



MODERN BÜTÇELEME UYGULAMALARINDAN YUVARLANAN BÜTÇELEMENİN YAPISI VE DEĞİŞKEN EKONOMİK KOŞULLARDA İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ: ÖRNEK BİR UYGULAMA

STRUCTURE OF ROLLING FORECAST BUDGETING IN MODERN BUDGETING AND ITS IMPORTANCE FOR BUSINESSES IN CHANGING ECONOMIC CONDITIONS: A SAMPLE APPLICATION

Serkan ÖZDEMİR¹



1. Bursa Teknik Üniversitesi, İnsan ve Toplum Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, serkan.ozdemir@btu.edu.tr, sozdemir15041976@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-4493-3588>

Makale Türü Article Type
Araştırma Makalesi Research Article

Başvuru Tarihi Application Date
01.09.2020 09.01.2020

Yayına Kabul Tarihi Admission Date
03.08.2021 08.03.2021

DOI
<https://doi.org/10.30798/makuiibf.789248>

Öz

Bütçeler, planlanan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenlere ilişkin finansal bir tasarım faaliyetidir. Geleneksel bütçelemeye alternatif olarak ortaya çıkan yuvarlanan bütçe kavramı, geleneksel bütçelerin statik yapısından farklı olarak, belli bir döneme ve bitiş tarihine bağlı kalmamaktadır. Yuvarlanan bütçe yaklaşımında bütçeler, muhasebe dönemine bağlı kalmaksızın işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda haftalık, aylık veya üçer aylık dönemlerde revize edilebilmektedir. Teknikte biten haftaya, aya veya üç aylık periyoda karşılık, bir sonraki yılın sonuna biten süre kadar yeni bir bütçe dönemi ilave edilmektedir. Böylece işletme bütçesi, sürekli güncellenerek değişen ekonomik koşullara uyumlu hale getirilmektedir. İşletmeler günümüz dünya konjonktüründe beklenmedik birçok tehdit veya fırsatla karşılaşabilmektedir. Yuvarlanan bütçe yaklaşımı işletmelere, değişen koşullara bütçesel anlamda en kısa sürede uyum sağlama olanağı tanımaktadır. Bu çalışma ile, yuvarlanan bütçeleme tekniğinin işleyiş yapısı, bir örnek uygulama yoluyla açıklanmaya çalışılmıştır. Bu sayede işletmelerde yuvarlanan bütçeleme tekniğinin uygulanabilirliği konusunda farkındalık yaratılması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: *Bütçeleme, Modern Bütçeleme, Yuvarlanan Bütçeleme, Dinamik Bütçeleme, Sürekli Bütçeleme.*

Abstract

Budgets are a financial design activity related to what needs to be done to carry out the planned activities. The concept of rolling budget, which appears as an alternative to traditional budgeting, does not depend on a certain period and end date, unlike the static structure of traditional budgets. In the rolling budget approach, budgets can be revised weekly, monthly or quarterly depending on the needs of the businesses, regardless of the accounting period. In the method, a new budget period is added to the ending week, month or quarterly period until the end of the next year. Thus, the operating budget is updated and adapted to changing economic conditions. Businesses may encounter many unexpected threats or opportunities in today's world conjuncture. The rolling budget approach allows businesses to adapt to changing conditions in the shortest time in terms of budget. With this study, the functioning structure of the rolling budgeting technic is tried to be explained through a sample application. In this way, it is aimed to raise awareness about the applicability of the budgeting method rolling in the enterprises.

Keywords: *Budgeting, Modern Budgeting, Rolling Forecast Budgeting, Dynamic Budgeting, Continuous Budgeting.*

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

With this study, the functioning structure of the rolling budgeting model, which is one of the modern budgeting approaches, will be explained through a sample application. In this way, it is aimed to raise awareness about the applicability of the budgeting method rolling in the enterprises.

Research Questions

What are the advantages of the rolling budgeting method to the enterprises according to the static budgeting method? How is the implementation of the rolling budgeting method?

Literature Review

According to Montgomery (2002), managers use the dynamic structure provided by the rolling budgeting technique to create the business vision. Business management reveals its goals in the planning process. It then transforms the resulting strategic plan into financial terms, that is, the budget. Managers who use the rolling budgeting technique in budgeting focus on the forest, not the trees, and do not get bogged down in details. According to the results of the research cited by Durfee (2006) and conducted by the Research Services Department of the CFO Journal, it was determined that 75 percent of the managers were not satisfied with the traditional budgeting technique and thought that the rolling budgeting technique could yield more realistic results. In addition, it was determined that 53 percent of the managers use the budgets prepared according to the traditional technique as a planning and control tool. In the same study, the findings of the research conducted by the American Center for Productivity and Quality were summarized. According to the results of the research, it has been determined that 48 percent of the enterprises use the rolling budgeting technique in budgeting. In their study, Morlidge and Player (2010) state that traditional budgeting can no longer serve the management and that the budget tools developed a century ago should be modernized. Banhan (2011) found that companies did not completely abandon the traditional budgeting technique. It has been found that many of the businesses continue to use the traditional budgeting technique to set management goals and focus their workforce on their goals. Frow et al. (2010) in their studies, it is stated that businesses with fast market variables as a sector should use budgeting techniques that will realize their constantly revised strategic plans and targets. The rolling budget technique is recommended to business managers as a budgeting technique that will provide this flexibility. In addition, it has been suggested that this technique will make positive contributions to the financial discipline of the enterprise. In the conclusion part of the studies conducted by Lamoreaux (2011), Zeller and Metzger (2013), it is stated that it is necessary to include more modern budgeting techniques and especially the rolling budgeting technique with its dynamic structure, in addition to the traditional budgeting technique, in undergraduate and graduate education activities. In addition, it was emphasized that the rolling budgeting technique should be included in the textbooks in detail. Lalli (2012) defined the rolling budget technique among modern budgeting techniques in his study. It has been stated that if the enterprises using the technique perform their estimation processes

consistent with the changing conditions and the strategic plans of the enterprise, healthy budgets that are constantly updated can be obtained. In his study, Can (2016) emphasizes that dynamic and updatable budgeting techniques are needed in order for businesses to adapt to the rapidly developing environmental conditions today. It is stated that these modern techniques will also provide a competitive advantage to businesses. Apak (2020) defined rolling budgeting as continuous budgeting in his study and stated that the rolling budgeting technique stands out in terms of consistency and flexibility in planning in comparison with traditional budgeting. When the studies on the rolling budgeting technique mentioned above are examined, it is seen that the technique is a budgeting technique that comes to the forefront among modern budgeting techniques. With the rolling feature of the rolling budgeting technique, it is seen that it is beneficial to keep the operating budgets up-to-date in periods when economic or political changes occur very quickly and unexpectedly. Thus, it is expected that businesses will become more dynamic and can adapt to changing conditions faster in terms of business management. In addition, it is seen that many of the enterprises continue to use the traditional budget approach for various reasons. In this context, it is stated that awareness can be created by giving more place to modern budgeting techniques and especially rolling budgeting technique in undergraduate-graduate education curricula and scientific studies. With our study, it is aimed to raise awareness about the rolling budgeting technique.

Methodology

In the study, a method that defines the systematic structure of the rolling budget approach through an application study has been applied. For this purpose, the budgeting organization of an X company operating in the textile sector has been designed.

Results and Conclusions

Budget and budgeting activities take an important place in the modern management principles of all businesses today. Budget preparation approaches have turned into a more dynamic structure than static structure in line with changing needs and the development of technology. Businesses using the traditional budget approach prepare their budgets at the beginning of the period at the end of difficult processes, but since the budgets become outdated after a certain period of time due to their static structure, they are ignored by the managers. Thus, businesses cannot get the maximum benefit from their managerial budgeting activities. Budgeting activities are complex, difficult and demanding activities. However, the emergence of new planning, estimation and budgeting software along with technological developments has facilitated the budgeting activities to some extent. In this way, businesses started to use dynamic and flexible budgeting techniques that can be constantly revised in accordance with changing economic conditions, instead of traditional budgeting techniques. The budgeting technique, rolling in modern budgeting techniques, and its flexible and dynamic structure, allows the budgets to be revised in weekly, monthly or quarterly rolling periods in line with the business needs. After this revision, the business has a new annual budget. Thus, the top management of the

enterprise can get support from current budget figures while making decisions or planning. Businesses can face many unexpected threats or opportunities in today's world conjuncture. Businesses that can react to these threats and opportunities as soon as possible will be one step ahead of their competitors in terms of profitability. The rolling budgeting technique allows businesses to adapt to changing conditions as soon as possible in the budgetary sense. The COVIT-19 outbreak, which has affected the world, has unexpectedly adversely affected all economies and businesses since March-2020. This unexpected development has completely changed the 2020 budget estimates of businesses. In this process, enterprises using the rolling budget technique will be able to take their budgetary measures in a shorter time by reacting faster, using the system advantage compared to the enterprises using the traditional budgeting approach. Thus, it will be able to get out of this crisis period with the least damage. The importance of the rolling budgeting technique for businesses with its dynamic structure has been understood even more in such a process.

1. GİRİŞ

Bütçeleme işletmeler açısından önemini her geçen gün arttıran bir konudur. Bütçeler işletme stratejilerinin oluşturulması, faaliyetlerinin planlanması ve kontrolünde işletme yönetimini desteklemektir. Ekonomide yaşanan değişimler, işletme çevresinde ve iş süreçlerinde ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar, bütçelemede evrimleşmeyi ortaya çıkarmıştır. Evrimleşme sürecinde geleneksel bütçeleme yaklaşımının yerine alternatif bütçeleme yaklaşımları ortaya çıkmıştır. Her işletme kendine özgü hedefler, yönetim tarzı, kültürü ve tutumu doğrultusunda bütçeleme yaklaşımını belirlemektedir (Réka vd., 2014).

Bütçeleme, neredeyse tüm organizasyonlarda yönetim ve kontrol süreçlerinin temel unsurudur. Yaygın kullanılmasına rağmen bütçeleme, mükemmel olmaktan uzaktır. İşletmelerde planlama ve performans değerlendirmesi için bütçelerin kullanılması çeşitli tartışmaları da beraberinde getirmektedir. Uygulayıcılar, bütçelerin işletme kaynaklarının optimum düzeyde kullanımını engellediğini; bununla birlikte miyopik karar vermeyi ve diğer işlevsiz bütçe oyunlarını teşvik ettiğini savunmaktadır (Hansen vd., 2003).

Günümüzün hızla değişen ekonomik dinamiklerine uyum sağlama sürecinde, işletmelerin etkin bir yönetim ve kontrol sistemini kurup uygulayabilmeleri ve en önemlisi de değişen ekonomik koşullara göre dinamik bir uyumlaştırma modeli geliştirebilmeleri önemli hale gelmektedir. Bilgi teknolojileri ve iletişimdeki hızlı değişime koşut olarak artan rekabet koşullarında, işletme yönetimlerinin bu koşullara uyum sağlama çabaları süreklilik kazanırken, bu eğilim dinamik bir yaklaşımı da zorunlu kılmaya başlamıştır. Nitekim gelişmekte olan ve gerek iç gerekse de dış ekonomik gelişmelere duyarlılığı çok yüksek olan ülkelerde faaliyetlerini sürdüren işletmelerin, dinamik ve kapsamlı işletme bütçe sistemlerini geliştirmeleri ve uygulayabilmeleri ayrı bir öneme sahiptir (Can, 2016).

Geleneksel bütçelemeye alternatif olarak ortaya çıkan birçok bütçeleme tekniği içinde yer alan yuvarlanan bütçe kavramı, geleneksel bütçeleme statik yapısından farklı olarak, belli bir döneme ve bitiş tarihine bağlı kalmamaktadır. Yuvarlanan bütçe tekniğinde bütçeler, muhasebe dönemine bağlı kalmaksızın işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda haftalık, aylık veya üçer aylık dönemlerde revize edilebilmektedir. Teknikte biten haftaya, aya veya üç aylık periyoda karşılık, bir sonraki yılın sonuna biten süre kadar yeni bir bütçe dönemi ilave edilmektedir. Böylece işletme bütçesi, sürekli güncellenerek değişen ekonomik koşullara uyumlu hale getirilmektedir.

Günümüzde birçok işletme, geçmişten gelen alışkanlıkları veya modern bütçeleme teknikleri konusunda yeterli bilgi sahibi olmaması sebebiyle, geleneksel bütçeleme yaklaşımını kullanmaya devam etmektedir. Bu çalışma ile, modern bütçeleme yaklaşımlarından olan yuvarlanan bütçeleme tekniğinin işleyiş yapısı, bir örnek uygulama yoluyla açıklanacaktır. Bu sayede işletmelerde yuvarlanan bütçeleme tekniğinin uygulanabilirliği konusunda farkındalık yaratılması hedeflenmektedir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Bütçeleme Kavramı

Günümüzde, etkin ve iyi yönetimin en önemli araçlarından biri bütçelerdir. Bütçeler, özel işletmelerden kamu işletmelerine, şahıs işletmelerinden sermaye işletmelerine, kâr amacı güden işletmelerden kâr amacı gütmeyen işletmelere kadar tüm işletmeler için vazgeçilmez bir planlama ve kontrol aracıdır (Türk, 2001).

Literatürde birçok “Bütçe” tanımı vardır. Bunlardan birkaçı aşağıdaki gibidir:

Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Cost and Management Accountants) tarafından yapılan tanımda bütçe, finansal ve/veya rakamsal tabloların hazırlanması ve belirlenen amaçları gerçekleştirmek için gelecek zaman periyodu boyunca izlenecek politikaların söz konusu zaman periyodundan önce belirlenmesi ve onaylanması olarak tanımlanmaktadır (Murphy, 1985).

Başka bir tanımlamaya göre bütçe, belirli bir zaman periyodu içerisinde işletmenin finansal ve finansal olmayan kaynaklarının elde edilmesi ve kullanımını tasarlayan ayrıntılı bir plan ve gelecek için belirlenen planların rakamlarla ifade edilmesidir. Bütçe hazırlama faaliyeti ise bütçeleme olarak tanımlanmaktadır (Türk, 2001).

Benzer bir ifadeyle bütçeler, planlanan faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenlere ilişkin finansal bir tasarım; kaynakların en verimli, en kârlı şekilde kullanılmasını sağlamaya yönelik bir araçtır (Köse ve Solakoğlu, 2009).

Bir başka çalışmada bütçe, bir zaman periyodunda işletmedeki finansal ve finansal olmayan kaynakların kullanımı ve satın almalar için yapılan detaylı plan olarak ifade edilirken, aynı eserde bütçeleme ise, işletmenin hali hazırda devam eden faaliyetlerinin ve bu faaliyetlerinin finansal etkilerinin tasarlanması süreci olarak vurgulanmaktadır (Koç - Yalkın ve Demir, 2015).

İşletmeler bütçelerini düzenlemeden önce belirlediği hedefleri doğrultusunda stratejik planlarını düzenlerler. Stratejik planlar genelde 5 veya 10 yıllık perspektifte düzenlenir. Devamında stratejik plan esas alınarak kısa vadeli işletme bütçeleri düzenlenir. İşletme bütçeleri dört aşamada düzenlenir. Birinci aşamada işletmenin stratejik planı, geçmiş dönem bütçe gerçekleştirmeleri ve değişen koşullar çerçevesinde bütçe tahminleri oluşturulur. İkinci aşama, ayrıntılı bütçenin hazırlanmasıdır. Ayrıntılı bütçe hazırlanırken belirli aşamalar takip edilmelidir. Öncelikle satış gelirleri tahmin edilir ve buna göre planlama yapılır. Sonra satış gelirlerinin elde edilmesi için gereken maliyetlerin tahmini işlemi yapılır. Daha sonra da işletmenin proforma bilanço ve gelir tablolarını, nakit bütçesi ve proforma fon akım tabloları düzenlenir. Üçüncü aşama da bütçe tasarımının düzeltilmesidir. Bu aşama isminden de anlaşılacağı üzere işletmenin stratejik planından sapma olduğunda bunların tekrar gözden geçirilerek düzeltilmesidir. Son aşama ise tasarımın onaya sunulmasıdır. Düzeltme işlemleri bittikten sonra tasarımın

işletme sahipleri ve tepe yöneticileri tarafından onaylanmasıdır. Onay sonrası ise bütçe ilgili personele duyurulur (Ayaz, 2018.).

Bütçeleme süreçleri işletmelerin büyüklüğüne göre çok detaylı ve karmaşık olabileceği gibi; küçük işletmelerde daha kolay ve basit gerçekleştirilmektedir. Bütçeleme süreci nasıl olursa olsun, eğer hazırlanan bütçe işletme yönetimi tarafından tüm karar alma süreçlerinde aktif olarak kullanılıyorsa faydalı bir dokümandır. Ancak bütçe rutin bir faaliyet olarak yılbaşında hazırlanıp rafa kaldırılıyorsa, işletme yönetimine herhangi bir fayda sağlamayacaktır.

Bütçeler eğer doğru tekniklerle hazırlanmayıp üst yönetim tarafından yönetim faaliyetlerinde dikkate alınmıyorsa; işletmelerde hem para hem zaman hem de verimlilik kaybına sebep olacaktır. Hansen vd. (2003) literatürde tespit ettikleri bütçeleme ve kontrol süreçleri ile ilgili eleştirileri aşağıdaki şekilde özetlenmişlerdir:

- Bütçelerin bir araya getirilmesi zaman alıcıdır,
- Bütçelerin duyarlılığı ve diğer kısıtlar, genellikle değişimin önünde bir engel oluşturur,
- Bütçeler nadiren stratejik odaklı hazırlanır ve çoğu zaman kendi içinde çelişkiler barındırır,
- Bütçeler, özellikle hazırlamak için gereken süre göz önüne alındığında, çok az değer katarlar,
- Bütçeler genelde değer yaratmaya değil, maliyet azaltmaya odaklanır,
- Bütçeler, geleneksel yapıları ile işletmelerin benimsediği yeni yönetim modellerini yansıtamaz,
- Bütçeler oyun oynama(gaming) ve ters(perserve) davranışları teşvik eder,
- Bütçeler genellikle yıllık olarak geliştirilir ve nadiren yıl içinde güncellenir,
- Bütçeler, genellikle desteklenmeyen varsayımlara ve tahminlere dayanır,
- Bütçeler insanları değersiz hissettirir.

2.2. Bütçe Yaklaşımları

Bütçeleme kavramı ilk olarak 1920'li yıllarda General Motors, DuPont ve Siemens gibi büyük sanayi kuruluşlarında maliyetlerin ve nakit akışlarının yönetilebilmesi için bir araç olarak ortaya çıkmıştır. Temel amacı işletmelerin amaç ve hedeflerine ulaşmasını sağlamaya yönelik bir yön çizmektir. İlk bütçeleme uygulamaları durağan yapıları sebebiyle geleneksel bütçeleme olarak adlandırılmaktadır (Kılıç, 2018).

Geleneksel yaklaşım ile düzenlenen bütçeler, neredeyse bir asırdan beridir hemen hemen tüm işletmelerin planlama, kontrol, performans değerlemesi ve stratejik hedeflerinin belirlenmesi süreçlerinde kullanılan yönetim aracı olmuştur. Ancak günümüz iş çevrelerinde meydana gelen değişimler ve belirsizlikler geleneksel yaklaşım ile hazırlanmış bütçelerin kullanımının sorgulanmasına neden olmuştur (Özer ve Merter, 2020).

Geleneksel bütçeleme yaklaşımına uygun hazırlanan bütçelerde, belirlenen bir zaman dilimindeki belirsizlikler, işletmenin stratejik planı çerçevesinde sayısal olarak yapılandırılmaktadır. Bütçeler dönem başlamadan yapılır ve tüm dönem boyunca değişikliğe uğramadan uygulanır. Fakat günümüzde değişiklik gösteren iş ortamında işletmeler, hayatta kalabilmek için sık sık değişen koşullara kısa sürede uyum sağlama konusunda her alanda dinamik bir yapı kurmak zorundadır. Bazı dönemlerde yaşanabilecek ekonomik ya da politik türbülanslar, geleneksel yaklaşımı kullanarak bütçeleme yapan işletmeler tarafından yöntemin özelliği sebebiyle işletme bütçelerine kısa sürede yansıtılamayacaktır. Bu değişen koşullara yönelik önlemler bir sonraki bütçeleme döneminde alınacaktır. Bu durumda bütçelemeye geleneksel yaklaşımı kullanan işletmeler önlem almakta geç kalabilecek ve zarara uğrayabilecektir (Garlapati ve Durga, 2011). Benzer bir eleştiride ise, bütçelemeye geleneksel yaklaşımı kullanan günümüz işletmelerinin yöntemin statik yapısı sebebiyle, esnek hareket etmek zorunda oldukları ekonomik veya sektörel çalkantıların yaşandığı dönemlerde yöntemsel sebeplerle bu değişimlere hızlıca adapte olamayacakları ve geç tepki verebilecekleri öngörülmektedir (Libby ve Lindsay, 2010).

Drury tarafından geleneksel bütçeleme yaklaşımına getirilen eleştiriler maddeler halinde detaylıca açıklanmıştır (Kılıç, 2018 tarafından Drury, 2012'den aktarılan):

- Günümüz işletmelerinin gelişen öngörülemeyen ortamlarda esnek ve uyarlanabilir olmalarını engelleyen katı gelenekler haline dönüşmesi,
- Zaman alıcı olması,
- Bütçeler kesin olmayan tahminlere dayalı olduğundan işletmeleri riskli 12 aylık taahhütlere bağlaması,
- Sadece en düşük hedefleri gerçekleştirmek ve hedeflerin geliştirilmesine teşebbüs etmemesi,
- Gelecek yıl bütçe rakamlarının düşürülmesini engellemek adına gerekli olmasa bile harcama kalemleri oluşturması,
- İstenmeyen eylemlerle sonuçlansa bile bütçe rakamlarına ulaşmaya çalışması,
- İşletme stratejilerinden kopuk olmasıdır.

Geleneksel bütçeleme yaklaşımının yukarıda belirtilen sınırlamaları nedeniyle, hem akademisyenler hem de uygulayıcılar, planlama ve bütçeleme süreçlerini iyileştirmeye yardımcı olabilecek yeni bütçeleme yaklaşımlarının arayışına girmişlerdir.

Bilgi işlem teknolojilerinin gelişimine paralel olarak, bütçeleme yazılımlarının geliştirilmesi bütçeleme işlemlerinin kolaylaşmasına sebep olmuştur. Bu değişim sürecinde birçok işletme, planlamada takvim yılını esas alan ve esnek olmayan geleneksel bütçeleme yaklaşımı yerine, sürekli revize edilebilen esnek bütçeleme tekniklerini kullanmaya başlamıştır (Blocher vd., 2005).

Arayış süreci sonucunda Bütçe Ötesi (Beyond Budgeting) ve Daha İyi Bütçe (Better Budgeting) gibi yeni kavramlar ortaya çıkmıştır. Bu kavramlar kısaca şöyle tanımlanmıştır:

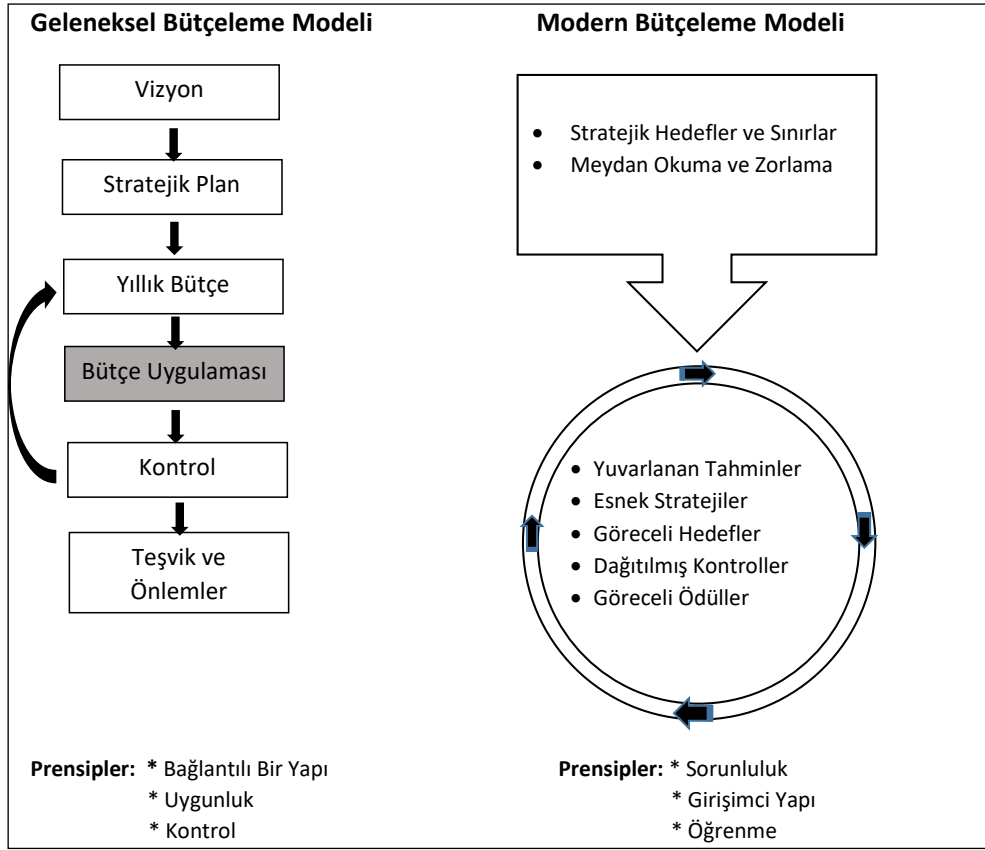
Bütçe Ötesi (Beyond Budgeting) kavramı, işletmelerin geleneksel bütçelere ihtiyaç duymadan, kendi performanslarını yönetebilmesi ve karar verme sürecinde yerinden yönetimin sağlanabilmesine yönelik temel ilkeler seti olarak tanımlanmıştır (Michael, 2007).

Daha İyi Bütçe (Better Budgeting) kavramı ise, geleneksel bütçeleme yaklaşımının eksikleri üzerine odaklanarak bu eksikleri gidermeye yönelik modern bütçeleme yaklaşımının oluşturulmasına odaklanmıştır. Bu süreçte beş adet modern bütçeleme tekniği ortaya çıkmıştır. Bu teknikler sırasıyla aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (Uyar, 2009, Özer ve Merter, 2020):

1. **Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Tekniği:** Bütçeler işletmelerdeki değer katan faaliyetler ve süreçler doğrultusunda düzenlenir.
2. **Sıfır Tabanlı Bütçeleme Tekniği:** Bütçeler önceki yıllara veya dönemlere dayandırmak yerine, harcamalar her bütçeleme döngüsü sırasında yeniden değerlendirilmektedir.
3. **Değer Tabanlı Yönetim Tekniği:** Bütçeler zaman içinde yaratacağı hisse değeri dikkate alınarak düzenlenir.
4. **Kâr Planlama Tekniği:** Bütçeler kar odaklı olarak gelecekteki nakit akımlarına etkisi dikkate alınarak düzenlenir.
5. **Yuvarlanan Bütçeleme Tekniği:** Bütçeler işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda haftalık, aylık veya üçer aylık dönemlerde revize edilebilmektedir. Böylece bütçeler sürekli güncel haliyle izlenebilmektedir.

Geleneksel bütçeleme tekniğinin “Daha İyi Bütçe (Better Budgeting)” kavramı altında ortaya çıkan modern bütçeleme teknikleri arasındaki modelleme farkı Şekil 1’de açıklanmıştır.

Şekil 1. Geleneksel Bütçeleme Modeli ile Modern Bütçeleme Modeli Karşılaştırması



Kaynak: Uyar, 2009.

Şekil 1 incelendiğinde geleneksel bütçeleme modeli ile modern bütçeleme arasında tespit edilebilecek en temel fark; geleneksel bütçeleme modelinin statik yapısına karşın modern bütçeleme modelinin ise dinamik yapısıdır. Geleneksel bütçeleme modelinde işletme bütçeleri stratejik plan temelinde dönem başlamadan düzenlenir ve dönem sonunda bütçe gerçekleştirmeleri kontrol edilerek sapmalar ve yeni değişkenler çerçevesinde yeni dönem bütçesi hazırlanır. Fakat geleneksel bütçeleme modelinde, dönem içinde işletmeyi etkileyecek beklenmedik ekonomik veya politik gelişmeler (örneğin döviz kurlarında beklenmedik artış veya azalışlar) için bütçeleme boyutunda önlem almak için yeni bütçeleme dönemini beklemek gerekir. Fakat modern bütçeleme modelinde işletmeler, modelin dinamik ve esnek yapısı sayesinde beklenmedik ekonomik veya politik gelişmelere stratejik plan esas alınarak bütçeleme boyutu ile daha hızlı reaksiyon verebilecektir.

Modern bütçeleme teknikleri içinde dönem içinde ortaya çıkan ve işletme bütçesini etkileyecek beklenmedik gelişmelere en hızlı reaksiyon verebilecek bütçeleme tekniği yapı itibariyle “Yuvarlanan Bütçeleme Tekniği”dir.

Yuvarlanan bütçeleme tekniği, işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda bütçelerin haftalık, aylık veya üçer aylık dönemler halinde revize edilmesine olanak sağlayan ve bütçeleri sürekli güncel tutmaya olanak veren bir tekniktir. Teknikte biten haftaya, aya veya üç aylık periyoda karşılık, bir sonraki yılın

sonuna biten süre kadar yeni bir bütçe dönemi ilave edilmektedir (Koç-Yalkın ve Demir, 2015). Ayrıca yuvarlanan bütçeleme tekniği istenirse diğer modern yöntemlerle birlikte de kullanılabilir. Örneğin işletmeler isterse faaliyet tabanlı bütçeleme tekniğini ve yuvarlanan bütçeleme tekniğini bir arada kullanarak sürekli güncellenen faaliyet tabanlı bütçeler oluşturabileceklerdir.

Büyükmirza (2012), sürekli olarak 12 aylık bir bütçenin yürürlükte olmasını sağlayan yuvarlanan bütçe tekniğinin yaygınlaşmaya başladığını vurgulamaktadır. Sürekli bütçe adı da verilen bu uygulama kitapta, yıllık bütçenin, aylık veya 3'er aylık alt dönemlere bölüldüğü ve her alt dönemin bitiminde o dönemin bütçeden çıkartılıp, bütçenin sonuna yeni bir alt dönem eklenerek uygulandığı tanımlanmıştır. Bu bütçeleme tekniğinin sürekli olarak gelecek 12 ayı düşünmeye zorlaması nedeniyle yeğlendiği de vurgulanmaktadır.

Lister (2020), küçük işletmelerin hayatta kalabilmeleri için, bütçelemede yuvarlanan bütçe tekniğini kullanmalarını tavsiye etmektedir. Ayrıca büyük işletmeler için ihtiyaçlar doğrultusunda, yuvarlanan ve geleneksel bütçeleme tekniklerini bir arada kullanıldığı karma bir modeli önererek konuya farklı bir bakış açısı getirmiştir.

Günümüzde belli sektörlerde yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler ve pazardaki yüksek oynaklık seviyeleri; işletmeleri daha yenilikçi bütçeleme tekniklerini kullanmaya sevk etmektedir. Bu değişim sürecinde işletme yöneticilerinin, beklenmedik durumlarla revize edilebilen, esnek yapıdaki yuvarlanan bütçeleme tekniğini, geleneksel bütçe tekniğinin yerine tercih etmesi mantıklı olacaktır.

Bir işletme yöneticisinin bütçelemede karar vermesi gereken en önemli konu, bütçelerin uygulama döneminde değişmesine izin verip vermeme isteğidir. Statik bir yapıya sahip geleneksel bir bütçe mi, yoksa günün değişen koşullarına uyum sağlayan esnek yuvarlanan bütçe tekniğini mi tercih edecektir. Her iki teknik de kendi içinde güçlü yönler barındırmaktadır. Tablo 1'de bu güçlü yönler karşılaştırmalı olarak verilmiştir.

Tablo 1. Geleneksel ve Yuvarlanan Bütçelerin Güçlü Yanları

| Geleneksel Bütçe (Statik – Yıllık) | Yuvarlanan Bütçe (Sürekli) |
|---|--|
| Kolay Uygulama: Geleneksel bütçelerin uygulanması ve takip edilmesi kolaydır, | Tahmin Düzeltmeleri: İş ortamındaki değişikliklere cevaben, yıl boyunca bütçe tahminleri yeniden ayarlanır, |
| Yıllık Tahmini: Tahmini yılda sadece bir kez yapılır, bu nedenle daha az kaynak gerektirebilir, | Esnek Bütçe: Bütçeyi değiştirilmez sabit bir yapı olarak değil, bir rehber olarak görür, |
| Maliyet Kontrolü: Değişken bir yapıda olmadığından, işletmelerin maliyetleri kontrol etmelerine ve akılcı harcama kararları almalarına yardımcı olabilirler, | Çevik Süreç: Fonlar, bütçe döneminde işinde başarılı olan veya olmayan bölümler dikkate alınarak yeniden tahsis edebilir, |
| Sakin Ortamlar: İşletmenin ticarete veya ekonomide aşırı değişikliklere maruz kalmadığı ortamlarda daha kullanışlıdır, | Mevcut Veriler: Daha güncel veriler sağlayarak yönetim kararlarını kolaylaştırabilir, |

| | |
|---|--|
| Uzun Vadeli Görünüm: Uzun vadeli perspektif ve işi büyütmek için gereken taktik derinliği sağlayabilir, | Tutarlı Bakış: Yönetim her zaman bir tam yıllık bir bütçeye sahip olacaktır, |
| Doğru Hatalar: Geçen ay yapılan hatalar bu ay harcamalarınızı etkilemeyecek, | Giderleri Yönetimi: Bütçe dönemi içinde bile giderlerin yenide düzenlenmesine olanak sağlar, |
| Sabit Sayılar: Bütçe rakamları sabittir ve planlamayı kolaylaştırabilir, | Stratejik Yönetim: Üst yönetime geleceğe yönelik bir vizyon yaratır, işletme stratejisine yön verir, |
| Kararlı Varyanslar: Varyans analizi yapıldığında maliyetler ve kârlar hakkında güçlü bilgiler sağlayabilen istikrarlı ve tutarlı bütçeler sunar. | Dinamik Rehberlik: İşletmenin değişen gerçekliğine dayanarak ne kadar harcama yapılacağı konusunda hem üst düzey yöneticilere hem de orta yönetim dinamik rehberlik sağlar. |

Kaynak: Apak, 2020.

Tablo 1 incelendiğinde geleneksel bütçelerin güçlü yanları içinde, kolay uygulanabilirlik özelliği ön plana çıkmaktadır. Yuvarlanan bütçelerin güçlü yanları içinden ise, dinamik ve esnek yapısının ön plana çıktığı görülmektedir.

Bütçeler iki farklı yaklaşıma göre hazırlanabilmektedir. Bunlardan birincisi olan “Yukarıdan Aşağıya Bütçeleme Yaklaşımı”nda yönetim, tüm işletmenin genel amaçlarını ve hedeflerini kararlaştırmakta ve bunları alt yönetim kademelerine iletmektedir. Bütçe bu çerçevede oluşturulmaktadır. Bu yaklaşım genellikle geleneksel bütçeleme tekniğinde kullanılmaktadır.

Katılımcı bütçeleme yaklaşımı olarak da adlandırılan “Aşağıdan Yukarıya Yaklaşım”da ise, işletmenin tüm yöneticileri ve çalışanları bütçeleme sürecine katılmaktadır. Bütçe teklifi ilk olarak alt yönetim kademesi tarafından yapılmakta ve daha sonra bir üst yönetim kademelerinin teklifleri ile birleştirilmekte ve bu işlem en üst yönetim kademesine ulaşana kadar devam etmekte ve bütçe tamamlanmaktadır. Günümüzde birçok işletme bütçe hazırlıklarına katılımı arttırmaya çalışmaktadır. Bu sebeple bu yaklaşım bütçelemede daha tercih edilebilir hale gelmiştir (Türk, 2001).

Yuvarlanan bütçeleme tekniğinde belirlenen dönemler (aylık-üçer aylık) çerçevesinde bütçe rakamları sürekli güncellediği için bu dinamik bütçeleme sürecinde tüm yöneticilerin ve çalışanların bu sürece dahil olması, bütçelerin daha doğru hazırlanabilme ihtimalini arttırmaktadır. Bu sebeple yuvarlanan bütçeleme tekniğini katılımcı bütçe yaklaşımı ile uygulamak, işletmeler açısından daha doğru bütçeler ortaya çıkarabilecektir.

3. YUVARLANAN BÜTÇELEME TEKNİĞİ

Yuvarlanan bütçeleme tekniğindeki temel unsur, işletmelerin değişen koşullara uygun olarak sürekli bir bütçe oluşturma sürecinin içinde bulunmasıdır. Yani geleneksel tekniklerin aksine bütçeleme süreci tüm yıl devam etmektedir. Bu dinamik bütçeleme sürecinde, işletmeler değişen stratejileri, sektörel riskleri, rekabet ortamlarını ve genel ekonomik koşulları dikkate alarak sürekli yuvarlama tahminleri yapmak zorundadır. İşletmeler bu süreçte, tüm birimleri ile sürekli revize edilen bir planlama

süreci yoluyla, yuvarlanan bütçeleme tekniğinde kullanılan yuvarlama tahminleri için gerekli veri setlerini elde etmelidir.

Yuvarlanan bütçeleme tekniğinin dinamik yapısı sebebiyle, pratikte uygulamak oldukça zordur. Bu tekniği benimseyen işletmelerin bu süreçte dikkate alınması gereken hususlar ise şöyledir:

- Yuvarlama tahminleri değişen işletme stratejileri, riskler, fırsatlar, hedefler ve yeni yatırım planları dikkate alınarak yapılmalıdır.
- Teknikte kullanılacak veriler, şirket üst yönetiminin tahminleri doğrultusunda, çeşitli analiz teknikleri kullanarak bilimsel bir yolla elde edilmelidir. Ayrıca gelecek tahminlerinin modellenebilmesi için, güçlü bir teknolojik altyapıya ihtiyaç vardır.
- Süreçte aktif rol alan tüm yöneticilerin tekniğin işleyişi ile ilgili detaylı eğitimler alması sağlamalıdır. Yine diğer işletme personeline sürecin işleyişi hakkında temel bilgilendirmeler yapılmalıdır.
- Tekniğin uygulama verimliliğini arttırmak için, tüm işletme personelinin bütçeleme sürecine dahil edilmesi sağlanmalıdır.

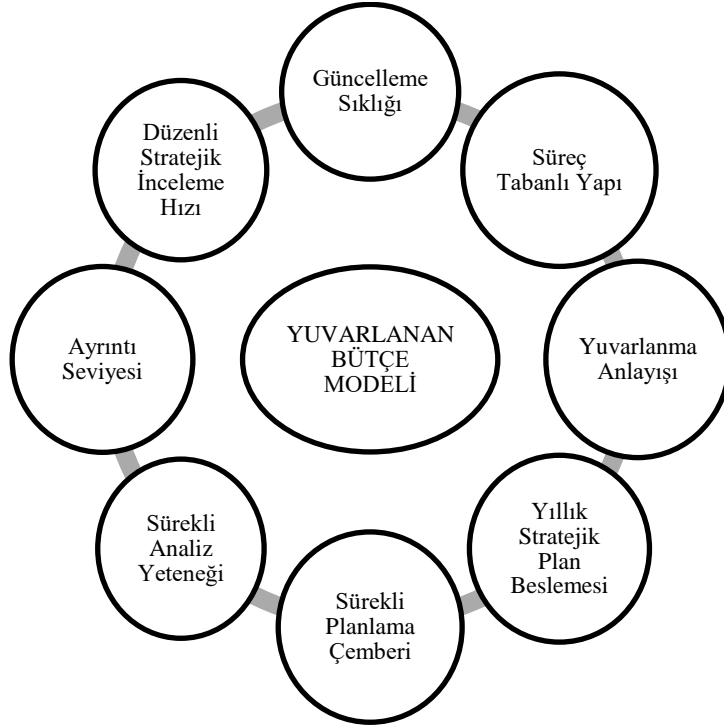
3.1. Model ve Uygulama Süreci

Yuvarlanan bütçeleme tekniği sürekli planlama ve tahmini temel alan bir model yapısına sahiptir. Oluşturulan model, işletmelerin sürekli oynaklık ve yoğun rekabetin ortasında fırsatlar bulmalarına yardımcı olacak lider bir planlama ve tahmin tekniğidir.

Yuvarlanma bütçeleme tekniği modelinde sürekli güncellenen tahminler, işletmeye sürekli bir planlama ufku sağlamaktadır. Modelde mevcut iş verilerinin sürekli akışı gerekmektedir. Veriler işletmenin, pazarlama, satış, finans, üretim ve birimlerden gelmektedir. Bu veriler kullanılarak sürekli güncellenen yuvarlanma tahminleri, yönetime kaynakların en uygun yatırımlara tahsis edilmesini sağlamaktadır (Zeller ve Metzger, 2013).

İşletmeler yuvarlanan bütçeleme tekniği modelini oluştururken veya uygularken Şekil 2’de belirtilen sekiz unsura dikkat etmelidir.

Şekil 2. Yuvarlanan Bütçeleme Modeli



Kaynak: Hale, 2019.

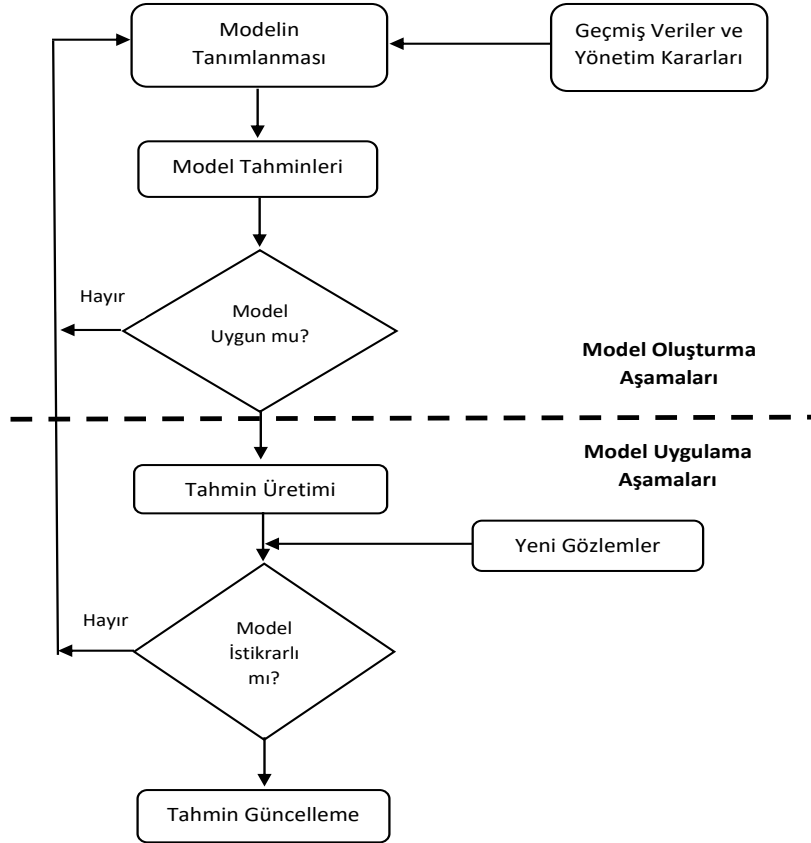
Şekil 2'de belirtilen yuvarlanan bütçeleme tekniği modelini oluşturan sekiz unsuru kısaca açıklayacak olursak (Hale, 2019):

- **Güncelleme Sıklığı:** İşletmeler ihtiyaçları doğrultusunda veya piyasanın dalgalanma durumuna göre, güncelleme sıklığını başka bir deyişle yuvarlanma sıklığını haftalık, aylık veya üç aylık dönemler halinde belirlemelidir.
- **Süreç Tabanlı Yapı:** Modelde tahmin verilerinin elde edileceği önemli iş süreçlerine göre oluşturulmalıdır.
- **Yuvarlanma Anlayışı:** Modelde kurulacak yuvarlanma anlayışı, yıllık bütçeye göre yapılan periyodik güncellemeler değildir. Belli bir mali yıl ile ilişkilendirilmemelidir. Her yuvarlanma sonucu yeni bütçe öngörüsü ve modeli oluşturulmaz.
- **Yıllık Stratejik Plan Beslemesi:** Model, işletmelerin stratejik planlarında ortaya çıkan değişimlere göre yeniden düzenlenmelidir. Modelde kullanılacak tahminler stratejik ve operasyonel kararlarla ilişkilendirilmelidir.
- **Sürekli Planlama Çemberi:** Modelin sağlıklı işleyebilmesi için sürekli güncellenen tahminlere ihtiyaç vardır. Bu tahminlerin elde edilmesi için de kusursuz çalışan bir sürekli planlama çemberine ihtiyaç duyulmaktadır.

- **Sürekli Analiz Yeteneği:** Modelin amacına ulaşması ve fayda sağlaması için tahmin verileri bir analiz sistemi yoluyla doğru metotlarla elde edilmelidir. İşletmeler bu süreçte yetişmiş insan gücü yoluyla doğru araç ve teknolojileri kullanmalıdır.
- **Ayrıntı Seviyesi:** Modelde ayrıntı seviyesi, işletmenin ihtiyaçları ve ayrıntı seviyesinin getireceği maliyetin fayda maliyet analizine tabi tutulması ile belirlenmelidir.
- **Düzenli Stratejik İnceleme Hızı:** Kurulan modelin çıktılarının düzenli bir şekilde incelenerek verimlilik düzeyi izlenmelidir. Bu süreçte modelde tespit edilen aksaklıklar süratle düzeltilmelidir.

Yuvarlanan bütçeleme tekniğini uygulayan işletmelerin, model oluşturma ve uygulama aşamalarında takip etmeleri gereken işlem süreçleri Şekil 3'de tanımlanmıştır.

Şekil 3. Yuvarlanan Bütçeleme Tekniği Modelinin Akış Diyagramı



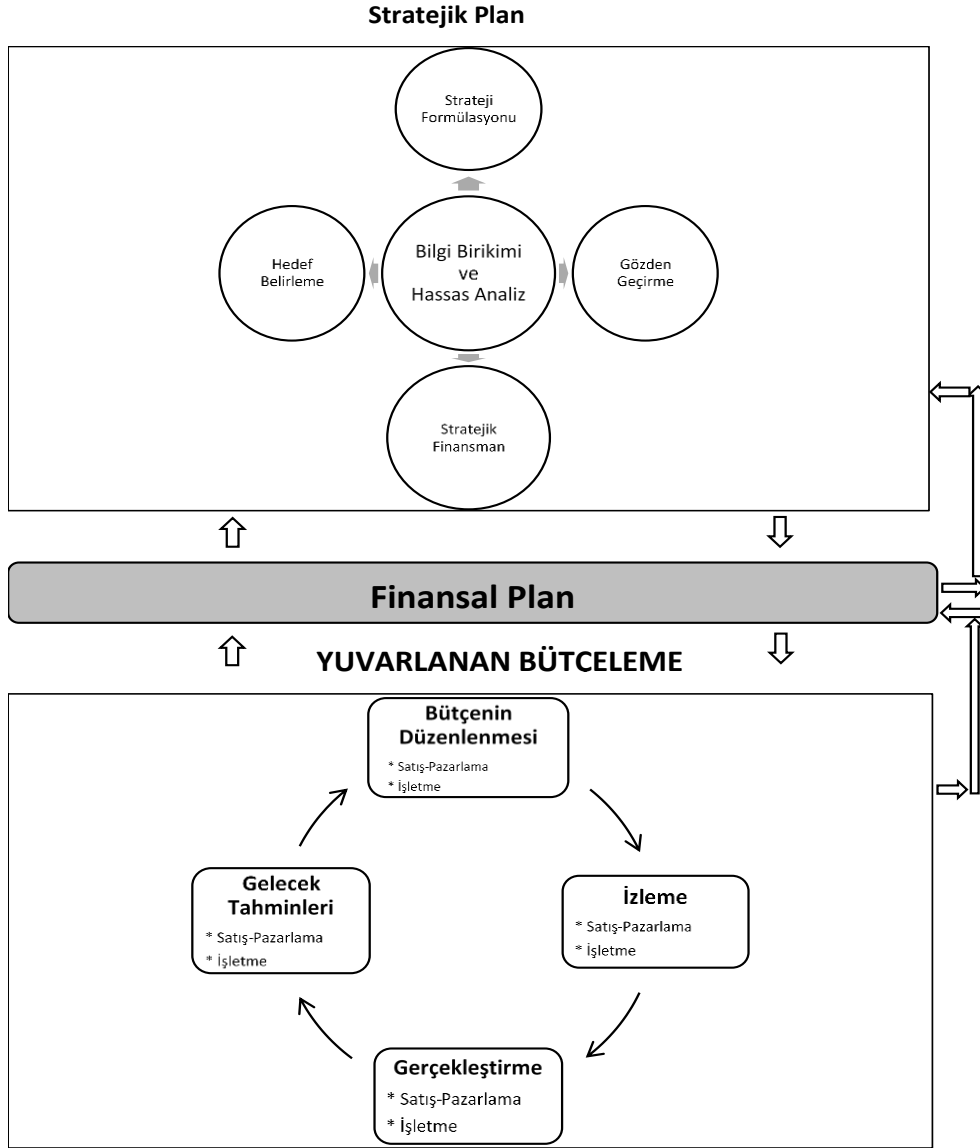
Kaynak: Garlapati ve Durga, 2011.

Akış diyagramı incelendiğinde, işletmeler öncelikle geçmiş bütçeleme deneyimleri doğrultusunda yuvarlanan bütçeleme tekniği modelini kullanmaya karar verirler. Sonrasında teknikte kullanılacak bütçe tahminlerini ve verilerin elde edilme yöntemlerini tespit ederler. Daha sonrasında ise, üst yönetim belli dönemlerde modelin işletme ihtiyaçlarına uygunluğunu değerlendirir. Yuvarlanan bütçeleme tekniği modelini kullanan işletmeler, her yuvarlanma döneminde tahminlerini yeniden

güncellerler. Ayrıca işletmeler piyasada veya işletmede yaşanan yeni ekonomik gelişmeler doğrultusunda yeni bütçe tahmin kalemleri oluşturabilmektedir (Garlapati ve Durga, 2011).

Yuvarlanan bütçeleme tekniği modelinin uygulanma aşamasında, işletmeler stratejik planları doğrultusunda hazırladıkları finansal planlarını eşgüdüm halinde bütçeleme faaliyetlerinde kullanırlar. “Stratejik Plan”, “Finansal Plan” ve “Yuvarlanan Bütçe” ilişkisi Şekil 4’de belirtilmektedir.

Şekil 4. Yuvarlanan Bütçeleme Tekniğinin Stratejik Plan ve Finansal Plan İlişkisi



Kaynak: Garlapati ve Durga, 2011.

Şekil 4 incelendiğinde işletmeler öncelikle belirlenen hedefler doğrultusunda stratejik planlarını uzun vadeli bir perspektif üzerinden oluştururlar. Sonrasında bu stratejik planı temel alan bir finansal plan oluştururlar. Son aşamada ise işletme stratejik planı ve finansal planı temel alan işletme bütçesini oluşturur. Fakat işletmenin stratejik veya finansal planında gerçekleşen değişimler işletme bütçelerini temelden etkiler ve bütçelerin bu değişimlere göre yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. İşletme

bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanıyorsa bütçeleme süreci dört aşamada gerçekleşmektedir. Birinci aşama bütçenin düzenlenmesi aşaması; ikinci aşama bütçe uygulaması ve izleme, üçüncü aşamada bütçenin gerçekleşme düzeyinin tespiti ve son dördüncü aşamada ise, gerçekleşme düzeyi ve yeni değişkenler doğrultusunda gelecek tahminleri revize edilerek yeni dönem bütçesi oluşturulur. Bu süreç yuvarlanan bütçeleme tekniğinin en temel özelliği sebebiyle ihtiyaçlar doğrultusunda haftalık, aylık veya üç aylık süreçlerde gerçekleşebilir.

Yuvarlanan bütçeleme tekniğinde bütçeler işletmelerin ihtiyaçları doğrultusunda genellikle üçer aylık veya aylık dönemlerde revize edilebilmektedir. Şekil 5’de bütçelerin üçer aylık periyotlarda revizyonu, Şekil 6’de ise bütçelerin aylık olarak revizyonu modellenmiştir.

Şekil 5. Bütçe Yuvarlanma Uygulaması (Üçer Aylık Periyotlarda)

| | 1'inci Yıl | | | | 2'inci Yıl | | | |
|---|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| | 1'inci Çeyrek | 2'inci Çeyrek | 3'üncü Çeyrek | 4'üncü Çeyrek | 1'inci Çeyrek | 2'inci Çeyrek | 3'üncü Çeyrek | 4'üncü Çeyrek |
| Başlangıç Yıllık Bütçesi | → | | | | | | | |
| Bütçe Yuvarlaması (1'inci Yıl 2'inci Çeyrek) | | → | | | | | | |
| Bütçe Yuvarlaması (1'inci Yıl 3'üncü Çeyrek) | | | → | | | | | |
| Bütçe Yuvarlaması (1'inci Yıl 4'üncü Çeyrek) | | | | → | | | | |
| Bütçe Yuvarlaması (2'inci Yıl 1'inci Çeyrek) | | | | | → | | | |

Kaynak: “By Ironside Group, Rolling Forecasting Starter Kit: 3 Essential Facts”, 2020.

Şekil 5 incelendiğinde, yuvarlanan bütçeleme tekniğinde işletmeler öncelikle başlangıç bütçesini yıllık yani dört çeyreklik olarak düzenlemektedir. Devamında tekniğin dinamik yapısı ortaya çıkmaktadır. Birinci çeyrek sonunda işletme, bütçe tahminlerini değişen koşullar çerçevesinde revize etmekte ve yeni bir dört çeyreklik yuvarlanan bütçe oluşturulmaktadır. Bu süreç diğer üçer aylık dönemlerde tekrarlanmaktadır. Böylece her revizyon sonrası işletme yeni bir dört çeyreklik bütçeye sahip olmaktadır.

Şekil 6. Bütçe Yuvarlanma Uygulaması (Aylık Periyotlarda)

| Bütçeleme Periyodları | Orijinal Bütçe Periyodu | | | | | | | | | | | | Bütçe Yuvarlama Periyodu | | | | | | |
|---|-------------------------|-------|-------|-------|-------|---------|--------|---------|-------|-------|-------|--------|--------------------------|-------|-------|-------|-------|---------|-------|
| | Ocak | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran | Temmuz | Ağustos | Eylül | Ekim | Kasım | Aralık | Ocak | Şubat | Mart | Nisan | Mayıs | Haziran | |
| Başlangıç Yıllık Bütçesi | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | 18 | |
| Gerçekleşen Ocak Ayı Bütçesi + Bütçe Yuvarlaması | -1 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | 17 | |
| Gerçekleşen Şubat Ayı Bütçesi + Bütçe Yuvarlaması | -2 | -1 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | 16 | |
| Gerçekleşen Mart Ayı Bütçesi + Bütçe Yuvarlaması | -3 | -2 | -1 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | 13 | 14 | 15 | |
| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |

Kaynak: “The Bean Consulting Group, Budgeting and Forecasting”, 2020.

Şekil 6 incelendiğinde, yuvarlanan bütçeleme tekniğinde işletmeler öncelikle başlangıç bütçesini yıllık yani on iki aylık olarak düzenlemektedir. Devamında tekniğin dinamik yapısı ortaya çıkmaktadır. Ocak ayı sonunda işletme, bütçe tahminlerini değişen koşullar çerçevesinde revize etmekte ve yeni bir on iki aylık yuvarlanan bütçe oluşturulmaktadır. Bu süreç diğer aylarda tekrarlanmaktadır. Böylece her revizyon sonrası işletme yeni bir on iki aylık bütçeye sahip olmaktadır.

İşletmeler günümüzde teknolojik gelişmelere paralel olarak çeşitli otomasyon yöntemleri kullanarak tahmin verilerine daha kolay ulaşabilmektedir. Bu sayede işletmeler ihtiyaç duydukları durumlarda, yuvarlanma periyotlarını haftalık olarak da düzenleyebilmektedir. Böyle bir durumda işletmeler aylık ve üç aylık yuvarlanma modellerinin bir benzerini haftalık olarak oluşturacaktır.

Yuvarlanan bütçeleme tekniğinde aylık veya üç aylık yapılacak bütçe revizyonlarında en kritik süreç yuvarlanma tahminlerinin oluşturulması sürecidir. İşletme yöneticileri yuvarlanma tahminlerini oluştururken aşağıda belirtilen hususlara dikkat etmelidir (Garlapati ve Durga, 2011):

1. Tahminleme Süreçlerini Yönetecek Bir Ekip Kurulmalı: İşletmelerde yuvarlanma tahminleri sürekli olarak tekrarlanacağı için konu hakkında uzmanlaşmış bir ekip kurulmalıdır.

2. Hedefler Detaylı Şekilde Tanımlanmalıdır: Ekip yuvarlanma tahminlerini oluştururken işletme hedeflerini temel almaktadır. Bu sebeple işletmeler hedeflerini oluştururken, detaylı ve kesin tanımlamalar yapmalıdır. Böylece yapılacak yuvarlanma tahminlerinin etkinliğinin ve uygulanabilirliğinin artırılması sağlanacaktır.

3. Uygun Yuvarlanma Periyodunun Belirlenmesi: İşletmeler yuvarlanma periyotlarını üst yönetimin ihtiyaçları, piyasadaki dalgalanma düzeyi ve tahmin verilerinin elde edilebilme durumuna göre haftalık, aylık veya üçer aylık periyotlar halinde belirleyebilir.

4. Detay Seviyesinin Belirlenmesi: Yuvarlanma periyotları uzadıkça tahmin detayları azalacaktır. Tahmin detayları azaldıkça bütçelerin gerçekleşme oranı azalacaktır. Bu durumda işletmeler ya yuvarlanma periyotlarını kısaltmalı ya da tahminlerin doğruluğunu arttırabilmek için daha fazla zaman ve çaba harcamalıdır.

5. Sürece Tüm Personelin Dahil Edilmesi: İşletmeler yuvarlama tahminlerinin oluşturma sürecinde görev alacak personel grubunu belirlenmelidir. Ayrıca personelin görev tanımları açık bir şekilde yapılmalı, ödül ve ceza sistemi yoluyla personelin performansı üst düzeylere çıkarılmalıdır. İşletmede yer alan diğer personellerde bütçeleme süreçleri konusunda periyodik olarak bilgilendirilmeli ve farkındalık yaratılmalıdır.

6. Değer Sürücülerini Tanımlayın: İşletmeler uzmanlaşmış oldukları alanları ve güçlü yönlerini belirlemeli, bütçeleme hedeflerini buna uygun olarak oluşturmalıdır. Bu bazen bir sektör, bazen bir ürün, bazen de bir üretim veya yönetim faaliyeti olabilmektedir.

7. Veri Kaynaklarını Tanımlayın: Yuvarlama tahminleri oluşturulurken işletmelerin dayandığı veriler, objektif ve ulaşılabilir hedefler veren güvenilir veriler olmalıdır.

8. Senaryolar ve Hassasiyetler Yaratın: Yuvarlanma tahminlerini oluşturmada en önemli adım, bazı varsayımlar ve senaryolar kullanarak olası finansal sonuçları öngörme aşamasıdır. Yeni bilgiler ve trendler ortaya çıktığında varsayım ve senaryolar yenilenir yuvarlanma tahminleri güncellenir.

9. Tahminlerin Başarı Düzeyi Takip Edilmelidir: Yuvarlanma tahminleri ile oluşturulan bütçelerin gerçekleşme performansları sürekli ölçülmelidir. Bu karşılaştırma sürecinde yuvarlanma tahminleme süreçlerinde yaşanan sorunlar tespit edilmeli ve düzeltilmelidir.

3.2. Dünyada ve Türkiye’de Yuvarlanan Bütçeleme Uygulamaları

Dünyada sektör lideri birçok büyük işletme, 90’lı yıllardan itibaren, bütçelemede geleneksel bütçe uygulamaları bırakarak, dinamik yapıya sahip yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaya başlamıştır. General Electric, Novartis, Volvo, Mercedes, Volkswagen, BestBuy, IKEA, 3M, American Express, HSBC, Pfizer, Borealis, Svenska Handelsbanken, Sonax, Rhodia ve Southwest Airlines gibi sektörlerindeki dev firmalar bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini tercih etmektedir. Türkiye’de ise Borusan, Koç, Sabancı, Anadolu, Doğuş, Soyak, Netaş, Asaş Alimunyum, Doğtaş, Dimes, Aydınlu Grup ve Doğan Holding gibi dev kuruluşlar, sürekli değişen ekonomik koşullara kısa sürede ayak uydurabilmek için bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaktadır (Capital, 2020).

Aynacı (2016) tarafından yapılan ve Tablo 2’de özetlenen çalışmada, dünyada ve Türkiye’de faaliyet gösteren bazı önemli şirketlerin yöneticilerinin ve bilim insanlarının yuvarlanan bütçeleme tekniği ile ilgili düşünceleri belirtilmiştir.

Tablo 2. Yuvarlanan Bütçeleme Tekniğini Öneren ve Kullanan Bilim Adamlarının, İşletmelerin ve Yöneticilerin Görüşleri

| Kişi ve Kurumlar | Görüşler |
|---|---|
| Dr. Jagdish Sheth (Emory Üniversitesi, İşletme Bölümü Öğretim Üyesi) | Bütçeleme yöntemlerinin teknolojik gelişmeler ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda daha dinamik hale geldiğini belirtmektedir. İşletmelerin stratejik planlarına entegre edilen yuvarlanan bütçeleme tekniği ile, işletmeler bazen üçer aylık, bazen aylık, bazen de haftalık olarak bütçelerini revize edebilmektedir. Böylece işletmeler değişen ekonomik şartlara kısa sürede adapte olabilmekte ve kârlılıklarını maksimuma çıkarabilmektedir. |
| Jack Welch (General Electric – CEO) | Geleneksel bütçeleme tekniğinin işletmeler için büyük sorunlar yarattığını düşünmektedir. Welch yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaya karar veren ilk üst düzey şirket yöneticilerinden biridir. |
| 3M Grubu | Dünya çapında 2019 yılı itibarıyla 32.1 milyar USD’lik cirosu ile 3M Grubu, 35 farklı sektörde ve Türkiye dahil 60 farklı ülkede faaliyet göstermektedir. 3M Grubu bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmakta ve bütçesini üçer aylık dönemlerde yuvarlanmaya tabi tutmaktadır. |
| Şefik Yaman (Bosch Satış Kontrol ve Ticari Koordinasyon Direktörü) | Bosch Grubu günümüzde yıllık bütçeler yapmakta ve yıl içinde bütçesini 4 defa yuvarlanma yöntemi ile güncellemektedir. Yuvarlanan bütçeleme tekniğini ile bütçemizin planlandığı gibi gerçekleşmesi hedeflenmektedir. |
| Hüsnü Akhan (Doğuş Holding - CEO) | Doğuş Holding yuvarlanan bütçeleme tekniğini ülkemizde 2002’den beri en ciddi şekilde uygulayan işletmelerin başında gelmektedir. Akhan 80 kişilik ekibi ile, kendi oluşturdukları senaryolar üzerinden ülke ve dünya ekonomisindeki değişimleri anında takip etmekte ve grubun bütçesini belirli periyotlarda yuvarlanmaya tabi tutmaktadır. |
| Ahmet Dördüncü (Sabancı Holding – CEO) | Grup olarak geçmişte yıl sonuna doğru bütçe hazırlamaya başlar, sonra da yıl boyu bu bütçeyi uyguladık. Bu arada önemli, önemsiz çok şey olur, ekonomik ve sektörel veriler değişirdi. Bu tip bütçeler genelde tutmaz, kağıt üzerinde kalırdı. Şimdi yıl boyu, belli aralıklarla bütçeyi sürekli gözden geçiriyoruz verileri güncelleyip bütçemizi yeniliyoruz. Böylece bütçe uyuyan bütçeden, yaşayan bütçe haline geliyor, tutma olasılığı artıyor. |
| Davut Doğan (Doğtaş Yönetim Kurulu Başkanı) | 2014 yılından itibaren bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaya başladıklarını ve bütçelerini bu sayede sürekli güncel tutmayı hedeflediklerini belirtmiştir. |
| Dr. Tarık Jamali (Asaş Alüminyum Finans Müdürü) | Yuvarlanan bütçe tekniği ile, her ay sonu döviz kurları ve hammadde fiyatlarını revize ettiklerini ve bu sayede aylık bazda gerçekleşenlerle bütçeleneni karşılaştırıp, bütçeden sapmanın nedenlerini analiz ettiklerini belirtmiştir. |
| Canan Ercan Çelik (Borusan Holding Kurumsal Fonksiyonlar Grup Başkanı) | Yuvarlanan bütçeleme tekniği ile, geleneksel yöntemlere göre çok daha dinamik ve etkin olarak farkları ilişkilendirip yansımalar konusunda karar alabildiklerini belirtmektedir. |
| Emre Çamlıbel (Soyak Holding –CEO) | Bütçelerini aylık olarak yuvarlamaya tabi tuttuklarını ve ayrıca sapma analizlerini üçer aylık dönemlerde yaptıklarını belirtmiştir. |

Kaynak: Ayvacı, 2016.

Tablo 2 incelendiğinde dünyada ve Türkiye’de birçok önemli işletmenin yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullandığı görülmektedir. Ülkemizde 95 yıllık cumhuriyet tarihinde onlarca ekonomik kriz yaşanmıştır. Özellikle 24 Ocak 1980 kararları ile yaşanan sistem değişikliği ile, ekonomik krizler sıklaşmış, sırasıyla 1994, 1998 ve 2001 yıllarında yaşanan büyük ekonomik krizler işletmelerimizi olumsuz etkilemiştir. Bunun yanında küreselleşmenin etkisiyle dünyada yaşanan ekonomik krizlerde (2008 yılında ABD’de yaşanan Mortgage Krizi) şirketlerimizi etkiler hale gelmiştir. Günümüzde yaşanan ticaret savaşları veya virüs salgınları da ekonomik dalgalanmalara sebep olmaktadır. İşletmelerin böyle dalgalı ekonomik ortamlarda yapacakları geleneksel bütçelerin ve öngörülerin sağlıklı olması beklenemez. Bu sebeple ülkemizde faaliyet gösteren birçok büyük grup ve işletme bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaya başladığı düşünülmektedir.

3.3. Yuvarlanan Bütçeleme Tekniğinin İşletmelere Sağlayacağı Avantajlar

Yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanan işletmelerin modelden elde edecekleri muhtemel avantajlar aşağıda özetlenmiştir (“Modern Dinamik Bütçe ve Finansal Planlama Tekniği”, 2020):

Hızlı Karar Alma: İşletmelere sürekli gelişen, değişen ekonomik, ticari ve politik ortamlara göre hızlı adaptasyon ve karar alma yeteneği sağlar. Ayrıca bu sayede işletmeler kriz veya büyüme zamanlarında maksimum fayda sağlayabilmektedir.

Erişilebilirlik: İşletme bütçeleri her ay veya 3 ayda bir revize edilen varsayımlar, hedefler ve harcamalar sayesinde daha erişilebilir ve anlam içeren bilgiler sunar.

Güvenilir Nakit Akımı: Sürekli revize olan bütçe ve finansal planlama tabloları ile işletmeler, en sağlıklı nakit akım tablosuna ulaşabilmektedir.

Yıllık Bütçe Sürecine Son: İşletmelerde sıkıcı ve tüm departmanları bir çeyrek boyunca kilitleyen yıllık bütçeleme süreçleri son bularak, her zaman aktif ve dinamik bütçeye sahip olmayı sağlamaktadır.

Dinamik Performans Yönetimi: İşletmelerdeki hedef ve gerçekleştirmelerin dinamik izlenmesi ve revizesi sayesinde tüm ekiplerin performanslarındaki dalgalanmalara hızlı müdahale imkânı sağlamaktadır.

Montgomery (2002)’e göre yöneticiler, yuvarlanan bütçeleme tekniğinin sağladığı dinamik yapıyı, işletme vizyonunu oluşturmakta kullanmaktadır. İşletme yönetimi planlama sürecinde hedeflerini ortaya koyar. Sonrasında ortaya çıkan stratejik planı, finansal şartlara yani bütçeye dönüştürür. Bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanan yöneticiler ağaçlara değil, ormana odaklanırlar ve detaylarda boğulmazlar.

Durfee (2006) tarafından aktarılan ve CFO Dergisi Araştırma Hizmetleri bölümü tarafından yapılan araştırmanın sonuçlarına göre, yöneticilerin yüzde 75’inin, geleneksel bütçeleme tekniğinden

memnun olmadıkları ve yuvarlanan bütçeleme tekniğinin daha gerçekçi sonuçlar verebileceğini düşündükleri tespit edilmiştir. Ayrıca yöneticilerin yüzde 53'ünün geleneksel tekniğe göre düzenlenen bütçeleri planlama ve kontrol aracı olarak kullandığı belirlenmiştir. Aynı çalışmada Amerikan Verimlilik ve Kalite Merkezi tarafından yapılan araştırma bulgularını da özetlenmiştir. Araştırma sonuçlarına göre işletmelerin yüzde 48'inin bütçelemeye yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullandığı tespit edilmiştir.

Morlidge ve Player (2010) çalışmalarında, geleneksel bütçelemenin artık yönetime hizmet edemediğini ve yüzyıl önce geliştirilen bütçe araçlarının modernize edilmesi gerektiğini belirtmektedir. Banhan (2011) ise, şirketlerin geleneksel bütçeleme tekniğinden tamamen vazgeçemediklerini tespit etmiştir. İşletmelerin birçoğunun yönetim hedeflerini belirlemek ve işgücünü hedeflerine odaklanmak için geleneksel bütçeleme tekniğini kullanmaya devam ettikleri tespit edilmiştir.

Frow vd. (2010) çalışmalarında, sektör olarak hızlı pazar değişkenlerine sahip işletmelerin, sürekli revize edilen stratejik plan ve hedeflerini gerçekleştirecek bütçeleme tekniklerini kullanmaları gerektiği belirtilmiştir. İşletme yöneticilerine, bu esnekliği sağlayacak bütçeleme tekniği olarak, yuvarlanan bütçe tekniği önerilmektedir. Ayrıca bu tekniğin, işletmenin finansal disiplinine olumlu katkılar sağlayacağı öne sürülmüştür. Lamoreaux (2011), Zeller ve Metzger (2013) tarafından yapılan çalışmaların sonuç bölümünde, lisans ve lisansüstü eğitim öğretim faaliyetlerinde, geleneksel bütçeleme tekniğinin yanında modern bütçeleme tekniklerine ve özellikle dinamik yapısı ile yuvarlanan bütçeleme tekniğine daha fazla yer verilmesinin gerekliliği belirtilmektedir. Ayrıca yuvarlanan bütçeleme tekniğine ders kitaplarında da detaylı bir şekilde yer verilmesi gerekliliği vurgulanmıştır.

Lalli (2012) çalışmasında yuvarlanan bütçe tekniğini modern bütçeleme tekniklerinin içinde tanımlamıştır. Tekniği kullanan işletmelerin tahminleme süreçlerini değişen koşullara ve işletmenin stratejik planları ile tutarlı gerçekleştirmesi durumunda, sürekli güncellenen sağlıklı bütçelerin elde edilebileceği belirtilmiştir.

Can (2016) çalışmasında, işletmelerin günümüzde hızlı gelişen çevre koşullarına adapte olabilmesi için, dinamik ve güncellenebilen bütçeleme tekniklerine ihtiyaç duyulduğunu vurgulamaktadır. Bu modern tekniklerin işletmelere rekabet avantajı da sağlayacağı belirtilmektedir.

Apak (2020) çalışmasında yuvarlanan bütçelemeyi sürekli bütçeleme olarak tanımlamış ve geleneksel bütçeleme ile kıyaslamada planlamada tutarlılık ve esneklik açısından yuvarlanan bütçeleme tekniğinin öne çıktığını belirtmiştir.

Yukarıda belirtilmiş yuvarlanan bütçeleme tekniği ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, tekniğin modern bütçeleme teknikleri içinde ön plana çıkan bir bütçeleme tekniği olduğu görülmektedir. Yuvarlanan bütçeleme tekniğinin yuvarlanma özelliği ile, ekonomik veya politik değişimlerin çok hızlı

ve beklenmedik zamanlarda ortaya çıktığı dönemlerde, işletme bütçelerini sürekli güncel tutmada fayda sağladığı görülmektedir. Böylece işletmeler daha dinamik hale geleceği ve değişen koşullara işletme yönetimi açısından daha hızlı adapte olabileceği beklenmektedir. Ayrıca işletmelerin birçoğunun çeşitli sebeplerle geleneksel bütçe yaklaşımını kullanmaya devam ettikleri görülmektedir. Bu çerçevede modern bütçeleme tekniklerine ve özellikle yuvarlanan bütçeleme tekniğine lisans-lisansüstü eğitim müfredatlarında ve bilimsel çalışmalarda daha fazla yer verilerek farkındalık yaratılabileceği belirtilmiştir. Yaptığımız çalışma ile, yuvarlanan bütçeleme tekniğine yönelik bir farkındalık yaratılması hedeflenmektedir.

4. X İŞLETMESİNDE YUVARLANAN BÜTÇE ÖRNEK UYGULAMASI

Örnek uygulama için kurgulanan X işletmesi, tekstil sektöründe faaliyet göstermekte ve satışlarının tamamını Amerikan Doları üzerinden ihraç etmektedir. Ayrıca X işletmesi üretimde kullandığı hammaddelerinin tamamını Amerikan Doları üzerinden tedarik etmektedir. İşletme diğer giderlerini Türk Lirası üzerinden gerçekleştirmektedir.

X işletmesi bütçelemede yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanmaktadır. İşletme yuvarlanma periyodu olarak üçer aylık dönemi tercih etmiştir.

Bu bilgiler doğrultusunda X işletmesinin 01 Ocak -31 Aralık 2020 dönemine ait bütçe hesaplamasında kullanılacak satış geliri ve hammadde ihtiyacı tahminleri aşağıdaki gibidir:

Satış Geliri Tahminleri

| | |
|---------------------------------------|-------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 500.000 USD |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 550.000 USD |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 600.000 USD |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 650.000 USD |

Hammadde(Direkt İlk Madde Malzeme) İhtiyacı Tahminleri

| | |
|---------------------------------------|-------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 150.000 USD |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 170.000 USD |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 190.000 USD |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 210.000 USD |

Ortama Tahmini Döviz Kurları

| | |
|---------------------------------------|-----------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 1 USD = 6,0 TL. |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 1 USD = 6,1 TL. |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 1 USD = 6,2 TL. |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 1 USD = 6,3 TL. |

Yukarıda verilen veriler ışığında X işletmesinin yuvarlanan bütçeleme faaliyetleri sonucunda oluşturduğu 01 Ocak-31 Aralık 2020 dönemine ait dört çeyreklik Proforma Gelir Tablosu Tablo 2'de verilmiştir.

Örnek bütçe uygulamasında Direkt İlk Madde Malzeme Bütçesine, Direkt İşçilik Bütçesine, Genel Üretim Gideri Bütçesine, Dönem Sonu Stok Bütçesine, Dönem Giderleri Bütçesine, Yatırım

Bütçesine, Proforma Nakit Akım Tablosuna ve Proforma Finansal Durum Tablosuna yer verilmemiştir. Bu durum çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Tablo 3. X İşletmesinin 01 Ocak - 31 Aralık 2020 Dönemine Ait Yuvarlanmış Proforma Gelir Tablosu

| | 1. Çeyrek Ocak-Şubat-Mart 2020 (1 USD= 6,0) | 2. Çeyrek Nisan-Mayıs-Haziran 2020 (1 USD= 6,1) | 3. Çeyrek Temmuz-Ağustos-Eylül 2020 (1 USD= 6,2) | 4. Çeyrek Ekim-Kasım- Aralık 2020 (1 USD= 6,3) | GENEL TOPLAM |
|-------------------------------------|--|--|---|---|--------------|
| Satışlar | 3.000.000 | 3.355.000 | 3.720.000 | 4.095.000 | 14.170.000 |
| Satışların Maliyeti (-) | -1.520.000 | -1.777.000 | -1.998.000 | -2.223.000 | -7.518.000 |
| Direkt İlk Mad. ve Malz. Gid. | 900.000 | 1.037.000 | 1.178.000 | 1.323.000 | 4.438.000 |
| Direkt İşçilik Gid. | 400.000 | 450.000 | 500.000 | 550.000 | 1.900.000 |
| Genel Üretim Gid. | 250.000 | 280.000 | 310.000 | 340.000 | 1.180.000 |
| Dönem Başı Yarı Mamul Stok Maliyeti | - | - | - | - | - |
| Dönem Sonu Yarı Mamul Stok Maliyeti | - | - | - | - | - |
| Dönem Başı Mamul Stok Maliyeti* | 50.000 | 80.000 | 70.000 | 60.000 | 260.000 |
| Dönem Sonu Mamul Stoku (-) | -80.000 | -70.000 | -60.000 | -50.000 | -260.000 |
| Pazarlama, Satış ve Dağ. Gid. (-) | -120.000 | -140.000 | -160.000 | -180.000 | -600.000 |
| Genel Yönetim Gid. (-) | -80.000 | -90.000 | -100.000 | -110.000 | -380.000 |
| Finansman Giderleri (-) | -260.000 | -300.000 | -340.000 | -380.000 | -1.280.000 |
| Dönem Karı (Vergi Öncesi)** | 1.020.000 | 1.048.000 | 1.122.000 | 1.202.000 | 4.392.000 |

* Birinci çeyrek dönem başı mamul stok maliyeti 50.000 TL olarak varsayılmıştır.

** Proforma Gelir Tablosunda Diğer Faaliyetlerden Olan Gelir ve Kârlar/Gider ve Zararlar(-) ve Olağandışı Gelir ve Kârlar/ Gider ve Zararlar(-) bölümleri çalışma kısıtı olarak ihmal edilmiştir.

X işletmesinin 01 Ocak – 31 Mart 2020 dönemini kapsayan 1'inci çeyrek bütçesi, oluşan önemsiz sapmalar dışında, tahminler doğrultusunda başarıyla gerçekleşmiştir.

Tüm dünyada yaşanan pandemi krizi Türkiye’de etkisini Mart/2020 döneminde göstermeye başlamıştır. Bu süreçte X işletmesinin satış ve üretim süreçlerinde aksamalar yaşanmaya başlamıştır. Ayrıca döviz kurlarında beklentilerin üzerinde artışlar yaşanmıştır.

Yuvarlanan bütçeleme tekniğini kullanan X işletmesi, değişen satış gelirleri, üretim maliyetleri ve döviz kurları tahminleri ışığında bütçesini revize etmiştir. İşletme satış gelirlerinde, üretim maliyetlerinde ve diğer bütçe kalemlerinde (finansman giderleri hariç) 2. Çeyrekte bir önceki tahmini bütçeye göre %50, 3. çeyrekte %40 ve 4. çeyrekte %30 oranında daralma beklemektedir. 2021 yılının 1. çeyreği için işletme, hesaplanan 2020 yılının 4. çeyrek bütçe rakamlarına göre, tüm bütçe kalemlerinde (finansman giderleri hariç) %20 oranında artış öngörmektedir.

Bütçe yuvarlanma sürecinde işletmenin finansman giderlerinde bir değişim öngörülmektedir. 2021 yılının 1. çeyreği için 420.000 TL. finansman giderinin gerçekleşeceği tahmin edilmektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda X işletmesinin 01 Nisan 2020 - 31 Mart 2021 dönemine ait bütçe yuvarlanmasında kullanılacak satış geliri ve hammadde ihtiyacı tahminleri aşağıdaki gibidir:

Satış Geliri Tahminleri

| | |
|---------------------------------------|---------------------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 500.000 USD (Gerçekleşti) |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 275.000 USD (% 50 Azalış) |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 360.000 USD (% 40 Azalış) |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 455.000 USD (% 30 Azalış) |
| 1 .Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2021) | *546.000 USD (% 20 Artış) |

* İşletme satışlarını 4. çeyreğe göre %20 oranında arttırmayı öngörmektedir

Hammadde(Direkt İlk Madde Malzeme) İhtiyacı Tahminleri

| | |
|---------------------------------------|---------------------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 150.000 USD (Gerçekleşti) |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 85.000 USD (% 50 Azalış) |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 114.000 USD (% 40 Azalış) |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 147.000 USD (% 30 Azalış) |
| 1 .Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2021) | *176.400 USD (% 20 Artış) |

* İşletme hammadde ihtiyacını 4. çeyreğe göre %20 oranında arttırmayı öngörmektedir

Ortama Tahmini Döviz Kurları

| | |
|---------------------------------------|-------------------------------|
| 1. Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2020) | 1 USD = 6,0 TL. (Gerçekleşti) |
| 2. Çeyrek (Nisan- Mayıs-Haziran 2020) | 1 USD = 6,8 TL. |
| 3. Çeyrek (Temmuz-Ağustos-Eylül 2020) | 1 USD = 6,9 TL. |
| 4. Çeyrek (Ekim-Kasım-Aralık 2020) | 1 USD = 7,0 TL. |
| 1 .Çeyrek (Ocak-Şubat-Mart 2021) | 1 USD = 7,1 TL. |

Yukarıda verilen veriler ışığında X işletmesinin yuvarlanan bütçeleme faaliyetleri sonucunda oluşturduğu 01 Nisan 2020 - 31 Mart 2021 dönemine ait dört çeyreklik Proforma Gelir Tablosu Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. X İşletmesinin 01 Nisan - 31 Mart 2021 Dönemine Ait Yuvarlanmış Proforma Gelir Tablosu

| | 1. Çeyrek Ocak-Şubat-Mart 2020 (1 USD= 6,0) | 2. Çeyrek Nisan-Mayıs-Haziran 2020 (1 USD= 6,8) | 3. Çeyrek Temmuz-Ağustos-Eylül 2020 (1 USD= 6,9) | 4. Çeyrek Ekim-Kasım- Aralık 2020 (1 USD= 7,0) | 1. Çeyrek Ocak-Şubat-Mart 2021 (1 USD= 7,1) | GENEL TOPLAM |
|-------------------------------------|--|--|---|---|--|--------------|
| Satışlar | 3.000.000 | 1.870.000 | 2.484.000 | 3.185.000 | 3.876.600 | 11.415.600 |
| Satışların Maliyeti (-) | -1.520.000 | -988.000 | -1.271.600 | -1.653.000 | -1.993.040 | -5.905.640 |
| Direkt İlk Mad. ve Malz. Gid. | 900.000 | 578.000 | 786.600 | 1.029.000 | 1.252.440 | 3.646.040 |
| Direkt İşçilik Gid. | 400.000 | 225.000 | 300.000 | 385.000 | 462.000 | 1.372.000 |
| Genel Üretim Gid. | 250.000 | 140.000 | 186.000 | 238.000 | 285.600 | 849.600 |
| Dönem Başı Yarı Mamul Stok Maliyeti | - | - | - | - | - | - |
| Dönem Sonu Yarı Mamul Stok Maliyeti | - | - | - | - | - | - |
| Dönem Başı Mamul Stok Maliyeti* | 50.000 | 80.000 | 35.000 | 36.000 | 35.000 | 186.000 |
| Dönem Sonu Mamul Stoku (-) | -80.000 | -35.000 | -36.000 | -35.000 | -42.000 | -148.000 |
| Pazarlama, Satış ve Dağ. Gid. (-) | -120.000 | -70.000 | -64.000 | -126.000 | -151.200 | -411.200 |
| Genel Yönetim Gid. (-) | -80.000 | -45.000 | -60.000 | -77.000 | -92.400 | -274.400 |
| Finansman Giderleri (-) | -260.000 | -300.000 | -340.000 | -380.000 | -420.000 | -1.440.000 |
| Dönem Karı (Vergi Öncesi)** | 1.020.000 | 467.000 | 748.400 | 949.000 | 1.219.960 | 3.384.360 |

* Birinci çeyrek dönem başı mamul stok maliyeti 50.000 TL olarak varsayılmıştır.

** Proforma Gelir Tablosunda Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kärlar/Gider ve Zararlar(-) ve Olağandışı Gelir ve Kärlar/ Gider ve Zararlar(-) bölümleri çalışma kısmı olarak ihmal edilmiştir.

X işletmesi, 2020 yılının 2. çeyreğinde yapış olduğu bütçe yuvarlanma işlemi sonucunda Tablo 3'de görüldüğü gibi, değişen ekonomik şartlara uygun olarak revize edilmiş yeni bir dört çeyreklik bütçeye kavuşmuştur. İşletme yuvarlanan bütçeleme tekniğiyle, her çeyrek sonunda yapacağı bütçe yuvarlanma işlemleri ile, bir yıllık periyotta bütçesini sürekli güncel ve dinamik tutabilmektedir. Böylelikle sürekli değişebilen işletme içi ve dışı koşullara bütçesel ve yönetsel anlamda hazırlıklı olunabilmektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bütçe ve bütçeleme faaliyetleri günümüzde tüm işletmelerin modern yönetim prensipleri içinde önemli bir yer almaktadır. Bütçe hazırlama yaklaşımları değişen ihtiyaçlar ve teknolojinin gelişmesi doğrultusunda statik yapıdan daha dinamik bir yapıya bürünmüştür.

Geleneksel bütçe yaklaşımını kullanan işletmeler, bütçelerini zorlu süreçler sonunda dönem başlarında hazırlar, fakat bütçeler statik yapısından dolayı belli bir süre sonra güncelliğini yitirmesinden dolayı, yöneticiler tarafından dikkate alınmamaya başlar. Böylece işletmeler yönetsel açıdan bütçeme faaliyetlerinden maksimum faydayı sağlayamaz.

Bütçeleme faaliyetleri karmaşık, zor ve emek isteyen faaliyetlerdir. Fakat teknolojik gelişmeler ile birlikte yeni planlama, tahminleme ve bütçeleme yazılımlarının ortaya çıkması bütçeleme faaliyetlerini bir nebze kolaylaştırmıştır. Bu sayede işletmeler geleneksel bütçeleme tekniği yerine, değişen ekonomik şartlara uygun olarak sürekli revize edilebilen dinamik ve esnek bütçeleme tekniklerini kullanmaya başlamıştır.

Modern bütçeleme teknikleri içinde yuvarlanan bütçeleme tekniği, esnek ve dinamik yapısı ile, işletme ihtiyaçları doğrultusunda haftalık, aylık veya üç aylık yuvarlanma dönemlerinde bütçeleri revize etmeye olanak sağlamaktadır. Bu revizyon sonrasında işletme güncel yeni bir yıllık bütçeye kavuşmuş olmaktadır. Böylece işletme üst yönetimi karar alırken veya planlama yaparken güncel bütçe rakamlarından destek alabilmektedir.

İşletmeler günümüz dünya konjonktüründe beklenmedik birçok tehdit veya fırsatla karşılaşabilmektedir. Bu tehdit ve fırsatlara en kısa sürede reaksiyon verebilen işletmeler kârlılık açısından rakiplerinin bir adım önüne geçebilecektir. Yuvarlanan bütçeleme tekniği işletmelere, değişen koşullara bütçesel anlamda en kısa sürede uyum sağlama olanağı tanımaktadır.

Dünyayı etkisi altına alan Kovit-19 salgını Mart-2020 tarihinden itibaren tüm ekonomileri ve işletmeleri beklenmedik bir şekilde olumsuz etkilemiştir. Bu beklenmedik gelişme işletmelerin 2020 yılı bütçe tahminlerini tamamen değiştirmiştir. Bu süreçte yuvarlanan bütçe tekniği kullanan işletmeler geleneksel bütçeleme yaklaşımını kullanan işletmelere göre sistemsal avantajını kullanarak, daha hızlı reaksiyon vererek, bütçesel önlemlerini daha kısa sürede alabilecektir. Böylece bu kriz döneminden en az hasarla çıkabilecektir. Dinamik yapısı ile yuvarlanan bütçeleme tekniğinin işletmeler açısından önemi, böyle bir süreçte daha da çok anlaşılmıştır.

Son olarak bu çalışmanın, yuvarlanan bütçeleme tekniğinin işleyiş modelini açıklayan örnek uygulama yoluyla, bütçeleme tekniğini kullanmak isteyen işletmelere rehberlik edebileceği, tekniğin uygulanabilirliği konusunda farkındalık yaratacağı ve gelecekte konu ile ilgili yapılacak bilimsel çalışmalara ışık tutacağı beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Apak, İ. (2020). Sürekli bütçeleme: Alternatif bir bütçeleme yaklaşımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)*, 13(1), 175-192. <https://doi.org/10.29067/muvu.542816>
- Ayaz, B. H. (2018). Stratejik Planlama ve Bütçeleme. Erişim Adresi <https://www.tesadernegi.org/stratejik-planlama-ve-butceleme.html?0c86f0&0c86f0>
- Ayvacı, Ö. A. (2016). Canlı bütçe dönemi, *Capital Dergisi*. Erişim Adresi, <https://docplayer.biz.tr/16543305-Capital-dergisi-canli-butce-donemi.html>
- Banham, R. (2011). Let It Roll. *CFO*, 27(4), Erişim Adresi <https://www.cfo.com/strategy/2011/05/let-it-roll-using-rolling-forecasts/>.
- Blocher, E. J., Stout, D. E., Cokins, G. ve Kung, H. (2005). *Cost management: A strategic emphasis*. 4.ed. USA: McGrawHill.
- Büyükmirza, K. (2010). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*. 15. Baskı. Ankara: Gazi Kitabevi
- By Ironside Group, Rolling Forecasting Starter Kit: 3 Essential Facts. (2020, 26 Aralık). Erişim Adresi <https://www.ironsidegroup.com/2016/03/25/rolling-forecasting-starter-kit-3-essential-facts/>
- Can, E. N. (2016). İşletmelerde dinamik bütçeleme ile sürekli bütçeleminin değişen çevre koşullarında önemi ve uygulama gereği. *Mali Çözüm Dergisi*, 137, 121-132.
- Capital, Yuvarlanan bütçeler geliyor. (2020, 12 Mart). Erişim Adresi <https://www.capital.com.tr/yonetim/yeni-trendler/yuvarlanan-butceler-geliyor-132938?sayfa=2>
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. London: Cengage Learning EMEA.
- Durfee, D. (2006). Alternative budgeting. *CFO Magazine*, 22(7), Erişim Adresi <https://www.cfo.com/2006/06/alternative-budgeting/>
- Frow, N., Marginson, D., ve Ogden, S. (2010). "Continuous" budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 35(4), 444-461. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.10.003>
- Garlapati, N.R. ve Durga, R. (2011). Replacing the Annual Budget with Rolling Forecasts, Erişim Adresi <https://www.cognizant.com/InsightsWhitepapers/Replacing-the-Annual-Budget-with-Rolling-Forecasts.pdf>
- Hale, J. (2019). Know Why Companies Must Consider Smart Rolling Forecast. Erişim Adresi <https://businessonlineguide.com/know-why-companies-must-consider-smart-rolling-forecast/>
- Hansen, S. C., Otley, D. T., ve Van der Stede, W. A. (2003). Practice developments in budgeting: an overview and research perspective. *Journal of management accounting research*, 15(1), 95-116.
- Kılıncı, Y. (2018). İşletmeler bütçelemeden vazgeçmeli mi? *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(4), 107-124. <https://10.32602/jafas.2018.007>
- Koç-Yalkın, Y. ve Demir, V. (2015). *Yönetim aracı olarak işletme bütçeleri*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Köse, A. ve Solakoğlu, N. (2009). *Kriz aşamasında şirketlerde finansal planlama faaliyetleri, Kriz Yönetimi*. İstanbul: İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları
- Lalli, W. R. (Ed.). (2012). *Handbook of budgeting (Vol. 562)*. John Wiley & Sons.
- Lamoreaux, M. G. (2011). Planning for uncertainty. *Journal of Accountancy*, 212(4), 32-36.

- Libby, T., ve Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21(1), 56-75.
- Lister, J. (2020). The Advantages & Disadvantages of Flexible and Static Budgets. Erişim Adresi <https://smallbusiness.chron.com/advantages-disadvantages-flexible-static-budgets-23430.html>
- Michael, A. (2007). Beyond Budgeting Topic. *Gateway Series No. 35*, Erişim Adresi https://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/cid_tg_beyond_budgeting_oct07.pdf
- Modern Dinamik Bütçe ve Finansal Planlama Tekniği. (2020, 15 Şubat). Erişim Adresi <https://www.macroretail.com/2013/06/rolling-budget-dinamik-butce.html>
- Montgomery, P. (2002). Effective rolling forecasts: Make sure your projections are high-level strategy and not just a Rehash of the operating budget (Budgeting/Forecasting). *Strategic Finance*, 83(8), 41-44.
- Morlidge, S., ve Player, S. (2010). *Future Ready: How to Master the Business Forecasting*. West Sussex: John Wiley & Sons, Ltd.
- Murphy, B. (1985). *Management Accounting*. McMillan, India Ltd., Great Britain.
- Özer, G., ve Merter, A. K. (2020). Geleneksel bütçeleme sürecine alternatif: Bütçeleme ötesi yaklaşımı. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi (MUVU)/Journal of Accounting & Taxation Studies (JATS)*, 13(2), 453-476. <https://doi.org/10.29067/muvu.580550>
- Réka, C. I., Ştefan, P., ve Daniel, C. V. (2014). Traditional budgeting versus beyond budgeting: A literature review. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 23(1), 573-581.
- The Bean Consulting Group, Budgeting and Forecasting. (2020, 05 Şubat). Erişim Adresi <http://www.thebean.co/articles.cfm>
- Türk, Z. (2001). Modern bütçeleme tekniği: Kaizen bütçeleme. *Atatürk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 15(1-2), 215-228.
- Uyar, A. (2009). An evaluation of budgeting approaches: traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting. *Journal of Academic Studies*, 11(42), 113-130.
- Zeller, T. L., ve Metzger, L. M. (2013). Good Bye Traditional Budgeting, Hello Rolling Forecast: Has The Time Come? *American Journal of Business Education (AJBE)*, 6(3), 299-310.