

ALTERNATİF BÜTÇELEME YAKLAŞIMLARI

İbrahim LAZOL*

ÖZET

Bütçe; herhangi bir örgütte bir yıl veya daha kısa bir zaman aralığında kaynakların elde edileceği ve yatırılacağı yerleri belirten sayısal bir plandır. Bütçeler planlama, başarı değerlendirme, faaliyetleri koordine etme, haberleşme ve koordinasyon sağlama gibi fonksiyonların yerine getirilmesine katkı sağlamak amacıyla düzenlenir. Geleneksel olarak hazırlanan bir bütçe büyük ölçüde geçmiş yıl verilerine dayandırılır. Bu süreç içinde bazı eksiklikler ortaya çıkmakta ve bunu tamamlayıcı bazı yeni teknikler ileri sürülmektedir. Bunların başlıcaları: Planlama, programlama ve bütçeleme sistemi; destek bütçeleme; başarı denetimi ve günbatımı kavramları; sıfır tabanlı bütçeleme olarak belirtilebilir. Ancak bu tekniklerin de kendilerine özgü sınırları ve uygulama zorlukları bulunmaktadır.

SUMMARY

Alternative Budgeting Approaches

A budget is the quantitative expression of a plan. Budgets are designed to carry out a variety of functions: planning, evaluating performance, coordinating activities, implementing plans, communicating and motivating. Conventionally, the budgeting process begins with the previous year budget. This process causes some troubles. There are some new budgeting approaches such as Planning, Programming and Budgeting System; Performance Auditing and Sunset Concepts; Zero-Base Budgeting, developed to overcome these troubles. But these new techniques have also some limitations and difficulties of application.

1. GİRİŞ

Herhangi bir işletmede yönetimin başta gelen sorumluluğu işletmenin hedeflerini belirlemek olmaktadır. Bu safhayı belirlenen hedeflere ulaşabilmek için plan yapılması izler. Bir yıl veya daha kısa bir zaman dilimi içinde kaynakların sağlanacağı ve kullanılacağı yerleri belirten bir plan; "bütçe", bütçe hazırlama faaliyetleri de "bütçeleme" olarak tanımlanmaktadır¹.

* Öğr. Gör. Dr.; Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

1 Carl L. MOORE and Robert K. JAEDICKE; Managerial Accounting, South-Western Publishing Co., Ohio, 1972, s. 578.

İşletme faaliyetlerinin giderek karmaşık bir yapıya dönüştüğü günümüzde, yöneticiler geleceği tahmin etmek ve değişen çevre koşullarına uyum göstermek zorundadırlar. Bütçeler geleceğin belirsizliğini azaltmak, açık ve ölçülebilen hedefler belirlemek, başarı değerlemek, kontrol ve motivasyon sağlamak, koordinasyon ve düzeltici tedbirlerin alınmasını gerçekleştirebilmek gibi amaçlarla hazırlanır².

Bütün konularda olduğu gibi bütçelemeye de çeşitli geliştirme çabaları mevcuttur. Bu çabalar sonucu ortaya çıkan yaklaşımların ve özellikle, daha fazla yankı yaratması nedeniyle Sıfır Tabanlı Bütçeleme'nin incelenmesi bu makalenin konusunu oluşturacaktır.

2. GELENEKSEL BÜTÇELEMENİN EKSİKLİKLERİ

Bütçe hazırlamada geleneksel başlama noktası, geçen yılın bütçe rakamlarının enflasyona göre düzeltilmesi olmakta ve buna işletmede ilk defa başlanacak faaliyetler için öngörülen fonlar eklenerek bütçeleme faaliyetleri tamamlanmaktadır. Buradan, geleneksel yolla hazırlanan bir bütçenin, önceki yıl bütçesindeki tüm faaliyetlerin gerekli olduğu ve bunlar için daha önceden doğru tahsisat ayrıldığı varsayımına dayandığı kolayca çıkarılabilir³.

Geleneksel bütçelemeye karşılaşılan temel yetersizlikler aşağıda sıralanmıştır⁴:

a) Geleneksel yaklaşımda bütçe talepleri daha çok bir önceki yılın muhasebe verilerine bakılarak yapılmakta, bütçe iş programı niteliği taşımamaktadır.

b) Sorumluluk merkezleri bütçe talepleriyle birlikte gerekçelerini hazırlamadığından üst yönetim yeterli bilgiye sahip olamamaktadır.

c) Bütçeden tahsisat yapılacak olan faaliyetler fayda-maliyet analizine tabi tutulmadığından önceden başlayan bir faaliyetin hâlâ işletme amaçlarına hizmet edip etmediği iyi analiz edilememektedir.

d) Altan gelen talep gerekçeleri konusunda üst yönetim yeterli bilgiye sahip olmadığından taleplerin gözden geçirilmesi uzun zaman gerektirebilmektedir. Ayrıca haberleşme konusunda eksiklikler doğmaktadır.

e) Sorumluluk merkezlerinin bütçelerinde üst yönetimce genellikle bir kesinti yapıldığından bütçe talepleri gereksiz olarak şişirilmekte veya benzer tedbirler alınmaktadır.

f) Geleneksel bütçeleme faaliyetler arası önceliğin belirlenmesine fırsat vermediğinden finanse edilecek faaliyetlerin sıralanması konusunda yöneticiye fazla faydalı olamamaktadır.

- 2 Yüksel KOÇ-YALKIN; Yönetim Aracı Olarak İşletme Bütçeleri, Doğan Basımevi, Ankara, 1977, s. 46. Gordon SHILLINGLAW, Managerial Cost Accounting, 4th Ed., Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1977, s. 138. Business Support Group; Management Control, Accountancy, March, 1987, s. 155.
- 3 Charles A. NELSON; Frederick J. TURK; "Financial Management For The Arts", Readings In Management Control In Nonprofit Organizations, Editors: V.R. Kavassari, P.H., Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1982, s. 341.
- 4 Henry C. KNIGHT; "Who's Afraid of ZBB?": Answers to Some of the Critical Questions", *Cost And Management*, Vol. 52, No: 5, Sept.-Oct., 1978, s. 24-25.

Geleneksel bütçeleme nin yukarıda sayılan eksikliklerini gidermeye yönelik olarak özellikle A.B.D.'de 1960 sonrası çeşitli yaklaşımlar ileri sürülmüştür.

3. YENİ BÜTÇELEME YAKLAŞIMLARI

Geleneksel bütçeleme nin eksikliklerini gidermeye yönelik yaklaşımlardan biri; planlama, programlama ve bütçeleme sistemidir (P.P.B.S.). İlk olarak 1961 yılında Başkan Kennedy yönetimindeki Savunma Bakanlığı tarafından uygulanmış ve daha sonra diğer devlet dairelerince de benimsenmiştir. Bu yaklaşımda stratejik hedeflerin maliyet ve sonuçları belirlenerek değerlendirilmekte (planlama), bu hedeflerin gerektirdiği insan gücü ve malzeme, zaman da dikkate alınarak belirlenmekte (programlama) ve bunlar rakamlandırılarak (bütçeleme) sistem oluşturulmaktadır⁵. Bu sistemde örgüt içindeki her birimin herhangi bir görev için ne yapacağı sistem yaklaşımı çerçevesinde ele alınarak her birimin amaca ulaşmada sağlayacağı katkıya dikkat çekilir. Örneğin, işletmenin ilk defa piyasaya süreceği bir mamulün başarılı olabilmesi için araştırma-geliştirme, üretim, mühendislik, pazarlama gibi fonksiyonlardan herbirinin ayrı ayrı yerine getirmeleri gereken bazı görevleri vardır. PPBS, bu görevlere dikkat çekerek başarı şansını arttırmayı amaçlamaktadır⁶.

Daha çok kamu birimlerince kullanılan bu yaklaşım A.B.D.'nde on yıllık bir denemenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle 1971 yılında uygulamadan kaldırılmıştır. Bunun yerini 1973 yılında Amaçlara Göre Yönetim yaklaşımı almıştır⁷.

Geleneksel bütçeleme nin eksikliklerini gidermeye yönelik olarak iki de kavram ileri sürülmüştür. Bunlar; Başarı Denetimi ve Günbatımı Kavramlarıdır. Başarı denetiminin amacı bir faaliyetin etkinlik ve verimliliğini ölçerek onu ekonomik sınırlar içinde gerçekleştirmeye çalışmaktır. Başarı denetimi uygulandığında bütün programların her bütçe döneminde detaylı incelenmesine gerek kalmamakta ve ayrıca muhasebe ve yönetim bilgi sistemi değişmeden iç veya dış denetçilerce yürütülebilmektedir⁸.

Günbatımı kavramı ise işletmede bütün faaliyetlerin her bütçe döneminde gözden geçirilmemesini ancak her faaliyetin 3-7 yıl arasında icra edildikten sonra kendiliğinden sona ermesini önermektedir. Böylelikle bir faaliyet sona erince onun tekrar icra edilmesi ilk defa programa alınması durumunda olduğu gibi incelenmesi ve değerlendirilmesini gerektirmektedir⁹. Böylece bu yaklaşımda bütün faaliyetlerin her bütçe döneminde incelenmesine gerek kalmamakta ve zaman kaybı önlenmektedir.

- 5 Peter A. PYHRR; *Zero-Base Budgeting*, John Wiley and Sons, New York, 1973, s. 140.
- 6 R.M.S. WILSON; *Cost Control Handbook*, 2nd Edition, Rober Hartnall Ltd., Cornwall, 1983, s. 210.
- 7 Elwood L. MILLER; *Responsibility Accounting and Performance Evaluations*, Van Nostrand Reinhold Comp., New York, 1982, s. 54.
- 8 Ray L. BROWN; "Beyond Zero-Base Budgeting", *Readings In Management Control In Nonprofit Organizations*, Editors: V.R. Kavassari, P.H. Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1982, s. 376.
- 9 James D. SUVER; Ray L. BROWN; "Where Does Zero-Base Budgeting Work?" *Harvard Business Review*, November-December 1977, s. 82.

İnceleyeceğimiz son yaklaşım sıfır tabanlı bütçeleme yaklaşımıdır. Ancak ortaya atıldıktan sonra oldukça geniş yankı yaratması ve uygulama örneklerinin de bulunması nedeniyle bu tekniği biraz daha geniş ele almak istiyoruz.

4. SIFIR TABANLI BÜTÇELEME

Bu teknik ilk olarak Peter A. Phyr tarafından 1970 yılında yazılan bir makale ile tanıtılmıştır. Yine aynı yazarın konuyu daha geniş açıklayan bir kitabı 1973 yılında yayınlanmıştır¹⁰.

Sıfır tabanlı bütçelemenin temel mantığını, işletmedeki her faaliyetin her yıl, bütçe ilk defa hazırlanıyormuş gibi ayrı ayrı ele alınması ve bu faaliyetlerin birbirine göre önceliklerinin belirlenmesi oluşturmaktadır. Ayrıca bu teknikle işletme faaliyetleri birer "karar paketi" olarak ele alınmakta ve böylelikle birbirleriyle mukayese edilebilmeleri sağlanmaktadır.

Sıfır tabanlı bütçeleme tekniği hem kamu birimleri ve hem de özel işletmeler tarafından kullanılabilir. İşletmelerde dolaylı giderlerin bütçelenmesinde kullanılması uygun düşmektedir. Çünkü üretimle doğrudan ilişkili olmayan alanlarda yöneticiler bu faaliyetlerin farklı seviyelerde gerçekleştirmeye karar verebilirler. İşletmelerin sıfır tabanlı bütçeleme uygulayabileceği alanların başlıcaları finans, kalite kontrol, tamir-bakım, araştırma ve geliştirme, mamul planlama, mühendislik faaliyetleri, bilgi işlem faaliyetleri olabilir¹¹.

Sıfır tabanlı bütçeleme uygulamasında işletme yönetimi her faaliyetle ilgili olarak aşağıdaki sorulara cevap arar:

- Faaliyet mutlaka yerine getirilmeli midir?
- Faaliyetin şu anda yerine getirilme derecesi nedir? Gerçekte hangi seviyede yerine getirilmelidir?
- Faaliyetin mevcut yolla yapılması uygun mudur?
- Maliyeti ne olmalıdır?

Bu sorulara cevap aranması, geleneksel bütçelemin aksine, her faaliyeti sanki işe yeni başlanıyormuş gibi ele alarak gereksiz görülen faaliyetlerin ayıklanmasına yöneliktir. Böylelikle kaynakların daha etkin alanlarda kullanılması gerçekleştirilmeye çalışılmaktadır.

Sıfır tabanlı bütçelemin kendine özgü bir yapısı ve süreci vardır. Bu yöntemi daha iyi açıklayabilmek amacıyla sıfır tabanlı bütçelemede izlenen basamaklara değinmek yararlı olabilir.

4.1. Sıfır Tabanlı Bütçeleme Süreci

İşletmelerde genel olarak bütçeleme faaliyetleri işletmenin hedef ve bütçelemede dikkate alacağı varsayımların belirlenmesiyle başlar. Böylelikle uzun vadeli plan ile tasviri yapılan faaliyetler ve mevcut kaynaklar arasında bir uyum sağlanır. Hedeflere ulaşabilmek için bütçe yılında kaynakların nerelerden temin edileceği

10 Peter A. PYHRR; "Zero Base Budgeting", H.B.R. November-December, 1970.
Peter A. PYHRR; Zero Base Budgeting, 1973.

11 PYHRR, Zero Base Budgeting, 1970, a.g.e., s. 64.

ve öncelikle nerelere kullanılması gerektiği tespit edilir. Kaynak kullanımının öncelikle belirlenmesi sıfır tabanlı bütçelemeye özgü bir yaklaşımdır¹². Ayrıca bu ilk aşamada bütçelemede kullanılacak bazı varsayımların da belirlenmesi gerekir. Ön Faaliyet Seviyeleri, ücret artışları vb.

Sıfır tabanlı bütçe sürecinde ikinci aşamada işletme içindeki karar birimlerinin belirlenmesi gerekir. Sıfır tabanlı bütçelemenin en belirgin yeniliklerinden biri her faaliyetin karar paketi haline getirilmesidir. Ancak karar paketlerinin hazırlanmasından daha önce hangi örgüt birimleri için karar paketi hazırlanacağını tespit etmek gerekir. Bu örgüt birimleri sıfır tabanlı bütçeleme sürecinde "karar birimleri" olarak adlandırılır.

Bu aşamada örgüt birimlerinin tespiti ve bu örgüt birimlerinin bütçelemeye katılmaları önemlidir. Bütçelemeye alt yönetim seviyesinden başlanması çalışmaların bütçelemeye karşı tutumlarını olumlu yönde etkileyerek onları bütçe hedeflerini gerçekleştirmeleri için motive eder¹³.

Sıfır tabanlı bütçelemede üçüncü aşamayı karar paketlerinin hazırlanması oluşturmaktadır. Karar paketi; özel bir faaliyeti tanıtan bir belgedir. Bu belgelerdeki bilgilere göre faaliyetin yerine getirilip getirilmeyeceğine ve diğer faaliyetlere göre önceliğinin ne olduğuna karar verilir.

Karar paketleri geliştirilirken bir faaliyetin yerine getirilmesinde farklı yaklaşımların aranması ve faaliyetin hangi düzeyde icra edileceğine karar verilmesi gerekir¹⁴.

Bütçeleme faaliyetinin başında, her karar birimi yöneticisinin yönetimi altındaki örgüt biriminin bütün içindeki fonksiyonunu anlaması sağlanır. Bundan sonra da kendisinden bu fonksiyonu yerine getirmek için alternatif yollar belirlemesi istenir. Tüm alt birimler koordineli bir şekilde aynı amaca yöneltilerek amaca ulaşmak için ortaya konan en iyi alternatifler belirlenmeye çalışılarak karar paketleri oluşturulur¹⁵.

Karar paketlerinde genel olarak aşağıdaki bilgiler yer alır¹⁶:

- Karar paketinin uygulanmasından beklenen sonuç,
- İlgili olduğu işletme faaliyetinin açık tanımı,
- Karar paketinin kabul edilmemesinin muhtemel sonuçları,
- Faaliyetin yerine getirilmesinde kabul edilmeyen diğer alternatifler,
- Karar paketinin uygulama maliyeti ve sağlayacağı faydalar.

12 Kevin W. TOURANGEAU; "Operating A Zero-Base Budgeting Program", *Cost and Management*, V. 52, No: 1, Jan-Feb. 1978, s. 13-14.

13 Frank COLLINS; Paul MUNTER; Don W. FINN; "The Budgeting Games People Play", *The Accounting Review*, January, 1987, s. 33.

14 PHYRR, Zero Base Budgeting, 1970, a.g.e., s. 64. Mustafa AYSAN ve İsmail H. ALBAYRAK, Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Formül Matbaası, İstanbul, 1979, s. 10. TOURANGEAU, a.g.e., s. 14.

15 David WISA; "Zero Base Budgeting For Accountants", *The Accountant*, V. 189, July 1983, s. 114.

16 Scott S. COWEN; Burton V. DEAN; Ardeshir LOHRASBI; "Zero Base Budgeting As A Management Tool", *MSU Business Topics*, V. 26, No: 2, Spring 1978, s. 30. PHYRR, Zero Base Budgeting, 1973, a.g.e., s. 6.

Yukarıdaki unsurları dikkate alarak karar paketlerinin önceliğine göre sıralanması sıfır tabanlı bütçeleme dördüncü aşamasını oluşturmaktadır. Karar paketlerinin sıralanması için komiteler oluşturulması ve objektiflik sağlayabilecek sıralama kriterlerinin bulunması gerekmektedir. Sıralama sırasında temel veya kabulü zayıf görülen paketler üzerinde fazla zaman kaybetmemek ancak red ve kabul sınırına yakın paketler üzerinde tartışmak zaman tasarrufu bakımından uygun olur.

Sıralama işlemi tamamlandıktan sonra kaynakların tahsisi aşaması gelir. Derecelenen karar paketlerinden kaynakların yeterli olduğu kadarı finanse edilir. Diğerleri uygulamaya alınmaz.

Sıfır tabanlı bütçeleme subjektif yargılara açık olması, fazla zaman gerektirmesi, direkt girdi çıktı ilişkisi olan faaliyetlerde uygulanamaması, kırtasiye işlerini arttırması, işletme çapında sıralanacak çok sayıda karar paketinin ortaya çıkması ve fazla yönetici zamanı gerektirmesi gibi yönlerden büyük eleştirilere uğramıştır¹⁷.

Ancak yöntemin bazı olumlu yönleri de belirtilmiştir. Kaynak tahsisinde etkinliği sağlaması, yöneticileri etkin ve verimli yollar bulmaya teşvik etmesi, alt yönetimin işletme amaçlarını daha iyi anlaması ve yöneticilerin kendilerini yetiştirmelerini sağlaması gibi yönlerden de sıfır tabanlı bütçeleme olumlu sonuçlar verebileceği ileri sürülmektedir¹⁸. Ayrıca sıfır tabanlı bütçelemede faaliyetlerin karar paketi şeklinde düzenlenmesi ve bu karar paketlerinin önceliklerine göre sıralanması sonucu kaynakların daralması durumunda hangi karar paketlerinin uygulamadan kaldırılacağı, kaynakların artması durumunda da hangilerinin finanse edileceği önceden belli olur. Bu nedenle bütçe açıklarının kapatılmasında bu teknik devlet bütçelerinde de yararlı olabilir.

SONUÇ

Geleneksel bütçeleme eksikliklerini gidermeye yönelik olarak son yıllarda yeni bazı bütçeleme yaklaşımları ileri sürülmüştür. Geleneksel olarak hazırlanan bütçenin büyük ölçüde geçmiş yıl verilerine dayandırılması ve her faaliyetin yeni bütçe dönemi için tekrar incelemeye gerek görülmemesi onun tamamlanması gereken en önemli yönleri olarak belirtilebilir. Bu amaçla ileri sürülen yaklaşımlardan özellikle sıfır tabanlı bütçeleme geniş yankılar uyandırmış ve bazı ülkelerde, özellikle de ABD.'de uygulamaya girmiştir. Sıfır tabanlı bütçeleme özünü; işletme faaliyetlerinin her bütçe dönemi için incelenerek karar paketi şekline getirilmesi ve bu karar paketlerinin de önceliklerine göre derecelenerek kaynak tahsisi yapılması oluşturmaktadır. Ancak birçok yeni yönetim tekniği gibi bu yaklaşım da özellikle uygulanmasındaki zorluklardan dolayı oldukça ağır eleştirilere uğramıştır. Bununla birlikte geleneksel bütçeyi tam olarak uygulayabilen ve örgütsel yönden güçlü olan işletmelerde sıfır tabanlı bütçeleme uygulamasının başarılı olabileceği söylenebilir.

17 Robert N. ANTHONY; "Zero Base Budgeting: A Useful Fraud?", *Reading In Management Control In Nonprofit Organizations*, Editors: V.R. Kavassari, H.H. Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1982, s. 325. KNIGHT, a.g.e., s. 25. Sera ÖZBAŞAR; "Sıfır Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Yöntemi", *Sevk ve İdare Dergisi*, Nisan 1978, s. 15.

18 SUVER-BROWN, a.g.e., s. 82-84. AYSAN-ALBAYRAK, a.g.e., s. 39.

KAYNAKLAR

- Anthony, Robert N.; "Zero Base Budgeting: A useful Fraud?" *Readings In Management Control In Nonprofit Organizations*, Editors: V.R. Kavassari; H.H. Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York 1982.
- Aysan, Mustafa, Albayrak, İsmail H.; Sıfır Tabanlı Bütçeleme, Formül Matbaası, İstanbul, 1979.
- Brown, Ray L.; "Beyond Zero-Base Budgeting", *Readings In Management Control In Nonprofit Organizations*. Editors: V.R. Kavassari; P.H. Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1982.
- ; Business Support Group; Management Control, *Accountancy*, March, 1987.
- Collins, Frank, Munter, Paul, Finn, Don W.; "The Budgeting Games People Play", *The Accounting Review*, January, 1987.
- Cowen, Scott S., Dean, Burton V., Lohrasbi, Ardesbir; "Zero Base Budgeting As a Management Tool", *MSU Business Topics*, V. 26, No: 2, Spring 1978.
- Knight, Henry C.; "Who's Afraid of ZBB?": Answers to some of the Critical Questions" *Cost and Management*, V. 52, No: 5, Sept. - Oct., 1978.
- Koç-Yalkın, Yüksel; Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri, Doğan Basımevi, Ankara, 1977.
- Miller, Elwood L.; Responsibility Accounting and Performance Evaluations, Van Nostrand Reinhold Comp., New York, 1982.
- Moore, Carl L. and Jaedicke, Robert K.; Managerial Accounting, South-Western Publishing Co., Ohio, 1972.
- Nelson, Charles A., Turk Frederick J.; "Financial Management For the Arts" *Readings In Management Control In Nonprofit Organizations*, Editors: V.R. Kavassari; P.H. Larry, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1982.
- Özbaşar, Sera; "Sıfır Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Yöntemi", *Sevk ve İdare Dergisi*, Nisan 1978.
- Pyhrr, Peter A.; "Zero Base Budgeting", *Harvard Business Review*, Nov.-Dec. 1970.
- Pyhrr, Peter A.; Zero-Base Budgeting, John Wiley and Sons, New York, 1973.
- Shillinglaw, Gordon; Managerial Cost Accounting, 4th Ed., Richard D. Irwing, Inc., Homewood, Illinois, 1977.
- Suver, James D., Brown, Ray L.; "Where Does Zero-Base Budgeting Work?" *Harvard Business Review*, November-December, 1977.
- Tourangean, Kevin M.; "Operating A Zero-Base Budgeting Program", *Cost and Management*, V. 52, No: 1, Jan.-Feb., 1978.
- Wilson, R.M.S.; Cost Control Handbook, 2nd Ed., Robert Hartnoll Ltd., Cornwall, 1983.
- Wisa, David; "Zero Base Budgeting For Accountants", *The Accountant*, V. 189, July 1983.