



ÇOK BOYUTLU PERFORMANS DEĞERLEME YÖNTEMLERİ VE BU YÖNTEMLERİN YÖNETİM MUHASEBESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Saadet TULUM

saadetoztas85@gmail.com

ORCID: 0000-0002-4693-2538

MULTI-DIMENSIONAL PERFORMANCE EVALUATION METHODS AND EVALUATION OF THE METHODS IN TERMS OF MANAGEMENT ACCOUNTING

ÖZ Performans değerlendirme, işletmelerin başarılarının değerlendirilmesinde denetim işlevini yerine getiren önemli bir konudur. Günümüzde işletmeler, performanslarını değerlemek için yalnızca finansal performans ölçen tek boyutlu yöntemler yerine finansal olan ve finansal olmayan performans birlikte ölçülebilen çok boyutlu performans değerlendirme yöntemlerini kullanmaktadırlar. Performans değerlendirme konusu, özellikle de çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri son dönemlerde yönetim muhasebesinin önemli konuları arasında yerini almaya başlamıştır. Bu çalışmanın amacı, çok boyutlu performans değerlendirme yöntemlerini yönetim muhasebesi açısından incelemektir. Bu nedenle konuya ilişkin literatür taraması yapılmıştır. Çalışmada, öncelikle çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri güçlü ve zayıf yönleriyle birlikte anlatılmış ardından bu yöntemlerin yönetim muhasebesi ile ilişkisi ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

Derleme

Compilation Article

Geliş Tarihi

Received: 14.11. 2018

Kabul Tarihi

Accepted: 14.01.2019

Anahtar Kelimeler: Çok Boyutlu Performans Değerleme, Yönetim Muhasebesi, Finansal Performans, Finansal Olmayan Performans

Jel Kodu: M00, M41, M49

ABSTRACT Performance evaluation is an important issue that carries out the audit function in the evaluation of the success of the enterprises. Today, businesses use multi-dimensional performance evaluation methods that measuring both financial performance and non-financial performance instead of one-dimensional methods that only measuring financial performance. Performance evaluation, especially multidimensional performance appraisal methods, has started to take its place among the important issues of management accounting recently. The aim of this study is to examine multi-dimensional performance evaluation methods in terms of management accounting. For this reason, literature review was made on the subjects. In this study firstly, multidimensional performance appraisal methods are explained together with their strengths and weaknesses and then their relationship with management accounting is discussed in detail.

Keywords: Multi-dimensional Measurement, Management Accounting, Financial Performance, Nonfinancial Performance.

Jel Codes: M00, M41, M49

GİRİŞ

Günümüzün rekabetçi ortamında işletmelerin ayakta kalabilmesi, performanslarını en doğru şekilde ölçmelerine bağlıdır. Çünkü işletmeler, performanslarını doğru şekilde değerlendiklerinde hem mevcut durumu ortaya koyabilecek hem de geleceğe yönelik daha sağlıklı kararlar alabileceklerdir. Performans değerlendirme işletmelere eksik yönlerini belirleme ve dolayısıyla kendilerini geliştirme imkânı sağlamaktadır. Fakat daha çok geçmişte kullanılan yalnızca finansal verileri dikkate alan performans değerlendirme yöntemleri, işletmelerin performanslarını ölçmekte yetersiz kalmaktaydı. Bu nedenle son yıllarda hem finansal hem de finansal olmayan verileri birlikte ele alan çok boyutlu olarak adlandırılan performans değerlendirme yöntemleri ortaya çıkmıştır.

Sonuçta yönetim muhasebesi, yöneticilerin en sağlıklı kararları alabilmesi adına gerek finansal gerek finansal olmayan bilgileri birlikte ele almaktadır. Bu nedenle çalışmada, yönetim muhasebesi ve performansla ilgili kavramlar verildikten sonra çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri olan Performans Ölçüm Matrisi, Performans Piramidi, Sonuçlar ve Belirleyiciler Yöntemi, Balanced Scorecard Yöntemi, Entegre Performans Ölçüm Yöntemi, Organizasyonel Performans Değerleme Yöntemi, Performans Prizması ve KOBİ'ler için Entegre Performans Ölçüm Yöntemi, finansal olmayan performans ölçülerinin üstün ve eksik yönleri ve bu yöntemlerin yönetim muhasebesi ile ilişkisi anlatılmıştır.

PERFORMANS KAVRAMI

Literatürde performans kavramının çok sayıda tanımı yapılmıştır. Schermerhom, Hunt ve Osborn'a (1985) göre, performans kavramı, çalışanların çalıştıkları departmana ve örgütün tümüne ilişkin sağladıkları katkının gerek nitel gerek nicel olarak konmasıdır.

Performans, planlanmış bir etkinliğin sonucu olarak elde edilen donelerin nitel ve nicel olarak belirlenmesidir. Örgüt açısından performans, örgüt amaçlarına ulaşmak adına gösterilen çabaların sonucudur (Akal, 2002: 1). (Neely vd., 1995: 80), çok tartışılmakla birlikte nadiren tanımlanan bir konu gördükleri performansı, bir ölçme süreci olarak tanımlamışlardır.

Sonuç olarak performans, örgütlerin hem maddi hem de manevi öğelerinden en yüksek oranda faydalanma derecesidir. İşte bu öğelerin nitel ve nicel sonuçları, örgütün önceden belirlenmiş amaç ve hedefleriyle paralel gösterdiği zaman arzu edilen performans sonucuna ulaşılmış demektir (Çakmak ve Ocaklı, 2006: 214).

PERFORMANS ÖLÇÜMÜ KAVRAMI

Ölçümlerle elde edilen bilgiler, yöneticilerin ve çalışanların eylemlerini yönetme bakımından yardımcı olmaktadır (Akal, 2002: 65). Performans ölçümü bireylerin ve grupların performansını yönetmek ve örgütün yüksek kar elde edebilmesi için sürekli gelişmeyi sağlayan bir yöntemdir (Baynal ve Karasakal, 2008: 1).

Performans ölçümü hem mevcut durumun ortaya konması hem de örgütlerin geleceğine yönelik doğru kararlar alınması için hedeflerle sonuçları karşılaştırarak sapmaların asıl nedenlerinin belirlenmesinde yöneticilere yol göstermektedir.

Planlı ve döngüsel bir süreç gerektiren performans ölçümü ve buna göre oluşturulacak bir performans ölçüm sistemi, işletmelerin kendi ihtiyaçları doğrultusunda biçimlenecektir. Bu kapsamda performans

ölçümü de işletmelerin eksik taraflarını ve muhtemel gelişme gösterebilecekleri alanları belirleyerek sürekli gelişmeyi sağlamaktadır (Köseoğlu, 2005: 21).

ÇOK BOYUTLU PERFORMANS DEĞERLEME YÖNTEMLERİ

İşletmelerin performans değerlemede sürekli başarıyı yakalayabilmesi, performans değerlendirme sisteminin bütünlük bir yapıya sahip olmasıyla mümkündür. Sistemin bütünlük olması, performans değerlemede yer alan süreç ve faaliyetlerin işletme stratejisine bağımlı olması demektir (Verweire ve Van den Berghe, 2004: 8).

Finansal performans yöntemlerinin, geçmişe odaklanması, vadesinin kısa olması ve gelecekle ilgili tahmin yapmada eksik olması gibi nedenlerden dolayı çok boyutlu performans yöntemlerine ilgiye artış olmuştur (Coşkun, 2005: 22).

Tablo 1: Çok Boyutlu Performans Değerleme Yöntemleri ve Boyutları

	Performans Ölçüm Matrisi	Performans Piramidi	Sonuçlar ve Belirleyiciler	Balanced Scorecard	Entegre Performans Ölçüm	Organizasyonel Performans Değerleme	Performans Prizması	KOBİ'ler için Performans Ölçüm Yöntemi
Finansal	*	*	*	*	*	*	*	*
Müşteri	*	*		*	*	*	*	
Pazar	*	*			*	*		*
Ürün ve Süreçlerin Kalitesi		*	*	*	*	*	*	*
Ürün ve Süreçlerin Hızı	*	*		*	*	*	*	
Etkinlik/Verimlilik		*	*	*	*		*	*
Esneklik		*	*		*		*	
Yenilik	*		*	*			*	
Öğrenme ve Gelişme	*		*	*			*	
Çalışanlar			*	*	*	*		
Vizyon/Strateji		*		*	*	*	*	
Rekabet	*		*		*	*	*	*
Sosyal Sorumluluk ve Doğal Çevre	*				*	*		

Kaynak: Ağca, 2009, s.56.

Performans Ölçüm Matrisi

Keegan vd. tarafından 1989 yılında geliştirilen yöntem, finansal olan ve finansal olmayan unsurlarla içsel ve dışsal unsurları dikkate alan iki satır ve iki sütundan meydana gelen bir matris şeklinde düzenlenmiştir. Yöntem, hiyerarşik ve bütünlük bir bakış açısıyla örgütün stratejik amaçlarını ortaya koymayı ve bu amaçları performans ölçümlerine dönüştürmeyi sağlamaktadır. Sadeliği ve esnekliğiyle bilinen yöntem, basitliği yani bazı boyutları ele almaması nedeniyle eleştiri konusu olmuştur (Garengo vd., 2005: 36). Ayrıca matris, balanced scorecard'ın en güçlü yanlarından biri olan örgüt performansının farklı boyutları arasındaki bağlantıyı açıkça ortaya koymaz (Neely vd., 2000:1122).

Tablo 2: Performans Ölçüm Matrisi

	FİNANSAL OLMAYAN	FİNANSAL
DİŞ	Sürekli Müşteriler	Rekabetçi maliyet konumu
	Müşteri şikâyetleri	Görelî Ar-ge harcamaları
	Pazar payı	
İÇ	Tasarım süresi	Tasarım maliyeti
	Zamanında teslimat oranı	Malzeme maliyeti
	Yeni ürünler	Üretim maliyeti

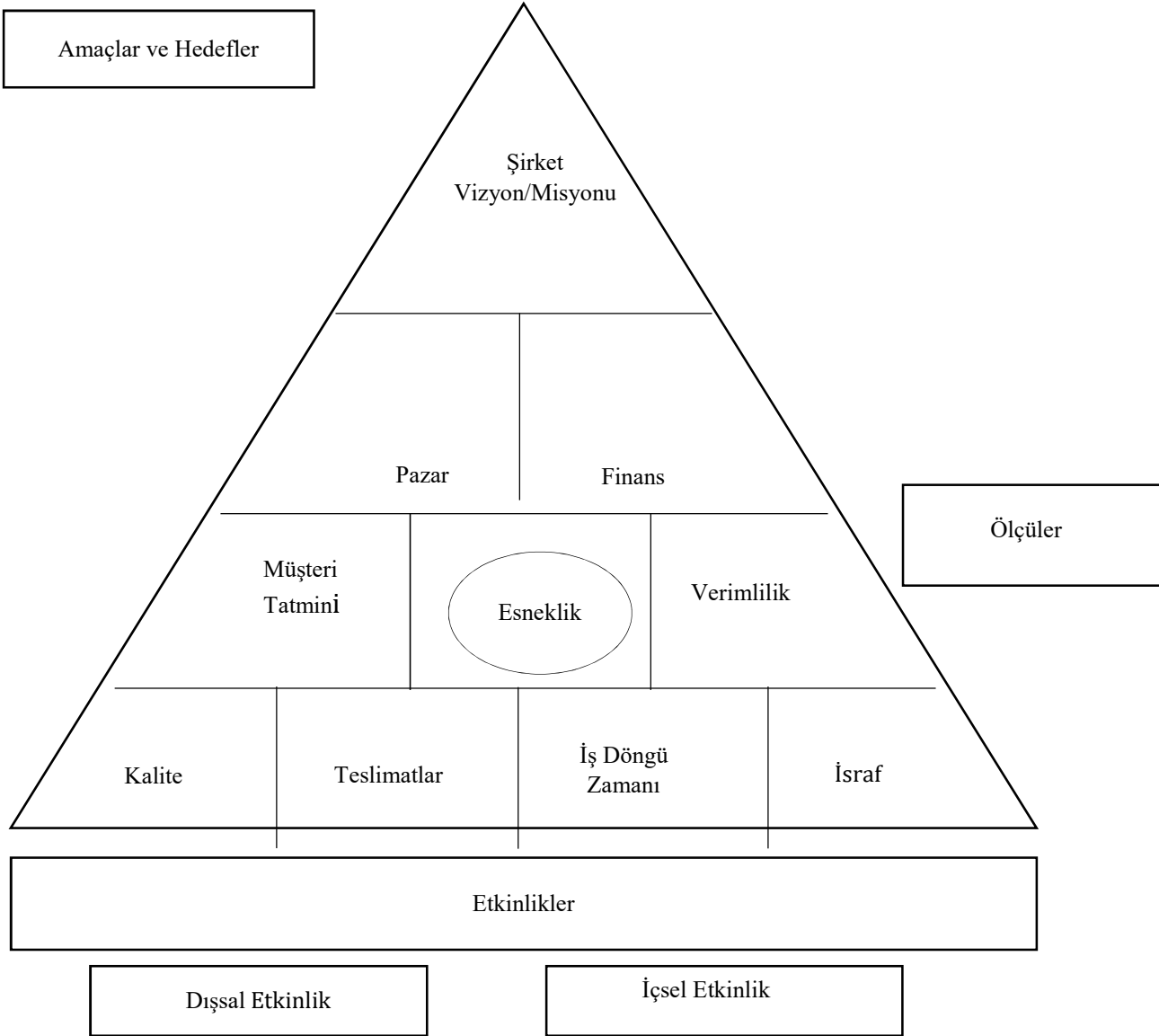
Kaynak: Andy Neely, Mike Bourne ve Mike Kennerley, Performance Measurement System Design: Developing and Testing a Process-Based Approach, International Journal of Operations & Production Management, 2000, s. 1122.

Performans Piramidi

Örgütün farklı düzeylerinde performans ölçümleri arasındaki bağlantının nasıl sağlanacağına yönelik 1992 yılında Lynch-Cross tarafından performans piramidi yöntemi önerilmiştir. Müşteri önceliğini esas alan performans piramidinin amacı, hedefleri yukarıdan aşağıya, ölçümleri ise aşağıdan yukarıya operasyonlara dönüştürmek suretiyle örgüt stratejisiyle bağlantıyı sağlamaktır. Performans piramidinin dört düzeyi bulunmaktadır. Bu düzeyler, piramidin sol tarafında yer alan örgütün dış etkilerine yönelik hedefleri ve piramidin sağ tarafında yer alan örgütün iç etkilerine yönelik hedefleridir (Tangen, 2004: 731).

Bu yöntem, müşteriler ve ortaklar gibi paydaşların memnuniyeti ve verimlilik ve teslim gibi operasyonel açıdan etkinliği de ölçtüğünden dolayı dengeli bir yöntem olarak bilinmektedir (Garengo vd., 2005: 38).

Şekil 1: Performans Piramidi



Kaynak: İsmet Barutçugil, "Performans Yönetimi", **Kariyer Yayıncılık**, 2002, s.15.

Barutçugil'e (2002: 14-16) göre, piramidin en üst noktasında yer alan örgütün vizyonu/misyonu olan düzey, örgütün hangi sonuçları elde etmek istediği ve bu sonuçları nasıl ölçebileceğini ortaya koymaktadır. Pazar ve finansal performansı, işletme birimi düzeyine kullanılmakta olan göstergeleri ölçmektedir. Piramidin daha aşağısında, bir departmandan diğerine aktarılacak suretiyle yapılması gereken siparişin alınması, üretimi, dağıtımı ve müşteri memnuniyeti gibi işler yer almaktadır. Müşteri tatmini, esneklik ve verimlilik

örgütün finans ve pazarlamaya ilişkin amaçlarına ulaşması bakımından önemlidir. Kalite ve teslimat ise müşteri tatminini sağlamaktadır (Ağca ve Tuncer, 2006: 179). Yöntem hakkında yapılan en önemli eleştiri, performans ölçütleri ve bu ölçütlerin geliştirilmesine dair yeteri kadar yer verilmemiş olmasıdır (Çınaroğlu, 2012: 123).

Sonuçlar ve Belirleyiciler Yöntemi

1991 yılında Fitzgerald vd. tarafından geliştirilen ve sonuçlar ve belirleyiciler arasındaki bağlantının üzerinde duran yöntemin 6 boyutu bulunmaktadır. Finansal performans ve rekabet gücü, sonuçlara ilişkin boyutları gösterirken esneklik, kaynak kullanımı, hizmet kalitesi ve yenilik ise bu sonuçların belirleyicilerine ilişkin boyutları göstermektedir. Hizmet işletmeleri için geliştirilmiş bir yöntem olan sonuçlar ve belirleyiciler yöntemi; strateji, rekabet ve performans ölçüm sistemi arasında bağlantı kurar ve işletmelerin performansla ilgili hedeflerine ulaşmaları için gereksinim duydukları performans göstergelerini çok iyi tanımlamaları gerektiğinin altını çizer (Garengo vd., 2005: 38).

Tablo 3: Sonuçlar ve Belirleyiciler

Sonuçlar	Finansal Performans
	Rekabetçilik
Belirleyiciler	Kalite
	Esneklik
	Kaynak Kullanımı
	Yenilik

Kaynak: Andy Neely, Mike Bourne ve Mike Kennerley, Performance Measurement System Design: Developing and Testing a Process-Based Approach, International Journal of Operations & Production Management, 2000, s. 1123.

Sonuçlar ve belirleyiciler yönteminde şekil 3’te gösterilen bu ayrımın cezbedici tarafı, elde edilen sonuçların belli belirleyicilerle ilgili olarak geçmiş örgüt performansının bir fonksiyonu olduğu gerçeğini vurgulamasıdır (Neely vd., 2000: 1123).

Balanced Scorecard Yöntemi

Bu yöntem ilk olarak 1990 yılında Nolan Norton Enstitüsü’nün sponsorluğu kapsamında gerçekleştirilen çalışmaya dayanmaktadır. 1 yıl boyunca süren ve birçok örgüte uyarlanabilen bu çalışmanın adı “Measuring Performance in the Organisation of Future” yani “Geleceğin Örgütlerinde Performans Ölçümü”dür. Çalışmada Robert Kaplan akademik danışman olarak çalışırken David Norton araştırma lideri olarak çalışmıştır. Bu amaç doğrultusunda hizmet, üretim ve ileri teknoloji gibi farklı sektörlerde olan birçok

firmanın temsilcisi 1 yıllık süre zarfında aylık olarak toplanmış ve balanced scorecard yöntemini geliştirmek amacıyla çalışmışlardır (Kaplan ve Norton, 2009: 1).

Balanced scorecard yöntemi, bir işletmedeki bölümlerin hedefleri açısından finansal hedeflerin ötesinde bir genişlik sağlar. Bu yöntemle yöneticiler, hem mevcut hem de potansiyel müşterilerin örgüte kattıkları değeri ölçebildikleri gibi aynı zamanda örgüt performansını olumlu etkilemek açısından sistem, yöntem ve insanlara ne kadar yatırım yapılması gerektiğini de tespit edebilirler (Kaplan ve Norton, 2009: 11). Örgütün misyon ve stratejisini daha açık yani anlaşılır performans ölçümlerine dönüştürmek suretiyle ifade edilmesini ve böylece stratejik ölçüm ve yönetim açısından bir yapının oluşturulmasını sağlayan balanced scorecard yöntemi, finansal hedeflere öncelik vermekle birlikte aynı zamanda söz konusu finansal hedeflerin performansa ilişkin taraflarını da hesaba katmaktadır (Kaplan ve Norton, 2009: 2).

Balanced scorecard yöntemi, örgütlerin geçmiş dönemlerde ortaya koydukları performansa dayalı finansal ölçülerin, gelecekteki performansın ortaya çıkmasını sağlayan ölçülerle entegre olmasını sağlar. Bu yöntemde ölçü ve hedefler, örgütün vizyon ve stratejisine göre ortaya konur (Kaplan ve Norton, 2009: 9).

Balanced scorecard, örgütün stratejisine göre ortaya çıkarılan ölçümler setidir (Niven, 2006: 13). Kurumsal karne, dengeli ölçüm kartı tekniği, performans karnesi ve balanced scorecard olarak da adlandırılan yöntemin finansal, müşteri, şirket içi yöntemler ve öğrenme ve gelişme olmak üzere 4 boyutu vardır.

İyi oluşturulmuş bir balanced scorecard, ancak finansal performans ölçümleri ve hedefleri ile tamamlanmış olur. Balanced scorecardı uygulayanlar, finansal boyutun en önemli boyut olduğunu bilirler. Yapılan bir çalışmanın sonucu, örgütlerin %49'unun finansal boyuta diğer boyutlara göre daha fazla değer verdiklerini ortaya koymuştur (Niven, 2006: 112). Diğer boyutların amaç ve ölçütlerine odaklanan finansal boyut, örgütün gerek paydaşları tarafından nasıl görüldüğünü ve gerekse finansal yönden nasıl başarılı olacağını gözler önüne serer. Ayrıca belirlenen tüm hedef ve ölçüler, örgütün stratejileriyle kesinlikle uyumlu olmalıdır (Kuğu ve Kırılı, 2013: 305).

Scorecardın ikinci boyutu olan müşteri boyutudur. Günümüzde örgütler, geçmişte çok fazla önem verilmeyen müşterilere daha fazla odaklanmaya başlamışlardır. Burada öncelikle örgütlerin rekabet edecekleri müşteri ve pazar kesimi tanımlanmalıdır (Kaplan ve Norton, 2009: 81). Bu boyutta örgütün müşterilerine karşı nasıl görüldüğü ortaya konur. Örgüt yöneticileri hem mevcut hem de potansiyel müşterilerinin önemsedikleri konulara göre stratejilerini benimsemeliler (Atağan, 2010: 38).

Şirket içi yöntemler boyutunda amaç ve ölçüler, örgütün gerek hedef müşteri ve gerekse hissedarlarının beklentilerini karşılayabilecek stratejilere göre oluşturulmuştur (Kaplan ve Norton, 2009: 117). Bu boyut, balanced scorecard yönteminin geleneksel yöntemlerden farklılığını belirgin olarak ortaya koymaktadır. Çünkü geleneksel yöntemler, örgütün bölümlerine odaklanır. Diğer bir ifadeyle geleneksel yöntemlerin, örgütün ticari faaliyetlerinin tümünü değil, bölümlerin performansını geliştirmeye ağırlık verir (Kaplan ve Norton, 2009: 115-116).

Öğrenme ve gelişme boyutu genel itibarıyla, çalışanların yetenekleri; motivasyon, yetki verme ve bağlantı kurma; bilgi sistemlerinin yeterliği olmak üzere üç gruba ayrılır. Bu boyut, uzun vadede büyümek isteyen örgütlerin, yatırımlarını ar-ge ve teçhizatla sınırlandırmayıp ayrıca personel, yöntem ve sistem gibi altyapılara yatırım yapmanın önemini vurgular (Kaplan ve Norton, 2009: 154).

Entegre Performans Ölçüm Yöntemi

Bititci vd. (1997: 524) tarafından geliştirilen entegre performans ölçüm yöntemi, performans yönetim sürecinin etkili ve verimli çalışmasını sağlayan bir bilgi sistemi olarak tanımlanmıştır (Garengo vd., 2005: 38). Bititci vd. (1997: 525), bu yöntemde performans ölçüm sisteminin, bütünlük ve yayılma boyutu olmak üzere iki boyutu üzerinde durmuştur. Bütünlük boyutu, farklı örgüt ve iş kollarında bütünleşmeyi artırma yeteneği olarak ifade edilirken yayılma boyutu, örgütün tüm amaç ve politikalarının örgüt içerisinde tüm düzeylere yayılması olarak ifade edilmiştir (Garengo vd., 2005: 38).

Yöntemin dört düzeyi bulunmaktadır. Bu düzeyler; örgüt, işletme birimleri, iş süreçleri ve faaliyetlerdir. Ayrıca bu düzeylerin her birinde ele alınan beş faktör bulunmaktadır. Bu faktörler; paydaşlar, kontrol kriteri, iyileştirme hedefleri, dış ölçümler ve iç ölçümlerdir (Garengo vd., 2005: 38).

Organizasyonel Performans Değerleme Yöntemi

Bu yöntem, 2000 yılında Avusturalya'da KOBİ'lerin faydası adına çalışan bir grup olan Commonwealth Scientific and Industrial Research Organisation (Bilimsel ve Sanayi Araştırma Organizasyonları Topluluğu) tarafından KOBİ hakkında yapılan çeşitli araştırmaların neticesinde ortaya çıkarılmıştır (Dönmez vd., 2013: 56-57). Chennell vd. tarafından geliştirilen yöntem, uyumlaştırma, süreç esaslı düşünmek ve kullanışlılık olmak üzere üç unsura dayanmaktadır. Uyumlaştırma, performans ölçütlerinin çalışanların eylemleri ve örgüt stratejisi ile uyumlu olması demektir (Garengo vd., 2005: 39). Yönetim sistemiyle ilgili olan süreç esaslı düşünme, stratejik hedefleri gerçekleştirmeyi sağlayacak örgütsel süreçlerin planlanıp yürütülmesi ve paydaşlar adına katma değer oluşturulmasını hedeflenmektedir (Dönmez vd., 2013: 57). Kullanışlılık, örgüt içerisinde verilerin kaliteli ve uygun olmasını sağlayacak ölçümlerin açıklamasını yapana uyumlu yani tutarlı bir süreçtir. Kullanışlılık, yönetim bölgesi ve açık sistem teorisi olmak üzere iki yönetim yapısını esas almaktadır. Yönetim bölgesi; stratejik, taktik ve operasyonel olan yönetim bölgesini tanımlarken açık sistem teorisi, paydaş memnuniyet analizi ile örgüt çevresine odaklanır (Garengo vd., 2005: 39). Açık sistem teorisi, örgüt ve çevresi arasında hareketli bir yapı olduğunu benimsemektedir. Organizasyonel performans değerlendirme yöntemi, örgütlerin başarılı olması için örgüt, müşteri, insanlar, stratejik ortaklar ve toplum olmak üzere beş katma değer olması gerektiğini savunmaktadır (Dönmez vd., 2013: 57).

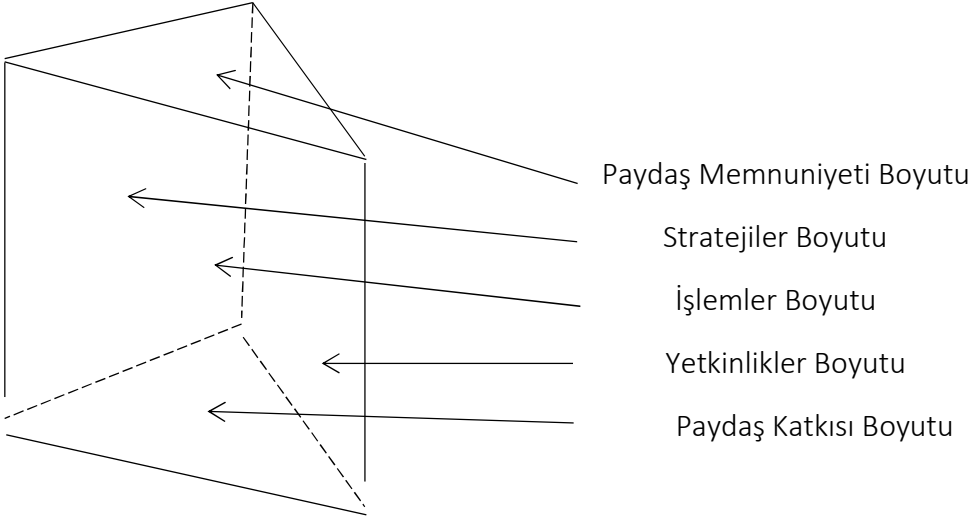
Performans Prizması

Performans prizması yöntemi, balanced scorecard yönteminin sahip olduğu bazı eksikliklerden dolayı 2 yıllık ar-ge çalışması sonucunda geliştirilmiştir. Bu yöntemin en önemli özelliği, iyi bir performans değerlendirme modelinin gerektirdiği tüm faktörleri kapsamasıdır (Adams ve Neely, 2000: 20). Beş boyutu olan yöntemin cevap aradığı sorular aşağıdaki gibidir (Neely, 2007: 15):

- 1- Örgütün kilit paydaşları kimlerdir? Bu paydaşların ihtiyaçları nelerdir? (paydaş memnuniyeti/tatmini)
- 2- Örgüt, söz konusu paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak için hangi stratejileri uygulamalıdır? (Strateji)
- 3- Örgüt, stratejileri gerçekleştirmek için hangi süreçleri uygulamalıdır? (Süreç)
- 4- Örgütün süreçleri iyi bir şekilde yönetmek adına ihtiyaç duyduğu yetenekler nelerdir? (Yetenekler)
1. 5-Örgüt, paydaşlarından hangi katkılara ihtiyaç duymaktadır? (Paydaş katkısı)

Performans prizmasının yukarıda bahsedilen beş boyutu işletme performansı ile ilgili bütünleşik bir yapının oluşmasını sağlamaktadır (Neely vd., 2002: 160).

Şekil 2: Performans Prizması'nın Boyutları



Kaynak: Chris Adams ve Andy Neely "Prism Reform" *Financial Management*, 2002. S.30.

Yenilikçi ikinci kuşak yöntemi olarak ifade edilen performans prizması yönteminin en önemli avantajı paydaşlara ağırlık vermesidir. Bu paydaşlar; müşteriler, tedarikçiler, yatırımcılar, çalışanlar, toplum ve yasal organlardır. Yöntemin sorduğu sorular, paydaşların ve işletmenin ihtiyaçları ile ilgilidir (Cengic ve fazlic, 2008: 423).

Performans prizmasının boyutları prizma şeklinde gösterilir. Çünkü ışığı kıran bir prizma, herhangi bir şeyin gizliliğini yani karmaşıklığını şeffaf bir şekilde gözler önüne serer. Fakat tek boyutlu yöntemler, bünyelerinde tüm bu karmaşık unsurları barındırırlar. Tek boyutlu yöntemler performansla ilgili tek bir bakış açısı sunar. Fakat çok boyutlu olan performans prizması yönteminin, çoklu ve ilişkili boyutları vardır (Neely vd., 2002: 182).

Performans prizmasının ilk boyutu olan paydaşların memnuniyeti boyutu, paydaşların kimler olduğu ve onların istek ve ihtiyaçlarıyla ilgilidir. Örgütler, paydaşlarını memnun edemezlerse bu durum örgütün finansal performansını olumsuz olarak etkileyecektir. Örneğin çalışanlar memnun edilmedikleri takdirde motivasyonları düşecek veya işten ayrılacaklardır. Ancak yeni personelin işe alınması ve eğitimi, örgüt için maliyeti artıracaktır. Bu nedenle örgütler, paydaşlarını ve onların örgütten beklentilerini tanımlamalı ve bu beklentilerin ne kadarını karşılayabildiklerini ortaya koymak için performans ölçümlerini seçmelidirler (Ryan, 2012: 2).

Performans prizmasının bu boyutu balanced scorecard yöntemine göre daha kapsamlıdır. Çünkü balanced scorecard yöntemi, paydaş olarak sadece müşteri ve hissedarları ele alır. Balanced scorecard; çalışanları, baskı gruplarını, yasal düzenleyicileri ve yerel örgütleri dikkate almadığı gibi tedarikçilere, araçlara ve ortaklara çok fazla ağırlık vermemiştir. Fakat örgütün başarısında tüm paydaşların önemi büyüktür (Neely

vd., 2001: 6). Buna göre bir örgütün en önemli paydaşları; yatırımcılar, müşteriler, çalışanlar, tedarikçiler ve yasal düzenleyicilerdir (Ryan, 2012: 2).

Performans prizmasının ikinci boyutu olan stratejiler boyutuna göre, ölçümlerin stratejilerden türediği doğru değildir. Yönteme göre, örgütlerin strateji geliştirmesinin asıl nedeni paydaşların istek ve ihtiyaçlarıdır. Paydaşların kimler olduğu, istek ve ihtiyaçları belirlendikten sonra paydaş memnuniyetini sağlayacak stratejiler uygulanmalıdır (Neely vd., 2001: 6). Örgütün farklı düzeylerinde uygulanabilen stratejiler boyutunun ilgilendiği sorular, hangi işleri yapmak istiyoruz ve onları başarılı olarak nasıl uygulayacağız? (Neely vd., 2002: 169).

Süreçler boyutunda sorulması gereken soru, “stratejileri hayata geçirmek için sırayla yapılması gereken işlemler nelerdir?” İşlemler ile kastedilen örgütün genel iş süreçleridir. Eğer bir örgüt, istekleri yerine getirme konusunda etkin ve verimli olarak çalışmıyorsa örgütün etkin ve verimli bir şekilde çalışmasına engel olan sebepler belirlenmeli ve sorunun nasıl çözüleceği ortaya konmalıdır (Neely vd., 2001: 7). Birçok örgüt için işletme süreci dört aşamadan oluşur. Bu süreçler: ürün ve hizmet geliştirmek, talep oluşturmak, söz konusu talepleri gerçekleştirmek yani yerine getirmek ve girişimleri planlamak ve yönetmektir (Neely vd., 2002: 171).

Yetkinlikler; bir işletmenin insan, uygulama, teknoloji ve altyapı birleşiminden meydana gelir. Sonuçta en usta şekilde planlanan süreçlerin bile birtakım politikalara, kabiliyetli insanlara, teknolojiye ve iyi işleyen yöntemlere yani prosedürlere ihtiyacı olmaktadır. Ölçümler, işletmenin farklı olmasını sağlayacak önemli bileşenlere ağırlık vermeli, rekabet avantajı sağlamayacak ölçümlere ise yer verilmemelidir (Neely vd., 2002: 177).

Son olarak paydaşların katkısı boyutu, hem örgütlerin paydaşlarına değer sağlaması gerektiği hem de örgütlerin kendilerine katlı sağlayan paydaşlarla ilişki içerisinde olması gerektiği gerçeğini kabul eder. Örnek vermek gerekirse çalışanlar, örgütten iyi bir maaş, güvenli bir ortam ve takdir görmek isterler. Örgütler ise çalışanların; örgüte bağlı olmalarını, ihtisasları konusunda kendilerini geliştirmelerini, ve öneri ve görüşlerini söylemelerini ve örgüte katkı sağlamalarını isterler (Neely vd., 2001: 7).

KOBİ’ler için Entegre Performans Ölçüm Yöntemi

Yöntem, 2002 yılında Laitinen tarafından geliştirilmiştir. Laitinen bu yöntemi, neden sonuç ilişkisi içinde hem geleneksel muhasebe hem de faaliyet tabanlı maliyetlemeyle bağlantısı olan hibrit muhasebe modeli olarak açıklamıştır. KOBİ’ler için geliştirilen yöntemin 7 boyutu bulunmaktadır. Bu boyutların 2 tanesi dışsal ve 5 tanesi içsel boyutlardır. Rekabet ve finansal performans, dışsal boyutları oluşturmaktadır. Üretim faktörleri, ürünler, maliyetler, faaliyetler ve gelirler ise içsel boyutları oluşturmaktadır. Sonuç olarak içsel boyutlar, örgütün üretimi sürecinin tamamını, dışsal boyutlar ise sadece rekabet ortamındaki durumunu değerlemek amacıyla kullanılmaktadır (Garengo vd., 2005: 39).

PERFORMANS DEĞERLEMEDE FİNANSAL OLMAYAN VERİLERİN ÜSTÜN VE EKSİK YÖNLERİ

Finansal olmayan veriler; müşteri sadakati, yeni müşteriler çekme ve firmanın itibarını artırmanın önemini vurgulayan uzun vadeli operasyonel bir hedeftir. En yenilikçi hizmetler, finansal olmayan performansa en güçlü katkıyı yaparlar. Ayrıca hizmet sunmada yenilik yapan firmaların finansal olmayan performanslarının daha iyi olması beklenir. Çünkü hizmet sunmada yenilik, müşteriler açısından örneğin kolaylık gibi çok daha

fazla değer sağlar. Bu da müşteriler arasında çok daha iyi bir imajın elde edilmesi konusunda yararlı olabilir (Chen vd., 2009: 42).

Medori ve Steple (2000)'a göre, finansal olmayan ölçütler finansal ölçütlere göre daha ölçülebilir, kesin, örgütün amaç ve hedeflerine uygun esnek ölçütlerdir. Fakat finansal olmayan ölçütlerin dezavantajlı tarafları da bulunmaktadır. Bunlardan en önemlisi, örgütlerde çok sayıda finansal olmayan ölçüt olmasından dolayı örgütlerin hangi ölçütü kullanacağını çok iyi bilmesi gerekliliğidir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 558). Finansal olmayan performans değerlendirme yöntemleri; örgütün bütünü ele alma ve para ile ölçülemeyen değerleri dikkate alma bakımından geleneksel yöntemlere göre çok daha üstünken geleneksel yöntemler de gerçek verilere dayanma ve sonucu para ile ifade etme yönünden finansal olmayan yöntemlere göre daha iyidir (Yüreğir ve Nakıboğlu, 2007: 558).

Dr. William Edwards Deming, kara bakarak bir işletmeyi yönetmeyi dikiz aynasına bakarak araba kullanmaya benzetmiştir. Dikiz aynası bize nerede olduğumuzu gösterirken nereye gideceğimizi göstermez (Ağca, 2005: 167-168). Yani finansal performans ölçüleri, geçmişe dayanarak örgütün mevcut performansını ortaya koyar. Fakat finansal olmayan ölçüler, mevcut durumun yanı sıra örgütün geleceğe yönelik olarak da önemli bilgiler sunar.

Eğer bir işletmenin finansal olmayan verileri güçlü ise bu durum söz konusu işletmenin sermayeyi artırmasına olanak tanır. Sonuç olarak finansal olmayan faktörler, gelecekteki finansal performansın başlıca göstergeleri olarak kullanılabilir. Eğer bir işletme anahtar finansal olmayan ölçüleri yönetmiyorsa o işletmenin gerek işletme performansının ve gerekse menkul kıymetlerinin zarar görmesi kaçınılmaz olacaktır. Sonuçta finansal ölçüler kısa vadeli değerlemeler için önemliken finansal olmayan ölçüler, uzun vadeli değerlemeler için önemlidir (Neely vd., 2000).

Geleneksel ölçüm yöntemleri ile geleneksel olmayan ölçüm yöntemleriyle ilgili karşılaştırma tablo 2'de özetlenmiştir.

Tablo 4: Geleneksel Olan ve Geleneksel Olmayan Performans Ölçüm Yöntemlerinin Karşılaştırılması

Geleneksel Performans Ölçüm Yöntemleri	Geleneksel Olmayan Performans Ölçüm Yöntemleri
Geleneksel muhasebe sistemini esas alır	İşletme stratejisini esas alır
Esas olarak finansal ölçülerden oluşur	Esas olarak finansal olmayan ölçülerden oluşur
Orta ve üst düzey yöneticilere yöneliktir	Tüm iş görenlere yöneliktir
Ölçümler gecikmelidir (Haftalık veya aylık)	Ölçümler zamanındadır (Saatlik veya günlük)
Ölçüler zor, karmaşık ve yanıltıcıdır	Basit, doğru ve kullanımı kolay ölçülerdir
İş görenlerde hayal kırıklığına neden olur.	İş görenlerde memnuniyeti sağlar
İşletmenin alt düzeyini ihmal eder	Sıklıkla çalışanlar düzeyinde kullanılır
Sabit bir formata sahiptir	İhtiyaçlara bağlıdır, sabit bir formatı yoktur
Pozisyonlar arasında değişiklik yoktur	Pozisyonlar arasında değişiklik vardır
Zamana göre değişmez	Değişim gereksinimine bağlı olarak zamanla değişir
Temelde performansı izlemeye yöneliktir	Performansı geliştirmeye yöneliktir
JIT, TQM, CIM, FMS, RPR, OPT, gibi tekniklere uygulanamaz	JIT, TQM, CIM, FMS, RPR, OPT, gibi tekniklere uygulanabilir
Sürekli gelişmeyi engeller	Sürekli gelişmeyi sağlamada yardımcıdır

Kaynak: Ghalayini ve Noble, 1996, s.67.

Görüldüğü gibi finansal olmayan performans ölçütlerinin güçlü yönleri olduğu gibi zayıf yani eksik yönleri de bulunmaktadır. Geleneksel olmayan yöntemler sadece yöneticileri değil tüm iş görenleri esas alır. Dolayısıyla işgörenlerde memnuniyeti sağlar. Geleneksel yöntemlere göre daha esnek ve kullanımı kolaydır. Ayrıca sürekli gelişmeyi sağlar. Fakat geleneksel olmayan yöntemlerin doğru biçimde kullanılabilmesi hangi ölçütün kullanılacağına iyi bilinmesine bağlıdır. Bu nedenle günümüz performans değerlendirme yöntemleri açısından esas olan hem finansal olan hem de finansal olmayan performans ölçütlerinin birlikte kullanılması gerekliliğidir. Çünkü örgüt performansının tam anlamıyla ölçülebilmesi, finansal olan ve finansal olmayan verilerin birlikte ele alınabilmesine bağlıdır.

PERFORMANS DEĞERLEME VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

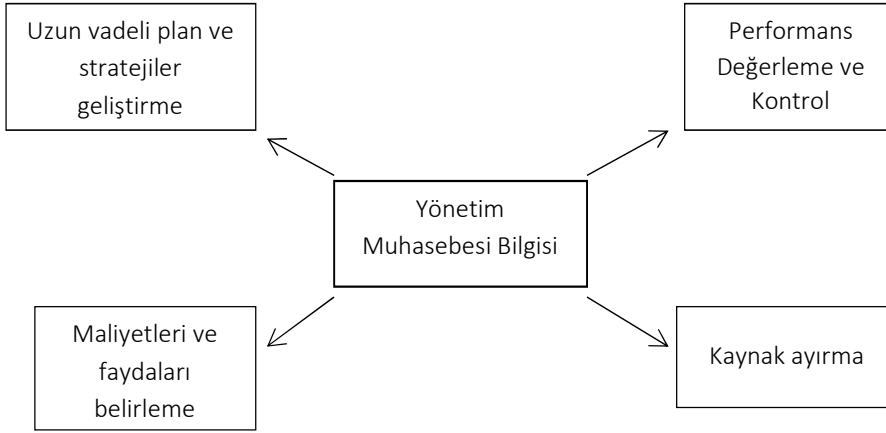
Yönetim muhasebesi, mali ve mali olmayan bilgileri ölçmek, analiz etmek ve raporlamak suretiyle yöneticilere işletme hedeflerinin gerçekleştirilmesiyle ilgili kararlar alınmasında yardımcı olur. Yöneticiler, yönetim muhasebesiyle ilgili bilgileri strateji geliştirmek, üretim ve pazarlamayla ilgili kararları düzenlemek, ürün tasarlamak ve performans değerlemek amacıyla kullanırlar (Horngren, vd., 2012: 4).

Genel olarak yönetim muhasebesinin amacı, yöneticilerin daha doğru kararlar verebilmeleri açısından gerek duydukları sayısal bilgileri temin etmeleridir. Buna göre yönetim muhasebesi, bilgilerin ham veri olarak toplanmasıyla başlayıp gerek duyulan raporların hazırlanmasına kadar örgüt yöneticilerini hedef alan muhasebe çalışmalarının tümünü kapsayan bir süreçtir (Büyükmirza, 2007: 29).

Daha önceleri maliyet muhasebesi ve genel muhasebenin ortaya koyduğu mali verilerin yer aldığı finansal raporlara odaklanan yönetim muhasebesi günümüzde örgüt stratejisini desteklemek ve etkili rekabet edebilmek amacıyla finansal bilgilerin yanı sıra finansal olmayan bilgilerin de raporlanmasını önemsemeye başlamıştır (Drury, 2001'den aktaran: Durgut, 2017: 246). Finansal olmayan ölçümler, yöneticilerin belirsiz bir çevreyle başa çıkmalarına yardımcı olur. Çünkü bunlar daha dengeli ve daha kapsamlı bir bilgi yelpazesine katkıda bulunurlar. Bu nedenle son yıllarda bu ölçümlerin öneminin artması şaşırtıcı bir durum değildir. Ayrıca finansal olmayan ölçümler, yöneticilerde yalnızca finansal ölçümlerle elde edilmesi zor veya imkânsız bir bakış açısının oluşmasını sağlar. Örneğin müşteri memnuniyetini yalnızca finansal değerler temelinde değerlemek oldukça zordur (Atrill ve McInaney, 2009: 396).

Yönetim muhasebesi ile performans değerlendirme arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Çünkü performans değerlendirme artık yönetim muhasebesinin önemli konuları arasında yer almaktadır. Bu ilişki aşağıdaki şekil yardımıyla anlatılmaya çalışılmıştır.

Şekil 3: Yönetim Kararları için Gerek Duyulan Yönetim Muhasebesi Bilgileri



Kaynak: Peter Atrill ve Eddie Mclaney “Management Accounting for Decision Makers” FT Prentice Hall - Pearson Education, 2009, S.24.

Şekil 3’te görüldüğü gibi yönetim muhasebesi bilgileri; uzun vadeli plan ve stratejilerin geliştirilmesi, performans değerlendirme ve kontrol, maliyet ve faydaların belirlenmesi ve kaynak ayırma olmak üzere dört konuda karar almada yöneticilere yardımcı olmaktadır (Atrill ve Mclaney, 2009: 24). Yönetim muhasebesi bilgisi, kabul edilen kriterlere göre işletmenin performansının gözden geçirilmesini sağlar. Planlanan performans ile gerçekleşen performansın uyumlu olmasını sağlamak denetimler yerinde yapılmalıdır. Bu nedenle fiili sonuçlar, beklenene göre daha iyi veya daha kötü olup olmadığını görmek için planlarla karşılaştırılır. Eğer önemli bir fark varsa araştırılmalı ve gerekli düzeltici önlemler alınmalıdır (Atrill ve Mclaney, 2009: 23).

Performans değerlendirme ve yönetim muhasebesi arasındaki ilişki, yönetim muhasebesinin performans değerlendirmenin geliştirilmesinde oynayacağı rolü göstermektedir. Bazı araştırmacılar, mali olmayan verilerin ölçümünü de kapsayan performans değerlemede, yönetim muhasebesi performans ölçülerini geliştirecek gerekli bilgileri sağladığından bu durumun ileri muhasebe yöntemlerini teşvik ettiğini düşünmektedirler (Abdel, Maksoud ve diğerleri, 2005’ten aktaran: Durgut, 2017: 246). Sonuçta yönetim muhasebesi, hem mali hem de mali olmayan ölçümler arasındaki ilişkileri kapsayan birçok araştırmaya konu olmuştur. Bu araştırmalar, mali olmayan performans ölçümlerinin mali performans ölçümlerini olumlu yönde etkileyebileceği düşüncesini savunmaktadır (Zuriekat, 2011’den aktaran: Durgut, 2017: 247).

Son dönemlerde müşteri memnuniyeti ve sadakati, zamanında teslimat ve personel motivasyonu gibi finansal olmayan bilgilerin daha önemli hale gelmesiyle birlikte yönetim muhasebesi finansal olmayan bilgileri de dikkate almaya başlamıştır (Kaygusuz ve Dokur, 2015: 2). Bunun yanı sıra finansal veriler ışığında ölçüm yapan performans değerlendirme yöntemlerinin zamanla verileri hatalı ve eksik olarak raporladığı tespit edilmiştir. Bu nedenle performans yönetimi, yönetim muhasebesinin önemli bir fonksiyonu olarak hem finansal hem de finansal olmayan ölçülere göre performans değerlendirmesi yaparak işletmenin vizyonu ve stratejisi ile bağlantılı olarak karar vermeye yardımcı olan bir sistem olmalıdır (Kaygusuz, 2005: 82).

Yönetim muhasebesi, örgüt içerisinde yöneticiler tarafından planlama, değerlendirme ve denetim için kullanılmak amacıyla kaynakların doğru kullanımıyla birlikte bunun kontrolünü sağlamak için finansal

bilginin tanımlanması, biriktirilmesi, hazırlanması, ölçülmesi, analizi, yorumlanması ve iletişim süreci olarak tanımlanmıştır (Kaygusuz ve Dokur, 2015: 2). Denetim, yönetimin en önemli işlevlerinden biridir. Çünkü denetimin önemli bir parçası olan örgüt performansının ölçümü işletmeye; örgüt başarısının ortaya konması, geliştirilebilecek alanların ortaya çıkarılması ve verimsizliklerin sebeplerinin anlaşılması gibi birçok yarar sağlamaktadır. Yöneticiler, işletme sahipleri, yatırımcılar, kredi verenler, satıcılar, müşteriler verecekleri kararlarda örgüt performansı ile yakından ilgilenmektedirler. Performans ölçümleri davranışları etkilemektedir. Bu nedenle performans ölçümünde belirlenen hedefleri başarmak için etkili ölçütlerin seçilmesi son derece önemlidir. Uygun bir şekilde tasarlanmış performans ölçütleri, stratejilerin uygulanmasını sağlamaktadır (Kaygusuz ve Dokur, 2015: 251).

Genel olarak çok boyutlu performans değerlendirme yöntemlerinden finansal olmayan verilerden hangilerini dikkate aldığı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Performans ölçümü, örgütlerin başarılı ve başarısız oldukları konuların ortaya konması ve başarısızlıkların giderilmesine ilişkin gerekli düzenlemelerin yapılması bakımından son derece önemlidir. Geçmiş yıllarda karlılık ve satışlar gibi finansal göstergeleri esas alan performans değerlendirme yöntemleri kullanılmaktaydı. Fakat zamanla bu yöntemlerin örgütlerin gerçek performansını ortaya koyma bakımından yeterli olmadıkları görülmüş ve bu nedenle son yıllarda finansal olan ve finansal olmayan göstergeleri birlikte değerlendiren çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri kullanılmaya başlanmıştır.

Bu kapsamda çalışmada öncelikle; Performans Ölçüm Matrisi Yöntemi, Performans Piramidi Yöntemi, Sonuçlar ve Belirleyiciler Yöntemi, Balanced Scorecard Yöntemi, Entegre Performans Ölçüm Yöntemi, Organizasyonel Performans Değerleme Yöntemi, Performans Prizması Yöntemi ve KOBİ'ler için Entegre Performans Ölçüm Yöntemi üstün ve eksik yönleri ve ele aldığı boyutlarla birlikte incelenmiş ve genel olarak çok boyutlu performans değerlendirme yöntemlerinin yönetim muhasebesi ile ilişkisi anlatılmıştır.

Performans Ölçüm Matrisi, muhtemelen Balanced Scorecard'ın en güçlü yanlarından biri olan örgüt performansının farklı boyutları arasındaki bağlantıyı açıkça ortaya koymaz. Bazı boyutları ele almaması yönünden de eleştirilen bu yöntem, sade ve esnek olması bakımından avantajlıdır. Performans Piramidi'nin güçlü yanı, örgüt performans ölçümünün hiyerarşik görünümünü örgüt süreciyle bir araya getirmesidir. Ayrıca dış grupların ilgisini çeken ölçümler arasındaki müşteri memnuniyetini, kaliteyi, teslimatı öncelikli olarak işletme üretkenlik, döngü süresi ve atıkla ilgili olan ölçümler arasındaki farkı açıkça ortaya koymaktadır (Neely, Bourne ve Kennerley, 2000:1122). Fakat yöntem, performans ölçütleri ve bu ölçütlerin geliştirilmesi konusunda yeteri kadar bilgi vermemesi yönünden eleştirilmektedir (Çınaroğlu, 2012: 123). Sonuçlar ve belirleyiciler yöntemi, örgüt performansının farklı boyutları arasındaki bağlantıyı net bir şekilde ortaya koyamayan performans ölçüm sisteminin eleştirilen bu yönünün üstesinden gelen bir yöntemdir (Neely, Bourne ve Kennerley, 2000:1122). Balanced Scorecard, performans ölçülerini örgütün misyon ve stratejisine göre belirleyen bir yöntemdir. Daha önce de ifade edildiği gibi balanced scoracard yöntemi, performans ölçüm matrisinin en çok eleştirilen yönü olan işletme performansının farklı boyutları arasındaki ilişkiyi belirgin şekilde ortaya koymaktadır. Fakat bu yöntem, performans ölçümüne örgütün stratejilerinden başlaması ve paydaş olarak yalnızca müşterileri ve hissedarları ele alması bakımından eleştirilmiştir. Entegre performans ölçümü, stratejik yönetim döngüsünün her adımında maliyet ve diğer performans bilgilerini edinen ve onları çalıştıran bir süreçtir. Ayrıca entegre performans ölçüm yöntemi ve performans prizması

yöntemi, performans değerlendirme işine işleme stratejileri yerine paydaşlardan başlamaktadırlar (Garengo ve diğerleri, 2005). Fakat performans prizması yöntemi sade olmaması bakımından eleştirilmektedir.

Çok boyutlu performans değerlendirme modelleri ile yönetim muhasebesi arasında yakın ilişki bulunmaktadır. Çünkü yönetim muhasebesi, mali bilgilerle birlikte mali olmayan bilgileri de analiz eden bir muhasebe türüdür. Yukarıda bahsedilen 8 değerlendirme yöntemi örgüt performansını değerlendirirken mali olmayan bilgileri de dikkate almıştır. Söz konusu yöntemler finansal olmayan veri olarak genel itibarıyla; paydaşların memnuniyeti, pazar payı, verimlilik, zamanında teslimat, şirket içi yöntemler, yetkinlikler, rekabet, öğrenme ve gelişme, kalite, yeni ürünler, esneklik, yenilik ve tasarım süresi gibi verileri dikkate almaktadır.

Sonuçta yönetim muhasebesi, örgüt içerisinde değerlendirme ve denetim amacıyla kullanılmaktadır. Özellikle denetim, örgüt performansının ölçümü ve örgütün ne durumda olduğunun ortaya konması, eksik ve hataların düzeltilmesi bakımından son derece önemlidir. Ayrıca tüm bilgi kullanıcıları da kararlarını örgütün performansına göre vermektedirler.

Yönetim muhasebesi, işletmenin hedeflenen ve gerçekleşen performansını karşılaştırarak işletme performansının değerlendirilmesini sağlar. Eğer hedeflenen ve gerçekleşen sonuçlar arasında olumsuz fark varsa bunların nedenlerini araştırır ve gerekli önlemleri alır. Yönetim muhasebesi ayrıca işletmenin stratejisini esas alarak karar vermektedir. Çok boyutlu değerlendirme yöntemleri, boyutlarında stratejilere yer vermiştir. Örneğin balanced scorecard, performans değerlemeye öncelikle işletmenin stratejisiyle başlar. Bunun yanı sıra performans prizması yönteminin ikinci boyutu stratejilerdir. Yöntem, bu aşamada paydaşların ihtiyaçlarını karşılamak için hangi stratejilerin uygulanması gerektiğini sorgulamaktadır.

Sonuçlar ve belirleyiciler yöntemi, strateji ve rekabet arasında bağlantı kurmaktadır (Garengo ve diğerleri, 2005: 38). Performans Piramidi, müşteri önceliği anlayışından hareket ederek hedefleri yukarıdan aşağıya ve ölçümleri aşağıdan yukarıya operasyonlara dönüştürerek işletme stratejisiyle bağlantı kurmaktadır (Tangen, 2004: 731). Performans Ölçüm Matrisi, işletmenin stratejik amaçlarını ortaya koyarak bu amaçları performans ölçümlerine dönüştürmektedir (Garengo ve diğerleri, 2005: 36). Organizasyonel Performans Değerleme Yöntemi, performans ölçütlerinin işletme stratejisiyle bağlantılı olması gerektiğini savunmaktadır. Görüldüğü gibi çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri, performans değerlendirme çalışmalarında örgüt stratejisini dikkate almıştır.

Sonuç olarak her yöntemin birbirine göre üstün ve eksik tarafları bulunmaktadır. Bu nedenle kullanılacak performans değerlendirme yönteminin örgüt paydaşlarını dikkate alan bir yöntem olması, seçilecek performans göstergelerinin örgütün strateji, misyon ve vizyonu ile tutarlı olması ve ölçüm yönteminin değişen şartlara uyum sağlanması bakımından revize edilebilir olması son derece önemlidir. Ayrıca çok boyutlu performans değerlendirme yöntemleri son yıllarda; işletmenin stratejisini, bilgi kullanıcılarını, finansal bilgileriyle birlikte finansal olmayan bilgilerini de dikkate aldığından yönetim muhasebesinin önemli konuları arasında yer almaktadır.

KAYNAKÇA

- Adams, C. ve A. Neely. (2000). The Performance Prism to Boost M&A Success. *Measuring Business Excellence*. 4.3, 19-23.
- Adams, C. ve A. Neely (2002). Prism Reform. *Financial Management*. 28-31.



- Ağca, V. (2005). İç Girişimcilik Yapısı ve Firma Performansına Etkileri: Denizli Tekstil Sektöründeki Firmalarda Bir Araştırma. Yayınlanmamış Doktora Tezi. Afyon: Afyon Kocatepe Üniversitesi SBE.
- Ağca, V. ve E. Tunçer. (2006). Çok Boyutlu Performans Değerleme Modelleri ve Bir Balanced Scorecard Uygulaması. Afyon Kocatepe Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi. 8.1, 173–193.
- Akal, Z. (2002). İşletmelerde Performans Ölçüm ve Denetimi Çok Yönlü Performans Göstergeleri. Milli Prodüktivite Merkezi Yayınları, Ankara.
- Atağan, G. (2010). Muhasebe Tabanlı Performans Değerleme: Sektör ve Grup Şirket Uygulama Sonuçlarının Karşılaştırılması. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi SBE.
- Atrill, P. ve E. McLaney. (2009). Management Accounting for Decision Maker. FT Prentice Hall - Pearson Education Italy.
- Baynal, K. ve O. Karasakal. (2008). İşletmelerde Performans Ölçümlerinin Balanced Scorecard İle Değerlendirilmesi ve Bir Uygulama. Yöneyem Araştırması ve Endüstri Mühendisliği 28. Ulusal Kongresi. http://akademikpersonel.kocaeli.edu.tr/kbaynal/bildiri/kbaynal28.02.2011_11.42.41bildiri.pdf (12.04.2013).
- Barutçugil, İ. (2002). Performans Yönetimi. Kariyer Yayıncılık, İstanbul.
- Büyükmirza, K. (2007). Maliyet ve Yönetim Muhasebesi: Tek Düzene Uygun Bir Sistem Yaklaşımı. Gazi Kitabevi, Ankara.
- Cengic, M. ve D. Fazlic. (26-30 Ağustos 2008). Balanced Scorecard Vs. Performance Prism. 12th International Research/Expert Conference "Trends in the Development of Machinery and Associated Technology". İstanbul: TMT. 421-424.
- Chen, J., H. T. Tsau ve A.Y. Huang (2009), Service Delivery Innovation Antecedents and Impact on Firm Performance. Journal of Service Research, 12.1, 36-55.
- Coşkun, A. (2005). İşletmelerde Performans Yönetimi: Bir Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Performans Karnesi. Yayınlanmamış Doktora Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi SBE.
- Çakmak, N. ve E. Ocaklı. (2006). Performans Değerlendirmesi Gerekli midir? Neden?. Unak'06 Toplantısı'nda Sunulan Bildiri. 212–230. <http://kaynak.unak.org.tr/bildiri/unak06/u06-18.pdf> (05.09.2013).
- Çınaroğlu, S. (2012). İşletmelerde Performans Ölçüm Modelleri. Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi, 16.2, 119-134.
- Durgut, M. (2017). Yönetim Muhasebesi Kapsamında Performans Değerlemede Finansal Olmayan Verilerin Kullanımı ve Raporlanması. Siyaset, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi, 5.2, 245-255.
- Garengo, P., S. Biazzo, ve U. S. Bititci. (2005). Performance Measurement Systems In SMEs: A Review For a Research Agenda. International Journal Of Management Reviews.7.1, 25-47.
- Ghalayini, A.M. ve J.S. Noble. (1996). The changing basis of performance measurement. International Journal of Operations & Production Managemen., 11,8, 63-80.
- Horngren, C.T., S.T. Datar ve M.V. Rajan. (2012). Cost Accounting A Managerial Emphasis. 14. Baskı. New Jersey: Prentice Hall.



- Kaplan, R. S. ve D.P. Norton. (2009). Balanced Scorecard Şirket Stratejisini Eyleme Dönüştürmek, (Çev.) EGELİ, S., Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Kaygusuz, S. (2005). Yönetim Muhasebesinin Performans Yönetimi Fonksiyonunda Geldiği Son Nokta: Balanced Scorecard (Ölçüm Kartı Tekniği). İşgüç-Endüstri İlişkileri ve İnsan Kaynakları Dergisi. 7.1, 81-103.
- Kaygusuz, S.Y. ve Ş. Dokur. (2015). Yönetim Muhasebesi. Dora Yayıncılık, İstanbul.
- Köseoğlu, M. A. (2005). Kamu İktisadi Teşebbüslerinde Performans Ölçümü, Devlet Planlama Teşkilatı. Uzmanlık Tezleri. T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı.
- Kuşu, T.D. ve M. Kırılı. (2013). İşletme Performansının Değerlendirilmesinde Bir Yenilikçi Yönetim Muhasebesi Aracı Olarak Balanced Scorecard Uygulaması. Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. 18.2, 301-318.
- Neely, A. (2007). The Search for meaningful measures. Management Services. 51.2,14-17.
- Neely, A., C. Adams ve M. Kennerley. (2002). The Performance Prism: The Scorecard for Measuring and Managing Business Success. London: Financial Times Prentice Hall.
- Neely, A., C. Adams ve P. Crowe. (2001). The Performance Prism in Practice. Measuring Business Excellence. 5.2, 6-13.
- Neely, A., M. Bourne ve M. Kennerly. (2000). Performance Measurement System Design: Developing and Testing Process- Based Approach. International Journal Of Operations&Production Management. 20.10, 1119-1145.
- Neely, A., M. Gregory ve K. Platts. (1995). Performance measurement system design: a literature review and research agenda. International journal of operations & production management, 15(4), 80-116.
- Niven, P.R. (2006). Balanced Scorecard Step By-Step: Maximizing Performance And Mainting Results. Kanada: John Wiley&Sons.
- Ryan, N. (2012). The Performance Prism. Relevant To Acca Qualification Paper P5 And Performance Objectives 12, 13 And 14.1-10.
- Schermerhom, J.R., J.G. Hunt ve R.N. Osborn. (1985). Managin Organizational Behavior. Canada: John Wiley & Sons.
- Tangen, S. (2004). Performance Measurement from Philosophy to Practice. InternationalJournal of Productivity and Performance Management. 53.8, 726-737.
- T.C. Sanayi, Bilim ve Teknoloji Bakanlığı Verimlilik Genel Müdürlüğü. (2013). Çok Boyutlu Organizasyonel Performans Ölçüm Modelleri. Korza Yayıncılık Basım San. ve Tic. Ltd. Şti, Ankara.
- Verweire, K. ve L. Van Den B. (2004). Integrated Performance Management, A Guideto Strategy Implementatio. London: SAGE Publications.
- Yüreğir, O. H. ve G. Nakıboğlu. (2007). Performans Ölçümü ve Ölçüm Sistemleri: Genel Bir Bakış. Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.16.2, 545-562.