

Araştırma Makalesi / Research Article

BÜTÇESEL KONTROL VE ORGANİZASYONEL PERFORMANS İLİŞKİSİNDE BÜTÇE UYGULAMA STRATEJİSİ, BÜTÇE PLANLANMASI VE BÜTÇENİN ALGILANAN ÖNEMİNİN ETKİSİ*

Doç. Dr. Orhan BOZKURT 

Bursa Uludağ Üniversitesi, İnegöl İşletme Fakültesi, Bursa (obozkurt@uludag.edu.tr)

Prof. Dr. Rahmi YÜCEL 

Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF, Bolu (yucel_r@ibu.edu.tr)

Mustafa ŞENTÜRK 

Bursa Uludağ Üniversitesi, SBE, Bursa (m.senturk@inegolto.org.tr)

ÖZET

Yönetim muhasebesinde işletme kaynaklarının verimli kullanımı ve faaliyet etkinliği için yaygın bir şekilde kullanılmaktadır. Bütçelerin işletme performansına arzu edilen katkıyı sağlayabilmesi için bütçeleme süreçleri ve uygulama aşamalarındaki katılımcı davranışlarının iyi anlaşılması gerekmektedir. Bu çerçevede tasarlanan çalışmada, organizasyonel performansın belirleyicisi olarak bütçesel kontrol sistemi, bütçenin algılanan önemi, bütçesel planlama ve bütçe uygulama stratejisi arasındaki ilişkilerin incelenmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda çalışmada, Bursa ilinde bütçeleme süreçlerinde görev alan 175 katılımcıdan anket yoluyla elde edilen verilerin, kısmi en küçük kareli yapısal eşitlik analiziyle elde edilen sonuçlarına yer verilmiştir. Çalışmada elde edilen bulgulara göre bütçe uygulamalarının yer aldığı bütçesel kontrol ortamlarının organizasyonel performansını artıran bir etkiye sahip olduğu, bütçenin algılanan önemi ve bütçesel planlamanın ise bütçesel kontrolü artırdığı ve bu nedenle organizasyonel performans üzerinde bütçesel kontrol üzerinden dolaylı olumlu etkiye sahip etkili unsurları oluşturdukları gözlemlenmiştir. Çalışmada ayrıca bütçe uygulama stratejisinin bütçesel planlama ve bütçenin algılanan önemi üzerinden anlamlı bir artışa neden olan önemli bir öncül olduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan bütçe uygulama stratejisinin bütçeye atfedilen önemin artmasını ve bütçe planlamasına zemin hazırlayarak planlama etkinliğini artırarak bütçe kontrol sistemi ve organizasyonel performansını dolaylı olarak pozitif şekilde etkilediği belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bütçe Uygulama Stratejisi, Bütçenin Algılanan Önemi, Bütçe Planlaması, Bütçe Kontrol Sistemi, Organizasyonel Performans.

THE IMPACT OF PERCEIVED IMPORTANCE OF BUDGET AND BUDGET IMPLEMENTATION STRATEGY, BUDGET PLANNING IN THE BUDGETARY CONTROL AND ORGANIZATIONAL PERFORMANCE RELATIONSHIP

ABSTRACT

It is widely used in management accounting for efficient use of business resources and activity efficiency. In order for budgets to make the desired contribution to business performance, participatory behaviors in budgeting processes and implementation phases should be well understood. In this study, it is aimed to examine the relations between budgetary control system as determinant of organizational

* Bu çalışmada, Yüksek Lisans öğrencisi tarafından Bursa Uludağ Üniversitesi SBE'nde yürütülen yüksek lisans tez çalışmasının anket verileri kullanılarak hazırlanmıştır.

performance, perceived importance of budget, budgetary planning and budget implementation strategy. In this context, the results of the data obtained from the questionnaire from 175 participants who took part in the budgeting processes in Bursa province were included in the partial least squares structural equation analysis. According to the findings of the study, it has been observed that budgetary control environments in which budget applications take place have an effect that increases the organizational performance, the perceived importance of the budget and budgetary planning increase the budgetary control and therefore create effective elements that have indirect positive effects on organizational performance through budgetary control. In the study, it has also been determined that the budget implementation strategy is an important premise that causes a significant increase in budgetary planning and the perceived importance of the budget. In this respect, it has been determined that the budget execution strategy has an indirect positive effect on the budget control system and organizational performance by increasing the importance attributed to the budget and increasing the planning efficiency by preparing the basis for budget planning.

Keywords: Budget Implementation Strategy, Budget Emphasis, Budget Planning, Budgetary Control System, Managerial Performance.

1. Giriş

Günümüzde işletmelerin iş hacimlerinin artması ile birlikte iş yükleri de artmıştır. Özellikle iş hacmine bağlı olarak artan sermaye ihtiyacı, İşletme yöneticilerinin ihtiyaç duydukları fonların sağlanmasında ve kullanımında daha dikkatli ve planlı olmaları gereği ortaya çıkmıştır. Bu nedenlerle gerekli seviyede ihtiyatlı davranmak ve organizasyonel başarı elde edebilmek için faaliyetlerin bütçelenmesi ve kontrolü daha fazla önem kazanmıştır. Bütçeler, belli bir süreç içerisinde beklenen gelirleri ve tahmini harcamaları belirleyen finansal planlardır (Abata, 2014:5).

Bu bakımdan işletmelerde bütçe uygulamaları iş hayatına daha fazla katkı verir hale gelmiştir. Bütçe uygulamaları bir taraftan işletme faaliyetlerinin planlanmasını sağlarken diğer yanda işletme yönetimlerine bırakılan sermayenin dönem içinde kullanım performansını da ortaya koymaya yarar. Yönetim muhasebesi açısından işletme faaliyetlerinin belirlemesi, yatırım kararlarının alınıp alınmaması önemli bir süreç olarak görülmektedir. Bu bakımdan bütçeler işletmeler için en önemli karar mekanizma ve araçları olarak kullanılırlar.

Özellikle Türkiye’de çalışma sermayesinin azlığı ve sermayenin maliyetinin yüksek olması işletmeleri bütçe uygulamalarını daha fazla kullanmaya ve bunu da stratejik olarak gerçekleştirmeye sevk etmiştir. Bu noktada bütçe, belirli bir zaman dilimi içinde bir çalışma planının somutlaşmış hali olarak, şirketin uzun vadeli eylem planları ve hedefleri kullanılarak hazırlanan organizasyonel planlar olarak tanımlanabilir (Hariyantia vd., 2015). Bütçeler genel olarak yıllık yapılmakta ve kullanılmaktadır. Literatürde bütçe ve uygulamaları ile ilgili yapılan çalışmalarda öne çıkan ortak sonuç bütçelerin organizasyonel yönetim aracı olarak kullanıldıklarıdır (Neely vd., 2001; Joshi vd., 2003; Ahmad vd., 2003; Covaleski vd., 2003; Hansen vd., 2003; Merchant & Van der Stede, 2007; Cruz, 2007; Oak & Schmidgall, 2009; Oak vd., 2009; Libbya vd., 2010; Arnold & Artz, 2019).

Bu çalışmalarda bütçenin organizasyonlar tarafından algılanan önem seviyesinin, bütçe planlamasının ve kontrolünün ne ölçüde başarılı kullanıldığının ölçülmeye çalışıldığı görülmektedir. Merchant & Van der Stede (2007) bütçelerin işletme kaynaklarını planlama ve üst yönetim gözetimi için kullanıldığını ifade etmektedirler. Performans ölçümü bakımından

bütçe uygulamaları iki amacı birlikte gerçekleştirir. Bunlardan birisi işletme yönetiminin hazırlanmış olduğu bütçenin uygulaması ve denetiminin sağlanması, diğeri ise yönetimin performansının ölçülmesidir (Abata, 2014:6).

Bu çalışmamızda bütçe uygulamalarının yönetimler tarafından ne ölçüde başarılı sürdürüldüğü, bir başka ifade ile organizasyonel performansın ne yönde ortaya çıktığı ile ilişkilidir. Literatürde bütçe ile çalışmanın çoklu amaçlara ve fonksiyonlara ulaşmada bütçe yapma farkındalığının yönetim ve organizasyon performansı üzerindeki etkisi araştırılırken, bütçe uygulama stratejisinin bütçe farkındalığı ve planlamasına olumlu katkı verdiğini vurgulanmaktadır (Drury vd., 1993; Kung vd., 2013).

Bütçe uygulamaları konusunda farklı düşünceler öne sürülmüştür. Neely & Heyns (2001) bütçeleme sürecinin zaman ve maliyet alıcı olduğunu iddia ederek bütçelerin işletmeler için esnek uygulamalara geçişi zorlaştırdığını bunun da organizasyonun performansını olumsuz etkilediğini belirtmişlerdir. Ancak bu düşünce birçok yazar tarafından kabul görmemektedir. Farklı yazarlar iş hayatında bütçe uygulamalarının işletmelere; planlama, kontrol ve performans ölçümü (Joshi vd., 2003); bütçe farkındalığı yönetim ve organizasyon performansını ölçme (Drury vd., 1993); işletme faaliyetlerinin planlanması (Kung vd., 2013); işletme faaliyetlerinin geleceğinin tahmin edilmesi, kar maksimizasyonunun sağlanması, performansın kontrol edilmesi ve işletmede organizasyonel performansın ölçümü (Joshi vd., 2003; Ahmad vd., 2003) gibi önemli katkılar sağladığını vurgulamaktadır.

Başarılı kuruluşlar bütçe kontrolü dahil olmak üzere yönetim kontrol sistemlerini stratejilerine uyacak şekilde ayarlarlar (Hansen vd., 2003). Bu nedenle bütçe uygulamaları strateji kapsamında gerçekleştirilmelidir. Uygulama esnasında piyasa ve sektörel durumlar bir taraftan gözlemlenirken işletmelerin rekabet kapasitesinin ve kaynaklarının da stratejik hedefler için gözden geçirilmesi gerekir.

Eğer işletmelerin bütçe uygulamaları konusunda sorunları varsa (örneğin bütçe kültürü işletmede yeteri düzeyde oturmamışsa) bütçeleme uygulamalarından tamamen vaz geçmek yerine bu sorunları belirleyerek ortadan kaldırmaları ve bütçe uygulamasına devam etmeleri gerekir (Libby vd., 2010). Bu çerçevede tasarlanan ve yayın etiğine uygun olarak hazırlanan bu çalışma, bütçe uygulama stratejisi ve organizasyonel performans ilişkisinin kurulmasında bütçenin algılanan önemi, bütçe planlaması ve bütçesel kontrolün rollerini incelemektedir. Bu sayede bütçe uygulamalarından yararlanan işletmelerde bütçeleme başarısının ve organizasyonel performansın nelerden etkilendiğine dair çözüm önerileri getirmeyi amaçlamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde giriş kısmın, ikinci bölümde kavramsal çerçeve ve hipotezler, üçüncü bölümde ampirik araştırma ve dördüncü bölümde ise teorik sonuçlar ele alınmıştır.

2. Kavramsal Çerçeve ve Hipotezler

Bütçeleme, işletme yöneticilerinin kullandıkları gelecekte planlanan faaliyetlerin son şeklinin verildiği sayısal verilere dayalı bir tahmin aracıdır. Bütçelemede işletme tarafından ortaya konulan planlar ve bu planların hangi finansal kaynaklarla ikame edileceği belirlenir. Böylece bütçeleme sistemi kullanıcılarına ve yöneticilere gelecek planlarında kolaylık sağlayan birer planlama aracı olarak hizmet eder (Hariyantia vd., 2015:836). Bu bağlamda bütçe uygulamalarının bir strateji ile yürütülmesi, bütçenin uygulama öncesi ve sonrasının

karşılaştırılabilmesine olanak sağlar. Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için de temel prensipleri ortaya konmuş bir sisteme ihtiyaç vardır. Böyle bir durumda bütçe işletme faaliyetlerinin planlama faaliyetlerini de içeren bir finansal kontrol yöntemi olarak kullanılmasını sağlar (Yücel, 2010:1258).

Bu bakımdan bütçe uygulama stratejisi işletmeler için kısa ve uzun vadeli işletme planlarının gerçekleştirilmesinde önemli bir araç olarak kullanılır. Bütçe uygulama stratejisinin sınırlarını işletmelerin finansal pozisyonları ve yönetimin temel anlayışı belirler. Şayet işletme yönetimleri bütçeleme faaliyetlerinin önemi konusunda yeterli düzeyde bir algıya sahip değilse ve bütçeleme sisteminin bir planlama aracı olarak kullanılması konusunda kanaat getirmemişse bu noktada bütçe uygulama stratejisinin de kullanılabilirliğinden bahsetmek zorlaşacaktır.

Bütçe uygulama stratejisinden yararlanan işletmeler aynı zamanda bütçelemenin temel amaçlarını da gerçekleştirerek bütçe planlaması ve kontrolünü sağlamış olacaklardır.

Anthony & Govindarajan'a (2001) göre bütçelemenin; organizasyonların stratejik planını iyileştirmek, faaliyetleri koordine etmek, yöneticiye organizasyonel kaynakların yönetim sorumluluğunu vermek ve yöneticilere performansları hakkında geri bildirim sağlamak gibi amaçları vardır. Ayrıca birçok işletme, bütçeleme sistemini faaliyetlerini kontrol etmede çok önemli bir araç olarak görmektedirler (Schoute & Wiersma, 2011).

Pek çok bilim insanı, bütçelerin kullanılabilceği özel amaçlar önermektedir. Merchant & Van der Stede (2007) bütçelerin planlama, koordinasyon, motivasyon ve üst yönetim gözetimi için kullanıldığını iddia etmektedir. Bütçe uygulamaları bu amaçları gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. Dolayısıyla tüm bu faaliyetler bir strateji ile yürütülmelidir. Çünkü bütçe uygulama sisteminde, işletmelerin birbiriyle uyumlu olmayan ancak çatışan farklı işlemlere sahip olması bu görevler arasında öncelik sıralaması yapmayı gerektirecektir (Arnold & Artz, 2019).

Bu bakımdan bütçe hedeflerinin belirlenmesinde katılımcı bir tutum sergilenmesi böylece işletmenin önceliklerinin belirlenmesi gerekir. Bir dönem içinde belirlenecek tüm hedeflere ulaşmanın imkânının olmaması bütçe uygulama stratejisinin çerçevesini belirlemektedir. Şayet bütçeden ve bütçe uygulamadan çok şey beklenirse bu durumda bütçe kullanımının yoğunluğu oluşur bu durumda bütçe gevşemesine sebep olurken bütçenin algılanan önemini de düşürebilir (Schoute & Wiersma, 2011:75). Bütçe uygulama stratejisinden beklentilerin tam olarak gerçekleşmemesi bütçesel kontrolü ve organizasyonel performansı olumsuz etkiler (Hariyantia vd., 2015).

Yapılan çalışmalar dikkate alındığında bütçe uygulama stratejisine bağlı bütçelemenin, bütçe planlaması, bütçesel kontrol ve organizasyonel performans ile ilişkilendirildiği görülmektedir. Bu çalışmada, bütçesel faaliyetlerin daha çok yönetsel anlayışı ve iş stratejisini yansıtmaları nedeniyle, bütçe uygulama stratejisi, bütçe planlama, bütçenin algılanan önemi, bütçesel kontrol ve organizasyonel performans arasındaki ilişkiler üzerinde durulmuştur.

2.1. Bütçe Uygulama Stratejisi

Bütçelerin bir plan olarak kullanılmasında bütçe uygulama stratejilerinin önemli bir görevi vardır. İşletme yönetsel faaliyetlerinin planlanması ve kontrolü, bütçelerin bir strateji dâhilinde uygulanmasına bağlıdır. İyi bütçe yönetimi işletme performansını da

artıracaktır. Çünkü bütçeleme sürecinin işlevsel etkisi yöneticilerin sergilediği gayret sonucu performanstaki artışla gösterilir (Chong & Chong, 2002). Bütçe uygulama stratejisi bütçeleme aşamalarında ve sonrasında hangi faaliyetlerin ve süreçlerin hangi zamanda ve hangi planla sağlanacağını belirlerken aynı anda taktik planları ve stratejik hedefleri de ayrıntılandırır. Bütçeler bu yönü ile işletmelerde yönetim muhasebesinde bir karar aracı olarak kullanılırlar. Bütçe uygulamalarında öncelikle satış bütçelerinin yapılması daha sonra ilk madde ve malzeme gider bütçelerinin ve diğer bütçelerin hazırlanması söz konusu olur.

Aslında Türkiye uygulamasında çok fazla yer almayan bir sorun ortaya konulabilir. Hangi bütçe öncelikle çok daha önemlidir ve işletme karar alma mekanizması için gereklidir? Bu konuda Avustralya ve Japon şirketleri, bütçeleri sırasıyla en önemli ve ikinci en önemli yönetim muhasebesi araçları olarak gördüklerini ifade etmektedirler (Wijewardena & Zoysa, 1999).

Bu bağlamda bütçelerin doğal olarak hangilerinin çok önemli olduğunu belirlemek gerekir. Edwards vd. (2000)'nın önerdiği gibi; bütçelerin daha çok finansal istikrar sağlayıcı potansiyele sahip olmaları beklenir. Bu durum bir işletmede bütçeleme ve strateji arasında olumlu ve anlamlı sonuç ortaya çıkmasına yardımcı olur. Diğer yanda Hansen vd. (2003) etkili organizasyonların bütçe kontrolü dâhil olmak üzere yönetim kontrol sistemlerini stratejilerine uyacak şekilde ayarlamalarının bütçelemenin en önemli amaçlarından biri olduğunu dile getirmişlerdir.

Bütçe uygulama sisteminin kurulması ile beraber işletmelerde çalışanlarda ve üst yönetimde bir farkındalık sağlanacaktır. Bütçe uygulayıcıları bir taraftan işletmenin bir plan dâhilinde çalışmasını sağlarken diğer yanda bütçenin algılanan önemi de artmış olacaktır. Planlı davranış algısı aynı zamanda kurumsal kimliğin daha iyi ortaya konmasına neden olacaktır. Bütçe uygulamasına bağlı bütçe farkındalığı bu şekilde yönetim performansını ölçmeye (Drury vd., 1993); işletme faaliyetlerinin planlanmasına (Kung vd., 2013) ve organizasyonların performansını ölçmeye (Joshi vd., 2003; Ahmad vd., 2003) katkı sağlayacaktır. Ayrıca bütçe uygulamalarının yapılması ile maliyet kontrolü ve satış bütçelemesi de daha etkin yapılabilecektir (Uyar & Bilgin, 2011). Bu nedenle bütçe uygulama stratejisinin bütçenin algılanan önemini artırırken aynı zamanda bu uygulama anlayışının bütçe planlamasına katkı sağladığı da değerlendirilmektedir.

H₁: *Bütçe uygulama stratejisi ile bütçe vurgusundaki artış bütçenin algılanan önemini pozitif ve anlamlı şekilde etkiler.*

H₂: *Bütçe uygulama stratejisinin ile bütçe vurgusundaki artış bütçe planlamasını pozitif ve anlamlı şekilde etkiler.*

2.2. Bütçenin Algılanan Önemi

İşletmeler sürekliliğini sağlamak amacıyla faaliyetlerde bulunurlar. Bu faaliyetler bir plan dâhilinde yürütülür. İşletmelerce yürütülen faaliyetlerin belli bir hedefi vardır. Bütçeler belirlenen hedeflere ulaşmada bir araç olarak kullanılırlar. Bu bakımdan hedeflerin ve araçların belirlenmesi bir farkındalık gerektirir. Hedeflenen sonuçlara ulaşma önem kazandıkça yöneticilerin görevleri de artar. Bütçelemenin bir kontrol aracı olarak kullanımında organizasyonların bütçeleme üzerine verdikleri önemin arttığını ifade eden Anthony &

Govindarajan (2007), algılanan bütçesel farkındalığın çalışanlarla ilişkileri güçlendirir bütçe hedeflerine ulaşılabileceğini belirtmektedirler.

Hariyantia vd. (2015) göre bunun için çalışanların motivasyona ihtiyaçları vardır. Özellikle işletmelerde bütçeleme eğiliminin düşüklüğü, bütçe yapan uzmanların yetersizliği ve işletmelerin günümüzdeki yetersiz öz sermayeden kaynaklanan finansal pozisyonları bütçelerin yeterli düzeyde uygulanamaması sonucunu getirmektedir. Gün geçtikçe büyüyen ve iş hacmi artan işletmeler daha çok kısa vadeli finansal çözümler ile uğraşırken bütçeleme bir temenni olarak görülmeye başlanmıştır.

Özellikle son dönemde ortaya çıkan küresel problemler bütçelerden beklenen faydanın gerçekleşmemesini de beraberinde getirmiştir. Hazırlanan bütçelerde ortaya çıkan önemli sapmalar, rutin faaliyetleri dahi aksatmıştır. Bütçenin algılanan öneminin bütçe kullanım alışkanlığını olumsuz etkilediği belirtilmektedir (Schoute & Wiersma, 2011).

Tüm bunlar bütçe farkındalığının önemini azaltıyor gibi olsa da bütçeleme işletmeler için vaz geçilmez bir araç olmaya devam etmektedir. Bu bakımdan, işletmeler bütçeleri kendi faaliyetlerini kontrol etmek için kullanmaya devam edeceklerdir. Bütçeleme uygulamalarından tamamen vaz geçmek sorunları daha da büyütecektir. Bütçelemeden vaz geçmek yerine, işletmelerin bütçe sınırlılıklarını belirlemeleri ve belirlenen sorunları ortadan kaldırmayı hedeflemelidirler (Libby & Lindsay, 2010).

Diğer yandan işletmelerin, bütçeleme sisteminden tüm sorunları çözebilecek bir beklenti içine girmemeleri gerekir. Bütçe tek başına bir çözüm sağlamaz. Bütçelerin yapılması ile tüm işletme sorunlarının çözülebileceğini düşünmek hayal kırıklığı oluşturur ve bu durum bütçenin algılanan önemini ve bütçe farkındalığını olumsuz etkiler (Schoute & Wiersma, 2011: 75).

Böyle bir durum bütçe uygulamalarının faydasız birer uğraş olarak görülmesine ve yapılan bütçelerin hem kontrol edilmemesi hemde organizasyon performansını düşürmesi gibi bir sonucunu doğurabilir (Hariyantia vd., 2015). Bütçenin algılanan önemi arttıkça işletme yönetiminin bütçeden beklentileri de artacak böylece bütçe kontrol sistemi işlevsel hale gelecektir. Bütçeler işletme kaynaklarını planlamasında ve işletme performansının ölçümünde kullanılmaktadır. Bütçenin algılanan öneminin artmasının bütçesel kontrolü artırdığı ve bunun da işletmelerin için katma değer sağladığı bilinmektedir (Merchant & Van der Stede, 2007; Libby & Lindsay, 2010).

H₃: *Bütçenin algılanan önemi arttıkça bütçesel kontrol anlamlı şekilde artar.*

2.3. Bütçe Planlaması

İşletmelerde yöneticiler önemli görevler üstlenmiştir. Bu görevlerden biri işletme bütçelerinin hazırlanması ve işletme faaliyetlerinin planlanmasıdır. Yöneticiler tarafından hazırlatılan bütçeler bir dönemsel süreç içerisinde uygulanır ve denetlenir. Bir diğer deyişle bütçe planlaması ile belirlenen hedeflere ne ölçüde erişildiği kontrol edilir. Literatürde bütçe planlaması ve bütçe kontrolü üzerine birçok çalışma yürütülmüştür (Fisher vd., 2002; Covaleski vd., 2003; Hansen vd., 2003; Tsamenyi vd., 2004; Knight & Dyer, 2005; Merchant & Van der Stede, 2007; Uysal, 2008; Hariyantia vd., 2015; Kwarteng, 2018; Arnold & Artz, 2019).

Bütçe planlama süreci, işletmelerin büyüklüğüne göre birden çok bütçeli olabileceği gibi tek bir bütçede de tamamlanabilir. Literatürde işletmelerde olası sorunları çözmek ve gelecek tahminlerinde bulunmak için birden çok bütçe uygulamasından söz edilse de, ampirik çalışmalar çoğu işletmenin planlama ve performans değerlendirmesi için tek bir bütçe seviyesi kullandığını göstermektedir (Arnold & Artz, 2019).

Bütçeleme süreci, bir taraftan bütçelerin planlanmasını diğer yanda bu planların kontrolünü içerir. Fisher vd.'ne göre (2002), bütçe planlamasının yapılması ile işletmelerde kaynak dağılımı sağlanır ve bu anlamda planlama ile organizasyon performansı değerlemeye tabi tutulur. Böylece bütçe kontrol aracı olarak kullanılır. İşletmeler, bütçe planlaması yaparak geleceği planlı tahmin etmek, işletme karlılığını artırmak ve yönetim performansını kontrol etmek gibi amaçlar taşımaktadır (Uysal, 2008:56).

Joshi vd.(2003)'nın yapmış oldukları çalışmada hizmet sektöründeki işletmelerin %92,6'lık kısmının uzun süreli bütçe planlaması yaptıklarını belirlemişlerdir. Yapılan çalışmalarda ticari hayatta başarılı işletmelerin bütçelemeyi hem planlama hem de kontrol için kullandıkları görülmektedir (Covaleski vd., 2003; Hansen & Van der Stede, 2003; Knight & Dyer, 2005; Merchant & Van der Stede, 2007).

Kwarteng (2018) bütçelemenin hem özel hem de kamu kesiminde bir planlama ve kontrol aracı olarak kullanıldığını ve önemli bir rol oynadığını belirterek bütçe planlamasının, kaynak tahsisi ve organizasyon performans yönetimi ile olumlu bir şekilde ilişkili olduğunu ortaya koymuşlardır (Tsamenyi vd., 2004).

Hariyantia vd. (2015) yöneticilerin bütçeleme sürecine katılımının, iş performansının artmasına önemli ve olumlu katkı sağladığını belirlerken bu sonucun planlama davranışı neticesinde elde edildiğini ifade etmektedirler. Planlanan bütçenin zamanla sapmalara maruz kalabileceğini dile getiren Arnold & Artz (2019) dönem başında yapılacak bütçelerin dönem içinde kontrol edilmesini ve gerektiğinde esnek bir anlayışla bütçelerin revize edilmesi gerektiğine işaret etmektedir. Bu yönüyle bütçe planlaması ve kontrolü ile hem astların motivasyonu sağlanır hem de organizasyonel yönetimin çaba ve performansını artırılması gerçekleştirilir (Fisher vd., 2002). Bu çerçevede bütçe planlamasındaki artışın bütçesel kontrolü artırması beklenen bir durumdur.

H₄: *Bütçe planlamasındaki artış bütçesel kontrolü anlamlı şekilde artırır.*

2.4. Bütçe Kontrol Sistemi

Yönetim muhasebesinin temel amaçlarından biri işletme yönetimlerinin geleceğe yönelik karar almalarında ve yatırım planlarında yardımcı olmaktır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için mali nitelikteki olayların planlanan ile gerçekleşen değerlerin karşılaştırılması gerekir. Bu sayede, yapılan kontroller sonucunda, fiili veriler ile standart veriler arasındaki olumlu ya da olumsuz sapmalar tespit edilebilir. Ortaya çıkabilecek bu sapmalar ancak uygun bütçe kontrol sistemi ile ortaya konulabilir.

Bu noktada bütçe kontrolü; fiili çalışma sonuçlarının hazırlanan bütçe rakamları ile karşılaştırılması, bu karşılaştırma sonucunda sapmalar varsa hesaplanması, bu sapmalarının nedenlerinin araştırılarak bulunması ve bu nedenlerin giderilmesi için gerekli önlemlerin uygulamaya konulması faaliyeti (Büyükmirza, 2009:665) olarak tanımlanabilir. Standart

maliyetleme sonrası iş bitiminde ortaya çıkacak fiili verilerin takibi için bir iyi bir veri analiz sisteminin kurulması gerekir. Bütçe kontrol sisteminden söz edebilmek için öncelikle finansal muhasebe sisteminden gelecek olan verilerin güvenilir olması gerekir. Aksi durumda bütçe kontrol sisteminden söz edilemez. Gençtürk & Bağcı (2012) işletmelerin kısa ve uzun vadede maksimum fayda sağlamaları ancak işletme yöneticilerinin bütçe ve bütçe kontrolü çalışmalarına bilinçli katılımı ile gerçekleşeceğini belirten bu alanda yeterli düzeyde bir algının oluşmadığını ve algı düzeyinin artması için çalışmaların yapılması gerektiğini dile getirmişlerdir.

Diğer yanda bütçe kontrol sisteminin organizasyon kültürü ile ilgili olduğunu belirten Kung vd. (2013) işletme bütçelerinin olumlu kullanılması durumunda bir taraftan faaliyetlerin kontrolünün sağlanacağını diğer taraftan da performans değerlemesine önemli katkı vereceğini belirtmektedirler. Tüm bu beklentilerinin gerçekleşmesi için işletme bütçeleme kültürünün geliştirilerek bütçe sisteminin kurulup işlevsel olarak çalıştırılması gerekir.

İşletme bütçelerinin bütçe uzmanları tarafından hazırlanıp amacına uygun olarak işletme sistemlerine adapte edilmesi durumunda, kaynak planlaması ve süreç kontrolünün çok daha verimli bir şekilde yapılabileceği söylenebilir (Covaleski vd., 2003; Hansen vd., 2003; Merchant & Van der Stede, 2007). Pek çok işletmenin, bütçeleme sistemini kontrol sistemlerinde çok önemli bir araç olarak kullanıldığını belirten Schoute & Wiersma (2011) zaman içinde bütçeleme sisteminin kullanımının artması ile işletme kaynak verimliliğinin de artacağını dile getirmişlerdir.

İşletmelerin bütçeleme sistemine uygun olarak faaliyetlerini kontrol etmesi organizasyon performansı açısından önemlidir. Bütçe kullanımı beraberinde işletme yönetimlerine önemli sorumluluklar da getirmektedir. Yapılacak kontrollerle dönem içerisinde bütçeleme ilkelerine uygun hareket edilmesi sağlanır ve oluşabilecek bütçe boşluğunun da önüne geçilmiş olunur. Schoute & Wiersma (2011) bütçe kullanım durumu ile bütçe boşluğu arasında olumsuz ilişkiden söz ederek bütçe kontrolünün önemini ortaya koymuştur. Yazarlar bu aşamada bütçe kullanımının üç amacını belirlemiştir. Bunlar; (a) planlama ve iletişim amaçları için bütçe kullanımı, (b) faaliyetlerin koordinasyon ve tahsis amaçları ve (c) işletme yönetim performansının değerlendirmesi ve ödüllendirilmesidir.

Libby & Lindsay (2010) göre bütçeleme sistemlerinin işletmelerin kontrolünde kilit rol üstlenmesine ve çoğu işletmenin bu uygulamayı bırakma niyetinin olmamasına rağmen, Hope & Fraser (2003) birçok işletmenin uyguladığı bütçeleme sisteminin kaldırılmasını ve böylece işletmelerin esnek olmayan bütçe süreçlerinin kısıtlamalardan kurtulabileceğini savunmaktadır. Yazarlar bütçeleme sistemini kaldırarak, işletmelerin kendilerini pazar koşullarına daha hızlı bir şekilde uyum sağlayabilen yapıya kavuşabileceklerini böylece bütçelemeye bağlı kısıtlardan etkilenmeyeceklerini ve işletmelerin piyasa şartlarına sürekli uyum sağlayabileceklerini belirtmiştir.

Her ne kadar bütçeleme sistemi ve bu sistemin getirdiği planlı davranışın işletmeler için kısıt olduğu savunulsa da birçok çalışma başarılı organizasyonların bütçelemeyi hem planlama hem de kontrol için sıkı bir şekilde kullandığını göstermektedir (Knight & Dyer, 2005). Balogun vd. (2015) organizasyonların bütçe hazırlaması ve uygulamasının, organizasyon performansı üzerinde önemli düzeyde olumlu etkisi olduğunu bunun için bütçe kontrolünün mutlaka uygulanması gerektiğini ifade etmektedirler. Çünkü organizasyonların ve yöneticilerinin bütçe kontrol sistemi ile performanslarını belirlemek için bütçeler önemli kolaylık sağlayan araçlardır

(Hansen & Mowen, 2000). Bu nedenle bütçesel kontrol organizasyon performansını artıran bir etkiye sahiptir.

H₃: *Bütçe kontrol sistemindeki artış organizasyonel performansı anlamlı şekilde artırır.*

2.5. Organizasyonel Performans

Bütçe yönetimi açısından organizasyonel performans; yöneticilerin ve çalışanların operasyonel planlamayı ne ölçüde başarabildikleri ile yakından ilişkilidir. Ortaya çıkabilecek başarının ölçüsü işletme faaliyetlerinin karlılık seviyesinin artırılması, verimliliğinin ve etkinliğinin artırılmasıdır. Bu aşamada bütçelerin bir işlevi daha ortaya çıkmaktadır. Bütçeler; yöneticilerin ve organizasyonun aynı anda hem operasyonel planlama hem de performans değerlendirmesi için kullanılır (Arnold & Artz, 2019). Bu şekilde yöneticilerin ve organizasyonun performansı iki şekilde ölçülür. İlki ne ölçüde uygun planlama yapıldığı ikincisi yapılan bu planın nasıl sonuçlandığıdır? İyi planlama bütçe ile desteklenerek yapılır. Daha sonra iş sürecinde kontrol edilir. Böylece organizasyonun başarısı bütçe hedeflerine ulaşma ile sonuçlanacaktır. Yöneticilerin performansında somut ve kayda alınmış bütçe kalemlerinin kullanılması performans ölçümü için güvenilir veriler sunmaktadır (King vd., 2010). Çünkü bütçe uzmanları tarafından hazırlanan ve ortaya konulan hedefler sayısal değerlerle ortaya konulur. Yöneticilerin kendilerine teslim edilen bütçeler ile çalışmalarını neticesinde organizasyonlar için faydalı bilgiler üretilmiş olunur (Chong & Chong, 2002).

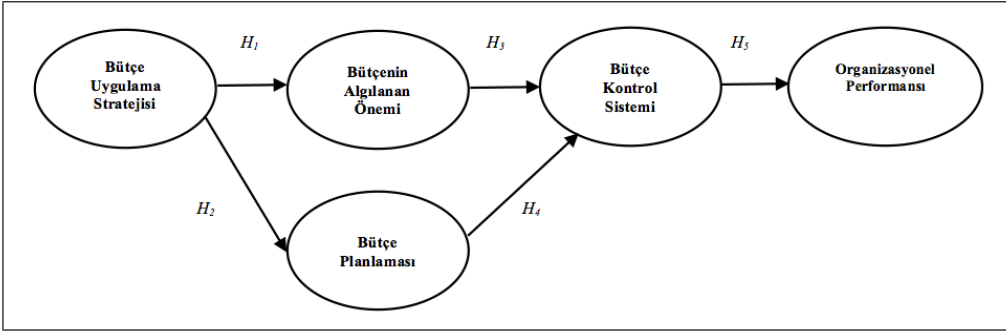
Organizasyonların ürettiği bilgilerin bir sistemle kontrol edilmesi gerekir. Bir yönetim aracı olarak kullanılan bütçe kontrol sisteminin, işletmede organizasyon yönetimine yardım ederek işletme performansının artırılmasına katkıda bulunduğunu ifade eden Adan (2012) bütçe kontrol sisteminin temel fonksiyonunun finansal planlamaya rehberlik etmek olduğunu dile getirmiştir. İşletme kaynaklarının dağılımında çok önemli bir yeri olana finansal planlama bütçeleme ilkelerine uygun yapılmalıdır. Çünkü işletmede finans bütçenin bir fonksiyonudur. Bu bakımdan hazırlanan bütçelerin finansman yönetimine ve bütçe kontrol sistemine uygun bir şekilde kontrol edilmesi gerekir. Bütçelerin ve bütçe kontrol sistemlerinin organizasyonel performansın ölçümünde kullanılan birer faktör olduğunu belirten Balogun vd. (2015) bütçelerin organizasyonların amaçlarına ulaşmak ve performanslarını en üst seviyeye taşımak konusunda işletmelere yardımcı olduğunu belirtmektedir.

Bir organizasyonun bireysel üyelerinin performansı olarak da bilinen yönetim faaliyetlerindeki performansı şunları içerir: bütçe belirleme biçiminde gerçekleştirilen görevlerin ve işlevlerin planlanması, hazırlanması, uygulanması (Hariyantia vd., 2015).

Organizasyonel performansın temelde iki boyutunun olduğunu söyleyen Neely (2005), bunların birinin organizasyonel etkililik diğerinin ise faaliyetlerde verimlilik olduğunu dile getirmiştir. Bu bakımdan işletme yönetimi ve çalışanlarının dönem içerisindeki performansları bu ölçülere göre değerlendirilmelidir. Performans kriteri olarak yazarın öne sürdüğü verimlilik bütçe ilkelerinin uygulanması yoluyla tespit edilebilir. Bir önceki döneme göre dönem sonundaki çıktı miktarının karşılaştırılması, üretim süreçlerinde optimizasyon ve hatalı ürün sayılarında azalış gibi olumlu gelişmeler verimliliğin arttığını gösterir. Diğer yanda müşteri memnuniyeti, süreç iyileştirme ve çalışanların motivasyonunun gerçekleştirilmesi değer oluşturan davranışlar işletme organizasyon yönetimin bir çıktısı olabilmektedir. Dolayısıyla işletmelerdeki organizasyonel performans artışını sadece işletme yönetimine ve faaliyetlerine

bağlamak doğru olmayacaktır. İşletmelerdeki organizasyonel performans, iş performansı ve işletmenin ortamı gibi faktörlere bağlıdır (Otley, 2009). Ayrıca işletme departmanları arasında organizasyon yoluyla sağlanan koordinasyon ile işletmenin hazırlayacağı ve uygulamada kontrol edeceği bütçe; işletmelerin ekonomik, faaliyette bulunduğu pazar ve işletme içi performansını artıracaktır.

Şekil 1: Araştırma Modeli ve Hipotezler



3. Ampirik Araştırma

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Firma performansına etkileri ve kaynakların verimli kullanımı açısından bütçeleme süreçlerinin belirleyicilerini anlamak önemlidir. Bu nedenle çalışma kapsamında bütçeleme süreçlerinde görev alan farklı birim ve pozisyonlardaki katılımcıların içinde buldukları örgüt bünyesinde bütçelerle ilgili bütçe uygulama stratejisi, bütçenin algılanan önemi, bütçe planlaması, bütçesel kontrol ve örgütsel performans algıları arasındaki ilişkilerin incelenmesi amaçlanmıştır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Çalışma Bursa ilinde bütçeleme süreçlerinde görev alan katılımcıların yer aldığı 175 katılımcıdan anket aracılığıyla toplanan verilerden elde edilen bulguları içermektedir.

3.3. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma kapsamında sırası ile aşağıdaki hipotezler test edilmektedir.

H₁: Bütçe uygulama stratejisinin bütçenin algılanan önemi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H₂: Bütçe uygulama stratejisinin bütçe planlaması üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H₃: Bütçenin algılanan öneminin bütçe kontrol sistemi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H₄: Bütçe planlamasının bütçe kontrol sistemi üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

H₃: Bütçe kontrol sisteminin organizasyonel performans üzerinde pozitif ve anlamlı bir etkisi vardır.

3.4. Araştırmanın Yöntemi

3.4.1. Araştırmanın Anakütlesi ve Örneklemi

Bu çalışmada, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsünde yürütülmekte olan yüksek lisans tezi araştırma verileri kullanılmıştır. Çalışma evreni olarak Bursa ilinde mobilya sektöründe yer alan işletmeler seçilmiştir. Bu il ve sektörün seçilmesinde aşağıdaki hususlar dikkate alınmıştır;

- 1- Bursa ili Türkiye'nin önemli bir sanayi kentidir. Gayri safi yurt içi hâsıla üretimi, Türkiye sanayi ve hizmet üretimi (TOBB, 2018b; TÜİK, 2018), ihracatı (TOBB, 2019:260) ile istihdamındaki (TOBB, 2019: 275-276) payı önemli olan ilk 10 il arasında yer almaktadır.
- 2- Bursa-İnegöl Bölgesi mobilya üretiminin yoğunlaştığı bir bölgedir ve gelişme dinamiği yüksektir. Tarihi İpek Yolu üzerinde bulunmasının sağladığı ticari hareketlilik ile hammadde kaynaklarına yakın olması bölgenin en önemli avantajlarıdır. Bu avantajını iyi değerlendiren bölge sektörün ihracat dağılımında Kayseri ve İstanbul'un ardından üçüncü sırada, oluşturduğu toplam istihdam bakımından ise İstanbul'un ardından ikinci sırada yer alan önemli bir mobilya merkezidir (TOBB, 2017: 14).¹
- 3- Araştırma bütçesi ve olanaklarındaki sınırlılıklar.

Bu çerçevede belirlenen evren dâhilinde örneklem büyüklüğü hesaplaması yapılarak minimum örnek büyüklüğü belirlenmiştir. Hesaplamada Bursa ilinde mobilya sektöründe faaliyette bulunan toplam 2.121 işletme bulunduğundan (TOBB, 2017: 12) hareketle evren büyüklüğü bilinmesi durumunda örnek büyüklüğü hesabından hareket edilmiştir.² Buna göre %95 güven aralığında %5 hata payı ile hesaplanan örneklem büyüklüğü 325 olarak belirlenmiştir.³

3.4.2. Verilerin Toplanması

Örneklem kapsamında Bursa'da mobilya sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden rassal örnekleme yoluyla 600 katılımcıya elden ulaştırılan anketler, doldurulduktan sonra yine aynı yolla toplanarak değerlendirmeye alınmıştır. Bu anketlerden 206'sı geri dönmüş, bunlardan çeşitli nedenlerle cevaplanmamış, ya da eksik cevaplanmış olanlar değerlendirilmeye alınmamıştır. Bu çerçevede toplam 175 anket analizlere kullanılmıştır. Çalışmada yanıtlanma oranı %34,33 (206/600) olarak gerçekleşmiştir.

1 TOBB. (2017). Türkiye mobilya ürünleri meclisi sektör raporu 2017. TOBB Yayın No: 2018/304, Ankara: Gökçe Ofset.

2 $n = \frac{Nt^2pq}{d^2(N-1) + t^2pq}$ Formülündeki; n: Örnekleme alınacak birey sayısını, p: İncelenen olayın gerçekleşme olasılığını, q: İncelenen olayın gerçekleşmeme olasılığını, t: Belirli bir anlamlılık düzeyinde, t tablosuna göre bulunan teorik değeri, d: Olayın görülüş sıklığına göre kabul edilen örnekleme hatasını ifade etmektedir.

3 $n = \frac{2121 \times 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5}{0,05^2(2121-1) + 1,96^2 \times 0,5 \times 0,5}$

3.4.3. Araştırmanın Değişkenleri

Değişken ölçümü için, literatürde yer alan ve geçerlilikleri pekçok çalışmada test edilmiş ölçeklerden faydalanılmıştır. Ölçeklerin kullanımında önce Türkçe'ye çevrilen ölçeklerin geçerlilik kontrolleri yapılarak yaygın kullanımına geçilmiştir.

Bu çerçevede bütçe uygulama stratejisi, bütçe planlaması ve bütçesel kontrol sistemi algılarının ölçümünde Joshi vd. (2003) kullanmış oldukları ölçekten yararlanılmıştır. Bütçenin algılanan öneminin ölçülmesinde Kung vd. (2013) tarafından kullanılan ölçekten yararlanılmıştır. Yönetimsel performans ölçümü için Agbejule & Saarikoski (2006) tarafından kullanılan ölçekten yararlanılmıştır. Çalışma kapsamında oluşturulan anketin uygulanması ve değişkenlerin ölçümünde beşli Likert ölçekten yararlanılmıştır.

3.4.4. Analiz İçin Başvurulan Yöntemler

Çalışma kapsamında elde edilen veriler kısmi en küçük kareli yapısal eşitlik analizi ile incelenmiştir. Yöntem küçük örnek büyüklüklerinde yapısal eşitlik analizi uygulanmasını mümkün kıldığı için tercih edilmiştir.

3.5. Araştırmanın Bulguları

3.5.1. Demografik Bulgular

Çalışma kapsamında ele alınan örnekleme ilişkin temel tanımlayıcı demografik özellikler Tablo-1'de özetlenmiştir. Tanımlayıcı demografik istatistiklere göre çalışmaya katılanların 19 kişiden oluşan %10,9'luk kısmı kadın, 156 kişiden oluşan %89,1'lik kısmı ise erkek katılımcılardan oluşmaktadır. Bu katılımcılar yaş dağılımı olarak incelendiğinde ise örneklem %13,1 (23 kişi) 30 yaş ve altı, %35,4 (62 kişi) 31-40 arası, %44 (77 kişi) 41-50 arası ve %7,5 (13 kişi) 51 ve üstü yaşa sahip katılımcılardan oluşmaktadır. Eğitim durumu açısından örneklemin %37,7'si (66 kişi) önlisans ve altı eğitime sahipken, %53,1'i (93 kişi) lisans düzeyinde ve %9,2'si (16 kişi) lisansüstü düzeyinde eğitime sahiptir.

Tablo 1: Demografik Değişkenlere İlişkin Tanımlayıcı İstatistikler

	Frekans*	Yüzde (%)	Birikimli Yüzde (%)
Cinsiyet			
Kadın	19	10,9	10,9
Erkek	156	89,1	100
Yaş			
30 ve altı	23	13,1	13,1
31-40	62	35,4	48,5
41-50	77	44,0	92,5
51 ve üstü	13	7,5	100
Eğitim Durumu			
Önlisans ve altı	66	37,7	37,7
Lisans	93	53,1	90,8
Lisansüstü	16	9,2	100
İş Tecrübesi			
10 ve altı	94	53,7	53,7
11- 20	51	29,1	82,8
21 ve üstü	30	17,2	100

*:Demografik değişkenlere cevap veren katılımcılar dikkate alınmıştır.
Boş bırakılan sorular nedeniyle yanıt sayıları 323'den farklılık gösterebilmektedir.

Örnekleme yer alan katılımcıların iş deneyimleri dikkate alındığında ise örneklemin %53,7'si (94 kişi) 10 yıl ve altı deneyime sahip iken geri kalan %46,3'lük (81 kişi) kesim 11 yıl ve üzeri deneyime sahip katılımcılardan oluşmaktadır.

3.5.2. Faktör ve Güvenilirlik Analizi Bulguları

Araştırma kapsamında değişkenlerin ölçümünde kullanılan ölçekler daha önce uluslararası çalışmalarda kullanılmış olan geçerliliği kanıtlanmış ölçekler olduğundan doğrulayıcı faktör analizi kullanılmıştır. Ayrıca ölçeklerin Türkiye için geçerlilik güvenilirliklerine ışık tutmak amacıyla iç tutarlık geçerliliğinin yanı sıra yapı ve yakınsak geçerlilikleri de incelenmiştir. Yapılan faktör ve güvenilirlik analizlerinde %95 güven aralığında elde edilen faktör yükleri ve güvenilirlik sonuçları Tablo 2'te sunulmuştur. Yapılan analizlerde %35 altında yüklenme katsayısına sahip sorular analiz dışında tutulmuştur.

Tablo 2: Faktör ve Güvenilirlik Analizi Sonuçları

	BUS	BAÖ	BP	BKS	OP	Cronbach's Alpha	rho_A	Composite Reliability	Average Variance Extracted (AVE)
S1	0,794					0,835	0,839	0,890	0,670
S2	0,841								
S3	0,803								
S4	0,835								
S5		0,824				0,809	0,813	0,876	0,639
S6		0,848							
S7		0,687							
S8		0,828							
S9			0,566			0,743	0,755	0,818	0,368
S10			0,426						
S11			0,438						
S12			0,629						
S13			0,695						
S14			0,619						
S15			0,652						
S16			0,747						
S17				0,721		0,717	0,739	0,777	0,343
S18				0,665					
S19				0,495					
S20				0,450					
S21				0,662					
S22				0,653					
S23				0,357					
S24					0,878	0,810	0,825	0,887	0,724
S25					0,868				
S26					0,803				

BUS: Bütçe Uygulama Stratejisi, BAÖ: Bütçenin Algılanan Önemi, BP: Bütçe Planlaması, BKS: Bütçesel Kontrol Sistemi, OP: Organizasyonel Performans

Bulgular faktör yüklenmeleri ve geçerliliklerinin kabul edilebilir sınırların çok üstünde olduğunu ortaya koymaktadır. Faktör analizi yapılan değişkenlerin güvenilirlik analizi sonucunda elde edilen Cronbach Alfa değerlerinin 0,70 ve üstünde olması anket ve değişkenlerin kabul edilebilir ve yüksek iç tutarlılık güvenilirliğine sahip olduğunu göstermektedir. Ayrıca değişkenlerin yapısal geçerliliğini test etmek için hesaplanan Birleşik Güvenirlik (Composite Reliability) değerleri de 0,73 ve üzerinde sonuçlar vermiştir. Değişkenlere ait açıklanan ortalama varyans değerleri de beklenen değer olan %50'ye yakın üzerinde sonuçlar sergilemektedir.

Tablo 3: Korelasyon Analizi Sonuçları ve Tanımlayıcı İstatistikler

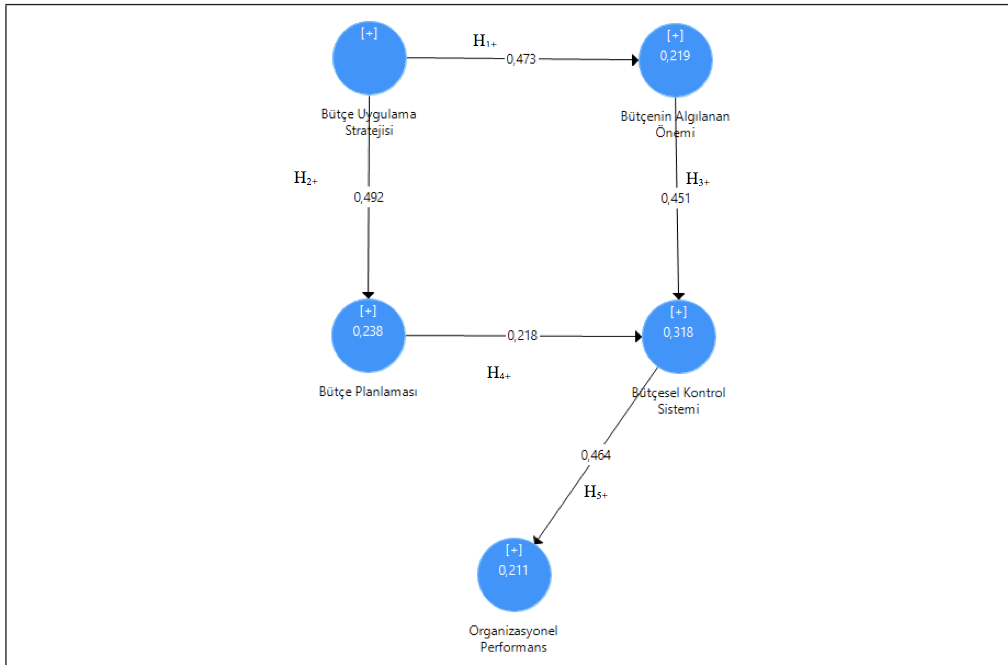
	BUS	BAÖ	BP	BKS	OP	Min.	Maks.	Basıklık	Çarpıklık
BP	1,000					-3,237	1,836	0,232	-0,443
BUS	0,492	1,000				-3,554	1,577	1,267	-0,809
BAÖ	0,382	0,473	1,000			-3,176	1,759	-0,027	-0,300
BKS	0,390	0,409	0,534	1,000		-2,507	2,196	0,357	-0,347
OP	0,410	0,358	0,449	0,464	1,000	-4,090	1,454	2,150	-0,716

Verilerin normal dağılımına ilişkin yapılan histogram analizleri ile Tablo 3'te yer alan korelasyon, ve standardize edilmiş değerler (ortalaması 0, standart sapması 1) üzerinden hesaplanan çarpıklık ve basıklık değerleri değişkenler açısından normalliğin kabul edilmiş sınırlar içinde sağlandığına işaret etmektedir. Tablo 3'te yer alan değerler ve model uyumu kabul edilebilir düzeylerin üstündedir. Değişkenlerin yapısal geçerliliği doğrulandığından modele ilişkin değerlendirmeler yapılabilir. (Segars & Grover, 1993; Mac Callum & Austin, 2000).

3.5.3. Değişkenler Arası İlişkilerin Analiz Bulguları

Araştırmanın kapsamında ele alınan değişkenler arasındaki ilişkilerin incelenmesinde yapısal yol analizinden yararlanılmıştır. Yapılan analiz sonucunda elde edilen bulgular Şekil 2'de görülmektedir.

Şekil 2: Araştırma Modeline İlişkin Yol Analizi Sonuçları



Modelde gösterilen tüm katsayılar değerleri standardize edilmiş katsayılardır ve istatistiksel olarak en az %5 düzeyinde anlamlıdır. Değişkenlere ait R² değerleri düzeltilmiş R² değerlerdir. Model uyum istatistikleri: SRMR:0,079, d_{ULS}:0,841, d_G: 0,319, Chi-Square: 340,642, NFI: 0,706

Şekil 2’de yer alan sonuçlar dikkate alındığında örnekleme dâhil olan işletmeler açısından bütçe uygulama stratejisinin bütçe planlaması ve bütçenin algılanan önemini anlamlı şekilde artırdığı görülmektedir.

Bütçe uygulama stratejisindeki bir birimlik artış bütçe planlamasını 0,492 standart düzeyde ve anlamlı şekilde (0,000) artırmaktadır. Bütçe uygulama stratejisi bütçenin algılanan önemi üzerinde de ise 0,473 standart etki düzeyinde ve anlamlı şekilde (0,000) artışa sebep olmaktadır. Ayrıca bütçe uygulama stratejisinin bütçe planlamasındaki değişkenliğin %23,8’ini, bütçenin algılanan önemindeki değişkenliğin ise %21,9’unu açıkladığı gözlenmiştir.

Bütçesel kontrol sistemine olan etkileri açısından bütçe planlaması ve bütçenin algılanan önemi değerlendirildiğinde, bütçe planlamasındaki bir birimlik artışın bütçesel kontrolü 0,218 seviyesinde ve anlamlı (0,024), bütçenin algılanan önemindeki artışın ise 0,451 ve anlamlı (0,000) şekilde artırdığı tespit edilmiştir. Ayrıca bu iki değişkenin bütçesel kontrolün toplam değişkenliğinin %31,8’ini açıkladığı da anlaşılmaktadır. Bu sonuçlara göre iyi bir bütçesel kontrol sisteminin oluşturulması için bütçenin öneminin bütçe planlamasından daha fazla etki etmektedir.

Nihayi bağımlı değişken olarak ele alınan organizasyonel performans ile bütçesel kontrol sistemi arasındaki ilişki incelendiğinde ise, bütçesel kontrol sistemindeki artış organizasyonel performansı 0,464 standart etki düzeyinde ve anlamlı (0,000) şekilde artırmaktadır. Ayrıca değişkenler arası bu ilişkide bütçesel kontrol sistemi organizasyonel performanstaki değişkenliğin %21,1’ini açıklamaktadır.

Sonuçlar bütçesel kontrol sistemine sahip işletmelerde organizasyon performansının arttığını ve bunun da bütçe planlaması, bütçenin algılanan önemi ve bütçe uygulama stratejisinden olumlu etkilendiğini ortaya koymaktadır.

Tablo 4: Yol Katsayıları ve Anlamlılık Düzeyleri

	Hipotez	Ortalama	Std. Sapma	T Değeri	P Değeri
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçenin Algılanan Önemi	H ₁ (Kabul)	0,473	0,062	7,655	0,000
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçe Planlaması	H ₂ (Kabul)	0,492	0,057	8,569	0,000
Bütçenin Algılanan Önemi -> Bütçesel Kontrol Sistemi	H ₃ (Kabul)	0,451	0,074	6,106	0,000
Bütçe Planlaması -> Bütçesel Kontrol Sistemi	H ₄ (Kabul)	0,218	0,096	2,263	0,024
Bütçesel Kontrol Sistemi -> Organizasyonel Performans	H ₅ (Kabul)	0,464	0,064	7,226	0,000

Tablo 4’te elde edilen sonuçlar ışığında örnekleme sonuçlarına göre tüm hipotezler %5 düzeyinde anlamlı olup kabul edilmiştir.

Bütçe uygulama stratejisinin gerek bütçesel planlama ve gerekse bütçenin algılanan önemi üzerindeki etkileri dikkate alındığında bütçesel kontrol ve organizasyonel performans

üzerinde, bütçe planlaması ve bütçenin algılanan öneminin ise organizasyonel performans üzerinde farklı dolaylı etkilerinin varlığı söz konusudur. Bu amaçla yapılan indirekt etki analizinde elde edilen bulgular Tablo 5’te sunulmuştur. Sonuçlar incelendiğinde bütçe uygulama stratejisinin hem bütçesel kontrol hemde organizasyonel performans üzerinde pozitif anlamlı dolaylı etkilerinin olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca bütçe planlaması ve bütçenin algılanan önemi de organizasyonel performans üzerinde pozitif anlamlı bir dolaylı etkiye sahiptir.

Tablo 5: Toplam Endirekt Etki Düzeyi

	Ortalama	Std. Sapma	T Değeri	P Değeri
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçesel Kontrol Sistemi	0,321	0,048	6,718	0,000
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Organizasyonel Performans	0,149	0,035	4,233	0,000
Bütçe Planlaması -> Organizasyonel Performans	0,101	0,050	2,033	0,043
Bütçenin Algılanan Önemi -> Organizasyonel Performans	0,209	0,048	4,394	0,000

Direkt ve indirekt etkiler birlikte değerlendirildiğinde değişkenler arası ilişkilere ait toplam etki katsayıları Tablo 6’de açıklanmaktadır. Buna göre değişkenler direkt etkilerin yanında direkt ve indirekt etkilerin toplamı olarak bakıldığında bütçe uygulama stratejisi diğer değişkenlere olan direkt etkilerinin yanı sıra bütçesel kontrol sistemini 0,321 (0,000), organizasyonel performansı 0,149 (0,000) düzeyinde dolaylı olarak etkilemektedir. Benzer şekilde bütçenin algılanan önemi performansı dolaylı olarak 0,209 (0,000) oranında pozitif etkilerken bütçesel planlama da 0,101 (0,043) oranında dolaylı bir etkiye sahiptir.

Tablo 6: Toplam Etki Düzeyi

	Ortalama	Std. Sapma	T Değeri	P Değeri
Bütçe Planlaması -> Bütçesel Kontrol Sistemi	0,218	0,096	2,263	0,024
Bütçe Planlaması -> Organizasyonel Performans	0,101	0,050	2,033	0,043
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçe Planlaması	0,492	0,057	8,569	0,000
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçenin Algılanan Önemi	0,473	0,062	7,655	0,000
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Bütçesel Kontrol Sistemi	0,321	0,048	6,718	0,000
Bütçe Uygulama Stratejisi -> Organizasyonel Performans	0,149	0,035	4,233	0,000
Bütçenin Algılanan Önemi -> Bütçesel Kontrol Sistemi	0,451	0,074	6,106	0,000
Bütçenin Algılanan Önemi -> Organizasyonel Performans	0,209	0,048	4,394	0,000
Bütçesel Kontrol Sistemi -> Organizasyonel Performans	0,464	0,064	7,226	0,000

4. Sonuç

Bütçeleme süreçlerinde bütçe uygulama stratejisi, bütçenin algılanan önemi, bütçesel planlama ve bütçesel kontrol sisteminin organizasyonel performans arasındaki ilişkilerin ele alındığı bu çalışmada bütçe uygulamalarının yer aldığı bütçesel kontrol ortamlarının organizasyonel performansı artıran bir etkiye sahip olduğu gözlenmiştir.

Bu nihayi etkinin belirleyicileri olarak incelenen, bütçenin algılanan önemi ve bütçesel planlamanın ise bütçesel kontrolü artıran bir etkilerinin olduğu ve bu nedenle organizasyonel performans üzerinde bütçesel kontrol üzerinden dolaylı olumlu etkiye sahip etkili unsurları oluşturdukları gözlenmiştir. Çalışmada ayrıca bütçe uygulama stratejisinin bütçesel planlama ve bütçenin algılanan önemi üzerinden anlamlı bir artışa neden olan önemli bir öncül olduğu tespit edilmiştir. Bu açıdan bütçe uygulama stratejisinin bütçeye atfedilen önemin artmasını ve bütçe planlamasına zemin hazırlayarak planlama etkinliğini artırmakta bu vesile ile de bütçe kontrol sistemi ve organizasyonel performansı dolaylı olarak pozitif şekilde etkilemektedir. Bu sonuca göre bütçe uygulama stratejisi ile hareket eden işletmelerde bütçelerin kullanılmasının sağlayacağı performans artışı ve bütçe kontrol sisteminin faydası anlamlı şekilde artmaktadır.

Gelişmiş ülkelerdeki işletmelerin bütçe uygulama eğiliminin fazla, gelişmekte olan ülkelerdeki işletmelerin ise düşük bütçeleme seviyesine sahip olduğu bilinmektedir (Joshi vd., 2003). Elde edilen sonuçlar dikkate alındığında Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde bütçe uygulama amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için bütçeleme uygulamalarında bütçelerin öneminin ve organizasyonel performansa etkilerinin bütçeleme aşamasında ve sonrasında öneminin ortaya konarak açıklanması gerekir. Çünkü işletmelerde sürdürülecek uygulamaların başarısı daha çok organizasyonel ilgiye bağlıdır. Bütçe uygulamalarının sağlayacağı faydanın ve uygulamada bu faydayı elde edebilmek için ortaya konulacak yönetim anlayışının bütçe uygulamalarının başarısını doğrudan etkilediği görülmektedir.

Elde edilen sonuçlar konuyla ilgili daha önce yapılmış çalışmaların bulguları ile de benzerlik göstermektedir. Bu açıdan konuyla ilgili araştırma yapan Joshi vd. (2003) Bahreyn’de 54 orta ve büyük ölçekteki işletme üzerinde yaptıkları çalışmada; bütçe planlama, bütçe uygulama ve performans değerlendirme konusunda işletmelerin stratejik bütçe davranışlarını incelemişlerdir. Yapılan çalışmada elde edilen sonuçlara göre; işletmelerin uzun süreli stratejik planlama yapmadıkları, bütçeleme eğiliminin düşük olduğu ve işletmelerin bir yıllık bütçe yaptıkları ortaya konmuştur.

Hariyantia vd. (2015) motivasyon ve işletmenin kendi kaderini tayin teorisine dayanan araştırmada bütçesel katılımın organizasyon ve yönetim performansına etkisini araştırmıştır. Çalışmada işletme yönetiminin bütçenin önemini algıladıkları ölçüde motive olabilecekleri ve bununla yönetim performansı üzerine olumlu etki edebileceği söylenmektedir. Yazarlar farklı motivasyon seviyelerinin bütçe katılımını ve yönetim performansını etkilediğini ortaya koymuşlardır. Bu bakımdan bütçe uygulama stratejisi öncelikle işletme yönetiminin bütçenin önemini algılamalarına ve bunu vurgulayacak motivasyonla bütçeleme yapmalarına bağlıdır.

Yapılan çalışmalarda organizasyonun performansının önemli düzeyde işletme stratejilerinden, işletmenin bütçe yapma eğilimine istekli olup olmama davranışından, bütçe kontrol sistemi ve işletmede bütçe planlaması yapılmasından etkilendiği görülmektedir (Merchant & Van der Stede, 2007; Cruz, 2007; Oak & Schmidgall, 2009).

Wong vd. (2010) göre ise bütçeler yöneticilerin performansını değerlendirmede kullanılan bir araç olarak kendilerine verilen görevleri başarabilme derecesini ortaya koymaya yarar. Yöneticilerin performanslarını değerlendirme ölçüleri, işletme faaliyetlerinde planlama, koordinasyon ve dengeli büyüme dereceleri olarak görülebilir (Wong vd., 2010).

İşletme bütçe uygulamalarında takip edilecek zamanla farklı durumlara ilişkin yeni stratejiler kullanılması durumunda bunun organizasyon ve yönetim performansı üzerinde önemli ölçüde olumlu bir etkiye sebep olacağını belirten Kung vd. (2013) bu yolla, bütçe memnuniyeti, bütçe algısı ve organizasyonel performansın artırılmasına katkı sağlayacağını belirlemiştir.

Türkiye açısından konu ile ilgili yapılmış çok az çalışma olduğu dikkate alındığında daha büyük örneklerde ve farklı sektörlerde yapılacak yeni çalışmalara ihtiyaç olduğu görülmektedir. Yapılacak çalışmalarda özellikle büyük kurumsal firmalar ile küçük ölçekli firmalar arasındaki davranış değişikliklerinin incelenmesi konunun farklı boyutlarının anlaşılması açısından önem arz etmektedir.

Araştırmacıların Katkı Oranı

Orhan Bozkurt %45, Rahmi Yücel %35, Mustafa Şentürk %20

Kaynakça

- Abata, M. A. (2014). Participative budgeting and managerial performance in the Nigerian food products sector. *Global Journal of Contemporary Research in Accounting, Auditing and Business Ethics (GJCRA) An Online International Research Journal*, ISSN: 2311-3162, 1(3).
- Adan, H. (2012). Influence of stakeholders role on performance of constituencies' development fund projects. Unpublished PPM Project, University of Nairobi.
- Ahmad, N. N. N., Suleiman, N. & Alwi, N. M. (2003). Are budgets useful? A survey of Malaysian companies. *Managerial Auditing Journal*, 18 (9), 717–724.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. (2007). *Management control systems*. 12th Ed., New York, NY: McGraw-Hill.
- Arnold, M. & Artz, M. (2019). The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation. *Accounting, Organizations and Society*, 73, 50-67.
- Balogun, A., Mamidu, A. I. & Owuze, C. A. (2015). Budgetary control and organizational performance. *Journal of Educational Research in Natural and Social Sciences (JERNASS)*, 1, 1.
- Brownell, P. & Dunk, A. S. (1991). Task uncertainty and its interaction with budgetary participation and budget emphasis: Some methodological issues and empirical investigation. *Accounting, Organization and Society*, 16(8), 693-703.
- Büyükmirza, K. (2009). *Maliyet ve yönetim muhasebesi*, 14. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Chong, V. K. & Chong, K. M. (2002). Budget goal commitment and informational effects of budget participation on performance. *Behavioral Research in Accounting*, 14.
- Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. & Shields, M. D. (2003). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 3-49.
- Cruz, I. (2007). How might hospitality organizations optimize their performance measurement systems? *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 19(7), 574–588.

- Drury, C. Braund, S., Osborne, P. & Tayles, M. (1993). A survey of management accounting practices in UK manufacturing companies. Research Report No.32, London: A.C.C.A.
- Edwards, P., Ezzamel, M., McLean, C. & Robson, K. (2000). Budgeting and strategy in schools: The elusive link. *Financial Accountability & Management*, 16(4), 309–334.
- Fisher, J. G., Maines, L. A., Pfeffer, S. A. & Sprinkle, G. B. (2002). Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review*, 77(4), 847–863.
- Gençtürk, M. & Bağcı, G. (2012). Şirketlerin bütçe ve bütçe uygulamalarına genel bir bakışı: Burdur İlindeki şirketlere yönelik nitel bir araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 53, 49-68.
- Hansen, D. R. & Mowen, M.M. (2000). *Management accounting*. Fourth Edition, New Jersey: Prentice Hall.
- Hansen, S. C., Otley, D. & Van der Stede, W. (2003). Practice developments in budgeting: An overview and research perspective. *Journal of Management Accounting Research*, 15, 95–116.
- Hariyantia, W., Purnamasarib, P. & Lestira, M. (2015). Pluriform motivation as antecedent and its relationships to budgeting participation and managerial performance (Empirical study on manufacturing companies listed on Indonesian stock Exchange). *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 211, 836 – 843.
- Joshi, P.L., Al-Mudhaki, J. & Bremser, W. G. (2003). Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain. *Managerial Auditing Jurnal*, 18(19), 737-750.
- Hope, J. & Fraser, R. (2003). Who needs budgets? *Harvard Business Review*, 81(2), 108-115.
- King, R., Clarkson, P. M. & Wallace, S. (2010). Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21, 40–55.
- Knight, C. F. & Dyer, D. (2005). *Performance without compromise*. Boston, MA.: Harvard Business School Press.
- Kung, F. H., Huang, C. & Li, C. C. L. (2013). An examination of the relationships among budget emphasis, budget planning models and performance. *Management Decision*, 51(1), 120-140.
- Kwarteng, A. (2018). The impact of budgetary planning on resource allocation: Evidence from a developing country. *African Journal of Economic and Management Studies*, 9 (1), 88-100.
- Libbya, T. & Lindsay, R. M. (2010). Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, 56–75.
- Mahoney, T. A., Jerdee, T. H. & Carroll, S. J. (1965). The jobs of management. *Industrial Relations*, 4(2), 97-110.
- Masurel, E. & Smit, H. P. (2000). Planning behavior of small firms in central Vietnam. *Journal of Small Business Management*, 38(2), 95-102.
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2007). *Management control systems: Performance measurement, evaluation and incentives*. 2nd Ed., London, UK: Prentice Hall.
- Neely, A., Sutcliffe, M. R. & Heyns, H. R. (2001). *Driving value through strategic planning and budgeting*. New York: Accenture.
- Neely, K. P. (2005). Performance measurement system design; A literature review and research agenda. *International Journal of Operations & Production Management*, 24(12), 1228-1263.
- Sandalgaard, N. & Nielsen, C. (2018). Budget emphasis in small and medium-sized enterprises: Evidence from Denmark. *Journal of Applied Accounting Research*, 19(3), 351-364.

- Oak, S. & Schmidgall, R. S. (2009). Have budgetary controls in the US club industry changed from the mid-1980s to the twenty-first century? *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 21(4), 411–421.
- Otley, D. (2009). Performance management: A framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10, 363-382.
- Schoute, M. & Wiersma, E. (2011). The relationship between purposes of budget use and budgetary slack. *Advances in Management Accounting*, 19, 75–107.
- Tsamenyi, M., Bennett, M. & Black, J. (2004). Perceived purposes of budgets in organizations in a developing country. *Journal of African Business*, 5(1), 73-92.
- Uyar, A. & Bilgin, N. (2011). Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya regio. *International Journal of Hospitality Management*, 30(2), 398-408.
- Uysal, G. (2008). Örgütsel kaynak ve hedef ilişkisini sağlamada bütçe süreci ve uygulamaları: Bütçe planlama, yürütme ve kontrol. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 38, 113-122.
- Wijewardena, H. & Zoysa, A. D. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: An empirical investigation. *The International Journal of Accounting*, 34(1), 49–70.
- Wong-On-Wing, B., Guo, L. & Lui, G. (2010). Intrinsic and extrinsic motivation and participation in budgeting: Antecedents and consequences. *Behavioral Research in Accounting*, 22.
- Yücel, R. (2010). Bütçesel kontrol ve gevşeklik ilişkisinde bütçesel katılım, dağıtımsal adalet ve iletişimin rolü. *Ege Akademik Bakış*, 10(4), 1257-1268.

EXTENDED SUMMARY

Research Questions & Purpose

The study investigated into how budget control system and budgeting processes affect organizational performance in business enterprises and the determinants of budgeting processes in terms of efficient use of resources via business performance (Abata, 2014:5). Within this framework, in the designed study, it was aimed to examine the relationships between the budgetary control system as the determinant of organizational performance, the perceived importance of budget, budgetary planning and budget execution strategy. In developing countries like Turkey, in order to realize budget execution purposes, it is necessary to reveal and explain the importance of budgets in budgeting executions and their effects on organizational performance both during and after budgeting. For, the success of executions to be maintained in business enterprises depends more on organizational interest. This study as one of rare studies made in Turkey on budgeting system aimed to put forward originality by suggesting a research-based model.

Literature Review

The theoretical part of this study was written by benefiting from the academic journals leading in the literature related to the subject matter. The impact factors of the reached publications are high. When previous studies are taken into consideration, it is observed that budgeting based on budget execution strategy is associated with budget planning, budgetary control and organizational performance (Joshi et al., 2003; Ahmad et al., 2003; Hariyantia et al., 2015:836). In this study, since budgetary activities reflect more of the management approach and business strategy, the relationships between budget execution strategy, budget planning, perceived importance of budget, budgetary control and organizational performance were discussed. The literature review related to the subject of the study is as follows: The higher the perceived importance of budget, the better the budgetary control and the higher added-value for business enterprises. It was determined that both the motivation of subordinates can be achieved and the effort and the performance of organizational management can be increased with budget planning and control (Fisher et al., 2002). Within this framework, it is an expected situation that an increase in budget planning increases budgetary control. According to this, it was determined that budgetary control has an effect which increases organizational performance (Hansen & Mowen, 2000). In business enterprises, the importance of planned decision-making is increasing as the time passes.

Methodology

In the study, a five-variable model with two independent variables, two intermediate variables and one dependent variable. In this model, a total of five hypotheses were established. In order to test the model, the research based test method (RBV) was applied by using a quantitative method. The questionnaire was administered via 28 August 2020-dated and 2020/06-numbered decision permission by Bursa Uludag University Social and Human Sciences and Publication Ethics Committee. The study includes the findings obtained from the data collected through the questionnaire from 175 participants selected randomly from among 600 participants taking charge in the budgeting processes in the province of Bursa. In the administration of the questionnaire formed within the scope of the study and the measurement

of the variables, the five-point Likert type scale was used. For the evaluation of the collected data, the SPSS for Windows 23.0 statistical package program was used and if the hypotheses were correct was tested via statistical methods and SPSS. In this study, the research data of the master's theses carried out at the Social Sciences Institutes of Uludag University was used. As the target population of the study, the enterprises included in the furniture sector in the province of Bursa were selected. In the selection of this city and sector, the following points were considered.

Results and Conclusions

Following the analysis of the study, the following results were reached. It was found that the business enterprises did not make a long-term strategic planning, the budgeting tendency was low and the business enterprises made an annual budget. In the study, it was observed that the more the business administration perceived the importance of budget, the more motivated they became and this had a positive effect on management performance. Stating that if new strategies were followed in business budget executions for the situations differing within the course of time, it would have an important effect on organizational and management performance, Kung et al. (2013) reported that it would contribute to budgetary satisfaction, budget perception and organizational performance. When the fact that there is a limited number of studies on the subject matter in Turkey is taken into consideration, it is observed that there is a need for new studies to be made in larger samples and different sectors. In further studies, the examination of behavioral changes especially between big institutional firms and small-scale firms is important in terms of understanding of the different dimensions of the subject matter.