

PERFORMANS ÖLÇÜMÜ VE ÖLÇÜM SİSTEMLERİ: GENEL BİR BAKIŞ

Yrd.Doç.Dr. Oya H. YÜREĞİR

Çukurova Üniversitesi, MMF, Endüstri
Müh. Bölümü, oyuregir@cukurova.edu.tr

Arş.Gör. Gülsün NAKİBOĞLU

Çukurova Üniversitesi, İİBF, İşletme
Bölümü, gulsunks@cukurova.edu.tr

ÖZET

İşletmeler tarih boyunca yaptıkları işin başarılı olup olmadığını ölçmek amacıyla değişik performans ölçüm sistemleri kullanmışlardır. İlk zamanlarda sadece finansal ölçütleri kullanan yöneticiler son zamanlarda ise stratejik ölçütleri de başarı ölçüm kriterlerine katmışlardır.

Bu çalışmada günümüze kadar kullanılan Mükemmellik Modeli, Performans Prizması, Kurumsal Karne gibi birçok performans ölçüm tekniği kısaca açıklanmış, belirli kriterlere göre karşılaştırılarak avantaj ve dezavantajları sunulmuştur. Yapılan karşılaştırma sonucunda her tekniğin avantaj ve dezavantajları olduğu ortaya çıkmıştır. İşletmelerinde performans ölçüm sistemi kurmak isteyen yöneticilerin ihtiyaçlarını ve önceliklerini çok iyi belirleyerek bu tekniklerden birini veya birkaçından oluşan melez bir tekniği seçmeleri faydalı olacaktır.

ABSTRACT

In the history, companies have used various performance measurement systems to evaluate whether their business was successful or not. While only financial measures were used by the managers at the first periods, nowadays strategic measures have been used widely.

In this research, many performance measurement models such as EFQM, Performance Prism and Balanced Scorecard, were explained shortly and compared with each other. As a result of the comparison, advantages and disadvantages of selected models were presented. Managers, who want to implement performance measurement systems at their companies, should define their requirements and priorities and then select one of the performance measurement systems or a hybrid system.

Giriş

Günümüzde teknolojideki ilerlemeler ve yönetim yaklaşımındaki yenilikler işletmeleri iş süreçlerini daha iyi yönetmeye zorlamaktadır. Süreçlerin daha etkin yönetilebilmesi için performans ölçütlerinin belirlenmesi, bu süreçlerin strateji ile ilişkisinin sağlanarak performans yönetim sistemlerinin kurulması gerekmektedir. Öncü işletmeler başarı ve başarısızlık arasındaki farkın güçlü bir performans yönetim sistemi olduğunu bilmektedir. Çünkü performans yönetim sistemi sayesinde işletmeler saptadıkları amaçlara ve hedeflere ne kadar ulaştıklarını izleyebilir, kantitatif bir karar verme ortamı yaratabilir, işgörenlerini daha nesnel değerlendirerek etkin güdüleme sistemleri kurabilir ve müşteri memnuniyetini sağlayarak kaliteyi ve verimliliği artırabilirler.

1. Performans Ölçümü ve Performans Ölçüm Sistemi

Performans ölçümü ürünlerin, hizmetlerin veya işlemlerin yerine getirilmesinde, görevlerin nasıl gerçekleştiğinin bir program dahilinde tarafsız olarak ölçülmesi

yöntemidir. Neely v.d. (1995) performans ölçümünü, bir faaliyetin etkinlik ve etkililiğinin miktarının belirlenmesi süreci olarak tanımlamıştır. İşletmeler açısından bakarsak performans ölçümü işletmelerde kullanılan teknik, araç ve yöntemlerin pek çoğunu ilgilendirmektedir: kalite çalışmalarında yer alan öz değerlendirme, kıyaslama (benchmarking), QFD (Kalite Fonksiyon Göçerimi), Kaizen, ISO 9000:2000; süreç tasarımında yer alan kritik başarı faktörleri; bilgi yönetiminde yer alan yönetim bilişim sistemi, karar destek sistemi ve uzman sistemler; teknoloji yönetimde yer alan fayda/maliyet analizi çalışmalarının hepsi performans ölçümü ile yakından ilgilidir.

Performans ölçümünün organizasyonlar açısından yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (APQC-American Quality and Productivity Center-Amerika Verimlilik ve Kalite Merkezi):

- Program yöneticilerini iç ve dış müşterilerin ve paydaşların ihtiyaçlarından ve memnuniyet derecelerinden haberdar etmek ve programın çıktı kalitesine ilişkin spesifik değerler oluşturarak hizmetlerin ve ürünlerin kalitesini geliştirmek,
- İş süreçlerinin daha iyi anlaşılmasına, süreçteki sorunların belirlenmesine ve süreçlerin iyileştirilmesine yardımcı olmak,
- Süreç yönetiminde nesnel ve kantitatif karar verme tekniklerinin kullanılmasını sağlayarak daha kaliteli karar verme ortamı yaratmak,
- Organizasyonun stratejik planlarını ve amaçlarını desteklemek,
- Önyargıdan uzak ve nesnel bir performans değerlendirme yöntemi oluşturarak hesap verme sorumluluğu sağlamak ve işgöreni motive etmek,
- Planlama yapılmasına ve bütçe hazırlanmasına yardımcı olmak,
- Hizmetlerin bölüşümünde ve onların ulaşılabilirliğinde eşitliği sağlamak,
- İşletmelerin kendi işletmelerini veya iş süreçlerini rakipleri ile veya diğer iş süreçleri ile kıyaslamasını sağlamak ve işletme başarısını ölçmek,
- Çok ciddi hatalara neden olacak durumlarda erken uyarı sistemi gibi çalışmak.

Performans ölçüm sistemi ise, faaliyetlerin hem etkililiğini hem de etkinliğini ölçmek için kullanılan ölçütler kümesidir (Neely v.d., 1995). Performans ölçüm sistemi, tüm diğer performans ölçüm sistemlerinden ilgili bilgileri alan ve bütünleştiren, performans yönetim sürecinin kalbinde bulunan bilişim sistemi olarak tanımlanmıştır (Bititci v.d., 1997). Buna bağlı olarak performans ölçüm modelleri, katma değerli aktiviteler ve değerlendirilmiş sonuçlar arasındaki sebep-sonuç ilişkilerini yansıtan iş modellerini ortaya koymaktadır.

2. Geleneksel ve Yeni Nesil Performans Ölçüm Sistemleri

Performans ölçümü ve yönetiminin tarih içindeki gelişimine genel olarak bakıldığında yöntem olarak, süreçlerin tek başlarına incelenmesinden sistem yaklaşımına, finansal ölçütlerden de finansal olmayan ölçütlere doğru gelişme gösterdiği söylenebilir. 1940'lara kadar Deming ve Shewhart operasyonel süreçler ile ilgilenip, sebep sonuç tabloları oluşturmuşlardır. 1960 ve sonrasında İnsan Kaynakları Yönetim Muhasebesi kullanılırken, 1970 ve sonrasında ise senaryo planları ile yönetsel ve finansal kararlara girdi sağlanmıştır. Daha sonraları ise, ikinci nesil veya geleneksel olmayan olarak adlandırılan performans yönetim sistemleri ortaya çıkmıştır (KPMG, 2001).

Gelişim süreci daha ayrıntılı incelendiğinde, Birinci Dünya Savaşı'nı izleyen yıllarda, DuPont, GM gibi bazı şirketler, standart maliyetlendirme, varyans analizi, esnek bütçeler, ROI ve diğer anahtar yönetim oranları gibi, karmaşık bütçeleme ve yönetim muhasebesi sistemlerini kullanmaya başlamış oldukları söylenebilir (Bourne v.d., 2003). Bundan sonra bütçeler yaygın olarak kullanılmaya başlanmıştır. Johnson ve Kaplan (1987)'a göre, 1925 ve 1980'ler arasında yönetim muhasebesi alanında önemli bir gelişme olmamış ve 1980'lerde geleneksel muhasebe ölçütlerinin işletme yönetimine uygunluğu tartışılmaya başlanmıştır (Bourne v.d., 2003).

1980'lerin sonları ve 1990'ların başlarında geleneksel ölçüm sistemlerinin sebep olduğu tatminsizlik, "dengeli" veya "çok boyutlu" performans ölçüm yapılarının geliştirilmesine sebep olmuştur. Bu yeni yapıların finansal olmayan, dış kaynaklı ve geleceğe odaklı olmasına önem verilmiştir (Bourne v.d., 2000).

Bititci v.d. (2000)'ne göre, literatürde 1980'lerin sonlarına doğru daha bütünlük performans ölçüm sistemlerine olan ihtiyaç tanımlanmış (Johnson ve Kaplan, 1987; McNair ve Masconi, 1987; Kaplan, 1990; Druker, 1990; Russell, 1992) ve o zamandan beri de daha bütünlük, dengeli, stratejik, gelişim odaklı ve dinamik performans ölçüm sistemlerine olan ihtiyaçlara odaklanılmıştır.

Maliyet ve muhasebe sistemlerine dayalı geliştirilen geleneksel performans ölçütleri Bourne v.d. (2000)'ne göre; *kısa dönemli olmayı teşvik etme* (Banks ve Wheelwright, 1979; Hayes ve Garvin, 1982), *stratejik odaktan yoksunluk* (Skinner, 1974), *lokal optimizasyonu teşvik etme* (Hall, 1983; Fry ve Cox, 1989), *sürekli gelişme yerine varyans minimizasyonunu teşvik etme* (Johnson ve Kaplan, 1987; Lynch ve Cross, 1991), *dışarı odaklı olmama* (Kaplan ve Norton, 1992) ve hatta ABD üretim endüstrisinin *rekabetçiliğine zarar verme* (Hayes ve Abernathy, 1980) açılarından eleştirilmiştir.

Ghalayani v.d. (1997)'ne göre ise, geleneksel performans ölçütlerinin sınırlamaları aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- Finansal raporlar ay sonlarında kapatıldığından, geleneksel ölçütler geride kalabilirler ve kararlar ancak bir veya iki ay için verilebilir. Finansal raporlar faydalı olmak için genellikle çok eskidir.
- Geleneksel ölçütler, performansı ve diğer gelişme göstergelerini sadece finansal terimlerle değerlendirmeye çalışırlar. Örneğin tedarik zamanındaki azalma, üretim çizelgesine uygunluk gibi bütünsel başarı üzerinde etkili birçok gelişim çabasının, sadece para cinsi ile ifade edilmesi zordur.
- Bu ölçütlerin, işletmedeki tüm bölümler tarafından kullanılacak şekilde, önceden tasarlanmış formatları bulunmaktadır.
- Sürekli gelişim kavramı ile uyumsuz eğilimleri vardır.
- Kalite, üretim, koruyucu bakım ve çizelgeleme alanlarında üretim ortamı operatörlerine daha fazla sorumluluk ve otomasyon sağlayan yeni yönetim tekniklerine uygulanabilirlikleri sınırlıdır.

Yukarıda genel olarak gruplandırılan eleştirilerin yanında, daha operasyonel açıdan bakılacak olursa Bititci (1994)'ye göre, geleneksel maliyet yönetimi uygulamaları;

- Ürün, süreç, aktivite vb. maliyetlerini izlemeye uygun değildir,
- Değer taşımayan aktiviteleri uygun şekilde izole edemezler,
- Fazla üretimi cezalandırmazlar,

- Kalitenin maliyetinin belirlenmesinde uygun değildirlir,
- Süreçleri bütünsel olarak değil, izole olarak kontrol etmeye odaklıdır,
- Genellikle stratejik amaçlar ve hedefler ile çatışmalı olan performans ölçütlerini kullanırlar,
- Kalite, müşteri hizmeti, esneklik ve çıktı gibi finansal olmayan ölçütlerin önemini yeterince değerlendiremezler,

Bu sınırlamalar sebebi ile Johnson ve Kaplan (1987), Keegan v.d. (1989), Neely v.d., (1995) ve Olve v.d. (1999)'a göre, geleneksel muhasebeye dayalı performans ölçütleri; finansal temelli, işletme içi ile ilgilenen, geriye bakan ve işletmenin bütünsel performansından çok birimin performansına odaklı olarak tanımlanabilir (Bourne v.d., 2003).

Maliyet muhasebesi sistemleri büyük oranda geçmiş verilere dayanarak bilgi ürettiklerinden, günümüz işletmelerinin yönetildiği proaktif şekilde değil, reaktif hareket edebilirler. Bu sebeplerle, maliyet muhasebesi teknikleri değerli olmakla birlikte, modern yönetim tekniklerinin uygulanmasına izin verecek şekilde işletme performansı hakkında doğru, gerçekçi ve güncellenmiş yönetim bilgisi sağlamazlar (Bititci, 1994).

Geleneksel ve maliyet muhasebesine dayalı ölçüm sistemleri ile ilgili tüm bu eleştirilerin üstesinden gelebilmek için, daha dengeli bir bakış açısına sahip performans ölçüm yapıları geliştirilmiştir. Örneğin Bourne v.d. (2000)'nin belirttiğine göre, Keegan v.d. (1989), iç ve dış ölçütler ile finansal ve finansal olmayan ölçütler arasında denge kurulmasını önermiş; Cross ve Lynch (1988, 1989) organizasyon hiyerarşisi boyunca performansı ölçecek bir piramit tanımlamış; Fitzgerald v.d. (1991) sonuçlar ve onların belirleyicilerini göstermiş; Kaplan ve Norton (1992) Kurumsal Karne (Balanced Scorecard)'nin dört perspektifini belirlemişlerdir. Böylece bu yapılar çok boyutlu hale gelmiş ve dengeyi kurmak için finansal olmayan kaynaklara daha odaklı olmuşlardır. Tablo 1'de geleneksel ve geleneksel olmayan performans ölçütleri, özelliklerine göre karşılaştırılmaktadır

Ancak, geleneksel performans ölçüm sistemleri hakkındaki eleştiriler sebebi ile geliştirilen geleneksel olmayan veya finansal olmayan sistemler hakkında da birçok sınırlamadan bahsedilebilir. Ijiri (1975)'ye göre, finansal bilgileri kullanan geleneksel yöntemler objektif, güvenilir ve gerçekliği kanıtlanabilir olması sebepleri ile oldukça yaygındır (Toumela, 2005). Geleneksel ölçütler hakkında, yukarıda sayılan kısıtlamaların da ışığında, 'faydalı olabilecek özeti sağlamada oldukça başarılıdır, ancak organizasyonun performansı hakkında oldukça sınırlı hatta çoğu zaman yanıltıcı bilgiler verme açısından da kötü yöntemlerdir' denebilir (Medori ve Steple, 2000). Bunun yanında Toumela (2005)'in sıraladığı gibi, miyopik olması, risk almaktan hoşlanmaması (Merchant, 1985) ve *çok geç* olması, *çok kümelenmiş* olması ve *çok çarpıtılmış* olması sebebi ile karar almada yardımcı olamaması (Johnson ve Kaplan, 1987) gibi dezavantajlardan bahsedilebilir.

Tablo 1: Geleneksel ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçütleri (Ghalayini v.d., 1997)

Karakteristik	Geleneksel performans ölçütleri	Geleneksel olmayan performans ölçütleri
Sistemin temeli	Muhasebe standartları	İşletme stratejisi
Ölçüt tipi	Finansal	Operasyonel ve finansal
Kime yönelik	Orta ve üst yönetim	Tüm çalışanlar
Frekans	Geri (haftalık veya aylık)	Gerçek zamanlı (saat, gün vb)
“Gerçeklik” ile bağlantısı	Dolaylı, yanıtıcı	Basit, doğru, doğrudan
Üretim düzeyi ile ilgisi	İlgili değil	Kullanılır
Format	Sabit	Esnek-değişken
Lokal-global ilgisi	Statik, değişken değil	Dinamik, yapıya bağlı
İstikrarı	Statik, değişken değil	Dinamik, yapıya bağlı
Amaç	İzleme	Gelişme
Yeni gelişim yaklaşımlarına (JIT, TQM, CIM vb.) desteği	Uyum sağlaması zor	Uygulanabilir
Sürekli gelişime etkisi	Engelleyici	Destekleyici

Finansal olmayan ölçüm sistemleri ise finansal ölçütlere kıyasla daha zamanında, ölçülebilir ve kesin; işgücü için anlamlı dolayısıyla sürekli gelişime yardımcı; firma amaç ve hedefleri ile uyumlu; pazar ihtiyaçları değiştikçe değişebilir, dolayısıyla esnek ölçütler olduğu söylenebilir (Medori ve Steple, 2000). Ancak bir dezavantajı, firmanın kullanabileceği çok fazla sayıda finansal olmayan ölçüt olmasıdır, dolayısıyla firmanın hangi ölçütü kullanacağını bilmesi gereklidir (Medori ve Steple, 2000). Finansal olmayan ölçüm sistemlerini uygulamanın bir diğer zorluğu, bu ölçütlerin sağladığı iyileştirmelerin para cinsi ile ifade edilemiyor olmasıdır. Finansal olmayan ölçütler ile kâr artışı arasındaki ilişki açık değildir. Bunlara ilave olarak Fisher (1992)'e göre, finansal olmayan ölçütler, kısa dönemlik perspektifte karmaşaya sebep olabilirler (Laitinen, 2002).

3. Performans Ölçüm Yöntemleri

Literatürde adı geçen performans ölçüm sistemlerinin bazıları, sistemi ortaya koyan kişi ve yöntemi “performans ölçüm sistemi” olarak ele alan yazarları da belirterek, Tablo 2’de sıralanmış ve aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Yatırımın Geri Dönüş Oranı (ROI): Başarının, yatırılan para veya yapılan harcamaya kıyasla ne kadar kazandırdığına göre karar verilmesidir. Temel olarak, elde edilen faydanın (kazancın), yatırım miktarına bölünmesi ile bulunur. Girişiminin, maliyetine kıyasla elde ettiği kazancı dikkate alır.

Tablo 2: Literatürde Bahsedilen Performans Ölçüm Sistemleri, Uygulayıcıları ve Literatürdeki Yeri

Yöntem	Yöntemi Ortaya Koyan	Referans
Yatırımın Geri Dönüş Oranı (Return on Investment – ROI)	Du Pont, 1920'ler	Horne ve Wachowicz, 1995
Sink ve Tuttle Modeli	Sink ve Tuttle, 1989	Folan ve Browne, 2005 Tangen, 2004
Marka Değerleme (Brand Valuation)		Cravens ve Guilding, 1999
Müşteri Değer Analizi (Customer Value Analysis)		Gale, 1999
Paydaş Değer Analizi (Shareholder Value Analysis-SVA)	Rappaport, 1997	Rappaport, 1997
Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (Activity Based Costing)	Johnson ve Kaplan, 1987	Gupta ve Galloway, 2003
Ekonomik Katma Değer (Economic Value Added)	Stern Steward&Co	Pettit, 2000
Performans Piramidi (Performance Pyramid)	Judson,1990; Lynch ve Cross, 1991	Folan ve Browne, 2005
Performans Prizması (Performance Prism)	Kennerly ve Neely, 2000	Folan ve Browne, 2005 Bourne v.d., 2003
Kurumsal Karne (Balanced Scorecard)	Kaplan ve Norton, 1992	Tangen, 2004
Mükemmellik Modeli (EFQM)	Avrupa Kalite Derneği, 1992	Folan ve Browne, 2005
Performans Ölçüm Matrisi (Performance Measurement Matrix)	Keegan v.d., 1989	Medori ve Steple, 2000 Folan ve Browne, 2005
Performans Ölçüm Anketi (Performance Measurement Questionnaire)	Dixon v.d., 1990	Medori ve Steple, 2000 Bititci v.d., 2000
Dünya Çapında Üretim İçin Performans Ölçümü (Performance Measurement for World Class Manufacturing)	Maskell, 1991	Medori ve Steple, 2000
Dinamik Performans Yönetim Sistemi (Dynamic Performance Management Systems)	Bititci, 2000	Bititci, 2000
Bütünleştirilmiş Performans Yönetim Sistemi (Integrated Performance Management System)	Bititci, 1994	Bititci v.d., 2000
Medori ve Steple Yapısı	Medori ve Steple, 2000	Tangen, 2004

Sink ve Tuttle Modeli: Bir organizasyonun performansının yedi performans kriteri (etkililik, verimlilik, kalite, üretkenlik, iş yaşamı kalitesi, inovasyon, karlılık/bütçelenebilirlik) arasındaki karmaşık ilişkiler ile ilgili olduğunu savunur (Tangen, 2004).

Marka Değerleme: Aaker (1991) tarafından marka denkliği, marka bağlılığı, ismin tanınırlığı, algılanan kalite, marka bütünlükleri ve diğer sahip olunan özelliklerin bir kombinasyonu olarak tanımlanmıştır (Cravens ve Guilding, 1999). Marka değerlendirme, marka denkliğinin marka sahibine olan faydasının değerlendirilmesini sağlar. Marka değerlendirme oldukça öznel ve tahminlere dayalı bir değer olmasının yanında, işletmelerdeki yöneticilerin uygulaması gereken bir süreçtir (Cravens ve Guilding, 1999). Marka değerlemenin başarının temel ölçütü olarak kullanılması, kısa dönemlik harcamalar veya uzun dönemdeki faydalar gibi yönetsel kararların etkisini tahmin etmede yardımcı olur. Marka değerlendirme ile organizasyonlar, diğer işletmeler ile karşılaştırma yapabilir, tutarlı ve ölçülebilir değer oluşturabilirler (Cravens ve Guilding, 1999).

Müşteri Değer Analizi: Son zamanlarda müşteriler üzerinde odaklanılmaya başlandığından beri işletmeler, müşterileri ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olan aktivitelerini yönetebilmek için teknolojiler ve ölçüm sistemleri geliştirmeye çalışmaktadırlar. Müşteri İlişkileri Yönetimi (CRM) ile ilgili bu teknolojiler işletmelere daha iyi bütünleşmiş bilgi ve dolayısıyla da müşteriler ile ilgili konularda daha iyi ölçümler sağlamaktadır (Kellen, 2003).

Müşteri değer analizi, “hangi tip kalite?”, “hangi düzeyde kalite?”, “ne kadar fiyata karşılık?” ve “hangi rakibe kıyasla?” sorularına cevap veren bir yöntemdir (Gale, 1999). Müşteri Değer Analizi, bir firmanın rakiplerine kıyasla kendi ürün ve hizmetlerine olan pazar değerlendirmelerini nasıl güvenilir şekilde izleyebileceklerine dair ve daha yüksek kârı sağlamak için stratejik yönetim geliştirmeye yönelik bir dizi araç ve süreçtir (www.galeconsulting.com). 1994 tarihli kitabında (Managing Customer Value) Gale, finansal yönetime rehberlik edecek genel kabul gören muhasebe prensiplerine benzer bir müşteri değer ölçütü için bir yapı sunmuştur. “Değer”, ürünleri fiyatlarına göre karşılaştıran ve kaliteyi değerlendiren müşterinin tanımladığı kalitedir (Higgins, 1998). Tüm işletme stratejileri müşteriye bağlıdır, bu sebeple onları elde etmek ve çekmek için çaba gösterilmelidir. Müşteri değer analizi, “benim müşterimin değeri ne” sorusunu cevaplamak amacı ile tasarlanmış sistematik, organize, anlamlı bir dizi araçtır (Gale, 1999).

Paydaş Değer Analizi: Tarafların, hedef grubun, faaliyetten yarar sağlayacakların ve potansiyel karşıtların belirlenmesi ve tanımlanmasıdır. Paydaş analizi, tüm tarafların fikirlerini öğrenmek ve sonuçta bir “bileşke fikri” ortaya çıkarmak için yapılır. Paydaşlar, faaliyet sürecinden ve sonuçlarından doğrudan veya dolaylı olarak olumlu veya olumsuz bir biçimde etkilenecek olanlardır. Bu sebeple bir faaliyette veya projede aşağıdaki adımlar izlenmelidir (Allen ve Kilvington, 2001; www.mindtools.com; Dick, 1997):

1. Aşama: İlgili tüm paydaşların belirlenmesi: Faaliyetten etkilenecek kişiler, faaliyet üzerinde etkisi veya gücü olan kişiler, olumlu veya olumsuz sonuçla ilgilenecek kişiler vb. paydaş olarak ele alınır. Paydaşlar kişi veya organizasyon olabilir.

2. Aşama: Paydaşların sınıflandırılması: Bazı paydaşlar ne yapıldığı ile ilgilenmezken, bazıları engelleme gücüne bile sahip olabilirler. Bu kişilerin ilgilerine ve güçlerine göre sınıflandırılması gereklidir.

3. Aşama: Seçilen paydaşların ayrıntılı analizi: Anahtar paydaşların belirlenmesi önemlidir. “Kişilerin iş hakkındaki duygusu nedir?”, “onları en çok motive eden şey nedir?”, “hangi bilgileri edinmek istiyorlar?”, “faaliyet üzerindeki etkileri nedir?” gibi sorular cevaplanır ve bu kişiler ile nasıl iletişim kurulabileceği kararlaştırılır.

4. Aşama: Önceliklerin belirlenmesi: Paydaşlar ile ilişkiler kurulur ve gerekli stratejiler geliştirilir.

Faaliyet Tabanlı Maliyetlendirme (ABC): ABC, 1980’lerde geleneksel maliyet muhasebesi sınırlamalarının üstesinden gelebilmek ve stratejik karar vermeyi desteklemek amacı ile geliştirilmiş bir sistemdir (Gupta ve Galloway, 2003).

ABC sistemleri, hem finansal olan hem de finansal olmayan verileri içermesi sebebi ile bütünüyle finansal olan perspektiften, bütünsel sistem bakışına yönelir. Sadece maliyet faktörlerini sıralamak ve yapay oluşturulmuş dağıtımlara göre bunları ürünlere yansıtmak yerine ABC, maliyete sebep olan gerçek aktiviteleri tanımlayacak süreç ve iş akışlarını belirler. Maliyetlere bu daha geniş ve gerçekçi bakış açısı, yöneticilere, kararların kalitesini de artıracak şekilde, stratejik kararların daha doğru bir şekilde verilmesini sağlar (Gupta ve Galloway, 2003).

Hill (1995)’e göre, Johnson ve Kaplan tarafından geliştirilen ve geleneksel maliyet muhasebesindeki temel uygunsuzlukları çözmeyi amaçlayan ABC, temel fonksiyon alanlarındaki değil, işletmedeki faaliyet maliyetleri ve bunların özel ürünlerin üretimiyle ilişkileri ile ilgilenir (Tangen, 2004). Temel olarak, ABC işletmedeki endirekt maliyetleri analiz etmek ve bu maliyetlere sebep olan faaliyetleri bulmaktadır. Bu faaliyetler maliyet dağıtıcısı (cost driver) olarak adlandırılır ve ürünlere genel giderleri dağıtırken kullanılır. Bu sayede geleneksel maliyet dağıtımına göre ABC, daha doğru maliyet tanımlamalarını gerçekleştirir. Maskell (1991)’e göre ABC, ürün fiyatlama, ürün kararları, genel giderlerin azaltılması ve sürekli gelişme alanlarında pratik değere sahip bir yöntemdir (Tangen, 2004).

ABC sisteminin sağladığı bilgi, hangi ürünlerin karlı, hangi müşterilerin değerli, hangi süreçler katma değerli veya değil ve hangi alanlarda iyileştirme yapılmalı kararlarının verilmesine yardımcı olur. Bilgiler ürün tasarımı, iç süreçler, tedarikçi ilişkileri, müşteri tatmini alanlarında iyileştirme yapılması için rehberlik ederler (Gupta ve Galloway, 2003). Özellikle yüksek ve artan miktarda dolaylı ve destek harcamalarına sahip işletmeler, ABC yönteminden en fazla faydayı sağlayacaklardır (Kellen, 2003).

Inners v.d. (2000)’e göre literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, ABC’in savunucuları (Cooper, 1988; Cooper ve Kaplan, 1991, 1992, 1998; Kaplan, 1992) yanında, birçok araştırmacı da yöntemin sınırlamalarından ve sakıncalarından bahsettiği görülebilir.

Ekonomik Katma Değer (EVA): Peter Drucker’ın (1998) yazdığı gibi, “sermayenin maliyetini kazanmadığınız sürece kar elde edilemez. Alfred Marshall bunu 1896’da, Peter Drucker 1954 ve 1973’te söylemiştir ve EVA şimdi bu fikri sistematik hale getirmiştir” (Pettit, 2000). Stern Steward&Co. tarafından geliştirilen EVA, yöneticileri sadece paydaşların varlığını artıracak projelere girmelerini teşvik etmektedir. Yöneticiler EVA ile yatırım maliyetinden daha fazla getiri sağlayan,

dolayısıyla firmanın net bugünkü değerini artıran projeleri almak konusunda yönlendirilmektedirler (Lovata ve Costigan, 2002).

EVA, yeni bir kavram değildir. Ekonomistler gelir yapıları ile ilgili konular hakkında uzun zamandır bilgi sahibidirler, ancak işletmeler “kazanç için yönetim”den, “değer için yönetim”e geçmeyi son zamanlarda uygulamaya başlamışlardır. EVA, operasyon yöneticilerinin kullanabileceği şekilde pratik uygulamalar sağlayarak bu süreci kolaylaştırmıştır (Shinder ve McDowell, 1999).

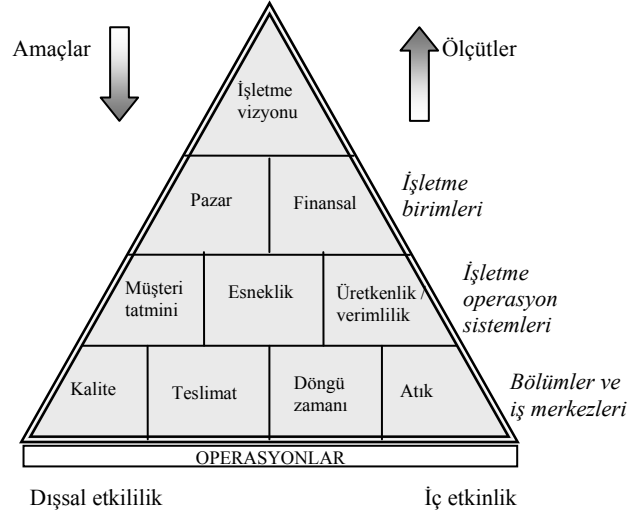
EVA, operasyonları desteklemek için gereken maliyet ile operasyonun kazancı karşılaştırıldığında yaratılan değer ölçüsüdür (Dillon ve Owers, 1997). Bir diğer deyiş ile EVA, firmanın sermayesinin getirisi ve bu sermayenin maliyeti arasındaki farkı ölçer. Pozitif EVA paydaş için değer yaratıldığını, negatif EVA ise değer kaybına uğranıldığını gösterir (Young, 1997). Otley (1999)’a göre EVA, finansal performansın bütünsel ölçütüdür. EVA hem özellikli bir performans ölçütü, hem de daha geniş performans ölçüm yapısının temelidir (Kellen, 2003). Stewhart’a göre EVA, paydaş değerinin yaratılmasıyla en fazla doğrudan ilgili finansal performans ölçütüdür (Kellen, 2003).

Stewhart, bu performans ölçütünün, yöneticileri daha uzun dönemlik planlama dönemlerini ele almaya zorlaması ve yöneticilere paydaş değerinin nasıl artırılacağı hakkında açıkça görülen işaretler sunması sebepleri ile diğer ölçütlere kıyasla daha üstün olduğunu söylemiştir (Lovata ve Costigan, 2002).

Performans Piramidi: Performans ölçüm sistemlerinin sahip olması gereken önemli özelliklerden biri, işletmedeki farklı hiyerarşik düzeylerin performans ölçütleri arasında açık bir bağ kuruyor olmasıdır. Böylece her bölüm ve fonksiyonun aynı amaç için yönlendirilmesi söz konusu olur. Bu bağın nasıl kurulabileceği ile ilgili örneklerden biri, performans piramididir (Tangen, 2004). Performans piramidi ilk olarak Judson (1990) tarafından geliştirilmiş ve Lynch ve Cross (1991) tarafından iyileştirilmiştir (Laitinen, 2002). Cross ve Lynch (1992)’a göre her bir fonksiyon, bölüm ve iş merkezi, firmanın vizyonuna ulaşabilmesi için performans özelliklerini anlamalı, yönetmeli ve geliştirmelidir. Performans piramidi firmanın günlük operasyonlarını vizyonuna bağlayacak amaçlar ve ölçütler içerir. Performans piramidinin amacı, organizasyonun stratejisi ile operasyonları arasında; amaçların müşteri önceliklerine dayanarak yukarıdan aşağıya, ölçütlerin ise aşağıdan yukarıya doğru dönüştürülmesidir (Tangen, 2004). Şekil 1’de de görülen performans piramidi yöntemi, organizasyonun dışsal etkililiğini (piramidin sol tarafı) ve iç etkinliğini (piramidin sağ tarafı) belirten dört düzeydeki amaçları içerir. Geleneksel performans ölçütleri genellikle piramidin sağ tarafında baskındır. Bu ölçütler işletme ve her bir birimi için değerlidir, ancak resmin yarısıdır. İşletmeler bu ölçütler üzerindeki kısa dönemlik odağı değiştirmeli ve bu amaçları günlük operasyonlara çevirmenin ve pazar temelli ölçütlerle dengelemenin yolunu araştırmalıdır (Cross ve Lynch, 1992).

Firmanın performans piramidi bütünsel işletme vizyonunun (amaçların ilk düzeyi, en yüksek düzeyi) tanımlanması ile başlar. Ardından bunlar birimlere yönelik ikinci düzey amaçlara dönüştürülür. Amaçların ikinci düzeyinde vizyonun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği ölçütü pazarlama ve finansal ölçütlerdir. Bu pazarlama ve finansal amaçlara ulaşabilmek için ise, müşteri tatmini, esneklik ve üretkenlik için temel ölçütler tanımlanır. Bu ölçütler üçüncü düzeyde daha operasyonel ölçütler haline dönüştürülür ve bu temel de piramidin temelini oluşturur. Kalite, teslimat, döngü zamanı, atık olarak

tanımlanan bu ölçütler, organizasyonun içindeki işletme sisteminin ayrı bölümleri veya bileşenleri ile ilişkilidir (Laitinen, 2002).



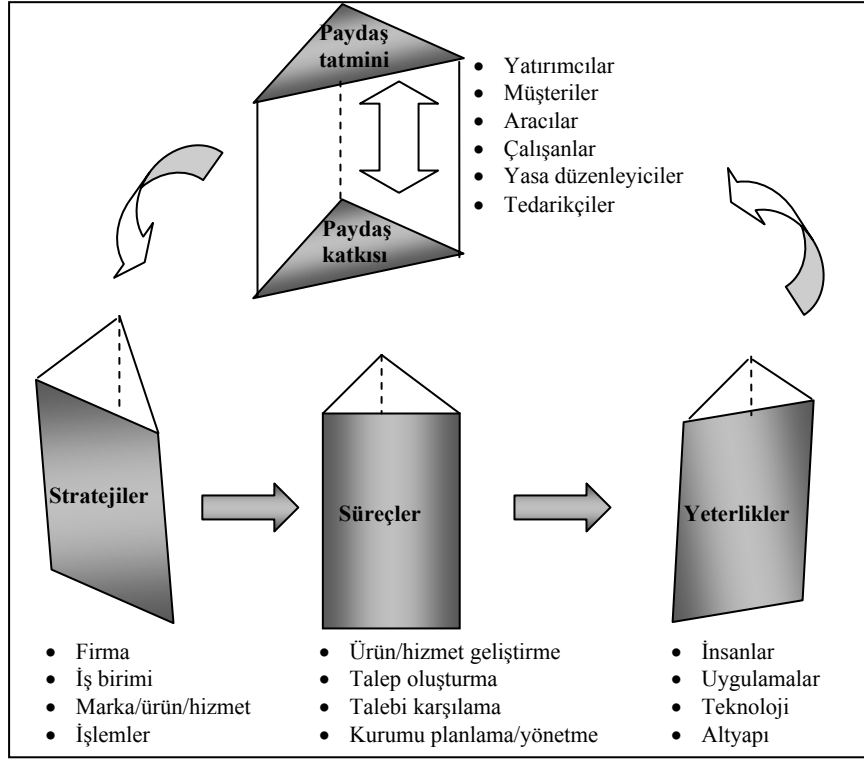
Şekil 1: Performans Piramidi (Cross ve Lynch, 1992'den alan Tangen, 2004)

Lynch ve Cross (1991) piramit modelinin amaçların birimler arasında nasıl iletişimde olduğunun tanımlanması ve organizasyonun farklı birimleri arasında ölçütlerin nasıl aktarılacağına belirlenmesi açısından faydalı olduğunu belirtmişlerdir (Laitinen, 2002). Ghalayini v.d. (1997)'ne göre, performans piramidinin en güçlü yanı işletme amaçları ile operasyonel performans göstergelerinin bütünleştirmeye çalışmasıdır. Ancak bu yaklaşım, anahtar performans göstergeleri belirlemeyi sağlayacak bir mekanizma veya sürekli gelişme kavramı ile açık bir bütünleşme sağlamaz.

Performans Prizması: Kennerly ve Neely tarafından önerilen bu "ikinci kuşak" performans ölçüm ve yönetim yapısı, Şekil 2'de de görüldüğü gibi prizmanın beş yüzündeki faktörlere önem verir: paydaş tatmini, stratejiler, süreçler, yeterlikler ve paydaş katkısı (Folan ve Browne, 2005). Diğer sistemlere kıyasla avantajı, organizasyondaki tüm paydaşlara (yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler, yasa düzenleyiciler) uygulanabiliyor olmasıdır. Yöntem bunu, hem paydaşların ihtiyaçlarını hem de işletmenin bunu gerçekleştirmek için olan ihtiyaçlarını göz önüne alarak yapar (Adams ve Neely, 2002).

Performans prizması farklı paydaşlar için oldukça kapsamlı bir bakış açısına sahiptir. Neely v.d. (2001)'ne göre, ilk olarak paydaşların ihtiyaç ve istekleri göz önüne alınır, ardından stratejiler düzenlenir (Tangen, 2004). Bu kavramsal yapının güçlü yönü, ölçüt seçim süreci başlamadan önce firmanın mevcut stratejisini sorgulamasıdır. Bu sayede yapı, performans ölçümünün sağlam temelleri olmasını sağlar. Ancak, performans prizması geleneksel performans ölçütlerinin ötesinde olmasının yanında, performans ölçütlerinin nasıl fark edileceği hakkında çok az öneride bulunur. Bir diğer

zayıf yönü, firmada var olan performans ölçüm sistemi hakkında hiç varsayımında bulunmaması veya çok az bulunmasıdır (Medori ve Steple, 2000).



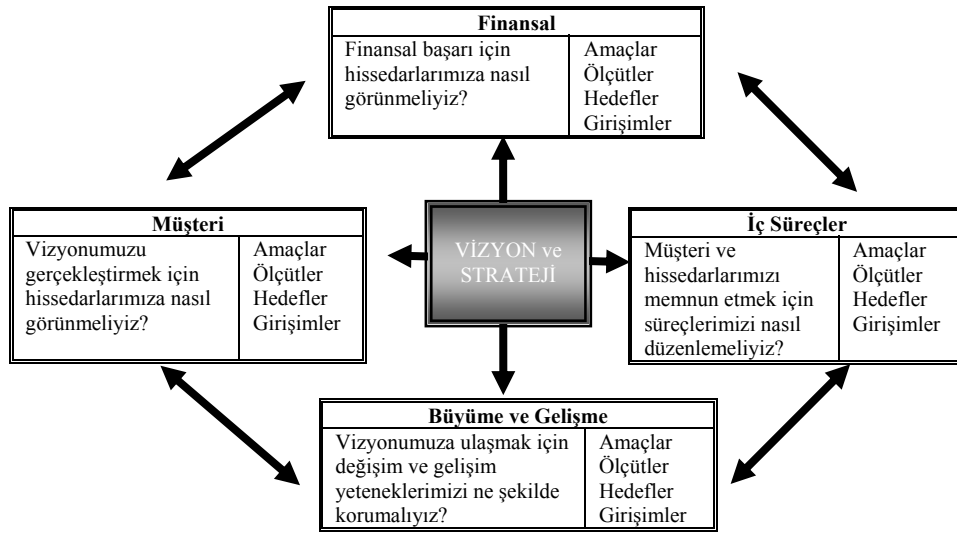
Şekil 2: Performans Prizmasının Beş Yüzü (Kaynak: Neely ve Adams, 2002)

Kurumsal Karne: Yaklaşım, Kaplan ve Norton tarafından 1992 yılında “stratejiyi eyleme çeviren bir yapı” olarak geliştirilmiştir (Papalexandris v.d., 2005). Yöntemin amacı, organizasyonda iletişime ve şirket stratejisinin uygulanmasına yardımcı olmaktır. Bu sebeple yöntem, firmanın stratejik vizyonunda tanımlı olan anahtar başarı faktörlerinin uygulanmasını sağlayacak bir dizi finansal ve finansal olmayan ölçütten oluşan yapıyı içerir (Wongrassamee v.d., 2003). Ölçütler, yöneticilere mevcut ve gelecekteki performans üzerine olan odaklarını dengelemede yardımcı olacaktır (Shinder ve McDowell, 1999). Kurumsal Karne, işletmelerin sahip oldukları geçmiş verilere dayanan *fiziksel değerlerin* yanında, geleceğe yönelik olarak müşteri memnuniyeti çerçevesinde *müşteri odaklılığı*; müşteriler ve hissedarların beklentileri çerçevesinde *şirket içi faaliyetlerin* geliştirilmesi ve mükemmelleştirilmesi; şirket içi yöntemler çerçevesinde *öğrenme ve gelişme* gibi fiziksel olmayan boyutlarını esas almaktadır. Kurumsal Karne, belirli göstergelerle bu boyutları ölçen, boyutlar arasındaki dengenin ve bütünleşmenin sağlanması için stratejik geribildirim sağlayan, veriden stratejiye ulaşmayı ve stratejiyi uygulanır kılmayı amaçlayan dinamik bir performans

ölçüm sistemi ya da yönetim tekniğidir (Kaplan ve Norton, 1992). Şekil 3'te de görüldüğü gibi yöntem, 4 temel başlık altında (müşteri bakış açısı, iç süreçler bakış açısı, öğrenme ve gelişme bakış açısı, finansal bakış açısı) şirketin misyon ve stratejisini, "denge" bir şekilde fiziksel ölçütlerle ifade etmeye çalışır. Bunu ifade ederken organizasyon, şu soruları sorar (Tangen, 2004):

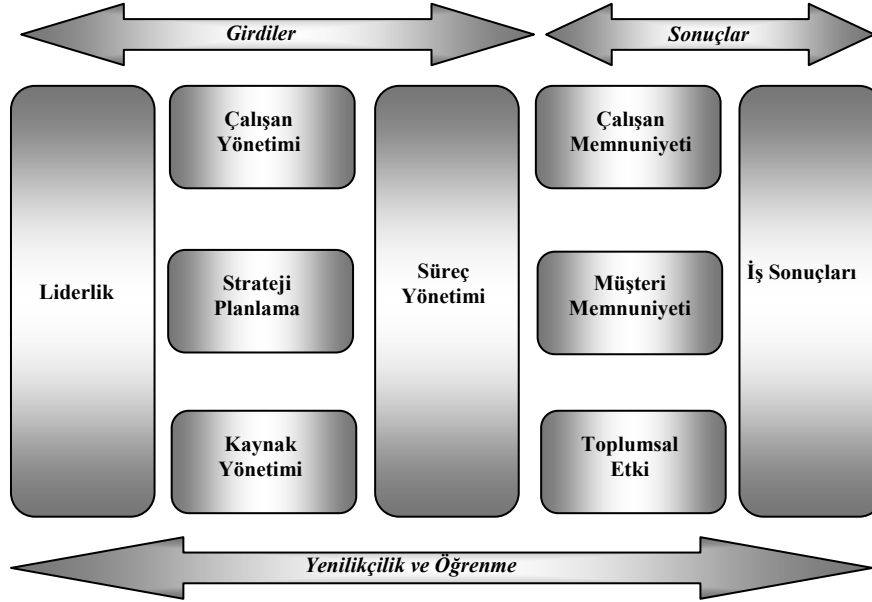
- 1.Hissedarlarımıza nasıl bakıyoruz?
- 2.Müşteriler bizi nasıl görüyor?
- 3.Neyde daha iyi olmalıyız?
- 4.Gelişmeye ve değer yaratmaya nasıl devam edebiliriz?

İyi uygulanmış bir Kurumsal Karne, firmanın performansını etkileyecek pek çok faktörün izlenmesinde yöneticilere yardımcı olur (Shinder ve McDowell, 1999).



Şekil 3: Kurumsal Karne Yapısı (Kaplan ve Norton, 1992)

Mükemmellik Modeli: Organizasyonda iş stratejileri oluşturulmasını ve geliştirilmesini sağlayan bir modeldir. Avrupa Kalite Yönetimi Vakfı (EFQM)'in geliştirdiği EFQM Mükemmellik Modelinin temel amacı, performans yönetimini anlamak için bir sistem perspektifi sağlamaktır (Wongrassamee v.d., 2003). EFQM'e göre performans, müşterilere, çalışanlara ve topluma yansıyan mükemmel sonuçlar, politika ve stratejinin, çalışanların, kaynakların ve süreçlerin uygun bir liderlik anlayışıyla yönlendirilmesi ile sağlanabilir. Şekil 4'te görüldüğü gibi EFQM Mükemmellik Modelinde ana kriterler vardır. Bunlar *Girdi Kriterleri* (liderlik, politika ve strateji, çalışanlar, işbirlikleri ve kaynaklar, süreçler) ve *Sonuç Kriterleri* (müşterilerle ilgili sonuçlar, çalışanlarla ilgili sonuçlar, toplumla ilgili sonuçlar, temel performans sonuçları)'dır.



Şekil 4: EFQM Mükemmellik Modeli (Kaynak: www.efqm.org)

4. Tartışma ve Bulgular

Performans ölçüm sistemlerinin günümüzdeki son aşaması, *performans yönetim sistemleridir*. Performans yönetim sistemleri, geleneksel finansal ölçütler ile beraber, süreç yönetimini, strateji yönetimini ve kalite yönetimini de içermektedir. Bu sebeple Tablo 3, bazı geleneksel ve yeni nesil performans ölçüm sistemlerini (ROI, EVA, ABC, EFQM, Kurumsal Karne -BSC-, Performans Prizması, Performans Piramidi) finans, süreç, kalite ve strateji ile bağlantıları açısından karşılaştırmıştır.

Özellikle yeni nesil performans ölçüm modelleri ve sistemleri, finansal verilerin dışında işletmelerin stratejisi ve paydaşları ile ilgili pek çok alt ölçüte dikkat etmektedir. Benzer kriterler bazında hareket etmesi sebebi ile aynı kümede ele alınan Mükemmellik Modeli, Kurumsal Karne ve Performans Prizması yöntemlerinin kriter ve alt kriterlerinin karşılaştırması, Tablo 4'te verilmektedir.

Tablo 3: Genel Karşılaştırma

	Geleneksel	Finansal	Süreçsel	Strateji bağlantısı	Kalite yönetimi bağlantısı
ROI	☑	☑			
EVA	☑	☑			
ABC		☑	☑		
Mükemmellik Modeli			☑	☑	☑
Kurumsal Karne			☑	☑	☑
Performans Prizması			☑	☑	☑
Performans Piramidi			☑	☑	

Bu çalışmada bahsedilen ve adı geçmeyen her bir performans ölçüm sisteminin ve modelinin birbirlerine göre üstün oldukları yönlerden bahsedilebilir. Geleneksel ölçüm sistemleri olarak da adlandırılan finansal ölçüm sistemleri, gerçeklere dayanmak ve sonucu parasal olarak ifade etme konularında iyi iken, finansal olmayan yeni nesil sistemler, işletmenin bütününe ele alabilme, para ile ölçülemeyen değerleri de göz önüne alabilme açılarından daha üstün sayılabilirler.

Tablo 4: Kriterler Bazında Karşılaştırma

KRİTERLER	Mükemmellik Modeli	Kurumsal Karne	Performans Prizması
Odak	kalite	müşteri	paydaş, strateji
Strateji	☑	☑☑	☑
Süreç	☑☑	☑☑	☑☑
Çıktı, sonuç	☑☑	☑☑	
Yetenekler	☑	☑	☑☑
Liderlik	☑☑		
Paydaş katılımı	☑		☑
Paydaş memnuniyeti	☑☑	☑	☑☑☑
Çalışanlar	☑	☑	☑
Müşteri	☑	☑	☑
Hissedarlar	☑	☑	☑
Tedarikçi	☑		☑
Bankalar	☑		☑
Toplum	☑		☑
Devlet	☑		☑
Teknoloji	☑	☑	☑
Yenilik	☑	☑	
Eğitim ve öğrenme	☑	☑	
Uygulama kolaylığı		☑	

Geleneksel-geleneksel olmayan sistemler temel ayrımının yanında, her bir model de diğerine göre daha üstün özelliklere sahip olabilir. Örneğin ABC yöneticilere kararlarındaki maliyet ve sermaye etkisini anlamalarına yardımcı olurken, Kurumsal Karne, finansal olan ve olmayan ölçütlerin hem yol gösteren hem de geride bırakan performans bakış açısını genişletir. EVA ise yöneticilerin değer yaratırken odaklandıkları kararlar, performans ölçütleri ve ödüller arasında bir bağ sağlar (Shinder ve McDowell, 1999).

Tablo 4'te belirtilen kriterler, Tablo 2'de yer alan performans ölçüm modellerinin incelenmesi sonucu ortaya konmuştur. Tablo 4'te yapılan detaylı kıyaslamadaki günümüzde en çok kullanılan üç model yer almaktadır: Kalite ödülleri değerlendirilmesinde önemli yer tutan Mükemmellik Modeli (EFQM); müşteri odaklı stratejinin işletmeler için önem kazanması ile yoğun kullanılan Kurumsal Karne ve 2000'li yıllarda önemli yönetim yaklaşımlarından birisi olan Performans Prizması.

Performans Prizması paydaş ve strateji odaklı iken Kurumsal Karne ise müşteri odaklı ve EFQM ise kalite odaklıdır. İçlerinde strateji bağlantısı en güçlü olan model Kurumsal Karne iken, liderlik konusunda ise Performans Prizması ve EFQM öne çıkmaktadır. Süreç yönetimi konusunda her üç model de oldukça güçlüdür. Paydaşların ölçüme katılımı en yoğun olarak Performans Prizmasında yaşanırken, bunu Kurumsal

Karne ve EFQM izlemektedir. Çünkü Performans Prizmasının çıkış noktası paydaşların memnuniyeti ve sisteme katkısıdır.

EFQM'in zayıf noktası çok detaylı olması nedeni ile uygulamaya konulmasının çok zaman alması ve uygulamada yaşanan güçlüklerdir. Kurumsal Karnenin zayıf noktaları ise liderlik konusunu ele almadaki yetersizliği ve tedarikçi, hissedar gibi birçok paydaşı ölçüm işlemine dahil etmemesidir (Norreklit, 2000). Performans Prizmasının eksikleri ise "yenilik" konusuna eğilmemiş olması, diğer iki modele göre daha az kullanılıyor olması ve uygulamada yaşanan zorluklardır. Bunun ötesinde birçok yazar bu modellerin hiçbirinin çok detaylı olarak "kim", "neyi", "ne zaman" ve "nasıl" yapacağı konusunda detaylı bilgi vermediğini eleştirmektedir. Her uygulamacının kendi çerçevesini oluşturup planını yapmak zorunda olduğunu belirtmişlerdir (Mooray v.d, 1999; Ahn, 2001).

5. Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmanın amaçları, Performans Ölçüm Sistemlerinin tarihsel evrimini ortaya koymak, geleneksel ve geleneksel olmayan sistemleri karşılaştırmak ve son dönemlerde kullanılan modelleri karşılaştırarak işletmelere bu sistemler hakkında bilgi vermektir. Çalışmanın önemli katkısı ise, var olan sistemlerin karşılaştırılarak her modellerin avantaj ve dezavantajlarını ortaya koymaktır. İşletmeler Performans Ölçüm Modellerini saptamadan önce bazı sorulara yanıt aramalıdır: Kullanmak istediğim Performans Ölçüm Modelinin amacı nedir? Elimdeki kaynaklar nelerdir? Bütçem nedir? Modeller içinden en uygunu hangisidir? Fayda-maliyet analizi sonucu nedir? Altyapımızda gerekli iyileştirmeler nelerdir? Stratejimiz ve süreç haritamız nasıl tanımlıdır? Paydaş ilişkileri ne düzeydedir? Bu süreçte işletmeler Performans Ölçüm Modellerini karar verme süreci ile çok iyi entegre etmeli ve bilişim sistemleri yardımı ile güncel ve doğru işletme performans bilgilerine ulaşabilmelidir.

Sonuç olarak performans yönetim sistemini kuracak olan işletmelerin stratejilerini ve hedeflerini, önceliklerini bilmesi, buna bağlı olarak kritik başarı faktörlerini ve bu faktörlere uyumlu Performans Ölçüm Modelini seçerek, gerekiyorsa diğer modellerle destekleyerek uygulamaya geçmesi gerektiği söylenebilir.

Bu araştırma, Performans Ölçüm Sistemleri hakkında literatür çalışması ve kavramsal model için altyapı oluşturmayı amaçlamıştır. Ortaya çıkan sonuçlar, değişik ölçekteki işletmelerde olay analizi yapılarak karşılaştırılabilir, ayrıca karşılaştırmalara dahil edilen model sayısı artırılabilir.

KAYNAKÇA

- Ahn, H., 2001. Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report Long Range Planning 34 (2001) 441-461.
- Adams C.; Neely, A., 2002. Prism Reform. Financial Management, May: 28-31.
- Allen W.; Kilvington, M., 2001. Stakeholder Analysis.
<http://www.landcareresearch.co.nz/sal/stakeholder.asp>, (11.12.2006)
- APQC, American Productivity & Quality Center, <http://www.apqc.org> (20.05.2005)
- Bititci, U., 1994. Measuring Your Way to Profit. Management Decision, vol.32, no.6: 16-24.
- Bititci, U.; Carrie, S.; McDewitt, L., 1997. Integrated Performance Measurement Systems: a Development Guide. International Journal of Operations and Production Management, vol. 17, no. 5: 522-534.
- Bititci, U.; Turner, T.; Begemann, C., 2000. Dynamics of Performance Measurement Systems. International Journal of Operations and Production Management, vol.20, no.6: 692-704.
- Bourne, M.; Mills, J.; Wilcox, M.; Neely, A.; Platts, K., 2000. Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems. International Journal of Operations and Production Management, vol.20, no.7: 754-771.
- Bourne M.; Neely, A.; Mills, J.; Platts, K., 2003. Implementing Performance Measurement Systems: a Literature Review. International Journal of Business Performance Management, vol.5, no.1: 1-24.
- Cravens, K.S.; Guilding, C., 1999. Strategic Brand Valuation: A Cross-Functional Perspective. Business Horizons, July-August: 53-62.
- Cross, K.F.; Lynch, R.L., 1992. "For Good Measure". CMA Magazine, vol.66, issue 3:20-24.
- Dick, B., 1997. Stakeholder Analysis.
<http://www.scu.edu.au/schools/gcm/ar/arp/stake.html>, (11.12.2006)
- Dillon, R.D.; Owers, J.E., 1997. EVA as a Financial Metric: Attributes, Utilization and Relationship to NPV. Financial Practice and Education 7, no. 1, Spring/Summer: 32-40. EFQM, <http://www.efqm.org/Default.aspx?tabid=35> (05.06.2005)
- Folan, P.; Browne, J., 2005. A Review of Performance Measurement: Towards Performance Management. Computers in Industry, 56: 663-680.
- Gale, H., 1999. (Keynote Speech) Customer Value Analysis Sheds Light on Consumers' Needs. The New Corporate University Review. (11.10.2005)
- Ghalayini, A.M.; Noble, J.S.; Crowe, T.J., 1997. An Integrated Dynamic Performance Measurement System for Improving Manufacturing Competitiveness. International Journal of Production Economics, 48: 207-225.
- Gupta M.; Galloway, K., 2003. Activity-Based Costing/Management and its Implications for Operations Management. Technovation, 23: 131-138.
- Higgins, K.T., 1998. The Value of Customer Value Analysis. Marketing Research, Fall: 39-44.
- Horne, J.C.; Wachowicz, J.M., 1995. Fundamentals of Financial Management. Prentice-Hall International Inc., Ninth Edition.
<http://www.galeconsulting.com/Glossary.htm#Customer%20Value%20Analysis>, (10.12.2006)

- http://www.mindtools.com/pages/article/newPPM_07.htm, Stakeholder Analysis: Winning Support for Your Projects (11.12.2006)
- Inners, J.; Mitchell, F.; Sinclair, D., 2000. Activity Costing in the UK's Largest Companies: a Comparison of 1994 and 1999 Survey Results. *Management Accounting Research*, 11: 349-362.
- Kaplan, R.S.; Norton, D.P., 1992. The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, January-February: 71-79.
- Kellen, V., 2003. Business Performance Measurement, at the Crossroads of Strategy, Decision-Making, Learning and Information Visualization. http://www.performance-measurement.net/assets/bluewolf/Article_0502.pdf, (12.06.2006)
- KPMG, 2001. Achieving Measurable Performance Improvement in a Changing World: The Search for New Insights. Assurance and Advisory Services Center <http://www.kpmg.com>, (08.10.2005)
- Laitinen, E.K., 2002. A Dynamic Performance Measurement System: Evidence from Small Finnish Technology Companies. *Scandinavian Journal of Management*, 18: 65-99.
- Lovata L.M.; Costigan, M.L., 2002. Empirical Analysis of Adopters of Economic Value Added. *Management Accounting Research*, 13: 215-228.
- Medori, D.; Steple, D., 2000. A Framework for Auditing and Enhancing Performance Measurement Systems. *International Journal of Operations and Production Management* vol. 20, no. 5: 520-533.
- Mooray, S.; Oyon, D.; Hostettler, D., 1999. The Balanced Scorecard: a Necessary Good or an Unnecessary Evil? *European Management Journal* vol. 17, no. 5, pp. 481-491,
- Neely, A.; Adams, C., 2002. The Performance Prism. Reprinted from The Evolution of Business Performance Measurement Systems Research Project, EPSRC, GR/K88637, March 20, 2002. <http://www.performance-measurement.net/news-detail.asp?nID=31> (29.06.2005)
- Neely, A.; Gregory, M.; Platts, K., 1995. Performance Measurement System Design. *International Journal of Operations and Production Management*, vol.15, no.4: 80-116.
- Norreklit, H. 2000, 'The Balance on the Balanced Scorecard - a Critical Analysis of Some of Its Assumptions', *Management Accounting Research*, vol. 11, no. 1: 66-88.
- Papalexandris, A.; Ioannou, G.; Prastacos, G.; Soderquist, K.E., 2005. An Integrated Methodology for Putting the Balanced Scorecard into Action. *European Management Journal* vol. 23, no. 2: 214-227.
- Pettit J., 2000. Value Based Management. *EVALuation*, April: 1-17.
- Rappaport, A., 1997. *Creating Shareholder Value: A Guide for Managers and Investors*. Free Press.
- Shinder, M.; McDowell, D., 1999. ABC, the Balanced Scorecard and EVA. *EVALuation*, vol.1, issue 2, April: 1-6.
- Tangen, S., 2004. Performance measurement: from philosophy to practice. *International Journal of Productivity and Performance Management* vol. 53 no. 8: 726-737
- Tuomela, T.S., 2005. The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Implementing a New Performance Measurement System. *Management Accounting Research*, vol.16: 293-320.

Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt 16, Sayı 2, 2007, s.545-562

Wongrassamee, S; Gardiner, P.D.; Simmons, J.E.L., 2003. Performance Measurement Tools: The Balanced Scorecard and the EFQM Excellence Model. *Measuring Business Excellence*; 7, 1: 14-29.

Young, D., 1997. Economic Value Added: A Primer for European Managers. *European Management Journal*, vol.15, no.4: 335-343.