

GELENEKSEL BÜTÇELEMEYE ALTERNATİF MODERN BÜTÇELEME YAKLAŞIMLARI¹

Nisa Kıymet ŞAHİN²

Özet

Günümüzün hızla değişen ekonomik şartları ve geleneksel bütçeleme sürecinin yetersizliklerinden dolayı, geleneksel bütçeleme sistemi planlama ve denetim işlevlerini yeterince yapamaz hale gelmiştir. Geleneksel bütçeleme süreci, çoğu zaman stratejik karar almada yeterli bilgi sağlayamamaktadır. Geleneksel bütçelemeye ilişkin sorunlar, daha etkin bütçeleme sistemlerine ihtiyacı ortaya çıkarmış ve ileri üretim ortamına uygun bütçe yaklaşımları ve tekniklerinin gelişmesine neden olmuştur. Modern bütçelemenin kavramsal yapısı, geleneksel bütçelerin yetersizlikleri gözden geçirildikten sonra, etkili bir kâr planlaması ve bütçeleme sisteminin karşılamak zorunda olduğu yönetim amaçları üzerinde yoğunlaşarak oluşturulmuştur. Bu çalışmanın amacı, yeni bütçeleme sistemlerine olan ihtiyaçların nedenleri ve geleneksel bütçeleme sürecine alternatif bütçeleme yaklaşımlarının, bütçeleme sorunlarını çözme konusunda etkinliklerini kavramsal olarak ortaya koymaktır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe, Geleneksel Bütçeleme, Modern Bütçeleme Yaklaşımları.

Jel Kodları: M10, M40, M41.

Alındığı Tarih: 14.11.2021 / Kabul Edildiği Tarih: 21.12.2021 / Açık Erişim Tarihi: 27.12.2021

Alternative Modern Budgeting Approaches to Traditional Budgeting Approaches

Abstract

Due to today's rapidly changing economic conditions and the inadequacies of the traditional budgeting process, the traditional budgeting system has become unable to adequately perform its planning and control functions. The traditional budgeting process often fails to provide sufficient information for strategic decision making. Problems related to traditional budgeting systems and led to the development of budget approaches and techniques suitable for the advanced production environment. The conceptual structure of modern budgeting has been established after reviewing the inadequacies of traditional budgets, concentrating on the management objectives that an effective profit planning and budgeting system must meet. The aim of this study is to conceptually reveal the reasons for the need for new budgeting systems

¹ Bu makale doktora tezinden türetilmiştir.

² Dr. Öğr. Üyesi, Balıkesir Üniversitesi, nisasahin@balikesir.edu.tr.

and the effectiveness of alternative budgeting approaches to the traditional budgeting process in solving budgeting problems.

Keywords: Budget, Traditional Budgeting, Modern Budgeting Approaches.

Jel Codes: M10, M40, M41.

1. Giriş

Bir işletmenin etkin ve etkili yönetilebilmesi, gelecekteki fırsat ve tehditlere hazırlıklı olması için kullanılan en önemli yönetim aracı bütçelerdir. Ancak geleneksel bütçeler gelişen ekonomik ve teknik koşullarda işletmelerin önünde bir engel olarak tanımlanmaktadır. Bu durum, geleneksel bütçeleme anlayışının işletmelerin gerçeklerine göre değil, üst yönetimin isteklerine göre hazırlanmaları ve esneklikten uzak oluşlarından kaynaklanmaktadır.

Geleneksel bütçeleme, çoğunlukla fiili maliyetleri kontrol etme amacıyla hareket etmekte iken modern bütçeleme sistemleri karar vericileri süreç bazında düşünmeye itmektedir (Türk, 2000: 47). Piyasa ihtiyaçlarını temel alan yeni yönetim anlayışları değerler zincirine dayanmaktadır (Newing, 1994: 1). Geleneksel bütçeleme ve planlama ile değer yaratılamamaktadır.

Günümüz hızla değişen ekonomik şartları ve geleneksel bütçeleme sürecinin dezavantajlardan dolayı, planlama ve denetim fonksiyonları yeterli bir şekilde yerine getirilememekte daha işlevsel bütçeleme yöntemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu amaçla çalışmada, yeni bütçe sistemi arayışlarının nedenleri ve modern bütçeleme yaklaşımlarından bahsedilecektir.

2. İşletmelerde Bütçelemenin Önemi ve Amaçları

İşletme kaynaklarının en etkin ve en verimli alanlarda kullanılması konusunda yöneticilere rehberlik hizmeti sunan bütçeler, hem planlama ve hem de kontrol amacıyla kullanılan yönetim araçlarıdır.

Bütçe genel anlamda, “*tutar olarak ifade edilen ve bir hesap dönemi içindeki gelirler ile harcamaların, kârlar ile maliyetlerin tahminini içeren bir faaliyet planıdır*” (Haftacı, 2010: 99). Bütçe, işletme faaliyetleri yerine getirilirken, fiili ve tahmini sonuçları karşılaştırarak denetim sürecini kolaylaştırmaktadır (Moore ve Jaedicke’den çeviren Peker, 1980: 667). Hatta bütçe olmadan yapılan denetimler anlamsız olur.

Gelecek amaçlı hazırlanan bütçelerin yararına, geleceğin belirsizliklerle dolu olmasından dolayı kuşku ile bakılmaktadır. Buna rağmen, sektörlerinde lider konumdaki bütün

işletmelere bakıldığında başarılarında bütçeleme ve bütçe kontrolüne verdikleri değerin bir tesadüf olmadığı açıkça görülmektedir (Büyükmirza, 2007: 664).

Çoğu yöneticinin öncelikli amacı, en iyi kalite ve miktarda hizmeti düşük maliyetle üretmektir. Yöneticilerin aynı zamanda ayakta kalma, güç, prestij veya işletmenin büyümesi gibi başka özel amaçları da olabilir. Bütçeler uzun vadeli hedeflere ulaşılması için birbirini izleyen kısa vadeli hedeflerin uzun vadeli hedeflerle aynı çizgide olmasını sağlarlar. İyi hazırlanmış bir bütçe, yöneticilere beklenmedik gelişmeler karşısında faaliyetlerini ve planlarını ayarlayabilecekleri fırsatları sağlayarak, alınacak kararlar sonucu örgütün nasıl etkileneceğini çözümlmelerine yardımcı olurlar (Haftacı, 2010: 100).

Bütçe kısa vadeli planların kantitatif ifadesidir. Bu şekilde bütçe, hem planlama hem de kontrol amacıyla kullanılan yönetim aracı olmaktadır. İşletme kaynaklarının en etkin ve en verimli alanlarda kullanılması konusunda orta ve üst yönetime rehberlik hizmeti sunan bütçeler, iyi bir faaliyet analizine dayandırılarak, etkin şekilde çalıştırılabildiğinde yönetim kademeleri arasında gerekli olan haberleşme ağını oluşturabilir.

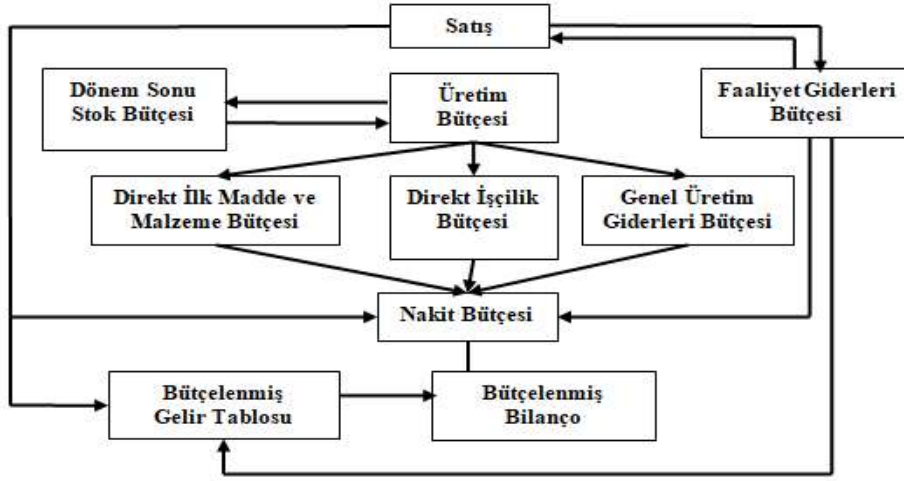
İşletmelerde bütçeleme çeşitli amaçlarla kullanılabilir ancak temel amaç, kaynakları en verimli şekilde kullanarak en çok kâr getiren yatırım hedeflerini belirlemek için karar vericilere gereksinim duydukları bilgileri sağlamaktır.

3. Geleneksel Bütçeleme

Bütçelerin düzenlenme aşamasında sistematik bir sıra izlenmek zorundadır. Bu sistem dâhilinde öncelikle ana bütçeyi oluşturacak alt bütçelerin neler olacağı ortaya konulmalı, arkasında da her bir alt bütçe için gereken veri setlerinin elde edilmesi gerekmektedir (Öktem, 1998: 74). İşletmenin gelecek yıldaki faaliyetlerinin sayısal gösterimi olarak ifade edilen ana bütçenin oluşturulması, işletmenin hemen hemen tüm departmanlarını ilgilendirmekte ve bunlar arasında bir koordinasyon sağlanmasını zorunlu kılmaktadır (Uslu, 1991: 317-318).

Anglo-sakson yazınında ise geleneksel bütçeleme sistemi Şekil 1'de ele alındığı gibi işlemektedir.

Şekil 1. Genel Bütçeleme Sistemi



Kaynak: Garrison ve diğ., (2006: 386).

Geleneksel bütçeleme süreci, işletmede üretilecek mamul ya da hizmetlere ilişkin tahmini satış miktarlarının belirlendiği satış bütçesinin hazırlanması ile başlar. Daha sonra işletmenin gelecek dönemde üreteceği mamul veya hizmet miktarını satış bütçesi ve stok politikasına göre belirleyen üretim bütçesi hazırlanır. Üretim bütçesi ile üretilecek mamul ve hizmet miktarları belirlendikten sonra, üretim bütçesine dayalı olarak Direkt İlk Madde ve Malzeme Giderleri, Direkt İşçilik Giderleri ve GÜG bütçeleri hazırlanır. Söz konusu bütçeler ile üretim bütçesinde belirlenen miktarda üretim yapmak için gerekli direkt ilk madde ve malzeme, direkt işçilik ve GÜG kalemleri ve bunlara ilişkin tutarlar belirlenmeye çalışılır (Parlakkaya, 2004: 231). Satış bütçesinden sağlanan nakit girişleri ile üretim ve faaliyet giderleri bütçelerinden sağlanan nakit çıkışları nakit bütçesinde toplanmakta ve daha sonra bütçelenmiş finansal tablolar hazırlanmaktadır.

Geleneksel bütçelemeye getirilen eleştiriler çoğunlukla aşağıda belirtilen noktalarda toplanmaktadır:

Stratejik açılımlara karşı olan geleneksel bütçelerin en dikkat çeken özelliğinin operasyonel konulardan ziyade finansal konuları içermesidir. Süreç açısından incelendiğinde ise, geleneksel bütçeler gelecekteki gelişmeleri dar bir vizyonla genellemektedir (Hope and Fraser, 1999: 40).

Son yıllarda işletmelerin kalite ve etkinlik arayışları karar vericileri fonksiyonlar yerine süreçler açısından düşünmeye itmektedir. Aksine geleneksel bütçeler fiili giderleri kontrol etme amacıyla hareket etmektedir (Bunce, 1995: 255). Bu nedenle, geleneksel bütçeleme modern

yönetim yaklaşım ve yöntemlerini (Toplam Kalite Yönetimi, Tam Zamanında Üretim gibi) desteklemekte yetersiz kalmaktadır.

Geleneksel bütçelerin gerçeği yansıtmayacak kadar deterministik olmaları ve esnek olamayışları gelişen ve değişen ortamlara ayak uydurmalarını zorlaştırmaktadır (Yıldız ve Gedik, 2004: 141). Ayrıca bu durum yetenekli ve istekli personel bulma ve elde tutma açısından işletmelerde güçlük yaratmaktadır (Kaygusuz, 2002: 2). Bunun yanısıra yukarıdan-aşağıya olan geleneksel bütçeleme anlayışının her ne kadar bütçelemeyi kolaylaştırıcı etkisinden söz edilse bile alt kademe yöneticilerinin bütçeye katkısını sıfırladığı için bir o kadar da gerçekçilikten uzaklaştırmakta ve çalışanların motivasyonlarının kırılmasına yol açmaktadır (Nolan, 2005: 29).

Daha önceleri kâr, hisse başına kazanç, nakit akışı, öz kaynak kârlılığı gibi finansal bilgilerle ölçülen değer, son yıllarda ekonomik katma değer ve piyasa katma değeri vb. işletmeler tarafından yaratılan değer göstergeleri ile ölçülmektedir. İşletmelerin arz ettiği mal ve hizmetleri tüketiciler almaya istekli olduklarında değer yaratılmış olmaktadır. Değer yaratmak için işletme vizyonunu tanımlanabilir amaçları olan bir stratejiye dönüştürmek gerekir. Amaçlar da değer yaratmaktır (Kaygusuz, 2002: 2). Piyasa ihtiyaçlarına odaklanan ve değerler zincirine dayanan modern bütçeleme yaklaşımlarının aksine geleneksel bütçeleme ile değer yaratılamamakta ve sonuç olarak değer yönetilememektedir (Newing, 1994: 1). Geleneksel bütçelemenin değer üretmemeye nedenleri Şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2. Geleneksel Bütçelemenin Değer Üretmemeye Nedenleri



Kaynak: Antos, (2006).

Geleneksel bütçelemelerde müşterilerle iyi ilişkiler kurulamaması işletmelerin rekabet edebilirlik başarısını engellemektedir (Kaygusuz, 2002: 2).

Günümüz bütçeleme işlemleri bazen bir yıldan uzun zaman alır ve bu süre boyunca işletmede görev değişimi yapılır ve bütçe yeniden boyutlandırılır (Cokins, 1999: 5). Yıllık bütçelerin hazırlık ve analiz süreçlerinde fazla kaynak harcandığından işletmeler verimsiz çalışmakta ve maliyetleri artmaktadır. Bunun yanında elde edilen verilerin de geçersiz ve taleplere cevap vermekte yetersiz kaldığı görülmektedir.

Geleneksel bütçeleme sürecinde, planlanan ve gerçekleşen değerler arasındaki farklar yön, miktar ve sebepleri açısından incelenerek gerek görüldüğü takdirde önleyici ve düzeltici eylemlere yönelinir. Uygulamadaki sorunlardan biri de, bütçe sapmalarının analiz edilememesidir. Bu da beraberinde bütçenin planlama ve denetim fonksiyonunu yerine getirememesine neden olmaktadır (Yıldız ve Gedik, 2004: 143).

Geleneksel bütçeler sabit ve durağan bir yapıda olduğundan sürekli gelişimi destekleyememektedir. Bu nedenle de, işletmenin içinde bulunduğu rekabetçi piyasanın ihtiyaçlarına cevap verememektedir.

Geleneksel bütçeler iş yüklerini belirleyememektedirler (Pryor, 2000: 149).

Geleneksel bütçeler, işletmenin süreçleri, faaliyetleri, kalite ya da zaman yerine, bölümlere ve onların maliyetlerine odaklanmaktadır. Dolayısı ile maliyetleri doğuran nedenleri ihmal etmektedir.

Geleneksel bütçeler, etkin kaynak dağılımını destekleyemediğinden, nelerde israf yapıldığını belirleyememektedir (Brimson ve Antos, 1999: 16-17). Bütçe stratejiyi yansıtmalıdır. Strateji iki seviyede formüle edilmelidir. Bir strateji basamağı, “Ne yapıyor olmalıyız?”; diğeri “Bunu nasıl yapmalıyız?” sorularına cevap vermelidir. Maalesef, geleneksel bütçeler, çabalarını daha çok ikincisi üzerine yoğunlaştığından, çoğu zaman stratejik karar almada yeterli bilgi sağlayamamaktadır (Cokins, 1999: 6).

Bütçenin yapısı, işletmenin organizasyon yapısındaki ve süreçlerindeki değişiklikleri göstermemektedir (Brimson ve Antos, 1999: 17).

Gelecekteki belirsizlikler ve risklerin tahmini, işletmelerin bütçelerinin oluşturulmasında ve planlama aşamasında ilk adımdır. Günümüzde bilgisayar programları resmi bir bütçe uygulaması olmadan varsayımlara dayalı senaryoların her çeşidinin beklenen sonuçlarını tahmin edebilmektedir (Cokins, 2007: 6). Bunu da dikkate alarak, geçmişe ait

verilerin bulunmadığı durumlarda uzman kişilerce yapılan bu öngörülerin gerçeğe yakın ve işleyiş sırasında olabilecek değişimlere göre esnek olmaları istenmektedir. ‘Ting vd. (1999)’ne göre uzman tahminleri çoğunlukla bir aralık olarak ve/veya kalitatif (sözel) nitelikte olması gerekirken, geleneksel bütçelemelerde tahminler nokta tahminler şeklinde olduğundan şartların hiç değişmemesi varsayımı sonuçların gerçeklikten uzak olmasına neden olmaktadır. Bu durum da, bütçelerin etkin bir planlama aracı olmasını engellemektedir (Yıldız ve Gedik, 2004: 142).

Geleneksel bütçelerle ilgili yukarıda sıralanan sorunlar, bütçelerden beklenen yararların sağlanamamasına, uzman olmayan karar vericilerin yanlış yönlendirilmesine, bütçe sonuçlarını yanlış okumalarına ve işletme performansını net bir şekilde görememelerine neden olmaktadır (Yıldız ve Gedik, 2004: 143).

Tüm bu eksikliklere rağmen Innes (2005: 143), geleneksel bütçelemenin mamul/hizmet hacimleri ile tüketilen kaynaklar arasında gerçekçi bir ilişkinin var olduğu işletmelerde olumlu sonuçlar verdiğini belirtmektedir.

Mevcut bütçelemedeki eksiklikleri gören işletmeler, bazı özellikleri aşağıda belirtilen yeni sistemler geliştirmişlerdir (Brimson ve Antos, 1999; Hope ve Fraser, 1999’dan aktaran, Kaygusuz, 2002: 2).

- Bütçelerin değil, uzun vadede değeri maksimum hale getirecek ve rekabette üstünlük sağlayacak hedefler oluşturmak.
- Yukarıdan aşağı doğru izlenen süreç aksine, stratejinin ön plana çıkarıldığı ve devamlılığının sağlandığı bir sistem oluşturmak.
- Çalışanları farklı kararlar almaları konusunda teşvik etmek.
- Kaynakları kısa vadeli bütçe sürecine göre dağıtmak yerine uzun vadeli bir yatırım süresi boyunca yönetmeye çalışmak.
- Özellikle sorumluluk merkezleri ve işletme birimlerinin arasındaki ilişkilerin koordinasyonunu sağlamak.
- Maliyetlerde geçen yıllarla mukayese yapmaktansa değer esasına dayalı hesaplamalar yapmak.
- Stratejik yönetim ve karar verme süreçlerinde etkili tahminlerde bulunmak.

- Detaylı ve geçmişe yönelik raporlardansa performansları ölçen geçerli göstergeler kullanmak.
- Karar vericilere aldıkları kararlar ile ilgili sorumluluk ve hareket serbestisi imkânı vermek.

4. Modern Bütçeleme Yaklaşımları

Geleneksel bütçelemenin eksiklikleri ve karşılaşılan sorunlar ileri üretim ortamlarına uygun yeni bütçeleme yaklaşımlarının doğmasına sebep olmuştur. Modern bütçeleme sürecinde başlangıç aşaması stratejik planlamadır. Stratejik planlama işletmelerin politikalarını belirlemelerinde bir rehber niteliği taşıırken aynı zamanda modern bütçeleme sisteminin temelini oluşturmaktadır (Egeli vd., 2007: 30).

Modern bütçeleme çalışmaları içinde Amerika'lı, Avusturya'lı, Japon akademik, endüstriyel ve danışman personelinin yer aldığı Uluslararası İleri Üretim Konsorsiyumu (CAM-I: Consortium for Advanced Manufacturing International) tarafından bir araya getirilen bir çalışma grubu tarafından gerçekleştirilmiştir (Newing, 1994: 49).

Modern bütçeleminin teorik yapısı, geleneksel bütçeleminin eksik yönleri ele alınarak, bütçeleme sisteminin karşılamak mecburiyetinde olduğu yönetim amaçları ve verimli bir kar planlaması ekseninde hazırlanmıştır. Bu amaçların gerçekleştirilmesinde gerekli sistem ve kavramlar aşağıda belirtilmiştir (Bunce vd., 1995: 258):

- İşletmedeki faaliyetler ve süreçleri belirlenerek, ayrıntıları planlanmalıdır.
- Faaliyet analizleri yapılmalı ve faaliyet veri tabanı kurulmalıdır.
- Faaliyet tabanlı maliyetleme uygulanmalıdır.
- Değişimin takibini sağlayacak dışsal amaçlar belirlenmelidir.
- Stratejik hedefler bütünüyle bütçelerle birlikte ele alınmalıdır.
- İsteğe bağlı hizmet seviyeleri tanımlanarak önemi açıklanmalıdır.
- Zaman esaslı performans ölçüleri oluşturulmalıdır.
- Katma değeri olmayan faaliyetler ve atıl kapasite ortaya konmalıdır.
- Esnek bütçeleme sistemi kurulmalıdır.
- Faaliyet ve zaman esaslı raporlama sistemi kurulmalıdır.

- Performans değerlendirme sistemi ve bütçe ilişkilendirilmelidir.
- Yönetici esaslı bütçeleme işleyişi terkedilmelidir.

Yukarıda belirtilen bu sistem ve kavramların gerçekleştirilmesiyle modern bütçelemenin amaçları gerçekleştirilebilecektir. Ancak, modern bütçeleme yaklaşımları tek başına iyi bir bütçeleme süreci değildirler. Modern bütçeleme yaklaşımları, diğer yönetim süreçleriyle birleştirildiği takdirde beklenen faydaları sağlayacak ve geleneksel bütçenin yetersizlikleri giderilebilecektir.

4.1. Stratejik Bütçeleme (Bütçeleme Ötesi Yaklaşım)

Son yıllarda işletmeler teknolojik gelişmelere, ürünlerin piyasalardaki kısa yaşam sürelerine, hızla gelişen rekabet koşullarına geleneksel bütçeleme yaklaşımları ile adapte olamamaktadırlar. Bu faktörler, işletmeleri stratejik planları üzerinde sık aralıklarla ayarlama yapmaya itmektedir. İşletmelerin gelecekteki belirsizlik ve risk altında sağlıklı karar verebilmeleri stratejik bütçeleme sistemi yaklaşımının doğmasına sebep olmuştur.

Günümüzde, tüm dünyada bütçe konusunda önemli değişimler yaşanmaktadır. Geleneksel yöntemlerin yerini “yuvarlama”, “kayan”, “bütçenin ötesinde”, “katılımcı” gibi kavramlarla kullanılan daha elastik ve yaşayan stratejik bütçeler almaktadır. “Yeni nesil” olarak finans uzmanlarınca adlandırılan bu yöntemler, büyüme aşamasındaki şirketlere daha doğru öngörüler yapma şansı sunmaktadır.

Şirket ve holding yöneticileri volatilitenin azalmasının bütçeye olumlu etki yaptığı görüşünde olmasına rağmen, yine de öngörülemeyen ekonomik ortam nedeniyle şirketler tahminlerde bulunup, bütçelerini farklı stratejiler doğrultusunda hazırlamaktadır. Örneğin çoğu şirket bir yıllık bütçe yapmaktan vazgeçmektedir. Bunun sonucunda “rolling program” (yuvarlama) denilen ve 7+5, 8+4, 9+3 gibi belirli dönem tahminlerini kapsayan bütçeler hazırlanmaktadır. Yeni dönemde yılbaşında bütçe yapıp, yılsonunda kontrol edilen devir de artık son bulmaktadır. Çoğu şirket “kayan” bütçe diye adlandırılan yöntemi izlemektedir. Buna göre, bütçeler en az 36 aylık hazırlanmakta, bu süre içinde belirlenen senaryolara göre alternatif önlem planları oluşturulmaktadır. Değişim anında da farklı senaryoya anında geçiş yapılabilmektedir. Bu yapı çerçevesinde uzun yıllara yayılan, 2-3 ayda bir “kayan” senaryo bazlı bütçeler hazırlanmaktadır (Öncel, 2004: 1).

Stratejik bütçeleme, bilgi iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişim ve kullanıcı vasıflarının da artması ile birlikte işletmelerin bütçeleme sürecinde kullandıkları bir aşamadır.

Bilgisayar teknolojilerinde kullanılan yazılım ve teknolojinin uygunluğu stratejik bütçeleme uygulamalarının başarısını belirlemektedir. ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması) gibi yazılım programları sağlıklı verilerin girilmesiyle gelişmiş bütçeleme sistemlerini desteklemektedir. Ayrıca stratejik bütçeler geleneksel bütçelere göre daha çok katılımı gerekli kılmaktadır. İşletmelerde finans uzmanları işletme stratejilerine ulaşmak amacıyla birim yöneticilerinden gelecekle ilgili verilere gereksinim duymaktadır. Örneğin üretim miktarını %20 arttırmak için ne kadar fazla personele ihtiyaç vardır? Bunun yanında finans uzmanları birimlerin bütçelerinde kur tahminleri, büyüme oranları, enflasyon oranları gibi öngörülerin aynı olduğundan emin olmalıdır. Bu amaçla finans birimi bütçe çalışmalarında diğer birimlere gerekli bilgi akışını sağlamalı ve desteklemelidir (Whiting, 2000'den aktaran Yıldız, 2008: 67-68).

Stratejik bütçeleme işletmelere büyük faydalar sağlamaktadır. Sağladığı faydalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Yılmaz, 2006: 16):

- Yönetimsel sorunların daha erken bir zamanda araştırılmasını sağlar,
- Kararlar alınmadan önce özenli ve ayrıntılı araştırma yapma alışkanlığı kazandırır,
- Problemlerin çözümüne disiplinli bir yaklaşım getirir,
- Tüm birimlerin eşgüdümlü olarak kararlara katılımı sağlanır, birim yöneticilerinin hedefleriyle uyumlu ve koordineli çalışmaları desteklenir,
- İşletmedeki tüm birimlere sürekli revize edilen bir rehberlik hizmeti sunar,
- En kârlı yatırımların yapılması için çaba gösterilmesine yardımcı olur,
- Yönetim birimlerinin yetenek ve yargılarının ölçülmesinin yanında performans ölçümlerinde standartların belirlenmesini sağlar,
- İstihdam dengesini ve ekipmanların ekonomik kullanımını sağlar,
- Üretim faktörlerinin en kârlı şekilde kullanılabilmesi için karar vericileri planlama yapmaya zorlar,
- Bütçelerin, muhasebe servisinin planlama ve denetim için gerekli verileri vermesini hızlandırma gibi faydaları vardır.

İşletmelerin %60'ı stratejileri ile bütçe hedeflerini ilişkilendiremedikleri için uygulamada başarısız kalmaktadır. Stratejik bütçe sistemi stratejik unsurların ön planda olduğu açık, net ve bilimsel verilere dayanmakta, gelişmelere duyarlı dinamik bir bütçe özelliği taşımaktadır (Yıldız, 2008: 73).

4.2. Faaliyet Tabanlı Bütçeleme

1990'lı yıllarda geliştirilen modern bütçeleme tekniklerden biri de, Faaliyet Tabanlı Bütçeleme (FTB) yaklaşımıdır.

Faaliyet tabanlı maliyetleme ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşım, bütçeleme ile devam etmiş ve işletme bütçeleri faaliyet tabanlı anlayışta belirli amaçlara destek olmak üzere yeniden yapılandırılmıştır. Kaynak girdilere, örneğin, ücretler, hammadde ve donanım odaklanan geleneksel fonksiyonel yaklaşım, yerini faaliyetlere odaklanan faaliyet tabanlı bütçelere bırakmıştır (Connolly ve Ashworth, 1994: 33).

FTB, işletmeyi geçmişe dayalı olarak değil, geleceğe yönelik vereceği kararlarda ve stratejik amaçlara ulaşmada desteklemektedir.

Faaliyet tabanlı bütçelemede asıl nokta gelecekte planlanan çıktının karşılanması için gerekli faaliyetlerin miktarının (hacminin) belirlenmesidir. FTB, faaliyet hacminin belirlenmesi için stratejik hedeflerin dikkate alınmasını gerekli kılar. Faaliyetlerin stratejik hedefleri başarma ile bağlantısına odaklı bir yaklaşımdır (Liu, Robinson ve Martin, 2003, 35'den aktaran Karaca ve Yıldız, 2010: 1).

Geleneksel bütçelerde süreç ve sistem yapısındaki değişimler ve kalite iyileştirmeleri rahatlıkla izlenemezken, FTB'de bu tür değişimler rahatlıkla takip edilmektedir. Ayrıca, FTB'de faaliyetler, ürünler veya hizmetler arasındaki sebep-sonuç ilişkisi kolaylıkla kurulmaktadır (Tokaç, 2005: 39).

Bunun yanı sıra FTB ile, finansal öngörülerin gerçeğe uygunluğu arttığından, kaynak, faaliyet ve maliyetler arasındaki ilişkiler açıkça ortaya konulmakta bu da yönetim anlayışının gelişmesine, maliyet ve performansların ölçülüp yönetilmesini kolaylaştırmaktadır (Özer, 2001: 92). Bu haliyle FTB, elde edilen fiili sonuçlarla bütçenin hem operasyonel hem de finansal olarak çok daha anlamlı karşılaştırılmasına olanak sağlamaktadır.

Görüldüğü gibi FTB, geleneksel bütçelemenin aksine, katma değer yaratan faaliyetleri ve işletme hedeflerini dikkate alan, işletmede gelecek dönemlerde gerçekleşmesi beklenen faaliyetlerin planlanmasını ve denetimini sağlayan bir süreçtir. FTB, işletme için stratejik

açından önemli olan maliyet, zaman ve kalite unsurlarını faaliyetlerle ilişkilendirir (Köse, 2003: 161).

Faaliyet tabanlı bütçelemenin amaçları genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özer, 2001: 81; Block ve Lawrence, 1999: 18):

- İşletmenin maliyet yapısını daha iyi kavramak,
- Stratejik amaçlara ulaşmak ve performansı iyileştirmek için iş yükü tahminlerine dayalı olarak sürekli gelişim ve süreç yönetimini destekleyecek bir yaklaşım olmak,
- Bütçe sürecine operasyonel planlamayı dahil etmek,
- İşletmelerde planlama ve denetim faaliyetlerini bütçe hedefleri ile ilişkilendirerek daha sağlıklı karar vermeye yardımcı olmak,
- Faaliyet maliyetlerini belirleyerek, maliyetlerin bütçelenmesine, kontrolüne ve yönetimine yardımcı olmak,
- Rasyonel mamul maliyet tahminleri oluşturmaktır.

FTB'nin en önemli özelliği, kaynaklarla faaliyetler ve faaliyetlerle maliyet nesneleri arasında doğrusal ilişkiler kurmasıdır (Akçakanat, 2007: 25). Faaliyet tabanlı bütçelemenin bir diğer özelliği ise, geleneksel bütçeleme yaklaşımının tersine, finansal bütçeyi oluşturmadan önce operasyonel olarak uygulanabilir bir bütçe oluşturmasıdır. Faaliyet tabanlı bütçelemenin temel özellikleri ise genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir (Wilhelmi ve Kleiner,1995: 80; Antos, 1999: 12; Bleeker, 2001: 18;):

- Kaynakların yerine iş süreçlerine ve faaliyetlere odaklanır. Faaliyet ve süreç analiziyle maliyet gelişim fırsatlarını tanımlar.
- Müşteri ihtiyaçlarının öğrenilmesini gerektirirken, çalışanlara da yapmış oldukları faaliyetlerle ilgili karar alma ve sorumluluk üstlenme imkânı sunar.
- Girdilerden ziyade çıktılara odaklanır. Faaliyet ve görevlerin performansının ve çıktılarının sürekliliği için etkin kontrol imkânı sağlar. İşletmenin bütçeleme süreciyle stratejik amaçlarını ilişkilendirir.
- İşletme yetkililerine birden fazla alternatif sunarak, rasyonel harcama ve bu harcamaları etkin şekilde sıralama imkânı sunar.

- İşletme ortaklarının karını maksimize edecek ve işletmeye rekabet sağlayacak gerçekçi tahminleri uzun vadede öngörür.
- Sürekli gelişimi sürdüren ve kontrol eden katılımcı bir süreç öngörür.
- FTB süreci, maliyet ve çalışanlara daha farklı bir açıdan bakarak yönetimi destekler.

Aslında, geleneksel bütçeleme ile FTB sistemleri arasında direkt giderler açısından bir fark bulunmamakta, farklılık endirekt giderlerin ele alınış ve dağıtım şeklinden kaynaklanmaktadır. Şekil 3’de olduğu gibi geleneksel bütçe tüketilecek kaynakları ortaya koymakta, fakat bu kaynakların işletme hedeflerine ulaştıracak şekilde hangi faaliyetler tarafından nasıl tüketileceği, tüketirken hangi stratejileri belirleyecekleri anlaşılamamaktadır. Bu duruma işletme kârlılığını arttırmayı düşünen yönetimin azaltmayı düşündüğü seyahat giderlerinin işletme hedef ve stratejileriyle ilişkilerini bilememeleri örnek olarak verilebilir (Barfield, 2001: 683).

Şekil 3. Geleneksel Bütçe ile Faaliyet Bütçesinin Karşılaştırması

Geleneksel Bütçe		Faaliyet Bütçesi			
Gider Sınıfları	Bütçe \$	Faaliyet Tasviri	Çıktı Başına Maliyet	Çıktı Kullanımı	Faaliyet Maliyeti
Ayhklar	\$500,000	E-postaların İşlenmesi	\$0.25	20,000	\$ 5,000
Ücrete İlaveler	\$150,000	Başlangıç İncelemesi	\$17.50	20,000	\$350,000
Kira	\$40,000	Profesyonel İnceleme	\$50	1,000	\$ 50,000
Malzeme	\$60,000	Editörün İncelemesi	\$30	2,000	\$ 60,000
Bilgi İşlem	\$50,000	EOB Yaratılması	\$9.00	20,000	\$180,000
Seyahat	\$30,000	Kontrol Yaratılması	\$6.00	12,000	\$ 72,000
Danışmanlık	\$70,000	Soruların Yanıtlanması	\$4.20	10,000	\$ 42,000
Telefon	\$30,000	Taleplere Dava Açılması	\$300	500	\$150,000
	\$930,000	Bölümün Yönetilmesi			\$ 21,000
					\$930,000

Kaynak: Brimson ve Antos, (1999: 11).

FTB, geleneksel bütçeleme karşısında iki avantaja sahiptir. Birincisi, kaynak maliyetlerini daha kesin ve doğru şekilde bütçeleme potansiyeli vardır ve ikincisi, üretim hacminin niçin kaynak ihtiyacı ile doğru orantılı olmadığına dair daha iyi bir bakış açısı sağlar (Cooper ve Slagmulder, 2000: 85).

FTB’nin en çok kullanıldığı aşamalardan bahsedecek olursak, genel olarak şöyle sıralanabilir (Brimson ve Antos, 1999: 235);

- Ürün fiyatlaması, ürün karması, yatırım kararları gibi stratejik kararlar aşamasında,
- Mühendislik tasarım kararlarında ve süreç aşamalarında,
- Rakip işletmelerle maliyet mukayesesi aşamasında,

Faaliyetlerin maliyeti, faaliyetlere ilişkin iş yükü ve tahmini taleplerin gerekliliklerinin anlaşılabilirliğini sağlama aşamasında.

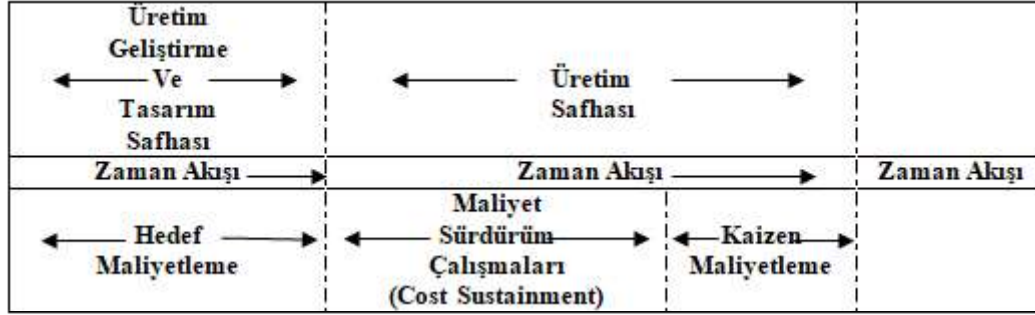
4.3. Kaizen Bütçeleme

Kaizen, Japonya’da değişim anlamına gelen “kai” ve iyi anlamına gelen “zen” kelimelerinin birleşimi olup sürekli iyileştirme, geliştirme anlamına gelmektedir (Imai, 1994: 3).

Toplam kalite yönetim anlayışının bir parçası olarak kaizen maliyetleme ise, hedeflenen maliyetin belirlenmesinin ardından bu hedefe ulaşmak için üretim aşamalarının sürekli iyileştirilmesi sürecidir (Monden ve Lee, 1993: 22). İşletmenin tüm faaliyetlerinde kaliteyi hedef alan Toplam Kalite Yönetimi bu süreçte hataların önlenmesine de çalışmaktadır. Bu sayede kayıplar azalır, fire, ıskarta, ikinci kalite ürün, gereksiz stoklar, zaman kayıpları, teslimattaki gecikmeler, gereksiz muhasebe işlemleri vb. tüm olumsuzluklar ortadan kaldırılır. Kaizen Maliyetleme ile ürünlerin kalitesi artarken maliyetleri azalmakta ve üretim süreçlerinin güvenliği sağlanmaktadır. İşletmelerdeki yüksek kalite ve düşük maliyet ilişkisi aynı zamanda Kaizen Maliyetlemeyi gerekli kılmaktadır.

Kaizen Maliyetleme Hedef Maliyetlemenin aksine ürünün tasarımından çok maruz kaldığı üretim sürecine odaklanmaktadır (Cooper, 1995: 240). Bu anlamda hedef maliyetleme daha çok maliyet planlama amacına, kaizen maliyetleme ise üretim aşamasındaki maliyetlerin düşürülmesi amacına yöneliktir (Haftacı, 2010: 280). Zaman akışı açısından ürün geliştirme, tasarım ve üretim safhaları ele alındığında Tablo 1’den de anlaşılacağı üzere, Hedef Maliyetlemeyi Kaizen Maliyetleme izlemektedir.

Tablo 1. Zaman Akışı ve Kaizen Maliyetleme Sistemi



Kaynak: Monden ve Lee, (1993: 27).

Kaizen Maliyetleme sisteminin etkinliğini, uzlaşmalar yolu ile belirlenen hedeflerin elde edilebilir olması belirler (Monden ve Lee, 1996: 200).

Kaizen maliyetlemede temel amaç, ürün hatlarında sürekli iyileştirmeler yaparak maliyet azaltımlarını gerçekleştirebilmektir (Cooper ve Kaplan, 1998: 27). Kaizen Maliyetlemede maliyet azaltımları bir takım işidir ve bizzat işi yapan işçilere verildiğinden diğer sistemlerden çok farklı olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır. Maliyetleri düşürmek amacıyla kritik noktalara odaklanılmalıdır. Örneğin Citizen saat işletmesi, bir işçinin kullanabileceği makine sayısını arttırmaya ve makinelerin çalışma performanslarını yükseltmeye odaklanmaktadır (Cooper, 1994: 25).

İşletmeler küresel rekabet ortamının gereksinimlerini karşılayabilmek, varlıklarını korumak ve sürdürmek için düşük maliyetle ve yüksek kalitede üretim yapma zorunluluğu duymaktadırlar. Günümüzde üretim ortamlarında yaşanan bu değişim sonucunda toplam kalite ve tam zamanında üretim gibi anlayışların uygulanmasıyla geleneksel bütçeler böyle bir ortama uyum sağlayamamış, işletmeler modern bütçeleme teknikleri arayışları içerisine girmişlerdir.

Kaizen bütçeleme ise modern bütçeleme tekniklerinden biri olarak toplam kalite yönetiminin bir devamı olarak ortaya çıkmış, özellikle yüksek teknolojiye dayalı üretim yapan Japon firmaları tarafından kullanılmaya başlanmıştır.

Toplam kalite kontrolünün bir parçası ve kaizen faaliyetlerine dayalı yönetim sisteminin bir alanı olan Kaizen bütçeleme, direkt maliyetleri esas alan bir tür katkı payı analizine benzemektedir. Bu sistemde, dolaylı maliyetlerin dağıtımı söz konusu değildir (Tanaka, 1994: 6). Kaizen bütçeleme, bütçe döneminde bütçelenen rakamlarda sürekli iyileştirme temeline dayanan bir bütçeleme yaklaşımıdır (Horngren vd., 2003: 89).

Kaizen bütçeleme çalışmaları, işletmedeki bütün çalışanların desteğini, uyumunu arkasına alarak yıl boyunca devamlı uygulanan maliyetlerin azaltılması esasına dayanan bir süreçtir. Kısaca, Kaizen bütçelemeyi uygulayan işletmeler planlama aşamalarında bütçelerini oluştururken maliyetleri düşürebilecek ve kontrol altında tutmayı başaracaklarından geleneksel bütçelerin eksiklikleri giderilmiş olacaktır. İşletmeler böylelikle oldukça avantajlı konuma gelmiş olacaktırlar (Türk, 2001: 227).

5. Sonuç

Son yıllarda küreselleşme, yönetimde mükemmellik arayışı ve bilginin değerinin artması, toplam kalite anlayışı ile birlikte hızlı sosyal, siyasal ve özellikle teknolojik alandaki değişimler ve gelişmeler karşısında, işletmelerin başarısı rakiplerine karşı rekabet edebilme gücüyle ölçülmektedir. İşletmelerin bu hızlı değişimlere ayak uydurmaları, rekabet edilebilirlik seviyelerini arttırmaları doğru ve gerçekçi muhasebe verilerinin elde edilmesi ve sağlıklı bir bilgi sisteminin kurulmasıyla mümkündür. Bu bağlamda, kârlı yatırımlar yapmak, istihdam yaratarak topluma daha iyi hizmet vermek ve katma değer yaratmak isteyen işletmeler maliyetlerini en düşük ve gerçekçi olarak tespit etmelidirler.

Gelişen teknolojik değişimlerle ortaya çıkmakta olan yeni üretim sistemleri işletmelerin kullandığı geleneksel sistemlerle çoğu zaman uyumsuzluk içerisine düşmektedir. Yapılan araştırma ve uygulamalar ışığında FTM ile başlayan faaliyet tabanlı yaklaşımların, bütçeleme çalışmalarında da kullanılabilir geniş bir potansiyele sahip olduğunun farkına varılmıştır. Ayrıca maliyet yönetiminden işletme hedeflerinin bütçelere yansıtılmasına kadar pek çok alanda eksik kalan geleneksel bütçeleme anlayışı, alternatif olarak yeni bütçeleme yaklaşımlarının oluşmasına neden olmuştur.

Bu çalışmada, bütçe ve bütçeleme hakkında teorik bilgilere yer verildikten sonra, geleneksel bütçeleme sistemlerinde karşılaşılan sorunlar ve eksikliklerden bahsedilmiştir. Ardından modern bütçeleme sistemlerinden faaliyet esaslı bütçeleme, kaizen ve stratejik bütçeleme yaklaşımları hakkında kavramsal bilgiler üzerinde durularak, modern bütçeleme tekniklerinin işletmelere sağlayacağı avantajlara yer verilmiştir. Sonuç olarak, modern bütçeleme yaklaşımları tek başına iyi bir bütçeleme süreci değildirler. Modern bütçeleme yaklaşımları, diğer yönetim süreçleriyle birlikte ele alındığında beklenen yararları sağlayacak ve geleneksel bütçelerin yetersizlikleri giderilebilecektir.

Kaynakça

- AKÇAKANAT, Özen (2007), “Faaliyete Dayalı Bütçeleme Ve Sürekli İyileştirme”, Strateji Bülteni, Sayı: 5, Eylül-Ekim, s. 1-33.
- ANTOS, John (1999), *A Better Way to Budget: Solving Traditional Budgeting Problems with Activity- Based Budgeting*,
www.bettermanagement.com/library/library.aspx?l=442-11k.
- ANTOS, John (2006), “Conquering The Next Frontier:Evolving From ABC/M to ABB”,
www.activitybasedmgmt.com, 05.01.2006.
- BARFIELD, Jesse T. (2001), *Cost Accounting: Traditions And Innovations*, South- Western, USA.
- BLEEKER, Ron (2001), “Key Features Of Activity-Based Budgeting”, *Journal Of Cost Management*, Vol: 15, No: 4, July/August, pp.5-20.
- BLOCK, Richard J. ve Lawrence P. Carr (1999), “Activity-Based Budgeting At Digital Semiconductor”, *Journal Of Cost Management*, Vol: 10, No: 6, November/December, pp.11-20.
- BRIMSON, James A. ve John Antos (1999), *Driving Value Using Activity-Based Budgeting*, John Wiley&Sons, Inc. Canada.
- BUNCE, Peter, Robin Fraser ve Lionel Woodcock (1995), "Advanced Budgeting: A Journey To Advanced Management Systems", *Management Accounting Research*, No:6.
- BÜYÜKMİRZA, Kamil (2007), *Maliyet Ve Yönetim Muhasebesi*, 11. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- COKINS, Gary (1999), “New Age Accounting: Activity-Based Budgeting (ABB)”, *White Papers From FTM Technologies*, USA, pp.1-15. 16.04.2007.
<http://www.bettermanagement.com/library.aspx?libraryid=261&pagenumber=1>
- COKINS, Gary (2007), “Activity Based Cost Planning: Myth Or Reality? Conclusion”, FTM Technologies, (www.FTMtech.com) 10.04.2007.
- COOPER, Robin ve Robert S. Kaplan (1998), *Cost & Effect*, Harvard Business School Press, Boston.
- COOPER, Robin (1994), “Japanese Cost Management Practices”, *The Management Accounting Magazine*, V:68, October.
- COOPER, Robin (1995), *When Lean Enterprises Collide*, Harvard Business School Press, Boston.
- COOPER, Robin Ve Regine Slagmulder (2000), “Activity Based Budgeting-Part I”, *Strategic Finance*, Vol.82, No.3, September, pp.85-86.

- CONNOLLY, Tim ve Ashworth Gary (1994), "An Integrated Activity-Based Approach To Budgeting", *Management Accounting: Magazine For Chartered Management Accountants*, Vol.72, No.3, March, pp.32-36.
- EGELİ, Haluk, H. Ahmet Akdeniz, Mehmet Aksaraylı, Kâmil Tüğen, Ahmet Özen, (2007), "Stratejik Planlamaya Dayalı Performans Esaslı Bütçeleme Sisteminin Kritik Kontrol Noktaları Analizi: Türkiye'deki Kamu Kurumları Uygulaması", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt:22 Sayı:1, s.27-47.
- GARRISON, Ray H., Eric W. Noreen ve Peter C. Brewer (2006), *Managerial Accounting*, 11. Baskı, McGraw-Hill/Irwin, ABD.
- HAFTACI, Vasfi (2010), *Yönetim Muhasebesi*, Umuttepe Yayınları, 4.Baskı, Kocaeli.
- HOPE, Jeremy, Robin Fraser (1999), "Tool Of Repression And A Barrier To Change", *Financial Times-Tuesday*, 18 May.
- HORNGREN, Charles T., Sirikant M. Datar, ve George Foster, (2003), *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, New Jersey:Pearson Education, Inc., 11th Edition.
- IMAI, Masaaki (1994), *Kaizen, Japonya'nın Rekabetteki Başarısının Anahtarı*, Çeviren: Brisa, 1. Baskı, Onk Ajans.
- INNES, John (2005), *Handbook Of Management Accounting*, Gee Publishing Ltd, Londra, Birleşik Krallık.
- KARACA, Nevran ve Şule Yıldız (2010), "Faaliyet Tabanlı Bütçeleme Sistemine İlişkin Bir Öneri", *Mevzuat Dergisi*, Yıl:13, Sayı: 156, s. 1-9.
- KAYGUSUZ, Sait Y. (2002), "Maliyet Yönetim Aracı Olarak Faaliyet Tabanlı Bütçeleme", *Active Bankacılık Ve Finans Dergisi*, Mayıs-Haziran, Sayı:24, s.1-18.
www.activefinans.com
- KÖSE, Tunç (2003), "İşletmelerde Stratejik Maliyet Yönetimi Teknikleri", *Mali Çözüm Dergisi*, Cilt:13, No:63, Nisan-Mayıs-Haziran, s.156-168.
- MOORE C.L. and Jaedicke R.K._(1980), *Yönetim Muhasebesi*, Çeviren: Alparslan Peker, İ.Ü.İşletme İktisadi Enstitüsü Yayını, 4. Basıdan Çeviri, İstanbul.
- MONDEN, Yasuhiro ve John Lee (1993), *How A Japanese Auto Maker Reduce Cost*, Management Accounting, August.
- MONDEN, Yasuhiro ve John Lee (1996), "An International Comparison Of Manufacturing-Friendly Cost Management Systems", *The International Journal Of Accounting*, V:3.
- NEWING, Rod (1994), "Out With The Old, In With The New", *Accountancy*, July, pp.1-14.
- NOLAN, Gregory J. (2005), "The End Of Traditional Budgeting", *Journal Of Performance Management*, Cilt 18, Sayı 1, pp.27-39.



- ÖKTEM, Recep (1998), “İşletmelerde Bütçeleme Süreci”, *Analiz Dergisi*, Sayı:9, Aralık, s.63-78.
- ÖNCEL, Şeyma, (2004), “Yeni Nesil Bütçeler”, *Capital*, Kasım Sayısı.
<http://www.capital.com.tr/yeni-nesil-butceler-haberler/16681.aspx>
- ÖZER, Gökhan (2001), “Ürün Geliştirme Süreçlerinde Faaliyete Dayalı Tekniklerin Kullanımı”, *Muhasebe Ve Denetime Bakış Dergisi*, Yıl:2, Sayı:5, Ekim, s.79-97.
- PARLAKKAYA, Raif (2004), “Faaliyet Tabanlı Maliyetleme Ortamında Esnek Bütçeleme Ve Sapma Analizi”, *Süleyman Demirel Üniv. İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt:9, Sayı:1, s.229-243.
- PRYOR, Tom (2000), *Using Activity Based Management For Continuous Improvement*, ICMS, ABD.
- TANAKA, Takao (1994), "Kaizen Budgeting: Toyota's Cost-Control System Under TQC", *Journal Of Cost Management*, Vol:8, No:3, Fall.
- TOKAÇ, Ahmet (2005), *İşletmelerde Bütçeleme Ve Raporlama*, Tunca Kitabevi, İstanbul.
- TÜRK, Zeynep (2000), “Modern Bütçeleme Teknikleri: Faaliyet Esasına Dayalı Bütçeleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:2, Sayı:4, s. 37-50.
- USLU, M. Selçuk (1991), *Planlama Ve Kontrol Açısından Maliyet Muhasebesi*, Gazi Üniversitesi Yayını, No:170, Ankara.
- YILDIZ, Birol ve Hüseyin Gedik (2004), “Bulanık Bütçeleme Ve Bulanık Bütçe Kontrolü”, *Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 5, Sayı: 2, s.141-166.
- YILDIZ, E. Begüm (2008), *Stratejik Bütçeleme Sistemi Ve Otomotiv Distribütörlerine Yönelik Uygulama*, *Yayınlanmış Doktora Tezi*, İstanbul: Marmara Üniversitesi SBE.
- YILMAZ, Rıfat (2006), *Dengeli Performans Ölçüm Sistemine Dayalı Stratejik Bütçeleme Süreci Ve Bir Uygulama Modeli*, *Basılmamış Doktora Tezi*, Kütahya: DPÜ SBE.
- WILHELMI, Michael ve Brian H. Kleiner (1995), “New Developments In Budgeting”, *Management Research News*, Patrington, Vol.18, Issue 3-5, pp.78-88.