

PAPER DETAILS

TITLE: Dogumun Yetmisinci Yilinda Sifir-Esasli Bütçelemeye Genel Bir Bakis

AUTHORS: S Ates OKTAR

PAGES: 0-0

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/7358>

**DOĞUMUN YETMİŞİNCİ YILINDA
SIFIR-ESASLI BÜTÇELEMEYE GENEL BİR BAKIŞ^(*)**

Yard. Doç. Dr. S. Ateş OKTAR

**İstanbul Üniversitesi
İktisat Fakültesi
Maliye Bölümü**

(*) 1994 yılında hazırlanan bu çalışma yazarın *Sıfır-Esash Bütçeleme* (1991) konulu yayınlanmamış doktora tezine dayanmaktadır.

GİRİŞ

Sıfır-esaslı bütçelemenin-bugünkü adı ile olmasa bile- ilk kez 1924 yılında İngiliz bütçe uzmanı E. Hilton Young tarafından önerildiği düşünülürse, yetmiş yıllık bir geçmişe sahip olduğu görülür⁽¹⁾. Gerçekten de Young, bir önceki yılın ödenek düzeylerini mutlak kabul edip, artacağı düşünülen bir harcama için herhangi bir maddeye belli bir miktar ilâve yaparak tahminde bulunmanın doğru olmadığını, gereksiz ve anlamsız hale gelmiş harcamaların her yıl kesilmesini savunmuştur⁽²⁾. Yöntem uygulama alanına bu tarihten ancak kırk yıl sonra aktarılabilmektedir. Sıfır-esaslı bütçeleme, bir bütçeleme sistemi olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde eyalet düzeyinde ve federal düzeyde uygulanmasının yanı sıra, bir bütçeleme tekniği olarak da pek çok ülkede piyasa firmalarınca geniş ölçüde kabul görmüş ve uygulanmıştır. Sıfır-esaslı bütçelemenin, eksiklikleri giderilebildiği ve gerekli siyasal, toplumsal, hukuksal, idari ve ekonomik alt yapı oluşturulabildiği takdirde, program değerlendirme sürecinin de yardımı ile kamu ekonomisinde hatta tümüyle kamu kesiminde verimlilik ve etkinlik amaçlarının gerçekleştirilmesine en iyi şekilde hizmet edebilecek bütçeleme yaklaşımını ortaya koyduğu ifade edilebilir.

I- SIFIR-ESASLI BÜTÇELEMENİN TARİHÇESİ

Sıfır-esaslı bütçeleme fikrini ilk kez ortaya atan İngiliz bütçe uzmanı E. Hilton Young'ın ardından 1941 de Benton Biser, tahsislerin genellikle, bütçede yer alan ve bilinen bir maddedeki artış veya azalışa bakılmaksızın, geçen yılın tecrübesinden bağımsız olarak, gelecek yılın harcamaları esas alınmak suretiyle yapılmasını etkin ve ekonomik bir yönetimin sonucu olarak görmüştür⁽³⁾.

1962 yılı ilkbaharında Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı, bütün programlarının kapsamlı ve eşanlı bir değerlemesine yönelik olarak tasarlanan bir bütçe programını başlatmıştır. Bu girişim, bakanlıkça çok sayıda programın yönetildiğini öne süren ve eleştiren politik çevrelerce olumlu bulunmuştur. Kullanılmakta olan geleneksel bütçeleme tekniğinin böyle bir değerlemeyi gerçekleştirme bakımından yetersiz olduğu kabul edildiğinden bu

(1) Suver, James D./Brown, Ray L., "Where Does Zero-Base Budgeting Work?", *Harvard Business Review*, November/December 1977, s. 76; Merewitz, Leonard/Sosnick, Stephen, H., *The Budget's New Clothes*, Chicago, 1971, s. 61.

(2) Wildavsky, Aaron, *Budgeting : A Comparative Theory of Budgeting Process*, Boston : Little, Brown, 1975, s. 279 (A.E. Buck, *The Budget in Governments of Today*, New York : MacMillan, 1934, s. 172'den aktarma).

(3) *Ibid.*, s. 279.

sırada kamuoyunun genel eğilimi daha kapsamlı bir bütçeleme yönteminin benimsenmesi yönünde idi. Bu durum, bütçe direktörü David Bell'den tarım bakanı Orville Freeman'a yazılan, 16 Ağustos 1961 tarihli bir mektuba da yansımıştır. David Bell bu mektupta daha kapsamlı bir yaklaşım önererek, kaynak bulma işinin her programın "sıfırdan başlaması" anlamında yeniden düşünülmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Tarım Bakanı Orville Freeman, Minnesota valisi iken bütçeleme sorunları ile yakından ilgilenmiştir. 1964 mali yılı bütçesinin sıfır-esaslı bütçeleme tekniği ile hazırlanması kararı ona aittir. Buna göre, Nisan 1962'de, Tarım Bakanlığı Bütçe ve Maliye Bürosu gönderdiği, "1964 Daire Tahminleri Talimatı" ile bütçe prosedüründe gerek görülen başlıca değişiklikleri şöyle açıklamıştır⁽⁴⁾:

"Dairelerin 1964 mali yılı tahminleri için yeni bir kavram benimsenerek, sıfır-esaslı bütçeleme kabul edilmiştir. Bu, bütün programların aşağıdan yukarıya, sadece bütçe yılı için teklif edilen değişikliklerle sınırlı olmaksızın yeniden gözden geçirilmesi anlamındadır. Her dairenin toplam iş programı, yoğun bir gözden geçirme ve değerlemeyi gerektirir. Tasarlanan işlere ilişkin temel ihtiyaçlara, işlerin yürütüleceği düzeye, elde edilen faydalara ve katlanılan maliyetlere fazlaca önem verilmelidir. Belirli faaliyetlerin birkaç yıl yürütülmüş olması, bunların kendiliğinden devamını haklı çıkarmaz. Ayrıca, programların mutlaka yasal olarak kontrolü de gerekmez. İhtiyaçları karşılayan, daha düşük öncelikli program hedefleri, günün şartlarında yeniden değerlendirilmelidir".

Sıfır-esaslı bütçeleme yaklaşımında zımnen önerilen, program gereklerinin ve bunların 1964 mali yılı için önemlerinin tümüyle ve spesifik olarak gösterilmesi idi. Gerekçeler, bütçe kararlarının alınması için gereken bütün bilgilerin elde bulunduğu varsayımı altında hazırlanmalıydı.

Talimatlar dairelerin üç konuda hazırlık yapmalarını gerektirmekteydi :

- (1) Kongre'nin etkisi ya da geçmiş uygulamalar dikkate alınmaksızın, dairelerin faaliyetlerinin ve programların gerekçelerinin hazırlanması.

(4) Minnier, George Samuel, *An Evaluation of the Zero-Base Budgeting System in Governmental Institutions*, Atlanta, Georgia, 1975, s. 10.

- (2) İstenen harcama düzeylerinin ihtiyaçlara göre belirlenmesi.
- (3) Sözkonusu programların aşağıdan yukarıya maliyet gerekçesinin hazırlanması.

Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı'nın 1964 mali yılı bütçesi, 1963 yazında California Berkeley Üniversitesi Siyasal Bilimler Bölümü Başkanı Aaron Wildavsky ve Michigan Üniversitesi Psikoloji öğretim üyesi Arthur Hammann'ın yönetiminde sıfır-esaslı bütçeleme tekniği ile hazırlanmıştır.

Bu uygulama çerçevesinde zaman, yeni bütçe planının etkin bir şekilde yürütülmesinin ciddi bir tahdidini oluşturmuştur. Programları gerektiği gibi değerlendirebilmek için zamanın yetersiz olduğunu en fazla bütçeleme elemanları hissetmişlerdir. Nitekim bir bütçe uzmanı, programların gerçek anlamda sınanabilmesi için en azından bir yıla ihtiyaç bulunduğunu ifade etmiştir.

Bütçe planının etkin bir şekilde yürütülmesinin diğer bir tahdidi, toplumun sıfır-esas kavramına hazırlanmasındaki güçlükler olmuştur. Daire personeli, ihtiyaç olup olmadığına bakmaksızın, en fazla kendi ödeneklerinin düzeyi ile ilgilenmiştir.

Uygulanan sıfır-esaslı bütçe kavramının bir başka tahdidi de, büyük boyutlara ulaşan kırtasiyecilik idi. Kimse sunulan belgelerin tümünü okuyamamış ve değerlemeye tabi tutamamıştır.

Sonuç olarak, büyük zaman ve enerji kaybına neden olması (en azından 180.000 adam/saat), dairelerin ödenek taleplerini haklı çıkaran büyük ölçüde malzemeye ihtiyaç göstermesi, yeni atanarlara bakanlık faaliyetlerine ilişkin pek çok şey öğretilmesine gerek duyulması; bunlara karşılık bakanlığın bütçesinde çok küçük bir tasarruf sağlayabilmesi (200.000 Dolar'dan az) nedenleriyle bu uygulamaya son verilmiştir⁽⁵⁾.

Sıfır-esaslı bütçelemenin amacı, daha önce de ifade edildiği üzere, tümüyle gereksiz olan ya da kendi cari harcama seviyelerinde devam etmeleri gerekmeyen programların araştırılması için, bütün programların aşağıdan yukarıya doğru eşanlı olarak gözden geçirilmesidir. Bu programların kesilmesi ya da azaltılmasından dolayı serbest kalan fonlar, talep edilen toplam fonlarda bir azalışa ya da en yüksek öncelikli programlarda hızlı bir genişlemeye neden

(5) Pyhrr, Peter A., *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*, New York, John Wiley and Sons, 1973, s. 1; Wholey, Joseph S., *op. cit.*, s. 8.

olacaktır. Wildavsky ve Hammann, sıfır-esaslı bütçelemenin Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı uygulamasının yukarıda belirtilen amacın gerçekleşmesi bakımından, daha önce belirttiğimiz nedenlerle, başarısızlığa uğradığı sonucuna ulaşmışlardır.

Ödeneklerin dağılımını önemli ölçüde etkilemediğine dair yaygın görüş birliğine rağmen, sıfır-esaslı bütçe uygulamasının önemli olumlu sonuçları göze çarpmaktadır. Bunlardan belki de en önemlisi, dikkatlerin bütçe üzerinde toplanmasının sağlanmasıdır. Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı'nda da bu konuda eskiye oranla daha fazla ilgi oluşmuştur. Pek çok kimse, sıfır-esaslı bütçelemenin aşağıdan yukarıya doğru bilimsel bir bütçeleme yolu olması nedeniyle, olumlu düşüncelerini dile getirmiştir. Çoğu kimse de bu tecrübeden kendi işlemleri sırasında önemli ölçüde yararlanmışlardır⁽⁶⁾.

Sıfır-esaslı bütçeleme yönteminin bir sistem haline dönüştürülmesi ise ilk olarak Peter A. Pyhrr tarafından gerçekleştirilmiştir. Pyhrr, bütçeleme konusu ile Texas Instruments firmasının Personel ve Araştırma Bölümlerinde görev yaptığı sıralarda, 1968 yılında ilgilenmiş ve sıfır-esaslı bütçeleme tekniğini ilk defa bu bölümlerin 1970 yılı bütçelerinde kullanmıştır. Uygulama, müdürler kurulu üyesi C.J. Thomsen ile başkan yardımcıları Cecil Dotson, Grant Dove, Jim Fischer ve Bryan Smith'den oluşan bir ekibin çalışmaları sonucunda gerçekleşmiş olup, sonradan tüm bölümleri kapsayacak yönde genişletilmiştir. Texas Instruments'in 1971 bütçesi de tümüyle bu teknikle hazırlanmıştır.

Pyhrr'in, Harvard Business Review'nun 1970 yılı Kasım-Aralık sayısında yayınlanan, "Sıfır-Esaslı Bütçeleme" başlıklı makalesini okuyan zamanın Georgia Eyaleti valisi Jimmy Carter konuya yakın ilgi duymuş ve Eyalet bütçesinin 1973 mali yılında (Temmuz 1972-Haziran 1973) bu teknikle hazırlanmasına karar vermiştir⁽⁷⁾. Jimmy Carter Amerika Birleşik Devletleri başkanı olduktan sonra, 1977 yılının Şubat ayında, sıfır-esaslı bütçeleme sistemi uygulamasının maliyetleri kısarak kamusal verimlilik ve etkinliği arttıracaklarını ifade etmiş⁽⁸⁾; sistemi diğer eyaletlerde ve federal düzeyde yaygınlaştırma yoluna gitmiştir.

(6) Minnier, George Samuel, *op. cit.*, s. 12.

(7) Pyhrr, Peter A., *op. cit.*, s. XI.

(8) Pyhrr, Peter A., "ZBB", *Across the Board*, November 1977, s. 34.

II- SIFIR ESASLI BÜTÇELEMENİN TEORİK ÇERÇEVESİ

1- Sıfır-Esashlığın Anlamı

Geleneksel çerçevede bütçeleme, geçmiş yıllardaki gelişime dayanılarak yapılan tahminler ile sınırlı kalmaktadır. Bütçe böylelikle, giderek rutinleşmekte ve mevcut ödenek düzeyini temel alma ya da başka bir ifade ile *status quo*'yu koruma eğilimi egemen hale gelmektedir. Bütçe ödeneklerinin amaçları genellikle bilinmemekte ve farklı harcama alternatifleri araştırılmamaktadır. Sonuçta, harcama gerekçeleri ile kaynak dağılımı arasında bir ilişki kurulması da mümkün olamamaktadır⁽⁹⁾.

Kaynakların farklı ve rakip programlar arasında iktisaden rasyonel dağılımını gerçekleştirecek mekanizmalardan yoksun bulunan⁽¹⁰⁾ klasik bütçeleme sisteminin aksine, faaliyet ve harcama gerekçeleri ile kaynak dağılımı arasındaki uyumu da sağlayan sıfır-esaslı bütçeleme; yöneticilerin en küçük ayrıntıya kadar tüm bütçelerinin gerekçesini gösterme zorunluluğunun bulunduğu, harcama gerekçesini kanıtlama yükünün yöneticiye aktarıldığı ve faaliyetlerin "karar paketleri" şeklinde ifade edilerek nisbi önemlerine göre sistematik bir analizle değerlendirildiği bir bütçeleme sistemi olarak tanımlanmaktadır⁽¹¹⁾.

"Yeni baştan bütçeleme"⁽¹²⁾ ya da "sil baştan"⁽¹³⁾ gibi, deyimlerle de ifade edilen bu sistemde; geçmiş yıl veya yıllar ödeneklerinin hemen hiç gözönüne alınmayarak bir bakıma "sıfır" kabul edilmesi suretiyle, yeni mali yılın bütçesinin hazırlanmasında önceki yıllar ödeneklerine olan bağımlılığın ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır⁽¹⁴⁾.

"Sıfır-esaslılık", tüm faaliyet ve harcamaların yeniden gerekçelendirilmesi anlamındadır. Her harcama maddesi değerlemeye tabi tutulmakta, çeşitli harcama alternatifleri mukayese edilmekte, program ve faaliyetler belirlenmektedir. Hiçbir harcama kalemi bütçede otomatik olarak yer almamaktadır⁽¹⁵⁾. Bütçedeki

(9) Özbaşar, Sera, "Sıfır Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Yöntemi", *Sevk ve İdare Dergisi*, Nisan 1978, Yıl : 13, Sayı : 116, s. 10.

(10) Falay, Nihat, "Sıfır-Esashlı Bütçeleme Sistemi", İ.Ü. S.B.F., Profesör Dr. Ümit Yaşar Doğanay'ın Anısına Amağan 2 den ayrı basım, İstanbul, 1982, s. 148.

(11) Özbaşar, Sera, *loc. cit.*; Steiner, George A., *Strategic Planning "What Every Manager Must Know"*. The Free Press, New York, 1979, s. 225; Austin, Allan L., *Zero-Base Budgeting : Organizational Impact and Affects*. New York : Amacom, 1977, s. 5; Pyhrr, Peter A., "ZBB", *Acros the Board*, s. 35.

(12) Peyzioğlu, Bedi N., *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1984, s. 143.

(13) Aysan, Mustafa A./Albayrak, İsmail Hakkı, *Sıfır-Tabanlı Bütçeleme*, İstanbul, 1979, s. 8.

(14) Peyzioğlu, Bedi N., *op. cit.*, s. 144.

(15) Falay, Nihat, *op. cit.*, s. 151; Wildavsky, Aaron/Hammond, Arthur, "Comprehensive Versus Incremental Budgeting in Department of Agriculture", *Administrative Science-Quarterly*, v. 10, December, 1965, s. 324.

faaliyet ve harcamaların neredeyse tarihi ve kronolojik bir esasa dayandırılmasını zorunlu gören geleneksel anlayışın aksine, sıfır-esaslı bütçelemelerde "sıfır-esaslılık" temeldir⁽¹⁶⁾.

Sıfır-esaslı bütçeleme, ihtiyaç ve önceliklerin daha sistematik bir değerlemesine imkân vermektedir⁽¹⁷⁾. Süresi dolan, faydası azalan veya artan, önceliğini kaybeden ya da daha yüksek öncelikli hale gelen program ve faaliyetler, böylelikle belirlenebilecektir⁽¹⁸⁾. Sistemde, mevcut programlar mutlak olarak kabul edilmemekte, cari kaynak seviyesindeki azalış ya da yeniden dağılımın etkileri araştırılarak etkinlikleri alternatiflere ve toplumun bütçe önceliklerine dayanılarak tekrar gözden geçirilmekte⁽¹⁹⁾, değerlendirilmekte ve doğrulanmaktadır⁽²⁰⁾. Dolayısıyla, masrafçı dairelerin önceki yıl ödeneklerine dayalı olarak bütçe teklifinde bulunmaları mümkün olmayacak, ilgili yönetici bir anlamda "sıfır lira" ile işe başlayacaktır⁽²¹⁾.

2- Sıfır-Esaslı Bütçelemenin Amaçları

Gittikçe artan kentleşme, günden güne daha da karmaşıklaşan toplum ve büyüyen sorunlar kamusal faaliyeti zorunlu kılmaktadır. Çok sayıda devlet dairelerinin ve programın oluşturulmasına ve bunların personel ve finansman ihtiyaçlarının karşılanmış olmasına rağmen, devlet halâ etkinlikten uzak bir şekilde çalışmakta; birçok programa aktarılan parasal ve beşeri kaynaklar gereğinden çok daha büyük olmaktadır. Kamusal programların etkinliğinden bağımsız olarak, kamusal bekleyişler, devletin bunlara cevap verebilme yeteneğinden daha hızlı artmaktadır. Ayrıca, devlet, toplumun kendisini vergilendirme isteğinden daha hızlı büyümekte; kamusal programlar verimsizleşmekte ve açıklığa ihtiyaç göstermektedir. Bireyler, devletin büyürken fonksiyonlarını yerine getirmemesi durumunda daha fazla fedakârlıkta bulunmak zorunda kalacaklardır. Tüm bu nedenlerle de siyasal "rhetoric" son zamanlarda "daha çok" vaadlerinden, "verimlilik" ve "etkinlik" vaadlerine doğru bir değişim göstermektedir⁽²²⁾.

(16) Falay, Nihat, *ibid.*, s. 152; Wildavsky, Aaron/Hammond, Arthur, *ibid.*, s. 324.

(17) Wildavsky, Aaron/Hammond, Arthur, *ibid.*, s. 331.

(18) Falay, Nihat, *loc. cit.*

(19) Wholey, Joseph, *Zero-Base Budgeting and Program Evaluation*, D.C. Heath and Company, Lexington, Massachusetts/Toronto, 1978, s. 3.

(20) OTT, David J./OTT, Attiat F., *Federal Budget Policy*, Washington D.C. 1977.

(21) Falay, Nihat, *loc. cit.*

(22) Wholey, Joseph, *op. cit.*, s. 1.

Giderek büyüyen kamusal harcamaların artış eğilimi, bu harcamaların etkin bir şekilde yönetilebilmesi için sistematik bir plana ihtiyaç göstermektedir. Bu plan, kıt kaynaklar ile arzu edilen hedeflerin optimizasyonunu sağlayan bütçeden başka birşey değildir. Vergi yükümlülerinin daha fazla ödeme konusunda gittikçe büyüyen isteksizlikleri, kamusal bütçelemenin önemini daha da artırmaktadır⁽²³⁾.

Toplum verimli ve etkin bir devlet istemektedir. Bu istek "daha küçük olan iyidir" ifadesi ile formüle edilebilir. Yani, devlet ne kadar küçük olursa, o ölçüde verimli ve etkin olacaktır. Kaynakların düşük önceliklerde israf edilmesi nedeniyle, önemsiz başarılar bile çok yüksek maliyetlerle elde edilebilmektedir.

Burada yaygın şekilde rastlanan bazı tercih hatalarından söz etmekte yarar vardır. Kamusal programlara fazla harcama yapılması nedeniyle toplumun ödemeye istekli olduğu düzeyin üzerinde vergi alınması ya da kamusal programların aniden kesilmesi sıkça rastlanan durumlardandır. Gelecekteki vergi yükümlülerinin zararına olacak şekilde bugünkü hizmetlerin finansmanı için büyük miktarlarda borçlanmak da diğer bir kötü tercih örneğidir⁽²⁴⁾.

Vergi yükümlüleri, devleti genellikle yüksek maliyetli ve verimsiz bir süreç olarak görmekte ve vergilerden, devlet israfından, verimsizlikten, kötü yönetimden dolayı duydukları hoşnutsuzluğu her vesile ile göstermektedirler. Kamusal program ve faaliyetler, faydaları veya alternatifleri ya da vergi indirimlerine ilişkin öncelikler ciddi bir biçimde incelenmeksizin sürdürülmüştür. Hergün yeni yeni programlar oluşturulup uygulanmakta ancak, maliyetler yararlarla kıyasla çok yüksek olmaktadır. Ayrıca, pek çok kamusal programın da iyi çalışmaması nedeniyle bireylerin fedakârlığı artmakta, devlete güveni ise azalmaktadır⁽²⁵⁾.

Yukarıdaki sorunların çözümüne katkıda bulunabilecek bir sistematik planlama aracı olarak önerilen "sıfır-esaslı bütçeleme"nin temel amacı, bütün programları aynı zamanda temelden gözden geçirmek ve yöneticileri, fonları kendilerinin en uygun gördükleri şekilde yeniden tahsis etmeye yönlendirmektir⁽²⁶⁾. Böylece, en iyi sonucu elde etmiş olmak için yapılması gereken harcamanın düzeyi de belirlenmiş olmaktadır. Ayrıca, sıfır-esaslı bütçeleme, mevcut programların değerini belirleyen bir sistem ortaya koymayı amaçlar. Geleneksel bütçeleme sadece program artışlarının analizine yer ver-

(23) Minnier, George Samuel, *op. cit.*, s. 1.

(24) Wholey, Joseph, *op. cit.*, s. 2.

(25) *Ibid.*, s. 6.

(26) Falay, Nihat, *op. cit.*, s. 150; Wildavsky, Aaron/Hammond, Arthur, *op. cit.*, s. 334; Merewitz, Leonard/Sosnick, Stephen N., *op. cit.*, s. 65.

mekte, sıfır-esaslı bütçeleme ise, programları temelden değerlemektedir. Sıfır-esaslı bütçelemenin diğer bir amacı, çeşitli kamusal amaçları elde etmenin ve minimum program düzeylerini oluşturmamanın ideal yolunu bulmak olarak ifade edilebilir⁽²⁷⁾. Bütçe fonlarında gerekli kısıtlamalara gitmek; kaynakların daha düşük öncelikli alanlardan, daha yüksek öncelikli alanlara doğru yeniden dağılımını sağlamak; bütçe talep ve ödenekleri hakkında daha ayrıntılı gerekçeler ortaya koymak; bütçeleme, planlama ve denetim aşamaları arasındaki bağı kuvvetlendirmek; yöneticilerin faaliyet ve kuruluşlarla ilgili olarak yeterli düzeyde bilgi edinmelerini sağlamak da sıfır-esaslı bütçelemenin amaçları arasında yer alır⁽²⁸⁾.

Topluca ifade edilecek olursa, sıfır-esaslı bütçeleme; gerçekçi amaçları belirlemek, program maliyetlerini ve öncelikli amaçlara doğru gelişimi değerlemek, kaynakların düşük öncelikli program faaliyetlerinden yüksek öncelikli program faaliyetlerine doğru yeniden dağılımını sağlamak, politik amaçlara ulaşmak ve kamusal maliyetleri kontrol etmek suretiyle kamu kesiminde verimlilik ve etkinliğin artırılmasını amaçlayan bir modern bütçeleme sistemidir⁽²⁹⁾.

3- Sıfır-Esaslı Bütçelemenin Özellikleri

Sıfır-esaslı bütçelemenin geleneksel (klasik) bütçelemeye kıyasla en önemli özelliği, mevcut programların yeniden değerlendirilmesi ve gerekçelendirilmesidir. Bu sistem; düşük öncelikli oldukları için azaltılmaları ya da kaldırılmaları düşünülen faaliyet ve fonksiyonları belirleyerek, serbest bırakılacak kaynakları gerekli oldukları kamusal fonksiyonlara yöneltmenin önemini ortaya koymaktadır⁽³⁰⁾. Sıfır-esaslı bütçeleme, mali yönetici, denetçi ya da muhasebe müdürlerince tercih edilen bir muhasebe sistemi olmanın ötesinde, bir yönetim tekniği olarak ortaya çıkmıştır⁽³¹⁾. Program ve önceliklerin daha gerçekçi bir düzeyde gözden geçirilmelerine ilişkin yöntemi de sunması nedeniyle bu gözden geçirmeler genellikle etkin bir biçimde yapılabilecektir. Cari ve yeni program önceliklerini oluşturmaya yönelik bulunan bu yöntem gelir azalış veya artışları gibi maliyet azalış veya artışlarının da bir esasa bağlanmasına imkân sağlamıştır⁽³²⁾.

(27) Havemann, Joel/Cohen, Richard E., "Taking Up The Tools To Tame the Bureaucracy, Zero-Base Budgeting and Sunset Legislation", *National Journal*, 4/2/77, s. 516.

(28) Palay, Nihat, *op. cit.*, s. 151.

(29) Wholey, Joseph, *op. cit.*, s. 13.

(30) *Ibid.*, s. 18.

(31) Aysan, Mustafa/Albayrak, İsmail Hakkı, *loc. cit.*

(32) Suver, James D./Brown, Ray, *op. cit.*, s. 83.

Sıfır-esaslı bütçeleme kısa dönemlidir. Bu nedenle başlıbaşına bir sistem olmadığını, sadece bütçe oluşumuna yardımcı bir teknik olduğunu savunan bazı yazarlar bu tekniğin bütçe planından tümüyle bağımsız olduğunu, kabul edilen planın ise, bütçenin yürütülüp uygulanması aşamasında kullanılabileceğini öne sürmektedirler⁽³³⁾. Sıfır-esaslı bütçeleme, her bir program veya karar paketinin sınırlı mali kaynaklar çerçevesinde bütün diğer taleplerle mukayese ve analiz edilmelerini mümkün kılmaktadır. Çoğu programın kamusal mallarla ilgili olduğu düşünülecek olursa, sosyal refahı maksimize etmek üzere, sadece bunların seçimi bile, devletin görevini en etkin şekilde yerine getirdiğini gösterecektir⁽³⁴⁾.

Mikroekonomik kavramsal araçları kullanması sıfır-esaslı bütçelemenin bir başka özelliğini oluşturur. Planlama-programlama-bütçeleme sisteminin makroekonomik bir planlama aracı ve bakış açısı olmasına karşılık, sıfır-esaslı bütçeleme mikroekonomik bir yaklaşımdır. Başka bir deyişle, sıfır-esaslı bütçeleme aşağıdan-yukarıya doğru bir planlama ve analiz sürecidir⁽³⁵⁾. Maliye politikası ise, devletin üst düzeylerinde oluşturulacak ve kıt kaynaklar yukarıdan başlayarak, dağıtılacaktır. Aşağıdan-yukarıya bütçeleme, neden olacağı zaman israfı düşünülecek olursa anlamsız görünebilir. Her karar birimi durumundaki yönetici, kendi maliyet düzeyinde politikasının veya istikametinin açıklamasını yapabilecek durumda olmalıdır⁽³⁶⁾. Bir planlama ve kontrol aracı olan sıfır-esaslı bütçelemeye yöneticilerin maharetine büyük ölçüde ihtiyaç bulunmaktadır⁽³⁷⁾. Bu konular sürekli olarak tartışılmalı, büyük zaman maliyeti ile uygun bir denge sağlanıncaya kadar beklenmeli ve bir sonuç elde etmek için sistem önce yukarıdan aşağıya çalıştırılmalıdır⁽³⁸⁾. Sıfır-esaslı bütçelemeye kısmen ademi merkezizetçi bir karar alma sürecinin varlığı sözkonusudur⁽³⁹⁾. Sistemde, karar verme güç ve yetkisinin kuruluş içinde dağılması ile, uygulayıcı yöneticilerin program değerlendirme sürecine katılmaları üst düzey yöneticilerin yükünü önemli ölçüde azaltmaktadır⁽⁴⁰⁾. Bütçe ödeneklerine ilişkin gerekçelerin hazırlanması görevi ("kanıtlama yükü") alt-düzeyde yer alan uygulayıcı yöneticilere aktarılmakta ve bu gerekçeler aşağıdan-yukarıya devredilmektedir.

(33) Minnier, George Samuel, *op. cit.*, s. 10.

(34) *Ibid.*, s. 10.

(35) Falay, Nihat, *op. cit.*, s. 159.

(36) Miller, Richard E., "ZBB in the Federal Government", *Some Current Impressions*, *The Bureaucrat*, Spring 1978, Volume 7, Number 1, s. 7.

(37) Morden, Anthony, "Zero-Base Budgeting : A Potential Revisited", *Management Accounting*, Volume 64, Number 9, October 1986, s. 42.

(38) Miller, Richard E., *loc. cit.*

(39) Falay, Nihat, *loc. cit.*

(40) Özbaşar, Sera, *op. cit.*, s. 15; Falay, Nihat, *op. cit.*, s. 160.

Yöneticiler, kendi faaliyetlerini en ince ayrıntıya kadar incelemek, ayrıntıları belirlemek, tanımlamak ve gerekçelendirmekle yükümlüdür. Daha sonra öncelikler saptanmakta ve bu amaçla kullanılacak kriterler belirlenmektedir⁽⁴¹⁾. Karar verme kapasitelerinin gelişmesi ve süreçte söz sahibi olabilmeleri nedeniyle, uygulayıcı yöneticilerin kendilerine olan güvenlerinin artması da sağlanmış olmaktadır⁽⁴²⁾.

Sıfır-esaslı bütçelemelerde, tüm bütçe faaliyetleri "**karar paketleri**" olarak tanımlanmakta ve önem sırasına göre önceliğe sahip olmakta, değerlemeye tabi tutulmaktadır⁽⁴³⁾. Bütçe teklifi yasama organına da öncelikleri belirtilmiş karar paketleri halinde sunulmakta, bu organa tercih ve nihai kararı verme imkânı tanınmış olmaktadır⁽⁴⁴⁾.

Her ne kadar, sıfır-esaslı bütçelemelerde, tüm faaliyetlerin ve önceliklerin her yıl için yeniden tesbiti ve kaynakların faaliyetlere yeniden tahsisi önerilmişse de bunun uygulanmasının son derece güç olacağı tahmin edilebilir. Kaldı ki araştırmalar başarılı bir sıfır-esaslı bütçeleme uygulaması için "sıfırdan başlamanın" bir zorunluluk olmadığı yönünde sonuçlar da vermiştir. Hatta, tatbikatta başarılı olan hiçbir faaliyetin tam anlamıyla sıfırdan başlamadığı hususu da ifade edilmiştir⁽⁴⁵⁾. Uygulamanın belirli bölüm veya programlarla sınırlandırılması ve ayrıntılı sıfır-esaslı tahlillerin her yıl yerine, beşer yılda bir yapılması gibi önerilere sıkça rastlanmaktadır⁽⁴⁶⁾.

4- Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Program Değerleme

a- Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Program Değerleme İlişkisi

Sıfır-esaslı bütçeleme ve program değerlendirme, kamusal faaliyetlerin politika ve yönetim denetiminin gerçekleştirilmesi amacıyla kullanılan tamamlayıcı aletlerdir. Sıfır-esaslı bütçeleme, politikacılara ve yöneticilere ölçülebilir amaçlar ve gerçekçi performans hedefleri üzerinde anlaşmaya varılması husu-

(41) Aysan, Mustafa/Albayrak, İsmail Hakkı, *op. cit.*, s. 9; Özbaşar, Sera, *loc. cit.*

(42) Falay, Nihat, *loc. cit.*

(43) Bilginoğlu, Fahir, "Sıfır-Tabanlı Bütçeleme", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Kasım 1978-IV, Yıl 4, Sayı 14, s. 21.

(44) Falay, Nihat, *loc. cit.*; Oktar, S. Ateş, "Bütçeleme Sürecinde Yasama Organının Yeni Fonksiyonu : Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Günbatımı Kanunları Uygulaması", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 35. seri, Yıl : 1991-1992, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 1993, s. 200.

(45) Draper, Frank D./Pitsova, Bernard T., "ZBB-Looking Back After Ten Years," *Public Administration Review*, January/February 1981, s. 76.

(46) Musgrave, Richard A./Musgrave, Peggy B., *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill, 1983, s. 42.

sunda yardımcı olmaktadır. Bu anlaşma olmaksızın program değerlemenin başarılı olması mümkün değildir. Program değerlendirme ise, sıfır-esaslı bütçe kararları için ihtiyaç duyulduğunda, program performansına ilişkin bilgiler sağlamaktadır. Genel olarak program değerlendirme, kamusal programların değerlendirilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır. Politikacıların ilgilendiği ve program performansı bilgilerini kullandığı bir karar çevresi ortaya koyan sıfır-esaslı bütçeleme, bu anlamda program değerlemeyi ifade etmektedir. Sıfır-esaslı bütçelemenin ilgili olduğu temel konulardan biri, politikacıların kamusal programların değerlendirilmesini sağlayan program performansına ilişkin yeterli bilgilere sahip bulunmamalarıdır. Program değerlendirme kavramı, program performansının sistematik olarak ölçülmesi, bu ölçüme dayanılarak çeşitli mukayeselerin yapılması ve kamusal programlara ilişkin kararların alınmasında politikacılar ve yöneticiler tarafından kullanılacak değerlendirme bulgularının ilişkisinin sağlanması işlemlerini içermektedir⁽⁴⁷⁾.

Bir başka deyişle, kaynak dağılımını gerçekleştirmeye ve kamusal politikaların hazırlanmasına yönelik bulunan sıfır-esaslı bütçeleme program performansına ilişkin sistematik bilgi toplama fonksiyonunu yerine getiren program değerlendirme ile birlikte tek bir süreç oluşturmaktadır. Sıfır-esaslı bütçeleme ve program değerlemenin kamusal verimlilik ve etkinliği nasıl sağlayabileceğini bir şekil yardımı ile göstermek mümkündür⁽⁴⁸⁾. Şekilde süreç, faaliyet ve politika düzeyleri olmak üzere iki ayrı seviyede gösterilmektedir. 1'den 4'e kadar olan aşamalarda, yönetim düzeyi yöneticileri, cari yönetim düzeylerinde, azalan programların etkileri de dahil olmak üzere, mevcut program faaliyetlerini yeniden gözden geçirip, program alternatiflerini değerlendirmekte ve mevcut programlar ve program alternatifleri arasındaki önceliği belirlemektedirler. Mevcut program alternatiflerinin değerlendirilmesi, mevcut ve alternatif program faaliyetleri arasında önceliklerin düzenlenmesi ve kaynakların düşük öncelikli faaliyetlerden daha yüksek öncelikli olanlara doğru yeniden dağıtılması, politika kararlarının sonucunda gerçekleşmektedir. Bütçe süreci içinde, vergi oranları aynen korunur, arttırılır ya da düşürülür (Aşama 5). Verilmiş kaynaklar ve politika amaçlarında, yönetim düzeyi yöneticileri program amaçlarını belirler (Aşama 6) ve program faaliyetlerini, oluşturulan politikanın program amaçlarına yönlendirirler (Aşama 7). Değerleme elemanları; yöneticiler ve politikacılara, politika ve program amaçlarını oluşturmak ya da değiştirmek (Aşama 3 ve 6) veya program performansını değerlemek (Aşama 8)

(47) Wholey, Joseph S., *op. cit.*, s. 47.

(48) Şekil, Wholey, Joseph, *op.cit'den* aktarılmıştır (s. 5).

ve bu bilgiyi onlar için hazırlamak suretiyle yardımda bulunmaktadırlar. Teoride, gerek sıfır-esaslı bütçeleme gerekse program değerlendirme, öncelikli amaçların tesbitinde (Aşama 9) ve kamusal maliyetlerin denetiminde politikacılara ve yöneticilere bu şekilde yardım etmektedir (Aşama 10)⁽⁴⁹⁾.

b- Program Değerlemeye İlişkin Sorunlar

Program değerlendirme, sıfır-esaslı bütçeleme ve diğer politika ve yönetim kararlarında politikacılar ve yöneticilerce kullanılacak program performansına ilişkin bilgilerin sağlanmasına yönelik bulunmaktadır. Son 25-30 yıl içinde kamusal programların etkinliğinin değerlendirilmesi konusu özel bir önem kazanmıştır. Örneğin, sıfır-esaslı bütçeleme sisteminin bir kamu bütçeleme sistemi olarak uygulandığı ilk ve tek ülke olan Amerika Birleşik Devletleri'nde her yıl bu amaçla 200 milyon dolardan fazla harcama yapılmaktadır. Esasen, politikacı ve yöneticiler, daha değerlendirme yapılmadan, program performansına ilişkin fazla bilgiye sahiptirler. Bu bilgileri telefon konuşmalarından, mektuplardan, seçmenler ve çıkar grupları ile yapılan toplantılardan, basından, mesleki değerlendirmelerden, devletin diğer kesimlerinden ve seçimlerden elde ederler. Bu gayri resmi besleyici yankı süreklilik arz etmekle birlikte, çoğu zaman geçersizdir ve güvenilir olmaktan da uzaktır. Ancak, belirtmek gerekir ki, bu bilgiler politikacıların program realitesi ile bağlantılarını sürdürmelerinde önemli yardımlarda bulunabilmektedir. Politikacıların ise doğrudan kendi sorunlarına cevap vermedikçe ve kendi düşünceleri ile ilgili olmadıkça, program değerlendirme raporlarını okumak için zaman ayırmaya pek istekli görünmedikleri; bu değerlendirme raporlarının genellikle okunmadan üst üste yığıldığı ve yükseklikleri belli bir seviyeye gelince başka bir yığın oluşturulmaya başlandığı sıkça ileri sürülmüştür⁽⁵⁰⁾.

Amerika Birleşik Devletleri'nde, program değerlemenin devlet faaliyetlerinin gittikçe büyüyen bir kısmını oluşturmaya rağmen, değerlendirme sonuçlarının politika ve yönetim kararlarında kullanıldığına ya da kamusal programlarda iyileşmeler sağlandığına dair çok az kanıt bulunmaktadır. Tecrübeler program değerlendirme çabalarının etkin olmamasının, genellikle programın girdileri ve faaliyetleri ile program sonuç ve etkileri arasında bulunduğu varsayılan nedensel ilişkilerin yeterince belirlenememesinden veya anlaşılamamasından veya değerlendirme bilgilerine dayanılarak harekete geçme

(49) *Ibid.*, s. 5.

(50) *Ibid.*, s. 66.

isteği ya da yeterliliği konusundaki eksiklikten kaynaklandığını göstermiştir. Normal kamusal programlarda doğru performans ölçütlerinin mevcudiyetinden söz etmek pek mümkün değildir. Kamusal programların yönü genellikle belirsiz olup; program amaçları ölçülebilir terimlerle genellikle ifade edilememiştir. Bu yüzden, değerlemeyi yapanlar hangi amaçlar için hangi bilgilere ihtiyaç bulunduğu konusunda yeterince fikir sahibi olamamışlardır. Ayrıca, program performansı ile ilgili en önemli sorunun hangisi olduğu ve değerlemeye ilişkin soruların kesin cevapları gibi konularda kararsız kalmışlardır⁽⁵¹⁾.

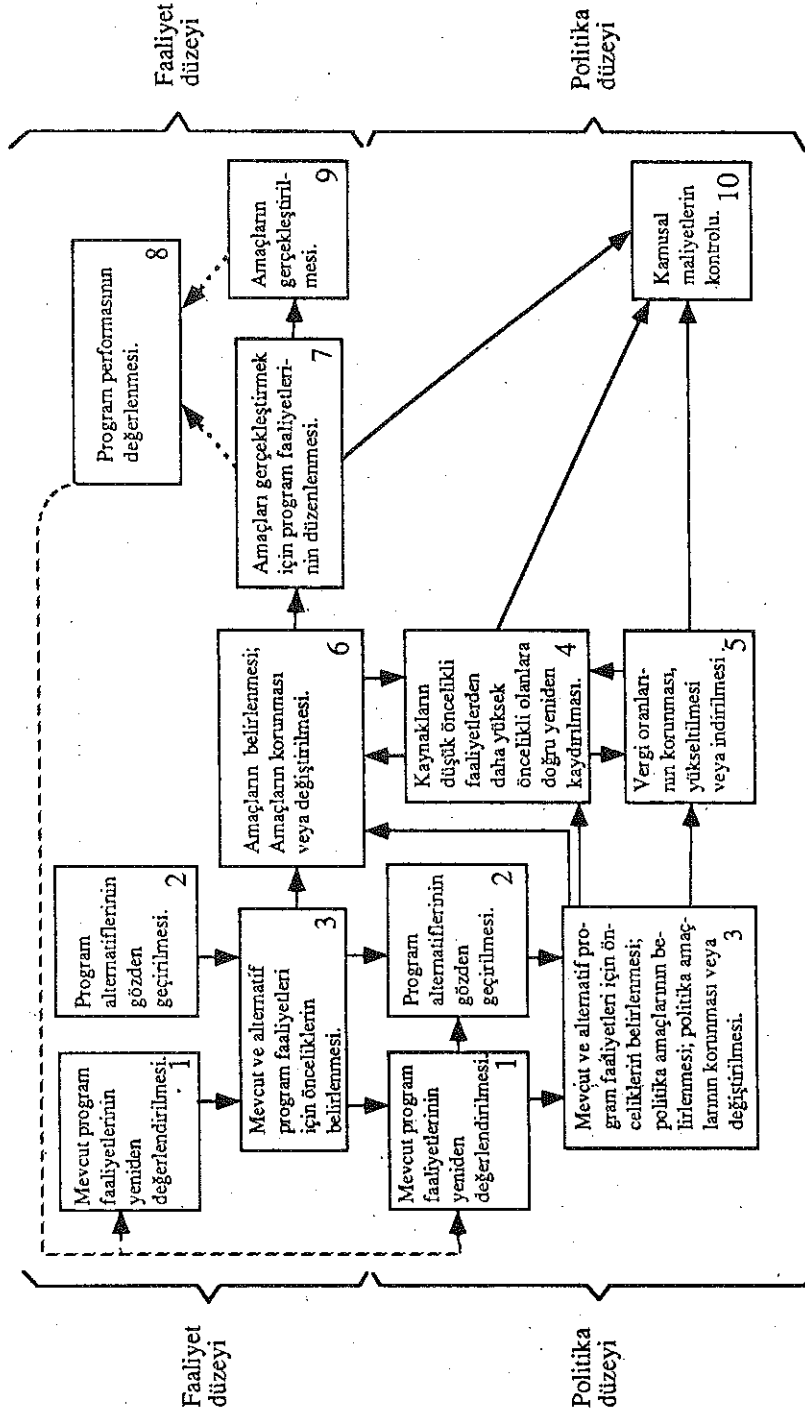
SONUÇ

Bu yazının başlığında da vurgulandığı gibi, sıfır-esaslı bütçeleme anlayışının yetmiş yıllık bir geçmişe sahip bulunduğu düşünülürse, ilk olarak Amerika Birleşik Devletleri Savunma Bakanlığı'nda 1961 yılında başlatılan planlama-programlama-bütçeleme sistemi uygulamasından da çok daha eskiye dayandığı görülür. Sıfır-esaslı bütçeleme ilk somut örneği olan Amerika Birleşik Devletleri Tarım Bakanlığı'nın 1964 mali yılı uygulaması başlangıç olarak alınsa bile her iki bütçeleme yönteminin farklı birimlerde de olsa, hemen hemen aynı yıllarda uygulandığı görülecektir. Bunun anlamı, sıfır-esaslı bütçeleme genellikle sanıldığı gibi aksine, kronolojik olarak planlama-programlama-bütçeleme sisteminden daha sonra ortaya çıkmadığı, birkaç yıllık fark ihmal edilirse bu iki yöntemin en azından yaşıtlı olduklarıdır.

Sıfır-esaslı bütçeleme geçmiş yılların etkinsizliklerinin gelecek yıllara taşınmasını engelleyici bir yapıya sahip olan tek bütçeleme yöntemi olmasına rağmen, planlama-programlama-bütçeleme sisteminin öncelikle tercih edilmiş ve kapsamlı olarak uygulanmış olmasının nedeni o dönemin iktisat felsefesi, dolayısıyla iktisat politikası tercihlerinde aranmalıdır. Gerçekten de Keynesçi Teorinin en popüler günlerini yaşadığı sıralarda bunu doğal karşılamak gerekir. Bilindiği gibi Keynesçi yaklaşım çerçevesinde bütçeleme sürecinin verimlilik ve etkinliğini arttırmak üzere makroekonomik araçların kullanılması önerilmektedir. Bir başka deyişle, Keynesçi Teori ile tutarlı olan bir bütçeleme anlayışı, yukarıdan aşağıya yani makroekonomik bir planlama aracı ve bakış açısı ortaya koymaktadır ki bu da planlama-programlama-bütçeleme sistemini tanımlar. Aşağıdan yukarıya yani mikroekonomik bir bütçeleme sürecinin ise

(51) *Ibid.*, s. 52.

Şekil : Sıfır Esaslı Bütçeleme/Program Değerleme Süreçleri



Keynesçi Teori ile tutarlı olmayacağı açıktır. Topluca ifade edilirse, 1960'ların başında tercihin planlama-programlama-bütçeleme sisteminden yana yapılması rastlantılarla değil, planlama-programlama-bütçeleme sisteminin dönemin ege-men iktisat anlayışı ile tutarlı olmasıyla açıklanabilir.

İktisat felsefesine ilişkin tartışmalar bir tarafa bırakılarak, bütün faaliyetle-rin yeniden gözden geçirilmesine ve böylece iktisadi kaynakların daha verimli ve etkin kullanımına imkân veren sıfır-esaslı bütçelemenin mutlaka ciddi bir şekilde ele alınarak değerlendirilmesi gerektiği ifade edilebilir.

Sıfır-esaslı bütçelemeye yöneltlen rastlantısal olanlar dışında önemli bir tasarruf sağlamadığı, çoğu maliyet tasarrufunun ise faaliyetlerin etkinliğini arttırmaktan çok bunların yöneticiler tarafından elimine edilmesi ile sağlanabildiği, çeşitli fonksiyonları yerine getirmenin alternatif yollarının yete-rince belirlenip gözden geçirilmediği, karar paketlerinin sıralanmasında sorunlar olduğu, kaynakların düşük verimli alanlardan daha verimli alanlara doğru ye-niden dağılımını sağlamada başarısız olduğu, yöneticilerin hesaplama yetenekle-rini abarttığı, politik ve teknolojik tehditleri gözardı ettiği ve belki de en önemlisi, büyük çapta kırtasiyeciliğe yol açtığı ve çok fazla zaman, personel, enerji ve para tüketimine neden olduğu şeklinde özetlenebilecek eleştirilere rağmen bu bütçeleme sistemi, geçmiş yılların ödenek düzeylerine olan bağımlılığı azaltmayı ve kaynakların düşük öncelikli programlara tahsis edilerek israf edilmesini önlemeyi amaçlaması bakımından, planlama-programlama-bütçeleme sistemi de dahil olmak üzere diğer bütçeleme sistem ve yöntemlerinde bulunmayan bir bütçeleme anlayışını temsil etmesi nedeniyle il-giyi fazlası ile hak etmektedir.

Sıfır-esaslı bütçeleme, kamu kesiminde verimsizlik ve etkinsizlikten fazla-ca muzdarip olan ülkemizde kapsamlı bir kamu mali yönetimi reformunun parçası olarak önerilebilir. Gerçi 1973 yılından bu yana uygulanan -daha doğrusu pek de uygulanamayan- planlama-programlama-bütçeleme sistemi için geçerli olan tüm tehditler sıfır-esaslı bütçeleme için de geçerli olacaktır. Buna rağmen, bir "anlayışın" ya da "farklı bir yaklaşımın" temellerinin atılması bile başlangıç için önemli bir gelişme sayılabilir. Yerel yönetimlerde özellikle bele-diyelerde başlatılacak kısmi uygulamalar, ülke düzeyindeki çok daha geniş kapsamlı bir uygulamanın ilk yapı taşlarını oluşturabilir. Kısa dönemde, sıfır-esaslı bütçelemenin yapısal sorunları kendini gösterecek, başarıya ulaşamayacak, ancak, kamuoyu bu konuda yeni ve farklı bir bakış açısı ile

tanışmış olacaktır. Orta ve uzun dönemde ise, altyapıya ilişkin iyileştirmelere gidilmesine paralel olarak sıfır-esaslı bütçeleme kamusal verimlilik ve etkinliğin gerçekleştirilmesinde büyük yararlar sağlayabilecektir.

KAYNAKLAR

- AUSTIN, A. L., *Zero-Base Budgeting : Organizational Impact and Affects*, New York: AMA-COM, 1977.
- AYSAN, M. A./Albayrak, İ. H., *Sıfır-Tabanlı Bütçeleme*, İstanbul, 1979.
- BİLGİNOĞLU, F., "Sıfır-Tabanlı Bütçeleme", *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, Kasım 1978-IV, Yıl 4, Sayı 14.
- DRAPER, F. D./Pitsvada, B. T., "ZBB-Looking Back After Ten Years", *Public Administration Review*, January/February 1981.
- FALAY, N., "Sıfır-Esaslı Bütçeleme Sistemi", İ.Ü. S.B.F., Profesör Dr. Ümit Yaşar Doğanay'ın Anısına Armağan 2 den ayrı basım, İstanbul, 1982.
- FEYZİOĞLU, B. N., *Nazari, Tatbiki, Mukayeseli Bütçe*, İstanbul, 1984.
- HAVEMANN, J./COHEN, R.E., "Taking Up the Tools To Tame the Bureaucracy, Zero-Base Budgeting and Sunset Legislation", *National Journal*, 4/2/77.
- MEREWITZ, L./SOSNICK, S.H., *The Budget's New Clothes*, Chicago, Markham Pub., 1971.
- MILLER, R.E., "ZBB in the Federal Government", Some Current Impressions", *The Bureaucrat*, Spring 1978, Volume 7, Number 1.
- MINMIER, G.S., *An Evaluation of the Zero-Base Budgeting System in Governmental Institutions*, Atlanta, Georgia, 1975.
- MORDEN, A., "Zero-Base Budgeting: A Potential Revisited", *Management Accounting*, Volume 64, Number 9, October 1986.
- MUSGRAVE, R.A./MUSGRAVE, P.B., *Public Finance in Theory and Practice*, Mc Graw-Hill, 1983.
- OKTAR, S.A., "Bütçeleme Sürecinde Yasama Organının Yeni Fonksiyonu: Sıfır-Esaslı Bütçeleme ve Günbatımı Kanunları Uygulaması", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 35. seri, Yıl : 1991-1992, Prof. Dr. Bedi N. Feyzioğlu'na Armağan, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Yayını, İstanbul, 1993.
- OTT, D.J./OTT, A.F., *Federal Budget Policy*, Washington D.C., 1977.
- ÖZBAŞAR, S., "Sıfır Tabanlı Planlama ve Bütçeleme Yöntemi", *Sevk ve İdare Dergisi*, Nisan 1978, Yıl : 13, Sayı : 116.
- PYHRR, H.A., *Zero-Base Budgeting A Practical Management Tool for Evaluating Expenses*. New York, John Wiley and Sons, 1973.

- PYHRR, P.A., "ZBB", **Across the Board**, November 1977.
- STEINER, G.A., **Strategic Planning**, "What Every Manager Must Know", New York, The Free Press, 1979.
- SUVER, J.D./BROWN, R.L., "Where Does Zero-Base Budgeting Work?", **Harvard Business Review**, November/December 1977.
- WHOLEY, J., **Zero-Base Budgeting and Program Evaluation**, D.C. Heath and Company, Lexington, Massachusetts/Toronto, 1978.
- WILDAVSKY, A./HAMMOND, A., "Comprehensive Versus Incremental Budgeting in Department of Agriculture", **Administrative Science Quarterly**, Volume 10, December 1965.
- WILDAVSKY, A., **Budgeting : A Comparative Theory of Budgeting Process**, Boston : Little, Brown, 1975.