

**T.C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**İŞLETMELERDE PERFORMANS YÖNETİM
SİSTEMLERİ ve BİR UYGULAMA**

(YÜKSEK LİSANS TEZİ)

Berker ŞERBETÇİ

Danışman

Doç. Dr. Sait Y. KAYGUSUZ

BURSA 2007

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

İşletme Anabilim/Anasanat Dalı, Muhasebe Finansman Bilim Dalı'nda U200358 numaralı Berker ŞERBETÇİ'nin hazırladığı “ İşletmelerde Performans Yönetim Sistemleri ve Bir Uygulama” konulu Yüksek Lisans Yeterlik Tezi ile ilgili tez savunma sınavı,/...../ 20.... günü -saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının(başarılı/başarısız) olduğuna(oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Sınav Komisyonu Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye (Tez Danışmanı)
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Üye
Akademik Unvanı, Adı Soyadı
Üniversitesi

Ana Bilim Dalı Başkanı
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

...../...../ 20....
Enstitü Müdürü
Akademik Unvanı, Adı Soyadı

ÖZET

Yazar	: Berker ŞERBETÇİ
Üniversite	: Uludağ Üniversitesi
Anabilim Dalı	: İşletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı	: Muhasebe - Finansman
Tezin Niteliği	: Yüksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: vii + 110
Mezuniyet Tarihi	:
Tez Danışman(lar)ı	: Doç. Dr. Sait Yüksel KAYGUSUZ

İŞLETMELERDE PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİ ve BİR UYGULAMA

Stratejik bilgiyi stratejik olmayan bilgidan ayıran en önemli özellik, uzun vadede rekabet avantajı yaratabilmesi, işletmeye özgü olması ve transferinin mümkün olmamasıdır. Bu tür bilgiler gizli bilgi kapsamında yer alırlar, firmanın pazar değerini arttırmak için kullanılırlar ve işletmenin entelektüel sermayesini oluştururlar. Entelektüel sermayeyi oluşturan unsurlar insan, yapısal ve müşteri sermayesidir.

Ölçümleyebilecek bir model olarak Performans Ölçüm Kartları bir şirketin performansını müşteri boyutu, şirket içi yöntemler boyutu, öğrenme ve gelişme boyutu ve finansal boyut olmak üzere 4 grup gösterge ile ölçüldüğünü ortaya koyar. Bu dört boyut firmaların performanslarını geliştirmek kontrol etmek ve gelişme için neler yapmaları gerektiğini göstermek konusunda önemli stratejik bilgileri sağlar.

Anahtar Sözcükler: Performans Değerleme, Strateji Haritaları, Performans Ölçüm Kartı

ABSTRACT

Yazar	: Berker ŐERBETŐİ
Őniversite	: Uludağ Őniversitesi
Anabilim Dalı	: İŞletme Anabilim Dalı
Bilim Dalı	: Muhasebe - Finansman
Tezin Niteliği	: YŐksek Lisans Tezi
Sayfa Sayısı	: vii + 110
Mezuniyet Tarihi	:
Tez Danışman(lar)ı	: Doç. Dr. Sait YŐksel KAYGUSUZ

PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEMS IN BUSINESS AND A CASE STUDY

The most important characteristics that distinguish strategic knowledge from non-strategic knowledge, are its ability to create competitive advantage in the long run, its peculiarity to the company, and its untransferrability. This kind of knowledge is a part of tacit knowledge, is used to increase the market value of the company, and makes up the company's intellectual capital. The elements of intellectual capital include human capital, structural capital and customer capital. As a model to measure these elements, Balanced Scorecard shows that a company's performance can be measured with four different indicators, namely in the dimensions of customer, intra-company methods, learning and development, and finance. These four dimensions provide important strategic knowledge as to what companies should do to improve and control their performance, as well as to see how they can develop.

Key Words: Performance Measurement, Strategy Maps, Balanced Scorecard

2.7.4. Tam Zamanında Üretim Ortamında Sorumluluk Muhasebesi Sistemi.....	54
2.7.5. Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi	54
2.7.6.Fonksiyonel ve Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması	56
2.7.7.Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi.....	56
2.7.7.1.Stratejik Yönetim Sistemlerinde Performans Ölçüm Kartı Kullanımı.....	59
2.8. FİNANSAL VE FİNANSAL OLMAYAN PERFORMANS ÖLÇEKLERİ.....	60
2.8.1. Farklı Performans Ölçümleri Arasında Seçim.....	61
2.8.2. Çok Uluslu İşletmelerde Performans Ölçümü	61
2.8.3. Kıyaslama ve Göreceli Performans Değerlendirme	62
2.8.4 Planlama ve Kontrol	63
2.9. PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİNİN DENETLENMESİ	67
2.9.1. Denetim Yaklaşımı	68
2.9.2. Denetim Kriterleri.....	68
2.9.3. Strateji Haritaları.....	70
3. SÜREKLİ İYİLEŞTİRME VE PERFORMANS ÖLÇÜMLERİ	76
3.1. ETKİN PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMLERİNİN KARAKTERİSTİKLERİ	76
3.2.PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMLERİNİN TASARIMINDA DİKKATE ALINMASI FAKTÖRLER.....	77
3.3. PERFORMANS İZLEME / YÖNETİM MUHASEBESİ SİSTEMİ	80
3.3.1. İşletmelerde Performans Anlayışı ve Gelişimi	80
3.3.2. Performans Ölçüm ve Denetim Sistemleri	84
3.3.3. Ekonomik Yavaşlama Süreçleri.....	87
3.4.PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMİ VE AŞAMALARI	88
4. PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİ ÜZERİNE MODEL KURMA.....	90
4.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ.....	94
4.2. İŞLETME İLE İLGİLİ BİLGİLER	94
4.3. ÖLÇÜM KARTININ TASARLANMASI.....	98
4.3.1.Finansal Boyut Verilerinin Yorumlanması.....	99
4.3.2.Müşteri Boyutu Verilerinin Yorumlanması.....	99
4.3.3.İç Süreçler Boyutu Verilerinin Yorumlanması.....	100
4.3.4.Öğrenme ve Gelişme Boyutu Verilerinin Yorumlanması	100
4.4. UYGULAMA SONUÇLARI.....	101
SONUÇ	103
KAYNAKÇA.....	105
ÖZGEÇMİŞ	110

ŞEKİLLER

Şekil 1: Kontrol Döngüsü	26
Şekil 2: Dört Bakış Açısının Vizyon ve Stratejiye Dönüştürülmesi.....	36
Şekil 5: Dört Bakış Açısının Vizyon ve Stratejiye Dönüştürülmesi.....	41
Şekil 6: Ölçüm Kartı Tekniğinde Neden-Sonuç İlişkisi	43
Şekil 7: Strateji Uygulamaların Önündeki Engeller	72
Şekil 8 : Ölçüm Kartlarındaki Boyutların Süreçleri	74
Şekil 9: X İşletmesi Strateji Haritası Modeli	97
Şekil 10: X İşletmesi İçin Ölçüm Kartı	99

TABLolar

Tablo 1 : Yıllar Bazında İncelenen Performans Ölçütleri	5
Tablo 2: Geleneksel ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması	10
Tablo 3 : Geleneksel ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçümlerinin Özellikleri	18
Tablo 4: Rekabete Dayanan Faktörlerin Ölçekleri	23
Tablo 5 : İşletme Stratejilerinde Ölçüm Kartı	35
Tablo 6: Müşteri Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler	37
Tablo 7: İçsel Süreçler Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler	39
Tablo 8: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler	40
Tablo 9: Yönetim Muhasebesi Araçları.....	53
Tablo 10: Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi ile Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Karşılaştırması	55
Tablo 11: Bir Ölçüm Kartı Uygulama Modeli İş Akış Şeması.....	92
Tablo 12: Ölçüm Kartlarının Kurulum Sürecindeki Aşamalar.....	93

GİRİŞ

İşletmeler artan rekabet ve çevre koşullarına uyum sağlayabilmek için, performans ölçüm sistemlerini yeniden değerlemek zorunda kalmışlardır. Performans yönetiminde kullanılan geleneksel yöntemlerin 20. yüzyılın sonralarına doğru yetersiz kaldığı fark edilmiştir. Bu sebeple işletme yöneticileri kurumsal performanslarını arttırıcı yeni yöntemleri geliştirilmeye başlamış, işletme için önemi artan diğer alanlara yönelmiştir.

Kurumların, işletmelerin ve bireylerin performans ölçümü yapmak için kendine özgü bazı nedenleri vardır. İşletmeler, genellikle müşterilerinin isteklerini karşılayıp karşılayamadıklarını belirleyebilmek, yaptıkları faaliyetler hakkında bildiklerinin doğruluğunu onaylayabilmek ve neleri bilmediklerini ortaya çıkarmak; genel olarak başarılı olup olmadıklarını belirlemek; kararların, duygusal veya varsayımlara dayalı olarak değil de, gerçek verilere dayanarak alındığından emin olmak; sorunlu alanları ortaya çıkarmak veya gelişme olabilecek alanları belirlemek gibi nedenlerden dolayı performans ölçümü yapmaktadır.

Günümüzde küreselleşme ve teknolojik gelişmeler rekabet ortamını hızla ve sürekli olarak değiştirmekte ve şirketleri güncel stratejilere sahip olmak ve bunları uygulamak konusunda zorlamaktadır. Aynı zamanda değer zincirleri birçok organizasyonu içerdiği için stratejilerin uyumlu olması ve iletişiminin yaygınlaştırılması da önem kazanmaktadır. Dolayısıyla, stratejilerin uygulanabilirliğinin sağlanabilmesi için güncel ve esnek olması kadar tüm organizasyon tarafından benimsenmiş olması da gereklidir. Benimsenen stratejilerin doğruluğunu ve sonuçların hedeflere uygunluğunu ölçmek ve bu doğrultuda sürekli gelişme ise etkin stratejik yönetimin gerekliliğidir. Başarı, sürekli olarak değer yaratabilmektir. Başarı, hem "Doğru işin yapılması" (Strateji), hem de "işin doğru yapılması" (Toplam Kalite Yönetimi) ile yakalanmaktadır.

Performans yönetim sistemlerine yönelik denetimin önemli bir sonucu hesap verme sorumluluğunu ve işletmenin sektöründe performansını güçlendirmeye yönelik finansal ve finansal olmayan sistemlerde yapılacak iyileştirmeleri belirlemesidir. İşletmeler, yeni yönetim tekniklerine bağlı olarak uyguladıkları performans ölçüm ve yönetim sistemlerinde yeni düzenlemelere yönelmişlerdir.

Performans kavramına yaklaşımlar, yıllar içinde değişim göstermiştir. İş dünyası, 1990'lı yılların başlarında performans kavramına bütüncül bir yaklaşım getirerek, performans yönetiminde önemli bir dönüm noktası olan performans ölçüm kartı ile tanışmıştır. Dünya çapında kabul görmüş bir yönetim muhasebesi aracı olan performans ölçüm kartları, finansal performans ölçütlerinin yanında finansal olmayan performans ölçütlerinin de kullanılmasını önererek kurumsal performansın çok boyutlu olarak ölçülmesini ve kurumun stratejilerine odaklanmasını sağlamıştır. Performans ölçüm kartı, maddi varlıklar ile birlikte maddi olmayan varlıkların değerini de dikkate almakta, performans yönetim sisteminin stratejik hedefler üzerine kurulmasını sağlamaktadır.

Pek çok şirket performans ölçüm sistemlerini iyileştirmek amacıyla ilk Performans Ölçüm Kartı kavramlarını benimsemişlerdir. Bunu yaparak somut ancak dar kapsamlı sonuçlar elde etmişlerdir. Bu kavramların benimsenmesi performansta istenen iyileşmelerin açıklığa kavuşmasını, üzerlerinde anlaşmaya varılmasını ve bunlara yoğunlaşmasını sağlamıştır. Daha yakın bir geçmişte ise Performans Ölçüm Kartı kullanım alanını genişleten, ondan bütünleşmiş ve yinelemeli bir stratejik yönetim sisteminin temeli olarak yararlanan şirketler görülmüştür. Şirketler ölçüm kartlarını şu amaçlarla kullanmaktadırlar:

- Stratejinin açıklığa kavuşturulması ve güncelleştirilmesi
- Stratejinin şirket geneline duyurulması
- Birimlerin ve bireylerin hedeflerinin strateji ile uyumlu hale getirilmesi
- Stratejik hedeflerin uzun dönemli hedefler ve yıllık bütçelerle bağlantısının kurulması
- Stratejik girişimlerin tanımlanması ve düzenlenmesi
- Strateji hakkında bilgi edinmek ve iyileştirmek amacıyla periyodik performans değerlendirmeleri yapılması

Performans ölçüm kartları, bir şirketin yönetim süreçlerini düzenlemesine yardımcı olur ve tüm kuruluşu uzun dönemli stratejinin uygulanmasına odaklar.

Çalışmada ilk olarak, süre gelen klasik yöntemler hakkında bilgi verilmiş, daha sonra bu yöntemlerde yaşanan sorunlar ve klasik yöntemlere karşı geliştirilen yeni yöntemlerden bahsedilmiştir. Bu yöntemlerden önde geleni dünyaca kabul edilmiş yönetim muhasebesi aracı olan performans ölçüm kartlarıdır. Bu kartlar, maddi varlıklar ile birlikte maddi olmayan varlıkların değerine de odaklanarak, performans yönetim sisteminin stratejik hedefler üzerine kurulmasını sağlamaktadır.

Üçüncü bölümde, performans ölçüm sistemlerinde karşılaşılabilecek sorunlar, sistemin oluşturulmasında dikkat edilmesi gereken faktörler üzerine durulmuştur. Ayrıca, bu sistemlerin yönetim muhasebesindeki yeri, gelişimi ve denetimi hakkında bilgilere yer verilmiştir. Son bölümde ise, bir üretim işletmesi üzerinde yapılan uygulama ve bu uygulamanın sonuçları belirtilmiştir.

1. KLASİK PERFORMANS ÖLÇÜM SİSTEMLERİ ve EKSİKLERİ

Performans kavramı, “Bir işi yapan bir bireyin, bir grubun ya da bir teşebbüsün; o işle amaçlanan ve planlanan hedefe yönelik olarak, belirlenmiş bir zaman diliminde ya da birim zaman içerisinde, amaçlanan ve hedeflenen noktaya ne kadar varabildiğinin, başka bir ifadeyle neyi sağlayabildiğinin nicel ve nitel olarak anlatımı” olarak tanımlanmaktadır¹. Performans ölçümü ve yönetimiyle ilgili genel kaide, performansın ölçülebildiği oranda geliştirilebildiğidir².

Performans ölçüm ve denetim sistemleri işletme performansının geliştirilmesi amacıyla stratejik planlara uygun olarak yönetim sürecinin, birimlerin, çalışma gruplarının ve bireylerin gösterdiği performansın belirlendiği, değerlendirildiği ve geri bildirim süreci ile performansın gelişimine katkıda bulunan karar destek sistemleridir³.

İşletmelerin, artan rekabet koşullarında yaşamlarını sürdürebilmeleri için yüksek kaliteli ürünleri rakip işletmelerinden daha düşük maliyetle ve daha hızlı olarak pazara sunabilmeleri gerekmektedir. Maliyete ilave olarak; kalite, hız ve esneklik de rekabet avantajı kazanılmasında önemli unsurlar olarak değerlendirilmektedir. Sadece finansal ölçütlere dayalı olan performans ölçümleri, işletmelerin performanslarını değerlendirmede yeterli olmamaktadır. Finansal ölçütlere dayalı olan performans ölçüm sistemleri, işletmeler için önemli olan faktörlerin ölçülmesinde yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle, işletmeler performans ölçüm sistemlerinin tasarımında maliyetle birlikte diğer faktörleri de dikkate almalıdır. Yeni performans sistemlerinin tasarlanması amacıyla, finansal ve finansal olmayan ölçütler birlikte değerlendirilmektedir⁴.

1.1. Performans Ölçümleri

Performans ölçme iki evrede incelenmiştir. İlk evrede kâr, yatırımın geri dönüşü ve verimlilik gibi finansal ölçütler ağır basarken; ikinci evrede ise, yeni üretim teknolojileri ve felsefelerini uygulama ile değişen müşteri ihtiyaçlarını karşılama ön

¹ Milli Produktivite Merkezi Verimlilik Terimleri Sözlüğü, <http://www.mpm.org.tr/default.asp?menuid=17&dict=p> (Erişim Tarihi: 20 Kasım 2005)

² Mehveş Tarım, **Sağlık Sektöründe Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi: Servqual Modeli ve Bir Hastane Uygulaması**, İ.Ü. İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 52, S. 2, 2003, s. 17

³ Serhan M. Sekreter, Gökhan Akyüz ve Çetin E. İpeççi, **Şirketlerin Derecelendirilmesine İlişkin Bir Model Önerisi: Gıda Sektörüne Yönelik Bir Uygulama**, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F..Dergisi, 2004, s.139-155.

⁴ Hilmi Yüksel, **Performans Ölçüm Sistemlerinin Tasarımında Dikkate Alınması Gereken Faktörlerin Değerlendirilmesi**, Kara Harp Okulu Bilim Dergisi, Sayı:2, 2003, s.85-99.

plana çıkmıştır. Bu ikinci evrede meydana gelen yenilik ve değişimler geleneksel performans ölçüm sınırlarını aşmıştır.

Tablo 1 : Yıllar Bazında İncelenen Performans Ölçütleri

Yazarlar	Yıl	Performans Ölçütleri
Skinner	1969	Üretkenlik, hizmet, kalite, yatırımın geri dönüşü
Campanella and Corcoran	1983	Kalite seviyesi (hata yüzdesi), kalite maliyetleri
Richardson, Taylor and Gordon	1985	Çıktı hacmi, birim başına maliyet, kalite zamanında teslim, iş gücü verimliliği, yeni ürün sunma yeteneği, ürün esnekliği, hacim esnekliği
Rosenfield, Shapiro and Bohn	1985	Maliyet-teslim süresi
Skinner	1985	Maliyet ve etkinlik, ürün kalitesi/güvenirlilik, teslim süresi ve güvenirliliği, yatırım, ürün esnekliği, hacim esnekliği
Fine	1986	Uygunluk testi (hatalı olmama oranı), maliyet=değerleme mal+koruma mal +hata mal
Miller and Roth	1988	Fiyat, kalite tutarlılığı (uygunluk), yüksek üretkenlik, esneklik, hızlı hacim değişimi, hızlı teslim, güvenilir teslim, satış sonrası hizmet, promosyon
Ferforws and De Meyer	1990	Kalite, birim üretim maliyeti, envanter değişimi, gelişme hızı, zamanında teslim, yığın büyüklüğü, genel maliyetler
Miller and Kim	1990	Genel maliyetler, üretim maliyeti, teslim hızı, yeni ürün geliştirme hızı, stok hızı, kalite
Schonberger	1990	İşletme süresini azaltma, iş gücü üretkenliği, girdi çıktı kalitesi, üretim birim maliyeti, tahmin uygunluğu
New	1992	İşletme süresi, teslimat güvenirliliği, kalite, fiyat, tasarım esnekliği, hacim esnekliği
Carbett and Van Wassenhove	1993	Maliyet, zaman (esneklik, hizmet, teslim, yenilikçilik, kalite (güvenirlilik, uygunluk, dayanıklılık, hizmet verebilirlik, esneklik)
Flynn, Filippinii, Forza	1996	Teslim süresi, kalite tutarlılığı / yeteneği, üretkenlik, satış maliyeti
Mapes	1996	İmalat maliyetleri, kalite tutarlılığı, işletme süresi, teslimat güvenirliliği, yeni ürün sunum hızı ve oranı, ürün çeşitliliği
New and Szejczewski	1996	Üretkenlik, müşteri hizmeti

Kaynak: Dileep S. Dhavale, **Performance Measures for Cell Manufacturing and Focused Factory Systems**, Journal of Cost Management Vol:10 issue:1, 1996, 59-70

Bu yüzden işletmeler başarılarını devam ettirmek ve arttırmak için yeni ölçütler ortaya koyma zorunluluğu ile karşı karşıya kalmışlardır. Tablo 1 üzerinde literatürde yer alan performans ölçütleri yıllar bazında ortaya koyulmaktadır. Performans ölçütleri rutin faaliyete yönelik kararlar almaları, faaliyetleri kontrol ve planlamaları, süreç ve faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini belirlemeleri ve işletme amaçlarına ulaşmayı sağlayacak şekilde iş görenleri motive etmeleri açısından yöneticilere yardımcı olurlar. Performans ölçütlerinin iki amacı vardır; ilki, işlerin mevcut durumu hakkında

kullanıcıyı bilgilendirir ve faaliyet kontrolü, planlaması ve uygulamasında uygun eylemlerin yapılmasını kullanıcıya ifade eder. İkincisi, performans ölçütleri, iyi yapılan iş için verilecek uygun ödüller (ücret artışı, ikramiye, terfi ve tanınma) açısından hem iş gören hem de yöneticilerin performansın değerlemeyi sağlar.⁵ Performans ölçüm sistemleri, kurumun performansını çok farklı boyutlarda ve bu boyutlar arasındaki karmaşık ilişkileri ölçebilecek bir şekilde tasarlanmalıdır. Performans ölçüm sisteminin işletme çevresi ile ilişkisi de sistemin başarısını etkilemektedir. Performans ölçüm sistemi, kurumun stratejilerini desteklemeli, organizasyonun kültürüne uyum göstermeli, teşvik sistemleri ile uyuşmalıdır. Performans yönetiminin sonuçlarına göre, ödüllendirme veya ceza sistemleri geliştirilebilir. Bankanın üst yönetimi veya birimlerin yöneticileri, kurumun sorumlu oldukları alanlarda yüksek performans göstermesi durumunda ödüllendirilebilirler. Performans odaklı kurumlarda, maaş ve terfi sistemleri performansa bağlı olarak geliştirilmektedir. Ancak, yöneticilerin kısa vadeye odaklanmalarına ve kurumun stratejik hedeflerini göz ardı etmelerine izin vermeyecek bir ödüllendirme sistemi geliştirilmelidir.

Bir imalat sisteminin performansını her yönden iyileştirmek için, uygun performans kriterlerinin ölçümüne ihtiyaç vardır. Bir üretim biriminin amacı, ortaya koyduğu çıktılardan bir değer sağlamak ve maddi ve beşeri kaynak kullanımını kısacası verimliliği arttırmaktır. Performans ölçümünü yapabilmek için bir sürecin verimliliğini tanımlamak yeterli değildir. Ayrıca bunu ölçmek de gerekir. İşletme verimliliğindeki değişimi ölçme amacı zor bir görevdir. Bunun sebeplerini şu şekilde ifade edebiliriz.⁶

- Kavram yeteri kadar iyi tanımlanmamıştır ve farklı kişiler verimliliği farklı değerlendirmektedirler,
- Birçok örgüt farklı çıktı çeşitliliğine sahiptir, hepsini ortak bir kavrama dönüştürmek ve işletmenin çıktısından tek bir değer çıkartmak zordur,
- Direkt olarak, çıktıların üretimi için harcanan girdileri belirlemek zordur,
- Farklı girdileri tek bir ortak ölçüm birimine çevirmek ve çıktı imalatında harcanan girdiler için tek bir değer oluşturmak zordur,

⁵ Dileep Dhavale, **Performance Measures for Cell Manufacturing...**a.g.m., s. 59-70.

⁶ Abby Ghobadian ve Tom Husband, **Measurement Total Productivity Using Production Functions**, International Journal of Production Research, Vol:23, No:4, 1990, s.1440–1442.

- Girdideki niteliksel değişimi fark etmek ve hesaba katmak zordur,
- Girdi ve çıktı ölçütündeki önyargıyı atmak ve bağımsızlığı sağlamak zordur,
- Finansal kontrol ölçütlerinin etkinliğini azaltmak zordur.

İkame edilebilir ürünleri olan işletmeler arasındaki rekabet çok şiddetlidir. Eğer işletme yaşamak istiyorsa, yapması gerekenler, değişen müşteri istek ve ihtiyaçlarına çabuk cevap vermek, ürün ve teslim kalitelerini sürekli arttırmak ve maliyetleri düşürmektir. Ürün kalitesini iyileştirme ve ürün akışını kontrol etme için yapılan bütün çabalar eğer ilerleme incelenirse anlam kazanır. Bu durumda, performans belirleyicilerine ihtiyaç vardır. Performans belirleyicileri daha önce belirlenen hedeflerle performans sonuçlarını karşılaştırır ve aralarındaki sapmanın miktarını ölçer. Performans belirleyicilerinin amacı, iyileştirmeyi planlı bir süreç olarak sistematik ve sürekli şekilde desteklemek ve yapılan işlerin durumu hakkında sayısal ve finansal olmayan veri sağlamaktadır. Eğer ölçümlene sayısal ise performans belirleyicileri temel bir değerleme aracı olabilir. Bir örgütün amacı, hedeflerini belirlemek, her birine bir öncelik atamak, planları yapmak, gerekli eylemleri düzenlemek ve ölçülecek performans için parametreler belirlemektir. Bu andan itibaren de, performans belirleyicileri devreye girer ve performansın niteliksel ilerlemesini sayısal olarak ifade eder.

Kullanıcılar performans belirleyicilerini kolay anlaşılabilir, basit ve açık şekilde ifade edilmiş ve ayrıca anlamlı olmasını isterler. Bunların yanı sıra, örgütsel amaçların açık olması, performans belirleyicilerinin bir ölçüt olarak kabul edilmesi, performans belirleyicilerinin yapılan işlerin mevcut durumuna yönelmesi ve performans belirleyicilerinin her zaman mevcut olması diğer karşılanması gereken şartlardır. Her performans belirleyicisi belirli bir zaman zarfında bir faaliyetin durumunu ifade eder.

1.2. Performans Ölçümlerinin Özellikleri

Performans ölçümü, programın başarılarının sürekli olarak izlenmesi ve raporlanmasıdır. Performans ölçütleri, yönetilen program faaliyetlerinin türünü ve düzeyini, programdan elde edilen direkt ürünleri ve hizmetleri ve/veya bu ürünlerin ve hizmetlerin sonuçlarını göstermektedir. Performans ölçümünü; bir faaliyetin etkinliğinin ve etkinliğinin niceliksel olarak belirlenmesi olarak; performans ölçütünü, bir faaliyetin

etkinliğini ve etkenliğinin niceliksel olarak belirlenmesinde kullanılan gösterge olarak ve performans ölçüm sistemini de, bir faaliyetin etkinliğini ve etkenliğini ölçmede kullanılan göstergeler seti olarak tanımlamıştır.⁷ Performans ölçüm sistemlerinin geliştirilmesi; performans ölçütlerinin tasarımı, performans ölçütlerinin uygulanması, performans ölçütlerinin kullanılması olarak üzere üç temel aşamada değerlendirilebilir.

Bir işletmede performans ölçümlerinin; sonuçlar ve sonuçları belirleyen etkenler olmak üzere iki temel gruptan oluştuğu belirtilmektedir. Bu ayırma göre, performans ölçümünün temelini, sonuçlar ve belirleyici etkenler çerçevesinde kurulmasının mümkün olduğu belirtilir. Performans ölçüm sistemi, diğer sistemlerle girdileri paylaştığı ve diğer sistemler için çıktı ürettiği için diğer sistemlerden ayrı bir sistem olarak düşünülmemelidir. İşletmedeki farklı alanlar arasında bütünleştirmeyi teşvik eden görevleri ve işletme içerisinde işletme amaçlarının yayılımını sağlayarak önemli bir fonksiyonu gerçekleştirmektedir⁸.

Performans ölçümü, incelenecek performans iyileştirmelerine izin verecek düzenli ve karşılaştırmacı bir şekilde örgüt içinde oluşturulan sayısal değer veya nitel ifadelerdir. Olası iyileştirme alanlarını belirleme sistematik analiz gerektirir. Bu yüzden etkin performans ölçütlerinin sekiz temel rolü vardır;

- İlgili konuya dikkatle odaklanma,
- Başarıyı sağlayan etmenleri tanımlama ve onlarla bağlantılı olma,
- Örgütsel öğrenmeyi destekleme,
- Değerlendirme ve ödüllendirme yapısı kurmaya yardımcı olma,
- Örgütteki tepe yönetim önceliklerini destekleme,
- Karar alıcılara doğru ve zamanında bilgi sağlama,
- İşletmenin finansal ve finansal olmayan ölçütlerini dengeleme,
- İçsel müşteri zincirleri ile yatay ilişkiler kurma.

⁷ A. Nelly, M. Gregory ve K. Psatts, **Performance Measurement Systems Design: A Literature Review and Research Agenda**, International Journal of Operations & Production Management vol:15 No:4, 1995, s.408.

⁸ U.S. Bititci, P. Suwingnjo ve A.S. Carrie, **Strategy Management Through Quantitative Modeling of Performance Measurement Systems**, International Journal of Production Economics, Vol:69, 2001, s52-53.

Geleneksel performans ölçütleri genellikle direkt işçilik maliyetlerini azaltma ve kontrol etmeye odaklanmıştır. Ayrıca aşağıdaki sebeplerden dolayı da sınırlı özelliklere sahiptir;

Finansal raporlar aylık olarak düzenlendiğinden ve bir veya iki ay öncesinin kararlarının sonucu olduklarından dolayı, ölçütler geçerliliğini yitirmektedir. Raporlarda kullanılmak için yeteri kadar uygun değildir.

Ölçütler finansal açıdan iyileştirme çabalarını ve performansını sayısallaştırmaya çalışmaktadır. Birçok iyileştirme çabasını sayısallaştırmak zordur.

Bütün birimler arasında kullanılacak daha önceden belirlenmiş formlar vardır. Esneklikleri çok azdır ve işletmedeki her birimin kendine has özellik, öncelik ve katılımını göz ardı ederler. Sürekli iyileştirme kavramı ile tutarlı değildir. Kalite, üretim, koruyucu bakım programlama alanlarında daha fazla sorumluluk ve otonomiye işçilere veren yeni yönetim tekniklerine uygulanamazlar. Uygulaması yıllardır süre gelen geleneksel performans ölçüm yöntemleri ile bu ölçümlere ek olarak geliştirilmiş geleneksel olmayan performans ölçüm yöntemlerinin özellikleri aşağıdaki tabloda belirtilmiştir;

Tablo 2: Geleneksel ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçütlerinin Karşılaştırılması

Özellikler	Geleneksel Performans Ölçütleri	Geleneksel Olmayan Performans Ölçütleri
Sistem Yapısı	Muhasebe standartları	İşletme stratejisi
Ölçüt Tipleri	Finansal	Operasyonel ve finansal
Denetleme	Orta ve tepe yöneticileri	Bütün herkes
Sıklık	Haftalık veya aylık	Saatlik veya günlük
Gerçekle olan bağ	Endirekt	Basit, uygun, direkt
Atölyeye uyum	Göz ardı edilmiş	Kullanılmış
Şekil	Sabit	Esnek, değişken
Yerel-genel uyumu	Sabit, değişmeyen	Dinamik, duruma bağlı
Sabitlik	Sabit, değişmeyen	Dinamik, duruma bağlı
Amaç	İnceleme	İyileştirme
Yeni yaklaşımları destekleme	Uygulanması zor	Uygulanabilir
Sürekli iyileştirmedeki etki	Engelleyici	Destekleyici

Kaynak: Dileep Ghalayini, J.S. Noble ve T.J. Crowe, **An Integrated Dynamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness**, International Production and Economies, Vol:48, 217-220, 1997.

Performans iyileştirilmesi ve işlerin doğru yapılabilmesi için işletmelerde performans ölçümü ile ilgili kararların doğru alınmış olması gerekir. İyi bir performans ölçütünde olması gereken nitelikler aşağıda verilmiştir;

1.3. Performans Göstergelerinin Sınıflandırılması

Göstergelerin seçiminde farklı birçok etmen rol oynamaktadır. İşletmenin stratejik hedefleri, hedeflere yönelik belirlenen performans alanları, ölçümlerde kullanılacak performans analiz yöntemleri ve performans ölçme modellerinde ele alınan kriterler bunların başlıcalarıdır. Performans ölçüm ve denetim sistemleri işletme stratejilerinin uygulanmasını kolaylaştırmak, yönetici ve çalışanları örgüt hedeflerine ulaşmaya özendirerek ve bu hedeflere ulaşma düzeyini değerlendirmek amacını taşır⁹. Bu çerçevede söz konusu kriterlerin her biri farklı şirketlerde farklı öneme sahip olabilmektedir. Dolayısıyla, bu kriterlerin kullanılması ve ağırlıklarının hesaplanması kuruluştan kuruluşa değişebilmekte ve farklı ağırlıklar sebebiyle evrensel bir

⁹ Zuhal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, 2005, s.175.

performans göstergesi bulunmamaktadır.¹⁰ Yöneticiler, değerlendirme yaparken ve karar verirken genellikle ölçülmesi kolay olan ve ölçme sistemi kurulu olan göstergeleri kullanmaktadır. Genellikle finansal ölçütlere yoğunlaşan yöneticiler, kurumun performansını büyük ölçüde etkileyen, ancak ölçülmesi çok kolay olmayan bazı önemli boyutları ihmal etmektedir. Bunun sonucu olarak, muhasebe sistemi tarafından hazırlanan ve geçmiş dönemde verilmiş kararların sonuçlarını gösteren finansal göstergelere fazla önem verilirken, gelecekteki performansın nasıl olacağına yönelik ölçütlere gerekli önem verilmemektedir. Geleneksel diyebileceğimiz bu yaklaşımlarda performans ölçümü, kâr ve verimlilik üzerinde odaklaşmaktadır. Günümüzde ise, fırsatları görme gücü, öğrenme hızı, yenilikçilik, kalite, esneklik, güvenilirlik ve sorumluluk gibi unsurlar da çok önem kazanmıştır. Bu nedenle, performans ölçüm ve yönetim sisteminin bu unsurları dikkate alarak oluşturulması ve hem bireysel; hem de kurumsal performans hedeflerinin buna göre tasarlanması gerekmektedir.

Performans ölçüm ve denetim sistemlerinde kullanılabilir göstergeleri değişik özellikler esas alınarak sınıflandırmak mümkündür. En yaygın ve bilinen bir sınıflandırma türüne göre performans göstergeleri; finansal göstergeler ve teknik göstergeler olarak sınıflandırılabilir.

1.3.1. Finansal Göstergelerin Özellikleri ve Kullanım Alanları

Finansal göstergeler; performans ölçümlerinde çok eskiden beri yaygın olarak kullanılan tipik göstergelerdir.

Bu göstergeler, finansal raporlardan (gelir tabloları, bilânçolar), muhasebe kayıtlarından, maliyet muhasebesi kayıtlarından sağlanan verileri kullanan göstergelerdir. Finansal göstergelerin çoğu yasal koşullar gereğince zorunlu olarak kullanılmaktadır. Ancak kullanımlarını özendirici başka özelliklerde vardır. Finansal sonuçlar, işletmenin etkinliklerinin sonucunun parasal göstergesidirler. İyi bir performans nedeni, iyi bir işletme politikasıdır. Finansal performans göstergeleri işletme planlaması ve özellikle bütçelemelerde temel veri kaynağıdır. Finansal göstergeler grubunda işletmenin finansal yapısına ilişkin göstergeler ve maliyet

¹⁰ Onur Akın, **Kamu Sermayeli İşletmelerde Performans Ölçümü ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir İnceleme**, Kamu İktisadi Teşebbüsleri Genel Müdürlüğü Hazine Müsteşarlığı, Ankara, 2006, s.,12-13.

analizlerine ilişkin göstergeler yer alır. Finansal yapıya ilişkin göstergelerin vazgeçilmezliğine karşın maliyet göstergeleri için aynı görüşü savunmak artık pek geçerli görülmemektedir. Maliyet göstergeleri günümüzde eski önemini giderek kaybetmemektedir.

Endüstriyel ortamdaki değişim nedeniyle üretim yönetiminde yeni ilkeler ağırlık kazanmaktadır. Esnek üretim, düşük stoklar, kısa geçiş süreleri gibi yeni uygulamalarda maliyet azalmaları sağlama amacından daha çok kalite, çeşitlilik, bulunabilirlik ve müşteriye hizmet gibi amaçlar ön planda tutulmaktadır. Maliyet göstergelerinin kullanımı gereklidir, ancak bunların pek çok koşulda yeterli olamayacağı göz önüne alınarak mutlaka teknik göstergelerle birlikte kullanılması yeğlenmektedir.

1.3.2. Teknik Göstergelerin Özellikleri ve Kullanım Alanları

Teknik göstergeler; ideal ölçüm araçlarıdır, işletmelerde performansın tüm boyutları ile ölçülmesine olanak sağlar. Bu göstergeler işletmede en üst düzeyden en alt düzeylere kadar etkinliklerin, üretim kaynaklarının, birimlerin ve çalışanların performanslarının ölçülmesinde kullanılabilir.

Teknik göstergeler sonuçların nedenlerini ve olumsuz sonuçları düzeltme olanaklarını ortaya koymada çok başarılıdır. Ancak ölçümler için çok ayrıntılı ve kesin veri gereksinimi teknik göstergelerin kullanımına bazı sınırlamalar getirmektedir. Kullanımlarını kısıtlayan veri sorunu dışında iki ayrı noktayı da belirtmek gerekebilir. Yorumlarında teknik bilgi gerektirmesi nedeniyle herkes tarafından aynı kolaylıkla anlaşılabilir.

Firmalar arası karşılaştırmalarda, işletmelere has teknik özellikler ve değişik veri toplama teknikleri nedeniyle karşılaştırılabilir verilere dayanmadıkları durumlarda yorumlanmaları zor olmaktadır.

1.3.3. Finansal Göstergeler ve Kârlılık Ölçümü

Finansal performans göstergeleri geleneksel performans ölçüm ve denetimin temelidirler. Genelde finansal rasyo analizleri olarak bilinen bu yöntemde kullanılan göstergeler işletmelerin finansal tablolarında yer alan kalemler arasındaki ilişkilerin ve bunların zaman içerisinde oluşturduğu eğilimlerin incelenmesine olanak sağlar.

Finansal analizlerde temel amaç karar vericilere işletmenin finansal durumu ve gelişimi ile ilgili gerekli bilgi aktarımıdır. Finansal analizler, yöneticilere geleceğe yönelik yönetim yatırım kararlarını almalarında, kredi veren kuruluşlara bu işletmelerin kredi değerliliğini belirlemelerinde, yatırımcılara işletme ile ilgili yatırım tercihlerini değerlendirmelerinde yardımcı olur. Görüldüğü gibi finansal analiz sonuçları sadece işletmeleri değil, ortakları, çalışanları, kredi verenleri ve yatırım olanağı araştıranları ve geniş anlamda halkı ilgilendirmektedir.

Finansal performans ölçüm ve denetimlerinde kullanılabilir göstergeler genellikle aşağıda belirtilen 4 grupta incelenir¹¹.

- Likidite oranları
- Finansal Yapı Oranları
- Faaliyet Oranları
- Kârlılık Oranları

Likidite Oranları: Likiditede, bir varlığın düşük maliyetle ve hızlı bir şekilde nakde dönüşme yeteneğidir. Likidite, genel olarak, işletmenin borçlarını ödeyebilme yeteneğini ifade eden bir kavramdır. Teknik ve gerçek likidite şeklinde iki tür likiditeden söz edilir. Teknik likidite, işletmenin vadesi gelen borçlarını ödeyebilme gücünü, gerçek likidite ise işletmenin tasfiyesi halinde borçlarını ödeyebilme yeteneğini ifade eder. Bir işletmenin likiditesini ölçen oranlar üç grupta incelenebilir:

Cari Oran: Cari oran, döner değerlerin kısa vadeli borçlara bölünmesiyle bulunan bir orandır. Cari oranın yüksek olması işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün yüksek olduğunu gösterir.

Asit Test Oranı: Asit test oranı döner değerlerden stokların düşülüp kısa vadeli borçlara olan oranıdır. Bu oranın nedeni, stokların satış işlemine konu olmalarının zaman alması veya satışı takiben paranın işletmeye dönmesinin borçların vadesine oranla daha fazla zaman alabileceği düşüncesidir.

¹¹ Ali Ceylan, **İşletmelerde Finansal Yönetim**, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000,s.,30-31.

Hazır Değerler Oranı: Bir işletmenin likit varlıklarının düzenli nakit çıkışlarını karşılayıp karşılamadığını araştıran oranlardır. Bu oranın % 20'nin altına düşmemesi arzu edilir.

Finansal Yapı Oranları: Finansal yapı oranları, bu grupta işletmenin finansal yapısı ve uzun vadede borç ödeme gücünü gösteren oranlar yer alır. Varlıkların ne kadarının kısa ve uzun vadeli yabancı kaynakla ne kadarının özkaynaklarla finanse edildiğini özkaynaklarla yabancı kaynakların arasında uygun bir denge bulunup bulunmadığının tespitinde kullanılan oranlardır. Özkaynakların toplam kaynaklar içinde yerinin çok olması kredi verenler açısından riski azaltır.

Yabancı Kaynak Oranı: (Kaldıraç Oranı): bu oran işletme aktiflerinin ne kadarlık kısmının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Bu oranın %50 civarında olması arzu edilir. Oranın yüksek olması işletmenin riskli bir şekilde finanse edildiğini gösterir.

Özkaynak Oranı: bu oran işletmen varlıklarının ne kadarının öz kaynaklar ile finanse edildiğini gösteren orandır. Bu oranın %50 olması tercih edilir. bu oranın yüksek olması işletmenin uzun vadeli borç ve faizleri ödemede güçlük çekmeyeceği şeklinde yorumlanır.

Yabancı Kaynakların Öz kaynaklara Oranı: İşletmenin özkaynakları işle yabancı kaynakları arasındaki ilişkiyi gösterir. Oranın 1 olması özkaynak dengesi açısından yeterli görülür. 1den küçük olması durumunda varlıkların büyük kısmının özkaynaklara finanse edildiği anlamına gelir.

Kısa vadeli yabancı kaynak oranı: İktisadi kıymetlerin ne kadarlık kısmının kısa vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösteren oranlardır. Oranın 1/3 olması yeterli kabul edilir.

Uzun vadeli yabancı kaynak oranı: İktisadi Kıymetlerin ne kadarlık kısmının uzun vadeli yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösteren oranlardır. Oranların 1/6 olması yeterli kabul edilir.

Yabancı kaynaklar vade yapısı oranı: kısa vadeli yabancı kaynakların toplam yabancı kaynaklar içindeki payını gösteren orandır. Oranın 2/3 olması kabul edilir.

Faaliyet Oranları: Aktiflerin işletme faaliyetlerinde kullanılmaları sırasında etkinlik derecesini ölçen oranlardır. Bu oranlar genellikle bir endüstri kolu içindeki işletmeleri karşılaştırmak için kullanılır¹².

Alacak devir hızı oranı, alacakların yılda kaç defa tahsil edildiğini göstermektedir. Alacak devir hızının artması alacakların likidite değerinin arttığını gösterdiği için bu oranın yüksek çıkması istenmektedir. Alacakların tahsil süresi ise, alacak devir hızını tamamlayıcı bir orandır. İşletmenin fonlarının ortalama ne kadarlık bir süre için alacaklara bağlandığını göstermektedir.

Stok devir hızı oranı da, stokların yılda kaç kez paraya çevrildiğini göstermektedir. Bu oranın yüksek olması, işletmenin stoklarını parayı çevirmesinde bir sorunun olmadığını göstermektedir. Stok devir süresi oranı ise, stok devir hızını tamamlayan bir oran olarak belirtilmektedir. Çünkü işletme stoklarının ortalama olarak stokta kalış süresini göstermektedir.

Aktif devir hızı oranı ise, işletmenin aktif varlıklarının kaç katı satış yaptığını göstermekte veya işletmenin tam kapasite ile çalışıp çalışmadığını, varlıklarını atıl bırakıp bırakmadığını tespitinde de kullanılan bir oran olarak tanımlanmaktadır. Oranın yüksek çıkması istenmektedir.

Kârlılık Oranları: Kârlılık oranları, işletmelerin faaliyetleri sonucunda elde ettikleri başarıyı ölçmeye yarayan oranlardır. Bir işletmenin elde ettiği kârın yeterli olup olmadığı konusu, şu faktörlere göre tespit edilmeye çalışılır.

- Sermayenin alternatif alanlarda kullanılmasıyla elde edilecek gelir,
- İşletmenin son yıllarda elde ettiği kârların gelişim seyri,
- Genel ekonomik koşullar ve ekonominin içinde bulunduğu durum,
- Aynı endüstri kolundaki benzer işletmelerin kâr oranları

Kârlılık oranları genel olarak iki grupta incelenebilir;

Satışla İlgili Oranlar: Brüt ya da net kârın satışlara olan oranıdır. Brüt kâr marjı, satışların etkinliğinin ne ölçüde vergi ve faize bağlı olduğunu gösterir. Bu oran

¹² Z. Doğan, *Çeviri Yönetiminin Mali Analiz Sonuçları Üzerine Etkisi*, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F. Dergisi, Sayı 2, 2003.

yöneticilere mamullerin fiyatlandırılması konusunda da yardımcı olur. Net kâr marjı, net kârın oluşmasını net satışların ve yapılan giderlerin etkinliğinin ölçülmesini sağlayan bir orandır.

Yatırımla İlgili Oranlar: Yatırımla ilgili oranlar, işletmenin elde ettiği kâr ile kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiyi ortaya koyan oranlardır. Bu oran borçlanmanın kârlılık üzerine etkisini belirlemek amacıyla hesaplanır.

1.4. Performans Ölçüm Sistemlerinin Gelişimi

Performans ölçümü, bir sistem bütünlüğü içinde ele alınmadığı takdirde bazı sorunlara yol açmaktadır. Öncelikle, formların, kayıt ve izlemenin ve biçimsel prosedürlerin önemli olduğu bir performans değerlendirme sürecinde gerçeklerin ortaya çıkarılmasından sonra adeta bir yargılama ve hüküm verme söz konusudur¹³.

İlk aşama 1880’li yıllar ile 1980’li yıllar arasında olup, bu aşamada kâr, yatırımların geri dönüşümü, verimlilik gibi finansal ölçütler üzerinde odaklanılmıştır. İkinci aşamada ise, dünya pazarlarındaki değişimlerin sonucu olarak 1980’li yılların sonunda başlamıştır. 1980’li yıllarda; araştırmacılar, muhasebe temelli performans ölçüm sistemlerinin eksikliklerini belirleyerek bu sistemlerin yetersizliklerini vurgulamışlardır. 1980’li yılların sonu ve 1990’lı yılların başında, geleneksel performans ölçüm sistemlerinden memnuniyetsizlik, “dengeli” ve “çok boyutlu” performans ölçümlerinin temellerinin oluşturulmasını sağlamıştır. Geliştirilen temeller; finansal olmayan ve dışsal boyutlara odaklanmakta ve geleceğe yönelik olmalıdır. Bunları, işletmelerin, performans ölçüm sistemlerini yeniden tasarlamalarına veya geliştirmelerine olanak sağlayacak yöntemleri sunan yönetim süreçlerinin geliştirilmesi izlemiştir. Rekabet öylesine örtük ve verdiği sinyaller öylesine karışık olabilir ki, uyum süreci çok ağır ve yanlış yönlendirilmiş olabilir. Çok uzun dönemler boyunca klasik evrimsel sonuçlar elde edilemeyebilir¹⁴.

İşletmeler değişen rekabet koşullarında yaşamlarını sürdürebilmek için, Toplam Kalite Yönetimi, Tam Zamanında Üretim, Bilgisayarla Bütünleşik Üretim, Esnek Üretim Sistemleri gibi yeni felsefeleri ve teknolojileri uygulamaya yönelmişlerdir. Bu

¹³ İsmet Barutçugil, **Performans Yönetimi**, Kariyer Yayıncılık, 2002, s.177.

¹⁴ Douglass C. North, **Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans**, Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002, s.37.

değişimler; işletmelerin, maliyetle birlikte kalite, esneklik, tedarik süresi, teslim güvenilirliği gibi konulara da odaklanmaları sonucu doğurmuştur. Bu değişimlerle birlikte, geleneksel finansal ölçütlere dayalı olan performans ölçüm sistemlerinin, işletmeler performansını yansıtmaya yeteneği de azalmıştır.

Direkt iş gücü ve makine kullanım etkinliği gibi performans ölçütleri, işletmelerde, sürekli gelişimin ve işletmelerin gerçek amaçlarının göz ardı edilebilmesinde ve kısa dönemli sonuçlar üzerine odaklanılmasına neden olabilmektedir¹⁵. Geleneksel performans ölçümünün en önemli kısıtlarından birisi olarak; bu ölçümlerin, direkt iş gücü maliyetlerini kontrol etmeye ve azaltmaya odaklanan yönetim muhasebesi sistemlerine dayanması olarak belirtilebilir¹⁶. Geleneksel performans ölçümlerinin, tüm bölümlerde kullanılan önceden belirlenmiş bir biçimi vardır. Bu biçimdeki bir raporlama sistemi; esnek olmamakta ve her bölümün kendine ait olan karakteristiklerini, önceliklerini ve katkılarını dikkate almamaktadır. Geleneksel ölçümler, performansı ve gelişim faaliyetlerini finansal ölçütler bakımından nitelenebilir.

Günümüzde işletmeler performans düzeylerini; müşteri tatmini, kalite, esneklik ve yenilik ölçütleri ile de izlemelidirler. Geleneksel muhasebe sistemleri de bu gibi stratejik amaçları ölçmemektedir. İşletmeler performans ölçümünde, muhasebe sistemlerinin ilerisine gitmeli ve faaliyetlerini kontrol etmek için yönetim, müşteri şikâyetleri, çalışanların morali, çevrim süresi gibi konuları da değerlendirmelidirler.

Finansal olmayan performans ölçümlerinin bir dezavantajı olarak ise, işletmelerin kullanabileceği finansal olmayan performans ölçüt seçeneklerinin çok fazla olması ve böylelikle işletmelerin hangi ölçütleri kullanmaları gerektiğine karar verme aşamasında güçlüklerle karşılaşmaları belirtilebilir. Geleneksel ve geleneksel olmayan performans ölçüm sistemlerini birbirinden ayıran çeşitli özellikleri mevcuttur. Bu özelliklerin genel kabul görmüş olanlarından önemli olanları aşağıdaki tabloda sıralanmıştır.

¹⁵ A.D. Toni ve S. Tonchia, **Performance Measurement Systems: Models, Characteristics and Measures**, International Journal Of Operations & Productions Management, Vol.21, NO1/2,2001, s.46-71.

¹⁶ A. Ghalayini ve J.S. Noble, **The Changing Basis Performance Measurement**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:16, No:8, 1996, s.207-208.

Tablo 3 : Geleneksel ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçümlerinin Özellikleri

Geleneksel Performans Ölçümü	Geleneksel Olmayan Performans Ölçümü
Geçmiş tarihli geleneksel muhasebe sistemine dayanmaktadır.	İşletme stratejisine dayanmaktadır.
Temelde finansal ölçütlerdir.	Temelde finansal olmayan ölçütlerdir.
Orta ve yüksek kademedeki yöneticiler amaçlanmıştır.	Tüm çalışanlar amaçlanmıştır.
Geçmiş göstergeler (haftalık veya aylık)	Anlık göstergeler (saatlik, günlük)
Çalışanların erişimini engellemektedir.	Çalışanların iş tatminini olumlu etkilemektedir.
Atölye düzeyi ihmal edilmiştir.	Genellikle atölye düzeyinde kullanılmaktadır.
Sabit bir biçimi vardır.	Gereksinimlere göre düzenlemeler yapılabilir.
Zaman içinde değişim göstermez.	Zaman içinde değişim gösterebilir.
Temelde performansın izlenmesi amacını kapsar.	Performansın geliştirilmesini kapsar.
TZÜ, TKY gibi yaklaşımlara uygulanamaz.	TZÜ, TKY gibi yaklaşımlara uygundur.
Bölümler arasında farklılık göstermez.	Bölümler arasında farklılık gösterebilir.
Sürekli gelişmeyi engeller.	Sürekli gelişimin başarılmasında destek olur.

Kaynak : D. Medori, ve D. Steeple, **A Framework for Auditing and Enhancing Performance Measurement Systems**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:20, No:5, 2000, s.525-526.

Geleneksel performans ölçüm sistemlerinin kısıtlarını ortadan kaldırmak amacıyla yeni performans ölçüm temelleri geliştirilmiştir. Bu performans ölçüm temelleri, çok boyutlu olmakta ve dengeyi sağlamak amacıyla finansal olmayan bilgilere daha çok odaklanmaktadır. Bu performans ölçüm temelleri, içsel başarı kadar dışsal başarıyı da belirten ve gelecek performans hakkında bilgi veren ölçütler arasında denge sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Geleneksel işletme performans ölçümleri, maliyet ve muhasebe sistemlerine göre geliştirilmişlerdir. Sürekli gelişmekten daha çok maliyetlerin minimizasyonuna odaklanmışlardır. Klasik işletme performans ölçümlerinde ölçüt olarak: etkinlik, kârlılık gibi belirleyiciler kullanılır. Oysa bu ölçütler işletmelerin çevrelerini yeterince analiz edip uzun dönemli stratejiler geliştirmeleri için yeterli değildir. Çünkü işletmelerin fiziki varlığı hissedilmeyen, hesaplanması zor olan: İşletme çalışanlarının kabiliyetleri, müşteri sadakati, kalite, bilgi gibi stratejik açıdan önemli değerleri de vardır.

Yapılan araştırmalar işletmelerin performansı ile ilişkin genel bir görünüm sağlamak ve yerel optimizasyonları önlemek amacıyla bütünlük performans ölçüm sistemleri geliştirilmiştir. Bütünlük performans ölçüm sistemlerinin önemli avantajları

bulunmakla birlikte, kısıtların olduğu da dikkate alınmalıdır. Bu performans ölçüm sistemi ile tüm düzeylerde performans ölçümünün bütünleştirilmesi olanağı sağlanmakta, başarı alanları ve ilgili performans ölçütleri dinamik olarak güncellenebilmektedir.¹⁷

Ölçüm Kartı Tekniği aracılığıyla işletmeler; elle tutulamayan, gözle görülemeyen varlıklarının değerini ölçme ve değerlendirme olanağına kavuşmaktadırlar. Ölçüm Kartı Tekniği bu nedenle radikal bir bakış açısı getirdiği söylenebilir. Maddi olmayan varlıklar kendini gün geçtikçe hissettiren ve üzerinde tartışılan bilgi ekonomisi ya da bilgi çağına gereklerinin bilinmesiyle yakından ilgilidir. Bilgi ekonomisinin özümzenebilmesi; veri enformasyon ve bilgi arasındaki farkın iyi anlaşılmasına bağlıdır. Ölçüm Kartı Tekniği temelinde bilgi çağına atomu olan, maddi olmayan “veriler” vardır.

1.5. Performans Ölçüm Sistemlerindeki Yetersizlik

Performans ölçüm sistemleri, yönetim kontrol sistemlerini tamamlayan bir parçadır. Yönetim kontrol süreçlerinin sağladığı kaynaklar ele geçirilerek ve kullanılarak etkili ve verimli bir şekilde yönetimin hedefleri gerçekleştirilir. Etkili bir kontrol sistemi, çalışanlarına yön belirterek rehberlik sağlar, çalışanların neler beklediğini ve nasıl sorumluluklarını tamamlaması gerektiğini tanımlar. Performans ölçümleri, organizasyonların kültürünü ve felsefesini yansıtır. Ayrıca, kalite, zaman ve maliyetlerin dönemlerinden en iyi şekilde nasıl faydalanılacağını tanımlar. Performans ölçümlerinde, moda olan bütün renkler, boyutlar ve biçimler ölçülür. Dinamik iş çevresinde uygun geçerliliği olan performans ölçekleri esas bir şekilde korunur. Durağan ölçekler sıklıkla kullanışlılığı ve sorumluluk üstlenim ile aktivitelere değer eklememe artakalır.

Geleneksel performans ölçeklerinin aşağıda sıralanan eksik yönleri aşağıda sıralanmaktadır;¹⁸

- Birbiriyle ilişkisiz stratejik hedefler,
- Anlamsız yönetim kararlarının alınması,

¹⁷ A. Ghalayini ve J.S. Noble, **The Changing Basis Performance...**a.g.m, s.63-80.

¹⁸ U.L. Tatikonda ve J. Tatikondar, **We Need Dynamic Performance Measures**, Management Accounting,, 1998, s.51.

- İşe veya müşteriye az değer katılması ya da hiç değer katılmaması,
- Gecikmeler,
- Bilgi sisteminin engellenmesi,
- Hatalı bir şekilde olumlu sinyaller gönderme,
- Gelişme sürecinde engeller yaratılması,
- Yanlış mesajlar gönderilmesi.

Ölçüm kartı tekniği ile ilgili az sayıdaki aşırı yüklenimli bilgi ölçek birimleri tarafından kısıtlanır. Böylece kritik yönetim süreçleri için bir çerçeve sağlar ve odaklanılır. Finansal ve finansal olmayan içsel-dışsal, kısa dönem-uzun dönem arasında denge kurulur.

Geleneksel Performans yönetiminin işletmeler açısından faydası yadsınmamaktadır. Ancak bununla çeşitli eksik yönleri bulunmaktadır. Bu eksik yönlerinden genel kabul görmüş olanları aşağıda belirtilmiştir;

- Davranışlar Yerine Sonuçlara Odaklanma: Organizasyonlar performans yönetim programlarında, davranışlar ve sonuçların yeniden gözden geçirildiğine inanabilirler. Çalışanlar sıklıkla yalnız son söylenilenlere sistemin odaklandığını kabul eder. Örnekler çoğaltıldığında teşvik etmedeki anlayış, bireysel performans değerlendirmenin geliştirilmesinde gayri ahlaki davranışlara yol gösterebilir. Bu tür davranışlar firmaların gücünü artırabilir, performans yönetimi sonuçları ile dengeleyerek ve talebi artırarak sağlar.
- Büyük Başvurular ve Kapsamlı Bilgilendirme: Birçok performans yönetim süreçlerinde çalışanların performanslarının bütün görünüşleri yeniden gözden geçirilirse de stratejik olarak yâda sadece yönetsel olarak değerlendirilebilir. Günlük hareketlerin ölçümlerinin ve diğer ayrıntıların eklendiği şirketlerde, performans yönetim sistemlerine aşırı yüklenme, gelirin düşmesine bağlı olarak zarar verir.

Temel iş fonksiyonları, birbirine bağdaşmayanlar ile onların gerçek önemli yönetsel fonksiyonlarını dikkate alır. Kapsamlı bilgilendirme, süpervisor ve yardımcıları arasındaki iletişimi engeller. Yöneticiler ve direkt raporlar sürecindeki

bilgilendirme farklı bakış açısından ve kişisel yöntemleriyle elde ettiği bilgilerle giriş yapar. Performans yönetim süreci içinde iştirakçiler arasında iletişim kopukluğu ve anlaşmazlıklarda kapsamlı bilgilendirme uygulanarak, fırsat kullanımını arttırılır.

Ölçekler, programlar, stratejiler ve vizyonlar arasında dizilmesinde ve ödüllendirilmesi zamanında sürdürmek zorundadır. Bir firma bir alanda gelişme çalışmaları yapıyorsa rekabetten doğan baskı değişir ve diğer alanlarda üzerinde durulan pazarın artmasını zorunlu kılar. Etkileyici bir performans ölçekleri sistemini düzenleyen anahtar adımlar vardır.

Ölçüm kartı tekniği ile ilgili az sayıdaki aşırı yüklenimli bilgi ölçek birimleri tarafından kısıtlanır. Böylece kritik yönetim süreçleri için bir çerçeve sağlar ve odaklanılır. Finansal ve finansal olmayan içsel-dışsal, kısa dönem-uzun dönem arasında denge kurulur.

Özel sektör ve kamu sektöründeki oluşumlar, kendileri için sürekli yaptıklarını denemek isterler. İnsanlar ve onların yöneticileri doğru şeyleri yaptıklarından emin olmak için daha fazla çalışırlar. Eğer doğru şeyleri yapmak istiyorlarsa, zorda olsa zamanında karar vermek zorundadırlar. Doğru şeyleri yapmak ve yaptığı şeylerin doğru olması bir denge hareketidir. İyi işletme stratejilerinin gelişmesinde gereklilik gösterir.

Verimli yönetimlerde ürünlerin ve hizmetlerin yerine getirilmesinde gereksinim duyulur. Özel sektördeki rekabet baskısı ve performans geliştirme ve kamu sektöründeki organizasyonların değişim baskıları yaratır. Emirler, organizasyonlardaki sürekliliği endişelendiren birimleri başarılı stratejilerle sonuçlandırır. Aynı zamanda işletmenin yönetsel verimliliği ile ilgili kaygıya neden olur¹⁹.

Şirketler performans hedeflerini tanımlarlar, önemli ihtiyaçlarının dayandığı, kritik başarı faktörlerini algırlar. Hali hazırda, üzerinde durulan düzenlemelerde yönetim için yeni problemler yaratılmaktadır. Çünkü geleneksel finansal performans ölçütleri, uzun sürmeyen elverişli organizasyonların nasıl yeniden bütünüyle planlandığını tanımlar. Sadece performans ölçümlerinde ve organizasyonların

¹⁹ H. Rohm, **Performance Measurement In Action**, Perform, Vol:2 Issue:2, s.13-14.

yenilenmelerinde başarı sağlanamayacaktır. Gelişme, etkileme ve değerlendirme ölçekleri de firmaların en büyük rekabet unsurları olacak özelliktedir²⁰.

Aslında PÖK hazırlanan finansal ve finansal olmayan ölçekler arasında bağlantı kuran bir firmanın başarı faktörlerindedir. Günümüz yöneticileri geçmiş verilerle sağlanan muhasebenin sonuçlarının gelecekte Pazar payını ve kârlılığı arttırmada ne kadar az etkileneceğini bilirler. PÖK yönetimin odaklanma merkezinde vizyon, düzenleme ve stratejileri ortaya koyar. Bir diğer avantajı ise, PÖK'in geleneksel ve geleneksel olmayan performans ölçümlerinin kombinasyonunu tamamlayan önemi vurgular.

Performansı yeniden gözden geçiren kriterler geliştirildiğinde şirketler için önceliklerini esaslı bir şekilde tanımlar ve başarı faktörlerini destekler. Daha sonra, değerlendirmeler ve çalışanların yarattığı gelişim planları stratejik yeterlilikleri ve davranışları teşvik eder.

İş ünitelerinin kapsamlı hedeflerinde, ortaklıklarda ve organizasyonlarda temel performans yönetim sistemi ile iştirakçilere odaklanarak tanımlamalar takip edilir.

Finansal ölçütler ve raporlar uzun zamandan beri işletme performansının değerlemesinde temel ölçütler olarak kullanılmaktadır. Günümüz iş dünyasında finansal ölçütler ağırlıklı geleneksel performans değerlendirme yöntemlerinin yetersiz kaldığı ifade edilmektedir. Geleneksel performans değerlendirme yöntemleri sanayi çağındaki endüstriyel işletmelere olumlu katkıda bulunmuştur. Bu işletmelerin başarılı bir şekilde büyümesinde finansal ölçütler ve finansal ölçütlerdeki yeniliklerin hayati derecede önemli olduğu görülmüştür. Yirminci yüzyılın başlarında büyük başarılar elde eden DuPont ve General Motors gibi işletmelerin başarıya ulaşmasında yatırımların kârlılık oranının ölçülmesi, işletme ve nakit bütçeleri gibi yeniliklerin çok önemli payı olmuştur. Hizmet endüstrisindeki önemli büyüme ve artan küresel rekabet işletmelerin alternatif kontrol ve performans değerlendirme yöntemi arayışı içerisinde girmelerine neden olmuştur. 1980'li yılların başından itibaren yönetim muhasebesi araştırmacıları geleneksel kontrol ve performans değerlendirme yöntemlerinin yetersiz kaldıklarını ifade

²⁰ W. Chow, M. Haddad ve J. Williamson, **Applying The Balanced Scorecard To Small Companies**, Management Accounting, 1997, s.23.

etmeye başlamışlardır. Yetersiz kalan bu değerlemelere ek olarak geliştirilen yöntemlerde dikkate alınması gereken kıstaslar aşağıda belirtilmiştir;

Tablo 4: Rekabete Dayanan Faktörlerin Ölçekleri

Müşteri Memnuniyeti	Kalite
Zamanında teslim Müşteri devamlılığı Yol gösteren müşteriler Müşteri şikâyetlerinin alınması Müşteri şikâyetlerinin çözümü Ticari marka yaratmak Dağıtım Güvenirliliği	Arızalı ürün oranı Satışların yüzdesinde kalitenin giderleri Garanti giderleri Ürün maliyetleri yüzdesinde kaybedilen işçiliğin maliyeti Yenilik
Esneklik	Zaman
Çevrim hızı Dolgu hızı Organizasyon hızı Genel kısımlar Çalışan yetenekleri Ürün çeşitliliği	Müşteri isteklerini zamanında yerine getirme Süreçlerin zamanlama kuralları Üretim çevrim hızı Zamanında yeni ürün tanıtımı Verimlilik

Kaynak: Mel Hudson, Andy Smart ve Mike Bourne, **Theory and Practice in SME Performance Measurement Systems**, International Journal Of Operations & Production Management 2001, s.1102-1104.

Özel ve kamu sektöründeki oluşumlar, kendileri için sürekli yaptıklarını denemek isterler. Stephan Covey' e göre insanlar ve onların yöneticileri doğru şeyleri yaptıklarından emin olmak için daha fazla çalışırlar. Eğer doğru şeyleri yapmak istiyorlarsa, zorda olsa zamanında karar vermek zorundadırlar. Doğru şeyleri yapmak ve yaptığı şeylerin doğru olması bir denge hareketidir. İyi işletme stratejilerinin gelişmesinde gereklilik gösterir²¹.

Verimli yönetimlerde ürünlerin ve hizmetlerin yerine getirilmesinde gereksinim duyulur. Özel sektördeki rekabet baskısı ve performans geliştirme ve kamu sektöründeki organizasyonların değişim baskıları yaratır. Emirler, organizasyonlardaki sürekliliği endişelendiren birimleri başarılı stratejilerle sonuçlandırır. Aynı zamanda işletmenin yönetsel verimliliği ile ilgili kaygıya neden olur.

Şirketler performans hedeflerini tanımlarlar, önemli ihtiyaçlarının dayandığı, kritik başarı faktörlerini algırlarlar. Hali hazırda, üzerinde durulan düzenlemelerde yönetim için yeni problemler yaratılmaktadır. Çünkü geleneksel finansal performans ölçütleri, uzun sürmeyen elverişli organizasyonların nasıl yeniden bütünüyle planlandığını tanımlar. Sadece performans ölçümlerinde ve organizasyonların

²¹ H. Rohm, **A Balancing Act**, Perform, Vol.:2 Issue: 2, 1998, s.1-2

yenilenmelerinde başarı sağlanamayacaktır. Gelişme, etkileme ve değerlendirme ölçekleri de firmaların en büyük rekabet unsurları olacak özelliktedir²².

Geleneksel istemin özellikleri ve eksiklikleri incelendiğinde ortaya şu sonuç çıkmaktadır²³;

- İşletmenin stratejisi ve performans ölçüm sistemi arasında uyum yoktur.
- Geleneksel performans yönetim sistemleri, yenilik ve değişimlere cevap verememektedir.
- Yapılan işlerin eksik, yanlış ve gerçeğe uygun olmayan bir şekilde değerlendirilmesi hatalı kararlar verilmesine neden olabilir.

Bu durum, işletmenin rekabetçi ortamda varlığını sürdürme çalışmalarını desteklemeyecek ve olumsuz bir son hazırlayacaktır.

Eğer, bir işletmenin kısa ve uzun vadeli performans ölçüleri yönetiminin temel amaçları ile uyumlu değilse, işletmenin başarılı olma olasılığı düşük demektir.

1.6. Yeni Performans Ölçüm Sistemleri

Bu sistemler her ne kadar 1990'lı yılların sonunda ortaya çıkmışsa da temelleri 1950'li yıllarda atılmıştır. Örneğin, 1951 yılında General Electric'in yöneticisi olan Ralph Cordiner, geleneksel performans ölçüm sistemlerinin yetersiz olduğunu ilk fark edenlerden birisi olmuş ve geleneksel sistemin içine anahtar performans göstergeleri olarak pazar payı, müşteri tatmini, işgören tutumları, kamusal sorumluluk gibi öğeleri de entegre etmeye çalışmıştır.²⁴ Benzer şekilde, araştırmacılar yeni performans sistemlerini oluştururken göstergelerin içine kurum stratejisi, kalite, işlem zamanı, maliyetlerin optimizasyonu, esneklik, verimlilik, müşteri tatmini, çalışan gelişimi, gibi birçok parametreyi de ekleme ihtiyacı duymuşlardır.

Yeni performans ölçüm sistemlerinden literatürde en fazla tanınanları; Stratejik Ölçüm, Analiz ve Raporlama Tekniği (SMART – Strategic Measurement Analysis and Reporting Technique),(Cross ve Lynch; 1989; 23 – 33), Performans Ölçüm Anketi

²² W. Chow, M. Haddad ve J. Williamson, **Applying The Balanced Scorecard To Small Companies**, Management Accounting, Vol. LXXIX , No. 2, 1997, s.21-22.

²³Robert Howell, James Brown, S.R. Sourcy ve A.H. See, **Management Accounting In the Manufacturing Environment Current Cost Management Praticce In Auotmated Manufacturing Enviroments**, National Assocation of Accountants, 1987, s.49.

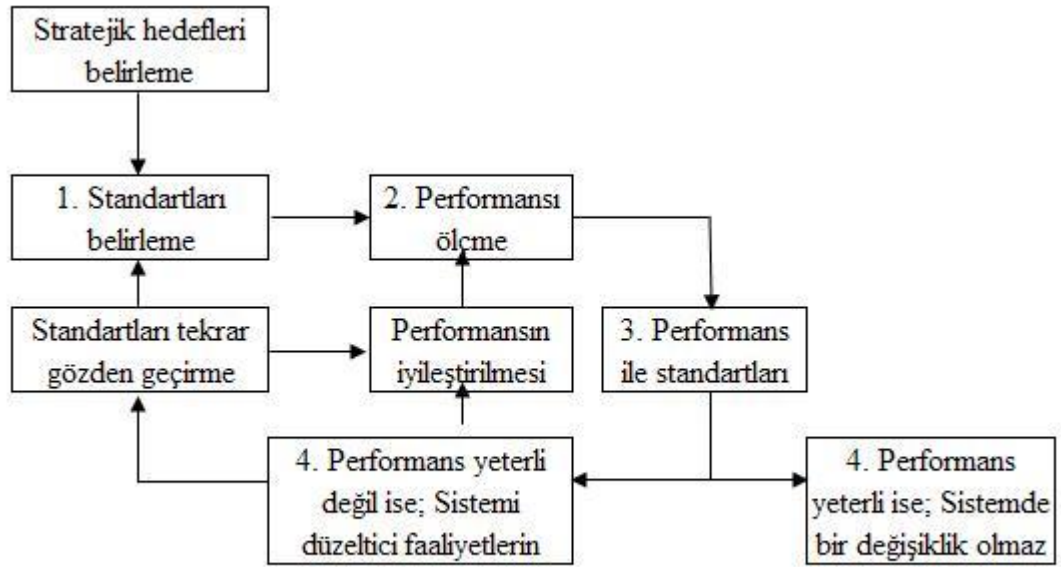
²⁴ Onur Akın, **Kamu Sermayeli İşletmelerde Performans...**,a.g.m., s.29-30

(Performance Measurement Questionnaire),(Dixon, Nanni, Vollmann, 1990), Performans Kriteri Sistemi (Performance Criteria System),(Globerson, 1985), Cambridge Performans Ölçüm Tasarımı İşlemi (Cambridge Performance Measurement Design Process), (Neely, Gregory ve Platts, 1995), Dengeli Ölçüm Kârtı Tekniği (Balanced Scorecard),(Kaplan ve Norton, 1992 ; 1996), Bütünleşik Dinamik Performans Ölçüm Sistemleri (Integrated Dynamic Performance Measurement Systems),(Ghalayini, 1996), Sonuçlar ve Belirleyiciler Matrisi (Results and Determinants Matrix),(Fitzgerard, 1991) Bütünleşik Performans Ölçüm Şablonu (Integrated PM Framework), (Medori ve Steeple, 2000), Bütünleşik Performans Ölçüm Sistemleri (Integrated PM Systems),(Bititci,Carrie,1998).

2. PERFORMANS YÖNETİMİNDEKİ GELİŞMELER

2.1. Performans Yönetimi Fonksiyonu: Performans Ölçüm Kartı

İşletme yönetiminin dört temel işlevi vardır: Planlama, organizasyon, yönetim ve kontrol. Performans ölçümü ve yönetimi, yönetimin kontrol işlevinin en önemli faaliyetidir. İster tam olarak, mükemmel ve sistematik bir şekilde olsun, isterse de geçici bir süre veya belirli bir amaç için olsun, her organizasyon performans ölçümü yapmaktadır²⁵.



Şekil 1: Kontrol Döngüsü

Kaynak: David Rachman, v.d., **Business Today**, McGraw-Hill, New York, 1996

Kontrol işlevinde önce stratejik hedefler belirlenir, sonra bu hedeflere uygun standartlar oluşturulur ve hedefler ile gerçekleşen performans karşılaştırılır. Fiili performans ile hedeflerin karşılaştırılması sonucunda, eğer performans yeterli görülürse, bir sonraki dönemde de aynı performansın devamı için çalışılır. Eğer performans yeterli görülmezse, sorunun kaynağı araştırılır ve sorun çözülerek performansın artırılmasına çalışılır.

Performans ölçüm kartı, her türlü organizasyonun stratejik faaliyetlerini ölçülebilir operasyonel başarı kriterlerine indirgeyen araçlardır. Performans kartı

²⁵ Parker Charles, **Performance Measurement**, Work Study, C: XLIX, No: 2, 2000, s.63.

uygulamasını üst yönetime ve orta kademe yöneticilere devamlı geri bildirim sağlayan bir yönetim sistemidir.

Performans kartı sadece yeni bir ölçü sistemi değildir. Yeniliğe açık olan şirketler kartı yönetim sürecinin merkezi ve düzenleyici bir çerçevesi olarak kullanılmaktadır. Şirketler ilk aşamada çok kısıtlı amaçları kapsayan bir kart oluşturabilirler. Örneğin bu amaçlar, açıklık kazanmak, fikir birliği sağlamak, strateji üzerine odaklanmak ve stratejinin tüm şirkete yayılmasını sağlamak, şeklinde belirlenebilir. Performans ölçüm kartının gerçek gücü, sadece bir ölçü sistemi olarak değil, bir yönetim sistemi olarak uygulandığı durumlarda anlaşılır. Gün geçtikçe daha fazla sayıda şirket Performans ölçüm kartı sistemini uygulamakta ve aşağıda belirtilen faydaları elde etmeye başladığını görmektedir:

- Kurumsal stratejinin açıkça belirtilmesi ve fikir birliğinin sağlanması,
- Stratejinin tüm organizasyon çapına yayılması,
- Stratejik amaçların uzun dönemli hedefler ve yıllık bütçe ile bağlantılarının sağlanması,
- Stratejik uygulamaların belirlenmesi ve uyumlu bir hale getirilmesi,
- Stratejik denetlemelerin dönemsel ve sistematik bir şekilde gerçekleştirilmesi,
- Stratejiyi değerlendirmek ve geliştirmek için gereken bilgi desteğinin sağlanması.

Performans Ölçüm Kartında, birçok yönetim sisteminde eksik olan ve stratejiyi uygulamak ve geri bildirim sağlamak için gerekli olan sistematik yöntem mevcuttur. Ölçüm kartları etrafında inşa edilen yönetim işlemleri, şirketin uzun dönemli stratejisini uygulamaya odaklanmış ve uyumlu yöntemlerdir. Bu şekilde kullanıldığı zaman, ölçüm kartları bilgi şirketlerinde yönetiminin temel direği haline gelir.

Üretim ortamında mükemmellik ve işletmeyi başarılı gibi gösteren finansal sonuçlar, rekabetçi koşulların yerine getirilmesi anlamına gelmemektedir. Sonuçların değerlendirilmesi, işletmenin rekabetçi koşullarda gerçekleştirdiği faaliyetleri ne derece etkin yaptığını ortaya koyacaktır. Uygulana gelen finansal tabanlı performans yönetim sisteminde, gerçekleştirilen faaliyetlerin etkinliğinin değerlendirilmesi sonucunda, hatalı

ve eksik bilgiler raporlanmaktadır. Yöneticilerin karar verme aşamasında kullandıkları veriler geçmişe dönük olmamalı, işletmeyi geleceğin belirsizliklerine karşı daima hazır tutmalıdır. Performans yönetim sistemleri, rekabetçi ve belirsizliğin hâkim olduğu bir ortamda işletmeyi dinamik tutmaya yönelik bir yapıya sahip olmalıdır.²⁶

2.2. Performans Yönetim Sistemlerinin Değerlendirilmesi

Rekabetçi ortamın gereklerine cevap veremeyen işletmelerin pazardaki konumları tartışılır duruma gelecektir. İşletmelerin içinde bulunduğu rekabetçi ortamı şekillendiren ve rekabetçi ortama yön veren özellikler; global boyutta rekabet, üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, müşteriye odaklanma, yeni yönetim anlayışları ve sosyal, politik ile kültürel değişiklikler şeklinde ifade edilmektedir.

İşletmeler, başarının tanımını yapmak için kendi yönetim sistemleri içerisinde bir performans değerlendirme anlayışı geliştirmişlerdir. Yönetim muhasebesinin temel amacı, yönetim için bir “karar alma araçları” geliştirilmesidir. İşletmelerin çoğunda “performans değerlemek” ve “çalışanları motive etmek” amaçları için halen klasik ölçütler kullanılmaktadır. Klasik performans yönetim sisteminin özellikleri ve eksik yönleri aşağıda maddeler halinde belirtilmiştir;

- Yönetim ve diğer kullanıcıların tek ve toplamı ifade eden rakamlara yönelmeleri,
- Geçmiş verileri göstermeleri ve gelecekteki performansı ile ilgili olmamaları,
- Performans ölçümünde ağırlıklı olarak finansal göstergeleri kullanmaları,
- Ölçüm ve raporlama, ortaklara yönelik olarak gerçekleştirildiği için iş görenler, tedarikçiler, devlet, kredi verenler ve endüstri gibi diğer menfaat gruplarını dikkate almamaları,
- Finansal performans ölçüleri, işletme bazında performans kriterleri iken, işletmenin faaliyette bulunduğu endüstri bazında kriterler dikkate alınmamaktadır. İşletmenin değerlendirilmesi için faaliyette bulunduğu endüstrideki işletmeler ile karşılaştırılması gerekir,

²⁶ Sait Y. Kaygusuz, **Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard**, İç Güç ve Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Ocak 2005, s.82.

- Klasik anlayış, faaliyet gösterilen fiziki ortamda, işletme performansı ve işletme rolünü dikkate almamaktadır.

Klasik sistemin özellik ve eksiklikleri incelendiğinde; işletme stratejisi ve performans ölçüm sistemi arasında uyum yoktur. Klasik performans yönetim sistemleri, yenilik ve değişimlere cevap verememektedir. Yapılan işlerin eksik, yanlış ve gerçeğe uygun olmayan bir şekilde değerlendirilmesi hatalı kararlar verilmesine neden olacaktır. Bu durum, işletmenin rekabetçi ortamda varlığını sürdürme çalışmalarını desteklemeyecek ve olumsuz bir son hazırlayacaktır. Bir işletmenin kısa ve uzun vadeli performans ölçümleri yönetimin temel amaçları ile uyumlu değilse, başarılı olma olasılığı düşük demektir.

2.3. Performans Yönetim Sisteminin Yapılandırılması

Performans yönetim sisteminin yapılandırılmasında işletme stratejilerine bağlılık ile değişen koşullara uyum sağlanmalı ve karar vermede etkin rolü üstlenecek kritik başarı faktörleri ve performans ölçümleri geliştirilmelidir. Etkin bir performans yönetim sisteminin yapılandırılması için Pazar koşulları, işletme stratejisi, müşteri beklentileri ve geleceğe ilişkin beklentiler gibi özelliklerin belirleyici etkisini göz önünde tutmak gerekir.

İşletmenin başarılı bir yaşamı ve uzun dönemli gelişimi için önemli olan içsel ve dışsal faktörlerin tanımlanması gerekir. Bu tanımlamada işletmelerin zayıf ve güçlü yanlarının belirlenmesi, fırsat ve tehditlerin değerlendirilmesi ve bu konulara ilişkin stratejilerin belirlenmesine yönelik çalışmalar yapılır. Bir işletmenin başarısı için gerekli olan başarı faktörlerinin tanımlanması, stratejilerin formülasyonu ve uygun performans ölçülerinin belirlenmesi için birincil derecede önemlidir.

İşletmelerin belirli dönemlerde gerçekleştirdiği faaliyetlerin değerlendirilmesinde en çok kullanılan kritik başarı faktörleri; 1- Müşteri tatmini, 2- Kalite, 3- Maliyet, 4- Kârlılık, 5- Esneklik olarak sıralanmaktadır. Tüm ölçülerin bir kritik başarı faktörü ile ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Bir performans ölçüsü, kritik başarı faktörü ile ilişkilendirilemez ise, ifade edilemeyecektir ve işletmenin stratejik amaçlarını da desteklemeyecektir. Tüm performans ölçülerinin üretim süreci ile ilişkilendirilmesi gerekir.

İşletmenin ana amaçları tanımlandığında, değerlendirildiğinde ve stratejik plandaki öneme göre sınıflandırıldığında performans ölçüleri belirlenmelidir. Bununla beraber, etkin olarak işleyecek bir performans yönetim sistemi oluşturan işletmelerin, rekabetçi pazardaki değişikliklere anında cevap verebilme esnekliğini yakalayacağı bir gerçektir.

Klasik performans ölçüleri, endüstriyel alanda bekleneni yerine getirmiştir. Ancak uzmanlık ve rekabet koşullarında yeterli olamamaktadır. Performans yönetim sistemlerinin başarılı bir şekilde yapılandırılması, işletmelerin performans ölçümüne yenilik getirmekle kalmamakta, işletmelerin karşılaştığı koşullarda da benze ölçülerin geliştirilmesi, değerlendirilmesi ve uygulanmasında da kullanılmaktadır. Yöneticiler performans ölçümünü, stratejinin önemli bir parçası olarak pek dikkate almamaktadırlar. İşletmelerin oluşturacakları performans yönetim sistemleri, stratejilerini destekleyici olmalıdır. Strateji ile ilişkili olarak, işletmenin iç süreci, müşteriler ve gelişme faaliyetlerini finansal boyut ile birleştirecek şekilde yapılandırılmalıdır. Belirtilen bu amaçları karşılamak üzere “performans ölçüm kartı” geliştirilmiştir.

2.4. Strateji ve Uygulama Arasındaki Bağlantı: Performans Yönetim Kartı

Performans ölçüm kartı, basit bir ifade ile stratejinin işler haline getirilmesi ve işletmede belirlenen strateji doğrultusunda hareket tarzlarının belirlenmesidir. Esas olarak, işletmenin kritik başarı faktörleri ile ilgili finansal ve finansal olmayan ölçülerden oluşan bir yapıdır. Tek tip ölçüler anlaşılır performans hedefleri oluşturamayacak ya da işletmelerin kritik alanlara odaklanmasını engelleyecektir. PÖK ise, yöneticilere işletme bazında kapsamlı bilgileri hızlı bir şekilde sunan ölçülerin oluşturduğu bir yapıdır. PÖK, hemen gerçekleştirilen işlemlerin sonuçlarını ifade eden finansal ölçüler içermektedir. PÖK, müşteri tatmini, işletmenin iç süreci ve işletmenin yenilik ve gelişme faaliyetlerine ilişkin operasyonel ölçüler ile finansal ölçüleri bütünleştirmektedir. Bu tür operasyonel ölçüler, geleceğe ilişkin finansal performansın belirleyicileridir. Performans ölçüm kartı, bir işletmenin stratejilerinin ve vizyonunun eyleme dönüşmesini sağlamaktadır. Performans ölçüm kartı sayesinde, kurumsal stratejiler birimler tarafından benimsenmekte ve kurum içi bütünlük sağlanmaktadır.

Performans ölçüm kartı, tepe yönetimi tarafından hazırlanan stratejileri belirgin, anlaşılır ve odaklanmış stratejik hedefler haline dönüştürmektedir.

PÖK, sadece geçmişte gerçekleşen faaliyetlerin kontrolüne dayalı finansal ölçüler ile sınırlanmamakta, operasyonel bazdaki gelişme ve değişimleri ölçmeye yönelik ölçüleri de bünyesinde barındırmaktadır. Aynı zamanda, bu özelliklerin işletmenin stratejisi ile ilişkisi olmasıdır. Stratejinin belirlenmesiyle her şeyin yolunda gideceğini planlamak yanlış olacaktır. Önemli olan, sapmaların belirlenmesi, nedenlerinin araştırılması ve giderilmesine yönelik çözüm önerilerinin geliştirilmesidir. PÖK, işletmenin vizyon ve stratejisi tarafından belirlenen performans ölçülerinin yer aldığı, performans yönetim sistemine strateji tabanlı bir yaklaşımdır.

PÖK, klasik yönetim sistemlerindeki bir dizi eksikliği de ortaya çıkarmaktadır ki bu, işletmenin uzun dönemli stratejisinin kısa dönemli faaliyetleri ile bağlantısıdır. İşletmenin uzun dönemli stratejilerinin kısa dönemli faaliyet tarzlarına dönüştürülmesi ile işletme, hem mevcut durumda hem de gelecekteki değişim ve gelişmelere PÖK aracılığı ile anında cevap verebilecek ve uyum sağlayabilecektir. Performans ölçüm kartı, genel anlamda bir endüstriye veya bir işletmeye uygulanan basmakalıp bir şablon değildir. Farklı pazar dinamikleri, farklı stratejiler ve rekabetçi koşullar için farklı ölçüm kartları geliştirilmelidir. İşletmede birimler, işletmenin misyon, strateji, teknoloji ve kültürlerine uydurmak amacı ile kendilerine uygun Performans ölçüm kartı geliştirmelidir.²⁷

Performans ölçüm kartı, işletme stratejilerinin ve vizyonunun eyleme dönüştürülmesini sağlamaktadır. Performans ölçüm kartları sayesinde, işletmeler performans yönetim sistemini işletmenin stratejik hedefleri üzerine kurmaktadır. Böylece, kurumsal stratejiler birimler tarafından benimsenmekte ve kurum içi bütünlük sağlanmaktadır. Performans ölçüm kartları, tepe yönetimi tarafından hazırlanan stratejilerin belirgin, anlaşılır ve odaklanmış stratejik hedefler haline dönüşmesine ve dolayısıyla işletmenin performansının artmasına yardımcı olmaktadır. Performans ölçüm kartları bir stratejik performans ölçüm sistemi olarak, işletmelerdeki stratejik kontrol sistemine de bir altyapı oluşturmakta ve bireysel ve birimsel hedefleri kurumsal

²⁷ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Putting The Balanced Scorecard To Work**, Harvard Business Review, 1993, s.135.

stratejilerle aynı doğrultuya yönlendirmektedir. Performans ölçüm kartı, işletmenin değer sistemi ile stratejileri arasında uyum sağlamakta ve çalışanların performansını kurum performansına göre değerlendirerek çalışanların işletmenin amaçlarına uygun davranmasını sağlamaktadır²⁸. Ölçüm kartı, finansal olmayan performans ölçütlerinin performans yönetim sisteminde sayısal bir şekilde ifade edilmesine yardımcı olmaktadır. Sadece finansal hedeflere göre oluşturulan bir kontrol sistemi, stratejik amaçların uzun vadedeki gelişimini gösterememektedir. İşletmeler performans ölçüm kartları ile bugünkü durumlarını gösteren finansal sonuçları izlerken, aynı zamanda gelecekteki gelişmeleri için gereken maddi olmayan varlıkları elde edebilmekte ve gerek duyulan beceri ve yetenekleri geliştirebilmektedir.²⁹ Performans ölçüm kartı uygulamalarında başarılı olmak için işletmeler, aşağıdaki hususları dikkate almalıdırlar.³⁰

- Performans ölçüm kartını stratejik amaçlara ulaşmada bir araç olarak kullanmak:
- Stratejik amaçların işletmenin her kesimine aktarılmasında Performans ölçüm kartının etkin bir araç olarak kullanılması.
- Ölçüm kartını uygulanmadan önce stratejik amaçları belirlemek: Stratejik amaçlar belirlenmeden ölçüm kartının uygulanması hatalı sonuçlar doğuracaktır.
- Ölçüm kartı uygulamalarında güçlü bir tepe yönetimi desteği bulmak ve ilgili yöneticileri inandırmak: Sorumluluğu yönetim muhasebesine bırakmadan işletmede her kesimin projeye etkin bir şekilde katılımını sağlamak.
- Genel uygulamaya geçmeden önce pilot uygulamayı yapmak.
- Ölçüm kartının uygulanmasından önce işletmede her birim için sorumluluk belirlemek.

²⁸ Mehmet Özbirecikli, Ferit Ölçer, **Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi: Balanced Scorecard-PÖK**, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, C: 31, No: 2, Kasım 2002, s.133.

²⁹ Ali Coşkun, **Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye'deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma**, 2006, s.133.

³⁰ Paul McCunn, **The Balanced Scorecard, the Eleventh Commandment**, Management Accounting, 1998, s.34.

- Ölçüm kartını yukarıdan aşağı kontrol aracı olarak kullanmamak: bu durum çalışanlar için isyan nedeni olacaktır.
- Ölçüm kartı projesini standart hale getirmemek: ölçüm kartı, ihtiyaca göre değiştirilen esnek bir yapıya sahip olmalıdır.
- Ölçüm kartı kullanımında eğitim ve iletişim gereklerini göz önünde tutmak.
- Mükemmellik için karışıklığa neden olmamak.
- Yönetimin ek iş yükünü ve ölçüm kartı uygulamalarının maliyetini dikkate almak.
- Neye ulaşmak istediğini belirlenmeden ölçüm kartını uygulamamak

2.4.1. Ölçüm Kartı Tekniğinin Yapılandırılması

Ölçüm kartı tekniği, performans ölçülerinin seçiminde yönetime yardımcı olmaktadır. Ölçüm kartı tekniği ile müşteriler, iç süreç ve yenilik ile ilgili faaliyetlerin ölçülerini klasik finansal ölçüler ile bütünleştirmektedir. Bu ölçüler ile işletmenin kullandığı ölçüler arasında farklar aşağıda sıralanmaktadır³¹:

İşletmelerde performansı ölçmek amacı ile kullanılan finansal ve finansal olmayan ölçüler vardır. Fakat bu süreçleri aşağıdan yukarı doğru oluşturulmuş ve var olan süreçlerden üretilmiştir. Ölçüm kartı tekniğinde yer alan ölçüler, stratejik amaçlara ve rekabetçi gereklere göre üretilmiştir. Dört boyutta yer alan belirli sayıda kritik göstergelerin yönetim tarafından seçilmesi ile ölçüm kartı tekniği stratejik vizyona odaklanmaya yardımcı olmaktadır.

Geleneksel finansal ölçüler yöneticilere gelecek dönemde performansını nasıl geliştireceğini göstermemekte; yöneticileri geçmişte olduklarını ölçmeye odaklanmaktadır.

Dört boyutlu yapıda faaliyet karı gibi finansal ölçüler ile yeni mamul geliştirme gibi finansal olmayan ölçüler arasında bağ oluşturulmaktadır.

Birçok işletmede, süreç yenileme, toplam kalite ve çalışanların yetkilendirilmesi gibi kısmi gelişme programlarını uygulamayı düşünmektedir. Ancak bu gelişme

³¹ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Putting the Balanced...** a.g.m., s.134.

programlarını birbirleri ile bütünleşik bir yapı oluşturmaksızın uygulanmaktadır. Performans ölçüm kartı, işletmenin önceliklerinin belirlenmesi ve yöneticilere, çalışanlara, yatırımcılara ve hatta müşterilere bildirilmesi konusundaki çalışmaların merkez noktası olarak hizmet yapmaktadır. Ölçüm kartı, yeni projelerin ve işletmenin değerlendirilmesinde ortak bir dil olarak kullanılmaktadır.

PÖK, yöneticilerin işletmeye dört önemli boyuttan bakmalarını sağlamaktadır. Bunlar; finansal boyut, müşteri boyutu, içsel süreç boyutu, öğrenme ve gelişme boyutudur.

İlk olarak ölçüm kartı tekniği, işletmenin rekabetçi yapısında yer alan 1- Müşteri odaklı olma, 2-Cevap sürelerinin kısaltılması, 3-Takım çalışmasının öneminin vurgulanması, 4-Kalitenin geliştirilmesi, 5-Yeni mamulleri bulma süresinin kısaltılması ve 6-bunların uzun dönemde yönetilmesi gibi birçok farklı unsuru tek bir yönetim raporu altında toplamaktır. İkinci olarak, PÖK, ölçülerin eksik kullanımına karşı koymaktır.

İyi yapılandırılmış bir PÖK, işletmenin gelecekteki performansını etkileyen unsurların ölçümü ile geçmiş dönem performansının finansal ölçülerini bir araya getirmektedir. Bir işletmenin PÖK'deki amaç ve ölçüleri, işletmenin strateji ve vizyonuna göre oluşturulmaktadır. İşletmeler artık sadece maddi duran varlıklara yatırım yaparak sürdürülebilir bir rekabetçi avantaj elde edemeyecektir. İşletmelerin “maddi olmayan duran varlıklar” ve “entelektüel sermayeye” yatırım yapması, devamlı bir rekabetçi avantajın sağlanması ve devam ettirilmesi açısından önemli bir “kritik faktör” haline gelmiştir.

Son zamanlarda, birçok şirket performans indikatörlerinin ölçüm kartlarını geliştirmiş, performanslarını değerlendirmiş ve rekabet stratejilerinin uygulamalarını teşvik etmişlerdir. Ölçüm kartları birbirleriyle bağlantılı olarak, dört bakış açısı altında işletme stratejilerince incelenmiştir. 1- Finansal Boyut, 2- Müşteri Boyutu, 3- İçsel İş Süreçleri, 4- Öğrenim ve Büyüme.

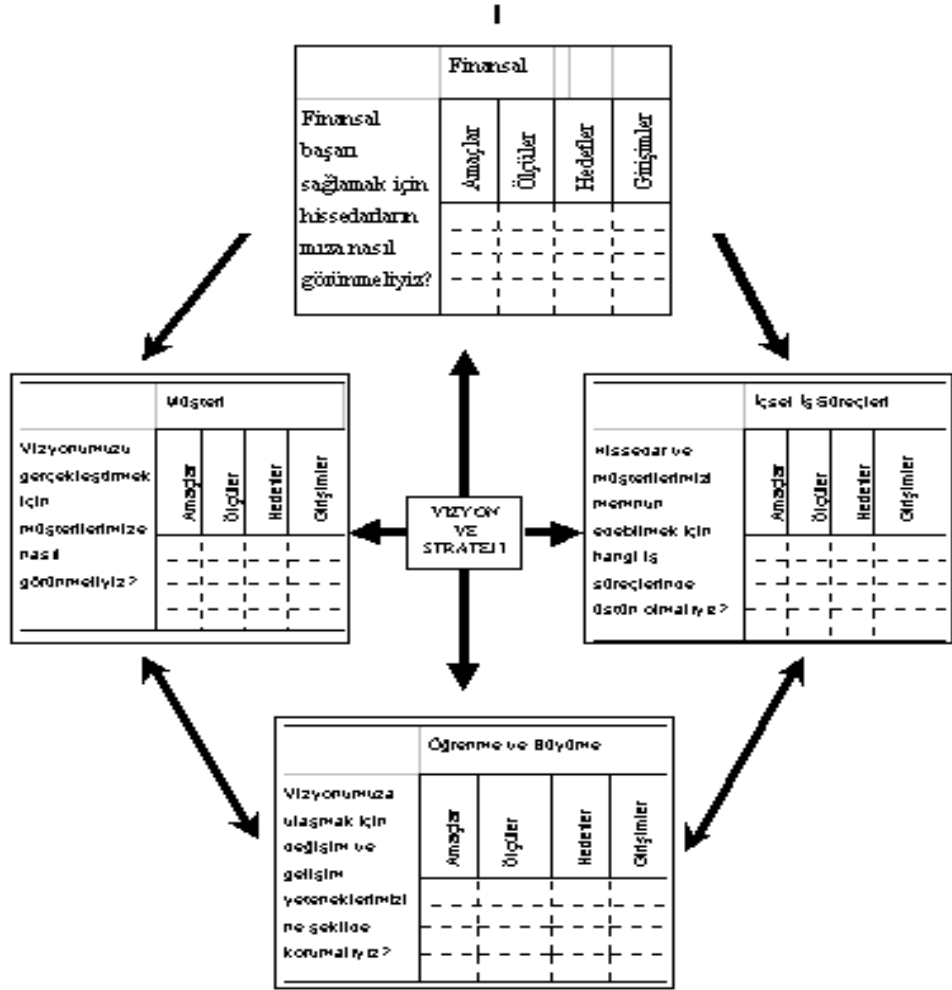
Tablo 5 : İşletme Stratejilerinde Ölçüm Kartı

Finansal	Müşteriler	İş Akışı	Öğrenme ve Büyüme
Yatırım getirisi Varlık getirisi Kârlılık Satışlarda ve kâr marjında büyüme Maliyetler Nakit akışı	Yeni müşteri kazanma Yeni müşteri sayısı Yeni müşterilere toplam satışlar Aday müşteri ziyareti sayısı Müşteri tatmini Ürünün imajı, özellikleri, servis hızı, kalitesi, şikâyetler Müşteri bağlılığı Pazar payı Müşteri kârlılığı	Kalite Zamanlama Bilgi Doğruluğu Maliyet Yeni ürünlerin tanıtımı Hata oranı	Çalışan memnuniyeti İşi ile ilgili alınan kararlara katılabilme Yaratıcılık ve inisiyatif kullanabilme konusunda teşvik edilme Ödül mekanizması Bilgi sistemlerine kolay erişim Çalışanların verimi Çalışan başına kârlılık Çalışan devir hızı

2.4.2. Ölçüm Kartı Oluşturulması Süreci

Yukarıdaki tablonun oluşturulması en üst yönetimden fonksiyonel birim yöneticilerini de içine alan bir takım ile detaylı bir çalışmayı gerektirir. Adımlar özetle şöyledir:

- Stratejik hedeflerin belirlenmesi
- Hedefler doğrultusunda nelerin ölçüleceğinin ve önceliğın belirlenmesi
- Seçilmiş kriterlerin nasıl ve hangi sıklıkta ölçüleceğinin belirlenmesi (bilgi sistemlerinin yeterliliği, anketler, ek danışmanlık ihtiyacı)
- Her bir kriter için somut bir hedef konulması ve hedefin altında kalınması veya aşılması durumunda alınacak aksiyonların belirlenmesi (kârnelerin, çalışanların performans değerlendirmesine bağlanması, ödüllendirme, çıkan sonuçların analizi ile gerçek sebeplere inme ve tedbirler)
- Stratejik hedeflerin ve vizyonun tanımlanması
- İkinci derecedeki özel hedeflerin temel hedeflere yönlendirilmesi
- Var olan sistemde kârlılık
- Elverişli ölçekleri genişletmek



Şekil 2: Dört Bakış Açısının Vizyon ve Stratejiye Dönüştürülmesi

Kaynak: Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Using The Balanced Scorecard As a Strategic Management System**, Harvard Business Review, 1996.

Finansal Boyut: Geçmişte yapılan işlerin ve bu olaylarla ilgili mevcut durumunun ölçülebilir ekonomik sonuçlarını özetlemede finansal ölçüler çok yararlı olduğu için, Performans ölçüm kartları, finansal boyutu olduğu şekilde muhafaza eder. Finansal performans ölçüleri, bir şirketin stratejisinin ve bu stratejiye yönelik yürütme ve uygulamaların şirketi geliştirmeye katkıda bulunup bulunmadığını ortaya çıkarır. Finansal amaçlar, genellikle işletme geliri, sermayenin kârlılık oranı, ekonomik katma değer gibi ölçülebilir kârlılıkla ilgilidir. Alternatif finansal amaçlar ise satışlarda hızlı bir artış sağlamak ve nakit akışı yaratmak olabilir.

Finansal performans ölçütleri organizasyonun strateji oluşturma ve uygulama çalışmalarının organizasyonun temel amacına ulaşip ulaşmadığını gösterir. Çoğu zaman

finansal hedefler işletme gelirleri, satıştaki artış, nakit akışı yaratma ve sermaye/hâsıla oranı gibi ölçütlerdir. Dengeli performans yönetimi yaklaşımı dışında da sıkça kullanılan bu ölçütler daha çok organizasyonun kısa vadedeki başarısının göstergesidirler. Bu ölçütleri kullanmada dengeli performans yönetimi yaklaşımının klasik kontrol sistemlerinden farkı, finansal sonuçların diğer boyutlarda belirlenen performans kriterleri ile ilişkilendirilmesidir.

Müşteri Boyutu: Bir şirketin ürün ve hizmetleri aracılığı ile müşterilerinin ihtiyaçlarını nasıl karşıladığına ilişkin bir gösterge olup bu boyutu ölçme kriterleri arasındadır.³²

Tablo 6: Müşteri Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler

Müşteri tatmini	Müşteri isteklerine cevap verme süresi
Pazar payı	Müşteri ile ilişkinin ortalama süresi
Müşteri sadakati	İlk kontakta çözülen müşteri şikayeti
Dönüş oranı	Müşterinin alım sıklığı oranı
Müşteri şikâyetleri	Müşteri başına yıllık satış
Direkt fiyat	Hedef müşteri harcamalarının payı
Müşteri sayısı	Yeni müşterilerden elde edilen gelirin yüzdesi
Müşteri kayıpları	Kazanma oranları (biten satış sayısı/bitene satış işlemi)
Satış hacmi	Müşterilerin firmayı ziyaret sayısı
Reklâm sayısı	Satışların yüzdesi olarak pazarlama maliyetleri
Yapılan teklif sayısı	Ortalama müşteri boyutu
Marka tanınırlılığı	Kanal(ürün vb) başına satış
Cevap verme oranı	Çalışan başına düşen müşteri sayısı
Müşteri karlılığı	Çalışan başına düşen müşteri hizmet harcaması
Ziyaret sayısı	Yeni müşteri sayısı

Kaynak: Wayne G. Bremser ve Noah P. Barsky, **Utilizing the Balanced Scorecard for R&D Performance measurement**, R&D Management, 2004.

da pazar payı, müşteri sayısı, müşteri kaybı, müşteriye telefonla veya elektronik yolla ulaşılabilirlik, müşteri ile temasa geçildikten sonra satışın gerçekleşmesine kadar geçen ortalama süre verilebilir

Müşteri boyutunda organizasyonun müşterisini tanımlaması ve rekabet ettiği Pazar bölümlerini belirlemesi gereklidir. Belirlenen bu müşteri profili ve pazarda arzulanan başarı ölçütleri ortaya konulmalıdır. Bu boyutun temel çıktıları müşteri memnuniyeti, elde tutulan müşteri sayısı, yeni müşteri sayısı, müşteri kârlılığı ve

³² Uniworld Conference for Professional and Managerial Staff, **Intellectual Capital: People First in the Information Age Economy**, Singapore, August 21-23, 2000.

hedeflenen pazardaki payı olabilir. Kâr amaçlı bütün organizasyonlar için geçerli olabilecek bu ölçütlerin yanı sıra, organizasyon kendi yapısına ve pazarına yönelik özel olarak şekillendirilmiş ölçütler de geliştirebilir. Örneğin, hizmet sektöründe ürünü vaktinde müşteriye ulaştırmak veya servis zamanının kısalığı önemli ölçütler olabilir.

İşletmenin İçsel Süreç Boyutu: İç işleyiş ölçütleri müşteri tatmini ve organizasyonun finansal amaçlarına ulaşmada en önemli olan alanlardan seçilmelidir. Performans ölçüm kartı yönetimi yaklaşımının organizasyonun iç işleyiş boyutuna bakısında geleneksel yaklaşıma göre iki temel farkı vardır. Bunlardan birincisi, geleneksel yaklaşımda mevcut işleyişin izlenmesi ve geliştirilmesi esastır. Performans ölçütleri finansal ölçütlerin yanı sıra kaliteye ve zamana bağlı ölçütler de olabilir. Oysa dengeli performans yönetimi yaklaşımında organizasyon genellikle müşteri ve finansal amaçları yerine getirmek için bütünüyle yeni işleyişler üzerinde yoğunlaşır. İkinci fark ise, dengeli performans yönetimi yaklaşımının iç işleyiş boyutuna yeniliği-inovasyonda entegre etmesidir. Geleneksel performans ölçüm sistemleri mevcut ürünü mevcut müşteriye satmak üzerine yoğunlaşırken, dengeli performans yönetimi yaklaşımı ürün geliştirme, pazar geliştirme stratejilerini iç işleyiş boyutuna entegre eder. İçsel süreç boyutunun geliştirilmesi aşamasında yöneticiler, stratejileri için en önemli olan süreçleri tanımlamaktadır. Her strateji haritasının temeli, öğrenme ve gelişme boyutudur. Strateji haritasının öğrenme ve gelişme bileşeninde işletmenin maddi olmayan duran varlıkları ve bu varlıkların stratejideki rolü tanımlanmaktadır. Maddi olmayan duran varlıklar üç temel grupta toplanmaktadır.³³

Beşeri Sermaye: geliştirilen stratejileri destekleyecek yetenek ve uzmanlık ile donanımlı çalışanlara sahip olmak.

Bilgi Sermayesi: Geliştirilen stratejileri destekleyecek bilgi sistemlerine, iletişim ağlarına ve veri tabanlarına sahip olmak.

Organizasyonel Sermaye: Organizasyonel yapının geliştirilen stratejileri yönetmek amacı ile devamlı gelişmeye uyum sağlayacak şekilde dinamik olması.

³³ Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Yayınevi, Bursa, 2006, s.217.

Tablo 7: İçsel Süreçler Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler

İşlem başına ortalama maliyet	Zamanında teslimat / dağıtım
Ortalama süreç zamanı	Stok devri
Araştırma geliştirme harcamaları	Çalışanların katılımı
Bekleyen patentler	Patentlerin ortalama ömrü
Yeni ürünlerin toplam arz içindeki oranı	Siparişlerin stoklarda olmaması
İş gücü kullanım oranı	Yeniden çalışma
Müşteri isteklerine cevap verme süresi	Baş baş noktası zamanı
Müşteri veritabanına ulaşılabilirlik	Garanti şikâyetleri
Sürekli gelişim	Atıktaki azalma
Devir zamanı (süreç zamanı) gelişimi	Yer, mekan kullanımı
Piyasaya sürülen mal ve hizmetler	Aksaklık süresi çalışılmayan süre
Yeni projelerin iç verimlilik oranı	Geri dönen satın alım sıklığı
Doğruluk kesinlik planlaması	Arz edilen yeni ürünler
Olumlu medya hikâyelerinin sayısı	Kalite şikâyetleri

Kaynak: Wayne G. Bremser ve Noah P. Barsky, **Utilizing the Balanced Scorecard for R&D Performance measurement**, R&D Management, 2004.

Öğrenme ve Gelişme Boyutu: Yenilik sermayesi, telif hakları ve ticari markalar gibi tescil edilmiş entelektüel mülkiyetle, işletmenin sağlıklı bir şekilde faaliyetlerine devam etmesini sağlayan entelektüel varlıkları içerir.³⁴

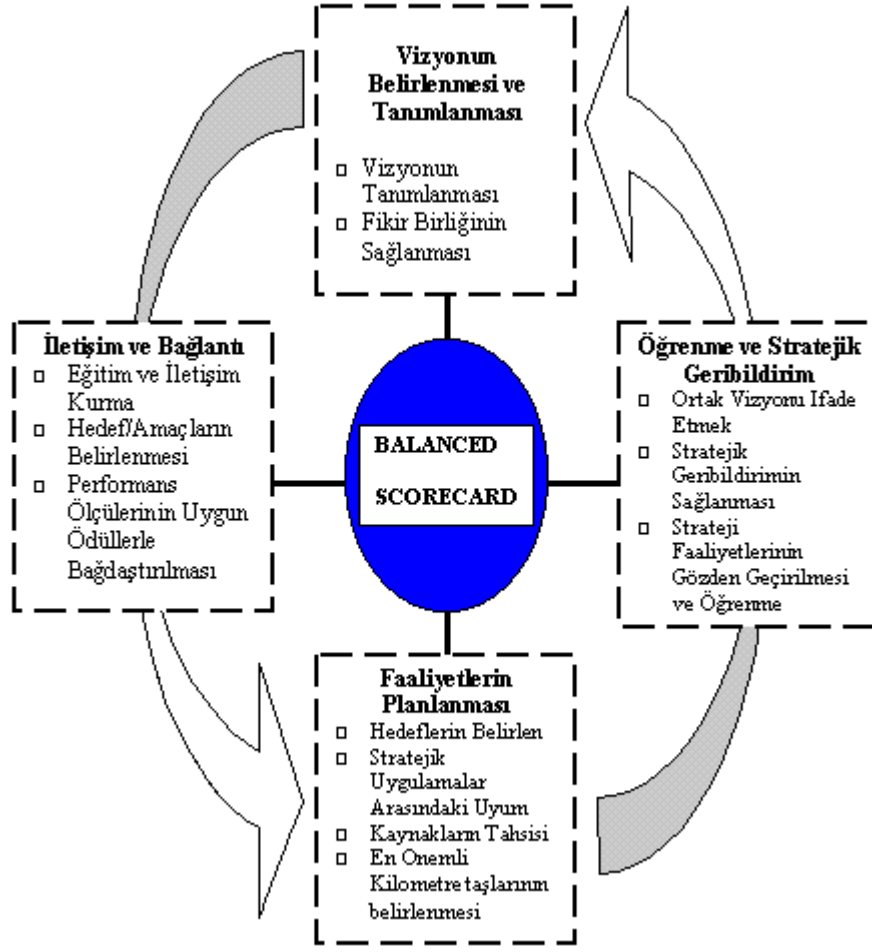
³⁴ D.H. Luthy, **Intellectual Capital and Its Measurement**, www3.bus.osakacu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/25.pdf, 1998

Tablo 8: Öğrenme ve Gelişme Boyutunda Kullanılabilecek Ölçütler

Çalışan tatmini	Müşteri başına düşen eğitim yatırımı
Çalışan önerileri	İleri derecedeki çalışanların oranı
Devamsızlık	Bilgisayarlı çalışanların yüzdesi
Çalışan devir oranı	Bölümler arası görev tahsisi
Kayıp zaman kazaları	Çalışan başına katma değer
Motivasyon indeksi	Çalışma için yapılan başvuru sayısı
Çeşitlilik oranları	Yetki indeksi (yöneticilerin sayısı)
Çalışma ortamının kalitesi	İçsel iletişim oranı
Çalışan verimliliği	Üretilen sonuç kartı sayısı
Sağlık promosyonları	Ortalama hizmet/ çalışma süresi
Yeterlilik oranı	Kişisel hedeflerin başarılanması
Liderlik gelişimi	Performans değerlendirmenin zamanlılığı
İletişim planlaması	Rapor edilen kazalar
Etik değerlerin ihlali	Stratejik bilgi oranı
Eğitim saati	Bilgi yönetimi
Eğitim yatırımları	Çalışanların profesyonel kurumlara katılımı

Kaynak: Wayne G. Bremser ve Noah P. Barsky, **Utilizing the Balanced Scorecard for R&D Performance measurement**, R&D Management, 2004.

Organizasyonun uzun dönemli büyüme ve gelişmesi öğrenme ve büyüme boyutu ile dengeli performans yönetimi unsurlarına yansıtılır. Büyüme ve öğrenmenin üç kaynağı vardır: Çalışanlar, sistemler ve kurumsal işleyiş. Dengeli performans yönetimindeki finansal, müşteri ve iç işleyiş boyutları mevcut durumdaki çalışanların, sistemin ve kurumsal işleyişin eksikliklerini ortaya koyar. Bu açığı kapatmak için organizasyonun yatırım yapması gereken insan kaynakları, teknolojik gelişmeler ve kurumsal düzenlemeler dengeli performans yönetimi sisteminin bu bölümünde dikkate alınır.



Şekil 3: Dört Bakış Açısının Vizyon ve Stratejiye Dönüştürülmesi

Kaynak: Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Using The Balanced Scorecard As a Strategic Management System**, Harward Business Review, 1996

İşletmeler ekonomik buhran boyunca, stratejilerini ve amaçlarını düzenlerler. Esas ölçüm kartı tekniği ve ödüllendirme sistemleri yöneticilerin davranışlarındaki düzenlemelerce etkilenir. Genellikle uzun dönemli, yüksek kalitede amaçlar, öncelikli ürünler ve hizmetler ile pazardaki firmanın anahtar önem taşıyan hedefleri tanımlanır. Tanımlamada, en önemli konu yönetsel amaçlardaki firma stratejileri ile tutarlı öncelikli detaylardır.

İlk olarak, maliyet liderliğine odaklanılarak rakip firmalara oranla ürün ve hizmet maliyetleri azaltılarak liderlik amaçlanabilir. Maliyet liderliği amaçlanırken üretim yönetimi kalitesi ve çevrim hızını kabul edilebilir oranlarda kapsamalıdır.

Ekonomik koşullar kötüleştiğinde firmaların öncelikli stratejilerini gözden geçirmeye ve amaçlarında düzenlemelere gidilir. Ekonomik buhran dönemlerinde,

işletmeler sık sık ürünlerinde yeniliklere, müşteri memnuniyetine yada maliyet düşürmeye odaklanmayı artırırlar. Bir ekonomik yavaşlama dönemini harekete geçirmeye yarayacak nedenler, yeniden değerlendirme, stratejilerinde ufak değişiklikler yapma ve anahtar başarı faktörlerini uygulamadır. Ekonomik yavaşlama boyunca işletmeler sık sık strateji planlarını düzenlemek zorunda kalırlar. Bunlar düşük hızda büyüme, rekabeti artırma ve fiyatlarda durgunluk olur. Şirketler bu koşullarda verimlilik artırımını, kalite ve müşteri hizmetlerini geliştirme ile ürün yenileştirmeye odaklanarak uyum sağlar.

İş dünyasına ekonomik yavaşlama sürecine şirketler misyonlarını ve stratejilerinde düzenlemeler yaparak tepki verirler. Bir işletmenin kapsamlı stratejilerini tanımlandığı misyon raporu genellikle organizasyondaki yöneticilerin yönetsel rehberini tedarik eder.

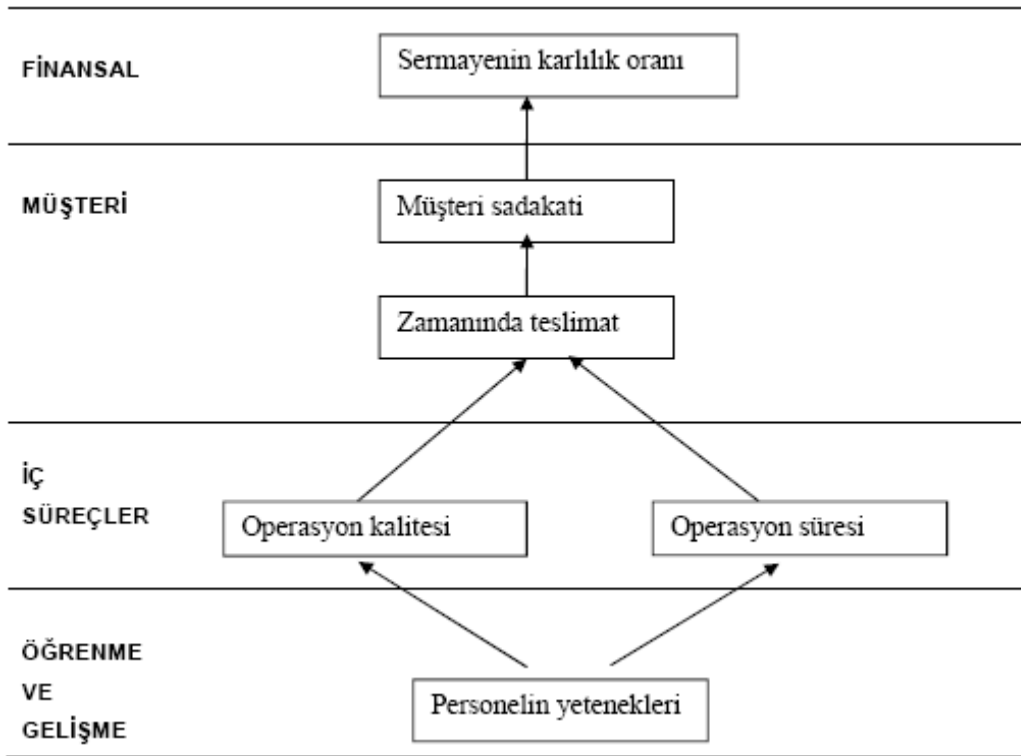
Bunlar meydana geldiğinde, durumu riskli olan firmalar, performans ölçümlerini ve nesnelliklerini firmanın yönetsel idarecileri birbirine uyumlu yeni öncelikli stratejileri gerçekleştirmek için düzenlemelerde bulunurlar. Daralan ekonomiler, global rekabet, tam zamanında bilgi edinme ve müşteri memnuniyetinde artışlarla yöneticilerin aralarındaki günlük bağlantı hareketleri diğer konulardan daha önemli olarak tanımlanır. Çevre olduğu kadar şirketlerin iletişim stratejisi yöneticileri tarafından performans ölçüm sistemindeki ufak değişikliklerde önem taşır.

Cari ekonomik durumlara sahip şirketler belirli bir baskı altında altındadırlar. Daha iyi yönetilme ve maliyetlerini kontrol altında tutarak şirket performanslarını artırmak isterler.³⁵

Performans yönetimi, gerçekten karar verilmesi gereken konu olan ekonomiler, endüstriyel ilişkiler, sosyal ve bireysel psikolojilerin durumlarına bağlı kalmaktadır. İlk olarak Büyük Britanya adasında ulusal endüstri alanında uygulamalar başlamıştır. Daha sonra Avrupa, Avrupa Birliği'nin himayesindeki ülkelerde ve diğer dünya ülkelerince takip edilmiş ve yayılmıştır. Performans ölçümünün odak noktası, yönetimin kabul etmediği hatalı sonuçların olduğu organizasyonlardaki bütün durum ve müşteri memnuniyetidir.

³⁵M. Shutler ve J. Storbeck, **Part Special Issue Editorial Performance Management**, Journal Of The Operational Research Society, 2002, s.245-246.

Performans ölçüm kartı, ölçütleri arasında neden-sonuç ilişkisinin gerekliliği çoğu yazar tarafından ölçüm kartı tekniğinin temel varsayımlarından biri, ölçüm kartı tekniğini diğer yöntemlerden ayıran en belirgin özellik olarak kabul edilmektedir. Ölçüm kartının oluşturulmasındaki temel düşünce farklı performans ölçütleri arasında işletme stratejisini yansıtan dengeli bir ilişkinin tesis edilmesidir. Dengeli ilişkinin kurulabilmesi için ölçüm kartında yer alan tüm boyutlar neden-sonuç ilişkisi içerisinde belirlenmelidir. İşletme stratejisini yansıtan finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin neden sonuç zinciri içerisinde seçilmesi, işletme yöneticilerine nasıl başarılı olacakları hakkında fikir vermektedir. Çünkü strateji nedenler ve sonuçlar hakkındaki bir hipotezler dizisinden oluşmaktadır. Ölçüm sistemleri amaçlar ve ölçütler arasındaki ilişkileri birçok boyutta açıkça ortaya koyarak bunların yönetim ve değerlendirilmesine olanak sağlamalıdır. Neden sonuç zinciri sonuç kartının dört boyutunu da kapsamalıdır. Aşağıdaki ölçüm kartında bir neden sonuç ilişkisinin nasıl kurulabileceğini göstermektedir.³⁶



Şekil 4: Ölçüm Kartı Tekniğinde Neden-Sonuç İlişkisi

Kaynak: Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, Sistem Yayınları, 1999.

³⁶ Fatih M. Güner, **Stratejik Performans Değerlemede Dengeli Sonuç Kartı Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama**, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi.2006, s.52.

2.4.3. Süreç Performansının Ölçülmesi

Süreçlerin organizasyonel hedefleri hangi ölçüde desteklediğini ve istenen çıktılara ulaşılmasında ne derece başarılı olduğunu görebilmek için performansların ölçülmesi gereklidir. Bu performansı belirten göstergelerden biri çevrim süresidir. Çevrim süresi, bir sürecin başlangıcı ile bitişi arasında geçen toplam süredir. Sürecin her tekrarlanmasında çevrim süresi değişebilir. Çevrim süresinin artması, hem müşteri memnuniyetsizliğine yol açar hem de maliyetleri arttırır. Çevrim süresinin artmasının nedenleri arasında işlerin tekrarlanması, gereksiz işler ya da alt süreçler, bürokratik işlemler, alt süreçler arasında işlerin tekrarlanması sayılabilir.

Maliyet / çevrim süresi ile gösterilen performans oranı farklı çevrim süreleri ve maliyetleri olan süreç düzenlemelerin karşılaştırılmasında kullanılır. Maliyetlerin azalıp, çevrim sürelerinin artması durumunda, pay ve paydadaki değişim yüzdeleri hesaplanır. Yönetim bir tercih yapma zorunluluğuyla karşı karşıya kalırsa, maliyetlerdeki azalma, çevrim süresindeki artışa tercih edilmelidir.

Katma değer / çevrim süresi ile gösterilen performans oranı, çevrim süresinin ne kadarının katma değer yaratan faaliyetlerden oluştuğunun hesaplanmasında kullanılır. Bu oranın yüksek olması hedeflenir³⁷

2.4.4. Ölçüm Kartlarının Avantajları

Ölçüm kartları işletmeler için bir takım faydalar, avantajlar sağlamaktadır. Aşağıda bu kartların avantajlarından genel kabul görmüş olanları belirtilmiştir;

- Üst düzey stratejik kararlar tüm organizasyonda ölçülebilir operasyonel aktivitelere dönüşüp sürekli ve standart bir takip sistemi sağlar.
- En yüksek performans için en kilit iş akışlarına odaklanılıp hangi değişkenlerin ölçüleceği belirlenir. Şirketin öncelikli hedefleri ölçülebilir hale getirilir.
- Ölçüm kartları örgütsel değişikliklere sebep olur.
- Ölçüm kartları organizasyondaki herkesin en tepeden en aşağıya kadar amaç ve performanslarını uyumlu bir noktaya getirir.

³⁷ Rıdvan Bozkurt, **Süreç İyileştirme**, Milli Produktivite Merkezi Yayınları, Ankara, 2003, s.28.

- Üst yönetimin kaynaklarını nereye yönlendirmesi gerektiğini gösteren bir pusula görevi görür.
- Ölçüm sisteminin sağladığı netlik, bütçe kararlarında ve kontrol noktalarının belirlenmesinde çabukluk ve kolaylık sağlar.
- Ölçüm kartlarının içerdiği kilit performans kriterleri üst yönetimin detayların içinde kaybolmasını engeller ve stratejik kararların alınmasında hızlı ve etkin bir araç görevi görür.

Ölçüm kartlardaki göstergeler organizasyondaki en iyi uygulamaları açığa çıkartıp önceden belirlenen hedeflerin neresinde bulunduğunu ortaya koyar. Buna göre hedefler rekabet ve maliyet şartlarını da göz önüne alarak yeniden belirlenebilir.

2.4.5. Ölçüm Kartlarının Dezavantajları

Ölçüm kartlarının işletmeler açısından avantajlarının yanı sıra bazı dezavantajları da bulunmaktadır. Bu dezavantajlardan her türlü işletmenin başına gelebilecek olanları aşağıda belirtilmiştir.

- Müşteri, çalışanlar ve iş akışı ile ilgili faktörlerin finansal tablolara etkisi ilişkilendirilmediği zaman önemlerini kaybetme riski söz konusudur.
- Ölçüm kartlarının içeriği güncellenmezse önemini/önceliğini kaybeden kriterler sürekli ölçülmeye devam eder ya da ölçek uygulaması işlevini yitirir.

2.5. Gelişim ve Tahmin Arasındaki Ölçekteki Eksiklikler

Anlamli görüşmelerin var olduğu organizasyonlarda, performans geliştirme teşebbüsleri arasında bağlantılar kurulacaktır. Dengelemenin sağlanma zorunluluğu şart koşulduğunda iş görenlerin ciddi bir şekilde performans yönetim sistemlerine odaklanması görülebilir. Tahmin edilen süreçlerde haddinden fazla meblağ üzerine odaklanma, geliştirilebilir amaçların diğerlerin gerisinde kalmasına yol açabilir.

Bir performans yönetim sistemi kalkınma ve değerlendirmenin ikisi bir arada olarak etkili bir şekilde yerine getirilebilir. Fakat her fonksiyon ayrı önem ihtiyaç gösterir ve iletişim kuralları geliştirilir, harekete geçirilir, iş görenler ödüllendirilir. Performans yönetim sistemi yaratılırken fiili ise, şirkete ait sonuçlar temin edilir. Firmalar, performans yönetiminin gelişimle ilgili görünümünü belirlemek zorundadır.

Performans yönetimi, firmaların süreçlerinde bir dengeleme ağı kurmadan da anlamlı destekler olarak değerlendirme ile başarılı olabilir. Tedarikçi-İşletme-Müşterinin yer aldığı değer zincirinde kalite, maliyet, zaman gibi güç unsurlarına “yenilik anlayışı” da eklenmektedir. Performanslarını geliştirme yollarını aramak, işletmelerin faaliyetlerini nasıl yaptıklarını yeniden gözden geçirmeleri gerekmektedir. Performansın geliştirilmesini sürekli hale dönüştürmek, sürekli gelişme ve yenilikçi bir anlayışa sahip olmak ile mümkündür.

Ortamın dinamik olup olmadığına bakmaksızın işletmeler, amaçlarına ulaşmak için faaliyetlerini kontrol etmek zorundadır. Performans ölçümü ve ödüllendirmenin, amaçlara ulaşmak amacı ile yapılan faaliyetlerin üzerinde önemli etkisi vardır.

2.6. Performans Ölçümünde Dikkat Edilmesi Gerekenler

Bir performans ölçüm sisteminin başarılı olabilmesi için, öncelikle ana hedefler belirlenmeli ve sistem içinde herkes ne yapacağını bilmelidir. Her grup, ana hedeflerle bağlantılı olarak kendi performans hedeflerine sahip olmalıdır. Kişilerin ve çalışma gruplarının hedefleri açık, anlaşılır ve ulaşılabilir olmalıdır. Çalışanlar, sürekli eğitilmeli ve yönlendirilmelidir. Sistem, performans hedeflerine yaklaşıp yaklaşılmadığının kolayca izlenebilmesi için, açık ve sade bir şekilde tasarlanmalıdır³⁸.

Ölçüm kartı tekniği uygulamasının başarılı olabilmesi için bir “değişim” programı olarak uygulanması gerekmektedir. Sadece ölçüm sistemi olarak uygulamaya konan Ölçüm kartı tekniği programları genellikle başarısız olmaktadır³⁹.

Ölçüm kartı tekniğinin bir performans yönetim sistemi olduğu unutulmamalıdır. Yani, performansın sadece raporlanması yeterli değildir, her performans ölçütünün bir hedefi olmalı ve her performans ölçütünden sorumlu bireyler belirlenerek performanstaki gelişim izlenmelidir. Ölçüm kartı tekniği uygulaması için seçilen bilgisayar yazılımının da performans yönetimine uygun olması gerekmektedir. Ölçüm kartı tekniği uygulaması sırasında, kurum içindeki değişik düzeylerdeki Ölçüm kartı tekniklerinin birbiri ile bağlantısının kurulduğu bir altyapı oluşturulmalıdır. Farklı

³⁸ Karen Carney, **Successful Performance Measurement: A Checklist**, Harvard Management Update, Kasım 1999, s.4-5.

³⁹ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard**, Boston, Harvard Business School Press,1996, s.47-48.

birimlerin ve süreçlerin Ölçüm kartları birbirleri ile ilişkileri tanımlanmalı ve sonuç olarak ortak bir kurumsal performans raporu oluşturulmalıdır.

2.6.1. Strateji ve Performans Yönetimi İlişkisi

Strateji işletmenin hisse sahipleri ve yatırımcıları için istenilen değeri yaratmak amacıyla gerekli aktiflerin neler olduğunu ve bu aktiflerin kombinasyonu ile nasıl değer yaratılacağını göstermelidir. Bu işletmede sürekli olarak stratejik bir diyalogun oluşturulmasını, stratejiyi sürekli şekilde uygulayan bir stratejik yönetim sisteminin kullanımını gerektirir. Bu dokunulmaz aktiflerin başlıca karakteristiklerinden birisi olduğu için bunların değeri normal olarak fiziksel aktiflerin değerinde olduğundan daha fazla dışsal faktörlere bağlıdır. Örneğin, pazarı algılama gibi. Buna ilave olarak dış faktörler tamamen yönetimin kontrolü altında değildir. Pazarda dokunulmaz aktiflere dayalı olarak yaratılan benzersiz rekabet konumları geliştirmede işletmenin her zaman bir adım önce olması, büyümenin sürdürülmesi ve daha henüz değişim ortaya çıkmadan stratejinin uyarlanması anlamına gelir.

Stratejik amaçların yararlı olabilmesi için bazı özelliklere sahip olması gereklidir. Bunlar dört temel başlıkta ifade edilebilir.⁴⁰

1. Spesifik faaliyetlere dönüştürülebilecek nitelikte olur.
2. Örgütün bütününe yön verir ve çalışanlara rehberlik eder.
3. Örgütün uzun dönemli önceliklerini ortaya koyar.
4. Örgütün her düzeyinde istenen başarı standartlarını oluşturur ve yönetimin kontrol etmesini kolaylaştırır.

Stratejik amaçların belirlenmesi stratejik planlama sürecinde örgütün kaynaklarını doğru tahsis etmesini, önceliklerinin ve tercihlerinin ilgili herkesçe anlaşılmasını, sorumlulukların devrini ve sonuçlar açısından hesap vermeyi kolaylaştırması bakımından kritik bir asama olarak kabul edilmektedir.

Ayrıca bir performans yönetim süreci, stratejik yönetim süreciyle bütünleşmeyi de gerektirir. Bu süreç, işletmedeki dokunulmaz aktiflerin etkin kullanımıyla birlikte artan kısa ve uzun dönemli performans arasında ortaya çıkan sürekli dengesizlikler

⁴⁰ James H. Donnelly, James L. Gibson ve John M. Ivancevich, **Fundamentals of Management**, 10 th Ed. Mc Graw Hill Inc., USA, 1998, s.170.

üzerinde daha fazla kontrol sağlanmasını gerektirir. Performans yönetim sürecinin amacı, işletmenin fonksiyonları, içinde yer aldığı coğrafyası ve sınırları boyunca kısa dönemli kârlarını göz önünde tutarak işletme faaliyetlerinin ve kaynaklarının optimize edilmesini sağlamaktadır. Stratejik yönetim sürecinin amacı ise kısa ve uzun dönemde değer katma seçeneklerinin sayısının artırılmasıdır. Başka bir deyişle, performans yönetim süreci, kısa dönemli kârlılık hedeflerini göz önünde tutarak, mevcut aktif kullanımının optimize edilmesini sağlarken, stratejik yönetim süreci, her zaman pazara yönelik olarak söz konusu aktiflerin yaratılması hedeflerini hızlandırır. Her iki süreç, farklı yönetimleri ve farklı bilişsel tutumu gerektirdiğinden dolayı normal olarak ortaya çıkan görevlerin birbirinden ayrılmasını mantıklı hale getiren aynı yönetim takımı tarafından yerine getirilirler. Söz konusu her iki görevi ayrı şekilde fakat düzenli aralıklarla sürdürmek için performans inceleme toplantıları düzenlenebilir.

PÖK'nin uygulamada başarılı olabilmesi için bazı kurallara dikkat edilmelidir. PÖK'nin ortaya çıkmasında büyük pay sahibi Nolan, Norton & Co. ve iş ortaklarının altın kurallar olarak sundukları on kural vardır. Bu on kural şunlardır:

- PÖK standart bir çözüm değildir; sadece genel bir çerçeve oluşturur. Çünkü her işletme ve yaptıkları iş farklıdır.
- Tepe yönetiminin desteği şarttır.
- Strateji başlangıç noktasıdır.
- Amaçların ve ölçülerin sınırları belirlenmeli ve dengelenmelidir. PÖK'nin önerdiği dört boyuttan başka boyutlar olabileceği gibi bu sayı üç boyuta da indirilebilir.
- Fazla derin analizlere girmeden yaptığımız işi rafine hale dönüştürün ve öğrenin. Önce işletmenin belli bir bölümünde PÖK'yi test edin sonra uygulamaya koyun.
- Tabandan alıp yukarıya doğru çıkan bir yaklaşım içinde olun. Alt seviyedeki algılamalara önem verin (katılımcılık) ve üst düzeyde stratejiyle uyumunu sağlayın.
- PÖK bir sistem sorunu değildir, PÖK'nin kendisi bir sistemdir.

- Performans ölçüm sistemlerinden ilk uygulamaya geçilecek birime kadar sistemi yeni baştan düşünün.
- Performans göstergelerinin işletmenizin yönetim tarzı üzerindeki etkilerini dikkate alın.
- Bütün ölçümler sayısal olmayabilir, bir kısmı tahmine dayanabilir.

Muhasebenin doğru veriler sağlamasından daha önemli olan tahminin gerçeğe yakın olma ihtimalidir. Kantitatif ölçüler kadar kantitatif ölçülere de yer verilmelidir. PÖK uygulamaya karar veren işletmelerin yukarıdaki kurallara sürecin her aşamasında dikkat etmeleri gerekir.

2.6.2. Stratejinin Rolü

Yöneticiler kararlarını genellikle ölçülmesi nispeten kolay olan ve ölçme sistemleri Kurulu göstergeleri takip ederek alıyorlar. Kurum performansını önemli ölçüde etkileyen, ancak ölçülmesi güç performans göstergeleri ise sistematik olarak takip edilmiyor. Bu durumda şirketlerde geçmiş kararların bugünkü yansıması olan finansal göstergelere aşırı ağırlık verilirken, geleceği hazırlamak için ihtiyaç duyulan göstergelere gerekli önem verilmiyor. Bir kurumu geleceğe hazırlamada en önemli unsur o kurumun, rakiplerinin ve çevrenin koşullarına uygun olarak geliştirilmiş özgün strateji ve stratejinin etkinlikle uygulanmasıdır.

Savaş, insan organizasyonları arasındaki rekabetin en eksi şeklidir. İşletme organizasyonları iki yüzyıl öncesine kadar bugünkü gibi büyük değildi. Ancak insanlar, binlerce yıldan beri savaşmakta ve savaş, çok sayıda insanı motive etmeyi, liderliği, lojistiği ve örgütleme tekniklerinin geliştirilmesini teşvik etmektedir. Yine de işletme yönetimindeki birçok icadın, örneğin, senaryo planlaması gibi tekniklerin askeri planlamanın bir parçası olması şaşırtıcı değildir. İşte daha fazla savaşçı olması sorunu yoktur. Bunu yerine, iş dünyasına bu teknikleri tercüme etmek ve oldukça rekabetçi bir ortamda karmaşık organizasyon ve insan sorunlarına askeri düşümlerin nasıl yaklaştıklarını öğrenmek gerekmektedir. Diğer bir deyişle strateji, savaş planını oluşturur ve nihai karara götüren eylemler dizisini bir araya getirir. Yani her birinde mücadele edilen savaşları düzenler ve birbirinden ayrı durumdaki kampanya planlarını oluşturur. Bunlar gibi geniş kapsamlı olan konularda detaylara ait bir dizi düzenleme

yapılırken, olabilecek hataların giderilmesi bazı varsayımlarla mümkün olmaktadır. Bu düzenlemelerin tamamı peşinen uygulanamaz. Doğal olarak her savaşta genel planda değişiklikler yapılmasında ve olağan dışı durumların anında düzenlenmesinde, stratejinin orduyla birlikte yürümesi gerekir. Bundan dolayı strateji bir an için olsa bile çalışmadan asla elini çekmez.

Bir organizasyonda karar alan veya alınan karara katılan herkesin, karar almada kullandıkları veya kullanmadıkları önemli bilginin hızla geri beslemesi stratejiye bağlıdır. İşletmenin yönetim sistemi için bu, stratejinin operasyonel yönetimle bütünleşik durumda olmasını ve strateji ile operasyonel yönetimin birbirlerine bağlı olduğu anlamına gelmektedir. Stratejik planlamaya bağlı kalınması, taktik düzeyde performansını izleme ve karar desteği sağlamada çok güçlü bir yaklaşım yaratır. Fakat bu, yeni ekonomide şirketlerin başarılı olmak için yerinde getirmeye gereksinim duyduğu şeyin tamamı değildir.

2.6.3. Başarılı Performans Yönetim İlkeleri

Birçok organizasyonda geleneksel performans yönetimleri verimsiz duruma düşmüştür. Gelişim araçları ile dizayn edilen durumun düzenlenip, onaylandığı sistemlerde bazı firmalar yıllık olarak geliştirilmesinden fiyatları indirmeye çalışan bir süreci daha etkilidir. Bu durumda, performans yönetim süreçleri yöneticiler ve yardımcıları tarafından korkuyla karşılanır, fakat firma için hatırı sayılır bir masraf teşkil eder⁴¹.

2.7. Yönetim Muhasebesi Sisteminin Değerlendirilmesi

İşletmeler içinde bulunduğu rekabetçi ortamı şekillendiren ve rekabetçi ortama yön veren özellikler: (1) Global boyutta rekabet, (2) Üretim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, (3) iletişim teknolojilerindeki hızlı gelişmeler, (4) Müşteriye odaklanma, (5) Yeni yönetim anlayışları ve (6) Sosyal, politik ve kültürel değişiklikler şeklinde sıralanmaktadır. Post modern fabrikaların oluşturulmasına yönelik dört ilke ve uygulama yeni anlayışları da beraberinde getirmektedir:

- İstatistikî kalite kontrolü: Fabrikaların sosyal yapısını değiştirmektedir.

⁴¹ Peter Allan, **Designing and Implementing an Effective Performance Appraisal System**, Review of Business, 1994, s.7.

- Yeni Maliyet Muhasebesi Anlayışı: üretim kararlarını işletmenin stratejik kararları ile uyumlu hale getirmektedir.
- Üretim Sürecinin Hücre şekline yapılandırılması: Standartlaştırma ve esnekliğin avantajlarını bütünleştirmektedir.
- Sistem yaklaşımı: Üretim faaliyetlerinin fiziki sürecini düzenlemektedir. Bu işletmenin içinde bulunduğu ortamda, değer yaratıcı işletme olarak tanımlanır.

İleri üretim teknolojilerinin başlangıç noktası ise, tam zamanında sistemidir. Tam zamanında tedarik ve üretim ile değişen fabrika ortamı ile işletmeler bilgisayar ile bütünleşik üretim sistemleri ile değişikliklere anında cevap verebilen bir yapıya bürünmüştür.

2.7.1. Yönetim Muhasebesinin Rekabetçi Ortamdaki Yeri

Klasik olarak muhasebe sisteminin temel işlevlerinde biri raporlama olarak tanımlanmaktadır. Bu raporlarda plan veya bütçe rakamları ile fiili rakamlar arasında yapılan karşılaştırmaların sonuçları, yöneticiler tarafından performans değerlendirmelerinde kullanılmaktadır. Dinamik ve rekabetçi Pazar ortamında muhasebe sistemlerinin raporlama ve performans değerlendirme fonksiyonlarının yetersiz kaldığı görülmektedir. Dönemlik olarak hazırlanan ve tekrara dayanan, karar verme konusunda gerekleri karşılamayan bilgileri içeren raporlar, ilgili dönemlerdeki “ekonomik değerdeki” artışı veya azalışı göstermekte yetersiz kalmaktadır.

Değişme ve gelişme sürecinde, yönetim muhasebesinin tanımı da değişmiştir. Değişen yüzü ile yönetim muhasebesi organizasyonel kaynak kullanımı odaklı yönetim sürecin bir parçası olarak tanımlanmaktadır. Yönetim süreci ise, dinamik ve rekabetçi ortamda, kaynakların etkin kullanımı ile değer yaratmaya odaklı bir süreç olarak tanımlanmaktadır.

2.7.2. Yönetim Muhasebesi Sistemlerindeki Yetersizlik

Yönetim süreçlerinin değer yaratmaya odaklandığı bir ortamda performans değerlemesi halen, klasik yönetim muhasebesi sisteminde finansal verilere dayalı olarak yapılmaktadır. Fark analizleri ve işçilik verimliliği gibi üretim ortamının performansını gösteren klasik göstergeler ile işletmenin başarısı ölçüle gelmiştir. Ancak, üretim süreleri, üretim süresi hızı, üretim süreç etkinliği gibi süreç ile ilgili kritik başarı

faktörleri yanında müşteri tatmini, müşteri kârlılığı, esneklik ve yenilik gibi finansal olmayan ölçülerin de performans ölçüm sistemine dâhil edilmesi gerekmektedir.

Klasik yönetim muhasebesi sistemleri, yönetimin dikkatini farklı ve yanlış hedeflere yönlendirmektedir. Dikey olarak yapılandırılmış işletmelerde, farklı ve çeşitli faaliyetleri koordine etmek amacı ile kullanılan ölçüler birçok işletme için başarı göstergesi olarak kabul edilmektedir. Değer yaratıcı faaliyetlerin yer almadığı dönemlik finansal tablolara güvenen yöneticilerin başarısızlığının temelinde, verdikleri kâarlarda kullandıkları bilgilerin operasyonel bilgilerden yoksun olması yatmaktadır.

Mevcut yönetim kontrol teknikleri ve maliyet sistemleri ileri üretim teknolojilerini kullanan işletmelerde yönetimin ihtiyaçlarını kârşılıyamadıkta ve kâar verme sürecinde kullanılabilecek gerekli bilgileri sağlamada yetersiz kalmaktadır. Üretim, mamul, süreç geliştirme ve pazarlama fonksiyonlarında değer yaratıcı faaliyetler, yönetimi muhasebesi sistemince açıklanabilmektedir. Yenilik ve değişme zamanında uyum sağlayan yenilikçi bir yönetim muhasebesi sistemi ile yönetim, kâar verme ve kontrol konularında yeterli bilgileri elde edecek stratejilerin uygulanması konusunda etkin bir rol üstlenecek ve işletmenin geçmişı ile uğraşmayıp, geleceğini şekillendirecektir.

Muhasebeye stratejik boyut kazandırmak için işletmeleri zorlayan nedenler vardır. Stratejik boyut anlayışı, yönetim muhasebesinin müşteri değerine yoğunlaşmasını gerektirmektedir. Stratejik boyut ayrıca, işletmenin stratejik amaçlarına ulaşmak için uzun bir zaman diliminde belirli bir kâar üzerindeki stratejik değişkenler dizisini kullanarak, pazardaki performansını değerleme ve kontrol etmede işletmelere yardımcı olmaktadır. Stratejik boyut kazanan yönetim muhasebesi sisteminde, üretimde esneklik, kalite, dağıtım, zamanında teslim ve satış sonrası hizmetler gibi işletmeye, müşteriye değer sunma imkânı veren unsurların maliyeti, maliyet havuzunda sular altında kalmayacak, raporlanacak ve yönetsel kararlarda etkin yönetim amaçları doğrultusunda kullanılacaktır.

Yenilikçi bir yönetim muhasebesi sisteminin kendinden beklenen fonksiyonel görevleri yerine getirmesi gerekmektedir. Bu fonksiyonel görevleri yerine getirirken belirli araçlar kullanılmaktadır. Yapılan araştırmalarda işletmelerin belirli amaçlar için

on yedi farklı yönetim muhasebesi aracı kullandıkları ortaya konulmuştur. Bu araçlar tablo 6’de belirtilmektedir;

Tablo 9: Yönetim Muhasebesi Araçları

Planlama ve Bütçeleme Araçları
Operasyonel Bütçeleme Faaliyet Tabanlı Yönetim Sermaye Bütçesi
Karar Ağaçları
Kantitatif Teknikler Başa baş Analizleri İçsel Transfer Fiyatlama Tedarik Zincirinin Maliyeti Değer Zinciri Analizi
Mamul Maliyet Analiz Araçları
Klasik Maliyetleme Genel Üretim Giderlerinin Dağıtımı Çok boyutlu Maliyetleme Hedef Maliyetleme Mamul Ömrü Süresince Maliyetleme Kısıtlar Teorisi
Performans Değerleme Araçları
Kıyaslama Ölçüm Kartı Değer Tabanlı Yönetim

Kaynak: Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim Muhasebesi**, Alfa Yayınevi, 2006,s.111

2.7.3. Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

İşletmelerde karar verme yetkisi ve sorumluluk belirli esaslar çerçevesinde belirli kişilere verilmektedir. Yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumluluklarını en iyi şekilde nasıl yaptıklarını açıklamasını sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi vardır ki, bu sistem sorumluluk muhasebesidir. Fonksiyonel birim ve kişilere odaklı bir yapının hâkim olduğu fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk alanlardaki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar arasında karşılaştırma yaparak performans ölçümü yapılmaktadır. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin iki temel fonksiyonu göze çarpmaktadır; İşletmedeki sorumluluk alanlarına göre finansal verilerin sınıflandırılması ve her bir sorumluluk alanındaki faaliyetlerin, gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki yöneticilere raporlanmasıdır ki, burada amaç yönetsel kontrolü sağlamaktır.

2.7.4. Tam Zamanında Üretim Ortamında Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

Faaliyetlerin gerek duyulduğu zaman yapılması gerektiğine odaklanan Tam zamanında anlayışının merkezindeki dört temel özellik; mamul/hizmete katma değer eklemeyen tüm faaliyetlerin ortadan kaldırılması, yüksek düzeyde kaliteye odaklanma ve doğru şeyin ilk defada yapılması anlayışı, faaliyetlerin etkinliğinde sürekli gelişmeye odaklanma ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin tanımlanması için faaliyetlerin basitleştirilmesi ve incelemelerin artırılması olarak sıralanmaktadır.

Tam zamanında ortamında faaliyette bulunma nedeni ile sürece odaklı bir performans ölçümü anlayışı hâkimdir. Ne var ki bu, finansal performansın önemini göz ardı etmeyi gerektirmemektedir. İşletmelerde kâr, yatırımın geri dönüş oranı ve standart maliyet farkları gibi ölçütler halen birer başarı göstergesidir. Ancak bunlar, işletmenin dışı yönelik göstergeleridir. İşletmenin içinde, üretim ortamındaki faaliyetlerin performansının ölçümünde finansal olmayan, operasyonel ölçütler kullanılmaktadır. Performans ölçütleri, işletmenin misyonunu, vizyonunu, amaçlarını ve stratejilerini desteklemek üzere oluşturulmalıdır. İşletmenin misyon, vizyon, amaç ve stratejilerini desteklemeyen bir başarı faktörü, performans ölçümünde dikkate alınmamalıdır. Performans ölçüleri, bir işletme biriminde olduğu kadar işletmenin genelindeki önemli faaliyetler ve süreçler için geliştirilmelidir.

Tam zamanında üretim ile performans düzeyinden çok, performans trendleri önem kazanmaktadır. Bu nedenle gerçekleştirilen bir faaliyetin performansının önceki performans düzeyi ile karşılaştırılması, standart değerlere göre karşılaştırma yapmaya göre daha çok önem kazanmaktadır. Diğer bir ifade ile performans ölçümünde fark analizleri yerini performans trendlerine bırakmıştır.

2.7.5. Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

Faaliyet tabanlı maliyetleme, sadece genel üretim giderlerinin dağıtımında kullanılan bir teknik değildir. Faaliyet tabanlı maliyetleme sistemi, işletmenin yönetim kontrol sisteminin bir bileşeni, parçasıdır. FTM, hem maliyet dağıtım aracı hem de bir yönetim aracıdır. FTM'nin dikey boyutunda endirekt nitelikteki giderler ile ilk olarak faaliyetlere aktarılmaktadır ki bu aşamada faaliyet maliyetleri hesaplanmaktadır.

Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi ile fonksiyonel sorumluluk muhasebesi arasındaki karşılaştırma aşağıdaki gibidir;

Tablo 10: Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi ile Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Karşılaştırması

	Fonksiyonel Sorumluluk Muhasebesi Sistemi	Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi
Temel Varsayımlar	Birbirinden Bağımsız Merkezler	Merkezler Arası İlişki
Odaklanma	Bireyler/Merkez	Takım/Süreç
Kontrol	Maliyetler	Faaliyetler
Fark Analizleri	Hesapların Denkliği Sağlama İçin Kullanılmakta	Süreci Geliştirmek İçin Kullanılmakta
Standartlar	Statik	Dinamik
Amaçlar	Standartların Karşılanması	Sürekli Gelişme
Kontrol Özellikleri	Tek Boyutlu Bütçe Tabanlı Finansal	Çok Boyutlu Stratejik Finansal ve Operasyonel

Kaynak: Carol J. McNair, **Interdependence and Control: Traditional vs. Activity Based, Responsibility Accounting**, 1990.

Faaliyet temelli performans ölçümü, organizasyonun performansını mali göstergelerden ziyade faaliyet esasına göre ölçmeyi hedefleyen bir yöntemdir. Bunu yaparken bir faaliyeti icra etmenin maliyeti kadar, onu yapmamanın veya eksik yapmanın maliyetini de –fırsat maliyeti- hesaba katmaktadır. Böylelikle faaliyet temelli performans ölçümü yaklaşımı, değer analizi, süreç analizi, kalite yönetimi gibi birçok yöntemi içine almaktadır⁴². Faaliyet temelli yönetim -performans yönetimi- yaklaşımı oldukça önemli bir açılım sağlamaktadır. Faaliyet temelli yönetim anlayışı, faaliyet temelli performans ölçümünün şirket açısından stratejik önemi haiz belirli sayıda anahtar faaliyete odaklanmayı esas almaktadır. Böylelikle detaylarda boğulmanın önüne geçilerek bütünün ortaya konulması amaçlanmaktadır. Konuya bilgi yönetimi açısından bakıldığında, bilgi yönetiminin başarısı açısından hayati öneme sahip belirli sayıda anahtar faaliyete odaklanılarak, bunların etraflı biçimde incelenmesi, bilgi yönetiminin performansı açısından daha gerçekçi ve sağlıklı sonuçların ortaya konulmasını sağlayabilir. Söz konusu yaklaşım aynı zamanda kontrolden ziyade oto-kontrolü ve kendi kendine yönetimi ilke olarak benimsemektedir. Bu bakımdan detaylı performans kriterleri belirlemektense, belirli sayıda stratejik hedef benimsemeyi ve çalışanların

⁴²Peter Drucker, **The Information Executives Truly Need**, Harvard Business Review on Measuring Corporate Performance, Harvard Business School Press, U.S.A, 1998, s. 5-12.

veya ekiplerin kendi performanslarını, belirlenen stratejik hedeflere göre kontrol etmesini amaçlamaktadır⁴³.

2.7.6. Fonksiyonel ve Faaliyet Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemlerinin Karşılaştırılması

Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi ile sorumluluk muhasebesi sisteminin temel fonksiyonlarına önemli değişiklikler görülmektedir. Özellikle, faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin finansal boyutuna süreç boyutunu ilave etmiştir. Sadece süreç boyunu eklemek ile kalmayıp finansal boyutun da yeniden yapılandırılmasını sağlamıştır. Sürekli değişim ve öğrenme ile maliyetlerin azaltılmasını devamlı hale getirilmekte ve “maliyet kontrolüne” bakış açısını değiştirerek finansal boyut yeniden gözden geçirilmektedir. Bu sayede sorumluluk muhasebesi, tek boyutlu bir sistemden iki boyutlu sisteme ve “maliyet kontrolü” sisteminden “maliyet yönetim” sistemine dönüşmüştür.

2.7.7. Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

Misyonun ve vizyonun strateji öncelikler ile ifade edilmesi ve bunların da operasyonel süreçler ile uyumlu hale getirilmesi amacı ile strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi geliştirilmiştir. Stratejik tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi, yöneticileri birbirinden farklı fakat bütünleşik yapıdaki dört yeni yönetim sürecine yönlendirilmektedir. Bu süreçte uzun dönemli stratejik amaçlar ile kısa dönemli uygulamalar arasında bağ kurulmaktadır. Bu dört süreç, (1) Vizyonun organizasyonun alt basamaklarına aktarılması, (2) İşletme içinde iletişim ve bağlantı, (3) İşletmede planlama ve (4) Geri besleme ve öğrenme şeklinde sıralanmaktadır⁴⁴.

Müşteri Boyutu, Müşteriler açısından bir işletmenin nasıl faaliyette bulunacağı üst yönetim için öncelikli bir konudur.

Müşteri boyutu, müşteri değerleri ile ilgili müşteri tatmini, müşteri sadakati, müşterinin elde tutulması, müşteri kârlılığı ve Pazar payı gibi ölçülerin, hedeflenen Pazar ve müşteri bölümleri ile uyumlaştırılması konusunda işletmeye yardımcı olmaktadır.

⁴³ Elaine Palmer ve David Parker, **Understanding Performance Measurement Systems Using Physical Science Uncertainty Principles**, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 21, Number 7, 2003.s.981-999.

⁴⁴Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review, 1992, s.74-75.

PÖK, müşterinin içsel süreci, yenilik ve gelişme ile ilgili faaliyetlerinin performans ölçülerini finansal göstergeler ile bütünleştirmektedir. Bu ölçüler ile işletmelerin kullandıkları performans ölçüleri arasındaki farklar aşağıda sıralanmaktadır;

Birçok işletmenin sorumluluk merkezleri bazında kullandığı çok sayıda finansal ve operasyonel ölçütler vardır. Fakat bu ölçütler, var olan süreçlerden üretilmiştir. PÖK ölçüleri, işletmenin stratejik amaçları ve rekabetçi taleplere göre oluşturulmuştur. Dört boyutun her birindeki sınırlı kritik başarı faktörlerinin yöneticiler tarafından seçilmesi ile PÖK, stratejik vizyona odaklanmayı gerektirmektedir.

Finansal ölçüler, yöneticilere gelecek döneme ilişkin performansın nasıl geliştirileceğini göstermeksizin, geçmişte olanları ölçmeye odaklanmaktadır. PÖK, dört boyutu ile bugün ve geleceğe ilişkin işletmenin performansını yönlendirmektedir.

Geleneksel ölçülerden farklı olarak dört farklı boyuttan sağlanan veriler, faaliyet kârı gibi dış ölçüler ile yeni mamul geliştirme gibi iç ölçüler arasında bağ oluşturmaktadır. Performans ölçüleri arasındaki bu bağlantılı yapı, yöneticilere uygulamaların farklı alanlardaki sonuçlarını göstermektedir.

Birçok işletme süreç yenileme, toplam kalite ve çalışanların yetkilendirilmesi gibi gelişme programlarını uygulamaktadır.

Etkin bir performans ölçüm sistemi, yönetim sürecinin bir bileşeni olmalıdır. PÖK, yöneticileri birbirinden farklı fakat bütünleşik yapıdaki bir yönetim sürecine sokmaktadır. Faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde performans ölçüleri, süreç odaklıdır. Süreçteki gelişmenin finansal sonuçları ölçülmektedir. Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde performans ölçümünün kapsamı genişletilmiştir. Süreç ile ilgili ölçüler, sürecin çıktısını kullanan müşteri ile ilgili ölçüler, öğrenme ve gelişme ile ilgili ölçüler ve süreci yönetmenin finansal sonuçları ile ilgili ölçüler, performans ölçümünün çok boyutlu olduğunun göstergeleridir.

Yönetim muhasebesi açısından performans değerlendirildiğinde, göz önünde bulundurulması gereken birçok faktör bulunmaktadır. Bu faktörler finansal ve finansal olmayan performans göstergeleri arasında bağlantı kurarlar. Finansal performans ölçütlerinin önemini belirten 5 neden vardır. Bunlar; 1-yöneticiler organizasyonlarda

finansal performans ile ilgili olarak mali olanakların yeterli olarak tahsis edilmediğiyle ilgilenir, 2- pay sahipleri ve alacaklılar için firmanın yatırım yapamayacağı ile ilgili kararlarda finansal performans üstünde durulması gerekir, 3- finansal performans, çalışanlara ve yöneticilere ödenen ücretler için ödeme gücüne sahip olmasıyla doğrudan bağlantı içindedir, 4-yönetimsel teşvik edici planlamalar genelde finansal performans ölçümüne dayanır, 5- Finansal olmayan performans, ölçümlerindeki kuvvetli ve zayıf yönlerin değerlendirilmesi için finansal performans ölçümlerindeki zayıf ve güçlü yanların bilinmesi önemli bir temel sağlar⁴⁵.

Gelişmiş yönetimlerdeki özelliklerden biride merkeziyetçiliktir. Merkeziyetçilik, organizasyonları bütünüyle planlama ünitelerine dayanır. Merkezi yönetimine karar verilmesindeki bir neden de, uygun bilgi süreçlerinin ve avantajlarının karşılıklı kıyaslama imkânı mevcuttur. Merkeziyetçilik için bir diğer neden ise, büyük organizasyonlarda her bir olayın kontrolü yöneticiler tarafından sağlanır.

Yönetim muhasebesi sisteminde birçok firmada ünitelerin formları birbirine geçmiş durumdadır. Aslında ünitelerdeki, hareketler ve düzenlemeler genellikle performans ünitelerinde muhasebesinin etrafında inşa edilir. Maliyet merkezleri, kâr merkezleri ve yatırım merkezlerinin kullanımı bu noktada anahtar görevindedir ve performans ölçüm ünitelerinin tartışılmasının temelini sağlar.

Yöneticiler, geleneksel finansal muhasebe ölçümlerinde, yatırımların geri dönüş hızını ve hisse başına kazancı algırlar. Yenilik ve gelişme süreçleri için yanıltıcı bilgiler verir. Geleneksel performans ölçümleri endüstriyel alanlarda iyi çalışırlar. Fakat yetkileri ve yetenekleri firmaların bunların dışında temel hedefleri denerler.

Yöneticiler ve araştırma görevlileri güncel performans ölçüm sistemlerinin yetersizliklerini düzeltmeyi denerler. Bazıları odaklanılan finansal ölçekleri daha anlamlı hale getirirler. Finansal ölçütleri bırakıp yönetimsel ölçeklerin geliştirilmesi gerektiğini finansal sonuçların yönetimsel sonuçları takip edeceğini savunanlar mevcuttur. Ancak yöneticiler, hiçbir zaman finansal ve yönetimsel ölçekler arasında ayırım yapmazlar. Tek ölçekleme sistemi ile performans hedeflerinin yâda odaklanılan

⁴⁵ L. Gordon, **Managerial Accounting, Concepts and Emprical Evidence**, Fifth Edition,2000, s.45-49.

kritik iş alanında başarı sağlamayacağını bilirler. Yöneticiler, finansal ve yönetsel ölçeklerde her ikisini de eşit olarak kullanarak sunumu tercih ederler⁴⁶.

2.7.7.1.Stratejik Yönetim Sistemlerinde Performans Ölçüm Kartı Kullanımı

Dünyadaki bütün işletmeler, bilgiye dayanan rekabet için biçim değiştirir. Birçok firma operasyonel ve yönetsel kontrol sistemlerini, finansal ölçekler ve hedefler çerçevesinde oluştururlar. Fiyatları aşağıya çekme çabalarına ilişkin işletmelerin gelişim çalışmaları uzun dönemli stratejik durumlardır. Ölçüm kartı tekniği kullanan yöneticiler, kısa dönemli finansal tablolara güvenmezler. Ölçüm kartı tekniği, yerine getirilmesi gereken stratejilerin yönetimi için bir çerçeve sağlarken kabul edilebilir stratejiler kendilerini geliştiren sorumlulukları firma rekabetini, pazarlamayı ve çevresel teknolojiyi değişime uğrattır⁴⁷.

Kaynaklar perspektifi, konuya daha ziyade patent hakları, lisanslar, veri ambarlarında veya çeşitli bilgi depolarında tasnif edilmiş biçimde bulunan bilgiler gibi açık bilgi kaynakları açısından bakmakta ve bilgi yönetiminin performansını stratejik bilgi kaynaklarının kullanılması, değerlendirilmesi ve organizasyona sağladığı katkı bakımından değerlendirmektedir.

Performans ölçüm sistemleri, yönetim kontrol sistemlerini tamamlayan bir parçadır. Yönetim kontrol süreçlerinin sağladığı kaynaklar ele geçirilerek ve kullanılarak etkili ve verimli bir şekilde yönetimin hedefleri gerçekleştirilir. Etkili bir kontrol sistemi, çalışanlarına yön belirterek rehberlik sağlar, çalışanların neler beklediğini ve nasıl sorumluluklarını tamamlaması gerektiğini tanımlar. Performans ölçümleri, organizasyonların kültürünü ve felsefesini yansıtır. Ayrıca, kalite, zaman ve maliyetlerin dönemlerinden en iyi şekilde nasıl faydalanılacağını tanımlar. Performans ölçümlerinde, moda olan bütün renkler, boyutlar ve biçimler ölçülür. Dinamik iş çevresinde uygun geçerliliği olan performans ölçekleri esas bir şekilde korunur. Durağan ölçekler sıklıkla kullanışlılığı ve sorumluluk üstlenim ile aktivitelere değer eklememe artakalır⁴⁸.

⁴⁶ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **The Balanced Scorecard- Measures... agm.**, s.75.

⁴⁷ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Using The Balanced Scorecard As a Strategic Management System**, Harvard Business Review, 1996, s.80.

⁴⁸ U..L. Tatikonda ve J. Tatikondar, **We Need Dynamic... agm.**, s.50-51.

2.8. Finansal ve Finansal Olmayan Performans Ölçekleri

Performans ölçümleri dikkatlice kullanıldığında, gelirlerin yönetiminde içsel finansal bilgilendirmeye güvenirlir. Daha çok firmalar, içsel finansal ölçümleri dışsal finansal bilgilendirmeye dayanan ölçümlerle tamamlarlar içsel finansal olmayan bilgilendirmeler ve dışsal finansal olmayan bilgilendirmeler, sıklıkla organizasyonlardaki diğer işletme birimleriyle veya diğer organizasyonlarla kıyaslamalarda kullanılır⁴⁹.

Finansal ve finansal olmayan performans ölçümleri birbirinin yerine kullanılmamakta ve birbirinin alternatifi olarak düşünülmemelidir. Finansal ölçümlerin aşağıda belirtilen iki önemli faydası vardır:

- Verilen kararların karşılaştırılabilir bir ölçüm ile (para) ifade edilmesini sağlar.
- Kaynakların kullanımına bağlı olarak kaynak kullanım maliyeti yanında kullanılmayan kapasitenin maliyetinin de ifade edilmesini sağlar.

İşletmenin performansının değerlendirmek amacı ile oluşturulacak bir performans ölçüm sisteminin yapılandırılması için aşağıdaki hususların dikkate alınması gerekmektedir:⁵⁰

- Vizyon ve stratejik hedefler tanımlanarak stratejileri destekleyici bir anlayışın oluşturulması.
- Amaçların spesifik alt amaçlara dönüştürülmesi.
- Müşteri ve iç sürecin performansı ile ilgili finansal ölçümler yanında finansal olmayan ölçümlerin geliştirilmesi.
- Performans ölçüm sisteminin işletmenin amaçlarını yönetilebilir başlıklara dönüştürülmesi için organizasyonun alt kademelere yayılması.

İşletme içinde ve dışında gerçekleşen gelişmelerin işletme performansı üzerindeki olumlu veya olumsuz etkilerin anlamlı göstergeler aracılığı ile ifade edilmesi gerekmektedir. Farklı organizasyonlar ölçümlerinde farklı noktalara önem verebilirler.

⁴⁹ C. Horngren, G. Foster, ve S. Datar, **Cost Accounting A Managerial Emphasis**, 7. Edition., 1995, s.26-27

⁵⁰ Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim...agk.,** s.201.

Fakat hepsinin kapsadığı ölçümler; 1- kârlılık ölçümü, 2-Müşteri memnuniyeti ölçümü, 3-İşsel Verimlilik, Kalite ve Zamanlama Ölçüleri ile 4- Yenileştirme ölçümleridir.

2.8.1. Farklı Performans Ölçümleri Arasında Seçim

Üç işletme karşılaştırıldığını farz edelim. İçlerinde en yüksek yönetim geliri elde eden başarılı kabul edilemez. Her işletmenin yatırımlarının farklı olması yönetim gelirlerini karşılaştırmada hatalı sonuçlara neden olur.

Performans ölçümlerinde yatırımı kapsayan 3 yaklaşım tarzı vardır. 1- Yatırımların Geri Dönüşü, 2- Bakiye Gelir ve 3-Ekonomik eklenen değerdir. Bunlara 4. ölçüm olarak satışların geri dönüşü yaklaşım tarzı eklenebilir.

Yatırımların Geri Dönüşü: gelirlerin yatırımlara oranı olarak hesaplanır. Yatırımların geri dönüşü oranı en popüler yaklaşım tarzıdır. Bir performans ölçümünde, yatırımları ortaklıklarda bölünme veya işletme birimlerinin performansının değerlendirilmesinde yöneticiler genellikle yatırımların geri dönüş oranını kullanırlar. Ayrıca, bir projenin değerlendirilmesinde ise, muhasebenin geri dönüş oranlarındaki büyümelerden faydalanırlar.

Bakiye Gelir: bu muhasebe ölçümüne göre, gelirler ile yatırımlardan istenen geri dönüş arasındaki farktır.

$$\text{Bakiye Gelir} = \text{Gelir} - (\text{istenen dönüş oranı} * \text{Yatırımlar})$$

Ekonomik Katma Değer: EVA

Satışların Geri Dönüşü: gelirin, satışlara oranı, satışların geri dönüşü olarak algılanır. Çoğunlukla finansal performans ölçümlerinde kullanılır. Satışların Geri Dönüşü, kârlılık analizinin “Dupont” metodundaki, yatırımların geri dönüşünün bir ögesidir.

2.8.2. Çok Uluslu İşletmelerde Performans Ölçümü

Çok uluslu bir firmanın bölünmelerinde performanslar karşılaştırılır. Bir firmanın yönetimindeki farklı ülkelerden dolayı farklılıklar ortaya çıkar; Ekonomik, yasal, politik, sosyal ve kültürel çevre ülkeleri anlamlı bir şekilde birbirinden ayırır. Bazı ülkelerdeki hükümetler, kontroller getirirler ve firmanın ürünlerinin satış fiyatlarına limit koyarlar. Kalifiye işletmelere ve malzemelere sahip olunması

malzemelerin maliyetini, işçilik ve altyapıya sahip olunması ülkeler arasında göz ardı edilmeyecek fark yaratır.

Yönetimsel bölünmelerde, farklı ülkelere ait para birimlerinin paritelerinin korunması gerekir. Enflasyon veya ekonomik dalgalanmalar yabancı para kurunda oranların değişimine neden olur. Bu da performans ölçümlerini etkileyen en önemli yollardandır.

2.8.3. Kıyaslama ve Göreceli Performans Değerlendirme

Yöneticiler, performans değerlemede kıyaslamayı kullanırlar. Kıyaslamada, içsel veya dışsal organizasyonlar mümkün olan en iyi şekilde tanımlanabilir. Kontrol edilemeyen bazı faktörlerdeki sonuçlardan etkilenebilir. İki yöneticinin sorumluluğundaki performans artırımını, benzer yöntemlerle firma içinde kıyaslama yapılarak giderilebilir. Ancak, bu kıyaslama kullanıldığında, yöneticiler arasında birbirini teşvik etmeyi azaltabilir. Bir yöneticinin performans değerlendirme ölçekleri artarken daha iyi bir iş bulabilir ya da diğer yöneticileri kötü duruma düşürebilir.

Performans yönetim sistemlerine yönelik bir denetim; karar alma süreçlerinin bir parçası olarak elde edilen bilginin kalitesi ve güvenilirliğini değerlendirmeyi içerir. Bu denetimde, yönetimin hedeflerini verimlilik ve tutumluluk ilkelerine göre etkin bir biçimde yerine getirip getirmediğini değerlendirmek üzere yararlandığı bilgi sistemlerinin incelenmesine ilaveten, programların uygulamaya konulmasında yararlanılan kontrol mekanizmalarının kalitesi de incelenir.

Performans yönetim sistemlerine yönelik denetimin önemli bir çıktısı kamusal hesap verme sorumluluğunu ve kamu sektörü performansını güçlendirmeye yönelik finansal ve finansal olmayan sistemlerde yapılacak iyileştirmeleri belirlemesidir. Uygun sistemleri uygulamaya koyma ve sürdürme sorumluluğu yönetime aittir.

Performans yönetim sistemlerine yönelik incelemelerin hedefi; performans yönetim sistemlerinin kamu sektörü kurumlarına hedeflerini verimli, etkin ve tutumlu biçimde gerçekleştirip gerçekleştirmediğini değerlendirmede kolaylık sağlayıp sağlamadığını belirlemektir.

Güçlü yönetişim zamanında, ilgili ve güvenilir yönetim bilgisine dayanır. Bu bilgidен, yönetimler stratejik ve işlemsel kararlar almak ve organizasyonların temel

araçlarını gerçekleştirirken olabildiğince verimli, etkin ve tutumlu olmasını güvence altına almayı hedefleyen tavsiyeler oluşturmak amacıyla yararlanır.

2.8.4. Planlama ve Kontrol

Geleceğe yönelik hareket tarzlarının belirlenmesi amacı ile planlama yapılmaktadır. Amaç, gelecekte karşılaşılabilecek durumlara ve belirsizliklere hazırlıklı olmaktır. Kar elde etmeyi engelleyen unsurları ortadan kaldırmaya yönelik planlama yapılmalıdır. Özellikle kapasite ve talep boyutunda yapılacak planlar ile hem bünyesinde (kapasite) hem de kendi dışında (talep) gelecekte oluşabilecek gelişmelere karşı işletmenin hazır olması sağlanır⁵¹.

Ölçüm kartı tekniğinin izleri şirket stratejilerinde anahtar öge konumdadır. Gelişmelerin sürekliliğinden takım içi dayanışmaya kadar bütün ölçekleri etkiler. Geleneksel finansal performans ölçümleri endüstriyel alanlar için çok iyi çalışmaktadır. Fakat bugünlerde şirketler, ustalıkları ve yetenekleri ile idare etmeyi denerler. Yöneticiler ve akademisyenler, cari performans ölçüm sistemlerinin yetersizliklerine çare bulmayı denerler. Bazen finansal ölçeklere daha ilgili konulara odaklanılır. Diğer taraftan ise, finansal ölçeklerin unutulması gerektiğini, yönetsel ölçeklerin çevrim hızı ve hata oranı gibi oranların geliştirilmesi gerektiğini savunur. Finansal ölçekleri takip ederler. Fakat yöneticiler, finansal ve yönetsel ölçekler arasında seçim yapamayacaklardır. Ancak hiçbir ölçüm sistemi tek başına amaçlanan bir performansı sağlayamaz yâda işletmenin kritik önem taşıyan alanına odaklanamaz⁵².

Ölçüm kartı tekniği, finansal ölçümleri kapsar, yapılanların sonuçlarını bildirir. Finansal ölçümlerle yönetsel ölçümler müşteri memnuniyetinde içsel süreçlerde ve organizasyonun yenileşmesinde, durumların geliştirilmesinde önemli rol oynar. Yönetsel ölçümler gelecekteki finansal performansı yönetirler. Ölçüm kartı tekniğinde yöneticiler tarafından kabul edilebilen 4 önemli bakış açısı vardır;

- Müşterinin işletmeyi nasıl gördüğü,
- İşletmeyi ileriye taşımak için ne yapmalı,
- İşletmeyi geliştirme ve değer yaratma sürekliliği,

⁵¹ Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim...agk.,** s.136.

⁵² Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **The Balanced Scorecard- Measures... agm.,** s.75.

- Pay sahiplerine nasıl görünmeli.

Müşteri açısından; şirketlerin büyük çoğunluğu şirket misyonlarını müşterilere odaklayarak düzenlerler. En iyi değeri müşteriye ulaştırmak tipik bir misyon durumudur. Müşterilerin saptamak istediği 4 kategori vardır. Zamanlama, kalite, performans ve servis ile maliyettir. Etki zamanı, ölçümlerde ihtiyaç duyulan işletmelerle müşteriler arasındaki iletişimi sağlar. Yeni ürünler için etki zamanı temsil eder. Pazarlama zamanını ya da ürünlerin tesliminin başlangıcında ürünlerin tanımlanmasıyla yeni ürünlerin ne kadar sürede getirileceği tanımlanır. Müşteri gözünde şirkete ait performansın görünümü ve bazı şirketlerin performans ölçüm güçlerinin tanımlanarak değerlendirilmesi müşterilere bağlıdır. Kıyaslama koşulları uygulamada ise, rakip firmaların tekniklerini kullanışı ve karşılaştırmalar ile en iyi şekilde, sağlanır. Birçok işletme tarafından en iyi yöntem olarak tanımlanır.

İşletme içi bakış açısı: Bu boyutta, yöneticiler, kuruluşun hangi önemli iç işleyiş yöntemlerini geliştirmesi ve mükemmel hale getirmesi gerektiğini saptar. Bu yöntemler şirketin;

- Hedeflenen Pazar kesimlerindeki müşterileri çekecek ve muhafaza etmeyi sağlayacak değerler sunması,

- Hissedarların mükemmel finansal kâr beklentilerini karşılamasını sağlar.

Şirket içi yöntemlerde yer alan ölçüler, müşteri tatmini ve şirketin finansal amaçlarına ulaşmasında en fazla etkisi olan iç işleyiş yöntemleri üzerine odaklanır.

Şirket içi işlemler boyutu, performans ölçümünde geleneksel sistemler ve ölçüm kartı sistemi arasındaki temel iki farkı gözler önüne serer. Geleneksel sistemler, şirketteki mevcut olan yöntemleri izleyip geliştirmek için uğraşırlar. Kalite ve zamanı temel alan ölçüleri de kapsadıkları için finansal ölçülere kıyasla daha üstün yönleri vardır. Fakat yine de sadece mevcut yöntemi geliştirmek üzerine odaklanırlar. Hâlbuki sistemler ve ölçüm kartı sistemi kurumun müşteri ve finansal amaçlarını elde edebilmesi için mükemmel bir şekilde uygulaması gereken yepyeni yöntemleri belirleyecektir.

Yenileme ve kendini geliştirme: şirkette uzun dönemli büyüme ve gelişme kaydedilmesi için gereken alt yapıyı belirler. Müşteri ve şirket içi yöntemler boyutlarında mevcut durumdaki ve gelecekteki başarı için en önemli olan faktörler

belirtilmiştir. İşletmelerin bugününün teknoloji ve olanaklarını kullanarak müşteriler ve şirket içi yöntemlerle ilgili uzun dönemli hedeflerini gerçekleştirmeleri mümkün değildir. Ayrıca, global ölçekli yoğun rekabet koşulları, şirketlerin müşteri ve hissedarlarına artı değerler aktarma yeteneklerini sürekli olarak geliştirmelerini gerektirmektedir.

Kurumsal eğitim ve gelişim üç ana kaynaktan elde edilir: İnsanlar, sistemler ve şirket içi yöntemler. Performans kartında yer alan finansal, müşteri ve şirket içi yöntemler boyutları, insanların, sistemlerin ve yöntemlerin mevcut performansları ile şirketin ileriye doğru bir atılım yapmasını sağlayacak performans gereksinimleri arasında büyük bir fark olduğunu ortaya koyacaktır. Şirketler, bu farkı kapatmak için çalışanlarına yeni yetenekler kazandırmak, bilgi teknolojisi ve bilgi sistemlerini zenginleştirmek, şirket içi yöntem ve programları uyumlu ve çalışır hale getirmek zorundadır.

İş dünyasında bir anda parlayan, uzun uzadıya konuşulup tartışılan, ancak kısa süre sonra vaat ettiği sonuçları üretmediği gerekçesiyle unutulmuş popülerliğini devam ettiremeyen ve gündemde olmasına rağmen yeterince verimli kullanılmayan birçok kavram bulunmaktadır. Bunlara, TQM (Toplam Kalite Yönetimi), CRM (Müşteri İlişkiler Yönetimi), ERP (Kurumsal Kaynak Planlaması), PÖK (Balanced Scorecard) gibi üretim, pazarlama ve finansal yönetim konularının yanı sıra, insan kaynakları yönetimi ile ilgili konular örnekler olarak gösterilebilir.

Bugün pek çok işletmede başarı ile uygulanan Toplam Kalite Yönetimi (TKY) için, envanter ve performans değerlendirmesi çok önemlidir. Eğer performans değerlendirmesi yapılmıyorsa, o işletmede TKY'nin ne kadar başarılı olduğu tespit edilmez.

Performansın ölçülmesi, pek çok açıdan önemli bir konudur. Çalışma hayatındaki değişiklikler, artan rekabet, özel gelişme teşebbüsleri, ulusa ve uluslar arası kalite ödülleri, değişen organizasyonel roller, değişen dış talepler ve bilgi teknolojisinin gücü gibi nedenler, performansın ölçülmesini hem zorunlu kılmakta hem de kolaylaştırmaktadır. Genel anlamda performans değerlendirmesi, elde edilen sonuçlarla, hedeflerin karşılaştırılmasıdır. Süreç stratejik planlama ile başlar, yani organizasyon için bir “vizyon ve değerler” serisi ile ulaşabileceği bir “misyon” belirlenir.

Performans ölçülmesi yönetimin işidir. Performans ölçmesin esas amacı, firmanın stratejisini yönlendirecek karar ve davranışları belirlemektir⁵³.

Çalışanların performans değerlendirilmesinde uzun yıllardan beri birkaç ana boyut kullanılmaktadır. Bunlar;

- Kilit alanlar / sonuçlar
- Hedeflenen yetkinlikler
- Gelişim hedefleri

Şeklinde üç alanda toplanmaktadır. Bunlardan ikincisi gözleme dayalı, üçüncüsü ise kolaylıkla ölçülebilir özelliklere sahip olmalıdır. Gözleme dayalı performans kıstaslarının belirlenmesi ve sonuçların değerlendirilmesinde;

- Tepeden (çalışanın rapor ettiği yönetici veya yöneticilerde)
- Aşağıdan (Çalışana rapor eden kişilerden)
- Yandan (çalışan ile aynı düzeydeki diğer iş arkadaşlarından)

Görüş alınması konusunda değişik yaklaşımlar mevcuttur.

Sorun, performans değerlendirmesi yapan şirketlerin de bir türlü el atmadığı, “sonuçlar” yani “kilit alanlar” kısmındadır. Değerlendirme sürecinde nesnellığe en yakın olan, en kolay ölçülebilecek, en sağlam kanıtlara dayanan bu kısım birçok şirkette hiç kullanılmamaktadır. Kilit alanlar / Sonuçlar kısmı, çalışanların değerlendirme dönemi boyunca yaptıkları işletin dönem başında belirlenen ve karşılıklı mutabakata varılan ölçülebilir hedeflere ne kadar yaklaşıldığı ile ilgilidir. Dolayısıyla bu kısımdaki ölçümlerin şirkette rutin olarak üretilir olması, gereken raporlara dayanması beklenir. Bu raporlar, yönetim tarafından düzenli olarak incelenir ve temel kararların alınmasında kullanılır olmalıdır. Örnek vermek gerekirse;

- Ürün, bölüm, müşteri, bölge bazında elde edilen ciro, marj, kâr, verimlilik ve benzeri rakamlar,
- Ölçülebilir ürün / servis kalitesi,

⁵³ Muhittin Şimşek ve Mustafa Nursoy, **Toplam Kalite Yönetiminde Performans Ölçme**, Hayat Yayıncılık, İstanbul 2002, s.13.

- Ölçülebilir müşteri mutluluğu,
- Tahsilâtlar ve ödemeler,
- Teklifler ve diğer satış etkinlikleri,
- Pazarlama etkinliklerinin verimliliği,
- Yeni müşteri kazanma,
- Varlıkların kullanımı,

Gibi esas öneme haiz birçok konu bu kısma girmektedir.

Operasyonel yönetimde finansal farkındalık kültürünü almamış kuruluşlar, performans değerlendirmesi işinde de verimsiz ve başarısız olmaktadır. Bu kuruluşlarda performans yönetimi, sonuçlara ve şirkete yapılan katkıyı değil, sadece yetkinliği ölçmeye yönelik olarak işlemektedir.

Stratejinin temeli, arzu edilen amaçların tespit edilmesi ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli kaynakların ve faaliyetlerin belirlenmesidir. Sadece maddi varlıkların kullanımı ile stratejik amaçlara ulaşılamayacağı bilinmelidir. Daha farklı bir şekilde ifade edilirse, maddi olmayan duran varlıklara veya entelektüel sermayeye yatırım yapılması, rekabetçi avantajın yaratılması ve sürdürülmesinde kritik bir faktör olmaktadır. Maddi varlıkları kullanmanın rekabetçi avantaj açısından sonuçları doğrudan ölçülebilmektedir. Sorun rekabetçi avantajın temel kaynağı olmasına rağmen maddi olmayan duran varlıkların yarattığı değeri tanımlayan ve ölçülebilen bir aracın olmamasıdır. Strateji haritaları bu değeri tanımlayan ve ölçülebilen, bunun ötesinde maddi olmayan duran varlıkların işletme amaçları için nasıl kullanıldığını gösteren bir araçtır⁵⁴.

2.9. Performans Yönetim Sistemlerinin Denetlenmesi

Performans yönetim sistemlerine yönelik bir denetim, yönetimin hedeflerinin verimli etkin ve tutumlu olarak gerçekleştirip gerçekleştirilmediğini değerlendirebilmek üzere kurumun ya da bir kısım faaliyetinin uygun performans yönetim sistemlerine sahip olup olmadığı konusunda bağımsız bir inceleme yapılmasıdır. Performans yönetim sistemlerinin denetimi Hükümet politikası üzerinde eleştiride bulunmaz.

⁵⁴ Sait Y. Kaygusuz, *Yenilikçi Yönetim...agk.,*, s.229.

Kamu sektörü kuruluşları bakımından performans yönetim sistemlerine yönelik bir denetimden elde edilecek sonuçlar arasında şunlar sayılabilir:

- Kaynak yönetiminde tutumluluğun ve verimliliğin artırılması,
- Kamu sektörü çıktı hedeflerinin gerçekleşmesinde etkinliğin sağlanması,
- Kamu sektöründeki hizmet sunumunun ve kalitesinin iyileştirilmesi,
- Yönetim planlamasının ve kontrolünün geliştirilmesi,
- Daha etkin hesap verme sorumluluğu.

2.9.1. Denetim Yaklaşımı

Bu, bağımsız bir izleme fonksiyonu, var olanla beklenen durumun bir kıyaslamasıdır. Yaklaşım, paranın değerinin karşılığının mutlak olarak ölçülmesinin mümkün olmadığını ve genel kabul görmüş yönetim uygulaması olarak böyle bir durumun var olmadığını kabul eder.

Bir programın ya da çıktının paranın değerinin karşılığını verdiğini söylemek; eldeki kaynaklar ve faaliyette bulunulan ortam dikkate alındığında hizmet sunmaya çabalayanların yapılabileceğinin en iyisini yapması anlamına gelir. Performans yönetim sistemlerine yönelik denetim, perspektifi çerçevesinde yapıcı olmalı ve tavsiyelerde bulunmalıdır.

2.9.2. Denetim Kriterleri

Denetim; bir kurumun kaynaklarını performans yönetim sistemleri aracılığıyla verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerine göre yönetip yönetmediğini incelemek için kapsamı denetim sırasında tespit edilen bir dizi konuyu değerlendirmek üzere yararlanacağı kriterleri belirlemelidir.

Bu tür kriterlerin; kamu sektörü faaliyetlerini endüstri standartlarına ya da iyi uygulama örneklerine göre değerlendirebilecek güçte elde edilebilir, kabul görebilir ve savunulabilir olması ve parlamentonun, denetlenen kurum yönetiminin ve Sayıştay raporlarının diğer kullanıcılarının güvenini kazanması gerekir.

Mali sistemlere yönelik denetimlerin çeşitli boyutları ile ilgili olarak kolayca belirlenmiş kriterler bulunmasına rağmen, performans yönetim sistemlerine yönelik denetimlerin bütün boyutlarını kapsayan genel kabul kriterleri olan hiçbir kurum yoktur.

Son zamanlarda yöneticiler, ölçümlerin performans üzerindeki etkilerini farkına varmışlardır. Fakat bunun stratejilerinin zorunlu bir parçası olduğu görüşünü göz ardı etmişlerdir. Örneğin yöneticiler, yeni stratejiler ve yenilenen işletim süreçleri tasarlanan performans gelişimini başarılarıyla tanıtırabilirler.

Daha sonra aynı kısa dönemli finansal göstergeleri kullanarak devam ettirebilirler. Yatırımların geri dönüş hızı, satışlardaki artışlar ve işletim gelirleri ölçekleri uzun yıllar kullanılabilir. Bu yöneticiler yalnız yeni hedefleri ve süreçleri izleyen yeni ölçümleri ortaya koymada başarısız sayılmazlar. Fakat sorunların yada eski ölçümlerin konuyla ilgili yeni kişisel girişim olup olmadığı ile ilgilidir. Etkili bir ölçüm sistemi, bununla beraber yönetim süreçlerinin parçasını tamamlamak zorundadır.⁵⁵

Finansal Ölçekler: finansal açı pay sahipleri için üç önemli ölçü kapsar. Bunlar kullanılan sermayenin geri dönüşü, kısa dönemli sonuçlar için nakit akışını yansıtan tercihlerdir. Performans çeşitliliği tarafından umulmayan tarihsel belirsizlik nedenlerini arzu edilen birleşmeler tahmin edilen güvenilirlik sinyallerini azaltır.

Birçok firma bölgesel aktiviteler için çok sayıda işletim sistemlerine ve fiziksel ölçeklere sahiptir. Fakat bu yerel ölçekler alt üst olmakta ve bir defaya mahsus süreçler üretmektedir.

Performans ölçüm sistemleri tarihsel olarak gelişmiştir. Gözetim ve organizasyonla ilgili kontrolü koruyarak, temin süreçleri bir organizasyonun peşine düştüğü stratejiler kapsamlı hedeflerin başarılarında önderlik sağlarlar. Performans ölçümlerinin gelişiminde yönetimin izlediği yol, sevk edilen kalite ve hizmet geliştirme tarafından etkilenir. Bunlara maliyet parametreleri de eklenebilir. Birçok organizasyonda haklı gerekçelerin doğruluğu kıdemli yöneticiler tarafından kabul edilir.⁵⁶

Performans ölçümlerinin tanımlanmasında özelliklerin izlenmesi gerekir. Bir organizasyonun iç ve dış çevredeki değişikliklere duyarlılığı, İçsel hedefleri yeniden gözden geçirirken iç ve dış çevredeki anlamlı değişiklikler sağlanır. Organizasyonların

⁵⁵ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Putting The Balanced Scorecard To Work**, Harward Business Review, 1993, s.63-64.

⁵⁶ Dilanhi Amaratunga ve David Baldry, **Moving Performance Measurement to Performance Management**, Vol.20, Number5/6,2002, s.217-222.

kritik bölümlerindeki öncelikler ve değişikliklerin içsel hedeflere yayılması, güvenin her zaman aynı olması, Güvence, başarı kazanan, gelişme programlarını korur. Performans ölçümlerinin sonucu ne olduğunu göstermektedir. Ne olduğu ya da ne hakkında olduğu değildir. Performans ölçümlerinden performans yönetimine geçişte etkili iki bileşeni yer almaktadır;

- Doğru organizasyon tasarımları ve tasarımların performans ölçüm sonuçlarının etkili kullanım olanakları,
- Performans ölçüm sonuçlarının yeteneklerinin kullanımında, organizasyonda bazı değişiklikler sağlanmasıdır

Yüksek mevkilerdeki yöneticiler, işletme stratejilerini yerine getirme teşebbüsünde bulduklarında çalışanlarına sınırlı açıklamalarda bulunarak ne yapacaklarını ve bu görevlerin neden önemli olduklarını açıklarlar. Kusuru olmayan ve fazla detay bilgiye sahip bunları hayretle karşılamayan birçok işletme stratejilerini gerçekleştirme uğruna başarısızlıkla karşılaşmışlardır. Organizasyonlar işletmelerde araçlara ihtiyaç duyarlar. Bu araçlar, süreçler ve sistemler arasında bu stratejilerin yerine getirilmesinde yardımcı olacaktır.

Strateji haritaları bir araç gereç olarak sağlanır. Çalışanlarına açık bir görüş hattı verir, organizasyondaki nesnelliklerle işleri arasında nasıl bir kapsamlı bir bağlantı kurulacağını açıklar.

Strateji haritaları gelirlerdeki artış için hedeflenen müşteri pazarlarının kârlılıklarını arttıracak, değer önermeleri, müşterilerle yapılacak işler için yol gösterecek ve daha yüksek kâr marjı sağlayacaktır. Yenileştirmede ve mükemmel ürünlerde anahtar rolü uygulayan hizmetler, süreçler insanların istediği ve sistemin gerektirdiği yatırımlar ortaya çıkmakta ve projelerin gelişimini destekler.

Geniş açıdan ele alındığında strateji haritaları bir organizasyonun teşebbüslerini ve varlıklarını nasıl finansal varlık sonuçlarına dönüştürülebileceğini gösterir. Bunlara şirket kültürü ve iş gören bilgileri gibi maddi olmayan duran varlıklarda dâhildir.

2.9.3. Strateji Haritaları

Stratejilerin uygulanması konusunda yöneticiler, stratejik amaçlara ulaşma konusunda çalışanlara ne yapmaları gerektiği konusunda sınırlı bilgi vermektedir.

İşletme stratejisinin anlaşılmadan uygulanması, amaçlara ulaşamayacağı anlamına gelmektedir. İşletmeler, stratejilerinin işletmede herkes tarafından bilinmesi ve anlaşılmasını sağlayacak bir araca ihtiyaç duymaktadır ki bu amaç ile geliştirilen araç, strateji haritalarıdır. Strateji haritaları, ölüm kartın tekniğinde yer alan farklı boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkilerini yansıtan bir diyagramdır⁵⁷. Strateji haritalarını oluşturmanın en kolay yolu, organizasyonel yapıda yukarıdan aşağıya doğru yola çıkmaktır. İlk olarak yapılması gereken, işletmenin misyon, değer, vizyon ve stratejilerini belirlemektir. Misyon ile işletmenin neden var olduğu; değerler ile işletme için nelerin önemli olduğu tanımlanmalıdır. Vizyon ile işletmenin ne yapmak istediği belirlenmelidir. Vizyon ile işletmenin amacına ilişkin net bir görüntü ortaya konacaktır. Daha sonra bu amaca nasıl ulaşılacağına ilişkin ayrıntılı strateji geliştirilmelidir. Strateji haritaları ve ölçüm kartları, değer tanımı ve nasıl yaratılması sürecinde yer alan aşamalardır⁵⁸.

Endüstriyel dönemde, firmalar envanter, toprak, fabrika, araç gereçler gibi, hammadde malzemedan başlayarak son çıktı ürüne kadar değer yaratırlar. Ekonomi maddi duran varlıklara dayanan yapıya sahiptir. Bir organizasyonda finansal araçlar, büyük defterler, gelir tabloları ve bilânçolar kullanarak işletme stratejileri dokümanları tanımlanır. Bilgi çağında işletmeler gittikçe artan maddi olmayan varlıkları plana göre yerleştirirler. Bunlara örnek olarak, müşterilerle ilişkiler, çalışanların yetenekleri ve bilgileri, bilgi teknolojileri ve şirket kültüründe yenileştirmenin desteklenmesi, sorunların çözümlenmesi ve genel organizasyonel gelişimler gösterilebilir. Maddi olmayan duran varlıkların değerindeki temel sorun organizasyonun koşullarına ve firmaların stratejilerine dayanmasıdır.

Strateji haritalarının oluşturulması için aşağıdaki ilkelerin dikkate alınması gerekmektedir⁵⁹:

- Strateji, devamlılık gösteren bir yönetim sürecidir.
- Strateji, eşanlı ve tamamlayıcı öğelerden oluşur.

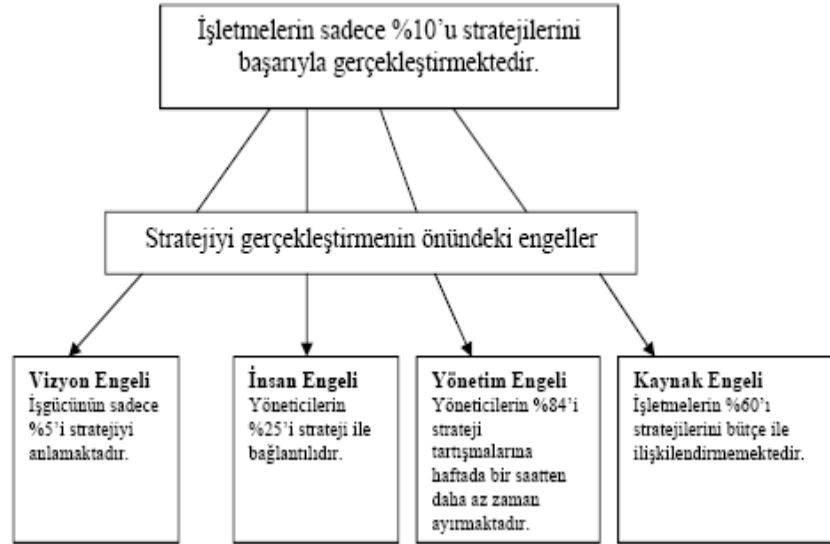
⁵⁷ Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim...agk.,.**, s.228.

⁵⁸ Sait Y. Kaygusuz, **Yenilikçi Yönetim...agk.,.**, s.217.

⁵⁹ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **How Strategy Maps Frame An Organization's Objectives**, Financial Executive, 2004, s.43.

- Stratejiler, hedef ve göstergelere dönüştürülmelidir.
- Ölçüm kartında yer alan dört boyutu bir araya getirilmelidir.

İşletmelerin stratejik uygulamalarda başarısız olmalarının çeşitli nedenleri vardır. Bunlardan biri işletmelerin birçoğunun örgütsel yapılarını sanayi toplumunun özelliklerine göre tasarlamalarıdır. Günümüzün bilgiye dayalı stratejik uygulamalarında bu örgütsel yapılar bugünün hızla değişen, dinamik yapısına ayak uyduramamaktadırlar. Diğer bir neden ise işletmelere değer yaratarak katkıda bulunan stratejilerin sürekli değişmesine karşın bu stratejilerin ne kadarının gerçekleştirildiğini ölçen performans değerlendirme yöntemlerinin değişmemesidir. Oysa günümüzde stratejik yönetim literatüründe, stratejik planlarla performans değerlendirme arasında sıkı bir ilişkinin var olması bir zorunluluk olarak görülmektedir. Stratejik uygulama ile stratejik performans değerlendirme arasındaki ilişkinin kurulamaması da stratejik uygulamalarda başarısızlıklara neden olmaktadır. Stratejik uygulamaların başarıyla gerçekleştirilmesinin önünde dört engelin olduğunu ileri sürmektedir. Bu engeller şekilde açıklanmaktadır.



Şekil 5: Strateji Uygulamaların Önündeki Engeller

Kaynak: Paul R. Niven, **Balanced Scorecard Step by Step**, John Wiley & Sons, Inc NewYork, 2002

Strateji haritaları bir organizasyon planının nasıl çeşitli değerlere dönüştürülerek arzu edilen sonuçlara ulaşacağını gösterir. Firmalar, strateji haritalarını ölçüm kartı tekniğine dayanarak örnek kalıp olarak kullanabilirler. Şekilde görüldüğü üzere çalışanların hangi bilgiye yeteneklere, sistemlere, yenileştirme ve doğru stratejik

kabiliyetlere ve verimliliğe ihtiyacı olduğu gösterilmiştir. Bu yüzden pazardaki özel değerler teslim edilebilir, hangi pay sahibinin daha yüksek değeri elde ettiği belirtilir. Müşteri perspektifinden bakıldığında firmalar üç stratejiden birini tercih ederler;

1-Yönetimsel mükemmellik, 2- Müşteri samimiyeti, 3- Ürün liderliğidir. Yeni ölçekler bireylere doğru şeyleri yapmalarını sağlarlar. Bu ölçekler tarafından üç yenilik akımı oluşmuştur;

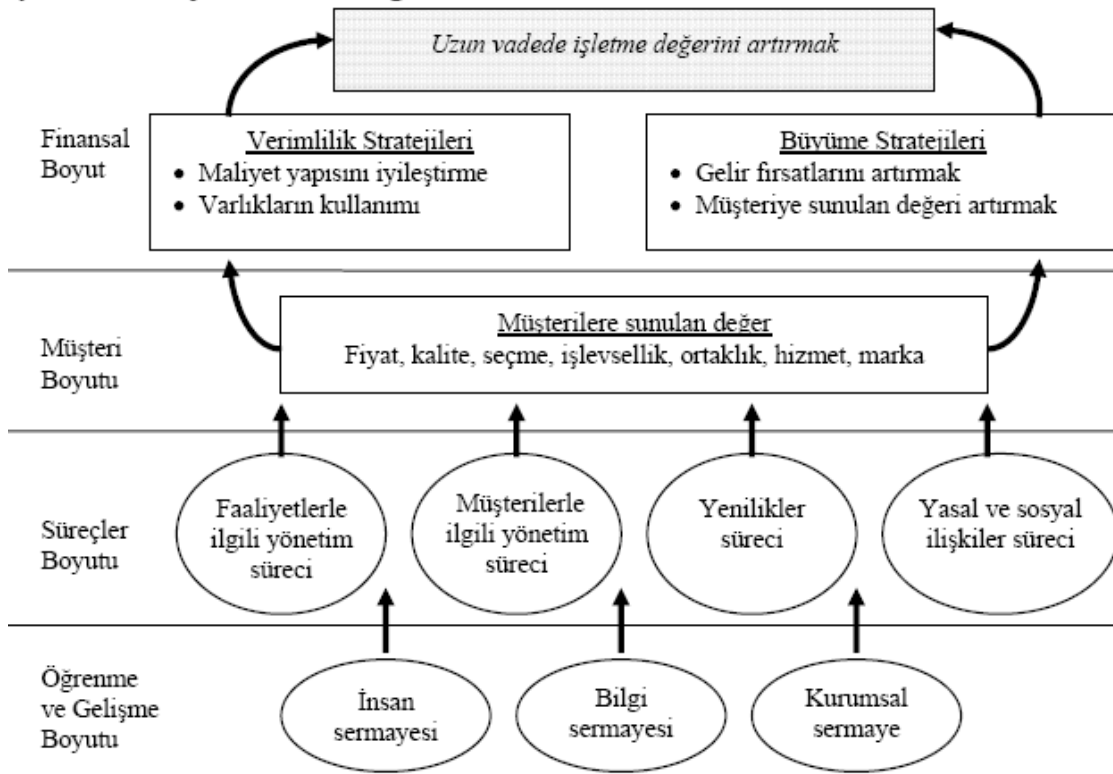
Muhasebe ve finans faaliyetlerinin arkasında ne, nerede, nasıl daha iyi performans farkına varılacağına sonuçları diğer anahtar performans ölçekleriyle karşılaştırılır.

Ekonomi ve firmaların ekonomileri 1950–1960 yılları arasında Prof. Joel DEAN tarafından geliştirilmiştir. Kalite faaliyetlerinde TKY kadar geliştirilmiştir⁶⁰.

Genel stratejilerin herhangi birini etkili bir biçimde uygulayabilmek, genellikle organizasyonun tamamın bu işe adanmasını ve eğer birden fazla birincil hedef varsa, hafifletilmiş organizasyonel ayarlamaların desteğini gerektirir. Genel stratejiler sektördeki rakipleri devre dışı bırakma yaklaşımlarıdır; bazı sektörlerde yapı tüm firmaların yüksek getiriler elde etmesi anlamına gelirken, bazı sektörlerde, mutlak anlamda kabul edilebilir getiriler elde etmek, bu genel stratejilerin birinde başarıyı gerektirir.

Ölçüm kartı boyutlarının her birine uygun olan stratejik amaçlar tanımlanmıştır. Ölçüm kartları stratejik amaçların performanslarını ölçmek için performans ölçütleri belirlenmiş ve her bir performans ölçütü için hedef performanslar oluşturulmuştur. Ölçüm kartında ayrıca, her performans ölçütünün hedefine ulaşabilmesi için yapılması gerekenler belirtilmiş ve gerçekleşen performans sonuçları ile hedef performans karşılaştırılmaktadır.

⁶⁰ William E. Christopher, **Best Practices In Management Accounting**, Cost Management, July-August 2004, s.33-36



Şekil 6 : Ölçüm Kartlarındaki Boyutların Süreçleri

Kaynak: Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Plotting Success with Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes**, Harvard Business School Press, Boston, 2004, s.11.

Deneyim eğrisi kavramının yaygınlık kazanması nedeniyle- 1970'lerde gittikçe artan bir şekilde genelleşen ilk strateji, bu temel hedefi amaçlayan bir dizi fonksiyonel politika aracılığıyla, bir sektörde toplam maliyet liderliğine ulaşmaktır. Maliyet liderliği, verimli ölçekte faal tesislerin kurulmasını-, deneyimlerden güçlü maliyet düşüşlerinin elde edilmesini sıkı maliyet ve genel giderler kontrolünü, küçük müşteri hesaplarından kaçınılmasını ve Ar-Ge, servis satış gücü, reklâmlar vs. gibi alanlarda maliyetlerin en aza indirilmesi gerekir.

İkinci genel strateji, firmanın sunduğu ürün veya hizmeti farklılaştırarak, tüm sektörde benzersiz olarak kabul edilen bir şey yaratmaktır. Gerçekleştirilebilmesi halinde, farklılaştırma, bir sektörde ortalamanın üzerinde gelirler elde etmek açısından uygulanabilir bir stratejidir. Müşterilerin marka sadakati ve bunun sonucunda fiyatlar karşısında oluşan daha düşük hassasiyeti nedeniyle farklılaştırma, rekabet hamlesine karşı yalıtım sağlar.

En son genel strateji, özgül bir alıcı grubu, ürün yelpazesinin bir kesiti veya coğrafi Pazar üzerine odaklanmaktır. Odaklanma stratejisi, bir bütün olarak Pazar perspektifinden düşük maliyeti veya farklılaştırmayı gerçekleştirememesine kârın, dar pazar hedefi karşısında bu noktaların birine veya ikisine birden ulaşmayı başarır.⁶¹

⁶¹ Michael E. Porter, **Rekabet Stratejisi**, Sistem Yayıncılık, İstanbul, 2000, s.45-48.

3. SÜREKLİ İYİLEŞTİRME ve PERFORMANS ÖLÇÜMLERİ

3.1. Etkin Performans Ölçüm Sistemlerinin Karakteristikleri

Performans ölçümlerinin temel amaçlarından birisi; problem olan alanların belirlenmesi ve işletmenin genel performansı üzerinde önemli etkileri olacak faaliyetlere odaklanılmasının sağlanmasıdır. Yanlış performans ölçütlerinin belirlenmesi, işletmelerin gereksiz faaliyetlere odaklanmalarına ve faaliyetlerin önceliklerini yanlış olarak belirlemelerine neden olabilmektedir. İşletmelerin yanlış faaliyet alanlarına odaklanmaları da, işletmelerde beklenen gelişmelerin sağlanmasını engelleyebilmektedir. İşletmelerin tek bir performans ölçütüne odaklanmaları da, faaliyetlerine ilişkin yanlış bilgilere sahip olmalarına neden olabilmektedir. Birbiri ile çakışan performans ölçütlerinin belirlenmesi ise işletmelerin, gelişmelerin gerekli olduğu faaliyetleri saptamalarını güçleştirecektir. Bu nedenle, performans ölçütlerinin belirlenmesinde işletmenin öncelikleri doğru olarak belirlenmeli ve performans ölçütleri işletmelerin stratejileri doğrultusunda oluşturulmalıdır. Etkin bir performans ölçüm sistemi, işletmelerin mevcut durumuna ve gelişmelerin yapılması gereken alanlara ilişkin bilgileri hızlı bir biçimde sağlayabilmelidir.

Performans ölçüm sistemlerinde sorunlar yaşamayan işletmelerin sayısı çok azdır. İşletmelerin, genel olarak, performans ölçüm sistemlerinde yaptıkları hatalar olarak şunlar belirtilebilir⁶²;

- Çok fazla veri ile ilgilenilmesi,
- Kısa dönem odaklanması,
- Raporların geçmiş deneyimlere ve sezgilere göre oluşturulması,
- Verilerin çok fazla özetlenmesi sonucunda anlamsızlaşması,
- Yetersiz sayıda ölçütün kullanılması,
- Çelişkili ve gereksiz verilerin toplanması,
- Yanlış performans ölçümünün sürdürülmesi,
- Rekabetin özendirilmesi ve takım çalışmasının olumsuz olarak etkilenmesi,

⁶² Will Artley ve Suzanne Stroh, **Establishing an Integrated Performance Measurement System**, Vol:2, 2001, s.45-48.

- Gerçekçi olmayan ve anlamsız ölçütlerin kurulması,
- Ölçütleri ilişkilendirilmede başarısızlık,
- Ölçümler arasındaki sürenin belirlenmesi,
- Müşterinin ihmal edilmesi,
- Yanlış alanlara odaklanılarak yanlış sorunların sorulması,
- Performans ölçüm sisteminin amacının anlaşılmasızdır.

3.2. Performans Ölçüm Sistemlerinin Tasarımında Dikkate Alınması Gereken Faktörler

Her işletme için uygulanabilecek performans ölçüm kartı farklı özelliklere sahip olabilir, farklı konular üzerine değinebilir. Ancak tasarım esnasında göz önüne alınması gereken bazı faktörler bulunmaktadır. Bu faktörler aşağıda sıralanmıştır⁶³;

- Ölçütlerin, işletmelerin stratejileri ile bağlantısı kurulmalıdır
- Finansal olmayan ölçütler kullanılmalıdır.
- Ölçütlerin bölümler arasında farklılıklar gösterebileceği dikkate alınmalıdır.
- Ölçütlerin kullanılması ve anlaşılması kolay olmalıdır.
- Ölçütler hızlı bir biçimde geri bildirim sağlamalıdır.
- Ölçütler basit bir kontrol aracı olarak değil, sürekli gelişmeyi sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Tüm ilgili boyutların ölçümüne olanak sağlamalıdır.
- Gerekli olan veriler ölçülebilir olmalıdır.
- Ölçütler işletmelerin amaçları ile tutarlı olmalıdır.
- Performans ölçütleri işletmelerin stratejisi doğrultusunda oluşturulmalıdır.
- Her bir ölçütün amacı açık olarak belirlenmelidir.
- Performansın düzeyinin belirlenmesi için veri toplama yöntemleri açık olarak belirlenmelidir.

⁶³ B.M. Beamon, **Measurement Supply Chain Performance**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:19 No:3, 1999, s141-143.

- Müşteriler, çalışanlar ve yöneticiler performans ölçütlerinin belirlenmesi aşamasında katkıda bulunmalıdırlar.
- Süreç; gözden geçirmeye olanak sağlamalı, ölçütler; koşullar değiştiğinde yeniden değerlendirilmelidir.
- Objektif performans kriterleri, subjektif performans kriterlerine göre tercih edilmelidir.
- Oranlara dayalı performans ölçütleri, mutlak sayılara dayalı performans ölçütlerine tercih edilmelidir.

Performans ölçüm sistemlerinin tasarımında dikkat edilmesi gereken bir nokta da, kullanılacak ölçütlerin sayısının belirlenmesidir. İşletmelerde az sayıda ölçüt kullanılması ile performans ölçümleri daha iyi belirlenebilmektedir⁶⁴. Çok fazla ölçütün olması, çok fazla sayıda rutin verinin oluşmasına neden olmakta ve üst yönetimin dikkatini işletmenin başarısı için kritik önemde olan birçok ölçüme odaklanmasını önleyebilmektedir⁶⁵.

İşletmeler dinamik bir çevrede faaliyet göstermektedirler, bu nedenle performans ölçütleri de dinamik olmalıdır. Bir performans ölçüm sisteminin dinamik bir sistem olması gerekmektedir, işletmelerin genelinde statik performans ölçüm sistemi bulunmaktadır. Bu nedenle de işletmenin değişimlere hızlı uyum sağlaması ve performans ölçüm sistemlerini bütünleştirmeleri olumsuz olarak etkilenmektedir. İşletmelerin performans ölçüm sistemlerine dinamik yaklaşımı uygulamalarını önleyen faktörleri belirlemişlerdir. Bu faktörler, gelişme ve kontrol ölçütleri arasında farklılığı belirleyen, rekabetçi ve stratejik amaçlar, süreçler ve faaliyetler arasındaki nedensel ilişkileri geliştiren yapısal bir temelin olmaması, performans ölçüm sistemlerinin dinamiklerini etkin ve etkili olarak yönetmek için esnek bir yapının olmaması ve sistem içerisindeki ölçütler arasındaki, ilişkilerin niceliksel olarak belirlenmesindeki yetersizliklerdir. Bu nedenle, performans ölçüm sistemleri, amaçların ve standartların gözden geçirilmesine ve gerekli olduğunda düzenlemelerin yapılmasına olana

⁶⁴ A. Gunesakaran, C. Patel ve E. Tirtiroğlu, **Performance Measures and Metrics In a Supply Chain Environment**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:21, No1/2, 2001, s.77-81.

⁶⁵ Will Artley ve Suzanne. Stroh, **Establishing an Integrated Performance...**a.g.k., s.53-54.

sağlayacak mekanizmayı da içermektedir. Ayrıca bu sistemler, işletmeler arasında önemli farklılıklar göstermektedir. Bu farklılığın nedeni, ölçüm sistemlerinin direkt olarak işletmelerin stratejilerine bağlı olması ve işletmelerin stratejilerinin de birbirinden farklılık göstermesidir⁶⁶. Performans ölçümünde genel olarak uygulanabilir sistematik bir yaklaşım henüz geliştirilmemiştir⁶⁷.

Yeni bilgi temelli ekonomi, işletme ekonomisini değiştirdiği için değer yaranlar ve değer yaratma faaliyetleri dokunulabilir olmaktan çıkıp dokunulmaz olmaya doğru değişim geçirmektedir. Günümüzde başarılı girişimlerdeki bazı iç içe geçen yeni değer yaratma faaliyetleri, iş ortakları ve müşterilerle kurulan ilişkiler, sistematik ürün ve yenilikler, fiziksel üretim ve yeteneklerinin bir ürünü olmaktadır. Değişen ihtiyaçların tespit edilmesi ve hızlı teslimat konusunda bir organizasyonun yeteneği, yeni ürün ve hizmetlerin pazarlanmasında veya yeni bir stratejinin geliştirilmesinde ya da organizasyonel süreci iyileştirme alanında yeterli zamanı olmasa da kritik bir başarı faktörü olmuştur. Bu gereklilikleri düşünen şirketler genelde yönetimde ve aynı zamanda bütün düzeylerde sürdürülebilir kârlılığı ve büyümeyi yönetmeyi ve yenilik yaratmayı mümkün kılan yeni teknikleri uygulamaya geçirmekte ve kullanmaktadırlar. Ancak bilinen ve kullanılan yönetim teknikleri yeterli olmayan endüstriyel imalat işletmesinden alınmıştır.

Bir bilgi çalışanı ve bir finansal aktif gibi dokunulabilir ve dokunulamaz iki aktif arasında doğrudan bire bir ilişki artık yoktur. Bir şirket çalışanlarını bir aylık eğitime gönderirse, satışların artması veya maliyetlerin düşmesi amaçlarına ulaşmış olmayabilir. Bunun yerine yönetim, kalite gibi bir şeyi iyileştireceği eğitim programını uygulayarak kaliteyi iyileştirirse, müşteri güvenini iyileştirecektir. Müşteri güveni iyileşirse müşteriler daha çok mal ve hizmet satın alacaklardır. Şirketler dokunulamaz aktifin doğasını, dokunulamaz aktiflerini eşsiz bir tarzda değer yaratma nasıl bir araya getireceklerini ve değer yaratma sürecini oluşturan adımları tanımlamak zorundadırlar.

⁶⁶ D. Medori ve D. Steeple, **A Framework for Auditing and Enhancing Performance Measurement Systems**, International Journal of Operations & Production Management, Vol:20, No:5, 2000. s.530-531.

⁶⁷ B.M. Beamon, **Measurement Supply Chain...**a.g.k., s.155-158.

3.3. Performans İzleme / Yönetim Muhasebesi Sistemi

Performans izleme/ yönetim muhasebesi sisteminin görevi, değer katma süreçlerinin durumunun yöneticilere bildirilmesidir. Dolayısıyla, yeni yönetim muhasebesi sistemi, ürün keşfetme aşamasından geliştirme aşamasına ve oradan da ticarileşme aşamasına kadar uzanan yeni ürün yaratma sürecine ilişkin bütün resmi ortaya koyar. Bu çalışma ayrıntılı olarak yapılmazsa, yönetim yalnızca etkinürün geliştirme ile ilgili enformasyonu elde edememekle kalmaz, fakat aynı zamanda etkililik ile ilgili enformasyondan da yoksun kalır. Yeni yönetim muhasebesi sistemi, örnek olarak işletmeye, mevcut pazar paylarının daha iyi kullanılması ve risklerin minimize edilmesi için ürün geliştirme portföyünü sürekli optimize etmesi olanağı sağlar⁶⁸.

1980'lerin ortasında, tam zamanında üretim (TZÜ) felsefesinin ortaya çıkmasıyla, performans ölçüm araştırmaları imalat planlaması ve kontrol sistemlerine yönelmiştir. Daha sonra bu gelişmeler, bilgisayar destekli imalat (BDİ) ve esnek üretim sistemlerindeki (EÜS) konuların performans ölçümlerinin araştırılması izlemiştir. Bazı araştırmacılar kalite, maliyet, zaman ve esnekliğin çeşitli boyutlarını stratejik açıdan incelerken bazı araştırmacılar da genel işletme performansı ile ilişkili fonksiyonel veya birimsel performans için yapılar geliştirmişlerdir.

3.3.1. İşletmelerde Performans Anlayışı ve Gelişimi

Performans anlayışının, değişim süreci içinde değişmeyen ve önemini yitirmeyen en eski ve tek boyutu ekonomik performans anlayışıdır. Çünkü işletme ekonomik bir organdır ve sosyal amaçlı kuruluşlar dışında en belirgin hedefi kârını ençoklamaktır. Ancak kâr işletmede bir amaç olarak değil işletmenin ekonomikliğini dolayısıyla yaşamının sürekliliğini sağlayan bir sonuç olarak görülmelidir. Kâr bir neden değil sonuçtur, kâr bir amaç değil kısıttır. Kâr ve kârlılık bir işletme için olduğu kadar toplum içinde önemlidir. Bir işletme eğer kârlı ise topluma olumlu katkı sağlayabilir, iflas eden bir işletme ise hiçbir kesim ya da görüş açısından arzu edilen bir sonuç değildir. Ekonomik kaynaklarla işletmelerde yaratılan artı değer bütün toplumlarda sosyal hizmetlerin –eğitim, sağlık, savunma vb.- yerine getirilmesini

⁶⁸ Juergen Daum, **Corporate Performance Management: Managing Profitability and Growth in The New Environment**, The New Economy Analyst Report, 2002. s.388-389.

sağlayan temel kaynaktır. Bu nedenle bir toplumun ekonomik-politik yapısı ne olursa olsun, işletmeler kârlılığını gerçekleştirme sorumluluğunu taşıyan organlardır.

Performans ölçüm ve denetimlerinin işletme performansının artırılmasına sağlıklı ve sürekli bir rol oynayabilmesi çok fazla veri ve bilgi üretmesinden çok, çok yönlü bilgi sağlayabilme yeteneğine bağlıdır. Bunun için gerekli olan örgüt performansını etkileyen tüm etmenlerin ve bunlar arasındaki ilişkilerin göz önüne alındığı bir ölçüm ve denetim sistemini gerçekleştirmektedir. Bu etmenlerin ve ilişkilerin sınırlarının çizilmesi ve kapsamalarının belirlenmesi de aynı önemdedir.

Etkenlik, örgütlerin, tanımlanmış amaçlarına ulaşmak amacıyla gerçekleştirdikleri etkinliklerin sonucunda bu amaçlarına ulaşma derecesini belirleyen bir performans boyutudur.

Amaçlara yönelik bir kavramdır. Amaçların gerçekleşme düzeyini işletmenin çıktılar ile daha doğru bir deyişle, elde edilen sonuçları ile ilişkilendirilerek belirler.

Bu özelliği nedeniyle etkenlik işletme düzeyinde toplam performansı yansıtan en önemli performans boyutudur. Bir işletmede elde edilen sonuçlar, yöneticilerin ve çalışanların davranış bilgi ve becerilerinden, kullanılan teknolojik kapasite ve yöntemlere hatta dış çevre ile etkileşime bağlı toplam bir çabanın ürünüdür.

Etkenlik ölçümleri, performans geliştirme sürecinde yönetime iki büyük olanak sağlamaktadır;

Mevcut koşullar altında tüm kaynakların tam kapasitede kullanılmasına ulaşmak: Etkenlik ölçümleri ile “nasıl daha iyi olabiliriz” sorusuna yanıt olacak davranışların belirlenmesine olanak sağlayan değerlendirmeler elde edilir. Bu amaçla işletmede gerçekleştirilenlerle eğer kaynaklar daha etken kullanılabilseydi neler elde edilebilirinin karşılaştırması yapılır. Burada, hedeflenen çıktı söz konusudur.

Örgüt içi ve dışı kısıtlamaları yok sayarak ideal potansiyele ulaşmak: burada amaç yeni veya daha yüksek bir performans düzeyine ulaşmaktır. Etkenlik ölçümleri en basit açıklama ile işletmenin gerçekleştirmeyi amaçladıkları ile elde ettikleri arasında yapılan bir karşılaştırmadır.

Verim ve girdiden yararlanma kavramları, bir işletmenin ürün yada hizmet üretme sürecinde üretim kaynaklarından ne düzeyde yararlandığını yada bu üretim

kaynaklarını nasıl kullandığını gösteren bir performans boyutu olarak tanımlanmaktadır. Bir işletmede mevcut iç ve dış olanaklar ve kısıtlamalar altında, potansiyel kaynaklardan nasıl ve ne düzeyde yararlanıldığını gösterirler.

Verim, etkenlikte olduğu gibi işletmenin çıktıları ile değil girdileri ile yani kaynak tüketimi ile ilgilidir; amaçlara yönelik değil, araçlara yöneliktir.

Verimlilik, doğru olan işleri, doğru biçimde ve ekonomik bir çalışma ile gerçekleştirmeyi hedefleyen akılcı bir yaşam biçimi olarak tanımlanmaktadır. Japonlara göre, “verimlilik gelişmeci bir düşünce yada var olan her şeyde özellikle insanda sürekli gelişimi hedefleyen bir düşüncedir. Bugün dünden iyi, yarın bugünden daha iyi olmalıdır” savunan bir inançtır. Ekonomik ve sosyal yaşamın sürekli değişen koşullara uyum sağlamasıdır. Yeni teknikler ve yöntemleri uygulama çabasıdır. İnsanın gelişmesini savunmaktır⁶⁹.

Kalite, kaynakların verimli kullanımını sağlayan, ürün ve hizmetlere kullanım uygunluğunu kazandıran, müşteri gereksinimlerine uygun üretim ve hizmet anlayışını egemen kılan ve böylece işletmelerin kamusal sorumluluklarını da olumlu olarak gerçekleştirmelerine olanak hazırlayan bir performans boyutudur.

Kalite bu anlayış çerçevesinde gerçekleştirildiğinde, işletme performansına elbette büyük katkılarda bulunacaktır. Bu katkıların ölçülmesi ve bu alanda sağlanan gelişmelerin bilinmesi gerekir, bu da mümkündür. O halde kaliteyi, işletme performansının bir boyutu olarak ele almak bir zorunluluktur.

Kalite, sistemin sunduğu hizmet yada ürünün kullanıcı isteklerini ve gereksinimlerini karşılama, ürünlerin teknik belirlemelerine uygunluğunu ve hatasız olma derecesini belirleyen bir kavramdır.

Yönetim performansı, iki yönden incelenmelidir; yönetim işletmede ar olan kaynakları yönetmek ve onlardan en yüksek düzeyde yarar sağlamaktan sorumludur; bunun yanında geleceği yaratmak zorundadır. Yarının işletmesi bugünde saklı olan gereksinimlerden çıkarak dizgisel bir çözümlenme ve uygulama çabaları ile yaratılacaktır. Bunun için gereken yenilik, risk alma ve girişimciliktir.

⁶⁹ Peter F. Drucker, **Management, An Abridged and Revised Version of Management: Task, Responsibilities, Practices**, Pan Books, New York, 1977. s.126-127.

Nietzsche'nin "derisini değiştirmeyi bilmeyen yılan ölür" deyişi işletmelerin isteyerek yâda zorunlu olarak yeniliğe vermesi gereken önemin açık bir ifadesidir.

Yenilik iç ve dış çevrelerden kaynaklanan her türlü baskı, tehdit, istek ve olanaklara, teknoloji, ürünler, hizmetler, yöntemler, politikalar açısından başarılı olarak yanıt ermek için yapılan değişimleri içeren yaratıcı bir süreçtir.

Kâr ve kârlılık işletmede toplam gelirler ve toplam maliyetler arasında kurulan bir sonuç ilişkisidir. Basit tanıma göre, kâr satışlarla maliyetler arasındaki artı farktır. Kârlılık ise, gelir ve gider ağırlıklı bir ilişki içinde tanımlanırsa, dönemsel kârın, satışlara bölünmesiyle bulunan oranın ifadesidir.

Kâr yâda kârlılık özellikle uzun dönemde bir performans göstergesi olarak alınamayacağı ancak kısa dönemli bir gösterge olarak kullanılabilceği görüşünün nedeni, işletmelerde yönetimin kısa dönemde kârlı olmayı kolay bir hedef olarak kabul edip buna ağırlık vererek, uzun dönemli başarıları ihmal etme olasılığıdır

Performans yönetimi, örgütü istenilen amaçlara yöneltme amacıyla örgütün mevcut ve geleceğe ilişkin durumları ile ilgili bilgi toplama, bunları karşılaştırma ve performansın sürekli gelişimini sağlayacak yeni ve gerekli düzenlemeleri ve etkinlikleri başlatma ve sürdürme görevlerini yüklenen bir yönetim sürecidir.

Performans yönetimi anlayışında yönetim görevleri üç ana başlıkta özetlenebilir;

- Örgütün ortak amacını, örgütü oluşturan en alt sistemlere kadar, bu sistemlerin özel amaçlarını da içerecek biçimde tüm örgüte yaymak ve benimsetmek,
- Örgüt içinde yukarıdan aşağıya ve aşağıdan yukarıya karşılıklı bilgi akışını sağlayacak bir iletişimi gerçekleştirmek,
- Yönetilen birimlerin performansını sürekli geliştirmek, bu amaçla işletmenin tümü ya da istenen birimleri için ve özellikle çalışanlar için bir performans ölçüm ve denetim sistemini uygulamak.

Geleneksel yöntemlerle yönetilen işletmelerde performansı geliştirme, ölçme ve denetleme adına gerçekleştirilen görevlerin pek az dizgisel stratejik planlara uygun nesnel bir yapı göstermektedir.

Stratejilerin belirlenmesinde ilk çıkış noktası, işletmenin değerleri ve ilkeleridir. Belirlenen stratejiler işletme değerleri ile uyumlu olmazsa, değerler anlamlarını giderek kaybederler. İkinci temel çalışma, stratejik planların dayandırılacağı hedefler ve amaçların belirlenmesidir. Amaçlar ve hedefler stratejik planların taslağını oluşturur.⁷⁰

3.3.2. Performans Ölçüm ve Denetim Sistemleri

Ölçme bir bilgi sağlama yoludur. Teknik anlamda nesnelere, olayların ve sonuçların gözle görülebilen özelliklerini temsil eden semboller bulma sürecidir. Bu semboller nitel yâda nice olup sabit tutarlı ve karşılaştırılabilir özellikler taşıyan ölçü birimleridir.

Ölçümlerin niteliği ve kapsamı ölçülen konunun önemine, istenen bilgilerin çeşitliliğine, kesinliğine ve doğruluğuna göre değişmektedir.

İşletme düzeyinde performans ölçüm ve denetimlerinin rolü kısa başlıklar altında şöyle sıralanabilir;

- İşletmenin yaşamını sürdürebilmesi için örgüt içinde performans ve verimlilik anlayışını yaratmak ve sürdürmek,
- Performans yönetim kontrolünü geliştirmek,
- Yönetimin planlama yeteneğini artırmak,
- İşletmenin mevcut ve potansiyel sorunlarını erken belirleyerek gelişme gerektiren alanları saptamak,
- Gerçekleştirilen etkinliklerin sonucunu değerlendirmek ve ilgili bilgilerin tüm düzeylerde iletimini sağlamak,
- Yöneticileri ve çalışanları özendirmek.

Performans yönetiminde, performans geliştirme sürecine mevcut performansın değerlendirilmesi ile başlanır. Bu arada strateji geliştirme çalışmalarına da başlanır. İşletmenin geleceğine yönelik sürekli gelişimi hedefleyen stratejik planların ve programların hazırlanma sürecinde neyin, niçin yapılacağını belirlemek için ölçümlerle sağlanacak çok yönlü bilgiler gerekir.

⁷⁰ Zuhul Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm...**ag.k., s.84.

Performans ölçüm sistemlerinin başarıyla kullanılabilmesi için taşınmaları gereken nitelikler bulunmaktadır;

Sistem işletmenin hem iç hem de dış çevresi ile ilgili performans durumları hakkında bilgi vermelidir.

Sistem, işletmenin mevcut durumunda gelişmeyi sağlayan bir güdü yaratmalıdır. Yöneticilerin davranışlarını, karar almalarını yönlendirici olmalı, yönetim sürecinde amaçlar ve işlevler arasındaki ilişkiyi açıklayabilmelidir.

Ölçüm sonuçları sadece ilgili yöneticilere değil, etkinlikleri gerçekleştiren çalışanlara da iletilerek başarılarını öğrenme ve kendilerini düzeltme olanağı sağlanmalıdır. Sistem, yanlış anlamaya ya da önemli konuları gözden kaçırmaya neden olabilecek kadar fazla ya da az bilgi içermemelidir. Her ikisi de aynı derecede sakıncalıdır.

Sistem sağladığı bilgiyi kullanacaklar tarafından kolayca anlaşılabilir ve kabul edilebilir olmalıdır. Aynı koşul, ölçülenler için de geçerlidir. Bunun için tüm ilgili yanların sistem tasarımına ve uygulamalarına katılmaları sağlanmalıdır. Katılım düzeyi nicel ve nitel olarak arttıkça onaylama ve destek de o derece büyür. Onaylama performans geliştirme amacı için temel koşuldur. Sistem, ortaya koyacağı ters ya da beklenmeyen sonuçlar karşısında savunma ve karşı saldırıları çürütebilme gücüne sahip olmalıdır.

Sistem, bilgiyi zamanında sağlamalı, bilginin sunuluşu ile gerekli kararların alınması ve uygulanması arasında yeterli zamanı vakit geçmiş olmadan verebilmelidir. Bunun için ölçüm sistemleri, düzenli ve sürekli bir yapıya kavuşturulmalıdır. Sistem, performanslardaki değişimleri gerçekçi olarak belirleyecek yapıda olmalıdır. Seçilen göstergeler gerçekten ölçülmek istenen performans alanlarına uygun olmalıdır.

Ölçümlerde çok fazla kesinlik aranması sistemi zorlayabilir. Ortalama değerlerle çalışmak da kimi zaman önemli gelişmelerin gözden kaçmasına neden olabilir. Ölçümlerde bu iki uç arasında uygun bir yer seçilmesi gerekir.

Ölçüm sistemleri iç ve dış koşullardaki değişimlere duyarlı, esnek ve dinamik bir yapı taşınmalıdır. Yarınların sorunlarının dünün yöntemleri ile çözülemeyeceği

bilinmeli, sistem sürekli denetlenmelidir. Sistemde kısmi düzeltmelere gidilmesi yerine örgütün değişen koşullarına uygun yeni ölçüm sistemleri geliştirilmelidir.

Bir performans ölçüm sisteminde önemli bir koşulda tanım birliğidir. Sistemin ilettiği bilgiler iç ve dış çevrede aynı biçimde algılanmalı ve yorumlanmalıdır.

Sistemin maliyet etkenliği sağlanmalıdır. Bunun için sistem olduğunda basit tutulmalı, ölçüm, kayıt ve analizlerde işletmenin mevcut olanaklarından mümkün olduğunca yararlanılmalıdır. Ölçümlerle veri sağlamanın gerektirdiği çaba, zaman ve para, bu verilerin geçerliliği ve yararları ile karşılaştırılabilir olmalıdır.

Etken bir ölçüm sisteminde “analiz biriminin” tanımı çok önemlidir. Ölçümü yapılacak birimin sınırları belirlenmiş olmalıdır. Ölçümlerde uygun tekniklerin ve ölçütlerin seçilebilmesi bu koşullar altında mümkün olabilir.

Ne kadar yetkin bir ölçüm sistemi kullanılırsa kullanılsın, performansın tüm yönleri ile ölçümü olanaksızdır, değerlendirmede öznel yargılar her zaman söz konusu olabilir. Her şeyin ölçülebileceği savı da maliyet açısından her zaman uygun olmayabilir. Bu nedenle performans ölçüm sistemlerinin tam anlamıyla mükemmel olamayacağını kabul etmek gerekir.⁷¹

Performans ölçüm ve denetim sistemleri işletmelerde performansın geliştirilmesi amacıyla stratejik planlar çerçevesinde yönetim sürecinin, birimlerin, çalışma gruplarının ve bireylerin gösterdiği performansın belirlendiği, değerlendirildiği ve geri bildirim düzeni ile performansın gelişimine katkıda bulunan yönetim destek sistemleridir.

İyi bir ölçüm sistemine ulaşmanın yolu deneme ve yanılma yöntemiyle sağlanabilir. Kâğıt üstünde mükemmeli yakalamak mümkün olmayabilir, bunun için önce basit sistemlerle başlanmalı, uygulama sonuçlarına göre sistemlerin geliştirilmesine çalışılmalıdır.

Performans ölçüm ve denetim sistemleri işletme stratejilerinin uygulanmasını kolaylaştırmak, yönetici ve çalışanları örgüt hedeflerine ulaşmaya özendirmek ve bu hedeflere ulaşma düzeyini değerlendirmek amacını taşır. Ölçüm kartlarının bir performans yönetim sistemi olduğu unutulmamalıdır. Yani, performansın sadece

⁷¹ Zuhal Akal, **İşletmelerde Performans Ölçüm...**ag.k., s.175.

raporlanması yeterli değildir, her performans ölçütünün bir hedefi olmalı ve her performans ölçütünden sorumlu bireyler belirlenerek performanstaki gelişim izlenmelidir.

Ölçüm kartı uygulaması için seçilen bilgisayar yazılımının da performans yönetimine uygun olması gerekmektedir. Performans ölçüm kartı uygulaması sırasında, kurum içindeki değişik düzeylerdeki ölçüm kartlarının birbiri ile bağlantısının kurulduğu bir altyapı oluşturulmalıdır. Farklı birimlerin ve süreçlerin ölçüm kartlarının birbirleri ile ilişkileri tanımlanmalı ve sonuç olarak ortak bir kurumsal performans raporu oluşturulmalıdır. İşletmenin mevcut finansal ölçütlerinin yanına bazı finansal olmayan ölçütleri eklemek bir ölçüm kartının oluşturulması için yeterli değildir. Her kurumun ve her biriminin kendine özgü stratejik hedefleri vardır ve performans ölçüt seti bu stratejik hedeflerle ilişkili şekilde oluşturulmalıdır. Ölçüm kartı ile performans ölçümü yapılırken, stratejiden, değerlerden ve misyondan sapmadan, doğru şeyleri ölçmek gerekmektedir. Ölçütler, ulaşılmak istenen stratejik hedeflerle ilgili sonuçlar vermelidir. Ölçüm kartlarında kullanılan performans ölçütlerinin stratejik önceliklerle uyumlu olması, karar vermede geçerli olması, oluşturulmasının ve kullanımının kolay olması, anlaşılır olması ve kurumdaki gelişmeleri destekleyici olması gerekmektedir⁷².

3.3.3. Ekonomik Yavaşlama Süreçleri

Ekonomik durgunluğun yaşandığı dönemlerde genelde çevresel değişikliklere sebep olmuştur. Durgunluk dönemlerinde, pazardaki büyüme ya çok yavaş olur ya da durur. Hacimde artış olagelir, rekabet şiddetlenir ve firmalar ücretlerin artışından veya yerinde saymasından rahatsızlık duyarlar. Şirket güçlerindeki değişimler, yönetsel planlarını ve stratejilerini yeniden gözden geçirerek ayarlamalara neden olur. Şirketler ekonomilerdeki durgunluğa maliyetlerini azaltarak, ürünlerini hızla yenileştirerek, müşteri hizmetlerini, kaliteyi arttırarak ve büyüme planları ile bütçelerini gözden geçirerek yanıt verir⁷³.

Uygun tasarlanmış stratejiler, kalite ve üretkenliğin gelişmesine katkıda bulunarak aşağıdaki faydaları sağlarlar;

⁷² Ali Coşkun, **Bankaların Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı**, Bankacılar Dergisi, Sayı:56, 2006, s.30-32.

⁷³ Russell. Kershaw, **Measuring Performance**, Cost Management, 2004, S.34-37.

- Müşteri ihtiyacını karşılar,
- Karşılaştırmaların yapılabilmesi için standartları belirler,
- Şeffaflığı sağlayarak, kendi performans seviyelerini gözlemlemek isteyen kişiler için bir “ölçüt” oluşturur.
- Kaliteyle ilgili problemleri ortaya çıkararak öncelik verilecek olanların belirlenmesine yardımcı olur,
- Düşük kalitenin maliyetlerini ortaya çıkararak, üretim sistemini yönlendirir,
- Kaynakların kullanımını dengeler,
- Gelişme çabalarının sürdürülmesi için geri besleme sağlar⁷⁴.

Stratejideki bu değişiklikler genellikle yöneticilerin davranışları doğrultusunda uygulanır. Performans yönetim sisteminde temel amaçlardan biri, şirket stratejilerinin motivasyonla yerine getirilmesidir. Bir firmada ihtiyaç duyulan ekonomik gereklilikler çabuk bir şekilde yerine getirilmediği takdirde firma hayatta kalamayabilir. Ekonomik durgunluklar şirketlerde sadece stratejilerini yeniden tahmin etmede önemli değildir. Bununla beraber, performans ölçüm sisteminin de güncellenmesi gerekir.

3.4. Performans Ölçüm Sistemi ve Aşamaları

İyi bir performans ölçü seti her zaman eksiksiz bir şekilde belirlenemeyebilir. Dahası oluşturulan ölçüm kartının kurum içinde benimsenip kullanılması her zaman mümkün olmayabilir. Bu nedenle performans ölçümleri kurumda olumlu bir etki yaratması ve kurumsal süreçlerde etkili bir rol oynayabilmesi için bir performans ölçüm ve izleme sistemi tasarlanmalı ve performans ölçümleri bu ölçüm sistemi konteksti içinde geliştirilmelidir. Performans ölçüm sistemi temel olarak şu aşamalardan oluşmaktadır⁷⁵:

- Faaliyetleri ve hedefleri doğru şekilde belirlemek,
- Uygun performans ölçümleri tespit etmek,

⁷⁴ David Sinclair, Mohamed Zairi, **Performance Measurement as an Obstacle to TQM**, The TQM Magazine, V:7 No:2, 1995, s.42-45.

⁷⁵ **Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu**, 2002, s.16-17.

- Verileri toplamaya, raporlamaya ve izlemeye yönelik doğru sistemleri uygulamaya koymak gerekmektedir.

4. PERFORMANS YÖNETİM SİSTEMLERİ ÜZERİNE MODEL KURMA

Bilgi toplumunda uzun dönemli, kalıcı başarının öneminin artması stratejik yönetim sürecini işletmelerde başarının anahtarı konumuna taşımaktadır. Özellikle işletmelerin stratejilerini çalışanlara aktarma, uygulamaya koyma ve performans ölçme noktasında yaşadıkları sorunlar göz önüne alındığında, iyi tasarlanmış ölçüm kartı işletmelerin bu sorunları çözmelerine yardımcı olmaktadır. Yöntemin başarılı olabilmesi için işletmenin ihtiyaçlarının doğru belirlenmesi, neden sonuç ilişkisi içerisinde işletme stratejisini yansıtan performans ölçütlerinden oluşan ölçüm kartlarının tasarlanması, ölçümlerin doğru ve gerçekçi olması gerekmektedir⁷⁶.

İşletmelerin ölçüm kartı uygulamasını başlatmaktaki nedenleri farklı olabilmektedir. Fakat genel olarak ölçüm kartı uygulamasını başlatma nedenlerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür⁷⁷:

- Mevcut stratejilerin açıklığa kavuşturulmasını sağlamak
- İletmenin yeni stratejiler geliştirme gereksinimini karşılamak
- Çalışanlarla işletmenin hedeflerinin aynı doğrultuda getirilmesi
- İşletme içi iletişimi artırmak ve çalışanların eğitimini desteklemek.
- İşletmenin krize girmesini engellemek
- Yeni performans hedefleri belirlemek
- Yeni liderlik yaklaşımı ortaya koymak
- İşletmenin gelişmesi ile ilgili hareketlerde kurum içi uyumu sağlamak.

Ölçüm kartı uygulamasının doğru bir şekilde hayata geçirilmesi yöntemin kullanılmasıyla elde edilmesi amaçlanan hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. Ölçüm kartı uygulamasında işletme içinden geniş bir katılımın

⁷⁶ Fatih M. Güner, Stratejik Performans Değerlemede Dengeli Sonuç Kartı Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Yayınlanmamış Doktora Tezi.2006, s.53.

⁷⁷ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek**, Sistem Yayıncılık,1999, s.17-21.

sağlanması oldukça önemlidir⁷⁸. İşletme içinden gelen geniş bir katılım Ölçüm Kartı Tekniği bir kontrol sistemi olmaktan çıkarıp, işletme stratejisinin ve vizyonunun merkeze oturtulduğu bir yönetim modeline dönüştürmektedir⁷⁹. Bir işletme açısından sonuç kartının tasarım aşaması en az sonuçları kadar önemli bir süreçtir. Ölçüm Kartı tasarımı sırasında uygulamacılar işletmenin sonuç kartında doğru ölçütler kullanılıp kullanılmadığı, seçilen ölçütlerle ilgili güvenilir ve geçerli bilgilerin elde edilip edilemeyeceği sorularına net cevaplar bulmak zorundadırlar. Yakın zamanda yapılan araştırmalara göre Ölçüm kartı tekniği uygulaması öncelikle işletmenin bir biriminde başlatılmakta, daha sonra uygulama devam ettirilerek tüm işletmeye yayılımı sağlanmaktadır. İlk aşamada proje mimarı üst yönetime de danışarak Ölçüm kartının uygulanacağı birimi belirler. Seçilen işletme birimi finansal performans ölçütleri oluşturmanın göreceli olarak daha kolay olan ve diğer işletme birimleri ile arasında mal ve hizmet transferi ve maliyetlerin dağılımı gibi konularda çok fazla karmaşık ilişki ve tartışmalar bulunmayan bir birim olmalıdır.

Çok uluslu sanayi işletmelerinin ölçüm kartı modellerinde finansal boyut, müşteri boyutu, süreçler boyutu öğrenme ve gelişme boyutu olan geleneksel dört boyuta ek olarak beşinci bir boyut olarak uluslar arası boyutunda eklenmesi önerilmektedir. Uluslar arası boyutta, siyasi risklere karşı hazır olma, transfer fiyatlarını yönetme, döviz kurlarındaki değişikliklere karşı önlem alma ve piyasalara ulaşmak gibi stratejik amaçlarla ilgili performans ölçütlerinin bulunması gerebilmektedir⁸⁰.

⁷⁸ A. Storey, **Performance Management in Schools: Could the Balanced Scorecard Help?** School Leadership and Management”, Vol:22 No:3 s.321-338.

⁷⁹ Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance**, Harward Business Review, 1992, s.71.

⁸⁰ Ali Coşkun., **Bankaların Stratejik Performans Yönetiminde...**a.g.k., s.181.

Tablo 11: Bir Ölçüm Kartı Uygulama Modeli İş Akış Şeması

	Hafta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
Planlama Aşaması																					
1 Ölçüm kartı için hedeflerin belirlenmesi																					
2 Uygun organizasyon biriminin seçilmesi																					
3 Üst yönetimin desteğinin sağlanması																					
4 Çalışma ekibinin oluşturulması																					
5 Proje planının oluşturulması																					
6 İletişim planının geliştirilmesi																					
Geliştirme Aşaması																					
Uygulamaya altyapı oluşturmak için gerekli olan																					
1 belgelerin temin edilmesi																					
Vizyon, değerler, misyon ve stratejinin oluşturulması																					
2 veya düzeltilmesi																					
3 Üst yönetimle görüşmelerin yapılması																					
4 Performans ölçütlerinin belirlenmesi																					
5 Neden-sonuç bağlantılarının geliştirilmesi																					
6 Ölçütler için hedeflerin oluşturulması																					
7 Ölçüm kartlarının uygulama planının geliştirilmesi																					

Kaynak: Paul R. Niven, **Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results**, Wiley New York, 2002.

İşletmenin içinde bulunduğu sektörle ilgili yapılan araştırmanın ardından, işletmenin vizyonu ve stratejisi açıklıkla ortaya konulmaktadır. Bu aşamada, işletmenin mevcut vizyonu teyit edilmekte veya mevcut vizyon geliştirilerek yenilenmektedir. İşletme vizyonu belirlenirken tepe yönetiminin ve işletme içinde fikirleri dinlenen kişilerin görüşleri alınmaktadır. Daha sonra ölçüm kartlarının kurulması safhasına geçilerek, işletmenin vizyonu performans boyutlarına göre alt konularına ayrılmakta ve stratejik amaçlar oluşturulmaktadır. Bu aşamada işletme stratejileri, ölçülebilir hedefler olarak tanımlanmaktadır⁸¹.

Tablo 12: Ölçüm Kartlarının Kurulum Sürecindeki Aşamalar

Aşama	Tanımı	Yapılması Gerekenler	Tavsiye Edilen Süre
1	Sektörü tanımlayın, sektörün gelişimini ve işletmenin sektördeki rolünü açıklayın	Mümkün olduğu kadar çok kişi ile mülakat yapın, iletmeye dışarıdan bakan biri ile mülakat yapmak sektöre en objektif bakış açısını sağlamak açısından iyi olur. Ayrıca, sektörün durumu ve sektördeki yeni eğilimler hakkında araştırmalar yapılmalıdır.	1–2 Ay
2	İşletmenin vizyonunu onaylayın ya da yeniden oluşturun.	Tepe yönetimi ile işletme içinde fikirleri dinlenen kişilerin katılacağı seminerler düzenlenmelidir.	1,5 günlük 1–2 adet toplantı
3	Ölçüm için boyutları oluşturun	Tepe yönetiminin, proje gruplarının ve ölçüm kartları uygulamaları hakkında daha önce tecrübeleri olanların katılacağı seminerler düzenlenmelidir.	1–2 gün
4	Vizyonu boyutlara göre alt konulara ayırın ve stratejik amaçları oluşturun	Tepe yönetimi ile işletme içinde fikirleri dinlenen kişilerin katılacağı seminerler düzenlenmelidir.	1–2 gün
5	Kritik başarı unsurlarını tanımlayın.	Tepe yönetimi ile işletme içinde fikirleri dinlenen kişilerin katılacağı seminerler düzenlenmelidir.	1–2 gün
6	Ölçütleri oluşturun, neden–sonuç ilişkilerini açıklayın ve bir denge oluşturun.	Tepe yönetimi ile işletme içinde fikirleri dinlenen kişilerin katılacağı seminerler düzenlenmelidir.	1–2 gün
7	En üst düzeydeki ölçüm kartını oluşturun.	Tepe yönetimi ve proje grupları bir sonuç belirlemelidir. Tercihen daha önce ölçüm kartı uygulamaları hakkında tecrübeleri olanların katılımı sağlanmalıdır.	1–2 gün
8	Ölçüm kartlarını ve	Organizasyonun her birimi için bir proje	En az 2 ay –

⁸¹ Ali Coşkun, **Bankaların Stratejik Performans Yönetiminde...**a.g.k., s.145.

	ölçütleri her organizasyon birimi için ayrı ayrı belirleyin.	lideri başkanlığında ayrı bir proje hazırlanmalıdır. Her organizasyon birimdeki çalışmalara proje ile ilgili olan personelin tamamının katılımını sağlamak için seminerler yapılmalıdır. Projelerin koordinasyonu tepe yönetimince sağlanmalıdır ve proje ilerleme raporları alınmalıdır. Ölçüm kartları konusunda uzman kişilerden ölçütler ve başarı unsurları hakkında destek alınmalıdır.	Her bir seminer en az 0,5-1 gün
9	Hedefleri oluşturun	Proje grubu liderleri tarafından taslaklar hazırlanmalıdır. Belirlenen hedefler için tepe yönetiminden onay alınmalıdır.	Tepe yönetiminin belirlediği süre
10	Hareket planı geliştirin	Her proje grubu tarafından ayrı ayrı hazırlanmalıdır.	Tepe yönetimin belirlediği süre
11	Ölçüm kartlarını uygulamaya başlayın	Tepe yönetimin sürekli gözetimi ve desteği ile yürütülmelidir.	Tepe yönetimin belirlediği süre

Kaynak: Nils Göran Olve, Jan Roy ve Magnus Wetter, **Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard**, Wiley, New York, 1999.

4.1. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Çalışmanın bu bölümünde Ölçüm kartı yönteminin bir üretim işletmesinde uygulanması ile ilgili bilgilere yer verilmektedir. Ülkemizde Ölçüm kartı yöntemi ile ilgili çalışmaların genellikle teorik araştırmalar şeklinde gerçekleştiği gözlemlenmektedir. Yöntem 1990'lı yılların başında işletme literatürüne girmiş olsa da Ölçüm kartı yöntemi küresel ölçekte gördüğü genel kabulün aksine ülkemizde yaygın bir uygulama alanı bulamamıştır. Uygulama için üretim işletmesi tercih edilmesi ise ülke ekonomisi içerisindeki göreceli önemlerinden kaynaklanmaktadır.

4.2. İŞLETME İLE İLGİLİ BİLGİLER

Ölçüm kartı uygulaması için otomotiv sanayi üzerine faaliyet gösteren bir otomotiv yan sanayiden bir işletme seçilmiştir. Otomotiv yan sanayi ile ilgili çok sayıda işletmenin varlığı ve otomotiv sektörünün ülke ekonomisi içerisindeki ağırlığı bu sektörün seçilmesinde önemli rol oynamıştır. Diğer taraftan yapılan ön görüşmelerde X işletmesi yönetiminin Ölçüm kartı yöntemini benimsemesi ve deneysel uygulamaya destek vereceklerini açıklamaları da X işletmesinin tercih edilmesinde etkili olmuştur. Ölçüm kartı uygulaması işletmede radikal bir değişimi gerektirdiğinden yönetim kademesinin yönetime inanması ve yöntemi desteklemesi oldukça önemlidir. Ayrıca X

işletmesinin müşterileri genellikle dünyanın otomotiv devleri olan işletmelerden oluştuğundan X işletmesinin müşteri ilişkilerinin yönetilmesi ve müşteri ilişki düzeyinin ölçülmesi kolay olmaktadır. Ölçüm kartı uygulamasının önemli unsurlarından biri olan müşteri boyutuna önemli katkı sağlayacağı düşünülen bu kolaylık X işletmesinin tercih edilmesinde etkili olmuştur.

Çalışmanın bu kısmında uygulama için seçilen örnek işletme hakkında tanıtıcı bilgilere yer verilmektedir. Aşağıdaki paragraflarda işletme ile ilgili genel bilgilere, işletmenin faaliyet alanları ve ürünleri ile üretim ve personel yapısı detaylı bir şekilde açıklanmaktadır.

X işletmesinin merkezi Bursa'da olup, yurt içi ve yurt dışına satış yaparak ticari faaliyetlerini sürdüren tamamı yabancı sermayeli bir üretim işletmesidir. X işletmesi halen Bursa Ticaret ve Sanayi Odası'na kayıtlı bulunmaktadır.

İşletme faaliyetlerini hakların tamamen kendisine ait olan yapılarda gerçekleştirmektedir. 400 kişilik personeli ile 8000 metrekare üzerinde kurulu tesislerde yönetim, muhasebe ve pazarlama faaliyetlerinin yürütüldüğü idari bina; üretiminde kullanılan makine parkı ve teçhizatların bulunduğu üretim tesisi; stoklarının depolandığı ve hammaddelerin saklandığı kapalı alanlar yer almaktadır.

X işletmesinin müşterileri tamamıyla otomobil fabrikalarından oluşmaktadır. X işletmesinin üretmiş olduğu ürünler nihai tüketici ile doğrudan buluşmamaktadır. Bu çerçevede X işletmesinin müşteri sayısı belirli olduğundan tüm müşterileri ile ilgili verileri toplayabilmesi kolay olmaktadır. Ölçüm kartı yönteminin uygulanmasında ve başarı elde edilmesinde müşteri boyutu anahtar rol oynadığından müşteri ilişkileri ile ilgili bilgilerin ölçülebilmesi ve elde edilebilmesi oldukça önemlidir. Şirketin müşterileri üstün ve tutarlı kalite, zamanında teslimat ve yıldan yıla maliyet azaltması talep ederler. X işletmesi toplam maliyet liderliği stratejisini benimsemiştir.

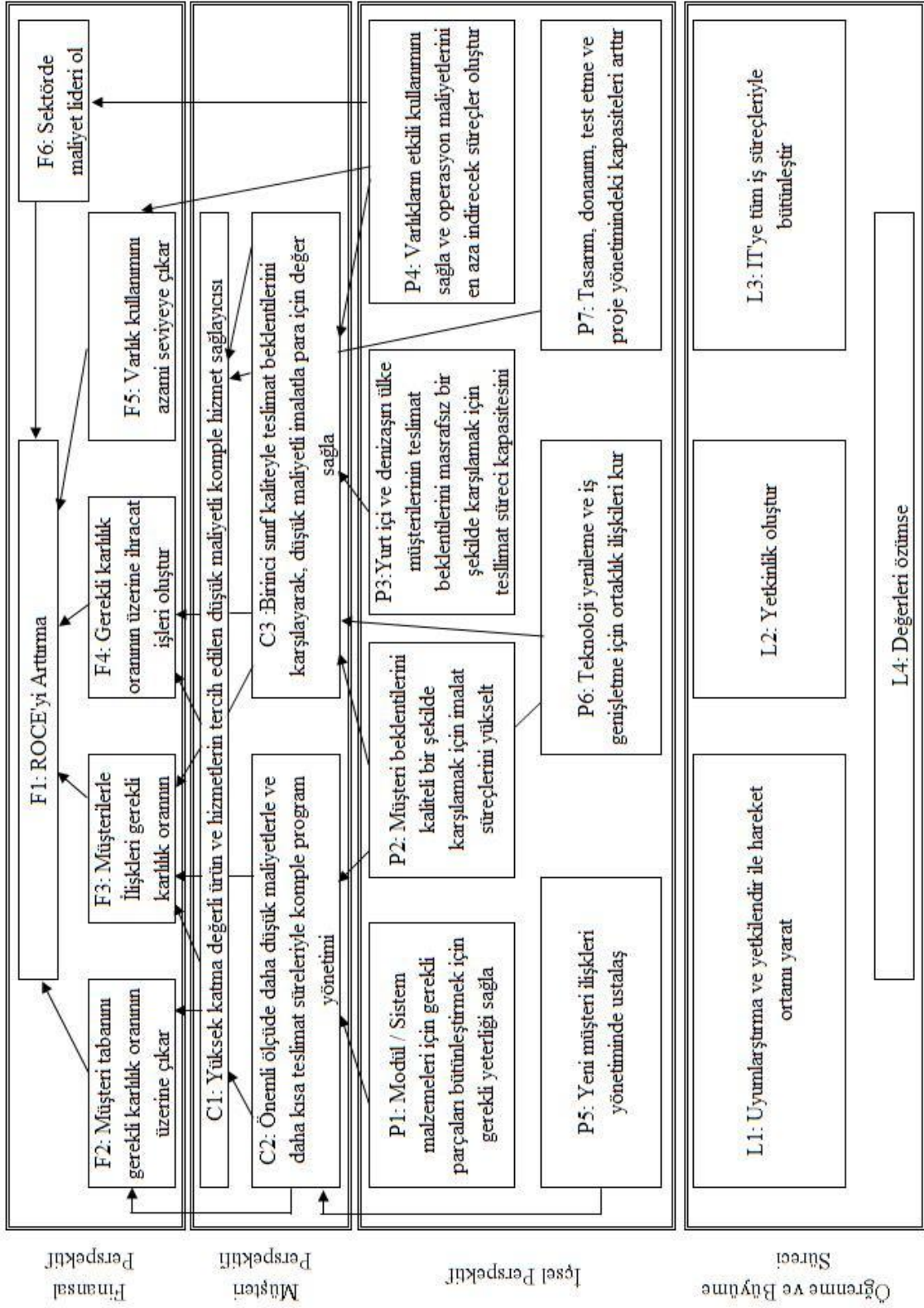
X işletmesinin finansal hedefleri oldukça basit bir yapıdadır. Finansal boyutunda en önemli stratejik amaç, kullanılan sermaye getirisini (ROCE) şirketin ağırlıklı ortalama sermaye maliyetinin (WACC) üzerine çıkarmaya yönelik bir amacı içerir. Bu amacı, mevcut ve yeni müşterilerle yapılan işleri arttırmaya, gelir büyümesi ve karlılığı

için ihracat işini genişletmeye yönelik amaçlar destekler. Üretkenlik bileşeni, sektörde maliyet lideri olma ve varlık kullanımını azami seviyeye çıkarma hedeflerini vurgular.

Müşteri boyutundan bakıldığında X işletmesi gelir, büyüme ve karlılık hedeflerine ulaşabilmesi için maliyet, teslimat ve kalite taleplerini nasıl karşılaması gerektiğini belirler. Bu boyutta, ürün kavramını geliştirmeye, yapılandırmaya ve teslimatına kadar düşük maliyetli hizmete odaklanmaktadır. Böylelikle müşterilerine ödedikleri bedel karşılığında üst düzeyde ürün kalitesi, teslimat ve minimum seviyede maliyetle, yüksek değer sağlayarak tüm ürün sorumluluğunu üstlenmeye çalışmaktadır.

İçsel süreç boyutunda amaçlar, ölçüm kartları işletmenin içyapısında yapması gerekenler ve faaliyetlerde mükemmelliğe ulaşmak ile ilgili stratejik amaçlar yer almaktadır. Müşteri amaçlarını desteklemek için gerekli olan süreçleri yaratmaya ve gerekli yetkinlikleri elde etmeye yöneliktir.

Öğrenme ve büyüme boyutunda ise, çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesi bilgi teknolojilerinin kullanımı ve çalışanların memnuniyeti ile ilgili stratejik amaçlar yer almaktadır.



Şekil 7: X İşletmesi Strateji Haritası Modeli

Kaynak: Robert S. Kaplan ve David P. Norton, **Strategy Maps- Converting Intangible Assets Into Tangible Outcomes**, Harvard Business School, Boston,2004, s.348.

4.3. ÖLÇÜM KARTININ TASARLANMASI

Ölçüm Kartı uygulamasından elde edilen neticeler “ölçüm kartı” adı verilen raporlar aracılığıyla ilgililere sunulmaktadır. Ölçüm kartının tasarımı en az sonuçları kadar önem taşımaktadır. Çünkü ölçüm kartı yönteminde işletmenin performansı ölçüm kartında yer alan ölçütler göz önünde bulundurularak değerlendirilmektedir. Ölçüm kartında kartın dört boyutu ve bu boyutlarda kullanılan performans ölçütleri yer almaktadır. Ölçüm kartının genel olarak önerilen bir formatı bulunmamaktadır. Ölçüm kartlarının rapor edilme sıklığı ise üst yönetim tarafından belirlenmektedir. Bu yöntem işletmenin stratejik performansını değerlemeye yönelik olduğundan, ölçüm kartı raporlama belirli süreler halinde gerçekleştirilmelidir. Aşağıdaki şekilde uygulama yapan tarafından tasarlanan ve X işletmesinde kullanılacak olan ölçüm kartı hakkında detaylı bilgiler vermektedir. Ölçüm kartında yer alan boyutlar, bu boyutlarda kullanılan performans ölçütleri ve X işletmesinin amacı aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.

Ölçüm kartının oluşturulması Ölçüm Kartı Tekniği uygulamasının en önemli aşamalarından biri olarak kabul edilmektedir. Şekil 11’de PÖK uygulamasının gerçekleştirildiği X işletmesi için hazırlanan ölçüm kartını göstermektedir. Bu ölçüm kartı finansal boyut, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ve öğrenme-gelişme boyutu olmak üzere dört boyutu kapsamaktadır. Finansal boyutta üç; müşteri boyutunda üç; iç süreçler boyutunda üç; öğrenme ve gelişme boyutunda dört; toplamda on üç performans ölçütü değerlemeye tabi tutulmaktadır. Bu ölçütler finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinden oluşmaktadır.

Stratejik Amaçlar	Performans Ölçütleri
Finansal Boyut	
Gelir Artışı	Kullanılan Sermaye Getirisi
Verimlilik Artışı	Üretim Artış Oranı
Sektörde Maliyet Liderliği	Birim Başına Maliyet Kontrolü
Müşteri Boyutu	
Müşteri Şikayetlerinin Ortadan Kaldırılması	Müşteri Şikayet Sayısı
Daha Düşüm Maliyetle Daha Kısa Süreli Teslimat Sağlanması	Müşteri Memnuniyet Anketi
Müşterilerin Ziyaret Edilmesi	Ziyaret Sayısı
İçsel Süreç Boyutu	
Yeni Ürünler Geliştirmek	Yeni Ürünlerden Gelen Gelir Oranı
Kaliteli Ürün	Kalite İle İlgili Şikayet Sayısı
Faaliyetlerle İlgili Sorunları En Aza İndirmek	Hizmetlerdeki Hata Oranı
Öğrenme ve Gelişme Boyutu	
İşletme İçi İletişimin Gelişmesi	Şirket İçi İletişim Anketi
Çalışan Sürekliliği Sağlanması	İşten Ayrılan Çalışan Sayısı
Bilgi Teknolojilerini Tüm İş Süreçleriyle Bütünleştirmek	Bilgi Teknolojileri Verimliliği Hesaplanması
Stratejik Bilgileri Sağlamak	Stratejik Bilgilere Ulaşma Oranı

Şekil 8: X İşletmesi İçin Ölçüm Kartı

4.3.1. Finansal Boyut Verilerinin Yorumlanması

PÖK yöntemine göre finansal boyut ölçüm kartında kullanılan boyutlar içerisinde sıralamanın en üstünde gelmektedir. Neden-sonuç ilişkisi içerisinde tasarlanan diğer boyutlardaki gelişmelerin sonucu finansal boyutta görülmektedir. X işletmesi için hazırlanan ölçüm kartında yer alan müşteri, iç süreçler ve öğrenme-gelişme boyutundaki olumlu gelişimin sonuçlarının finansal boyutta ortaya çıktığı görülmektedir. Bu ölçüm kartında finansal boyut gelir artışı, verimlilik artışı ve maliyet liderliği gibi üç performans göstergesi ile izlenmektedir. Gelirdeki artış X işletmesinin başarısı konusunda fikir veren en önemli performans göstergelerinden biri olarak kabul edilebilmektedir.

4.3.2. Müşteri Boyutu Verilerinin Yorumlanması

Müşteri boyutunda kullanılan performans göstergeleri X işletmesinde gerçekleştirilen PÖK uygulamasının en önemli unsurları olarak kabul edilmektedir.

Maliyet odaklı rekabetin yaşandığı bir sektörde faaliyet gösteren X işletmesinin müşteri ilişkilerini geliştirip belirli bir düzeye çıkarabildiği takdirde kalıcı ve uzun dönemli başarıyı elde etme imkânı bulabileceği düşünülmektedir. X işletmesi için hazırlanan ölçüm kartının iç müşteri boyutunda X işletmesinin müşteri şikâyetlerinin ortadan kaldırılması, zamanında teslimat, müşterilerle ziyaretler sayesinde ilişkilerin sağlaştırılarak müşteri tatmin düzeyinin artırılması hedeflenmiştir. Müşteri tatmin düzeyinde ortaya çıkabilecek bir artış müşterilerin X işletmesini tercih etmelerini sağlayarak müşteri sadakatini arttıracacağı düşünülmektedir. Müşteri ilişkilerini belirli bir düzeye çıkarma becerisi kazanan X işletmesi bunun faydalarını finansal boyutta kullanılan performans göstergelerine yansıyacak olumlu gelişmelerle görecektir.

4.3.3. İç Süreçler Boyutu Verilerinin Yorumlanması

X işletmesinde gerçekleştirilen PÖK uygulamasının iç süreçler boyutunda yeni ürün geliştirme, ürünlerde kalitenin artırılması faaliyetler esnasında doğacak sorunları ortadan kaldırmak ile ilgili performans ölçütleri izlenmektedir. Öğrenme ve gelişme boyutunda gerçekleştirilecek iyileşmelerin iç süreçler boyutundaki problemlerin çözümüne katkıda bulunabilecektir. Bu çerçevede X işletmesinin iç süreçlerinde yer alan performans göstergelerinin uygulama öncesindeki ve bitimindeki karşılaştırmalı durumları aşağıdaki paragraflarda detaylı bir şekilde tartışılmaktadır. Maliyet etkinlik kontrolü ile X işletmesine önemli rekabet üstünlüğü sağlaması hedeflenmektedir. Çünkü X işletmesi fiyata dayalı yoğun rekabetin yaşandığı bir sektörde faaliyet göstermektedir. Sıkı bir tasarruf politikasıyla maliyetlerin düşürülmesi ve bunu ürün maliyetlerine yansıtılmasıyla X işletmesi pazar payını artırma imkânı bulabilecektir.

4.3.4. Öğrenme ve Gelişme Boyutu Verilerinin Yorumlanması

X işletmesinin faaliyet gösterdiği sektördeki ve X işletmesine gerek ölçek gerekse sahiplik ve yönetim biçimi bakımından benzer üretim işletmelerinde çalışanlarla ilgili ciddi, gelişmiş performans ölçme ve yönetme sisteminin olmadığı bilinmektedir. Oysa PÖK yöntemine göre bir işletmenin başarısı insan kaynakları potansiyeli yönetebilme becerisinden önemli ölçüde etkilenmektedir. X işletmesi gibi maliyet odaklı bir strateji izlemeye karar veren işletmelerde iç iletişimin sağlandığı, stratejik bilgilerin paylaşıldığı ve çalışan devir hızının düşük olduğu ortamlar işletme hedeflerinin gerçekleştirilebilmesine katkıda bulunmaktadır.

4.4. UYGULAMA SONUÇLARI

X işletmesinde gerçekleştirilen PÖK uygulaması sonucunda yukarıdaki araştırma sorularına cevap bulunmuştur. X işletmesinde mevcut performans değerlendirme sisteminin olmadığı, performans ölçmeye yönelik birtakım uygulamalar bulunmasına rağmen bunların sistemli bir biçimde yürütülmediği anlaşılmıştır.

Uygulamanın yapıldığı dönemle önceki yılın aynı dönemi incelendiğinde, başlangıç aşamasından performans ölçüm kartının uygulamasının tamamlandığında satışlarda %12'lik bir artış sağlanmıştır. Satışlardaki artış sayesinde X işletmesi atıl kapasitesini de üretim faaliyetlerinde kullanarak sabit üretim maliyetlerinin toplam üretim maliyetleri içerisindeki oranını düşürmüştür. Böylelikle X işletmesi ürünlerini daha düşük fiyatlarla sunarak rekabet üstünlüğü elde etmiştir. Maliyet etkinlik kontrolünde X işletmesi dönem başında belirlemiş olduğu hedefine PÖK uygulamasıyla ulaşmış ve bu hedefi başarıyla tamamlamıştır.

Müşteri tatmin düzeyi uygulama başlangıcında %70 olarak belirlenmiştir. PÖK uygulaması faaliyetleri ölçüm kartının kritik başarı faktörlerinden biri olarak kabul edilen müşteri tatmin düzeyi üzerine yoğunlaşmıştır. Müşteri tatmin düzeyi çalışan boyutu ile iç süreçler boyutunda yer alan performans göstergelerinden doğrudan etkilenirken finansal boyutta yer alan performans göstergelerini de doğrudan etkilemektedir. Özellikle müşteri boyutundaki müşteri ziyaretleri, müşteri şikâyetleri; iç süreçler boyutundaki zamanında teslimat, ürün kalitesi; öğrenme ve gelişme boyutundaki çalışan tatmini, işletme içi iletişim düzeyi ve çalışan sürekliliği müşteri tatmin düzeyini etkileyen performans ölçütleridir. Çalışan ve iç süreçler boyutunda yukarıda detaylı bir şekilde açıklanan olumlu gelişmeler müşteri tatmin düzeyine yansımış ve uygulama başlangıcında %70 olarak belirlenen müşteri tatmini uygulama sonunda %80 düzeyine yükseltilmiştir. Dönem başında belirlenen %90 müşteri tatmin düzeyi hedefinin gerisinde kalmakla birlikte X işletmesinin bu performans ölçütünde önemli bir gelişme gösterdiği düşünülmektedir. Hedeflenen düzeye ulaşamamasının sebebi olarak, satışların büyük oranın ihracat olması ve doğru kişilerle irtibatın sağlanamamış olması gösterilmiştir.

İçsel süreç boyutunda, yapılan performans ölçüm kartı uygulaması sonucunda, işletmenin yaptığı faaliyetlerle ilgili sorunların başında yer alan zamanında teslimat

oranı %77 iken, uygulama sonucunda bu oran %91'e kadar yükseltilmiştir. Ayrıca kaliteden kaynaklanan hatalı ürün oranı işletme için milyonda 13 iken (ppm) bu oranda, 8 ppm olarak hedeflenmiştir. PÖK uygulaması sonucunda bu oran 10 ppm'e kadar düşürülmüştür. Yeni ürünler ve üretimi devam edene ürünler revize edilerek müşterilere sunulmuştur. Dönemin kısa olmasından dolayı elde edilen gelirdeki %4'lük bir artış yinede azımsanamayacak bir orandır.

X işletmesi PÖK uygulamasında çalışan tatmin düzeyini “iş tatmini” anketleri ile belirlenmektedir. Çalışanların anket sorularına verdikleri cevaplarda şikâyetlerin işletme içinde iletişim ortamının zayıf olması ve işletmede yetki ve sorumlulukların net olmaması konularında yoğunlaştığı görülmüştür. Çalışanların yetki ve sorumlulukları yeniden değerlendirilerek her çalışanın görev tanımı yapılmıştır, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde duyurulmuştur. Bu çalışmalar neticesinde çalışan tatmin düzeyi %80'e çıkarılabilmektedir. Bununla beraber, bir önceki dönemde işten ayrılan personel sayısı 4 iken, performans ölçüm kartı uygulaması sonucunda bu rakam 2'ye düşürülmüştür. Çalışan sürekliliğinin sağlanması hedefini X işletmesinin başarı ile tamamladığı görülmektedir. Zaten çalışan sürekliliği çalışan tatmin düzeyi, çalışanların yönetime katılımlarının arttırılması ve işletme içi iletişim düzeyini arttırmaya yönelik çalışmaların beklenen sonucu olarak görülmelidir.

SONUÇ

Performans ölçümü, işletme sahipleri, yöneticiler, yatırımcılar ve kredi verenler gibi işletme içinden ve dışından birçok grubun işletme ile ilgili verdiği kararları etkilemektedir. Bu nedenle, ister tam olarak sistematik bir şekilde olsun isterse de geçici bir süre veya belirli bir amaç için olsun her işletme performans ölçümü yapmaktadır. Performans ölçümü işletmenin ne kadar başarılı olduğunun belirlenmesine, geliştirilebilecek alanların ortaya çıkarılmasına var olan verimsizliklerin nedenlerinin anlaşılmasına ve işletmeyi başarıya götürecekt kararların verilmesinde yardımcı olmaktadır. Performans ölçümü kendi başına bir amaç olmayıp gerektiğinde karar alma sürecinde yararlanmaya elverişli ve güvenilebilir bilgileri sağlamaya yönelik bir faaliyettir. Performans ölçümü genel anlamda bir kuruluşun, bir programın, bir hizmetin veya bir bölümün yaptığı işleri daha iyi anlamasına ve performansını geliştirmesine yardımcı olur. Ölçüm kartları, işletmelerin misyonlarını ve stratejilerini kapsamlı performans ölçütleri setine dönüştürerek, finansal performans ölçütleri ile birlikte finansal olmayan performans ölçütlerini dengeli bir şekilde kullanmakta ve işletmenin maddi varlıkları ile birlikte maddi olmayan varlıklarının değerini de dikkate almaktadır. Performans yönetim sisteminin işletmenin stratejik hedefleri üzerine kurulmasını sağlayan ölçüm kartları, performans yönetimine kapsamlı bir yaklaşım getirmiştir.

Performans yönetim sisteminin işletmenin stratejik hedefleri üzerine kurulmasını sağlayan ölçüm kartı tekniği, performans yönetimine kapsamlı bir yaklaşım getirmiştir. Ölçüm kartı tekniği farklı iş kollarındaki birçok işletme tarafından kabul görmüştür ve performans yönetim aracı olarak kullanılmaktadır. Bu yöntem, işletme stratejilerinin ve vizyonunun eyleme dönüştürülmesini sağlamaktadır. İşletmeler performans yönetim sistemini işletmenin stratejik hedefleri üzerine kurmaktadır. Böylece, kurumsal stratejiler birimler tarafından benimsenmekte ve kurum içi bütünlük sağlanmaktadır.

Ölçüm kartı tekniği, tepe yönetim tarafından hazırlanan stratejilerin belirgin, anlaşılır ve odaklanmış stratejik hedefler haline dönüştürülmesine dolayısıyla işletmenin performansının artmasına yardımcı olmaktadır. Ölçüm kartı tekniği bir stratejik performans ölçüm sistemi olarak, işletmelerdeki stratejik kontrol sistemine de bir altyapı oluşturmakta ve bireysel ve birimsel hedefleri kurumsal stratejilerle aynı doğrultuya yönlendirmektedir. İşletmeler hedeflerine ulaşmak için stratejiler belirler.

Ancak bu stratejilere gerçekleştirmek kolay değildir. Stratejileri hayata geçirebilmek için strateji haritalarına başvururlar. Daha sonra strateji haritalarından elde ettikleri verileri kullanarak performans ölçmede kullanılan performans ölüm kartlarına ihtiyaç duymaktadır. Performans lm kartları işletme hedeflerine ulaşmak için düzenlenmesi gereken son aşamadır. Ancak günümüz işletmelerinde halen daha planlı bir Şekilde stratejilerin belirlenmemesi, performans ölüm sistemlerini de etkileyerek performans ölüm kartlarının kullanımına engel olmaktadır. İyi bir Şekilde organize edilmiş strateji haritaları, işletmelere rekabet avantajını yaratan i süreçleri ve maddi olmayan değerler arasındaki ilişkileri göstermektedir. Hedeflenen stratejiler, işletmelerin rakiplerinden daha iyi bir değer teklifi üretmesini sağladığında başarılı olurlar. Uygulanan bu stratejiler finansal ve finansal olmayan ltlerin kullanıldığı dört boyutta incelenerek işletme için daha verimli bir performans ölümü sağlamakta, hem de işletmenin stratejik yönetim sürecinin daha başarılı bir Şekilde uygulanabilmesini ve stratejik uygulamaların sonuçlarının izlenebilmesini teşvik etmektedir.

KAYNAKÇA

- AKAL, Zuhâl. “İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi”, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, 2005.
- AKIN, Onur. “Kamu Sermayeli İşletmelerde Performans Ölçümü ve Türkiye Uygulaması Üzerine Bir İnceleme”, Ankara, 2006.
- ALLAN, Peter, “Designing and Implementing an Effective Performance Appraisal System,” Review of Business, 1994.
- AMARATUNGA Dilanhi, Baldry David, “Moving Performance Measurement to Performance Management”, Vol.20, Number5/6,2002.
- ARTLEY, Will, STROH, Suzanne, “Establishing an Integrated Performance Measurement System”, Vol:2, (www.orav.gov) , 2000.
- BARUTÇUGİL İsmet. “Performans Yönetimi”, Kâriyer Yayıncılık, 2002.
- BEAMON, B.M., “Measurement Supply Chain Performance” , International Journal of Operations & Production Management, Vol:19 No:3, 1999.
- BITİTÇİ, U.S., SUWINGNJO, P., CARRIE, A.S., “ Strategy Management Through Quantative Modeling of Performance Measurement Systems”, International Journal of Production Economics, Vol:69, 2001.
- BOZKURT Rıdvan, “Süreç İyileştirme”, Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara, 2003.
- BREMSER, Wayne G. ve BARSKY, Noah P., Utilizing the Balanced Scorecard for R&D Performance measurement, R&D Management, 2004
- CEYLAN, Ali., “İşletmelerde Finansal Yönetim”, Ekin Kitabevi, Bursa, 2000.
- CHARLES P., “Performance Measurement”, Work Study, C: XLIX, No: 2, 2000.
- CHOW, W., HADDAD, M., WILLIAMSON, J., “Applying The Balanced Scorecard To Small Companies”, Management Accounting, Vol. LXXIX , No. 2, 1997.
- CHRISTOPHER, William.E., “Best Practices In Management Accounting”, Cost Management, July-August 2004.
- COŞKUN Ali, “Bankaların Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı” Bankacılar Dergisi, Sayı:56, 2006.
- COŞKUN. Ali., “Stratejik Performans Yönetiminde Performans Karnesi Kullanımı: Türkiye’deki Sanayi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma, 2006.
- DAUM, Juergen, “Corporate Performance Management: Managing Profitability and Growth in The New Environment”, The New Economy Analyst Report, 2002
- DHAVALÉ, Dileep S., “Performance Measures for Cell Manufacturing and Focused Foactory Systems”, Journal of Cost Management Vol:10 issue:1.

- DOĞAN,Z., “Çeviri Yönetmenin Mali Analiz Sonuçları Üzerine Etkisi”, Uludağ Üniversitesi İ.İ.B.F.. Dergisi, Sayı:2, 2003.
- DONELLY, J., H., GIBSON, J., L., IVANCEVICH, J., M., “Fundamentals of Management”, 10 th Ed. Mc Graw Hill Inc., U.S.A, 1998.
- DRUCKER, Peter. “The Information Executives Truly Need”, Harvard Business Review on Measuring Corporate Performance, Harvard Business School Press, U.S.A, 1998.
- DRUCKER, Peter. “Management ;: an abridged and revised version of Management:Task, Responsibilities, Practices”, Pan Books, New York, 1977.
- GHALAYINI, A., NOBLE, J.S., “The Changing Basis Performance Measurement”, International Journal of Operations & Production Management, Vol:16, No:8, 1996.
- GHALAYINI, A., NOBLE, J.S., CROWE, T.J., “An Integrated Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness”, International Journal Of Production Economics, Vol:48, 1997
- GHOBIADIAN, Abby, HUSBAND, Tom, “Measurement Total Productivity Using Production Functions”, International Journal of Production Research, Vol:23, No:4, 1990.
- GORDON, L., “Managerial Accounting, Concepts and Empirical Evidence, Fifth Edition,2000, s.45-49.
- GUNASEKARAN, A., PATEL, C., TİRTİROĞLU, E., “Performance Measures and Metrics In a Supply Chain Environment” , International Journal of Operations & Production Management, Vol:21, No1/2, 2001
- GÜNER, Fatih, “Stratejik Performans Değerlemede Dengeli Sonuç Kartı Bir Sanayi İşletmesinde Uygulama. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Üniversitesi Doktora Tezi.2006
- HORNGREN, C., FOSTER, G., DATAR, S., “Cost Accounting A Managerial Emphasis”
- HOWELL, Robert A., BROWN, James D., SOURCY, S.R., ve SEE, A.H., “Management Accounting In the Manufacturing Environment Current Cost Management Practice In Automated Manufacturing Environments”, National Association of Accountants, 1987.
- HUDSON, Mel, SMART, Andy, BOURNE, Mike, “Theory and Practice in SME Performance Measurement Systems”, International Journal Of Operations & Production Management, Vol.21, No:8, 2001.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek”, Sistem Yayıncılık, 1999.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard, 1996.

- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “The Balanced Scorecard Measures That Drive Performance”, Harward Business Review, 1992.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “Using The Balanced Scorecard As a Strategic Management System”, Harward Business Review, 1996.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “Plotting Success with Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes”, Harward Business School Press, Boston, 2004.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “Putting The Balanced Scorecard To Work” Harward Business Review, 1993.
- KAPLAN, Robert S., NORTON, David P., “How Strategy Maps Frame An Organization’s Objectives”, Financial Executive, Mart-Nisan 2004.
- KAREN, C., “Successful Performance Measurement: A Checklist”, Harvard Management Update, Kasım 1999.
- KAYGUSUZ, Sait, Y., “Yenilikçi Yönetim Muhasebesi”, Alfa Yayınevi, Bursa-2006.
- KAYGUSUZ, Sait, Y., “Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard”, İç Güç ve Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi, Cilt:7, Sayı:1, Ocak 2005.
- KERSHAW, Russell, “Measuring Performance” Cost Management, 2004.
- LUTHY, D. H., “Intellectual Capital and Its Measurement”, www3.bus.osakacu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/25.pdf, 1998.
- McCUNN, Paul, “The Balanced Scorecard, the Eleventh Commandment”, Managenement Accounting, 1998.
- McNAIR, C J., “Interdependence and Control: Traditional vs Activity Based responsibility Accounting”, Emerging Practices In Cost Management, Editor: Barry J. BRINKER, Warren Gorham&Lamont, 1990.
- MEDORI, D., STEEPLE, D., “A Framework for Auditing and Enchancing Performance Measurement Systems”, International Journal of Operations Production Management, Vol:20, No:5, 2000
- NELLY, A., GREGORY, M., PŞATTS, K., “Performance Measurement Systems Design: A Literature Review and Research Agenda”. International Journal of Operations & Production Management vol:15 No:4, 1995
- NILS, Göran OLVE, Jan Roy ve MAGNUS Wetter, “Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard”, Wiley, New York, 1999.
- NIVEN PAUL, R., "Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results, Wiley New York, 2002
- NORTH, C.D., “Kurumlar, Kurumsal Değişim ve Ekonomik Performans”, Sabancı Üniversitesi Yayınları, 2002.

- ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, ÖLÇER Ferit, “Strateji Odaklı Performans Ölçüm Sistemi: Balanced Scorecard-PÖK”, İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Dergisi, C: 31, No: 2, Kasım 2002
- PALMER, Elaine; PARKER, David, “Understanding Performance Measurement Systems Using Physical Science Uncertainty Principles”, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 21, Number 7, 2003
- PORTER, Michael E., “Rekabet Stratejisi”, Sistem Yayıncılık, 2000.
- RACHMAN, David, “Business Today”, McGraw-Hill, New York, 1996
- ROHM, H., “A Balancing Act”, Perform, vol.:2 Issue: 2, 1998
- ROHM, H., “Perform”, Performance Measurement In Action”, Vol:2 Issue:2, 1998.
- SAYIŞTAY, “Sayıştayın Performansının Ölçümüne İlişkin Öneri Raporu”, 2002.
- SEKRETER, Serhan M., Gökhan AKYÜZ, Çetin E. İPEKÇİ “Şirketlerin Derecelendirilmesine İlişkin Bir model Önerisi:Gıda Sektörüne Yönelik Bir Uygulama”, Akdeniz Üniversitesi İ.İ.B.F..Dergisi,2004
- SHUTLER, M., STORBECK. J., “Part Special Issue Editorial Performance Management” Journal Of The Operational Research Society, 2002
- SINCLAIR, David, Zairi, Mohammed, “Performance Measurement as an Obstacle to TQM” The TQM Magazine, V:7 No:2, 1995
- STOREY, A., “Performance Management in Schools: Could the Balanced Scorecard Help?” School Leadership and Management”, Vol:22 No:3 sf.321-338
- ŞİMŞEK Muhittin, NURSOY Mustafa, “Toplam Kalite Yönetiminde Performans Ölçme”, Hayat Yayıncılık, İstanbul, 2002
- TARIM, Mehveş, “Sağlık Sektöründe Hizmet Kalitesinin Ölçülmesi: Servqual Modeli ve Bir Hastane Uygulaması”, İ.Ü. İktisat Fakültesi Mecmuası, Cilt 52, sayı 2, 2003.
- TATIKONDA, L.U., “We Need Dynamic Performance Measures”, Management Accounting, 1998.
- TONI, A.D., TONCHIA, S., “Performance Measurement Systems: Models, Characteristics and Measures”, International Journal Of Operations & Productions Management, Vol.21, NO1/2, 2001.
- Uniworld Conference for Professional and Managerial Staff, “Intellectual Capital: People First in the Information Age Economy”, Singapore, August 21-23, 2000.

YÜKSEL, Hilmi; “Performans Ölçüm Sistemlerinin Tasarımında Dikkate Alınması Gereken Faktörlerin Değerlendirilmesi” Kara Harp Okulu Bilim Dergisi Sayı:2, 2003

Milli Prodüktivite Merkezi Verimlilik Terimleri Sözlüğü
<http://www.mpm.org.tr/default.asp?menuid=17&dict=p>

ÖZGEÇMİŞ

Berker ŞERBETÇİ			
Doğum Yeri ve Yılı :	Bursa - 1981		
Öğr.Gördüğü Kurumlar :	Başlama Yılı	Bitirme Yılı	Kurum Adı
Lise :	1995	1998	Bursa Çelebi Mehmet Lisesi
Lisans :	1998	2002	Uludağ Üniversitesi
Yüksek Lisans :	2003		Uludağ Üniversitesi
Doktora :			
Medeni Durum :	Bekâr		
Bildiği Yabancı Diller ve Düzeyi :	İngilizce – İleri Düzey		
Çalıştığı Kurum (lar) :	Başlama ve Ayrılma Tarihleri	Çalışılan Kurumun Adı	
1.	06.2006	10.2006	Türk Demirdöküm Fab.A.Ş.
2.	05.2007	Halen devam ediyor.	MGI Coutier Makine Yedek Parça A.Ş.
Yurtdışı Görevleri :			
Kullandığı Burslar :			
Aldığı Ödüller :			
Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Topluluklar :			
Editör veya Yayın Kurulu Üyelikleri :			
Yurt İçi ve Yurt Dışında katıldığı Projeler :			
Katıldığı Yurt İçi ve Yurt Dışı Bilimsel Toplantılar:			
Yayımlanan Çalışmalar :			
Diğer :			
			Aralık 2007 Berker ŞERBETÇİ