



# Kurumsal Sürdürülebilirlik Bağlamında Sürekli Bütçeleme Modeli

*Continuous Budgeting Model in the Context of Corporate Sustainability*

Metin Çalık<sup>1\*</sup> 

Orhan Elmacı<sup>2</sup> 

<sup>1</sup>Accounting and Taxation Department, Dumlupınar University, Kütahya, Turkey

<sup>2</sup>Department of Business, Dumlupınar University, Kütahya, Turkey

Received: 14.11.2020

Accepted: 31.12.2020

This article was checked by *intihal.net*

## Öz

Günümüz iş modelinde başarının sırrı, yöneticilerin temelleri olan planlama, organizasyon ve kontrolün mükemmel işleyişinde yatmaktadır. Yönetim kontrolünde kilit rol oynayan bütçeleme, kullanımı ve süreçleri nedeniyle son zamanlarda önemli eleştiri ve tartışmalara konu olmuştur. Oysa bu konunun ampirik kanıtlardan ziyade sistematik bir şekilde incelenmesi daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır. Üst yönetimin beklenti ve projeksiyonlarına göre hazırlanan planların uygulama seviyesini yansıtan ana unsur olan bütçeyi düşünmelidirler. İşletmelerde zayıf finansal performans ve iş başarısızlığına yol açan en büyük etmen planlama ve kontrol için bütçe kullanımının olmamasıdır. Bütçelemeye getirilen en büyük eleştiri, amaçlara çeşitli yönleriyle hizmet etmek için yaygın olarak kullanılmakta ancak yenilikçiliğin önünde en büyük engel olarak görülmesidir. Bütçe ötesi sistemi, pek çok endüstride rekabet eden kuruluşlara avantajlar sunsa da, bugün bu yaklaşımı uygulayan kuruluş sayısı çok azdır. Bu çalışmada, evrensel bir tekniğin son zamanlarda maruz kaldığı ağır eleştirileri incelemeye önce, bütçelemenin mevcut durumu tartışılmıştır. Bir literatür analizi olan makale, mevcut yönetim muhasebesi literatürüne katkı sağlayacak şekilde yapılandırılmıştır. Bu makale, geleneksel bütçelemenin arka planı olan sürdürülebilirlik bağlamında sürekli bütçeleme ihtiyacı ile bütçelemenin ötesinde literatüre ve gelişime bir bakış açısı sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Bütçeleme, Bütçeleme ötesi, Sürdürülebilirlik, Bütçe yetersizliği.

## Abstract

The secret to success in today's business model is the perfect functioning of planning, organization and control, which are the skills that make up the foundation of executives. Budgeting, which plays a key role in management control, has been subject to significant criticism and debate recently due to its use and the processes it involves. However, a more realistic approach to this issue is to examine it systematically rather than observing the empirical evidence at hand. The budget should be considered as the main factor that reflects the level of implementation of the plans that are prepared according to the expectations and projections of the senior management. The biggest factor leading to poor financial performance and business failure in businesses is the lack of budget use for planning and control. The biggest criticism of budgeting is that it is widely used to serve various aspects of the purposes, but it is seen as the biggest obstacle to innovation. Even though the beyond budgeting system offers advantages to organizations that compete in many different industries, few organizations adopt this approach today. In this study, the current state of budgeting is discussed, before examining the heavy criticisms that a universal technique has been subjected to in recent times. The article, which is a literature analysis is structured in a way that contributes to the existing management accounting literature. This Article provides a perspective on literature and development beyond budgeting with need for continuous budgeting within context of sustainability, which is the background of traditional budgeting.

**Keywords:** Budgeting, Beyond budgeting, Sustainability, Budget insufficiency.

Çalık, M. & Elmacı, O. (2020). "Kurumsal Sürdürülebilirlik Bağlamında Sürekli Bütçeleme Modeli", Journal of Academic Value Studies, 6(4) (2020) 406-419 (<http://dx.doi.org/10.29228/jav.47595>).

\* E-mail address: [metin.calik@dpu.edu.tr](mailto:metin.calik@dpu.edu.tr) (Corresponding author)

## 1. Giriş

Günümüzde pek çok kuruluş, artan çevresel türbülans ve örgütsel dinamiklerle, bir yanda öngörülebilir hedefe ulaşma gereksinimi ile diğer yanda stratejik uyum ve değişim arayışı arasındaki gerilimi yönetebilme, zorluğu ile karşı karşıyadır. İşletmelerde temel yeteneklerin kalıcılığının sağlanması, değişen koşullara uyum sağlama, kurumsallaşma ve doğru kararlar alma ile mümkündür. Bu koşullar işletmeler tarafından üretilen finansal ve finansal olmayan nitelikli bilgilerin kalitesine bağlıdır. Muhasebe; eşdeğer olmayan düzlemde, işletmeler ve birimlerinin stratejik katmanlarda toplanan finansal ve finansal olmayan verilerden anlamlı analizlerin çıkarılmasında ve veriler arasındaki karşılıklı ilişkilerin ortaya konmasında, örüntüleri ve projeksiyonu gösterecek sistemlerin kurulmasında muhasebe stratejik rol üstlenmektedir. Bu sistemlerden planlama, karar alma ve kontrol işlevlerine lojistik destek sağlayan sistemlerden bir tanesi de “bütçeleme sistemi” dir. 19.yüzyılın ilk çeyreğinde özellikle küçük ve orta ölçekli büyüklükteki işletmelerde (KOBİ) uygulanmaya başlanan geleneksel bütçeleme süreci, günümüze kadar işletme yönetiminde başat (dominant) kontrol mekanizması değerlendirme aracı olmuştur.

İşletme bütçeleme sisteminin iki ayrı tip “Pekiştirici” ve “dengeleyici” geri besleme (feed-back) süreci vardır. Pekiştirici (ya da genişletici) geri besleme süreci büyümenin de motorudur. Dengeleyici (işlev yaratıcı) geri besleme açıkça belirli bir amaca yönelik bir davranış olduğunda işlev yapar. Bütçeleme sistemi bir bütünün görme disiplindir. Gelecekte karşılaşılabileceğimiz fırsatları ve tehlikeleri bugünden görebilme, gerekli önlemleri bugünden alabilme için genel prensipler, gen yöntemler kümesi olarak tanımlamak yanlış olmayacaktır. Bütçeleme sistemi, doğrusal sebep-sonuç zincirlerinden çok karşılıklı ilişkileri ve anlık resimlerden çok değişim düzenlerin görmek için hazırlanması gereken bir çerçevedir. Muhasebe tarafından üretilen bilgiler ile şekillendirilen bütçeler üst yönetimin stratejik kararlarının uygulanması için gerekli enformasyonu sağlayarak yönetim ve denetim kurullarına karşı hesap verilebilirlik kılavuz niteliğindedir. Bütçeleme ve değerlendirme, işletme varlıklarının korunarak sürekli kılınabilmesi yönünde geliştirilen bir refleks davranış modelidir.

Bütçe uygulamalarının örgütsel stratejileri ve prosedürleri, kurumsallaşma sürecinin organizasyon ve alanı içinde güç ve ilgi ile aşılınmış olduğunu vurgulamaktadır Şirketlerde sürdürülebilirlik yetisine sahip olabilmeyen en önemli faktörlerinden biri finansal bir disipline sahip olmalarıdır. Finansal sürdürülebilirlik için firmanın stratejik hedefleri ile uyumlu bir bütçeye sahip olmasının yanında bu bütçenin etkin şekilde takip edilmesi de kritik bir faktördür. Planlama aracı olarak kullanılan tekniklerden en önemlisi olarak bütçeler, işletmeyi etkileyen tüm dinamik koşulların (geçmiş, şimdi ve gelecek bağlamında) analiz edilmek suretiyle, gelecekte olası fırsatların yakalanmasına ve tehlikelerinden kaçınmaya ilişkin gerekli önlemlerin bugünden alınmasına yardımcı olan bir araçtır. Aynı zamanda bütçeler işletmenin geleceğinin rakamsal ifadesi olarak, gelecek yönelimli projeksiyonunda önemli bir kaynaktır.

Son yıllarda geleneksel bütçelemeye yönelik eleştirin odak noktasında işletmelerin yakın (tüketici, rakipler, tedarikçiler, kredi kuruluşları vb.) ve uzak (Politik, ekonomik, demografik, teknolojik, sosyo-kültürel vb.) çevrelerindeki meydana gelen değişimlere ayak uyduramamaları gösterilmektedir (Réka vd., 2014: 573). Eleştirilerin odağındaki gereksinimleri karşılama amacıyla, bütçelemenin ötesinde, daha iyi bütçeleme, dengeli puan kartı, hareketli tahminler, faaliyet tabanlı bütçeleme gibi günümüz iş ortamının gereksinimlerine yanıt vermeye yönelik daha uygun daha sistematik, alternatif bütçe yöntemleri geliştirilmiştir. Geliştirilen bu model; bütçelemenin ötesinde, yetkilendirici liderlik ilkeleri ile uyarlanabilir yönetim süreçleri arasındaki tutarlık felsefesi ile, kuruluşların hızla değişen iş ortamlarında daha uyumlu hale gelmesine yardımcı olmak için tasarlanmış bu model 1990’ların sonunda “Bütçeleme Ötesi” anlayışa evrilmiştir (Úlfarsson, 2018: 14).

Kurumsal değişikliklerin açığa çıkarılmasının bir yönü, yeni muhasebe söylem ve teknolojilerinin üstlendiği edimsel roldedir. Muhasebe ve bütçeleme teknolojileri iş görür ve bahsettikleri "gerçekliğin" inşasına katkıda bulunur. Yönetim muhasebesi değişikliğini anlama çabasına verilen entelektüel destekle, çalışmamız yeni kurumsal referans çerçevesindeki gelişmelere ve yeni bir kurumsal mantığın örgütsel alan üzerindeki etkisine dayanmaktadır. Yapılan literatür taraması sonucunda “bütçe ötesi yönetimin” kullanımının oldukça sınırlı bir düzeyde olduğu ve işletmelerin geleneksel bütçelerden vazgeçmeyerek onları geliştirerek kullanmayı tercih ettikleri görülmüştür. Bu çalışmanın amacı, işletme yönetim süreçlerine kaldıraç etkisi yaratacak bilginin üretilmesi ve paylaşılması amacıyla, iş hayatının öne çıkardığı ölçme ve değerlendirme esaslarında mihenk taşı olan “bütçeleme ötesi yönetim” ile “sürdürülebilirlik” arasındaki korelasyon ilişkisini ortaya koymaktır. Daha spesifik anlatımla, öncelikle “bütçeleme ötesi yönetiminin” literatürdeki temaları ve bunların içeriğini tartışarak, yönetim muhasebesi perspektifinde kıyaslayarak değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu bağlamda “bütçe ötesi yönetim” kültürünün geliştirilerek yerleştirilmesinde, kavramsal-kuramsal

temelinde zenginleştirerek gerçeğe gitme noktasında diyalektik hamleye bağlı değerlendirme argümanları ile ortaya konulması yapılmıştır.

## 2. Planlama

Planlama, belirlenmiş hedefler ile bunlara ulaşmayı sağlayacak araç ve olanakların seçimi ve belirlenmesi süreci diye tanımlanır. Planlama, işletmenin gelecekte karşılaşacağı fırsatları ve tehditleri bugünden görebilme ve gerekli önlemleri bugünden alabilme şeklinde tanımlamak daha gerçekçi ve doğru yaklaşım olacaktır. Bu sürecin sonucu plan ve/veya planlar oluşur. Plan, genel olarak tutulacak yol ve davranış biçimi demektir. Başka deyişle planlama, işletmenin amaçlarını, politikalarını, gen-yöntemlerini ve programlarını gerçekleştirmeye ilişkin alternatifler arasından en uygun olanının seçimini yapmaktır. Bu seçim, işletmenin geleceğini belirlemede birincil öneme sahiptir. Planlama kapsamında: i- Amaçların ve politikaların belirlenmesi, ii-Usullerin (prosedürlerin) saptanması, iii-Ayrıntılı planların ve programların yapılması, iv-Etkin stratejilerin seçimi /bütçelerin hazırlanmasına ilişkin bu dört temel konu öncelikle değerlendirilmesi gerekir (Elmacı, 2015: 81).

Şirketlerin gerçek değeri verilerinde saklıdır. Bu bağlamda plan, geleceği öngörmek, fırsat ve tehlikeler karşısında alternatif tepkilerin neler olabileceğini saptamak ve şimdiden gerekli önlemleri alabilmektir. Bu özelliği nedeniyle plan çalışmalarını kuramsal bir temele oturtmak zorunludur. Plan çalışmalarının kuramla uygulamayı birleştirici ve dengeleyici özelliği vardır. Bu özelliği gözlemleyenlerde öngörü ve soyutlamaların değerini, uygulamadan daha düşük gösterme eğilimi gözlenmektedir. Bu, Uzun Vadeli Planlama (UVP) çalışmalarını bir yönetim aracı olarak benimseyen kurumlarda da sık sık gözlemlenen negatif bir olgudur (Ulusaraç, 2017: 1).

Geçmişte süreklilik kavramı için “kâr elde etmekle mümkündür” yaklaşımı günümüzde artık kabul görmemektedir. Süreklilik sadece kâr elde etme odaklı sığ kalıplarından çıkarak “müşterinin sürekliliği, çalışanların mutluluğu, hissedarların ve paydaşların tatmini, sosyal sorumluluk, sektörler arası rekabet ve aynı zamanda faaliyette bulunulan ülkenin karar alıcı üst kurulların (Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu vb.) meydana getirdiği tüm düzenlemelere uyum, vd.” kapsayıcı hale gelmiştir. Bütçenin geleceğe yönelik veriler içerecek şekilde hazırlanması ancak gelecekteki belirsizliklerin varolması, pek çok şirket için bütçe hazırlamanın yararlarına kuşkuyla yol açmıştır. Özellikle istikrardan yoksun gelişmekte olan ülke ekonomilerinde bulunan şirketlerde bu şüphe daha da belirgindir. Her ne kadar bu şüpheli tutuma mevcut olsa da endüstrilerinde lideri konumdaki işletmelerde bütçe uygulamasıyla karşılaşılması bir rastlantı olmasa gerek. İşletmelerin bugünkü konumlarına ulaşmalarında en büyük etkenlerden biri olan bütçeleme ve bütçe kontrolüne önem vermiş olmaları şüphe götürmez bir gerçektir. Bütçenin işlevlerini beş başlık altında toplamak olanaklıdır: i-Bütçe bir planlama, denetleme, başarı değerlendirme, eşgüdümleme (koordinasyon) ve bir iletişim aracıdır (Elmacı, 2015: 85).

## 3. İşletme Bütçesi Kavramı

Örgütler, bütçeleme ve muhasebe gibi görevleri nasıl yerine getirmeleri gerektiğine dair sıklıkla çelişkili kavramlarla uğraşırlar. Planlama aracı olarak kullanılan tekniklerden en önemlisi olan bütçeler, işletmeyi etkileyen tüm dinamik koşulların (geçmiş, şimdiki ve gelecek bağlamında) analiz edilmek suretiyle, gelecekte olası fırsatların yakalanmasına ve tehlikelerden kaçınmaya ilişkin önlemlerin bugünden alınmasına yardımcı olan bir araçtır (Elmacı, 2015: 83). Bütçeleme ile, gelecekteki faaliyetler için bir yol haritası sağlayarak ve ulaşılması gereken bir dizi hedef ve bunlara ulaşmak için araçlar belirleyerek bir organizasyonda yapılan faaliyetlerin kontrolünü sağlanmaktadır (Abdel-Kader ve Luther, 2006: 337). Bütçe "paketleri", satış, operasyonel ve sermaye harcaması tahminlerini içeren doldurulacak formlarla birlikte kurumsal merkezden işletme bölümüne ve departmanlarına gönderildiğinde başlar (Hope ve Fraser, 2003: 5). Bütçeleme, rakamsal veriyi bilgiye ve stratejik karar girdisine dönüştürme eylemidir. Artık işletmeler, yaşamsal faaliyetlerinin her alanında stratejik kararlar alabilmek için büyük veri setlerinden daha hızlı ve etkili bir şekilde dönüşümler peşindedirler (Çınar, 2016: 1). Bütçeler, düşünce sınırlarını esnetmek, geleneksel bilgileri sorgulamak ve daha iyi kararlar alınmasını sağlamak amacıyla yapılandırılmış bir süreç ile hazırlanan, geleceğin nasıl olabileceğine ilişkin rakamsal hikayelerdir. Bütçeler, neler olacağına dair tahminler değil; neler olabileceğine ilişkin hipotezlerdir ve geleceğin yeni fırsatlara veya gizli risklere açmak amacıyla tasarlanmak zorundadırlar (Elmacı, 2015: 105). Bütçeleme, işletmelerde kâr maksimizasyonunu hedefleyen vazgeçilmez bir araç olup ancak kaynaklar doğru şekilde planlanarak, gerekli taahhüt ve uzmanlıkla kontrol edildiğinde gerçekleştirilebilir. Bütçe kavramının literatürde pek çok tanımı yapılmıştır. Bunlardan bazıları şunlardır: Bütçe, önceden belirlenmiş sayısal hedef ve politikaları açıklayarak yönetimi kontrol etmede kullanılan raporlar dizisidir (Sevgener ve Hacırüstemoğlu, 1993:306), Bütçe, faaliyetleri belirlemeye yönelik finansal eylem planıdır

(Kaygusuz ve Dokur, 2012: 166). Bütçe, organizasyonun faaliyetlerini planlama ve kontrol etmek için gerekli bir tekniktir (Abdel ve Luther, 2006:337). Bütçe, bir finansal planın organizasyonel hedefleri karşılayıp karşılamayacağını belirlemek için para girişlerinin ve çıkışlarının nicel bir ifadesidir" (Hope ve Fraser, 2003: 4). Ancak böyle bir plan, uzun süreli bir sürecin sonucudur. Belirli bir süre için yönetim tarafından önerilen ve yapılması gerekenleri içeren planı uygulamaya ve koordine etmeye yardım eden bir eylem planının nicel bir ifadesidir (Rabiu vd., 2015: 67). Bütçeler, tüm organizasyonlarda yönetimin ana faaliyetleri olan planlama ve kontrol sürecinin merkezidir (Okpanachi ve Muhammed, 2013). Bütçe, bir kâr planlama aracı olarak yöneticiler için performans standardını belirleyen, belirli bir ekonomik varlığın belirli bir süre için gelir ve giderlerini tahmin eden bir belgedir (Ahmed, Suleiman ve Alwi, 2003).

### 3. 1. Geleneksel Bütçe Kavramı

Bütçeler, liderlerin işletmelerinin başarılı olmasına yardımcı olmak için kullanabilecekleri her yerde bulunan ve çok yönlü bir yönetim aracıdır. Amerika Birleşik Devletleri'nde küçük işletmelerdeki başarısızlığın birincil genel işletme sorununun nedeni olarak planlama ve kontrol için bütçe kullanımının olmaması da dahil olmak üzere zayıf finansal yönetim, gösterilmektedir. Bütçeler, tüm organizasyonlarda yönetimin ana faaliyetleri olan planlama ve kontrol sürecinin merkezi, bir kâr planlama aracı olarak yöneticiler için performans standardını belirlerler.

Bütçelemenin temel amacı, gelecekteki faaliyetler için bir yol haritası sağlayarak ve ulaşılmaması gereken bir dizi hedef ve bunlara ulaşmak için araçlar belirleyerek bir organizasyonda yapılan faaliyetlerin kontrolünü sağlamaktır. Bütçeler, çoğu kuruluşun ayrılmaz bir parçasıdır (Pietrzak, 2014: 26) ve çeşitli yönetim işlevlerine hizmet eder (Foster, 2017: 5). Bazıları bütçeleri, hedefleri uygulamak için tasarlanmış iş planının ölçülebilir bir biçimi olarak tanımlarken, diğerleri bir bütçeyi, bu planın koordinasyonunu ve gerçekleştirilmesini kolaylaştırmak için önerilen bir planın ölçülebilir bir tezahürü olarak tanımlamaktadırlar (Réka vd., 2014).

Bütçelemenin zorlu bir yönü, firmada aynı anda birden fazla amaca hizmet etmesidir. Özellikle, birçok firmada bütçeler, hem operasyonel faaliyetlerin tahmini gibi planlama odaklı işlevler hem de ikramiye ödemelerini belirleme gibi performans değerlendirme odaklı işlevler için eşzamanlı olarak kullanılmaktadır (Arnold ve Artz, 2019: 50). Bütçeleme, yönetim muhasebesi ve finansal yönetimin önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Bütçeleme, hedef odaklı, kaynakların tahsisi, teşvikin izlenmesi ve değerlendirilmesi vd. önemli rollerle, işletme yönetim faaliyetleri ve fonların hareketi için gelişmiş bir kontroldür. Kapsamlı bir bütçe sistemi, işletme bütçesi, sermaye bütçesi ve finansal bütçeyi içermektedir.

Şekil 1. Geleneksel Bütçe Süreci



Kaynak: Hope & Fraser 2003: 5.

Bütçeleme de, hazırlık yöntemleri, organizasyon sistemi, bütçe hedefleri, bütçe hazırlama ve uygulama, iş durumunun değerlendirilmesi ve güvenlik yönleri ve uyarlanabilirlik özellikleri mevcuttur (bkz Şekil.1). Bütçeler oluşturulurken, şirketin stratejisi, çalıştıkları ülkenin politikaları, ekonomik ortam, enflasyonu vb. unsurların dikkate alınması gerekir. Bütçeleme bir işletmeye; gelecek için bir strateji oluşturma, departmanlar arasındaki faaliyetleri koordine etme ve yöneticilere faaliyetleri koordine ederek performansı değerlendirme gibi olanaklar sunar.

Weber ve Linder (2008) bir bütçeleme sisteminin, dinamik ve karmaşıklık derecesine uyum sağlaması gerektiğini ve bütçe sistemi içinde dinamiğin başarılması ile karmaşıklığın başarılması arasında her zaman bir değiş tokuş var olduğunu belirtmektedir. Bu nedenle, dinamik gereksinimlerle iyi başa çıkan bir bütçe sistemi, bazı ayrıntıları (karmaşıklığı) geride bırakmalıdır.

Pek çok eleştiriye karşın, bütçe kontrolü, istisnasız tüm dünyadaki organizasyonlarda yönetim kontrol sistemlerinin temelini oluşturmakta ve bu sistemi temelden değiştirmeye yönelik kayda değer bir irade de gözükmemektedir (Olaf, Agnieszka ve Thomas, 2019: 161).

### 3. 2. Geleneksel Bütçelemenin Yetersizliği

Bütçeler, daha çok içeriye yönelik olduğu, yaratıcılık ve yenilikçiliğin önünde bir engel olduğu ve organizasyonların yeni bilgi çağında rekabet edebilmesi için gerekli dinamikleri sağlayamadığı için ağır bir şekilde eleştirilmektedir. Oysa bütçeleme çeşitli yönleri ve bütçenin hizmet ettiği amaçların çeşitliliği, çoğu kuruluşta bütçelerin neden hala yaygın olarak kullanıldığını da açıklayabilir (Bourmistrov ve Kaarbøe, 2013: 196). Geleneksel bütçeleme yüksek maliyeti, uzun döngüsü, hatalı olabilmeye ve diğer doğal kusurları vardır. Günümüzün son derece bağlantılı iş ortamında, değişimin hızı hızlı ve ayak uydurma baskısı oldukça fazladır. Bütçeleme sisteminin ortadan kaldırılması gerektiğini, çünkü ortam artık çok karmaşık ve rekabetçi olduğundan, mevcut haliyle bütçeleme artık işletmeler için yararlı olmadığını düşünmektedir. Pratik iş, rotayı akışkan bir şekilde değiştirme ve işin tüm alanlarındaki değişikliklere tepki verme becerisiyle ilgilidir. Taktiksel seviyeden operasyonel seviyeye ve stratejik seviyeye kadar tüm seviyelerde beklentilere karşı daha hızlı performans inceleme döngüleri giderek daha fazla talep edilmektedir. ( Hope ve Fraser: 2003;20-23), Bütçe görüşmelerinde katılım düzeyi, yöneticilerin katılım düzeyi ve eylem planlarına verilen önem yüksek olduğunda bütçenin daha az eleştirildiğini görülmektedir (Sponem ve Lambet, 2016: 47).

Klasik bütçeleme ile ilgili sorunların bütçelerin kullanım şekline kaynaklandığını iddia eden bilim adamlarının yanı sıra bazı bilim adamları da bütçeleme süreçlerinin temelde kusurlu olduğunu savunmaktadır (Nielsen, 2018: 180). Farklı amaçlar için kullanılan bütçelerin işlevindeki çelişkiyi çözmek için farklı olması gerektiği vurgulanmaktadır. Örneğin, planlama işlevi genellikle firmanın gelecekteki faaliyetlerinin doğru ve gerçekçi bir tahminini sağlamayı hedeflerken, performans değerlendirme odaklı işlev, yöneticileri daha iyi motive etmek için planlama işlevinden daha kolay veya daha iddialı bütçe seviyelerine yol açabilir (Arnold ve Artz, 2019: 51).

Yönetim kontrolü, ilk olarak Robert Anthony tarafından, “yöneticilerin kaynakların elde edilmesini ve kuruluş hedeflerinin gerçekleştirilmesinde etkili ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlama süreci” olarak tanımlanmıştır. Tablo 1, bütçe kontrolüne dayalı yönetim kontrol sistemi ve bunların kuruluşlar üzerindeki etkilerinin bütçeleme ötesinin geliştirilmesine yönelik tartışmalarını özetlemektedir (Olaf vd., 2019: 162). Ancak, yönetim kontrol sistemine verilen farkındalığa karşın, bu tanım sonraki araştırmacıların günümüz yönetim kontrol sisteminin iki önemli yönü olan stratejik planlama ve operasyonel kontrolün sadece yönetim kontrolüne odaklanma ihmeline yol açmıştır. Bu nedendir ki muhasebe ölçütleri vurgulanmış ama finansal olmayan performans ihmal edilmiştir (Borges, 2017: 15).

Tablo 1: Bütçelemeyle ilgili sorunlar ve bütçeleme ötesinin gelişimi

Yazar (kronolojik sırayla)	Sorun bildirimi	Önerilen çözüm
Argyris (1953)	Bütçeleme güçlü bir araçtır, ancak organizasyonlarda işlevsiz etkilere neden olur.	Bu ikilem için çözüm yok.
McGregor (1960)	Bütçeleme, modern bilgi tabanlı organizasyonlara zarar verebilecek X teori tabanlı bir yönetim sağlar.	Y teorisi düşünce okulu, bütçe ile ilgili sorunları çözmek için ilk başlangıç noktası olabilir.
Hopwood, (1974)	Bütçe kontrolü hiyerarşik kontrolü vurgular ancak daha verimli çalışabilecek sosyal ve özdenetim mekanizmalarını içermez. Bu farklı kontrol katmanlarının optimize edilmiş etkileşimi çok önemlidir.	Bu farklı kontrol katmanlarının optimize edilmiş etkileşimi çok önemlidir.
Kaplan ve Norton (1992)	Bütçeleme, verimli olarak algılanmayan, hiyerarşik olarak merkezlenmiş bir komuta ve kontrol sistemini ortaya çıkarmıştır.	Yönetimsel kontrol sistemi, komuta ve kontrol yönetim tarzının üstesinden gelmek ve tüm organizasyonu stratejik düşüncelere entegre etmek için bir araçtır.
Hope ve Fraser, (2003)	Bütçeleme, etik olmayan davranışları teşvik eder ve içsel motivasyonu yok eder.	Endüktif araştırmaya dayalı bütçelemenin ötesinden geliştirilmesi. Bütçeleme ötesi, bir yönetim felsefesine dayandığı ve bütçelemenin yerini alabilecek farklı alternatif araçları barındırdığı; etik olmayan davranışları önemli ölçüde azalttığı iddia edilmektedir.
Bogsnes (2013)	Yöneticilerin Y Teorisi vizyonları vardır ancak X Teori tabanlı sistemler kullanırlar	Y Teorisi felsefesine dayanan bir yönetimsel kontrol sistemi olarak bütçeleme ötesi, tüm bütçeleme amaçlarını ayırıştırarak ve alternatif araçlar uygulayarak daha doğru bir şekilde yerine getirir. Bütçeleme ötesi mekanizmaları organizasyon içinde güven oluşturur. Güven, birçok denetim mekanizmasından daha etkilidir.

Kaynak: Olaf vd., 2019: 162.

1950'lerin başlarında Argyris, yukarıdan aşağıya bütçeleme hiyerarşik sisteminin, özellikle bütçeler yukarıdan aşağıya dışarıdan kontrol edilen bir basınç aracı olarak kullanıldığında, iş yerinde insan ilişkilerinde ciddi sorunlara neden olduğunu belirtmiştir. Bu baskı, bütçe boşluğu, veri algıları veya nadir kaynaklar için birbirleriyle rekabet eden bölümler arasında iş birliğinin reddedilmesi gibi birçok soruna neden olabilmektedir (Author ve Schmitz, 2015: 729).

Bütçe, geçmişten günümüze kadar pek çok kuruluşun yönetim kontrol sistemlerinde merkezi bir rol oynamıştır. Yönetimin sağlanmasında etkin bir rol oynayan bütçeler geçmişte ve günümüzde zaman zaman eleştiri ve tartışmalara konu olmuştur. Mevcut müşteriler, işletme içi yöntemler, çalışanlar ve sistemin performansını uzun dönemli finansal başarı ile ilişkilendiren daha genel ve entegre ölçü birimlerine de önem vermektedirler (Elmacı ve Tutkavul, 2020: 281). Bütçe sistemlerine ilişkin memnuniyetsizlik sorunları; bütçelerin kullanım şekli veya bütçeleme süreçlerinin kusurlu

olduğu iddialarıyla gündeme getirilmektedir (Libby ve Lindsay, 2010: 56). Tartışmalarda geleneksel bütçeleme sitelerine ilişkin ortaya konulan belli başlı eleştiriler şunlardır:

- i-İşlevsiz davranışlara yol açarak yönetimin zamanını tüketmektedir,
- ii-Belirsiz ortamlarda işletmelerin esnek ve uyumlu davranışını engellemektedir,
- iii- Stratejiden kopuk olduğu için rekabetçi gereksinimleri karşılayamamaktadır.

Neely (2001), uygulayıcı firma yöneticilerinden aldığı verilere dayanarak, geleneksel bütçeleme literatürde en çok alıntı yapılan 12 zayıf yönünü şu şekilde sıralamaktadır (Neely vd., 2001: 3-4) Bütçeler;

- Zaman alıcıdır ve bir araya getirilmesi maliyetlidir,
- Duyarlılığı sınırlar ve esneklik genellikle değişimin önünde bir engeldir,
- Nadiren stratejik odaklıdır ve genellikle çelişkilidir,
- Özellikle onları hazırlamak için gereken süre düşünüldüğünde çok az değer katar,
- Değer yaratmaya değil maliyet azaltmaya odaklanır,
- Çok seyrek olarak geliştirilir ve güncellenir, genellikle yıllık olarak,
- Desteklenmeyen varsayımlara ve tahminlere dayanmaktadır,
- Dikey komuta ve kontrolü güçlendirir,
- Kuruluşların benimsediği yeni ortaya çıkan ağ yapılarını yansıtmaz,
- "Oyun oynamayı" ve sapkın davranışları teşvik eder,
- Bilgi paylaşımını teşvik etmek yerine departman engellerini güçlendirir,
- İnsanların değerinin altında olduğunu hissettiriyor.

Bütçeleme işletme yönetimi araştırmalarında olası en çok çalışılan fenomen olmasına karşın, pratikte bu sorunun çözümü için çok şey yapıldığını söylemek fazla iyimserlik olsa gerek. Bu nedenle, birçok şirketin bütçelemeyi bütçeleme ötesinde olarak anılan eğilimi radikal bir çözüm denemesi olarak ele almaları olması şaşırtıcı değildir.

#### 4. Bütçeleme Ötesi

Bütçeleme ötesinde amaç, yöneticilerin gerekli kontrol araçlarını yaparak, sorumlu ve olumlu davranışları destekleyerek ilgili yönetim kültürünü geliştirip, kaynak tahsisini daha esnek hale getirip işletme için yeni olasılıkları teşvik ederek, uyarlanabilirliğini artırmaktır (Ouassini, 2018: 7). İnsanlar adil muamele gördüklerinde, özellikle organizasyon daha büyük bir amaca hizmet ettiklerinde, iddialı hedeflere ulaşmak için gerçekten çok çalışmaya heveslidirler. Bu durum çalışanın bağlılığını artırıcı aidiyet duygusunu kuvvetlendirerek performansa da olumlu etkiyi pekiştirecektir.

Hızla değişen pazar gereksinimlerine hızlı bir şekilde yanıt verebilen ve kurumun entelektüel sermayesinin tam değerlerine ve potansiyellerine ulaşabilen daha uyarlanabilir bir organizasyon yaratmayı hedeflemektedir. Bütçeleme ötesinde de amaç, bütçelerin kaldırılması değil, sürekli olarak benzerlerinden daha iyi performans gösterebilen insani ve çevik bir organizasyon inşa etmektir. Bu bağlamda, sabit performans sözleşmeleri anlamında bütçelerin kaldırılması sadece bir amaca yönelik bir araçtır (Olaf vd., 2019: 161).

Bütçenin Ötesinde konseptinin araştırma direktörleri ve yaratıcıları Hope ve Fraser, 2003'te katı planlar olmadan kaynakların tahsisine yönelik bir konsept ortaya koydukları kapsamlı bir makale yayınladılar (bkz. Tablo 1). Bütçeleme Ötesi, çoğunlukla kaynakların oldukça dinamik bir ekonomik bağlamda tahsisine izin veren altı ilke ve altı yöntemden oluşur. Planlama yerine iç pazarların yardımıyla koordinasyona odaklanılır (Author ve Schmitz, 2015: 731). Bütçeleme ötesinde, personelin ve işin yönlendirilmesinde, planlanmasında ve kontrol edilmesinde büyük yapısal değişiklikler anlamına geldiğinden, Hope vd. tarafından açıklandığı gibi entegre bir yönetim felsefesinin mümkün kılınmaktadır.

Yönetim kontrol sistemi ile yönetim zihniyeti ve davranış arasındaki güçlü ilişki Bourmistrov ve Kaarbøe tarafından da belirtilmektedir (Bourmistrov ve Kaarbøe, 2013:198). Bütçeleme ötesi teori, esneklik ve strateji eksikliği nedeniyle geleneksel bütçeyi değiştirmek için yönetim muhasebesi araçlarının bir entegrasyon modelidir. Üzerinde yapılan

araştırmalar örneklerden daha ziyade teoriye sahiptir, örnekler spesifik olmasa bile, operasyonel rehberlik eksikliği bulunmaktadır. İşletmelerin yönetim muhasebe araçlarının entegre bir model oluşturmak için bütçeleme ötesinde fikrini kullanmak büyük bir önem arz etmektedir.

Bütçelemenin ötesinde, yetkilendirici liderlik ilkeleri ile uyarlanabilir yönetim süreçleri arasındaki tutarlık felsefesi ile, kuruluşların hızla değişen iş ortamlarında daha uyumlu hale gelmesine yardımcı olmak için tasarlanmış bir yönetim modelidir. (Úlfarsson, 2018: 14). Bütçeleme ötesi 1997 yılında CAM-I projesi olarak ilan edildi ve 2003 yılında genel yönetim modeli olarak projenin sonunda sunuldu. Bütçeleme ötesi taraftarları bunu uygulamaktan önemli faydalar rapor etmekle birlikte, geleneksel bütçenin eleştirilerine karşın bütçenin ötesinde benimsenme düzeyi düşük olmuştur (Hudson, 2012: II.).

Geleneksel bütçe-bağlantılı yönetim kontrol sisteminin, bireysel karar vericilerin gittikçe karmaşık organizasyon dinamiklerini idare etmede gereksinim duydukları bilgi türünü sağlamada bütçelemenin işlevsiz etkilerinin onarılabilmesi için kapsamının genişletilmesi gerektiği belirtilmektedir (Bourmistrov ve Kaarbøe, 2013: 196). Son elli yılda Planlama, Programlama ve Bütçeleme Sistemi (PPBS), Sıfır Bazlı Bütçeleme (ZBB) ve Hedefe Dayalı Bütçeleme (TBB) gibi diğer reformlar hiçbir zaman beklentileri tam olarak karşılamamıştır. Bütçelemenin kritik bir unsuru olan "insan unsuru" bilimsel literatürde genellikle göz ardı edilmiştir (Nye, 2009: 2).

**Tablo 2: Bütçelemenin ötesi teorisine genel bakış ana düşünceleri**

Yazar (kronolojik olarak)	Ana düşünce
Argyris, 1953	Bütçeleme güçlü bir araçtır ancak organizasyonlarda bazı işlevsiz etkilere neden olur. Bu ikilemin çözümü yok.
Fraser / Hope, 2003	Kaynakların tahsisi planlama olmadan çok daha iyi çalışır. Bütçelerin radikal bir şekilde önlenmesi, bir işletmede kaynakların en iyi şekilde tahsis edilmesini düzenleyen 6 liderlik ilkesi ve 6 performans yönetimi ilkesiyle birlikte gerçekleşir.
Weber / Linder, 2008	Genel olarak tüm bütçeleme yaklaşımlarında dinamik ve karmaşıklık arasında her zaman bir denge vardır. Bütçelemenin ötesinde, kaynakların çok dinamik bir bağlamda tahsisine izin verir. Bu bağlamda, karmaşıklık toleransı kaybıyla birlikte giden birçok detayın gösterilmesinden feragat edilmelidir. Her tür karmaşıklık burada ele alınamaz.
Bogsnes, 2009	Pratikte bütçelemenin ötesinde uygulanması, bu modelle başarılı bir şekilde çalışabilmek için yönetici ve personelin zihninde köklü bir değişikliğe gereksinim olduğunu göstermektedir. Bütçelemenin ötesine geçiş, yönetim felsefesinde uzun süreli değişiklikler anlamına gelir.
Hope / Bunce / Rösli, 2011	12 ilke ve yöntemin uyarlanabilir bir yönetim modeli oluşturan 12 ilkeye geliştirilmesi. Bu yeni planlama ve kontrol türü, tamamen yeni bir yönetim felsefesini mümkün kılar. 12 ilkeyi takiben, yeni bir entegre yönetim yaklaşımı izlenmelidir. Bu yaklaşım, daha çok operasyonel birimlerin kontrolüne odaklanır, hissedar değeri ve kısa vadeli karlar yerine çalışanların potansiyellerine ve sürdürülebilir değer yaratmaya odaklanır.
Bourmistrov / Kaarbøe, 2013	Bütçelemenin ötesinde uygulamak ve kaynak tahsisi için dinamik ve şeffaf bir süreçle birlikte bütçeleme işlevlerinin (tahmin, hedef belirleme ve kaynak tahsisi) ayrıştırılmasını içeren yeni bir yönetim kontrol sistemi oluşturmak, kararın zihniyetinde ve davranışında olumlu bir değişikliğe yol açar.

**Kaynak:** Author ve Schmitz, 2015: 731.



Bütçeleme ötesinde 1990'ların sonunda, özellikle General Electric CEO'su Jack Welch ve Handelsbanken'in CEO'su Jan Wallander gibi önde gelen iş liderleri tarafından yıllık bütçe sürecine yönelik eleştirilerin arttığı bir dönemde ortaya konmuştur. Bütçeleme ötesinde kurucuları, bütçe sürecini iyileştirmenin yollarını ararken, uyarlanabilirlik ve ademi merkezîliğe odaklanan bir yönetim modeli bulmuşlardır. Bu yönetim felsefesini benimseyen özellikle pek çok İskandinav şirketleri vardır. Bunlar arasında belli başlıları şunlardır: İsveç'in en büyük bankası Svenska Handelsbanken (1970), Danimarka merkezli Borealis (1995), Alman ALDI Grubu, İsveç mobilyası IKEA, Fransız kimya şirketi Rhodia, İngiliz perakendeci Boots ve İsveç finans hizmetleri Skandia gibi büyük şirketler bu yöntemi kullanmaktadırlar.

#### 4. 1. Bütçeleme Ötesinde İlkeler

Bütçeleme ötesi kurumlara bir yönetim reçetesi olarak sunulmamıştır. Bu bir yönetim felsefesini temsil etmektedir. Buna göre, ilkeler bir kontrol listesini temsil etmemektedir. İlkeler, pratikte neyin işe yarayıp neyin yaramadığına ilişkin gözlemlere dayanmaktadır. Bütçenin ötesinde yönetim felsefesinin, Bütçe Ötesi Enstitüsü tarafından güncellenmiş liderlik ve yönetim performansı olmak üzere iki kategoriye ayrılmış 12 ilkesi bulunmaktadır (bkz. Tablo 3)

**Tablo 3: Bütçenin ötesinde yönetim felsefesinin ilkeleri**

İlkeler	Açıklamalar
<b>Liderlik İlkeleri</b>	
1.Amaç	Bir şirket, mali hedeflere değil, ilham verici ve asil nedenlere dayalı bir performans yönetimi ortamı sağlamalıdır.
2. Değerler	Bir kuruluşu, ayrıntılı kurallar ve düzenlemelerle değil, paylaşılan değerler ve sağlam yargı yoluyla yönetin.
3. Şeffaflık	Bilgiyi öz düzenleme, yenilik, öğrenme ve kontrol için açık hale getirme; onu tamponlamayın.
4.Organizasyon	Hiyerarşik kontrol ve bürokrasiden kaçınarak güçlü bir aidiyet duygusu geliştirin ve sorumlu ekipler etrafında organize olun.
5. Özerklik	Hareket özgürlüğüne sahip kişilere güvenin; biri kötüye kullanırsa herkesi cezalandırmayın.
6. Müşteriler	Herkesin çalışmasını müşteri gereksinimleri ile ilişkilendirin, çıkar çatışmasından kaçının.
<b>Yönetim performans ilkeleri</b>	
7. Ritim	Yönetim süreçlerini sadece takvim yılı civarında değil, iş ritimleri ve olayları etrafında dinamik olarak düzenleyin.
8. Hedefler	Yönlü, hırslı ve göreceli hedefler belirleyin; sabit ve kademeli hedeflerden kaçının
9. Planlar ve tahminler	Planlama ve tahminde katı ve politik egzersizler değil, yalın ve tarafsız süreçler yapın.
10. Kaynak tahsisi	Kaynak tahsisini, ayrıntılı yıllık bütçe tahsisleri yoluyla değil, maliyet bilincine sahip bir zihniyet geliştirerek kaynakları gerektiği gibi kullanılabilir hale getirin.
11. Performans değerlendirilmesi	Performansı bütünsel olarak, öğrenme ve gelişim için akran geri bildirimleriyle değerlendirin. Performans sadece ödül amaçlı ve ölçüme dayalı değildir.
12. Ödüller	Sabit performans sözleşmelerine aykırı değil, rekabete karşı paylaşılan başarıyı ödüllendirin

**Kaynak:** Bogsnes vd., 2016: 2.

Nguyen vd. (2018) geleneksel bütçeleme dışındaki uygulamaların uygulanmasını engelleyebilecek sekiz faktör belirlemiştir. Bunlar:

Bütçelemenin ötesinde uygulaması, her şirketler için eşit derecede uygun değildir;

Değişim korkusu;

Bütçe olmadan yönetmenin zorluğu

Bütçelemenin ötesine geçmenin yüksek maliyetleri ve bütçe sürecini yükseltme

Dahili kıyaslama eksikliği;

Hissedarların öngörülebilir hedeflere sahip olma baskısı;

Kalıntıların rolü ve

Az sayıda potansiyel kullanıcı.

#### 4.2. Bütçeleme Ötesi Yaklaşımının Faydaları

Bütçelemenin Ötesinde yaklaşımı, bilgi tabanlı kuruluşlar için tasarlanmış bütünsel bir alternatif yönetim kontrol sistemidir. Bu, organizasyonun radikal bir ademi merkeziyetçiliğine yönelik yeni bir liderlik anlayışını, aynı zamanda bu değişiklikleri destekleyen ve yeni bir özyönetim ve sorumluluk kültürü yaratan yeni süreçler için bir dizi aracı içerir (Olaf, Agnieszka ve Thomas, 2019: 161).

Bu yaklaşımın bazı temel faydalar aşağıdaki gibidir:

Hedefi diğer yöneticileri yenmekten rakipleri yenmeye dönüştürerek aidiyet duygusu yaratır.

Çalışanlara açık zorluklar ve sorumluluklar vererek motivasyonunu artırır.

Organizasyon genelinde paylaşılan bir bilgi alanının oluşturulmasını sağlar.

#### 4.3. Bütçeleme Ötesine Getirilen Eleştiriler

Bütçeleme ötesi, sabit performans sözleşmelerini, örgütsel güveni yok ettiği, sürdürülebilir yönetim ve yüksek performans için bir engel olarak kabul görmektedir. Ancak bilgi çalışanlarını güçlendirmek ve motive etmek ve nihayetinde rakiplerinden daha iyi performans göstermek için ciddi şekilde güvene gereksinim vardır (Olaf vd., 2019: 161).

Bütçeleme ötesi yaklaşımın uygulanmasında tespit edilen bazı olumsuzluklar şunlardır:

Bütçesiz, faaliyetleri planlayıp kontrol edecek genel bir kontrol kadrosunun yokluğu.

İşletmenin ne olduğu ve neyi başarmak istediğini detaylandıran bir haritanın yokluğu.

Bütçe, organizasyon temellerinde çok büyük bir unsur olabilir.

Şirketlerin, bütçeleme felsefesinin ötesinde bağlı olduğu ademi merkeziyetçilik kültürünü benimsemelerindeki zorluk.

Bütçelemenin ötesine, getirilen en temel eleştiri bütçeleme ve bütçe kontrolüne karşı ortaya çıkan radikal bir alternatif olduğudur. Eğer öyleyse bu üzerinde düşünülmesi gereken bir dizi soruyu gündeme getirmektedir.

Bütçelemenin ötesinde gerçekten bir alternatif mi yoksa sadece başlangıçta amaçlandığı gibi ideal bütçelemeye bir geri dönüş mü?

ii-Kültürel bağlamda bütçelemenin ötesi eşitlikçi İskandinavya kültürü dışı toplumlarda başarılı bir şekilde uygulanabilir mi?

Radikal değişimi ve anında yeniden mühendisliği teşvik etmede, bütçelemenin ötesi felsefesi Kuzey Amerika dışındaki bağlamlarla ne kadar uyumlu?

Bütçelemenin ötesinde, özellikle zaten mali açıdan uygun olan şirketlerde uygulanabilir mi?

Bütçenin Ötesinde, yatırımların yüksek varlık özgüllüğü ve düşük likidite ile karakterize edilmediği sektörlerle mi sınırlı? Diğer sektörlerle kolayca uygulanabilir mi?

Görünen o ki, bütçeleme ve bütçe kontrolüne radikal bir alternatif olarak desteklenen bütçeleme ötesi uygulamalarına dair yeterli kanıt mevcut değildir.

#### 4.4. Bütçeleme Ötesi ve Sürdürülebilir Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesinin temel konsepti, çeşitli ölçüm teknikleriyle işlemleri planlamak ve kontrol etmektir. Başarılı yönetim girişimlerinin uygulanması, planlama sürecinde kullanılan bilgilerin kalitesine bağlıdır (Çalık, 2019: 49). Birçok firmada bütçeler aynı anda hem operasyonel planlama hem de performans değerlendirmesi için kullanılır. Deneysel kanıtlar çoğu firmanın planlama ve performans değerlendirmesi için tek bir bütçe seviyesi kullandığını göstermektedir (Arnold ve Artz, 2019: 50). Bütçe düzeyi (seviyesi), amirler ve astlar tarafından müzakere edilen nihai performans hedefidir. Güç, müzakere sonucunu kimin en çok etkileyebileceğini belirler. Astlar, düşük bütçeler belirleyerek beklenen getirileri artırırken, amirler ise astın kişisel seviyesinin üstü kadar bütçe ayarlayarak beklenen getirileri artırır (Chow vd., 1991: 48).

Bir şirketin hangi verilere sahip olduğunu anlamak, verileri yeterli hale getirmek için gerekli birçok süreci izlemek (doğru, zamanında, eksiksiz, erişilebilir, güvenilir, tutarlı, alakalı ve ayrıntılı) ve yöneticilerin verileri kullanma becerisini geliştirmek zor bir iştir (Nielsen, 2018: 178). Kuruluşlar, hedefleri şekillendirmek, yerel ekonomik koşulları etkilemek, çeşitli paydaşların gereksinmelerine yanıt vermek, geçmişini değerlendirmek ve geleceği planlamak için bütçeleri kullanırlar (Nye, 2009: 1). Organizasyonların bütçeleme ötesine yönelik ihtiyatlı tutumunun bir nedeni, uygulamasının potansiyel avantajlarının değerlendirilmesine olanak veren hiçbir çerçevenin olmaması olabilir. Geleneksel bütçelemenin terkedilmesi halinde karşımıza çıkabilecek belli başlı sorunlarda vardır. Örneğin kaynak tahsisinin esnekliğinin nasıl sağlanacağı, değerlendirmelerde hangi performans kriterlerinin kullanılacağı, sistemde bütçe olmadan potansiyel kişisel çıkar davranışının nasıl en aza indirilebileceği gibi. Bu tür sorunların çözümünde değişim sürecine daha nüanslı bir bakış açısıyla ele alınması gerektiren hedefler konulması gerekmektedir.

Yıllık bütçelemeye odaklanan yönetim kontrol sistemi, bütçeleme ötesinin 12 ilkesi tarafından yönlendirilen bir yönetim kontrol sistemi ile değiştirilmelidir: altı liderlik ve altı süreç ilkesi. Süreç tarafında, hedefler / daha göreceli hedefler, yönlü ve “uzatılmış” olmalıdır; planlama, tahmin ve kaynak tahsisi daha dinamik hale gelmelidir ve performans değerlendirme daha bütünsel hale gelmelidir. İnsan kaynakları / liderlik tarafında, yönetim daha fazla değere dayalı davranışa, yetkilendirmeye ve birimlerin ve çalışanların artan özerkliğine yol açan güven, şeffaflık ve iç motivasyona dayalı olmalıdır (Bourmistrov ve Kaarbøe, 2013: 198). Bütçeler, hiyerarşik bir ortamda, farklı kültürleri destekleyen veya değiştirmeye çalışan bireyler ve gruplar tarafından şekillendirilir. Bütçelemenin kurumsallaştırılmış süreci yukarıdan aşağıya doğru dikkate alınmayı gerektirirken, performans bütçeleme, bütçelemeye aşağıdan yukarıya bir yaklaşım getirmektedir (Nye, 2009: 3). Finansal performans, araştırmacıların yönetim muhasebesi araştırmalarında kullanmaları gereken bir kriter değişkeni olan örgütsel performansın bir biçimidir. Literatürde, kuruluşların finansal performansını ölçmek için kullanılan ölçümlerden bir tanesi varlıkların piyasa değerinin, bu varlıkların ikame değerine (işletme sermayesi ve uzun vadeli borcun toplam varlıklara oranı) oranıdır.

Stratejinin yönetim muhasebesiyle birleştirilmesiyle, evrimsel yönetim muhasebesi çerçevesine işletmenin planlama ve kontrol yönlerini stratejik planlamayla birbirine bağlayan stratejik bir uyum oluşmuştur. Bu evrimsel adımın sonucu olarak performans değerlendirme de en yaygın olarak kullanılan model Kaplan ve Norton (1996) tarafından geliştirilen dengeli puan (Balanced Scorecard) kartıdır. Dengeli puan kartının amacı, kurumsal stratejiyi yönetim muhasebesiyle aynı seviyeye getirmektir; kavram, stratejiye dayalı bir sorumluluk muhasebe sistemidir. Dengeli puan kartında yer alan hedef ve ölçülerle işletmenin süreçleri, i-sürekli iyileştirme alanlarını yansıtan performansı; ii-finansman; iii-müşteriler; iv-iç işleyiş yöntemi ve öğrenme-büyüme olmak üzere dört açıdan değerlendirilir. Dengeli puan kartı, işletmenin performansını değerlendirerek sonucu, bu dört önemli bileşenin sorumlu yöneticileri ve alt grupları ile ilişkilendirir (Kaplan ve Norton, 2009).

Bütçeleme ötesi uygulamaları, Robin Fraser'ın (2003) “artımlı bütçelemenin başarısızlığa mahkum olduğunu ve başarının tutarlı, kökten merkezi olmayan bir model oluşturmak için dönüşümsel bir süreç kullanmaya ve ardından uzun vadeli sürekli iyileştirmeye bağlı olduğunu” fark ettikten sonra başlamıştır. Bu yöntem ile geleneksel yapının yerine, çalışanlara karar verme aktarımının bütçe hakkında daha fazla öneride bulunma özgürlüğünün teşvik edildiği yeni bir yapıya geçilmektedir (Ouassini, 2018: 6). Bütçeleme ötesinin yaklaşımının uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için,

işletmelerin organizasyonel çerçevesi ve yapısının bütçeleme ötesi ilkelerine uygun olması gerekmektedir. Bütçelemenin ötesi yaklaşımının uygulamaya konulabilmesi için en önemli gerekliliklerden bir tanesi güvendir. Çünkü iki yönlü bir iletişim, şeffaflık ve bilgi paylaşımı ancak bir kuruluşun üyeleri birbirine güvenebilirse gerçek kılınabilir. Yönetim kontrol sisteminin de bu bilgi paylaşım sürecini destekleyerek sürdürülebilirliğini sağlaması gerekmektedir. Güven, bir organizasyonla birlikte inşa edebilen ve aynı zamanda azalabilen dinamik bir yapıdır (Author ve Schmitz, 2015: 733). Bir yönetim kontrol sistemi ile güven oluşturmak için, performans değerlemesi gibi yönetim kontrol prosedürlerinin ve bu prosedürlerin üstler tarafından uygulanmasının adil olarak algılanması önemlidir.

## 5. Sonuç

İşletmelerin sürdürülebilirliği (corporate sustainability) kavramı, işletmenin varlığını koruması ve sürekli kılmasıdır. Bu olgu kurumların ulaştıkça kaybolmayan en önemli hedefidir. Bir disiplin olarak yönetim muhasebesi bu hedefe yönelik kurumsal çabaların tamamını altında barındırmaktadır. Hedeflerle yönetim (management by objectives) ilkesi gereği hazırlanan ve takibi zorunlu olan yönetim muhasebesi araçları sayesinde, yönetimin başarısının ölçülebilir ve denetlenebilir olması sağlanmaktadır. Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi', Sermaye Piyasası Kurulu'nun Kurumsal Yönetim Tebliği'nde yaptığı değişiklik ile 2 Ekim 2020'de yürürlüğe girdi. "Uy ya da Açıkla" yaklaşımına dayalı düzenleme, şirketlerin çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim uygulamalarını 2021 yılından itibaren belirlenen ilkeler çerçevesinde açıklamalarını öngörüyor. İlkeler seti şu an için gönüllü olsa da gönüllü ilkelere uymamanın da gerekçelendirilerek açıklanması gerekiyor. Şirketler bu bilgileri faaliyet raporlarının içerisine ekleyebilecekleri gibi, sürdürülebilirlik veya entegre rapor içerisinde yer vermeyi tercih etmeleri halinde bu raporlarını faaliyet raporları ile eş anlı olarak yayımlamaları gerekecek. Bu noktada, "tek bir rapor" hazırlığı uygulamada şirketler açısından en pratik çözüm olarak görünüyor. "Entegre Faaliyet Raporu", bu gerekliliği sağlayacak en uygun raporlama düzeni olarak karşımıza çıkıyor. Kurumsal sürdürülebilirlik bağlamında öngörü, izleme ve değerlendirmeye yön veren işletme bütçelerini, sürdürülebilir rekabet ve girişimcilik perspektifinden, verimlilik, üretkenlik, etkinlik ve etkililik" kavramlarının içeriklerini, aralarındaki nüansları netleştirerek düzenlemek en rasyonel davranış biçimi olacaktır.

Öte yandan işletmelerin, dışsal etkenlerdeki hızlı gelişmelerin baskısını her geçen gün daha fazla hissetmektedir. Bir yandan bilgi ve teknolojiye bağlı gelişimin hızına uyum sağlamak, öte yandan küresel boyutta yaşanan finansal krizlerle baş edebilme çabası içerisindedir. Yoğun rekabet, küresel gelişmelerin getirdiği baskılar ve istikrarsızlıklar, iş yapma şekillerini değiştirdiği gibi, yeni kaynaklara erişimi, farklı yönetim modellerinin ve daha uzun vadeli politikaların uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Bu gelişim süreci iş dünyasının zorluklarını giderek daha da arttırmaktadır. Bu dönemde; değer yaratabilen, risklerini yönetebilen, fırsatları değerlendirebilen, stratejik uzun vadeli düşünebilen ve paydaşları ile ilişkilerini iyi yönetebilen işletmelerin sürdürülebilir ve kalıcı olacağı yadsınamaz bir gerçektir.

Karşılaşılan sorunların ve çözümlerinin çok boyutlu olması, sürdürülebilir performansa ulaşmak ve kalıcı değer yaratmak için bugünden gerekli önlemleri almamızı sağlayacak olan "Bütçe ötesi Yönetim" sistemidir. Bu sistem kuruluşun üst yönetimine bütüncül bir bakış açısı sunarak daha iyi bir planlama daha iyi bir kontrol ve daha rasyonel karar almaya yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu sistem analitik ve diyalektik düşünceye dayalı olarak çerçevesi oluşturulan bir planlama, kontrol ve karar alma aracı olarak kurumların değer yaratmasına odaklı bir yaklaşımın sonucudur. Bu nedenle "Bütçe ötesi Yönetim" sisteminin "Muhasebe Bilgi Sistemi" nin alt sistemi olarak entegre edilmesi "Kurumsal Yönetim sisteminin" ve entegre raporlamanın etkinliğini ve etkililiğini arttıracaktır.

## Kaynakça

- Abdel-Kader, M., & Luther, R. (2006). Management Accounting Practices In The British Food And Drinks Industry. *British Food Journal*, 108 (5): 336–357.
- Ahmad, N.N.N., Sulaiman, M & Alwi, N.M. (2003). "Are Budgets Useful? A Survey of Malaysian Companies". *Managerial Auditing Journal*, 18(9): 717-724.
- Argyris, C. (1953), Human Problems With Budgets, *Harvard Business Review*, 31 (1): 97-110.
- Arnold, M. & Artz, M. (2019). The Use Of a Single Budget or Separate Budgets For Planning and Performance Evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 73: 50-67.

- Author, T. & Schmitz, S (2015). Beyond Budgeting - A High-hanging Fruit The Impact of Managers' Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting. *Procedia Economics and Finance*, 26: 729-736.
- Bogsnes, B., Kaarbøe, K., Gooderham, P.N., Nørreklit, H. & Keine Angabe (2013). Taking Reality Seriously - Towards a More Self-Regulated Management Model at Statoil. *Managing in Dynamic Business Environments: Between Control and Autonomy*, Edward Elgar Publishing, Cheltenham: 11-33.
- Bogsnes, B., Larsson, D., Olesen, A., Player, S., & Rösli, F. (2016). White Paper: Update of The Beyond Budgeting Principles. Beyond Budgeting Institute, London.
- Borges, G.M.G.C.S. (2017). Beyond Budgeting at Nors How The Group Dealt With Business Volatility. Master's Degree in Management, Católica Porto Business School.
- Bourmistrov, A. & Kaarbøe, K. (2013). From Comfort to Stretch Zones: A Field Study of Two Multinational Companies Applying "Beyond Budgeting" Ideas", *Management Accounting Research*, 24: 196-211.
- Chow, C. W., Cooper, J.C. & Haddad., K.(1991). "The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack and Performance: A Multiperiod Experiment". *Accounting Organizations and Society*, 16 (1): 47-60.
- Çalık, M. (2019). "Sürdürülebilirlik Raporlama ve Performans Değerlemesinde Finansal Olmayan Muhasebe Göstergeleri" (Ed. M.M. Çelikkol & S. Bengül) *İşletme ve Ekonomi Yazıları, Sürdürülebilirlik*, ss.39-66, Ekin Yayınevi, Bursa.
- Elmacı, O. (2015). *Yönetim Muhasebesi (Sürdürülebilirlik ve Stratejik Yönetim Açısından)*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Elmacı, O. & Tutkavul, K. (2020). Activity Based Budgeting Model Integrated With Balance Scorecard As Corporate Performance Enhancement Cycle. *Journal of Academic Value Studies*. 6(3): 280-287.
- Foster, T. (2017). Budget Planning, Budget Control, Business Age, and Financial Performance in Small Businesses. Degree of Doctor of Business Administration, Walden University.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts.
- Hopwood, A. (1974). *Accounting and Human Behavior*, Haymarket Publishing Limited, London.
- Hudson, P. (2012). Understanding Why 'Beyond Budgeting' Has Not Been Widely Adopted. Kingston University (United Kingdom).
- Kaplan, R.S. & Norton, D.P. (1992), The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance, *Harvard Business Review*, 70, (1): 71-79.
- Kaygusuz, S.Y. & Dokur, Ş. (2012). *Yönetim Muhasebesi*, Dora Yayınevi, Bursa.
- Libby, T. & Lindsay, R.M. (2010). Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice. *Management Accounting Research*, 21: 56-75.
- McGregor, D. (1960), *The Human Side of Enterprise*. McGraw-Hill Publ.Comp., New York.
- Nye, R.K., (2009). Beyond Budget Rationalities: The Social Structure of Performance Budgeting and its Indirect Effects on Organizational Performance Within Public Organizations. Degree of Doctor of Philosophy, The University of Kansas.
- Neely, A., Sutcliffe, M.R., & Heyns, H.R. (2001). *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*. NY: Accenture.
- Nielsen, S. (2018). Reflections on The Applicability of Business Analytics for Management Accounting – and Future Perspectives for the Accountant. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14, (2): 167-187.
- Nguyen, D. H., Weigel, C., & Hiebl, M. R. (2018). "Beyond Budgeting: Review and Research Agenda". *Journal of Accounting & Organizational Change* 14(3): 314-337.
- Ouassini, İ. (2018). An Introduction to the Concept of Incremental Budgeting and Beyond Budgeting. Technical Report in SSRN Electronic Journal. 1-12.

- Okpanachi, J. & Mohammed, N.A. (2013). Budget Target Setting and Effective Performance Measurement in Nigerian Hospitality Industry. *Journal of Finance & Economics*, 1(3): 39-50.
- Olaf, S.S., Agnieszka, M. & Thomas, H. (2019). "Beyond budgeting – A fair Alternative For Management Control? - Examining the Relationships Between Beyond Budgeting and Organizational Justice Perceptions". *Studies in Business and Economics*, 14(2): 160-180.
- Pietrzak, Ż. (2014). Traditional Versus Activity-Based Budgeting in Non-Manufacturing Companies. *Social Sciences*, 82(4): 26-37.
- Rabiu, A. S., Goni, K., Alhaji, A. M., & Aliyu, M. T. (2015). "The Role Of Budget And Budgetary Control On Organisational Performance: A Case Study Of Tahir Guest House, Kano State, Nigeria". *Journal of Business Management and Economics*, 3 (4): 65-72.
- Réka, C. I., Ştefan, P. & Daniel C. V. (2014). "Traditional Budgeting Versus Beyond Budgeting: A Literature Review". *Economic Science Series*, 23(1): 573-581.
- Sevgener, A. S. & Hacırüstemoğlu, R. (1993). *Yönetim Muhasebesi*, Marmara Üniversitesi Nihat Sayar Eğitim Vakfı Yayınları, 1993/458 - 691, İstanbul
- Sponem, S., & Lambert, C. (2016). Exploring Differences in Budget Characteristics, Roles and Satisfaction: A Configurational Approach. *Management Accounting Research*, 30: 47-61.
- Úlfarsson, j. (2018). *Beyond Budgeting Critical Factors For Successful Implementations*. The Degree of Master of Science in Leadership and Management From the Department of Business at Bifröst University.
- Weber, J. & Linder, S. (2008), *Neugestaltung der Budgetierung mit Better und Beyond Budgeting?: Eine Bewertung der Konzepte*, *Advanced Controlling*, 68, 1st ed., Wiley-VCH, Weinheim.