebilecek, sorumluluk taşıyabilecek ve yeteneklerini geliştirebilecek kapasiteye sahiptirler. Yönetim onların bu yeteneklerini geliştirecek uygulamalarla, onların kendi amaçlarını belirlemelerine ve bu amaçlar için çalışmalarına yardımcı olacak yöntemler yaratabilir⁴⁴.

Personelin kararlara katılması değişen çevre koşulları çerçevesinde, piyasa koşullarına daha çabuk uyabilmek ve müşteri isteklerine daha kısa sürede yanıt verebilmek amacını gütmektedir. Bunun için karar verme hakkının en alt kademedeki personele kadar kaydırılması hem bu amacı

⁴⁴Canan Çetin, *Endüstri İşletmelerinde Kalite Kontrol Çemberleri*, (İstanbul:ISO, 1987), s.25

gerçekleştirmeye yardım edecek, hem de organizasyondaki kademe sayısını azaltarak küçülme olanağı yaratacaktır⁴⁵.

Katılımcı yönetim üç önemli özellik taşımaktadır. Bunlardan birincisi; bir örgütün alt yönetim kademelerinin veya çalışanların örgüt politikası ve yönetimi konusundaki kararlara katılması, ikincisi; katılanların böyle bir yönetim türüyle psikolojik benlik gereksinimlerini tatmin edecekleri bir demokratik ortama kavuşmaları, üçüncüsü ise; yönetici ile işgören arasında bir diyalog ve işbirliğinin geliştirilerek örgütün daha gerçekçi ve ekonomik karar verme olanaklarını, diğer bir deyimle yönetsel etkinlik ve verimliliğe kavuşturulmasıdır⁴⁶.

Katılımın nedenlerini sıralayacak olursak :

- 1) İşler karmaşıklaştıkça, yöneticiler kimin hangi işleri ne şekilde yaptıklarını bilmediğinden, katılım yoluyla yapılan işlerden haberdar olmaktadır ve kimin en çok iş yaptığını saptayabilmektedirler. Bunun sonucunda daha iyi yararlar ortaya çıkabilmektedir.
- 2) İnsanlar genelde yaptıkları işleri diğer departmanlardan yardım alarak yerine getirmektedirler. Yani yapılan işler birbirine bağlı ve ortak bir çabanın sonucudur. Bu durum farklı departmanlarla olan grup toplantılarını arttırmakta ve böyle bir ihtiyacı ortaya çıkarmaktadır. Bu toplantılarda çalışanların kendilerini etkileyen ortak çözümlere kavuşmaktadır.
- 3) İşgörenlerin kararlara katılımı onların işlerine ve alınan kararlara katılımı onların işlerine ve alınan kararlara daha çok bağlanmasına ve iş veriminin artmasına neden olmaktadır. Kararlardaki etkinlik ve katılım oranı artan işgörenler, bu kararları uygulama şansları ve başarıları da artış göstermektedir.
- 4) Katılım çalışanlar için içsel güdüleyici bir ödül olmakta bu da onların yaptıkları işi daha anlamlı ve ilgi çekici kılmaktadır. Katılım özellikle gençler

⁴⁵ Tamer Koçel, *İşletme Yöneticiliği, Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış*, (Beta Basım Yayım, 5. Baskı , İstanbul 1995), s.272.

⁴⁶ Erol Eren, *Yönetim ve Organizasyon*, İstanbul: İÜİF Yay, No: 236, 1991, s.315.

ve iyi eğitim görmüş işgörenler arasında daha çok ilgiyi çekmekte ve merak uyandırmaktadır.

Katılımcı yönetimi savunanların temel dayanakları verimlilik ve verimlilik artışı olmuştur. Katılımcı yönetim uygulamasında ortak sorun ve organlar araç olarak kullanılmakta, bunlar verimlilik artırma amacına yönelik yollar, tesbitler olarak ortaya çıkmaktadır. Katılımcı yönetim uygulaması ile isteklendirme gerçekleşecek, devamsızlık azalacak ve savurganlık azalacak; ki bunlar verimliliğin artışına katkı sağlayacaktır⁴⁷.

Katılımcı yönetimin her zaman verimlilik artışı sağlamayacağına ilişkin araştırmalar da bulunmaktadır. Ayrıca bazı ülkelerde işgörenlerin otoriter yönetici türünü benimsedikleri ve kararların üstlerince alınmasını istediklerine yönelik tesbitler de bulunmaktadır. Bu nedenle bütçeye katılım konusunda durumsallık yaklaşımına dikkat edilmesi gerekliliği üzerinde durulması gerektiği aynı tesbitlere göre yapılan bir değerlendirmedir. Katılımcı yönetim ancak işgörenlerin ve yönetimin istekli olması, bir grup oluşturulması ve bu uygulama için eğitim sağlanması koşulları yerine getirildiğinde ve işletmedeki durum katılımcı yönetime uygun olduğunda gerçekleştirilebilir.

Özetle, katılımcı yönetimin gerektirdiği koşulların sağlanması, uygulama plan ve programlarının geliştirilmesi, işgörenlerin motive edilip eğitilmesi, verimlilik artışı ve bunun sürgit olmasının sağlanması durumunda, bu tür yönetim biçiminin günümüz koşullarının "en geçerli yönetim biçimi" olduğu yargısına varılabilir⁴⁸.

İşletme amaçlarının iş motivasyonu sağlamada önemli bir kaynak olabileceği ve belirlenen özel amaçların performansta artışa yol açabileceği görüşü 1960'lı yılların sonunda Edvin Locke'nin amaç belirleme teorisinde ortaya atılmıştır. Locke, belirli bir amaç oluşturmanın iş motivasyonunun önemli

⁴⁷ Ali Akdemir. *Etkili ve Verimli İşgördürme Aracı Olarak Katılımcı Yönetim Uygulama Teknikleri*, AÜ Yayınları No: 560, Kütahya İİBF Yay. No:9,Kütahya, 1992, s. 26.

⁴⁸ Aynı, s:61

bir kaynağı olduğunu belirtmiştir. Bu amaçlar işgörene ne kadarlık bir çaba ile ne yapabileceğini ve işgörenin bunun sonucunda ne bekleyebileceğini göstermektedir. Elde edilen kanıtlar amaçların performans için bir değer olduğunu desteklemektedir. Belirli amaçlar performansı artırmakta, zor amaçlar ise ancak birey tarafından kabul edildiğinde kolay amaçlardan daha yüksek performans sağlamaktadır. Dolayısıyla birey daha çok motive olmaktadır. Geri bildirim gerektiren amaçlar geri bildirim gerektirmeyen amaçlara göre daha çok motivasyon sağlar. Bütçeler amaçların belirlenmesinde, uygulanmasında ve kontrolünün sağlanmasında en önemli araçlar olduğundan Locke'nin görüşleri bizim için oldukça fazla önem taşımaktadır.

Bireyler amaçlarında ne kadar ilerlediklerini geri bildirimle öğrendiklerinde işlerine motive olarak, daha yüksek performans gösterirler. Çünkü geri bildirim ne yaptığı ile ne yapmak istediği arasındaki farkı bireye bildirdiğinden bireyin davranışlarına yön verir.

Bazan amaçların katılımlı oluşturulması olağanüstü bir performans sağlarken bazan da amaçların işveren tarafından belirlenmesi bireyin performansını daha çok artırmaktadır. Katılımın önemli bir avantajı amaçların birey tarafından benimsenmesidir. Amaçlar zor ise bunlara gösterilen direnç daha fazla olacaktır. Fakat birey amaç oluşturmaya kalktığında çok güç olan amaçları, üstleri tarafından direkt olarak verilen amaçlara yeğ tutabilir⁴⁹.

Modern güdülenme teorileri ekonomik ödül-ceza sistemlerinin yanı sıra insanların diğer gereksinimlerini tatmin eden uyarıcıların da davranışlar üzerinde etkisi olduğunu ileri sürmektedirler. Nitekim sosyal benlik, başarıma güdüsü gibi kavramlar insanın pasif bir unsur değil aksine çevresi ile sürekli etkileşim içinde bulunan ve aktif rol oynamaya çalışan bir öge olduğunu ortaya koymaktadır. Örgüt üyesi olarak insanın örgütü etkileme, kendi sözünü dinletme gereksinimlerini de diğer gereksinimleri gibi tatmin etmeye çalışması

⁴⁹ Enver Özkalp, Çiğdem Kirel. **Örgütsel Davranış**, (AÜ. Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları, No: 111, Eskişehir, 1996), s.258.

doğaldır⁵⁰. Nitekim bu gereksinimler planlama ve kontrol aşamasında ortaya çıkıp, yönetime katılımı da rahatlıkla tatmin edilebilir.

Bütçeye Katılım

İşletme bütçelerinin hazırlanmasında ve uygulanmasında alt yönetimin de katkılarının bulunması bu kişileri güdüleyebileceği gibi aynı zamanda işletme bütçesinin hazırlanmasında gerekli tüm verilerin ilk elden elde edilmesini sağlayarak bütçenin sağlıklı olmasını da sağlar. Kimi yazarlar “bütçelerin düzenlenmesine tüm yönetim düzeylerinin katılımı, bütçelerde saptanan amaçların ve planların gerçekleştirilmesi yönünden şart” olduğunu savunmaktadırlar.

Bütçeye katılımın yararları şöyle sıralanabilir:

1. İşletme amaçlarının ve planlarının gerçekleştirilmesine ilişkin etkili güdülenme sağlanmış olur. Çünkü faaliyetlerin planlanmasına katılma, o planlara karşı tepkiyi azalttığından veya tamamen ortadan kaldırdığından, işletme personeli üzerinde olumlu etkiler yaratmaktadır. Böylece, işletme personeli bütçe tahminlerinin adil olmadığını da ileri süremez.
2. Katılımla bütçe hazırlanması, işletmede bölümler arası işbirliğini geliştirir. Örneğin orta kademedeki yöneticiler günlük sorunlardan uzaklaşıp, işletmenin genel amaçları, politikaları ve diğer bölümlerin etkinlikleri üzerinde düşünmek zorunda kalırlar. Bu da kendi etkinliklerinin diğer bölümler ile işletmenin tüm uğraşları üzerinde oluşturduğu etkileri görme olanağını verdiğiinden, rastgele kararlara son verilir. Böylece etkili haberleşme, işletmede bölümler arasında dengeli faaliyetlere olanak sağlar.
3. Alt kademe yöneticileri, işletmenin gelecekle ilgili amaçları, planları ve sorunları hakkında bilgi sahibi olurlar. İşletme bütçelerinin düzenlenmesine katılan alt kademe yöneticileri, işletmenin geleceği hakkında iyi aydınlanmış olacaklarından günlük karar ve planlarını daha sağlam esaslara dayandırırılar.

⁵⁰ Bozok, *Ön. Ver.*, s. 81.

4. Planlama faaliyetine tam katılma sağlandığından faaliyet standartları saptanırken çeşitli yöneticilerin arzuları, yetenekleri, geçmişteki faaliyetleri ve etkisi altında buldukları grup baskıları gözönünde bulundurulur⁵¹.

Planlama - kontrol sistemleri, aynı zamanda başarı ölçme aracı olduğundan bölüm yöneticileri bütçe hedeflerinin kendilerini başarılı gösterecek düzeyde, erişilebilir olmasına çalışacaklardır. Söz konusu hedeflerin aynı zamanda üst yönetimin istediği net geliri sağlamasına da dikkat edeceklerdir. Böylelikle kişisel amaçları ile örgütün amaçlarını bir açıdan birleştirmiş olacaklardır.

Bütçe hedeflerinin saptanması kararına bütçe ile kontrol edilecek kişilerin katılmasının işletme açısından olumlu sonuç vermesi için kesin ve somut hedeflerin saptanması gerekmektedir. Somut hedeflerin saptanmadığı grup tartışmalarının verimlilik artışı üzerinde önemli bir etkisi olmadığı görülmüştür⁵².

İşletmelerde "bütçeleme" deyimi, zaman zaman kısıtlamaları ve kısıtlamalar sonucu ortaya çıkan gerginlikleri çağrıştırmıştır. Bu nedenle bazı yazarlar ve uygulamacıların işletme bütçeleri yerine, daha güdüleyici görünen kar planı kavramına yöneldikleri görülmüştür. Oysa bütçeleme sürecinde davranışsal açıdan sorun, bütçe kavramının kapsamı ve içeriklerinden çok, işletmenin benimsediği örgütsel yaklaşım ile ilgilidir⁵³.

Bütçenin düzenlenmesi ve yürütülmesinde, bütçe hedeflerinden sorumlu olacak kişilerin katılımının söz konusu hedeflere ulaşmayı neden olanaklı kıldığı konusundaki görüşleri Hofstede şöyle özetlemektedir⁵⁴:

a) Birinci neden iletişimdir. Astın kendini etkileyebilecek bir üstünün kararına katılması, ast-üst arasındaki geri bildirim sağlar. Bu geri bildirim, örgütü değişmeye uyabilir duruma getirir ve daha yüksek nitelikteki kararları sağlar.

⁵¹ "Ernest I. Hanson The Budgetary Control Function The Accounting Review c:XXI No:2, s. 239 - 242" Yalkın, *Ön. Ver.*, s:35'deki alıntı.

⁵² Bozok, *Ön. Ver.*, s.85.

⁵³ Taner, *Ön. Ver.*, s.120.

⁵⁴ Hofstede, *Ön. Ver.*, s.68.

b) İkinci neden kontroldür. Katılımın kalitesi arttıkça örgütün kontrolü de artar. Ayrıca örgüt için istenilmeyen seçenekler ortaya çıkar ve üzerinde vakit harcanmaz.

c) Üçüncü neden güdülemedir. Bütçeye katılım, bağımsızlık gereksinimini, gruba bağlılık gereksinimini, başarıma gereksinimini karşılar.

Günümüzde endüstriyel davranış konusunda yazarların birçoğu, astların kendilerini etkileyen karar durumlarında söz sahibi olmalarını sağlayan yönetim metotlarının iş başarısını olumlu yönde etkilediğini belirtmişlerdir. Karar verme sürecine katılmak yalnızca yüksek iş başarısı değil aynı zamanda yüksek düzeyde iş tamini sonucunu da doğurmaktadır.

Ancak katılımın taraftarları kadar karşıtları da vardır. Stedry açıkça iddia etmektedir ki, bazı vakalarda bütçe kurulumuna katılım, yönetimin bütçeyi oluşturması kadar başarılı olmayabilir.

2.3. KATILIM VE BÜTÇE KONTROLU İLİŞKİSİ KONUSUNDAKİ ÇALIŞMALAR

Bütçelerin davranışsal etkileri konusunda ilk önemli çalışma Chris Argyris tarafından yapılan araştırma olmuştur. Araştırmanın bulgularının en önemli yanı klasik kullanımı ile bütçesel planlama ve kontrolün, özellikle insanlar üzerindeki beklenilmeyen yan etkilerinin ilk kez açıkça ortaya konmasıdır. Bütçe uygulamalarının beklenilmeyen ve amaçlanmamış sonuçlarını Argyris şöyle özetlemektedir⁵⁵:

- a) Bütçelerin bir baskı aracı olarak kullanılmasının yarattığı sorunlar,
- b) Bütçe kontrolünün başarısının, fabrika nezaretçilerinin başarısızlığı anlamına gelmesi sorunu,
- c) Bölüm nezaretçilerinin dikkatlerini salt kendi bölümlerinde yoğunlaştırmalarının yarattığı sorunlar,
- d) Bütçelerin kişilikleri yansıtmaya ortamı olarak kullanılmasının yarattığı sorunlar.

⁵⁵ "Chris Argyris, The Human Problems with Budgets s:2" Bozok, **Ön. Ver.**, s:71'deki alıntı.

Araştırmada, bütçe ve maliyet hedeflerinin yüksek ya da düşük tutulmalarının farklı etkileri üzerinde durulmamakla beraber, genellikle yüksek standartlarının uygulanmasının bir baskı unsuru olarak kullanılması yoluyla üretim verimliliğini artırdığı konusunda fikirlerin yaygın olduğu ileri sürülmektedir. Argyris, yüksek bütçe hedeflerinin işgörenlerde gerilim, huzursuzluk ve kuşku yarattığını, bu gerilim sürdüğü takdirde bunun bunalımla sonuçlandığını ileri sürmektedir. Bunun da sonucu olarak kişi daha önce olduğu kadar bile verimli olamaz.

Argyris, Amerika Birleşik Devletlerinde yaptığı bütçe uygulamaları üzerindeki araştırmasında astların genellikle bütçe hazırlıklarına katılmasını "yapmacık katılım" olarak adlandırmaktadır. Argyris'e göre bütçe kontrolörleri, bölüm şeflerinin gerçek fikirlerini ortaya koymalarını ve bütçe hedeflerini ortaklaşa belirlemelerini sağlamamakta, bunun yerine bütçe toplantılarını sınırlı bir katılma yanında kendi hedeflerini onlara zorla kabul ettirme ortamı olarak kullanmaktadır. Bu olumsuzluklar genellikle klasik yönetim anlayışından kaynaklanmakta ve modern yönetim yaklaşımını benimseyen işletmelerde bu sorunların önemszenmeyecek düzeyde olacağından söz etmektedir.

Sık sık atıfta bulunulan Argyris'in çalışması, bütçenin kurulum çalışmalarına orta düzey yöneticilerin katılımının sağlanmasının bütçe aktivitelerine en büyük yardımcı olacağını ortaya çıkarmıştır. Argyris "orta kademe yöneticilerinin şirketlerini direkt ya da indirekt etkileyecek çeşitli kararlara katılımının uygun olduğunu" saptamıştır⁵⁶.

Argyris'ten sonra bütçe kontrolü, bütçeye katılımın bütçe kontrol etkinliğini artırımı, bütçeye katılım-performans ilişkisi konularında birçok çalışma yapılmıştır. Bunlardan birkaçı bu bölümde özetlenmeye çalışılacaktır.

⁵⁶Milani, Ken. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study" *The Accounting Review*, April, 1975, s.275.

2.3.1 Stedry ve Kay Araştırmaları

Eylem hedeflerinin saptanması ve özellikle bütçe ve standart maliyet hedeflerinin saptanmasının performans etkisi konusunda yapılan araştırmalar arasında Stedry'nin kendi başına ve Kay ile birlikte yaptığı araştırmalar çığır açıcı olmuştur.

Stedry ve Kay'ın yaptığı araştırma bütçe hedeflerine varma zorluğunun bir üst sınırı olduğu ve bu sınırın ötesinde başarı düzeyinin düştüğünü vurgulamaktadır. Fakat bu üst zorluk sınırına kadar bütçelerin güdüleyici olma özelliklerinin kullanılabilmesi için, Stedry planlama bütçeleri ile amaç saptama bütçelerinin birbirinden ayrılması gerektiğini savunmuştur. Stedry'e göre amaç saptama bütçelerinin gerçek güdüleyiciler olarak daha yüksek hırs düzeyi belirlenmesine yardımcı olmak için, daha zor varılabilir hedefler içermeli, oysa asıl varılması düşünölen daha düşük düzeydeki hedefleri, gizli tutulan planlama bütçeleri içermelidir⁵⁷. Stedry yaptığı araştırmada işgörenlerin hırs düzeyinin yüksekliğine göre gerekirse yalancı bütçeler düzenlenip bu yalancı bütçelerin daha yüksek hedefler içermesini savunmaktadır. Böylece bu bütçeler, işgören tarafından sahte oldukları farkedilmediği sürece çok daha fazla güdüleyici olacaktır diye ifade etmiştir.

Stedry'nin araştırmasında hedeflerin belirlenmiş olmasının, çok düşük düzeydeki hedefler dışında, hedeflerin bilinmediği durumdan daha yüksek güdülenme ve verim elde edildiği öne sürölmüřtür⁵⁸. Stedry tarafından yapılan araştırma işgörenlerin kontrol sürecindeki arzu ve istek düzeyinin önemini ayrıntılı biçimde açıklamaktadır. Bütçeyle işgörenlerin istek düzeyi ile hedefler arasında ilişki kurmak suretiyle daha yüksek başarılar sağlamak mümkündür.

Stedry'nin çalışmaları eleştirilirken, "yalancı" bütçeler kullanılmasının işgörenlerdeki kişisel farklılıklara göre farklı bütçeler gerektireceği ve bunun da işgörenler tarafından ayrıcalıklı yönetim biçimi olarak algılanmasının olasılığı nedeniyle moral düşöklüğüne yol açacağı öne sürölmüştür. Ek olarak da

⁵⁷ "A.C. Stedry. Budget Control and Cost Behavior, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs N.J., 1960, s.41", Bozok , *Ön. Ver.*, s.78'deki alıntı.

işgörenlerin erişmeye çabaladıkları bütçe hedeflerinin “kukla” hedefler olduğunu öğrenmeleri durumunda bütçenin gelecekteki etkinliğini önemli biçimde yitireceği öne sürülmüştür⁵⁹.

2.3.2 Becker ve Green'in Çalışması

Becker ve Green; işgörenlerin, bütçenin hazırlanmasına ya da standartların belirlenmesine katılmalarının sağladığı yararların önemini vurgulamışlardır. Yazarlara göre katılım iki ya da daha fazla tarafın ortaklaşa olarak kendilerini gelecekte etkileyecek durumlar hakkında karar verme sürecidir. Katılım olgusunun iş tatmini ve güdülenme üzerindeki etkisi doğrudan doğruya değil değişkenler aracılığıylaadır. Becker ve Green, katılımın işgören morali ve güdülenmesine etkilerinin grup bütünlüğüne ve hırs düzeylerine bağımlı olduğunu öne sürmektedirler. Grup bütünlüğünü sağlayan bir katılımın, grubun işe, ortama, örgüte karşı olumlu tavırlar almasını sağladığı yani morali yükselttiği ve aynı zamanda verimliliği etkilediği (etkinin olumlu ya da olumsuz olması katılımın içeriğine bağlıdır), katılımsız bir grup bütünlüğünün üretim düzeyini etkilediğini öne sürmektedirler. Bütçe hedeflerinin saptanması kararına bütçe ile kontrol edilecek kişilerin katılmasının işletme için olumlu sonuç vermesi için tartışmanın sonucunda kesin ve somut hedeflerin saptanması gerekmektedir. İşgörenlerin bütçelerin hazırlanmasına katılmaları, bütçeyi içeriği açısından da analiz edebileceklerini göstermiştir. Bu durumda işgörenler hazırlanan bütçeyi kendilerinin başarı standardı olarak kabul ederler.

Becker ve Green'in çalışmasında, bütçeye katılım bir yandan başarı gereksiniminin tatminini diğer yandan da sosyal gereksinimlerin tatminini içermektedir⁶⁰.

⁵⁸ Bozok, *Ön. Ver.*, s.93.

⁵⁹ *Aynı*, s.78

⁶⁰ “Becker and Green. Budgeting and Employee Behavior, Derleyen A. Rappaport , İçinde: “Information for Decision Making”, Prentice Hall Inc, Englewood Cliffs, New Jersey, 1970, s:375-378” Bozok *Ön. Ver.*, s. 85'deki alıntı.

2.3.3 Milani Araştırması

Amerika'da Üniversite Öğretim Üyesi olan Ken Milani bütçe kurumuna katılım konusunda bir saha araştırması yapmış ve 1975 de bu araştırma sonuçlarını yayınlamıştır.

Ken Milani, araştırmasının karar vermede katılımın önemi ile ilgili olup özede bütçeye katılımın önemini incelediğini ifade etmektedir. "Katılım, alt yönetim birimlerinin herbirinin kendi faaliyetlerinin yönünü seçmesinin kabul edilmesi olarak tanımlanabilecek bir kavramdır. Ancak bu terim uygulamada farklı biçimlerde de kullanılmaktadır. Bütçeleme insan tepkilerinin kesinleşmiş biçimlerini ortaya çıkaran birçok yönetim aktivitesinden biridir. Bütçeleme aşamaları, yöntemleri ve onların ürünü bütçe, geçmişte birçok araştırmanın konusu olmuştur" diyen Milani daha önce yapılan çalışmalar konusunda şunları belirtmektedir:

"Geçmişteki çalışmaların büyük çoğunluğu bütçenin yönetimin önemli aktiviteleri olan planlama, koordinasyon ve kontrol fonksiyonlarına yardımcı olarak kullanıldığını vurgulamaktadır. Birçok küçük grup, davranış konularına konsantre olmuş ve bütçe sisteminin fonksiyonel olan ya da olmayan davranışsal sonuçları ile ilişkileri, yönetime yardımcı bir araç olarak kullanılabileceğine işaret etmişlerdir.

Davranış bilimci yazarlar, bütçenin insanlar olmazsa olmaz bir araç olduğunun üzerinde önemle durmuşlardır. Diğer dallarda yapılmış olan çalışmaların birçoğu bütçeyi gelecekteki eylemlerin nicel planı olarak tanımlamışlar ve bütçenin hazırlanması ile ilgili tekniklere konsantre olmuşlardır. Davranış bilimci yazarlar, bütçenin "insanlar tarafından hazırlanan, insanlar tarafından düzenlenen ve insanların biraraya gelmesine ihtiyacı olan" tarafını vurgulamışlardır.

Milani araştırmasını ağır sanayi üretimi yapan uluslararası bir işletmenin üretim yapan değişik birimlerindeki formenlere sorular sorup yanıtlarını değerlendirerek yapmıştır. Bu formenler en alt düzeyde yöneticilik yapmaktadırlar. 88 formen soruları yanıtlamıştır. Milani araştırmasında üç

değişken kullanmıştır. Bunlar performans, işe karşı tutum ve işyerine karşı tutumdur.

Milani'nin hipotezleri:

- a) Performans Hipotezi: Formen performansı ve formenlerin bütçe kurulumuna katılımının derecesi arasında anlamlı bir pozitif ilişki vardır.
- b) İşe Karşı Tutum Hipotezi:Both Hanson ve Lowin bütçeye katılmanın yararlı yönlerinden birinin işe karşı tutumun iyileşmesi olduğunu tanımlamışlardır. Böylece bütçeye katılım ve işe karşı tutum ilişkisi pozitif olacaktır. Bir işe karşı tutumun daha olumlu olması bütçeye katılımın daha yüksek derecede olması ile önemli düzeyde ilişkilidir.Yani Formenlerin işe karşı tutumları ile formenlerin bütçeye katılım derecesi arasında önemli düzeyde pozitif ilişki vardır.
- c) İşyerine Karşı Tutum Hipotezi:İşe karşı beklenen ya da gerçekleşen olumlu tutum çalışmaları Argyris ve Hanson tarafından yapılan çalışmalarda tanımlanmıştır. Buna göre işyerine karşı tutumla bütçeye katılım derecesi arasında önemli düzeyde pozitif ilişki vardır. Formenlerin işyerine karşı tutumları ile bütçeye katılım derecesi arasında önemli düzeyde pozitif ilişki vardır.

Milani'nin yaptığı araştırmaların sonucunda Performans hipotezi düşük düzeyde desteklenmiştir. Böylece, Milani; bütçeye katılmanın ya da katılmamanın performansla direkt ilişkisi olmadığı, ancak dolaylı bir takım nedenlerle bütçe kurulumuna katılım ile performans arasında pozitif ilişki doğabileceği sonucuna varmıştır.

Formenlerin işe ve işyerine karşı tutumlarının, katılım düzeyi arttıkça olumlu etkilendiği de Milani'nin elde ettiği sonuçlardan biridir. Yani tutum hipotezlerinin her ikisi de araştırma sonucunda elde edilen verilerle yüksek düzeyde desteklenmiştir⁶¹.

⁶¹ Milani, *Ön. Ver.*, ss: 274-284

2.3.4 Collins Araştırması

Bu araştırmada bütçe karakteristikleri ve bu karakteristiklerin bütçeye karşı tutum ile ilişkisi araştırılmıştır. Ayrıca bu çalışma yaş, çalışma yılı, statü ve tutumu ilişkilendirmektedir. Bütçe karakteristiklerinden kesinlik, kontrol edilebilirlik ve katılım incelenmiştir. Bağımlı değişken bütçeye karşı tutumun, gözönünde tutulan iki yüzü, pozitif ve negatif tutumdur. Bu çalışmanın genel hipotezi, bütçeleme karakteristikleri ve kişilik değişkenleriyle, bütçeye karşı tutum arasında önemli bir ilişki olduğudur.

Simon ve arkadaşları klasik olduğu kabul edilen çalışmalarında bütçeye katılımın bütçeyi daha kontrol edilebilir kıldığını göstermişlerdir. Dunbar 1971' deki çalışmasında katılımın önemini vurgulamış, son olarak Milani, işe ve işyerine karşı tutumla katılım arasında pozitif bir ilişki bulmuştur.

Collins, Southwest'de değişik organizasyon çevrelerinden yedi işletmeden veri toplayarak bir saha araştırması yapmıştır. Bu işletmeler gazete yayınlanmasından petrol çıkarımı ve pazarlamasına kadar farklı işler yaparken, kimisi çokuluslu işletme, kimisi de yerel işletmelerdir. Kimi işletmelerin ortak sayısı çok fazla kimisi de tek sahiplidir. Bu araştırmanın her düzeyde işletmeyi kapsayabilecek çeşitlilikte olması için bu kadar farklı işletmelerle çalışılmıştır. Sorular belirli bir bütçe altında çalışmakta olan orta düzey 176 yöneticiye iletilmiş, 101 kişiden yanıt alınmıştır. Collins'in hipotezleri:

Hipotez1: Esneklik, algılanan bütçe karakteristikleri ve bu karakteristiklere karşı genel tutum etkileşimi, bütçeye karşı tutumu etkilemez.

Hipotez 2: Yaş, çalışma yılı ve statü ile bütçeye karşı tutum arasında bağ yoktur.

Araştırma sonuçları Likert ölçeğine göre değerlendirilmiş ve Collins'in sonuçlarında her iki hipotez de doğrulanmıştır.⁶²

⁶² F. Collins. "The interaction budget characteristic and personality variables with budgetary response attitudes." *The Accounting Review* 53, 2, 1978, ss. 324-335.

2.3.5 Otley Araştırması

Otley İngiltere'nin her yerine dağılmış büyük bir şirketin üretim birimlerinde yaptığı araştırmaların bilgileri başlıca üç methodla toplanmıştır. Birincisi 41 birim yöneticisinin hepsi ile tek tek görüşülmüştür. İkincisi, gereken yerlerde araştırmacıların izlediği mektuplarla iletişim kurularak bir anket yapılmıştır. Üçüncü olarak bütçeleme ve performans ölçümünde kullanılan diğer veriler kaydedilmiştir.

Otley'in çalışması yönetim performansının değerlendirilmesinde odaklanmıştır. Üst düzey yöneticilerin, astları olan alt düzey yöneticilerin performansını değerlendirirken bir ölçüm yolu olarak bütçe bilgilerini kullanmaları Hopwood tarafından planlanmış ve birçok farklı organizasyona başarılı bir şekilde uygulanmıştır.

Otley çalışmalarının sonucunda bütçe kurulum yöntemlerinin, yönetsel davranışı etkilediğinin açık olduğunu, ancak bu etkilemenin aynı şekilde olmadığını ifade etmektedir. Farklılıklar, organizasyonun hem içindeki, hem de dışındaki normlar ve değerler arasındaki varyanslardan kaynaklanmaktadır. Bu sonuçlar organizasyon tipleri arasındaki farklılıklara (çevresel koşullar, organizasyon ve içinde bulunduğu toplumda geçerli olan normlar ve değerlerin farklılığı) dayanan bütçe kontrol teorisi geliştirilmesi gerektiğini göstermektedir⁶³.

2.3.6. Brownell ve Arkadaşlarının Çeşitli Yıllarda Yaptığı Araştırmalar

Brownell ilk olarak 1985 yılında bütçeye katılım ile ilgili bir çalışma yapmıştır. Brownell bu çalışmasında çevre karakteristiklerinin önemini, bütçeye katılımın yönetim performansı üzerindeki etkilerini, yönetim ve muhasebe bilgi sistemlerinin ilişkisini incelemiştir. Araştırma çokuluslu bir elektronik ve bilgisayar şirketinin merkezi ve pazarlama ünitelerinde yapılmıştır. Araştırmada anket ve görüşme metodları kullanılmıştır.

⁶³ D.T. Otley. "Budget Use and Managerial Performance." *Journal of Accounting Research*, Vol : 16 No:1, 1978, pp.122-149

Hipotezleri:

Hipotez 1: Bir organizasyonda pazarlama alt ünitesi ve diğer bir alt ünite arasında çevre karakteristikleri açısından belirgin bir fark yoktur.

Hipotez 2: Bütçeye katılımın, pazarlama alt ünitesi ve diğer bir alt ünite yönetim performansına etkisi arasında belirgin bir farklılık yoktur.

Hipotez 3: Bilgi aktarımının, farklı bölümlerde , yönetim performansına etkisi arasında belirgin bir farklılık yoktur.

Bu çalışmasının sonucunda Brownell, iki ayrı ünite bütçeye katılım, yönetim performansı üzerine farklı etkileri olduğunu bulmuştur (pazarlamada daha az, diğer alt bölümlerde daha fazla). Bilgi aktarımının da farklı ünitelerde yönetim performansına farklı etkileri bulunduğunu (pazarlamada yoğun, diğer bölümlerde daha az) belirleyen Brownel, bu farklılığın, alt üniteler arasındaki farklılıklardan doğmuş olabileceğini savunmaktadır. Bu iki sonuç, alt ünitelerin karşı karşıya geldikleri çevrelerin birbirinden çok farklı olduğunu göstermekte ve bu da katılımın etkileri konusundaki farklılıkların bir açıklaması olmaktadır. Yani hipotezlerin üçü de çürütülmüş, ve sonuçların birbirlerini etkiledikleri savunulmuştur⁶⁴.

1986 yılında yukarıdaki hipotezlerin doğrulanmaması üzerine Brownell ve aynı üniversitede birlikte çalıştığı Mark Hirst bir başka araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada da bütçeye katılım, performans ve bütçenin önemi incelenmiş, meslek farklılığı da önemsenmiştir. Fakat bu çalışmada farklı sonuçlar elde edilmiş ve bu farklılığın milliyetler arası kültür ögesinin farklılığından doğabileceği sonucuna varılmış, fakat bunun neden etkili olduğu konusunda bir argüman bulunamamıştır. Bir olasılık, önceden tahmin edilen nedenlerin performans üzerinde etkili olmadığıdır. Yani performansı etkileyen nedenlerin tam olarak bilinmemesidir⁶⁵.

⁶⁴ Peter Brownell. "Budgetary Systems and the Control of Functionally Differentiated Organizational Activities". *Journal of Accounting Research*, Vol: 23, No:2, 1985,pp: 502-512.

⁶⁵ Peter Brownell and Mark Hirst. "Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Tests of a Three-Way Interaction". *Journal of Accounting Research*, Vol:24, No:2, 1986,pp: 241-249.

1991 yılında Peter Brownell, bu konuda daha önce çalışmaları olduğu bilinen Alan S. Dunk ile bir araştırma yapmıştır. Brownel ve Dunk bu çalışmada katılımın kritik bir amaca hizmet ettiğini , yani bütçenin önemi ile birebir eşleşip eşleşmediğini incelediler. Özellikle, katılımın yöneticilerin performansını artırdığını, yeni ve daha iyi yollar bulmalarını kolaylaştırdığını öne sürdüler. Bulgular geleneksel güdülenme teorileri ile uygundu. Hatta bütçeye katılımın performans artırmada anahtar bir rol oynadığını ileri sürmüşlerdir. Brownel ve Dunk; bu tür araştırmaların daha sofistike teknikler kullanan işletmelerde yapılması gerekliliğini vurgulamışlardır⁶⁶.

2.3.7. Lokman Mia Araştırması

Tasmania üniversitesinde görevli Lokman Mia araştırmasını Yeni Zelanda'da 100 ila 1500 kişi çalıştıran altı işletmede yapmıştır. Bu işletmelerden biri gıda üretimi, biri ağaç mobilya üretimi, biri otomobil montajı yapmakta, 2 tane satış servisi ve bir de banka işletmesi bulunmaktadır. Araştırmanın başlangıcında bu işletmelerin yöneticileri ile bir tartışma toplantısı yapılmış, çeşitli yıllarda bu işletmelerde; a) kullanılan ayrıntılı bütçe sistemleri, b) bütün bölümlerde bütçeye katılımın yöreklendirilmesi ile ilgililik tartışılmıştır. Araştırmada bütçeye katılım, iş zorluğu, iş motivasyonu ve yönetim performansı değişkenleri ölçülmüştür. Ancak çalışmada bütçeye katılım ve işgüçlüğü dışındaki diğer değişkenlerin de yönetim performansını etkilediğinin gözardı edilmemesi gerektiği vurgulanmıştır.

Lokman Mia'nın hipotezleri:

Hipotez 1: Yüksek iş zorluğu ile bütçeye katılım ve yönetim performansı arasında olumlu bir ilişki olacaktır.

Hipotez 2: Yüksek iş zorluğu ile bütçeye katılım ve motivasyon arasında olumlu bir ilişki olacaktır.

⁶⁶ Peter Brownell and Alan S. Dunk. "Task Uncertainty and its Interaction with Budgetary Participation and Budget Emphasis: Some Methodological Issues and Empirical Investigation". *Accounting Organizations and Society*, Vol:16, No:8, 1991, pp. 693-703.

Mia araştırmasının sonucunda katılım düzeyi ve iş zorluğu düzeyinin orantılı olduğu durumlarda performans yüksek bulunmuştur. Yani, katılım düzeyiyle, iş zorluğu arasındaki uyum, etkili katılım için (performans anlamında) ön şart olarak ortaya çıkarmıştır. Bu sonuçlar çalışanların iş zorluğu düzeyini, yüksek olarak algıladıklarında katılımı etkili; iş zorluğu düzeyini düşük olarak algıladıklarında katılımı etkisiz olarak gördükleri şeklindeki argümanları desteklemektedir. Böylece bu çalışma, daha önce yapılan ve katılımı performans arasında ilişki olmadığı veya negatif ilişki olduğunu belirten çalışmalara da açıklık getirmektedir.

Benzer şekilde katılımı performans arasında pozitif ilişki olduğunu söyleyen daha önceki çalışmalar için de bir açıklama getirmektedir. Bu çalışmalara katılan kişilerin bütçeye katılım düzeylerinin ve iş zorluğu düzeyini de yüksek olarak algılamakta olduğunu gösterir.

Motivasyonla ilgili sonuçlar umut kırıcı ancak şaşırtıcı değildir. Motivasyonla, iş zorluğu ya da katılım arasında bir ilişki bulunamamıştır. Bütçeye katılımın yönetsel performans ve motivasyonla pozitif ilişkisi olabileceği tartışması bir amaç ya da standardın kurulumu işgörenin de katıldığı aşamalarla kabul edildiği zaman bir mantığa dayandırılabilir; İşgörenler a) amaç ve standartların oluşumuna dahil edilir ve b) personelin sorumluluk hissi oluşturulabilirse.

Bu çalışmanın sonuçları gözönüne alındığında iş zorluğunun yüksek olarak algılandığı durumlarda yöneticilerin bütçeye katılmaya teşvik edilmesi, büyük olasılıkla performanslarını artıracaktır. Diğer yandan, iş güçlüğüne düşük olarak algılandığı durumlarda, yöneticilerin bütçeye katılmaya özendirilmesi, performanslarını artırmayacak gibi görünmektedir. Bu durumlarda başka güdüleme yolları kullanılması daha iyi olacaktır⁶⁷.

⁶⁷ Lokman Mia. "The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note". *Accounting, Organizations and Society*, Vol:14, No:44, 1989, pp:347-357.

2.3.8. Mark K. Hirst, Steven M. Lowy Çalışması

Bu çalışma zor bütçesel amaçların etkililiğini ve bütçe performansının geri bildirimini araştırmaktadır. Amaçlar ve geri bildirim gerekliliği bilinen birşeydir fakat performans geliştirme için yeterli değildir.

Bu çalışmanın hipotezleri:

Hipotez 1: Bütçesel amaç zorluğu ve bütçe geribildirim ayrı ayrı performansı etkilemez.

Hipotez 2: Bütçesel amaç zorluğu ve bütçe geribildirim etkileşimi performansı etkiler, şeklinde ifade edilmiştir.

Bütçesel amaçlar çok zor ve çok gevşek olarak derecelendirilmiş, bütçe geri bildirim de değişik varyanslarla incelenmiş ve standarttan sapmalar incelenmiştir. Ayrıca performans raporları incelenmiştir. Araştırma saha araştırması biçiminde anketle yapılmış 57 üst yöneticiye sorular sorulmuştur. Bu çalışma amaçlar katılımı belirlendiğinde bile bütçe amaçlarının performansa direkt etkisi olmadığını göstermiştir. Ayrıca bütçe geri bildirim de tek başına performans üzerinde etkisi olmadığını göstermiştir. Ama hem amaçların katılımı belirlenmesi hem de geribildirim yüksek olması performansı olumlu yönde etkilemektedir⁶⁸.

2.3.9. Dunk Çalışması

Brownel ve Hirst Avustralya'daki bir üretim işletmesinde yaptıkları araştırmalarında satış merkezi yöneticileriyle görüşmüşler ve aldıkları yanıtlarda daha önceki araştırmalarında aldıkları çelişkili sonuçları uyumlaştırmayı denemişlerdir.

Dunk, araştırmasında bütçeye katılım ile performans arasındaki ilişkiyi İngiltere'de incelemiş, daha önceki çalışmalarla kendi çalışmasını kıyaslayarak kültürel öğelerin katılımı ilişkisi olduğunu, tek ülkede yapılan çalışmaların

⁶⁸ Mark K. Hirst and Steven M. Lowy. "The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance". *Accounting, Organizations and Society*, Vol:15, No:5, 1990, pp. 425-436.

ülkelerin kültürel boyutundan etkilendiğini öne sürmüş ve bütçeye katılım çalışmalarının çokuluslu şirketlerde gerçekleştirilmesi gerektiğini belirtmiştir⁶⁹.

2.3.10 Lars G. Hassel ve Gary M. Cunningham Araştırması

Biri Finlandiya'lı diğeri Amerika'lı iki bilim adamı tarafından yapılan bu araştırma yukarıda değinilen araştırmaların en kapsamlısıdır. 1996 yılında çokuluslu işletmelerde araştırma yapılmıştır. Çokuluslu işletmelerde bütçe kontrolünün etkililiği sorunu son zamanlarda ilgi çekmiştir. Daha önceki çalışmalar, yabancı şirketlerdeki bütçe çalışmalarının, yabancı şirketlerin kültür, dil, coğrafik uzaklık, stratejik önem ve çevre farklılıkları nedeniyle yerli şirketlerden daha farklı olması gerektiğini ileri sürer. Bu konudaki yalnızca bir araştırmada, Hassel'in araştırmasında, belli şartları taşıyan çokuluslu işletmelerin yerli ve yabancı üniteleri arasındaki bütçe ortaklığının bütçe kontrol etkinliğini değiştirdiği ileri sürülmüştür. Bu çalışmalar sınırlıdır, çünkü bütçe kontrolünün sadece 2 değişkenini dikkate almıştır. İnceleyeceğimiz çalışma 3 değişkeni dikkate alır; bütçe kontrolünün güvenilirliği, bütçe iletişimi ya da bütçe etkililiği ve çevresel dinamizm.

Bütçe kontrolünün etkililiği çeşitli yıllarda ilgilenilen bir konu olmuştur. Bütçeye katılımın faydalarının kitaplarda genişçe yer alması dikkate değer. Özellikle bütçe aşamalarına katılımın yöneticileri motive etmesi nedeniyle bütçe aşamalarının etkisinin önemini artırdığı, bütçe kontrolü güvenliğinin istenmeyen etkilerinin katılımı ile ılımlılaştırıldığı iddia edilmektedir.

Bütçenin organizasyonlarda kontrol fonksiyonunun büyük bir aracı olarak görülmesi gelenekselleşmiştir. Hopwood, yüksek bütçe kontrolü güvenliğinin fonksiyonel olmayan bir davranışla ilişkili olduğunu iddia etmiştir. Otley bütçe kontrolünün performans artırımı ile ilişkili olduğunu ileri sürerek sonuçları tekrar edememiştir. Brownel'in bir çalışması bütçeleme aşamalarına katılımın, bütçe kontrolü güvenliğinin etkilerini ılımlılaştırdığını, böylece yüksek ya da düşük

⁶⁹ Alan S. Dunk. "Budget Emphasis, Budgetary participation and managerial performance: a note ". *Account Organizations and Society*, 14, 4,1989, ss. 321-324.

katılım ile ilişkili bütçe kontrol güvenirliliğinin yüksek performans ile ilişkili olduğunu ileri sürmüştür. Hirst'de Brownel'in bulgularını tekrar edememiştir.

Bu araştırma bütçeye katılımın iki boyutunu gösterir:

- 1- Kapsamlı bilgilerin merkez ve alt ünite yöneticileri arasında nakledilmesi,
- 2- Alt ünite yöneticileri arasında birim bütçelerinin etkisinin kapsamı.

İki boyut birbirinden bağımsızdır. Örneğin; çokuluslu şirketlerin yerli alt ünitesinin merkezle iletişimi geniş olabilir; fakat bütçe, merkez tarafından alt ünite yöneticilerinin hiç bir etkisi olmadan hazırlanabilir. Buna karşın, çokuluslu şirketlerin yabancı alt ünitelerinde yüksek yerinden yönetim ve merkezle sınırlı iletişim varolabilir. Bu yüksek yerinden yönetim nedeni ile birçok yerli strateji, alt ünitelerin bütçeleri üzerinde önemli etkide bulunabilir.

Bütçe iletişimi, bütçe ve performansın etkisi ile ilgili faktörlerin alt ünite yöneticisi ve merkez arasındaki kapsamlı bilgilerin değişimidir. Son zamanlardaki tartışmalar, bütçeye katılımın faydasının bilgi iletişimini önceliğini ortaya çıkarması olduğunu iddia etmektedir. Bunun gibi, tartışmalar bütçeye katılımın büyük oranda bilgi değişimi rolüne yardım ettiği ve teknoloji ve pazarlamaya ilişkin bilginin katılımın birincil yararı olduğu sonucuna varmaktadırlar⁷⁰.

Bütçe performans ilişkisi çalışmaları birbirinden farklıdır. Bir çalışma bütçeye katılım ve performans arasında önemli bir pozitif ilişki olduğunu söylerken; diğer bir çalışma, ilişkinin öyle olmadığını savunmaktadır. Bazı çalışmalar bu ikisi arasında negatif ilişki vurgulamaktadır. Aynı şekilde iki anlama gelebilecek çalışmalar da yapılmıştır. Örneğin Brownell bir çalışmasında bütçeye katılım ile güdüleme arasında pozitif bir ilişkiyi tanımlarken, başka bir çalışmasında aynı ilişkiyi gösterememiştir.

İş ya da mesleğin iki önemli karakteristiği onun zorluğu ve değişkenliğidir. Bir meslek güçlüğü, farklılığı, teknolojinin sık sık değişmesi yüzünden ya da performans aşamalarındaki düzen eksikliği nedeniyle zor olabilir. Katılım bir

bilgi değişim mekanizması olarak, yöneticilere işleri hakkında ek bilgiler elde etme sürecini olanaklı kılabilir. Meslekleri hakkında yeni bilgiler elde etmek yöneticilerin motivasyonunu artırır. Böylece bütçeye katılımın yönetici motivasyonunu geliştirdiği ve mesleki zorlukları göreceli olarak azalttığı iddia edilebilir. Örneğin Hopwood yüksek iş zorluğu durumunda bütçeye katılımın, katılımsız yapılan bütçeye göre daha yararlı olduğunu iddia eder⁷¹.

Buraya kadar bütçe kurulumu ve bütçesel kontrol etkinliği arasındaki ilişikleri inceleyen çeşitli araştırmaları aktardıktan sonra, bu çalışmalar baz alınarak, sonraki bölümde bir uygulama yapılarak, değerlendirilmeye çalışılacaktır.

⁷⁰ L.G. Hassel, G.M. Cunningham. "Budget Efectiveness in Multinational Corporations...." *Management İnternational Review*, Vol: 36, 1996/3, pp. 245 - 266.

⁷¹ Mia. *Ön. Ver.*, s. 348.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TUSAŞ MOTOR SANAYİ A.Ş. VE TÜRK PIRELLİ LASTİKLERİ

A.Ş.'DE BÜTÇEYE KATILIM KONUSUNDA BİR UYGULAMA

3. ARAŞTIRMA AMAÇ, YÖNTEM VE EVRENİ

3.1 ARAŞTIRMANIN AMACI

Daha önceki bölümlerde de değinildiği gibi işletme bütçelerinin hazırlanması finansal kararların odağında bulunmaktadır. Bütçelerin hazırlanmasının önemi, rekabet arttıkça ön plana çıkmaktadır. Doğru finansal kararlar alabilmek için doğru bütçeler hazırlanmalıdır. Günümüzde yönetim bilimindeki gelişmelere sonucunda insana verilen önem artmış ve Toplam Kalite Yönetimi ve yalın organizasyon gibi sistemlerle işletmenin her aşamadaki üretimine, çalışanlar da katılmaya başlamışlardır. Bu katılım, doğal olarak bütçe hazırlanmasına da yansımaktadır. Bu durum katılımı yöneticiler ve yönetim bilimcilerin ilgi odağı haline getirmekte ve katılımcı yönetimin incelenmesine verilen önemi artırmaktadır. Yönetime katılmanın bir parçası olarak, organizasyonlarda bütçe hazırlanmasına da katılım teşvik edilmektedir. Katılımla hazırlanan bütçelerin kontrol etkinliğinin daha yoğun olması da yönetime katılımın savlarına denk düşmektedir.

Bu araştırmanın amacı, bütçe kurulumunu katılımlı gerçekleştiren iki büyük kuruluşteki üst, orta ve alt düzey yöneticilerin bütçeye katılımın bütçenin kontrol etkinliği ve yöneticilerin performansına etkileri, ayrıca işletme içi bilgi akışına ve

iletişime katkıları olup olmadığı konusundaki düşüncelerini ortaya çıkararak bu konuya ışık tutmaktır.

Bu çalışmanın yapılmasında;

Bütçe kurulumuna katılan ya da bu konuda fikri alınan astların performansı olumlu etkilenir.

Bütçe kurulumuna katılım bütçenin kontrol etkinliğini artırır.

Bütçe kurulumuna katılım kişilerin işyeri ve mesleği ile ilişkisini olumlu etkiler fikirleri etkin olmuştur. Bütün bunlar toparlandığında bu çalışmanın hipotezi; İşletmelerde, çeşitli düzeyde çalışanların bütçe kurulumuna katılımı sağlandığında olumlu etkilenecekleridir.

3. 2. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bu araştırmada bağımsız değişken olan bütçe kurulumuna katılım ile bağımlı değişken olan yöneticilerin görüşleri arasındaki ilişki iki kuruluş ele alınarak incelenmektedir. Araştırmada yöneticilerin bütçe kurulumuna katılım ve sonuçları hakkındaki düşüncelerini ortaya çıkarabilmek amacıyla kapalı uçlu 18 adet sorudan oluşan bir anket formu hazırlanmıştır.

Ankette yer alan soruların açık ve anlaşılır olup olmadığını saptamak için anket öncesi TUSAŞ Motor Sanayi A.Ş., de bir pilot araştırma yapılmıştır. Bu aşamada bazı soruların anlaşılmadığı görülmüş ve bunun sonucunda bu sorular tekrar düzenlenmiştir. Sorular ilk önce yanıtlar için boşluklar bırakılarak hazırlanmış, fakat TUSAŞ'ta yöneticilerle yapılan ön görüşme sonucunda soruların bu haliyle yanıtlanmasının zor olacağı ve ankete katılımın çok düşük düzeyde gerçekleşeceği uyarısı alınınca sorular çoktan seçmeli hale dönüştürülmüştür. Ayrıca, yöneticilerin adlarını yazmak istemeyecekleri düşünüldüğünden ad ve soyadı sorusu çıkarılmıştır. Tezin konusu ile direkt ilgisi olmadığı düşüncesinden hareketle yöneticilere yaş, medeni durum, öğrenim durumu gibi sorular, sorulmamıştır.

Araştırmanın amacına ulaşabilmesi için objektif veri toplanmaya çalışılmıştır. Bunun için tüm soruların yöneticiler tarafından etki altında kalmadan, tarafsız bir gözle yanıtlanması istenmiştir. Ancak bazı soruların

Eskişehir'de 506.000 m² alan üzerine kurulan ve 50.000 m² alana sahip olan TEI belirli model uçak motorlarını ve bu motorlara ait belirli sayıda motor parçası üreten bir şirket olarak faaliyet göstermektedir.

Diğer işletme Türk Pirelli Lastikleri A.Ş. ise 28 yıldan bu yana Kocaeli ilinde faaliyet göstermektedir. Faaliyet konusu çeşitli tip ve ebatlarda taşıt lastikleri üretmek olan işletmenin genel merkezi İstanbul'dadır. Onbeş civarında ülkede işletmesi bulunan Pirelli'nin orijini İtalya'dır. 81.304 m² kapalı alanı bulunan İzmit Pirelli işletmesi toplam 218.000m² alan üzerine kurulmuştur. Üretim kapasitesi günlük 190 ton, yıllık 65.000 ton olan işletmede 133 memur, 815 adet de işçi istihdam edilmektedir.

Bu araştırmaya, TUSAŞ'dan 20, Pirelli'den de 13 yönetici katılmıştır. TUSAŞ'a yanıtlanmak üzere 30 adet anket formu, Pirelli'ye ise 20 adet anket formu bırakılmıştır. Pirelli işletmesine daha az anket formu gönderilmesinin nedeni yapılan ön araştırmada ankete katılımın düşük olacağına ifade edilmesidir. TUSAŞ'a bırakılan 30 adet anketten 20, Pirelli'ye bırakılan 20 adet anketten ise 13 adedi yanıtlanmıştır.

3.4. ARAŞTIRMA SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Soru 1. İşletmedeki göreviniz nedir?

- a) Üst Kademe Yönetici,
- b) Orta Kademe Yönetici,
- c) Alt kademe Yönetici

Bu soru ankete katılanların yönetim kademesini belirleyerek, işletmelerdeki bütçeye katılımın ne düzeyde olduğunu belirlemeyi amaçlamıştır.

Tablo 3. Katılımcıların yönetim düzeylerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Üst Düz. Yön.	Orta Düz. Yön.	Alt Düz. Yön.
TUSAŞ	3	9	6
PIRELLI	4	9	-
TOPLAM	7	18	6

TUSAŞ'da yanıtlanan anketlerden üç adedi üst yöneticiler tarafından, dokuz adedi orta düzey yöneticiler tarafından altı adedi ise alt düzey yöneticiler tarafından yanıtlanmıştır. İki adet ankette ise yönetim düzeyiyle ilişkili olan 1. soru yanıtız bırakılmıştır. Pirelli'de ise soruları yanıtlayan katılımcıların 4'ü üst düzey, 9'u orta düzey yöneticidir. Yukarıdaki tabloda da görülebileceği gibi Pirelli'deki katılımcıların hepsi orta ve üst düzey yöneticidir. Yapılan ön görüşmede Pirelli'deki alt düzey yöneticilerin bütçe kurulumuna katılmadığı öğrenilmiştir. Bu nedenle alt düzey yöneticiler anketi yanıtlamamış ya da anket onlara iletilmemiş olabilir. Toplamda verilen yanıtları değerlendirdiğimizde 7 üst düzey, 18 orta düzey ve 6 adet de alt düzey yönetici anket sorularına yanıt vermiştir. Yöneticilerin düzeylerinin bu çalışma için önemi, üst düzey yöneticilerin zaten bütçe kurulumuna katılmasının olağan olduğu düşünülürse, orta ve alt düzey yöneticilerin katılımının ne oranda olduğunun anlaşılabilmesidir. Yüzde ile hesaplanacak olursa katılımcıların %22'si üst kademe yönetici, %58'i orta kademe yönetici, %20 si alt kademe yöneticidir.

Soru 2. "Genel işletme bütçesi" işletmenizde nasıl hazırlanıyor?

- a) Katılımlı,
- b) Merkezi,
- c) Diğer

Kimi işletmelerde sadece bölüm bütçeleri, kimilerinde ise hem bölüm bütçeleri hem de genel işletme bütçesi katılımla hazırlandığından, bu soru durum tespiti amacıyla sorulmuştur.

Tablo 4. Katılımcıların genel işletme bütçesinin hazırlanma biçimine verdiği yanıtların dağılımı

Soru Seçenekleri	Katılımlı	Merkezi	Diğer
TUSAŞ	20	-	-
PIRELLI	8	5	-
TOPLAM	28	5	-

Bu soruya TUSAŞ'taki katılımcıların hepsi katılımlı yanıtını vermiştir. Bu yanıtlardan TUSAŞ'ta gerçek katılımın gerçekleştiğini, ve çalışanların bütçe kurulumundan haberdar oldukları sonucunu çıkarabilir, Pirelli'de ise 8 kişi bütçe kurulumunun katılımlı gerçekleştiğini ifade ederken 5 kişi ise bütçenin merkezden hazırlandığı yanıtını vermişlerdir. Bu işletmede bütçenin merkezden hazırlandığını ifade eden 5 kişinin hepsi orta düzey yöneticidir. Katılımla hazırlandığını ifade eden 8 kişinin 4'ü üst düzey yönetici, 4'ü de orta düzey yöneticidir. Pirelli işletmesinde sorulara verilen çelişkili yanıtlardan dolayı bütçe kurulumu konusunda belirgin bir kararsızlık olduğunu ya da daha az katılımla bütçe oluşturulduğunu söyleyebiliriz. Toplamda % 84 katılımlı hazırlandığını %16 ise merkezden hazırlandığını savunmaktadır. Merkezden hazırlandığını ifade eden %16 nın hepsi Pirelli yöneticisidir.

Soru 3. "Genel işletme bütçesi" hazırlanırken siz katıldınız mı?

- a) Evet,
- b) Hayır

Bu soru katılımcıların bireysel olarak genel işletme bütçesine katılıp katılmadıklarını ölçmek, böylece yanıtları daha anlamlandırmak amacıyla sorulmuştur.

Tablo 5. Katılımcıların, genel işletme bütçesine katılımının dağılımı

Soru Seçenekleri	Evet	Hayır
TUSAŞ	16	4
PIRELLI	7	8
TOPLAM	23	12

Anket çalışmasından önce TUSAŞ'da yapılan ön görüşmede verilen genel bilgide sadece üst ve orta düzey yöneticilerin genel işletme bütçesinin kuruluma katıldıkları ifade edilmiştir. Bu soruya alt kademe yöneticilerin de evet yanıtı vermiş olması ya bilginin yanlış alındığı ya da yanıtlayanların genel işletme bütçesi teriminden farklı birşeyi algıladıklarını gösteriyor. Alt düzey yöneticilerin hepsinin evet yanıtı vermemiş olması, bazı bölümlerdeki alt düzey yöneticilerin kuruluma katıldığını izah ediyor olabilir. Ayrıca orta düzey yöneticilerden bir tanesi olumsuz yanıt verdiği göre bu kişinin ya kurulum çalışmalarına katılmadığı ya da bütçe kurulumundan sonra işe başladığı söylenebilir.

Pirelli işletmesinde verilen yanıtları değerlendirdiğimizde bir önceki soruda bütçe kurulumunun katılımı gerçekleştirildiğini belirten 8 kişiden 7'si bu kuruluma katıldıklarını belirtmişlerdir. Bu yanıtlar üst düzey yöneticilerin hepsi orta düzey yöneticilerin ise üçü tarafından verilmiştir.

Genel işletme bütçesi hazırlanmasına katılım toplam olarak değerlendirildiğinde yanıtlayanların % 65'i katılmakta, %35 ise kuruluma katılmamaktadır.

Soru 4. İşletme genel bütçesinin hazırlanması bölüm yöneticileri ile toplantı yapılarak mı gerçekleştiriliyor?

- a) Evet ,
b) Hayır

Bu soru bölüm yöneticilerinin bireysel olarak işletme bütçesi ile ilgili fikirlerinin alınıp bu fikirler doğrultusunda mı, yoksa bölüm yöneticilerinin toplantı halinde birbirlerinin fikirlerini öğrenerek ya da etkilenerek mi işletme bütçesinin hazırlanmasına katıldıklarını ölçmek amacıyla sorulmuştur.

Tablo 6. Katılımcıların, toplantı ile bütçe hazırlanıp hazırlanmadığı konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Evet	Hayır
TUSAŞ	20	-
PIRELLI	9	4
TOPLAM	29	4

Bu soruya TUSAŞ'daki katılımcıların hepsi bölüm yöneticileri ile toplantı yapılarak yanıtını vermiş, Pirelli'den ise çelişkili yanıtlar alınmıştır. Genel dağılım %88 evet , %12 hayır yanıtı şeklindedir.

TUSAŞ'da bütçenin her bölümün fikirleri alınarak hazırlanması dışında genel bütçe hazırlanırken de bölüm yöneticileri toplantılar yapmaktadır. Bu da bölüm yöneticilerinin diğer bölümlerin yapmak istediklerinden, planlarından işletmeye katkılarından haberdar olmalarına ve kendi yapacakları konusunda diğerlerinin de fikirlerinin alınmasına olanak sağlamaktadır.

Pirelli'deki sonuçların çelişkili olması bölümler arası ve orta düzey yöneticilerin kendi aralarındaki ve üstleri ile aralarındaki bilgilenmenin yeterli olmadığı sonucunu vermektedir. Bu çelişkili yanıtlara bakarak işletmenin genel bütçesinin bölüm yöneticileri ile toplantı yapılarak mı yoksa başka türlü mü hazırlandığı tam olarak değerlendirilememiştir.

Soru 5. Eğer toplantı yapılıyorsa bu toplantıların bölüm yöneticileri arasındaki iletişimi nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

- a) Olumlu etkiliyor,
- b) Olumsuz etkiliyor,
- c) Etkilemiyor

Bu soru yapılan toplantılarda bölüm yöneticilerinin birbirleriyle iletişimlerinin etkilenip etkilenmediğini anlamak amacıyla sorulmuştur.

Tablo 7. Katılımcıların, toplantıların iletişim üzerine etkileri konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu	Olumsuz	Etkilemiyor
TUSAŞ	18	-	-
PIRELLI	9	-	2
TOPLAM	27	-	2

Toplamda katılımcıların % 94'ü bu toplantıların iletişimi olumlu etkilediğini, %6'sı ise etkilemediğini söylemiştir. Olumsuz etkilediği yanıtının hiç seçilmemiş olması, bütçe kurulumunun toplantılarla yapılmasının, bütçe hazırlayıcılar arasındaki ilişkiyi olumsuz düzeyde hiç bir şekilde etkilemediğini açıklamaktadır. Bu yanıt toplantıların bölüm yöneticileri arasındaki iletişime büyük oranda olumlu etkileri olduğu sonucuna varılmasını sağlayabilir.

TUSAŞ'daki katılımcılar toplantı yapıldığını ve bu toplantılara katıldıklarını net bir biçimde ifade ettiklerinden bu toplantıların sonucunu değerlendirebilmişler ve aralarındaki iletişimin olumlu etkilendiğini ifade etmişlerdir. TUSAŞ'dan genel işletme bütçesinin kuruluma katılmadığını ifade eden iki alt düzey yönetici bu soruyu yanıtı bırakmıştır.

Pirelli'de ise toplantı yapıldığını ifade edenler bu toplantıların iletişimi olumlu etkilediğini düşünmektedirler. Zaten toplantı yapılmadığını düşünenler ise bu soruyu yanıtı bırakmış ya da etkilemediğini ifade etmişlerdir.

Soru 6. Bu toplantıların, işletme içi (bölümler arası) bilgi akışına etkisi oluyor mu?

- a)Olumlu etkisi oluyor,
- b) Olumsuz etkisi oluyor,
- c) Etkilemiyor

Bir önceki soruda bölüm yöneticileri arasındaki iletişim ölçülmeye çalışılırken bu soruda işletme içi bilgi akışının nasıl etkilendiğinin ölçülmesi amaçlanmıştır. İşletme içi bilgi akışı organize değilse bu toplantılar sırasında, işletme içi bilgi akışının düzeltilmesine ya da hızlandırılmasına karar verilebilir.

Tablo 8. Katılımcıların, toplantıların işletme içi bilgi akışına etkisi konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu	Olumsuz	Etkilemiyor
TUSAŞ	18	-	-
PIRELLI	9	-	1
TOPLAM	27	-	1

Toplamda, Katılımcıların %97'si bu soruya bilgi akışına olumlu etkisi oluyor, %3'ü ise etkilemiyor biçiminde yanıt vermiştir. Bu yanıtların sonucunda işletme bütçesi hazırlanırken yapılan toplantıların işletme içi bilgi akışına olumlu etkisi olduğu neredeyse kesin düzeyde iddia edilebilir. Yine aynı sayıda yönetici iletişimi etkilediğini düşündüklerinden, bilgi akışının da olumlu etkilendiğini düşünmektedir.

TUSAŞ'da verilen yanıtlara bakıldığında bu soruyu, bir önceki soruyu yanıtsız bırakan iki alt düzey yöneticinin yanıtsız bıraktığı görülmektedir.

Pirelli çalışanlarından anketi yanıtlayanların büyük çoğunluğu bu toplantıların işletme içi bilgi akışına olumlu etkisi olduğunu ifade etmiştir. Sadece bir yönetici bu toplantıların işletme içi bilgi akışını etkilemediğini düşünmektedir.

Soru 7. Genel İşletme Bütçesinin hazırlanmasına katılmak sizi nasıl etkiliyor?

- a) Olumlu,
- b) Olumsuz,
- c) Etkilemiyor

Bu soruda bütçe hazırlanmasına katılımın bireysel etkisi ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 9. Katılımcıların, bütçe hazırlanmasına katılımın etkisi üzerindeki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu	Olumsuz	Etkilemiyor
TUSAŞ	18	-	-
PIRELLI	9	-	4
TOPLAM	27	-	4

TUSAŞ'da bu soruyu 18 kişi olumlu etkiliyor seçeneğini seçerek yanıtlamış 3 kişi ise yanıtı bırakmıştır. Üçü de genel bütçenin kurulmasına katılmadıklarını ifade eden alt kademe yöneticilerdir.

Pirelli'de ise bu soruya 9 kişi olumlu etkilediği, 4 kişi ise etkilemediği biçiminde yanıtlamıştır. Bireysel olarak olumlu etkilenme, bu konuda fikirlerinin alınmasından, bölümleri ile ilgili bilgileri daha net ortaya koymaları gibi nedenlerden kaynaklanabilir.

Toplamda katılımcıların %87'si kişisel bazda olumlu etkilendiklerini, %13'ü ise etkilenmediklerini belirtmiştir. Bu soruda; toplantıların vakit kaybına neden olması ya da çatışma nedeni olması gibi bireyi olumsuz etkileyebilecek nedenlerden dolayı olumsuz etkilenme belirtilebilir diye düşünülmesine rağmen, kimse olumsuz etkilendiğini ifade etmemiştir.

Soru 8. Bölümünüzün bütçesi nasıl hazırlanıyor?

- a) Bölüm yöneticisi hazırlıyor,
- b) Herkesin katılımıyla hazırlanıyor,
- c) Tüm bölümlerin bütçeleri merkezi olarak hazırlanıyor,

Bu soruda bölüm bütçelerine katılım düzeyi anlaşılmaya çalışılmıştır.

Tablo 10. Bölüm bütçelerinin kurulumuna katılım düzeyi

Soru Seçenekleri	Bölüm Yöneticisi	Herkes Katılıyor	Merkezi
TUSAŞ	7	13	-
PIRELLI	6	4	3
TOPLAM	13	17	3

TUSAŞ'da bu soruya verilen yanıtlarda herkesin katılımıyla seçeneği, 13 kişi tarafından seçilmiştir. 7 katılımcı ise, bölüm bütçelerini, bölüm yöneticilerinin hazırladığını belirtmişlerdir. Bu işletmede yapılan ön görüşmede bölüm bütçelerinin, bölüm yöneticileri tarafından, tüm astlara danışılarak hazırlandığı ifade edilmiştir. Yanıtlarda da bölüm yöneticileri tarafından hazırlanıyor seçeneğini işaretleyen katılımcıların bir kısmı sorunun kenarına astlara danışarak diye not düşmüştür.

Pirelli'deki yanıtlarda; katılımcıların 6'sı bölüm bütçelerini, bölüm yöneticilerinin hazırladığını, 4'ü herkesin katılımıyla hazırlandığını, 3 katılımcı ise merkezi olarak hazırlandığını ifade etmiştir. Bu yanıtlar işletme içi bilgi dolaşımında bir aksaklık olduğunu ya da bazı bölümlerin bütçelerinin katılımı, bazılarının merkezden, bazı bölümlerin bütçelerinin ise bölüm yöneticileri tarafından hazırlandığını göstermektedir. Bu da bölüm yöneticilerinin yönetim anlayışı ile ilgili olarak değerlendirilebilir. Kimi yönetici katılımı önemserken kimisi de katılıma gerek duymadan bütçeyi hazırlamaktadır diye düşünülebilir.

Toplamda %39, bölüm bütçelerinin, bölüm yöneticileri tarafından, %51, herkesin katılımıyla, %10 ise merkezi bir biçimde hazırlandığını ifade etmiştir.

Soru 9. Bölüm bütçesi hazırlanırken astlarınızın fikri alınıyor mu?

- a) Evet,
- b) Hayır

Bu soruda işletme çalışanlarının bütçe kurulumunda fikir belirtip belirtmediği anlaşılmaya çalışılmıştır.

Tablo 11. Astların bütçe kurulumuna katılım düzeyinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Evet	Hayır
TUSAŞ	19	1
PIRELLI	9	1
TOPLAM	28	2

Toplamda katılımcıların %94'ü astların fikrinin alındığını %6'sı ise astların fikrinin alınmadığını ifade etmişlerdir. Bu sonuçlar bütçeye katılımın sadece yönetici düzeyinde kalmadığını, yöneticilerin bütçeyi hazırlarken astlarının da fikirlerini aldıklarını göstermektedir.

TUSAŞ'da katılımcıların 1'i hariç hepsi astların fikrinin alındığını, bir tanesi de astların fikirlerinin alınmadığını ifade etmiştir. Bu da TUSAŞ'ta hazırlanan bütçelerde alt düzeyde olan çalışanların bile katkısının bulunabileceğini göstermektedir.

Pirelli'de de katılımcıların 3 tanesi bu soruyu yanıtsız bırakmış, yanıtlayanlardan 9'u astların fikirlerinin alındığını belirtmişlerdir. 1 kişi ise astların fikrinin alınmadığını belirtmiştir. TUSAŞ'la aynı şekilde Pirelli işletmesinde de hazırlanan bütçelerde astların da katkılarının bulunabileceğini göstermektedir.

Soru 10. Eğer bölüm bütçesi hazırlanırken astlarınızın fikri alınıyorsa sizce bu astlarınızın performansını nasıl etkiliyor?

- a) Olumlu,
- b) Olumsuz,
- c) Etkilemiyor

Bu soruyla, astların fikrinin alınmasının onları güdülemekte etkili olup olmadığı değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 12. Örneklerin astların fikrinin alınmasının, güdülenmeye etkileri konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu	Olumsuz	Etkilemiyor
TUSAŞ	18	-	1
PIRELLI	9	-	-
TOPLAM	27	-	1

TUSAŞ'da astların fikrinin alınmadığını işaretleyen üst düzey yönetici bu soruyu yanıtızsız bırakmıştır. Diğer katılımcıların 18'i astların fikrinin alınmasının onların performansını olumlu etkilediğini düşünmektedirler. Bir katılımcı ise astların performansına etkisi olmadığını düşünmektedir.

Pirelli'de 10. soruyu yanıtlamayan 3 yönetici bu soruyu da yanıtızsız bırakmışlardır. Astların fikrinin alınmadığını işaretleyen katılımcı, bu soruya astların performansının olumlu etkilendiğini ifade eden yanıtı vermiştir. Bu yanıtın eğer alınsa performanslarını olumlu etkileyeceğini düşündüğü sonucu çıkartılabilir.

Toplamda katılımcıların %96'sı astların performansının olumlu etkilendiğini %4'ü ise astların performansının etkilenmediğini ifade etmiştir. Bu sonuç daha önceki bölümde aktarılan Becker ve Green, Otley, Milani ve Collins'in araştırmalarını destekler görünümündedir.

Soru 11. Bütçeye katılımın, bütçe kontrolünü nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

- a) Kolaylaştırıyor,
- b) Zorlaştırıyor,
- c) Etkilemiyor.

Bu soruda bütçe kurulumuna katılımın, bütçe kontrol etkinliğini etkileyip etkilemediği ölçülmeye çalışılmıştır.

Tablo 13. Bütçe kurulumuna katılımın bütçe kontrolünü etkileme derecesi

Soru Seçenekleri	Kolaylaştırıyor	Zorlaştırıyor	Etkilemiyor
TUSAŞ	18	1	1
PIRELLI	8	1	-
TOPLAM	26	2	1

TUSAŞ'ta bu soruya verilen yanıtlar değerlendirildiğinde 18 katılımcının bütçeye katılımın bütçe kontrol etkinliğini kolaylaştırdığı kanısında oldukları görülmektedir. TUSAŞ'da yapılan görüşmelerde, yöneticiler kişinin kendi hazırladığı bütçenin tüm ayrıntılarını bildiği, bu nedenle de aksaklıkları zamanında belirleyip, buna karşı önlemleri almayı kolaylıkla becerebildiklerini belirtmişlerdir.

Pirelli'den alınan bilgilerde ise bütçe kontrolünün zaten belirli periyotlarda toplantılar yapılarak yine hazırlayan kişilerce kontrol edilmesinin kolay olduğu sonucu alınmıştır. Yanıtlar değerlendirildiğinde de, bu soruyu yanıtlayanların görüşleri alınan bilgilerle örtüşmektedir.

Her iki işletmede de birer kişi katılımın, kontrolü zorlaştırdığını düşünmektedir. Bunun nedeninin kişilerin kendilerini denetlemelerindeki zorluk ve sorumluluğun yüksekliği olduğu düşünülmektedir.

Toplamda katılımcıların %90'ı bütçeye katılımın bütçe kontrolünü kolaylaştırdığını, %7'si zorlaştırdığını, %3'ü ise etkilemediğini ifade etmiştir.

Soru 12. Sizce kurulumuna katıldığınız bir bütçe ile katılmadığınız bir bütçeyi uygulamak arasında fark var mı?

- a) Katıldığım bütçeyi uygulamak daha kolay,
- b) Katıldığım bütçeyi uygulamak daha zor,
- c) Katılmadığım bütçeyi uygulamak daha kolay,
- d) Herhangi bir fark yok.

Bu soruyla katılımlı bütçenin uygulamaya etkileri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo.14. Örneklerin bütçeye katılımın uygulamaya etkileri konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Katıldığım daha kolay	Katıldığım daha zor	Katılmadığım dahakolay	Herhangi bir fark yok
TUSAŞ	17	1	-	2
PIRELLI	9	-	-	-
TOPLAM	26	1	-	2

TUSAŞ'da katılımcıların 17'si, Pirelli'de ise bu soruyu yanıtlayan katılımcıların hepsi katılınan bütçeyi uygulamanın daha kolay olduğunu ifade eden yanıtı seçmişlerdir. Bunun nedeninin, kurulumunda buldukları bütçedeki hedefleri, rakamları ve verileri biliyor olmalarının olduğu düşünülmektedir. Yöneticiler kendi belirledikleri verilerle çalıştıklarından bunları hedefe götürmek ve uygulamak sonuçun da belirttiği gibi daha kolay olacaktır. TUSAŞ'daki bir yönetici katılınan bütçeyi uygulamanın daha zor olduğunu, iki kişi de uygulamada katılımın herhangi bir fark yaratmadığını ifade etmiştir.

Soru 13. Kurulumuna katıldığınız bütçelerin sapma oranlarını izliyor musunuz?

a) Evet,

b) Hayır.

Bu soruda bütçedeki sapmaların izlenip izlenmediği yani kurulumdaki katılımın sorumluluğu değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo.15. Katılımcıların sapmaların izlenip izlenmediği konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Evet	Hayır
TUSAŞ	18	2
PIRELLI	9	-
TOPLAM	27	2

TUSAŞ'daki katılımcıların 18 adedi, Pirelli'de ise bu soruyu yanıtlayanların hepsi kurulumuna katıldıkları bütçedeki sapmaları izlediklerini belirtmişlerdir. Tezin teorik kısmında bütçelerin güdüleme aracı olarak kullanılabilirdikleri belirtilmiştir. Bu soruya verilen yanıtlar değerlendirildiğinde ise katılımcıların çoğunluğunun kurulumuna katkıda buldukları bütçedeki sapmaları izledikleri belirlenmiştir. Bu sapmaları izleme, aynı zamanda işletme amaçlarına uygunluğu da denetleme anlamına gelecektir. Kişinin kendi amaçları ile işletme amaçlarını uyumlaştırması ilk hedeflerden biri olduğundan, bütçeye katılımın buna katkısı olduğu sonucu da çıkarılabilecektir.

Toplamda katılımcıların %94'ü sapma oranlarını izlediklerini, %6'sı ise izlemediklerini belirtmişlerdir. %6'nın hepsi TUSAŞ'tadır. Bu iki katılımcı ilk soruda yönetim düzeylerini işaretlemeyenlerdir.

Soru 14. Bütçeye katılımın mesleğinizle ilişkinizi nasıl etkilediğine inanıyorsunuz?

- a) Olumlu etkiliyor,
- b) Olumsuz etkiliyor,
- c) Etkilemiyor

Bu soruda bütçeye katılımı kişilerle ilişkilerinin güçlenip güçlenmediği değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 16. Katılımın meslekle ilişkiye etkileri konusundaki düşüncelerin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu etkiliyor	Olumsuz etkiliyor	Etkilemiyor
TUSAŞ	17	-	3
PIRELLI	9	-	-
TOPLAM	26	-	3

Toplamda katılımcıların 26'sı mesleğiyle ilişkisinin olumlu etkilendiğini, 3'ü ise mesleğiyle ilişkisinin etkilenmediğini ifade etmiştir. Bu soruyu yanıtlayan katılımcıların çoğunluğunun meslekleri ile ilişkilerinin olumlu etkilendiğini ifade etmeleri yapılan yabancı çalışmaların sonuçları ile de uyusmaktadır. İnsanların meslekleri ile ilişkilerinin olumlu etkilenmesi, mesleklerine duydukları ilgiyi çoğaltacak, o işle ilgili yenilikleri takip etme isteğini artıracaktır. Bu istek kişisel becerileri artırabildiği gibi, işletmenin o kişiden sağladığı yararı da artırabilecektir. Sonuçta işinde iyi kişileri çalıştıran işletmeler işinden keyif almayan kişilerle çalışan işletmelerden daha şanslı olacaklardır. Bu nedenle bütçe kurumuna katılımın kişi-meslek ilişkisini olumlu etkilemesi işletme yöneticileri açısından gözönünde bulundurulması önerilebilecektir.

Soru 15: Bütçeye katılımın işyerinizle ilişkinizi etkilediğine inanıyor musunuz?

- a) Olumlu etkiliyor,
- b) Olumsuz etkiliyor,
- c) Etkilemiyor

Bu soruda bütçeye katılanların, işyerleri ile ilişkilerinin güçlenip güçlenmediği değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 17. Katılımın işyeri ile ilişkiye etkileri konusundaki düşüncelerin dağılımı

Soru Seçenekleri	Olumlu etkiliyor	Olumsuz etkiliyor	Etkilemiyor
TUSAŞ	16	-	4
PIRELLI	8	1	1
TOPLAM	24	5	1

TUSAŞ'daki yöneticilerin 16'sı, Pirelli'deki katılımcıların ise 8'i bütçe kurulumuna katılımın işyerleri ile ilişkilerini olumlu etkilediğini ifade etmişlerdir. TUSAŞ'daki katılımcıların 4'ü, Pirelli'deki katılımcıların ise 1'i etkilemediğini ifade etmişlerdir. Pirelli'deki yöneticilerin biri olumsuz etkilediğini ifade etmiştir.

Kişilerin işyerleri ile ilgili olarak iyi şeyler hissetmeleri, işlerine istekle gelmelerini sağlayacaktır. Davranış bilimcilerin yaptığı çeşitli araştırmalar, işyerlerine karşı olumlu tutum gösteren insanların işe devamsızlıklarının azaldığını göstermektedir. Bu sorunun yanıtları işyerine karşı tutumun çoğunlukla olumlu etkilendiğini göstermiştir. Bu da bütçeye katılımın işyerine karşı tutumu olumlu etkileyerek insanların işe daha sevecek gelmelerini sağlayacağı sonucunu güçlendirmektedir.

Toplamda katılımcıların %80'i işyerleriyle ilişkilerinin olumlu etkilendiğini, %17'si olumsuz etkilendiğini, %3'ü ise etkilenmediğini belirtmişlerdir.

Soru 16. Bütçedeki sapmaların nasıl azaltılabileceğini düşünüyorsunuz?

- a) Planlamayı etkinleştirerek,
- b) Kontrolü yoğunlaştırarak
- c) Katılımı artırarak
- d) Hepsini.

Bu soruda katılımcıların bütçe sapmaları konusundaki düşünceleri değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Tablo 18. Katılımcıların bütçedeki sapmaların nasıl azaltılabileceği konusundaki düşüncelerinin dağılımı

Soru Seçenekleri	Planlamayı Etkinleştirerek	Kontrolü Yoğunlaştırarak	Katılımı Artırarak	Hepsini
TUSAŞ	4	2	2	12
PIRELLI	1	5	1	6
TOPLAM	5	7	3	18

Pirelli'deki orta düzey yöneticilerden biri hem a, hemde b seçeneğini, üst düzey yöneticilerden biri hem b, hemde c seçeneğini işaretlemişlerdir. TUSAŞ'daki ve Pirelli'deki yöneticilerin çoğu bu soruya hepsi yanıtını vermişlerdir. Bu sorunun yanıtları değerlendirildiğinde işletmelerde bütçe hazırlanması çalışmalarını yapılırken ya da öncesinde ve sonrasında planlamanın etkin bir biçimde yapılmasını sağlamak gerekmektedir. Bu nedenle tezin ikinci bölümünde sözü edilen yönetim bilgi sistemlerinin iyileştirilmesi çalışmaları iyi bir şekilde yapılmalıdır.

Ayrıca bütçeden sapmaları azaltabilmek için işletme içinde ve dışında bütçeye uyum kontrolünü yoğunlaştırmak ve bütçe kurulumuna katılım artırmak da gerekmektedir.

Soru 17. Bütçenin size göre faydaları nelerdir?

TUSAŞ'da bu soruya;

- Ne kadar harcanacağı bilinir;
- İşletmeye performansı ölçme olanağı verir;
- Planlı ve programlı olunur;
- Harcamaları kontrol ve planlama sağlar;
- Bütçe, pusula görevi görür;
- Muhtelif maksatlar için kullanılabilir veri tabanı oluşturur;
- İş disiplini oluşturur;
- Vizyonu geliştirir;
- Kontrolü sağlar;
- Stratejik kararların alınmasını kolaylaştırır;
- Kaynakların verimli kullanılmasını sağlar;
- Organizasyonu kolaylaştırır;
- Bilgi akışını sağlar;
- Düzenli harcama yapılmasını sağlar... gibi yanıtlar verilmiştir.

Pirelli'de bu soruya;

- Bütçe, hedeflere ulaşım için çalışmaların yönlendirilmesini sağlar;
- Şirketin geleceği ve dolayısıyla çalışanların geleceği açısından en önemli faktördür;
- İşletmenin finans kaynaklarının sağlıklı kullanımı ve denetimi açısından gerekli bir işlemdir;
- Harcamalar daha kolay takip edilir;
- Harcanacak paranın miktarını ve yerini bilmek, yapılacak işlerin daha planlı olmasını sağlar;
- İşletmenin amaçlarına varmasında kullanılan bir araçtır;
- Harcanacak parayı bilip, gelirlerinizi ona göre kontrol edersiniz;
- Yapılan ve yapılacak işlerin mali boyutunun bilinmesi işleri daha anlamlı kılar;
- Daha planlı ve hedeflere konsantre olmuş bir çalışma yapılmasına yardımcı olur, çalışan ve katılanların motivasyonu ile etkinliğini ve verimliliğini artırır;

- Şirketin hedeflerinin saptanmasında etkilidir;
- Bütçe sayesinde tüm maliyetlerinizi kontrol edebilirsiniz, tekliflerinizi ona göre hazırlarsınız... yanıtları verilmiştir.

Soru 18: Bütçenin size göre sakıncaları nelerdir?

Bu soruya Pirelli'de 6 katılımcı bütçenin sakıncaları yoktur yanıtı vermişse de bütçenin sakıncaları olduğunu düşünenler de bulunmaktadır. Bu sakıncalar:

- Ülkedeki siyasi ve ekonomik istikrarsızlığın kontrolü zorlaştırması;
- İyi ve modern tekniklerle hazırlanmaz ise hedef saptırıp, motivasyonu bozması;
- Bürokratik yönü fazla olursa ve ağır kontrol amaçlı olursa karar verme, uygulama ve revizyon zorlukları doğurarak bir yönlendirme aracı olmaktan çıkması;
- Özel ve acil durumlarda karar verme ve uygulamayı zorlaştırması;
- Sürpriz gelişmelerde yetersiz kalması;
- Yanlış ve katılımsız yapılan bütçenin hem şirketi hem de çalışanları yanıltıp strese sokması ve şirketin zararına neden olabilmesi; olarak ifade edilmiştir.

TUSAŞ'ta ise 16 katılımcı bütçenin sakıncalarının olmadığı şeklinde görüş bildirmişlerdir. Diğerleri ise,

- Bütçenin onaylanıp yayınlanmasından sonra bütçeye konulmayan ama alınması da zorunlu olan malzeme/hizmet'lerin alınamaması,
- Yanlış yapılan bütçenin, işletmeyi yanlış yönlendirmesi ve gereksiz ödemelere sebep olabilmesi,
- Planlanan hedeflerdeki zorunlu sapmalarda yönetim kurulunun ikna edilmeye çalışılması gibi sakıncalar belirtmişlerdir.

SONUÇ

İşletme bütçelerinin kontrol etkinliği ve davranışsal yönü oldukça az gözönünde tutulan bir konudur. İşletme bütçeleri önemli bir yönetim aracıdır. Yönetim ise insanları ilgilendiren bir olgudur. Yönetimbilimciler insana özgü olgularla daha fazla ilgilenmeye başlamış, yöneticilerin insana verdiği önem ise son yıllarda giderek artan bir ivme izlemiştir. Bu ivmeye uyum sağlamak isteğiyle yapılan bu çalışma, bütçenin kurulumuna katılımın çalışanlar ve bütçe kontrol etkinliği üzerindeki etkilerini çalışmaktadır.

Bu çalışmada aktarılan çeşitli araştırmalar ve onlara göre çok daha dar kapsamlı yapılabilmiş olan bu çalışmanın anket soruları değerlendirildiğinde bütçe kurulumuna katılımın yöneticileri olumlu düzeyde etkilemekte olduğu, fakat bu etkilemenin işletmelerin koşullarına dayanmakta olduğu açıkça görülmektedir. Bu da, yönetim biliminde durumsallık yaklaşımı olarak adlandırılan, işletme yönetimi ve organizasyonunun her işletmeye özgü bir yön olması gerektiği yaklaşımına uyum sağlamaktadır.

Anket sorularına verilen yanıtlar incelendiğinde, yanıtlayanların büyük çoğunluğunun bütçe kurulumuna katılıma olumlu baktığı net olarak izlenmektedir. Bu olumluluğun nedenleri katılımın pozitif sonuçları, insanların kendi belirledikleri hedeflere ulaşmanın kendilerine güvenlerini artırması, diğer katılımcılarla iletişimlerinin artması ve insanların başarıma güdülerinin tatmin ediliyor olması olarak değerlendirilebilir. Bunlar; daha önce yapılmış olan araştırmalara da neden ya da sonuç olmuş olgulardır.

Araştırmanın sonuçlarından biri de bütçe kurulum çalışmalarına katılımın kişiler ve bölümler arası ilişkileri olumlu düzeyde etkilemesidir. İşletme içi bilgi akışının, özellikle de finansal bilgi sistemine doğru ve zamanında bilgiler ulaşmasının önemi, tez çalışmasının önceki bölümlerinde vurgulanmıştır. Bu önem nedeniyle bütçe kurulum çalışmaları sırasında olumlu etkilenen iletişim işletme içinde çalışanların birbirlerinden haberleri olmasını sağlayacak ve bilgi akışını hızlandıracaktır. Ayrıca bölümler arası çatışma nedenlerini azaltmada da işe yarayacaktır.

Araştırmanın sonuçlarının özellikle önem taşıyan bir yönü; ülkemiz insanların, grup çalışmasına uygun olmadıkları, katılım için yeterli eğitim düzeyinde olmamaları, konularına hakim olmamaları gibi genel değerlendirmelere yanıt veriyor olmasıdır. Her iki işletmenin de uluslararası işletme olması, belki diğer ülkelerin yönetim kültürlerinden etkilendikleri iddia edilebilir ama bu hiç net bir iddia değildir.

Araştırma sonuçları, katılımı hazırlanan bütçelerin kontrol etkinliğinin olumlu etkilendiğini göstermektedir. Bütçesel kontrol, işletmenin işlerini çok kolaylaştıran bir olgudur. Yöneticilerin, katıldıkları bütçeyi kontrol etmelerinin daha kolay olduğu sonucu da, bütçenin kontrol etkinliğinin enyükselenebilmesinde katılımın büyük önemi olduğu sonucunu doğurmaktadır. İşletmelerde önemli bir yönetim aracı olan bütçelerin özellikle kontrol etkinliğinde yöneticileri güdüleyici unsur olarak kullanılması gerekmektedir.

Araştırma yapılan her iki işletmede de bütçeler haftalık ve aylık değerlendirilmelere tabi tutulmakta ve sapmalar anında değerlendirilmektedir. Kendi belirlediği hedeflerden sapmayı çok kolay farkedebilecek olan katılımcı bu sapmanın nedenlerini de en kolay teşhis edebilecek olan kişidir. Kalite çemberlerinin de kuruluş nedeni olan hatayı yerinde ve zamanında farkedebilme bütçe kurulumunda da kendini gösterebilecektir.

Bu çalışmada sadece yöneticilerle bir araştırma yapılabilmektedir. Çünkü daha alt düzeyde katılımı bütçe hazırlayan işletmelere (yokluğundan ya da bilinmemesinden) ulaşılamamıştır. Ayrıca bu çalışmada işletme yöneticilerinin performanslarındaki değişim incelenememiş, sadece katılım konusundaki düşünceleri öğrenilmeye çalışılmıştır. Bu düşünceler katılımın önemini vurgulamaktadır. Ancak performansı ne düzeyde etkilediği, koşulların engellemesi yüzünden öğrenilememiştir. Ama yararı bu kadar net biçimde ortaya çıkan bütçeye katılım yaygınlaştırılırsa ve kalite çemberleri yöntemi bütçe kurulumuna da yerleştirilebilirse, hem bütçelerin kontrol etkinliği fazlalaştırılabilecek hem de sapmalar en alt düzeye indirilebilecektir.

Katılımla hazırlanan bütçelerde işletmenin tepe yöneticilerinin farkında olmadığı bir takım sorunların ve olumsuzlukların ortaya çıkması kaçınılmaz olacaktır. Özellikle, Toplam Kalite Yönetimi sisteminin yararlarının çok yoğun olarak anlaşıldığı ve artan rekabet koşullarında öne geçme aracı olarak kullanıldığı günümüzde, bütçe hazırlanmasının da toplam kalite yönetimi biçiminde herkesin fikrinin alınarak ve katkılarının istenerek hazırlanması, bütçeyi hem daha somut kılacak, hem bütçeden sapmaların azaltılmasını sağlayacak, hem de yöneticileri güdüleyebilecektir.

Önceki paragraflarda da aktarıldığı gibi bu çalışmada performans ölçümü yapılamamış ve daha alt düzeyde katılımın sağlandığı bütçe kurulumuna ulaşılamamıştır. Daha sonra yapılacak olan çalışmalarda performans değerlemelerine ulaşılarak katılım öncesi performans ve katılım sonrası performans karşılaştırılması yapılabilir. Özellikle Toplam Kalite Yönetimi uygulayan işletmelerde bütçe kurulumuna katılımın yaygınlaşacağı düşüncesinden hareketle, daha geniş katılımı elde edilecek sonuçlar incelenebilir. Ayrıca yapılacak araştırmalarda bütçe kurulumunda fikirleri alınan astların bütçeye karşı tutumları ölçülerek, bu konunun da değerlendirilmesi yapılabilir.

KAYNAKÇA

Akdemir, Ali. ***Etkili ve Verimli İş Grdrme Aracı Olarak Katımlalı Yönetim Uygulama Teknikleri***. Kütahya: A Yayınları No: 560, Kütahya İİBF Yayınları No: 9, 1992.

Akgüç, Öztin. ***Finansal Yönetim***. 6. Bası. İstanbul: Avcıol Basım-Yayın, Muhasebe Enstitüsü Yayın No: 63, Muhasebe Enstitüsü Eğitim ve Araştırma Vakfı Yayın No: 15, 1994.

Aysan, Mustafa ve İ.H. Albayrak. ***Sfır Tabanlı Bütçeleme (İlkeler ve Uygulama)***. İstanbul: Formül Matbaası, 1979.

Bayar, Doğan ve Nurhan Aydın. ***İşletmelerde Finansal Yönetim***. II. Baskı Eskişehir: Etam A.ř. Matbaa Tesisleri, 1994.

Bilginoğlu, Fahir. "Sfır Tabanlı Bütçeleme". ***Muhasebe Enstitüsü Dergisi***, Yıl: 4, Sayı: 14, Kasım 1978.

Bozok, Sinan. ***Planlama ve Kontrol Sistemlerinin Davranışsal Boyutları***. Eskişehir: A Yayınları No: 44, İİBF Yayınları No: 14, 1983.

Brownell, Peter. "Budgetary Systems and Control of Functionally Differentiated Organizational Activities". ***Journal of Accounting Review*** 2, 1985.

Brownell, Peter and M. Hirst. "Reliance on Accounting Information Budgetary Participation and Task Uncertainty: Tests of Three - Way Interaction". ***Journal of Accounting Review***, 24, 2, 1986.

Brownell, Peter and A.S. Dunk. "Task Uncertainty and Its Interaction with Budgetary Emphasis: Some Methodological Issues and Empirical Investigation". ***Accounting, Organizations and Society***, 16, 8, 1991.

Büker, Semih, R. Aşıkoğlu ve G. Sevil. ***Finansal Yönetim***. Eskişehir: 1994.

Can, Halil. ***Organizasyon ve Yönetim***. 3. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 1994.

Cemalcılar, İlhan. ***İşletme Bütçeleri***. İstanbul: EİTİA Yayınları, 24-2, 1965.

Collins, Frank. "The Interaction Budget Characteristic and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes". ***The Accounting Review*** 53, 2, 1978.

Çaya, S. "Yönetici Kişinin Özellikleri Üzerine". ***Cumhuriyet, Bilim Teknik***, 468, 1996.

Çetinkaya, B, Ç. Kirel, D. Mutlu ve N. Uzkesici. "Yönetim Bilgi Sistemleri, Artema A.Ş. Örneği". ***A.Ü. İİBF Dergisi***, Cilt:VIII, Sayı:1-2, 1988.

Çölbaşı, Nail. "İşletme Sevk ve İdaresi Açısından Bütçe Yolu İle Kontrol Tekniği". ***Sevk ve İdare Dergisi***, No: 80, 1975.

Dunk, A.S. "Budget Emphasis, Budgetary Participation and Managerial Performance: A Note". ***Accounting, Organizations and Society***, 14, 1989.

Eren, Erol. **Yönetim ve Organizasyon**. 2. Bası. İstanbul: Beta Basım-Yayım, 1993.

Ergin, Hüseyin. "Araştırma ve Geliştirme Giderlerinin Bütçelerle Kontrolü". **EİİBF Dergisi**, Cilt:5, Sayı: 1-2, 1987.

Hassel, LG and GM Cunningham. "Budget Effectiveness in Multinational Corporations: An Empirical Test of the Use of Budget Controls Moderated by Two Dimensions of Budgetary Participation Under High and Low Environmental Dynamism". **Management International Review**, 36, 1996.

Hirst, MK and SK Lowy. "The Linear Additive and Interactive Effects of Budgetary Goal Difficulty and Feedback on Performance". **Accounting, Organizations and Society**, 15, 5, 1990.

Hofstede, GH. **The Game of Budget Control**. Assen: Koninklijke Van Corcum Company, N.V., 1968.

Karasar, Niyazi. **Araştırmalarda Rapor Hazırlama**. Yedinci Basım. Ankara: 3A Araştırma, Eğitim, Danışmanlık Ltd., 1995.

Koçel, Tamer. **İşletme Yöneticiliği. Yönetici Geliştirme, Organizasyon ve Davranış**. 5. Baskı. İstanbul: Beta Basım-Yayım, 1995.

Meyer, Jean. **İş İdaresi Denetimi**. Çev: Süheyl Gürbaşkan, İstanbul: İstanbul Reklam Yayınları, No: 24.

Mia, Lokman. "The Impact of Participation in Budgeting and Job Difficulty on Managerial Performance and Work Motivation: A Research Note". **Accounting, Organizations and Society**, 14, 4, 1989.

Milani, Ken. "The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study". *The Accounting Review*, April, 1975.

Moore, Carl ve Robert K Jaediche. *Yönetim Muhasebesi*. Çeviren: Alparslan Peker. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Yayınları No:192, 1988.

Orhon, Feryal. "Esnek Bütçeler ve Bütçe Kontrolü". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl:8, Sayı: 27, 1982.

Otley, D. T. "Budget Use and Managerial Performance" *Journal of Accounting Research*, Vol:16, No:1, 1978.

Özgen, H ve Azmi Yalçın. "İşletmelerde Yönetim Bilişim Sistemi ve Yönetim Kararlarında Kullanılması", *AÜİİBF Dergisi*, Cilt:10, Sayı:1-2, 1992.

Pekiner, Kamuran. "Maliyet Giderlerinin Bütçeler Yardımıyla Denetiminde Gözönünde Tutulacak Hususlar". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 3, Sayı: 8, 1977.

Sevgenler, A. Sait. "İç Kontrol Sistemi ve İç Denetim İşlevi Bağlantısı". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl:10, Sayı: 36, 1984.

Taner, Tuna. *İşletmelerde Bütçeleme (Planlama Yaklaşımı)*. İzmir: Kaçkar Ofset, 1988.

Taşkın, Erdoğan. *Yönetim, Pazarlama, Satış*. 3. Basım, İstanbul: Der Yayınları, 1994.

Tekarslan, Erdal. "Davranış Bilimleri ve Yönetim Muhasebesindeki Yeri". *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 7, Sayı, 23-24, 1981.

Türko, Metin. **Finansal Yönetim I**. Erzurum: Atatürk Üniversitesi Yayınları No:765, İİBF Yayınları No:100, 1994.

Ünlen, Müjdat. "Bütçesel Kontrol Açısından Bütçe Tahminleme ve Etkinliğe İlişkin Başarı Ölçümlemesinde Entegre Değerleme Sistemi". **Dokuz Eylül Üniversitesi İİBF Dergisi**, 9, 2, 1973.

Welsch, Glenn A, Ronald Hilton and Paul N. Gordon. **Budgeting Profit Planning and Control**. Fifth ed. New Jersey: Prentice Hall Int. ed, 1988.

Yalkın, Yüksel Koç. **Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri**. 3. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1989.

Yozgat, Osman. **İşletme Yönetimi**. İstanbul: MÜ Nihad Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları No:383-616, 1983.

Yücel, Göksel. "Satış Bütçelerinin Önem ve Özellikleri". **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, Yıl: 4, Sayı:11, 1978.

Yüzer, Ali Fuat. **İşletme Yönetiminde Kâr - Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım**. Eskişehir: EİTİA Yayınları No: 236/157, 1981.

-----DPT(Devlet Planlama Teşkilatı). **Tekdüzen Muhasebe Sistemi İşletme Bütçesi Rehberi**, Yayın No: 1525-KD: 330, 1977.

EK. ARAŞTIRMADA KULLANILAN ANKET SORULARI

1. İşletmedeki Göreviniz Nedir?
 - a) Üst kademe yönetici,
 - b) Orta kademe yönetici,
 - c) Alt kademe yönetici
 2. "Genel İşletme Bütçesi" işletmenizde nasıl hazırlanıyor?
 - a) Katılımlı
 - b) Merkezi
 - c) Diğer
 3. "Genel İşletme Bütçesi" hazırlanırken siz katıldınız mı?
 - a) Evet
 - b) Hayır
 4. İşletme genel bütçesinin hazırlanması, bölüm yöneticileri ile toplantı yapılarak mı gerçekleştiriliyor?
 - a) Evet
 - b) Hayır
 5. Eğer toplantı yapılıyorsa, bu toplantıların, bölüm yöneticileri arasındaki iletişimi nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?
 - a) Olumlu
 - b) Olumsuz
 - c) Etkilemiyor
 6. Bu toplantıların işletme içi, (bölümlerarası) bilgi akışına etkisi oluyor mu?
 - a) Olumlu etkisi oluyor,
 - b) Olumsuz etkisi oluyor
 - c) Etkisi olmuyor
 7. Genel bütçenin hazırlanmasına katılmak sizi nasıl etkiliyor?
 - a) Olumlu
 - b) Olumsuz
 - c) Etkilemiyor
 8. Bölümünüzün bütçesi nasıl hazırlanıyor?
 - a) Bölüm yöneticisi hazırlıyor
 - b) Herkesin katılımıyla hazırlanıyor
 - c) Tüm bölümlerin bütçeleri merkezi olarak hazırlanıyor
- Bu soruya c yanıtı verdiyseniz lütfen 16. Soruya geçiniz.

9. Bölüm bütçesi hazırlanırken astlarınızın fikri alınıyor mu?

- a) Evet, b) Hayır

10. Eğer alınıyorsa sizce bu; astlarınızın performansını nasıl etkiliyor?

- a) Olumlu
b) Olumsuz
c) Etkilemiyor

11. Bütçeye katılımın, bütçe kontrolünü nasıl etkilediğini düşünüyorsunuz?

- a) Kolaylaştırıyor
b) Zorlaştırıyor
c) Etkilemiyor

12. Sizce kurulumuna katıldığınız bir bütçe ile katılmadığınız bir bütçeyi uygulamak arasında fark var mı?

- a) Katıldığım bütçeyi uygulamak daha kolay
b) Katıldığım bütçeyi uygulamak daha zor
c) Katılmadığım bütçeyi uygulamak daha kolay
d) Herhangi bir fark yok

13. Kurulumuna katıldığınız bütçelerin sapma oranlarını izliyor musunuz?

- a) Evet
b) Hayır

14. Bütçeye katılımın mesleğinizle ilişkinizi etkilediğine inanıyor musunuz?

- a) Olumlu etkiliyor
b) Olumsuz etkiliyor
c) Etkilemiyor

15. Bütçeye katılımın işyerinizle ilişkinizi etkilediğine inanıyor musunuz?

- a) Olumlu etkiliyor
b) Olumsuz etkiliyor
c) Etkilemiyor

16. Bütçedeki sapmaların nasıl azaltılabileceğini düşünüyorsunuz?

- a) Planlamayı etkinleştirerek
b) Kontrolü yoğunlaştırarak
c) Katılımı artırarak
d) Hepsi

17. Bütçenin size göre faydaları nelerdir?

18. Bütçenin size göre sakıncaları nelerdir?