

MODERN BÜTÇELEME TEKNİĞİ: KAIZEN BÜTÇELEME

Zeynep TÜRK(*)

Özet: Günümüzde yaşanan değişim süreci işletmeleri etkilemektedir. Bu değişimden işletme bütçeleri de etkilenmiş ve modern üretim ortamının ihtiyaçlarını karşılayamaz hale gelmiştir. Dolayısıyla, geleneksel bütçelerle ilgili sorunları çözmek amacıyla modern bütçeleme teknikleri geliştirilmiştir. Bu tekniklerden biri de Kaizen bütçelemedir. Bu çalışmada, geleneksel bütçeler ve kaizen bütçeleme ayrıntıları ile incelenmiştir.

I.Giriş

İşletmelerin karşılaştıkları değişim ve gelişim süreci, amaçlarından organizasyon yapılarına kadar hemen hemen her alanda hızlı bir değişimin yaşanmasına neden olmaktadır. Tüketici tercihlerinin hızla değişmesi, küresel pazarların oluşması ve uluslararası rekabet işletmeleri yeni teknik ve anlayışları uygulamaya yöneltmiştir. Bu teknik ve anlayışlar ise, toplam kalite, faaliyet esasına dayalı maliyetleme, yeniden yapılanma, kıyaslama, hedef ve kaizen maliyetleme ve benzerleridir. Böyle bir ortamda ise, stratejik planlama ve kontrol işletmelerin en temel ihtiyacı haline gelmiştir. Ancak, geleneksel yönetim anlayışının bir parçası olan geleneksel bütçeleme yeni üretim ortamında kendisinden beklenen faydaları gerçekleştiremez hale gelmiş ve yetersiz kalmıştır.

Geleneksel bütçeleme anlayışının yetersiz kaldığı gerçeğinden hareketle bu yetersizliği gidermek amacıyla hem teorisyenler hem de işletmeler bazında çalışmalar başlamış ve modern üretim ortamına uygun modern bütçeleme yöntemleri geliştirilmiştir. Bu yöntemlerden biri de özellikle toplam kalite yönetim anlayışının bir parçası ve uzantısı olan kaizen bütçelemedir. Bu çalışmamızda kaizen bütçeleme ele alınarak ayrıntılı bir biçimde incelenecektir.

II.İşletme Bütçesi Kavramı

Günümüzde, etkin ve iyi yönetimin en önemli araçlarından biri bütçelerdir. Bütçeler, özel işletmelerden kamu işletmelerine, şahıs işletmelerinden sermaye işletmelerine, kâr amacı güden işletmelerden kar amacı gütmeyen işletmelere kadar tüm işletmeler için vazgeçilmez bir planlama ve kontrol aracıdır. "İşletmelerde bütçe ve mali kontrol uygulamaları, işletmelerin faaliyetlerinin çeşitlilik kazanması ve genişlemesi karşısında yönetimin kontrolü sürdürebilmesi gereğinden doğmuştur" (Yurdakul, 1990, ss.23-24).

(*)Yrd.Doç.Dr., Niğde Üniversitesi , İİBF., İşletme Bölümü.

Günümüzde işletme bütçeleri, parasal ifadelerle planları somut bir biçime dönüştürerek, belirlenen amaçlar doğrultusunda ve saptanan politikalar çerçevesinde faaliyetleri yönlendiren etkin yönetim araçları durumundadırlar (Yüzer, 1981, O.24). Literatürde bütçelerle ilgili bir çok tanım mevcuttur. Bunlardan bir kaç aşağıdaki gibidir:

-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 edilmesi şeklinde tanımlanmaktadır. Bütçe hazırlama faaliyeti ise bütçeleme olarak tanımlanmaktadır (Garrison, 1991, s.305; Hilton, 1991, s.317).

- Bununla birlikte, Maliyet ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü (The Institute of Cost and Management Accountants) bütçeleri, finansal ve/veya rakamsal tabloların hazırlanması ve belirlenen amaçları gerçekleştirmek amacı için gelecek zaman periyodu boyunca izlenecek politikaların söz konusu zaman periyodundan önce belirlenmesi ve onaylanması olarak tanımlanmaktadır (Murphy, 1985, ss.82-83).

III. Bütçeleme Süreci

Bütçeleme süreci, genellikle işletmelerin büyüklüğüne bağlı olduğu için çok detaylı olabileceği gibi çok basit olabilmektedir. Ancak, bütçeleme süreci nasıl olursa olsun, eğer bütçe herhangi bir amaca hizmet ediyorsa ve işletme içerisinde kullanılıyorsa bütçe yıl başında hazırlanıp raflara kaldırılmamalı ve yıl boyunca çalışan bir doküman olmalıdır (McCullum, 1996, s.18).

Bütçenin hazırlanma sürecinde genellikle iki yaklaşım söz konusudur (Morse, vd., 1991, ss. 227-228). Bu iki yaklaşım;

1. Yukarıdan aşağıya yaklaşımı,
2. Aşağıdan yukarıya yaklaşımı'dır.

Yukarıdan aşağıya bütçeleme yaklaşımında, yönetim tüm işletmenin genel amaçlarını ve hedeflerini kararlaştırmakta ve bunları alt yönetim kademelerine iletmektedir. Katılımcı bütçeleme yaklaşımında 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. Geçmişte yukarıdan aşağıya bütçeleme yaklaşımı oldukça yaygın olarak kullanılmasına rağmen, günümüzde çoğu işletmeler bütçe hazırlıklarına katılımı arttırmaya çalışmaktadırlar (Morse vd., 1991, ss.227-228).

İşletmelerin büyüklüğüne göre, bütçenin hazırlanmasından sorumlu kişi muhasebe müdürü ya da bütçe yöneticisidir. Bütçeyi hazırlayacak kadroda yine işletmelerin büyüklüğüne göre değişiklik göstermektedir (Manav, 1990, s.137). Genel olarak, küçük işletmelerde muhasebe müdürü, büyük işletmelerde ise bütçe yöneticisinin sorumluluğu altında işletmenin uzun vadeli planlarına uyumlu bir biçimde ve bütçe kurulu adı verilen bir grubun yardımıyla işletme

bütçeleri hazırlanmaktadır (Yüzer, 1981, s.29). Bütçelerin hazırlanmasında kullanılacak yaklaşım, işletmelerin organizasyon yapısına (merkezi ya da ademi merkezi olmasına) ve üst yönetimin yönetim şekline bağlıdır (Valenta, 1982, s.16).

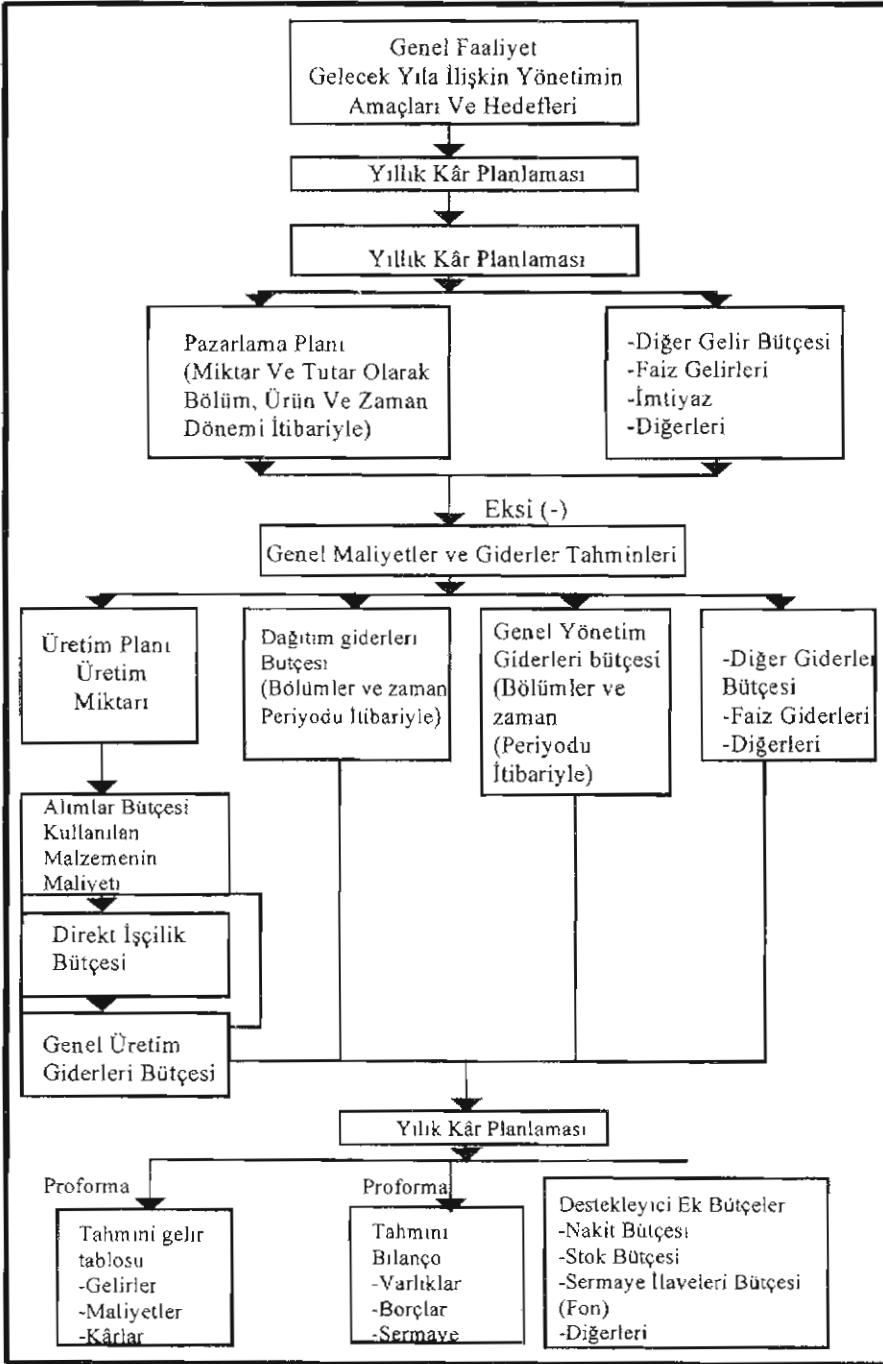
Bütçelerin hazırlanmasında yukarıdan aşağıya yaklaşımı kullanıldığında bütçeleme süreci, üst yönetim tarafından uzun vadeli kâr planlaması ve kontrolü göz önüne alınarak düzenlenen bir bütçe yönergesi ile başlamaktadır (Yüzer, 1981, s.32). Bütçeleme ile ulaşılmak istenen amaçlar bütçe yönergesinde direktifler halinde özetlenmektedir ve işletmenin bölümlerine iletilmektedir. Bütçe yönergesinde belirlenen amaçlar doğrultusunda her bölüm kendi bölümünün bütçesini hazırlamaktadır. Bölümlerce hazırlanan bütçeler, ara kademelerde incelenip son şeklini aldıktan sonra bütçe müdürüne iletilmektedir. Bölüm bütçeleri incelenip aralarında uyum sağlandıktan sonra, bütçe müdürlüğünce ana bütçe hazırlanarak üst yönetime varsa bütçe komitesine sunulmaktadır. Bütçe, genel müdür tarafından tatminkar bulunursa onaylanmakta, yürürlüğe konulmak üzere çoğaltılarak ilgililere iletilmektedir (Manav, 1990, ss.146-155).

Üretim işletmelerinde bütçeleme süreci aşağıdaki şekil 1'de özetlenmiştir.

IV.Geleneksel Bütçelerin Eksik Yönleri

Azalan kârlar, artan maliyetler, fiyatların düşük tutulması için yapılan baskılarla karşı karşıya bulunan işletmelerin, sınırlı kaynakların rasyonel bir biçimde dağılımını sağlayacak etkin bir bütçeleme sürecine olan gereksinimleri giderek artmaktadır (Ergun, 1987, s.159).

Günümüz işletmelerinin kalite ve etkinlik arayışı, yöneticileri fonksiyonlar bazında değil de süreçler bazında düşünmeye zorlamaktadır. Modern yönetim anlayışı değerler zincirine dayanmakta ve pazar ihtiyaçlarına odaklanmaktadır (Newing, 1994a, s.1). Oysa, geleneksel bütçeleme fonksiyonlarla ilgilidir ve organizasyonel hiyerarşi oluşturarak fiili harcamaları kontrol etme amacındadır (Bunce, 1995, s.255). Dolayısıyla modern yönetim anlayışları ile geleneksel bütçeleme anlayışı arasında temel bir aykırılık söz konusu olmaktadır. Geleneksel formuyla bütçeleme, eski yönetim felsefesiningbir örneği olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu nedenle, değişim ortamına uyum sağlamak amacıyla bütçeleme sistemleri gözden geçirilmeli ve ihtiyaçlara cevap verir hale getirilmelidir.



Şekil 1: Yıllık Kâr Planlaması ve Kontrolü Doğrultusunda Bütçelerin Hazırlanması

Kaynak : LIVINGSTONE, I. Leslie, Michael F. Von BREDA (1987), Management Planning and Control, The Behavioral Foundations, Revised Edition, Kenneth R. Ferris, J. Leslie Livingstone Century, VII Publishing Co.

Modern yönetim teknik ve anlayışlarını uygulayan işletmeler, geleneksel yapısıyla bütçelerin eski yönetim anlayışının bir parçası olduğunu ve eksik yönleri bulunduğunu fark ederek, bu eksik yönleri giderecek ileri bütçeleme yaklaşımları üzerinde durmuşlardır. Modern bütçeleme çalışmaları özellikle Amerika'lı, Avusturya'lı ve Japon akademik, endüstriyel ve danışman personeli içeren (CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing International) uluslararası ileri üretim konsorsiyumu tarafından oluşturulan bir çalışma grubu tarafından gerçekleştirilmiştir (Newing, 1994, s.49).

Bütçeleme işletmelerin en önemli faaliyetlerinden biridir. Her şeyden önce, bütçeleme yılın et önemli bölümünü harcamakta ve yüzlerce çalışanı ve yöneticiyi meşgul etmektedir. Ayrıca bütçeleme, stratejik karar vermeyi zayıflatmakta ve yöneticileri stratejik karar verme yerine bütçenin gerekleriyle meşgul etmektedir. Bütçenin yapısı, işletmenin örgüt yapısında ve süreçlerindeki değişiklikleri gösterememekte ve çalışanlar, başkalarının kontrolü altında olan maliyetleri bütçelemektedir. Bununla beraber, bütçeler güvenilir olarak kabul edilmemekte ve oldukça önemli maliyetlere neden olmaktadır (Schmidt, 1992, s.103). Bundan dolayı bütçeler, doğru harcama tahmini yapmalı, karar verme ve kontrol için etkin destek sağlamalı ve etkili bir gelişme ve raporlama süreçleri oluşturmalıdır. Gerçekte bir çok durumda bütçeleme bunları gerçekleştirilmede başarılı olamamıştır (A.g.e., s.103).

Tablo 1: *Geleneksel Bütçelemeye İlişkin Sorunlar*

AMAÇ	UYGULAMA	SORUN
Stratejik Uyum	Geçmiş yıl uzantısı Keyfi kesintiler	Stratejiyle ilgisiz Yanlış hizmet kesintileri
Kaynak Dağılımı	Fonksiyonel organizasyon	Bütçe yapanların pazarlık yeteneklerine dayanan dağıtım
	Yıllık süreç	Uygun olmayan dönüşüm zamanları
	Maliyet elemanı odaklı	Görünmez özellikli dolaylı çıktılar
	Gözardı edilmiş yatırım faydaları	Kaynak fazlasının tekrar dağıtılması
Sürekli İyileştirme	Artan oranlı iyileştirme	İşletme içi belirlenmiş hedefler düşürülemiyor
	Maliyetlerin sabit veya değişken olarak tanımlanması	Sabit maliyetler düşürülemiyor
Genel Amaçlar	Genellikle yukarıdan aşağıya doğru akım	Katılımın eksikliği
	Finansal ölçülerin kullanımı	İşlevsel kararların çarpıtılması
Değer İlave Etme	Faaliyetler fiilen Gerçekleştirildikten sonra Raporlama	Sapmalardan kaçınılamaması
	Bürokratik	Fırsatların kaçırılması

Kaynak: Newing, Rod (1994a), "Out with The Old, In With The New", Accountancy, Vol:14, July.

Sorunlarına ve eksik yönlerine rağmen, geleneksel bütçeleme kullanımı neredeyse evrenseldir. Geleneksel bütçeleme sebep olabileceği zararlar konusunda tartışılırken; bazı görüşlere göre bütçeleme, yönetim sisteminin en önemli bir parçası olarak devam etmek zorundadır. Bazı görüşlere göre ise, geleneksel bütçelemeden vazgeçilemiyorsa en azından önemi azaltılmalıdır (Bunce vd., 1995, s.256). Geleneksel bütçeleme ihtiyaca cevap verir hale gelmesi için iki önemli noktanın başarılması gerekmektedir. Bunlardan birincisi, işletmelerde bütçeleme sürecinin yeniden yapılandırılması, ikincisi ise, bütçenin nasıl kullanılacağına yeniden düşünülmesidir (Harvard Management Update, 1999, s.12).

Yukarıda belirttiğimiz geleneksel bütçelemeye ilişkin sorunlar, modern bütçeleme yaklaşımlarının oluşmasına neden olmuştur. İleri üretim ortamına uygun bütçe yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiş ve yavaş yavaş hayata geçirilmeye başlanmıştır.

V.Genel Olarak Modern Bütçeleme

Geleneksel bütçeye ilişkin sorunların giderilmesi amacıyla yeni bütçeleme yaklaşımları ve teknikleri geliştirilmiştir. Modern bütçeleme kavramsal yapısı, geleneksel bütçelerin yetersizlikleri gözden geçirildikten sonra, etkili bir kâr planlaması ve bütçeleme sisteminin karşılamak zorunda olduğu yönetim amaçları üzerinde yoğunlaşarak oluşturulmuştur. Söz konusu amaçlar yeni yaklaşımların geliştirilmesinde bir gösterge olmuştur. Bu amaçlar aşağıdaki gibidir (Bunce vd., 1995, s.257):

- 1-İşletme stratejisinden uygun bir şekilde faaliyet planlarının çekilmesi,
- 2-Süreç çıktılarıyla kaynak tüketimleri arasında bağlantı kurulması,
- 3-Sürekli gelişimin desteklenmesi,
- 4-Uyumlu davranış inşa edilmesi ve devam ettirilmesi,
- 5-Planlama ve bütçeleme yoluyla gerçek değer ilave edilmesi.

Tüm bu amaçlar geleneksel bütçeleme tarafından gerçekleştirilememektedir.

Modern bütçeleme yukarıda belirtilen amaçları gerçekleştirebilmesi için gerekli olan sistem ve kavramlar söz konusudur. Bu sistem ve kavramlar aşağıda belirtilmiştir (Bunce vd., 1995, s.258):

- 1-Süreçler ve faaliyetler belirlenmeli ve ayrıntılarıyla planlanmalıdır.
- 2-Faaliyet analizi yapılmalı ve maliyetlenmiş faaliyet veri tabanı oluşturulmalıdır.
- 3-Faaliyet esasına dayalı maliyetleme uygulanmalıdır.
- 4-Gelişimin izlenmesini sağlayacak dışsal hedefler belirlenmelidir.
- 5-Stratejik amaçlar tamamıyla bütçelerle birleştirilmelidir.
- 6-İhtiyari hizmet seviyesi tanımlanmalı ve önemi belirtilmelidir.
- 7-Süreç tabanlı performans ölçüleri oluşturulmalıdır.
- 8-Katma değer yaratmayan faaliyetler ve kullanılmayan kapasite açığa çıkarılmalıdır.

9-Esnek bütçeleme süreci oluşturulmalıdır.

10- Faaliyet ve süreç tabanlı raporlama sistemi oluşturulmalıdır.

11-Performans değerlendirme sistemi bütçeyle ilişkilendirilmelidir.

12-Yönetici temelli bütçeleme sürecinden vazgeçilmelidir.

Yukarıda belirtilen bu gereksinimlerin yerine getirilmesi suretiyle, modern bütçelemenin 5 temel amacı gerçekleştirilebilecektir. Ancak, modern bütçeleme tek başına sadece iyi bir bütçeleme süreci değildir. Modern bütçeleme ancak bütünleştirilmiş yönetim sürecinin bir parçası olarak çalışabilecektir. Bu yönetim süreci, kaçınılmaz olarak tüm modern yönetim tekniklerini de içermektedir.

Tam anlamıyla hayata geçirilecek modern bütçelemenin yararları ise tablo 2’de görülmektedir (Newing, 1994a, s.49):

Tablo 2: *Modern Bütçelemenin Etkileri ve Yararları*

Stratejik Uyum	-Modern bütçeleme, bütçeyle, misyon, vizyon ve strateji arasında bağlantı kurulmasını sağlamaktadır.
Uygun Kaynak Dağılımı	-Bölümler içerisindeki süreçlerin yönetimi farklı dönüşüm zamanlarını uyumlaştırmaktadır. -Çıktılar ve verimlilik üzerinde odaklanmaktadır. -Faydaların gerçekleştirilmesini garanti etmektedir.
Sürekli İyileştirme	-Gelişmeleri dışsal tabanda belirlenmiş hedeflerle izlemekte, İsr afları belirlemekte ve göstermektedir.
Genel Amaçlar Doğrultusunda Davranışları Etkileme	-Fikir birliği oluşturmakta ve karar etkinliği artırılmaktadır. -Finansal performans ölçülerinin yanında diğer performans ölçüleri de kullanılmaktadır.
Değer İlave Etme	-Planlama, iyileştirme ve önlemler üzerinde durmaktadır ve bütçelemeyi yönetim süreciyle birleştirmektedir.

Kaynak: Newing, Rod (1994a), "Out with The Old, In With The New". Accountancy. Vol:14, July, s.49.

Modern bütçeleme diğer yönetim süreçleriyle birleştirildiği takdirde tablo 2’de belirtilen faydaları sağlayacak ve geleneksel bütçenin yetersizliğini giderebilecektir. Böylece, işletmelerin yararlandıkları bütçeleme tekniği modern üretime daha uygun hale gelecek ve yöneticilere ve işletmeye daha anlamlı bilgiler sağlayabilecektir. Geleneksel bütçenin eksiklerini giderecek ve ileri üretim ve sürekli iyileştirme ortamında yararlanılabilecek modern bütçeleme yönteminden biri de Kaizen bütçedir.

VI. Kaizen Maliyet ve Kaizen Bütçeleme

Bu başlık altında kaizen, kaizen maliyetleme ve kaizen bütçeleme ayrıntıları ile incelenecektir.

A. Genel Olarak Kaizen ve Kaizen Maliyetleme

Kaizen sürekli iyileştirme anlamına gelmektedir (İmai, 1994, s.3). İyileştirme ise, kaizen ve yenilik olarak ikiye ayrılır. Kaizen sürekli çabaların sonucunda mevcut durumda görülen küçük çapta iyileştirmeleri anlatırken, yenilik teknoloji veya araçlara yapılan büyük yatırımlar sonucu mevcut durumun köklü biçimde değiştirilmesi anlamına gelmektedir(a.g.e., s.7). Bununla birlikte, Kaizen Japonların kalite hareketlerinin başlangıç noktasını oluşturan kültürel bir kavramdır(Holpp, 1989, s.53). Kaizen, işletmenin alt ve üst hiyerarşisinde yer alan ve üst düzey yöneticilerinden en alt kademede çalışanına kadar işletmedeki herkesi ilgilendiren iyileştirme faaliyetleri ve süreçleri sistemi olarak da tanımlanabilmektedir (Nia, 1998, s.1).

Kaizen yönetim anlayışının bir parçası olarak kaizen maliyetleme, Japon firmaları tarafından uygulanan yeni bir maliyetleme anlayışıdır. Kaizen maliyetleme, üretim aşamasında üretim maliyetlerinin sürekli olarak düşürülmesini sağlama amacına yöneliktir (Türk, 1999, s.211). Kaizen maliyetleme hedef bir maliyetin belirlenmesi ve bu maliyetlerin başarılması için üretim işlemlerinin sürekli olarak iyileştirilmesi sürecidir (Monden ve Lee, 1993, s.22).

Toplam kalite yönetiminin bir parçası ve devamı olan kaizen, kaliteyi yükseltmenin yanı sıra maliyetleri sürekli olarak azaltmaktadır. Toplam kalite yönetimi işletmelerin tüm faaliyetlerinde oluşması muhtemel hataları önlemek amacına yönelmiştir. Hataların önlenmesi ile kayıplar azalmakta, fire ıskarta, ikinci kalite ürün, gereksiz stoklar, zaman kayıpları, gecikmeler gibi tüm hatalar ortadan kaldırılabilecektir. Böylece, işletmeler kaizen ile sürekli iyileştirmeyi başarabilecekler ve yüksek kaliteyi düşük maliyetle elde edebileceklerdir (Ertaş,1999, s.89). Kaizen maliyetleme aylık olarak belirlenen hedef maliyet azalışlarının gerçekleştirilmesi temeline dayanmaktadır. Kaizen maliyetleme ile hedef maliyete ulaşmak veya hedef maliyet ile tahmin edilen maliyet arasındaki açığı azaltmak amacına yönelik olarak yıl içerisinde sürekli iyileştirme yapılmaktadır (Monden ve Lee, 1993, s.26).

B. Kaizen Bütçeleme

Toplam kalite ve tam zamanında üretim gibi anlayışların işletmeler tarafından uygulanması sonucunda geleneksel bütçe böyle bir ortama uyum sağlayamamış ve kaizen bütçeleme anlayışı özellikle Toyota gibi Japon firmaları tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Kaizen bütçeleme, kaizen faaliyetlerine dayalı yönetim sisteminin bir alanı ve toplam kalite kontrolünün de bir parçasıdır. Bu sistem, direkt maliyetleri temel alan bir tür katkı payı analizine benzerdir. Bu sistemde,

dolaylı maliyetlerin dağıtımını sözkonusu değildir (Tanaka, 1994, s.56). Kaizen bütçeleme, bütçelenen rakamlarda bütçe dönemi boyunca sürekli iyileştirme temeline dayanan bir bütçeleme yaklaşımıdır (Horngern vd., 1997, s.189).

Çalışmanın bu bölümünde Japon işletmeleri olan Daihatsu, Toyota ve halifax 'daki kaizen bütçeleme uygulamalarına değinilecektir.

Daihatsu işletmesind dönemsel maliyet iyileştirme süreci yıllık bütçe süreci ve kısa vadeli kar planlamasıyla başlamaktadır. Daihatsu işletmesinin kaizen maliyetleme ve bütçeleme uygulaması 6 plandan oluşmaktadır. Bu planlar aşağıda belirtildiği gibidir (Monden ve Lee, 1993, ss. 22-23) :

Plan 1: Üretim, dağıtım ve satış planlarının hazırlanması,

Plan 2: Ürün parçalarının ve maliyetlerinin belirlenmesi,

Plan 3: Fabrika rasyonelleştirme planının hazırlanması(değişken üretim maliyetlerindeki azalışların belirlenmesi),

Plan 4: Personel planının hazırlanması,

Plan 5: Tesis yatırım planının hazırlanması,

Plan 6: Sabit harcamalar planının hazırlanması (bakım onarım, reklam, genel yönetim giderleri).

Yukarıda belirtilen 6 plan birleştirildiğinde yıllık kar bütçesi ortaya çıkacaktır.

Üretim, dağıtım ve satış planı planlama sürecinin temelini oluşturmaktadır. Bu planlar, bir önceki yılın fiili maliyet performansı temeline dayanarak elde edilen değişken maliyet ve gelecek yıl için tahmin edilmiş ürün (araba) miktarı ve fiyatı kullanarak elde edilen planlanmış katkı payından oluşmaktadır. Bunu formülle gösterirsek;

Toplam Planlanmış Katkı Payı = Bir önceki yılın her bir (i) model araba birimi için katkı payları toplamı X (i) araba modeli için tahmin edilen satış miktarı

Kaizen bütçelemede, bir önceki yılın fiili maliyet performansı gelecek yıl için maliyet standardı olarak kullanılmaktadır. Tahmini parça ve metaryal maliyetleri satınalma bölümü için elde edilecek hedefleri belirlemektedir. Fabrika rasyonelleştirme planı, değişken üretim maliyetlerinde indirim tahminleri içermektedir ve kaizen maliyetleme uygulaması için temel noktayı oluşturmaktadır. Bu plan, değişken üretim maliyetlerindeki azalma hedeflerini belirlemektedir. Personel planı ise, doğrudan ve dolaylı işçiliklerdeki indirim hedeflerini belirlemektedir (Monden ve Lee, 1993, ss.23-24).

Toyota firmasında ise bütçeler, kaizen olarak belirlenen kâr hedeflerine ulaşmak amacıyla düzenlenmektedir. Kısa vadeli kâr hedefi, uzun vadeli satış kâr oranı ve pazar payı hedeflerinden yararlanmak suretiyle belirlenmektedir. Toyota firmasının bütçe uygulaması ise modeller yardımıyla açıklanmıştır (Tanaka, 1994, ss.59,62):

Model 1:

$$\text{Hedef Kâr: } P = S \times P'$$

$S = \text{Hedef Satışlar}$

$P' = \text{Satış/ Kâr Oranı}$

Model 2:

$$\text{Satış Tahmini: } S = \sum_{i=1} u_i \times Q_i \quad u_i = \text{Birim Fiyat}$$

$Q_i = \text{Tahmini Satış Miktarı}$

Model 1'deki satışlar bu formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

Kaizen bütçelemede, sabit ve değişken maliyetler ayrı ayrı bütçelenmektedir. Kaizen bütçeleme diğer bütçelerden farklı olarak, değişken maliyetler bütçesinde sadece kaizen değerleri göstermektedir. Kaizen değeri maliyetteki azalışlardır. Kaizen değerlerin belirlenmesinde ise, başlangıç noktası, gelecek yılın değişken maliyetlerinin cari bilgiler ve gerçekleşmesi ihtimal maliyet değişimlerine dayanarak tahmin edilmesidir.

Model 3:

$$\text{Hammadde Maliyeti: } y_i = e_i \times r_i \times q_i$$

$e_i = \text{Birim Tüketim}$

$r_i = \text{Birim Fiyat}$

$q_i = \text{Üretim Miktarı}$

Birim maliyeti ise hammadde maliyetlerinin toplamından oluşacaktır.

Model 4:

$$W = \sum_{k=1} A_k$$

$A_k = k \text{ parçasını oluşturan farklı}$
materyal sayısı

Diğer değişken maliyetler(enerji, bakım onarım) ise bu şekilde hesaplanacaktır.

Değişken maliyet ve sabit maliyet bütçeleri belirlendiği zaman kâr (P) aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır.

Model 5:

$$P = S - (F + B + V)$$

S= Hedef Satış

F= Sabit Maliyetler

B= Parça Maliyeti

V= Değişken Maliyetler

Burada tahmin edilen kâr, hedeflenen kârdan daha azdır. Bu ikisi arasındaki fark “kaizen değerini” vermektedir.

Model 6:

$$K = P_h - P_t$$

$$P_h > P_t$$

P_h = Hedeflenen Kâr

P_t = Tahmin Edilen Kâr

Hedeflenen kâra ulaşmak için tahmin edilen kâr “kaizen değeri” kadar artırılmalıdır. Bu durumda;

Model 7:

$$P_h = P_t + K$$

Bunu model 5’deki formülde yerine yazarsak;

Model 8:

$$P_t + K = S - (F + B + V) + K$$

Toyota firması “Kaizen değerinin” yarısını maliyetleri düşürmek suretiyle, diğer yarısını da satışları arttırmak suretiyle başarmaktadır.

Model 9:

$$P + K = (S + K / 2) - [(F + B + V) - K / 2]$$

Toyota’da bütçeler 6 aylık dönemi kapsamaktadır. Hem üretim faaliyetleri hem de satışlar için kaizen hedefler belirlemektedir. Bu hedefler hammadde maliyetlerinin azaltılması ve işletme süreçlerinin iyileştirilmesi yoluyla başarılmaktadır (Tanaka, 1994, s.64). Maliyetteki azalışlar, genellikle işçilik ve makine saatinde yapılmaktadır. Halifax Mühendislik’de yapılan

Kaizen bütçeleme de işçilik saatinde sürekli iyileştirme hedefleri belirlenmiştir (Horngern, 1997, s.189).

		<u>Bütçelenmiş İşçilik Saati</u>	
		Uçak Parçası X	Uçak Parçası Y
Ocak-Mart	199.	4.00	6.00
Nisan-Haziran	199.	3.90	5.85
Temmuz-Eylül	199.	3.80	5.70
Ekim-Aralık	199.	3.70	5.55

Buradan da görüleceği üzere, işçilik saatleri aylar boyunca düşürülmüştür.

Halifax firması, sürekli iyileştirme hedeflerini başaramazsa “aleyhte sapmalar” rapor edilmektedir. Böylece, daha planlama ve bütçeleme aşamasında maliyetler sürekli olarak düşürülmeye çalışılacak ve maliyetler oluşmadan iyileştirilmiş ve kontrol altına alınmış olacaktır. Günümüz üretim ortamında özellikle toplam kalite ve tam zamanında üretimin uygulandığı işletmelerde geleneksel bütçelerin yerine, kaizen bütçeleme daha kolay kullanılacak ve önemli yararlar sağlayacaktır.

VII.Sonuç

Günümüzde yaşanan değişim süreci, işletmelerin amaçlarından, üretim sürecine, ürün yapısına ve işletmenin organizasyon yapısına kadar her alanda değişim yapılmasına neden olmuştur. Bu değişim ortamında işletmenin sürekliliğini sağlamak amacıyla yeni anlayış ve teknikler işletmeler tarafından yoğun bir şekilde kullanılmaya başlanmıştır. Tüm bu değişimler ve kullanılan yeni teknikler işletmelerin planlama ve kontrol sürecini de etkilemiştir. Geçmişten günümüze kadar işletmelerin en önemli planlama ve kontrol aracı olan bütçeler de modern üretim ortamında yetersiz kalmış ve ihtiyaca cevap veremez hale gelmiştir. Geleneksel bütçeler en çok geçmiş yılların uzantısı olması, fonksiyonel organizasyonu temel alması, faaliyetlerin fiilen gerçekleştikten sonra raporlanması ve sapmalardan kaçınılamaması gibi birtakım eksikleri nedeniyle eleştirilmektedir. Bu nedenle, geleneksel bütçelerin eksik yönlerinin giderilmesi amacıyla bütçeleme süreci yeniden yapılandırılması veya bütçenin nasıl ve ne amaçla kullanılacağına gözden geçirilmesi gerekmektedir.

Geleneksel bütçeye ilişkin ortaya çıkan sorunlar modern bütçeleme teknik ve anlayışları arayışlarının gündeme getirmiştir. Modern bütçe teknik ve anlayışlarının günümüz üretim ortamının ihtiyaçlarına cevap verebilecek şekilde

olması gerekmektedir. Modern bütçeler, işletme stratejilerine uygun planları oluşturmak, işletme içerisinde sürekli iyileştirme sağlamak, uyumlu davranış oluşturmak ve devam ettirmek, kaynak tüketimi ve çıktılar arasında bağlantı kurmak ve planlama ve bütçeleme yoluyla gerçek değer ilave etmek gibi amaçları gerçekleştirmek üzere oluşturulmuştur.

Modern bütçeleme tekniklerinden biri olan kaizen bütçeleme de toplam kalite yönetiminin bir uzantısı olarak ortaya çıkmış özellikle Japon firmaları tarafından kullanılmaya başlanmıştır. Kaizen bütçeleme, aylık dönemler itibariyle üretim maliyetlerinde iyileştirmeler yapmak suretiyle yıl boyunca maliyetlerin azaltılması temeline dayanmaktadır. Kai ten bütçeleme yapan işletmeler daha planlama ve bütçeleme aşamasında maliyetleri indirebilecekler ve kontrol altına alabileceklerdir. Böylece, kaizen bütçeleme geleneksel bütçelerin eksik yönlerini giderecek ve işletmelere büyük yararlar sağlayacaktır. Bu nedenle, özellikle modern yönetim teknik ve anlayışlarını uygulayan işletmeler kaizen bgtçeleme kullanmalı ve bunu bir işletme felsefesi haline dönüştürmelidir.

Abstract: In todays, rapid change process has affected the firms. From these changes, business budgeting have also been affected and not met the needs of modern production environment. In order to solve the problems related with traditional budgeting modern budgeting technics have been developed. One of these technics is kaizen budgeting. In these study, traditional and kaizen budgeting have been analyzed in a detailed way.

Kaynaklar

- BUNCE, Peter; Robin FRASER ve Lionel WOODCOCK (1995), "Advenced Budgeting: A Journey To Advanced Management Systems", *Management Accounting Research*, No:6.
- ERGUN, Ülkü (1987), "Sıfır Tabanlı Bütçelemenin Planlama ve Denetim İşlevi", *T.C. Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:2, Sayı:1, İzmir.
- ERTAŞ, Fatih Çoşkun (1999), "İşletmelerde Maliyet Düşürme Yaklaşımı: Kaizen (Sürekli İyileştirmeye Yönelik) Maliyetleme Yöntemi", *Atatürk Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt: 13, Sayı:1, Haziran, Erzurum.
- GARRISON, Ray H. (1995), **Managerial Accounting: Concepts for Planning, Control, Decision Making**, Sixth Edition, Richard D. Irwin Inc., U.S.A.
- HARVARD MANAGEMENT UPDATE (1999), "High Performance Budgeting", *Harvard Business Review*, January.
- HILTON, Ronald W. (1991), **Managerial Accounting**, McGarwHill Inc., New York.
- HOLPP, Lawrance (1989), " Achivement Motivation and Kaizen", *Training & Development Journal*, October.

- HORNGERN, Charles T.; George FOSTER ve Srikant M. DATAR (1997), **Cost Accounting: A Managerial Emphasis**, Ninth Edition, Prentice Hall International Inc.
- IMAI, Masaaki (1994), **Kaizen, Japonya'nın Rekabetteki Başarisının Anahtarı**, Çeviren: Brisa, Türkçe II. Baskı, Onk Ajans.
- LIVINGSTONE, J. Leslie ve Michael F. Van BRED A (1987), "Strategy Structure and Budgeting", *Management Planning and Control: The Behavioral Foundations*, Century XII Publishing Co.
- MANAV, Cevat (1990), **Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Fiuansal Planlama**, I. Baskı, Desen Kağıtçılık Matbaacılık San. Tic. Ltd. Şti., Ankara.
- McCOLLUM, Sharon (1996), "Is It In The Budget ?", *Austin Business Journal*, Vol: 16, Issue 29, September.
- MONDEN, Yasuhiro ve John LEE (1993), "How A Japanese Auto Maker Reduce Cost", *Management Accounting*, August.
- MORSE, Wayne J.; James R. DAVIS ve A. L. HARTGRAVES (1991), **Management Accounting**, Third Edition, Addison-Wesley Company, New York.
- MURPHY, Brian (1985), **Management Accounting**, McMillan, India Ltd., Great Britain.
- NEWING, Rod (1994), "Better Budgeting and Forecasting for Small to Medium-Sized Businesses", *Management Accounting*, Vol:72, No:10, November.
- NEWING, Rod (1994), "Out With The Old, In With The New", *Accountancy*, July.
- NIA, Myriam (1998), Kaizen, [Http= Manssci2 unWaterloo ca / U msci 723/ Kaizen. Html](http://Manssci2.unWaterloo.ca/~umsci/723/Kaizen.html), March.
- TANAKA, Takao (1994), "Kaizen Budgeting: Toyota's Cost-Control System Under TQC", *Journal Of Cost Management*, Vol:8, No:3, Fall.
- TÜRK, Zeynep (1999), "Geleceğin Maliyetlerinin Kontrolünde Yeni Bir Yaklaşım: Hedef ve Kaizen Maliyetleme", *Dokuz Eylül Üniversitesi Yayınları, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:14, Sayı:1, İzmir.
- VALENTA, Joseph R. (1982), "The Planning-Budgeting Balance", *Managerial Planning*, Vol:30, No:6, May/June.
- YURDAKUL,Alpay (1990), **İşletme Planlaması** (Bütçeden Stratejik Yönetime), Cem Yayınevi Kültür Dizisi, İstanbul.
- YÜZER, Ali Fuat (1981), **İşletme Yönetiminde Kâr Zarar Bütçesine Olasılıklı Yaklaşım**, Anadolu Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını No:236/157, Eskişehir.