

Bütçesel Kontrol ve Gevşeklik İlişkisinde Bütçesel Katılım, Dağıtımsal Adalet ve İletişimin Rolü

The Role of Budgetary Participation, Distributive Fairness, and Communication on the Relationship Between Budgetary Control and Slack

Rahmi YÜCEL¹

ÖZET

Bu çalışma Kazakistan'da imalat sektöründe yer alan 360 yöneticinin katılımından oluşan örnekleme esas almaktadır. Çalışmanın amacı yöneticilerin bütçesel gevşeklik eğilimi ile bütçesel kontrol, katılım, dağıtımsal adalet, görev ve performans iletişimi arasındaki etkileşimi incelemektir. Çalışmanın sonuçları bütçesel gevşeklik ve katılım arasında doğrudan bir ilişkinin olmadığını ancak, bütçesel gevşekliğin, bütçesel kontrol, dağıtımsal adalet ve görev iletişimine doğrudan bağlı olduğunu göstermektedir. Sonuçlar dağıtımsal adalet ve bütçesel katılım arttığında bütçesel gevşekliğin azaldığını, bütçesel kontrol ve görev iletişiminin artması durumunda ise gevşekliğin arttığını ortaya koymaktadır. Ayrıca performans iletişimi görev iletişimi üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir.

Anahtar Kelimeler: Bütçesel gevşeklik, bütçesel kontrol, bütçesel katılım, dağıtımsal adalet, görev iletişimi, performans iletişimi, yapısal eşitlik modeli.

ABSTRACT

This study focused on a sample of 360 managers from the manufacturing industry in the Kazakhstan. The objective of the study was to examine the propensity to create budgetary slack through the interaction of budgetary control, participation, distributive fairness, task communication, and performance communication. The results of the study indicated there was not a direct link between participation and slack but there was a direct relation from the budgetary control, distributive fairness, and task communication to slack. The results suggest that slack was lowest when distributive fairness, and participation, were high, and that slack was highest when the budgetary control, and task communication were high. In addition to performance communication affects task communication positively.

Key Words: Budgetary slack, budgetary control, budgetary participation, distributive fairness, task communication, performance communication, structural equation model.

1. GİRİŞ

Kontrolün önem ve gerekliliği temel işletme fonksiyonlarından biri haline gelmesini sağlayarak, konu ile ilgili çok sayıda akademik ve uygulamalı çalışmanın yapılmasına neden olmuştur. Kontrolün doğası bir takım hedeflerin ortaya konmasını ve bunlara ilişkin gerçekleşen sonuçların izlenmesini gerektirir. Yönetim kontrolüne dönük çabalar krizlerin sıklaştığı son on yıllık dönemde önceki dönemlere nazaran daha da önemli bir hal almıştır. Bu çabalar içerisinde özellikle yönetim muhasebesi alanında yönetsel kontrolün ölçülmesi ve yönetiminde, sapma analizleri önemli bir yer tutmaktadır. Sapmaların ölçümünde geliştirilip kullanılan en önemli araçlar bütçelerdir. Hatta kontrole konu olan beklenen performans düzeyi bütçelenmiş performans olarak tanımlanır (Horngren vd. 2009:251). Bütçelerin kaynakların etkin dağıtımı, performans değerlendirme, koordinasyon, diyalog ve iletişim, öğrenme ve hatta fikir üretme gibi çok çeşitli amaç ve alanlarda kullanılması, onları ortaya çıkaran yöntem ve süreçlerle, uygulama sonuçlarının başarısını etkileyen unsurların neler olduğunun anlaşılmasına dönük çabaları artırmaktadır

(Hopwood 1972:156-182, Bruns vd. 1975:177-203, Flamholtz 1983:153-169, Ramsey vd. 1985, Bremser 1988, Abernethy vd. 1991:105-120, Douglas 1994:59-63, Parker vd. 2006:27-45).

Bütçelere bağlı başarı değerlemenin önemli olduğu örgütsel ortamlar olan bütçesel kontrol uygulamalarında, bütçesel hedeflerin belirlenmesi elde edilecek bütçesel performans sonuçları kadar önem taşır. Bu nedenle bütçeleme alanında yapılan bilimsel çalışmaların önemli bir bölümü bütçesel performansı etkileyen unsurları incelerken, en az onlar kadar çalışmada bütçesel hedeflerin belirlenmesine etki eden değişkenlere odaklanmıştır. Çünkü bütçeleme sürecinde hedeflerin manipüle edilerek olması gereken hedeflerin değil de, kolaylıkla elde edilebilecek hedeflerin belirlenmesi, bütçe ile ilgili bölüm yönetimi ve sorumluları için iyi gibi görünürken, örgüt için kaynak dağılımı, performans değerlendirme, düşük örgüt performansı ve bunlara bağlı koordinasyon sorunlarını ortaya çıkarır.

Bu nedenle bütçesel hedeflerin olması gereken düzeyden bilinçli olarak saptırılması olarak ifade edilebilecek bütçesel

gevşeklik (budgetary slack) kavramının belirleyicilerinin ortaya konması büyük önem taşır. Bir yöneticinin bütçesel hedefleri kendine göre etkilemesi öncelikle bütçeleme süreçlerinde söz sahibi olması ile mümkün olur. Bu açıdan bütçesel gevşeklik kavramı özellikle katılımcı bütçeleme süreçlerinde dikkate alınması gereken bir konudur. Bütçesel kontrol ve katılım aynı zamanda yönetim kademeleri ve örgütsel birimler arasındaki iletişim ve koordinasyonu sağlayan araçlardır. Örgütsel kaynakların adil dağılımının sağlanmasında, yöneticiler arasındaki bu iletişim ve koordinasyon büyük önem taşır. Çünkü bütçeler aynı zamanda yöneticilerin otoritelerinin bir göstergesi olarak kabul edilirler (Frucot vd. 2006:191-206; Jermias vd. 2008:268-292).

Bütçelerin özellikle üst yönetimin beklentilerini alt kademelere ileten bir araç olarak önemli bir yeri olduğu bilinmektedir (Ramsey vd. 1985; Bremser 1988). Parker vd. (2006) bütçelerin yöneticilerin katılımı ile hazırlanmasının dikey bilgi paylaşımını doğrudan etkilediğini ileri sürmektedir. Bütçeleme süreci bu iletişim gücü sayesinde farklı fonksiyonel alanlar arasında planlama ve koordinasyon sağladığından aynı zamanda kontrol mekanizması görevi görür (Hopwood 1972:156; Bruns vd. 1975:179-180; Flamholtz 1983:153-169; Abernethy vd. 1991:105-120; Douglas 1994:59; Joshi vd. 2003:738).

Yapılmış çalışmalar dikkate alındığında bütçelerin iletişim yönünün organizasyonel birimler açısından çeşitli çalışmalarla incelenmesine rağmen yöneticilerin bireysel iletişim algılarına olan etkilerinin yeteri kadar dikkate alınmadığı açıkça görülmektedir. Oysa bütçeler üst yönetimin beklentilerini astlarına iletmekle kalmayıp, bütçeleme ve kontrol aşamalarında gerçekleşen karşılıklı diyalog ve yazılı hale gelen hedefler aracılığı ile astlara yapacakları iş ve performanslarının değerlendirilmesinde esas alınacak ölçüler konusunda bilgi sağlar. Kaynakların örgütsel birimler arasında ne şekilde ve hangi ölçülere göre dağıtılacağına ışık tutarak adil bir dağılım sağlar. Oysa bu durum Redding (1972) ve Greenbaum (1974) tarafından sınıflandırılan, Penley vd.'nin (1985) yeniden düzenlediği görev iletişimi, performans iletişimi, kariyer iletişimi, kişisel iletişim ve iletişim isteğinden oluşan beşli ayrımdan özellikle görev ve performans iletişimiyle ilgilidir.

Sovyet sonrası bağımsızlığını kazanan Orta Asya ülkelerinden Kazakistan, bağımsızlık sonrası piyasa koşullarının oluşumunda en hızlı yol alan ülkelerden biridir (Mikesell vd. 2001:548-568). Bu özelliği ile Türk girişimcilerinde inşaat sektörü başta olmak üzere yoğun bir yatırım ve ortak girişimle yer aldığı Kazak özel sektöründe işletmeler, kaynakların etkin dağılımı ve kullanımını sağlamak için bütçeleri yoğunlukla kullanmaktadır. Bütçelerin yaygın kullanımı bağımsızlık öncesi dönemden kalan kamusal kontrol ve denetim aracı olarak kullanılan bütçe alışkanlıklarıyla da yakından ilgilidir.

Bu noktadan hareketle planlanan çalışmada Kazakistan'da

faaliyet gösteren şirketlerde bütçesel kontrol ve bütçesel katılımın, yöneticilerin görev ve performanslarıyla ilgili iletişim, kaynakların dağılımıyla ilgili adalet ve yaratmaya çalıştıkları bütçesel gevşeklik algıları üzerindeki etkileri incelenmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE ve HİPOTEZLER

Bütçeleme, bütçelerin planlama amacıyla kullanımını içeren bir finansal kontrol şeklidir. Bu kontrolün sağlanmasında şirketler gelecekle ilgili ekonomik beklentilerini bütçelerle ifade ederler. Bütçelerden sorumlu olan yöneticiler bütçelerdeki bu beklentileri hayata geçirmekten sorumludurlar (Chapentier 1998:1-25). Bunun için bütçesel kontrol, yöneticilerin bütçesel hedeflere göre değerlendirilmelerini ifade eder. Yöneticilerin bütçelerin belirlenme süreçlerinde bulunabilmeleri ve bütçesel kaynaklardan yararlanma algıları, belirlenen bütçelere gösterecekleri karşı davranışları etkiler.

Bütçelerin farklı kaynaklarda vurgulanan ve yukarıda bahsi geçen çeşitli yararlarının yanı sıra eleştirilen yanlarının da olduğu bilinmektedir. Bu eleştirilerin odağında günümüzün karmaşık ve genellikle belirsiz iş çevresi nedeni ile bütçelerin uzun vadeli kullanımının uygun olmayacağı ve bu yüzden planlama ve kontrol işlevinde eksik kalacağı düşüncesi yer almaktadır (Stewart 1990:179-190; Kaplan 1990:2-15; McNally 2002:10-12). Bütçelerin uzun vadeli kullanımını etkileyen ve eleştirilmesine neden olan önemli içsel engel ise bütçesel gevşekliktir (Prendergast 2000:14-16). Dolayısıyla bütçesel gevşekliğin belirleyicilerinin anlaşılması bütçesel başarı açısından önem arz etmektedir.

Schiff vd. (1970) tarafından Fortune'da yer alan en büyük 100 şirket yöneticisi ile yapılan görüşmeleri esas alan çalışmada bütçesel gevşekliğin önemine vurgu yapılmıştır. Çalışmada yöneticilerin kişisel hedef ve isteklerini elde etmek amacıyla şirket kaynaklarını kendilerine kanallandırmak için bütçeleme sürecinde gelirleri düşük, giderleri ise yüksek göstererek bütçesel gevşeklik yaratabilecekleri sonucuna ulaşmıştır. Yazarlara göre bütçelerde bu şekilde ortaya çıkan gevşeklik düzeyi bütçelenen faaliyet giderlerinin %20-25'i kadar olabilmektedir.

Konu ile ilgili ilk deneysel çalışmayı yapan Onsi (1973) ise 5 büyük firmanın toplam 32 yöneticisi ile yaptığı görüşmeler yardımı ile elde ettiği bilgilerden yola çıkarak hazırlanmış olduğu 44 değişkenli anketi, 7 büyük firmadaki 132 yöneticiye uygulamıştır. Çalışma sonucunda yöneticilerin %80'inin hazırladıkları bütçelerde gevşeklik oluşturdukları sonucuna ulaşmıştır. Çalışmada ayrıca oluşturulan gevşekliğin satış hacmi ve fiyatları kadar, üretim maliyetleri kullanılarak da yönetildiği ortaya konmaktadır. Onsi'ye göre bütçesel gevşeklik, yöneticilerin iyi geçen ekonomik dönemlerde kötü ekonomik dönemlerde bütçesel amaçların gerçekleştirilebilmesi için özellikle kullanmaya çalıştıkları bir araçtır.

Ancak bütçesel gevşeklik bütçesel tahmin hataları ile aynı şey değildir. Tahmin hataları istenmeyen ve daha iyi tahmin yöntemleri kullanılarak büyük oranda ortadan kaldırılabilir. Ancak bütçesel gevşeklik bilerek ve isteyerek ortaya çıkarılır. Standart değerlerle fiili sonuçlar arasında ortaya çıkan bütçesel sapmaların farklı nedenleri vardır. Bunlardan biri standartların belirlenmesindeki kasti gevşeklikler iken diğerleri istenmeyen tahmin hataları, planlanan etkinlik düzeyindeki değişikliklerdir. Bu çerçevede Young (1985) bütçesel gevşekliği "bir yöneticinin performansının değerlendirileceği iş standartlarını seçme şansı olduğunda, üretim kapasitesini olduğundan düşük göstermesi" şeklinde tanımlamaktadır.

Yapılmış çalışmalarda gevşekliğin davranışsal veya ekonomik faktörlerden kaynaklanıyor olsa da, örgüt kaynaklarının etkin ve verimli kullanımını engellediği görülmektedir. Etkiler dikkate alındığında yöneticilerin bütçeleme sürecinde yaratmaya çalıştıkları gevşekliği, süreç sonrasında kendi amaçları doğrultusunda kullanma gibi bir yol izledikleri görülmektedir. Bütçesel gevşeklik davranışının temelinde bütçe amaçlarının gerçekleştirilmesine bağlı kontrol baskısının olduğu farklı çalışmalarda ortaya konmaktadır (Irvine 1979:16-22; Schuler 1980:184-215; Caldwell vd. 1982:121-136).

2.1. Bütçesel Kontrol

İşletme stratejilerinin geliştirilmesi ve uygulanmasında kontrol sistemleri önemli bir yere sahiptir. Yönetim muhasebesi ve buna bağlı kontrol sistemi uygulamaları işletmenin uzun vadede ayakta kalmasını sağlayacak stratejilerin geliştirilmesi ve geliştirilen bu stratejilere erişimi destekler, stratejilerden ortaya çıkan taktiklerin uygulanmasını sağlar ve stratejik amaçların uygulama aşamalarına göre başarı düzeyinin izlenmesini mümkün kılar (Iltner vd. 1997: 293). Bütçesel kontrol sistemlerinin, stratejik kontrol sistemlerinden ayrıldığı ve onların aksine orta ve kısa vadeli kontrol sağlamaya dönük araçlar oldukları ileri sürülüyor olsa da, stratejilerin hayata geçirilmesi ve taktik düzeyde sonuçların takibinde bütçesel kontrol uygulamaları kullanılır (Govindarajan vd. 1985:52, Goold vd. 1990:52-53, Bromwich 1990:29). Böyle bir kontrol sistemi iş süreçlerinin izlenmesini, değerlendirilmesini ve elde edilen sonuçlara ilişkin geri besleme sağlanmayı içerir (Quchi 1978:174-175).

Örgüt bünyesinde bütçesel kontrol sisteminin kullanımı özellikle yöneticilerin bütçesel sonuçlara göre değerlendirilmelerini bunun için de, bütçesel değerlendirmenin nasıl yapılacağına dair üst yönetimce bilgilendirilmelerini gerekli kılar. Bütçelerin geleceğe dair beklenen performans göstergeleri olmaları ve yöneticilerden de sorumlu oldukları bu beklentileri gerçekleştirmeleri istendiği için bütçelere dayalı kontrol, yöneticilerin bütçesel hedeflere göre değerlendirilmelerini ifade eder. Bu durum taraflar arası iletişimi gerekli

kılar. Çünkü bütçesel hedeflere bağlı değerlendirmenin esasları, astın yerine getirdiği görevi nasıl daha iyi yapabileceği konusunda üst tarafından bilgilendirilmesine ve performansının ne şekilde değerlendirileceğinin açıkça ortaya konmasına bağlıdır. Bütçesel kontrolün bu zorlayıcı tarafı bütçeden sorumlu yöneticileri kendi aralarında ve üstleri ile yerine getirmeleri gereken görevin niteliği ve performans sonuçlarının nasıl değerlendirildiği konusunda iletişim kurmaya zorlar. Aynı zorlayıcı güç üst içinde geçerlidir çünkü üstlerde bütçelerdeki beklentilerinin hayata geçirilmesini ister. *Bu kapsamda; bütçesel kontrolün göreve ilişkin iletişim üzerinde (H₁) ve performansa ilişkin iletişim üzerinde (H₂) pozitif bir etkiye sahip olması beklenir.*

Bütçelemeyle ilgili çalışmalar bütçesel kontrol şekillerinin olası etkilerinin anlaşılması için büyük bir çaba göstermektedir. Katı bütçesel kontrol şekillerinin yöneticilerin bütçe oyunları ve sahte katılımçılık (pseudo-participation) gibi fonksiyonel olmayan davranışlar sergilemelerine neden olduğu bilinmektedir (Collins vd. 1999:246-248). Bu tür kontrol şekilleri yöneticinin performansını öncelikle bütçe hedeflerine ulaşma düzeyine göre değerlendirir. Bütçe hedeflerine ulaşmış olmadığına göre değerlendirilen yöneticiler, gerçekte elde edebileceği hedeflerle belirlenen hedefler arasında bir boşluk oluşturmaya çalışır. Bunun nedeni hedeflere ulaşamaması durumunda mevcut pozisyonunun bundan olumsuz etkilenerek olmasıdır (Van der Stede 2001:120-121). Bütçesel gevşeklik olarak tanımlanan bu istenmeyen davranış şekli bütçelerden elde edilen faydayı sekteye uğratan en önemli etmen olsa da, bütçesel kontrol altındaki yöneticilerin kendilerini güvene almak için başvurdukları bir yoldur. Bu noktadan hareketle *yöneticilerin algıladıkları bütçesel kontrol düzeyi arttıkça bütçesel gevşeklik yaratma eğilimlerinin de artması beklenir (H₃).*

Brownell'e (1982) göre bu tür olumsuz sonuçların oluşması öncelikle bütçeye verilen önemle sorumlu yöneticilerin bütçeleme süreçlerine katılımı arasında dengenin kurulmasına bağlıdır. Yani bütçeye çok önem verilen ortamlarda bütçesel katılımında yüksek olması gereklidir. Bütçesel önem yöneticilerin bütçelere dayalı değerlendirilmeleriyle ilgilidir. Katı bütçesel kontrol uygulandığında yöneticiler neye göre değerlendirileceğini yakından bilmek isterler. *Bütçesel kontrol düzeyi arttıkça bütçesel katılım da artar (H₄).*

2.2. Bütçesel Katılım

Örgütün orta ve alt kademe yönetiminin bütçeleme süreçlerine dâhil edilerek aşağıdan yukarıya doğru bir bütçe sürecinin işletilmesi anlamına gelen bütçesel katılım sürecinde, süreç katılan yöneticiler bütçesel hedeflerin belirlenmesinde söz hakkı elde ederler (Brownell 1982:125-126). Katılımcı bütçeleme yöneticiler arasındaki iletişimi sağlama, bilgi asi-

metrisini azaltma, koordinasyonu arttırma, hedeflerin paylaşımını sağlama gibi faydalar doğurur. Ancak bu süreç özellikle yönetim kademelerinin performanslarının bütçesel hedefleri başarma düzeyi ile ölçüldüğü bütçesel kontrol ortamlarında, yöneticilerin yüksek performanslı görünme çabalarını da artırır. Bu durumdaki yönetici beklenen çıktılar üzerinde kontrol sağlayamayacağına inanır veya olumlu performans sonuçlarını garanti altına almak isterse öncelikli çabası, hedeflerin kolaylıkla elde edilebilecek düzeyde belirlenmesini sağlamak olacaktır.

Bütçesel katılımın yöneticiler üzerinde doğurduğu bu etkiler psikolojik ve bilişsel perspektif teorileri ile açıklanmaktadır. Psikolojik teori, bütçesel katılımın yöneticinin belirlenirken katkı sağladığı bütçesel hedeflerle ego tatmini sağlayacağından bütçelere olan bağlılık ve güveninin artacağını kabul eder (Brownell vd. 1986:589; Murray 1990:104-123; Shields vd. 1998:49-76). Bilişsel teori ise, katılımın yönetim kademeleri arasındaki bilgi akışını geliştirerek öğrenme, daha kaliteli karar alma ve buna bağlı daha yüksek performansa neden olacağını ileri sürmektedir (Chenhall vd. 1988:225-233; Kren 1992:511-526; Shields vd. 1993:265-280; Magner vd. 1996:41-50; Shields vd. 1998:49-76; Chong 2002:27-51).

Ahmed (2005) bütçesel katılım sayesinde hedeflerin başarması, ödüllendirici yönetim ve fonksiyonel olmayan davranışların azalması gibi motivasyonel sonuçların yanı sıra bilgi asimetrisinin azalması, iletişim ve kontrolün gelişmesi gibi bilgiye dayalı sonuçların elde edileceğini ortaya koymuştur. Bütçesel katılım sağladığı bu yararlar sayesinde yöneticiye hem organizasyonel motivasyon sağlamak hem de iletişim ve kontrole yardım ederek performansın geliştirilmesine yardımcı olmaktadır (Shields vd. 1998:49-76). Chenhall vd. (1988) göre de bütçesel katılım beklenti ve amaçların daha açık anlaşılmasını sağlayarak, amaçlara ulaşmak için plan ve değerlendirme yöntemlerini belirlemeyi kolaylaştırır ve performans sonuçlarını açık hale getirerek rol çatışmasını azaltıp, performansı artırır. Çünkü süreçlere katılan yönetici yerine getireceği görevler ve performans kriterleriyle ilgili daha fazla bilgi alma şansına sahip olur ve bu durum göreve ilişkin belirsizlikleri ortadan kaldırarak çatışmayı engeller. *Bu nedenle bütçesel katılım göreve ilişkin iletişimi (H₃) ve performansa ilişkin iletişimi (H₄) pozitif etkiler.*

Yapılan çalışmalar incelendiğinde bütçesel katılımın iletişim üzerinde sağladığı olumlu etkilerinin yanı sıra sahte katılımçılık nedeniyle bütçesel gevşeklik, kaynak dağılımında adaletsizlik ve düşük bütçesel performans gibi olumsuz sonuçlara neden olduğu görülmektedir (Chenhall vd. 1988:225-233). Bu nedenle katılım sürecinin sağlıklı olabilmesi için üst yönetime sorumluluk düşmektedir. Ayrıca bütçesel katılımın negatif etkisi merkezi karar alma fazla olduğunda artmaktadır (Gul vd. 1994:413-426). Bu açıdan merkezi karar almanın yaygın olduğu az gelişmiş ülkelerde bütçesel katılımın düze-

yinin düşük olması beklenir. Ayrıca bütçesel katılım gerçekleştirildiğinde de bu durum bütçesel kontrolü hafifletmek için bütçe hedeflerinde gevşeklik yaratma fırsatı olarak değerlendirilecektir. Çünkü az gelişmiş ülkelerde bütçe uygulamalarında bütçeler bir baskı aracı olarak kullanılmakta ve merkezi karar alma, iş güvencesinin olmayışı, yöneticilerin eğitim eksikliği gibi nedenler uygulama başarısını olumsuz etkilemektedir (Ahmed 2005:75-84). Bu gibi nedenler bütçesel katılım yüksek olsa dahi katılımçıların performansa yansıyan gerçek bir çaba göstermelerini engeller. *Bütçesel katılımdaki artış bütçesel gevşekliğin artmasına neden olur (H₅).*

2.3. Dağıtım Adalet

Organizasyonel davranış açısından ele alındığında adalet kavramı organizasyondaki çalışanlara adil davranılıp davranılmadığı ile ilgilidir. Bu ilginin ardında adalet algısının organizasyonel sonuçları çeşitli şekillerde etkilemesi yatar. Greenberg (1987)'e göre çalışanlar adil olmadığına inandıkları bir durumla karşılaştıklarında tutum ve davranışlarını adaletsizliği ortadan kaldıracak şekilde belirlemeye çalışırlar. Bu açıdan, çalışanlar karar mekanizmalarının ve süreçlerinin adil olup olmadığını sürekli yargırlar. Ardından da bu kararların çıktılarının ve sonuçlarının adil olup olmadığını değerlendirirler ki, bu dağıtım adalet algısını ortaya çıkartır. Bütçeleme literatüründe dağıtım adalet "paylaşım adaleti" ile ilgilidir. Paylaşım adaleti kaynak tahsisinin büyüklüğü ile ilgili beklentidir. Bir yöneticiye diğer yöneticilere göre kaynak tahsis edilmelidir. Yöneticinin önceki bütçe döneminde aldığı temel kaynak, firmanın toplam kaynaklarındaki artış veya azalışla orantılı olarak düzenlenir (Maiga 2006: 90).

Lau vd. (2007)'ye göre dağıtım adalet aynı zamanda yöneticilerin performanslarının bütçelere dayalı değerlendirilmesinde, ödüllendirilmelerinde ve performansa ilişkin geri besleme sağlanmasında üstlerinin ne derece adil olduğunu ifade eder. Bu nedenle bütçeleme süreçlerinde adalet algısından söz edebilmek için bütçelere dayalı bir kontrol mekanizmasının olması gerekir. Bütçesel sonuçların önem taşımadığı ve değerlendirilmediği bir kontrol ortamı, katılımçıları açısından bir anlam ifade etmez. Bütçeleme süreçlerinde dağıtım adalet algısı her şeyden önce bütçesel kontrolle ilgilidir. *Bütçesel kontroldeki artış, yöneticilerin elde edecekleri sonuçların dikkate alınıp değerlendirileceği yönündeki inançlarını artıracığından dağıtım adalet algısını artırır (H₆).*

Merchant (1985) bütçesel gevşekliğin, organizasyonun bütçe sisteminin tasarımı ve bütçesel uygulamalardan etkilendiğini ortaya koymuştur. Adalet algısı bütçeleme sisteminde gevşekliği azaltma potansiyeli olan genel özelliklerden biridir. Bütçeleme açısından ele alındığında çıktı ve sonuçların adaleti ile ilgili algı daha çok performansın değerlendirilmesi ve sonuçların paylaşımına dönük bir olgudur. Bu açıdan dağı-

tımsal adalet yöneticinin bütçelere bağlı performans değerlendirmesinin nasıl yapılacağına ilişkin sahip olduğu bilgiden etkilenir. *Performansa dönük iletişimin artması dağıtımsal adalet algısı üzerinde pozitif bir etkiye sahiptir (H₉)*.

Bütçesel kazanımlar sağlaması nedeniyle adalet algısı ve bütçesel katılıma olan etkileri son yıllarda giderek artan sayıda çalışmada ele alınmıştır. Konu ile ilgili yapılan önceki çalışmaların çoğunda prosedürel adalet algısının bütçesel katılım sürecinde performans üzerinde olumlu ve olumsuz etkilerinin olduğu raporlanmıştır (Brownell, 1982:124-153; Earley vd. 1987:1148-1160, Lindquist, 1995:122-147). Bu çelişkili sonuçların nedeni adalet algısının direkt ve dolaylı etkilerinin yeteri kadar açık ortaya konmamış olmasıdır (Libby 1999:125-137).

Yapılan çalışmalarda özellikle dağıtımsal adalet algısı yeterli düzeyde incelenmemiştir. Oysa dağıtımsal adalet algısı yönetici açısından ikili bir etkiye sahiptir. Çünkü algısı yüksek olan yönetici bütçesel katılım sürecinde yer almamış olsa da, hedeflere yapacağı olumlu katkının adil değerlendirileceğini düşündüğünden, bütçe hedeflerinin başarılmasına pozitif yaklaşır ve bu yönde çaba gösterir. Bütçesel hedeflerin belirlenmesi sürecinde yer alan yöneticiler ise, iki nedenle belirlenen hedeflerin daha gerçekçi olmasını isterler. Bunlardan ilki her bölümün kaynaklardan adil yararlanacağına olan inançları ikincisi ise sonuçların adil dağıtılacağı düşüncesidir. *Bu yüzden dağıtımsal adalet algısının artması bütçesel gevşeklik yaratma eğilimini azaltır (H₁₀)*.

Dağıtımsal adalet algısının paylaşım adaletiyle olan ilişkisi eşitlik teorisi ile açıklanır. Buna göre bireyler dağıtımsal adaleti elde ettikleri çıktılarını kullandıkları girdilere oranlayarak algılayabilirler. Çıktı ve girdiler dengeli ise dağıtımsal adalet söz konusu olur aksi halde adil olmayan bir dağıtım algısı ortaya çıkar. Bu açıdan çıktı/girdi oranının bire yaklaşması dağıtımsal adalet algısını pozitif etkiler (Maiga vd. 2007:39-58). Wentzel (2002) dağıtımsal adaletin bütçeye erişme yetenek ve çabası ile bütçenin erişilebilirliği arasındaki denge ile ilgili olduğunu ifade etmiştir. Yetenek ve gösterilen çabalar ulaşılabilir bütçeyle dengelendiğinde dağıtımsal adalet oluşur aksi halde, dağıtımsal adaletsizlik söz konusu olacaktır. Bütçelerin erişilebilirliği gerçekleştirilmeleri için tahsis edilen kaynakla ilgilidir. Katılımcı bütçeleme süreçleri kaynak tahsis kararlarının alındığı ortamlar olmaları nedeni ile yöneticilerin dağıtımsal adalet algıları üzerinde etkilidir.

Yöneticilerin adalet algıları yüksek olduğunda bütçeleme süreçlerine katılmaları nispeten önemli değildir. Ancak adalet algıları düşük olduğunda katılım çok önemli hale gelir. Bunun nedeni yöneticilerin adil olmayacağına inandıkları süreçte yer alarak adaletsizliği giderecek tutum ve davranışları sergileme istekleridir. Bu da bütçeleme sürecinde yer alıp, düşüncelerini ifade ederek süreci etkileme çabası şeklinde kendini gösterir. Bu bağlamda katılımcı bütçeleme yöneticilerin bütçeleme süreçlerinde yer almasına izin vererek sürece ve çıktılarının

dağılımına ilişkin adalet algılarını etkiler. *Yani bütçesel katılım arttıkça dağıtımsal adalet algısı da artar (H₁₁)*.

2.4. İletişim

Organizasyonel iletişim amaç, faaliyet prosedürleri ve yapı arasındaki ilişkilerden oluşan bir sistem olarak tanımlanabilir. Organizasyonel iletişimin amacı organizasyon amaçlarının başarılmasını kolaylaştırmaktır. Faaliyetlere ilişkin prosedürler, amaçlarla ilgili fonksiyonel iletişim ağlarından faydalanmayı, iletişim politikaları ile bu ağların amaçlarını düzenlemeyi ve bunlara uygun iletişim araçlarını içerir. Yapısal elementler ise, organizasyon birimi, fonksiyonel iletişim ağları, iletişim politikaları ve iletişim faaliyetlerinden oluşur (Greenbaum 1974:740).

Çalışanların algıları adalet algısı gibi iletişim tarafından da benzer şekilde etkilenir. Araştırmalar çalışanlara söz hakkı ve kararlar için haklı gerekçeler sunma izni verilmesinin adalet algısını artıran etkin bir yöntem olduğunu gösterirken, benzer şekilde çalışanlarla dürüst ve doğrudan iletişimin fonksiyonel olmayan sonuçları azalttığını da ortaya koymaktadır (Bies 1987:289-319; Bies vd. 1988:676-685; Greenberg vd. 1983:235-256; Salancik vd. 1984:238-254; Schweiger vd. 1991:110-135). İletişim sayesinde üstler, mevkidaşları ve astları ile ilişkiler kurma ve geliştirme şansına sahip olurlar. Böylece yöneticiler uzlaşma sağlayabilir, ilgi ve saygı gösterebilir ve değişimi yönetebilirler. Bass vd. (1994) göre organizasyonel olaylara ilişkin yönetimsel iletişim bu sayede bir yandan adaletsizlik korkularını yatıştırırken diğer yandan, yöneticilerin temel yeteneklerini uygulama imkânı sağlamaktadır.

İletişim bilginin örgüt üyeleri arasında iletilme düzeyidir (Hall 1982:185). Bu bilgi iletimi ast ve üstler arasındaki biçimsel veya biçimsel olmayan toplantılar ya da yazılı belgeler gibi çok farklı şekillerde olabilir. Yapılan çalışmalarda iletişim biçimsel-biçimsel olmayan, dikey-yatay, kişisel-kişisel olmayan iletişim şeklinde farklı sınıflandırmalarla ele alınmaktadır. Bütçeler örgüt birimlerinin yazılı iletişim araçları oldukları gibi bütçeleme sürecindeki katılımcı yaklaşımda örgüt içindeki dikey ve yatay iletişimi de destekler. Bireyler hem kendi aralarındaki kişisel iletişim hem de görüşmeler sırasında topluca bilgi iletiminde bulunma fırsatı bulurlar.

Bütçesel hedeflerin başarılması gibi ortak amaçlar için örgüt birimlerinin ve bu birimlerdeki çalışanların bireysel koordinasyonunun önemli olduğu koşullarda, kişiler arası iletişimin önemi artmaktadır. Çünkü yönetim açısından amaçları ortaya koymak, kararları almak kadar önemli olan alınan bu kararları uygulamaktır. Başarılı uygulamaların temelinde ise bölüm ve bireyler arası iletişim ve koordinasyon yer alır (Hargie vd. 1994:23-28). Bütçesel kontrol ortamında olduğu gibi çok sayıda örgüt biriminin ortak çalışmasına dönük karmaşık ortamlarda iletişimin rolü artmaktadır. Yapılan çalışmalar

örgütsel açıdan etkili bir iletişimden söz edebilmek için iletişimde stratejik amaçlara yönlendirme, üst ve orta kademe yönetimin sorumluluk alması, belirli hedeflere odaklanan mesajların verilmesi gibi özelliklerin bulunmasının gerekliliği de vurgulanmaktadır (Barret 2002:219-231).

Redding (1972) ve Greenbaum (1974) ast-üst arasındaki iletişimi görev iletişimi, performans iletişimi, kariyer iletişimi, kişisel iletişim ve iletişim isteğinden oluşan beş grupta ele almaktadır. Bu beşli ayrım Penley vd. (1985) tarafından da deneysel olarak kullanılmış ancak her bir alt boyutun ölçümünde esas değişkenler irdelenerek yeniden yapılandırılmıştır. Bu sınıflandırmada görev iletişimi üstün astını politika ve iş koşullarındaki değişikliklerle ilgili ne yapması gerektiği konusunda bilgilendirmesini içerir. Performans iletişimi ise, astın yaptığı işin kalitesi veya işini ne kadar iyi yaptığı ile ilgilidir.

Bütçeleme ve bütçesel kontrol bu anlamda özellikle stratejinin ve hedeflerin iletimi açısından önemli bir iletişim sağlar. Bu durum bütçe görüşmelerini içeren bütçesel katılım süreci ile pekişmiş olur. Bütün bu aşamalarda gerek aynı mevkideki yöneticiler ve gerekse üst ve astlar arasında oluşan hem yazılı hem de sözlü iletişim olanakları, bireylere örgütsel strateji ve amaçların aktarılmasını ve bireylerin yerine getirmeleri gereken görevler konusunda bilgilendirilmesini sağlar. Bu süreç aynı zamanda sonuçların nasıl değerlendirileceği ve başarının nasıl ödüllendirileceği konusunda da geri-besleme bilgisi sağlayarak performansa ilişkin iletişimi mümkün kılar. Bütçesel performansın değerlendirilmesinde vurgu görevin yapılmasından çok yapılan işin sonunda elde edilmesi gereken sonuç yani hedeflerin başarılmasında yoğunlaşır. Bütçesel kontrol ve katılım arttıkça yöneticiye bütçe hedeflerinin başarılmasına dönük verilen mesajlarda yani, performansa dönük iletişimde de artış olur. Bu aynı zamanda örgütsel amaçlar için yapılması gereken işler konusunda bilgilendirmedir. Bu açıdan performansa dönük bilgilendirme görevin nasıl yapılacağına dair katkı sağlar. Sonuçlara dayalı bu vurgu bütçeleme sürecinde yer alan yönetici için bütçe baskısını ve buna bağlı olarak bütçesel gevşeklik yaratma eğilimini artırır. Çünkü hedeflere ulaşma önemli hale geldikçe yönetici için sonuçları sağlama alma da önemli hale gelir. Bu aynı zamanda pozisyonunu koruması içinde önemlidir. Bu sebepler ışığında;

- *Görev iletişimi bütçesel gevşeklik yaratma eğilimini artırır (H_{12}).*
- *Bütçeme ile sağlanan performans iletişimi görev iletişimini artırır (H_{13}).*
- *Performans iletişimi bütçesel gevşeklik yaratma eğilimini artırır (H_{14}).*

3. ARAŞTIRMA KAPSAMI, VERİ, DEĞİŞKENLER ve YÖNTEM

Gelişmiş ülkeleri esas alan çalışmalarda bütçelere getirilen etkin ve çevresel değişimlere hızlı uyum sağlayan bir yönetime engel olduğu eleştirilerine rağmen, bütçeler hala önemli bir planlama, kontrol, koordinasyon ve yönetsel performans değerlendirme aracı olarak önemini sürdürmektedir. Bütçeler ve bütçesel uygulamalar konusunda gelişmekte olan veya az gelişmiş ülkeleri örnekleyen çok az sayıda çalışma bulunmaktadır. Asya ülkelerini esas alan bu az sayıdaki çalışmanın ortak noktası bütçelerin hala planlama, kontrol ve performans değerlendirme aracı olarak yaygın bir kullanım alanı ve önemini olduğudur. Örneğin, Abdul Rahman vd. (1998) Malezya'da yaptıkları çalışmada çalışmaya katılan işletmelerin %97'sinin bütçelerden yararlandığını ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmaya katılan şirketlerin %40'ında bütçeler performans değerlendirme amacıyla kullanılmaktadır. Benzer şekilde Sulaiman vd. (2002) Kuala Lumpur'da %98, Ghosh vd. (1996) Singapur'da %98, Joshi (2001) Hindistan'da %100 gibi bütçe kullanım oranları raporlamışlardır.

Benzer çalışmaların gerçekleştiği bu ülkeler gibi Sovyet sonrası bağımsızlığını kazanan Orta Asya ülkelerinde de işletmeler bütçeleri yoğunlukla kullanmaktadır. Bu durum bağımsızlık öncesi dönemde tamamen kamuya ait olan kurumların bağımsızlık sonrasında özel sektör ve piyasa koşullarının oluşması için özelleştirilmeleri ile özel veya yarı özel kuruluşlar haline gelirken kamudan gelen alışkanlıklarını sürdürmeleri ile yakından ilişkilidir. Sovyet döneminde biçimsel kontrol aracı olarak önemli bir yer tutan bütçeler bağımsızlık sonrası dönemde Orta Asya ülkelerinde kamu kurumlarındaki kullanımını günümüzde de sürdürmektedir. Premchand (1982) kamu ve özel sektör kuruluşlarının bütçelerinin iktisadi olarak da birbiri ile yakın ilişkili olduğunu ortaya koymaktadır.

Bu kapsamda bağımsızlık sonrası piyasa koşullarının oluşumunda en hızlı yol alan ülkelere biri olan Kazakistan'ı (Mikesell vd. 2001:548-568) esas alan bu çalışma Almatı, Astana, Türkistan ve Kentav'da yerleşik ve bütçe uygulamalarından yararlanan şirket yöneticileri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Veri toplama sürecinde çalışma konusunda bilgi verilmiş anketörler kullanılmış, rastgele seçilen işletmeler ziyaret edilerek çalışmaya katılmayı kabul eden yöneticilerden anket aracılığı ile veri toplanmıştır. Veri toplama süreci sonunda toplam 392 farklı yöneticiden veri derlenmiş ancak veri girişi sırasında uygun şekilde doldurulmadığı ve güvenilir olmadığı tespit edilen anketler örneklemden çıkartılarak toplam 360 gözlem analize dâhil edilmiştir. Çalışmaya katılan yöneticilerde sorumluluk alanı ayrımına gidilmemiştir.

Araştırma kapsamında yer alan değişkenlerin ölçümünde daha önce çeşitli çalışmalarda kullanılıp güvenilirliği ve geçerliliği olan ölçeklerden yararlanılmıştır.

Bu çerçevede bütçesel kontrol değişkeninin ölçümünde Van der Stede (2000) kullandığı 7 bileşenli ölçek kullanılmıştır. Değişkenin ölçümünde her bir bileşen açısından yüksek değerler katı bütçesel kontrolün olduğunu, düşük değerler ise bütçesel kontrolün esnek ve düşük olduğunu ifade eder. Sorulara ilişkin yapılan doğrulayıcı faktör ve güvenilirlik analizlerinde düşük yüklenme katsayısı ile birden çok faktöre yüklendiği ve güvenilirliği düşürdüğü gözlenen 1. ve 5. bileşenler analiz dışında bırakılmıştır.

Bütçesel katılımın ölçümünde Milani'nin (1975) altı bileşenli ölçeğinden yararlanılmıştır. Ölçek için yüksek değerler bütçeleme süreçlerinde katılımın yüksekliğini düşük değerler ise dayatmacı bir bütçeleme anlayışını işaret eder. Ölçekle ilgili yapılan doğrulayıcı faktör analizi ve güvenilirlik testlerinde 3. ve 4. bileşenler düşük yüklenme katsayıları ve güvenilirlik değerleri nedeni ile analiz dışında bırakılmıştır.

Dağıtım sal adalet algısının ölçülmesinde Magner vd. (1995) tarafından geliştirilip, kullanılan 5 bileşenli ölçekten yararlanılmıştır. Ölçekte yüksek değerler dağıtım sal adalet algısındaki yüksek seviyeyi işaret etmektedir.

İletişim algısının ölçümünde Penley vd.'in (1985) görev, performans, kariyer, kişisel iletişim ve iletişim isteğinden oluşan beşli sınıflandırmasından görev ve performans iletişimi dikkate alınmıştır. Görev iletişimini ölçmek için kullanılan 4 bileşenli ölçekten 4. bileşen analiz dışında bırakılmıştır. Performans iletişiminin ölçümünde 3 bileşenli ölçek kullanılmıştır.

Bağımlı değişken olarak modelde yer alan bütçesel gevşeklik değişkeninin ölçümünde Van der Stede (2000) tarafından kullanılan ve Onsi (1973)'nin gevşeklik ölçümünü esas alan değişkenlerden uyarlanan, geçerliliği onaylanmış 5 bileşenli ölçekten yararlanılmıştır. Bütçesel gevşeklik ölçeğinin geliştirilmesi aşamasında da gözlenen ikili faktör yapısı bu çalışmada da gözlenmiş ve 1. ve 5. bileşenler ayrı bir faktör yapılmasına yöneldiğinden analiz dışında bırakılmışlardır.

Değişken ölçümü için kullanılan anket formunun oluşturulması aşamasında ölçekler İngilizceden Rusçaya ve Türkçeye çevrilerek iki dile de hâkim kişilerde uygulanmış ve anlam farklılıkları düzeltilmiştir. Daha sonra her iki anket tekrar İngilizceye çevrilerek ölçeklerdeki çeviri hataları kontrol edilip düzeltilmiştir. Uygulama sırasında yöneticinin hâkim olduğu dile bağlı olarak her iki ankette de yararlanılmıştır. Değişken ölçümlerinde 5'li Liket ölçeği kullanılmış ve analizler yapısal eşitlik analizi kullanılarak LISREL 8.50 ortamında gerçekleştirilmiştir.

4. BULGULAR

Örneklem dâhilinde elde edilen sonuçlara göre araştırmaya katılan yöneticilerin %82'si bayan %18'i erkeklerden oluşmakta ve ortalama 40 yaşındaki katılımcıların yaşlarının 22-63

arasında değiştiği görülmektedir. Yöneticilerin %81,8'i lisans ve üstü eğitim düzeyine sahip olup, ortalama 14 yıllık (en az 1 – en çok 38) iş deneyimine sahiptirler. Anketin uygulandığı işletmelerde ortalama çalışan sayısı 250 (40-3000) olup işletmelerin %34,4'ü 1-3 yıllık, %32,1'i 3-5 yıllık ve %33,5'i 5 yıl ve daha uzun dönemli planlara sahip olduklarını belirtmiştir.

Araştırma kapsamında veri toplamak için kullanılan ölçeklerin güvenilirliklerinin kontrolü için doğrulayıcı faktör analizinden yararlanılmıştır. Doğrulayıcı faktör analizi için değişkenlerin birinci düzey faktör analizi modeli oluşturularak yol analizi ile test edilmiştir. Birinci aşama doğrulayıcı faktör analizinde, düşük yüklenme katsayıları ile birden çok faktörle ilişkisi olduğu için model açıklayıcılığı ve değişken güvenilirliğini düşürdüğü belirlenen bileşenler dışarıda bırakılarak analizler tekrarlanmıştır. İkinci aşama doğrulayıcı faktör analizi sonucunda Tablo 1'de sunulan standardize yüklenme katsayıları ve güvenilirlik (Composite Reliability Coeficient)¹ değerlerine ulaşılmıştır. Model uyum istatistikleri ise sırasıyla GFI=0,81; NFI=0,81; NNFI=0,83; CFI=0,86; RMR=0,072; SRMR=0,076; RMSEA=0,078; $\chi^2=1252$, df=390 olan ilk değerlerinden GFI=0,88; NFI=0,89; NNFI=0,92; CFI=0,93; RMR=0,052; SRMR=0,069; RMSEA=0,067; $\chi^2=559$, df=215 değerlerine ulaşarak doğrulayıcı faktör analizindeki iyileşmeyi yansıtmaktadır. Bu durum değişkenler açısından iç ve faktörler arası güvenilirliğin sağlandığının da kabul gören işaretidir.

Değişkenlerin ölçümünde kullanılan ölçeklerin literatürde daha önce kullanılmış ölçekler olmaları ve yüklenme katsayılarının anlamlı düzeyde oluşu, doğrulayıcı faktör analizi bulguları ile birlikte dikkate alındığında, ölçüm sonucunda elde edilen veri ve değişkenlerin yapı güvenilirliğini sağladıkları ve geçerli oldukları kabul edilebilir. Standardize faktör yükleri ve güvenilirlik değerleri dikkate alındığında performans iletişiminde nispeten düşük güvenilirlik ve düşük yüklenme düzeyi gözlenmiş olsa da bu durum genel olarak kabul edilebilirliği etkileyecek seviyede değildir. Hinkin (1995) ve Nunnally (1978) 0,69'luk güvenilirlik seviyesinin nispi olarak düşük olsa da, modelin işletilmesi ve kabulü açısından sorun oluşturmadığını ortaya koymaktadır. Ayrıca ölçeklerin iç tutarlılıklarının bir göstergesi olarak hesaplanan güvenilirlik katsayılarının (CRC) aldıkları değerler, değişkenlerin iç güvenilirliklerinin de yeterli olduğunu göstermektedir. Bu bulgulara göre çalışma sonucunda toplanan verilerin ve bunlardan elde edilecek değişkenlerin istatistiksel olarak geçerli ve güvenilir oldukları söylenebilir. Değişkenlerin yapısal geçerliliği daha önce faktör analizi ile de doğrulandığı için, modele ilişkin diğer değerlendirmeler yapılabilir (Mac Callum vd. 2000:201- 226).

Değişkenler arası korelasyon değerleri ve tanımlayıcı istatistikler dikkate alındığında (Tablo 2) çalışma kapsamında yer alan işletmelerde gözlenen değerlerin teorik olarak orta değer olan 3'ün üzerinde olduğu görülmektedir. Özellikle

Tablo 1: DFA Standart Faktör Yükleri ve Güvenilirlik Sonuçları

	Bütçesel Katılım	Bütçesel Kontrol	Dağıtım Adalet	Görev İletişimi	Performans İletişimi	Bütçesel Gevşeklik	CRC
BK1	0,877						0,81
BK2	0,602						
BK5	0,675						
BK6	0,801						
BKO2		0,512					0,72
BKO3		0,517					
BKO4		0,647					
BKO6		0,603					
BKO7		0,613					
DA1			0,777				0,81
DA2			0,561				
DA3			0,725				
DA4			0,710				
DA5			0,604				
GIL1				0,723			0,74
GIL2				0,648			
GIL3				0,728			
PIL1					0,436		0,69
PIL2					0,788		
PIL3					0,677		
BG2						0,655	0,72
BG3						0,715	
BG4						0,662	

bütçesel kontrol ve katılım algısı açısından bu durum önem taşımaktadır. Sıkı bütçesel kontrol uygulamalarının olduğu Sovyet dönemi sonrasında, katılımcı bütçelerin uygulanıp uygulanmadığının bir göstergesidir. Örneklemde bütçesel katılımın 3,83 gibi anlamlı bir seviyede çıkması Kazakistan'da yerleşik işletmelerin çağdaş bütçesel uygulamaları hızlı şekilde benimsediklerinin de bir göstergesidir.

Sonuçlar genel olarak uygulamaya katılan işletmelerde bütçesel kontrol uygulamalarında katılımcı bütçeleme süreçlerine yer verildiğini ortaya koymaktadır. Değişkenler arasında en yüksek ortalama değer bütçesel gevşeklik algısına ait olduğu görülmektedir. Ayrıca sonuçlar yöneticilerin dağıtım adalet algılarının katılım ve kontrolle yüksek korelasyona sahip olduğunu ve tüm değişkenlerle yöneticilerin bütçesel gevşeklik eğilimleri arasında anlamlı bir ortak ilişkiyi göstermektedir.

Korelasyon değerlerinin incelenmesi ile elde edilen ve değişkenler arasında gözlenen anlamlı ve nispeten yüksek korelasyonlar dikkate alınarak araştırma modelinin testinde sırt regresyondan (ridge regression) yararlanılmış ve tahmin yöntemi olarak maksimum olasılık (maximum likelihood) kullanılmıştır. Bu varsayımlar altında araştırma modelinin ve hipotezlerin test edilmesi için uygulanan yol analizinden Tablo 3'te yer alan sonuçlar elde edilmiştir. Model uyum indeksleri 1'e yakın değerlerde modelin mükemmel uyumuna işaret edecek şekilde düzenlenmiştir ve araştırma modeli için elde edilen değerler kabul edilebilir uyum ölçütlerinin üstündedir (Segars vd. 1993:517- 525).

Analiz sonuçları dikkate alındığında bütçesel kontrolün görev iletişimi dışında kalan tüm değişkenler üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisinin olduğu görülmektedir. Örgüt bünyesinde bütçesel kontrolün artışı yöneticilerin üstleri tarafından bilgilendirilmesini gerektirdiğinden bütçesel katılımı pozitif etkilemektedir. Bütçesel kontrolde meydana gelen değişim bütçesel katılım üzerinde 0,38 standart değerde anlamlı bir artışa neden olmaktadır. Kontroldeki bu artış yöneticilerin performanslarına ilişkin bilgilendirmelerini de sağladığından performans iletişiminde de 0,35 standart değerde bir artışa neden olmaktadır. Bütçesel kontroldeki değişimin dağıtım adalet üzerindeki etkisi ise 0,28 standart değerdedir.

Bütçesel kontrolün sağlanması ve sıkılaşması yöneticilerin dağıtılan kaynakların yakından izlendiğine ve bu kaynaklarının adil dağıtımına özen gösterildiğine ilişkin inançlarını artırarak adalet algılarının yükselmesine neden olduğu görülmektedir. Son olarak bütçesel kontrol yöneticilerin gevşeklik yaratma algıları üzerinde en çok etkiye sahip olan değişkendir. Bütçesel kontroldeki artış gevşeklik yaratma eğilimi üzerinde 0,49 standart değerde artışa neden olmaktadır. Kontrolün gevşeklik üzerindeki bu güçlü ve anlamlı etkisi kontrol baskısı arttıkça yöneticilerin kendilerini güvene almak için bütçesel gevşeklik yaratmaya çalıştıklarını göstermektedir. Bulgulara göre bütçesel kontrolle ilgili H_2 , H_3 , H_4 , H_8 hipotezleri kabul, H_1 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 2: Değişkenlere Ait Korelasyon ve Tanımlayıcı İstatistik Değerleri

	Bütçesel Kontrol	Bütçesel Katılım	Dağıtım Adalet	Görev İletişimi	Performans İletişimi	Bütçesel Gevşeklik	Ortalama	Std. Sapma
Bütçesel Kontrol	1.00						3,78	0,566
Bütçesel Katılım	0.36	1.00					3,83	0,755
Dağıtım Adalet	0.41	0.39	1.00				3,70	0,704
Görev İletişimi	0.40	0.36	0.22	1.00			3,66	0,624
Performans İletişimi	0.42	0.33	0.22	0.72	1.00		3,62	0,809
Bütçesel Gevşeklik	0.48	0.16	0.41	0.40	0.42	1.00	3,88	0,530

Korelasyon değerleri %1 düzeyinde anlamlıdır.

Tablo 3: Araştırma Modeli Test Sonuçları

İlişkiler		Hipotez	Standart Parametre Tahmini γ_i, β_i	t Değeri	Anlamlılık P	Model/Alt Model R ²	Test Sonucu	
Bağımlı Değişken	Bağımsız Değişken							
Bütçesel Katılım	⇒	Bütçesel Kontrol	H ₄	0,38	5,10	0,00	0,07	Kabul
Performans İletişimi	⇒	Bütçesel Kontrol	H ₂	0,35	3,63	0,00	0,17	Kabul
	⇒	Bütçesel Katılım	H ₆	0,19	2,11	0,02		Kabul
Görev İletişimi	⇒	Bütçesel Kontrolü	H ₁	0,08	1,19	0,12	0,57	Red
	⇒	Bütçesel Katılım	H ₅	0,12	1,98	0,02		Kabul
	⇒	Performans İletişimi	H ₁₃	0,64	6,75	0,00		Kabul
Dağıtımsal Adalet	⇒	Bütçesel Kontrolü	H ₈	0,28	3,26	0,00	0,18	Kabul
	⇒	Bütçesel Katılım	H ₁₁	0,24	2,89	0,00		Kabul
	⇒	Performans İletişimi	H ₉	0,13	1,30	0,10		Red
Bütçesel Gevşeklik	⇒	Bütçesel Kontrolü	H ₃	0,49	5,51	0,00	0,30	Kabul
	⇒	Bütçesel Katılım	H ₇	-0,04	-0,58	0,28		Red
	⇒	Dağıtımsal Adalet	H ₁₀	-0,32	-4,02	0,00		Kabul
	⇒	Görev İletişimi	H ₁₂	0,48	3,32	0,00		Kabul
	⇒	Performans İletişimi	H ₁₄	-0,10	-0,76	0,22		Red

Uyum İndeksleri: GFI=0,89; NFI=0,90; NNFI=0,93; CFI=0,94; $\chi^2=496$, df=212, P=0.000, RMSEA=0.06

Bütçesel katılım dikkate alındığında öncelikle katılımın görev ve performansa ilişkin iletişimi olumlu etkilediği göze çarpmaktadır. Bütçesel katılımdaki artış görev iletişimi üzerinde 0,12, performans iletişimi üzerinde ise 0,19 standart değerde olumlu katkı sağlamaktadır (H₅, H₆ Kabul). Bütçesel katılımın performans iletişimi üzerindeki etkisinin daha yüksek oluşu, katılım sürecinde yöneticilerin daha çok performanslarına ve bunun nasıl değerlendirileceğine ilişkin bilgi alış ve veriş içerisinde olduklarına işaret etmektedir. Bütçesel katılım aynı zamanda dağıtımsal adalet algısı üzerinde de 0,24 standart pozitif etkiye sahiptir (H₁₁ Kabul). Bu durum yöneticilerin katılım sürecinde yer almalarının kaynakların adil dağıtılacağına ilişkin inançlarını güçlendirdiğini göstermektedir (H₉ Kabul). Elde edilen bu bulgu Maiga vd.'nin (2007) bulguları ile tutarlıdır. Benzer şekilde Dunk (1993) yöneticiler arasında bilgi asimetrisinin varlığı halinde bütçesel katılım ve kontrolün gevşeklikle etkileşimli ilişkilerinin olduğunu savunmaktadır. Buna karşı Leavins vd. (1997) bütçesel kontrol baskısının ve bütçesel katılımın bütçesel gevşeklik yaratma eğilimi ile doğrudan bir lineer ilişkisinin olmadığını ileri sürmektedir.

Dağıtımsal adaleti pozitif etkileyen diğer değişken ise 0,28 etki katsayısı ile bütçesel kontroldür (H₈ Kabul). Kontrolün arttığı ortamlarda dağıtımsal adalet algısının gevşeklik yaratma eğilimi üzerindeki azaltıcı etkisi daha da artmaktadır. Katılımın iletişim ve adalet algısı üzerindeki bu olumlu etkilerine rağmen bütçesel gevşeklik üzerinde beklenen etkisinin söz konusu olmadığı görülmektedir.

Araştırma örneklemini açısından yöneticilerin bütçesel katılım algıları ile gevşeklik algıları arasında doğrudan bir bağlantı bulunmazken, katılımın etkilediği görev iletişimi ve dağıtımsal adalet algısı üzerinden dolaylı etkilerinin olduğu görülmektedir. Göreve ilişkin iletişimdeki artış gevşeklik

yaratma eğilimini artırırken, dağıtımsal adaletteki artış gevşeklik yaratma eğilimini azaltmaktadır. İkili olarak değerlendirildiğinde bütçesel katılım bir taraftan yöneticilerin görev niteliklerini daha iyi öğrenmelerine ve bu nedenle ortaya çıkan gerilimi dengelemek için gevşeklik yaratma eğilimi sergilemelerine neden olurken diğer yandan dağıtımsal adalet algılarını olumlu etkileyerek bu gerilimi tersine çevirmekte ve gevşeklik yaratma eğiliminin azalmasına neden olmaktadır. Ayrıca bütçesel kontrolün artması yöneticilerin bütçesel gevşeklik yaratma eğilimlerini artırmaktadır. Bütçesel gevşeklik üzerinde en yüksek etki 0,49'la bütçesel kontrole ait iken onu sırası ile 0,48'le görev iletişimi, -0,32 ile dağıtımsal adalet izlemektedir. Bütçesel katılım gibi performans iletişiminin de gevşeklik yaratma eğilimi üzerinde doğrudan bir etkisine rastlanmamıştır. Bu açıdan H₁₀, H₁₂ hipotezleri kabul edilirken H₇ ve H₁₄ hipotezleri reddedilmiştir. İletişimle gevşeklik arasındaki ilişki Yuen (2004) tarafından ileri sürülen aynı kademe yöneticiler arasındaki iletişimin bütçesel gevşekliği azalttığı yönündeki bulgularla zıt yönlüdür.

Görev iletişimi üzerinde bütçesel katılımın gözlenen bu anlamlı pozitif etkisinin performans iletişimi ile de yakından ilgili olduğu görülmektedir. Bütçesel kontrolün ve katılımın yüksek olduğu ortamlarda performansa dönük değerlendirmeler yöneticiden beklenen görev niteliklerine ilişkin değerlendirmelere de ışık tutmaktadır. Performans iletişimi yüksek olan yöneticilerin görevlerine ilişkin daha bilgili oldukları bu nedenle görev iletişimi algılarının yüksek olduğu göze çarpmaktadır (0,64; H₁₃ Kabul). Bütçesel kontrolün ve katılımın artması bu açıdan performansa ilişkin daha yoğun iletişim ortamı yarattığından (0,35;0,19) performans iletişiminin görev iletişimi üzerindeki olumlu etkisini şiddetlendirmektedir. Buna karşı bütçesel kontrolün görev iletişimi üzerinde doğrudan bir etkisi bulunmamaktadır.

5. SONUÇ

Amaçlanan çıktılar elde edilmesinde en önemli araç olan kontrol işlevinin etkinliğinin artırılması için öncelikle kontrolün yönetici ve çalışan davranışları üzerindeki etkilerinin iyi anlaşılması gereklidir. Özellikle eski Sovyet ülkeleri gibi az gelişmiş veya gelişmekte olan Asya ülkelerinde kısıtlı ülke ve şirket kaynaklarının dağılımında kontrol aracı olarak kullanılan bütçelerin etkinliği açısından bu durum hayati önem taşımaktadır.

Bu amaca katkı sağlayan çalışmada, bütçesel kontrol düzeyindeki artışın bütçesel gevşeklik başta olmak üzere bütçesel katılım, dağıtım adalet ve performans iletişimi algıları üzerinde doğrudan etkili olduğu belirlenmiştir. İşletme bünyesinde bütçelere dayalı değerlendirme ve kontrol düzeyi artırıldığında yöneticilerin bütçeleme süreçlerine katılımı artmaktadır. Ayrıca kontroldeki bu artış yani sıkı bütçesel kontrol ortamı yöneticileri bütçesel gevşeklik yaratmaya itmektedir. Bunu azaltmak için kullanılabilir en önemli unsur ise dağıtım adalet algısıdır. Çünkü, kontrolün artması adalet algısını da artırırken, dağıtım adalet algısı bütçesel gevşeklik yaratma eğilimini azaltmaktadır. Kaynakların dağılımının ve performans değerlendirmenin adil olduğunu düşünen yöneticilerin adaletsizliği gidermek için kullandıkları gevşeklik yaratma eğilimleri, gerek kalmadığı için azalmaktadır. Kontrolün bu güçlü etkisi aynı zamanda performansa dayalı iletişimi de arttırmaktadır.

Kontrole dayalı iş süreçlerinde gerçekleşen bilgi alış veriş yöneticinin performans sonuçları ve değerlendirilme kriterleri konusunda bilgilendirilmesini sağlamak bu da performansa ilişkin iletişimi desteklemektedir. İletişimdeki bu artış görev gereklerin anlaşılmasına dönük bilgilenebilir de hizmet etmekte bu nedenle performans iletişimi, göreve ilişkin iletişimde de artışa neden olmaktadır.

Katılımcı bütçeleme süreçleri yöneticilerin bütçesel gev-

şeklik yaratma eğilimlerini doğrudan etkilemezken, sürece katılan yöneticilerin dağıtım adalet algıları artmakta bu da gevşeklik eğilimini azaltmaktadır ($0,24 \times -0,32 = -0,076$). Buna karşı katılım süreci görev ve performans ilişkisi iletişimi düzeyini arttırdığından ve sonuçlarının önemini vurguladığından yöneticilerin kendilerini güvene almak için gevşeklik yaratma istek ve eğilimlerinde dolaylı bir artışa neden olmaktadır ($0,19 \times 0,48 = 0,091$; $0,12 \times 0,48 = 0,057$).

İletişimin gevşeklik ilişkisi yöneticilerin yerine getirdikleri görevin ve performans sonuçlarının önemi konusunda bilgilendirilmeleri nedeniyle bütçesel hedeflere dayalı gevşeklik yaratma eğilimleri nedeniyle paralellik göstermektedir. Bütçesel hedeflerin ve kontrolün sonuçlarının daha iyi anlaşılması yöneticinin kendini güvene alma davranışını yani gevşeklik algısını artırmaktadır. Bu bulgular bütçelerin ve katılımcı bütçeleme süreçlerinin aynı zamanda önemli bir iletişim aracı olduklarını da ortaya koymaktadır. Bütçeler sadece planlama ve kontrol aracı değil aynı zamanda yöneticilerin yerine getirdikleri görev ve kendilerinden beklenen performans sonuçları ile ilgili bilgi aldıkları iletişim araçlarıdır. Bu araçlar sayesinde sağlanan iletişim yöneticilerin davranışlarını etkilemektedir. Bu bağlamda bütçesel gevşeklik algısının ortaya çıkmasında kontrol ve katılım ile verilen iletişim mesajlarının önemli olduğu açıkça görülmektedir.

İşletmeler bütçesel uygulamalardan hedeflenen faydaları sağlamak için yöneticilerin bütçesel gevşeklik yaratma eğilimlerini azaltacak, dağıtım adalet algısını artıracak bütçesel katılımı destekleyen hazırlık süreçlerini tercih etmelidir. Ayrıca kaynak dağılımının adil olduğu bir planlamanın işletilmesi gereklidir. Aynı zamanda çok katı bütçesel kontrol uygulamalarına ve sadece sonuçların önemsenmesine izin verilmemelidir. Bu durum yöneticinin sonuçların belirlenmesi aşamasında sorumluluk alanlarına ilişkin başarılı sonuçları garanti altına almak için gevşeklik yaratma eğilimlerini artıracak ve bütçelerin başarısını azaltacaktır.

SON NOTLAR

1. Yapısal modellerde CRC'nin Cronbach α 'dan uygun olduğu Conger, A. J. (1980). Integration and generalization of kappas for multiple raters. *Psychological Bulletin*, 88, 322-328; Raykov, T. (2001). Studying Change in Scale Reliability for Repeated Multiple Measurements via Covariance Structure Modeling. In R. Cu-

deck, S. H. C. du Toit, & D. Sörbom (Eds.). *Structural Equation Modeling: Present and Future. Festschrift in Honor of Karl Jöreskog* (pp. 217-230). Chicago, IL: Scientific Software International. tarafından ispatlanmıştır.

KAYNAKLAR

Abdul Rahman, I.K., Abdul Rahman, A.Z., Tew, Y.H. ve Omar, N. (1998): "A survey on management accounting practices in Malaysian manufacturing companies", *Management Accounting Practices Paper 3, Concurrent session IC, International Management Accounting Conference, National University of Malaysia, Selangor.*

Abernethy, M.A. ve Stoelwinder, J.U. (1991): "Budget use, task uncertainty, system goal orientation and sub-unit performance: a test of the

fit hypothesis in not-for-profit hospitals", *Accounting, Organizations and Society*, 16: 105-120.

Ahmed, Z.U. (2005): "Implementing Participatory Budgeting Approach in Least Developed Countries (LDC): Myth and Reality", *The Cost and Management*, 33(4): 75-84.

Barrett, F.D. (2002): "Change Communication: Using Strategic Employee Communication to Facilitate Major Change", *Corporate*

- Communications: An International Journal*, 7(4): 219-231.
- Bass, B.M. ve Avolio, B.J. (1994): Improving organizational effectiveness through transformational leadership. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Bies, R.J. (1987): "The predicament of injustice: The management of moral outrage", In L.L. Cummings & Staw, B.M. (Eds.). *Research in Organizational Behavior*, Greenwich, CT: JAI Pres, 9: 289-319.
- Bies, R.J. ve Shapiro, D.L. (1988): "Voice and justification: Their influence on procedural fairness judgments", *Academy of Management Journal*, 31: 676-685.
- Bremser, W. (1988): Budgeting by Department and Functional Area, American Management Association, Watertown, MA.
- Bromwich, M. (1990): "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets", *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2): 27-46.
- Brownell, P. (1982): "Participation in the Budgeting Process: When it Works and When it doesn't", *Journal of Accounting Literature*, 1: 124-153.
- Brownell, P. ve McInnes M. (1986): "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance", *The Accounting Review*, 61: 587-600.
- Bruns, W.J. ve Waterhouse, J.H. (1975): "Budgetary control and organizational structure", *Journal of Accounting Research*, 13: 177-203.
- Caldwell, D.F. ve O'Reilly, C.A. (1982): "Responses to failure: the effects of choice and responsibility on impression management", *Academy of Management Journal*, 25(1): 121-136.
- Charpentier, C. (1998): "Budgetary Participation In A Public Service Organization", Stockholm School Of Economics, Working Paper Series In Business Administration No. 1998:3: 1-25.
- Chenhall, R.H. ve Brownell, P. (1988): "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable", *Accounting, Organizations and Society*, 13: 225-233.
- Chong, V. K. (2002): "A Note On Testing A Model Of Cognitive Budgetary Participation Processes Using A Structural Equation Modeling Approach", *Advances in Accounting*, 19: 27-51.
- Collins, F., Dreike, E. ve Mendoza, A.R.I. (1999): "Budget Games and Effort: Differences Between the United States and Latin America", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(2): 241-267.
- Douglas, B.R. (1994): "The budgeting process in a multinational firm", *Multinational Business Review*, 2: 59-63.
- Dunk, A. (1993): "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack", *The Accounting Review*, 68: 400-410.
- Earley, P.C. ve Lind, E.A. (1987): "Procedural justice and participation in task selection: The role of control in mediating justice judgments", *Journal of Personality and Social Psychology*, 52: 1148-1160.
- Flamholtz, E.G. (1983): "Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives", *Accounting, Organizations and Society*, 8: 153-169.
- Frucot, V. ve White, S. (2006): "Managerial levels and the effects of budgetary participation on managers", *Managerial Auditing Journal*, 21(1/2): 191-206.
- Ghosh, B.C. ve Chan, Y.K. (1996): Management accounting practices in Singapore: the state-of-the-art, Nanyang Business School, Singapore.
- Goold, M. ve Quinn, J.J. (1990): "The Paradox of Strategic Controls", *Strategic Management Journal*, 11(1): 43-57.
- Govindarajan, V. ve Gupta, A.K. (1985): "Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance", *Accounting, Organizations and Society*, 10: 51-66.
- Greenbaum, H. H. (1974): "The audit of organizational communication", *The Academy of Management Journal*, 17(4): 739-754.
- Greenberg, J. (1987): "A taxonomy of organizational justice theories", *Academy of Management Review*, 12: 9-22.
- Greenberg, J. ve Folger, R. (1983): "Procedural justice, participation and the fair process effect in groups and organizations", In P. B. Paulhus (Ed.). *Basic group processes*, New York: Springer-Verlag: 235-256.
- Gul, F. ve Chia, Y. (1994): "The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty, and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction", *Accounting Organization Society*, 19: 413-426.
- Hall, R.H. (1982): *Organizations*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs, NJ.
- Hargie, C., Tourish, D., ve Hargie, O. (1994): "Managers Communicating: An Investigation of Core Situations and Difficulties within Educational Organizations", *International Journal of Educational Management*, 8(6): 23-28.
- Hinkin, T. R. (1995): "A review of scale development practices in the study of organizations", *Journal of Management*, 21: 967-988.
- Hopwood, A.G. (1972): "An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation", *Journal of Accounting Research*, 10: 156-182.
- Horngrén, C.T., Datar, S.M., Foster, G., Rajan, M. ve Ittner, C. (2009): "Cost Accounting: A Managerial Emphasis", Thirteenth Edition, New Jersey: Pearson Int. Edu.
- Ittner, C.D. ve Larcker, D.F. (1997): "Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance", *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4): 293-314.
- Irvine, B. (1979): "The Components of budget pressure", *Cost and Management*, July-August: 16-22.
- Jermias, J. ve Setiawan, T. (2008): "The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance", *The International Journal of Accounting*, 43: 268-292.
- Joshi, P.L. (2001): "The international diffusion of new management accounting practices: the case of India", *International Journal of Accounting, Auditing and Taxation*, 10: 85-109.
- Joshi, P.L., Al-Mudhaki J., ve Bremser W. (2003): "Corporate Budget Planning, Control and Performance Evaluation in Bahrain", *Managerial Auditing Journal*, 18/9: 737-750.
- Kaplan, R.S. (1990): "Contribution margin analysis: no longer relevant", *Journal of Management Accounting Research*, 2: 2-15.
- Kren, L. (1992): "Budgetary Participation and Managerial Performance:

- The Impact of Information and Environmental Volatility”, *The Accounting Review*, 67: 511-526.
- Lau, C.M. ve Lim, E.W. (2007): “The Relationship Between Procedural Justice And Managerial Performance: The Effect Of Participation”, <http://www.af.ecel.uwa.edu.au/?f=945>, (07.04.2007).
- Leavins, J., Karim K.E. ve Siegel, P. (1997): “An Emprical Investigation of Factors Contributing to Budgetary Slack”, *Accounting and Financial Studies*, 2(2): 44-56.
- Libby, T. (1999): “The influence of voice and explanation on performance in participative budgeting”, *Accounting, Organizations and Society*, 24: 125-137.
- Lindquist, T. M. (1995): “Fairness as an antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice, and referent cognitions on satisfaction and performance”, *Journal of Management Accounting Research*, 7: 122-147.
- MacCallum, R. C. ve Austin, J.T. (2000): “Applications of Structural Equation Modeling in Psychological Research”, *Annual Review of Psychology*, 51(1): 201- 226.
- Magner, N. ve Johnson, G.G. (1995): “Municipal officials’ reactions to justice in budgetary resource allocatin”, *Public Administrative Quarterly*, 18(4): 439-456.
- Magner, N., R. B. Welker ve Campbell, T.L. (1996): “Testing a Model of Cognitive Budgetary Participation Processes in a Latent Variable Structural Equations Framework”, *Accounting and Business Research*, 27: 41-50.
- Maiga, A. (2006): “Fairness, Budget Satisfaction, and Budget Performance: A Path Analytic Model of Their Relationships”, *Advances in Accounting Behavioral Research*, 9: 87-111.
- Maiga, A.S. ve Jacobs, F. (2007): “Budget Participation’s Influence on Budget Slack: The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment”, *JAMAR*, 5(1): 39-58.
- McNally, R. (2002): “The annual budgeting process”, *Accountancy Ireland*, 34(1): 10-12.
- Merchant, K.A. (1985): “Budgeting and the propensity to create slack”, *Accounting, Organizations and Society*, 10: 201-210.
- Mikesell, J.L. ve D.R. Mullins (2001): “Reforming Budget Systems in Countries of the Former Soviet Union”, *Public Administration Review*, 61(5): 548-568.
- Milani, K. (1975): “Budget-setting, performance and attitudes”, *The Accounting Review*, 50: 274-284.
- Murray, D. (1990): “The performance effects of participative budgeting: an integration of intervening and moderating variables”, *Behavioral Research in Accounting*, 2: 104-123.
- Nunnally, J. D. (1978): *Psychometric theory*. New York: McGraw-Hill.
- Onsi, M. (1973): “Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack”, *The Accounting Review*, 48: 535-548.
- Ouchi, W. G. (1978): “The transmission of control through organizational hierarchy”, *Academy of Management Journal*, 21(2): 173-192.
- Parker, R. ve Kyj, L. (2006): “Vertical information sharing in the budgeting process”, *Accounting, Organizations and Society*, 31: 27-45.
- Penley, L.E. ve Hawkins, B. (1985): “Studying interpersonal communication in organizations: a leadership application”, *Academy of Management Journal*, 28: 309-326.
- Premchand, A. (1982): “Government and Public Enterprises Budgetary Relationships”, *Economic and Political Weekly Review of Management*, November: 102-114.
- Prendergast, P. (2000): “Budgets hit back”, *Management Accounting*, 78(1):14-16.
- Ramsey, J.E. ve Ramsey, I.L. (1985): *Budgeting Basics: How to Survive in Budgeting Process*, Franklin Watts, and New York, NY.
- Redding, W. C. (1972): *Communication within the organization: An interpretive review of theory and research*. New York: Industrial Communication Council.
- Salancik, G. R., ve Meindel, J.R. (1984): “Corporate attributions are strategic illusions of management control”, *Administrative Science Quarterly*, 29: 238-254.
- Schiff, M. ve Lewin, A.Y. (1970): “The impact of people on budgets”, *The Accounting Review*, 45: 259-268.
- Schuler, R. (1980): “Definition and conceptualization of stres in organizations”, *Organizational Behavior and Human Performance*, 25: 184-215.
- Schweiger, D. M. ve DeNisi, A.S. (1991): “Communication with employees following a merger:A longitudinal field experiment”, *Academy of Management Journal*, 34: 110-135.
- Segars, A.H. ve Grover, V. (1993): “Re-Examining Perceived Ease of Use and Usefulness: A Confirmatory Factor Analysis”, *MIS Quarterly*, December: 517- 525.
- Shields, J.F. ve Shields, M.D. (1998): “Antecedents of participative budgeting”, *Accounting, Organizations and Society*, 23: 49-76.
- Shields, M. D. ve Young, S.M. (1993): “Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information”, *Journal of Management Accounting Research*, 5: 265-280.
- Stewart, T.A. (1990): “Why budgets are bad for business”, *Fortune*, June(4): 179-90.
- Sulaiman, M., Nik Ahmad, N.N. ve Alwi, N. (2002): “Management accounting practices in Malaysia:a survey of the industrial and consumer products sectors”, unpublished research report,International Islamic University, Kuala Lumpur, Malaysia.
- Van der Stede, W.A. (2000): “The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation”, *Accounting, Organizations and Society*, 25(6): 609-622.
- Van der Stede, W.A. (2001): “Measuring ‘tight budgetary control’”, *Management Accounting Research*, 12: 119-137.
- Wentzel, K. (2002): “The influence of fairness perceptions and goal commitment of managers’ performance in a budget setting”, *Behavioral Research in Accounting*, 14: 247-271.
- Young, S.M. (1985): “Participative budgeting: the effects of risk aversion and asymmetric information on budgetary slack”, *Journal of Accounting Research*, autumn: 829-42.
- Yuen, D.C.Y. (2004): “Goal characteristics, communication and reward systems, and managerial propensity to create budgetary slack”, *Managerial Auditing Journal*, 19(4): 517-532.