

BÜTÇELEMEDE ALTERNATİF BİR YAKLAŞIM OLARAK BÜTÇE ÖTESİ YÖNETİM MODELİ: LİTERATÜR TARAMASI*

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim APAK**

Derleme/Review

Muhasebe Bilim
Dünyası Dergisi
Eylül 2019; 21(3); 761-777

ÖZ

Bu çalışmanın amacı geleneksel bütçelemeye yöneltilen eleştirilere çözüm alternatiflerinden birisi olarak değerlendirilen “Bütçe Ötesi Yönetim” (Beyond Budgeting) yaklaşımını eleştirel bir bakışla ele almaktır. Çalışmada bütçe ötesi yönetime ilişkin literatür taramasıyla yaklaşım kavramsal olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca çalışmada bütçe konusuna ilişkin olarak geliştirilen sürekli bütçeleme, daha iyi bütçeleme ve ileri bütçeleme gibi yaklaşımlarla da bütçe ötesi yönetimin kıyaslamasına yer verilmektedir. Bütçe ötesi yönetim, yaklaşım olarak radikal bir değişimi savunuyor olsa da, geleneksel bütçeleme araçları hala yaygın bir biçimde kullanılmaktadır. Literatür taraması sonucuna göre bütçe ötesi yönetimin kullanımının oldukça sınırlı bir düzeyde olduğu ve işletmelerin geleneksel bütçeleri ortadan kaldırmak yerine onları geliştirerek kullanmayı tercih ettikleri görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Bütçe Ötesi Yönetim, Geleneksel Bütçeleme

JEL Sınıflandırması: M40, M41

THE BEYOND BUDGETING AS AN ALTERNATIVE BUDGETING CONCEPT: A LITERATURE REVIEW

ABSTRACT

The aim of this study is being realized a critical review of the “Beyond Budgeting” concept which is considered one of the alternatives to eliminate criticisms of the traditional budgeting. In the study, the beyond budgeting approach is evaluated conceptually with the literature review. The study also includes a comparison of the beyond budgeting with other approaches that developed about the budget issue such as rolling budgeting, better budgeting, and advanced budgeting. Although the beyond budgeting advocates a radical change as an approach, traditional budgeting tools are still widely used according to the traditional budgeting and the beyond

* Makale gönderim tarihi: 31.01.2019; kabul tarihi:19.07.2019.

** Aksaray Üniversitesi, Sosyal Bilimler MYO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Bölümü, apakibrahim@aksaray.edu.tr , orcid.org/0000-0002-5404-0361.

Atıf: Apak, İ. (2019). Bütçelemede alternatif bir yaklaşım olarak bütçe ötesi yönetim modeli: literatür taraması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21 (3), 761-777. <http://dx.doi.org/10.31460/mbdd.520451>.

budgeting literature review. It has been found out that the usage of the beyond budgeting is quite limited and businesses prefer to develop and use the traditional budgeting tools instead of replacing with new budgeting approaches.

Keywords: Budget, Beyond Budgeting, Traditional Budgeting

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Bütçeleme, genellikle bir işletmenin yönetim muhasebesi sisteminin temel taşlarından birisi olarak kabul edilmektedir (Becker ve diğerleri 2009, 2; Henttu-Aho ve Järvinen 2013, 2; Libby ve Lindsay 2010, 56). Yönetim muhasebesinin önemli bir unsuru olan bütçelerin fonksiyonlarını planlama, koordinasyon, kontrol, performans ölçümü ve iletişim olmak üzere beş başlık altında toplamak mümkündür (Büyükmirza 2008, 664-665). Zamanın seyri içerisinde, işletmelerin iç ve dış çevrelerinde meydana gelen değişim ile birlikte bütçelerin bu fonksiyonlarını yerine getirmekte yetersiz kaldığı gerekçesiyle bütçeler eleştirilmekte ve günümüz şartlarına daha uygun olan araçların kullanılması gereği vurgulanmaktadır.

Bütçelerle ilgili problemler akademik çevrelerce uzun süredir ele alınmakta olan bir konudur. Bu problemlere çözüm olarak genellikle bütçelerin geliştirilmesi veya problemlerden kaçınılması çözümü getirilmektedir. Ancak Beyond Budgeting Roundtable¹ (BBRT) bütçelerle ilgili problemlerin geliştirme veya onlardan kaçınma yoluyla değil; bütçelerin ortadan kaldırılmasıyla aşılabileceğini savunmaktadır (Libby ve Lindsay 2010, 57).

Bütçeleme nin işletmelere katkısı ile ilgili eleştirilerden kaynaklı olarak zaman içerisinde çeşitli bütçeleme teknikleri geliştirilmiştir (Becker ve diğerleri 2009, 2). Bu sayede işletmeler bütçeleme süreçlerini geliştirmek için çeşitli yaklaşımlar denemişlerdir. Örneğin 1970'ler ve 80'lerde sıfır tabanlı bütçeleme popüler bir araç haline gelmiştir. Sonrasında her çeyrekte güncellenen bütçeleme yaklaşımı olan sürekli bütçeleme (rolling forecast/budgets) kullanılmıştır. Ancak her iki bütçeleme yaklaşımı da daha az bütçeleme kalemi içermesine rağmen işletmelerin bütçeleme süreçlerinde daha fazla maliyet ve iş yüküne yol açmıştır. Daha sonra geliştirilen balanced scorecard² aracı ise bütçe odaklı işletme yapısından strateji odaklı işletme yapısına dönüşüm için önemli bir araç olmuştur. Bütçeleme ile ilgili bu gelişmelere ilave olarak bazı işletmeler bütçeleme sürecine ve bütçelere daha radikal bir çözüm

¹ Bütçe Ötesi Yönetim Çalışma Grubu

² Kurumsal Karne.

getirerek bütçe ötesi yönetim (Beyond Budgeting)³ konseptini uygulamaya başlamışlardır (Player 2003, 5; Bourmistrov ve Kaarbøe 2013, 197).

Geleneksel bütçelemeye alternatif olarak geliştirilen sürekli bütçeleme, ileri bütçeleme (Rickards 2006, 63), faaliyet tabanlı bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme gibi yaklaşımların yanında en radikal fikir hiç şüphesiz bütçe ötesi yönetim olarak karşımıza çıkmaktadır. 1990'lı yılların sonlarına doğru geliştirilen yaklaşımın sınırları Jeremy Hope ve Robin Fraser'ın 2003 yılında yayınladığı "Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap"⁴ adlı kitapla belirlenmiştir (Becker ve diğerleri 2009, 2). Bogsnes'in (2016) yayınladığı "Implementing Beyond Budgeting - Unlocking the Performance Potential"⁵ adlı kitap ise bütçe ötesi yönetimin gelişim ve belirli işletmelerde uygulama sürecine ilişkin katkı sağlayan bir diğer önemli eser olmuştur.

2. BÜTÇE ÖTESİ YÖNETİM

Bütçe, izleyen yıla ve bazı durumlarda gelecek iki, üç veya beş yıla ait bir tahmin ve plandır (Wallander 1999, 410). Bu planlamalar geleceğe yönelik olarak yapılmakta ve hiç şüphesiz geleceğe ilişkin belirsizlik bütçelerin uygulayıcılarına getirdiği yararların sorgulanmasına neden olmaktadır. Bütçelerle ilgili çeşitli eleştiriler getiriliyor olsa da (Aksu 2013, 22) bütçeleme araçları küçük, orta, büyük ve kompleks organizasyonlar fark etmeksizin hemen her işletmede bulunmaktadır. Bütçeleme araçları, üretim, pazarlama, yönetim ve benzeri işletme birimlerinin faaliyetlerini organize etmek, plan ve programlarını yazılı hale getirmek ve işletme birimlerinin faaliyetlerini koordine etmek için yöneticileri motive etmektedir. Geliştirildiği dönemden günümüze kadar uzunca bir süredir işletme yönetimi için gerekli bir araç olarak görülmekte olan bütçelerin hazırlanması genellikle yönetimin altı aylık süresini almaktadır. Bu süreç içerisinde birimlerle müzakereler, planlama ve hedef belirleme faaliyetleri gerçekleştirilmektedir (Jensen 2003, 380).

Literatürde geleneksel bütçeleme faaliyetlerinin ve bütçelerin terk edilmesine yönelik çeşitli çalışmalarda öneriler yer almaktadır. Bu çalışmalarda bütçeleme süreçlerinin ve bütçelerin kaldırılması; başka bir ifadeyle bütçe ötesi yönetimin uygulanmasıyla işletmelerin değişen koşullara daha uyarlabilir ve âdem-i merkezîyetçi bir yapıya kavuşmanın faydasını elde edecekleri ileri sürülmektedir. Bu görüşe göre, geleneksel bütçeler, işletmelerin geleceklerini şekillendirerek işletme hedefleri doğrultusunda faaliyet göstermelerine yardımcı olacak bir araç değil; yalnızca sabit

³ Yaklaşımın Türkçesi "Bütçeleme Ötesi" olarak kabul edilebilir. Ancak bu çalışmada yaklaşımı daha iyi açıkladığı için "Bütçe Ötesi Yönetim" olarak ele alınmaktadır.

⁴ Bütçe Ötesi Yönetim: Yöneticiler Yıllık Performans Tuzağından Nasıl Kurtulur?

⁵ Bütçe Ötesi Yönetimin Uygulanması – Performans Potansiyelinin Ortaya Çıkarılması

performans hedefleridir. Dolayısıyla bu çalışmalarda bütçelerin, sürekli bütçeleme, finansal olmayan performans ölçütleri ve görelî performans değerlemeleri gibi yönetim muhasebesi araçları ile değiştirilmesi gerektiği öne sürülmektedir (Sandalgaard ve Bukh 2014, 411).

Michael (2007, 9) geleneksel bütçelerin çok zaman alıcı olduklarını, yöneticilerin bütçeler sebebiyle kısıtlanabileceğini ve gerekli eylemleri uygulamakta gecikebileceklerini belirtmektedir. Benzer şekilde Neely ve diğerleri (2003) çalışmalarında geleneksel bütçeleme araçlarının çok zaman alıcı, maliyetli ve aynı zamanda günümüz şartlarında kendinden beklenen fonksiyonlara yanıt veremez olduğunu ifade etmektedir. Hatta bazı tahminlere göre bütçeleme faaliyetlerinin aldığı sürenin ise işletme yönetiminin toplam zamanının %20'sine kadar çıkabildiğini vurgulamaktadırlar. Yaptıkları çalışmada geleneksel planlama ve bütçeleme araçlarının 12 önemli yetersizliğini üç başlık altında toplamışlardır (Neely ve diğerleri 2003, 23). Bunlar:

Rekabetçi strateji:

- a. Bütçeler nadiren strateji odaklıdır ve sıklıkla çelişkilidir,
 - b. Bütçeler maliyet düşürmeye odaklanır, değer meydana getirmeye odaklanmaz,
 - c. Bütçeler duyarlılığı ve esnekliği kısıtlar ve genellikle değişime engel olur,
 - d. Bütçeler çok düşük düzeyde değer katar, çünkü bürokratik yapıdadır ve yenilikçi düşünceye yer bırakmaz.
2. İşletme süreci:
 - a. Bütçeleri bir araya getirmek zaman alıcı ve maliyetlidir,
 - b. Bütçeler yapıldıktan sonra çok uzun zamanda güncellenir (genelde yıllık olarak),
 - c. Bütçeler desteklenmeyen varsayımlara ve tahminlere dayanmaktadır,
 - d. Bütçeler gereksiz riskleri almayı ve fonksiyonel olmayan davranışları özendirir.
 3. Örgütsel yetenek:
 - a. Bütçeler dikey komutayı ve kontrolü güçlendirir,
 - b. Bütçeler örgütlerin benimsedikleri ve gelişmekte olan ağ yapılarını yansıtmamaktadır,
 - c. Bütçeler bilgi paylaşımını teşvik etmek yerine departmanlar arası engelleri güçlendirir,
 - d. Bütçeler insanların kendilerini değersiz hissetmelerine yol açar.

Bogsnes (2016, 3-4) bütçe ötesi yönetime geçilmesi gerektiğini “*bütçeler, işletmelerin daha iyi performans göstermesi için geliştirilen yönetim araçlarından birisidir. Bütçeleme ve bütçeler geliştirildikten sonra uzun bir süre boyunca kendisinden beklenen fonksiyonları iyi bir biçimde yerine getirmişlerdir. Ancak işletme çevresinin çok daha dinamik ve tahmin edilmesi güç bir hale gelmesiyle birlikte bütçeleme, işletme performansını destekleme aracı olmaktan çok engel konumuna gelmiş ve işletmelerin potansiyel tam performansını yerine getirmesine engel teşkil etmektedir.*” şeklinde açıklamaktadır.

BBRT, bütçe ötesi yönetim kavramında yer alan “bütçeleme”⁶ kavramını, geleneksel yaklaşımla planlama ve kontrol olan dar anlamda kullanmadıklarını ifade etmektedir. BBRT’ye göre bütçe ötesi yönetim, yönetim kültürü ve performans yönetim sistemini içerisine alan bir modeldir

⁶ İngilizce “beyond budgeting” ifadesinde yer alan “budgeting” kavramından söz edilmektedir.

(<https://bbrrt.org/what-is-beyond-budgeting/>, 2018). Becker ve diğerleri (2009, 1) bütçe ötesi yönetimi bir araç veya teknik olarak adlandırmak yerine kapsamlı bir yönetim modeli (konsepti) olarak değerlendirmektedirler. The Chartered Institute of Management Accountants⁷ (CIMA) bütçe ötesi yönetim kavramını, bütçelerin doğasından kaynaklı kusurlar -ve özellikle bütçelerin teşvik edici olarak kullanılması- nedeniyle işletmelerin bütçelerin ötesine geçmesi (bütçelerden kurtulması) gerektiğini savunan bir fikir olarak tanımlamaktadır. Ayrıca bütçe ötesi yönetimin sürekli bütçeleme ve pazar temelli hedefler gibi bir dizi aracın geleneksel bütçelerin yerini alması gerektiğini savunduğu ifade edilmektedir (Eaton 2005, 7). Bütçe ötesi yönetim, 25'ten fazla işletmede deneyimlenerek geleneksel bütçelemeye alternatif olarak geliştirilen, 12 prensibe sahip esnek yapılı bir mekanizmadır (Hope ve Fraser 2003, 109). Bütçe ötesi yönetimin liderlik ve yönetim süreçlerine ilişkin olarak geliştirilen ve en son 2016 yılında güncellenmiş prensipleri Tablo 1'de yer almaktadır.

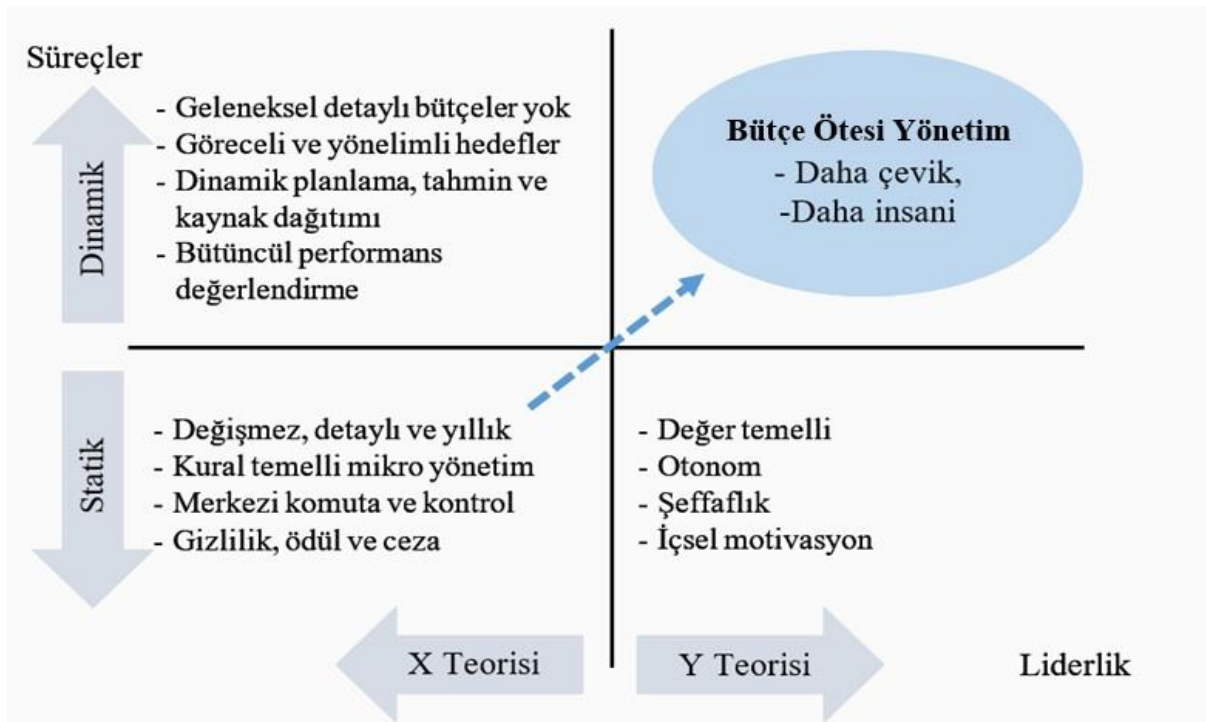
Tablo 1. Bütçe Ötesi Yönetimin Prensipleri

Prensipler		
Liderlik	1. Amaç	İnsanlara (çalışanlara) kısa vadeli finansal hedefler koymak yerine, dikkat çekici ve asil hedeflerle ilham vererek bu hedeflerin benimsenmesini sağlayın.
	2. Değerler	Ortak değerler ve sağlıklı kararlarla yönetin; detaylı kurallar ve düzenlemelerle değil.
	3. Şeffaflık	Otokontrol, yenilik, öğrenme ve kontrol için bilgiye erişimi açın. Bilgi paylaşımını ve bilgiyi kısıtlamayın.
	4. Organizasyon	Güçlü bir aidiyet duygusu geliştirin ve hesap verebilen sorumlu ekipler organize edin. Hiyerarşi ve bürokrasiden kaçının.
	5. Özerklik	Hareket özgürlüğü alanı tanıyarak insanlara güvenin. Güvenin suiistimali halinde herkesi cezalandırmayın.
	6. Müşteriler	Herkesin (çalışanın) işini müşteri ihtiyaçları ile ilişkilendirin. Çıkar çatışmalarını önleyin.
Yönetim Süreçleri	7. Ritim	Yönetim süreçlerini işletme ritmine (düzenine) ve faaliyetlerine uygun olarak dinamik bir yapıda düzenleyin. Sadece takvim yılına göre (statik yapıda) değil.
	8. Hedefler	Yönelimli, iddialı ve göreceli hedefler koyun. Sabit ve basamaklı (örgüt, departman, çalışan bazında farklılaştırılmış) hedeflerden kaçının.
	9. Planlar ve Tahminler	Planlama ve tahmin süreçlerini yalın ve tarafsız süreçler haline getirin; katı (değişmez) ve politik faaliyetler değil.
	10. Kaynak Dağıtım	Kaynakların dağıtımını maliyet farkındalığı oluşturup ve kaynakları gerektiğinde kullanılabilir hale getirerek gerçekleştirin; ayrıntılı yıllık bütçeler hazırlayarak değil.
	11. Performans Değerlendirme	Performans değerlendirmesini öğrenme ve gelişme açısından performans değerlendirilen (yönetici, çalışan, birim) unsurların birbiri ile ilgili yaptığı geri bildirimler üzerinden gerçekleştirin. Değerlendirmeyi sadece ölçümler üzerinden ve sadece ödüllendirmek için yapmayın.
	12. Ödüllendirme	Ortak başarıyı rekabeti göz önünde bulundurarak ödüllendirin; sabit performans planlarını (bütçe) göz önünde bulundurarak değil.

Kaynak: <https://bbrrt.org/the-beyond-budgeting-principles/>.

⁷ Yeminli Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

Bütçe ötesi yönetimin prensipleri ele alındığında kullanıcılarına liderlik ve yönetim süreçlerinde yapılması ve yapılmaması gereken belirli bazı uygulamaları açıkladığı görülmektedir. Liderlik tipine ilişkin prensipler ele alındığında çalışanlara ilham veren, katılımcı, şeffaf, aidiyet hissini geliştiren, yetki göçerimini ve müşteri odaklılığı destekleyen bir liderlik yapısının gerektiği görülmektedir. Yönetim süreçlerine ilişkin prensiplere bakıldığında ise işletme ritminin, daha başarılı hedeflerin, daha yalın ve gerçekçi planlar/tahminlerin, maliyet bilincinin, daha etkin performans değerlendirme ve ödüllendirme sisteminin gözetildiği bir yönetim sürecinin gerektiği görülmektedir. Bütçe ötesi yönetim ile sağlanabilecek bu örgüt yapısının gerçekleştirilmesi için geleneksel liderlik anlayışında ve yönetim süreçlerinde değişim gerekmektedir. Bu değişim Şekil 1’de gösterilmektedir.



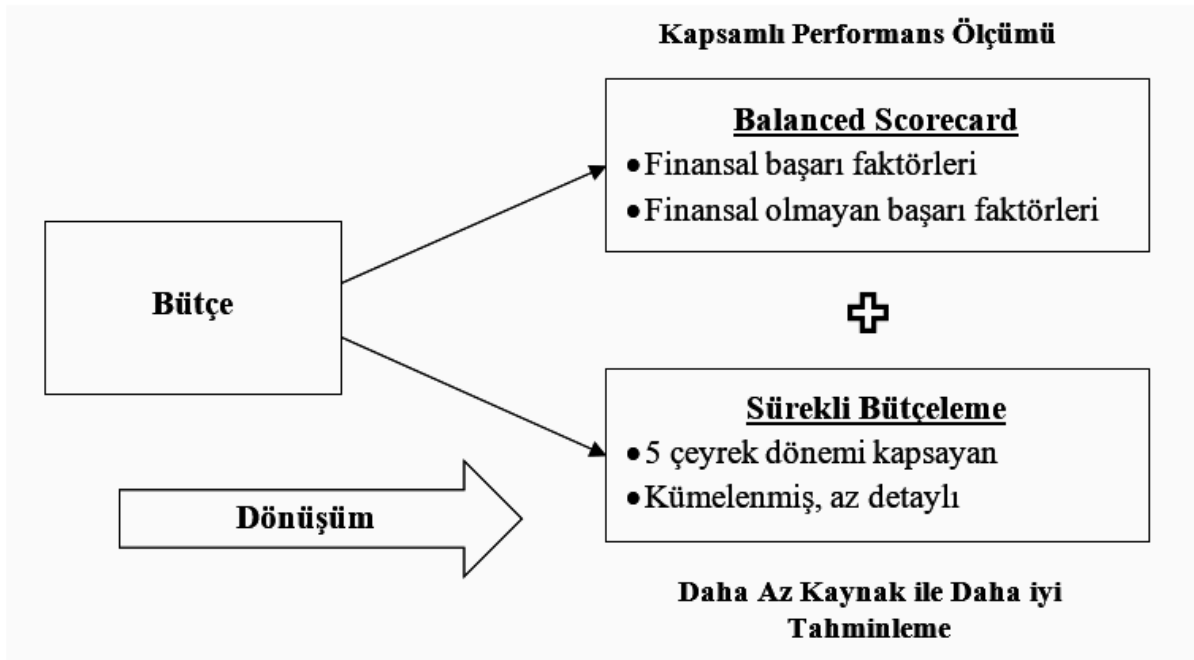
Şekil 1. Yönetim Süreçleri Ve Liderlikte Değişim

Kaynak: Bogsnes 2016, 65.

Şekil 1’de de gösterildiği gibi bütçe ötesi yönetim liderlik ve yönetim süreçleri ile ilgili değişimin sağlanarak daha çevik ve daha insani işletme yönetiminin gerçekleşmesini amaçlamaktadır. Bir işletme yönetiminde bu değişimin gerçekleşebilmesi, geleneksel statik yapıdan sıyrılıp dinamik yönetim süreçlerinin benimsenmesine ve liderlik tipinin değişmesine bağlıdır.

Player (2003, 5) bütçe ötesi yönetimin önce çıkan temel iki faydasını: Daha adaptif (uyarlanabilir) performans yönetim süreçleri ve köklü âdem-i merkezileşme olarak ifade etmektedir. İsviçre’de faaliyet gösteren Svenska Handelsbanken bankası 1970’lerde bütçeleri kullanmayı bırakarak (Neely ve diğerleri 2003, 25) günümüzde bütçe ötesi yönetimin prensiplerini oluşturan uygulamaları

benimseyerek bütçe ötesi yönetimin etkin uygulayıcılarından birisi haline gelmiştir. Benzer şekilde Ahlsell, Beckers, Borealis, Bulmers, Coors Brewers UK, Deuthsche Bank, IKEA, Leyland Trucks, Rhodia, Sight Savers International ve Unilever UK şirketleri bütçe ötesi yönetim yaklaşımını kısmen veya bütünüyle kullanmaktadırlar. Bu işletmeler bütçe ötesi yönetim uygulamasıyla gerek organizasyon yapısı gerekse de yönetim sürecinde düşük maliyet, artan geri tepki hızı ve çalışanların daha güçlü bağlılığı faydalarından yararlandıklarını belirtmektedirler (Waal 2003, 58). Bu şirketlere ilave olarak literatürde UBS AG, BASF-IT Services, German Railways (Deutsche Bahn) şirketleri de bütçe ötesi yönetim uygulayıcıları olarak yer almaktadır (Rickards 2006, 68). Bütçe ötesi yönetimin uygulayıcılarından Borealis işletmesinde geleneksel bütçeler terk edilerek benimsenen yeni uygulamaların şematik gösterimine Şekil 2’de yer verilmektedir.



Şekil 2. Borealis İşletmesinde Planlama Ve Performans Ölçüm Sistemi

Kaynak: Rickards 2006, 67.

Şekil 2’de görüldüğü üzere Borealis geleneksel bütçelerin kullanımını bırakarak (kısmen bütçe ötesi yönetime geçilerek) kapsamlı performans ölçümü ve daha az kaynak ile daha iyi tahmin yapabileceği bir sisteme geçmiştir. Balanced scorecard ile işletmenin finansal ve finansal olmayan performansının –daha etkin- bir biçimde değerlendirilmesi yapılırken sürekli bütçelerle belirsiz ve çok değişken olan geleceğin planlaması daha az detayla daha kısa dönemler için gerçekleştirilmektedir.

Bütçe ötesi yönetimin amacı sadece ve sadece bütçelemeyi ve bütçeleri ortadan kaldırarak işletme faaliyetlerine devam edilmesi değildir. Bütçe ötesi yönetimin amacı daha çevik ve daha insani örgütlerin meydana getirilmesidir (Bogsnes 2016, 4). Bunun gerçekleştirilebilmesi için sabit performans hedefleri olan bütçelerin yerine bütçe ötesi yönetimin getirdiği prensipler dâhilinde yeni

bir yönetim modeli devreye sokulmalıdır (Becker ve diğerleri 2009, 2). Bu yaklaşımın daha iyi anlaşılması için geleneksel bütçeleme, daha iyi bütçeleme ve bütçe ötesi yönetimin belirli özelliklerinin karşılaştırılması yararlı olacaktır. Bu karşılaştırma Tablo 2’de yer almaktadır.

Tablo 2. Bütçeler İle İlgili Sorunların Çözüm Modellerinin Karşılaştırılması

	Geleneksel Bütçeleme	Daha İyi Bütçeleme	Bütçe Ötesi Yönetim
Kaynak dağıtımı	Planlar (bütçeler)	Planlar (bütçeler)	İç pazar veya tanımlanmış çerçeve kapsamında kendi kendine koordinasyon
Hedefler ve performans ölçümü	Mutlak rakamlar, iç yönelimli	Göreceli rakamlar, kıyaslama yönelimi	Göreceli rakamlar, kıyaslama yönelimi
Teşvik sistemi	Bütçe başarısı ve teşvikler arasında bağlantı	Bütçe başarısı ve teşvikler ayrımı	Bütçe başarısı ve teşvikler ayrımı
Şirket(ana merkez) stratejisine bağlantı	Yok	Var – merkezi	Var – merkezi olmayan
Dışsal kontrol	Yüksek düzey	Düşük düzey	Yok
Faaliyet planlamasının referans periyodu	3 Yıl	1 yıl, devam eden 1-2 yıl temel performans göstergesi temelli planlama	Faaliyet planlaması yok
Tahminlerin referans periyodu	Muhasebe yılı	Devamlı (Rolling)	Devamlı (Rolling)
Uygulamanın gerektirdiği efor	Düşük düzey	Orta düzey	Çok yüksek düzey
Sistemin amacı	Kaynak dağıtımı	Gelişmiş kaynak dağıtımı	Adaptif yönetim modeli
Yönetimsel fonksiyonlar	İzin, kontrol, strateji	Varyasyonların kontrolü, strateji	Danışmanlık, destek, rehberlik
Organizasyonun birincil amacı	Paydaşların değerini maksimize etmek	Paydaşların değerini maksimize etmek	Çalışanların müşterileri ikna etme potansiyelini artırarak sürdürülebilir değer meydana getirmek

Kaynak: Heupel ve Schmitz 2015, 731.

Tablo 2’ye göre bütçe ötesi yönetimi diğer yaklaşımlardan ayıran en dikkat çekici özellik adem-i merkezileşmede önemli bir adım olmasıdır. Bir diğer özellik ise faaliyet planlamasının olmamasıdır. Bu sayede işletme içinde bulunulan duruma göre daha hızlı ve etkin kararlar alabilir. Organizasyonun temel amacı noktasında yaklaşımlar değerlendirildiğinde bütçe ötesi yönetimin paydaşlardan çok müşterilere odaklanarak sürdürülebilir değer meydana getirmeyi hedeflediği görülmektedir. Yaklaşımların gerektirdiği efor ise bütçe ötesi yönetimde en yüksek düzeydedir. Bu durum hâlihazırda zaman alıcı olan geleneksel bütçelemeden daha fazla iş yükü getirecek ve dolayısıyla daha zaman alıcı olacak bütçe ötesi yönetim için olumsuz bir durumdur.

Bütçeleme ile ilgili yeni araçların başarılı bir biçimde uygulamasında yönetim değişimi çok iyi yönetmelidir. Aksi halde başarısızlıkla sonuçlanabilir (Hansen 2011, 308). Hope ve Fraser başarılı bir

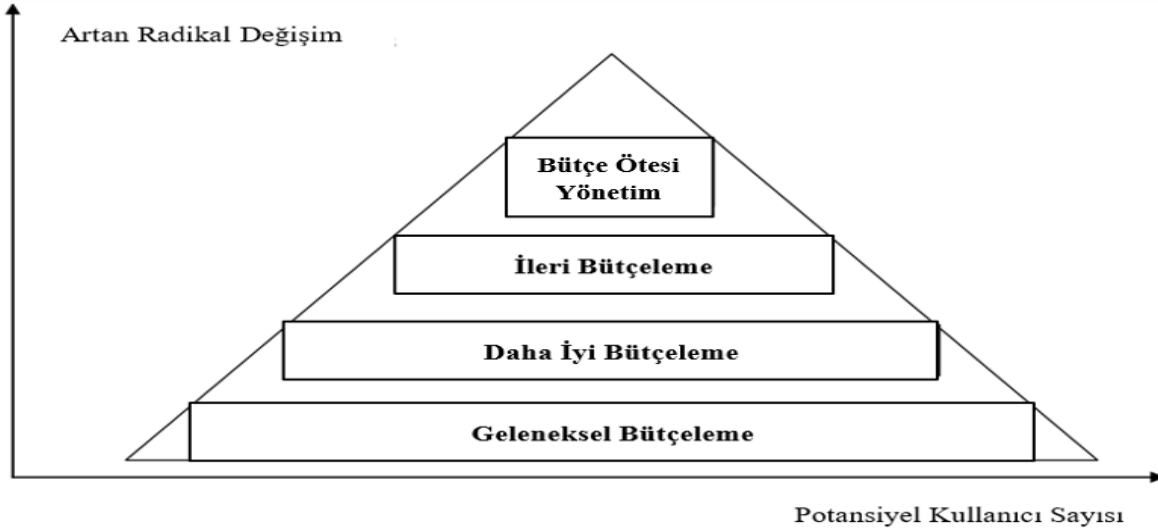
bütçe ötesi yönetim uygulaması için aşağıdaki kriterlerin gerekli olduğunu belirtmektedir (Michael 2007, 8):

- Değişim için açık seçik belirgin bir ihtiyaç ve değişim ile elde edilecek yarar tamamen açıklanmalıdır,
- Yöneticiler işletmelerinde âdem-i merkezileşmenin mümkün olup olmadığını değerlendirmelidir,
- Öncelikleri ve sınırlılıkları net bir biçimde gösteren yönetim çerçevesi olmalıdır,
- Tüm seviyelerde görünür ve göreceli başarıya dayanan yüksek performanslı bir iş ortamı gereklidir,
- Birim yöneticilerine kararlaştırılmış parametreler dâhilinde karar alma özgürlüğü gereklidir,
- Organizasyonun tüm düzeylerinde güven ve şeffaflık en önemli gerekliliktir.

Bütçeleme, işletme yönetimi araştırmalarında en çok üzerinde durulan olgulardan biri olmasına rağmen uygulamadaki sorunlara çözüm bulunması noktasında çok az aşama kat edilmiştir (Bourmistrov ve Kaarbøe, 2013, 197). Ayrıca bütçe ötesi yönetim ile ilgili yapılan iyi yorumlara rağmen bütçe ötesi yönetim uygulayıcılarından oldukça sınırlı kanıt vardır (Henttu-Aho ve Järvinen, 2013, 2). Rickards (2006, 70-73) bütçe ötesi yönetime yönelik eleştirileri (sorunları) aşağıdaki başlıklar altında toplamıştır.

- **Az sayıdaki potansiyel uygulayıcı:** Bütçe ötesi yönetim oldukça radikal bir yaklaşım olsa da, henüz gelişiminin ilk evrelerindedir. Geliştirme aşamasında yaklaşımı kullanan işletmelere ilerde yarar sağlayabilir ancak yaygın kullanım henüz gerçekleşmemiştir.
 - **Ön şartlar:** Yaklaşımın uygulanabilmesi için çok sayıda ön şart gerekmektedir.
 - **Bütçe ötesi yönetimin zorlukları:** Bütçelerin ortadan kaldırılması ile meydana gelecek belirsizlik uygulayıcılar için çeşitli zorlukları beraberinde getirmektedir. Üretim, satış, nakit akış vb. konularda belirsizlik kısa vadede karışıklıklara yol açabilir.
 - **Balanced scorecard'ın kusurları:** Bütçe ötesi yönetimin uygulamasında balanced scorecard aracı önemli bir konuma gelmiştir ancak balanced scorecard aracı da bazı kusurlar ihtiva etmektedir.
 - **Maliyet/fayda ilişkisi:** İş dünyasında bütçe ötesi yönetimin başarılı biçimde uygulamasına ilişkin detaylı bir kaynak henüz yoktur. Dolayısıyla bütçe ötesi yönetim uygulamasının sağlayacağı fayda ve getireceği maliyet konusu belirgin değildir.
 - **Değişim korkusu:** Değişime karşı direnç veya değişim korkusu işletmeleri bütçe ötesi yönetimi uygulamaya koymaktan alıkoyabilir.
 - **Yetersiz ampirik kanıt:** Bütçe ötesi yönetim aracının faydalarına çeşitli kaynaklarda yer verilmektedir ancak bu uygulamalar ve faydalara ilişkin kanıtlar yeterli değildir.

Neely ve diğerleri (2003, 23-24), geleneksel bütçelerle ilgili sorunların çözümü için önerilen daha iyi bütçeleme araçlarını faaliyet tabanlı bütçeleme, sıfır tabanlı bütçeleme, değer temelli yönetim, kâr planlama, sürekli bütçeleme ve tahmin yürütme olarak sıralamaktadır. Bu araçlara ilave olarak ileri bütçeleme tekniği eklenmiştir. Bütçe ötesi yönetim ise bütçelerle ilgili gelişmelerin şüphesiz en radikal olanıdır. Şekil 3'te bu bütçeleme tekniklerinin potansiyel kullanıcı ve getirdiği değişim düzeyi gösterilmektedir.



Şekil 3. Çeşitli Bütçeleme Yaklaşımları Arasındaki İlişki

Kaynak: Rickards 2006, 70.

Şekil 3'te de gösterildiği üzere geleneksel bütçelemeye getirilen alternatifler getirdiği köklü değişim noktasında birbirini geçmektedir. Başka bir ifadeyle ileri bütçeleme uygulaması daha iyi bütçeleme uygulamalarından daha köklü değişimi beraberinde getirmektedir. Bütçe ötesi yönetimin gerektirdiği değişim ise en üst düzeydedir. Ancak bütçeleme uygulamalarının hâlihazırdaki ve potansiyel kullanıcı sayılarına bakıldığında durum yaklaşımların getirdiği değişim ile ters orantılıdır. Bir diğer anlatımla geliştirilen yaklaşımlar (olumsuz) eleştirilen yaklaşımlar kadar kullanılmamaktadır.

Geleneksel bütçeleme ve planlama araçlarına yapılan eleştiriler ele alındığında yeni araçların elzem olduğunu ve bu yeni araçların işletmelerce yaygın bir biçimde kullanılıyor olmasını beklemek yanlış bir tutum olamaz. Sandalgaard ve Bukh (2014, 419) çalışmalarında bütçe ötesi yönetim literatürünün bazı sorulara cevap getiremediği noktasında eleştiri getirerek; eğer (geleneksel) bütçeler günümüz ortamında yetersiz kalıyorlarsa neden hala yaygın biçimde kullanılmaktadır? sorusunu yöneltmişlerdir. Ayrıca bütçe ötesi yönetim prensiplerinin evrensel olarak benimsenebilir olup olmadığının veya bazı durumların bütçe ötesi yönetim uygulamasını etkileyip etkilemediğinin sorgulanabilir olduğunu ifade etmişlerdir.

Kovachev ve Ross (2009) CIMA üyelerine (n=439) anket uygulayarak halihazırda kullandıkları ve gelecekte kullanmayı planladıkları yüzden fazla yönetim muhasebesi aracına ilişkin dünya genelinde (katılımcıların %61'i İngiltere'den) bir araştırma gerçekleştirmiştir. Gerçekleştirilen bu araştırmadaki bütçeleme araçlarına ilişkin bulgulara bakıldığında işletme büyüklüğü fark etmeksizin dokuz bütçeleme aracı içerisinde en az kullanılanıma sahip olan araç bütçe ötesi yönetimidir. En fazla kullanıma sahip olan mali yıl tahminleme aracının kullanım ortalaması %85 düzeyindeyken; bütçe ötesi yönetimin kullanımı %4 civarındadır. Araştırma bulgularına göre geleneksel bütçeleme araçları daha fazla kullanılmaktadır.

Türkiye'nin çeşitli bölgelerinde faaliyet gösteren mikro, küçük, orta ve büyük ölçekli işletmelerde (n=212) yönetim muhasebesi araçları kullanımı üzerine gerçekleştirilen araştırmada altı bütçeleme aracı içerisinde mali yıl tahminleme ve artırımlı bütçeleme araçlarının en çok kullanılan iki bütçeleme aracı olduğu görülmektedir. Geleneksel bütçeleme araçları olarak kabul edilen bu araçların kullanımı işletmelerin geleneksel bütçelerin kullanımına devam ettiğini göstermektedir (Apak 2018, 104).

Ernst & Young ve Institute of Management Accountants⁸ (IMA) tarafından yönetim muhasebesi araçları kullanımına yönelik olarak gerçekleştirilen araştırmada 23.034 IMA üyesine elektronik ortamda anket gönderilmiş ve 1995 üyeden anket verisi elde edilmiştir. Ayrıca 200 üyeye görüşme yapılmıştır (<http://www.ey.com>, 2003). Elde edilen bulgulara göre faaliyet bütçelerinin kullanımı %75 düzeyindedir ve yakın zamanda kullanımından vazgeçilmesi düşünülmemektedir. Başka bir ifadeyle bütçeler hala işletmeler için önem arz etmektedir. Geleneksel bütçelemenin hala yaygın bir biçimde kullanılıyor olmasının nedenleri (Michael 2007, 10):

- **Kontrol için önemli bir yapı:** Bütçelerin fonksiyonlarından birisi işletme yönetimine işletme faaliyetlerini koordine ve kontrol etme imkânı sunmaktır. Pek çok işletme özellikle bu yönü sebebiyle bütçelerin işletmelerine değer kattığını ifade etmektedir. Özellikle büyük ölçekli işletmeler, işletme ile ilgili planlama, koordinasyon ve kontrol aktivitelerini yerine getirmekte sorun yaşayabilmektedir. Bütçelerin sağladığı bu kontrol imkânı bütçe ötesi yönetim ile sağlanamamaktadır.
- **Organizasyonel kültür:** Bütçelerin hala yaygın bir biçimde kullanılmasının bir diğer nedeni zaman içerisinde işletmelerin ve organizasyonel kültürlerinin bir parçası haline gelmiş olmasıdır. İşletmelerde bu denli yer etmiş bir aracın kolaylıkla kaldırılması çok mümkün gözükmemektedir.
- **Âdem-i merkezileşme ihtiyacı:** Bütçe ötesi yönetim uygulayıcıları ele alındığında işletme yapılarının âdem-i merkezileşmeye müsait olduğu görülmektedir. Örneğin bütçe ötesi yönetimin en eski uygulayıcılarından İsviçre'de faaliyet gösteren Svenska Handelsbanken bankası yapısı itibariyle âdem-i merkezileşmeye ihtiyaç duyabilecek bir yapıdadır. Çünkü bankaların çok sayıda şube ile faaliyet göstermesi gerekmektedir. Her işletme türü âdem-i merkezileşmeye ihtiyaç duymayabilir.

⁸ Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü

Bütçe ötesi yönetim üzerine Nguyen ve diğerlerinin (2018, 314) gerçekleştirdiği 1997-2016 yılları arasını kapsayan literatür taramasına göre işletmeler bütçeleri terk etmek yerine onları geliştirmeye odaklanmaktadır. Waal (2003) işletmelerin bütçe ötesi yönetime geçmek için hazır olup olmadıklarını değerlendirebilmeleri amacıyla bütçe ötesi yönetim giriş testi geliştirmiştir. Testin uygulanması ile işletmenin test skoru belirlenmekte ve bütçe ötesi yönetime geçilip geçilmemesi yönünde karar verilmesi sürecine yardımcı olmaktadır. Hâlihazırdaki bütçeleme sisteminin fonksiyonları işletme beklentilerini karşılıyorsa ve sistem değişikliğinin işletme için ilave katkısı olmayacaksa sistem değişikliği işletmeye yarardan çok zarar getirebilir.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Neely ve diğerleri (2003) çalışmalarında Cranfield School of Management's Centre for Business Performance⁹ araştırma ekibi tarafından literatür taraması gerçekleştirmiş ve 15 öncü işletme ile görüşme yaparak benimsenen en iyi planlama ve bütçeleme araçları hakkında görüş toplamışlardır. Bu sayede teori ve uygulama arasındaki farklılığın tespitine de imkân sağlamıştır. Elde edilen bulgulara göre bazı şirketler bütçeleme terimini işletmelerinden kısmen çıkarmışlardır. Bir grup İskandinav şirketinin ise bütçe lemeden tamamen vazgeçtikleri bulgulanmıştır.

Hansen (2011) yapmış olduğu çalışmada işletme bütçesinde üç alternatif bütçeleme yaklaşımını (sürekli bütçeleme, faaliyet tabanlı bütçeleme ve bütçe ötesi yönetim) tahmin etme, faaliyet planlama ve performans değerlendirme olmak üzere üç bütçeleme fonksiyonu üzerinden bir model ile teorik olarak incelemiştir. Elde edilen bulgulara göre her bütçeleme alternatifi de kârı artırmaktadır. Bütçelerin üç fonksiyonu açısından departmanlar bazında ele alındığında ise sürekli bütçeleme yaklaşımı, diğer bütçeleme alternatiflerine göre bir adım öne çıkmaktadır. Çalışma sonuçları genel olarak ele alındığında varılan nokta: bütçeleme alternatifleri kendilerine has uygulama yöntemlerine sahiptir ancak işletme üzerindeki etkisi alternatiflerin kendi özelliklerinden kaynaklanmamaktadır.

Sandalgaard ve Bukh (2014) yapmış oldukları çalışmada bütçe ötesi yönetime geçiş nedenlerini ve işletmelerin bütçe ötesi yönetim yaklaşımından ilham alarak yönetim muhasebesi sistemlerini değiştirdiklerinde karşılaştıkları sorunları araştırmışlardır. Araştırmada öncelikle görüşmeler yapılmış ve küresel ölçekli bir tarım işletmesinde örnek olay incelemesi gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularına göre bütçe ötesi yönetimden alınan ilham ile yönetim muhasebesi sistemlerini değiştiren işletmelerin sabit bütçe hedeflerini sürdürecekleri ileri sürülmektedir.

Becker ve diğerleri (2009) yapmış oldukları çalışmada bütçe ötesi yönetimi teori ve uygulama açısından analiz etmişlerdir. Çalışmalarında temel iki amaç yer almaktadır. Birincisi, bütçe ötesi

⁹ Cranfield Yönetim Okulu, İşletme Performansı Merkezi

yönetimin ortaya çıkışı ve zaman içerisinde geçirdiği evrimi irdelemek ve böylelikle yönetim muhasebesi ile ilgili yeniliklerden birinin gelişimini literatüre kazandırmaktır. İkincisi, bütçe ötesi yönetimin faaliyet tabanlı maliyetleme veya balanced scorecard araçlarının ulaştığı başarı düzeyini yakalayamamasının nedenlerini açıklamaya çalışmaktır. Çalışmada yönetim muhasebecileri ve işletme yöneticileri gibi işletmelerde bütçe ötesi yönetimin uygulanmasından sorumlu kişilerle mülakatlar gerçekleştirilmiştir. Ayrıca çalışmada bütçe ötesi yönetimle ilgili literatürde yer alan kitap ve makale gibi kaynaklardan bilgi toplanmıştır.

Henttu-Aho ve Järvinen (2013) yapmış oldukları çalışmada bütçeleme ile ilgili değişimleri ve bu değişimlerin bütçelemenin fonksiyonları üzerinde meydana getirdiği etkileri incelemiştir. Araştırma beş endüstriyel işletmede 31 mülakat üzerinden gerçekleştirilmiştir. Araştırma bulgularına göre işletmelerde geleneksel bütçeleme süreçleri kısmen veya tamamen diğer gelişmiş yönetim muhasebesi araçları (bütçe ötesi yönetim) ile değiştirildiğinde, bütçelerin (planlama, kontrol ve değerlendirme) fonksiyonları aynı kalmaktadır. Çalışmada bütçe ötesi yönetimin uygulamasında iki yaklaşımın olduğu gözlenmiştir. Birincisinde işletmeler hedef belirleme ve tahmin arasında farklılaşmaktadır. Bu farklılaşmanın işletmeleri bütçeleri terk etmeye yönlendirdiği görülmektedir. İkincisinde ise geleneksel yıllık bütçelemenin pek çok özelliğinin -basitleştirilmiş bir yapıya dönüştürülmüş olsa dahi- hedef belirleme ve tahmin etme ile bağlantılı olarak kaldığı görülmektedir.

Nguyen ve diğerleri (2018) yapmış oldukları çalışmada 1997-2016 yılları arasında yayınlanan akademik dergilerde bütçe ötesi yönetim ile ilgili çalışmalarını sistematik bir biçimde incelemiştir. İnceleme sonucunda elde edilen bulgulara göre işletmeler bütçeleri terk etmekten ziyade geleneksel bütçeleri geliştirme üzerine yoğunlaşmaktadırlar.

Libby ve Lindsay (2010) yapmış oldukları çalışmada iki farklı saha araştırması gerçekleştirerek Kuzey Amerikan bütçeleme uygulamaları hakkında bilgi toplamışlardır ve gelecek akademik araştırmaların yönlendirilmesi için uygulamadan kanıt elde etmişlerdir. Araştırma orta ve büyük ölçekli kuzey Amerikan şirketleri (n=558) ile gerçekleştirilmiştir. Araştırmada elde edilen bulgulara göre bütçeler çoğunlukla kontrol fonksiyonu için kullanılmaktadır. Ayrıca katılımcı işletmeler bütçelerin işletmelerine değer kattıklarını ifade etmişlerdir. Bütçelerle ilgili problemleri bütçeleri terk ederek değil, bütçeleri kendi işletmelerine uyarlayarak aşmaya çalıştıklarını ifade etmişlerdir.

Tian ve diğerleri (2015) yapmış oldukları çalışmada bütçe ötesi yönetimin öne çıkan noktalarını Borealis şirketindeki uygulama üzerinden incelemiştir. Çalışmada BBRT'nin bütçe ötesi yönetimi geliştirmiş olduğunu ancak geleneksel bütçelemenin hala işletmelerde kullanılıp kullanılmaması gereğinin sorgulandığını ifade etmişlerdir. Ayrıca çalışmalarında Borealis şirketinin bütçe ötesi yönetim uygulaması sürecini değerlendirerek bütçelerin terk edilmesinin bütün işletmeler için uygun olup olmadığı konusuna yer vermişlerdir.

Yıldırım ve Türüdüoğlu (2018) yapmış oldukları çalışmada bütçe ötesi yönetim üzerinde durmuşlardır. Geleneksel bütçe lemeye yönelik getirilen eleştirilerden yola çıkılarak bütçe ötesi yönetimin kapsamına, önemine ve geleneksel bütçe leme arasındaki farklara değinmişlerdir. Ayrıca çalışmada bütçe ötesi yönetimin ilkelerine yer verilmiştir.

Heupel ve Schmitz (2015) yapmış oldukları çalışmada bütçe ötesi yönetimin neden günümüz modern iş dünyasında yaygın bir biçimde uygulama alanı bulamadığı ve başarılı bir bütçe ötesi yönetim uygulamasında etkin olan faktörler üzerinde durmaktadırlar. Bourmistrov ve Kaarbøe (2013) yapmış oldukları çalışmada daha önceden bütçeleri terk ederek bütçe ötesi yönetim uygulamasına geçen iki çok uluslu işletmede mülakatlar gerçekleştirmişlerdir.

Østergren ve Stensaker (2011) yapmış oldukları çalışmada, bütçe ötesi yönetimin ve balanced scorecard'ın işletme stratejisiyle ilişkili olduğunu ancak bu iki sistemin uygulaması ve uygulama sürecinde ortaya çıkabilecek muhtemel sorunlar üzerinde durmuşlardır. Bütçe ötesi yönetimin büyük ölçekli bir petrol ve enerji şirketindeki iki departmanda kullanımını incelemişlerdir. Çalışmada temelde iki konu üzerinde durulmuştur. Birincisi bütçelerin yokluğunda uygulamaya konulan kurallar incelenmiştir. İkinci olarak ise uygulamaya konulan bütçe ötesi yönetimin etkileri gözlemlenmiştir. Elde edilen bulgulara göre işletme genel merkezinden bağımsız olunması birimler arası yeni iletişim kanalları gelişmesine imkân sağlamıştır.

Waal (2003) yapmış olduğu çalışmada bütçe ötesi yönetimi geleneksel bütçe leme ile karşılaştırarak işletmelere bütçe ötesi yönetime geçmek için hazır olup olmadıklarını değerlendirebilmeleri amacıyla geliştirilen bütçe ötesi yönetim giriş testi hakkında bilgi vermektedir. Bu giriş testinin geliştirilmesinin amacı, işletmelerin bütçe ötesi yönetime geçme veya geçmeme kararı alırken kendilerini değerlendirebilecekleri bir araç sunmaktır. Giriş testi üç soruya yanıt aramaktadır. Bunlar: 1) İşletmede hâlihazırda kullanılmakta olan bütçe leme süreci ile ilgili herhangi bir sorun var mı? Eğer sorun varsa işletme değişimi gerçekleştirmeye hazır mı? 2) İşletme bütçe ötesi yönetim prensiplerine ne ölçüde uyumlu olarak faaliyet gösteriyor? 3) İşletmede başarılı bir bütçe ötesi yönetim uygulaması için ön koşullar nelerdir? Bu üç ana soru grubu altında yer alan diğer sorulara verilen yanıtlar üç renkten birisiyle (Yeşil, Turuncu, Kırmızı) işaretlenmektedir. Yeşil renk bütçe ötesi yönetim uygulamasına geçilmesinde engel olmadığını, turuncu renk bir takım hususlara dikkat edilmesi ve/veya bazı engellerin olabileceğini, kırmızı renk ise bütçe ötesi yönetim uygulaması için yeterli şartların olmadığını göstermektedir.

4. SONUÇ

Bütçe leme genel olarak işletmelerin yönetim muhasebesi sisteminin önemli bir unsuru olarak kabul edilmektedir. Bütçe leme araçları geliştirildiği dönemden itibaren planlama, koordinasyon, kontrol,

performans ölçümü ve iletişim fonksiyonlarını yerine getirmektedir. Zaman içerisinde bütçelemeye ilişkin olarak çeşitli eleştiriler getirilerek, bütçelemeye alternatif yaklaşımlar geliştirilmiştir.

Bütçelemeye alternatif yaklaşımlardan birisi de bütçe ötesi yönetim yaklaşımıdır. Sürekli bütçeleme, daha iyi bütçeleme ve ileri bütçeleme gibi diğer bütçeleme alternatifleriyle kıyaslandığında bütçe ötesi yönetimin oldukça radikal bir çözüm ile geldiği görülmektedir. Bütçe ötesi yönetim, çok zaman alıcı olan geleneksel bütçeleme ve bütçelerin ortadan kaldırılarak 12 prensibin yer aldığı yönetim modelinin uygulanmasını önermektedir. Sabit performans hedefleri olarak eleştirilen geleneksel bütçelerin elimine edilmesi sayesinde, değişen koşullara daha uyurlanabilir ve âdem-i merkezîyetçi bir işletme yapısının elde edileceği vurgulanmaktadır.

Bütçe ötesi yönetimin getirdiği bu radikal çözümün çeşitli sektörlerde kısmen veya tamamen uygulayıcıları vardır. Ancak literatürde bütçe ötesi yönetime ilişkin araştırmalara göre bu yaklaşımı uygulayanların sayısının oldukça sınırlı düzeyde kaldığı görülmektedir. Ayrıca bütçeleme araçları kullanımının ölçüldüğü araştırmalarda geleneksel bütçelerin hala yaygın bir biçimde kullanıldığı görülmektedir. Geleneksel bütçeleme ve bütçelerin hala yaygın biçimde kullanılması, bütçenin fonksiyonlarının hala faydalı olduğunu göstermektedir. Yani bütçe uygulayıcıları geleneksel bütçeleri ortadan kaldırmak yerine, onları geliştirilerek kendi işletmelerine uygun hale getirmekte ve kullanmaya devam etmektedirler.

Bütçe ötesi yönetim yaklaşımının kullanımının oldukça az olması, yaklaşımın her işletmeye uygun olup olmadığı yönünde eleştirileri beraberinde getirmektedir. Bütçe ötesi yönetime geçiş için önemli olan ilk konu hâlihazırda bütçeleme sisteminin beklentileri karşılayıp karşılamadığı noktasında değerlendirilmesi gereğidir. Waal (2003) bütçe ötesi yönetime geçiş ile ilgili karar alınması sürecinde yararlı olacak bir test geliştirmiştir. Bu test ile işletmelerin kendi bütçeleme sistemlerini değerlendirerek bütçe ötesi yönetime geçiş sürecine destek sağlamaları mümkündür. Bütçe ötesi yönetim ile ilgili bir başka önemli konu ise geleneksel bütçeler terk edildiğinde organizasyon kültürüne uygun, işletme beklentilerini karşılayan ve geleneksel bütçelerin sağladığı fonksiyonların yerini alacak uygulamaların doğru bir biçimde seçilmesidir. Bu konuda yapılacak hataların değişimin getireceği faydadan ziyade işletmede karmaşaya ve işletmenin zararına yol açabileceği göz önünde bulundurulmalıdır.

Bütçelerle ilgili yapılacak gelecek çalışmalarda bütçelerin kullanımında hangi fonksiyonun daha etkili olduğu ve alternatif bütçeleme araçlarına geçişte etkili olabilecek faktörler/beklentiler üzerinde durulabilir. Bütçe ötesi yönetime geçiş, bütçe ötesi yönetime geçişte karşılaşılan problemler ve yönetim muhasebesi sisteminin bütçe ötesi yönetime göre yeniden organizasyonu üzerine bir işletmede örnek uygulama gerçekleştirilebilir.

KAYNAKÇA

- Aksu, İ. 2013. Bütçe lemede Sistem Dinamiği Yaklaşımı: Nakit Bütçesi Modeli, Medipres, Malatya.
- Apak, İ. 2018. Stratejik Yönetim Muhasebesi Araçlarının İşletmelerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi, Aksaray: Aksaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Doktora Tezi.
- Becker, S., M. Messner, ve U. Schäffer. 2009. "The Evolution of a Management Accounting Idea: The Case of Beyond Budgeting", Institute of Management Accounting and Control (IMC): 1-66.
- Bogsnes, B. 2016. Implementing Beyond Budgeting - Unlocking the Performance Potential (Second Edition b.), John Wiley & Sons, New Jersey.
- Bourmistrov, A., ve K. Kaarbøe. 2013. "From Comfort to Stretch Zones: A Field Study of Two Multinational Companies Applying "Beyond Budgeting" Ideas", Management Accounting Research, 24.
- Büyükmirza, K. 2008. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi Tekdüzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı (13. b.), Gazi Kitabevi, Ankara.
- Eaton, G. 2005. CIMA Official Terminology 2005 Edition, The Chartered Institute of Management Accountants.
- Hansen, S. C. 2011. "A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting", European Accounting Review, 20 (2).
- Henttu-Aho, T., ve J. Järvinen. 2013. "Field Study of Emerging Beyond Budgeting Practice in Industrial Companies : an Institutional Perspective", European Accounting Review, 22 (4). doi:10.1080/09638180.2012.758596
- Heupel, T., ve S. Schmitz. 2015. "The Impact of Managers' Mindset on the Advantages of Beyond Budgeting", Procedia Economics and Finance, 26.
- Hope, J., ve R. Fraser. 2003. "New Ways of Setting Rewards: The Beyond Budgeting Model", California Management Review, 45 (4).
- <http://www.ey.com>. 2003. Survey of Management Accounting The State of Management Accounting, (Erişim Tarihi: 13.09.2019).
- <https://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles/>, (Erişim Tarihi: 01.01.2019).
- <https://bbbt.org/what-is-beyond-budgeting/>, (Erişim Tarihi: 01.12.2018).
- Jensen, M. C. 2003. "Paying People to Lie: the Truth about the Budgeting Process", European Financial Management, 9 (3).

- Kovachev, I., ve L. Ross, 2009. Management accounting tools for today and tomorrow. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), November.
- Libby, T., ve R. M. Lindsay. 2010. "Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered? A Survey of North-American Budgeting Practice", *Management Accounting Research*, 21.
- Michael, A. 2007. Beyond Budgeting Topic Gateway Series No. 35. London, United Kingdom: CIMA.
- Neely, A., M. Bourne ve C. Adams. 2003. "Better Budgeting or Beyond Budgeting?" *Measuring Business Excellence*, 7 (3). doi:10.1108/13683040310496471.
- Nguyen, D. H., C. Weigel ve M. R. Hiebl. 2018. "Beyond Budgeting: Review And Research Agenda", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14 (3), doi:10.1108/JAOC-03-2017-0028.
- Østergren, K., ve I. Stensaker. 2011. "Management Control without Budgets: A Field Study of 'Beyond Budgeting' in Practice", *European Accounting Review*, 20 (1).
- Player, S. 2003. "Why Some Organizations go Beyond Budgeting?" *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 14 (3), doi: 10.1002/jcaf.10146.
- Rickards, R. C. 2006. "Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?" *Investment Management and Financial Innovations*, 3 (2).
- Sandalgaard, N., ve P. N. Bukh. 2014. "Beyond Budgeting and Change: a Case Study", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 10 (3). doi:10.1108/JAOC-05-2012-0032.
- Tian, J., Q. L. Ni, Q. Hao, ve D. Wu. 2015. "The Application of the Beyond Budgeting to Organisations - An Example of Application of Borealis Company", *Modern Management Science & Engineering*, 3 (1).
- Waal, A. A. 2003. "Insights from Practice Is Your Organisation Ready for Beyond Budgeting?" *Measuring Business Excellence*, 9 (2).
- Wallander, J. 1999. "Budgeting - an Unnecessary Evil", *Scandinavian Journal of Management*, 15.
- Yıldırım, G., ve F. Ö. Türüdüoğlu. 2018. "Yenilikçi Bir Yönetim Modeli: Bütçesiz Yönetim (Beyond Budgeting)", *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 12 (1).