

SİYASET, EKONOMİ ve YÖNETİM ARAŞTIRMALARI DERGİSİ



RESEARCH JOURNAL OF
POLITICS, ECONOMICS AND MANAGEMENT

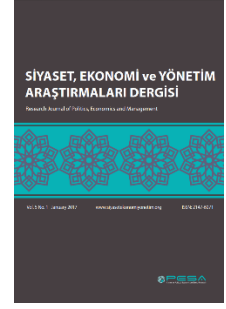
April 2017, Vol:5, Issue:2

Nisan 2017, Cilt:5, Sayı:2

P-ISSN: 2147-6071

E-ISSN: 2147-7035

Journal homepage: www.siyasetekonomiyonetim.org



Yönetim Muhasebesi Kapsamında Performans Değerlemede Finansal Olmayan Verilerin Kullanımı ve Raporlanması

Use and Reporting of Non-Financial Data in Performance Evaluation within the Scope of Management Accounting

Yrd. Doç. Dr. Mehmet DURGUT

Giresun Üniversitesi, Sosyal Bilimler Meslek Yüksek Okulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, mehmet.durgut@giresun.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ

Makale Geçmişi:

Geliş 24 Şubat 2017
Düzeltilme Geliş 10 Nisan 2017
Kabul 11 Nisan 2017

Anahtar Kelimeler:

Performans Değerleme, Finansal Olmayan Veriler, Yönetim Muhasebesi

© 2017 PESA Tüm hakları saklıdır

ÖZET

Performans değerlemede kullanılan veriler, yöneticilerin işletme faaliyetlerinin yerine getirilmesi ve denetiminde yönetim muhasebesinden elde edilen önemli bilgiler arasında yer almaktadır. Söz konusu bilgilerin elde edilmesinde, günümüz ihtiyaçlarının da etkisiyle, sadece finansal verilerin değil aynı zamanda finansal olmayan verilerin de kullanılması gerekli hale gelmiştir. Bundan dolayı da finansal olmayan bilgilerin elde edilmesi ve raporlanması daha da önemli hale gelmiştir. Nitekim bu çalışmada işletme başarısının ölçümünde üzerinde önemli bir etkiye sahip olan finansal olmayan verilerin çeşitleri, performans değerlemedeki önemi ve nasıl raporlanacağı incelenmiştir. İnceleme sonucunda tüm işletmelerde geçerli olan bir finansal olmayan veri seti ile raporlama şeklinin mevcut olmadığını tespit edilmiştir.

ARTICLE INFO

Article History:

Received 24 February 2017
Received in revised form 10 April 2017
Accepted 11 Nisan 2017

Keywords:

Performance Evaluation, Non-Financial Data, Management Accounting

© 2017 PESA All rights reserved

ABSTRACT

The data used in performance evaluation are among the significant information obtained from the management accounting during the fulfillment and audit of the administration activities of executives. When obtaining this information, it has become a necessity to use not only financial data but also non-financial data, considering the needs nowadays. Hence, obtaining and reporting non-financial data has become more important. Thus, in this study, we evaluated the types of non-financial data which have a significant impact on the measurement of administration success, their significance on performance assessment and the methods for reporting them. After the evaluation, we have determined that there is no reporting method with a non-financial data set available in all administrations.

GİRİŞ

Performans değerlendirme, işletme faaliyetlerinin temel hedeflere ulaşım derecesinin izlenmesine, zayıf noktaların zamanında tespit edilebilmesine ve geleceğe yönelik kararların sağlam temellere dayandırılabilmesine olanak sağladığından bir yönetim aracı olarak bireysel ve işletme başarısının değerlendirilmesinde kullanılan bilgi sistemi özelliği taşımaktadır (Zuriekat, 2011: 159). Bilgi sistemleri, işletmeyi yönetebilmek ve karar verme mekanizmalarını desteklemek amacıyla gerekli bilgiyi toplamak, işlemek, saklamak ve dağıtmak gibi birbiri ile doğrudan ilgili unsurların oluşturduğu bir yapıyı ortaya koymaktadır (Dinç ve Abdioglu, 2009: 162). Söz konusu yapının başarısı ise ihtiyaç duyduğu her türlü bilginin sağlanması ve bunun belirlenen amaç doğrultusunda hazırlanmasına bağlı olmaktadır.

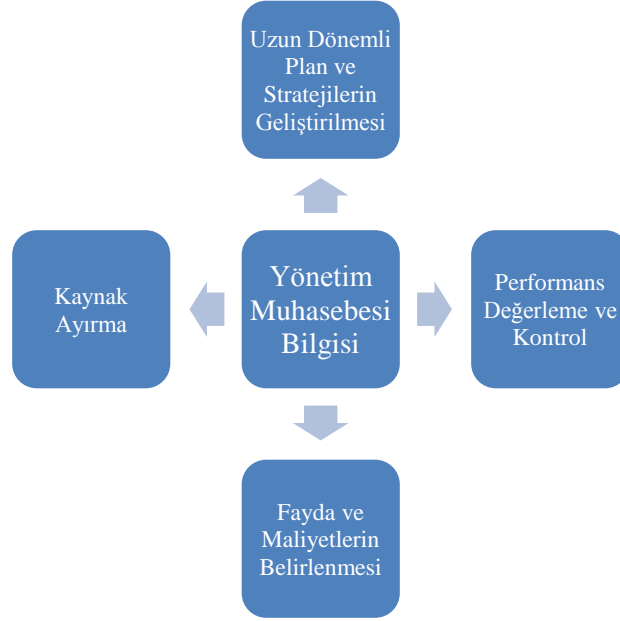
Gerek işletme faaliyetlerinin doğru bir şekilde değerlendirilmesi gerekse işletmeye yatırım yapanların servetlerinin ne ölçüde arttırıldığına belirlenebilmesi bakımından, belirli bir dönem içinde oluşturulan değerlerin tam ve gerçeğe uygun şekilde tespit edilebilmesi gerekmektedir (Horngren ve diğerleri: 2002'den aktaran: Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009: 217). Ancak işletme performansının değerlendirilmesinde kullanılan geleneksel yöntemler finansal veriler üzerine odaklandığından işletmenin gelişimine etki eden diğer faktörleri dikkate almamaktadır. Bu durum yalnızca finansal veriler çerçevesinde yapılan performans analizinin, genellikle ölçümlemeye dâhil edilmeyen ve işletme başarısının potansiyelini içeren finansal olmayan verileri dikkate almamasına dolayısıyla da değerlemenin eksik kalmasına neden olmaktadır (Kotane ve Kuzmina-Merlino, 2011: 213). Söz konusu eksikliğin büyük ölçüde giderilmesi finansal olmayan verilerin de performans değerlemede kullanılması ile mümkün olacaktır. Nitekim bu çalışmada günümüzde işletme başarısı üzerinde önemli bir etkiye sahip olan finansal olmayan verilerin neler olduğu ve söz konusu verilerin performans değerlemedeki önemi ve nasıl raporlanacağı gibi hususlar incelenecektir.

1. Yönetim Muhasebesi - Performans Değerleme İlişkisi

Yönetim muhasebesi, yöneticilerin sağlıklı karar vermelerine yardımcı olacak finansal ve finansal olmayan verileri sağlayan bir muhasebe türü olup bilgi kullanıcıları tarafından verilecek kararların güvenilir olması için finansal ve finansal olmayan bilgilerin belirlenmesi, ölçülmesi ve çıkar gruplarına iletilmesi sürecini kapsamaktadır (Drury, 2001: 3).

Yönetim muhasebesi, geçmişte genel muhasebe ile maliyet muhasebesi tarafından oluşturulan ve yalnızca para ile ifade edilebilen bilgilerin yer aldığı finansal raporlama üzerine odaklanmaktaydı. Günümüzde ise meydana gelen değişimler sonucu işletmenin hem stratejilerini destekleme hem de etkili rekabet etmede gerekli olan önemli değişkenler ile ilgili finansal olmayan bilgilerin de elde edilmesi ve raporlanması üzerine vurgu yapar hale gelmiştir (Drury, 2001: 15). Üstlenmiş olduğu bu fonksiyona bağlı olarak yönetim muhasebesi tarafından üretilen bilgiler, yöneticilere kaynak ayırma, uzun dönemli plan ve stratejilerin geliştirilmesi, fayda ve maliyetlerin belirlenmesi ile performans değerlendirme ve kontrol gibi dört temel alanda verilecek kararlarda ihtiyaç duyulan yardımcı sağlamaktadır (Atrill ve McLaney, 2009: 24). Yönetim muhasebesinin üstlenmiş olduğu bu yardımlar kapsamında yönetim kararları ile yönetim muhasebesinden elde edilen bilgiler arasındaki ilişkiyi Şekil 1'deki gibi özetlendirmek mümkündür.

Şekil 1'den de anlaşıldığı üzere yönetim muhasebesi ile performans değerlendirme arasında yakın bir ilişki vardır. Bu ilişki performans değerlemenin geliştirilmesinde yönetim muhasebesinin oynayacağı rolden kaynaklanmaktadır. Zira bazı araştırmacılar finansal olmayan verilerin ölçümünü de içeren yönetsel ve organizasyonel performans değerlendirilmede yönetim muhasebesinin performans ölçülerini geliştirecek bilgiyi sağladığından performans değerlemeye yönelik yöntemlerin genişletilmesinin bazı ileri muhasebe tekniklerini teşvik ettiğini ileri sürmektedir (Abdel - Maksoud ve diğerleri, 2005: 266).

Şekil 1: Yönetim Kararlarında İhtiyaç Duyulan Yönetim Muhasebesi Bilgileri

Kaynak: Atrill ve McLaney, 2009: 24

Genel açıdan performans değerlendirme, önceden belirlenen hedeflere ne ölçüde ulaşıldığını belirleyen bir süreç olup performans yönetim sürecinin bir aşamasını oluşturmaktadır (Harrington, 1996'dan aktaran: Zerenler, 2005: 2). Bu yönüyle performans değerlendirme işletmenin önceden belirlenen stratejik amaçları ve hedefleri doğrultusunda ne kadar ilerleme gösterdiğinin, güçlü ve zayıf yönlerinin ve gelecekteki önceliklerinin belirlenmesine yardımcı olan bir araç özelliği taşımaktadır (Yenice, 2006: 57-58). Bu kapsamda geçmişte işletmeler performans değerlendirme amaçlarının esası olarak finansal ölçülerinin kullanımına odaklanırken; günümüzde yönetim muhasebesi araştırmalarına bağlı olarak tüm işletme olayları hakkında uygun bilgileri yöneticilere sağlamak için performans değerlendirme sistemlerine finansal olmayan verilerin ölçümlerini de dâhil etmeye başlamıştır (Zuriekat, 2011: 159). Zira işletmenin belirli bir dönem içinde yarattığı değeri belirlemek amacıyla kullanılan yöntemlerinden bir kısmı sadece muhasebe verilerinden yararlanırken, diğer bir kısmı muhasebe verilerinin yanı sıra piyasa verilerini de kullanmaktadır. Yatırımcıların performans ölçütü olarak, piyasa verilerini tercih etmesinin temel nedeni, muhasebe verilerinin tarihi nitelikte, bir başka ifadeyle geçmişe dönük olmasıdır. Tarihi nitelikteki verilerin karar değişkeni olarak kullanılmasının taşıdığı sakıncaların ortadan kaldırılması ise performans ölçütlerinden elde edilecek yararın artırılması bakımından önem taşımaktadır (Horngren ve diğerleri: 2002'den aktaran: Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009: 217).

Özet olarak yönetim muhasebesi, finansal ve finansal olmayan performans ölçüleri arasındaki ilişkileri de içeren araştırmalara konu olmuştur. Bu araştırmalar ise genelde finansal olmayan performans ölçülerinin gelecekteki veya mevcut finansal performans üzerinde olumlu etki de bulabileceği fikrini desteklemiştir (Zuriekat, 2011: 160).

2. Performans Değerlemede Finansal Olmayan Verilerin Kullanımı

Performans değerlendirme sistemlerinde ortaya çıkan gelişmeler, geleneksel finansal verilerin yetersizliklerinin üstesinden gelmek için finansal olmayan performans verilerinin kullanılmasını savunmaktadır (Malgharni ve diğerleri, 2011: 1133). Bu bağlamda işletmenin koyduğu hedeflerin başarı düzeyinin değerlendirilmesinde önemli bir role sahip olan performans değerlendirme sürecinde yaygın kullanılan finansal olmayan verilerin türleri ve her bir türe ait içerikleri Tablo 1'deki gibi sıralamak mümkündür.

Tablo 1: Finansal Olmayan Veri Türleri ve İçerikleri

<i>Finansal Olmayan Veri Türleri</i>	<i>Finansal Olmayan Veri Türlerinin İçeriği</i>
<i>Müşteri Hizmetleri</i>	<i>Müşteri Memnuniyeti Teslimat Başarısı/Müşteri Hizmetleri Ürün/Süreç Kalitesi Servis Kalitesi</i>
<i>Pazar Performansı</i>	<i>Pazarlama Etkinliği Pazar Büyümesi Pazar Payı</i>
<i>Hedef Başarısı</i>	<i>Verimlilik Çevreye Uyum Stratejik Başarı</i>
<i>Yenilik</i>	<i>Yeni Ürün Geliştirme Üretim Esnekliği Teknolojik Yetenek Ar-Ge Verimliliği Yenilik</i>
<i>Çalışanlar</i>	<i>Çalışan Memnuniyeti Personel Devir Hızı Eğitim/Öğretim Temel Yetkinlikler Uluslararası Tanınma Moral/İşletme Kültürü</i>

Kaynak: Stivers ve diğerleri, 1998: 46

Tablo 1'den de anlaşıldığı üzere; Stivers ve diğerleri (1998) tarafından finansal olmayan veri türleri, her birinin içeriği de yine kendi içinde değişik unsurlardan oluşan müşteri hizmetleri, pazar performansı, hedef başarısı, yenilik ve çalışanlar olmak üzere genelde beş başlık altında sınıflandırılmıştır.

Finansal olmayan verilerin sınıflandırılması ölçüm modelinin ilkelerine göre belirlenmektedir. Bu nedenle her ölçüm modeli belli verilerin bileşimine dayandığından benzersizdir (Kotane ve Kuzmina-Merlino, 2011: 213). Bu yüzden literatürde, finansal olmayan verilerin sınıflandırılması, ölçülmesi ve değerlendirilme yöntemleri için ortak bir yaklaşım yoktur (Kotane ve Kuzmina-Merlino, 2011: 218). Nitekim bu durumu finansal olmayan verileri esas alarak yapılan çalışmalardan da tespit etmek mümkündür. Konuya yönelik yapılan çalışmaları araştırmada esas alınan finansal olmayan veriler açısından Tablo 2'deki gibi özetlemek mümkündür.

Tablo 2: Araştırmalarda Esas Alınan Finansal Olmayan Veriler

<i>Araştırmacı</i>	<i>Kapsam</i>	<i>Finansal Olmayan Veriler</i>
<i>Banker ve diğerleri (2000)</i>	<i>Otel İşletmeleri</i>	<i>Müşteri Memnuniyeti: Geri gelme olasılığı, müşteri şikâyeti</i>
<i>Davila ve Venkatachalam (2004)</i>	<i>Havayolu İşletmeleri</i>	<i>Yolcu Doluluk Oranı: Yolcu âdeti / toplam koltuk sayısı</i>
<i>Phillips ve Louvieris (2005)</i>	<i>Otel İşletmeleri</i>	<i>Müşteri: Servis kalitesi, müşteri ilişkileri yönetimi, müşteri profili</i>
		<i>İçsel İşlemler: Açık hedeflere sahip olma, hedeflerin takibi, çalışana yatırım, verimlilik</i>
		<i>Yenilik/Öğrenme: Yenilikleri yöneten çalışanlar, sektörler arası karşılaştırma, ekip çalışmasını destekleme</i>

<i>Araştırmacı</i>	<i>Kapsam</i>	<i>Finansal Olmayan Veriler</i>
<i>Abdel - Maksoud ve diğerleri (2005)</i>	<i>Üretim İşletmeleri</i>	<i>Ürün Kalitesi: Iskarta, kusurlar, yeniden işleme ve sıralama</i>
		<i>Müşteri Memnuniyeti: Müşteri şikâyet sayısı, iade âdeti, garanti isteği</i>
		<i>Zamanında Teslimat: Zamanında teslim yüzdesi, zamanında üretim, zaman planına uyma ve üretme, zaman verimliliği</i>
		<i>Çalışanların Morali: Personel devir hızı, devamsızlık yüzdesi, geç kalma yüzdesi, çalışan düşünce anketi</i>
		<i>Verimlilik ve Kullanım: Verimlilik, etkinlik, kapasite kullanımı, fazla çalışma oranı</i>
<i>Hoque (2005)</i>	<i>Üretim İşletmeleri</i>	<i>Müşteri: Pazar payı, müşteri memnuniyet anketi, garanti tamir maliyeti, zamanında teslimat ve müşteri yanıt süresi</i>
		<i>İşletme İçi Süreçler: Malzeme ve işgücü verim oranı, süreç iyileştirme, yeniden yapılandırma, yeni ürün tanıtımı ve tedarikçilerle uzun dönem ilişkiler</i>
		<i>Öğrenme ve Gelişme: Personel eğitime ve geliştirme, işyeri ilişkileri, çalışan memnuniyeti, çalışan sağlığı ve güvenliği</i>
<i>Craig ve Moores (2005)</i>	<i>Aile İşletmeleri</i>	<i>Müşteri: Operasyonel mükemmellik, müşteri mahremiyeti, ürün liderliği</i>
		<i>İşletme İçi Süreçler: Yeniliği teşvik, artan müşteri değeri, operasyonel mükemmellik sağlama, kurumsal sosyal sorumluluğu teşvik</i>
		<i>Öğrenme ve Gelişme: Çalışanların yetenek ve becerileri, teknoloji, kurumsal iklim</i>
<i>Prieto ve Revila (2006)</i>	<i>50 ile 2500 Arası Çalışanı Olan İşletmeler</i>	<i>Müşteri Memnuniyeti</i>
		<i>Müşteri Sayısındaki Artış</i>
		<i>Çalışan Memnuniyeti</i>
		<i>Ürün ve Hizmet Kalitesi</i>
		<i>Firma İmajı</i>
<i>Fernandes ve diğerleri (2006)</i>	<i>Üretim İşletmeleri</i>	<i>Müşteri: Yeni ürünler, güvenilir teslimat, tercih edilen tedarikçi, müşteri ortaklığı</i>
		<i>İşletme İçi Süreçler: Ürünün mükemmelliği, artan tasarım verimliliği, ürün tanıtımı, personel devir hızı</i>
		<i>Öğrenme ve Gelişme: Ürün öğrenme, ürüne odaklanma, pazara sürüm süresi</i>
<i>Chow ve Van Der Stede (2006)</i>	<i>Üretim İşletmeleri</i>	<i>İşletme İçi İşlemler: Üretim hacmi, işgücü verimliliği, makine verimliliği, malzeme kullanımı, kurulum verimliliği, üretim süresi, stok seviyeleri, ürün hataları, yeni ürün tanıtımları, yeni ürün tasarım verimliliği</i>
		<i>Çalışan Yönlü: Çalışan memnuniyeti, çalışan yeteneği, çalışanın yetkilendirilmesi, güvenlik önlemleri, çalışan eğitimi, personel devir hızı, devamsızlık</i>
		<i>Müşteri Yönlü: Pazar payı, müşteri siparişlerini karşılama süresi, teslimat performansı, müşteri sorunlarına cevap verme zamanı, ürün esnekliği, müşteri memnuniyeti, müşteri kazanımı, müşteri tutma</i>
<i>Chen ve diğerleri (2009)</i>	<i>Finans İşletmeleri</i>	<i>Müşteri Sadakati</i>
		<i>Rekabet Avantajı</i>
		<i>Yeni Müşteri Çekme</i>
		<i>Firma İmajı</i>
		<i>İtibar</i>

<i>Araştırmacı</i>	<i>Kapsam</i>	<i>Finansal Olmayan Veriler</i>
<i>Cardinaels, Van Veen-Dirks, (2010)</i>	<i>Perakende İşletmeleri</i>	<i>Müşteri: Müşteri memnuniyeti, pazar alanının metrekaresi başına satış, tekrarlanan satışlar</i>
		<i>İşletme İçi Süreçler: İadeler, ortalama fiyat indirimleri, bir haftada doldurulan siparişler</i>
		<i>Öğrenme ve Gelişme: Çalışan başına satış eğitimi saatleri, çalışan başına çalışan önerileri, satış yöneticilerinin perakende deneyimi, çalışan memnuniyeti</i>
<i>Malgharni ve diğerleri (2011)</i>	<i>Tüm İşletmeler</i>	<i>Çalışan Memnuniyeti</i>
		<i>Müşteri Memnuniyeti</i>
		<i>İşletme İçi Süreçler</i>
<i>Ahmad ve Zabri (2016)</i>	<i>Üretim İşletmeleri</i>	<i>Kalite Kontrol: Iskarta yüzdesi, kusur yüzdesi, ürün iade yüzdesi, yeniden işleme</i>
		<i>İçsel Verimlilik: Stok devri, tam zamanında üretim, üretim süresinin verimliliği, ürün geliştirme süresi, kapasite kullanımı</i>
		<i>Müşteri: Garanti taleplerinin sayısı, müşteri şikâyetleri, müşteri memnuniyeti, tam zamanında teslimat</i>
		<i>Çalışanlar: Devamsızlık, personel devir hızı, geç kalma</i>

Tablo 2'den de anlaşıldığı gibi finansal olmayan verileri esas alan işletme performansını değerlemeye yönelik birçok çalışma yapılmasına rağmen; söz konusu çalışmaların finansal olmayan verilerin belirlenmesi, sınıflandırılması ve ölçümlenmesinde tek bir yaklaşım ortaya koymaması gibi problemleri vardır. Bu problemlere neden olan etkenleri ise tüm endüstri kollarını kapsayacak şekilde aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Thornley ve Dailey, t.y.: 25-27);

- Finansal olmayan hedeflerin ve yatırımcı tercihlerinin farklılığı,
- Düşük kapasite ve yüksek maliyet,
- Ölçümleme yöntemlerinin farklılığı,
- Alt yapı eksikliği,
- Yatırımların temelinde yatan nedenler ile ürünlerin farklılığı,
- Ürün hakkında bilgi ve veri eksikliği,
- Yetersiz talep,
- Müşteriler hakkındaki bilgi ve veri eksikliği,
- Ticari teamüllerdir.

Finansal olmayan veriler, müşteri bağlılığını arttırmanın, yeni müşteriler çekmenin ve bir işletmenin imajını ve itibarını geliştirmenin önemini vurgulayan uzun vadeli operasyonel hedefleri amaçlamaktadır. Bu amaç kapsamında değerlendirildiğinde finansal olmayan verilerin avantajlarını aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür (Chen ve diğerleri, 2009: 42):

- İşletme imajı üzerinde olumlu etki,
- Önemli rekabet avantajı sağlama,
- Yeni müşteri sayısını önemli ölçüde artırma,
- Mevcut müşterilerin işletmeye sadakatini geliştirme.

İyi bir performans ölçütü, işletme hedefleri ile ilgili olmalı, temel hareket ve faaliyetlerin yönetimini yansıtmalı, yönetici ve çalışanların hareketlerinden etkilenmeli, çalışanlar tarafından kolayca anlaşılabilir, objektif ve güvenilir olarak ölçülebilmeli, tutarlı ve düzenli olarak kullanılabilir (Hornsgren ve diğerleri: 2002'den aktaran: Çanakçıoğlu ve Demirbaş, 2009: 217). Ancak finansal

olmayan verilerin üretilmesi ve sunulmasında standartlaşmanın olmaması ve oran gibi (örneğin yolcu doluluk, malzeme ve işgücü verim oranı vb.) ölçülerin kullanılması karar vermede problemlere yol açmaktadır (Malgharni ve diğerleri, 2011: 1133). Bilgiyi açığa çıkarmanın yaygın bir yolunun olmaması ise finansal olmayan verilerin sunumunda zorluklara neden olmaktadır (Kotane ve Kuzmina-Merlino, 2011: 218). Bu kapsamda finansal olmayan verilerin dezavantajlarını aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür (Kotane ve Kuzmina-Merlino, 2011: 217):

- Maliyet ve zaman,
- Karşılaştırma ve değerlendirme zorluğu,
- Çok fazla ölçü nedeniyle ölçümlemenin bozulması,
- Sebep-sonuç ilişkisinin eksikliği,
- İstatistiksel güvenilirliğin eksikliği.

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere genel çerçevede işletme imajı, pazarlama faaliyetleri ve finansal başarı üzerinde olumlu etkisi olan finansal olmayan veriler; maliyet, ölçümleme ve karşılaştırma hususunda dezavantajlara sahiptir.

3. Finansal Olmayan Verilerin Raporlanması

Genellikle finansal analizciler, yatırımcılar, değer belirleyiciler vb. çıkar grupları işletmelerin gelecekteki performansı hakkında karar vermek için finansal tablolarda yer alan bilgileri kullanmaktadır. Ancak yapılan ampirik çalışmalar sonucunda günümüzde finansal tabloların bu fonksiyonunun açık etkisi olmasına rağmen etkinliğinin azaldığı kabul edilmektedir. Finansal raporlamanın etkinliğindeki azalışa bağlı olarak işletmeler tarafından daha çok finansal olmayan bilgilerin açıklanmasına yönelik bir takım kişi ve grupların isteği ortaya çıkmıştır (Malgharni ve diğerleri, 2011: 1140-1141). Söz konusu istek kapsamında ise karar vermeye yardımcı olmak için, yönetim muhasebesi, giderek artan bir şekilde kalite, ürün yeniliği, ürün devir süreleri, teslimat süreleri vb. ile ilgili finansal olmayan ölçüleri raporlama sorumluluğunu üstlenmiştir (Atrill ve McLaney, 2009: 25). Bu açıdan finansal olmayan bilgilerin sağlanmasında yönetim muhasebesinin rolü önem kazanmıştır (Atrill ve McLaney, 2009: 33).

İşletme raporlarının finansal olmayan verileri de içerecek şekilde genişletilme düşüncesi çıkar grupları ve toplumun geneli ile bazı kurumsal yatırımcılar ve hissedarlar tarafından desteklenmektedir (Arnold, 2008: 4). Söz konusu grupların işletmeye yönelik kararlarda finansal olmayan bilgilere olan ihtiyacının artması Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board - FASB)'nin gönüllü raporların geliştirilmesine yardım etmek için *Gelişmiş İşletme Raporları: Artan Gönüllü Raporlamayı Kavrama (Improving Business Reporting: Insights into Enhancing Voluntary Disclosures)* adlı bir rapor üretmesini sağlamıştır. Bununla beraber rapor, gönüllü raporlamayı teşvik etse de finansal olmayan performans verilerinin açıklanması gerektiğine yönelik herhangi bir bilgiyi içermemektedir (Malgharni ve diğerleri, 2011: 1141).

Raporlama zorunluluğu bulunmamasına rağmen işletmeler finansal olmayan bazı bilgileri, özellikle önemli pazarlardaki güvenilirlik ve itibarı geliştirmenin stratejik bir parçası olarak tasarladığında veya işlerin daha başarılı bir şekilde üstlenilmesine olanak sağladığında, gönüllü raporlamayı kendi çıkarları doğrultusunda bulabilmektedir. Bu yüzden çokuluslu şirketlerin egemen olduğu sektörlerde, bu bilgilerin açıklanması önemli bir iş olarak görülebilmektedir (CSES, 2011: 1).

İşletmelerin finansal olmayan verileri kendi çıkarları doğrultusunda işletme başarısına dönüştürmek istemesi söz konusu verilerin etkili bir şekilde çıkar gruplarına aktarılmasını gerektirir. Ancak finansal olmayan verilerin raporlanması gönüllülük esasına dayandığından standart bir raporlama şekli mevcut değildir. Bu yüzden işletmelerin belirlediği amaçlarına ulaşma kapsamında tercih ettiği raporlama şekilleri farklılık göstermektedir. Nitekim bu durum CSES (2011) tarafından yapılan araştırmada da ortaya konulmuştur.

CSES (2011) yaptığı çalışma ile Almanya, Danimarka, İspanya, Fransa, İtalya, Hollanda, Polonya ve İngiltere'de faaliyet gösteren 71 işletmenin raporlarını analiz ederek finansal olmayan verilerin

açıklanma şekillerini incelemiştir. Çalışma sonucunda finansal olmayan verilerin değişik rapor başlıkları altında açıklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Buna göre işletmelerin 27 tanesi (%38) “Sürdürülebilirlik Raporu”, 22 tanesi (%31) “Kurumsal Sosyal Sorumluluk”, 12 tanesi (%17) “Etik Kurallar veya Davranış Kuralları”, “Çevre Raporu veya Performans” ve “Sosyal Rapor” başlıkları altında finansal olmayan verileri açıklarken; 10 tanesi ise (%14) yıllık raporların bir parçası olarak sunmuş ve rapor başlığına “Entegre Faaliyet Raporu” ya da “Ekonomik, Çevresel ve Sosyal Performans” gibi isimler vermiştir.

Finansal olmayan verilerin sunumunda işletmelerin farklı raporlama yöntem tercihleri bulunsa da genellikle bu veriler *Yönetim, Hissedarlar, Ürünler, Temel Finansal Göstergeler, Stratejiler, İnsan Kaynakları, Sürdürülebilir Gelişme* gibi temel konu başlıkları kullanılarak çıkar gruplarına raporlanmaktadır (Bescos ve diğerleri, 2007: 1057).

İşletme tarafından tercih edilen raporlama yöntemleri ve sunum başlıkları değişiklik gösterse de açıklanan finansal olmayan verilerin güvenilir olması da gerekmektedir. Zira söz konusu verilerin güvenilir olması işletmenin defter değeri ile piyasa değeri arasındaki açıklığı kapatacak ve bilgi asimetrisini azaltacaktır (Bescos ve diğerleri, 2007: 1058).

Yukarıda yapılan açıklamalardan da anlaşıldığı üzere işletmeler, standart bir raporlama modeli olmadığı için, farklı raporlar içinde finansal olmayan verileri değişik başlıklar altında sunarak belirlediği stratejik amaçlara ulaşmak istemektedir. Bu bağlamda finansal olmayan verilerin çıkar gruplarına aktarımında işletmeler “Sürdürülebilirlik Raporları”, “Sosyal Sorumluluk Raporları”, “Yıllık Raporlar”, “Entegre Raporlar” vb. tercih edilebilir.

4. Finansal Olmayan Verilerin Performans Değerlemedeki Yeri ve Önemi

Performans değerlemede yalnızca finansal verilerin kullanılmasının olumsuz sonuçları günümüzde ürün kalitesi, müşteri memnuniyeti, pazar payı gibi finansal olmayan verilerin de artık kullanılabilir hale gelmesini sağlamıştır (Banker ve diğerleri, 2005: 395). Zira aynı zaman dilimine ait finansal olmayan veriler, finansal verilere göre gelecek tahminlerinde daha iyi olduğundan yöneticilerin uzun dönemli amaçlara yönelik çalışmalara odaklanmalarına yardım etmektedir (Burksaitiené 2008:171). Bu tür bir yaklaşımın ana nedeni finansal olmayan verilerin muhasebe verilerine göre gelecekteki finansal başarının en iyi göstergesi olması ve yönetsel başarının motive edilmesi ve değerlendirilmesinde kullanılabilir olmasıdır (Banker ve diğerleri, 2005: 395). Nitekim Zurikat ve diğerleri (2011) tarafından yapılan çalışmada, yöneticilerin ihtiyacına uygun bilgilerin sağlanmasında ve performans değerlendirilmesinde yalnızca finansal performans verilerine dayanılarak yapılan bir değerlemenin sağlıklı sonuçlar ortaya koymayacağı bu nedenle de finansal olmayan verilerin de dikkate alınmasının gerekliliğine vurgu yapılmaktadır. Ayrıca son çalışmalar finansal olmayan veriler ile finansal başarı arasında ilişki olduğunu; ödüllendirme sistemleri ve performans değerlendirilmesinde finansal olmayan verilerin kullanımının arttığını göstermektedir. Bu bağlamda örneğin Banker ve diğerleri (2000) tarafından yapılan çalışmada finansal olmayan verilerin kullanımı ve bunların firma başarısı üzerindeki etkisine yönelik ampirik sonuçlar sunulmaktadır. Bu sonuçlar müşteri memnuniyeti şeklindeki finansal olmayan verilerin gelecekteki finansal olmayan veriler ile önemli derecede ilişkili olduğunu göstermektedir (Burksaitiené, 2008:171).

SONUÇ

Finansal olmayan veriler kullanılarak yapılan performans değerlendirme çok sayıda çıkar grubuna sahip kurumsal işletmeler için önemli bir fonksiyon haline gelmiştir. Zira finansal veriler işletmenin amaçlarına katkı sağlayan tek faktör olmadığından işletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan başarı sonucunu tam olarak gösterememektedir. Bu yüzden üretkenlik, kalite, yenilik ve talep değişikliklerine cevap vermede esneklik gibi finansal olmayan verilerin başarı ile ilişkilendirilmesine ihtiyaç duyulmuştur. Bu bağlamda ödüllendirme sistemleri ve performans değerlendirilmesinde finansal olmayan verilerin kullanımının arttığı gözlenmektedir.

İşletme başarı üzerine etki eden önemli bir faktör olmasına rağmen finansal olmayan verilerin çeşitliliği tüm işletmelerde geçerli tek bir veri setinin oluşumunu engellemiştir. Bu durumun en önemli nedenleri

ise işletmenin çıkar gruplarıyla olan ilişkisinin boyutu ve faaliyet gösterilen sektörün temel özellikleridir. Bu yüzden değişik sektörlerde faaliyet gösteren işletmeler genelde *Müşteri Hizmetleri, Pazar Performansı, Hedef Başarısı, Yenilik, Çalışanlar* gibi genel başlıklar altında toplanan bu verileri işletmenin çıkar gruplarıyla ilişki duyarlılığına bağlı olarak kendi içinde çeşitlendirebilecektir.

Bilgiyi açığa çıkarmanın yaygın bir yolunun olmaması finansal olmayan verilerle ilgili bilgilerin sunumunda da zorluklara neden olmaktadır. Nitekim performans değerlemeye yönelik tüm işletmelerde geçerli olan finansal olmayan bir veri setinin bulunmamasının yanı sıra söz konusu verilerin raporlanmasının gönüllülük esasına dayanması raporlamada da standartlaşmayı engellemiştir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak finansal olmayan verilerin sunulmasında işletmeler Yıllık Raporlar, Sosyal Sorumluluk Raporları, Sürdürülebilirlik Raporu, Etik Kurallar veya Davranış Kuralları, Çevre Raporu veya Sosyal Raporlar, Entegre Raporlar gibi değişik raporları kullanır hale gelmiştir.

Standart bir raporlama şeklinin olmaması işletmelerin finansal olmayan verilerle ilgili dönem içinde meydana gelen değişimlerin yıllar itibariyle hem kendisiyle hem de diğer işletmelerle karşılaştırılmasına imkân veremeyecektir.

Raporlamada yaşanan problemlere ilaveten finansal olmayan verilerin ölçülmesinde kullanılan yöntemlerin objektif olmamasının yanı sıra çok sayıda ölçü nedeniyle ölçümlemenin bozulması gibi problemler de söz konusudur. Bu durum ise işletmelerde objektif bir değerlemenin yapılmasına engel olmaktadır.

Sonuç olarak finansal olmayan verilerin kullanılması ve raporlanması ile ilgili bazı problemler olsa da performans değerlemede etkin bir şekilde kullanılması durumunda işletme başarısı üzerine olumlu etki sağlayacaktır. Nitekim bu gerçeğe dayalı olarak da müşteri sadakatini arttırmanın yanı sıra yeni müşterileri işletmeye çekerek ve işletme imajını geliştirerek uzun vadeli operasyonel hedeflere hizmet edecektir.

KAYNAKÇA

- Abdel-Maksouda, Ahmed ve diğerleri (2005), "Non-Financial Performance Measurement in Manufacturing Companies", **The British Accounting Review**, 37: 261-297.
- Ahmad, Kamilah ve Zabria, Shafie Mohamed (2016), "The Application of Non-Financial Performance Measurement in Malaysian Manufacturing Firms", **Procedia Economics and Finance** 35: 476-484.
- Arnold, Malcolm F. (2008), "Non-Financial Performance Metrics for Corporate Responsibility Reporting Revisited", **The Doughty Centre for Corporate Responsibility**, Cranfield School of Management.
- Atrill, Peter ve McLaney, Eddie (2009), **Management Accounting for Decision Makers**, 6th Ed., Italy: FT Prentice Hall - Pearson Education.
- Banker, Rajiv D. ve diğerleri (2000), "An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures", **The Accounting Review**, 75 (1): 65-92.
- Banker, Rajiv D. ve diğerleri (2005), "Association of Nonfinancial Performance Measures with the Financial Performance of a Lodging Chain", **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, 46 (4): 394-412.
- Bescos, Pierre-Laurent ve diğerleri (2007), "Characteristics of Performance Measures for External Reporting", **Total Quality Management**, 18 (10): 1055-1074.
- Burksaitienė, Daiva (2008), "Development of Divisional Performance Measures", **Finance Engineering**, 164-172.
- Cardinaels, Eddy ve Van Veen-Dirks, Paula M.G. (2010), "Financial Versus Non-Financial Information: The Impact of Information Organization and Presentation in a Balanced Scorecard", **Accounting, Organizations and Society**, 35: 565-578.

- Chen, Ja-Shen ve diğerleri (2009), "Service Delivery Innovation Antecedents and Impact on Firm Performance", **Journal of Service Research**, 12 (1): 36-55.
- Chow, Chee W. ve Wim A. Van Der Stede (2006), "The Use and Usefulness of Nonfinancial Performance Measures", **Management Accounting Quarterly**, 7 (3): 1-8.
- Craig Justin ve Moores Ken (2005), "Balanced Scorecards to Drive the Strategic Planning of Family Firms", **Family Business Review**, 18 (2): 105-122.
- CSES- Centre for Strategy & Evaluation Services (2011), **Disclosure of Non-financial Information by Companies**, United Kingdom.
- Çanakçıoğlu, Mustafa ve Demirbaş, Mahmut (2009), "Performans Ölçüm Yöntemleri ile Kurumsal Karne Yaklaşımı", **İktisat Fakültesi Mecmuası**, 59 (2): 213-238.
- Davila, Antonio ve Venkatachalam, Mohan (2004), "The Relevance of Non-financial Performance Measures for CEO Compensation: Evidence from the Airline Industry", **Review of Accounting Studies**, 9: 443-464.
- Dinç, Engin ve Abdioğlu, Hasan (2009), "İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 12 (21): 157-184.
- Drury, Colin (2001), **Management Accounting for Business Decisions**: 2nd Edition, London: Thomson Learning (Cengage Learning Business Press) Publishers.
- Fernandes, Kiran Jude ve diğerleri (2006), "Lessons from Implementing the Balanced Scorecard in a Small and Medium Size Manufacturing Organization", **Technovation** 26: 623-634.
- Hoque, Zahirul (2005), "Linking Environmental Uncertainty to Non-Financial Performance Measures and Performance: A Research Note", **The British Accounting Review**, 37: 471-481.
- Kotane, Inta ve Kuzmina-Merlino, Irina (2011), "Non-Financial Indicators for Evaluation of Business Activity", **European Integration Studies**, 5: 213-219.
- Malgharni, Ataollah Mohammadi ve diğerleri (2011), "The Method for Measuring and Disclosure of Non-Financial Performance", **Australian Journal of Basic and Applied Sciences**, 5(12): 1133-1145.
- Matějka, Michal ve diğerleri (2009), "Employment Horizon and the Choice of Performance Measures: Empirical Evidence from Annual Bonus Plans of Loss-Making Entities", **Management Science, Articles in Advance**, 1-16.
- Phillips, Paul ve Louvieris, Panos (2010), "Performance Measurement Systems in Tourism, Hospitality, and Leisure Small Medium-Sized Enterprises: A Balanced Scorecard Perspective", **Journal of Travel Research**, 44: 201-211.
- Prieto, Isabel Ma ve Revilla, Elena (2006), "Learning Capability and Business Performance: A Non-Financial and Financial Assessment", **The Learning Organization**, 13 (2): 166-185.
- Stivers, Bonnie P. ve diğerleri (1998), "How Nonfinancial Performance Measures Are Used", **Management Accounting**, 79 (8): 44-49.
- Thornley, Ben ve Dailey, Colby (Tarih Yok: t.y.), "Building Scale in Community Impact Investing through Nonfinancial Performance Measurement", Community Development Investment Review, Federal Reserve Bank of San Francisco, 1-46.
- Yenice, Ebru (2006), "Kamu Kesiminde Performans Değerlendirmesi", **Maliye Dergisi**, 150: 122-132
- Zuriekat, Majdy ve diğerleri (2011), "Participation in Performance Measurement Systems and Level of Satisfaction", **International Journal of Business and Social Science**, 2 (8): 159-169.

Zerenler, Muammer (2005), “Performans Ölçüm Sistemleri Tasarımı ve Üretim Sistemlerinin Performansının Ölçümüne Yönelik Bir Araştırma”, **Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi**, 1: 1-36.