

## BİR STRATEJİK YÖNETİM MODELİ OLARAK BALANCED SCORECARD

M. Fatih GÜNER\*

### Öz:

*Geleneksel muhasebe tabanlı performans ölçme yöntemleri sadece geçmişe yönelik bilgiler sunması, kısa döneme fazla odaklanması ve çok özet bilgiler içermesinden dolayı uzun zamandır eleştirilmekte ve yetersiz bulunmaktadır. Kaplan ve Norton, Balanced Scorecard yöntemini performans ölçme ve stratejik yönetim yazınında yeni ve sistemli bir yaklaşım olarak tanıtmaktadırlar. Balanced Scorecard yöneticilere işletme misyonunun, vizyonunun ve stratejisinin, finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri setine dönüştürüldüğü bir çerçeve sunmaktadır. Bu yöntemde geleneksel olarak kurumsal performans değerlendirmede kullanılan finansal ölçüler, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ile öğrenme ve gelişme boyutundaki finansal olmayan performans ölçülerinin kullanımı ile desteklenmektedir. Balanced Scorecard'ın en temel özelliği kurumsal stratejik amaçlar ile performans ölçüleri arasında bir bağ kurması ve bu bağı ön plana çıkarmasıdır. Buna ek olarak bu yöntem kurumların uzun dönemli kararları ile kısa dönemli kararları, iç ve dış çevresi arasında bir denge sağlamaktadır. Bu çalışmada Balanced Scorecard'ın kuramsal yapısı incelenerek, bu yöntemde kullanılacak boyutlar ve performans ölçüleri açıklanmakta, yöntemin kısıtları ve geleceğine ilişkin tartışmalara yer verilmektedir.*

**Anahtar Kelimeler:** Stratejik yönetim, performans ölçme, balanced scorecard.

## THE BALANCED SCORECARD AS A STRATEGIC MANAGEMENT MODEL

### Abstract:

*Traditional accounting based performance measurement systems have been criticized for a long time as being too backward looking, too short term focusing, too aggregate and considered insufficient. Kaplan and Norton introduced the Balanced Scorecard as a new, systematic approach on*

---

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

*performance measurement and strategic management literature. The balanced scorecard provides management with a comprehensive framework that translates a company's mission, vision and strategy into a coherent set of financial and nonfinancial performance measures. The balanced scorecard supplements traditional financial measures with measures from three additional perspectives: those of customers, internal business processes, and learning and growth. A key feature of the balanced scorecard is its emphasis on linking the performance measures with organizational strategic objectives. In addition it provides the balance between short and long term decisions, internal and external environment of organizations. This paper analyzes theoretical background of balanced scorecard, explains perspectives and performance measures can be used in scorecards and debates limitations and future of the balanced scorecard.*

**Keywords:** Strategic management, performance measurement, balanced scorecard.

## GİRİŞ

Uygarıkları tarihine kısaca bir göz atıldığında uygarlıkların iki ana değişim yaşadığı, içinde bulunduğumuz günlerde de üçünü ana değişimin yaşandığı görülmektedir. İnsanlık tarihinde iz bırakan bu ana değişimlerden birincisi ilkel toplumdaki tarım toplumuna geçiş, ikincisi tarım toplumundan sanayi toplumuna geçiştir (Erkuş, 2003:17). Tarım toplumunda insanlar yerleşik düzene geçmiş ve geçimlerini toprağı işlemek suretiyle kazanmışlardır. Daha sonra 1765'te James Watt'ın buhar makinesini bulması ve bunun enerji kaynağı olarak kullanılması ile sanayi devrimi başlamıştır (Erkan, 1998:3). Yirmi birinci yüzyıla girerken, teknolojiye yaşanan hızlı değişim, uluslararası mal ticaretinde ve sermaye akımlarında serbestleşme, ekonomide piyasa sistemini esas alan yeniden yapılanmalar, siyasette daha liberal bir demokrasiye yönelik açılımlar ve toplumsal örgütlenme modellerinde yeni arayışlar küresel ölçekte yaygınlaşarak derin ve kapsamlı bir evrim aşaması niteliğı kazanmıştır (DPT, 2000:3). Akademisyenler ve araştırmacılar tarafından, Yeni Ekonomi, Bilgi Toplumu, Bilgi Çağı, Üçüncü Dalga vb şekilde isimlendirilen bu yeni dönemde bilginin önemi artmış, iş dünyası yeni kavramlarla, fırsatlar ve problemlerle tanışmıştır. Ayrıca iş dünyasının işleyişi, işletmelerin örgütsel yapıları ve değer yaratma süreçleri önemli ölçüde gelişmiştir.

## I) BİLGİ TOPLUMUNDA İŞ DÜNYASININ SORUNLARI

Bilgi çağının sanayi çağından en önemli farkı bilgiye dayanmasıdır. Bundan ötürü günümüzde maddi olmayan varlıkların en az maddi varlıklar kadar değerli olduğu hatta bazı endüstrilerde maddi olmayan varlıkların işletmenin maddi varlıklarından daha önemli olduğu gözlemlenmektedir. Bilgi çağının diğeri bir farkı da işletmelerin başarıyı ancak uzun dönemli değer yaratacak faaliyetleri gerçekleştirerek elde

edebilmeleridir. Kaplan ve Norton (1999:8) ile Niven (2002: 4) bilgi çağında işletmelerin genelde iki problemle karşı karşıya kaldıklarını iddia etmektedirler. Bu problemlerin birincisi işletmelerin stratejik uygulamalarda yaşadıkları başarısızlıklar ikincisi ise performans değerlendirmede kullanılan geleneksel performans yöntemlerinin yetersizliğidir.

Günümüzde hızla gelişen ve değişen iş dünyasındaki temel sorunlardan birincisi stratejik uygulamaların etkili bir şekilde hayata geçirilememesidir (Niven, 2002: 4). Başarılı organizasyonların arkasındaki asıl güç, stratejileri belirlemekten ziyade stratejileri hayata geçirebilme becerisine sahip olmalarıdır. Şirketlerin stratejileri hayata geçirmede karşılaştığı en önemli engeller; stratejinin işletme çalışanları tarafından anlaşılması, işletmelerin hedef, ödüllendirme, kaynak kullanımı gibi teşvik edici faktörleri stratejilerle ilişkilendirememesi, kültürel değişimin gerçekleştirilememesi, işletmelerin stratejileri iş hedeflerine dönüştürememeleri ve iş hedeflerini gerçekleştirebilecek becerileri ortaya koyamamalarıdır. Diğer bir önemli neden de stratejilerin organizasyona ve çalışanlara yayılımının sağlanamaması ve stratejilerin çalışanların iş yaşantılarının bir parçası haline gelememesidir.

Bilgi toplumunda işletmelerin karşı karşıya kaldığı ikinci sorun ise etkili bir performans yöntemine duyulan ihtiyaçtır. ABD’de 260 mali ve 64 operasyon yöneticisi ile yapılan bir araştırma, yöneticilerin %60’ının işletmelerinin performans değerlendirme sistemlerini tatmin edici bulmadıklarını ortaya çıkarmıştır (Niven, 2002: 5-6). Başka araştırmalar ise büyük Amerikan firmalarından %80’inin performans sistemlerini değiştirmek istediğini ortaya koymaktadır. Bu problemin temelinde performans değerlendirmelerinde sadece finansal ölçütlerin kullanılması yatmaktadır (Niven, 2002: 5-6). Aslında kısa dönemli finansal sonuçlara çok fazla önem vermek, şirketlerin kısa dönemli sabitlere aşırı derecede yatırım yapmasına ve uzun dönemde değer artışı yaratacak yatırımlara (özellikle gelecekte büyümeyi sağlayacak olan finansal kaynaklı olmayan varlıklarına) yeterli ölçüde kaynak ayırmamasına neden olmaktadır (Kaplan ve Norton, 1999: 28). Diğer taraftan Niven (2002: 6) finansal ölçütlerin, bugünün iş dünyasının gerçekleriyle uyumsuzluğu, sadece geçmişe yönelik bilgiler vermesi, işletmelerde bölünmeyi güçlendirerek sinerjinin ortaya çıkmasını engellemesi, uzun dönemli düşünmeyi engellemesi ve işletmelerde birçok bölümün ihtiyaçlarını karşılayamaması gibi nedenlerle eleştirildiğini ifade etmektedir.

## **II) BALANCED SCORECARD (DENGELİ SONUÇ KARTI)**

Sanayi toplumundan bilgi toplumuna geçiş hayatın her alanında olduğu gibi iş dünyasında da önemli değişikliklerin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Sanayi toplumundaki koşullara göre düzenlenmiş iş ortamları artık ihtiyaçlara cevap veremez hale gelmiştir. Balanced Scorecard (Dengeli Sonuç Kartı) yöntemi bilgi toplumu işletmelerinin karşı karşıya kaldığı stratejik uygulamalardaki başarısızlık ve geleneksel performans sistemlerinin yetersiz kalması sorununa etkili çözüm önerileri getirerek

işletmelerin hedeflerine ulaşmalarına katkıda bulunmaktadır. Dengeli sonuç kartı (DSK) işletmenin vizyonunun, misyonunun ve stratejisinin finansal olmayan ölçütleri de içeren performans ölçütlerine dönüştürüldüğü bir çerçeve sunarak, işletmelerin performans değerlendirme alanında yaşadıkları problemlere çözüm bulmayı amaçlamaktadır.

### A) DSK'nın Ortaya Çıkışı ve Gelişimi

Bu yöntemin ortaya çıkışı 1990 yılında Nolan Norton Enstitüsü sponsorluğunda gerçekleştirilen, bir yıl süren ve birçok şirketi kapsayan “measuring performance in the organization of future (geleceğin organizasyonlarında performans ölçümü)” adlı araştırmaya dayanmaktadır. Bu araştırmada Nolan Norton'un başkanı David Norton araştırma lideri, Robert Kaplan da akademik danışman olarak görev yapmıştır. Üretim, hizmet, ağır sanayi ve ileri teknoloji gibi farklı alanlarda faaliyet gösteren bir düzine şirketin temsilcisi bir yıl süresince ayda bir kez toplanarak yeni bir performans ölçüm yöntemi geliştirmek için çalışmıştır (Kaplan ve Norton, 1996: 1, Calabro, 2001: 73). Kar amaçlı işletmelerde performans ölçütlerinin daha geniş bir şekilde nasıl kullanılabilceği sorusuna cevap aramak bu çalışmaların odak noktası olarak belirlenmiştir (Gooijer, 2000: 306). Çalışmanın sonuçları 1992 yılında Harvard Business Review adlı dergide yayımlanan “The balanced scorecard- measures that drive performance” isimli makale ile açıklanmıştır. 1993 yılında DSK'nın birçok işletmede nasıl başarıya uygulandığını açıklayan “Putting the balanced scorecard” (DSK'yı uygulamak) isimli makalelerini Harvard Business Review'de yayınlamışlardır (Lopes, 1996: 7). 1996 yılında araştırma sonuçlarını “Balanced Scorecard” adlı eserle kitaplaştıran araştırmacılar yöntemin genel kabul görmesine bağlı olarak çalışmalarını farklı alanlara yöneltme eğilimine girmişlerdir.

1992'den itibaren konu ile ilgili araştırmalarını sürdüren Kaplan ve Norton başlangıçta bir performans ölçme ve değerlendirme yöntemi olarak başlattıkları çalışmaları daha sonraları stratejik yönetim modeli odaklı bir çerçeveye dönüştürmüşlerdir (Griffith, 2003: 71). 2001 yılındaki yayınları ile DSK yönteminin aslında “stratejik yönetim modeli” olarak tanımlanması gerektiğini ifade etmeye başlamışlardır. Bu bağlamda işletmelerin nasıl strateji odaklı işletmeler olabileceklerini beş temel ilke ile (stratejiyi operasyonel terimlere dönüştürmek, stratejiyi tüm çalışanlara yaymak, stratejiyi herkesin günlük işi haline getirmek, stratejiyi sürekli bir sürece çevirmek ve değişimi yönetmek) açıklamışlardır. Bu çalışma ile Kaplan ve Norton başlangıçta performans yöntemi olarak tanımlamış oldukları DSK'yı artık stratejik bir yönetim modeli olarak tanımlamışlardır (Braam ve Nijssen, 2004: 338, Calabro, 2001: 73).

Başlangıçta kar amaçlı işletmeler düşünülerek tasarlanan DSK yöntemi zamanla yaygınlaşmış ve sivil toplum kuruluşları ile kamu kurumlarında da kullanılmaya başlanmıştır (Cullen ve diğ., 2003: 7). Günümüzde birçok sivil toplum örgütü ve kamu

kurumu DSK yöntemini kullanarak toplamış oldukları kaynakları hedeflerini başarmak için maksimum verim elde edecek şekilde harcamaktadırlar. Çünkü bu kurumlar da ticari işletmeler gibi sınırlı kaynaklara sahiptirler (Kaplan, 2001: 354-359; Chan, 2004: 207). DSK'nın sivil toplum kuruluşlarına ve kamu kurumlarına uygulanmasında proje ekibinin birtakım bu kurumlara yönelik birtakım düzenlemeler yapması (boyut sayısını arttırmak, azaltmak ya da boyutların içeriğini değiştirmek gibi) gerekebilir (Admiraal ve van Helden, 2003: 114). DSK yöntemi bu kurumlarda şeffaflık ve denetime uygunluk gibi noktalarda önemli katkıda bulunmaktadır (Griffith, 2003: 72). Böylelikle DSK yöntemi bu kurumların belirlenmiş stratejilere göre yönetimine ve kurum performansının daha objektif değerlendirilmesine yardımcı olmaktadır.

### **B) Kuramsal Açıdan DSK**

DSK ile ilgili farklı tanımlar bulunmasına karşılık DSK Kaplan ve Norton tarafından en kısa şekliyle strateji uygulama modeli olarak tanıtılmaktadır (Barsky ve Bremser, 1999: 6). Çünkü DSK strateji ve vizyonu işletmenin merkezine koymakta ve bunları ölçülebilir hedeflere dönüştürmektedir (Letza, 1996: 58, Griffiths, 2003: 70). DSK işletme stratejilerini uygulamaya dönük hedeflerle ilişkilendirmek ve bu ilişkileri temsil eden göstergeleri izleyerek stratejilerin beklenen sonuçlara ulaşış ulaşmadığını kontrol etmek ana fikrine dayanmaktadır (Koçel, 2003: 454). DSK bir işletmenin misyon ve stratejisinin anlaşılabilir performans ölçümleri şekline dönüştürülerek ifade edilmesini ve böylece stratejik ölçüm ve yönetim sistemi için gereken çerçevenin oluşturulmasını sağlar (Ölçer, 2005: 89). Böylelikle DSK çalışanların davranışlarını, işletmenin misyonu ve stratejisi ile ilişkilendirerek çalışan ve işletme hedeflerin arasında uyumu sağlamaktadır (Kershaw ve Kershaw, 2001: 28).

DSK yöntemi işletmenin vizyon ve stratejisini finansal ve finansal olmayan ölçütlerin kullanıldığı dört boyutta toplamaktadır (Pineno, 2002: 69; Hornsby ve Baxendale, 2001: 4). İleriki kısımlarda detaylı bir şekilde incelenecek olan bu boyutlar sırasıyla finansal boyut, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ile öğrenme ve gelişme boyutudur (McAdam ve Walker, 2003: 877; Kaplan ve Norton, 1993: 136).

DSK yöntemi işletme enerjisinin bu dört boyutta dengeli bir şekilde harcanması durumunda işletmelerin hedeflerine ulaşacaklarını iddia etmektedir. DSK sonuçları her değerlendirme dönemi için düzenlenen ve "sonuç kartı" olarak adlandırılan raporlarla yönetime sunulmaktadır. Sonuç kartının düzenlenmesinde ve raporlanması ile ilgili genel bir kural yoktur. Sonuç kartında her boyut için hedef, hedefin ölçüleceği performans ölçütü ve o değerlendirme dönemindeki işletme performansı yer almaktadır. Sonuç kartının raporlanma zamanı ile ilgili genel bir kural olmamakla birlikte aylık, üçer aylık, dörder aylık dönemler halinde hazırlanabilmektedir.

Geleneksel yöntemlerin aksine DSK yönteminde finansal ölçütler performans de tek başına kullanılmamaktadır. DSK yönteminde zamanında teslimat, sipariş dönüş

zamanı, ürün geri dönüşü gibi faaliyet ölçütleri finansal ölçütler kadar önemli ölçütler olarak kabul edilmektedirler (Sanger, 1998: 198). DSK işletmenin fiziksel varlıkları ile ilgili bilgilerin yanı sıra, yüksek kaliteli ürünler ve hizmetler, çalışanlar, iç süreçler, yenilik ve öğrenme gibi maddi olmayan konularda da işletme yöneticilerine bilgi vermektedir (Walker ve MacDonald, 2001: 368). Storey'e göre (2002: 325) DSK geniş performans ölçütü sayısı sayesinde bir yönetim raporu ile farklı taleplere cevap verebilme yeteneğine sahiptir. Müşteri ihtiyaçları, kalite gelişimi, verimlilik, piyasaya yeni ürün veya hizmet sunma ve uzun dönemli yönetim gibi her biri ayrı önem derecesine haiz konular tek bir raporda izlenebilmektedir. DSK'da yer alan ölçütler yönetime işletmenin finansal ve faaliyet performansını kapsayan hızlı, açık ve anlaşılır bir fotoğraf sunarak, yöneticilere yönetim fonksiyonlarının gerçekleştirilmesinde yardımcı olmaktadır.

DSK farklı ölçütlerden istifade ettiği için diğer alanlardaki gelişmeler ve iyileşmeler sonucunda başka bir alandaki gerilemenin veya kötüleşmenin fark edilmemesinin de önüne geçmektedir. Örneğin yatırımları azaltmak ya da personel masraflarını kıstak kısa dönemde karlılığı önemli ölçüde etkileyebilmektedir. Bu tür kararlar kısa dönemde karlı gibi görünse de orta veya uzun dönemde farklı sonuçlara neden olabilmektedir (Storey, 2002: 325). DSK işletme yöneticilerini önemli bütün ölçütleri değerlendirmeye zorlayarak bir alandaki gelişmenin veya başarının farklı alanlarda neler harcanarak gerçekleştirilebildiğini göstermektedir (Kaplan ve Norton, 1992: 73).

Ghalayini ve Noble'ye göre (1996: 65) DSK iki temel avantaja sahiptir. Bunlardan birincisi birçok farklı raporla elde edilecek bilgileri bir yönetim raporunda toplamasıdır. İkincisi yöneticileri tüm performans değerlerini ölçmeye zorlayarak işletmede bölümleşmeyi engellemesidir. Buna benzer bir yaklaşımda Lopes (1996:7) DSK'nın geniş kapsamlılığına vurgu yaparak, finansal ölçütleri tamamlayan, işletmenin geleceği hakkında bilgi veren ölçütlerin kullanılmasıyla DSK'nın işletmelerin çeşitli alanlardaki performansını aynı anda değerlendirmeye olanak vermesinin yöntemin önemli bir avantajı olduğunu ifade etmektedir. Ho ve McKay (2002: 2) DSK yönteminin geçmiş faaliyetler hakkında bilgi vermenin yanında işletmenin gelecekte nereye doğru yol aldığını da göstermesinin önemli bir üstünlük olduğunu açıklamışlardır.

DSK'yı işletme içi iletişim yönünden inceleyen Ritter (2003; 59) DSK'nın stratejik yönetim sürecinde etkili bir yöntem olmasının yanı sıra özellikle işletme içi iletişimi güçlendirerek süreçlerin netlik kazanması, işletme içerisinde problemlerin belirlenmesi ve acil ihtiyaçların belirlenerek çözüme kavuşturulması gibi konularda önemli avantajlar sağladığını açıklamaktadır. Davis'e (1996: 14) göre özellikle büyük işletmelerde yöneticilerin işletmenin stratejik hedeflerini çalışanlara aktarmakta güçlük çekmesi de bir iletişim problemi olarak görülmektedir. DSK yöneticilere işletmenin vizyon ve stratejisinin bir dizi tutarlı performans ölçüsü haline dönüştürülerek ifade

edildiği geniş kapsamlı bir çerçeve sunarak işletme stratejisini en tepe noktadan en aşağıya kadar tüm çalışanlara yayılımını sağlamaktadır (Kaplan ve Norton, 1999: 31; Kershaw ve Kershaw, 2001: 28; Pineno, 2002: 70).

DSK geleneksel performans yöntemlerine nazaran daha güvenilir bilgiler sağlayarak, ortaya çıkması muhtemel problemler hakkında önceden bilgi vermekte, kalite ile ilgili ölçülerle sayısal ölçüleri birbirine bağlamakta, sonuçlar birbiri ile çakıştığında veya çeliştiğinde geniş bir bakış açısı sağlamakta, işletmenin mevcut durumu ve gelecekteki başarısı hakkında fikir veren ölçütleri aynı anda değerlendirmeye olanak tanımaktadır (Brandon ve diğ.1997: 741).

DSK bilgi ve maddi olmayan varlıkların yönetiminde etkili bir araç olarak kullanılmaktadır (Gooijer, 2000: 306). Erensal (2004: 1) eğitim yatırımlarının performansını değerlendirmede ve eğitim harcamalarının geri dönüş oranının hesaplanmasında DSK yönteminin kullanılabilirliğini ifade etmektedir. Barsky ve Bremser ise (1999: 4) DSK yönteminin yöneticilere eylemlerinin, almış oldukları kararların firma değerini nasıl etkilediğini göstererek genel bir bakış açısı sağladığını ileri sürmektedirler.

### **C) DSK'nın Dört Boyutu**

DSK işletme performansını dört boyutta incelemektedir. Bu boyutlar finansal boyut, müşteri boyutu, iç süreçler boyutu ve öğrenme ve gelişme boyutudur (Walker ve MacDonald, 2001: 365). Kaplan ve Norton'a göre (1999: 44) bu dört boyut dikilmiş ve giyilmeye hazır bir ceket olarak değil, bir kalıp veya şablon olarak değerlendirilmelidir. Dört boyutun tümünün de gerekli yeterli olacağı bir matematik teorisi yoktur. 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 (1996: 71) çalışmasında üç boyut yer almış ve bu üç boyut için Kaplan ve Norton'un kullandığından farklı isimler kullanılmıştır. Higgins ve Currie (2004: 304) çalışmalarında işletmelerde sosyal sorumluluğun öneminin arttığına dikkat çekerek, DSK'da sosyal sorumluluğu kapsayan, dört boyuta ek beşinci boyutun yer alması gerektiğini ileri sürmektedirler. Epstein ve Wisner (2001: 6) sonuç kartlarında dört boyuta ek olarak sosyal ve çevre boyutu isimli beşinci bir boyutun yer almasının gerekliliğini ileri sürmüşlerdir. Diğer taraftan bir ulaşım firması öğrenme ve gelişme boyutu yerine çalışan boyutu ismini vererek sonuç kartını hazırlamış ve kullanmıştır (Speckbacher ve diğ., 2003: 370). DSK'nın sağlık işletmelerine uygulandığı örneklerde müşteri boyutunun isim değiştirilerek hasta boyutuna dönüştüğü görülmektedir (Pineno, 2002: 76). Fakat Kaplan ve Norton (1999: 44) genel olarak DSK'nın dört boyutunun birçok değişik sektör ve işletme için yeterli olduğunu saptadıklarını ifade etmektedirler.

**Finansal Boyut:** Finansal ölçütler kısa dönem odaklı olması, geçmişe yönelik olması, stratejik uygulamaları desteklememesi, günümüz iş dünyasının gerçekleriyle uyumsuzluğu, işletmenin birçok bölümü ile ilgisiz olması ve işletmeleri bölümleşmeye sürüklemesi gibi nedenlerden ötürü eleştirilmektedir. (Otley, 1999: 363; Palmer, 1992: 186, Spicer 1992: 3). Bu eleştirilere karşın finansal ölçütler olmadan bir sonuç kartı tasarlamak mümkün değildir. Yakın zamanda yapılan bir çalışmada işletmelerin %49'nun finansal ölçütleri diğer ölçütlerden daha önemli gördükleri sonucuna ulaşılmıştır (Niven, 2002: 117). Bu nedenle finansal boyut DSK'da yer alan diğer boyutların amaç ve ölçütleri için odak noktası niteliği taşımaktadır (Amaratunga ve diğ., 2000: 71).

Geçmişte yapılan işlerin ve bu olaylarla ilgili mevcut durumun ölçülebilir ekonomik sonuçlarını özetlemede finansal ölçütler çok yararlı olduğu için DSK finansal boyutu olduğu gibi muhafaza etmektedir (Kaplan ve Norton, 1999: 33). 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 (Ölçer, 2005: 93). Finansal ölçütler işletmenin büyüklüğüne, faaliyet gösterdiği sektöre ve kendi koşullarına göre belirlenmektedir (Bean ve Jarnagin, 2002: 56). Bu ölçütler genellikle karlılık, büyüme, net gelir, satışlarda artış, nakit akımı ve ekonomik katma değer gibi performans göstergelerine odaklanmaktadır (Hornsby ve Baxendale, 2001: 5). İşletmelerin kullanacakları finansal amaçlar ve ölçütler işletmenin firma yaşam döngüsünün (büyüme, tutundurma, olgunluk gibi) hangi aşamasında bulunduğuyla ilgili olarak farklılık gösterebilmektedir (Hornsby ve Baxendale, 2001: 5). Henüz tutundurma aşamasında bulunan bir işletme için satışların durumu ve nakit akışı gibi finansal ölçütler önemli iken olgunluk döneminde faaliyet gösteren bir işletme için karlılık, net gelir vb. finansal ölçütler daha önemli olabilmektedir.

**Müşteri Boyutu:** DSK'nın müşteri boyutunda finansal boyuttaki hedeflerin gerçekleştirilebilmesi için gerekli amaçlar ve bu amaçların değerlendirilmesinde kullanılacak performans ölçütleri belirlenmektedir. Müşteri boyutunda öncelikle işletmenin ilgili biriminin rekabet etmeyi planladığı pazardaki müşteri kitlesi ve ürün sunacağı pazar bölümleri tespit edilmektedir. Sonra işletme stratejisini sonuç kartının müşteri boyutuna yerleştirmek için her işletme birimi yöneticisi kendi bölümüne uygun müşteriye dayalı hedefler belirlemelidir. Böylelikle 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 (Kaplan ve Norton, 1999: 33). Müşteri boyutunda belirlenecek olan performans ölçütlerinin finansal boyuttaki hedefleri destekleyecek nitelikteki ölçütler arasından seçilmesi yöntemin başarısını etkilemektedir. Çünkü McAdam ve Walker'a göre (2003: 878) 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 (Bean ve Jarnagin, 2002: 56). Sonuç kartının iç süreçler boyutu finansal boyutta ve müşteri boyutunda yer alan hedefleri başarmak için gerekli süreçlerin ve ölçütlerin belirlenmesine odaklanmaktadır (Amaratunga ve diğ., 2000: 71).

Bu boyutta yöneticiler işletmenin hangi önemli iç işleyiş yöntemlerini geliştirmesi ve mükemmel hale getirmesi gerektiğini belirlemektedir. Bu yöntemler işletmenin hedeflenen pazar kesimlerindeki müşterileri çekecek ve muhafaza etmeyi sağlayacak değerler sunmasını ve hissedarların finansal kar beklentilerini karşılmasını sağlamaktadır. (Kaplan ve Norton, 1999: 34). 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 (Gentia, 1998: 6). İç süreçler boyutu performans ölçümünde geleneksel sistemler ile DSK arasındaki temel iki farkı da ortaya koymaktadır. Bunlardan birincisi mevcut yöntemler maliyet, kalite ve zamanı baz alan ölçütleri düzeltmeye önem verirken, DSK'nın işletmenin müşteri ve finansal amaçlarını elde edebilmesi için mükemmel bir şekilde uygulaması gereken yeni yöntemler ve işlemler belirlenmesine olanak sağlamasıdır. İkincisi ise 'yenileme' sürecinin iç süreçler boyutuna dahil edilmesidir. İşletmeler DSK uygulamasındaki yenileme işlemi ile müşterilerin yeni gelişen ve henüz ortaya çıkmamış ihtiyaçlarını araştırıp, bu ihtiyaçları karşılayacak ürün ve hizmetler geliştirebilirler (Ölçer, 2005: 95).

**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 (Amaratunga ve diğ., 2000: 71). 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 (Kaplan ve Norton, 1999: 37; Walker ve McDonald, 2001: 365).

#### **D) Ardıl ve Öncül Performans Ölçüleri**

DSK yöntemi performans ölçütlerini ardıl ve öncül ölçütler (göstergeler) olmak üzere iki başlık altında toplamaktadır. Finansal ölçüler genellikle geçmiş kararların sonuçlarını yansıttıklarından ardıl ölçütler olarak sınıflandırılmaktadır. Diğer taraftan

işletmenin rekabetçi pozisyonu ya da piyasalardaki konumu hakkında bilgi veren stratejik sonuçlar ise işletmenin geleceği hakkında fikir verdiğinden öncül göstergeler olarak tanımlanmaktadır (Tsang, 1998: 90; Thompson ve diğ., 2005: 29). Ardıl ölçütler sonuç göstergeleri olup, işletmenin faaliyet sonuçlarını yansıtmaktadırlar. Öncül göstergeler ise performans göstergeleri olup işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi vermektedir. 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. Bir Ernst &Young araştırmasında mali analistlerin finansal olmayan ölçütleri kullanarak işletme ile ilgili tahminlerinin kesinlik derecelerini arttırabilecekleri vurgulanmaktadır (Barsky ve Bremser, 1999: 6). Araştırmaya göre finansal olmayan ölçütler hesaplamaya dahil edildiğinde, gelecek kazançlarla ilgili tahminlerin doğruluk derecesi artmakta, bu da yatırımcının riskini azaltmaktadır. Bu nedenle finansal olmayan ölçütler işletmenin gelecekteki performansını aşamasında öncül göstergeler olarak kullanılabilir (Barsky ve Bremser, 1999: 6). Sonuç kartının oluşturulmasında ardıl ve öncül göstergelerin bir arada kullanılması DSK yöntemindeki denge unsurlarından biridir.

### **E) Nicelik ve Nitelik Yönünden Performans Ölçütleri**

Sonuç kartında kaç tane ölçütün yer alması gerektiği konusunda genel bir kural yoktur (Epstein ve Wisner, 2001: 5). 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 sağlayamayarak yöneticilerin ihtiyaç duyduğu bilgileri veremeyecektir (Ho ve McKay, 2002: 25; Kaplan ve Norton, 1999: 40). Storey'e göre (2002: 325) DSK finansal ölçütlere ek olarak finansal olmayan ölçütleri kullanmakla birlikte sınırlı sayıda ölçütü izleyebilmektedir. DSK düşüncesinin temeli hayati öneme sahip az sayıda ölçütün izlenmesi dayanmaktadır. Niven' e göre (2002: 151) 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. Weetman ve diğ. göre (2003: 712) her bir boyutta üç yada dört ölçütün yer alması uygundur. Böylelikle sonuç kartı sayfalık rapor halinde yöneticilere sunulabilir. Kaplan ve Norton'a göre (1999: 201) sonuç kartında dört farklı boyutta gruplandırılmış on beş ile yirmi beş adet finansal ve finansal olmayan ölçütün yer alması gerekmektedir. Frigo ve Krumwiede'e göre (2000: 51) çok fazla sayıda performans ölçütü izlenebilmesine rağmen özet olarak sunulan sonuç kartında dokuz-on tane ölçütün yer alması gerekmektedir.

DSK yönteminde başarının anahtarlarından bir diğeri doğru ve kaliteli ölçütlerin belirlenmesidir. Kullanılacak ölçütlerin işletme hedefini ölçebilecek şekilde belir-

lenmesi oldukça güç olmakla birlikte, yöntemin başarısını etkileyen en önemli unsurlardan biri olarak kabul edilmektedir (Sanger, 1998: 198). Ritter (2003: 45) seçilen ölçütlerin niteliğine vurgu yaparak önemli olanın her şeyi ölçmek değil, işletmedeki gelişim hakkında bilgi verecek, önemli olan konuları aydınlatacak faaliyetlerin ölçülmesi olduğunu ifade etmiştir. Kershaw ve Kershaw, (2001: 31) DSK'da yer alan ölçütlerin uzun dönemli başarıyı ve kısa dönemli başarıyı değerlendirecek şekilde ayrı ayrı belirlenmesi gerektiğini ileri sürmektedirler.

DSK yönteminde seçilen performans ölçütleri ile işletme stratejisi arasında çok güçlü bir ilişki olmalıdır (Otley, 1999: 374). Kloot ve Martin'e göre (2000: 232) finansal olmayan ölçütler DSK'dan önce de işletme performansını değerlendirmede kullanılmaktaydı. Stratejik hedefleri ölçülebilir performans değerlerine dönüştürme yeteneğini DSK'yı diğer yöntemlerden ayıran en güçlü yön olarak kabul edilmektedir (McAdam ve Walker 2003: 889; Otley, 1999: 375). İşletme stratejisini yansıtanın yanı sıra performans ölçütlerinin sayısal olarak ifade edilmesi ve ölçülebilir unsurlardan oluşması yöntemin başarıyla uygulanmasını etkilemektedir. Kolay anlaşılabilir, farklı alanlarda karşılaştırmaları mümkün kılan, işletmede yer alan süreçlerle ve çalışanlarla ilgili olan ve tüm çalışanların aynı kavramdan aynı anlamı çıkardığı performans ölçütlerinin kullanılması, yöntemin uygulanmasında önemli kolaylıklar sağlayacaktır.

#### **F) DSK'da Neden-Sonuç İlişkisi**

DSK boyutları arasında neden-sonuç ilişkisinin gerekliliği çoğu yazar tarafından DSK'nın temel varsayımlarından biri, DSK'yı diğer yöntemlerden ayıran en belirgin özellik olarak kabul edilmektedir (Malmi, 2001: 216; Atkinson, 1997: 26; Norreklit, 2000: 70; Hoque ve James, 2000: 2). Sonuç kartının oluşturulmasındaki temel düşünce farklı performans ölçütleri arasında işletme stratejisini yansıtan dengeli bir ilişkinin tesis edilmesidir (Storey, 2002: 324). Dengeli ilişkinin kurulabilmesi için sonuç kartında yer alan tüm boyutlar, neden-sonuç ilişkisi içerisinde belirlenmelidir (Pineno, 2002: 71). İşletme stratejisini yansıtan finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerinin neden sonuç zinciri içerisinde seçilmesi, işletme yöneticilerine nasıl başarılı olacakları hakkında fikir vermektedir (Chan, 2004: 206). 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.

#### **G) 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, işletmenin tüm tarafları (ortaklar, çalışanlar, müşteriler) arasında denge olmak zorundadır (Kaplan ve Norton, 1992; Niven 2002).

***Uzun Dönemli Hedeflerle Kısa Dönemli Hedefler Arasında Denge:*** İşletmeler varlıklarını devam ettirebilmek için uzun dönemli kalıcı başarı elde etmelidirler. Diğer taraftan ortaklar ve hissedarlar açısından da kısa dönemli hedeflerde başarının elde edilmesi gereklidir. Bu bağlamda oluşturulacak sonuç kartında uzun dönemli hedeflerle kısa dönemli hedefler dengeli bir şekilde yer almalıdır. Kısa dönemli hedeflerin uzun dönemli hedefleri elde etmede bir adım olduğu unutulmadan, arka arkaya gerçekleştirilen kısa dönemli hedeflerin uzun dönemli başarıyı getirdiği bir stratejik plan çerçevesinde işletmenin sonuç kartı oluşturulmalıdır.

***Finansal Ölçütler ile Finansal Olmayan Ölçütler Arasında Denge:*** DSK yönteminin ortaya çıkış nedeni finansal ölçütlere dayalı geleneksel performans yöntemlerinin işletme performansını ölçmede yalnız başına yetersiz kalmasıdır. DSK yöntemi finansal ölçütlerle birlikte, işletmenin operasyonel sonuçları hakkında bilgi veren öncül göstergeler niteliğindeki finansal olmayan ölçütlerin de kullanılması gerektiğini ileri sürmektedir. Bu nedenle sonuç kartında yer alacak olan performans ölçütleri finansal ölçütler ve finansal olmayan ölçütleri de kapsamalıdır.

***İşletmenin Tüm tarafları Arasında Denge:*** İşletmeler aslında iç ve dış müşteri olmak üzere iki kısım müşteriye hizmet vermektedir. Çalışanlar işletmenin iç müşterileri; tüketiciler ve hissedarlar işletmenin dış müşterileri olarak kabul edilmektedir. Sonuç kartında yer alan ölçütler işletmenin tüm taraflarının bilgi ihtiyacını karşılayacak şekilde belirlenmelidir (Niven, 2002: 22).

#### **H) DSK'nın Uygulama Aşamaları**

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

DSK uygulamasının doğru bir şekilde hayata geçirilmesi yöntemin kullanılmasıyla elde edilmesi amaçlanan hedeflerin gerçekleştirilmesinde önemli rol oynamaktadır. DSK uygulamasında işletme içinden geniş bir katılımın sağlanması oldukça önemlidir (Storey, 2002: 325). İşletme içinden gelen geniş bir katılım DSK'yı bir kontrol sistemi olmaktan çıkarıp, işletme stratejisinin ve vizyonunun merkeze

oturtulduğu bir yönetim modeline dönüştürmektedir (Kaplan ve Norton, 1992: 74). Bir işletme açısından sonuç kartının tasarım aşaması en az sonuçları kadar önemli bir süreçtir (Storey, 2002: 325). DSK tasarımı sırasında uygulamacılar işletmenin sonuç kartında doğru ölçütler kullanılıp kullanılmadığı, seçilen ölçütlerle ilgili güvenilir ve geçerli bilgilerin elde edilip edilemeyeceği sorularına net cevaplar bulmak zorundadırlar (Lopes, 1996: 8).

Genelde DSK uygulaması öncelikle işletmenin bir biriminde başlatılmakta, daha sonra uygulama devam ettirilerek uygulamanın tüm işletmeye yayılması sağlanmaktadır (Speckbacher ve diğ., 2003: 362). İlk aşamada proje mimarı üst yönetime danışarak DSK'nın uygulanacağı birimi belirler. Seçilen işletme birimi finansal performans ölçütleri oluşturmanın göreceli olarak daha kolay olan ve diğer işletme birimleri ile arasında mal ve hizmet transferi ve maliyetlerin dağılımı gibi konularda çok fazla karmaşık ilişki ve tartışmalar bulunmayan bir birim olmalıdır (Ölçer, 2005: 99). DSK seçilen pilot birimde uygulandıktan sonra işletme geneline uygulanabilir. Barsky ve Bremser'e göre (2004: 230) ideal olan DSK'nın tüm işletme geneline uygulanması olmasına karşın DSK bölüm ya da şube bazında uygulanabilmektedir.

#### **D) DSK'nın Kısıtları**

Kaplan ve Norton'un DSK yöntemi genel bir model olarak oldukça kullanışlı olmakla birlikte, uygulamalardan görüleceği gibi her işletmenin kültürüne, organizasyon yapısına ve ticari koşullarına uygun olamayabilmektedir (Letza, 1996: 74). DSK'yı uygulamak isteyen işletmeler değişime uyum sağlamada sorunlar yaşayabilecekleri gibi işletme içi dirençle de karşılaşabilirler. Diğer taraftan DSK ile ilgili kısıtların önemli bir kısmı da uygulama aşamasında toplanmaktadır. Sonuç kartında kullanılan ölçütlerin düzenli olarak izlenmesi gerekmektedir. DSK ölçütleri belirlendikten sonra yöntemin otomatik hale getirilmesinde çeşitli zorluklarla karşılaşılmaktadır. Uygulamanın tamamlanması için işletmede bir taraftan performans ölçütlerinin kayıt altına alınıp raporlanırken, diğer taraftan bu ölçütlerin ortaya çıkardığı durumun analizinin yapılarak gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir. Yöntem uzun zamandan beri uygulanmasına karşın, yöntemin otomatikleştirilmesi ile ilgili çalışmalar geçen yıldan beri araştırmacıların ilgisini çekmeye başlamıştır (Sanger, 1998: 198).

Speckbacher ve diğ., (2003: 362) yaptıkları araştırmada DSK uygulamayan ya da uygulamaya devam etmeyen işletmelerin bu kararlarına neden olarak başka bir yöntemin kullanılması, önemli bir faydanın elde edilmemiş olması, uygulama için çok büyük bir çabanın gerekmesi, beklenen faydanın çok şüpheli olması temel kontrol ilkeleri ile çatışması gibi unsurları gösterdiklerini açıklamaktadırlar. Mearns ve Havold (2003: 408) fazla sayıda çalışanı ve karmaşık süreçleri olan işletmelerde DSK uygulamasının çok zor olduğunu ve uzun zaman gerektiğini ileri sürmektedirler.

Sonuç kartlarında kullanılacak performans ölçütlerinin doğru seçimi DSK uygulamalarında karşılaşılan problemlerdendir. Uygun hedeflerin belirlenmesi ve bu hedefleri doğru ölçecek performans ölçütlerinin seçimi yöntemin istenilen sonuçları vermesi açısından oldukça önemlidir. Sonuç kartında finansal ve finansal olmayan ölçütler dengeli bir şekilde yer almalıdırlar. Barsky ve Bremser'e göre (2004: 231) uygun seçilmiş finansal olmayan ölçütler işletmelerin sürdürülebilir başarıları için temel oluşturmaktadırlar. Ayrıca seçilen ölçütlerin objektif ve şeffaf olmasına özen gösterilmelidir. Gerçekçi olmayan ve çalışanların kontrol edemediği performans ölçütleri de sonuç kartında yer almamalıdır. Ayrıca performans ölçütlerinin piyasa koşullarına ve işletmenin durumuna göre güncellenmesi gerekmektedir (Mearns ve Havold, 2003: 408).

Diğer taraftan neden-sonuç ilişkisinin doğru kurgulanmasında, boyutlar ve hedefler arasındaki ilişkinin mantık kurgusunun doğru belirlenmesinde işletmeler güçlüklerle karşılaşmaktadırlar. Griffith (2003: 74) işletmelerin çok karmaşık süreçlerde faaliyet gösterdiklerine değinerek, basit bir şekilde oluşturulan neden-sonuç ilişkilerinin DSK uygulamasında işletmelere fayda sağlamayacağını ileri sürmektedir. Bu yüzden neden-sonuç ilişkisi üzerinde detaylı incelemelerin ve tartışmaların yapılması, teorik çerçevesi güçlü bir sonuç kartının oluşturulması gereklidir.

### **İ) DSK'nın Geleceği**

1990'lı yılların başında Robert Kaplan ve David Norton tarafından bilgi toplumu işletmelerinde etkili performans ölçme yöntemi geliştirmeyi amaçlayan interaktif çalışmalar sonucunda ortaya çıkan DSK yöntemi, günümüzde oldukça yaygın kullanım alanı bulmuştur. Finansal olmayan ölçütlerin mali tablolarda kullanımının artma eğiliminde olması DSK yönteminin gelecekte güncelliğini koruyacağını bir işareti olarak algılanabilir. Neely'e göre (1999: 208) artık finansal olmayan ölçütler de mali tablolar da gösterilmektedir. Bean ve Jarnagin (2002: 55) yaptıkları araştırmada işletmelerin DSK raporlarını finansal tablolarda gösterdikleri sunucuna ulaşımlardır. Araştırmaya katılan işletmeler DSK yöntemi ile elde edilen sonuçları finansal tablolarda gösterdikleri gibi bir mektup ile hissedarlara da göndermişlerdir. Muhasebe, muhasebe denetimi, finansal raporlama konularında çalışmalar yapan düzenleyici kurumlar (Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü ve Finansal Raporlama Standartları Komitesi gibi) işletmelerin mali tablolarında finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan, işletmenin geleceği hakkında fikir veren ölçütlerin de yer alması gerektiği yönünde fikir bildirmektedirler (Bean ve Jarnagin, 2002: 58-59). Bu yöndeki taleplerin yaygınlaşması ve yasal düzenlemeler haline dönüşmesiyle DSK yönteminin güncelliğini koruması daha geniş bir kullanım alanı bulması beklenmektedir.

Kaplan kendisi ile yapılan bir röportajda önümüzdeki 10 yıl içerisinde de DSK yönteminin önemini ve güncelliğini muhafaza edeceğini, hatta kullanım oranının artacağını ileri sürmektedir (De Waal, 2003: 33). Kaplan'a göre özellikle strateji

haritalarında önemli gelişmeler olacak, işletmelerde üst düzey yöneticileri işletme stratejilerinin uygulanıp uygulanmadığını DSK yöntemi ile izlemeye ve kontrol etmeye devam edeceklerdir. Diğer taraftan daha fazla sayıda yıllık rapor DSK yöntemi ile hazırlanıp yöneticilere sunulacaktır. Özellikle ölçüm yöntemlerindeki gelişmeler DSK yönteminde yer alan finansal olmayan ölçütlerin güvenilirlik derecesi arttıracaktır. Önümüzdeki on yılda özellikle yenilik, çalışanların yetenekleri, bilgi sistemlerinin yeterliliği, örgüt iklimi, işletme kültürü, müşterilerle ilişkiler ile ilgili performans değerlerinin ölçümünde önemli gelişmeler olacaktır. Bu alanlardaki gelişmelerle birlikte DSK önümüzdeki yıllarda da iş dünyasının yararlandığı yöntemlerin en önemlilerinden biri olmaya devam edecektir (De Waal, 2003: 33).

DSK ile ilgili araştırmaların hedef belirleme, neden-sonuç ilişkilerinin daha detaylı incelenmesi, DSK uygulamalarının başarıya ulaşmasında yöneticilerin desteğinin ve yönetim sistemlerinin rolü, performans ölçmenin işletme iletişimi ve koordinasyonu noktasında değer yaratıp yaratmadığı gibi konularda aha çok uygulamaya yönelik çalışmalara odaklanması yazına önemli katkı sağlayabilecektir (De Waal, 2003: 33-34).

#### **KAYNAKÇA**

- ACHTERBERGH, Jan; BEERES, Robert ve VRIENS, Dirk. (2003), "Does The Balanced Scorecard Organizational Viability?", *Emerald*, Vol. 32, No. 9/10, pp. 1387-1404.
- ADMIRAAL, R. J. ve VAN HELDEN J.G. (2003), "Benchmarking in the Dutch Waste - Water Treatment Sector", *Public Money & Management*, April, pp. 113-118.
- AMARATUNGA, D.; BALDRY, D. ve SARSHAR, M. (2001), "Process Improvement Through Performance Measurement: The Balanced Scorecard Methodology", *Work Study*, Vol. 50, No: 5, pp. 179-188.
- ATKINSON, A.; WATERHOUSE, J. ve WELLS, R. (1997), "A stakeholder approach to strategic performance measurement", *Sloan Management Review*, Vol. 38, No:3, pp. 25-40.
- ALLEE, Verna (1999), "The art and practice of being a revolutionary", *Journal of Knowledge Management*, Vol. 3 No: 2, pp. 121-131.
- AUGER, N. ve ROY D. A. (2004), "The Balanced Scorecard: A Tool For Health Policy Decision-Making", *Canadian Journal of Public Health*, Vol. 95 No.:3, pp. 233-234.
- BARSKY, N.P. ve BREMSER, W.G. (1999), "Performance measurement, budgeting and strategic implementation in the multinational enterprise", *Managerial Finance*, Vol. 25 No: 2, pp. 3-15.
- BEAN, L. ve JARNAGIN, B.D. (2002), "New Cost Priorities: Using a Balanced Scorecard Approach in Financial Reports", *The Journal of Corporate Accounting*, March-April, pp 55-62.

- BOURGUIGNON, A.; MALLERT, V. ve NORREKLIT, H. (2004), "The American Balanced Scorecard Versus the French Tableau de Bord: The Ideological Dimension", *Management Accounting Research*, Vol.15, pp. 107-134.
- BRAAM, Geert J.M. ve NIJSSEN, Edwin J. (2004), "Performance Effects of Using the Balanced Scorecard: A Note on the Dutch Experience", *Long Range Planning*, Vol.37, pp. 335-349.
- BREMSER, Wayne G. ve BARSKY, Noah P. (2004), "Utilizing the Balanced Scorecard for R&D Performance measurement", *R&D Management*, Vol. 34 No:3, pp. 229-238.
- BREWER, P.C.; ALBRIGHT, T. ve DAVIS, S. (2004), "Security Regional Bank: Implementing A Balanced Scorecard Using the Business Modeling Approach", *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, July/August, pp. 73-83.
- CALABRO, Lori. (2001), "On Balance", *The Magazine for Senior Financial Executives*, February, pp. 73-76.
- CHAN, Y.K.; GAFFNEY, P. ve NEAILEY, K. (2002), "Achieving Breakthrough Performance Improvement: Results of Implementing a Fit-Forpurposetotal Management System", *The TQM Magazine*, Vol. 14 No: 5, pp. 293-296.
- CHAN, Yee-Ching Lilian. (2004), "Performance Measurement and Adoption of Balanced Scorecards", *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 17; No: 3, pp. 204-221.
- CULLEN, John., JOYCE, John., HASSAL, Trevor ve BROADBENT, Mick. (2003), "Quality in Higher Education: From Monitoring to Management", *Quality Assurance in Education*, Vol. 11 No: 1, pp. 5-14.
- DAVIS, Tim R.V. (1996), "Developing an Employee Balanced Scorecard: Linking Frontline Performance to Corporate Objectives", *Management Decision*, Vol. 34 No:4, pp. 14-18.
- DAVIS, Stan ve ALBRIGHT, Tom. (2004), "An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance", *Management Accounting Research*, Vol. 15, pp. 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.
- DEVLET PLANLAMA TEŞKİLATI, (2000), *Küreselleşme, Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Özel İhtisas Komisyonu Raporu*, DPT Yayını, Ankara.
- EPSTEIN, Marc J. ve WISNER, Priscilla S. (2001), "Using a Balanced Scorecard to Implement Sustainability", *Environmental Quality Management*, Winter, pp.1-10.
- ERENSAL, Yasemin C. (2004), "Eğitim Yatırımlarının Performansı: Eğitim Yatırımlarının Geri Dönüş Oranının Hesaplanmasında Yöntemsel Yeni Bir Yaklaşım" *Yöneylem Araştırması/Endüstri Mühendisliği XXIV. Kongresi*, Haziran.
- ERKAN, Hüsnü. (1998), *Bilgi Toplumu ve Ekonomik Gelişme*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ankara.



- ERKUŞ, Hakan. (2003), “Entelektüel Sermayenin Ölçülmesi ve Raporlanması”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya
- GHALAYINI, A. M. ve NOBLE, J. S. (1996), “The changing basis of performance measurement”, *International Journal of Operations and Production Management*, Vol.16 No:8, pp. 63-80.
- GOOIJER, J. (2000), “Designing a knowledge management performance framework”, *Journal of Knowledge Management*, Vol. 4 No:4, pp. 303-310.
- GRIFFITHS, John. (2003), “Balanced Scorecard Use in New Zealand Government Departments and Crown Entities”, *Australian Journal of Public Administration*, Vol. 2 No:4, pp. 70-79.
- HO, Shih-Jen Kathy ve MCKAY, Ruth B. (2000), “Balanced Scorecard Two Perspective”, *The CPA Journal*, March, pp. 21-25.
- HOQUE, Z. ve JAMES, W. (2000), “Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, pp. 1-17.
- HORNSBY, D.D. ve BAXENDALE, S. (2001), “Building a Balanced Scorecard for Entrepreneurs”, *Journal of Cost Management*, November-December, pp. 4-9.
- HUMPHERY, Christopher. (2001), “Paper Prophets and The Continuing Case For Thinking Differently About Accounting Research”, *British Accounting Review*, No: 33, pp. 91-133.
- ITTNER, C.D. ve LARCKER, D.F. (1998), “Innovations in performance measurement: trends and research implications”, *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 205-238.
- KAPLAN, Robert S. (1983), Measuring manufacturing performance: A new challenge for managerial accounting research. *The Accounting Review*, October, pp. 686-705.
- KAPLAN, Robert S. (2001), “Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations”, *Nonprofit Management and Leadership*, Spring, pp. 353-370.
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (1992), “The Balanced Scorecard - measures that drive performance”, *Harvard Business Review*, Vol. 70, No:1, pp. 71-79.
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (1996), “Using the Balanced Scorecard as a strategic management system”, *Harvard Business Review*, Vol. 74 No: 1, pp. 75-85.
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (1999), *Balanced Scorecard, Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek*, Sistem Yayıncılık, İstanbul
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (2001), “Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management” Part 1, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No: 1, pp. 87-104.
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (2001), “Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management” Part 2, *Accounting Horizons*, Vol. 15, No: 2, pp. 106-125

- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press
- KAPLAN, R.S. ve NORTON, D.P. (2004), "The strategy map: guide to aligning intangible assets", *Strategy and Leadership*, Vol. 32, No:5, pp. 10-17.
- KERSHAW, Russ ve KERSHAW, Susan. (2001), "Developing a Balanced Scorecard to Implement Strategy at St. Elsewhere Hospital", *Management Accounting Quarterly*, Winter, pp. 28-35.
- KLOOT, Louise ve MARTIN, John (2000), "Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government", *Management Accounting Research*, Vol: 11, pp. 231-251.
- 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*, Vol. 2, No: 3, pp. 54-76.
- LOPES, J.L. Rangel. (1996), "Corporate Real Estate Management Features", *Facilities*, Vol. 14, No: 7/8, pp. 6-11.
- MALMI, Teemu (2001), "Balanced Scorecard in Finnish Companies: A Research Note", *Management Accounting Research*, Vol.12, pp. 207-220.
- MCADAM, R. ve WALKER, T. (2003), "An Inquiry into Balanced Scorecard Within Best Value Implementation in UK Local Government", *Public Administration*, Vol. 81, No: 4, pp. 873-892.
- MEARNS, K. ve HAVOLD, J.I. (2003), "Occupational Health and Safety and the Balanced Scorecard", *The TQM Magazine*, Vol. 15, No:6, pp. 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, pp. 205-228.
- NIVEN, Paul R. (2002), *Balanced scorecard step by step*, John Wiley and Sons Inc., London.
- NIVEN, Paul R. (2004), *Balanced Scorecard Step-by-Step for Government and Nonprofit Agencies*, John Wiley & Sons, Inc.London.
- NORREKLIT, H. (2000), "The balance on the balanced scorecard a critical analysis of some of its assumptions", *Management Accounting Research*, Vol. 11 No:1, pp. 65-88.
- NORREKLIT, H. (2003), "The Balanced Scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the Balanced Scorecard", *Accounting, Organizations and Society*, 28 (6), pp. 591-619
- OTLEY, David. (1999), "Performance management: a framework for management control systems research", *Management Accounting Research*, Vol. 10, pp. 363-382.
- ÖLÇER, Ferit (2005), "Dengeli Stratejik Performans Ölçüm ve Yönetim Sistemi'nin (Balanced Scorecard) Tasarımı ve Uygulanması", *Amme İdaresi Dergisi*, Cilt:38, Sayı:2 , ss. 89-134.

- PINENO, Charles J. (2002), "The balanced scorecard: An incremental approach model to health care management", *Journal of Health Care Management*, Summer, pp. 45-58.
- RITTER, Michael. (2003), "The use of balanced scorecard in the strategic management of corporate communication", *Corporate Communications: An International Journal*, Vol. 8, No: 1, pp. 44-59.
- SANGER, Mark. (1998), "Supporting the balanced scorecard", *Work Study*, Vol. 47, No: 6, pp. 197-200.
- SIM, Khim Ling ve KOH, Hian Chye. (2001), "Balanced Scorecard: A Rising Trend in Strategic Performance Measurement", *Measuring Business Excellence*, Vol. 5 No.2, pp. 18-26.
- SPECKBACHER, Gerhard., BISCHOF, Juergen ve PFEIFFER, Thomas. (2003), "A Descriptive Analysis on the Implementation of Balanced Scorecards in German-Speaking Countries", *Management Accounting Research*, Vol.14, pp. 361-387.
- STOREY, Anne (2002), "Performance Management in Schools: could the Balanced Scorecard help?" *School Leadership and Management*, Vol. 22 No: 3, pp. 321-338.
- WALKER, Garret ve MACDONALD, Randall. (2001), "Designing and Implementing an HR Scorecard", *Human Resource Management*, Vol. 40, No:4, pp. 365-377.