

KATILIMLI BÜTÇE YAKLAŞIMININ BÜTÇE TATMİNİ VE BÜTÇE PERFORMANSI ÜZERİNDEKİ ETKİSİNİN ARAŞTIRILMASI

Şükran GÜNGÖR TANÇ *
Zehra DİKİCİOĞLU **

ÖZET

Değişen piyasa ve rekabet koşulları işletmelerin amaçlarına ulaşmak ve faaliyetlerini daha verimli bir biçimde gerçekleştirmek için belirledikleri bütçelerin önemini artırmıştır. Bütçelerin daha gerçekçi hazırlanabilmesi için bütçe hedefi saptarken çalışanların da katılımı gerekmektedir. Bu araştırma katılımlı bütçe yaklaşımının önemini vurgulamak ve bunun bütçe tatmini ve bütçe performansı ile olan ilişkilerini ortaya koyarak bütçe hazırlayacak işletmelere ve muhasebe literatürüne katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır. Katılımlı bütçe, bütçe performansı ve bütçe tatmini aralarındaki ilişkiyi saptayabilmek için regresyon analizi yapılmıştır. Analiz sonuçlarına göre katılımlı bütçe ve bütçe tatmini ile bütçe performansı ve bütçe tatmini arasında ilişki olduğu ortaya çıkmıştır. Ancak katılımlı bütçe ile bütçe performansı arasında ilişki olmadığı sonucu ortaya çıkmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bütçe hedefi, katılımlı bütçe, bütçe tatmini, bütçe performansı.

JEL Sınıflandırması: M40, M41, H61

Research on Relations Among Participation When Determine Budget Goal, Budget Satisfaction and Budget Performance

ABSTRACT

The market and competition conditions changing has been increased the importance of budget that companies determined for reaching their purposes and making their activity in an efficiently way. Since the budgets prepare more realistic, it is necessary to participate employees when budget goal determine. This study has been done for stressing the importance of participation when determine budget goal and providing to accounting literature and firms which will prepare the budget as put the relations among budget participation, budget performance and budget satisfaction. Regression analyze has been done to determine among their relations. According to the results of analyze budget participation is connected with budget satisfaction and budget performance is connected with budget satisfaction as well. But there are not any relation between the budget participation and budget performance.

Keywords: Budget goal, budget participation, budget satisfaction, budget performance.

Jel Classification: M40, M41, M49

1. GİRİŞ

* Yrd. Doç. Dr. Şükran GÜNGÖR TANÇ, Nevşehir Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, sgungor@nevsehir.edu.tr

** Zehra DİKİCİOĞLU, Nevşehir Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, zdikicioglu@hotmail.com

Küreselleşen dünyada işletmelerin başarılı olabilmesi ve rekabet ortamında yaşamını sürdürebilmesi için geçmiştekinin aksine bir takım yöntemler kullanması gerekmektedir. Değişen koşullar ve bilgi toplumuna geçiş bu yöntemleri farklılaştırmış ve önemini artırmıştır. Bütçeler de işletmelerin kaynaklarını daha etkin kullanması ve kâr marjını artırması amacıyla hazırlanan faaliyet planlarıdır. Bu nedenle işletmelerin rekabet ortamında üstünlük elde edebilmesi ve yaşamını sürdürebilmesi için doğru hazırlanan bütçeler büyük önem taşımaktadır. Bütçeleme sürecine astların katılımı bütçeleme faaliyetlerinin daha doğru ve gerçekçi bir biçimde oluşturulmasına büyük katkı sağlamaktadır. Çünkü çalışanların verdiği bilgiye göre hazırlanan bütçeler mevcut durumu yansıttığı için hem ulaşılabilir olmakta hem de çalışanların bütçeye bağlı kalmalarını ve uymalarını kolaylaştırmaktadır. Bu şekilde de bütçe performansı söz konusu durumdan olumlu etkilenmekte ve yüksek performans beraberinde bütçe tatminini de getirmektedir.

Acaba bugünden aldığımız kararlarla geleceği şekillendirebilir miyiz? Yoksa olayların gerisinde kalarak, bekleyip görerek ve sadece olup bitene tepki vererek mi faaliyetlerimizi sürdürmeliyiz? İlk görüşe göre işletmenin gelecekteki kaderi yönetilebilir, yani yönetim tarafından planlanabilir ve denetlenebilir. Olaylara karşı pasif bir tutum alan ikinci anlayışa göre yönetim, içinde bulunulan zamanın şartlarını iyi anlayıp yorumlamalı ve buna göre dümen tutmalıdır. Çok kere gerçek iki uç fikrin ortasındadır. Yani işletmeler hem mevcut güçler ve şartların etkisine göre tedbirler alacaklar hem de kendi iradeleri ile biçimlendirecekleri bir geleceği gerçekleştirmeye çalışacaklardır. Planlama en genel anlamda kurumların ve işletmelerin hatta kişilerin içinde buldukları ortamı dikkate alarak gelecekle ilgili niyet, tasavvur, arzu ve kararlarını ortaya koydukları yazılı olması tercih edilen bir irade beyanıdır. Belli zaman dilimleri itibariyle planların nicel bir şekilde ifade edilmesine bütçeleme denir. Plan ve bütçelerin bir ucunda çok genel ifadelerle belirtilen işletme misyonu ve vizyonu bulunurken diğer ucunda gelecekle ilgili son derecede ayrıntılı hedefler yer alır. Mesela aylar itibariyle hangi kalemlerden nakit girişi olacağı, gelecek yıl hangi aylarda hangi malzemenen ne kadar kullanılacağı gibi. Bu bakımdan bütçeleme soyut misyon ve kapsamlı sözel araçlara sırtını dayayan ancak tekrarlanıp yenilenen rakamlarla ifade edilen sürekli bir planlama faaliyetidir. Bütçeleme kâr planlaması olarak da adlandırılır (Civelek ve Özkan, 2008: 590-593)

Araştırma konusu ile bütçe kavramından biraz daha özele inilerek katılımlı bütçe yaklaşımının çalışanların iş tatmini ve performans üzerindeki ilişkisi incelenecektir. Çalışmanın temel amacı katılımlı bütçe yaklaşımının bütçe performansı ve bütçe tatmini arasındaki ilişkilerinin analiz edilip bütçeleme faaliyetlerinde bütün süreçlerde çalışanların bütçe faaliyetlerine katılmasının önemini vurgulayarak literatüre katkıda bulunmaktır.

2. GENEL OLARAK BÜTÇE KAVRAMI

Belli zaman dilimleri itibariyle planların nicel bir şekilde ifade edilmesine bütçeleme denir. Bütçeler planlama faaliyetinin temel unsurdurlar. Başka bir ifadeyle bütçe kavramı; bütçeleme ve bütçe kontrolü gibi kavramlarla eşanlamli kullanıldığı zaman, bir işletmenin kısa dönemli veya gelecek faaliyet dönemi için üst yönetim tarafından saptanan politikaların, planların, amaçların ve hedeflerin parasal ve sayısal terimlerle açıklanan rapor veya raporlar dizisini ifade etmektedir. Bütçeleme ise işletme bütçelerinin planlanması, düzenlenmesi ve kontrolüne ilişkin teknikleri, yöntemler ve usuller de dahil olmak üzere, işletme bütçelerinin mekanik ve teknik yönlerini ifade etmek üzere kullanılmaktadır (Akdoğan, 1998: 601).

Bütçe kontrolü, bütçede saptanan amaçlar ve hedeflerle ilgili olarak ortaya çıkan sapmaların kontrol ve değerlendirilmesi ile gerekli durumlarda düzeltici önlemlerin alınması işlemlerini içermektedir (Akdoğan, 1998: 601). Bütçeler, kaynak tahsisi, iletişim, koordinasyon ve performansın değerlendirilmesi ve ödüllendirilmesinde ayrıntılı finansal planlar için kontrol prosedürleri sağlamaktadırlar. Modern bütçeleme süreci, yirminci yüzyıldan beri işletmeler için etkin bir kontrol aracı olmaktadır (Collins et al., 2005: 140).

Hazırlanan bütçeler, işletmelerin misyonu, vizyonu, uzun vadeli amaçları ve bu amaçlara ulaştıracak stratejiler de dikkate alınarak gelecek yıllar için hazırlanır. Bütçelerin hazırlanması işletmenin bütçeleme sürecini yöneteceği usul ve yöntemlere bağlıdır (Civelek ve Özkan, 2006: 586).

2.1. Bütçeleme Sürecine Katılım

Bütçeleme sürecine katılım bireylerin direkt olarak kendilerini etkileyen bütçe yapılarına dâhil olmaları ve bu bütçeler üzerinde etki sahibi olmaları sürecidir. Yüksek katılım, astlar ve üstler arasında bütçe hazırlama konuları ile ilgili sık ve yaygın tartışmaları içermektedir. (Parker and Kyj, 2004: 3-5).

Katılımlı bütçe, yöneticilerin, bütçesel planlama, koordinasyon ve denetimi daha etkili şekilde yapabilmeleri için bilginin ve fikirlerin alış-verişini sağlamaktadır. Yöneticilerin bütçe hazırlama sürecine katılmaları, motivasyon, tatmin, koordinasyon ve performansı arttırmaktadır.

Üst yönetim, en alt kademedan doğru bütçe tahminleri elde etmek için ne yapmalıdır. Birkaç seçenek bulunmaktadır. Üst yönetim, örneğin üretim bölümündeki mevcut üretim kapasitesini anlamaya çalışır. Gelecekte bu kapasitede bir artış olmuşsa bunun sebeplerini araştırır. İşletme dışından üretim kapasitesini takip etmesi için bir danışman getirerek belirlenen hedeflerle gerçekleşen arasında farklılık varsa bunu üretim bölüm yöneticisine sorarak farklılığın nedeni araştırılır ve gerekli düzeltmeler yapıldıktan sonra bir sonraki bütçe hedefleri oluşturulurken değerlendirmeye alınır.

Üst kademedan alt kademeye ya da üst yönetim tarafından uygulattırılan bütçeleri, üst yönetim, en alt kademedeki yönetim düzeylerine ileterek organizasyonun temel amaç ve

hedeflerini belirtmektedir. Çünkü üst kademedeki alt kademeye bütçeleme sürecine çok az kişi katılmakta ve bütçeleme süreci üzerinde zaman tasarrufu sağlanmaktadır. Daha küçük organizasyonlarda, bütçeleme sürecine katılım esnekliği daha düşük düzeydedir. Ancak katılımsız bütçeleme yaklaşımı, motivasyonu olumsuz etkilediğinden dolayı istenmeyen bir durumdur. Bütçeleme sürecine katılmayan personelin, bütçeleme hedeflerine ulaşmadaki sorumluluk duygusu da azalmaktadır (Morse et al., 2002: 481).

Alt kademedeki üst kademeye ya da katılımlı bütçe, bütün işletme düzeyindeki yöneticilerin ve bazen de yönetici olmayanların bile bütçeleme sürecine katılımıdır. Bütçe önerileri en alt kademedeki yöneticiden bir üst kademedeki yöneticiye iletilmekte bu şekilde ilerleyerek en üst yönetime ulaşmakta ve bütçeleme süreci burada tamamlanmaktadır (Morse et al., 2002: 481).

Katılımlı bütçe, çalışanların sadece bütçe hedefleri ile değil tüm örgütsel hedeflerle de özdeşleşmesini arttırmaktadır. Örgütsel bağlılık, örgütsel amaçlar ve değerlere inanmayı ve kabul etmeyi içerdiği için, katılımlı bütçe örgütsel bağlılığı arttırabilir (Nouri and Parker, 1998: 469- 470).

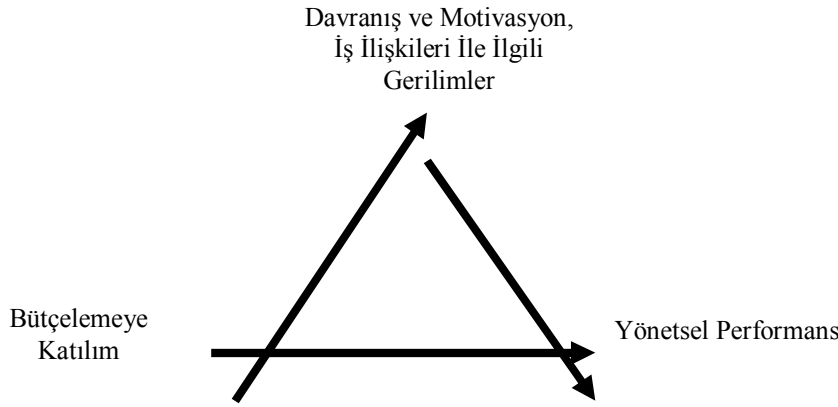
Bütçelemede insan faktörü işletmeler için hayati öneme sahiptir. Bütçelemede insan faktörü, kullanılan muhasebe tekniklerinden daha da önemlidir. Çünkü bütçe sisteminin başarısı, bütçelerden etkilenecek işletme personelinin bütçeleri kabul etmesine bağlıdır (Üstün, 1988: 48). Ağırlıklı olarak bütçeleme süreci tekniksel araçlar kullanılarak gerçekleştirilmekte olup bütçeleme teknikleri duygusal yönden bağımsızdır. Ancak, bütçeleri yönetenler, eğitilmiş, ikna kabiliyeti yüksek ve zeki uygulayıcılar olmaları gerekmektedir (Horngren et al., 2005: 199-200).

Genellikle bölüm yöneticileri, bütçeleri sıkıntı verici ve yönetsel baskının olumsuz bir yönü olarak düşünürler. Belirli durumlarda, çalışanların nasıl bir tepki vereceğini bilen bir yönetici bütçeleri öyle hazırlayacaktır ki kişiler arzuladıkları amaçları gerçekleştirmek için işbirliği havasına girebilecektir (Üstün, 1988: 48).

Bütçeleme sürecine çalışan personelin katılımının sağlanması ile çalışanlar görüşlerinin önemli olduğunu düşünmektedirler. Bu durum çalışanlara problem çözme yeteneği kazandırmakta ve üzerinde mutabık oldukları bir konu hakkında amaçlara ulaşmak için çaba sarf etmektedirler. Çalışanlar kendileri tarafından geliştirilen bütçelerle katılımcı yönetim anlayışını daha da güçlendirerek bütün bütçeleme süreçlerini desteklemektedirler.

Şekil 1'de de görüldüğü gibi bütçelemeye çalışanların katılımının sağlanması ile çalışanlar üzerinde motivasyon etkisi yaratmakta ve ayrıca olumsuz bir katılım sürecinde gerilim yaratabilmektedir. Bunların sonucunda da işletmede yönetsel performansın etkisi ortaya çıkmaktadır.

Şekil 1: Bütçelemeye Katılım ile Yönetmel Performans Arasındaki İlişkinin Yönlendiricileri



Kaynak: Yuen, Desmond C.Y., 2004, "Goal Characteristics, Communication and Reward Systems, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack", Managerial Auditing Journal, Vol: 19 No. 4, p. 519.

Katılımlı bütçeleme yaklaşımının bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Çünkü bu bütçeler çok fazla kişinin katılımını gerektirmekte olup üst yönetim tarafından uygulattırılan bütçelere göre hazırlama süreci daha uzun olmaktadır. Başka bir dezavantajı da bazı yöneticilerin kasıtlı olarak hâsılat ve giderleri olduğundan fazla ya da eksik göstererek bütçelerin gevşek bir şekilde hazırlanmasına neden olmalarıdır. Bir yönetici, kendisinin aleyhte performans göstergelerini azaltma ve lehte performans göstergelerini artırma eğiliminde olabilmektedir. Şayet bir bölümde sürekli lehte değişkenler ortaya çıkıyorsa, bütçeleme sürecinde daha az çaba sarf edildiği anlaşılmakta olup bu durum oluşturulan bütçelerin gevşekliğinin bir göstergesi olabilir (Morse et al., 2002: 481).

Bütün çalışanların hem kendi bölümlerinde hem de departmanlar arasında işbirliği içinde bütçeleme sürecine katılımı çalışanları cesaretlendirecektir. Her bir departmanın kendi amaçlarını bilmesi bütçeleme sürecinin önemini arttıracaktır. Bütçelerin oluşum sürecine katılmaları halinde çalışanların bütçelere bakış açısı pozitif olacaktır. Bu gibi durumlar, bütçelerin işletme amaçlarına ulaşılma ihtimalini arttıran önemli bir planlama araçları olmaktadır.

Bütçeleme sürecine çalışanların katılması ile:

1. Bütçeleme amaçlarının çok sıkı bir şekilde oluşturulması,
2. Bütçeleme amaçlarının çok gevşek bir şekilde oluşturulması,
3. Bütçeleme amaçları ile çalışanların amaçları arasında çelişki bulunması gibi durumlar engellenecektir.

Bu şekilde de bütçelerin daha fazla etkinliği sağlanabilecektir. Etkin bir bütçenin gerekleri, en alt düzeydeki yöneticilerin, bir üst aşamadaki yönetici hakkında doğru bilgi sahibi olmasını gerektirmektedir. Fakat bir üst düzeydeki yönetici, gevşek bütçe oluşturabilir. Gevşek bütçelere göre bütçelenen hâsılat, maliyet ve hedefler oldukça gevşek bir şekilde

oluşturulacaktır. Bu durumda bütçelemelerde sapmalar olma olasılığı yükselecek ve o düzeydeki yöneticinin performans göstergesi tamamen dürüst olmayan bir şekilde hazırlanmış olacaktır. Bütçelemedeki gevşeklikler, beklenmeyen olayların gerçekleşmesi durumunda riskten korumaktadır. Fakat gevşek bütçeler yönetimi elde edilen kâr bakımından yanlış yönlendirmekte, bunun sonucunda da yetersiz kaynak planlanması ortaya çıkmakta ve işletmenin bölümleri arasındaki koordinasyon zayıflamaktadır (Hornigren et al., 2005: 199).

Başka bir ifadeyle bütçeleme sürecine katılım planların doğru ve gerçeğe uygun bir şekilde hazırlanmasını sağlayacak ve bu da bütçe performansına olumlu katkıda bulunacaktır. Performansın da olumlu olması bütçeden sağlanacak olan tatmini de aynı yönde etkileyecektir.

2.1.1. Bütçeleme Sürecine Katılımın Sağladığı Avantajlar

Bütçeleme sürecine katılım sorumlulukları artırarak çalışanlar üzerinde önemli avantajlar sağlamaktadır. Bu avantajlar (Ahmed, 2005: 77-78; Tsui, 2001: 127):

Hedeflere Ulaşmak İçin Teşvik Etmektedir: Şayet çalışanlar bütçelerle ilgili olarak oluşturulan hedef belirleme sürecine katılırlarsa, belirlenen hedefi kabul etmeleri ve ulaşmaları daha kolay olacaktır. İşletmede standartların oluşturulması, çalışanlar üzerinde demotivasyon ve yabancılaşma yaratarak olumsuz davranışlara neden olabilir. Bunun sonucunda çalışanların performansı düşebilir ve planlanan hedefleri gerçekleştiremeyebilirler. İşletme yönetimi, çalışanların bütçeleme sürecine katılımını sağlar ise değer yaratmayan faaliyetlerde azalma sağlamakta ve bütçelemeye katılım ile performans arasında pozitif ilişki kurulmaktadır.

Bilgi Asimetrisini Azaltmaktadır: Bütçeleme sürecine katılım bilgi asimetrisini azaltabilmektedir. Alt kademeler, girdi ve çıktı hakkında üst kademelere göre daha fazla bilgi sahibidirler. Üst kademeler sürecin uygulanmasında yer almadıklarından dolayı alt kademedeki çalışanlara göre daha kısıtlı bilgiye sahiptirler. Bu bilgiler, alt kademelerde hem faaliyetler hem de organizasyonel kapsamda hedeflere ulaşılmasına daha fazla imkân sağlamaktadır.

Kontrol ve İletişimin İyileştirilmesi: Çalışanların bütçeleme sürecine katılımı bilgi ve iletişimin gelişmesine neden olmakta bu durumda işletmenin performansının artmasını sağlamaktadır. Bilgi ve iletişim işletmelerde daha doğru ve daha ilişkili bütçelerin oluşmasına neden olmaktadır. Hazırlanan bütçelerin ilişkili olması çalışanların motivasyonunu etkilemekte ve bunun sonucunda işletme performansı iyileştirilmektedir. Bütçeleme sürecine katılım çalışanın moralini pozitif yönde etkilemektedir. Buna göre alınan bir kararda çalışanın kendi görüşlerinin alınmaması durumunda çalışan personel kararın uygulanmasına güvenmemekte ve karara ters düşen davranışlar sergileyebilmektedir. Bütçelere katılma çalışanın kişisinin amaçlanan planın uygulanması ile ilgili kavrayışını artırmakta ve esasla ilgili faaliyetlerin daha kolay bir şekilde gerçekleşmesine yardımcı olmaktadır.

Değer Yaratmayan Davranışların Azaltılması: Bütçeleme sürecine katılım, üst yönetimle birlikte organizasyon kapsamında değer yaratmayan ya da fayda sağlamayan faaliyetlerin tartışılarak elimine edilmesine ve problemlerin çözümüne yardımcı olmaktadır. Ayrıca bütçelemeye katılım faaliyeti, organizasyonun üyeleri arasında etkinliğin sağlanması açısından gerekli etkileşimin oluşturulmasına da katkıda bulunmakta ve personelin kendi işiyle ilgili gereksiz davranışların elimine edilmesiyle, çalışan kişi üzerinde de pozitif etki yaratmaktadır.

Daha İyi Bir Ödül Yönetim Sistemi Oluşturulması: Bütçeleme sürecine katılımın sağlanması, çalışanların amaçlara ulaşması ile ödül sistemi arasında ilişkiyi geliştirmektedir. Bütçeleme sürecinde görüş bildirilmesi temel bir gösterge ise organizasyon üyelerinin performansının değerlendirilmesinde birincil gösterge olacaktır. Bütçeleme sürecine katılım ile yeterli bir ödülün verilmesi yüksek motivasyonla bağdaşmaktadır. Buna ilaveten üst yönetim bütçelerin departmanlardaki zorluk düzeylerine göre farklı ödüllendirme sistemi de uygulamalıdır. Yüksek sorumluluk ve katılım bütçelerdeki gevşekliliği de önleyecektir. İşletmede uygulanan yeterli bir teşvik edici ödül sistemi, yönetsel fırsatçı davranışları da azaltmaktadır (Yuen, 2004: 525).

2.2. Bütçe Tatmini

Bütçe tatmini, bütçe kullanımı ve performansı ile ilgili olan yönetsel literatürde en çok sıklıkla çalışılan davranışsal bir değişkendir. Tatmin, deneyimlerin değerlendirilmesinden kaynaklanan olumlu bir duygusal açıklama veya hoş giden durumdur. Başka bir deyişle tatmin memnuniyet derecesidir. Bütçe tatmini ise bütçe sonuçlarından ya da bütçenin gerçekleştirilmesinden hoşnut olma durumudur. Araştırma kapsamında katılımlı bütçenin bütçe tatmini ile olan ilişkisi incelenecektir. Katılımlı bütçe ile iş tatmininin arasındaki ilişkiye göz atacak olursak, bilindiği gibi, katılımlı bütçe astlara çeşitli yollardan yarar sağlar. Astlar, katılım sayesinde bütçe hedefini belirleme sürecini muhtemelen daha iyi anlarlar. Ayrıca, bütçe hedeflerine ulaşmak için yeterli kaynakları sağlama imkânına erişirler. (Nouri ve Parker, 1998).

2.3. Bütçe Performansı

Bütçe performans çalışanların; organizasyonun (şirketin) amaçları ile önceliklerinin neler olduğu, bu konuda neler yapılması gerektiği ve yapılan işlerin bölümlerine ve organizasyonun amaçlarına yaptığı katkının belirlenmesi gerekir. Bu amaçla, entegre edilmiş ve etkin bir performans ölçümüne ihtiyaç duyulur. Kuşkusuz; çalışanların işlerine, bölümlerine ve dolayısıyla organizasyona yaptıkları katkıları objektif olarak ölçmek mümkün olduğu halde, söz konusu ölçütler yine de insan yargısına ve dolayısıyla hatalı ölçüme neden olabilmektedir.

Çalışanların performanslarının ölçülmesi, işteki verimliliklerinin ve organizasyona yaptıkları katkının belirlenmesinin yanı sıra iş ilişkileri, liyakat, vb. pek çok konudaki

başarının gösterdiği gelişmenin ölçülmesi anlamına da gelir. Yapılan ölçüm ideal bir değerle karşılaştırıldığı zaman anlam kazanır. İdeal veya olması gereken performansa ne kadar ulaşıldığı veya bunun ne kadar aşıldığı ise yakalanan başarının gücünün ölçüsüdür.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Katılımlı bütçenin çeşitli değişkenler üzerindeki etkileri hakkında bilimsel çalışmalar yapılmıştır. Argyris'in (1952, 1953) kurumsal sosyal psikolojiden alınan insan ilişkileri bakış açısına dayanan, açıklayıcı saha çalışması, istenmeyen sosyal-psikolojik olayların doğasını ve etkilerini tespit etmeyi amaçlamıştır. Bütçe hedeflerini tutturmak için oluşturulan baskının işçilerin zihinlerinde bilişsel tutarsızlıklar yarattığı birçok durum saptanmıştır (örneğin: "Bütçe hedefimi tutturmak ve iyi bir şirket çalışanı olmak istiyorum ama kurumun politikalarını uygulayacak olursam bütçe hedeflerimi tutturamam."). Bu bilişsel tutarsızlık strese, kişiler arası ihtilaflara ve güvensizliklere yol açar; bunun karşılığında da riske girme, azalan çaba ve kötü iletişim gibi işlevsiz davranışlar ortaya çıkar. Bütçelemenin bu işlevsiz etkilerini azaltmak için Argyris'in en önemli önerisi, katılımlı bütçe kullanmak (bir astın bütçesinin oluşturulmasında, bir üstün asta pay ve etki sahibi olmasına izin vermesi) ve sahte katılımlı bütçeden (bir üst bir asta bütçenin oluşturulmasında pay hakkı tanır ama etki hakkı tanımaz) kaçınmaktır. insan ilişkileri bakış açısının kavramlarını kullanan Argyris, olumsuz zihin durumunun (bütçeyi tutturmak için motivasyonun az olması) ve işlevsiz davranışlara yol açan durumların (işçilerin tutturulamayacağına inandıkları bütçeler, bütçeyi tutturmaya yönelik aşırı baskılar) katılımlı bütçe tarafından azaltılacağını veya ortadan kaldırılacağını öne sürmüştür.

Argyris (1952), bütçelerin davranışsal doğasına ilişkin birçok sorun tespit etmiştir. Öteki sorunların arasında, bütçe baskısının işçileri yönetime karşı bir araya getirdiğini ve amirlerin bütçeleri liderlik anlayışlarını ifade etmenin bir yolu gibi kullandıklarını saptamıştır. Argyris, katılımlı bütçe sayesinde işçi performansının artacağı öngörüsünde bulunmuştur. Ne ilginçtir ki, Argyris'in (1952) çalışmasında bu keşiflerde bulunduğu beri, bulguları kurumsal yapıda katılımlı bütçe bulunması gerektiğini önerecek kadar ileri gidememiştir. Bunun yerine, Argyris katılımlı bütçenin yararlı gibi görüldüğünü ama katılımı kullanıp kullanmama kararının hala üst düzey yönetime ait olduğuna işaret etmiştir. Argyris, etkili bir performans sergilemek için bireylerin bütçe hedeflerini kabul etmeleri gerektiğine dikkat çeken ilk kişilerden biriydi. Ayrıca, katılımın performansı etkilemesi için kurumda merkezi bir yol oynaması gerektiğini savunmuştur.

Başka bir etkili çalışmada Hofstede (1967) birçok bütçeleme değişkeni ile bütçeleme dışı değişken arasındaki ilişkileri araştırmış ve odak noktası olarak katılımlı bütçenin etkileri ve bütçe zorluğunun etkilerini hedef almıştır. Hofstede, bütçe zorluğunun bütçeyi tutturma motivasyonu üzerinde doğrusal olmayan bir etki yarattığını ve bütçe zorluğunun iş tatmini üzerinde hiçbir etkisi olmadığını bulmuştur. Ayrıca katılımlı bütçeyi tutturma motivasyonu üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğunu varsaymış ve bulmuştur.

Bütçe performansı ve bütçe tatmini ile ilgili literatürdeki araştırma Adam S. Maiga (2006) tarafından yapılmıştır. Maiga bütçe performansı ve bütçe tatmini arasında pozitif bir ilişki olduğunu ileri sürmüştür. Bu araştırmadan elde edilen bulgular da bunu doğrular niteliktedir.

4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

4.1. Araştırmanın Örnekleme

Araştırmanın evrenini Kayseri’de faaliyet gösteren büyük ölçekli sanayi işletmelerinde çalışanlar oluşturmaktadır. Araştırmada genel tarama modeli kullanılmıştır. Genel tarama modelleri; çok sayıda elemandan oluşan bir evrende, evren hakkında genel bir yargıya ulaşmak amacı ile evrenin tümü ya da ondan alınacak ve evreni temsil edebilme kapasitesine sahip bir grup örnek ya da örneklem üzerinde yapılan tarama düzenlemeleridir. Anket soruları tesadüfî olarak belirlenen 70 çalışana uygulanmıştır. Elde edilen anketlerden 61 tanesi değerlendirilmeye alınmış olup, hatalı ve eksik doldurulan 9 anket devre dışı bırakılmıştır. Dolayısıyla anketlerin geri dönüş oranı yaklaşık olarak %87 civarındadır. Bu oran kanaatimizce bölgede faaliyet gösteren büyük ölçekli sanayi işletmelerinde çalışan personelin bütçeleme faaliyetlerine katılım, bütçe performansı ve bütçe tatmini ile ilgili düşünce ve görüşlerine ulaşmak için yeterlidir. Ayrıca oran Babbie’ye (1990) göre anket çalışmaları için kabul edilebilir bir orandır.

4.2. Araştırmanın Ölçeği

Araştırmaya yönelik olarak yapılan kapsamlı bir yazın taramasından sonra kullanılan değişkenleri en iyi ölçebilecek olan ölçeği oluşturmak için uluslararası literatürde yer alan ve geçerliliği ve güvenilirliği test edilmiş sorular dil ve kültürel özellikler dikkate alınarak Türkçeye tercüme edilmiştir. Ayrıca tercüme edilen bu ölçekler her iki dile de hâkim başka uzmanlar tarafından da incelenerek tercüme hatalarından dolayı ortaya çıkabilecek yanlışlıklar, aradaki farklılıklar minimize edilmeye çalışılmıştır. Tüm ölçeklerde birden fazla ifade kullanılmış olup katılımcıların bu değişkenlere değer atamasında Likert tipi eşit aralıklı ölçüm şekli kullanılmıştır.

4.2.1. Katımlı Bütçe Ölçeği

Katımlı bütçe yaklaşımını ölçmek için Milani (1975) tarafından geliştirilen ölçek kullanılmıştır. Katımlı bütçe ölçeği; “Bütçeleme faaliyetlerine katılım”, “Bütçe hazırlanırken üst yönetim çalışanların tavsiye ve önerilerini dikkate alır”, “Üst yönetim ile çalışanlar arasında bütçe ile ilgili fikir alışverişi yapılır”, “Bütçe hazırlanmasına sağladığım katkı sonuçlara yansımaktadır”, “Bütçeleme faaliyetlerine olan katkım önemli ölçüdedir” ifadelerini içeren 5 değişkenden oluşmaktadır. Katılımcıların ölçeğe değer atamasında 5’li Likert ölçeği kullanılmıştır.

Bütçe katılım ölçeğinin güvenilirlik analizi yapılmış ve ölçeğin güvenilirlik katsayısı

0.981 olarak bulunmuştur. Güvenilirlik oranının kabul edilebilir olması için en az 0.70 ve üzerinde olması gerekmektedir (Nunnally, 1978).

4.2.2. Bütçe Performansı Ölçeği

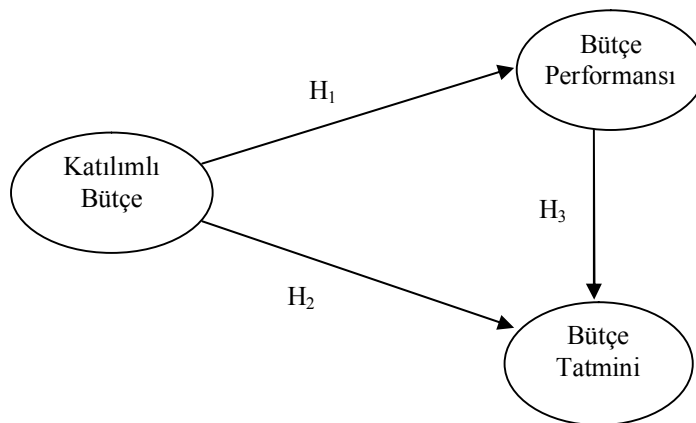
Bütçe performans ölçeği Mahoney (1992) tarafından geliştirilen bütçe performans ölçeği esas alınmıştır. Bütçe performansı ölçeği; "Sorumluluk alanım açısından belirlenen bütçe hedeflerini karşılıyorum", "Departman faaliyetlerim açısından belirlenen bütçe hedeflerimi karşılıyorum" ve "Tüm işletme faaliyetleri açısından belirlenen bütçe hedeflerimi karşılıyorum" olmak üzere 3 ifadeden oluşmaktadır. Katılımcıların performans ölçütlerine değer atamasında 7'li Likert kullanılmıştır. Geliştirilen ölçeğin güvenilirlik analizi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı 0.945 olarak hesaplanmıştır ve bu katsayı da Nunnally (1978)'e göre kabul edilebilirdir.

4.2.3. Bütçe Tatmini Ölçeği

Bütçe tatminini ölçmek için Lindquist tarafından geliştirilen ölçek esas alınmış ve bazı değişiklikler yapılmıştır. Bütçe tatmini ölçeği; "Mevcut çalışma performansınızı gelecekteki faaliyet dönemlerinde yansıtabilmekte ki memnuniyet düzeyiniz", "Bütçe standartlarının belirlenmesinde kullanılan teknikler ile ilgili memnuniyet düzeyiniz", "Geçmiş dönemlerdeki bütçe performansınız standartların altında çıkması durumundaki memnuniyet düzeyiniz" ve "Bütçelerle ilgili standartların ulaşılabilir olması durumundaki memnuniyet düzeyiniz" olmak üzere 4 ifadeden oluşmaktadır. Katılımcıların performans ölçütlerine değer atamasında 5'li Likert ölçeği kullanılmıştır. Bütçe tatmini ölçeğinin güvenilirlik analizi yapılmış ve güvenilirlik katsayısı 0.938 olarak hesaplanmıştır. Bu oran da Nunnally (1978) 'e göre kabul edilebilir bir orandır.

4.3. Araştırmanın Şekli ve Hipotezler

Şekil 2: Araştırmanın Şekli



H1: Katılımlı bütçe ile bütçe performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H2: Katılımlı bütçe ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H3: Bütçe performansı ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

4.4. Veri Analiz Yöntemleri

Araştırmada veri toplama araçları ile elde edilen bilgilerin çözümlenmesi ve analiz edilmesi bilgisayar ortamında gerçekleştirilmiştir. Verilerin kullanılan paket programlar yardımıyla regresyon ve korelasyon analizleri yapılmış, değişkenler arasında ilişki olup olmadığı saptanmaya çalışılmıştır. Analiz sonuçlarına göre hipotezler test edilmiştir.

5. ARAŞTIRMA SONUCU ELDE EDİLEN BULGULAR

Araştırmaya katılan çalışanların demografik özellikleri frekans ve yüzdeleri bu bölümde verilmiştir. Daha sonra katılımcıların yanıtlarına göre değişkenler arasında ilişki olup olmadığı analiz edilmiş ve ayrıntılarıyla verilmiştir.

5.1. Çalışanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan çalışanların yaş dağılımları, eğitim durumları ve iş tecrübeleri gibi demografik özelliklerine ilişkin bulgular Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1: Araştırmaya Katılanların Demografik Özelliklerine İlişkin Bulgular

Demografik Özellikler	Frekans	Yüzde	
<i>Yaş Aralıkları</i>	20-25	6	9,8
	26-30	21	34,3
	31-35	21	34,5
	36-40	12	19,8
	40-45	1	1,6
<i>Eğitim Durumu</i>	İlköğretim	1	1,6
	Lise	22	36,1
	Yüksekokul	23	37,7
	Lisans	14	23,0
	Yüksek Lisans	1	1,6
<i>İş Tecrübeleri</i>	1-5 yıl	22	36,1
	6-10 yıl	27	44,3
	11-15 yıl	9	14,8
	16-20 yıl	3	4,9

Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre çalışanların %9,8'inin 20-25, %34,3'ünün 26-30, %34,5'inin 31-35, %19,8'inin 36-40 ve %1,6'sının 40-45 yaş aralıklarında oldukları görülmektedir. Ayrıca araştırmaya katılan çalışanların %1,6'sının ilköğretim, %36,1'inin lise, %37,7'sinin yüksekokul, %23'ünün lisans, %1,6'sının da yüksek lisans mezunu olduğu görülmektedir. Yine tabloda görüldüğü gibi araştırmaya katılan çalışanların %36,1'i 1-5 yıl arasında, %44,3'ü 6-10 yıl arasında, %14,8'i 11-15 yıl arasında, %4,9'u da 16-20 yıl arasında iş tecrübesine sahip olduğu saptanmıştır.

5.2. Hipotez Testleri

Araştırma hipotezlerini test etmek ve değişkenler arasındaki ilişkileri göstermek için korelasyon ve regresyon analizleri yapılmıştır.

H1: Katılımlı bütçe ile bütçe performansı arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Katılımlı bütçe ile bütçe performansı arasındaki ilişki derecesini gösteren korelasyon katsayısı .160'dır. Dolayısı ile iki değişken arasında zayıf bir ilişki olduğu görülmektedir. Bağımlı değişken olan katılımlı bütçenin bağımsız değişken olan bütçe performansı üzerindeki etkisini göstermek için regresyon analizi yapılmış ve sonuçlar Tablo 2'de verilmiştir.

Tablo2. Katılımlı Bütçenin Bütçe Performansı Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken (Katılımlı Bütçe)	β	Standart Hata	Beta	t değeri	Anlam Düzeyi	Tolerans Değeri	VIF Değeri
	.213	.171	.160	1,242	.219	1,000	1,000
	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	F		
	.160	.025	.009	1,55656	1,543		

$p < .01$

Katılımlı bütçenin, bütçe performansı üzerindeki etkisi anlamlı değildir. (sig. 0,219; $p < 0,01$) yani katılımlı bütçe, bütçe performansını açıklamamaktadır. Burada elde edilen sonuçlara göre H1 hipotezi reddedilmektedir.

Katılımlı bütçeye bağlı olarak geliştirilen hipotezlerden bütçe tatmini ile ilgili sonuçlar aşağıdaki gibidir.

H2: Katılımlı bütçe ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Korelasyon analizi sonuçlarına göre, katılımlı bütçe ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü ve orta düzeyde bir ilişki söz konusudur ($r=0.462$). Yani, işletme içinde bütçeler katılımlı yapıldıkça bütçe tatmini de artmaktadır. Benzer şekilde artan bütçe tatminin de katılımlı bütçe çalışmalarını artıracakı beklenmektedir.

Bağımsız değişken olan katılımlı bütçenin bağımlı değişken olan bütçe tatmini üzerindeki etkisini göstermek için regresyon analizi yapılmış ve elde edilen bulgular Tablo 3 de sunulmuştur.

Tablo 3. Katılımlı Bütçenin Bütçe Tatmini Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken (Katılımlı Bütçe)	β	Standart Hata	Beta	t değeri	Anlam Düzeyi	Tolerans Değeri	VIF Değeri
	.464	.116	.462	3,999	.000	1,000	1,000
	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	F		
	.462	.213	.200	1,05589	15,989		

$p < .01$

Katılımlı bütçenin, bütçe tatmini üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan basit regresyon analizi sonucu R² değeri, 0,213 olarak bulunmuştur ($R^2=0,213$; $F(1-59) = 15,989$;

$p<0,01$). Bu sonuca göre bütçe tatminindeki değişimin %21,3'ü katılımlı bütçe tarafından açıklanmaktadır. Söz konusu sonuçlara göre katılımlı bütçenin bütçe tatmini üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğunu gösterir ve H2 hipotezi kabul edilir. Bütçe performansı sonuçlarına göre bütçe tatmini sağlanmasına yönelik regresyon analizi sonuçları Tablo 4'de verilmiştir.

H3: Bütçe performansı ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü bir ilişki vardır.

Bütçe performansı ile bütçe tatmini arasındaki ilişkinin incelendiği korelasyon analizi sonucunda, korelasyon katsayısı .418 ($p<0,01$) olarak hesaplanmıştır. Bu değer, iki değişken arasında anlamlı ve pozitif düzeyde bir ilişki olduğunu göstermektedir. Bu noktada, bütçe performansı arttıkça bütçe tatminin de artacağı ifade edilebilir.

Bağımlı değişken olan bütçe performansının bağımsız değişken olan bütçe tatmini üzerindeki etkisini tespit etmek amacıyla ise regresyon analizi yapılmış ve analiz sonuçları Tablo 4'de verilmiştir.

Tablo 4. Bütçe Performansının Bütçe Tatmini Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişken (Bütçe Performansı)	β	Standart Hata	Beta	t değeri	Anlam Düzeyi	Tolerans Değeri	VIF Değeri
	.316	.089	.418	3,538	.001	1,000	1,000
	R	R ²	Düzeltilmiş R ²	Tahminin Standart Hatası	F		
.418	.175	.161	1,08121	12,518			

$p<0,01$

Bütçe performansının, bütçe tatmini üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan basit regresyon analizi sonucuna göre R² değeri, 0,175 olarak bulunmuştur (R²=0,175; F(1-59)=12,518; $p<0,01$). Bu sonuca göre bütçe tatminindeki değişimin %17,5'i bütçe performansı tarafından açıklanırken, geriye kalan yaklaşık %83'lük bölüm araştırmaya dahil edilmeyen diğer değişkenler tarafından açıklanmaktadır. Elde edilen bu sonuçlara göre, bütçe performansının bütçe tatmini üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu söylenebilir ve H3 hipotezi kabul edilir.

6. SONUÇ

Gelişen ve değişen piyasa ve rekabet koşullarında işletmelerin yer edinebilmeleri için etkin ve verimli çalışmaları gerekmektedir. Bu nedenle işletmeler kaynaklarını daha etkin kullanabilmek amacıyla planlamalar yapmalıdırlar. Bu planların sayısal ifadesi olan bütçeler işletmeler için son derece önemli planlama faaliyetleridir. Bütçelerin daha gerçekçi, daha ulaşılabilir ve motive edici olması çalışanların da bütçeye katılımıyla gerçekleşmektedir. Bu noktadan hareketle bu çalışma katılımlı bütçenin performans ve tatmin üzerindeki etkisini belirlemek ve bununla bütçeleme gerçekleştiren işletmelere ve muhasebe literatürüne katkı sağlamak amacıyla yapılmıştır.

Çalışma sonucu elde edilen bulgulara göre; katılımlı bütçenin bütçe performansı ile pozitif yönlü bir ilişkisi olduğunu ileri süren hipotez reddedilmiştir. Bunun nedeninin ise söz konusu işletmelerin bütçeleme faaliyetini yaparken çalışanların görüşlerinin alınmamasından kaynaklanması olabilir. Eğer ki görüşleri alınmış olsaydı hedeflere ulaşmalarında başarı ölçütlerinin de performanslarına yansması muhakkak olacaktır. Bu nedenle etkili bir bütçeleme faaliyetleri yürüten işletmelerde elde edilen sonuçlarda söz konusu hipotez de reddedilmeyecektir. Katılımlı bütçe ile bütçe tatmini arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğunu ileri süren hipotezi destekleyecek nitelikte sonuçlar elde edilmiş olup bütçeleme faaliyetlerine katılım ile bütçe tatmini arasında ilişki olduğu sonucuna da ulaşılmıştır. Yine aynı şekilde bütçe performansı ile bütçe tatmini arasında da pozitif yönlü bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Araştırma sonucu elde edilen bulgulara göre, genel olarak araştırmanın uygulandığı bölgedeki işletmeler bütçeleme faaliyetinin önemini yeterince algılayamamış ve hazırladıkları bütçelere çalışanları dahil etme konusunda isteksiz davranan işletmelerdir. Bu nedenle araştırmayı uygulamak için büyük ölçekli ve katılımlı bütçe faaliyetleri gerçekleştiren işletme bulma konusunda da kısıtlamalar mevcuttur. Bu araştırmada büyük ölçekli işletmelerde uygulama yapılarak bu kısıtlar aşılmaya çalışılmıştır. Gelecekte bu alanda çalışma yapacak araştırmacılara bu kısıtları göz önünde bulundurmaları ve araştırmalarını işletme amaçlarına uygun katılımlı bütçeleme faaliyeti gerçekleştiren işletmelerde uygulamaları önerilebilir.

KAYNAKLAR

- Ahmed, Zahir Uddin (2005), "Implementing Participatory Budgeting Approach in Least Developed Countries (LDC): Myth and Reality", *The Cost and Management*, Vol. 33 No. 4, July-August, pp. 75-84.
- Akdoğan, Nalan (1998), *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 4. Baskı, Cem Ofset, Ankara.
- Argyris, C. (1952), *The Impact of Budgets on People*. New York: Controllershship Foundation.
- Argyris, C. (1953), "Human Problems with Budgets", *Harvard Business Review* (January-February), pp.97-110.
- Babbie, E. (1990). *Survey Research Methods*, 2nd ed., Wadsworth, Belmont, CA.
- Civelek, Muzaffer-Özkan, Azzem. (2008), *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 5. Baskı, Detay Yayıncılık, Ankara.
- Collins, Frank.-Holzmann, Oscar.-Mendoza,Roberto. (2005), "The Relationship Between Machistic Tendencies and Budgeting: A Cross-Cultural Study", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No.14, pp. 139-156.
- Hofstede, G. H. (1967), *The Game of Budget Control*, Van Gorum.
- Horngren, Charles T.-Datar, Srikant M.-Foster, George. (2005) *Cost Accounting*, Prentice Hall, Twelfth Edition.

- Lindquist, Tim M. (1995), "Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice, Procedural Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 122-147.
- Maiga, S. Adam (2006), *Fairness, Budget Satisfaction and Budget Performance: A Path Analytic Model of Their Relationships*, *Advances in Accounting Behavioral Research*.
- Mahoney, T.A.-Jerdee, T.H.-Carroll, S.J. (1965), "The Jobs of Management", *Industrial Relations*, pp.97-110.
- Milani, K. W. (1975), "The Relationship of Participation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: a Field Study", *The Accounting Review* (April), pp. 274-284.
- Morse, Wayne J.-Davis, James R.-Hartgraves Al L. (2002), *Management Accounting: A Strategic Approach*, Thomson South Western, Third Edition.
- Nouri, H.-Parker, R.J. (1998), "The Relationship Between Budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organizational Commitment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 467-483.
- Nunnally, J.C. (1978), *Psychometric Theory*, 2nd Edition, New York: McGraw-Hill,
- Parker, R.J.-Kyj, L. (2004), "Vertical Information Sharing in the Budgeting Process". *Accounting, Organizations and Society*.
- Tsui, Judy S.L. (2001), "The Impact of Culture on the Relationship Between Budgetary Participation, Management Accounting Systems, and Managerial Performance: An Analysis of Chinese and Western Managers", *The International Journal of Accounting*, No.36, pp. 125-146.
- Üstün, Rıfat (1988), "Üretim İşletmelerinde İşletme Bütçeleri ve Bütçesel Kontrol", *Eskişehir Anadolu Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi*, Cilt 6, Sayı 1, Haziran, ss. 43-65.
- Yuen, Desmond C.Y. (2004), "Goal Characteristics, Communication and Reward Systems, and Managerial Propensity to Create Budgetary Slack", *Managerial Auditing Journal*, Vol: 19 No. 4, pp. 517-532.

