

Maddi Olmayan Varlıkların Ölçülerek Maddi Sonuçlara Dönü türülmesi: Strateji Haritaları

Measured Conversion Intangible Assets into Tangible Outcomes: Strategy Maps

Bilal Zafer BER KOL¹

ÖZET

Maddi olmayan varlıkların, organizasyonların piyasa değerlerinin %75'inden fazlasını oluşturması nedeniyle maddi olmayan varlıkların harekete geçirilmesi ve uyumlaştırılması gerekmektedir. Strateji haritaları uzun vadeli hissedar değerinin nasıl oluşturulacağını tanımlar ve dört hiyerarşik seviye içerir. Finansal Perspektif, Müteri Perspektifi, Süreç Perspektifi, Öğrenme ve Gelişim Perspektifi. Strateji haritaları her bir perspektif arasındaki ilişkiyi gösterir. Bu çalışmada, maddi olmayan varlıklar ve onların ölçülmesinde kullanılan strateji haritaları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Strateji Haritaları, Maddi Olmayan Varlıklar, Dengeli Ölçüm Kartı (DÖK)

ABSTRACT

Since intangible assets account for more than 75 percent of market values of organizations, thus they have to be activated and adapted. Strategy maps define how long term value can be created for shareholders and it comprises four hierarchical levels: Financial Perspective, Customer Perspective, Internal Process Perspective, Learning and Growth Perspective. Strategy maps demonstrate the link among each of these perspectives. In this study, intangible assets and strategy maps which are used to measure those assets are examined.

Keywords: Strategy Maps, Intangible Assets, Balanced Scorecard (BSC)

¹ Ö r. Gör., Çukurova Üniversitesi, Kozan Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü
zberikol@cu.edu.tr

1.G R

Sanayi devriminden sonra üretimde ortaya çıkan hızlı artı ve özellikle 20. yüzyılın son çeyre inde bilgisayarların da üretim i letmelerinde kullanılmaya ba lanmasıyla daha önce e i görülmemi bir geli me ya anmı tır. Bu dönemde i letmeler “ne üretirsem satarım” fikrinden “mü terinin istedi i kalite ve tipte üretirsem satarım” fikrine dönmü tür (Tanı , 2005, s. 7). Teknolojik geli imin ve özellikle ileti im teknolojilerinin geli imi sonucu mü teriler daha güçlü ve belirleyici hale gelmi tir (Gürol, 2007, s. 315). Buna ba lı olarak, ürün çe idi, kalitesi ve yeni ürünleri tasarlayıp piyasaya sürme hızı artmı tır. Özellikle son otuz yıl içinde Japonya gibi uzak do u ülkelerinin gösterdi i geli me ve de i im tüm pazarları etkilemi tir. Bu etkile im ve giderek artan küresel rekabet, i letmelerin daha fazla ileri üretim teknolojilerine yatırım yapmalarına sebep olmu tur (Tanı , 2005, s. 7). Globalle menin de etkisiyle, uluslararası alanda hızla artan rekabet ko ullarında rekabet etmek ve bir takım sorunların üstesinden gelerek hayatta kalmak için i letmelerin, yüksek kaliteli ürünleri veya hizmetleri rakip i letmelerden daha dü ük maliyetle ve daha hızlı olarak pazara sunabilmeleri gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 1999, s. 3).

1920-1980 yılları arasındaki dönemde güç üreticiden tüketiciye geçmi , üretim “etkin üretim süreci”nden “mü teri tatmini merkezli üretim süreci”ne kaymı tır. Küresel rekabet ve ticarete sınırların kalkması i letmelere yeni fırsatlar ve problemler getirmi tir (Wilcox ve Bourne, 2003, s. 808). 1980’li yıllardan günümüze kadar bili im teknolojilerinde ya anan hızlı geli meler ça ımızın bilgi ça ı olarak nitelendirilmesine neden olmu tur. Hızlı teknolojik ilerlemeler, mikro ve makro ekonomik bazda da, önemli de i imlere neden olmaktadır. Bu yeni ekonomik ortam “yeni ekonomi”, “bilgi ekonomisi”, “dijital ekonomi” gibi adlarla anılmaktadır. Bilgi ve ileti im tabanlı bu yeni ekonominin temel karakteristik özellikleri u ekilde özetlenebilir (<http://www.bilgiyonetimi.org>):

Sürekli hızlanan teknolojik geli meler,
Artan bili im ve bilgi yo un faaliyetler,
Kısılan pazara girme ve ürün/hizmet hayat dönü üm süreleri,
Piyasaların küreselle mesi,
Sanayi kolları arasındaki farkların belirsizle mesi.

Yeni ekonomi, enformasyonu depolama, i leme ve iletme maliyetlerini ciddi ekilde dü ürmü olan yeni temel teknolojilere dayanmaktadır. Devlet düzenlemelerine son verilmesinin ve globalle menin ivme kazandırdı ı bu teknolojiler, piyasaların irketlerin ve bireysel çalı manın i leyi tarzlarını de i tirmekte, yeni i stratejilerinin ve yeni örgütlenme biçimlerinin ortaya çıkmasını sa lamaktadır (UNICE, 2002, s. 6). Bu süreçte ürünlerin ya am süresi kısalmı , yeni ürün ve hizmetleri tasarlayıp, bunların sa ladı ı faydaları sürekli olarak geli tirecek çalı maların yapılması önem kazanmı , i gücünün istihdamında da geleneksel üretim i letmelerinde çalı makta olan i çilerin sayısında azalma olurken; rekabetçi talep ortamı mühendislik, pazarlama, yöneticilik ve idari i ler gibi analitik fonksiyonları olan personel sayısında artı a neden olmu tur (Kaplan ve Norton, 1999, s. 6). i letmeler, ya anan hızlı teknolojik geli melere ve

yönetim tekniklerindeki yeniliklere ba lı olarak, günümüz yo un rekabet ortamında etkili biçimde rekabet edebilmek için, kullandıkları yönetim sistemleri ve performans ölçüm sistemlerinde yeni düzenlemeler yapma arayışına girmişlerdir.

1990'lı yıllar, A.B.D. ekonomisinde hızlı büyümenin ve düşük işsizlik ile enflasyon oranlarının yarıya düşmesiyle 1970'li yıllardan itibaren en önemli nedeninin, 1970'li yıllardan itibaren ülkede yapılmaya başlanan büyük çaplı bilgi ve iletişim teknolojisi yatırımları olduğu konusunda bir konsensüs oluşmuştur. Söz konusu konsensüs, 1990'lı yılların son periyodunda "yeni ekonomi" kavramının gündeme gelmesini sağlamıştır. Yeni ekonomi kavramı, 1990'lı yıllardaki A.B.D. deneyimine vurgu yaparak, bir taraftan bilgi ve iletişim teknolojilerindeki yeniliklerin ortaya çıkardığı yüksek ekonomik performans, diğer taraftan da globalleşme eğilimlerinin doğurduğu küresel rekabet, finansal liberalleşme ve yapısal dönüşümden hareketle dünya ekonomisinin kuralları, ilkeleri ve kurumlarıyla bir değişim sürecine girdiğini ve geleneksel ekonominin yerine kendine has özellikleri olan yeni bir ekonominin ikame edildiğini ifade etmektedir (Söylemez, 2001, s. 13).

İletme açısından bilgi, stratejik ve stratejik olmayan bilgi olarak ikiye ayrılabilir. Stratejik bilgiyi stratejik olmayan bilgiden ayıran en önemli özellik, uzun vadede rekabet avantajı yaratabilmesi, işletmeye özgü olması ve transferinin mümkün olmamasıdır. Bu tip bilgiler örtülü bilgi kapsamında yer alırlar, firmanın pazar değerini arttırmak için kullanılırlar ve işletmenin maddi olmayan varlıklarını oluştururlar (Gürol, 2007, s. 315). Maddi olmayan varlıkların (Bilgi sermayesi, Bilişim sermayesi, Örgüt sermayesi) göz ardı edilmemesi gerekmektedir. Bilgi toplumuna geçişle birlikte sanayi toplumunun temel varsayımlarının çoğunun geçerliliği kalmadığından; mesela işletmelerin başarı kazanmaları ve rekabet gücü elde etmeleri sadece yeni teknolojileri kullanarak hızlı bir şekilde fiziksel değişimlere dönüşümlerini ya da aktif-pasiflerini mükemmel şekilde yönetmeleri yeterli olmamaktadır. İşletmeler etkin yönetim anlayışlarını maddi olmayan varlıklarını da (mesela işletmelerin yüksek kaliteli ürün ve hizmetleri, motivasyonu sağlayan yetenekli personeli, işletme içi çalışma düzeni, tatmin olmuştukları ve daimi müşteriler gibi) kapsayacak şekilde geliştirmelidir (Kaplan ve Norton, 1999, s. 3-8). Bahsi geçen bu unsurları ölçebilecek bir model olarak da Dengeli Ölçüm Kartı-DÖK (Balanced Scorecard-BSC), bir işletmenin performansını müşteri boyutu, işletme içi boyut, öğrenme ve gelişim boyutu ve finansal boyut olmak üzere dört grup gösterge ile ölçülebileceğini ortaya koymaktadır (Gürol, 2007, s. 315). Ayrıca DÖK ile ilgili biraz daha fazla bilgi verilmektedir.

2.DENGELİ ÖLÇÜM KARTI-DÖK (BALANCED SCORECARD-BSC)

İşletmeler 1990'lı yılların başlarında performans kavramına farklı bir bakış açısı getiren Dengeli Ölçüm Kartı-DÖK (Balanced Scorecard-BSC) ile karşılaşmışlardır. Uluslararası alanda kabul görmüş bir yönetim muhasebesi aracı olan DÖK finansal ve finansal olmayan performans ölçütlerini kullanmak suretiyle işletme performansının çok boyutlu olarak ölçülmesine ve işletmelerin stratejilerine odaklanmalarına imkan

sa lamaktadır. Teknolojideki geli melerle birlikte direkt i çilik maliyetleri önemli ölçüde dü mü ve buna ba lı olarak i letmelerde finansal olmayan performans de erleme ölçütlerinin de kullanılmaya ba landı ı görülmü tür. Ayrıca i letmeler açısından toplumun, çalı anların ve tedarikçilerin önemi arttı ve i letmelerin performans de erleme yöntemleri bu grupları da kapsayacak biçimde geni letilmi tir (Wilcox ve Bourne, 2003, s. 809).

DÖK, i letmenin misyonunu ve stratejilerini kapsayan bir performans ölçütler seti olu turarak stratejik performans ölçüm ve yönetimi için bir çerçeve hazırlayan, ölçme esasına dayalı bir stratejik performans yönetim sistemidir (Kaplan ve Norton, 1996, s. 2). Maddi olmayan varlıklar ile ilgili ölçülerin performans de erlemede kullanılması yararlı olabilecektir. Çünkü, bilgi toplumunda faaliyet gösteren i letmelerin ba arısında maddi olmayan varlıklar geleneksel maddi varlıklardan daha önemlidir ve maddi olmayan varlıkların de erlendirilerek yönetim muhasebesi raporları içine alınması ile i letmeler bu varlıklardan elde ettikleri geli meleri yatırımcılarına, çalı anlarına, hissedarlarına ve topluma göstermeyi ba arabileceklerdir (Kaplan ve Norton, 1999, s. 3-8).

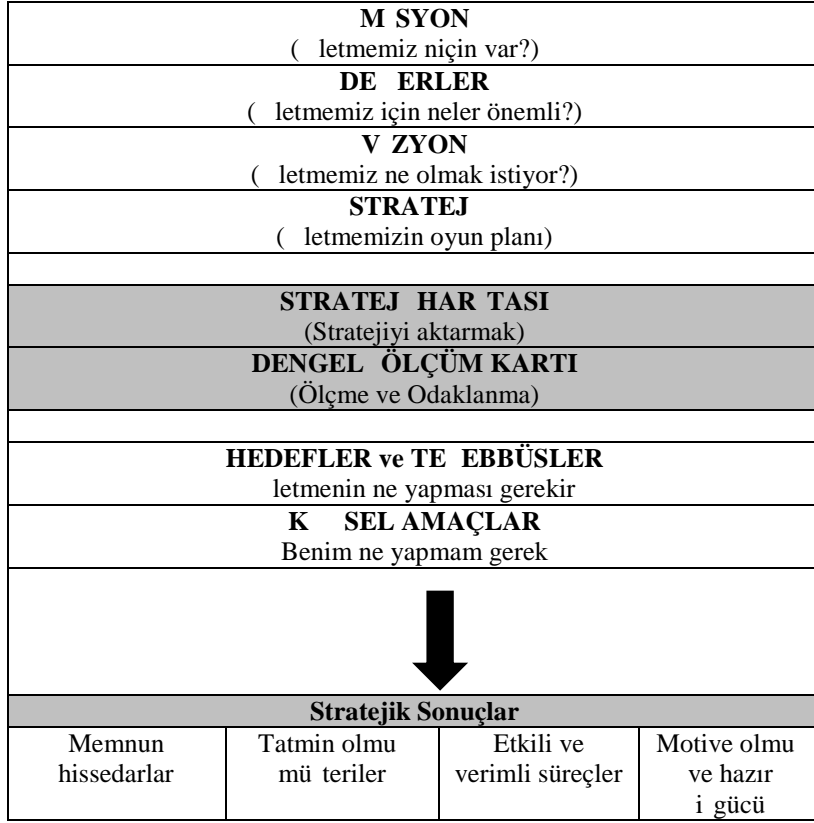
Bir performans ölçüm sisteminin ba arılı olabilmesi için, ilk önce ana hedefler belirlenerek sistemli bir biçimde herkese ne yapaca ı bildirilmelidir. Her grubun, ana hedeflerle ba lantılı olmak üzere, kendi performans hedefleri olmalıdır. Bütün performans ölçütleri, aralarında uyumsuzluk olmayacak ekilde birbirini desteklemelidir. Seçilen performans ölçütlerinin i letmenin stratejileri ile uyum içinde olması gerekmektedir. Birimlerin performans ölçütleri ile i letmenin tamamını ilgilendiren ölçütler bir bütünlük içinde uyum göstermelidir. Ki ilerin ve çalı ma gruplarının hedefleri açık, anla ılır ve ula ılabilir olmalıdır (Carney, 1999, s. 4-5).

letmeler kullandıkları performans ölçüm ve yönetim sistemlerinde yeni düzenlemeler yapma ihtiyacı duymakta, i letmelerin kurumsal performanslarını düzenli olarak ölçmeleri ve performanslarını iyile tirmek için düzeltici faaliyetlerde bulunmaları gerekli olabilmektedir. Performans ölçümünden elde edilen sonuçlar, hem yöneticilerin hem de hissedarların i letme ile ilgili verecekleri kararları etkilemektedir. Performans yönetimi, yöneticilerin önlerindeki fırsatları daha iyi de erlendirmelerine ve kaynakları daha etkili kullanmalarına imkân vermektedir. Performans ölçümü; performans hedeflerinin belirlenerek, gerçekte en performansın ölçülmesi, belirlenen hedefler ile ula ılan performansın kar ıla tırılarak ölçülen performans ile hedefler arasındaki farkların hesaplanması ve bu farkların ortadan kaldırılmaya çalı ılmasını kapsayan bir süreçtir. Ölçümü gerçekte tirmede kullanılacak DÖK ise i letmelerin performanslarını geli tirmek kontrol etmek ve geli me için neler yapmaları gerekti ini göstermek konusunda önemli stratejik bilgiler sa layabilmektedir. DÖK kullanımındaki temel amaç finansal performansın finansal olmayan hedeflerin ba arılmasının bir sonucu oldu u, ayet finansal olmayan hedefler ba arılırsa finansal hedefin bunu izleyece i varsayımdır. Finansal performansın nasıl ve ne ekilde geli tirilece i ise strateji haritaları yoluyla gösterilmektedir (Yılmaz, 2006, s. 4). DÖK uygulamasında rastlanan sorunlar ve yapılan ele tiriler sonucunda Kaplan ve Norton DÖK'te bazı düzenlemeler yapmı lar, ve DÖK uygulamalarında kar ıla ılan sorunları gidermede

strateji haritalarının kullanılmasını ve DÖK boyutlarının neden-sonuç ili kisi içinde birbiri ile ba lanarak bir harita ekinde ortaya konulmasını önermi lerdir.

Stratejik kontrol sisteminin altyapısını olu turan DÖK, i letmenin vizyonunun ve stratejilerinin açıklanması, stratejik amaçların i letme içinde çalı anlara duyurulması, planlamanın ve hedef belirlemesinin yapılması ve stratejik geribildirim sa lanması bakımından stratejileri dört a amada harekete geçirmektedir (Kaplan ve Norton, 1996, s. 10-15). DÖK, zaman içinde geli mi ve kısmen de i ime u ramı tır. DÖK boyutlarının birbiri ile olan neden-sonuç ili kisine ve tüm boyutların i letme stratejisi ile ba lanmasına daha fazla vurgu yapılmı tır. DÖK'ün di er performans ölçüm sistemlerinden önemli bir farkı olan performans boyutlarının birbirine neden-sonuç ili kisi ile ba lanması, yapısal olarak güçlendirilmi tir (Kaplan ve Norton, 2001, s. 77). Niven (2002, s. 13)'te: "Bilgi ça nda i letmelerin genellikle, yöneticilerin i letme performansını de erlemede sadece ya da a ırlıklı olarak finansal ölçütleri kullanması ve üst yönetim tarafından belirlenen stratejik kararların ba arılı bir ekinde uygulanamaması, olmak üzere iki önemli sorunla kar ıla tıklarımı söylemektedir". Burada strateji haritalarının öneminin anla ılması bakımından ikinci sorunun üzerinde durulmalıdır. Bu ba lamda üst yönetimin belirlemi oldu u stratejilerin daha alt seviyelerde yer alan çalı anlarca yeterince anla ılamaması söz konusudur.

DÖK kullanan bazı i letmelerde kullanılan performans ölçütleri belirlenirken gerçekten odaklanılması gereken hedefler yerine, ölçülmesi kolay olan hedefler tercih edilmektedir. Ayrıca, DÖK kullanan bazı i letmelerde, DÖK ile ilgili bilgilerin tüm i letme birimlerine ula tırılmasında büyük sorunlar ya andı ı bildirilmi tir (Philips, 1999, s. 171). Ayrıca Kaplan ve Norton tarafından 1999 yılında yapılan bir çalı mada, üst düzey yöneticilerin strateji uygulamadaki ba arısızlıklarının temelinde, strateji ve vizyon ile ilgili bilgilerin "stratejiyi ba arıyla uygulamak için do ru stratejiyi belirlemek yeterli" gibi yanlış bir inanı n oldu u ve aynı çalı mada katılımcıların ço u (%70) asıl problemin kötü strateji de il, kötü uygulama oldu unu ileri sürdükleri belirtilmi tir (Kaplan ve Norton, 2001, s. 1). DÖK'e yapılan ele tiriler sonucunda Kaplan ve Norton (2000, s. 167-176) DÖK'te bazı düzenlemeler yapmı lar, ve DÖK uygulamalarında kar ıla ılan sorunların a ılması için "**strateji haritaları**"nın kullanılmasını ve DÖK boyutlarının neden-sonuç ili kisi içinde birbiri ile ba lanarak bir harita sekinde ortaya konulmasını önermi lerdir. i letmeler bu sorunları a abilmek için, performans de erleme ölçümleri içine finansal olmayan ölçümleri de dahil etmek suretiyle i letmenin misyonunu- de erlerini- vizyonunu ve stratejisini ili kilendirerek uzun vadeli hedeflerle kısa vadeli hedefleri uyumla tran, bir yöntem ihtiyacı duymu lardır. Bu durumu a a ıdaki ekin I üzerinde görmek mümkündür.



ekil 1: Uzun ve Kısa Vadeli Hedeflerin Uyumla tırılması

Kaynaklar: Robert S. Kaplan, David P. Norton. 2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*, Harvard Business School Press, Boston, s.73; Robert S. Kaplan, David P. Norton. 2004 (a). *Strategy maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, Harvard Business School Press, Boston, A.B.D. s.33'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

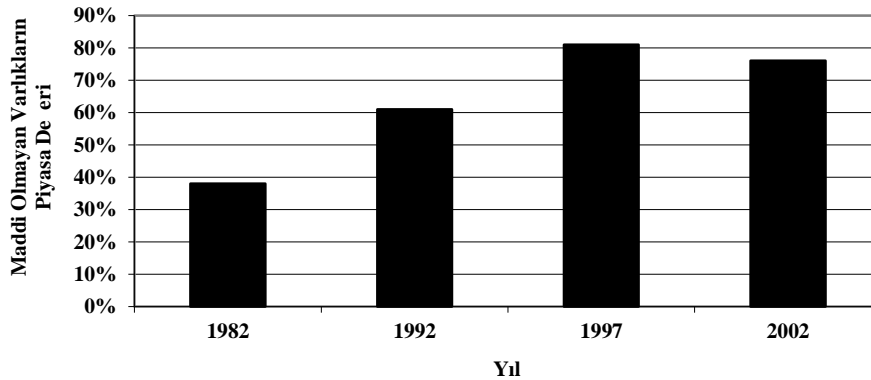
DÖK'te boyutlar arasında neden-sonuç ili kisi, "strateji haritası" ile daha açık bir ekilde ortaya konulmaktadır. Strateji haritası, çalı anların yaptıkları i ile kurum stratejileri arasındaki ba lantıyı açık bir ekilde görmelerini sa lamaktadır (Kaplan ve Norton, 2004 (b)). A a ıda strateji haritaları ile ilgili daha ayrıntılı bilgi verilecektir.

3.STRATEJ HAR TALARI

letmelerin rekabet üstünlü ü için gelecek üzerine odaklanmaları, daha iyi öngörüler ile, henüz belirmeyen süreçleri, faaliyetleri ve çalı maları tasarlamaları, daha somut olarak; ürünleri, hizmetleri, yeni i ko ullarını/alanlarını hayal edebilmeleri ve ortaya

çıkarma yeteneğine sahip olmaları gereklidir (Papatya ve di ., 2005, s. 650). Rekabet üstünlü ünün sürdürülebilmesi i letmenin de er olu turan stratejilerinin rakipler tarafından taklit edilemedi i, uygulanamadı ı hallerde mümkün olmaktadır (Ülgen ve Mirza, 2004, s. 31).

Strateji, özellikle amaç ve misyonun belirlenmesi ile ba lar. Bundan sonraki a ma bu misyonu yerine getirebilmek için i letmeye özel hareket planlarının yapılmasıdır (Öker, 2003, s. 20). Stratejinin temeli faaliyetlerdedir. Faaliyetleri farklı ekillerde yapmak veya rakiplerden farklı faaliyetlerde bulunmak stratejiyi belirler (Porter, 1996, s. 64). Stratejinin, bir organizasyonun pazarda devamlı bir fark yaratmak için, rakiplere üstünlük sa layaca ı faaliyet grubunu seçmekle ilgili oldu u savunulmaktadır. Sürdürülebilir fark; bir ürün veya hizmeti mü terilere, aynı fiyata, rakiplerden daha fazla sunmak ya da benzer de eri daha az fiyatla sunmak olabilir. Farklılık, hem faaliyetlerin seçiminden hem de nasıl gerçekleştirildiklerinden do acaktır (Porter, 1996, s. 61). Bir organizasyonun stratejisi, o organizasyonun hissedarları, mü terileri ve toplum için nasıl de er olu turmayı planladı nı tanımlar. E er bir organizasyonun maddi olmayan varlıkları, de erinin %75'inden fazlasını olu turuyorsa, o zaman irketin strateji formülasyonu ve bunun yürütülmesi maddi olmayan varlıkların harekete geçirilmesi ve uyumlu tırılmasına de inilmesini gerektirmektedir (Kaplan ve Norton, 2004, s. 3-5). ekil-2'de, maddi olmayan varlıkların piyasa de erinin yıllar itibariyle artı ı görülmektedir.



ekil- 2: Maddi Olmayan Varlıkların Yıllar itibariyle Artan Önemi

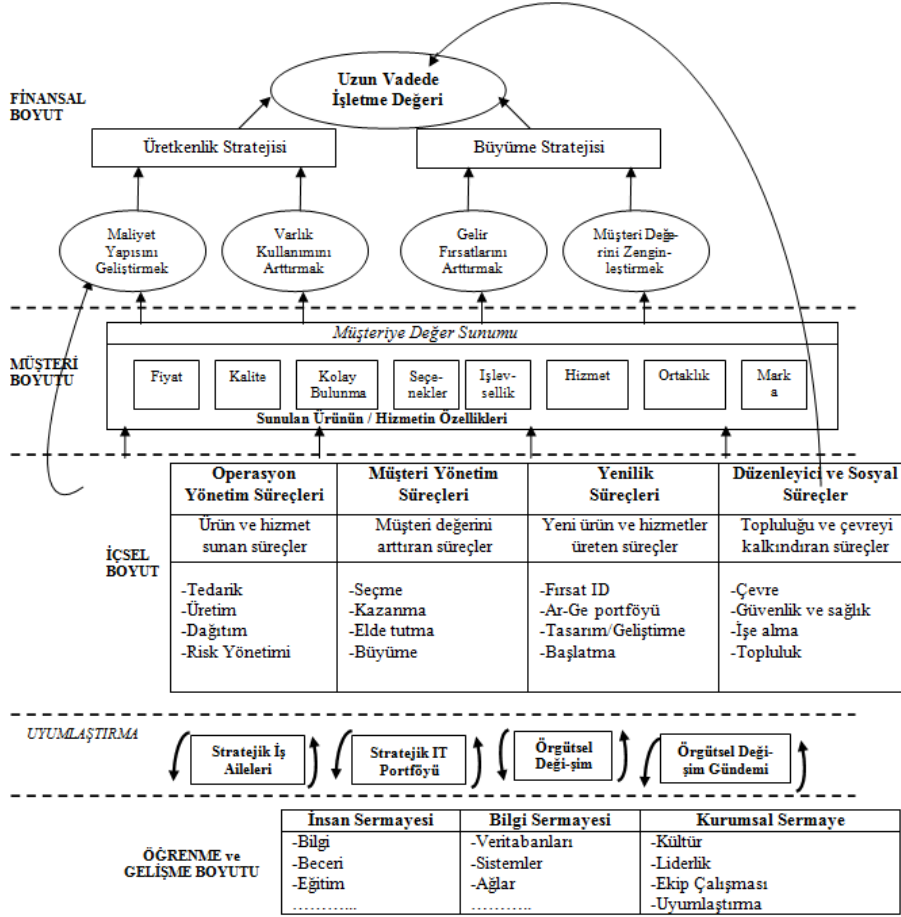
Kaynak: Robert S. Kaplan, David P. Norton(2004), *Strategy Maps*, Boston: Harvard Business School Publishing Corporation. s. 4'ten faydalanılarak hazırlanmıştır.

Bazı irketler stratejiyi gelir ve kar artı ı için finansal plan yapmak olarak tanımlarken, bazıları ürünleri ve hizmetleriyle, bazıları hedef mü terilerle, bazıları kalite ve sürece yönelmeyle, bazıları da insan kaynakları ve ö renim açısından tanımlamaktaydı. Bu görü açıları tek boyutluydu. Stratejinin kapsamlı bir tanımı olmayınca, yöneticiler stratejiyi kendi aralarında veya çalı anlara iletmekte zorluk çekiyordu. Strateji hakkında

ortak bir kavrayı olmayınca, stratejiyle uyumla tırma gerçeikle emiyordu ve uyumla tırma olmayınca, yöneticiler yeni stratejilerini, küresel rekabet, serbestle me, mü teri egemenli i, geli mi teknoloji ve maddi olmayan varlıklarla (özellikle, insan ve bilgi sermayesi) edinilen rekabet avantajının hüküm sürdü ü de i mi i ortamında uygulayamıyorlardı (Kaplan ve Norton, 2006, s. 5-6).

DÖK'ün boyutlarının her birine uygun olan stratejik amaçlar tanımlanmı tır. DÖK'teki stratejik amaçların performanslarını ölçmek için performans ölçütleri belirlenmi ve her bir performans ölçütü için hedef performanslar olu turulmu tur. Performans karnesinde ayrıca, her performans ölçütünün hedefine ula abilmesi için yapılması gerekenler belirtilmi ve gerçeikle en performans sonuçları ile hedef performans kar ıla tırılmaktadır (Horngren, Datar ve Foster, 2003, s. 449-450).

Bir organizasyonun maddi olmayan varlıklarının ölçümünü geli tirmek için önerilen DÖK'ün, organizasyonun stratejisini tanımlamak ve uygulamak için ne kadar güçlü bir araç oldu u görülmektedir. Dört perspektif modeli bir organizasyonun de er üretme stratejisini tanımlamak için kullanılan, yönetim kademesinin kendi organizasyonlarının yönünü ve önceliklerini tartı mada kullanabilecekleri bir dil sa lamaktaydı. Yöneticiler, kendilerinin stratejik ölçülerini birbirinden ba ımsız dört perspektifteki performans göstergeleri olarak de il, DÖK'ün dört perspektifinde belirlenen amaçlar arasındaki sebep-sonuç ba lantı zinciri olarak görebilirler. Bu ba lantıların genel temsiline *Strateji Haritası* adını vermek suretiyle, yöneticilerin strateji üzerine ileti im kurmaları sa lanmaktadır. Kaplan ve Norton, finansal planlama ve raporlamada kullanılan gelir tablosu, bilanço ve nakit akım tablosu kadar faydalı olabilece ine inandıkları bir araç geli tirmi lerdir: Strateji haritası (strategy map) adını verdikleri bu araç, i letmelere, Balanced Scorecard'ı olu tururken stratejilerini tanımlamaları ve geli tirmelerine yönelik genel bir çerçeve sunmaktadır (Özbirecikli ve Ölçer, 2002, s. 35). Bir organizasyonun stratejisinin bile enleri arasındaki sebep-sonuç ili kilerinin görsel bir tablosu olan strateji haritasının, yöneticilere, DÖK kadar, önemli bilgiler ve yeni bir görü açısı sundu u söylenebilir. Strateji haritası güçlü bir ileti im aracı i levi görür. Bunu da tüm çalı anların stratejiyi anlamalarını ve bunu faaliyetlere yansıtma larını sa layarak gerçeikle tirir. Böylece stratejinin uygulanmasında çalı anların katkısı gerçeikle mi olur. Bir strateji haritası, i letmelere stratejilerinin hangi yönde ba arılı ve ba arısız olaca ını görebilecekleri bir yapı olu tururken; strateji haritasındaki nedensel ili ki yöneticilerin stratejilerinin geçerlili ini test etmelerini sa lar (Lagace, 2004, s. 1). Strateji haritası, bir i letmenin stratejisi için ya amsal konuları ve bu konular arasındaki ili kileri ayrıntılı olarak gösterir (Kaplan ve Norton, 2001, s. 90). Strateji haritası ablonu, stratejinin elemanları ve içsel ili kilerini görsel bir çerçevede sunar (Keçecio lu, s. 3, <http://www.qfdturkiye.org>). DÖK'ün dört boyutu çerçevesinde olu turulan strateji haritaları; stratejinin çalı anlar tarafından açık bir ekilde anla ılmasını sa lar. En tepede finansal hedeflerin yer aldı ı strateji haritalarında dört boyutun her birinin stratejik hedefleri oklarla birbir(ler)ine ba lanır. Bütün hedefler finansal performans ile ba lantılı olarak gösterilir (Morisawa, 2002, s. 6). A a ıda ekil 3'te yer alan strateji haritası genel ablonu görülmektedir.



ekil 3: Strateji Haritası Genel ablonu

Kaynak: Robert S. Kaplan, David P. Norton. 2004. *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Publishing Corporation. Boston, Massachusetts: USA s. 54'ten yararlanılarak hazırlanmıştır.

ekil 3'te görüldü ü üzere bir organizasyonun hedefi uzun dönemde işletme değerinin maksimize edilmesidir ve bu finansal hedef strateji haritasının hiyerarşisinde en tepede yer almaktadır. Mü teri boyutunda, işletme değerinin artırılması için bu boyutta başarılabılması gereken hedefler görülmektedir. İçsel boyutta mü teri boyutunda yer alan hedeflere ulaşmak için Operasyon Yönetim Süreçleri, Mü teri Yönetim Süreçleri, Yenilik Süreçleri, Düzenleyici ve Sosyal Süreçler yardımıyla kurum içi süreçlerle ilgili gelişmelerin sağlanması beklenmektedir. Son olarak strateji haritasının öğrenme ve

geli me boyutunda yer alan personelin yeteneklerinin ve teknolojik imkânların artırılmasına yönelik hedefler içsel boyutta beklenen gelişimleri elde etmeye yönelik kapasiteyi yansıtmaktadır. Temel olarak strateji haritalarından beklenen, nedensellik ilişkilerinin saptanarak çalışanların kritik başarı hedeflerine yönelmesini sağlamaktır.

4.STRATEJİ HARİTASININ DÖRT BOYUTU

Şekil 3'te de görüldüğü gibi strateji haritasının dört boyutu bir işletmede strateji haritası yapılandırılırken dört soru ekinde dikkate alınmaktadır (Kaygusuz, 2005, s. 220):

- 1.**Finansal boyut;** hissedarları nasıl görmektediriz?
- 2.**Müşteri boyutu;** müşteriler bize hangi gözle bakmaktadır?
3. **İçsel süreç boyutu;** mükemmelliği nasıl sağlayabiliriz?
- 4.**Ölçülebilirlik ve gelişim boyutu;** gelişim ve değerlendirilmeyi nasıl devam ettirebiliriz sorularına cevap aranmaktadır. Aşağıda dört boyuta ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

4.1.Finansal Boyut

Finansal performans ölçütleri, bir firmanın stratejisinin ve bu stratejiye yönelik uygulamaların firma gelişimine katkıda bulunup bulunmadığını belirlemektedir (Kaplan ve Norton, 2003, s. 33). Geçmişte yapılan işlemlerin ve bu işlemlerle ilgili mevcut durumun ölçülebilen ekonomik sonuçlarını özetlemede finansal ölçütler çok yararlı olmaktadır. Bu nedenle, finansal boyut DÖK'te aynı şekilde kullanılmaktadır. Finansal performans ölçütleri, bir işletmenin stratejisinin ve bu stratejiye yönelik yürütme ve uygulamaların işletmeyi geliştirmeye katkıda bulunup bulunmadığını ortaya çıkarmaktadır (www.kalder.org). Firmanın uzun dönemli finansal amaçlarını kapsamakta ve firma ortaklarının beklentileri olan kârlılık ve büyümeyi sağlamak üzere çalışmaktadır. Diğer üç boyuttaki amaç ve ölçülere odaklanmaya yönelik hizmet vermektedir. Amaç ve ölçülerin tanımlanması sürecinde, farklı bölümler için farklı finansal ölçütler kullanılabilir. Ancak, bu bölümlerin finansal amaçlarının işletme stratejisi ile uyumlu olması gerekir. Geçmişte yapılan işlemlerin ve bu olaylar ile ilgili mevcut durumun ölçülebilen sonuçlarını özetlemede, finansal ölçütler kullanılmaktadır. Finansal performans ölçütleri, bir işletmenin stratejisinin ve bu stratejiye yönelik uygulamaların işletmeyi geliştirmeye katkıda bulunup bulunmadığını ortaya çıkarır. Finansal hedef kriterleri arasında gelir/çalışan, yeni müşteri gelirleri/toplam gelir, yeni işlemlerden kaynaklanan kazançlar örnek olarak verilebilir (Gürol, 2007, s. 318-319; Kaygusuz, 2005, s. 220-221). Finansal hedefler; işletmenin geliri, sermayenin kârlılık oranı, ekonomik katma değer gibi ölçülebilen kârlılıkla ilgili amaçları olmaktadır. Alternatif finansal amaçlar ise strateji uygulamaları sonucunda ulaşılan ve finansal nitelikteki diğer kenarlara yönelik amaçları içermektedir. Bu amaçlara ulaşma derecesi firmanın hissedarları ve sahipleri tarafından nasıl görüldüğünü göstermektedir (Koçel, 2003, s. 456).

4.2.Mü teri Boyut

Mü teriler açısından bir işletmenin nasıl faaliyette bulunacağı üst yönetim için öncelikli konudur. Mevcut olan anlayışa göre; işletme maliyetlerini karşıladıkları ve kâra neden oldukları için işletmeler, mü terilerin ihtiyaç ve isteklerini karşılamak zorundadır. Hedef olarak belirlenen mü terilere sunulacak “değer önerilerini” belirlemek, mü teri boyutunun amaç ve ölçülerini geliştirmeyi sağlayacak anahtardır. Böylece, işletmenin amaç ve stratejisi, mü teri boyutu ile hedef pazar ve mü teri düzeyinde özel amaçlara dönü türülür. Bir şirketin ürün ve hizmetleri aracılığı ile mü terilerinin ihtiyaçlarını nasıl karşıladığına ilişkin bir gösterge olup bu boyutu ölçme kriterleri arasında; pazar payı, mü teri sayısı, mü teri kaybı, mü teriye telefonla veya elektronik yolla ulaşılabirlik, mü teri ile temasa geçildikten sonra satın alın gerçekte mesine kadar geçen ortalama süre verilebilir. Unutulmamalıdır ki, değer işletme uzun dönemde çok iyi bir finansal performansla ulaşmak istiyorsa, mü terilere “değer sunmanın” gereklerini en iyi şekilde yerine getirmelidir (Gürol, 2007, s. 318-319; Kaygusuz, 2005, s. 220-221). Ürün ve hizmetlerin işlevselliği, kalitesi, fiyatları, satın alma deneyiminin kalitesi ve bireysel ilişkiler ile geliştirilen mü teri ilişkileri ve organizasyonun sahip olduğu imaj ve ün beraberinde mü teri kârlılığını da getirecektir (Kaplan ve Norton, 1999, s. 82).

4.3. İşsel Boyut

Mal ve hizmet dağıtımını sağlayan ve geliştiren teknikleri, yöntemleri ve programları içerir. Bu boyut aynı zamanda işletmenin işsel boyutu ile de bağlantılıdır. Firmanın etkin yöntemlerle çalışıp çalışmadığı bu süreçte incelenebilir. Şirket içinde bilgi akışını hızlandıran araçlara ve sistemlere yatırımları ve örgütün iş yapma becerisini arttıracak felsefesini ve sistemlerini içerir. Süreç odaklı ölçme kriterleri arasında veritabanına bağlı olan bireysel bilgisayarların sayısı ve veritabanına başvuru sayısı verilebilir. Bu boyut, mü terilerin bugünkü ve gelecekteki ihtiyaçlarını belirleme ve bu ihtiyaçlara göre çözümler yapma süreçlerini kapsayan iç değer zinciri odaklanması olduğundan, ayrıca ürün ve hizmetler ile mü terilerine değer arz eden tüm zinciri tanımladığı için, işletmenin kendisine özgü olacaktır (Gürol, 2007, s. 319).

4.4.Ö renme ve Gelişme Boyutu

Ö renme ve gelişme boyutunda, işletmelerin mevcut mamul ve süreçleri için devamlı ara tırma ve geliştirme faaliyetinde bulunmaları gerektiği ifade edilmektedir. Bir işletmenin yenilik, ara tırma, geliştirme ve öğrenme yeterliliği işletmenin değerini etkilemektedir. Bu boyut, işletmenin uzun dönemli gelişme ve ilerleme elde edebilmesi için gerekli olan yapıyı tanımlar. Mü teri ve işsel süreç boyutları, mevcut ve geleceğe ilişkin başarı için çok kritik olan başarı faktörlerini tanımlar. Klasik teknolojileri kullanan işletmeler muhtemelen, mü teri ve işsel süreç için uzun dönemli hedefleri karşılayamayacaktır. Bu boyut, işletmeye gelecek için hazırlıklı olma konusunda yardımcı olmaktadır. Öğrenme ve gelişme boyutunda yer alan amaçlar, diğer

üç boyutta belirlenen hedeflerin gerçekleştirilmesi için gerekli olan alt yapıyı sağlamaktadır (Gürol, 2007, s. 318-319; Kaygusuz, 2005, s. 220-221). Çalışanların verimli işi, tatmin düzeyi ve kalıcılığını etkileyen temel faktördür. Bu boyutta çalışanların tatmini, sürekliliğini ve verimliliğini ile ilgili performans göstergeleri ve performans hedefleri yer almaktadır. Çalışanların belirlenen hedeflere ulaşabilmesi için yapılması gereken çalışanlara yeni yetenekler kazandırılmalı, çalışanların gereksinim duydukları bilgilere zamanında ve eksiksiz ulaşabilmeleri sağlanmalı ve motive edilerek yetkilendirilmesi ile ilgili adımların atılması gerekmektedir (Kaplan ve Norton, 1999, s. 153). DÖK'ün strateji haritasında işletmenin maddi olmayan varlıkları, öğrenme ve gelişme boyutunda yer almaktadır. Öğrenme ve gelişme boyutu, insan sermayesi, bilgi sermayesi ve kurumsal sermaye olmak üzere üç kısımdan oluşmaktadır. İnsan sermayesi; stratejik işlevlerinden oluşmakta ve çalışanların yeteneklerini, eğitimlerini ve bilgi düzeylerini içermektedir. Bilgi sermayesi; stratejik bilgi teknolojisi portföyünden oluşmakta ve bilgi sistemlerini, veri tabanlarını ve bilgisayar ağlarını içermektedir. Kurumsal sermaye ise; kurum kültürünü, liderliği, çalışanların aynı hedefe doğru hareket etmesini ve takım çalışmasını içermektedir (Kaplan ve Norton, 2004 (d), s. 52-63). Performans karnesinin dört boyutunun ayrılıkları her işletme için farklı olmaktadır ve strateji haritaları yardımıyla, çalışanların yaptıkları işlemler ile kurum stratejileri arasındaki bağlantıyı açık şekilde görmeleri sağlanmaktadır.

Strateji haritaları, stratejilerin sadece işletmenin tepe yöneticileri tarafından değil, işletmenin her biriminde çalışanlar tarafından da bilinmesine ve desteklenmesine ve dolayısıyla stratejilerin eyleme dönüştürülmesine yardımcı olmaktadır. Açıklamalardan da anlaşılacağı üzere DÖK'ün etkin ve verimli bir biçimde işletilmesi strateji haritalarının iyi hazırlanması ile mümkündür. Bu durumda, DÖK'ün daha etkin çalışması, daha hassas performans ölçümü gerçekleştirebileceği, buna bağlı olarak firma değerinin artması düşünülmekte ve dolayısıyla bir strateji haritası modelinin geliştirilmesinin gerekliliği söz konusu olmaktadır. DÖK'ün strateji haritasındaki boyutlarında tanımlanan hedeflere ulaşılabilirliği ölçmek için performans ölçütleri belirlenmektedir. Bütün amaçlar için en az bir adet performans ölçütü belirlenmeli ve her performans ölçütü için bir hedef konulmalıdır. Ayrıca, performans hedeflerine ulaşmak için yapılması gerekenler ve yapılacak bu çalışmalar için gerekli olan harcamaların bütçesi de belirlenmektedir (Kaplan ve Norton, 2004 (c), s. 40-45).

5.SONUÇ

İşletmelerin rekabet üstünlüğü elde edip bunu sürdürebilme, kâr edebilme ve en önemlisi yoğun rekabet ortamında varlıklarını sürdürebilmeleri sürekli olarak pazarı algılayıp değişimin dışında kalmamalarına bağlıdır. Bu durum işletme içindeki maddi ve maddi olmayan unsurların ölçümünü gerektirir. Bu bağlamda işletmeler; Dengeli Ölçüm Kartı-DÖK (Balanced Scorecard-BSC) ile bir organizasyonun maddi performans ölçütleri ile birlikte maddi olmayan performans ölçütlerini de dörtlü bir sete dönüştürerek dengeli bir şekilde ölçmeye çalışmaktadırlar. Strateji haritası, DÖK bileşenleri arasındaki neden-sonuç ilişkilerini göstererek, stratejinin anlaşılmasını

kolayla tıran grafik bir çerçevedir. Neden-sonuç ili kisi arzu edilen sonuçların nasıl gerçekte tirilece ini gösterir. Strateji haritalarındaki neden-sonuç ili kilerinin ölçüm ba lantıları, maddi olmayan varlıkların nasıl maddi çıktılara dönü türüldü ünü gösterir. Stratejilerini, strateji haritasına döken i letmeler, tüm birimleri ve çalı anları için ortak ve anla ılır bir bilgi kayna ı yaratmı olurlar (Kaplan ve Norton, 2001, s. 9-17). DÖK ile bütün boyutlar arasındaki ili kinin anla ılması strateji haritaları ile yapılabilmektedir. Strateji haritaları, bütün boyutları ve bu boyutların stratejiye olan katkıları arasındaki karma ık neden-sonuç ili kilerinin çizilerek gösterildi i bir tekniktir (Kaplan ve Norton, 2000, s. 167).

letmelerin performans ölçüm sonuçları, organizasyon içi ve organizasyon dı ı bilgi kullanıcıları tarafından verilen kararlarda etkili olmaktadır. Bilgi ve ileti im teknolojisindeki hızlı geli im maddi olmayan varlıkları daha de erli olan, bunları daha verimli kullanan i letmelere rekabet üstünlü ü sa lamaktadır. Dolayısıyla i letmeler için maddi olamayan(maddi olmayan) varlıklara yaptıkları yatırımların sonuçlarının, bu varlıkların performanslarının ölçümlenebilmesi önem kazanmı tır. letmeler bu ölçümü DÖK temel alınarak olu turulan strateji haritaları yardımı ile yapmaya çalı maktadırlar.

leti im ve geli en teknolojiler açısından küreselle en ve gittikçe küçülen dünyada, ülkemiz üretim i letmelerinin ulusal ve uluslararası yarı ta daha ba arılı ve daha güçlü olmaları gerekmektedir. Bu ba arı da ancak geli en üretim teknolojilerini kullanarak ve bu teknolojilerin gereklerini yerine getirerek mümkün olabilir. Yeni teknolojilerin satın alınarak i letmelerde kullanılması, bunlara uygun maliyet ve yönetim tekniklerinin geli tirilmesi veya mevcut tekniklerin yeniden düzenlenmesini gerektirmektedir (Tanı , 1996, s. 2). Dolayısıyla i letmeler küreselle en dünyada rekabet edebilmek için yurt dı ndaki i letmelerin uyguladıkları bazı teknikleri de uygulamak durumundadırlar. Strateji haritaları da i letmeler açısından maddi olmayan varlıklarının performanslarını ölçümleyebilmek ve rekabet güçlerini arttırabilmek açısından önem arz eden DÖK'ün tüm organizasyon tarafından iyi anla ılması ve DÖK'te bulunan boyutların iyi çalı ması strateji haritalarıyla mümkün olmaktadır. Bu anlamda strateji haritaları da i letmeler açısından maddi olmayan varlıklarının performanslarını ölçebilmek ve rekabet güçlerini arttırabilmek açısından önem arz etmektedir.

KAYNAKLAR

CARNEY, Karen. 1999. *Successful Performance Measurement: A Checklist*. Harvard Management Update, Kasım, s. 4-5.

GÜROL, Yonca D. (2007), *Toplam(Dengeli) Ba arı Göstergesi (Balanced Scorecard) Yönteminin Stratejik Bilginin Sa lanması Sürecindeki Yeri*, <http://iibf.ogu.edu.tr/kongre/bildiriler/07-04.pdf> Eri im Tarihi: 24.12.2008.

- HORNGREN**, Charles T., **DATAR** Srikant M. ve **FOSTER** Foster. 2003. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis* (11. Baskı). Prentice Hall International, New Jersey.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P.. 1996. *Translating Strategy into Action: The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P..1999. *Balanced Scorecard: irket Stratejisini Eyleme Dönü türmek* (Çev: Serra Egeli). stanbul: Sistem Yayıncılık.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P.. 2000. *Having Trouble with Your Strategy? Then MapIt*. Harvard Business Review, C: LXXVIII, No: 5, s.167-176.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P..2001. *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment*. Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P.. 2003. *Balanced Scorecard, irket Stratejisini Eyleme Dönü türmek* (Çev. Serra Egeli). stanbul: Sistem Yayıncılık.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P..2004(a). *Strategy maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Harvard Business School Press, Boston.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P..2004(b). *Plotting Success with "Strategy Maps"*. Optimize, ubat, s.61-64.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P..2004(c). *How Strategy Maps Frame an Organization's Objectives*. Financial Executive, C: XX, No: 2, s.40-45.
- KAPLAN**, Robert S. ve **NORTON**, David P.. 2004(d). *Measuring the Strategic Readiness of Intangible Assets*. Harvard Business Review, C: LXXXII, No: 2, s. 52-63.
- KAPLAN**, Robert S., **NORTON**, David P.. 2006. *Strateji Haritaları* (Çeviren: eyda Öztürk), stanbul: Alfa Basım Yayımlarını Da ıtım Ltd. ti..
- KAYGUSUZ**, Sait Y. 2005. *İletmelerde Strateji Tabanlı Sorumluluk Muhasebesi Sistemi*, Eski ehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi. http://www.anadolu.edu.tr/arastirmahakemli_dergilersosyal_bilimlerpdf2005-1sos_bil.10.pdf.pdf

- KOÇEL**, Tamer. 2003. *İletme Yöneticili i Yönetim ve Organizasyon, Organizasyonlarda Davranı , Klasik-Modern-Ça da ve Güncel Yakla ımlar* 9. Baskı. stanbul: Beta Basım Yayım Da ıtım A. ..
- KEÇEC O LU**, Tamer. 2008. *Stratejik Dü ünmedeki Keskin Viraj ya da Soyut Varlıkların Zaferi: Strateji Haritaları*. Ege Akademik Bakı 8 (2). s. 469-485 <http://www.qfdturkiye.org/frames/KFG20-Tamer%20Kececioglu.pdf> Eri im Tarihi: 30.11.2008.
- LAGACE**, Martha. 2004. *Mapping Your Corporate Strategy, HBS Working Knowledge*, <http://hbswk.hbs.edu/item.jhtml?id=3888&t=strategy>. Eri im Tarihi: 21.11.2008.
- MORISAWA**, Toru. 2002. *Building Performance Measurement Systems with the Balanced Scorecard Approach*. NRI (Nomura Research Institute) Papers. No:45, (April).
- NIVEN**, Paul R.. 2002. *Balanced Scorecard Step by Step*, John Wiley and Sons Inc.
- ÖKER**, Figen. 2003. *Faaliyet Tabanlı Maliyetleme*. stanbul: Literatür Yayıncılık.
- ÖZB REC KL** , Mehmet ve ÖLÇER, Ferit. 2002. Strateji Odaklı Performans Olcum Sistemi: Balanced Scorecard-BSC. http://www.isletme.istanbul.edu.tr/surekli_yayinlar/dergiler/kasim2002/kas02b/index18.html (23/01/2008).
- PAPATYA** Nurhan, **PAPATYA** Gürcan, **HAM O LU**, Bu ra. (2005). Gelecek Rekabeti ve Giri imci letmecilik Yakla ımı: Türkiye Üretim letmeleri için Bir Modelleme Çalı ması ve Yol Haritası Araçlarını De erlendirme, 3. *Uluslar arası Sosyal Bilimler Kongresi-Türk Dünyasında Sosyal Bilimler: Kuram, Yöntem ve Uygulamalar*, 07-09 Haziran. Celal-Abad-Kırgızistan, s. 823-847.
- PHILIPS** Paul A.. 1999. *Performance Measurement Systems and Hotels: A New Conceptual Framework*. International Journal of Hospitality Management, C: XVIII, No: 2, ss. 171-182.
- PORTER**, Michael. 1996. *What is Strategy?*, Harvard Business Review- Kasım-Aralık. s. 61-78.
- SÖYLEMEZ**, Alev. 2001. *Yeni Ekonomi*. stanbul: Boyut Yayıncılık.
- TANI** , Veyis Naci. 1996. Change in Manufacturing and Its Effects on Cost and Management Accounting, *Hacettepe Üniversitesi BF Dergisi*, Cilt: 14, Sayı: 2.

TANI , Veyis Naci. 2005. *Teknolojik De i im ve Maliyet Muhasebesi*, Adana: Nobel Kitabevi.

UNICE. 2002. *Yenilenen Ekonomi*. stanbul: MESS yayını No:357.

ÜLGEN, H., M RZA, K. 2004. İ letmelerde Stratejik Yönetim, Literatür, Yayıncılık.

YILMAZ, Rıfat. 2006. İ letme ç i Yeni Giri imlerinin De erlendirilmesinde ve İ letme Stratejisine İ li kilendirilmesinde Balanced Scorecard Sistemi ve bir Uygulama. *Uluslararası Giri imcilik Kongresi Manas Üniversitesi*. Bi kek: Kırgızistan (Mayıs).

WILCOX, Mark ve **BOURNE**, Mike. 2003. *Predicting Performance*. Management Decision, Vol: 41/8 s. 806-816.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.bilgiyonetimi.org>

www.kalder.org

<http://www.qfdturkiye.org>