
İşletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi

Strategy-Based Responsibility Accounting System in the Business

Yard.Doç.Dr. Sait Y. KAYGUSUZ*

Öz: İşletmelerin faaliyet gösterdiği ortam, muhasebe sistemlerini yapılandırmaktadır. Rekabetçi koşulların var olduğu bir ortamda işletmelerin kullana geldikleri fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sistemi, işletmenin ihtiyaçlarını karşılayamamaktadır. Geçmişe odaklanarak yapılan performans değerlendirmesinin sonuçları, işletme stratejilerinin geçerliliğini test etme konusunda yönetimi yalnız bırakmaktadır. Maddi duran varlıklardan elde edilen sonuçlar doğrudan ölçülürken, maddi olmayan duran varlıklardan yaratılan değer sonuçları doğrudan ölçülemeyecektir. Bu amaçla da strateji haritaları geliştirilmiştir. Yönetim muhasebesi aracı olarak strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi, ölçüm kartı tekniği ve strateji haritaları ile birlikte yapılandırılmaktadır.

Anahtar kelimeler: Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi, Ölçüm Kartı Tekniği, Strateji Haritaları

Abstract: The type of environment that the firms operate can shape their accounting systems. In the competitive environment, functional responsibility accounting system used by the firms can not satisfy their needs. Making the performance evaluations for past activities, give alone the firms about testing of their strategy. Result of using the tangible assets can be directly measured, but for intangible assets cannot be directly measured. For this, strategy maps are developed. As a management accounting tool, strategy based responsibility accounting system is organized with balanced scorecard and strategy maps.

Key words: Strategy-Based Responsibility Accounting, Balanced Scorecard, Strategy Maps.

* Uludağ Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe-Finansman A.B.D., Görükle Kampusu / 16059 BURSA. Fax: (224) 4428949. E-mail: skaygusuz@uludag.edu.tr.

1. GİRİŞ

Planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemleri, işletmelerdeki sorumluluk merkezleri çerçevesinde yapılmaktadır. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde sorumluluk, fonksiyonel esaslara göre dağıtılmaktadır. Sorumluluğun organizasyonel birimlere dağıtıldığı ve sorumluluk merkezleri olarak belirlenen alanların kalın çizgileri ile birbirinden ayrıldığı, performans ölçümünün finansal tabanlı ölçülere dayanılarak yapıldığı bir ortamda yönetime, karar verme konusunda eksik ve üretim ortamında gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını yansıtmayan bilgiler verilecektir. Bunun sonucunda da, işletme stratejilerinin belirlenmesinde, belirlenen amaçlara ulaşıp ulaşılamadığı konusunda stratejilerin test edilmesinde ve ulaşılan sonuçların değerlendirilmesinde istenen etkinlik düzeyi sağlanmayacaktır. Bu çalışmada, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin eksik kalan yönleri açıklanmaktadır. Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminin, ölçüm kartında yer alan dört boyutun neden-sonuç ilişkilerine göre nasıl işlediği de çalışmada yer almaktadır. Strateji haritaları, özellikle maddi olmayan duran varlıklardan değer yaratılması, değer yaratma süreci, yaratılan değer ölçülmesi ve stratejinin test edilmesi konuları da açıklanmaktadır.

2. STRATEJİ TABANLI SORUMLULUK MUHASEBESİ

Yöneticilerin, işletmenin plan ve amaçlarına ulaşma konusunda kendilerine düşen sorumlulukları en iyi şekilde nasıl yerine getirdiklerini açıklamasını sağlayan bir yönetim muhasebesi sistemi vardır ki, bu sistem sorumluluk muhasebesidir. Muhasebe verilerinin farklı yönetim kademelerine raporlanması ile yönetim, sorumluluk alanındaki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin maliyetlerini kontrol etmektedir. Fonksiyonel birim ve kişilere odaklı bir yapının hakim olduğu fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, sorumluluk alanlarındaki bütçelenmiş hedefler ile fiili sonuçlar arasında karşılaştırma yapılarak performans ölçümü yapılmaktadır¹. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin iki temel fonksiyonu göze çarpmaktadır: (1) İşletmedeki sorumluluk alanlarına göre finansal verilerin sınıflandırılması ve (2) Her bir sorumluluk alanındaki faaliyetlerin, gelir ve maliyet esaslarına göre bu alanlardaki yöneticilere raporlanmasıdır ki burada amaç, yönetsel kontrolü sağlamaktır. İşletmenin organizasyonel yapısı, sorumluluk alanlarını tanımlar. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde, organizasyonel yapıya uyumlu bir yapılanma söz konusudur. Amaç, gelir ve maliyetin bu alanlara göre sınıflandırılması ve raporlanmasıdır.

Etkin planlama, kontrol ve performans ölçüm sistemleri, işletmelerdeki sorumluluk merkezleri çerçevesinde yapılmaktadır. Aslında sorumluluk merkezi ifadesi geniş bir anlam taşımaktadır. Sorumluluk merkezlerinin sınırlarının belirlenmesinde, fiziki büyüklük bir kriter değildir. İlgili birimin faaliyet performansının kendine özgü başarı faktörleri veya ölçüler ile ifade etmesi, sorumluluk merkezlerinin sınırlarının belirlenmesinde önemli bir kriterdir. Sorumluluk merkezleri; (1)Gider veya maliyet merkezi, (2)Gelir merkezi, (3)Kar merkezi ve (4)Yatırım merkezi olmak üzere dörde ayrılmaktadır.

¹ HORNGREN, Charles T., FOSTER, George ve DATAR, Srikant M, "Cost Accounting : A Managerial Emphasis", Prentice-Hall, 2000, 194-195.

Yönetim muhasebesi aracı olarak sorumluluk muhasebesi sisteminin temel amaçları, aynı anda sistemin fonksiyonları olarak ifade edilmektedir. Sorumluluk muhasebesi sistemini şekillendiren bu fonksiyonlar aşağıda sıralanmaktadır²:

1. **Sorumlulukların tanımı ve dağıtımı,**
2. **Performans ölçülerinin oluşturulması,**
3. **Performansın ölçümü**
4. **Ödüllendirme**

Faaliyet tabanlı yönetim anlayışı ile birlikte, fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminin finansal boyutuna süreç boyutu eklenmiştir. Faaliyet tabanlı yönetim, sadece süreç boyutunu eklemek ile kalmayıp, finansal boyutun da yeniden yapılandırılmasını sağlamıştır³. Sürekli değişim ve öğrenme ile maliyetlerin azaltılması devamlı hale getirilmekte ve “maliyetin kontrolüne” bakış açısını değiştirerek finansal boyut yeniden gözden geçirilmektedir. Bu sayede sorumluluk muhasebesi, tek boyutlu bir sistemden (*finansal boyut*) iki boyutlu bir sisteme (*finansal boyut ve süreç boyutu*) ve “maliyet kontrolü” sisteminden “maliyet yönetim” sistemine dönüşmüştür⁴. Süreç boyutu ile yenilenen sorumluluk muhasebesi anlayışı, işletmeler için farklı bir fonksiyonel görev üstlenmesine rağmen bazı eksiklikleri de bünyesinde barındırmaktadır. Göze çarpan en önemli eksiklik, sürekli gelişme çabalarının, işletmenin genel misyon, vizyon ve stratejileri ile uyum sağlama konusunda başarısız olmasıdır.

Yönlendirmenin olmadığı bir sistem, sürekli gelişme amacına ulaşmayacak ya da beklenebilir veremeyecektir. İşletmenin misyon ve stratejilerini uygulamaya geçirecek, belirlenen amaçlara ulaşılıp ulaşılmadığının belirlenmesinde performans ölçüleri kullanılmaktadır. Bu nedenle, zorunlu öncelikleri dikkatli bir şekilde belirlemek için yöneticiler biçimsel bir rehberlik sistemine ihtiyaç duymaktadır. Misyonun ve vizyonun stratejik öncelikler ile ifade edilmesi ve bunların da operasyonel süreçler ile uyumlu hale getirilmesi amacı ile *Ölçüm Kartı Tekniği* (Balanced Scorecard) ile şekillenen *strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi* geliştirilmiştir. Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sistemi, yöneticileri birbirinden farklı fakat bütünlük yapıdaki dört yeni yönetim sürecine yönlendirmektedir. Bu süreçte, uzun dönemli stratejik amaçlar ile kısa dönemli uygulamalar arasında bağ kurulmaktadır. Bu dört süreç⁵; (1)Vizyonun organizasyonun alt basamaklarına aktarılması, (2)İşletme içinde iletişim ve bağlantının kurulması, (3)İşletmede planlama yapılması ve (4)Geri besleme ve öğrenme şeklinde sıralanmaktadır. Ölçüm Kartı Tekniği (ÖKT), işletmenin misyon ve stratejilerini (1)Finansal boyut, (2)Müşteri boyutu, (3)Süreç boyutu ve (4)Öğrenme ve gelişme boyutu gibi dört farklı boyuttan, operasyonel amaçlara ve ölçülere dönüştürmektedir. Aşağıda, bir sistem olarak ÖKT’ nin genel yapısı açıklandıktan sonra, strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi, sorumluluk muhasebesinin temel fonksiyonlarına göre değerlendirilmektedir.

² HANSEN, Don R. ve MOWEN, Maryanne M., “Cost Management: Accounting and Control”, South-Western College Publishing, 3.baskı, 2000, s.544.

³ McNAIR, Carol J, “Interdependence and Control: Traditional vs. Activity Based Responsibility Accounting”, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Summer-1990, s.15-16.

⁴ HANSEN ve MOWEN, agk., s.548.

⁵ KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., “The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance” *Harvard Business Review*, January&February-1992, s.74.

2.1. Ölçüm Kartı Tekniğinin Yapısı

Ölçüm kartı tekniği, basit bir ifade ile stratejinin uygulanır hale getirilmesi ve belirlenen stratejiler doğrultusunda hareket tarzlarının belirlenmesidir. ÖKT, bir işletmenin kritik başarı faktörleri ile ilgili finansal ve finansal olmayan ölçülerden oluşan bir yapıdır. Yenilik ve değişiklik ifade eden konu, ÖKT' nin temel unsurlarının işletmenin mevcut ve gelecek durumunu göstererek birbirini etkileyecek şekilde yapılandırılmasıdır⁶ ÖKT, işletmenin vizyon ve stratejisi ile belirlenen performans ölçülerinin yer aldığı performans yönetim sistemine, strateji tabanlı bir yaklaşımdır. ÖKT, temel stratejik faaliyetler ve nihai amaç olan finansal değer yaratma arasında bağ oluşturmaktadır⁷. Stratejinin, uygulamaya dönüştürülmesindeki fonksiyonu nedeni ile ÖKT, işletmede önemli bir sorumluluk üstlenmiştir. Bu bağlamda ÖKT, sadece stratejinin yönetilmesi değil, stratejinin güçlendirilmesinde de yönetime yardımcı olmaktadır. ÖKT anlayışı ile stratejinin belirlenmesi, işletmede herkesin görevi olarak tanımlanmıştır. Strateji ve uygulama arasındaki açık, ÖKT aracılığı ile kapatılmaktadır. ÖKT, yöneticilerin işletmeye dört önemli boyuttan bakmalarını sağlamaktadır. Bu dört boyut, bir işletmede ÖKT yapılandırılırken dört soru şeklinde dikkate alınmaktadır. **Finansal boyutta**, hissedarları nasıl görmekteyiz; **müşteri boyutunda**, müşteriler bize hangi göz ile bakmaktadır; **içsel süreç boyutunda**, mükemmelliği nasıl sağlayabiliriz ve son olarak **öğrenme ve gelişme boyutunda**, gelişme ve değer yaratmayı nasıl devam ettirebiliriz sorularına cevap aranmaktadır. Sorumluluk muhasebesinin fonksiyonları da bu dört boyut çerçevesinde yapılandırılmaktadır. Yapılandırılacak ÖKT' nin temel unsurlarını, bu sorulara işletme tarafından verilen cevaplar oluşturmaktadır.

Finansal boyut, diğer üç boyuttaki amaç ve ölçülere odaklanmaya yönelik hizmet vermektedir. Amaç ve ölçülerin tanımlanması sürecinde, farklı bölümler için farklı finansal ölçüler kullanılabilir. Ancak, bu bölümlerin finansal amaçlarının işletme stratejisi ile uyumlu olması gerekir⁸. Geçmişte yapılan işlerin ve bu olaylar ile ilgili mevcut durumun ölçülebilen sonuçlarını özetlemede, finansal ölçüler kullanılmamıştır. Bu nedenle ÖKT, finansal boyutu olduğu gibi kullanmaya devam eder. Finansal performans ölçüleri, bir işletmenin stratejisinin ve bu stratejiye yönelik işlem ve uygulamaların işletmeyi geliştirmeye katkıda bulunup bulunmadığını ortaya çıkarır⁹

Müşteri boyutunda, müşteriler açısından bir işletmenin nasıl faaliyette bulunacağı üst yönetim için öncelikli bir konudur¹⁰. Mevcut olan anlayışa göre, işletmenin maliyetlerini karşıladıkları ve kara neden oldukları için işletmeler, müşterilerin ihtiyaç ve isteklerini karşılamak zorundadır. Hedef olarak belirlenen müşterilere sunulacak "değer önerilerini" belirlemek, müşteri boyutunun amaç ve ölçülerini geliştirmeyi sağlayacak anahtardır. Böylece, işletmenin amaç ve stratejisi, müşteri boyutu ile hedef pazar ve müşteri düzeyinde özel amaçlara dönüştürülür¹¹.

⁶ CHOE, Chee W., HADDAD, Kamal H. ve WILSON, James E., "Applying the Balanced Scorecard to Small Companies", *Management Accounting*, August-1997, s.21.

⁷ FRIGO, Mark L., "Strategy and Balanced Scorecard", *Strategic Finance*, November-2002, s.6.

⁸ CHOE, HADDAD ve WILSON, agk., s.22.

⁹ KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., "The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action", Harvard Business School Press, U.S.A., 1996, s.47-48.

¹⁰ KAPLAN ve NORTON, "The Balanced Scorecard-Measures That", agk., s.73.

¹¹ KAPLAN ve NORTON, "The Balanced Scorecard: Translating...", agk., s.63-65.

Unutulmamalıdır ki, eğer işletme uzun dönemde çok iyi bir finansal performansa ulaşmak istiyorsa, müşterilere “değer sunmanın” gereklerini en iyi şekilde yerine getirmelidir.

Süreç boyutunda, yöneticiler işletmedeki kritik içsel süreçleri tanımlamaktadır. Müşteri memnuniyetini sağlayacak faktörler tanımlandıktan sonra yönetim, müşterileri tatmin edebilmek için kritik içsel süreçlere odaklanmalıdır. Bu süreçlerde operasyonel faaliyetleri destekleyen yenilikçi yönetim muhasebesi araçlarının¹² kullanılması gerekmektedir. Bu boyut, müşterilerin bugün ve gelecekteki ihtiyaçlarının belirlenmesini ve bu ihtiyaçlara yönelik çözümlerin geliştirilmesini içeren bir iç değer zincirinin tanımlanmasının ötesine odaklanmaktadır. Bu boyut, mamul ve hizmetler ile müşterilerine değer sunan tüm zinciri tanımladığı için, işletmenin kendisine özgü olacaktır¹³.

Öğrenme ve gelişme boyutunda, işletmelerin mevcut mamul ve süreçleri için devamlı araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bir işletmenin yenilik, araştırma, geliştirme ve öğrenme yeterliliği işletmenin değerini şekillendirmektedir¹⁴. Bu boyut, işletmenin uzun dönemli gelişme ve ilerleme elde edebilmesi için gerekli olan yapıyı tanımlar. Müşteri ve içsel süreç boyutları, mevcut ve geleceğe ilişkin başarı için çok kritik olan başarı faktörlerini tanımlar. Klasik teknolojileri kullanan işletmeler muhtemelen, müşteri ve içsel süreç için uzun dönemli hedefleri karşılayamayacaktır¹⁵. Bu boyut, işletmeye gelecek için hazırlıklı olma konusunda yardımcı olmaktadır. Öğrenme ve gelişme boyutunda yer alan amaçlar, diğer üç boyutta belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan alt yapıyı sağlamaktadır.

2.2. Sorumlulukların Tanımı ve Dağıtımı

Ölçüm kartı tekniği ile yeniden şekillenen ve stratejik boyut kazanan sorumluluk muhasebesi sisteminin finansal boyutuna süreç boyutu, müşteri boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutu eklenmiştir. Dört boyutlu yeni yapısı ile sistem, işletmenin misyon ve stratejilerini belirleme ve işletmenin her kesimine yayma konusunda yöneticilere yardımcı olmaktadır. ÖKT’ nin merkezinde kontrol değil, vizyon ve strateji yer almaktadır. ÖKT ile amaçlar belirlenir ve çalışanların bu amaçlara ulaşmak için çalıştığı varsayılır. Yöneticiler, sonucun ne olabileceğini veya amacı önceden belirler fakat, bu sonuca veya amaca nasıl ulaşılacağını bilemeyeceklerdir. Bu durum, yöneticilerin yeteneklerini sorumluluk çerçevesinde uygulamaya geçirme açısından önemli bir motivasyon unsurudur¹⁶.

Fonksiyonlar arası organizasyonel yapıyı, sürekli gelişme doğrultusunda bireysel çalışmaktan çok takım çalışması desteklemektedir. ÖKT’ de yer alan dört boyutun ortak misyon, vizyon ve strateji paydasında bütünleşmesi, yönetimin bu boyutlar arasındaki ilişkiyi anlamasına neden olacaktır. Bu anlayış, yöneticilerin fonksiyonel merkezlerinin sınırları aşmasını sağlamaktadır. Diğer taraftan, bu anlayış, karar verme ve problem çözme konularında da yönetime yardımcı olmaktadır¹⁷

12 CHENHALL, Robert H. ve SMITH, Kim Langfield, “The Implementation of Innovative Management Accounting Systems”, *Australian Accounting Review*, Vol.9, No.3.,1999, s.37-39.

13 CHOE, HADDAD ve WILSON, agk.,s.23.

14 KAPLAN ve NORTON, “The Balanced Scorecard-Measures That”,agk., s.76.

15 KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., “Putting the Balanced Scorecard to Work”, *Harvard Business Review*, September&October-1993, s.63-64.

16 BUTLER, Alan, LETZA, Steve R. ve NEALE, Bill, “Linking The Balanced Scorecard To Strategy”, *Long Range Planning Review*. Vol.30, No.2, 1997, s.244.

17 KAPLAN ve NORTON, The Balanced Scorecard-Measures That”, agk., s.79.

ÖKT aracılığı ile işletmenin genelinde bilgilendirme yapılarak işletmenin amaçlarından herkesi haberdar etmek, kişilerin sorumluluklarının belirlenmesi için yeterli değildir. İşletmenin genel stratejik amaç ve ölçüleri, ÖKT ile operasyonel birimler ve bu birimlerde çalışanlar için bir amaç ve ölçüler setine dönüştürülmektedir¹⁸. ÖKT ile getirilen yeni bir sorumluluk anlayışı ile, stratejiyi belirlemenin işletmede herkesin bir görevi haline getirilmiş olmasıdır¹⁹. Böylece genel stratejinin ve dört boyuta ilişkin stratejilerin belirlenmesi sorumluluğu yöneticiler ile sınırlandırılmamıştır. Fonksiyonel anlamda, üst yönetim tarafından operasyonel ortamın gerçekleri göz ardı edilerek oluşturulan stratejiler, işletmenin geleceğine yönelik faaliyetlerine yön verememektedir. ÖKT’ de yer alan dört boyut arasındaki neden-sonuç ilişkisi aracılığı ile strateji ve uygulama arasında bir bağ oluşturulmaktadır ki bu bağ, farklı yönetim aşamalarında stratejilerin devamlı geliştirilmesinde ve gözden geçirilmesinde yönetime yardımcı olmaktadır²⁰.

2.3. Performans Ölçülerinin Oluşturulması

Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde geliştirilen performans ölçülerinin, ÖKT’ de yer alan dört boyut ile ilgili olduğu görülmektedir. Bu nedenle strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi yaklaşımı, faaliyet tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminin süreç oryantasyonunu içermektedir. Performans ölçüleri kendi içinde bütünlük bir yapı oluşturmalıdır ki birbirleri ile uyumlu olsun ve birbirlerini doğrudan veya dolaylı olarak etkilesin. Performans ölçüleri, işletme stratejisini yaymak için oluşturulmalı ve bireysel ve organizasyonel öncelikleri sistematik bir düzene getirmeye yardımcı olmalıdır. Bu nedenledir ki performans ölçüleri, işletmenin stratejisi ile uyumlu ve bağlantılı olmalıdır²¹. ÖKT’ de, gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını ifade etmekte kullanılan finansal ölçülerin yanı sıra müşteri tatmini, içsel süreç ve işletmenin yenilik ve gelişme faaliyetleri hakkında operasyonel ölçüler de yer almaktadır. Operasyonel faaliyetler, işletmenin gelecekteki finansal performansını etkileyen unsurlardır. Bu nedenle, geleceğe yönelik nihai amaç olan kara ulaşmak, operasyonel faaliyetlerdeki mükemmellikten geçmektedir. Şunun bilinmesi gerekmektedir ki, ÖKT, genel anlamda bir endüstriye veya işletmeye uygulanan basmakalıp bir şablon değildir. Farklı pazar koşulları, mamul ve üretim stratejileri ve rekabetçi koşullar için farklı ölçüm kartları gerekmektedir. Bu aynı anlamda performans ölçülerinin de farklı olacağı anlamına gelmektedir.

Performans ölçüleri genel değildir, işletme veya sorumluluk merkezlerinin stratejisi ile ilişkilidir. Ayrıca, performans ölçüleri işletmeler arası farklılık gösterebilir. Kıyaslama yapılarak, kendi alanında mükemmelliği yakalayan bir işletmenin performans ölçümünde netür ölçüler kullandıkları öğrenilir. Fakat, performans ölçülerinin bu işletmelerin stratejilerine göre oluşturulduğu da göz ardı edilmemelidir. Sorun, işletmelerin kendine özgü stratejileri ile yeni performans ölçülerini birbirleri ile bütünlük hale getirmeye ihtiyaç duyduklarını anlamamalarıdır²².

¹⁸ KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., “Using the Balanced Scorecard As A Strategic Management System”, *Harvard Business Review* January&February-1996, s.80.

¹⁹ DeWALL, Andre A., “The Future of The Balanced Scorecard:An Interview With Professor Dr. Robert S.KAPLAN”, *Measuring Business Excellence*, Vol 7, No.1., 2003, s.31.

²⁰ FRIGO, agk., s.9.

²¹ ITTNER, Christopher D. ve LARCKER, David.F. “Coming Up Short On Nonfinancial Performance Measurement”, *Harvard Business Review*, November-2003, s.90.

²² KAPLAN, Robert S. “Devising A Balanced Scorecard Matched To Business Strategy”, *Planning Review*, September&October-1994, s16.

Bu durumda işletmenin kendine özgü stratejileri ile performans ölçüleri arasında bağ kurmak gerekir. Uzun dönemli stratejiler ile kısa dönemli uygulamalar arasında, neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak oluşturulan bir bağ ile işletmenin nihai amacı olan karı elde etmenin yolları aranmaktadır. Bu nedenle, performans ölçüleri, ÖKT' nin dört boyutu dikkate alınarak oluşturulmalıdır. Bununla birlikte, işletmelerde performans ölçülerini geliştirmekten sorumlu olan kişinin yönetici olarak inisiyatif sahibi olan ve sorumluluk üstlenen bir konumda olması gerekmektedir²³.

ÖKT, müşteri, içsel süreç ve yenilik ve gelişme ile ilgili faaliyetlerin performans ölçülerini finansal ölçüler ile bütünleştirmektedir. Bu ölçüler ile işletmelerin kullandıkları performans ölçüleri arasındaki farklar aşağıda sıralanmaktadır²⁴:

- Bir çok işletmenin sorumluluk merkezleri bazında kullandığı çok sayıda finansal ve operasyonel ölçüler vardır. Fakat bu ölçüler, var olan süreçlerden üretilmiştir. ÖKT ölçüleri, işletmenin stratejik amaçları ve rekabetçi taleplere göre oluşturulmuştur. Dört boyutun her birindeki sınırlı kritik başarı faktörlerinin yöneticiler tarafından seçilmesi ile ÖKT, stratejik vizyona odaklanmayı gerektirmektedir.
- Finansal ölçüler, yöneticilere gelecek döneme ilişkin performansın nasıl geliştirileceğini göstermeksizin, geçmişte olanları ölçmeye odaklanmaktadır. ÖKT, dört boyutu ile bugünün ve geleceğe ilişkin işletmenin performansını yönlendirmektedir.
- Geleneksel ölçülerden farklı olarak, ÖKT' de yer alan dört farklı boyuttan sağlanan veriler, faaliyet karı 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.
- Bir çok işletme, süreç yenileme, toplam kalite ve çalışanların yetkilendirilmesi gibi gelişme programlarını uygulamaktadırlar. Bu uygulamalar, bütünleşik bir yapı anlayışından yoksun olarak yapılmaktadır. ÖKT, işletmenin önceliklerinin belirlenmesi ve yöneticilere, çalışanlara ve hatta müşterilere bu önceliklerin bildirilmesi konusundaki çalışmaların merkez noktasıdır. Ayrıca ÖKT, faaliyetlerin bütünleşik ve birbirini etkileyen sonuçlarını göstermekte de kullanılmaktadır.

Bir sistem olarak ÖKT içinde yer alan farklı ölçüler kendi içerisinde aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır²⁵:

- **Zaman esasına göre;** (1) Geçmişe ait ölçüler ve (2) Geleceğe ilişkin ölçüler.
- **Objektiflik esasına göre;** (1) Objektif ölçüler ve (2) Sübjektif ölçüler.
- **Finansal olup olmamasına;** (1) Finansal ölçüler ve (2) Finansal olmayan ölçüler.
- **Sürece ilişkin;** (1) İç süreç ölçüleri ve (2) Dış süreç ölçüleri.

Kısa dönemli ve uzun dönemli amaçlar bir bütün şeklinde düşünülemezse, yönetimin izlediği strateji başarısız olacaktır²⁶. *Geçmişe ait ölçüler* (müşteri karlılığı), geçmişte gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarını ölçerken; *geleceğe ilişkin ölçüler* (çalışanların eğitim süresi), geleceğe ilişkin performansı yönlendiren faktörler ile ilgilidir. *Objektif ölçüler* (pazar payı), kolay bir şekilde nitelendirilebilir ve çeşitlendirilebilirken; *sübjektif ölçüler* (ça-

²³ KAPLAN, "Devising A Balanced Scorecard...", agk., s.16.

²⁴ KAPLAN ve NORTON, "Putting the Balanced Scorecard ...", agk., s.134-135.

²⁵ HANSEN ve MOWEN, agk., s.550.

²⁶ MARTINSONS, Moris, DAVISON, Robert ve TSE, Denis, "The Balanced Scorecard:A Foundation For Strategic Management of Information Systems", *Decision Support Systems*, (25)1999, s.73.

İşanların yeteneği), yapı itibarı ile yargıya dayalıdır ve kolayca nitelendirilemez. *Finansal ölçüler* (birim maliyet), parasal olarak ifade edilirken; finansal olmayan ölçüler (müşteri tatmini) ise, parasal olarak ifade edilemezler. *İç süreç ölçüleri* (süreç etkinliği), müşteri ve hissedar için değer yaratma imkanları ile ilgili; *dış süreç ölçüleri* (yatırım getirisi) ise, müşteri ve hissedar ile ilgilidir²⁷. Önemli olan, Tablo1.' de gösterilen farklı amaç ve ölçüler arasında uyumun sağlanmasıdır.

Tablo 1. Ölçüm Kartında Amaç ve Ölçüler

AMAÇLAR	ÖLÇÜLER
FİNANSAL BOYUT	
Karlılık	Satış ve karlardaki yıllık artış trendleri
Yeni mamullerin sayısındaki artış	Yeni mamullerin satış yüzdesi
Yeni bir fiyatlama stratejisinin uygulanması	Mamul ve müşteri karlılığı
Birim müşteri maliyetinin azaltılması	Müşteri maliyeti
Likidite	Cari oran, Nakit oranı
Varlık kullanımının geliştirilmesi	Varlık sermayesi devir hızı Ekonomik katma değer
MÜŞTERİ BOYUTU	
Pazar payının artması	Pazar payı yüzdesi
Müşteri sadakatinin artırılması	Gelişme yüzdesi, yeni müşteri/toplam müşteri yüzdesindeki artış.
Müşteri tatmini	Sıfır hata, tam zamanında teslim yüksek kalite, düşük fiyat.
Mamul kalitesinin artırılması	İade yüzdesi
Kalite	Müşteri şikayetleri ve garanti
İÇSEL SÜREÇ BOYUTU	
Yeni mamul sayısındaki artış	Yeni mamul sayısı/planlanan yeni mamul
Süreç kalitesinin artırılması	Kalite maliyetleri, hatalı mamul yüzdesi
Süreç zamanının azaltılması	Üretim süreç etkinliği
Süreç geliştirme	Hata oranında azalma, katma değer analizi
Yeni mamule başlama	Yeni mamul satışları, yeni mamule talep sayısı
İş gören tatmini	İş gören anketleri
ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU	
Yeni mamul liderliği	Yeni mamullerden elde edilen satışlar, Ar&Ge. harcamaları, tasarım maliyetlerinin toplam maliyet içindeki payı
Çalışanların yeteneklerinin geliştirilmesi	Çalışan tatmini, çalışanlara verilen eğitim süreleri
Çalışanların morali	İş gücü devir hızı, şikayet sayısı.
Teknoloji liderliği	Yeni mamulleri geliştirme süresi

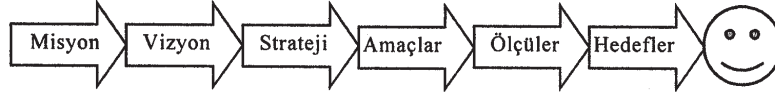
Kaynaklar: CHOE, HADDAD ve WILSON, agk.,s.23-26. ve BLOCHER, CHEN,COKINS,ve LIN "Cost Management:A Strategic Emphasis", 3/e,McGraw-Hill., 2005, s.38.

²⁷ HANSEN ve MOWEN, agk., s.550.

2.4. Performans Ölçümü

Etkin bir performans ölçüm sistemi, yönetim sürecinin bir bileşeni olmalıdır. ÖKT, yöneticileri birbirinden farklı fakat, bütünlük yapıdaki bir yönetim sürecine sokmaktadır. Fonksiyonel sorumluluk muhasebesi sisteminde performans ölçüleri, finansal odaklıdır. Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi sisteminde, performans ölçümünün kapsamı genişletilmiştir. Üretim süreci ile ilgili ölçüler (kalite), sürecin çıktısını kullanan müşteri ile ilgili ölçüler (müşteri tatmini), öğrenme ve gelişme ile ilgili ölçüler (çalışanların tatmini ve uzmanlığı) ve süreci yönetmenin finansal sonuçları ile ilgili ölçüler (maliyet trendleri), performans ölçümünün çok boyutlu olduğunun göstergeleridir²⁸. Performansın geleneksel mantık ile ölçülmesi, yöneticileri geçmişte gerçekleştirilen faaliyetlerin sonuçlarına odaklanmaya zorlanmaktadır. Geçmişe ait faaliyetlerin finansal ölçüler ile değerlendirilmesi yöneticileri, geleceğe yönelik hareket tarzlarını ve stratejilerini belirlemede yanlış yönlendirmektedir.

Performans ölçüm sistemleri, işletmelerin stratejilerini desteklemelidir. Neden-sonuç ilişkisine dayalı olarak yapılan performans ölçümünde, işletmenin misyonu ve hedefler arasındaki ilişki Şekil 1. üzerinde gösterilmektedir.



Şekil 1. Misyon ve Hedefler Arasındaki İlişki

Süreç, misyonun ve vizyonun anlaşılması ve bunların işletmenin stratejik amaçları ile bağlantılı hale getirilmesi ile başlar. Amaçlar, ölçülerin belirlenmesinden önce tanımlanmalıdır. Stratejik amaçlar, ölçülere göre değil; ölçüler, stratejik amaçlara göre belirlenmelidir. Genelde performans ölçümünde yapılan hata budur. Ölçülere göre amaç oluşturmak, işletme stratejisinin test edilmesinin önüne geçmektedir²⁹. Diğer taraftan, tüm olumsuz yönlere rağmen başarılı bir strateji izleyen işletmeymiş gibi performans değerlemesi yapan yöneticiler, önce ölçüleri belirlerler ve bu ölçülere göre de amaçların tanımını yapar. Performans ölçümünde öncelikli olarak “misyon nasıl uygulanacak”, “strateji nedir” ve “belirli amaçlar nedir” gibi sorulara finansal, müşteri, içsel süreç ve öğrenme ve gelişme boyutunun farklı özelliklerine göre cevap aranmalıdır.

Üretim süresinin kısalması, üretim süresinin hızlanması veya sürecin etkinliğin artırılmasının müşteri tatmini veya işletme karı üzerinde ne gibi etkisi olabilir? Çalışanlara verilen eğitim ile süreçte etkinlik sağlanacaktır. Bunun sonucunda üretim süresi kısalacak veya üretim hızı artacaktır. İçsel süreçteki bu gelişme, müşteriye teslim süresinin de azalmasını sağlayarak, müşteri tatmininde artışa yol açacaktır. Müşteri tatminindeki artış, mevcut müşterilerin sadakatini artırırken, yeni müşterilerin de kazanılmasına neden olacaktır. Sonuç olarak, satışlarda artış yaşanacak ve bu artış finansal açıdan istenilen sonuç olan, karı artıracaktır. .

²⁸ HANSEN ve MOWEN, agk., s.550.

²⁹ KAPLAN, “Devising A Balanced Scorecard...”, agk., s.16-17.

Birbirini etkileyen bu bağlantılı ilişkiye farklı bir açıdan da bakılabilir. Çalışanlara verilen eğitim ve kullanılan donanım ile, üretim sürecinde etkinlik sağlanacaktır. Süreç etkinliğinin artması ve katma değer yaratmayan faaliyetlerin azaltılması ile üretim, sadece talepler doğrultusunda yapılacak ve gereksiz stoklar ortadan kalkacaktır. İç süreçte yaşanan bu gelişme, müşteri boyutunda ve finansal boyutta da etkisini farklı şekilde gösterecektir. Müşteri açısından bakıldığında, üretim sürecindeki etkinliğin sağlanması, üretime hazırlık veya farklı partilere geçiş, kontrol ve bekleme sürelerinin kısalması ile üretim süresi hızlanacak ve üretim etkinliği artacaktır. Bu da müşterilerin taleplerine cevap verme süresinin kısalması demektir. Müşterilerin ihtiyaçlarına, beklentilerinin ötesinde cevap vermek, müşteri tatmininin artmasına yol açacaktır. Bunun sonucunda da işletmenin sadık bir müşteri grubu olacak ve bu sadakat tek bir mamul için değil, farklı mamuller için de geçerli olacaktır. İşletme, sadece mevcut müşteriler değil, potansiyel müşterilerin de ilgi alanına girecektir. İşletme, bunun devamlılığını sağlamak ve üretim sonrasında etkinlik sağlamak için satış sonrası hizmetlerde de müşteri beklentilerinin ötesine geçmelidir. Diğer taraftan, içsel süreçte etkinlik sağlanması ile maliyetlerde de azalma sağlanacaktır. Katma değer yaratmayan faaliyetler azaltılarak, maliyet etkin bir üretim anlayışı ile üretim maliyetlerinde azalma sağlanacaktır. Kaliteli mamulü, düşük fiyattan satın almak müşteri memnuniyetini arttıracaktır. Yeni müşterilerin eklenmesi ile satışlarda artış sağlanacaktır. Artan satışlar ve azalan maliyetler, nihai amaç olan karın artması demektir. Ayrıca, operasyonel mükemmelliğin satışlarda dolaylı olarak neden olduğu artış, finansal boyutta mükemmellik tanımının karşılanması açısından yeterli olabilir. Azalan stok seviyeleri ile çalışma sermayesi daha likit hale gelirken, daha az yabancı kaynağa ihtiyaç duyulacaktır. Bunun sonucunda, finansman giderinde azalma sağlanacaktır.

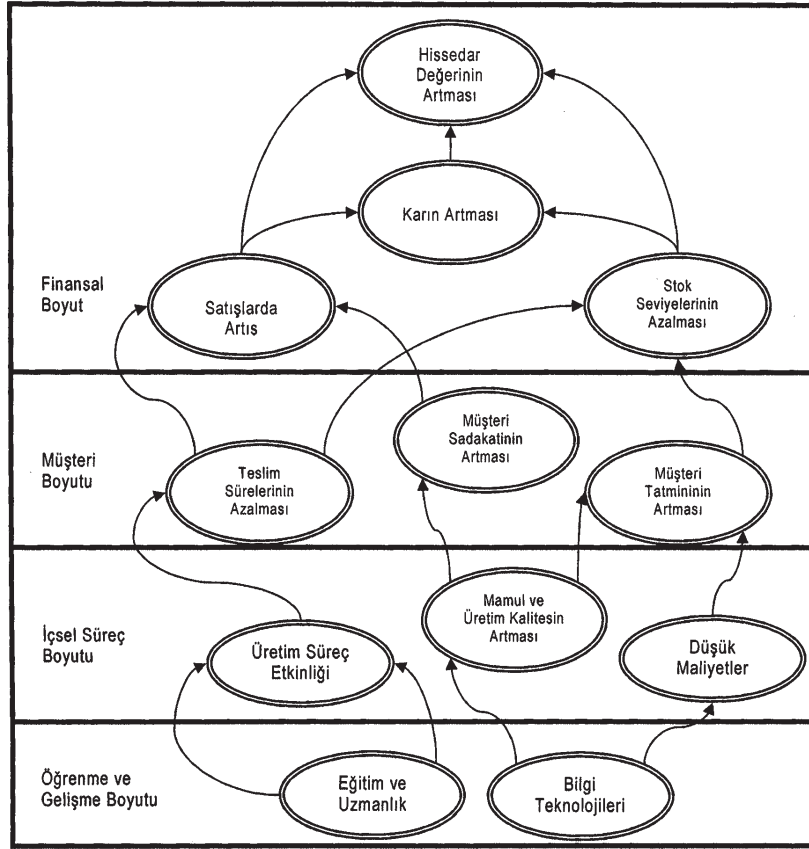
Farklı bir neden-sonuç ilişkisi de şu şekilde açıklanabilir³⁰: Eğer işletme çalışanlarını eğitime tabi tutarsa (Öğrenme ve gelişme boyutu), çalışanlar, yeni mamulleri geliştirmeleri (İçsel süreç boyutu) konusunda uzmanlık sahibi olacaklardır. Buna bağlı olarak, katma değer yaratan faaliyetlerin rakiplerine göre daha hızlı gerçekleştirilmesi durumunda müşteri sadakatinde (Müşteri boyutu) artış sağlanacaktır. Sadakati artan bir müşteri grubunun istek ve beklentilerine cevap vermek, işletmenin varlık devir hızında artış (Finansal boyut) olmasını sağlayacaktır. Operasyonel bir gelişmenin müşteri ve finansal boyutlarında neden olduğu etkilerin doğrudan tespit edilememesi nedeni ile, dolaylı olarak etkilenen farklı boyutlar arasında nedenselliğe dayalı bir bağ oluşturulmaktadır. Neden-sonuç ilişkisine dayalı bağ, şekil-2 üzerinde gösterilmektedir.

Stratejiyi ölçülebilir amaçlar ile ifade etmek için, kurum vizyonu ile ilgili gelişmeleri ölçen bir sistem oluşturulmalıdır. Bu sistemde, kısa dönemli uygulamalar ile uzun dönemli stratejiler uyumlu hale getirilerek çalışanların, günlük faaliyetlerini işletme amaçlarına ulaşma doğrultusunda yapmaları sağlanmaktadır³¹. Performans ölçüm sistemleri, faaliyetlerin üretim ve müşteriye teslim tarafına odaklanma eğilimindedir. Bunun yerine, değer zincirindeki içsel süreç dikkate alınmalıdır³².

30 NIVEN, Paul R., "Examining The Endurance Of The Balanced Scorecard", **Journal Of Cost Management**, May&June-2001, s.20.

31 GUMBUS, Andra ve KYONS, Bridget, "The Balanced Scorecard At Futura Industries", **Strategic Finance**, November-2002, s.47.

32 KAPLAN, Devising A Balanced Scorecard...", agk, s17.



Şekil 2. Neden-Sonuç İlişkileri

Kaynak: Robert S. KAPLAN ve David P. NORTON, "Having Trouble With Your Strategy then Map IT", *Harvard Business Review*, September&October-2000, s. 168.

2.5. Ödüllendirme

Finansal ödüllendirme mekanizmasının bireysel performans üzerinde güçlü bir etkisi olduğu ve çalışanların bu mekanizma ile motive edildiği bilinmektedir. Ne var ki, başarının stratejik ve operasyonel anlamda ödüllendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu ödüllendirmenin dayandığı esasların belirlenmesi gerekmektedir. Her şeyden önce, amaca ulaşıp ulaşılmadığının belirlenmesi gerekmektedir. Örneğin³³, bir işletmede, üst düzeydeki hedeflere ulaşması sonucunda yöneticilere yapılacak ödüllendirmenin %60'lık kısmı finansal ölçülere göre belirlenmektedir. Bu ölçüler, sermaye devir hızı, karlılık, nakit devir hızı ve üretim maliyetleri olarak sıralanmaktadır.

³³ KAPLAN ve NORTON, "Putting the Balanced Scorecard ...", agk., s.81.

Ödüllendirmenin geri kalan % 40'lık kısmı da müşteri tatmini, aracı tatmini, çalışan tatmini ve çevresel sorumluluk gibi finansal olmayan ölçülere göre belirlenmektedir. Müşteri tatmini ne kadar önemli ise, iç süreçte çalışan tatmini de o kadar önemlidir. Yöneticilerin ve çalışanların, işletmenin stratejik amaçları yerine getirmeleri karşılığında da ödüllendirmeleri gerekmektedir.

Özellikle, sorumluluk tanımının merkezler ile sınırlı kalmaması ve işletmede her çalışana stratejiyi belirlemede sorumluluk verilmesi, çalışanlara değer verildiğinin önemli bir göstergesidir. Öğrenme ve gelişme boyutunun bir ölçüsü olan çalışanların tatminindeki artış, dolaylı olarak müşteri tatmininde artışa neden olacaktır. Çalışanların önerileri ve morali arasında kurulan bir ilişkinin kanıtı, işletme stratejisinin başarı ile uygulanmasıdır. Bu ilişkilerin bulunamaması, her yöneticinin sorumlu olduğu alandaki strateji teorisinin beklendiği gibi uygulamaya dönüşmediğinin bir göstergesi olacaktır³⁴.

3. STRATEJİ HARİTALARI

Stratejilerin uygulanması konusunda yöneticiler, stratejik amaçlara ulaşma konusunda çalışanlara ne yapmaları gerektiği konusunda sınırlı bilgi vermektedirler. İşletme stratejisinin anlaşılmasından 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 haritalarıdır³⁵. Strateji haritaları, ÖKT' de yer alan farklı boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkilerini yansıtan bir diyagramdır. Yöneticiler bu haritayı, her bir boyutun birbirini etkileyen amaçlarına ve sonuçta finansal amaçlara nasıl ulaşılacağını bulmak için kullanırlar³⁶. Strateji haritaları, işletmenin stratejik amaçları ve bu amaçları gerçekleştirmek amacı ile, çalışanların sorumlulukları çerçevesinde ne yapmaları gerektiği arasında bağlantı oluşturmaktadır. Geniş bir açıdan bakıldığında strateji haritaları, işletmenin maddi duran varlıkları yanında çalışanların uzmanlığı, bilgisi ve kurum kültürü gibi maddi olmayan duran varlıkların da nasıl ifade edileceğini gösteren bir araçtır.

3.1. Değer Yaratmak

Değer kavramı farklı şekilde tanımlanmaktadır. Tüm tanımların ortak noktasında, belirli bir faaliyeti yapmak sonucunda katlanılan fedakarlık ile elde edilen fayda arasındaki ilişki yer almaktadır³⁷. İşletmelerin, faaliyette buldukları farklı dönemlerde "değer yaratmak" ile ilgili tanımlamalar aşağıda yapılmaktadır³⁸:

- Endüstriyel dönemde, hammaddelerin mamule dönüşmesi değer yaratmak olarak tanımlanmaktaydı. Faaliyetlerin temel dayanağı, stok, arsa, makine ve fabrika gibi maddi varlıklardır. İşletmelerin stratejilerini belgelemekte bilanço ve gelir tablosu gibi finansal araçlar kullanılmaktaydı.

³⁴ KAPLAN ve NORTON, "Putting the Balanced Scorecard ...", agk., s.84.

³⁵ KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., "Having Trouble With Your Strategy? Then Map It", **Harvard Business Review**, September&October-2000, s.167-168.

³⁶ BLOCHER, CHEN,COKINS,ve LIN "Cost Management:.....", agk., s.46.

³⁷ BARFIELD, Jesse T., FISHER, Caroline M. ve GOOLSBY, Jerry R. "Improving Competitiveness Through Non-Value-Added Activity Analysis, **Cost Management**, July/August-2004,s.23.

³⁸ KAPLAN ve NORTON, "Having Trouble ...", agk., s.168-169.

- Bilgi çağında ise, maddi olmayan duran varlıklardan faydalanarak değer yaratmak söz konusudur. Müşteri ilişkileri, çalışanların bilgisi ve uzmanlıkları, bilgi teknolojileri ve kurum kültürü, yeniliği, problem çözmeyi ve gelişmeyi cesaretlendirmektedir.

Stratejinin temeli, arzu edilen amaçların tespit edilmesi ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli olan kaynakların ve faaliyetlerin belirlenmesidir. Sadece maddi varlıkların kullanımı ile stratejik amaçlara ulaşamayacağı bilinmelidir. Daha farklı bir şekilde ifade edilirse, maddi olmayan duran varlıklara veya entelektüel sermayeye yatırım yapılması, rekabetçi avantajın yaratılması ve sürdürülmesinde kritik bir faktör olmaktadır³⁹. 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 araçtır.⁴⁰ Maddi olmayan duran varlıklardan değer yaratmak, fiziki ve finansal varlıklardan değer yaratmaya göre farklılık göstermektedir. Aşağıda yer alan hususlar, maddi olmayan duran varlıklardan yaratılan değer özelliklerini belirlemektedirler⁴¹:

- *Değer yaratmak dolaylıdır*: Bilgi ve teknoloji gibi maddi olmayan duran varlıkların, maliyetlerde azalma, gelirlere artış ve daha fazla kar elde etme gibi finansal sonuçlar üzerinde doğrudan bir etkisi yok denecek kadar azdır. Maddi olmayan duran varlıklara yapılan yatırımın ve bu varlıklardaki gelişmelerin neden-sonuç ilişkisi aracılığı ile finansal sonuçlar üzerinde etkisi olur. Örneğin, toplam kalite yönetimi konusunda çalışanların eğitime tabi tutulması, süreç kalitesini doğrudan etkiler. Böyle bir gelişmenin, müşteri tatmininde artışa yol açacağı tahmin edilir ki bu da, müşteri sadakatinde artışa yol açabilir. Nihai olarak müşteri sadakati, müşteriler ile uzun dönemli ilişkilerin geliştirilmesini sağlayacaktır. Bunun sonucunda da satışların ve kar düzeyinin korunması veya artması sağlanacaktır.
- *Değer, bağlamsaldır*: Maddi olmayan varlığın değeri, strateji ile uyumlu olup olmasına bağlıdır. Örneğin, mamul liderliği veya yenilik stratejisi yerine maliyet liderliği stratejisi izleyen işletmeler için, çalışanların toplam kalite yönetimi konusunda eğitime tabi tutulması, daha çok değer yaratıcı olacaktır.
- *Değer, potansiyel bir yapıya sahiptir*: Maddi olmayan duran varlıklara yapılan yatırımın maliyeti, işletme açısından maddi olmayan duran varlığın tahmini değerini göstermemektedir. İstatistiksel kalite kontrolü konusunda eğitim alan çalışanların potansiyel değerleri vardır, piyasa değerleri yoktur. Tasarım, üretim, teslim ve müşteri hizmetleri gibi içsel süreçler, maddi olmayan duran varlıkların potansiyel değerinin ölçülebilir değerlere dönüştürmek için gereklidir. İçsel süreçler, “müşteriye değer sunma” ve “finansal gelişmeler” konusunda doğrudan etkili değiller ise, çalışanların yeteneklerinin potansiyel değerleri ve genel olarak maddi olmayan duran varlıkların değeri gösterilemeyecektir.

³⁹ SIM, Khim Ling. ve KOH, Hian Che., “Balanced Scorecard: A Rising Trend In Strategic Performance Measurement”, *Measuring Business Excellence*, Vol.5, No.2, 2001, s.19.

⁴⁰ MARR, Bernard ve SCHIUMA, Giovanni ve NEELY, Andy, “The Dynamics of Value Creation: Mapping Your Intellectual Performance Drivers”, *Journal of Intellectual Capital*, Vol.5, No.2, 2004, s.317.

⁴¹ KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., “How Strategy Maps Frame An Organization’s Objectives”, *Financial Executive*, March&April-2004, s.42-43.

- *Varlıklar, bütünlüştür:* Maddi olmayan duran varlıklar nadiren kendi kendilerine değer yaratırlar. Maddi olmayan duran varlıklar, organizasyonel yapı ve stratejiden ayrı bir değere sahip değildir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların etkin bir şekilde bütünlüşmesi ile maddi olmayan duran varlıklardan elde edilen değer artacaktır. İşletmenin maddi olmayan duran varlıkları, kendi içerisinde ve maddi duran varlıklar ve işletme stratejisi ile uyumlu olduğu zaman maksimum değer yaratılır.

İşletme açısından, değer yaratmanın nihai sonuçları, avantaj ve dezavantajları ile birlikte ölçülmelidir. Maddi olmayan duran varlıklar ile yaratılan değer doğrudan, rakamlar ile ölçülmesi mümkün değildir. Nihai sonuçların işletmenin stratejik amaçları ile uyumlu olup olmadığının da incelenmesi gerekir ki bu da stratejinin test edilmesi demektir.

3.2. Değerin Ölçülmesi

İşletmenin faaliyet sonuçlarının değerlendirilmesinde kullanılan bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabanlı araçların, varlık ve kaynak yapısını göstermek ve belirli bir döneme ilişkin faaliyetlerin nihai sonuçlarını göstermekten öte bir fonksiyonu yoktur. Bu finansal tablolarda, varlık ve kaynak ilişkisi ile bunları kullanmanın nihai sonuçları (kar veya zarar) arasında doğrudan bir ilişki vardır. Ancak, maddi olmayan duran varlıkların nihai sonuçlar üzerinde etkisini doğrudan ortaya koymak mümkün değildir. ÖKT ile bu sorunun üstesinden gelmek amaç edilmektedir. Bunun için her şeyden önce, değer yaratma, işletmenin misyonu ile uyumlu olmalı ve strateji de değer yaratma konusunda organizasyonel yaklaşımı tanımlamalıdır. Değer yaratma konusunun, dört boyutta nasıl ele alındığı aşağıda açıklanmaktadır⁴²:

- *Finansal ölçüler, geçmişe ilişkindir* ve bir işletmenin başarısının nihai olarak tanımını yapmakta kullanılır. Strateji, işletmenin "*hissedar değerinde*" sürdürülebilir bir değeri nasıl yaratacağını tanımlar.
- Hedef müşteriler konusunda başarı, finansal başarı için önemli bir bileşendir. Müşteri tutma ve müşteri tatmini gibi müşteri başarısının *geçmişe yönelik* sonuçlarının ölçümüne ek olarak, müşteri boyutu, hedeflenen "*müşteriye değer sunmayı*" tanımlar.
- İçsel süreç, müşteriler için "*değer yaratımını*" ve müşterilere değer sunmayı sağlamaktadır. İçsel sürecin performansındaki gelişmelere bağlı olarak, müşteri ve finansal boyutta sonradan ortaya çıkabilecek gelişmeleri tanımlamak için *geleceğe yönelik ölçüler* kullanılacaktır.
- Maddi olmayan duran varlıklar, devamlı değer yaratmanın temel kaynaklarıdır. Stratejiyi desteklemek için, öğrenme ve gelişme amaçları, insan, teknoloji ve organizasyondaki havanın nasıl bütünlüşeceğini tanımlar. Öğrenme ve gelişme ölçülerindeki gelişmeler, içsel süreç, müşteri ve finansal boyuta ilişkin ortaya çıkabilecek gelişmeleri tanımlamak için *geleceğe yönelik ölçüler* kullanacaktır.

⁴² KAPLAN, Robert S. ve NORTON, David P., "The Strategy Map: Guide To Aligning Intangible Assets", *Strategy&Leadership*, Vol.32, No.5, 2004, s.10.

3.3. Stratejinin Test Edilmesi

Stratejiler, işletmeyi mevcut duruma göre, gelecekte daha iyi bir konuma getirmek için geliştirilir. Ne var ki, gelecekteki bu konum belirsizlik taşımaktadır. Belirsizliklerin olduğu bir süreçte, belirli varsayımlar yönlendirici olacaktır. Bu durumda, stratejiye varsayımlar bütünü gözü ile de bakılabilir. Bir stratejinin gerçek anlamda uygulanıp uygulanmadığı veya nasıl uygulandığı incelenmelidir. Operasyonel mükemmellik, finansal mükemmelliğe dönüşebilir mi? ve müşteri memnuniyeti ve çalışanların bilgi ve deneyimleri, finansal sonuçlara nasıl dönüştürülebilir? gibi sorulara ÖKT' nin temelinde yer alan neden-sonuç ilişkisi ile cevap aranmaktadır. Kısacası, stratejilerin test edilmesinde ÖKT kullanılmaktadır⁴³.

Stratejinin test edilebilmesi için, bir taraftan müşteri istek ve beklentilerinin belirlenmesi, diğer taraftan da, içsel sürecin bu istek ve beklentileri karşılayacak bilgi, donanım ve uzmanlığa sahip olup olmadığının belirlenmesi gerekir. Dört boyutun amaçları, neden-sonuç ilişkisi ile birbirine bağlanmalıdır. Varsayım (strateji) şu şekilde belirlenebilir: *İstenilen finansal sonuçlara sadece, hedeflenen müşteri gruplarının tatmin edilmesi ile ulaşılabilir*. Hedeflenen müşterilerin sadakatinin nasıl sağlanacağı ve bu müşterilere nasıl satış yapılacağı, müşterilere değer sunmanın tanımı olacaktır. İçsel süreç, değeri yaratacak ve müşterilere teslim edecektir ki sonuçta, müşteri tatmini sağlanacaktır. İçsel süreci destekleyen maddi olmayan duran varlıklar, strateji için gerekli temeli oluşturacaktır. Dört boyuttaki amaçların bütünleşik hale getirilmesi, değer yaratmak için oldukça önemlidir. Bunun ötesinde, stratejinin test edilmesinde bu amaçlara ulaşılması dikkate alınacaktır. Amaçlara ulaşılmış ise, strateji geçerlidir ve işletmeyi daha iyi bir konuma getirmiştir denilebilir.

3.4. Değer Yaratma Süreci

Strateji haritaları, maddi olmayan duran varlıkların değer yaratma sürecine nasıl dahil edileceğini gösteren bir araçtır. Strateji, birbiri ile çelişen kısa ve uzun dönemli öncelikleri eş anlamlı olarak yönetmek amacı ile bir çok farklı konuya odaklanmıştır. İşletmelerde yer alan bir çok sürecin ortak amacı, değer yaratmaktır. Fakat strateji sanatı, müşteriye değer sunma konusunda kritik süreçleri tanımlamak ve bu süreçlerde mükemmelliğe ulaşmaktır. Tüm süreçler çok iyi yönetilebilir fakat, kritik olan stratejik süreçlere daha çok ilgi gösterilmesi ve odaklanması gerekir⁴⁴. Değer yaratma süreci, stratejik süreçlere odaklanmanın yanı sıra, kısa ve uzun dönemli öncelikler arasında dengenin de kurulmasını sağlayacaktır. Neden-sonuç ilişkileri, öğrenme ve gelişme boyutundaki yatırımın, sürekli gelişimi nasıl sürdüreceğini, müşteri tatminini nasıl artıracığını ve finansal mükemmelliğe nasıl ulaşılacağını gösterir⁴⁵. Bu bağ ile, yatırım gibi uzun dönemli faaliyetin kısa dönemli finansal sonuçlara nasıl dönüştürüleceği gösterilmektedir.

Değer yaratma süreci veya strateji haritasını oluşturmanın en uygun yolu, organizasyonda yukarıdan aşağıya doğru bir süreç izlemektir. Yöneticiler, misyon ve öz değerlerini tanımlayarak değer yaratma sürecini işletmeye başlarlar: *“İşletmemiz neden mevcuttur ve inandığımız şey nedir?”*.

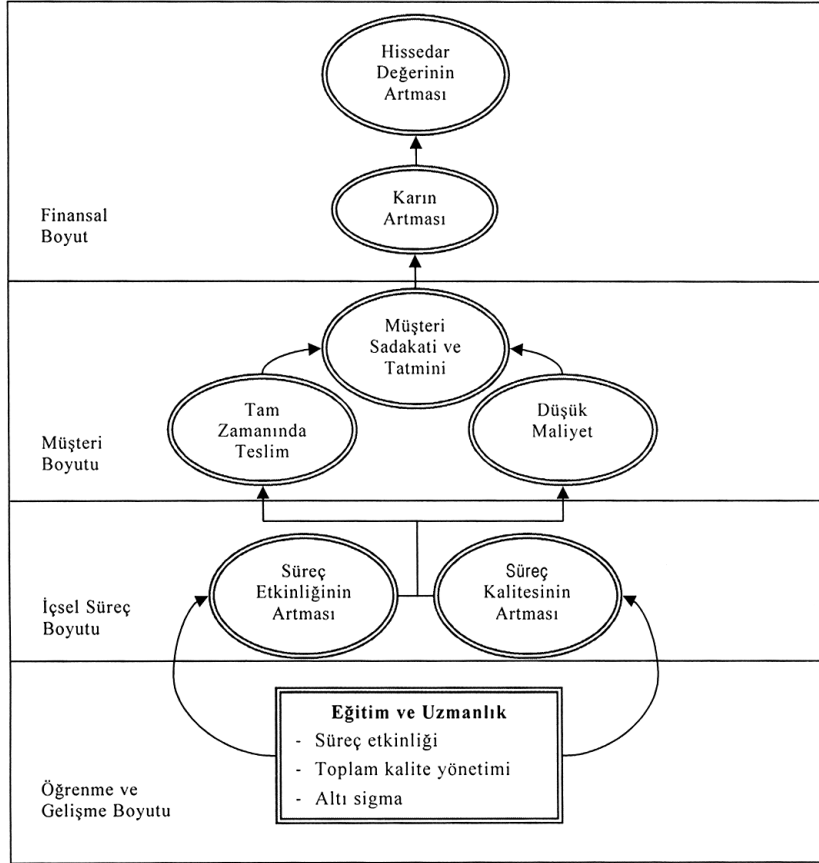
⁴³ FRIGO, Mark L., “Strategy and..”, agk., s.8.

⁴⁴ KAPLAN ve NORTON, “How Strategy Maps.....”, agk., s.43.

⁴⁵ BREWER, Peter, “Putting Strategy Into The Balanced Scorecard” **Strategic Finance**, January-2002, s.46.

Bu soruya bağlı olarak, yöneticiler stratejik bir vizyon geliştirebilirler: “İşletmemiz nerede olmak istiyor?”. Bu vizyon, işletmenin tüm amaçlarının net bir görüntüsünü ortaya koyacaktır. Bu amaç, “endüstride kar konusunda bir numara olmak” şeklinde ifade edilebilir⁴⁶. Daha sonra hedefe nasıl varılacağı belirtilmelidir.

Bir strateji, işletmenin çalışanlar, müşteriler ve hissedarını tatmin edici sonuçlara nasıl ulaşılacağını belirlemelidir. Nasıl kelimesi, **müşteri boyutunda** değer sunma; **içsel süreç boyutunda**, yenilik, müşteri yönetimi ve süreçlerin operasyonu; **öğrenme ve gelişme boyutunda**, çalışanların bilgi, uzmanlıkları ve bilgi teknolojileri ile şekillenir. Burada unutulmaması gereken bir nokta, nihai amacın **finansal boyutta mükemmelliğin** (karın artması ve hissedar değerinin artması) sağlanacak olmasıdır. Şekil-3 üzerinde, bir strateji haritası gösterilmektedir.



Şekil 3. Strateji Haritası

Kaynak: KAPLAN ve NORTON, “The Strategy Map...” ,agk.,s.12.

⁴⁶ KAPLAN ve NORTON, “Having Trouble ...”, agk., s.170

Strateji haritasında, öğrenme ve gelişme boyutundaki faktörlerin, finansal boyuttaki kar ve hissedar değeri üzerindeki etkisi neden-sonuç ilişkilerine dayalı olarak gösterilmektedir. Unutulmaması gereken husus, karın önemli olduğu ve önemini korumaya devam edeceği- dir. Müşteri tatmini ve sadakati arttıkça, kar da artacaktır. Satışlarda artışı sağlayan en önemli husus, müşterilere yüksek kaliteli ve düşük maliyetli mamul/hizmetleri tam zamanında sunma garantisidir. Kaliteyi artırmak için toplam kalite yönetimi ve altı sigma programları uygulanmalıdır. Diğer taraftan süreç etkinliğinin ve kalitesinin artırılması ile üretim süresi hızlanacak ve katma değer yaratmayan faaliyetler azaltılacaktır. Buna bağlı olarak, maliyetlerde azalma görülecektir. Üretim sürecinde etkinliğin sağlanması ve boşa geçen zamanları azaltmak amacı ile çalışanlar eğitime tabi tutulacaktır.

4. SONUÇ

İşletme faaliyetlerinin devamlılığı açısından operasyonel süreçlerin öneminin anlaşılması, işletmelerin klasik yapılarında yeniliğe yol açmıştır. Sadece yönetim anlayışı ile kısıtlı kalmayan bu yenilik, muhasebe sistemlerinde de etkisini göstermiştir. Mamul hayat döngüleri kısaltmakta ve bu döngü içerisinde yeniliğin payı artmaktadır. Rakiplerden farklı ve müşteri beklentilerinin ötesinde “değer yaratmak”, rekabetçi avantaj açısından önemli bir avantajdır. Kullanıla gelen performans ölçüleri, yöneticilerin geçmişe yönelik değerlendirme yapmalarına neden olmaktadır. Ancak unutulmaması gereken nokta, geçmişteki faaliyetlerin değiştirilemeyeceğidir. Bu nedenle işletmeler, geleceğe yönelik hareket tarzlarını ve varsayımlarını oluşturulmalı ve bunlar test edilmelidir. Gerçekleştirilen faaliyetlerin işletmenin *iç değer zinciri ve dış değer zincirinde* değerlemeye tabi tutulması gerekir. Strateji tabanlı sorumluluk muhasebesi ile sadece geçmişe yönelik değil, geleceğe yönelik performans ölçümünün de yapılması sağlanmaktadır. Finansal ve operasyonel faaliyetlerin birlikte değerlemeye tabi tutulması ile, birbirlerini etkileyen faaliyetlerin sonuçları da neden-sonuç ilişkisi aracılığı ile ortaya konulmaktadır. Yeni yapısı ile sorumluluk muhasebesi sistemi, strateji (uzun dönem) ve uygulama (kısa dönem) arasında neden-sonuç ilişkisine dayalı bir bağ oluşturmaktadır. Rekabetçi avantajın temel kaynağı olan maddi olmayan duran varlıklara yatırım yapmanın nihai sonuçları, strateji haritaları ile ölçülmektedir. Gelecekte işletmenin hangi konumda olacağı belirsizdir. Belirsizlik ortamında varsayımlar bütünü olan stratejiler yönlendirici olacaktır. Amaç, istenilen konuma gitmektir. İstenilen konuma giden yolda strateji haritaları rehberlik edecektir.

KAYNAKÇA

- Alan Butler, Steve R. Letza ve Bill Neale (1997)**. "Linking The Balanced Scorecard To Strategy", *Long Range Planning Review*, Vol.30, No.2.
- Andra Gumbus, ve Bridget Kyons (2002)**. "The Balanced Scorecard At Futura Industries", *Strategic Finance*, November.
- Andre A DeWall (2003)**. "The Future of The Balanced Scorecard:An Interview with Professor Dr. Robert S.KAPLAN", *Measuring Business Excellence*, Vol 7/1.
- Bernard Marr, Giovanni Scuma, ve Andy Neely (2004)**. "The Dynamics of Value Creation: Mapping Your Intellectual Performance Drivers, *Journal of Intellectual Capital*, Vol.5, No.2.
- Charles T. Horngren, George Foster, ve Srikant M. Datar (2000)**. "*Cost Accounting:A Managerial Emphasis*", Prentice-Hall.
- Carol J. Mcnair (1990)**. "Interdependence and Control: Traditional vs. Activity Based Responsibility Accounting, *Journal of Cost Management for Manufacturing Industry*, Summer.
- Chee W. Choe, Kamal H. Haddad ve James E Wilson (1997)**. "Appling the Balanced Scorecard to Small Companies", *Management Accounting*, August.
- Edward Blocher, Kung H. Chen, Gary Cokinsve W.Thomas Lin (2005)**. "*Cost Management:A Strategic Emphasis*", 3/e, McGraw-Hill.
- Christopher D. Ittner ve David F. Larcker (2003)**. "Coming Up Short On Nonfinancial Performance Measurement", *Harvard Business Review*, November.
- Don R. Hansen ve Maryanne M. Mowen (2000)**. "*Cost Management: Accounting and Control*", South-Western College Publishing,3.baskı.
- Donavan D.Hornsby ve Sidney Baxendale (2001)**. "Building A Balanced Scorecard For Entrepreneurs", *Journal of Cost Management*, November& December.
- Jesse T. Barfield, Caroline M. Fisher ve Jerry R. Goolsby (2004)**. "Improving Competitiveness Through Non-Value-Added Activity Analysis, *Cost Management*, July/August.

- Khim Ling Sim ve Hian Che Koh (2001)**. “Balanced Scorecard :A Rising Trend In Strategic Performance Measurement”, *Measuring Business Excellence*, Vol.5. No.2.
- Lakshmi Tatikonda ve Rao J. Tatikonda (1998)**. “We Need Dynamic Performance Measures” *Management Accounting*, September.
- Mark L. Frigo, (2002)** “Strategy and Balanced Scorecard”, *Strategic Finance*, November.
- Moris Martinsons, Robert Davinson ve Denis Tse (1999)**. “The Balanced Scorecard:A Foundation For Strategic Management of Information Systems”, *Decision Support Systems*, (25).
- Paul R. Niven (2001)**. “Examining The Endurance Of The Balanced Scorecard”, *Journal Of Cost Management*, May&June.
- Peter Brewer (2002)**. “Putting Strategy Into The Balanced Scorecard” *Strategic Finance*, January.
- Robert H Chenhall ve Kim Langfield Smith (1999)**. “The Implementation of Innovative Management Accounting Systems”, *Australian Accounting Review*, Vol.9, No.3.
- Robert S. Kaplan (1994)**. “Devising A Balanced Scorecard Matched To Business Strategy”, *Planning Review*, September&October.
- Robert S. Kaplan. ve David P. Norton (1992)**. “The Balanced Scorecard-Measures That Drive Performance” *Harvard Business Review*, January& February.
- _____, (1993) “Putting the Balanced Scorecard to Work”, *Harvard Business Review*, September&October.
- _____, (1996a) “*The Balanced Scorecard: Translating Strategy Into Action*”, Harvard Business School Press, U.S.A.
- _____, (1996b) “Using the Balanced Scorecard As A Strategic Management System”, *Harvard Business Review* January& February.
- _____, (2000) “Having Trouble With Your Strategy? Then Map It”, *Harvard Business Review*, September&October.
- _____, (2004a) “How Strategy Maps Frame An Organization’s Objectives”, *Financial Executive*, March&April-.
- _____, (2004b) “The Strategy Map: Guide To Aligning Intangible Assets”, *Strategy&Leadership*, Vol.32, No.5.

