



İşletmelerde Yeni Performans Ölçümleme Sistemleri

Doç. Dr. Başak Ataman Akgül
Marmara Üniversitesi, İİBF

Özet

Bu makale, performans ölçümleme sistemleri olan Balanced Scorecard ve Tableau de Bord'u incelemektedir.

Balanced Scorecard, finansal ve finansal olmayan stratejik Ölçüleri birleştiren bir modeldir. Scorecard, vizyon ve stratejiyi ölçü ve amaçlara çevirmektedir. Bu sistem aynı zamanda stratejik yönetim kontrol tekniği olarak kabul edilebilir. Organizasyonun stratejik amaçlarını performans göstergesi setine dönüştüren Balanced Scorecard'ın dört temel perspektifi vardır. Bunlar, Finansal-Müşteri-İçsel İş Süreçleri-Öğrenme ve Gelişmedir.

Tableau de Bord, Fransa'da ortaya çıkmış ve 50 yıldır kullanılan bir sistemdir. Tableau de Bord, finansal ve finansal olmayan ölçülerden oluşan bir kumanda paneli ölçü setidir.

Bu makale, Balanced Scorecard ile Tableau de Bord arasında temel benzerlik ve farklılıkları da içermektedir.

Anahtar Sözcükler: Performans Ölçümleme, Balanced Scorecard, Tableau de Bord.

Abstract (New Performance Measurement Systems in Organizations)

This paper examines the performance measurement systems; the Balanced Scorecard and the "Tableau de Bord."

The Balanced Scorecard is a model which integrates financial and non-financial strategic measures. The scorecard translates the vision and strategy into objectives and measures. The Balanced Scorecard can also considerate as a strategic management control tool. The Balanced Scorecard which translates an organization's strategic objectives into a set of performance indicators has four perspectives; Financial - Customer - Internal Business Process - Learning and Growth.

The "Tableau de Bord" was introduced in France and has been used for at least 50 years. The Tableau de Bord is a set of dashboard measures includes both financial and non financial strategic measures. This paper concludes that the main differences between "the Balanced Scorecard" and "the Tableau de Bord"

Key Words: Performance Measurement, Balanced Scorecard, Tableau de Bord.

1. Giriş

Küreselleşme, teknolojik gelişmeler ve rekabet ortamında bilginin ön plana çıktığı günümüzde işletmeler, performanslarını arttırabilmek için çeşitli yöntemlerden yararlanmaktadır.

Geleneksel finansal tabanlı performans ölçüm sistemlerinin eksikliklerini gidermek üzere geliştirilen ve dilimize "dengeli ölçüm kartı" olarak çevrilen ancak bizce "işletmelerde dört boyutlu performans ölç-

çümleme sistemi" olarak çevrilmesi daha uygun olan Balanced Scorecard bu çalışmanın ana konusunu oluşturmaktadır.

Bunun yanısıra çalışmada, Fransa'da uygulaması çok eski yıllara dayanan ve kimi yazarlarca Balanced Scorecard'ın esası olduğu iddia edilen "Tableau de Bord" (kumanda paneli) da açıklanmıştır. Ayrıca her iki kavram birbiri ile karşılaştırılmış ve çeşitli sonuçlara varılmıştır.

2. Performans Ölçütlerini Oluşturma

İşletmenin hangi performans ölçütlerini kullanacağı, bağlı bulunduğu sektöre, kültürüne ve misyonuna göre değişiklik arz etmektedir.

Ancak işletme performans ölçütlerini oluştururken öncelikle, vizyon, misyon ve stratejisini belirlemeli ve daha sonrada performans amaçları, ölçütleri ve hedeflerini geliştirmelidir. Bu sayede ortaya çıkacak yeni stratejik yönetim sistemi ile,

- Sağlıklı, dengeli, etkin
- Müşterine iyi bir hizmet sunan
- Sonuçlardan maksimum değer yaratan, yeni bir işletme oluşturulacaktır.

Yirminci yüzyılın başlarında Taylor'un gerçekleştirdiği üretkenlik ölçümleriyle başlayan performans ölçümü ve değerlendirilmesine yönelik ilgi, günümüze kadar sürekli bir artış trendi göstererek devam etmektedir. (Ergun, 2002, 3)

Klasik performans Ölçümleri genellikle kar ve verimlilik gibi finansal ölçütler üzerinde odaklanmaktadır. Bu ölçütler geleneksel yönetim muhasebesi sistemini temel aldıkları için bazı hususlarda yetersiz kalmaktadır. (Brinberg, 2000; 10'den Ergun, 2002, 3)

Oysa işletmelerin başarılı bir şekilde yönetilebilmeleri için en azından iki nokta üzerinde durulmalıdır, bunlardan ilki sadece finansal nitelikteki göstergelerin değil, aynı zamanda işletmelerin diğer alanlarına ait göstergelerinde kontrol işinde kullanılmalıdır. Böylece daha "dengeli" veya işletmenin toplam durumunu gösteren bir tablo elde edilecektir. İkinci nokta ise, işletmenin performansı veya başarısını gösteren göstergeler ile izlenen stratejiler arasında bağlantı kurulması gerekliliğidir. (Koçel, 2003, 455)

3. Performans Ölçütleri

Performans ölçütleri, finansal ve finansal olmayan ölçütlerden oluşmaktadır.

Yukarıda açıklandığı üzere, işletmelerin uzun yıllardır kullandıkları geleneksel muhasebe sistemine dayanan performans Ölçütleri bir takım sorunlar yaratmaktadır. Özellikle finansal ölçütler;

- Tarihi ve geriye dönük,
- Önceden tahmin edilemeyen,

- Standart,
- Değişiklikleri çok çabuk algılamayan
- Toplu ve özet olarak sunulan ve maddi olmayan varlıkların değerini tam olarak yansıtmayan ölçütlerdir. (Debusk, Brown, Killough, 2003, 216-217)

Son yıllarda artan eleştiriler, muhasebe sistemindeki finansal ölçütlerin tarihi nitelikleri üzerine odaklanmıştır. (Emmanuel and Otley, 1995'den Norreklit, 2000, 65)

Bu problemlerden dolayı işletmelerden bazıları, son yıllarda finansal Ölçütlerinde değişiklikler yapmışlar ve daha çok değer yaratma ve nakit akımlarının tahlili üzerine odaklanmışlardır.

Ekonomik Katma Değer (EVA) ve Yatırımda Nakit Akım Döngüsü popüler hale gelmiştir. (Debusk, Brown, Killough, 2003, 217)

Ekonomik katma değer, yatırım merkezi başarı değerlendirme ölçütlerinden birdir. Ekonomik katma değer, vergiden sonraki kardan, toplam yıllık sermayenin maliyeti çıkarıldıktan sonra bulunan değerdir. (Erden, 2003, 90) Ekonomik katma değer pozitif bir değer çıkması işletmenin sermayesine değer katıldığını, negatif bir değer çıkması ise işletme sermayesinin eksildiğini göstermektedir. (Hansen-Mowen, 2000, 366'dan Erden, 2003,90)

İşletmelerin bir bölümü de, salt finansal ölçütleri kullanmanın eksikliklerini gidermek üzere, geleceğe dönük finansal olmayan Ölçütler üzerinde durmuşlardır. (Debusk, Brown, Killough, 2003, 217) Geleceğe dönük finansal olmayan ölçütlere örnek olarak; müşteri memnuniyetini, çalışan memnuniyetini, ürün ve süreç geliştirmede yenilikleri vermek mümkündür.

Finansal olmayan veriler artık bugün yeni bir fenomen olmaktan çıkmıştır. Örneğin General Electric'in 1950'lerden beri finansal olmayan verileri kullandığı görülmektedir. Sözkonusu işletme her bir bölümde uygulanmak üzere 8 farklı ölçüm alanı belirlemiştir. (Anthony, 1989, 125'den Norreklit, 2000, 66)

İşletmenin stratejisiyle bağlantılı olarak finansal olmayan ölçütlerin sistemi oluşturulmaya çalışılmaktadır. (Norreklit, 2000, 66)

Finansal olmayan ölçütlerinin kullanımının üç ana nedeni vardır. Bunlar;

- Geleneksel finansal ölçütlerin kullanımının sınırlı olması,
- Rekabet baskısının artması
- İşletmelerde, finansal olmayan ölçütlerin kullanımını gerektiren toplam kalite yönetimi gibi sistemlerin kullanılmaya başlanmasıdır. (Ittner and Larcker, 1998, 217'den Debusk, Brown, Killough, 2003, 216)

İşletmelerde performans değerlemede kullanılan ve hem finansal hem de finansal olmayan ölçütlerin kullanılmasıyla oluşturulan "Balanced Scorecard" sistemi aşağıda açıklanmıştır.

4. Balanced. Scorecard Sistemi

Kaplan ve Norton 1992 yılında, "Balanced Scorecard" metodolojisini Harvard Business Review dergisinde ilk defa açıklamıştır. Dikkat çekilen nokta, günümüzde çağdaş iş ortamında işletmelerin, bilgiye dayalı rekabetinin ve maddi olmayan duran varlıklarını kullanma etkinliğinin, fiziksel varlıklarını kullanma etkinliğinden daha Önemli hale gelmesidir. Kaplan ve Norton'a göre sorun bir çok işletmenin faaliyetleri ve yönetsel kontrol sistemlerinin finansal ölçümler ve hedefler çerçevesinde yapılandırılmış olması ve işletmenin uzun dönemli stratejik hedeflerini başarmaya yönelik olmamasıdır. Stratejinin geliştirilmesi ve tamamlanması arasında bir eksiklik mevcuttur. Onların çözümleri Balanced Scorecard'ı geliştirmektedir. (Ziegenfuss, 2000, 12-19)

İlave olarak, yöneticiler, uzun dönemli stratejik hedeflerini, kısa dönemli hedeflerle birleştirerek, vizyon oluşturmaya, iletişim ve birleştirmeye, mesleki planlamaya feedback ve öğrenmeye katkıda bulunmaya yönelik yeni süreçler ortaya atmalıdır. (Ziegenfuss, 2000, 12-19)

Bu sistem kısaca işletme stratejilerini uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendirmek ve bu ilişkileri temsil eden göstergeleri izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaştırıp oluşturmadığını kontrol etmek ana fikrine dayanmaktadır. (Koçel, 2003, 454) Balanced Scorecard sistemi ile geleceğin performansını iyileştirmek için gerekli olan prosedürler, sistemler ve insanlara yatırım ve iç yeteneklerin artırılması için

bugünkü ve gelecekteki müşteriler için işletmelerin nasıl değer yaratılabileceği ölçülebilecektir. (Çakıcı, 2003, 160)

Finansal ve finansal olmayan stratejik ölçütleri birbirine entegre eden Balanced Scorecard sistemi işletmenin vizyon ve stratejisini dört alandaki performans ölçütlerine ve amaçlarına dönüştürmektedir, (Bourguignon, Malleret, Norreklit, 2004, 115)

Çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanacak bu alanlar;

- Finansal
- Müşteri
- İçsel iş süreçleri
- Öğrenme ve gelişme alanlarıdır.

(Kaplan and Norton 1996, 31'den Bourguignon Malleret, Norreklit, 2004, 115)

Balanced Scorecard salt bir stratejik ölçüm sistemi değil, aynı zamanda stratejik bir kontrol sistemidir. Bu kontrol sistemi içerisinde işletme,

- Stratejinin açıklanması ve güncelleştirilmesi
- Stratejinin tüm organizasyona duyurulması
- Departmanların ve kişilerin hedeflerinin strateji ile uyumlu bir hale getirilmesi
- Stratejik uygulamaların belirlenmesi ve aralarında uyum sağlanması
- Stratejik amaçların uzun dönemli hedefler ve yıllık bütçelere bağlanması
- Stratejik değerlendirmeler ve operasyonel değerlendirmeler arasında uyum sağlanması
- Strateji hakkında bilgi edinmek ve geliştirmek için geri bildirim sağlanması işlemlerini gerçekleştirmektedir. (Kaplan, Norton, 2003, 354)

Balanced Scorecard, işletmelerin geçmişte kaydettikleri performansa ait finansal ölçülerin, gelecekteki performanslarını sağlayacak etkenlere ait ölçütlerle bütünleştirilmesini sağlamaktadır. (Kaplan, Norton 2003, 9)

Aynı zamanda, parasal olmayan başarı göstergelerinin gelecek Öngörümünü kullanmaya teşvik ederek üst yönetime karar almada önemli bir etki yaratmaktadır. (Rickards, 2003, 226-245)

Balanced Scorecard, işletmenin kontrol sisteminin kalitesini birçok yönden arttırmaktadır.

İşletmenin üst yönetimi tarafından bu sistemin kullanımı için, tek, sayısal ve stratejik bir gösterge sistemi oluşturulmaktadır. Bunu takiben, işletmenin farklı faaliyet birimlerindeki karar alıcılar, ölçümleri, üst yönetimin koyduğu stratejik hedeflere ulaşmak amacıyla uygulamaktadır. Balanced Scorecard bir çok yönetim prensibini tek bir enstrüman da birleştirmektedir. Bu prensipler, müşteriye yönelik organizasyonlar, çalışanların yetkilendirilmesi, tam zamanında üretim ve lojistikler, öğrenen örgütler, değişim mühendisliği, risk yönetimi, toplam kalite yönetimi ve değer tabanlı faaliyet yönetimidir.

Bunların yanısıra Balanced Scorecard'da kullanılan ölçütler, yönetime, işletmenin finansal ve faaliyet performansını içeren hızlı, anlaşılır bir fotoğrafını sunmaktadır. (Rickards, 2003, 226-245) Balanced Scorecard kullanımının hedefleri;

- Mevcut müşterilerle, sağlam ve kalıcı ilişkiler geliştirmek
- Yeni müşteriler kazanmak ve
- Karlılığı arttırmaktır.

Bu arada, Balanced Scorecard'ın faaliyet tabanlı maliyetleme "activity based costing" ile bir çok paralel noktası olduğunu ifade etmek gerekmektedir. (Bessire, Baker, 2004, 6) Bilindiği gibi, faaliyet tabanlı maliyet sistemi Robin Cooper - Robert S.Kaplan - Thomas M Johnson öncülüğünde yeni bir sistem olarak ortaya konmuş, artan genel üretim giderleri ve bunların dağıtımları sonucu ortaya çıkan hatalı maliyet bilgileri önlenmeye çalışılmıştır. (Ersoy, 1996, 104) Faaliyet tabanlı hesaplamalarda ilk adım, her bir maliyet yerinde yapılan faaliyetlerin ve bunlara etki eden faktörlerin belirlenmesidir. (Gökçen, 2004, 64) Bu sistemin temel özelliği her bir faaliyetle ilgili maliyet havuzları oluşturularak, endirekt maliyetlerin bu havuzlarda toplanması ve her bir maliyet havuzu ile ilgili maliyet dağıtım anahtarının seçilmesi ve maliyet dağıtımının çok aşamalı olarak gerçekleşmesidir. (Ersoy, 1996, 104-105)

Faaliyet tabanlı maliyet sistemi, bir

mamul maliyet sistemi olmakla beraber, faaliyetlerle ilgili geniş bir veri kaynağı oluşturmakta ve işletmenin diğer fonksiyonlarına ilişkin bilgiler sağlayabilmektedir. Bu sistemde kullanılan, faaliyetlerden oluşan dağıtım anahtarları (hazırlık süresi-sipariş sayısı, yükleme sayısı, kalite kontrolü, üretim siparişi gibi) ile çalışmada açıklanan Balanced Scorecard performans değerlendirme ölçütleri birbiriyle paralellik göstermektedir.

5. Balanced Scorecard Sisteminde Kullanılan Ölçütler

Balanced Scorecard, 18-25 anahtar ölçütten oluşmaktadır.

Bu ölçütler, işletmenin performansının planlanan hedeflere uygunluğunu karşılamaktadır. (Debusk, Brown, Killough, 2003, 217)

Balanced Scorecard daha öncede ifade edildiği gibi, dört ana kategoride izlenmektedir.

1- Finansal Nitelikli Ölçütler

Bunlar strateji uygulamaları neticesinde ulaşılan ve finansal nitelikteki değişkenlerle ilgilidir. (Koçel, 2003, 456)

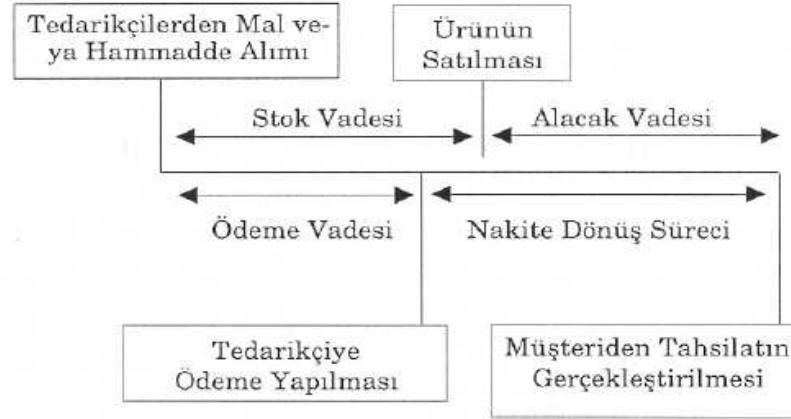
Kar amacı güden işletmelerin bu hedeflerine ulaşabilmeleri için gerçekleştirilmeleri gereken amaçlar, gelir artışı, maliyetlerin düşürülmesi, verimlilik artışı ve varlıkların değerlendirilmesidir. (Ergun, 2002 10-11)

Gelir artışını Ölçmede en çok kullanılan ölçü, satışlardaki artış oranı ve hedef bölge, pazar ve müşterilerden elde edilen pazar payı artış oranlarıdır. (Kaplan, Norton, 2003, 67)

Maliyetlerin düşürülmesi, verimliliğin artırılmasına ilişkin hedefler ise işletmeden işletmeye değişiklik arz etmektedir. Buna göre, büyüme aşamasındaki işletmeler, maliyetleri düşürmek yerine, gelirlerin verimliliğinin artırılmasına önem verirken, varlığını sürdürme aşamasındaki işletmeler, birim maliyetlerin düşürülmesi hususuna önem verecektir. (Kaplan, Norton, 2003, 71)

Varlıkların değerlendirilmesinde ise, sermayenin karlılığı, yatırımın karlılığı ve ekonomik katma değer gibi Ölçüler kullanılacaktır. Kuşkusuz burada üzerinde en çok durulacak gösterge Nakit Dönüş Süre-

Tablo-1 (Kaplan, Norton, 2003, 75)



cidir. Bilindiği gibi Nakit Dönüşü, işletme sermayesi kullanımının verimliliğini ölçmek için kullanılan ölçülerden biridir. Nakit dönüş süreci, işletmenin tedarikçilerine yaptığı nakit ödemeleri, müşterilerinden tahsil edeceği nakit alacaklara dönüştürme süresidir. (Kaplan, Norton, 2003, 74) Nakit dönüş sürecini mevcut seviyelerin altına çekmeye çalışmak işletme sermayesinin verimliliğini arttıracak mükemmel bir hedeftir. Nakit dönüş süreci yukarıda şematize edilmiştir.

Bu doğrultuda, finansal nitelikteki ölçütler aşağıdaki ana başlıklar altında sıralanabilir: (Koçel, 2003, 456)

- Varlıkların Kullanımı

- Stoklardaki azalma, stok devir hızı
- Nakit akımı
- Sermaye getirisi
- Verimlilik oranları

- Satış Gelirlerindeki Artış

- Satışlar
- Yeni müşteri ve pazarlar
- Yeni ürünler

- Maliyet Yönetimi

- Çalışan başına birim maliyet
- Birim maliyetlerdeki azalışlar
- Faaliyet tabanlı maliyetleme esasına göre ölçümlenen masraf dağılımları

Bunların elde edilmesinde finansal ve maliyet muhasebesi verilerinden, özellikle de bilanço ve gelir tablosundan yararlanılacaktır.

2- Müşterilerle İlgili Ölçütler

Finansal hedeflerin gelir ile ilgili kısmını "müşteriler" oluşturmaktadır. İşletme stratejisini, Balanced Scorecard müşte-

ri boyutunda yerleştirmek için her işletme biriminin yöneticisinin kendi departmanına uygun, müşteriye dayalı hedefler belirlemesi gerekmektedir. (Sağmanlı, Ersen, 2001, 129)

Müşteri boyutunda amaç, işletmenin ilgili biriminin, rekabet etmeyi planladığı pazardaki müşteriye ve ürün sunacağı pazar bölümlerini belirlemektir. (Ergun, 2002, 11) İlgili birimin performansı için uygun ölçütlerin belirlenmesi ise en önemli hususu teşkil etmektedir.

Bu doğrultuda müşterilerle ilgili ölçütler aşağıdaki gibi sıralanabilir. (Koçel, 2003, 456)

- Müşteri Kârlılığı

- Müşteri başına toplam karlılık

- Yeni Müşteriler

- Yeni müşterilere yapılan satışlar
- Yeni müşteri bulmanın ortalama maliyeti

- Mevcut Müşteriler

- Mevcut müşterilerin devamlılığı
- Mevcut müşterilere yapılan satışlar
- Üretim / Teslimat / Satış sonrası müşteri tatmini

Müşteri ilişkileri boyutu, mamul yada hizmetin müşteriye teslimi, sorumluluk ve teslim zamanı ve müşterinin işletmeden alım yaptığına kendini nasıl hissettiğiyle ilişkilidir. Bir başka ifadeyle müşterinin, ürünlerini zamanında teslim almasının yarattığı memnuniyet derecesidir.

Bu göstergelerin olumlu olup olmadığı şu soruların cevabıyla ortaya çıkacaktır.

- İşletme ürün veya hizmeti zamanında teslim edebiliyor mu?

- İletişim istikrarlı ve etkin mi?
- Ölçümler yeteri kadar hassas gerçekleşti mi?

Kuşkusuz, bu ölçüt için veriler, müşterilere yapılacak anketler yoluyla elde edilecektir.

3- İçsel İş Süreçlerine İlişkin Ölçütler

Bu boyut, işletmenin mükemmel olarak yapması gerekli kritik iç süreçlerin tanınmasını sağlamaktadır. (Çakıcı, 2003, 156) İşletme içi değer yaratma zinciri üç temel süreci içermektedir. Bunlar, yenilikler, faaliyetler ve satış sonrası hizmetlerdir (Çakıcı 2003, 156)

İçsel iş süreçlerine ilişkin ölçütler daha ayrıntı olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir; (Koçel, 2003, 457)

- Üretim
 - Üretim Maliyeti
 - Üretim Süresi
 - Hata Oranı
- Tasarım
 - Yeni Ürün
- Teslimat
 - Zamanında Teslimat Yüzdesi
- Satış Sonrası
 - Müşteri tatmini
 - Üç aylık bir süre içinde yeniden sipariş veren müşterilerin oranı
 - Bir yıl içinde yeniden sipariş veren müşteriler yüzdesi

Ayrıca bu boyutta, etkin bir kalite kontrol sistemi önemli bir yer tutmak-

4- Öğrenme ve Gelişmeye İlişkin Ölçütler

Bu Ölçütler ile, stratejik amaçlara en uygun örgütsel alt yapı belirlenmektedir. (Ergun 2002; 12)

İşletmeler, uzun dönemde yüksek düzeyde finansal büyümeyi hedefliyorlarsa alt yapılarında,

- Çalışanların Yetenekleri

- Çalışanların mutluluğu
- Personel devir oranı

- Çalışan başına verimlilik

- Bilgi Sistemlerinin Yeterliliği

- Bilgi sistemleri geliştirme
- Eğitim çalışmaları

- Motivasyon

- Çalışanları yetkilendirme

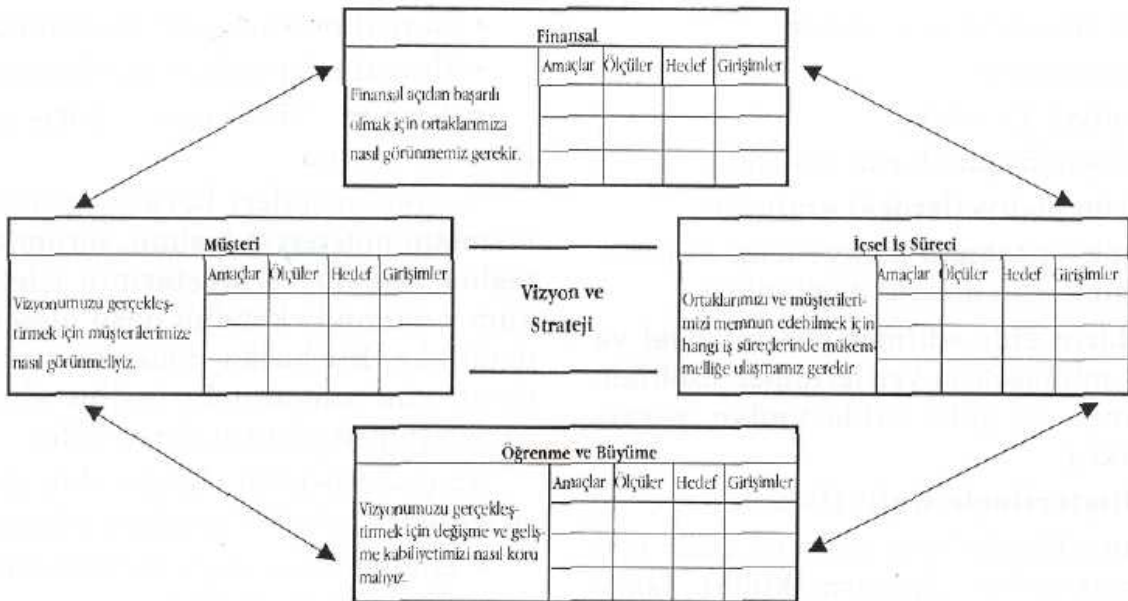
İlişki kurma çalışmaları yapmalıdırlar. (Koçel, 2003, 457)

Özetle, öğrenme ve gelişmeye ilişkin Ölçütler, stratejik karar alma için gerekli bilgilerin elde edilebilirliği, çalışan kalitesi, çalışan memnuniyeti üzerine odaklanmıştır.

İşletmelerin Balanced Scorecard uygulamasında başarıya ulaşmaları için aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekmektedir.

Bunlar;

- 1- Uygulama esnasında, işletmenin her kademesinin onayını almak,
- 2- Örgütsel hedefleri geliştirmek,
- 3- İyileştirme teknikleri eğitimi vermek,



Tablo 2: (Kaplan - Norton, 1996, 76)

Tablo-3



4- Performans iyileştirme sağlamak için ödül ve tanınma sistemleri geliştirmek,

5- Örgütsel engelleri kırmak,

6- Merkez ve şube ofis sorumluluklarını koordine etmektir, (<http://oam.web.osec.doc.gov/bsc/guide.htm>).

Açıklanan bilgilerin ışığında Balanced Scorecard'ın ana çerçevesi aşağıda şemada özetlenmiştir; Tablo (2).

6. Balanced Scorecard'ın Avrupa Ve Amerika'da Uygulanması

1992 yılında ortaya atılan, performans değerlendirme ölçütü "Balanced Scorecard" sisteminin uygulanmasına bakıldığında Özellikle Amerika'da çok büyük dikkat çektiği gözlemlenmektedir. (Ittner and Larcker, 1998'den Bourguignon, Malleret, Norrekliit, 2004, 107-108)

Avrupa ülkelerinde de uygulama alanı bulan bu yöntemin, yapılan bir anket çalışmasında, ankete katılan işletmeler tarafından, Almanya'da % 98, İngiltere'de % 83 ve İtalya'da % 72 oranında kullanıldığı tesbit edilmiştir. (Bourguignon, Malleret, Norrekliit 2004, 108)

Ayrıca, aynı araştırma sonuçlarından her üç ülkede de, bu yöntemin kullanımının istenildiği anlaşılmıştır.

Fransa'da ise Balanced Scorecard uygulamasının ankete katılan işletmeler arasında sadece % 3 oranında kullanıldığı görülmektedir.

Bunun sebebi, Fransa'da 50 yıldır kullanılan "Tableau de Bord"un varlığıdır. Bu tablo, Balanced Scorecard ile bir çok yönden benzerlik göstermektedir. Kumanda

paneli diye Türkçeye çevrilebilecek olan bu yöntem çalışmanın ileriki bölümlerinde açıklanmıştır.

Bu araştırma dışında, gene Eylül 2000'de Harvard Business School tarafından yayınlanan BSC'nin gelişim raporu adı altında yapılan anket çalışmasında da bu yöntemin kullanımına ilişkin önemli bulgulara ulaşılmıştır. Buna göre BSC'ı kullanan işletmelerin, bu yöntemi en fazla oranda, organizasyonu strateji ile aynı doğrultuya getirme amacıyla uyguladıkları görülmektedir.

Ayrıca BSC'nin ölçüm sonuçlarının, işletmelerde % 44 oranında üst ve orta yönetim düzeyinde çalışanlarca paylaşıldığı tesbit edilmiştir.

Bunun yanı sıra, BSC kullanıcılarının % 65'i projeyi birden fazla iş birimi için devreye almış buna karşılık % 35 ise yalnızca bir iş biriminde BSC uygulamasını gerçekleştirmiştir.

Araştırma sonuçlarından BSC'nin işletme çapında kullanılan, karşılaştırmalı bir araç olarak ortaya çıktığı görülmektedir. Ayrıca BSC kullananların, % 53'ünün sonuçları aylık dönemlerde gözden geçirdiği, % 31'nin 4'er aylık dönemlerde gözden geçirdiği görülmektedir. Burada BSC'nin başarısı için bunun sembolik olmaması ve belirli dönemlerde sonuçların gözden geçirilmesi gerektiğinin altı çizilmelidir.

Gene, işletmeler arasında BSC'ı uzun zamandır kullananların BSC'ı prim sistemleri ile ilişkilendirdiği, kısa zamandır kullananların ise henüz azmin BSC'ı prim sistemleri ile ilişkilendirdiği araştırmanın bir başka sonucudur.

Sonuç olarak, araştırma sonuçlarından BSC'ın kullanımı ile, işletmelerin çoğunun organizasyonlarını, hedefleri ile aynı yöne getirmede başarılı olduğu tesbit edilmiştir. (<http://www.danismend.com>)

7. Balanced Scorecard'ın Türkiye'de Uygulanması

Türkiye'de Balanced Scorecard sisteminin uygulaması çok yenidir.

Büyük ölçekli işletmeler arasında yer alan, Siemens AŞ bünyesinde Balanced Scorecard uygulaması kullanılmaktadır. (www.insankaynaklari.com) Söz konusu sistem, işletmenin vizyonu ve stratejileri doğrultusunda hedefler ve ölçüm kriterlerinin belirlenmesiyle, çalışanların işletmeye sundukları katma değeri ölçmek ve bu Ölçüm doğrultusunda çalışanları ödüllendirmek amacıyla kurulmuştur. İşletme bünyesinde 1999 yılından bu yana uygulanan bu sistem sayesinde hedeflerin sadece üst yönetimin sorumluluğunda kalması, her düzey çalışanın hedeflere ulaşmak için sorumluluk alması sağlanmaktadır. Bu sistem ile, Siemens AŞ bünyesinde 1800 çalışanın yıl bazında ve 300 çalışanın üç aylık dönemlerde değerlendirilen hedefleri bulunmaktadır.

İşletme, hedeflerin sağlıklı bir şekilde kayıt edilmesi ve değerlendirilmesini sağlamak amacıyla Intranet ortamında gerçekleştirilen sistemi kullanmaktadır.

Bunun dışında, Microsoft, Office XP ile desteklenen Balanced Scorecard çözümünü, işletmelerin kullanımına sunmuştur.

Bunun içerisinde, Excel ve Office Web bileşenleri ile tablolar, göstergeler ve masa üstleri ile doğrudan entegrasyon kuran grafikler bulunmaktadır.

8- Tableau De Bord Sistemi (Dashboard)

Geçmiş 50 yıl öncesine dayanan, ilk ölçüm sistemi, işletme kumanda paneli ölçüm sistemi "Fransız Tableau de Bord" dur.

Bu özelliğiyle, tarihi, Balanced Scorecard'a göre çok eskilere dayanmaktadır. Kısaca, işletmenin hedeflerine ne kadar ulaştığını göstermek üzere, geniş bir yelpazeye sahip bir dizi ölçüm aracı setidir. (Tayles, Bramley, Adshead 2002, 251-267)

Kumanda paneli olarak Türkçe ifade

edebileceğimiz bu sistem, yönetime hızlı bir organizasyonel performans perspektifi vermektedir. Bir işletme içinde bulunan, kumanda paneli ölçütleri tıpkı bir arabanın ön paneline benzemektedir. Arabanın kumanda paneli, arabanın hızını, yolculukta katedilen mesafenin, alet sıcaklığının, benzin miktarının göstergesidir. Bu göstergelere bakmak, sürücüyü arabanın performansı için gerekli düzeltmeleri yapmaya yöneltmektedir. Bir işletme içinde, kumanda paneli ölçütleri benzer biçimde fonksiyonlara sahiptir. (Debusk, Brown, Killough, 2003, 216) Tableau de Bord, finansal ve finansal olmayan ölçütleri içeren, kumanda paneli ölçüm setidir. İşletme misyonu ve vizyonunu, kritik başarı faktörleri yoluyla amaçlara çevirmeye yönelik bir metottur. Ancak, bu tablonun uygulanmasında da, geleneksel finansal ölçümlere, finansal olmayan ölçümlerden çok daha fazla yer verilmektedir. (Epstein and Manzoni, 1997'den Debusk, Brown, Killough, 2003, 216)

Bu sistemin kullanılmasında da esas, amaçların değişken faaliyetlerin ve sorumlulukların belirlenmesidir. Burada çıkış noktası, belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesinin değişken faaliyetlere dayandığıdır. Değişken faaliyetlere örnek olarak; atıl zaman, vardiya sayısı, makine kullanımı verilebilir. Sistemin esası değişken faaliyetlerle amaçlar arasında nedensel ilişki kurmaya dayanmaktadır.

Basit olarak uygulaması şöyledir; tablo, üst yönetim seviyesinden başlamaktadır. (N Seviyesi) Bu seviyede işletmenin tüm amaçları ve değişken faaliyetleri tanımlanmaktadır. N-1 seviyesinde ise sorumluluklar tanımlanmıştır. Her sorumluluk merkezi müdürü, kendi değişken faaliyetlerinin tanımı ve seçimlerinden sorumludur. Her bir sorumluluk merkezi müdürü, her bir amaç için; değişken faaliyetler ve faaliyet planı, en az bir performans ölçüsü belirlemelidir. (Bourguignon, Malleret, Norreklit, 2004, 117) Her bir performans Ölçüsü, bir referans standart belirlenecek ve bu sonuçlar, karşılaştırmalar veya amaçlara baz olacaktır. Finansal ölçütlerin yanısıra, finansal olmayan ölçütlerinde kullanılması yöntemin esasını oluşturmaktadır. Tableau de Bord'da esas alınan Ölçütlere örnekler aşağıdaki gibi verilebi-

lir: (Bourguignon, Malleret, Norreklit, 2004, 118)

- Kalite Ölçütleri

- Ürün kalitesi
- Müşteri Odaklı Ölçütler
- Memnuniyet derecesi
- Müşteri tatmini
- Süreç Odaklı Ölçütler
- Üretim zamanı
- Tahmin edilen satışların doğruluğu

Bu sistemde eğer gerçekleşen performans, standardı karşılamıyorsa bunun nedeni aranmakta ve problem çözülmektedir. (Lebas, 1980, Loning et al, 1998, 93'den Bourguignon, Malleret, Norreklit, 2004, 118)

9. Tableau De Bord İle Balanced Scorecard'ın Benzerlikleri Ve Farklılıkları

Tableau de Bord ile Balanced Scorecard'ın benzerlik ve farklılıkları aşağıda açıklanmıştır. (Bourguignon, Malleret, Norreklit 2004, 118-120)

- **Benzerlikler**

Her iki sistemde, vizyon ve stratejiyi, hedef ve ölçülere çevirmektedir. Her ikisi de stratejik yönetim göstergesi olarak sınıflandırılmaktadır.

Finansal ölçütlerle, finansal olmayan ölçütleri bir arada kullanan her iki sistemin yaklaşımı da, üst yönetim kararları ile çalışanların faaliyetleri arasında bağlantı kurmaya çalışmaktır. Aynı zamanda her iki modelin yöntemi yukarıdan aşağıya doğru işlemektedir.

- **Farklılıklar**

Her iki sistem, stratejik kavramlarda ayrılmaktadır. Balanced Scorecard "Michael Porter" modelini kullanmakta ve 4 ana kategoride Ölçüleri kurmaktadır. (Porter, 1980, 1985'den Bourguignon, Malleret, Norreklit, 2004, 118)

Kaplan ve Norton (1996) bu 4 ölçüm alanının zorla uygulanmayacağını ve gerektiğinde yeni alanlar eklenebileceğini ifade etmişlerdir.

Tableau de Bord ise hiçbir spesifik modelle ilişkili değildir ve ancak yöneticinin Ojektif düşünceleri, çevresel etmenler, bu tablonun ölçüm alanının dizaynında önemli rol oynayabilmektedir.

Tableau de Bord'un önceden tayin edilen kategorilerinin olmaması, bu tablonun

komplike bulunmasına yol açmaktadır.

Bir diğer farklılık söz konusu iki sistemin, hiyerarşik (yukarıdan aşağıya) yapılanma sürecindedir.

Balanced Scorecard'da seviyeler arasında ilişki yoktur ve N seviyesindeki amaçlar, N-1 deki amaçların analitik sonucudur. Her bir sorumluluk merkezinde, bir müdürün sorumluluğu varsayılır.

Tableau de Bord'da seviyeler arasında ilişki vardır. Daha doğrusu dağıtımlar ilişkiyi gerektirmektedir. Bu sistemde süreç odaklılık üzerine durulmakta ve bireysel sorumluluk yerine sorumluluğun paylaşılması esas olmaktadır. Bir başka deyişle bu yöntemde aynı hedeften bir çok kişi sorumlu olmaktadır.

Balanced Scorecard, performans değerlemenin sonucu ile ödüllendirme arasında bağlantı kurmaktadır. Performans ölçümleme sistemi, nicel amaçları, (kalite, müşteri hizmeti, personel geliştirme gibi) niteliksel hale getirmektedir. Böylelikle ödüllendirme, finansal sonuçlarla sınırlı olmaktan çıkmaktadır.

Tableau de Bord'un ödüllendirmeye ilişkin belirli bir vurgusu yoktur. Tableau de Bord'un ilk amacı, çalışanları sonuçlardan sorumlu tutmak değil, ancak geçmişteki ve gelecekteki olaylara ilişkin bilgi sağlamaktır.

Özetle,

- Finansal ölçütlerin yanı sıra, finansal olmayan ölçütlerinde kullanılması ve
- Üst yönetimin stratejik kararlarıyla, çalışanların faaliyetleri arasında bağlantılar kurulması her iki yöntemin ortak noktasını oluştururken,
- Belli başlı stratejik kavram farklılıkları,
- Nedensel performans model farklılıkları,
- Performans ölçütleri ve ödüller arasındaki farklı ilişkileri ve
- Farklı gelenekler, her iki sistemi bir birinden ayıran noktalardır.

Görüldüğü üzere, her iki sistemin benzer tarafı stratejileri belirleme ve uygulama ihtiyaçlarının aynı olması, farklılığı ise stratejilerin uygulanmasında kullandıkları yolların değişikliğidir.

10. Sonuç

Bu çalışmada işletme performansının

ölçülenmesindeki en etkin sistemlerden biri olan ve finansal ölçütlerin yanısıra finansal olmayan ölçütlerinde birarada kullanıldığı "Balanced Scorecard" sistemi incelenmiştir. Stratejik bir yönetim sistemi olan Balanced Scorecard sayesinde, işletmeler dört ayrı boyuttan performanslarını ölçümleme imkanı bulmaktadırlar. Çok geniş bir perspektiften, işletmenin değerlendirmesini yapan bu sistem, işletmede hazırlanan ve planların rakamsal ifadesi olan bütçelerinde içine almaktadır.

Balanced Scorecard ile Faaliyet Tabanlı Maliyetleme arasındaki ilişkide üzerinde durulması gereken bir diğer önemli husus olduğu saptanmıştır.

Çalışmada açıklandığı üzere Amerika ve Avrupa genelinde, Balanced Scorecard işletmelerce kabul görmüş ve yaygın olarak kullanılmaktadır. Bunun tek istisnası Fransa'dır. Bunun sebebi ise, bu ülkede, tarihi, Balanced Scorecard'dan çok daha eskiye dayanan ancak benzer bir performans ölçümleme tablosunun varlığıdır.

Hatta literatüre bakıldığında kimi yazarların Balanced Scorecard'ın, Fransa'da zaten yıllardır uygulanan Tableau de Bord'un aynısı olduğunu öne sürdükleri görülmektedir. Ancak Öyle olduğu kabul edilse dahi, her iki sistemin kapsama alanına bakıldığında, Balanced Scorecard'ın üzerinde, yaygınlığı dolayısıyla daha fazla durulması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Çalışmada, bu iki sistem incelenmiş ve her ikisinin benzerlik ve farklılıkları ortaya konmuştur.

Türkiye'de de Özellikle büyük ölçekli işletmelerde uygulamaya başlanılan Balanced Scorecard kullanımının ilerleyen dönemlerde daha da artacağı ve bu yolla işletmelerin performanslarını, etkin bir şekilde Ölçümleme fırsatı bulacakları kanısındayız.

Kaynaklar

- BESSIRE, D, BAKER, C, R "The French Tableau de Bord and the American Balanced Scorecard: a critical analysis", Critical perspectives on Accounting, 2004
- BOURGUIGNON, A, MALLERET, V, NORREKLIT, H "The American Balanced Scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension" Management Accounting Research, Vol 15, Issue 2, June 2004

- ÇAKICI, C, "Muhasebe Yeni Bir Yaklaşım; Balanced Scorecard", Vergi Dünyası, Sayı 261, Mayıs 2003
- DEBUSK, G, BROWN, R, KILLOUGH, L, "Components and Relative Weights in utilization of dashboard measurement systems like the Balanced Scorecard" The British Accounting Review, Volume 35, Issue 3, September 2003
- ERDEN, S, A, "Yatırım Merkezi Başarı Değerlemesinde Kullanılan Ekonomik Katma Değer Ölçüsü ile Dengeli Değerleme Kartı (Balanced Scorecard) Uygulaması", Mufad, Sayı 20, Ekim 2003
- ERGUN, Ü, "Yönetel Performansın Geliştirilmesinde Yeni Yaklaşımlar; Mükemmellik Modeli ve Balanced Scorecard" Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt:4, Sayı:1, Mart 2002
- ERSOY, A, "Tekdüzen Maliyet Sisteminin Çağdaş Gelişmeler ve Amaçlar Açısından Değerlendirilmesi, Ankara, 1996
- GÖKÇEN, G "Faaliyet Tabanlı Maliyeti emenin İşletme Kararlarında Kullanılması" Mufad, Sayı 23, Temmuz, 2004
- KAPLAN, R, S, NORTON, D,P "Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System" Harvard Business Review, January- February 1996
- KAPLAN, R.S, NORTON, D, P "Balanced Scorecard" Sistem Yayıncılık, Ekim 2003
- KOÇEL, T, "İşletme Yöneticiliği" 9. Bası, Beta Yayınevi, İstanbul 2003
- NORREKLIT, H, "The balanced on the balanced scorecard -a critical analysis of some of its assumptions" Management Accounting Research, Vol 11, Issue 1, March 2000
- RICKARDS, R,C "Setting benchmarks and evaluating balanced scorecards with data envelopment analysis ", An international journal, Volume 10, Number 3, 2003
- SAĞMANLI, M, ERSEN, Ç "Balanced Scorecard ve Stratejik Odaklı Kurum" Öneri, C 4, S 16, Haziran 2001
- TAYLES, B, ADSHEAD, F, "Dealing With The Management of Intellectual Capital" Accounting, Auditing Accountability Journal, Vol 15, Number 2, 2002
- ZIEGENFUSS, D, E "Developing an Internal Auditing Department Balanced Scorecard" Managerial Auditing Journal, Vol 15, 2000
- "Balanced Scorecard üzerine bir çeviri" <http://www.danismend.com>
- "Guide to a Balanced Scorecard Performance Management Methodology " <http://oam-web.ossec.doc.gov/bsc/guide.htm>
- "Microsoft Kurumsal Çözümler Sitesi" <http://www.microsoft.com>
- "Siemens Balanced Scorecard Uygulaması", <http://www.insankaynaklari.com>