

İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Araştırma Merkezi Konferansları
Prof. Dr. Memduh YAŞA'ya Armagan

SIFIR-ESASLI BÜTÇELEMEDE KARAR PAKETLERİNİN ÖNCELİK SIRALAMASI VE SIRALAMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR(*)

Yard. Doç. Dr. S. Ateş OKTAR
İ.Ü. İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü
Öğretim Üyesi

GİRİŞ

Belirli bir fonksiyon veya faaliyetin kesin sınırlar içinde tanımlanmasını, değerlendirilmesini, diğer alternatif yollarla karşılaştırılmasını, onaylanmaması durumunda ortaya çıkacak sonuçları, maliyet ve faydalara ilişkin bilgileri gösteren karar paketlerinin hazırlanması, sıfır-esaslı bütçeleme sürecinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Sürecin ikinci ve belki de en önemli aşaması ise daha öncelikli programların ortaya konulmasını sağlamaya yönelik bulunan karar paketlerinin sıralanması işlemidir.

A – SIRALAMA SÜRECİ

Sıralama çalışmaları küçük örgütlerde tamamen departman yöneticisi tarafından yürütülür. Departman düzeyinin altında bölüm ve kesimlerin de bulunduğu daha büyük örgütlerde ise departman yöneticisi, bölümler için yapılmış bulunan sıralamaları bir araya getirerek bütün departmana ilişkin kapsamlı öncelik sıralaması işlemini gerçekleştirmektedir⁽¹⁾.

Paketlerin öncelik sırası mevcut kaynakların dağılımına bağlı olarak belirlenir⁽²⁾. Bir başka deyişle, yöneticiler karar paketlerini azalan fayda ya da önemlerine göre sıralayarak sınırlı kaynakların yeniden dağılımını sağlarlar. Sıralama süreci nerelere, ne kadar harcama yapılacağını belirlemektedir⁽³⁾.

(*) Bu çalışma yazarın Sıfır-Esaslı Bütçeleme (1991) konulu yayınlanmamış doktora tezine dayanmaktadır.

- (1) BLODGETT, Terrell, "Zero-Base Budgeting Systems: Seventeen Steps to Success", *National Civic Review*, Vol. 67, No. 3, March 1978, s. 126.
- (2) BİLGİNOĞLU, Fahir, "Sıfır-Tabanlı Bütçeleme", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 4, Kasım 1978-IV, Sayı: 14, s. 22.
- (3) PYHRR, Peter A., *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, New York, John Wiley and Sons, 1973, s. 15.

Sıralanan karar paketlerinin; program için gereken harcama tutarını, her harcama düzeyinde elde edilecek faydaları ve kabul edilmemeleri halinde doğacak maliyetleri ortaya koymaları nedeniyle, yöneticiler tarafından dikkatle izlenmeleri gereklidir⁽⁴⁾.

Karar paketlerinin ilk sıralaması, bunları hazırlayan, birimlerce yapılır. Sıralama işleminin en alt düzeyden başlamasının yararları şunlardır:

- Bu yöneticilerin örgüt amaçları ile bütünleşmeleri sağlanmış olur.
- Daha yüksek düzeylerde yapılacak değerlemelere yardımcı olur.
- En alt düzeydeki yöneticiler karar paketlerinin ayrıntılarını iyi bildiklerinden, sıralamanın etkin bir biçimde yapılması sağlanır.
- Bu yöneticilere de sorumluluk verilmiş olur.
- Üst yönetimin yükü büyük ölçüde hafifler.

Sıralama süreci, her yöneticinin karar paketinde yer alan faaliyetin hedeflere ulaşılmasındaki ve amaçların gerçekleştirilmesindeki nisbi önemini değerlemesine imkân verir. Bu ilk sıralama, genellikle her bir faaliyetin yöneticisi tarafından gerçekleştirilmektedir. Karar paketlerinin elde edilen her sıralama listesi, yeniden gözden geçirilip değerlendirilerek, aynı örgüt yapısı içinde yer alan diğer faaliyetlerin sıralamaları ile birleştirileceği bir üst örgütsel düzeye gönderilir. Bu düzeyin yöneticisi de kendisine gönderilmiş bulunan sıralama listelerinden hareketle yeni bir liste oluşturur. Süreç, her dairesinin bütün karar paketleri tek bir sıra haline dönüştürülünceye kadar tekrarlanır⁽⁵⁾.

Şekil 1; dört düzeyli bir örgüt yapısı içinde birleştirilmiş bir sıralama sürecini göstermektedir. Karar paketlerinin ilk sıralama işlemi, hazırlandıkları örgütsel düzeyde (D₁, D₂, D₃) gerçekleştirilmekte, daha sonra ise, her bir yönetici yaptığı listeyi bir üst düzeyde yer alan C₂'ye vermektedir. Bu şekilde C₂'de, D₁'den 5, D₂'den 8 ve D₃'den 15 paket olmak üzere 28 karar paketi toplanmış olmaktadır. Üst düzeylere doğru devam edildiğinde C₁'den 10, C₂'den 28 ve C₃'den 17 paketin B₂'de (55 paket) toplandığı görülecektir. Son olarak, en üst yönetim düzeyi olan A'da, B₁'den gelen 35, B₂'den gelen 55 ve B₃'den gelen 75 paket bir araya getirilerek 165 karar paketinden oluşan nihai liste elde edilmektedir⁽⁶⁾.

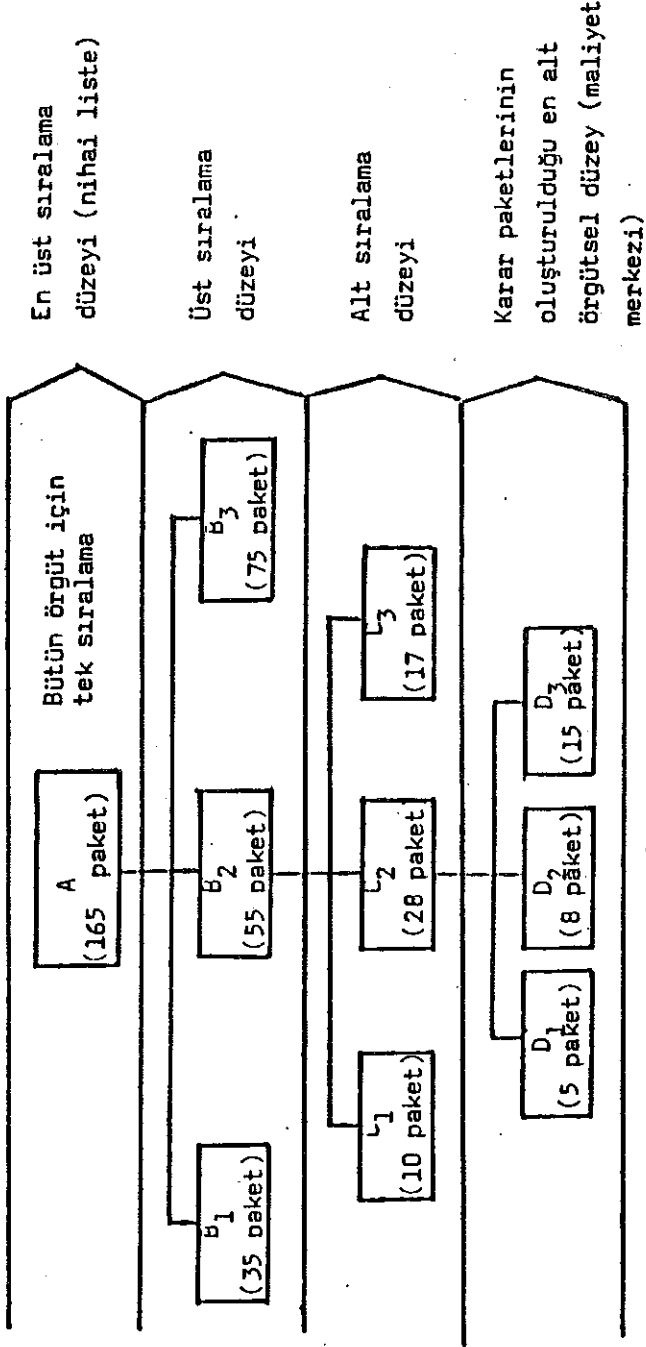
Örgüt hiyerarşisi içinde yukarıya doğru kaydıkça, sıralamanın, gerçekleştirilmesi de gittikçe güçleşecektir. İşlem, örgütün alt düzeylerinde bir birey tarafından yapılabilirken, daha yüksek düzeylerde genellikle uzman bir komiteye ihtiyaç bulunur. Bu komiteler, paketleri sıralama işlemine konu

(4) MINMIER, George Samuel, *An Evaluation of the Zero-Base Budgeting System in Governmental Institutions*, Atlanta, Georgia, 1975, s. 18.

(5) *Ibid.*

(6) PYHRR, Peter A., *Op. cit.*, s. 16.

Şekil 1: KARAR PAKETLERİNİN SIRALANMASI SÜRECİ.



olan yöneticiler ile bir sonraki örgüt düzeyinden seçilen bir başkandan oluşmaktadır⁽⁷⁾.

Büyük bir örgüt içinde oluşturulan karar paketlerinin sayısının fazlalığı sıralama işlemini oldukça güçleştirmektedir. Bu sayıyı azaltmak ve yönetimin dikkatinin listenin alt sıralarında yer alan faaliyetler üzerinde toplanmasını sağlamak için, her bir örgüt düzeyinde bir sınır çizgisi belirlenmesi ve sadece bu sınırın içindeki faaliyetlerin ayrıntılı değerlemeye tabi tutularak sıralanması önerilmiştir. Bu sınır düzeyi, cari yıl bütçesi ya da harcama miktarının belli bir yüzdesi olabileceği gibi, mutlak tutarlar halinde de ifade edilebilecektir⁽⁸⁾. Zaman ve çaba çoğunlukla sözkonusu noktaya yakın bulunan karar paketlerinin değerlendirilmesine tahsis edilmelidir. Yanlış bir karar önemli bir karar paketi yerine gereksiz birine fon ayrılmasına yol açabileceğinden, sıralamanın doğru bir şekilde yapılması zorunludur. Bütçenin yürütülüp uygulanması aşamasında yapılacak değişiklikler de bu sınır noktası civarındaki karar paketleri ile ilişkili olacaktır. Şöyle ki; bir bütçe kesintisi bu paketlerin sınır çizgisinden hemen önce gelmelerini, bir bütçe genişlemesi ise çizgiyi takip etmelerini gerektirmektedir⁽⁹⁾.

Esas alınacak sınır, her düzeydeki faaliyetler için farklı olabilmektedir. Faaliyet düzeylerinin yüzde olarak tesbitine ilişkin bulunan önemli bir uygulama "alternatif bütçeler" in oluşturulmasıdır. Bu uygulama "alternatif bütçeler" in oluşturulmasıdır. Bu uygulama çerçevesinde, temel düzeyin % 10-20 altında veya üstünde bulunan hizmet ve harcama düzeyleri esas alınmaktadır⁽¹⁰⁾. Örneğin; minimum düzey cari düzeyin % 90'ı, ara düzey % 110'u, en üst düzey ise % 120'si kadar olabilir⁽¹¹⁾.

Şekil 2'de, karar paketlerinin sıralanmasını kolaylaştıran bir teknik olarak, geniş bir uygulama alanına sahip bulunan "sınır çizgisi" yönteminin kullanıldığı bir sıralama süreci yer almaktadır⁽¹²⁾.

Şekil 3, karar paketlerinin sıralanması sürecinde değişken sınır kullanımını göstermektedir. D faaliyeti yöneticisinin sıralanacak dokuz karar paketi bulunmaktadır. Bu yönetici, geçen yılın ödeneklerinin % 70'inden fazlasının gözönüne alınmadığını ifade eden % 70'lik bir değişken sınıra tabidir. Sınırın içinde kalan paketler kapsamlı bir değerlemeye ihtiyaç göstermedikleri gibi, tesadüfen sıralanmış da olabilirler. Sınırın altında kalan karar paketlerinin ise, faaliyetin hedef ve amaçlarına katkıları oranında sıralanmaları için her türlü çaba ve dikkat sarfedilmelidir⁽¹³⁾.

(7) *Ibid.*, s. 19.

(8) *Ibid.*, s. 82.

(9) TOURANGEAU, Kevin W., "Operating a Zero-Base Budgeting Program", *Cost and Management*, Jan/Feb. 1978, s. 15.

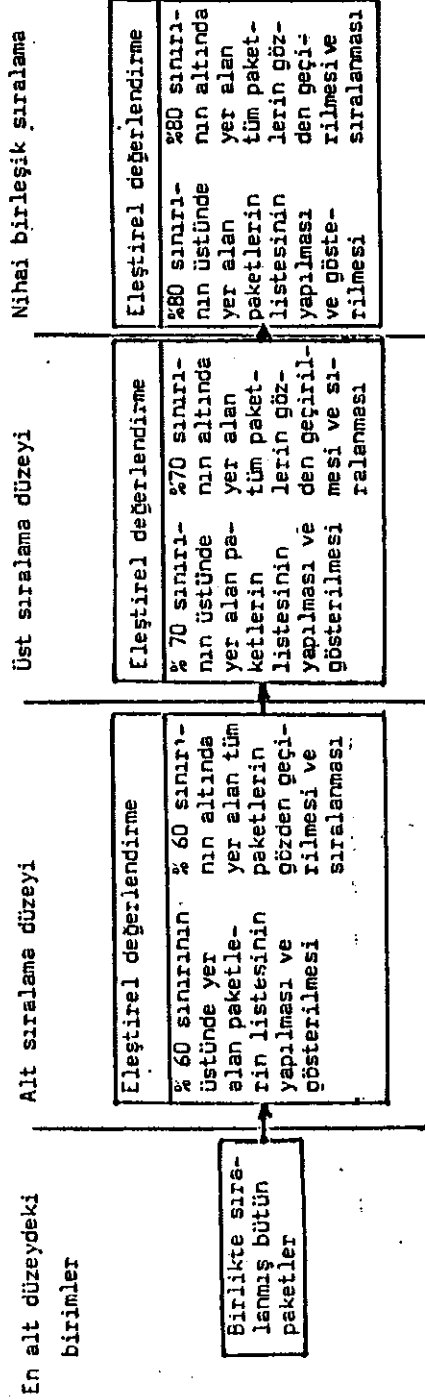
(10) MEREWITZ, Leonard/SOSNICK, Stephen H., *The Budget's New Clothes*, Chicago, Markham Pub. 1971, s. 66.

(11) FALAY, Nihat, *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul, 1987, s. 186.

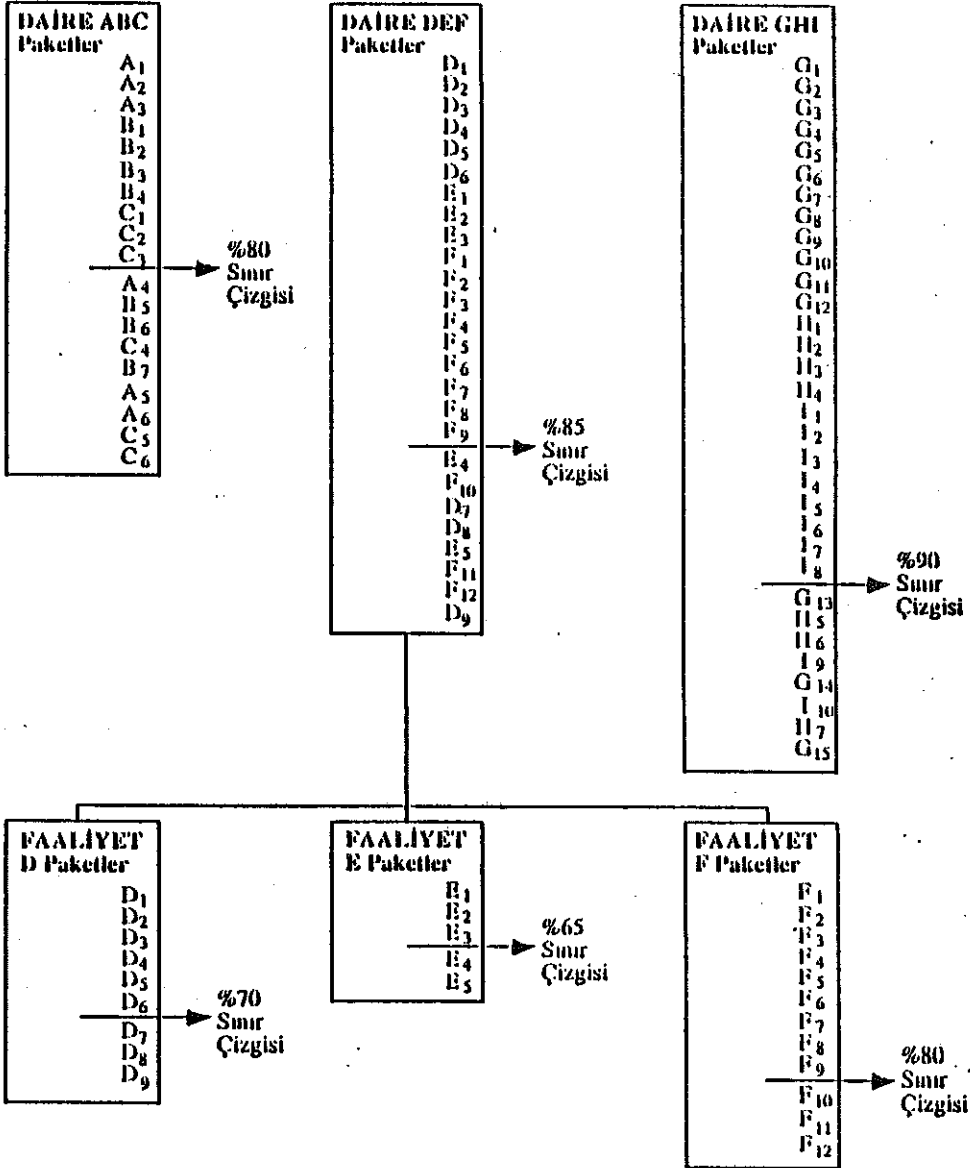
(12) PYHRR, Peter A., *Op. cit.*, s. 83.

(13) MINMIER, George Samuel, *Op. cit.*, s. 19, 21.

Şekil 2: "SINIR ÇIZGISI" HARCAMA DÜZEYLERİNİN KULLANILDIĞI SIRALAMA SÜRECİ.



Şekil 3: DEĞİŞKEN SINIR ÇİZGİLERİNİN KULLANILDIĞI SIRALAMA SÜRECİ.



Aynı değişken süreç karar paketlerinin E ve F faaliyetlerindeki sıralanmaları için de uygulanır. E faaliyeti en az sayıda pakete sahip bulunduğundan, sınırı belirlemek üzere diğer iki faaliyette olduğundan daha küçük bir yüzde kullanılmaktadır. Buna karşılık F faaliyeti en fazla sayıdaki karar paketini ihtiva etmesi nedeniyle en büyük yüzdeli sınıra sahiptir⁽¹⁴⁾.

Karar paketleri; sıralanma işlemlerinin faaliyetler düzeyinde tamamlanmasından sonra, bütün birim için tek bir sıranın oluşturulacağı daireler düzeyine gönderilmektedir.

Değişken sınır çizgilerinin kullanımı, karar paketlerinin sıralanması için gereken süreyi kısaltmakla beraber, bazı tehlikeler de arz etmektedir. Yöneticiler bazı gerekli karar paketlerini sınır çizgisinin altında sıralamak suretiyle sistemi bozabilmektedirler. Gerekli olan paketler nerede sıralanırlarsa sıralansınlar, büyük bir ihtimal ile kabul edileceklerinden, bir yöneticinin marjinal karar paketlerinin bir çoğunun fark edilmemesi için yukarıda belirtilen yönde gizlice hareket etmesi imkân dahilindedir. Bu potansiyel problem sıfır-esaslı bütçeleme sisteminin gelişiminin daha başlangıcında tesbit edilmiştir. Nitekim Jimmy Carter Georgia eyaleti valisi iken, marjinal karar paketlerinin sınır çizgisinin üstünde sıralanmamasını sağlamak için Eyalet Bütçe Bürosu'na, karar paketi sıralama formlarının tek tek dikkatle gözden geçirilmesi talimatını vermiştir. Ayrıca, yüksek düzeydeki yöneticileri bu potansiyel problemle ilgili olarak uyarmış ve üst düzeyde sıralanmış bulunan karar paketlerinin yararlarını bilerek işbirliği yapmalarını istemiştir⁽¹⁵⁾.

B – SIRALAMAYI YAPACAK OLANLAR

Sıralamanın kimler tarafından yapılacağıın belirlenmesi, bu işlemin etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmesi açısından büyük önem taşımaktadır. Sıfır-esaslı bütçeleme sürecinde, sıralama bireyler ya da komiteler tarafından gerçekleştirilebildiği gibi, bunların bir bileşiminin kullanılması da mümkün bulunmaktadır. Uygulamada bu konuda beş ayrı yaklaşım benimsenmiştir⁽¹⁶⁾.

1 – Tek Bütçe Merkezi Yöneticisi

Daha önce de belirtildiği gibi, karar paketlerinin ilk sıralaması, her bir yöneticiye kendi faaliyetlerinin nisbi önemini değerlendirme imkânının verilebilmesi için, oluşturuldukları örgütsel düzeyde yapılır. Bu sıralama daha sonra daha yüksek düzeylerde gözden geçirilecek ve çeşitli sıralamaların birleştirilmesi için bir rehber olarak kullanılacaktır⁽¹⁷⁾.

(14) Ibid., s. 19.

(15) Ibid., s. 22.

(16) PYHRR, Peter A., Op. cit., s. 87; CHEEK, Logan M., *Zero-Base Budgeting Comes of Age*, Amacom, New York, 1977, s. 58; AYSAN, Mustafa A./ALBAYRAK, İsmail Hakkı, Op. cit., s. 14; EDİZDOĞAN, Nihat, *Kamu Bütçesi*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989, s. 186.

(17) PYHRR, Peter A., Op. cit., s. 88.

Tek bütçe merkezi yöneticisi, karar paketlerini hazırlayan ve en alt düzeydeki sıralama sorumluluğunun verildiği kişi olarak tanımlanabilir⁽¹⁸⁾.

2 – İki Kişilik Küçük Bir Grup

Sıralama işleminin iki kişilik küçük bir grup tarafından gerçekleştirilmesi durumunda, bir bütçe merkezi yöneticisi, ikinci bir yönetici ile desteklenmektedir. İki kişinin bir kişiye göre daha etkin bir sıralama ortaya koyabileceği düşüncesine dayanır.

3 – Özel Komiteler

Tek bir yöneticinin yakından tanımadığı faaliyetleri kapsayan çok sayıda paketlerin mevcudiyeti halinde, değerlendirme ve sıralamanın komitelerce yapılması tercih edilmektedir. Sıralama işleminin kısmen bireyler, kısmen de komiteler aracılığı ile gerçekleştirilmesi şeklinde karma bir sisteme başvurulduğuna da rastlanmaktadır. Ancak, daha alt düzeylerde sıralamaların ilgili alanlarda ayrıntılı bilgiye sahip bulunmaları halinde, bireyler tarafından yapılması ve paketlerin önem sırasına göre fiziksel olarak sınıflandırılması mümkündür. Sıralama işlemi sorumlu yöneticinin nihai gözden geçirmesi için bir idari eleman tarafından da yapılabilmektedir. Buna karşılık, yüksek düzeylerde bu işlemin bir komite tarafından yerine getirilmesinde fayda vardır.

Karar paketlerinin sıralanması sürecinde özel komitelerin görev almasının en büyük sakıncası, tartışmalar için ilâve zamana ihtiyaç göstermeleridir. Ancak, komite etkin bir biçimde çalışıyorsa, ek zaman ihtiyacı önemli ölçüde azalacaktır. Buradaki etkinlik aynı zamanda komite üyelerinin kapasite ve kişiliklerine de bağlı bulunmaktadır. Üyelerin açık ve samimi tartışmalara istekli olmaları ve iyi tanınmayan faaliyetlere ilişkin karar paketlerinin gereklerini hızla kavrayabilecek yetenekte olmaları durumunda, komiteler de etkin bir şekilde çalışabileceklerdir. Böyle bir komitenin etkin bir yönetim eğitimi aleti olarak kullanılması ve her örgütün, diğerlerinin faaliyet ve problemleri hakkında daha fazla bilgi edinmesini sağlayarak örgütler arasındaki ilişkileri olumlu yönde etkilemesi de mümkün bulunmaktadır⁽¹⁹⁾.

4 – Bütçe Yöneticileri

Tüm örgüt fonksiyonları ile ilgili olarak tecrübe sahibi olmaları nedeniyle bütçe yöneticilerinin, karar paketlerinin sıralanması sorumluluğunu üstlendiklerine de sıkça rastlanmaktadır.

(18) AYSAN, Mustafa A./ALBAYRAK, İsmail Hakkı, Loc. cit.

(19) PYHRR, Peter A., Op. cit. s. 89.

5 – Örgüt Dışından Gelecek Bağımsız Kişiler

Sıralama işleminin tamamen örgüt dışından gelen bağımsız kişilerce yapılması da mümkündür. Dışarıdan gelecek olan bu kişilerin subjektif yargılara sahip bulunmamları nedeniyle sıralama daha etkin bir biçimde gerçekleştirilebilecektir.

Bütün bu değişik yaklaşımlardan beklenen; gerçekçi, rasyonel, süratli ve etkin bir sıralamanın yapılması ve en üst düzey yöneticilerin onayına sunulmasıdır. Karar paketlerinin sıralanması ve harcama düzeylerinin belirlenmesi ile yeni mali yılın bütçesi hazırlanmış olmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi temel amaç, bütçenin en verimli şekilde oluşturulması ve kaynakların etkin kullanımının gerçekleştirilmesidir⁽²⁰⁾.

C – SIRALAMA YÖNTEMİNE İLİŞKİN YAKLAŞIMLAR

Karar paketlerinin sıralanması işleminin objektif bir şekilde yapılabilmesi için izlenecek iki temel yol bulunmaktadır⁽²¹⁾. Bunlardan birincisi, karar paketlerinin önemlerine göre fiziksel olarak sınıflandırılması; ikincisi ise, herbir paketin nihai listeyi oluşturmak üzere tartılı olarak gözönüne alınması ya da oylanmasıdır. Bu yollardan hangisinin tercih edileceği konusunda esas alınabilecek çeşitli yaklaşımların başlıcaları tek standart yaklaşımı, oylama yöntemi, temel kategoriler yaklaşımı ve çoklu standartlar yaklaşımı olarak belirtilebilir⁽²²⁾.

1 – Tek Standart Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, bütün programlar ve yer aldıkları karar paketleri tek bir ekonomik kritere göre sıralanırlar. Bu kriter, yatırım-verim oranı, net bugünkü değer, net nakit akışı ya da maliyet-fayda oranı olabilir. Özellikle yatırım analizlerinde kullanılan bu tekniklerden hangisinin uygulanacağına karar verildikten sonra karar paketleri buna göre sıralamaya tabi tutulur. Mevcut kaynaklar gözönüne alınarak sıralamaya ilişkin "red noktası" belirlenir. Kaynakların sınırını gösteren bu noktanın içindeki karar paketleri kabul edilir, dışında kalanlardan ise vazgeçilir ve sonuç ilgili yöneticiye bildirilir.

Farklı karar paketlerinin sıralanmasında tek bir kriterin kullanılması bu yaklaşımın sakıncalı tarafını oluşturmaktadır. Benzer karar paketleri için uygun olabilecek bu yaklaşımın, farklı paketlerin sıralanmasında aynı derecede etkili olmadığı ifade edilebilir.

(20) AYSAN, Mustafa A./ALBAYRAK, İsmail Hakkı, *Loc. cit.*

(21) PYHRR, Peter A., *Op. cit.*, s. 87.

(22) CHEEK, Logan M., *Op. cit.* s. 61; AYSAN, Mustafa A./ALBAYRAK, İsmail Hakkı, *Op. cit.*, s. 15.

2 – Oylama Yöntemi

Karar paketlerinin sayısının 50'yi aşması halinde bunların fiziksel olarak sıralanması güçleşecektir. Sıralama ister bireyler tarafından ister bir komite tarafından yapılsın, gözden geçirilirlerken karar paketlerine birer katsayı vermek ya da oylama yoluna başvurmak ve daha sonra ise sıralamayı buna göre yapmak genellikle daha kolay bir yol olarak kabul edilmektedir. Katsayı ya da ağırlık verme bireylerin, oy verme ise komitelerin uyguladığı yöntemler olup, her iki yöntemi de kapsayan "oylama yöntemi" deyiminin büyük ölçüde benimsendiği görülmektedir⁽²³⁾.

İlk defa Peter A. Pyhrr tarafından Amerika Birleşik Devletleri'nde Texas Instruments firmasında geliştirilen "oylama yöntemi"nin geniş bir uygulama alanı vardır. Çok sayıda karar paketine sahip bulunan örgütlerde, uygulama komiteler, iki kişilik gruplar ve zaman zaman da tek sıralama sorumlusu tarafından gerçekleştirilir. Sıralamanın komitelerce yapılması daha yaygın olmakla birlikte, üyelerin pakete verecekleri oylarda subjektif davranmaları mümkündür. Bunu önlemek için ise, sıralamanın bir üst düzeyde gözden geçirilmesi gerekmektedir. Son olarak, oylama sonucu oluşturulan sıralama, mevcut kaynakların koyduğu sınır ile karşılaştırılarak kabul edilecek ve vazgeçilecek karar paketleri belirlenir.

Bu yöntemin uygulanması, değerlendirilecek kriterlerin sayısına, belirtilen kriterlere aykırı bulunan karar paketlerini değerlendirme yeteneğine ve paketlerin sayısı ile sıralama işlemine ayrılan zamana bağlı olarak basit ya da karmaşık olabilmektedir⁽²⁴⁾.

3 – Temel Kategoriler Yaklaşımı

Bu yaklaşımda, benzer özellik gösteren karar paketleri aynı kategoriye dahil edilmekte ve paketler bu kategoriler içinde sıralanmaktadır. Burada önem derecesine göre gözönüne alınması gereken başlıca sınıf veya kategoriler; yasalarda kesinlikle aranan çabalar, ilk yıl uygulaması sonunda kendilerini geri ödeyecek olan küçük çabalar, temel yönetim planı için ihtiyaçlar, uzun dönemli ekonomik şartları dikkate alan çabalar ve diğer çabalardır. Her bir karar paketinde tek standardın ya da ekonomik kriterin uygulandığı tek standart yaklaşımının aksine, temel kategoriler yaklaşımında, programın yasal ve teknik bakımlardan yeterli olup olmadığı gibi ekonomik olmayan şartlar da aranmakta ve farklı kategorilere ayrılan paketlerin sıralanması daha etkin bir biçimde gerçekleştirilebilmektedir.

4 – Çoklu Standartlar Yaklaşımı

Bu yaklaşıma göre, her bir karar paketinde ekonomik şartlar ile programın yasallığı, teknik bakımdan yeterli olup olmadığı gibi ekonomik olmayan

(23) PYHRR, Peter A., *Op. cit.*, s. 89.

(24) *Ibid.*

şartlar birlikte gözönüne alınır. Ekonomik bakımdan kabul edilmemesi gereken bir programın yasal yönden kabulü zorunlu olabilir. Aynı şekilde, ekonomik olarak uygun görünen bir programın uygulanması yasal yönden mümkün bulunmayabilir. Bu nedenle karar paketlerinin sıralamaya esas teşkil edecek değerlemelerinin, bütün kriterlerin gözönüne alınmasıyla yapılması gerekmektedir.

Bu farklı yaklaşımların ortak amacı, karar paketlerinin hızlı, rasyonel ve etkin bir biçimde sıralanarak üst düzey yöneticilerin onayına sunulabilecek bir duruma getirilmesidir. Sıralamada etkinliğin sağlanabilmesi için, temel karar paketlerinde ve çok önemsiz paketlerde fazla zaman kaybetmeden, dikkatin yukarıda açıklanan sınır çizgisinin hemen altında ve üstünde bulunan karar paketlerinin sıralanması üzerinde yoğunlaştırılması gerekir.

D – SIRALAMA FORMU

Sıralama formu, karar paketlerini örgütün hedef ve amaçları ile uyumlu olacak şekilde, önceliklerine göre sıralayacak olanların kullandıkları formdur. Karar paketi formu gibi bu formun da standart bir şekli bulunmamaktadır. Bununla birlikte, aynı örgüt içinde kullanılan sıralama formlarının aynı olması gerekir.

Sıra numarası 1 olan karar paketi en yüksek önceliğe sahiptir. Numara büyüdükçe paketin nisbi önemi azalacaktır. Formda sadece önceliklere göre yapılan sıralama yer alır. Paketin adı, maliyeti ve insanlara ilişkin bilgiler doğrudan doğruya karar paketinden elde edilecektir. Bunlar ayrıca sıralama formunda yer almazlar.

Sıralama formunun arzu edilen herhangi bir bilgiyi kapsayacak yönde değiştirilmesi mümkündür. Ancak, bu formun sadece karar paketlerinin öncelik sırasını gösteren bir özet cetvel niteliğinde olması nedeniyle, hangilerine fon tahsis edileceğinin belirlenebilmesi için paketlerin etkin bir biçimde gözden geçirilmeleri gerekmektedir⁽²⁵⁾.

Şekil 4'de görülen örnek sıralama formu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır⁽²⁶⁾:

1. Sıralama sütunu. Burada karar paketleri azalan önemlerine göre sıralanırlar.
2. Bu bölümde, sıralanan karar paketlerinin adları yer alır. Programda farklı çaba düzeylerini gösteren paketlerin bulunması halinde, bunların uygun bir şekilde belirtilmesi gerekir.
3. Geçmiş mali yıl içinde programa tahsis edilen toplam kaynaklar.
4. Geçmiş mali yıl içinde programa tahsis edilen işgücü.
5. Paket için gelecek mali yıla ilişkin olarak talep edilen toplam kaynaklar.

(25) Ibid., s. 18.

(26) Ibid., ss. 214-215; MINMIER, George Samuel, Op. cit., s. 20.

6. Paket için gelecek mali yıla ilişkin olarak talep edilen işgücü.
7. Gelecek mali yıl için talep edilen kaynakların kümülatif toplamı.
8. Kümülatif yüzdeler.
9. Sıralamayı yapan daire, faaliyet ya da örgütün adı.
10. Sıralamayı yapan daire, faaliyet ya da örgütün yöneticisinin adı.
11. Karar paketi sıralama formunu hazırlayanın adı.
12. Sıralama formunun onaya sunulduğu tarih.
13. Formun sayfa numarası.

Yönetici, karar paketlerini sıralarken, temel program ve faaliyetlerini gösteren paketlerle fazla ilgilenmemelidir. Sıralama formunun üst düzeylerinde yer alan bu paketler genellikle kabul edileceklerinden bu düzeydeki sıralama görece önemsizdir⁽²⁷⁾.

Yöneticilerin dikkat ve çabaları, sıralama formunun daha alt düzeylerinde yer alan ve kabul edilmeme ihtimali daha yüksek görünen marjinal paketler üzerinde yoğunlaşmalıdır. Bu marjinal paketlerin nisbi öneminin belirlenmesi, gelecek yılın bütçesinde yer alacak olan karar paketlerinin ortaya konulmasında büyük bir rol oynayacaktır⁽²⁸⁾.

E - SIRALAMA SÜRECİNE İLİŞKİN SORUNLAR

Sıralamanın kimin tarafından, hangi örgütsel düzeyde gerçekleştirileceğinin ve karar paketlerinin gözden geçirilip sıralanmasında hangi yöntemlerin kullanılacağıının belirlenmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşmaktadır.

Farklı fonksiyonların değerlemeye tabi tutulması sırasında da üst düzey yöneticilerin fonksiyonlar hakkında yeterince bilgi sahibi olmamaları nedeniyle, özellikle subjektif bir değerlendirme yapıldığında benzer güçlükler ortaya çıkmaktadır.

Sıralama işleminin sadece yüksek öncelik ve gerekleri gözönüne alması da önemli bir eksikliktir. Bu sorunun; (a) dikkatlerin yüksek öncelikli paketlerin sıralanması yerine ihtiyari fonksiyonlar ve çaba düzeyleri üzerinde yoğunlaştırılması ve (b) örneğin, dört numaralı paketin beş numaralı paketten daha önemli olup olmadığına karar vermek için aşırı zaman kaybetmek yerine dört ve beş numaralı paketlerin onbeş ve yirmibeş numaralı paketlerden daha önemli olduğunu saptamakla yetinilmesi yollarıyla çözülmesi mümkün olabilir⁽²⁹⁾.

Sıralama sürecine ilişkin en önemli sorunlardan biri de, çok sayıda karar paketinin varlığıdır. Büyük bir örgüt içinde yer alan karar paketlerinin sayısının fazlalığı üst yönetim için ciddi bir yük oluşturabilmektedir. Bu nedenle,

(27) MINMIER, George Samuel, *Op. cit.*, s. 19.

(28) *Ibid.*

(29) PYHRR, Peter A., *Op. cit.*, s. 31, 203.

farklı programlara ait çok sayıdaki paketlerin önceliklerine göre sıralanması kuralına tümüyle uymanın anlamsızlığını savunanlar da bulunmaktadır⁽³⁰⁾.

Nelerin önemli olduğunun belirlenmesi hususu, bütçeleminin odak noktasını oluşturur. Bu amaçla kullanılan çeşitli performans ölçütleri; uygulama güclüğü, politik manevralara açık bulunmaları, yorumlanmalarının zorluğu ve hedeflerin yanlış belirlenmesine yol açabilmeleri gibi nedenlerle beklendiği kadar etkin olamamaktadır. Ayrıca, programların genellikle çok yönlü hedefleri bulunmaktadır. Bu sebeple, paketler sıralanmadan önce kriterlerin kendilerinin sıralanması ya da daha önce de belirtildiği gibi, belli tartıların kullanılması önerilmiştir. Ancak, kriterlerin önceliklere göre sıralanması, programların sıralanmasından daha güç olabilmektedir. Bazı yazarlar, "etkinliğin" "eşitlikten" daha yüksek bir önceliğe sahip olup olmadığına ya da "politik popülerliğin" "iktisadi yararlıktan" daha düşük önceliğe sahip bulunup bulunmadığına karar vermenin çok güç, neredeyse imkânsız olduğunu ileri sürerek, bunun elmalar ile armutları mukayese etmeye çalışmaktan farkı bulunmadığını ifade etmişlerdir⁽³¹⁾.

Bu sorunlar, sıralama işlemlerinin sıfır-esaslı bütçeleme sistemi uygulamasının daha ilk yıllarında çoğu kez değişikliğe tabi tutulmasına yol açmıştır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri'nin Georgia eyaletinde sıralama yöntemi, yapılan pek çok değişiklik sonucunda geleneksel yöntemler lehine olacak şekilde hemen hemen tümüyle terkedilmiştir. 1973 mali yılı bütçesi için oluşturulan ve sayılarının büyüklüğü nedeniyle değerlendirilmeleri ve sıralanmaları çok güç olan karar paketleri, daire yöneticilerinin sürekli şikâyetlerine yol açmıştır. Bu sorunun çözülmesi amacı ile 1974 bütçesi için iki ayrı uygulamaya başvurulmuştur. Bunlardan birincisi, karar paketlerinin hazırlandığı örgütsel düzeyin yükseltilmesidir. İkinci uygulama ise, büyük daire ve bölümler için yapılmakta olan departman çapındaki sıralamaların artık yapılmamasıdır. Küçük faaliyetlerin sıralanmasına ise devam edilmiştir. Değişikliğin sonucunda, departman ve dairelerin, sadece her bir temel programı meydana getiren faaliyetleri sıralamaları yeterli görülmüştür. Ancak, bu orta düzeydeki sıralamalarda bile zaman ve çaba ihtiyacı özellikle büyük departmanlarda çok fazla olmuş, çoğu departman gerekli formu tamamlayamamıştır. Bu olumsuz gelişmeler üzerine 1975 bütçesinde, sıralamanın seçilmiş küçük departmanlar ve karar paketlerini sıralaması gereken diğer departmanlar tarafından sadece faaliyet düzeyinde, yani program düzeyinin bir altında yer alan düzeyde yapılmasına karar verilmiştir. Bu yolla, geçmiş yılın bütçesi ve faaliyetleri bütçesel kararların alınmasında anahtar rolü üstlenmiş; artışı bütçe anlayışı yeniden keşfedilmiştir⁽³²⁾.

Karar paketlerinin sıralanması; oluşturulmasına oranla daha az teknik güçlük yaratmakla birlikte, çözümü çok zor olan bürokratik ve politik sorunları da beraberinde getirmektedir. Karar paketlerinin sıralanma gereği;

(30) HAMMOND, Thomas H./KNOTT, Jack H., *A Zero-Based Look at Zero-Base Budgeting*, New Brunswick, 1980, s. 42.

(31) *Ibid.*, s. 42, 47.

(32) *Ibid.*

daireleri, bütçelerinde yer alan her faaliyetin eşit öneme sahip bulunduğu şeklindeki geleneksel tartışmanın dışında bırakmış ve bütün faaliyetlerini önceliklere göre sıralama yönünde açık ve kamusal bir tavır almaya zorlamıştır⁽³³⁾.

Yukarıda açıklanmaya çalışılan, örgütün her bir düzeyinin bütçenin belirli bir yüzdesini kabul etmesi yaklaşımının da bazı zayıf yanları bulunmaktadır. Bu yaklaşımın uygulanması ile sistemin işleyişi çeşitli şekillerde aksayabilmektedir. Maddelerin alt düzeylerde gözden geçirilen ve kabul edilen karar paketlerine yerleştirilerek üst yönetimin incelemesi dışında tutulduğuna sıkça rastlanmaktadır. Ayrıca, alt düzey yöneticileri etkinsizlikleri gizlemekte, birbirlerine hoş görünmeye çalışmakta, hatta "yağcılık" etmektedirler. Sonuç olarak, bu yaklaşım, örgüt içindeki önemli etkinsizlikleri açığa çıkarmada fazlaca etkili olamamaktadır⁽³⁴⁾.

Karar paketlerinin sıralanmasına ilişkin sorunların aşağıdaki dört grup içinde toplanması da mümkündür⁽³⁵⁾. Birinci grup, sıralamanın nasıl yapılacağına bilinmemesinden kaynaklanan kavrama ya da öğrenme sorunlarından; ikincisi ise, sıralamanın yapılmak istenmemesi ya da sıralamaların istenildiği şekilde düzenlenmesi ile ilgili bulunan politik sorunlardan oluşmaktadır. Üçüncü sorun, ilk iki grupta yer alanların bir bileşimi olarak doğmuştur. Şöyle ki; ayrı karar paketleri bazen bağımsız nitelikte olabilmektedir. Örneğin; NASA yönetimi, genellikle birbirlerine bağlı olmaları nedeniyle, programları sıralamaktan sürekli olarak kaçınmıştır. Uzay teleskopunun yörüngeye oturtulması en büyük taahhüdü oluşturur. Bununla birlikte, teleskopu yörüngeye fırlatmak için Uzay Mekiği de kullanıma hazır olmalıdır. Benzer şekilde, Florida eyaletindeki NASA'nın uydularını fırlatan Kennedy Uzay Uçuşları Merkezi, NASA bütçesinin önemli bir bölümünü tüketmektedir. Ancak, merkezin direktörü, işinin diğer NASA merkezlerince kendisine gönderilen uyduları fırlatmak olduğunu ifade etmiş ve çok sayıda karar paketi düzeyi görememesi nedeniyle fazla tercih hakkının bulunmadığını anladiğini belirtmiştir⁽³⁶⁾. Dördüncü grupta yer alan sorunlar ise, birçok programın politik, ekonomik ve diğer kriterlere göre gerçekte eşit öneme sahip olabilesinden kaynaklanmaktadır. Bütçe artışları programlara oransal olarak dağıtılmakta; daha önemli daire daha büyük payı almaktadır. Ancak, büyük ve küçük paylar, nisbi önemleri eşit olduğundan, aynı düzeyde sıralanmak durumundadır. Rasyonel yöneticilerin, fonları, bütün programların marjinal maliyet ve marjinal faydalarının eşitleneceği şekilde dağıtılmaları gerekmekte; artışlı karar paketlerinin maliyet ve faydalarının eşitlenmesi ise, açıkça bu tür paketlerin sıralanamayacağı anlamına gelmektedir⁽³⁷⁾.

(33) BLANDIN, Nanette M./DONAHUE, Arnold E., "ZBB: Not a Panacea, But a Definite Plus", *The Bureaucrat*, Spring 1978, Vol. 7, No. 1, s. 54.

(34) SUVER, James D./BROWN, Ray L., "Where Does Zero-Base Budgeting Work", *Harvard Business Review*, Nov./Dec. 1977.

(35) HAMMOND, Thomas H./KNOTT, Jack H., *Op. cit.*, s. 49.

(36) *Ibid.*

(37) *Ibid.*, s. 50.

Son olarak, karar paketlerinin komiteler aracılığı ile sıralanmasında da bazı güçlüklerle karşılaşmaktadır. Üyelerin sıralama işlemine gereken ilgiyi göstermemeleri, yapılan oylamanın politik manevralara karşı fazlaca duyarlı olması bu yöntemin sakıncalarındandır. Ayrıca, komite üyelerinin kimin tarafından seçileceği, tartıların nasıl belirleneceği, görüşmelerin hangi sıraya göre yapılacağı gibi sorulara da mevcut sıfır-esaslı bütçeleme sistemi çerçevesi içinde tatmin edici karşılıklar bulunamamıştır⁽³⁸⁾.

Sıfır-esaslı bütçelemenin başarısı, karar paketlerinin sıralanmasına ve kararların "sınır çizgisi" yöntemi kullanılarak alınmasına bağlıdır. Bu gerçekleştirilemediği takdirde, sıralama süreci kaynak dağılımı sorununu çözemeyecek ve bizleri hiç de akılcı olmayan politikaları kabul etme tuzagina sürükleyebilecektir⁽³⁹⁾.

KAYNAKLAR

- AYSAN, Mustafa A./ALBAYRAK, İsmail Hakkı, *Sıfır Tabanlı Bütçeleme (İlkeler ve Uygulama)*, İstanbul, 1979.
- BİLGİNOĞLU, Fahir, "Sıfır-Tabanlı Bütçeleme", *İ.Ü. İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Yıl: 4, Kasım 1978-IV, Sayı: 14.
- BLANDIN, Nanette M./DONAHUE, Arnold E., "ZBB: Not a Panacea, But a definite Plus", *The Bureaucrat*, Spring 1978, Vol. 7, No. 1.
- BLODGETT, Terrell, "Zero-Base Budgeting Systems: Seventeen Steps to Success", *National Civic Review*, Vol. 67, No. 3, March 1978.
- CHEEK, Logan M., *Zero-Base Budgeting Comes of Age*, Amacom, New York, 1977.
- EDİZDOĞAN, Nihat, *Kamu Bütçesi*, Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989.
- FALAY, Nihat, *Program Bütçe ve Sıfır-Esaslı Bütçe Sistemleri*, İstanbul, 1987.
- HAMMOND, Thomas H./KNOTT, Jack H., *A Zero-Based Look at Zero-Base Budgeting*, New Brunswick, 1980.
- MEREWITZ, Leonard/SOSNICK, Stephen H., *The Budget's New Clothes*, Chicago, Markham Pub. 1971.
- MINMIER, George Samuel, *An Evaluation of the Zero-Base Budgeting System in Governmental Institutions*, Atlanta, Georgia, 1975.
- PYHRR, Peter A., *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, New York, John Wiley and Sons, 1973.
- SUVER, James D./BROWN, Ray L., "Where Does Zero-Base Budgeting Work", *Harvard Business Review*, Nov./Dec. 1977.
- TOURANGEAU, Kevin W., "Operating a Zero-Base Budgeting Program", *Cost and Management*, Jan./Feb. 1978.

(38) *Ibid.*

(39) *Ibid.*, s. 53.