

YENİLİKÇİ BİR YÖNETİM MODELİ: BÜTÇESİZ YÖNETİM (BEYOND BUDGETING)*

Dr. Gülçin YILDIRIM^a
Prof. Dr. Figen ÖKER TÜRÜDÜOĞLU^b

Derleme
(Compilation)

*Muhasebe ve Vergi
Uygulamaları Dergisi
Mart 2019; 12 (1): 91-106*

ÖZ

Bütçeler, işletmenin tümü için belirli bir dönem içinde ulaşılması beklenen karı, nakit akışlarını ve finansal durumu gösteren detaylı bir faaliyet planı olarak tanımlanmaktadır ve tarihsel gelişimi içinde yönetimin planlama ve kontrol işlevlerinde anahtar rol oynamıştır. Ancak son yıllarda birtakım eleştiri ve tartışmalarla karşı karşıya kalmıştır. Bu eleştiriler, geleneksel bütçe uygulamasının oldukça zaman alıcı olması, değişime hızlı uyum sağlayamaması, işletme stratejisinden uzak olması, müşteri tatmininden çok satış hedeflerine odaklanmış olması ve kimi zaman etik olmayan davranışlara yol açması olarak özetlenebilir. Bu eleştiriler sonucunda uygulamalardan yola çıkarak tasarlanan güncel yönetim yaklaşımlarından biri de Bütçesiz Yönetim (Beyond Budgeting) yaklaşımıdır. Bu yeni yaklaşım anlayışı geleneksel bütçelerin eksikliklerini gidermeye çalışan stratejik bir yönetim modeli olup uygulandığı işletmelerde etkili bir yönetim modeli olduğu düşünülmektedir.

Bu çalışma kapsamında işletmeler için önemli bir planlama ve kontrol aracı olarak görülen işletme bütçelerinin günümüz koşullarında gereksinimlere yeterince cevap verememesi ve bunun sonucunda yeni bir yönetim aracı olarak önerilen Bütçesiz Yönetim yaklaşımı ayrıntılarıyla incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Bütçeleme, Bütçesiz Yönetim, İşletme Bütçeleri

JEL Kodları: M41, M10.

* Makalenin gönderim tarihi: 13.04.2018; Kabul tarihi: 19.05.2018, iThenticate benzerlik oranı %1

^a gulcinyildirim@gmail.com, ORCID: 0000-0002-3877-6774.

^b Bahçeşehir Üniversitesi, İşletme Bölümü, figen.oker@bahcesehir.edu.tr, ORCID: 0000-0001-8613-5229.

INNOVATIVE MANAGEMENT MODEL: MANAGEMENT WITHOUT BUDGET (BEYOND BUDGETING)

ABSTRACT

Budgets are defined as a detailed action plan that shows the expected profit, cash flows and financial position of the entity over a period of time, and has played a key role in management's planning and control functions in its historical development. In recent years, it has faced some criticism and debate. These criticisms can be summarized as the traditional budget practice being quite time-consuming, not being adaptable quickly, being far from business strategy, being focused on sales goals rather than customer satisfaction, and sometimes leading to unethical behavior. As a result of these criticisms, one of the current management approaches designed is the Beyond Budgeting. This new approach is a strategic management model that tries to overcome the shortcomings of traditional budgets and is thought to be an effective management model in the businesses.

Within the context of this study, the budgetary management approach, which is considered as an important planning and control tool for the enterprises, can not respond adequately to the requirements in today's conditions and as a result, the Management without Budget approach proposed as a new management tool has been examined in detail.

Keywords: Budgeting, Management without Budget, Business Budgets.

JEL Codes: M41, M10.

1. GİRİŞ

Günümüz organizasyonlarında başarının sırrı yöneticilerin temel işlevleri olan "planlama", "organizasyon" ve "kontrol"de saklıdır. Planlamada ana unsur bütçelerdir. Bütçeler işletme yönetimlerinin kontrol aracı olarak da önemli bir rol üstlenmektedir.

Bütçeler üst yönetimin gelecekle ilgili beklenti ve projelerine göre hazırladığı planların ve işletmenin uygulama sonrasında elde ettiği sonuçların da izlendiği bir yönetim aracıdır. Dolayısıyla bütçe, planlayıcılar ile uygulayıcılar arasında bir iletişim aracı olarak planların parasal hale getirilmiş şeklidir. Bu sebeple, bütçe hem planlama, hem uygulama kontrolü, hem de başarı değerlendirme açılarından oldukça önemlidir.

Yapılan çalışmalar bütçelerin kuruluşlar için en önemli ve yaygın olarak kullanılan planlama ve kontrol araçlarından biri olmaya devam etmekte olduğunu göstermektedir. Ancak bütçelerin günümüzün hızla değişen ve yoğun rekabetin yaşandığı piyasa koşulları altında işletmeler için yeterli faydayı sağlayıp sağlamadığına ilişkin süregelen tartışmalar da mevcuttur. Bu kapsamda geleneksel bütçelemeye getirilen eleştirileri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz;

- Geleneksel bütçe uygulaması zaman alıcıdır.
- Hızla değişen piyasa koşullarına uyum sağlayamamaktadır.
- İşletme stratejisinden uzaktır.
- Geçmişe dönüktür.

- Müşteri tatmininden çok satış hedeflerine odaklanmıştır.
- Kimi zaman etik olmayan davranışlara imkan verir.

Geleneksel bütçelemeye yöneltilen bu eleştiriler sonucunda ortaya iki alternatif çıkmıştır; bütçe sistemlerini iyileştirmek veya bütçeleri tamamen ortadan kaldırmak.

Bütçeleri tamamen kaldırarak bütçesiz yönetim yaklaşımına geçilmesi gerekliliğinin savunucuları bu amaçla 1998 yılında “Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubunu” (Beyond Budgeting Round Table -BBRT) kurmuşlardır.

Bütçesiz Yönetim, geleneksel bütçe sürecinin kaldırılmasını organizasyonlar içindeki yönetim kontrolünü iyileştirmenin tetikleyicisi olarak gören yeni bir yönetim yaklaşımıdır. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu’nun (BYÇG) sunduğu çözüm oldukça radikaldir ve bütçeleme sürecinin eksikliklerinin üstesinden ancak bütçelemeyi tamamen terk ederek gelinebileceğine savunmaktadır (CIMA, 2007).

Bu çalışma kapsamında işletmeler için önemli bir planlama ve kontrol aracı olarak görülen işletme bütçelerinin günümüz koşullarında gereksinimlere yeterince cevap verememesi ve bunun sonucunda yeni bir yönetim aracı olarak önerilen Bütçesiz Yönetim yaklaşımı ayrıntılarıyla incelenmiştir.

2. BÜTÇESİZ YÖNETİM YAKLAŞIMI

2.1. Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar

Son dönemlerde akademisyenler ve uygulayıcılar geleneksel bütçelerin fonksiyonu ve kuruluşların yönetiminde bütçelemenin rolüne dikkat çekmektedirler. Bütçelerin ve bütçeleme sistemlerinin belli eksikliklerinin var olduğu tartışılmakta ve özellikle dinamik ve hızla değişen ortamlarda faaliyet gösteren kuruluşlarda genel olarak bütçeleme kullanımı kritik edilmektedir. Eleştiriler bütçelerin, kaynakların verimli dağıtılması (Wallander, 1999) ve yönetsel kontrol sisteminin tasarlanması konusunda yetersiz olduğu, bütçeler ve kurumsal strateji arasındaki uyum eksikliği (Hansen, Otley & Stede, 2003; Østergren & Stensaker, 2011) olduğu yönündedir.

Neely vd., 2003 yılında yaptıkları araştırmada geleneksel bütçelemeye ilişkin en önemli zayıflıkları aşağıdaki şekilde sıralamışlardır;

- Zaman alıcı,
- Maliyetli,
- Strateji odaklı değil,
- Çelişkili ve değer yaratmaktan uzak,
- Sıklıkla güncellenemez,
- Desteklenmeyen tahminlere dayanır,

- Dikey emir kontrol zincirini güçlendirir,
- Bilgi paylaşımından ziyade birimler arasında bariyerler örür
- İnsanlara değersiz hissi verir

Benzer sonuçlara Libby and Lindsay (2010) de ulaşmıştır. Yaptıkları çalışmanın sonucunda geleneksel bütçelerin zaman alıcı, maliyetli, problemleri çözme konusunda yetersiz, çabuk eskijen, stratejiyi yansıtmayan, performans değerlendirmesinde yetersiz ve hileli davranışlara yol açtığını vurgulamışlardır.

Hansen vd (2003), geleneksel bütçelerin ortaya çıkarttığı olumsuzlukları zaman, süreç ve çalışan olarak üç kategoride toplamıştır. Bütçelerin en çok bahsedilen eksikliği zaman alıcı bir aktivite olmasıdır. McNally (2002) bütçe sürecinin zaman alıcı ve maliyetli olduğuna vurgu yapmaktadır. Bartam (2006) yaptığı çalışmada, bütçe uygulamalarının en başarısız olduğu şirketlerde 210 gün harcanırken, en verimli şirketlerde bütçeleri hazırlamanın 79 günü bulunduğunu ortaya koymuştur. Harcanan bu süre, şirkete değer katıp katmadığı tartışmalı bir aktivite için oldukça ciddi bir süredir.

“Cranfield School of Management and Accenture” tarafından 2001 yılında yapılan bir araştırma sonucunda geleneksel bütçe yaklaşımlarına getirilen 12 temel eleştiri aşağıdaki gibi tespit edilmiştir; Bütçeler;

- Zaman alıcı ve maliyetlidir,
- Esneklik ve hızlı cevap verme yeteneğinden uzaktır ve sıklıkla değişim karşısında bir engel oluşturur,
- Nadiren strateji odaklıdır ve genellikle çelişkiler içerir,
- Hazırlanması için harcanan zamana oranla işletmeye kattığı değer oldukça düşüktür,
- Değer yaratmaktan ziyade maliyetlerin azaltılmasına odaklanır,
- Hiyerarşiyi arttırır,
- Organizasyonlar tarafından kabul edilen gelişmiş ağ yapılarını yansıtmaz,
- Hileli ve hatalı davranışlara neden olur,
- Nadiren güncellenir, yaygın olarak yıllık bütçe yapılır,
- Desteklenmeyen varsayımlar ve tahmin çalışmalarına dayanır,
- Birimler arası bilgi paylaşımını güçlendirmekten ziyade bariyerler örür,
- Başlangıçta belirlenen hedeflere odaklanması nedeniyle çalışanlarda değersiz oldukları hissini oluşmasına neden olur.

Geleneksel bütçe yaklaşımı 1920'lerde maliyetlerin kontrolü amacıyla geliştirilmiştir. Organizasyonlar büyüdükçe ve daha karmaşık hale geldikçe, üst yönetim, farklı ürün hatlarını, yeni teknolojilerin karmaşıklığını kontrol etmek ve belirlenen hedeflere ulaşmak için yöneticileri motive etmek

amacıyla bütçe süreçlerine daha fazla gereksinim duymaya başladı. Günümüz bütçeleme süreçleri özellikle büyük çaplı organizasyonlarda, çok sayıda çalışanın dahil olduğu, muazzam miktarlarda zaman ve kaynak kullanılan ve genellikle bir yıllık bir zaman dilimini içeren bir süreçtir (Atkinson, Kaplan, Matsumura & Young, 2012).

Eleştirmenlere göre geleneksel bütçeleme süreci çok uzun süre kontrolsüz bir şekilde ilerlemiştir. Geleneksel model, piyasa koşullarının sabit olduğu, rekabet ve yenilik ihtiyacının günümüzde olduğu kadar yoğun olmadığı ve müşterilerin talepkar olmadıkları bir yapıda yararlı olabilmektedir. Geleneksel bütçe yapıları yukarıdan aşağıya doğru ilerleyen bir yaklaşımı yansıtmaktadır. Ayrıca, örgütlerin stratejik hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktan ziyade yönetimin kontrol fonksiyonlarına odaklanmaktadır.

2.2. Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı: Tanımı ve Özellikleri

Yukarıda belirtilmiş olan geleneksel bütçelemeye yöneltilen eleştirilere karşılık ortaya iki alternatif çıkmıştır;

- Bütçe sistemlerini iyileştirmek veya
- Bütçeleri tamamen ortadan kaldırmak.

Eleştiri getirenlerin bir kısmı günümüz koşullarında bütçelemenin eksikliklerine ilişkin çözümün bütçe sistemlerini iyileştirme olamayacağını, bütçe süreçlerinin tamamen ortadan kaldırılarak alternatif bir yönetim modeli geliştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Geleneksel bütçe sistemlerine alternatif olarak, Jeremy Hope ve Robin Fraser yeni bir yönetim modeli olarak bütçelerin tamamen terk edilmesini savunan Bütçesiz Yönetim (İngilizce adıyla Beyond Budgeting) yaklaşımını ortaya koymuşlardır. Hope ve Fraser'a (2001) göre, bütçeler merkez ofisteki insanların bir takım kararlar aldığı ve alt kademe çalışanlara alınan kararlar çerçevesinde ne yapmaları gerektiğini ilettikleri geçmişten gelen bir sistemdir. Fakat böylesine bir uzaktan kumanda mekanizması, rekabet yoğun bir çağda artık işlevselliğini yitirmektedir.

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını geliştirmek amacıyla Consortium for Advanced Manufacturing International (CAM-I) adlı ABD merkezli araştırma ve geliştirme organizasyonu tarafından Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu (Beyond Budgeting Round Table) olarak bilinen bir organizasyon oluşturulmuştur. (Becker, Messner, & Schaffer, 2009).

Bu yaklaşımı yirmi birinci yüzyılın başında geliştiren Hope ve Fraser, iş dünyası içerisindeki çıkarımlarından hareketle Bütçesiz Yönetimi yeni bir yönetim aracı olarak tanımlamaya çalışmışlardır. Ortaya koydukları kavramsal çerçeveye göre yeni yönetim modeli, organizasyonların yıllık ve sabit geleneksel bütçeler olmaksızın operasyonlarını kontrol edebileceği ve yönetebileceği bir dizi araç ve ilkeleri içerir. Bütçesiz Yönetim modeli, organizasyonların daha iyi nasıl yönetilebileceğinin temelden gözden

geçirilmesini ve yönetimin farklı kontrol mekanizmaları geliştirebilmesi için geleneksel bütçe uygulamalarının tamamen ortadan kaldırılmasını savunur.

Bütçesiz Yönetim, bütçelemeye ilişkin geleneksel yaklaşımların zayıflıklarını ve kısıtlı yönlerini çözmeyi amaçlar. Yaklaşımın özünde ağırlıklı olarak bütçelere dayanan geleneksel yönetim modellerinin günümüz organizasyonlarını yönetmekte yetersiz kalması yatmaktadır. Dünyadaki değişime paralel olarak, yönetim süreçlerimizin de değişmesi gerekliliğine vurgu yapmaktadır. Yaklaşım bütçe temelli yönetim modelinin özellikle Y tipi insan modelinin yer alacağı organizasyonlarda çalışanların ve dolayısıyla müşterilerin beklentilerini karşılayamayacağını, organizasyonların farklı bir bakış açısıyla yönetilmesi gerektiğini savunur.

Geleneksel yönetim X tipi insan modelinin yer aldığı daha durağan piyasa koşullarını kapsar. Bogsnes (2009) yıllık bütçelere dayalı geleneksel modelin, çoğunluk insanların " Teori X "e ait olduğu varsayımı üzerine inşa edildiğini belirtir, BY yaklaşımı ise insanları "Y" teorisine göre sınıflandırmaktadır. Teori X ve Teori Y kavramı D. Mc Gregor tarafından 1960 yılında geliştirmiştir. Mc Gregor 1960 yılında İşletmenin İnsan Boyutu adlı kitabı yayınlamıştır. Kitabında X ve Y olmak üzere iki farklı insan tipini ele almış ve karşılaştırmıştır. "Teori X" tipi insanlar genellikle sorumluluk almaktan ve çalışmaktan hoşlanmayan mümkün olduğunca işten kaçan tiplerdir. Bu tip insanların sıkıca denetlenmesi ve kontrol edilmesi gerekir. "Teori Y" ise iddialı, sorumluluk almayı isteyen, yaratıcılığı yüksek, yetenekli çalışanları tanımlar (Aktan, 1999).

Bütçesiz Yönetim yaklaşımı yıllık bütçelerde olduğu gibi sadece planlama ve kontrol fonksiyonlarına odaklanmaz. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu'nun bütçelerin yerini almasını düşündüğü yönetim yaklaşımı daha geniş kapsamlıdır ve tüm yönetim süreçlerini tanımlamak için kullanılır. Genel olarak yıllık bütçelerin ana merkezini oluşturduğu bir yönetim ve kontrol modeli anlamına gelmektedir. Bu yönetim yaklaşımı planlama ve kontrol amaçlarının yanı sıra operasyonlar ile strateji arasında ilişki kurarak hareket eder. Bu kapsamda bütçesiz yönetim, yönetim kültürü ve performans yönetim sisteminde köklü değişiklikler gerektirir.

Bütçesiz Yönetim iki adımlı bir süreç olarak tanımlanır. İlk adım, bütçe uygulamalarını güncellemek, performans yönetimini kullanıcılarıyla daha alakalı hale getirmek ve bütçeleme maliyetlerini azaltacak yeni süreçler oluşturmaktır. İkinci adım, örgütsel yapıları radikal bir şekilde değiştirerek işletmelerin yerinden yönetimle desteklenmesidir. Bu iki aşamalı süreç son on yılda birkaç kez güncellenen ve ileriki bölümlerde ele alınacak on iki ilke ile tanımlanmıştır.

2.3. Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı Arasındaki Farklar

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını geleneksel bütçe sisteminden ayıran iki temel unsur söz konusudur. Birincisi, geleneksel bütçeler yöneticileri bağlayan önceden belirlenmiş sabit yıllık planlara dayanmaktadır. Ancak Bütçesiz Yönetim yaklaşımında hedefler, rakipler ve önemli küresel kriterlere göre geliştirilmektedir. Bu hedefler gerekli görüldüğünde gözden geçirilir ve revize edilir. Hedefler, içsel yapay amaçlardan ziyade piyasadaki rekabet ile doğrudan bağlantılı olduğundan, yöneticiler bu hedeflere ulaşmak için daha fazla istekli olurlar. İkinci olarak, Bütçesiz Yönetim yaklaşımı yetkilerin daha fazla dağıtıldığı bir yönetim yaklaşımıdır. Geleneksel hiyerarşik ve merkezi yönetimin aksine, yöneticilerin ekipler ve çalışma gruplarına ilişkin sorumlulukları çok daha fazladır. Bu yapı çalışanların doğrudan sorumluluk duygusu ile hareket etmesini sağlar ve bütçelere göre daha teşvik edicidir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımı organizasyonun bütününde köklü düşünsel ve operasyonel değişiklikler gerektirdiğinden, birçok yapı için uygulaması oldukça zordur.

Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim yaklaşımı arasındaki temel fark yönetimin odağı ve kuruluşların yönetilme şeklidir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımında yönetim planlamak ve kontrol etmek yerine süreç, müşteri, öğrenme, değer, bağlılık ve güven gibi kelimeleri kullanır. Yönetim pazar ve rekabete odaklanır. Bunu başarmak için, Bütçesiz Yönetim yaklaşımı organizasyonlarda aşağıdan yukarıya bir bilgi sisteminin gerekli olduğunu söyler. Geleneksel bütçe sisteminin merkezi yapısından ziyade yetki ve sorumlulukların dağıtıldığı bir yapı önerilmektedir. Yöneticilere sıra dışı fikirler üretmek ve yenilikçi projelere katılmak için daha fazla özgürlük ve güven sağlanmaktadır.

Başka bir farklılık ise sık aralıklarla güncelleme yapılmasıdır (Rolling Forecast). Aylık veya üç aylık bazda hazırlanan tahminler, yöneticilerin daha gerçekçi rakamlarla çalışmasına olanak tanır. Yöneticiler rekabet koşullarının gerçek performansını, ekonomik durumunu ve rakiplerinin sonuçlarını değerlendirir. Bütçesiz Yönetim yaklaşımı savunucuları, bu yöntemin dinamik ve değişken pazar ortamına uyum sağlamanın en iyi yol olduğuna dikkat çekmektedirler.

Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim yaklaşımı arasındaki temel farklılıklar Tablo-1 de özet olarak sunulmuştur:

Tablo-1: Geleneksel Bütçeleme ve Bütçesiz Yönetim Yaklaşımı Arasındaki Temel Farklılıklar

	Geleneksel Bütçeleme	Bütçesiz Yönetim
Hedefler & Ödüllendirme	Artan hedefler Sabit teşvikler	Esnek amaçlar Görelî hedefler ve ödüller
Planlama & Kontrol	Sabit yıllık planlar Değişken kontroller	Sürekli planlama Temel Performans Göstergeleri ve Döngülü Tahminler (Rolling Forecast)
Kaynak & Koordinasyon	Önceden dağıtılan kaynaklar Merkezi koordinasyon	Talebe göre kaynak dağıtımı Dinamik koordinasyon
Organizasyon kültürü	Merkezi kontrol Sayıları yönetmeye odaklanma	Hedef ve planların merkezi kontrolü Değer yaratmaya odaklanma

Kaynak: www.kfknowledgebank.kaplan.co.uk

2.4. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu (BYÇG)

Bütçeleri tamamen kaldırarak bütçesiz bir yönetim modeline geçilmesi gerekliliğinin savunucuları bu amaçla İngiltere’de 1998 yılında “Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubunu” kurmuşlardır. BYÇG, bütçeleme sürecindeki eksikliklerin üstesinden sadece bütçelemeyi tamamen terk ederek gelinebileceği inancıyla Bütçesiz Yönetim yaklaşımını ortaya çıkartmıştır. Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu geleneksel bütçelemeyle artan memnuniyetsizlik ve hayal kırıklığına yanıt olarak kurulmuştur. Bu çalışma grubu iş dünyası uzmanları, düşünce liderleri ve akademisyenlerden oluşan geniş bir ağ içeren güçlü bir küresel üyelik programı oluşturmuştur. Bu kuruluş üye kuruluşlar ile Bütçesiz Yönetim yaklaşımını ve dünya çapındaki en iyi Bütçesiz Yönetim uygulama çalışmalarına ilişkin bilgi ve deneyimlerini paylaşır.

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu şu anda Batı Avrupa’da ve Kuzey Amerika’da olmak üzere iki aktif topluluğa sahiptir.

2.5. Bütçesiz Yönetim İlkeleri

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu, tamamen veya büyük ölçüde bütçe olmadan yönetilen 13 şirketi incelemiştir. Yaptıkları incelemenin

sonucunda, bu çalışma grubunun kurucuları Jeremy Hope, Robin Fraser ve Peter Bunce Bütçesiz Yönetim (BY) ilkelerinin ilk setini 2002 yılı Haziran ayında BYÇG tarafından dönemsel olarak yayınlanan “White Paper” adlı yayınlarında sunmuşlardır. Ancak, bu ilkeler soru-cevap şeklinde sunulmuştur. Bir yıl sonra Hope ve Fraser (2003) BY’ye ilişkin ilk kitabı yayınlamışlardır. Kitaplarında BY yaklaşımını destekleyen 12 ilke ortaya koymuşlardır. Bu ilkelerin 6 tanesi çalışanlara yetkilerin dağıtıldığı esnek organizasyon yapısının kurulmasına yöneliktir. Diğer 6 ilke ise esnek organizasyon yapısının oluşturulması için gerekli uyarlanabilir yönetim modelini tanımlar.

Bütçesiz Yönetim yaklaşımını uygulamak isteyen bir şirket başarılı bir uygulama için BYÇG tarafından ortaya konulan bu on iki ilkeyi takip etmelidir. Söz konusu on iki ilke bütüncül bir model oluşturmaktadır. İlkeler bir bütünün ayrılmaz bir parçasıdır ve birbirlerini desteklemektedir (Bogsnes, 2009). İlkelerin izlenmesinin, kuruluşların performansının geliştirilmesine katkıda bulunması amaçlanmıştır.

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu, süreç içerisinde yaptığı çalışmalara paralel olarak belirlediği ilkeleri güncellemiştir. 2011 yılına gelindiğinde BY ilkeleri liderlik ve süreçler olmak üzere iki gruba ayrılmıştır. Liderlik ilkeleri iş kültürünün geliştirilmesine yönelik ilkelere, süreç ilkeleri ise organizasyonun daha etkin çalışmasını sağlayacak ilkelere aittir.

2016 yılında BYÇG Bütçesiz Yönetim ilkelerini revize etmiştir. Revize edilen BY ilkeleri yine iki grup halinde sunulmuştur. İlkeler BY’den tam fayda sağlamak için gerekli en önemli liderlik ve yönetim süreci ilkelerini içermektedir. BYÇG tarafından Mart 2016’da güncellenen ilkeler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo-2: Mart 2016 itibarıyla Güncellenmiş Bütçesiz Yönetim İlkeleri

Liderlik İlkeleri	Yönetim İlkeleri
1. Amaç - İnsanları cesur ve soylu hedeflerle donatın; kısa vadeli finansal hedeflerle değil	7. Ritim – Yönetim süreçlerini işletmenin ritmine ve çevresel süreçlerine göre düzenleyin; sadece takvim yılını baz almayın
2. Değerler - Ortak değerler ve sağduyu ile hüküm verin; ayrıntılı kurallar ve düzenlemeler yoluyla değil	8. Hedefler - Yönlendirici, iddialı ve görelî hedefler belirleyin; sabit hedeflerden kaçının
3. Şeffaflık – Yenilikçilik, öğrenme ve kontrol için bilgiyi paylaşın; kısıtlamayın	9. Planlar ve Tahminler – Planlama ve tahmin süreçlerini yalın ve önyargısız hale getirin; katı ve politik süreçler haline değil
4. Organizasyon - Güçlü bir aidiyet duygusu geliştirin ve hesap verebilir ekipler örgütleyin; hiyerarşik kontrol ve bürokrasiden kaçının	10. Kaynak dağıtım - Maliyet bilinci oluşturun ve kaynakları gerektiği zamanlarda hazır bulundurun; ayrıntılı yıllık bütçe tahsisleri yoluyla değil
5. Özerklik – İnsanlara özgür hareket etme fırsatını verin; birinin bu özgürlüğü kötüye kullanması durumunda herkesi cezalandırma yoluna gitmeyin	11. Performans değerlendirme - Performansı çalışan geribildirimi yoluyla bütünsel olarak ve öğrenme ve gelişim yönüyle değerlendirin; sadece ölçmeye dayandırmayın, yalnızca ödüllendirmek amacı gütmeyin
6. Müşteriler - Personelin çalışmalarını müşteri ihtiyaçlarıyla bağlantılandırın; çıkar çatışmalarından kaçının	12. Ödüllendirme - Rekabet karşısındaki başarıyı ödüllendirin; sabit performans sözleşmelerine göre değil

Kaynak: <http://bbt.org/the-beyond-budgeting-principles/>

Bütçesiz Yönetim Çalışma Grubu kurucularından Bjarte Bogsnes BY prensiplerini bir reçete değil bir yönetim felsefesi olarak açıklamaktadır. BY ilkelerini uygulamak, yalnızca daha esnek ve uygulanabilir organizasyonlara değil aynı zamanda daha güçlü bir performansa imkan sağlar. Tablo-2’de yer alan güncel BY ilkelerinin ayrıntıları aşağıda verilmiştir.

1. Amaç - Organizasyonun amaçları tüm çalışanlar ile paylaşılmalıdır. Bu paylaşım çalışanlar arasında yüksek motivasyon ve heyecan yaratır. Büyük hedeflere sahip işletmeler aynı zamanda kaliteli çalışanları da çeker. Amacın çalışanlar tarafından bilinmesi ve kabul görmesi performansı artırır. Bu nedenle BYÇG organizasyonların soylu ve cesur amaçlar belirlemelerini tavsiye eder.

2. Değerler - Bir organizasyonu sahip olduğu değerlerle tanımlayabilirsiniz. Değer odaklı yönetimler çalışanlara rehberlik yapar, onlara özerklik ve özgürlük tanır. Bu yaklaşım çalışanlar arasında yaratıcılığı ve sorumluluk duygusunu geliştirir. Böylelikle örgütsel performans artar. Kural bazlı

yönetim tarzı istisnai durumlar için geçerli olabilir. BYÇG değer paylaşımını ve sağduyulu yönetim tarzını önerir.

3. Şeffaflık - Şeffaflık, BY için önemli bir ilkedir, çünkü kuruluşlar üzerinde oldukça olumlu etkiye sahiptir. Şirketin doğru bir şekilde faaliyet gösterdiğinin önemli bir mesajıdır. Şeffaflığın diğer bir özelliği ise alt kademe çalışanlara bilginin doğru ve zamanında ulaşmasını sağlamasıdır. Şeffaflığın bir başka olumlu özelliği, mükemmel bir sosyal kontrol mekanizması yaratmasıdır. BY kesinlikle gerekli olmadığı sürece bilgilerin kısıtlanmamasını tavsiye etmektedir. Organizasyon tamamen şeffaf olursa, daha hızlı ve etkin bir şekilde çalışacaktır.

4. Organizasyon - BY şeklinde örgütlenme, bir şirketteki çalışanların sorumlu ve sosyal varlıklar olarak görülmesi demektir. Sonuçta takip edilmesi gereken üç temel nokta vardır:

- a) Karar verme süreçleri merkezi olmaktan çıkartılmalıdır.
- b) Çalışanlara örgüt içinde doğrudan birebir iletişim içinde, özgürce etkileşime girme fırsatı verilir ve desteklenir.
- c) Takımların faaliyetleri başlatma ve koordine etme özgürlüğü vardır.

Bu üç temel unsurun kombinasyonu, güçlü bir aidiyet duygusu, yüksek katılım ve organizasyonun bütününde hesap verebilirlik sağlar ve böylelikle esnek ve uyarlanabilir organizasyonlar oluşur.

5. Özerklik - Özerklik, çalışanların katılımı için temel önem taşır ve yüksek performanslı organizasyon için çok önemlidir. Günümüzde çalışanlar ağırlıklı olarak eğitilmiş kişilerdir. Kurum içerisinde en alttan en üste kadar güven duygusunun yayılması, çalışanların motivasyonunu artırır. Onlara sorumluluk ve hareket özgürlüğü sağlanması organizasyon performansı olumlu yönde etkileyecektir. BYÇG, şirket içerisinde güvenin istismar edilmesi durumunda daha fazla kural ve prosedürün eklenmesinin tipik fakat yanlış bir yönetim reaksiyonu olduğunu savunur. Çalışanların katılımını sağlamak için yöneticiler, bu ve benzeri sorunları istisna olarak ele almalıdır. Bu sorunları gidermenin yolu daha fazla bürokrasi eklenmesi olmamalıdır. Çalışanlar koçluk yapılmasından ve desteklenmekten hoşlanırlar ama katı bir yönetimi benimsemezler.

6. Müşteri - Organizasyonların en önemli amaçlarının başında, sadık müşterilere sahip olmak gelir. Bu nedenle, BY ilkelerinden biri müşterilere odaklanmak ve onların ihtiyaçlarına göre hizmet vermektir. BY yaklaşımına göre, organizasyon yapıları, faaliyetler ve süreçler müşteri ihtiyaçlarını anlamak ve onlara en iyi nasıl hizmet edileceğini bulmak için tasarlanmalıdır. Performans odaklı kuruluşlarda herkes müşteri ihtiyaçlarıyla bağlantılı olarak çalışır. Bu modelde, müşteri odaklılık esastır.

7. Ritim - BY, kuruluşların takvim yılı odaklı bakış açısını değiştirmelerini gerekli kılmaktadır. BY, yönetim süreçlerinin iş ve pazar dinamiklerine göre tasarlanmasını amaçlar. Aynı zamanda hedef belirleme, öngörme, kaynak ayırma ve performans değerlendirmesine odaklanmaktadır. Bu süreçler, iş ritmine göre daha fazla yönlendirilmeli ve organize edilmelidir. BY'in bu bakış açısı, takvim yılını esas alan yaklaşımı tamamen reddetmemektedir. Bazı durumlarda takvim yılı mantıklı olabilir. Ancak BY, şirketlerin zorunlu haller dışında yönetim modelinin daha fazla esneklik ve dayanıklılık içermesi gerektiğini vurgular.

8. Hedefler - Birçok organizasyonun birçok hedefi vardır, ancak hepsi işlevsel değildir. Çalışanlar için anlamlı hedefler belirlemek, hedeflere ulaşılmasını desteklemektedir. BY ayrıca, hedeflerin şirketin genel amacı ile ilgili olması gerektiğini vurgular. Sabit hedefler belirlemek, düşük performansa neden olur. Bundan dolayı BY, yönlendirici, iddialı ve göreceli hedefler belirlemeyi önerir.

9. Planlar ve tahminler -BY modeline göre, planlama ve tahmin ile hedefin anlamı çok farklıdır. Hedef iddialı, planlar ve tahminler ise gerçekçi olmalıdır. BY modelinde, yıllık bütçeler yerine hedef belirleme ve planlama süreçleri kullanılmalıdır. Planlama ve tahminler önyargısız ve yalın bir şekilde yapılmalı, kuruluşların gitmek istedikleri yolu açıkça göstermelidir.

10. Kaynakların dağıtımı - BY modelinde, kaynak tahsisinin amacı kaynakların en uygun şekilde kullanılmasını sağlamaktır. Amaç her zaman maliyetleri minimumda tutmak değildir. Asıl amaç, maliyet bilinci oluşturmaktır. Maliyetler, değer yarattıkları anda tahsis edilmelidir. Bir şirketin veya endüstrinin özel durumuna bağlı olarak uygulanabilen maliyet yönetimi araçları geliştirilmeli ve bunlar daha fazla özerklik, esneklik ve sonuçta kaynakların en uygun şekilde kullanılmasına yol açmalıdır.

11. Performans değerlendirme - Performans değerlendirme sürecinde çalışma arkadaşlarından ve yöneticilerden gelen geribildirim dikkate alınmalıdır. Performans değerlendirmesinin ana amacı salt ödüllendirme değil, öğrenme ve gelişimin sağlanmasıdır.

12. Ödüllendirme - BY modelinde, ödüllendirme sistemi, sabit hedefler yerine başarıya dayanır. BY, "paylaşma" kelimesini kullanır, çünkü kar paylaşımı bireysel teşviklerden daha iyi bir performansa neden olur. Günümüzde kuruluşların birçoğunda, işbirliği ve ekip çalışması başarı için kullanılan önemli unsurlardır. Bu nedenle BY, kâr paylaşımına yönelik ödül sistemlerinin kurulmasını ve bireysel teşviklerden kaçınılmasını önerir.

Bir arada kullanıldığında BY'nin liderlik ve performans ilkeleri, bir şirketin stratejileri ile operasyonel faaliyetleri arasında daha iyi bir uyum sağlar. BY uygulamasıyla yöneticilerin ve çalışanların olumsuz davranışları azaltılır,

operasyonlar daha esnek ve uyarlanabilir hale gelir, daha düşük maliyet elde edilir ve sonuç olarak işletmenin ekonomik ve paydaş değeri artar.

BY dünya uygulamalarına bakıldığında karşımıza çıkan en önemli örnek dünyanın en büyük İskandinav bankalarından biri olan Handelsbanken örneği olmaktadır (Olesen, 2013). 1970'lerin başlarında yeni yönetim modelinin temellerini atan Handelsbaken'in benzersiz yönetim modeli ile banka sürekli bir şekilde etkileyici sonuçlar elde etmiştir. Bu başarı müşterilere birinci önceliği tanıyarak ve bütçe ve tahminler gibi geleneksel yönetim araçlarının kullanımının terk edilmesiyle sağlanmıştır. Handelsbaken'in yönetim modeli günümüzde BY uygulamalarının en önemli modeli olarak ele alınmaktadır. Bunun dışında Borealis, SpareBank ve Coloplast gibi birçok firma günümüzde BY yaklaşımını organizasyonlarında uygulamakta ve elde ettikleri başarılı sonuçları BYÇG vasıtası ile paylaşmaktadır (Rickards, 2006; Bogsnes, 2009; Olesen, 2010).

3. SONUÇ

Geleneksel yönetim araçlarının başında gelen bütçeler organizasyonların yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Bu nedenle bütçeleme ve bütçeler, araştırmacıların ve uygulayıcıların ilgisini çeken bir konu olmuştur. Bütçeler önemli bir yönetim aracıdır. Hedeflerin belirlenmesi, stratejilerin uygulaması, planlama ve kontrol faaliyetlerinde yönetimi destekler.

Geleneksel veya alternatif bütçeleme yöntemlerinin hangisinin daha iyi olduğuna karar vermek ve işletmeler üzerindeki etkilerinin ölçülebilmesi amacıyla birçok çalışma yapılmış ve yapılmaktadır. Çoğu araştırmacı, geleneksel, statik yıllık bütçelerin değişen koşulların gerekliliklerini karşılamaktan çok uzak olduğunu düşünmektedir. Geleneksel bütçeleme çoğu zaman günümüz iş dünyası için uygun görülmemesine rağmen kuruluşlar arasında hâlâ çok yaygındır ve yakın bir zamanda da bu yaygın kullanımın ortadan kalkacağı düşünülmemektedir.

Geleneksel bütçeleme sisteminin bir takım kusurlar içerdiği ve organizasyonların bu eksikleri bertaraf etmek için alternatifler aradıkları aşikârdır. Ancak geleneksel veya alternatif bütçeleme yöntemleri arasında seçim yapmak basit bir uygulama değildir. Üst yönetim, bütçelemeyi iş kültürüne yerleştirdiği için tamamen terk etmeyi zor bulabilir. Ülkemizdeki duruma baktığımızda, bütçeyi yönetim ve kontrol aracı olarak kullanmanın avantajları, düşünülen dezavantajlarından daha önemlidir. Ülkemizde de geleneksel bütçeleme yöntemlerinin yakın gelecekte eleştirilere maruz kalması olasıdır. Bu süreç içerisinde dünyada BY yaklaşımı uygulamalarının oturması ve ülkemiz için yön gösterici bir yapıya kavuşması muhtemeldir. Bu yaklaşımı uygulayan organizasyon sayısı

gittikçe artmaktadır. Ancak BY yaklaşımı hala gelişme aşamasında olup uygulamada pek yaygınlaşmamıştır. BY yaklaşımı, coğrafi ve kültürel yapıları dikkate almaksızın kolaylıkla uygulanabilecek bir yönetim modeli değildir. Bu yaklaşım daha fazla araştırma, geliştirme ve pratik uygulama gerektirmektedir.

Bu çalışmanın konusu olan BY, son yıllarda yönetim muhasebesindeki en önemli gelişmelerden biridir. BY yaklaşımı organizasyonların bütçeleme süreçlerine, planlama süreçlerine ve organizasyon yapısına yeni bir bakış açısı ile bakmasını sağlayacaktır. Her organizasyon tamamen bu uygulamaya geçmese bile bir veya birden fazla BY ilkesini uygulayarak fayda yaratabilir. Kuruluşların BY yaklaşımından sağlayacakları faydalar, sadece Türkiye’de değil, uluslararası arenada da Türk şirketlerinin başarısını artıracaktır. BY’nin ülkemizde tanıtılması ve dünyadaki uygulama örneklerinin artmasıyla birlikte, ülkemiz yöneticileri konuya daha fazla ilgi duyacaklardır. Ülke ve şirket kültürü temelinde bu yaklaşımı uyarlayarak fayda yaratmaları mümkündür. Bu yöntemin Türkiye genelinde yaygınlaştırılması için, BY üzerine yapılacak araştırmalarla üst düzey yöneticilerin ilgisini çekmek mümkündür. Ayrıca, yeni yönetim yaklaşımları üzerine yapılan tartışmaların ülkelerin şirket kültürünün değişimlerine katkıda bulunması beklenmektedir. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerdeki şirket kültüründeki yönetsel değişikliklerin kapsamını belirlemek için daha fazla araştırma yapılmalıdır.

KAYNAKÇA

Aktan, C. (1999). 2000’li Yıllarda Yeni Yönetim Teknikleri (4): İnsan Mühendisliği, İstanbul. TÜGİAD Yayınları
<http://www.canaktan.org/yonetim/insanyonetim/neo-klasik.htm> [accessed 29.01.2017]

Atkinson, A.A., Kaplan, R.S., Matsumura, E.M. & Young S.M., (2012). Management accounting: Information for decision-making and strategy execution. 6th Edition. Pearson.

Bartram, P. 2006. Forecasting the end for budgets. Director. 60 (1), p.30.

Becker, S., Messner, M. and Schaffer, U. (2009). The Evolution of Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting. Working paper.

http://www.hec.unil.ch/hec/hec_en_bref/evenements/BeyondBudgeting_Lausanne_Oct2010.pdf [accessed 19.02.2017]

Bogsnes, B.. 2009. Implementing Beyond Budgeting – Unlocking the Performance Potential. NJ: John Wiley & Sons.

CIMA (2007). Beyond Budgeting. [Online] Available at: http://www.cimaglobal.com/documents/importeddocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf [Accessed: 28/11/16]

Cranfield University School of Management, (2001). Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting.

<http://www.som.cranfield.ac.uk/som/dinamic-content/media/CBP/>

Hansen, S.C., Otley, D.T.& Van der Stede W.A.. (2003). Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. Journal of Management Accounting Research. 15, pp.95-116.

Hope, J & Fraser, R. (2001). Beyond Budgeting, Questions and Answers. CAM-I Beyond Budgeting Round Table. <https://pdfs.semanticscholar.org/>

Hope, J. & Fraser, R.. (2003). Who needs Budgets? Harvard Business Review, 81 (2), pp. 108–115.

Libby, T. & Lindsay, R.M., 2010. Beyond budgeting and budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practices, Management Accounting Research, 21(1), pp.56-75.

McNally, R.. 2002. The annual budgeting process. Accountancy Ireland, 34(1), pp.10-12.

Neely, A., Bourne, M. & Adams, C.. 2003. Better budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence. 7(3), pp.22-28.

Olesen, A., 2010. Coloplast: “No more budgets!”. Beyond Budgeting Institute June 2010. www.bbrt.org

Olesen, A., 2013. Handelsbanken: Consistency at its Best. Beyond Budgeting Institute, www.bbrt.org

Østergren, K. & Stensaker, I.. (2011). Management control without budgets: A field study of beyond budgeting in practice. European Accounting Review. 20(1), pp.149-181.

Rickards, R.C.. 2006. Beyond budgeting: boon or boondoggle? Investment Management and Financial Innovations. 3(2), pp. 62-76.

Wallander, J.. 1999. Budgeting- an unnecessary evil. Scandinavian Journal of Management. 15(4), pp. 405- 421.

www.kfknowledgebank.kaplan.co.uk

<http://bbrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>

