

STRATEJİK PERFORMANS ÖLÇMEDE DENGELİ SONUÇ KARTI: BİR SANAYİ İŞLETMESİNDE UYGULAMA

Prof. Dr. Veyis Naci TANIŞ*

Dr. M. Fatih GÜNER**

ÖZET

İşletme performansının ölçülmesinde finansal ölçütler ağırlıklı geleneksel performans ölçme yöntemleri yaygın bir şekilde kullanılmıştır. 1980'li ve 1990'lı yılların ilk yarısında yöneticiler geleneksel yöntemleri yetersiz bularak yeni performans ölçme yöntemleri aramaya başlamışlardır. Finansal ölçütler ağırlıklı geleneksel performans ölçme yöntemlerinin kısıtlarını ortadan kaldırmak amacıyla Dengeli Sonuç Kartı (DSK) yöntemi geliştirilmiştir. Bu çalışma DSK yönteminin bir KOBİ'de nasıl uygulanabileceğini ortaya koymayı amaçlamaktadır.

Anahtar sözcükler: Performans ölçme, stratejik yönetim, dengeli sonuç kartı

ABSTRACT

Traditional performance measures which are financial based are used broadly in order to measure company performance. During the 1980s and early 1990s managers began to reject financial measures and searched for new performance measurement systems. BSC was developed in order to eliminate the constraints of financial based traditional performance measures. This study aims to find out how balanced scorecard concept can be applied in a small business.

Key words: Performance measurement, strategic management, balanced scorecard

* Öğretim üyesi, Çukurova Üniversitesi İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, veyisnaci@cu.edu.tr

** Uzman Araştırmacı, TÜBİTAK / TÜSSİDE (Türkiye Sanayi Sevk ve İdare Enstitüsü), mfguner@tusside.gov.tr

1. GİRİŞ

Günümüz iş dünyasında varlıklarını devam ettirmek isteyen işletmelerin rekabetçi bir örgüt yapısıyla sürdürülebilir büyümeyi ve uzun dönemli kalıcı başarıyı elde etmesi gerekmektedir. Bunu gerçekleştirmek isteyen işletmeler değişim sürecini iyi izlemeli ve yönetmelidirler. Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş yaşamın bütün alanlarını etkilediği gibi işletmelerin iş yapış tarzlarını da önemli ölçüde değiştirmiştir. Sanayi toplumunda işletmeler ölçek ekonomisini etkili bir şekilde kullanarak başarılı olurken, Kaplan ve Norton'a göre artık işletmelerin başarı ve rekabet gücü kazanmaları için sadece yeni teknolojiyi alıp hızlı ürünlere dönüştürmeleri, aktif ve pasiflerini mükemmel bir şekilde yönetmeleri yeterli olmamaktadır. İşletmelerin etkili yönetim anlayışlarını maddi olmayan varlıklarını da kapsayacak şekilde genişletmeleri gerekmektedir.¹ Kaplan ve Norton tarafından geliştirilen Dengeli Sonuç Kartı (Balanced Scorecard) yöntemi çağdaş bir yönetim modeli olarak bu sorunların çözümünde genel kabul görmektedir. Bu çalışmada Dengeli Sonuç Kartı (DSK) yönteminin seçilen örnek işletmede uygulanıp uygulanamayacağı ve uygulanabilmesi durumunda işletmenin faaliyet sonuçlarını olumlu yönde etkileyip etkilemediği araştırılmaktadır. Aşağıda öncelikle geleneksel performans ölçme yöntemlerinin kısıtlarına değinilmektedir. Sonra DSK yöntemi kuramsal bakış açısı ile incelenmekte, daha sonra da ülke-

mizde faaliyet gösteren bir işletmede bir yıl süren uygulama ve sonuçları hakkında bilgi verilmektedir.

2. GELENEKSEL PERFORMANS ÖLÇME YÖNTEMLERİNİN KISITLARI

Finansal ölçütler ve raporlar uzun zamandan beri işletme performansının ölçülmesinde temel ölçütler olarak kullanılmaktadır. Günümüzde finansal ölçütler ağırlıklı geleneksel performans ölçme yöntemlerinin yetersiz kaldığı ifade edilmektedir.² Geleneksel performans ölçme 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 karlılık oranının ölçülmesi, işletme ve nakit bütçeleri gibi yeniliklerin çok önemli payı olmuştur.³ Hizmet endüstrisindeki önemli büyüme ve artan küresel rekabet işletmelerin alternatif kontrol ve performans ölçme yöntemi arayışı içerisine girmelerine neden olmuştur.⁴ 1980'li yılların başından itibaren yönetim muhasebesi araştırmacıları geleneksel kontrol ve performans ölçme yöntemlerinin yetersiz kaldıklarını ifade etmeye başlamışlardır.⁵ Bu eleştiriler; ağırlıklı olarak finansal ölçütlere dayanması, kısa dönem odaklı olması, geçmişe yönelik olması, stratejik uygulamaları

¹ Kaplan, Robert S. ve David P. Norton 1999, *Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek*, Sistem Yayıncılık s.3

² Walker, Kenton B. 1996, "Corporate performance reportin revisited-the balanced scorecard and dynamic management reporting", *Industrial Management and Data Systems*, 96/3, pp 24

³ Kaplan ve Norton, a.g.e., s. 28

⁴ Davis, Stan ve Tom Albright 2004, "An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance", *Management Accounting Research*, 15, s 136,

⁵ Palmer, R.J. 1992, "Strategic Goals and Objectives and the Design of Strategic Management Accounting Systems", *Advances Management Accounting*, 1, 180,1992 ; Spicer, B.H. 1992, The Resurgence of Cost and Management Accounting; A review of Some Recent Developments in Practise, Theories and Case Research methods", *Management Accounting Research*, s.3

desteklememesi, günümüz iş dünyasının gerçekleriyle uyuşmaması, işletmenin birçok bölümü ile ilgisiz olması ve işletmeleri bölümleşmeye sürüklemesi başlıkları altında incelenebilir.⁶

3. DENGELİ SONUÇ KARTI (DSK)

Geleneksel performans ölçme yöntemlerinin kısıtlarını ortadan kaldırmak ve işletme performansını daha sağlıklı bir biçimde değerlendirmek amacıyla Kaplan ve Norton 1992 yılında bir yıl süren, on iki çokuluslu işletme yöneticisinin katıldığı etkileşimli bir uygulama gerçekleştirmişlerdir. Bu çalışmalar sonucunda Dengeli Sonuç Kartı (DSK) isimli yeni bir yöntem geliştirmişlerdir.⁷ DSK yöntemi birçok akademisyen tarafından performans ölçme yazınında devrim niteliğinde, çok önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir.⁸ DSK, Harvard Business Review tarafından son yüzyılın en etkileyici 75 yönetim uygulaması arasında gösterilmektedir.⁹ Başlangıç aşamasında kar amaçlı ticari işletmeler düşünülerek tasarlanan DSK yöntemi zamanla

yaygınlaşmış ve kar amacı gütmeyen sivil toplum kuruluşları ile kamu kurumlarında da kullanılmaya başlanmıştır.¹⁰

DSK ile ilgili farklı tanımlar bulunmasına karşılık DSK Kaplan ve Norton tarafından en kısa şekliyle strateji uygulama modeli olarak tanıtılmaktadır.¹¹ Çünkü DSK strateji ve vizyonu işletmenin merkezine koymakta ve bunları ölçülebilir hedeflere dönüştürmektedir.¹² DSK işletme stratejilerini uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendirmek ve bu ilişkileri temsil eden göstergeleri izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaşip ulaşmadığını kontrol etmek ana fikrine dayanmaktadır.¹³

3.1. DSK'nın Dört Boyutu

DSK işletme performansını dört boyutta izlemekte ve değerlendirmektedir. Bu boyutlar finansal boyut, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutudur. Kaplan ve Norton'a göre bu dört boyut dikilmiş ve giyil-

⁶ **Niven**, Paul R. (2002), *Balanced scorecard step by step*, John Wiley and Sons Inc., **Walker**, a.g.e., s. 25; **Kaplan ve Norton**, a.g.e., s.4; **Kaplan**, Robert. S. ve David P. Norton. 2001, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press; **Otley**, David 1999, "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, 10, 363-382

⁷ **Niven**, a.g.e. s. 24

⁸ **De Waal**, Andre A. 2003, "The future of the Balanced Scorecard; an interview with Prof. Dr. Robert S. Kaplan", *Measuring Business Excellence*, Vol. 7 No:1 pp 30-35 ; **Malmi**, Teemu 2001, "Balanced Scorecard in Finnish Companies: A Research Note", *Management Accounting Research*, 12, s 207-220 ; **Pineno**, Charles J. 2002, "The balanced scorecard: An incremental approach model to health care management", *Journal of Health Care Management*, Summer

⁹ **Mearns**, Kathryn ve Jon Ivar Havold 2003, "Occupational Health and Safety and the Balanced Scorecard", *The TQM Magazine*, Volume 15- Number 6, s 408-423; **Niven**, a.g.e.,

¹⁰ **Cullen**, John, John Joyce, Trevor Hassal ve Mick Broadbent 2003, "Quality in Higher Education: From Monitoring to Management", *Quality Assurance in Education*, Volume 11 – Number 1, s. 7

¹¹ **Barsky**, Noah P. Ve Wayne G. Bremser 1999, "Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise", *Managerial Finance*, Volume 25 Number 2 s. 6

¹² **Letza**, Stephen R. 1996, "The design and implementation of the balanced business scorecard", *Business Process Re-engineering and Management Journal*, Volume 2 No 3 pp 54-76 ; **Griffiths**, John 2003, "Balanced Scorecard Use in New Zealand Government Departments and Crown Entities", *Australian Journal of Public Administration*, 62(4), s 70-79, December

¹³ **Koçel**, Tamer 1993, *İşletme Yöneticiliği: Yönetici Geliştirme, Organizasyonu ve Davranışı*, Beta Yayınları, İstanbul s.454

meye hazır bir ceket olarak değil, bir kalıp veya şablon olarak değerlendirilmelidir.¹⁴ Bu dört boyut içinden sadece iki veya üç tanesini kullanacak işletmeler olduğu gibi, faaliyet gösterdikleri sektörün şartları ve işletmenin stratejisine göre bunlara bir veya daha fazla boyut ekleyecek işletmeler de bulunabilir. Örneğin Letza'nın çalışmasında üç boyut yer almış ve bu üç boyut için Kaplan ve Norton'un kullandığından farklı isimler kullanılmıştır.¹⁵

Finansal Boyut: Geçmişte yapılan işlerin ve bu olaylarla ilgili mevcut durumun ölçülebilen ekonomik sonuçlarını özetlemede finansal ölçütler çok yararlı olduğu için DSK finansal boyutu olduğu gibi muhafaza etmektedir. Bundan ötürü DSK finansal amaçları açık ve anlaşılır bir şekilde ifade etmekte ve işletmelerin büyüme, sürdürme ve sonuçları alma gibi yaşam süreçlerinin her farklı dönemi için özel finansal hedefler belirlemesine yardımcı olmaktadır.¹⁶ Finansal ölçütler işletmenin büyüklüğüne, faaliyet gösterdiği sektöre ve kendi koşullarına göre belirlenmektedir.¹⁷ Bu ölçütler genellikle karlılık, büyüme, net gelir, satışlarda artış, nakit akımı ve ekonomik katma değer gibi performans göstergelerine odaklanmaktadır.¹⁸

Müşteri Boyutu: DSK'nın müşteri boyutunda finansal boyuttaki hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli amaçlar ve bu amaçların de-

ğerlendirilmesinde kullanılacak performans ölçütleri belirlenmektedir. Müşteri boyutunda ilk olarak işletmenin rekabet edeceği müşteri ve pazar kesimlerini tanımlanmakta, daha sonra bu hedef kesimlerde işletmenin göstereceği performansın değerlendirileceği hedefler ve performans ölçütleri belirlenmektedir.¹⁹ Müşteri boyutunda belirlenecek olan performans ölçütlerinin finansal boyuttaki hedefleri destekleyecek nitelikteki ölçütler arasından seçilmesi yöntemin başarısını etkilemektedir. Çünkü DSK yöntemi müşteri memnuniyetine odaklanarak karlılığı arttırmayı hedeflemektedir.

İç Süreçler Boyutu: Finansal boyutta ve müşteri boyutunda hedeflerin ve ölçütlerin belirlenmesinden sonra sıra bu hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için işletme içerisinde nelerin yapılabileceğini belirlemeye gelmiştir. Sonuç kartının iç süreçler boyutu finansal boyutta ve müşteri boyutunda yer alan hedefleri başarmak için gerekli süreçlerin ve ölçütlerin belirlenmesine odaklanmaktadır.²⁰ Bu boyutta yöneticiler işletmenin hangi önemli iç işleyiş yöntemlerini geliştirmesi ve mükemmel hale getirmesi gerektiğini belirlemektedir. Bu nedenle iç süreçler boyutunda yer alan verimlilik, süreç zamanı, kalite, maliyet, yeni ürün sunumu gibi ölçütler müşteri tatmini ve işletmenin finansal amaçlara ulaşmasında en fazla etkisi olan iç işleyiş süreçlerine odaklanmaktadır.

¹⁴ Kaplan ve Norton, 1999, a.g.e., s.44

¹⁵ Letza, a.g.e., s.71

¹⁶ Ölçer, Ferit 2005, "Dengeli Stratejik Performans Ölçüm Ve Yönetim Sistemi'nin (Balanced Scorecard) Tasarımı Ve Uygulanması", *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı:2 Cilt:38, Sayfa 89-134

¹⁷ Bean, LuAnn ve Bill D. Jarnagin 2002, "New Cost Priorities: Using a Balanced Scorecard Approach in Financial Reports", *The Journal of Corporate Accounting*, s 56, March/April

¹⁸ Hornsby, Donovan D. ve Sidney Baxendale 2001, "Building a Balanced Scorecard for Entrepreneurs", *Journal of Cost Management*, s.5 November-December

¹⁹ Kaplan ve Norton, 1999, a.g.e., s.33

²⁰ Amaratunga, Dilanthi, David Baldry ve Matjan Sarshar 2001, *Process Improvement Through Performance Measurement: The Balanced Scorecard Methodology*, Work Study, Volume 50- Number 5, s 179-188, 2001

Öğrenme ve Gelişme Boyutu: DSK'nın dördüncü boyutunda işletmenin uzun dönemli başarı ve gelişim için gerekli alt yapısı oluşturulmaktadır. Bu boyutun en baskın unsuru işletmelerin hissedarları için gelecekte değer oluşturma kapasitesine sahip olup olmadığıdır.²¹ İşletmelerde kurumsal eğitim ve gelişim üç ana kaynaktan elde edilir: insanlar, sistemler ve işletme içi yöntemler. DSK'da yer alan finansal, müşteri ve iç süreçler boyutları insanların, sistemlerin ve yöntemlerin mevcut performansları ile işletmenin ileriye doğru bir atılım yapmasını sağlayacak performans gereksinimleri arasında büyük bir fark olduğunu ortaya koyacaktır. İşletmeler bu farkı kapatmak için çalışanlarına yeni yetenekler kazandırmak, bilgi teknolojisi ve bilgi sistemlerini zenginleştirmek, işletme içi yöntem ve programları uyumlu ve çalışır hale getirmek zorundadır. Bu amaçlar DSK'nın öğrenme ve gelişme boyutunda yer almaktadır.²²

3.2. Nitelik ve Nicelik Olarak Performans Ölçütleri

DSK yöntemi performans göstergelerini ardıl ve öncül göstergeler olmak üzere iki başlık altında toplamaktadır. Finansal ölçütler genellikle geçmiş kararların sonuçlarını yansıttıklarından ardıl göstergeler olarak sınıflandırılmaktadır. Diğer ta-

raftan işletmenin rekabetçi pozisyonu ya da piyasalardaki konumu hakkında bilgi veren stratejik sonuçlar ise işletmenin geleceği hakkında fikir verdiğinden öncül göstergeler olarak tanımlanmaktadır.²³ DSK yöntemi öncül göstergelerin etkili bir şekilde kullanılmasıyla ardıl göstergelerde başarının elde edilebileceğini ileri sürmektedir. Yani öncül göstergeler olan müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ile öğrenme ve gelişme boyutunda elde edilen bir başarı ardıl gösterge olan finansal boyutta başarıyı da beraberinde getirecektir.

DSK yönteminde başarının anahtarlarından bir diğeri doğru ve kaliteli ölçütlerin belirlenmesidir. Kullanılacak ölçütlerin işletme hedefini ölçebilecek şekilde belirlenmesi oldukça güç olmakla birlikte, yöntemin başarısını etkileyen en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir.²⁴ Ritter seçilen ölçütlerin niteliğine vurgu yaparak doğru olanın her şeyi ölçmek değil, işletmedeki gelişim hakkında bilgi verecek, önemli olan konuları aydınlatacak faaliyetlerin ölçülmesi olduğunu ifade etmiştir.²⁵ Kershaw ve Kershaw, DSK'da yer alan ölçütlerin uzun dönemli başarıyı ve kısa dönemli başarıyı değerlendirecek şekilde ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.²⁶

21 **Amaratunga**, Dilanthi, David Baldry ve Matjan Sarshar 2001, *Process Improvement Through Performance Measurement: The Balanced Scorecard Methodology*, Work Study, Volume 50- Number 5, s 179-188, 2001

22 **Kaplan** ve Norton, 1999, a.g.e., s.37

23 **Tsang**, Albert H.C. 1998, "A Strategic Approach to Managing Maintenance Performance", *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, Vol.4 No.2, pp 87-94, 1998

24 **Sanger**, Mark 1998, "Supporting the balanced scorecard", *Work Study*, Volume 47 Number 6 ss 198

25 **Ritter**, Michael (2003), "The use of balanced scorecard in the strategic management of corporate communication", *Corporate Communications: An International Journal*, Volume 8 Number 1, ss 45

26 **Kershaw**, Russ ve, Susan Kershaw (2001), "Developing a Balanced Scorecard to Implement Strategy at St. Elsewhere Hospital", *Management Accounting Quarterly*, s 31, Winter

Tablo 1. DSK Boyutlarında Kullanılabilecek Performans Ölçütleri

FINANSAL BOYUT	MÜŞTERİ BOYUTU
Toplam varlıklar Gelir Çalışan başına düşen toplam varlık Yeni ürünlerden elde edilen gelir Toplam varlığın yüzdesi olarak karlılık Çalışan başına düşen gelir Gelirler / Toplam varlıklar Yatırımın geri dönüş oranı Net gelir Ekonomik katma değer Satışların yüzdesi olarak karlılık Piyasa katma değeri Çalışan başına düşen kar Çalışan başına katma değer Kar payları Piyasa değeri Hisse senedi fiyatı Hisse senedi karması Hissedar sadakati Nakit akışı	Müşteri tatmini Müşteri isteklerine cevap verme süresi Pazar payı Müşteri ile ilişkinin ortalama süresi Müşteri sadakati Müşterinin alım sıklığı/ oranı Müşteri şikayetleri Müşteri başına yıllık satış Hedef müşteri harcamalarının payı Müşteri sayısı Yeni müşterilerden elde edilen gelirin yüzdesi Müşteri kayıpları Satış hacmi Müşterilerin firmayı ziyaret sayısı Yeni müşteri sayısı Satışların yüzdesi olarak pazarlama maliyetleri Marka tanınırlığı Kanal (ürün vb) başına satış Cevap verme oranı Müşteri karlılığı
İÇ SÜREÇLER BOYUTU	ÖĞRENME VE GELİŞME BOYUTU
İşlem başına ortalama maliyet Zamanında teslimat / dağıtım Ortalama süreç zamanı Stok devri Araştırma geliştirme harcamaları Çalışanların katılımı İşgücü kullanım oranı Yeniden çalışma Müşteri isteklerine cevap verme süresi Başa baş noktası zamanı Müşteri veritabanına ulaşılabilirlik Garanti şikayetleri Devir zamanı (süreç zamanı) gelişimi Yer, mekan kullanımı Piyasaya sürülen mal ve hizmetler Çalışılmayan süre Yeni projelerin iç verimlilik oranı Geri dönen satın alım sıklığı Doğruluk, kesinlik planlaması Arz edilen yeni ürünler Olumlu medya hikayelerinin sayısı Kalite şikayetleri	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 Çalışma ortamının kalitesi İçsel iletişim oranı Çalışan verimliliği Üretilen sonuç kartı sayısı Ortalama hizmet/çalışma süresi Yeterlilik oranı Liderlik gelişimi Rapor edilen kazalar Eğitim saati Eğitim yatırımları

Kaynak: Chan (2004:218), Niven (2002:140), Barsky ve Bremser (2004:235)

Sonuç kartında kaç tane ölçütün yer alması gerektiği konusunda genel bir kural yoktur.²⁷ Performans ölçütlerinin çok fazla sayıda olmaması gerektiği gibi gereğinden az sayıda da olmamalıdır. Fazla sayıda performans ölçütünün kullanılması yöneticilerin dikkatini dağıtırken, az sayıda performans ölçütünün kullanılması ise gerekli genişliği sağlamayarak yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri veremeyecektir.²⁸ Niven'e göre sonuç kartında kullanılacak performans ölçütlerinin sayısı finansal boyutta üç ile dört, müşteri boyutunda beş ile sekiz, iç süreçler boyutunda beş ile on, öğrenme ve gelişme boyutunda ise üç ile altı arasında olmalıdır.²⁹

3.3. DSK'da Neden-Sonuç İlişkisi

DSK ölçütleri arasında neden-sonuç ilişkisinin gerekliliği çoğu yazar tarafından DSK'nın temel varsayımlarından biri, DSK'yı diğer yöntemlerden ayıran en belirgin özellik olarak kabul edilmektedir.³⁰ Sonuç kartının oluşturulmasındaki temel düşünce farklı performans ölçütleri arasında işletme stratejisini yansıtan dengeli bir ilişkinin tesis edilmesidir.³¹ Dengeli ilişkinin kurulabilmesi için sonuç kartında yer alan tüm boyutlar neden-sonuç ilişkisi içerisinde belirlenmelidir.³² İşletme stratejisini yansıtan finan-

sal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin neden sonuç zinciri içerisinde seçilmesi, işletme yöneticilerine nasıl başarılı olacakları hakkında fikir vermektedir.³³ 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.

3.4. DSK'da Denge

DSK adından da anlaşılacağı gibi bir takım unsurların dengelendiği bir yöntemdir. Sonuç kartlarının oluşturulmasında işletme süreçlerinde etkili olan çeşitli unsurların dengeli bir şekilde belirlenmesi oldukça önemlidir. DSK'da

- Uzun dönemli hedeflerle kısa dönemli hedefler,
- Finansal ve finansal olmayan ölçütler
- İşletmenin tüm tarafları (ortaklar, çalışanlar, müşteriler)

arasında denge olmak zorundadır.

²⁷ Epstein, Marc J. ve Priscilla S. Wisner 2001, "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*, s.5, Winter

²⁸ Kaplan ve Norton, 1999, a.g.e.

²⁹ Niven, a.g.e.ss.37

³⁰ Atkinson, A., Waterhouse, J. ve Wells, R. 1997, "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review* 38 (3): 25(13); Norreklit, H. 2000, "The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, 11 (1), p 65-88 ; Hoque, Z., James, W. 2000, "Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, 12, p 1-17,

³¹ Storey, Anne 2002, "Performance Management in Schools: could the Balanced Scorecard help?" *School Leadership and Management*, Vol. 22 No. 3 pp324

³² Pineno, a.g.e., s 71

³³ Chan, Yee-Ching Lilian 2004, "Performance Measurement and Adoption of Balanced Scorecards", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17 No. 3 s. 206

4. ARAŞTIRMA YÖNTEMİ

Bir KOBİ’de gerçekleştirilen bu çalışma ile Dengeli Sonuç Kartı (DSK) yönteminin seçilen işletmede uygulanıp uygulanamayacağı ve işletmenin faaliyet sonuçlarını etkileyip etkilemeyeceği araştırılmıştır. Bu bağlamda, araştırma iki aşamalı bir süreci kapsamaktadır. Birinci aşama seçilen işletmede anket, arşiv analizi ve görüşmeler yoluyla işletmenin uygulama başlangıcındaki mevcut durumunun belirlenmesi; ikinci aşama DSK yönteminin bu işletmede uygulanmasıdır. Yukarıda genel özellikleri ile açıklanan araştırma konusu için en uygun yöntemin olay çalışması yöntemi olduğu düşünülmektedir. Çünkü bu çalışmada sonuca ulaşabilmek için bir işletmede detaylı bir şekilde inceleme yapmak gerekmektedir. Araştırmanın birinci aşaması için olay çalışması türlerinden, tanımlayıcı olay çalışması yöntemi en uygun yöntemdir. Tanımlayıcı olay çalışması yöntemi kullanılarak işletmede mevcut performans ölçme sistemi tanımlanabileceği ve işletmenin uygulama öncesindeki genel durumunun belirlenebileceği düşünülmektedir.

Araştırmanın ikinci bölümü için en uygun olay çalışması türü deneysel olay çalışmasıdır. Bu aşamada işletmede DSK yönteminin uygulanabilirliği test edilmektedir. İşletmede sonuç kartının tasarlanması, belirli aralıklarla işletmede performans ölçme işlemlerinin yürütülmesi, sonuçların analiz edilerek sorunlara çözüm yollarının aranması, işletme yönetimine sorunlarla ilgili önerilerin iletilmesi, önerilerin uygulanması ile ilgili sürecin izlenmesi, işletmenin performansı hakkında bilgi veren raporların hazırlanması ve ilgililere sunulması gibi DSK yönteminin temel uygulamalarının yürütülmesi amaçlanmaktadır. Bunun için işletmede bizzat bulunmak, gerekli bilgileri toplamak, sürece etki edecek öneriler sunmak ve önerilerin işletme faaliyetlerinde ortaya çıkardığı sonuçları izlemek gerekmektedir. Bu çerçevede uygulamanın ikinci

aşaması için en uygun yöntemin deneysel olay çalışması yöntemi olduğu düşünülmektedir.

5. UYGULAMA

Bu çalışmada, uygulama yapılacak işletmenin adı işletme yöneticilerinin gizliliği ön koşul olarak ileri sürmeleri nedeniyle ABC İşletmesi olarak anılmaktadır. ABC işletmesi gıda üretimi üzerine faaliyet göstermektedir. Sektörde faaliyet gösteren işletme sayısının oldukça fazla olması, işletmelerin Türkiye’nin tüm bölgelerine dağılmış olması ve nakliye masraflarının maliyet dezavantajı oluşturması nedeniyle ABC işletmesi konum olarak fabrikaya yakın pazarlara odaklanmaktadır. ABC işletmesinin müşterileri tamamıyla ticari işletmelerden oluşmaktadır. ABC işletmesinde üretilen ürünler farklılık göstermemektedir. Ana ürün bir tane olup, aynı ürünün farklı kalitelerde ve isimde beş çeşidi üretilmektedir. Ayrıca ana ürünün üretimi esnasında ortaya çıkan yan ürünler de ABC işletmesi tarafından satışa sunulmaktadır.

5.1. DSK Uygulaması Hazırlık Faaliyetleri

DSK uygulaması hazırlık faaliyetleri kapsamında öncelikle işletme sahiplerine ve yöneticilerine DSK yönteminin kuramsal yapısı hakkında bilgi verilmiş ve DSK yönteminin ABC işletmesine olası katkıları anlatılmıştır. Sonra üç kişiden oluşan “DSK Uygulama Takımı” oluşturulmuştur. Uygulama takımı DSK yönteminin işletmede uygulanabilmesi için gerekli olan ortamın ve koşulların hazırlanması ile görevlendirilmiştir. Daha sonra uygulama takımının topladığı belgeler üzerinde yapılan çalışmalarla ABC işletmesinin strateji değerlendirme ve belirleme ile DSK oluşturma çalışmaları yürütülmüştür.

5.2. ABC İşletmesinde Strateji Değerlendirme ve Belirleme Süreci

Uygulamanın bu aşamasında ABC işletmesinde araştırmacının, işletme sahiplerinin, üst ve orta

düzy yöneticilerin katılmış olduğu çalışma gruplarında, ABC işletmesinin stratejik amaçları belirlenmiştir. Öncelikle SWOT analizi yöntemiyle işletmenin güçlü ve zayıf yanları ile fırsat ve tehditlerinin bulunduğu matrisler oluşturulmuştur. Çalışma grubuna katılan kişiler bu veriler ışığında, işletmenin içinde bulunduğu sektörün özelliklerini de göz önünde bulundurarak ABC işletmesinin stratejik amaçlarını belirlemişlerdir.

Bu sürece genel hatları ile değinmek gerekirse; ABC işletmesinin faaliyet gösterdiği sektörde irili ufaklı çok sayıda firma bulunmaktadır. Piyasada çok sayıda firmanın olması ve ürünün doğası gereği çok fazla çeşitlendirilememesi sektörde rekabetin fiyat üzerine yoğunlaşmasına neden olmaktadır. Müşteriler çok küçük fiyat farklılıklarında bile satın alma tercihlerini farklı firmalara yönlendirebilmektedirler. Diğer taraftan ABC işletmesinin ve sektörde faaliyet gösteren diğer benzer işletmelerin müşteriye bakış açılarında önemli noksanlıkların olduğu gözlemlenmiştir. Sektördeki genel bakış açısının dışını da özel olarak ABC işletmesi de müşteri ilişkilerinde çeşitli sorunlarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu sorunların en önemlileri fiyat rekabetinden dolayı müşteriyi elde tutamama, alacakların ortalama tahsilat süresinin uzunluğu, ürünlerin standart kalitede üretilmemesi ve siparişlerin zamanında teslim edilememesidir.

Bu sorunların çözülmesi durumunda müşteri memnuniyetinin artacağı, tatmin düzeyi artan müşterilerin satın alma tercihlerinde tekrar ABC işletmesini tercih edeceği düşünülmektedir. Müşteri sadakatinin artırılmasıyla da ABC işletmesi fiyata dayalı yoğun rekabetin hakim ol-

duğu sektörde önemli bir rekabet avantajı elde edebilecektir. Neely müşteri tatmini ile müşteri sadakati arasında; müşteri sadakati ile finansal başarı arasında önemli, pozitif bir korelasyon olduğunu ileri sürmektedir.³⁴ Buna göre müşteri tatmin düzeyinin artırılması müşteri sadakatini arttırmakta; müşteri sadakatinin artması da işletmenin finansal göstergelerinde olumlu gelişmeleri ortaya çıkarmaktadır. Bu çerçevede uygulama takımında ABC işletmesinin müşteri odaklı bir strateji izlemesine karar verilmiş ve stratejik amaçların bu doğrultuda belirlenmesine özen gösterilmiştir.

5.3. Sonuç Kartının Tasarlanması

Stratejik amaçların belirlenmesinden sonra, uygulama takımı kurumsal performans ölçmede kullanılacak olan performans ölçütlerini belirlemiştir. Bu ölçütler ile ilgili bilgiler “sonuç kartı” adı verilen raporlar aracılığıyla yetkililere sunulmaktadır. Storey’e göre sonuç kartının tasarımı en az sonuçları kadar önem taşımaktadır.³⁵ Çünkü DSK yönteminde işletmenin performansı sonuç kartında yer alan ölçütler göz önünde bulundurularak değerlendirilmekte ve değerlendirme ile ilgili neticeler üst yönetime sonuç kartı aracılığıyla sunulmaktadır. Sonuç kartında DSK’nın dört boyutu ve bu boyutlarda kullanılan performans ölçütleri yer almaktadır. Sonuç kartının genel olarak önerilen bir formatı bulunmamaktadır. Sonuç kartlarının rapor edilme sıklığı ise üst yönetim tarafından belirlenmektedir. ABC işletmesinde gerçekleştirilen uygulamada sonuç kartı ikişer aylık süreler halinde raporlanmaktadır. Tablo 2’de araştırmacı tarafından tasarlanan ve ABC işletmesinde kullanılan sonuç kartı gösterilmektedir.

³⁴ Neely, Andy 1999, “The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?”, *International Journal of Operations and production Management*, Vol. 19, No:2, s. 225

³⁵ Storey, a.g.e., s 325

Tablo 2. ABC İşletmesi Sonuç Kartı

	AMAÇ	ÖLÇÜT
FINANSAL BOYUTU	Satışlarda Artış	<i>Her değerlendirme dönemindeki satışlar</i>
	Karlılıkta Artış	<i>Net kar/ öz sermaye oranı</i>
	Güçlü Finansal Yapı	<i>Yabancı kaynak/varlık toplamı oranı</i>
	Alacakların Tahsilatında Etkinlik	<i>Alacakların ortalama tahsil süresi (gün)</i>
	Stokların Etkin Yönetimi	<i>Stok devir hızı</i>
MÜŞTERİ BOYUTU	Müşteri tatminin artırılması	<i>Müşteri tatmin düzeyi anketi</i>
	Müşteri sadakatinin sağlanması	<i>Toplam müşteri sayısı</i>
	Müşterilerin ziyaret edilmesi	<i>Müşteri ziyaret sayısı</i>
	Müşteri şikayetlerinin ortadan kaldırılması	<i>Müşteri şikayet sayısı</i>
	Mevcut müşterilere ilaveler	<i>Yeni müşteri sayısı</i>
İÇ SÜREÇLER BOYUTU	Zamanında teslimat	<i>Zamanında teslim edilen siparişlerin tüm siparişler içerisindeki oranı</i>
	Kaliteli ürün	<i>Kalite ile ilgili şikayetlerin sayısı</i>
	Etkin maliyet yönetimi	<i>Sabit giderlerin toplam giderler içerisindeki oranı</i>
ÇALIŞAN BOYUTU	Çalışan tatmin düzeyinin artırılması	<i>İş tatmini anketi</i>
	Çalışanların yönetime katılımının artırılması	<i>Çalışanlardan gelen ve uygulamaya konulan öneri sayısı</i>
	İşletme içi iletişimin geliştirilmesi	<i>Şirket içi iletişimin etkinliği anketi</i>
	Çalışan sürekliliğinin sağlanması	<i>İşten ayrılan çalışan sayısı</i>

Finansal boyutta beş; müşteri boyutunda beş; iç süreçler boyutunda üç; çalışan boyutunda dört; toplamda on yedi performans ölçütü ölçmeye tabi tutulmaktadır. Sonuç kartında finansal ölçütlerin yanı sıra finansal olmayan ölçütlerin kullanılmasına özen gösterilmiştir.

5.4. Sonuç Kartında Neden-Sonuç İlişkisi

Sonuç Kartı oluşturulurken işletmenin faaliyet gösterdiği sektör genel özellikleri ile değerlendirildiğinde ciddi bir fiyat rekabetinin yaşandığı, fabrikaların birçoğunda atıl kapasiteyle üretimin

gerçekleştirildiği ve hedef müşteri kitlesinde de sayısal olarak önemli değişmelerin olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Bu çerçevede işletmenin satışlarını arttırmasının işletmenin başarısında anahtar rol oynayacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Satışlarını arttırmayı başarabilen işletme daha yüksek üretim kapasitesiyle çalışabilecek; üretim sürecindeki atıl kapasitenin düşürülmesi ise maliyetleri düşürerek işletmenin karlılığına olumlu etkide bulunacaktır. Atıl kapasitenin yüksek olduğu aylarda toplam giderlerin %20'si civarında oluşan sabit maliyetler işletmenin normal kapasitede üretim yaptığı aylarda %13 civarında gerçekleşmektedir. Aynı maliyetlerle daha fazla üretme imkanı bulan işletme bu avantajı ürün fiyatlara yansıtabilmesi durumunda rekabet üstünlüğü elde edebilecektir.

Satışları arttırmak, ya mevcut müşterilere daha fazla mal satmak ya da yeni pazarlara açılarak, yeni müşteriler bulmakla mümkündür. Faaliyet gösterilen sektörde yapılan gözlemler sonucunda hedef kitlede önemli artış ya da azalışların olmadığı ve coğrafi konum itibarıyla uzak pazarlara mal satmanın rasyonel olmadığı (nakliye masraflarının önemli bir maliyet kalemi olması nedeniyle) sonucuna ulaşılmaktadır. Bu nedenle satışları arttırmak önemli ölçüde mevcut müşterilerin ihtiyaçlarını karşılayıp, müşteri tatmin düzeyini yükselterek onların satın alımlarında işletmeyi tercih etmelerini sağlamakla yani müşteri sadakatini arttırmakla mümkün olmaktadır. Müşteri tatmini ve müşteri sadakati ise ancak müşteri ihtiyaç ve beklentilerinin tamamen karşılanmasıyla mümkündür. Bunu başarmak için ABC işletmesi müşterilerine kaliteli ürünleri, düşük maliyetle ve zamanında teslim edebilme yeteneğine sahip olmalıdır. ABC işletmesinin iç süreçlerde kendini geliştirip, kaliteli ürünü düşük maliyetle üretmesi ve siparişlerin zamanında teslim edebilmesi durumunda müşteri tatmin düzeyinin artacağı düşünülmektedir. Tatmin olmuş müşterilerin ise yeniden satın alımlarını iş-

letmeden yaparak müşteri sadakatini arttırmaları beklenmektedir. İç süreçlerdeki bu önemli hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için yaptığı işte uzmanlaşmış, iş tatmin düzeyi yüksek çalışanlar, etkili bir işletme içi yazılı ve sözlü iletişim ortamı ve çalışanların işletme yönetimine katılımının arttırılması sağlanmalıdır.

Sonuç kartında yer alan performans ölçütleri aşağıdaki paragraflarda birer birer, detaylı bir şekilde tartışılmaktadır. Böylelikle seçilen performans ölçütlerinin seçilme nedenleri ve boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisinin nasıl yapılandırıldığı açıklanmaktadır.

Satışlarda Artış: Satışlar işletmeye gelir getiren kalemlerin en önemlilerinden biri olmasının yanı sıra işletmenin üretim hacmini de etkileyerek maliyetler üzerinde önemli rol oynamaktadır. Satışlardaki artışla işletme atıl kapasitesinden kurtulmakta, normal kapasitede üretim yaparak verimlilik artışı sağlayabilmektedir. Verimlilikteki artışın ürün maliyetlerine yansıtılabilmesiyle işletme rekabet avantajı elde edebilecektir. ABC işletmesinin sonuç kartında yer alan satışlarda artış ölçütünün ölçümünde ise her değerlendirme dönemindeki toplam satışlar birim ürün bazında bir önceki değerlendirme döneminin satışları ile karşılaştırılmaktadır.

Karlılıkta Artış : Satışlardaki artışın başlı başına bir başarı göstergesi olarak kullanılması işletme performansının yanlış değerlendirilmesine neden olabilmektedir. Satışlardaki artış karlılık ile ilgili bir ölçütle desteklendiğinde daha anlamlı sonuçlar elde edilmektedir. Bu nedenle sonuç kartının finansal boyutunda satışlardaki artışla birlikte, karlılıktaki artış da hedef olarak belirlenmiştir. Karlılıkla ilgili çeşitli performans ölçütleri arasında sermayenin karlılığı olarak tanımlayabileceğimiz net kar/öz sermaye oranı ölçütü olarak seçilmiştir. Bu oran işletmenin faaliyetleri sonucunda işletme sahip veya sahipleri

tarafından sağlanan sermayenin bir birimine düşen karı ortaya koymaktadır.

Güçlü Finansal Yapı: ABC işletmesinin ekonomik durgunluk, kriz, fiyatlardaki ani dalgalanmalar, nakit akışındaki düzensizlik gibi olumsuz koşullarda ayakta durabilmesi için güçlü bir finansal yapıya sahip olması gerekmektedir. Güçlü finansal yapı için ABC işletmesi yabancı kaynak ve öz sermaye kombinasyonundan optimum faydayı elde etmelidir. Akgüç'e göre (2002:394) borçların varlık toplamına oranı (kaldıraç oranı) varlıkların yüzde kaçının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini ortaya koymaktadır. Batı ülkelerinde "borç/varlık toplamı" oranının %50'nin üzerine yükselmesi genellikle bir tehlike işareti olarak yorumlanmaktadır. Ancak ülkemiz gibi gelişmekte olan ekonomilerde öz sermaye sağlanmasındaki kurumsal güçlükler ve işletmelerin varlık yapısı içinde dönen varlıkların payının yüksekliği nedeniyle anılan oranın %50'nin üzerinde olması doğal karşılanmalıdır.³⁶ Bu çerçevede sonuç kartında ABC işletmesinin finansal yapısının değerlendirilmesinde yabancı kaynak/öz sermaye oranı performans ölçütü olarak kullanılmaktadır.

Alacakların Tahsilatında Etkinlik : Peşin satışlar dışında işletmenin en önemli para giriş kaynağı alacakların tahsilatıdır. Bu nedenle işletmenin alacaklarını tahsil etme yeteneği önem taşımaktadır. Alacakların ortalama tahsil süresinin kısa olması o işletmenin alacaklarını tahsil etme konusunda başarılı olduğunu göstermektedir. İncelenen dönemdeki alacakların ortalama tahsilat süresi, işletmenin geçmiş hesap dönemlerine ait ortalama tahsil süresiyle ve o sektördeki benzer firmaların ortalamalarıyla karşılaştırılarak değerlendirilmektedir.

Stokların Etkin Yönetimi: Stok devir hızı bir işletmede stokların ne kadar hızla satışa çevrildiğini göstermektedir. Stok devir hızının yüksek olması genellikle işletmenin daha fazla kar elde etmesine olanak verdiği gibi, daha az sermayenin stoklara yatırılmış olduğunu ifade etmektedir. Gerçekten de diğer koşullar aynı kalmak üzere stok devir hızı yüksek olan bir işletme daha fazla rekabet olanağına sahip olmaktadır. Böylelikle işletme daha düşük bir fiyata mal satarak satış hacmini genişletmekte ve kar marjı düşük olsa bile daha yüksek düzeyde kar elde etmektedir.³⁷

Müşteri Tatmin Düzeyinin Arttırılması : Sonuç kartının müşteri boyutunda yer alan performans ölçütleri ve hedefler ABC işletmesi için önem taşımaktadır. Müşteri odaklı bir strateji ile ABC işletmesinin sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelere rekabet üstünlüğü elde etmesi beklenmektedir. Müşteri tatmini ölçütleri bir işletmenin işlerinin nasıl yürüdüğü hakkında geri bildirim sağlamaktadır. Günümüzde işletmelerin ortalama bir müşteri tatmin seviyesi elde etmesi müşteri sadakatini, devamlılığını ve karlılığını arttırmada yeterli olmamaktadır. Müşteriler satın aldıkları mal veya hizmetten tamamıyla veya mükemmel bir şekilde memnun oldukları takdirde müşteri sadakati artmakta; buna bağlı olarak finansal göstergelerde de olumlu değişimler gözlemlenmektedir. Bu nedenle müşteri tatmin düzeyi finansal boyutta yer alan satış ve karlılık hedeflerinin gerçekleşmesi açısından önem taşımaktadır. ABC işletmesinde müşteri tatmin düzeyini ölçmek için her değerlendirme döneminde müşterilerin tamamına "Müşteri Tatmin Düzeyi" anketi gönderilmekte ve anket sonuçları değerlendirilerek sorunlar ilgililere iletilmektedir. Değerlendirme dönemleri itibarıyla müşteri

³⁶ Akgüç, Öztin (2002), *Mali Tablolar Analizi*, Arayış Yayınları, Genişletilmiş 10. baskı, İstanbul

³⁷ Akgüç, a.g.e. 390

tatmin düzeyindeki değişimler takip edilmekte, müşteri tatmin düzeyinde bir düşüş olması durumunda nedenleri detaylı bir şekilde tartışılarak gerekli işlemler hayata geçirilmektedir. Çünkü ABC işletmesinde gerçekleştirilen DSK uygulaması müşteri tatmin düzeyindeki artışın finansal boyuttaki ölçütleri olumlu etkileyeceği varsayımına dayanmaktadır. Bu nedenle müşteri tatmin düzeyini doğru ölçümü ve değişimin nedenlerinin iyi analiz edilmesi önem taşımaktadır.

Müşteri Sadakatinin Sağlanması : Piyasa payını koruma veya arttırmanın en iyi yöntemi hedef kitledeki mevcut müşterileri korumaya çalışmaktır. ABC işletmesinin faaliyet gösterdiği sektörde müşteri sayısında ve niteliğinde önemli değişimlerin yaşanmadığı gözlemlenmektedir. Bundan ötürü müşteri sadakatinin arttırılması ve mevcut müşterilerin devamlılığı işletmenin hedeflerini başarması açısından önem taşımaktadır. Müşteri sadakati her değerlendirme döneminde ABC işletmesi ile ticari faaliyetlerini devam ettiren müşteri sayısı ile ölçülmektedir.

Müşterilerin Ziyaret Edilmesi: Müşteri ihtiyaç ve isteklerinin daha iyi belirlenebilmesi, müşteri ile ilişkilerin güçlendirilmesi ve finansal boyutta yer alan alacakların tahsilatında etkinlik için müşteri ziyaretleri oldukça önemlidir. Müşteri ile ilişkilerin belirli düzeyde tutulması, müşteri ihtiyaçlarının ve şikayetlerinin bilinmesi, müşteri ilişkilerinde ortaya çıkabilecek problemlerin zamanında belirlenip gerekli önlemlerin alınması için müşteri ziyaretlerinin belirli aralıklarla gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Ayrıca sektörde genel olarak bir tahsilat sıkıntısının yaşanıldığı düşünüldüğünde alacakların ortalama tahsil süresinin kısaltılması açısından da müşteri ziyaretleri ihmal edilmemesi gereken bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

Müşteri Şikayetlerinin Ortadan Kaldırılması : İşletmenin satışlarını arttırabilmesi için müşteri

ihtiyaç ve isteklerini tam anlamıyla karşılması gerekmektedir. Müşteri beklentilerinin karşılanıp karşılanmadığını ölçmede kullanılacak ölçülerden biri de müşteri şikayet sayısıdır. Gerçekten de müşteri şikayet sayısındaki azalış işletmenin müşteri memnuniyetini sağlamada başarılı olduğunun bir göstergesi olarak kabul edilebilir. ABC işletmesinde ise her değerlendirme döneminde müşterilerden gelen şikayet sayısı kaydedilerek, sınıflandırılmakta ve dönemler itibariyle karşılaştırılmaktadır.

Mevcut Müşterilere İlaveler : İşlerini büyütme isteyen işletmeler genellikle hedef kesimlerdeki müşteri tabanlarını genişletmeyi amaçlamaktadırlar. Müşteri kazanma ya da yeni müşterilerin sayısı ya da yeni müşterilere yapılan satışların toplamı ile ölçülebilir. İşletmenin daha önce hiç ticari ilişkide bulunmadığı müşteri sayısındaki artışın işletmenin müşteri sayısını arttırarak satış ve karlılığa olumlu yönde etki edeceği düşünülmektedir. Bu çerçevede ABC işletmesinde her değerlendirme döneminde ABC işletmesinin yeni müşteri sayısı belirlenmekte ve değişim izlenmektedir.

Zamanında Teslimat : Müşterileri kazanmak ve devamlılığını sağlamak için gereken en önemli özelliklerden biri müşteri isteklerinin hızlı ve güvenilir bir şekilde karşılanmasıdır. Hız ve güvenilirlik kadar önemli olan diğer bir konu ise siparişlerin söz verilen zamanda yapılmasıdır. İşletmenin sahip olduğu nakliye araçlarının kısıtlı olması, alternatif nakliye imkanlarının pahalı olması ve siparişlerin üst üste gelmesi gibi nedenlerden dolayı siparişlerin zamanında teslimatında sorunlar yaşanabilmektedir. Siparişlerin zamanında teslim edilememesinin müşterinin üretim sürecinin sektöre uğramasına bile neden olabileceği düşünüldüğünde, müşteri tatmini için siparişlerin zamanında teslim edilmesinin ne kadar önemli olduğu anlaşılmaktadır.

Kaliteli Ürün: 1980'lerde rekabetin önemli bir

boyutu olan kalite günümüzde de önemini korumaktadır. Yalnız günümüzde kalitenin stratejik bir avantaj olmaktan ziyade rekabet için bir gereksinim şekline dönüştüğü görülmektedir. Güvenilir bir şekilde hatasız ürünleri piyasalara vermeyi başaramayan işletmeler ciddi birer rakip olma özelliklerini kaybetmektedirler. Çünkü artık müşteriler üreticilerin ürünleri belirli bir kalite düzeyinde teslim edeceğini varsaymaktadır. Kaliteli ürün müşteri ihtiyaç ve beklentilerinin karşılanmasında önemli rol oynamaktadır. Kolaylıkla elde edilebilecek kalite göstergelerinden biri müşteriler tarafından iade edilen malların sayısıdır. Fakat ABC örneğinde nakliye masraflarının yüksek olmasından ötürü ABC işletmesinin birtakım katkı maddeleri ile müşteri şikayetlerini yerinde çözüme kavuşturması kalitesizlikten dolayı iade edilen siparişlerin sayısını azaltmaktadır. Bu nedenle ürün kalitesinin ölçümünde müşteriden gelen, sadece ürün kalitesi ile ilgili şikayetlerin kayıt altına alınmasıyla değerlendirilmektedir.

Etkin Maliyet Yönetimi : İşletme her ne kadar kaliteli ürün üretip, müşteri memnuniyetini arttırmaya çalışsa da özellikle faaliyet gösterdiği sektörde ürün farklılaştırma imkanlarının da çok kısıtlı olması dolayısıyla maliyetler önemli rol oynamaktadır. Maliyetlerini düşürerek piyasaya daha ucuz mal sağlayabilen işletmeler önemli rekabet avantajı elde etmektedirler. Satışlarını arttırarak karlılığını yükseltmeyi hedefleyen işletme maliyet etkinliğini de ölçmeli ve gerekli tedbirleri almalıdır. Uygun maliyetli ürünlerle müşteri tatmini ve müşteri sadakati yükselirken yeni müşteri sayısı da artmaktadır. İşletmenin maliyet etkinliğinin ölçümünde sabit giderlerin toplam gelirlere oranı ölçü olarak kullanılmaktadır. Sabit giderlerle mümkün olduğunca fazla üretim yapılmakta, yani ABC işletmesinin verimliliği arttırılmaktadır. Verimlilikteki bu artışın ABC işletmesinin ürün fiyatlarına yansıtılmasının işletmeye rekabet avantajı sağlaması beklen-

mektedir. Bu yüzden ABC işletmesinde maliyetleri aşağı düşürecek uygulamaların desteklenmesi gerekmektedir.

Çalışan Tatmin Düzeyinin Arttırılması : Tatmin düzeyi yüksek çalışanlar işletmelerin başarılı olmalarında önemli rol oynamaktadırlar. Bu nedenle işletmenin yüksek seviyede müşteri tatmini elde etmesi için bu müşterilere tatmin olmuş personelle hizmet vermesi gerekmektedir. ABC işletmesinde çalışan tatmin düzeyinin belirlenmesinde “iş tatmini” anketi kullanılmaktadır. Anket sonuçları değerlendirme dönemleri itibariyle karşılaştırılmakta; çalışan tatmin düzeyinin düşmesi durumunda nedenleri araştırılarak gerekli görülen tedbirler uygulamaya konulmaktadır.

Çalışanların Yönetime Katılımının Arttırılması: Çalışanların deneyimlerinden ve birikimlerinden yararlanmak isteyen işletmeler çalışanları yönetime ve karar alma sürecine katılmaya teşvik etmelidirler. Motive edilmiş ve yetki verilmiş çalışanların doğurduğu sonuçları ölçmek için farklı yöntemler uygulanabilir. En kolay ve en sık uygulanan ölçülerden biri çalışan başına yapılan öneri sayısıdır. Bu ölçü çalışanların işletme performansını geliştirmeye ne kadar katılımda bulunduğunu göstermektedir. Bu ölçüyü daha da pekiştirmek için uygulanan öneri sayısı ölçüsü bu ölçü ile birlikte kullanılabilir.

İşletme İçi İletişimin Geliştirilmesi: İç süreçlerdeki hedeflerini gerçekleştirerek müşteri memnuniyeti sağlamayı hedefleyen işletmelerde, çalışanların birbirini anlaması ve desteklemesi oldukça önemlidir. İşletme içi iletişim kanalları tıpkı yıllık yapılan düzenli bakımların insan sağlığı hakkında bilgiler vermesi gibi, işletme içerisinde görülmeyen ya da fark edilemeyen problemleri ortaya çıkarmaktadır. Böylelikle her çalışan kendi alanı ile ilgili muhtemel sorunların farkında olarak, ihtiyaç duyduğu bilgilere gerektiği anda ulaşabilmektedir. Bu yüzden

işletme içerisinde etkili bir yazılı ve sözlü iletişim ortamının oluşturulması ve bu iletişim kanallarının sürekli açık tutulması gerekmektedir. ABC işletmesinde de içsel iletişim düzeyinin belirlenmesinde “iç iletişim etkinliği” anketi kullanılmaktadır.

Çalışan Sürekliliğinin Sağlanması: Çalışanların sürekliliğini sağlamak işletmenin uzun dönemli ihtiyaç duyduğu yani uzun müddet birlikte çalışmak istediği elemanların işletme bünyesi içinde tutulması ile ilgilidir. İşletmede uzun süreden beri çalışmakta olan ve bağlılık duyan elemanlar, işletmenin değerlerini, kurumsal işlemler hakkındaki bilgileri ve duyarlılığı müşterilere taşımakta ve onların ihtiyaçlarını gidermek için kullanılmaktadırlar.³⁸ ABC işletmesinde de

her değerlendirme döneminde işten ayrılan çalışan sayısı hesaplanarak değişme gözlemlenmektedir.

5.5. DSK Uygulaması

ABC işletmesinde DSK uygulaması için gerekli inceleme, değerlendirme ve hazırlıkların tamamlanmasından sonra DSK uygulamasına geçilmiştir. ABC işletmesinde sonuç kartı, ikişer aylık dönemler halinde düzenlenmiştir. Bir yıl süren çalışmada biri başlangıçtaki mevcut durumu yansıtan; diğerleri de ABC işletmesinin ikişer aylık performansını kapsayan toplam yedi sonuç kartı hazırlanmıştır. Tablo 3. ABC işletmesinde bir yıl boyunca hazırlanan sonuç kartlarını toplu halde göstermektedir.

38 Kaplan, a.g.e. 1999 s.159

Tablo 3. ABC İşletmesi DSK Uygulaması Sonuçları (Bütün Dönemler)

	PERFORMANS ÖLÇÜTLERİ	DÖNEMLER						
		0	1	2	3	4	5	6
FİNANSAL	AMAÇ							
	Satışlarda Artış	28.115	28.251	29.342	29.650	32.345	32.400	33.100
	Karlılıkta Artış	0,016	0,014	0,018	0,019	0,021	0,021	0,023
	Güçlü Finansal Yapı	0,465	0,426	0,414	0,395	0,362	0,432	0,480
	Alacakların Tahsilatında Etkinlik	75	70	66	59	49	44	41
	Stokların Etkin Yönetimi	7	7	8	8	9	9	9
	Müşteri tatmini	% 55	% 58	% 60	%64	%69	%78	%85
MÜŞTERİ	Müşteri sadakati	152	158	164	166	171	173	178
	Müşterileri ziyaret sıklığı	%90	%92	%93	%96	%98	%100	%100
	Müşteri şikayetleri	18	17	15	12	16	6	3
	Mevcut müşterilere ilaveler	3	3	2	1	2	3	4
İÇ SÜREÇLER	Zamanında teslimat	%65	%69	%72	%69	%74	%81	%91
	Ürün Kalitesi	8	6	4	6	5	2	1
	Maliyet Etkinlik Kontrolü	%20	%21	%18	%16	%15	%13	%13
ÇALIŞAN	Çalışan tatmin düzeyi	%63	%65	%65	%66	%68	%72	%75
	Çalışanların yönetime katılımının artırılması	2	3	2	2	1	2	2
	İçsel İletişim Düzeyi	%54	%58	%60	%62	%67	%78	%79
	Çalışan Sürekliliği	2	1	0	0	1	0	0

6. BULGULARIN YORUMLANMASI

Bulguların yorumlanması kısmına neden-sonuç ilişkisinin daha net görülmesi ve uygulama sonuçlarının daha anlaşılır şekilde sunulabilmesi için son boyut olan çalışan boyutundan başlamıştır.

6.1. Çalışan Boyutu Bulgularının Yorumlanması

ABC işletmesi gibi müşteri odaklı bir strateji izlemeye karar veren işletmelerde deneyimli, tatmin olmuş, işini iyi yapan çalışanlar işletme hedeflerinin gerçekleştirilebilmesine önemli kat-

kıda bulunmaktadır. ABC işletmesinde iş tatmini anketleri ve görüşmeler yolu ile sorunlar belirlenmiştir. Yapılan iyileştirmeler neticesinde çalışan tatmin düzeyi %75'e çıkarılmıştır. Çalışanların yönetime katılımlarını artırılmasıyla hem deneyimli çalışanların birikimlerinden istifade edilmiş hem de daha huzurlu bir çalışma ortamı oluşturulmuştur. İçsel iletişim düzeyinin belirlenmesinde "işletme içi iletişimin etkinliği" anketi kullanılmıştır. Çalışanlar arasındaki iletişim eksikliği çeşitli yanlış anlamalara, siparişlerin zamanında teslim edilememesine, müşteri şikayetlerinin artmasına ve müşteri memnuniyetsizliğine neden olabilmekteydi. Bu çerçevede işletme içi iletişimin etkinliğini arttırmak amacıyla farklı bölümlerden çalışanların katıldığı toplantılar düzenlenmiş ve işletme içi raporlama sistemi gözden geçirilerek işletme içi raporların sayısı artırılmıştır. Bu çalışmalar neticesinde işletme içi iletişim düzeyi %79 seviyesine yükseltilmiştir. Çalışan boyutundaki bu gelişmeler çalışan sürekliliğine yansımış ve işletmenin çalışan devir hızı düşmüştür.

6.2. İç Süreçler Boyutu Bulgularının Yorumlanması

ABC işletmesinde gerçekleştirilen DSK uygulamasının iç süreçler boyutunda zamanında teslimat, kalite ve maliyet ile ilgili performans ölçütleri izlenmiştir. Bir yıl süren uygulama sonucunda zamanında teslimat oranı DSK uygulamasıyla %91'e yükseltilmiştir. Kalite konusunda ise yapılan testlerin çeşitliliğinin ve sayısının artırılması, uzman eleman istihdamı bu sorunun çözümü için önerilmiş ve alınan kararlar uygulamaya konulmuştur. Böylelikle uygulamanın son ölçme döneminde müşterilerden gelen kalite ile ilgili şikayetlerin sayısı düşürülmüştür. Maliyet etkinlik kontrolünde ABC işletmesi dönem başında belirlemiş olduğu %13 hedefine DSK uygulamasıyla ulaşmış ve bu hedefi başarıyla tamamlamıştır.

İç süreçler boyutundaki gelişmelerde çalışan boyutundaki iyileşmelerin ve ABC işletmesinin bu konularla ilgili almış olduğu kararların önemli katkısı olmuştur. Örneğin işletme içi iletişim düzeyindeki artışla birlikte üretim, yükleme ve satışta görevli çalışanlar arasında sipariş konusundaki mutabakat sağlanması kolaylaşmış ve böylelikle zamanında teslimat göstergesinde iyileşmeler ortaya çıkmıştır. Diğer taraftan çalışan sürekliliğiyle çalışanlar aynı işi yaparak deneyim kazanmış ve böylelikle siparişlerin zamanında teslimatında karşılaşılan problemlerin tekrarlanmaması ve ortadan kaldırılması sağlanmıştır.

6.3. Müşteri Boyutu Bulgularının Yorumlanması

Müşteri boyutunda kullanılan performans göstergeleri ABC işletmesinde gerçekleştirilen DSK uygulamasının en önemli unsurları olarak kabul edilmektedir. Dönem başında yapılan müşteri tatmini anketlerinde müşteri tatmini düzeyi %55 olarak belirlenmiştir. ABC işletmesinin müşteri listesinde 250'nin üzerinde firma bulunmasına rağmen ticari faaliyetlerin devam ettiği müşteri sayısı ise 152 olarak belirlenmiştir. Çalışan ve iç süreçler boyutunda yukarıda detaylı bir şekilde açıklanan olumlu gelişmeler müşteri boyutuna yansımış ve uygulama sonunda müşteri tatmini %85 düzeyine; ticari faaliyetlerin devam ettiği müşteri sayısı ise 178 müşteriye ulaşmıştır.

Müşteri ziyaretleri sonuç kartının müşteri ve finansal boyutlarında yer alan performans göstergelerini etkilemektedir. Düzenli yapılan müşteri ziyaretleriyle müşteri ihtiyaç ve istekleri doğrudan belirlenmekte ve alacaklar etkin bir şekilde tahsil edilmektedir. Uygulama başlangıcında %90 olarak belirlenen müşteri ziyaret sayısı dönem içerisinde yapılan değişikliklerle birlikte %100'e çıkarılmıştır. Müşteri şikayetleri müşteri tatmin düzeyinin öncül göstergesi niteliğinde-

dir. Müşterilerden gelen şikayetler öncelikle kaydedilmekte, sınıflandırılmakta ve raporlanmaktadır. Daha sonra yapılan toplantılarda şikayetler ilgili personele yönlendirilerek çözüm süreci başlatılmaktadır. DSK uygulaması başlangıcında 18 olarak belirlenen müşteri şikayet sayısı DSK uygulaması çerçevesinde 3 şikayete indirilmiştir. Yeni müşteri sayısı ABC işletmesinin pazar payını arttırmasına imkan tanımaktadır. ABC işletmesi pazar payını iki yolla arttırabilir. Birinci yol mevcut müşterilerine daha fazla satış yapması, ikinci yol yeni müşteriler edinmesidir. Uygulama başlangıcında her ölçme döneminde üç yeni müşteri olarak belirlenen yeni müşteri sayısı hedefi genel olarak başarıyla tamamlanmıştır.

6.4. Finansal Boyut Bulgularının Yorumlanması

DSK yöntemine göre finansal boyut sonuç kartında kullanılan boyutlar içerisinde hiyerarşik sıralamanın en üstünde gelmektedir. Yani neden-sonuç ilişkisi içerisinde tasarlanan diğer boyutlardaki gelişmelerin sonucu finansal boyutta görülmelidir. ABC işletmesi için hazırlanan sonuç kartında yer alan müşteri, çalışan ve iç süreçler boyutundaki olumlu gelişimin sonuçlarının finansal boyutta ortaya çıktığı görülmektedir. Sonuç kartında finansal boyut satışlar, karlılık, güçlü finansal yapı, alacakların tahsilatında etkinlik ve stokların etkin yönetimi olmak üzere beş performans göstergesi ile izlenmektedir. Bu performans göstergelerinin DSK uygulaması başlangıcındaki ve bitişindeki değerleri karşılaştırıldığında ABC işletmesinin finansal boyuttaki göstergelerinde iyileşmelerin gerçekleştiği görülmektedir. ABC işletmesinde DSK yöntemi ile müşteri sadakatinin arttırılması ve bunun finansal başarı olarak işletmeye yansıtılması hedeflenmiştir. Uygulama sonuçları bu çerçevede değerlendirildiğinde DSK yönteminin ABC iş-

letmesinde başarıyla uygulandığı, DSK yönteminin ABC işletmesine olumlu yönde katkıda bulunduğu söylenebilir.

7. SONUÇ VE ÖZET

Geleneksel performans ölçme yöntemlerinin yetersiz kalması araştırmacıları ve uygulamacıları yeni arayışlara sürüklemiştir. Başlangıçta performans ölçme yöntemi olarak tasarlanan DSK yöntemi, zamanla stratejik yöntemim modeli haline dönüştürülmüştür. Bugün gerek özel işletmeler gerek kamu kurumları gerekse sivil toplum kuruluşları DSK yöntemini etkin bir şekilde kullanmaktadırlar. Bu araştırmada DSK yönteminin Türkiye’de faaliyet gösteren bir KOBİ’de uygulanıp uygulanamayacağı; uygulanabildiği takdirde işletmenin faaliyetlerini olumlu yönde etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Bir yıl süren uygulama çerçevesinde, işletmede ikişer aylık sürelerle altı performans ölçme işlemi yapılmış, biri işletmenin başlangıç durumunu yansıtmak üzere toplam yedi sonuç kartı hazırlanmıştır.

Bir yıl süren uygulama ile DSK yöntemi ABC işletmesinde başarı ile uygulanmıştır. Diğer taraftan DSK yönteminin ABC işletmesinin faaliyetlerini olumlu yönde etkilediği görülmüştür. İşletmenin performans ölçme ile ilgili bilgilerini içeren sonuç kartı büyük bir titizlikle tasarlanmış, boyutlar arasındaki neden-sonuç ilişkisinin doğru kurulabilmesine özen gösterilmiştir. Gerek araştırmacı gerekse DSK uygulama takımının sunmuş olduğu önerilerin önemli bir kısmı işletme yönetimi tarafından kabul edilmiş ve hayata geçirilmiştir. Bu çalışmalar neticesinde sonuç kartının dört boyutunda belirgin gelişmeler elde edilmiştir. Bu çalışmanın sonuçları bütün işletmeler için genellenememekle birlikte ABC işletmesine benzeyen işletmeler için yol gösterici olarak kabul edilebilir.

KAYNAKÇA

- Akgüç**, Öztin (2002), *Mali Tablolar Analizi*, Arayış Yayınları, Genişletilmiş 10. Baskı, İstanbul
- Amaratunga**, Dilanthi, David Baldry ve Matjan Sarshar 2001, *Process Improvement Through Performance Measurement: The Balanced Scorecard Methodology*, Work Study, Volume 50- Number 5, s 179-188, 2001
- Atkinson**, A., Waterhouse, J. ve Wells, R. 1997, "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review* 38 (3): 25(13)
- Barsky**, Noah P. Ve Wayne G. Bremser 1999, "Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise", *Managerial Finance*, Volume 25 Number2 pp3-15
- Bean**, LuAnn ve Bill D. Jarnagin 2002, "New Cost Priorities: Using a Balanced Scorecard Approach in Financial Reports", *The Journal of Corporate Accounting*, s 55-62, March/April
- Calabro**, Lori 2001, "On Balance", *The Magazine for Senior Financial Executives*, s 73-76, February
- Chan**, Yee-Ching Lilian 2004, "Performance Measurement and Adoption of Balanced Scorecards", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17 No. 3 s. 204-221
- Cullen**, John, John Joyce, Trevor Hassal ve Mick Broadbent 2003, "Quality in Higher Education: From Monitoring to Management", *Quality Assurance in Education*, Volume 11 – Number 1, s. 5-14
- Davis**, Stan ve Tom Albright 2004, "An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance", *Management Accounting Research*, 15, s 135-153
- De Waal**, Andre A. 2003, "The future of the Balanced Scorecard; an interview with Prof. Dr. Robert S. Kaplan", *Measuring Business Excellence*, Vol. 7 No:1 pp 30-35
- Epstein**, Marc J. ve Priscilla S. Wisner 2001, "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*, s1-10, Winter
- Frigo**, Mark L. ve Kip R. Krumwiede 2000, "The Balanced Scorecard", *Strategic Finance*, s. 50-54 January
- Griffiths**, John 2003, "Balanced Scorecard Use in New Zealand Government Departments and Crown Entities", *Australian Journal of Public Administration*, 62(4), s 70-79, December
- Ho**, Shih-Jen Kathy ve Ruth B. McKay 2000, "Balanced Scorecard Two Perspective", *The CPA Journal*, s 21-25, March
- Hoque**, Z., James, W. 2000, "Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance", *Journal of Management Accounting Research*, 12, p 1-17
- Hornsby**, Donovan D. ve Sidney Baxendale 2001, "Building a Balanced Scorecard for Entrepreneurs", *Journal of Cost Management*, s.4-9 November-December
- Kaplan**, Robert S. ve David P. Norton 1999, *Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek*, Sistem Yayıncılık
- Kaplan**, Robert. S. ve David P. Norton. 2001, *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Pres
- Kershaw**, Russ ve, Susan Kershaw (2001), "Developing a Balanced Scorecard to Implement Strategy at St. Elsewhere Hospital", *Management Accounting Quarterly*, s 28-35, Winter
- Koçel**, Tamer 1993, *İşletme Yöneticiliği: Yönetici Geliştirme, Organizasyonu ve Davranışı*, Beta Yayınları, İstanbul
- Letza**, Stephen R. 1996, "The design and implementation of the balanced business scorecard", *Business Process Re-engineering and Management Journal*, Volume 2 No 3 pp 54-76

- Malmi**, Teemu 2001, “Balanced Scorecard in Finnish Companies: A Research Note”, *Management Accounting Research*, 12, s 207-220
- Mearns**, Kathryn ve Jon Ivar Havold 2003, “Occupational Health and Safety and the Balanced Scorecard”, *The TQM Magazine*, Volume 15- Number 6, s 408-423
- Neely**, Andy 1999, “The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?”, *International Journal of Operations and production Management*, Vol. 19, No:2, p 205-228
- Niven**, Paul R. (2002), *Balanced scorecard step by step*, John Wiley and Sons Inc.,
- Norreklit**, H. 2000, “The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions”, *Management Accounting Research*, 11 (1), p 65-88
- Otley**, David 1999, “Performance management: a framework for management control systems research”, *Management Accounting Research*, 10, 363-382
- Ölçer**, Ferit 2005, “Dengeli Stratejik Performans Ölçüm Ve Yönetim Sistemi’nin (Balanced Scorecard) Tasarımı Ve Uygulanması”, *Amme İdaresi Dergisi*, Sayı:2 Cilt:38, Sayfa 89-134
- Palmer**, R.J. 1992, “Strategic Goals and Objectives and the Design of Strategic Management Accounting Systems”, *Advances Management Accounting*, 1, p.179-204,1992
- Pineno**, Charles J. 2002, “The balanced scorecard: An incremental approach model to health care management”, *Journal of Health Care Management*, Summer
- Ritter**, Michael (2003), “The use of balanced scorecard in the strategic management of corporate communication”, *Corporate Communications: An International Journal*, Volume 8 Number 1, ss 44-59
- Sanger**, Mark 1998, “Supporting the balanced scorecard”, *Work Study*, Volume 47 Number 6 ss 197-200
- Spicer**, B.H. 1992, The Resurgence of Cost and Management Accounting; A review of Some Recent Developments in Practise, Theories and Case Research methods”, *Management Accounting Research*, 3, 1-37
- Storey**, Anne 2002, “Performance Management in Schools: could the Balanced Scorecard help?” *School Leadership and Management*, Vol. 22 No. 3 pp321-338
- Tsang**, Albert H.C. 1998, “A Strategic Approach to Managing Maintenance Performance”, *Journal of Quality in Maintenance Engineering*, Vol.4 No.2, pp 87-94, 1998
- Walker**,Kenton B. 1996, “Corporate performance reportin revisited-the balanced scorecard and dynamic management reporting”, *Industrial Management and Data Systems*, 96/3, pp 24-30
- Walker**, Garret ve Randall Macdonald 2001, “Designing and Implementing an HR Scorecard”, *Human Resource Management*, Vol. 40 – No.4, s 365-377, 2001, Winter
- Zelman**, William N., George H. Pink ve Catherine B. Matthias 2003, “Use of the Balanced Scorecard in Health Care”, *Journal of Health Care Finance*, s.1-16 Summer